Tikrit Journal of Administrative and Economic Sciences, Vol. 22, No. 75, Part (2): 380-395
Doi: www.doi.org/10.25130/tjaes.22.75.2.19

Tikrit Journal of Administrative and Economics Sciences
مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية
EISSN: 3006-9149
PISSN: 1813-1719

The Role of Audit Quality in Reducing Real Earnings Management Practices: An Applied Study on a Sample of Iraqi Banks Listed on the Iraq Stock Exchange

Bara Adel Khalaf*, Imad Saleh Nima
College of Administration and Economics/Tikrit University

Keywords:
Audit quality, real earnings management.

A R T I C L E I N F O

Article history:

Received	20 Aug. 2025
Received in revised form	07 Sep. 2025
Accepted	07 Sep. 2025
Available online	30 Sep. 2026

© THIS IS AN OPEN ACCESS ARTICLE UNDER THE CC BY LICENSE
http://creativecommons.org/licenses/by/4.0/

*Corresponding author:
Bara Adel Khalaf
College of Administration and Economics/Tikrit University

Abstract: This study aims to measure the impact of audit quality on real earnings management practices, using a sample of 13 banks listed on the Iraqi Stock Exchange for the period 2014–2023. The study employed a quantitative, empirical approach. Audit quality was measured by the auditor rotation rate, and real earnings management was measured using Roychowdhury's (2006) model. The study found a statistically significant impact of audit quality on real earnings management practices. Higher audit quality, competence, and specialization enhance the effectiveness of oversight and reduce opportunities for operational and financial manipulation. The study recommends that the Iraqi Accounting and Auditing Standards Board emphasize the importance of auditors adhering to the highest audit quality standards and ensure that they fulfill their role in detecting companies engaging in earnings management practices.

Tikrit Journal of Administrative and Economic Sciences, Vol. 22, No. 75, Part (2): 380-395
Doi: www.doi.org/10.25130/tjaes.22.75.2.19

دور جودة التدقيق في الحد من ممارسات إدارة الأرباح الحقيقية: بحث تطبيقي لعينة من المصارف العراقية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية

براء عادل خلف **عماد صالح نعمه**
كلية الادارة والاقتصاد/جامعة تكريت

المستخلص

تهدف الدراسة إلى قياس أثر جودة التدقيق في ممارسات إدارة الأرباح الحقيقية، بالتطبيق على عينة تطبيقية مكوّنة من 13 مصرفاً مدرَجاً في سوق العراق للأوراق المالية للفترة 2014–2023. استخدمت الدراسة المنهج الكمي التجريبي. إذ تم قياس جودة التدقيق بمعدل تناوب المدقق الخارجي ويرمز له (M)، تم قياس جودة التدقيق عن طريق متغير وهمي والمتمثل بتناوب المدقق الخارجي إذ سيتم اعطاء (١) في حالة تدقيق الشركة من قبل المدقق نفسه لأكثر من ثلاث سنوات، و(٠) خلاف ذلك بالاتفاق مع دراسة (Afifa, et al، 2020)، وتم قياس إدارة الأرباح الحقيقية وفق نموذج Roychowdhury (2006). وتوصلت الدراسة إلى وجود تأثير ذو دلالة إحصائية لجودة التدقيق في ممارسات إدارة الأرباح الحقيقية. كما أن ارتفاع جودة التدقيق والكفاءة والتخصص يعزز فعالية الرقابة ويقلل من فرص التلاعب التشغيلي والمالي، وتوصي الدراسة إلى دعوة مجلس المهنة في العراق إلى التأكيد على أهمية التزام مراقبي الحسابات بأعلى معايير جودة التدقيق، وضمان قيامهم بدورهم في كشف الشركات التي تنخرط في ممارسات إدارة الأرباح.

الكلمات المفتاحية: جودة التدقيق، إدارة الأرباح الحقيقية.

المقدمة

تُعد جودة التدقيق من العوامل الأساسية التي تسهم في الحد من التلاعب في القوائم المالية، وتعزز ثقة مستخدمي المعلومات المالية، بما في ذلك المستثمرين والمحللين الماليين والجهات الرقابية. وفي المقابل، تُعد إدارة الأرباح من الممارسات المحاسبية التي تلجأ إليها بعض الشركات بهدف تعديل نتائجها المالية لتحقيق أهداف معينة، مثل إدارة الأرباح، التأثير على أسعار الأسهم، أو الالتزام بشروط عقود محددة. وتُمارس إدارة الأرباح بطرق متعددة، إلا أن إدارة الأرباح الحقيقية تُعد من أكثر هذه الأساليب تعقيدًا وخطورة، نظراً لاعتمادها على قرارات تشغيلية فعلية مثل خفض النفقات أو تعزيز المبيعات بشكل غير مستدام، لذلك، فأن العلاقة بين جودة التدقيق من جهة، وتأثير هذه العلاقة على الحد من ممارسات إدارة الأرباح الحقيقية من جهة أخرى، تُعد من الموضوعات ذات الأهمية البالغة التي تستوجب الدراسة والتحليل. إذ يُمكن وجود مدقق خارجي عالي الجودة، أن يُشكل خط دفاع رقابي فعّال يحدّ من الممارسات التي قد تُضعف مصداقية القوائم المالية، ويُعزز بذلك من مستوى الشفافية والموثوقية في الإفصاح المالي.

كما إن لمهنة المحاسبة والتدقيق دوراً إيجابياً في الحد من الآثار السلبية لإدارة الأرباح وإنها تهدف أساساً إلى اتخاذ العديد من الوسائل والاجراءات، وإصدار المعايير التي تلزم مراقبي الحسابات في اكتشاف التلاعب والاحتيال، وما يترتب عنهما من ممارسات لإدارة الأرباح، والهدف من تلك الوسائل والإجراءات، هو إضفاء الثقة والمصداقية على الكشوفات المالية، لذا يتطلب من مراقبي الحسابات استخدام تقنيات وأساليب محاسبية ورقابية، تضمن تعزيز جودة الأداء المهني عن طريق اكتشاف تلك الممارسات (التميمي، 2013).

ولتحقيق هدف البحث تم تقسيمه على ثلاثة مباحث رئيسة ومن هذا المنطلق سلط البحث الضوء على موضوعين في غاية الأهمية وهما جودة التدقيق والحد من ممارسات إدارة الأرباح وتقصي الأثر بينهما في عينة البحث.

المنهجية العلمية للبحث: تعد منهجية البحث هي نقطة البداية للبحث العلمي والذي تحاول من خلاله الوصول إلى نتائج لحل مشكلة معينة، والتي تعد من أهم خطوات البحث العلمي، ومن هنا سنتناول أهم الخطوات لمنهجية البحث وكالآتي:

مشكلة البحث: تتمحور المشكلة حول وجود تباين ملحوظ في الأداء المالي ومستوى الشفافية المحاسبية بين الشركات المُدرجة، رغم أنها تعمل ضمن بيئة تنظيمية وقانونية متشابهة، وهذا التباين يثير أسئلة حول جودة التدقيق الخارجي من حيث (اختيار مكاتب تدقيق كبرى أو مستوى الجهود المبذولة في التدقيق)، وتنعكس هذه العوامل بشكل مباشر أو غير مباشر على ممارسات إدارة الأرباح الحقيقية (مثل التلاعب في الأنشطة التشغيلية أو الاستثمارية لتضخيم الأرباح) إذ تعد إدارة الأرباح إحدى الوسائل التي تستخدمها بعض الإدارات لتجميل الصورة المالية للشركة بما لا يعكس الواقع الاقتصادي الحقيقي وذلك من أجل تحقيق منافع شخصية أو لصالح أطراف أخرى ذات علاقة. بناء وتأسيسا على ما سبق ومن خلال مراجعة الأدبيات والدراسات، يمكن صياغة مشكلة الدراسة من خلال الأسئلة الآتية:

السؤال الأول: هل هناك علاقة بين جودة التدقيق وإدارة الأرباح الحقيقية؟

السؤال الثاني: هل يوجد تأثير ذو دلالة معنوية لجودة التدقيق على إدارة الأرباح الحقيقية؟

فرضيات البحث: بناء على السؤال التي ذكر في مشكلة البحث جاءت الفرضيات الآتية:

(H1). الفرضية الأولى للبحث: هناك علاقة ذو دلالة معنوية لجودة التدقيق على إدارة الأرباح الحقيقية في مصارف عينة الدراسة.

