



---

**Analysis of the level of earnings management in companies listed on the Iraq Stock Exchange**

---

**Abstract**

---

The aim of the research was to measure the level of earnings management in Iraqi companies, as well as to show the extent of variation in the level of earnings management in them. The researcher relied on a sample of 55 companies listed on the Iraq Stock Exchange for the period from 2016-2020. The Jones 1991 model was also used to measure earnings management. The study also found that Iraqi companies use the earnings management method in most of the research sample companies. There is also variation in the level of earnings management among companies listed on the Iraq Stock Exchange.

---

**Information**

---

Received: 1/3/2024

Revised: 20/3/2024

Accepted: 1/4/ 2024

Published: 6/7/2024

---

## تحليل مستوى ادارة الارباح في الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية

أ.م.د. مصطفى عبد الحسين علي المنصوري<sup>1</sup>، أ.م.د. علي سعد محمد<sup>2</sup>، م.د. هالة عايد هادي<sup>3</sup>، م.م. سارة  
عبدالامير كامل<sup>4</sup>، أ.م.د. علي ناظم عبد الامير<sup>5</sup>

كلية الادارة والاقتصاد / جامعة المثنى<sup>1,2,4,5</sup>

معهد الصويرة / الجامعة التقنية الوسطى<sup>3</sup>

### المخلص

هدف البحث الى قياس مستوى ادارة الارباح في الشركات العراقية فضلا عن بيان مدى وجود تفاوت في مستوى ادارة الارباح فيها. اعتمد الباحث على عينة مكونة من 55 شركة مدرجة في سوق العراق للأوراق المالية للفترة من 2016-2020. كما تم استعمال نموذج جونز 1991 لغرض قياس ادارة الارباح. كما توصلت الدراسة الى ان الشركات العراقية تستعمل اسلوب ادارة الارباح في اغلب الشركات عينة البحث. كما ان هنالك تفاوت في مستوى ادارة الارباح بين الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية

### المقدمة:

المالية مما يؤثر على الأداء المالي للشركة، والمقصود بالممارسات المحاسبية هو لجوء بعض الشركات في استغلال الثغرات في الاساليب والبدائل المتاحة لتحسين صورة الشركة، وقد دفعت تلك الازمات الى كشف الدور المهم الذي يؤديه المدقق الخارجي في الحد من مخاطر الممارسات المحاسبية، اذ يهدف عمل المدقق اساسا الى ضمان عدالة وصدق القوائم المالية، وما يترتب على ذلك من دقة ومصداقية البيانات التي تتضمنها تلك القوائم .

لقد اتجهت العديد من الدراسات في السنوات العشر الماضية في البحث عن العلاقة بين جودة التدقيق وقدرته في اكتشاف الممارسات المحاسبية من خلال وجود الغش والاحتيال والتلاعب بالقوائم المالية، وتتوجها لهذا الجهود جاءت دراسة Jones التي وضعت نموذجا لقياس ادارة

تعد الممارسات المحاسبية من الأحداث المهمة التي ظهرت في عقد الثمانينات عندما واجهت الوحدات الاقتصادية صعوبات خاصة ، الركود التي حدثت في تلك المدة ، إذ كان هناك ضغوط على الوحدات الاقتصادية لتحقيق الأرباح من جهة وانفصال الملكية والمرونة في الإدارة ساعد على ازدياد ممارسة ادارة الارباح من قبل إدارات الشركة من جهة أخرى. إذ أصبحت الادارة تتلاعب بأرقام البيانات المالية من خلال عرضها بصورة تخدم اغراض معينة وتكون غير عادلة لاتخاذ القرارات الاقتصادية المهمة ، فهناك الكثير من الشركات العالمية تتلاعب بأرقام القوائم المالية في ظل وجود الازمات المالية ، مما ساهم في انهيار العديد من الشركات وان السبب الاساسي لظهور تلك الازمات قيام ادارة الشركة بتطبيق ممارسات محاسبية لغرض التلاعب بالتقارير

من دراسة مستوى ادارة الارباح للشركات عينة البحث . وبالتالي يتوقع ان يقدم البحث الامور الاتية :-

1- ان كل من الجانب النظري والعملي يخدم الباحثين من خلال البحث في تقييم مستوى ادارة الارباح في سوق العراق للاوراق المالية . اذ ان النتائج المتحققة من هذا البحث سوف تدعم كفاءة واستقرار سوق العراق للاوراق المالية .

2- تقديم المساعدة لادارة الشركات عينة البحث بشكل خاص والشركات المدرجة في سوق العراق للاوراق المالية بشكل عام والاسواق المالية والمساهمين الحاليين والمرقبين والمحللين الماليين في معرفة الاثار المتوقعة من استعمال ادارة الارباح .

#### رابعاً\_ فرضية الدراسة:

##### الفرضية الرئيسية الاولى:

تمارس الشركات العراقية المدرجة في سوق العراق للاوراق المالية

##### الفرضية الرئيسية الثانية :

هناك تفاوت ذو دلالة احصائية للممارسات المحاسبية بين القطاعات الاقتصادية في سوق العراق للاوراق المالية .

خامساً: منهج البحث ووسائل جمع البيانات والمعلومات

#### 1 . منهج البحث :

اعتمد البحث كلاً من المنهجين الاستنباطي والاستقرائي، اذ تم وفقاً للمنهج الاستنباطي تسليط الضوء على مفاهيم كل من ادارة الارباح ومناقشة ابرز واهم النماذج المعتمدة في مجال تحديد ادارة الارباح والاستناد الى احد تلك مع مراعاة البيئة المحلية وان لا يكون هنالك تداخل بين المقياس المعتمدة وملاءمته للتطبيق، في حين تم وفقاً للمنهج الاستقرائي تشخيص مشكلة البحث وتحديد ابعادها من خلال الاطلاع على التقارير المالية والنشرات الصادرة عن سوق العراق للاوراق المالية ذات الصلة بالموضوع .

الأرباح في القوائم المالية، ومحاولة الاستفادة من هذا الانموذج في الحد من الممارسات المحاسبية.

#### المبحث الاول

##### منهجية الدراسة

##### اولاً-مشكلة الدراسة

في ظل تلاعب الإدارة بالأرباح المعلن عنها في البيانات المالية من أجل زياده ارباحها لجأ الكثير منها الى تجميل البيانات المالية، من خلال استخدام الاساليب والبدائل المحاسبية وهذه الممارسات ساهمت في تحسين الوضع المالي من حيث الربحية أو من حيث المركز المالي، إلا أن هذا التحسين غير واقعي وإنما هو مجرد تظليل للاطراف ذات العلاقة بالشركة. مما ينبغي الحد من ادارة الارباح من خلال العمل على ضمان التزام تلك الشركات بعرض بياناتها المالية بمصادقية. لذا تكمن مشكلة الدراسة من خلال التساؤلات الاتية :-

1-هل تمارس الشركات العراقية عينة البحث الممارسات المحاسبية ؟

2- هل هنالك تفاوت في الممارسات المحاسبية بين القطاعات الاقتصادية في سوق العراق للاوراق المالية ؟

##### ثانياً\_ أهداف الدراسة:

يسعى البحث لتحقيق الاهداف الاتية :-

1- بيان مدى ممارسة الشركات عينة البحث للممارسات المحاسبية

2- بيان مدى وجود تفاوت بين الشركات عينة البحث في الممارسات المحاسبية طبقاً للقطاعات الاقتصادية التابعة لها .

##### ثالثاً: اهمية الدراسة:-

بعض الاحيان قد يكون حافزاً لإدارة الشركات في التلاعب بالبيانات المالية لغرض اظهار نتائج انشطتها بالشكل الذي يتناسب مع تطلعات الادارة وذلك من خلال استغلال اساليب التضليل والخداع للتلاعب بالمعلومات المحاسبية من اجل تغطية ضعف الاداء المالي للشركات ومن هنا كان لا بد

## 2. وسائل جمع البيانات والمعلومات :

تمثلت وسائل جمع البيانات والمعلومات اللازمة لإنجاز البحث بجانبه النظري والتطبيقي بما يلي :

أ . الجانب النظري ، اذ اعتمد الباحثين على ما متوفر من الادبيات الاجنبية والعربية من الكتب والدوريات والبحوث المنشورة وغير المنشورة ذات الصلة بموضوع البحث ، فضلا عن الدراسات السابقة التي تمت مراجعتها من قبل الباحثة مما ساعد في اغناء البحث واثرائه .

ب . الجانب التطبيقي ، استندت الباحثين في هذا الجانب على التقارير المالية السنوية الصادرة عن الشركات عينة البحث المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية وللمدة (2016-2020)م للحصول على البيانات والمعلومات المطلوبة.

### سادسا: حدود البحث

1- الحدود المكانية : الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية.

2- الحدود الزمانية : تمثلت الحدود الزمانية للبحث بالمدة من (2016 \_ 2020) م ، وقد اختيرت هذه المدة لأنها تمثل احدث سلسلة زمنية تتوافر عنها المعلومات .

### سابعا: مجتمع وعينة البحث

يتمثل مجتمع البحث كافة شركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية لغاية نهاية (2020) ، واعتمدت الباحثة على (55) شركة مستمرة تداول اسهمها طيلة مدة البحث لتمثل عينة البحث .

### ثامنا: نموذج القياس المعتمد لقياس ادارة الارباح

تم الاعتماد على أنموذج جونز وفق المعادلة الرياضية الاتية :-

$$TA/At-1=a1(1/At-1)+a2(\Delta Revt/At-1)+a3(PPEt/At-1)+e_1$$

### المبحث الاول

### الممارسات المحاسبية

### تمهيد:

تتمثل العملية المحاسبية في معالجة العديد من حسم الصراعات وقضايا الحكم من أجل عرض نتائج العمليات التجارية والاحداث المالية وهذا المرونة في الشركات وفرت الفرصة في التلاعب والاحتيال والغش والتحريرف وقد ظهرت الممارسات المحاسبية لأول مرة في عام 1494م داخل اطروحة لوكا باسيولو الشهيرة Suma de arithmetica geometria propderi وانه نوع حديث من انواع المحاسبة الا انه ظهر بشكل اساس من قبل المهنيين والمستثمرين في الاسواق المالية وتبين ان الكثير من النمو الظاهري في الارباح التي حدثت في الثمانينات كانت بسبب الممارسات المحاسبية وليس بسبب النمو الحقيقي للشركة.

