

دراسة اختبارية للكشف عن السياسات المحاسبية المستخدمة في ممارسات تطويع الأرقام المحاسبية في العراق وأثر ذلك في مكافحة الفساد المالي

أ.م.د. أسماء قحطان محمد نشأة الأورفه لي

dr.asmozewen@yahoo.com

كلية الرافدين الجامعة - قسم المحاسبة

المستخلص

توجد العديد من الممارسات المحاسبية التي تستخدم لتغيير شكل الأرقام المحاسبية التي ينتجها النظام المحاسبي وهذه الممارسات قد ترفع من رقم الربح المحاسبي أو تخفض منه أو تحافظ عليه عند مستوى ثابت وهي قد تكون ممارسات مشروعة أو غير مشروعة تستخدم لتغطية الفساد ويتستر وراءها الفاسدون وتتم هذه الممارسات باستخدام أدوات عديدة وهي تطل جميع القوائم المالية دون استثناء وقد أثبتت الدراسة الحالية وجود جميع هذه الممارسات في البيئة العراقية واستخدام أدواتها المختلفة لتغطية الفساد المستشري في البيئة العراقية، كما أثبتت الدراسة أن أحد سبل مكافحة الفساد المالي تكون من خلال القضاء على أدواته المختلفة مثل التلاعب بالأرقام المحاسبية، الغش، الخداع والتحريف وتطويع الأرقام المحاسبية. وقدمت الدراسة مجموعة من التوصيات.

الكلمات الرئيسية: السياسات المحاسبية، تطويع الأرقام المحاسبية، الفساد.

المقدمة

شهدت السنوات الأخيرة استشراف الفساد المالي في العديد من دول العالم ولا تكاد تخلو نشرة من نشرات الأخبار العالمية من أخبار عن احالة كبار مسؤولي الدول والشركات إلى القضاء بتهم تتعلق بالفساد المالي، ولا تمثل الحالات المكتشفة سوى جزء يسير من حالات الفساد. والفساد (Corruption) مصطلح يتضمن في طياته معاني عديدة؛ مثل الغش، الاحتيال، التلاعب بالأرقام المحاسبية، وغيرها، وهو موجود في كافة القطاعات الحكومية منها والخاصة فهو موجود في أي تنظيم يكون فيه للشخص قوة مسيطرة أو قوة احتكار على سلعة أو خدمة أو صاحب قرار وتكون هناك حرية في تحديد الأفراد الذين يستلمون الخدمة أو السلعة أو تمرير القرار لفئة دون الأخرى.

وتستند مهنة المحاسبة في عملها إلى المعايير المحاسبية المعمول بها والتي هي دستور العمل للمحاسبين في عملهم لإنتاج المعلومات المحاسبية سواء كانت المعايير المحلية أو الدولية أو الأمريكية وفقاً لقواعد القانون المعمول بها في كل بلد، ويحتاج المحاسبون أثناء أداءهم لعملهم استخدام الحكم أو الرأي الشخصي لمعالجة بعض القضايا التي يواجهونها أثناء عملهم لوجود سياسات محاسبية بديلة للعديد من القواعد المحاسبية (أو ما يسمى بالمرونة المحاسبية)؛ حيث يوجد أكثر من 6 طرق لاحتساب الاندثار تؤدي كل طريقة منها إلى نتائج مختلفة لرقم صافي الربح وقيم الموجودات الثابتة كما يوجد عدة طرق لتسعير المخزون السلعي وغيرها من مناهج القياس، ويحتاج المحاسبون إلى استخدام الحكم الشخصي في تقدير مخصص الديون المشكوك في تحصيلها وغيره من المخصصات، هذه المرونة في القياس والإفصاح المحاسبي التي تسمح بها المعايير المحاسبية تعطي للإدارة الحق في اختيار السياسات المحاسبية التي تناسبها لإنتاج الأرقام المحاسبية واختيار الرقم الذي يناسبها لنشره في القوائم المالية دون أدنى مسؤولية على تلك الإدارات أحياناً ولكنها في الواقع تؤدي إلى ممارسات تطويع الأرقام المحاسبية وتوفر الفرص للتلاعب والغش أو الخداع والتحريف في إنتاج الأرقام المحاسبية أو سوء عرض نتائج الأعمال. ونظراً لأن الحد الفاصل بين الممارسات المحاسبية المقبولة لتطويع الأرقام المحاسبية المقبولة والممارسات المحاسبية المضللة هش فإن من السهل على الإدارة تجاوز هذا الحد بقصد أو بدون قصد وبذلك يتحول الأمر من اجتهاد شخصي في أداء العمل المحاسبي إلى شكل من أشكال الفساد الذي تقوم به الإدارات في القطاعين العام والخاص من أجل تحقيق مكاسب وأغراض معينة تخدم مصالحها الخاصة.

ويتمثل الفساد المالي بمجمل الانحرافات المالية ومخالفة القواعد والأحكام المالية التي تنظم سير العمل الإداري والمالي في مؤسسات الأعمال المختلفة ومخالفة التعليمات الخاصة بأجهزة الرقابة المالية كديوان الرقابة المالية وسوق العراق للأوراق المالية والمعايير المحاسبية المحلية والدولية. ولا يخفى عن أحد النتائج الخطيرة المترتبة على وجود الفساد المالي الذي يتسبب في عدم عدالة توزيع الأموال وضياع موارد الدول ويحد من فرص النمو الاقتصادي ويزيد من حالات الفقر والبطالة التي تمثل بؤرة خصبة لنمو الإرهاب والعنف في المجتمعات.

ينقسم الباقي من البحث بعد الانتهاء من استعراض المنهجية إلى أربعة فصول يتناول الأول منها الدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع البحث أما الثاني فيتناول نظرة عامة إلى الفساد المالي وممارسات تطويع الأرقام المحاسبية أما الثالث فيتناول الجانب العملي فيما خصص الفصل الرابع للاستنتاجات والتوصيات.

مشكلة البحث

تتسبب ممارسات تطويع الأرقام المحاسبية باتجاهاتها المختلفة في التأثير على الأرقام المحاسبية سواء كانت ممارسات متحفظة أو متشددة أو تسعى للحفاظ على رقم ثابت للربح مما يسبب العديد من المشاكل كما يمكن أن تستخدم في الفساد المالي وتؤدي

إلى انهيار يبدأ بالشركات وينتهي باقتصادات الدول. وأبرز مثال على ذلك هو انهيار الشركات العملاقة العاملة في مجالات مختلفة مثل الاتصالات والطاقة وكذلك بعض البنوك سبب أزمات دولية بدأت محلية وتحولت إلى الأزمة المالية العالمية التي شهدتها العالم منذ بداية الألفية الثالثة. هذه الأزمات يرجع سببها إلى تحول المعايير المحاسبية التي هي دستور عمل المحاسبين أثناء سعيهم لإنتاج معلومات محاسبية إلى فنبله موقوتة بما تحتويه من مرونة وما تتركه من مساحة لاستخدام الحكم والرأي الشخصي في مجالات عديدة للقياس المحاسبي، هذه المرونة استغلت من قبل البعض لممارسة الفساد المالي الذي يشترك في ارتكابه أطراف عديدة، وهذه المرونة في العمل المحاسبي تسمح بممارسات تطويع الأرقام المحاسبية دون أن يترك القائمون بها أثراً وراءهم ودون أن يدرك مستخدمو القوائم المالية وجود تلك الممارسات مما تسبب في الفساد المالي والتخلخل الأخلاقي بمهنة المحاسبة والانهيار المادي للعديد من الشركات الأمريكية مثل أنرون وورد كوم وزيروكس وتايكو وبنك ليمان برذر إضافة إلى شركة Vivendi Universal الفرنسية وParmalat السويسرية وAdecco الإيطالية وبنك البتراء الأردني وبنك المدينة اللبناني. ولا شك أن المفتاح السري وراء كل ذلك كان الفساد، فالشخص الفاسد يستخدم الأرقام المحاسبية لتغطية فسادهم وتطويع الأرقام المحاسبية يستلزم وجود أشخاص فاسدين للقيام به إضافة إلى حاجته إلى غطاء يتستر خلفه ليخفيه.

ومن هنا تظهر مشكلة البحث وهو أن مساحة الحرية المتاحة للإدارة في الاختيار من بين البدائل المحاسبية يمكن أن يتسبب في وجود ممارسات لتطويع الأرقام المحاسبية وهذه الممارسات باتجاهاتها المختلفة في التأثير على الأرقام المحاسبية سواء كانت ممارسات متحفظة أو متشددة أو تسعى للحفاظ على رقم ثابت للربح تتسبب في نوسع الفجوة الأخلاقية بين الإدارة القائمة بالفساد والمساهمين، ولا يقف الأمر عند السياسات المحاسبية المتاحة لمعالجة الحدث الواحد بالاعتماد على التفضيل الذاتي للقائم على العملية المحاسبية، بل يتجاوز الأمر ذلك من خلال خلو الإطار الفكري المحاسبي لإطار علمي للمفاضلة بين تلك السياسات، وقد يؤدي تطبيق سياسة محاسبية معينة في أوقات أو ظروف معينة إلى أرباح أو نتائج أعمال مختلفة تماماً عن السياسة البديلة مما يؤثر أيضاً على المحافظة على رأس المال العيني للوحدة المحاسبية كما يؤثر على التوزيعات إلى المساهمين وعلى المكافآت الممنوحة للقائمين على الوحدة الاقتصادية. إن عدم اتفاق المحاسبين على تحديد أفضل السياسات المحاسبية التي تحقق أفضل مقابلة ممكنة بين المصروفات والإيرادات، ومستوى الإفصاح الذي يجب أن يتبع عند إعداد القوائم المالية وغيرها من الاختلافات شيء جملة من المشاكل الإجرائية والفكرية وأدى إلى وجود مجموعة من الثغرات والنواقص والعيوب في الإطار الفكري المحاسبي وإلى وجود التخلخل الأخلاقي.

يحتل العراق مرتبة متقدمة جداً في سلم الفساد كما تشير تقارير منظمة الشفافية الدولية ولا تقتصر ممارسات الفساد على قطاع اقتصادي معين دون سواه وإن اختلفت الأسباب، فهي تتم في القطاع الخاص بهدف التهرب الضريبي أو الحصول على تسهيلات

انتمانية من البنوك ولأسباب مختلفة في القطاع العام إلا أنها في كل الأحوال تستخدم السياسات المحاسبية. لذا يسعى هذا البحث إلى الإجابة عن الأسئلة التالية:

1. هل تعاني البيئة العراقية من وجود ممارسات لتطويع الأرقام المحاسبية؟

2. وما هي نوعية الممارسات الموجودة فيها؟

3. وهل أن الكشف عن تلك الممارسات يحد من الفساد المالي في العراق؟

وذلك من وجهة نظر كل من: مراقبي الحسابات (باعتبارهم وكلاء عن المالكين) والمحاسبين أو مدراء الحسابات (باعتبارهم القائمين على إعداد القوائم المالية والأكاديميين من اساتذة الجامعة المعنيين بمهنة المحاسبة.

هدف البحث

يهدف البحث أساساً إلى الكشف عن وجود ممارسات لتطويع الأرقام المحاسبية في البيئة العراقية وتحديد نوع تلك الممارسات، وتحديد الأدوات المستخدمة للقيام به ومن ثم معرفة أثر ذلك في مكافحة الفساد المالي.

أهمية البحث

يستمد البحث أهميته العلمية من أهمية الموضوع الذي يتناوله في الفكر المحاسبي المعاصر حيث أثبتت دراسات كثيرة وجود ممارسات لتطويع الأرقام المحاسبية بمسمياتها المتنوعة في بيانات اقتصادية مختلفة ومنها العراق، كما أثبت العديد من الدراسات المحلية انتشار الفساد المالي في العراق أما من الناحية العملية فإن للبحث أهمية كبيرة يستمدها من خطورة أثر ممارسات تطويع الأرقام المحاسبية بأشكالها المختلفة على مخرجات نظام المعلومات المحاسبي، كما ويسهم في تسليط الضوء على الأدوات التي يمكن أن تستخدم للقيام بممارسات تساعد على الفساد وعندما نحدد تلك الأدوات يمكن مراقبتها للحد من ممارسات الفساد المالي المستشري في العراق الذي لا ينكر أحد آثاره المدمرة على المجتمع من النواحي الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والإدارية وما يترتب عليه من تعميق للفجوة بين أفراد المجتمع من جهة وبينهم وبين الدولة التي لا تضرب بيد من حديد على الفساد لأنها لا تجد من يعينها على تحديد موطنه وسائله وأدواته.

فرضية البحث

يستند البحث إلى الفرضيتين الأساسيتين التاليتين:

1. توجد ممارسات لتطويع الأرقام المحاسبية في البيئة العراقية، ومن هذه الفرضية تنبثق الفرضيات الفرعية التالية:

- أ. توجد ممارسات لتطويع الأرقام المحاسبية تتعلق بقائمة المركز المالي في البيئة العراقية.
- ب. توجد ممارسات لتطويع الأرقام المحاسبية تتعلق بقائمة الدخل في البيئة العراقية.
- ج. توجد ممارسات لتطويع الأرقام المحاسبية تتعلق بكشف التدفق النقدي في البيئة العراقية.
- د. توجد ممارسات لتطويع الأرقام المحاسبية تتعلق بقائمة التغيرات في حقوق الملكية في البيئة العراقية.
2. يرتبط الكشف عن ممارسات تطويع الأرقام المحاسبية إيجابيا بمكافحة الفساد المالي في العراق.

منهجية البحث

أ. نموذج البحث

يستخدم البحث النموذج الإيجابي في تحليل وتفسير والتنبؤ بدور السياسات المحاسبية في ممارسات تطويع الأرقام المحاسبية ومدى أخلاقية تلك الممارسات في البيئة العراقية.

ب. أداة البحث

تم استخدام استمارة استبيان لجمع البيانات الخاصة بالجانب العملي للدراسة وتم تحديد مقياس ليكرت الخماسي لمعرفة رأي المشمولين بالاستبيان.

أرفض بشدة	أرفض	محايد	اتفق	اتفق تماماً
1	2	3	4	5

ج. وسيلة البحث

تم استخدام البرنامج الإحصائي SPSS لتحليل إجابات الاستبيان واختبار الفروض.

مجتمع وعينة البحث

يمكن تحديد مجتمع البحث في ثلاث فئات:

1. فئة مراقبي الحسابات سواء من القطاع الخاص أو من منتسبي ديوان الرقابة المالية.

2. المحاسبين أو مديري الحسابات للشركات المقيدة في سوق العراق للأوراق المالية.
 3. أساتذة المحاسبة في الجامعات العراقية.
- وتم توزيع استمارة الاستبيان بواقع استمارة واحدة لكل فئة من الفئات التي شملها البحث.