(H1) . الفرضية الثانية للبحث: هناك تأثير ذو دلالة معنوية لجودة التدقيق على إدارة الأرباح الحقيقية في مصارف عينة الدراسة.

3/1. أهداف البحث: يسعى البحث الحالي إلى تحقيق مجموعة من الأهداف ومنها:

1. التطرق إلى مفهوم جودة التدقيق ومؤشرات قياسه.
2. توضيح مفهوم ادارة الأرباح، ودوافعها ونماذج قياسها وطرق الحد منها.
3. بيان التأثير على جودة التدقيق وإدارة الأرباح الحقيقية

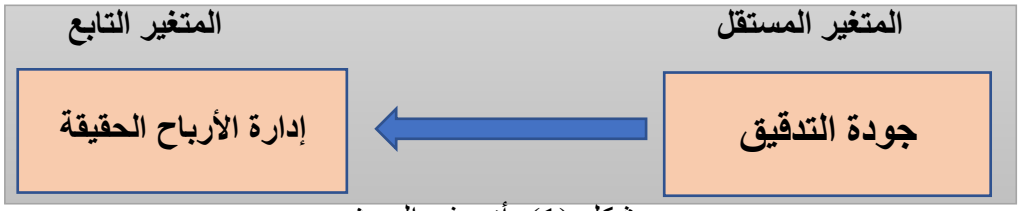
4/1. حدود البحث: تتمثل الحدود الزمانية بالفترة بين 2014_2023

1. الحدود الزمانية: تتمثل الحدود الزمانية بالفترة من 2014 -2023، وذلك بهدف رصد وتحليل التغيرات في وجودة التدقيق وممارسات إدارة الأرباح الحقيقية على مدى فترة زمنية كافية لإجراء تحليل علمي دقيق.
2. الحدود المكانية: اقتصرت الدراسة على الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، وقد تم اختيار عينة مكوّنة من (13) مصرفًا من بين المصارف المدرجة في السوق، وذلك بناءً على توافر البيانات المالية والمعلومات المطلوبة خلال فترة الدراسة.

منهجية البحث: اعتمدت هذه الدراسة على منهجين رئيسيين من مناهج البحث العلمي، وذلك لتحقيق أهدافها وتحليل متغيراتها:

1. **المنهج الاستنباطي:** تم توظيف هذا المنهج في فحص وتحليل الطروحات النظرية ذات الصلة بموضوع الدراسة، وبناء الإطار النظري الذي يوضح طبيعة العلاقات بين متغيرات الدراسة، ومن ثم استنتاج الفرضيات التي يمكن اختبارها ميدانيًا.
2. **المنهج الاستقرائي:** اعتمدت الدراسة على هذا المنهج لاستقراء الواقع الفعلي للتقارير المالية الصادرة عن المصارف المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية خلال الفترة من 2014 إلى 2023، وذلك من خلال تحليل محتوى تلك التقارير واستخلاص المؤشرات المتعلقة بجودة التدقيق وممارسات إدارة الأرباح الحقيقية.

مخطط البحث الافتراضي



شكل (1): أنموذج البحث.

مصدر الشكل: من اعداد الباحثين.

المبحث الأول: جودة التدقيق

تُعد جودة التدقيق عنصرًا أساسيًا في تعزيز مصداقية المعلومات المالية والحد من الممارسات المحاسبية غير السليمة، مثل إدارة الأرباح. إذ يسهم التدقيق عالي الجودة في كشف التلاعب والانحرافات في القوائم المالية، من خلال تقديم رقابة فعالة وتحليل مهني مستقل. ومن ثم، فأن وجود مدققين يتمتعون بالكفاءة والاستقلالية يسهم في تقليص فرص استخدام الأساليب التقديرية والتشغيلية التي تهدف إلى تعديل النتائج المالية بشكل يضلل مستخدمي القوائم المالية.

1/1. مفهوم جودة التدقيق: يعد التدقيق وسيلة لتعزيز شرعية البيانات المالية، ويُركز على اكتشاف الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية، وظيفة المدقق لا تقتصر على إبداء رأي حيادي، بل تشمل اكتشاف التناقضات الكبيرة في البيانات (Flayyih, et al, 2020: 3)، فقد عرفت جمعية المحاسبين الأمريكية: التدقيق بأنه "عملية منهجية ومنظمة لجمع الأدلة وتقييمها بشكل حيادي، والتي ترتبط بنتائج الأنشطة الاقتصادية، وذلك لتوضيح مدى التطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة، وإبلاغ الأطراف المعنية بنتائج التدقيق والمراجعة".(carver, 2011: 18)، وعرف اتحاد المحاسبين الأمريكيين التدقيق بأنه: " سلسلة إجراءات منظمة ومتبعة من أجل جمع الأدلة المتعلقة بالأرصدة والأحداث الاقتصادية لاتخاذ القرارات المناسبة، وتقييمها بكل شفافية وموضوعية، لتحديد درجة العلاقة بين هذه القرارات ومقياس معين، وإيصال النتائج النهائية إلى المستفيدين (جلوي، 2022: 16).

أما جودة التدقيق فقد عرفتها (Safira, 2021: 8) بأنها آلية للكشف عن الأخطاء والمشاكل في الإفصاح المالي، وتُعد عملية منهجية تهدف لتقديم أدلة تقييم مدى تلبية معايير التدقيق. وفي السياق نفسه يرى (Malihi et al, 2012: 409) فأكدوا أن جودة التدقيق تتوقف على قدرة المدقق على اكتشاف الأخطاء الجوهرية وموضوعيته في الإبلاغ عنها. ويشير (محمد واخرون، 68:2021) أنَ جودة التدقيق هي احتمالية أن يكتشف المدقق وجود أخطاء في النظام المحاسبي للعميل، ومدى ارتباط هذا الاكتشاف بتقييم السوق لتلك الأخطاء، وكذلك بتقريره عنها، ووفقًا لـ (Rajgopal, 2021: 1)، جودة التدقيق تتعلق

بقدرة المدقق على اكتشاف وتصحيح الأخطاء، بينما يؤكد (Algatamini et al., 2020: 5) أن الجودة تعتمد على رغبة المدقق في التعرف على الأخطاء والتصريح بها، مع مسؤولية واضحة تقع على عاتقه. وترى الباحثة إن جودة التدقيق تتمثل في قدرة المدقق الخارجي على اكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية في القوائم المالية، مع الإفصاح عنها بشكل واضح وشفاف في التقرير المقدم إلى الجهات المعنية. كما تُشير جودة التدقيق إلى مدى التزام عملية التدقيق بالتأكد من أن المعلومات المعروضة في القوائم المالية المدققة تعكس ما هو مثبت فعليًا في الدفاتر والسجلات المحاسبية، وذلك وفقًا للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عامًا.

