



جامعة أربيل التقنية
الكلية التقنية الإدارية
قسم تقنيات الحاسبة

دور التبني الإلزامي لمعايير الإبلاغ المالي الدولية في عملية تدقيق الحسابات وانعكاسه في ممارسات التدقيق غير المنتظم

دراسة تحليلية لآراء عينة من الأكاديميين المختصين ومراقبي الحسابات في إقليم كردستان / العراق

أطروحة

مقدمة الى مجلس الكلية التقنية الإدارية في جامعة أربيل التقنية
وهي جزء من متطلبات نيل شهادة دكتوراه فلسفة في الحاسبة

من قبل

سلوان نعمت حنا

بكالوريوس – جامعة اربيل التقنية – 2010

ماجستير – جامعة دهوك – 2015

ياشرف

أ. د. سيروان كريم عيسى

ايلول 2023

تعهد الطالب

أتعهد بأن هذه الأطروحة الموسومة بـ(دور التنبؤ الإلزامي لمعايير الإبلاغ المالي الدولية في عملية تدقيق الحسابات وانعكاسه في ممارسات التدقيق غير المنتظم – دراسة تحليلية لآراء عينة من الأكاديميين المختصين ومراقبي الحسابات في إقليم كردستان / العراق) قد تم إنجازها وكتابتها من قبلي بشكل كامل، وأن الكتابة والنتائج هي من خالص عملي وجهدي الشخصي ولم انشرها من قبل ولم أقدمها لأي جهة من قبل لنيل درجة علمية. أتعهد بانني ذكرت المصادر بشكل أمين أينما اقتبست.

التوقيع : 

اسم الطالب : سلوان نعمت حنا

التاريخ : / /

تأييد المشرف وموافقته

أؤيد بأن هذه الأطروحة الموسومة بـ(دور التنبؤ الإلزامي لمعايير الإبلاغ المالي الدولية في عملية تدقيق الحسابات وانعكاسه في ممارسات التدقيق غير المنتظم – دراسة تحليلية لآراء عينة من الأكاديميين المختصين ومراقبي الحسابات في إقليم كردستان العراق) قد أنجزت وكتبت تحت إشرافي وأنا أوافق بأن تقدم بشكلها الحالي للمناقشة لنيل درجة الدكتوراه في اختصاص المحاسبة.

التوقيع : 

اسم المشرف : أ. د. سيروان كريم عيسى

التاريخ : / /

إقرار المقوم اللغوي

أشهد بأن الاطروحة الموسومة بـ(دور التبي الالزامي لمعايير الابلاغ المالي الدولية في عملية تدقيق الحسابات وانعكاسه في ممارسات التدقيق غير المنتظم – دراسة تحليلية لآراء عينة من الأكاديميين المختصين ومراقبي الحسابات في إقليم كردستان / العراق) التي قدمها الطالب (سلوان نعمت حنا)، قد أجريت مراجعتها من الناحية اللغوية بحيث أصبحت بأسلوب علمي سليم وخالية من الاخطاء اللغوية ولأجله وقعت.

 التوقيع :

الاسم : أ. م. د. عبد الستار صالح أحمد البناء

القسم : اللغة العربية

الكلية / الجامعة : كلية التربية / جامعة صلاح الدين

التاريخ : / /

اقرار رئيس القسم

أؤيد بان الطالب (سلوان نعمت حنا) قد انجز المتطلبات المطلوبة كافة، ولوجود التوصيات الضرورية، اقدم هذه الاطروحة الموسومة بـ(دور التبيي الالزامي لمعايير الابلاغ المالي الدولية في عملية تدقيق الحسابات وانعكاسه في ممارسات التدقيق غير المنتظم - دراسة تحليلية لآراء عينة من الأكاديميين المختصين ومراقبي الحسابات في إقليم كوردستان / العراق) للمناقشة.

التوقيع :



الاسم : د. ارشد صديق عبدالله

التاريخ : / /

اقرار مسؤول الدراسات العليا في الكلية

أؤيد بأن الطالب (سلوان نعمت حنا) قد انجز المتطلبات المطلوبة كافة، لذا أوافق على تقديمها للمناقشة.

التوقيع :



الاسم : كوسار نجم الدين محمد

التاريخ : / /

قرار لجنة المناقشة

نحن لجنة مناقشة طالب الدكتوراه (سلوان نعمت حنا)، قد ناقشنا الطالب في اطروحته الموسومة بـ(دور التبني الالزامي لمعايير الابلاغ المالي الدولية في عملية تدقيق الحسابات وانعكاسه في ممارسات التدقيق غير المنتظم - دراسة تحليلية لآراء عينة من الأكاديميين المختصين ومراقبي الحسابات في إقليم كردستان / العراق)، ونحن نقرر بان الاطروحة تستوفي متطلبات درجة الدكتوراه في اختصاص المحاسبة.

التوقيع :

الاسم : أ. د. پەرژین شیخ محمد عزیز

عضو اللجنة

التاريخ :

التوقيع :

الاسم : أ. د. باسمه فالح النعیمی

عضو اللجنة

التاريخ :

التوقيع :

الاسم : أ. م. د. شلیر عبدالرحمن صدیق

عضو اللجنة

التاريخ :

التوقيع :

الاسم : أ. م. د. دلیر موسی احمد

عضو اللجنة

التاريخ :

التوقيع :

الاسم : أ. د. فاضل نبی عثمان

رئيس اللجنة

التاريخ :

التوقيع :

الاسم : أ. د. سیروان کریم عیسی

عضو اللجنة (المشرف)

التاريخ :

مصادقة مجلس الكلية

صادق مجلس الكلية التقنية الإدارية / أربیل على قرار لجنة المناقشة.

التوقيع :

الاسم : أ. م. د. آزاد احمد محمود

عميد الكلية التقنية الإدارية / أربیل

التاريخ :

الاهداء

- إلى صاحبة القلب الكبير النابض بالحياة والمفعم بالحب والحنان، إلى التي سهرت وتعبت وتابعت مسيرة حياتي ومنحتني الثقة والامل بالمستقبل، عهدي لك أن لا أنسى فضلك ابداً

والدتي الغالية

- إلى الانسان الذي علمني كيف يكون الصبر طريقاً للنجاح، إلى الذي كان على الدوام سنداً وقُدوة ومعلماً، إلى الذي لم اجد عبارات تجزيه حقه بالتقدير والاحترام

والدي الحبيب

أهدي ثمرة جهدي هذه

شكر وتقدير

أشكر الله الذي وهبني نعمة العلم ووفقني في انجاز هذه الاطروحة.

أوجه شكري وتقديري الخالصين الى الأستاذ المشرف الدكتور (سيروان كريم عيسى)

الذي قبل الاشراف على أطروحتي هذه، وعلى نصائحه وتوجيهاته القيمة، وعلى جميل صبره.

ويشرفني ان أتوجه بالشكر الى أعضاء لجنة المناقشة لتفضلهم بقبول مناقشة هذه الاطروحة والحكم عليها.

كما واقدم شكري وامتناني لجميع الأساتذة الافاضل الذين درسوني في المرحلة التحضيرية (الكورس)، والى

رئاسة قسم تقنيات الحاسبة، وعمادة الكلية التقنية الإدارية، وايضاً الى رئاسة جامعة أربيل التقنية على

جهودهم المخلصة اثناء الدراسة واعداد هذه الاطروحة، لهم مني كل التقدير والاحترام.

كما واتقدم بالشكر العميق الى والدي الحبيب و والدتي الحبيبة على مساعدتهما ودعمهما لي الدائم، داعياً

لهما بدوام الصحة والعافية، وايضاً الى كل من وقف بجاني خلال مسيرتي الدراسية هذه.

واتقدم بالشكر ايضاً الى كل من شجعني ولو بكلمة، وكل من مد لي يد العون، سواء من قريب او من بعيد.

واسأل الله ان يجزي عني جميع من كان لهم فضل علي ولم اذكرهم.

ومن الله التوفيق

المستخلص

تهدف الدراسة الى تحديد دور التبني الازمائي لمعايير (IFRSs-IASs) في عملية تدقيق الحسابات وانعكاسه في ممارسات التدقيق غير المنتظم، نتيجة قيام مراقبي الحسابات العاملين في إقليم كردستان / العراق بتبني ممارسات التدقيق غير المنتظم استجابةً للضغوط التي يتعرضون لها عند التعامل مع وتطبيق تلك المعايير، فضلاً عن الضغوط التي قد تفرضها على عملية تدقيق الحسابات بشكل عام من جانب تعقيد مهمة التدقيق، واتساع نطاق عملية التدقيق، وضغوط وقت عملية التدقيق، واتعاب التدقيق التي قد تؤدي بمراقبي الحسابات الى الانخراط في ممارسات التدقيق غير المنتظم.

وقمت تغطية الدراسة من خلال الاطار الميداني، اذ تم استقصاء آراء الاكاديميين المختصين ومراقبي الحسابات في اقليم كردستان / العراق حول موضوع الدراسة، وتم اختيار مجموعة من الاكاديميين المختصين (الاساتذة الجامعيين)، ومراقبي الحسابات كعينة للدراسة والذين بلغ عددهم (168) فرداً، وتم توزيع استمارات الاستبانة عليهم، ومن ثم تم تحليل النتائج باستخدام برنامج الحزمة الاحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS).

وتوصلت الدراسة الى مجموعة من الاستنتاجات أهمها، ان معايير (IFRSs-IASs) تتميز بطبيعتها المعقدة التي تتطلب وجود إمكانيات وقدرات عالية لتفسيرها وتطبيقها، كما وان الزام الوحدات الاقتصادية في الإقليم بتبنيها يخلق ضغوطاً على عملية تدقيق الحسابات، ويجعل مراقبي الحسابات ان ينخرطوا بممارسات التدقيق غير المنتظم، التي تؤثر بشكل سلبي في جودة الأداء المهني، وجودة العملية التدقيقية، وسمعة مهنة تدقيق الحسابات في الاقليم.

وعليه أوصى الباحث دراسة وتحليل تجارب الدول المتقدمة التي اتخذت خطوات جادة ونجحت في التحول الى تطبيق معايير (IFRSs-IASs) بشكل سليم، الى جانب قيام المنظمات المهنية في الاقليم بإعادة تهيئة البيئة المحاسبية والتدقيقية لتتوافق مع استخدام أساس المبادئ في صياغة المعايير، سواء أكانت من حيث الثقافة المحاسبية، التعليم المحاسبي، توجيه مراقبي الحسابات، البيئة الرقابية، ممارسة الاحكام المهنية، وغيرها من العوامل الحاكمة لتطبيق هذا النوع من المعايير، فضلاً عن تعزيز سمعة مهنة تدقيق الحسابات في الاقليم من خلال فرض عقوبات وغرامات على مراقبي الحسابات الذين يثبت بانهم يمارسون سلوكيات مختلة وممارسات غير منتظمة، ولا يلتزمون بأخلاقيات المهنة، ويخرجون عن السلوك والأداء المهني السليم عند أداء مهام التدقيق.

قائمة المحتويات

الصفحة	الموضوع
I	تعهد الطالب، وتأييد المشرف وموافقته
II	إقرار المقوم اللغوي
III	اقرار رئيس القسم، واقرار مسؤول الدراسات العليا في الكلية
IV	قرار لجنة المناقشة، ومصادقة مجلس الكلية
V	الإهداء
VI	شكر وتقدير
VII	المستخلص باللغة العربية
VIII	قائمة المحتويات
IX	قائمة الأشكال
IX	قائمة الجداول
XI	قائمة الملاحق
XI	قائمة المختصرات المستخدمة في الدراسة
1	المقدمة
الفصل الاول : منهجية الدراسة ودراسات سابقة	
9 - 4	المبحث الأول : منهجية الدراسة
17 - 10	المبحث الثاني : دراسات سابقة
الفصل الثاني : مدخل الى معايير الابلاغ المالي الدولية (IFRSs-IASs)	
40 - 19	المبحث الأول : ماهية معايير الابلاغ المالي الدولية (IFRSs-IASs) واسهاماتها في عملية التوافق وتوحيد الممارسات المحاسبية على المستوى الدولي
66 - 41	المبحث الثاني : طبيعة معايير الابلاغ المالي الدولية (IFRSs-IASs) ومعوقات وصعوبات الالتزام بتبنيها
الفصل الثالث : عملية تدقيق الحسابات في ظل معايير الابلاغ المالي الدولية (IFRSs-IASs)	
85 - 68	المبحث الأول : الإطار العام لمهنة تدقيق الحسابات
106 - 86	المبحث الثاني : آثار التبني الانزامي لمعايير الابلاغ المالي الدولية (IFRSs-IASs) في عملية تدقيق الحسابات
الفصل الرابع : التدقيق غير المنتظم في ظل الضغوط على عملية تدقيق الحسابات	
126 - 108	المبحث الأول : ماهية التدقيق غير المنتظم
145 - 127	المبحث الثاني : ممارسات التدقيق غير المنتظم في ظل ضغوط (IFRSs-IASs) على عملية تدقيق الحسابات
الفصل الخامس : العلاقة والتأثير بين معايير الابلاغ المالي الدولية وعملية تدقيق الحسابات وممارسات التدقيق غير المنتظم / الدراسة الميدانية	
171 - 147	المبحث الاول : الاطار العام للدراسة الميدانية والوصف الاحصائي لمتغيرات الدراسة
190 - 172	المبحث الثاني : اختبار وتحليل فرضيات الدراسة ونتائجها
الفصل السادس : الاستنتاجات والتوصيات	
194 - 192	المبحث الاول : الاستنتاجات
197 - 195	المبحث الثاني : التوصيات والمقترحات

R1 – R24	المصادر والمراجع
A1 – A8	الملاحق
	المستخلص باللغة الكوردية
	المستخلص باللغة الانكليزية

قائمة الأشكال

الرقم	اسم الشكل	الصفحة
1	انموذج الدراسة	8
2	تدرج مستويات توحيد الممارسات المحاسبية على المستوى الدولي	25
3	الهيكل التنظيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)	33
4	العلاقة بين حمل المعلومات ودقة القرارات	51
5	هيكلية النشرات الصادرة عن مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية (IAASB)	75
6	المتغيرات المسببة لتعقيد مهمة التدقيق	88
7	درجة العناية المهنية ودرجة الثقة في التدقيق في ظل معايير (IFRSs-IASs) القائمة على اساس المبادئ مقارنةً بأساس القواعد وباختلاف تعقيد مهمة التدقيق	91

قائمة الجداول

الرقم	اسم الجدول	الصفحة
1	عرض موجز للقواعد المحاسبية المحلية	35
2	معايير المحاسبة الدولية (IASs)، ومعايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRSs) الصادرة لغاية عام (2021)	38
3	تفسيرات لجنة التفسيرات الدائمة (SIC)، ولجنة تفسيرات الإبلاغ المالي الدولية (IFRIC) الصادرة لغاية عام (2021)	40
4	التعبيرات الاحتمالية اللفظية (VPE) الأكثر استخداماً في معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRSs-IASs)	45
5	التحسينات السنوية لمعايير الإبلاغ المالي الدولية	49
6	الإجراءات التي تمت على معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRSs-IASs)	59
7	المعايير الدولية للتدقيق (ISA) الصادرة لغاية عام (2021)	76
8	عرض موجز لأدلة التدقيق المحلية	79
9	إجراءات تدقيق إضافية في ظل معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRSs-IASs)	95
10	هيكل استثمار الاستبانة	148
11	مقياس ليكورت الحماسي المعتمد في الدراسة	148
12	قيم اوزان واتجاه الرأي لمقياس ليكورت الحماسي المعتمد في الدراسة	149
13	عدد الاستثمارات الموزعة والمقبولة في الدراسة	150
14	معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الأول (معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRSs-IASs) والمعدل الكلي لفقراته	150

151	معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني - البعد الاول (ضغوط تعقيد مهمة التدقيق) والمعدل الكلي لفقراته	15
151	معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني - البعد الثاني (ضغوط اتساع نطاق عملية التدقيق) والمعدل الكلي لفقراته	16
152	معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني - البعد الثالث (ضغوط وقت عملية التدقيق) والمعدل الكلي لفقراته	17
152	معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني - البعد الرابع (ضغوط اتعاب التدقيق) والمعدل الكلي لفقراته	18
153	معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثالث (ممارسات التدقيق غير المنتظم) والمعدل الكلي لفقراته	19
153	معاملات الارتباط بين كل محور (بعد) من محاور (ابعاد) الاستبانة والمعدل الكلي لجميع فقرات الاستبانة	20
154	معامل الثبات (الفا كرونباخ)	21
155	توزيع عينة الدراسة وفق الوظيفة	22
156	توزيع عينة الدراسة وفق التحصيل الدراسي	23
156	توزيع عينة الدراسة وفق عدد سنوات الخبرة	24
157	وصف آراء عينة الدراسة تجاه المحور الاول (معايير الابلاغ المالي الدولية - IFRSs) IASs	25
160	وصف آراء عينة الدراسة تجاه المحور الثاني / البعد الأول (ضغوط تعقيد مهمة التدقيق)	26
162	وصف آراء عينة الدراسة تجاه المحور الثاني / البعد الثاني (ضغوط اتساع نطاق عملية التدقيق)	27
164	وصف آراء عينة الدراسة تجاه المحور الثاني / البعد الثالث (ضغوط وقت عملية التدقيق)	28
166	وصف آراء عينة الدراسة تجاه المحور الثاني / البعد الرابع (ضغوط اتعاب التدقيق)	29
168	متوسط المتوسطات للأبعاد الفرعية لمحور (عملية تدقيق الحسابات)	30
168	وصف آراء عينة الدراسة تجاه المحور الثالث (ممارسات التدقيق غير المنتظم)	31
173	معامل الارتباط بين التنبئ الالزامي لمعايير الابلاغ المالي الدولية (IFRSs-IASs) وعملية تدقيق الحسابات	32
173	تحليل التباين (ANOVA) للانحدار الخطي لتغيري التنبئ الالزامي لمعايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRSs-IASs) وعملية تدقيق الحسابات	33
174	معامل الارتباط بين التنبئ الالزامي لمعايير الابلاغ المالي الدولية (IFRSs-IASs) وضغوط تعقيد مهمة التدقيق	34
175	تحليل التباين (ANOVA) للانحدار الخطي لتغيري التنبئ الالزامي لمعايير الابلاغ المالي الدولية (IFRSs-IASs) وضغوط تعقيد مهمة التدقيق	35
176	معامل الارتباط بين التنبئ الالزامي لمعايير الابلاغ المالي الدولية (IFRSs-IASs) وضغوط اتساع نطاق عملية التدقيق	36
177	تحليل التباين (ANOVA) للانحدار الخطي لتغيري التنبئ الالزامي لمعايير الابلاغ المالي الدولية (IFRSs-IASs) وضغوط اتساع نطاق عملية التدقيق	37

178	معامل الارتباط بين التبنى الالزامي لمعايير الابلاغ المالي الدولية (IFRSs-IASs) وضغوط وقت عملية التدقيق	38
179	تحليل التباين (ANOVA) للانحدار الخطي لمتغيري التبنى الالزامي لمعايير الابلاغ المالي الدولية (IFRSs-IASs) وضغوط وقت عملية التدقيق	39
180	معامل الارتباط بين التبنى الالزامي لمعايير الابلاغ المالي الدولية (IFRSs-IASs) وضغوط اتعاب التدقيق	40
181	تحليل التباين (ANOVA) للانحدار الخطي لمتغيري التبنى الالزامي لمعايير الابلاغ المالي الدولية (IFRSs-IASs) وضغوط اتعاب التدقيق	41
182	معامل الارتباط بين عملية تدقيق الحسابات وممارسات التدقيق غير المنتظم	42
183	تحليل التباين (ANOVA) للانحدار الخطي لمتغيري عملية تدقيق الحسابات وممارسات التدقيق غير المنتظم	43
184	معامل الارتباط بين ضغوط تعقيد مهمة التدقيق وممارسات التدقيق غير المنتظم	44
184	تحليل التباين (ANOVA) للانحدار الخطي لمتغيري ضغوط تعقيد مهمة التدقيق وممارسات التدقيق غير المنتظم	45
185	معامل الارتباط بين ضغوط اتساع نطاق عملية التدقيق وممارسات التدقيق غير المنتظم	46
186	تحليل التباين (ANOVA) للانحدار الخطي لمتغيري ضغوط اتساع نطاق عملية التدقيق وممارسات التدقيق غير المنتظم	47
187	معامل الارتباط بين ضغوط وقت عملية التدقيق وممارسات التدقيق غير المنتظم	48
188	تحليل التباين (ANOVA) للانحدار الخطي لمتغيري ضغوط وقت عملية التدقيق وممارسات التدقيق غير المنتظم	49
189	معامل الارتباط بين ضغوط اتعاب التدقيق وممارسات التدقيق غير المنتظم	50
189	تحليل التباين (ANOVA) للانحدار الخطي لمتغيري ضغوط اتعاب التدقيق وممارسات التدقيق غير المنتظم	51

قائمة الملاحق

الرقم	اسم الملحق	الصفحة
1	طلب تحكيم استمارة الاستبانة	A1
2	أسماء محكمي استمارة الاستبانة	A2
3	استمارة الاستبانة	A3 – A8

قائمة المختصرات المستخدمة في الدراسة

المختصر	مصطلح المختصر باللغة الانكليزية	مصطلح المختصر باللغة العربية
AAA	American Accounting Association	جمعية المحاسبة الامريكية
AAOIFI	Accounting & Auditing Organization for Islamic Financial Institutions	هيئة المحاسبة والمراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants	المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين
APB	Auditing Practices Board	مجلس ممارسات التدقيق

ARL	Audit Report Lag	تأخير تقرير التدقيق
ASB	Auditing Standards Board	مجلس معايير التدقيق
COBAC	Committee on Basic Auditing Concepts	لجنة المفاهيم الأساسية للتدقيق
CPA	Certified Public Accountants	المحاسبين القانونيين المعتمدين
DAB	Dysfunctional Audit Behavior	سلوك التدقيق المختل
ECL	Expected Credit Losses	خسائر الائتمان المتوقعة
FASB	Financial Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة المالية
FRC	Financial Reporting Council	مجلس الإبلاغ المالي
FSA	Financial Services Authority	هيئة الخدمات المالية
GAAP	Generally Accepted Accounting Principles	المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً
GAAS	Generally Accepted Auditing Standards	معايير التدقيق المتعارف عليها
GASB	Governmental Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة الحكومية
GFI	Gunning Fog Index	مؤشر جانينج للضبابية
IAASB	International Auditing and Assurance Standards Board	مجلس معايير التدقيق والتأكد الدولية
IAESB	International Accounting Education Standards Board	مجلس معايير التعليم المحاسبي الدولية
IAPC	International Auditing Practices Committee	لجنة ممارسات التدقيق الدولية
IAPN	International Auditing Practice Notes	ملاحظات ممارسة التدقيق الدولي
IASB	International Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة الدولية
IASC	International Accounting Standards Committee	لجنة معايير المحاسبة الدولية
IASs	International Accounting Standards	معايير المحاسبة الدولية
ICAS	Institute of Chartered Accountants of Scotland	معهد المحاسبين القانونيين في اسكتلندا
IESBA	International Ethics Standards Board for Accountants	مجلس معايير اخلاقيات المهنة الدولية للمحاسبين
IFAC	International Federation of Accountants	الاتحاد الدولي للمحاسبين
IFAD	International Forum on Accountancy Development	المنتدى الدولي لتطوير المحاسبة
IFRIC	International Financial Reporting Interpretations Committee	لجنة تفسيرات الإبلاغ المالي الدولية

IFRSs	International Financial Reporting Standards	معايير الإبلاغ المالي الدولية
IIA	Institute of Internal Auditors	معهد المدققين الداخليين
IOSCO	International Organization of Securities Commissions	المنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية
IPSASB	International Public Sector Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبية في القطاع العام الدولية
ISA	International Standards on Auditing	المعايير الدولية للتدقيق
ISAE	International Standards on Assurance Engagements	المعايير الدولية لارتباطات التأكيد
ISO	International Organization for Standardization	المنظمة الدولية للتوحيد القياسي
ISQC	International Standards on Quality Control	المعايير الدولية لرقابة الجودة
ISQM	International Standards on Quality Management	المعايير الدولية لإدارة الجودة
ISRE	International Standards on Review Engagements	المعايير الدولية لارتباطات الفحص
ISRS	International Standards on Related Services	المعايير الدولية للخدمات ذات العلاقة
PCAOB	Public Company Accounting Oversight Board	مجلس الاشراف المحاسبي على الشركات العامة
PIOB	Public Interest Oversight Board	مجلس مراقبة المصلحة العامة
PMSO	Premature sign off	الانهاء المبكر لإجراءات التدقيق
RAQB	Reduced Audit Quality Behavior	السلوك المنخفض لجودة التدقيق
SAS	Statement on auditing standards	نشرات معايير التدقيق
SEC	Securities and Exchange Commission	هيئة الأوراق المالية والبورصات
SIC	Standing Interpretations Committee	لجنة التفسيرات الدائمة
SMEs	Small and medium-sized enterprises	المشروعات الصغيرة والمتوسطة الحجم
SSARS	Statement on Standards for Accounting and Review Services	نشرات معايير خدمات المحاسبة والمراجعة
TBP	Time Budget Pressure	ضغوط موازنة الوقت
TDP	Time Deadline Pressures	ضغوط الموعد النهائي للوقت
URT	Underreporting of time	الإبلاغ المنخفض عن الوقت المنفق
VPE	Verbal Probability Expressions	التعبيرات الاحتمالية اللفظية

المقدمة

مع تسارع انتشار العولمة وتطور التكنولوجيا وظهور الوحدات الاقتصادية المتعددة الجنسيات وهيمنتها على القطاع الاقتصادي العالمي، اتجهت العديد من الدول الى تحقيق التوافق الخاسبي بين معاييرها وانظمتها المحاسبية المحلية مع معايير (IFRSs-IASs) بدرجات متفاوتة، او التبيي والتطبيق الكامل لتلك المعايير.

وعلى الصعيد المحلي فهناك جهود كبيرة تبذل من قبل المعنيين بمهنة المحاسبة لتغيير او تطوير او تعديل النظام المحاسبي الموحد والتوجه نحو تطبيق معايير (IFRSs-IASs) خاصة بعدما قرر مجلس المعايير المحاسبية والرقابية العراقي التابع لديوان الرقابة المالية الاتحادي بان سريان تطبيق معايير (IFRSs-IASs) في العراق سيكون على الحسابات الختامية للسنة المالية المنتهية في (2021).

واجهت العديد من الدول مشاكل ومعوقات عند تطبيق معايير (IFRSs-IASs) خاصة الدول النامية منها، ويعود سبب ذلك الى ان هذه المعايير تم وضعها حسب خصائص ومميزات بيئات الدول المتقدمة، كما ويتسم بعضها بالتعقيد الشديد مما يصعب فهمها والتعامل معها، وايضاً تتطلب العديد منها طرائق قياس صعبة التطبيق والافصاحات الكثيرة والمطولة المصاحبة لها، مما تفرض ضغوطات كبيرة ومتنوعة عند التعامل معها.

ان ضغوط التعامل وتطبيق معايير (IFRSs-IASs) لا تواجه فقط معدي القوائم المالية في الوحدات الاقتصادية، بل مراقبي الحسابات ايضاً وعملية تدقيق الحسابات بشكل عام في ضوء العلاقة المتينة التي تجمع بين المحاسبة والتدقيق، وباعتبارهم الجهة التي توفر الاطمئنان للأداء المالي والمركز المالي للوحدات الاقتصادية، وتعزز مصداقية المعلومات المالية المعروضة في القوائم المالية من خلال عمليات الفحص والتحقق والاختبار التي يقومون بها.

ان التغيرات المستمرة والضغوطات التي تطرأ على عملية تدقيق الحسابات هذه لها دور مهم في اتجاه مراقبي الحسابات لتبني ممارسات التدقيق غير المنتظم (Irregular Auditing) والتي هي عبارة عن مجموعة من ممارسات غير المرغوب فيها تمثل خللاً وظيفياً عن قواعد السلوك النمطي المبني على الاسس المتعارف عليها، والاخلال بالمعايير والاجراءات المتبعة في مهنة التدقيق، والذي يؤدي هذا السلوك الى انخفاض جودة الاداء المهني لمراقبي الحسابات، وبالتالي يؤثر في جودة التقارير المالية.

ونظراً لأن بيئة إقليم كردستان والوحدات الاقتصادية العاملة فيها ملزمة ايضاً بتطبيق معايير (IFRSs-IASs)، لذا اقتضت الحاجة الى دراسة تلك المعايير والتعرف على متطلبات القياس والافصاح فيها ودرجة تعقيدها وصعوبات تطبيقها، من اجل تجنب آثارها السلبية في نتائج التطبيقات المحاسبية المحلية في الإقليم، وتجنب الوقوع في الازمات المالية نتيجة تبنيها،

لذلك فان هذه الدراسة تحاول ابراز دور التبنى الإلزامي لمعايير الابلاغ المالي الدولية في عملية تدقيق الحسابات وانعكاسه في ممارسات التدقيق غير المنتظم.

وتضمنت هيكلية هذه الدراسة بشكل عام ستة فصول، اذ احتوى الفصل الاول على مبحثين، المبحث الأول منهجية الدراسة التي اشتملت على مشكلة الدراسة، وأهدافها، وأهميتها، والفرضيات القائمة عليها، والمنهج الذي أتبعته، ومصادر جمع البيانات والمعلومات. أما المبحث الثاني فشمّل عرضاً لأهم دراسات سابقة التي تطرقت إلى متغيرات الدراسة، وما امتازت فيه هذه الدراسة عن سابقتها من دراسات.

أما الفصل الثاني فقد اشتمل على مبحثين، المبحث الأول تناول ماهية معايير (IFRSs-IASs) واسهاماتها في عملية التوافق وتوحيد الممارسات المحاسبية على المستوى الدولي. أما المبحث الثاني فتناول طبيعة معايير (IFRSs-IASs) ومعوقات وصعوبات الالتزام بتبنيها.

في حين احتوى الفصل الثالث على مبحثين أيضاً، اذ تطرق المبحث الأول الى الاطار العام لمهنة تدقيق الحسابات. في حين تطرق المبحث الثاني الى آثار التبنى الإلزامي لمعايير (IFRSs-IASs) في عملية تدقيق الحسابات.

وشمل الفصل الرابع مبحثين، المبحث الأول تناول ماهية التدقيق غير المنتظم. أما المبحث الثاني فتناول ممارسات التدقيق غير المنتظم في ظل ضغوط (IFRSs-IASs) على عملية تدقيق الحسابات.

وتضمن الفصل الخامس الدراسة الميدانية لبيان العلاقة والتأثير بين معايير (IFRSs-IASs) وعملية تدقيق الحسابات وممارسات التدقيق غير المنتظم وأحتوى على مبحثين، المبحث الأول تناول الاطار العام للدراسة الميدانية والوصف الاحصائي لمتغيرات الدراسة، أما المبحث الثاني فقد شمل اختبار وتحليل فرضيات الدراسة ونتائجها التي توصل اليها الباحث. واختتمت الدراسة في الفصل السادس بعدد من الاستنتاجات التي جاءت في المبحث الأول منها، أما في المبحث الثاني فقد طرح الباحث مجموعة من التوصيات في ضوء النتائج التي توصلت إليها الدراسة، فضلاً عن عدد من المقترحات المستقبلية.

الفصل الأول

منهجية الدراسة ودراسات سابقة

المبحث الأول : منهجية الدراسة

المبحث الثاني : دراسات سابقة

المبحث الأول منهجية الدراسة

يتناول هذا المبحث قاعدة أساسية من قواعد البحث العلمي، وهي منهجية الدراسة، التي تمثل المسار والطريقة العلمية المنظمة لتحديد المشكلة، ومعالجتها تحقيقاً لأهداف الدراسة. لذا فإن هذا المبحث يهدف إلى التعريف بمشكلة الدراسة، وأهميتها، وأهدافها، وفرضياتها، وحدودها المكانية والزمانية، والمنهج الذي أتبعته عند إجراء الدراسة النظرية والميدانية، فضلاً عن مصادر جمع البيانات والمعلومات وكما يأتي :

1-1-1 مشكلة الدراسة :

تماشياً مع التطورات التي شهدتها البيئة المحلية وانسجاماً مع متطلبات فرضتها جهات دولية، هناك جهود كبيرة تبذل من قبل المعنيين للتوجه نحو الزام جميع الوحدات الاقتصادية بتبني معايير (IFRSs-IASs). وكخطوة أولى قام البنك المركزي العراقي بإصدار قرار يلزم جميع المصارف العراقية الخاصة بتبني معايير (IFRSs-IASs) لعام (2015) بشكل اختياري، مع تطبيق تلك المعايير ابتداءً من عام (2016) بشكل الزامي. وعلى نفس الخطى اتجه مجلس المعايير المحاسبية والرقابية العراقية التابع لديوان الرقابة المالية الاتحادية نحو وضع خطة عمل لإلزام جميع الوحدات الاقتصادية الأخرى بتبني تلك المعايير، إذ اعتمدت في البداية على خطة للإلزام بتبنيها بشكل جزئي (أي عدد من المعايير وحسب حاجة الدولة)، وبعدها امر بتبني تلك المعايير بشكل كامل والزامي لجميع الوحدات الاقتصادية ابتداءً من مطلع عام (2020)، وان قام بتأجيل الإلزام بتبنيها فيما بعد استناداً لكتابه المرقم 27800/5/5/2 بتاريخ 2017/12/14، الذي أشار فيه الى ان سريان تطبيق معايير (IFRSs-IASs) في العراق سيكون على الحسابات الختامية للسنة المالية المنتهية في (2021).

ان الوحدات الاقتصادية العاملة في إقليم كردستان / العراق ملزمة ايضاً بتطبيق تلك المعايير التي تنسجم بطبيعتها المعقدة بسبب تعقيد أساليب القياس، والافصاحات المطولة التي تسهم في تعقيد التقارير المالية، فضلاً عن احتوائها على العديد من البدائل والاستخدام الكبير للحكم المهني، الى جانب التعديلات المستمرة التي تجرى عليها. لذا فإنها تحتاج الى بيئة مهيئة تماماً لتطبيقها، كما وتتطلب وجود إمكانيات وقدرات عالية لتفسيرها، فضلاً عن توفر الكفاءات والخبرات والتأهيل المهني اللازم.

ان الزام الوحدات الاقتصادية بتبني معايير (IFRSs-IASs) يتوقع منه ان يكون له تأثير كبير في عملية تدقيق الحسابات في إقليم كردستان، وقد يخلق ضغوطاً كبيرة على عملية التدقيق وعلى عمل مراقبي الحسابات ومن عدة نواحٍ ولا سيما تعقيد مهمة التدقيق، وزيادة عبء العمل واتساع نطاق عملية التدقيق، فضلاً عن تأثير تلك المعايير في وقت عملية التدقيق وتأخير اصدار تقرير التدقيق، واتعاب التدقيق التي يتقاضاها مراقبو الحسابات. وقد تؤدي هذه الضغوط التي يفرضها

تطبيق معايير (IFRSs-IASs) على عملية تدقيق الحسابات الى قيام مراقبي الحسابات بممارسة السلوكيات المختلفة، والانخراط في ممارسات التدقيق غير المنتظم، كاستجابة لتلك الضغوط التي يتعرضون لها.

لذا في ضوء ما تقدم يمكن صياغة مشكلة الدراسة من خلال التساؤلات الآتية :

- 1- ما هي طبيعة معايير (IFRSs-IASs) ؟ وما هي أهم الاسباب التي تجعل تلك المعايير معقدة وصعبة التطبيق ؟
- 2- هل سيؤثر الزام الوحدات الاقتصادية بتبني معايير (IFRSs-IASs) في عملية تدقيق الحسابات في الإقليم ؟ وما هي الضغوط التي قد يواجهها مراقب الحسابات عند الالتزام بتبنيها ؟
- 3- هل الضغوط التي يفرضها تطبيق معايير (IFRSs-IASs) على عملية تدقيق الحسابات تؤدي بمراقبي الحسابات العاملين في إقليم كردستان / العراق بالانخراط في ممارسات التدقيق غير المنتظم استجابةً لتلك الضغوط ؟

1-1-2 أهمية الدراسة :

تنبع أهمية الدراسة من أهمية المجال البحثي اذ تعد معايير (IFRSs-IASs) مهمة لمختلف الاطراف ذات الصلة بمهنة المحاسبة والتدقيق، خاصةً بعدما أصبحت الزامية التطبيق في البيئة المحلية، مما يستوجب دراستها والقاء الضوء عليها لغرض التعرف على طبيعة تلك المعايير، وايضاً معوقات وصعوبات تبنيها كونها اعدت في البيئات الدولية المتقدمة التي تأخذ بنظر الاعتبار متطلبات تطبيقها والتي قد لا تكون متوفرة في بيئتنا المحلية. لذا تكمن أهمية الدراسة الحالية في اظهار الجوانب السلبية والعواقب الناتجة عن تطبيق معايير (IFRSs-IASs) عند قيام مراقبي الحسابات بتدقيق القوائم المالية المعدة على اساسها، على عكس العديد من الدراسات الأخرى التي غالباً ما تركز على الجوانب الإيجابية لتبني وتطبيق تلك المعايير.

من ناحية أخرى تنبع أهمية الدراسة من أهمية بيان التحديات التي تواجه مراقبي الحسابات العاملين في إقليم كردستان / العراق عند التعامل مع معايير (IFRSs-IASs)، كونها معايير حديثة بالنسبة لهم وقد لا يكون لديهم الامام الكافي بها، ومن اجل تجنب الوقوع في الازمات المالية في المستقبل، تأتي هذه الدراسة لإعطاء تحذير مسبق وليبيان الآثار الناتجة عن تبني وتطبيق معايير (IFRSs-IASs) في البيئة المحلية.

ولأن إقليم كردستان / العراق مقبل على تطورات كبيرة ومتسارعة وفي اتجاهات متنوعة، وان هذه التغيرات تحتاج إلى تصافر جهود جميع الأطراف ذات العلاقة في سبيل توفير مستلزمات إنجاح هذه الخطوات، وكون مهنة تدقيق الحسابات باعتبارها الشريك الرقمي في المعادلة تحتاج الى ان تواكب وتوفر تلك المستلزمات، لذا جاءت هذه الدراسة لإلقاء الضوء على مهنة تدقيق الحسابات في الإقليم، من اجل تطويرها، ولكي تسهم بشكل افضل ويكون لها دور فاعل تماشياً مع تلك التطورات.

3-1-1 أهداف الدراسة :

استناداً إلى مشكلة الدراسة وتساؤلاتها، تسعى الدراسة إلى تحقيق الأهداف الآتية :

- 1- دراسة معايير (IFRSs-IASs)، والتعرف على جوانب التعقيدات المصاحبة لها، ومدى امكانية تطبيقها في بيئة إقليم كردستان بشكل سليم، إلى جانب معوقات وصعوبات الزام الوحدات الاقتصادية بتبنيها.
- 2- التعرف على واقع مهنة تدقيق الحسابات في إقليم كردستان / العراق والصعوبات التي تواجهها المهنة، وتأثير التغيرات في الأنظمة المحاسبية على عملية تدقيق الحسابات، وعلى عمل مراقبي الحسابات، باعتبار ان أي تغيير يطرأ على المحاسبة، يتبعه تغيير في عملية تدقيق الحسابات، ويؤثر في عمل مراقبي الحسابات وفي الخدمات التي يقدمونها.
- 3- الفناء الضوء على مفهوم التدقيق غير المنتظم (Irregular Auditing)، والمفاهيم الأخرى المرتبطة به كسلوك التدقيق المختل (Dysfunctional Audit Behavior)، والسلوك المنخفض لجودة التدقيق (Reduced Audit Quality Behavior)، باعتبارها مفاهيم حديثة لم يتم تناولها كثيراً في الدراسات العراقية والعربية. إلى جانب بيان أهم الضغوط التي تؤدي إلى بروز ممارسات التدقيق غير المنتظم في مكاتب التدقيق وبين مراقبي الحسابات.
- 4- إيجاد العلاقة والتأثير بين التبنّي الإلزامي لمعايير (IFRSs-IASs)، وعملية تدقيق الحسابات، وممارسات التدقيق غير المنتظم.

4-1-1 فرضيات الدراسة :

تستند الدراسة في ضوء تساؤلاتها وأهدافها إلى الفرضيات الآتية :

أولاً : الفرضية الرئيسية الأولى

H1: "توجد علاقة وتأثير معنوي ذو دلالة إحصائية بين التبنّي الإلزامي لمعايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRSs-IASs)، وعملية تدقيق الحسابات".

ويتفرع منها الفرضيات الفرعية الآتية :

H1: "توجد علاقة وتأثير معنوي ذو دلالة إحصائية بين التبنّي الإلزامي لمعايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRSs-IASs)، وضغوط تعقيد مهمة التدقيق".

H1: "توجد علاقة وتأثير معنوي ذو دلالة إحصائية بين التبنّي الإلزامي لمعايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRSs-IASs)، وضغوط اتساع نطاق عملية التدقيق".

H1: "توجد علاقة وتأثير معنوي ذو دلالة إحصائية بين التبنى الإلزامي لمعايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRSs-IASs)، وضغوط وقت عملية التدقيق".

H1: "توجد علاقة وتأثير معنوي ذو دلالة إحصائية بين التبنى الإلزامي لمعايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRSs-IASs)، وضغوط اتعاب التدقيق".

ثانياً : الفرضية الرئيسة الثانية

H1: "توجد علاقة وتأثير معنوي ذو دلالة إحصائية بين عملية تدقيق الحسابات، وممارسات التدقيق غير المنتظم".

ويتفرع منها الفرضيات الفرعية الآتية :

H1: "توجد علاقة وتأثير معنوي ذو دلالة إحصائية بين ضغوط تعقيد مهمة التدقيق، وممارسات التدقيق غير المنتظم".

H1: "توجد علاقة وتأثير معنوي ذو دلالة إحصائية بين ضغوط اتساع نطاق عملية التدقيق، وممارسات التدقيق غير المنتظم".

H1: "توجد علاقة وتأثير معنوي ذو دلالة إحصائية بين ضغوط وقت عملية التدقيق، وممارسات التدقيق غير المنتظم".

H1: "توجد علاقة وتأثير معنوي ذو دلالة إحصائية بين ضغوط اتعاب التدقيق، وممارسات التدقيق غير المنتظم".

5-1-1-1 أ نموذج الدراسة :

لغرض تحقيق اهداف الدراسة، اعتمد الباحث على ثلاثة متغيرات رئيسة وهي كالآتي :

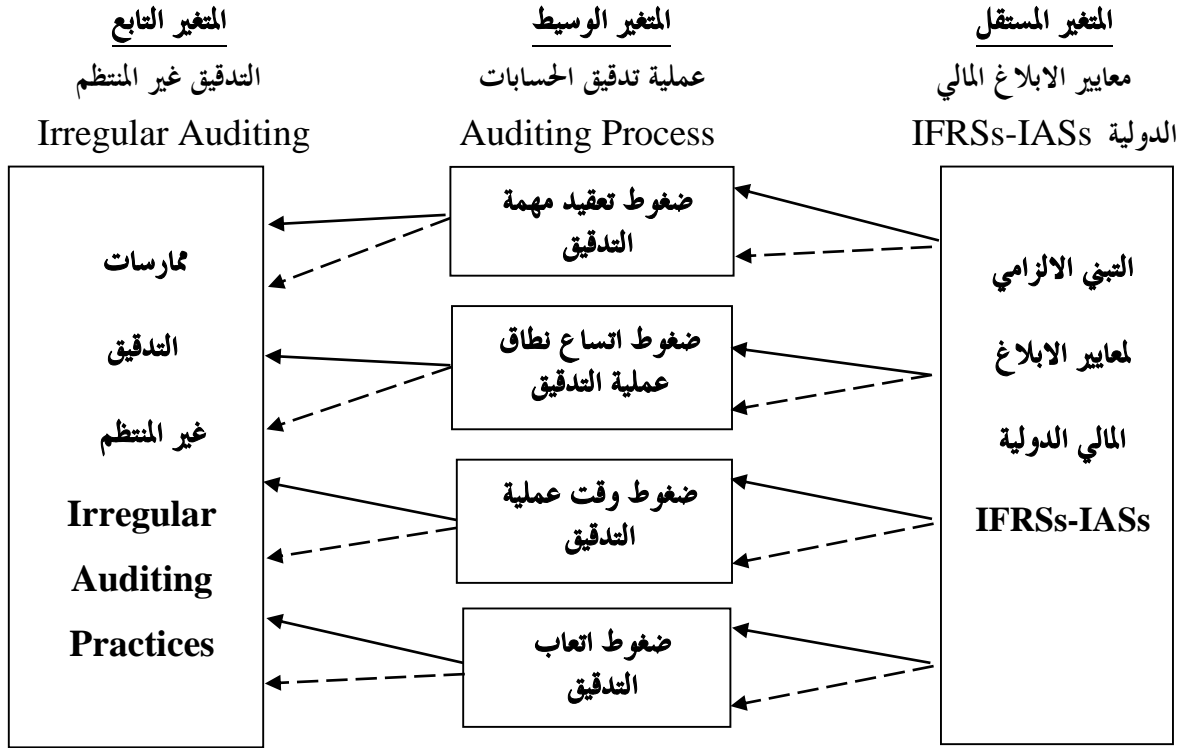
المتغير المستقل : معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRSs-IASs).

المتغير الوسيط : عملية تدقيق الحسابات، وتمثلها اربعة متغيرات فرعية تتكون من (ضغوط تعقيد مهمة التدقيق، ضغوط اتساع نطاق عملية التدقيق، ضغوط وقت عملية التدقيق، ضغوط اتعاب التدقيق).

المتغير التابع : التدقيق غير المنتظم (Irregular Auditing).

والشكل في ادناه يوضح أ نموذج الدراسة، والمتغيرات الثلاث للدراسة، وطبيعة علاقات الارتباط والتأثير بين

المتغيرات وكما يأتي :



← علاقات الارتباط
 ← - - - - - علاقات التأثير

شكل (1)
 (نموذج الدراسة)

المصدر : من اعداد الباحث

1-1-6 حدود الدراسة :

تتمثل حدود الدراسة بالآتي :

1- الحدود المكانية للدراسة : تتحدد الدراسة مكانياً في جانبها العملي بيئة إقليم كردستان / العراق، بما تشمله من الاكاديميين المختصين (الأساتذة الجامعيين اختصاص المحاسبة)، فضلاً عن مراقبي الحسابات المرخص لهم بالعمل والمسجلين في نقابة المحاسبين والمدققين في الاقليم.

2- الحدود الزمانية للدراسة : تتمثل الحدود الزمانية للدراسة الميدانية في الفترة الواقعة ما بين شهر تموز من عام (2022)، ولغاية نهاية شهر (تشرين الاول) من نفس العام.

7-1-1 منهج الدراسة ومصادر جمع البيانات والمعلومات :

استخدم الباحث في هذه الدراسة منهجين وبالشكل الآتي :

أولاً : المنهج النظري : اعتمد الباحث على هذا المنهج في الجانب النظري للدراسة من خلال الاطلاع على مجموعة من الكتب، والدوريات، والرسائل والاطاريح العلمية العربية والأجنبية، والمعايير المحاسبية الدولية، واصدارات الجمعيات المهنية، والقوانين والتعليمات المحلية، فضلاً عن الاستعانة بشبكة المعلومات العالمية (Internet).

ثانياً : المنهج الوصفي التحليلي : اعتمد الباحث على هذا المنهج في الجانب الميداني من الدراسة، وذلك من خلال إعداد استمارة استبانة لغرض استقصاء آراء عينة الدراسة من الأكاديميين المختصين ومراقبي الحسابات في إقليم كردستان / العراق حول موضوع الدراسة، وتم تحليل النتائج باستخدام برنامج الحزمة الاحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) .

وقد وزعت استمارة الاستبانة على كل من :

1- الأساتذة الجامعيين (الأكاديميين المختصين)، من حملة شهادة الماجستير والدكتوراه في اختصاص المحاسبة، والعاملين في مختلف جامعات إقليم كردستان / العراق.

2- (مراقبي الحسابات) المرخص لهم بالعمل في إقليم كردستان / العراق.

المبحث الثاني دراسات سابقة

يهدف هذا المبحث الى تسليط الضوء على ما جاء في الادبيات المحاسبية من دراسات سابقة تناولت موضوع الدراسة ومتغيراتها والتي استطاع الباحث الوصول اليها، وذلك من خلال استعراض أهداف تلك الدراسات، واهم النتائج التي توصلت اليها، واهم المقترحات التي قدمتها. اذ قسّم الباحث الدراسات على ثلاثة أجزاء متمثلة بدراسات عراقية ودراسات عربية ودراسات اجنبية، ومن ثم تمت الإشارة الى خصوصية الدراسة الحالية واختلافها عن دراسات سابقة. وفيما يأتي مجموعة من الدراسات السابقة التي اطلع عليها الباحث وكالاتي :

1-2-1 دراسات عراقية :

1-1-2-1 دراسة (الموسوي، 2015) الموسومة "تشخيص محددات ومزايا التحول الى معايير التقارير المالية الدولية (IFRS) من منظور مستخدم المعلومات – دراسة تحليلية للمصارف الاهلية العاملة في محافظة النجف الاشرف"

وهو بحث منشور في مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، وهدفت الى تشخيص مدى ملاءمة معايير (IFRSs-IASs) للبيئة المحاسبية في قطاع المصارف الاهلية، ومن ثم التعرف على درجة وعي إدارات المصارف الاهلية والمستفيدين بتلك المعايير، وبيان أهم المحددات التي تعيق عملية التطبيق السليم والنجاح بالتحول اليها، والتي حددتها الباحثة بخمسة محددات متمثلة في المعرفة المحاسبية، والقدرات البشرية المؤهلة، وتعقيد معايير (IFRSs-IASs)، والبيئة التنظيمية، وتكاليف التحول الى تلك المعايير.

ولغرض تحقيق اهداف الدراسة واختبار فرضيات الدراسة، اعتمدت الباحثة على استمارة الاستبانة والمقابلات الشخصية مع عينة من المحاسبين والمدققين في المصارف الاهلية والتي بلغت (63) فرداً. وبعد تحليل البيانات بالاعتماد على مجموعة من الأساليب الإحصائية وباستخدام البرنامج الاحصائي (SPSS) توصلت الدراسة الى مجموعة من الاستنتاجات. ومن اهم النتائج التي توصلت اليها الدراسة ان تبني معايير (IFRSs-IASs) يعد مهماً لكافة الوحدات الاقتصادية وللقطاع المصرفي بشكل خاص لأنها تساعد على جذب الاستثمار الأجنبي في المصارف العراقية. كما واطهرت نتائج التحليل الاحصائي وجود علاقة معنوية موجبة بين المحددات السالف ذكرها وبين تطبيق معايير (IFRSs-IASs) في المصارف عينة الدراسة، اذ كان تأثير تعقيد معايير (IFRSs-IASs) الأعلى بين المحددات، الا ان تكاليف التحول الى تلك المعايير جاء تأثيره كأقل محدد من بين كافة المحددات الأخرى.

وبخصوص أهم مقترحات الدراسة، اقترحت بالتحويل نحو اعتماد أوسع لمعايير (IFRSs-IASs) وإيقاف العمل بالمعايير المحلية، ولكن مع ضرورة تعزيز المعرفة المحاسبية للقدرات البشرية، من أجل ان يكونوا قادرين على تلبية متطلبات تطبيق تلك المعايير بشكل سليم.

1-2-1-2 دراسة (نوغراني، 2016) الموسومة "متطلبات التوافق والتطبيق لمعايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية (IASs-IFRSs) في ظل البيئة العراقية حالة الدراسة – إقليم كردستان نموذجاً"

تمثل الدراسة أطروحة دكتوراه مقدمة الى جامعة صلاح الدين/اربيل في إقليم كردستان / العراق، اذ هدفت الدراسة الى تحديد متطلبات تبني معايير (IFRSs-IASs)، والتوافق في التطبيق من قبل الوحدات الاقتصادية المساهمة العاملة في العراق وإقليم كردستان بشكل خاص، وبيان أهمية توفير المتطلبات البيئية من أجل نجاح عملية تبني المعايير والمتمثلة بالمتطلبات الاقتصادية، والاجتماعية، والسياسية والقانونية، والعلمية والأكاديمية، والمهنية، باعتبار ان عدم توفر هذه المتطلبات اللازمة للتوافق والتطبيق لهذه المعايير يشكل عائقاً ويؤدي الى تعثر مسار تطبيق معايير (IFRSs-IASs). وتوصلت الدراسة الى مجموعة من النتائج أهمها ان توفر المتطلبات البيئية السالف ذكرها تعد مرحلة أولية للتوافق وتطبيق معايير (IFRSs-IASs)، كما وقد تؤدي هذه المتطلبات في حالة توفرها الى تطور الممارسات المهنية المحاسبية خاصةً في الدول النامية ومنها إقليم كردستان والعراق، باعتبار ان مهنة المحاسبة تعاني من القصور والضعف بسبب عدم توفر متطلبات التوافق وتطبيق تلك المعايير.

ومن اهم مقترحات الدراسة تعزيز سمعة مهنة تدقيق الحسابات في إقليم كردستان / العراق من خلال دعم استقلالية مراقبي الحسابات ومراقبة أدائهم وتحديد مسؤولياتهم باعتبارهم الجهة الضامنة لجودة التقارير المالية. بالإضافة الى ضرورة اهتمامهم بمعايير (IFRSs-IASs) من خلال المشاركة في الدورات التدريبية او اكتساب الخبرات من مكاتب التدقيق الدولية عن طريق التواصل معهم، من اجل ان يكونوا قادرين على التعامل مع وتدقيق القوائم المالية المعدة وفقاً لمعايير (IFRSs-IASs).

1-2-1-3 دراسة (المعيني وياسين، 2018) الموسومة "تأثير تطبيق متطلبات القياس والافصاح لمعايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية في نطاق عملية التدقيق"

وهو بحث منشور في مجلة الدنانير، وهدفت الى بيان مدى تأثير متطلبات القياس والافصاح في ظل معايير (IFRSs-IASs) في نطاق عملية التدقيق والإجراءات التي يطبقها مراقب الحسابات، اذ اعتمد الباحثان على فرضية اساسية مفادها ان متطلبات القياس والافصاح وفقاً لمعايير (IFRSs-IASs) تؤدي الى توسيع نطاق عملية التدقيق.

وللوصول الى نتائج الدراسة قام الباحثان بإعداد جدولين لمقارنة اجراءات التدقيق التي يطبقها مراقب الحسابات، احدهما يحتوي على إجراءات التدقيق في ظل متطلبات القياس، والآخر يوضح إجراءات التدقيق في ظل متطلبات الإفصاح ووفقاً لمعايير (IFRSs-IASs) والقواعد المحاسبية العراقية، ومن ثم إعطاء الوزن النسبي الافتراضي لكل اجراء، وبيان الزيادة المتحققة في نطاق عملية التدقيق.

اظهرت نتائج الدراسة بأن متطلبات القياس والافصاح لمعايير (IFRSs-IASs) تؤثر بصورة واضحة في نطاق عملية التدقيق والممثل بإجراءات التدقيق التي يطبقها مراقبو الحسابات عند ادائهم عملية التدقيق، اذ كان هناك تباين واضح في الاوزان النسبية لمتطلبات القياس والافصاح بين معايير (IFRSs-IASs) والقواعد المحاسبية العراقية.

ومن اهم مقترحات الدراسة توسيع نطاق عملية التدقيق من قبل مراقبي الحسابات خاصةً عند قيامهم بتدقيق معايير (IFRSs-IASs) التي تعتمد على القياس والافصاح وفقاً للقيمة العادلة، ليشمل إجراءات تدقيق إضافية، وذلك من اجل تجنب مخاطر الاحتيال او الخطأ والغش او مخاطر ابداء رأي خاطئ.

1-2-2-2 دراسات عربية :

1-2-2-1-1 دراسة (رمضان، 2015) الموسومة "أثر ممارسات المراجعة غير المنتظمة في جودة التقارير المالية – دراسة ميدانية تحليلية في سورية"

وهذه الدراسة رسالة ماجستير مقدمة الى جامعة دمشق في سورية، إذ هدفت الدراسة الى بيان أثر ممارسات التدقيق غير المنتظم في جودة التقارير المالية في ظل المتغيرات الحديثة في مهنة تدقيق الحسابات، وايضاً تحديد مفهوم التدقيق غير المنتظم، والعوامل المؤدية الى ممارسته، وتوضيح مفهوم الخلل الوظيفي كسلوك مرتبط بممارسات التدقيق غير المنتظم. اعتمد الباحث في الجانب الميداني من دراسته على استمارة استبانة اذ تم توزيعها على عينة من مراقبي الحسابات والمحاسبين الممارسين (مفتشي الحسابات) العاملين في الجهاز المركزي للرقابة المالية في دمشق. كما واعتمد الباحث على مجموعة من الأساليب الإحصائية باستخدام البرنامج الاحصائي (SPSS) للوصول الى نتائج الدراسة وتعميمها.

ومن اهم النتائج التي توصلت اليها الدراسة انه توجد علاقة معنوية بين ممارسات التدقيق غير المنتظم والعوامل المؤدية الى تلك الممارسات وجودة التقارير المالية المتمثلة بالملاءمة والمصادقية. ومن اهم تلك العوامل تعقيد مهمة التدقيق، وتقديم الخدمات الاستشارية، واتعاب التدقيق، وضغوط موازنة الوقت. كما وان خفض حجم العينات، وخفض مستوى الاختبارات الرئيسية، وانهاء إجراءات التدقيق قبل اكتمالها، واستخدام أساليب عينات شخصية، ويليها قبول ادلة الاثبات قليلة الأهمية كانت من اهم ممارسات التدقيق غير المنتظم بحسب نتائج الدراسة.

واقترحت الدراسة ضرورة تطوير القوانين التي تنظم مهنة تدقيق الحسابات في سوريا، والزام مكاتب التدقيق باتباع الجوانب الأخلاقية في العمل، وتفعيل آلية الرقابة عليها وعلى لجان التدقيق، ومقاضاة التي تخالف الضوابط والأنظمة منها، فضلاً عن إيجاد آلية مناسبة لتحديد الاتعاب، وضبط الخدمات الاستشارية لضمان سلامة التقارير المالية وجودتها.

1-2-2-2-1 دراسة (بريقع، 2016) الموسومة "قياس آثار تعقد مهمة المراجعة وضغط وقت عملية المراجعة في دقة التنبؤ بأعمال واحكام مراجعي الحسابات على جودة عملية المراجعة"

ان هذه الدراسة هي عبارة عن رسالة ماجستير مقدمة الى جامعة القاهرة في مصر، إذ هدفت الى بيان آثار تعقيد مهمة التدقيق وضغوط موازنة الوقت التقديرية في دقة التنبؤ بأعمال واحكام مراقبي الحسابات على جودة عملية التدقيق، من خلال مشكلة الدراسة التي ركزت على ان كلاً من تعقيد مهمة التدقيق وضغوط موازنة الوقت التقديرية يهددان جودة عملية التدقيق، نظراً لما لهما من آثار سلبية على مخرجات عملية التدقيق ونتائجها.

وقامت الباحثة بإجراء دراسة ميدانية على عينة من مراقبي الحسابات، وأعضاء هيئة التدريس بكليات التجارة الذين يمارسون مهنة المحاسبة والتدقيق، اذ بلغ حجم العينة المختارة (310) مفردة، وتم تحليل البيانات باستخدام برنامج احصائي من خلال الاعتماد على مجموعة من التحليلات الإحصائية، وذلك لغرض اختبار العلاقات بين متغيرات الدراسة.

وقد بيّنت نتائج التحليل الاحصائي وجود علاقة طردية بين تعقيد مهمة التدقيق وانخفاض جودة أداء عملية التدقيق، وايضاً بيّنت نتائج التحليل الاحصائي وجود علاقة طردية بين ضغوط موازنة الوقت التقديرية وانخفاض جودة أداء عملية التدقيق. بما معناه انه كلما كانت مستويات تعقيد مهمة التدقيق مرتفعة، أي عندما يشعر مراقب الحسابات بصعوبة المهمة، وايضاً عندما يشعر في حدود موازنة الوقت بأن ساعات التدقيق المخططة اقل من ساعات التدقيق اللازمة لأداء مهمة التدقيق، يزداد الانخفاض في فعالية أداء مراقب الحسابات، وبالتالي تنخفض جودة ادائه وجودة عملية التدقيق.

1-2-2-3-1 دراسة (الحمادي، 2018) الموسومة "أثر التحول الى معايير المحاسبة والمراجعة الدولية على اتعاب المراجعة من وجهة نظر المراجعين الخارجيين بالملكة العربية السعودية – دراسة ميدانية"

وهو بحث منشور في مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية والقانونية، اذ ان مشكلة هذه الدراسة دارت حول قيام المملكة العربية السعودية بتطبيق معايير المحاسبة والتدقيق الدولية ابتداءً من مطلع عام (2017)م على الشركات المساهمة والتي قد يؤثر تطبيقها على جوانب عديدة ولا سيما الاتعاب المدفوعة الى مراقبي الحسابات، كون ان هذه المعايير تم اعدادها في بيئات مهنية ومالية متقدمة بخلاف الدول النامية، كما وتحتوي بعضها على أكثر من بديل محاسبي عند تطبيقها وتدقيقها. لذا فان الدراسة الحالية هدفت الى التعرف على طبيعة المعايير الدولية واثرها في إجراءات عملية التدقيق وعلى الاتعاب.

وتوصلت الدراسة الى ان تطبيق المعايير الدولية في المملكة العربية السعودية أدى الى ارتفاع اتعاب التدقيق، ويعود سبب ذلك الى زيادة تكاليف التدقيق بسبب زيادة إجراءات عملية التدقيق، بالإضافة الى ان المعايير الدولية تحتوي على متطلبات كثيرة للعرض والافصاح مقارنةً بالمعايير السعودية المحلية، كما وان المعايير الدولية تعتمد على المبادئ والتي تتسم باعتمادها اكثر على الحكم المهني مما تؤدي الى زيادة مخاطر التدقيق، فضلاً عن ازدياد الوقت والجهد المبذول في عملية التدقيق. كما وان تطبيق المعايير الدولية لأول مرة في المملكة العربية السعودية كان له اثر اكبر على ارتفاع اتعاب التدقيق بسبب اعداد الأرصدة الافتتاحية وإعادة قياس وتبويب عناصر القوائم المالية.

واقترحت الدراسة ضرورة فتح الدورات التدريبية والتعليمية وورش العمل لتدريب العاملين في مجال المحاسبة والتدقيق على فهم عملية التحول وتطبيق معايير (IFRSs-IASs)، والاستفادة من تجارب بعض الدول التي قامت بتطبيق تلك المعايير والمشاكل والصعوبات التي واجهتها، خاصةً الدول التي تتشابه بيئتها مع بيئة المملكة العربية السعودية.

1-2-3 دراسات اجنبية :

1-3-2-1 دراسة (Lee, 2002) الموسومة :

“Professional Socialization, Commercial Pressures And Junior Staff’s Time-Pressured Irregular Auditing - A Contextual Interpretation”

"ضغوط التنشئة الاجتماعية المهنية، الضغوط التجارية، ضغوط وقت الموظفين المتدربين على التدقيق غير المنتظم"

وهو بحث منشور في مجلة British Accounting Review، اذ هدفت الى التعرف على مدى وجود علاقة بين الضغوط التجارية (تقديم الخدمات بخلاف التدقيق او الخدمات الاستشارية) وضغوط موازنة الوقت وبين ممارسات التدقيق غير المنتظم لدى صغار الموظفين (المدققين تحت التمرين) العاملين في مكاتب التدقيق، باعتبار ان تقديم الخدمات التجارية غالباً ما يؤدي الى اعتماد طرائق وأساليب جديدة قد يكون لها اثر في ضغوط موازنة الوقت، والتي تؤدي الى اتباع ممارسات التدقيق غير المنتظم وبالتالي فشل عملية التدقيق.

اعتمدت الدراسة في الجانب الميداني على اجراء مقابلات شخصية مع الشريك، المدير، ومساعد المدقق (مدقق تحت التمرين) في مكاتب التدقيق الكبرى والصغيرة، اذ تم اجراء المقابلات معهم ثلاث مرات في ست فترات شهرية للتعرف على مدى قيام المدققين تحت التمرين باتباع ممارسات التدقيق غير المنتظم في ظل ضغوط موازنة الوقت والضغوط التجارية.

توصلت الدراسة بعد اجراء المقابلات الشخصية الى مجموعة من النتائج والحقائق أهمها ان الاهتمامات المهنية والتجارية لمكاتب التدقيق أدت الى تطوير منهج التدقيق القائم على مخاطر الاعمال، اذ يتطلب هذا المنهج من المدققين تحت التمرين استخدام الوقت المتاح لكل عملية للحصول على افضل دليل للحد من مخاطر التحريف الجوهرية، ولكن المدققين

تحت التمرين غالباً ما يستخدمون وقتهم الخاص (الإضافي) عند عدم كفاية الوقت المخصص للعملية، ويوثقون كافة الاعمال المنجزة من قبلهم، وينخرطون عادةً في ممارسات التدقيق غير المنتظم خاصةً في المجالات التي ليست جوهرية للغاية.

1-2-3-2 دراسة (Galvez, 2012) الموسومة :

“Impact of mandatory adoption of IFRS on the US independent audits”

“تأثير التبني الإلزامي لمعايير الإبلاغ المالي الدولية على عمليات التدقيق المستقلة في الولايات المتحدة”

هذه الدراسة رسالة ماجستير مقدمة الى جامعة Lindenwood في الولايات المتحدة الامريكية، اذ وفرت هذه الدراسة التفسيرية نظرة ثاقبة حول كيفية تأثير التبني الإلزامي المحتمل لمعايير (IFRSs-IASs) على عمليات التدقيق المستقلة للوحدات الاقتصادية المدرجة في الولايات المتحدة، بالاعتماد على ودراسة تجربة الاتحاد الأوروبي لتبنيه الإلزامي لتلك المعايير في عام (2005)، اذ سيساعد ذلك على تسهيل فهم اعمق للتحديات التي سيتعين على مهنة التدقيق في الولايات المتحدة مواجهتها اذا فرضت لجنة الأوراق المالية والبورصات (SEC) تبني تلك المعايير.

اعتمدت الدراسة على أربعة جوانب للتحقق منها وهي جودة التدقيق، وتعقيد مهمة التدقيق، ومخاطر التدقيق، وأتعب التدقيق. وتوصلت الى ان التبني الإلزامي لتلك المعايير لا يؤدي الى الارتفاع في جودة التقارير المالية وبالتالي في جودة التدقيق في الولايات المتحدة، اذ يعود سبب ذلك الى ان الوحدات الاقتصادية التي تضطر الى تبني تلك المعايير قد لا يكون لها طموح الالتزام الجاد بالشفافية وتحسين نوعية تقاريرها المالية. كما وادى تطبيق تلك المعايير الى الزيادة في تعقيد مهمة التدقيق بسبب ان تلك المعايير قائمة على المبادئ، وتعتمد على حكم الممارس في اختيار المعالجات المحاسبية البديلة ولا سيما محاسبة كلفة الاستبدال ومحاسبة القيمة العادلة. وتوصلت الدراسة ايضاً الى ان مخاطر التدقيق ازدادت بسبب التعقيد ونقص المعرفة لدى المديرين والمدققين بتلك المعايير، وبالتالي أدى ذلك الى ارتفاع اتعب التدقيق. وهذا ما يتوقع الباحث حدوثه في الولايات المتحدة أيضاً من خلال دراسته هذه اذا ما أصبحت تلك المعايير ملزمة التطبيق.

1-2-3-3 دراسة (Syam et al., 2020) الموسومة :

“The Attributes of Dysfunctional Audit Behavior (DAB): Second Order Confirmatory Factor Analysis”

“سمات سلوك التدقيق المختل : باستخدام التحليل العائلي التوكيدي من الدرجة الثانية”

وهو بحث منشور في مجلة International Journal of Financial Research، اذ هدفت الى بيان أهم العوامل التي تؤدي الى سلوك التدقيق المختل مثل الإبلاغ المنخفض عن الوقت المنفق (URT)، والانتهاء المبكر لإجراءات التدقيق (PMSO)، وضغوط موازنة الوقت (TBP)، كما واقترحت الدراسة عاملاً جديداً مسبباً لسلوك التدقيق المختل الا وهو تعقيد مهمة التدقيق.

اعتمدت الدراسة على عينة متكونة من (367) من كبار مراقبي الحسابات الذين يعملون في مكاتب التدقيق الأربعة الكبرى (Big 4) ومكاتب التدقيق الكبرى الأخرى من (140) مكتب تدقيق مسجل في جمعية المحاسبة العامة الإندونيسية (IAPI). وتم تحليل البيانات التي تم الحصول عليها بالاعتماد على التحليل العامل التوكيدي من الدرجة الثانية (SEM-PLS) وباستخدام البرنامج الإحصائي (Smart-PLS 3).

وتوصلت الدراسة الى ان العوامل المذكورة في أعلاه وبضمنها العامل الجديد (تعقيد مهمة التدقيق) لها علاقة إيجابية مع سلوك التدقيق المختل، اذ كلما زاد معدل حدوثها زاد احتمال خلل في سلوك التدقيق. وتعود أسباب تعقيد مهمة التدقيق الى تعقيد التقديرات والأرقام المحاسبية، مما يؤدي الى انخراط مراقبي الحسابات في سلوكيات معاكسة.

واقترح الباحثون من خلال هذه الدراسة ان يتم التركيز على دراسة العوامل الأخرى المسببة لسلوك التدقيق المختل غير التي اعتمدوا عليها، وذلك اعتقاداً منهم بأن العوامل التي تم دراستها قد لا تكون شاملة او كاملة.

1-2-4 خصوصية هذه الدراسة واختلافها عن دراسات سابقة :

بعد استعراض الدراسات السابقة يتبين لنا انها تناولت متغيرات الدراسة وفق اتجاهات مختلفة وكالاتي :

1- دراسات تناولت معايير (IFRSs-IASs) من جوانب مختلفة، اذ ركزت معظم الدراسات التي أوردتها الباحثة، خاصةً العراقية منها على بيان متطلبات ومعوقات ومحددات التوافق والتطبيق لتلك المعايير مع البيئة المحلية، ومن امثلة تلك الدراسات، دراسة (الموسوي) و (نوغراني). في حين تركز الدراسة الحالية على التنبؤ الالزامي لتلك المعايير، وعواقب الزام الوحدات الاقتصادية بتبنيها، بعد قرار البنك المركزي العراقي، ومجلس المعايير المحاسبية والرقابية العراقي بالتبني. لذا فان الدراسة الحالية تعد من اهم الدراسات التي تتناول التنبؤ الالزامي لمعايير (IFRSs-IASs) في البيئة المحلية.

2- غالبية الدراسات السابقة التي تناولت معايير (IFRSs-IASs) في الفكر المحاسبي اخذت تركز بشكل اكبر على اظهار اهمية وفوائد وايجابيات تبني تلك المعايير، الا ان هناك عدداً اقل من الدراسات التي اهتمت بالصعوبات والمعوقات ودرجة التعقيد والتبعات السلبية الناتجة عن تبنيها، خاصةً عند عدم توفر متطلبات تطبيقها. لذا فان الدراسة الحالية ستركز على اظهار الآثار السلبية الناتجة عن تبني تلك المعايير، ولا سيما اتباع مراقبي الحسابات لممارسات التدقيق غير المنتظم نتيجة الضغوط التي تفرضها تلك المعايير على عملية تدقيق الحسابات عند تبنيها، وفي ظل عدم توفر متطلبات تطبيقها.

