

## شناسایی و رتبه‌بندی مشکلات صورت‌های مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار عراق بعد از اجرای IFRS

منتظر حامد عزیز

دانشجو دکتری، دانشگاه شیراز، گروه حسابداری،  
[muntadherhamid81@gmail.com](mailto:muntadherhamid81@gmail.com)

محمد حسین ستایش

استاد تمام، دانشگاه شیراز، گروه حسابداری،  
[setayesh@shirazu.ac.ir](mailto:setayesh@shirazu.ac.ir)

نوید رضا نمازی

استادیار، دانشگاه شیراز، گروه حسابداری،  
[nnamazi@rose.shirazu.ac.ir](mailto:nnamazi@rose.shirazu.ac.ir)

تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۰۶/۲۳ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۳/۱۰/۱۸

### چکیده

صورت‌های مالی به شرکت‌ها کمک می‌کند تا عملکرد مالی خود را ارزیابی کنند. این مطالعه به شناسایی مشکلات صورت‌های مالی بعد از اجرای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در شرکت‌های پذیرفته در بورس اوراق بهادار عراق در سال ۱۴۰۲ (۲۰۲۳-۲۰۲۴) پرداخته است. جهت گردآوری اطلاعات از رویکرد کتابخانه‌ای و برای جمع‌آوری داده‌های لازم در بخش تجربی از پرسشنامه استفاده شده است. حجم نمونه با استفاده از نمونه‌گیری در دسترس ۷۴ نفر در نظر گرفته شد. همچنین، برای تحلیل داده‌ها و رتبه‌بندی مشکلات صورت‌های مالی شرکت‌های پذیرفته شده در عراق از رویکرد مدل‌سازی معادلات ساختاری (SEM) در نرم افزار لیزرل استفاده شده است. نتایج رتبه‌بندی نشان داد که مشکلات مربوط به کمبود سرمایه‌گذاری زیرساختی برای تضمین رعایت IFRS، به‌روزرسانی‌ها و تغییرات مکرر استانداردهای IFRS، اثرات مالیاتی به کارگیری استانداردهای حسابداری IFRS، کمبود منابع و تخصص حرفه‌ای در زمینه استانداردهای حسابداری IFRS و همچنین پیچیده بودن انطباق استانداردهای IFRS با الزامات قانونی اصلی‌ترین مشکلات صورت‌های مالی از دیدگاه پاسخ‌دهندگان بوده است. همچنین بین دوره قبل از به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی IFRS و دوره بعد از آن، از لحاظ بهبود کیفیت صورت‌های مالی، اختلاف معنی‌داری مشاهده نشد. بررسی مشکلات صورت‌های مالی خطرات موجود در سرمایه‌گذاری را شناسایی کرده به و تصمیم‌گیری عقلایی‌تر کمک می‌کند.

**واژه‌های کلیدی:** صورت‌های مالی، استانداردهای بین‌المللی، گزارشگری مالی، بورس اوراق بهادار عراق.

## ۱- مقدمه

صورت‌های مالی شرکت‌ها باید بر اساس الزامات حسابداری مربوطه تهیه شوند. این الزامات شامل استانداردهای حسابداری و قوانین مالی است. صورت‌های مالی دقیق و صحیح اطمینان می‌دهند که شرکت به درستی الزامات را رعایت کرده است و اطلاعاتی که در صورت‌ها آمده است قابل اعتماد است (کارپینا و زایف<sup>۱۳</sup>، ۲۰۲۲). در مجموع، صورت‌های مالی شرکت‌ها اطلاعات اساسی و قابل اعتمادی درباره عملکرد مالی و وضعیت شرکت ارائه می‌دهند و نقش مهمی در تصمیم‌گیری‌های مالی، سرمایه‌گذاری و برنامه‌های آتی شرکت دارند. با توجه به اهمیت و جایگاه صورت‌های مالی شرکت در ارزیابی شرکت توسط معامله‌گران و سرمایه‌گذاران و همچنین کاربردهای گسترده آن، کیفیت صورت‌ها و گزارش‌های مالی نیز به تبع آن مهم و ضروری است (خادیر<sup>۱۴</sup>، ۲۰۲۱). کیفیت صورت‌های مالی نقش مهمی در تضمین شفافیت و قابل اطمینان بودن گزارش‌دهی دارد. با این حال، مواردی مانند اشتباهات، حذفیات و عدم تقارن‌ها می‌توانند کیفیت را به خطر بیندازند. کیفیت صورت‌های مالی در سال‌های اخیر به دلیل اهمیت آن برای ذی‌نفعان بازار سرمایه و اقتصاد به موضوعی کلیدی تبدیل شده است (داسکه و همکاران<sup>۱۵</sup>، ۲۰۰۸). شناسایی مشکلات صورت‌های مالی شرکت‌ها به مدیران و سهامداران کمک می‌کند تا به موقع اقدامات اصلاحی لازم را انجام دهند و از ورشکستگی و زیان‌دهی جلوگیری کنند. همچنین شناسایی مشکلات موجود در صورت‌های مالی، یافتن الگوها و روندهای مشکل‌ساز در صورت‌های مالی، می‌تواند به اصلاح قوانین و مقررات حسابداری و گزارش‌گری مالی کمک کند (فلایه و علی<sup>۱۶</sup>، ۲۰۲۱). تحلیل صورت‌های مالی برای سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان، جهت تصمیم‌گیری در مورد سرمایه‌گذاری و اعطای وام به شرکت‌ها حائز اهمیت است. بنابراین باید یافتن الگوهای مشکل‌ساز مشترک در صنایع مختلف، می‌تواند به سیاست‌گذاران کمک کند تا در سطح کلان به اصلاح قوانین و مقررات اقدام نمایند. بنابراین پژوهش و مطالعه مستمر در این حوزه، کلیدی برای حفظ سلامت اقتصادی شرکت‌ها و پیشگیری از بحران‌های مالی بسیار لازم و ضروری است (آدهانا<sup>۱۷</sup>، ۲۰۲۰). در استاندارد بین‌المللی، هدف از تهیه صورت‌های مالی و گزارش‌گری مالی، بازتاب اطلاعات به صورت

برای درک و ارزش‌گذاری یک شرکت، سرمایه‌گذاران و معامله‌گران در بازارهای مالی، با مطالعه صورت‌های مالی و محاسبه نسبت‌های خاص، وضعیت مالی آن را بررسی می‌کنند. صورت‌های مالی یک شرکت، داده‌های مالی مهمی را در مورد هر جنبه‌ای از فعالیت‌های یک کسب و کار ثبت می‌کند (صادقی و همکاران، ۱۴۰۲). به این ترتیب، می‌توان آن‌ها را بر اساس عملکرد گذشته، فعلی و پیش‌بینی شده ارزیابی کرد. به‌طور کلی، صورت‌های مالی حول اصول پذیرفته شده حسابداری<sup>۱</sup> (GAAP) متمرکز است. این اصول یک شرکت را ملزم به ایجاد و نگهداری سه صورت مالی اصلی می‌کند. این صورت‌های مالی شامل صورت وضعیت مالی،<sup>۲</sup> صورت سود و زیان<sup>۳</sup> و صورت جریان‌های نقدی<sup>۴</sup> هستند (جوهانسن و جاکوب<sup>۵</sup>، ۲۰۱۹). شرکت‌های دولتی استانداردهای سخت‌گیرانه‌تری برای گزارش‌گری صورت‌های مالی دارند. شرکت‌های دولتی باید از GAAP پیروی کنند که نیاز به حسابداری تعهدی دارد. شرکت‌های خصوصی در تهیه صورت‌های مالی انعطاف‌پذیری بیشتری دارند و می‌توانند از حسابداری تعهدی یا نقدی استفاده کنند (برادشاو و میلر<sup>۶</sup>، ۲۰۰۸). چندین تکنیک معمولاً به عنوان بخشی از تجزیه و تحلیل صورت‌های مالی استفاده می‌شود. مهم‌ترین تکنیک‌های بررسی صورت‌های مالی شامل تحلیل افقی،<sup>۷</sup> تحلیل عمودی<sup>۸</sup> و تحلیل نسبت<sup>۹</sup> است. تجزیه و تحلیل افقی، داده‌ها را به صورت افقی با تجزیه و تحلیل مقادیر اقلام خط در طول دو یا چند سال مقایسه می‌کند. تجزیه و تحلیل عمودی به اثرات عمودی اقلام خطی بر سایر بخش‌های کسب‌وکار و نسبت‌های کسب‌وکار می‌پردازد (لایت<sup>۱</sup>، ۲۰۰۹؛ سوپرامانیام<sup>۱۱</sup>، ۲۰۱۴؛ فریدسون و آلوارز<sup>۱۲</sup>، ۲۰۲۲). تجزیه و تحلیل نسبت نیز از معیارهای نسبت مهم برای محاسبه روابط آماری استفاده می‌کند. تجزیه و تحلیل صورت‌های مالی عملکرد یا ارزش شرکت را از طریق ترازنامه، صورت سود و زیان یا صورت جریان‌های نقدی شرکت ارزیابی می‌کند. با مطالعه صورت‌های مالی، سرمایه‌گذاران ممکن است تصویر ظریف‌تر و شفاف‌تر از مشخصات مالی یک شرکت ایجاد به دست آورند (رحیمی و کیانی، ۱۴۰۳).

<sup>10</sup> Light<sup>11</sup> Subramanyam<sup>12</sup> Fridson and Alvarez<sup>13</sup> Karapinar and Zaif<sup>14</sup> Khudir<sup>15</sup> Daske et al.<sup>16</sup> Flayyih and Ali<sup>17</sup> Adhana<sup>1</sup> Generally Accepted Accounting Principles<sup>2</sup> Balance Sheet<sup>3</sup> Income Statement<sup>4</sup> Cash Flow Statement<sup>5</sup> Johnson and Jacob<sup>6</sup> Bradshaw and Miller<sup>7</sup> Horizontal Analysis<sup>8</sup> Vertical Analysis<sup>9</sup> Ratio Analysis

خلاصه و طبقه‌بندی شده درباره وضعیت، عملکرد و انعطاف-پذیری مالی واحد تجاری است که ذی‌نفعان بتوانند از آن برای اتخاذ تصمیمات اقتصادی خود استفاده کنند. امروزه حسابداری به دنبال ایجاد یک همبستگی جهانی هم در عرصه بازارها و هم در سیاست‌گذاری‌ها است. هدف از این سیاست‌ها در کاهش هزینه‌های ارتباطات و فناوری اطلاعات است. برای خلق این انضمام برحسب لزوم باید استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و عملکرد آن مورد تحلیل و بررسی قرار بگیرد. شفافیت در بازارهای مالی و کاستی نبود نزدیکی اطلاعاتی بین سرمایه‌گذاران و صاحبان شرکت‌ها از مهم‌ترین عوامل موثر در ارتباط با عملکرد مناسب تخصیصی بازارهای مالی است (مشایخ و همکاران، ۱۳۹۱). کشورهای مختلف در شرایط معمولی، قوانین متفاوتی برای سود و ارائه صورت‌های مالی دارند که حاصل این کار، وجود مغایرت‌های قابل توجه در نحوه و نتیجه‌های گزارشگری است. وجود این تفاوت‌ها در گزارشگری مالی به عنوان یک عامل برای سرمایه‌گذاری در ارتباط با شرایط‌های بیشتر برای سرمایه‌گذاری در نظر گرفت. صورت‌های مالی که با رویکردی از مجموعه‌هایی از استانداردهای حسابداری مشترک ارائه شوند، می‌تواند به سرمایه‌گذار برای درک بهتری از راه‌های مختلف سرمایه‌گذاری کمک کند. از طرفی اهمیت قبول کردن استانداردهای بین‌المللی و گزارشگری مالی را برای ایجاد یک همبستگی و تطابق روش‌های حسابداری و مقایسه‌پذیر بودن صورت‌های مالی شرکت‌ها بین کشورهای مختلف و افزایش سرمایه‌گذاری‌های برون‌مرزی نتیجه‌گیری کرد (الیاسی و ابراهیمی رومنجان، ۱۳۹۸).

عراق در سال‌های اخیر دست‌خوش تغییرات چشم‌گیری در محیط اقتصادی، سیاسی و مالی خود شده است. اقتصاد عراق از یک برنامه‌ریزی متمرکز به اقتصاد بازار آزاد در سال ۲۰۰۳ حرکت کرد و به یکی از بازترین اقتصادها در منطقه تبدیل شد. در سال ۲۰۰۴، قانون اصلاح شد تا برای اولین بار مالکیت خصوصی و خارجی شرکت‌های منابع طبیعی را مجاز کند و سرمایه‌گذاری در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس عراق را به روی سرمایه‌گذاران خارجی باز کند. در حال حاضر، عراق یک سیستم حسابداری دوگانه دارد. در حالی که استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی<sup>۱</sup> (IFRS) برای شرکت‌های پذیرفته شده در بورس پذیرفته شده است، سیستم حسابداری یکپارچه برای نهادهای غیر بورسی و دولتی مورد نیاز است. تصمیم به اتخاذ IFRS برای شرکت‌های فهرست‌شده ناشی از فشارهای اجباری هم از سوی شرکت‌های سرمایه‌گذار غربی و هم