الفصل الأول: دراسات سابقة ذات صلة بالبحث

1.1 مقدمة

شهد الفكر المحاسبي العالمي في السنوات الأخيرة تنامياً ملحوظاً في الدراسات التي تناولت ظواهر الفساد المالي والإداري والذي شهد تطوراً جغرافياً عالمياً شمل كلاً من تعقد ممارساته أو مسمياته لا بل تحول ليصبح ظاهرة عالمية تأخذ مسميات متعددة تختلف من بلد لآخر وهو لا يقتصر على بلد معين ولا ينحصر في بقعة جغرافية محددة. ولأن البحث الحالي يهتم بالبيئة العراقية وليس من أهدافه القيام بحصر شامل لكل الدراسات بل تكتفي بالدراسات ذات الصلة بموضوع البحث والتي تهتم بالبيئة العراقية. ومن القراءة المتأنية لها يمكن تقسيمها في مجموعتين هما:

1. دراسات تخص وجود ومكافحة الفساد المالي في البيئة العراقية.
2. دراسات تخص وجود ممارسات تطويع الأرقام المحاسبية في البيئة العراقية.

1.2 دراسات تخص وجود ومكافحة الفساد المالي في البيئة العراقية:

تشير تقارير منظمة الشفافية الدولية إلى أن العراق من الدول التي تحتل مرتبة متقدمة جداً في سلم الفساد، وقد أثبتت العديد من الدراسات التي أجريت على البيئة العراقية وجود الفساد المالي والإداري بأشكال مختلفة؛ حيث يشير علي وإبراهيم (2015) إلى أن شبكات الفساد قد استشرت في العراق بعد الاحتلال نتيجة ضعف المركزية الإدارية للسلطة وتداخل أجهزة الأحزاب المختلفة مع أجهزة الدولة وضعف الرقابة المالية والسياسية، كما اقترحت الدراسات سبباً للحد من استشرائه. فعلى سبيل المثال تناولت دراسة المشهداني والياور (2012) ظاهرة غسيل الأموال في عينة من المصارف الخاصة العراقية باعتبار أن غسيل الأموال هو مظهر من مظاهر الفساد المالي والإداري وله آثار سلبية كثيرة على المجالات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية وقد توصلت الدراسة إلى أن قانون غسيل الأموال في العراق لم يتضمن كل توصيات لجنة العمل المالي الدولي ولا كل مقررات لجنة بازل وأن هذا القانون أهمل محاسبة المصارف مما انعكس سلباً على مستوى التزام المصارف العراقية ومنها المصارف الخاصة لمواجهة ظاهرة غسيل الأموال والحد من آثارها السلبية على المصارف بشكل خاص والاقتصاد المحلي بشكل عام، وقد قدمت الدراسة عدة توصيات لدعم أنظمة الرقابة الداخلية للمصارف. ونشير دراسة محسن (2012) إلى أن لجان المشتريات في دوائر الدولة في العراق هي إحدى صور الفساد المالي التي استشرت في السنوات الأخيرة وهي أسوء صور إهدار المال العام، وأكدت الدراسة أن القواعد المعمول بها

حالياً في تشكيل لجان المشتريات ولجان اعطاء الأسعار وبقية مسميات اللجان لا يمكن من خلالها غلق مداخل ومخارج الفساد الموجود.

وأرجعت دراسة حسن وصلاح (بدون سنة نشر) تفشي الفساد المالي والإداري في العراق إلى الاحتلال من خلال إتاحتها الفرص للشركات وحصولها على عقود ومبالغ مالية تفوق قيمتها الحقيقية، كما أكدت هذه الدراسة على الآثار الاجتماعية والاقتصادية المترتبة على استئثار الفساد ومنها البطالة وتفاوت الدخل والانهيار الأخلاقي وتهديد أمن واستقرار البلاد وتدني المستوى الصحي في البلاد وغير ذلك.

ومن الدراسات التي بحثت في سبل علاج الفساد دراسة التميمي (بدون سنة نشر) التي أثبتت أن مؤسسات الرقابة المالية العليا يمكن أن تؤدي دوراً فاعلاً في الحد من الفساد المالي والإداري وذلك من خلال العمل على وجود إدارة مالية جيدة، ومن ثم حكومة شفافة قابلة للمساءلة، وبالتالي دعم البيئة التي تحد من ممارسة الفساد وقدمت الدراسة إطار مقترح للدور الذي يمكن لمؤسسات الرقابة المالية العليا أن تقوم به للحد من الفساد المالي والإداري. كما أظهرت نتائج التحليل الإحصائي لدراسة عذاري وإسماعيل (2011) التي أجريت على المعهد التقني / العمارة بأن الرقابة الداخلية ترتبط بعلاقة إيجابية ومعنوية بمستوى مواجهة الفساد الإداري والمالي وعلاجه مما يعني أن ذلك النظام يساهم بشكل واضح في تفسير مستوى مواجهة الفساد الإداري والمالي في المنظمة موضوع البحث (المعهد التقني / العمارة)، كما أظهرت نتائج التحليل أيضاً وجود علاقة إيجابية ومعنوية إلى حد ما بين أساليب الإدارة الحديثة ومستوى مواجهة الفساد الإداري والمالي وعلاجه مما يعني أن تلك الأساليب تساهم إلى حد ما في تفسير مستوى مواجهة الفساد الإداري والمالي وعلاجه.

1.3 دراسات تخص وجود ممارسات تطويع الأرقام المحاسبية في البيئة العراقية

ازداد في السنوات الخمس الأخيرة اهتمام الباحثين في العراق بالدراسات التي تخص ممارسات تطويع الأرقام المحاسبية بأشكالها المختلفة ونحن في هذه الدراسة لا نهدف إلى حصر كل الدراسات ولكننا نعرض بعضاً منها وبما يتفق مع توجهات البحث الحالي فمن الدراسات التي تناولت إدارة الأرباح دراسة الفتلاوي (2011) التي استخدمت نموذج جونز المعدل لقياس ممارسات إدارة الأرباح في 19 شركة مدرجة في سوق العراق للأوراق المالية ومن كافة قطاعات العمل الاقتصادية للسنوات من 2006 – 2009 وتوصلت الدراسة إلى أن معظم الشركات المدرجة في السوق تمارس إدارة الأرباح وبشكل يختلف من قطاع إلى آخر وكان ترتيب القطاعات في سوق العراق هو: الفنادق والسياحة، المصارف، الصناعة، الخدمات، التأمين، الزراعة والاستثمار. كما أثبتت دراسة التميمي والساعدي (2013) ولكن باستخدام قانون بنفورد وجود ممارسات لإدارة الأرباح في سنة 2010 في 21% من عينة الدراسة التي شملت 63 شركة من الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية وأن هذه الممارسات شملت قطاعات مختلفة مثل المصارف والاستثمار والخدمات والصناعة والزراعة، وأن جميع الشركات الصناعية التي شملتها العينة كانت تمارس إدارة الأرباح. وتتفق هذه الدراسة في نتائجها

مع سابقتها من حيث وجود ممارسات إدارة الأرباح في البيئة العراقية رغم اختلاف القانون المستخدم في الكشف عن الظاهرة واختلاف السنة محل الدراسة. أما فيما يخص المحاسبة الإبداعية فقد أثبتت دراسة إسماعيل (2014) وجود ممارسات للمحاسبة الإبداعية في أحد مصارف القطاع العام العراقية في سنة 2004 وذلك من خلال استخدام فروقات العملات الأجنبية نجم عنها ارتفاع قيمة الموجودات النقدية بشكل كبير وانخفاض القيمة الحقيقية للمطلوبات النقدية، كما قامت الإدارة بالتبويب الخاطيء لتلك الفروقات وبشكل يخالف كل من قواعد النظام المحاسبي الموحد للبنوك وشركات التأمين ولمعايير المحاسبة الدولية وللقاعدة المحاسبية المحلية رقم 4، وأن تلك الممارسات تمت بناءً على رغبة المصرف في تحسين صورته تجاه المصارف الأخرى حيث نتج عن تلك الممارسات جعل نتيجة النشاط لا تعكس الواقع الحقيقي للمصرف. كما أثبتت نفس الدراسة وجود ممارسات للمحاسبة الإبداعية في سنة 2008 نتج عنها زيادة الدخل بنسبة تتجاوز 325 % وبالتالي توزيع أرباح غير صحيحة وغير قانونية وأرجعت الدراسة وجود تلك الممارسات إلى ضعف في نظام الرقابة الداخلية للمصرف.

وفي محاولة للكشف عن وجود ممارسات للتحفظ المحاسبي في البيئة العراقية أثبتت دراسة الجبوري (2014) باستخدام مقياس Basu أن معظم الشركات المساهمة المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية العاملة في قطاعات المصارف والاستثمار والتأمين والصناعة والزراعة والسياحة والفنادق تمارس التحفظ المحاسبي عند القياس والإفصاح عن نتائج النشاط والمركز المالي خلال السنوات من 2007 وحتى 2011 وأن هناك تباين في درجة التحفظ المحاسبي بين القطاعات الاقتصادية وأن ممارسات التحفظ المحاسبي تتم بشكل غير سليم بهدف إدارة الأرباح التي أثبتت الدراسة وجودها باستخدام نموذج جونز المعدل.

1.4 خلاصة الدراسات السابقة

من استعراض الدراسات السابقة تخلص الباحثة إلى:

1. وجود ممارسات للفساد المالي والإداري في العراق ورغم أن الدراسات شخصت وجوده واقتُرحت معالجات له إلا أنها لم تضع يدها على آلياته وأدواته أو البنود التي تستغل للقيام به.
2. وجود ممارسات لتطويع الأرقام المحاسبية في العراق تنوع ما بين تخفيض للربح من خلال التحفظ المحاسبي وزيادة للربح من خلال إدارة الأرباح، كما اكتشفت الدراسات السابقة وجود ممارسات للمحاسبة الإبداعية في العراق.
3. لم تجد الباحثة من قراءتها للدراسات السابقة ذات العلاقة دراسة كشفت عن السياسات المحاسبية المستخدمة في ممارسات تطويع الأرقام المحاسبية في العراق كما لم تجد دراسة تربط بين الكشف عن تلك الممارسات وسبل مكافحة الفساد المالي والإداري والحد منه.

الفصل الثاني: نظرة عامة إلى الفساد المالي وممارسات تطويع الأرقام المحاسبية

2.1 مقدمة

يعد المحاسبون القوائم المالية في ظل فرض الاستمرارية؛ باعتبار أن منشأة الأعمال ستستمر إلى أجل غير مسمى. وفرض الاستمرارية هذا هو المصدر الرئيس للسياسات المحاسبية التي يحق للإدارة اختيار البديل الذي يناسبها من بين بدائل تطبيق لسياسة المحاسبية، حيث إن إدارة الشركة تمتلك قدراً كبيراً من الحرية في:

1. اختيار تطبيق المعايير المحاسبية التي تستخدمها في إعداد القوائم المالية.
2. الاختيار من بين بدائل السياسات المحاسبية المتاحة.
3. تخمين وعمل بعض التقديرات المحاسبية (مثل تحديد أعمار الديون وأعمار الموجودات الثابتة وتقدير قيم المخصصات).
4. تقدير توقيت حدوث ومعالجة وتحديد قيمة بعض المصروفات (مثل مصروفات البحوث والتطوير، الدعاية والإعلان، الصيانة).
5. هيكلة العمليات بما يتيح لها إتباع طريقة معينة في معالجة بعض البنود محاسبياً (مثل الإيجار التمويلي والإيجار التشغيلي).

ويرى (Belkaoui 2004:53) أن اعتبارات الحيطة والحذر، تغليب الجوهر على المظهر والأهمية النسبية تمثل نوعاً من القيود التي تحكم عملية اختيار السياسة المحاسبية على مستوى المنشأة. ولكن الباحثة ترى أن الأمر نسبي لأن نفس هذه الاعتبارات الثلاث تترك المجال واسعاً أمام الإدارة للتأثير على معالم السياسة المحاسبية للمنشأة، ويؤكد الشيرازي (1990: 110) أن إدارات الشركات قد تقوم بعمل تغييرات محاسبية كجزء من سياساتها المحاسبية والسبب في إجراء هذه التغييرات كما هو شائع أنها إخفاء مشاكل الأداء. ويشير عبيد (2004) إلى أن الإدارة تمارس عملية الاختيار من بين السياسات المحاسبية بشيء من الحذر خشية أن تؤدي في النهاية إلى نوع من الغش والخداع في القوائم المالية.

وحيث أن المعلومات المحاسبية هي المنتج النهائي لتطبيق بدائل وطرق السياسات المحاسبية فالمشكلة كما يشير الصادق (1991: 9) أصبحت تتعلق بالأصل؛ بدائل وطرق السياسات المحاسبية، وليست بالفرع؛ المعلومات المحاسبية. ومن هنا كانت السياسات المحاسبية هي المفتاح لتطويع الأرقام المحاسبية هذا التطويع الذي نجم عنه الكثير من قضايا الفساد المالي والإداري التي أدت إلى انهيار الشركات الكبرى والعملاقة في شتى أنحاء المعمورة وهزت اقتصادات دول كبرى وما الأزمة المالية العالمية ببعيدة والتي لا تزال تواجها تحيط بالكثير من الدول والبورصات العالمية. والفساد يبدأ عادةً صغيراً ويكبر تدريجياً نتيجة حاجة وجشع وطمع القائم بالفساد وبمرور الوقت وعدم اكتشاف أمرهم يصبح الفاسدون أكثر ثقة بأنفسهم وأكثر إهمالاً. وفي هذا الفصل سنعرض بشيء من التفصيل لكل من الفساد المالي وممارسات تطويع الأرقام المحاسبية.

2.2 مفهوم الفساد المالي

للفساد مفهوم يتسع أو يضيق بحسب رؤية الباحثين حيث يشير الشميمري وأبو بكر (2013: 7) إلى أن البعض يوسعه ليشمل كل شيء إلى درجة أدن إلى طمس ملامحه والبعض يضيقه ليقصره على أمر محدد، كما أن الفساد في اللغة أكثر من معنى كما ورد في لسان العرب فهو مصدر الفعل فسد، ولكن الفساد بمعناه العام كما يرى أبو دية (2004) هو الخروج عن القوانين والأنظمة (عدم الالتزام بهما) أو استغلال غيابهما من أجل تحقيق مصالح سياسية واقتصادية مالية وتجارية واجتماعية لصالح جماعة معينة على ان تكون لفرد مصالح شخصية معها. ومن منظور أوسع يعرف (Rachami 18: 2003) الفساد على أنه إضعاف للنزاهة والفضيلة وللمبادئ الأخلاقية، باعث على الخطأ بوسائل غير قانونية، أو أنه الابتعاد عن كل ما هو أصيل وصحيح. وتتفق الباحثة مع تعريف (Romney & Steinbart 2012: 143) للفساد بأنه الحصول على ميزة غير عادلة على حساب شخص آخر.