### اولا: مفهوم ادارة الارباح

ان ادارة الارباح بدأت في القرن الثامن عشر، عندما اخذت الوحدات الاقتصادية تندمج مع بعضها البعض لتكوين وحدات اقتصادية ضخمة وكبيرة وايضا عندما واجهت الشركات صعوبة في مدة الازمات التي حدثت في الثمانينات، حيث كانت الشركة التي تحقق ارباح افضل في الوقت الذي كان من الصعب ايجاد تلك الارباح فقد رأت الشركات انها لا تستطيع ان تكتسب الارباح لكن تستطيع أن تبدها (Eton,2012,510)، مما ادى الى لجوء الشركات الى ادارة الارباح سعيا لتنظيم منافعها على حساب المساهمين وهو سلوك غير اخلاقي مما يتطلب تدخل المدقق للحد من مخاطر ادارة الارباح، لذا اصبحت ادارة الارباح محل تركيز واهتمام المدققين والمحاسبين في السنوات الاخيرة خاصة بعد انهيار شركة ENRON واتهامها بالتلاعب بالبيانات المالية للوحدة الاقتصادية مستغلة المرونة والاساليب المحاسبية باظهار نتائج غير حقيقية(السياغي،2018: 104) وقد تعمل إدارة الشركة أحياناً على تحسين تكوين

وخيارات المبادئ المحاسبية او خطوة باتجاه ادارة الاربيـاح او تمهيـد السـدـخـل (Comisky&Mulford,2012:13). كما تعرف الممارسات المحاسبية بانها مجموعة من الاجراءات الخاصة باستغلال المرونة المتاحة في عملية اختيار الاجراءات والسياسات المحاسبية بهدف تخفيض التقلبات الطارئة والذهاب الى التقارير المالية التي تعكس الاداء المالي عند المدة المالية(الشمري:2016:13). وعرفت ايضا بانها عملية تحويل الصورة المحاسبية من ماهي عالية الى صورة غير حقيقة حسب رغبة معدي القوائم المالية من خلال الاستفادة من الاجراءات والقواعد المحاسبية خلال استغلال الثغرات الموجودة في الاساليب والطرق المحاسبية للشركة (Rajput,2014:194). وهناك من يعرفها على انها عبارة عن استعمال المعرفة المحاسبية للتأثير على القوائم المالية من دون الخروج عن القوانين والقواعد المحاسبية وتعمل على تحقيق اهداف الشركة مندون الخروج عن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها(38;2014, Yadav)

وعرفت ايضا بانها تمثل عملية هيكلية بحيث تنتج نتائج محاسبية بدلا من الأبلاغ عن هذا الممارسات بطريقة منسقة وحيادية او يستطيع المحاسب استعمال معرفته بالقواعد والاجراءات المحاسبية للتلاعب بالأرقام في سجلات الشركة (Vsurelu et al ,2010:352)

ويرى(Al- momamani ,2013:18) بانها عملية تلاعب بالمحاسبة للاستفادة من الثغرات الموجودة في المحاسبة كما يستعملون معرفتهم في القواعد المحاسبية والرغبة في تجنب دفع الضريبة وتوسيع المصارف. وتعرف بانها استخدام الحكم الشخصي عند التقرير عن القوائم المالية وتنظيم المعاملات المحاسبية بطريقة تساعد على تغيير

مركزها المالي من خلال استغلال الثغرات في اساليب التدقيق أو عن طريق استغلال البدائل والسياسات المحاسبية والتلاعب بالبيانات المالية التي تؤثر على البيانات المالية. (البطرنى،2020:3) وان القوائم المالية لا تعبر بصدق عن الاداء المالي الحقيقي للشركة والبيانات المالية المنشورة قد تترك امالاً غير حقيقة في الفترة القصيرة لكنها لا يمكن ان تستمر في فترة اطول وانهيار الشركات يفقد المساهمين الثقة في الأسواق المالية(32;2012, Akenbor) كما ان الحديث عن الممارسات المحاسبية يقودنا الى التفكير في الكيفية التي استعملها المحاسبين لمعرفتهم في تنظيم الارقام المحاسبية المظلمة للمعلومات المالية وهناك مسميات عديدة للممارسات المحاسبية منها المحاسبة الابداعية او الخلاقة او العبث في المحاسبة او فن الارباح او لعبة الارقام المالية او تمهيد الدخل ويعد هذا الاسلوب ابداعيا بشكل رئيسي كون رسالته الاساسي لا تتبع من القوانين لكنها تتبع من فكرة ذكية وهي تنطوي على استغلال الثغرات الموجودة في الاجراءات المحاسبية وتعدد بدائلها ونقاط ضعفها. لقد تعددت التعاريف للممارسات المحاسبية فيمكن النظر اليها من زاويتين، الزاوية الاولى وهي نظرة ايجابية في ايجاد حل واجراء محاسبي يساعد الشركة في اتخاذ القرارات وتوفير معلومات مالية ذات جودة عالية وتطويع وتجديد في الطرق المحاسبية، اما الزاوية الثانية هي نظرة سلبية في اتباع اساليب والتلاعب بالبيانات المالية من اجل اظهار وضعيه معينة تخدم مصالح معينة الا ان الكثير من الباحثين يعتقدون ان ظهور الممارسات المحاسبية كان بسبب الازمات في العالم مما ادى الى ضغط كبير على المدققين والمحاسبين لتضخيم الارباح (شريفى و مزيمش ، 2020 ، 247). وعرفت بانها الخطوات او الاجراءات التي تستخدم للتلاعب بالقوائم المالية باستخدام ممارسات

المدة المالية مما تقوم الشركة بتحسين الكفاءة المالية

3- زيادة في الارباح المتحققة والمتوقعة من خلال زيادة الاحتياطات والاستحقاقات اي انها تستخدم الارباح المستقبلية لتحسين الارباح وعندما تحقق الشركات ارباح كبيرة من الارباح المتوقعة إذ تتمثل الممارسات المحاسبية من خلال التلاعب بالأرقام وزيادة حقوق الملكية المرتبطة في الأرباح مثل حقوق الخيارات والتعويضات والاسهم(الشمري، 2016: 20).

4- تقليل مخاطر الشركات المساهمة عن طريق زيادة سعر الاسهم في سوق الاوراق المالية وتظليل المستثمرين لاهداف معينة

5- اسلوب ايجابي مفيد يهدف إلى ايجاد حلول لمشاكل المحاسبة المالية لغرض تقديمها بشكل افضل وتقديم دخل ايجابي يفيد الأداء المالي

(Akenbor,2012:23)

رابعا- الأثار المترتبة على الممارسات المحاسبية :

يترتب على الممارسات المحاسبية في الشركات المساهمة الكثير من الاثار السلبية في الاجل الطويل حتى لو حققت الشركة ارباحا في الاجل القصير مايلي(Sun,2013:234)و(شرف،2019: 227):

1-عدم دقة البيانات المالية وتوفير قوائم المالية مضللة مما يؤدي إلى فقدان الثقة لدى المساهمين في القوائم والتقارير المالية للشركة.

القوائم المالية بهدف تضليل ذوي المصالح وخاصة التأثير على النتائج التعاقدية التي تعتمد على التقارير المالية والاداء المالي للشركة (Elkalla,2017:12). كما عرفت بانها اسلوب من اساليب التلاعب والغش في المعلومات المالية من قبل المحاسبين لاختفاء الاداء الفعلي للشركة المساهمة بغرض تحقيق نتائج نافعة للشركة المساهمة او العاملين فيها وتوصف مثل هذا الممارسات المحاسبية بالمحاسبة الابداعية اذا تمت ممارستها من دون تجاوز المبادئ والمعايير المحاسبية (Bhasin,2016:10)

من خلال العرض السابق فإن الباحث تتفق مع (Elkalla,2017:12) في تعريف الممارسات المحاسبية بانها استخدام الحكم الشخصي عند التقرير عن القوائم المالية وتنظيم المعاملات المحاسبية بطريقة تساعد على تغيير القوائم المالية بهدف تضليل ذوي المصالح وخاصة التأثير على النتائج التعاقدية التي تعتمد على التقارير المالية والأداء المالي للشركة.

ثانيا: اهداف الممارسات المحاسبية

تلج الادارة الى الممارسات المحاسبية في الشركة لتحقيق العديد من الأهداف والمنافع لها من اهمها :

1- مظهر الشركة الذي يتصف بالقوة امام مستخدمى المعلومات المالية وظهور ادارة الشركة ايضا بالمستوى المطلوب امام مستخدمى القوائم المالية(Nag,2015:83)

2- تجنب الابلاغ عن الخسائر في القوائم المالية من قبل الشركة سعيا لتجاوز المخاطر والتي تنجم عن حدوث توقعات بان ينحدر الدخل الى ما دون الصفر في

الخارجي مثل الاغفال المتعمد للتدقيق عن طريق بند المصاريف المالية وقد تلجأ الشركة على اعتبار المصاريف المالية هي مصاريف تجارية بهدف تحقيق صافي الربح لمدة مالية مما يؤدي الى تخفيض قيمة الضريبة او عملية تقليل الدخل الخاضع للضريبة لا يكون الا من خلال الممارسات المحاسبية اي التلاعب بالأرقام من اجل التقليل من الدخل الخاضع للضريبة او من خلال دمج المصاريف او تعظيم مصاريف الشركة مع المصاريف الشخصية . او من خلال تخفيض الارباح وزيادة النفقات والايادات بهدف تخفيض هوامش الاقتطاع الضريبي ، اي ان تخفيض العبء الضريبي من الحوافز الرئيسة للتلاعب من خلال السياسات المحاسبية، لتقليل من الدخل المحاسبي لغرض التقليل من المدفوعات الضريبية(بهلولي، 2020: 32).

