

تأثير تطبيق معايير التقارير المالية الدولية على جودة التقارير المالية
والشفافية: دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة العراقية

The Impact of International Financial Reporting Standards (IFRS) Adoption on Financial Reporting Quality and Transparency: An Empirical Study of Iraqi Joint-Stock Companies

م.م علي قاسم طالب العميري
ali94qa@gmail.com

رقم التصنيف الدولي ISSN 2709-2852

تاريخ استلام البحث : ٢٠٢٥/٧/٢٠ تاريخ قبول النشر: ٢٠٢٥/٨/١٨

المستخلص

تهدف هذه الدراسة إلى تحليل تأثير تطبيق معايير التقارير المالية الدولية (IFRS) على جودة التقارير المالية ومستوى الشفافية في الشركات المساهمة العراقية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية. تكتسب هذه الدراسة أهميتها من الحاجة الماسة لفهم تأثير تطبيق هذه المعايير في بيئة اقتصادية ناشئة تمر بمرحلة تحول وإعادة بناء. تعتمد الدراسة على منهجية مختلطة تجمع بين التحليل الكمي للبيانات المالية والتحليل النوعي لآراء الخبراء والممارسين. تشمل عينة الدراسة ٤٥ شركة مساهمة عراقية مدرجة خلال



مجلة العلوم المالية والمحاسبية
العدد العشرون / كانون الاول ٢٠٢٥
الصفحات ٢٣٧ – ٢٧٨

الفترة من ٢٠١٥ إلى ٢٠٢٣، مما يوفر فترة كافية لتقييم التأثير قبل وبعد التطبيق. تستخدم الدراسة مؤشرات متعددة لقياس جودة التقارير المالية، بما في ذلك مستوى إدارة الأرباح، وملاءمة القيمة، والاعتراف بالخسائر في الوقت المناسب. كما تقيس الشفافية من خلال مستوى الإفصاح وعدم تماثل المعلومات. تشير النتائج الأولية إلى وجود تحسن ملحوظ في جودة التقارير المالية والشفافية بعد تطبيق IFRS، مع وجود تباين في مستوى التحسن حسب حجم الشركة والقطاع. تساهم هذه الدراسة في الأدبيات المحاسبية من خلال تقديم أدلة تجريبية من بيئة اقتصادية ناشئة وتقدم توصيات عملية لصناع القرار والمنظمين في العراق.

الكلمات المفتاحية: معايير التقارير المالية الدولية، جودة التقارير المالية، الشفافية، الشركات المساهمة، العراق، الاقتصادات الناشئة.

Abstract

This study aims to analyze the impact of International Financial Reporting Standards (IFRS) adoption on financial reporting quality and transparency levels in Iraqi joint-stock companies listed on the Iraq Stock Exchange. The study gains its importance from the urgent need to understand the impact of implementing these standards in an emerging economic environment undergoing transformation and reconstruction. The study employs a mixed methodology combining quantitative analysis of financial data with qualitative analysis of expert and practitioner opinions. The study sample includes 45 Iraqi joint-stock companies listed during the period from 2015 to 2023, providing sufficient time to assess the impact before and after implementation. The study uses multiple indicators to measure financial reporting quality, including earnings management levels, value relevance, and timely loss recognition. It also measures transparency through disclosure levels and information asymmetry. Preliminary results indicate a notable improvement in financial reporting quality and transparency after IFRS adoption, with variation in improvement levels by company size and sector. This study contributes to accounting literature by providing empirical evidence from an

emerging economic environment and offers practical recommendations for decision-makers and regulators in Iraq.

Keywords: International Financial Reporting Standards (IFRS), Financial Reporting Quality, Transparency, Joint-Stock Companies, Iraq, Emerging Economies

١. المقدمة

تُعد معايير التقارير المالية الدولية (IFRS) إحدى أهم التطورات في مجال المحاسبة والتقارير المالية على المستوى العالمي خلال العقود الماضية. فقد تم تطوير هذه المعايير لتوفير لغة محاسبية موحدة تهدف إلى تحسين جودة وشفافية التقارير المالية، وتعزيز قابليتها للمقارنة عبر الحدود الجغرافية والقطاعات الاقتصادية (IFRS Foundation, 2024). وقد شهدت هذه المعايير انتشاراً واسعاً على مستوى العالم، حيث تبنتها أو سمحت باستخدامها أكثر من ١٤٠ دولة ومنطقة قضائية، مما يعكس الاعتراف الدولي بأهميتها في تطوير الأسواق المالية وجذب الاستثمارات (Barth et al., 2008).

في السياق العراقي، يواجه الاقتصاد تحديات وفرصاً فريدة في مسيرته نحو التعافي الاقتصادي وإعادة الإعمار بعد عقود من الاضطرابات والصراعات. تسعى الحكومة العراقية جاهدة لجذب الاستثمارات الأجنبية المباشرة وتعزيز بيئة الأعمال المحلية، وهو ما يتطلب نظاماً مالياً ومحاسبياً قوياً وشفافاً وموثوقاً (Hassan et al., 2014). في هذا الإطار، يبرز تطبيق IFRS كخطوة استراتيجية نحو تحديث النظام المحاسبي العراقي ودمجه بفعالية في الاقتصاد العالمي.

إن عملية التبني والتطبيق لا تخلو من التحديات الجوهرية، بما في ذلك الحاجة إلى تطوير البنية التحتية القانونية والتنظيمية، وتأهيل الكوادر البشرية المتخصصة، والتغلب على المقاومة التنظيمية والثقافية للتغيير (Khdar & Bialek-Jaworska, 2020). كما أن البيئة المؤسسية في العراق تختلف بشكل كبير عن البيئات التي طُورت فيها هذه المعايير أصلاً، مما يثير تساؤلات مهمة حول مدى فعالية تطبيقها وتأثيرها على جودة التقارير المالية والشفافية.

تشكل جودة التقارير المالية والشفافية ركيزتين أساسيتين لسلامة وكفاءة الأسواق المالية. تُعرف جودة التقارير المالية بقدرتها على توفير معلومات مفيدة لاتخاذ القرارات، وتتسم بخصائص نوعية أساسية مثل الملاءمة والموثوقية، بالإضافة إلى الخصائص المعززة مثل قابلية الفهم وقابلية المقارنة وقابلية التحقق والتوقيت المناسب (Barth et al., 2008). أما الشفافية فتشير إلى مدى وضوح واكتمال المعلومات المالية وغير المالية المتاحة لأصحاب المصلحة، مما يقلل من عدم تماثل المعلومات ويحد من ممارسات إدارة الأرباح والتلاعب. (Leuz et al., 2003)

١- المبحث الاول/ منهجية البحث

١.١- مشكلة الدراسة

تتمثل مشكلة البحث في الحاجة الماسة لفهم شامل ومتعمق لطبيعة وآليات تأثير تطبيق معايير التقارير المالية الدولية (IFRS) على جودة التقارير المالية ومستوى الشفافية في الشركات المساهمة العراقية، وذلك في ظل البيئة الاقتصادية والمؤسسية المعقدة والمتغيرة في العراق.

الأبعاد المحددة للمشكلة البحثية:

البعد الأول: غياب الفهم الشامل للتأثيرات متعددة الأبعاد

رغم الجهود المبذولة لتبني معايير IFRS في العراق منذ عام ٢٠١٥، لا تزال هناك فجوة معرفية حقيقية في فهم التأثيرات الشاملة لهذا التطبيق على مختلف جوانب جودة التقارير المالية. هذا الغياب في الفهم الشامل يتجلى في عدة جوانب محددة: أولاً: عدم وضوح آليات التأثير المباشرة وغير المباشرة لا توجد دراسة شاملة توضح كيفية تأثير IFRS على العناصر المختلفة لجودة التقارير المالية في السياق العراقي المحدد، مثل إدارة الأرباح، والاعتراف بالخسائر في الوقت المناسب، وملاءمة القيمة. ثانياً: غياب التحليل التفاضلي عبر القطاعات والخصائص تفقر الأدبيات العراقية إلى فهم شامل لكيفية اختلاف تأثير IFRS باختلاف خصائص الشركات والقطاعات المختلفة.

ثالثاً: عدم وضوح العلاقة بين التطبيق والنتائج الفعلية لا يوجد فهم واضح للعلاقة السببية بين مستوى تطبيق IFRS والتحسين الفعلي في جودة التقارير المالية.

البعد الثاني: التعقيدات الخاصة بالبيئة العراقية

تتميز البيئة الاقتصادية والمؤسسية العراقية بخصائص فريدة تجعل من الضروري فهم تأثير IFRS في هذا السياق المحدد، بما في ذلك التحديات المؤسسية والتنظيمية، والفجوة بين التطبيق النظري والممارسة الفعلية، وتأثير العوامل الثقافية والاجتماعية.

البعد الثالث: النقص في الأدلة التطبيقية الشاملة

معظم الدراسات العراقية الموجودة تركز على فترات زمنية قصيرة أو تعتمد على تحليل نظري، ولا توجد دراسة شاملة تحلل تأثير IFRS على جميع مؤشرات جودة التقارير المالية والشفافية بشكل متكامل.

الحاجة للفهم الشامل

إن الحاجة للفهم الشامل تتبع من كون تطبيق IFRS في العراق ليس مجرد تغيير تقني في المعايير المحاسبية، بل هو تحول جذري يؤثر على البنية المعلوماتية للشركات، وعمليات اتخاذ القرار، والثقة في السوق المالي، والتنافسية الدولية، والتنمية الاقتصادية.

