

دور معيار التدقيق الدولي "IAS 540" تدقيق التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات في الحد من ممارسات تمهيد الدخل في القوائم المالية (من وجهة نظر مدققي الحسابات العراقيين)

The role of the international auditing standard IAS 540 "Auditing accounting estimates and related disclosures" in limiting income smoothing practices in the financial statements (from the point of view of Iraqi auditors)

Jamal Noori Dahham Al-Halbousi

Received

9/4/2023

Accepted

22/5/2023

Published

30/6/2023

Abstract:

The current research aims to show the impact of the international auditing standard IAS 540 in reducing income smoothing practices in Iraq. To achieve the objectives of the research, the researcher adopted a questionnaire for a sample of auditors in Iraq. Where 60 forms were distributed and after the questionnaire was retrieved and statistical analysis was done using the SPSS program, The research reached a number of results, the most important of which are: the existence of a statistically significant effect of the application of the international auditing standard IAS 540 in reducing income smoothing practices, The research recommended the necessity of training and developing the skills of auditors in Iraq in order to understand the requirements of the auditing standard IAS 540 "Auditing Accounting Estimates and Related Disclosures" because it includes a set of guidelines and practices that help reduce the manipulation of accounting estimates and consequently the inability of management to practice the income smoothing process
Keywords: International Auditing Standard IAS540, Accounting Estimates, Income Smoothing

المستخلص:

يهدف البحث الحالي الى بيان تأثير معيار التدقيق الدولي IAS 540 في الحد من ممارسات تمهيد الدخل في العراق، ولتحقيق اهداف البحث اعتمد الباحث استمارة استبيان لعينة من مدققي الحسابات في العراق، حيث تم توزيع 60 استمارة وبعد استرجاع الاستبانة والقيام بالتحليل الاحصائي باستخدام برنامج SPSS، توصل البحث الى عدد من النتائج أهمها: وجود تأثير ذو دلالة احصائية لتطبيق معيار التدقيق الدولي IAS 540 في الحد من ممارسات تمهيد الدخل، وقد أوصى البحث بضرورة تدريب وتطوير مهارات المدققين في العراق من اجل فهم متطلبات معيار التدقيق الدولي "IAS 540" تدقيق التقديرات المحاسبية الإفصاحات ذات الصلة" لأنه يتضمن مجموعة من الارشادات والممارسات التي تساعد في الحد من التلاعب في التقديرات المحاسبية وبالتالي عدم قدرة الادارة على ممارسة عملية تمهيد الدخل.

الكلمات المفتاحية: معيار التدقيق الدولي IAS540، التقديرات المحاسبية، تمهيد الدخل

المقدمة:

أدت ممارسات تمهيد الدخل إلى أزمة ثقة في مهنة المحاسبة والتدقيق وقدرتها على مواجهة مخاطر الممارسات الإدارية في التلاعب بالقوائم المالية ، ودورها الرقابي ، لا سيما على رقم الربح المحاسبي ، والذي يعد من أهم المعلومات المحاسبية بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية وعليه أكدت الدراسات المحاسبية أن وجود إدارة تدقيق ذات نوعية جيدة من حيث (المؤهلات العلمية والعملية، الخبرة المهنية، المعرفة بعمليات الشركة) تساعد في فهم متطلبات معيار التدقيق الدولي IAS 540 المتعلق بتدقيق التقديرات المحاسبية والذي يساهم في الحد من ممارسات تمهيد الدخل وتحسين جودة القوائم المالية المتعلقة بهذه التقديرات. حيث أن تدقيق التقديرات المحاسبية يكتسب أهميته لدوره الإيجابي كنشاط مضيف للقيمة في توفير إشارات تحذيرية عن وجود ممارسات تمهيد الدخل، حيث يعمل على تقديم خدمة التأكيد الموضوعي من خلال فحص وتقييم الأنشطة المالية المتعلقة بالتقديرات المحاسبية التي تتبعها الإدارة.

المبحث الأول : منهجية البحث ودراسات سابقة

1-1 مشكلة البحث: حظيت ظاهرة تمهيد الدخل خلال العقود الماضية باهتمام كبير في الفكر المحاسبي وقد أدى ذلك إلى زيادة الاهتمام بهذه الظاهرة بعد الازمات المالية التي تعرضت لها معظم دول العالم والتي أدت إلى انهيار عدد من المصارف العالمية مثل مصرف (Lehman brothers) في الولايات المتحدة الأمريكية حيث تتلاعب الإدارة في نتائج أعمالها وعرضت أرباح بشكل غير حقيقي بسبب رغبتها في تلبية توقعات المستثمرين من خدماتها ويمكن صياغة مشكلة البحث كالآتي:

1- هل يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية: $(\alpha \leq 0.5)$ لتطبيق معيار التدقيق الدولي IAS 540 من قبل مراقبي الحسابات في البيئة العراقية؟

2- هل يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية: $(\alpha \leq 0.5)$ لتطبيق معيار التدقيق الدولي IAS 540 في الحد من ممارسات تمهيد الدخل؟

1-2 أهمية البحث: تتبلور أهمية البحث من أهمية القوائم المالية كمصدر أساسي مهم للمعلومات اللازمة لعملية اتخاذ القرارات الاقتصادية والمالية للعديد من الأطراف ذات الصلة بهذه القوائم المالية لذلك فإن من مصلحة هذه الأطراف أن يكون لديهم معرفة ودراية بممارسات الشركة لسلوك تمهيد الدخل، حيث تبرز أهمية هذا البحث في الدور الذي يقوم به مراقبي الحسابات في الكشف عن تلك الممارسات والحد منها ولا سيما أن مسؤولية المدقق في الحد من ممارسات تمهيد الدخل يعد من أكثر القضايا المثيرة للجدل في مهنة التدقيق وبذلك فإن الباحث سيعتمد على معيار التدقيق الدولي IAS 540 تدقيق التقديرات المحاسبية في هذا البحث وما هو دور هذا المعيار في مساعدة المدقق في الحد من ممارسات تمهيد الدخل في الشركات العراقية.

