

تأثير تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRS في إدارة الأرباح باستعمال نموذج (Kothari et al., 2005)

The effect of applying IFRS on earnings management using a model (Kothari et al., 2005)

م.م. زيد نعمه عباس

Zaid Neamah Abbas

zaid.neamah@s.uokerbala.edu.iq

جامعة كربلاء كلية الإدارة والاقتصاد

University of Karbala / College of
Administration and Economics

أ.م. د جاسم عيدان براك المعموري

Ass. Prof. Dr. Jasim Idan Barak Al

Mamouri

jasim.i@uokerbala.edu.iq

جامعة كربلاء كلية الإدارة والاقتصاد

University of Karbala / College of
Administration and Economics

المستخلص:

هدف البحث الى اختبار تأثير تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS) في إدارة الأرباح في البيئة العراقية، بالتطبيق على 110 مشاهدة (مصرف/سنة) في المصارف العراقية التجارية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية للفترة من 2011-2020. وقد تم قياس جميع متغيرات البحث بشكل كمي بالاعتماد على النماذج التي طورتها الأدبيات السابقة، حيث تم قياس تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS) باستخدام متغير وهمي يعطى الرقم (1) للسنوات بعد تطبيق (IFRS) والرقم (0) للسنوات قبل تطبيق (IFRS)، كما تم قياس إدارة الأرباح باستخدام نموذج (Kothari et al., 2005)، فضلا عن مجموعة من الأساليب الإحصائية لاختبار الفرضيات ومعرفة حجم الارتباط والاثر ومستوى المعنوية بين متغيرات البحث وباستخدام البرامج الإحصائية (SPSS Vr.20) و (Eviews-v9) اظهرت النتائج التي توصل اليها البحث: وجود علاقة تأثير ذات دلالة إحصائية وايجابية بين تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS) وإدارة الأرباح.

الكلمات المفتاحية: إدارة الأرباح، معايير الإبلاغ المالية الدولية.

Abstract: The research aims to test the impact of the application of International Financial Reporting Standards (IFRS) in managing profits in the Iraqi environment, by applying to 110 views (bank / year) in Iraqi commercial banks listed in the Iraqi Stock Exchange for the period from 2011-2020. All research variables were quantitatively measured based on the models developed by the previous literature, where the application of the International Financial Reporting Standards (IFRS) was measured using a dummy variable given the number (1) for the years after the application of (IFRS) and the number (0) for the years before the application of (IFRS). Profit management was measured using a model (Kothari et al., 2005), as well as a set of statistical methods for testing hypotheses and knowing the size of the correlation, impact and level of significance between research variables and using statistical programs (Statistical Package for Social Sciences-SPSS Vr.22), (Eviews-v22). The results of the research showed: There is a statistically significant and positive impact relationship between the application of International Financial Reporting Standards (IFRS) and earnings management.

Keywords: Earnings Management, International Financial Reporting Standards.

1 المقدمة:

تمثل التقارير المالية الوسيلة الرئيسية لإيصال نتائج اعمال الوحدة الاقتصادية الى المستثمرين، وتهدف الى توفير معلومات تتصف بالملائمة والتمثيل الصادق للأحداث المتعلقة بالوحدة الاقتصادية، تستخدم هذا المعلومات من قبل المستثمرين في سوق الأوراق المالية لاتخاذ القرارات الاقتصادية، ويجب ان تكون هذا المعلومات ذات جودة عالية وثبات وقابلية للمقارنة من أجل زيادة ثقة المستثمرين ودعم كفاءة الأسواق المالية، ولتحقيق هذا الغرض يجب ان تكون هذا المعلومات مستمدة من تقارير أُعدت على أساس معايير ذات جودة عالية، وبالرغم من أن التقارير المالية الصادرة عن تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS)، التي يفترض

ان تتسم بالجودة العالية والموثوقية والشفافية وقابلية المقارنة، الا أن معايير الإبلاغ المالي الدولية¹ (IFRS) ، كسابقتها معايير المحاسبة الدولية (IAS) والمعايير المحلية لا تزال مرنة وتمنح إدارة الوحدات الاقتصادية السلطة التقديرية للاختيار من بين السياسات والمعالجات المحاسبية البديلة، وينعكس استخدام بديل دون آخر على جودة نتائج القياس المحاسبي وبالتالي يؤثر على رقم الربح، وفي ظل تفويض المساهمين للإدارة سلطة اتخاذ القرار، يمكن للإدارة استغلال هذه المرونة التي تسمح بها المعايير لتحقيق منافع ذاتية وتضليل أصحاب المصلحة وتحديد المستثمرين من خلال ممارسات انتهازية تسمى بإدارة الأرباح.

2. منهجية البحث:

2-1 مشكلة البحث:

تهدف معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS) الى زيادة جودة التقارير المالية، وتزداد أهمية التقارير المالية في ضوء عولمة أسواق المال، وهذه التقارير مطلوبة من قبل أطراف متعددة، كالمستثمرين لاتخاذ قراراتهم، وان أهم العوامل التي تؤخذ في نظر الاعتبار لاتخاذ القرار هو قدرة الشركة على الاستمرارية وتحقيق الأرباح، وتعتبر الشركات ذات الأرباح التي تتصف بكونها مستقرة ومتنامية بانها ذات أداء جيد وتكون جذابة للمستثمرين، الا المرونة في المعايير المحاسبية والتي تتمثل بوجود البدائل المحاسبية وطرق القياس والإفصاح المحاسبي المتعددة والتي سمحت لظهور أفكار انتهازية لدى بعض الشركات من أجل تحقيق مزايا خاصة لصالح الشركة أو الإدارة أو لتلبية توقعات المستثمرين، فتميل الإدارة إلى إجراء معالجة للأرباح المعروفة باسم إدارة الأرباح لكي تبدو الأرباح جيدة نسبياً، وتعد من القضايا الرئيسية التي شغلت الفكر المحاسبي بعد الازمة المالية الاخيرة (2008-2009)، وتوجيه اتهام للمعايير الدولية (IFRS) بانها المتسبب في تلك الازمة، وبالتالي يمكن ايجاز مشكلة البحث بالأسئلة الآتية:

1. هل تمارس المصارف العراقية التجارية إدارة الأرباح قبل تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية. IFRS.
2. هل تمارس المصارف العراقية التجارية إدارة الأرباح بعد تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية. IFRS.
3. ما مدى تأثير تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRS في إدارة الأرباح للمصارف التجارية في البيئة العراقية؟

2-2 أهمية البحث:

تتبع أهمية البحث من أهمية تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية في العراق ودورها الكبير في مجال الإصلاح المحاسبي والاقتصادي والتي تعتبر طفرة نوعية في تاريخ المحاسبة في البيئة العراقية كونها البوابة التي يطل بها العراق على العالم الخارجي. فضلاً عن أهمية موضوع ممارسات الإدارة للتلاعب بالأرباح التي حظيت باهتمام كبير في الدراسات المحلية والدولية.

2.3 اهداف البحث:

يسعى هذا البحث الى تحقيق الأهداف الآتية:

1. تسليط الضوء على مفهوم وتطور معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRS وفوائد وتحديات تطبيقها.
2. بيان مفهوم إدارة الأرباح ودوافعها واساليبها وكيفية قياسها.
3. قياس ممارسات إدارة الأرباح للمصارف العراقية الخاصة قبل وبعد تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولي. IFRS.
4. اجراء دراسة تطبيقية في البيئة العراقية لمعرفة تأثير تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولي IFRS في إدارة الأرباح باستعمال أنموذج (Kothari et al., 2005).

2.4 فرضيات البحث:

1. الفرضية الأولى: شيوع ممارسات إدارة الأرباح في المصارف العراقية التجارية قبل تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRS.
2. الفرضية الثانية: شيوع ممارسات إدارة الأرباح في المصارف العراقية التجارية بعد تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRS.
3. الفرضية الثالثة: توجد علاقة تأثير ذات دلالة إحصائية بين تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRS وإدارة الأرباح في المصارف العراقية التجارية

2.5 مجتمع وعينة البحث:

يتألف مجتمع البحث من كافة المصارف الخاصة التجارية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية والبالغ عددها (21) مصرفاً، وقد تمثلت الحدود الزمانية لهذه العينة بعشرة سنوات امتدت من (2011) ولغاية (2020)، أما عينة البحث فتكونت من (11) مصرفاً وبنسبة (52%)، اختيرت على أساس توفر البيانات المالية للسنوات من 2010 لغاية 2020، حيث تم الاستعانة بالبيانات المالية لسنة (2010) لإكمال متطلبات قياس المتغيرات، لتكون عدد المشاهدات التي شملتها الدراسة (110) مشاهدة (مصرف/سنة).

3- الجانب النظري:

3.1 مفهوم معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRS

المعيار في اللغة – هو ترجمة لكلمة Standard الانكليزية والتي تعني في اللغة العربية بانه نموذج، يوضع ليقاس في ضوءه وزن أو طول شيء ما أو درجة جودته. (Hamid et al., 2019: 1262)، كما عرف المعيار وفق منظمة المعايير الدولية (ISO) بأنه " وثيقة أعدت بالإجماع، ومصداق عليها من قبل هيئة معترف بها، تستعمل لأغراض مشتركة ومتكررة، قواعد أو خطوط عريضة أو مواصفات للأنشطة أو نتائجها لضمان مستوى تنظيم أمثل في سياق معين. (Ali & Flayyih, 2021: 2172) "

المعيار في علوم المحاسبة- يقصد به " المرشد الاساسي لقياس العمليات والاحداث والظروف التي تؤثر على المركز المالي للشركة ونتائج اعمالها وايصال المعلومات الى المستفيدين " (Al-Saeed and Boubaker, 2018: 252).