2/1. معايير جودة التدقيق: وهي مبادئ تهدف لضمان تنفيذ عمليات التدقيق بكفاءة ووفقًا للمعايير الدولية، وتشمل (كمال ومروان، 2018: 16-17):

1. معايير المكتب: تلتزم مكاتب التدقيق بتطبيق معايير مهنية محددة تهدف إلى ضمان جودة الخدمات المقدمة للعملاء، والحفاظ على مستوى عالٍ من الكفاءة المهنية أثناء تنفيذ المهام وذلك من خلال توافر التكنولوجيا الحديثة وتنظيم إدارة المكتب بشكل فعال.
2. معايير فريق العمل: تُعد معايير التميز في أداء الفريق إطارًا من المبادئ والأسس التي تهدف إلى تعزيز فعالية العمل الجماعي وتحقيق الأهداف المشتركة بكفاءة عالية. وتعتمد هذه المعايير على مجموعة من العناصر الجوهرية منها، التوظيف بكفاءة لضمان قدرات الموظفين والتدريب المستمر لرفع كفاءتهم وترقية الموظفين بشكل يواكب متطلبات الوظيفة.
3. معايير الأداء: تُعد معايير الأداء المهني من الأدوات الأساسية التي تسهم في ضمان تنفيذ المهام بكفاءة وفعالية داخل بيئة العمل وهي كالآتي:
   - ❖ الإشراف الصحيح لضمان جودة العمل.
   - ❖ الحفاظ على استقلالية المدققين.
   - ❖ تقديم التوجيه الفني من فريق مؤهل.
   - ❖ استخدام مدققين ذوي خبرة في عمليات التدقيق.
   - ❖ الالتزام بمبادئ المحاسبة والتدقيق المعترف بها.
   - ❖ الالتزام بأخلاقيات المهنة والسلوك المهني.
4. معايير العملاء: وتعتمد هذه المعايير على فهم عميق لاحتياجات العملاء وتوقعاتهم، والسعي المستمر لتلبية هذه التوقعات بأعلى مستويات الجودة والكفاءة ومنها:
   - ❖ تقييم العملاء الجدد قبل التعاقد.
   - ❖ الحفاظ على استقلالية عند تدقيق العملاء الحاليين.
   - ❖ تحسين تجربة العملاء من خلال سرعة الاستجابة والجودة والشفافية.

3/1. أبعاد جودة التدقيق: هي مجموعه من العناصر والجوانب التي تستخدم في تُقيّم مدى كفاءة وفعالية عملية التدقيق، وتشير إلى مدى التزام المدقق بالمعايير وموضوعيته، وقدرته على اكتشاف الأخطاء أو التلاعب في البيانات المالية، مما يساعد أصحاب المصلحة على تقييم موثوقية المعلومات المالية ومخاطر الاستثمار. وتشمل (التميمي والساعدي، 2015: 93-97):

1. اكتشاف الأخطاء: قدرة المدقق على تحديد الأخطاء في السجلات والبيانات المالية، مما يعكس كفاءته واستقلاليته. رغم أن التدقيق لا يضمن خلو البيانات من الأخطاء تماما، إلا أنه يساعد في تقليل الأخطاء الجوهرية.

2. علاقة جودة التدقيق ونظرية الوكالة: يلعب المدقق الخارجي دورًا في تحسين السيطرة وتقليل مخاطر تعسف المديرين، إذ تعتمد نظرية الوكالة على عقد بين المالك والمديرين، ويهدف التدقيق إلى تقليل النزاعات وتحقيق مصالح المالك بشكل أفضل.

4/1. أسباب الطلب على جودة التدقيق

1. رغبة الإدارة في زيادة ثقة المستخدمين في القوائم المالية من خلال تدقيق عال الجودة.
2. تساهم جودة التدقيق في تمكين مهنة التدقيق من الوفاء بمسؤولياتها تجاه جميع الأطراف المعنية فعالية وموثوقية.
3. استخدام جودة التدقيق كمعيار لتمييز مكاتب التدقيق من حيث الاحترافية والكفاءة.

5/1. المتغير الأول: المتغير المستقل وتمثل بمتغير جودة التدقيق: ويرمز له (M)، تم قياس جودة التدقيق عن طريق متغير وهمي والمتمثل بتناوب المدقق الخارجي إذ سيتم اعطاء (١) في حالة تدقيق الشركة من قبل نفس المدقق لأكثر من ثلاث سنوات، و(٠) خلاف ذلك بالاتفاق مع دراسة (Afifa, et al، 2020).

المبحث الثاني: إدارة الأرباح الحقيقية

تشير إدارة الأرباح الحقيقية إلى قيام الإدارة بالانحراف عن الممارسات التشغيلية المعتادة، بهدف إعطاء انطباع مضلل لبعض أصحاب المصلحة بأن أهداف التقارير المالية قد تحققت ضمن الإطار الطبيعي للعمليات اليومية. وبحسب ما أورده (القليطي، 1041:2023)، فأن هذه الانحرافات عن الممارسات التشغيلية الطبيعية لا تسهم بالضرورة في تعزيز تحسنًا في القيمة الاقتصادية للشركة، رغم أنها قد تمكّن الإدارة من تحقيق أهداف محاسبية معينة مرتبطة بالتقارير المالية. وفي السياق ذاته، أوضحت دراسة (Emudainohwo, 2021: 140) أن إدارة الأرباح القائمة على الأنشطة الحقيقية تشمل اتخاذ قرارات إدارية تؤثر بشكل مباشر على العمليات التشغيلية، والتمويلية، والاستثمارية للشركة، بغرض تعديل الأرباح المُعلنة في القوائم المالية. ويُعد هذا الأسلوب، رغم طابعه القانوني، وسيلة لإظهار وضع مالي محسّن ظاهريًا، ما يساعد على الحفاظ على صورة الشركة أمام المستثمرين وعرفها (موسى)إدارة الأرباح الحقيقية بأنها مجموعة من الإجراءات الإدارية التي تخرج عن نطاق الممارسات التشغيلية المعتادة، ويتم تنفيذها بشكل رئيس بهدف التأثير على مستوى الأرباح المحققة (موسى، 64:2022).

من جانب آخر، يؤكد (Lemma et al, 2019: 58) أن انتشار ممارسات إدارة الأرباح الحقيقية يكون أكثر وضوحًا في البيئات السياسية المستقرة، إذ تُمكّن هذه الظروف المديرين من استخدام هذه الأساليب لإخفاء الأداء المالي الحقيقي للشركات. ويتفق مع ذلك (Sohn, 2016:1) إذ يشير إلى أن مثل هذه الممارسات تقوّض مصداقية التقارير المالية، وتزيد من فجوة المعلومات بين الإدارة وأصحاب المصالح.

