

جودة أنشطة الفحص الضريبي في الحدّ من ممارسات إدارة الأرباح

أ.د. اينينا يلينا بافلوفنا
جامعة فارونش التكنولوجية الحكومية / روسيا
eninae749@mail

م. حسام حميد سلطان
جامعة فارونش التكنولوجية الحكومية / روسيا
Msc.hsuam@gmail.com

ISSN 2709-6475

DOI: <https://dx.doi.org/10.37940/BEJAR.2021.S.37>

تأريخ قبول النشر 2021/7/26

تأريخ استلام البحث 2021/5/16

المستخلص

زاد الاهتمام في الوحدات الاقتصادية بالاعتماد على المدخل الأخلاقي في مجالات إدارة الأعمال، والمحاسبة، والتدقيق، والمجال المشترك بين هذه الأعمال هو الحاجة إلى التمييز بين السلوك المقبول وغير المقبول من الناحية الأخلاقية، ويهدف البحث إلى تحليل ودراسة العوامل المؤثرة على الفحص الضريبي في الرقابة على الأرقام المحاسبية، التي يتم التقرير عنها، ولاسيّما (الربح المحاسبي)، وتم استخدام المنهج الوصفي الاستقرائي في تحقيق أهداف البحث، وقبول الفروض أو رفضها من خلال عرض المفاهيم والأطر النظرية المرتبطة بالبحث.

وخلص البحث إلى عدّة نتائج منها: بيان أثر خصائص لجان التدقيق في الحدّ من ممارسات إدارة الأرباح، وإلى مجموعة من التوصيات وأهمها: زيادة فاعلية الفاحص الضريبي؛ ليصبح على درجة من الوعي؛ للكشف عن ممارسات إدارة الأرباح؛ ممّا يستوجب على ذلك ضرورة عدم استقلالية الفاحص الضريبي ورفع كفاءته.



مجلة اقتصاديات الأعمال

العدد (خاص - ج2) أيلول / 2021

الصفحات: 185-203

The quality of tax examination activities in reducing earnings management practices
M. Saadallah Muhammed Obaid Al Nuaimi
Abstract

The quality of the tax examination activities in the reduction of earning management practices increased interest in economic units based on moral entrance in the areas of business management, accounting and auditing, and common area between these actions is the need to distinguish between acceptable and unacceptable behaviour morally, the research aims to analysis and study of the factors affecting the tax examination in the oversight of the accounting numbers that are reportable and erivate (accounting profit), it was the use of inductive descriptive approach in achieving the goals of the research and to accept or reject hypotheses through the presentation of theoretical concepts and frameworks associated with the research.

The research found the results of several of them, impact statement audit committees properties in the reduction of earning management practices, and the a asset of recommendations and the most important, increase become a degree of earning management practices, which must therefore need to support the independence of the tax examiner and raise efficiency.

المقدمة:

هناك العديد من السلوكيات يصعب فيها التمييز المطلق، ومن هذه السلوكيات ما تتخذه الإدارة من قرارات تتحكم من خلالها في المعلومات المحاسبية التي تعتمد عليها الأطراف المهتمة بالوحدة الاقتصادية، وقد تؤدي هذه القرارات إلى التأثير ايجابياً أو سلباً على صافي الأرباح، ممّا قد يتصوره البعض أنّه تلاعب بالمعلومات المحاسبية، طالما توفر في هذه الممارسات أو السلوكيات صفة التعمد، بينما يعدّه البعض الآخر وعلى الرغم من توفر صفة التعمد من تضليل مستخدمي القوائم المالية سلوكاً قانونياً مشروعاً، حتّى ولو كان سلوكاً غير أخلاقي، طالما أنّه يحقق مصلحة الوحدة الاقتصادية.

وقد يؤدي سلوك الإدارة إما لتخفيض الدخل لغرض تخفيض الضريبة، وإما التهرب الجزئي منها، وإما زيادة الدخل بغرض مكافأة أعضاء مجلس الإدارة، ومع أنّ هناك تباينات في الدوافع التي تحرك الإدارة، إلّا أنّ سلوك التأثير على الدخل يأخذ أحد الاتجاهات السابقة، وهذا ما يعرف بإدارة الأرباح.

المبحث الأوّل: منهجية البحث وبعض الدراسات السابقة:

أولاً: منهجية البحث:

1. مشكلة البحث:

إنّ حالات الإفلاس والانهيارات المالية للعديد من منظمات الأعمال بشكل عام، وقلة الإيرادات المالية بشكل خاص، أنتجت تساؤلات من الضروري الإجابة عليها، إذ كان لها الأثر المباشر على المجتمع المالي، وفقدت الثقة في الأنظمة الإدارية، والرقابية، والمحاسبية لمنظمات الأعمال، ممّا استدعى على ضرورة دراسة أسباب الإدارة ودوافعها، ولاسيّما عندما تلجأ إلى تعظيم دالة المنفعة، وذلك من خلال التأثير على مصالح الأطراف ذات العلاقة، من خلال استخدام مجموعة من الأساليب تتناول شكل ومضمون المعلومة المحاسبية في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛ بهدف التأثير على الأرقام المحاسبية، وتصل إلى مرحلة التلاعب المحاسبي من خلال الغش والتزوير.

وانطلاقاً ممّا سبق فإنّ مشكلة البحث تتجلى في أنّ هناك ممارسات وتطبيقات محاسبية وإدارية لا تعتمد على مفاهيم الشفافية والنزاهة، تقوم بعض الوحدات الاقتصادية بإتباعها، من أجل إعداد القوائم المالية بصورة غير سليمة.

2. هدف البحث:

يهدف البحث إلى تحقيق الأهداف الآتية:

- أ. توضيح أوجه الاختلاف بين الربح المحاسبي والربح الضريبي في تفسير الممارسات المحاسبية المهنية وتقييمها، في ضوء احتياجات ومصالح مستخدم المعلومات المحاسبية.
- ب. تحديد العوامل المؤثرة ودراستها على دور الفاحص الضريبي والمدقق الخارجي في الرقابة على جودة الأرقام المحاسبية التي يتم إبداء الرأي عنها، ولاسيّما رقم (صافي الأرباح)، وتقديم دليل ميداني من الوسط المهني.
- ت. استقصاء مدى وجود الظاهرة المعروفة بتمهيد الدخل على مستوى الوحدات الاقتصادية، وإلى التنبؤ بمدى إتباع تلك الوحدات للأساليب المحاسبية المؤدية إلى تمهيد الدخل، وذلك على افتراض

أنّ قيم صافي الدخل التي تفصح عنها الوحدات الاقتصادية لا تعبر عن الواقع ولا تعكس تقليبية الأرباح السنوية.

3. أهمية البحث:

تتبع أهمية البحث من خطورة التلاعب المحاسبي في البيانات المالية عن طريق إدارة الأرباح، وكذلك عن طريق تواطؤ بعض مدققي الحسابات مع إدارة بعض الشركات لتحقيق دوافعها الخاصة على حساب مصلحة الإيرادات الضريبية وعدم فعالية نظام التدقيق الداخلي في التصدي لمثل تلك الممارسات.

4. فرضية البحث:

اعتمد البحث فرضية رئيسة مفادها: كلما كانت أنشطة الفحص الضريبي يتم تنفيذها بجودة عالية كلما أدى ذلك إلى الحدّ من ممارسات إدارة الأرباح، وبالتالي زيادة وشفافية التقارير المالية. واعتمد البحث أيضاً فضلاً عن الفرضية الرئيسية فرضيتين فرعيتين وهما كما يأتي:
أ. كلما تمتع المدقق الخارجي (مراقب الحسابات) بالشفافية، والكفاءة المهنية والعلمية، أدى ذلك إلى الحدّ من نشاط إدارة الأرباح.
ب. كلما زادت مرونة المعايير المحاسبية زادت ممارسات إدارة الأرباح؛ أي هناك علاقة طردية بين مرونة المعايير المحاسبية وممارسات إدارة الأرباح.
اقتصرت الحدود المكانية للبحث على الاقتصاد التركي المعبر عنه بسعر الصرف الأسمي الليرة التركية مقابل الدولار الأمريكي وأسعار الأسهم للشركات المدرجة في بورصة اسطنبول للأوراق المالية معبر عنها بالمؤشر الرئيس للسوق، أما الحدود الزمانية للبحث فقد امتدت للفترة من 2005/1/1 ولغاية 2020/12/31 أي لمدة (16) سنة وبمشاهدات شهرية وبواقع (192) مشاهدة.