3- غالبية الدراسات التي اهتمت بمهنة تدقيق الحسابات خاصةً العراقية منها أمثال دراسة (الموسوي) ودراسات أخرى استنتجت وجود الضعف في التشريعات التي تنظم عمل مراقبي الحسابات، وقلة المعرفة المحاسبية، وعدم توفر التأهيل العلمي الكافي والخبرة العملية اللازمة، وعدم وجود قدرات بشرية مؤهلة، وضعف الالتزام بقواعد السلوك وآداب المهنة ولا سيما لدى مراقبي الحسابات في العراق بشكل عام وفي إقليم كردستان / العراق بشكل خاص. لذا فان هذه الدراسة تعد مكملة

لتنك الدراسات، اذ ستأخذ بنظر الاعتبار نواحي القصور الموجودة في مهنة تدقيق الحسابات، والعوامل الأخرى المسببة والمؤدية لاتباع ممارسات التدقيق غير المنتظم من قبل مراقبي الحسابات العاملين في إقليم كردستان / العراق.

4- انفردت بعض من الدراسات السابقة بتناول تأثير تبني معايير (IFRSs-IASs) في كل متغير على حدة، او على متغيرات معينة من المتغيرات التي لها صلة مباشرة بعملية تدقيق الحسابات، مثل دراسات (المعيني وياسين) و (بريقع) و (الحمادي) و (Galvez). لذا فان هذه الدراسة تختلف عن الدراسات السابقة بأنها ستعتمد على أكثر من متغير (اربعة متغيرات فرعية) التي لها علاقة بعملية تدقيق الحسابات، من أجل بيان تأثير التبنّي الإلزامي لمعايير (IFRSs-IASs) عليها والمتمثلة بـ(تعقيد مهمة التدقيق، اتساع نطاق عملية التدقيق، ضغوط وقت عملية التدقيق، اتعاب التدقيق).

5- تناولت الدراسات السابقة الاجنبية موضوع التدقيق غير المنتظم بمفاهيمه المختلفة سواء تلك التي وردت في هذه الدراسة أمثال دراسات (Lee) و (Syam et al.) أو التي لم ترد هنا. كذلك اهتمت دراسات عربية بموضوع التدقيق غير المنتظم بشكل اقل مقارنةً بالدراسات الأجنبية مثل دراسة (رمضان) ودراسات أخرى غير التي وردت في هذه الدراسة. أما بالنسبة للدراسات العراقية، فليس هناك أي دراسة تناولت موضوع التدقيق غير المنتظم والمفاهيم الأخرى المرتبطة به. لذا فان الدراسة الحالية وعلى حد علم الباحث تعد الأولى التي تتناول موضوع التدقيق غير المنتظم (Irregular Auditing) والمفاهيم الأخرى المرتبطة به في البيئة المحلية.

6- تناولت بعض من الدراسات السابقة أمثال دراسات (Galvez) و (الحمادي) و (المعيني وياسين) الضغوط التي تفرضها معايير (IFRSs-IASs) عند تبنيها، كتعقيد التقارير المالية، والحمل الزائد للمعلومات في تلك التقارير، وتعقيد مهمة التدقيق، واتساع نطاق عملية التدقيق، وارتفاع اتعاب التدقيق، وغيرها من الضغوط. الا انه ليس هناك أي دراسة ربطت بين تلك الضغوط التي تفرضها معايير (IFRSs-IASs) وبين ممارسات التدقيق غير المنتظم. لذا فان الدراسة الحالية تعد الاولى التي تربط الضغوط الناتجة عن التبنّي الإلزامي لمعايير (IFRSs-IASs) مع موضوع التدقيق غير المنتظم.

7- قلة الدراسات العربية وبالأخص العراقية التي تربط بين معايير (IFRSs-IASs) وعملية تدقيق الحسابات. لذا فان الدراسة الحالية تعد خطوة للدمج بين أمور المحاسبة والتدقيق في ظل التحديات الجديدة التي تواجه مراقبي الحسابات في بيئة تحكمها معايير (IFRSs-IASs).

8- تختلف هذه الدراسة عن الدراسات السابقة من حيث البيئة التي سيتم تطبيقها فيها، اذ تتميز هذه الدراسة باعتبارها محاولة بحثية في طريق الكشف عن القصور في مهنة تدقيق الحسابات في إقليم كردستان / العراق، من اجل تطوير هذه المهنة، وتلافي مشاكل وتبعات الضغوط التي تفرضها معايير (IFRSs-IASs) عند الزام الوحدات الاقتصادية بتبنيها.

الفصل الثاني

مدخل إلى معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRSs-IASs)

المبحث الأول : ماهية معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRSs-IASs) واسهاماتها في عملية التوافق وتوحيد الممارسات المحاسبية على المستوى الدولي

المبحث الثاني : طبيعة معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRSs-IASs) ومعوقات وصعوبات الالتزام بتبنيها

المبحث الاول

ماهية معايير الابلاغ المالي الدولية (IFRSs-IASs) واسهاماتها في عملية التوافق وتوحيد الممارسات المحاسبية على المستوى الدولي

تعد معايير (IFRSs-IASs) لغة اعمال موحدة توحد الممارسات المحاسبية على المستوى الدولي. وقد زاد الاهتمام بهذه المعايير من قبل ممارسي مهنة المحاسبة على المستوى الدولي بعد تجاوز الأنشطة الاقتصادية حدود الدولة الجغرافية، وتنامي عولمة الاقتصاد، وظهور الوحدات الاقتصادية متعددة الجنسيات، والانفتاح الاقتصادي الدولي. وبذلت العديد من الجهود من قبل الجمعيات والمنظمات المهنية المحاسبية على الصعيد الدولي لتحقيق التوافق المحاسبي وتوحيد القواعد المحاسبية المختلفة، وبالتالي نتج عن ذلك عملية تكييف وتطبيق معايير (IFRSs-IASs). ان تلك العملية تحتاج الى العديد من المتطلبات، كما وانها لا تخلو من المشاكل والمعوقات، بالإضافة الى احتوائها على العديد من العيوب والعراقيل.

1-1-2 نشأة وتطور معايير الابلاغ المالي الدولية :

ان أفكار التوافق المحاسبي والتقارب الدولي ليست ظواهر حديثة في المحاسبة، اذ بدأ التحرك نحوها في أواخر الخمسينيات من القرن الماضي كاستجابة للتكامل والتحسين الاقتصادي بعد الحرب العالمية الثانية، مع النمو المرتبط بالعولمة، واستيعاب الأنشطة الاقتصادية في جميع انحاء العالم، وزيادة المشاركين في سوق رأس المال الدولي، والتطور التكنولوجي، وزيادة نمو الوحدات الاقتصادية متعددة الجنسيات، اذ تطلب كل ذلك السعي نحو إيجاد معايير دولية موحدة للمحاسبة. وتعد كل من الولايات المتحدة والمملكة المتحدة وكندا من الدول التي بذلت جهوداً لتطوير معايير دولية للمحاسبة لتقليل الاختلاف في المعايير المحاسبية في جميع انحاء العالم. (Omotoso, 2020: 58)

ومن اجل تحقيق ذلك تم عقد العديد من المؤتمرات المحاسبية الدولية كمحاولات لوضع معايير محاسبية على المستوى الدولي، وكانت هذه المؤتمرات نتيجة الضغوط المتزايدة من قبل مستخدمي التقارير المالية ونقابات واتحادات تجارية وأجهزة وجمعيات حكومية التي اسفرت عن تأسيس عدة منظمات استهدفت وضع معايير دولية وهيئة المناخ الملائم لتطبيقها (صلاح، 2008: 53). ومن اهم تلك المؤتمرات، المؤتمر الدولي العاشر للمحاسبين الذي عقد في سيدني (استراليا) عام (1972)، اذ خلال هذا المؤتمر تم النظر في تشكيل لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB) استجابة للمشاكل المرتبطة بالنمو في سوق رأس المال العالمي من اجل تطوير مجموعة واحدة من المعايير المحاسبية العالمية العالية الجودة التي تلبي متطلبات الشفافية وإمكانية مقارنة التقارير المالية (Ogbenjuwa, 2016: 45). وبعد فترة قصيرة من انعقاد هذا المؤتمر تم بالفعل تأسيس لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB) في عام (1973) اثر اتفاق بين الهيئات والجمعيات المهنية الرائدة في عشر دول وهي : الولايات المتحدة الامريكية، والمملكة المتحدة، وكندا، وهولندا، وأستراليا، وفرنسا، وألمانيا، واليابان، والمكسيك، وايرلندا،

ولغاية عام (2000) وصل عدد الهيئات المهنية التي تمثل لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB) (150) هيئة تنتمي الى (104) دولة. (أبو شمالة، 2010: 9)

لقد أصدرت لجنة معايير المحاسبة الدولية منذ تأسيسها عام (1973) ولغاية عام (2001) (41) معياراً محاسبياً تحت مسمى معايير المحاسبة الدولية (IASs)، اذ ان العديد من هذه المعايير تم تعديلها او الغاؤها او دمجها في معايير أخرى عبر السنين، بالإضافة الى اصدار (33) تفسيرات (SIC) لهذه المعايير، كل هذا كان قبل ان تتم إعادة هيكلتها عام (2001)، اذ بعد ان كانت لجنة (Committee) أصبحت عبارة عن مجلس (Board) يضم أعضاء دائمين (العراقي، 2013: 31). ولقد سمي هذا المجلس بمجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) والذي باشر مهامه في مقره الكائن في لندن، واستمر المجلس في اصدار المعايير الجديدة التي تم تغيير تسميتها من معايير المحاسبة الدولية (IASs) الى معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRSs)، مع البقاء على تطبيق المعايير السابقة عملياً. واصر المجلس بدوره (17) معياراً من تلك المعايير لغاية الآن، فضلاً عن إصداره (23) تفسيرات (IFRIC) لتلك المعايير. (حامد وآخرون، 2019: 1264)

2-1-2 مفهوم معايير الإبلاغ المالي الدولية :

لغرض توضيح مفهوم معايير (IFRSs-IASs) لابد من بيان اولاً مفهوم مصطلح المعيار، إذ جاء مصطلح المعيار من الكلمة الإنكليزية (Standard)، ويقصد بها في اللغة "نموذج يتم اعداده بشكل مسبق ويتم على أساس هذا النموذج قياس طول الشيء او وزنه او درجة جودته" (جبار، 2016: 234). ويقصد بالمعيار بصورة عامة على انه "قاعدة معينة او مجموعة من القواعد التي تنظم أداء معيناً او تقيس شيئاً ما، فالمعيار بذلك هو الطريق او الاتجاه او المقياس المتفق عليه من قبل الناس والذي من خلاله يستطيعون الوصول الى معرفة شيء ما وتحديد بدقه" (العراقي، 2013: 33). ويعرف المعيار حسب منظمة (ISO) على انه "وثيقة يتم اعدادها بالإجماع وتتم المصادقة عليها من قبل هيئة معترف بها، تتضمن مجموعة من القواعد او الخطوط العريضة او مواصفات لأنشطة معينة او لنتائجها، وتستخدم لأغراض مشتركة او متكررة لضمان مستوى تنظيمي أمثل في سياق معين" (صلاح، 2008: 58). كما ويعرف ايضاً بأنه "وصف مهني رفيع المستوى للممارسات المهنية المقبولة قبولاً عاماً، الهدف منه هو تقليل درجة التباين في الممارسات في الظروف المتشابهة، ويعتمد عليه كإطار عام لتقييم كفاءة ونوعية العمل المهني، ولتحديد درجة وطبيعة المسؤولية المهنية". (عبدالقادر، 2013: 62)

اما في المجال المحاسبي فان معايير المحاسبة هي عبارة عن مجموعة من اللوائح او القواعد التي تحكم عملية اعداد القوائم المالية" (Choi & Meek, 2011: 51). وتعرف بانها "المرشد الأساس لقياس العمليات والظروف والاحداث التي تؤثر في نتائج الاعمال والمركز المالي للوحدات الاقتصادية، وتوصيل المعلومات (الإفصاح) الى مستخدمي التقارير المالية"، ويعني ذلك بان المعيار المحاسبي عادةً ما يتحدد بعنصر معين من عناصر القوائم المالية، او بنوع معين من أنواع العمليات او الظروف او الاحداث التي يكون لها اثر على الوحدة الاقتصادية (مشكور، 2021: 8). كما وتعرف بأنها

"بيان كتابي يتم إصداره عادةً من قبل هيئات مهنية أو محاسبية رسمية، ويختص هذا البيان بعناصر القوائم المالية أو بالعمليات المالية التي تؤثر عليها، ويحدد أسلوب القياس أو العرض أو التصرف أو التوصيل المناسب". (المطيري، 2011: 17)

انطلاقاً مما سبق يرى الباحث بأن المعايير المحاسبية هي عبارة عن وثائق أو نماذج رسمية صادرة عن هيئات مهنية متخصصة في مجال المحاسبة، وتتناول هذه المعايير قضايا محاسبية معينة، وغالباً ما توضح طرائق القياس والإفصاح في القوائم المالية، وتساعد على تفسير وتوضيح وتوحيد الممارسات العملية في المحاسبة في البيئة الواحدة.

وفيما يخص معايير (IFRSs-IASs) فهي تشمل معايير المحاسبة الدولية (IASs) الصادرة عن لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB)، والتي أعيد تسميتها حالياً إلى معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRSs) والتي تصدر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB). وتعرف هذه المعايير بأنها "مجموعة من المعايير المعترف بها دولياً لإعداد القوائم المالية من قبل الوحدات الاقتصادية" (Alwan & Amery, 2021: 1235). كما وتعرف أيضاً بأنها "مجموعة واحدة من معايير المحاسبة العالمية القائمة على المبادئ (Principles-Based) ذات جودة عالية، ومفهومة، وقابلة للتنفيذ، مع التفسيرات المتعلقة بها وإطارها المفاهيمي، والصادرة من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية". (Babil, 2018: 12)

توفر معايير المحاسبة الدولية الأساسية الحالية، والجيل الجديد من معايير الإبلاغ المالي الدولية للمحاسبين بدائل كبيرة للاعتراف والقياس، كما وتتضمن إرشادات عامة يمكن تطبيقها في سياقات مختلفة (Chand et al., 2010: 280). وتم تصميم هذه المعايير كلغة عالمية مشتركة للشؤون التجارية، من أجل أن تكون حسابات الوحدات الاقتصادية مفهومة وقابلة للمقارنة عبر الحدود الدولية. كما وتخدم هذه المعايير بشكل خاص الوحدات الاقتصادية التي لديها تعاملات في العديد من الدول، لأن هذه الوحدات يجب عليها أعداد معلومات مالية وتقديمها إلى المستخدمين التي تتماشى مع الافتراضات والمبادئ والاتفاقيات المحاسبية المقبولة عالمياً، من أجل أن يكونوا المستخدمين قادرين على إجراء المقارنات فيما بينها، وبين الصناعات التي تنتمي إليها عبر الزمن. وتوجد حالياً أكثر من (166) سلطة قضائية في العالم تتبنى أو تتقارب مع معايير (IFRSs-IASs). (Shiferaw & Assefa, 2020: 1041)

3-1-2 الانتقادات الموجهة لمعايير الإبلاغ المالي الدولية :

على الرغم من أهمية معايير (IFRSs-IASs) والحاجة إليها، إلا أنها تحتوي على الكثير من نواحي القصور التي تجعلها غير قادرة أو عاجزة في أحيان عديدة عن معالجة أمور مهمة وجوهرية عند الالتزام بتطبيقها وتبنيها، وتجعلها أيضاً عرضة للعديد من الانتقادات التي يمكن توضيحها بالآتي :

1- تحتوي معايير (IFRSs-IASs) على العديد من الخيارات والبدائل التي تسمح بتطبيقها سواء في قواعد القياس أو الإفصاح، إذ يؤدي هذا التعدد في البدائل المحاسبية إلى الاختلاف في تطبيق تلك المعايير من قبل المتعاملين معها، مما يزيد ذلك

من فرص التلاعب في القوائم المالية عن طريق اختيار السياسات الملائمة للنتائج التي يريدون التوصل إليها، فضلاً عن نشوء آثار سلبية أخرى قد تحد من قابلية القوائم المالية المعدة على أساسها للمقارنة. (المجري، 2012: 47)

2- ان معايير (IFRSs-IASs) تغطي بشكل عام المواضيع ذات الطابع الدولي التي تهتم معظم الدول، بدون ان تنظر الى القضايا الخاصة المتعلقة بدولة معينة او مجموعة معينة من الدول، وبالتالي فهي غير قادرة على الامام بجميع القضايا التي تهتم مستخدميها والتي قد تختلف باختلاف احتياجات هؤلاء المستخدمين تبعاً لاختلاف بيئاتهم. (بولجنيب، 2014: 44)

3- لا تغطي معايير (IFRSs-IASs) العديد من المجالات التي قد تكون مفيدة لإدارات الوحدات الاقتصادية والحكومة والأطراف الأخرى، على سبيل المثال محاسبة الموارد البشرية، ومحاسبة المسؤولية الاجتماعية والبيئية، والمحاسبة الإدارية، لان هذه المعايير يتوجه اهتمامها اكثر بتوفير معلومات مالية عن الأداء المالي والمركز المالي للوحدات الاقتصادية المدرجة في الأسواق المالية والبورصات بغرض مساعدة المستثمرين والدائنين في عملية اتخاذ القرارات. (بولجنيب، 2014: 44)

4- قد لا تستفيد الوحدات الاقتصادية غير المدرجة في الأسواق المالية والبورصات من المزايا التي توفرها معايير (IFRSs-IASs)، بالإضافة الى ذلك قد تتحمل تكاليف كبيرة نتيجة تبني وتطبيق تلك المعايير. (بولجنيب، 2014: 44)

5- في ظل تطبيق معايير (IFRSs-IASs) فان على الوحدات الاقتصادية الاخذ بنظر الاعتبار مسألة تدني او انخفاض قيمة الموجودات، والتي تنص على القيام باختبار التدني عند وجود مؤشرات داخلية او خارجية تدل على انخفاض القيمة القابلة للاسترداد (Recoverable Value) لموجود ما عن قيمته الدفترية. ان هذا الاجراء يتطلب جهد كبير من قبل الوحدات الاقتصادية، بالإضافة الى وجود نظام معلومات فعال، كما ويستهلك تكاليف كبيرة لتابعة قيم الموجودات واجراء اختبارات تدني القيم. (بولجنيب، 2014: 44)

6- ان معايير (IFRSs-IASs) هي معايير قائمة على مبادئ عامة بدلاً من قواعد تفصيلية، اذ تسمح المعايير القائمة على المبادئ بوجود تفسيرات مختلفة للمعاملات المالية المماثلة، والتي تتيح في الكثير من الأحيان استخدام الحكم الشخصي لمعالجة الاحداث الاقتصادية، على العكس من المعايير القائمة على القواعد الصارمة التي لا يمكن مخالفتها، ولا تسمح بوجود أي قدر من الحكم الشخصي. (بولجنيب، 2014: 44)

7- عادةً ما يتم تعديل او تحديث معايير (IFRSs-IASs) بين فترة واخرى استجابةً للتغيرات في الظروف الاقتصادية، بحيث يكون التغيير إما بتعديل المعيار، أو دمج بعض المعايير مع بعض، أو سحب بعضها الآخر منها، أو الغاء بعضها بمعايير أخرى لاحقة. ان التحديث المستمر لمعايير (IFRSs-IASs) هذا يؤدي الى صعوبات في تكييف وتحديث المعايير والأنظمة المحلية وفقاً لمستجداتها (المحمادي، 2018: 82). كما وان التحديث المستمر لتلك المعايير يخلق تحدياً لمراقبي الحسابات من ناحية فهم طبيعة وآثار هذا التحديث في القوائم المالية، بالإضافة الى مخاطر التدقيق التي قد تنتج نتيجة لتلك التحديثات

بسبب عدم وجود معيار او إرشادات توضح كيفية تدقيق هذه التحديثات، وكذلك قد لا يقوم مراقب الحسابات بأداء مهامه بشكل جيد عندما تكون التحديثات معقدة، او قد تؤثر سلباً في رأيه حول القوائم المالية. (جلاب، 2021: 162)

8- يتمثل جوهر معايير (IFRSs-IASs) في توفير جودة أعلى للتقارير المالية، ولكن قد لا يتحقق ذلك عند تطبيق تلك المعايير، أي قد لا يكون هناك أي تحسن في جودة التقارير المالية وإنما على العكس من ذلك قد يكون هناك انخفاض ملحوظ في جودة التقارير المالية، بسبب المرونة الموجودة في تلك المعايير التي تسمح لإدارات الوحدات الاقتصادية للقيام بعمليات إدارة الأرباح. (Smith, 2016: 45)

9- هناك مخاوف بشأن جودة التقارير المالية المعدة بموجب معايير (IFRSs-IASs) لأنها مرتبطة بمستوى معرفة المعدّين والمدققين لتلك المعايير، إذ ان تطبيق تلك المعايير يؤدي الى وجود تحديات بالنسبة لمعدّي التقارير المالية، كما يؤدي الى تعقيدات أكثر في نطاق عملية التدقيق، لذا فان نقص او قلة المعدّين والمدققين الكفؤين سيجعلهم ان يقوموا بإعداد التقارير المالية وتدقيقها بناءً على خبرتهم المحدودة، مما قد يؤثر ذلك في جودتها. (Abdullah & Sapiei, 2013: 45)

10- ان اعداد القوائم المالية وفقاً لمعايير (IFRSs-IASs) يؤدي الى تغيير في الأداء المالي والمركز المالي للوحدات الاقتصادية، لان ادخال نهج القيمة العادلة في الإبلاغ المالي يؤدي الى تقلبات في قائمة الدخل وقائمة المركز المالي، على سبيل المثال الاعتراف بخسائر انخفاض القيمة، او الزيادة او النقص الحاصل نتيجة إعادة التقييم التي تؤدي الى زيادة او انخفاض في الحقوق الملكية للوحدات الاقتصادية، كما وقد يتغير المركز المالي للوحدات الاقتصادية نتيجة للتغيرات في قواعد القياس واسس تقييم الموجودات والمطلوبات وبنود حقوق الملكية. ان هذا التقلب قد يمثل صعوبات إضافية في عملية اتخاذ القرارات من قبل الإدارة والمستثمرين وغيرهم من مستخدمي التقارير المالية الذين ليسوا ماهرين بما فيه الكفاية للتعامل مع معايير (IFRSs-IASs). (Mustafayev, 2009: 66)

4-1-2 التوافق والتوحيد المحاسبي على المستوى الدولي :

ان فكرة التوافق والتوحيد المحاسبي على المستوى الدولي اصبحت توجهاً عالمياً وبدأت مع بدايات المؤتمرات التي عقدت، ولا سيما المؤتمر الدولي الأول للمحاسبين في عام (1904) في مدينة سان لويس في الولايات المتحدة الامريكية، إذ ناقش هذا المؤتمر إمكانية توحيد الممارسات المحاسبية على المستوى الدولي (محمد، 2009: 43). كما وان للجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB) دوراً كبيراً في عملية التوافق والتوحيد المحاسبي، إذ منذ نشأتها كان الهدف الرئيس لها هو التوافق الدولي لمعايير المحاسبة، والتي كان لهذه اللجنة دور أساسي وتأثير ضمني في التقليل من التنوع المحاسبي. ومن ناحية أخرى ازداد انعكاس اهتمامات وتوجهات الاكاديميين والمهنيين المختصين في مجال المحاسبة بإيجاد نوع من التوافق في الأنظمة المحاسبية منذ النصف الثاني من القرن الماضي، على الرغم من احتواء عملية التوافق المحاسبي الدولي على العديد من المشاكل والصعوبات. (Daniel et al., 2018: 1)

توجد في المحاسبة عادةً ثلاثة مصطلحات مستخدمة في هذا المجال تعد متداخلة ومتزاوية، والتي عادةً ما يتم الخلط فيما بينها، لذا يحاول الباحث هنا التعرف على مفهوم كل مصطلح، وتوضيح الاختلاف فيما بينها وكالاتي :

المصطلح الأول هو التوافق المحاسبي (Accounting Harmonization) : اذ يتمثل في "بذل الجهود اللازمة من اجل إزالة او حذف التناقضات المادية غير المبررة الموجودة في قواعد القياس والافصاح في المعايير المحاسبية المطبقة في الدول المختلفة من خلال استخدام أسلوب الحوار وبدون اجبار" (الصحيح، 2009: 45). كما وان التوافق المحاسبي هو "محاولة لجمع الأنظمة المحاسبية المختلفة من اجل اختبارها ومقارنتها والتعرف على نقاط التشابه والاختلاف فيما بينها، ومن ثم العمل على تقليل درجة الاختلافات فيها، وتقريب الممارسات المحاسبية ووضعها بشكل منهجي ومنظم للوصول الى نتائج متناسقة ووجهات نظر متشابهة دولياً. (سعاد، 2010: 45)

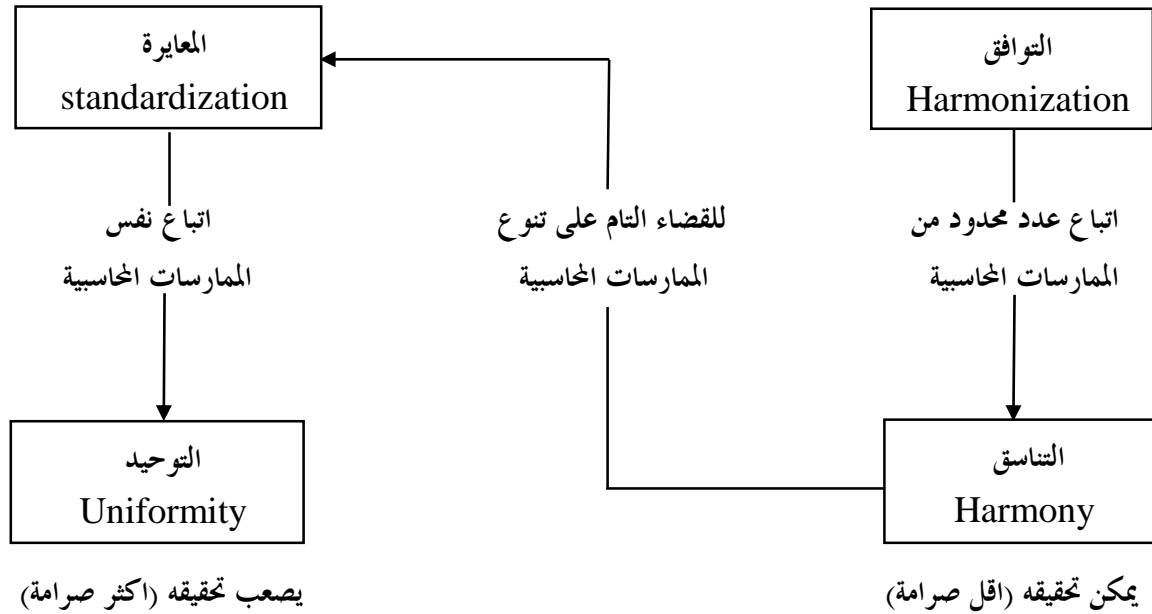
اما الثاني فهو المعايير المحاسبية (Accounting Standardization) : اذ تعني عموماً "عملية فرض قواعد صارمة وضيقة من خلال تطبيق معيار واحد او قاعدة محاسبية واحدة على جميع المواقف وفي جميع الدول"، وبالتالي فان المعايير لا تأخذ بنظر الاعتبار الاختلافات الدولية لذا يصعب تنفيذها دولياً. (2: Lakmal, 2014)

وبالنسبة للمصطلح الثالث فهو التوحيد المحاسبي (Accounting Uniformity) : فهو يشير الى "الممارسة التي يتم فيها تطبيق نفس المجموعة من قواعد القياس على جميع الوحدات الاقتصادية" (Corona et al., 2021: 14)، أي هو عملية يتم من خلالها وضع مجموعة من القواعد المحاسبية وجعلها ملزمة للتطبيق بهدف توحيد الممارسات المحاسبية على المستوى الدولي، كما ويتم استخدام مصطلح التوحيد عندما تكون هناك دولة معينة تستخدم تماماً نفس نظام دولة أخرى، لذا فان التوحيد المحاسبي عادةً ما ينظر اليه بانه غير واقعي مقارنةً بالتوافق المحاسبي بسبب خصوصيات كل دولة من تلك الدول. (غنية، 2017: 110)

ولان التوحيد المحاسبي الكامل يصعب تحقيقه خاصةً على المستوى الدولي نظراً لاختلاف العوامل البيئية لكل دولة، لذا فان التوافق المحاسبي هو الذي جاء في بداية الامر والذي يعد صيغةً مخففةً للتوحيد المحاسبي من خلال إزالة الاختلافات في النظم والمعايير المحاسبية او تسويتها مع بعضها البعض او تخفيفها. (المطيري، 2011: 25)

وبحسب Roberts et al. فان التوافق (Harmonization) هو الذي يؤدي او يقود الى التناسق المحاسبي (Harmony)، كما وان المعايير (standardization) هي التي تؤدي او تقود الى التوحيد المحاسبي (Uniformity). فالتوافق هي العملية التي تبعد فيها المحاسبة عن التنوع الكلي للممارسات، وتكون النتيجة النهائية هي حالة من التناسق المحاسبي، اذ يجتمع جميع المشاركين في العملية حول احدى الطرائق المحاسبية المتاحة او حول عدد محدود من الطرائق. اما المعايير هي العملية التي يوافق من خلالها جميع المشاركين على اتباع نفس الممارسات المحاسبية او متشابهة جداً، وعندما يتحقق هذا الاتفاق تكون النتيجة النهائية حالة من التوحيد المحاسبي. (Roberts et al., 2005: 11)

ويرى الباحث من خلال ما تقدم بان جميع المصطلحات والمفاهيم المستخدمة لها نفس الغرض والهدف، وان كانت تختلف او تتفاوت في درجة قضائها على تنوع الممارسات المحاسبية، لكن في النهاية جميعها عبارة عن خطوات يتم اتباعها من اجل الوصول الى التوحيد المحاسبي التام على المستوى الدولي. ويمكن توضيح ما سبق من خلال الشكل الآتي الذي يوضح تدرج مستويات توحيد الممارسات المحاسبية على المستوى الدولي :



شكل (2)

(تدرج مستويات توحيد الممارسات المحاسبية على المستوى الدولي)

المصدر : من اعداد الباحث.

كما يرى الباحث أن هدف لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB) كان منصّباً نحو التوافق، وقد تكون نجحت في ذلك من خلال إصدارها (41) معياراً محاسبياً دولياً، وبالتالي زاد توجهها منذ عام (2001) وتحولها الى مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) نحو التوحيد.

2-1-5 مقومات ومتطلبات التوافق المحاسبي على المستوى الدولي :

عندما تقرر دولة معينة الاندماج مع البيئة الدولية في مجال معين، عليها ان تأخذ بنظر الاعتبار مدى توفر مقومات الاندماج والعمل على توفيرها، كما وعليها العمل على توفير متطلبات ذلك الاندماج والاستعداد لها من اجل تجنب الوقوع في عواقب وخيمة. كذلك الحال عندما تقرر أي دولة الاندماج مع البيئة الدولية فيما يخص التوافق مع معايير (IFRSs- IASs) او تبني تلك المعايير، ينبغي توفر او وجود مقومات معينة قبل اتخاذ قرار التبيني، وتتمثل هذه المقومات في : (محمد، 2013: 209) (مزياني و فروم، 2010: 50)

1- يجب ان تتصف بيئة الدولة التي تقرر التوافق مع معايير (IFRSs-IASs) بالعمولة، أي يجب ان تكون متوافقة مع صفات البيئة العالمية او في طريقها للتوافق معها. ويعني ذلك ان تكون الدولة قد انضمت الى بعض المنظمات الدولية او ذات الطابع الدولي، مثلاً الانضمام الى منظمة التجارة العالمية (WTO) واتفاقياتها وشروطها، ومنظمة البورصات العالمية (IOSCO)، او الانضمام الى مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، او غيرها من المنظمات الدولية.

2- قد تتعارض او لا تتطابق معايير (IFRSs-IASs) مع التشريعات والقوانين والأنظمة المعمول بها في بعض الدول، مما يستوجب على تلك الدول ان تقوم بتكييفها او تعديلها بما تتوافق مع متطلبات تلك المعايير بحيث يسهل من عملية تطبيقها في مجالات مختلفة كالتجارة والصناعة وغيرها.

3- يجب على أي دولة قبل اتخاذ قرار تبني معايير (IFRSs-IASs) ان تتأكد من قدرة ممارسي مهنة المحاسبة في تلك الدولة على التعامل مع وتطبيق تلك المعايير، والعمل على رفع تلك القدرة من خلال التكييف المهني لهم، أي عن طريق تدريب المحاسبين العاملين في الوحدات الاقتصادية على استخدام معايير (IFRSs-IASs)، فضلاً عن التدريب الجيد لمراقبي الحسابات على تلك المعايير، من اجل ان يكونوا قادرين على تنظيم ومراقبة وتدقيق الحسابات بشكل سليم.

4- ان التكييف الفني والتكييف النفسي ايضاً يعدان من مقومات التوافق المحاسبي الدولي، اذ يقصد بالتكييف الفني ان تسعى الدول الى استخدام التقنيات الحديثة في مجال العمل المحاسبي، اما التكييف النفسي فيدل على ان مواطني الدولة يجب ان تتكون لديهم القناعة ويتقبلوا ثقافة العمولة وتوجهاتها، وان لا يكونوا معارضين لها والا فان عملية تطبيق معايير (IFRSs-IASs) في تلك الدول تصبح صعبة وغير ممكنة.

ويرى الباحث أن البيئة المحلية تفتقر الى العديد من مقومات التوافق المحاسبي الدولي سواء تلك التي تم ذكرها في أعلاه او غيرها من المقومات والتي قد تحول دون التطبيق السليم لمعايير (IFRSs-IASs) بسبب عدم تولي الاهتمام اللازم لها وعدم العمل على تليتها.

فضلاً عن ما سبق فان عملية التوافق المحاسبي الدولي من خلال تبني معايير (IFRSs-IASs) وتطبيقها لها العديد من المتطلبات التي يمكن ايجازها بالنقاط الآتية : (علي، 2016: 184) (نور و الججاوي، 2003: 10)

1- يعد الجانب النظري الذي يكتسبه المحاسب من خلال الدراسة مهماً جداً للاستفادة منه في التطبيق العملي، لذا فان قبل اتخاذ قرار التبني لمعايير (IFRSs-IASs) في أي دولة يجب العمل على تطوير المناهج الدراسية في تلك الدولة بحيث تصبح منسجمة مع المناهج الدراسية في الدول المتقدمة والمستحدثة وفقاً لمعايير (IFRSs-IASs)، على سبيل المثال التركيز على كتب المحاسبة المالية المتوسطة وفقاً لمعايير (IFRSs-IASs).

2- إن العديد من مفردات المادة الدراسية الواحدة قد لا تكون متفقة مع ما يتم تطبيقه فعلاً، لذا يجب إعادة النظر في تلك المفردات بحيث تكون الطروحات النظرية والتطبيقية متفقة، او تكون بموجب معايير (IFRSs-IASs)، أي عدم إبقاء تلك المفردات على حالها.

3- ان تطوير المناهج الدراسية من دون توفر كادر تدريسي مهياً تماماً ومطلع بشكل كامل وتفصيلي على معايير (IFRSs-IASs) لا يجدي نفعاً، لذا يجب الاهتمام بتهيئة الأساتذة واطلاعهم على تلك المعايير والتعديلات التي تجرى عليها، لكي يكونوا قادرين على نقل المعرفة والخبرة الى الطلاب.

فيما يخص مضمون النقاط الثلاث في أعلاه يود الباحث هنا الاشارة الى واقع تدريس معايير (IFRSs-IASs) في البيئة المحلية (بالأخص في جامعات إقليم كردستان)، اذ لا تولي اقسام المحاسبة في جامعات الإقليم الاهتمام الكافي لتدريس تلك المعايير ضمن المقررات الدراسية وبالأخص لمرحلة البكالوريوس، كما وليس هناك مواد دراسية تحت مسمى معايير (IFRSs-IASs) ضمن المناهج، الامر الذي يؤدي الى عدم اكتساب خريجي اقسام المحاسبة في تلك الجامعات المعرفة الكافية بتلك المعايير.

4- لا بد للجمعيات والمنظمات المهنية ان يكون لها دور فاعل وحيوي في عملية التوافق مع معايير (IFRSs-IASs)، اذ يجب عليها القيام بإقامة دورات تدريبية لنشر وتوصيل كل ما يتعلق بكيفية تطبيق تلك المعايير وتكييفها مع البيئة المحلية.

5- عندما يتم اتخاذ قرار بتبني معايير (IFRSs-IASs) من قبل الدولة فان الوحدات الاقتصادية بشكل عام تكون ملزمة بتطبيق تلك المعايير، مما ينبغي عليهم القيام باشراك المحاسبين العاملين لديهم في الأقسام والإدارات المالية بدورات تخصصية في هذا المجال لاكتسابهم المعرفة والخبرة، والا سيكون من الصعب عليهم التعامل معها وتطبيقها.

6- ان مكاتب التدقيق ومراقبة الحسابات دوراً مهماً جداً في عملية التوافق الخاسبي مع معايير (IFRSs-IASs)، باعتبارها الجهة التي تتعامل مباشرة مع تلك المعايير، لذا يجب على مراقبي الحسابات والعاملين في مكاتب التدقيق المشاركة في دورات تطويرية مختصة بكيفية تطبيق معايير (IFRSs-IASs) وما يرتبط بها قبل الشروع في تطبيقها.

7- كما ويمكن للدول جعل معايير (IFRSs-IASs) ملزمة التطبيق من خلال عدة طرائق مثل قيام هيئة سوق الأوراق المالية بالزام جميع الوحدات الاقتصادية المسجلة في البورصة بتطبيق تلك المعايير ووضع الموعد النهائي لذلك التطبيق.

8- يجب على أي دولة تتجه نحو التوافق الخاسبي مع معايير (IFRSs-IASs) ان تقوم بإصدار معيار محاسبي محلي متوافق مع كل معيار من معايير (IFRSs-IASs)، او اذا كانت الدولة قد أصدرت تلك المعايير مسبقاً فيجب عليها القيام بدراسة تلك المعايير وتحديد الفروق الجوهرية بينها وبين المعايير الدولية، ومن ثم استبدال البدائل وطرق القياس والافصاح فيها بمشيلاتها في المعايير الدولية.

9- هناك العديد من الدول التي تبنت معايير (IFRSs-IASs)، لذا فإن الدول التي تقرر تبني تلك المعايير تستطيع الاستفادة من تجارب الدول الأخرى التي قامت بتبنيها، من أجل التفادي المسبق للمشاكل والعوائق التي تواجهها.

6-1-2 معوقات التوافق المحاسبي على المستوى الدولي :

هناك العديد من المعوقات التي تواجه عملية التوافق المحاسبي على المستوى الدولي، وتزداد هذه المعوقات في الدول التي لاتزال في مرحلة التطور والنمو مقارنةً بالدول المتقدمة، ومن أهم تلك المعوقات التي تقف عائقاً أمام تحقيق التوافق المحاسبي على المستوى الدولي هي كالاتي :

1- الطبيعة المعقدة التي تصاغ بها معايير (IFRSs-IASs)، إذ بحسب الدراسة التي اجراها المنتدى الدولي لتطوير المحاسبة (IFAD) والتي استعرض فيها بعضاً من مشاكل التوافق المحاسبي الدولي، كان من بينها مسألة تعقيد تلك المعايير، وخاصةً المعايير المتعلقة بالاستثمارات والأدوات المالية والمشتقات، والمعايير القائمة على أساس القيمة العادلة بشكل عام، لان هذه المعايير تكتنفها صعوبات كثيرة تؤدي الى عدم فهمها من قبل المتعاملين معها، وعدم إمكانية تطبيقها بشكل سليم (الجرف، 2010: 12). ويرى Malaquias & Zambra بأن تعقيد تلك المعايير يمكن ان يصبح عائقاً امام تبنيها، خاصةً عند التفكير بالتنفيذ العملي لتلك المعايير وبالأخص المعايير المتعلقة بالأدوات المالية، باعتبارها واحدة من أكثر أنواع المعايير تعقيداً والتي تخلق تحديات كبيرة عند اعداد القوائم المالية على أساسها. (Malaquias & Zambra, 2019: 3)

2- مشكلة اختلاف المستخدم الرئيس للمعلومات المحاسبية بين الدول، على سبيل المثال في الدول مثل المملكة المتحدة والولايات المتحدة فإن المستخدم الرئيس هو المستثمر لان بيئة العمل في هذه الدول تعتمد على سوق رأس المال. اما في بعض الدول الأخرى مثل المانيا والدول القارية الأخرى فإن المستخدمين الرئيسيين هم سلطات الضرائب والحكومة، إذ تحتل كل منها مواقع أكثر أهمية مقارنةً بالمستثمرين. ان مجموعات المستخدمين المختلفة هذه على المستوى الدولي تتطلب معلومات مختلفة، لذا فانه من الصعب تحقيق كل متطلبات إعداد التقارير المالية المختلفة هذه ضمن معيار محاسبي معين دون وجود العديد من البدائل، والمرونة في تطبيق المعيار (Chairas & Radianto, 2001: 22). ويضيف الباحث هنا فيما يخص معايير (IFRSs-IASs) وبالنظر الى الاطار المفاهيمي للإبلاغ المالي الصادر عن (IASB)، تركز هذه المعايير بالدرجة الأولى على احتياجات المستثمرين والمقرضين الذين قد لا يكون لهم وجود في البيئة المحلية بنفس درجة وجودهم في الدول الأخرى المتقدمة، نظراً لأن غالبية الوحدات الاقتصادية في البيئة المحلية هي ذات ملكية فردية او تضامنية، مما تواجه هنا ايضاً مشكلة اختلاف المستخدم الرئيس للمعلومات المحاسبية مع تلك التي تركز عليه معايير (IFRSs-IASs).

3- اختلاف البيئة الاقتصادية والسياسية والاجتماعية والثقافية من دولة الى أخرى، إذ يعد ذلك من المعوقات التي تقف امام التوافق المحاسبي الدولي، لان تطوير أي نظام محاسبي يجب ان يرتبط بتلبية احتياجات تلك البيئة، وان معايير (IFRSs-IASs) لا تستطيع ان تأخذ بنظر الاعتبار كل هذه الاختلافات البيئية بين الدول، لأن ذلك يعد امر صعب التحقيق. وفي

اطار اختلاف البيئات يوجد ما يسمى بالوطنية او الشعور بالقومية او التعصب القومي والتي تؤدي الى رفض او عدم قبول الممارسات المحاسبية السائدة في دول أخرى ليطم اعتمادها او تطبيقها في دولة معينة، مثلاً رفض الدول النامية لمعايير (IFRSs-IASs) بحجة انها متحيزة للممارسات السائدة في الدول المتقدمة. (بولجيب، 2014: 23)

4- معوقات من جانب مكاتب التدقيق ومراقبة وتنظيم الحسابات، اذ اعترضت هذه المعوقات العديد من الدول وبالخصوص الدول النامية والدول ذات الأسواق الناشئة. وتتعلق هذه المعوقات بمشكلة مهارات وقدرات مراقبي الحسابات العاملين في مكاتب التدقيق، فنقص الكفاءة والمعرفة والخبرة اللازمة من جانب مراقبي الحسابات يقف عائقاً امام تبني معايير (IFRSs-IASs)، كما ويؤدي ذلك الى الاستخدام الخاطى لهذه المعايير في حالة تبنيها (الصيد، 2014: 20). ويرى Dowa et al. ضرورة توفر المهارات الفنية والخبرة اللازمة عند تطبيق تلك المعايير ولا سيما المعايير المعقدة مثل المعيار المحاسبي الدولي (IAS 12) "ضرائب الدخل" والمتطلبات الواردة فيه، اذ تحتاج هذه المعايير الى توافر المؤهلات والإمكانات المادية التي قد تكون محدودة في بعض الدول من اجل تطبيقها بنجاح. (Dowa et al., 2017: 175)

5- عدم انضمام الهيئات المهنية في بعض الدول كأعضاء في مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، وذلك لأن مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) يعمل وينفذ معاييره من خلال تلك الهيئات، وفي حالة غيابها يصبح تنفيذ معايير (IFRSs-IASs) في تلك الدول صعباً، لان تلك المعايير قد تتطلب بعض التعديلات على القوانين المعمول بها في الدول، والتي قد لا يتم تعديلها دون وجود ضغط او اقناع من قبل الهيئات المهنية. (Shubhada & Hemanth, 2021: 5942)

6- معوقات تتعلق بالظروف او العمليات او الاحداث الخاصة بالدول او المجتمعات الإسلامية، اذ ان عدم توافق العديد من الممارسات المحاسبية الغربية مع المبادئ الإسلامية تقف عائقاً امام تبني معايير (IFRSs-IASs)، فعلى سبيل المثال تمنع الشريعة الإسلامية التعامل بالفائدة، ولكن هذه المسألة غير مأخوذة بنظر الاعتبار في تلك المعايير (Dowa et al., 2017: 172). لذا فان استجابة للممارسات المحاسبية السائدة في الدول الإسلامية قامت هيئة المحاسبة والمراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية (AAOIFI) بوضع سلسلة من معايير المحاسبة ومعايير لإعداد التقارير المالية لكي يتم اتباعها من قبل المؤسسات والوحدات الاقتصادية التي ترغب في ان تكون متوافقة مع الشريعة الإسلامية. (ويفر، 2016: 53)

7- مشكلة ترجمة معايير (IFRSs-IASs) من اللغة الإنكليزية الى لغات أخرى، لان هذه المعايير تحتوي على مفاهيم جديدة تعالج مشاكل معينة التي نادراً ما تحدث في دول أخرى، لذا فان ترجمة تلك المفاهيم قد لا يكون مفهوم، أي قد تفهم الكلمات لكن مضمون المفهوم قد لا يفهم، وبالتالي تفقد عملية الترجمة فاعليتها (Zeff, 2007: 296). وتؤدي هذه الترجمة الى مشاكل في توصيل مفاهيم المحاسبة التي نشأت في ثقافة المحاسبة الانجلو أمريكية لمجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) الى لغات وثقافات محاسبية أخرى في دول أخرى. وغالباً ما يحدث تغيير كبير في هياكل الجملة الاصلية عند الترجمة بحيث تصبح الجمل أكثر تعقيداً بسبب قيام المترجمين بإعطاء تفسيرات إضافية او إعادة صياغتها او اعتماد الإحاطة

للتعامل مع نقص المصطلحات المماثلة، وبالتالي تؤدي تلك الجمل المعقدة الى عدم فهمها وتفسيرها وتطبيقها بالشكل الصحيح من قبل الممارسين، ولتجنب هذه المشاكل يتعين على المترجمين ان تكون لديهم معرفة ممتازة ليس فقط باللغة (اللغة الاصلية للمعايير واللغة التي ستترجم اليها) وانما ايضاً بكلتا الثقافتين الفرعيتين للمحاسبة (Baskerville & Evans, 2011: 57). ويضيف الباحث هنا بأن مشكلة اللغة قد تواجه ايضاً الممارسين لمهنة المحاسبة في البيئة المحلية خاصةً مراقبي الحسابات، نظراً لأن اللغة السائدة في البيئة المحلية هي اللغة الكردية، وان قراءة وتفسير وتطبيق ما موجود في تلك المعايير بلغات أخرى قد تكتشفه بعض الصعوبات التي من الممكن ان تؤدي الى عدم التطبيق لها بالشكل الصحيح.

8- من بين المعوقات الأخرى التي تواجه عملية التوافق الخاسبي الدولي هو التطور التاريخي للمحاسبة في كل دولة، أي اختلاف نقاط البدء نحو عملية التوافق الخاسبي الدولي في كل دولة، فبعض الدول لديها معاييرها المحاسبية الوطنية والتي تعتمد عليها وتطبقها، هذه الدول قد تجد ان استخدامها لمعايير (IFRSs-IASs) ملائم وليس بالأمر الصعب، على عكس الدول التي ليس لديها معايير محاسبية وطنية وتستخدم الأنظمة والقوانين الصادرة من قبل الحكومة، مثل هذه الدول تجد صعوبة في تبني معايير (IFRSs-IASs) والتوجه نحو التوافق الخاسبي الدولي (بولجنيب، 2014: 25). ومن الجدير بالذكر ان العراق من بين هذه الدول الذي اعتمد لفترة طويلة ولحد الآن على النظام الخاسبي الموحد وتطبيقاته في الوحدات الاقتصادية العاملة في البيئة المحلية.

9- عدم وجود قوانين دولية لها قوة الالتزام بتبني معايير (IFRSs-IASs) وتحقيق التوافق الخاسبي الدولي، اذ حتى مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) الذي يعد المساهم الأقوى في عملية التوافق الخاسبي الدولي ليس لديه مثل هذه القوة القانونية، وليس لديه أي سلطة بأن يلزم اعضاءه بتبني وتطبيق المعايير الصادرة عنه. لذا فان وجود مثل هذه القوة القانونية والتي تلزم بتبني تلك المعايير دولياً سيساهم بالتأكيد في تحقيق التوافق الخاسبي الدولي. (عبدلي، 2015: 47)

2-1-7 مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) واسهاماته دولياً في عملية التوافق الخاسبي الدولي :

يعد مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) المسؤول عن اصدار معايير (IFRSs-IASs)، وهو القوة الدافعة والفاعلة في عملية التوافق الخاسبي على المستوى الدولي من خلال المعايير التي يصدرها (Fritz & Lammle, 2003: 36)، لذا يتوجب علينا لقاء الضوء على هذا المجلس وآلية عمله واسهاماته في عملية التوافق الخاسبي على المستوى الدولي بشيء من التفصيل.

اشرنا سابقاً عند الحديث عن نشأة وتطور معايير (IFRSs-IASs) ان مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) هو ناتج إعادة هيكلة لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC)، اذ كانت لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) منذ العام (1973) ولغاية عام (2001) الهيئة المسؤولة عن وضع معايير المحاسبة الدولية (IASs)، وكانت تهتم هذه اللجنة بشكل

أساسي في تشجيع واضعي معايير المحاسبة الوطنية (المحلية) حول العالم على تحسين وتوحيد تلك المعايير، وان اهم اهداف تأسيس لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) كانت كالاتي : (ميرزا وآخرون، 2006: 2)

1- صياغة ونشر معايير المحاسبة التي تخدم الصالح العام والتي يجب مراعاتها ودعم قبولها والالتزام بها عند عرض القوائم المالية في جميع انحاء العالم.

2- العمل عموماً نحو تحسين وتوحيد الأنظمة والمعايير المحاسبية والإجراءات المتعلقة بعرض القوائم المالية.

وبعد فترة من تأسيس لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) وتحديداً في عام (1983) شملت عضوية اللجنة المنظمات المهنية المحاسبية التي كانت عضوة في الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، وابتداءً من كانون الثاني عام (1996) أصبحت اللجنة تحتوي على (116) منظمة من (85) دولة، كما وان اللجنة ضمت (142) عضواً ابتداءً من عام (1999) من (103) دولة يمثلون تقريباً مليوني محاسب (الجزيري، 2012: 14). ومنذ انشاء لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) عام (1973) وحتى نهاية عام (1998) مرت اللجنة بثلاث مراحل مميزة لوضع المعايير، اسفرت المرحلة الأولى عن المعايير التي سمحت بمعالجات محاسبية مختلفة للمعاملات والاحداث المشابهة، اي الاعتماد على بدائل محاسبية متعددة، اذ في هذه المرحلة من تاريخها كانت لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) تطور معاييرها الأولية والتي كانت مهتمة بقبولها واستخدامها من قبل الدول، ونظراً لان المعايير المحاسبية تختلف من دولة الى أخرى، لذا فان اللجنة سمحت بوجود اكثر من معالجة محاسبية واحدة في المعيار الواحد من اجل ان تجعل معاييرها المحاسبية اكثر جاذبة للدول لاعتمادها. اما المرحلة الثانية فكانت مرحلة المقارنة والتحسينات، اذ في الكانون الثاني من عام (1989) وفي محاولة للحصول على مزيد من القبول لمعايير المحاسبة الدولية (IASs) اصدرت اللجنة مسودة عرض (E32) تحت عنوان "قابلية مقارنة القوائم المالية" التي احتوت على تسع وعشرين مسألة، وتم اطلاق مشروع التحسينات في حزيران من عام (1990) لإجراء التنقيحات على المعايير بناءً على مسودة العرض، وفي تشرين الثاني من عام (1993) وافقت لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) على (10) معايير منقحة اعتباراً من كانون الثاني عام (1995). وفي المرحلة الثالثة وبعد سلسلة من المناقشات التمهيديّة السابقة وفي تموز من عام (1995) اصدر كل من مجلس إدارة لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) واللجنة الفنية للمنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية (IOSCO) بياناً صحفياً مشتركاً للإعلان عن خطة عمل تشتمل على استكمال مجموعة أساسية شاملة من معايير المحاسبة الدولية (IASs) من قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC)، وبشرط قبول تلك المعايير والموافقة عليها وادراجها في جميع الأسواق العالمية من قبل المنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية (IOSCO)، والسماح للوحدات الاقتصادية باستخدامها في اعداد كشوفاتها المالية. وفي أيار من عام (2000) أعلنت المنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية (IOSCO) بالفعل عن استكمال تقييمها لمعايير المحاسبة الدولية (IASs) واوصت باستخدام (30) معيار من تلك المعايير (Kirsch & Day, 2001: 1). كما وأعلنت في العام نفسه اطراف أخرى دعمها وقبولها لمعايير المحاسبة الدولية (IASs) مثل لجنة بازل للإشراف المصرفي (Basel Committee)، وهيئة الأوراق المالية والبورصات الأمريكية

(SEC)، وحثت منظمات دولية أخرى استخدام تلك المعايير مثل المنتدى الدولي لتطوير المحاسبة (IFAD) والمنظمة الأوروبية للخبرة الاستشارية. (النصراوي، 2017: 31)

واجهت معايير المحاسبة الدولية (IASs) التي وضعتها لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB) مجموعة من الصعوبات فيما يخص المصداقية والشفافية والجودة ودرجة القبول العالمي لها، فضلاً عن وجود مجموعة من العوامل التي أدت إلى وجود الحاجة إلى تنظيم جديد للجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB)، ومن أهم العوامل: (العرايبي، 2013: 41)

1- تطور الأسواق الرأسمالية العالمية ونموها بشكل سريع، والتوجه نحو تدويل الأعمال.
2- الجهود التي بذلتها المنظمات العالمية والإقليمية في القضاء على عوائق التجارة العالمية مثل البنك الدولي، والمنظمة العالمية للتجارة، والاتحاد الأوروبي.

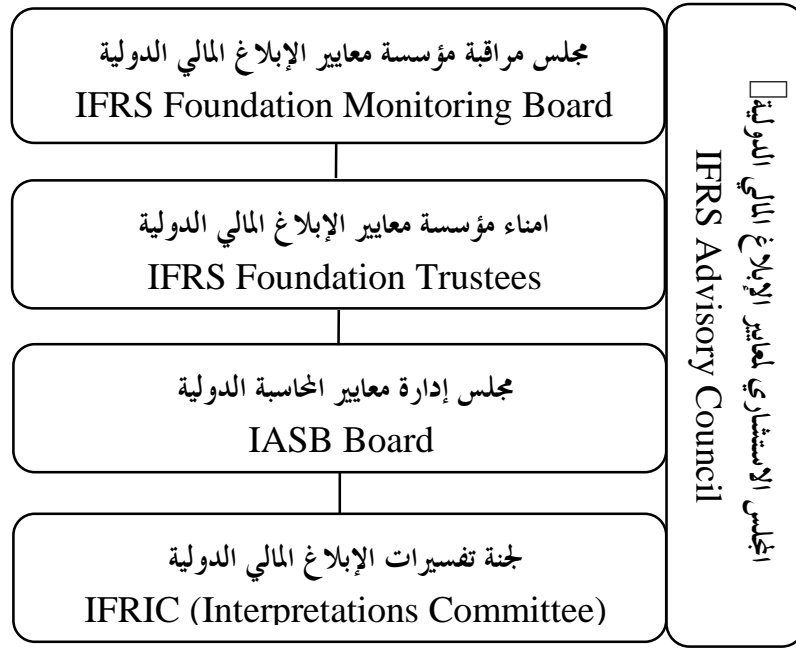
3- زيادة درجة تأثير معايير المحاسبة الدولية (IASs) بالمعايير الأمريكية.
4- تسارع ظهور عمليات واحداث مالية جديدة، وازدياد الحاجة إلى وجود معلومات أكثر ملاءمة وموثوقة.
وفي عام (2001) تم إعادة هيكلة لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB) وتأسيس مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، إذ إن هذا التغيير كان بسبب وجود مجموعة من الأهداف أهمها: (مزياياني وفروم، 2010: 46)

1- تحقيق استقلالية أكثر في عملية صياغة المعايير المحاسبية وذلك باستبعادها عن الضغوط الخارجية خاصة من قبل الاتحاد الدولي للمحاسبين وبعض من المنظمات المالية العالمية.
2- العمل على تطوير معايير المحاسبة الدولية (IASs) وممارسة هذا الدور، بدلاً من الدور المقتصر على اكتساب الطابع الدولي لبعض المعاملات الوطنية.

تبنى مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) في اجتماعه الأول المنعقد في عام (2001) جميع معايير المحاسبة الدولية (IASs) الصادرة عن لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB) على أنها معايير خاصة به والتي كان عددها (41) معياراً وبعد تعديلها وإلغاء البعض منها وسحبها أصبح عددها (24) معياراً محاسبياً دولياً سارية المفعول. ويستمر العمل بتلك المعايير على أن يقوم مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) بإصدار معايير محاسبية جديدة تحت مسمى معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRSs). (ميرزا وآخرون، 2006: 4)

ومن الجدير بالذكر أن لجنة تفسيرات الإبلاغ المالي الدولية (IFRIC) التابعة لمجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) حلت محل لجنة التفسيرات الدائمة (SIC) القديمة التابعة للجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB)، إذ قامت كلتا اللجنتين بإصدار (56) تفسيراً حول كيفية تطبيق المعايير والأمور المتعلقة بها، والتي تشكل (33) تفسيراً يخص لجنة (SIC)، و (23) تفسيراً صادراً عن لجنة (IFRIC) (بو عظم، 2021: 19)، وبعد إلغاء وسحب بعض التفسيرات تبقى منها فقط (5) تفسيرات تابعة للجنة (SIC)، و (15) تفسيراً يخص لجنة (IFRIC). (www.ifrs.org)

ويمكن توضيح الهيكل التنظيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) من خلال الشكل الآتي :



شكل (3)

الهيكل التنظيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)

Source: Goedl, P. A., (2017), “A Structural Examination of the International Accounting Standards Board’s (IASB) Governance Network”, Journal of Business & Economic Policy, Vol. (4), No. (1), pp66-76.

ويتبع مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) الإجراءات القانونية عند وضع المعايير الدولية، إذ لوضع أي معيار يقوم المجلس عادةً بنشر ورقة مناقشة تحدد المتطلبات المحتملة للمعيار والحجج المؤيدة والمعارضة لكل منها. بعد ذلك، ينشر المجلس مسودة عرض للتعليق العام، ثم يفحص الحجج المقدمة في عملية التعليق قبل اتخاذ قرار بشأن الشكل النهائي للمعيار. ويتم إصدار مسودة العرض أو المعيار بشكله النهائي فقط عندما يصوت تسعة أعضاء من مجلس الإدارة من أصل خمسة عشر عضواً لصالح ذلك. (Choi & Meek, 2011: 263)

وفي إطار ذلك أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية (17) معياراً محاسبياً دولياً للإبلاغ المالي (IFRSs)، وتتكون معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRSs) حالياً من (16) معياراً ساري المفعول بعد أن حل المعيار رقم (IFRS 17) محل المعيار رقم (IFRS 4) تحت نفس العنوان "عقود التأمين" اعتباراً من كانون الثاني عام (2023). (بوعظم، 2021: 19)

ان مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) والمعايير والتفسيرات الصادرة عنه كان لها دور مهم في عملية التوافق المحاسبي على المستوى الدولي، بالإضافة الى دوره الرسمي في عملية التطور الدولي لقبول معايير المحاسبة دولياً، وعلى الرغم من ان تلك المعايير ليست مقبولة من قبل جميع الدول لحد الآن، الا انها من الممكن ان تكتسب أهمية كبرى في السنوات القادمة. وقد تكون هناك شكوك من قبل معارضي مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) في دور المجلس كلاعب رئيس في عملية التوافق المحاسبي على المستوى الدولي، ولكن مع ذلك لا يمكن انكار ان المجلس لعب دوراً مهماً في عملية التوافق، لان معاييره أصبحت مدعومة من قبل معظم المنظمات، كما وان جهوده تعتبر خطوة مهمة في التغلب على الفروقات الموجودة في مختلف معايير المحاسبة الوطنية. (Malaj, 2020: 38)

2-1-8 مجلس المعايير المحاسبية والرقابية العراقي واسهاماته محلياً في عملية التوافق المحاسبي الدولي :

في اطار التوافق المحاسبي مع الممارسات المحاسبية الدولية ومنذ انشاء لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB)، وصدور معايير المحاسبة الدولية (IASB)، زاد اهتمام العديد من الدول في إيجاد نوع من التوافق مع تلك المعايير، وعلى الصعيد المحلي ظهر الاهتمام بتلك المعايير والتوجه نحو اعتمادها في التطبيقات المحاسبية في العراق منذ عام (1985) عندما اقر مجلس نقابة المحاسبين والمدققين بأهمية اعتماد معايير المحاسبة الدولية (IASB) في البيئة المحلية. (نوغراني، 2016: 102)

ولأجل تحقيق هذا الغرض اقترح ديوان الرقابة المالية في العراق في نهاية عام (1987) بان يتم تشكيل هيئة محاسبية عليا ودائمة مثل معظم دول العالم، تكون مسؤولة عن اصدار قواعد ومعايير وارشادات محاسبية ليتم تطبيقها من قبل الوحدات الاقتصادية التابعة للقطاع العام والمختلط والخاص (القريشي، 2015: 66). وبناءً على مقترح رئيس ديوان الرقابة المالية العراقي تم تأسيس (مجلس المعايير والقواعد العراقية) في جمهورية العراق بموجب كتاب ديوان الرئاسة 10542 في 1988/3/22 برئاسة رئيس ديوان الرقابة المالية وأعضاء ممثلين عن وزارات التخطيط والمالية والتجارة والصناعة اغلبهم بدرجة مدير عام، فضلاً عن أساتذة الجامعات ونقابة المحاسبين والمدققين والبنك المركزي العراقي. ويقوم هذا المجلس بإعداد خطة سنوية بالاعتماد على حاجة الدولة لدراسة وتعريف بعض المعايير الدولية فضلاً عن دراسة المواضيع المتعلقة بالجوانب المالية والمحاسبية في الاقتصاد العراقي. (النصراوي وعزيزة، 2017: 85)

وبعد فترة تم إعادة تشكيل المجلس وتغيير اسمه الى (مجلس المعايير المحاسبية والرقابية) استناداً الى التعليمات عدد (1) لعام (1995) الصادرة عن ديوان الرقابة المالية (عبدالله وعثمان، 2015: 169). ويرأس هذا المجلس رئيس ديوان الرقابة المالية، وعضوية كل من مجلس الرقابة في ديوان الرقابة المالية (عدددهم 6 أعضاء)، ومدير عام دائرة المحاسبة في الوزارة المالية، ومدير عام الهيئة العامة للضرائب في وزارة المالية، ومدير عام سوق العراق للأوراق المالية، ومدير عام دائرة التخطيط الاقتصادي في وزارة التخطيط، ومدير عام دائرة تسجيل الشركات في وزارة التجارة، ومدير عام الدائرة الاقتصادية في وزارة الصناعة، ومدير عام دائرة الأبحاث والاحصاء في البنك المركزي العراقي، وممثلين من وزارة التعليم العالي والبحث

العلمي من الأساتذة الجامعيين المختصين، وممثل عن نقابة المحاسبين والمدققين (كندوري، 2012: 265). وتتكون مهام المجلس والتي حددت في المادة (2) من التعليمات المذكورة أعلاه من الآتي : (www.d-raqaba-m.iq)

- 1- دراسة ووضع معايير محاسبية ورقابية وتطويرها وإقرارها.
 - 2- ابداء الرأي في مشروعات القوانين والاحكام والأنظمة المحاسبية والرقابية الواردة في مشروعات القوانين الأخرى.
 - 3- اقتراح التعديلات على التشريعات المحاسبية والرقابية.
 - 4- تقديم المشورة الفنية في الجوانب المحاسبية والرقابية الى الأطراف ذات العلاقة دون تعارض مع اختصاصات الوزارات والأطراف غير المرتبطة بالوزارات والدوائر الأخرى في الدولة.
 - 5- التعاون والتنسيق مع المؤسسات والمنظمات المهنية والعلمية داخل وخارج العراق.
- وفيما يخص إنجازات مجلس المعايير المحاسبية والرقابية العراقي منذ انشائه الى يومنا هذا اتسمت بدراسة العديد من المقترحات والموضوعات التي نتج عنها اصدار (14) قاعدة محاسبية لتنظيم العمل المحاسبي في العراق. والجدول في ادناه يوضح عرض موجز للقواعد المحاسبية المحلية الصادرة عن المجلس وكالاتي :

جدول (1)

عرض موجز للقواعد المحاسبية المحلية

رقم القاعدة المحاسبية (المعيار)	اسم القاعدة المحاسبية (المعيار)	تاريخ التطبيق	شرح القاعدة (المعيار)
رقم 1 القاعدة المحاسبية	قياس نتيجة النشاط لعقود الانشاء	1990	توضح المعالجات المحاسبية لقياس نتيجة النشاط المالي لعقود الانشاء في الحسابات الختامية.
رقم 2 القاعدة المحاسبية	تكاليف البحث والتطوير ومعالجة الاحتياطات المتعلقة بها (الموجودات غير الملموسة)	1992	تعالج تكاليف البحث والتطوير والتصرف بالاحتياطات المتعلقة بها، وعرضها والافصاح عنها في القوائم المالية بشكل واضح وعادل.
رقم 3 القاعدة المحاسبية	رسملة نفقات الاقتراض	1993	تطبق من قبل الوحدات الاقتصادية العاملة في القطاع العام والمختلط والخاص التي تمول اقتناء او انشاء موجوداتها عن طريق الاقتراض، والتي تعد بياناتها المالية على أساس التكلفة التاريخية.
رقم 4 القاعدة المحاسبية	الحاسبة لآثار التغيير بأسعار العملة الاجنبية	1993	توضح المعالجات المحاسبية لعمليات بالعملة الأجنبية، وترجمة القوائم المالية الى العملة المحلية بهدف دمجها في القوائم المالية الموحدة.
رقم 5 القاعدة المحاسبية	الحاسبة عن الخزين، وتقويمه وعرضه في القوائم المالية	1995	توضح المعالجات المحاسبية لتقويم الخزين وعرضه في القوائم المالية، وتطبق من قبل جميع الوحدات الاقتصادية من مختلف القطاعات الاقتصادية.
رقم 6 القاعدة المحاسبية	الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالقوائم المالية والسياسات المحاسبية	1996	تهدف الوصول الى فهم افضل للقوائم المالية، وإعطاء صورة حقيقية و واضحة عن نتيجة النشاط والوضع المالي للوحدات الاقتصادية.
رقم 7 القاعدة المحاسبية	كشف التدفق النقدي	1997	تساعد على توفير معلومات عن قدرة الوحدات الاقتصادية على توليد النقد ومكافئاته ومجالات استخدامه من الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية.
رقم 8 القاعدة المحاسبية	المعلومات التي تعكس آثار التغيير بالأسعار	1998	تحيط مستخدمي القوائم المالية علماً بآثار التغيير بالأسعار على تلك القوائم، ومواجهة التضخم باستخدام مفهوم القوة الشرائية العامة او التكلفة الحالية.
رقم 9 القاعدة المحاسبية	الاحتمالات الطارئة والاحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العامة	1997	تهدف الى تحديد المعالجات المحاسبية التي تساعد الوحدات الاقتصادية على مواجهة ومعالجة الاحتمالات الطارئة والاحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية.

القاعدة المحاسبية رقم 10	الإفصاح عن القوائم المالية للمصارف والمنشآت المالية المماثلة	1999	تهدف الى توفير معلومات واضحة وملائمة وموثوقة وقابلة للمقارنة عن المصارف والمنشآت المماثلة، مثل معلومات حول السيولة والقدرة (الملاءة) والمخاطر المصرفية.
القاعدة المحاسبية رقم 11	الحاسبة في النشاط الزراعي	2000	توضح المعالجات المحاسبية لمختلف الأنشطة الزراعية، والمبادئ المعتمدة للتحويل الحياتي للموجودات الحية، واسس تقويم الموجودات الحية من نباتات وحيوانات.
القاعدة المحاسبية رقم 12	الأرباح والخسائر الرأسمالية	2000	توضح المعالجات المحاسبية للأرباح والخسائر المتعلقة ببيع او استبدال الموجودات الثابتة والاستثمارات بالأوراق المالية طويلة الاجل.
القاعدة المحاسبية رقم 13	الحاسبة عن ضريبة الدخل	2002	تهدف الى تحديد الوعاء الضريبي، وبيان المعالجة المحاسبية لضريبة الدخل (السداد او الاسترداد) وكيفية عرضها والافصاح عن إجراءاتها في القوائم المالية.
القاعدة المحاسبية رقم 14	محاسبة الاستثمارات	2001	توضح أنواع الاستثمارات والحاسبة والافصاح عنها، والمعالجة المحاسبية لشرائها او استبعادها او إعادة تصنيفها في الوحدات الاقتصادية المستمرة والمتخصصة بالاستثمار.

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على (القواعد المحاسبية المحلية، مجلس المعايير المحاسبية والرقابية العراقي، ديوان الرقابة المالية).

عادةً ما يكون امام المجالس المهتمة بالشؤون المحاسبية في كل دولة ثلاثة خيارات فيما يخص المعايير المحاسبية، فالخيار الأول هو التأثير بالمعايير المحاسبية الامريكية وترجمة هذه المعايير الى اللغة الرسمية لتلك الدولة والعمل بها. اما الخيار الثاني فيتمثل بتبني معايير (IFRSs-IASs) على أساس توجهات الدول نحو نظم التجارة العالمية والعملة، والخيار الثالث هو وضع معايير محاسبية محلية متلائمة مع المتغيرات البيئية المحلية والتطبيق المحلي. لذا نجد بان مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في العراق في البداية اختار العمل بالخيار الثالث (وضع معايير محاسبية محلية) ومن ثم تحول من الخيار الثالث الى الخيار الثاني (تبني معايير (IFRSs-IASs)). (هادي، 2017: 344)

ويرى الباحث من خلال الاطلاع على القواعد المحاسبية المحلية والبحوث التي تناولتها ان هناك تبايناً بينها وبين معايير (IFRSs-IASs) التي تحتوي على متطلبات القياس والافصاح اكثر تفصيلاً وتعقيداً. كما وهناك العديد من معايير (IFRSs-IASs) لا يوجد لها مقابل في القواعد المحاسبية المحلية، ويعود سبب ذلك الى ان مجلس المعايير المحاسبية والرقابية العراقي توقف عن اصدار القواعد المحاسبية المحلية منذ عام (2001) ولم يتم بتعديلها او مراجعتها، مما أدى ذلك الى حدوث فجوة بين القواعد المحلية والمعايير الدولية، الامر الذي أدى بمجلس المعايير المحاسبية والرقابية العراقي الى التوجه نحو تبني معايير (IFRSs-IASs) بدلاً من اصدار قواعد محاسبية محلية متوافقة معها.