٢.١ - أسئلة الدراسة

تسعى هذه الدراسة للإجابة على الأسئلة البحثية التالية:

١. ما هو تأثير تطبيق معايير التقارير المالية الدولية (IFRS) على جودة التقارير المالية في الشركات المساهمة العراقية؟

٢. ما هو تأثير تطبيق معايير التقارير المالية الدولية (IFRS) على مستوى الشفافية في الشركات المساهمة العراقية؟

٣. هل يختلف تأثير تطبيق IFRS على جودة التقارير المالية والشفافية باختلاف خصائص الشركات (الحجم، القطاع، الملكية)؟

٤. ما هي التحديات والعوائق التي تواجهها الشركات العراقية في تطبيق IFRS بفعالية؟

٣.١- أهداف الدراسة

تهدف هذه الدراسة إلى تحقيق مجموعة شاملة من الأهداف النظرية والعملية التي تغطي جميع جوانب تأثير تطبيق معايير التقارير المالية الدولية (IFRS) على جودة التقارير المالية والشفافية في الشركات المساهمة العراقية، مع التركيز بشكل خاص على الجوانب العملية والتطبيقية التي يمكن قياسها وتطبيقها في الواقع العملي.

الأهداف الأساسية (النظرية والتحليلية)

الهدف الأول: التحليل الشامل لتأثير IFRS على مؤشرات جودة التقارير المالية
الهدف النظري: تقييم وتحليل التأثير الشامل لتطبيق معايير التقارير المالية الدولية على مختلف مؤشرات جودة التقارير المالية في الشركات المساهمة العراقية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية.

الأهداف العملية المحددة:

١. قياس تأثير IFRS على مستوى إدارة الأرباح باستخدام نماذج قياسية متعددة:

- تطبيق نموذج Jones المعدل لقياس الاستحقاقات الاختيارية

- استخدام نموذج Beneish M-Score لكشف التلاعب في الأرباح

- حساب مؤشر Quality of Accruals لتقييم جودة الاستحقاقات

٢. قياس مؤشر Earnings Smoothing لتحديد مستوى تمهيد الأرباح

تقييم تحسن ملائمة القيمة (Value Relevance) من خلال:

- حساب معامل الارتباط بين القيم الدفترية وأسعار الأسهم

- قياس القوة التفسيرية للأرباح المحاسبية لعوائد الأسهم

- تحليل العلاقة بين المعلومات المحاسبية وقيمة الشركة السوقية

٣. قياس مؤشر Price-to-Book Ratio وتطوره عبر الزمن

قياس تحسن الاعتراف بالخسائر في الوقت المناسب عبر:

- تطبيق نموذج Basu لقياس التحفظ المحاسبي

- حساب مؤشر Asymmetric Timeliness للاعتراف بالأخبار السيئة

• تحليل سرعة الاعتراف بانخفاض قيمة الأصول

• قياس مؤشر Loss Recognition Timeliness

الهدف الثاني: التحليل المتعمق لتأثير IFRS على مستوى الشفافية

الهدف النظري: تحليل وقياس تأثير تطبيق IFRS على مستوى الشفافية في التقارير المالية للشركات العراقية من خلال مؤشرات متعددة الأبعاد.

الأهداف العملية المحددة:

١. تطوير وتطبيق مؤشر شامل للشفافية المالية يشمل:

• مؤشر جودة الإفصاح الإلزامي (Mandatory Disclosure Quality Index)

• مؤشر الإفصاح الاختياري (Voluntary Disclosure Index)

• مؤشر شفافية المعلومات غير المالية

• مؤشر جودة التقارير السردية والإيضاحات

٢. قياس تحسن مستوى عدم تماثل المعلومات من خلال:

• حساب مؤشر Bid-Ask Spread كمقياس لعدم تماثل المعلومات

• قياس تشتت توقعات المحللين الماليين

• تحليل حجم التداول وتقلبات الأسعار

• قياس مؤشر Information Asymmetry Index

٣. تقييم تحسن جودة التنبؤات المالية عبر:

• قياس دقة توقعات الأرباح من قبل المحللين

• تحليل انحراف النتائج الفعلية عن التوقعات

• قياس مؤشر Forecast Accuracy

• تقييم استقرار التوقعات عبر الزمن

الأهداف التطبيقية والعملية المتقدمة

الهدف الثالث: تطوير نموذج تقييم شامل لفعالية تطبيق IFRS

الأهداف العملية المحددة:

١. بناء نموذج قياس متعدد الأبعاد لتقييم فعالية تطبيق IFRS يشمل:

- مؤشرات الجودة المحاسبية (Accounting Quality Metrics)
- مؤشرات الشفافية والإفصاح (Transparency Indicators)
- مؤشرات تأثير السوق (Market Impact Measures)
- مؤشرات الحوكمة والامتثال (Governance and Compliance Metrics)
- ٢. تطوير أداة تشخيصية عملية للشركات العراقية تتضمن:
 - قائمة مراجعة شاملة لمتطلبات IFRS
 - مؤشرات الأداء الرئيسية (KPIs) لجودة التطبيق
 - نظام تسجيل نقاط لمستوى الامتثال
 - دليل عملي للتحسين المستمر
- ٣. إنشاء قاعدة بيانات مرجعية للشركات العراقية تشمل:
 - مؤشرات الأداء قبل وبعد تطبيق IFRS
 - معايير مقارنة قطاعية
 - اتجاهات التحسن عبر الزمن
 - أفضل الممارسات في كل قطاع
- الهدف الرابع: تحليل العوامل المؤثرة على فعالية التطبيق
- الأهداف العملية المحددة:
 - ١. تحديد وقياس العوامل الحاسمة لنجاح تطبيق IFRS:
 - تأثير حجم الشركة على جودة التطبيق
 - دور هيكل الملكية في فعالية التطبيق
 - تأثير القطاع الاقتصادي على مستوى التحسن
 - أثر خبرة الإدارة والمدققين على جودة التطبيق
 - ٢. تطوير نموذج تنبؤي لتحديد الشركات الأكثر استفادة من IFRS:
 - خوارزمية تصنيف الشركات حسب إمكانية الاستفادة
 - مؤشرات الإنذار المبكر للتطبيق غير الفعال

- نموذج تقييم المخاطر المرتبطة بالتطبيق
- أداة دعم القرار للجهات التنظيمية
- ٣. إنشاء خريطة طريق عملية للتحسين المستمر:
- مراحل التطبيق المتدرجة حسب قدرات الشركة
- برنامج زمني للتحسينات المطلوبة
- معايير قياس التقدم في كل مرحلة
- آليات المتابعة والتقييم المستمر
- الهدف الخامس: تطوير توصيات عملية متخصصة
- الأهداف العملية المحددة:
- ١. إعداد دليل عملي شامل للشركات العراقية يتضمن:
- خطوات التطبيق الفعال لكل معيار IFRS
- حلول عملية للتحديات الشائعة
- نماذج وقوالب جاهزة للاستخدام
- أمثلة تطبيقية من البيئة العراقية
- ٢. تطوير برنامج تدريبي متخصص للكوادر العراقية:
- منهج تدريبي متدرج حسب المستوى
- ورش عمل تطبيقية لكل قطاع
- برنامج شهادات مهنية في IFRS
- نظام تقييم ومتابعة الأداء
- ٣. إنشاء شبكة دعم مهني للممارسين العراقيين:
- منصة تبادل الخبرات والتجارب
- قاعدة معرفية للحلول العملية
- نظام استشارات مهنية متخصصة
- مجتمع ممارسين لتبادل أفضل الممارسات

مؤشرات النجاح والقياس

مؤشرات الأداء الكمية:

١. تحسن مؤشرات جودة التقارير المالية بنسبة لا تقل عن ٢٥% خلال فترة الدراسة
 ٢. زيادة مستوى الشفافية بنسبة لا تقل عن ٣٠% مقاسة بالمؤشرات المطورة
 ٣. تحسن دقة التنبؤات المالية بنسبة لا تقل عن ٢٠%
 ٤. انخفاض مستوى عدم تماثل المعلومات بنسبة لا تقل عن ١٥%
- مؤشرات الأداء النوعية:

١. تطوير أدوات عملية قابلة للتطبيق في البيئة العراقية
٢. إنتاج توصيات عملية محددة وقابلة للتنفيذ
٣. بناء قدرات محلية في مجال تطبيق وتقييم IFRS
٤. تعزيز الثقة في السوق المالي العراقي

٤.١- أهمية الدراسة

تتبع الأهمية العلمية لهذه الدراسة من كونها تساهم في سد الفجوة المعرفية المتعلقة بتطبيق IFRS في الاقتصادات الناشئة عموماً، وفي العراق بشكل خاص، والذي يُعد بيئة بحثية غنية وغير مستكشفة بالكامل في هذا المجال. كما أنها توفر رؤية قيمة للمشرعين والمنظمين والمحللين الماليين والمستثمرين لمساعدتهم على فهم أفضل لتداعيات تطبيق IFRS في بيئة اقتصادية تمر بمرحلة تحول.

أما الأهمية التطبيقية فتتمثل في تقديم توصيات قابلة للتطبيق يمكن أن تساهم في تحسين بيئة التقارير المالية في العراق، مما يعزز ثقة المستثمرين ويدعم النمو الاقتصادي. كما تقدم الدراسة دروساً مستفادة يمكن أن تفيد دولاً أخرى في المنطقة تواجه تحديات مشابهة في تطبيق المعايير الدولية.

٢- المبحث الثاني/ الجانب النظري

١.٢- مراجعة الأدبيات السابقة

٢.٢- تأثير IFRS على جودة التقارير المالية

يحظى تأثير تطبيق IFRS على جودة التقارير المالية باهتمام واسع في الأدبيات الأكاديمية العالمية. تشير معظم الدراسات إلى أن تبني IFRS يؤدي إلى تحسين جودة التقارير المالية من خلال تعزيز خصائصها النوعية مثل الملاءمة والموثوقية وقابلية المقارنة.

في دراسة رائدة، وجد Barth et al. (2008) أن الشركات التي تطبق IFRS تتمتع بجودة محاسبية أعلى مقارنة بالشركات التي تطبق المعايير المحلية، وذلك من خلال انخفاض إدارة الأرباح وزيادة الاعتراف بالخسائر في الوقت المناسب. وقد استخدمت هذه الدراسة عينة من ٢١ دولة خلال الفترة من ١٩٩٤ إلى ٢٠٠٣، مما يوفر أساساً قوياً لفهم التأثير العالمي لـ IFRS.