1-3 أهداف البحث: يسعى هذا البحث إلى تحقيق الأهداف الآتية:

1- تقديم إطار نظري لمعيار التدقيق الدولي IAS540 ودوره في الحد من ممارسات تمهيد الدخل.

2- بيان تأثير معيار التدقيق الدولي IAS 540 في عملية التخطيط والتنفيذ وإبداء الرأي الفني المحايد في القوائم المالية والوقوف على الإجراءات التي يتبعها المدقق في الحد من ممارسات ظاهرة تمهيد الدخل.

1-4 فرضية الدراسة: تستند هذه الدراسة إلى الفرضيات الآتية:

1- لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية: $(\alpha \leq 0.5)$ لتطبيق معيار التدقيق الدولي IAS 540 من قبل مراقبي الحسابات في البيئة العراقية.

2- لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية: $(\alpha \leq 0.5)$ لتطبيق معيار التدقيق الدولي IAS 540 في الحد من ممارسات تمهيد الدخل.

1-5 أسلوب الدراسة: اعتمد الباحث على المنهج الوصفي التحليلي في تناول مشكلة الدراسة والاعتماد على المصادر العلمية والكتابات ذات العلاقة بأدبيات الدراسة.

1-6 الدراسات السابقة:

1-دراسة (ذياب وسلمان، 2021) بعنوان دور معيار التدقيق الدولي (540) تدقيق التقديرات المحاسبية في الكشف عن ممارسات ادارة الأرباح.

يسعى البحث في بيان دور معيار التدقيق الدولي رقم (540) تدقيق التقديرات المحاسبية في الكشف عن ممارسات ادارة الأرباح إذ يقع على عاتق المدقق الخارجي دوراً مهماً في التحقق من كفاية الإفصاح عن المعلومات المالية المستقبلية ضمن اطار ما نظمته معايير التدقيق الدولية ، حيث عادة ما تمارس ادارة الارباح بالتلاعب بتلك التقديرات، وترتبط التقديرات المحاسبية بالمخاطر الضمنية حيث اشار معيار التدقيق الدولي رقم (540) الى وجود علاقة طردية بين المخاطر الضمنية وكمية او حجم ادلة الأثبات أي كلما كانت المخاطر الضمنية اكبر كانت الادلة الواجب الحصول عليها اكبر. ولتحقيق فرضية البحث في كيفية تطبيق معيار التدقيق المحاسبية ، تم قياس المخاطر الضمنية كما جاء في منهج التدقيق وفق اسلوب المخاطر المعد من قبل (ديوان الرقابة المالية الاتحادي) وكذلك تم الاعتماد على الاجراءات التحليلية ، ومؤشرات جودة الارباح وبالأخص احتساب قيمة المستحقات غير العادية الاختيارية ، ومن اهم استنتاجات الدراسة ان إجراءات المدقق للتحقق من موضوعية التقديرات المحاسبية استناداً الى معيار التدقيق الدولي رقم (540) تدقيق التقديرات المحاسبية تؤثر في نوع الرأي لمراقب الحسابات وما اذا كانت الشركة ممارسة لأداره الارباح وما اذا كانت هناك تحريفات جوهرية في القوائم المالية. اما اهم التوصيات التي توصلت لها الدراسة ضرورة تضمين ادلة التدقيق في البيئة العراقية دليل تدقيق خاص بالتقديرات المحاسبية فضلاً عن اهتمام المدققين في البيئة العراقية في احتساب قيمة المستحقات الكلية والمستحقات الاختيارية وغير الاختيارية ، حيث يساعد ذلك مراقب الحسابات في الكشف عن ممارسات ادارة الأرباح .

2-دراسة (مشقر والعايب، 2019) " دور معيار المراجعة الجزائري رقم 540 في تحسين جودة القوائم المالية تهدف هذه الدراسة إلى معرفة دور معيار المراجعة الجزائري 540 "مراجعة التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها" في تحسين جودة القوائم المالية حيث اعتمدنا في دراستنا على استبيان تضمن أسئلة مقسمة إلى محورين وقد تم توزيعه على مستوى ولاية أم البواقي حيث شملت عينة الدراسة محافظي حسابات وخبراء محاسبين ومحاسبين وأكاديميين واعتمدنا في تحليل الاستبيان على البرنامج الإحصائي SPSS-21، ومن أهم النتائج التي توصلنا إليها عدم وجود دور لمعيار المراجعة 540 في تحسين جودة القوائم المالية، وذلك لعدم وجود دور لمعيار المراجعة الجزائري 540 في تحسين موثوقية القوائم المالية وقابليتها للفهم.

المبحث الثاني : الجانب النظري للبحث

2-1 معيار التدقيق الدولي IAS 540: في عام 2009 تم العمل على دمج معياري التدقيق الدولي IAS 540 مع معيار التدقيق الدولي IAS 545 ليكون معيار واحد هو معيار التدقيق الدولي IAS 540 والذي يحمل عنوان (تدقيق التقديرات المحاسبية) ومن ضمنها التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة في عملية تدقيق البيانات المالية ووفقاً لذلك المعيار فإن المدقق يهدف الى الحصول على ادلة تدقيق كافية ومناسبة حول ما إذا كانت التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة في البيانات المالية تم الاعتراف بها او الإفصاح عنها ام لا؟ وفيما إذا كانت الإفصاحات المتعلقة بالبيانات المالية ملائمة ام لا وذلك في سياق إطار اعداد التقارير المالية المعمول به. (Thabet and Muhammad, 2014: 377) كما يتطلب هذا المعيار من المدقق ان يقوم بناءً على إجراءات التدقيق المنفذة والتي تم الوصول اليها في تقييم فيما إذا كانت هذه التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من افصاحات تعتبر معقولة في سياق إطار معايير الإبلاغ المالي الدولي في الشركات الخاضعة لعمليات التدقيق ام انها محرفة تحريفاً جوهرياً ولأغراض هذا المعيار (معيار التدقيق الدولي IAS 540) بلفظ معقول في سياق إطار معايير الإبلاغ المالي الدولية المطبقة وان المتطلبات ذات الصلة بهذه المعايير قد تم تنفيذها بالشكل المناسب فيما بذلك المتطلبات التي تتعلق بالاتي (Al-Mohammadi, 2021: 61) إجراءات التقديرات المحاسبية بما في ذلك اختيار الطريقة والافتراضات والبيانات في ضوء طبيعة التقدير المحاسبي وحقائق وظروف الشركة.