آژانس‌های بین‌المللی مانند بانک جهانی و صندوق بین‌المللی پول است. همچنین پیش‌بینی می‌شود که برای اطمینان از توسعه اقتصادی مستمر، فشارهای هنجاری و تقلیدی سرمایه‌گذاران، تنظیم‌کننده‌ها و نهادهای حرفه‌ای، منجر به به ادامه تغییر در سیستم حسابداری و حرکت به سمت پذیرش IFRS برای همه نهادها در عراق بود. با توجه به این موضوع که در کشور عراق اطلاعات مالی به شکلی شفاف در دسترس نیست، از همین‌رو گزارشگری مالی به صورت نامناسب و بدون اجرای استانداردهای بین‌المللی انجام می‌شود. دلیل انجام این پژوهش بررسی تاثیر استانداردهای بین‌المللی بر صورت‌های مالی بعد از اجرای استاندارد حسابداری بین‌المللی می‌باشد. بهبود و اصلاح صورت‌های مالی در عراق برای ارتقای کیفیت گزارشگری مالی از اهمیت زیادی برخوردار است. بهبود کیفیت گزارشگری مالی سبب بهبود کیفیت گزارشگری مالی خواهد شد و موجب جذب سرمایه‌گذاری‌های داخلی و خارجی بیشتر و در نتیجه بهبود رشد و توسعه اقتصادی عراق می‌شود. وجود استانداردهای حسابداری با کیفیت و شفافیت بیشتر صورت‌های مالی مانع از بروز فسادهای مالی خواهد شد. صورت‌های مالی شفاف و قابل اتکا موجب افزایش اعتماد سرمایه‌گذاران به بازار سرمایه عراق می‌شود. صورت‌های مالی استاندارد به مدیران کمک می‌کند تا ریسک‌های مالی را بهتر شناسایی و مدیریت کنند. گزارشگری شفاف مالی منجر به تصمیم‌گیری و مدیریت بهینه‌تر و در نتیجه افزایش سودآوری شرکت‌ها می‌شود. همسوسازی استانداردهای حسابداری عراق با استانداردهای بین‌المللی به افزایش رقابت‌پذیری شرکت‌های عراقی در بازارهای جهانی کمک خواهد کرد. بنابراین، اجرای اصلاحات در زمینه گزارشگری مالی یک اولویت مهم برای اقتصاد عراق محسوب می‌شود. این استانداردها باعث افزایش کیفیت اطلاعات مالی، شفافیت اطلاعات، قابلیت مقایسه، کمک به تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران و تقویت پاسخ-گویی می‌شود و با همه مزایا و معایب استانداردهای بین‌المللی موجود در این مطالعه به بررسی شناسایی و رتبه‌بندی مشکلات صورت‌های مالی بعد از اجرای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار عراق با رویکرد مدل‌سازی معادلات ساختاری پرداخته خواهد شد. در راستای اهداف پژوهش، سوالات زیر جهت بررسی و تحلیل ارائه شده است:

- سوال اول: مشکلات صورت‌های مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار عراق کدامند؟

<sup>1</sup> International Financial Reporting Standards

ارزیابی اطلاعات موجود در گزارش برای به دست آوردن نتایج قابل اعتماد در مورد وضعیت گذشته یک سازمان با هدف پیش‌بینی عملکرد آن در آینده است. ارزیابی صورت‌های مالی فرآیندی است که طی آن وضعیت و عملکرد مالی گذشته و جاری شرکت ارزیابی می‌شود. به دلیل تجزیه و تحلیل صورت‌های مالی، مهم‌ترین ویژگی‌های شرکت نیز مشخص می‌شود که به‌ویژه بر موفقیت یا خطر ورشکستگی آن گواهی می‌دهد (کایا<sup>۵</sup>، ۲۰۱۵).

### استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRS)

در مواجهه با توسعه و پیچیدگی فعالیت‌های دولت، در بسیاری از کشورهای جهان به دلیل متفاوت بودن اصول، روش‌ها و دارایی‌های سیستم‌های حسابداری دولتی، مشکلاتی در تفسیر صورت‌های مالی و استفاده از آن برای مقاصد مقایسه‌ای به وجود آمده است. استانداردها باید با الزام افشا، موارد اجتماعی و گزارش‌هایی مانند پایداری را توجه نمایند (پاینده دوست‌ماسوله و همکاران، ۱۴۰۳). پذیرش استانداردهای IFRS بر شفافیت مالی، ارزش‌های تاییدکنندگی و پیش‌بینی‌کنندگی تأثیر قابل توجهی دارد (سعدی و همکاران، ۱۴۰۳).

برخی از سازمان‌های حرفه‌ای بین‌المللی را که در زمینه حسابداری تخصص دارند رهبری می‌شوند تا پایه‌ای برای سازگاری بین سیستم‌های حسابداری مختلف را در نظر بگیرند. فدراسیون بین‌المللی حسابداران<sup>۶</sup> (IFAC) نیاز به یک چارچوب حسابداری جهانی یکپارچه در بخش دولتی را تشخیص داد. از طریق صدور استانداردهای بین‌المللی اساساً شرایط شناسایی، اندازه‌گیری، نمایش و افشای مربوط به معاملات و حقایق در صورت‌های مالی تهیه‌شده برای مقاصد عمومی در مؤسسات بخش عمومی در سراسر جهان روشن می‌شود. به عبارت دیگر، در عمل چارچوبی از استانداردهای حسابداری لازم است که مسئول ارائه رهنمودهایی برای معامله منصفانه به جای قوانین و تکنیک‌های حسابداری انعطاف پذیر باشد و اطمینان حاصل کند که کاربران از صحت صورت‌های مالی و اطمینان خاطر، قضاوت در مورد اعتبار، قابلیت اطمینان، درک و مقایسه اطلاعات ارائه می‌شود (بارث و همکاران<sup>۷</sup>، ۲۰۰۸؛ والتون و همکاران<sup>۸</sup>، ۲۰۰۳؛ کامفرمن و زیف<sup>۹</sup>، ۲۰۱۵؛ دانلی<sup>۱۰</sup>، ۲۰۰۷؛ چن و همکاران<sup>۱۱</sup>،

- آیا مشکلات شناسایی شده در صورت‌های مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار عراق از نظر اهمیت دارای رتبه‌های متفاوت هستند؟
- آیا این مشکلات در صورت‌های مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار عراق بعد از اجرای IFRS، در فرآیند اندازه‌گیری، تفاوتی ایجاد کرده است؟

## ۲. ادبیات نظری

### صورت‌های مالی

در شرایط مدرن، صورت‌های مالی کامل‌ترین، عینی‌ترین و قابل اعتمادترین پایگاه اطلاعاتی است که بر اساس آن می‌توان در مورد دارایی و وضعیت مالی یک شرکت نظر داد (لیاپیس و تالاسینوس<sup>۱</sup>، ۲۰۱۴). صورت‌های مالی به خلاصه توضیحات یا ارائه تصویری از وضعیت مالی یا عملکرد تجاری و یا فعالیت‌های یک کسب و کار در یک دوره معین اشاره دارد (اتریل و مک‌لانی<sup>۲</sup>، ۲۰۱۵). اصول پذیرفته شده حسابداری<sup>۳</sup> (GAAP) یک شرکت را ملزم می‌کند که مجموعه کاملی از صورت‌های مالی را تهیه کند که مطابق با دستورالعمل‌های نظارتی و باید دقیق باشد. مجموعه کامل گزارش‌های مالی شامل صورت‌های سود و زیان، جریان‌های نقدی و صورت وضعیت مالی (ترازنامه) است. مطابق با قانون، صورت‌های مالی حسابداری منبع باز اطلاعات است و ترکیب، محتوا و فرم‌های ارائه آن با پارامترهای اساسی یکپارچه شده است، توسعه روش‌های استاندارد برای خواندن و تجزیه و تحلیل آن ممکن می‌شود (سوریانتو و تالاسینوس<sup>۴</sup>، ۲۰۱۷). گزارشگری مالی توسط مدیریت یک شرکت به عنوان مبنایی برای تصمیم‌گیری‌های مدیریتی استفاده می‌شود. داده‌های آن برای تحلیل فعالیت‌های سازمان ضروری است. با وجود صورت‌های مالی، می‌توان علل انحراف از پارامترهای تعیین شده قبلی را شناسایی کرد و ذخایر استفاده نشده تولید را کشف کرد. سازمان‌های آماری به طور گسترده از گزارش‌های سالانه بسیاری از شرکت‌ها برای پیشرفت‌های مختلف استفاده می‌کنند که امکان تعیین جهت و سطح توسعه تولید را فراهم می‌کند. داده‌های حسابداری مالی که در گزارش سالانه به دست می‌آید، اطلاعاتی را ارائه می‌دهد که برای مدیران ارشد در خصوص تامین مالی پروژه‌های سرمایه‌گذاری ضروری است. ماهیت تجزیه و تحلیل صورت‌های مالی از موقعیت استفاده کننده، بررسی و

<sup>7</sup> Barth et al.

<sup>8</sup> Walton et al.

<sup>9</sup> Camfferman and Zeff

<sup>10</sup> Donnelly

<sup>11</sup> Chen et al.

<sup>1</sup> Liapis and Thalassinou

<sup>2</sup> Atrill and Mcclaney

<sup>3</sup> Generally Accepted Accounting Principles

<sup>4</sup> Suryanto and Thalassinou

<sup>5</sup> Kaaya

<sup>6</sup> International Federation of Accountants

پیروی کنند. چین و ژاپن نیز از پذیرش IFRS خودداری کرده‌اند. استانداردهای بین‌المللی حسابداری (IAS) اولین استانداردهای حسابداری بین‌المللی بود که توسط کمیته استانداردهای حسابداری بین‌المللی<sup>۹</sup> (IASB) که در سال ۱۹۷۳ تشکیل شد، صادر شد. افزایش شفافیت و اعتماد در گزارشگری مالی و تقویت تجارت و سرمایه‌گذاری جهانی از اهداف اصلی این استانداردها بوده است. استانداردهای حسابداری قابل مقایسه در سطح جهانی شفافیت، پاسخ‌گویی و کارایی را در بازارهای مالی در سرتاسر جهان ترویج می‌کنند. این امر سرمایه‌گذاران و سایر فعالان بازار را قادر می‌سازد تا تصمیمات اقتصادی آگاهانه‌ای در مورد فرصت‌ها و ریسک‌های سرمایه‌گذاری بگیرند و تخصیص سرمایه را بهبود می‌بخشد. استانداردهای جهانی همچنین هزینه‌های گزارش‌دهی و نظارتی را به طور قابل توجهی کاهش می‌دهد، به ویژه برای شرکت‌هایی که دارای عملیات بین‌المللی و شرکت‌های تابعه در چندین کشور هستند (بارث و همکاران، ۲۰۰۸؛ والتون و همکاران، ۲۰۰۳؛ کامفرمن و زیف، ۲۰۱۵؛ دانلی، ۲۰۰۷؛ چن و همکاران، ۲۰۱۰؛ کارنیچ و ناپیر، ۲۰۰۲؛ براون، ۲۰۱۱؛ اسماعیل<sup>۱۳</sup>، ۲۰۱۷؛ تریمبل<sup>۱۴</sup>، ۲۰۱۷؛ اورتگا<sup>۱۵</sup>، ۲۰۱۷؛ برگر<sup>۱۶</sup>، ۲۰۱۸).

### مشکلات اندازه‌گیری

مشکلات اندازه‌گیری، به مشکلات مربوط به تعیین رقم دقیق شناخت یک مبلغ در متن ترازنامه برمی‌گردد. برای مثال، اندازه‌گیری مبلغی که باید به عنوان وجه نقد در ترازنامه گزارش شود، نسبتاً ساده است چرا که میزان وجه نقد فیزیکی یا نزد حساب‌های بانکی یک شرکت مشخص است. در واقع با جمع مبالغ مانده حساب‌های بانکی و صندوق به راحتی این عدد حاصل می‌شود. مبلغی که باید به عنوان ساختمان گزارش شود، مورد بحث و جدل زیادی قرار خواهد گرفت. آیا باید ساختمان به بهای تمام شده منهای استهلاک انباشته گزارش شود، یا اینکه باید با تجدید ارزیابی دوره‌ای، آن را به ارزش‌های روز گزارش کرد؟ همچنین موجودی کالا باید به چه مبلغی گزارش شوند؟ بهای تمام شده یا ارزش جاری یا خالص ارزش بازیافتنی؟ این مشکلات برای دارایی‌های نامشهود، افزایش می‌یابند. تقریباً برای کلیه اقلام ترازنامه، بیش از یک مبنای اندازه‌گیری وجود دارد و

۲۰۱۰؛ کارنیچ و ناپیر<sup>۱</sup>، ۲۰۰۲؛ براون<sup>۲</sup>، ۲۰۱۱). تنظیم‌کننده‌ها عقیده دارند که پذیرش اجباری IFRS قابلیت مقایسه صورت‌های مالی را افزایش می‌دهد، شفافیت شرکتی را بهبود می‌بخشد و کیفیت گزارشگری مالی را افزایش می‌دهد (به عنوان مثال، مقررات شماره ۲۰۰۲/۱۶۰۶). بازارهای نوظهور از نظر اقتصادی و سیاسی توجه فرصت‌های سرمایه‌گذاری را حفظ کرده‌اند. تحقیقات قبلی عوامل محیطی، اقتصاد کلان و اقتصاد خرد، از جمله سیستم‌های سیاسی، اقتصادی و حقوقی، آموزش و مذهب را که عامل اصلی تأثیرگذار بر پذیرش IFRS در کشورهای نوظهور هستند، مورد بررسی قرار داد (علی و همکاران، ۲۰۰۹؛ آلبو و آلبو<sup>۳</sup>، ۲۰۱۲؛ حسن و همکاران<sup>۴</sup>، ۲۰۱۴؛ خلیف و سماح<sup>۵</sup>، ۲۰۱۶). پذیرش اجباری و داوطلبانه گسترده استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRS) در اقتصادهای نوظهور نتیجه تغییرات مختلف سیاسی، اقتصادی، مالی و تکنولوژیکی بود (الهاتیبات و همکاران<sup>۶</sup>، ۲۰۱۱). بنابراین، اکثر کشورهای جهان به منظور افزایش کارایی سیستم‌های حسابداری خود در پاسخ به تمایل مردم برای به دست آوردن خدمات عمومی با کیفیت بالاتر و با این اعتقاد که اصلاح واحدهای بخش دولتی از توسعه شروع می‌شود، اصلاحات اساسی انجام داده‌اند. سیستم‌های حسابداری از طریق اتخاذ استانداردهای بین‌المللی یکسان. بنابراین گواهینامه استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی<sup>۸</sup> (IPSAS) را می‌توان سنگ بنای دستیابی به کارایی و توسعه پایدار با کم‌ترین تلاش و صرف منابع دانست. همچنین امکان بهره‌مندی از تجارب برخی کشورهای همسایه و مشابه با فضای اقتصادی عراق تا حدودی در مورد نحوه برخورد با مشکلاتی که با شروع پذیرش این استانداردها به وجود می‌آید. استانداردهای حسابداری بین‌المللی<sup>۹</sup> (IAS) مجموعه‌ای از قوانین برای صورت‌های مالی است که در سال ۲۰۰۱ توسط استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRS) جایگزین شد و متعاقباً توسط اکثر بازارهای مالی بزرگ در سراسر جهان به تصویب رسید. هیئت استانداردهای حسابداری بین‌المللی<sup>۱۰</sup> (IASB)، یک نهاد مستقل مستقر در لندن است. ایالات متحده از IFRS پیروی نمی‌کند. در عوض، کمیسیون بورس و اوراق بهادار ایالات متحده از شرکت‌های دولتی در ایالات متحده می‌خواهد که از اصول عموماً پذیرفته شده حسابداری<sup>۱۱</sup> (GAAP)

<sup>9</sup> International Accounting Standards

<sup>10</sup> International Accounting Standards Board

<sup>11</sup> Generally Accepted Accounting Principles

<sup>12</sup> International Accounting Standards Committee

<sup>13</sup> Ismail

<sup>14</sup> Trimble

<sup>15</sup> Ortega

<sup>16</sup> Berger

<sup>1</sup> Carnegie and Napier

<sup>2</sup> Brown

<sup>3</sup> Ali et al.