أما معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS) فيمكن تعريفها بأنها مجموعة واحدة من معايير المحاسبة عالية الجودة والمفهومة والقابلة للتنفيذ والمقبولة عالمياً والتي تهدف إلى تحقيق الشفافية والمساءلة والكفاءة في الأسواق المالية حول العالم والعمل على خدمة المصلحة العامة من خلال تعزيز الثقة والنمو والاستقرار المالي طويل الأجل في الاقتصاد العالمي. (IFRS, 2018: 2). وعرفت أيضاً بأنها مجموعة من الإرشادات الهامة التي يوفر إطارها المفاهيمي إمكانية اختيار أساس القياس الأمثل وحسب ما تتطلبه ظروف الشركة ويوفر المعلومات الأكثر فائدة والأقرب إلى الواقع. (kieso et al., 2020: 205)

3.2 فوائد تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRS

هناك مجموعة من الفوائد لتطبيق معايير الإبلاغ المالي أهمها ما يأتي:

1. يسهل تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية الاستثمارات عبر الحدود وإزالة الحواجز المتقاطعة عند تداول الأوراق المالية عبر الدول وسيضمن أن تصبح البيانات المالية المنشورة أكثر شفافية من أي وقت مضى (Temile, 2018: 27)
2. يؤدي تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية إلى تحسين جودة المحاسبة والافصاح وتقليل إدارة الأرباح.
3. يتيح تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRS على المستوى الدولي إمكانية مقارنة البيانات المالية بشكل أكبر وهذا سيؤدي دائماً إلى كفاءة السوق (Hameedi et al., 2021: 1083)
4. تمكن معايير الإبلاغ المالي الدولية للمحللين من إعطاء توقعات أرباح أكثر دقة وأقل تشتتاً، والذي بدوره سيحسن دقة توقعات المحللين. (Adhana, 2020: 482)
5. يؤدي تعزيز إمكانية المقارنة بين المعلومات المالية للشركات وتحسين جودة الاتصال بمساهميها من المستثمرين إلى تقليل عدم اليقين والمخاطر وزيادة كفاءة السوق وتقليل تكلفة رأس المال في النهاية (Feyisa, 2021: 12).

3-3 تحديات تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRS

هناك مجموعة من التحديات لتطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRS أهمها ما يأتي: (Alam, 2020: 65) (Feyisa, 2021: 14) (Vysotskaya & Senyigit, 2021: 2)

1. نظراً لأن هذه المعايير جديدة وغير مألوفة للموظفين المحليين، يجب إجراء العديد من التدريبات للمحاسبين لتطوير مهاراتهم في التعامل مع المعايير الجديدة، وهذا يؤدي إلى زيادة تكلفة التدريب.
2. تكلفة تطبيق هذه المعايير الجديدة عالية، نظراً لأن هذه المعايير جديدة على الشركات فإنها تحتاج إلى وضع تدابير لضمان التطبيق الناجح والامتثال لهذه المعايير.
3. تتم صياغة معايير (IFRS) بشكل عام باللغة الإنكليزية وهنا تنشأ مشكلة الترجمة، وبالتالي فإن اللغة تمثل أيضاً تحدياً كبيراً لتطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية. إذ يتعين على الدول غير الناطقة بالإنجليزية الاستعانة بخبراء للترجمة إلى اللغة المحلية، وقد يكون هذا في بعض الأحيان مشكلة كبيرة .

4. بعض المعايير لا تقي بالمتطلبات المحاسبية والمالية للدول النامية، حيث تم تطوير معايير الإبلاغ المالي الدولية مع الاقتصادات المتقدمة وهذه لن تتناسب تماماً مع اقتصادات الدول النامية، وبالتالي ستكون هناك فجوة بين هذه المعايير والاحتياجات الحقيقية للمحاسبة وإعداد التقارير المالية لهذه الدول النامية.
5. تعد القضايا القانونية أحد التحديات الرئيسية لتطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية حيث ان القواعد واللوائح الوطنية تختلف عن معايير الإبلاغ المالي الدولية وبالتالي يجب إجراء تعديلات كافية من أجل تطبيق تلك المعايير.
6. يعد عدم تطبيق بعض المعايير مشكلة رئيسية في الامتثال لمعايير الإبلاغ المالي الدولية، حيث ان بعض المعايير لا تتوافق مع الاحتياجات المحاسبية والمالية للبلد.
7. التعقيد في تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية في المؤسسات المالية الإسلامية لأن المؤسسات المالية الإسلامية تأسست وتعمل وفقاً للشريعة الإسلامية.
8. يمكن أن يكون تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة معقداً ومكلفاً بسبب ندرة الموارد ونقص الخبرة، كما ان تكلفة تطبيق هذه المعايير قد تتجاوز منافعها.

3.4 مفهوم إدارة الأرباح

هناك العديد من الطرائق التي يمكن للمحاسبين والمديرين التأثير على النتائج المحاسبية المبلغ عنها لوحدهم الاقتصادية. وعندما يكون هذا التأثير موجهاً نحو تغيير الأرباح المبلغ عنها، فإن ذلك يعرف باسم إدارة الأرباح (Beretka,2016:22). لا يوجد تعريف موحد لمفهوم إدارة الأرباح، حيث أشارت الدراسات المحاسبية التي أسهم بها المختصون الى تفسيرات نظرية مختلفة لإدارة الأرباح في جوانب مختلفة وبدرجات مختلفة (Jiang,2020:141).

عرفت إدارة الأرباح أيضاً من قبل (Healy and wahlen,1999:368) ويعتبر هذا التعريف الأكثر شمولاً والذي ينص على أن "إدارة الأرباح تحدث عندما يستخدم المديرون الحكم في التقارير المالية وفي هيكله المعاملات لتغيير التقارير المالية إما لتضليل بعض أصحاب المصلحة بشأن الأداء الاقتصادي الحقيقي للشركة أو للتأثير على النتائج التعاقدية التي تعتمد على الأرقام المحاسبية المبلغ عنها". وعرفت أيضاً إدارة الأرباح بأنها: "أي سلوك تقوم به الإدارة ويؤثر على الدخل تظهره القوائم المالية، ولا يحقق مزايا اقتصادية حقيقية، وقد يؤدي في الواقع إلى أضرار في الأجل الطويل" (Rosenfield,2000:72). ووفقاً لـ (Sincerre et al., 2016:252)، يمكن اعتبار إدارة الأرباح على أنها حرية قياس النتائج المحاسبية للشركة. كما تعرف بانها "كشكل من أشكال التلاعب بالأرباح التي تقوم بها الإدارة بشكل مقصود، من خلال استغلال الخيارات التي توفرها معايير المحاسبة و / أو من خلال اتخاذ بعض القرارات الحقيقية، بهدف تحقيق هدف معين، مما قد يضر أصحاب المصلحة (Mandour et al.,2018:87)". يشير التعريف أعلاه الى ان إدارة الأرباح تتم ممارستها ليس فقط باستخدام الخيارات المحاسبية التي توفرها المعايير المحاسبية، ولكن أيضاً من خلال قرارات العمل الحقيقية.

أيضاً بناء على ما سبق يمكن القول ان هناك اتفاق بين اغلب الباحثين على ان ممارسات إدارة الأرباح تستخدم للتلاعب بالأرباح وتضليل مستخدمي البيانات المالية بهدف خلق صورة إيجابية عن الوحدة الاقتصادية، لذلك فهي ليست مفيدة للمستخدمين وانهائية. ويمكن تعريف إدارة الأرباح بأنها تمثل تدخل متعمد من قبل الإدارة في اعداد وعرض التقارير المالية باستخدام تقنيات وأساليب غير أخلاقية سواء كانت قانونية او غير قانونية لخلق صورة إيجابية عن الوحدة الاقتصادية لغرض تحقيق غايات معينة.

3.5 دوافع إدارة الأرباح

ان لكل ممارسة في الحياة العملية دوافع معينة تعمل كموجة او دليل لتحقيق بعض الأهداف المنشودة من تلك الممارسة، وهذا يتوافق تماماً مع ممارسة إدارة الأرباح تقسم دوافع إدارة الأرباح إلى ثلاثة دوافع رئيسية، وهي كالاتي: (Jiang,2020:142)

أ. الدوافع التعاقدية

تتفق كل من نظرية الوكالة ونظرية المحاسبة الإيجابية على أنه يجب على الشركات استخدام عقود المكافآت كطريقة لتحفيز المدراء على العمل بجد قدر الإمكان لصالح الشركة، وبالتالي يتولد دافع لدى بعض مديري الشركات بتغيير النتائج الحقيقية للشركة عمداً من أجل الحصول على أرباح. كما أن البيانات المحاسبية تُستخدم للمساعدة في تنظيم العقود بين الشركة والمالكين، حيث تنشأ عقود المكافأة الإدارية بين الإدارة التي تمثلها المكافآت أو الحوافز وأصحاب المصلحة الآخرين. وهناك نوعان من الدوافع التعاقدية: (Salih et al.,2020:1900)

1. **مكافآت وحوافز الإدارة:** قد يؤدي استخدام الشركات لخطط المكافآت بناءً على رقم الأرباح إلى حث المديرين على إدارة الأرباح لتعظيم القيمة الحالية لأجورهم (Mandour et al.,2018:87)، ويمكن ملاحظة ذلك في الشركات التي لديها

حد اعلى لمنح المكافأة حيث تمارس إدارة الأرباح بصورة أكثر من الشركات التي ليس لديها حد للمكافأة.