- 1- اختيار الإدارة للمبلغ المقدر مثلاً نسبة مبلغ الديون المشكوك في تحصيلها.
 - 2- الإفصاح عن التقديرات المحاسبية بما في ذلك الإفصاح عن كيفية وضع التقدير المحاسبي والإفصاح الذي يبين طبيعة التقدير المحاسبي ومداه ومصادره.
- ويعرف التقدير المحاسبي بأنه ذلك التقدير المحاسبي التقريبي للقيمة المحاسبية لبند معين بسبب عدم التمكن من إيجاد القيمة الدقيقة لذلك البند ويستند هذا التقدير على حكم المدقق والمحاسب المهني على حد سواء (Al-Thunibat, 2015: 223)
- 2-2 الصعوبات التي تواجه تدقيق التقديرات المحاسبية:**
- على الرغم من زيادة الاعتماد باستخدام التقديرات المحاسبية في إعداد القوائم المالية وما تساهم به من تقديم معلومات ذات أهمية عند اتخاذ القرارات إلا أن هناك صعوبات تواجه عملية تدقيق التقديرات المحاسبية ويمكن توضيحها كالآتي (Mushnaqer, 2019: 47-48)
- 1- ممارسات إدارة الأرباح (تحيز الإدارة): أن التقدير المحاسبي يتعرض إلى التحيز من طرف الإدارة كلما زاد الاعتماد على الحكم الشخصي عند إعداد التقدير، ومن المعروف أن الإدارة تقوم بالتحيز لمصلحتها الشخصية ضد مصالح الأطراف الأخرى وذلك من خلال اختيار السياسة المحاسبية التي تحقق لها المنفعة مما يؤثر في جودة القوائم المالية بشكل سلبي.
 - 2- التحفظ المحاسبي: أن التقديرات المحاسبية تعكس نوعين من التحفظ المحاسبي الأول تحفظ غير مشروط مثال ذلك عند تقدير مخصص الديون المشكوك في تحصيلها، وكذلك تقيير العمر الإنتاجي لكل أصل ثابت، أما التحفظ الثاني هو التحفظ المشروط مثال ذلك عند حدوث عسر أو إفلاس أحد الزبائن خلال الفترة المالية.
 - 3- بيئة الأعمال المحيطة: وتعكس الظروف البسيطة المختلفة الاقتصادية والسياسية والاجتماعية والتي تؤثر على مستوى التقدير المحاسبي وما قد يحدثه ذلك من تغييرات في التقديرات المحاسبية.
 - 4- أخطاء التقدير الناتجة عن التحيز: من المتفق عليه أن التقدير المحاسبي يزيد في ظل ظروف عدم التأكد مما يؤدي إلى استخدام الحكم الشخصي وبذلك فإن التقدير المحاسبي عادة ما يكون عرضة لأخطاء التقدير.
- وعند تحديد مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها فيما يتعلق بتقدير محاسبي لبند معين وما يتعلق به من إفصاح على مستوى القرارات وفقاً لمتطلبات معيار التدقيق الدولي IAS 315 حيث ينبغي على المدقق أن يقيم الخطر الملازم وخطر الرقابة كل على حدة كما يتطلب من المدقق أن يأخذ الآتي في الحسبان عند التعرف على مخاطر التحريف الجوهرية وعند تقييم الخطر الملازم (Saudi Organization for Certified Public Auditors and Accountants, 2020: 8))
- 1- درجة خضوع التقدير المحاسبي لعدم تأكد التقدير.
 - 2- درجة تأثير ما يلي بالتعقيد وعدم الموضوعية أو عوامل الخطر الملازمة الأخرى:
- أ- اختيار وتطبيق الطريقة والافتراضات والبيانات عند إجراء التقدير المحاسبي.
 - ب- اختيار الإدارة للمبلغ المقدر وما يتعلق به من إفصاحات لأجل إدراجها في القوائم المالية.
- 2-3 تعريف تمهيد الدخل:** يعرف تمهيد الدخل بأنه عملية تقليل التقلبات بالأرباح في فترة زمنية معينة وزيادة الأرباح في السنوات التي يكون فيها عسر لإظهار المركز المالي بصورة مستقرة (Ozit, 2019: 4)
- ويعرف تمهيد الدخل بأنه استخدام السلطة التقديرية لتخفيف تقلبات تدفقات الأرباح من ناحية أن تمهيد الدخل يستخدمه المديرين لإظهار الأرباح المبلغ عنها بحيث تكون مرتبة من الأرباح الحقيقية الدائمة للشركة والمبلغ عنها بالقوائم المالية (Baik&Farber, 2020: 7). ويعرف تمهيد الدخل بأنه عملية التلاعب في بيانات الدخل في القوائم المالية لجعل تقارير الأرباح أقل تغيراً مع عدم زيادة الدخل المعلن عنه خلال الفترة المالية (indrawan&Damyanths, 2020: 10) ويعرفه الباحث بأنه "قيام الإدارة بتظليل القوائم المالية عن طريق التلاعب في التقديرات المحاسبية المتعلقة بالمخصصات والديون المشكوك في

تحصيلها وكذلك المرونة في تعديل السياسات المحاسبية التي تتبعها الشركة لغرض اظهار رقم صافي الربح والمركز المالي على غير حقيقته لتحقيق غايات تصبو اليها إدارة الشركة.