2-الوفاء بالمتطلبات التعاقدية : تحكم الشركات المساهمة وادارتها العديد من المتطلبات القانونية والتنافسية والتعاقدية والقدرة على التمسك بقيمة اكبر من الحصة السوقية للمحافظة على الاداء المالي للشركة، والالتزام بالمتطلبات يضمن للشركة الحفاظ على عملائها الا ان بعض الاحيان تواجه الشركات ظروف تشغيلية واستثمارية تتدفع ادارتها الى اتباع اساليب بهدف التلاعب بالأرقام المحاسبية بمضمون القوائم المالية (Phillips 492 2013: et al).

3- الاحتفاظ بالتمويل أو الحصول عليه من خلال رفع سعر السهم: تحصل معظم الشركات على التمويل اللازم لسداد الديون واحتياجاتها التشغيلية ، أحياناً عن طريق اعتماد ممارسات محاسبية لتحسين الأداء المالي ، خاصة أن الدخل المتحقق لا يفي بالالتزام بالأداء والوفاء بالديون. إذ قد تؤثر شروط التمويل المقدمة لهم على سعر سهم الشركة في السوق المالي . وبالتالي فان الشركة تعمل على تعظيم قيمة البيانات المالية ومن ثم تحسين أسعار اسهم هذه الشركات في السوق المالي(خليفة، 2013: 121)، إذ ان الانخفاض في قيمة صافي دخل الشركة على سعر السهم في السوق المالي ، وبالتالي فإن الهدف من استعمال هذه الأساليب هو تعظيم قيمة الشركة وزيادة سعر سهم الشركة للسوق المالي (الصدیق، 2016: 132).

2-تتعرض الشركة في الكثير من الحالات للدعاوي القضائية بسبب الممارسات المحاسبية واطهار الشركة على غير حقيقتها ومن ثم اتخاذ القرار غير صحيح مما يلحق الضرر بأصحاب المصلحة وسوف يؤدي الى تعرض الشركة للانهيـار والافلاس.

4-تشوية قرارات الاستثمار وتخصيص جودة البيانات المالية مما يدفع الشركة الى الانحراف عن المستوى الامثل في الاستثمار مما يؤدي سوء تخصيص الشركة.

5-عدم تماثل المعلومات في القوائم المالية بسبب سيطرة وتحكم الادارة كافة المعلومات مقارنة بملاك الشركة واصحاب المصلحة مما يوفر طرائق الممارسات المحاسبية من قبل مدير الشركة وتحقيق نوع من التحيز في اعداد المعلومات المالية لتعظيم مصالحهم الشخصية على مصالح الفئة المرتبطة بالشركة مما يؤثر على قدرة الشركة المساهمة في الاستمرار .

#### سادسا: دوافع الادارة لاستعمال الممارسات المحاسبية:

أن ازدياد فجوة توقعات مستخدمي القوائم المالية وما يترتب عليها من التداعيات المالية السلبية وقد تراكمت من سنة الى اخرى وتحدث بسبب الفشل المالي في الشركات الكبرى واثار النقاش والجدل حول المرونة التي تمنحها المعايير والقوانين المحاسبية حسب مصلحة الشركة وهذا ما يطلق عليه بالممارسات المحاسبية مما تتدفع الادارة الى توظيف اساليب متعددة والتلاعب بحسابات الشركة من خلال ممارسة اساليب محاسبية هناك عدة دوافع مختلفة متعلقة بالشركة، او بدافع مصلحة شخصية وربما تكون ضد مصلحة الشركة ومن أهم الدوافع هي :

1-دوافع ضريبة: إذ يعد الدافع الضريبي من الحوافز التي تدفع الشركة الى توظيف احدى اساليب الممارسات المحاسبية وبالتعاون مع المدقق

1-دوافع تتعلق براس المال: تشكل البيانات المالية المنشورة مصدراً مهماً يعتمد عليها المحلل والمستثمر المالي وهذا الامر يدفع الادارة للتلاعب والغش للتأثير على اسعار الاسهم المالية والتأثير على قرارات المستثمرين لما يضمن استمرار وبقاء الشركة في سوق المنافسة.

2- دوافع تتعلق بالتعاقدات : عندما تعتمد الشركة على تعاقدات معينة بينها وبين الاطراف الاخرى، تلجأ ادارة الشركة للتلاعب بالبيانات المحاسبية لاتيتم هذا التعاقدات بالشكل الذي يضمن تحقيق اهداف الشركة ومن امثلة التعاقدات هي التعاقدات الخاصة بالادارة او مكافآت الادارة الخاصة بالقروض.

3-دوافع تتعلق بالتشريعات : تشمل دوافع السياسية والتنظيمية والهدف منها خفض التكاليف السياسية او التنظيمية ،عندما يكون لدى الشركة قناعة بان الارباح المعلنة سوف تؤثر على متخذي القرارات السياسية او التشريعية ،حيث يلجأ المدير الى ادارة الارباح لكي تبدو الشركة ملتزمة بالمعايير والتشريعات لتجنب التدخل الحكومي مثل مكافحة الاحتكار.

### المبحث الثالث

#### وصف العينة وقياس الممارسات المحاسبية واختبار فرضيات البحث

خصص هذا المبحث لوصف عينة البحث وتطبيق نموذج جونز للكشف عن الشركات التي تستعمل الممارسات المحاسبية ضمن عينة البحث من خلال الاستناد الى الخطوات المتبعة في نموذج جونز لقياس الممارسات المحاسبية والكشف عنها مع دراسة دوافع الشركات عينة البحث التي استخدمت الممارسات المحاسبية . تم اختيار عينة من المصارف المدرجة في سوق العراق للاوراق المالية اذ بلغ عدد المصارف المدرجة في السوق 44 مصرفاً تم اختيار عينة منها مكونة من 17 عشر مصرفاً. كما تم اختيار عينة من شركات التأمين المدرجة في سوق العراق للاوراق المالية اذ بلغ عدد شركات التأمين المدرجة في السوق 5 شركات تم اختيارها جميعاً. فضلاً عن اختيار عينة من شركات الاستثمار المدرجة في سوق العراق

4-تحقيق مكاسب شخصية او مكاسب الموظفين: يعد من أهم دوافع اساليب الممارسات المحاسبية وتنطوي على تعاون المدقق الخارجي مع الشركة، لتحقيق مصالح شخصية تكون بالعادة على حساب الشركة ورفع الاجور في كثير من الاحيان يخضع المدير لنظام اجور تحفيزي مرتبط بالاداء المالي بحسب مكافئتهم في حالة بلوغ الاهداف وهذه الاهداف مرتبطة بالارباح والمبيعات الامر الذي يدفعهم للتلاعب بالقوائم المالية (Michael 2011:33).

5-التأثير الايجابي على سمعة الشركة: ان عملية التلاعب بالأرقام في القوائم المالية بشكل عام هي امتداد لمنافع مختلفة من خلال ما يتم تحقيقه من منافع شخصيه للشركة او زيادة اعتمادية مستخدمي القوائم المالية على ما تضمنه من معلومات مالية ،تمكنهم من اتخاذ قراراتهم الاستثمارية والادارية ،يهدف تحسين الموقف التنافسي والمالي من خلال مستخدمي القوائم المالية في الاسواق ،الامر الذي ساعد في زيادة المقدرة التنافسية والحصة السوقية وزيادة نموها واستمرارها وبالتالي زيادة المتعاملين مع الشركة من خلال ما يتم تناقله من بيانات مالية بهدف تحسين قيم القوائم المالية المتعلقة بالأداء المالي للشركة (Khan et al ,2019:480).

7-تحسين الاداء المالي للشركة : تقوم ادارة الشركة بتحسين اعمال الشركة التي تقوم بأدارتها بهدف تحقيق صورة ايجابية عن الاداء المالي وتعمل على تحسين صورة الادارة امام مجلس الادارة او تجنب الابلاغ عن الخسائر في القوائم المالية من قبل الشركة سعياً لتجاوز المخاطر التي تنجم عن حدوث توقعات بان تنحدر الارباح الى ما دون الصفر في فترة مالية والهدف من استخدام الاساليب هو تحسين الاداء المالي للشركة (Fels,2015).

كما يرى كل من ( Khan et al ، 2019:480 )، (Katmon & al-Farooque ، 2017: 54)، (ابراهيم ، 2019: 534)، (AL-shattarat,2017: 54) أن هناك ثلاث انواع من الدوافع الخارجية تندفع الشركة الى استعمال اساليب الممارسات المحاسبية ،دوافع تتعلق براس المال ودوافع تتعلق بالتشريعات ودوافع تتعلق بالتعاقدات وكالاتي:

الارباح غير اختيارية وتقدير المستحقات مع الاخذ بالحسبان التغير بالمتغيرات الاقتصادية مؤكدا ان المستحقات غير ثابتة (Ervin, 2015: 44) ومن اهم الاضافات التي قدمها نموذج جونز الخروج عن فرضية ثبات المستحقات الاختيارية خلال المدة اذ تم تطوير نموذج انحدار خاص لتقدير هذا المستحقات وفصلها عن المستحقات الكلية لقياس الممارسات المحاسبية وضبط تأثير العوامل الاقتصادية من خلال استخدام (المصانع والممتلكات والتغير في الارباح) واثبت دراسة جونز ان هذا النموذج ناجح في المستحقات الإجمالية(بدوري، ٢٠١٨: ٤٩) وتعتبر المعادلة التالية(2 : Loukianova ، 2017 )0

$$NDAit = a1(1/Ait\_1) + a2 (\Delta REVit/Ait\_1) + a3( PPEit/Ait\_1)$$

حيث ان :

$NDAit$  = المستحقات غير الاختيارية لشركة (i) خلال فترة t

$Ait\_1$  = إجمالي اصول الشركة (i) في نهاية المدة (t\_1)

$\Delta REVit$  = التغير في إيرادات الشركة (i) خلال مدة (t)

$PPEit$  = قيمة الآلات والعقارات والممتلكات للشركة (i) في نهاية الفترة (t).