(Rouvolis,2019:69)

2. **تجنب انتهاك عقود الديون:** بناءً على نظرية المحاسبة الإيجابية، عادة ما تتبنى الشركات التي على وشك انتهاك عقود ديونها مناهج لزيادة الدخل لتخفيف قيود الديون وتجنب انتهاك عقود الديون، كما ويشير انتهاك عقد الديون الى مشاكل السيولة والارباح للشركة وهذا بدوره يزيد من مخاطر التخلف عن السداد التي قد يواجهها المُقرض، أيضاً بما يتوافق مع نظرية الإشارة، يوفر انتهاك عقود الديون إشارة سلبية حول أداء الشركة ومصداقيتها وسمعة المديرين، ولتجنب العواقب السلبية لانتهاك عقود الديون ، فهذا قد يحث المديرين على إدارة أرقامهم المحاسبية.(Abeleje,2019:103)

ب. الدوافع المتعلقة بتوقعات وتقييم سوق المال

تنشأ دوافع إدارة الأرباح المتعلقة بسوق رأس المال عندما يدرك مديرو الشركات وجود علاقة بين الأرباح المبلغ عنها والقيمة السوقية للشركة، كما أن المديرين يستخدمون التقدير المحاسبي استجابةً لمعلومات السوق، فيمكن أن تحفز هذه المعلومات المديرين على إدارة الأرباح (Callao,2021:5)، ويمكن تقسيمها الى ما يأتي:

1. **عروض الأسهم:** تطرح الشركات عروض الأسهم من خلال العروض العامة الأولية للأسهم (IPO) أو إصدار عروض ثانوية للأسهم (SEO) التي تطرح لزيادة رأس المال الشركة القائمة وزيادة عدد المساهمين وتوسيع أنشطتهم التشغيلية في أسواق رأس المال، وهذا يولد دافع لإدارة الشركة لممارسة إدارة الأرباح قبل عرض الأسهم لزيادة سعر السهم، وهذه الشركات غالباً ما تواجه أداء ضعيف للأسهم في السنوات اللاحقة. (Nguyen,2019:40)

2. **مقابلة توقعات المحللين الماليين:** يعد تحقيق توقعات المحللين للأرباح هي واحدة من المعايير الرئيسية التي يستخدمها المستثمرون لتقييم أداء الشركات المدرجة. لذلك، يعد الإبلاغ عن الأرباح التي تلي توقعات المحللين أو تفوقها أحد الدوافع الرئيسية وراء إدارة الأرباح (Kitiwong,2014:39).

3. **خيارات الأسهم:** يشكل تحديد مكافآت الإدارة في شكل خيارات الأسهم حافزاً قوياً لإدارة الشركة لاختيار تعديلات محاسبية استثنائية بطريقة تؤثر على زيادة سعر الأسهم في الأسواق المالية وفي تاريخ منح هذه الخيارات وأن قيمة هذه الخيارات تعتمد على أسعار الأسهم في تاريخ منحها، كما أن طريقة منح الخيارات هي إحدى الطرائق التي يتم من خلالها وضع مصالح المديرين التنفيذيين وقيمة الشركة التي يديرونها في إطار واحد. (Shibli et al.,2019:2917)

ج. الدوافع التشريعية أو التنظيمية

تتعلق هذه الدوافع بما قد تنوي الإدارة القيام به من تلاعب في الأرباح أو التحايل على القرارات والضوابط التنظيمية التي تصدرها بعض الجهات الحكومية الرسمية والرقابية المنظمة للأداء، حيث تظهر الحوافز التنظيمية لإدارة الأرباح متى ما وجد اعتقاد لدى إدارة الشركة بأن الأرباح المعلنة لها تأثير على عمل واضعي التشريعات أو المسؤولين في الحكومة. (Qahmoush and Khawari, 2018: 317)

1. **التكاليف السياسية:** التكاليف هي دافع أساسي لممارسة إدارة الأرباح، حيث ترتبط التكاليف السياسية بافتراض تطبيق معطيات العوامل الأخرى عندما يكون هناك موقف حيث كلما زادت التكاليف السياسية التي ستتكبدها الشركة، زاد احتمال أن يختار المدير طرائقاً محاسبية ستحول الإيرادات المبلغ عنها من الفترة الحالية إلى الفترة التي تليها (Strakova,2021:3)، وتحاول الشركات إدارة أرباحها من خلال تغيير البيانات المالية من أجل التأثير على قرارات المستثمرين، وكذلك من خلال التحايل على اللوائح الحكومية بحيث تبدو نتائج أعمالها أقل ربحية من أجل التهرب من تدخل الحكومة فيها، كما أن الاقتصادات ذات أسواق الأسهم غير الكفوة معرضة للتعيينات الحكومية لرؤسائها التنفيذيين. وتحرص الشركات الكبرى على إدارة أرباحها وخفضها حتى لا تكون موضع اهتمام المشرع. فمثلاً في عام 1970 أدى

حظر تصدير النفط من بعض الدول إلى ارتفاع كبير في الأسعار، الأمر الذي جعل شركات النفط تحقق أرباحاً كبيرة لفتت انتباه الكونجرس الأمريكي. (Salih et al.,2020:1900)

2. **الدوافع الضريبية:** الضرائب هي مصدر مهم لإيرادات الدولة لتمويل موازنة الدولة، وتعتبر ضريبة الدخل واحدة من أكبر القطاعات الضريبية للدولة (Marantika,2021:5079). حيث يتم تطبيق الأساليب المختلفة لإدارة الأرباح بهدف تقليل مدفوعات ضريبة الدخل بالرغم من أن الكثير من الدول لديها دخل خاضع للضريبة غير متطابق مع الدخل المحاسبي، بالرغم من أن بعض الإجراءات المحاسبية المستخدمة هي نفسها بالنسبة للدخل الخاضع للضريبة والدخل المحاسبي. على سبيل المثال، يتم اختيار طرائق المحاسبة لغرض تقييم المخزون الذي يمكن أن يؤثر على الدخل الخاضع للضريبة والدخل المحاسبي. نلاحظ أنه عند استخدام طريقة LIFO بدلاً من "من FIFO، يأخذ سعر الشراء مع الزيادة وتكلفة المبيعات أعلى، يكون الربح أقل والوفورات الضريبية أقل. (Shibli et al.,2019:2918).

3.6 مشاكل إدارة الأرباح

تعتبر إدارة الأرباح من أكثر الممارسات التي تؤثر على جودة التقارير المالية للشركات لأنها تؤثر على عملية إظهار الأداء الحقيقي للشركات من خلال استخدام أساليب محاسبية، بطريقة ينتج عنها معلومات لا تعكس الأداء الحقيقي للشركات، على الرغم من أن المدراء يدركون أن إدارة الأرباح حتى لو حققت فوائد على المدى القصير فأنها قد تؤدي إلى مشاكل على المدى الطويل، ومن بين أهم هذه المشكلات: (Salih, et al.,2020:1901)

1. **تخفيض قيمة الشركة:** إن وجود العديد من القرارات التشغيلية التي تتخذها الإدارة بهدف التأثير على الأرباح في المدى القصير، يمكن أن تُضر بالكفاءة الاقتصادية للشركة في المدى الطويل، فعلى سبيل المثال الجهود المبذولة من قبل الإدارة لزيادة الإيرادات في السنة الحالية قد يؤدي بالشركة إلى بيع منتج ما في نهاية السنة الحالية بشروط كان من الممكن أن تكون أفضل لو تم بيع نفس المنتج لنفس الزبون في الشهر الأول من السنة التالية، أيضاً يمكن أن يؤدي التلاعب بالمصاريف الاختيارية إلى الإضرار بالأداء التشغيلي وتخفيض الكفاءة الاقتصادية للشركة في المدى الطويل، فتأخير البحث والتطوير وتأجيل عملية صيانة المعدات والآلات، وتدريب العمال يمكن أن يؤدي إلى تعطل الآلات واندثارها، كما يؤدي إلى خفض الطاقة الإنتاجية للشركة وبالتالي خسارة حصتها السوقية لصالح الشركات المنافسة. (Hassan, 2018: 13)

2. **تلاشي المعايير الأخلاقية:** إن الشركة التي تمارس إدارة الأرباح تبعث رسالة للعاملين لديها في المستويات الإدارية المختلفة أن ممارسة إدارة الأرباح وتضليل الحقيقة والتلاعب بها وإظهارها بصورة مختلفة عن الصورة الحقيقية التي تعبر عن نشاط الشركة بأنها ممارسة مقبولة أخلاقياً، كما أن مشاركة المدراء في هذه الممارسة يؤدي إلى خلق مناخ لممارسة سلوك لا أخلاقي للقيام بأعمال أخرى مشكوك فيها، وعليه حتى وإن لم تنتهك الشركة المعايير المحاسبية عند القيام بممارسة إدارة الأرباح فإنها تعتبر ممارسة لا أخلاقية مشكوك فيها تتعارض مع المعايير الأخلاقية. كما أن الوحدة الاقتصادية تدخل منحدرًا خطيراً جداً إذا أُقبلت على ممارسة إدارة أرباحها، على سبيل المثال ممارسة طرائق التحايل والتلاعب البسيطة يمكن بمرور الزمن أن تؤدي إلى ممارسة أساليب معقدة وعدائية مما يخلق مخالفات أساسية وجوهرية عند إعداد وعرض القوائم المالية. (Faraj, 2017: 41-42)

3. **إخفاء مشاكل الإدارة التشغيلية:** إدارة الأرباح لا تمارس على مستوى الإدارة العليا فقط ولكنها أيضاً تمارس على مستوى الإدارة التشغيلية، حيث يقوم المديرون في الإدارة التشغيلية بتغيير البيانات المالية من أجل الحصول على المكافآت والترقيات وتجنب الانتقادات بسبب الأداء الضعيف، وأهم مخاطر إدارة الأرباح على المستوى الأدنى للإدارة

هي إخفاء المشاكل التشغيلية عن الإدارة العليا وبالتالي بقاء الأخطاء دون معالجة لفترة طويلة من الزمن. (Salih et al.,2020:1901)

3.7 تأثير معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRS في إدارة الأرباح:

أشار مجلس معايير المحاسبة المالية الدولية IASB الى أن الهدف من معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRS هو "تطوير مجموعة واحدة من المعايير المحاسبية العالمية عالية الجودة والمفهومة والقابلة للتنفيذ من أجل المصلحة العامة والتي تتطلب معلومات عالية الجودة وشفافة وقابلة للمقارنة في البيانات المالية" تتطلب هذه المعايير المحددة جودة عالية وتم تفسير الجودة العالية على أنها تلبى توقعات المستثمرين فيما يتعلق بالمعلومات المطلوبة (Setiawan, et al.,2020:235).