وفي دراسة مؤثرة أخرى، قام Daske et al. (2008) بتحليل تأثير التطبيق الإلزامي لـ IFRS في الاتحاد الأوروبي ووجدوا أن هناك زيادة في سيولة الأسهم وانخفاضاً في تكلفة رأس المال للشركات التي تبنت IFRS ، مما يشير إلى تحسن في جودة المعلومات المحاسبية. كما أشار Li (2010) إلى أن تطبيق IFRS يؤدي إلى زيادة في دقة توقعات المحللين الماليين، وهو مؤشر آخر على تحسن جودة المعلومات. مع ذلك، ليست جميع الدراسات توصلت إلى نتائج إيجابية بشكل مطلق. فقد أشار بعض الباحثين إلى أن تأثير IFRS على جودة التقارير المالية قد يختلف باختلاف البيئة القانونية والتنظيمية، ومستوى إنفاذ المعايير، وخصائص الشركات (Leuz et al., 2003). على سبيل المثال، وجد Callao et al. (2007) أن تطبيق IFRS في

إسبانيا لم يؤد إلى تحسن كبير في جودة الأرباح، مما يشير إلى أن العوامل المؤسسية قد تلعب دوراً مهماً في تحديد فعالية تطبيق المعايير.

٣.٢- تأثير IFRS على الشفافية

تُعد الشفافية أحد الأهداف الرئيسية لمعايير IFRS ، حيث تهدف المعايير إلى زيادة الإفصاح عن المعلومات المالية وغير المالية لتمكين المستخدمين من اتخاذ قرارات مستنيرة. تشير العديد من الدراسات إلى أن تطبيق IFRS يعزز الشفافية من خلال زيادة حجم ونوعية الإفصاحات.

وجد Hail et al. (2010) أن تطبيق IFRS يؤدي إلى زيادة في الإفصاحات الإلزامية والطوعية، مما يقلل من عدم تماثل المعلومات بين الإدارة والمستثمرين. كما أشار Armstrong et al. (2010) إلى أن الشركات التي تطبق IFRS تتمتع بشفافية أعلى، مما يؤدي إلى انخفاض تكلفة رأس المال وزيادة تقييمات الأسهم.

في دراسة حول الأسواق الناشئة، وجد Leuz et al. (2003) أن الشركات التي تتبنى معايير محاسبية دولية تتمتع بشفافية أعلى، مما يقلل من مخاطر الاستثمار. وقد أكدت دراسة Ebaid (2024) الحديثة هذه النتائج في سياق الأسواق الناشئة، حيث وجدت أن تطبيق IFRS يحسن الشفافية فيما يتعلق بالأوضاع المالية للشركات.

٤.٢- IFRS في الاقتصادات الناشئة

تواجه الاقتصادات الناشئة تحديات خاصة في تطبيق IFRS ، والتي تختلف عن التحديات في الاقتصادات المتقدمة. تشمل هذه التحديات ضعف البنية التحتية المؤسسية، ونقص الكوادر المؤهلة، ومقاومة التغيير، والاختلافات الثقافية والقانونية.

في مراجعة شاملة للأدبيات، وجد Samaha & Khlif (2016) أن نتائج تطبيق IFRS في الدول النامية مختلطة، حيث تعتمد على عوامل متعددة مثل قوة الإطار القانوني والتنظيمي، وفعالية آليات الحكومة، والثقافة المحاسبية في البلد. كما أشارت دراسة Uzma (2016) إلى أن تحليل التكلفة والعائد لتطبيق IFRS يختلف بين الدول

المتقدمة والناشئة، حيث قد تكون التكاليف الأولية أعلى في الدول النامية بينما قد تستغرق العوائد وقتاً أطول للظهور.

وفي دراسة حديثة، حل Nguyen et al. (2023) العوامل المؤثرة على تبني IFRS في الاقتصادات الناشئة ووجدوا أن العوامل المؤسسية والاجتماعية تلعب دوراً أكبر من العوامل الاقتصادية في قرار التبني. كما أكدت دراسة Viana et al. (2023) أن تأثير IFRS على إدارة الأرباح في الأسواق الناشئة يختلف عن الأسواق المتقدمة، حيث قد يؤدي إلى استبدال نوع بآخر من إدارة الأرباح بدلاً من تقليلها بشكل عام.

٥.٢- الدراسات حول العراق والشرق الأوسط

تُعد الدراسات حول تطبيق IFRS في العراق محدودة نسبياً، مما يبرز أهمية هذه الدراسة في سد الفجوة البحثية. في دراسة مهمة، حل Hassan et al. (2014) عملية تطوير التنظيم المحاسبي في العراق وقرار تبني IFRS من منظور مؤسسي. وجدت الدراسة أن قرار تبني IFRS في العراق كان مدفوعاً بعوامل مؤسسية واجتماعية أكثر من العوامل الاقتصادية، وأن نجاح التطبيق يعتمد على تطوير البنية التحتية المؤسسية والقانونية.

وفي دراسة أخرى، استكشف Ibrahim et al. (2014) ما إذا كان ينبغي للعراق تبني IFRS وخلصوا إلى أن التبني ضروري لتحديث النظام المحاسبي العراقي وجذب الاستثمارات الأجنبية، لكنه يتطلب استثمارات كبيرة في التدريب والتطوير المؤسسي. كما قدمت دراسة Khdir & Białek-Jaworska (2020) تحليلاً مفصلاً لحالة العراق كمثال على تطبيق IFRS في الأسواق الناشئة، مؤكدة على أهمية الدعم المؤسسي والحكومي لنجاح التطبيق.

٦.٢- الفجوات في الأدبيات السابقة المحدثّة

بعد مراجعة شاملة للأدبيات العراقية والدولية المتعلقة بتأثير معايير التقارير المالية الدولية (IFRS) على جودة التقارير المالية والشفافية، يمكن تحديد عدة فجوات بحثية

مهمة تبرر الحاجة لهذه الدراسة وتوضح تميزها وحدائتها رغم وجود دراسات سابقة في نفس المجال.

الفجوة الأولى: عدم الشمولية في التحليل عبر القطاعات المختلفة

١.٦.٢- التركيز المفرط على القطاع المصرفي: تظهر مراجعة الأدبيات العراقية تركيزاً واضحاً وغير متوازن على القطاع المصرفي، حيث نجد أن معظم الدراسات الحديثة تركز على هذا القطاع حصرياً. فدراسة جامعة المستنصرية حول " اختبار أثر التحول إلى معايير التقارير المالية الدولية على القطاع المصرفي الخاص في البيئة العراقية "تركز بشكل كامل على المصارف الخاصة. كما أن دراسة جامعة واسط (٢٠٢٤) حول " تأثير مستويات تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية في جودة التقارير المالية للمصارف العراقية "تقتصر أيضاً على القطاع المصرفي.

٢.٦.٢- الإهمال النسبي للقطاعات الأخرى: بينما نجد بعض الدراسات التي تناولت قطاعات أخرى، إلا أنها محدودة ومتناثرة. فدراسة جامعة كربلاء حول " قياس درجة الشفافية في الإفصاح المحاسبي للشركات الصناعية العراقية المدرجة بسوق العراق للأوراق المالية "تركز على القطاع الصناعي، لكنها تركز على الشفافية فقط دون تحليل شامل لتأثير IFRS. كما أن دراسة جبر وزياب (٢٠٢١) حول " دور المعايير المحاسبية الدولية في تعزيز مستوى الشفافية في القوائم المالية - دراسة تطبيقية في عينة من شركات الاستثمار العراقية "تركز على شركات الاستثمار فقط.

الفجوة الثانية: عدم التكامل في تحليل مؤشرات جودة التقارير المالية

٣.٦.٢- التركيز على مؤشرات منفردة: تظهر مراجعة الدراسات العراقية أن معظمها يركز على مؤشر واحد أو مؤشرين من مؤشرات جودة التقارير المالية، دون تقديم تحليل شامل ومتكامل. فدراسة " قياس ممارسات إدارة الأرباح باستخدام نموذج M-score Beneish للمصارف العراقية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية "تركز حصرياً على إدارة الأرباح باستخدام نموذج واحد فقط.

الفجوة الثالثة: محدودية الفترات الزمنية المدروسة

٤.٦.٢- دراسات قصيرة المدى :معظم الدراسات العراقية تغطي فترات زمنية قصيرة نسبياً، مما لا يسمح بتقييم التأثير طويل المدى لتطبيق IFRS. فدراسة الطائي وعلي (٢٠٢٣) حول " تأثير حوكمة الشركات ورقابة الامتثال في استمرارية المصارف في العراق "تركز على فترة محدودة ولا تقدم تحليلاً زمنياً شاملاً.

الفجوة الرابعة: عدم التعمق في تحليل العوامل المؤثرة على فعالية التطبيق

٥.٦.٢- إهمال خصائص الشركات :معظم الدراسات العراقية لا تحلل بعمق كيفية تأثير خصائص الشركات المختلفة (الحجم، هيكل الملكية، عمر الشركة، مستوى الرافعة المالية) على فعالية تطبيق IFRS. فدراسة فارس وصبحي (٢٠٢٤) حول " أثر خصائص لجان التدقيق في جودة التقارير المالية "تركز على جانب واحد فقط من جوانب الحوكمة.

الفجوة الخامسة: نقص في الدراسات المقارنة والتحليل التفاضلي

٦.٦.٢- نقص في المقارنات القطاعية :لا توجد دراسة عراقية تقارن تأثير IFRS عبر القطاعات المختلفة بشكل منهجي. فبينما نجد دراسات منفصلة لقطاعات مختلفة، لا نجد دراسة تقارن النتائج عبر هذه القطاعات لفهم أي القطاعات استفادت أكثر من تطبيق IFRS.

الفجوة السادسة: محدودية التركيز على الجوانب العملية والتطبيقية

٧.٦.٢- نقص في التوصيات العملية :معظم الدراسات العراقية تركز على التحليل النظري والإحصائي دون تقديم توصيات عملية مفصلة للشركات والجهات التنظيمية. فدراسة أحمد وإبراهيم (٢٠٢٠) تشير إلى أن " وجود فهم وتطبيق لآليات الحوكمة في الشركات عينة البحث لكنه لا يرتقي لدرجة الشفافية في الافصاح"، لكنها لا تقدم حلاً عملية مفصلة لهذه المشكلة.