5. منهج البحث:

يتبع البحث مدخل التحليل الوصفي الاستقرائي بالاعتماد على الكتب، والدوريات، والمجلات، والمقالات العربيّة والأجنبية، فضلاً عن استخدام شبكة الانترنت.

6. حدود البحث:

اقتصر البحث على شكل واحد من أشكال التلاعب المحاسبي، وهو إدارة الأرباح، وتم استثناء ممارسات الغش المحاسبي عن طريق خرق القوانين، والمعايير، والمبادئ المحاسبية، بينما إدارة الأرباح هي شكل آخر يختلف تماماً عن الغش في كونها تمارس من دون خرق القوانين، والأنظمة، والتعليمات، والمعايير، والمبادئ المحاسبية.

ثانياً: بعض الدراسات السابقة:

من خلال المسح المكتبي للدراسات والأبحاث السابقة بشأن موضوع جودة أنشطة الفحص الضريبي للحدّ من ظاهرة إدارة الأرباح، يود الباحث هنا أن يسجل قلة في الدراسات التي تناولت موضوع البحث، ونستعرض فيما يأتي بعض من هذه الدراسات:

1. الدراسات العربية:

أ. دراسة (الداور وعابد، 2009):

أثر السياسات المحاسبية لإدارة المكاسب على أسعار أسهم الوحدات الاقتصادية المتداولة في سوق فلسطين للأوراق المالية

هدفت الدراسة إلى قياس مدى تأثير تبني الإدارة لإستراتيجية إدارة المكاسب على أسعار الأسهم المتداولة في سوق فلسطين للأوراق المالية، وخلصت الدراسة إلى عدّة نتائج كان من أهمها: إنّ إدارة الوحدة الاقتصادية قد تلجأ إلى إستراتيجية إدارة المكاسب بإتباع سياسات محاسبية لها تأثير على استقرار الدخل، وذلك للعديد من الدوافع التي أهمها مصلحة الإدارة، فضلاً عن دوافع المصالح الضريبية، وتفادي التكاليف السياسية، وتكاليف عقود الدّين. كما أوصت الدراسة بعدّة توصيات كان من بينها: العمل على إصدار قوانين جديدة تسمح بإدخال أدوات مالية إلى السوق لم تكن موجودة من قبل.

ب. دراسة (شتيوي، 2009):

دراسة تطبيقية لتحليل تأثير العوامل الاقتصادية على ممارسات إدارة الأرباح بالشركات المصرية هدفت الدراسة إلى إمكانية استخدام التقارير في أثر الاستحقاق المحاسبي كقياس لمساحة حرية اختيار السياسات المحاسبية المستغلة من قبل المديرين، كما أنّ للتقارير في أثر الاستحقاق تطبيقات مهمة في الدراسات المتعلقة باكتشاف ممارسات إدارة الأرباح.

وخلصت الدراسة إلى عدّة نتائج كان من أهمها: إنّ سبب ضائلة حجم إعلانات الأرباح غير المتوقعة للشركات كبيرة الحجم يتمثل في ممارسة تلك الشركات للتلاعب بأثر الاستحقاق بشكل أقل، بالمقارنة بالشركات صغيرة الحجم.

كما أوصت الدراسة بعدّة توصيات كان من أهمها: أنّ يتبع المحللين الماليين المركز المالي للشركة على الساحة المتاحة لحرية الاختيار من بين السياسات المحاسبية، ومن التوصيات أيضاً: لا بدّ من توفير منهجية يمكن تطويرها؛ لاستخدامها في تفسير كيفية تأثير تلك العوامل في التأثير على ممارسات إدارة الأرباح.

2. الدراسات الأجنبية:

أ. دراسة (Qiang & Terr, 2005):

مدى قيام مديري الشركات الأمريكية بممارسة إدارة الأرباح لزيادة قيمة حصصهم

هدفت الدراسة إلى: معرفة مدى قيام مديري الشركات الأمريكية بممارسة إدارة الأرباح لزيادة قيمة حصصهم؛ إذ افترضت الدراسة بان المديرين الذين يحصلون على حوافز ملكية عالية هم أكثر ميلاً للقيام ببيع حصصهم في المستقبل؛ وهذا ما يدفعهم إلى ممارسة إدارة الأرباح لزيادة قيمة حصصهم التي ستباع باستخدام التعويض المبني على الأسهم. ومن أهم نتائج الدراسة: إنّ المديرين الذين يحصلون على حوافز ملكية عالية هم الأكثر ميلاً للقيام ببيع حصصهم في المستقبل، وأنهم الأكثر ميلاً لتقديم أرباح تتوافق مع أو تفوق تنبؤات المحللين، وأوصت الدراسة بضرورة المحافظة على حوافز حقوق الأسهم، وضرورة مراقبة التقارير المقدمة من المديرين عن إدارة الأرباح.

ب. دراسة (Oriole, et.al., 2003):

مدى ممارسة الشركات الإسبانية لإدارة أرباحها

هدفت الدراسة إلى: تعرّف مدى ممارسة الشركات الإسبانية لإدارة أرباحها؛ إذ افترضت الدراسة أنّ تلك الشركات لديها ضوابط حاكمة أكثر من غيرها من الشركات. ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة هي: أنّ من أسباب إصدار تقارير تحفظية قيام بعض الشركات ببعض الممارسات التي من شأنها أنّ تؤثر على الأرقام الواردة في التقارير المالية، والتي تمثلت في تحميل بعض المصاريف على الاحتياطات بدلاً من تحميلها على حساب الأرباح والخسائر (إطفاء الشهرة، وإعادة التقييم)، وعدم الاحتفاظ بمخصصات واحتياطات كافية، فضلاً عن تخفيض في الإيرادات نتيجة خسائر مستقبلية، وجود بعض المؤشرات في ممارسة إدارة الأرباح من قبل شركات معينة.

3. التعليق على الدراسات السابقة:

يظهر من خلال الإطلاع على الدراسات السابقة أهمية موضوع إدارة الأرباح وتأثيراتها على المستثمرين، والمالكين، والضريبة. ويتركز هذا البحث بتسليط الضوء على جودة أنشطة الفحص الضريبي للحد من ممارسات إدارة الأرباح؛ إذ جاءت متفقة مع بعض الدراسات السابقة في تناولها لموضوع إدارة الأرباح، كما أنّ هذا البحث يسهم في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح في الشركات، والتي تتفق مع معظم الدراسات السابقة بوجه عام. وهو ما يميز هذا البحث عن الدراسات السابقة؛ إذ يُعدّ الأول في موضوع مهم جداً وحيوي مثل أنشطة الفحص الضريبي للحد من إدارة الأرباح؛ وذلك يهدف الإسهام في الحد من هذه الممارسات غير المرغوب فيها من قبل السلطة المالية؛ وذلك من خلال زيادة فاعلية دور لجان التدقيق لتصبح على درجة من الوعي في الكشف عن عملية ممارسات إدارة الأرباح.

المبحث الثاني: الفحص الضريبي:

إنّ عملية الفحص الضريبي تمثل الآلية أو الوسيلة التطبيقية التي يمكن عن طريقها الوصول إلى الأهداف المالية، والاقتصادية، والاجتماعية التي ترمي إليها السلطة المالية، وإنّ الفشل في تنفيذ مضامين السياسة الضريبية التي يتضمنها التشريع الضريبي سيؤدي إلى الإخفاق في تحقيق الأهداف والأبعاد المشار إليها بالمستوى الفاعل.