أما الفساد المالي فهو وكما يعرفه البنك الدولي (1997: 112) على أنه استعمال الوظيفة العامة للكسب الشخصي، أما عبد الفضيل (2004: 2) فيعرفه بأنه ظاهرة اجتماعية تتمثل في الاستخدام المغرض من قبل الموظف لأجهزة السلطة والإدارة وصلاحياته الوظيفية بهدف الاغتناء الذاتي وبشكل غير مشروع. ويعرفه خميسي وحكيمة (2012: 5) بأنه الانحرافات المالية المبنية على مخالفة القوانين والقواعد ومختلف الأحكام المعتمدة في أي مؤسسة أو تنظيم.

وترى الباحثة أن الفساد المالي هو انحرافات المالية وتطويع للأرقام المحاسبية مبنية على مخالفة القوانين والقواعد ومختلف الأحكام المعتمدة في أي مؤسسة أو تنظيم أو استغلال غيابها من أجل تحقيق مصالح معينة لصالح فرد أو جماعة دون وجه حق.

2.3 أنواع الفساد

ينقسم الفساد إلى عدة أنواع وكما يلي:

أولاً: من حيث نية القائم بالفساد. حيث يقسمه الشميمري وأبو بكر (2013: 12) إلى: فساد ناتج عن سوء نية وقصد ومع سبق الإصرار عليه. وفساد ناتج عن إهمال من الموظف أو عدم كفاءة.

ثانياً: من حيث الوظيفة ينقسم إلى:

1. الفساد المالي وهو محل اهتمام البحث الحالي وقد سبق توصيفه.
2. الفساد الإداري. وهو الفساد الذي يتعلق بالانحرافات الوظيفية لموظفي القطاع العام والخاص على حد سواء من خلال مخالفة التشريع القانوني وضوابط العمل.
3. الفساد السياسي. وهو الفساد الذي ينتج من تزواج السلطة مع الثروة واستغلال المسؤولين الحكوميين لمناصبهم لتحقيق أرباح خاصة ومكاسب شخصية.
4. الفساد الاجتماعي. وهو الفساد الذي يصيب المجتمع بشكل عام ويؤدي إلى تحلله.
5. الفساد الأخلاقي. وهو الفساد الذي يصيب القيم الأخلاقية لدى الأفراد ويجعلهم يتقبلون وجود الفساد والأخلاقيات السلبية المنحرفة مثل الغش والكذب والرشوة والسرقة وغيرها.

ثالثاً: من حيث الحجم وينقسم إلى:

1. **الفساد الصغير (Minor Corruption) أو فساد الدرجات الوظيفية الدنيا:** وهو الفساد الذي يمارس من فرد واحد دون تنسيق مع الآخرين لذا نراه ينتشر بين صغار الموظفين عن طريق استلام رشواي من الآخرين. ويشير راهي (2010: 199) إلى أن الفساد الصغير لا يتجاوز حدود الحاجة والأوضاع المعيشية الصعبة وقد نجده في مرحلة التحول الاقتصادي من النمط الاقتصادي الموجه الى نمط اقتصاد السوق.
2. **الفساد الكبير (Gross Corruption) أو فساد الدرجات الوظيفية العليا:** والذي يقوم به كبار المسؤولين والموظفين لتحقيق مصالح مادية أو اجتماعية كبيرة وهو أهم واشمل وأخطر من الفساد الصغير لتكليفه الدولة مبالغ ضخمة. ويشير راهي (2010: 199) إلى أن الفساد الكبير غالباً ما يطل المسؤولين الكبار وصناع القرار في البلد لأجل تحقيق فائض الربيع فهذا النوع مرتبط بالصفقات الكبرى في عالم المقاولات وتجارة السلاح والحصول على التوكيلات التجارية للشركات الدولية الكبرى متعددة الجنسيات، وهذا النوع من الفساد حدث في بعض البلدان الغربية اثناء عملية التطور الرأسمالي.

رابعاً: من حيث الانتشار وينقسم إلى:

1. **فساد دولي:** وهذا النوع من الفساد يأخذ مدى واسع عالمياً يعبر حدود الدول وحتى القارات ضمن ما يطلق عليها **(العولمة)** بفتح الحدود والمعابر بين البلاد وتحت مظلة ونظام الاقتصاد الحر. ترتبط المؤسسات الاقتصادية للدولة داخل وخارج البلد بالكيان السياسي أو قيادته لتمير منافع اقتصادية نفعية يصعب الفصل بينهما لهذا يكون هذا الفساد أخطوبطياً يلف كيانات واقتصادات على مدى واسع ويعتبر الأخطر نوعاً.
2. **فساد محلي:** وهو الذي ينتشر داخل البلد الواحد في منشأته الاقتصادية وضمن المناصب الهيكلية للمؤسسة ومن الذين لا ارتباط لهم خارج الحدود مع شركات أو كيانات كبرى أو عالمية.

خامساً: من حيث انتماء الأفراد القائمين بالفساد ويقسم إلى:

1. **فساد القطاع العام:** وهو الذي يتم من قبل أفراد ينتمون إلى القطاع العام ويستغلون النشاط العام في تطبيق أدوات السياسات المالية والمصرفية، مثل التعريفات الجمركية والائتمان المصرفي والإعفاءات الضريبية لأغراض خاصة.
2. **فساد القطاع الخاص:** وهو الذي يتم من قبل أفراد ينتمون إلى القطاع الخاص ويستغلون نفوذ القطاع الخاص للتأثير على السياسات الحكومية في شكل هدايا ورشواي من الطرف الخاص وإعفاءات وإعانات من الطرف العام.

سادساً: من حيث درجة الفساد ويقسم إلى:

1. **الفساد العرضي:** أي أن يكون الفساد حالة عرضية لبعض الأفراد السياسيين او الموظفين العموميين، او يكون الفساد موجودا في مؤسسة أو في قطاع محدد للنشاط الاقتصادي أي وجود الموظفين الرسميين الفاسدين في الوزارات.

2. الفساد المنتظم: وهو الفساد الذي يعاني منه المجتمع بجميع طبقاته ومختلف معاملاته ويكون متجسد في بيئات ثقافية واجتماعية معينة ويكون احتكاريا ويصعب تجنبه.

سابعا: من حيث قبول الرأي العام للفساد. ويقسم بحسب مهدي (بدون سنة نشر:4) إلى:

1. الفساد الأبيض: ويعني إن هناك اتفاق كبير من قبل الجمهور والموظفين العاملين في الجهاز الإداري على تقبل واستحسان عمل أو تصرف معين.
2. الفساد الأسود: ويشير إلى اتفاق الجمهور والموظفين العاملين في الجهاز الإداري على إدانة عمل أو تصرف سيئ معين.
3. الفساد الرمادي: وسمي بالفساد الرمادي لعدم إمكانية احتسابه على أي نوع من النوعين السابقين. ويعود سبب ذلك إلى غياب الاتفاق من عدمه حول عمل أو تصرف معين قبل الجمهور والموظفين.

2.4 أسباب الفساد:

يفصل الباحثون أسباب الفساد بما يلي:

1. أسباب سياسية: ويقصد بها غياب الحريات والنظام الديمقراطي، ضمن مؤسسات المجتمع المدني، ضعف الإعلام والرقابة. ويشير عداي وعجلان) بدون سنة نشر (إلى أنه كلما كانت العلاقة قوية بين المجتمع والأجهزة الحكومية (أحزاب، تنظيمات، سلطات) كلما قل الفساد والعكس هو الصحيح.
 2. أسباب اجتماعية: متمثلة بالحروب وأثارها ونتائجها في المجتمع والتدخلات الخارجية، الطائفية والعشائرية والمحسوبيات والقلق الناجم من عدم الاستقرار من الأوضاع والتخوف من المجهول القادم مما يدفع بالأفراد لجمع المال بأي وسيلة لمواجهة هذا المستقبل والمجهول الغامض
 3. أسباب اقتصادية: وتتمثل بالأوضاع الاقتصادية المتردية نتيجة تقلبات الاسواق، ارتفاع الأسعار، سوء الأوضاع المعيشية، ضعف الأجور، التوزيع غير العادل للثروات كل هذا يؤدي الى شعور الفرد بخيبة الأمل وتجعله معرضا للفساد.
 4. أسباب تنظيمية: وتتمثل في الإجراءات المعقدة (البيروقراطية) وغموض التشريعات وتعددتها أو عدم العمل بها، بمعنى وجود هيكلية تنظيمية قديمة لا تتماشى مع قيم وطموحات المجتمع وهذا ما يتمثل في مجتمعاتنا بالترهل الوظيفي، الروتين، الرقابة الشديدة، التقليدية والمركزية في الإدارة.
 5. أسباب حضارية: وتتمثل في درجة التقدم والتمدن والحضارة عند البلد فكلما كان البلد اقل تقدما وأكثر تخلفا كلما زاد الفساد وهذا يعتبر نسبيا بين دولة وأخرى.
 6. أسباب قيمية (أخلاقية): وهو ما يتمثل بانهيار المنظومة الأخلاقية والقيمية للفرد التي تحكمها التقاليد، الأعراف، العادات، مخافة الله .. وغيرها.
- أما البنك الدولي حدد أسباب ظهور الفساد المالي بما يلي:
1. تهميش دور المؤسسات الرقابية وقد تكون تعاني من الفساد هي ذاتها.
 2. وجود البيروقراطية في مؤسسات الدولة.

3. حصول فراغ في السلطة السياسية ناتج عن الصراع من أجل السيطرة على مؤسسات الدولة.
4. ضعف مؤسسات المجتمع المدني وتهميش دورها.
5. توفر البيئة الاجتماعية والسياسية الملائمة لظهور الفساد المالي.

2.5 مظاهر الفساد المالي:

- للفساد المالي مظاهر مختلفة يحددها بعض الباحثون مثل عبد اللطيف (2016) وعذاري واسماعيل (2011) بما يلي:
1. مخالفة القواعد والأحكام المالية المنصوص عليها داخل المنظمة.
 2. الإسراف في استخدام المال العام.
 3. فرض الغرامات.
 4. اختلاس المال العام، وهو الاستحواذ على أموال الدولة والتصرف بها من غير وجه حق تحت مسميات مختلفة.
 5. انتشار الرشوة والمحسوبية والمحاباة. الرشوة هي الحصول على أموال ومنافع من أجل تنفيذ عمل مخالف لأصول المهنة. أما المحسوبية فهي إعطاء أعمال لصالح فرد أو جهة ينتمي لها شخص دون ان يكونوا مستحقين لها. في حين أن المحاباة هي تفضيل جهة على أخرى في الخدمة أو الوساطة وعدم الالتزام والتمسك بأصول العمل والكفاءة.
 6. الاتجار بالوظيفة العامة.
 7. سوء استعمال السلطة. يلجأ الكثير من المسؤولين الذين يتمتعون بمناصب في أجهزة الدولة الى استغلالها من أجل تحقيق مكاسب مادية وبطبيعة الحال فإن هؤلاء يتحولون مع مرور الوقت الى شركاء أو رجال أعمال الى جانب كونهم مسؤولين حكوميين وبالتالي يتحول اهتمامهم في البحث عن طرق أو أساليب ملتوية تمكنهم من زيادة أموالهم وثرواتهم الشخصية على حساب الاهتمام بتحقيق متطلبات مواطني بلدانهم وربما يتحول المسؤول بعد تركه الوظيفة الى مفسد كبير من أجل زيادة أمواله وقيامه بغسل هذه الأموال بطريقة أو بأخرى.
 8. الابتزاز الوظيفي.
 9. التسبب والاهمال الوظيفي واللامبالاة في العمل.
 10. التفريط بالمصلحة العامة وعدم الحفاظ على الممتلكات العامة.
 11. إهدار الوقت وتصنع العمل امام الرؤساء.
 12. التهرب الجمركي والضريبي. ويتم عادة من بعض رجال الأعمال والشركات في القطاع الخاص الذين يدفعون الرشاوي للحصول على تخفيض أو إعفاء ضريبي أو جمركي أو من خلال تقديم قوائم مالية غير حقيقية.
 13. تبييض أو غسيل الأموال. هو إدخال أو تحويل أو التعامل مع أي أموال ناتجة عن عمليات مشبوهة المصدر أو غير مشروعة في مؤسسة مصرفية أو مالية بهدف إخفاء أو طمس المصدر الحقيقي لتلك الأموال لإكسابها صفة شرعية.

2.6 سبيل مكافحة الفساد محليا:

- أنيطت مهمة مكافحة الفساد في العراق إلى ثلاث جهات هي:
1. **ديوان الرقابة المالية:** وهو الجهة المسؤولة عن التدقيق المالي والمحاسبي للوزارات والمؤسسات مهمتها تزويد الجمهور والحكومة بالمعلومات الدقيقة والخاصة بالعمليات الحكومية والأوضاع المالية لغرض تعزيز الاقتصاد والنزاهة للبلد وتقييم الأداء ومكافحة الفساد المالي والإداري.
 2. **هيئة النزاهة:** أنشأت هذه الهيئة بموجب القرار (55 لسنة 2004) مهمتها التحقيق في حالات الفساد المشكوك فيها مثل المحسوبة والمنسوبة والتميز على أساس العرقي أو الطائفي واستغلال السلطة لتحقيق أهداف شخصية أو سوء استخدام الأموال العامة من خلال وضع أسس ومعايير للأخلاق الخدمة العامة وثقافة مبنية على الشفافية والنزاهة والشعور بالمسؤولية التي يستوجب الالتزام بتعليماتها من قبل جميع موظفي الدولة.
 3. **مكتب المفتش العام:** أنشأت مكاتب المفتشين العموميين بموجب الأمر ٥٧ لسنة 2004 في الوزارات كافة مهمتها المراجعة والتدقيق لرفع مستويات المسؤولية والنزاهة والإشراف على أداء الوزارات ومنع وقوع أعمال التبذير والغش وإساءة استخدام السلطة والحيولة دون وقوعها وتعمل من خلال تقديم التقارير إلى الوزير المعني ويكون التعاون مع هيئة النزاهة لكشف حالات الفساد. وتنتشر هذه المكاتب في الوزارات والدوائر الغير مرتبطة بوزارة.

2.7 مفهوم تطويع الأرقام المحاسبية:

تطويع الأرقام المحاسبية أو ما تسميه بعض الأدبيات المحاسبية الإبداعية creative accounting أو المحاسبة الذكية أو البارعة (Cute Accounting) هي عمليات أو ممارسات حديثة ومعقدة ومبتكرة يستخدم من خلالها المحاسبون معرفتهم بالقواعد والقوانين المحاسبية والاستفادة من المرونة التي تسمح بها تلك المبادئ والقواعد وخاصة ما يتعلق بالتقديرات الشخصية والاستفادة من القوانين الموجودة وتجاهل بعضها لمعالجة الأرقام المسجلة في حسابات المنشأة أو التلاعب بها بقصد تحقيق أهداف محددة. هذا وتتمثل مجالات المحاسبة في: نظام المعلومات المحاسبي، القياس المحاسبي، طرق توزيع أو تحميل المصروفات المختلفة، أساليب عرض القوائم والتقارير المالية والمحاسبية، أساليب التحليل المالي، وأيضا تطوير البرامج الآلية المحاسبية.

