

دور التفكير الاستراتيجي لمراقب الحسابات في الحد من إدارة الأرباح في الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية

د. جعفر عبد الحسين حلوان¹

جامعة ابن سينا للعلوم الطبية والصيدلانية - العراق

مقدمة:

إن تزايد حدة المنافسة بين الوحدات الاقتصادية فضلا عن تزايد الفرص والتهديدات والمخاطر فتح المجال لاستخدام أسلوب للتفكير الاستراتيجي كوسيلة فاعلة توضح المقترحات والحلول الواجب اتخاذها من قبل شركات ومكاتب التدقيق للحد من إدارة الأرباح؛ إذ يعتمد التفكير الاستراتيجي على تحليل البيئة الداخلية للوحدة الاقتصادية لمعرفة نقاط الضعف والقوة، وكذلك البيئة الخارجية لاقتناص الفرص ومواجهة التحديات.

مشكلة البحث:

تتمثل مشكلة البحث في التساؤل الآتي "هل إن استخدام أسلوب التفكير الاستراتيجي يمكن المدقق من تقدير مدى ممارسة الوحدات الاقتصادية محل التدقيق لإدارة الأرباح عند إعداد البيانات المالية؟؟"

أسئلة البحث:

1- هل إن استخدام التفكير الاستراتيجي يمكن المدقق من اكتشاف استخدام إدارة الأرباح في الوحدات الاقتصادية؟

2- هل إن الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية تمارس عملية إدارة الأرباح؟

أهداف البحث:

1. بيان مفهوم التفكير الاستراتيجي فضلا عن تسليط الضوء على مفهوم إدارة الأرباح.

¹ تدريسي في جامعة الإمام جعفر الصادق (ع) منذ عام 2016 لغاية عام 2023، تدريسي في جامعة ابن سينا للعلوم الطبية والصيدلانية لعام 2023 لتاريخه

2. بيان مدى استخدام شركات ومكاتب التدقيق للتفكير الاستراتيجي للحد من ممارسات إدارة الأرباح.

أهمية البحث:

تتضح أهمية البحث من خلال بيان أهمية استخدام شركات ومكاتب التدقيق التفكير الاستراتيجي في مهنة التدقيق للحد من إدارة الأرباح في الشركات إذ يرتبط ذلك بضرورة تقييم واقع الحال لتلك الشركات، ومعرفة ما يجب أن يكون عليه الواقع في المستقبل، وكذلك ضرورة التطور للأفضل من خلال استخدام إجراءات التدقيق الحديثة لذا فإن التفكير الاستراتيجي ضرورة يجب أن تنتهج لارتباطه بهذه الأمور الجوهرية.

منهج البحث:

تتمثل منهجية البحث بالأساليب التالية :

- أ. الجانب النظري: تم الاعتماد على المنهج الاستنباطي من خلال الاعتماد على المصادر والأدبيات العربية والأجنبية من كتب ودوريات وبحوث ورسائل جامعية ودراسا منشورة على شبكة النت.
- ب. الجانب التطبيقي: اعتمد البحث على المنهج الاستقرائي. من خلال استخدام استمارة الاستبيان. المتمثلة باستبيان العاملين في شركات ومكاتب التدقيق العراقية .

الكلمات المفتاحية: التفكير الاستراتيجي مراقب الحسابات شركات ومكاتب التدقيق - إدارة الأرباح. إجراءات التدقيق

The Role of the Auditor's Strategic Thinking in Reducing Profit Management in Companies Listed on the Iraqi Stock Exchange

JAAFAR ABDULHOSISN HEL0 AL JABI

Abstract

The research aims to investigate the strategic thinking of the auditor role in Iraqi audit companies and offices to reduce earnings management. To achieve the research goals ,a questionnaire form was distributed to a sample of auditors in Iraqi audit companies and offices, the number of distributed forms reached (54) forms and the number of forms valid for analysis (53) forms, and the impact of variables was shown through the use of statistical models and a simple linear regression model, and after testing the research hypothesis, a set of conclusions was reached, the most important was that the use of strategic thinking to the auditor in some Iraqi audit companies and offices had a positive role in reducing profit management, and the research presented a number of recommendations, represented by the most important of which is the need for legislative and regulatory bodies in Iraq, including the Council of control Auditing accounts by issuing audit manuals that oblige Iraqi audit companies and offices to use strategic thinking in the audit profession, to increase their efficiency in reducing profit management.

Keywords: Strategic Thinking, auditor, Companies and Offices Audit, Earnings Management Practices, Auditing procedures

المقدمة

ان تزايد حدة المنافسة بين الوحدات الاقتصادية فضلا عن تزايد الفرص والتهديدات والمخاطر فتح المجال لاستخدام اسلوب للتفكير الاستراتيجي كوسيلة فاعلة توضح المقترحات والحلول الواجب اتخاذها من قبل شركات ومكاتب التدقيق للحد من ادارة الارباح اذ يعتمد التفكير الاستراتيجي على تحليل البيئة الداخلية للوحدة الاقتصادية، لمعرفة نقاط الضعف والقوة، وكذلك البيئة الخارجية لاقتناص الفرص ومواجهة التحديات، اما ادارة الارباح فهي تتمثل بالمرونة العالية التي تمتاز بها المحاسبة التي تسمح للمحاسب باختيار سياسات او تقديرات محاسبية مختلفة وضمن المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، وذلك في الظروف والحالات الاعتيادية. الا انه في الظروف والحالات غير الاعتيادية قد يتخذ المحاسب سياسة محاسبية بديلة، بدلا عن السياسة المستخدمة سابقا خلال فترة معينة. ولتغطية مفردات البحث تم تناول المحاور الآتية.

اولا :- منهجية البحث ودراسات سابقة

أ- منهجية البحث

1- مشكلة البحث: ان اجراءات التدقيق التقليدية اصبحت غير كافية للتمكين مراقب الحسابات في النظر لسلوك الوحدات الاقتصادية لذا فان استخدام وسائل وممارسات حديثة من الممكن ان يكون لها اثر ايجابي في تدعيم عمل مراقبي الحسابات، لذا فان مشكلة البحث يمكن صياغتها بالتساال الآتي:

"هل يؤدي استخدام اسلوب التفكير الاستراتيجي الى تمكين المدقق من تقدير مدى ممارسة الوحدات الاقتصادية محل التدقيق لادارة الارباح عند اعدادها البيانات المالية ؟؟".

2-اهداف البحث:- يهدف البحث الى:-

ا- بيان مفهوم التفكير الاستراتيجي فضلا عن تسليط الضوء على مفهوم ادارة الارباح.

ب- بيان مدى استخدام شركات ومكاتب التدقيق للتفكير الاستراتيجي للحد من ممارسات ادارة الارباح.

3-اهمية البحث:- تتضح اهمية البحث من خلال بيان اهمية استخدام شركات ومكاتب التدقيق التفكير الاستراتيجي في مهنة التدقيق للحد من ادارة الارباح في الشركات اذ يرتبط ذلك بضرورة تقييم واقع الحال لتلك الشركات، ومعرفة ما يجب ان يكون عليه الواقع في المستقبل، وكذلك ضرورة التطور للافضل من خلال استخدام اجراءات التدقيق الحديثة، لذا فان التفكير الاستراتيجي ضرورة يجب ان تنتهج لارتباطه بهذه الامور الجوهرية، وليس ترفا فكريا، اذ يصعب تصور وجود تفكير استراتيجي في مهنة التدقيق او نجاحه اذا لم تكن القيادة او الادارة العليا لمكاتب وشركات التدقيق مهتمه بهذا التوجه وتقدم له الدعم المطلوب بشكل واضح وفعلي فالعملية الاستراتيجية، تتعلق بالتوجه العام وتتعلق بتغييرات مهمة وجذرية، لذا فان دعم والتزام مكاتب وشركات التدقيق متطلب سابق وضروري لنجاح عملية التدقيق، فضلا عن اهمية التأثير الكبير لممارسات ادارة الارباح على الارباح المحاسبية ومستوى دقتها وموثوقيتها من جهة اخرى، حيث تتفق معظم الادبيات السابقة على ان الارباح المحاسبية المعلن عنها في التقارير المالية تعتبر المعلومة الالهة بالنسبة لمستخدمي تلك القوائم، اذ ان الارباح تعتبر بمثابة خلاصة عن اعمال الشركة وانجازاتها خلال الفترة المالية.