أولاً: مفهوم الفحص الضريبي:

بغية الوصول إلى مفهوم الفحص الضريبي يقتضي توضيح مفهوم التدقيق؛ إذ ثمة علاقة بينهما؛ فالتدقيق يقصد به أو بحسب ما عرفته جمعية المحاسبة الأمريكية: "عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقويم الأدلة والقرائن على نحو موضوعي، التي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية؛ من أجل تحديد مقدار التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة، وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج المراجعة". (توماس، وهنكي، 1989: 2).

ويعرف التدقيق أيضاً: "بأنّه الفحص الانتقادي للمستندات، والسجلات، والبيانات المحاسبية الأخرى، ونظم الرقابة الداخلية وفقاً للتشريعات النافذة، ومستويات الأداء المهني المتعارف عليها لفترة زمنية معينة؛ بهدف إبداء الرأي الفني المحايد في القوائم المالية، وبيان الميزانية العمومية التي

تعبّر عن المركز المالي الحقيقي في نهاية تلك الفترة المالية، وأنّ حسابات النتيجة تعبّر عن نتيجة النشاط في أثناء تلك الفترة المالية بأمانة وعدالة" (الكعبي، 1997: 4). ويرى الباحث أنّ تعريف الكعبي ينسجم مع ما ذكر في دليل التدقيق (3) و(4) بشأن المعايير الأساسية للتدقيق التي أصدرها مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في العراق. ويمكن تصنيف التدقيق على فرعين أساسيين هما (عبدالله، 2000: 159):

1. التدقيق المالي:

ويقصد به الفحص المنظم للبيانات المالية والسجلات ذات الصلة لتحديد الالتزام بالمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، والسياسات الإدارية أو المتطلبات الأخرى، وأنّه ينطوي على جميع الإثباتات؛ للتحقق من مقدار الالتزام بالمبادئ المحاسبية.

2. تدقيق العمليات:

ويراد به المراجعة المنظمة لنشاطات منشأة ما أو جزء منها فيما يتعلق بالأهداف المحددة لأغراض تفويض الأداء، وتحديد الفرص للتحسين، ووضع التوصيات للتطوير أو لنشاطات لاحقة. ويحسب ما ورد في أحد تصنيفات التدقيق من حيث درجة الشمولية وهو الفحص لغرض معين، والذي يعني أنّ عملية التدقيق لا تكون شاملة، بل يمكن أن يطلب تدقيق فقرة من فقرات الحسابات، كتدقيق المصروفات مثلاً.

فالفحص من ناحية اللغة يعني: البحث عن شيء، بحسب ما يرى الزمخشري في أساس البلاغة (الزمخشري، 538هـ: مادة: فحص)، أمّا مهنياً فإنّه يعني التحقق من الحسابات. إنّ لفظة فحص الحسابات نفسها وما يحيط بها من ظروف تحمل فمعناها عدم الارتياح التام إلى الحسابات الموجودة (الهاروني، 1964: 751)، ويختلف الفحص بهذا المفهوم عن الفحص الذي يتم عند مراجعة الحسابات لغرض إبداء الرأي الفني المحايد فيها. وعلى هذا فإنّ عملية الفحص جزء من عملية التدقيق ومكملة لها؛ لأنّه قد يستدعي من عملية الفحص اكتشاف أمور لم تتوصل إليها إجراءات التدقيق الاعتيادية؛ فقد يكون الفحص بناءً على طلب أصحاب المنشأة أو بناءً على طلب غيرهم ضمن الأسباب التي تفحص من أجلها الحسابات والدفاتر (الكعبي، 2008: 229). ويمكن تعريف الفحص الضريبي بأنّه: "محاولة للبحث والتدقيق في الحسابات والدفاتر لمنشأة ما في سنة أو سنتين سابقة؛ بقصد الوصول إلى حقائق معينة عن المركز المالي، أو اكتشاف بعض العوامل التي تكون قد أثرت في ذلك المركز في الماضي، أو قد تؤثر عليه مستقبلاً (أرينز ولوبك، 2002: 911).

ويعرف الفحص الضريبي أيضاً بأنّه: "فحص القوائم المالية للمكلفين (طبيعيين ومعنويين) التي سبق إنّ تمّ صياغتها ونشرها فحصاً انتقادياً وبتمغن على ضوء المعلومات والبيانات الإضافية المتعلقة بهم؛ لغرض الوصول إلى المركز المالي الحقيقي في لحظة معينة، وإلى نتائج الأعمال الحقيقية في أثناء تلك الفترة المالية، والتأكد أنّ كلّ ذلك قد تمّ طبقاً لقوانين الضريبة (الدوغجي، 2006: 4).

ويرى الباحث أنّ عملية الفحص تحتاج إلى عناية ودقة؛ للوصول إلى النتائج، ويتعين على الفاحص الحصول على أكبر قدر ممكن من المعلومات عن المركز المالي للمكلف؛ للقيام بعملية الفحص، وأنّ يتمتع الفاحص بخبرة علمية وعملية، وملمّاً بالقوانين، والأنظمة، والتعليمات.

ثانياً: معلومات الفحص الضريبي:

يتحقق الفحص الضريبي من خلال وجود مجموعة من المقومات هي:

1. المعرفة النظرية:

يقصد بها أن يتمتع الفاحص الضريبي بالإلمام تام بنظرية المحاسبة، وفنونها من فن إمساك الدفاتر، والتطبيقات العملية الحديثة للمحاسبة، مثل: أنظمة المحاسبة الآلية، والمعرفة الكاملة بتنظيم الأعمال وإدارتها؛ فقد يطلب منه المشورة في أمور الشراء، والبيع، والتسويق (شمسة، 1991: 63)، ولكي تتم عملية الفحص والتدقيق بدرجة مقبولة وملائمة فإنّ المحقق ينبغي أن يتوافر لديه كلّ من التعليم والخبرة (توماس وهنكي، مصدر سابق: 54).

2. الممارسة العملية:

تأتي أهمية الخبرة العملية بوصفها مكملاً حقيقياً للمؤهل العلمي الذي يحمله الفاحص الضريبي، ومن دونها لا يمكن أن نتصور طبيعة الأداء الذي يمكن أن يقوم به الفاحص (البغدادي وشمخي، 2006: 17)، فلا بد للفاحص الضريبي أن يمتلك الخبرة العملية في عمله؛ فالمعلومات النظرية غير كافية، وأنّ الخبرة العلميّة والعملية تجعل من الفاحص بمستوى الكفاءة المطلوبة؛ ليتمكن من أداء واجبه المهني، كما يتوقع منه أن يؤديه (الطحان، 1976: 23).

ثالثاً: الوسائل الفنية المعتمدة في الفحص الضريبي:

تمثل الوسائل الفنية الخطوات التفصيلية التي تُعدّ وظيفة الفاحص، ولا تختلف الوسائل والإجراءات التي يعتمد عليها الفاحص الضريبي عند قيامه بعملية الفحص عن الوسائل التي يطبقها مراقب الحسابات (المدقق الخارجي) في عملية التدقيق، وأهم هذه الوسائل: (عثمان، 1999: 20)

1. التأييدات:

يقصد بها عملية تأييد صحة الأرصدة من لدن أصحابها، وأنّ الإجابة التي يحصل عليها الفاحص تُعدّ مستنداً ثبوتياً بشأن وجود الدّين، وصحته، وإمكانية تحصيله؛ فالفاحص يطلب من الوحدة الاقتصادية أن تقوم بإرسال كتب إلى المدينين والمصارف وغيرهم، تطلب منهم تأييد الرصيد الظاهر في الكتاب على أن يرسل الردّ إليه مباشرة.