2.8 أهداف استخدام ممارسات تطويع الأرقام المحاسبية:

- توجد عدة أهداف يسعى القائمون بممارسات تطويع الأرقام المحاسبية لتحقيقها لعل أبرزها ما يلي:
1. **تضخيم الأرباح بهدف:**
 - أ. ان يتمكن المدير واعضاء مجلس الادارة من التصرف في اسهمهم بأسعار مرتفعة.
 - ب. زيادة نصيب المديرين المرتبطة أجورهم أو حوافزهم برقم الارباح.

- ج. ترغيب منشأة أخرى في شراء الشركة.
2. تخفيض الأرباح بهدف:
- أ. شراء أسهم الشركة في البورصة.
- ب. تكوين احتياطات سرية.
- ج. تخفيض العبء الضريبي على الشركة أو التهرب من الضرائب.
3. تدعيم وتقوية المركز المالي على خلاف الحقيقة بهدف:
- أ. سهولة الحصول على قروض.
- ب. ترغيب مستثمرين جدد في الاستثمار في الشركة.
- ج. بيع الشركة بقيمة مرتفعة إذا ما تم البيع على أساس صافي قيمة الموجودات التي تظهرها الميزانية.

2.9 التسميات المختلفة لممارسات تطويع الأرقام المحاسبية:

تنقسم ممارسات تطويع الأرقام المحاسبية المشروعة¹ أو ما تسميه بعض الأدبيات المحاسبة الإبداعية² creative accounting أو المحاسبة الذكية أو البارة (Cute Accounting) في ثلاث مجموعات؛ تسعى المجموعة الأولى لتعليق الأرباح عن مستواها الحقيقي وذلك من أجل التأثير على القيمة السوقية لأسهم الشركة في حين تسعى المجموعة الثانية لتدنية الأرباح عن مستواها الحقيقي وهذا يكون غالباً من أجل تخفيض العبء الضريبي الذي تخضع له الشركة وعدم لفت أنظار الرأي العام إلى الشركة أما المجموعة الثالثة فتسعى للحفاظ على مستوى ثابت للأرباح وهذا يكون غالباً لتضمن الإدارة عدم مساءلتها من قبل المساهمين.

ويستخدم الفكر المحاسبي مصطلحات عديدة للتعبير عن تلك الممارسات؛ ومن تلك التسميات إدارة الأرباح Earnings management، تمهيد الدخل income smoothing، تمهيد المكاسب earnings smoothing، التحفظ المحاسبي accounting conservatism. في حين تشير مصطلحات مثل المحاسبة التجميلية cosmetic accounting أو Window dressing أو التجميل المحاسبي accounting cosmetics، أو financial crafts or accounting crafts أو التلاعب manipulation أو الغش المحاسبي Accounting Fraud أو الدفاتر المطبوخة Cooked Books إلى الممارسات غير المشروعة³ لتطويع الأرقام المحاسبية. ويبين الجدول (1-2) التسميات المختلفة في بعض الدول.

¹ ممارسات تطويع الأرقام المحاسبية المشروعة هي العمليات التي تتم تحت مظلة المعايير المحاسبية وتسمح بها النظم والتعليمات.

² تشير فريد (2014: 245) إلى أن المحاسبة الإبداعية تعد من أحدث ممارسات التلاعب المحاسبي الذي يمارس باستغلال المرونة المحاسبية وتعدد البدائل والطرق والسياسات المحاسبية بحيث يؤثر على جودة المعلومة المحاسبية بتحريفها وتضليل مستخدمي البيانات المالية دون خرق القوانين والمعايير المحاسبية.

³ الممارسات غير المشروعة لتطويع الأرقام المحاسبية هي العمليات التي تتم خارج إطار المعايير المحاسبية ولا تسمح بها النظم والتعليمات.

الجدول (1-2)

التسميات المختلفة لممارسات تطويع الأرقام المحاسبية في بعض الدول

التسمية	البلد
التلاعب بالميزانية، المحاسبة الإبداعية والهواء الساخن	سويسرا
الخداع، فن التوازن، والبيانات المالية المنمقة وفقاعات الصابون	ألمانيا
تسويات الدخل، المحاسبة الإبداعية، تقديم التقارير السنوية الإبداعية، ادارة الربح، تعظيم الخسائر.	هولندا
الأعمال اليدوية، الحسابات المصنعة والإبداع بلا حدود.	فرنسا
طبخ الدفاتر، الأرقام الملفقة، حيل الأرقام، الأرصد المدينة أكثر من الأرصد الدائنة، وإدارة الأرباح.	أمريكا
السياسات المالية.	إيطاليا
المحاسبة السيئة، المحاسبة التجميلية، المبيعات الوهمية أو المبيعات الفارغة، نقل المبيعات للأمام.	اليابان
العش، التلاعب المحاسبي، المحاسبة الوحشية.	استراليا
المحاسبة التجميلية، المحاسبة للأرباح، الفقاعات، أعمال أنرون.	بريطانيا

المصدر: Balaciu et al (2009) بالاعتماد على (Audit Committee (Newsletter, KPMG, June, 2003)

2.10 الدوافع لتطويع الأرقام المحاسبية:

تختلف الدوافع وراء تطويع الأرقام المحاسبية باختلاف مدى استقرار دخل المنشأة واعتقاد الإدارة بأنه يتمشي مع توقعات مستخدمي القوائم المالية، وكذلك باختلاف طبيعة العلاقة بين الإدارة والملاك ومدى اشتراكها في ملكية المنشأة وعوامل أخرى متعلقة بالمناخ الاقتصادي والاجتماعي والتشريعي العام بالدولة. هذا وتصنف الدوافع وراء تطويع الأرقام المحاسبية إلى نوعين من الدوافع ويمكن عرضهما على النحو التالي:

أولاً: دوافع داخلية: يقصد بالدوافع الداخلية تلك الدوافع التي تنبع من داخل المنشأة وتشمل ما يلي:

1. حوافز الإدارة: يقوم هذا الدافع على فكرة أن إدارة المنشآت سوف تختار الطرق المحاسبية التي تسفر عن تحقيق أرباح أعلى أو مبكرة بهدف زيادة حوافزها ودعم مراكزها الوظيفية، وهذا الدافع يتفق مع نظرية الوكالة والتي تركز على أن الإدارة دائماً تسعى إلى تعظيم منفعتها الذاتية عن طريق التأثير على الأرباح السنوية من خلال التلاعب بالطرق المحاسبية المطبقة.
2. حجم المنشأة: يلعب حجم المنشأة دوراً في اختيار الإدارة للسياسات المحاسبية التي تنتهجها، فالمنشآت كبيرة الحجم تتعرض عادة إلى ما يعرف بمفهوم الحساسية السياسية، لذا تميل تلك المنشآت إلى اختيار الطرق المحاسبية التي من شأنها تخفيض أو تأجيل الأرباح، وبما يؤدي إلى تحقيق منافع متعددة لهذه المنشآت سواء كانت في صورة تحقيق وفورات ضريبية أو تجنب التدخل الحكومي. ومن ناحية أخرى فإن المنشآت صغيرة الحجم تتجنب اختيار الطرق المحاسبية التي تخفض الأرباح لأن

ذلك قد لا يمكنها من زيادة رأسمالها أو الحصول على مزيد من القروض أو المنافع الأخرى.

3. الحصول على تمويل أو المحافظة عليه: تحتاج منشآت الأعمال أحيانا إلى الحصول على التمويل من مصادر خارجية عندما تواجه مشاكل في السيولة ولكي نحصل على التمويل من المؤسسات المالية فعليها الخضوع لشروط معينة يجب توافرها للموافقة على منح التمويل، ومن ضمن الشروط ان تكون نتيجة النشاط والأداء المالي للمنشأة خلال فترة الحصول على القرض يسمح بسداد أصل القرض والفوائد المترتبة عليه. لذا تعمل مثل هذه المنشآت إلى تطويع الأرقام المحاسبية من أجل تحسين نسب الربحية والسيولة للإيفاء بالاتفاقيات المقيدة والموجودة في بنود عقود الديون، حيث تتطلب مثل هذه الاتفاقيات وضع حد أدنى لنسب السيولة أو توزيعات الأرباح وغيرها.

4. الاعترافات الضريبية: تعتبر الأرقام المحاسبية الأساس الذي يتم بموجبه تحديد الوعاء الضريبي لمنشأة الأعمال لذا يشير بطو (2006) إلى أن بعض منشآت الأعمال تقوم بتطويع الأرقام المحاسبية من أجل تخفيض الوعاء الضريبي الذي تحاسب عليه. وكذلك تسعى المنشآت إلى الاستفادة من الوفورات الضريبية التي تعتبر من الدوافع الهامة وراء قيام الإدارة بالتلاعب في الدخل لتجنب الضرائب أو تحقيق وفورات ضريبية كلما أمكن ذلك أو تأجيلها إلى المستقبل.

5. الحفاظ على التصنيف المهني: تنافس العديد من المنشآت العاملة في نفس القطاع للحصول على تصنيف متقدم على منافسيها في عمليات التصنيف المهني الذي تجريه بعض المنظمات المحلية أو الدولية ويستند هذا التقييم إلى عدد من المعايير من بينها المتانة المالية للشركة. لذا تلجأ بعض المنشآت إلى تجميل قوائمها المالية لإعطاء صورة جيدة عن الأداء المالي للمنشأة لتضمن الحصول على تصنيف متقدم.

6. ربحية المنشأة: يعتبر حجم الأرباح المحققة والمتوقعة من المنشأة ومدى استقرارها بين الفترات المتتالية أحد الدوافع التي تحفز إدارة المنشأة على التلاعب في الطرق والسياسات المحاسبية. فلكي تحافظ الإدارة على علاقتها الجيدة مع المساهمين تسعى إلى توزيع الأرباح توزيعاً منتظماً أو شبه منتظم من سنة إلى أخرى وفي نفس الوقت تتجنب انتقادات المساهمين ومساءلتهم عند التعرض للخسائر.

7. التأثير على سمعة منشأة الأعمال ايجابيا في السوق: وذلك من خلال تحسين القيمة المالية المتعلقة بأداء المنشآت التي لا تسمح ظروفها التشغيلية أو الاستثمارية من تحقيق هذا التحسن بشكل طبيعي ودون تدخل من إدارة المنشأة.

8. التحكم في أجور العاملين: تعتمد إدارات المنشآت إلى تخفيض أرباحها عند تفاوضها مع النقابات المهنية لكي تتذرع بعدم القدرة على رفع الأجور.

ثانياً: دوافع خارجية: تتمثل الدوافع الخارجية في العوامل والظروف الخارجية عن إرادة المنشأة والتي من شأنها تحفيز الإدارة على ممارسة التلاعب في الطرق والسياسات المحاسبية. وتتنحصر هذه الدوافع فيما يلي:

1. المرونة في تطبيق المبادئ المحاسبية: تسمح المرونة في تطبيق المبادئ المحاسبية للمنشأة باختيار أو تطبيق سياسة محاسبية معينة دون غيرها لظروفها المحيطة وبالتالي فهي تعطي الفرصة أمام إدارة المنشأة للتلاعب بالأرقام المحاسبية. ولكن يجب ألا يغيب عن الأذهان أن الهدف من المرونة في تطبيق المبادئ المحاسبية ليس دائماً تقديم قوائم مالية مضللة وإنما يتعين أن يتم تقديم قوائم مالية ذات جودة عالية لتكون أكثر إفصاحاً وشفافية.
2. طبيعة المناخ الاقتصادي والسياسي والاجتماعي: يعتبر المناخ الاقتصادي والسياسي والاجتماعي السائد في مجتمع ما من الدوافع التي تساعد الإدارة على تطويع الأرقام المحاسبية وخصوصاً الأرقام المتعلقة بالدخل، وبصفة خاصة عندما يكون هناك تدخل حكومي وسياسي في بعض أعمال الشركات. أو عند تعرض البلاد لأزمة اقتصادية أو مالية.
3. غياب متطلبات المنظمات المهنية والهيئات الرقابية: تفرض المنظمات المهنية ذات الصلة بمهنة المحاسبة والمراجعة على المنشآت في مجتمع ما ضرورة الالتزام بالمعايير والمبادئ المحاسبية باعتبارها أمراً لا يجوز التجاوز عنه وإلا تعرضت هذه المنشآت لكثير من الصعوبات المهنية، وبغياب متطلبات المنظمات المهنية وغياب أو ضعف سيطرة وقوة الهيئات الرقابية يعطي فرصة أكبر أمام إدارة المنشآت للتلاعب بالسياسات المحاسبية.
4. الرغبة في التوافق مع توقعات المحللين: تسعى بعض الشركات إلى تقليل الفوارق بين ما يصدره المحللون من توقعات بشأن حجم أرباحها وبين ما تفصح عنه فعلاً في قوائمها المالية، ولتحقيق ذلك تلجأ إلى التلاعب بالسياسات المحاسبية.
5. الرغبة في التوافق مع معدلات الاداء المقدره: تسعى بعض الشركات إلى الوصول إلى الأرقام الواردة في الموازنات التقديرية التي ينظر إليها ليس باعتبارها تنبؤات فقط ولكن كمعايير للأداء أيضاً، ولتحقيق ذلك تلجأ إلى التلاعب بالسياسات المحاسبية.

2.11 آليات تطويع الأرقام المحاسبية:

يمكن تقسيم الآليات التي تستخدم لتطويع الأرقام المحاسبية إلى آليات للقياس وأخرى للإفصاح.