1/2. فلسفات إدارة الأرباح الحقيقية: تُمارس إدارة الأرباح من خلال الأنشطة الحقيقية وفقًا لفلسفتين رئيستين تختلفان في الدوافع والتوجهات الإدارية:

1. **الفلسفة الأولى:** إدارة الأرباح كسلوك إداري انتهازي وتُعد هذه الفلسفة إدارة الأرباح الحقيقية سلوكًا انتهازيًا يمارسه المديرون لتحقيق مصالح خاصة. ويقوم هذا التوجه على اتخاذ قرارات تشغيلية تؤثر على الأداء الفعلي للشركة، بهدف تلبية توقعات السوق، أو تجنب الإعلان عن خسائر، أو تحسين مؤشرات الأداء المالي بصورة مؤقتة، بما يخدم مصالح الإدارة الشخصية (عبد الرحيم، 2022: 832).

2. **الفلسفة الثانية:** إدارة الأرباح كاستجابة للظروف الاقتصادية المعاكسة ففي هذه الفلسفة، يُنظر إلى إدارة الأرباح الحقيقية كأداة يستخدمها المديرون للتكيف مع التحديات الاقتصادية أو الظروف غير المواتية التي قد تواجهها الشركة. ومن هذا المنظور، تُتخذ قرارات تشغيلية مؤقتة تهدف إلى الحفاظ على الاستقرار المالي والوفاء بتوقعات الأداء، مع مراعاة ما هو متاح من موارد. ويُعد هذا السلوك تعبيرًا عن كفاءة الإدارة في التعامل مع الأزمات وإدارة الموارد بفعالية، وليس نية في التلاعب (محمد، 2019: 26).

2/2. العوامل المؤثرة على إدارة الأرباح من خلال الأنشطة الحقيقية: تشير العديد من الدراسات إلى وجود مجموعة من العوامل التي تُسهم في التأثير على قرارات الإدارة المتعلقة بإدارة الأرباح من خلال الأنشطة الحقيقية. ومن أبرز هذه العوامل ما يأتي (علي، 2019: 314) (إبراهيم، 250:2021)

1. ضعف المؤشرات المالية المعتمدة على الأرباح هذا الضعف قد يساهم في تضليل مستخدمي القوائم المالية ويؤثر سلبا على كفاءة سوق الأوراق المالية في عكس الأداء الحقيقي للشركة.
2. تعارض أهداف الإدارة مع أهداف المستثمرين.
3. نقص الوعي والخبرة المحاسبية لدى بعض المستثمرين أحد العوامل التي تُمكّن الإدارة من ممارسة إدارة الأرباح الحقيقية دون أن تواجه اعتراضًا أو رقابة فعالة.
4. استغلال ظاهرة الملكية المنفصلة (الملكية الغائبة): قد يستغل المديرون هذا الفصل لتحقيق مصالح شخصية، عبر اتخاذ قرارات لا تتماشى بالضرورة مع أهداف المساهمين أو المصلحة العامة للشركة.
5. إخفاء المشكلات المالية لتخفيف من حدة المشكلات المالية التي تواجهها.

3/2. جودة التدقيق ودورها في الحد من ممارسات إدارة الأرباح الحقيقية: تُعد ممارسات إدارة الأرباح سلاحًا ذا حدّين، فعلى الرغم من أنها قد تحقق منافع قصيرة الأجل للمديرين، وتؤدي إلى رفع القيمة السوقية للمنشأة خلال فترات مالية معينة، إلا أنها على المدى الطويل تُلحق الضرر بأصحاب المصالح ومستخدمي القوائم المالية. وعليه، يُتوقع أن التدقيق عالي الجودة يرتبط سلبًا بمستويات إدارة الأرباح الحقيقية، خاصة في الحالات التي تكون لدى الشركة فيها حوافز قوية لممارسة إدارة الأرباح.

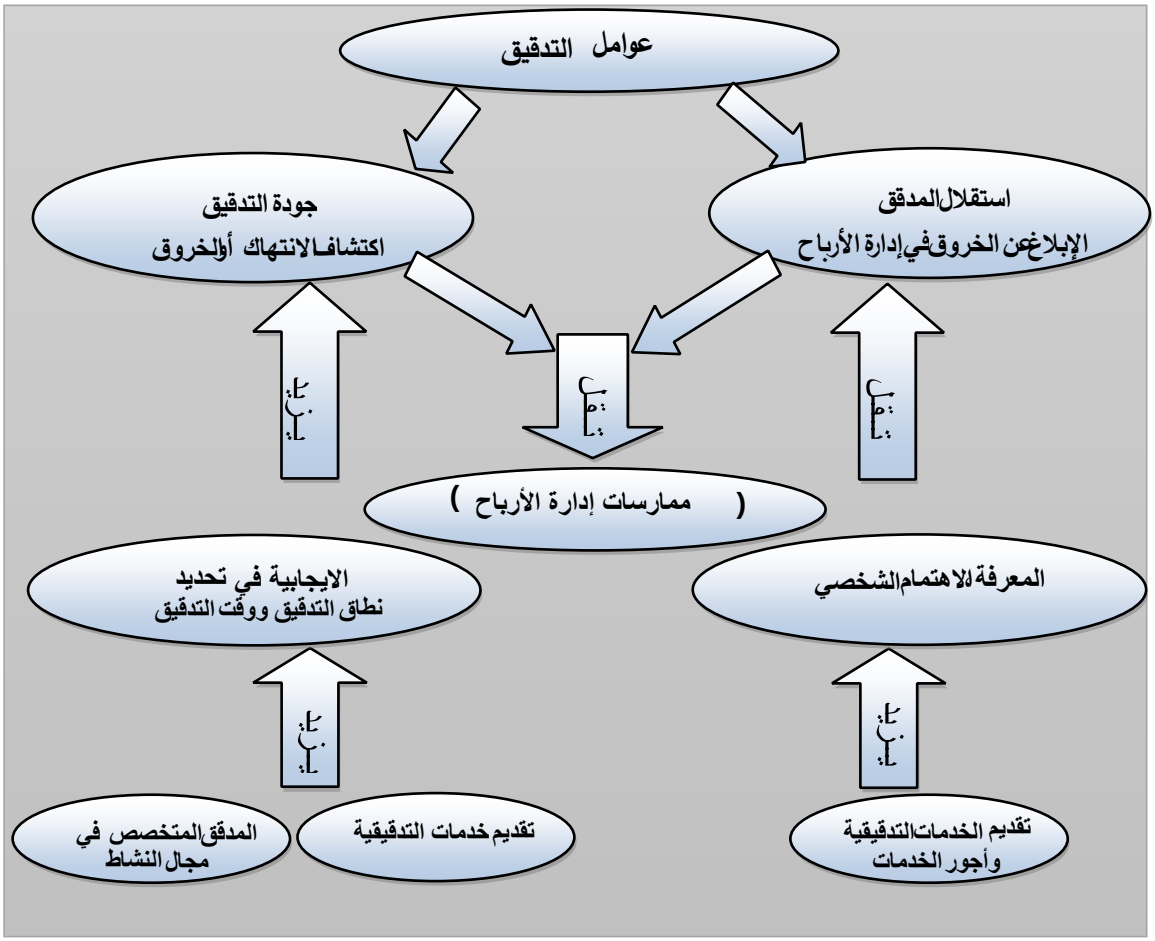
وفي هذا السياق، توصلت دراسة(Chi et al ,2011:2) إلى أن طول مدة ارتباط المدقق الخارجي بالشركة يرتبط بزيادة اعتماد الشركات على إدارة الأرباح الحقيقية، مما يدعم الدعوات إلى فرض حدود زمنية على استمرار علاقة شركة التدقيق بالعميل.

