تأثير إدارة الأرباح في تحديد وعاء ضريبة الدخل
بحث تطبيقي في عينة من الشركات المساهمة لقطاع المصارف

أ. م. د. نضال رؤوف احمد الباحث: صادق جعفر كاظم

تاريخ استلام البحث: 2015/11/2 تاريخ قبول النشر: 2015/11/23

المستخلص:

يقع على عاتق إدارة الشركة مسؤولية أعداد القوائم المالية وعرضها التي تبين نتائج إعمال الشركة ومركزها المالي وتدفقاتها النقدية في اطار معايير المحاسبة الدولية، وتهدف هذه المعايير إلى سلامة وموضوعية القياس والإفصاح المحاسبي والابتعاد عن التحييز الشخصي، والعدالة في العرض، ألا أن هذه المعايير ما تزال تعطي إدارة الشركة مرونة واسعة في الاختيار من بين السياسات والطرق والإجراءات المحاسبية البديلة وكذلك المرونة في تعجيل أو تأجيل الإيرادات والمصروفات الناتجة عن استخدام أساس الاستحقاق المحاسبي، قد ينتج عنها قوائم مالية مختلفة لنفس الأحداث الاقتصادية، في ظل تفويض المالكين للإدارة لسلطة اتخاذ القرارات من خلال التدخل في عمليات القياس والإفصاح المحاسبي للتأثير في الأرقام المعلن عنها وصولا إلى الربح المستهدف مستغلة بذلك الثغرات في المبادئ والمعايير المحاسبية وبما يحقق أهداف الإدارة وعلى حساب مصلحة الأطراف الأخرى من هنا يأتي هذا البحث ليلقي الضوء على طبيعة إدارة الأرباح ودوافعها وأساليبها في الكشف عن تلك الممارسات والحد منها، في عينة مكونة من (8) شركات وللمدة من(2011-2013) ولتحقيق هذا الهدف تم استعمال أنموذج ميلر لقياس ممارسات إدارة الأرباح الكمية وحجم الملاحظات المكتشفة والتي تندرج تحت مفهوم إدارة الأرباح واثرها في تحديد وعاء ضريبة الدخل، وفي ضوء ذلك تم التوصل إلى عدد من الاستنتاجات أهمها ممارسة الشركات المساهمة المصرفية إدارة الأرباح عند أعداد القوائم المالية وعرضها من خلال التدخل المقصود في عمليات القياس والإفصاح المحاسبي في حدود المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً او خارجها، اما أهم التوصيات هي: عند وضع اي معيار محاسبي لابد من تخفيض عدد البدائل المتاحة في مجال القياس والإفصاح المحاسبي مع وضع ضوابط لاستخدام كل بديل بقصد التوصل الى مقترحات من شأنها وضع قواعد وأحكام تقلل الاجتهاد الشخصي.

The Impact of Earnings Management in Determining The Income Tax

Abstract:

It is the responsibility of companies management to prepare and present the financial statements showing the company's financial results and financial position and cash flows, within the framework of international accounting standards that ensure integrity and objectivity of measurement and disclosure, but these standards are still give the company's management wide flexibility in the choice of alternative policies and accounting procedures as well as the flexibility to accelerate or postpone income and expenses resulting from the use of accounting accrual basis, may result in financial statements that are different for the same economic events. This research aimed to shed light on the nature of earnings management, motives and methods in disclosure of such practices and reduce them, in a sample of (8) companies and for the period of (2011-2013) In order to achieve this goal the research used Miller model to measure practices of quantitative earning management and the size of notes discovered which fall under the concept of earnings management and its impact in determining the bowl of income tax, In light of this the research come out with a number of conclusions, the most important one is the practices of banking joint stock companies earnings management in the preparation of financial statements through intending to interfere in the

accounting measurement and disclosure within the limits of generally accepted accounting principles. The more important recommendations is the reduction of available alternatives in the area of measurement and disclosure when deciding to develop any accounting standard. It is also necessary to develop the instructions of applying these alternatives to reduce personal bias.

مقدمة

تعد المعلومات والتقارير المالية محط اهتمام العديد من الجهات سواء أكانوا افرداً ام مؤسسات لكونها هي الموجه الأساس لاتخاذ العديد من القرارات الاستثمارية، ولكون القرارات السليمة يجب أن تكون نابعة ومستندة إلى معلومات دقيقة وذات صلة لذلك يجب ان تتوفر صفات معينة في هذه المعلومات تؤهلها ان تكون قابلة للاعتماد عليها من لدن الأطراف والجهات المستفيدة منها، وهذا ما أطلق عليه في الأدبيات المحاسبية بالخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، ويقع على عاتق إدارة الشركة مسؤولية أعداد وعرض القوائم المالية التي تبين نتائج أعمال الشركة ومركزها المالي وتدفقاتها النقدية، على الرغم من أن القوائم المالية يتم أعدادها استنادا إلى معايير المحاسبة المالية ألا أن هذه المعايير تسمح باستخدام أساليب وطرائق محاسبية مختلفة لمعالجة نفس الأحداث والظواهر الاقتصادية، وفي ظل تفويض المالكين للإدارة لسلطة اتخاذ القرارات يمكن للإدارة أن تقوم بممارسة إدارة الأرباح من خلال التدخل في عملية القياس والإفصاح المحاسبي للتأثير في رقم الأرباح المعلن عنها وصولا إلى الربح المستهدف، مستغلة بذلك الثغرات المتواجدة في أساليب التدقيق الخارجي أو المرونة في المعايير المحاسبية للاختيار بين الطرائق والسياسات المحاسبية البديلة أو المرونة الناتجة عن استخدام أساس الاستحقاق من خلال تعجيل أو تأجيل الإيرادات والمصروفات وبما يحقق أهداف الإدارة وعلى حساب مصلحة الأطراف الأخرى وبالشكل الذي يؤدي إلى تضليل المستفيدين عن أداء الشركة وخلق انطباع مختلف عن الأداء الفعلي للشركة لدى مستخدمي القوائم المالية، وغالبا ما تكون هذه المصالح والأهداف متناقضة إلى حد كبير أذ أن الإدارة تسعى دائما وفي حدود ما تسمح به المعايير والتعليمات إلى ان تعكس صورة مشرقة عن أداء الشركة وعن مركزها المالي لكي تحافظ على استقرارها الوظيفي وللحصول على المكافاة والحوافز بينما نلاحظ ان هناك هدف اخر يسعى المساهمون إلى تحقيقه هو الحفاظ على سمعة الشركة وزيادة أسعار أسهمها وتعظيم قيمتها والحفاظ على ديمومة بقاءها في الأسواق المالية وتخفيض التكاليف السياسية (ضريبة الدخل). جاءت الدراسة بأربعة فصول تناول الفصل الأول منهجية البحث، فيما جاء الفصل الثاني ليجسد الاطار النظري للبحث، تضمن الفصل الثالث الجانب التطبيقي، واختتم البحث بالفصل الرابع والأخير مجسدا الاستنتاجات التي توصلنا الهيا والتوصيات التي تنسجم مع تلك الاستنتاجات.

الفصل الأول: منهجية البحث

يتناول هذا الفصل منهجية البحث التي تمثل المسار الميداني والطريقة العلمية المنظمة لتحديد المشكلة وسبل معالجتها بالشكل الذي يضمن الاختيار الموضوعي لفرضياتها، وتحقيق أهدافها، وفي ضوء ذلك يتناول المبحث التعريف بمشكلة البحث، أهميته وأهدافه، وكذلك فرضياته وأسلوب إجراء البحث النظري والتطبيقي، فضلاً عن وسائل جمع البيانات والمعلومات وتحديد مجتمع البحث وعينته، وعلى وفق ما يأتي :

1- مشكلة البحث:

على الرغم من أن القوائم المالية يتم أعدادها استنادا إلى معايير المحاسبة المالية ألا أن هذه المعايير تسمح باستخدام أساليب وطرائق محاسبية مختلفة لمعالجة نفس الأحداث والظواهر الاقتصادية، وبالتالي فان المرونة التي تسمح بها المعايير قد وجدت لتحسين جودة التقارير المالية وجعلها اكثر فائدة لمتخذي القرارات الاقتصادية، وفي المقابل يمكن استغلال هذه المرونة من الإدارة في تحقيق أهدافها وعلى حساب الأطراف الأخرى من خلال التدخل في عمليات القياس والإفصاح المحاسبي للتأثير في رقم الأرباح المعلن عنها وصولا إلى الربح المستهدف، وعليه يمكن صياغة مشكلة البحث من خلال التساؤلات الأتية:

1- هل أن إدارة الشركات المساهمة في قطاع المصارف تمارس إدارة الأرباح بقصد خلق انطباع مختلف عن الأداء الحقيقي للشركة وبما يلبي أهداف الإدارة وعلى حساب الأطراف الأخرى ؟
2- ما هي أساليب وإجراءات إدارة الأرباح والتي لها اثأر سلبية في تحديد وعاء ضريبة الدخل

2- أهمية البحث:

يسعى البحث إلى تحقيق الأهمية الآتية:

1. دراسة جانب مهم من جوانب المحاسبة ألا وهو الأبعاد السلوكية والأخلاقية لعملية القياس والإفصاح المحاسبي، من خلال دراسة سلوك إدارة الأرباح بصفتها احد أشكال تدخل الإدارة في عملية القياس والإفصاح المحاسبي.
2. يبين لمستخدمي المعلومات أثر المرونة المتاحة للإدارة للتدخل في عملية القياس والإفصاح المحاسبي على جودة المعلومات المحاسبية المعلنة في القوائم المالية وإمكانية الاعتماد عليها في عملية اتخاذ القرار، الأمر الذي يؤدي إلى تحسين قدرة مستخدمي القوائم المالية في تقييم المعلومات المعلنة في تلك القوائم وبشكل خاص الأرقام التي يظهرها كشف الدخل وتوفير فهم أفضل لهم للأساليب التي تتبعها إدارة الشركات في إدارة الأرباح.

3 - أهداف البحث:

يسعى هذا البحث بشكل رئيس إلى بيان مفهوم ودوافع وممارسات المحاسبين لإدارة الأرباح المفصح عنها بقائمة الدخل وتأثيراتها في القياس العادل للمدفوعات الضريبية، هذا الهدف الأساس يتضمن الأهداف الفرعية الآتية:

1. دراسة مفهوم إدارة الأرباح ودوافعها وأساليبها.
2. قياس مدى ممارسة الشركات العراقية المساهمة لإدارة الأرباح.
3. اختبار عامل المدفوعات الضريبية كمؤثر في سلوك الإدارة باتجاه إدارة الأرباح في قطاع المصارف بهدف الوقوف على السمات والخصائص المميزة للشركات التي تتجه إلى إدارة أرباحها مما يساعد في وضع أساس للتنبؤ بالسلوك المحاسبي المتوقع للإدارة في التأثير في المعلومات المحاسبية المعلنة في القوائم المالية وتقييم مدى دقتها وإمكانية الاعتماد عليها في عملية اتخاذ القرار والوصول إلى الأداء الحقيقي للشركات عينة البحث ووضعها المالي الصحيح.