<sup>4</sup> Albu and Albu

<sup>5</sup> Hassan et al.

<sup>6</sup> Khelif and Samaha

<sup>7</sup> Al-Htaybat et al.

<sup>8</sup> International Public Sector Accounting Standards Certificate

دخیل است. با این حال، مشکل طبقه‌بندی همچنان در این صورت مالی وجود دارد (اسمیت<sup>۲</sup>، ۲۰۲۰).

به طور کلی، هر تغییری با دشواریهایی همراه است. به طور خاص به کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی نیز با چالشهایی مواجه است. هر چند برای کلیه این چالشها راه حل‌هایی نهایی وجود دارد که در حال حاضر اشخاص مرتبط با امور حسابداری و گزارشگری مالی کشور نظیر سازمان حسابرسی، سازمان بورس و اوراق بهادار، جامعه حسابداران رسمی ایران، سایر انجمن‌های حرفه‌ای، بانک مرکزی، دانشگاهیان، سازمان امور مالیاتی در حال رفع یا تعدیل آنان هستند (جوهانسن و جاکوب، ۲۰۱۹).

۱- اولین چالش در زمینه به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، "کسب دانش و تخصص" لازم برای شناخت و به‌کارگیری استانداردها و در نهایت تحلیل و بهره‌گیری از صورت‌های مالی مبتنی بر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی می‌باشد. با همکاری اشخاص مرتبط با امور حسابداری و گزارشگری مالی کشور نظیر سازمان حسابرسی، سازمان بورس و اوراق بهادار، قابل حل است. تاکنون صورت‌های مالی واحدهای تجاری فعال در ایران بر اساس استانداردهای حسابداری ایران تهیه شده است و لذا تهیه‌کنندگان، حسابرسان، استفاده‌کنندگان، ناظران و سایر ذینفعان صورت‌های مالی، عمدتاً از استانداردهای حسابداری ایران استفاده نموده‌اند و کمتر از استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بهره‌بردارند لذا اولین چالش در زمینه به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، "کسب دانش و تخصص" لازم برای شناخت و به‌کارگیری استانداردها و در نهایت تحلیل و بهره‌گیری از صورت‌های مالی مبتنی بر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی می‌باشد (کومار<sup>۳</sup>، ۲۰۱۴؛ جفرز و آسکیو<sup>۴</sup>، ۲۰۱۰؛ بلک<sup>۵</sup>، ۲۰۱۲؛ بروسکا و همکاران<sup>۶</sup>، ۲۰۲۱؛ سعدی و همکاران، ۱۴۰۱؛ غبديان و همکاران، ۱۳۹۶؛ مهام و همکاران، ۱۳۹۱؛ الیاسی و ابراهیمی رومنجان، ۱۳۹۸).

۲- استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در برخی از موارد با قوانین و مقررات ناهماهنگ است و از این رو ممکن است مشکلاتی برای واحدهای تجاری ایجاد نماید. برای مثال چنانچه واحدهای تجاری، در تهیه صورت‌های مالی خود، استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی را بکارگیرند، باید بسیاری از سرمایه‌گذاری‌های خود را که تاکنون بر مبنای اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش شناسایی نموده‌اند، به ارزش بازار گزارش

این مبنای، تا حدود زیادی در استاندارد تصریح شده اند و اختیار انتخاب از بین هر یک از مبنای، به مدیریت داده شده است تا در شرایط خاص، از مبنایی استفاده کند که به نظر وی، بهترین مبنای اندازه‌گیری با توجه به واقعیت‌های شرکت است (واهلن و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۱۸؛ لایت، ۲۰۰۹؛ سوبرامانیام، ۲۰۱۴).

### مشکلات طبقه‌بندی

مشکلات طبقه‌بندی به این امر اشاره دارند که یک قلم در کدام بخش ترازنامه گزارش شوند. برای مثال، بدهی‌های مربوط به مزایای پایان خدمت کارکنان، یک بدهی جاری است یا بلند مدت. یا، شرایط دارایی‌های اجاره شده از موجر، با شرایط اجاره عملیاتی همخوانی دارد یا اجاره سرمایه‌ای (واهلن و همکاران، ۲۰۱۸؛ لایت، ۲۰۰۹؛ سوبرامانیام، ۲۰۱۵).

### مشکلات تهیه صورت سود و زیان

طبق استانداردهای حسابداری، برای اینکه یک درآمد در صورت سود و زیان شناسایی شود، باید تحقق یابد. برای تحقق درآمد، باید تحویل کالا یا خدمت انجام شود، ما به ازای دریافتی به شکل قابل اتکایی، قابل اندازه‌گیری باشد، و ورود وجه نقد به داخل شرکت محتمل باشد. از این رو، در صورت ابهام در هر یک از مقوله‌های فوق، ممکن است میزان درآمد شرکت، بالاتر از واقع یا پایین تر از واقع گزارش شود. از سوی دیگر بخشی از هزینه‌ها، به شکل غیر نقدی اتفاق می‌افتند و مواردی نیز پیش می‌آید که تفکیک بین مخارج سرمایه‌ای و مخارج جاری، کار مشکلی می‌باشد. از این رو، مشکلاتی در تعیین میزان دقیق هزینه‌های یک شرکت و در نتیجه تعیین درست سود هر دوره‌ی شرکت پیش می‌آید که مشمول قضاوت‌های مدیریت نیز می‌شود (واهلن و همکاران، ۲۰۱۸؛ لایت، ۲۰۰۹؛ سوبرامانیام، ۲۰۱۵؛ فریدسون و آلوارز، ۲۰۲۲).

### مشکلات تهیه صورت جریان‌های نقدی

مشکلات گزارشگری مالی (مشکلات تهیه صورت‌های مالی) در اینجا کمتر است. در ارتباط با صورت جریان وجوه نقد نیز مشکلاتی پیش می‌آید؛ اما با توجه به اینکه مبنای تهیه‌ی صورت جریان وجه نقد، بر خلاف دو صورت مالی ترازنامه و سود و زیان، نقدی است، بیش از دو صورت مالی دیگر، از قضاوت‌های مدیریت مصون است و برآورد کمتری در تهیه‌ی صورت جریان وجوه نقد

<sup>4</sup> Jeffers and Askew

<sup>5</sup> Black

<sup>6</sup> Brusca et al.

<sup>1</sup> Wahlen et al.

<sup>2</sup> Smith

<sup>3</sup> Kumar

۲۰۱۲؛ بروسکا و همکاران، ۲۰۲۱؛ سعدی و همکاران، ۱۴۰۱؛ غبدیان و همکاران، ۱۳۹۶؛ مهام و همکاران، ۱۳۹۱؛ الیاسی و ابراهیمی رومنجان، ۱۳۹۸؛ همت‌جو، ۱۳۹۸؛ شبیه، ۱۳۹۴؛ دانگ و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۲۰.

امکان ورود سرمایه‌گذاری‌های مستقیم خارجی، بهبود روند سرمایه‌گذاری، تکمیل زنجیره تولید در زیر بخش‌ها و تولید و صدور کالاهای نهایی و دارای ارزش افزوده بیشتر، از جمله فرصت‌هایی است که در فضای جدید بین‌المللی حاصل می‌شود. آن‌جا که استانداردهای بین‌المللی مبتنی بر اصول می‌باشند و نیاز به قضاوت حرفه‌ای بیشتر داشته و قابلیت انعطاف‌پذیری بیشتری را در تفسیر امکان‌پذیر می‌سازد. با اجرای آن‌ها چالش‌ها و عدم اطمینان‌ها در زمینه ترجمه نیز دوچندان می‌شود. در صورتی که استانداردهای حسابداری بین‌المللی به شکلی کامل رعایت شود، سرمایه‌گذاران، اعضای هیات مدیره و مدیران اجرایی به صورت‌های مالی شرکت‌ها اطمینان کامل خواهند داشت. آن‌ها می‌توانند برای تخمین‌های هوشمندانه، از بزرگی، زمان‌بندی و عدم قطعیت جریان‌های نقدی آتی و قضاوت در مورد این‌که آیا برآورد ارزش حاصل به‌طور منصفانه در قیمت فعلی سهام نشان داده شده است، بر اعداد تکیه کنند. و آنها می‌توانند تصمیماتی عقلایی در مورد سرمایه‌گذاری یا تصاحب یک شرکت بگیرند و بدین ترتیب تخصیص کارآمد سرمایه را ارتقا دهند. به دلایل مختلف، این چیزی نیست که در دنیای واقعی اتفاق می‌افتد. اولاً، صورت‌های مالی شرکت لزوماً به برآوردها و قضاوت‌هایی بستگی دارد که می‌توانند به‌طور گسترده‌ای دور از انتظار باشند، حتی اگر با حسن نیت تهیه شوند. دوم، معیارهای مالی استاندارد که برای مقایسات بین شرکت‌ها در نظر گرفته شده‌اند، ممکن است دقیق‌ترین راه برای قضاوت در مورد ارزش یک شرکت خاص نباشد - این امر به ویژه در مورد شرکت‌های نوآور در اقتصادهای در حال حرکت بسیار صادق است - که منجر به اقدامات غیررسمی می‌شود. مشکلات خود در نهایت، مدیران و مدیران اجرایی به شکلی معمول با انگیزه‌های قوی برای تزریق خطا به صورت‌های مالی مواجه می‌شوند. علی‌رغم انبوهی از اصلاحات، حسابداری شرکتی همچنان مبهم است. شرکت‌ها همچنان به یافتن راه‌هایی برای بازی کردن سیستم ادامه می‌دهند، در حالی که ظهور پلتفرم‌های آنلاین، که محیط رقابتی را برای همه کسب‌وکارها به‌طور چشمگیری تغییر داده است، کاستی‌های شاخص‌های عملکرد سنتی را کاهش داده است. این گزارش وضعیت به مهم‌ترین تحولات گزارش‌گری مالی در سال‌های اخیر، به‌ویژه تأثیر قوانین جدید حاکم بر شناسایی درآمد،

نمایند. در آن شرایط با توجه به مقررات مالیاتی (یا دست کم رویه‌های نانوشته اجرایی)؛ از یک سو، چنانچه واحدهای تجاری از بابت گزارش سرمایه‌گذاری‌ها به ارزش بازار، سود شناسایی کنند، باید مالیات بیشتری پرداخت کنند و از دیگر سو، چنانچه همان واحد تجاری بعداً از بابت گزارش سرمایه‌گذاری‌ها به ارزش بازار، زیان شناسایی کنند، این زیان به عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی آنان لحاظ نمی‌شود (کومار، ۲۰۱۴؛ جفرز و آسکیو، ۲۰۱۰؛ بلک، ۲۰۱۲؛ بروسکا و همکاران، ۲۰۲۱؛ سعدی و همکاران، ۱۴۰۱؛ غبدیان و همکاران، ۱۳۹۶؛ مهام و همکاران، ۱۳۹۱؛ الیاسی و ابراهیمی رومنجان، ۱۳۹۸).

۳- استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی نسبت به استانداردهای حسابداری ایران، تأکید بسیار بیشتری بر به-کارگیری ارزش‌های منصفانه در ارزشیابی دارایی‌ها بدهی‌ها دارند. با توجه به این‌که در ایران برای برخی از دارایی‌ها و بدهی‌ها بازار فعال و قابل اتکایی وجود ندارد، به‌کارگیری ارزش‌های منصفانه نیازمند استفاده از روش‌های برآورد ارزش منصفانه (نظیر روش‌های تنزیل جریان‌های نقدی) خواهد بود. بدیهی است استفاده از روش‌های برآورد ارزش منصفانه نیز از نظر قابل اتکا بودن یا هزینه جمع‌آوری اطلاعات مرتبط، برخی واحدهای تجاری را با مشکلاتی مواجه می‌کند. چهارم، به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی نیازمند تغییر در حوزه‌هایی فراتر از حوزه‌های حسابداری و گزارشگری مالی است. برای مثال برای بکارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، تغییر سامانه‌های اطلاعاتی، تغییر قراردادهای قانونی و عرفی، تغییر نگرش مدیریت کلان و میانی، تغییر فرهنگ سازمانی و اجتناب ناپذیر است. به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی شامل؛ تغییرات محیط قانون‌گذاری، پیچیدگی‌های به وجود آمده در فرآیند گزارشگری مالی، مشکلات تعیین ارزش منصفانه، شرایط اقتصادی و سیاسی نامشابه، عدم حفظ منافع کلیه گروه‌های ذینفع، تربیت نیروهای آموزش دیده (شامل: تهیه کنندگان صورت‌های مالی، حساب‌برسان، اعضای هیات مدیره، و استفاده کنندگان صورت‌های مالی)، پیامدهای اقتصادی (مالیات)، تأثیر بر بازارها به خصوص در شرایط رونق و رکود یکی از مشکلات اساسی، دولتی بودن اقتصاد ایران است. بر این اساس تأکید عمده بر تهیه اطلاعات برای دولت و فراهم آوردن اطلاعات صحیح در مورد مالیات است، شایط بازارها و زیر ساخت‌های لازم: بازار اوراق بهادار، بازار دارایی‌های زیستی، بازار ارز، بازار پول (نرخ سود)، و بازار اوراق مشتقه است (کومار، ۲۰۱۴؛ جفرز و آسکیو، ۲۰۱۰؛ بلک،