وفيما يخص تبني معايير (IFRSs-IASs) في العراق، وكخطوة أولى تم التوجه نحو تطبيقها في القطاع المصرفي أولاً، اذ قام البنك المركزي العراقي بإصدار قرار يلزم المصارف العراقية الخاصة بالتحويل من الممارسات المحاسبية المحلية على وفق النظام المحاسبي الموحد الى تبني معايير (IFRSs-IASs)، وجاء هذا القرار وفقاً لتعليمات البنك المركزي وبموجب الكتاب الرسمي ذو العدد 9/12 في 2016/1/4 الذي تضمن تطبيق تلك المعايير لعام (2015) بشكل اختياري، مع تطبيقها ابتداءً من عام (2016) بشكل الزامي في جميع المصارف العراقية الاهلية. (يعقوب وياقر، 2018: 526)

ان توجهات البنك المركزي العراقي نحو التبني الالزامي لمعايير (IFRSs-IASs) في القطاع المصرفي شجعت وحثت مجلس المعايير المحاسبية والرقابية العراقي بالتوجه نحو تبني هذه المعايير في البيئة العراقية (لفتة وعياش، 2021: 89). وفي اطار الجهود التي يبذلها مجلس المعايير المحاسبية والرقابية العراقي لتوحيد الممارسات المحاسبية من خلال التوجه نحو تبني معايير (IFRSs-IASs) في البيئة المحلية فانه وضع خطة عمل لتبني تلك المعايير، واعتمد في العام (2016) على خطة بتبني تلك المعايير بشكل جزئي، وفي الجلسة الأولى من اجتماع مجلس المعايير المحاسبية والرقابية قام بتبني عددٍ من المعايير حسب حاجة الدولة لتلك المعايير، وتمثل هذه المعايير في :

1- معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 6) الموسوم "استكشاف وتقويم الموارد المعدنية"

2- معيار المحاسبة الدولي (IAS 34) الموسوم "التقارير المالية المرحلية"

اما في الجلسة الثانية للمجلس التي عقدت بتاريخ 2017/4/5، فقد حدد المجلس مجموعة أخرى من المعايير تتكون من (11) معياراً يتم تبنيها عام (2017)، على ان يتم تبني بقية المعايير خلال العامين (2018) و (2019)، ويبدأ التطبيق الشامل والزام الوحدات بالتطبيق بداية عام (2020)، أي ان المجلس قرر التحول الكامل لتطبيق معايير (IFRSs-IASs) والزام جميع الوحدات ابتداءً من مطلع عام (2020)، والمعايير التي تم اختيارها بناءً على حاجة البيئة المحلية تمثلت في الآتي:

1- معيار (IFRS 3) "اندماج الاعمال"، 2- معيار (IFRS 5) "الموجودات غير المتداولة والمحتفظ بها للبيع والعمليات المتوقفة"، 3- معيار (IFRS 10) "القوائم المالية الموحدة"، 4- معيار (IFRS 11) "التزيبات المشتركة"، 5- معيار (IFRS 12) "الإفصاح عن الحصص في منشآت أخرى"، 6- معيار (IAS 1) "عرض القوائم المالية"، 7- معيار (IAS 8) "السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية والاطعاء"، 8- معيار (IAS 20) "المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية"، 9- معيار (IAS 24) "الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة"، 10- معيار (IAS 27) "القوائم المالية المنفصلة"، 11- معيار (IAS 28) "الاستثمارات في المنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة".

وقرر مجلس المعايير المحاسبية والرقابية العراقي تأجيل تبني المعيار (IFRS 1) "تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية لأول مرة" الى ان يتم اكتمال تبني كافة المعايير الاخرى، لأن هذا المعيار يشير الى كافة المعايير ويوضح كيفية التحول من المعايير المحلية الى المعايير الدولية. وفيما يخص تفسيرات معايير (IFRSs-IASs)، قام المجلس بتشكيل لجان متكونة من (3) أعضاء لكل لجنة من (ممثل عن الديوان، وممثل عن الوزارات، واكاديمي)، وظيفتها القيام بدراسة التفسيرات الواردة في المعايير التي تقرر تبنيها عام (2017) واختيار التفسيرات الملائمة للبيئة المحلية، ومن ثم طبعتها وعرضها على المجلس لغرض التصويت عليها وتبنيها. (الدليمي والمعموري، 2018: 14)

وبعد فترة يبدو ان مجلس المعايير المحاسبية والرقابية العراقي غير من خطة تبنيه للمعايير التي كان من المقرر تبنيها حسب خطة العمل التي وضعها، فموجب الكتاب الرسمي الصادر عن المجلس ذي العدد 6151/5/5/2 في 2018/3/20 واستناداً الى ما جرى مناقشته في الجلسة الأولى لاجتماع المجلس لعام (2018) المنعقدة في 2018/2/25 قرر المجلس تبني فقط معياري المحاسبة الدولية (IAS 1) "عرض القوائم المالية، و (IAS 8) "السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية والاختفاء"، مع الإشارة الى ان سريان تطبيق معايير المحاسبة الدولية (IASs) ومعايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRSs) في العراق سيكون على الحسابات الختامية للسنة المالية المنتهية في (2021)، استناداً لكتاب المجلس المرقم 27800/5/5/2 بتاريخ 2017/12/14. (مجلس المعايير المحاسبية والرقابية العراقي، ديوان الرقابة المالية، 2018)

ومن الجدير بالذكر ان مراقبي الحسابات العاملين في إقليم كردستان / العراق يلتزمون بكافة القرارات التي تصدر عن مجلس المعايير المحاسبية والرقابية العراقي باعتبارهم أعضاء في الجمعية العراقية للمحاسبين القانونيين (النعيمي وحامد، 2019: 466)، وهذا ما سيلقي من مهام على عاتقهم خلال تنفيذ عملية التدقيق وابداء الرأي حول صدق وعدالة القوائم المالية للوحدات الاقتصادية التي هي ملزمة بتطبيق معايير (IFRSs-IASs) منذ حلول عام (2021). (محمد والمشهداني، 2020: 506)

لذا فان التوجه في العراق وفي إقليم كردستان فيما يخص تطبيق معايير (IFRSs-IASs) هو تطبيقها على مرحلتين، المرحلة الأولى تبدأ بتطبيق معيار المحاسبة الدولي (IAS 1) ومعيار المحاسبة الدولي (IAS 8) اعتباراً من عام (2018). اما المرحلة الثانية فهي تطبيق كافة المعايير على الحسابات الختامية للسنة المالية المنتهية في (2021) (النعيمي وحامد، 2019: 473)، والتي ستطبق بجميع القطاعات الحكومية والخاصة. (حسين وآخرون، 2020: 555)

2-1-9 معايير الإبلاغ المالي الدولية وتفسيراتها الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية لغاية عام (2021):

الجدول ادناه توضح تفاصيل كافة معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRSs-IASs)، وتفسيراتها (IFRIC/SIC) الصادرة لغاية عام (2021) وسارية المفعول وكالاتي :

جدول (2)

معايير المحاسبة الدولية (IASs)، ومعايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRSs) الصادرة لغاية عام (2021)

رقم المعيار	اسم المعيار	سنة الإصدار الاصلية	تاريخ التطبيق
IAS 1	عرض القوائم المالية (1997)	1975	1975/1/1
IAS 2	المخزون (1993)	1976	1976/1/1
IAS 7	قائمة التدفقات النقدية (2007)	1977	1979/1/1
IAS 8	السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية والاختفاء (2003)	1978	1979/1/1
IAS 10	الاحداث اللاحقة لفترة التقرير (2007)	1978	1980/1/1
IAS 12	ضرائب الدخل (1996)	1979	1981/1/1

1983/1/1	1982	الممتلكات، والمصانع والمعدات (1993)	IAS 16
1985/1/1	1983	منافع الموظفين (1998)	IAS 19
1984/1/1	1983	إحاطة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية	IAS 20
1985/1/1	1983	آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية (1993)	IAS 21
1986/1/1	1984	تكاليف الاقتراض (1993)	IAS 23
1986/1/1	1984	الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة	IAS 24
1988/1/1	1987	إحاطة والتقرير من قبل خطط منفعة التقاعد	IAS 26
1990/1/1	1989	القوائم المالية المنفصلة (2011)	IAS 27
1990/1/1	1989	الاستثمارات في المنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة (2011)	IAS 28
1990/1/1	1989	التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع	IAS 29
1996/1/1	1995	الأدوات المالية : العرض (2005)	IAS 32
1999/1/1	1997	ربحية السهم	IAS 33
1999/1/1	1998	التقارير المالية المرحلية	IAS 34
1999/7/1	1998	انخفاض قيمة الموجودات	IAS 36
1999/7/1	1998	المخصصات، والمطلوبات المحتملة والموجودات المحتملة	IAS 37
1999/7/1	1998	الموجودات غير الملموسة	IAS 38
2001/1/1	2000	العقارات الاستثمارية	IAS 40
2003/1/1	2000	الزراعة	IAS 41
2004/1/1	2003	تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية لأول مرة	IFRS 1
2005/1/1	2004	الدفع على أساس الأسهم	IFRS 2
2004/4/1	2004	اندماج الأعمال	IFRS 3
2005/1/1	2004	الموجودات غير المتداولة واحتفظ بها للبيع والعمليات المتوقفة	IFRS 5
2006/1/1	2004	استكشاف وتقويم الموارد المعدنية	IFRS 6
2007/1/1	2005	الأدوات المالية : الإفصاح	IFRS 7
2009/1/1	2006	القطاعات التشغيلية	IFRS 8
2018/1/1	2009	الأدوات المالية	IFRS 9
2013/1/1	2011	القوائم المالية الموحدة	IFRS 10
2013/1/1	2011	الترتيبات المشتركة	IFRS 11
2013/1/1	2011	الإفصاح عن الحصص في منشآت أخرى	IFRS 12
2013/1/1	2011	قياس القيمة العادلة	IFRS 13
2016/1/1	2014	الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية	IFRS 14
2018/1/1	2014	الإيراد من العقود مع العملاء	IFRS 15
2019/1/1	2016	عقود الإيجار	IFRS 16
2023/1/1	2017	عقود التأمين	IFRS 17

المصدر : من اعداد الباحث بالاعتماد على (www.iasplus.com) و (www.ifrs.org) و (www.wikipedia.org) و (معايير الإبلاغ المالي الدولية، مؤسسة المعايير الدولية للتقرير المالي، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين).

جدول (3)

تفسيرات لجنة التفسيرات الدائمة (SIC)، ولجنة تفسيرات الإبلاغ المالي الدولية (IFRIC) الصادرة لغاية عام (2021)

رقم التفسير	اسم التفسير	سنة الإصدار الأصلية	تاريخ التطبيق
SIC 7	المدخل الى اليورو	1997	1998/6/1
SIC 10	المساعدات الحكومية : غير متعلقة بالتحديد بالأنشطة التشغيلية	1998	1998/8/1
SIC 25	ضرائب الدخل : التغيرات في الوضع الضريبي للمنشأة او مالكيها	1999	2000/7/15
SIC 29	الإفصاح : ترتيبات امتياز الخدمة	2001	2002/1/1
SIC 32	الموجودات غير الملموسة : تكاليف مواقع الانترنت	2001	2002/3/25
IFRIC 1	التغيرات في المطلوبات الحالية للإزالة والاستعادة والمطلوبات المماثلة	2004	2004/9/1
IFRIC 2	اسهم الأعضاء في المنشآت التعاونية والأدوات المماثلة	2004	2005/1/1
IFRIC 5	الحقوق في الحصص الناجمة من صناديق الإزالة والاستعادة والإصلاح البيئي	2004	2006/1/1
IFRIC 6	المطلوبات الناجمة من المشاركة في سوق محددة : مخلفات المعدات الكهربائية والالكترونية	2005	2005/12/1
IFRIC 7	تطبيق مدخل إعادة العرض بموجب معيار المحاسبة الدولي IAS 29 التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع	2005	2006/3/1
IFRIC 10	التقارير المالية المرحلية وانخفاض القيمة	2006	2006/11/1
IFRIC 12	ترتيبات امتياز الخدمة	2006	2008/1/1
IFRIC 14	معيار المحاسبة الدولي IAS 19 حدود الموجود ذو المنافع المحددة والمتطلبات الدنيا للتمويل وتفاعلها	2007	2008/1/1
IFRIC 16	تحوطات صافي الاستثمار في عملية اجنبية	2008	2008/10/1
IFRIC 17	توزيعات الموجودات غير النقدية على المالكين	2008	2009/7/1
IFRIC 19	إطفاء المطلوبات المالية بأدوات حقوق الملكية	2009	2010/7/1
IFRIC 20	تكاليف التجريد في مرحلة الإنتاج لمنجم سطحي	2011	2013/1/1
IFRIC 21	الرسوم	2013	2014/1/1
IFRIC 22	المعاملات بعملة اجنبية والاعتبارات المسبقة	2016	2018/1/1
IFRIC 23	عدم التأكد المحيط بمعالجات ضريبة الدخل	2017	2019/1/1

المصدر : من اعداد الباحث بالاعتماد على (www.ifrs.org) و (www.iasplus.com) و (www.wikipedia.org).

ومن المهم الإشارة هنا الى ان المعايير والتفسيرات المعروضة في الجداول أعلاه وكما هو معلوم ليست ثابتة، وانما هي دائمة التغيير والتعديل والتطوير، اذ ان هذه المواضيع ستكون موضع اهتمامنا في المبحث التالي، جنباً الى جنب طبيعة تلك المعايير والضغوطات التي تفرضها بشكل عام عند التعامل معها والالتزام بتبنيها.

المبحث الثاني

طبيعة معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRSs-IASs) ومعوقات وصعوبات الالتزام بتبنيها

ان معايير (IFRSs-IASs) تتسم بقدرتها على الحد من مشكلة عدم تماثل المعلومات الحاسبية، وتساهم في زيادة إمكانية مقارنة القوائم المالية المبنية على أساسها، ولكن هذا قد لا يتحقق عند عدم القدرة على التعامل معها وتطبيقها بالشكل السليم لأنها تتميز بطبيعتها المعقدة التي تتطلب وجود إمكانيات وقدرات عالية لتفسيرها وتطبيقها، بالإضافة الى انها تتطلب افصاحات كثيرة ومطولة التي تساهم بشكل أساسي في تعقيد التقارير المالية والحمل الزائد للمعلومات فيها. ولأنها معايير محاسبية قائمة على المبادئ لذا فإنها تحتوي على العديد من البدائل الحاسبية وتتطلب استخدام كبير للحكم المهني، كما وانها دائمة التغيير والتحديث بشكل مستمر وفقاً للتغيرات في الظروف الاقتصادية. لذا فان تلك المعايير غالباً ما تخلق ضغوطات عند التعامل معها، خاصةً عند التبني الإلزامي لها في دولٍ تفتقر الى متطلبات تنفيذها لاسيما الدول النامية.

2-2-1 الطبيعة المعقدة لمعايير الإبلاغ المالي الدولية :

هناك اجماع عام على ان احد اهم التحديات في تطبيق معايير (IFRSs-IASs) هو الطبيعة المعقدة (IFRSs/IASs Complexity) لهذه المعايير، اذ يساهم هذا التعقيد في زيادة التكاليف والجهود المبذولة عند اعداد القوائم المالية خاصةً في الوحدات الاقتصادية صغيرة الحجم (Jermakowicz & Tomaszewski, 2006: 192)، كما وان تعقيد متطلبات معايير (IFRSs-IASs) قد يؤدي الى امتناع بعض الدول عن تبني تلك المعايير بالكامل. (ICAEW, 2018: 17)

بشكل عام هناك اكثر من سبب واحد لتعقيد التقارير المالية، فقد يرى البعض بأن تعقيد التقارير المالية قد يعود سببه الى المعاملات المالية التي تقوم بها الوحدات الاقتصادية والتي أصبحت اكثر تعقيداً في العقود الأخيرة، ونظراً لان التقارير المالية تسعى دائماً الى تصوير الجوهر الاقتصادي للمعاملات المالية بأمانة، لذا فان هذه التقارير أصبحت اكثر تعقيداً. في حين يتفق العديد بأن ليست المعاملات المالية سبباً في تعقيد التقارير المالية، وانما التطورات الحاسبية هي التي تشجع على تطوير معاملات مالية معقدة وتسبب في حدوثها، اذ يمكن ان ينتج التعقيد عن الحاجة الى تطبيق متطلبات محاسبية غير واضحة او غير مناسبة على معاملات مالية او ترتيبات بسيطة نسبياً. ان هذا الجانب من التعقيد هو غير مقبول في الواقع، لذا هناك العديد من الجهات التي تحث مجلس معايير الحاسبية الدولية (IASB) دائماً للسعي نحو تقليل التعقيد في معاييرها. (ICAEW, 2018: 16)

يشير المفهوم العام "للتعقيد" الى حالة وجود العديد من الأجزاء المختلفة والمتعلقة او المرتبطة ببعضها البعض بطرائق معقدة قد يصعب فهمها وتفسيرها (www.dictionary.cambridge.org). اما "التعقيد" في المجال الحاسبي فيمثل درجة الصعوبة التي يمكن ان تؤدي الى أخطاء محاسبية في القوائم المالية، بالإضافة الى تأثيرها على الاختيار الصحيح لنماذج

التقييم، والامتثال الصحيح للقيود التنظيمية، والافصاحات غير المكتملة، والتراجع في تطبيق النماذج والافصاح عن إدارة المخاطر. (Malaquias & Zambra, 2019: 3)

لا يوجد تعريف رسمي "للتعقيد" في أدبيات المحاسبة الموجودة، ومع ذلك فإن الأبحاث السابقة التي أجريت في هذا الحقل قاموا بقياس "التعقيد" وفحصه من وجهات نظرهم المختلفة، على سبيل المثال منهم من حاول قياس التعقيد في معايير (IFRSs-IASs) من خلال النظر في حجم/طول التقارير المالية السنوية او قابليتها للقراءة باستخدام مؤشر (GFI) والذي يعتمد على (المتوسط المرجح لعدد الكلمات في كل جملة، وعدد الكلمات المعقدة لكل كلمة) او باستخدام طرائق معجمية أخرى. ومنهم من اعتمد على التغيرات الحاصلة في قوانين الضرائب الناتجة عن تبني معايير (IFRSs-IASs) لقياس درجة التعقيد في تلك المعايير. واعتمد آخرون على قياس التعقيد في تلك المعايير من خلال الاعتماد على مفهوم او موضوع معين تتناوله تلك المعايير، على سبيل المثال "الاعتراف بالإيراد" اذ وجدوا ان درجة التعقيد ازدادت بسبب ارتفاع درجة إعادة صياغة المفاهيم المرتبطة بالاعتراف بالإيراد. واعتمد آخرون لقياس درجة التعقيد في المعايير بناءً على رسائل التعليقات المقدمة الى المجالس المعنية بوضع تلك المعايير، مما يعني انه كلما كانت التعليقات اكثر على معيار معين، كان ذلك المعيار اكثر تعقيداً. على سبيل المثال خلال (12) سنة الماضية قدمت شركات التدقيق الأربعة الكبرى (BIG 4) ما يقارب (864) رسالة تعليق تعارض فيها التغيرات في المعايير عندما تعتقد انه يزيد من تعقيدها. (jiang et al., 2019: 11)

يرى البعض بأن معايير (IFRSs-IASs) تعد مجموعة معقدة للغاية من المعايير المحاسبية، ويبدو ان تبنيها يمثل مشكلة، اذ قد يجادل البعض بأنها لا تنتج سجلاً لمسألة الإدارة ولا مقياساً للتغيرات في القيمة الاقتصادية للموجودات والمطلوبات، وإن ما تفعله في الواقع هو جعل النتائج اكثر صعوبة في الفهم. ويرى آخرون بأن تنفيذ بعض جوانب معايير (IFRSs-IASs) أدى الى زيادة الجهود بشكل كبير في اعداد القوائم المالية مع فوائد إضافية قليلة جداً على ما يبدو للمستخدمين. ويعتقد ان تلك المعايير على الرغم من انها تستند الى أسس جيدة من الناحية النظرية الا انها في كثير من الحالات صعبة للغاية للتنفيذ من منظور عملي وقياسي. وكنتيحةً لذلك قد يتساءل الكثير عما اذا كانت مهنة المحاسبة حقاً تقدم لنفسها أي خدمة من خلال جعل معايير (IFRSs-IASs) معقدة للغاية (Marx & Toit, 2009: 117). كما اعتمدت معايير (IFRSs-IASs) عند صياغتها على خصائص القابلية للفهم والملاءمة والثوقية والقابلية للمقارنة، وان تغيرت بعض من هذه الخصائص في الاطار المفاهيمي للتقرير المالي الجديد، الا انها توثق في الوقت نفسه شرط نقل محتويات معايير (IFRSs-IASs) بطريقة منخفضة التعقيد وغنية بالمعلومات. ولكن بالنظر الى الاطار المفاهيمي للتقرير المالي الذي يعتمد عليه لصياغة المعايير نجد بأنه يستهدف مستخدمي القوائم المالية من ذوي المعرفة المعقولة "Reasonable Knowledge" كما وينصح بأنه لا ينبغي استبعاد المعلومات الملاءمة لجرد انها قد تكون معقدة للغاية او يصعب على بعض المستخدمين فهمها (Schrodl & Klein, 2011: 8). فضلاً عن ذلك يشير الاطار المفاهيمي للتقرير المالي الجديد الى ان المستخدمين مسؤولون عن الدراسة الفعلية للمعلومات المالية المبلغ عنها بعناية معقولة بدلاً من الاكتفاء برغبتهم

في القيام بذلك، كما وقد يحتاج المستخدمون الى طلب مساعدة المستشارين لفهم بعض الظواهر المعقدة (IASB, IFRS Foundation, 2010: BC3.43). وهذا ما يفسر لنا تقبل حقيقة ان المعلومات المالية الناتجة عن استخدام وتطبيق معايير (IFRSs-IASs) قد تكون معقدة ويصعب على بعض المستخدمين فهمها.

يشير jiang et al. الى ان جميع معايير (IFRSs-IASs) ليست معقدة بشكل متساوٍ، فبعض المعايير اكثر تعقيداً نسبياً مقارنةً ببقية المعايير، كما وان مثل هذه المعايير لها تأثير إيجابي أكبر في ارتكاب الأخطاء من قبل المتعاملين معها. ان أخطاء المتعاملين مع معايير (IFRSs-IASs) وبحسب الدراسة مرتبطة بشكل مباشر بالتعقيد المحاسبي الناشئ عن المعايير : (IFRS 2) "الدفع على أساس الأسهم"، و (IAS 32) "الأدوات المالية : العرض"، والمعايير المتعلقة بعقود الایجار (IAS 17) "عقود الایجار" والذي حل محله المعيار (IFRS 16) ابتداءً من 2019/1/1 تحت نفس المسمى، فضلاً عن المعيار (IFRS 3) "اندماج الاعمال" (jiang et al., 2019: 1). وتوفر الادبيات المهنية والأكاديمية في المجال المحاسبي فهماً واضحاً لمعايير (IFRSs-IASs) التي لها التأثير الأكبر في معدي القوائم المالية، اذ التقارير الصادرة عن شركات التدقيق الكبرى ومعاهد المحاسبين القانونيين في بعض الدول والتحقيقات التجريبية التي تجريها تلك الجهات، تحدد باستمرار ست سياسات محاسبية رئيسية لمعايير (IFRSs-IASs) التي لها التأثير الجوهري الأكبر على عملية اعداد القوائم المالية، وتتعلق هذه المعايير بالآتي : (IFRS 2) "الدفع على أساس الأسهم"، (IAS 12) "ضرائب الدخل"، (IAS 19) "منافع الموظفين"، (IAS 36) "انخفاض قيمة الموجودات"، (IAS 38) "الموجودات غير الملموسة"، (IAS 32) "الأدوات المالية : العرض". (George et al., 2012: 22)

اما وفقاً للمسمح الذي أجرته شركة (Ernst & Young) والتعليقات التي ادلى بها المشاركون، تبين بأن معايير (IFRSs-IASs) التالية هي الأكثر صعوبة في التفسير والتطبيق : (Marx & Toit, 2009: 118)

- 1- معايير الأدوات المالية، بما في ذلك المعيار المحاسبي الدولي (IAS 32)، والمعيار المحاسبي الدولي (IAS 39) والذي حل محله معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 9) ابتداءً من 2018/1/1، ومعيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 7)، وخاصةً فيما يتعلق بالمشتقات الضمنية.
- 2- الممتلكات والمصانع والمعدات (IAS 16)، خاصةً فيما يتعلق بتحديد وإعادة تقييم العمر الإنتاجي والقيمة المتبقية والتطبيق العملي لها.
- 3- الدفع على أساس الأسهم (IFRS 2)، بما في ذلك تقييم خيارات الأسهم والتطبيق على خطط تعويض الأسهم غير العادية.
- 4- عقود التأمين وفقاً للمعيار (IFRS 4) والذي حل محله المعيار (IFRS 17) ابتداءً من 2023/1/1، للوحدات الاقتصادية العاملة في مجال التأمين.

5- الى حد اقل ايضاً كل من اندماج الاعمال وفقاً للمعيار (IFRS 3)، والافصاح عن الأطراف ذات العلاقة (IAS 24)، ومنافع الموظفين (IAS 19)، وتحديد ما اذا كان ترتيب يحتوي على عقد ايجار وفقاً للتفسير (IFRIC 4).

ويرى الباحث أن هناك بعضاً من معايير (IFRSs-IASs) يوجد عليها اجماع عام على انها الاكثر تعقيداً في التطبيق مقارنةً بغيرها من المعايير. في حين هناك معايير اخرى اشارت اليها بعض من نتائج المسح والدراسات والأبحاث على انها معقدة في التفسير والتطبيق ولم تشر اليها غيرها من الدراسات، مما يعني ان مثل هذه المعايير قد تكون سهلة التطبيق في بيئة معينة وصعبة التطبيق في بيئة أخرى، وقد يتوقف ذلك على عدة عوامل منها مدى توفر المعرفة والخبرات والقدرات اللازمة للتعامل مع تلك المعايير في بيئة معينة دون غيرها.

ويرى (Garth Coppin) المدير الوطني للمحاسبة في شركة (Ernst & Young) بأنه لا يحتاج الأشخاص فقط الى المزيد من المعرفة والخبرة، بل ربما يحتاجون الى معدل ذكاء أعلى لتطبيق معايير (IFRSs-IASs)، كما وان مخاطر الأخطاء المحاسبية في الوقت الحالي في ظل تلك المعايير هي اعلى من أي وقت مضى. وبناءً عليه من الضروري ان يتمتع جميع المتعاملين مع معايير (IFRSs-IASs) بالخبرة اللازمة والفهم السليم للطبيعة الفنية، والتعقيدات التي ينطوي عليها تطبيقها (Marx & Toit, 2009: 118). ويضيف الباحث هنا لنتخيل معاً بأنه لو كانت تصريحات المسؤولين في شركات التدقيق الكبرى في العالم بهذا الشكل فيما يتعلق بتطبيق معايير (IFRSs-IASs)، فكيف سيتم تطبيقها بالشكل السليم في دولٍ تفتقر الى متطلبات تطبيق تلك المعايير ولا سيما الدول النامية.

وتزداد درجة تعقيد المعايير المحاسبية كلما كانت تلك المعايير حديثة بالنسبة للمتعاملين معها، اذ تستنتج دراسة Schrod & Klein أن الدول التي لديها اختلافات قوية بين المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً المحلية ومعايير (IFRSs-IASs) تدرك التعقيد في اعتماد تلك المعايير بدرجة اعلى من الدول ذات الاختلاف الأضعف. كما وان الوحدات الاقتصادية (معدي التقارير المالية) في الدول ذات الاختلافات القوية تخضع لنفقات اكبر لفهم تلك المعايير وتحويل عملياتهم المحاسبية وفقاً لها، ونتيجةً لذلك فانهم يواجهون قابلية اكبر لارتكاب الأخطاء. كما ويتعين على مستخدمي التقارير المالية من الدول ذات الاختلافات القوية انفاق المزيد من اجل استيعاب المعلومات الإضافية وفهم الأرقام المحاسبية المتغيرة وتقييمات الإدارة المعقدة المبنية على أساس معايير (IFRSs-IASs). (Schrod & Klein, 2011: 4)

من ناحية أخرى تعد معايير (IFRSs-IASs) معقدة لأنها تحتوي على العديد من تعبيرات عدم التأكد (uncertainty expressions)، اذ يواجه المحاسبون والمدققون مشكلة تفسير هذه التعبيرات المعقدة وتطبيقها بشكل مناسب ومتسق، كما وان عدم توفر الخبرة اللازمة وعدم وجود محاسبين ومدققين محترفين للتعامل مع هذه المعايير سيؤدي الى تفسيرها بشكل مختلف، وبالتالي سيؤثر ذلك في تطبيق المعايير بالشكل السليم. (Chand et al., 2010: 281)

ويطلق على هذه التعبيرات أيضاً (التعبيرات الاحتمالية اللفظية) verbal probability expressions (VPE) والتي هي مستخدمة على نطاق واسع في معايير (IFRSs-IASs) للاعتراف والقياس والافصاح عن العناصر المحاسبية (أي بنود القوائم المالية) مثل "بعيد" و "ممكن" و "محتمل" و "مؤكد تقريباً" وغيرها من التعبيرات، وذلك لوصف (من حيث الاحتمالية) وقوع حدث او نتيجة معينة. وتم تأطير التعبيرات الاحتمالية اللفظية هذه المستخدمة في معايير (IFRSs-IASs) بشكل إيجابي او بشكل سلبي، على سبيل المثال "محتمل" و "لم يعد محتملاً"، ومع ذلك فان معظم التعبيرات لها شكل إيجابي كما هو الحال في "بعيد" و "مؤكد تقريباً" (Teixeira & Silva, 2009: 58). ويوضح الجدول في ادناه ملخصاً لبعض من اكثر أنواع التعبيرات الاحتمالية اللفظية (VPE) المستخدمة بشكل متكرر في معايير (IFRSs-IASs) وكالاتي :

جدول (4)

التعبيرات الاحتمالية اللفظية (VPE) الأكثر استخداماً في معايير الابلاغ المالي الدولية (IFRSs-IASs)

معايير الابلاغ المالي الدولية (IFRSs-IASs)	التعبيرات الاحتمالية اللفظية (VPE)
IAS1, IAS 12, IAS 16, IAS 21, IAS 23, IAS 28, IAS 32, IAS 36, IAS 37, IAS 38, IAS 40, IAS 41, IFRS 1, IFRS 3, IFRS 6, IFRS 15	محتمل (Probable)
IAS 32, IAS 40, IAS 41, IFRS 5, IFRS 7, IFRS 9	محتمل جداً (Highly Probable)
IAS 19, IAS 36, IAS 37, IFRS 7	بعيد (Remote)
IAS 1, IAS 36, IFRS 7, IFRS 9	ممكن بشكل معقول (Reasonably Possible)
IAS 12, IAS 21, IFRS 15	متوقع (Expected)
IAS 19, IAS 37	مؤكد تقريباً (Virtually Certain)

Source: Teixeira, C., Silva, A., F., (2009), "The Interpretation of Verbal Probability Expressions Used in the IAS/IFRS: Some Portuguese Evidence", Polytechnical Studies Review, Vol. (7), No. (12), pp57-73.

يتضح من خلال الجدول في أعلاه ان جميع معايير (IFRSs-IASs) تقريباً تحتوي على التعبيرات الاحتمالية اللفظية، كما وان معياراً واحداً من الممكن ان يحتوي على اكثر من تعبير احتمالي واحد (مثل المعيار IAS 37، والمعيار IFRS 7) مما قد يؤثر في نتيجة تفسيرها. وان هذه التعبيرات بعضها مذكور في المفاهيم والتي قد يكون لها تأثير غير مباشر في تفسير وتطبيق معايير (IFRSs-IASs)، بينما يوجد بعضها الآخر في الاعتراف والقياس والافصاح والتي لها تأثير مباشر وحاسم على تفسير وتطبيق تلك المعايير. (Eljammi et al., 2021: 18)

وبشكل عام يصل عدد التعبيرات الاحتمالية اللفظية المستخدمة في معايير (IFRSs-IASs) الى اكثر من (40) تعبيراً مختلفاً، وتغطي تقريباً كل جانب من جوانب الإبلاغ المالي. وتخلق هذه التعبيرات صعوبات وتحديات كبيرة امام المحاسبين والمدققين في تحقيق احكام محاسبية متنسقة عند تفسيرها، خاصةً عند التعبير عنها رقمياً. ولأن واضعي تلك المعايير لم يقوموا بإصدار مقاييس رقمية موحدة لها، فقد يتم استغلال ميزة الغموض فيها لإخفاء المخاطر ونتائج الاعمال السلبية، مما يكون لذلك تأثيراً على جودة الحكم والقرارات المتخذة (8: Zhang et al., 2019). ان صعوبة تفسير تلك التعبيرات وصعوبة تفسير وتطبيق معايير (IFRSs-IASs) قد يؤدي الى تأخير اعداد التقارير المالية من قبل الوحدات الاقتصادية، على سبيل المثال سمحت هيئة الخدمات المالية (FSA) في المملكة المتحدة بتمديد (120) يوماً للوحدات الاقتصادية التي تقدم تقارير نصف سنوية بموجب معايير (IFRSs-IASs) في 2005/6/30. يشير هذا المثال الى قلق الجهات التنظيمية من أن الوحدات الاقتصادية التي تقوم بالإبلاغ بموجب معايير (IFRSs-IASs) لن تكون مستعدة في الوقت المناسب بسبب التعقيدات في تفسير المتطلبات الجديدة في تلك المعايير. (Chand et al., 2010: 281)

ومن ناحية أخرى يجب ان لا ننسى ان معايير (IFRSs-IASs) تتضمن مجموعة من التفسيرات الصادرة عن لجان التفسير التابعة لمجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB). وكما هو معلوم بان الغرض من وجود هذه التفسيرات هو تطبيق معايير (IFRSs-IASs) بشكل فعال، وعادةً ما تخضع هذه التفسيرات الرسمية لموافقة مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) لاعتمادها في التطبيق، ولكن المشكلة تكمن في اصدار تفسيرات أخرى للمعايير غير تلك المعتمدة من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، اذ يقوم المنظمون في الدول المختلفة في بعض الأحيان بإصدار تفسيراتهم الخاصة حول تلك المعايير مما يجعل تطبيق وتنفيذ هذه المعايير مختلفاً في دولة ما عن دولة أخرى. لذا نجد بأن المنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية (IOSCO) تعمل على تنسيق عمل الهيئات التنظيمية الوطنية على المستوى الدولي لتلافي مشكلة التفسيرات المختلفة التي قد تؤثر ايضاً على التطبيق السليم لمعايير (IFRSs-IASs). وكمثال على التفسيرات الوطنية الموضوعية من قبل الهيئات التنظيمية في الدول المختلفة مثلاً تفسير الكلمتين "probability" و "probable"، أي "الاحتمالية" و "المحتمل" واللتين المقصود بهما هو على الأرجح اكثر من لا، ولكن هل المقصود بهما هو 60% ام 80% ام 90% احتمال؟، اذ قد يقوم البعض بعمل تقدير متحفظ للاحتمالية، بينما قد يتبنى البعض الآخر نسبة مئوية اقل صرامة كمكافئ للاحتمال. (Zeff, 2007: 296)

وقد يتوقع المنظمون أن ادخال معايير (IFRSs-IASs) يفيد سوق رأس المال، اذ من المفترض ان تفصح تلك المعايير عن المزيد من المعلومات وبالتالي تحسن من شفافية الوحدات الاقتصادية، مما يؤدي ذلك الى اتخاذ قرارات اقتصادية اكثر كفاءة. ومع ذلك، فان تطبيق تلك المعايير مرتبط بعواقب تشغيلية مختلفة، والتي ترجع الى الصعوبات في فهمها وتنفيذها بسبب تعقيدها، مما يعيق جزئياً تلك الفوائد المتوقعة منها، بالإضافة الى متطلباتها العالية التي تزيد ايضاً من تعقيدها وتؤدي الى فشل الوحدات الاقتصادية من تنفيذها بشكل صحيح بسبب تلك التعقيدات المصاحبة لها، وفشل مستخدمي التقارير

المالية في استيعاب المعلومات المعقدة المبنية على أساسها. كما وان التعقييدات المصاحبة لمعايير (IFRSs-IASs) تزيد من درجة عدم التأكد لدى مستخدمي التقارير المالية بسبب أخطاء معدي التقارير المالية في تطبيق تلك المعايير التي يمكن ان تنقل لهم معلومات تضعف قراراتهم الاقتصادية، كما وان التعقيد يؤدي الى عدم تناسق المعلومات بين إدارات الوحدات الاقتصادية والمستخدمين، اذ يمكن للمديرين توصيل الجوهر الاقتصادي للمعاملة بطريقة يصعب فهمها من قبل مستخدمي التقارير المالية (Schrodl & Klein, 2011: 1&10). لذا فانه لا تزال هناك العديد من المخاوف الرئيسية حول تعقيد معايير (IFRSs-IASs)، ومخاوف عامة حول فهم المعلومات المبنية على أساسها. فوجود مفهوم استخدام نفس الطرائق الخاسبية على المستوى الدولي مهم للغاية، كما وان صنع لغة مشتركة يفهمها الجميع من خلال تلك المعايير كان امراً رائعاً، ولكن ما تم فعله في الواقع جعل تلك اللغة شائعة لا يفهمها أحد. (CIMA, 2009: 10)

ان درجة تعقيد المعايير الخاسبية لا تقاس فقط بصعوبة فهم وتطبيق تلك المعايير، وانما الأهم من ذلك هو تعقيد المعلومات الخاسبية (المخرجات) التي تنتجها تلك المعايير وصعوبة فهمها وتفسيرها من قبل مستخدمي التقارير المالية، اذ يؤدي تطبيق معايير (IFRSs-IASs) الى زيادة الافصاحات الطويلة (الطول)، والافصاحات المعقدة (تعقيد الكلمات)، وبالتالي زيادة التعقيد الكلي للافصاحات النصية وانخفاض في جودة الخاسبية بسبب زيادة عدم تناسق المعلومات (Efretuei, 2019: 8). وهذا ما سنركز عليه بالتفصيل في المواضيع اللاحقة.

2-2-2 جهود مجلس معايير الخاسبية الدولية (IASB) لتخفيض التعقيد في معايير الابلاغ المالي الدولية :

عند تطوير معايير (IFRSs-IASs) لم يشير مجلس معايير الخاسبية الدولية (IASB) الى ان معاييره مصممة او مخصصة فقط او بشكل أساسي للوحدات الاقتصادية المدرجة والمتداولة وراقها المالية في أسواق رأس المال العامة. لذا فان الجهات التي تتبنى هذه المعايير في الدول المتقدمة المطبقة لها عادةً ما تكون الوحدات الاقتصادية التي يتم تداول وراقها المالية علناً. اما في بعض الدول ذات الاقتصادات الصغيرة او الناشئة، استخدمت معايير (IFRSs-IASs) من قبل جميع او غالبية الوحدات الاقتصادية غير المدرجة، وبالتالي يتعين على الوحدات الاقتصادية الصغيرة والمتوسطة اتباع جميع متطلبات تلك المعايير التي قد تواجه صعوبات في تطبيقها، فضلاً عن احتمالية الخروج عن تطبيق متطلبات بعض المعايير بسبب تعقيدها وتكاليف تطبيقها الباهظة. (IASB, DP, 2004, IN2&3: 10)

وفي اطار تخفيض التعقييدات في متطلبات معايير (IFRSs-IASs) اعترض احد أعضاء مجلس معايير الخاسبية الدولية (IASB) في التسعينيات من القرن الماضي والذي كان اردني الجنسية على صعوبة تطبيق معايير (IFRSs-IASs) بسبب تعقد تلك المعايير خاصة بالنسبة للدول النامية. ومن هنا بدأ الاهتمام بإمكانية صياغة معايير محاسبية دولية اقل تعقيداً وتناسب احتياجات دول العالم الثالث، لكن مجلس معايير الخاسبية الدولية (IASB) رفض تلك الفكرة باعتبار ان الحاجة لا تخص الدول النامية بل تخص المشروعات الصغيرة والمتوسطة الحجم، لذا بدأت جهود مجلس معايير الخاسبية

الدولية (IASB) في صياغة المعايير لذلك النوع من المشاريع والتي اثرت هذه الجهود في تموز من عام (2009) بإصدار معايير الإبلاغ المالي الدولية للمشروعات الصغيرة والمتوسطة الحجم (IFRS for SMEs) (عبدالحليم، 2017: 9). قام مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) بتخفيض متطلبات معايير (IFRS for SMEs) مقارنةً بمعايير (IFRSs- IASs) الكاملة، فهي اقل تعقيداً من عدة نواحي منها : (8: 2015: CFA Institute)

- 1- حذف المواضيع : تم حذف مواضيع معينة على سبيل المثال التقارير المرحلية.
 - 2- خيارات اقل للسياسات المحاسبية : عندما تسمح معايير (IFRSs-IASs) بخيارات متعددة للسياسات المحاسبية، فان معايير (IFRS for SMEs) لا تسمح الا بالخيار الاسهل.
 - 3- مبادئ القياس المختلفة : العديد من مبادئ الاعتراف وقياس الموجودات والمطلوبات والإيرادات والمصروفات في معايير (IFRSs-IASs) تختلف عن تلك الواردة في معايير (IFRS for SMEs).
 - 4- إفصاحات اقل : تتطلب معايير (IFRS for SMEs) افصاحات اقل بكثير من معايير (IFRSs-IASs).
- ويرى الباحث مما سبق بأنه لولا تعقيد متطلبات القياس والافصاح في معايير (IFRSs-IASs)، ولولا عدم قدرة العديد من الوحدات الاقتصادية على المستوى الدولي الالتزام بها وتطبيقها بشكل سليم، لما فكر مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) بصياغة معايير اقل تعقيداً واسهل في التطبيق العملي. هذا يفسر ويدعم درجة التعقيد التي تكتنفها معايير (IFRSs-IASs).

ومن الأهمية الإشارة هنا الى ان توجهات مجلس المعايير المحاسبية والرقابية العراقي هي نحو تطبيق معايير (IFRSs- IASs) الكاملة في البيئة المحلية، اذ تتضمن هذه البيئة وبنسبة كبيرة خاصةً في بيئة إقليم كردستان وحدات اقتصادية صغيرة ومتوسطة الحجم والتي قد تواجه العديد من الضغوطات عند الزامها بتطبيق تلك المعايير بشكلها الكامل.

اما على مستوى معايير محددة فان العديد من معدي القوائم المالية والمدققين ومستخدمي القوائم المالية كانوا يشكون من ان متطلبات الإبلاغ المالي عن الأدوات المالية هي معقدة للغاية، اذ تم حث مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) من قبل الكثيرين على تطوير معايير جديدة للإبلاغ المالي عن الأدوات المالية تستند الى المبادئ وتكون اقل تعقيداً في متطلباتها (IASB, DP, 2008, IN1: 4). وفي اطار ذلك في 19 من شهر اذار عام (2008) نشر مجلس معايير المحاسبة الدولية ورقة مناقشة (Discussion Paper) للتعليق العام من اجل تقليل التعقيد في الإبلاغ عن الأدوات المالية، اذ تناقش ورقة المناقشة هذه الأسباب الرئيسة للتعقيد في الإبلاغ عن الأدوات المالية، كما وتناقش ايضاً النهج المتوسط والطويل الاجل المحتمل والمتبع لتحسين التقارير المالية وتقليل التعقيد فيها. وكانت ورقة المناقشة مفتوحة للتعليق حتى 19 من شهر أيلول من عام (2008) (www.ifrs.org). وبسبب الازمات المالية التي تعرض لها الاقتصاد العالمي خاصةً التي تعرض لها عام (2008)، زادت الانتقادات الموجهة لمعايير الأدوات المالية (المعيار المحاسبي الدولي IAS 39)

باعتباره معقداً بالنسبة لمعدي القوائم المالية، مما أدى ذلك الى اتجاه مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) لإصدار معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 9) بديلاً عن المعيار المحاسبي الدولي (IAS 39) (رشيد، 2020: 8). اذ تضمن المعيار (IFRS 9) بعض المتطلبات التي ساهمت في تبسيط إجراءات المحاسبة عن الأدوات المالية بالمقارنة مع المعيار (IAS 39)، من خلال تقليل عدد فئات التصنيف وتطبيق منهج انخفاض قيمة واحدة، بدلاً من مناهج مختلفة وذات فئات تصنيف متعددة، بالإضافة الى التعديلات الأخرى (مليجي، 2014: 11). وعلى الرغم من ذلك فان المعيار الجديد (IFRS 9) الذي دخل حيز التنفيذ في الأول من كانون الثاني عام (2018) يعد أيضاً معقداً للتطبيق، وقد جلب العديد من الابتكارات المحاسبية والمالية الجديدة، بما في ذلك تصنيف وقياس جديدين للأدوات المالية، وإدخال مبدأ المخصصات لخسائر الائتمان المتوقعة (ECL)، وإصلاح محاسبة التحوط (Bellagdid et al., 2021: 90). وفيما يخص المعايير الأخرى فان مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) يقوم بإجراء تحديثات وتعديلات مستمرة على معايير (IFRSs-IASs) بغية تضييق نطاق البدائل المحاسبية فيها ومحاولة الاقتصار على طريقة واحدة ان امكن، او طريقة مفروضة وأخرى بديلة مسموح بها، من اجل ان تكون هذه المعايير عالية الجودة، وتقدم إرشادات مفهومة (غير معقدة) في كل ما يتعلق بوظيفة القياس والافصاح لمختلف مستخدمي التقارير المالية على المستوى الدولي. وعادةً ما يلتجئ مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) الى اجراء تحسينات سنوية على معاييرها تحت مسمى دورة التحسينات السنوية لمعايير (IFRSs-IASs) (IFRSs/IASs Annual Improvements Cycle) (جلاب، 2021: 152). ويضع الباحث هنا التحسينات السنوية للسنوات القليلة الماضية التي قام مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) بإجرائها على معايير (IFRSs-IASs). والجدول في ادناه يوضح تلك التحسينات على المعايير وكالاتي :

جدول (5)

التحسينات السنوية لمعايير الإبلاغ المالي الدولية

المعايير المشمولة بالتحسينات	دورة التحسينات السنوية حسب عنوان مسودة العرض
IFRS 1, IFRS 9, IFRS 16, IAS 41	Annual Improvements 2018–2020 Cycle
IAS 12, IAS 23, IAS 28	Annual Improvements 2015–2017 Cycle
IFRS 1, IFRS 12, IAS 28	Annual Improvements 2014 –2016 Cycle
IFRS 5, IFRS 7, IAS 19, IAS 34	Annual Improvements 2012 –2014 Cycle
IFRS 1, IFRS 3, IFRS 13, IAS 40	Annual Improvements 2011 –2013 Cycle
IFRS 2, IFRS 3, IFRS 8, IFRS 13, IAS 1, IAS 7, IAS 12, IAS 16, IAS 38, IAS 24, IAS 36	Annual Improvements 2010 –2012 Cycle

المصدر : من اعداد الباحث بالاعتماد على الموقع الرسمي لمؤسسة معايير الإبلاغ المالي الدولية www.ifrs.org

وعلى الرغم من الجهود التي يبذلها مجلس معايير الخاسبة الدولية (IASB) لتخفيض التعقيدات في معايير (IFRSs-IASs) من خلال تحسين وتعديل تلك المعايير، إلا انه غالباً ما يثار القلق بشأن تلك التحسينات والتعديلات من قبل مستخدمي التقارير المالية، ويطالبون بإيقافها او تقليل تكرارها حتى يتمكنوا من استيعابها. لأن كثرة التعديلات والتحسينات قد تؤدي الى فقدان مسار متابعة التغييرات في تلك المعايير، نتيجة عدم وجود الكثير من الوقت لتخصيصه لمتابعة الكم الهائل من تلك التعديلات. (Mantzari, 2013: 176)

2-2-3 الحمل الزائد للمعلومات في التقارير المالية المعدة وفقاً لمعايير الإبلاغ المالي الدولية :

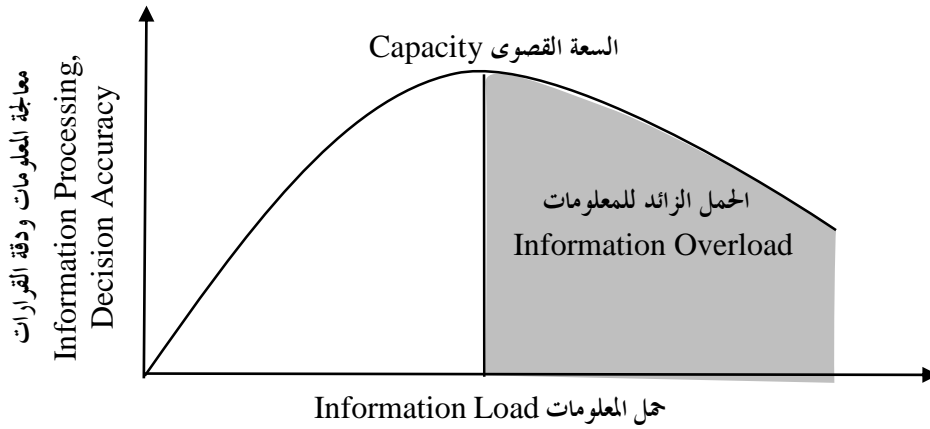
يستخدم مصطلح "الحمل الزائد للمعلومات" (Information Overload) للإشارة الى كثرة المعلومات المفصح عنها في التقارير المالية المنشورة، مثل التقارير المالية السنوية التي تهدف الى توفير رؤية حقيقية وعادلة عن الاداء المالي والمركز المالي للوحدات الاقتصادية. (Beerbaum, 2016: 5)

ويعرف الحمل الزائد للمعلومات بشكل عام على انه "ظاهرة او حالة توفر الكثير من المعلومات للمستخدمين مع قدرة قليلة جداً على معالجة هذه المعلومات". كما ويعرف ايضاً بأنه "الحالة التي تكون فيها كمية المعلومات للفرد تتجاوز قدرة هذا الفرد على معالجتها ضمن الوقت المتاح" (Koholga & Jerry, 2016: 56). ويعرفه آخرون بأنه "كمية او حجم المعلومات التي تعطى لموضوع معين اكثر مما يمكن للفرد التعامل معها والتي تتسبب في الحمل الزائد للمعلومات" (Lieshout, 2018: 15). اما من المنظور الخاسبي فان الحمل الزائد للمعلومات يتم ربطه ايضاً بمفهومين، اذ يتعلق المفهوم الأول بقدرة الفرد على معالجة المعلومات، بينما المفهوم الثاني يسلط الضوء على الوقت المتاح لمهمة معالجة تلك المعلومات. (Hartmann, 2020: 2). ويعرف الحمل الزائد للمعلومات من المنظور الخاسبي على انه "تجاوز الوقت الذي يقضيه الفرد للقيام بإعداد الحسابات في اطار معالجة المعلومات، عن الوقت المتاح او الحد الأقصى للوقت المتاح لمثل هذه المعالجة". (Wu & Pupovac, 2019: 6)

ويرى الباحث ان الحمل الزائد للمعلومات يمثل "احتواء التقارير المالية السنوية على كمية كبيرة من المعلومات التي تخلق ضغوطات معينة على مستخدميها والمتعاملين معها، وتؤدي بهم الى صعوبة التحقق من صحتها واتخاذ القرارات السليمة على أساسها".

قد يعتقد البعض بان زيادة كمية او حجم المعلومات يؤدي الى زيادة القدرة على معالجة تلك المعلومات ودقة القرارات المتخذة على أساسها، ولكن في الحقيقة يختلف أداء الفرد من حيث اتخاذ القرار المناسب مع كمية المعلومات التي يتعرض لها. اذ وجد الباحثون في مختلف التخصصات ان أداء الفرد (أي جودة القرارات او التفكير بشكل عام) يرتبط بشكل إيجابي بكمية المعلومات التي يتلقاها حتى نقطة معينة، ومن بعد هذه النقطة تصبح المنفعة الحدية سالبة، بحيث لو تم توفير المزيد من المعلومات بعد هذه النقطة فان أداء الفرد سوف ينخفض بسرعة، بسبب عدم قدرته على دمج المعلومات

المقدمة بعد هذه النقطة في عملية صنع القرار، وستكون النتيجة عبارة عن الحمل الزائد للمعلومات. ان عبء حمل المعلومات الثقيل يؤدي الى ارباك الفرد، ويؤثر في قدرته على تحديد الأولويات، ويجعل من الصعب تذكر المعلومات السابقة (Beerbaum, 2016: 5). ويمكن توضيح ذلك من خلال الشكل في ادناه الذي يبين العلاقة بين حمل المعلومات والقدرة على معالجة المعلومات ودقة قرارات الفرد من خلال منحنى U المعكوس وكالاتي :



شكل (4)

العلاقة بين حمل المعلومات ودقة القرارات

Source: Kashada, A., Isnoun, A., Aldali, N., (2020), “Effect of Information Overload on Decision’s Quality, Efficiency and Time”, International Journal of Latest Engineering Research and Applications, Vol. (5), No. (1), pp53-58.

تسهم متطلبات الإفصاح في معايير (IFRSs-IASs) في تعقيد اعداد التقارير المالية، مما يتسبب ذلك في سوء فهم المستخدمين لهذه التقارير بدلاً من مساعدتهم على الفهم الصحيح للأداء المالي والمركز المالي للوحدات الاقتصادية. ويعود سبب ذلك الى التوسع في متطلبات الإفصاح الالزامي والاختياري التي تتطلبها تلك المعايير، مما يؤدي الى زيادة هائلة في كمية المعلومات المفصّل عنها في التقارير المالية (عبد الويس، 2020: 2). فعلى سبيل المثال تنص بعض متطلبات الإفصاح في معايير (IFRSs-IASs) على ضرورة الالتزام بالافصاحات الواردة في تلك المعايير، وتستخدم تلك المعايير عادةً عبارة "يجب الإفصاح عنه" كشرط الزامي للإفصاح متى ما كان هناك متطلبات افصاح معينة في معيار قابل للتطبيق. ان استخدام مثل هذه العبارات تجعل الوحدات الاقتصادية والمدققين وغيرهم يدركون بان هذه المتطلبات هي ملزمة للتطبيق (Hellman et al., 2017: 3). كما قامت العديد من الدراسات والبحوث بمقارنة سهولة قراءة التقارير المالية السنوية للوحدات الاقتصادية التي تبنت معايير (IFRSs-IASs) مع الوحدات الاقتصادية التي لم تتبن تلك المعايير. واطهرت النتائج بأن الوحدات الاقتصادية التي تبنت معايير (IFRSs-IASs) كان لديها تقارير مالية سنوية اكثر تعقيداً بكثير من

التقارير المالية السنوية للوحدات الاقتصادية التي لم تتبن تلك المعايير (Hidayatullah & Setyaningrum, 2019: 50). ان تعقيد التقارير المالية الناتج عن تطبيق معايير (IFRSs-IASs) يعود سببه الى كثرة الافصاحات التي تتطلبها تلك المعايير، فعلى سبيل المثال قبل عام (2005) كانت القوائم المالية للوحدات الاقتصادية، خاصةً تلك الموجودة في أوروبا، اقل تفصيلاً وبالتالي كانت اقل صعوبة في القراءة والاستيعاب. اما بعد ذلك وبعد تطبيق معايير (IFRSs-IASs) اصبح هناك اكثر من 2000 من متطلبات الإفصاح وفقاً لتلك المعايير، وهو ما يمثل ضعف الرقم وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها في المملكة المتحدة وأستراليا، وأربعة اضعاف الرقم وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها في فرنسا. كما وان تطبيق معايير (IFRSs-IASs) أدى الى زيادة طول القوائم المالية للوحدات الاقتصادية بنسبة تتراوح بين 20-30٪ مقارنةً مع القوائم المالية لنفس الوحدات الاقتصادية قبل تطبيق تلك المعايير. (Zeff, 2007: 293)

وفي دراسة أجرتها شركة (Ernst & Young) عام (2006) وجدت بأن تطبيق معايير (IFRSs-IASs) أدى الى زيادة بنسبة تصل الى (30٪) في طول التقارير المالية السنوية بمتوسط (65) صفحة. اما بالنسبة للوحدات الاقتصادية المدرجة في مؤشر فوتسي (FTSE 100) في المملكة المتحدة فبين بأن اجمالي صفحات تقاريرها المالية ازداد من (11709) صفحة ليصل الى (14427) صفحة بعد تطبيقها لمعايير (IFRSs-IASs). وبالنسبة لمؤشرات فوتسي الأخرى، فان اجمالي صفحات التقارير المالية للوحدات الاقتصادية المدرجة فيها ازدادت من (2955) صفحة لتصل الى (3829) صفحة (Finningham, 2010: 142). ويشير كل من Koholga & Jerry الى ان تطبيق معايير (IFRSs-IASs) في الوحدات الاقتصادية في نيجيريا تسبب في زيادة (31.6٪) في طول التقارير المالية، مع زيادة بنسبة (95.3٪) في السياسات المحاسبية، و (84.6٪) في قائمة الدخل، و (70.2٪) في الملاحظات المرفقة، و (23.2٪) في تحليلات ومناقشات الإدارة، و (13.3٪) في قائمة التدفقات النقدية، و (9.7٪) في قائمة المركز المالي، وذلك من خلال مقارنة التقارير المالية قبل وبعد تطبيق معايير (IFRSs-IASs)، مما يعني هذا ان هناك فرقاً كبيراً في الإفصاح عن المعلومات وحمل المعلومات في التقارير المالية المعدة وفقاً لتلك المعايير (Koholga & Jerry, 2016: 55). اما Morunga & Bradbury فأشارا الى ان تطبيق معايير (IFRSs-IASs) في نيوزيلاندا أدى الى زيادة طول التقارير المالية السنوية بنسبة (92٪) للوحدات الاقتصادية. كما وان معدل الزيادة في حجم التقارير المالية السنوية كان (29٪) اعلى من التقارير المالية السنوية للسنوات السابقة (قبل تطبيق معايير (IFRSs-IASs))، ونشأت هذه الزيادة من خلال الملاحظات المرفقة والسياسات المحاسبية. اذ حتى بعد المعلومات الانتقالية (المعلومات في سنة الانتقال)، فان بعض المعلومات مثل المعلومات عن السياسات المحاسبية بلغت الزيادة فيها (15٪)، وقد أوضح الباحثان ان تبني تلك المعايير أدى الى زيادة تكاليف اعداد التقارير المالية السنوية، فضلاً عن تفاقم مشكلة الحمل الزائد للمعلومات في نيوزيلاندا. (Morunga & Bradbury, 2012: 47)

ان مشكلة الحمل الزائد للمعلومات في ظل معايير (IFRSs-IASs) لا تقتصر فقط على المعلومات الواردة في القوائم المالية، وانما ايضا المعلومات الواردة في الملاحظات المرفقة بتلك القوائم. اذ تتطلب معايير (IFRSs-IASs) عدداً كبيراً جداً من الإفصاحات في الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية، والذي يشكل هذا الحمل الزائد للإفصاح تحدياً جديداً كبيراً ليس فقط لمعدي القوائم المالية، ولكن ايضاً لمدققيها ومستخدميها (Sukko, 2014: 1). فعلى سبيل المثال تتطلب معايير (IFRSs-IASs) افصاحات تفصيلية في الإفصاحات المتممة للقوائم المالية حول قياسات القيمة العادلة للموجودات والمطلوبات، وايضاً الاختلافات والتغيرات التي تطرأ على تلك القيمة، مما ينتج عنها كمية كبيرة من المعلومات. هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى ولان معايير (IFRSs-IASs) مبنية على المبادئ بدلاً من القواعد، لذا فإنها تسهم في زيادة المرونة والحكم الشخصي لدى إدارات الوحدات الاقتصادية لتحديد أسس الاعتراف والقياس المحاسبي، فضلاً عن انها تسمح بإجراء تغيير في السياسات المحاسبية، مما يؤدي الى ضرورة التفسير في الإفصاحات المتممة للقوائم المالية لتحسين درجة فهم المستخدمين حول الأرقام الواردة في القوائم المالية، مما يؤدي ذلك ايضاً الى زيادة حجم التقارير المالية وبالتالي تعقيدها. بالإضافة الى وجود بعض المعالجات المحاسبية في معايير معينة من شأنها ان تزيد ايضاً من طول وحجم التقارير المالية، مثل المعايير المتعلقة بالإيراد (IFRS 15)، ومعيار المنح والمساعدات الحكومية (IAS 20)، ومعيار تكاليف الاقتراض والافصاح عن الأطراف ذات العلاقة (IAS 23) و (IAS 24)، فضلاً عن المعايير المتعلقة بالأدوات المالية (IFRS 7) و (IFRS 9)، وايضاً المعيار الذي يعالج الانخفاض في قيمة الموجودات (IAS 36). (عبد الويس، 2020: 4)

تشير العديد من الأبحاث المحاسبية التي تدرس آثار الحمل الزائد للمعلومات الى ان الكميات الكبيرة من المعلومات قد تؤدي الى احكام مالية وتدقيقية دون المستوى الأمثل، لان تحليلها وتفسيرها قد يشكل مشكلة للمدققين، لان المدققين يجب ان يكون لديهم فهم واضح للمعلومات، وجودتها، ومدى ملائمتها، وما الى ذلك، من اجل استخلاص الاستنتاجات المناسبة على أساسها. ان طبيعة تحليل البيانات الضخمة يمكن ان تؤدي الى تدقيق اقل جودة بسبب الحمل الزائد للمعلومات، كما وان هذه المعلومات الزائدة ممكن ان تثقل كاهل عملية صنع القرار، مما يجعلها اقل كفاءة و اقل فاعلية، ويؤدي ذلك الى اتخاذ قرارات غير مناسبة. (Liburd et al., 2015: 455). ان مشكلة الحمل الزائد للمعلومات التي تنتج بسبب كثرة متطلبات الإفصاح في معايير (IFRSs-IASs) أدت الى تزايد الشكاوي ايضاً من قبل الوحدات الاقتصادية نفسها التي تطبق تلك المعايير في جميع الدول نتيجة تزايد حجم وتكاليف الإفصاح في تلك الوحدات. كما وان هذه المشكلة اثرت في مستخدمي التقارير المالية بحيث اوضحوا بأنهم يكافحون من اجل التوصل الى معلومات ملائمة لفهم الأداء المالي والمركز المالي للوحدات الاقتصادية. لذلك ظهرت العديد من الاتجاهات التي تنادي بضرورة تبسيط وإعادة هيكلة الإفصاح بطريقة تساعد المستخدمين على سرعة التوصل للمعلومات الملائمة وسهولة اتخاذ القرارات على أساسها. (عيسى، 2017: 860)

2-2-4 جهود مجلس معايير الخاسبة الدولية (IASB) لمعالجة مشاكل الإفصاح والحمل الزائد للمعلومات :

لغرض معالجة مشاكل الإفصاح والتغلب على مشكلة الحمل الزائد للمعلومات، قام مجلس معايير الخاسبة الدولية (IASB) بالبدء بعدة مبادرات تحت مشروع اطلق عليه "التواصل الأفضل في الإبلاغ المالي" (Better Communication in Financial Reporting) ، والتي ركز من خلالها على جعل المعلومات المالية اكثر فائدة وتحسين طريقة إيصالها لمستخدمي التقارير المالية، ومن اهم المبادرات التي تضمنها المشروع المذكور كانت كالاتي : (Beerbaum, 2016: 7) و (IFRS Foundation, IASB Agenda ref 11A, 2018: 3)

- 1- القوائم المالية الأساسية (Primary Financial Statements) : تحسين هيكل وتنظيم " واجهة القوائم المالية" (قائمة المركز المالي، قائمة الدخل، والتدفقات النقدية).
- 2- مبادرة الإفصاح (Disclosure Initiative) : تحسين جودة وفائدة الافصاحات المالية من خلال التعديلات.
- 3- الإبلاغ الرقمي (IFRS Taxonomy) : زيادة تطوير قاموس التصنيف (IFRS Taxonomy) للتأكد من انه يلبي احتياجات اعداد التقارير الالكترونية ويضل مناسباً للغرض.
- 4- التقارير غير المالية (Management Commentary) : تقييم التحديات الاستراتيجية واستكشاف أي دور مستقبلي محتمل قد يلعبه المجلس في هذا المجال.

تعد (مبادرة الإفصاح) من اهم مبادرات مجلس معايير الخاسبة الدولية (IASB) لمعالجة مشكلة الحمل الزائد للمعلومات في التقارير المالية المعدة وفقاً لمعايير (IFRSs-IASs). اذ لغرض التعرف على وجود مشكلة الحمل الزائد للإفصاح (Disclosure Overload) من عدمها، قام مجلس معايير الخاسبة الدولية (IASB) بإجراء مسح لمعدي ومستخدمي معلومات معايير (IFRSs-IASs)، واطهرت نتائج الاستطلاع بأن اكثر من (80%) من (225) مشاركاً يؤيدون وجود مشكلة الحمل الزائد للإفصاح، مما أدى بمجلس معايير الخاسبة الدولية (IASB) بالبدء بمشروع رسمي يسمى "مبادرة الإفصاح"، وهي مبادرة واسعة النطاق لاستكشاف كيفية تحسين عمليات الإفصاح في التقارير المالية المعدة وفقاً لمعايير (IFRSs-IASs). وتتضمن مبادرة الإفصاح الآن عدداً من المشاريع النشطة وهي (أ) الأهمية النسبية، (ب) مبادئ الإفصاح، (ج) مراجعة مستوى الافصاحات بالمعايير الحالية. وكجزء من مشاريع مبادرة الإفصاح هذه، تم اجراء عدد من التعديلات على معايير (IFRSs-IASs) لمعالجة مشكلة الحمل الزائد للإفصاح. على سبيل المثال تم اجراء عدد من التعديلات على معيار الخاسبة الدولي (IAS 1) الموسوم "عرض القوائم المالية" لمعالجة بعض المخاوف التي تم التعبير عنها بشأن متطلبات العرض والافصاح الحالية. (Saha et al., 2018: 6)

فيما يخص مشروع الأهمية النسبية (Materiality)، فان مجلس معايير الخاسبة الدولية (IASB) قام بإصدار بيان الممارسة رقم 2 (Practice Statement 2) بشأن "اصدار احكام الأهمية النسبية" (Making Materiality

(Judgments) في أيلول من عام (2017)، وذلك بهدف تحسين عملية إصدار احكام الأهمية النسبية في التقارير المالية من قبل المحاسبين والحد من الحمل الزائد للمعلومات في التقارير المالية. وايضاً قام بإصدار تعديل لمفهوم الأهمية النسبية في تشرين الأول من عام (2018) في كل من المعيار المحاسبي الدولي (IAS 1) الموسوم "عرض القوائم المالية" والمعيار المحاسبي الدولي (IAS 8) الموسوم "السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية والاختفاء" وذلك لتحقيق الاتساق مع ما جاء في الاطار المفاهيمي للتقرير المالي الصادر في عام (2018). وطبقاً للتعريف المعدل للأهمية النسبية "تعتبر المعلومات هامة نسبياً اذا كان حذفها او تحريفها او حجبها يتوقع تأثيره بشكل معقول على القرارات التي يتخذها المستخدمون الرئيسيين للقوائم المالية ذات الغرض العام على أساس تلك القوائم والتي توفر معلومات عن المنشأة المطلوب التقرير عنها". ويرى البعض بان التعريف المعدل للأهمية النسبية قد يحقق تحسينات ويخفف من مشكلة الحمل الزائد للمعلومات لأنه استبدل حدود الأهمية النسبية من عبارة "يمكن تأثيره" بعبارة "توقع تأثيرها بشكل معقول" والذي يمكن ان يساعد الإدارة على التركيز فقط على المعلومات المهمة، لأن عبارة "يمكن التأثير" واسعة للغاية وكانت تؤدي الى الحمل الزائد للمعلومات. كما وان التعريف المعدل أشار الى "المستخدمين الرئيسيين" بدلاً من "المستخدمين" فقط والذي كان يفرض على الوحدة الاقتصادية سابقاً النظر في احتياجات جميع المستخدمين وبضمنهم المحتملين عند تحديد المعلومات التي يجب الإفصاح عنها، وبالتالي تفاقم مشكلة الحمل الزائد للمعلومات. (عبد التواب، 2020: 544&536)

وفيما يخص مشروع مبادئ الإفصاح (Principles of Disclosure)، فان مجلس معايير الخاسبة الدولية (IASB) استناداً لأنشطته البحثية ومنتدياته النقاشية حول الافصاحات في التقارير المالية لعام (2013) لاحظ وجود ثلاثة محاور رئيسية حول الافصاحات في القوائم المالية (مشاكل الإفصاح) وكالاتي : (Ernst & Young, 2017: 2)

1- لا يتم توفير معلومات ملائمة كافية في جميع الظروف – قد يؤدي ذلك الى قرارات استثمار او اقراض غير مناسبة.
2- الإفصاح عن معلومات غير ملائمة – والتي يمكن ان تشوش المعلومات الملائمة، وتقلل من إمكانية الفهم، وتضيف تكاليف غير ضرورية لعملية اعداد القوائم المالية.

3- المعلومات الملائمة التي يتم توفيرها لا يتم توصيلها بشكل فعال دائماً – وهذا يمكن ان يقلل من فهم القوائم المالية.