جدول رقم (9) الممارسات المحاسبية في قطاع المصارف

للاوراق المالية اذ بلغ عدد شركات الاستثمار المدرجة في السوق 9 شركات تم اختيار 5 منها .

كما تم اختيار عينة من شركات الخدمات المدرجة في سوق العراق للاوراق المالية اذ بلغ عدد شركات الخدمات المدرجة في السوق 11 شركات تم اختيار 6 منها. اما شركات القطاع الصناعي المدرجة في سوق العراق للاوراق المالية اذ بلغ عدد شركات الصناعة المدرجة في السوق 25 شركات تم اختيار 10 منها. كما ان شركات الفنادق والسياحة المدرجة في سوق العراق للاوراق المالية اذ بلغ عدد شركات الفنادق والسياحة المدرجة في السوق 10 شركات تم اختيار . فضلا عن ان شركات القطاع الزراعي المدرجة في سوق العراق للاوراق المالية بلغ عدد شركات المدرجة في السوق 7 شركات تم اختيار 6 منها . كما تم اختيار عينة من شركات الاتصالات المدرجة في سوق العراق للاوراق المالية اذ بلغ عدد شركات التأمين المدرجة في السوق 2 شركة تم اختيارها جميعا.

ثانيا : قياس مستوى الممارسات المحاسبية للشركات عينة البحث

أنموذج جونز 1991 The Jones Model

دراسة Jones نموذجا يمثل تطوير لنموذجي De Angelo, Healy اذ يقترح الأنموذج التحكم في اثر المتغيرات الاقتصادية للشركة المساهمة في الاستحقاق غير اختياري عن طريق افتراض ان

المصرف	2016	2017	2018	2019	2020
اشور	-0.0510	0.0713	0.0589	-0.1170	0.1096
الاستثمار العراقي	-0.0093	-0.0598	0.0776	0.0497	0.1077
الاهلي العراقي	0.0938	-0.0698	-0.0678	0.0666	0.0540
المتحد للاستثمار	-0.0705	0.1208	0.0167	0.1131	0.0081
المنصور للاستثمار	0.0151	-0.5133	0.0688	-0.2232	0.0198
ايلاف اسلامي	-0.3040	0.2678	0.0489	-0.0156	0.2938
التجاري العراقي	0.0002	0.1182	0.0560	-0.0426	-0.1388
الخليج العراقي	0.1718	-0.5106	0.1739	0.0060	-0.0022
الشرق الاوسط للاستثمار	0.0645	0.0360	-0.1031	-0.0532	0.2365
الشمال للتمويل والاستثمار	0.7510	0.1700	0.0594	0.0573	-0.0386

0.0630	-0.0375	0.0127	-0.0409	-0.1118	الموصل للتنمية والاستثمار
0.0000	0.1468	0.0037	-0.0443	0.0198	الوطني الاسلامي
0.0126	0.0255	0.1183	-0.0155	-0.0529	بابل
0.0696	-0.0718	0.0416	0.2223	0.0224	بغداد
0.1572	-0.1046	-0.1491	-0.0306	0.1174	مصرف سومر التجارى
-0.0903	-0.4857	0.0362	0.2690	-0.1218	مصرف الائتمان
0.0318	-0.1666	-0.0722	0.0383	0.0577	مصرف كردستان

يتضح من جدول ( 9 ) الاتي :-

مما يدل على استخدام الممارسات المحاسبية في السنوات المذكورة اعلاه اما بقية السنوات فكان مقدار الخطا لنموذج الانحدار المتعدد لموديل جونز كانت قيمته سالبة مما يدل على عدم استخدام الممارسات المحاسبية في السنوات ( 2017 – 2018).

4- يتضح بان مصرف المتحدة للاستثمار قد استخدم الممارسات المحاسبية لادارة ارباحه خلال سنة ( 2017-2018-2020 ) اذ كان مقدار الخطا لنموذج الانحدار المتعدد لموديل جونز كانت قيمته موجبة مما يدل على استخدام الممارسات المحاسبية في السنوات المذكورة اعلاه اما بقية السنوات فكان مقدار الخطا لنموذج الانحدار المتعدد لموديل جونز كانت قيمته سالبة مما يدل على عدم استخدام الممارسات المحاسبية في السنوات ( 2016 – 2019).

5- يتضح بان مصرف المنصور للاستثمار قد استخدم الممارسات المحاسبية لادارة ارباحه خلال سنة ( 2016-2018-2020 ) اذ كان مقدار الخطا لنموذج الانحدار المتعدد لموديل جونز كانت قيمته موجبة مما يدل على استخدام الممارسات المحاسبية في السنوات المذكورة اعلاه اما بقية السنوات فكان مقدار الخطا لنموذج الانحدار المتعدد لموديل جونز كانت قيمته سالبة مما يدل

1- يتضح أن مصرف اشور قد اسعمل الممارسات المحاسبية لادارة ارباحه خلال سنة ( 2017-2020 ) اذ كان مقدار الخطا لنموذج الانحدار المتعدد لموديل جونز كانت قيمته موجبة مما يدل على استخدام الممارسات المحاسبية في السنوات المذكورة اعلاه اما بقية السنوات فكان مقدار الخطا لنموذج الانحدار المتعدد لموديل جونز كانت قيمته سالبة مما يدل على عدم استعمال الممارسات المحاسبية في السنوات ( 2016 – 2019).

2- يتضح ان مصرف الاستثمار العراقي قد استخدم الممارسات المحاسبية لادارة ارباحه خلال سنة ( 2018-2019-2020 ) اذ كان مقدار الخطا لنموذج الانحدار المتعدد لموديل جونز كانت قيمته موجبة مما يدل على استعمال الممارسات المحاسبية في السنوات المذكورة اعلاه اما بقية السنوات فكان مقدار الخطا لنموذج الانحدار المتعدد لموديل جونز كانت قيمته سالبة مما يدل على عدم استعمال الممارسات المحاسبية في السنوات ( 2016 – 2017).

3- يتضح بان مصرف الاهلي العراقي قد استعمل الممارسات المحاسبية لادارة ارباحه خلال سنة ( 2016-2019-2020 ) اذ كان مقدار الخطا لنموذج الانحدار المتعدد لموديل جونز كانت قيمته موجبة

9- يتضح بان مصرف الشرق الاوسط للاستثمار قد استعمل الممارسات المحاسبية لادارة ارباحه خلال سنة (2016-2017-2020) اذ كان مقدار الخطا لانموذج الانحدار المتعدد لموديل جونز كانت قيمته موجبة مما يدل على استخدام الممارسات المحاسبية في السنوات المذكورة اعلاه اما بقية السنوات فكان مقدار الخطا لنموذج الانحدار المتعدد لموديل جونز كانت قيمته سالبة مما يدل على عدم استعمال الممارسات المحاسبية في السنوات ( 2018 – 2019).

10- يتضح بان مصرف الشمال للتمويل والاستثمار قد استعمل الممارسات المحاسبية لادارة ارباحه خلال سنة (2016-2017-2018-2019) اذ كان مقدار الخطا لانموذج الانحدار المتعدد لموديل جونز كانت قيمته موجبة مما يدل على استخدام الممارسات المحاسبية في السنوات المذكورة اعلاه اما بقية السنوات فكان مقدار الخطا لنموذج الانحدار المتعدد لموديل جونز كانت قيمته سالبة مما يدل على عدم استعمال الممارسات المحاسبية في سنة (2020).

11- يتضح بان مصرف الموصل للتنمية والاستثمار قد استعمل الممارسات المحاسبية لادارة ارباحه خلال سنة (2018-2020) اذ كان مقدار الخطا لانموذج الانحدار المتعدد لموديل جونز كانت قيمته موجبة مما يدل على استخدام الممارسات المحاسبية في السنوات المذكورة اعلاه اما بقية السنوات فكان مقدار الخطا لنموذج الانحدار المتعدد لموديل جونز كانت قيمته سالبة مما يدل على عدم استعمال الممارسات المحاسبية في السنوات ( 2016 – 2017 - 2019).

12- يتضح بان مصرف الوطني الاسلامي قد استعمل الممارسات المحاسبية لادارة ارباحه خلال

على عدم استعمال الممارسات المحاسبية في السنوات ( 2017 – 2019).

6- يتضح بان مصرف ايلاف الاسلامي قد استخدم الممارسات المحاسبية لادارة ارباحه خلال سنة ( 2017-2018-2020 ) اذ كان مقدار الخطا لنموذج الانحدار المتعدد لموديل جونز كانت قيمته موجبة مما يدل على استخدام الممارسات المحاسبية في السنوات المذكورة اعلاه اما بقية السنوات فكان مقدار الخطا لنموذج الانحدار المتعدد لموديل جونز كانت قيمته سالبة مما يدل على عدم استخدام الممارسات المحاسبية في السنوات ( 2016 – 2019).

7- يتضح بان المصرف التجاري العراقي قد استخدم الممارسات المحاسبية لادارة ارباحه خلال سنة ( 2016-2017-2018 ) اذ كان مقدار الخطا لنموذج الانحدار المتعدد لموديل جونز كانت قيمته موجبة مما يدل على استخدام الممارسات المحاسبية في السنوات المذكورة اعلاه اما بقية السنوات فكان مقدار الخطا لنموذج الانحدار المتعدد لموديل جونز كانت قيمته سالبة مما يدل على عدم استخدام الممارسات المحاسبية في السنوات ( 2019 – 2020).

8- يتضح بان مصرف الخليج العراقي قد استخدم الممارسات المحاسبية لادارة ارباحه خلال سنة (2016-2017-2018) اذ كان مقدار الخطا لنموذج الانحدار المتعدد لموديل جونز كانت قيمته موجبة مما يدل على استخدام الممارسات المحاسبية في السنوات المذكورة اعلاه اما بقية السنوات فكان مقدار الخطا لنموذج الانحدار المتعدد لموديل جونز كانت قيمته سالبة مما يدل على عدم استخدام الممارسات المحاسبية في السنوات ( 2019 – 2020).