4- فرضيات البحث:

في ضوء الأسئلة في مشكلة البحث يصوغ الباحث فرضياته على النحو الآتي:

تقوم الإدارة في الشركات المساهمة بممارسة إدارة الأرباح من خلال التدخل في عمليات القياس والإفصاح المحاسبي للتأثير في رقم الأرباح المعلن عنها وصولاً إلى الربح المستهدف من أجل التهرب الضريبي، وتشتق من الفرضية الرئيسة الفرضية الفرعية الأتية لا توجد علاقة ذات أثر معنوي بين إدارة الأرباح وضريبة الدخل للشركات المساهمة في قطاع المصارف.

الفصل الثاني: الاطار النظري للدراسة

المبحث الاول: أدارة الأرباح، المفهوم، الدوافع، الاساليب

1- مفهوم إدارة الأرباح:

تهدف القوائم المالية إلى تقديم معلومات مفيدة تساعد مستخدميها مثل المستثمرين والمقرضين والجهات الحكومية ذات العلاقة بالشركة، في تقويم الأداء الاقتصادي للشركة والتنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية، ولذا تعد القوائم المالية المصدر الرئيس التي يعتمد عليها المستخدمين في اتخاذ القرارات الاقتصادية، على الرغم من أن القوائم المالية يتم أعدادها استنادا إلى معايير المحاسبة المالية ألا أن هذه المعايير تسمح باستخدام أساليب وطرائق مختلفة لمعالجة الأحداث والظواهر الاقتصادية نفسها، ومن ثم فان مرونة اختيار الإدارة للتقديرات والطرائق المحاسبية من ناحية ومن ناحية أخرى المرونة في تأجيل أو تعجيل الاعتراف الناتج عن استخدام أساس الاستحقاق المحاسبي، قد ينتج عنه قوائم مالية مختلفة للأحداث الاقتصادية نفسها، وبالرغم من أن الإدارة تقوم بأعداد هذه المعلومات في اطار المعايير المحاسبية الدولية والتي تهدف إلى سلامة وموضوعية القياس المحاسبي والبعد عن التحيز الشخصي والعدالة في العرض والإفصاح،(الصرصور،2010:76). ولذلك فقد أوردت الأدبيات المحاسبية العديد من التعاريف لسلوك أداره الأرباح منها ما يأتي:

- **هي استخدام المديرين الاجتهاد أو الحكم الشخصي في التقرير المالي وفي هيكلة العمليات للتلاعب بالتقارير المالية، أما بتضليل المساهمين بشان الأداء الاقتصادي الحقيقي للمنشاة او للتأثير على المخرجات التعاقدية المعتمدة على الأرقام المحاسبية المعلن عنها (schipper, 1989: 20).**
- **يقصد بها التحريف المتعمد للأرباح الأمر الذي يفضي بدوره إلى أرقام محاسبيه تختلف بشكل أساس عما يمكن ان تكون عليه في غياب التلاعب، وذلك عندما يتخذ المديرين قرارات لا تخضع لا سباب استراتيجية بل لمجرد التعديل على الأرباح (path, 2003: 41).**

2- دوافع تبني إدارة الأرباح

أ- الدوافع التعاقدية

برزت نظرية الوكالة على خلفية ظاهرة الملكية الغائبة أو ما يعرف بالإدارة بالنيابة بوصفها واحدة من نظريات تفسير الشركات، ويقصد بنظرية الوكالة بانها علاقة عقد بين طرفين الوكيل والأصيل مقابل حصول الوكيل على مكافئات من الأصيل ، حيث يتم صياغة العقد (الوكالة) بالشكل الذي يجعل الوكيل يعمل بأقصى جهد لتحقيق فائدة للشركة (Padilla, 2006 :5) وبوجب نظرية الوكالة يتم تفسير طبيعة الشركة بانها مجموعه من العقود التي تحكم العلاقة بين اطراف الشركة ذات المصلحة فيها بحيث تضمن حقوق محدده لكل الأطراف ذات العلاقة في الشركة، **لذلك فان تضامن** الشركة يقوم على مجموعة من العقود سواء كانت رسميه أو غير رسمية يعتمد تحديدها على قدرتها على تقليل التعارض في المصالح بين الأطراف ذات العلاقة في الشركة (شتيوي، 2009 :10) وهناك مجموعة من العقود سيتم التطرق اليها لغرض تفسير دوافع سلوك الإدارة لممارسة إدارة الأرباح وهي:

أولاً: عقود تعويض الإدارة (رواتب ومكافاة)

أن خطط الحوافز والمكافاة الإدارية وجدت أساسا لتقليل حدة التعارض في المصالح بين الإدارة والمساهمين والناتجة عن سعي كل منهم إلى تعظيم منفعته الشخصية، ويفترض ان خطط المكافاة وتعويض الإدارة تجمع بين مصالح الإدارة ومصالح المساهمين لتحقيق هدف مشترك وهو تحسين قيمة الوحدة الاقتصادية من خلال تحسين أسعار أسهمها في الأسواق المالية وعلى الرغم من ان الهدف الرسمي للإدارة هو تحقيق اقصى المكاسب للشركة ولكن قد يكون لها دوافع شخصية تختلف عن الدوافع المتعلقة بتحقيق الهدف الأساس للشركة والتي قد تدفعها إلى القيام بتصرفات من شانها ان تؤثر سلبا في قيمة الشركة (العبيدي، 2008 :84)

ثانياً: تغيير الإدارة

أن الشركات التي تحقق صافي ربح في نهاية المدة المحاسبية يعد مقياس لتقويم أداء الإدارة، لذلك يلجا المديرون إلى اختيار مجموعة من الطرائق والأساليب المحاسبية التي تؤدي إلى إدارة الأرباح بقصد إعطاء انطباع جيد للأطراف الأخرى عن أداء الإدارة بالشكل الذي يحقق رضا للمساهمين والأطراف الأخرى عن إدارة الشركة ومن ثم تحسين العلاقة بين الإدارة والمساهمين والمالكين، أذ ان الإدارة ترغب في زيادة رقم الربح المعلن عنه أو تحقيق سلسلة مستقلة نسبيا من الأرباح على مدار عدة سنوات وذلك لدعم مركزها الوظيفي واستخدامها كقناع لمشاكل الأداء الضعيف (حرب،2007: 98).

ب- دوافع سوق راس المال

تمثل الدوافع لا دارة الأرباح والمتعلقة بسوق رأس المال الرغبة في تحسين شكل القوائم المالية قبل الاكتتاب العام في اسهم الشركة والرغبة في تجنب هبوط الأسعار في سوق الأسهم (Barton el at, 2002 :65)، اذ يشكل سوق رأس المال (البورصة) اهتماما كبيرا للشركات التي تسعى إلى زيادة رأسمالها حيث يتم ذلك من خلال أقناع المستثمرين بكفاءة أدائها والذي ينعكس على أسعار أسهمها وقد اعتمد المستثمرون بالدرجة الأولى على القوائم المالية التي تصدرها الشركات بهدف اتخاذ قرار الاستثمار أو عدم الاستثمار فيها، وقد تلجا الإدارة إلى إدارة الأرباح للتأثير على أسهمها في المدى القصير بقصد جلب رؤوس الأموال إضافية للشركة وقد تبين أن هناك سببين لا دارة الأرباح فيما يتعلق بسوق راس المال هما: تشجيع المستثمرين على شراء اسهم الشركة وتحسين أسعار اسهم الشركة في الأسواق المالية (الصرصور، 2011 :32)، **ومن اهم هذه الدوافع هي:**

1- دوافع أسعار الأسهم

ترتبط العديد من حوافز إدارة الأرباح بسوق الأوراق المالية ولاسيما الأسعار السوقية لاسهم الشركة حيث يمكن للاستعمال الواسع للمعلومات المحاسبية من المستثمرين والمحللين المساعدة **في** تقييم الأسهم وخلق دافع للمديرين من أجل التلاعب بالأرباح ومحاولة التأثير في سعر السهم (Healy & Wealyen,1998 :10).

2- تمهيد الدخل

يعرف تمهيد الدخل بانه الجهود المبذولة من أدارة الإدارة لتقليل التقلبات في الأرباح المعلنة للشركة (Ashari et al,1994:219)، ويركز هذا التعريف على دور الإدارة في تقليل التقلبات التي تحدث في دخل الشركة من دون أن يحدد طبيعة الجهود المبذولة من الإدارة لتمهيد الدخل، أما Belkaoui **فيرى أن تمهيد الدخل هو تسوية مقصودة للدخل المعلن بهدف الوصول إلى المستوى أو الاتجاه المرغوب، ويعبر عن رغبة الإدارة في تقليل الانحرافات غير الطبيعية في الدخل إلى الحد الممكن أو المسموح به في ظل مبادئ المحاسبة والإدارة المقبولة** (Belkaoui,2000:48) .

جـ دوافع ترتبط بالتنظيم التشريعي

أن الدوافع المرتبطة بالتنظيم التشريعي تقسم إلى أربعة محاور رئيسة، تتم من خلالها ممارسة إدارة الأرباح واختيار السياسات المحاسبية التي تؤدي إلى تخفيض الدخل، وعادة ما تكون قطاعات الأعمال خاضعة للتشريعات والقوانين التي تنظم عملها، مثل تعليمات السوق المالي، تعليمات البنك المركزي، فأن انتهاكها يؤدي إلى عقوبات يمكن ان تصل إلى إيقاف اسهم الشركات المخالفة عن التداول في السوق المالي، وقد بينت العديد من الدراسات احتمال ان تشكل هذه القوانين في حد ذاتها دافعا للإدارة من اجل التلاعب بالأرباح لتجنب مخالفة هذه التشريعات وما يترتب عليها من عقوبات وتضيع الفرص (حماد، 2005 :410). وهذه الدوافع هي:

1- دوافع ضريبة

ترتبط المدفوعات الضريبية مع الدخل أو الربح المتحقق بعلاقة طردية، وعليه فان عامل التهرب الضريبي يعد من العوامل المهمة في تفسير سلوك الإدارة نحو ممارسة الإدارة لإدارة الأرباح، اذ ان الإدارة الرشيدة وعند اتخاذها القرارات المتعلقة بالطرق والإجراءات المحاسبية لا عداد الكشوفات المالية ينبغي ان تأخذ بنظر الاعتبار الأثر المترتب على اتباع تلك الطرق على الدخل زيادة أو نقصان ومن ثم انعكاس ذلك الأثر في مقدار مبلغ الضريبة المستحق على الشركة ومن الطرائق المستعملة لتحقيق ذلك الغرض هي طريقة احتساب اندثار الموجودات الثابتة، اذ تقوم الإدارة باختيار الطريقة التي تزيد من الاندثار في الفترة الحالية مما يؤدي الى انخفاض الدخل ومن ثم انخفاض المدفوعات الضريبية.