كما وان مجلس معايير الخاسبة الدولية (IASB) لاحظ بان معدي القوائم المالية كانوا عادةً يشكون من ان الافصاحات في ظل معايير (IFRSs-IASs) تحتوي على العديد من المعلومات التي قد تكون غير ضرورية لتحليلي الاستثمار، وان القوائم المالية المعدة على أساسها معقدة للغاية وطويلة، كما وليس هناك احد يستطيع ان يقرأ جميع الافصاحات، وان تدقيق تلك القوائم المالية هو مكلف وصعب ومعقد في كثير من الأحيان (IFRS Foundation, POD Project, 2017: 16). وكاستجابة لما سبق قام مجلس معايير الخاسبة الدولية (IASB) بنشر ورقة المناقشة (Discussion Paper) في اذار من عام (2017) تحت عنوان "مبادرة الإفصاح – مبادئ الإفصاح" (Disclosure Initiative—

(Principles of Disclosure)، اذ تناولت ورقة المناقشة هذه تطوير مبادئ للإفصاح في مجالات مختلفة تضمنت (مبادئ الاتصال الفعال، ومبادئ بشأن مكان الإفصاح عن المعلومات، ومبادئ لمعالجة مخاوف الإفصاح المحددة التي اعرب عنها مستخدمو القوائم المالية، ومبادئ لتحسين اهداف ومتطلبات الإفصاح) (Deloitte, 2017: 2). ويتجه مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) نحو جعل هذه المبادئ ان تكون الزامية من خلال إصدارها اما كمييار منفصل للإفصاح او كتعديل لمييار المحاسبة الدولي (IAS 1) والتي ستتيح للمعدين إمكانية إصدار احكام مهنية بشأن الإفصاحات، والتخلص من استخدامهم واعتمادهم على (Checklist) والتي تمثل احد اهم ابعاد مشاكل الإفصاح. (الأرضي، 2019: 27)

اما فيما يخص مشروع مراجعة مستوى الإفصاحات بالمعايير الحالية، فان مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) هدف لوضع نهج جديد لتطوير وصياغة متطلبات الإفصاح في معايير (IFRSs-IASs)، بالإضافة الى متطلبات افصاح جديدة في معايير محددة لاسيما معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 13) الموسوم "قياس القيمة العادلة" ومييار المحاسبة الدولي (IAS 19) الموسوم "منافع الموظفين"، وعلى أساس الملاحظات التي تم تقديمها من قبل أصحاب المصالح فيما يخص هذه المعايير بأنها تعاني من مشكلة عدم وجود او عدم كفاية اهداف الإفصاح، كما وان متطلبات الإفصاح فيها هي مكررة في كثير من الأحيان، وطويلة، وغير مكتملة، وغير مفيدة، ومكلفة، وصعبة الفهم، كما وانها الزامية بشكل مفرط (Tarca, 2018: 13). وكاستجابة لمطالب أصحاب المصالح هذه نشر مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) مسودة عرض تحت عنوان "متطلبات الإفصاح في معايير (IFRSs-IASs) – نهج تجريبي (Disclosure Requirements in IFRS Standards—A Pilot Approach)، في آذار من عام (2021)، للبحث والحصول على تعليقات حول النهج الجديد المقترح لتطوير متطلبات الإفصاح في معايير (IFRSs-IASs)، ومتطلبات الإفصاح الجديدة المقترحة لمياري (IFRS 13) و (IAS 19) (www.acc4arab.com). ويهدف مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) من خلال ذلك الى تعزيز مشاركة المستثمرين بشكل اكبر لفهم احتياجاتهم من المعلومات، واعطاء اهمية اكبر لهدف متطلبات الإفصاح، ومساعدة الوحدات الاقتصادية في التركيز على الإفصاح عن المعلومات الجوهرية فقط (Arefin, 2021: 65). وستساعد التعليقات التي سيحصل عليها مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) في موعد أقصاه 12 من كانون الثاني لعام (2022)، في تحديد ما اذا كان سيتم استخدام النهج الجديد المقترح في انشطته المستقبلية الخاصة بوضع المعايير، واجراء التعديلات على المعايير المقترحة. (www.ifrs.org)

ويرى الباحث بأن جهود مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) هذه قد تسهم في الحد من مشكلة الحمل الزائد للمعلومات الى حد ما، ولكنها لا تؤدي الى القضاء عليها بشكل كامل، لان معايير (IFRSs-IASs) تحتوي على العديد من متطلبات الإفصاح، وان اتجاه مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) ليس نحو الغائها، وانما العمل قدر الإمكان نحو ما هو مادي او جوهري للإفصاح عنه في القوائم المالية، والحد من المعلومات غير الضرورية فيها.

ومن ناحية أخرى فان تقليل التعقيد في القوائم المالية ومعالجة الإفصاح الزائد للمعلومات في القوائم المالية المبنية على أساس معايير (IFRSs-IASs) ليس شيئاً يمكن القيام به بين عشية وضحاها، لان هذه العملية هي عملية طويلة الأمد وتحتاج الى وقت طويل، لهذا فان مشروع "مبادرة الإفصاح" الخاص بمجلس معايير الخاسبة الدولية (IASB) هو جارٍ الآن ويسعى الى معالجة بعض من هذه القضايا (ICAEW, 2018: 26). وغالباً ما يتم القاء اللوم على واضعي معايير (IFRSs-IASs) في جعل التقارير المالية معقدة وضخمة، ولكن يرى (ديفيد تويدي) الرئيس المنتهية ولايته لمجلس معايير الخاسبة الدولية (IASB) انه لا يمكن اسناد الخطأ الى واضعي المعايير وحدهم، ويؤيد الحاجة الى تبسيط التقارير المالية وتلخيصها ليس فقط من قبل واضعي المعايير، ولكن ايضاً هي مسؤولية كل من معدي القوائم المالية (إدارات الوحدات الاقتصادية) والخاسين والمدققين (Tweedie, 2010: 1). ان مشاركة إدارات الوحدات الاقتصادية في التغلب على الحمل الزائد للمعلومات عن طريق تقليل طول الافصاحات او تقليل التعقيد في التقارير المالية قد يكون مهمة صعبة بالنسبة لهم لأنه من الصعب تحديد المعلومات التي يجب ازالتها او تبسيطها، لذا فانه بدلاً من ذلك تقوم إدارات الوحدات الاقتصادية بتمهيد الإفصاح (Disclosure Smoothing) لتقليل الآثار الضارة للحمل الزائد للمعلومات. ويعد هذا المصطلح جديداً في الادبيات الخاسبية، ويشير الى قيام إدارات الوحدات الاقتصادية بنشر كميات قليلة من المعلومات في أوقات متعددة، بدلاً من تقديم كميات كبيرة من المعلومات في وقت واحد، مما يسمح للمستثمرين ومستخدمي التقارير المالية لاستيعاب افصاحات كل وحدة اقتصادية بشكل كامل، فضلاً عن فوائده الأخرى ولا سيما زيادة سيولة الأسواق المالية، وانخفاض في تقلبات أسعار الأسهم، وزيادة دقة توقعات المحللين الماليين. (Chapman et al., 2019: 14&33)

2-2-5 التطور المستمر والتحديثات المتسارعة في معايير الابلاغ المالي الدولية وتأثيراتها السلبية :

تعد قضية التطور والتحديث المستمر والمتسارع لمعايير (IFRSs-IASs) مشكلة أخرى تفرض ضغوطات كبيرة على المتعاملين معها ولا سيما معدي القوائم المالية ومدققها، اذ تتميز هذه المعايير بالمرونة وقابليتها للتغيير والتعديل على أساس التغيرات في الظروف الاقتصادية، فصيغة المعايير وتحديثها عبارة عن عملية مستمرة تستجيب للمستجدات في ساحة الاعمال في البيئة الدولية، وتواكب التطورات والتغيرات على الساحة الاقتصادية باعتبار ان الخاسبة جزء منها، لذا فإنها ليست جامدة شأنها شأن مواضيع العلوم الإنسانية الأخرى. ويأخذ التطور المستمر في معايير (IFRSs-IASs) اشكالاً متعددة يمكن توضيحها كالاتي : (تخنوني وعقاري، 2017: 304)

- 1- تعديل المعايير : يتم تعديل معظم او بعض فقرات المعايير، وان التعديل يأخذ اشكالاً مختلفة مثلاً (الغاء بعض البدائل الخاسبية، الغاء بعض الممارسات الخاسبية، تعديل التعريفات).
- 2- دمج تفسيرات المعايير في المعايير.
- 3- دمج بعض المعايير ببعضها بسبب وجود عوامل مشتركة بينها.

4- سحب بعض من المعايير .

5- استبدال بعض المعايير بمعايير أخرى لاحقة.

6- فصل معيار معين الى اكثر من معيار.

فعلى سبيل المثال وفيما يخص تعديل المعايير، يتم الغاء بعض البدائل المحاسبية بناءً على الانتقادات الموجهة اليها بأنها تحتوي على العديد من البدائل، كالتعديل الذي جرى على المعيار المحاسبي الدولي (IAS 2) "المخزون" وذلك بإلغاء طريقة الوارد اخيراً الصادر اولاً (LIFO)، وايضاً تعديل المعيار (IAS 22) "اندماج الاعمال" بإلغاء طريقة المصالح المشتركة (Pooling-of interests) من طرق المحاسبة عن اندماج الاعمال قبل ان يتم الغاءه بالكامل. كما ويتم الغاء بعض الممارسات المحاسبية لعدم وجود قبول او اتفاق عليها مثلما حدث في المعيار المحاسبي الدولي (IAS 36) "انخفاض قيمة الموجودات" بإلغاء الممارسات الواجبة لفحص انخفاض قيمة الشهرة. ويتم ايضاً تعديل التعريفات الواردة في معايير (IFRSs-IASs) لغرض توحيدها وتبسيط فهمها، مثلاً التعديلات التي جرت على تعريف "القيمة العادلة" (Fair Value) بين فترة وأخرى في اكثر من معيار. ويقوم مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) في بعض الأحيان بدمج التفسيرات في المعايير باعتبار ان المعيار اقوى من التفسير، كدمج التفسيرات (SIC 6) و (SIC 14) و (SIC 23) في المعيار المحاسبي الدولي (IAS 16). وفيما يخص دمج المعايير مع بعضها بسبب احتوائها على بنود مشتركة بينها مثلاً تم دمج المعيار (IAS 3) في المعيارين (IAS 27) و (IAS 28)، ودمج المعيار (IAS 9) في المعيار (IAS 38). وايضاً يتم سحب بعض المعايير بسبب عدم وجود اتفاق على طريقة او صيغة موحدة يمكن تطبيقها دولياً كما حصل في المعيار المحاسبي الدولي (IAS 15) المتعلق بالمعلومات التي تعكس آثار التغيرات في الأسعار. كما ويتم استبدال بعض المعايير بمعايير أخرى لاحقة من خلال اجراء تحسينات جوهرية عليها واستبدالها بمعيار آخر وإلغاء المعيار القديم، كما تم مع المعيار المحاسبي الدولي (IAS 22) الذي تم استبداله بمعيار (IFRS 3) تحت نفس العنوان "اندماج الاعمال". ويتم فصل معيار معين الى اكثر من معيار عندما يكون طويلاً او معقداً، مثلما تم فصل المعيار المحاسبي الدولي (IAS 32) القديم الخاص بالأدوات المالية وتجزئته الى معيارين وهما (IAS 32) الخاص بالعرض و (IFRS 7) الخاص بالإفصاح، وايضاً المعيار المحاسبي الدولي (IAS 27) القديم الموسوم "القوائم المالية المنفصلة والموحدة" الذي تم تجزئته الى معيارين ايضاً وهم المعيار (IAS 27) "القوائم المالية المنفصلة" والمعيار (IFRS 10) "القوائم المالية الموحدة" (جلاب، 2021: 153). لاشك في أن وتيرة التطورات في معايير (IFRSs-IASs) هي وتيرة متزايدة ومتسارعة على وفق الاشكال التي تم التطرق اليها في أعلاه ونتيجةً لوجود مجموعة من الأسباب والدوافع والظروف. ويمكن حصر الإجراءات التي تمت على معايير (IFRSs-IASs) منذ تأسيس لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB) عام (1973) ولغاية عام (2016) في الجدول ادناه موزعه حسب نوع الاجراء وكما يأتي :

جدول (6)

الإجراءات التي تمت على معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRSs-IASs)

الاجراء	الاصدارات	التعديلات	الالغاءات	إعادة الصياغة	المجموع
المجموع	58	188	12	17	275
النسبة	%21	%68.4	%4.4	%6.2	%100

المصدر : الجعرات، خالد جمال، (2016)، "البيئة المحاسبية بين عدم الاستقرار نتيجة التعديلات المتسارعة في المعايير الدولية للتقارير المالية IFRS وتحقيق جودة المعلومات المحاسبية"، مجلة آفاق اقتصادية، المجلد (37)، العدد (129)، ص 79-162.

ويرى الباحث أن هناك العديد من التطورات الأخرى التي جرت على معايير (IFRSs-IASs) بعد هذه الفترة وحسب اطلاع الباحث على الموقع الرسمي لمؤسسة معايير الإبلاغ المالي الدولية، على سبيل المثال اصدار المعيار (IFRS 17) الموسوم "عقود التأمين" عام (2017) ليصبح عدد الإصدارات (59) اصداراً (41 معيار IAS و 17 معيار IFRS و 1 اطار مفاهيمي). كما وتم الغاء 5 معايير أخرى منذ عام (2016) متمثلة بالمعايير (IAS 11 & 17 & 18 & 39) و (IFRS 4)، ليصبح عدد الالغاءات (17) معيار ملغي.

ويقوم مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) بإجراء تعديلات عديدة على معايير (IFRSs-IASs) وكما هو موضح في الجدول في اعلاه كاستجابة للعديد من المتطلبات والظروف، ومن بين المعايير التي تم اجراء اكبر عدد من التعديلات عليها، المعيار (IAS 1) و (IAS 16) و (IAS 19) و (IAS 27) و (IAS 32) و (IFRS 1) و (IFRS) و (IFRS 3) و (IFRS 7) و (IFRS 9). (www.iasplus.com)

ان كثرة التعديلات هذه على معايير (IFRSs-IASs) التي يقوم بها مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) تؤدي الى خلق مشكلة "عبء المعايير" نتيجة الانشطار الهائل لها، مما تؤدي الى قياس معقد وافصاح مفرط، خاصة في الوحدات الاقتصادية الصغيرة والمتوسطة، وفي الدول التي تتبنى تلك المعايير بشكل مباشر بدلاً من تكييفها (جلاب، 2021: 160). فضلاً عن عدم استقرار البيئة المحاسبية وخلق مجموعة من مشاكل عملية أخرى والتي يمكن توضيحها كالاتي : (الجعرات، 2016: 17)

أ- فجوة عدم متابعة معايير IFRSs/IASs : التعديلات التي تجرى على المعايير تتطلب جهوداً كبيرة لفهمها واستيعابها ومتابعتها، وعكسها على المعالجات المحاسبية المختلفة في القوائم المالية من قبل معدي تلك القوائم ومدققها، لان كل رقم ظاهر في القوائم المالية يعتمد على أساس معين مبين في معايير (IFRSs-IASs). لذا فان عدم متابعة التعديلات وعدم الامام بها يؤديان الى حدوث المشاكل الآتية :

1- معالجة الأرقام الواردة بالقوائم المالية بالاستناد الى أسس خاطئة، وبالتالي تكون عرضة للتحريف والتشويه، وتبتعد عن خاصية التمثيل الصادق للمعلومات.

2- حدوث أخطاء فيما يتعلق بالاعتراف والقياس والعرض والافصاح، على سبيل المثال :

1) الاعتراف ببند تم التوقف عن الاعتراف بها، مثل التوقف عن الاعتراف بمصاريف التأسيس كموجودات غير ملموسة.

2) عدم الاعتراف ببند يجب الاعتراف بها، مثل عدم الاعتراف بمكاسب حيازة الموجودات المالية.

3) قياس بعض من البنود على أساس أسس خاطئة، مثل قياس الاستثمارات المصنفة ككيفية معادلة بالقيمة العادلة.

4) عرض البنود بطريقة خاطئة، مثل عرض اسهم الخزينة ضمن محفظة الاستثمارات كموجودات.

5) عدم الإفصاح عن سياسات التحوط المتعلقة بالمطلوبات المالية.

3- عدم تحقق خاصية القابلية للتحقق، وينتج ذلك بسبب اختلاف مستوى متابعة التعديلات على معايير (IFRSs-

IASs)، وبالتالي اختلاف في مستوى المعرفة المحاسبية لدى الاشخاص، والوصول الى مخرجات محاسبية (قوائم مالية) مختلفة.

ب- فجوة التعليم المحاسبي : ان التعديلات المستمرة والمتسارعة في معايير (IFRSs-IASs) تؤدي الى عدم إمكانية استيعابها في المناهج التدريسية، وبالتالي عدم مواكبة المناهج مع ما يجب تطبيقه على ارض الواقع. او قد يتم في بعض الأحيان تدريس ممارسات محاسبية ملغية او غير موجودة في معايير (IFRSs-IASs) بسبب التعديلات التي تجرى عليها.

ت- إعادة اعداد القوائم المالية المقارنة : ان التعديلات التي تجرى على معايير (IFRSs-IASs) تفرض اعداد قوائم مالية مقارنة عن سنة مالية سابقة على الأقل لعكس التعديلات الجديدة، ولتحقيق خاصية القابلية للمقارنة. وعادةً ما يتطلب اعداد تلك القوائم وتدقيقها وقت وجهد كبيرين.

ث- تطبيق التعديلات بأثر رجعي : خاصةً عندما تؤدي التعديلات تغييراً في سياسات محاسبية معينة، اذ وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي (IAS 8) "السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية والاشطاء" فانه يتطلب ايضاً إعادة تصوير القوائم المالية المعروضة بأثر رجعي وفقاً للسياسات المحاسبية الجديدة.

ج- تكلفة التطبيق : وتختلف حسب حجم التعديلات التي تجرى على معايير (IFRSs-IASs) والجهود المطلوبة لتطبيق هذه التعديلات، اذ تتضمن هذه التكلفة، تدريب الموظفين، وتعديل البرامج والأنظمة، واستقدام المدربين وغير ذلك، التي من الممكن ان تصل الى ملايين الدولارات.

2-2-6 طبيعة معايير الإبلاغ المالي الدولية القائمة على المبادئ :

بشكل عام هناك مدخلان أساسيان لبناء المعايير المحاسبية، يسمى المدخل الأول بالمدخل القائم على المبادئ (Principles-Based) التي بنيت على أساسه معايير (IFRSs-IASs)، أما المدخل الثاني يطلق عليه المدخل القائم على القواعد (Rules-Based) والذي ينسب إليه أعداد معايير المحاسبة الأمريكية. وتتصف المعايير القائمة على المبادئ باحتوائها على درجة كبيرة من المرونة عن طريق توفير عدد كبير من الاختيارات والبدائل المحاسبية، ويعد تطبيق وممارسة الحكم المهني فيها من أهم العوامل للوصول إلى القياس الخاسبي الذي يعبر عن الأداء الحقيقي للوحدات الاقتصادية. بينما تتميز المعايير القائمة على القواعد باعتمادها على مجموعة من الإرشادات الأكثر تحديداً وتفصيلاً، وتحتوي على شرح مفصل للخطوات والإجراءات التي تطبق في غالبية التطبيقات والممارسات العملية لمعالجة العمليات والظروف والاحداث الاقتصادية (أبو زيد، 2019: 188&185). ولأننا بصدد الحديث عن معايير (IFRSs-IASs)، لذا سنتناول المدخل القائم على المبادئ في صياغة المعايير، إذ تتميز المعايير القائمة على المبادئ بالمستوى الخاسبي العالي التعقيد، لأنها تتطلب درجة عالية من الفهم والمعرفة بجوهر المعيار ومعناه الحقيقي (Beerbaum, 2021: 16). وتعرف المعايير القائمة على المبادئ من قبل معهد الخاسبين القانونيين باسكتلندا (ICAS) بأنها "عبارة عن مجموعة من المعايير يتم صياغتها في ضوء الإطار الفكري الدولي، وتحتوي على تسلسل منطقي لعدد من الإرشادات العريضة دون احتوائها على خطوط تفصيلية" (لطفي، 2021: 223). وتتسم المعايير المحاسبية القائمة على المبادئ، كمعايير (IFRSs-IASs) بمجموعة من الخصائص والصفات التي تميزها عن المعايير المحاسبية القائمة على القواعد، ومن بين أهم تلك الخصائص والصفات : (عبد الوهاب، 2015: 6) و (باعجاجة واحمد، 2017: 749)

1- الحكم المهني والتقدير الشخصي : تتميز هذه المعايير بأنها تتطلب استخدام الحكم المهني والتقدير الشخصي بشكل أكبر ووسع، مما يؤدي إلى مخرجات أكثر اختلافاً أو تنوعاً للتقرير المالي.

2- الالتزام بالتنفيذ : هناك صعوبة في فرض تنفيذ معايير المحاسبة القائمة على المبادئ، كما وترتفع فيها درجة الحرية لتحقيق نتائج مرغوب فيها، لذا فإن عند تطبيق هذه المعايير يتم الاعتماد على صدق وإخلاص المطبقين لها وهو ما قد يصعب التحقق منه في الكثير من الحالات، مثل حالة انرون.

3- أقل تحديداً : بمعنى عدم وجود أو نقص إرشادات تفصيلية (Detailed guidance)، إذ ترى هيئة الأوراق المالية والبورصات (SEC) بأن هذه المعايير تواجه صعوبات في التطبيق لأنها توفر هيكلًا أو إرشادًا أقل لممارسة الاحكام المهنية من قبل المدققين والمعددين.

4- القابلية للمقارنة والاتساق : بسبب عدم توفر توجيهات ملزمة ودقيقة في مثل هذه المعايير، لذا فإنه يترتب على ذلك خلق عدم الاتساق في تطبيق تلك المعايير بين الوحدات الاقتصادية، وبالتالي انخفاض القابلية للمقارنة.

5- وجود تفسيرات مختلفة للمعاملات المتماثلة : والتي تعد من احدى الخصائص الكامنة لمعايير الخاسبة القائمة على المبادئ.

6- تقدير او تفسير من طرف ثاني : تتطلب هذه المعايير وجود تقدير او تخمين من اطراف أخرى (خبراء، جهات رقابية او قضائية) لتفسير تطبيق المعايير بشكل سليم، اذ قد يترتب على ذلك تكاليف إضافية.

7- حجم الارشادات والشروط والحدود : ان المعايير المحاسبية القائمة على المبادئ لا تتضمن إرشادات وشروطاً تفصيلية، لذا فإنها لا تتيح اكتشاف مدى انتهاكها من قبل معدي التقارير المالية، وبالتالي تفرض ضغوطات كبيرة على مدققيها.

8- الاستثناءات في المعايير المحاسبية : تمتاز المعايير المحاسبية القائمة على المبادئ بانها لا تحتوي على استثناءات كما هي موجودة بشكل كبير في المعايير المحاسبية القائمة على القواعد، اذ تخلق هذه الاستثناءات مواقف لا يتم فيها تطبيق بعض المبادئ المحاسبية، ومن الكلمات التي تعكس وجود الاستثناءات : معفو، ماعدا، لا يخضع، لا يعتبر، لا يتم تطبيق ... الخ. لهذا فان المعايير المحاسبية القائمة على المبادئ غالباً ما تمتاز بطرائق القياس والافصاحات المعقدة والمفرطة.

ولان معايير (IFRSs-IASs) تستند الى المبادئ، فهذا يعني ان هناك مجالاً متأسلاً معيناً للحكم، مما يؤدي هذا الحكم الى وجود حالات عدم التأكد في التطبيق. يتضمن تطبيق هذه المعايير تفسيرات ذاتية (شخصية) للكلمات والعبارات الرئيسية الواردة فيها، هذا يعني انه حتى لو كان هناك معيار يتعامل مع المشكلة المطروحة، فانه لا يعطي بالضرورة تعليمات مفصلة للتطبيق الدقيق. فعلى الرغم من ان الإصدارات الكاملة من معايير (IFRSs-IASs) تتضمن آلاف الصفحات من النصوص، الا انه توجد في الواقع العديد من المواقف التي تكون فيها الاحكام مهمة (Lundh, 2020: 16). ويرى Chandra & Azam بان الدول ذات الاقتصاد الناشئ عادةً ما تفتقر الى الموارد اللازمة لفرض وتدريب المهنيين من المحاسبين والمدققين لإصدار احكام سليمة تعكس الواقع الاقتصادي، ويضيف بانه يمكن لواقعي المعايير في تلك الدول النظر في فرض مجموعة من المعايير المحاسبية مع التركيز بشكل اكبر على القواعد بدلاً من المبادئ التي تتطلب ممارسة الاحكام المهنية (Chandra & Azam, 2019: 94). ان المعايير المحاسبية القائمة على المبادئ لا تتصف بالصرامة (Strict) والجمود في تحديد المعالجات المحاسبية كالمعايير المحاسبية القائمة على القواعد التي توضح تفاصيل كل عملية او حدث من خلال وجود إرشادات كثيرة وقواعد موسعة ومفصلة، والتي تقود الى الحد من ممارسة التقدير المهني عند التطبيق. وبالتالي فان المعايير القائمة على المبادئ تسمح بالدفاع عن المعالجات المحاسبية في القوائم المالية طالما هي في اطار المبادئ بالمعايير المحاسبية المقررة، كما وقد تسمح بتبرير حدوث بعض التحريفات باعتبارها عن غير قصد نتيجة التعقيد الوارد بالمعايير المحاسبية. (الابيارى، 2015: 16&19)

ويرى الباحث من خلال ما تقدم أن معايير (IFRSs-IASs) جاءت مبنية على أساس المبادئ لكي توفر مختلف البدائل المحاسبية وتكون ملائمة للتطبيق في البيئات المختلفة على المستوى الدولي، لهذا فإنها حظيت بالقبول من قبل العديد

من الدول. الا ان المرونة التي توفرها في القياس والافصاح باعتبارها معايير محاسبية قائمة على المبادئ قد تجعل منها معايير يسهل مخالفتها.

ويدعم رأي الباحث في أعلاه زيادة مخاطر التقاضي في ظل المعايير المحاسبية القائمة على المبادئ، اذ يشير (أبو زيد) ان احد اهم مبررات توجه المعايير المحاسبية نحو القواعد هو تقليل مخاطر التقاضي، فعلى سبيل المثال وبالنظر الى الوحدات الاقتصادية ومكاتب التدقيق وزبائنها خاصة في الولايات المتحدة الامريكية، نجد بان لديها تاريخ حافل من المخالفات القانونية، والتي نتجت عن اعداد وتدقيق قوائم وتقارير مالية وفقاً لممارسات محاسبية غير سليمة، مما أدى ذلك الى توجه الجهات الواضعة للمعايير نحو المعايير القائمة على القواعد (US-GAAP)، اعتقاداً منهم بأنها تمثل الملاذ الآمن من تهديدات التقاضي (أبو زيد، 2019: 190). ويضيف (البياري) الى ذلك بان المعايير المحاسبية القائمة على المبادئ تسمح بهامش حرية اكبر لمعدي القوائم المالية بشأن تفسير وتطبيق هذه المعايير عند المعالجة والابلاغ، مما تسمح بإنتاج قوائم مالية اقل جودة بسبب زيادة احتمال ممارسات إدارة الأرباح. (البياري، 2015: 19)

ومن ناحية أخرى وعلى الرغم من ان المعايير المحاسبية القائمة على القواعد تقلل مخاطر التقاضي، الا ان Tweedie يرى بانه يجب على ممارسي مهنة المحاسبة ان يخشوا من التقاضي في بيئة قائمة على القواعد اكثر من القائمة على المبادئ، لأنه يمكنهم الدفاع عن افعالهم تجاه المبدأ، ولكن اذا تجاهلوا شيئاً ما في صفحة معينة من المعيار المحاسبي القائم على القواعد، فانهم بذلك قد انتهوا (Tweedie, 2010: 7). هذا ما يفسر لنا بأن المعايير القائمة على المبادئ كمعايير (IFRSs-IASs) هي اقل صرامة في التطبيق وقد تتم مخالفتها مقارنةً بالمعايير القائمة على القواعد التي تستحيل مخالفتها.

2-2-7 معوقات وصعوبات الزام الوحدات الاقتصادية بتبني معايير الابلاغ المالي الدولية في الدول النامية :

يتم تطبيق معايير (IFRSs-IASs) في العديد من الدول بأسلوبين، الأسلوب الأول هو الأسلوب الطوعي (Voluntary) والذي يتاح امام الوحدات الاقتصادية الحرة في تطبيق تلك المعايير من عدم تطبيقها. اما الأسلوب الثاني فهو الأسلوب الالزامي (Mandatory) والذي يفرض على الوحدات الاقتصادية تطبيق معايير (IFRSs-IASs) ويلزمهم بتبنيها. ومن الملاحظ بأن التطبيق الطوعي لمعايير (IFRSs-IASs) يؤدي الى التوصل الى نتائج افضل من جانب تحسين المعلومات المالية مقارنةً بالتطبيق الالزامي الذي قد تنتج عنه بعض المعوقات والصعوبات. (عبد الجليل، 2016: 52)

ويتم تبني معايير (IFRSs-IASs) اليوم بشكل متزايد على صعيد العديد من دول العالم في ظل تنامي عولمة الاقتصاد، وانفتاح الأسواق المالية والبورصات عالمياً. كما وان غالبية دول العالم اليوم تلتزم بتطبيق هذه المعايير، اذ تتضمن بعضها دول متقدمة، وأخرى دول نامية. وتتميز الدول النامية بمجموعة من الخصائص التي تميزها عن غيرها من الدول المتقدمة، كارتفاع مستويات المعيشة، وارتفاع معدلات النمو السكاني، وانخفاض مستويات الإنتاجية، وارتفاع مستويات البطالة. وفيما يخص الجانب المحاسبي انخفاض مستوى تأهيل المحاسبين والمدققين وعدم وجود التشريعات اللازمة لمساءلتهم

ومراقبة أعمالهم، كما وان هيكل الوحدات الاقتصادية فيها يحتوي على النسبة الأكبر من الوحدات صغيرة ومتوسطة الحجم، والذي ينعكس سلبياً على الهياكل التنظيمية، والنظم المحاسبية، والقدرات الإدارية، وإمكانية التطبيق السليم لمعايير (IFRSs-IASs) فيها. (نورالدين، 2018: 358&352)

يعد العراق بما في ذلك إقليم كردستان واحداً من الدول النامية بحسب تعريف صندوق النقد الدولي وتقرير آفاق الاقتصاد العالمي (www.wikipedia.org). فقد اتجه العراق نحو تطبيق معايير (IFRSs-IASs) وكخطوة أولى في القطاع المصرفي، كما قمنا بالإشارة الى ذلك في المبحث السابق، من خلال البنك المركزي العراقي الذي قام بالزام جميع المصارف العراقية التجارية الخاصة بإعداد وعرض قوائمها المالية وفقاً لمعايير (IFRSs-IASs) بدءاً من عام (2016) (لفتة وعياش، 2021: 89). وعلى نفس الخطى فان توجهات العراق الحالية هي نحو الزام جميع الوحدات الاقتصادية بتبني وتطبيق معايير (IFRSs-IASs) بدءاً من عام (2021) (محمد والمشهداني، 2020: 506). مع اختلاف الدول في درجة تطورها ظهرت مجموعة من النقاشات حول تبني الدول النامية لمعايير (IFRSs-IASs) في ظل ضعف هياكلها المؤسسية، والى أي مدى تستطيع هذه الدول ان تجني الفوائد المماثلة للفوائد التي تجنيها الدول المتقدمة عند تبنيها هذه المعايير، اذ تواجه الدول النامية مجموعة من المشاكل، وان تطبيق معايير (IFRSs-IASs) فيها من غير المرجح ان يلعب ادواراً مهمة، باعتبارها دول تتسم بهيمنة القطاع العام وتلبي احتياجاته المعلوماتية لأغراض التخطيط والرقابة. لذا فان المعلومات التي يتم انتاجها بواسطة النظم المحاسبية في الدول المتقدمة ليس لها علاقة بنماذج القرارات في الدول النامية، كما وان ضعف الهياكل المؤسسية بالإضافة الى تخلف البنية التحتية والعوائق اللغوية والثقافية والفساد المستشري وتدهور التنظيمات المهنية في الدول النامية يجعلها غير قادرة على تطبيق الحكم المهني وجوانبه في معايير (IFRSs-IASs). لذا يشير البعض الى ان هذه المعايير ما هي الا مجرد آلية لفرض سيطرة بعض الدول على دول أخرى خدمةً وانعكاساً لمصالحها (سعيداني وبكاي، 2018: 16). ان الزام الوحدات الاقتصادية بتبني معايير (IFRSs-IASs) وخاصةً في الدول النامية ينطوي على مجموعة من المخاطر المحتملة، ومن بينها تكاليف التحول المباشر الى تطبيق معايير (IFRSs-IASs)، اذ اشارت بعض الدراسات التي قامت بتقدير تكاليف التحول الى تلك المعايير، بان التكلفة السنوية المستمرة لاعتماد معايير (IFRSs-IASs) هي اعلى بنسبة (20٪) من تكلفة الاعتماد على الأساليب الحالية عند اعداد التقارير المالية (Gingrich et al., 2018: 280). وتشمل تكاليف التحول الى معايير (IFRSs-IASs)، تكاليف توظيف موظفين إضافيين للمساعدة في عبء العمل الإضافي خاصةً عند اعداد الأرصدة المقارنة والافتتاحية وفقاً لتلك المعايير، وايضاً تكاليف الحصول على مشورة فنية خارجية فيما يتعلق بمجالات عدم التأكد الموجودة في المعايير، نتيجة تعقيد هذه المعايير. كما ويجب إعادة النظر في الآثار المحتملة لاعتماد معايير (IFRSs-IASs) على نظم المحاسبة الإدارية في الوحدات الاقتصادية، خاصةً اذا اعتمدت الموازنات ومقاييس تقييم الأداء على معلومات تلك المعايير، اذ قد تحتاج الوحدات الاقتصادية الى تخصيص موارد كبيرة لتدريب الموظفين لتمكين موظفيها من العمل وفقاً للمعايير الجديدة، ويمكن ان تشمل هذه التكاليف تكلفة ارسال الموظفين

الى ورش العمل، وتكلفة الحصول على مواد التدريب الخاصة بمعايير (IFRSs-IASs) وتوزيعها، او تكلفة الحصول على خدمات الاستشاريين لتوفير التدريب الداخلي. فضلاً عن ذلك تتحمل الوحدات الاقتصادية تكاليف ترقية أجهزة نظم المعلومات الحاسوبية وبرامجها وبروتوكولاتها لضمان قدرتها على التعامل مع متطلبات التقارير المتغيرة. وقد تحتاج بعض الوحدات الاقتصادية ايضاً الى تخصيص موارد كبيرة لتثقيف مستخدمي التقارير المالية، اذ يمكن هذا التعليم المستثمرين والدائنين من التمييز بين التغيرات في القوائم المالية للوحدات الاقتصادية الناتجة عن اعتماد معايير (IFRSs-IASs) من تلك الناتجة عن تقلبات الاعمال العادية. ان تكاليف التحول الى معايير (IFRSs-IASs) تمثل عبئاً ثقيلاً على الوحدات الاقتصادية، خاصةً صغيرة ومتوسطة الحجم منها، كما وان هذا النوع منها من غير المحتمل ان تتعرض بشكل كبير لأنشطة الاعمال الدولية، وبالتالي من غير المرجح ان تحصل على أي مزايا يمكن مقابلهها تعويض هذه التكاليف (Pawsey, 2008: 5). ومن المعوقات او الصعوبات الأخرى التي تواجهها الوحدات الاقتصادية عند الزامها بتبني معايير (IFRSs-IASs) هي عملية مقاومة التغيير، اذ يحكم الطبيعة البشرية ميل الفرد الى مقاومة التغيير والاستقرار في العمل الذي يؤديه. وفي الاتجاه نفسه يميل المحاسبون العاملون في الوحدات الاقتصادية الى تفضيل الإجراءات الروتينية وفعل نفس الشيء في نهاية كل شهر او كل سنة، بدلاً من الخوض في معالجات وعمليات جديدة، الامر الذي يؤدي الى عدم استجابة المحاسبين مع عملية التحول والتطبيق الصحيح لتلك المعايير. لذا يفضل ان يكون هناك شخص ديناميكي قادر على اقناع الجميع بتطبيق معايير (IFRSs-IASs)، وتبني التغيرات بدلاً من مقاومتها (ويفر، 2016: 159). ويرى الباحث اهمية الإشارة هنا الى ان الاعتراض على التغيير ومقاومته قد لا يقتصر فقط على المحاسبين العاملين في الوحدات الاقتصادية، وانما يشمل جميع الذين يؤثر فيهم قرار تبني معايير (IFRSs-IASs)، لاسيما المدققين الداخليين والخارجيين والخليلين الماليين وغيرهم. ومن ناحية أخرى فان عملية تبني معايير (IFRSs-IASs) في الدول النامية تفرض ضغوطات كبيرة على المدققين، اذ يشير Suyanto الى ان تبني هذه المعايير في اندونيسيا فرضت ضغوطات كبيرة على المدققين لتحديث معرفتهم بتلك المعايير، اذ جادل البعض بأن هذه المعايير لم تكن مناسبة لبيئة اندونيسيا ولا لأسواقها، واعتبر البعض بأن تبني هذه المعايير كان اشبه بعملية نسخ ولصق لتلك المعايير، لهذا فان العديد منها لم تكن قابلة للتطبيق بسبب تعارضها مع اللوائح في تلك الدولة، ولهذا السبب فان اعتماد معايير (IFRSs-IASs) كانت واحدة من اكثر الضغوطات تحدياً امام شركات التدقيق والمدققين. وعلى الرغم من ان شركات التدقيق الكبرى قد تستطيع التخفيف من تلك الضغوطات الناتجة من تطبيق معايير (IFRSs-IASs) عن طريق استغلال شبكاتهم العالمية وقدراتهم ومواردهم، الا ان شركات التدقيق الصغيرة لا تمتلك مثل هذه الموارد والقدرات للتخفيف من ضغوط اعتماد معايير (IFRSs-IASs) (Suyanto, 2014: 148). ومن المهم ان يشير الباحث هنا الى ان جميع مكاتب التدقيق العاملة في البيئة المحلية هي صغيرة الحجم، بل وهناك العديد منها تتضمن فقط مزاولاً فردياً واحداً (مراقب الحسابات)، والذي قد يواجه العديد من الصعوبات والضغوطات عند تطبيقه لمعايير (IFRSs-IASs).

وعلى مستوى الدول العربية النامية فهناك العديد من المعوقات والصعوبات التي واجهتها تلك الدول عند تطبيقها لمعايير (IFRSs-IASs)، فعلى سبيل المثال تواجه مصر المعوقات القانونية بسبب تعارض مواد بعض القوانين المصرية مع معايير (IFRSs-IASs)، مثلاً لا يعترف قانون الضرائب المصري بالأرباح والخسائر الناتجة عن إعادة تقييم الموجودات الثابتة وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي (IAS 16). فضلاً عن معوقات من جانب مؤسسات الحوكمة المصرية مثل هيئة سوق المال في مصر، والهيئة العامة للرقابة المالية، ووزارة الاستثمار، والإدارة العامة للشركات، والبنك المركزي، اذ تعود المسؤولين في هذه المؤسسات على معايير المحاسبة المصرية يقف عائقاً امام تطبيق معايير (IFRSs-IASs). وهناك معوقات أخرى أيضاً تتعلق بنقص الخبرة والمعرفة والكفاءة في مكاتب التدقيق المصرية والمدققين العاملين فيها، ومعوقات الحصول على التمويل اللازم لتغطية تكاليف التحول الى معايير (IFRSs-IASs) (الصياد، 2014: 16). واعتمد الأردن على معايير (IFRSs-IASs) في الوحدات الاقتصادية الأردنية بما فيها المصارف وشركات التأمين للإبلاغ المالي، لكي يكون متقارباً مع الإبلاغ المالي في الدول المتقدمة. ولا جدال على ذلك بأن البيئة الأردنية أيضاً في ظل تطبيق معايير (IFRSs-IASs) احتاجت وتحتاج الى التطوير من حيث ترسيخ التحكم المؤسسي في الوحدات الاقتصادية، وتدريب المحاسبين وغير المحاسبين على تلك المعايير باستمرار، وتدريبهم على أي تطورات تقنية جديدة، فضلاً عن العمل على تعديل مجموعة من المواد في التشريعات القائمة والتعليمات التابعة لها من اجل تطوير بيئة العمل والبيئة المحاسبية في الأردن، نظراً لأن تلك البيئة يجب ان تضطلع بدورها في المرحلة الحالية والمرحلة القادمة نتيجة الضغوطات الشديدة التي تفرضها تلك المعايير على مهنة المحاسبة في الأردن (نور والحجاوي، 2003: 11). ومن الضرورة الإشارة الى ان اكثر من نصف الدول العربية في الوقت الحالي تلتزم وحداتها الاقتصادية بتطبيق معايير (IFRSs-IASs)، اذ بلغ عدد الدول العربية التي تطبق معايير (IFRSs-IASs) بشكل الزامي (12) دولة، من بينها العراق – إقليم كردستان / العراق والتي هي ملزمة وكما هو معلوم في القطاع المصرفي. بينما يبلغ عدد الدول التي تسمح باستخدام تلك المعايير في حالات خاصة فقط (5) دول. في حين ان الدول التي لا تسمح باستخدام تلك المعايير يبلغ عددها ايضاً (5) دول. (تردايت، 2018: 52)

ويرى الباحث بان معوقات وصعوبات تطبيق معايير (IFRSs-IASs) سواء في الدول العربية او دول نامية أخرى تتشابه الى حد ما، وتزداد عندما يتم الزام الوحدات الاقتصادية بتبني تلك المعايير خاصة عندما لا تتوفر في تلك الوحدات المتطلبات اللازمة لتطبيقها. وعلى الرغم من ان تبني هذه المعايير في الدول النامية قد يجلب اليها بعض المزايا مثل الدخول الى الأسواق المالية العالمية، وجذب رؤوس الأموال والاستثمارات الأجنبية الى اقتصاداتها المحلية، والانفتاح على العالم الخارجي، الا ان عدم توفر البيئة الملائمة لتطبيقها في تلك الدول، وعدم العمل على معالجة تلك المعوقات والصعوبات التي تواجهها قد يؤدي الى حدوث عواقب اقتصادية وازمات خطيرة. وفي الختام فان الطبيعة المعقدة لمعايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRSs-IASs) التي تم توضيحها في هذا المبحث قد يكون لها تأثير في عملية تدقيق الحسابات من خلال فرض مجموعة من الضغوطات عليها والتي سيتم تناولها في المباحث اللاحقة ضمن الفصل القادم.

الفصل الثالث

عملية تدقيق الحسابات في ظل معايير الابلاغ المالي الدولية (IFRSs-IASs)

المبحث الأول : الإطار العام لمهنة تدقيق الحسابات

المبحث الثاني : آثار التبني الالزامي لمعايير الابلاغ المالي الدولية (IFRSs-IASs)
في عملية تدقيق الحسابات

المبحث الاول

الاطار العام لمهنة تدقيق الحسابات

تحتل مهنة تدقيق الحسابات في العالم مركزاً متميزاً لأنها تقدم خدماتها الى العديد من المستفيدين الذين يعتمدون عليها للتأكد من عدالة القوائم المالية المعدة من قبل الوحدات الاقتصادية ولاتخاذ القرارات على أساسها. ونشأت الحاجة الى هذه المهنة منذ العصور القديمة وتطورت بتطور الوحدات الاقتصادية وتقدمها، كما وظهرت العديد من المنظمات المهنية والجهات التي اهتمت بتنظيم تلك المهنة والاشراف عليها، وساهمت تلك الجهات بتطوير المهنة على المستوى الدولي. وعلى الرغم من ان مهنة تدقيق الحسابات في البيئة المحلية لم تواكب التطورات الحاصلة في المهنة على المستوى الدولي، الا ان هنالك ايضاً منظمات مهنية وجهات مختصة تعمل على دعم وتطوير هذه المهنة والنهوض بمستواها، ومعالجة المشاكل الأساسية التي تواجهها تلك المهنة.

3-1-1 مفهوم مهنة تدقيق الحسابات :

ان مهنة تدقيق الحسابات هي عملية فحص للسجلات او الحسابات والمستندات التي عادةً ما يقوم بها شخص او مجموعة من الأشخاص مؤهلين ومدربين تدريباً خاصاً وذلك بتطبيق مجموعة من الإجراءات. وقد يكون الشخص من داخل الوحدة الاقتصادية او خارجها يتم تعيينه او تكليفه خصيصاً لكي يقوم بهذه المهمة. ويتأكد من خلالها بأن الوحدة تحفظ حساباتها وبياناتها وتمسك دفاترها وسجلاتها وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، وما اذا كانت هذه الحسابات والقوائم المالية تمثل وضع الوحدة الاقتصادية المالي بصورة عادلة وصحيحة. (سواد، 2009: 191)

وتعرف مهنة تدقيق الحسابات على انها "مجموعة من المفاهيم والفروض والمعايير التي تعنى بفحص المستندات والسجلات والمعلومات التي تحتويها القوائم المالية بهدف ابداء رأي بشأنها، اذ ان ذلك الرأي مفيد لفئات واطراف متعددة ومختلفة" (الصباغ وآخرون، 2008: 8). كما وعرفت من قبل هيئة خبراء المحاسبة والمحاسبين المعتمدين الفرنسية بأنها "فحص من قبل مهني مستقل ومؤهل، لإبداء رأي حول انتظام ومصداقية الميزانية العمومية وجدول حسابات النتائج لمؤسسة ما". (رفاعة، 2017: 15)

وتم تعريف مهنة تدقيق الحسابات من قبل العديد من رواد الفكر المحاسبي ومن قبل المجالس والهيئات المهنية الأخرى، ولكن يعد التعريف الذي قدمته لجنة المفاهيم الأساسية للتدقيق (COBAC) التابعة لجمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) من اهم التعريفات والأكثر شمولاً، اذ عرفت التدقيق بأنه "عملية منظمة ومنهجية Systematic لجمع وتقييم الأدلة والقرائن التي تتعلق بنتائج الأنشطة والاحداث الاقتصادية، بشكل موضوعي، من اجل تحديد درجة التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير الموضوعية، وتوصيل نتائج ذلك للأطراف المعنية". (منصور وآخرون، 2017: 13)

3-1-2 المنظمات المهنية الدولية التي تؤثر في مهنة تدقيق الحسابات :

نظراً للتقدم الذي لحق بمهنة المحاسبة في العالم ورافقه التطور بمهنة تدقيق الحسابات، أدى ذلك الى وجود هيئات ومنظمات مهنية تؤثر في مهنة تدقيق الحسابات وتعمل على تنظيمها وتحكم عمل المدققين المهنيين عن طريق اصدار المعايير والضوابط اللازمة. ولعل اهم ما يميز مهنة تدقيق الحسابات عن غيرها من المهن هو وجود مثل هذه المنظمات التي تعمل جاهدة وبشكل مستمر من اجل الارتقاء بالمهنة ورفع مستوى الثقة بها، ومن اجل تعزيز مهنة المحاسبة والتدقيق وخدمة المصلحة العامة (جبير، 2014: 22). ومن بين اهم المنظمات الدولية التي لها تأثير في مهنة تدقيق الحسابات وتعمل على تنظيم المهنة الآتي :

1- الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) :

هو منظمة عالمية لمهنة المحاسبة، تأسس في 7 تشرين الأول من عام (1977) في ميونخ بألمانيا نتيجة اتفاقية بين (63) منظمة مهنية في (51) دولة مختلفة في المؤتمر الدولي الحادي عشر للمحاسبين لتعزيز مهنة المحاسبة العالمية للصالح العام. ونمت عضوية الاتحاد الدولي للمحاسبين منذ تأسيسه ولحد الآن بحيث تضم في الوقت الحالي (180) منظمة عضواً وشريكاً في (135) دولة وسلطة قضائية، وتمثل اكثر من (3) ملايين محاسب محترف حول العالم. ويهتم الاتحاد الدولي للمحاسبين بتطوير معايير دولية عالية الجودة في مجال التدقيق والتأكيد ومحاسبة القطاع العام والاخلاقيات والتعليم للمحاسبين المهنيين ودعم اعتمادها واستخدامها، وتسهيل التعاون بين الهيئات الأعضاء، والتعاون مع المنظمات الدولية الأخرى، فضلاً عن لعب دور المتحدث الرسمي الدولي بالنيابة عن مهنة المحاسبة. كما ان الاتحاد الدولي للمحاسبين هو منظمة غير حكومية ولا يسعى الى تحقيق الربح. ويتكون الاتحاد الدولي للمحاسبين من اربعة مجالس لصياغة المعايير الدولية والمختصة برعاية المصلحة العامة والمتمثلة بالآتي : (www.ifac.org)

1- مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية (IAASB)

2- مجلس معايير اخلاقيات المهنة الدولية للمحاسبين (IESBA)

3- مجلس معايير التعليم المحاسبي الدولية (IAESB)

4- مجلس معايير المحاسبية في القطاع العام الدولية (IPSASB)

ويعد مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية (IAASB) من أهم مجالس الاتحاد الدولي للمحاسبين ذات العلاقة بمهنة تدقيق الحسابات، وهو هيئة مستقلة ومعتمدة من قبل الاتحاد الدولي للمحاسبين، ويقوم بخدمة المصلحة العامة من خلال وضع معايير دولية عالية الجودة للتدقيق والتأكيد، وتم تأسيس هذا المجلس في شهر اذار من عام (1978)، ومن الجدير بالذكر انه كان يعرف سابقاً على انه لجنة ممارسات التدقيق الدولية (IAPC). (صنهاجي وآخرون، 2017: 427)

وتتكون عضوية مجلس معايير التدقيق والتأكد الدولية (IAASB) من رئيس متفرغ، و (17) عضواً متطوعاً من جميع أنحاء العالم يضمون ممارسين وغيرهم ممن يتمتعون بخبرة كبيرة في مجال التدقيق وخدمات التأكد الأخرى. ويتم تعيين الأعضاء من قبل مجلس إدارة الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) بناءً على توصيات لجنة ترشيح الاتحاد الدولي للمحاسبين، ويتم اعتمادهم من قبل مجلس مراقبة المصلحة العامة (PIOB). فضلاً عن ذلك هناك عدد قليل من الأعضاء المراقبين الذين لديهم حقوق التصويت في اجتماعات مجلس معايير التدقيق والتأكد الدولي ولكن ليس لديهم حق التصويت. ويتم دعم هذا المجلس من قبل فريق فني لديه مجموعة واسعة من الخبرة في وضع المعايير ويمكنه التواصل بأكثر من (10) لغات. (IFAC, 2011: 2)

ويهدف مجلس معايير التدقيق والتأكد الدولية (IAASB) الى توحيد الممارسات المتبعة في مهنة تدقيق الحسابات في جميع أنحاء العالم من خلال اصدار المعايير الدولية، والعمل على تسهيل التقارب بينها وبين المعايير الوطنية، وتعزيز ثقة الجمهور بمهنة التدقيق والتأكد الدولية. ويحقق المجلس هذا الهدف من خلال : (ICAI, 2008: 23)

- 1- وضع معايير تدقيق عالية الجودة وارشادات لتدقيق القوائم المالية التي هي مقبولة ومعترف بها بشكل عام من قبل المستثمرين والمدققين والحكومات ومنظمي المصارف وأسواق الأوراق المالية وأصحاب المصالح الرئيسيين الآخرين في جميع أنحاء العالم.
- 2- وضع معايير عالية الجودة وارشادات لأنواع أخرى من خدمات التأكد في الأمور المالية وغير المالية.
- 3- وضع معايير عالية الجودة وارشادات للخدمات الأخرى ذات العلاقة.
- 4- وضع معايير عالية الجودة لرقابة الجودة التي تغطي نطاق كافة الخدمات التي تناوّلها مجلس معايير التدقيق والتأكد الدولي.
- 5- نشر تصريحات أخرى حول مسائل التدقيق والتأكد، وبالتالي تعزيز الفهم العام لأدوار ومسؤوليات المدققين المحترفين ومقدمي خدمات التأكد.

2- المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) :

يعد المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) من أكثر التنظيمات تأثيراً في مهنة تدقيق الحسابات، وهو المنظمة المهنية الرئيسة لمهنة المحاسبة القانونية والتدقيق في الولايات المتحدة الأمريكية، ويمثل هذا المعهد منظمة لأعضاء المهنة الذين هم المحاسبون القانونيون المعتمدون (CPA). تم تأسيس هذا المعهد عام (1887)، ويقوم بإصدار معايير تدقيقية ومعايير أخلاقية فضلاً عن خدمات أخرى يقدمها من خلال لجانه، كما ويقوم بتطوير إرشادات او ادلة للصناعات التخصصية، كما ويسهم في اعداد المبادئ المحاسبية بالاشتراك مع مجلس معايير المحاسبة الحكومية (GASB) ومجلس معايير المحاسبة المالية (FASB). وتمكنت مهنة تدقيق الحسابات بمساعدة ودعم هذا المعهد ان تشغل دوراً أساسياً وفريداً في

الاجتماع، كما وأسهم هذا المعهد بشكل كبير في تطوير تلك المهنة (الدوري، 2014: 17). ويمارس المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) بشكل عام أربع وظائف رئيسة متمثلة في الآتي : (ارينز ولوبك، 2009، 38)

أ- وضع المعايير والقواعد : يضع المعهد المعايير والقواعد بواسطة لجان متخصصة والتي يتم اتباعها من قبل جميع المحاسبين القانونيين الأعضاء وغيرهم. ويقوم المعهد بوضع المعايير والقواعد في أربعة مجالات رئيسة وهي :

1- معايير التدقيق : والتي تسمى بنشرات معايير التدقيق (SAS)، ويتم إصدارها من قبل مجلس معايير التدقيق (ASB).

2- معايير الفحص والاعداد : ويطلق عليها نشرات معايير خدمات المحاسبة والمراجعة (SSARS)، والتي تصدر من قبل لجنة معايير الفحص والاعداد، وتشمل هذه النشرات نوعين من الخدمات، خدمات مساعدة الزبون في اعداد القوائم المالية بدون تقديم تأكيد عنها (خدمة الاعداد)، وخدمات أداء بعض الفحوص والإجراءات التحليلية لتوفير أساس مناسب للتعبير عن تأكيد محدود حول القوائم المالية (خدمة الفحص).

3- معايير التصديق الأخرى : وتتضمن مجموعة من المعايير التي تخص خدمات التصديق، والتي تمت صياغتها من قبل المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) عام (1986).

4- ميثاق السلوك المهني : الذي تم وضعه من قبل لجنة الاخلاق المهنية، ويتضمن مجموعة من قواعد السلوك التي يجب على المحاسبين القانونيين الالتزام بها عند تقديمهم خدمات التدقيق بمختلف انواعها.

ب- اجراء البحوث ونشر المطبوعات : يدعم المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) البحوث المعدة من قبل أعضائه وافراد آخرون، كما ويقوم بنشر مجموعة من المطبوعات مثل Journal of Accountancy، التحديث الدوري لنشرات معايير التدقيق، التحديث الدوري لميثاق السلوك المهني، سلسلة الأدلة الإستراتيجية للتدقيق في الأنشطة المختلفة.

ت- اعداد اختبار (CPA) واعتماد نتيجته : يعد المعهد الطرف المسؤول عن اعداد واعتماد نتيجة اختبار (CPA)، وغالباً ما يصل عدد الأشخاص المشاركين في هذا الاختبار في كل مدة ما يقارب (65000) شخص.

ث- وضع أسس التعليم المستمر : يقدم المعهد لأعضائه عدداً كبيراً من المساعدات التعليمية والحلقات النقاشية التي تتناول التطورات الشاملة والمستمرة في مجال التدقيق والمحاسبة والخدمات الاستشارية الإدارية والضرائب وغيرها التي يجب على المحاسبين القانونيين متابعتها. على سبيل المثال حلقة نقاشية حول المسؤولية القانونية والمهنية للمحاسبين القانونيين.

3- جمعية المحاسبة الامريكية (AAA) :

تعد هذه الجمعية اكبر تجمع للمحاسبين في الأوساط الاكاديمية، اذ تأسست في عام (1916)، ولديها تاريخ غني وسمعة حسنة مبنية على احدث الأبحاث والمنشورات. وتتنوع عضوية الجمعية بحيث يخلق هذا التنوع بيئة ملائمة للتعاون

والابتكار بشكل جماعي. وتسعى الجمعية لبناء والحفاظ على مستقبل المحاسبة من خلال التدريس والبحوث وشبكاتها القوية، لتضمن مكانتها كقائدة فكر في المحاسبة (www.aaahq.org). وتمتد عضوية جمعية المحاسبة الأمريكية الى الممارسين فضلاً عن المحاسبين الاكاديميين، وتشجع الجمعية اجراء البحوث العلمية في مجالات مختلفة كالمحاسبة والتدقيق. وتعد نشرة جمعية المحاسبة الأمريكية عن قائمة المفاهيم الأساسية للتدقيق (A Statement of Basic Auditing Concepts) المصدر الرائد بالنسبة لنظرية التدقيق (Auditing Theory). (عمارة، 2017: 26)

4- معهد المدققين الداخليين (IIA) :

هو عبارة عن تنظيم مهني دولي، له دور مهم ونشط في دعم التدقيق الداخلي وهو احد فروع التدقيق، وساهم هذا المعهد بشكل واضح في تحديد معايير التدقيق الداخلي. وقد ساهم معهد المدققين الداخليين ايضاً بإصدار إيضاح حول مسؤوليات المدققين الداخليين، واصدر ايضاً معايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي. كما وينشر المعهد مجلة باسم المدقق الداخلي (The Internal Auditor)، ويدير ايضاً امتحانات المدقق الداخلي المؤهل، والتي هي عبارة عن برامج التأهيل المهني للمدققين الداخليين. (لطفى، 2006: 85)

ويرى الباحث ان هذه المنظمات التي اهتمت بتطوير مهنة تدقيق الحسابات هي امريكية في القدم وتبعها الدولية ليكون تأثيرهما على المهنة على المستوى العالمي وعلى جميع دول العالم.

3-1-3 معايير التدقيق الصادرة عن المنظمات المهنية الدولية :

تعد معايير التدقيق بمثابة مقياس تستخدم لقياس مستوى الأداء المهني المطلوب من المدققين، فهي تهدف بشكل عام الى تحديد الاتجاهات التي من خلالها تتم ممارسة مهنة تدقيق الحسابات، ولذلك فان معايير التدقيق هي عبارة عن مقياس تستخدم للحكم على جودة أداء المدققين، والتي على أساسها تتحدد مسؤولية المدقق نتيجة قيامه بعملية التدقيق (جبير، 2014: 24). سعت المنظمات المهنية المعنية بمهنة تدقيق الحسابات في بعض الدول المتقدمة الى العمل على تقليل التفاوت الذي كان موجوداً سابقاً بين عمل المدققين، وزيادة موضوعية الاحكام الصادرة في تقريرهم، لذلك قامت هذه الجهات بإصدار مجموعة من معايير التدقيق لكي تكون بمثابة قاعدة يعتمد عليها ممارسو مهنة تدقيق الحسابات عند قيامهم بأداء أعمالهم (صنهاجي وآخرون، 2017: 425). ومن اهم معايير التدقيق الصادرة عن المنظمات المهنية الدولية والتي تنظم عمل مهنة تدقيق الحسابات هي الآتي :

1- معايير التدقيق المتعارف عليها (GAAS) :

وهي إرشادات عامة تساعد المدققين في تنفيذ مسؤولياتهم المهنية عند تدقيقهم للقوائم المالية التاريخية، وهي تشمل مجموعة من اعتبارات الجودة المهنية كالحياذ والكفاءة وادلة الاثبات وابداء الرأي وغيرها. وتم اصدار هذه المعايير عام

(1947) من قبل مجلس معايير التدقيق (ASB) التابع للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) على شكل كشوفات (إرشادات عامة) تتكون من (10) معايير في ثلاثة مستويات مع اجراء تعديلات بسيطة عليها فيما بعد. وهذه المعايير لا توفر إرشادات شاملة للمدققين، ولكنها تعد بمثابة اطار عام يقوم المعهد من خلاله بتقديم تفسيرات لتوضيح كيفية ممارسة عملية التدقيق (ارينز ولوبك، 2009: 40). وتشمل معايير التدقيق المتعارف عليها (GAAS) على المعايير الآتية: (Arens et al., 2012: 35)

أ- المعايير العامة :

- 1- يجب ان يكون المدقق حاصلاً على تدريب تقني ملائم وكفاءة لأداء عملية التدقيق.
- 2- يجب على المدقق الحفاظ على الاستقلال الذهني في جميع الأمور المتعلقة بالتدقيق.
- 3- يجب على المدقق ان يبذل العناية المهنية اللازمة في أداء عملية التدقيق وفي اعداد التقرير.

ب- معايير العمل الميداني :

- 1- يجب على المدقق ان يخطط للعمل بشكل مناسب، ويجب ان يشرف بشكل صحيح على مساعديه.
- 2- يجب ان يحصل المدقق على فهم كافٍ للوحدة الاقتصادية محل التدقيق وبيئتها، بما في ذلك نظام الرقابة الداخلية، لتقييم مخاطر التحريف الجوهرية في القوائم المالية سواء أكان ذلك بسبب خطأ او احتيال، ولتصميم طبيعة وتوقيت وحجم إجراءات التدقيق المطلوبة.
- 3- يجب على المدقق الحصول على ادلة اثبات كافية ومناسبة عن طريق تنفيذ إجراءات التدقيق لتوفير أساس معقول لإبداء الرأي فيما يتعلق بالقوائم المالية قيد التدقيق.

ت- معايير اعداد التقرير :

- 1- يجب على المدقق ان يوضح في تقريره ما اذا كانت القوائم المالية معروضة وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP).
- 2- يجب على المدقق ان يحدد في تقريره الظروف التي لم تتم فيها مراعاة تطبيق هذه المبادئ بشكل ثابت في الفترة الحالية مع الفترة السابقة.
- 3- عندما يقرر المدقق ان الافصاحات الإعلامية ليست كافية بشكل معقول، يجب عليه ان يذكر ذلك في تقريره.
- 4- يجب على المدقق اما ابداء الرأي بشأن القوائم المالية، ككل، او ان يذكر انه لا يمكن ابداء رأيه في تقرير التدقيق. وعندما لا يتمكن المدقق من ابداء رأي عام، يجب عليه ان يذكر أسباب ذلك في تقرير التدقيق. وفي جميع الحالات التي يرتبط فيها اسم المدقق بالقوائم المالية، يجب على المدقق الإشارة بوضوح الى طبيعة عمله، ان وجد، ودرجة المسؤولية التي يتحملها في تقرير التدقيق.

2- المعايير الدولية للتدقيق (ISA) :

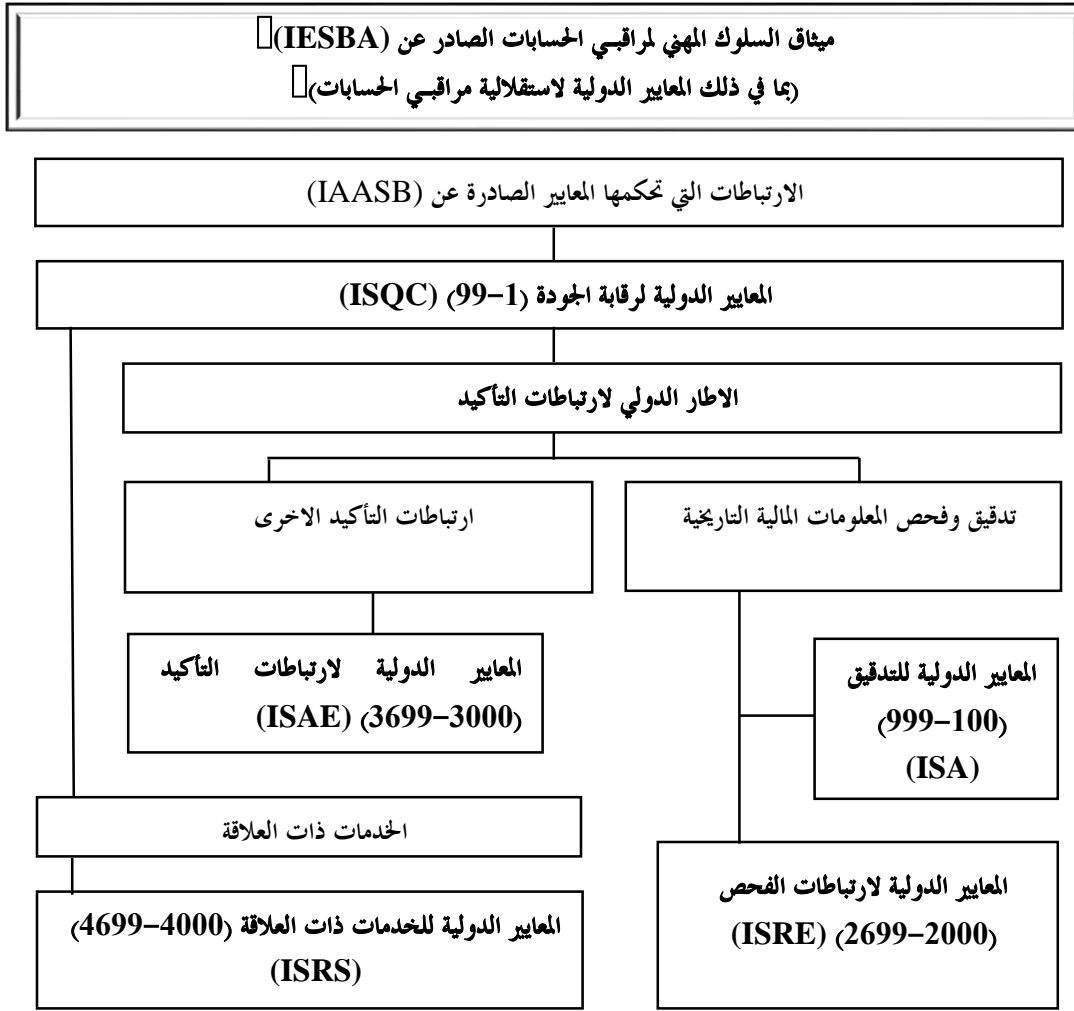
ان مهنة تدقيق الحسابات كغيرها من المهن الأخرى لها قواعدها الخاصة واصول ممارستها التي ابقت تلك القواعد واصول الممارسة على شكل متعارف عليها بين ممارسي هذه المهنة الى وقت قريب. وبعد التطورات التي شهدها العالم بدأ التفكير جدياً بإيجاد قواعد واصول ممارسة مهنة التدقيق متعارف عليها دولياً لتحل محل القواعد والأصول الوطنية والمعمول بها داخل الدولة الواحدة. فقد قام خبراء وعلماء في مهنة تدقيق الحسابات بدراسات مهنية مقارنة بين الدول والاستفادة من الخبرات الموجودة في تلك الدول، ولم تكن عملية وضع قواعد عامة تحكم المهنة امراً سهلاً، اذ بقي التوافق الدولي في الممارسات التي تحكم مهنة التدقيق صعب، نتيجة المعالجات المتباينة والمتضاربة بين الدول، الى ان خرجت الى الوجود لجنة ممارسات التدقيق الدولية (IAPC) التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، والتي كان الغرض من تأسيسها تحسين جودة ووحدة ممارسة مهنة تدقيق الحسابات في العالم (عمارة، 2017: 27). ويرى الباحث ان مهنة تدقيق الحسابات قد شملتها العولمة من خلال السعي لتوحيد ممارساتها واجراءاتها على المستوى الدولي قدر الإمكان.

وأصدرت لجنة ممارسات التدقيق الدولية (IAPC) العديد من المعايير الدولية للتدقيق منذ تأسيسها عام (1978) ولغاية عام (2002)، ليحل محلها بعد ذلك مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية (IAASB) منذ تأسيسه عام (2003)، والذي بدوره قام بإلغاء وتعديل العديد من المعايير الدولية للتدقيق وإصدار غيرها. (بوحفص، 2018: 28&24)

وبشكل عام يختص مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية (IAASB) في الوقت الحالي بإصدار العديد من المعايير الدولية تخص مهنة تدقيق الحسابات على شكل نشرات وموزعة حسب مجموعات معينة. وفيما يلي المجموعات التي تشتمل على المعايير الدولية لمهنة تدقيق الحسابات : (5: 2021, IAASB, IFAC)

- 1- المعايير الدولية لرقابة الجودة (ISQC) (1-99)
- 2- المعايير الدولية للتدقيق (ISA) (100-999)
- 3- ملاحظات ممارسة التدقيق الدولي (IAPN) (1000-1100)
- 4- المعايير الدولية لارتباطات الفحص (ISRE) (2000-2699)
- 5- المعايير الدولية لارتباطات التأكيد (ISAE) (3000-3699)
- 6- المعايير الدولية للخدمات ذات العلاقة (ISRS) (4000-4699)
- 7- المعايير الدولية لإدارة الجودة (ISQM) (معياريين جديدين يطبقان عام 2022)

والشكل في ادناه يوضح هيكلية النشرات الصادرة عن مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية (IAASB) :



شكل (5)

هيكلية النشرات الصادرة عن مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية (IAASB)

Source: IFAC, International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), (2021), “**Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements**”, (2020) Edition, Volume 1, 529 Fifth Avenue, NY 10017, New York, USA.

تعد مجموعة المعايير الدولية للتدقيق (ISA) من أهم مجموعات المعايير الدولية لأنها تبين للمدقق طريقة تدقيق المعلومات المالية التاريخية الواردة في القوائم المالية. وتحتوي تلك المجموعة على عدد من المعايير مصنفة حسب مجموعات فرعية أخرى. ويمكن عرض مجموعة المعايير الدولية للتدقيق (ISA) من خلال الجدول في أدناه :

جدول (7)

المعايير الدولية للتدقيق (ISA) الصادرة لغاية عام (2021)

رقم المعيار	اسم المعيار	رقم المعيار	اسم المعيار
	العينات في التدقيق	ISA 530	المجموعة الأولى : (200-299) المبادئ العامة والمسؤوليات
ISA 200	الأهداف العامة للمدقق المستقل، والقيام بالتدقيق طبقاً للمعايير الدولية للتدقيق	ISA 540	تدقيق التقديرات الخاسبية، والافصاحات ذات العلاقة
ISA 210	الاتفاق على شروط ارتباطات التدقيق	ISA 550	الأطراف ذات العلاقة
ISA 220	رقابة الجودة لتدقيق القوائم المالية	ISA 560	الأحداث اللاحقة
ISA 230	توثيق اعمال التدقيق	ISA 570	الاستمرارية
ISA 240	مسؤوليات المدقق ذات العلاقة بالغش عند تدقيق القوائم المالية	ISA 580	الاقراءات المكتوبة
ISA 250	مراعاة القوانين واللوائح عند تدقيق القوائم المالية		المجموعة الرابعة : (600-699) استخدام عمل الآخرين
ISA 260	الاتصال بالمسؤولين عن الحوكمة	ISA 600	اعتبارات خاصة - عمليات تدقيق القوائم المالية للمجموعة (بما في ذلك عمل مدققي مكون المجموعة)
ISA 265	ابلاغ أوجه القصور في الرقابة الداخلية للمسؤولين عن الحوكمة والادارة	ISA 610	استخدام عمل المدققين الداخليين
	التخطيط لتدقيق القوائم المالية	ISA 620	استخدام عمل الخبير المدقق
ISA 300	تقدير الخطر والاستجابة للمخاطر المقدرة		المجموعة الخامسة : (700-799) استنتاجات التدقيق والتقرير
ISA 315	تحديد مخاطر التحريف الجوهرى وتقديرها من خلال فهم المنشأة وبيئتها	ISA 700	تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية
ISA 320	الأهمية النسبية عند تخطيط وتنفيذ التدقيق	ISA 701	الإبلاغ عن الامور الرئيسة للتدقيق في تقرير المدقق المستقل
ISA 330	استجابات المدقق للمخاطر المقدرة	ISA 705	التعديلات على الرأي في تقرير المدقق المستقل
ISA 402	اعتبارات التدقيق ذات العلاقة بمنشأة تستخدم منظمة خدمية	ISA 706	فقرات لفت الانتباه، وفقرات أمور اخرى في تقرير المدقق المستقل
ISA 450	تقويم التحريفات المكتشفة خلال التدقيق	ISA 710	المعلومات المقارنة - الأرقام المقابلة والقوائم المالية المقارنة
	أدلة التدقيق	ISA 720	مسؤوليات المدقق ذات العلاقة بالمعلومات الأخرى
ISA 500	أدلة التدقيق		المجموعة السادسة : (800-899) مجالات متخصصة
ISA 501	أدلة التدقيق - اعتبارات محددة لبنود مختارة	ISA 800	اعتبارات خاصة - عمليات تدقيق القوائم المالية المعدة طبقاً لأطر ذات غرض خاص
ISA 505	المصادقات الخارجية	ISA 805	اعتبارات خاصة - عمليات تدقيق قائمة مالية واحدة، وعناصر او حسابات او بنود محددة في قائمة مالية
ISA 510	ارتباطات التدقيق لأول مرة - الأرصدة الافتتاحية	ISA 810	ارتباطات لإعداد تقرير عن القوائم المالية الملخصة
ISA 520	الإجراءات التحليلية		

Source: IFAC, International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), (2021), “**Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements**”, 2020 Edition, Volume 1, 529 Fifth Avenue, NY 10017, New York, USA.