سنة (2016-2018-2020) اذ كان مقدار الخطا لنموذج الانحدار المتعدد لموديل جونز كانت قيمته موجبة مما يدل على استخدام الممارسات المحاسبية في السنوات المذكورة اعلاه اما بقية السنوات فكان مقدار الخطا لنموذج الانحدار المتعدد لموديل جونز كانت قيمته سالبة مما يدل على عدم استخدام الممارسات المحاسبية في السنوات ( 2017 - 2018 - 2019).

16- يتضح بان مصرف الائتمان قد استعمل الممارسات المحاسبية لادارة ارباحه خلال سنة (2017-2018) اذ كان مقدار الخطا لنموذج الانحدار المتعدد لموديل جونز كانت قيمته موجبة مما يدل على استخدام الممارسات المحاسبية في السنوات المذكورة اعلاه اما بقية السنوات فكان مقدار الخطا لنموذج الانحدار المتعدد لموديل جونز كانت قيمته سالبة مما يدل على عدم استعمال الممارسات المحاسبية في السنوات (2016 - 2019 - 2020).

17- يتضح بان مصرف كردستان قد استعمال الممارسات المحاسبية لادارة ارباحه خلال سنة (2016-2017-2020) اذ كان مقدار الخطا لنموذج الانحدار المتعدد لموديل جونز كانت قيمته موجبة مما يدل على استخدام الممارسات المحاسبية في السنوات المذكورة اعلاه اما بقية السنوات فكان مقدار الخطا لنموذج الانحدار المتعدد لموديل جونز كانت قيمته سالبة مما يدل على عدم استخدام الممارسات المحاسبية في السنوات ( 2018 - 2019).

سنة (2016-2018-2019 - 2020) اذ كان مقدار الخطا لنموذج الانحدار المتعدد لموديل جونز كانت قيمته موجبة مما يدل على استخدام الممارسات المحاسبية في السنوات المذكورة اعلاه اما بقية السنوات فكان مقدار الخطا لنموذج الانحدار المتعدد لموديل جونز كانت قيمته سالبة مما يدل على عدم استخدام الممارسات المحاسبية في السنوات ( 2017).

13- يتضح بان مصرف بابل قد استعمل الممارسات المحاسبية لادارة ارباحه خلال سنة (2018-2019-2020) اذ كان مقدار الخطا لنموذج الانحدار المتعدد لموديل جونز كانت قيمته موجبة مما يدل على استخدام الممارسات المحاسبية في السنوات المذكورة اعلاه اما بقية السنوات فكان مقدار الخطا لنموذج الانحدار المتعدد لموديل جونز كانت قيمته سالبة مما يدل على عدم استعمال الممارسات المحاسبية في السنوات ( 2016 - 2017).

14- يتضح بان مصرف بغداد قد استعمل الممارسات المحاسبية لادارة ارباحه خلال سنة (2016-2017-2018- 2020) اذ كان مقدار الخطا لنموذج الانحدار المتعدد لموديل جونز كانت قيمته موجبة مما يدل على استخدام الممارسات المحاسبية في السنوات المذكورة اعلاه اما بقية السنوات فكان مقدار الخطا لنموذج الانحدار المتعدد لموديل جونز كانت قيمته سالبة مما يدل على عدم استخدام الممارسات المحاسبية في سنة ( 2019 ).

15- يتضح بان مصرف سومر التجاري قد استعمل الممارسات المحاسبية لادارة ارباحه خلال

جدول رقم (10) الممارسات المحاسبية في قطاع التأمين

الشركات	2016	2017	2018	2019	2020
الامين	0.004	0.007	-0.4984	-1.4553	-1.3082
الاهليه للتأمين	-0.2884	-0.0555	0.0071	-0.0189	-0.1112
الحمراء للتأمين المالي	0.0447	-0.0397	0.0409	0.1664	0.002
الخليج	0.1212	0.1263	0.1153	0.0685	0.0134
دار السلام	0.0853	0.0333	0.0163	0.0148	0.0291

خلال سنة ( 2016-2018-2019-2020 ) اذ

كان مقدار الخطأ لنموذج الانحدار المتعدد لموديل جونز كانت قيمته موجبة مما يدل على استخدام الممارسات المحاسبية ،اما بقية السنوات فكان مقدار الخطأ لنموذج الانحدار المتعدد لموديل جونز كانت قيمته سالبة مما يدل على عدم استخدام الممارسات المحاسبية في السنوات ( 2017 – 2018).

4- يتضح بان شركة الخليج قد استخدمت الممارسات المحاسبية لادارة ارباحها خلال سنة ( 2016-2017-2018-2019-2020 ) اذ كان مقدار الخطأ لنموذج الانحدار المتعدد لموديل جونز كانت قيمته موجبة مما يدل على استخدام الممارسات المحاسبية.

5- يتضح بان شركة دار السلام قد استخدمت الممارسات المحاسبية لادارة ارباحها خلال سنة ( 2016-2017-2018-2019-2020 ) اذ كان مقدار الخطأ لنموذج الانحدار المتعدد لموديل جونز كانت قيمته موجبة مما يدل على استخدام الممارسات المحاسبية .

يتضح من جدول ( 10 ) الاتي :-

1-يتضح بان شركة الامين قد استخدمت الممارسات المحاسبية لادارة ارباحها خلال سنة ( 2016-2017 ) اذ كان مقدار الخطأ لنموذج الانحدار المتعدد لموديل جونز كانت قيمته موجبة مما يدل على استخدام الممارسات المحاسبية ،اما بقية السنوات فكان مقدار الخطأ لنموذج الانحدار المتعدد لموديل جونز كانت قيمته سالبة مما يدل على عدم استخدام الممارسات المحاسبية في السنوات ( 2018 – 2019 – 2020).

2-يتضح بان الشركة الاهلية للتأمين قد استعملت الممارسات المحاسبية لادارة ارباحها خلال سنة (2018) اذ كان مقدار الخطأ لنموذج الانحدار المتعدد لموديل جونز كانت قيمته موجبة مما يدل على استخدام الممارسات المحاسبية ،اما بقية السنوات فكان مقدار الخطأ لنموذج الانحدار المتعدد لموديل جونز كانت قيمته سالبة مما يدل على عدم استخدام الممارسات المحاسبية في السنوات ( 2016 – 2017 – 2019 – 2020).

3- يتضح بان شركة الحمراء للتأمين المالي قد استعملت الممارسات المحاسبية لادارة ارباحها

جدول رقم (11) الممارسات المحاسبية في قطاع الاستثمار

الشركات	2016	2017	2018	2019	2020
الباتك للاستثمارات الماليه	-0.0738	-0.0738	-0.0769	-0.0771	-0.0800

-0.0335	-0.0170	-0.0189	0.0043	-0.0562	الزوراء للاستثمار المالي
0.0158	-0.0026	-0.0022	-0.0539	0.0409	الوزنم للاستثمار المالي
0.0091	0.0168	0.0190	0.0422	0.0454	بين النهرين استثمار مالي

3- يتضح بان شركة الونام للاستثمار المالي قد استعملت الممارسات المحاسبية لادارة ارباحها خلال سنة ( 2020-2016 ) اذ كان مقدار الخطا لأنموذج الانحدار المتعدد لموديل جونز كانت قيمته موجبة مما يدل على استعمال الممارسات المحاسبية ،اما بقية السنوات فكان مقدار الخطا لنموذج الانحدار المتعدد لموديل جونز كانت قيمته سالبة مما يدل على عدم استعمال الممارسات المحاسبية في السنوات ( 2017 – 2018 -2019).

4- يتضح بان شركة بين النهرين استثمار مالي قد استعملت الممارسات المحاسبية لادارة ارباحها خلال سنة ( 2020-2019-2018-2017-2016 ) اذ كان مقدار الخطا لأنموذج الانحدار المتعدد لموديل جونز كانت قيمته موجبة مما يدل على استخدام الممارسات المحاسبية.

1- يتضح بان شركة الباتك للاستثمارات لم تستعمل الممارسات المحاسبية لادارة ارباحها خلال سنة ( 2020-2019-2018-2017-2016 ) اذ كان مقدار الخطا لأنموذج الانحدار المتعدد لموديل جونز كانت قيمته سالبة مما يدل على عدم استخدام الممارسات المحاسبية .  
2- يتضح بان الشركة الزوراء للاستثمار المالي قد استعملت الممارسات المحاسبية لادارة ارباحها خلال سنة (2017) اذ كان مقدار الخطا لأنموذج الانحدار المتعدد لموديل جونز كانت قيمته موجبة مما يدل على استخدام الممارسات المحاسبية ،اما بقية السنوات فكان مقدار الخطا لنموذج الانحدار المتعدد لموديل جونز كانت قيمته سالبة مما يدل على عدم استخدام الممارسات المحاسبية في السنوات ( 2016 – 2017 -2018-2019 -2020).

جدول رقم ( 12 ) الممارست المحاسبية في قطاع الخدمات

2020	2019	2018	2017	2016	الشركات
0.0213	0.0344	-0.0187	-0.0844	0.0777	الامين لاستثمار العقاري
0.0584	-0.0374	-0.0845	0.0166	-0.0331	المعمورة
-0.0480	-0.0298	-0.1112	-0.0362	0.0190	العراقية للنقل البري
0.0021	0.2247	0.0000	0.0069	-0.0245	النخبة
0.0000	0.3007	0.2020	0.0878	0.0469	بغداد العراق للنقل
0.0000	0.0317	0.1623	0.0297	-0.0528	مدينة العباب الكرخ

يتضح من خلال الجدول اعلاه الاتي:- الممارسات المحاسبية في السنوات ( 2017 – 2018).

(2018).