2- دافع التكاليف السياسية

هي التكاليف المتعلقة بسلطة الحكومة لحجز الثروة من الوحدات الاقتصادية وإعادة توزيعها لجهات أخرى من المجتمع، وكذلك هي التكاليف التي تتحملها الشركة نتيجة للتدخلات الخارجية من قبل جهات الضغط السياسي المختلفة (المجتمع بصورة عامة، الحكومة، نقابة العمال) وتأخذ هذه التدخلات أشكال مختلفة مثل زيادة معدلات الضريبة، منع سياسة الاحتكار، ونتيجة للقوانين التي تفرضها الدولة مثل زيادة أجور العاملين او تحسين ظروف العمل أو ممارسة الرقابة السعرية على المنتجات او تحميل الوحدة أعباء مرتفعة تلجا إدارة الوحدات إلى تبني إدارة الأرباح واختيار الطرق المحاسبية البديلة التي تؤدي إلى تخفيض الدخل وذلك لتجنب مثل هذه التكاليف (Watts & Zimmerman,1997:250).

3- أساليب إدارة الأرباح:

تستطيع إدارة الشركات ممارسة إدارة الأرباح من خلال مجموعة من الآليات والأساليب التي يمكن من خلالها التأثير على نتائج عمليات الشركة، وتوفر المرونة التي تتيحها المعايير والمبادئ المحاسبية الفرصة السانحة أمام إدارة الشركات من خلال توفر العديد من البدائل المحاسبية والطرق والإجراءات القابلة للتطبيق بشكل مقبول، لذا فان الإدارة تستطيع قياس دخل الشركة بشكل مدروس يتطابق مع أهداف معينة محددة مسبقا من قبلها .ويمكن تصنيف الآليات والأساليب الرئيسية المتبعة لممارسة إدارة الأرباح في المحاور الآتية:

اولاً – محور التغييرات المحاسبية:

تعد التقارير المالية المصدر الرئيس للمعلومات التي يعتمد عليها مستعملو تلك التقارير في اتخاذ العديد من القرارات ذات الآثار الاقتصادية، وان الأرقام التي تتضمنها تلك التقارير هي محصلة لعمليات القياس الخاضعة إلى أسس اتبعتها إدارة الشركة للاعتراف بالإيرادات والمصروفات، وكذلك لنوع الطرق المحاسبية المتبعة مثل طريقة احتساب مصروف الاندثار وطريقة تقييم المخزون، ويعود السبب في تعدد البدائل المتاحة أمام إدارة الشركات عند قياس الدخل إلى افتراض وجود علاقة سببية بين خصائص الوحدة الاقتصادية وبين الطرق المحاسبية التي ينبغي تطبيقها انسجاما مع الظروف المحيطة بالشركة (احمد، 2008: 49)،إلا إن إدارة الشركات تستغل المرونة المتاحة لتحقيق ما ترغب به من الأهداف، مما يجعل عملية الاختيار للطرق والسياسات المحاسبية عملية تحكمية من قبلها، وهي تعكس بذلك الدوافع السلوكية المتأثرة بها ويمكن تصنيفها الى: (حبيب، 2003: 26)

1- التغييرات في السياسات المحاسبية.

2- التغييرات في التقديرات المحاسبية.

3- التغير في الوحدة الاقتصادية.

ثانياً- محور التصنيفات المحاسبية

تستعمل إدارة الشركات التصنيفات المحاسبية عندما تريد المناورة في استعمال الطريقة المتبعة في التفريق والتمييز بين بعض القضايا المحاسبية التي يمتد تأثيرها إلى دخل الشركة المعلن عنه، ويمكن تقسيمها الى:

ا – تصنيفات الكلف المحاسبية.

ب -تصنيفات البنود العادية وغير العادية في كشف الدخل.

*** تصنيفات الكلف المحاسبية**

تقتضي الممارسات المحاسبية الناجحة ضرورة التميز بين الأنواع المختلفة للتكاليف بسبب اختلاف اثر معالجة تلك التكاليف على دخل الشركة المعلن عنه، ومن أمثلة التكاليف التي ينبغي تصنيفها بدقة لتحديد مقدار النفقات التي تكبدوها الشركة بهدف مقابلتها مع الأرباح لتحديد دخل الشركة ما يأتي:

أولا - تصنيف الكلف إلى رأسمالية وايرادية.

ثانيا - تصنيف الكلف إلى كلف قابلة للتخزين وكلف فترة.

*** الكلف الرأسمالية والكلف الايرادية** .

تعرف الكلف الرأسمالية بأنها" التكاليف التي يتم إنفاقها من قبل الوحدة الاقتصادية لإضافة شيء جديد إلى أصولها أو لزيادة كفاءتها أو عمرها الإنتاجي (الحيالي، 2007:263) وقد حددت الأدبيات المحاسبية ثلاثة شروط ينبغي توفر واحدا منها لكي يتم اعتبار المبالغ التي تكبدوها الشركة كتكاليف رأسمالية وهي: (كيسو و ويجانت، 2009:478)

*** حدوث زيادة في العمر الإنتاجي للأصل.**

*** حدوث زيادة في كمية الوحدات التي ينتجها الأصل.**

*** حدوث تحسن واضح في نوعية الوحدات التي ينتجها الأصل.**

أما الكلف الايرادية فيقصد بها التكاليف المستنفذة في سبيل الحصول على الإيرادات خلال المدة المالية وتتصف هذه النفقات بالدورية والتكرار، ولذلك تعد من النفقات الواجب تحميلها على إيرادات المدة المالية التي استنفذت فيها للوصول إلى نتيجة الأعمال الحقيقة من ربح أو خسارة لتلك المدة المالية.(علي، 2009 :)

ثالثاً- محور المخصصات المحاسبية

عرفت معايير المحاسبة الدوليةIAS في المعيار 37 المخصصات بأنها" **التزامات ذات توقيت او مبلغ غير مؤكدين**"ويجب الاعتراف بها فقط في الحالات الآتية-:

- عندما يكون على الشركة التزام حالي نتيجة لحدث سابق.

- عندما يكون من المحتمل إن تدفقا صادر للموارد المجسدة للمنافع الاقتصادية سيكون مطلوب لتسديد الالتزام.

- أن يكون من الممكن إجراء تقدير موثوق به لمبلغ الالتزام. (المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ٢٠٠٨:١٨٢٨). وقد حدد المعيار المذكور وجوب الأخذ بنظر الاعتبار الأمور الآتية عند تحديد مقدار المخصصات:

1- ذ المخاطر وحالات عدم التأكد بعين الاعتبار، مع ملاحظة أن عدم التأكد لا يبرر تكوين مخصصات مبالغ فيها.
2- الأخذ بنظر الاعتبار الإحداث المستقبلية مثل التغييرات القانونية والتقنية.
3- عدم الأخذ بنظر الاعتبار المكاسب من التصرف المتوقع بالأصل.

ومن أمثلة المخصصات المحاسبية ما يأتي:

- مخصص الديون المشكوك في تحصيلها.

- مخصص هبوط أسعار الاستثمارات . مخصص ضمان منتجات الشركة.

4- اكتشاف إدارة الأرباح

تعد المعلومات المحاسبية محل اهتمام كبير لمستعملي القوائم المالية، كونها تعد الحجر الأساس للعديد من القرارات الاستثمارية، وكلما ازدادت دقة هذه المعلومات ، كلما ازدادت إمكانية الاعتماد عليها من قبل المستخدمين في اتخاذ العديد من القرارات الاستثمارية التي تؤدي إلى نتائج مقبولة، ومن هنا جاءت العديد من الأبحاث والدراسات التي تهدف إلى البحث عن طرق يتم بموجبها تقييم دقة المعلومات المحاسبية المعلنة في القوائم المالية وقد اتجهت بعض هذه الدراسات نحو القياس الكمي لممارسات إدارة الأرباح من خلال فحص المعلومات المالية المدرجة في قائمة الدخل من اجل التوصل إلى نتائج تفيد في تحديد وجود هكذا ممارسات من قبل إدارة الشركة، واعتمد الباحث أنموذج (ملير،2007) (Miller, 2007) لقياس ممارسات إدارة الأرباح الخاصة بالشركات.

حديثاً ظهرت نماذج أخرى للتنبؤ بإدارة الأرباح ركزت على الاستحقاق قصير الأجل (استحقاق رأس المال العامل) ومن أشهر هذه النماذج نموذج (Visvanathan, 2006) وأنموذج(Miller , 2007)، إذ يبين (Visvanathan, 2006)، أن إجمالي الاستحقاق يتكون من استحقاق طويل الأجل (مثل الاندثار والضرائب المؤجلة) واستحقاق قصير الأجل والذي يتضح من التغيير في المدينين والتغيير في المخزون والتغير في الدائنين والالتزامات المستحقة والتغير في الضرائب المستحقة فضلا عن التغيير في عناصر الموجودات والمطلوبات المتداولة الأخرى. ومن ثم يؤثر الاستحقاق في أرصدة معينة في الميزانية وينعكس على الموجودات المتداولة او الالتزامات المتداولة ولذلك يمكن معرفة مدى استخدام الإدارة للاستحقاق للتلاعب في الأرباح في الأجل القصير من خلال التغير في عناصر الموجودات والمطلوبات المتداولة، من ناحية أخرى فإن التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية والذي يعد مقياساً بديلاً للأداء لا يتأثر بالاستحقاق فإنه يعد أقل قابلية للتلاعب من صافي الدخل المعد وفقا لأساس الاستحقاق، وإذ أن عناصر الموجودات والمطلوبات المتداولة هي العناصر المكونة لرأس المال العامل (الموجودات **المتداولة - المطلوبات المتداولة**، فقد استحدث (Miller, 2007) نسبة للعلاقة بين التغير في رأس المال العامل كعنصر معرض للتلاعب والتدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية كعنصر غير معرض للتلاعب، فإذا لم تكن الشركة متورطة في ممارسات إدارة الأرباح، فستتصف تلك العلاقة بالثبات، وقد أطلق على هذه النسبة نسبة ميلر(Miller Ratio) ويمكن استخدام هذه النسبة لاكتشاف التلاعب في الأرباح، إذ تكون قيمتها صفر في حالة عدم وجود تلاعب أما إذا اختلفت قيمتها عن الصفر فإن ذلك يكون مؤشراً على وجود تلاعب في رقم الأرباح وتحتسب على وفق المعادلة الآتية:

$$EM = (\Delta WC / CFO)t\text{-}0 - (\Delta\Delta WC / CFO)t\text{-}1$$

إذ أن :

ΔWC : التغير في صافي رأس المال العامل. CFO : صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية.

t-0 : السنة الحالية . t-1 : السنة السابقة.

ما سبق يعني أنه كلما اختلفت نسبة ميلر عن الصفر (سواء بالسالب أو الموجب) كان ذلك مؤشراً على وجود تلاعب في رقم الأرباح المعدة وفقاً لأساس الاستحقاق.