تزيل معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRS البدائل المحاسبية المسموح بها وبالتالي فإن الإدارة لديها سلطة تقديرية محدودة للتلاعب بالأرباح. (Abdullah et al.,2017:408) بالإضافة إلى ذلك، تتطلب معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRS بعض المقاييس فيما يتعلق بالاعتراف المحاسبي والقياس والتي توفر تمثيلاً صادقاً للمركز المالي للشركات وجودة عالية للمعلومات المحاسبية. إضافة إلى أنه يمكن التقليل من عدم تناسق المعلومات وتكلفة رأس مال من خلال تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRS. (Toumeh & Yahya,2019:2)

توفر نظرية الوكالة إطاراً تحليلياً لفهم تأثير معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRS على السلوك الانتهازي الإداري، حيث تفترض هذه النظرية أن معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRS تساهم في حل مشاكل الوكالة وتقليل الأحكام الذاتية، كما وتفترض هذه النظرية أن معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRS تتعلق بشفافية الإفصاح وزيادة التحكم في سلوك الإدارة وهو ما ينعكس في الحد من ممارسات إدارة الأرباح. وهذا يعني أن تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRS يحد من ممارسات إدارة الأرباح (Alain,2021:250).

يمكن أن يؤثر تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRS على مستوى قابلية اكتشاف إدارة الأرباح. حيث أن تطبيق تلك المعايير قد يزيد من قابلية الكشف عن إدارة الأرباح في الشركة من خلال تحسين جودة البيانات المالية وقابليتها للمقارنة. تؤدي زيادة قابلية الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح إلى زيادة التدقيق من قبل المحللين وأصبح المحللون أكثر قدرة على اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح، بحيث يمكن استنتاج أن تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRS كان له علاقة سلبية بممارسات إدارة الأرباح (Putra & Mita,2019:2).

كما يمكن اعتبار تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRS مفيداً لجودة البيانات المالية المبلغ عنها إذا تم تقليل حدوث إدارة الأرباح. حيث تزيل تلك المعايير بعض البدائل لمعالجة المعاملات المحاسبية التي تؤدي إلى ممارسة أقل لإدارة الأرباح الانتهازية وتحسين جودة المحاسبة في النهاية (Abeleje,2019:93)، وأكد ذلك (Krishnan & Zhang,2019:7) حيث أشار إلى أن اعتماد الشركات لمعايير الإبلاغ المالي الدولية IFRS يؤدي إلى مستوى أقل لإدارة الأرباح ويتم الإفصاح عن الخسائر في الوقت المناسب. واستناداً إلى الخصائص الأساسية للمعايير الدولية للإبلاغ المالي، تتمثل إحدى فوائد تطبيقها في انخفاض مستوى إدارة الأرباح. (Purwanti & Utama,2018:46)

4- الجانب التطبيقي

4.1 متغيرات الدراسة وكيفية قياسها:

1. **المتغير المستقل: معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRS:** يقاس مستوى تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRS في المصارف عينة البحث عن طريق متغير وهمي يأخذ الرقم (1) في سنوات تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRS من 2011 الى 2015، والرقم (0) للسنوات قبل تطبيق المعايير من 2016 الى 2020.
2. **المتغير التابع: إدارة الأرباح (EM):** تتفاوت الدراسات في استخدام نماذج قياس إدارة الأرباح من خلال مدخل المستحقات فمنهم من اعتمد على أنموذج (Joes 1991)، أو على أنموذج (Modified Jones, 1995)، أو أنموذج (Kothari et al., 2005) والذي يمثل نسخة مطوره للأنموذجين السابقين مصححاً بمعدل العائد على الموجودات ROA. ويعد من النماذج الأكثر تطوراً، كما ويعد من ادق وأفضل نماذج قياس إدارة الأرباح، وفي دراستنا سوف يتم استخدام أنموذج (Kothari et al., 2005) والذي يسمى انموذج مطابقة الأداء، وهو أنموذج لتقدير المستحقات من خلال ربطها بأداء الشركة الماضي والحاضر، ويتم الحكم على مستوى إدارة الأرباح وفق تقدير قيمة المستحقات الاختيارية المطلقة كمؤشر لإدارة الأرباح.

4.2 قياس إدارة الأرباح

الخطوة الأولى: تحديد الاستحقاقات الكلية

يتم حساب الاستحقاقات الكلية من خلال طرح التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية من صافي الدخل للمصرف خلال فترة البحث ولكل سنة على حده وفق المعادلة الآتية:

$$TACC_{i,t} = IBEI_{i,t} - CFO_{i,t}$$

أذ أن:

TACC: تمثل أجمالي المستحقات الكلية للمصرف i خلال الفترة t .

i : يمثل المصرف، ويأخذ القيم من 1 إلى 11 عدد المصارف عينة البحث.

t : يمثل السنة التي تخص المتغير، وينحصر بين 2011 إلى 2020.

IBEI: تمثل الدخل قبل البنود غير العادية، أو الدخل بعد الفوائد والضرائب.

CFO: يمثل التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية.

الخطوة الثانية: تقدير معالم الانحدار خلال سنوات البحث لغرض حساب المستحقات غير الاختيارية.

تم تقدير معالم الانموذج $(a_0, a_1, a_2, a_3, a_4)$ ، لمجموعة المصارف عينة البحث ولكل سنة على حدة وباستخدام معادلة

الانحدار الخطي المتعدد الآتية ومن خلال البرنامج الاحصائي SPSS.

$$TACC_{i,t} / A_{i,t-1} = a_0 + a_1 (1 / A_{i,t-1}) + a_2 (\Delta REV_{i,t} - \Delta AR_{i,t} / A_{i,t-1}) + a_3 (PPE_{i,t} / A_{i,t-1}) + a_4 ROA_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

أذ أن:

$TACC_{i,t}$: يمثل اجمالي المستحقات الكلية للمصرف i خلال الفترة t .

$A_{i,t-1}$: يمثل اجمالي الموجودات للمصرف i خلال الفترة $t-1$.

$\Delta REV_{i,t}$: يمثل التغيير في إيرادات المصرف i خلال الفترة t .

$\Delta AR_{i,t}$: يمثل التغيير في حساب المدينون للمصرف i خلال الفترة t .

$PPE_{i,t}$: يمثل اجمالي الموجودات الثابتة للمصرف i خلال الفترة t .

$ROA_{i,t}$: يمثل معدل العائد على الموجودات للمصرف i خلال الفترة t .

$\varepsilon_{i,t}$: تمثل بواقي أجزاء الانموذج وتعبّر عن الخطأ العشوائي.

a_0 : تمثل قيمة الثابت وتعبّر عن اجمالي المستحقات التي لا تتأثر بالمتغيرات المستقلة.

a_1, a_2, a_3, a_4 : تمثل معالم خاصه بالأنموذج.

جدول (1) معالم الأنموذج المقدرة خلال سنوات البحث

السنوات	a ₀	a ₁	a ₂	a ₃	a ₄
2011	0.173805034	19088294284	0.940782851	0.255792	-1.90706
2012	0.076045418	24805829761	1.005742235	0.093814	4.596242
2013	0.094083657	7415792492	0.392477921	1.000077	-1.73552
2014	0.217348561	76455702471	1.422117231	0.12214	-3.04948
2015	0.259419569	95412052145	0.200109098	-0.57034	-3.24636
2016	0.056901562	41573454319	0.032615767	0.649728	-0.68307
2017	-0.00567722	33745520281	0.285942386	-0.01873	4.344986
2018	0.007409246	22490292702	0.452543514	-0.56369	-3.28127
2019	0.030121608	2793052008	0.331418159	0.347687	-0.57394
2020	0.108997807	53587148771	0.697917927	-0.02919	-1.64546

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائي SPSS

الخطوة الثالثة: بعد تحديد قيم معالم أنموذج الانحدار ، فيتم حساب المستحقات غير الاختيارية من خلال تعويض قيم المعالم في معادلة الانحدار الآتية:

$$NDA_{i,t} = a_0 + a_1 (1/ A_{i,t-1}) + a_2 (\Delta REV_{i,t} - \Delta AR_{i,t} / A_{i,t-1}) + a_3 (PPE_{i,t} / A_{i,t-1}) + a_4 ROA_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

أذ ان:

$NDA_{i,t}$: تمثل المستحقات غير الاختيارية للمصرف i خلال الفترة t .

الخطوة الرابعة: بعد تحديد المستحقات الكلية والمستحقات غير الاختيارية، يتم تحديد المستحقات الاختيارية وفق المعادلة الآتية:

$$TACC_{i,t} = NDA_{i,t} + DAC_{i,t}$$

أذ ان

$DAC_{i,t}$: المستحقات الاختيارية للمصرف i خلال الفترة t .

ومن خلال هذه المعادلة يتم الوصول إلى الاستحقاقات الاختيارية كالآتي:

$$DAC_{i,t} = TACC_{i,t} - NDA_{i,t}$$

الخطوة الخامسة: تقدير درجة ممارسة المصارف لإدارة الأرباح

بعد تحديد المستحقات الاختيارية لكل مصرف ولكل سنة، نقوم بتحديد مدى ممارسة المصارف لإدارة الأرباح خلال الفترة

عينة البحث، فإذا كانت القيمة المطلقة للمستحقات الاختيارية في سنة معينة تفوق المتوسط الحسابي للمستحقات الاختيارية، فإن

المصرف قد مارس إدارة الأرباح خلال هذا الفترة أما إذا كانت القيمة المطلقة للمستحقات الاختيارية في سنة معينة تقل عن

المتوسط الحسابي لتلك المستحقات فإن المصرف لم يمارس إدارة الأرباح.