تميز وحداثة هذه الدراسة

الجوانب المبتكرة في هذه الدراسة:

٨.٦.٢- **الشمولية في التحليل**: تتميز هذه الدراسة بتقديم تحليل شامل يغطي جميع القطاعات الاقتصادية المهمة في العراق، وليس فقط القطاع المصرفي. كما تحلل جميع مؤشرات جودة التقارير المالية والشفافية بشكل متكامل.

٩.٦.٢- **الفترة الزمنية الطويلة**: تغطي هذه الدراسة فترة زمنية طويلة (٢٠١٥-٢٠٢٣) تسمح بتقييم التأثير التراكمي والتطور التدريجي لتطبيق IFRS.

١٠.٦.٢- **التركيز على الجوانب العملية**: تركز هذه الدراسة بشكل كبير على تطوير أدوات عملية وتوصيات قابلة للتطبيق، مما يميزها عن الدراسات النظرية السابقة.

الجدول المقارن للدراسات العراقية

الجوانب العملية	الفترة الزمنية	المؤشرات المدروسة	القطاع	السنة	الدراسة
قليلة	محدودة	جودة الأرباح	مصرفي	2023	دراسة جامعة المستنصرية
متوسطة	محدودة	مستويات التنبؤ	مصرفي	2024	دراسة جامعة واسط
قليلة	متوسطة	جودة البيانات المالية	مصرفي	2024	دراسة Springer
متوسطة	محدودة	الشفافية فقط	صناعي	2025	دراسة جامعة كربلاء
قليلة	محدودة	الشفافية فقط	استثماري	2021	دراسة جبر وذياب
عالية	طويلة	شامل	متعدد	2024	هذه الدراسة

تسعى هذه الدراسة لسد هذه الفجوات من خلال تقديم تحليل شامل ومتكامل يغطي جميع الجوانب المهمة لتأثير IFRS على جودة التقارير المالية والشفافية في السياق العراقي، مع التركيز بشكل خاص على الجوانب العملية والتطبيقية التي يمكن أن تفيد جميع أصحاب المصلحة

٣- الإطار النظري

١.٣- النظريات المحاسبية المفسرة

يستند هذا البحث إلى عدة نظريات محاسبية ومالية لتفسير العلاقة بين تطبيق IFRS وجودة التقارير المالية والشفافية:

١.١.٣ - نظرية الوكالة (Agency Theory)

تفترض نظرية الوكالة وجود تضارب في المصالح بين المديرين (الوكلاء) والمساهمين (الأصلاء). يسعى المديرون إلى تعظيم مصالحهم الشخصية، مما قد يؤدي إلى ممارسات إدارة الأرباح أو إخفاء المعلومات. (Leuz et al., 2003) يُعتقد أن تطبيق IFRS، بمتطلباته الصارمة للإفصاح والشفافية، يمكن أن يقلل من مشاكل الوكالة من خلال توفير معلومات أكثر دقة وموثوقة للمساهمين، مما يمكنهم من مراقبة أداء الإدارة بشكل أفضل.

في السياق العراقي، حيث تتميز هياكل الملكية بالتركز العالي وضعف آليات الحكومة، تصبح نظرية الوكالة أكثر أهمية. فتطبيق IFRS قد يساعد في تقليل عدم تماثل المعلومات وتحسين الرقابة على الإدارة، مما يحمي حقوق المساهمين ويعزز ثقة المستثمرين.

٢.١.٣ - نظرية الإشارة (Signaling Theory)

تفترض نظرية الإشارة أن الشركات تستخدم المعلومات المالية كإشارات للمستثمرين حول قيمتها المستقبلية. عندما تطبق الشركات معايير محاسبية عالية الجودة مثل IFRS، فإنها ترسل إشارة إيجابية إلى السوق بأنها ملتزمة بالشفافية والحكومة الجيدة (Barth et al., 2008). هذا يمكن أن يؤدي إلى زيادة ثقة المستثمرين، وانخفاض تكلفة رأس المال، وزيادة تقييمات الأسهم.

في البيئة العراقية، حيث تعاني الشركات من نقص في الثقة من قبل المستثمرين المحليين والأجانب، يمكن أن يكون تطبيق IFRS بمثابة إشارة قوية للالتزام بالمعايير الدولية والشفافية، مما قد يساعد في جذب الاستثمارات وتحسين الوصول إلى أسواق رأس المال.

٣.١.٣ - نظرية التكلفة والعائد (Cost-Benefit Theory)

تشير نظرية التكلفة والعائد إلى أن الشركات تتخذ قراراتها بناءً على مقارنة التكاليف والفوائد. على الرغم من أن تطبيق IFRS قد ينطوي على تكاليف أولية كبيرة (مثل

تكاليف التدريب، وتعديل الأنظمة، وتغيير السياسات المحاسبية)، إلا أن الفوائد المتوقعة (مثل تحسين الوصول إلى أسواق رأس المال، وانخفاض تكلفة رأس المال، وزيادة ثقة المستثمرين) قد تفوق هذه التكاليف على المدى الطويل. (Uzma, 2016)

في السياق العراقي، حيث تواجه الشركات تحديات في الوصول إلى التمويل والاستثمارات الأجنبية، قد تكون فوائد تطبيق IFRS أكثر وضوحاً، مما يبرر التكاليف المرتبطة بالتطبيق.

٤.١.٣ - النظرية المؤسسية (Institutional Theory)

تركز النظرية المؤسسية على كيفية تأثير البيئة المؤسسية (القوانين، اللوائح، الأعراف الاجتماعية) على سلوك المنظمات. في سياق تطبيق IFRS، تشير النظرية المؤسسية إلى أن نجاح التطبيق لا يعتمد فقط على جودة المعايير نفسها، بل يتأثر أيضاً بقوة الأطر القانونية والتنظيمية، ومستوى إنفاذ المعايير، وثقافة المحاسبة في البلد (Hassan et al., 2014).

هذا يعني أن تأثير IFRS في العراق قد يتأثر بخصائص البيئة المؤسسية العراقية، مما يتطلب دراسة متعمقة للعوامل المحلية التي قد تؤثر على فعالية التطبيق.

٢.٣ - تطوير فرضيات الدراسة

بناءً على مراجعة الأدبيات السابقة والإطار النظري، يمكن صياغة الفرضيات التالية:

الفرضية الأولى: (H1) يوجد تأثير إيجابي ومعنوي لتطبيق معايير التقارير المالية الدولية (IFRS) على جودة التقارير المالية في الشركات المساهمة العراقية.

الفرضية الثانية: (H2) يوجد تأثير إيجابي ومعنوي لتطبيق معايير التقارير المالية الدولية (IFRS) على مستوى الشفافية في الشركات المساهمة العراقية.

الفرضية الثالثة: (H3) يختلف تأثير تطبيق IFRS على جودة التقارير المالية والشفافية باختلاف خصائص الشركات (الحجم، القطاع، هيكل الملكية).

٣.٣ - النموذج المفاهيمي للدراسة

يوضح النموذج المفاهيمي للدراسة العلاقات المتوقعة بين المتغيرات الرئيسية:

المتغير المستقل: تطبيق معايير التقارير المالية الدولية (IFRS) المتغيرات التابعة:

- جودة التقارير المالية (مقاسة بمؤشرات إدارة الأرباح، وملاءمة القيمة، والاعتراف بالخسائر في الوقت المناسب)
 - الشفافية (مقاسة بمستوى الإفصاح وعدم تماثل المعلومات)
- ## المتغيرات الضابطة:

حجم الشركة

- القطاع الاقتصادي
- هيكل الملكية
- الرافعة المالية
- الربحية
- عمر الشركة

يفترض النموذج أن تطبيق IFRS يؤثر إيجابياً على كل من جودة التقارير المالية والشفافية، وأن هذا التأثير قد يختلف باختلاف خصائص الشركات المختلفة.

٤.٣ - منهجية الدراسة

١.٤.٣ - تصميم الدراسة

تعتمد هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي (Descriptive-Analytical Approach) الذي يجمع بين التحليل الكمي والنوعي لتقديم فهم شامل للظاهرة المدروسة. يُستخدم المنهج الوصفي لوصف الوضع الحالي لتطبيق IFRS في الشركات العراقية المساهمة، بينما يُستخدم المنهج التحليلي لتفسير العلاقات بين المتغيرات وتحديد الأسباب والنتائج.

يتبع تصميم الدراسة نهج البحث المختلط (Mixed Methods Research) الذي يدمج البيانات الكمية والنوعية لتوفير رؤية أكثر عمقاً وشمولية. هذا التصميم مناسب

بشكل خاص للدراسات التي تتناول ظواهر معقدة في بيانات ناشئة حيث قد تكون البيانات الكمية وحدها غير كافية لفهم السياق الكامل.

٥.٣- مجتمع وعينة الدراسة

١.٥.٣- مجتمع الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من جميع الشركات المساهمة العراقية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية (ISX) خلال الفترة الزمنية المحددة للدراسة. يُعد سوق العراق للأوراق المالية السوق الرئيسي لتداول الأسهم في العراق، ويضم شركات من القطاعات الاقتصادية المختلفة بما في ذلك البنوك، والتأمين، والصناعة، والخدمات، والاستثمار. وفقاً لآخر البيانات المتاحة من سوق العراق للأوراق المالية، يبلغ عدد الشركات المدرجة حوالي ١٠٣ شركة موزعة على القطاعات المختلفة. ومع ذلك، ليست جميع هذه الشركات مؤهلة للدراسة نظراً لمعايير الاختيار المحددة.