4-فرضية البحث : يمكن صياغة فرضية البحث كالاتي " يوجد علاقة ذات دلالة احصائية لاستخدام التفكير الاستراتيجي لمراقب الحسابات في شركات ومكاتب التدقيق للحد من ممارسات ادارة الارباح"

5-منهج البحث ووسائل جمع البيانات

ا : الجانب النظري : تم الاعتماد على المنهج الاستنباطي من خلال الاعتماد، على المصادر والادبيات، العربية والاجنبية، من كتب ودوريات وبحوث، ورسائل جامعية، ودراسات منشورة، على شبكة النت.

ب: الجانب التطبيقي: اعتمد البحث على المنهج الاستقرائي. من خلال استخدام استمارة الاستبيان. المتمثلة باستبيان العاملين في شركات ومكاتب التدقيق العراقية

ب-الدراسات السابقة

1-دراسة (الكعبي 2021) بعنوان (دور التفكير الاستراتيجي والعصف الذهني في تحسين جودة التدقيق واسهامه في الكشف عن مخاطر الاحتيال)

يهدف البحث الى قياس دور استخدام التفكير الاستراتيجي والعصف الذهني لتحسين جودة التدقيق ومساهمة في اكتشاف مخاطر الاحتيال في شركات ومكاتب التدقيق العراقية، فضلا عن تصميم اطار وصفي مقترح لتمثيل العلاقة بين كل من اسلوب التفكير الاستراتيجي والعصف الذهني لتحسين جودة التدقيق وانعكاسه على اكتشاف مخاطر الاحتيال. ولتحقيق الهدف تم استخدام استمارة استبيان وزعت على عينة من مراقبي الحسابات في شركات ومكاتب التدقيق العراقية، والاكاديميين في الجامعات العراقية، وقد بلغ عدد الاستمارات الموزعة (125) استمارة وتم بيان اثر المتغيرات من خلال استخدام النماذج الاحصائية ونموذج الانحدار الخطي، وبعد اختبار فرضيات البحث تم التوصل الى مجموعة من الاستنتاجات، تمثلت اهمها بان اجراء جلسات العصف الذهني تؤدي الى توليد افكار اكثر جودة حول الاحتيال من افكار المدققين الفرديين، وقدم البحث عددا من التوصيات، تمثلت اهمها بضرورة قيام الهيئات التشريعية والتنظيمية في العراق ومنها مجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات باصدار ادلة تدقيق تلزم شركات ومكاتب التدقيق العراقية باجراء جلسات العصف الذهني واستخدام التفكير الاستراتيجي.

2-دراسة (قحموش وحواري، 2018) بعنوان (دور التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات ادارة الارباح- دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية بسكرة، مجلة افاق علوم الادارة والاقتصاد)

يهدف البحث الى اكتشاف العلاقة بين التدقيق الداخلي وادارة الارباح، ومعرفة اذا ما كان للتدقيق الداخلي دور في الكشف والحد من ممارسات ادارة الارباح في المؤسسة الاقتصادية، باعتبار هذه الاخيرة تقوم بادارة ارباحها، وكذا محاولة الخروج بنتائج من

شأنها بيان قدرة التدقيق الداخلي في حل مشكلة التخلخل الاخلاقي بين الادارة والمساهمين في ادارة الارباح. ولتحقيق اهداف الدراسة، تم استخدام استبانة لعينة من المدققين الداخليين وكذا المحاسبين بالاضافة الى رؤساء الاقسام ببعض المؤسسات الاقتصادية بولاية بسكرة، وقد تم توزيع الاستبيانات على جميع افراد العينة والتي لم نحدد حجمها بشكل مسبق، حيث قمنا بتوزيع حوالي 60 استمارة، وبعد استرجاع الاستبيانات والقيام بالتحليل الاحصائي باستخدام برنامج SPSS، توصلت الدراسة الى عدد من الاستنتاجات اهمها ان ادارة الارباح تعد شكل من اشكال التلاعب المحاسبي الذي يمارس دون خرق للقوانين والمعايير المحاسبية، اذ يقوم من خلالها المحاسب باستخدام معرفته بالقوانين والقواعد والمبادئ المحاسبية لمعالجة الارقام المسجلة في القوائم المالية ويستخدم في ذلك مجموعة من الاساليب، اذ ان تمتع وظيفة التدقيق الداخلي بالاستقلال التنظيمي والمهني بالاضافة الى الكفاءة العلمية والعملية والخبرة والموضوعية التي يتمتع بها المدقق عند اداء مهامه، كلها عوامل تساهم في زيادة فعالية التدقيق الداخلي لاكتشاف وكذلك الحد من الممارسات الاحتيالية التي تقوم بها الادارة للتاثير على الارباح.

3-دراسة (Egor, et al, & 2022) بعنوان (Audit committee composition and earnings management in a specific institutional environment: the case of Russia)

يهدف البحث الى بيان العلاقة بين خصائص لجنة التدقيق وادارة الارباح في الشركات الروسية المدرجة في البورصة الروسية اذ تناول البحث دراسة جماعية ل 184 شركة روسية مدرجة للفترة 2014-2018. فضلا عن انموذج التأثيرات الثابتة القياسي ، وكانت اهم الاستنتاجات ان تمثيل لجنة التدقيق في مجلس الادارة يؤدي الى بعض التخفيف من ادارة الارباح. كذلك فان المستوى الاعلى من استقلالية لجنة التدقيق ووجود الخبرة المالية في اللجنة مرتبط بادارة الارباح المنخفضة. ومع ذلك ، فان الشركات ذات المديرين المشغولين نسبياً في لجان التدقيق تميل اكثر الى ممارسة ادارة الارباح، فضلا عن ان بعض خصائص لجنة التدقيق (على سبيل المثال ، استقلالية لجنة التدقيق ؛ مستوى خبرتها) تخفف من ادارة الارباح في الشركات المملوكة للدولة (SOEs) بشكل اقوى من

الشركات غير المملوكة للدولة. لذا فان تاثير بعض خصائص لجنة التدقيق على ادارة الارباح يكون اكثر بروزًا في الشركات المملوكة للدولة المدرجة في البورصة منه في الشركات غير المملوكة للدولة المدرجة.

4-دراسة (Hilloalkabei & Al-Ani، 2021) بعنوان (THE ROLE OF STRATEGIC THINKING IN IMPROVING THE QUALITY OF AUDIT AND ITS CONTRIBUTION TO DETECTING THE RISKS OF (FRAUD

يهدف البحث الى بيان اهمية استخدام التفكير الاستراتيجي في مهنة التدقيق لمل له من دور في تحسين جودة التدقيق والكشف عن مخاطر الاحتيال فضلا عن مساهمته في اجراء تقييمات افضل لمخاطر الاحتيال ، حيث تعد ظاهرة الاحتيال من الظواهر السلبية التي يمكن التعبير عنها على انها كارثة اجتماعية ووجودها في اي مجتمع دليل على بعده عن الالتزام بقيم واحكام الدين والاخلاق العامة ، لذلك سعت العديد من البحوث الاقتصادية والمحاسبية منذ فترة طويلة الى نمذجة التفكير الاستراتيجي من خلال تسلسل هرمي لمستويات التفكير الاستراتيجي. وتوصل البحث الى عدد من الاستنتاجات اهمها ان دور التفكير الاستراتيجي يساهم في تحسين جودة التدقيق للكشف عن مخاطر الاحتيال. ومن اهم التوصيات ضرورة استخدام للتفكير الاستراتيجي في مهنة التدقيق لمل له من دور في تحسين جودة التدقيق للكشف عن مخاطر الاحتيال.