4-2 أسباب استخدام تمهيد الدخل: هناك عدة أسباب تدفع الإدارة للقيام بعملية تمهيد الدخل وهي كالات (Altaie&Talab,2017: 2):

- 1- تقليل العبء الضريبي: حيث ترتبط مدفوعات الضريبة بصافي الدخل بعلاقة مباشرة من اجل تحقيق وفورات ضريبية او تحديد المدفوعات للمستقبل ولأجل ذلك تميل الإدارة الى استخدام تمهيد الدخل من خلال تحديد الإيرادات والمصروفات المالية خلال فترة مالية معينة.
- 2- العلاقة بين الإدارة والعاملين: حيث يمكن المطالبة بأجور أعلى للعمال نتيجة لزيادة الدخل ولذلك تميل الإدارة الى تمهيد الدخل في حالة ارتفاع الدخل لتجنب مطالبة الجهات المسؤولة عن العامل بزيادة اجورهم في الشركة.
- 3- زيادة ثقة المستثمرين: ان تحقيق الشركة للاستقرار يكون من خلال استقرار الدخل وسياسة توزيعها للأرباح وكذلك استقرار ربحية السهم الواحد وهذا كله يؤدي الى استقرار القيمة السوقية للشركة مما يولد اهتماماً كبيراً من قبل المستثمرين بهذه الشركة من خلال تعظيم ثرواتهم وبالتالي تعزيز ثقتهم بالشركة.
- 4- التدخلات الخارجية: هناك تكلفة ناجمة عن التدخل الخارجي من قبل الأجهزة الحكومية في اعمال الشركة حيث تميل إدارة الشركة الى استخدام السياسات المحاسبية في مثل هذه الحالات لتمكينهم من تجنب التدخل الخارجي او جعله لصالح الشركة.

يتضح للباحث من خلال ما تم ذكره أعلاه أن الأسباب التي تدفع الإدارة للقيام بممارسات تمهيد الدخل هي مجموعة متنوعة من الطرق والدوافع لغرض تحقيق رغبات الإدارة العليا في اظهار صورة الشركة كما تريد.

2-5 طرائق تمهيد الدخل: يتطلب النظام المحاسبي على أساس الاستحقاق وفقاً لمعايير الإبلاغ المالي من المديرين وضع العديد من التقديرات المحاسبية التي لها تأثير جوهري في الأرباح المعلنة ومن بين التقديرات المحاسبية التي يمكن ان تؤثر على الأرباح في اتجاه او اخر هي الاتي (Sultan and Pavlovna, 2021: 195-196)

- 1- تتطلب عقود الانشاءات طويلة الاجل تقديرات تتعلق بنسب تقدم انجاز الاعمال وتكلفة هذا الإنجاز.
- 2- يتطلب حساب الاندثار تقدير العمر الافتراضي للأصل وقيمة الخردة للأصول القابلة للاندثار.
- 3- ينبغي ان يظهر حساب المدينون بالقيمة الصافية القابلة للتحصيل وبالتالي يمكن للمديرين ان يستخدموا تقديرات متفائلة للقيمة القابلة للتحصيل من اجل تخفيض مخصص الديون المشكوك في تحصيلها ومن ثم زيادة الأرباح.
- 4- ينبغي تصنيف تكاليف الإنتاج الى مصروفات إيرادية ومصروفات رأسمالية.
- 5- يتطلب الاعتراف بأرباح بيع الأصول بالكامل في فترة البيع.
- 6- يمكن للمدراء تحفيز الزبائن على تعجيل الشراء عن طريق تخفيض السعر وذلك بغرض زيادة المبيعات ومن ثم زيادة الأرباح.

2-6 انواع تمهيد الدخل: تتبع الشركات انواع مختلفة من تمهيد الدخل للتقليل من تقلبات الدخل الناتجة من العمليات التشغيلية العادية للشركة وهناك نوعين مختلفين لتمهيد الدخل (Al-Qamosi and Ibrahim, 2018: 196)

التمهيد الحقيقي: يشير الى تنفيذ الصفقات التجارية أو عدم تنفيذها في ضوء تأثيرها في تمهيد الدخل وان كانت هذه الصفقات تؤدي الى تمهيد الدخل فان الادارة سوف تنفذ الصفقة والعكس صحيح، مما يعني ان هناك معاملات فعلية تحدثها الادارة وينتج عنها مستوى دخل ثابت وذلك عن طريق القرارات التشغيلية التي يكون الهدف منها تقليل تقلب الارباح مما ينعكس على التدفقات النقدية. التمهيد الوهمي: يقصد به التمهيد الذي ينتج عن القرارات المحاسبية التي تتخذها الادارة والمتمثلة بتطبيق مجموعة من الطرائق المحاسبية التي تنفذ لنقل التكاليف وإيرادات الشركة من مدة الى اخرى.

المبحث الثالث: الجانب العملي

3-1 تحليل الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة

يوضح الجدول (1) ادناه نتائج التحليل الديموغرافي لأفراد عينة الدراسة

جدول (1) تحليل نتائج الخصائص الديموغرافية لعينة البحث

ت	الخصائص الديموغرافية	الفئات	التكرار	نسبة المئوية
1	التأهيل العلمي	محاسب قانوني	6	10%
		دكتوراه	3	5%
		ماجستير	33	55%
		بكالوريوس	18	30%
		دبلوم	-	-
	المجموع		60	100%
2	التخصص العلمي	محاسبة	55	92%
		علوم مالية ومصرفية	2	3%
		إدارة أعمال	3	5%
		المجموع	60	100%
3	الوظيفية	مدير تدقيق	25	42%
		مدقق	24	40%
		مساعد مدقق	5	8%
		أخرى	6	10%
	المجموع		60	100%
4	سنوات الخبرة	5 فأقل	18	30%
		6-10 سنوات	16	26.7%
		11-15 سنوات	11	18.3%
		16-20 سنوات	9	15%
		20 فأكثر	6	10%
	المجموع		60	100%

المصدر: من اعداد الباحث بالاستناد الى مخرجات برنامج SPSS.V.26.