من جانبه، أشار (عيسى، 2008: 13) إلى وجود علاقة سلبية بين جودة التدقيق وسلوك إدارة الأرباح، إذ إن تنفيذ عملية تدقيق ذات جودة عالية يُسهم في اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية، ومن بينها ممارسات إدارة الأرباح، مما ينعكس إيجابًا على جودة القوائم المالية المنشورة

وقد تناولت دراسة (Chowdhury, 2021: 1) العلاقة بين جودة التدقيق وإدارة الأرباح الحقيقية في الشركات التشغيلية متعددة الأغراض، وخلصت إلى نتائج مهمة تتماشى مع التراجع الملحوظ في جودة التدقيق لدى المدققين الخارجيين في المملكة المتحدة، مما يعزز أهمية نتائجها للجهات التنظيمية المعنية.

Doi: www.doi.org/10.25130/tjaes.22.75.2.19

أما دراسة (Sitanggang et al., 2020: 1). فقد تناولت العلاقة بين خصائص لجنة التدقيق وجودة التدقيق، وتوصلت إلى أن التغيير في لجنة التدقيق يُحدث تغييرًا في جودة التدقيق، إذ إن الفترات القصيرة لعلاقة اللجنة ترتبط بجودة أعلى للتدقيق، وهو ما يؤدي إلى تقليل مستوى إدارة الأرباح الحقيقية. يوضح الشكل رقم (1) عوامل التدقيق وتأثرها على إدارة الأرباح.



شكل (1): عوامل التدقيق وتأثيرها على إدارة الأرباح الحقيقية

المصدر: الشكل بالاعتماد على دراسة (Habbash,2010:44)

4/2. مقاييس إدارة الأرباح الحقيقية، ويرمز له (Y)، وتم قياسه باستخدام نموذج (Roychowdhury, 2006) تماشيا مع ما اعتمدته دراسة (Khan, 2018)

يبدأ النموذج بتقدير الطبيعي للتدفقات النقدية التشغيلية استنادا على حجم المبيعات والتغيرات في حجم المبيعات التي قد تنتج عن انخفاض سعر البيع، وفقًا لمعادلة الانحدار الآتية:

$$CFO_{it-1} = \alpha 0 + \alpha 1\ 1/A_{it-1} + \beta_1\ Sales_{it}\ /A_{it-1} + \beta 2\ \Delta Sales_{it}\ /A_{it-1} + \varepsilon$$

إذ إن:

(CFO_{it}): يمثل التدفقات النقدية التشغيلية للشركة.

(Sales): مبيعات خلال الفترة الحالية.

(ΔSales): التغيير في المبيعات خلال الفترة الحالية.

(A_{it-1}): أجمالي الموجودات للسنة السابقة.

تمت قياس جميع المتغيرات بقسمتها على إجمالي الموجودات للسنة السابقة لأرصدة الموجودات.

يتم حساب التدفقات النقدية التشغيلية غير العادية على أنها الفرق بين التدفقات النقدية التشغيلية العادية والتدفقات النقدية التشغيلية الفعلية، ويظهر الجدول رقم (4) قيم معاملات الانحدار للتدفق النقدي التشغيلي.

جدول (2): معاملات الانحدار للتدفق النقدي

المعامل	α0	α1	β_1	β2
القيم	0.113	0.000	1.191	-0.926

المصدر: تم إعداد الجدول من قبل الباحثة بالاعتماد على برنامج (SPSS)

المبحث الثالث: الجانب التطبيقي

بعد توضيح الجانب النظري لمتغيرات البحث تأتي الخطوة الثانية وهي معرفة الطرق التي تم استخدامها لقياس المتغيرات واختبار الفرضيات وهي:

1/3. مجتمع وعينة البحث: تمثل مجتمع البحث بالقطاع المصرفي، واختيرت منه عينة عشوائية مكونة من (13) مصرفًا، كما هو موضح في الجدول. وقد أسفرت هذه العينة عن (130) مشاهدة موزعة بحسب المصرف والسنة. واعتمد البحث أسلوب تحليل المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية المنشورة للمصارف عينة الدراسة، وذلك خلال الفترة (2014–2023).

جدول (1): المصارف عينة الدراسة

ت	المصرف	الرمز	ت	المصرف	الرمز
1	مصرف بغداد	BBOB	8	المصرف الوطني	BNAI
2	مصرف المنصور	BMNS	9	مصرف اقتصاد	BEFI
3	مصرف الاستثمار	BIBI	10	مصرف الموصل	BMFI
4	مصرف اشور	BASH	11	الشرق الأوسط	BIME
5	مصرف سومر	BSUC	12	المصرف التجاري	BCOI
6	المصرف العراقي	BIIB	13	مصرف بابل	BBAY
7	مصرف جيهان	BCIH			

المصدر: تم إعداد الجدول من قبل الباحثين.

2/3. قياس متغيرات البحث:

أ. **المتغير الأول: المتغير المستقل وتمثل بمتغير جودة التدقيق**، ويرمز له (M)، تم قياس جودة التدقيق عن طريق متغير وهمي والمتمثل بتناوب المدقق الخارجي إذ سيتم اعطاء (١) في حالة تدقيق الشركة من قبل نفس المدقق لأكثر من ثلاث سنوات، و(٠) خلاف ذلك بالاتفاق مع دراسة (Afifa, et al، 2020).

ب. **المتغير التابع: وتمثل بمتغير إدارة الأرباح الحقيقية**، ويرمز له (Y)، وتم قياسه باستخدام نموذج (Roychowdhury, 2006) تماشيا مع ما اعتمدته دراسة (Khan, 2018) وأدناه خطوات حساب المتغير كما يأتي:

الخطوة الأولى: يبدأ النموذج بتقدير الطبيعي للتدفقات النقدية التشغيلية استنادا على حجم المبيعات والتغيرات في حجم المبيعات التي قد تنتج عن انخفاض سعر البيع، وفقًا لمعادلة الانحدار الآتية:

$$CFO_{it-1} = \alpha 0 + \alpha 1\ 1/A_{it-1} + \beta_1\ Sales_{it}/A_{it-1} + \beta 2\ \Delta Sales_{it}/A_{it-1} + \varepsilon$$

Tikrit Journal of Administrative and Economic Sciences, Vol. 22, No. 75, Part (2): 380-395
Doi: www.doi.org/10.25130/tjaes.22.75.2.19

إذ إن:

(CFO_{it}): يمثل التدفقات النقدية التشغيلية للشركة.

(Sales): مبيعات خلال الفترة الحالية.

(ΔSales): التغيير في المبيعات خلال الفترة الحالية.

(A_{it-1}): أجمالي الموجودات للسنة السابقة.

تمت قياس جميع المتغيرات بقسمتها على إجمالي الموجودات للسنة السابقة لأرصدة الموجودات.

يتم حساب التدفقات النقدية التشغيلية غير العادية على أنها الفرق بين التدفقات النقدية التشغيلية العادية والتدفقات النقدية التشغيلية الفعلية، ويظهر الجدول رقم (4) قيم معاملات الانحدار للتدفق النقدي التشغيلي.