2.11.1 آليات القياس والتقارير:

يتم تطويع الأرقام المحاسبية أثناء عملية القياس والتقارير بأكثر من آلية وكما يلي:

أولاً: ممارسات تتعلق بقائمة المركز المالي:

تعتمد إدارة المنشآت في هذا النوع من الممارسات على محتويات قائمة المركز المالي والممثلة في قيم الموجودات والخصوم بأنواعها المختلفة، وذلك بهدف إعطاء انطباع مخالف عن المركز المالي الحقيقي للمنشأة يتلاءم مع الأهداف التي تسعى الإدارة لتحقيقها. وتشمل هذه الممارسات أحد أو جميع البنود التالية:

1. الموجودات غير الملموسة: وتتم من خلال:

- أ. المبالغة في تقييم الموجودات غير الملموسة. كما في العلامات التجارية التي تنشأ عند الاندماج.
 - ب. إقرار الموجودات غير الملموسة بما يخالف الأصول والقواعد المنصوص عليها في المعايير المحاسبية. مثل الاعتراف بالشهرة غير المشتركة.
 - ج. التغيير غير المبرر في طرق إطفاء تلك الموجودات.
2. الموجودات الثابتة: وتتم من خلال:
- أ. التخلي عن التكلفة التاريخية في تقييم الموجودات الثابتة¹ وتقييمها باستخدام إعادة التقدير وإظهار الفرق ضمن قائمة الدخل بدلاً من إظهاره في حقوق المساهمين.
 - ب. التلاعب في نسب اندثار الموجودات الثابتة المتعارف عليها عن طريق تخفيضها عن النسب المعمول بها في السوق.
 - ج. إجراء تعديلات غير مبررة في طرق الاندثار مثل التحول من طريقة القسط الثابت إلى القسط المتناقص أو العكس.
 - د. التلاعب في تصنيف بعض بنود الموجودات بهدف التأثير على كل من قيمها ومصاريف استهلاكها، مثل إعادة تصنيف الأراضي التي تمتلكها المنشأة باعتبارها أراضي تحت التطوير أو رسملة بعض نفقات الصيانة التي كان يجب معالجتها كمصاريف إيرادية.
 - هـ. عدم الإفصاح عن الموجودات المرهونة أو المقدمة كضمانات للحصول على قرض أو الموجودات المؤجرة.
3. الاستثمارات المتداولة: وتتم من خلال:
- أ. التلاعب في أسعار السوق التي تستخدم في تقييم محفظة الأوراق المالية.
 - ب. التلاعب في تصنيف الاستثمارات، وذلك بتصنيفها كاستثمارات طويلة الأجل عند هبوط قيمتها السوقية.
 - ج. إجراء تخفيضات غير مبررة في مخصصات هبوط الأسعار.
4. النقود: وتتم من خلال:
- أ. عدم الإفصاح عن البنود المكونة لها.
 - ب. التلاعب في أسعار الصرف المستخدمة في ترجمة البنود النقدية المتوفرة من العملات الأجنبية.
5. أرصدة المدينون: وتتم من خلال:
- أ. عدم الكشف عن الديون المتعثرة، بقصد التلاعب في مخصصات الديون المشكوك في تحصيلها.

¹ يشير يحي وآخرون (2012) إلى أن تبني نماذج بديلة للتكلفة التاريخية في تقييم الأصول والالتزامات خلافاً للتكلفة التاريخية جاء نتيجة لوجود كل من خاصية الملائمة ونظرية المالك، أما تبني نموذج الكلفة التاريخية فهو نتيجة لوجود كل من خاصية الموثوقية ومفهوم الوحدة المحاسبية وفرض الاستمرارية. للتفاصيل راجع يحي وآخرون (2012: 327-330)

- ب. تصنيف الذمم المدينة التابعة لأطراف ذات صلة أو المتعلقة بالشركات التابعة أو الزميلة على أنها ضمن أرصدة المدينين.
- ج. تصنيف الديون طويلة الأجل على أنها أصول متداولة بهدف تحسين نسب السيولة للمنشأة.
- د. التلاعب في تكوين واستخدام مخصصات الديون المشكوك في تحصيلها؛ وذلك عن طريق المغالاة في تقدير قيمة المخصصات. أو استخدام المخصصات المكونة من غير الغرض الذي تم تكوينها من أجله، أو قد يتم التلاعب في هذه المخصصات بتخفيضها بغرض تخفيض المصروفات المرتبطة بها وبالتالي زيادة ارباح الفترة على غير الحقيقة.
- هـ. تحويل الموجودات المالية غير الجيدة الى الشركات ذات الغرض الخاص.
6. الاستثمارات طويلة الأجل: وتتم من خلال:
- أ. تجنب إظهار نصيب الشركة الأم من خسائر الشركة التابعة أو الزميلة.
- ب. عدم استبعاد العمليات المتبادلة بين الشركة الأم والشركة التابعة عند إعداد القوائم المالية الموحدة للمجموعة. مثل المبيعات المتبادلة والقروض المتبادلة.
- ج. امتلاك أصول شركة تابعة بطريقة دمج حقوق المساهمين بقيمته الدفترية، وبيع أحد الموجودات فيما بعد بربح وتدمج أرباح بيعه مع رقم الربح دون الإفصاح عن ذلك.
7. الموجودات المحتملة: وتتم من خلال ما يلي:
- أ. إثبات الموجودات المحتملة قبل التأكد من تحققها، مثل إثبات الإيرادات المتوقع تحصيلها من دعوى قضائية على أحد العملاء قبل صدور الحكم القضائي فيه.
- ب. التلاعب في تكوين واستخدام مخصصات الالتزامات المتوقعة.
8. الالتزامات المتداولة: وتتم من خلال:
- أ. عدم إدراج الأقساط المستحقة خلال العام الجاري من القروض طويلة الأجل ضمن الالتزامات المتداولة، بهدف تحسين نسب السيولة.
- ب. قيام الإدارة بتسديد القروض القصيرة الأجل عن طريق الاقتراض طويل الأجل، بهدف تحسين نسب السيولة.
- ج. تأجيل إثبات الدفعات المقبوضة مقدما من العملاء بقصد تحسين نسبة الرفع المالي للشركة¹.
9. الالتزامات طويلة الأجل: وتتم من خلال:
- أ. قيام إدارة المنشأة بالحصول على قروض طويلة الأجل قبل إعلان الميزانية، لاستخدامها في تسديد القروض قصيرة الأجل، من أجل تحسين نسب السيولة.
- ب. العمل على إطفاء السندات القابلة للاستدعاء قبل موعد استحقاقها، وإضافة الأرباح المتحققة عنها إلى صافي الربح وليس على البنود غير العادية.

¹ يشير الأغا (2011) إلى أن هذا المصطلح يستخدم في بعض شركات المقاولات.

- ج. تحويل بعض الالتزامات الى الشركة ذات الغرض الخاص لإخفائها من ميزانية الشركة الأم، او لتحسين التدفقات النقدية.
10. المخزون: وتتم من خلال:
- أ. تضمين كشوف الجرد لبنود بضاعة راكدة أو متقدمة.
- ب. التلاعب في أسعار تقييم بنود المخزون.
- ج. التغيير غير المبرر في طريقة تسعير المخزون من FIFO إلى LIFO¹ والعكس.
- د. التلاعب في مخصص هبوط الأسعار.
11. حقوق المساهمين: وتتم من خلال:
- أ. إضافة أرباح محققة من سنوات سابقة إلى صافي ربح العام الحالي بدلاً من معالجته ضمن الأرباح المحتجزة باعتباره بنود السنوات السابقة.
- ب. معالجة مكاسب او خسائر تقلب أسعار الصرف عن المعاملات التي تتم بالعملة الأجنبية في حقوق المساهمين بدلاً من إدراجها في قائمة الدخل.
- ج. معالجة مكاسب او خسائر ترجمة القوائم المالية للشركات التابعة المعدة بالعملة الأجنبية ضمن قائمة الدخل بدلاً من إدراجها في حقوق المساهمين.
- ثانياً: ممارسات تتعلق بقائمة الدخل:**

يركز هذا النوع من الممارسات على التدخل في قيم الإيرادات والمصروفات بهدف تعظيم أرباح المنشأة للتعبير عن مدى القدرة الكسبية لها. ويشير (الأغا 2014: 91) إلى ان قائمة الدخل تعد من أكثر القوائم المالية التي تمارس بها عملية تطويع الأرقام المحاسبية ويرجع ذلك إلى أهمية تلك القائمة في إثبات ربح أو خسارة المنشأة من خلال ما يدرج بها من إيرادات ومصروفات تتعلق بكافة الأنشطة التي تمارسها المنشأة خلال الفترة المالية. وتشمل هذه الممارسات أحد أو جميع البنود التالية:

- 1 المبيعات: وتتم من خلال:
- أ. الاعتراف المبكر بالإيراد؛ وتقوم الشركة بذلك بهدف تضخيم إيرادات الفترة وارباحتها كي تتفق مع ما سبق أن اعلنته الشركة من توقعات في هذا الشأن، وذلك من خلال تسجيل الإيراد بشكل سريع فيما عملية البيع لا تزال موضع شك.
- ب. تسجيل مبيعات صورية في نهاية العام ومن ثم إلغائها في بداية العام التالي مما يمثل تسجيل إيرادات وهمية أو مزيفة. وتسمى هذه العمليات عمليات البيع غير التامة، حيث تقوم الشركة بالاتفاق مع بعض العملاء على قيامهم بإرسال اوامر شراء بكميات كبيرة دون التزامهم باستلام تلك البضاعة او تحملهم المسؤولية عنها، وتقوم الشركات بتسجيل تلك البضاعة كمبيعات على الرغم من عدم تسليمها للعملاء وأحياناً تقوم بشحنها وتسجل بمستندات الشحن انه قد تم شحن وتسليم البضاعة للعملاء. إضافة إلى ذلك قد يتم تلاعب في الساعة الداخلية

¹ يشير يحي وآخرون (2012) إلى أن إلى أن الالتزام الصارم بمظرية الوحدة يفضل استخدام طريقة LIFO في تقييم المخزون لأنها تؤدي إلى تحديد أفضل للدخل. للتفاصيل راجع يحي وآخرون (2012: 329)

- لأجهزة الحاسب بتأخيرها الى تاريخ سابق كي يتم اصدار مستندات الشحن وفواتير البيع سابقة لتواريخ الشحن الفعلي.
- ج. تسجيل بضاعة الأمانة لدى الوكلاء كمبيعات. فقد تقوم الشركة بشحن كميات كبيرة من البضائع قبل نهاية الفترة المحاسبية الى وكلاء البيع وتسجيل تلك البضاعة كمبيعات على الرغم من انها مازالت عند طرف الوكلاء على سبيل الامانة ويحق للوكلاء اعادتها للشركة في وقت لاحق إذا لم يتم بيعها وبالتالي فإنها مازالت مملوكة للشركة ولا يجب تسجيلها كمبيعات.
- د. تعديل شروط البيع الاصلية باتفاقات سرية: تقوم الشركات بإبرام عقود بيع مع بعض العملاء وتسليمهم البضاعة وتسجيلها كمبيعات، وفي الوقت ذاته يتم الاتفاق مع هؤلاء العملاء سرا على اعطائهم الحق في ترجيع البضاعة المستلمة او جزء منها في وقت لاحق او المفاوضة على تخفيض اسعار البيع المثبتة بالعقود الاصلية.
- هـ. تضخيم المبيعات بإيرادات خدمات ما بعد البيع وفوائد التمويل.
- و. تسجيل الإيرادات بأكثر من قيمتها عن طريق تخفيض او عدم احتساب مخصص للمردودات والمرتجات المتوقعة من مبيعات الفترة المنتهية.
- (2) تكلفة البضاعة المباعة: وتتم من خلال:
- أ. تسهيل المخزون السلعي الذي سبق تقييمه بطريقة LIFO.
- ب. التغيير غير المبرر في طريقة تسعير المخزون من FIFO إلى LIFO .
- ج. تضمين كشوف الجرد لبضاعة راكدة أو متقادمة.
- د. تأجيل إثبات فواتير مشتريات تتم في نهاية العام الحالي إلى العام الذي يليه.
- هـ. عدم تخفيض كمية وقيمة المخزون بكمية وقيمة الفاقد والتالف من البضاعة.
- و. استلام بضاعة من الموردين في نهاية الفترة وجردها وتقييمها بالمخزون، على الرغم من عدم تسجيلها بالدفاتر كمشتريات وعدم تسجيل الدائنية المستحقة للموردين مقابلها.
- ز. اجراء تحويلات وهمية بين المخازن لتغطية العجز في كمية المخزون.
- ح. المعاملات بشروط خاصة، تقوم بعض الشركات احيانا ببيع منتجاتها لبعض العملاء مقابل تعهدها بشراء سلع من هؤلاء العملاء بذات القيمة او قيمة أكبر وعند البيع يتم الاعتراف بالإيراد فورا على الرغم من ان البيع كان معلقا على شرط قيام الشركة بالشراء من العميل وبالتالي لم يكن الايراد قد تحقق وقت البيع، ومن ثم فقد تم تضخيم الايرادات على غير الحقيقة.
- (3) المصاريف التشغيلية: وتتم من خلال:
- أ. رسملة المصاريف الايرادية بدلا من اعتبارها مصاريف جارية تخص الفترة، والعكس صحيح؛ مثل مصاريف الإعلان أو مصاريف الصيانة.
- ب. اخفاء مستندات بعض المصروفات لتسجيلها في فترة لاحقة.
- ج. عدم استهلاك بعض المصروفات المؤجلة المرتبطة ببعض الموجودات على الرغم من استهلاك الموجودات ذاتها بالكامل او تخريدها.

د. تحميل بعض المصروفات الخاصة بعقود أعمال منتهية خلال الفترة على عقود اخرى مازالت تحت التنفيذ ومسجلة كمخزون أعمال تحت التنفيذ.

هـ. تغيير طرق استهلاك الموجودات الثابتة او إطفاء الموجودات غير الملموسة وكذلك استخدام معدلات أعلى أو أقل من المعدلات السائدة في السوق.

و. ترحيل مصروفات تخص العام الحالي لأعوام تالية.

ز. تسجيل بعض المصروفات التي تخص فترات مستقبلية خلال الفترة الحالية وذلك لإظهار البيانات المالية لفترات مستقبلية بصورة أفضل مما يؤدي الى تحسين صورة القوائم المالية عن الفترات المستقبلية ويعطي انطباعا ان الشركة ادت الجهود اللازم لتحسين الوضع المالي.

ح. دفع رشاي لبعض الجهات لتسهيل حصول الشركة على عقود توريد او أعمال او امتيازات، ويتم تسجيل تلك المدفوعات تحت مسميات مختلفة مثل الخدمات الاستشارية، خدمات مقاولي الباطن، ويتضمن ذلك أيضا تزوير مستندات لإثبات الحصول على هذه الخدمات الوهمية.

(4) البنود غير العادية أو الاستثنائية: وتتم من خلال:

أ. تضمين البنود غير الاعتيادية أرباح أو خسائر تشغيلية دون الإفصاح عن طبيعة تلك البنود.

ب. دمج نصيب الشركة الأم من أرباح الشركة التابعة او الزميلة دون الإفصاح عن ذلك.

ج. دمج نتائج الاعمال) عن عمليات اندماج الشركات (بالقوائم المالية قبل تاريخ الاندماج الفعلي.

د. عدم الإفصاح عن الأثر الذي يترتب على إغلاق خط إنتاجي ما خصوصا إذا كانت مساهمته جوهرية في نتائج أعمال المنشأة.

هـ. زيادة الدخل من خلال عائد لمرة واحدة؛ وهو يشمل زيادة الأرباح من خلال بيع أصل أقل من الحقيقة، وكذلك اعتبار عائد الاستثمار جزءاً من الإيرادات، إضافة إلى تسجيل عائد الاستثمار باعتباره دخلاً تشغيلياً، بمعنى تضخيم الإيرادات بالأرباح الرأسمالية غير المتكررة وغير الناتجة عن النشاط الحقيقي للشركة.

و. استخدام الشركات ذات الغرض الخاص في تقاضي عمولات وتحقيق ارباح غير مشروعة.