ونتيجة لتطبيق أنموذج (Kothari et al .، 2005) على البيانات الفعلية لـ (11) مصرفاً ولمدة عشر سنوات، بينت نتائج

حساب المستحقات الاختيارية اختلاف درجة ممارسة إدارة الأرباح في المصارف، وذلك حسب الهدف التي تسعى إلى تحقيقه،

حيث إن معظم المصارف قامت بممارسة إدارة الأرباح. والجداول من (2) يوضح نتائج تطبيق أنموذج (Kothari,2005)

للمصارف عينة البحث للفترة من (2011-2020)

جدول (2) نتائج تطبيق أنموذج (Kothari et al .، 2005) للمصارف عينة البحث للفترة من (2011-2020)

اسم المصرف	السنة	$TACC_{i,t}$	$NDAC_{i,t}$	$DAC_{i,t}$	المتوسط	النتيجة
الاستثمار العراقي	2011	0.085828	0.144884	0.059056	0.048162	ممارس لإدارة الأرباح
	2012	-0.0169	-0.167839	0.150942	0.19684	غير ممارس لإدارة الأرباح
	2013	-0.01771	-0.142394	0.124683	0.135727	غير ممارس لإدارة الأرباح
	2014	-0.05514	-0.133782	0.078644	0.088341	غير ممارس لإدارة الأرباح
	2015	-0.07377	-0.036732	0.037042	0.047066	غير ممارس لإدارة الأرباح
	2016	-0.06242	-0.011288	0.051134	0.060044	غير ممارس لإدارة الأرباح
	2017	0.038186	-0.041457	0.079642	0.060044	ممارس لإدارة الأرباح
	2018	0.050847	-0.019644	0.070491	0.053177	ممارس لإدارة الأرباح
	2019	0.122935	0.050145	0.07279	0.042674	ممارس لإدارة الأرباح
	2020	-0.06129	-0.030693	0.030601	0.07554	غير ممارس لإدارة الأرباح
الاهلي العراقي	2011	-0.08304	-0.082977	0.00006	0.048162	غير ممارس لإدارة الأرباح
	2012	-0.54894	-0.084991	0.463952	0.19684	ممارس لإدارة الأرباح
	2013	-0.39231	-0.096796	0.295517	0.135727	ممارس لإدارة الأرباح
	2014	0.157697	0.058655	0.099041	0.088341	ممارس لإدارة الأرباح

ممارس لإدارة الأرباح	0.047066	0.094615	0.06847	0.163085	2015		
ممارس لإدارة الأرباح	0.060044	0.065697	-0.018294	-0.08399	2016		
غير ممارس لإدارة الأرباح	0.060044	0.041598	-0.042845	-0.08444	2017		
غير ممارس لإدارة الأرباح	0.053177	0.014422	-0.039686	-0.05411	2018		
ممارس لإدارة الأرباح	0.042674	0.051552	-0.005137	-0.05669	2019		
ممارس لإدارة الأرباح	0.07554	0.077928	0.089098	0.011169	2020		
غير ممارس لإدارة الأرباح	0.048162	0.014761	0.014028	-0.00073	2011	التجاري العراقي	
غير ممارس لإدارة الأرباح	0.19684	0.145581	0.030539	-0.11504	2012		
ممارس لإدارة الأرباح	0.135727	0.16083	-0.113776	0.047054	2013		
غير ممارس لإدارة الأرباح	0.088341	0.00833	-0.0591	-0.06743	2014		
غير ممارس لإدارة الأرباح	0.047066	0.013308	0.069024	0.082332	2015		
غير ممارس لإدارة الأرباح	0.060044	0.025389	-0.079386	-0.054	2016		
غير ممارس لإدارة الأرباح	0.060044	0.004927	-0.031138	-0.03607	2017		
ممارس لإدارة الأرباح	0.053177	0.10172	-0.09764	0.00408	2018		
ممارس لإدارة الأرباح	0.042674	0.062518	0.03075	-0.03177	2019		
غير ممارس لإدارة الأرباح	0.07554	0.013304	-0.13169	-0.11839	2020		
ممارس لإدارة الأرباح	0.048162	0.123652	-0.003394	0.120258	2011		الخليج التجاري
غير ممارس لإدارة الأرباح	0.19684	0.110564	0.102601	0.213165	2012		
ممارس لإدارة الأرباح	0.135727	0.195317	-0.101798	-0.29712	2013		
غير ممارس لإدارة الأرباح	0.088341	0.014051	0.028349	0.014299	2014		
ممارس لإدارة الأرباح	0.047066	0.064096	0.062801	-0.0013	2015		
ممارس لإدارة الأرباح	0.060044	0.078225	0.033586	-0.04464	2016		
ممارس لإدارة الأرباح	0.060044	0.176856	0.015534	0.19239	2017		
ممارس لإدارة الأرباح	0.053177	0.061747	-0.063767	-0.00202	2018		
ممارس لإدارة الأرباح	0.042674	0.104275	0.086698	-0.01758	2019		
غير ممارس لإدارة الأرباح	0.07554	0.065622	-0.032759	0.032863	2020		
ممارس لإدارة الأرباح	0.048162	0.066873	0.1096	0.042727	2011	الشرق الأوسط	
غير ممارس لإدارة الأرباح	0.19684	0.098788	0.024465	-0.07432	2012		
غير ممارس لإدارة الأرباح	0.135727	0.091063	-0.026043	0.06502	2013		
ممارس لإدارة الأرباح	0.088341	0.094787	0.131806	0.226593	2014		
غير ممارس لإدارة الأرباح	0.047066	0.037939	0.004421	-0.03352	2015		
ممارس لإدارة الأرباح	0.060044	0.066698	0.071864	0.005166	2016		
غير ممارس لإدارة الأرباح	0.060044	0.071089	-0.080673	-0.15176	2017		
غير ممارس لإدارة الأرباح	0.053177	0.002943	-0.077072	-0.07413	2018		
غير ممارس لإدارة الأرباح	0.042674	0.001887	0.186291	0.184405	2019		
غير ممارس لإدارة الأرباح	0.07554	0.051383	-0.048394	0.002988	2020		
غير ممارس لإدارة الأرباح	0.048162	0.018726	0.317151	0.335877	2011	المتحد للاستثمار	

غير ممارس لإدارة الأرباح	0.19684	0.080403	-0.05901	0.021393	2012	
ممارس لإدارة الأرباح	0.135727	0.257721	-0.070293	0.187428	2013	
غير ممارس لإدارة الأرباح	0.088341	0.013577	0.110247	0.123824	2014	
غير ممارس لإدارة الأرباح	0.047066	0.009604	-0.083136	-0.09274	2015	
ممارس لإدارة الأرباح	0.060044	0.065551	0.071181	0.136732	2016	
غير ممارس لإدارة الأرباح	0.060044	0.069941	-0.0942	-0.02426	2017	
غير ممارس لإدارة الأرباح	0.053177	0.005528	0.057819	0.063347	2018	
غير ممارس لإدارة الأرباح	0.042674	0.007081	0.010367	0.003287	2019	
ممارس لإدارة الأرباح	0.07554	0.108646	-0.055526	-0.16417	2020	
ممارس لإدارة الأرباح	0.048162	0.123517	-0.0399	-0.16342	2011	المنصور للاستثمار
ممارس لإدارة الأرباح	0.19684	0.546395	-0.026541	0.519854	2012	
غير ممارس لإدارة الأرباح	0.135727	0.020956	-0.126314	-0.14727	2013	
ممارس لإدارة الأرباح	0.088341	0.125799	0.076964	-0.04884	2014	
غير ممارس لإدارة الأرباح	0.047066	0.003662	0.080536	0.084198	2015	
غير ممارس لإدارة الأرباح	0.060044	0.047504	0.023467	-0.02404	2016	
ممارس لإدارة الأرباح	0.060044	0.195861	0.011008	-0.18485	2017	
ممارس لإدارة الأرباح	0.053177	0.114121	-0.068514	-0.18264	2018	
غير ممارس لإدارة الأرباح	0.042674	0.003323	0.03609	0.032766	2019	
ممارس لإدارة الأرباح	0.07554	0.206366	-0.083709	0.122657	2020	
غير ممارس لإدارة الأرباح	0.048162	0.035376	-0.105268	-0.06989	2011	الموصل
غير ممارس لإدارة الأرباح	0.19684	0.163732	-0.032703	0.131029	2012	
غير ممارس لإدارة الأرباح	0.135727	0.028118	-0.191515	-0.1634	2013	
ممارس لإدارة الأرباح	0.088341	0.199586	0.219524	0.41911	2014	
ممارس لإدارة الأرباح	0.047066	0.110352	-0.013461	-0.12381	2015	
غير ممارس لإدارة الأرباح	0.060044	0.020983	-0.053756	-0.07474	2016	
غير ممارس لإدارة الأرباح	0.060044	0.047014	-0.03829	0.008724	2017	
غير ممارس لإدارة الأرباح	0.053177	0.047742	-0.199029	-0.15129	2018	
غير ممارس لإدارة الأرباح	0.042674	0.004007	0.060514	0.056506	2019	
غير ممارس لإدارة الأرباح	0.07554	0.000192	-0.023785	-0.02359	2020	
غير ممارس لإدارة الأرباح	0.048162	0.000622	-0.039182	-0.03981	2011	أشور الدولي
غير ممارس لإدارة الأرباح	0.19684	0.030092	0.02143	0.051522	2012	
غير ممارس لإدارة الأرباح	0.135727	0.05236	-0.056731	-0.10909	2013	
غير ممارس لإدارة الأرباح	0.088341	0.039576	-0.009664	-0.04924	2014	
غير ممارس لإدارة الأرباح	0.047066	0.017178	-0.121079	-0.1039	2015	