جدول (2): معاملات الانحدار للتدفق النقدي

المعامل	α0	α1	β1	β2
القيم	0.113	0.000	1.191	-0.926

المصدر: تم إعداد الجدول من قبل الباحثة بالاعتماد على برنامج (SPSS)

الخطوة الثانية: لحساب المستوى العادي للمصروفات التقديرية مثل البحث والتطوير والإعلان على النحو الآتي:

$$\frac{\text{DISCEXP}_{i,t}}{A_{i,t-1}} = \beta_1 \frac{1}{A_{i,t-1}} + \beta_2 \frac{\text{SALES}_{i,t-1}}{A_{i,t-1}} + \varepsilon_{i,t}$$

إذ إن:

($DISEXP_{i,t}$): مجموع مصاريف البيع والبحث والتطوير والإعلان للشركة i في العام t

($A_{i,t-1}$): إجمالي موجودات الشركة i في العام t-1

($Sales_{i\,t-1}$): مبيعات الشركة i في العام $t-1$

($\varepsilon_{i,t}$): مصطلح متبقي يوضح مستوى النفقات التقديرية غير العادية للشركة i في العام t

β_1, β_2: هي معاملات محددة ثابتة.

ويظهر الجدول رقم (3) قيم معاملات الانحدار لمصاريف البيع والبحث والتطوير والإعلان.

جدول (3): معاملات الانحدار لمصاريف البيع والبحث والتطوير والإعلان

المعامل	β0	β1	β2
القيم	0.009	0.000	0.044

المصدر: تم إعداد الجدول من قبل الباحثة بالاعتماد على برنامج (SPSS)

الخطوة الثالثة: تتم أيضا إدارة الأرباح الحقيقية من خلال الإنتاج الزائد للاستفادة من تكلفة ثابتة أقل لكل وحدة. نقوم بتقدير تكاليف الإنتاج غير الطبيعية من خلال نموذج (Roychowdhury, 2006):

$$\frac{\text{PROD}_{i,t}}{A_{i,t-1}} = \beta_1 \frac{1}{A_{i,t-1}} + \beta_2 \frac{\text{SALES}_{i,t}}{A_{i,t-1}} + \beta_3 \frac{\Delta\ \text{SALES}_{i,t}}{A_{i,t-1}} + \beta_4 \frac{\Delta\text{SALES}_{i,t-1}}{A_{i,t-1}} + \varepsilon_{i,t}$$

إذ إن:

Tikrit Journal of Administrative and Economic Sciences, Vol. 22, No. 75, Part (2): 380-395
Doi: www.doi.org/10.25130/tjaes.22.75.2.19

$PROD_{i,t}$: مجموع تكلفة البضائع المباعة والتغير في مخزون الشركة i في السنة t

$A_{i\ t-1}$: إجمالي موجودات الشركة i في العام $t-1$

$Sales_{i\ -t}$: مبيعات الشركة i في العام t

$\Delta\ Sales_{i\ ,t}$: مبيعات الشركة i في العام t ناقص مبيعات الشركة i في العام $t-1$

$\Delta\ Sales_{i,\ t-1}$: مبيعات الشركة i في العام $t-1$ ناقص من مبيعات الشركة i في العام $t-2$

$\varepsilon_{i,t}$: مصطلح متبقي يوضح مستوى تكاليف الإنتاج غير الطبيعية للشركة i في العام t

$\beta 1,$: $\beta 2, \beta 3, \beta 4$ هي معطيات محددة ثابتة.

ويظهر الجدول رقم (6) قيم معاملات الانحدار لمصاريف البيع والبحث والتطوير والإعلان.

جدول (4): معاملات الانحدار لتكلفة البضائع المباعة والتغير في مخزون

المعامل	β0	β_1	β2	B3	B4
القيم	0.011	0.000	0.306	-0.152	0.008

المصدر: تم إعداد الجدول من قبل الباحثة بالاعتماد على برنامج (SPSS)

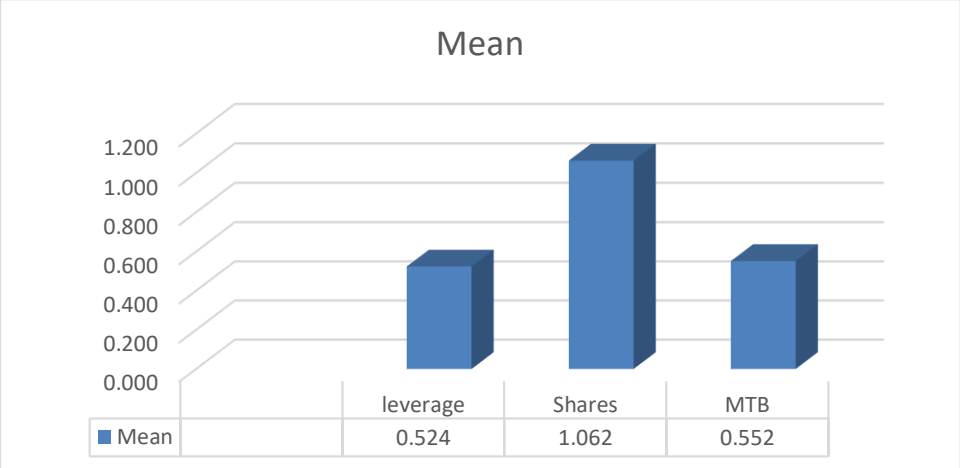
الخطوة الرابعة: يتم جمع هذه القيم لكي يتم حساب إدارة الأرباح الحقيقية، وكلما زادت القيمة تدل على زيادة حساب إدارة الأرباح الحقيقية والعكس بالعكس، (يمكن من الملحق 1 الاطلاع على البيانات التفصيلية للمشاهدات كافة لإدارة الأرباح الحقيقية).

3/3. التحليل الوصفي للمتغيرات: يظهر الجدول رقم (5) التحليل الوصفي لمتغيرات البحث (جودة التدقيق، إدارة الأرباح الحقيقية) على مستوى اجمالي العينة، إذ تم هذا التحليل باعتماد مجموعه من الأساليب الإحصائية كالانحراف المعياري والوسط الحسابي والانحراف المعياري وأعلى قيمة وأدنى قيمه.

جدول (5): وصف متغيرات البحث

نوع المتغير	المتغيرات	الرمز	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	أدنى قيمة	أعلى قيمة	معامل الاختلاف
المستقل	جودة التدقيق	M	0.577	0.496	0.0	1.0	86.0%
تابع	إدارة الأرباح الحقيقية	Y	0.215	0.220	0.038	1.469	102.3%

المصدر: تم إعداد الجدول من قبل الباحثين بالاعتماد على برنامج (SPSS)



شكل (2): مستويات متغيرات البحث

المصدر: الشكل من إعداد الباحثة بالاعتماد على نظام (Excel)

4/3. اختبار فرضيات العلاقة

(H1) الفرضية الأولى: تم اختبار معنوية وقوة واتجاه العلاقة بين متغيرات الدراسة: (جودة التدقيق، إدارة الأرباح الحقيقية) من خلال حساب معامل الارتباط بيرسون (Pearson correlation coefficient)، ويظهر الجدول رقم (6) قيمة معامل الارتباط.

جدول (6): قيمة معامل الارتباط بين متغيرات الدراسة

المتغيرات	الرمز	البيان	جودة التدقيق (M)	إدارة الأرباح الحقيقية (Y)
إدارة الأرباح الحقيقية	Y	Pearson	0.301**	1
		Sig.	0.000	

(**). دالة معنوية عند مستوى دلالة 1%، (*). دالة معنوية عند مستوى دلالة 5%

المصدر: تم إعداد الجدول من قبل الباحثة بالاعتماد على برنامج (SPSS)

يلاحظ من الجدول رقم (6) ما يأتي:

تشير نتائج في الجدول أعلاه إلى وجود علاقة ارتباط معنوية موجبة (طردية) بين جودة التدقيق وإدارة الأرباح الحقيقية في المصارف محل الدراسة، وذلك عند مستوى دلالة إحصائية أقل من 5%. ويعني ذلك أن ارتفاع مستوى جودة التدقيق يرافقه ارتفاع مستوى إدارة الأرباح الحقيقية في هذه المصارف.