٢.٥.٣- عينة الدراسة ومعايير الاختيار

تم اختيار عينة الدراسة باستخدام أسلوب العينة القصدية (Purposive Sampling) وفقاً للمعايير التالية:

٦.٣- معايير الإدراج:

أن تكون الشركة مدرجة في سوق العراق للأوراق المالية طوال فترة الدراسة (2015-2023)

أن تكون قد طبقت معايير IFRS بشكل كامل أو جزئي خلال فترة الدراسة

١. توفر البيانات المالية السنوية المدققة للفترة المحددة

٢. انتظام تقديم التقارير المالية دون انقطاع لأكثر من سنة واحدة

توفر المعلومات الكافية حول تاريخ تطبيق IFRS

٧.٣- معايير الاستبعاد:

١. الشركات التي لم تلتزم بتقديم تقاريرها المالية بانتظام

٢. الشركات التي تعرضت للإيقاف أو الشطب من التداول خلال فترة الدراسة

٣. الشركات التي لا تتوفر عنها بيانات كافية لحساب المؤشرات المطلوبة

٤. الشركات التي خضعت لعمليات اندماج أو استحواذ كبيرة خلال فترة الدراسة

بناءً على هذه المعايير، تم اختيار عينة نهائية مكونة من 45 شركة مساهمة عراقية موزعة على القطاعات التالية:

• القطاع المصرفي: ١٥ شركة

• قطاع التأمين: ٨ شركات

• القطاع الصناعي: ١٢ شركة

• قطاع الخدمات: ٧ شركات

• قطاع الاستثمار: ٣ شركات

٣.٨- الفترة الزمنية للدراسة

تغطي الدراسة الفترة من 2015 إلى ٢٠٢٣ (٩ سنوات)، وهي فترة كافية لتقييم تأثير

تطبيق IFRS قبل وبعد التطبيق. تم اختيار هذه الفترة للأسباب التالية:

١. ٢٠١٥-٢٠١٧: فترة ما قبل التطبيق الواسع لـ IFRS في العراق

٢. ٢٠١٨-٢٠٢٠: فترة التطبيق التدريجي والانتقال

٣. ٢٠٢١-٢٠٢٣: فترة ما بعد التطبيق الكامل

هذا التقسيم يسمح بإجراء تحليل مقارن فعال لتقييم التأثير قبل وبعد تطبيق IFRS.

٣.٩- مصادر البيانات وطرق الجمع

٣.٩.١- البيانات الثانوية

تم جمع البيانات المالية من المصادر التالية:

١. التقارير المالية السنوية المدققة للشركات المدرجة، والتي تشمل:

• القوائم المالية (قائمة المركز المالي، قائمة الدخل، قائمة التدفقات النقدية، قائمة

التغيرات في حقوق الملكية)

• الإيضاحات المتممة للقوائم المالية

• تقرير مدقق الحسابات

• تقرير مجلس الإدارة

٢. الموقع الإلكتروني لسوق العراق للأوراق المالية (www.isx-iq.net)

٣. مواقع الشركات الرسمية للحصول على معلومات إضافية

٤. قاعدة بيانات البنك المركزي العراقي للمعلومات المصرفية

٥. التقارير السنوية لهيئة الأوراق المالية العراقية

٢.٤.٤ البيانات الأولية

تم جمع البيانات الأولية من خلال:

١. استبيان مُنظم موجه إلى:

- المحاسبين والمدققين الماليين العاملين في الشركات المساهمة العراقية
- الأكاديميين المتخصصين في المحاسبة في الجامعات العراقية
- المهنيين في مكاتب التدقيق المعتمدة

٢. مقابلات شبه منظمة مع:

- مديري الشؤون المالية في عينة من الشركات
- خبراء في جمعية المحاسبين والمدققين العراقية
- مسؤولين في هيئة الأوراق المالية العراقية

٣.١٠ - متغيرات الدراسة وطرق القياس

٣.١٠.١ - المتغير المستقل: تطبيق IFRS

يتم قياس هذا المتغير بطريقتين:

(أ) المتغير الوهمي: (Dummy Variable)

القيمة ١ للشركات التي طبقت IFRS

- القيمة ٠ للشركات التي لم تطبقها أو طبقت معايير محلية

(ب) مؤشر درجة الامتثال لـ IFRS: يتم حسابه من خلال تحليل محتوى التقارير المالية وفقاً للمعادلة:

$$100 \times (\text{المطلوبة IFRS} / \text{إجمالي متطلبات IFRS المطبقة} - \text{عدد متطلبات}) = \text{مؤشر الامتثال}$$

٢.١٠.٣ - المتغيرات التابعة

أ) جودة التقارير المالية:

تُقاس من خلال المؤشرات التالية:

إدارة الأرباح: (Earnings Management) يتم قياسها باستخدام نموذج جونز المعدل: (Modified Jones Model)

$$TA_{it}/A_{it} - 1 = \alpha_1(1/A_{it} - 1) + \alpha_2(\Delta REV_{it} - \Delta REC_{it})/A_{it} - 1 + \alpha_3(PPE_{it}/A_{it} - 1) + \varepsilon_{it}$$

حيث:

• TA = إجمالي الاستحقاقات

• A = إجمالي الأصول

• ΔREV = التغير في الإيرادات

• ΔREC = التغير في الذمم المدينة

• PPE = الممتلكات والمعدات

ملاءمة القيمة: (Value Relevance) تُقاس من خلال معامل التحديد (R^2) في النموذج التالي:

$$P_{it} = \alpha_0 + \alpha_1 BVPS_{it} + \alpha_2 EPS_{it} + \varepsilon_{it}$$

حيث:

• P = سعر السهم

• BVPS = القيمة الدفترية للسهم

• EPS = ربحية السهم

الاعتراف بالخسائر في الوقت المناسب: (Timely Loss Recognition) يُقاس باستخدام نموذج Basu:

$$EPS_{it}/P_{it} - 1 = \alpha_0 + \alpha_1 DR_{it} + \alpha_2 RET_{it} + \alpha_3 DR_{it} \times RET_{it} + \varepsilon_{it}$$

ب) الشفافية:

تُقاس من خلال:

مستوى الإفصاح (Disclosure Level): يتم حسابه من خلال تحليل محتوى التقارير المالية والإيضاحات المتممة باستخدام قائمة مرجعية تضم ٥٠ بنداً للإفصاح مقسمة إلى:

• الإفصاحات الإلزامية (٣٠ بند)

• الإفصاحات الطوعية (٢٠ بند)

عدم تماثل المعلومات (Information Asymmetry): يُقاس من خلال:

فروقات أسعار العرض والطلب (Bid-Ask Spreads)

• حجم التداول

• تشتت توقعات المحللين

٣.١٠.٣ - المتغيرات الضابطة

حجم الشركة (SIZE): اللوغاريتم الطبيعي لإجمالي الأصول

الرافعة المالية (LEV): إجمالي الديون / إجمالي الأصول

الربحية (ROA): صافي الدخل / إجمالي الأصول

النمو (GROWTH): معدل نمو المبيعات السنوي

عمر الشركة (AGE): عدد السنوات منذ التأسيس

القطاع (SECTOR): متغير وهمي للقطاع الاقتصادي

هيكل الملكية (OWNERSHIP): نسبة الملكية المؤسسية

٣.١١ - الأساليب الإحصائية

سيتم تحليل البيانات باستخدام البرامج الإحصائية المتخصصة (SPSS, EViews, Stata) والأساليب التالية:

٣.١١.١ - الإحصاء الوصفي

• المتوسطات والانحرافات المعيارية

- التكرارات والنسب المئوية
- اختبارات التوزيع الطبيعي
- ٣.١١.٢ - اختبارات الموثوقية والصدق
- معامل ألفا كرونباخ لاختبار الثبات الداخلي للاستبيان
- اختبارات صدق المحتوى والصدق البنائي
- ٣.١١.٣ - تحليل الانحدار المتعدد
- $$Y_{it} = \alpha_0 + \alpha_1 IFRS_{it} + \alpha_2 SIZE_{it} + \alpha_3 LEV_{it} + \alpha_4 ROA_{it} + \alpha_5 GROWTH_{it} + \alpha_6 AGE_{it} + \sum \beta_j SECTOR_{jit} + \varepsilon_{it}$$
- ٣.١١.٤ - تحليل البيانات اللوحية (Panel Data Analysis)
- نماذج التأثيرات الثابتة (Fixed Effects)
- نماذج التأثيرات العشوائية (Random Effects)
- اختبار Hausman لاختيار النموذج المناسب
- ٣.١١.٥ - اختبارات إضافية
- اختبارات الحساسية (Sensitivity Tests)
- اختبارات التجانس (Homogeneity Tests)
- اختبارات الارتباط الذاتي (Autocorrelation Tests)
- ٣.١٢ - اختبار الفرضيات
- سيتم اختبار فرضيات الدراسة كما يلي:
- H1: اختبار تأثير IFRS على جودة التقارير المالية من خلال:
 - مقارنة مستويات إدارة الأرباح قبل وبعد التطبيق
 - تحليل التغير في ملاءمة القيمة
 - قياس تحسن الاعتراف بالخسائر في الوقت المناسب
- H2: اختبار تأثير IFRS على الشفافية من خلال:
 - مقارنة مستويات الإفصاح قبل وبعد التطبيق

- تحليل التغير في عدم تماثل المعلومات
- H3: اختبار التأثير التفاضلي حسب خصائص الشركات من خلال:
- تحليل المجموعات الفرعية (Subgroup Analysis)
- نماذج التفاعل
- (Interaction Models)
- ١٣.٣- القيود والتحديات المنهجية
- ١.١٢.٣- قيود البيانات
- محدودية توفر البيانات لبعض الشركات
- اختلاف جودة التقارير المالية بين الشركات
- تأثير العوامل الاقتصادية والسياسية على البيانات
- ٢.١٢.٣- قيود المنهجية
- صعوبة عزل تأثير IFRS عن العوامل الأخرى
- التحيز في اختيار العينة نظراً لاستخدام العينة القصدية
- التحديات في قياس بعض المتغيرات النوعية
- ٣.١٢.٣- إجراءات التخفيف من القيود
- استخدام مصادر متعددة للبيانات للتحقق من الدقة
- تطبيق اختبارات الحساسية المتعددة
- استخدام المنهج المختلط لتعزيز صحة النتائج
- التحكم في المتغيرات الخارجية من خلال المتغيرات الضابطة
- ١٣.٣- الاعتبارات الأخلاقية
- تلتزم الدراسة بالمعايير الأخلاقية للبحث العلمي من خلال:
- الحصول على الموافقات اللازمة من الجهات المعنية
- ضمان سرية البيانات والمعلومات
- الحصول على موافقة مستنيرة من المشاركين في الاستبيان والمقابلات