<sup>1</sup> Dang

ملیتی به کشور، جذب سرمایه‌گذاری مستقیم خارجی از طریق بازارهای سهام و تمایل به جذب شرکای بین‌المللی برای نهادهای خصوصی محلی است. ارزش تولید ناخالص داخلی<sup>۷</sup> (GDP) در عراق در سال ۲۰۱۸ در حدود ۲۲۶ میلیارد دلار بود که ۰/۳۶ درصد از اقتصاد جهان را تشکیل می‌دهد. نرخ تورم در عراق در ماه می ۲۰۱۹ در ۰.۸۰- درصد ثبت شده است، اگرچه از سال ۲۰۰۵ تا ۲۰۱۹ به طور متوسط نرخ تورم در عراق، نزدیک ۱۰ درصد بود که به بالاترین حد آن یعنی ۷۶/۵۵ درصد در آگوست ۲۰۰۶ و پایین‌ترین تورم نیز ۶/۳۷ درصد در اکتبر ۲۰۰۹ رسید. تصمیم برای اتخاذ IFRS می‌تواند داوطلبانه یا اجباری باشد. طرفداران IFRS استدلال می‌کنند که پذیرش IFRS باید به عنوان نتیجه بسیاری از عوامل داخلی و خارجی تلقی شود. این امر سیستم حسابداری را در معرض تغییرات هم در محیط کشور و هم در تحولات محیطی قرار می‌دهد. محیط حسابداری ابعاد اجتماعی، سازمانی، حرفه‌ای، فردی و حسابداری را ترکیب می‌کند. پذیرش IFRS با انگیزه نیازهای افراد محلی نبود. بلکه توسط سازمان‌های بزرگی مانند بانک توسعه آسیایی و بانک جهانی تحمیل شد. انگیزه‌های کاربران محلی در اتخاذ IFRS بیشتر باعث افزایش استاندارد کلی و کیفیت گزارشگری مالی می‌شود که به جذب سرمایه‌گذاران در بازارهای سهام عراق کمک می‌کند. مزایای اتخاذ IFRS برای کاربران محلی به طور اجتناب ناپذیری بر مشکلات و هزینه‌ها برتری داشته است. علاوه بر این، اتخاذ IFRS احتمالاً به دلیل شرایط محیطی کشور مشکل‌ساز بوده است، زیرا کمبود شدید حسابداران واجد شرایط وجود دارد و حرفه حسابداری برای چنین پذیرشی آماده نیست (پودل و همکاران<sup>۸</sup>، ۲۰۱۴؛ حسن و همکاران، ۲۰۱۴).

تصمیم اقتصاد کلان برای اتخاذ IFRS در کشورهای در حال توسعه را می‌توان با دو نظریه شبکه اصلی، یعنی هم‌شکلی و نظریه شبکه اقتصادی توجیه کرد. اول، تئوری شبکه اقتصادی اشاره می‌کند که اگر شرکای تجاری آن‌ها در همان منطقه جغرافیایی IFRS را بپذیرند، کشورهای در حال ظهور به احتمال بیشتری از پذیرش IFRS پیروی می‌کنند (رامانا و اسلتن<sup>۹</sup>، ۲۰۰۹). شرکای تجاری یک کشور می‌توانند با اجرای IFRS موانع صورت‌های مالی را کاهش دهند، جایی که شرکای آن‌ها به طور مشابه IFRS را اتخاذ می‌کنند. رامانا و اسلتن (۲۰۰۹) بیان می‌کنند که ارزش ذاتی اجرای IFRS معمولاً «ارزش خودسرانه IFRS»<sup>۱۰</sup> نامیده می‌شود، در حالی که ارزش شبکه محصول

گسترش مداوم معیارهای عملکرد غیررسمی، و چالش‌های ارزیابی منصفانه ارزش دارایی‌ها می‌پردازد (کومار، ۲۰۱۴؛ جفرز و آسکیو، ۲۰۱۰؛ بلک، ۲۰۱۲؛ پروسکا و همکاران، ۲۰۲۱؛ سعدی و همکاران، ۱۴۰۱؛ غبديان و همکاران، ۱۳۹۶؛ مهام و همکاران، ۱۳۹۱؛ الیاسی و ابراهیمی رومنجان، ۱۳۹۸؛ همت‌جو، ۱۳۹۸؛ شیبه، ۱۳۹۴؛ دانگ و همکاران، ۲۰۲۰).

هیئت استانداردهای حسابداری و حسابرسی عراق (IBAAS) یک نهاد حرفه‌ای است که توسط دفتر رئیس‌جمهور در سال ۱۹۸۸ برای ارائه مشاوره به دولت در مورد خدمات مالی و تنظیم استانداردهای ملی حسابداری<sup>۱</sup> (NAS) و استانداردهای حسابرسی تأسیس شد. هیئت استانداردهای حسابداری و حسابرسی عراق<sup>۲</sup> (IBAAS) اولین نهاد تنظیم استاندارد حسابداری نیمه خصوصی در عراق بود. استانداردها در ابتدا بر اساس استانداردهای بین‌المللی حسابداری (IAS) الگوبرداری شدند، اگرچه هنوز تفاوت‌های قابل توجهی بین استانداردهای صادر شده توسط کمیته استانداردهای حسابداری بین‌المللی (IASB) و استانداردهای صادر شده توسط هیئت استانداردهای حسابداری و حسابرسی عراق (IBAAS) وجود دارد. تعهد عراق به مجموعه واحدی از استانداردهای حسابداری جهانی از قانون شرکت عراق (شماره ۲۱، ۱۹۹۷، فاز ۱۳۳) مشهود است، که از سال ۲۰۰۵ شرکت‌های فهرست شده را ملزم به اعمال استانداردهای IFRS کرده است. اتحادیه حسابداران و حسابرسان عراق<sup>۳</sup> (IUAA) پذیرش و اجرای استانداردهای IFRS را با حمایت از آموزش و آموزش حسابداران در این استانداردها ترویج می‌کند تا آنها بتوانند نحوه اجرای این استانداردها را بیاموزند. استفاده کامل از IFRS توسط شرکت‌هایی که اوراق بهادار آن‌ها در بورس اوراق بهادار پذیرفته شده و به صورت عمومی معامله می‌شود و همچنین بانک‌های خصوصی، شرکت‌های سهامی خصوصی و شرکت‌های مشاوره الزامی است (فلاییه و علی<sup>۴</sup>، ۲۰۲۱).

پذیرش IFRS عراق ناشی از هم‌شکلی نهادی (فشار اجباری، هنجاری و تقلیدی) است. فشار اجباری از طرف بانک جهانی، صندوق بین‌المللی پول<sup>۵</sup> (IMF) و سازمان تجارت جهانی<sup>۶</sup> (WTO) در پذیرش IFRS موثر بوده است؛ در حالی که فشارهای هنجاری شامل حرفه حسابداری از طریق عضویت در فدراسیون بین‌المللی حسابداری (IFAC) نیز بی‌تاثیر نبوده است. فشارهای تقلیدی ناشی از تمایل به جذب شرکت‌های چند

<sup>6</sup> World Trade Organization

<sup>7</sup> Gross Domestic Product

<sup>8</sup> Poudel et al.

<sup>9</sup> Ramanna and Sletten

<sup>10</sup> Autarky Value of IFRS

<sup>1</sup> National Accounting Standards

<sup>2</sup> Iraqi Accounting and Auditing Standards Board

<sup>3</sup> Iraqi union of Accountants and Auditors

<sup>4</sup> Flayyih and Ali

<sup>5</sup> International Monetary Fund

ویرانتونگا و همکاران<sup>۴</sup> (۲۰۲۰) به بررسی ارتقا و بهبود گزارش مسئولیت اجتماعی شرکت در صورت اجرای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRS) پرداختند. در این پژوهش از نظریه دینفعان استفاده شده است. یافته‌های پژوهش نشان داد که شرکت‌هایی که استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی را پذیرفته‌اند گزارش‌های مسئولیت اجتماعی شرکت به طور قابل توجهی افزایش یافته و بیشتر از شرکت‌هایی است که استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی را نپذیرفته‌اند.

ایبید<sup>۵</sup> (۲۰۲۲) به بررسی اجرای استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی و تأثیر آن بر نسبت‌های نسبت‌های عملکرد مالی در عربستان پرداخت. جامعه آماری شامل ۶۷ شرکت در بورس عربستان سعودی بود. دوره زمانی مورد استفاده در پژوهش مربوط به سال‌های ۲۰۱۴ تا ۲۰۱۹ بود. نتایج پژوهش نشان داد که در نسبت‌های عملکرد مالی که شامل نسبت‌های نقدینگی، نسبت‌های اهرم مالی و نسبت‌های سودآوری می‌باشد تفاوت معنی‌داری در قبل و بعد از اجرای استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی وجود ندارد.

عیدان و نیمای<sup>۶</sup> (۲۰۲۳) بازتاب تأثیر بکارگیری استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی (IFRS) بر تصمیمات سرمایه‌گذاران در بانک‌های تجاری عراق را مورد بررسی قرار داد. این پژوهش با هدف آزمایش تأثیر کاربرد استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRS) بر تصمیم‌های سرمایه‌گذار در محیط عراق، با اعمال ۱۱۰ بازدید (بانک / سال) در بانک‌های تجاری عراق فهرست‌شده در بورس اوراق بهادار عراق برای دوره زمانی از ۲۰۲۰-۲۰۱۱. همه متغیرهای پژوهش به صورت کمی براساس مدل‌های توسعه‌یافته توسط ادبیات قبلی اندازه‌گیری شدند، جایی که کاربرد استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRS) با استفاده از یک متغیر ساختگی با توجه به عدد (۱) برای سال‌های پس از اعمال (IFRS) و عدد (۰) برای سال‌های قبل از اعمال (IFRS) اندازه‌گیری شد. نتایج پژوهش نشان داد: بین بکارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRS) و تصمیمات سرمایه‌گذاران رابطه معنادار آماری معکوس وجود دارد.

چویی و موتار<sup>۷</sup> (۲۰۲۴) مطالعه‌ای با هدف شناسایی تأثیر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRS) بر ارزش ارتباط اطلاعات حسابداری در نمونه‌ای از بانک‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار عراق انجام دادند. مطالعه به این نتیجه

«ارزش همگام سازی IFRS»<sup>۱</sup> نامیده می‌شود. ارزش مستدل IFRS ارزش مستقیم استفاده از استانداردهای حسابداری توسعه یافته IASB برای کشور پذیرنده است و شامل منافع اقتصادی و سیاسی است. حسابداری بوم شناختی<sup>۲</sup> بر جنبه نظری، از جمله پیشینه مفاهیم و مدل‌های تحقیقات خاص در چارچوب مفهومی تمرکز دارد. بر اساس سطح کشور، محرک‌های اصلی پذیرش IFRS عوامل سیاسی و اقتصادی، سرمایه‌گذاری مستقیم خارجی، مقررات دولتی، فرهنگ، قانون، آموزش، شرکت‌های بین‌المللی (جهانی) و حرفه حسابداری حرفه‌ای هستند. معرفی IFRS در عراق باید جریان سرمایه‌گذاری مستقیم خارجی را بهبود بخشد. از این رو انگیزه سرمایه‌گذاری مستقیم خارجی و سرمایه‌گذاران خارجی، تولید سود و دستیابی به بازاری جدید است. در این مرحله، ورودی FDI از دولت عراق با افزایش اشتغال حمایت می‌کند، در حالی که پیشرفت فناوری و رشد اقتصادی از بارزترین مزایای FDI است. عامل سیاسی یک عامل اساسی در حمایت از تصمیم پذیرش است. منافع سیاسی عمومی برای مشارکت در پیشرفت اجتماعی به عنوان عوامل مهم حمایت‌کننده از تصمیم پذیرش شناسایی شدند. فرهنگ، قوانین، سیستم آموزشی و حرفه حسابداری عوامل دیگری هستند که بر استانداردهای حسابداری یکسان تأثیر می‌گذارند. کشورهای نوظهور با بالاترین تحصیلات بیشتر احتمال دارد از IFRS استفاده کنند. فرهنگ همچنین می‌تواند از پذیرش بسیار حمایت کند و اگر شرایط اقتصادی و سیاسی ایجاب کند، می‌تواند به اندازه کافی بر بافت فرهنگی تأثیر بگذارد تا پذیرش IFRS را تسهیل کند (رامانا و اسلتن، ۲۰۰۹).

### ۳. پیشینه پژوهش

سورینانتو و کومالاساری<sup>۳</sup> (۲۰۱۹) به بررسی پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و اثرات آن بر مدیریت زنجیره تأمین پرداختند. یافته‌های پژوهش نشان داد که بین گزارشگری مالی و مدیریت زنجیره تأمین رابطه معنی‌داری وجود دارد. مدیریت سود، محتوای اطلاعاتی و شناخت زیان در سریعترین زمان که جز ابعاد کیفیت حسابداری زنجیره تأمین می‌باشند با آن رابطه مثبت و معنی‌داری دارند لذا بهبود مدیریت زنجیره تأمین با اجرای هرچه بهتر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی ممکن می‌باشد.

<sup>5</sup> Ebaid

<sup>6</sup> Aidan and Nima

<sup>7</sup> Chouaibi and Mutar

<sup>1</sup> Synchronization Value of IFRS

<sup>2</sup> Ecological Accounting

<sup>3</sup> Suryanto and Komalasari

<sup>4</sup> Weerathunga et al.

پرداختند. در این مطالعه با استفاده از ۱۴۴۰ مشاهده سال شرکت از شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران از سال ۱۳۸۹-۱۳۹۸ رابطه بین خوانایی گزارشگری مالی و هزینه سرمایه مورد بررسی قرار گرفت. نتایج حاکی از این بود که این اثر می‌تواند هزینه سرمایه را کاهش دهد. بعلاوه تحلیل های اضافی نشان داد که نقش اثر تعاملی کیفیت گزارشگری مالی و خوانایی بر هزینه سرمایه در بین شرکت های دارای عدم تقارن اطلاعاتی بالا، بسیار با اهمیت تر از شرکت‌های دارای عدم تقارن اطلاعاتی پایین می باشد. همچنین نتایج نشان داد خوانایی گزارشگری مالی رابطه غیرخطی معناداری با هزینه سرمایه ندارد.