ومن الجدير بالذكر أن المعايير الدولية للتدقيق (ISA) الواردة في الجدول في أعلاه ترتبط بعلاقة تكاملية مع معايير (IFRSs-IASs)، مما يعني ان غالبية المعايير الدولية للتدقيق، يرتبط كل منها بمعيار معين من معايير (IFRSs-IASs)، والتي توضح لمراقبي الحسابات وتساعدتهم في كيفية القيام بتدقيق القوائم المالية المعدة وفقاً لتلك المعايير. فعلى سبيل المثال، ارتباط المعيار الخاسبي الدولي (IAS 1) "عرض القوائم المالية" بالمعيار الدولي للتدقيق (ISA 570) "الاستمرارية" و (ISA 500) "ادلة التدقيق"، وارتباط معيار (IAS 10) "الاحداث اللاحقة لفترة التقرير" بالمعيار (ISA 560) "الاحداث اللاحقة"، وارتباط معيار (IAS 24) "الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة" بالمعيار (ISA 550) "الأطراف ذات العلاقة"، وارتباط كل من المعيار (IAS 36) "انخفاض قيمة الموجودات" والمعيار (IAS 8) "السياسات الخاسبية، والتغيرات في التقديرات الخاسبية والاختفاء" بالمعيار (ISA 540) "تدقيق التقديرات الخاسبية، والإفصاحات ذات العلاقة"، وغيرها من العلاقات التكاملية بين تلك المعايير. (حليمي وكرمية، 2021: 193)

ويرى الباحث بأنه ليس هناك أي تطبيق للمعايير الدولية للتدقيق (ISA) في البيئة المحلية، كما وأنه ليس هناك أي قرار رسمي من الجهات المنظمة للمهنة بتبني تلك المعايير، فضلاً عن ذلك فإن ادلة التدقيق المحلية في وضعها الحالي ليست ملائمة بالنسبة لمراقبي الحسابات لمساعدتهم في تدقيق القوائم المالية المعدة وفقاً لمعايير (IFRSs-IASs)، وقد يفرض هذا الوضع ايضاً ضغوطات اضافية على مراقبي الحسابات عند قيامهم بتدقيق القوائم المالية المعدة وفقاً لمعايير (IFRSs-IASs)، نظراً لحدثة تلك المعايير في التطبيق، وعدم وجود الزام بتطبيق ما يقابلها من المعايير الدولية للتدقيق (ISA).

3-1-4 المنظمات والجهات المهنية المحلية ذات العلاقة بمهنة تدقيق الحسابات :

هناك مجموعة من المنظمات والجهات التي تنظم عمل مهنة تدقيق الحسابات في البيئة المحلية، وتسهم هذه الجهات في تطوير المهنة ليكتمل اطارها التشريعي وتأخذ دورها الحقيقي وتحقق أهدافها، ومن اهم هذه الجهات الآتي :

1- مجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات : يعد نظام ممارسة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات رقم (3) لعام (1999) وتعديلاته والذي الغي بموجبه نظام مزاوله مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات رقم (7) لعام (1984) من اهم التشريعات المنظمة للمهنة في البيئة المحلية لأنه تناول المهنة من عدة جوانب، اذ يتضمن النظام الشروط الواجب توفرها في مراقبي الحسابات لممارسة المهنة، ومؤهلاتهم العلمية والعملية، ونوع وحجم الاعمال التي ينفذونها، ويحدد اتعاب التدقيق، وحقوق وواجبات مراقبي الحسابات، والإجراءات المتخذة بحق المخالفين لهذا النظام، فضلاً عن منح الاجازات للشركات المؤسسة بموجب هذا النظام. (اللامي، 2013: 319)

وبناءً على ما ورد في احدى مواد نظام ممارسة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات، تم تشكيل مجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات من اجل تنظيم المهنة والاشراف عليها. ويتألف مجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات من رئيس متمثلاً برئيس ديوان الرقابة المالية و (9) أعضاء آخرين ممثلين عن وزارة المالية، والصناعة والمعادن، والتعليم العالي والبحث العلمي، وديوان الرقابة المالية، ومدير عام دائرة تسجيل الشركات، ونقيب المحاسبين والمدققين، إضافة الى ثلاثة من المجازين لممارسة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات. ويتولى مجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات مجموعة من الواجبات أهمها الآتي : (نوغراني، 2016: 100)

- 1- توجيه مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات بما يحمي ويحترم الاقتصاد الوطني والحقوق المالية لكافة اطراف المجتمع وبالتنسيق مع الدوائر المختصة في الدولة.
- 2- منح اجازات ممارسة المهنة، وتجديد تلك الاجازات سنوياً.
- 3- إقرار وتطوير قواعد السلوك المهني، ومتابعة اعمال المجازين بممارسة المهنة للتحقق من مدى التزامهم به.
- 4- إقرار الخطط المناسبة لتدريب وتطوير المجازين بممارسة المهنة، وتهيئة مستلزمات تنفيذ هذه الخطط من اجل رفع كفاءة أدائهم.
- 5- محاسبة المخالفين لأحكام قواعد السلوك المهني ونظام ممارسة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات، وفرض العقوبات الانضباطية بحقهم.
- 6- وضع الوصف المهني لأصناف المجازين بممارسة المهنة، وتحديد حقوق كل صنف.
- 7- الاسهام في تطوير القواعد المحاسبية وادلة التدقيق الخلية.

كما يقوم مجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات بإصدار العديد من التعليمات المتعلقة بتنظيم مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات، وذلك لتطوير أداء المهنيين والارتقاء بمستوى أدائهم، وتفعيل دورهم في الاقتصاد، والعمل على مواكبة التطورات المهنية، وتطوير إمكانيات ممارسي المهنة في ظل المتغيرات الاقتصادية التي يشهدها العالم.

2- ديوان الرقابة المالية الاتحادي : يعد ديوان الرقابة المالية الاتحادي الجهاز الرقابي الذي يملك تاريخ وخبرة في الإجراءات الرقابية المالية والإدارية، ويتولى الديوان الرقابة على الدوائر والمؤسسات والمشاريع العامة وتدقيق اعمالها حفاظاً على المال العام، ومتابعة الطرائق التي يتم فيها الصرف بدلاً عن الشعب او مجلس النواب ممثل الشعب. ويعود تاريخ انشاء ديوان الرقابة المالية الاتحادي الى عام (1927)، اذ تم تنظيمه بموجب القانون رقم (17) لعام (1927) تحت مسمى دائرة تدقيق الحسابات العامة، والتي سميت فيما بعد بديوان مراقب الحسابات العام. وقد مر ديوان الرقابة المالية الاتحادي خلال مسيرة عمله بخمس مراحل تاريخية منذ تأسيسه لغاية عام (2011) عند صدور قانونه الجديد وتعديله في عام (2012)، ويعد هذا الجهاز من اقدم واعرق الجهات الرقابية والمالية في البلاد. (الصالح، 2018: 58)

ويسهم ديوان الرقابة المالية الاتحادي بشكل كبير في تطور مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات، كما ويعد من الجهات البارزة في تقديم العون الفني وبشكل كبير في المجالات الرقابية والحاسبية، وعمل على تطوير العمل الرقابي وتمتعه بالاستقلالية وبكافة الصلاحيات وربطه بأعلى سلطة في الدولة ليتمكن من أداء عمله، فضلاً عن اشرافه المباشر على مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات عبر تولي رئيسته (رئيس الديوان) لرئاسة مجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات. (اللامبي، 2013: 320)

3- نقابة المحاسبين والمدققين العراقيين : تأسست نقابة المحاسبين والمدققين العراقيين بموجب القانون رقم (185) لعام (1969)، وتساهم هذه النقابة في تطوير المهنة ورفع المستوى المهني للأعضاء والدفاع عن حقوقهم، فضلاً عن القيام بفتح الدورات التدريبية وعقد المؤتمرات والندوات داخل العراق وخارجه (اللامبي، 2013: 320). وقد أسهمت النقابة مع الجهات ذات العلاقة بالمهنة في العديد من الأنشطة، أهمها القيام بإصدار قواعد السلوك المهني في العراق عن نقابة المحاسبين والمدققين العراقيين بموجب احكام الفقرة الثالثة من المادة (4) والفقرة الثانية من المادة (5) من قانون نقابة المحاسبين والمدققين العراقيين رقم (185) لعام (1969) المعدل بتاريخ 12 من كانون الأول عام (1983)، وتحتوي قواعد السلوك المهني على ستة أبواب وهي (الاستقلال والحياد المهني، الواجب المهني بالثقة والكرام، الدعاية والاعلان، الاتعاب، المسؤولية عن الإهمال والتقصير، احكام عامة) (اللهبي وخلف، 2013: 275). كما وتشرف نقابة المحاسبين والمدققين العراقيين على (المعهد العربي للمحاسبين القانونيين)، والذي يقوم هذا المعهد بمنح شهادة (الحاسبة القانونية) للخريجين، وهي اعلى شهادة مهنية في مجال الاختصاص، كما ويرتبط بالمعهد العربي للمحاسبين القانونيين (معهد المدققين الداخليين) الذي تم استحداثه مؤخراً بموجب القانون رقم (10) لعام (2021) "التعديل الثالث لقانون نقابة المحاسبين والمدققين العراقيين رقم (185) لعام (1969)"، والذي يمنح بموجبه خريج هذا المعهد شهادة مهنية في الرقابة والتدقيق الداخلي (شهادة مدقق داخلي معتمد). (www.iqaaa.com)

4- مجلس المعايير المحاسبية والرقابية العراقي : يعد هذا المجلس من المجالس المهمة ذات العلاقة بمهنة تدقيق الحسابات، وقد تحدثنا في الفصل السابق بشيء من التفصيل عن هذا المجلس وتاريخ تأسيسه وأعضائه ومهامه وإنجازاته. اما فيما يخص اهم إنجازات هذا المجلس فيما يتعلق بمهنة تدقيق الحسابات، إصداره لأدلة التدقيق الخلية التي بلغ عددها ليومنا هذا (7) ادلة. ويمكن عرض ادلة التدقيق الخلية (المعايير) وبعض المعلومات عنها من خلال الجدول الآتي :

جدول (8)

عرض موجز لأدلة التدقيق الخلية

رقم دليل التدقيق (المعيار)	اسم دليل التدقيق (المعيار)	سنة اقراره	شرح الدليل (المعيار)
دليل التدقيق رقم (1)	مسؤولية مراقب الحسابات عن الأحداث اللاحقة	1997	يهدف هذا الدليل الى توفير إرشادات لتحديد مسؤولية مراقب الحسابات عن الأحداث اللاحقة التي تقع بعد تاريخ الميزانية العمومية، بما في ذلك الإجراءات الواجب القيام بها وما ينبغي الإفصاح عنه، فضلاً عن مسؤوليته قبل وبعد المصادقة على القوائم المالية.

يهدف هذا الدليل الى توفير الارشادات ووضع القواعد فيما يخص شكل ومحتوى تقرير مراقب الحسابات، وأنواع الرأي في ذلك التقرير.	1999	تقرير مراقب الحسابات حول البيانات المالية	دليل التدقيق رقم (2)
يبين هذا الدليل المعايير الأساسية التي يجب على مراقب الحسابات ان يلتزم بها من اجل تحديد مسؤولياته المهنية، ولضمان تحقيق اعلى مستوى للأداء المهني.	1999	المعايير الأساسية للتدقيق	دليل التدقيق رقم (3)
يهدف هذا الدليل الى توفير ارشادات للتحقق من مدى الالتزام بالمبادئ الأساسية لنظام الرقابة الداخلية، لغرض تحديد حجم ونوع إجراءات التدقيق والفحص المطلوبة.	2000	دراسة وتقويم نظام الرقابة الداخلية	دليل التدقيق رقم (4)
يهدف هذا الدليل الى توفير إرشادات فيما يخص التوثيق المتعلق بتدقيق القوائم المالية، ويتمثل ذلك بأوراق العمل والحصول عليها والاحتفاظ بها.	2002	التوثيق	دليل التدقيق رقم (5)
يهدف هذا الدليل الى توفير إرشادات ووضع معايير لتخطيط عملية التدقيق، وتوفير صورة واضحة لمراقب الحسابات لما يجب ان يقوم به في وقت معين باستخدام عدد محدد من المساعدين.	2002	تخطيط عملية التدقيق والإشراف عليها	دليل التدقيق رقم (6)
ويتضمن محورين، الأول يتناول رقابة الجودة لديوان الرقابة المالية الاتحادي ومكاتب التدقيق الفردية وشركات التدقيق التي تؤدي عمليات التدقيق والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة. اما الثاني فيتناول مسؤوليات المدقق فيما يتعلق بإجراءات رقابة الجودة، كما ويتناول (عند الاقتضاء) مسؤوليات مدقق رقابة جودة العمليات.	2016	رقابة الجودة	دليل التدقيق رقم (7)

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على (ادلة التدقيق اقليمية، مجلس المعايير المحاسبية والرقابية العراقي، ديوان الرقابة المالية).

ويرى الباحث من خلال المعلومات الواردة في أعلاه بان مجلس المعايير المحاسبية والرقابية العراقي قام بإصدار (6) ادلة التدقيق منذ عام (1997) ولغاية عام (2002)، بعدها توقف المجلس عن اصدار ادلة التدقيق لغاية عام (2016) اذ شهدت فقط اصدار دليل التدقيق رقم (7)، وهذا يدل على وجود فجوة في مواكبة التطورات الحاصلة في مجال المهنة ومعاييرها على المستوى الدولي.

ويضيف (الجعفري) انه عند مقارنة ادلة التدقيق اقليمية مع المعايير الدولية للتدقيق (ISA) سنجد بأن العديد من المعايير الدولية للتدقيق ليس لها مقابل في ادلة التدقيق اقليمية، مما يعني ضرورة واهمية مواكبة ادلة التدقيق اقليمية مع المعايير الدولية للتدقيق في ظل التوافق الدولي لمتطلبات المعايير الدولية في الوقت الحالي. (الجعفري، 2015: 397)

3-1-5 المنظمات والجهات المهنية ذات العلاقة بمهنة تدقيق الحسابات في إقليم كردستان / العراق :

ان مهنة تدقيق الحسابات في إقليم كردستان يتم تنظيمها والاشراف عليها من قبل جهات مهنية معينة تهدف الى رفع كفاءة العاملين فيها، ورفع مستوى الخدمات التي تقدمها المهنة لربائنها، والنهوض بمستوى المهنة في الإقليم. ومن اهم تلك الجهات الآتي : (احمد وغفور، 2021: 624)

1- ديوان الرقابة المالية في إقليم كردستان : بسبب الظروف التي مر بها إقليم كردستان والعراق عام (1991) والتي أدت بعدها الى فك ارتباط جزء من إقليم كردستان ادارياً ومالياً مع العراق، وامتناع الحكومة الاتحادية عن صرف التخصيصات المالية لكل من محافظة (أربيل والسليمانية ودهوك)، وبعد انتخاب برلمان كردستان وتشكيل الكابينة الوزارية الأولى لحكومة إقليم كردستان، لم تكن هناك موازنة ولا رقابة مالية بسبب عدم وجود موارد اقتصادية في الإقليم. وبعد اتفاقية (النفط مقابل الدواء والغذاء) التي ابرمها العراق مع الأمم المتحدة عام (1996) وظهور أولى النتائج الاقتصادية لتلك الاتفاقية، ازداد نشاط بعض المؤسسات الخدمية والوزارات، كالمالية والصحة والتربية والزراعة والبلديات، مما أدى بالمتخصصين الى إيجاد جهاز خاص للرقابة المالية، يعمل باستقلال عن السلطة التنفيذية ويكون مستقلاً عن وزارة المالية والاقتصاد. وكتيجة لذلك تمت صياغة مسودة قانون لديوان الرقابة المالية في الإقليم، وتم اقرارها من قبل برلمان إقليم كردستان برقم (14) لعام (2000)، وبعد فترة ونتيجة لازدياد أنشطة الوحدات الحكومية واتساعها في الإقليم، تم إعادة صياغة هذا القانون من جديد بشكله النهائي، وطرح للمناقشة وبعدها صادق برلمان كردستان عليه تحت مسمى قانون رقم (2) لعام (2008) لديوان الرقابة المالية لإقليم كردستان / العراق. ومن اهم مهام ومسؤوليات ديوان الرقابة المالية في الاقليم تقديم المساعدة الفنية في المجالات المحاسبية والرقابية وجميع الأمور المتعلقة بها بما في ذلك الأمور الإدارية والتنظيمية، وتنظيم دورات تدريبية وتعليمية لمراقبي الحسابات وموظفي الديوان والوحدات الحكومية لرفع مستوياتهم، والتأكد من نتائج الأنشطة المالية والإدارية من الناحية القانونية والتعليمات المطبقة، وإظهار وثائق الفساد والاحتيال وسوء استخدام المال العام نتيجة التدقيق وتقييم اعمال وانشطة الوحدات.

2- نقابة المحاسبين والمدققين في إقليم كردستان : تعد نقابة المحاسبين والمدققين في إقليم كردستان من اهم الجهات التي تشرف على مهنة تدقيق الحسابات في الإقليم، وقد تأسست هذه النقابة باعتبارها تنظيمًا مهنيًا استناداً الى احكام الفقرة الأولى من المادة (56) و (53) من قانون المجلس الوطني لإقليم كردستان رقم (1) لعام (1992) المعدل وايضاً موافقة مجلس الوزراء، فضلاً عن ما شرعه المجلس الوطني لإقليم كردستان بالجلسة رقم (25) المنعقدة في 19 من كانون الأول عام (2000)، وبموجب الصلاحيات المخولة له وفقاً للفقرة الثالثة من قانون رقم (10) لعام (1997) اصدر برلمان إقليم كردستان قانون نقابة المحاسبين والمدققين في الإقليم رقم (18) لعام (2000)، الذي تم تنفيذه في 18 من كانون الثاني عام (2001) بعد ما تم نشره في جريدة وقائع إقليم كردستان / العراق.

ويرى الباحث ان نقابة المحاسبين والمدققين في إقليم كردستان كانت اقدم جهة راعية لمهنة المحاسبة في الإقليم، اذ ان قانونها صدر قبل ديوان الرقابة المالية بما يحتويه من مواد قانونية لمنح اجازات ممارسة مهنة مراقبة الحسابات في الإقليم.

3- الجمعية العلمية للمحاسبين القانونيين في إقليم كردستان : تأسست الجمعية العلمية للمحاسبين القانونيين بموافقة واجازة وزارتي المالية والاقتصاد، ووزارة الداخلية في حكومة إقليم كردستان بموجب كتابيهما المرقمين (5833) و (19517)

في 21 من حزيران عام (2013) و 16 من تشرين الأول عام (2014) على التوالي. وتعد الجمعية منظمة غير حكومية لها شخصية قانونية مستقلة تهدف الى اعداد الكوادر التخصصية العليا في مجال المحاسبة والتدقيق، وتقوم بتنظيم الندوات والمؤتمرات العلمية في تلك المجالات، فضلاً عن نشر البحوث والدراسات وتأليف الكتب ذات العلاقة بالمهنة، وكذلك التعاون مع الهيئات والمؤسسات من اجل رفع كفاءة أعضاء الجمعية والنهوض بمستوى المهنة في إقليم كردستان / العراق. وتعقد الجمعية العلمية للمحاسبين القانونيين في الإقليم وفقاً للنظام الداخلي لها مؤتمر كل سنتين مرة، وتعمل على وضع الضوابط والاشراف على تدريب المحاسبين القانونيين (تحت التدريب) من خلال فتح الدورات التدريبية لهم ولقسم من مراقبي الحسابات لاطلاعهم على احدث التطورات الحاصلة في مجال المحاسبة والتدقيق، وتقوم بتنظيم شؤون أعضائها من المحاسبين القانونيين بالإشراف المهني عليهم، وتحثهم على الالتزام بمستويات الأداء وقواعد السلوك المهني المتبع خلال مزاوله مهنة تدقيق الحسابات في المحافظات (أربيل والسليمانية ودهوك)، اذ أدت الى توحيد الاعمال على مستوى الإقليم ككل. كما وتقوم الجمعية ايضاً بتسجيل وحصر أسماء وعناوين جميع أعضائها من المحاسبين القانونيين ومراقبي الحسابات الذين يحق لهم مزاوله المهنة في المحافظات الثلاث في النشرة الدورية الصادرة عنها. (الجمعية العلمية للمحاسبين القانونيين، 2017: 3)

3-1-6 المشاكل الأساسية التي تواجه مهنة تدقيق الحسابات :

تواجه مهنة تدقيق الحسابات بشكل عام وفي البيئة المحلية بشكل خاص مجموعة من المشاكل التي تجعلها غير قادرة على تقديم خدماتها بشكل موثوق للأطراف المستفيدة منها، كما وتؤثر في سمعة المهنة في المجتمع، وتؤدي الى ضعف الثقة فيها وفي ممارسي المهنة. ومن اهم تلك المشاكل ما يأتي : (مرهون، 2012: 155&138)

1- ضعف او نقص في الانظمة والتشريعات التي تنظم عمل مهنة تدقيق الحسابات، كالتشريعات المتعلقة بالإشراف على المهنة، او التشريعات المتعلقة بضمان حياد واستقلالية مراقبي الحسابات عند تنفيذهم لمهامهم، او التشريعات المتعلقة بتعيين وعزل مراقبي الحسابات. ويمكن ملاحظة ذلك في نظام ممارسة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات رقم (3) لعام (1999) الذي ينظم مهنة تدقيق ومراقبة الحسابات في البيئة المحلية. وعادةً ما تعود أسباب الضعف او النقص في التشريعات التي تنظم مهنة تدقيق الحسابات الى عدم إعطاء الاهتمام الكافي لمكانة المهنة من قبل الحكومة بين المهن الأخرى، مما ينعكس بشكل سلبي على أداء مراقبي الحسابات وعلى مستقبل المهنة.

2- من اهم المشاكل الأخرى التي تواجه مهنة تدقيق الحسابات عدم التزام مراقبي الحسابات بالقواعد والمعايير المحاسبية والتدقيقية عند قيامهم بإبداء الرأي حول القوائم المالية او تدقيقها، ويؤدي ذلك الى الفشل في انجاز الاعمال المناطة بهم وفقاً لتلك القواعد والمعايير والمقاييس الرقابية المعتمدة، ويعود السبب في ذلك الى عدم اطلاع البعض منهم على المعايير المحاسبية والتدقيقية التي تحكم المهنة، فضلاً عن عدم بذلهم العناية المهنية الواجبة عند أدائهم عملية التدقيق وعند تقديم خدماتهم للزبائن، والتي تؤدي هذه الحالة الى ضعف المصدقية في القوائم المالية المدققة من قبلهم والمصادق عليها.

3- ضعف التأهيل العلمي والعملية لمراقبي الحسابات نتيجة عدم تلقيهم مقررات كافية خلال الدراسة او دورات تدريبية خلال ممارسة العمل تؤهلهم للعمل كمراقبي الحسابات، فضلاً عن عدم امتلاك مراقبي الحسابات الجدد للخبرة الكافية في مجال المهنة نتيجة لعدم حصولهم على فترات تدريب ملائمة خلال الدراسة تجعلهم قادرين على العمل كمراقبي الحسابات.

4- سهولة منح إجازة مزاولة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات دون الاخذ بنظر الاعتبار خضوع طالب الاجازة لاختبارات أساسية في الجانب العملي من المهنة، فضلاً عن ذلك يتم منح الاجازات الخاصة بمزاولة المهنة دون الاخذ بنظر الاعتبار السلوك الأخلاقي لطالب إجازة ممارسة المهنة، اذ يعد ذلك قصور في نظام ممارسة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات رقم (3) لعام (1999)، لأنه من غير المعقول ان يتم السماح لشخص بممارسة المهنة وهو لا يتصف بالنزاهة، لان الشخص الممارس يجب ان يتمتع بالأهلية المدنية، ولا يكون محكوماً سابقاً بجرمة جنائية محللة بالشرف او الأمانة، او ان يكون قد رد اليه اعتباره.

5- عدم الالتزام بقواعد السلوك وآداب المهنة ومخالفتها خاصةً فيما يخص تصرفات بعض المحاسبين القانونيين ومراقبي الحسابات أصحاب المكاتب الذين يحاولون استيعاب اكبر قدر ممكن من الشركات والمشاريع والمؤسسات والبنوك على حساب زملائهم الآخرين الممارسين للمهنة دون التزامهم بقواعد السلوك المهني، مما يؤدي ذلك الى خلق المنافسة غير المشروعة او غير المهنية بين مكاتب تدقيق الحسابات. (صلاح وزغدار، 2014: 270)

6- ضعف دور الجهات المشرفة على مهنة تدقيق الحسابات في تطوير المهنة، على سبيل المثال ضعف دور نقابة المحاسبين والمدققين في تطوير كفاءة ومستوى أعضائها، ورعاية مصالحهم وتنمية روح التعارف بينهم، وعدم حثهم واشراكهم في الورش والندوات العلمية، فضلاً عن عدم ادراك مراقبي الحسابات لأهمية الدور الذي يجب ان تقوم به نقابة المحاسبين والمدققين، وضعف موارد النقابة للقيام بالدور المطلوب منها. (مفتاح، 2017: 66)

7- غياب او عدم مشاركة مراقبي الحسابات بشكل فاعل في أنشطة التعليم الخاسبي المهني المستمر، مثل البرامج المهنية المتخصصة، والمؤتمرات والندوات وحلقات النقاش، فعلى سبيل المثال يواجه مراقبي الحسابات في الإقليم ضعف المشاركة الفاعلة في أنشطة التعليم المستمر، ويعود سبب ذلك الى عدم وجود التشجيع او التحفيز الكافي من قبل نقابة المحاسبين والمدققين للمشاركة في تلك الأنشطة، كما ويواجه مراقبو الحسابات صعوبة في التعامل مع الأنشطة التي تتم عبر الانترنت. (النعيبي، 2017: 1151)

3-1-7 واقع وتطور مهنة تدقيق الحسابات في بيئة إقليم كردستان / العراق :

ان مهنة تدقيق الحسابات في إقليم كردستان لم تواكب التطورات والتغيرات التي حدثت في الإقليم في المجالات الاقتصادية والسياسية والثقافية والتعليمية بعد انتفاضة اذار عام (1991)، كما ولم تؤدي دورها الفاعل في تحقيق والمساهمة في التنمية الاقتصادية. فضلاً عن ذلك فان مهنة تدقيق الحسابات في إقليم كردستان لم تواكب التطورات التي حصلت في المهنة على الصعيد المحلي والدولي، لذلك اقتضت الحاجة في ذلك الوقت لتفعيل دور مهنة تدقيق الحسابات في الإقليم جنباً

الى جنب مع مهنة المحاسبة وتطويرها من عدة نواحي سواء من حيث الأنظمة والقوانين والتشريعات والتعليمات الحكومية المنظمة للمهنة، او من حيث الأهداف الأساسية التي تسعى الى تحقيقها ودورها الحقيقي في الإقليم وفي مواكبة التطورات الدولية الجديدة التي اثرت في المهنة آنذاك، ولتلبية متطلبات وحاجات سوق العمل، والمساهمة في النمو الاقتصادي الذي كان يشهده إقليم كردستان. (احمد وغفور، 2021: 624)

وتعد مهنة تدقيق الحسابات في إقليم كردستان من المهن التي يتزايد الطلب عليها وعلى الخدمات التي تقدمها يوماً بعد يوم بسبب التطورات المستمرة التي يشهدها الإقليم نتيجة الانفتاح الاقتصادي وزيادة عدد المشاريع ونمو البيئة الاستثمارية والتشجيع الدائم من الجهات المختصة، لذا تعمل نقابة المحاسبين والمدققين في أربيل في الإقليم على تنظيم هذه المهنة والاشراف عليها ومتابعة المهنيين في المحافظات الثلاث أربيل والسليمانية ودهوك. (النعيمي، 2017: 1144)

ونظراً للحاجة الملحة للمحاسبين القانونيين ومراقبي الحسابات الكفؤين ولمقابلة تلك التطورات الاقتصادية والمالية في الإقليم وتوسع الاستثمارات الداخلية والخارجية وزيادة عدد الشركات باستمرار، تم تأسيس الجمعية العلمية للمحاسبين القانونيين في إقليم كردستان من اجل تهيئة المحاسبين القانونيين ومراقبي الحسابات علمياً وعملياً وبشكل سليم وضمهم ضمن جمعية واحدة، وحل مشكلة النقص الكبير الموجود في اعدادهم في إقليم كردستان مقارنةً بعدد الوحدات الاقتصادية التي يقدمون خدماتهم اليها. (احمد وغفور، 2021: 625)

وتواجه مهنة تدقيق الحسابات في البيئة المحلية فجوة حقيقية وواقعية بين واقع هذه المهنة والخدمات التي تقدمها وبين المستفيدين من المهنة، ويمكن تبرير وجود تلك الفجوة بشكل متزايد من خلال تركيز العديد من الدراسات في هذا المجال منذ سنوات واستمرارها لحد الآن. كما وان الوظائف التقليدية لمهنة تدقيق الحسابات في البيئة المحلية غير كافية للقيام بدورها بشكل سليم في الوقت الحالي وفي عالمنا الحالي الذي يتسم بثورة تكنولوجيا المعلومات، اذ خلقت هذه التكنولوجيا وسوف تخلق سوقاً لخدمات واسعة النطاق في مهنة تدقيق الحسابات استجابةً للطلب المتزايد من الجمهور على تلك الخدمات، الامر الذي يتطلب اجراء تغييرات جذرية في مهنة تدقيق الحسابات لتلبية تلك الطلبات، من خلال تقديم خدمات جديدة، كخدمات التصديق وخدمات التأكيد وخدمات الفحص والخدمات الأخرى ذات العلاقة، كما ويتطلب ايضاً العمل على توفير الارشادات والمعايير التي تنظم وتوجه عمل مراقبي الحسابات عند تقديمهم لتلك الخدمات الجديدة نظراً لعدم وجود مثل تلك الارشادات والمعايير، وهذا الأمر يخلق عائقاً امام تقديم تلك الخدمات وانتشارها. (مصطفى، 2021: 251)

وتقدم مهنة تدقيق الحسابات خدمات التدقيق التقليدية الى المستفيدين في البيئة المحلية دون وجود أي التزام بالمعايير الدولية للتدقيق، اذ ليس هناك التزام بتطبيق تلك المعايير في البيئة المحلية بحجة انها لا تنسجم مع متطلبات البيئة المحلية، ولكن في الواقع يمكن تكييف تلك المعايير مع واقع البيئة المحلية وبما يناسب وينسجم مع متطلباتها بعد ازالة الفروق وتكملة

النواقص نظراً للمرونة التي تتسم بها تلك المعايير، ونظراً لتوجه إقليم كوردستان بالاندماج في منظومة المجتمع الدولي الحديث، والتفاعل بصورة إيجابية في المجالات الاقتصادية والثقافية والحاسبية. (مصطفى، 2021: 251)

ويرى الباحث بان مهنة تدقيق الحسابات في إقليم كوردستان تعاني من قصور في نواحي عدة مقارنةً بنظيراتها في العالم، ولم تواكب التطورات التي شهدتها المهنة على المستوى الدولي، اذ فضلاً عن المشاكل الأساسية التي تواجهها المهنة والتي تم التطرق اليها في أعلاه، فان معظم مكاتب التدقيق العاملة في إقليم كوردستان تتسم بصغر حجمها، وقلة عدد المزاويلن العاملين فيها، ومحدودية الخدمات التي تقدمها والتي يجعلها تتعرض لضغوطات كبيرة عند تعاملها مع حالات جديدة ومواقف معينة، خاصةً عند المضي بتطبيقها لمعايير (IFRSs-IASs)، والتي سيتم التطرق اليها وتكون موضع اهتمامنا في المبحث التالي.

المبحث الثاني

آثار التبي الالزامي لمعايير الابلاغ المالي الدولية (IFRSs-IASs) في عملية تدقيق الحسابات

ان أي تغيير يحدث في البيئة المحاسبية يكون له تأثير مباشر في عملية تدقيق الحسابات باعتبار انهم مرتبطان ومكملين لبعضهما. وفي ظل التطورات الاقتصادية والمالية تظهر دائماً مواضيع وقضايا جديدة تستلزم الاهتمام من الفكر المحاسبي، وتؤثر في نفس الوقت على عمل مراقبي الحسابات وعلى الخدمات التي يقدمونها. ويقدر تعلق الامر بالبيئة المحلية سيركز المبحث الحالي على تأثير تبني تلك المعايير على مجموعة من الجوانب تتمثل في تعقيد مهمة التدقيق التي يقوم بأدائها مراقب الحسابات، واتساع نطاق عملية التدقيق والإجراءات التي يطبقها، فضلاً عن الضغوط التي تفرضها تلك المعايير على وقت عملية التدقيق، وتأثيرها على الاعتاب التي يتقاضاها مراقب الحسابات.

3-2-1 تعقيد مهمة التدقيق :

1- مفهوم تعقيد مهمة التدقيق :

يقوم المدققون بمهام تدقيق متفاوتة التعقيد، تتراوح من البسيطة والروتينية الى المعقدة التي تتطلب مستويات مختلفة من المعرفة والخبرة والقدرة على أداءها، ونظراً لان تعقيد المهام له تأثير على أداء المدققين، فقد حظي هذا المتغير باهتمام كبير في ادبيات التدقيق خاصةً تلك التي بحثت في احكام المدققين وقراراتهم. (Sanusi et al., 2007: 124)

وبصفة عامة تشير درجة تعقيد المهمة الى درجة الصعوبة التي يشعر بها المدقق عند أداء مهمة معينة، وتختلف درجة الشعور بتعقيد المهمة من مدقق لآخر وفقاً للعديد من العوامل منها مستوى خبرة المدقق، المعرفة، قدرة المدقق على حل المشاكل، ونوع المهمة نفسها. وتتميز المهام الأكثر تعقيداً بانها تحتاج الى درجة عالية من الحكم المهني والتوجيهات اذ تكون المشكلة غير معرفة، ويكون عدد قليل من الارشادات متاحة، وتكون البدائل غير محددة ومعرفة، على عكس المهام الأقل تعقيداً التي تحتاج الى درجة اقل من الحكم المهني اذ تكون المشكلة روتينية ومعرفة جيداً، كما وان البدائل تكون محددة وواضحة جداً. (علي، 2009: 14)

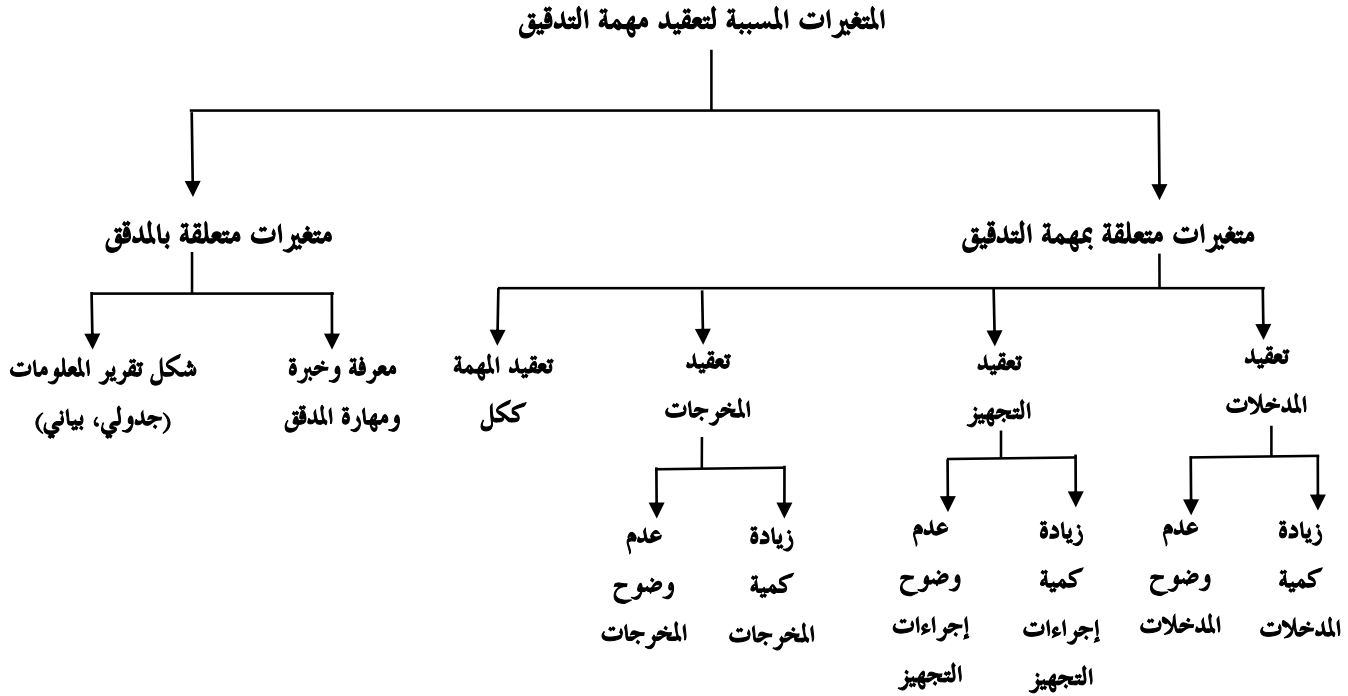
ويمكن تعريف تعقيد المهام على انها "تلك المهام المعقدة او غير المنظمة ومربكة والتي يصعب حلها". كما ويمكن تعريفها على انها "تلك المهام الصعبة والمعقدة التي تتكون من أجزاء متعددة ومختلفة ومتشابكة مع بعضها البعض" (Hastuti et al., 2015: 142). وتعرف ايضاً بانها "المهمة او مرحلة القرار التي تبدو غامضة او غير مفهومة بالنسبة لقدرات ومهارات الشخص المكلف بأدائها". (الوشلي، 2008: 136)

ويرتبط تعقيد مهمة التدقيق في الادبيات بعدد من العوامل، بما في ذلك التشتت الجغرافي للمنافذ التشغيلية للوحدة الاقتصادية (الفروع)، او عدد الكيانات الأعضاء داخل المجموعة (الشركات التابعة)، والطبيعة المحددة لبعض الموجودات او هيكلها مثل المخزون والمدينون، كما وان الوحدات الاقتصادية متعددة الجنسيات على وجه الخصوص لديها تعقيد إضافي بسبب احتوائها على وحدات اقتصادية تابعة اجنبية (Dodzi, 2015: 29). بالإضافة الى ذلك هناك عوامل أخرى تؤثر على درجة تعقيد مهمة التدقيق وهي : تعقيد الأساليب الفنية، والتي تشير الى تعقيد خصائص التشغيل لدى الزبون، بالإضافة الى التعقيد الحقيقي لمهام التدقيق، والتي تشير الى خصائص الطرق المحاسبية المطبقة لدى زبون التدقيق (الوشلي، 2008: 137). ويضيف Cahyaningrum & Utami الى ذلك بان تعقيد المهام في التدقيق يتأثر بالعوامل التالية : كمية المعلومات غير الملائمة التي يتلقاها المدقق، أي المعلومات لا تتفق مع الحدث المتوقع، ومستوى عالٍ من الغموض، والنتائج المختلفة التي يتوقعها الزبائن من مهام التدقيق. (Cahyaningrum & Utami, 2015: 95)

ويشير Sanusi et al. ان لتعقيد المهام ثلاثة ابعاد وهي : تعقيد المكونات Component Complexity (عدد الأفعال المميزة و اشارات المعلومات)، والتعقيد التنسيقى Coordinative Complexity (نوع وعدد العلاقات بين الأفعال و الاشارات)، والتعقيد الديناميكي Dynamic Complexity (التغيرات في الأفعال و الاشارات و العلاقات فيما بينها). وتتطلب المهام المعقدة عادةً مزيداً من الموارد الشخصية، مثل موارد الانتباه، وقدرة معالجة المعلومات، والجهد، والمثابرة والتي يجب توسيعها عند اداء ذلك النوع من المهام. وكلما زاد تعقيد المهمة وتجاوز الموارد المتاحة للشخص، كلما أدى ذلك الى زيادة مخاوف الفشل لدى الشخص، وبالتالي فان تلك المخاوف تؤدي او تقود الى الانخفاض في أداء الشخص لأنها تقلل من معتقداته في قدرته على انجاز المهمة. (Sanusi et al., 2007: 124)

وبشكل عام هناك متغيرين يؤديان الى تعقيد المهمة وهما : مستوى صعوبة المهمة، وهيكل المهمة، ويشير مستوى صعوبة المهمة الى كمية المعلومات المتوفرة حول مهمة معينة، بينما يرتبط هيكل المهمة بدرجة وضوح تلك المعلومات المتوفرة حول مهمة معينة (Cahyaningrum & Utami, 2015: 95). ويضيف (الوشلي) ان مستوى صعوبة المهمة يرتبط بكمية الطاقة الذهنية التي يجب ان يوليها الفرد لأداء المهمة، او كمية التجهيز البشري المطلوب لأداء المهمة، اما هيكل المهمة فهو مرتبط بالمدخلات والتجهيز ومخرجات المهمة. (الوشلي، 2008: 136)

وبالنظر الى هذين المتغيرين المسببين لتعقيد المهمة يتضح ان المتغير الأول يتعلق بالشخص القائم بأداء المهمة، بينما يتعلق المتغير الثاني بهيكل المهمة ذاتها، ويوضح الشكل في ادناه المتغيرات المسببة لتعقيد مهمة التدقيق وكالاتي :



شكل (6)

المتغيرات المسببة لتعقيد مهمة التدقيق

المصدر : عبده، عبد العاطي عبد المنصف، (1995)، "نحو مدخل متكامل لدراسة المتغيرات المسببة لتعقد مهمة المراجعة ومعالجة اثارها السلبية على جودة احكام المراجعين"، مجلة التكاليف واخاسبة الإدارية، المجلد (24)، العدد (2)، ص5-61.

ويوضح Bonner بأن تعقيد المدخلات يتعلق بزيادة كمية المدخلات (المعلومات)، وتتمثل في عدد بدائل الحكم التي يجب على المدقق تقييمها، وعدد الخصائص المتعلقة بكل بديل من هذه البدائل، وهذا يدل على انه كلما زادت كمية المعلومات كلما زاد تعقيد مهمة التدقيق. بالإضافة الى تكرار خصائص البديل، اذ قل التكرار في خصائص البديل كلما زاد تعقيد مهمة التدقيق. اما عدم وضوح المدخلات فانه يتعلق بعدم تحديد خصائص المعلومات بوضوح، او عدم قياسها بشكل واضح، بالإضافة الى الطريقة التي تقدم بها خصائص المعلومات الى المدقق.

اما تعقيد التجهيز يتعلق بزيادة كمية إجراءات التجهيز المطلوبة لأداء مهمة التدقيق بسبب زيادة عدد بدائل حكم التدقيق، وزيادة عدد الخصائص المتعلقة بكل بديل، وزيادة عدد الإجراءات التي يجب على المدقق تنفيذها اما على نحو متتابع او في وقت واحد لأداء مهمة التدقيق، لذا فانه كلما زاد عدد الإجراءات التي يجب على المدقق تنفيذها أدى ذلك الى تعقيد مهمة التدقيق. بالإضافة الى عدم وضوح إجراءات التجهيز بسبب ان الإجراءات المستخدمة تكون غير محددة بشكل جيد،

والتبعية المتبادلة بين إجراءات التجهيز، وطبيعة العلاقات الفردية بين المدخلات والمخرجات، والتي بالنتيجة يؤدي عدم وضوحها الى تعقيد مهمة التدقيق.

وفيما يخص تعقيد المخرجات يتعلق بزيادة كمية المخرجات، أي اختلاف احكام عملية التدقيق مما يقود الى تعقيد مهمة التدقيق، والذي يشير الى عدد الأهداف او الحلول لكل بديل من بدائل الحكم. بالإضافة الى عدم وضوح المخرجات والذي يحدث بسبب الافتقار الى وصف الأهداف بشكل دقيق ومحدد، وعدم اتساق حكم المدقق مع اهداف عملية التدقيق، وعدم وجود معايير موضوعية لاختبار صلاحية القرارات والاحكام المتخذة من قبل المدققين. (Bonner, 1994: 216) ويضيف (عبده) ان كل متغير من هذه المتغيرات (المدخلات، التجهيز، المخرجات) يرتبط بتعقيد مهمة التدقيق ككل، بمعنى انه كلما زادت درجة تعقيد احد المتغيرات كلما زاد تعقيد المهمة ككل. وفيما يخص المتغيرات المتعلقة بالمدقق فهي معرفة وخبرة ومهارة المدقق، اذ كلما كان المدقق ذا معرفة وخبرة ومهارة كبيرة استطاع بشكل افضل من ان يؤدي المهام المعقدة والتي لا يستطيع المدقق ذات المعرفة والخبرة والمهارة القليلة أدائها، كما وان شكل ومحتوى تقارير المعلومات في ظل التطور التكنولوجي التي يتعامل معها المدقق تؤثر ايضاً في تعقيد مهمة التدقيق. (عبده، 1995: 17)

ان درجة تعقيد مهمة التدقيق لها اثر في احكام مراقبي الحسابات، اذ عادةً ما يكون هناك اختلافات في حكم مراقب الحسابات الذي يقوم باتخاذها على أساس مهمة عالية التعقيد مقارنةً بمهمة منخفضة التعقيد، فعندما تكون مهمة التدقيق عالية التعقيد ويكتنفها العديد من الغموض والتباين، فان ذلك يكون مؤشراً ودليلاً واضحاً ايضاً على أسباب الانخفاض في جودة التدقيق (Wijaya & Yulyona, 2017: 399).

2- تعقيد مهمة التدقيق في ظل تطبيق معايير الابلاغ المالي الدولية (IFRSs-IASs) :

ان تطبيق معايير (IFRSs-IASs) يؤدي الى تعقيد مهمة التدقيق وبالتالي زيادة جهود مراقبي الحسابات عند قيامهم بعملية التدقيق. ويعود السبب في ذلك الى ان هذه المعايير هي معايير قائمة على المبادئ وموجهة نحو القيمة العادلة والتي تتطلب من مراقبي الحسابات اجراء تقديرات اكثر تعقيداً واستخدام قدر اكبر من الحكم المهني. وفي الكثير من الحالات تكون هذه المعايير اكثر تفصيلاً وتنطوي على افصاحات متزايدة، مما يتطلب من مراقبي الحسابات المصادقة على المعلومات المالية ذات طبيعة مختلفة تماماً عن تلك التي تم الإبلاغ عنها سابقاً. وهذا يعني ان هناك الحاجة الى المزيد من جهود التدقيق لإدارة المخاطر، بسبب زيادة احتمالية ان تكون القوائم المالية محرفة بشكل جوهري نتيجة الحكم المهني، مما يؤدي ذلك الى زيادة فرص الإبلاغ عن الأخطاء التي تؤدي بالنهاية الى فشل عملية التدقيق. (Ajekwe et al., 2017: 79)

ويؤدي تطبيق معايير (IFRSs-IASs) الى زيادة مخاطر التدقيق (Audit Risks)، وزيادة التحريفات الجوهرية في القوائم المالية وبالتالي تعقيد مهمة التدقيق. فبالنسبة للمخاطر المتأصلة والتي عادةً ما تكون مرتبطة بطبيعة الوحدة الاقتصادية وبيئتها قبل البدء بعملية التدقيق وبافتراض عدم وجود ضوابط الرقابة الداخلية، فهناك العديد من

المعالجات المحاسبية في معايير (IFRSs-IASs) التي تؤدي الى زيادة تلك المخاطر، منها مثلاً التقويم الالزامي لبعض الموجودات الملموسة وغير الملموسة وفقاً للقيمة العادلة، وحظر الاعتماد على طريقة LIFO لتقويم المخزون التي كانت احدى الطرق المتبعة من قبل العديد من الوحدات الاقتصادية، وغيرها من المعالجات الأخرى التي تدل على ان التحول الى تطبيق مجموعة المعايير المستندة الى المبادئ والمتمثلة في معايير (IFRSs-IASs) سيؤدي الى احداث تغيير مهم في طبيعة وبيئة الوحدة الاقتصادية، وستكون للحكم أهمية اكبر عند اعداد القوائم المالية، وسيؤدي ذلك الى زيادة مخاطر أخطاء الحكم من قبل مراقبي الحسابات. ان هذه الأمثلة تدل على ان المخاطر المتأصلة بموجب معايير (IFRSs-IASs) تزداد مقارنةً بالمخاطر المتأصلة في ظل تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً محلية. (Galvez, 2012: 35)

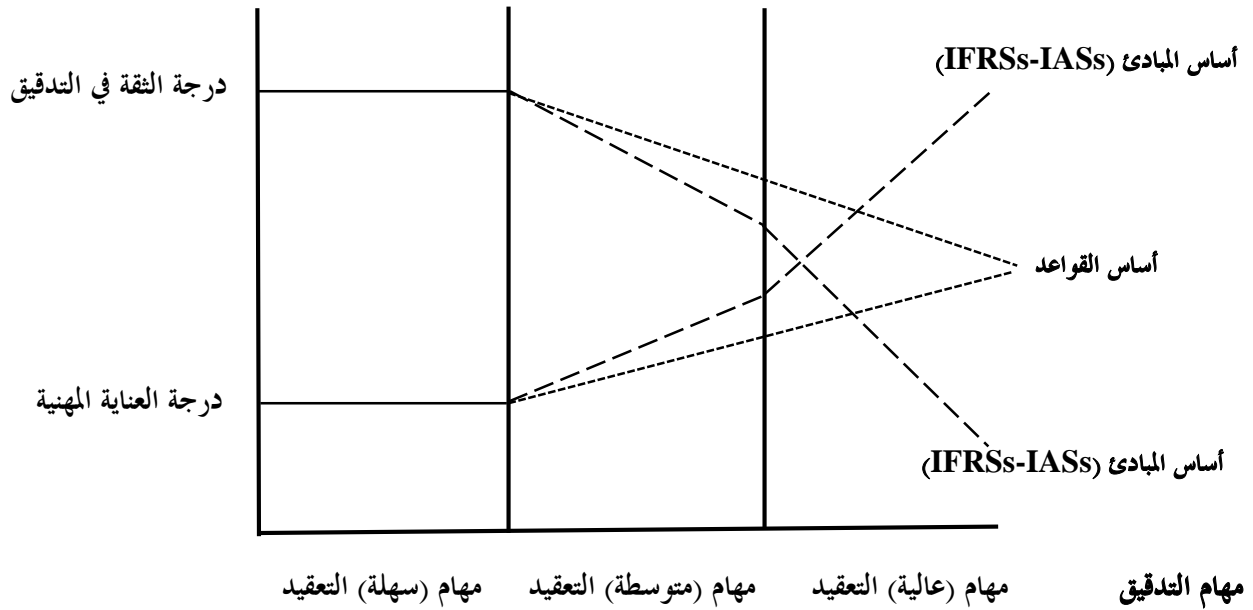
اما فيما يخص مخاطر الرقابة والتي يعود سببها الى فاعلية تصميم وعمل الرقابة الداخلية، فان معايير (IFRSs-IASs) تجلب تغييرات على مستوى الوحدة الاقتصادية التي من شأنها جلب مخاطر جديدة، بما في ذلك التغييرات التي يجب اجراءها على الأنظمة المحاسبية عند تطبيق (IFRSs-IASs)، بالإضافة الى ذلك التعديلات الأخرى التي تجرى على عمليات الوحدة الاقتصادية والتي تؤثر بالنتيجة في مسؤوليات وواجبات الموظفين اليومية في الوحدة الاقتصادية. ان التغييرات في السياسات والأنظمة ستؤدي الى ظهور مخاطر "داخلية" إضافية في أي وحدة اقتصادية تفتقر الى ضوابط داخلية قوية، ما يعني زيادة مخاطر الرقابة. (Galvez, 2012: 35)

ان زيادة المخاطر المتأصلة ومخاطر الرقابة في ظل تطبيق معايير (IFRSs-IASs) ستزيد من مخاطر التحريفات الجوهرية والتي ستؤثر بدورها في مستوى مخاطر الاكتشاف، اذ في هذه الحالة يجب ان تكون مخاطر الاكتشاف اقل وهذا ما سيجبر مراقبي الحسابات على تعديل طبيعة وتوقيت وزيادة فاعلية إجراءات التدقيق. ولكن على الرغم من زيادة فاعلية إجراءات التدقيق فان اعتماد تلك المعايير على القيمة العادلة لن يقلل بالضرورة من مستويات مخاطر التدقيق. (Brackney & Marden, 2009: 6)

ويرى الباحث ان زيادة فاعلية إجراءات التدقيق من قبل مراقبي الحسابات تعتمد على خبرتهم ومهارتهم في معايير (IFRSs-IASs)، ودرجة التزامهم بالمعايير الدولية للتدقيق (ISA) التي تساعدهم في صياغة وتطبيق إجراءات تدقيق فاعلة، وفي حالة عدم توفر تلك الشروط سيؤدي ذلك الى زيادة مخاطر الاكتشاف، وبالتالي سيزيد من تعقيد مهمة التدقيق نتيجة عدم قدرة مراقبي الحسابات على مواجهة مخاطر التحريفات الجوهرية في القوائم المالية.

ومع ازدياد الحكم المهني في معايير (IFRSs-IASs) القائمة على المبادئ، تزداد عمليات إدارة الأرباح التي تؤدي الى تعقيد اكثر لمهمة التدقيق، خاصةً وان التعقيد الوارد في تلك المعايير يسمح لإدارات الوحدات الاقتصادية بالدفاع عن معالجاتها المحاسبية طالما كانت في اطار تلك المعايير، كما ويسمح لها بتبرير حدوث بعض التحريفات باعتبارها تحريفات غير عمدية نتيجة التعقيد الوارد بالمعايير. وتنتج هذه المعايير تقارير مالية اقل جودة بسبب انها قد تسمح بهامش حرية اكبر

لمعدي التقارير المالية بشأن تفسير وتطبيق هذه المعايير عند المعالجة والتقرير، لان ادراك مستويات اعلى لحرية التقرير يقود الى زيادة احتمال إدارة الأرباح واعداد تقرير مالي اقل جودة. ويواجه مراقب الحسابات درجة صعوبة اعلى عند تقييم مدى صحة تطبيق معايير (IFRSs-IASs) القائمة على المبادئ مقارنةً بالمعايير المحاسبية القائمة على القواعد، ويستجيب مراقب الحسابات لهذه الصعوبة بزيادة مستوى العناية المهنية التي يجب عليه ان يبذلها لمواجهة تلك الصعوبات، أي يجب عليه ان يبذل جهداً موسعاً اعلى لتبرير تقديراته واحكامه وذلك للحفاظ على درجة الثقة في التدقيق (الايباري، 2015: 19). ويمكن توضيح كيفية تأثير معايير (IFRSs-IASs) القائمة على المبادئ مقارنةً بالمعايير القائمة على القواعد على درجة العناية المهنية ودرجة الثقة في التدقيق من خلال الشكل الآتي :



شكل (7)

درجة العناية المهنية ودرجة الثقة في التدقيق في ظل معايير (IFRSs-IASs) القائمة على اساس المبادئ مقارنةً بأساس القواعد وباختلاف تعقيد مهمة التدقيق

المصدر : اليباري، هشام فاروق، (2015)، "اثر أساس اعداد المعايير المحاسبية على سلوك مراقب الحسابات تجاه إدارة منشأة العمل للأرباح – دراسة تجريبية"، مجلة البحوث المحاسبية، العدد (2)، ص 1-57.

ومن الشكل في أعلاه يتضح بأنه في ظل مهام عالية التعقيد، فان معايير (IFRSs-IASs) تتطلب من مراقب الحسابات ان يبذل درجة اعلى للعناية المهنية لكي يستطيع مواجهة التعقيدات الموجودة في تلك المعايير، كما وأن درجة الثقة بالتدقيق تنخفض بشكل اكبر عند قيام مراقب الحسابات بتدقيق مهام عالية التعقيد في ظل معايير (IFRSs-IASs) المبنية على المبادئ.

واستخلاصاً لما سبق يرى الباحث بأن تعقيد مهمة التدقيق في ظل تطبيق معايير (IFRSs-IASs) في بيئة الإقليم تظهر واضحة وجلية في كلا جانبيها المتعلقة ببيئة التدقيق وهيكل المهمة والمتمثلة بالوحدة الاقتصادية محل التدقيق وعملياتها، وكذلك تلك المتعلقة بالشخص القائم بأداء مهمة التدقيق والمتمثلة بمراقبي الحسابات العاملين في بيئة إقليم كردستان.

2-2-3 اتساع نطاق عملية التدقيق :

1- مفهوم نطاق عملية التدقيق :

يشير مصطلح نطاق التدقيق الى إجراءات التدقيق التي تعد ضرورية لتحقيق هدف التدقيق، وان تلك الإجراءات يتم تحديدها وتطبيقها من قبل مراقب الحسابات عند أداء التدقيق للقوائم المالية التاريخية. (أكبر وآخرون، 2011: 41)

ويمكن تعريف مصطلح نطاق التدقيق كما ورد في الفقرة السابعة من المعيار الدولي للتدقيق رقم (ISA 200) بأنه "إجراءات التدقيق التي تعد ضرورية في بعض الظروف لتحقيق الهدف من عملية التدقيق، وان الإجراءات المطلوبة لتنفيذ عملية التدقيق تستند الى المعايير الدولية للتدقيق يجب ان يحددها المدقق بعد ان يأخذ بنظر الاعتبار متطلبات هذه المعايير، والهياكل المهنية ذات العلاقة بالموضوع، والقوانين والتعليمات، وشروط عقد التكليف بالتدقيق ومتطلبات تقديم التقرير في الحالات الموجبة لذلك". (حجو، 2012: 18)

وتعكس إجراءات التدقيق ممارسات وتصرفات محددة يجب أداؤها لتنفيذ النشاط وتحقيقه، فهي تختلف عن معايير التدقيق في كونها ترتبط بالسلوك او التصرفات الواجب أداؤها، في حين ان المعايير تمثل اهدافاً كيفية او نوعية يجب استيفاؤها. وتعرف إجراءات التدقيق بأنها "مجموعة من الوسائل والطرائق والافعال التي يتم استخدامها من قبل مراقب الحسابات خلال تنفيذ عملية التدقيق، والتي تختلف من عملية الى أخرى حسب خصائص وظروف وطبيعة وحجم الوحدة الاقتصادية". (محمد والمشهداني، 2021: 598)

وعادةً ما تتأثر إجراءات التدقيق باحتمال وجود أخطاء او تحريفات جوهرية، وهذا يعني ان هذه الإجراءات تتغير للحصول على الأدلة المؤيدة لتلك الأخطاء والتحريفات الجوهرية، وان التغيير هذا يكون في نطاق فحص مراقب الحسابات مما يستوجب عليه توسيع نطاق عملية التدقيق. (المعيني وياسين، 2018: 437)

ويحدد مراقب الحسابات عادةً نطاق عملية التدقيق للقوائم المالية بما يتماشى مع المتطلبات القانونية والقواعد المهنية، ويجب ان يتم تنظيم عملية التدقيق بحيث تغطي كل أوجه النشاط الخاصة بالوحدة الاقتصادية التي يتم تدقيق قوائمها المالية، ولكي يتمكن مراقب الحسابات من ابداء رأيه عن القوائم المالية يجب عليه : (ICAI, 2008: 49)

1- دراسة وتقييم اختبار نظم المحاسبة والرقابة الداخلية المطبقة بهدف تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق.

2- القيام بالاختبارات والاستفسارات الأخرى وإجراءات التحقق للعمليات المالية وارصدة الحسابات التي تعد ضرورية.

3- مطابقة القوائم المالية مع السجلات المحاسبية ومصادر المعلومات الأخرى للتأكد من صحة العمليات والاحداث.

4- دراسة الأسس المحاسبية المستخدمة بواسطة الإدارة في اعداد القوائم المالية، وتقييم سلامة اختيار تلك الأسس، ومدى الثبات في تطبيقها، وكفاية الإفصاح عنها.

ونظراً لان كثيراً من الأدلة المتاحة لمراقب الحسابات هو امر بعيد المنال، لذا فانه غالباً ما يعتمد على حكمه

الشخصي عند تحديد نطاق الاختبارات التي يقوم بإجرائها. (لطفي، 1996: 3)

2- اتساع نطاق عملية التدقيق في ظل تطبيق معايير الابلاغ المالي الدولية (IFRSs-IASs) :

ان كثرة متطلبات القياس والافصاح في معايير (IFRSs-IASs) تؤثر بشكل واضح في نطاق عملية التدقيق الذي يعتمد عليه مراقب الحسابات عند تدقيق القوائم المالية، مما ينبغي عليه القيام بتوسيع نطاق عملية التدقيق ليشمل إجراءات تدقيق إضافية لمتطلبات القياس والافصاح في معايير (IFRSs-IASs)، وذلك لتجنب مخاطر الأخطاء او التحريفات الجوهرية او ابداء رأي غير مناسب. (المعيني وياسين، 2018: 450)

ويتسع نطاق عملية التدقيق في ظل تطبيق معايير (IFRSs-IASs) كونها معايير مبنية على أساس المبادئ التي تتصف بانها تزيد من مخاطر التقاضي ومن المسؤولية القانونية لمراقبي الحسابات، مما يجعلهم يلجؤون الى جمع عدد كبير من ادلة الاثبات الكافية والمنقعة، وبزيادة حجم ادلة الاثبات تزداد إجراءات التدقيق التي يجب على مراقبي الحسابات تطبيقها، والتي تصبح اساساً لإبداء الرأي عن القوائم المالية تحت التدقيق. (متولي، 2013: 501)

ويوسع مراقب الحسابات نطاق عملية التدقيق لدراسة الابعاد المتعددة للقوائم المالية في ظل معايير (IFRSs-IASs)، اذ عليه ان يتأكد من سلامة اختيار وتطبيق تلك المعايير، ومدى الثبات في تطبيقها، وكذلك طرائق تبويب المعلومات، وكفاية الإفصاح عنها، خاصةً تلك المرتبطة بالقيمة العادلة. بالإضافة الى ذلك يوسع مراقب الحسابات نطاق عملية التدقيق ليشمل تدقيق المعلومات المالية المستقبلية كتحديد مهنة تدقيق الحسابات ولدور مراقبي الحسابات. وغالباً ما يعتمد مراقب الحسابات على رأيه المهني في تحديد نطاق الاختبارات التي يقوم بإجرائها. (متولي، 2013: 518)

ويجب على مراقب الحسابات ان يقوم بتطبيق مجموعة من الاجراءات الأولية عند تدقيقه لقوائم مالية معدة وفقاً لمعايير (IFRSs-IASs)، ومن اهم تلك الإجراءات : (غنيم، 2019: 567) (Gervasio & Somenzi,

2011: 4)

1- تدقيق الأرصدة الافتتاحية وفقاً لمعايير (IFRSs-IASs) والتأكد من صحتها، وتحديد المخاطر المتأصلة المرتبطة بحسابات قائمة المركز المالي بناءً على درجة معرفة إدارات الوحدات الاقتصادية بتلك المعايير وخطة تحويلهم (برنامج العمل) الى تلك المعايير، بالإضافة الى تحديد حجم الحسابات وتكوينها، وحجم وتعقيد العمليات.

2- تحديد الحسابات المهمة ولا سيما فيما يتعلق بأهميتها النسبية وفقاً لمجموعي المبادئ المحاسبية، لأنه عند فحص قائمة المركز المالي الأولية يجب ان تؤخذ الأرصدة الافتتاحية التي تم اعدادها وفقاً لمعايير (IFRSs-IASs) في الاعتبار جنباً الى جنب مع الحسابات المقارنة التي تتم إعادة عرضها لأغراض التحويل.

3- التأكد من صحة إعادة قياس بعض البنود نتيجة تطبيق معايير (IFRSs-IASs)، كالموجودات البيولوجية وتقويم المخزون.

4- التأكد من صحة الاعتراف بتأثير التغييرات في السياسات المحاسبية نتيجة تبني معايير (IFRSs-IASs) لأول مرة في حقوق الملكية.

5- التأكد من صحة الاعتراف والاستبعاد لبعض البنود وفقاً لمعايير (IFRSs-IASs)، مثل الاعتراف برسمة مصاريف التطوير، واستبعاد مصاريف التأسيس والتي كان يتم رسملتها كموجود غير ملموس.

6- التأكد من صحة إعادة تبويب بعض البنود في القوائم المالية مثل إعادة تبويب اسهم الخزينة من الموجودات الى حقوق الملكية.

ولأن العديد من معايير (IFRSs-IASs) تطالب بتطبيق محاسبة القيمة العادلة او تسمح بها، بالتالي يتطلب ذلك من مهنة تدقيق الحسابات توجيه مراقبي الحسابات نحو تطبيق إجراءات تدقيق تقديرات القيمة العادلة، أي التوسع في إجراءات التدقيق وتطبيق إجراءات تدقيق جديدة ومختلفة عن الإجراءات المتبعة في حالة التكلفة التاريخية التي اعتمد مراقبو الحسابات فيها على نمط معين من الإجراءات، ويحدد المعيار الدولي للتدقيق (ISA 540) "تدقيق التقديرات المحاسبية والافصاحات ذات العلاقة" مجموعة من المدخل الإجرائية لتدقيق تلك التقديرات (الجرد، 2010: 1). وتتم عملية تدقيق قياسات القيمة العادلة والافصاحات المرتبطة بها حالها حال أي عملية تدقيق بمجموعة من المراحل تبدأ بعملية التخطيط وقبول التكليف وتنتهي بإصدار تقرير التدقيق النهائي وابداء الرأي فيه، مع ملاحظة زيادة نطاق التدقيق الذي يعمل بموجبه مراقب الحسابات، لتعقيد وخصوصية عمليات القياس والافصاح على وفق تلك القيمة. (المعيني وياسين، 2018: 437)

وتتطلب معايير (IFRSs-IASs) جمع قدر كافٍ ومناسب من ادلة الاثبات بشأن تطابق المعالجة المحاسبية المتبعة من جانب الوحدة الاقتصادية مع تلك المعايير وسلامة عرض نتائج القياس، كما يجب على مراقبي الحسابات قياس تأثير القواعد المحاسبية الجديدة وفقاً لمعايير (IFRSs-IASs) على نطاق عملهم، ومراعاتها في كل مرحلة من مراحل عملية التدقيق، اذ ان كل مرحلة تتأثر بتلك القواعد الجديدة وفقاً لمعايير (IFRSs-IASs)، فيجب على مراقبي الحسابات مراعاتها بالأخص في : (حسين، 2015: 107)

- 1- عند التخطيط لعملية التدقيق، (ISA 300) التخطيط لتدقيق القوائم المالية.
- 2- مرحلة فهم مراقبي الحسابات لطريقة الاعمال وتقييم المخاطر والاهمية النسبية، (ISA 315) تحديد مخاطر التحريف الجوهري وتقديرها من خلال فهم الوحدة الاقتصادية وبيئتها، (ISA 320) الأهمية النسبية عند تخطيط وتنفيذ التدقيق، (ISA 330) استجابات المدقق للمخاطر المقدرة، (ISA 450) تقويم التحريفات المكتشفة خلال التدقيق.
- 3- عند فهم مراقبي الحسابات للنظام المحاسبي والرقابي والتعرف عليه وتوثيقهم واختبارهم للإجراءات الرقابية، (ISA 240) مسؤوليات المدقق ذات العلاقة بالغش عند تدقيق القوائم المالية، (ISA 250) مراعاة القوانين واللوائح عند تدقيق القوائم المالية، (ISA 265) ابلاغ أوجه القصور في الرقابة الداخلية للمسؤولين عن الحوكمة والإدارة.
- 4- قيام مراقبي الحسابات بأداء الإجراءات اللاحقة والحصول على ادلة التدقيق، (ISA 500) ادلة التدقيق، (ISA 520) الإجراءات التحليلية، (ISA 530) العينات في التدقيق، (ISA 540) تدقيق التقديرات المحاسبية والافصاحات ذات العلاقة.
- 5- عندما يستنتج مراقبو الحسابات ويعدون التقارير حول عملية التدقيق، (ISA 700) تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية، (ISA 705) التعديلات على الرأي في تقرير المدقق المستقل، (ISA 706) فقرات لفت انتباه وفقرات أمور اخرى في تقرير المدقق المستقل.
- ويرى الباحث بأن كافة مراحل عملية التدقيق بدءاً من التخطيط لعملية التدقيق وانتهاءً بإعداد التقرير حول عملية التدقيق تتأثر بالقواعد الجديدة لمعايير (IFRSs-IASs)، وتتطلب من مراقبي الحسابات توسيع نطاق عملهم، وبذل جهود اكبر للحصول على ادلة التدقيق حول كافة الارقام الواردة في القوائم المالية وصحة تعبيرها عن الأداء المالي والمركز المالي للوحدة الاقتصادية.
- وفي ضوء ما سبق هناك مجموعة من إجراءات تدقيق إضافية التي يجب على مراقب الحسابات تطبيقها في ظل معايير (IFRSs-IASs) للتأكد والتحقق من التزام الوحدات الاقتصادية بتطبيق كل معيار من تلك المعايير. والجدول ادناه يوضح مجموعة من اهم تلك المعايير وبعض من إجراءات التدقيق المتعلقة بكل منها وكالاتي :

جدول (9)

إجراءات تدقيق إضافية في ظل معايير الابلاغ المالي الدولية (IFRSs-IASs)

المعيار	إجراءات تدقيق إضافية للتحقق من تطبيق المعيار
IAS 1	1- التأكد من افصاح الوحدة الاقتصادية المجموعة الكاملة من القوائم المالية حسب متطلبات المعيار. 2- الحصول على ادلة كافية ومقنعة حول مدى ملاءمة استخدام الإدارة لفرض الاستمرارية في اعداد القوائم المالية. 3- التأكد من مراعاة الوحدة الاقتصادية للأهمية النسبية عند عرضها لبنود القوائم المالية وحسب متطلبات المعيار.