2- يتضح بان شركة المعمورة قد استعملت الممارسات المحاسبية لادارة ارباحها خلال سنة (2020-2017) اذ كان مقدار الخطا لانموذج الانحدار المتعدد لموديل جونز كانت قيمته موجبة مما يدل على استخدام الممارسات المحاسبية ،اما بقية السنوات فكان مقدار الخطا لانموذج الانحدار المتعدد لموديل جونز كانت قيمته سالبة مما يدل

1- يتضح بان شركة الامين لاستثمار العقاري قد استعملت الممارسات المحاسبية لادارة ارباحها خلال سنة ( 2020-2019-2016 ) اذ كان مقدار الخطا لأنموذج الانحدار المتعدد لموديل جونز كانت قيمته موجبة مما يدل على استعمال الممارسات المحاسبية ،اما بقية السنوات فكان مقدار الخطا لأنموذج الانحدار المتعدد لموديل جونز كانت قيمته سالبة مما يدل على عدم استخدام

جونز كانت قيمته سالبة مما يدل على عدم استخدام الممارسات المحاسبية.

5- اوضحت نتائج تحليل بان شركة بغداد العراق للنقل مواد التغليف قد استخدمت الممارسات المحاسبية لادارة ارباحها خلال سنة ( 2016-2017-2018-2019-2020 ) فكان مقدار الخطا لأنموذج الانحدار المتعدد لموديل جونز قيمته موجبة مما يدل على استخدام الممارسات المحاسبية.

6- اشارت نتائج اختبار الانحدار لأنموذج جونز الى ان شركة مدينة العاصم الكرخ قد استخدمت الممارسات المحاسبية لادارة ارباحها خلال سنة ( 2017-2018-2019-2020) اذ كان مقدار الخطا لنموذج الانحدار المتعدد لموديل جونز كانت قيمته موجبة مما يدل على استخدام الممارسات المحاسبية، اما في سنة 2016 فكان مقدار الخطا لنموذج الانحدار المتعدد لموديل جونز كانت قيمته سالبة مما يدل على عدم استخدام الممارسات المحاسبية.

على عدم استخدام الممارسات المحاسبية في السنوات (2016-2018-2019).

3- يتضح بان شركة العراقية للنقل البري قد استعملت الممارسات المحاسبية لادارة ارباحها خلال سنة ( 2016) اذ كان مقدار الخطا لانموذج الانحدار المتعدد لموديل جونز كانت قيمته موجبة مما يدل على استخدام الممارسات المحاسبية، اما بقية السنوات فكان مقدار الخطا لنموذج الانحدار المتعدد لموديل جونز كانت قيمته سالبة مما يدل على عدم استخدام الممارسات المحاسبية في السنوات ( 2017 – 2018 – 2019 – 2020).

4- يتضح بان شركة النخبة قد استعملت الممارسات المحاسبية لادارة ارباحها خلال سنة (2017-2018-2019-2020) اذ كان مقدار الخطا لأنموذج الانحدار المتعدد لموديل جونز كانت قيمته موجبة مما يدل على استعمال الممارسات المحاسبية. اما في سنة 2016 فكان مقدار الخطا لأنموذج الانحدار المتعدد لموديل

جدول رقم ( 13 ) الممارسات المحاسبية في قطاع الصناعة

الشركة	2016	2017	2018	2019	2020
الخيطة الحديثه	0.2017	0.0561	-0.0571	0.2245	0.0759
الصناعات المعدنيه	0.4218	-0.4013	-0.3297	-0.3805	0.0000
الصناعات الكيماويه العصريه	0.0079	-0.0407	-0.0084	-0.0585	0.0000
العراقيه لتصنيع وتسويق التمور	0.0591	0.0941	0.0236	-0.1467	0.0000
العراقيه للسجاد والمفروشات	-0.4288	0.0309	-0.0867	-0.0098	0.6841
الكندي لانتاج اللقاحات البيطريه	-0.0120	0.0342	-0.1236	-0.0218	-0.0412
المنصور للصناعات الدوائيه	0.1193	-0.0814	-0.1383	0.1054	-0.1699
انتاج الالبسه الجاهزة	-0.0469	-0.0682	-0.0227	-0.0266	-0.0435
بغداد لصناعة مواد التغليف	-0.1550	-0.1122	-0.0506	-0.0961	-0.0590

<b>-0.0569</b>	<b>0.0461</b>	<b>0.0820</b>	<b>0.2544</b>	<b>-0.0227</b>	<b>بغداد للمشروبات الغازية</b>
----------------	---------------	---------------	---------------	----------------	--------------------------------

4- يتضح بان شركة العراقية لتصنيع و تسويق التمور قد استخدمت الممارسات المحاسبية لادارة ارباحها خلال سنة ( 2016-2017-2018-2020 ) اذ كان مقدار الخطأ لأنموذج الانحدار المتعدد لموديل جونز كانت قيمته موجبة مما يدل على استخدام الممارسات المحاسبية. اما في سنة 2019 فكان مقدار الخطأ لأنموذج الانحدار المتعدد لموديل جونز قيمته سالبة مما يدل على عدم استخدام الممارسات المحاسبية .

5- يتضح بان شركة العراقية للسجاد و المفروشات قد استخدمت الممارسات المحاسبية لادارة ارباحها خلال سنة ( 2017- 2020 ) اذ كان مقدار الخطأ لأنموذج الانحدار المتعدد لموديل جونز كانت قيمته موجبة مما يدل على استخدام الممارسات المحاسبية. اما في سنة (2016- 2018- 2019) فكان مقدار الخطأ لأنموذج الانحدار المتعدد لموديل جونز قيمته سالبة مما يدل على عدم استخدام الممارسات المحاسبية .

6- - يتضح بان شركة الكندي لانتاج اللقاحات البيطرية قد استخدمت الممارسات المحاسبية لادارة ارباحها خلال سنة ( 2017) اذ كان مقدار الخطأ لأنموذج الانحدار المتعدد لموديل جونز كانت قيمته موجبة مما يدل على استخدام الممارسات المحاسبية. اما في سنة (2016- 2018- 2019- 2020) فكان مقدار الخطأ لأنموذج الانحدار المتعدد لموديل جونز قيمته سالبة مما يدل على عدم استخدام الممارسات المحاسبية .

7- اشارت النتائج الى ان شركة المنصور للصناعات الدوائية قد استخدمت الممارسات المحاسبية لادارة ارباحها خلال سنة ( 2016-

يتضح من خلال جدول رقم (13) الاتي:-

1- يتضح بان شركة الخياطة الحديثة قد استخدمت الممارسات المحاسبية لادارة ارباحها خلال سنة ( 2016-2017- 2019- 2020 ) اذ كان مقدار الخطأ لنموذج الانحدار المتعدد لموديل جونز كانت قيمته موجبة مما يدل على استخدام الممارسات المحاسبية ،اما بقية السنوات فكان مقدار الخطأ لنموذج الانحدار المتعدد لموديل جونز كانت قيمته سالبة مما يدل على عدم استخدام الممارسات المحاسبية في سنة ( 2018).

2- كما تبين بان شركة الصناعات المعدنية قد استخدمت الممارسات المحاسبية لادارة ارباحها خلال سنة (2016-2018- 2020) اذ كان مقدار الخطأ لأنموذج الانحدار المتعدد لموديل جونز كانت قيمته موجبة مما يدل على استخدام الممارسات المحاسبية ،اما بقية السنوات فكان مقدار الخطأ لأنموذج الانحدار المتعدد لموديل جونز كانت قيمته سالبة مما يدل على عدم استخدام الممارسات المحاسبية في السنوات ( 2017- 2019).

3- اشارة النتائج الى ان شركة الصناعات الكيماوية العصرية قد استخدمت الممارسات المحاسبية لادارة ارباحها خلال سنة ( 2016- 2020 ) اذ كان مقدار الخطأ لأنموذج الانحدار المتعدد لموديل جونز كانت قيمته موجبة مما يدل على استخدام الممارسات المحاسبية ،اما بقية السنوات فكان مقدار الخطأ لنموذج الانحدار المتعدد لموديل جونز كانت قيمته سالبة مما يدل على عدم استخدام الممارسات المحاسبية في السنوات ( 2017 – 2018-2019).

9- اوضحت نتائج تحليل بان شركة بغداد لصناعة مواد التغليف لم تستخدم الممارسات المحاسبية لادارة ارباحها خلال سنة ( 2016- 2017- 2018-2019-2020 ) فكان مقدار الخطا لأنموذج الانحدار المتعدد لموديل جونز قيمته سالبة مما يدل على عدم استخدام الممارسات المحاسبية.

10- اوضحت نتائج تحليل الانحدار لنموذج جونز ان شركة بغداد للمشروبات الغازية قد استخدمت الممارسات المحاسبية لادارة ارباحها خلال سنة ( 2017- 2018- 2019 ) اذ كان مقدار الخطا لأنموذج الانحدار المتعدد لموديل جونز كانت قيمته موجبة مما يدل على استخدام الممارسات المحاسبية. اما في سنة (2016- 2020) فكان مقدار الخطا لأنموذج الانحدار المتعدد لموديل جونز قيمته سالبة مما يدل على عدم استخدام الممارسات المحاسبية.

2019) اذ كان مقدار الخطا لأنموذج الانحدار المتعدد لموديل جونز كانت قيمته موجبة مما يدل على استخدام الممارسات المحاسبية. اما في سنة (2017- 2018- 2020) فكان مقدار الخطا لأنموذج الانحدار المتعدد لموديل جونز قيمته سالبة مما يدل على عدم استخدام الممارسات المحاسبية .

8- اشارت النتائج الى ان شركة انتاج الابسة الجاهزة قد استخدمت الممارسات المحاسبية لادارة ارباحها خلال سنة ( 2016- 2019 ) اذ كان مقدار الخطا لأنموذج الانحدار المتعدد لموديل جونز كانت قيمته موجبة مما يدل على استخدام الممارسات المحاسبية. اما في سنة (2017- 2018- 2020) فكان مقدار الخطا لأنموذج الانحدار المتعدد لموديل جونز قيمته سالبة مما يدل على عدم استخدام الممارسات المحاسبية .