با توجه به این که در کشورهای در حال توسعه از جمله عراق به دلیل عدم رعایت استانداردهای بین‌المللی یا اجرای تعداد کمی از استانداردهای بین‌المللی با مشکلاتی از قبیل شفاف نبودن صورت‌های مالی، مقایسه پذیر نبودن شرکت‌ها، نداشتن اطلاعات کافی از ارزش شرکت‌ها و گزارشگری صحیح مالی از این قبیل مشکلات رنج می‌برند تعداد بسیار محدود شرکت‌هایی هستند که نیز به برخی از استانداردها پایبند هستند. از آن جایی که ارائه صورت‌های مالی صحیح باعث رشد سرمایه‌گذاری و رفع موانع مشکلات حسابداری می‌شود سعی می‌گردد در این رساله با بررسی مشکلات صورت‌های مالی بعد از اجرای استانداردهای بین‌المللی و گامی بزرگ برای تحقق اهداف حسابداری و ارائه صحیح گزارشگری مالی به انجام رسد. بررسی و مرور مطالعات انجام گرفته نشان می‌دهد که مطالعات محدودی در این حوزه که در راستای اهداف و فرضیات این مطالعه انجام گرفته باشد، به ویژه در عراق انجام گرفته است. این مطالعات عمدتاً بر به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی بر متغیرهای مالی و حسابداری و شرکتی متمرکز بوده است و به صورتی بسیار محدود به مشکلات ناشی از به‌کارگیری این استانداردها پرداخته شده است که این مطالعه تلاشی نو برای پوشش این شکاف مطالعاتی است.

#### ۴. روش پژوهش

در این مطالعه برای نگارش ادبیات نظری و مطالعات تجربی از رویکرد کتابخانه‌ای-اسنادی استفاده شده است. روش پژوهش کتابخانه‌ای-اسنادی یک روش پژوهش است که در آن محققان از منابع کتابخانه‌ای و اسناد تاریخی برای جمع‌آوری اطلاعات و داده‌ها استفاده می‌کنند. این روش معمولاً برای پژوهش‌هایی که به بررسی مسائل تاریخی، اجتماعی، فرهنگی و سیاسی مرتبط هستند، استفاده می‌شود. همچنین برای تجزیه و تحلیل داده‌ها و رتبه‌های عوامل مورد بررسی، از رویکرد مدل‌سازی معادلات

رسید که کاربرد استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRS) باعث افزایش معنی‌دار ارزش صورت‌های مالی می‌گردد. در واقع مشخص گردید که هر چه گرایش به سمت پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بیشتر باشد، ارزشمندی و ارتباط اطلاعات حسابداری افزایش می‌یابد. این مطالعه نشان داد که بانک مرکزی عراق می‌بایست بانک‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار عراق را ملزم به رعایت الزامات استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی کند، که به نوبه خود افشای اطلاعات حسابداری مرتبط به سرمایه‌گذاران فعلی و آینده، عدم تقارن اطلاعاتی را کاهش می‌دهد.

صداقت گالشکلای (۱۳۹۸) به بررسی مزایا، چالش‌ها و راهکارهای اجرایی پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در ایران پرداخت. روش مورد استفاده در این پژوهش روش دلفی فازی است و نتایج با روش دلفی فازی رتبه-بندی شده است. نتایج پژوهش نشان داد که ایجاد هماهنگی‌های مورد نیاز با نهادهایی مانند سازمان بورس، سازمان امور مالیاتی، جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران و سازمان حسابرسی در بخش راهکارها در رتبه اول و همچنین میزان و ماهیت دخالت دولت در اقتصاد رتبه اول در بخش چالش‌ها و نیز در میان مزایا ارتقای کیفیت گزارشگری مالی در رتبه اول قرار گرفته است.

الیاسی و ابراهیمی رومنجان (۱۳۹۸) به بررسی شناسایی و رتبه بندی مشکلات سرمایه گذاران پس از اجرای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در ایران پرداختند. نتایج حاصل از این پژوهش نشان داد که دیدگاه اساتید و سرمایه‌گذاران حرفه‌ای در مورد مشکلات سرمایه‌گذاران پس از اجرای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی متفاوت می‌باشد. عدم آگاهی حسابداران برای عملی کردن استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و نداشتن نظام ارزیابی مناسب در ایران برای نشان دادن ارزش منصفانه و وجود تناقض‌های عدیده قانون مالیات‌های مستقیم و استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی به عنوان سه مشکل اساسی سرمایه‌گذاران پس از اجرای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی از نگاه جامعه مورد مطالعه بود.

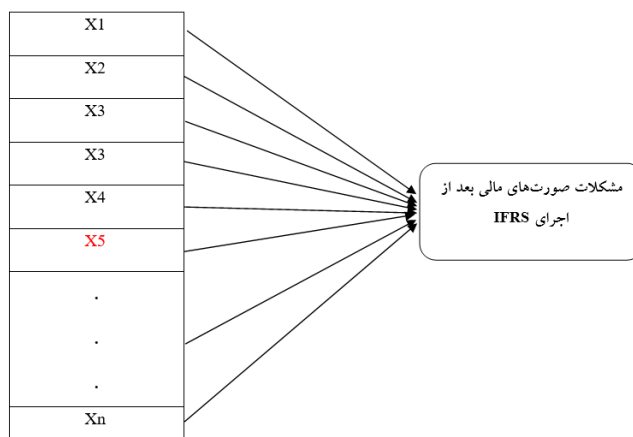
رحمانی و همکاران (۱۳۹۹) به بررسی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRS) و کیفیت گزارشگری مالی پرداختند. نتایج حاصل از این پژوهش نشان داد که استفاده از استانداردهای بین‌المللی موجب تسریع فرایند شناسایی و اندازه‌گیری معاملات، دارایی‌ها و بدهی‌ها، افزایش کیفیت ارائه و افشای اجزای صورت‌های مالی و کیفیت کلی گزارشگری مالی می‌شود.

دریایی و ایمنی (۱۴۰۲) به بررسی خوانایی گزارشگری مالی و هزینه سرمایه با تاکید بر نقش کیفیت گزارشگری مالی

پرسشنامه دارای دو بخش کلی شامل سوالات عمومی و تخصصی بود. سوالات عمومی در خصوص جنسیت، مدرک تحصیلی و میزان سابقه کار بود. سوالات تخصصی، تعداد ۲۴ سوال و گویه در راستای شناسایی مشکلات و اهمیت صورت‌های مالی بعد از اجرای IFRS بود که به صورت طیف لیکرت مورد سنجش قرار گرفت. این سوالات در قالب ۴ دسته کلی شامل «به‌روزرسانی‌ها، تغییرات مکرر و اثرات مالیاتی استانداردهای IFRS»، «کمبود منابع، دانش کافی، تخصص حرفه‌ای و سرمایه گذاری زیرساختی در زمینه استانداردهای حسابداری IFRS»، «پیچیدگی انطباق قانونی و انتقال اطلاعات مالی استانداردهای IFRS»، «وجود مقاومت و نبود هماهنگی بین سازمانی و تضمین اجرایی در استانداردهای IFRS» مطرح شد.

مدل مفهومی مورد بررسی در این مطالعه به صورت زیر ارائه شده است. براساس مشکلات شناسایی شده در این مطالعه براساس نمونه مورد بررسی، در ادامه با مدل معادلات ساختاری به رتبه‌بندی این مشکلات پرداخته شد.

ساختاری استفاده شده است. در این مطالعه برای گردآوری داده‌ها و اطلاعات لازم، از پرسشنامه پژوهشگرساخته استفاده شد. برای بررسی پایایی پرسشنامه به روش ثبات درونی مطابق ضریب آلفای کرونباخ<sup>۱</sup> استفاده گردید. روایی ساختاری پرسشنامه با استفاده از روش تحلیل عاملی تأییدی و مدل در نرم افزار لیزرل نسخه ۱۰ معادلات ساختاری مورد بررسی قرار گرفت. جامعه مورد مطالعه در این پژوهش، شامل کلیه کارشناسان، متخصصان، صاحب‌نظران و تحلیلگران بازار بورس در عراق بودند. در این مطالعه با توجه به محدودیت دسترسی به متخصصان و کارشناسان، از روش نمونه‌گیری در دسترس که یک روش نمونه‌گیری غیراحتمالی به صورت تمام شماری می‌باشد، ۷۴ نفر کارشناس، متخصص، صاحب‌نظران و تحلیلگران در دسترس در عراق مورد سوال و پرسش به صورت حضوری قرار گرفتند. در نهایت ۷۴ پرسشنامه مورد ارزیابی قرار گرفت تا اصلی‌ترین مشکلات مربوط به صورت‌های مالی بعد از اجرای IFRS استخراج و در نهایت رتبه‌بندی شود.



نمودار (۱) مدل مفهومی پژوهش

سایت بانک مرکزی عراق، سایت بورس اوراق بهادار عراق و شرکت‌های مورد مطالعه رجوع شده است. در جدول (۱) مشکلات شناسایی شده ارائه شده است.

## ۵. متغیرهای پژوهش

متغیرهای مورد بررسی براساس پرسشنامه پژوهشگرساخته که پایایی و روایی آن بررسی گردیده و دربردارنده دیدگاه حسابداران، حسابرسان و متخصصان حسابداری و حسابرسی در عراق می‌باشد، به صورت زیر استخراج شده است. در این پژوهش، برای جمع‌آوری داده‌ها و اطلاعات لازم برای تخمین تابع، به

<sup>۱</sup> Cronbach's alpha

جدول (۱) مشکلات شناسایی شده

شماره	مشکلات شناسایی شده
۱	کمبود سرمایه‌گذاری زیرساختی برای تضمین رعایت IFRS
۲	همگرا نبودن استانداردهای حسابداری عراق با IFRS
۳	بالا بودن هزینه‌های اعمال صحیح استانداردهای حسابداری IFRS
۴	زمان بر بودن اعمال صحیح استانداردهای حسابداری IFRS
۵	اثرات مالیاتی به کارگیری استانداردهای حسابداری IFRS
۶	نداشتن آگاهی و دانش کافی در مورد استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی
۷	کمبود متخصص و افراد آگاه به استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی
۸	گسترده بودن تعهدات افشا در زمینه به کارگیری استانداردهای حسابداری IFRS
۹	کمبود منابع و تخصص حرفه‌ای در زمینه استانداردهای حسابداری IFRS
۱۰	نبود ارتباطات شفاف و آگاهی در زمینه استانداردهای حسابداری IFRS
۱۱	نبود تضمین اجرای مداوم استانداردهای حسابداری IFRS
۱۲	نبود هماهنگی بین سازمان‌ها مختلف در مورد به کارگیری استانداردهای حسابداری IFRS
۱۳	مقاومت در برابر استانداردهای حسابداری IFRS
۱۴	مشکلات مربوط به کاربرد عملی IFRS در عراق
۱۵	پیچیدگی و تغییرات مکرر قوانین
۱۶	نگرش ناکافی در مورد به کارگیری استانداردهای حسابداری IFRS
۱۷	مبتنی بودن استانداردهای IFRS بر اصول و نه قوانین
۱۸	به‌روزرسانی‌ها و تغییرات مکرر استانداردهای IFRS
۱۹	پیچیده بودن انطباق استانداردهای IFRS با الزامات قانونی
۲۰	پیچیده شدن انتقال اطلاعات مالی به ذی‌نفعان گزارش‌های مالی در نتیجه به کارگیری استانداردهای IFRS
۲۱	ناکافی بودن آموزش‌های مرتبط با استانداردهای IFRS
۲۲	برداشت‌های متفاوت از استانداردهای حسابداری IFRS
۲۳	نبود ظرفیت لازم برای نظارت موثر بر اجرای استانداردهای IFRS
۲۴	سازگار نبودن برخی استانداردها با بازار مالی عراق

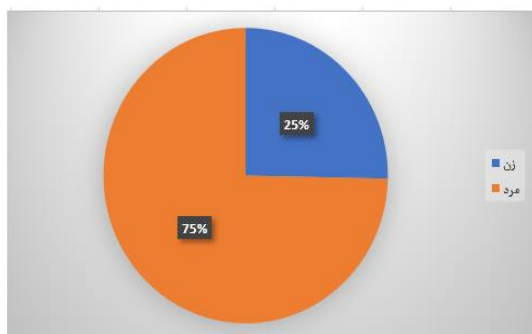
## ۶. روش تجزیه و تحلیل داده‌ها

مدل‌سازی معادلات ساختاری<sup>۱</sup> (SEM) یک تکنیک تحلیل آماری چند متغیره است که برای تحلیل روابط ساختاری استفاده می‌شود. این تکنیک ترکیبی از تحلیل عاملی و تحلیل رگرسیون چندگانه است و برای تجزیه و تحلیل رابطه ساختاری بین متغیرهای اندازه‌گیری شده و سازه‌های پنهان استفاده می‌شود. این روش توسط بسیاری از محققین ترجیح داده می‌شود زیرا وابستگی چندگانه و مرتبط را در یک تحلیل واحد برآورده می‌کند. در تحلیل مدل‌سازی معادلات ساختاری از دو نوع متغیر، متغیرهای درون‌زا و متغیرهای برون‌زا استفاده می‌شود. متغیرهای درون‌زا معادل متغیرهای وابسته و برابر با متغیر مستقل هستند. مدل‌سازی معادلات ساختاری (SEM) یک روش پیچیده در تحلیل داده‌ها است که برای بررسی روابط بین

متغیرها و تأیید یا رد فرضیات در پژوهش‌های علمی استفاده می‌شود. SEM ترکیبی از روش‌های رگرسیون چندگانه و تحلیل عاملی است و قابلیت مدل کردن روابط مستقیم و غیرمستقیم بین متغیرها را داراست (لیتل<sup>۲</sup>، ۲۰۱۳). در مفهومی دیگر، مدل‌های معادلات ساختاری مدلهایی هستند که روابط بین متغیرهای اندازه‌گیری شده و متغیرهای پنهان و روابط بین متغیرهای پنهان را توضیح می‌دهند. متغیرهای پنهان متغیرهایی هستند که محققان آن‌ها را به عنوان یک مفهوم درک می‌کنند، اما نمی‌توان آن‌ها را به طور مستقیم اندازه‌گیری کرد. یک مثال از یک متغیر پنهان که نمی‌توان مستقیماً مشاهده کرد، هوش است. از طرفی امتحانات مدرسه، تست‌های هوش و تست‌های روانی زیادی برای اندازه‌گیری مفهومی مانند هوش وجود دارند که جهت سنجش آن به کار می‌روند. فرآیند مدل‌سازی