<p>1- التأكد من قيام الوحدة الاقتصادية بتقويم المخزون وفقاً للطرائق المسموح بها في المعيار. 2- فحص فواتير المبيعات مباشرة بعد نهاية العام ومقارنتها بتكلفة المخزون للتأكد من ان صافي القيمة القابلة للتحقق ليست اقل. 3- التأكد من ان تكلفة المخزون تشمل جميع النفقات المتكبدة فعلياً لجلب المخزون الى موقعه الحالي وحالته الراهنة.</p>	IAS 2
<p>1- مقارنة السياسات المحاسبية للسنة السابقة مع الحالية، واذا كان هناك أي تغيير يجب التأكد من تطبيق تأثير التغيير باثر رجعي للامتثال لمتطلبات المعيار. 2- التأكد من صحة التقديرات التي أجرتها الإدارة، واي تغيير في التقديرات المحاسبية للفترة الحالية ومبرراتها. 3- إعادة حساب أي رقم معاد بيانه في قائمة التغيرات في حقوق الملكية بسبب خطأ وقع في الفترة السابقة.</p>	IAS 8
<p>1- التحقق من الدقة الحسابية للضرائب المؤجلة وحسابات ضريبة الشركات. 2- الحصول على توقعات الربحية والتأكد من وجود الارباح الخاضعة للضريبة المتوقعة الكافية لتعويض الخسائر. 3- التأكد من عدم الاعتراف بالضرائب المؤجلة الناتجة عن إعادة التقويم في قائمة الأرباح والخسائر، والمبالغة في الربح او الخسارة التشغيلية نتيجة لذلك.</p>	IAS 12
<p>1- التأكد من قيام الوحدة الاقتصادية بقياس الموجود المعترف به مبدئياً بالتكلفة، والتحقق من مكونات تكلفة الموجود عند الاعتراف الاولي. 2- التأكد من اعتماد الوحدة الاقتصادية على نموذج التكلفة او نموذج إعادة التقويم للقياس اللاحق للاعتراف المبدئي. 3- التأكد من قيام الوحدة الاقتصادية بإعادة تقويم الفئة الكاملة التي ينتمي اليها الموجود.</p>	IAS 16
<p>1- القيام بفحص عينة من المعاملات التي تمت بالعملة الأجنبية والتأكد من ترجمتها باستخدام سعر الصرف الفوري في تاريخ المعاملات. 2- الاستفسار من الإدارة حول كيفية حصولها على سعر صرف العملة والتأكد من صحته. 3- مراجعة مسودة القوائم المالية للتأكد من إعادة ترجمة البنود النقدية باستخدام سعر الاغلاق. 4- التأكد من ان سعر الاغلاق المستخدم يتوافق مع سعر الصرف الرسمي السائد.</p>	IAS 21
<p>1- مراجعة الافصاحات حول الأدوات المالية للتأكد من كفايتها. 2- مراجعة الافتراضات المستخدمة في التقويم للتأكد من مدى معقوليتها. 3- القيام بتقييم معقولة القيم التي تم الحصول عليها من خلال مقارنتها مع تقديرات مراقب الحسابات الخاصة او مع طرف ثالث مستقل. 4- الاستعانة بخدمة خبير التدقيق لتأكيد معقولة القيم الموضوعية من قبل الإدارة.</p>	IAS 32
<p>1- التأكد من قيام الإدارة بإجراء مراجعة للانخفاض في قيمة الموجودات. 2- تقدير القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المرتبطة بالموجود ومقارنتها مع القيمة الدفترية. 3- تقدير القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع ومقارنتها مع القيمة الدفترية. 4- فحص محاضر مجلس الإدارة للحصول على أي دليل حول التغيير في خطة التشغيل التي قد تؤدي الى استبعاد بعض الموجودات.</p>	IAS 36
<p>1- التأكد من تحميل تكاليف البحث كمصروف عند تكبدها. 2- تقييم تكاليف التطوير المرشحة للتأكد من استيفائها لمعايير الاعتراف بها كموجودات غير ملموسة. 3- التأكد من عدم رسملة تكاليف تدريب الموظفين.</p>	IAS 38
<p>1- التحقق من إعادة تويب الموجودات والمطلوبات وحقوق الملكية في هذه المعايير. 2- التأكد من الاعتراف والقياس والافصاح للموجودات والمطلوبات التي تتطلبها معايير (IFRSs-IASs)، وعدم الاعتراف بأي موجودات او مطلوبات بخلاف ذلك. 3- التأكد من الإفصاح عن تأثير تطبيق معايير (IFRSs-IASs) في القوائم المالية.</p>	IFRS 1
<p>1- التأكد من قيام الوحدات الاقتصادية بتطبيق القيمة العادلة على السلع والخدمات وما يقابلها من أدوات الملكية. 2- التأكد من وضع اطار للمعالجة المحاسبية لقيام الوحدات الاقتصادية بمنح جزء من أسهمها للعاملين كمكافآت للمديرين او الادوات التنفيذية او حتى منح اسهمها لأطراف اخرى مثل بعض الموردين مقابل خدمات متميزة. 3- التأكد من اعتراف الوحدات الاقتصادية بعمليات الدفع على أساس الأسهم وادراج القيم المدفوعة في قوائمها المالية.</p>	IFRS 2
<p>1- التحقق من قيام الوحدات الاقتصادية بالإفصاح عن مبررات اندماج الاعمال ونسبة حق التصويت التي يتم الحصول عليها والقيمة العادلة للمقابل الذي يتم تحويله في عملية الاندماج. 2- التأكد من ان الشهرة يتم الاعتراف بها بصورة منفصلة عن الموجودات المدجة والمطلوبات المرتبطة بها بالإضافة الى شرح للعوامل التي أدت للاعتراف بالشهرة بشكل تفصيلي. 3- التأكد من الاعتراف بموجودات ومطلوبات الوحدة الاقتصادية المدجة القابلة للتحديد بقيمتها العادلة في تاريخ الاندماج، وان أي حقوق اقلية تم تقييمها بنسبتها الى صافي موجودات الوحدة الاقتصادية المدجة او بالقيمة العادلة.</p>	IFRS 3

<p>1- التأكيد من انه تم تويب هذه الموجودات بشكل سليم بعيداً عن الموجودات الإنتاجية الأخرى وعرضها بشكل مستقل في قائمة المركز المالي. 2- التأكيد من قياس هذه الموجودات بالقيمة الجارية او القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع ايهما اقل. 3- التأكيد من عدم احتساب الاندثار لهذه الموجودات. 4- التأكيد من اظهار نتائج الاعمال المترتبة على استخدام هذه الموجودات ضمن العمليات غير المستمرة بصفة مستقلة بقائمة الدخل الشامل بدءاً من تاريخ تويب هذه الموجودات.</p>	<p>IFRS 5</p>
<p>1- التأكيد من ثبات أسس تويب موجودات التنقيب كموجودات ملموسة او غير ملموسة حسب طبيعة الموجود. 2- التأكيد من ان الوحدة الاقتصادية تعامل موجودات التنقيب كفئة منفصلة من الموجودات. 3- التأكيد من ان الوحدة الاقتصادية تقوم بعمل اختبار الاضمحلال لموجودات التنقيب، وتقييم الموارد التعدينية، والتحقق من مؤشرات الاضمحلال في المعيار المرتبط بهذه الموجودات. 4- التحقق من افصاح الوحدة الاقتصادية عن الموجودات والمطلوبات والدخل والنفقات والتدفقات النقدية التي تنشأ من نفقات التنقيب للموارد الطبيعية.</p>	<p>IFRS 6</p>
<p>1- التحقق من الإفصاح عن مدى جوهرية الأدوات المالية واثرها على القوائم المالية للوحدة الاقتصادية. 2- التحقق من الحد الأدنى للمعلومات المطلوب الإفصاح عنها حول الأدوات المالية. 3- التحقق من الإفصاح عن مخاطر السيولة، ومخاطر الائتمان، ومخاطر التركيز، ومخاطر السوق.</p>	<p>IFRS 7</p>
<p>1- التحقق من الإفصاح عن النفقات والإيرادات ونتيجة الاعمال والموجودات والمطلوبات لكل قطاع بصورة منفصلة حتى لو كان يقدم خدماته لباقي قطاعات الوحدة الاقتصادية. 2- التحقق من الإفصاح عن المنتجات والخدمات المسببة للإيرادات. 3- التحقق من افصاح الوحدات الاقتصادية عن القواعد الإستراتيجية في صورة كمية للقطاع الذي يكون حجم إيراداته او صافي أرباحه او حجم موجوداته اكثر من 10% بالإضافة الى التحقق من التزام الوحدات الاقتصادية بالإفصاح عن القطاعات التي لا تحقق هذه النسب.</p>	<p>IFRS 8</p>
<p>1- التأكيد من انه تم قياس الموجودات المالية بالقيمة العادلة او بتكلفة الاستحواذ على الموجود اذا لم يكن مدرجاً بأسواق المال. 2- التحقق من الإفصاح عن مكاسب او خسائر الموجودات المالية التي يتم قياسها بالقيمة العادلة، بالإضافة الى الموجودات المالية المقاسة بالتكلفة المستهلكة ضمن أرباح وخسائر الوحدة الاقتصادية. 3- التأكيد من عرض المكاسب او الخسائر في القيمة العادلة للاستثمار في أدوات حقوق الملكية ضمن قائمة الدخل الشامل.</p>	<p>IFRS 9</p>
<p>1- اختبار مدى ملاءمة النموذج المستخدم من قبل الإدارة في تقدير القيمة العادلة للموجودات او المطلوبات. 2- التحقق من منطقية الافتراضات التي تطورها الإدارة لتقدير القيمة العادلة عند عدم توفر الأسواق النشطة. 3- التأكيد من كفاية الإفصاح حول قياسات القيمة العادلة في القوائم المالية حسب متطلبات المعيار.</p>	<p>IFRS 13</p>
<p>1- تقييم وثائق عقد البيع لتحديد ما اذا كانت المخاطر والمنافع قد تم نقلها الى المشتري. 2- التأكيد من عدم الاعتراف بكامل سعر العقد في إيرادات المبيعات، والاعتراف بدمم مدينة مقابل التزامات الأداء التي لم تنفذ بعد. 3- التأكيد من انشاء حساب (التزام عقد) مساو للنقد المستلم مقابل التزام غير منفذ بعد.</p>	<p>IFRS 15</p>
<p>1- الحصول على نسخة من عقد الاستئجار موقَّعاً من قبل الطرفين لتقييم الشروط والاحكام الواردة فيه والتأكد من فترة الاستئجار. 2- القيام بإعادة حساب القيمة الحالية مدفوعات الاستئجار للتأكد من الدقة الحسابية. 3- القيام بإعادة حساب الفائدة على التزام عقد الاستئجار للتأكد من الدقة الحسابية. 4- الحصول على نسخ من المراسلات لتحديد ما اذا كان هناك أي تغييرات في شروط العقد.</p>	<p>IFRS 16</p>
<p>1- التأكيد من احتفاظ الوحدات الاقتصادية بالتزامات التأمين في قائمة المركز المالي حتى تاريخ السداد او الانتهاء او الإلغاء. 2- التأكيد من تقييم الوحدات الاقتصادية لمدى كفاية التزاماتها التأمينية المعترف بها. 3- التأكيد من خضوع موجودات إعادة التأمين لاختبار الاضمحلال، والتحقق من ان الوحدة الاقتصادية تفصح عن الافتراضات المستخدمة في تقدير القيم الواردة بقوائمها المالية التي تنشأ من عقود التأمين.</p>	<p>IFRS 17</p>

المصدر : من اعداد الباحث بالاعتماد على :

1- متولي، احمد زكي حسين، (2013)، "تحليل تفضيلات المراجعين لاستراتيجيات اعداد المعايير المحاسبية وانعكاساتها على تطوير مراحل المراجعة الخارجية - مع دراسة ميدانية"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد (4)، ص 491-570.
2- Adelodun, T., (2018), "Advanced Audit and Assurance", Association of Chartered Certified Accountants (ACCA) Publications, Abuja, Nigeria, pp3-171.

ويرى الباحث بان هذه المعايير يلقي تطبيقها الزاماً على مراقبي الحسابات بضرورة تغيير أدوات وإجراءات وبرامج التدقيق في ضوء المخاطر المصاحبة لتطبيق تلك المعايير، والاعتماد على برامج وخطط عمل موسعة من شأنها تغطية كافة المتطلبات الواردة في تلك المعايير وانعكاساتها على القوائم المالية المعدة من قبل الوحدات الاقتصادية المتزمنة بتطبيقها.

3-2-3 ضغوط وقت عملية التدقيق :

1- مفهوم ضغوط وقت عملية التدقيق :

بشكل عام تشير ضغوط الوقت الى قدرة الشخص على اكمال مهمة معينة بناءً على قيود زمنية محددة، لذا فان انجاز المهمة في الوقت المناسب يعكس كفاءة وفاعلية أداء تلك المهمة (Johari et al., 2019: 91). وتحدث ضغوط وقت عملية التدقيق عندما يتم تحديد نقطة زمنية محددة (موعد نهائي) لإنجاز مهمة التدقيق، ويكون من الصعب اكمال العمل المطلوب بحلول الموعد النهائي. فعندما تزداد ضغوط وقت عملية التدقيق تنخفض فاعلية التدقيق، أي كلما تزداد ضغوط وقت عملية التدقيق الى مستويات اعلى، ينخفض أداء مراقبي الحسابات ويؤدي الى انخفاض أداء احكامهم المهنية وبالتالي انخفاض في جودة التدقيق. (Wijaya & Yulyona, 2017: 399)

وتعرف ضغوط وقت عملية التدقيق بـ"انخفاض في الوقت المستغرق في أداء عملية التدقيق او تدني الوقت المستغرق في تنفيذ أي عملية من عمليات التدقيق كجزء من البرنامج المخطط وبالتالي البرنامج ككل". (الجلال، 2010: 109)

ويرى الباحث بان ضغوط وقت عملية التدقيق وردت في ادبيات التدقيق وتم تناوؤها من نواحي متعددة، فمنها ربط تلك الضغوط بموازانات الوقت، أي الوقت المقدر والوقت الفعلي اللازم لتنفيذ مهام التدقيق والذي عادةً ما يتم تحديده في برنامج التدقيق، ويتم اتباع تلك الموازنات للوقت عادةً من قبل مكاتب التدقيق الكبرى التي تنجز اعمال التدقيق من قبل فرق تدقيق كبيرة. وهناك ضغوط أخرى للوقت يتعرض لها المحاسب القانوني او مراقب الحسابات (المزاويل الفردي) والتي تتعلق بالوقت المتاح لاستكمال عملية التدقيق والموعد النهائي لإصدار تقرير التدقيق مرفقاً بالقوائم المالية في ظل قيود التواريخ النهائية التي تفرضها جهات معينة للإفصاح عن التقارير المالية في أوقات محددة.

ويتعرض مراقب الحسابات لضغوط موازنة الوقت (TBP) عندما يشعر بمحدودية الوقت اللازم لأداء مهمة التدقيق في حدود موازنة الوقت، أي عندما يشعر مراقب الحسابات بأن ساعات التدقيق المخططة اقل من ساعات التدقيق اللازمة لأداء مهام التدقيق (بريقع، 2016: 12). ويعود سبب ذلك الى عدم التحديد الدقيق للساعات المقدره اللازمة

لتنفيذ مهام التدقيق ضمن برنامج التدقيق، أو تخفيض عدد ساعات التدقيق المخصصة لأداء مهام التدقيق، خاصةً مهام التدقيق المعقدة التي تحتاج وقتاً أكثر للتحقق من صحتها، وبالتالي تعرض مراقب الحسابات لضغوط وقت موازنات الوقت. كما ويتعرض مراقب الحسابات لضغوط الموعد النهائي للوقت (TDP) عندما يتم الضغط عليه لإكمال مهام التدقيق في إجمالي الوقت المتاح أو الفترة المتاحة قبل الوصول إلى الموعد النهائي لإكمال المهمة. في هذه الحالة، يتم إنشاء نقطة اكتمال المهمة بدلاً من عدد الساعات التي يتم استخدامها في اكتمال المهمة. ومع زيادة هذه الضغوط تنخفض فاعلية وأداء عمل مراقب الحسابات. وقد تكون ضغوط الموعد النهائي ناجمة عن عوامل داخلية تتعلق بمراقب الحسابات أو مكتب التدقيق الذي يعمل فيه، أو تكون ناجمة عن عوامل خارجية كضغوط الموعد النهائي الذي يفرضه الزبون، أو جهات أخرى رسمية. (Margheim et al., 2005: 24&26)

ويرتبط مفهوم تأخير إصدار تقرير التدقيق من قبل مراقب الحسابات بضغوط وقت عملية التدقيق، ويمثل تأخير تقرير التدقيق (ARL) أحد المتغيرات التي يتم من خلاله تقييم كفاءة عملية التدقيق، ويعرف بشكل عام على أنه "الفترة بين نهاية السنة المالية للوحدة الاقتصادية وتاريخ تقرير التدقيق"، إذ يشير هذا التعريف إلى أن إدارة الوحدة الاقتصادية عند إعداد القوائم المالية ومراقبي الحسابات عند مراقبة وتدقيق أعمال الإدارة يلعبون دوراً حاسماً في تشكيل هذا التأخير. (Khlif & Achek, 2016: 342)

ويشير (الوكيل) إلى أن هذه المدة يمكن تقسيمها إلى فترتين زمنيتين، تتمثل الفترة الأولى في الفترة ما بين تاريخ انتهاء السنة المالية للوحدة الاقتصادية وحتى تاريخ اعتماد مراقب الحسابات للقوائم المالية وإصدار تقرير التدقيق، وهذه الفترة غالباً ما تعكس الوقت المطلوب لإنجاز مهام التدقيق، أي أن التأخير في هذه الفترة تقع مسؤوليته على مراقب الحسابات لأنها ترتبط بالفترة التي يقضيها مراقب الحسابات في عملية التدقيق ويكون هو المسؤول عنها لذلك عادةً ما تسمى بفترة تأخير التدقيق. في حين تمثل الفترة الثانية في الفترة ما بين تاريخ اعتماد مراقب الحسابات للقوائم المالية وإصدار تقرير التدقيق وحتى تاريخ نشر وإتاحة تلك القوائم المالية لمستخدميها، والتي تكون تلك الفترة من مسؤولية إدارة الوحدة الاقتصادية ويطلق عليها عادةً بالفترة البينية. ويمكن القول بأن الإدارة لا تستطيع التحكم بتلك الفترة في الواقع العملي لأن الأسواق المالية تطالب الوحدات الاقتصادية المدرجة فيها وتلزمهم بتسليم القوائم المالية مرفقاً بها تقرير التدقيق في أوقات محددة، وبالتالي فإن مسؤولية تأخير إصدار التقارير المالية تقع على عاتق مراقب الحسابات. (الوكيل، 2020: 21)

ويرى الباحث بأن المواعيد النهائية التي تحددها الجهات الرسمية كالأسواق المالية والسلطات الضريبية وغيرها من الجهات غالباً ما تلزم مراقبي الحسابات بالانتهاء من تدقيق القوائم المالية وإصدار تقرير التدقيق في الوقت المحدد دون وجود أي تأخير فيها، لذا فإن مراقبي الحسابات يتعرضون في هذه الحالة لضغوط وقت عملية التدقيق خاصةً إذا كانت مهمة التدقيق معقدة وتكتنفها العديد من الصعوبات.

ويضيف (صالح) بأن توقيت اصدار تقرير التدقيق يعد من العوامل المهمة المحددة لتوقيت اصدار القوائم المالية، اذ كلما تأخر مراقب الحسابات في اصدار تقريره كلما أدى ذلك الى التأخر في اصدار القوائم المالية، مما يؤدي الى الحاق الضرر بمستخدمي التقارير المالية نتيجة عدم قدرتهم على اتخاذ القرارات في الوقت المناسب، كما يعد مقياساً لفاعلية التدقيق، ويعكس الملاءمة والتمثيل الصادق للمعلومات الواردة في التقارير المالية للوحدات الاقتصادية (صالح، 2019: 313). وتزداد ضغوط وقت عملية التدقيق عندما يكون تاريخ نهاية السنة المالية لمعظم الوحدات الاقتصادية متشابهاً، اذ يواجه مراقب الحسابات في هذه الحالة تنفيذ الكثير من عمليات التدقيق في ظل قيود الوقت، وتزداد مهام التدقيق في مكاتب التدقيق، مما يؤدي الى طول الفترة اللازمة لتنفيذ اعمال التدقيق. وبصفة خاصة اذا كان تاريخ نهاية السنة المالية لمعظم الوحدات الاقتصادية على سبيل المثال هو نهاية شهر كانون الأول، أي 12/31 من كل عام، فان ذلك التاريخ يمثل ضغطاً موسم التدقيق بتنفيذ الكثير من اعمال التدقيق من قبل مراقبي الحسابات او مكاتب التدقيق، ويفرض ضغوطاً كبيرة على وقت عملية التدقيق وبالتالي توقيت اصدار تقرير التدقيق. (عبد الرحيم، 2019: 117)

ويرى الباحث بان انتهاء السنة المالية لجميع الوحدات الاقتصادية بتاريخ 12/31 من كل عام في البيئة المحلية، الى جانب قلة عدد مراقبي الحسابات مقارنةً بعدد الوحدات الاقتصادية العاملة في البيئة المحلية تفرض ضغوطاً كبيرة على وقت عملية التدقيق وانهاء اعمال التدقيق او اعداد الحسابات الختامية في وقتها المحدد، خاصةً عند اجراء تغييرات في أسس اعداد القوائم المالية لتلك الوحدات الاقتصادية على سبيل المثال عند تبني معايير (IFRSs-IASs).

2- ضغوط وقت عملية التدقيق في ظل تطبيق معايير الابلاغ المالي الدولية (IFRSs-IASs) :

بشكل عام هناك علاقة بين تنوع وتعقيد عمليات زبون التدقيق وبين الوقت اللازم لانتهاء من عملية التدقيق، فكلما كانت عمليات زبون التدقيق متنوعة ومعقدة، أثر ذلك في طول الفترة اللازمة لانتهاء من عملية التدقيق، لان مراقب الحسابات يستغرق وقتاً أطول في فحص القوائم المالية، لأنه يعتمد على المزيد من الإجراءات والاختبارات للتأكد من مدى صدق وعدالة القوائم المالية، الامر الذي يستلزم وقتاً أطول لانتهاء من عملية التدقيق، واعداد تقرير التدقيق (صالح، 2019: 333). فمن منظور إدارات الوحدات الاقتصادية، يولد الانتقال الى معايير (IFRSs-IASs) تعديلاً في النماذج التقليدية لإعداد التقارير المالية التي تستخدمها تلك الوحدات الاقتصادية، وتتطلب عملية تكيف من قبل الإدارة من حيث عرض المعلومات المالية وتطبيق معايير المحاسبة الجديدة، وهذا يعني ان اعتماد معايير (IFRSs-IASs) يزيد من تأخيرات الإدارة في تقديم القوائم المالية الى مراقبي الحسابات. اما من منظور مراقبي الحسابات فان تطبيق معايير (IFRSs-IASs) يرتبط بمزيد من مخاطر التدقيق بسبب تبني مجلس معايير المحاسبة الدولية نهجاً قائماً على المبادئ عند وضع تلك المعايير، مما يعني انه يتعين على مراقبي الحسابات التعامل مع الاحكام الإدارية المتزايدة من حيث قواعد الاعتراف والقياس والافصاح عند اجراء مهمة التدقيق الخاصة بهم، وهذا يؤدي الى تأخيرات مطولة في عملية التدقيق بعد الاعتماد على معايير

(IFRSs-IASs). باختصار، يؤثر تطبيق معايير (IFRSs-IASs) في تأخير الإدارة عند اعداد القوائم المالية، وتأخير مراقبي الحسابات عند تدقيقها، مما يترجم الى تأخر مطول في تقرير التدقيق. (Khelif & Achek, 2016: 343)

ويشير Dodzi الى ان ادخال أنظمة وقواعد جديدة او اجراء تغييرات كبيرة في اللوائح او المعايير المطبقة في حالة عدم وجود انفاذ صارم يمكن ان يطيل الوقت الذي يقضيه مراقب الحسابات في تنفيذ ارتباطات التدقيق، وبالتالي يؤدي ذلك الى تأخير كبير في اصدار تقرير التدقيق، فعلى سبيل المثال كشفت بعض الدراسات ان هناك تأخيراً كبيراً في اصدار تقرير التدقيق بين الوحدات الاقتصادية الماليزية المدرجة بعد تطبيقها لمعايير (IFRSs-IASs)، حيث بلغ متوسط تأخير التدقيق 100 يوم لتلك الوحدات، وبالمثل فان الوحدات الاقتصادية الكورية المدرجة وبعد تطبيقها لتلك المعايير ازداد فيها الوقت المستغرق من قبل مراقبي الحسابات لإكمال ارتباطات التدقيق، مما يعني ان الوقت اللازم لأداء عملية التدقيق وتوقيت اصدار التدقيق يتأثران بشدة باعتماد معايير (IFRSs-IASs) (Dodzi, 2015: 41). وفي السياق نفسه كشفت دراسات أخرى أيضاً عن وجود علاقة إيجابية بين تبني معايير (IFRSs-IASs) وازدياد الوقت اللازم لتنفيذ مهام التدقيق وتأخير اصدار التقرير للوحدات الاقتصادية الاسبانية، كما أن الوحدات الاقتصادية في نيوزيلاندا والصين ونيجيريا شهدت أيضاً تلك الضغوطات في الوقت وتأخير اصدار تقرير التدقيق بعد تبنيها لتلك المعايير بسبب تعقيد العمليات والسماح بمزيد من الحكم الشخصي والاعتماد الأكثر على القيم العادلة والمعلومات المستقبلية، بالإضافة الى العوائق التي تتضمنها تلك المعايير في صعوبة الالتزام بمتطلبات التقرير والافصاح الأكثر تفصيلاً، الامر الذي يتطلب من مراقبي الحسابات ساعات عمل إضافية لإكمال عملية التدقيق (عبد الرحيم، 2019: 108). ومن ناحية أخرى نظراً لحدثة معايير (IFRSs-IASs) بالنسبة لمراقبي الحسابات، ووجود بعض من المعايير تحتوي على تفاصيل اكثر من المعايير المحلية، كما ان هناك معايير قد تطبق لأول مرة ولا يوجد لها مقابل في البيئة المحلية، لذا فان الامر يتطلب وقتاً كبيراً للقيام بتدقيقها وذلك بسبب تعقيد اعمال التدقيق، الامر الذي يؤدي الى التعرض لضغوط وقت عملية التدقيق وبالتالي تأخير تقرير التدقيق. (غنيم، 2019: 568)

ويرى الباحث بان ضغوط وقت عملية التدقيق وبالتالي تأخير اصدار تقرير التدقيق في ظل تطبيق معايير (IFRSs-IASs) قد تؤدي بمراقبي الحسابات الى الانخفاض في مستوى أدائهم ودقة احكامهم وبالتالي الانخفاض في جودة التدقيق، خاصةً عندما تكون هناك جهات معينة تطالبهم باستكمال مهام التدقيق وإصدار التقرير في الوقت المحدد دون أي تأخير وخاصةً في بيئة الإقليم.

4-2-3- اتعاب التدقيق :

1- مفهوم اتعاب التدقيق (Audit Fees) :

تعد خدمة تدقيق الحسابات من اهم الخدمات التي يقدمها مراقب الحسابات للوحدات الاقتصادية التي تنفصل فيها الملكية عن الإدارة، اذ يتم تدقيق قوائمها المالية بغرض إضفاء الثقة عليها عن طريق اعداد تقرير الذي يعكس رأي مراقب

الحسابات عن مدى عدالة وصدق القوائم المالية للوحدة الاقتصادية محل التدقيق، ويحصل مراقب الحسابات مقابل تقديمه لخدمات التدقيق على مقابل وهو ما يطلق عليه بأتعاب التدقيق. (حسن، 2017: 60)

وتشير اتعاب التدقيق الى المكافأة الاقتصادية التي يحصل عليها مراقب الحسابات جراء تقديمه لخدمات التدقيق، كما وانها تمثل تكاليف الوكالة وفقاً لبعض المعايير. وتتضمن اتعاب التدقيق التكلفة الاجمالية للتدقيق من خلال اعمال التدقيق الشاملة، والتعويض لمخاطر التدقيق التي يواجهها مراقب الحسابات، والربح الذي يطلبه. وان اتعاب التدقيق لا تؤثر في جودة التدقيق فحسب، بل تؤثر ايضاً على تطور مكاتب التدقيق ومهنة تدقيق الحسابات بشكل عام، لذلك نجد ان اتعاب التدقيق هي دائماً محور الدراسة لدى الباحثين سواء محلياً او دولياً. (Liu, 2017: 52)

وتعرف اتعاب التدقيق بأنها "المبالغ او الأجر التي يتقاضاها مراقب الحسابات نظير قيامه بعملية التدقيق لحسابات وحدة اقتصادية معينة، اذ يتم تحديد الاتعاب بموجب الاتفاق الذي يتم بين الوحدة الاقتصادية محل الفحص وبين مراقب الحسابات وفقاً للزمن الذي ستستغرقه عملية التدقيق ونوع الخدمة المطلوبة وحجم العمليات". (الحمامي، 2018: 81) كما وعرفت هيئة الأوراق المالية والبورصات (SEC) اتعاب التدقيق بأنها "الاتعاب المدفوعة لعمليات التدقيق والفحص السنوية للقوائم المالية لآخر سنة مالية منتهية". كما وتعرف ايضاً بأنها "المبالغ المدفوعة/مستحقة الدفع لمراقب الحسابات، مقابل خدمات التدقيق المقدمة الى الجهة الخاضعة للتدقيق" (Afesha, 2015: 162). وعادةً ما تتم مراعاة بعض الأمور عند الاتفاق على اتعاب التدقيق التي يتقاضاها مراقب الحسابات من الزبون، وتشمل هذه الأمور الآتي: (أبو هديب، 2017: 15)

- 1- تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق، والوقت اللازم لإتمام عملية التدقيق، وعدد المدققين او المساعدين الذين سيقومون بعملية التدقيق.
- 2- حجم الوحدة الاقتصادية محل التدقيق، ومدى تعقيد عملياتها، ومدى وجود صعوبات في تنفيذ عملية التدقيق.
- 3- قدرة الوحدة الاقتصادية محل التدقيق على تسديد الاتعاب المتفق عليها وسمعتها، ونوع القطاع الذي تعمل ضمنه، ومدى احتوائها على كفاءات متخصصة وخبرات.
- 4- حجم مكتب التدقيق وسمعته، وعدد التقارير المطلوبة من مراقب الحسابات.

2- اشكال اتعاب التدقيق :

يتم تحديد اتعاب التدقيق بالاتفاق بين مكتب التدقيق او مراقب الحسابات وبين الزبون، وتتفاوت هذه الاتعاب التي يتقاضاها مراقبو الحسابات من عملائهم اعتماداً على طبيعة الاتفاق المبرم بين الطرفين ووفقاً للشكل الذي تأخذه تلك الاتعاب وكالاتي :

أ- **الاتعاب الثابتة** : وهي المبالغ الثابتة التي يتم تحديدها مسبقاً وتكون غير قابلة للزيادة، ولكن يجب ان تكون هذه الاتعاب متناسبة مع الوقت والجهد المبذول لإنجاز عملية التدقيق، وعدد الموظفين، وقدرة الزبون على دفع تلك الاتعاب. (نمور، 2017: 49)

ب- **الاتعاب المتغيرة** : ويتم تحديدها من قبل مراقب الحسابات بالاعتماد على الوقت المستغرق في عملية التدقيق والجهد التي سوف يبذلها لإتمام عملية التدقيق، ويعتمد تحديد الاجر اما على عدد ساعات العمل اليومية التي تستغرقها عملية التدقيق، او على أساس كل يوم عمل يستغرق في عملية التدقيق. (التكريتي والمشاغبة، 2017: 389)

ت- **الاتعاب الشرطية** : تعتمد هذه الاتعاب في تحديد قيمتها والحصول عليها على تحقق شرط مستقبلي، مثلاً تكون على شكل نسبة مئوية من صافي الدخل المتحقق، او المنافع والنتائج التي تعود على الزبون من عملية التدقيق، مثلاً تكون على شكل نسبة مئوية من قيمة المنفعة العائدة للزبون، وعليه تعد هذه الاتعاب مخالفة لآداب مهنة تدقيق الحسابات، فقد تؤدي الى تهديد الموضوعية والاستقلالية لدى مراقبي الحسابات. (منصور، 2013: 34)

وفيما يخص تحديد اتعاب التدقيق في العراق، فانه تم توضيحها في المواد (31-35) في قواعد السلوك المهني في الباب الرابع منه والذي جاء تحت عنوان "أجور الاتعاب" (رمو وبامرني، 2018: 7). اما في إقليم كردستان / العراق فان مكاتب التدقيق العاملة في الإقليم تلتزم بالتعليمات الصادرة عن الجمعية العلمية للمحاسبين القانونيين في الإقليم، والتي تعتمد على اسلوب النقاط ولكل وحدة اقتصادية محل التدقيق وبحسب نوعها لتحديد تلك الاتعاب.

ويرى الباحث بأنه في البيئة المحلية لا يتم الاخذ بنظر الاعتبار بعض الأمور التي يجب مراعاتها عند تحديد اتعاب التدقيق والتي تم التطرق اليها اعلاه، لاسيما مدى تعقيد عمليات الوحدة الاقتصادية محل التدقيق ومدى صعوبة تنفيذ عملية التدقيق لتلك الوحدة، وانما يتم الاعتماد فقط على عدد النقاط للوحدة الاقتصادية محل التدقيق كأساس لتحديد اتعاب التدقيق، ويعد هذا قصور في الأسلوب الحالي والمعتمد في تحديد اتعاب مراقبي الحسابات، والذي يؤدي الى عدم حصولهم على ما يستحقونه من اتعاب فعلية تتناسب ونطاق عملية التدقيق وحجمها ودرجة التعقيد المصاحبة لها.

3- اتعاب التدقيق في ظل تطبيق معايير الابلاغ المالي الدولية (IFRSs-IASs) :

يرتبط تطبيق معايير (IFRSs-IASs) بزيادة تكاليف عملية التدقيق، لأنها تتطلب من مراقب الحسابات قضاء المزيد من الساعات في تدقيق القوائم المالية المعدة على أساس تلك المعايير، ويعود السبب في ذلك الى ان تلك المعايير هي اكثر شمولاً من المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً محلية، وسيحتاج مراقب الحسابات فيما يتعلق بهذا الى قضاء المزيد من الوقت والموارد لاكتساب المعرفة حول تلك المعايير المعمول بها، من اجل معرفة ما اذا كانت الوحدة الاقتصادية قد اعتمدت عليها بشكل صحيح، كما وسيحتاج ايضاً الى تحديد مقدار الجهد المطلوب على شكل عينات ومقابلات وتقنيات التدقيق الأخرى للوصول الى مستوى مقبول من مخاطر التحريفات الجوهرية في القوائم المالية (Ribbing & Sandersson,

14: 2021). ويرى (غنيم) بان الزام الوحدات الاقتصادية بتطبيق معايير (IFRSs-IASs) يؤدي الى زيادة التكاليف داخل مكاتب التدقيق، نتيجة قيام تلك المكاتب بتدريب وتطوير الموظفين والعاملين فيها على تلك المعايير من جهة، والقيام باستخدام آليات جديدة من جهة أخرى لمواكبة ذلك الالزام في التطبيق، والوفاء بمتطلبات تنظيم المهنة، الامر الذي يؤدي الى زيادة اتعاب التدقيق. ويعود السبب في زيادة تكاليف التدقيق داخل مكاتب التدقيق الى ان بعض تلك المعايير اعدت بحيث تحتوي على اكثر من خيار محاسبي للتطبيق لتناسب ظروف اغلب الدول، وعلى ذلك فان الاختيار من بين تلك الخيارات وتدقيقها يتطلب خبرة مهنية عالية قد تؤثر على تكاليف عملية التدقيق. لذا فان قرار تطبيق معايير (IFRSs-IASs) يعد نقلة نوعية في عملية التدقيق لكل الأطراف، ويسهم في رفع تكاليف عملية التدقيق ما يقارب (30٪) مقارنةً بقبل تطبيق تلك المعايير (غنيم، 2019: 567). كما ويشير Ajekwe et al. الى ان الزام الوحدات الاقتصادية بتطبيق معايير (IFRSs-IASs) يؤدي الى تحمل مراقبي الحسابات تدريباً اضافياً وتكاليف أخرى ليصبحوا على دراية بالمعايير الجديدة ومطلعين عليها حتى يتمكنوا من تقييم تنفيذها بالشكل الصحيح. بالإضافة الى ذلك، كما افاد مجلس الاشراف المحاسبي على الشركات العامة (PCAOB)، أنشأت بعض شبكات التدقيق العالمية مكاتب عالمية للتشاور بشأن قضايا معايير (IFRSs-IASs) وتنفيذها مع الشركات التابعة، وهذا يخلق ايضاً تكاليف كبيرة لمكاتب التدقيق، لذلك من المرجح ان يزيد مراقبو الحسابات من اتعاب التدقيق الناتجة عن اعتماد معايير (IFRSs-IASs) لاسترداد استثماراتهم المتزايدة في موارد تدقيق تلك المعايير (Ajekwe et al., 2017: 79). وبشكل عام يمكن توضيح اسباب الزيادة في تكاليف عملية التدقيق الناتجة عن تطبيق معايير (IFRSs-IASs) والتي تؤدي الى الزيادة في اتعاب التدقيق من خلال الآتي :

(حسين، 2015: 101)

- 1- تتطلب معايير (IFRSs-IASs) تكاليف عالية متمثلة بتكاليف الاستعانة بمكاتب تدقيق ذات خبرة عالمية، كما وان تكاليف الحكم المهني السليم الذي تتطلبه تلك المعايير مرتفعة بارتفاع مقدار الخبرة اللازمة لمراقبي الحسابات.
- 2- في ظل معايير (IFRSs-IASs) يتزايد مستوى تعقيد زبون التدقيق، مما يؤدي الى زيادة الجهد المبذول من قبل مراقبي الحسابات، والذي ينعكس في اتعاب التدقيق العالية.
- 3- تتسم معايير (IFRSs-IASs) بانها فكرية بدرجة عالية، وتتركز على المبادئ، وتنتج تقارير القيمة العادلة بشكل متزايد، كل ذلك يتطلب من مراقب الحسابات زيادة الجهود المبذولة، وبالتالي زيادة اتعابه.
- 4- تتطلب معايير (IFRSs-IASs) تقديم خدمات تدقيقية متنوعة الى الزبائن من اجل فهم الآثار الشاملة المترتبة على تطبيقها، وحتى تتوافر لمراقبي الحسابات الموارد اللازمة المرتبطة بتلك المعايير ويكونوا على قدر اكبر للإمداد بخدمات تدقيق افضل، يقومون بطلب اتعاب تدقيق اعلى.

5- يواجه مراقبي الحسابات المزيد من المخاطر اثناء تجهيزهم لعملية التدقيق عند اتباع معايير (IFRSs-IASs) الجديدة، لانهم ينظرون الى ان التحول لتلك المعايير يشتمل على مستوى كبير من الخطر، وبالتالي يطالبون بمستوى مرتفع من الاتعاب.

6- يقوم مراقب الحسابات برفع اتعاب التدقيق في ظل معايير (IFRSs-IASs) للحصول على احتياطي يواجه به مصروفات التقاضي المتوقعة، لان تلك المعايير تتسبب في زيادة مخاطر التقاضي وبالتالي التعويضات لدى مراقبي الحسابات نتيجة عدم قدرتهم على الاعتماد على قواعد راسخة للدفاع عن انفسهم، بسبب اعتماد تلك المعايير على المبادئ والمزيد من الحكم المهني.

7- في ظل معايير (IFRSs-IASs) تفرض مكاتب التدقيق على مراقبي الحسابات العاملين فيها بتلقي المزيد من التأهيل والتعليم المهني المستمر فيما يتعلق بتلك المعايير، كما تقوم الجهات المنظمة لمهنة تدقيق الحسابات بالتأكد من توفر الخبرة اللازمة لدى جميع المدققين الخارجيين حتى تتمكن من السماح لهم بالعمل في ظروف عالية الخطورة وعالية الضغوط، مما يؤدي ذلك بمراقب الحسابات العمل على تحسين من تأهيله العلمي والعملية بشكل مستمر، ويتطلب ذلك المزيد من الوقت والجهد منه، والذي ينعكس في اتعابه.

8- تفرض متطلبات تطبيق معايير (IFRSs-IASs) المتعلقة بالدفع على أساس الأسهم، وصفقات الأدوات المالية المعقدة، وارصدة شهرة المحل والارصدة غير الملموسة الأخرى اكبر المشاكل بالنسبة لمراقبي الحسابات مع الوحدات الاقتصادية الملزمة بتطبيقها، اذ ينظر اليها من قبل مراقبي الحسابات بأنها تشمل على مخاطر كبيرة وتتطلب جهداً وخبرة اكبر لضمان الامتثال لها، مما تتسبب في تكاليف تدقيق اكبر واتعاب تدقيق اعلى.

ان تطبيق معايير (IFRSs-IASs) يعمل على زيادة اتعاب التدقيق بمستوى مرتفع في كل من سنة التبيني والسنوات اللاحقة، ولكن يمكن التأكيد على ان اتعاب التدقيق تكون اعلى في السنة الأولى لعملية التبيني منها في السنوات اللاحقة، ويعود ذلك الى الأسباب الآتية : (حسين، 2015: 105)

1- يزداد تعقيد عملية التدقيق في سنة التبيني المبدئية لان الامر يتطلب جهداً ووقتاً اكثر من مراقبي الحسابات لإمامهم بالعلم والمعرفة بقواعد معايير (IFRSs-IASs) الجديدة، ويصبح ذلك اقل بعد السنة الأولى من تبيني تلك المعايير بسبب تحسن درايتهم بتنفيذ تلك المعايير في السنوات اللاحقة لسنة التبيني.

2- في السنة الأولى لتبني معايير (IFRSs-IASs)، تكون الوحدات الاقتصادية مطالبة بتطبيق تلك المعايير بأثر رجعي على سنة واحدة سابقة قبل تبيني تلك المعايير لغرض اعداد القوائم المالية المقارنة وفقاً لمتطلبات معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 1) "تبيني معايير الإبلاغ المالي الدولية لأول مرة"، لذا فان قيام مراقبي الحسابات بتدقيق هذه البيانات المكررة يعمل على زيادة تكاليف عملية التدقيق وبالتالي زيادة اتعابهم.

3- في السنة الأولى لتبني معايير (IFRSs-IASs) واعداد التقارير المالية لأول مرة وفقاً لتلك المعايير، تقوم مكاتب التدقيق بزيادة اتعابها المتعلقة بالخدمات الأخرى بخلاف التدقيق التي تحتاج لها الوحدات الاقتصادية من اجل التحول السليم الى تلك المعايير الجديدة.

4- وهناك تكاليف أخرى تنشأ جراء التحول الى تطبيق معايير (IFRSs-IASs) والتي تحدث غالباً مرة واحدة عند تبني هذه المعايير، مثل تدريب وتطوير رأس المال البشري، والتعديلات على كتيبات التدقيق المحددة، والارشادات والتوجيهات الإجرائية المحددة، وتحديث نماذج القوائم المالية وغيرها من التكاليف.

ويشير Lin & Yen الى ان تبني معايير (IFRSs-IASs) في بعض الدول أدى الى ارتفاع اتعاب التدقيق التي تتقاضاها مكاتب التدقيق مقابل خدمات التدقيق التي تقدمها، على سبيل المثال ارتفعت اتعاب التدقيق في مكاتب التدقيق بعد تبني نيوزيلاندا لتلك المعايير في سنة التبني، والسنوات اللاحقة لسنة التبني. كما ازدادت اتعاب التدقيق للوحدات الاقتصادية المدرجة في فنلندا بعد تبنيها لمعايير (IFRSs-IASs) بسبب فرض مكاتب التدقيق اتعاب اعلى للتعويض عن التعقيد المتزايد للتحول الى تلك المعايير. وكان هناك ارتفاع في اتعاب التدقيق ايضاً للوحدات الاقتصادية المدرجة في استراليا، وان الزيادة في اتعاب التدقيق تحملتها الوحدات الاقتصادية الأصغر مقارنةً بالوحدات الاقتصادية الكبيرة، الامر الذي يتعارض مع الادعاءات التي عادةً ما تقول بأن الوحدات الاقتصادية الصغيرة اقل عرضة للتأثر بالتحول الى معايير (IFRSs-IASs). اما في الصين فقد أدى الانتقال الى معايير (IFRSs-IASs) الى زيادة مستوى تعقيد التدقيق، اذ تم اجراء العديد من التنقيحات الرئيسة على معايير المحاسبة الصينية وإدخال العديد من البنود الجديدة في القوائم المالية، الامر الذي أدى الى انفاق المزيد من التكاليف والجهود من قبل مراقبي الحسابات لتدقيق القوائم المالية المعدة وفقاً لتلك المعايير، وبالتالي فرض اتعاب تدقيق اعلى لتعويض تلك التكاليف ومخاطر التقاضي الناتجة عن تطبيقها (Lin & Yen, 2010: 6). ويضيف (الحمادي) الى ذلك بعض الدراسات التي تحققت من ارتفاع اتعاب التدقيق بعد تبني معايير (IFRSs-IASs)، اذ وجدت تلك الدراسات بأن اتعاب التدقيق ازدادت للوحدات الاقتصادية الصناعية المدرجة في الاردن بشكل ملحوظ خلال فترة التوافق مع معايير (IFRSs-IASs)، وان خبرة مراقب الحسابات بها لعبت دور مهم في تحديد اتعاب التدقيق. وفي مصر ازدادت اتعاب التدقيق التي يتقاضاها مراقبي الحسابات بعد تبني معايير (IFRSs-IASs) نتيجة زيادة المخاطر الناتجة عن تطبيق تلك المعايير وزيادة تعقيد عملية التدقيق. اما في المملكة العربية السعودية فان تطبيق تلك المعايير قد زاد من تكاليف عملية التدقيق مما أدى ايضاً الى ارتفاع اتعاب التدقيق، ويعود سبب الارتفاع هذا الى احتوائها على متطلبات اكثر للعرض والافصاح، واعتمادها على المبادئ والحكم المهني. (الحمادي، 2018: 92&104)

واخيراً بعدما تم توضيح آثار التبني الالزامي لمعايير (IFRSs-IASs) في عملية تدقيق الحسابات في هذا الفصل بالتفصيل، سيتناول الفصل اللاحق التدقيق غير المنتظم وممارساته في ظل ضغوط معايير (IFRSs-IASs) على عملية تدقيق الحسابات.

الفصل الرابع

التدقيق غير المنتظم في ظل الضغوط على عملية تدقيق الحسابات

المبحث الأول : ماهية التدقيق غير المنتظم

المبحث الثاني : ممارسات التدقيق غير المنتظم في ظل ضغوط (IFRSs-IASs) على
عملية تدقيق الحسابات

المبحث الاول

ماهية التدقيق غير المنتظم

مع ازدياد حجم الانهيارات الاقتصادية والفضائح المالية والأزمات، وافلاس العديد من الوحدات الاقتصادية العملاقة في العديد من الأسواق العالمية، ازداد استياء المجتمع المالي من مهنة المحاسبة ومعاييرها، وايضاً من مهنة تدقيق الحسابات كمهنة مستقلة ومحيدة بين الأطراف المستفيدة من خدماتها. وقد بدأت الاعتراضات تتزايد حول دور مهنة تدقيق الحسابات في تدقيق القوائم المالية وابداء الرأي الفني الحايذ حولها، كما ودفعت الشكوك حول موثوقية وموضوعية المهنة بالباحثين والأطراف الأخرى المهتمين بشأنها الى تقييم مدى مسؤوليتها عن الازمات والانهيارات المالية عن طريق تحليل ودراسة الاساليب المتبعة من قبل مكاتب التدقيق ومراقبي الحسابات للوقوف على الأسباب الحقيقية التي تؤدي الى الانهيارات المالية وإعادة الثقة بها. لذا فان المبحث الحالي سيركز على تلك الأساليب التي تتبعها مكاتب التدقيق ومراقبو الحسابات والتي تتمثل بالانحراف او الخروج عن الهدف الاساسي لمهنة تدقيق الحسابات او الخروج عن نمطها المتعارف عليه بتقديم تقارير تدقيق موثوقة ومحيدة، والتي اطلق عليها لاحقاً ما يسمى بالتدقيق غير المنتظم.

1-1-4 مفهوم التدقيق غير المنتظم :

تشير العملية غير المنتظمة الى تلك العملية التي يختلف تنفيذها عما هو مخطط لها او كما يجب ان يتم تنفيذها (محمود، 2014: 69). ومن المعلوم بأن عملية التدقيق هي عملية منهجية ومنتظمة، ويعود السبب في ذلك انها يتم تنفيذها وفقاً لمعايير التدقيق المتعارف عليها والمعايير الدولية للتدقيق، غير ان التطورات التي حدثت في بيئة الاعمال المعاصرة أدت الى وجود العديد من الضغوط على مراقبي الحسابات ومكاتب التدقيق التي يعملون فيها، في ممارستهم لمهام تدقيق الحسابات، وهذا قد يدفعهم نحو القيام بعمليات وسلوكيات غير منتظمة، والخروج عما هو مخطط له. (بسالي، 2012: 14)

وتستدل التفسيرات التقليدية للتدقيق غير المنتظم على قبول الصورة الذاتية للمهنة بأن التدقيق المنتظم هو السائد عادةً، لأن مراقبي الحسابات يتصرفون بحيادية بغض النظر عن الاهتمامات التجارية. فمن الناحية الضمنية، فان منهجية التدقيق محايدة من الناحية الفنية، مما يسمح لمراقبي الحسابات باكتشاف أي أخطاء او مخالفات أخرى من شأنها ان تؤدي الى تحريفات في المركز المالي للوحدة الاقتصادية محل التدقيق. لذا فان عمليات التدقيق المنتظمة تتحقق عندما تنظم مكاتب التدقيق مواردها بشكل متماثل مع تقنيات التدقيق، عن طريق تخصيص وقت مثالي للتدقيق، وتوزيع مهام التدقيق بمسؤوليات مختلفة وحسب مؤهلات وخبرات القائمين بعملية التدقيق (Lee, 2002: 316). كما ان المعنى الضمني للتدقيق المنتظم يدل على التزام وتقييد مراقب الحسابات بإجراءات التدقيق المحددة، وان أي سلوك من قبل مراقب الحسابات يؤدي الى خروج عملية التدقيق عن المسار النمطي لها يقود الى ما يعرف "بالتدقيق غير المنتظم". (مبارك، 2012: 18)

تواجه مهنة تدقيق الحسابات كغيرها من المهن الأخرى ضغوطات كثيرة، بعضها تتعلق بأساليب العمل وتنفيذ مهمة التدقيق وأخرى تتعلق بمراقبي الحسابات انفسهم، ونتيجة لهذه الضغوط والعيوب في مهنة تدقيق الحسابات ظهر مصطلح التدقيق غير المنتظم "Irregular Auditing". ويعني عدم انتظام التدقيق انه عندما ترتفع تكاليف عمليات التدقيق، وتزداد الضغوط على مراقبي الحسابات، يتم تقصير الوقت المخصص لإجراء عملية التدقيق وتقليله الى ما دون المستوى المناسب، أي يقوم مراقب الحسابات بالاستعجال في تطبيق إجراءات التدقيق لالانتهاء من عملية التدقيق بشكل سريع دون إعطاء الوقت الكافي لكل اجراء لتطبيقه بالشكل المطلوب، وقد تؤثر هذه الممارسات في نتائج عملية التدقيق وجودة التقارير المالية التي يفترض ان تصل هذه التقارير الى المستفيدين بمصدقية عالية بحيث يمكن الاعتماد عليها في عملية اتخاذ القرارات.

(Alkhazaleh & Marei, 2021: 2)

ويشكل التدقيق غير المنتظم احد التحديات التي تواجه مهنة تدقيق الحسابات نتيجة ما يحدثه من آثار في دور مراقب الحسابات الخارجي كشخص مهني مستقل يعمل على تقديم رأي في محايد حول مدى عدالة عرض القوائم المالية، بما يتضمن ذلك دوره في تقليل عدم تماثل المعلومات بين إدارة الوحدة الاقتصادية والأطراف الأخرى ذات الصلة بالوحدة الاقتصادية التي ليس لديها قدرة الوصول الى البيانات والمعلومات التي تبين الأداء الاقتصادي الحقيقي للوحدة الاقتصادية، بما يتضمن ذلك دور التدقيق في حماية المستثمرين وحملة الأسهم (عوض، 2008: 17). وتجدر الإشارة هنا الى ان التدقيق غير المنتظم بصفة عامة، يعد بالطبع سلوكاً غير مرغوب فيه، وذلك طبقاً لقواعد السلوك وآداب الممارسة المهنية، وطبقاً لمعايير التدقيق وميثاق السلوك الأخلاقي للمهنة، بما يترتب عليه ابداء الرأي واعداد التقرير النهائي لعملية التدقيق بالاعتماد على ادلة اثبات غير مناسبة، مما يؤدي الى تحمل مراقب الحسابات او مكتب التدقيق لمخاطر كبيرة جراء ذلك. (بسالي، 2012: 15)

ويشير مصطلح التدقيق غير المنتظم الى العديد من الممارسات التي تخل بالقواعد والمعايير الأساسية لمهنة تدقيق الحسابات، اذ يشير المصطلح في البحث الاكاديمي الى مجموعة من الممارسات التي تتم من قبل بعض المستويات في مكاتب التدقيق او من قبل مراقبي الحسابات تتضمن خدلاً وظيفياً عن قواعد السلوك النمطي المتعارف عليه، في ضوء عدد من المتغيرات الداخلية والخارجية بعضها يخص مكاتب التدقيق وبعضها يخص البيئة التي تعمل فيها تلك المكاتب، ويؤدي هذا السلوك الى نتائج سلبية جوهرية تؤثر في مخرجات عملية التدقيق، وبالتالي على مصداقية المعلومات الواردة في التقارير المالية، والقرارات التي يتم اتخاذها بناءً على أساسها. (قريفة، 2014: 108)

وهناك عدد من التعاريف التي قدمت لمفهوم التدقيق غير المنتظم، اذ يعرفه (محمود) على انه "قيام المدقق المسؤول او مساعديه او المدقق الشريك اثناء مراحل التدقيق بتصرفات سواء متعمدة او غير متعمدة تخرج عن متطلبات رقابة الجودة ومتطلبات السلوك المهني السليم متمثلة في تخفيض إجراءات التدقيق او القيام بأداء مهمة او مهام معينة بشكل ناقص او بمستوى اقل من الجودة المطلوبة، وذلك لأسباب معينة، مما يترتب عليها اصدار تقرير التدقيق لا يعبر عن واقع اعداد القوائم

المالية وانخفاض ثقة مستخدميه" (محمود، 2014: 69). اما (مسواك) فيعرفه على انه "عبارة عن مجموعة من الممارسات من قبل فريق التدقيق التي تخل بالمعايير المهنية لتدقيق الحسابات بسبب غياب الرقابة على جودتها، مما يؤدي الى الاعتماد على ادلة اثبات غير كافية عند اصدار رأي التدقيق حول القوائم المالية، وبالتالي لحاق الضرر بمستخدمي التقارير المالية" (مسواك، 2020: 226). ويعرف التدقيق غير المنتظم ايضاً بأنه "التنفيذ السيء لإجراءات التدقيق التي تقلل من مستوى ادلة الاثبات التي يتم جمعها في عملية التدقيق، بحيث تكون الأدلة التي يتم جمعها غير موثوقة، او خاطئة، او غير كافية من الناحية الكمية او النوعية" (Kautsar, 2016: 90). ويمكن تعريف التدقيق غير المنتظم من الناحية المفاهيمية على انه "أي تصرف او عمل من جانب مراقب الحسابات يمكن ان يؤثر سلباً في جودة التدقيق". كما ويعرف التدقيق غير المنتظم من الناحية العملية على انه "جميع تلك السلوكيات المخالفة او المهملة المعتمدة من قبل مراقبي الحسابات خلال مرحلة اختبارات التدقيق، والتي تضر بالعرض من عملية التدقيق، وبالتالي تزيد من حدوث الفشل في عملية التدقيق". (Khan, 2017: 25)

ويرى الباحث بان التدقيق غير المنتظم هو قيام مراقب الحسابات بالخروج عن نمط العمل المتعارف عليه وفقاً لمعايير التدقيق التي تحكم المهنة، وعدم بذله للعناية المهنية الواجبة عند تطبيق إجراءات التدقيق وعند جمعه لأدلة وقرائن الاثبات، نتيجة تعرضه لمجموعة من الضغوط التي قد تؤدي به الى الوصول الى استنتاجات غير سليمة حول نتائج عملية التدقيق، مما تؤثر سلباً في جودة الرأي الذي يبديه في تقريره، وجودة العملية التدقيقية بأكملها.

وقد اجري مسح على شركات التدقيق الكبرى، واكد هذا المسح وجود مخاوف التدقيق غير المنتظم، اذ اعترف حوالي (89%) من المشاركين في هذا المسح على قيامهم بشكل او بآخر بممارسات او سلوك من سلوكيات التدقيق غير المنتظم المنخفض من جودة العملية التدقيقية، كالإنهاء السابق لأوانه لعملية التدقيق قبل اكتمال جمع كافة الأدلة والقرائن، او قبل اجراء كافة الفحوصات الضرورية لإتمام عملية التدقيق (رمضان، 2015: 20). وتبين الدراسات الميدانية بان سلوكيات التدقيق غير المنتظم تنتشر بشكل رئيسي في مكاتب التدقيق الصغيرة، كما وانها تنتشر بين صغار الموظفين Junior Staff (أي مساعدين المدققين الذين يؤدون اعمال التدقيق التفصيلية)، كما وتبين هذه الدراسات بان هذه الفئات يقدمون تبريرات وأسباب عامة في الممارسة للقيام بممارسات التدقيق غير المنتظم، ومن بين اهم تلك الأسباب ان بعض خطوات التدقيق غير ضرورية او غير جوهرية لأدائها في حين انها ضرورية في الحقيقة، اضافة الى القيود المفروضة من قبل الزبون لإنهاء عملية التدقيق في وقت محدد، والنزعة نحو القبول السريع للتفسيرات التي يقدمها الزبون حتى لو كانت تفسيرات ضعيفة، والاشراف غير الكافي على عمليات التدقيق، او اعتقاد مراقبي الحسابات ان العمل الذي انجزوه مسبقاً يعتبر كافياً، او عند عدم وجود مخاطر مرتفعة للأخطاء المادية، او تخفيض العمل ليصبح اقل من المعقول بشكل طبيعي، او الفشل في الوصول الى البنود التي تكون في موضع شك، او الفحص السطحي لمستندات او وثائق الزبون، كما وان التباطؤ والتكاسل والضجر يعدان من العوامل التي تؤدي الى التدقيق غير المنتظم. (عوض، 2008: 21)

ويرى (محمد) بأنه يتوقف دليل حدوث التدقيق غير المنتظم من عدم حدوثه في مكاتب التدقيق او من قبل مراقبي الحسابات على إمكانية إعادة أداء اختبارات التدقيق. وعلى الرغم من ان الشكوك قد تنشأ بغياب الأخطاء المكتشفة او الأوقات القصيرة غير الملازمة في أداء اختبارات التدقيق، الا انه قد يعتمد بعض من مراقبي الحسابات على رفض إعادة أداء العمل حتى لو كان سيتم اكتشافه ووضع تحت مظلة التدقيق غير المنتظم، اذ تشير المناقشات مع المتخصصين في مكاتب التدقيق بأن إعادة العمل واكتشاف حدوث التدقيق غير المنتظم غالباً ما يكون نادراً (محمد، 2017: 190). لذا فان التدقيق غير المنتظم يعد من القضايا المهمة في مجال مهنة تدقيق الحسابات، كما وهناك مجموعة من العوامل التي قد يكون لها تأثير أو قد تسهم في خلق المجالات او البيئة التي يمكن ان ينشط فيها التدقيق غير المنتظم، والتي تتعلق تلك العوامل بطبيعة متغيرات البيئة الداخلية والخارجية لعمل مكاتب تدقيق الحسابات، كالقيود التنظيمية، والقيود التنافسية، والقيم الاجتماعية والأخلاقية، والاهتمامات الشخصية، بما قد تؤدي الى فشل عملية التدقيق، وتعرض مكاتب التدقيق الى مشاكل تتعلق بالعوائد التي تحصل عليها، واضرار تلحق بسمعتهم وسمعة مهنة تدقيق الحسابات التي يمثلونها. (عوض، 2008: 23)

4-1-2 التدقيق غير المنتظم كسلوك مختل وظيفياً :

تعود أصول السلوك المختل الى ورقة الباحث Chris Argyris عام (1952)، اذ تم وصف هذا المصطلح فيها على انه "التأثيرات التنظيمية والسلوكية التي لوحظت لدى المشرفين بسبب استخدام الموازنات، والذي يشير الى انتهاك قواعد وإجراءات نظام الرقابة". ويمكن القول بأن السلوك المختل ليس مجرد نزعة بشرية "غير عقلانية"، بل ردود فعل يمكن توقعها "بشكل منطقي" استجابةً للضوابط والعمليات، اذ تؤثر هذه الضوابط على الأداء والتقييم والمكافآت. كما وينظر الى السلوك المختل ايضاً على انه يؤثر في اجهاد وتوتر الإداريين، مما يؤدي الى سلوك وظيفي مختل محتمل. (Paino et al., 2010: 4)

ومن اجل فهم سلوك التدقيق المختل وظيفياً (DAB) بشكل افضل، من المهم فهم مصطلح "السلوك المختل"، ويعني هذا المصطلح "أي سلوك يضر بمصالح الوحدة الاقتصادية ويضر بموظفيها او أصحاب المصلحة يعد سلوكاً مختلاً". وتنشأ مثل هذه السلوكيات بشكل عام في مكان العمل، اذ تحدث في العادة العديد من السلوكيات في الوحدات الاقتصادية ذات العواقب المختلفة لتلك الوحدات والعاملين فيها. كما ويطلق ايضاً على السلوك المختل، بالسلوك المعادي للمجتمع، باعتباره يؤثر في المجتمع بأكمله، اذ يصف البعض بان السلوك المختل هو عبارة عن "السلوك السيء للموظف الذي يؤثر سلباً على جودة العمل وعلاقات العمل، وله تكاليف باهظة من الناحيتين المالية والاجتماعية على الوحدة الاقتصادية" (Aamir et al., 2018: 1194). ويكون سلوك الرؤوس في الوحدة الاقتصادية سلوكاً سلبياً من خلال قيامه، وهو على علم، بانتهاك قواعد وإجراءات أنظمة الرقابة الموضوعة مسبقاً. ويكون سلوك الخلل الوظيفي في محيط مهنة تدقيق الحسابات من خلال عدم قيام القائمين على التدقيق بإتمام خطوات عملية التدقيق واجراءاتها المحددة مسبقاً وفقاً لخطة عمل التدقيق الموضوعة من قبل مديري التدقيق في مكاتب تدقيق الحسابات، وانعكاس ذلك سلباً على نوعية عملية التدقيق

ومضمون تقاريرها (الخلي، 1999: 125). وقد قرن التدقيق غير المنتظم بالخلل الوظيفي الذي يرتكبه مراقب الحسابات في السلوك المهني المبني على الأسس المتعارف عليها، مما يعطي نتائج سلبية وتحريفات واطعاء جوهريه في التقارير النهائية لعملية التدقيق، وبالتالي تضليل جمهور المستفيدين من تلك التقارير، وبناء تصورات غير دقيقة لعملياتهم المستقبلية. (مسواك، 2020: 225)

وتعزى سلوكيات الخلل الوظيفي الى انخراط مراقب الحسابات في بيئات عمل متعددة (أنظمة رقابية متنوعة)، والتي تؤدي بمجملها الى احداث اثر غير مرغوب فيه يؤثر بصورة مباشرة او غير مباشرة في جودة وفاعلية مهام عملية التدقيق، اذ يعد الانهاء السابق لأوانه لخطوات عملية التدقيق وما يترتب عليها من حذف بعض خطوات التدقيق او عدم اكمال إجراءات تدقيق معينة، من السلوكيات المباشرة لتخفيض جودة ما يتم تنفيذه من مهام في اثناء عملية التدقيق، في حين يعد تخفيض الوقت اللازم لتنفيذ كل اجراء من إجراءات التدقيق من المؤثرات غير المباشرة في جودة عملية التدقيق، مشيراً الى ان مثل هذا التخفيض قد يؤدي الى فشل عمليات التدقيق للتعاقدات الحالية والمستقبلية، نظراً لما قد يبنى عليه من قرارات سيئة ناتجة عن الغموض الذي يلم بإحكام عملية التدقيق بسبب التعديلات التي تجرى على الوقت اللازم لتنفيذ إجراءات التدقيق (مبارك، 2012: 22). ويؤثر سلوك الافراد الذين يقومون بتنفيذ اعمال التدقيق الميدانية بشكل كبير في جودة خدمات تدقيق الحسابات المقدمة للزبائن، وقد خلصت العديد من الدراسات السابقة في البحوث السلوكية على حد سواء الى ان الخلل الوظيفي في سلوك مراقب الحسابات يؤثر بشكل جوهري في جودة التدقيق وبالتالي في جودة مخرجات العملية التدقيقية، الامر الذي ينعكس سلباً على قرارات بعض الأطراف المستفيدة من تقارير التدقيق، وتشير تلك الدراسات بأن الممارسات المختلفة من قبل مراقبي الحسابات ما هي الا ردة فعل على البيئة المجهدة والمرهقة والضاغطة التي تسببها الرقابة الإدارية المحكمة على مكاتب تدقيق الحسابات. (رمضان، 2015: 46)

ومن ناحية أخرى يشير Syam et al. الى ان سلوك التدقيق المختل قد تعود أسبابه الى ضعف فهم مراقب الحسابات وامتثاله لمعايير التدقيق، اضافة الى ضعف فهمه وامتثاله لمعايير المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة المهنية، مما يعني انه عندما يمتلك مراقب الحسابات فهم او ادراك قليل حول معايير التدقيق او المعايير المحاسبية، ولا يمثل للمتطلبات الواردة في كل منها، يؤدي ذلك به الى ممارسة سلوكيات مختلة وظيفياً (Syam et al., 2020: 311). ويرى (مسواك) بأن انخفاض الالتزام الأخلاقي لمراقب الحسابات يقود ايضاً الى اتباع سلوك التدقيق المختل وظيفياً، وبالتالي ممارسة اعمال التدقيق غير المنتظم، اذ يستند السلوك الأخلاقي الى قاعدة راسخة وهي الوجدان او الضمير الأخلاقي، فالوجدان او الضمير هو صوت باطني قوي يدعو صاحبه الى القيام بأعمال معينة، ويمنع صاحبه من القيام بأعمال أخرى. لذا فهناك علاقة ارتباط بين انخفاض الالتزام الأخلاقي لمراقب الحسابات وقيامه باتباع سلوكيات التدقيق المختلفة، كما ان هذه السلوكيات هي احكام أخلاقية وقد تختلف حسب اختلاف الكثافة الأخلاقية لدى مراقب الحسابات، لذلك فان قرار القيام بفعل يؤدي الى انخفاض

جودة التدقيق هو قرار أخلاقي من قبل مراقب الحسابات الذي يتخذه ويكون المسؤول عنه تجاه الأطراف المستفيدة من خدماته. (مسواك، 2020: 228)

ويمارس مراقب الحسابات سلوكيات التدقيق المختلفة عندما يواجه العديد من الضغوطات في اثناء أدائه لعملية التدقيق، اذ تتنوع تلك الضغوطات في مصادرها ويكون لها تأثير كبير في احكامه وسلوكه، ومن بين هذه الضغوط، ضغوط موازنة الوقت (TBP)، وضغوط الموعد النهائي للوقت (TDP). وتعد الموازنة التقديرية للوقت مهمة جداً لمكاتب تدقيق الحسابات، لأنه يتم الاعتماد عليها لتقدير تكاليف عملية التدقيق، ولتحديد اتعاب المدققين، وتستخدم ايضاً للرقابة على المهام المنجزة وتقييم الأداء، وكذلك تستخدم لتوزيع او تخصيص الافراد او المدققين على المهام المختلفة. وقد أدت المنافسة بين مكاتب التدقيق الى ضرورة تقليل الاتعاب للحصول على اكبر عدد من الزبائن، مما استدعى ذلك من مكاتب التدقيق تقليل التكاليف من خلال تخفيض الوقت اللازم لعملية التدقيق، وانعكس ذلك على تخفيض الموازنة التقديرية للوقت. لذا فان تخصيص وقت اقل مما يجب لإنجاز اعمال التدقيق سيؤدي الى انخفاض تكاليف عملية التدقيق، ولكن من ناحية أخرى يؤدي الى عدم فعالية عملية التدقيق، واتباع سلوكيات التدقيق المختلفة نتيجة تعرض مراقب الحسابات لضغوط موازنة الوقت (الأمين وآخرون، 2013: 69). وقد وردت في ادبيات التدقيق عدة مسميات اخرى تحت عدة ممارسات او أفعال جميعها تقع ضمن سلوكيات التدقيق المختلفة او تقود الى ممارسة سلوك الخلل الوظيفي وبالتالي عدم انتظام عملية التدقيق، ومن بينها مثلاً، الإبلاغ المنخفض عن الوقت المنفق (URT)، اذ يشير هذا المصطلح الى "قيام مراقب الحسابات بالإبلاغ عن وقت اقل مما انفقته بالفعل عند قيامه بعملية التدقيق". ان هذا السلوك هو سلوك غير فعال وبالطبع يهدد موثوقية أساليب التدقيق، وعادةً ما يحدث هذا السلوك عندما يتعرض مراقب الحسابات لضيق موازنة الوقت، اذ تبين العديد من الأبحاث والدراسات الحديثة ان مراقبي الحسابات يتفاعلون مع الضغوط التي يتعرضون لها بطرائق مختلفة ومن بينها القيام بالإبلاغ المنخفض عن الوقت المنفق. وعندما يمارس مراقب الحسابات هذا السلوك يتسبب في انتاج ضغوط أخلاقية بالنسبة لمراقبي الحسابات الآخرين، لان هذا السلوك ينتهك سياسات مكاتب التدقيق او المعايير ذات الصلة، بالإضافة الى ان مراقبي الحسابات يشعرون بالقلق من انتهاك زملائهم للمعايير المقررة. (Khodamoradi & Hajiha, 2016: 6482)

وعادةً ما تتم ممارسة سلوك الإبلاغ المنخفض عن الوقت المنفق من قبل مراقبي الحسابات الذين لديهم خبرة قليلة في مجال العمل (أي مراقبي الحسابات الأقل خبرة) عندما يكونون تحت ضغوط الوقت، ويعود السبب في ذلك الى انهم يرغبون في اظهار انفسهم على انهم اكفاء في العمل، أي يستطيعون انجاز مهامهم في حدود الأوقات المقدره دون حاجتهم الى أوقات إضافية (Mangion et al., 2021: 40). ان ابلاغ مراقبي الحسابات بصدق عن الساعات او الوقت الفعلي المنفق من قبلهم في عملية التدقيق يعد امراً بالغ الأهمية لمكاتب التدقيق، لان عدم الإبلاغ عن الوقت الفعلي المنفق يمكن ان يهدد جودة التدقيق. كما وان الإبلاغ المنخفض عن الوقت المنفق يمكن ان يضر بمكاتب التدقيق ومراقبي الحسابات لعدة أسباب أهمها، ان مكاتب التدقيق تستخدم الوقت المبلغ عنه في اعداد موازنة الوقت للعام المقبل، مما يجبر مراقبي

الحسابات المستقبلين على قياس أدائهم مقابل موازنة غير واقعية او قيامهم ايضاً بالإبلاغ بشكل منخفض عن الوقت المنفق. كما وتعتمد مكاتب التدقيق على الوقت المبلغ عنه للتفاوض بشأن اتعاب التدقيق مع الزبائن. وايضاً لتقييم فعالية نهج التدقيق الخاص بها في عمليات التدقيق الحالية. وتستخدم مكاتب التدقيق الساعات المبلغ عنها لاتخاذ قرارات تخصيص الموارد. وتستخدم مكاتب التدقيق الساعات المبلغ عنها لتحميل الزبائن مبالغ إضافية في مواقف معينة. ان هذه العوامل لديها القدرة على الاضرار ليس فقط بمكاتب التدقيق، ولكن بمهنة التدقيق ككل. لهذه الأسباب، تخطر سياسات مكاتب التدقيق على وجه التحديد مراقبي الحسابات من الإبلاغ الخاطيء عن الساعات المنفقة فعلاً في عملية التدقيق. (Herda & Martin, 2016: 16)

وهناك ايضاً مصطلح آخر متداول في هذا المجال والذي يطلق عليه بالإنهاء المبكر لإجراءات التدقيق (PMSO)، اذ عادةً ما يتم استخدام هذا المصطلح في الكتابات الامريكية والذي يشير الى "توقيع موظفي التدقيق على خطوات برنامج التدقيق قبل اكمال واحد او اكثر من إجراءات التدقيق المطلوبة"، مما يعني قيام مراقبي الحسابات بتجنب او عدم تطبيق بعض من إجراءات التدقيق التي قد تعتبر ضرورية لاستكمال عملية التدقيق نتيجة تعرضهم لمجموعة من الضغوطات (Willett & Page, 1996: 102). وتؤثر ممارسات الانهاء المبكر لإجراءات التدقيق بشكل مباشر في جودة التدقيق، وتؤدي الى انتهاك المعايير المهنية، كما وان فشل عملية التدقيق غالباً ما يكون ناتجاً عن حذف او عدم تطبيق إجراءات التدقيق المهمة، او التي لا تطبق بشكل كافٍ (Agustin et al., 2015: 79). ويمكن القول بأن السلوكيات المخلة بعملية التدقيق التي تؤثر سلباً في العملية التدقيقية بأكملها يمكن تفسيرها عن طريق أوراق العمل التي تتضمن معلومات عن كافة الاعمال المنجزة، لان هذه الأوراق توضح ما كشفت عنه عملية التدقيق من مخالفات لا يمثل مضمونها مع القواعد والمعايير المعمول بها، لذا فإنها توضح مدى التزام مراقب الحسابات بالمعايير المهنية والقواعد المعمول بها، كما وتساعد هذه الأوراق في التأكد من المصادر التي لجأ اليها مراقب الحسابات للحصول على المعلومات المؤيدة لرأيه الفني المحايد، بما في ذلك الأسس المحاسبية المطبقة وإجراءات التدقيق (مبارك، 2012: 24). ويضيف (مسواك) الى ان ضعف مستوى المسائلة والعقاب قد يؤدي الى ازدياد السلوكيات المختلة لدى مراقبي الحسابات، اذ يقصد بالمسائلة الاستدعاء للمحاسبة عن الأفعال، وعادةً ما يتم وصفها بأنها علاقة بين مسؤولية الشخص تجاه افعاله وتعليلها وتحمل العواقب عند سوء التنفيذ المحتمل. لذا فانه هناك علاقة إيجابية بين ضعف مستوى المسائلة في مكاتب التدقيق والقيام بممارسات اعمال التدقيق غير المنتظم، واذا ما واجه مراقب الحسابات عقوبات حسب نوع الممارسة التي يتبعها سواء أكانت عقوبات شديدة او متوسطة او منخفضة، سيؤدي هذا به الى عدم اتباع تلك السلوكيات او الحد منها. (مسواك، 2020: 231)

4-1-3 التدقيق غير المنتظم كمخفض لجودة الأداء المهني لمراقب الحسابات :

تشكل جودة الأداء المهني في التدقيق قضية محورية بالنسبة للقائمين على تنظيم المهنة وممارسي المهنة والبحوث الاكاديمية، وذلك باعتبارها محمداً رئيساً يحتوي على العديد من المتغيرات التي تؤثر في تطور وسمعة المهنة بشكل عام. ويمكن

النظر الى جودة الأداء المهني لمراقب الحسابات على انها المنتج النهائي لما يقوم به من إجراءات و افعال وما يتخذه من احكام خلال تنفيذ مهمة التدقيق، بحيث يتأثر هذا المنتج النهائي ايجاباً او سلباً بما يقوم به مراقب الحسابات. بالإضافة الى ان دراسة أي قضية في التدقيق او في ممارسات مراقب الحسابات في الواقع العملي، تتحدد كفاءتها وفعاليتها عن طريق طبيعة تأثيرها في جودة الأداء المهني. (عوض، 2008: 40)

وعلى مدى العقود الثلاثة الماضية، كان الاهتمام بتحديد العوامل التي يمكن ان تؤدي الى الرفع من جودة الأداء المهني موضع اهتمام العديد من الباحثين في دول مختلفة منها الولايات المتحدة والمملكة المتحدة وفرنسا وأستراليا وايرلندا وماليزيا والصين. والاهم من ذلك، بعد انهيار شركة Enron عام (2001) وزوال شركة Arthur Andersen اصبح موضوع انتقاد مصداقية شركات التدقيق شائعاً جداً. فعلى الرغم من تقدم البحوث المتعلقة بدراسة جودة الأداء المهني، الا ان ادبيات التدقيق كشفت ايضاً بأن جودة الأداء المهني يمكن ان تتضرر من سلوكيات التدقيق المختلة، وقد تنتج هذه السلوكيات نتائج كارثية على جميع المستويات، ومع مرور الوقت ستضر بسمعة مراقبي الحسابات ومكاتب التدقيق. لهذا لايزال الباحثون يكافحون من اجل فحص العوامل التي تحدد الطرق التي تقلل او تسيطر على حدوث سلوكيات التدقيق المختلة. (Khan et al., 2015: 778)

ومن المسلم به ان جودة الأداء المهني قد يكون من الصعب قياسها، لذلك معظم الباحثين قاموا بدراستها من حيث السلوك المنخفض لجودة التدقيق (RAQB). ويعرف السلوك المنخفض لجودة التدقيق بأنه "مجموعة من الممارسات التي تقلل من فاعلية جمع ادلة الاثبات الى مستوى غير مناسب، وبالتالي زيادة مخاطر التدقيق" (Mangion et al., 2021: 38). ويرى Persiani et al. بان السلوك المنخفض لجودة التدقيق يحدث عندما لا يقوم مراقبو الحسابات بتنفيذ إجراءات التدقيق المطلوبة بشكل صحيح لإكمال مهامهم. ان هذا السلوك لا يؤثر بشكل سلبي على مراقب الحسابات الفردي فقط (على سبيل المثال، عند تقييم الأداء)، بل انه يهدد ايضاً نتائج العملية التدقيقية وصحة الرأي في تقرير التدقيق، وبالتالي يؤثر في الأداء الإجمالي للوحدة الاقتصادية محل التدقيق وعلى قرارات المستخدمين الاقتصادية. (Persiani et al., 2015: 254)

ويرى الباحث ان مصطلح "السلوك المنخفض لجودة التدقيق" هو مصطلح مماثل للتدقيق غير المنتظم الذي استخدم من قبل مجموعة من الباحثين، ويشتمل هذا المصطلح على نفس الأساليب والسلوكيات التي يمارسها مراقب الحسابات نتيجة تعرضه لضغوطات مختلفة، والتي تؤدي الى عدم انتظام عملية التدقيق، وبالتالي تخفيض جودة الأداء المهني لمراقب الحسابات وجودة التدقيق التي يركز عليها هذا المصطلح من خلال التسمية التي اطلقت عليه.