2. الملاحظة:

يقصد بها الدراسة وإمعان النظر من لدن الفاحص في أثناء قيامه بعمله، والتحقق من وجود العنصر موضوع الفحص (عثمان، 1999: 20)، والحصول على قرائن كافية، وملائمة نتيجة لعملية الفحص، والملاحظة، والاستقصاء؛ وذلك لتكون هذه القرائن أساساً يعتمد عليها الفاحص عند التعبير عن رأيه بالقوائم المالية موضوع فحصه (عبدالله، 2004: 75)، ومن القرائن التي يسعى الفاحص الحصول عليها طبيعة النشاط الاقتصادي، وصفة المشروع إن كان شخصاً طبيعياً أو معنوياً، وموقف المكلف من الضريبة السابقة.

3. الفحص:

يقصد به مقارنة القيود في السجلات مع المستندات الثبوتية؛ للتحقق من صحة القيود وأصالتها (الدليمي، 2005: 57)؛ فالمدقق قد يلجأ إلى فحص المتوافر من المستندات الثبوتية كقوائم

الشراء مثلاً، وكعوب الصكوك المسحوبة؛ للتأكد من جدية العمليات والأحداث المالية، وأنها كانت حقيقية منذ بدايتها حتى نهايتها (عثمان، 1999: 20).

4. التدقيق المستندي:

يقصد به أن يكون لكل عملية تقوم بها الوحدة الاقتصادية مستندات تعززها وتؤيد صحتها (وزارة التعليم العالي، 1985: 86). إنَّ وظيفتي الفحص والتحقق وظيفتان متصلتان يقصد بهما تمكين المدقق من إبداء الرأي بشأن عمليات القياس للأحداث المالية، وأنها أعطت مؤشرات صحيحة وسليمة عن نتيجة الوحدة الاقتصادية ومركزها (مراد، 1995: 43).

5. الاستفسار:

يواجه الفاحص في أثناء فحصه للدفاتر، والسجلات، وما تتضمنه من بيانات بعض المسائل التي تحتاج إلى تغيير، ويكون الاستفسار شفوياً و تحريرياً، وعلى الفاحص في الحاليتين أن يحرص في البحث على تعزيز الإجابات التي يتلقاها قبل أن يقتنع بها، وقد يلجأ الفاحص عند الاستفسار عن أساس بعض القيود المثبتة في الدفاتر؛ ليقنع بأن ذلك يتمشى والمبادئ السليمة، وتتوقف قوة القرائن والأدلة التي يحصل عليها عن طريق هذه الوسيلة على كيفية توجيه الأسئلة وصياغتها (لطفي، 2006: 304).

6. التحليل:

يقصد به تحليل الحسابات والعمليات الحسابية، وإرجاعها إلى مكوناتها الأساس؛ لأجل التحقق من صحتها (لطفي، 2006: 305)، وللتحليل دوراً مهماً عند جمع أدلة الإثبات؛ إذ يساعد في تحقيق صحة التأكيدات بالقوائم المالية ومعقوليتها، ويتم أداء التحليل في عملية الفحص بعد إتمام إجراءات الفحص كافة؛ وذلك للتأكد من أن الفاحص لم يهمل أي مصدر مهم ومؤثر (عثمان، 1999: 22).

7. الاحتساب:

وهو مراجعة المجاميع الرأسمالية والأفقية، ومراجعة نقل المبالغ من صفحة للتي تليها، أو ترحيلها من اليوميات إلى حسابات الأستاذ المختلفة، يلجأ الفاحص للتأكد من الدقة الحسابية للسجلات، ولكنها لا تتوقف عند وجود توازن حسابي، بل يجب التأكد من أن هذا التوازن حقيقياً وليس صورياً، وأنه تم وفقاً للأسس العلمية؛ فالأخطاء المتكافئة مثلاً ينبغي إظهارها وتعديلها (الدلمي، 2005: 57).

8. المقارنة:

وتعني مقارنة المعلومات الواردة في البيانات الختامية، أو في الكشوف التحليلية مع المعلومات ذاتها للسنة أو السنين السابقة؛ لإيجاد أسباب أي تدبذب في تلك المعلومات، وما ينطبق على أسلوب الاستفسارات من حيث كونه ذاتياً يعتمد على التقرير الشخصي للفاحص ينطبق أيضاً على نظام الرابط والمقارنة (عبدالله، 2004: 193).

المبحث الثالث: إدارة الأرباح:

تعرضت مهمة المحاسبة والتدقيق إلى عددٍ من الانتقادات عن ضعف دور المدقق الخارجي (مراقب الحسابات) في التقارير عن بعض ممارسات الإدارة التي تهدف إلى التلاعب في الأرباح، أو إدارة الأرباح؛ بهدف تحقيق مكاسب معينة للإدارة، أو لتحقيق مستوى ربح يتماشى مع توقعات المحللين الماليين.

ويمكن القول إنَّ هناك نوعين من إدارة الأرباح، النوع الأول: إدارة أرباح جيدة؛ إذ تتخذ الإدارة قرارات اختيارية من شأنها المحافظة على أداء مالي مستقر، ومن أمثلة ذلك تلك القرارات: إعطاء العمال راحة لعدة ساعات قبل انتهاء مواعيد العمل الرسمية؛ نظراً لأنَّ معدل الإنجاز المالي يفوق الخطة.

أمَّا النوع الثاني هو إدارة الأرباح السيئة؛ إذ تهدف إلى إخفاء الربح التشغيلي الحقيقي بوساطة وضع بعض القيود أو استخدام تقديرات غير منطقية، ومن أمثلة إدارة الأرباح السيئة: تخفيض تقديرات مخصص الديون المشكوك فيها.

ويتضح ممَّا سبق أنَّ إدارة الأرباح تتم بهدف التأثير على الأرقام المحاسبية، ولاسيَّما الربح المحاسبي، من خلال استغلال بعض المرونة المنطوية في بعض السياسات المالية. ويتركز البحث على النوع الثاني من إدارة الأرباح، ألا وهو إدارة الأرباح السيئة؛ بهدف الحد من ممارسات تلك الإدارة، وتحجيم أفعالها.

أولاً: تعريف إدارة الأرباح:

في ظل عدم وجود تعريف موحد وتعدد التعريفات، يصبح من الضروري تناول البعض منها، والتي تحمل وجهات نظر مكملة لبعضها البعض؛ ممَّا يساعدنا في النهاية إلى وصف الظاهرة وصفاً جيداً.

فقد عرفت إدارة الأرباح بأنَّها: "أي سلوك تقوم به الإدارة ويؤثر على الدخل تظهره القوائم المالية، ولا يحقق مزايا اقتصادية حقيقية، وقد يؤدي في الواقع إلى أضرار في الأجل الطويل" (Resenfield,2000:72).

وعرفت أيضاً بأنَّها: "تتحقق عندما يقوم المديرين باستخدام الحكم الشخصي في إعداد التقارير المالية، وإعادة هيكلة العمليات بهدف تعديل التقارير المالية، أمَّا لتضليل المساهمين بشأن الأداء الاقتصادي للشركة، أو لإبرام تعاقدات تعتمد على الأرقام المحاسبية" (Healy & Wahlen, 1999:162). ويرى الباحث أغلب التعريفات لإدارة الأرباح ومنها التعريفين أعلاه تشير كُلاًهما إلى التلاعب والتحريف بالأداء الحقيقي للشركة من قبل المديرين؛ بهدف تضليل مستخدمي المعلومات المحاسبية ومنهم المالكين، والعملاء، والمجهزين، والسلطة المالية؛ لتحقيق مكاسب خاصة.

وعندما تلجأ الإدارة إلى إدارة الأرباح فإنَّها تستند إلى المبررات الآتية: (Scottan &

Pitman,2005:40)

1. إنَّها لا تخالف القواعد القانونية سواء أكانت عامة أم خاصة بالنشاط التجاري.
2. إنَّها لا تخالف المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
3. إنَّها لا تتجاوز نطاق سلطاتها.