يتبين للباحث من نتائج الجدول (1) ان التأهيل العلمي اغلب افراد العينة كانوا من حملة شهادة الماجستير والبكالوريوس بنسبة بلغت (55%: 30%) وهذا مؤشر جيد على ان اغلب افراد العينة هم أصحاب شهادات تجعلهم يدركون أهمية متغيرات البحث والقدرة على الإجابة على محتواها، اما فيما يخص التخصص العلمي نجد ان غالبية المجيبين على نتائج الاستبيان هم من تخصص المحاسبة بنسبة بلغت (92%) مما يعطي مصداقية اكثر لإجابات عن أسئلة الاستبيان، اما من ناحية الوظيفة فقد كان اغلب المجيبين ممن يمتلكون وظيفية (مدير تدقيق ومدقق) بنسبة بلغت (42%: 40%) على التوالي مما يشير الى ان الباحث استطاع الوصول اليهم بسهولة للحصول على البيانات المتعلقة بالبحث، اما من ناحية عدد سنوات الخبرة نرى ان من لديهم سنوات خدمة من (5 فأقل) هم يشكلون ما يقارب (30%) وتليها سنوات الخدمة (6-10 سنة) بنسبة (26.7%) من افراد العينة.

3-2 التناسق بين مكونات المقياس (Alpha Cronbach): يعني الثبات الى مدى الاتساق الداخلي، للمقياس والذي يشير الى ان جميع أسئلة الاستبانة تصب في غرض عام يراد قياسه، ويستخدم الثبات للتعرف الى أي مدى يمكن تكرار استعمال المقاييس مع بقاء نفس النتائج، وكذلك يستخدم معامل الثبات ألفا كورنباخ في التعبير عن مدى تجانس إجابات افراد العينة، إذ ان قيمة ألفا كورنباخ تتراوح بين (0-1)، ويجب ان تكون مساوية او أعلى من (0.60) لكي تعد ذات اتساق داخلي مقبول، اما إذا كانت اقل من ذلك يعتبر الاتساق لها ضعيفاً ولا تحمل مستوى مقبول من الثبات (Al-Mohammadi, 2021:12) وتظهر نتائج اختبار ألفا

كورنباخ عن طريق برنامج SPSS.V.26 ان قيمته تبلغ 0.694 وهي قيمة مرتفعة، وهذا يدل على مستوى واتساق وثبات جيد، أي ان المقياس سيعطي نفس النتائج اذ تم توزيعه على نفس العينة ولجميع الأسئلة بعد مرور مدة من الزمن.

3-3 صدق معامل الثبات : اعتمد الباحث على هذه الطريقة لاستخراج صدق معامل الثبات لأجل التأكد من وجود ارتباط بين ثبات الاختبار وصدقه، وتم احتساب الصدق وفق المعادلة الآتية:

صدق المقياس = معامل الثبات $\sqrt{0.694}$ وان معامل الثبات الذي تم استخراجه عن طريق اختبار (Alpha Cronbach) هو (0.694) فأن صدق المقياس بلغ نسبة $\sqrt{0.694} = 0.833$ وهي نسبة صدق عالية.

ثانياً: عرض وتشخيص متغيرات البحث: يتم عرض نتائج التحليل الاحصائي الوصفي لمتغيرات البحث من خلال استخدام الوسط الحسابي لتشخيص الاجابات للعينه، والانحرافات المعيارية لتقدير مدى التشتت في الاجابات، ومعامل الاختلاف لتحديد درجة التجانس في الاجابات، والاهمية النسبية لمعرفة درجة اهتمام عينة البحث، وقد اعتمد الباحث على مقياس (Likert) الخماسي في إجابات افراد عينة البحث، ويوضح الجدول (2) في ادناه تقسيمات الوسط الحسابي حسب الدلالة.

جدول (2) تقسيمات الوسط الحسابي حسب الدلالة

المتوسط المرجح	مقياس الإجابة	مستوى الإجابة
من 4.21 - 5	اتفق تماماً	جيد جداً
من 3.41 - 4.20	أتفق	جيد
من 2.61 - 3.40	محايد	متوسط
من 1.81 - 2.60	لا أتفق	ضعيف
من 1 - 1.80	لا أتفق تماماً	ضعيف جداً

المصدر: من اعداد الباحث بالاستناد الى مخرجات برنامج SPSS.V.26

وكانت نتائج إجابات أفراد مجتمع البحث عن المتغيرات التي تناولتها الاستبانة، بناءً على تحليل تلك الإجابات ذات الصلة بالمتغيرات كالآتي:

3-4 وصف وتشخيص أهمية تبني IAS 540 في العراق: تم قياس متغير تبني IAS 540 في العراق من خلال الاسئلة (1-10) والتي يمثل كل منها مكون جزئياً من المتغير المستقل وبالتالي فان الاجابة عن فقرات هذا المحور تتعكس اتجاهات عينة البحث ومدى تشخيصها لآراء كمجتمع للبحث، والجدول رقم (3) يبين ذلك:

جدول (3) النسب والتكرارات والايوساط الحسابية والانحراف المعياري ومعامل الاختلاف والاهمية النسبية للمحور الأول (أهمية تبني معيار التدقيق الدولي IAS 540)

الاهمية النسبية	معامل الاختلاف	الانحراف المعياري	الرقم الحسابي	لا أتفق تماماً		لا أتفق		محايد		اتفق		اتفق تماماً		الترتيب
				%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	
0.64	0.26	0.85	3.22	3.3	2	16.7	10	35.0	21	45.0	27	-	-	Q1
0.84	0.16	0.68	4.20	-	-	3.3	2	5.0	3	60.0	36	31.7	19	Q2
0.77	0.20	0.79	3.87	-	-	6.7	4	18.3	11	56.7	34	18.3	11	Q3
0.71	0.25	0.89	3.53	-	-	16.7	10	23.3	14	50.0	30	10.0	6	Q4
0.80	0.19	0.75	3.98	-	-	6.7	4	8.3	5	65.0	39	0.20	12	Q5
0.75	0.22	0.84	3.75	-	-	10.0	6	20.0	12	55.0	33	15.0	9	Q6
0.79	0.21	0.84	3.97	-	-	6.7	4	16.7	10	50.0	30	26.7	16	Q7
0.84	0.22	0.94	4.22	-	-	3.3	2	15.0	9	35.0	21	46.7	28	Q8
0.79	0.22	0.86	3.97	-	-	8.3	5	13.3	8	51.7	31	26.7	16	Q9
0.76	0.20	0.76	3.78	-	-	6.7	4	21.7	13	58.3	35	13.3	8	Q10
0.77	0.21	0.82	3.85	اجمالي الوسيط الحسابي والانحراف المعياري ومعامل الاختلاف والاهمية النسبية للمحور الاول										