ثالثاً: ممارسات تتعلق بكشف التدفق النقدي:

طبقاً لهذا النوع من الممارسات تستطيع إدارة المنشآت إعطاء انطباع مزيف غير واقعي عن القدرة الكسبية للمنشأة من خلال التدخل في محتويات قائمة التدفقات النقدية التي يتم تصنيفها في ثلاث مجموعات رئيسية تمثل كل مجموعه منها أحد الأنشطة الرئيسية للمنشأة وهي التشغيل والاستثمار والتمويل، ولما كانت أنشطة التشغيل من أبرز الأنشطة التي تعكس المقدرة الكسبية للمنشأة فإن الإدارة تركز على هذا النوع من الأنشطة في تطويع الأرقام المحاسبية وإعطاء انطباع جيد بعيداً عن الحقيقة. وتشمل هذه الممارسات أحد أو جميع البنود التالية:

1. تصنيف النفقات التشغيلية باعتبارها نفقات استثمارية أو نفقات تمويلية والعكس، وهذه الإجراءات والممارسات لا تؤثر ولا تغير في القيم النهائية.
2. التلاعب بالتدفقات النقدية التشغيلية بهدف التهرب جزئياً من دفع الضرائب، وذلك من خلال عمل تعديلات في التدفقات النقدية التشغيلية، مثل تخفيض مكاسب بيع الاستثمارات وبعض حقوق الملكية أو بعض المعدات من الدخل الصافي أثناء حساب التدفقات النقدية التشغيلية وكذلك تتم إضافة الخسائر قبل الضريبة على صافي الدخل أثناء حساب التدفقات النقدية التشغيلية، أي يتم خصم التأثيرات الضريبية لهذه البنود من التدفقات النقدية التشغيلية.
3. العمليات غير المكتملة: حيث يتم اعتبار أي نقد يتم استلامه عن العمليات غير المكتملة أو نتيجة التخلص منها، يتم اعتباره ناجماً عن نشاطات استثمارية. لذلك وأثناء احتساب النفقات التدفقية التشغيلية يتم إزالة مكاسب أو خسائر العمليات التشغيلية غير المكتملة أو التخلص منها من الدخل الصافي.
4. لتلاعب بالدخل عن العمليات المستمرة، وذلك لإزالة البنود غير المتكررة.
5. عدم تصنيف الأسهم التي تمتلكها المنشأة باعتبارها أسهما تجارية؛ حيث يمكن تصنيفها كاستثمارات تجارية أو غير تجارية تبعا لفترة الاحتفاظ بها.

رابعاً: ممارسات تتعلق بقائمة التغيرات في حقوق الملكية:

تعتبر قائمة تغيرات حقوق الملكية حلقة الربط بين قائمة الدخل وبين قائمة المركز المالي، وذلك من خلال رصد ومتابعة التغيرات التي تحدث في بنود حقوق الملكية من بداية الفترة المالية وحتى نهايتها ويتم الاعتماد في عرضها على أساس الاستحقاق إن جميع عناصر بنود هذه القائمة معرّضة لعملية تطويع الأرقام المحاسبية، من خلال إجراء تغيرات وهمية في زيادة رأس المال المدفوع أو تخفيضه، وكذلك رأس المال المكتسب ورأس المال المحتسب.

2.11.2 آليات الإفصاح:

يعتبر الإفصاح متما للقوائم المالية، حيث يعرض السياسات المحاسبية التي اتبعتها الشركة في اعداد القوائم المالية، مع توضيح الأرقام الاجمالية والمعاملات ذات الطبيعة الخاصة وغيرها من الاحداث التي تؤثر على قوائم الشركة، لذا تهتم المعايير المحاسبية وقوانين سوق المال بوضع حدا أدنى لمتطلبات الإفصاح بالقوائم المالية. ويلاحظ ان بعض الشركات لا تلتزم بمتطلبات الإفصاح اما نتيجة لنقص الوعي او لتعمد اخفاء بعض الحقائق عن المستثمرين والدائنين، ويشمل ذلك ما يلي:

- أ. عدم كفاية الإفصاح بتقرير مجلس الإدارة. حيث تتطلب قوانين وقواعد التداول في البورصة ان تقدم الشركة تقريرا من مجلس الإدارة يستعرض فيه الموقف المالي والتشغيلي للشركة وسياساتها المستقبلية والمخاطر المحيطة بأنشطتها.
- ب. عدم كفاية الإفصاح عن المعاملات مع الاطراف ذوي العلاقة. تتطلب المعايير ان تفصح الشركة عن معاملاتها مع جميع الاطراف سواء من مجلس الإدارة او المدراء التنفيذيين او غيرهم، وان عدم كفاية الإفصاح عن تلك المعاملات قد يكون مؤشرا على وجود ضعف في نظم الرقابة الداخلية.

ج. التلاعب في اعلان نتائج الاعمال بالإصدارات الصحفية قبل نشر القوائم المالية: تقوم بعض الشركات بإصدار بيانات صحفية في نهاية كل فترة محاسبية لإعلان نتائج اعمالها وذلك قبل نشر القوائم المالية وفي هذه البيانات الصحفية يتم الاعلان عن مسميات للربح مختلفة عن مسميات المحددة بمعايير المحاسبة مثل صافي الربح قبل المصروفات غير العادية وقد يترتب على ذلك التباس لدى مستخدمي القوائم فالفرق بين قيمة الارباح المعلنة بهذه التسميات وصافي الربح الطبيعي قد يكون جوهريا.

2.12 مستويات تأثير ممارسات تطويع الأرقام المحاسبية:

أن تطويع الأرقام المحاسبية له تأثيرات على مستويات متعددة داخل وخارج منشأة الأعمال وهذا التأثير قد يكون مباشر وغير مباشر على اقتصاديات جميع الأطراف التي لها مصالح مع الوحدة المحاسبية سواء كانت مصالح مباشرة أو غير مباشرة. وكما يلي:
أولاً: التأثير على مستوى الإدارة العليا ويتمثل بحسب الشيرازي (1990): في التأثير على كل من

- 1) شهرة الإدارة والتي يطلق عليها رأس المال الإداري.
- 2) قيمة ما تملكه الإدارة في أسهم رأس المال.
- 3) نظام الحوافز الإدارية المعمول به.

ثانياً: التأثير على مستوى المساهمين والمستثمرين. يؤكد الصادق (1988: 3) أن العديد من البحوث التطبيقية أثبتت منذ عام 1962 وجود علاقة مباشرة بين المعلومات أو السياسات المحاسبية وأسعار وحجم المعاملات في أسواق رأس المال. ويحدد الشيرازي (1990: 411) طرق هذا التأثير المتبادل بين السياسة المحاسبية وأسعار الأوراق المالية بأنها:

1. ما ينتج عن هذه السياسة من إفصاح عن معلومات جديدة.
2. ما ينتج عن هذه السياسة من آثار نقدية مباشرة.
3. تأثير السياسة المحاسبية على تكاليف الاقتراض وتكلفة رأس المال.
4. تأثير السياسة المحاسبية على ما يعرف بالتكاليف السياسية.

ثالثاً: التأثير على المستوى الاجتماعي. يشير الشحادة وحميدان (بدون سنة نشر) إلى أن التأثير الاجتماعي لممارسات تطويع الأرقام المحاسبية هو تأثير متعدد الاتجاهات؛ إذ يتمثل التأثير الأول في هجرة الثروة من طرف إلى طرف آخر ليس له الحق في تلك الثروة أو انتقال الثروة بين الأطراف المختلفة، فقد يتم انتقال الثروة بين حاملي الأسهم القدامى والحاليين، أو انتقال الثروة من المستهلكين إلى حاملي الأسهم، أو من مصلحة الضرائب إلى حاملي الأسهم، وهذا بدوره سينعكس سلباً على جميع الأطراف ويؤدي إلى سوء توزيع الثروة بين أفراد المجتمع.

أما التأثيرات الأخرى على المستوى الاجتماعي فتتمثل في المساهمة في دخول الأطراف المختلفة في اتفاقيات متعددة بالاعتماد على المؤشر النهائي لنتائج الوحدة المحاسبية غير سليم ولا شك ان من شأن تلك الاتفاقيات إنتاج آثار نقدية مباشرة وغير مباشرة على اقتصاديات الاطراف التي دخلت في تلك الاتفاقيات اعتماداً

على الأرقام المحاسبية التي أنتجتها تلك السياسات المحاسبية. كما تتمثل تلك الآثار في المساهمة في تحقيق وتنظيم كثير من المشروعات كما في حالة تحديد أسعار الخدمات في شركات القطاع العام أو في تحديد كيفية توزيع الأرباح في البنوك أو احتساب الضرائب المستحقة على الوحدة المحاسبية الأمر الذي ينعكس على التدفقات النقدية المستقبلية وبالتالي على قيمة الأسهم والسندات في سوق الأوراق المالية.

الفصل الثالث: الجانب التطبيقي

3.1 المقدمة:

استعرضت الباحثة في الفصلين السابقين بعض الدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع البحث كما استعرضت مفهوم السياسة المحاسبية والعوامل المؤثرة في اختيار الإدارة للسياسات المحاسبية كما استعرضت المصطلحات المختلفة لتسمية ممارسات تطويع الأرقام المحاسبية والعوامل المسببة لظهور تلك الممارسات كما عرضت التبويبات المختلفة لتلك الممارسات كما استعرضت الآليات المختلفة المستخدمة في تطويع الأرقام المحاسبية وأيضاً أسباب لجوء الإدارة إلى استخدام تلك الممارسات وأخيراً عرضت تأثيرات تلك الممارسات بمستوياته المختلفة. وفي هذا الفصل تتناول الباحثة الدراسة التطبيقية.

3.2 استثمار الاستبيان:

تم تصميم استمارة الاستبيان للتحقق من صحة فروض البحث وكما يلي:

- (1) لمعرفة العلاقة بين السياسات المحاسبية المستخدمة وممارسات تطويع الأرقام المحاسبية في البيئة العراقية.
- (2) لمعرفة مدى أخلاقية ممارسات تطويع الأرقام المحاسبية.
- (3) أن ممارسات تطويع الأرقام المحاسبية من وجهة نظر مراقبي الحسابات ومستخدمي القوائم المالية هي ممارسات أخلاقية طالما أنها تتم في إطار المبادئ المحاسبية لمقبولة قبولاً عاماً.

وتم عرض الاستمارة على عدد من الأساتذة المحكمين ممن يحملون لقب الأستاذية وهم كل من الأستاذ الدكتور نزار البلداوي والأستاذ الدكتور بشرى المشهداني.

3.3 تحليل نتائج استمارة الاستبيان:

3.3.1: أسئلة المعلومات العامة:

يبين الجدول رقم (1-3) توزيع أفراد عينة الدراسة بحسب تحصيلهم الدراسي ومنه نلاحظ:

- أن 100% من مراقبي الحسابات والأكاديميين يحملون شهادات عليا بعد البكالوريوس، و40% من المحاسبين ومديري الحسابات يحملون شهادات عليا. وهذه النتائج تدل على أن الغالبية العظمى من عينة الدراسة يتمتعون بمستوى مناسب من التأهيل العلمي يمكنهم من الإجابة على أسئلة المتغيرات الخاصة بالدراسة.

أما الجدول رقم (2-3) فيبين توزيع أفراد عينة الدراسة بحسب تخصصاتهم ومنه نلاحظ:

- أن 100% من مديري الحسابات والأكاديميين هم من المتخصصين في مجال المحاسبة، و96% من مراقبي الحسابات هم من المتخصصين في مجال المحاسبة. وهذه النتائج تدل على أن الغالبية العظمى من عينة الدراسة يمتلكون القدر الكافي من المعرفة المحاسبية ويمكنهم إدراك السياسات المحاسبية المستخدمة في ممارسات تطويع الأرقام المحاسبية بشكل جيد.

الجدول رقم (1-3) توزيع عينة البحث بحسب التحصيل الدراسي

المجموع	الأكاديميون		المحاسبون والمدراء		مراقبي الحسابات		البيان
	%	التكرارات	%	التكرارات	%	التكرارات	
3	0	0	60%	3	0	0	بكالوريوس
4	0	0	20%	1	13%	3	دبلوم عالي
12	67%	4	0	0	33%	8	ماجستير
16	33%	2	20%	1	54%	13	دكتوراه
35	100%	6	100%	5	100%	24	المجموع

الجدول رقم (2-3) توزيع عينة البحث بحسب تخصصهم العلمي

المجموع	الأكاديميون		المحاسبون والمدراء		مراقبي الحسابات		البيان
	%	التكرارات	%	التكرارات	%	التكرارات	
18	100%	6	100%	5	29%	7	محاسبة
16	0	0	0	0	67%	16	تدقيق
1	0	0	0	0	4%	1	إدارة
0	0	0	0	0	0	0	أخرى
35	100%	6	100%	5	100%	24	المجموع

الجدول رقم (3-3) توزيع عينة البحث بحسب سنوات خبرتهم

المجموع	الأكاديميون		المحاسبون والمدراء		مراقبي الحسابات		البيان
	%	التكرارات	%	التكرارات	%	التكرارات	
2	0	0	40%	2	0	0	أقل من 5
12	67%	4	20%	1	29%	7	5 إلى 15
21	33%	2	40%	2	71%	17	أكثر من 15
35	100%	6	100%	5	100%	24	المجموع

يبين الجدول رقم (3-3) توزيع أفراد عينة الدراسة بحسب سنوات خبرتهم ومنه نلاحظ:

- أن 100% من مراقبي الحسابات ومن الأكاديميين هم ممن يمتلكون خبرة عملية تزيد عن 5 سنوات، و60% من المحاسبين ومديري الحسابات هم ممن يمتلكون خبرة عملية تزيد عن 5 سنوات. وهذه النتائج تدل على أن الغالبية العظمى من عينة الدراسة يمتلكون القدر الكافي من الخبرة العملية في مجال عملهم مما يجعلهم قادرين على إدراك السياسات المحاسبية المستخدمة في ممارسات تطويع الأرقام المحاسبية.

أما الجدول رقم (4-3) فيبين توزيع أفراد عينة الدراسة بحسب إلمامهم بالمعايير المحاسبية ومنه نلاحظ:

- أن 100% من الأكاديميين هم ممن يمتلكون إلمام فوق المتوسط بالمعايير المحاسبية المحلية والدولية، وأن 92% من مراقبي الحسابات و80% من المحاسبين ومديري الحسابات هم ممن يمتلكون إلمام فوق المتوسط بالمعايير المحاسبية المحلية والدولية. وهذه النتائج تدل على أن الغالبية العظمى من عينة الدراسة يمتلكون القدر الكافي من الإلمام بالمعايير المحاسبية المحلية والدولية مما يجعلهم قادرين على إدراك السياسات المحاسبية المستخدمة في ممارسات تطويع الأرقام المحاسبية والتميز بين تلك الممارسات التي تتم في ظل المعايير وتلك التي تتم خارج إطار المعايير.