ممارس لإدارة الأرباح	0.060044	0.080396	-0.022488	0.057908	2016	بغداد	
غير ممارس لإدارة الأرباح	0.060044	0.013014	0.046893	0.059907	2017		
ممارس لإدارة الأرباح	0.053177	0.122626	-0.127532	-0.25016	2018		
ممارس لإدارة الأرباح	0.042674	0.044919	0.046966	0.091885	2019		
ممارس لإدارة الأرباح	0.07554	0.07851	-0.105224	-0.02671	2020		
غير ممارس لإدارة الأرباح	0.048162	0.030136	0.102746	0.132883	2011		
ممارس لإدارة الأرباح	0.19684	0.363827	-0.007842	-0.37167	2012		
ممارس لإدارة الأرباح	0.135727	0.182421	-0.081174	-0.2636	2013		
ممارس لإدارة الأرباح	0.088341	0.167104	0.162409	-0.0047	2014		
غير ممارس لإدارة الأرباح	0.047066	0.001992	0.174542	0.176534	2015		
ممارس لإدارة الأرباح	0.060044	0.136488	0.038497	0.174985	2016		
غير ممارس لإدارة الأرباح	0.060044	0.02999	-0.003056	0.026934	2017		
غير ممارس لإدارة الأرباح	0.053177	0.041177	-0.022134	-0.06331	2018		
غير ممارس لإدارة الأرباح	0.042674	0.035215	0.016022	0.051237	2019		
ممارس لإدارة الأرباح	0.07554	0.174784	-0.178397	-0.35318	2020		
ممارس لإدارة الأرباح	0.048162	0.056997	0.109088	0.166085	2011		سومر التجاري
غير ممارس لإدارة الأرباح	0.19684	0.010959	-0.219746	-0.2307	2012		
غير ممارس لإدارة الأرباح	0.135727	0.084013	-0.083028	0.000984	2013		
ممارس لإدارة الأرباح	0.088341	0.131257	0.127661	-0.0036	2014		
ممارس لإدارة الأرباح	0.047066	0.127939	-0.042425	0.085514	2015		
غير ممارس لإدارة الأرباح	0.060044	0.022414	-0.020729	0.001685	2016		
ممارس لإدارة الأرباح	0.060044	0.102732	-0.028193	-0.13093	2017		
غير ممارس لإدارة الأرباح	0.053177	0.002432	-0.114596	-0.11216	2018		
ممارس لإدارة الأرباح	0.042674	0.081851	0.063171	0.145021	2019		
غير ممارس لإدارة الأرباح	0.07554	0.023608	-0.029262	-0.05287	2020		

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على نتائج المعادلات السابقة

3-4 اختبار فرضيات البحث

أ. فحص سلامة البيانات

ولغرض توفير الأفضلية المناسبة لاختبار الفرضيات قام الباحث بفحص سلامة البيانات والتأكد من صلاحيتها للاختبار وذلك من خلال التأكد من عدم وجود قيم مفقودة في البيانات واتباعها للتوزيع الطبيعي فضلا عن فحص استقراره سلسلة البيانات عبر الزمن وكالاتي:

1- الإحصاء الوصفي

ويمكن تلخيص الإحصاء الوصفي لبيانات المتغيرات التي سيتم استخدامها في اختبار الفرضيات بالجدول الاتي: -

جدول (3) الإحصاء الوصفي لمتغيرات البحث

Descriptive Statistics					
	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation

EM	110	.0001	.5464	.082327	.0881158
Valid N (listwise)	110				

يبين الجدول أعلاه عدد المشاهدات أدنى- أعلى قيمة للبيانات فضلا عن الوسط الحسابي والانحراف المعياري، وأهم ما يلاحظ من الجدول أعلاه ان حجم العينة لجميع المتغيرات هو (110) مشاهدة مما يعني عدم وجود قيم مفقودة في بيانات جميع المتغيرات.

2- اختبار التوزيع الطبيعي

كما قام الباحث بأجراء اختبار التوزيع الطبيعي لبيانات متغيرات البحث وذلك باستخدام تحليل One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test وكانت النتائج كالآتي- :

جدول (4) اختبار التوزيع الطبيعي

One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test		
		EM
N		110
Normal Parameters ^{a,b}	Mean	.082327
	Std. Deviation	.0881158
Most Extreme Differences	Absolute	.175
	Positive	.157
	Negative	-.175-
Kolmogorov-Smirnov Z		1.838
Asymp. Sig. (2-tailed)		.233
a. Test distribution is Normal.		
b. Calculated from data.		

ويلاحظ من الجدول أعلاه ان مستوى معنوية (Sig) جميع المتغيرات أكبر من 0.05 وهذا يعني ان بياناتها تتبع التوزيع الطبيعي .

3- اختبار استقراره السلاسل (جذر الوحدة)

كما قام الباحث بالتأكد من استقراره السلسلة الزمنية لبيانات المتغيرات، من خلال فحص الاتجاه العشوائي في السلسلة الزمنية وإذا ما كانت السلسلة فيها أنماط منهجية صالحة للتنبؤ، او بمعنى آخر التأكد من ان التغير في الزمن لا يحدث تغيرا في شكل التوزيع للسلسلة الزمنية، اذ أن الهدف من تحليل استقراره السلاسل الزمنية هو الحصول على وصف دقيق يتمثل باكتشاف نمط الظاهرة المدروسة، وذلك بتسجيل القيم الماضية والتغيرات التي تطرأ عليها خلال فترات زمنية معينة، وان استقراره السلاسل الزمنية تعتمد على وجود وسط حسابي وتباين ثابتين تقريبا بمرور الزمن. اذ ان الاعتماد على متغيرات غير مستقرة يعطي نتائج مضللة بين متغيرات البحث، ويتم التأكد من ذلك من خلال اختبار جذر الوحدة Unit roots الذي في حالة وجوده في السلسلة فانه يجعل منها غير قابلة للتنبؤ، وباستخدام برنامج Eviews-v11 وباستعمال بيانات Panel Data التي تأخذ بنظر الاعتبار خصوصية كل شركة من شركات عينة البحث، وبالاعتماد على Levin, Lin & Chu t method وكانت سلسلة البيانات لجميع المتغيرات مستقرة عند المستوى Level كالآتي- :

جدول (5) اختبار استقراره السلاسل (جذر الوحدة) لمتغيرات البحث

variable	T-Statistic	Prob	Result at level
EM	-8.05926	0.000	Stationary

ويلاحظ من الجدول أعلاه ان مستوى معنوية ((Prob)) السلاسل الزمنية لبيانات جميع المتغيرات أصغر من 0.05 وبالتالي فأنها مستقرة عن المستوى Level ولا داعي لأخذ أي فرق لها، وهذا يعني ان تلك البيانات صالحة للاعتماد عليها للتنبؤ واجراء تحليل الانحدار لاختبار فرضيات البحث.

ب. نتائج اختبار الفرضيات

بعد فحص سلامة البيانات والتأكد من صلاحيتها للاختبار قام الباحث باختبار الفرضيات احصائيا.

الفرضية الأولى :شيوخ ممارسات إدارة الأرباح في المصارف عينة البحث قبل تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية.

سيتم اختبار هذه الفرضية والفرضية اللاحقة ايضا باستخدام التحليل الاحصائي one sample T-test وتقوم فكرة هذا الاختبار في اكتشاف مدى وجود اختلاف معنوي لمتوسط المجتمع الذي سحبت منه العينة عن قيمة ثابتة, constant اضافة الى امكانية تقدير مدة الثقة لمتوسط المجتمع، وسيتم اعتماد قيمة الصفر كقيمة اختبارية Test Value لإجراء تحليل T- test لأنه يمثل الحد الفاصل بين وجود او عدم وجود ممارسات إدارة الأرباح وفق المقياس المستخدم لذلك، وبلاستعانة ببرنامج الحزمة الاحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS كانت النتائج كالآتي:-

جدول (6) نتائج اختبار الفرضية الأولى

One-Sample Statistics						
EM-before-IFRS	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean		
	55	.10	.111	.015		
	Test Value = 0					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
				Lower	Upper	
6.906	54	.000	.103	.07	.13	

يبين الجدول اعلاه ان قيمة T المحسوبة بلغت 6.906 وهي أكبر بكثير من قيمتها الجدولية عند درجة حرية 54 (n-1) وبالبالغة 1.669، وان متوسط الانحراف المعياري لخطأ التقدير Std. Error Mean بلغ 0.015 وهو قيمة منخفضة جدا وكلما قل هذا النوع من الخطأ كان ذلك أفضل، وبين الجدول ايضا ان مستوى معنوية الاختبار (Sig. (2-tailed)) كانت عالية جدا وبلغت 0.00 وهي اقل من مستوى الخطأ المقبول في العلوم الاجتماعية والمحدد سلفا بمقدار 0.05 وهذا يعني ان بيانات العينة وفرت دليلا مقنعا على قبول فرضية البحث التي مفادها (شيوخ ممارسات إدارة الأرباح في المصارف عينة البحث قبل تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية).

الفرضية الثانية - :شيوخ ممارسات إدارة الأرباح في المصارف عينة البحث بعد تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية.

وبلاستعانة ببرنامج الحزمة الاحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS كانت النتائج كالآتي:-

جدول (7) نتائج اختبار الفرضية الثانية

One-Sample Statistics						
EM-After-IFRS	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean		
	55	.06	.050	.007		
	Test Value = 0					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
9.121	54	.000	.061	.05	.07	

يبين الجدول اعلاه ان قيمة T المحسوبة بلغت 9.121 وهي اكبر بكثير من قيمتها الجدولية عند درجة حرية 54 (n-1) والبالغة 1.669، وان متوسط الانحراف المعياري لخطأ التقدير Std. Error Mean بلغ 0.007 وهو قيمة منخفضة جدا وكلما قل هذا النوع من الخطأ كان ذلك افضل، ويبين الجدول ايضا ان مستوى معنوية الاختبار Sig. (2-tailed) كانت عالية جدا وبلغت 0.00 وهي اقل من مستوى الخطأ المقبول في العلوم الاجتماعية والمحدد سلفا بمقدار 0.05 وهذا يعني ان بيانات العينة وفرت دليلا مقنعا على قبول فرضية البحث التي مفادها على (شيوخ ممارسات إدارة الأرباح في المصارف عينة البحث بعد تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية).

الفرضية الثالثة: توجد علاقة تأثير ذات دلالة إحصائية بين تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRS وإدارة الأرباح في المصارف العراقية التجارية.

ولاختبار هذه الفرضية تم صياغة نموذج "الانحدار الخطي" الاتي:-

$$EM_{it} = B_0 + B_1 IFRS_{it} + \varepsilon_{it}$$

حيث:-

ε_{it} = اخطاء التقدير او ما تسمى بالبقايا الإحصائية.