ثانيا: -التفكير الاستراتيجي لمراقب الحسابات وادارة الارباح -مدخل مفاهيمي

أ-التفكير الاستراتيجي لمراقب الحسابات

1-مفهوم التفكير الاستراتيجي

اوضح (Mintzberg، 2004) بان التفكير الاستراتيجي يعد طريقة خاصة للتفكير يهتم بمعالجة البصيرة ينجم عنه منظور متكامل للوحدة الاقتصادية من خلال عملية تركيبية ناجمة عن حسن توظيف الابداع في رسم التوجهات الاستراتيجية (Mintzberg، 2004:175). وعرفه (Bonn، 2005) بانه وسيلة لحل المشكلات الاستراتيجية التي تجمع بين السلوك العقلاني وعمليات التفكير الابداعية (Bonn، 2005:337).

اما (Goldman, et al, & 2009) فانهم يرون بان مفهوم التفكير الاستراتيجي هو "نشاط فردي يفيد الوحدة الاقتصادية من خلال اكتشاف الاستراتيجيات التنافسية التي ستحقق وضعا تنافسيا مهما لها في مقابل منافسيها" (Goldman, et al, 2009:406). ويعرف (Ridgley, 2012) التفكير الاستراتيجي بانه التفكير المنطقي والعميق في المستقبل وهذا يعني تبني فكرة انه عندما نريد ان نكون شيئا بعد عدة سنوات من الان ينبغي ان نعلم ما نفعله اليوم حتى نتمكن من الوصول الى ما نخطط له (Ridgley, 2012: 8).

2-اهمية التفكير الاستراتيجي

توضح اهمية التفكير الاستراتيجي في تحقيق التوافق بين امكانيات الوحدة الاقتصادية وواقع المنافسة وبما ينسجم مع حياة الوحدة الاقتصادية كونه يُعد اسلوبا فكريا يقوم على دراسة العلاقات المنظورة وغير المنظورة لكافة أنشطة الوحدة الاقتصادية وتداخلاتها مع مختلف الانماط البيئية (Hamel & Prahalad, 2003:16)، اذ ان الادارة العليا تستطيع ان تحدد الخطوات التي من خلالها تستطيع تحقيق النجاح من خلال تعزيز جوانب القوة داخل نشاط الوحدة الاقتصادية نسبة الى قوة المنافسين في مجالات الاعمال التي قامت بتحليلها لكي تحدد عبرها المركز الاستراتيجي ، فضلا عن اقتناص الفرص الذكية عبر بناء استراتيجيتها العامة (Liedtka, 2008:123).

3-ابعاد التفكير الاستراتيجي

يعد التفكير الاستراتيجي من الأنشطة الاستراتيجية ذات القدرات العقلية عالية المستوى الذي يحتاج تطبيقه على ارض الواقع الى تحديد ابعاده بشكل دقيق، لذا قدم الباحثون اسهامات متعددة لوصف ابعاد التفكير الاستراتيجي تقارب بعضها وتباعد الاخر تبعا للاتجاهات الفكرية لهؤلاء الباحثين، ولقد قدمت (Liedtka, 2008) بالاعتماد على طروحات خمسة ابعاد للتفكير الاستراتيجي والمتمثلة بالاتي (Liedtka, 2008:122):

1-التفكير في الوقت: ان التفكير في الوقت المناسب من الامور المهمة التي تسد الفجوة بين واقعية الحاضر وقصد المستقبل، اذ ان التفكير الاستراتيجي في هذه الحالة لا ينحسر

في مواءمة الموارد الحالية والامكانيات المنظمة مع الفرص المتاحة في البيئة بل يتضمن التفكير في وسائل زيادة الموارد الحالية لبلوغ الغايات التوسعية في المستقبل.

ب-القصص الاستراتيجية: يشير التفكير الاستراتيجي الى توجه الادارة العليا في بلوغ اهدافها الاستراتيجية المستقبلية ومن الممكن ان يتمحور القصص الاستراتيجية حول توجهات متخذ القرار الاستراتيجي نحو السوق او(الخدمة- السلعة) او كليهما ، وتظهر خاصية التنوع في التفكير الاستراتيجي في تحديد خيارات المنافسة من خلال اساليب التفكير ومقاصده.

ج-التفكير الفرصي: يصاحب التفكير الموجه نحو الغايات عنصر انتهاز الفرص الذكية وتعد هذه المصاحبة الفكرية وعاء يحتوي على امكانيات التعامل من نوعين من الاستراتيجيات احدهما الاستراتيجية المقصودة والاخرى الاستراتيجية العرضية حيث ان الاستراتيجية العرضية تعد احد محاور التفكير الاستراتيجي الموجه نحو انتهاز الفرص الذكية التي قد تذهب هذه الفرص عند عدم التحسب للتغيرات البيئية الطارئة ومن ثم فان اغفال اي احتمال لتعبئة الفرص الطارئة قد يؤدي الى حدوث خسارة غير منظورة في حساب الفكر الاستراتيجي .

د-نظام الاستشراف : يؤدي التفكير الاستراتيجي دورا اساسا في تنفيذ نتائج برامج الاستشراف ، وتحرص هذه العلاقة على الدور التكاملي للاستشراف والتفكير الاستراتيجي معا.

ه-الفرضيات الموجهة : العنصر الاخير في التفكير الاستراتيجي يتم التعرف عليه كعملية تعتمد على الفرضيات، اذ انه يعكس "الطريقة العلمية" ، ففي بيئة تزداد فيها المعلومات باستمرار وتقلص الوقت اللازم للتفكير ، فان القدرة على تطوير فرضيات جيدة واختبارها بكفاءة تعد من الامور ذات الاهمية العالية.

4- مستويات التفكير الاستراتيجي لمراقب الحسابات في نطاق التدقيق أ- التفكير الاستراتيجي من الدرجة الدنيا (الصفريه)

يقوم المدققون في ظل التفكير الاستراتيجي من الدرجة الدنيا، بالأخذ بالحسبان الظروف التي تؤثر فيهم بشكل مباشر من دون أن، تؤثر في الاخرين، فعندما يرتبط المدقق

بالتفكير من الدرجة الدنيا (الصفيرية) فإنه يركز في الدوافع المرتبطة به فقط . (wilks & zimbelman، 175: 2004).

ب- التفكير الاستراتيجي من الدرجة الاولى

عند التفكير الاستراتيجي من الدرجة الاولى يأخذ المدقق بالحسبان الظروف التي تؤثر بشكل مباشر في الطرف الخاضع للتدقيق لذا فإن المدقق يفترض ان الاطراف الخاضعة للتدقيق تستخدم التفكير من الدرجة الدنيا (الصفيرية) ويأخذ المدقق، على وفق ذلك في الاعتبار دوافع الطرف او الاطراف الخاضعة للتدقيق (Zimbelman & Waller، 135: 2009).

ت- التفكير الاستراتيجي من الدرجة الأعلى

يقوم المدققون في ظل التفكير الاستراتيجي من الدرجة الاعلى، الآخذ في الاعتبار، كيف يمكن للأطراف الخاضعة للتدقيق، ان تتوقع سلوك المدقق، وتحت هذا النوع من التفكير، يدرك المدقق ان الطرف الخاضع للتدقيق، سوف يتوقع اجراءات التدقيق، وسوف يصمم الاحتيال بحيث يمكن اخفائه عن اجراءات التدقيق وهنا سوف يعدل المدقق من الاجراءات، للكشف عن الاخطاء (Zimbelman & Waller، 135: 2009).