المبحث الثاني: الاطار النظري للضريبة

1- تعريف الضريبة

هناك تعاريف عدة تناولت الضريبة وفيما يأتي عرض لعدد منها :

- **هي أموال تفرضها الدولة على أشخاص سواء كانوا طبيعيين أم معنويين لتغطية النفقات العامة بصورة نهائية ودون الحصول على منافع شخصية مقابل الحصول على الضريبة باعتبارهم أعضاء متضامنين في الدولة التي تسعى إلى خدمة المجتمع (ذنيبات ،121:2003).**
- **اقتطاع نقدي إجباري بدون مقابل تفرضه الدولة بواسطة هياتها المتخصصة (الإدارة الجبائية) على الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين بمقتضى التدابير التشريعية والتنظيمية (عثمان، العشماوي: 3 ،2006).**

2- القواعد الأساسية للضريبة:

أ- قاعدة الملائمة

وتعني الملائمة وجوب أن تتلاءم أحكام الضريبة مع أحوال المكلفين (جبل والمهر،2005 :4) أي ضرورة فرض الضريبة واستيفاءها من المكلف بمواعيد مناسبة وبطريقة تتلاءم مع طبيعة الضريبة من جهة وظروف المكلف والأنشطة الخاضعة لها من جهة أخرى، ولكي يتم تحصيل الضريبة في الوقت الأكثر مناسب للمكلف قد يقتضي الأمر أن يتم تقسيط مبلغ الضريبة على دفعات منتظمة تتماشى مع فترات السيولة النقدية المتوفرة لديه في حالة عدم القدرة على السداد مرة واحدة (السلطان،13:2004).

ب- قاعدة العدالة

العدالة من المبادئ المهمة التي ينبغي توافرها في جميع التشريعات ولا سيما التشريعات الضريبية، وتعني أن يتساوى التكليف الضريبي على المكلفين المتماثلة ظروفهم، ومن وسائل تحقيق العدالة الضريبية (الزبيدي،2006 :21):-

- فرض الضريبة بأقل تضحية ممكنة، أي يجب أن لا يثقل على المكلف بعبء الضريبة حتى لا يقوده ذلك إلى التهرب منها.
- إعفاء الحد الأدنى اللازم للمعيشة أي مراعاة الحالة العائلية والأعباء الأخرى التي تضعف مقدرته التكليفية.

ج- قاعدة اليقين

ويقصد بها أن تكون الضريبة محددة بصورة قاطعة للمكلفين وللسلطة المالية، بحيث لا يكون فيها غموض أو لبس، أي يجب أن يعرف المكلف كل ما يتعلق بالضريبة التي يُلزم بدفعها من حيث خضوعه لها وسعرها وطريقة تحديد وعائها وموعد وكيفية تسديدها وكافة الأحكام القانونية المتعلقة بها (الزبيدي، 2006: 22) .

د- قاعدة الاقتصاد

هذه القاعدة تقتضي بان تكون نفقات جباية الضرائب في حدها الأدنى أي عدم التبذير والإسراف بتكاليف جباية الضرائب واختيار إجراءات وأساليب الجباية التي تتطلب اقل التكاليف، وتتصل هذه القاعدة مباشرة بدائرة الضريبة إذ ينبغي أن تكون نفقات دائرة الضريبة أقل من الإيرادات التي تحصل عليها (الكعبي،2008 : 9).

وقد أضاف بعض الاقتصاديين مثل باستا بل بعض القواعد وهي :

أ/ قاعدة المرونة: ايان النظام الضريبي يجب ان يوضع بأسلوب مرن وبذلك يحصل على اعلى الإيرادات وعلى نحو تلقائي بارتفاع دخول الأفراد .

ب/ قاعدة الإنتاجية: أن تكون الضريبة مصدر إيراد كافي للدولة .

ج/ قاعدة البساطة: أن يكون النظام الضريبي سهل الفهم والإدراك .

ء/ قاعدة المناسبة: أن تكون مناسبة للوضع ألاقتصادي والاجتماعي والسياسي في الدولة .

و/ قاعدة التنوع: أن يكون النظام الضريبي متنوعا لا يعتمد على ضريبة واحدة .

3- وعاء ضريبة الدخل وطرائق تقديره

يقصد بوعاء الضريبة الموضوع أو المادة التي تفرض عليها الضريبة. والوعاء قد يكون شخصاً أو مالاً **(كشخص المكلف أو رأسماله أو دخله أو السلع سواء كانت المستوردة من الخارج أم المنتجة في الداخل)**، واختيار وعاء الضريبة يتمتع بأهمية بالغة في سياسة الدولة الضريبية (اسماعيل،2001:

62). أما فيما يخص بتقدير الوعاء الضريبي فيقصد به **"مجموعة من الإجراءات والعمليات التي ترمي إلى تحديد مقدار الدخل الصافي تمهيدا لاحتساب مقدار الضريبة عليه بالسعر المقدر قانونا، وقد تطورت الطرائق التي يتم بموجبها تحديد الوعاء الخاضع للضريبة بتطور الأجهزة الضريبية وبالوعي المحاسبي وبالتطور الاقتصادي والاجتماعي"** (المحسن،1996: 108). وعليه يمكن التمييز بين نوعين من الطرائق هما :

اولاً- الطرائق غير المباشرة : وتشمل

أ- طريقة المظاهر الخارجية ب- طريقة التقدير الجزافي

ثانياً- الطرائق المباشرة: وتشمل أ- التقدير الإداري المباشر ب- التقدير الاتفاقي ج- التقدير الاحتياطي د- التقدير الإضافي ه- التقدير الذاتي و- التقدير بواسطة الإقرار

المبحث الثالث: التوافق بين إجراءات إدارة الأرباح ومسببات الفجوة الضريبية

أولاً- تعريف الفجوة الضريبية: وردت عدة تعاريف للفجوة الضريبية أهمها:

- الفرق بين إيرادان الضريبة المتجمعة وكمية الإيرادات الضريبية المطلوب جمعها عن الالتزام الضريبي للمكلفين (Goodal , 2003:1)

- هي الفرق بين الضرائب المستحقة (نظريا) أو ما يتم تخطيطه عن الضرائب الفعلية المستلمة . (Banerjee, 2004: 1)

ثانياً – مسببات الفجوة الضريبية :

أ- التهرب الضريبي :

يعرف التهرب الضريبي بانه محاولة المكلف القانوني التخلص من عبء الضريبة (كليا أو جزئيا) دون أن ينقل عبئها إلى شخص اخر، وفي هذه الحالة لا تحصل الإدارة الضريبية على مبلغ الضريبة (دويدار، 1999: 69) ولأجل تحقيق تلك المحاولة فان المكلف يتبع وسائل عديدة للتخلص من دفع الضريبة بوسائل غير مشروعة، وهذا التصرف ينطوي على مخالفة للتشريع الضريبي ويحاول المكلف أن يغش الإدارة الضريبية به، ولذلك يسمى أحيانا بالغش الضريبي.

وللتهرب الضريبي مجموعة من الأسباب :

أ / أسباب مالية مثل (رفع سعر الضريبة ،الازدواج الضريبي، تعدد الضرائب) .

ب/ أسباب اقتصادية تتمثل بالظروف ألاقتصادية التي تسود البلد مثل الرخاء والانتعاش .

ج/أسباب سياسية تتعلق بالطبقات التي تسيطر على السلطة التشريعية في الدولة .

ء/ أسباب إدارية مثل (ضعف الأعلام الضريبي، ضعف كفاءة الجهاز الضريبي) .

و/ أسباب تشريعية تتعلق بالثغرات الموجودة في القانون الضريبي .

ب- التجنب الضريبي:

يعرف التجنب الضريبي بأنه تجنب الشخص للضريبة ويجري ذلك أما بامتناع الأشخاص عن النشاط الذي يؤدي إلى خضوعهم للضريبة أو الإفادة من الثغرات القانونية كأن يلجأ الأفراد لهبة أموالهم إلى أبنائهم أو زوجاتهم بغية التخلص من ضريبة التركات (رمضان, 2002:,54) ، ويتم عادة دون أن تكون هناك مخالفة للتشريع الضريبي (تهرب مشروع)، ويأخذ التهرب المشروع صورتين أساسيتين، الأول تتمثل في استغلال بعض الثغرات الموجودة في قوانين الضرائب والنفاذ منها دون أن يترتب على ذلك مخالفة قانونية أو الاستفادة من الخلل في صياغة بعض النصوص القانونية. أما عن الصورة الثانية للتهرب المشروع فهو يتمثل في التجنب الضريبي أي تجنب الواقعة المُنشِأة للضريبة ففي هذه الحالة يمتنع الفرد عن القيام بالعمل المسبب للخضوع للضريبة (البطريق،1985:233).

ج- الاقتصاد الخفي:

لا يوجد تعريف دقيق ومحدد له، على الرغم تنوعه من حيث (الهدف، الألية، الإجراءات) ألا أن هناك تعريفا أكثر شمولية وهو اقتصاد لا يخضع للرقابة الحكومية ولا تدخل مدخلاته ومخرجاته في الحسابات القومية ولا يعترف بالتشريعات الصادرة وبذلك يعتمد السرية في عمله أي بعيد عن أعين الرقابة ولا يمسك دفاتر نظامية،(العمري،2000:8) وكذلك هو الدخول التي لا يتم الكشف عنها للسلطة الضريبية والتي قد تدخل أو قد لا تدخل ضمن حسابات الدخل القومي.

يتضح للباحث عبر تحليله لأبعاد كل من إدارة الأرباح ومسببات الفجوة الضريبية أن هناك توافقا كبيرا بين إجراءاتهما التطبيقية للوصول إلى المستهدف من خطة الشركة لتحديد وعاء ضريبة الدخل. إذ أن طرق تحديد الوعاء الضريبي، اذ حُددت على وفق طرائق مباشرة وغير مباشرة وتم التوصل إلى أن طرائق التقدير المباشر تعتمد بشكل كبير في تحديد الدخل الخاضع للضريبة على المعلومات الضريبية التي يصرح بها المكلف ضمن التقارير المالية المقدمة للإدارة الضريبية عبر الإقرار الضريبي المقدم منه (التحاف،28:2001)، وعليه فإن إجراءات إدارة الأرباح ومسببات الفجوة الضريبية تتجسد ضمن تلك الطرائق المباشرة. والتوافق بينهما سيتضح على وفق الجدول رقم (1) :

جدول رقم (1) التوافق بين إجراءات إدارة الأرباح ومسببات الفجوة الضريبية

ت	إجراءات إدارة الأرباح	مسببات الفجوة الضريبية	عوامل مسببات الفجوة الضريبية
1	قياس الدخل عبر تقليل صافي الدخل على وفق: أ. طرق الاندثار ب. تقييم الموجودات والمخزون ج . عدم التمييز بين المصروفات الرأسمالية والإيرادية ه. أخطاء حذف عملية محاسبية وعدم تسجيلها أو ترحيلها إلى السجلات المحاسبية المختصة و. أخطاء تعويضية (متكافئة) ز. أخطاء إرتكابية (حسابية) ح. أخطاء ازدواجية في التسجيل أو الترحيل إلى السجلات المحاسبية	التجنب الضريبي	المحاسبية
2	تغيير طريقة الإفصاح عن الدخل عبر: أ. تغيير الوحدة المحاسبية ب. حالات اندماج شركتين أو أكثر	التهرب الضريبي	المحاسبية
3	هيكل رأس المال عبر: أ. سياسة طرح الأسهم بدل الاقتراض ب. سياسة التمويل خارج الميزانية	التجنب الضريبي	محاسبية
4	سياسة المبيعات عبر: أ. البيع الصوري للمخزون ب. تقسيط المبيعات	التجنب الضريبي	محاسبية
5	الاحتياطيات السرية عبر: أ. توزيع التكاليف بين الفترات ب. توزيع الإيرادات بين الفترات ج. تأخير الاعتراف(تحقق) بالإيراد	التجنب الضريبي	محاسبية
6	تبويب الفقرات غير الاعتيادية في قائمة الدخل عبر: أ. فقرات المصروفات ب. فقرات الإيرادات	التهرب والتجنب الضريبي	محاسبية
7	مبدأ التحفظ (الحيطة والحذر)عبر: أ. الديون المشكوك في تحصيلها ب. شطب الديون ج. انخفاض أسعار العملات الأجنبية د. انخفاض أسعار الاستثمارات هـ. انخفاض أسعار المخزون	التهرب الضريبي	محاسبية