• الالتزام بالدقة والموضوعية في عرض النتائج

١٤.٣- النتائج والمناقشة

١٥.٣- الإحصاء الوصفي للعيينة

١٥.٣- خصائص عينة الدراسة

تتكون عينة الدراسة النهائية من ٤٥ شركة مساهمة عراقية مدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، موزعة على خمسة قطاعات اقتصادية رئيسية. يوضح الجدول (١) التوزيع القطاعي للعيينة:

جدول (١): التوزيع القطاعي لعينة الدراسة

النسبة المئوية	عدد الشركات	القطاع
33.3%	15	المصرفي
17.8%	8	التأمين
26.7%	12	الصناعي
15.6%	7	الخدمات
6.7%	3	الاستثمار
100%	45	المجموع

تشير البيانات إلى أن القطاع المصرفي يمثل أكبر نسبة في العينة (٣٣.٣%)، يليه القطاع الصناعي (٢٦.٧%)، مما يعكس الأهمية النسبية لهذين القطاعين في الاقتصاد العراقي. كما تُظهر النتائج أن ٧٣% من الشركات في العينة بدأت تطبيق IFRS بشكل كامل أو جزئي خلال الفترة ٢٠١٨-٢٠٢٠، بينما ٢٧% لا تزال تطبق المعايير المحاسبية المحلية

٢.١٥.٣ - الإحصاءات الوصفية للمتغيرات الرئيسية

يعرض الجدول (٢) الإحصاءات الوصفية للمتغيرات المستخدمة في الدراسة:

جدول (٢): الإحصاءات الوصفية للمتغيرات الرئيسية

عدد المشاهدات	الحد الأعلى	الحد الأدنى	الانحراف المعياري	المتوسط	المتغير
405	0.445	-0.234	0.156	0.087	إدارة الأرباح (DA)
405	0.756	0.089	0.198	0.342	ملاءمة القيمة (R^2)
405	0.880	0.320	0.142	0.634	مستوى الإفصاح
405	15.23	9.12	1.34	11.87	حجم الشركة (SIZE)
405	0.789	0.089	0.187	0.423	الرافعة المالية (LEV)
405	0.234	-0.156	0.078	0.056	الربحية (ROA)

تُظهر النتائج تبايناً واضحاً في مستويات المتغيرات بين الشركات، مما يشير إلى وجود اختلافات جوهرية في خصائص الشركات وممارساتها المحاسبية.

١٦.٣ - نتائج اختبار الفرضيات

١.١٦.٣ - الفرضية الأولى: تأثير IFRS على جودة التقارير المالية

(أ) تأثير IFRS على إدارة الأرباح:

تُظهر نتائج تحليل الانحدار المتعدد في الجدول (٣) وجود تأثير سلبي ومعنوي لتطبيق IFRS على مستوى إدارة الأرباح:

جدول (٣): نتائج تحليل الانحدار - تأثير IFRS على إدارة الأرباح

مستوى المعنوية	قيمة t	الخطأ المعياري	المعامل	المتغير
0.029**	-2.192	0.0156	-0.0342	IFRS
0.185	-1.328	0.0067	-0.0089	SIZE

مستوى المعنوية	قيمة t	الخطأ المعياري	المعامل	المتغير
0.016**	2.423	0.0234	0.0567	LEV
0.007***	-2.706	0.0456	-0.1234	ROA
0.499	0.676	0.0034	0.0023	GROWTH

$$R^2 = 0.287, F - statistic = 8.94 ***, N = 405$$

***معنوي عند مستوى ١%، ** معنوي عند مستوى ٥%، * معنوي عند مستوى ١٠%.

تشير النتائج إلى أن تطبيق IFRS يؤدي إلى انخفاض معنوي في مستوى إدارة الأرباح بمقدار ٠.٠٣٤٢، مما يدعم الفرضية الأولى. هذه النتيجة تتفق مع دراسات Barth et al. (2008) و Li (2010) التي وجدت أن IFRS تحد من ممارسات إدارة الأرباح من خلال متطلباتها الصارمة للإفصاح والشفافية.

(ب) تأثير IFRS على ملائمة القيمة:

تُظهر نتائج تحليل ملائمة القيمة في الجدول (٤) تحسناً معنوياً في قدرة المعلومات المحاسبية على تفسير أسعار الأسهم بعد تطبيق IFRS:

جدول (٤): نتائج تحليل ملائمة القيمة

عدد المشاهدات	الانحراف المعياري	متوسط R^2	الفترة
١٣٥	٠.١٦٧	٠.٢٩٨	قبل IFRS (٢٠١٧-٢٠١٥)
١٣٥	٠.١٨٩	٠.٤٢١	بعد IFRS (٢٠٢٣-٢٠٢١)
—	—	٠.١٢٣***	الفرق

اختبار t للفروق = ٤.٨٧ ، value-p = ٠.٠٠٠٠

تُظهر النتائج زيادة معنوية في ملائمة القيمة بمقدار ٠.١٢٣ بعد تطبيق IFRS ، مما يشير إلى تحسن جودة المعلومات المحاسبية وقدرتها على تفسير تقييمات السوق.

٣.١٦.٢ - الفرضية الثانية: تأثير IFRS على الشفافية

(أ) تأثير IFRS على مستوى الإفصاح:

تُظهر نتائج تحليل مستوى الإفصاح في الجدول (٥) تحسناً كبيراً في مستوى الإفصاح بعد تطبيق IFRS:

جدول (٥): مقارنة مستوى الإفصاح قبل وبعد تطبيق IFRS

مستوى المعنوية	التحسن	بعد IFRS	قبل IFRS	نوع الإفصاح
***٠.٠٠٠	٠.٢٢٢	٠.٧٨٩	٠.٥٦٧	الإفصاحات الإلزامية
***٠.٠٠٠	٠.٢١١	٠.٦٣٤	٠.٤٢٣	الإفصاحات الطوعية
***٠.٠٠٠	٠.٢٢٢	٠.٧٣٤	٠.٥١٢	المؤشر الإجمالي

تُظهر النتائج تحسناً معنوياً في جميع أنواع الإفصاحات، حيث ارتفع المؤشر الإجمالي للإفصاح من ٠.٥١٢ إلى ٠.٧٣٤، بزيادة قدرها ٤٣.٤%. هذا التحسن يعكس التزام الشركات بمتطلبات IFRS الأكثر تفصيلاً للإفصاح.

(ب) تأثير IFRS على عدم تماثل المعلومات:

تُظهر نتائج تحليل عدم تماثل المعلومات انخفاضاً معنوياً في فروقات أسعار العرض والطلب وزيادة في حجم التداول بعد تطبيق IFRS ، مما يشير إلى تحسن في شفافية السوق.

٣.١٦.٣ - الفرضية الثالثة: التأثير التفاضلي حسب خصائص الشركات

(أ) التأثير حسب حجم الشركة:

تُظهر النتائج أن تأثير IFRS على جودة التقارير المالية والشفافية يختلف باختلاف حجم الشركة:

• الشركات الكبيرة: تحسن أكبر في جودة التقارير المالية (معامل = -٠.٠٤٥٦، $p > ٠.٠١$)

• الشركات المتوسطة: تحسن متوسط (معامل = -٠.٠٢٩٨، $p > ٠.٠٥$)

• الشركات الصغيرة: تحسن محدود (معامل = -٠.٠١٨٧، $p < ٠.١٠$)

هذه النتيجة تتفق مع الأدبيات التي تشير إلى أن الشركات الكبيرة تمتلك موارد أكثر لتطبيق IFRS بفعالية.

(ب) التأثير حسب القطاع:

تُظهر النتائج تبايناً في تأثير IFRS عبر القطاعات المختلفة:

- القطاع المصرفي: أظهر أكبر تحسن في جودة التقارير المالية والشفافية
- قطاع التأمين: تحسن متوسط مع تركيز أكبر على الإفصاحات المتعلقة بالمخاطر
- القطاع الصناعي: تحسن في الإفصاحات المتعلقة بالأصول الثابتة والمخزون
- قطاع الخدمات: تحسن محدود نسبياً

١٧.٣- التحليل الإضافي واختبارات الحساسية

١٧.٣.١- تحليل الاتجاه الزمني

لفهم تطور تأثير IFRS عبر الزمن، تم إجراء تحليل للاتجاه الزمني يُظهر أن:

١. السنة الأولى من التطبيق (٢٠١٨): تحسن محدود مع وجود تكاليف تكيف عالية
٢. السنة الثانية (٢٠١٩): بداية ظهور التحسن الواضح في جودة التقارير
٣. السنوات اللاحقة (٢٠٢٠-٢٠٢٣): تحسن مستمر ومتزايد

١٧.٣.٢- اختبارات الحساسية

تم إجراء عدة اختبارات للحساسية للتأكد من قوة النتائج:

١. استبعاد القيم الشاذة: النتائج تبقى معنوية ومتسقة
٢. استخدام مقاييس بديلة: النتائج مشابهة باستخدام مؤشرات مختلفة لجودة التقارير المالية

٣. تغيير فترة التحليل: النتائج مستقرة عبر فترات زمنية مختلفة

١٨.٣ - مناقشة النتائج

١.١٨.٣ - التفسير النظري للنتائج

تدعم نتائج الدراسة النظريات المحاسبية المختلفة:

من منظور نظرية الوكالة: تُظهر النتائج أن IFRS تساهم في تقليل مشاكل الوكالة من خلال تحسين جودة المعلومات المتاحة للمساهمين. انخفاض مستوى إدارة الأرباح وزيادة مستوى الإفصاح يقللان من قدرة الإدارة على إخفاء المعلومات أو التلاعب بالأرقام المالية.

من منظور نظرية الإشارة: تطبيق IFRS يرسل إشارة إيجابية للسوق حول التزام الشركة بالشفافية والحوكمة الجيدة، مما ينعكس في تحسن ملائمة القيمة وانخفاض عدم تماثل المعلومات.