ثانياً: حوافز إدارة الأرباح:

ويمكن تقسيم حوافز إدارة الأرباح على:

1. الحوافز التعاقدية:

- عندما يكون التعاقد بين الشركة والأطراف الأخرى مبنياً على النتائج المحاسبية يتولد لدى المديرين الحافز لإدارة الأرباح، وتتمثل حوافز التعاقد في: (Healy & Wahlen,1999:43)
- أ. توثيق الدين.
 - ب. تعظيم مكافأة الإدارة.
 - ت. مقابلة شروط القروض.
 - ث. الأمان الوظيفي.
 - ج. باكتساب مزايا عند التفاوض مع النقابات.

2. حوافز السوق:

- ترتبط العديد من حوافز إدارة الأرباح بسوق الأوراق المالية، ولاسيماً الأسعار السوقية لأسهم المنشأة؛ فتدخل إدارة الأرباح للتقرير عن أرقام الربح المحاسبي تتفق مع تنبؤات الأرباح المنشورة من قبل المحللين في السوق، أو لرفع أسعار الأسهم عندما تحدد تعويضاتها بناءً على هذه الأسعار في تاريخ محدد، كما في حالة اختيارات الأسهم، أو لزيادة الأسعار السوقية في حالة العروض الأولية للسهم، ويمكن تقسيمها على: (Scott & Pitmen,2005:33)
- أ. تنبؤات الأرباح.
 - ب. خيارات الأسهم.
 - ت. عروض حقوق الملكية الأولية.
 - ث. تقليل الدفع الخاضع للضريبة.

3. الحوافز التنظيمية:

تظهر الحوافز التنظيمية لإدارة الأرباح عندما يوجد اعتقاد بأن الأرباح المعلنة تؤثر على عمل واضعي التشريعات أو المسؤولين الحكوميين، وبالتالي فإنه من خلال إدارة نتائج العمليات يمكن للمديرين التأثير على أعمال واضعي التشريعات؛ مما يقلل من الضغط السياسي، وتأثير التشريعات على بعض الأنظمة. إنَّ التقلبات في الأرباح والتي تأخذ شكل الزيادة قد يُنظرُ إليها كمؤشر للاحتكار، أما إذا أخذت التقلبات شكل الانخفاض في الأرباح فقد يُنظرُ إليها كمؤشر لتعسر المنشأة واضطرابها؛ مما يدفع الدولة التدخل في كلا الحالتين (Magrath & Weld,2002:42).

ثالثاً: طرائق إدارة الأرباح:

يتطلب نظام المحاسبة على أساس الاستحقاق وفقاً لمعايير المحاسبة المتعارف عليها من المديرين بوضع العديد من التقديرات المحاسبية التي لها تأثير جوهري على الأرباح المعلنة، ومن بين أحكام التقديرات المحاسبية التي يمكن أن تؤثر على الأرباح في اتجاه أو آخر ما يأتي: (Scott & Pitman,2005:56)

1. تتطلب عقود الإنشاءات طويلة الأجل تقديرات تتعلق بالتقدم في إنجاز الأعمال، وتكلفة هذا الإنجاز، وبالتالي يمكن للمديرين أن يستخدموا تقديرات متفائلة للتقدم في إنجاز الأعمال؛ وذلك بغرض تضخيم الأرباح.

2. يتطلب حساب الهلاك تقدير العمر الإنتاجي، وقيمة الخردة للأصول القابلة للهلاك، وبالتالي يمكن للمديرين أن يستخدموا تقديرات متفائلة للعمر الإنتاجي وقيمة الخردة؛ وذلك لتقليل مصروف الإهلاك؛ بنية تضخيم الأرباح.
3. ينبغي أن يظهر حساب العملاء بالقيمة الصافية القابلة للتحويل، وبالتالي يمكن للمديرين أن يستخدموا تقديرات متفائلة للقيم القابلة للتحويل؛ بغرض تخفيض مخصص الديون المشكوك فيها، ومن ثمّ زيادة الأرباح.
4. ينبغي تصنيف التكاليف إلى تكاليف إنتاج (مصروفات إيرادية)، وتكاليف فترية (مصروفات رأسمالية)، ويمكن للمديرين في أثناء فترات نمو المخزون تصنيف بعض التكاليف الهامشية، كتكاليف إنتاج بدلاً من تكاليف فترية؛ ممّا يؤدي إلى انخفاض المصاريف، ومن ثمّ تضخيم الأرباح.
5. ينبغي الاعتراف بأرباح بيع الأصول بالكامل في فترة البيع، ويمكن للمديرين التلاعب بتوقيت بيع الأصول كالأوراق المالية والأصول الثابتة؛ ممّا يؤدي إلى تدعيم الأرباح.
6. ينبغي اعتبار مصاريف الصيانة العادية مصاريف دورية تحمل على الفترة، أمّا مصاريف الصيانة غير العادية فتعدّ مصروف رأسمالي تحمل على الأصل موضوع الصيانة، ويمكن للمديرين تدعيم الأرباح الحالية من خلال معالجة مصاريف الصيانة العادية، كمصاريف رأسمالية (غير عادية).
7. يمكن للمديرين تحفيز العملاء على التعجيل بالشراء عن طريق تخفيض السعر؛ وذلك بغرض زيادة المبيعات، ومن ثمّ تدعيم الأرباح.

رابعاً: مخاطر إدارة الأرباح:

- إنّ الممارسات السلبية لإدارة الأرباح تحيطها مجموعة من المخاطر التي تؤثر على المنظمة، وتتمثل فيما يأتي:
1. **مخاطر البيئة المحيطة:**
وهي تتمثل في المخاطر الاقتصادية، والسياسية، والاجتماعية التي تؤثر على بيئة الأعمال، وتتمثل بما يأتي: (الأشقر، 2010: 34)
أ. إنّ زيادة مؤشر الأرباح بصورة غير حقيقية وعادلة ينتج عنه ارتفاع التكاليف الأساسية، وزيادة معدلات الضرائب، وبالتالي التأثير على التدفقات النقدية، ومن ثمّ على توزيعات الأرباح.
ب. إنّ فقدان الثقة في إحدى المنظمات العاملة لإحدى الدول سوف يمتد تأثيره على جميع المنظمات في البيئة المحيطة.

2. المخاطر الداخلية للمنظمة:

- وهي تلك المخاطر التي تؤثر على المنظمة، وتتمثل فيما يأتي: (دهمش، 2004: 33)
أ. ارتفاع مخاطر التشغيل المتمثلة بانخفاض إعداد المساهمين؛ نتيجة فقدان الثقة في المنظمة؛ ممّا يؤثر على ارتفاع تكاليف رأس المال، وفقدان القدرة التنافسية، والتأثير السلبي على هامش الأرباح، والضغط على التدفقات النقدية؛ ممّا يؤثر على توزيعات الأرباح.
ب. ارتفاع مخاطر الأداء المتمثلة بتراجع الحصة السوقية؛ ممّا يؤثر على إيرادات المنظمة سواء الاستثمارية أم التمويلية.

ت. ارتفاع مخاطر السيولة والمتمثلة في طلب المساهمين لأموالهم، وبالتالي لتمويل مجموعة كبيرة من الإيداعات الطويلة والمتوسطة الأجل التي تعتمد عليها المنظمات في نشاطاتها الاستثمارية والتمويلية إلى أموال واجبة السداد؛ ممّا يؤثر على ضعف القدرة على السداد واللجوء إلى الاقتراض بتكاليف مرتفعة.

ث. ارتفاع مخاطر الإدارة، بما أنّ ممارسات إدارة الأرباح تصدر من قبل الإدارة، فسوف يتولد لدى المساهمين وأصحاب المصالح بأنّ هناك سيطرة فردية من قبل الإدارة على أموالهم ومصالحهم، وبالتالي هذه الإدارة عديمة الكفاءة في إدارة المنظمة؛ ممّا يدفعهم إلى تغييرهم أو مقاضاتهم إذا لزم الأمر.