المصدر: من اعداد الباحث بالاستناد الى مخرجات برنامج SPSS. V.26

نلاحظ من خلال النتائج الظاهرة في الجدول (3) حيث تم قياس هذا المتغير من خلال الفقرات (1-10) وقد بلغ الوسيط الحسابي الموزون لمتغير أهمية تبني IAS 540 في العراق (3.85) وهو أكبر من الوسيط الفرضي البالغ (3) وبانحراف معياري (0.82) يشير الى ان المدققين عينة البحث مهتمين في تبني هذا المعيار لما له من دور مهم في تجنب التلاعب في التقديرات المحاسبية وكذلك يشر معامل الاختلاف إلى تجانس إجابات افراد عينة البحث حيث بلغ (0.21) اما الأهمية النسبية لهذا المحور فقد بلغت (0.77)، اذا حققت الفقرة (8) اعلى وسط حسابي بلغ (4.22) وبانحراف معياري بلغ (0.94) ومعامل اختلاف (0.22) وبلغت الأهمية النسبية (0.84) لهذه الفقرة وهي (يتحقق المدقق من مدى معقولية مخصص الخسارة للدعاوي القضائية المقامة على الشركة) ويعزو الباحث ذلك الى ان المدقق يجب عليه القيام بعملية التحقق من المخصصات التي تضعها الإدارة وذلك لا نها تكون عرضة للتحريفات الجوهرية وسوء الاستخدام من قبل الإدارة ومن ضمنها مخصص خسارة الدعاوي القضائية ، اما الفقرة رقم (1) (يلتزم المدقق في العراق بتطبيق معيار التدقيق الدولي IAS 540) فقد جاءت باقل وسط حسابي بلغ (3.22) وبانحراف معياري بلغ (0.94) ومعامل اختلاف (0.22) وبلغت الأهمية النسبية (0.84) وهذا ما يعزو اليه الباحث الى عدم التزام المدقق العراقي بتطبيق هذا المعيار وذلك بسبب عدم توفر المخصصات والإجراءات اللازمة وكذلك عدم وجود التدريب على تطبيق هذه المعايير وتأتي باقي الفقرات تباعاً.

3-5 وصف وتشخيص دور المدقق وفق معيار التدقيق الدولي IAS 540 في الحد من ممارسات تمهيد الدخل

تم قياس متغير دور المدقق وفق معيار التدقيق الدولي IAS 540 في الحد من ممارسات تمهيد الدخل من خلال الاسئلة (1-10) والتي يمثل كل منها مكون جزئياً من المتغير المستقل وبالتالي فان الاجابة عن فقرات هذا المحور تتعكس اتجاهات عينة البحث ومدى تشخيصها لآراء كمجتمع للبحث، والجدول رقم (4) يبين ذلك:

جدول (4) النسب والتكرارات والوساط الحسابية والانحراف المعياري ومعامل الاختلاف والأهمية النسبية للمحور الثاني (دور المدقق وفق معيار التدقيق الدولي IAS 540 في الحد من ممارسات تمهيد الدخل)

الأهمية النسبية %	معامل الاختلاف %	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	لا أتفق تماماً		لا أتفق		محايد		أتفق		أتفق تماماً		الترتيب
				%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	
0.84	0.17	0.71	4.20	-	-	-	-	16.7	10	46.7	28	36.7	22	Q1
0.76	0.22	0.82	3.80	-	-	6.7	4	25.0	15	50.0	30	18.3	11	Q2
0.79	0.15	0.61	3.93	-	-	-	-	21.7	13	63.3	38	15.0	9	Q3
0.78	0.21	0.81	3.92	-	-	6.7	4	16.7	10	55.0	33	21.7	13	Q4
0.73	0.22	0.82	3.67	-	-	6.7	4	35.0	21	43.3	26	15.0	9	Q5
0.84	0.20	0.82	4.20	-	-	3.3	2	15.0	9	40.0	24	41.7	25	Q6
0.80	0.29	1.14	3.98	6.7	4	8.3	5	-	-	50.0	30	35.0	21	Q7
0.74	0.21	0.77	3.70	-	-	5.0	3	33.3	20	48.3	29	13.3	8	Q8
0.84	0.20	0.85	4.22	-	-	3.3	2	16.7	10	35.0	21	45.0	27	Q9
0.80	0.22	0.86	4.00	-	-	8.3	5	11.7	7	51.7	31	28.3	17	Q10
0.79	0.21	0.82	3.96	اجمالي الوسط الحسابي والانحراف المعياري ومعامل الاختلاف والأهمية النسبية للمحور الثاني										