وتواجه مكاتب التدقيق تضارباً في التكلفة – الجودة، اذ قد يؤدي العمل الجيد الى تكاليف غير مستدامة (Unsustainable Costs)، مما يعني ان مراقبي الحسابات يميلون الى اتباع طرائق مختصرة لزيادة ارباحهم، هذه

الاختصاصات او السلوكيات المخفضة لجودة التدقيق تزيد من فرص اصدار رأي خاطئ في تقرير مراقب الحسابات، لان مراقب الحسابات يستند الى ادلة الاثبات التي قد لا تكون كافية ومناسبة للاعتماد عليها في اصدار رأي سليم. (Mangion et al., 2021: 39)

ويتم تحديد السلوك المخفض لجودة التدقيق على انه من اكثر السلوكيات غير الأخلاقية، اذ لا تتماشى هذه التصرفات مع احكام وقواعد معايير التدقيق المهنية والسياسات المتبعة، لأنها تؤدي الى الافتقار الى الصدق والنزاهة من خلال تقديم بيانات خاطئة والتلاعب بتقارير الأداء، مما يؤثر ذلك في جودة الأداء المهني. (Gaol, 2018: 59)

ان جودة الأداء المهني لمراقب الحسابات تعد ضمناً اساسياً لاستمرار وبقاء مكاتب التدقيق، اذ تركز عادةً المنظمات المهنية على أهمية الالتزام بالمعايير المهنية، ومعايير الرقابة على جودة الأداء المهني الصادرة بهذا الشأن، من اجل الارتقاء بمستوى الخدمات التي تقدمها مكاتب التدقيق لزبائنهم. لذا يمكن النظر الى جودة العملية التدقيقية على انها مجموعة من الأساليب والإجراءات التي تضمن تعبير المعلومات المالية بشكل واقعي عن الاحداث الاقتصادية. ويتم تنفيذ هذه الإجراءات من قبل مراقبي الحسابات، بحيث أي اجراء يخرج عن نطاق التدقيق النمطي المحدد ضمن إصدارات المعايير المهنية المقبولة عاماً، او ضمن المتغيرات الخارجية للمهنة، قد ينعكس على جودة الأداء المهني لمراقب الحسابات (مبارك، 2012: 41). ويضيف (محمود) بانه يمكن توضيح علاقة التدقيق غير المنتظم بجودة الأداء المهني من خلال التركيز على محركات جودة الأداء المهني، مثل ثقافة مكتب التدقيق، ومهارات ومؤهلات مراقبي الحسابات وأعضاء فريق العمل داخل مكتب التدقيق، وكفاءة المراحل المختلفة لعملية التدقيق (تخطيط عملية التدقيق، تجميع ادلة الاثبات، اعداد تقرير التدقيق)، وموثوقية تقرير التدقيق، والعوامل الخارجية التي هي خارج نطاق تحكم مراقب الحسابات، كل هذه المحركات في حالة عدم كفاءتها من الممكن ان تؤدي الى زيادة اللجوء الى ممارسات التدقيق غير المنتظم، وبالتالي سيؤدي ذلك بالطبع الى انخفاض جودة الأداء المهني لمراقبي الحسابات في مكاتب التدقيق جراء اتباع تلك الممارسات. (محمود، 2014: 83)

ولقد قامت العديد من الدراسات بإجراء مسح حول مدى مشاركة مراقبي الحسابات في السلوكيات التي تخفض من جودة الأداء المهني وجودة العملية التدقيقية في دول مختلفة، وبينت تلك الدراسات بأن (63٪) من مراقبي الحسابات في استراليا قاموا بممارسة السلوك المخفض لجودة التدقيق، وحوالي (65٪) من مراقبي الحسابات في موريشيوس مارسوا السلوك المخفض لجودة التدقيق من خلال قيامهم بالإنهاء المبكر لإجراءات التدقيق، وما يصل الى (75٪) ايضاً من مراقبي الحسابات في ماليزيا شاركوا في ممارسات الانهاء المبكر لإجراءات التدقيق، وان (50٪) منهم يوافقون، ويوافقون بشدة على الانهاء المبكر لإجراءات التدقيق عندما يتعرضون الى ضغوط وظيفية عالية، كما وان (94٪) من مراقبي الحسابات الاوغنديين شاركوا في أداء نوع واحد على الأقل من السلوك المخفض لجودة التدقيق. ان ممارسة السلوك المخفض لجودة التدقيق ينشأ من طبيعة الضغط على واجبات مراقبي الحسابات والتي تؤثر في كفاءتهم الذاتية، ولان السلوك الفردي يعكس العوامل الشخصية للفرد والعوامل الظرفية، وبالتالي فان ميل مراقبي الحسابات الى المشاركة في السلوك المخفض

لجودة التدقيق يمكن ان يعزى ايضاً الى الخصائص الشخصية لمراقب الحسابات (Gaol, 2018: 59). وعليه فان مفهوم التدقيق غير المنتظم يعد سلوكاً مهدداً لجودة الأداء المهني لمراقب الحسابات، فهو يتضمن احددات الرئيسة لهذا التخفيض، كما في ضغوط الوقت والابلاغ المنخفض عن الوقت المنفق والانتهاء المبكر لإجراءات التدقيق وعدم جمع او الحصول على الأدلة الكافية والمنقعة، بالإضافة الى عدم مراعاة الاعتبارات الأخلاقية والاجتماعية في ظل التدقيق غير المنتظم، وعدم الالتزام بقواعد السلوك وآداب الممارسة المهنية. لذا يجب على مكاتب التدقيق ان تعمل او تستجيب لرفع جودة الأداء المهني لمراقب الحسابات من خلال تعديل او تغيير او تطوير المعالجات والطرائق لأساليب التدقيق المستخدمة في عملية التدقيق، وتحديد مستويات مراقبي الحسابات الذين يقومون بأداء عملية التدقيق، وما يحتاجونه من أنظمة تدريب مستمرة لرفع من الكفاءة والفاعلية للأداء المهني، بهدف تخفيض ممارسات التدقيق غير المنتظم من قبل مراقبي الحسابات في هذه المكاتب. (عوض، 2008: 51)

4-1-4 الانعكاسات الناتجة عن ممارسات اعمال التدقيق غير المنتظم :

ان ممارسة مراقبي الحسابات العاملين في مكاتب التدقيق الذين يقومون بتنفيذ مهام تدقيق الحسابات لأعمال التدقيق غير المنتظم تنتج عنه مجموعة من الانعكاسات السلبية والتي يمكن توضيحها من خلال النقاط الآتية :

1- تعظيم المخاطر المتأصلة : تعبر المخاطر المتأصلة عن الخطأ الذي يحدث في بند محاسبي او في نوع معين من المعاملات والذي يكون جوهرياً وغير متعلق بضعف نظام الرقابة الداخلية للزبون. وهناك العديد من العوامل التي تؤثر بشكل عام في المخاطر المتأصلة مثل موسمية النشاط، وحجم الوحدة الاقتصادية للزبون، وطبيعة عمليات الوحدة الاقتصادية، والتغيرات في الإجراءات والأنظمة، وغيرها من العوامل. وتعد المخاطر المتأصلة من اهم المخاطر التي يجب على مراقب الحسابات تقديرها بصورة دقيقة، اذ تتطلب عملية التقدير جهداً كبيراً منه، واذا ما قام بالتهاون والتقصير في مسؤولياته، كنتجاهل بعض البنود التي يعدها غير مهمة بنظره، او اختصار وقت التدقيق، او التغاضي عن بعض التحريفات لصالح الزبون، او ممارسة أي سلوك غير مهني آخر من سلوكيات التدقيق غير المنتظم، كل هذا يشكل خطراً في سير العملية ويزيد من المخاطر المتأصلة التي يقوم بتقديرها مراقب الحسابات. (رمضان، 2015: 48)

2- تعظيم مخاطر الرقابة : تنشأ مخاطر الرقابة عن حدوث أخطاء في الأرصدة او في المعاملات، وقد تكون جوهريه اذا ما اجتمعت مع أخطاء أخرى، ولا يمكن اكتشافها او منعها في الوقت المناسب من قبل إجراءات الرقابة الداخلية، مما يعني ان مخاطر الرقابة هي قياس لتقديرات مراقب الحسابات الاحتمالية. وعادةً ما يقوم مراقب الحسابات باختبارات مدى الالتزام بنظام الرقابة الداخلية الخاص بالوحدة الاقتصادية محل التدقيق لتقدير هذا النوع من المخاطر، وهنا تتضح ملامح تأثير ممارسات التدقيق غير المنتظم في تعظيم مخاطر الرقابة باعتبار ان عملية تحديد مراقب الحسابات لمخاطر الرقابة تعتمد بشكل كبير على حكمه الشخصي، وعندما تمنع الضغوط التي يتعرض لها مراقب الحسابات، او الرغبة في إرضاء الزبون، او رغبة

مراقب الحسابات بالاستمرار في العمل لدى الزبون، او أي سلوك آخر غير مهني من قيام مراقب الحسابات بالاختبارات الوافية والكافية واللازمة لفحص مدى التزام نظام الرقابة الخاص بالوحدة الاقتصادية بالضوابط والمعايير، فان مخاطر العملية سوف ترتفع، بتعبير آخر كلما زادت ممارسات التدقيق غير المنتظم والسلوك المختل غير المهني من قبل مراقب الحسابات، ارتفعت مخاطر الرقابة المقدرة في الوحدة الاقتصادية للزبون. (رمضان، 2015: 48)

3- تعظيم مخاطر الاكتشاف : تنشأ مخاطر الاكتشاف من نوعية وطبيعة إجراءات التدقيق المختارة ومدى كفاءة تطبيقها من قبل مراقبي الحسابات العاملين في مكاتب التدقيق، أي ان مخاطر الاكتشاف تحدث نتيجة فشل مراقب الحسابات في اكتشاف الأخطاء الجوهرية الموجودة في القوائم المالية، وذلك بسبب عدم تضمينه المعاملات او الحسابات التي تحتوي على الأخطاء في البنود التي اختارها وقام بفحصها، او بسبب فشله في اكتشاف الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية نتيجة عدم كفاءة الإجراءات التي قام باستخدامها في جمع ادلة الاثبات. (مسواك، 2020: 236)

وتؤدي ممارسات التدقيق غير المنتظم الى تعظيم مخاطر الاكتشاف، فالضغوط التي يتعرض لها مراقب الحسابات قد لا يقوم هو او مساعده بتنفيذ بعض إجراءات التدقيق، مما يترتب على ذلك ان هناك تحريفات او أخطاء جوهرية لا يتم اكتشافها من خلال إجراءات التدقيق التي تم تطبيقها، ويؤثر ذلك في دقة نتائج التدقيق. (محمود، 2014: 89)

4- تعظيم مخاطر المعاينة : يؤدي اتباع ممارسات التدقيق غير المنتظم الى تعظيم مخاطر المعاينة و وصول مراقب الحسابات بالاعتماد على العينة الى استنتاج يختلف عن الاستنتاج الذي يصل اليه فيما لو تم الاخذ بجميع مفردات المجتمع. وتتمثل تلك المخاطر في الآتي : (محمود، 2014: 88)

أ- عدم الدقة في تحديد حجم العينة، من خلال الاعتماد على عينات شخصية واستخدام الحكم الشخصي في تحديد حجم العينة دون اللجوء الى قوانين الإحصاء في تحديد ذلك الحجم. وقد يؤدي ذلك الى تخفيض حجم العينة، وعدم فحص مفردة ذات حجم نسبي كبير، مما يؤثر ذلك في دقة نتائج التدقيق.

ب- عدم الدقة في اختيار مفردات العينة، أي ان العينة تكون غير ممثلة لكافة فئات المجتمع. ويؤدي ذلك الى فحص مفردة او اكثر ذات حجم نسبي صغير، او عدم فحص مفردة او اكثر ذات حجم نسبي كبير، مما يؤثر ذلك في دقة نتائج التدقيق.

وقد ترتبط مخاطر المعاينة باختبارات الرقابة الداخلية للزبون وتنتج عنها مخاطر قد يكون لها اثر كبير في مراقب الحسابات فيما لو قام باتباع ممارسات التدقيق غير المنتظم عند تحديدها، وهذه المخاطر هي : (محمود، 2014: 88)

أ- **مخاطر قلة الاعتماد :** والتي تعكس رؤية مراقب الحسابات بأن قدرة نظام الرقابة الداخلية للزبون منخفضة في اكتشاف ومنع حدوث الأخطاء والغش عند حدوثها، وفي هذه الحالة يقوم مراقب الحسابات بتوسيع حجم العينة وزيادة حجم ادلة الاثبات التي تؤدي بالطبع الى ارتفاع تكاليف عملية التدقيق، ففي هذه الحالة قد يقوم مراقب الحسابات بممارسة بعض

السلوكيات المختلفة من خلال تخفيض ادلة الاثبات وتضييق نطاق الفحص. ان استمراره في تضييق نطاق الفحص واتباع هذه السلوكيات قد يعرضه من ناحية أخرى أيضاً الى مخاطر زيادة الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية للزبون.

ب- مخاطر زيادة الاعتماد : وتعكس رؤية مراقب الحسابات بأن قدرة نظام الرقابة الداخلية للزبون مرتفعة في اكتشاف ومنع حدوث الأخطاء والغش عند حدوثها، وفي هذه الحالة يقوم مراقب الحسابات بتخفيض حجم العينة وتقليل حجم ادلة الاثبات التي يقوم بتجميعها، لذا فان ممارسة مراقب الحسابات لسلوكيات التدقيق غير المنتظم في ظل هذه الحالة تؤدي به الى التقليل اكثر من حجم ادلة الاثبات التي يقوم بتجميعها مما تنتج عنه عملية تدقيق ناقصة او غير مكتملة.

5- تعظيم مخاطر غير المعاينة : تنشأ هذه المخاطر من العوامل التي تجعل مراقب الحسابات يصل الى استنتاج خاطئ لأي سبب لا يرتبط بحجم العينة، على سبيل المثال معظم دليل الاثبات يعتمد على الاقناع اكثر منه على دليل نهائي وحاسم، استخدام مراقب الحسابات إجراءات غير ملائمة، او تفسير الدليل بشكل خاطئ، والفشل في تحديد الخطأ. ويعظم التدقيق غير المنتظم من مخاطر غير المعاينة نتيجة لنزعة مراقبي الحسابات في اطار التدقيق غير المنتظم نحو القبول السريع للتفسيرات التي يقدمها الزبون، والحكم ان العمل الذي انجز يعد كافياً، والحكم على ان مخاطر الأخطاء والتحريفات الجوهرية تعد منخفضة، مما تجعل مراقب الحسابات يصل الى استنتاجات خاطئة. (عوض، 2008: 37)

6- ابداء رأي خاطئ في تقرير التدقيق : يستند مراقب الحسابات الى ادلة الاثبات الكافية والمقنعة التي يحصل عليها لإبداء رأيه الفني المحايد عن مدى عدالة القوائم المالية وصحتها ومدى تعبيرها عن نتيجة النشاط والمركز المالي والتدفقات النقدية للوحدة الاقتصادية محل التدقيق في تقرير التدقيق. ويمكن القول بان عدم تجميع ادلة اثبات كافية ومقنعة في اطار ممارسات التدقيق غير المنتظم، او القراءة الخاطئة لأدلة الاثبات في ظل الضغوط المتنوعة التي يتعرض لها مراقب الحسابات، قد تدفعه الى اصدار رأي لا يستند الى أسس وادلة ذات مصداقية، وتكون لهذا آثار سلبية كبيرة على مصداقية التقارير المالية، اذ قد يؤدي الى الحاق الضرر بمستخدمي التقارير المالية، نتيجة اتخاذهم قرارات تعتمد على الرأي الخاطئ لمراقب الحسابات في تقرير التدقيق. (عوض، 2008: 38)

4-1-5 دوافع اتباع التدقيق غير المنتظم :

هناك مجموعة من الدوافع التي في حالة وجودها قد تتسبب في قيام مراقبي الحسابات في مكاتب التدقيق باتباع ممارسات وأساليب التدقيق غير المنتظم، او تحفزهم اكثر على اتباعها، ومن بين اهم تلك الدوافع ما يلي :

1- رغبة دوران مراقب الحسابات في مكتب التدقيق : يقصد بدوران مراقب الحسابات، حركة انتقال مراقب الحسابات الطوعية خارج حدود مكتب التدقيق الذي يعمل فيه متخلياً عن عضويته فيه. وتوجد العديد من الأسباب التي تؤدي الى دوران مراقب الحسابات في مكتب التدقيق أهمها ظروف العمل غير المناسبة، السمعة السيئة لمكتب التدقيق، عدم الاقتناع

بالأجور والمزايا، افتقار التدريب، ضعف العلاقة مع إدارة المكتب، ساعات العمل غير المناسبة، ضعف العمل وسيره. (مسواك، 2020: 229)

وفيما يخص تأثير رغبة دوران مراقب الحسابات في مكتب التدقيق على ممارسة اعمال التدقيق غير المنتظم، فان مراقبي الحسابات الذين لديهم رغبة كبيرة في ترك وظائفهم، يميلون الى ممارسة السلوكيات المنخفضة لجودة التدقيق وأساليب التدقيق غير المنتظم، لان ولاءهم لمكتب التدقيق يكون ضعيفاً جداً، ويرغبون في تحقيق أهدافهم الشخصية. بينما مراقبو الحسابات الذين تكون لديهم رغبة منخفضة في ترك وظائفهم على الأرجح لا يمارسون او ينخرطون في اعمال التدقيق غير المنتظم. (Anugerah et al., 2016: 350)

2- زيادة حدة المنافسة بين مكاتب التدقيق : ينظر الى المنافسة المتزايدة بين مكاتب التدقيق على انها عامل أساسي في تعزيز ضغوط المواعيد النهائية باعتبارها أحد مسببات التدقيق غير المنتظم، أي ان المنافسة الشديدة بين مكاتب التدقيق تلعب دوراً مهماً في تحديد وقبول المواعيد النهائية الضيقة. وتجدر الإشارة هنا الى ان المواعيد النهائية الصارمة تكون مفروضة ليس فقط من قبل الزبائن انفسهم بسبب تواريخ تقديم التقارير المالية، ولكن ايضاً من قبل مكاتب التدقيق نفسها. وتفرض مكاتب التدقيق مواعيد نهائية ضيقة لدفع موظفيها لإنهاء مهام التدقيق في اقرب وقت ممكن لزيادة سمعتها، بالإضافة الى تخصيصهم لأقصى عدد من المهام لزيادة حصتهم في السوق. ومن ناحية أخرى يرى البعض بأن ضغوط اتعاب التدقيق هي التي تقود ايضاً الى المنافسة المتزايدة. لذا فان حدة المنافسة بين مكاتب التدقيق تؤدي الى ظهور سلوكيات تنتهك مدونة الاخلاقيات وقواعد السلوك وآداب المهنة المهنية تدقيق الحسابات. (Nehme et al., 2022: 18)

3- ثقافة مكتب التدقيق لطريقة ادائه لأعمال التدقيق : ترتبط ثقافة مكتب التدقيق بمدى اهتمامه في منع او الحد من ارتكاب أعضاء فريق التدقيق، خاصة المدققين تحت التمرين، لممارسات التدقيق غير المنتظم. اذ قد لا تعارض ثقافة مكاتب التدقيق ممارسة الموظفين العاملين فيها لممارسات التدقيق غير المنتظم، وقد تبدي بأسلوب تكتيكي لانتهاج فريق التدقيق الذي يعمل فيها لطرائق مختصرة، أي لا تقوم بإبداء أي تساؤل او اعتراض على هذه التصرفات التي يقوم بها فريق التدقيق، بل قد تشجعهم على اتخاذ طرائق مختصرة في اثناء أداء عملية التدقيق. لذا فان ذلك يكون دافعاً جيداً يقوم من خلاله العاملون في مكاتب التدقيق والقائمون بعمليات التدقيق ولا سيما مراقبو الحسابات بممارسة سلوكيات مختلفة مختلفة، طالما لا تعارض مكاتب التدقيق ممارسة تلك السلوكيات، وتتقبل وجودها عند أداء اعمال التدقيق. (محمد، 2017: 193)

4- ضعف الاتصال بين فريق التدقيق وعدم كفاية الاشراف على فريق التدقيق : تساعد عملية الاتصال الجيد بين أعضاء فريق التدقيق على سد الثغرات الموجودة في إجراءات عملية التدقيق بما يساهم في تحسين جودة التدقيق. اما ضعف الاتصال بين أعضاء فريق التدقيق فيهدد بشكل جوهري جودة التدقيق لوجود علاقة إيجابية بين ضعف الاتصال بين أعضاء فريق التدقيق وانخراطهم في ممارسات التدقيق غير المنتظم، اذ يؤدي ضعف الاتصال الى عدم قدرة عضو فريق التدقيق من التحقق

من صحة المعالجات المحاسبية لبعض المسائل الفنية المعقدة، وبالتالي يقوم بقبول المعالجة المحاسبية التي اتبعها الزبون بسهولة دون التحقق من صحتها مع أعضاء فريق التدقيق الأكثر خبرة، وبالتالي يؤثر ذلك بشكل كبير وسلب في جودة الأداء المهني لأعضاء فريق التدقيق. (مسواك، 2020: 230)

ومن ناحية أخرى فان عدم وجود الاشراف الكافي على فريق التدقيق من الممكن ان يؤدي الى انخراط أعضاء فريق التدقيق في ممارسات التدقيق غير المنتظم. اذ يقصد بالإشراف على فريق التدقيق، متابعة تقدم عملية التدقيق بموجب برنامج التدقيق او المنهج المخطط لعملية التدقيق من قبل أعضاء فريق التدقيق في المستويات العليا. وتوجد علاقة قوية ومهمة بين الاشراف غير الكافي على فريق التدقيق وانتهاء إجراءات التدقيق قبل اكتمالها او عدم فحص جميع العناصر تحت التدقيق اعتقاداً من فريق التدقيق بأن هذه الممارسات لن يتم اكتشافها من قبل أعضاء فريق التدقيق في المستويات العليا. (مسواك، 2020: 230)

5- عدم اتباع المدخل الاخلاقي في مكتب التدقيق : يؤثر المدخل الأخلاقي في مكتب التدقيق في قيام مراقب الحسابات باتباع ممارسات التدقيق غير المنتظم من عدمه، ويشمل المدخل الاخلاقي في مكتب تدقيق الحسابات على مدى قيام إدارة المكتب بمخالفة السلوك الأخلاقي، ودستور اخلاقيات المهنة في مكتب التدقيق، وما اذا كان هناك عقوبات تفرض على مخالفي السلوك الأخلاقي في هذا المكتب، ومدى وجود معايير أخلاقية مرتفعة لدى مكتب التدقيق، ومدى وجود مكافآت للأفراد ذوي النزاهة او السلوك الأخلاقي المتميز، ومدى اهتمام مديري مكاتب التدقيق بالجوانب الأخلاقية وتوجيههم لأعمال التدقيق الى تلك الجوانب، ومدى وجود قيادة أخلاقية في فريق التدقيق، وغيرها من العوامل الأخرى. (توفيق، 2017: 149)

6- قصور دور الاكاديميين والجهات المهنية التي تنظم مهنة تدقيق الحسابات : تتمثل أوجه القصور في دور الاكاديميين في قصور المقررات الدراسية ومحتوياتها لطلاب اقسام المحاسبة، ونقص المعرفة لدى الطلاب في الأسس النظرية للمحاسبة والتدقيق، فضلاً عن قصور دور الاكاديميين في تخريج طالب مؤهل علمياً لديه أسس نظرية كافية بعلم المحاسبة والتدقيق، اذ ينتج عن ذلك تدني المستوى العلمي للمحاسب المبتدئ، الذي يعد مسبباً جذرياً ودافعاً للانخراط في ممارسات التدقيق غير المنتظم. (محمود، 2014: 74)

اما فيما يخص بقصور دور الجهات المهنية التي تنظم مهنة تدقيق الحسابات، فان القصور في البرامج التدريبية من قبل المنظمات المهنية القائمة على أمور التدقيق، والجوانب الأخلاقية لمراقبي الحسابات، والقصور في توعيتهم باتباع السلوك المهني السليم، ينتج عنه تدني المستوى العلمي والأخلاقي لمراقبي الحسابات. كما وان القصور في الاحكام والقواعد التي تنظم مهنة المحاسبة وتدقيق الحسابات، و وجود قواعد غير حاسمة لتنظيم مهنة تدقيق الحسابات ولا تشمل على عقوبات محددة، الى جانب ضعف المام مراقب الحسابات بالتطورات الحديثة في مجال المحاسبة والتدقيق، مثل تدقيق أنظمة

التجارة الالكترونية ومراجعة النظر وغيرها، كل ذلك يؤدي الى ازدياد اتجاه مراقب الحسابات نحو اتباع ممارسات التدقيق غير المنتظم. (محمود، 2014: 74)

7- الثقافة العامة للمجتمع : تعد الثقافة العامة للمجتمع احدى العوامل الرئيسية التي تحكم وجود او عدم وجود ممارسات التدقيق غير المنتظم. فكلما كانت ثقافة المجتمع تميل الى الدقة في أداء المهام، قل الاتجاه نحو اتباع ممارسات التدقيق غير المنتظم، اما في حالة ان ثقافة المجتمع لا تميل الى أداء المهام والمسؤوليات والاعمال بشكل دقيق، فان الاتجاه نحو اتباع ممارسات التدقيق غير المنتظم يزداد بالطبع في ذلك المجتمع. (محمود، 2014: 75)

4-1-6 الوسائل التي تؤدي الى الحد من التدقيق غير المنتظم :

نظراً لان التدقيق غير المنتظم يعد من اهم الوسائل التي تؤثر في نتائج عملية التدقيق وجودة الأداء المهني لمراقبي الحسابات ومتطلبات السلوك المهني السليم، لذا فانه عادةً ما يكون هناك جدل حول كيفية الحد من ممارساته، اذ توجد في مجال التدقيق مجموعة من الوسائل التي قد يكون لها دور فاعل في الحد من ممارسات التدقيق غير المنتظم. واهمها الآتي :

1- تفعيل دور لجان التدقيق : تعد لجان التدقيق المشكلة في الوحدات الاقتصادية محل التدقيق من اهم الوسائل التي تؤدي الى التقليل من التقارير المالية الاحتمالية، لأنها تشرف على إدارة الوحدة الاقتصادية والمدققين الداخليين والخارجيين وذلك لحماية حقوق المساهمين ومصالحهم والحفاظ عليها. وبصفتها جهة مراقبة ووسيلة فعالة لحوكمة الشركات تقوم لجنة التدقيق بتزويد الجمهور بمعلومات صحيحة ودقيقة وكاملة وموثوقة، ولا تترك فجوة للتنبؤات او التوقعات غير الواعية. (AI- Baidhani, 2014: 6)

ويمكن القول بان تفعيل دور لجان التدقيق في الوحدات الاقتصادية يساهم في الحد من ممارسات التدقيق غير المنتظم من قبل مراقبي الحسابات، لان لجان التدقيق في الوحدات الاقتصادية عادةً ما تكون مسؤولة عن مجموعة من القضايا تجاه علاقة الوحدة الاقتصادية بمراقب الحسابات، ويمكن بيان تلك المسؤوليات والتي قد تؤدي الى الحد من ممارسات التدقيق غير المنتظم بالآتي : (عناني، 2017: 248)

1- تقوم لجنة التدقيق بتزويد لجان التدقيق بتعيين او إعادة تعيين او عزل مراقب الحسابات لمجلس الإدارة، بالإضافة الى المصادقة على شروط تكليفه وتحديد اتعابه بحيث تكون ملائمة مع حجم مهام التدقيق المنفذة من قبله، فضلاً عن البحث في أسباب استقالته والإجراءات التي يجب عليها ان تتخذها حيال ذلك.

2- تقوم لجنة التدقيق بتقييم مؤهلات وخبرات مراقب الحسابات، وتقييم فاعلية عملية التدقيق في نهاية كل دورة تدقيق، ومراجعة استقلالية مراقب الحسابات سنوياً، ومراجعة نتائج اعمال التدقيق مع مراقب الحسابات، والبحث معه حول القضايا التي تم حلها والمعلقة.

3- تقوم لجنة التدقيق بدراسة خطة التدقيق مع مراقب الحسابات وابداء الملاحظات عليها، والتأكد من قيام مراقب الحسابات بتنفيذ خطة التدقيق الموضوعة، وتقوم ايضاً بدراسة ملاحظاته التي يبيدها على القوائم المالية، وغيرها من المسؤوليات الأخرى.

ويرى الباحث بان تحمل لجنة التدقيق كل هذه المسؤوليات على عاتقها سيسهم بالطبع في الحد من ممارسات التدقيق غير المنتظم المتبعة من قبل مراقبي الحسابات في مكاتب تدقيق الحسابات.

2- تطبيق نظم الرقابة على جودة التدقيق : يتطلب الحفاظ على جودة التدقيق وجود أنظمة مراقبة الجودة في مكاتب التدقيق التي تضمن بقاء مراقبي الحسابات في المسار الصحيح عند أدائهم لأعمال التدقيق. وتتكون نظم رقابة جودة التدقيق من الهيكل التنظيمي ومجموعة من السياسات والإجراءات التي يتم الالتزام بها وتطبيقها من قبل جميع العاملين في مكتب التدقيق، وذلك لتوفير الثقة بأن الاعمال المهنية يتم تنفيذها في مكتب التدقيق وفقاً للمعايير المهنية التي تحكم المهنة. (Shahibah et al., 2020: 419)

ويرى (عوض) بأن سياسات وإجراءات نظم الرقابة على جودة التدقيق والصادرة من المعايير والاصدارات المهنية تسهم في الحد من ممارسات التدقيق غير المنتظم وآثارها على جودة الأداء المهني لمراقب الحسابات، اذ يوجد اثر لسياسات وإجراءات نظم الرقابة في جودة التدقيق في الالتزام بالنواحي الآتية : (عوض، 2008: 59)

- 1- التزام مراقبي الحسابات بسياسات وإجراءات الاستقلالية في العمل التدقيقي.
- 2- وجود اطار لدى مكتب التدقيق لتخصيص الافراد للمهام على أساس المؤهلات والمهارات الإدارية، وجدولة اعمال التدقيق لتحديد الاحتياجات المتعلقة بكل مهمة.
- 3- وجود مشرفين مسؤولين عن توزيع مهام التدقيق على مراقبي الحسابات، و وجود التوجيه والرقابة على اعمال المساعدين.
- 4- مراجعة قواعد تعيين مراقبي الحسابات في المكتب.
- 5- وجود برامج تدريب الزامية في مكتب التدقيق، مع ربط عمليات التزيات في مكتب التدقيق بجودة الأداء.
- 6- الفحص المستمر لتطبيق نظم الرقابة على جودة الأداء المهني لمراقبي الحسابات.

3- اعتماد وتطبيق اسلوب مراجعة النظر : يقصد بمراجعة النظر في التدقيق، تقييم العمل أو الأداء في مكتب التدقيق من قبل مكاتب التدقيق الأخرى، من اجل الحفاظ على جودة العمل او الأداء او تحسينهما. فان مراجعة النظر تعني التحديد والتقرير عما اذا كان مكتب التدقيق الذي تتم مراجعته من قبل مكتب تدقيق آخر قد قام بتطوير سياسات وإجراءات ملائمة لمراقبة الجودة وتتبعها في الممارسة العملية. وتساعد مراجعة النظر مكاتب التدقيق على تلبية معايير مراقبة الجودة، وهذا بدوره يفيد مهنة تدقيق الحسابات من خلال تحسين أداء الممارس وتنفيذ عمليات التدقيق بجودة عالية، فضلاً عن تعزيز

فاعلية وسمعة مكاتب التدقيق، والتقليل من احتمالية رفع الدعاوي القضائية ضد مكاتب التدقيق. (Yuniarti & Nisjar, 2015: 38)

ويرى (شلقامي) بأن مراجعة النظير تحد من ممارسات التدقيق غير المنتظم وذلك من خلال الآتي : (شلقامي، 2014: 96)

1- ان خضوع مكتب التدقيق لمراجعة النظير يجعل مراقبي الحسابات حريصين على اكمال كل إجراءات التدقيق خلال مرحلة تخطيط عملية التدقيق، وتجميع ادلة الاثبات، واعداد تقرير التدقيق، وبالتالي الحد من ممارسات التدقيق غير المنتظم.

2- ان حصول مكتب التدقيق على شهادة باجتياز برنامج مراجعة النظير يجعل مراقبي الحسابات اكثر الماماً وحرصاً بتطبيق ضوابط ومعايير جودة التدقيق خلال مراحل عملية التدقيق، وبالتالي الحد من ممارسات التدقيق غير المنتظم.

3- ان تميز مكتب التدقيق الحاصل على شهادة باجتياز برنامج مراجعة النظير عن غيره من مكاتب التدقيق غير الحاصلة على هذه الشهادة يجعل مراقب الحسابات اكثر حرصاً على تطبيق برنامج مراجعة النظير، وبالتالي الحد من ممارسات التدقيق غير المنتظم.

4- ان تقييم أداء مكتب التدقيق في ضوء معايير رقابة الجودة وقواعد السلوك المهني يجعل مراقبي الحسابات اكثر حرصاً على تنفيذ تلك المعايير، وبالتالي الحد من ممارسات التدقيق غير المنتظم.

5- ان حصول مكتب التدقيق على شهادة باجتياز برنامج مراجعة النظير يجعل مراقبي الحسابات حريصين على التحسين المستمر للأداء للحفاظ على حسن سمعة مكتب التدقيق بين مكاتب التدقيق الأخرى. وكذلك تحديد العقوبات التي يتعرض لها مكتب التدقيق في حال عدم وصول ادائه للمستوى المقبول مهنياً يجعله ان يحد من ممارسات التدقيق غير المنتظم.

6- ان حصول مكتب التدقيق على شهادة باجتياز برنامج مراجعة النظير يجعل مكتب التدقيق حريصاً على تحقيق الريادة في الأداء، ومقارنة ادائه بمكاتب التدقيق الرائدة وفقاً لمدخل القياس المرجعي Benchmarking، وبالتالي الحد من ممارسات التدقيق غير المنتظم.

4- التعليم المهني المستمر : يعد التعليم المهني المستمر احدى وسائل زيادة الكفاءة المهنية لأعضاء مهنة تدقيق الحسابات، والذي يؤدي الى تخفيض الجوانب السلبية للمعرفة المتخصصة، وزيادة كفاءة احكام وقرارات مراقبي الحسابات، وزيادة كفاءة وفاعلية عملية التدقيق، وبالتالي ضبط ممارسات التدقيق غير المنتظم والحد منها. (محمد، 2017: 220)

وحتى يتمكن مراقب الحسابات من انجاز مهامه بكفاءة وجودة عالية، يحتاج الى برامج تساعد على تطوير ذاته في مجالات المختلفة التي تتعلق بمهنة تدقيق الحسابات، وبالتالي مواكبة التطورات السريعة التي تمس المهنة عن طريق التعليم المهني المستمر، وذلك من خلال القيام بما يلي : (زيادي، 2022: 105)

- 1- متابعة البحوث والتطورات الحديثة الحاصلة في مختلف العلوم المتعلقة بمجال عمل التدقيق.
- 2- المشاركة في الدورات التدريبية والتكوينية عند صدور معايير جديدة في المحاسبة والتدقيق، والدورات المتعلقة بالسلوك المهني والتشريعات والقوانين من اجل الالتزام بها وتطبيقها عند أداء مهام التدقيق.
- 3- استمرار الاطلاع على ما تنشره الهيئات الاكاديمية والعلمية المحلية والدولية من دراسات وتقارير عن الممارسات العملية والحالات التطبيقية في مجال المحاسبة والتدقيق.
- 4- استمرار الاطلاع على التعديلات في مختلف القوانين ذات العلاقة مثل قانون الشركات، قانون الضرائب، القانون التجاري، وغيرها من القوانين.
- 5- التكوين المستمر في التكنولوجيا الحديثة وكل ما يتعلق بها من برامج الحاسوب المتعلقة بالمحاسبة والتدقيق والتعامل الالكتروني مع مختلف البيانات والمعلومات المالية.
- 5- الاستشارة والاستعانة بذوي الخبرة : يواجه مراقب الحسابات عند قيامه بعملية التدقيق العديد من المواقف التي تستلزم التشاور مع افراد آخرين سواء من داخل مكتب التدقيق او خارجه من ذوي المعرفة والخبرة، إذ يساعد هذا التشاور في توضيح المواقف والحصول على معلومات قد تكون مفيدة في عملية اتخاذ القرارات، خاصةً فيما يتعلق بالمهام المعقدة او شبه المعقدة، وبالتالي يساعد هذا التشاور في الحد من ممارسات التدقيق غير المنتظم. وان الأسباب التي تدعو الى الاستعانة بمراقبي الحسابات ذوي المعرفة والخبرة تتمثل في : (محمد، 2017: 223)

- 1- جلب ثراء المعرفة المرتبطة بالمهمة الى التدقيق من خلال سنوات من الخبرة والتدريب، وبالمقارنة فان مراقبي الحسابات المبتدئين يتوقع ان يملكوا اقل جودة في التطوير.
- 2- امتلاك حجم كبير من المعلومات وتنظيم افضل مما يمتلكه مراقب الحسابات المبتدئ، لان مراقب الحسابات الماهر يمكنه بناء معرفته اكثر لمستويات التصنيف الأقل أهمية، وتعميم اكثر دقة لمستويات التصنيف الأكثر أهمية.
- 6- تفعيل افصاح مكتب التدقيق عن الممارسات التي اتبعها : يؤدي الإفصاح عن الممارسات المتبعة خلال أداء عملية التدقيق من قبل مكاتب التدقيق الى الحد من ممارسات التدقيق غير المنتظم. لذا فانه من الضروري قيام مكاتب التدقيق بالإفصاح عن مجموعة من المواضيع لجهات معينة ولا سيما لجان التدقيق عند ادائها لعمليات التدقيق مثل، كيفية تحديد حجم العينة اذ يجب ان يتم تحديد حجم العينة وفقاً للقوانين الإحصائية، بالإضافة الى كيفية اختيار مفردات العينة بحيث تكون ممثلة لكافة فئات مجتمع التدقيق، وايضاً الإفصاح عن الإجراءات المتبعة من قبل مكتب التدقيق خلال المراحل المختلفة لعملية التدقيق، والإجراءات المتبعة في حالة الاحداث غير المتوقعة، الى جانب الإفصاح عن كيفية تقييم مراقب الحسابات لاختبارات الرقابة الداخلية، وكيفية تحققه من عدم تعرضه لمخاطر زيادة الاعتماد او مخاطر قلة الاعتماد. لذا فانه هناك علاقة عكسية بين افصاح مكتب التدقيق عن النقاط السابقة للجان التدقيق وبين ممارسات التدقيق غير المنتظم، اذ كلما زادت تلك

الافصاحات، كلما زاد ادراك لجان التدقيق لنقاط القوة والضعف في أداء مكتب التدقيق، ومع توجيه مكتب التدقيق بتلك النقاط، تقل ممارسات التدقيق غير المنتظم، والعكس صحيح. (محمود، 2014: 82)

7- **تطبيق أسلوب التدقيق المشترك** : يقصد بالتدقيق المشترك قيام مراقبي حسابات اثنين (مكتبي تدقيق) بتدقيق حسابات وحدة اقتصادية واحدة، ويشتركون في اصدار تقرير التدقيق ويوقعان عليه معاً ويتحملان بموجبه المسؤولية بشكل مشترك، وغالباً ما يقومان بالتخطيط المشترك لعملية التدقيق مع توزيع مهام العمل الميداني فيما بينهما (إبراهيم ويعقوب، 2020: 383). ويمكن القول بان قيام التدقيق المشترك على مجموعة من المبادئ الاساسية الموضحة في ادناه من الممكن ان تساعد في الحد من ممارسات التدقيق غير المنتظم : (صالح، 2021: 571)

1- الأدوار والمسؤوليات : وتعني تقسيم المهام خطياً بين مراقبي الحسابات، وتحملهم المسؤولية تجاهها، وبالتالي لا يمكن لمراقب الحسابات انكار المهام المنجزة من قبل مراقب حسابات مشترك آخر.

2- إجراءات التدقيق الرئيسية : أي الموافقة على استراتيجية عامة للتدقيق وتطويرها بالاتفاق مع مراقب حسابات مشترك آخر. بالإضافة الى القرارات المتخذة من قبلهم والمتعلقة بطبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات التدقيق المتفق عليها.

3- المتطلبات الأخلاقية والاستقلالية : اذ يجب عليهم اعداد سياسات وإجراءات التعامل المشترك وتسوية الخلافات وحلها قبل اعداد الصيغة النهائية لتقرير التدقيق.

4- الاتصالات : يجب ان تكون هناك قنوات اتصال مفتوحة طيلة فترة عملية التدقيق بين مراقبي الحسابات المشتركين في عملية التدقيق، وذلك لتحديد الأخطاء الجوهرية، والتلاعب او الغش، وتحيز الإدارة، ونتائج التدقيق.

5- وثائق التدقيق : اذ يجب ان تتضمن وثائق التدقيق رسالة التكليف من الإدارة، والموافقة على تقسيم العمل مع مراقب الحسابات المشترك، وتخطيط عمليات التدقيق، والأهمية النسبية للعناصر، وإجراءات التدقيق الإضافية في حالة الضرورة والحاجة.

ويرى الباحث بأنه مهما تعددت وتنوعت الوسائل التي تؤدي الى الحد من ممارسات التدقيق غير المنتظم، إلا انها لا تستطيع ان تمنع وجود تلك الممارسات بشكل نهائي بين مراقبي الحسابات في مكاتب التدقيق، ويعود السبب في ذلك الى ان مراقبي الحسابات يعملون في بيئة دائمة التغيير والتطوير، وان تلك التغيرات والتطورات في بيئة التدقيق غالباً ما تفرض على عملية تدقيق الحسابات ضغوطات معينة، قد تدفع بمراقبي الحسابات مجدداً للانخراط في ممارسات التدقيق غير المنتظم، التي سوف تكون موضع اهتمامنا في المبحث التالي.

المبحث الثاني

ممارسات التدقيق غير المنتظم في ظل ضغوط (IFRSs-IASs) على عملية تدقيق الحسابات

يتعرض مراقب الحسابات في بيئة التدقيق الى أنواع متعددة من الضغوط التي قد يكون لها تأثير على جودة أدائه المهني وجودة العملية التدقيقية نتيجة انخراطه في ممارسات التدقيق غير المنتظم استجابةً لتلك الضغوط التي يتعرض لها. وتختلف هذه الضغوط وتتغير بتغير طبيعة العمل التدقيقي، ومع تطبيق معايير (IFRSs-IASs) والضغوط التي تفرضها تلك المعايير على عملية تدقيق الحسابات، فقد ينخرط مراقب الحسابات في ممارسات التدقيق غير المنتظم استجابةً للضغوط التي تفرضها تلك المعايير. وتعد ممارسات التدقيق غير المنتظم من الممارسات غير المرغوب فيها، كما إن وجودها يؤثر بشكل كبير وسليبي في عملية تدقيق الحسابات ودرجة الثقة بها، ودرجة ثقة مستخدمي التقارير المالية بالخدمات التي تقدمها. لذا فإن المبحث الحالي سيركز على الضغوط التي تؤدي الى اتباع ممارسات التدقيق غير المنتظم من قبل مراقبي الحسابات، ولا سيما الضغوط التي تفرضها معايير (IFRSs-IASs)، بالإضافة الى بيان انواع ممارسات التدقيق غير المنتظم التي يمارسها مراقب الحسابات نتيجة تعرضه لتلك الضغوط.

4-2-1 الضغوط التي تؤدي الى ممارسة التدقيق غير المنتظم :

ان للتغيرات المستمرة التي تطرأ على بيئة التدقيق دوراً كبيراً في حدوث ممارسات التدقيق غير المنتظم، ومن الضغوط التي تدفع باتجاه تلك الممارسات ضغوط موازنة الوقت كقوة دافعة وغيرها من الضغوط الأخرى، حيث يلجأ مراقب الحسابات الى انتهاج تلك الممارسات اما بسبب ان بعضاً من إجراءات التدقيق غير مهمة، او ان القيام بها يدفع الى الملل، ومن غير المفيد الاستمرار فيها فيتم انهاؤها مبكراً او اختصارها، كما ان مراقبي الحسابات هم الأكثر عرضة لاتخاذ اختصار للاختبارات التي ينظر اليها على انها من غير المحتمل ان تكشف الأخطاء المادية. (رمضان، 2015: 21)

ويرى Suyanto بأن الدراسات السابقة التي أجريت في ادبيات التدقيق بالغت معظمها في التأكيد على دور ضغوط موازنة الوقت باعتباره سبباً في اختلال سلوك مراقب الحسابات. وعلى الرغم من ان ضغط الوقت هو السمة الغالبة في مكاتب التدقيق التي تؤثر في سلوك مراقب الحسابات، الا انه هناك مجموعة واسعة من الضغوط الأخرى من البيئة الداخلية والخارجية لمكاتب التدقيق، والتي تخلق ضغطاً على مراقبي الحسابات، من بينها القواعد واللوائح المقررة (لاسيما قرار تبني معايير IFRSs/IASs) التي تسهم في خلق بيئة مؤسسية معقدة تمارس الضغط على مكاتب التدقيق ومراقبي الحسابات. وبالتالي فإن تحديد تلك الضغوط امر مهم لان أي محاولة لتقليل السلوك المختل والممارسات غير المنتظمة تحتاج النظر الى تلك الضغوط (Suyanto, 2014: 231). وفيما يأتي عرض لأهم تلك الضغوط التي تؤدي الى قيام مراقبي الحسابات باتباع ممارسات التدقيق غير المنتظم وكالاتي :

4-2-1-1 ضغوط تعقيد مهمة التدقيق :

يعد ضغط تعقيد مهمة التدقيق Audit Task Complexity Pressure احد الضغوط التي تؤدي الى ممارسة التدقيق غير المنتظم، اذ قد يؤثر تعقيد اعمال التدقيق في احتمال انخراط مراقبي الحسابات في سلوكيات سلبية مختلفة وغير مهنية، كما وان المستويات المختلفة من تعقيد مهمة التدقيق التي تواجه مراقبي الحسابات وتفرض عبئاً ثقيلًا على قراراتهم، من الممكن ان تزيد من أعباء العمل وتخفف من جودة القرارات المتخذة من قبلهم، وبالتالي فان زيادة عبء العمل قد تؤدي الى خلل في التقدير وسوء في اصدار القرارات، واثناء كل ذلك فانه من المتوقع بشكل كبير لمراقب الحسابات ان يتصرف بسلوك مختل وظيفياً مصدره تلك الأعباء التي يتحملها (رمضان، 2015: 40). وترتبط مهنة تدقيق الحسابات بالتوترات بسبب أعباء العمل الثقيلة والمواعيد النهائية الضيقة، اذ يمكن ان يؤدي هذا الضغط المرتبط بالعمل الى الإرهاق وعدم الرضا الوظيفي ويقود في النهاية الى زيادة رغبة دوران مراقب الحسابات، أي ترك العمل والتحول الى مكتب تدقيق آخر. وهذا يعني ان ظروف العمل المعقدة تسبب عدم الراحة وعدم الرضا والاجهاد، مما تؤدي الى نية عالية في معدل دوران الموظفين الى جانب انخراطهم في سلوكيات مختلفة واعمال تدقيق غير منتظمة. أي ان مراقبي الحسابات الذين يشاركون في مهام معقدة، يشعرون بضغط كبير، وعندما لا يتمكنون من تحمل تلك الضغوط، فانهم يهملون المسؤوليات التي على عاتقهم، وبالتالي يظهر عليهم سلوكيات مختلفة. (Amlayasa et al., 2021: 318)

ويمكن ان تؤدي ضغوط تعقيد مهمة التدقيق الناتجة عن تطبيق معايير (IFRSs-IASs) الى انخراط مراقبي الحسابات في ممارسات التدقيق غير المنتظم. اذ يرى Tjan et al. ان تعقيد مهمة التدقيق عادةً ما يكون متعلقاً بزيادة مستوى صعوبة مهمة التدقيق وتقليلها، بحيث تجعل مراقب الحسابات بأن يكون مكتئباً وتخفزه على أداء سلوكيات مختلفة. كما وتؤدي المهام المعقدة الى عبء العمل الثقيل، والعبء الذهني بين مراقبي الحسابات، ويتسبب ذلك في سوء تفسير كبير، ويؤدي في النهاية الى تحرير مراقب الحسابات من التوتر من خلال أداء سلوك مختل. لذا فان السلوكيات المختلفة تنتج عادةً عن مراقب الحسابات الذي يواجه باستمرار مهاماً معقدة ومتنوعة ومزايطة (Tjan et al., 2019: 259). ويضيف Suyanto ان اعتماد معايير (IFRSs-IASs) يعد احد مصادر الضغوط على مراقبي الحسابات التي قد تقود هذه الضغوط الى اتباع سلوكيات مختلفة وممارسات تدقيق غير منتظمة، ولا سيما عند الانتقال من المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) الى معايير (IFRSs-IASs)، اذ يمكن ان يمثل هذا التغيير الكبير تحدياً وضغطاً على مراقبي الحسابات لتحديث معارفهم ومهاراتهم بناءً على هذه المعايير الجديدة، ولا سيما وأنها تحتوي على تفسيرات مختلفة لمفاهيم معينة، وعلى قدر كبير من الذاتية والحكم الشخصي الذي يمكن ان يؤثر بشكل خطير على القوائم المالية (Suyanto, 2014: 52). وتفسيراً لذلك قام Suyanto بإجراء بعض المقابلات الشخصية مع مراقبي الحسابات في اطار الضغوط التي فرضتها معايير (IFRSs-IASs) على مراقبي الحسابات في اندونيسيا والسلوكيات التي يتبعونها استجابةً لتلك الضغوطات، واعترف بعضهم بأنهم عند تطبيق تلك المعايير كانوا يفتقرون الى المعرفة والخبرة والتدريب، بحيث لجأ بعضهم

الى استخدام محركات البحث على الانترنت لفهم المعالجات المحاسبية لمعايير (IFRSs-IASs) باعتبارها المساعدة الوحيدة التي يمكن ان يحصلوا عليها، لان رؤسائهم في العمل وفي مكاتب التدقيق لم تكن لديهم المعرفة الكافية بتلك المعايير ايضاً. وقال بعضهم الآخر عندما تكون هناك معالجة محاسبية جديدة تستند الى معايير (IFRSs-IASs) وتفتقر مكاتب التدقيق الى الموارد البشرية، وخاصة كبار السن، فان العديد من مراقبي الحسابات المبتدئين لا يعرفون ما يجب عليهم فعله، لذا فلو كان هناك شيء يجب الإفصاح عنه من قبل الوحدة الاقتصادية وفقاً لمعايير (IFRSs-IASs)، فسيتم تفويته من قبل مراقبي الحسابات، حتى لو لم تقم الوحدة الاقتصادية بالإفصاح عنه (Suyanto, 2014: 150). وفيما يخص السلوكيات المختلفة والممارسات غير المنتظمة التي يتبعها مراقبو الحسابات عندما يواجهون الضغوط المختلفة، من بينها ضغوط تعقيد مهمة التدقيق التي تفرضها معايير (IFRSs-IASs)، فان معظم مراقبي الحسابات ادعوا بأنهم استجابوا للمواقف الواقعة تحت الضغوط بارتكاب سلوكيات معينة، مثلاً سلوك التسوية (Compromise Behaviour)، وسلوك التجنب (Avoidance Behaviour)، وسلوك التحدي (Defiance Behaviour) التي تقع جميعها ضمن السلوكيات المختلفة (Suyanto, 2014: 173)، والتي تتضمن مجموعة من الممارسات التي سيتم التطرق اليها فيما بعد.

وفي هذا الاطار يشير Syam et al. بأنه من الأمثلة الجيدة على تعقيد مهمة التدقيق والانحراف في ممارسات التدقيق غير المنتظم هي فضيحة Enron التي تعد واحدة من اكبر حالات فشل التدقيق في التاريخ، مثلاً هناك العديد من المتغيرات لا توجد لها نظرية وصفية في المحاسبة وفي المعايير المحاسبية، كالقيمة السوقية العادلة والتي تعتمد عليها معايير (IFRSs-IASs) بشكل كبير في القياس المحاسبي. ان هذه المشكلة كانت موجودة خلال فضيحة Enron، اذ تطلب الامر الاستخدام المزدوج محاسبة التكلفة التاريخية والقيمة العادلة في تحديد الاستثمارات في الأوراق المالية بسبب البطء في تطوير نموذج محاسبي جديد. اضافة الى ذلك فان القيمة العادلة تستخدم غالباً في الوحدة الاقتصادية (أي تحدد داخلياً من قبلها)، وعندما تعكس تلك القيمة قيم السوق، يجب ان يكون قياس القيمة العادلة دقيقاً والا سيتعرض مراقب الحسابات الى التحديات عند تدقيق القوائم المالية. ان هذه التحديات التي واجهها مراقبو الحسابات وتعقيد اعمال التدقيق هي التي قادت الى انحراف مراقبي الحسابات في سلوكيات معاكسة وممارسات غير منتظمة (Syam et al., 2017: 5). وتأسيساً على ما سبق، لعله من المفيد ان يشير الباحث هنا الى ان ضغوط تعقيد مهمة التدقيق التي تفرضها معايير (IFRSs-IASs) من الممكن ان تؤدي بمراقبي الحسابات في البيئة المحلية الى اتباع ممارسات تدقيق غير منتظمة، وذلك استجابةً وتجنباً منهم لتلك الضغوط، والتي ستكون لها حتماً نتائج سلبية على عملية التدقيق التي يقومون بتنفيذها، وعلى نتائجها.

4-2-1-2 ضغوط اتساع نطاق عملية التدقيق :

عندما يتعرض مراقب الحسابات لضغوط اتساع نطاق عملية التدقيق، يجب ان يقوم بوضع كافة الإجراءات الإضافية اللازمة في برنامج التدقيق، ومن ثم القيام بتنفيذ كل تلك الإجراءات للحصول على ادلة اثبات كافية ومقنعة لكي

يستند عليها عند ابداء رأيه الفني الخايد حول صدق وعدالة القوائم المالية. وتعد إجراءات التدقيق الجزء الذي يترك لتقدير مراقب الحسابات، فيقوم بوضع الإجراءات الضرورية والمناسبة لأداء مهمته، وتختلف هذه الإجراءات باختلاف طبيعة أعمال الوحدة الاقتصادية الخاضعة للتدقيق، وطبيعة دفاترها وسجلاتها ونوع الرقابة الداخلية المطبقة. (الخزعلي، 2022: 826)

ويرى (معروف) انه من ابرز الاعتبارات التي يجب مراعاتها عند وضع إجراءات التدقيق واعداد برنامج التدقيق هي مراعاة المجالات المحاسبية المعقدة في حسابات الزبون، ومن ضمنها المجالات التي تحتوي على تقديرات محاسبية، بالإضافة الى حصوله على فهم كامل حول طبيعة وبيئة نشاط الزبون ومخاطر الاعمال المتعلقة به (معروف، 2021: 18). ومع اتساع نطاق عملية التدقيق في ظل معايير (IFRSs-IASs) يحتاج مراقب الحسابات الى خبرة كبيرة في تلك المعايير لكي يستطيع وضع إجراءات تدقيق مناسبة وبرنامج تدقيق فاعل، والا سوف يكون لذلك اثر كبير في جودة العملية التدقيقية، اذ يشير (شاور) الى ان خبرة مراقب الحسابات تلعب دوراً كبيراً في وضع برنامج تدقيق فاعل يمكنه من الحصول على ادلة اثبات كافية واتخاذ القرار السليم بشأن القوائم المالية، فكلما كان مراقب الحسابات خبيراً في مجال عمله، استطاع وضع برنامج تدقيق فاعل اكثر من مراقب الحسابات الأقل خبرة. (شاور، 2009: 120)

وتزداد جهود مراقب الحسابات ويتعرض الى ضغوط العمل المفرطة مع اتساع نطاق عملية التدقيق في ظل تطبيق معايير (IFRSs-IASs)، وبحسب Rustiarini et al. إن الاجهاد هو الشعور الفردي او الحالة التي يدرك فيها مراقب الحسابات بان المطالب الحالية تتجاوز قدرته على تنفيذها. وبالتالي فان ضغوط العمل المفرطة تجبره على اتخاذ أفعال انانية، كما وستجبره على إعطاء الأولوية للمحافظة على الزبائن والاستمرار في العمل مقابل التنازل عن الالتزام بأخلاقيات المهنة. وتزداد ضغوط العمل عندما يطلب من مراقبي الحسابات جمع ادلة اثبات كافية واكمال جميع إجراءات التدقيق الواردة في برنامج التدقيق على الفور، ونتيجةً لذلك سوف يزداد ميل مراقب الحسابات للانخراط في سلوك ضار يقلل من جودة التدقيق، عن طريق الانخراط في سلوكيات مختلفة وممارسات التدقيق غير المنتظمة (Rustiarini et al., 2021: 146).

ان اتساع نطاق عملية التدقيق في ظل تطبيق معايير (IFRSs-IASs) يجب ان يتبعها التزام مراقب الحسابات بالمعايير الدولية للتدقيق لتطبيق الإجراءات الإضافية اللازمة لتدقيق القوائم المالية المعدة على أساس تلك المعايير، ولكن يشير Kautsar الى ان انحراف مراقب الحسابات عن تنفيذ معايير التدقيق التي توضح إجراءات التدقيق ضمن برامج التدقيق تعد من احد سلوكيات التدقيق المختلفة والتي تؤدي الى ممارسات تدقيق غير منتظمة، لان عدم الالتزام بإجراءات التدقيق ضمن برامج التدقيق المعدة على أساس معايير التدقيق تؤدي الى الحصول على ادلة اثبات غير موثوقة او غير صحيحة او غير كافية من حيث الجودة والكمية. (Kautsar, 2016: 88)

وفي اطار ذلك يرى الباحث بأن قرار الزام الوحدات الاقتصادية بتبني معايير (IFRSs-IASs) كان يجب ان يتبعه قرار بتبني المعايير الدولية للتدقيق (ISA) من قبل مراقبي الحسابات في البيئة المحلية، لأن تلك المعايير تتناول مواضيع قادرة على المام مراقب الحسابات بكافة إجراءات التدقيق الضرورية التي تساعده في تنفيذ اعمال التدقيق بالدقة المطلوبة.

كما تحتاج عملية التدقيق في ظل تطبيق معايير (IFRSs-IASs) الى قيام مراقب الحسابات بالتخطيط الجيد لتلك العملية و وضع برنامج تدقيق يحتوي على مجموعة من إجراءات التدقيق، ولكن قد لا يهتم مراقب الحسابات بالشكل الكافي لتخطيط عملية التدقيق خاصةً عندما تزداد ضغوط اتساع نطاق عملية التدقيق مما يؤدي ذلك الى فتح المجال امام مراقبي الحسابات لممارسة السلوكيات المخفضة لجودة التدقيق، اذ اشارت دراسة Persiani et al. الى ان العديد من مراقبي الحسابات لا يقدرّون أهمية التخطيط السليم لعملية التدقيق، وغالباً ما يجرون عمليات تدقيق دون وضع خطة مناسبة. كما وانهم لا يطبقون احياناً إجراءات التدقيق اللازمة والمتعلقة بقضايا تخص معايير (IFRSs-IASs) ويعتمدون بشكل كامل على تمثيل الإدارة فيما يتعلق مثلاً بالقيم العادلة، وانخفاض قيمة الموجودات، والمطلوبات المحتملة، والتقديرات الخاسية، وما الى ذلك. كما وانهم يقبلون تقارير التقييم، والتقارير الاكتوارية، وآراء او تقارير الخبراء الأخرى دون تقييم ما اذا كان الخبر لديه الكفاءة والقدرات والموضوعية اللازمة لأغراض التدقيق. (Persiani et al., 2015: 268)

وتأسيساً على ما سبق يرى الباحث بانه ليس هناك إجراءات تدقيق متكاملة وموحدة لتدقيق القوائم المالية المعدة على أساس معايير (IFRSs-IASs) يستند اليها مراقبو الحسابات في مكاتب التدقيق في البيئة المحلية، فضلاً عن عدم وجود برامج تدقيق جاهزة ومعتمدة من قبل مكاتب التدقيق المحلية، كما وان دليل الرقيب المالي الصادر عن ديوان الرقابة المالية يفتقر الى الإجراءات اللازمة لتدقيق القوائم المالية المعدة على أساس تلك المعايير، مما يزيد ذلك من فرص الانحراف في ممارسات التدقيق غير المنتظم والسلوكيات المختلة لدى مراقبي الحسابات في البيئة المحلية. وفي اطار ذلك نجد أن العديد من الدراسات العراقية التي تطرقت الى معايير (IFRSs-IASs) حاولت وضع دليل ارشادي مقترح وإجراءات تدقيق مقترحة لتدقيق موضوع او معيار معين بما ينسجم مع متطلبات تلك المعايير، على سبيل المثال حاولت دراسة (محمد والمشهداني، 2020) وضع دليل ارشادي مقترح لتدقيق الإيرادات على وفق المعيار الدولي (IFRS 15) في البيئة العراقية، كما تناولت دراسة (الحمدي والمشهداني، 2021) إجراءات مقترحة لتدقيق عقود التأمين على وفق المعيار الدولي (IFRS 17) في البيئة العراقية، وغيرها من الدراسات الأخرى ايماناً منها بعدم وجود إجراءات تدقيق يستند اليها مراقب الحسابات في مكاتب التدقيق المحلية كفيلة بان تكون كافية ومناسبة لمهمة ابداء الرأي بشأن صدق وعدالة القوائم المالية.

3-1-2-4 ضغوط وقت عملية التدقيق :

تواجه مكاتب التدقيق عادةً مشاكل المواعيد النهائية لتقديم تقارير التدقيق التي لا مفر منها، لان الوحدات الاقتصادية يجب عليها تقديم تقاريرها المالية في فترة محددة بحيث تخلق ضغوطاً على وقت عملية التدقيق، ويؤدي ذلك الى

الحدودية في الموارد (الوقت) المخصصة لأداء مهمة التدقيق، خاصةً وان مهمة التدقيق يجب ان تكتمل في اطار زمني معين لتلبية المواعيد النهائية (رمضان، 2015: 25). ان ضغوط موازنات الوقت قادرة على احداث ضغط على مراقبي الحسابات لإكمال مهام التدقيق وتشجيعهم للانخراط في سلوكيات مختلفة وممارسات تدقيق غير منتظمة. فمهام التدقيق عادةً ما يجب تنفيذها والانتهاء منها في أوقات محددة مسبقاً، وهذه الأوقات المحددة مسبقاً ضمن موازنات الوقت قد تخلق ضغوطاً ومواقف تؤدي الى ممارسة سلوكيات مختلفة من قبل مراقبي الحسابات. ان ضغوط موازنات الوقت تؤدي الى شعور مراقب الحسابات بالضغط في تنفيذ برنامج التدقيق نتيجة عدم التوازن بين الوقت المقدر والوقت الفعلي اللازم لإكمال مهام التدقيق، ويمكن ان يشجع مراقبي الحسابات على ممارسات التدقيق غير المنتظم، كالإنهاء المبكر لإجراءات التدقيق، والابلاغ المنخفض عن الوقت المنفق وغيرها من الممارسات (Kautsar, 2016: 90). ان الضغوط التي تفرضها معايير (IFRSs- IASs) على وقت عملية التدقيق وبالتالي تأخير اصدار تقرير التدقيق قد تؤدي بمراقبي الحسابات الى اتباع ممارسات التدقيق غير المنتظم، وذلك محاولةً منهم لإصدار تقريرهم في الوقت المناسب دون تأخير، وبحسب (توفيق) فان الزبائن عادةً ما يفرضون ضغوطاً على مراقبي الحسابات خاصةً عند تسلم مراقب الحسابات للقوائم المالية للزبون وتكليفه بمهمة التدقيق في وقت قريب من تاريخ نهاية السنة المالية، والتي تسبب ضغوط وقت عالية لدى مراقبي الحسابات (توفيق، 2017: 147). كما ان تأخير اصدار تقرير التدقيق ونشر التقارير المالية يمكن ان يؤدي الى وجود فجوة معلومات كبيرة، والتي بدورها تتسبب في خضوع الوحدات الاقتصادية للعقوبات والدعاوي القضائية. (الوكيل، 2020: 21)

وتماشياً مع ذلك يشير الباحث الى ان الوحدات الاقتصادية في البيئة اقليمية تتعرض لغرامات مالية من قبل السلطات الضريبية عندما تتأخر بتقديم قوائمها المالية المدققة من قبل مراقب الحسابات، ولا تلتزم بالمواعيد النهائية المحددة لأغراض فرض الضريبة، فمثلاً تفرض دوائر الضريبة في إقليم كوردستان غرامات مالية على شكل نسب مئوية من الربح المقدر على الوحدات الاقتصادية التي لا تلتزم بالمواعيد النهائية لتقديم القوائم المالية المدققة، وبالتالي قد يفرض الزبائن ضغوطاً على مراقبي الحسابات لاستكمال اعمال التدقيق، ويتعرض بذلك مراقب الحسابات الى ضغوط وقت عملية التدقيق خاصةً وان كانت تلك القوائم المالية يتطلب اعدادها وفقاً لمعايير (IFRSs-IASs).