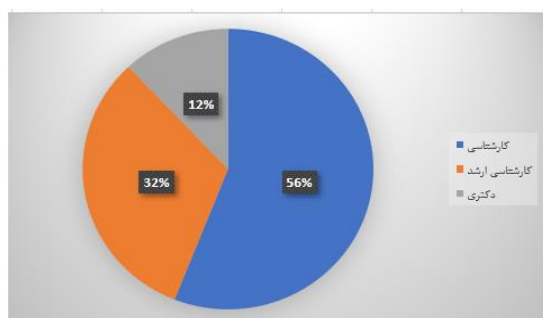
<sup>۱</sup> Structural Equation Modeling

<sup>۲</sup> Little



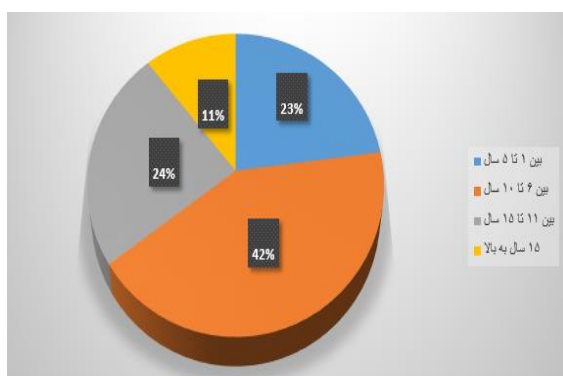
نمودار (۱) توزیع جنسیت پاسخ‌دهندگان

براساس نمودار (۱)، در مجموع حدود ۷۵ درصد از پاسخ‌دهندگان را مرد و ۲۵ درصد را نیز زنان تشکیل می‌دهند. نمودار (۲) نیز آمار توصیفی مربوط به تحصیلات پاسخ‌دهندگان ارائه شده است:



نمودار (۲) توزیع مدرک تحصیلی پاسخ‌دهندگان

براساس نمودار (۲) بیشترین فراوانی مربوط به به مدرک تحصیلی لیسانس و پس از آن نیز کارشناسی ارشد و کم‌ترین تعداد را نیز با ۱۲ درصد مربوط به مدرک تحصیلی دکتری بوده است. در نمودار (۳) توزیع سابقه کار پاسخ‌دهندگان ارائه شده است:



نمودار (۳): توزیع سابقه کار

معادلات ساختاری شامل دو مرحله است که از مدل اندازه‌گیری و مدل ساختاری تشکیل شده است. این دو مدل با همکاری در تحلیل روابط بین متغیرها و بررسی ساختار معادلات در یک مدل تحلیلی، به محققان امکان می‌دهند تا فرضیات و فرضیه‌های مورد بررسی را تحلیل نمایند و مدل‌های پیچیده‌تر را با استفاده از آن‌ها بسازند (هیر و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۱۴). یک مدل معادلات ساختاری از دو مدل اندازه‌گیری و مدل ساختاری تشکیل شده است. مدل اندازه‌گیری در SEM برای اندازه‌گیری متغیرها و متغیرهای پنهان در نظر گرفته می‌شود. متغیرهای پنهان به نوعی متغیرهایی هستند که نمی‌توان آن‌ها را به طور مستقیم اندازه‌گیری کرد و تنها از طریق متغیرهای مشاهده شده قابل سنجش هستند. در مدل اندازه‌گیری، روابط بین متغیرهای پنهان و متغیرهای مشاهده شده تعریف و تخمین زده می‌شوند. به عبارت دیگر، مدل اندازه‌گیری تعیین می‌کند که چگونه متغیرهای پنهان توسط سوالات پرسشنامه اندازه‌گیری می‌شوند. همچنین مدل اندازه‌گیری مشخص می‌کند که آیا سوالات به خوبی توانسته‌اند، متغیرهای پنهان را اندازه‌گیری کنند یا خیر که با بارهای عاملی و آماره t در کنار شاخص‌های برازش مدل، قابلیت بررسی دارند. مدل ساختاری در SEM برای بررسی روابط میان متغیرهای پنهان در یک سیستم پیچیده استفاده می‌شود. در این مدل، روابط علت و معلولی بین متغیرها بررسی می‌شوند و تأثیرات متقابل بین متغیرها بررسی می‌شود. مدل ساختاری به پژوهش‌گر امکان می‌دهد تا نقش متغیرهای پنهان در تعیین و توصیف روابط بین متغیرها را مشخص کنند. در واقع، مدل ساختاری تعیین می‌کند که چگونه متغیرهای پنهان با یکدیگر در ارتباط هستند و چگونه این ارتباطات تأثیر می‌گذارند. این مرحله عمدتاً با هدف بررسی مدل و آزمون فرضیات پژوهش مورد استفاده قرار می‌گیرد (بیرنه<sup>۲</sup>، ۲۰۱۶).

## ۷. آمار توصیفی

با توجه به نمونه مورد بررسی، در مجموع در این مطالعه ۷۴ نفر کارشناس، متخصص، صاحب‌نظران و تحلیلگران در دسترس در عراق در این مطالعه مورد بررسی و پرسش قرار گرفته‌اند که آمار توصیفی مربوط به این پاسخ‌دهندگان به شرح زیر می‌باشد:

<sup>2</sup> Byrne

<sup>1</sup> Hair et al.

براساس نمودار (۳)، بیشترین فراوانی مربوط به سابقه کار در بین پاسخ‌دهندگان، مربوط به توزیع ۶ تا ۱۰ سال سابقه کار و پس از آن نیز ۱۱ تا ۱۵ سال سابقه کار بوده است.

#### ۸. تحلیل یافته‌های پژوهش

یافته‌ها مربوط به آلفای کرونباخ نشان داد که ضریب آلفای کرونباخ محاسبه شده برای پرسشنامه پژوهش حدود ۰/۷۶۵ بوده است که ضریب پایایی بالایی را نشان داده است. بنابراین می‌توان بیان کرد که پرسشنامه مورد استفاده در اجراهای گوناگون دارای ثبات و پایایی بالایی بوده است.

#### ۹. بررسی نرمال بودن متغیرها

در جدول (۲) یافته‌های آزمون مربوط به نرمالیتی ارائه شده است.

از آن جا که میزان احتمال برآوردی مربوط به سوالات فوق، بالاتر از ۰/۰۵ است، بنابراین در سطح اطمینان ۹۵ درصد می‌توان بیان کرد که سوالات مورد بررسی، نرمال بوده است، چرا که فرض صفر مبنی بر نرمالیتی را نمی‌توان رد کرد.

جدول (۲) یافته‌های آزمون نرمالیتی کولموگروف اسمیرنوف (K-S)

نتیجه	احتمال	آماره K-S	مشکلات شناسایی شده
نرمال	۰/۴۶۹	۰/۷۰۲	کمبود سرمایه‌گذاری زیرساختی برای تضمین رعایت IFRS
نرمال	۰/۶۹۸	۰/۳۶۵	همگرا نبودن استانداردهای حسابداری عراق با IFRS
نرمال	۰/۱۹۷	۱/۱۹	بالا بودن هزینه‌های اعمال صحیح استانداردهای حسابداری IFRS
نرمال	۰/۳۹۸	۰/۸۹۷	زمان بر بودن اعمال صحیح استانداردهای حسابداری IFRS
نرمال	۰/۳۸۵	۱/۱۸	اثرات مالیاتی به کارگیری استانداردهای حسابداری IFRS
نرمال	۰/۰۹۸	۱/۷۵	نداشتن آگاهی و دانش کافی در مورد استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی
نرمال	۰/۱۵۳	۱/۳۲	کمبود متخصص و افراد آگاه به استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی
نرمال	۰/۰۸۲	۱/۹۰	گسترده بودن تعهدات افشا در زمینه به کارگیری استانداردهای حسابداری IFRS
نرمال	۰/۳۹۸	۰/۹۷	کمبود منابع و تخصص حرفه‌ای در زمینه استانداردهای حسابداری IFRS
نرمال	۰/۳۱۷	۱/۱۹	نبود ارتباطات شفاف و آگاهی در زمینه استانداردهای حسابداری IFRS
نرمال	۰/۴۹۲	۰/۷۹۳	نبود تضمین اجرای مداوم استانداردهای حسابداری IFRS
نرمال	۰/۴۸۳	۰/۹۳۷	نبود هماهنگی بین سازمان‌ها و ارگان‌های مختلف در زمینه به کارگیری استانداردهای حسابداری IFRS
نرمال	۰/۲۶۸	۱/۲۶	مقاومت در برابر استانداردهای حسابداری IFRS
نرمال	۰/۴۹۸	۰/۸۹۵	مشکلات مربوط به کاربرد عملی IFRS در عراق
نرمال	۰/۱۱۲	۱/۶۶	پیچیدگی و تغییرات مکرر قوانین
نرمال	۰/۶۴۱	۰/۵۹	نگرش ناکافی در مورد به کارگیری استانداردهای حسابداری IFRS
نرمال	۰/۰۷۸	۱/۸۶	مبتنی بودن استانداردهای IFRS بر اصول و نه قوانین
نرمال	۰/۵۶۲	۰/۵۴۱	به‌روزرسانی‌ها و تغییرات مکرر استانداردهای IFRS
نرمال	۰/۸۳۲	۰/۲۳۵	پیچیده بودن انطباق استانداردهای IFRS با الزامات قانونی
نرمال	۰/۱۳۵	۱/۲۴	پیچیده شدن انتقال اطلاعات مالی به ذی‌نفعان گزارش‌های مالی در نتیجه به‌کارگیری استانداردهای IFRS
نرمال	۰/۴۶۱	۰/۸۸۳	ناکافی بودن آموزش‌های مرتبط با استانداردهای IFRS
نرمال	۰/۴۸۶	۰/۶۳۲	برداشت‌های متفاوت از استانداردهای حسابداری IFRS
نرمال	۰/۷۱۲	۰/۳۶۸	نبود ظرفیت لازم برای نظارت موثر بر اجرای استانداردهای IFRS
نرمال	۰/۱۰۳	۱/۶۲	سازگار نبودن برخی استانداردها با بازار مالی عراق

#### ۱۰. تحلیل عاملی تأییدی

مطالعه نیز ۲۴ مشکل شناسایی شده به عنوان زیرمجموعه مشکلات صورت‌های مالی در نظر گرفته شده است و به بررسی و رتبه‌بندی هرکدام از عوامل پرداخته شد. در این قسمت جهت

برای رتبه‌بندی مشکلات صورت‌های مالی در این مطالعه نیز از روش تحلیل عاملی و بارهای استاندارد استفاده شد. در این

با توجه به این موضوع که در تحلیل عاملی، بار هر عامل بیان‌گر درجه اهمیت کدام از گویه‌ها است، بنابراین هر کدام از مشکلات که بار عاملی بزرگ‌تری داشته باشد، بیان‌گر درجه اهمیت و اولویت بالای آن مشکل از دیدگاه پاسخ‌دهندگان بوده است. در جدول (۳) رتبه‌بندی مشکلات مربوط به صورت‌های مالی ارائه شده است.

مناسب بودن سوالات مربوط به پرسشنامه برای گویه‌های مورد مطالعه از تحلیل عاملی تأییدی<sup>۱</sup> (CFA) استفاده گردید. در این مرحله ابتدایه بررسی معنادار بودن رابطه هر یک از سوالات با گویه مورد تحلیل با استفاده از تخمین‌های استاندارد لیززل پرداخته و در گام بعدی نیز از شاخص‌های برازش مدل جهت ارزیابی مدل استفاده شده است.

جدول (۳) ضرایب استاندارد مشکلات شناسایی شده از دید پاسخ‌دهندگان

آماره T	بار عاملی	مشکلات شناسایی شده
۲/۳۷	۰/۶۵	کمبود سرمایه‌گذاری زیرساختی برای تضمین رعایت IFRS
۲/۱۵	۰/۵۱	همگرا نبودن استانداردهای حسابداری عراق با IFRS
۲/۶۷	۰/۵۴	بالا بودن هزینه‌های اعمال صحیح استانداردهای حسابداری IFRS
۲/۱۱	۰/۴۷	زمان‌بر بودن اعمال صحیح استانداردهای حسابداری IFRS
۳/۲۲	۰/۶۲	اثرات مالیاتی به کارگیری استانداردهای حسابداری IFRS
۱/۹۴	۰/۳۹	نداشتن آگاهی و دانش کافی در مورد استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی
۲/۶۶	۰/۵۹	کمبود متخصص و افراد آگاه به استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی
۲/۰۸	۰/۴۱	گسترده بودن تعهدات افشا در زمینه به کارگیری استانداردهای حسابداری IFRS
۲/۳۵	۰/۶۱	کمبود منابع و تخصص حرفه‌ای در زمینه استانداردهای حسابداری IFRS
۱/۹۹	۰/۴۳	نبود ارتباطات شفاف و آگاهی در زمینه استانداردهای حسابداری IFRS
۱/۸۱	۰/۳۸	نبود تضمین اجرای مداوم استانداردهای حسابداری IFRS
۱/۷۱	۰/۳۶	نبود هماهنگی بین سازمان‌های مختلف در زمینه به کارگیری استانداردهای حسابداری IFRS
۰/۳۲	۰/۱۹	مقاومت در برابر استانداردهای حسابداری IFRS
۰/۹۵	۰/۲۴	مشکلات مربوط به کاربرد عملی IFRS در عراق
۱/۹۷	۰/۴۱	پیچیدگی و تغییرات مکرر قوانین
۱/۸۹	۰/۳۱	نگرش ناکافی در مورد به کارگیری استانداردهای حسابداری IFRS
۱/۹۷	۰/۳۹	مبتنی بودن استانداردهای IFRS بر اصول و نه قوانین
۲/۲۷	۰/۶۲	به‌روزرسانی‌ها و تغییرات مکرر استانداردهای IFRS
۲/۲۵	۰/۵۹	پیچیده بودن انطباق استانداردهای IFRS با الزامات قانونی
۱/۹۷	۰/۴۴	پیچیده شدن انتقال اطلاعات مالی به ذی‌نفعان گزارشات مالی در نتیجه به کارگیری استانداردهای IFRS
۲/۰۷	۰/۴۸	ناکافی بودن آموزش‌های مرتبط با استانداردهای IFRS
۲/۳۱	۰/۵۳	برداشت‌های متفاوت از استانداردهای حسابداری IFRS
۲/۱۶	۰/۴۵	نبود ظرفیت لازم برای نظارت موثر بر اجرای استانداردهای IFRS
۲/۱۰	۰/۴۷	سازگار نبودن برخی استانداردها با بازار مالی عراق