❖ **الجدول من إعداد الباحث في ضوء البيانات المتوفرة في الهيئة العامة للضرائب والمصادر العلمية الواردة بالفصل**

في ضوء ما ورد من توافق في إجراءات إدارة الأرباح ومسببات الفجوة الضريبية المؤشرة إزاء كل إجراء متمثلة بالتهرب، التجنب، الاقتصاد الخفي على وفق العوامل المثبتة إزائهم والتي تصب في نهايتها تخلص المكلف من العبء الضريبي عبر قياس وتحديد الربح المحاسبي وصولاً إلى الوعاء الضريبي المستهدف والمخطط له من قبل المكلف، ليصار بعد تحديد الوعاء الضريبي المضلل أو غير الحقيقي إلى قياس ضريبة دخل المكلف على وفق سعر الضريبة المحدد لدخل الشركات

الفصل الثالث: الجانب التطبيقي

الشركات المساهمة عينة الدراسة

لقد أستطاع سوق العراق للأوراق المالية استقطاب حجم عمليات مهم جدا في حقل الاستثمار، إذ تطور الوعي الاستثماري لدى المواطنين من خلال متابعتهم المستمرة لجلسات التداول فضلا عن

زيادة عدد الشركات المسجلة في السوق، وقيام هذه الشركات بزيادة رؤوس أموالها أو رسملة أرباحها واحتياطاتها، ومن ثم زيادة عدد الأسهم المصدرة، واستقرار ووضوح آلية التداول في قاعة السوق ووضوح التشريعات، ومن ثم تطور آلية العمل، والاتجاه نحو العمل الإلكتروني، هذا كله أسهم في زيادة تنظيم النشاط وانعكاسه على كفاءة السوق.

وقد أختار الباحث قطاع المصارف التي تتعامل شركاته مع سوق العراق للأوراق المالية (عينة الدراسة) وتم تفصيل هذه الشركات على شكل جدول وعلى النحو الاتي:

ساهمت (8) شركات مصرفية في سوق العراق للأوراق المالية (ضمن عينة البحث) وكانت تفاصيلها كما مبين في الجدول رقم (2) .

جدول (2) شركات القطاع المصرفي المساهمة في سوق العراق للأوراق المالية

ت	اسم الشركة	نوع القطاع	تأريخ التأسيس	رأس المال / التأسيس(مليون)	رأس المال / الأدراج(مليون)
1	المصرف المتحد	خاص	1994/8/20	1000	25000
2	مصرف كردستان	خاص	2005/3/13	50000	50000
3	مصرف دجلة والفرات	خاص	2005/8/24	25000	500000
4	مصرف أشور الدولي	خاص	2005/4/25	25	2500
5	مصرف الشمال	خاص	2003/7/10	2500	100000
6	مصرف الموصل	خاص	2001/8/23	10000	10000
7	مصرف دار السلام	خاص	1998/12/7	200	2400
8	مصرف المنصور	خاص	2005/9/13	55000	55000

❖ **الجدول من إعداد الباحث بالاعتماد على نشرات سوق العراق للأوراق المالية لسنة 2012-2013**

ومن الجدول السابق رقم (2) يتبين أن الشركات المساهمة في السوق جميعها ضمن القطاع الخاص وكانت نشاطات هذه الشركات كالآتي:

- ❖ **المصرف المتحد:** يقوم بممارسة النشاطات المصرفية والاستثمارية والتمويلية وإدارة المحافظ الاستثمارية ومنح الائتمان النقدي والتعهدي وإصدار خطابات الضمان والمشاركة في المشاريع الاقتصادية.
- ❖ **مصرف كردستان:** يقوم بممارسة الأعمال المصرفية ومنح الائتمان النقدي التعهدي وإصدار خطابات الضمان والمشاركة في المشاريع الاقتصادية وبنسبة مساهمة خاصة 100% .
- ❖ **مصرف دجلة والفرات:** يقوم بممارسة الأعمال المصرفية كافة بما ينسجم مع الشريعة الإسلامية من فتح الحسابات والاعتمادات المسندية والحوالات والادخار وأعمال الصيرفة والتحويل الخارجي وبنسبة مساهمة خاصة 100% .
- ❖ **مصرف أشور الدولي:** يقوم بممارسة مختلف الأنشطة المصرفية من فتح الحسابات الجارية وقبول الودائع بمختلف أشكالها والقيام بعمليات التحويل الخارجي والداخلي وفتح الاعتمادات وإصدار خطابات الضمان وإصدار بطاقات ماستر كارت وخدمة الموبايل بألكنك وإصدار السفاتج والصكوك المصرفية وخدمة الأنترنت المصرفية .
- ❖ **مصرف الشمال:** ممارسة النشاطات المصرفية كافة من فتح الحسابات الجارية والتوفير والودائع بكافة أنواعها ومنح الائتمان النقدي وإصدار خطابات الضمان الداخلية والخارجية وفتح الاعتمادات المسندية إضافة إلى الاشتراك بمزاد الحوالات وبمساهمة خاصة 100% .
- ❖ **مصرف الموصل:** ممارسة النشاطات المصرفية ومنح الائتمان النقدي والتعهدي وفتح الاعتمادات المسندية والقيام بعمليات التحويل الداخلي والخارجي والادخار وإصدار خطابات الضمان ونسبة مساهمة خاصة 100% .
- ❖ **مصرف دار السلام:** ممارسة مختلف النشاطات المصرفية والقيام بعمليات التحويل الداخلي والخارجي.
- ❖ **مصرف المنصور:** ممارسة مختلف الأنشطة المصرفية من فتح الحسابات الجارية والتوفير وقبول الودائع ومنح القروض والسلف وخصم الكمبيالات وعمليات التحويل الخارجي والاعتمادات المسندية وإصدار خطابات الضمان الداخلية والخارجية وبنسبة مساهمة خاصة 100% .

المبحث الثاني: تحليل القوائم المالية ونتائج اختبار الفرضية الرئيسة

تمهيد

لغرض تحقيق هدف الدراسة فأنه من الضروري التحقق من وجود ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة عينة الدراسة، وقد اختص هذا المبحث بعرض وتحليل القوائم المالية للشركات عينة الدراسة ونتائج اختبار الفرضية الأولى، وقد اعتمد الباحث أنموذج ميلر(Miller) لقياس مدى ممارسة الشركات إدارة الأرباح بوصفه أنموذجاً جديداً في اكتشاف الشركات التي تتدخل أدارتها بشكل متعمد في عملية قياس دخل الشركة وقد تم استخدام هذا أنموذج للمبررات الأتية :

- يعد من احدث المقاييس المستعملة في قياس ممارسة إدارة الأرباح.
- اعتماده على البيانات الفعلية ويتجنب التقديرات بالنسبة للمتغيرات الداخلة في القياس كما في المقاييس الأخرى .
- الشمولية وعدم اقتصاره في القياس على وسيلة او نشاط واحد من أنشطة ممارسة إدارة الأرباح.

وفي ضوء نتائج مؤشر إدارة الأرباح فأنه يمكن تصنيف الشركة على أنها تدير أرباحها او لا من خلال مقارنة نسبة المؤشر للسنة الحالية مع النسبة نفسها للسنة السابقة أذ يستدل على وجود مؤشر إدارة الأرباح في الحالة التي يكون فيها الفرق عددا" اكبر أو اقل من الصفر سواء كان موجبا أو سالبا أما اذا كان الفرق يساوي صفر فأن الشركة تصنف من الشركات التي لا تدير أرباحها .

عرض وتحليل النتائج واختبار الفرضيات

تتركز معلومات هذا المحور وحقائقه وتحليلاته على تغطية متطلبات إهداف الدراسة والتي مفادها دراسة وتحليل ظاهرة إدارة الأرباح في الشركات المساهمة في قطاع المصارف العراقية ومدى تأثيرها في وعاء ضريبة الدخل اذ تم تأسيسها وصياغتها بالاستناد إلى مشكلة الدراسة المتضمنة ((أن اتباع الشركات المساهمة ممارسة إدارة أرباحها يمثل محاولة منها للتأثير على القوائم المالية في القياس والإفصاح عن مركزها المالي باستخدام الطرق والسياسات المحاسبية بالشكل الذي يساعد على تحقيق اهدف الإدارة بتخفيض التكاليف السياسية المتمثلة بضريبة الدخل)) .

وبناءاً على ما تم تقديمه في الاطار النظري للمباحث السابقة، ومن اجل أثبات فرضية البحث الرئيسية ومفادها **"تقوم الإدارة في الشركات المساهمة بممارسة إدارة الأرباح من خلال التدخل في عمليات القياس والإفصاح المحاسبي للتأثير في رقم الأرباح المعلن عليها وصولا" الى الربح المستهدف من اجل التهرب الضريبي"** فقد تم استخدام أنموذج ميلر لقياس مدى ممارسة الشركات المساهمة عينة الدراسة لإدارة الأرباح، وهذا المقياس قائم على أساس المعادلة الأتية:

$$EM = (\triangle WC/ CFO) t\text{-}0 - (\triangle WC / CFO) t\text{-}1$$

EM :- إدارة الأرباح

△WC :- التغير في صافي رأس المال العامل

CFO :- صافي التدفق النقدي التشغيلي

t-0 :- السنة الحالية

t-1:- السنة السابقة

والجداول أدناه توضح احتساب مؤشر إدارة الأرباح للشركات قطاع المصارف .

جدول رقم (3) قياس أدارة الأرباح للقطاع المصرفي/المصرف المتحد للسنوات 2013-2012-2011

	البيان	2011	2012	2013
المصرف المتحد	الأصول المتداولة	642070629	659168799	703241183
	المطلوبات المتداولة	408379529	396143508	416031634
	رأس المال العامل	233691100	263025291	287209549
	التغير في رأس المال العامل	-----	29334191	24184258
	التدفق النقدي التشغيلي	-----	94606560	(102461153)
	مؤشر ميلر للسنة الحالية	-----	0,3100	(0,2360)
الفرق بين المؤشرين		(0,2360) –0,3100 = (0,5460)		

❖ **راس المال العامل = الأصول المتداولة – المطلوبات المتداولة .**

❖ التغير في رأس المال = رأس المال العامل للسنة الحالية – رأس المال العامل للسنة السابقة .