(H2) الفرضية الثانية: تُفيد هذه الفرضية بوجود تأثير ذي دلالة معنوية لجودة التدقيق على إدارة الأرباح الحقيقية في المصارف عينة الدراسة.

ولغرض اختبار هذه الفرضية، تم بناء نموذج انحدار خطي بسيط لتقدير أثر جودة التدقيق على إدارة الأرباح الحقيقية، بهدف قياس مدى التأثير الذي يمارسه المتغير المستقل (جودة التدقيق) على المتغير التابع (إدارة الأرباح الحقيقية). وقد تم تمثيل هذا النموذج بالمعادلة الآتية:

$$Yi,t = \beta 0 + \beta\ Mi,t + e \ldots\ldots\ldots (6)$$

أذ إن:

(Yi,t). يمثل المتغير التابع إدارة الأرباح الحقيقية للمصرف (i) للسنة (t).

(Mi,t). يمثل المتغير المستقل جودة التدقيق للمصرف (i) للسنة (t).

(β). يمثل معامل الانحدار، ويعكس مقدار التغير بزيادة او(نقصان)في المتغير التابع نتيجة زيادة أو (نقصان في المتغير المستقل بوحدة واحدة

(β0). يمثل الثابت في المعاملة، وهو يساوي قيمة المتغير التابع عندما يكون المتغير المستقل صفر.

(e). نسبة الخطأ المعياري.

جدول (7): تأثير جودة التدقيق على إدارة الأرباح الحقيقية

المتغيرات	(R^2)	(Adjusted R^2)	(F)	(Sig.)
	0.091	0.084	12.777	0.000
	المعامل الثابت (β0)	معامل الانحدار (β)	(T)	(Sig.)
جودة التدقيق	0.138	0.134	3.575	0.000

المصدر: تم إعداد الجدول من قبل الباحثين بالاعتماد على برنامج (SPSS)

يتضح من نتائج الجدول رقم (7) أن نموذج معادلة الانحدار يتمتع بدرجة عالية من الثبات الإحصائي، وهو ما تؤكده قيمة (F) البالغة (12.777)، والتي تُعد معنوية عند مستوى دلالة أقل من 5%. ويُشير ذلك إلى إمكانية استخدام جودة التدقيق كمتغير مستقل لتقدير قيمة إدارة الأرباح الحقيقية كمخرجات للمتغير التابع. كما تُظهر نتائج التحليل أن قيمة (T) بلغت (3.575) وكانت معنوية كذلك عند مستوى دلالة أقل من 5%، مما يدل على وجود تأثير معنوي ذي دلالة إحصائية لجودة التدقيق على إدارة الأرباح الحقيقية أما معامل الانحدار بيتا (β) فقد بلغ (0.134)، وهو معامل موجب، مما يشير إلى وجود علاقة طردية بين جودة التدقيق وإدارة الأرباح الحقيقية وهذا يتفق مع المنطق، لان تحسين عمليه جودة التدقيق تخفض من إدارة الأرباح الحقيقية وهذا يتفق مع دراسة (Sitanggang, et al, 2020) (Chowdhury & Eliwa, 2021) (shahwan, 2021) (Pakianathan et al, 2017).

الاستنتاجات والتوصيات

اولاً. الاستنتاجات: في هذا الجزء، تستعرض الباحثة أبرز الاستنتاجات التي تم التوصل إليها بعد مناقشة الجوانب النظرية والتطبيقية للدراسة، ويمكن تلخيصها على النحو الآتي:

1. يُعد جودة التدقيق الخارجي من أبرز الآليات الرقابية الداعمة لمفهوم حوكمة الشركات، إذ تسهم بشكل فعّال في تعزيز مصداقية وعدالة التقارير المالية، كما يعزز التدقيق عالي الجودة من الالتزام بمبادئ الحوكمة الرشيدة، ويحدّ من ممارسات إدارة الأرباح التي قد تُمارس لتحقيق أهداف انتهازية.
2. إن قيام مراقبي الحسابات بتنفيذ عمليات التدقيق بجودة عالية يُسهم في الحد من قدرة الإدارة على ممارسة إدارة الأرباح، إذ يُعد التدقيق عالي الجودة أداة رقابية فعّالة تشكل حاجزًا أمام مثل هذه السلوكيات. وبناءً عليه، فأن مستوى ممارسات إدارة الأرباح يكون أقل في الشركات التي تخضع لعمليات تدقيق خارجي تتسم بالكفاءة والمهنية العالية.
3. وجود علاقة ارتباط معنوية موجبة (طردية) بين جودة التدقيق وإدارة الأرباح الحقيقية في المصارف محل الدراسة، وذلك عند مستوى دلالة إحصائية أقل من 5%. ويعني ذلك أن ارتفاع مستوى جودة التدقيق يُقترن بزيادة في مستوى ممارسات إدارة الأرباح الحقيقية داخل تلك المصارف.
4. حسب المتغير التفاعلي (جودة التدقيق) فيلاحظ أن مصرف (المصرف التجاري) سجل أعلى مستوى لجودة التدقيق بدلالة الوسط الحسابي البالغ (0.900)، في حين سجل مصرف (مصرف سومر) أدنى مستوى بوسط حسابي يبلغ (0.300)
5. حسب المتغير التابع (إدارة الأرباح الحقيقية) فيلاحظ أن مصرف (المصرف الوطني) سجل أعلى مستوى لجودة التدقيق بدلالة الوسط الحسابي البالغ (0.608)، في حين سجل مصرف (مصرف جيهان) أدنى مستوى بوسط حسابي يبلغ (0.112).
6. هناك علاقة ارتباط معنوية إيجابية (طردية) عند مستوى دلالة أقل من 5% بين وجودة التدقيق وإدارة الأرباح الحقيقية في المصارف عينة الدراسة، بمعنى أن ارتفاع مستوى جودة التدقيق يرافقه ارتفاع مستوى إدارة الأرباح الحقيقية في هذه المصارف.

ثانياً. التوصيات:

1. تعزيز اهتمام الشركات بجودة التدقيق، لما له من أهمية كبيرة في تعزيز مصداقية القوائم المالية، مما يسهم في زيادة ثقة المستثمرين ويشجعهم على الاستثمار في أسهم هذه الشركات.

2. نشر الوعي بمفهوم إدارة الأرباح الحقيقية، من خلال تضمين هذا المفهوم ضمن المناهج الدراسية في المراحل الجامعية الأولية والعليا، فضلاً عن البرامج المهنية المحاسبية، بما يسهم في توسيع إدراك الطلبة والممارسين لأبعاده وأثره على التقارير المالية.
3. تعزيز كفاءة جود التدقيق من خلال العمل على دعم استقلالية التدقيق، وزيادة وعي أعضائها بالقضايا المرتبطة بإدارة الأرباح، فضلا عن تطوير قدراتهم المهنية والفنية. فكلما زادت كفاءة هذه الجودة، زادت قدرتها على رصد وكشف ممارسات إدارة الأرباح ومتابعتها بشكل فعال.
4. دعوة مجلس المهنة في العراق إلى التأكيد على أهمية التزام مراقبي الحسابات بأعلى معايير جودة التدقيق، وضمان قيامهم بدورهم في كشف الشركات التي تنخرط في ممارسات إدارة الأرباح.
5. رفع الوعي لدى المدققين والمحللين الماليين بأهمية إدراك أن بعض الشركات العراقية قد تلجأ إلى إدارة الأرباح من خلال الأنشطة التشغيلية بدلاً من الأساليب المحاسبية التقليدية، مما يتطلب تشديد الرقابة من قبل مجالس الإدارة لمتابعة سلوك الإدارة التنفيذية.
6. تعزيز كفاءة لجان التدقيق، من خلال دعم استقلاليتها وزيادة وعيها وقدراتها المهنية، لتمكينها من كشف ومتابعة حالات إدارة الأرباح بفعالية أكبر.