ب :- ممارسات ادارة الارباح

1- مفهوم ادارة الارباح

يقوم مفهوم ادارة الارباح على نوعين رئيسيين من المقومات (رمضان، 2014: 47):
المقوم الاول : يقوم على طبيعة المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً والحرية والمرونة المعطاة فيها، وطبيعة اساس الاستحقاق في المحاسبة، حيث ان المبادئ المحاسبية تتيح للادارة مرونة كبيرة للاختيار بين اكثر من بديل في معالجة مجموعة من العمليات المحددة، كما ان اساس الاستحقاق، يتطلب استخدام الادارة حكمها في اختيار السياسات المحاسبية. وفي هذا المجال في التاكيد على اساس الاستحقاق ينطلق من اعتبار واضعي المعايير ان اساس

الاستحقاق في القياس اقدر على قياس الاداء الاساسي للشركات من القياس المعتمد على الاساس النقدي الذي يعتمد على التدفقات النقدية الداخلة والخارجة خلال الفترة.

المقوم الثاني: يقوم على موقع الادارة في الشركة وتكاليف الوكالة، وطبيعة الدوافع وراء الاختيار المحاسبي بشكل عام، وممارسات الادارة بهذا الخصوص.

ولقد عرفت ادارة الارباح بانها "تتحقق عندما يقوم المديرون باستخدام الحكم الشخصي في اعداد التقارير المالية واعادة هيكله العمليات بهدف تعديل التقارير المالية اما لتضليل المساهمين بشأن الاداء الاقتصادي للشركة، او لابرار تعاقدات تعتمد على الارقام المحاسبية (Healy&Wahle، 370: 2007)

2- دوافع تبني ادارة الارباح

لا تمثل اساليب ادارة الارباح غاية لذاتها بل تنبع من حوافز ودوافع ذاتية وخارجية ، وقد بينت الدراسات المختلفة التي اعتمدت الاسلوب الميداني انواعا متعددة من الدوافع وبحسب البيئة التي اجريت فيها ، ولغرض وضع تلك الدوافع في اطر محددة ، فانه يمكن وصفها ضمن مجاميع رئيسة ومن ثم تبويبها الى تبويبات فرعية في تشابه وتناسق الاهداف وكالاتي (الساكني، 2010: 30):-

المجموعة الاولى تضمنت الدوافع المرتبطة بتعويضات الادارة (الرواتب و المكافآت) وهي دوافع ذاتية تناولتها بحوث المحاسبة الوضعية.

المجموعة الثانية ترتبط بالتشريعات ولا سيما الكلف السياسية والضريبة واساليب الاحتكار.

المجموعة الثالثة تضمنت مثلت دوافع السوق الراسمالي التي هي ذاتها اهداف ادارة الارباح ، ومكون اساسي لدوافع ادارة الارباح ، اذ يمثل هدف الايفاء بتوقعات المحللين الماليين هدفا رئيسا لها .

ويرى (رمضان، 2014: 51) بان هنالك دافعين رئيسين وراء ممارسة ادارة الشركات لادارة الارباح وهما كالاتي:-

1- **دافع انتهازي:** ويكون الهدف منه تحقيق منافع ذاتية للادارة.

ب - **دافع الكفاءة:** يهدف الى ابقاء صورة الشركة بشكل تقدر من خلاله على المنافسة في السوق، وذلك عن طريق التأثير على مستخدمي القوائم المالية من خلال اظهار دخل الشركة بشكل يحقق التوازن بين العائد ودرجة المخاطرة.

3- اساليب او ممارسات ادارة الارباح

أ- **التغيير في السياسات المحاسبية:** - انَّ مصطلح السياسة في الادب المحاسبي يعبر عن راي عام مستقر تعارف عليه الممارسين لمهنة المحاسبة والمراجعة واصبحت بمثابة قاعدة عامة ، وتمثل السياسات المحاسبية " ارشادات موجهة لتوضيح كيفية تطبيق الاجراءات المحاسبية للحصول على المعلومات المحاسبية كهدف عام للنظام المحاسبي" (النقيب، 2004، 202). وان الوحدات تقوم بتغيير الطرائق والتقديرات المحاسبية كجزء من سياساتها المحاسبية، ويشير الادب المحاسبي الى ان التغييرات في الطرائق والتقديرات المحاسبية يظهر رغبة الادارة في تحقيق اهداف محددة من خلال تمهيد الدخل بشكل خاص وادارة الارباح بشكل عام لتخفيض تكاليف الوكالة وعقود الدين (بلقاوي ، 2009 ، 110).

ب- **التغيير في الطرائق المحاسبية :** - يتضمن التغيير في الطريقة المحاسبية معينة ، والتحول من طريقة او سياسة متعارف عليها الى طريقة وسياسة اخرى ، مثلا تغيير طرق تسعير المخزون من المعدل الموزون الى FIFO او تغيير طريقة اندثار الاصول من طريقة القسط الثابت الى طريقة مجموعة سنين العمر الانتاجي فعندما يتم تغيير احدى الطرق او الاجراءات ، فيجب على الوحدة معالجة اثار التغيير اثناء المدة الحالية ، واحتساب التأثير التراكمي الذي يعود الى سنوات سابقة في اعادة تصوير القوائم المالية عن السنوات السابقة على وفق الطريقة الجديدة وتتم معالجة التأثير التراكمي للتحول الى طريقة جديدة ضمن صافي الدخل للسنة التي تم فيها التغيير، ويتم تحديد التغييرات السنوية في صافي الدخل عن كل السنوات السابقة الناتجة عن التغيير من طريقة محاسبية الى اخرى (Mulford&Comiskey، 2002، 287-288).

ج:- استخدام التفكير الاستراتيجي لمراقب الحسابات في شركات ومكاتب التدقيق للحد من ادارة الارباح

1- مفهوم التفكير الاستراتيجي لمراقب الحسابات في شركات التدقيق

بدأت معظم شركات التدقيق باستخدام التفكير الاستراتيجي في التدقيق، ولاسيما في الشركات المتوسطة والكبيرة الحجم لتمكن من تطوير رؤيتها ورسالتها وتنفيذ اهدافها من اجل تحسين الاداء، وتشابه ممارسات التفكير الاستراتيجي التي تتبناها شركات التدقيق في عدد من دول العالم مع تلك المقترحة في نظرية الادارة الاستراتيجية، اذ انه من خلال تنفيذ التفكير الاستراتيجي في شركات التدقيق، تكون الشركات قادرة على الاستجابة للبيئة المضطربة بطريقة مناسبة لضمان استمرار بقائها وربحيتها ومن ثم توليد القيمة مقابل الاموال المستثمرة من الشركاء (Karanja, 10: 2008). وتتمثل الفكرة الاساسية للتفكير الاستراتيجي في ان المدققين يمكنهم الاستفادة من التفكير حول عملية التدقيق بوصفها لعبة استراتيجية كما هو الحال في لعبة الشطرنج، بدلا من ان تكون لعبة قائمة على الفرص (Hoffman, Zimbelman, & 26: 2012).

2: اهمية استخدام التفكير الاستراتيجي لمراقب الحسابات في شركات التدقيق للحد من ممارسات ادارة الارباح

ان برامج التدقيق الحديثة التي تستخدم اساليب التدقيق الحديثة في مجال التدقيق، ولاسيما التفكير الاستراتيجي تؤدي الى تعديل طبيعة اجراءات التدقيق الخاصة بالمدققين على عكس برامج التدقيق التقليدية اذ ان اكتشاف استراتيجيات جديدة ومبدعة يمكن من خلالها اعادة كتابة قواعد اللعبة التنافسية بصورة تختلف عن الحاضر بشكل كبير اذ ان امكانية التفكير الاستراتيجي للمحاسبين والمدققين ستكون واحدة من اهم المهارات في الوقت الحاضر، اذ ان الاستراتيجيات الحديثة في مكاتب وشركات التدقيق تعتمد على مهارات التفكير الاستراتيجي، لذا فان المدققين، الذين يمتلكون مهارة التفكير الاستراتيجي العالية، يكونون اكثر كفاءة من اولئك الذين لديهم مهارات التفكير الاستراتيجي منخفضة (Aktas, Kargin, & 130: 2012). ويمكن الكشف عن ادارة الارباح من خلال ما يلي :