المبحث الرابع: التحليل الوصفي الاستقرائي:

إنّ تحليل الفحص الضريبي وإدارة الأرباح يساعد على الحدّ من ممارسات الإدارة الربحية، ولاسيما أنّها ممارسات لا يمكن اكتشافها بسهولة من قبل المحللين الماليين والمدققين؛ نظراً لصعوبة مراقبة الإدارة اليومية وقراراتها؛ فمن خلال هذا التحليل يمكن توفير معرفة تفوّد إلى تقييد ظاهرة إدارة الربحية من خلال إفادة الجهات الآتية منها:

1. **المدقق والفاحص الضريبي:** يمكنهم من خلال تلك المعرفة تقييم جودة أرباح العميل، والتعرف على المواقع التي تؤثر سلباً على مصداقية القوائم المالية، ومن ثمّ التقرير عنها بشكل موثوق فيه.
2. **المستثمرون في سوق رأس المال:** ومن هذه المعرفة تمكنهم من تحسين قدرتهم على تحليل المعرفة للمعلومة المحاسبية، ومن ثمّ الكشف عن أي سلوك انتهازي للإدارة، وهذا من شأنه يحد من هذا السلوك؛ ممّا يؤدي في النهاية إلى التخصيص الجيد للمواد المتاحة.
3. **واضعو المعايير المحاسبية:** فمن المعرفة التي اكتسبت من خلال التحليل تمكنهم من إجراء تعديلات على هذه المعايير في محاولة للحد من هذه الظاهرة من خلال وضع أيديهم على مواضع الضعف والقوة في المعايير المحاسبية.

ويمكننا القول بأنّ دراسة وتحليل الفحص الضريبي والإدارة الربحية من الأهمية الكبيرة؛ إذ يمكن أن تتم بالشكل الذي من خلاله أن يتم الوقوف على المعرفة الواثقة عند النظر إلى القوائم المالية للشركة والظروف المحيطة بها، ونستطيع الحكم القاطع هل توج إدارة أرباح أم لا؟

أولاً: الفحص الضريبي وإدارة الأرباح:

هناك بعض الأساليب والممارسات المصطنعة لإدارة الأرباح، وما هو تأثيرها على حسابات القوائم المالية، وطرائق اكتشافها في عملية الفحص الضريبي نوجزها بالآتي:

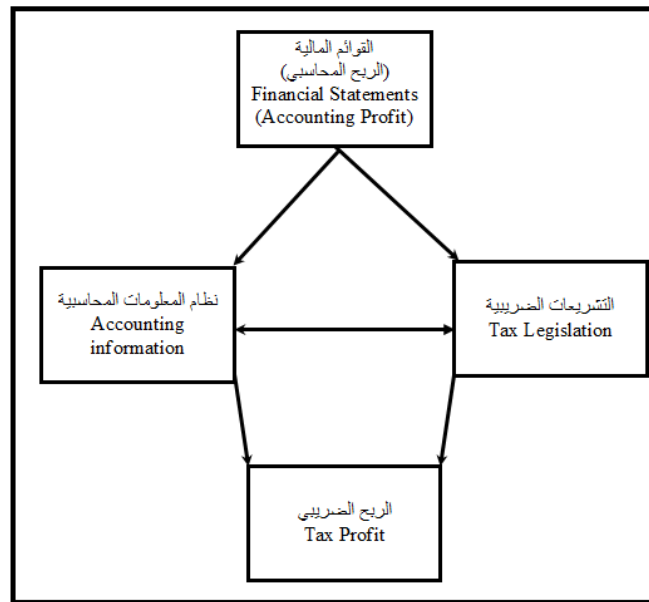
1. معالجة نفقات الأبحاث والتطوير كمصروفات إيرادية؛ ممّا يؤثر هذا على الحسابات بتخفيض في حقوق الملكية، والأصول، والأرباح، ويمكن اكتشافها بوساطة: ب، ج، ز، ح.
2. تحميل المصروفات على الاحتياطات بدلاً من تحميلها على قائمة الدخل، وتؤثر على زيادة الأرباح، ويمكن اكتشافها عن طريق: ب، ج، ز، ح.
3. زيادة أو تخفيض المصروفات، مثال ذلك: عدم الاعتراف بالمصروفات الناجمة عن خيارات الأسهم، ويكون أثرها على الحسابات، تخفيض أو زيادة الأرباح، حقوق الملكية، الأصول، الالتزامات، ويمكن اكتشاف التلاعب بالمصروفات بوساطة: أ، ب، ج، ز، ح.
4. التمويل الخفي، يؤدي إلى تخفيض الالتزامات، والكشف عنه يكون من خلال: ه، ح.

5. المحاسبة عن عمليات تنطوي على تقديرات مستقبلية متفائلة أو متشائمة، وتؤثر على القوائم المالية بتخفيض أو زيادة الأرباح، وحقوق الملكية والأصول، والالتزامات الأخرى، وتكتشف هذه عن طريق: ب، و، ز.
6. التسويات بين حسابات الأصول والالتزامات، وكذلك بين الإيرادات والمصروفات، تؤثر هذه العملية على الحسابات بتخفيض أو زيادة الأرباح، وحقوق الملكية، والأصول، والالتزامات الأخرى، ويتم اكتشافها عن طريق: ب، د، ح.
7. التلاعب في تصنيف عناصر الربحية غير العادية، تؤدي هذه إلى تخفيض أو زيادة الأرباح، وحقوق الملكية، والأصول، والالتزامات الأخرى، ويتم اكتشافها عن طريق: ج، د، هـ.
- فيما يأتي بعض الطرائق لعملية الفحص الضريبي في اكتشاف أساليب وممارسات إدارة

الأرباح:

- أ. بحث عن مدى وجود تصريح بمعالجة محاسبية خاصة.
- ب. تحليل مدى وجود تحفظات في تقرير مراقب الحسابات.
- ت. المقارنة مع المعالجة المحاسبية المتبعة في الأعوام الماضية.
- ث. فحص الدفاتر المحاسبية.
- ج. فحص العمليات التي تتم مع الأطراف ذات الصلة.
- ح. فحص حسابات العملاء، والموردين، والمخزون عن فترة زمنية معينة.
- خ. فحص تقديرات الأصول الثابتة عند إعادة التقييم كمعالجة بديلة للأصول بعد الاستغلال.
- د. فحص متطلبات القياس، والتحقق للأصول، والالتزامات، والإيرادات، والمصروفات في المعايير المحاسبية.

ونوجز عملية الفحص الضريبي بالمخطط الآتي:



مخطط الفحص الضريبي Chart of Tax Examination

ثانياً: المدقق الخارجي (مراقب الحسابات) وإدارة الإنتاج:

The External Auditor and Management Profit:

بعد تقرير مراقب الحسابات المنتج النهائي لعملية التدقيق، وهو الوسيلة التي من خلالها يقوم مراقب الحسابات بإبلاغ مستخدمي القوائم المالية برأيه حول تلك القوائم، ومدى تعبيرها بصدق وعدالة عن المركز المالي للشركة وإنتاج أعمالها. وقد حدد مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي أربعة معايير تحكم إعداد تقرير التدقيق هي: (توماس وهنكي، 2009: 61-62)

1. ينبغي أن يبين التقرير في ما إذا كانت القوائم المالية قد تمَّ عرضها وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً.
2. ينبغي أن يبين التقرير ما إذا كانت هذه المبادئ قد طبقت خلال الفترة المالية بنفس طريقة تطبيقها خلال الفترة السابقة.
3. يفترض أن تكون المعلومات المفصح عنها في القوائم المالية كافية بشكل معقول ما لم يرد.