جدول رقم ( 14 ) الممارسات المحاسبية في قطاع الفنادق والاسيحة

الشركة	2016	2017	2018	2019	2020
الوطني	0.0325	-0.5938	0.1255	0.1461	0.103
فندق كربلاء	-0.0538	-0.0336	0.0257	-0.0095	-0.0038
فندق فلسطين	0.0743	0.1068	0.3550	0.0785	0.1267
فندق بابل	-0.0927	0.1671	0.2860	0.2557	0.2124
فندق بغداد	0.6175	0.5121	0.3078	0.1884	0.0478

مقدار الخطا لأنموذج الانحدار المتعدد لموديل جونز كانت قيمته سالبة مما يدل على عدم استخدام الممارسات المحاسبية في سنة ( 2017).

2- يتضح بان فندق كربلاء قد استخدم الممارسات المحاسبية لادارة ارباحها خلال سنة (2018) اذ كان مقدار الخطا لأنموذج الانحدار المتعدد لموديل

يتضح من خلال جدول رقم (14) الاتي:-

1- يتضح بان الشركة الوطنية قد استخدمت الممارسات المحاسبية لادارة ارباحها خلال سنة ( 2016- 2018- 2019 - 2020 ) اذ كان مقدار الخطا لأنموذج الانحدار المتعدد لموديل جونز كانت قيمته موجبة مما يدل على استخدام الممارسات المحاسبية ،اما بقية السنوات فكان

2018-2019-2020) اذ كان مقدار الخطأ لانموذج الانحدار المتعدد لموديل جونز كانت قيمته موجبة مما يدل على استخدام الممارسات المحاسبية. ،اما في سنة 2016 فكان مقدار الخطأ لنموذج الانحدار المتعدد لموديل جونز كانت قيمته سالبة مما يدل على عدم استخدام الممارسات المحاسبية.

5- يتضح بان فندق بغداد قد استخدم الممارسات المحاسبية لادارة ارباحه خلال سنة (2016-2017-2018-2019-2020) اذ كان مقدار الخطأ لانموذج الانحدار المتعدد لموديل جونز كانت قيمته موجبة مما يدل على استخدام الممارسات المحاسبية.

جونز كانت قيمته موجبة مما يدل على استخدام الممارسات المحاسبية ،اما بقية السنوات فكان مقدار الخطأ لأنموذج الانحدار المتعدد لموديل جونز كانت قيمته سالبة مما يدل على عدم استخدام الممارسات المحاسبية في السنوات ( 2016 – 2017-2019-2020).

3- يتضح بان فندق فلسطين قد استخدم الممارسات المحاسبية لادارة ارباحه خلال سنة ( 2016-2017-2018-2019-2020) اذ كان مقدار الخطأ لأنموذج الانحدار المتعدد لموديل جونز كانت قيمته موجبة مما يدل على استخدام الممارسات المحاسبية.

4- يتضح بان فندق بابل قد استخدم الممارسات المحاسبية لادارة ارباحه خلال سنة (2017-

جدول رقم ( 15 ) الممارسات المحاسبية في قطاع الزراعة

الشركة	2016	2017	2018	2019	2020
الاهلية للانتاج الزراعي	0.1476	0.0045	0.2844	-0.0270	0.0295
الحديثة للانتاج الحيواني	-0.0024	-0.0107	-0.0128	0.0000	0.0000
الشرق الاوسط	-0.1751	-0.1997	-0.1652	-0.1968	-0.1156
العراقيه لانتاج للبذور	-0.0584	0.0601	0.1434	0.0748	0.0000
العراقيه للمنتجات الزراعية	-0.0136	-0.1659	0.1444	-0.3718	0.0000
العراقيه لانتاج وتسويق اللحوم	0.1039	-0.0569	-0.0526	0.0878	0.0000

كانت قيمته سالبة مما يدل على عدم استخدام الممارسات المحاسبية في سنة ( 2017).

2-يتضح بان الشركة الحديثة للانتاج الحيواني قد استخدمت الممارسات المحاسبية لادارة ارباحها خلال سنة (2019- 2020) اذ كان مقدار الخطأ لأنموذج الانحدار المتعدد لموديل جونز كانت قيمته موجبة مما يدل على استخدام الممارسات المحاسبية ،اما بقية السنوات فكان مقدار الخطأ لانموذج الانحدار المتعدد لموديل جونز كانت قيمته

يتضح من خلال الجدول رقم ( 15 )

1-يتضح بان شركة الاهلية للانتاج الزراعي قد استخدمت الممارسات المحاسبية لادارة ارباحها خلال سنة ( 2016-2018-2019-2020) اذ كان مقدار الخطأ لانموذج الانحدار المتعدد لموديل جونز كانت قيمته موجبة مما يدل على استخدام الممارسات المحاسبية ،اما بقية السنوات فكان مقدار الخطأ لأنموذج الانحدار المتعدد لموديل جونز

خلال سنة (2018- 2020) اذ كان مقدار الخطأ لانموذج الانحدار المتعدد لموديل جونز كانت قيمته موجبة مما يدل على استخدام الممارسات المحاسبية ،اما بقية السنوات فكان مقدار الخطأ لأنموذج الانحدار المتعدد لموديل جونز كانت قيمته سالبة مما يدل على عدم استخدام الممارسات المحاسبية في السنوات ( 2016 – 2017 -2019).

6-يتضح بان الشركة العراقية لانتاج وتسويق اللحوم قد استخدمت الممارسات المحاسبية لادارة ارباحها خلال سنة (2016- 2019- 2020) اذ كان مقدار الخطأ لانموذج الانحدار المتعدد لموديل جونز كانت قيمته موجبة مما يدل على استخدام الممارسات المحاسبية ،اما بقية السنوات فكان مقدار الخطأ لانموذج الانحدار المتعدد لموديل جونز كانت قيمته سالبة مما يدل على عدم استخدام الممارسات المحاسبية في السنوات (2017- 2018).

سالبة مما يدل على عدم استخدام الممارسات المحاسبية في السنوات ( 2016 – 2017 -2018).

3- يتضح بان شركة الشرق الاوسط لم تستخدم الممارسات المحاسبية لادارة ارباحها خلال سنة ( 2016-2017-2018-2019- 2020 ) اذ كان مقدار الخطأ لانموذج الانحدار المتعدد لموديل جونز كانت قيمته سالبة مما يدل على عدم استخدام الممارسات المحاسبية.

4- يتضح بان شركة العراقية لانتاج للبذور قد استخدمت الممارسات المحاسبية لادارة ارباحها خلال سنة ( 2017-2018-2019- 2020 ) اذ كان مقدار الخطأ لأنموذج الانحدار المتعدد لموديل جونز كانت قيمته موجبة مما يدل على استخدام الممارسات المحاسبية،اما بقية السنوات فكان مقدار الخطأ لانموذج الانحدار المتعدد لموديل جونز كانت قيمته سالبة مما يدل على عدم استخدام الممارسات المحاسبية في سنة ( 2016).

5-يتضح بان الشركة العراقية للمنتجات الزراعية قد استخدمت الممارسات المحاسبية لادارة ارباحها

جدول رقم (16) الممارسات المحاسبية في قطاع الاتصالات

الشركات	2016	2017	2018	2019	2020
اسيا	0.0321	-0.0457	-0.0658	-0.0047	0.0324
الخاتم للاتصالات	0.0009	0.0399	0.0300	0.0502	0.0073

يتضح من خلال الجدول رقم (16) الاتي:-

على عدم استخدام الممارسات المحاسبية في السنوات ( 2017 – 2018 -2019).

2-يتضح بان الشركة الخاتم للاتصالات قد استخدمت الممارسات المحاسبية لادارة ارباحها خلال سنة ( 2016-2017-2018-2019- 2020 ) اذ كان مقدار الخطأ لأنموذج الانحدار المتعدد لموديل جونز كانت قيمته موجبة مما يدل على استخدام الممارسات المحاسبية.

1-يتضح بان شركة اسيا قد استخدمت الممارسات المحاسبية لادارة ارباحها خلال سنة ( 2016- 2020 ) اذ كان مقدار الخطأ لانموذج الانحدار المتعدد لموديل جونز كانت قيمته موجبة مما يدل على استخدام الممارسات المحاسبية ،اما بقية السنوات فكان مقدار الخطأ لنموذج الانحدار المتعدد لموديل جونز كانت قيمته سالبة مما يدل

العراق للأوراق المالية) تم استخدام تحليل الانحدار  
لاكثر من عينة مستقلة . ويمكن ايضاح نتيجة  
الاختبار من خلال الجدول رقم (34)

### ثانيا: اختبار الفرضية الرئيسية الاولى

لغرض اختبار الفرضية الاولى التي تنص على  
(هناك تفاوت ذو دلالة احصائية للممارسات  
المحاسبية بين القطاعات الاقتصادية في سوق

جدول رقم (34) اختبار الفرضية الاولى

Method	df	Value	Probability
Anova F-test	(7, 267)	2.818733	0.0075
Welch F-test*	(7, 87.7634)	8.344649	0.0000

\*Test allows for unequal cell variances

### Analysis of Variance

Source of Variation	df	Sum of Sq.	Mean Sq.
Between	7	0.342759	0.048966
Within	267	4.638182	0.017371
Total	274	4.980941	0.018179

### Category Statistics

IND	Count	Mean	Std. Dev.	Std. Err. of Mean
1	85	0.106048	0.126137	0.013681
2	25	0.135858	0.214606	0.042921
3	20	0.037974	0.027780	0.006212
4	30	0.062754	0.072115	0.013166
5	50	0.116359	0.139729	0.019761
6	25	0.171140	0.184287	0.036857
7	30	0.090157	0.093784	0.017123
8	10	0.030912	0.021186	0.006700
All	275	0.102411	0.134828	0.008130

مستوى الممارسات المحاسبية بين القطاعات  
الاقتصادية المدرجة في سوق العراق للاوراق  
المالية ، كما يتضح من خلال الجدول اعلاه ان  
الوسط الحسابي للشركات عينة البحث لكافة  
القطاعات كان موجبا مما يشير الى ان جميع  
القطاعات تستخدم الممارسات المحاسبية الانها  
تستخدمها بمستويات متفاوتة .