B_0 = ثابت معادلة الانحدار والتي تمثل قيمة المتغير التابع عندما تكون قيمة المتغير المستقل مساوية للصفر.

B_1 = ميل الانحدار، ويستخدم لقياس نوع ومقدار التأثير.

وباستخدام البرنامج الاحصائي SPSS كانت النتائج كالاتي:-

جدول (8) ملخص نموذج اختبار الفرضية الثالثة

Model Summary ^b				
Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.238 ^a	.057	.048	.0859731
a. Predictors: (Constant), IFRS				

b. Dependent Variable: EM

بين المتغيرات بلغت 0.238، وان R) ان قيمة الارتباط (model summary) بين الجدول اعلاه ملخص الأنموذج اعلاه كان (Std. Error of the Estimate) بلغ 0.057، وان الانحراف المعياري لخطأ التقدير (R Square) معامل التحديد 0.0859731 وكلما انخفض هذا النوع من الاخطاء كلما كان ذلك أفضل من الناحية الإحصائية

جدول (9) تباين اختبار الفرضية الثالثة

ANOVA ^a						
Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	.048	1	.048	6.501	.012
	Residual	.798	108	.007		
	Total	.846	109			

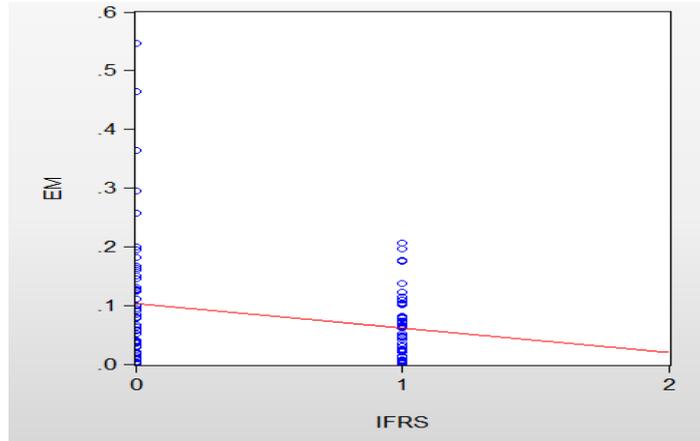
يبين الجدول اعلاه التباين اعلاه (ANOVA) ان قيمة F المحسوبة بلغت 6.501 وهي أكبر من قيمتها الجدولية المحسوبة وفق درجات الحرية (108,1) df والبالغة 3.99 عند مستوى دلالة 5%، وان مستوى معنوية الاختبار Sig بلغت 0.012 وهي اقل من قيمة الخطأ المقبول في العلوم الاجتماعية والمحدد سلفا بمقدار 0.05 وهذا ما يشير الى ملائمة الأنموذج الاحصائي المستخدم في اختبار الفرضية.

جدول رقم (10) معاملات دالة الانحدار للفرضية الثالثة

Coefficients ^a						
Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	.103	.012		8.905	.000
	IFRS	-.042	.016	-.238	-2.550	.012

اهم ما يبينه الجدول اعلاه ان قيمة ميل معادلة الانحدار بلغت -0.042 والتي تبين تأثير المتغير المستقل على المتغير التابع (بواسطة المعامل B) وتشير القيمة السالبة للمعامل الى ان هنالك تأثير عكسي بين المتغيرين التابع والمستقل او بعبارة اخرى ان اي تطبيق) معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS) احدث انخفاضا بمقدار 4,2% في المتغير التابع (إدارة الارباح) مع ثبات كل المتغيرات الأخرى خارج نطاق البحث الحالي، وان قيمة إحصاءه T بلغت 2.550 وان مستوى معنوية الاختبار Sig بلغت 0.012 وهي اقل من قيمة الخطأ المقبول في العلوم الاجتماعية والمحدد سلفا بمقدار 0.05 وهذا ما يشير الى ان بيانات العينة أظهرت دليلا مقنعا على قبول فرضية البحث التي مفادها (توجد علاقة تأثير ذات دلالة إحصائية بين تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRS وإدارة الأرباح في المصارف العراقية التجارية)، ولذلك لثبوت التأثير من الناحية الإحصائية.

ويؤكد الشكل الاتي العلاقة بين المتغيرين من خلال شكل الانتشار لمعادلة الانحدار اذ يشير اتجاه المنحنى النازل الى وجود علاقة عكسية بين المتغيرين.

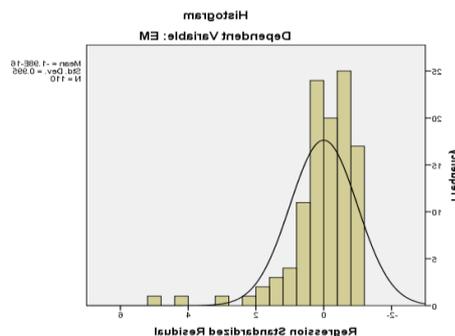
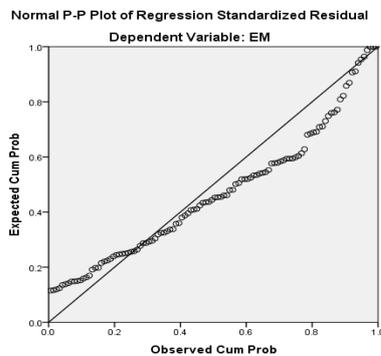


الشكل (1) العلاقة بين معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRS وإدارة الأرباح

ويمكن إعادة صياغة معادلة الانحدار التي اعتمدت في اختبار الفرضية على ضوء النتائج التي تم التوصل إليها والتي يمكن استخدامها لغرض التنبؤ بالشكل الآتي :-

$$EM = 0.103 - 0.042 * IFRS$$

ويعرض الشكل الآتي المدرج التكراري والذي يبين التوزيع الطبيعي للبواقي الاحصائية لمعادلة الانحدار، ويبين استيفاء شروط اختبار تحليل الانحدار بشكل بياني من خلال من خلال والذي يبين توزع النقاط حول الخط المستقيم وهذا يثبت أن البواقي الاحصائية تتبع التوزيع الطبيعي، والذي يبين دقة معادلة الانحدار السابقة.



الشكل (2) المدرج التكراري والتوزيع الطبيعي لبواقي الفرضية الثالثة

5- الاستنتاجات والتوصيات

5-1 الاستنتاجات

يتضمن هذا البحث اهم الاستنتاجات التي توصل اليها الباحث في هذه الدراسة بشقيها النظري والتطبيقي:

1. وجدت معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRS لتحقيق المصلحة العامة من خلال توحيد وتطوير معايير دولية ذات جودة عالية، تنتج عنها تقارير مالية تتسم بالشفافية والموثوقية وقابلية المقارنة على المستوى الدولي تساعد المستثمرين في اتخاذ قرارات مهمة.
2. إن لتطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRS فوائد مهمة تنعكس على اقتصاديات الدول المختلفة، من خلال تحقيق النمو الاقتصادي والانفتاح على العالم وجلب المزيد من الاستثمار الأجنبي المباشر وتقليل تكلفة رأس المال وزيادة جودة المعلومات المحاسبية والتقليل من مخاطر عدم تماثل المعلومات.
3. على الرغم من الفوائد الناتجة عن تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية إلا أنها تواجه مجموعة من التحديات التي تقف عائقاً أمام تطبيقها كالتحديات التي تواجهها الدول النامية والقوانين والتشريعات ومشاكل الترجمة والكلفة المادية المترتبة على تطبيقها كالترتيب والتأهيل.
4. تعد معايير الإبلاغ المالي الدولية جزء من الحلول للحد من ممارسات إدارة الأرباح من خلال الحد من الاستخدام السيئ للبدائل المحاسبية، وتعد ممارسات إدارة الأرباح الانتهازية أحد أسباب تطوير المعايير المحاسبية الدولية واصدار معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRS.
5. اظهرت نتائج اختبار علاقة التأثير بين متغيرات البحث ما يأتي:
 - أ. ممارسة المصارف العراقية الخاصة لإدارة الأرباح وللفترتين قبل وبعد تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRS. وهذا يدل على أن معايير الإبلاغ المالي الدولية لازالت تعاني من المرونة المتمثلة في استخدام الإدارة السلطة التقديرية والاحكام الشخصية.
 - ب. يؤثر تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRS بشكل سلبي في إدارة الأرباح للمصارف العراقية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، أي ان تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية ساهم في تخفيض إدارة الأرباح وهذه أحد فوائد المتوقعة لتطبيق المعايير من خلال الغاء بعض البدائل والمعالجات المحاسبية.

5-2 التوصيات

بناءً على الاستنتاجات التي تم التوصل اليها يوصي الباحث بما يأتي:

1. على الجهات ذات العلاقة والمهتمين في مجال تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRS في البيئة العراقية الاهتمام بشكل أكبر بموضوع إلزام تطبيق هذه المعايير في جميع الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية ولكافة القطاعات لما تتمتع به من مميزات كبيرة تُسهم بشكل فعال وكفوء في جودة العمل المحاسبي، فضلاً عن متابعة تطبيقها بصورة مستمرة مما ينعكس بشكل ايجابي على المستوى الاقتصادي للبلد.
2. زيادة الوعي لدى الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية بأهمية تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRS من خلال الدورات وورش العمل التي تقام في سوق العراق للأوراق المالية لتعزيز جودة التقارير المالية.
3. ضرورة التغلب على التحديات التي تعيق تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية من خلال اصدار تعليمات ارشادية مدعمة بأتمثلة لتسهيل عملية التطبيق، أضافته الى توفير كادر مؤهل علمياً ومهنياً من خلال قيام سوق العراق للأوراق المالية عقد دورات تدريبية وورش عمل والاستعانة بخبراء في مجال معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRS بهدف تطوير كفاءة معدي القوائم المالية لكي يكونوا قادرين على علمية التطبيق من أجل الوصول الى التطبيق الصحيح لتلك المعايير، بما ينعكس ايجاباً على اداء الوحدات الاقتصادية.
4. ضرورة قيام سوق العراق للأوراق المالية بوضع قوانين صارمة وتعليمات خاصة تحد من ممارسات إدارة الأرباح وتعمل على زيادة جودة التقارير المالية.
5. زيادة الاهتمام بأساليب اكتشاف ومنع ممارسات إدارة الأرباح كالتطوير المستمر للملاكات التدقيقية ومراقبي الحسابات وغيرها ومن خلال إقامة دورات تدريبية للتعرف على أكثر اساليب إدارة الأرباح شيوعاً وأثارها المستقبلية وأساليب اكتشافها والحد منها.
6. الاهتمام بتطوير المناهج التعليمية في الجامعات بهدف إعداد كوادر متخصصة في المحاسبة والتدقيق وملمة بتطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية.