الجدول رقم (4-3) توزيع عينة البحث بحسب الإلمام بالمعايير المحاسبية الدولية والمحلية

المجموع	الأكاديميون		المحاسبون والمدراء		مراقبي الحسابات		البيان
	%	التكرارات	%	التكرارات	%	التكرارات	
2	0%	0	0%	0	8.3%	2	ممتازة
24	33%	2	40%	2	83%	20	جيدة جداً
7	67%	4	20%	1	8.3%	2	متوسطة
2	0	0	40%	2	0	0	ضعيفة
35	100%	6	100%	5	100%	24	المجموع

3.4 اختبار الفرضيات:

ضعيفة	متوسطة	ضعيفة	الموافقة
أكثر من 4	4-3	أقل من 3	المتوسط الحسابي

اعتمدت الباحثة المتوسط الحسابي 3 كمرجعية لتقييم درجة الموافقة وكما هو معمول به في دراسات سابقة.

الفرضية الأولى: توجد ممارسات لتطويع الأرقام المحاسبية في البيئة العراقية.

يبين الجدول (3-5) تحليلاً لآراء المشاركين في الدراسة كفاءة واحدة على أسئلة الفرضية الأولى والخاصة بوجود ممارسات لتطويع الأرقام المحاسبية في البيئة العراقية ومنه نلاحظ:

1) وجود درجة موافقة متوسطة بين جميع المشاركين في الدراسة على وجود ممارسات لتطويع الأرقام المحاسبية في البيئة العراقية تغيير من شكل نتائج الأعمال.
2) اتفاق معظم المشاركين في الدراسة على تنوع ممارسات تطويع الأرقام المحاسبية في البيئة العراقية ما بين ممارسات تسعى لزيادة وخفض الأرباح عن مستواها الحقيقي وثالثة تسعى للحفاظ على مستوى ثابت للأرباح.

يبين الجدول (3-6) تحليلاً لآراء المشاركين في الدراسة كفاءة واحدة على أسئلة الفرضية الفرعية الأولى أ والخاصة بوجود ممارسات لتطويع الأرقام المحاسبية تتعلق بقائمة المركز المالي في البيئة العراقية ومنه نلاحظ:

1) وجود درجة موافقة متوسطة بين جميع المشاركين في الدراسة على وجود ممارسات لتطويع الأرقام المحاسبية في البيئة العراقية تتعلق بقائمة المركز المالي.

2) وجود درجة موافقة متوسطة بين جميع المشاركين في الدراسة على الأسئلة 5 و9 مما يشير إلى:

أ. اجماع أفراد العينة على عدم وجود ممارسات لتطويع الأرقام المحاسبية من خلال الموجودات غير الملموسة وترجع الباحثة ذلك إلى عدم وجود اهتمام كافي في البيئة العراقية بمثل هذا النوع من الموجودات بدليل خلو القوائم المالية المنشورة للشركات العراقية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية من مثل هذا النوع من الموجودات¹.

ب. اجماع أفراد العينة على عدم وجود ممارسات لتطويع الأرقام المحاسبية من خلال التحول غير المبرر من طريقة القسط الثابت إلى القسط المتناقص في احتساب الاندثار أو العكس وترجع الباحثة ذلك إلى وجود ضوابط في البيئة العراقية تحكم اختيار طريقة الاندثار تفرضها الجهات الرقابية مثل الجهات الضريبية أو سوق الأوراق المالية أو ديوان الرقابة المالية.

وجود درجة موافقة متوسطة بين جميع المشاركين في الدراسة على الأسئلة 6، 7، 8، 10، 11، 12، 14، 15، 16، 17، 18، 19، 20 مما يشير إلى وجود درجة موافقة متوسطة بين جميع المشاركين في الدراسة على وجود ممارسات لتطويع الأرقام المحاسبية في البيئة العراقية من خلال كل من الموجودات الثابتة، الأوراق المالية، النقدية، أرصدة المدينون، الاستثمارات طويلة الأجل، الموجودات المحتملة، الالتزامات المتداولة، الالتزامات طويلة الأجل، المخزون، وحقوق المساهمين.

¹ راجع دليل سوق العراق للأوراق المالية

**جدول (3-5) يبين تحليلاً لآراء المشاركين في الدراسة كفئة واحدة على أسئلة
الفرضية الأولى**

ت	الأسئلة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية	درجة الموافقة
1	توجد في البيئة العراقية ممارسات من شأنها تطويع الأرقام المحاسبية أن هذه الممارسات تغير من شكل نتائج الأعمال.	3.94	0.68	5	متوسطة
2	إن ممارسات تطويع الأرقام المحاسبية التي تتم في البيئة العراقية تسعى لزيادة الأرباح عن مستواها الحقيقي.	3.31	0.99	15	متوسطة
3	إن ممارسات تطويع الأرقام المحاسبية التي تتم في البيئة العراقية تسعى لتخفيض الأرباح عن مستواها الحقيقي.	3.114	1.051	20	متوسطة
4	إن ممارسات تطويع الأرقام المحاسبية التي تتم في البيئة العراقية تسعى للحفاظ على مستوى ثابت للأرباح.	3.118	0.808	19	متوسطة

**الجدول (3-6) يبين تحليلاً لآراء المشاركين في الدراسة كفئة واحدة على أسئلة
الفرضية الفرعية الأولى أ**

ت	الأسئلة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية	درجة الموافقة
5	من ممارسات تطويع الأرقام المحاسبية التي تتم في البيئة العراقية ممارسات تتعلق بالموجودات غير الملموسة.	2.69	0.90	22	ضعيفة
6	من ممارسات تطويع الأرقام المحاسبية التي تتم في البيئة العراقية ممارسات تتعلق بالموجودات الثابتة.	3.49	0.82	16	متوسطة
7	من ممارسات تطويع الأرقام المحاسبية التي تتم في البيئة العراقية إظهار الفرق في قيمة الموجودات الثابتة ضمن قائمة الدخل بدلاً من إظهاره في حقوق المساهمين.	3.17	0.86	17	متوسطة
8	من ممارسات تطويع الأرقام المحاسبية التي تتم في البيئة العراقية ممارسات تتعلق بطرق ونسب اندثار الموجودات الثابتة.	3.46	0.95	14	متوسطة
9	من ممارسات تطويع الأرقام المحاسبية التي تتم في البيئة العراقية التحول غير المبرر من طريقة القسط الثابت إلى القسط المتناقص في احتساب الاندثار أو العكس.	2.97	0.95	21	متوسطة
10	من ممارسات تطويع الأرقام المحاسبية التي تتم في البيئة العراقية تغيير تصنيف بعض بنود الموجودات باعتبارها مصاريف رأسمالية وليست مصاريف إيرادية.	3.94	84.	5	متوسطة
11	من ممارسات تطويع الأرقام المحاسبية التي تتم في البيئة العراقية ممارسات تتعلق بالأوراق المالية.	3.54	85.	11	متوسطة
12	من ممارسات تطويع الأرقام المحاسبية التي تتم في البيئة العراقية ممارسات تتعلق ببند النقدية.	3.66	0.998	9	متوسطة
14	من ممارسات تطويع الأرقام المحاسبية التي تتم في البيئة العراقية ممارسات تتعلق برصيد المدينون.	3.49	0.887	13	متوسطة

متوسطة	17	0.78	3.26	من ممارسات تطويع الأرقام المحاسبية التي تتم في البيئة العراقية ممارسات تتعلق بتحويل الموجودات المالية غير الجيدة الى الشركات ذات الغرض الخاص.	15
متوسطة	9	0.802	3.66	من ممارسات تطويع الأرقام المحاسبية التي تتم في البيئة العراقية ممارسات تتعلق بالاستثمارات طويلة الأجل.	16
متوسطة	16	0.893	3.29	من ممارسات تطويع الأرقام المحاسبية التي تتم في البيئة العراقية ممارسات تتعلق بالموجودات المحتملة.	17
متوسطة	11	0.85	3.57	من ممارسات تطويع الأرقام المحاسبية التي تتم في البيئة العراقية ممارسات تتعلق بالالتزامات طويلة الأجل.	18
متوسطة	4	0.707	3.97	من ممارسات تطويع الأرقام المحاسبية التي تتم في البيئة العراقية ممارسات تتعلق بالمخزون السلعي.	19
متوسطة	17	0.98	3.26	من ممارسات تطويع الأرقام المحاسبية التي تتم في البيئة العراقية ممارسات تتعلق بحقوق المساهمين.	20

الجدول (3-7) يبين تحليلاً لآراء المشاركين في الدراسة كفئة واحدة على أسئلة الفرضية الفرعية الأولى ب

ت	الأسئلة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية	درجة الموافقة
21	من ممارسات تطويع الأرقام المحاسبية التي تتم في البيئة العراقية ممارسات تتعلق بالمبيعات.	3.77	0.877	7	متوسطة
22	من ممارسات تطويع الأرقام المحاسبية التي تتم في البيئة العراقية ممارسات تتعلق بكلفة البضاعة المباعة.	3.89	0.832	6	متوسطة
23	من ممارسات تطويع الأرقام المحاسبية التي تتم في البيئة العراقية ممارسات تتعلق بالمصاريف التشغيلية.	3.97	0.707	4	متوسطة
24	من ممارسات تطويع الأرقام المحاسبية التي تتم في البيئة العراقية تقديم هدايا نقدية وعينية لبعض الجهات لتسهيل حصول الشركة على عقود توريد او اعمال او امتيازات، وتسجيل تلك المدفوعات تحت مسميات الخدمات الاستشارية، خدمات مقاولي الباطن.	4.14	0.879	3	قوية
25	من ممارسات تطويع الأرقام المحاسبية التي تتم في البيئة العراقية ممارسات تتعلق بالبنود غير الاعتيادية أو الاستثنائية.	3.97	0.747	4	متوسطة
26	من ممارسات تطويع الأرقام المحاسبية التي تتم في البيئة العراقية ممارسات تتعلق بالشركة الأم والشركات التابعة أو الزميلة.	3.31	0.832	15	متوسطة

**الجدول (3-8) يبين تحليلاً لآراء المشاركين في الدراسة كفاءة واحدة على أسئلة
 الفرضية الفرعية الأولى ج**

ت	الأسئلة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية	درجة الموافقة
27	من ممارسات تطويع الأرقام المحاسبية التي تتم في البيئة العراقية ممارسات تتعلق بكشف التدفق النقدي.	3.63	0.973	10	متوسطة
28	من ممارسات تطويع الأرقام المحاسبية التي تتم في البيئة العراقية ممارسات تتعلق بالتدفقات النقدية التشغيلية.	3.74	0.851	8	متوسطة

يبين الجدول (3-7) تحليلاً لآراء المشاركين في الدراسة كفاءة واحدة على أسئلة الفرضية الفرعية الأولى ب والخاصة بوجود ممارسات لتطويع الأرقام المحاسبية تتعلق بكشف الدخل في البيئة العراقية ومنه نلاحظ:

1. وجود درجة موافقة متوسطة بين جميع المشاركين في الدراسة على وجود ممارسات لتطويع الأرقام المحاسبية في البيئة العراقية تتعلق بكشف الدخل.
2. وجود درجة موافقة قوية بين جميع المشاركين في الدراسة على السؤال 24 والخاص بتقديم هدايا نقدية وعينية لبعض الجهات لتسهيل حصول الشركة على عقود توريد او اعمال او امتيازات، وتسجيل تلك المدفوعات تحت مسميات الخدمات الاستشارية، خدمات مقاولي الباطن كنوع من ممارسات تطويع الأرقام المحاسبية التي تتم في البيئة العراقية، مما يشير إلى النقشي الكبير لهذا النوع من الفساد في البيئة العراقية.
3. وجود درجة موافقة متوسطة بين جميع المشاركين في الدراسة على الأسئلة 21، 22، 23، 25، 26 مما يشير إلى وجود درجة موافقة متوسطة بين جميع المشاركين في الدراسة على وجود ممارسات لتطويع الأرقام المحاسبية في البيئة العراقية من خلال كل من المبيعات، كلفة البضاعة المباعة، المصاريف التشغيلية، البنود غير الاعتيادية أو الاستثنائية إضافة إلى الممارسات التي تتعلق بالشركة الأم والشركات التابعة او الزميلة رغم أنه السؤال الأقل أهمية ضمن مجموعته.

يبين الجدول (3-8) تحليلاً لآراء المشاركين في الدراسة كفاءة واحدة على أسئلة الفرضية الفرعية الأولى ج والخاصة بوجود ممارسات لتطويع الأرقام المحاسبية تتعلق بكشف التدفق النقدي في البيئة العراقية مما يشير إلى وجود درجة موافقة متوسطة بين جميع المشاركين على السؤالين 27 و28 المتعلقين بوجود ممارسات لتطويع الأرقام المحاسبية في البيئة العراقية تتعلق بكشف التدفق النقدي والتي تتم تحديداً من خلال التدفقات النقدية التشغيلية ومعلوم أن هذا النوع من الممارسات يتم تحديداً لغرض التهرب الضريبي الذي قد يكون أحد أكثر مظاهر الفساد انتشاراً في العراق والذي ينظر إلى القيام به في دول العالم المتطور بأنه جريمة مخرقة بالشرف؛ لإدراك أبناء تلك المجتمعات لدور الضرائب في تنمية المجتمع.

يبين الجدول (3-9) تحليلاً لآراء المشاركين في الدراسة كفاءة واحدة على أسئلة الفرضية الفرعية الأولى د والخاصة بوجود ممارسات لتطويع الأرقام المحاسبية تتعلق بقائمة التغيرات في حقوق الملكية في البيئة العراقية مما يشير إلى وجود درجة موافقة

متوسطة بين جميع المشاركين على السؤال 29 المتعلق بوجود ممارسات لتطويع الأرقام المحاسبية في البيئة العراقية تتعلق بقائمة التغيرات في حقوق الملكية التي هي حلقة الوصل بين كشف الدخل وقائمة المركز المالي مما يجعل جميع بنود تلك القائمة معرضة لتطويع الأرقام المحاسبية.

الفرضية الثانية: يرتبط الكشف عن ممارسات تطويع الأرقام المحاسبية إيجابياً بمكافحة الفساد المالي في العراق.

يبين الجدول (3-10) تحليلاً لآراء المشاركين في الدراسة كفاءة واحدة على أسئلة الفرضية الثانية والخاصة بالارتباط الإيجابي بين الكشف عن ممارسات تطويع الأرقام المحاسبية ومكافحة الفساد المالي في البيئة العراقية ومنه نلاحظ وجود درجة موافقة قوية بين جميع المشاركين على الأسئلة 30، 31، و32 مما يشير إلى:

- أ. الموافقة القوية على ارتباط وجود الفساد المالي بوجود ممارسات لتطويع الأرقام المحاسبية فهذه الممارسات هي المظلة التي يحتمي بها الفاسدون بممارسة فسادهم فالشخص الفاسد يستخدم الأرقام المحاسبية لتغطية فسادهم وتطويع الأرقام المحاسبية يستلزم وجود اشخاص فاسدين للقيام به.
- ب. الموافقة القوية على أن للفساد المالي مسميات مختلفة مثل التلاعب بالأرقام المحاسبية، الغش، الخداع والتحرير وأن تطويع الأرقام المحاسبية هي مسمى بديل لكلمة الفساد المالي.
- ج. الموافقة القوية على أن الحد من الفساد المالي في البيئة العراقية يتم من خلال الكشف عن ممارسات تطويع الأرقام المحاسبية وتحديد نوعها مهما اختلفت مسمياتها ومهما كانت تأثيراتها.