- أ- **توقيت واختيار الطريقة المحاسبية:** اشارت التعريفات السابقة الى ان ادارة الارباح تتضمن استخدام الممارسات المحاسبية المناسبة التي تحقق من خلالها الادارة اهدافها. وتقوم ادارة الشركة بادارة الارباح من خلال اسلوبين (العواودة ، 2015: 11):
- ✓ **الاختيارات المحاسبية** من المبادئ المحاسبية المتعارف عليها (GAAP): حينما يكون من الممكن لادارة الشركة ان تختار من بين المبادئ المحاسبية، فانها عادةً ما تختار ما يتناسب مع اهدافها الخاصة والتي من شأنها تحقيق مستويات الارباح المستهدفة من قبل الادارة. كما ان توقيت استخدام الاسلوب المحاسبي او الاختيار المحاسبي يلعب دورا كبيرا لانه قد يكون اسلوب لادارة الارباح، اذ ان الشركات الصغيرة ذات المديونية العالية والارباح المنخفضة، تلجأ لرسملة تكاليف البحث والتطوير لان هذا يظهرها اقوى ماليا، بينما تقوم الشركات الكبيرة ذات المديونية المنخفضة والربحية المرتفعة باعتبار تكاليف البحث والتطوير على انها مصاريف.
- ✓ **القرارات التشغيلية:** وتسمى احيانا بادارة الارباح الاقتصادية، وتتضمن قيام الادارة باتخاذ القرارات التشغيلية وفقا لتاثيرها على الارباح وبما يحقق مستوى الربحية المستهدف من قبل الادارة، مثل قيام الشركة بالحد من مصاريف الصيانة للعام الحالي بهدف زيادة ارباحها المعلنة. اذ ان اختيار توقيت واختيار الطريقة المحاسبية او اختيار ادارة الارباح الاقتصادية لا يعكس بشكل واضح ادارة الارباح في الشركة لذلك لجأت العديد من الدراسات باختبار مجموعات مختلفة الخيارات المحاسبية من خلال تصنيف كل خيار محاسبي حسب اسهامه في زيادة او تخفيض الربح، وبعدها يتم دراسة هذه المجموعات بشكل منفصل على عينة من الشركات.
- ب- **المستحقات المحاسبية:** يمكن استخدام المستحقات المحاسبية (Discretionary Accruals) كطريقة لمعرفة خيارات الشركة المحاسبية وبالتالي الكشف من خلالها عن ادارة الارباح. وتتضمن المستحقات المحاسبية على جزاين اساسيين هما المستحقات التقديرية (Discretionary Accruals) والمستحقات غير التقديرية (Nondiscretionary Accruals). حيث يمكن استخدام المستحقات التقديرية لقياس

ادارة الارباح والكشف عنها. وتعرف المستحقات على انها الفرق بين صافي الدخل والتدفقات النقدية من الانشطة التشغيلية(العواودة ، 2015: 11).

ونظرا لعدم امكانية ملاحظة المستحقات التقديرية بشكل مباشر من خلال القوائم المالية، فلا بد من احتسابها باستخدام بعض النماذج الرياضية. وقد تم تطوير اول نموذج لقياس ادارة الارباح من قبل (Healy, 1985)، والذي قام باختبار سلوك ادارة الارباح من خلال ترتيب بيانات دراسته الى مجموعات. وقد ادت هذه الدراسة الى تطوير نموذج ادارة الارباح التالي (العواودة ، 2015: 12):

$$DAC_{i,t} = \frac{TA_{i,t}}{A_{i,t-1}}$$

حيث ان $DAC_{i,t}$ هي المستحقات المقدرة للشركة i خلال الفترة t ، و $TA_{i,t}$ هي اجمالي المستحقات للشركة i خلال الفترة t ، و $A_{i,t-1}$ هي مجموع الاصول للشركة i خلال الفترة السابقة $t-1$.

وتشير المعادلة السابقة الى ان المستحقات المقدرة هي عبارة عن نسبة المستحقات في هذه السنة مقسومة على مجموع الاصول للفترة السابقة. ويعود السبب في استخدام اجمالي الاصول للفترة السابقة الى ان معظم المستحقات عادةً ما ترتبط بالفترات السابقة وليس بالفترة الحالية، بمعنى ان المستحقات غالبا ما تعود للسنة المالية السابقة. ولقد قام الباحث جونز بتطوير نموذج جونز (Jones, 1991) والذي اصبح اكثر نماذج احتساب المستحقات شيوعا واستخداما، و يقوم النموذج على احتساب المستحقات غير مقدرة من خلال نموذج الانحدار بطريقة المربعات الصغرى، حيث تتضمن المتغيرات المستقلة على التغير في المبيعات و الممتلكات و المباني و المعدات. وقد تم صياغة هذا النموذج كما يلي(العواودة ، 2015: 12):

$$\frac{TA_{i,t}}{A_{i,t-1}} = \beta_{0,i} \frac{1}{A_{i,t-1}} + \beta_{1,i} \frac{\Delta REV_{i,t}}{A_{i,t-1}} + \beta_{2,i} \frac{PPE_{i,t}}{A_{i,t-1}} + \varepsilon_{i,t}$$

حيث ان $\Delta REV_{i,t}$ هي التغير في المبيعات من الفترة السابقة $t-1$ للشركة i ، $PPE_{i,t}$ هي اجمالي الممتلكات و المباني و المعدات، و $\varepsilon_{i,t}$ هي الخطأ العشوائي. بعدها يتم حل المعادلة

السابقة من خلال استخدام المعاملات التي تم الحصول عليها و ذلك حسب النموذج التالي (العواودة ، 2015: 12):

$$DAC_{i,t} = \frac{TA_{i,t}}{A_{i,t-1}} - \left[\hat{\beta}_{0,i} \frac{1}{A_{i,t-1}} + \hat{\beta}_{1,i} \frac{\Delta REV_{i,t}}{A_{i,t-1}} + \hat{\beta}_{2,i} \frac{PPE_{i,t}}{A_{i,t-1}} \right]$$

ثالثاً:- الحد من ممارسات ادارة الارباح من خلال استخدام التفكير الاستراتيجي لمراقب الحسابات -مدخل تطبيقي

تناول الباحث في هذا المحور عرض وتحليل نتائج الاستبانة، الموزعة على افراد العينة وفقاً لمحورها الرئيس، ولغرض اختبار فرضية البحث تم استخدام الاساليب الاحصائية في تحليل فقرات الاستبانة، اذ يسعى الباحث من وراء هذا التحليل الى اثبات او نفي فرضية البحث الخاصة به. ولقد تم استخدام الاساليب الاحصائية والمتمثلة بالاتي (مجموعة الاحصاءات الوصفية وتتمثل بالمتوسط الحسابي والانحراف المعياري ومعامل الاختلاف لمقياس تشتت توزيع الاحتمال او التكرار، وانموذج تحليل الانحدار الخطي البسيط Simple Liner Regression لتحديد درجة تأثير المتغير المستقل على المتغير المعتمد ومعامل التحديد (R2) squared"، الذي يشير الى نسبة التباين في المتغير التابع الذي يمكن التنبؤ به من خلال المتغير (او المتغيرات) المستقلة. واختبار (F)).