من منظور النظرية المؤسسية: تُظهر النتائج أن البيئة المؤسسية العراقية، رغم تحدياتها، تدعم تطبيق IFRS بشكل فعال، خاصة في القطاعات المنظمة مثل البنوك والتأمين.

٢.١٨.٣ - مقارنة النتائج مع الدراسات السابقة

تتفق نتائج هذه الدراسة مع معظم الدراسات الدولية حول تأثير IFRS:

التوافق مع الأدبيات الدولية: النتائج تتفق مع دراسات Barth et al. (2008) و Daske et al. (2008) في تأكيد التأثير الإيجابي لـ IFRS على جودة التقارير المالية. كما تتفق مع دراسة Li (2010) في تحسن ملائمة القيمة.

التوافق مع دراسات الأسواق الناشئة: النتائج تتفق مع دراسة Samaha & Khelif (2016) في أن تأثير IFRS في الأسواق الناشئة إيجابي لكنه يتطلب وقتاً أطول للظهور مقارنة بالأسواق المتقدمة.

الاختلاف عن بعض الدراسات: على عكس دراسة Hessayri & Saihi (2015) التي لم تجد تحسناً في إدارة الأرباح في الأسواق الناشئة، تُظهر هذه الدراسة تحسناً واضحاً، مما قد يعكس خصوصية البيئة العراقية أو اختلاف فترة الدراسة.

٣.١٨.٣ - التفسير السياقي للنتائج العراقية

تُظهر النتائج خصائص فريدة للحالة العراقية:

التحسن التدريجي: على عكس بعض الدراسات التي تُظهر تحسناً فورياً، تُظهر النتائج العراقية تحسناً تدريجياً عبر السنوات، مما يعكس التحديات في التطبيق والحاجة لفترة تكيف.

التباين القطاعي: التباين الواضح في التأثير عبر القطاعات يعكس اختلاف مستوى التنظيم والرقابة، حيث أظهرت القطاعات المنظمة بقوة (البنوك والتأمين) تحسناً أكبر. **تأثير الحجم:** التأثير الأقوى في الشركات الكبيرة يعكس توفر الموارد والخبرات اللازمة لتطبيق IFRS بفعالية.

٣.١٨.٤ - الآثار العملية للنتائج

تحمل نتائج الدراسة آثاراً عملية مهمة:

للمنظمين: النتائج تدعم استمرار جهود تطبيق IFRS مع التركيز على تطوير البنية التحتية المؤسسية والتدريب.

للشركات: النتائج تُظهر أن الاستثمار في تطبيق IFRS يحقق عوائد إيجابية على المدى المتوسط والطويل من خلال تحسين الوصول إلى أسواق رأس المال وتقليل تكلفة التمويل.

للمستثمرين: النتائج تُظهر أن الشركات التي تطبق IFRS توفر معلومات أكثر جودة وشفافية، مما يساعد في اتخاذ قرارات استثمارية أفضل.

٣.١٩ - التحديات والقيود في التطبيق

٣.١٩.١ - التحديات المؤسسية

رغم النتائج الإيجابية، تُظهر الدراسة وجود تحديات مؤسسية:

نقص الخبرات المتخصصة: 67% من الشركات أشارت إلى نقص في الكوادر المؤهلة لتطبيق IFRS

١. ضعف البنية التحتية التقنية 54% من الشركات تواجه تحديات في تحديث أنظمتها المحاسبية

٢. التكاليف العالية 78% من الشركات أشارت إلى ارتفاع تكاليف التطبيق الأولية
٣.١٩.٢ - التحديات التنظيمية

عدم وضوح بعض المتطلبات: خاصة في المعايير المعقدة مثل IFRS 9 و IFRS 15

١. التأخير في إصدار التوجيهات المحلية: مما يخلق عدم يقين في التطبيق

٢. ضعف آليات الرقابة والإنفاذ: مما يؤثر على جودة التطبيق

٣.١٩.٣ - التحديات الثقافية والاجتماعية

١. مقاومة التغيير: خاصة من الموظفين ذوي الخبرة الطويلة في النظام المحاسبي القديم

٢. اختلاف الثقافة المحاسبية: بين النهج القائم على القواعد والنهج القائم على المبادئ
ضعف الوعي بأهمية IFRS: لدى بعض أصحاب المصلحة

٤ - المبحث الرابع/الاستنتاجات والتوصيات

١.٤ - الاستنتاجات الرئيسية

١.١.٤ - الاستنتاجات المتعلقة بجودة التقارير المالية

توصلت الدراسة إلى عدة استنتاجات مهمة حول تأثير تطبيق معايير التقارير المالية الدولية (IFRS) على جودة التقارير المالية في الشركات المساهمة العراقية:

أولاً: التحسن في جودة التقارير المالية: أظهرت النتائج تحسناً معنوياً وملموساً في جودة التقارير المالية بعد تطبيق IFRS ، حيث انخفض مستوى إدارة الأرباح بنسبة ٣٩.٣% وارتفعت ملائمة القيمة بنسبة ٤١.٣%. هذا التحسن يعكس فعالية IFRS

في تعزيز الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية مثل الملائمة والموثوقية.

ثانياً: التأثير التدريجي: على عكس بعض الدراسات في الأسواق المتقدمة التي تُظهر تحسناً فورياً، أظهرت النتائج العراقية أن التحسن في جودة التقارير المالية كان تدريجياً

عبر السنوات، مما يشير إلى وجود منحى تعلم وفترة تكيف ضرورية في البيئات الاقتصادية الناشئة.

ثالثاً: الاستدامة في التحسن: تُظهر النتائج أن التحسن في جودة التقارير المالية لم يكن مؤقتاً، بل استمر وتعزز عبر السنوات، مما يدل على أن الشركات العراقية تمكنت من استيعاب وتطبيق IFRS بشكل فعال رغم التحديات الأولية.

٢.١.٤ - الاستنتاجات المتعلقة بالشفافية

أولاً: التحسن الجوهري في مستوى الإفصاح: أظهرت النتائج تحسناً كبيراً في مستوى الإفصاح بنسبة ٤٣.٤%، شمل كلاً من الإفصاحات الإلزامية والطوعية. هذا التحسن يعكس التزام الشركات العراقية بمتطلبات IFRS الأكثر تفصيلاً وشمولية.

ثانياً: انخفاض عدم تماثل المعلومات: تُظهر النتائج انخفاضاً معنوياً في عدم تماثل المعلومات، مما يشير إلى تحسن في كفاءة السوق وتقليل الفجوة المعلوماتية بين الإدارة والمستثمرين.

ثالثاً: تعزيز ثقة المستثمرين: التحسن في الشفافية انعكس إيجابياً على ثقة المستثمرين، كما يتضح من زيادة حجم التداول وانخفاض تقلبات الأسعار في الشركات التي تطبق IFRS.

٦.١.٣ الاستنتاجات المتعلقة بالعوامل المؤثرة

أولاً: تأثير حجم الشركة: أظهرت النتائج أن الشركات الكبيرة استفادت أكثر من تطبيق IFRS مقارنة بالشركات الصغيرة والمتوسطة، مما يعكس أهمية توفر الموارد والخبرات اللازمة لتطبيق فعال.

ثانياً: التباين القطاعي: تباين تأثير IFRS عبر القطاعات المختلفة، حيث أظهرت القطاعات المنظمة بقوة (البنوك والتأمين) تحسناً أكبر مقارنة بالقطاعات الأخرى، مما يؤكد أهمية البيئة التنظيمية في نجاح التطبيق.

ثالثاً: دور هيكل الملكية: أظهرت الشركات ذات الملكية المؤسسية العالية تحسناً أكبر في جودة التقارير المالية والشفافية، مما يعكس دور الحوكمة الجيدة في تعزيز فعالية تطبيق IFRS.

٢.٤ - المساهمة العلمية للدراسة

١.٢.٤ - المساهمة النظرية

تقدم هذه الدراسة عدة مساهمات نظرية مهمة:

أولاً: إثراء الأدبيات حول الأسواق الناشئة: تُعد هذه الدراسة من الدراسات القليلة التي تقدم تحليلاً تجريبياً شاملاً لتأثير IFRS في بيئة اقتصادية ناشئة ومعقدة مثل العراق، مما يثري الأدبيات المحاسبية في هذا المجال.

ثانياً: تطوير فهم العوامل السياقية: تساهم الدراسة في فهم كيفية تأثير العوامل المؤسسية والثقافية والاقتصادية المحلية على فعالية تطبيق IFRS ، مما يوسع النظرية المؤسسية في المحاسبة.

ثالثاً: تقديم أدلة على التأثير التدريجي: تقدم الدراسة أدلة جديدة على أن تأثير IFRS في الأسواق الناشئة قد يكون تدريجياً وليس فورياً، مما يساهم في تطوير فهم أعمق لديناميكيات التغيير المحاسبي.

٢.٢.٤ - المساهمة المنهجية

أولاً: استخدام المنهج المختلط: تُعد الدراسة من الدراسات القليلة في السياق العراقي التي تستخدم منهجاً مختلطاً يجمع بين التحليل الكمي والنوعي، مما يوفر فهماً أكثر عمقاً وشمولية.

ثانياً: تطوير مؤشرات قياس محلية: طورت الدراسة مؤشرات قياس مناسبة للبيئة العراقية، مما يمكن أن يفيد الدراسات المستقبلية في المنطقة.

ثالثاً: فترة دراسة طويلة :استخدام فترة دراسة تمتد لتسع سنوات يوفر رؤية أكثر دقة للتأثير طويل المدى لـ IFRS.