7. ضرورة التأكيد على أهمية التزام الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية وبالتحديد قطاع المصارف بتطبيق معايير الإبلاغ المالي لأهميتها في تخفيض ممارسات إدارة الأرباح.
8. إجراء المزيد من الدراسات المحاسبية وباستعمال مقاييس أخرى لبيان تأثير تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية في إدارة الأرباح، فضلاً عن دراسة تأثير تطبيق تلك المعايير على متغيرات أخرى.

المصادر

1. Abdullah, W. R. W., Maruhun, E. N. S., & Tarmizi, M. A. (2017). The Adoption of IFRS And Earnings Management: Evidence from The Construction Industry in Malaysia. In Global Conference on Business and Economics Research, August (pp. 1-8).
2. Abeleje, K. R. (2019). The Influence of IFRS Adoption on Earnings Management: A Cross-Country Analysis (Doctoral dissertation, Coventry University).
3. Adhana, D. (2020). Convergence of International Financial Reporting Standards (IFRS) in Indian Accounting Curriculum. Alochana Chakra Journal, 9.
4. Akolor, M. (2019). Effect Of International Financial Reporting Standards on Earnings Management: Evidence from Ghana.(Master Thesis, University for Development Studies)
5. Alain, M., A., Aldoseri, M., & Melegy, M. (2021). Measuring the effect of international financial reporting standards on quality of accounting performance and efficiency of investment decisions. Accounting, 7(1), 249-256.
6. Alam, M. S. (2020). Adoption and Application of International Financial Reporting Standards (IFRS) in Banking Sector of Bangladesh: A Comprative Study. Available at SSRN 3699704.
7. Ali, Z. N., Flayyih, H. H. (2021). International Financial Reporting Standards IFRS and the reasons for its adoption in developing countries: A Literature Review. Social Science and Humanities Journal,5(4), 2171-2183.
8. Al-Mansour, Mohamed El-Sayed (2017) "The Impact of Adopting International Financial Reporting Standards (IFRS) on the Relationship between Earnings Management and Financial Performance of Industrial Companies Listed on the Egyptian Stock Exchange," Journal of Accounting Thought, Volume 21, Number 2.
9. Al-Hamoud, Dania Adnan (2021) "The Impact of Applying International Financial Reporting Standards (IFRS) on Reducing Earnings Management", Unpublished Master's Thesis, University of Aleppo / Faculty of Economics - Department of Accounting.
10. Al-Saeed, Saidani Mohamed and Boubaker, Rezaigat (2018) "Compatibility of the Financial Accounting System (SCF) with International Accounting Standards (IAS / IFRS)" (an evaluative analytical study) published research, Shuaa Journal of Economic Studies, Third Issue, Algeria.
11. Beretka, E. (2016). Earnings management: a study of credit institutions in Hungary 1999-2012 (Doctoral dissertation, Anglia Ruskin University).
12. Callao, S., Jarne, J. I., & Wroblewski, D. (2021). A systematic approach to the motivations for earnings management: A literature review. International Journal of Emerging Trends in Social Sciences, 10(1), 1-20.
13. Farhood, S. B. (2018). Measurement of earnings management before and after applying IFRSS using jones' modified method an applied research in a sample of banks listed in the Iraqi stock exchange.
14. Feyisa, S. (2021). Assessment of IFRS (International Financial Reporting Standards) Implementation Project in Wegagen Bank (Doctoral dissertation, St. Mary's University).
15. Faraj, Muhammad Jabbar (2017) "The Impact of Earnings Management on the Tax Gap", Higher Diploma Thesis Equivalent to Master's Degree, University of Baghdad / Higher Institute for Accounting and Financial Studies - Department of Financial Studies.
16. Hameedi, K. S., Al-Fatlawi, Q. A., Ali, M. N., & Almagtome, A. H. (2021). Financial performance reporting, IFRS implementation, and accounting information: Evidence from Iraqi banking sector. The Journal of Asian Finance, Economics and Business, 8(3), 1083-1094.
17. Hamid, Ardalan Ismail and Al-Nuaimi, Basema Faleh and Tawfiq, Malik Muhammad (2019) "Obstacles to the transition from the unified accounting system to international accounting standards in the banking sector in the Kurdistan Region / Iraq", Qazay Zanst Scientific Journal, Volume 4, Number 4.
18. Healy, P. M., & Wahlen, J. M. (1999). A review of the earnings management literature and its implications for standard setting. Accounting horizons, 13(4), 365-383.
19. 3. Hassan, Youssef Salah Abdullah (2018) "The role of audit committees in reducing opportunistic behavior of management in managing profits in order to improve the quality of financial reports," published research, Journal of Accounting Thought, Volume 22, Issue Two, 1158-1221.
20. Jiang, Y. (2020, December). Meanings, Motivations and Techniques of Earnings Management. In 2020 3rd International Conference on Humanities Education and Social Sciences (ICHESS 2020) (pp. 141-146). Atlantis Press.
21. Kieso, Donald. E, &Weygandt, Jerry. J & Warfield, Terry. D, (2020), "intermediate accounting", IFRS Fourth edition, Wiley &sons, United States.

22. Kitiwong, W. (2014). Earnings management and audit quality: evidence from Southeast Asia (Doctoral dissertation, University of York).
23. Krishnan, G. V., & Zhang, J. (2019). Does mandatory adoption of IFRS enhance earnings quality? Evidence from closer to home. *The International Journal of Accounting*, 54(01), 1950003.
24. Mandour, A. M., Elharidy, A. M., & Mokhtar, E. S. (2018). Examining the effect of joint and dual audits on earnings management practices.
25. Marantika, A., Djatmiko, B., Jatiningrum, C., & Purwohandoko (2021). The Motivation of Earnings Management Practices in Indonesia Companies: Board of Directors Perspective. *Psychology And Education*, 58(1), 5075-5087.
26. Nguyen, T. (2019). What Influence Earnings Management by Share-Financed Acquirers Prior to Deal Announcements? (Doctoral dissertation, University of East London).
27. Purwanti, A., & Utama, I. W. W. (2018). Earning Management Analysis before and after Implementation of International Financial Reporting Standards (IFRS): Empirical Study of Automotive and Components Companies Registered on the IDX. *Journal of Accounting and Strategic Finance*, 1(1), 45-56.
28. Putra, Y. D., & Mita, A. F. (2019). The Impact of IFRS Adoption on Relationship between Analyst Coverage and Earnings Management in ASEAN 5. In *SU-AFBE 2018: Proceedings of the 1st Sampoerna University-AFBE International Conference, SU-AFBE 2018, 6-7 December 2018, Jakarta Indonesia* (p. 457). European Alliance for Innovation.
29. Rahmaningtyas, F., & Mita, A. F. (2017). IFRS Adoption, Earnings Management and Investor Protection in Several Asian Countries. In *6th International Accounting Conference (IAC 2017)* (pp. 118-122). Atlantis Press.
30. Rizeigat, Boubaker (2020) "The Impact of Mandatory Application of International Standards ((IFRS) on Earnings Management Practices", published research, *North African Economics Journal*, Volume 16, Number 22.
31. Rosenfield, P. (2000). What drives earnings management ? . *Journal of Accountancy*, 190(4), 106.
32. Rouvolis, S. (2019). International financial reporting standards (IFRS): exploring financial evidence from Australia, Germany, Greece, the UK and the US (Doctoral dissertation, Middlesex University).
33. Salih, J. I., Flayyih, H. H., Rahma, N. G. A., & Mohammed, Y. N. (2020). Earnings Management between the fact of manipulation and credibility of management procedures: a literature review. *Social Science and Humanities Journal*, 4(5), 1898-1908.
34. Setiawan, D., Taib, F., Phua, L. K., & Chee, H. K. (2020). IFRS, Family Ownership and Earnings Management in The Indonesian Banking Industry. *International Journal of Economics & Management*, 14(2).
35. Shibli, A. H. T., Saleh, J.I., & Abdul Rahman, N. G.(2019). The Effect Of External Audit Quality On Profit Management. *Opcion*, Año 35, Especial N° 20, 2899-2921.
36. Sincerre, B. P., Sampaio, J. O., Famá, R., & Santos, J. O. D. (2016). Debt issues and earnings management. *Revista Contabilidade & Finanças*, 27, 291-305.
37. Strakova, L. (2021). Motives and techniques of earnings management used in a global environment. In *SHS Web of Conferences* (Vol. 92). EDP Sciences.
38. Temile, S. O. (2018). An analysis of the effect of IFRS adoption in Nigeria on the quality of published financial information (Doctoral dissertation, University of Salford).
39. The annual financial reports of banks, a research sample.
40. Toumeh, A. A., & Yahya, S. (2019). A Review of Earnings Management Techniques: An IFRS Perspective. *Global Business & Management Research*, 11(3).
41. Vysotskaya, A., & Senyigit, Y. B. (2021). Practical Issues in Education and Adoption of IFRS: Evidence from Russia. *Eurasian Journal of Business and Economics*, 14(28), 1-16.
42. Qahmouh, Somaya, and Khawari, Samira (2018) "The Role of Internal Auditing in Reducing Profits Management Practices," published research, *Horizons of Management and Economics Sciences Journal*, Fourth Issue, 311-330.
43. <https://www.ifrs.org>.