الجدول (3-9) تحليلاً لآراء المشاركين في الدراسة كفاءة واحدة على أسئلة الفرضية الفرعية الأولى د

ت	الأسئلة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية	درجة الموافقة
29	من ممارسات تطويع الأرقام المحاسبية التي تتم في البيئة العراقية ممارسات تتعلق بقائمة التغيرات في حقوق الملكية	3.49	0.981	13	متوسطة

الجدول (3-10) يبين تحليلاً لآراء المشاركين في الدراسة كفاءة واحدة على أسئلة الفرضية الثانية

ت	الأسئلة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية	درجة الموافقة
30	يرتبط وجود الفساد المالي بوجود ممارسات لتطويع الأرقام المحاسبية.	4.14	1.192	3	قوية
31	أن مسميات مثل التلاعب بالأرقام المحاسبية، الغش، الخداع والتحريف وتطويع الأرقام المحاسبية هي مسميات بديلة لكلمة الفساد المالي.	4.34	0.802	1	قوية
32	إن الكشف عن ممارسات تطويع الأرقام المحاسبية وتحديد نوعها يمكن أن يحد من الفساد المالي في البيئة العراقية.	4.26	0.85	2	قوية

الفصل الرابع: الاستنتاجات والتوصيات

4.1 الاستنتاجات:

1. يرتبط ظهور واستمرار الفساد المالي برغبة الانسان في الحصول على مكاسب مادية أو معنوية بطرق غير مشروعة وهو يقف عقبة أمام تطور المجتمع وهي من أشد العقبات خطورة في وجه الانتعاش الاقتصادي للبلاد لما ينتج عنه من آثار سيئة تتمثل بتحويل الموارد والإمكانات الحقيقية من مصلحة الجميع إلى مصلحة أشخاص حيث يتم تركيز المصلحة والثروة في يد فئة قليلة من المجتمع.
2. توجد في البيئة العراقية ممارسات من شأنها تطويع الأرقام المحاسبية تغير من شكل نتائج الأعمال تتنوع ما بين ممارسات تسعى لزيادة الأرباح عن مستواها الحقيقي وممارسات تسعى لخفض الأرباح عن مستواها الحقيقي وممارسات تسعى للحفاظ على مستوى ثابت للأرباح. وهذه الممارسات تشمل كافة القوائم المالية.
3. ان ممارسات تطويع الأرقام المحاسبية في البيئة العراقية المتعلقة بقائمة المركز المالي تشمل جميع أنواع الموجودات والمطلوبات وحقوق الملكية ما عدا الموجودات غير الملموسة.
4. ان ممارسات تطويع الأرقام المحاسبية في البيئة العراقية المتعلقة بكشف الدخل تتمركز في الممارسات المتعلقة بتقديم هدايا نقدية وعينية لبعض الجهات لتسهيل حصول الشركة على عقود توريد او اعمال او امتيازات، وتسجيل تلك المدفوعات تحت مسميات الخدمات الاستشارية، خدمات مقاولي الباطن، وأيضاً الممارسات المتعلقة بالمبيعات وتكلفة البضاعة المباعة والمصاريف التشغيلية والبنود غير العادية.
5. توجد في البيئة العراقية ممارسات لتطويع الأرقام المحاسبية تتعلق بكشف التدفق النقدي وتتم هذه الممارسات من خلال التدفقات النقدية التشغيلية تحديداً.

6. توجد في البيئة العراقية ممارسات لتطويع الأرقام المحاسبية تتعلق بقائمة التغيرات في حقوق الملكية.
7. يرتبط وجود الفساد المالي بوجود ممارسات لتطويع الأرقام المحاسبية فالشخص الفاسد يستخدم الأرقام المحاسبية لتغطية فساده وتطويع الأرقام المحاسبية يستلزم وجود أشخاص فاسدين للقيام به إضافة إلى حاجته إلى غطاء يتستر خلفه ليخفيه.
8. ان أحد سبل مكافحة الفساد المالي تكون من خلال القضاء على أدواته المختلفة مثل التلاعب بالأرقام المحاسبية، الغش، الخداع والتحريف وتطويع الأرقام المحاسبية.

4.2 التوصيات:

1. على الجامعات والهيئات المهنية نشر الوعي المحاسبي بين المحاسبين ومراقبي الحسابات بأشكال ممارسات تطويع الأرقام المحاسبية وخطورة تأثيرها على نتائج الأعمال ودورها في الفساد المالي.
2. على الجامعات والهيئات المهنية نشر الوعي المحاسبي بين المحاسبين ومراقبي الحسابات بالأدوات التي يمكن استخدامها لتطويع الأرقام المحاسبية.
3. على الجهات المسؤولة عن وضع المعايير والجهات المهنية المختلفة إعادة النظر بالمعايير المحاسبية المعمول بها حالياً وتبني المعايير التي تضيق من محالات الاختيار امام الإدارة ويقلل من المرونة التي تسمح بظهور ممارسات تطويع الأرقام المحاسبية التي تشوه من معنى ومحتوى القوائم المالية.
4. على الجهات المسؤولة وضع ضوابط أخلاقية للعاملين في وحدات الأعمال المختلفة وإعادة احياء القيم الأخلاقية والمبادئ بين أفراد المجتمع والتأكيد عليها من خلال وسائل الإعلام ومحاسبة وتغليظ العقوبات على المقصرين وأعوانهم ومراقبي الحسابات المتسترين عليهم لمنع تكرار حدوث هذه الممارسات مستقبلاً.
5. على الجهات المسؤولة إصلاح النظام الضريبي وتخفيف الأعباء الضريبية عن المكلفين وذلك من خلال زيادة الإعفاءات الضريبية بما يتلاءم والمستجدات البيئية والاقتصادية ومراقبة الممارسات المحاسبية التي يمكن استغلالها للتهرب الضريبي.

المصادر

المصادر العربية:

- [1] الأغا، عماد سليم. 2011. دور حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية: دراسة تطبيقية على البنوك الفلسطينية. رسالة ماجستير غير منشورة مقدمة إلى كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية جامعة الأزهر/غزة.
- [2] البنك الدولي. 1997. تقرير عن التنمية في العالم 1997. مركز الأهرام للترجمة، القاهرة.
- [3] أبو دية، أحمد. 4002 الفساد أسبابه وطرق مكافحته. الطبعة الأولى. www.aman-palestine.org
- [4] إسماعيل، مجبل دواي. 2014. أثر أساليب المحاسبة الإبداعية في موثوقية المعلومات المحاسبية بحث تطبيقي في أحد المصارف الحكومية. مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية. المجلد 16 العدد 3.
- [5] بطو، علاء فريد. 2006. أثر التحدي الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية في تحديد الدخل الخاضع للضريبة: دراسة تطبيقية في الهيئة العامة للضرائب في العراق. رسالة دكتوراه غير منشورة مقدمة إلى مجلس كلية الإدارة والاقتصاد بجامعة البصرة/ قسم المحاسبة.
- [6] التميمي، عباس حميد. (بدون سنة نشر) إطار مقترح للحد من الفساد المالي من قبل مؤسسات الرقابة المالية العليا.
- [7] التميمي، عباس حميد والساعدي، حكيم حمود. 2013. استخدام قانون بنفورد في كشف إدارة الأرباح: بالتطبيق على عينة من الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية. مجلة العلوم المالية والاقتصادية. المجلد 11. العدد 22: 484-511.
- [8] الجبوري، أنمار محسن حميد. 2014. ممارسة الشركات المساهمة للحفاظ المحاسبي وانعكاسها على القرارات الاقتصادية لمستخدمي القوائم المالية. رسالة ماجستير غير منشورة مقدمة إلى مجلس كلية الإدارة والاقتصاد بجامعة بغداد / قسم المحاسبة.
- [9] حسن، محمد عبد صالح وصلاح، عماد. (بدون سنة نشر). الآثار الاقتصادية والاجتماعية للفساد في العراق. بحث على الانترنت.
- [10] خميسي، بن رجم محمد وحكيمة، حلبي. 2012. الفساد المالي والإداري: مدخل لظاهرة غسل الأموال وانتشارها. مداخلة مقدمة إلى الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري. جامعة محمد خضيرة/ بسكرة.

- [11] راهي، محمد غالي. 2010 . الفساد المالي والإداري في العراق وسبل معالجته. مجلة الكوفة. العدد 2. 221-196.
- [12] الصادق، زكريا محمد. 1988. تحليل سلوك الإدارة العليا في اختيار السياسات المحاسبية باستخدام نظرية تكلفة الوكالة -مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية -كلية التجارة -جامعة الاسكندرية -المجلد 25 -العدد الثاني.
- [13] الصادق، زكريا محمد. 1991. محددات صنع القرار المحاسبي. مجلة التجارة والتمويل -كلية التجارة -جامعة طنطا السنة 12 العدد 1.
- [14] حمودة، محمود أحمد. 2011 . الحوكمة ودورها في الحد من الفساد المالي modo4.pdfHttp://info.worldbank.org/etoois/docs/library/35/971
- [15] دليل سوق العراق للأوراق المالية
- [16] ساهر عبد الكاظم مهدي. (بدون سنة نشر). الفساد الإداري أسبابه وأثاره وأهم أساليب المعالجة. دائرة المفتش العام. قسم التفتيش الإداري
- [17] الشميمري، أحمد وأبو بكر، مصطفى. 2013. الفساد الإداري ظواهره وسبل علاجه. عمادة البحث العلمي/جامعة الملك سعود.
- [18] الشيرازي، عباس مهدي. 1990 - نظرية المحاسبة- ط 1- ذات السلاسل - الكويت.
- [19] عبد اللطيف، أسرار فخري. 2016 . أثر الأخلاقيات الوظيفية في تقليل فرص الفساد الإداري في الوظائف الحكومية. مجلة علوم انسانية. السنة الرابعة. العدد 21. تموز.
- [20] عبيد، د. حسين أحمد. 2013 دراسة ميدانية لظاهرة التطويع المصطنع للأرباح المحاسبية لخدمة أغراض الإدارة الدوافع والآثار – مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، الإسكندرية.
- [21] عداي، نور شدهان وعجلان، عبد الكاظم داخل (بدون سنة نشر). الفساد وأثره على الاقتصاد العام. وزارة المالية/ العراق. الدائرة الاقتصادية / قسم السياسة الضريبية.
- [22] عذاري، جاسم رحيم وإسماعيل، مجبل دواي. 2011 . الفساد الإداري والمالي في الوظيفة العامة في العراق وعلاجه من منظور الرقابة الداخلية وأساليب الإدارة الحديثة. مجلة أبحاث ميسان. المجلد السابع. العدد 14. 138-106.
- [23] عسيري، عبد الله على. 2001 . تمهيد الدخل من قبل الشركات المساهمة السعودية: دراسة ميدانية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، الإسكندرية.
- [24] الفتلاوي، ليلى ناجي. 2011 . أثر تطبيق حوكمة الشركات في الحد من ممارسات إدارة الأرباح: بالتطبيق على عينة من الشركات المساهمة المدرجة في سوق عمان والعراق للأوراق المالية. رسالة دكتوراه غير منشورة مقدمة إلى مجلس كلية الإدارة والاقتصاد بجامعة بغداد / قسم المحاسبة.

- [25] الكعبي، جعفر عبد الحسين حلو. 2015. جودة التدقيق وتأثيرها في تطبيق قيد التحفظ المحاسبي في بعض الشركات المساهمة العراقية. رسالة ماجستير غير منشورة مقدمة إلى مجلس كلية الإدارة والاقتصاد بجامعة بغداد / قسم المحاسبة.
- [26] محمد علي، عمر موفق وإبراهيم، إبراهيم حربي. 2015. الفساد الإداري والمالي في العراق التحديات والجهود المبذولة. مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة. العدد الخامس والأربعون.
- [27] محسن، ضياء رحيم 2012. الفساد الإداري والمالي في العراق: مفاهيم ومعالجات. مقال منشور على موقع كتابات في 4 كانون الأول 2012.
- [28] المشهداني، بشرى نجم وحמיד، أنمار محسن. 2014. قياس ممارسة التحفظ المحاسبي في الشركات: المساهمة المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية. مجلة العلوم المالية والاقتصادية. المجلد 20. العدد 78: 359-392.
- [29] المشهداني، بشرى نجم والياور، أقدم علي عصام محمد علي. 2011. دور نظام الرقابة الداخلية في مكافحة ظاهرة غسيل الأموال بالتطبيق على عينة من المصارف الخاصة في العراق. مجلة الإدارة والاقتصاد. السنة الخامسة والثلاثون. العدد 93
- [30] يحي، عباس حميد والمشهداني، بشرى نجم وآل طه، صفوان قصي عبد الحليم. 2012. تعدد المفاهيم المحاسبية وأثره في الفكر والممارسة العملية. مجلة العلوم المالية والاقتصادية. المجلد 18. العدد 69: 318-332.

المصادر الأجنبية:

- [31] Balaciu, D., Bogdan, V. and Vladu, A.B., 2009. "A brief review of creative accounting literature and its consequences in practice". *Annales Universitatis Apulensis: Series Oeconomica*, 11(1), p.170.
- [32] Belkaoui, A.R. 2004. *Accounting Theory*, 5th ed. Thomas. USA.
- [33] Rachami, Jawad. 2003. *Institutionalized Corruption: An Instrument of Governance in the Middle East and North Africa*. Center for international private enterprise-economic reform. 1(4).
- [34] Romney and Steinbart. 2012. *Accounting Information System*.
- [35] Watts, R and Zimmerman, J. 1986. *Positive Accounting Theory*. Printice-Hall. New Jersey.

An Empirical Study to Detect the Accounting Policies Used In Practices of Adapting Accounting Numbers in Iraq and Its Impact on Fighting Financial Corruption

Assist. Prof. Dr. Asma Kahtan M.N. Al Orfali

dr.asmozewen@yahoo.com

Al-Rafidain University College - Department of Accounting

Abstract: *There are many accounting practices used to adapt accounting numbers that is produced by the accounting system; these practices may raise the accounting profit, reduce it or keep it at the same level. These practices might be ethical or not ethical. Such practices used by corrupted people to cover corruption. Many tools are used to cover all the financial statements. The study proved that all these practices used in the Iraqi environment by its different tools to cover corruption. The study also proved that one of the ways to fight financial corruption is through fighting of its different tools such as: changing accounting numbers, fraud, cheating and adapting accounting numbers. The study came out with some recommendations.*

Keywords: *accounting practices, adapting accounting numbers, corruption.*