جدول رقم (4) قياس أدارة الأرباح للقطاع المصرفي/مصرف كردستان
للسنوات 2011- 2012 - 2013

	البيان	2011	2012	2013
مصرف كردستان	الأصول المتداولة	575293818660	1000449261321	1039432035947
	المطلوبات المتداولة	394584301124	641734076720	650588908377
	رأس المال العامل	180709517536	358715184592	388843127570
	التغير في رأس المال العامل	-----	178005667056	30127942978
	التدفق النقدي التشغيلي	-----	200519132277	84168761666
	مؤشر ميلر للسنة الحالية	-----	0,8877	0,3579
الفرق بين المؤشرين		(0,5298) = 0,8877 – 0,3579		

❖ الجدول من أعداد الباحث بالاعتماد على البيانات المالية المنشورة في سوق العراق للأوراق المالية.

جدول رقم (5) قياس أدارة الأرباح للقطاع المصرفي/مصرف دجلة والفرات
للسنوات 2011- 2012 - 2013

	البيان	2011	2012	2013
مصرف دجلة والفرات	الأصول المتداولة	249874891397	346981162921	278074898437
	المطلوبات المتداولة	215802569332	258890732108	184938433083
	رأس المال العامل	34072322065	88090430813	93136465354
	التغير في رأس المال العامل	-----	54018108748	5046034541
	التدفق النقدي التشغيلي	-----	49962375497	(38590805652)
	مؤشر ميلر للسنة الحالية	-----	1,0811	(0,1307)
الفرق بين المؤشرين		(0,9504) = 1,0811 –(0,1307)		

❖ الجدول من أعداد الباحث .

جدول رقم (6) قياس أدارة الأرباح للقطاع المصرفي/مصرف أشور
للسنوات 2011- 2012 - 2013

	البيان	2011	2012	2013
مصرف أشور	الأصول المتداولة	155472957300	250399854639	331550831465
	المطلوبات المتداولة	84686679131	97368734478	124903667548
	رأس المال العامل	70786278169	153031120161	206647163917
	التغير في رأس المال العامل	-----	82244841992	53616043756
	التدفق النقدي التشغيلي	-----	27696330549	44980037910
	مؤشر ميلر للسنة الحالية	-----	2,9695	1,1919
الفرق بين المؤشرين		(1,7776) = 2,9695 – 1,1919		

❖ الجدول من أعداد الباحث .

جدول رقم (7) قياس أدارة الارباح للقطاع المصرفي/مصرف الشمال
للسنوات 2011- 2012 - 2013

	البيان	2011	2012	2013
مصرف الشمال	الأصول المتداولة	799896395	1420981605	1520276956
	المطلوبات المتداولة	701311422	1329246461	1293151187
	رأس المال العامل	98584973	91735144	227125769
	التغير في رأس المال العامل	-----	(6849829)	135390625
	التدفق النقدي التشغيلي	-----	522990113	(78960437)
	مؤشر ميلر للسنة الحالية	-----	(0,0130)	(1,7146)
الفرق بين المؤشرين		(1,7016) = (0,0130) – (1,7146)		

❖ الجدول من أعداد الباحث .

جدول رقم (8) قياس أدارة الأرباح للقطاع المصرفي/مصرف الموصل
للسنوات 2011- 2012 - 2013

	البيان	2011	2012	2013
مصرف الموصل	الأصول المتداولة	251145759796	467133272319	554473976277
	المطلوبات المتداولة	169447930028	250550019030	299756450492
	رأس المال العامل	81697829768	216583253289	254717525785

التغير في رأس المال العامل	-----	134885423521	38134272496	
التدفق النقدي التشغيلي	-----	17623818716	115973150573	
مؤشر ميلر للسنة الحالية	-----	7,6535	0,3288	
الفرق بين المؤشرين	(7,3247) = 7,6535 – 0,3288			

❖ الجدول من أعداد الباحث .

جدول رقم(9) قياس أدارة الأرباح للقطاع المصرفي/مصرف دار السلام
للسنوات 2011- 2012 - 2013

	البيان	2011	2012	2013
مصرف دار السلام	الأصول المتداولة	791317131612	687816266220	712729605297
	المطلوبات المتداولة	687255439303	567666917113	549066605403
	رأس المال العامل	104061692309	120149349107	163662999894
	التغير في رأس المال العامل	-----	16087656798	43513650787
	التدفق النقدي التشغيلي	-----	(89165965217)	(33673977627)
	مؤشر ميلر للسنة الحالية	-----	(0,1804)	(1,2922)
الفرق بين المؤشرين		(1,1118) = (0,1804) – (1,2922)		

❖ الجدول من أعداد الباحث .

جدول رقم (10) قياس أدارة الأرباح للقطاع المصرفي/مصرف المنصور
للسنوات 2011- 2012 - 2013

	البيان	2011	2012	2013
مصرف المنصور	الأصول المتداولة	264827996561	398622886285	778932508703
	المطلوبات المتداولة	162416964529	157123468417	508981842425
	رأس المال العامل	102411032032	241499417868	269950666278
	التغير في رأس المال العامل	-----	139088385836	28451248410
	التدفق النقدي التشغيلي	-----	147880437736	83822332263
	مؤشر ميلر للسنة الحالية	-----	0,9405	0,3394
الفرق بين المؤشرين		(0,6011) = 0,9405 – 0,3394		

❖ الجدول من أعداد الباحث .

بعد أن تم تفريغ البيانات ومعالجتها من خلال استخدام أنموذج (Miller) لقطاع المصارف فقد تبين أن في عام 2012 قد بلغت عدد مؤشرات (EM) أدارة الأرباح (6) مؤشرات موجبة مقابل (2) سالبة، كما وصل اعلى مستوى لمؤشر أدارة الأرباح الموجبة إلى 7,6535 في مصرف الموصل، أما ادنى مستوى موجب كان من نصيب المصرف المتحد اذ بلغ 0,3100 ، وفيما يتعلق بالمؤشرات ذات العلامة السالبة فقد بلغ ادنى مستوى له خلال عام 2012 في مصرف دار السلام وبنسبة (0,1804)، في حين بلغ أعلى مستوى له في مصرف الشمال أذ كانت نسبته (0,0130).

وفي عام 2013 فقد كانت عدد حالات مؤشرات (EM) أدارة الأرباح (4) موجبة مقابل (4) سالبة، وكان اعلى مستوى للمؤشر الموجب من حصة مصرف أشور، اذ بلغ 1,1919 ، كما بلغ ادنى مستوى له 0,3288 في مصرف الموصل، أما مصرف دجلة والفرات فقد تصدر المصارف عينة الدراسة من حيث المؤشر السالب اذ بلغ (0,1307)، في حين بلغ ادنى مستوى للمؤشر السالب في مصرف الشمال وبنسبة (1,7146).

ومن خلال مقارنة المؤشرين الموجب والسالب للسنة الحالية والسابقة تبين أن مؤشر أدارة الأرباح كان سالباً لجميع المصارف والسبب في ذلك هو ممارسة مالكي الشركات المساهمة ضغوطات كبيره على معدي القوائم المالية من خلال اتباع طرق وأساليب محاسبية واستغلال المرونة في القواعد والإجراءات المحاسبية بقصد تخفيض الدخل وتقليل المدفوعات الضريبية، وقد احتل مصرف كردستان أعلى نسبة من مؤشر إدارة الأرباح حيث بلغت (0,5298)، وبلغت ادنى نسبة من مؤشر إدارة الأرباح (7,3242) وكانت من نصيب مصرف الموصل.

تحليل البيانات الخاصة بضريبة الدخل

بعد الدراسة التحليلية للقوائم المالية للشركات المساهمة (عينة البحث) والتي من خلالها تم اكتشاف ممارسات الإدارة لإدارة أرباحها سيتم عرض بيانات وإحصائيات تتعلق بضريبة دخل الشركات المساهمة، والتي يرى الباحث ضرورتها وعلاقتها بالدراسة مما يضيف عليها دعما علميا

واقعيا عبر تحليل بيانات تلك الإحصائيات ليصار إلى تفسيرها تفسيراً علمياً، أذ ترتبط المدفوعات الضريبية مع الدخل او الربح المتحقق بعلاقة طردية سواء أ كانت الإدارة تمارس إدارة الأرباح أم لا، وعليه فأن انخفاض الدخل الخاضع للضريبة لأغراض التهرب الضريبي يعد من العوامل المهمة في تفسير سلوك الإدارة نحو ممارسة الإدارة لا دارة أرباحها. والجدول الآتي يوضح ضريبة دخل الشركات المساهمة (عينة البحث) لسنة 2012- 2013 ومساهمة كل منهما في أجمالي ضرائب الشركات المساهمة في السوق بصورة عامة.

جدول رقم (11) ضريبة الدخل للشركات المساهمة ونسبة مساهمة كل منها في إجمالي دخل الشركات/قطاع المصارف

ت	اسم الشركة	ضريبة دخل الشركات		نسبة المساهمة في أجمالي الضرائب		نسبة النمو
		2012	2013	2012	2013	
1	المصرف المتحد	8000000	6919827	0.0019	0.0012	(0,3684)
2	مصرف كردستان	6008356805	6417466069	1.4353	1.1561	(0.1945)
3	مصرف دجلة والفرات	1258451476	965958637	0.3006	0.1740	(0.4211)
4	مصرف أشور	3173399540	3430836614	0.7581	0.6180	(0.1848)
5	مصرف الشمال	11925634	9242216	0.0028	0.0016	(0.4285)
6	مصرف الموصل	2869535598	682750334	0.6855	0.1230	(0.8205)
7	مصرف دار السلام	2963651	3048610	0.0007	0.0005	(0.2857)
8	مصرف المنصور	2255751214	472217541	0.5388	0.0850	(0.8422)

❖ **الجدول من أعداد الباحث بالاعتماد على البيانات المالية في الهيئة العامة للضرائب.**

ويتضح من الجدول السابق أن نسبة نمو ضريبة الدخل للشركات المساهمة (عينة البحث) كالاتي:

في عام 2012 كانت اعلى نسبة مساهمة في أجمالي الضرائب من نصيب مصرف كردستان اذ بلغ 1,4353 بينما احتل مصرف دار السلام ادنى نسبة مساهمة في أحمالي الضرائب اذ بلغ 0,0007 وفي عام 2013 بلغ اعلى نسبة مساهمة في أجمالي الضرائب من حصة مصرف كردستان أيضاً وكان 1,1561، بينما احتل مصرف دار السلام ادنى نسبة مساهمة في أجمالي الضرائب وبلغ 0,0005 ومن خلال مقارنة نسبة مساهمة كل منهما في أجمالي دخل الشركات لسنة 2012- 2013 لقطاع المصارف تبين ان نسبة النمو كانت سالبة ويعود السبب في ذلك إلى ان الشركات المساهمة تدار من قبل المالكين لها والذين يمارسون ضغوطات كبيرة على معدي البيانات المالية من اجل التلاعب بالأرقام المعلن عنها بقصد تخفيض الدخل وبالتالي تقليل المدفوعات الضريبية ، وذلك بسبب ممارسات إدارة الأرباح في تخفيض الدخل الخاضع للضريبة، اذ بلغ اعلى نسبة نمو من نصيب مصرف كردستان اذ بلغ (0,1945) في حين بلغ مصرف المنصور ادنى نسبة نمو اذ بلغ (0,8422).