المصادر

اولاً. المصادر العربية:

1. ألقليطي، ابراهيم عبد المجيد. (2023). أثر إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية على العلاقة بين القدرة الإدارية وخسارة اضمحلال قيمة الشهرة في ضوء الأداء المالي للشركات المدرجة بالبورصة المصرية. المجلة العلمية للبحوث التجارية (جامعة المنوفية)، 50(3)، 1013-1116.
2. مروان، فودو، محمد، مؤطر، بن نعجة، كمال، رقراقي، (2018). جودة التدقيق المحاسبي واثرها على طبيعة القرار وتنافسية المؤسسة الاقتصادية، جامعة احمد دراية-ادرار.
3. التميمي، عباس حميد يحيى، الساعدي، حكيم حمود فليح، (2015)، إدارة الأرباح عوامل نشوئها وأساليبها وسبل الحد منها، الطبعة الأولى، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، العراق.
4. عبد الرحيم، رضا محمود محمد. (2022). دراسة واختبار تأثير قوة المديرين التنفيذيين وخطر انهيار أسعار أسهم الشركات المقيدة بالبورصة المصرية في ظل إدارة الأرباح. المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية، 3(1)، 817-871.
5. عبد الغفار، نورهان. (2018). أثر تفعيل استخدام مدخل المراجعة على أساس المخاطر وفق إطار COSOعلى تحسين مستوى جودة المراجعة وانعكاساته على كفاءة الأداء المالي في الشركات المساهمة المصرية .مجلة البحوث المالية والتجارية، العدد الثانى، (19) 107-187.
6. علي، عزيزة رزق محمود. (2019). أثر التحفظ المحاسبي غير المشروط علي ممارسة ادارة الارباح الحقيقية-دراسة تطبيقية علي الشركات المقيدة بسوق الاوراق المالية في مصر. المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، 10(العدد الثالث الجزء الثانى)، 290-342.
7. عيسى، سمير كامل محمد. (2008)، أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح"، مجلة التجارة للبحوث العلمية، المجلد (45)، (العدد 2).
8. محمد، زيدان إبراهيم، إكرامي جمال السيد، إبراهيم أسماء إبراهيم عبد الحليم. (2021). مدى استجابة ربحية الشركات لممارسات إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية في بيئة ERP دراسة تطبيقية. المجلة العلمية للبحوث التجارية، س 8 277.3 - 243.

9. محمد، هشام سعيد ابراهيم. (2019). أثر إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية على العلاقة التفاعلية بين التدفقات النقدية التشغيلية والقيمة السوقية للشركة دراسة تطبيقية على الشركات المصرية المدرجة بسوق الأوراق المالية .الفكر المحاسبى. 23(3).397.
10. محمد، خمائل نايف.(2021). أثر تطبيق مراجعة النظير في جودة التدقيق دراسة استطلاعية لعينة من المدققين الخارجيين، جامعة تكريت / كلية الإدارة والاقتصاد / مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية / المجلد ١٧ / العدد 55/ ج 1.
11. موسى، نوار قيس عبد الكريم. (2022). تأثير جودة التدقيق في إدارة الأرباح الحقيقية وانعكاسها على قيمة الشركة: دراسة تطبيقيه على عينه من الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، رسالة ماجستير في العلوم المحاسبية غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة تكريت العراق.

ثانياً. المصادر الاجنبية:

1. Afifa, M. A., Alsufy, F., & Abdallah, A. (2020). Direct and Mediated Associations among Audit Quality, Earnings Quality, and Share Price: The Case of Jordan. International Journal of Economics and Business Administration, VIII (3), 500-516.
2. Chi, W., Lisic, L. L., & Pevzner, M. (2011). Is Enhanced Audit Quality Associated with Greater Real Earnings Management? Accounting horizons, 1-44.
3. Chowdhury, S. N., & Eliwa, Y. (2021). The impact of audit quality on real earnings management in the UK context. International Journal of Accounting & Information Management.
4. Emudainohwo, O. B. (2020). IFRS and stock exchange development in sub-Saharan Africa: A logistic model. Investment Management and Financial Innovations, 17(3), 397-407.
5. Flayyih, H. H., Abass, Z. K., Noorullah, A. S., & Jari, A. S. (2020). The affecting factors on the quality of the audit before and after the collapse of the US energy company Enron: A Literature review. Ishtar Journal of Economics and Business Studies (IJEBS), 1(1), 1-7.
6. Khan, b., nijhof, a., diepeveen, r. a., & melis, d. a. (2018). does good corporate governance lead to better firm performance? strategic lessons from a structured literature review. corporate ownership & control, 15(4), 73-85.
7. Khan, S., Kamal, Y., Abbas, M., & Hussain, S. (2022). Board of directors and earnings manipulation: evidence from regulatory change. Future Business Journal, 8(1), 63.
8. Lemma, T. T., Lulseged, A., Mlilo, M., & Negash, M. (2020). Political stability, political rights and earnings management: some international evidence. Accounting Research Journal, 33(1), 57-74.
9. Malihi, S. A., Mahdavikhou, M., & Khotanlou, M. (2012). An investigation into the relationship between audit committee and audit quality. Australian Journal of Basic and Applied Sciences, 6(10), 409-416.
10. Pakianathan, A. E. (2017). Audit quality and its impact on the degree of earnings management: evidence from sri lanka. University of Sri Jayewardenepura Nugegoda.
11. Rajgopal, S., Srinivasan, S., & Zheng, X. (2021). Measuring audit quality. Review of Accounting Studies, 26(2), 559-619.

12. Rajgopal, S., Srinivasan, S., & Zheng, X. (2021). Measuring audit quality. Review of Accounting Studies, 26(2), 559-619.
13. Roychowdhury, S. (2006). Earnings management through real activities manipulation. Journal of accounting and economics, 42(3), 335-370
14. SAFIRA, S. (2021). The Effect Of Auditor Experience, Auditor Work Stress, And Time Budget Pressure Towards Audit Quality (Case Study At Supreme Audit Board Of The Republic Of Indonesia Representative In Special Region Of Yogyakarta).
15. Shahwan, Y. (2021). The impact of audit quality, corporate governance, and company characteristics on earnings management. Global Journal of Economics and Business, 11(1), 107-112.
16. Sitanggang, R. P., Karbhari, Y., Matemilola, B. T., & Ariff, M. (2020). Audit quality and real earnings management: evidence from the UK manufacturing sector. International Journal of Managerial Finance, 16(2), 165-181.
17. Sohn, B. C. (2016). The effect of accounting comparability on the accrual-based and real earnings management. Journal of Accounting and Public Policy, 35(5), 513-539