ثانياً: المدقق الخارجي (مراقب الحسابات) وإدارة الإنتاج:

بعد تقرير مراقب الحسابات المنتج النهائي لعملية التدقيق، وهو الوسيلة التي من خلالها يقوم مراقب الحسابات بإبلاغ مستخدمي القوائم المالية برأيه حول تلك القوائم، ومدى تعبيرها بصدق وعدالة عن المركز المالي للشركة وإنتاج أعمالها. وقد حدد مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي أربعة معايير تحكم إعداد تقرير التدقيق هي: (توماس وهنكي، 2009: 61-62)

1. ينبغي أن يبين التقرير في ما إذا كانت القوائم المالية قد تمَّ عرضها وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً.
2. ينبغي أن يبين التقرير ما إذا كانت هذه المبادئ قد طبقت خلال الفترة المالية بنفس طريقة تطبيقها خلال الفترة السابقة.
3. يفترض أن تكون المعلومات المفصح عنها في القوائم المالية كافية بشكل معقول ما لم يرد في التقرير خلاف ذلك.
4. ينبغي أن يتضمن في التقرير رأي المراقب عن القوائم المالية كوحدة واحدة، أو قد يمتنع المراقب عن إبداء الرأي، وفي هذه الحالة فإنَّ التقرير يجب أن يتضمن أسباب ذلك، وفي كلِّ الأحوال التي يرتبط اسم المراقب بالقوائم المالية فإنَّ التقرير ينبغي أن يبين خصائص فحص المراقب ودرجة المسؤولية التي يتحملها.

إنَّ السلطة المالية تُعدُّ تقرير مراقب الحسابات مدخل لقبول القوائم المالية من عدمه في عملية التحاسب الضريبي؛ إذ يقوم الفاحص الضريبي بقراءة تقرير مراقب الحسابات، وملاحظة أهم النقاط الواردة فيه، مع ملاحظة التحفظات الجوهرية فيه، وإعطاء الأهمية النسبية والعناية الكبيرة للفقرات ذات التأثير الواضح على القوائم المالية المقدمة ونتائج الأعمال؛ إذ يمكن السلطة المالية من خلال تقرير مراقب الحسابات التأكد من تحقيق بعض المتطلبات الأساسية، والتي تُعدُّ ضرورية لاعتماد القوائم المالية في تحديد الدخل الضريبي وهي:

1. إنَّ إعداد القوائم المالية وعرضها قد تمَّ وفقاً للمبادئ والمعايير المحاسبية المتعارف عليها:
إنَّ الالتزام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها في إعداد القوائم المالية وعرضها سوف يعطي مصداقية وثقة كافية بهذه القوائم، ويؤدي إلى الابتعاد عن الابتكار والازدواجية في عرض القوائم المالية من قبل معديها، وتقطع الفرصة على إدارة الأرباح التي تحاول التكتّم عن فقرة أو عنصر معين من عناصر القوائم المالية؛ ممَّا يعزز دور القوائم المالية في عملية الفحص الضريبي؛ إذ تمثل المبادئ المحاسبية المتعارف عليها معياراً يقياس عليه أو يحكم به على صدق وعدالة عرض القوائم المالية.

2. الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية نفسها من فترة إلى أخرى:
إنَّ الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها من فترة إلى أخرى يُعدُّ من المتطلبات الأساسية، والتي من شأنها تعزيز ودعم هذه القوائم في عملية الفحص الضريبي، والحد من إدارة الأرباح في التلاعب بالقوائم المالية؛ من أجل تضليل السلطة المالية (الفاحص الضريبي)؛ للوصول إلى الدخل الخاضع للضريبة.

3. كفاية المعلومات والإفصاح:
تُعدُّ المعلومات الواردة في القوائم المالية معبرة تعبيراً كافياً عمَّا تحتويه هذه القوائم من معلومات ما لم يذكر في التقرير ما يغير خلاف ذلك، والإفصاح عن المعلومات المالية سواء أكانت كمية، أم وصفية في القوائم المالية، أم في الهوامش، والملاحظات، والجداول المكملّة، وفي الوقت المناسب، يجعل القوائم المالية غير مضللة وملائمة لمستخدميها.

ولما كان الدخل المحاسبي هو الدعامّة الأساسيّة للوصول إلى الربح الضريبي فإنَّ القوائم المالية، بما تتضمنه من معلومات محاسبية تمثل أحد المقومات الأساسيّة لعملية التحاسب الضريبي؛ وعلى هذا الأساس فإنَّ الإفصاح عن تلك المعلومات يُعدُّ مطلباً أساسياً للإفادة من المخرجات المحاسبية في تحديد الدخل الخاضع للضريبة (الربح الضريبي)؛ من خلال عملية الفحص الضريبي، وتحد إدارة الأرباح من إخفاء بعض المعلومات المحاسبية والمالية؛ من أجل زيادة أو تخفيض الدخل الخاضع للضريبة (الربح المحاسبي).

ثالثاً: المعايير المحاسبية وإدارة الأرباح:

عادة ما يتم وضع المعايير المحاسبية بقصد إضفاء النفعية على القوائم المالية من خلال مراعاة كُُلِّ من الملائمة والثقة في التقرير المالي، وفي محاولة تحقيق التوازن بين الملائمة والثقة ينبغي أن تتصف المعايير بالمرونة؛ لأنّها هي التي تدعم الملائمة، ومن ثمّ تترك تأثيراً إيجابياً على قيمة المعلومات، وأيضاً لأبديّ من وضع حدّ معين لمساحة الاختيار ينبغي على الإدارة عدم تجاوزه؛ لأنّ هذا سوف يدعم خاصية الثقة، على ما سبق يمكننا النظر إلى موقف معايير المحاسبية من الإدارة الربحية.

وعلى الرغم من مساحة الاختيار التي تمنحها معايير المحاسبية سواء من خلال إلزام الشركات بتطبيق أساس الاستحقاق، أو ترك العديد من الأمور للتقرير الشخصي، أو من خلال التغيرات الاختيارية، إلا أنّ ذلك لا يعني عدم وجود أي دور لهذه المعايير في الحدّ من هذه الظاهرة، ألا وهي (إدارة الربح).

فمن خلال المعايير يستطيع ملاحظة تركيزها على عدّة أشياء تُعدُّ مهمة جداً للحد من إدارة الربحية من أهمها ما يأتي:

1. الالتزام بتطبيق المعايير وعدم الخروج عنها.
2. تحديد توقيت محدد لتطبيق المعايير.
3. دعم الإفصاح عن الأمور الاختيارية للإدارة.

المبحث الخامس: الاستنتاجات والتوصيات:

أولاً: الاستنتاجات:

1. إنّ التدقيق من حيث درجة الشمول هو الفحص لغرض معين، وعلى هذا فإنّ عملية الفحص جزء من عملية التدقيق ومكملة لها؛ لأنّهُ قد يسترعي من عملية الفحص اكتشاف أمور لم تتوصل إليها إجراءات التدقيق الاعتيادية.
2. إنّ عملية الفحص تحتاج إلى عناية ودقة؛ للوصول إلى النتائج، ويتعين على الفاحص الحصول على أكبر قدر ممكن من المعلومات عن المركز المالي للمكلف للقيام بعملية الفحص.
3. إنّ إدارة الأرباح تتم بهدف التأثير على الأرقام المحاسبية، ولاسيّما (الربح المحاسبي) من خلال استغلال بعض المرونة المنطوية في بعض المعايير والسياسات المحاسبية.
4. إنّ تصنيف التكاليف إلى تكاليف إدارية وتكاليف رأسمالية تمكن المديرين في أثناء فترات نمو المخزون بتصنيف بعض التكاليف، تكاليف الإنتاج بدلاً من تكاليف رأسمالية؛ ممّا يؤدي إلى تقليل المصاريف، ومن ثمّ زيادة الأرباح.
5. إنّ الممارسات السلبية لإدارة الأرباح تؤدي إلى مجموعة من المخاطر التي تؤثر على البيئة الداخلية والخارجية للشركة.
6. إنّ دراسة وتحليل الإدارة الربحية والفحص الضريبي إذا ما تمّ بالشكل الذي من خلاله يتم الوقوف على المعرفة الواثقة على النظر إلى القوائم المالية، ونستطيع الحكم القاطع هل يوجد إدارة أرباح أم لا؟
7. إنّ تنفيذ أنشطة الفحص الضريبي بجودة عالية من قبل الفاحص الضريبي، واستخدامه المهارة المكتسبة من الخبرة أدت إلى الحدّ من ممارسات إدارة الأرباح، ويؤدي ذلك إلى جودة التقارير المالية.
8. إنّ تمتع مراقب الحسابات بالكفاءة العالية، والخبرة العلميّة والمهنية، وعدم إمكانية التأثير على إبداء رأيه الفني المحايد يقود إلى الحدّ من أنشطة إدارة الأرباح.
9. إنّ استقلالية وموضوعية مراقب الحسابات تضمن نزاهته في اكتشاف أي تلاعب ترتكبه إدارة الأرباح؛ بغرض التأثير على عدالة القوائم المالية.
10. إنّ الالتزام بتطبيق المعايير المحاسبية، وعدم الخروج عنها، والالتزام بتوقيت محدد لتطبيق المعايير، وعدم الإفصاح عن الأمور الاختيارية للإدارة، يؤدي إلى وضع قيود على إدارة الأرباح من ممارسة أنشطتها المضللة.

ثانياً: التوصيات:

1. الاستفادة من خبرات مكاتب التدقيق الكبيرة؛ للحد من ممارسات إدارة الأرباح؛ لما يتوفر لدى هذه المكاتب من مؤهلات علميّة وعملية عالية.

2. زيادة فاعلية دور الفاحص الضريبي؛ ليصبح على درجة من الإدراك والوعي؛ للكشف عن ممارسة إدارة الأرباح؛ ممّا يستوجب على ذلك ضرورة دعم استقلاليتها، ورفع كفاءتها في العمل.
3. ضرورة وضع تشريعات؛ للحدّ من ممارسات إدارة الأرباح.
4. إجراء دراسات حديثة بشأن تأثير إدارة الأرباح على متغيرات أخرى.
5. تعزيز دور مراقب الحسابات (المدقق الخارجي)؛ للقيام بالواجبات المنوطة به؛ للكشف عن عمليات ممارسة إدارة الأرباح والحد منها.
6. يتوجب وضع عقوبات رادعة على الشركات التي تقوم بعمليات ممارسات إدارة الأرباح؛ وذلك بهدف الإسهام في الحدّ من تلك الممارسات.

المصادر:

أولاً: المصادر العربية:

1. أرينز، ألفين، ولوبك، جيمس، (2002)، المراجعة مدخل متكامل، ترجمة: مُحَمَّد مُحَمَّد عبدالقادر الديسبي، مراجعة: أحمد حامد حجاج، دار المريخ للنشر، الرياض.
2. الأشقر، هاني مُحَمَّد، (2010)، إدارة الأرباح وعلاقتها بالعوائد غير متوقعة للسهم ومدى تأثير العلاقة بحجم الشركة، دراسة ماجستير في المحاسبة والتمويل، فلسطين.
3. البغدادي، صلاح صاحب شاكر وشمخي، ضياء، (2006)، التقدير الضريبي الذاتي بين حسن الاختيار وسوء التطبيق، مجلة دراسات محاسبية ومالية، العدد الأول، المجلد الأول، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد.
4. بلال، مُحَمَّد سمير، دور الرقابة على جودة المراجعة في تحقيق أهداف حوكمة الشركات، المؤتمر العلمي الخامس، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية.
5. توماس، وليم وهنكي، أمسون، (2009)، المراجعة بين النظرية والتطبيق، تعريب ومراجعة: أحمد حامد حجاج وكمال الدين سعيد، دار المريخ للنشر، الرياض.
6. الحاروني، مُحَمَّد كامل، (1963)، مراجعة الحسابات، الطبعة السابعة، دار النهضة العربية للطبع والنشر، القاهرة.
7. الخرسان، مُحَمَّد حلو داود، (1991)، تقويم أساليب التدقيق والرقابة الداخلية في الهيئة العامة للضرائب، بحث دبلوم عالي في المحاسبة الضريبية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد.
8. الغليمي، وليد خالد صالح، (2005)، إجراءات السلطة الضريبية في الفحص الضريبي وأثرها في بذل العناية المهنية لمراقبة الحسابات، بحث شهادة المحاسبة القانونية، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، بغداد.
9. دهمش، نعيم وأبو زر، عفاف، (2004)، الحاكمية المؤسسية ومجالس الإدارة في الدول النامية، البؤك في الأردن، المجلد الثالث والعشرون، العدد الثالث، الأردن.
10. الدوغجي، علي حسين، (2006)، أهمية مراعاة بعض المفاهيم السلوكية والالتزام بالمبادئ المحاسبية لزيادة فاعلية عملية الفحص الضريبي، مجلة دراسات محاسبية ومالية، العدد الثاني، المجلد الأول، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد.
11. الزمخشري، محمود بن عمر (ت538هـ)، أساس البلاغة، الطبعة الأولى، دار المعرفة، بيروت.
12. شمس، مُحَمَّد صادق باقر، (1980)، مبادئ التدقيق، جامعة السليمانية، كلية الإدارة والاقتصاد.
13. الطحان، صبيح، (1976)، أصول التدقيق الحديث، الجزء الأول، الطبعة الثانية، مطبعة الزمان، بغداد.
14. عبدالله، خالد أمين، (2000)، علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية والعملية، الطبعة الأولى، دار وائل للطباعة والنشر، عمان.
15. عبدالله، خالد أمين، (2004)، علم تدقيق الحسابات - الناحية النظرية والعملية، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان.
16. عثمان، عبدالرزاق مُحَمَّد، (1999)، أصول التدقيق الحديث والرقابة الداخلية، الطبعة الثانية، دار الكتب للطباعة والنشر، الموصل.
17. الكعبي، جبار مُحَمَّد علي، (1997)، مساهمات في الإصلاح الإداري والاقتصادي وتحديات القرن القادم، بحث قدم إلى المؤتمر السادس، بغداد، للفترة 22-23/10/1997.
18. الكعبي، جبار مُحَمَّد علي، (2008)، التشريعات في الضريبة في العراق، الطبعة الثانية، دار السجاد للطباعة.
19. لطف، أمين السيد أحمد، (2006)، المراجعة بين النظرية والتطبيق، دار الجامعة، الإسكندرية.

20. مراد، خالد صلاح الدين مُحمَّد، (1990)، الفحص الضريبي على الدخل واتجاهاتها المعاصرة في العراق في ضوء قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982، بحث دبلوم عالي في المحاسبة الضريبية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد.
21. وزارة التعليم العالي والبحث العلمي، (1985)، أصول التدقيق، الطبعة الأولى، مطبعة العمال المركزية، بغداد.

ثانياً: المصادر الأجنبية:

1. Healy, P.M. & J. Wahlen, (1999), A Review of the Earning management Literature and Its Implications for standard setting, Accounting Horizons, Vol.13, No.4.
2. Magrath, L. & L.G. Weld, (2002), Abuse Earning Management and Early Warning Signs, Available From.
3. Scott, B. Jacobson & M. K., Pitman, (2005), Auditors and Enhancings Management Available from <http://www.aicpa.org/pubs/jofa/oct2000/ofinion.htm>.
4. Scott O., Jackson & Marshall K., Pitman, (2006), Auditors and Earnings Management the CPA Journal, the New York State Society of CPAS.
5. Nosenfield, Paul, (2000), What Drives Earning Management Available From: <http://www.aicpa.org/pubs/jofa/oct2000/opi-nion.htm>.