اولاً:- العرض والتحليل الوصفي لنتائج الاستبانة:

يتم تناول اولاً العرض والتحليل الوصفي لنتائج الاستبانة الموزعة على افراد عينة البحث وعلى وفق المحور الرئيس دور استخدام شركات ومكاتب التدقيق التفكير الاستراتيجي في تدقيق القوائم المالية للحد من ادارة الارباح اذ تظهر الاجابات بان قيمة الوسط الحسابي لهذا المحور بلغت (4.20) وهي اكبر من قيمة الوسط الفرضي والبالغ (3) وهذا يعني بان اجابات افراد العينة في هذا المحور متجه نحو الاتفاق والاتفق بشدة، وبانحراف معياري (0.50)، وقد تراوحت قيم الانحراف المعياري بين (0.59-1.12) وهذا يعني بان اجابات افراد العينة كانت متجانسة حول فقرات هذا المحور. والجدول الاتي يوضح وصف عام لفقرات محور الاستبانة

جدول (1) وصف عام لفقرات محور الاستبانة

الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	لا اتفق بشدة	لا اتفق	عادي	اتفقا	اتفق بشدة	الفقرات
0.91	3.94	1.6	5.6	17.6	47.2	28.0	للمدققين الذين ينخرطون في التفكير الاستراتيجي يساهمون في اعداد خطط خاصة ببرامج التدقيق لمواجهة توجه الادارة لادارة ارباحها مما يسهم في الحد من ادارة الارباح
0.76	4.09	--	2.4	17.6	48.8	31.2	يساعد التفكير الاستراتيجي مراقب الحسابات في التعرف على طبيعة عمل الوحدة الاقتصادية مما يسهم في الحد من ادارة الارباح
0.75	4.16	0.8	1.6	12.0	52.0	33.6	التفكير الاستراتيجي يسهم في قدرة مراقب الحسابات على اكتشاف قيام الوحدة الاقتصادية بالمبالغة بتكوين احتياطي اعادة هيكلية النفقات لتكون قادرة على عكس جزء من الإيرادات المترتبة في المستقبل مما يسهم في الحد من ادارة الارباح
0.63	4.33	--	--	8.8	49.6	41.6	يشجع التفكير الاستراتيجي مراقب الحسابات في زيادة القدرة على تقديم أكثر من فكرة في وقت زمني قصير في الكشف عن القضايا المتعلقة بالاصول المرهنة أو المقدمة كضمانات لقروض مما يسهم في الحد من ادارة الارباح
0.83	4.05	0.8	2.4	20.0	44.8	32.0	يساعد التفكير الاستراتيجي مراقب الحسابات في استخدام الاساليب العلمية الحديثة لفهم المعلومات المختلفة وتحليلها لاسيما عند قيام بعض الوحدات الاقتصادية بالجوء الى تقديرات كشوفات خزون آخر للحد من اصف راكمة من الضائع مما يسهم في الحد من ادارة الارباح
0.67	4.24	--	0.8	10.4	52.8	36.0	يسهم التفكير الاستراتيجي مراقب الحسابات في تحسين دراسة افكار ادارة الوحدة الاقتصادية الاعتراف ببيع البضاعة ونقلها الى الزبون لاسيما ان الدائنين غير جديرين بالاطمان مما يجعلها تفسد قيمتها في الامد البعيد مما يسهم في الحد من ادارة الارباح
0.77	4.14	--	2.4	16.0	46.4	35.2	ان التفكير في الوقت المناسب لمراقب الحسابات يساعده في توضيح الامور المهمة التي تسد الفجوة بين واقعية الحاضر وقصد المستقبل مما يسهم في الحد من ادارة الارباح
1.02	3.94	0.8	12.0	14.4	38.4	34.4	ان التسرع في التفكير الاستراتيجي مراقب الحسابات يسهم في فهم كيفية جعل عاصمة الاستثمارات الارباح المعلن عنها عمدة (فهيئ الدخل) اكثر من التفتق التقني وذلك لمساعدة المستثمرين في تقييم اداء الوحدة وما يساعده في الحد من ادارة الارباح
0.59	4.42	--	--	5.6	47.2	47.2	التفكير القرمي مراقب الحسابات يسهم في التعرف على قيام الوحدة الاقتصادية بانتهاز الفرص المكنية من خلال التوقع بان الادارة تلجأ الى اجراء صفقات غير حقيقية في نهاية السنة ويتم التداخا في السنة التالية مما يسهم في الحد من ادارة الارباح .
0.90	4.05	1.6	3.2	18.4	42.4	34.4	ان مراقب الحسابات الذي يمتلك مهارة التفكير الاستراتيجي التحليلي يمكنه من اكتشاف قيام بعض الوحدات الاقتصادية بالمبالغة في تقدير المنافع المستقبلية لبعض بنود الاصول غير للموسمة مثل البحث والتطوير مما يسهم في الحد من ادارة الارباح .
0.88	4.17	--	4.8	16.8	35.2	43.2	يسهم التفكير المنطقي والمفاهيمي مراقب الحسابات في اكتشاف قيام بعض الوحدات الاقتصادية بالاعتراف بالارباك الكلي حتى وان تم بيع جزء من البضاعة مما يسهم في الحد من ادارة الارباح .

1.12	3.79	4.0	12.0	16.0	36.8	31.2	التفكير الاستراتيجي لمراقب الحسابات يسهم في الكشف عن رسالة بعض الوحدات الاقتصادية بعض بنود المصروفات الإيرادية على الرغم من عدم تطبيق معايير الرقابة على تلك البنود مما يسهم في الحد من إدارة الأرباح
0.50	4.20						الوسط الحسابي العام

- الجدول من اعداد الباحث بالاعتماد على بيانات التحليل الاحصائي البرنامج SPSS
- 1- اكدت اجابات العينة بان المدققين الذين ينخرطون في التفكير الاستراتيجي يساهمون في اعداد خطط خاصة ببرامج التدقيق لمواجهة توجه الادارة لادارة ارباحها مما يسهم في الحد من ادارة الارباح، وبنسبة اتفاق (75.2٪) اي ان اتجاهات اجابات العينة كانت متجه نحو الاتفاق بشدة وبنسبة (28٪) ونحو الاتفاق وبنسبة (47.2٪) وبوسط حسابي (3.94) وهي اكبر من قيمة الوسط الفرضي
- 2- يساعد التفكير الاستراتيجي لمراقب الحسابات في التعرف على طبيعة عمل الوحدة الاقتصادية مما يسهم في الحد من ادارة الارباح، هذا ما اتفقت عليه العينة وبنسبة اتفاق (80٪)، وبنسبة (31.2٪) ونحو الاتفاق وبنسبة (48.8٪) وبوسط حسابي (4.09) وهي اكبر من قيمة الوسط الفرضي.
- 3- اتفقت اجابات العينة على ان التفكير الاستراتيجي لمراقب الحسابات يسهم في قدرة المدقق على اكتشاف قيام الوحدة الاقتصادية بالمبالغة بتكوين احتياطي اعادة هيكلية النفقات لتكون قادرة على عكس جزء من اليرادات المتراكمة في المستقبل مما يسهم في الحد من ادارة الارباح، وبنسبة اتفاق (85.6٪) اي ان اتجاهات اجابات العينة كانت متجه نحو الاتفاق بشدة وبنسبة (33.6٪) ونحو الاتفاق وبنسبة (52٪) وبوسط حسابي (4.16) وهي اكبر من قيمة الوسط الفرضي .
- 4- يشجع التفكير الاستراتيجي لمراقب الحسابات في زيادة القدرة على تقديم اكثر من فكرة في وقت زمني قصير في الكشف عن القضايا المتعلقة بالأصول المرهونة او المقدمة كضمانات لقروض مما يسهم في الحد من ادارة الارباح، وبنسبة اتفاق (91.2٪)، وبنسبة (41.6٪) ونحو الاتفاق وبنسبة (49.6٪) وبوسط حسابي (4.33) وهي اكبر من قيمة الوسط الفرضي، لذا فان مستوى الاجابة لهذه الفقرة ضمن المرتفع جدا.