المصدر: من اعداد الباحث بالاستناد الى مخرجات برنامج SPSS. V.26

نلاحظ من خلال النتائج الظاهرة في الجدول (4) حيث تم قياس هذا المتغير من خلال الفقرات (1-10) وقد بلغ الوسط الحسابي الموزون لمتغير أهمية الحد من ممارسات تمهيد الدخل وفق IAS540 (3.96) وهو أكبر من الوسط الفرضي البالغ (3) وبانحراف معياري (0.82) يشير ان معيار IAS540 يوفر مجموعة من الارشادات التي تساعد المدققين في التأكد من التقديرات المحاسبية عند تدقيق البنود التي يتوجب على الإدارة التقدير وبالتالي الحد من ممارسات تمهيد الدخل عن طريق ضبط هذه التقديرات وكذلك يشر معامل الاختلاف إلى تجانس إجابات افراد عينة البحث حيث بلغ (0.21) اما الأهمية النسبية لهذا المحور فقد بلغت (0.79)، اذا حققت الفقرة (9) اعلى وسط حسابي بلغ (4.22) وبانحراف معياري بلغ (0.85) ومعامل اختلاف (0.20) وبلغت الأهمية النسبية (0.84) لهذه الفقرة وهي (يتحقق المدقق من عدم التحيز في تقدير الاندثار والعمر الافتراضي للأصل) ويعزو الباحث ذلك الى ان المدقق يجب عليه القيام بعملية التحقق من تقدير قيمة الاندثار والعمر الافتراضي للأصل وفق القوانين والارشادات التي ينص عليها معيار التدقيق الدولي IAS 540 ، اما الفقرة رقم (5) (يقيم المدقق إجراءات ومخاطر عملية تمهيد الدخل بشكل دائم) فقد جاءت باقل وسط حسابي بلغ (3.67) وبانحراف معياري بلغ (0.82) ومعامل اختلاف (0.22) وبلغت الأهمية النسبية (0.73) وهذا ما يعزو اليه الباحث الى عدم التزام المدقق بتقييم إجراءات ومخاطر عملية تمهيد الدخل بشكل دائم وذلك بسبب عدم الدراية والإلمام بهذه الممارسات التي تقوم بها الإدارة حيث ينبغي على المدقق التدريب بشكل كافي وان يمتلك المؤهلات والخبرة التي تسمح له بكشف مثل هذه الممارسات وتأتي باقي الفقرات تباعاً.

3-6 تحليل الارتباط بين متغيرات البحث: لغرض تحديد قوة العلاقة بين متغيرات البحث تم حساب معامل الارتباط بصيغة سيرمان والموضحة نتائجها في الجدول (5) ادناه:

جدول (5) معاملات معامل الارتباط الخطي البسيط (بيرسون) لمتغيرات البحث

المحور	تبني IAS 540	الحد من ممارسات تمهيد الدخل
أهمية تبني معيار التدقيق الدولي IAS 540	1	0.535**
دور المدقق وفق معيار التدقيق الدولي IAS 540 في الحد من ممارسات تمهيد الدخل	0.535 ¹	1
القيمة المعنوية	0.000	

المصدر: من اعداد الباحث بالاستناد الى مخرجات برنامج SPSS. V.26

يتبين للباحث من خلال الجدول (5) ان قيمة معامل الارتباط الخطي البسيط (بيرسون) بين متغيري البحث تبني IAS 540 في العراق والحد من ممارسات تمهيد الدخل (**0.535) كما موضح في الجدول (5)، وهو ارتباط معنوي موجب عند مستوى معنوية (0.01)، اذ ظهرت قيمة المعنوية (0.000) وهي اقل من مستوى المعنوية (0.01). وعليه هذه النتيجة تؤكد الى على انه كلما زاد الحرص على تبني IAS 540 كلما قلت ممارسات عملية تمهيد الدخل لان هذا المعيار يوفر تعليمات واضحة للحد من هذه الممارسات.

3-7 اختبار تأثير تبني معيار التدقيق الدولي IAS 540 في الحد من ممارسات تمهيد الدخل

لغرض حساب هذا التأثير فقد تم حساب أسلوب تحليل الانحدار الخطي وكما موضح في جدول (6) الآتي:

جدول (6) تأثير تبني معيار التدقيق الدولي IAS 540 في الحد من ممارسات تمهيد الدخل

معامل التحديد R ²	الحد الثابت α	معامل الانحدار (التأثير) β	قيمة T المحسوبة	قيمة F المحسوبة	مستوى الدلالة P	طبيعة العلاقة
0.286	1.509	0.535	4.975	23.274	0.000	معنوية عالية

المصدر: من اعداد الباحث بالاستناد الى مخرجات برنامج SPSS. V.26

ويتبين من جدول (6) أعلاه الآتي:

استعمل الباحث أسلوب تحليل الانحدار الخطي البسيط لاختبار الفرضية الرئيسية الثانية والتي تنص على (لا يساهم تطبيق معيار التدقيق الدولي IAS 540 في الحد من ممارسات تمهيد الدخل)، اذ يوضح الجدول رقم (6) نتائج تحليل الانحدار لتأثير تطبيق معيار التدقيق الدولي IAS 540 في الحد من ممارسات تمهيد الدخل، ويلاحظ ان تطبيق معيار التدقيق الدولي IAS 540 حققت تأثيراً معنوياً في الحد من ممارسات تمهيد الدخل، أي توجد علاقة تأثير معنوية اذ بلغت قيمة (F) المحسوبة (23.274) بمعنوية (0.000) وهي اقل من مستوى المعنوية (0.01)، وفسر معامل التحديد (R²) ما نسبته (28.6%) من المساهمات الحاصلة في الحد من ممارسات تمهيد الدخل، وان ما نسبته (71.4%) تعود الى عوامل اخرى لم تدخل في انموذج الانحدار. وعن طريق الجدول (6) نلاحظ بان قيمة الحد الثابت (a=1.509) وهي معنوية احصائياً عند مستوى المعنوية (0.01)، اذ بلغت قيمة t المحسوبة لها (4.975) بمعنوية (0.000) وهي اقل من مستوى المعنوية (0.01). أما قيمة الميل الحدي فقد بلغت (b=0.535) بمستوى معنوية (0.000) وهي اقل من مستوى المعنوية (0.01) اي انه معنوي احصائياً أيضاً، كما ان قيمة الميل

* تعني ان القيمة معنوية بثقة 95%

** تعني ان القيمة معنوية بدرجة عالية بثقة 99%

الحدّي (b) تشير الى ان التغير الذي يحصل في تطبيق معيار التدقيق الدولي IAS 540 بمقدار وحدة واحدة يؤدي الى الحد من ممارسات تمهيد الدخل بمقدار (0.474).

ومن خلال هذه النتائج نرفض فرضية التأثير الرئيسية الثانية وقبول الفرضية البديلة (يساهم تطبيق معيار التدقيق الدولي IAS 540 في الحد من ممارسات تمهيد الدخل).