الاستنتاجات والتوصيات

### 1- الاستنتاجات

نتائج اختبار الفرضية الرئيسية الاولى التي تنص  
على(هناك تفاوت ذو دلالة احصائية للممارسات  
المحاسبية بين القطاعات الاقتصادية في سوق  
العراق للأوراق المالية ) اذ يتضح من الجدول  
اعلاه ان هنالك تفاوت في مستوى الممارسات  
المحاسبية بين القطاعات اذ كانت معنوية F اقل  
من 0.05 مما يشير الى قبول فرضية البحث التي  
تنص على ان هنالك تفاوت ذو دلالة احصائية بين

ثانيا : تكثيف الجهود بين الجهات ذات العلاقة المتمثلة بسوق العراق للأوراق المالية ومجلس المعايير المحاسبية والرقابية العراقية والمنظمات المهنية لدعم الانشطة التنظيمية بهدف متابعة ادارة الشركات ومراقبتها بشكل فاعل من اجل تقليل فرص استغلال المرونة المتاحة للممارسات المحاسبية .

ثالثا : توجيه ادارة سوق العراق للأوراق المالية والهيئة المشرفة عليها لتبني مستوى اعلى من الاهتمام والتركيز بشكل اكبر نحو متطلبات الابلاغ عن الأداء المالي الضعيف للشركات المدرجة في السوق و الاستناد الى النماذج أو المؤشرات التي تضمنتها التشريعات كحد ادنى لتصنيف وتمييز الشركات المتعثرة وتلك التي تمتلك القدرة على الاستمرارية والسعي لاعتمادها بوصفها إحدى الضوابط الرئيسية في تحديد مدى استمرارية ادراج اسهم تلك الشركات في السوق مع المتابعة وتقييم الرأي الذي يبديه مراقب الحسابات في الابلاغ عن قدرة الشركات في الاستمرار بنشاطها.

رابعا : بذل الجهود لتوعية ادارة الشركات حول الاثار السلبية لممارسات المحاسبية وانها لا تمثل حلا مناسباً لظهور الاداء الجيد للشركات وذلك لعدم استمرارية هذا الحل على المدى الطويل مما يسبب انهيار الشركات وافلاسها.

## المراجع و المصادر

### اولا: المصادر العربية

1. السياغي ، محمد حمود احمد صالح (2018). "دور الرقابة الحديثة في كشف الممارسات المحاسبية الابداعية وتقليل المخاطر".رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل درجة الدكتوراه \_ جامعة السودان
2. شريفي ،عمر و مزيمش، اسماء (2020). "التدقيق الخارجي كأحد اهم الاليات الخارجية للحوكمة ودوره في

من خلال الدراسة النظرية والتطبيقية تم التوصل الى مجموعة من الاستنتاجات والنتائج اهمها ما ياتي :

اولا : تهدف الممارسات المحاسبية التي يتبعها المديرين بشكل متعمد وفي حدود المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً والمرونة المتاحة فيها لتحقيق أهداف متعددة ،وتعد توجهها ايجابيا متى ما كان الهدف منها دعم الاداء الحقيقي للشركة والمحافظة على استقرار ادائها المالي، الا انها تعد توجهها سلبيا متى ما كان الهدف منها تحريف المعلومات المحاسبية وتضليل مستخدمي القوائم المالية واخفاء النشاط التشغيلي الحقيقي للوحدة الاقتصادية والتوسع غير الحقيقي في التقديرات وتحقيق المصالح الشخصية للمديرين .

ثانيا :ان نتائج الدراسة اشارت الى ان الشركات عينة البحث تستخدم الممارسات المحاسبية في ادارة ارباحها حيث يتضح ذلك من خلال نتائج تحليل نموذج جونز والذي كانت نتائج بواقى النموذج موجبة في اغلب سنوات الدراسة مما يشير الى استخدام تلك الشركات الى الممارسات المحاسبية .

ثالثا : دوافع الممارسات المحاسبية للشركات عينة البحث لإدارة ارباحها غالبا ما كان يهدف لظهور الاداء المالي بشكل جيد ومحاولة تغطيته وتضليل مستخدمي القوائم المالية حوله .

رابعا : اظهرت نتائج اختبار(ANOVA) انه لا يوجد تباين في الممارسات المحاسبية لشركات عينة البحث بشكل عام لإدارة ارباحها ،و كانت نسبة المعنوية للاختبار (0.0075) وهي اقل من الخطأ المقبول والمحدد بمقدار (0,05).

## 2- التوصيات

في ضوء الاستنتاجات التي توصلت اليها الباحثة فإنها توصي بالاتي :-

اولا : ابتعاد الشركات عن اي الممارسات المحاسبية التي تتنافى مع السلوك الاخلاقي الذي يتطلب التزام الادارة به وذلك من خلال تجنب التدخلات المتعمدة للتأثير على اداء الشركات وتضليل مستخدمي قوائمها المالية.

الاستراتيجية والتنمية \_ جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم \_ الجزائر \_ كلية العلوم الاقتصادية والتجارية \_ المجلد(10)، العدد(1) صص 364-383

7. خليفة ، علاء كامل حسن .(2017) "دور المراجعة القضائية في الحد من ممارسات المحاسبة الابتكارية في منظمات الاعمال" .بحوث ومقالات - مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية \_ جامعة الاسكندرية \_ اكااديمية الشروق \_ العدد الثاني ، المجلد (24) ، مصر، صص 1-28

8. الصديق، اقنيير سالم .(2016). " دور المراجع الخارجي من اثار المحاسبة الابداعية على مصداقية المعلومات المالية الصادرة عن الشركات الليبية" . بحوث ومقالات \_ جامعة المرقب \_ كلية الاقتصاد والتجارة \_ مجلة افاق الاقتصادية \_ العدد 4، صص 125\_180

#### • المصادر الاجنبية

1. Michael(j). Jones.(2011) "Creative Accounting Fraud and international Accounting"-standals Wiley vk London ,
2. Phillips, (J) .pincus, (m)& Rego (S). (2013). " Earning Management New Evidence Based on Deferred Tax Expense". The Accounting Review
3. Al-shattarat, Basiem .(2017). "Real Earnings Management Activities Meeting Earnings Benchmarks And

الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية" .اطروحة دكتوراه \_ مجلة اقتصاد المال والاعمال \_ جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي \_ الجزائر \_ المجلد (5)، العدد(1)

3. الشمري، ميسون دهام حماد .(2016). "أثر تسوية الدخل على الاداء المالي" ( دراسة تطبيقية على بنك الاسكان للتجارة والتمويل 2010\_2014)، اطروحة دكتوراه \_ جامعة الشرق الاوسط) قسم المحاسبة

4. ابراهيم ، احمد كمال مطاوع .(2019) "تعبير دلالة الاتعاب الغير عادية في ضوء علاقتها لجودة عملية المراجعة ودوافع الادارة تجاه ادارة الأرباح " دراسة تطبيقية مجلة البحوث والمحاسبة \_ كلية التجارة \_ جامعة طنطا، العدد الاول، صص 533-584

5. البطرني ، رنا محمد .(2020). "قياس درجة ممارسات ادارة الارباح في القطاع المصرفي "المجلة العربية للادارة - جمهورية مصر العربية \_ المجلد (43)، العدد (3) ، صص 3-16

6. بهلولي، نور الهدى .(2020). "دور محافظ الحسابات في كشف ممارسات المحاسبة الابداعية على قائمة المركز المالي الصافي للشركات الجزائرية (دراسة ميدانية لعينة من محافظ الحسابات)" .بحوث ومقالات \_ مجلة

- Business Ethics \_ Vol 142, pp 345\_350
11. Nag, (AK.). (2015). "Is creative accounting ethical: An analysis into pros and Cons". Indian Journal of Applied Research\_ vol 5, no(2)\_ pp:83-84
  12. Sun, (Y.) , Wang, (W.), Wang,( X.), & Zhang,( W.). (2013). "Shareholder activity incentives and profit management". an empirical examination of US shareholder proposals . Journal of International Financial Management and Accounting, vol (24) no (3), pp 234-260
  13. Vsurelu, (v) ,& Marin,(m), (2010)" Accounting Ethics Responsibility versus creativity" , Annals of the Unversity of Petrosani Economics pp 352.
  - Future". Performance: UK Evidence Published Doctor thesis, The University of Plymouth, Plymouth Business School
  4. Elkalla ,Tarek .(2017)."An Empirical investigation of Earnings management in the MENA region ".Published doctor thesis\_ University of the west of England \_
  5. Khan yousuf Abdul Ghafar & Nair Malini .(2019) ."Earnings management in the presence of corporate governance ". Quality Evidence from the UAE International journal of mechanical \_ production Engineering Research and ,development , Nol 9
  6. Akenbor, (C. O.), & Ibanichuka,( E. A. L.), (2012)." Creative accounting practices in Nigerian banks". African Research Review, vol (6)no (3),pp 23\_41
  7. Comisky Chang,( M)& Mulford,(m) .(2012) ." The impact of Reputation Audit Contract Type Tenure Audit Quality". The University of Western Australia\_pp 14\_45
  8. Eton,( O. E). (2012)." Creative Accounting and Managerial Decision on Selected Financial Institution in Nigeria". International Journal of Business\_ Research and Management, Ist Edition\_ PP,501\_520
  9. Fels ,Mental. (2015). "Mental Accounting, Access Motives, and Overinsurance".working paper series in economics\_ Karlsruhe Institute of Technology, Institute of Economics, Electronic ,no69,pp:1-25
  10. Katmon . Nooraisah & Al\_Farooque Omar. (2017) ."Exploring the impact of interal corporate governance on the Relation between Disclosure Quality and Earning Management in the vk Listed Companies". Journal of