- 5- يساعد التفكير الاستراتيجي لمراقب الحسابات في استخدام الاساليب العلمية الحديثة لفهم المعلومات المختلفة وتحليلها لاسيما عند قيام بعض الوحدات الاقتصادية باللجوء الى تضمين كشوفات مخزون اخر المدة اصناف راكدة من البضائع مما يسهم في الحد من ادارة الارباح ، هذا ما اكدت عليه اجابات العينة وبنسبة اتفاق (76.8%) اي ان اتجاهات اجابات العينة كانت متجه نحو الاتفاق بشدة وبنسبة (32%) ونحو الاتفاق وبنسبة (44.8%) وبوسط حسابي (4.05) وهي اكبر من قيمة الوسط الفرضي.
- 6- يسهم التفكير الاستراتيجي لمراقب الحسابات في تحسين دراسة افكار ادارة الوحدة الاقتصادية الاعتراف ببيع البضاعة ونقلها الى الزبون لاسيما ان الدائنين غير جديرين بالاثمان مما يجعلها تلمس قيمتها في الامد البعيد مما يسهم في الحد من ادارة الارباح ، هذا ما اكدت عليه اجابات العينة وبنسبة اتفاق (88.8%) اي ان اتجاهات اجابات العينة كانت متجه نحو الاتفاق بشدة وبنسبة (36%) ونحو الاتفاق وبنسبة (52.8%) وبوسط حسابي (4.24) وهي اكبر من قيمة الوسط الفرضي.
- 7- اتفقت اجابات العينة على ان التفكير في الوقت المناسب لمراقب الحسابات يساعده في توضيح الامور المهمة التي تسد الفجوة بين واقعية الحاضر وقصد المستقبل لاسيما ما يتعلق بقيام الوحدة الاقتصادية بالمبالغة في تخفيض الارباح في السنوات التي تحقق ارباح مرتفعة بانشاء مخصص الديون المشكوك في تحصيلها ، واللجوء اليه في السنوات التي تحقق ارباح منخفضة مما يسهم في الحد من ادارة الارباح وبنسبة اتفاق (81.6%) اي ان اتجاهات اجابات العينة كانت متجه نحو الاتفاق بشدة وبنسبة (35.2%) ونحو الاتفاق وبنسبة (46.4%) وبوسط حسابي (4.14) وهي اكبر من قيمة الوسط الفرضي.
- 8- ان التنوع في التفكير الاستراتيجي لمراقب الحسابات يسهم في فهم كيفية جعل محاسبة الاستحقاق الارباح المعلن عنها ممهدة (تمهيد الدخل) اكثر من التدفق النقدي وذلك لمساعدة المستثمرين في تقييم اداء الوحدة ومما يساعد في الحد من ادارة الارباح ، وبنسبة اتفاق (72.8%) اي ان اتجاهات اجابات العينة كانت متجه نحو الاتفاق بشدة وبنسبة (34.4%) ونحو الاتفاق وبنسبة (38.4%) ، وبوسط حسابي (3.94) وهي اكبر من قيمة الوسط الفرضي.

- 9- اتفقت العينة بان التفكير الفرصي لمراقب الحسابات يسهم في التعرف على قيام الوحدة الاقتصادية بانتهاز الفرص الذكية من خلال التوقع بان الادارة تلجا الى اجراء صفقات غير حقيقية في نهاية السنة ويتم الغاءها في السنة المقبلة مما يسهم في الحد من ادارة الارباح ، وبنسبة اتفاق (94.4٪) اي ان اتجاهات اجابات العينة كانت متجه نحو الاتفاق بشدة وبنسبة (47.2٪) ونحو الاتفاق وبنسبة (47.2٪) وبوسط حسابي (4.42) وهي اكبر من قيمة الوسط الفرصي ،لذا فان مستوى الاجابة لهذه الفقرة ضمن المرتفع جدا.
- 10- اكدت العينة بان مراقب الحسابات الذي يمتلك مهارة التفكير الاستراتيجي التحليلي يمكنه من اكتشاف قيام بعض الوحدات الاقتصادية بالمبالغة في تقدير المنافع المستقبلية لبعض بنود الاصول غير الملموسة مثل البحث والتطوير مما يسهم في الحد من ادارة الارباح ، وبنسبة اتفاق (76.8٪) اي ان اتجاهات اجابات العينة كانت متجه نحو الاتفاق بشدة وبنسبة (34.4٪) ونحو الاتفاق وبنسبة (42.4٪) وبوسط حسابي (4.05) وهي اكبر من قيمة الوسط الفرصي وقد كانت مستوى الاجابة لهذه الفقرة ضمن المرتفع.
- 11- ان التفكير الهادف والمنطقي لمراقب الحسابات يسهم في اكتشاف قيام بعض الوحدات الاقتصادية بالاعتراف بالايراد الكلي حتى وان تم بيع جزء من البضاعة مما يسهم في الحد من ادارة الارباح ، هذا ما اكدت عليه العينة وبنسبة اتفاق (78.4٪) اي ان اتجاهات اجابات العينة كانت متجه نحو الاتفاق بشدة وبنسبة (43.2٪) ونحو الاتفاق وبنسبة (35.2٪) وبوسط حسابي (4.17) وهي اكبر من قيمة الوسط الفرصي وقد كانت مستوى الاجابة لهذه الفقرة ضمن المرتفع.
- 12- اتفقت اجابات العينة التفكير الاستراتيجي لمراقب الحسابات يسهم في الكشف عن رسملة بعض الوحدات الاقتصادية بعض بنود المصروفات الايرادية على الرغم من عدم انطباق معايير الرسملة على تلك البنود مما يسهم في الحد من ادارة الارباح ، وبنسبة اتفاق (78٪) ، وبنسبة (31.2٪) ونحو الاتفاق وبنسبة (36.8٪) وبوسط حسابي (3.79) وهي اكبر من قيمة الوسط الفرصي، اي ان اتجاهات اجابات العينة كانت متجه نحو الاتفاق بشدة.

ثانيا: نتائج اختبار الفرضية احصائيا

فرضية العدم: (لا يوجد علاقة ذات دلالة احصائية لاستخدام التفكير الاستراتيجي لمراقب الحسابات في الحد من ممارسات ادارة الارباح عند استخدامه من قبل شركات ومكاتب التدقيق عند مستوى معنوية (5%))

الفرضية البديلة: (يوجد علاقة ذات دلالة احصائية لاستخدام التفكير الاستراتيجي لمراقب الحسابات في الحد من ممارسات ادارة الارباح عند استخدامه من قبل شركات ومكاتب التدقيق عند مستوى معنوية (5%)) .

ولاختبار العلاقة بين استخدام التفكير الاستراتيجي لمراقب الحسابات والحد من ممارسات ادارة الارباح عند استخدامه من قبل شركات ومكاتب التدقيق العراقية، يمكن قياس ذلك من خلال نموذج الانحدار الخطي والمتمثل بالمعادلة التالية:

$$y = 1.60 + 0.56 x$$

حيث ان :

y: ممارسات ادارة الارباح

X: التفكير الاستراتيجي لمراقب الحسابات

ويتضح من النموذج اعلاه ان التفكير الاستراتيجي لمراقب الحسابات يؤدي الى الحد من ممارسات ادارة الارباح ، وهذا يعني بانه عند تغيير وحدة واحدة في التفكير الاستراتيجي لمراقب الحسابات سوف يكون هناك زيادة بمقدار (56%) في الحد من ممارسات ادارة الارباح. وبصورة اكثر توضيحا يمكن بيان تأثير استخدام التفكير الاستراتيجي في الحد من ادارة الارباح ، من خلال الجدول ادناه:

جدول (2)

المتغير المستقل X	المتغير المعتمد Y	قيمة B	B	قيمة F المحسوبة	الدلالة	قيمة squared R ²	قيمة F الجدولية	قبول (رفض) الفرضية
التفكير الاستراتيجي	إدارة الأرباح	1.60	0.56	48.30	العلاقة معنوية	0.28	3.80	رفض فرضية العدم وقبول الفرضية البديلة

الجدول من اعداد الباحث بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS وتظهر نتائج اختبار هذه الفرضية التي تضمنها الجدول اعلاه بان قيمة F المحسوبة بلغت (48.30) وهي اكبر من قيمتها الجدولية عند مستوى دلالة (0.05) ودرجة حرية (52) والبالغة (3.88) وهذا يعني رفض فرضية العدم وقبول الفرضية البديلة اي ان هناك علاقة ذات دلالة معنوية لاستخدام التفكير الاستراتيجي لمراقب الحسابات في الحد ممارسات من ادارة الارباح وبما ان اشارة معامل بيتا موجبة هذا يعني بان العلاقة طردية لمتغيرات البحث.