٣.٤ - التوصيات

١.٣.٤ - توصيات للمنظمين والجهات الحكومية

أولاً: تعزيز البنية التحتية المؤسسية:

تطوير برامج تدريبية متخصصة للمحاسبين والمدققين على تطبيق IFRS

- إنشاء مركز وطني للتميز في IFRS لتقديم الدعم الفني والاستشاري
 - تطوير أدلة تطبيقية محلية تأخذ في الاعتبار خصوصيات البيئة العراقية
- ثانياً: تقوية آليات الرقابة والإنفاذ:

- تعزيز قدرات هيئة الأوراق المالية العراقية في مراقبة تطبيق IFRS
 - وضع عقوبات واضحة وفعالة لعدم الامتثال لمتطلبات IFRS
 - تطوير نظام تقييم دوري لجودة تطبيق IFRS في الشركات المدرجة
- ثالثاً: دعم الشركات الصغيرة والمتوسطة:

- تقديم حوافز مالية للشركات الصغيرة والمتوسطة لتطبيق IFRS
 - تطوير برامج دعم فني مخصصة لهذه الشركات
 - إنشاء صندوق لدعم تكاليف التحول إلى IFRS
- #### ٢.٣.٤ - توصيات للشركات

أولاً: الاستثمار في التدريب والتطوير:

- تطوير برامج تدريبية مستمرة للموظفين على IFRS
 - الاستعانة بخبراء متخصصين في المراحل الأولى من التطبيق
 - إنشاء فرق عمل متخصصة في IFRS داخل الشركات
- ثانياً: تحديث الأنظمة والعمليات:

- الاستثمار في أنظمة محاسبية متقدمة تدعم متطلبات IFRS
- إعادة تصميم العمليات المحاسبية لتتماشى مع IFRS

- تطوير أنظمة رقابة داخلية قوية لضمان جودة التطبيق
- ثالثاً: تعزيز ثقافة الشفافية:

- تطوير سياسات واضحة للإفصاح والشفافية
- تدريب الإدارة العليا على أهمية IFRS وفوائدها
- إشراك جميع المستويات الإدارية في عملية التحول

٣.٣.٤ - توصيات للمهنيين والأكاديميين

أولاً: تطوير البرامج التعليمية:

- إدراج IFRS كمقرر إجباري في برامج المحاسبة الجامعية
- تطوير برامج دراسات عليا متخصصة في IFRS
- إنشاء شراكات مع المؤسسات الدولية لتطوير المناهج

ثانياً: البحث والتطوير:

- إجراء المزيد من البحوث حول تطبيق IFRS في البيئة العراقية
- تطوير حالات دراسية محلية لاستخدامها في التعليم
- نشر البحوث في المجلات الأكاديمية المحكمة

ثالثاً: التطوير المهني المستمر:

- تطوير برامج التعليم المهني المستمر في IFRS
- إنشاء شهادات مهنية متخصصة في IFRS
- تعزيز التعاون مع المنظمات المهنية الدولية

٦.٣.٤ توصيات للمستثمرين

أولاً: تطوير القدرات التحليلية:

- الاستثمار في تدريب المحللين الماليين على فهم IFRS
- تطوير أدوات تحليلية متقدمة تأخذ في الاعتبار متطلبات IFRS
- الاستعانة بخبراء متخصصين في تحليل التقارير المالية المعدة وفقاً لـ IFRS

ثانياً: تعزيز الحوكمة:

- المطالبة بمستويات عالية من الشفافية والإفصاح
 - المشاركة الفعالة في اجتماعات الجمعيات العمومية
 - دعم الشركات التي تلتزم بتطبيق IFRS بجودة عالية
- الدراسات المستقبلية المقترحة**
- دراسات قطاعية متخصصة**

- دراسة تأثير IFRS على القطاع المصرفي العراقي بشكل مفصل
 - تحليل تطبيق IFRS في قطاع النفط والغاز العراقي
 - دراسة تأثير IFRS على شركات التأمين العراقية
- دراسات مقارنة**

- مقارنة تأثير IFRS بين العراق ودول المنطقة
 - دراسة مقارنة بين الشركات التي تطبق IFRS والتي لا تطبقها
 - مقارنة تأثير IFRS في الشركات العامة والخاصة
- دراسات متخصصة**

- دراسة تأثير معايير IFRS المحددة (مثل IFRS 9, IFRS 15, IFRS 16)
- تحليل تكلفة وعائد تطبيق IFRS في البيئة العراقية
- دراسة تأثير IFRS على قرارات الاستثمار والتمويل

الخلاصة النهائية

تُظهر هذه الدراسة أن تطبيق معايير التقارير المالية الدولية (IFRS) في الشركات المساهمة العراقية قد حقق نتائج إيجابية ملموسة في تحسين جودة التقارير المالية والشفافية، رغم التحديات والعقبات التي واجهت عملية التطبيق. هذه النتائج تدعم استمرار الجهود لتعميم تطبيق IFRS في العراق، مع ضرورة التركيز على معالجة التحديات المحددة وتطوير البنية التحتية المؤسسية اللازمة.

إن نجاح تطبيق IFRS في العراق لا يعتمد فقط على جودة المعايير نفسها، بل يتطلب جهوداً متضافرة من جميع أصحاب المصلحة، بما في ذلك المنظمين والشركات

والمهنيين والأكاديميين والمستثمرين. كما يتطلب الأمر صبراً واستمرارية، حيث أن فوائد تطبيق IFRS تظهر تدريجياً وتتعرز مع الوقت.

تساهم هذه الدراسة في إثراء الأدبيات المحاسبية حول تطبيق IFRS في الأسواق الناشئة، وتقدم أدلة تجريبية قيمة يمكن أن تفيد صناع القرار والباحثين في العراق ودول المنطقة. كما تفتح المجال أمام دراسات مستقبلية أكثر تخصصاً وعمقاً في هذا المجال المهم.

المراجع

١. البنك المركزي العراقي. (٢٠٢٣). التقرير السنوي للاستقرار المالي. بغداد: البنك المركزي العراقي.

٢. سوق العراق للأوراق المالية. (٢٠٢٣). التقرير السنوي. بغداد: سوق العراق للأوراق المالية.

٣. هيئة الأوراق المالية العراقية. (٢٠٢٢). دليل تطبيق معايير التقارير المالية الدولية. بغداد: هيئة الأوراق المالية العراقية.

6. Armstrong, C. S., Barth, M. E., Jagolinzer, A. D., & Riedl, E. J. (2010). Market reaction to the adoption of IFRS in Europe. *The Accounting Review*, 85(1), 31-61.

7. Barth, M. E., Landsman, W. R., & Lang, M. H. (2008). International accounting standards and accounting quality. *Journal of Accounting Research*, 46(3), 467-498.

Callao, S., Jarne, J. I., & Laínez, J. A. (2007). Adoption of IFRS in Spain: Effect on the comparability and relevance of financial reporting. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 16(2), 148-178.

7. Daske, H., Hail, L., Leuz, C., & Verdi, R. (2008). Mandatory IFRS reporting around the world: Early evidence on the economic consequences. *Journal of Accounting Research*, 46(5), 1085-1142.

8. Ebaid, I. E. S. (2024). Does the implementation of IFRS improve transparency regarding the company's financial

conditions? Evidence from an emerging market. *PSU Research Review*, 8(1), 45-62.

9. Hail, L., Leuz, C., & Wysocki, P. (2010). Global accounting convergence and the potential adoption of IFRS by the US (Part I): Conceptual underpinnings and economic analysis. *Accounting Horizons*, 24(3), 355-394.

10. Hassan, E. A., Rankin, M., & Lu, W. (2014). The development of accounting regulation in Iraq and the IFRS adoption decision: an institutional perspective. *The International Journal of Accounting*, 49(3), 371-390.

11. Hessayri, M., & Saihi, M. (2015). Monitoring earnings management in emerging markets: IFRS adoption and ownership structure. *Journal of Economic and Administrative Sciences*, 31(2), 86-108.

12. Ibrahim, M. A. A., Stanton, P., & Rodriqs, M. (2014). Should Iraq Adopt IFRSs? *International Journal of Trade, Economics and Finance*, 5(4), 332-337.

13. IFRS Foundation. (2024). Why global accounting standards? Retrieved from <https://www.ifrs.org/use-around-the-world/why-global-accounting-standards/>

14. IFRS Foundation. (2020). Iraq - IFRS - View Jurisdiction. Retrieved from <https://www.ifrs.org/use-around-the-world/use-of-ifrs-standards-by-jurisdiction/view-jurisdiction/iraq/>

15. Kabwe, M. (2023). Corporate governance attributes and financial reporting quality: Evidence from a developing country in Africa. *International Journal of Research in Business and Social Science*, 12(3), 45-58.

16. Khdir, S. H., & Białek-Jaworska, A. (2020). IFRS adoption in emerging markets: the case of Iraq. *The Theoretical Journal of Accounting*, 109(1), 31-50.

17. Leuz, C., Nanda, D., & Wysocki, P. D. (2003). Earnings management and investor protection: An international comparison. *Journal of Financial Economics*, 69(3), 505-527.

19. Li, S. (2010). Does mandatory adoption of International Financial Reporting Standards improve accounting quality?

Evidence from Europe. *Journal of Accounting and Public Policy*, 29(6), 158-171.

Mahdi Sahi, A., Mahdi Sahi, A., & Abbas, A. F. (2022). Financial reporting quality of financial institutions: Literature review. *Cogent Business & Management*, 9(1), 2135210.

24. Mbawuni, J. (2019). Assessing financial reporting quality of listed companies in developing countries: evidence from Ghana. *International Journal of Economics and Finance*, 11(7), 78-90.

guyen, H. T. T., Nguyen, H. T. T., & Van Nguyen, C. (2023). Analysis of factors affecting the adoption of IFRS in an emerging economy. *Heliyon*, 9(7), e17347.

Samaha, K., & Khelif, H. (2016). Adoption of and compliance with IFRS in developing countries: A synthesis of theories and directions for future research. *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 6(1), 33-49.

UNCTAD. (2019). Practical implementation of international financial reporting standards: lessons learned. United Nations Conference on Trade and Development.

Uzma, S. H. (2016). Cost-benefit analysis of IFRS adoption: developed and emerging countries. *Journal of Financial Reporting and Accounting*, 14(2), 198-229.

25. Viana, D. B. C., Lourenço, I. M. E. C., & Paulo, E. (2023). The effect of IFRS adoption on accrual-based and real earnings management: emerging markets' perspective. *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 13(2), 238-260.