مقدمة:

ينقسم التحليل الإحصائي للبحث إلى قسمين يشمل القسم الأول الإحصاء الوصفي والقسم الثاني الإحصاء التحليلي لقياس اثر إدارة الأرباح على الضرائب للمصارف من خلال استخدام الأسلوب الإحصائي المعروف بالانحدار الخطي البسيط ، حيث سنبتدأ بالقسم الأول وهو دراسة إدارة الأرباح واثرها في الضرائب، فقد تم استخدام البرنامج الإحصائي SPSS vr.20 لغرض الحصول على النتائج المستخدمة في تحليل وتفسير العلاقات بين المتغيرات قيد الدراسة .

بعض الإحصاءات العامة

لقد تم حساب بعض الإحصاءات العامة وتلخيصها في الجدول أدناه مثل الوسط الحسابي mean والانحراف المعياري standard deviation ومعامل الاختلاف CV وكذلك اعظم وادنى قيمة maximum & minimum value للمتغيرات المستخدمة في هذا البحث.

جدول رقم (12) يمثل بعض الإحصاءات العامة للمتغيرات المستخدمة في هذا البحث

المتغير	حجم العينة	ادنى قيمة minimum	اعظم قيمة Maximum	الوسط الحسابي Mean	الانحراف المعياري Sd	معامل الاختلاف CV
إدارة الأرباح المصارف	8	-7.9823	-.5298	-1.900075	2.5062671	-1.31903588
الضرائب المصارف	8	-.8422	-.1848	-.443212	.2567056	-0.579193704

ويتضح من الجدول (12)ان قيمة الوسط الحسابي لإدارة أرباح المصارف بلغ 1.900075- أما الانحراف المعياري فقد بلغت قيمته 2.5062671 وبمعامل اختلاف مساوي إلى 1.31903588- ، وقيمة الوسط الحسابي الضرائب المصارف 0.443212- أما الانحراف المعياري فقد بلغت قيمته 0.2567056 وبمعامل اختلاف مساوي إلى 0.579193704-.

اختبار معنوية معاملات الارتباط

سيتم هنا استخراج معامل الارتباط بين المتغير المستقل وهو إدارة الأرباح للمصارف والمتغير المعتمد المتمثل بالضرائب للمصارف ومن ثم اختباره إحصائيا لغرض بيان معنويته من عدمها، والفرضية الإحصائية المراد اختبارها هنا هي:

H0 : لا يوجد ارتباط معنوي بين إدارة الأرباح والضرائب للمصارف.

ضد الفرضية البديلة

H1 : يوجد ارتباط معنوي بين إدارة الأرباح والضرائب للمصارف .

بعد إدخال البيانات إلى البرنامج الإحصائي SPSS تم الحصول على الجدول التالي الذي يوضح قيمة الارتباط المستخرجة ودلالته الإحصائية بين إدارة الأرباح والضرائب للمصارف.

جدول رقم (13) قيمة الارتباط ومعنويته بين إدارة الأرباح والضرائب للمصارف

Marked correlations are significant at sig < .05

المتغير		إدارة الأرباح المصارف
الضرائب للمصارف	الارتباط	0.533*
	قيمة المعنوية sig	0.0174
	حجم العينة	8

وكما يوضحه الجدول أعلاه فان معامل الارتباط بين إدارة الأرباح والضرائب للمصارف كان مقداره **0.533** وبقيمة دلالة معنوية P-level مساوية إلى **0.0174** وهي قيمة طردية ومعنوية تحت مستوى دلالة 5% كون قيمة P-level اقل بكثير من مستوى الدلالة وهذا ما يدعونا إلى رفض فرضية العدم H0 وقبول الفرضية البديلةH1 ونستنتج من خلالها ان الانخفاض في قيمة الأرباح يؤدي إلى انخفاض في الضرائب والزيادة في قيمة إدارة الأرباح يؤدي إلى زيادة الضرائب لقطاع المصارف.

قيم معلمات نموذج الانحدار ومعنويتها

سيتم هنا إيجاد قيم معلمات نموذج الانحدار حيث أفرزت نتائج البرنامج الإحصائي SPSS vr.20 الجدول التالي الذي يوضح قيم معلمات الانحدار القياسية وغير القياسية إضافة إلى قيم اختبار t ومعنويتها لكل معلمة.

يمكن اختبار فرضية العدم أو الفرضية الصفرية اعتمادا على قيم اختبار t والفرضية المراد اختبارها هنا هي:

H0: لا توجد علاقة اثر ذات دلالة معنوية لإدارة الأرباح على الضرائب لقطاع المصارف.

ضد الفرضية البديلة

H1: توجد علاقة اثر ذات دلالة معنوية لإدارة الأرباح على الضرائب لقطاع المصارف.

لقد تم الحصول على الجدول التالي الذي نحصل من خلاله على قيم معامل التحديد ومعامل التحديد المصحح وقيم معلمات نموذج الانحدار الخطي بالإضافة إلى قيم اختبار t المحسوبة لكل معلمة ومعنويتها.

جدول رقم (14) يمثل قيم معلمات النموذج المستخدم واختبارها

المتغير	قيمة المعلمة	اختبار t	p-level	معنوية المعلمة
الثابت	-0.34	-3.179	0.019	معنوية تحت مستوى دلالة 5%
إدارة الأرباح لقطاع المصارف	0.24	3.428	.037	معنوية تحت مستوى دلالة 5%

Regression Summary for Dependent Variable: Y1

R^2= .28 Adjusted R^2= .16

F(1,7)= 5.071 p<.05

من خلال النتائج في الجدول أعلاه يتضح ان قيمة معامل التحديد R^2 كانت 0.28 ومعامل التحديد المصحح كان 0.16 ويفسر ذلك بان نموذج الانحدار الخطي البسيط الذي استخدمه الباحث استطاع ان

يفسر 28% من الاختلافات الكلية أما النسبة المتبقية والتي لم تفسر فهي تعود إلى وجود متغيرات وأسباب أخرى لم تؤخذ بنظر الاعتبار في هذا البحث. كذلك تبين قيمة معلمة الانحدار المساوية إلى 0.24 على أنها دالة إحصائيا تحت مستوى دلالة 5% كما تبينه قيمة p-level المساوية إلى 0.037.
بالتالي واعتمادا على النتائج السابقة يمكن كتابة نموذج الانحدار الخطي البسيط لمتغير إدارة الأرباح على متغير الضرائب بالصيغة الأتية:

$$Y_i=B_0+B_1x_i+e_i$$

إذ ان

Y_i يمثل المتغير المعتمد وهو متغير الضرائب

B_0 يمثل معلمة ثابت نموذج الانحدار

B_1 يمثل معلمة المتغير المستقل xi وهو متغير إدارة الأرباح

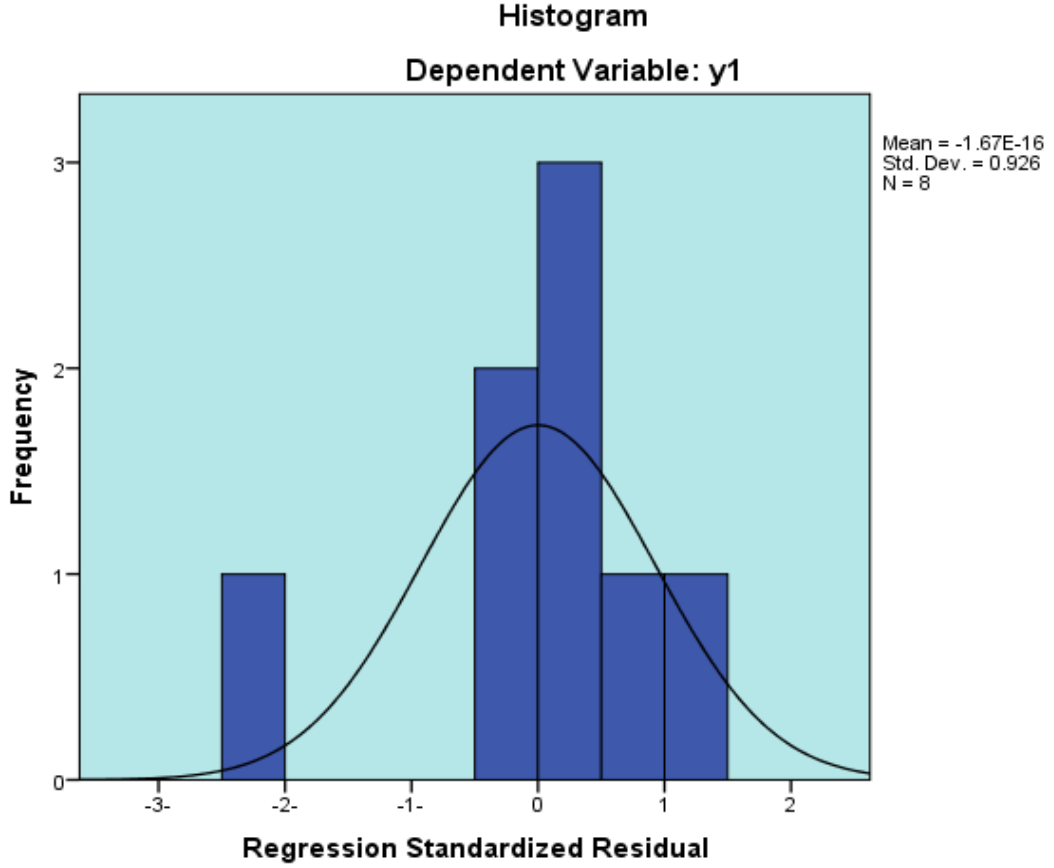
e_i يمثل حد الخطأ العشوائي للنموذج

وبالتعويض عن القيم التقديرية التي حصلنا عليها سابقا لمعاملات الانحدار للمعادلة أعلاه بالصيغة الأتية:

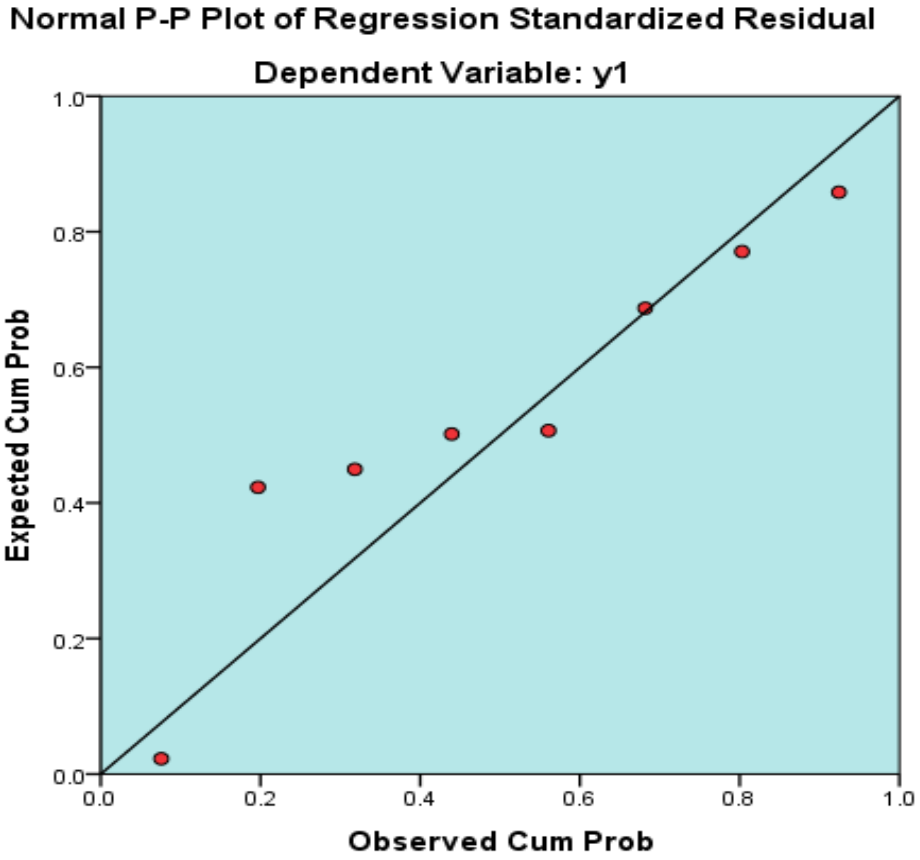
$$Yi = -.340 + .24*xi$$
$$(-3.179) \quad (3.428) \qquad R^2 = .28$$