وبلغت قيمة معامل التحديد R^2 (0.28) وهذا يعني بان (28٪) من التغيرات الحاصلة في الحد من ممارسات ادارة الارباح يمكن تفسيره من خلال استخدام اسلوب التفكير الاستراتيجي لمراقب الحسابات في مكاتب التدقيق، وقد بلغت قيمة معامل بيتا (0.56) وهي قيمة موجبة وتعني بانه عند تغيير وحدة واحدة في اسلوب التفكير الاستراتيجي لمراقب الحسابات سوف يكون هناك زيادة بمقدار (56٪) في اكتشاف والحد من ممارسات ادارة الارباح.

وهذا يعني قبول الفرضية البديلة (يوجد علاقة ذات دلالة احصائية لاستخدام التفكير الاستراتيجي لمراقب الحسابات في الحد من ممارسات ادارة الارباح عند استخدامه من قبل شركات ومكاتب التدقيق عند مستوى معنوية (5٪)).

رابعا :- الاستنتاجات والتوصيات

اولا :- الاستنتاجات

1- يعد التفكير الاستراتيجي عملية عقلية ومعرفية يستخدمها مراقب الحسابات عند النظر الى المشكلات التي يتوجب عندها صنع القرارات ويتطلب التعامل معها بعد استحضار الحالة الفعلية التي يجابهها بدقة متناهية، وهو يشير الى توافر القدرات والمهارات الضرورية للقيام بالتنبؤات المستقبلية مع امكانية صياغة الاستراتيجيات وصنع القرارات المتكيفة مع حياة الوحدة الاقتصادية لكسب معظم المواقف التنافسية في ظل مواردها المحدودة.

2- ان ممارسات واساليب ادارة الارباح تعد من العوامل المؤثرة على نتيجة النشاط والمركز المالي للوحدة الاقتصادية.

3- يوجد علاقة ذات دلالة احصائية لاستخدام التفكير الاستراتيجي لمراقب الحسابات في الحد من ممارسات ادارة الارباح عند استخدامه من قبل شركات ومكاتب التدقيق عند مستوى معنوية (5٪)

ثانيا :- التوصيات

1- ضرورة ان يقوم مجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات بعقد المؤتمرات والندوات العلمية والزام شركات ومكاتب التدقيق بالمشاركة فيها لبيان مدى اهمية استخدام التفكير الاستراتيجي في مهنة التدقيق.

2- ضرورة صياغة السياسات والمبادئ والمعايير المحاسبية بالشكل الذي يضمن عدم قيام الوحدة الاقتصادية باستغلال المرونة فيها للتلاعب بنتيجة النشاط والمركز المالي.

3- ضرورة توجيه شركات ومكاتب التدقيق العراقية على حث مدققيها لاستخدام اسلوب التفكير الاستراتيجي ، والذي يتيح للمدقق توقع سلوك ادارة الوحدة الاقتصادية في ممارسة ادارة الارباح.

المصادر

1. بلقاوي ، احمد رياحي (2009) " نظرية محاسبية " ، ترجمة : رياض العبد الله ، طلال الججاوي ، الجزء الاول ، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع ، عمان .
2. رمضان، علي محمود (2014) " اثر ادارة الارباح لدى الشركات على قياس الربح الضريبي "، اطروحة دكتوراه في المحاسبة، جامعة دمشق، سورية.
3. الساكني، وسن يحيى احمد (2010) ادارة الارباح وتأثيرها في جودة المعلومات المحاسبية دراسة ميدانية، رسالة ماجستير ، قسم المحاسبة ، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة بغداد، العراق.
4. العواودة حنان (2015) ادارة الارباح واثرها على جودة الارباح المحاسبية – دراسة اختبارية على الشركات الصناعية الاردنية المساهمة العامة، بحث مقدم الى المؤتمر الدولي الخامس لكلية الاقتصاد والعلوم الادارية للفترة ما بين 22- 24 /4 /2015 جامعة العلوم التطبيقية – الاردن.
5. قحموش، سمية و خوارى، سميرة (2018) دور التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات ادارة الارباح- دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية بسكرة، مجلة افاق علوم الادارة والاقتصاد 2، Volume 2، Numéro 2
6. الكعبي، جعفر عبد الحسين حلو (2021) دور التفكير الاستراتيجي والعصف الذهني في تحسين جودة التدقيق واسهامه في الكشف عن مخاطر الاحتيال، اطروحة دكتوراة قسم المحاسبة ، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة بغداد، العراق.
7. النقيب ، كمال عبد العزيز (2004)، " نظرية محاسبية " ، دار وائل للنشر ، الطبعة الاولى ، عمان .
8. Bonn. Ingrid. (2005). Improving Strategic Thinking: A Multilevel Approach. Leadership & Organization Development Journal, Emerald Group Publishing Limited, 26 No. 5, pp. 336-354.

9. Egor D. Nikulin, Marat V. Smirnov, Andrei A. Sviridov, Olesya V. Bandalyuk, (2022) Audit committee composition and earnings management in a specific institutional environment: the case of Russia, Corporate Governance journal, Volume 22 Issue 7.
10. Goldmann, Peter, et al.(2009), Financial Services Anti-Fraud Risk and Control Workbook, Published by John Wiley & Sons, Inc., Hoboken, New Jersey, Printed in the United States of America, First Printing.
11. Hamel, G.& Prahalad, C., (2003), competing for the Future, Harvard Business Review, on point, Printed in the United States of America, july-august, 1edition.
12. Healy, P, Wahlen, J,(2007) "A review of the earning management literature, and its implications for standards seting", Accounting Horizons, Vol.13, No.4.
13. Hilloalkabei & Al-Ani, (2021) THE ROLE OF STRATEGIC THINKING IN IMPROVING THE QUALITY OF AUDIT AND ITS CONTRIBUTION TO DETECTING THE RISKS OF FRAUD, International Journal of Research in Social Sciences and Humanities, (IJRSSH) 2020, Vol. No. 10, Issue No. III, Jul-Sep.
14. Hoffman, v. b., zimbelman,m.f,(2012) How strategic reasoning and brainstorming can help auditors Detect Fraud ? ,the accounting review, Vol.6, No2
15. Karanja, scottb,(2008), STRATEGIC PLANNING PRACTICES IN AUDIT FIRMS IN NAIROBI, KENYA , A Management Research Project Submitted in Partial Fulfillment for the Requirements of the

Degree of Masters of Business Administration (MBA) Degree, School of Business, University of Nairobi.

16. Karğın, Sibel and Rabia Aktaş, (2012), Strategic thinking skills of accountants during adoption IFRS and the new Turkish Commercial Code: A survey from Turkey, Procedia - Social and Behavioral Sciences Vol. 58 No. 8

17. Liedtka, J. (2008), "strategic thinking, can it be taught?" , Long Range planning, vol 31, No1

18. Mintzberg, H. (2004), The Fall and Rise of strategic planning, Harvard Business Review, Jan-Feb.

19. Mulford, and Comiskey, Charles W. Eugene E. "The Financial Numbers Games", John Wiley & Sons, INC. Canada print he united states of America, 2002.

20. Ridgley, Stanley K.(2012) Strategic Thinking Skills Course Guidebook, Printed in the United States of America, First published.

21. Wilks, T. Jeffrey, Zimbelman, Mark F. (2004) Using Game Theory and Strategic Reasoning Concepts to Prevent and Detect Fraud, journal Accounting Horizons, Vol. 18, No. 3.

22. ZIMBELMAN, MARK FAND. WALLER, WILLIAM S(2009) An Experimental Investigation of Auditor-Auditee Interaction under Ambiguity, Journal of Accounting Research, Vol. 37.