رابعاً: الاستنتاجات والتوصيات

1-4 الاستنتاجات

- 1- تعد ممارسات تمهيد الدخل أحد اشكال التلاعب والتحرّف في القوائم المالية عن طريق التقديرات المحاسبية وإن الادارة تمارس هذه العملية عادة عندما تملك خبرات محاسبية عالية في هذا المجال.
- 2- ان مهمة مدقق الحسابات تتأثر عند تدقيق التقديرات المحاسبية بمدى حصوله على الادراك والفهم الكافي للتقديرات المحاسبية التي تضعها الادارة حيث يساعد هذا في عملية التخطيط ووضع برنامج للتدقيق وتحديد توقيت وطبيعة الاجراءات اللازمة لعملية التدقيق.
- 3- وجود تأثير ذو دلالة احصائية لتطبيق معيار التدقيق الدولي " IAS 540 لتدقيق التقديرات المحاسبية الإفصاحات ذات الصلة" والذي يساهم في الحد من ممارسات تمهيد الدخل عن طريق توفير الارشادات اللازمة لتدقيق هذه التقديرات.
- 4- هناك اتفاق نسبي من قبل المهنيين من مدققي الحسابات على وجود انعكاس لتبني معيار التدقيق الدولي IAS 540 حيث يتبين ان هناك حاجة الى وضع اجراءات خاصة بتدقيق التقديرات المحاسبية وفق المعيار المذكور أعلاه في العراق.

2-4 التوصيات: من خلال النتائج التي تم التوصل اليها يوصي البحث ما يلي:

- 1- ضرورة العمل على توفير اسس ونماذج واضحة لقياس ممارسات تمهيد الدخل لتقليل الاعتماد على الحكم الشخصي للتقديرات المحاسبية.
- 2- ينبغي تأهيل المحاسبين والمدققين في البيئة العراقية علمياً وعملياً ليكونوا قادرين على الفهم السليم لكيفية تدقيق التقديرات المحاسبية وفهم الافتراضات التي تضعها الادارة وذلك من خلال الدورات والورش التدريبية التي تقام داخل وخارج العراق لغرض اكتساب الخبرات الكافية في هذا المجال.
- 3- من الضروري قيام المؤسسات المسؤولة عن مهنة التدقيق في العراق تبني برامج تفصيلية لتدقيق التقديرات المحاسبية وذلك للحد من ممارسات تمهيد الدخل.
- 4- من الضروري قيام الجهات المشرفة على العمل الرقابي والتدقيقي في العراق اصدار ارشادات للمدققين تساعدهم على التحقق من مدى دقة الاحكام المهنية المستخدمة من قبل ادارة الشركات عند تدقيق التقديرات المحاسبية.

Sources References:

- 1- Al-Mohammadi, Muhammad Falah Ali, (2021) "A suggested guide for auditing insurance contracts according to IFRS17 in Iraq, master's thesis, University of Baghdad, College of Administration and Economics.
- 2- Al-Qamousi, Daa Abdel-Hussein and Ibrahim. , Aya Abdul Karim, (2018), The Effect of Income Smoothing on Economic Value Added - An Applied Study in a Sample of Iraqi Companies Listed in the Iraq Stock Exchange, Journal of Administration and Economics, Issue 115.
- 3- Al-Taie, B. F. K., Flayyih, H. H., & Talab, H. R. (2017). Measurement of income smoothing and its effect on accounting conservatism: An empirical study of listed companies in the Iraqi Stock Exchange. International Journal of Economic Perspectives, 11(3), 1058-1069.
- 4- Al-Thunibat, Ali Abdel-Qader (2015) "Account Auditing in the Light of International Standards (5th Edition), Jordan, Amman, Dar Wael for Publishing and Distribution.

The role of the international auditing standard IAS 540 'Auditing accounting estimates and related disclosures' in limiting income smoothing practices in the financial statements(from the point of view of Iraqi auditors)

- 5- Baik, B., Choi, S., & Farber, D. B. (2020). Managerial ability and income smoothing. The Accounting Review, 95(4), 1-22.
- 6- Fatima, Aarour, and Nabila, Kawahi, (2016) "The Role of External Auditing in Reducing Profits Management Practices," Master's Thesis, Faculty of Economic, Commercial and Facilitation Sciences, Muhammad Al-Siddiq Bin Yahya University.
- 7- Haider Amer Diab, & a. Dr.. Aamir Muhammed Salman. (2021). The role of the International Standard on Auditing (540) auditing accounting estimates in revealing earnings management practices. Al Kut Journal of Economics and Administrative Sciences, 13 (40), 107-128.
- 8- Indrawan, A. S., & Damayanthi, I. G. A. E. (2020). The Effect of Profitability, Company Size, and Financial Leverage of Income Smoothing. American Journal of Humanities and Social Sciences Research (AJHSSR), 4(2), 09-13.
- 9- Mchenker, Amira, (2019) "The Role of Algerian Auditing Standard No. 540 in Improving the Quality of Financial Statements," a field study of a sample of accountants, accountants and academics in the state of Oum El-Bouaghi, Master's thesis, Faculty of Economic and Commercial Sciences and Facilitation Sciences, Larbi Ben M'hidi University Oum El Bouaghi, Algeria.
- 10- Mushnkar, Al-Ayeb, & Sabrina. (2019). The role of the Algerian auditing standard No. 540 in improving the quality of the financial statements, master's thesis, University of Oum El-Bouaghi.
- 11- Ozili, P. K. (2019). Bank income smoothing, institutions and corruption. Research in International Business and Finance, 49, 82-99.
- 12- Sultan, Hossam Hamid, Pavlovna, Inina Yelena (2021), The Quality of Tax Inspection Activities in Reducing Profits Management Practices, Journal of Business Economics, Special Issue 2.
- 13- Thabet, Hassan Thabet, and Mohamed, Abdel Wahed Ghazi (2014) "Challenges facing the external auditor in auditing fair value, the international conference on the role of international accounting standards in activating the performance of government institutions.
- 14- The Saudi Organization for Certified Public Accountants, (2020), "International Standards for Auditing, Examination, Other Assurances, and Related Services Approved in the Kingdom of Saudi Arabia," King Fahd National Library, Saudi Arabia.