جدول (۴) رتبه‌بندی مشکلات شناسایی شده صورت‌های مالی از دید پاسخ‌دهندگان

رتبه‌بندی	بار عاملی	مشکلات شناسایی شده
۱	۰/۶۵	کمبود سرمایه‌گذاری زیرساختی برای تضمین رعایت IFRS
۲	۰/۶۲	به‌روزرسانی‌ها و تغییرات مکرر استانداردهای IFRS
۳	۰/۶۲	اثرات مالیاتی به کارگیری استانداردهای حسابداری IFRS
۴	۰/۶۱	کمبود منابع و تخصص حرفه‌ای در زمینه استانداردهای حسابداری IFRS
۵	۰/۵۹	پیچیده بودن انطباق استانداردهای IFRS با الزامات قانونی

<sup>۱</sup> Confirmatory Factor Analysis

رتبه‌بندی	بار عاملی	مشکلات شناسایی شده
۶	۰/۵۹	کمبود متخصص و افراد آگاه به استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی
۷	۰/۵۴	بالا بودن هزینه‌های اعمال صحیح استانداردهای حسابداری IFRS
۸	۰/۵۳	برداشت‌های متفاوت از استانداردهای حسابداری IFRS
۹	۰/۵۱	همگرا نبودن استانداردهای حسابداری عراق با IFRS
۱۰	۰/۴۸	ناکافی بودن آموزش‌های مرتبط با استانداردهای IFRS
۱۱	۰/۴۷	سازگار نبودن برخی استانداردها با بازار مالی عراق
۱۲	۰/۴۷	زمان بر بودن اعمال صحیح استانداردهای حسابداری IFRS
۱۳	۰/۴۵	نبود ظرفیت لازم برای نظارت موثر بر اجرای استانداردهای IFRS
۱۴	۰/۴۴	پیچیده شدن انتقال اطلاعات مالی به ذی‌نفعان گزارشات مالی در نتیجه به‌کارگیری استانداردهای IFRS
۱۵	۰/۴۳	نبود ارتباطات شفاف و آگاهی در زمینه استانداردهای حسابداری IFRS
۱۶	۰/۴۱	پیچیدگی و تغییرات مکرر قوانین
۱۷	۰/۴۱	گسترده بودن تعهدات افشا در زمینه به‌کارگیری استانداردهای حسابداری IFRS
۱۸	۰/۳۹	مبتنی بودن استانداردهای IFRS بر اصول و نه قوانین
۱۹	۰/۳۹	نداشتن آگاهی و دانش کافی در مورد استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی
۲۰	۰/۳۸	نبود تضمین اجرای مداوم استانداردهای حسابداری IFRS
۱	۰/۶۵	کمبود سرمایه‌گذاری زیرساختی برای تضمین رعایت IFRS
عدم معنادار	۰/۱۹	مقاومت در برابر استانداردهای حسابداری IFRS
	۰/۲۴	مشکلات مربوط به کاربرد عملی IFRS در عراق
	۰/۳۱	نگرش ناکافی در مورد به‌کارگیری استانداردهای حسابداری IFRS

### ۱۱. نتایج پژوهش

براساس برآوردهای صورت گرفته، مشکلات مربوط به کمبود سرمایه‌گذاری زیرساختی برای تضمین رعایت IFRS، به-روزسانی‌ها و تغییرات مکرر استانداردهای IFRS، اثرات مالیاتی به‌کارگیری استانداردهای حسابداری IFRS، کمبود منابع و تخصص حرفه‌ای در زمینه استانداردهای حسابداری IFRS و پیچیده بودن انطباق استانداردهای IFRS با الزامات قانونی، اصلی‌ترین مشکلات صورت‌های مالی از دیدگاه پاسخ‌دهندگان بوده است.

### ۱۲. بحث و نتیجه‌گیری

این مطالعه به شناسایی مشکلات صورت‌های مالی بعد از اجرای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در شرکت‌های پذیرفته در بورس اوراق بهادار عراق در سال ۱۴۰۲ (۲۰۲۳-۲۰۲۴) پرداخته است. جهت گردآوری اطلاعات از رویکرد کتابخانه‌ای و برای جمع‌آوری داده‌های لازم در بخش تجربی از پرسشنامه استفاده شد.

اولین گروه سوالات تخصصی در خصوص به‌روزسانی‌ها، تغییرات مکرر و اثرات مالیاتی استانداردهای IFRS بود. یافته‌های پژوهش مطابق با نتایج مطالعات عیدان و نیما (۲۰۲۳)، صداقت گالشکلومی (۱۳۹۸) و الیاسی و ابراهیمی رومنجان (۱۳۹۸) بود.

براساس نتایج برآوردی، مشکلات رتبه‌بندی شده است. لازم به ذکر است که برای رتبه‌بندی فوق، تنها مشکلاتی که آماره t مربوط به آن‌ها بالاتر از ۱/۹۶ بوده است یا در سطح ۹۵ درصد اطمینان معنادار بوده است، وارد رتبه‌بندی شده است. ۱۰ مشکل اصلی شناسایی شده در این مطالعه به صورت زیر بوده است:

- ناکافی بودن آموزش‌های مرتبط با استانداردهای IFRS
- همگرا نبودن استانداردهای حسابداری عراق با IFRS
- برداشت‌های متفاوت از استانداردهای حسابداری IFRS
- بالا بودن هزینه‌های اعمال صحیح استانداردهای حسابداری IFRS
- کمبود متخصص و افراد آگاه به استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی
- پیچیده بودن انطباق استانداردهای IFRS با الزامات قانونی
- کمبود منابع و تخصص حرفه‌ای در زمینه استانداردهای حسابداری IFRS
- اثرات مالیاتی به‌کارگیری استانداردهای حسابداری IFRS
- به‌روزسانی‌ها و تغییرات مکرر استانداردهای IFRS
- کمبود سرمایه‌گذاری زیرساختی برای تضمین رعایت IFRS

سازی فرآیندها و کاهش هدررفت‌ها، استفاده از فناوری‌های هوشمند و بروز و مذاکره مجدد با شرکای تجاری است.

۳) مدیریت جریان نقدی: مدیریت جریان نقدی صحیح و موثر می‌تواند از مشکلات مالی جلوگیری کند. بررسی دقیق درآمدها و هزینه‌ها، کاهش بدهی و مدیریت بهینه حساب‌های دریافتی و پرداختی می‌تواند به شما کمک کند تا از نقدینگی کافی برخوردار شوید و مشکلات نقدینگی را به حداقل برسانید.

۴) مدیریت بدهی: کاهش و مدیریت بدهی می‌تواند بهبود قابل توجهی در صورت مالی داشته باشد. بررسی سیاست‌های مالی شامل میزان سود و سودآوری، مدت زمان و شرایط بازپرداخت و مدیریت دقیق بدهی می‌تواند به شما در کاهش بدهی و افزایش پایداری مالی کمک کند.

۵) تنظیم قیمت‌ها: بررسی و تنظیم قیمت‌ها بر اساس تحلیل بازار، هزینه‌ها و میزان سودآوری می‌تواند تأثیر مستقیمی در صورت مالی داشته باشد. تعیین قیمت‌های مناسب و استراتژی‌های قیمت‌گذاری عقلایی می‌تواند به شما کمک کند تا درآمدها را افزایش داده و سود قابل توجهی را به دست آورید.

۶) بهبود فرآیندهای مالی: بررسی و بهبود فرآیندهای مالی می‌تواند به کاهش خطاها، بهبود کارایی و صرفه‌جویی در هزینه‌ها منجر شود. این شامل استانداردسازی و اتوماسیون فرآیندهای مالی، استفاده از سیستم‌های مدیریت مالی موثر و ارائه آموزش و آگاهی به کارکنان مرتبط درباره روش‌ها و فرآیندهای مالی است.

۷) تنظیمات مالیاتی: بررسی و بهبود تنظیمات مالیاتی می‌تواند در بهبود صورت مالی کمک کند. از خدمات حسابداری و مالی حرفه‌ای استفاده کنید تا از تخصص آن‌ها در زمینه قوانین و مقررات مالیاتی بهره‌برداری کنید و به حداکثر رساندن مزایای مالیاتی و کاهش هزینه‌های مالیاتی بپردازید.

۸) تنوع در منابع درآمدی: از تنوع در منابع درآمدی برای کاهش ریسک و افزایش درآمد استفاده کنید. تنظیم استراتژی‌های بازاریابی مناسب و توسعه محصولات و خدمات جدید می‌تواند به شما کمک کند تا منابع درآمدی متنوع‌تری داشته باشید.

۹) تحلیل مالی دقیق: استفاده از تحلیل‌های مالی جامع و دقیق می‌تواند در شناسایی مشکلات مالی پیشرفته و ارائه راهکارهای بهبودی مؤثر باشد. از نسبت‌های مالی

دومین گروه سوالات تخصصی اختصاص به کمبود منابع، دانش کافی، تخصص حرفه‌ای و سرمایه‌گذاری زیرساختی در زمینه استانداردهای حسابداری IFRS بود. نتایج با پژوهش‌های سورینتو و کومالاساری (۲۰۱۹)، ابید (۲۰۲۲)، رحمانی و همکاران (۱۳۹۹) و دریایی و ایمنی (۱۴۰۲) همسو بود.

سومین گروه سوالات تخصصی در خصوص پیچیدگی انطباق قانونی و انتقال اطلاعات مالی استانداردهای IFRS بود. یافته‌های پژوهش مطابق با نتایج مطالعات ویرانتونگا و همکاران (۲۰۲۰) و الیاسی و ابراهیمی رومنجان (۱۳۹۸) بود.

چهارمین گروه سوالات تخصصی اختصاص به وجود مقاومت و نبود هماهنگی بین سازمانی و تضمین اجرایی در استانداردهای IFRS بود. نتایج با پژوهش‌های سورینتو و کومالاساری (۲۰۱۹)، ویرانتونگا و همکاران (۲۰۲۰) و رحمانی و همکاران (۱۳۹۹) همسو بود.

تحلیل صورت‌های مالی فرآیند تجزیه و تحلیل صورت‌های مالی یک شرکت برای اهداف تصمیم‌گیری است. ذی‌نفعان خارجی از آن برای درک سلامت کلی یک سازمان و ارزیابی عملکرد مالی و ارزش تجاری استفاده می‌کنند. اجزای داخلی نیز از آن به عنوان ابزار نظارتی برای مدیریت امور مالی استفاده می‌کنند. براساس برآوردهای صورت گرفته، مشکلات مربوط به کمبود سرمایه‌گذاری زیرساختی برای تضمین رعایت IFRS، بروزسانی‌ها و تغییرات مکرر استانداردهای IFRS، اثرات مالیاتی بکارگیری استانداردهای حسابداری IFRS، کمبود منابع و تخصص حرفه‌ای در زمینه استانداردهای حسابداری IFRS و پیچیده بودن انطباق استانداردهای IFRS با الزامات قانونی، اصلی‌ترین مشکلات صورت‌های مالی از دیدگاه پاسخ‌دهندگان بوده است.

برای بهبود و کاهش مشکلات صورت‌های مالی در عراق براساس نتایج کسب شده در این مطالعه می‌توان از راهبردها و پیشنهادها زیر استفاده کرد:

۱) برنامه‌ریزی مالی: ایجاد یک برنامه‌ریزی مالی دقیق و مستمر برای کسب و کار یا سازمان شما بسیار مهم است. این برنامه شامل بودجه‌بندی، بررسی‌های مالی دوره‌ای، پیش‌بینی درآمد و هزینه‌ها و مدیریت جریان نقدی است. بررسی منظم و بروز رسانی این برنامه می‌تواند در شناسایی مشکلات مالی پیشرفته و اجرای تصمیمات بهینه کمک کند.

۲) کاهش هزینه‌ها: بررسی هزینه‌های مختلف کسب و کار یا سازمان شما و شناسایی راهکارهای کاهش هزینه‌ها می‌تواند بهبود چشمگیری در صورت مالی داشته باشد. این شامل بررسی قراردادهای با تأمین کنندگان، بهینه

### فهرست منابع

- پاینده دوست ماسوله، حامد، خردیار، سینا، و وطن پرست، محمدرضا. (۱۴۰۳). ارتباط عملکرد پایداری اجتماعی شرکت‌ها با کیفیت افشای داوطلبانه. *دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*. ۱۳ (۴۹). ۱-۱۶.
- دریایی، عباسعلی، و ایمنی، محسن. (۱۴۰۲). خوانایی گزارشگری مالی و هزینه سرمایه: با تاکید بر نقش کیفیت گزارشگری مالی. *فصلنامه دانش حسابداری مالی*. ۱۰ (۱)، ۱۳۳-۱۶۱.
- رحمانی، علی، ولی زاده لاریجانی، اعظم، و میرزایی بیرامی، راحله. (۱۳۹۹). استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRS) و کیفیت گزارشگری مالی. *پژوهش‌های حسابداری مالی*. ۱۲ (۴)، ۵۹-۷۸.
- رحیمی، علیرضا، و کیانی، علی. (۱۴۰۳). تاثیر قابلیت مقایسه حسابداری بر کیفیت گزارشگری مالی و اجتناب مالیاتی. *پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی*. ۱۶ (۶۱)، ۱۸۷-۲۱۸.
- سعدی، جهانگیر، جعفری، علی، و نسل موسوی، سیدحسین. (۱۴۰۱). تاثیر پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بر محافظه کاری حسابداری، مدیریت سود و شفافیت اطلاعاتی. *تحقیقات حسابداری و حسابرسی (تحقیقات حسابداری)*. ۱۴ (۵۴)، ۱۶۵-۱۸۶.
- سعدی، جهانگیر، جعفری لاریجانی، علی و نسل موسوی، سید حسین. (۱۴۰۳). تاثیر پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRS) بر شفافیت مالی، ارزش‌های تاییدکنندگی و پیش‌بینی‌کنندگی. *دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*. ۱۳ (۴۹). ۱۵۶-۱۳۹.
- شبیبه، سکینه، (۱۳۹۴). حسابداری بین‌الملل و کشورهای در حال توسعه. *مطالعات حسابداری و حسابرسی*. ۵ (۱۷)، ۱۱۲-۱۲۵.
- صادقی، غلامرضا، پورآقاجان، عباسعلی، و حسینی شیروانی، میر سعید. (۱۴۰۲). تاثیر شاخص‌های فضای کسب و کار بر احتمال تقلب در صورت مالی شرکت‌ها پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. *دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*. ۱۲ (۴۷)، ۳۰۷-۳۲۲.
- صداقت گالشکلومی، ایمان. (۱۳۹۸). استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRS) مزایا، چالش‌ها و راهکارهای اجرایی پیاده‌سازی آن در ایران. *نشریه علمی رویکردهای پژوهشی نوین مدیریت و حسابداری*. ۳ (۸)، ۱۶۵-۱۸۵.