من النموذج أعلاه نلاحظ وبقوة تفسيرية مقدارها 28% ان الانخفاض بمقدار وحدة واحدة في الأرباح يؤدي إلى انخفاض بمقدار 0.24 في قيمة الضرائب لقطاع المصارف.
علاوة على ذلك فان بواقي نموذج الانحدار المستخدم يجب ان يكون عشوائيا يتبع التوزيع الطبيعي بوسط حسابي مساوي للصفر وانحراف معياري مساوي إلى الواحد الصحيح وهذا ما يثبته الشكلين التاليين، اذ ان الشكل الأول يمثل التوزيع التكراري لبواقي نموذج الانحدار أما الشكل الثاني فيوضح رسم Q-Q plot لاختبار طبيعية البيانات، بحيث لو كانت القيم قريبة من الخط القطري دل ذلك على ان التوزيع هو توزيع طبيعي وهذا ما يثبته الرسم:

شكل رقم (1) التوزيع التكراري لبواقي نموذج الانحدار



شكل رقم (2) لاختبار طبيعية البيانات



الفصل الرابع الاستنتاجات والتوصيات

الاستنتاجات:

1- الأهداف الأساسية للقوائم المالية بما تحتويه من معلومات محاسبية، والتي حددتها اللجان المهنية المنظمة لمهنة المحاسب، لم تتضمن تأكيدا على استخدام تلك القوائم بشكل أساسي ومباشر لتلبية ما تحتاجه الإدارة الضريبية في تحديد الدخل الخاضع للضريبة، على الرغم من ان الضريبة قد شكلت احد العوامل المهمة لتطوير المحاسبة ونمو الطلب على الخدمات التي تقدمها .

2- تعد إدارة الأرباح سلوك تقوم به الإدارة للتأثير في الدخل الذي يظهر في القوائم المالية وبشكل متعمد (ضمن المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما او خارجها) في عملية القياس والإفصاح المحاسبي للتأثير في مبلغ الربح المعلن عنه، والذي لا يحقق أي مزايا اقتصادية حقيقية أو فعلية للشركة ويعطي انطباع مختلف عن الأداء الحقيقي للشركة.

3- ان سبب لجوء إدارة الشركات لممارسة إدارة الأرباح هو وجود مجموعة من الدوافع والمحفزات قسم منها دوافع ذاتية (شخصية) تتعلق بمصلحة الإدارة بهدف تحسين مقاييس الأداء بالشكل الذي يعكس صورة جيدة عن أداء الشركة وزيادة حوافزها الإدارية، والقسم الأخر دوافع خارجية مثل التأثير على أسعار الأسهم، تقليل المدفوعات الضريبية، تقليل التكاليف السياسية .

4- تستطيع أدارة الشركات ممارسة أدارة الأرباح من خلال مجموعة من الأليات والأساليب التي يمكن من خلاله التأثير على نتائج عمليات الشركة وتتبلور هذه الأليات في ثلاث محاور هي (محور التغيرات المحاسبية، محور التصنيفات المحاسبية، محور المخصصات المحاسبية).

5- أن يقضه وكفاءة مراقبين الحسابات في اكتشاف أدارة الأرباح هي أهم واقوى وسيلة لمكافحة تلك الممارسات والحد منها.

التوصيات:

انطلاقا من الاستنتاجات التي تم التوصل اليها في هذه الدراسة يمكن وضع التوصيات التالية والتي من المؤمل ان تساهم في معالجة مشكلة البحث والسلبيات التي شخصت من قبل الباحث.

1- ضرورة قيام الشركات المساهمة باستقطاب الأعضاء الخارجيين من غير حملة الأسهم كالمستشارين والخبراء لعضوية مجالس الإدارة لما يتمتع به هؤلاء من كفاية وحرص على مصالح المستثمرين اكثر من الأعضاء الداخليين .

2- تشجيع التزام الشركات المساهمة باتباع المعايير الدولية والقواعد المحاسبية والقوانين والتعليمات المحلية ذات الصلة بالإفصاح المحاسبي ، لما لذلك من اثر في تطوير التقارير المالية ورفع جودة المعلومات المحاسبية وبالتالي تعزيز ثقة المستثمر بتلك التقارير وإمكانية الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات.

3- ضرورة التزام الشركات المساهمة بتطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (7) الخاص بكشف التدفق النقدي والذي يحتوي على معلومات تفصيلية عن حركة الأموال من والى الشركة خلال السنة مع التركيز على ضرورة ان يكون التطبيق متماثلا بين الشركات من سنة إلى أخرى مما يسهل عملية المقارنة بين السنوات.

4- العمل على رفع كفاءة الأجهزة الرقابية من خلال إقامة المؤتمرات والندوات التي توضح الوسائل والأساليب المتبعة من قبل الإدارة في المناورة بالدخل المعلن للشركة وذلك بهدف الحد من انتشار هذه الممارسات في البيئة العراقية ولا يأتي ذلك ألا بتكاثف الجهود بين الجهات ذات العلاقة والمتمثلة في سوق العراق للأوراق المالية، أجهزة التدقيق، الاكاديميين .

5- ضرورة وضع دليل او ميثاق أخلاقي للشركات المساهمة والذي بدوره يحد من السلوك النفعي الذي يمكن ان تمارسه الإدارة لتحقيق مصالحها الشخصية ولما لتلك الممارسات من ارتباط مباشر بالسلوك الأخلاقي.

المراجع والمصادر:

1- إسماعيل، إسماعيل خليل، **المحاسبة الضريبية**، ط1،دار الكتاب للطباعة والنشر،بغداد،2001.

2- احمد، عبد الناصر شحذه، **الاهمية النسبية للنسب المالية المشتقة من قائمة التدفقات النقدية في تقييم جودة الارباح**، رسالة ماجستير مقدمة الى كلية العلوم الإدارية والمالية، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا،2008.

3- الحيالي، وليد ناجي، **المحاسبة المتوسطة** ،منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، 2007 .

4- التحاف، عبد الوهاب، **التهرب الضريبي تحليله ومعالجته**، المؤتمر العلمي الأول للضريبة، الهيئة للضرائب،بغداد،2000.

5- الصرصور، معن نعمان، **ادارة الارباح في شركات القطاع المالي**، دار جليس الزمان، عمان، الأردن، 2010 .

6- العمري، محمد هاشم صفوت ، **الضرائب على الدخل**، مطبعة الجاحظ،بغداد،1989.

7- العبيدي، صبيحة برزان، **دور التحكم المؤسسي في تخفيض ممارسات المحاسبة الابداعية وتحقيق التوافق بين مصالح اطراف الوكالة**، أطروحة دكتوراه، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد،2008.

8- الزبيدي، عبد الباسط علي جاسم، **وعاء ضريبة الدخل في التشريع الضريبي والتباين في الانظمة الضريبية العربية**،ط1، الحامد للطباعة،عمان،الاردن،2006.

9- الكعبي، جبار محمد علي، **التشريعات الضريبية في العراق**، بغداد، دار السجاد للطباعة،2008.

10- المحسن، فاضل حنوش عبد الله، **تقييم اسلوب قياس الربح الضريبي للشركات في العراق**، أطروحة دكتوراه، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية،1996

10- حبيب، عقيل حمزه، **تمهيد الدخل**، دراسة ميدانية في عينة مختارة من الشركات الصناعية، رسالة ماجستير مقدمة الى مجلس كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية،2003.

11- حرب، ايمن صالح، **تاثير اخلاقيات مهنة المحاسبة في قرارات ادارة الدخل على شركات التامين الاردنية**، أطروحة دكتوراه في المحاسبة، كلية الدراسات الإدارية والمالية العليا، جامعة عمان للدراسات العليا،الاردن،2007.
12- حماد، طارق عبد العال، **التقارير المالية**، الجزء الأول، الدار الجامعية، الاسكندرية،مصر،2005.
13- دويدار، محمد، **نظرية الضريبة والنظام الضريبي**، الإسكندرية، الدار الجامعية،1999.
14- ذنيبات، محمد جمال ،**المالية العامة والتشريع الضريبي**، عمان، دار الثقافة للنشر،2003.
15- رمضان، أسماعيل خليل، **المحاسبة الضريبية**،ط1،دار الكتب للطباعة والنشر،بغداد،2002.
16- قدي، عبد المجيد، **دراسات في علم الضرائب**، عمان ،دار جرير للنشر والتوزيع، الطبعة الاولى،2011.
17- علي، عبدالوهاب نصر، **المراجعة الخارجية الحديثة**، الجزء الرابع، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2009.
18- شتيوي، ايمن احمد، **تاثير العوامل الاقتصادية على ممارسات ادارة الارباح بالشركات المصرية**، المجلة العلمية للتجارة، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الاول،2009.
19- كيسو، دونالد وويجانت، جيري، **المحاسبة المتوسطة**، الطبعة الثانية، تعريب احمد حجاج، دار المريخ للنشر، السعودية،2009.

References:

1- Ashari, p., sloan, R.& Sweeney "detecting earnings management" the accounting review, 70, 193, A. 1994.
2- Belkaoui,Ahmed,Riahi"Accounting theory",4th edition, Thomson, learning .u.k,2001.
3- Bartov, E., givoly, D. , & hayn, C. "the rewards to meeting or beating earning of accounting expectations "journal and economics, 2002.
4-Banerjee, suparno" point of view, the innovation Centre of excellence England, lssue, January, 2004.
5- Good all, Andrew, "tax cap "priv report, public concerns, tax zone web, 24feb,2003.
6- Healy,P. and J. wahlen "A preview of the earning management literature and its implication for standard setting " accounting horizons ,13De ,1999.
7- Path, R., "earning man ipulation in fasting firms contemporary" accounting research, vo1,20,no.2,2003.
8- Padilla, alexander, "agency theory, evolution and Austrian economics" 2006.w.w.w.mises, scholar, Padilla,
9- Shipper,Katherine and linda Vincent "earning Quality" accounting horizons (17),2003.
10-Watts, R.L., and J.L. Zimmerman "positive accounting theory" Englewood cliffs, N J, prentice-hall , 1986.