مهم مانند نسبت سودآوری، نسبت سود به فروش، نسبت بدهی به حقوق صاحبان سهام و غیره استفاده کنید تا به شناخت دقیق‌تری از عملکرد مالی خود برسید.

۱۰) مشارکت و همکاری با متخصصان مالی: از خدمات مشاوره مالی و حسابداری حرفه‌ای استفاده کنید تا به شما در شناسایی و رفع مشکلات مالی کمک شود. همچنین، برقراری ارتباط مناسب با بانک‌ها و مشاوران مالی می‌تواند در بهبود صورت مالی و دریافت پشتیبانی مالی مناسب کمک کند.

### پیشنهادها

- ۱) مطالعات آینده می‌توانند به بررسی عوامل موثر بر پذیرش سیستم حسابداری بین‌المللی در دوره قبل و بعد از پذیرش IFRS در عراق بپردازند. همچنین این مطالعات می‌تواند به محاسبه کارایی سیستم حسابداری بین‌المللی در مقابل رویکرد داخلی یا سنتی مورد استفاده بپردازند.
- ۲) مطالعات آینده می‌توانند به مقایسه تاثیر عوامل اقتصادی، سیاسی، اجتماعی، حسابداری، مذهبی و سایر عوامل دیگر بر پذیرش سیستم حسابداری بین‌المللی بپردازند و نقش هر عامل و تاثیرگذاری آن را مورد بحث و بررسی قرار دهند.
- ۳) مطالعات آینده می‌توانند به بررسی پذیرش سیستم حسابداری بین‌المللی بر فرار مالیاتی، اجتناب مالیاتی و سایر متغیرهای حسابداری بپردازند و بررسی نمایند که این سیستم تا چه اندازه به شفافیت مالی کمک کرده است.

### محدودیت‌های پژوهش

به طور قطع هر پژوهشی با محدودیتهایی در اجرا مواجه می‌شود که توجه محققان به این محدودیتها، استفاده معقول و بهتر از نتایج را فراهم می‌آورد. پژوهش حاضر نیز از محدودیتها مستثنا نبوده است. یکی از محدودیتهای پژوهش حاضر، با توجه به محدودیت دسترسی به متخصصان، کارشناسان و تحلیلگران بازار بورس در عراق، محدودیت دسترسی به نمونه بزرگتر است. همچنین، عوامل بیرونی مانند متغیرهای سیاسی، اجتماعی، فرهنگی و مذهبی ممکن است تأثیری بر نتایج پژوهش داشته باشند.

- Berger, T. M. M. (2018). *IPSAS explained: A summary of International Public Sector Accounting Standards*. John Wiley & Sons.
- Black, E. L. (2012). IFRS convergence and adoption: Challenges and opportunities. *Journal of International Accounting Research*, 11(1), 1-3.
- Bradshaw, M. T., & Miller, G. S. (2008). Will harmonizing accounting standards really harmonize accounting? Evidence from non-US firms adopting US GAAP. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 23(2), 233-264.
- Brown, P. (2011). International Financial Reporting Standards: what are the benefits. *Accounting and Business Research*, 41(3), 269-285.
- Brusca, I., Gomes, P., Fernandes, M. J., & Montesinos, V. (2021). *Challenges in the Adoption of International Public Sector Accounting Standards*. Springer International Publishing.
- Byrne, B. M. (2016). *Structural equation modeling with AMOS (3rd ed.)*. New York: Taylor & Francis.
- Camfferman, K., & Zeff, S. A. (2015). *Aiming for global accounting standards: the International Accounting Standards Board, 2001-2011*. Oxford University Press, USA.
- Carnegie, G. D., & Napier, C. J. (2002). Exploring comparative international accounting history. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 15(5), 689-718.
- Chen, H., Tang, Q., Jiang, Y., & Lin, Z. (2010). The role of international financial reporting standards in accounting quality: Evidence from the European Union. *Journal of International Financial Management & Accounting*, 21(3), 220-278.
- Chouaibi, J., & Mutar, S. M. (2024). The Impact of Mandatory IFRS Adoption on the Value Relevance of Published Accounting Information: Evidence from Iraqi Private Banks. *Asian Journal of Economics, Business and Accounting*, 24(3), 125-138.
- Dang, D. Y., Akwe, J. A., & Garba, S. B. (2020). Credit relevance after mandatory IFRS adoption in deposit money banks of Nigeria: A difference-in-differences (D-in-D) approach. *Asian Journal of Accounting Research*, 5(1), 47-61.
- 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.
- Donnelly, S. (2007). The international accounting standards board. *New Political Economy*, 12(1), 117-125.
- Ebaid, I. E. S. (2022). IFRS adoption and accounting-based performance measures: evidence from an emerging capital market. *Journal of Money and Business*, 2(1), 94-106.
- Flayyih, H. H., & Ali, Z. N. (2021). International Financial Reporting Standards IFRS and the reasons for its adoption in developing countries: A Literature Review. *Social Science and Humanities Journal (SSHJ)*, 5(4), 2171-2183.
- Fridson, M. S., & Alvarez, F. (2022). *Financial statement analysis: a practitioner's guide*. John Wiley & Sons.
- غبدیان، مرتضی، دهنوی، محمدعلی و قوام سعیدی، محمد. (۱۳۹۶). بررسی موانع و مشکلات سیستم‌های حسابداری گزارشگری مالی دولتی در مولد سازی و مدیریت دارایی‌ها در ایران. *مطالعات مدیریت و حسابداری*, ۲(۳)، ۱۹۸-۲۰۸.
- مشایخ، شهناز، حکمت، هانیه، و کاشف، معصومه. (۱۳۹۱). فاصله‌ی گزارشگری مالی از اهداف مورد نظر استانداردهای حسابداری در ایران. *حسابداری و منافع اجتماعی*, ۲(۳)، ۴۱-۶۴.
- مهام، کیهان، حیدرپور، فرزانه، و آقایی قهی، علیرضا. (۱۳۹۱). بررسی مزایا و معایب پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی به عنوان استانداردهای حسابداری ایران. *پژوهش‌های تجربی حسابداری*, ۱(۳)، ۸۷-۱۰۵.
- همت جو. (۱۳۹۸). بررسی توسعه سرمایه‌گذاری خارجی شرکت‌ها و نهادهای تحت پوشش سازمان تأمین اجتماعی. *تأمین اجتماعی*, ۱۵(۳)، ۱۰۳-۱۳۷.
- الیاسی، الهام، و ابراهیمی رومنجان، مجتبی. (۱۳۹۸). شناسایی و رتبه‌بندی مشکلات سرمایه‌گذاران پس از اجرای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در ایران. *دانش حسابداری مالی*, ۶(۲)، ۱۳۵-۱۶۰.
- Adhana, D., 2020. Convergence of International Financial Reporting Standards (IFRS) in Indian Accounting Curriculum. *Alochana Chakra Journal*, 9(4), 470-486.
- Aidan B, J., & Nima A, Z. (2023). Reflection of the impact of applying International Financial Reporting Standards (IFRS) on investors' decisions in Iraqi commercial banks. *Ghatee for Economics and Administration Sciences*, 19(1), 571-590.
- Albu, N., & Albu, C. N. (2012). International Financial Reporting Standards in an emerging economy: lessons from Romania. *Australian Accounting Review*, 22(4), 341-352.
- Al-Htaybat, K., von Alberti-Alhtaybat, L., & Hutaibat, K. A. (2011). Users' perceptions on Internet Financial Reporting practices in emerging markets: Evidence from Jordan. *International Journal of business and Management*, 6(9), 170-182.
- Ali, M.J., Ahmed, K. & Eddie, I.A. (2009). The adoption of international financial reporting standards (IFRS) in emerging economies: the case for South Asia. *Accounting in Emerging Economies*, 9(1), 1-30.
- Atrill, P., & McLaney, E. J. (2015). *Accounting and Finance for Non-specialists*. Pearson Education.
- Barth, M. E., Landsman, W. R., & Lang, M. H. (2008). International accounting standards and accounting quality. *Journal of Accounting Research*, 46(3), 467-498.

- Smith, J. (2020). The Humanitarian Crisis in Yemen: Causes and Consequences. *Journal of Humanitarian Studies*, 15(2), 45-67.
- Subramanyam, K. R. (2014). *Financial statement analysis*. McGraw-Hill.
- Suryanto, T., & Komalasari, A. (2019). Effect of mandatory adoption of international financial reporting standard (IFRS) on supply chain management: A case of Indonesian dairy industry. *Uncertain Supply Chain Management*, 7(2), 169-178.
- Trimble, M. (2017). *The historical and current status of IFRS adoption around the world*. University of Mannheim.
- Wahlen, J. M., Baginski, S. P., & Bradshaw, M. T. (2018). *Financial reporting, financial statement analysis, and valuation: A strategic perspective*. Cengage learning.
- Walton, P., Haller, A., & Raffournier, B. (2003). *International accounting*. Thomson Learning.
- Weerathunga, P. R., Xiaofang, C., Nurunnabi, M., Kulathunga, K. M. M. C. B., & Swarnapali, R. M. N. C. (2020). Do the IFRS promote corporate social responsibility reporting? Evidence from IFRS convergence in India. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 40, 100336.
- Hair, J. F., Black, W. C., Babin, B. J., Anderson, R. E., & Tatham, R. L. (2014). *Multivariate data analysis*. Pearson Prentice Hall.
- 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.
- Ismail, R. (2017). An Overview of International Financial Reporting Standards (IFRS). *International Journal of Engineering Science Invention*, 6(5), 15-24.
- Jeffers, A. E., & Askew, S. (2010). Analyzing financial statements under IFRS-opportunities & challenges. *Journal of Leadership, Accountability and Ethics*, 8(1), 1-12.
- Johnson, A., & Brown, R. (2019). Conflict Dynamics in Yemen: A Comparative Analysis. *International Journal of Conflict Studies*, 10(3), 89-105.
- Kaaya, I. D. (2015). The International Financial Reporting Standards (IFRS) and value relevance: A review of empirical evidence. *Journal of Finance and Accounting*, 3(3), 37-46.
- Karapinar, A., & Zaif, F. (2022). Does the IFRS improve earnings quality? A comparison of Turkish GAAP and IFRS. *Journal of Islamic Accounting and Business Research*, 13(2), 277-296.
- Khlif, H., & Samaha, K. (2016). Audit committee activity and internal control quality in Egypt: does external auditor's size matter. *Managerial Auditing Journal*, 31(3), 269-289.
- Khudir, I. (2021). *Challenges in Transitioning from a Unified Accounting System to International Financial Reporting Standards: The Case of Kurdistan*. Iraq Auckland University of Technology.
- Kumar, K. A. (2014). International financial reporting standard (IFRS): Prospects and challenges. *Journal of Accounting & marketing*, 3(1), 1-4.
- Liapis, K. J., & Thalassinou, E. (2014). A Comparative Analysis for the Accounting Reporting of ~ Employee Benefits Between IFRS and Other Accounting Standards: A Case Study for the Biggest Listed Entities in Greece. *American Journal of Economics and Business Administration*, 5(4), 153-167.
- Light, J. O. (2009). *Financial statement analysis*. Wiley Online Library.
- Little, T. D. (2013). *The Oxford Handbook of Quantitative Methods in Psychology*. OUP USA.
- Ortega, X. (2017). A review of IFRS and US GAAP convergence history and relevant studies. *International Business Research*, 10(9), 31-38.
- Poudel, G., Hellmann, A., & Perera, H. (2014). The adoption of International Financial Reporting Standards in a non-colonized developing country: The case of Nepal. *Advances in Accounting*, 30(1), 209-216.
- Ramanna, K., & Sletten, E. (2009). *Why do countries adopt International Financial Reporting Standards*. Working paper, Harvard Business School.



*Accounting Knowledge & Management Auditing*  
Vol. 17/ No. 65/ Spring 2027

## **Identifying and Ranking the Problems of The Financial Statements of The Companies Listed on The Iraqi Stock Exchange After the Implementation of IFRS.**

**Montazer Hamed Aziz**

PhD, Shiraz University, Department of Accounting,  
muntadherhamid81@gmail.com

**Mohammad Hossein Setayesh**

Professor, Shiraz University, Department of Accounting,  
setayesh@shirazu.ac.ir

**Navid Reza Namazi**

Assistant Professor, Shiraz University, Department of Accounting,  
nnamazi@rose.shirazu.ac.ir

### **Abstract**

Financial statements help companies evaluate their financial performance. This study has identified the problems of financial statements after the implementation of international financial reporting standards in companies listed on the Iraqi Stock Exchange in the year 1402 (2023-2024). A library approach was used, and a questionnaire was used to collect the necessary data in the experimental part. The sample size was considered to be 74 people using available sampling. Also, to analyze the data and rank the problems with the financial statements of the accepted companies in Iraq, the Structural Equation Modeling (SEM) approach was used in Lisrel software. The rating results showed that the problems related to the lack of infrastructure investment to ensure compliance with IFRS, frequent updates and changes of IFRS standards, tax effects of applying IFRS accounting standards, lack of resources and professional expertise in the field of IFRS accounting standards and also, the complexity of compliance of IFRS standards with legal requirements has been the main problem of financial statements from the point of view of the respondents. Also, no significant difference was observed between the period before the application of IFRS international standards and the period after, in terms of improving the quality of financial statements. Examining the problems of financial statements identifies the risks in investment and helps to make more rational decisions.

**Keywords:** Financial Statements, International Financial Reporting Standards, Iraqi Stock Exchange.