ونظراً لان معايير (IFRSs-IASs) هي معايير قائمة على المبادئ والتي تتسم بأنها تسمح باستخدام الحكم المهني والتقدير الشخصي بشكل اكبر واوسع، لذا فان مراقبي الحسابات يمكنهم تقليل جهودهم المبذولة عند القيام بتدقيق الحسابات المعدة على اساسها، اذ يرى Mocadlo بان مراقبي الحسابات وعند تعرضهم لضغوط الوقت يميلون الى إعطاء الأولوية لإكمال المهام الموضوعية قبل المهام الذاتية، وبالتالي يؤدي ذلك الى انخفاض أدائهم في المهام الذاتية، لان المهام الذاتية توفر الكثير من المرونة في كيفية اكمالها، وتسمح لمراقبي الحسابات بتقليل جهودهم فيها، لذا فان العديد من المهام الذاتية التي تحتوي على التقديرات والاحكام الشخصية قد لا يتم اكمالها او التحقق منها بشكل معقول من قبل مراقب الحسابات عند التعرض لضغوط الوقت (Mocadlo, 2016: 24). فضلاً عن ذلك فان تعقيد متطلبات القياس

والإفصاح في معايير (IFRSs-IASs) وبالتالي ازدياد ساعات العمل الإضافية التي يحتاجها مراقب الحسابات في ظل ضغوط المواعيد النهائية التي تحددها الجهات التنظيمية قد تؤدي بمراقبي الحسابات أيضاً إلى اتباع ممارسات التدقيق غير المنتظم. وبحسب Suyanto فإن الجهات التنظيمية تتطلب من الوحدات الاقتصادية تقديم القوائم المالية مدققة بحلول تاريخ معين، مثلاً تلزم بعض وكالات الإشراف على الأسواق المالية بتقديم القوائم المالية في غضون ثلاثة أشهر من تاريخ الإغلاق أو تاريخ بيان المركز المالي، والتي تنتهي معظم هذه الوحدات الاقتصادية فتراتهما المالية في 31 من كانون الأول، كما وتتطلب بعض الصناعات والسلطات الضريبية أيضاً مواعيد نهائية مماثلة، وبالتالي يجبر المنظّمون والجمعيات الصناعية والزبائن معاً مكاتب التدقيق على إنهاء عمليات التدقيق في تاريخ معين. ويتسبب موسم الذروة هذا في زيادة ضغوط الوقت على مكاتب التدقيق لإدارة وتخصيص مواردها المحدودة لإكمال عدد من ارتباطات التدقيق كلها في نفس الوقت، مما يتسبب في قيام مراقبي الحسابات بالانخراط في ممارسات التدقيق غير المنتظم. (Suyanto, 2014: 145)

وفي الإطار نفسه يمكن القول بأنه مع الصعوبات التي تفرضها معايير (IFRSs-IASs) على مهمة التدقيق والحمل الزائد للأدوار التي يجب على مراقب الحسابات القيام بها وإكمالها في وقت محدد، قد يلجأ مراقب الحسابات إلى السلوكيات التي تخفف من جودة التدقيق، إذ يشير Elinda et al. إلى أن الحمل الزائد في بيئة عمل مراقب الحسابات يحدث خلال "موسم الذروة"، الذي يحدث عادةً بين شهر تشرين الأول ونيسان، إذ يتحمل مراقب الحسابات خلال هذه الفترة أعباء أعمال تدقيق القوائم المالية تفوق قدرته، أو يواجه العديد من الأدوار التي يجب عليه إكمالها ضمن المهلة المحددة، بالإضافة إلى محدودية موارد وقدرات مراقب الحسابات، مما يؤدي به إلى ممارسة سلوكيات غير منتظمة تؤدي إلى التخفيض من جودة التدقيق، لأنه من السهل على مراقب الحسابات إكمال مهام التدقيق إذا قام بتنفيذ تلك المهام واحدة تلو الأخرى، ولكن المهام ستصبح عقبات أو صعوبة إذا كان يجب تنفيذ هذه المهام في نفس الوقت (Elinda et al., 2019: 307). ويضيف Zakaria et al. إلى ذلك بأنه إلى جانب ضغوط الوقت التي يتعرض لها مراقب الحسابات فيما يخص المواعيد النهائية خلال موسم الذروة، إلا أنه يجب عليه في الوقت نفسه الالتزام بالقواعد واللوائح التي تحكم عمله، مثل قانون الشركات، ومتطلبات الإدراج في الأسواق المالية والبورصات، وقوانين الممارسات والسلوك والأخلاق المهنية، والقوانين الأخرى التي يخلق الالتزام بها وتنفيذها في ظل ضغوط الوقت تحدياً كبيراً أمام مراقبي الحسابات دون المساس بجودة الخدمات التي يقدمونها، من خلال قيامهم بممارسة سلوكيات مختلفة وظيفياً وممارسات تدقيق غير منتظمة. (Zakaria et al., 2013: 495)

وتماشياً مع ما سبق وفيما يخص البيئة المحلية فهناك مجموعة من المواعيد النهائية المفروضة من قبل الجهات التنظيمية التي تخلق ضغوطاً على مراقبي الحسابات. فعلى سبيل المثال، قانون هيئة الأوراق المالية العراقية رقم (74) لعام (2004) ضمن القسم 3 (التعاملات في أسواق الأوراق المالية) في الفقرة 6 (ب) يفرض على كل شركة مدرجة في سوق الأوراق

المالية ان تقدم للسوق وللهيئة قوائم مالية مدققة من قبل مراقب حسابات مخول خلال مدة لا تتجاوز (150) يوم من اغلاق السنة المالية للشركة. (قانون هيئة الأوراق المالية العراقي رقم (74)، 2004: 8)

بالإضافة الى ذلك ووفقاً لقانون المصارف العراقي رقم (94) لعام (2004) ضمن الباب 6 (الحسابات والكشوفات المالية) في المادة 43 (4) يجب ان يقوم كل مصرف بتقديم نسخة من قوائمه المالية المدققة، بما فيها القوائم المالية الموحدة المدققة الى البنك المركزي العراقي في غضون (4) اشهر بعد انتهاء السنة المالية كأقصى حد. (قانون المصارف العراقي رقم (94)، 2004: 50)

كما ان دائرة تسجيل الشركات ايضاً تفرض مواعيد نهائية على الشركات لتقديم قوائمها المالية المدققة، اذ وفقاً لتعليمات النظام المحاسبي للشركات رقم (1) لعام (1998) ضمن الفصل الأول (احكام وقواعد عامة) تاسعاً (2)، ومع مراعاة المواد (102، 117، 113، 135) من قانون الشركات العراقي رقم (21) لعام (1997) وتعديلاته، يجب ان تقوم الشركة بتنظيم حساباتها الختامية والتقارير السنوي للسنة السابقة خلال الأشهر الثلاثة الأولى من السنة التالية وتقديمها الى مراقب الحسابات لإبداء الرأي فيها، وفي كل الأحوال ينبغي على الشركة تقديم حساباتها الختامية الى مسجل الشركات مرفقة بالتقرير السنوي وتقرير مراقب الحسابات ومصادق عليها من الهيئة العامة خلال (8) اشهر التالية لانتهاء تلك السنة. (تعليمات النظام المحاسبي للشركات رقم (1)، 1998: 3)

ومن ناحية أخرى تفرض السلطات الضريبية استناداً الى قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (113) لعام (1982) وتعديلاته ضمن الفصل الرابع عشر (تقديم التقارير والمعلومات) في المادة السابعة والعشرين (2)، على كافة الوحدات الاقتصادية الخاضعة للضريبة ان تقوم بتقديم قوائمها المالية قبل اليوم الأول من شهر (حزيران) من السنة التقديرية، أي في 5/31 كموعده نهائي، مع الإشارة الى ان السلطات الضريبية في إقليم كردستان تقوم بتمديد تلك الفترة في بعض الأحيان لمدة شهر إضافي، أي الى تاريخ 6/30 وبموجب تعليمات خاصة وبالاستناد الى الفقرة (3) من نفس المادة السابق ذكرها. (قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (113) لعام (1982) وتعديلاته، 2004: 25)

4-1-2-4 ضغوط اتعاب التدقيق :

تمثل ضغوط اتعاب التدقيق محددات رئيساً لحدوث ممارسات التدقيق غير المنتظم، اذ تكشف الممارسات العملية في التدقيق عن الكثير من الاهتمامات والمصالح التجارية والاقتصادية لمكاتب التدقيق، والتي تتضمن الرغبة في تقديم خدمات تدقيق متعددة، بما يمكن مكاتب التدقيق من تعظيم العائدات التي تحصل عليها من زبائنها. ولكن ذلك تشوبه الكثير من التحديات والقلق حول الحفاظ على اتباع مراقب الحسابات في مكاتب التدقيق السلوكيات والممارسات السليمة والمنتظمة، وقدرته على اكتشاف مخالفات الزبون، والتقرير عن تلك المخالفات بمصادقية وحرية. (عوض، 2008: 28)

وتمثل اتعاب التدقيق التي يحصل عليها مراقب الحسابات من الزبون مقابل قيامه بتقديم خدمات التدقيق واحدة من القضايا التي ينتج عنها اعتماداً مالياً لمراقب الحسابات على الزبون، ومن ثم تأثيراتها السلبية على مراقب الحسابات خاصةً في ظل غياب معايير يمكن من خلالها تحديد اتعاب التدقيق بشكل عادل ودقيق. وعادةً ما يثار تساؤل في الادب المحاسبي حول كيف لمراقب الحسابات ان يبدي رأيه بشكل محايد عن القوائم المالية للزبون محل التدقيق وهو في الوقت نفسه يعتمد عليه اقتصادياً من خلال اتعاب التدقيق التي يتقاضاها منه. لذا فان تأثير اتعاب التدقيق في عدم حيادية مراقب الحسابات نتيجة انحراطه في سلوكيات وممارسات غير منتظمة يظهر من خلال حالتين، الأولى في حالة زيادة الاتعاب التي يتقاضاها مراقب الحسابات من الزبون، اذ يكون مستوى الاتعاب كبيراً ويجعل مراقب الحسابات يستجيب لطلبات الزبون، والثانية في حالة انخفاض اتعاب التدقيق مقابل اتساع حجم اعمال التدقيق التي يجب القيام بها، مما يدفع مراقب الحسابات الى عدم بذل الجهد الكافي للقيام بعملية التدقيق، وبالتالي ينتج عن ذلك أداء مهني منخفض، نتيجة اتباع ممارسات التدقيق غير المنتظم. (باسردة، 2017: 110)

ومن هذا المنطلق واعتماداً على الضغوط التي تفرضها معايير (IFRSs-IASs) على اتعاب التدقيق التي يتقاضاها مراقب الحسابات من خلال زيادتها، يشير (رمضان) الى انه كلما ارتفعت اتعاب التدقيق وكلما كانت كبيرة، انخفض التزام مراقب الحسابات بالمبادئ او المعايير المحاسبية، كمعايير (IFRSs-IASs)، اذ ان مراقبي الحسابات وعندما يتعلق الامر باتعاب التدقيق التي يتقاضونها، فانهم يبدوون مرونة كبيرة تجاه الالتزام بالمبادئ او المعايير المحاسبية. فكلما ازدادت اتعاب التدقيق، ازدادت أهمية الزبون بالنسبة لمراقب الحسابات، وكلما ازدادت التنازلات التي يقدمها لكي يرضي هذا الزبون ويحصل على درجة الرضا التي يريدونها من خلال تقارير التدقيق. لهذا فان مراقب الحسابات يعمل على السير بهذا الاتجاه، أي اتباع سلوكيات الخلل الوظيفي وممارسات التدقيق غير المنتظم لزيادة ارباحه وضمان بقاء هذا الزبون. ومن ناحية أخرى عندما تزداد اتعاب التدقيق فان القدرة التفاوضية للزبون تزداد ايضاً حول محتوى تقارير التدقيق النهائية، اذ تأتي مرضية له من خلال اقناع مراقب الحسابات بإصدار تقارير نظيفة، وتهديده بتغييره في حال عدم امتثاله لطلبه استجابةً لرغباته. (رمضان، 2015: 30)

وفي السياق نفسه يضيف Sangkrista & Fitriany بأن الزبائن عادةً ما يسعون الى تحسين آراء مراقبي الحسابات حول قوائمهم المالية من خلال دفع اتعاب تدقيق عالية لهم، اذ يعد هذا بمثابة محاولة لشراء رأيهم والذي يقع في اطار مفهوم "تسويق الرأي"، اذ يحاول الزبون في هذا الاطار التأثير او التلاعب في قرار مراقب الحسابات من اجل ابداء رأي اكثر إيجابية، والذي يؤدي الى زيادة المعلومات الخاطئة او المعلومات غير المتماثلة بين الإدارة والمستثمرين بسبب الانخفاض في مصداقية رأي مراقب الحسابات فيما يتعلق بالقوائم المالية. (Sangkrista & Fitriany, 2017: 255)

وعلى العكس من ذلك يرى (باسردة) بأنه في ظل وجود مؤشرات تدل على ان ارتفاع اتعاب التدقيق لمراقب الحسابات تؤثر فيه بشكل سلبي، الا انه لا يمكن الجزم بأن هذا الارتفاع في اتعاب التدقيق يرتبط دائماً بانخفاض جودة التدقيق ويؤثر في موقف مراقب الحسابات، ولكن يمكن ان يعود سببه الى عوامل متعددة يمكن ان تؤثر في ارتفاع اتعاب التدقيق، أهمها حجم وطبيعة عمليات الوحدة الاقتصادية ودرجة تعقيدها، اذ ان انخفاض مستوى اتعاب التدقيق عن ما تتطلبه مهمة التدقيق من جهد كافٍ، وفي ظل عدم اهتمام الزبون بأهمية العمل الذي يقوم به مراقب الحسابات، فان ذلك الانخفاض قد ينعكس سلباً على أداء مراقب الحسابات، وبالتالي قد يشجعه للانخراط في سلوكيات مختلفة وممارسات تدقيق غير منتظمة. (باسردة، 2017: 112)

وبناءً على هذا الاتجاه يرى الباحث بأنه في ظل تطبيق معايير (IFRSs-IASs) في البيئة المحلية وما يصاحبها من الزيادة في اتعاب التدقيق التي يطالب بها مراقب الحسابات مقابل العمل والجهد الإضافي الذي يبذله عند تدقيق القوائم المالية للزبائن، فان الزبائن قد لا يولون اهتمامهم بهذه الاعتبارات ولا يكونون على الاستعداد لزيادة اتعاب التدقيق التي يتقاضاها مراقبو الحسابات، وقد ينعكس هذا الانخفاض في اتعاب التدقيق مقابل الجهد الإضافي الذي تتطلبه عملية التدقيق على أساس تلك المعايير سلباً على أداء مراقبي الحسابات، وقد يكون ذلك دافعاً لانخراطهم في ممارسات التدقيق غير المنتظم.

ودعماً لرأي الباحث في أعلاه اشارت دراسة Abdollahi et al. الى ان مراقبي الحسابات الذين يواجهون الزبائن الذين يفرضون مستوى مرتفعاً من ضغوط اتعاب التدقيق، من خلال عدم استعدادهم لزيادة اتعاب التدقيق او يفضلون دفع اتعاب تدقيق قليلة، فان هؤلاء مراقبي الحسابات ينخرطون في سلوكيات تهدد جودة التدقيق، على سبيل المثال يقومون بالاعتماد على اعمال التدقيق الداخلي ذات الجودة المشكوك فيها بدلاً من تنفيذهم للاختبارات اللازمة بأنفسهم. (Abdollahi et al., 2016: 10)

وفيما يخص اتعاب التدقيق لمراقبي الحسابات في البيئة المحلية يتم الاعتماد على "أسس توزيع الاعمال بين مزاولي مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات" الصادر عن مجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات، اذ يتم توزيع الاعمال حسب تعليمات عام (2022) على أساس النقاط وحسب أصناف مراقبي الحسابات ومدة مزاولتهم للمهنة، وتحتسب كل نقطة مقابل (250) الف دينار من أجور التدقيق، كما وتحتسب أجور التدقيق بناءً على أجور التدقيق الأساسية (مبلغ مقطوع بالدينار وحسب رأس المال المدفوع ونوع المشروع الاقتصادي)، واجور التدقيق التكميلية (نسبة معينة من النشاط السنوي "مجموع الإيرادات + مجموع المصروفات + الزيادة في مشروعات تحت التنفيذ" ولكافة أنواع الشركات والمشاريع الاقتصادية). (مجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات، أسس توزيع الاعمال بين مزاولي مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات، 2022: 3)

اما في إقليم كردستان فان النقاط تختلف باختلاف نوع النشاط للشركات، فوفقاً لتعليمات عام (2022) للجمعية العلمية للمحاسبين القانونيين، فان كل شركة تحتلف عدد نقاطها باختلاف نوع نشاطها، كما ويتم احتساب أجور

النقطة كحد ادنى (200) دولار لكل نقطة (الجمعية العلمية للمحاسبين القانونيين في إقليم كردستان، تعليمات احتساب وتصنيف نقاط الشركات، 2022: 1). وبناءً على ذلك يشير (رمو وبامرني) بأن هناك عدم رضا من قبل مكاتب تدقيق الحسابات في إقليم كردستان حول الأسلوب الحالي والمعتمد في تحديد اتعاب مراقبي الحسابات والذي يؤثر سلباً في استقلاليتهم، اذ يحتوي على ثغرات عديدة يمكن النفوذ من خلالها لتحقيق رغبات الزبائن، كما وان الأسلوب الحالي المعتمد في تحديد اتعاب مراقبي الحسابات لا يوازي ما يستحقه مراقبو الحسابات من اتعاب فعلية، مما يفسح الطريق لتبلور ظاهرة تسويق الرأي عن طريق التفاوضي عن الأخطاء الإدارية. ومن ناحية أخرى فان الأسلوب الحالي يفسح المجال امام التنافس غير الشفاف بين مكاتب التدقيق عن طريق تخفيض الاتعاب لضمان التعامل مع الزبون على حساب جودة الأداء المهني، وقد يستغل الزبون الأسلوب الحالي في تحديد الاتعاب عن طريق منح اتعاب عالية لمراقب الحسابات للحصول على رأي مرغوب فيه، خاصةً اذا كانت الاتعاب تشكل نسبة كبيرة من الاتعاب الكلية التي يتقاضاها مراقب الحسابات (رمو وبامرني، 2018: 19). واستناداً لذلك يمكن القول بان الثغرات الموجودة في الأسلوب الحالي في تحديد اتعاب التدقيق يمكن ان تقود مراقبي الحسابات الى اتباع سلوكيات مختلفة وممارسات تدقيق غير منتظمة، خاصةً عندما يواجه مراقب الحسابات مهام تدقيق واسعة ومعقدة في ظل الزام الوحدات الاقتصادية بتبني معايير (IFRSs-IASs).

4-2-1-5 الضغوط او الأسباب الأخرى التي تؤدي الى ممارسة التدقيق غير المنتظم :

ان الضغوط التي تم التطرق اليها في أعلاه تمثل ضغوطاً شائعة في مجال عملية تدقيق الحسابات التي تؤدي الى اتباع مراقبي الحسابات ممارسات التدقيق غير المنتظم، ولكن هناك العديد من الضغوط او الأسباب الأخرى التي تم دراستها في ادبيات التدقيق على انها تسبب حدوث سلوكيات مختلفة وممارسات تدقيق غير منتظمة، ومن بين تلك الضغوط الأخرى نجد الآتي :

4-2-1-5-1 ضغوط من طرف الزبون :

يسهم الزبون في خلق ضغط على مكاتب التدقيق من خلال عدم مساعدة مكاتب التدقيق عمداً على تحقيق أهدافها في الوقت المناسب، اذ قد يتسرع الزبائن في اعداد القوائم المالية ويتعين عليهم مع مراقبي حساباتهم اتاحتها في تاريخ معين بعد تاريخ الميزانية العمومية اما بسبب اللوائح او المواعيد النهائية او بسبب العقوبات المفروضة. ونظراً لأن الزبائن يدفعون لمراقبي الحسابات ويعرفون انهم سيكونون معتمدين عليهم، خاصةً الزبائن الكبار، لذا فانهم يميلون الى اللعب على هذا الامر وتحويل عملهم الى مراقبي الحسابات عند التسرع. ويعتقد الزبون في هذه الحالة انه نظراً لأنه دفع لمراقب الحسابات بالفعل، فانه يتوقع منه مختلف الخدمات، مثلاً الاستعانة به كمستشار وليس فقط كمراقب حسابات، أي كما يقال "يريد شراء واحدة فقط والحصول على الكل"، فالزبائن غالباً ما يرغبون في متابعة اهتماماتهم وتفضيلاتهم ويطالبون مراقبي الحسابات بالمزيد رغم ان ذلك قد لا يكون ضمن عملهم، وفي حالة رفض مراقبي الحسابات تنفيذ مطالبهم،

يتحججون عليهم ويقولون، كان مراقب الحسابات السابق على استعداد لتقديم هذا وذاك لنا. فالكثير من الزبائن قد يطلبون مساعدة مراقبي الحسابات ايضاً عندما يتعين عليهم تطبيق معايير محاسبية جديدة، لانهم غير قادرين على اعداد القوائم المالية على أساسها، كما وانهم في بعض الأحيان يقومون بتقديم القوائم المالية لمراقبي الحسابات في وقت متأخر ويعرضونهم لمواقف مرهقة في ظل المواعيد النهائية والتي يجب عليهم الوفاء بها بأي وسيلة كانت. ان هذه الضغوط تكون سبباً في اختلال سلوكيات مراقبي الحسابات واتباعهم ممارسات التدقيق غير المنتظم. (Suyanto, 2014: 157)

2-5-1-2-4-4 منصب الفرد في شركة التدقيق :

كلما كان منصب الفرد في مكتب او شركة التدقيق عالياً، فرض هذا المنصب عليه ان يتخذ سلوكيات سليمة في العمل التدقيقي، في حين كلما كان منصب الفرد منخفضاً، قلت مسؤوليته تجاه عمله، وبالتالي مارس هذا الفرد السلوكيات التي تخفف من جودة التدقيق. واستناداً الى التسلسل الهرمي التنظيمي في مهنة تدقيق الحسابات والمعتمد من قبل مكاتب وشركات التدقيق، فان مراقبي الحسابات الذين يتم تعيينهم في مستويات اعلى هم اقل قبولاً لممارسة السلوكيات المختلفة. فمع تقدم الشخص في الرتب الى "الشريك" من المرجح ان يتعرف اكثر على الآثار السلبية للسلوكيات المختلفة، ومن المتوقع ان يكون لديه اهتمام اكبر بجودة الخدمات التي تقدمها شركة التدقيق التي يعمل فيها وصورتها الثابتة في تقديم تلك الخدمات، مما يجعله يتعد عن ممارسة أي سلوك سلبي يؤثر في شركة التدقيق. (Donnelly et al., 2003: 98)

2-5-1-2-4-3 شخصية مراقب الحسابات :

يشير Prabangkara & Fitriany الى ان نوع شخصية مراقب الحسابات قد يؤثر في احتمالية اتجاهه نحو اتباع ممارسات التدقيق غير المنتظم من عدمها، اذ اعتمد في دراسته على مؤشر "مايرز بريجز" (MBTI) لتحديد أنواع الشخصيات، وهذا المؤشر يقدم (16) نوعاً مختلفاً من الشخصيات الفردية بناءً على مزيج من أربعة ازوج من التفضيلات البشرية، وهي 1- الانفتاح ام الانطواء، 2- الاستشعار ام الحدس، 3- التفكير ام الشعور، 4- الحكم ام الإدراك. ووفقاً لهذه النظرية فان الجمع بين الاستشعار أم الحدس (كيفية معالجة الافراد للمعلومات)، مع التفكير أم الشعور (كيفية اتخاذ الافراد للقرارات) يظهر الفطريات العقلية للشخص واهتماماته المهنية. وبناءً على هذه السمات فان مراقبي الحسابات الذين لديهم مزيج من أنواع الشخصية (الاستشعار والتفكير) و (الحدس والتفكير) يتجنبون سلوك التدقيق المختل وممارسات التدقيق غير المنتظم اكثر من مراقبي الحسابات الذين لديهم مزيج من أنواع الشخصية (الاستشعار والشعور) و (الحدس والشعور). ويعود السبب في ذلك الى انهم يمتلكون مستوى شك عال، أي الشك المهني الذي يجعلهم يشكون دائماً في موثوقية المستندات التي يحصلون عليها من قبل الإدارة، وبالتالي يميلون الى تجنب الممارسات المخفضة لجودة التدقيق، ويكملون مهامهم وفقاً لبرنامج التدقيق وإجراءات التدقيق الموضوعية. (Prabangkara & Fitriany, 2021: 5)

4-5-1-2-4-4 جنس مراقب الحسابات :

هناك العديد من الدراسات التي تناولت موضوع جنس مراقب الحسابات وتأثيره في ممارسات التدقيق غير المنتظم، إذ اعتمدت هذه الدراسات على أبحاث علمية تركز على الجوانب النفسية والاختلافات التكوينية لنفسية كل من الجنسين وبعض الخصائص الأخرى مثل العمر، والشخصية، والمظهر. وقد اشارت هذه الدراسات الى ان مراقبات الحسابات يشعرون بمستويات اعلى من التوتر والضغط والتأثر بالوسط المحيط وعدم الاستقرار الوظيفي مقارنةً بمراقبي الحسابات، ويشكل هذا عاملاً رئيساً لاتخاذ الاناث قرار مغادرة المهنة تماشياً مع هذه الضغوط وعدم القدرة على الاستمرار. وأشارت هذه الدراسات الى ان الاناث اكثر توجهاً لاستخدام الوسائل والسبل الأخلاقية مقارنةً بالذكور، وبناءً عليه تختلف توجهات كل من الذكور والاناث فيما يتعلق بالسلوكيات المختلفة وظيفياً وممارسات التدقيق غير المنتظم. ومن ناحية أخرى فان وجهة النظر السائدة حول مراقبات الحسابات هي انهن اقل كفاءة وتحملاً بسبب الطبيعة التكوينية لهن من حيث القدرة البدنية على تحمل الأعباء المرهقة، لكن في نفس الوقت الاناث اكثر دقة وانتباهاً الى التفاصيل الى جانب انهن اكثر ثقة وصدقاً، واكثر قدرةً على اكتشاف الأخطاء المحتملة، واكثر تحسناً لمخاطر التدقيق. كما تشير بعض الدراسات الأخرى الى ان مراقبات الحسابات اكثر فعالية في تحديد المخالفات والاطفاء في القوائم المالية الناجمة عن الاحتيال، وان المعايير الأخلاقية لديهن افضل من مراقبي الحسابات، كما ويتمتعن باستقلالية القرار على نحو افضل، بينما مراقبو الحسابات اكثر استعداداً لتحمل المخاطر المصاحبة لعمليات التدقيق، واكثر قبولاً لأدلة الاثبات الضعيفة والمشكوك فيها في إشارة الى قبولهم لممارسات التدقيق غير المنتظم. (رمضان، 2015: 34)

وفي السياق نفسه يشير Javed الى ان بعض الدراسات التجريبية والسلوكية في التدقيق اكدت بان مراقبي الحسابات والمراقبات يختلفون بشكل قابل للجدل من حيث خصائصهم الفطرية (على سبيل المثال، تحمل المخاطر، والمهارات، والقدرة، والخبرة الفنية، ومعالجة المعلومات). وعلى وجه الخصوص، تشير ادلة كثيرة الى ان مراقبات الحسابات هم اكثر كفاءة ودقة في اتخاذ القرارات في مهام التدقيق الأكثر تعقيداً من مراقبي الحسابات الذكور، لذا فان اشراكهن مع مراقبي الحسابات يساعد على توفر مهارات وقدرات افضل لحل الخلافات فيما يتعلق بتنفيذ معايير (IFRSs-IASs) ومواجهة التعقيدات التي تكتنفها تلك المعايير. (Javed, 2020: 91)

4-2-2-4 ممارسات التدقيق غير المنتظم في ظل الضغوط على عملية تدقيق الحسابات :

هناك مجموعة من الممارسات التي يقوم مراقب الحسابات في مكاتب التدقيق باتباعها عندما يتعرض لضغوط متنوعة ومختلفة المصادر، وتقع هذه الممارسات جميعها ضمن مفهوم التدقيق غير المنتظم ولها طرق واشكال مختلفة ومتعددة. ومن اهم تلك الممارسات للتدقيق غير المنتظم الآتي :

1- الفشل في متابعة البنود المشكوك فيها : تشير هذه الممارسة او الأفعال الى فشل مراقب الحسابات او عدم قيامه بتوسيع نطاق الفحص عندما يقوم باكتشاف معاملات مشبوهة خلال عملية التدقيق. على سبيل المثال، عندما يقوم مراقب الحسابات بفحص عينة من المعاملات، واثناء ذلك الفحص قد يلاحظ مراقب الحسابات وجود بعض المعاملات الكبيرة غير المعتادة، ولكنه على الرغم من ذلك لا يقوم بالاستقصاء والتحقق من هذه العناصر المشكوك فيها ومتابعتها. وتعد هذه الممارسة من اهم الممارسات التي تخفض من جودة العملية التدقيقية (Coram et al., 2008: 147). وتماشياً مع ما تم ذكره يشير (قريفة) الى ان اكتشاف الأخطاء في مرحلة الاختبارات الأساسية يتطلب الحاجة الى ضرورة اجراء اختبارات جوهرية إضافية، أي ان اكتشاف خطأ في اختبار معين لا يرتبط بعلاقة قوية بوجود أخطاء في الاختبارات الأخرى، ولكن اكتشاف الأخطاء يترتب عليه اجراء اختبارات إضافية. ويترتب على ذلك زيادة الضغوط على مراقبي الحسابات بسبب زيادة عبء المهام المطلوب اداؤها، وبالتالي فان ذلك قد يدفعهم الى انتهاج ممارسات التدقيق غير المنتظم باتخاذ طرق مختصرة، والتي لا يمكن عن طريقها اكتشاف البنود المشكوك فيها والاطفاء التي يرتكبها الزبائن باستعمال طرق احتيالية وتبدير محكم. (قريفة، 2014: 110)

واستناداً الى ما سبق يرى الباحث بأن المرونة التي توفرها معايير (IFRSs-IASs) لمعدي القوائم المالية من خلال كثرة البدائل الخاسبية التي تحتوي عليها باعتبارها معايير قائمة على المبادئ، فضلاً عن اعتمادها بشكل كبير على القيمة العادلة في عمليات القياس والافصاح الخاسبي، من الممكن ان تزيد من البنود المشكوك فيها او بنود غير معتادة في القوائم المالية، والتي قد تؤدي الى زيادة عبء العمل لدى مراقب الحسابات، وعدم قدرته على متابعة تلك البنود، وبالتالي انخرطه في ممارسات التدقيق غير المنتظم.

2- قبول ادلة وتفسيرات ضعيفة من الزبون دون التحقق منها : ويقصد بهذه الممارسة ان يقوم مراقب الحسابات بقبول تفسيرات ضعيفة من الزبون واستخدامها كبديل لأدلة أخرى قد تكون متاحة لمراقب الحسابات بشكل معقول. على سبيل المثال، عندما يقوم مراقب الحسابات بتدقيق مجموعة معينة من القيود والصفقات لزبون معين، ويحتاج مراقب الحسابات الى الوثائق التي تدعم اثبات تلك القيود والصفقات ولكنه لا يجدها، ففي هذه الحالة يقوم مراقب الحسابات بإبلاغ إدارة الزبون بشأن هذه المشكلة، وقد ترد الإدارة بأن الوثائق المتعلقة بتلك القيود والصفقات فقدت وانها غير موجودة، ولكنها تزعم بأنها متأكدة من ان تلك القيود الخاسبية والصفقات قد تم تسجيلها بشكل صحيح، وبالتالي يقتنع مراقب الحسابات ويقبل هذا التفسير الذي قدمته إدارة الزبون دون التحقق منه، مما يؤثر ذلك بشكل سلبي في جودة عملية التدقيق (Svanberg & Ohman, 2019: 88). وفي الصدد نفسه، يضيف Suyanto بأنه في ظل ظروف معينة، يميل مراقب الحسابات الى ارتكاب سلوك مختل مثل قبول تفسيرات الزبون الضعيفة والقصيرة بسهولة عندما يواجه ضغوطاً معينة. على سبيل المثال، عملية استخراج معقدة لزبون معين قد تتطلب ثلاثة أسابيع من الزبون لشرحها وتفسيرها لمراقب الحسابات، ولكن يقوم مراقب الحسابات بقبول تفسيرات بسيطة من الزبون حول تلك الصفقة دون التحقق من تفاصيلها. وهناك بعض

الحالات التي قد تتطلب من مراقب الحسابات إجراءات تدقيق معقدة ومطولة مثل جرد المخزون، ولكن مراقب الحسابات يميل الى الاعتماد على تقدير الزبون لكمية وقيمة بنود المخزون المحددة، بحيث يقبل مراقب الحسابات تفسيرات الزبون ويستخدمها كبديل لمستندات او ادلة أخرى قد يتوقع الحصول عليها بشكل منطقي. وبطبيعة الحال عندما يكون مراقب الحسابات تحت الضغوط، فانه يميل الى تجاهل الشك المهني، مثل قبول الأدلة او التفسيرات الضعيفة من الزبائن بسهولة، واهمال مؤشرات الأخطاء المحتملة. (Suyanto, 2014: 78)

3- عدم البحث عن مسألة فنية في المعايير المحاسبية ذات العلاقة بها : ويقصد بهذه الممارسة عندما تكون هناك مسألة فنية معينة، لا يقوم مراقب الحسابات بالتحقق والتأكد من المعالجة المحاسبية الصحيحة لتلك المسألة في المعايير المحاسبية ذات العلاقة، على الرغم من انه غير متأكد من المعالجة المحاسبية التي اتبعها الزبون. مثلاً يكون مراقب الحسابات غير متأكد من صحة المعالجة المحاسبية التي اتبعها الوحدة الاقتصادية بشأن الشهرة المشتركة ضمن عمليات اندماج الاعمال عندما تحتوي على الاسهم، ومع ذلك لا يبحث عن هذه المسألة في المعايير المحاسبية ذات العلاقة، ويقبل بكل سهولة بالمعالجة المحاسبية التي اتبعها الوحدة الاقتصادية، اذ تؤدي هذه الممارسة الى التخفيض من جودة التدقيق. (Coram et al., 2008: 148)

ومن هذا المنطلق يرى الباحث بأن تجاهل مراقب الحسابات للمسألة الفنية التي تتطلب منه التحقق والتأكد من المعايير المحاسبية ذات العلاقة بها ربما يعود سببها الى تعقيد متطلبات القياس والافصاح في تلك المعايير والمعالجات المحاسبية المعدة على أساسها. بالإضافة الى ذلك فان عدم توفر الخبرة الكافية والمهارات اللازمة لدى مراقب الحسابات بتلك المعايير تجعله لا يتحقق ولا يتأكد بشكل كافٍ من كافة المعالجات المحاسبية التي يتبعها الزبون والتي يقوم بتنفيذها بالاعتماد على تلك المعايير.

4- عدم اختبار جميع العناصر في العينة : وتعني هذه الممارسة بان مراقب الحسابات لا يقوم بتنفيذ إجراءات التدقيق المحددة على كل عنصر تم اختياره ضمن العينة. على سبيل المثال، عند فحص حساب المدينين مع النقدية المحصلة في نهاية الفترة المالية، قد يقوم مراقب الحسابات بوضع علامة او إشارة عند بعض حسابات المدينين، خاصةً تلك التي تتضمن مبالغ صغيرة، للدلالة على انه تم تسلم النقد منها، دون ان يقوم مراقب الحسابات بالتحقق من ان النقدية لتلك الحسابات قد تم تسلمها بالفعل، او قد يقوم مراقب الحسابات بقبول ادلة ثانوية، بدلاً من ان يتحقق من الأدلة المستندية التي تدعم تلك الحسابات (Willett & Page, 1996: 103). وفي هذا الاطار يرى (مسواك) أن عدم التزام مراقب الحسابات بتنفيذ إجراءات التدقيق المحددة على كل بند تم اختياره في العينة ربما يعود الى مجموعة من الأسباب، أهمها ان مراقب الحسابات قد يعتقد في بعض الأحيان خاصةً عندما يواجه ضغوطاً معينة بأن بعض إجراءات التدقيق غير ضرورية، كما وان اكمال تلك الإجراءات وتطبيقها لن يؤدي الى ظهور أي أخطاء، لذا فانه لا يقوم بتطبيقها وبعدها غير ضرورية في اثناء قيامه بعملية التدقيق. (مسواك، 2020: 233)

5- **الانتهاء الخاطئ لخطوة التدقيق المطلوبة :** تشير هذه الممارسة الى الانتهاء الخاطئ لخطوة التدقيق المطلوبة من قبل مراقب الحسابات التي لا تشملها خطوات أخرى، دون اكمال العمل او الإشارة الى حذف بعض إجراءات التدقيق. على سبيل المثال، عندما يقوم مراقب الحسابات بالانتهاء من التأكد من عينة لفواتير المبيعات، ويقوم بإرسال مذكرة للتحقق من صدق أوامر المبيعات، ولكنه لا يقوم بخطوة تدقيق منفصلة للتحقق من دقة التسعير، ويقوم بإنهاء الاجراء كما هو معمول به بدون ان يتحقق من دقة التسعير، مما يؤثر ذلك بشكل سلبي في جودة عملية التدقيق (Coram et al., 2008: 148). وعليه يرى (محمد) أن هذه الممارسة عادةً ما يقوم مراقب الحسابات باتباعها في مجالات التدقيق التي لا تتطلب توثيق عملية التدقيق بشكل كبير وتسجيل مفصل لأدلة الاثبات، مثل اختبارات الرقابة الداخلية (اختبارات الالتزام) التي تكون اكثر عرضه للخطر، كما وتعد من اكثر نواحي التدقيق التي تتعرض للانتهاء الخاطئ لخطوات التدقيق المطلوبة وممارسات التدقيق غير المنتظم، اذ ينظر الى هذه الاختبارات من قبل مراقبي الحسابات على انها لا تتطلب غالباً تسجيلاً مفصلاً لأدلة الاثبات، وقد تعد قليلة القيمة وغير واضحة تماماً، مما تؤدي بمراقب الحسابات الى انهاء بعض من الإجراءات المخصصة لتدقيقها قبل الانتهاء من تطبيقها بشكل معقول. (محمد، 2017: 189)

6- **اعتماد قدر اكبر من المناسب على عمل الزبون :** عندما يتعرض مراقب الحسابات الى الضغوط والاجهاد، فانه من المرجح ان يقوم بالاعتماد اكثر على عمل الزبون. مثلاً عندما يتم إعطاء مراقب الحسابات عدداً من المستندات التي تمت مطابقتها بالفعل مع الفواتير لتوفير الوقت له، فمن المرجح ان يقوم بالاعتماد على تلك المستندات، وعلى عمل الزبون دون الاخذ بنظر الاعتبار درجة الاعتمادية على مثل تلك الاعمال التي قام بها الزبون. وعلى وجه التحديد، قد يعتمد مراقب الحسابات على اعمال التدقيق الداخلي، لان اسهام التدقيق الداخلي هو احد المتغيرات التي يستخدمها مراقب الحسابات في تحديد اتعاب التدقيق، اذ غالباً ما يميل الزبائن الى تشجيع مراقبي الحسابات على الاعتماد على اعمال المدقق الداخلي، وذلك لتقليل أجور التدقيق. كما ان مراقبي الحسابات يميلون إلى ان يكونوا أكثر تأثراً بضغط الزبون عند اتخاذ القرارات بشأن اعتمادهم على اعمال المدقق الداخلي، وقل تأثراً بجودة التدقيق الداخلي وطبيعة التنسيق بين مراقب الحسابات الخارجي والمدققين الداخليين، والذي يتفاقم خاصةً عند تقديم مراقبي الحسابات خدمات غير تدقيقية، حيث يضغط الزبائن في هذه الحالة بشكل كبير عليهم لتوسيع اعتمادهم على المدققين الداخليين. (Suyanto, 2014: 78)

وفي هذا السياق يرى الباحث عندما يتعرض مراقب الحسابات لضغوط متنوعة، ربما يتجه نحو الاعتماد بشكل اكبر على اعمال المدقق الداخلي وعلى الإجراءات التي قام بتنفيذها، ففي مثل هذه الحالة يتجنب مراقب الحسابات تطبيق الإجراءات التي قام المدقق الداخلي بتطبيقها، مما يؤثر ذلك بشكل كبير في نتائج عملية التدقيق وعلى دقة القرارات والاحكام المتخذة من قبل مراقب الحسابات، في حال كانت الإجراءات المطبقة من قبل المدقق الداخلي غير فاعلة، ولم تكتشف وجود تحريفات معينة في القوائم المالية للزبون.

7- المراجعة السطحية لوثائق الزبون : وتدلل هذه الممارسة على قيام مراقبي الحسابات بفحص الوثائق المؤيدة للعمليات المالية بسرعة، دون إيلاء الاهتمام الكافي لصلاحيتها ودقتها. على سبيل المثال، يقوم مراقب الحسابات بمراجعة الوثائق الداعمة لعينة من المشتريات، ويقوم بوضع علامات على جداول المراجعة دون ان يأخذ بنظر الاعتبار تفاصيل محتوى هذه الوثائق، وبالتالي يؤثر ذلك سلباً في جودة العملية التدقيقية (Svanberg & Ohman, 2019: 88). ويقوم مراقب الحسابات بمراجعة سطحية لوثائق الزبون عندما يواجه ضغطاً معيناً تجمله لا يتحقق من تفاصيل تلك الوثائق. كما ان ممارسة مراقب الحسابات للمراجعة السطحية لوثائق الزبون ربما يعود لعدة أسباب، أهمها عدم خضوع مراقب الحسابات للمساءلة والعقاب، مما يجعله ان يتبع هذه الممارسة طالما ليس هناك من يحاسبه ويعاقبه على هذه الممارسة، وايضاً انخفاض الالتزام الأخلاقي لدى مراقب الحسابات، وعدم بذله العناية المهنية الواجبة يكون دافعاً لممارسته للمراجعة السطحية لوثائق الزبون. (مسواك، 2020: 235)

وتماشياً مع ما تم ذكره يضيف الباحث هنا عدة أسباب أخرى ربما تجعل مراقب الحسابات بأن يقوم بالمراجعة السطحية لوثائق الزبون دون التعمق في محتوياتها والتحقق من تفاصيلها، أهمها اتساع نطاق عملية التدقيق وزيادة حجم إجراءات التدقيق التي على مراقب الحسابات تطبيقها، فكلما ازداد حجم إجراءات التدقيق واتسع نطاق عملية التدقيق، اتجه مراقب الحسابات نحو المراجعة السطحية لوثائق الزبون، خاصةً عندما يواجه او يتعرض من جانب آخر الى ضغوط وقت عملية التدقيق، بحيث تفرض عليه انتهاء عملية التدقيق في أوقات محددة تفرضها جهات معينة.

8- استبعاد بنود مشكوك فيها من العينة : ويقصد بهذه الممارسة عندما يتم اختيار بنود سيتم فحصها واختبارها، فان مراقب الحسابات قد يكتشف من خلال خبرته وبمجرد النظر وملاحظته للمستند الذي يشكل نقطة البداية في عملية الاختبارات، وجود تعقيدات او احتمال اكتشاف الخطأ في الصفقات وذلك من شكل ومظهر الوثائق، كأن يلاحظ وجود عبارات استفهامية او تعليقات او تفسيرات ومستندات تأييد ملحقة بالمستند، كل هذا يكون مصدراً واضحاً للمشاكل المتوقعة من وجهة نظر مراقب الحسابات، وفي مثل كل هذه الحالات يختار مراقب الحسابات مستنداً آخر أكثر بساطة. ويعد هذا التصرف من قبل مراقب الحسابات غير قابل للملاحظة، كما ان حرية التصرف في اختيار البند محل الفحص من الممكن ان يكون هو الأساس، خاصةً اذا كان مكتب التدقيق الذي يعمل فيه مراقب الحسابات لا يعتمد على طرق عينات إحصائية دقيقة وشاملة، اذ ينتقل الاختبار بعيداً عن مراقب الحسابات، وبالتالي يعني هذا استبدال وترك بعض البنود خلال فحص العينة التي تبدو معقدة او مضيعة للوقت. ومن الأمثلة على تلك الممارسة، عند اختيار عينة من الفواتير، يقوم مراقب الحسابات بتجنب مراجعة الفواتير التي تدعمها العديد من المستندات الملحقة بها، وايضاً تلك التي تكون لها عبارات استفهامية او تفسيرات او تعليقات. (قريفة، 2014: 109)

وفي ضوء هذه الممارسة يرى الباحث أن في ظل تطبيق معايير (IFRSs-IASs) تزداد البنود التي تحتوي على تعقيدات، باعتبار ان تلك المعايير تزيد من تعقيد مهمة التدقيق، وبالتالي فان مراقب الحسابات قد يقوم باستبعادها او عدم فحص تلك البنود التي تحتوي على التعقيدات، او قد يقوم باستبدال تلك البنود ببنود أخرى اكثر بساطة، مما يؤدي ذلك الى عدم التأكد من صحة تلك البنود التي قد تحتوي على أخطاء كبيرة، وبالتالي يؤثر ذلك سلباً في نتائج عملية التدقيق.

9- عدم استكمال إجراءات التدقيق : ويقصد بهذه الممارسة عدم استكمال مراقب الحسابات اجراءات التدقيق لاكتشاف الاحتيال المالي في القوائم المالية للزبون. على سبيل المثال، عندما يتعرض مراقب الحسابات لضغوط معينة خاصةً ضغوط وقت عملية التدقيق، فمن المرجح ان يكتشف إشارات خطر التدقيق للاحتيال المالي بشكل اقل من مراقب الحسابات الذي لا يتعرض لتلك الضغوط. ويتم العثور على إشارات التحذير من الاحتيال وتشخيصها بعد تطبيق مراقب الحسابات لسلسلة من إجراءات التدقيق، وبالتالي يستغرق مراقب الحسابات وقت طويل في تطبيق إجراءات التدقيق، وقد يفشل في استكمال جميع تلك الإجراءات بسبب ضغوط وقت عملية التدقيق، وبالتالي لا يكتشف الاحتيال المالي الموجود في القوائم المالية للزبون، مما يؤثر ذلك سلباً على نتائج عملية التدقيق. (Suyanto, 2014: 79)

10- تخفيض حجم العينة : ويقصد بهذه الممارسة قيام مراقب الحسابات بفحص وتدقيق عدد اقل من المستندات المتعلقة بحساب معين، من عدد المستندات التي يجب عليه فحصها فعلياً. على سبيل المثال، قد يحدد مراقب الحسابات بأنه سيقوم بفحص عمليات الجمع والحساب لعدد محدد من المستندات، مثلاً خمسون مستنداً، ولكنه في الحقيقة لا يقوم باستخدام طرق للتأشير على المستندات التي يقوم بفحصها، وبالتالي فانه في مثل هذه الحالة قد يتم فحص ثلاثين مستنداً فقط، أي انه قد قام مراقب الحسابات بفحص عدد اقل من المستندات التي كان يجب عليه فحصها فعلياً. ويلاحظ ان عملية التأشير على المستندات لا تعطي فرصة لمراقب الحسابات بان يقوم بتبرير الاثبات في أوراق عملية التدقيق فيما يتعلق بما تم ادائه من عمل، فاذا تم التأشير على المستندات بعلامة من مراقب الحسابات، فهذا يعني ان المستندات وعملياتها قد تم فحصها ولكن ما لم تكن هذه المستندات مرتبة فان الحصول عليها مرة أخرى يعد صعباً، كما لا يمكن اثبات ان عدداً اقل منها قد تم فحصه عما حدده مراقب الحسابات. (قريفة، 2014: 109)

11- تقليل حجم الوثائق : وتشير هذه الممارسة الى قيام مراقب الحسابات بتقليل كمية الوثائق الى ما دون مستوى المقبول عند تعرضه للضغوط. اذ عادةً ما يطلب من مراقبي الحسابات توثيق أي اختبار او خطوات يتم تطبيقها بناءً على متطلبات برنامج التدقيق وتحديد أي استثناءات يتم العثور عليها، حتى اذا كانت الاستثناءات لا تتطلب عملاً آخر بسبب كونها غير جوهرية او يتم حلها من خلال إجراءات تدقيق أخرى. لذا فان مراقب الحسابات يتجنب توثيق بعض الاختبارات التي قام بتطبيقها او لا يقوم بتوثيق الاختبارات او الخطوات غير الجوهرية. وبما أن عملية اخذ العينات وتوثيقها غير قابلة للمراقبة، فان مراقبي الحسابات في بعض المواقف العصبية يميلون الى اختيار تلك العينات بحذر لصالحهم، دون القيام بتوثيقها. (Suyanto, 2014: 80)

12- ممارسات أخرى للتدقيق غير المنتظم : إضافة لممارسات التدقيق غير المنتظم التي تم عرضها في النقاط في أعلاه، هناك ممارسات أخرى للتدقيق غير المنتظم التي يتبعها مراقب الحسابات عندما يتعرض لضغوط معينة، إذ أوردت ادبيات التدقيق مجموعة من تلك الممارسات التي يمكن عرضها كالآتي : (الشايب، 2015: 131)

1- قيام مراقب الحسابات بإصدار قوائم مالية وميزانيات عمومية لجهات مختلفة وأرقام مختلفة لنفس الوحدة الاقتصادية.

2- قيام مراقب الحسابات بأداء أعمال ليس لها صلة بمهنة المحاسبة والتدقيق.

3- عدم قيام مراقب الحسابات بالتحفظ فيما يتعلق باستمرارية الوحدة الاقتصادية عندما يكون ذلك ضرورياً لعدم فقدان الزبون.

4- قبول أعمال التدقيق من قبل مراقب الحسابات تفوق خبرته.

5- الاستجابة لطلب الزبون في تقليل الأرباح، للحد من الضرائب واجبة الدفع أو التهرب من دفعها.

6- قيام مراقب الحسابات بالتعاقد مع الزبائن على أساس نظام الاتعاب الشريطية التي تعد مخالفة لآداب مهنة تدقيق الحسابات.

7- عدم قيام مراقب الحسابات بفحص نظام الرقابة الداخلية للزبون.

8- عدم قيام مراقب الحسابات بالإفصاح عن نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية للزبون.

9- عدم قيام مراقب الحسابات بزيادة حجم العينة عند وجود ضعف في نظام الرقابة الداخلية.

10- عدم قيام مراقب الحسابات بدراسة نظم تشغيل البيانات الحاسوبية للزبون سواء اليدوية أو الالكترونية لفهم طبيعة عملها ومشاكلها المتوقعة.

11- عدم بذل مراقب الحسابات للعناية المهنية اللازمة لتأدية مسؤوليته المهنية وتنفيذ واجباته بمهارة وكفاءة.

12- قيام مراقب الحسابات بارتكاب أعمال مخلة بسمعة المهنة وكرامتها.

واستخلاصاً لما سبق من عرض ممارسات التدقيق غير المنتظم، يرى الباحث أن اتباع مراقب الحسابات هذه الممارسات ناتج عن تعرضه لضغوط متنوعة عند أدائه لعملية التدقيق، كما ويتوقع ان ينخرط مراقب الحسابات بممارسات التدقيق غير المنتظم في البيئة المحلية عند تعرضه للضغوط التي تفرضها معايير (IFRSs-IASs) على عملية تدقيق الحسابات، والذي سيتم اثباته ميدانياً في الفصل اللاحق من هذه الدراسة.

الفصل الخامس

العلاقة والتأثير بين معايير الابلاغ المالي الدولية وعملية تدقيق الحسابات وممارسات
التدقيق غير المنتظم / الدراسة الميدانية

المبحث الاول : الاطار العام للدراسة الميدانية والوصف الاحصائي لمتغيرات الدراسة

المبحث الثاني : اختبار وتحليل فرضيات الدراسة ونتائجها

المبحث الاول

الاطار العام للدراسة الميدانية والوصف الاحصائي لمتغيرات الدراسة

تعد الدراسة الميدانية تطبيقاً عملياً للاطار النظري الذي تم تناوله في الفصول السابقة من الدراسة. وتهدف الدراسة الميدانية الى الوقوف على دور التبني الالزامي لمعايير الابلاغ المالي الدولية في عملية تدقيق الحسابات وانعكاسه في ممارسات التدقيق غير المنتظم، دراسة تحليلية لآراء عينة من الاكاديميين المختصين ومراقبي الحسابات في إقليم كردستان / العراق. ومن ثم سيتناول هذا المبحث وصفاً للإجراءات التي اتبعها الباحث في تنفيذ هذه الدراسة، ويتمثل ذلك عرضاً لمنهج الدراسة الميدانية، ومجتمع الدراسة والعينة، وصدق وثبات أداة الدراسة، والأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة، فضلاً عن خصائص عينة الدراسة، والوصف الاحصائي لمتغيرات الدراسة.

1-1-5 منهج الدراسة الميدانية :

لغرض تحقيق الدراسة لأهدافها العملية اعتمدت على المنهج الوصفي التحليلي القائم على التحليل الاحصائي للبيانات المجمعة حول متغيرات الدراسة وعلاقتها. وبهدف جمع البيانات الخاصة بالدراسة تم اعتماد وتصميم استمارة استبانة بالاعتماد على الدراسة النظرية السابقة وتجارب الدول السابقة في مجال متغيرات الدراسة لجمع البيانات الميدانية من مجتمع الدراسة. وفيما يلي توضيح للاطار العام والمتغيرات التي تضمنتها استمارة الاستبانة، اذ تضمنت استمارة الاستبانة بشكل عام قسمين هما :

القسم الأول : البيانات الشخصية المتعلقة بالمستجيب على استمارة الاستبانة : تناول هذا القسم البيانات العامة للمستجيبين التي اشتملت على الوظيفة، التحصيل الدراسي، عدد سنوات الخبرة.

القسم الثاني : معلومات حول متغيرات الدراسة : يتكون هذا القسم من ثلاثة محاور رئيسة تتعلق بالمتغيرات الثلاثة الرئيسة للدراسة وكما يأتي :

المحور الأول : معايير الابلاغ المالي الدولية (IFRSs-IASs) : استهدف هذا المحور معرفة الطبيعة المعقدة ومصادر التعقيدات الواردة في معايير الابلاغ المالي الدولية، وقد ضم هذا المحور (12) سؤالاً.

المحور الثاني : عملية تدقيق الحسابات : تناول هذا المحور عملية تدقيق الحسابات من خلال الضغوط التي تتعرض لها نتيجة التبني الالزامي لمعايير الابلاغ المالي الدولية، وقد اشتمل هذا المحور على (32) سؤالاً اندرجت تحت اربعة ابعاد وهي (ضغوط تعقيد مهمة التدقيق، ضغوط اتساع نطاق عملية التدقيق، ضغوط وقت عملية التدقيق، ضغوط اتعاب التدقيق).

المحور الثالث : ممارسات التدقيق غير المنتظم : تناول هذا المحور اهم ممارسات التدقيق غير المنتظم التي يتوقع ان يبينها مراقب الحسابات عند تعرضه لضغوط معايير (IFRSs-IASs) عند الالتزام بتبنيها، وقد احتوى هذا المحور (12) سؤالاً. والجدول في ادناه يوضح الهيكل العام لاستمارة الاستبانة المعتمد عليها في الدراسة وكالاتي :

جدول (10)

هيكل استمارة الاستبانة

عدد الاسئلة	الابعاد الفرعية	محاور الاستبانة (المتغيرات الرئيسية)
12	-	معايير الابلاغ المالي الدولية (IFRSs-IASs)
8	ضغوط تعقيد مهمة التدقيق	عملية تدقيق الحسابات
8	ضغوط اتساع نطاق عملية التدقيق	
8	ضغوط وقت عملية التدقيق	
8	ضغوط اتعاب التدقيق	
12	-	ممارسات التدقيق غير المنتظم
56		المجموع الكلي للأسئلة

المصدر : من اعداد الباحث بالاعتماد على استمارة الاستبانة للدراسة.

كما تم تصميم استمارة الاستبانة على أساس مقياس (ليكرت) الخماسي بالدرجات التي يوضحها الجدول في ادناه :

جدول (11)

مقياس ليكرت الخماسي المعتمد في الدراسة

البيان	اتفق بشدة	اتفق	محايد	لا اتفق	لا اتفق بشدة
الدرجة	5	4	3	2	1

المصدر : من اعداد الباحث بالاعتماد على استمارة الاستبانة.

وتم الاعتماد على الأسلوب الإيجابي لبناء أسئلة استمارة الاستبانة، من أجل عدم الوقوع في الأخطاء عند إدخال

البيانات وتسهيل عملية إدخالها.

ولغرض معرفة اتجاه آراء عينة الدراسة من الاكاديميين المختصين ومراقبي الحسابات حول كل عبارة من العبارات

الواردة في استمارة الاستبانة، وفرزها حسب الأهمية الترتيبية لكل عبارة، وتفسير قيمة الوسط الحسابي، تم الاعتماد على

المقياس الترتيبي التالي للوسط الحسابي وكما هو موضح في الجدول في أدناه :

جدول (12)

قيم اوزان واتجاه الرأي لمقياس ليكرت الخماسي المعتمد في الدراسة

اتجاه الرأي	الوسط الحسابي
لا اتفق بشدة	من (1) الى (1.79)
لا اتفق	من (1.80) الى (2.59)
محايد	من (2.60) الى (3.39)
اتفق	من (3.40) الى (4.19)
اتفق بشدة	من (4.20) الى (5)

المصدر : من اعداد الباحث.

2-1-5 مجتمع الدراسة والعينة :

يتكون مجتمع الدراسة من الاكاديميين المختصين (الأساتذة الجامعيين من حملة شهادات الماجستير والدكتوراه فقط) من جامعات إقليم كردستان والذين يبلغ عددهم (209) فرداً لغاية تاريخ (2022/8/1) بموجب الكتاب الرسمي الذي حصل عليه الباحث من (وزارة التعليم العالي والبحث العلمي - دائرة الدراسات والتخطيط والمتابعة - مديرية الإحصاء والمتابعة - قسم الإحصاء)، وكذلك مراقبي الحسابات (من حملة شهادة المحاسبة القانونية) العاملين في الاقليم والذين يبلغ عددهم (86) فرداً لغاية تاريخ (2022/8/1) بموجب الكتاب الرسمي الذي حصل عليه الباحث من الجمعية العلمية للمحاسبين القانونيين في نقابة المحاسبين والمدققين / أربيل. وبذلك فان المجتمع الكلي للدراسة يتكون من (295) فرداً. ولأجل أن يتوصل الباحث إلى نتائج دراسة موضوعية اختار الأكاديميين المختصين ومراقبي الحسابات الحاصلين على شهادات عليا كمجتمع للدراسة، وأن سبب اختيار هذه الفئات هو أن هذه الفئات هي على علم ودراية بالمتغيرات التي يدرسها الباحث أكثر من غيرها من الفئات الأخرى.

أما فيما يخص عينة الدراسة فقد استخدم الباحث المعاينة الطبقيّة العشوائية لاختيار العينة، إذ قسم مجتمع الدراسة إلى طبقتين (فتتين)، طبقة الأكاديميين المختصين، وطبقة مراقبي الحسابات، ومن ثم قام باختيار عينة من مجتمع الدراسة الأصلي والبالغ (295) فرداً، إذ بلغت العينة المختارة (168) فرداً وهي عينة ملائمة للدراسة عند مستوى الثقة (0.95)، ومن ثم قام الباحث باختيار عينة عشوائية من كل طبقة بموجب المعادلة الآتية :

$$(\text{حجم العينة} \div \text{حجم المجتمع}) \times \text{حجم الطبقة} = \text{حجم العينة من الطبقة}$$

$$168 \div 295 \times 209 = 119 \text{ من الاكاديميين المختصين}$$

$$168 \div 295 \times 86 = 49 \text{ من مراقبي الحسابات}$$

$$168 = \text{حجم العينة من الاكاديميين المختصين ومراقبي الحسابات}$$

والجدول الآتي يبين عدد الاستمارات الموزعة والمقبولة في الدراسة :

جدول (13)

عدد الاستثمارات الموزعة والمقبولة في الدراسة

الإجمالي		مراقبي الحسابات		الأكاديميين المختصين		البيان
النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	
%100	174	%100	55	%100	119	عدد الاستثمارات الموزعة
%1.1	2	%3.6	2	%0	0	عدد الاستثمارات المفقودة أو الضائعة
%2.3	4	%7.3	4	%0	0	عدد الاستثمارات الملغاة
%96.6	168	%89.1	49	%100	119	عدد الاستثمارات المقبولة في الدراسة

المصدر : من اعداد الباحث بناءً على فرز استثمارات الاستبانة.

3-1-5 صدق وثبات أداة الدراسة :

1-3-1-5 الصدق الظاهري للاستبانة :

للتأكد من مدى صلاحية استبانة الاستبانة كأداة لجمع البيانات اللازمة للدراسة الحالية، تم عرض الاستبانة الأولية لأغراض التحكيم وكما موضح طلب تحكيمها بالملحق (1) على مجموعة من الاكاديميين المتخصصين الذين بلغ عددهم (11) شخصاً وضحت أسماؤهم وتخصصاتهم في الملحق (2). وقد تم الحرص على مناقشة المقترحات والتعديلات المقدمة والاستجابة لآراء السادة المحكمين ومقترحاتهم، والقيام بإجراء ما يلزم من حذف وتعديل في ضوء المقترحات المقدمة، حتى تم التوصل الى الشكل النهائي لاستبانة الاستبانة الموضحة بالملحق (3) وبما يتلاءم مع اهداف وفرضيات الدراسة.

2-3-1-5 الاتساق الداخلي :

يقصد بصدق الاتساق الداخلي مدى اتساق كل فقرة من فقرات الاستبانة مع المجال الذي تنتمي اليه هذه الفقرة، وقام الباحث بحساب الاتساق الداخلي للاستبانة من خلال حساب معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجالات الاستبانة والدرجة الكلية للمجال نفسه. وقام بحساب الاتساق الداخلي لفقرات الاستبانة على عينة استطلاعية متكونة من (25) مفردة، وذلك بحساب معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجالات الاستبانة والدرجة الكلية للمجال نفسه، وكانت النتائج كما في الجداول على النحو الآتي :

جدول (14)

معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات احوار الأول (معايير الابلاغ المالي الدولية IFRSs/IASs) والمعدل الكلي

لفقراته

الفقرة	معامل الارتباط	مستوى المعنوية (sig)
X1	0.674**	0.000
X2	0.593**	0.002
X3	0.502*	0.010
X4	0.782**	0.000

0.005	0.543**	X5
0.001	0.608**	X6
0.000	0.701**	X7
0.002	0.592**	X8
0.016	0.478*	X9
0.034	0.426*	X10
0.005	0.548**	X11
0.001	0.637**	X12

المصدر : من اعداد الباحث بالاعتماد على نتائج التحليل الاحصائي.

* دالة عند مستوى معنوية اقل من (0.05)

** دالة عند مستوى معنوية اقل من (0.01)

جدول (15)

معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني - البعد الاول (ضغوط تعقيد مهمة التدقيق) والمعدل الكلي

لفقراته

مستوى المعنوية (sig)	معامل الارتباط	الفقرة
0.001	0.641**	Xy1
0.000	0.853**	Xy2
0.001	0.611**	Xy3
0.000	0.783**	Xy4
0.000	0.760**	Xy5
0.000	0.794**	Xy6
0.000	0.704**	Xy7
0.001	0.633**	Xy8

المصدر : من اعداد الباحث بالاعتماد على نتائج التحليل الاحصائي.

* دالة عند مستوى معنوية اقل من (0.05)

** دالة عند مستوى معنوية اقل من (0.01)

جدول (16)

معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني - البعد الثاني (ضغوط اتساع نطاق عملية التدقيق) والمعدل

الكلي لفقراته

مستوى المعنوية (sig)	معامل الارتباط	الفقرة
0.005	0.544**	Xy1
0.000	0.699**	Xy2
0.000	0.766**	Xy3
0.000	0.821**	Xy4
0.007	0.527**	Xy5
0.003	0.564**	Xy6
0.034	0.425*	Xy7
0.000	0.693**	Xy8

المصدر : من اعداد الباحث بالاعتماد على نتائج التحليل الاحصائي.

* دالة عند مستوى معنوية اقل من (0.05)

** دالة عند مستوى معنوية اقل من (0.01)

جدول (17)

معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني - البعد الثالث (ضغوط وقت عملية التدقيق) والمعدل الكلي لفقراته

الفقرة	معامل الارتباط	مستوى المعنوية (sig)
Xy1	0.693**	0.000
Xy2	0.843**	0.000
Xy3	0.673**	0.000
Xy4	0.861**	0.000
Xy5	0.772**	0.000
Xy6	0.616**	0.001
Xy7	0.636**	0.001
Xy8	0.634**	0.001

المصدر : من اعداد الباحث بالاعتماد على نتائج التحليل الاحصائي.

* دالة عند مستوى معنوية اقل من (0.05)

** دالة عند مستوى معنوية اقل من (0.01)

جدول (18)

معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني - البعد الرابع (ضغوط اتعاب التدقيق) والمعدل الكلي لفقراته

الفقرة	معامل الارتباط	مستوى المعنوية (sig)
Xy1	0.542**	0.005
Xy2	0.629**	0.001
Xy3	0.580**	0.002
Xy4	0.586**	0.002
Xy5	0.503*	0.010
Xy6	0.490*	0.013
Xy7	0.487*	0.014
Xy8	0.488*	0.013

المصدر : من اعداد الباحث بالاعتماد على نتائج التحليل الاحصائي.

* دالة عند مستوى معنوية اقل من (0.05)

** دالة عند مستوى معنوية اقل من (0.01)

جدول (19)

معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثالث (ممارسات التدقيق غير المنتظم) والمعدل الكلي لفقراته

الفقرة	معامل الارتباط	مستوى المعنوية (sig)
Y1	0.880**	0.000
Y2	0.529**	0.007
Y3	0.836**	0.000
Y4	0.613**	0.001
Y5	0.594**	0.002
Y6	0.470*	0.018
Y7	0.451*	0.024
Y8	0.605**	0.001
Y9	0.594**	0.002
Y10	0.423*	0.035
Y11	0.403*	0.046
Y12	0.422*	0.036

المصدر : من اعداد الباحث بالاعتماد على نتائج التحليل الاحصائي.

* دالة عند مستوى معنوية اقل من (0.05)

** دالة عند مستوى معنوية اقل من (0.01)

من خلال الجداول في أعلاه اتضحت معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات كل محور او بعد، والمعدل الكلي لتلك الفقرات كل على حدة، فجميع قيم معاملات الارتباط هي معنوية لان مستوى المعنوية (sig) لها هو اقل من مستوى المعنوية الافتراضي للدراسة والبالغ (0.05). لذلك تعد جميع فقرات محاور وابعاد الاستبانة صادقة لما وضعت لقياسه، وعليه يمكن الاعتماد على جميع الفقرات الواردة في الاستبانة.

3-3-1-5 الصدق البنائي :

الصدق البنائي هو احد مقاييس صدق الأداة الذي يقيس مدى تحقق الأهداف التي تريد الأداة الوصول اليها، ويوضح مدى ارتباط كل مجال من مجالات الدراسة بالدرجة الكلية لفقرات الاستبانة. وقد قام الباحث بقياس الصدق البنائي على العينة الاستطلاعية نفسها، وكانت النتائج كما هي في الجدول في ادناه :

جدول (20)

معاملات الارتباط بين كل محور (بعد) من محاور (ابعاد) الاستبانة والمعدل الكلي لجميع فقرات الاستبانة

ت	المحور (البعد)	معامل الارتباط	مستوى المعنوية (sig)
1	معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRSs-IASs)	0.662**	0.000
2	عملية تدقيق الحسابات	0.961**	0.000
3	ضغوط تعقيد مهمة التدقيق	0.800**	0.000
4	ضغوط اتساع نطاق عملية التدقيق	0.557**	0.004
5	ضغوط وقت عملية التدقيق	0.795**	0.000
6	ضغوط اتعاب التدقيق	0.861**	0.000
7	ممارسات التدقيق غير المنتظم	0.866**	0.000

المصدر : من اعداد الباحث بالاعتماد على نتائج التحليل الاحصائي.

* دالة عند مستوى معنوية اقل من (0.05)

** دالة عند مستوى معنوية اقل من (0.01)

يتبين لنا من خلال الجدول في أعلاه ان جميع معاملات الارتباط لجميع محاور وابعاد استمارة الاستبانة مع المعدل الكلي لجميع فقرات الاستبانة دالة احصائياً لان مستوى المعنوية (sig) لها هو اقل من مستوى المعنوية الافتراضي للدراسة والبالغ (0.05)، لذا فان جميع مجالات الاستبانة واسئلتها صادقة لما وضعت لقياسه.

5-1-3-4 ثبات الأداة :

يقصد بثبات الاستبانة الحصول على النتيجة نفسها لو تمت إعادة توزيع الاستبانة لأكثر من مرة تحت الظروف والشروط نفسها. بعبارة أخرى ان ثبات الاستبانة يعني الاستقرار في نتائج الاستبانة وعدم تغييرها بشكل كبير فيما لو تمت إعادة توزيعها على افراد العينة عدة مرات خلال فترات زمنية معينة. وفي هذا الاطار تم استخدام معامل الفا كرونباخ (Cronbach's alpha) لقياس مدى ثبات أداة القياس لعبارات الأداة. اذ يتمثل الحد الأدنى لقيمة معامل الفا كرونباخ بمقدار (0.60)، وكلما زاد عن ذلك دل على ثبات اكبر لأداة القياس. وبالتطبيق على استبانة الدراسة بالاعتماد على العينة الاستطلاعية فقد بلغت قيمة معامل الفا كرونباخ وفقاً لمحاور وابعاد الدراسة، ولجميع فقرات الاستبانة كما هي مبينة في الجدول في ادناه :

جدول (21)

معامل الثبات (الفا كرونباخ)

ت	محاور وابعاد الدراسة	عدد الفقرات	معامل الفا كرونباخ
1	معايير الابلاغ المالي الدولية (IFRSs-IASs)	12	0.842
2	ضغوط تعقيد مهمة التدقيق	8	0.893
3	ضغوط اتساع نطاق عملية التدقيق	8	0.778
4	ضغوط وقت عملية التدقيق	8	0.882
5	ضغوط اتعاب التدقيق	8	0.685
6	ممارسات التدقيق غير المنتظم	12	0.829
	جميع فقرات الاستبانة	56	0.946

المصدر : من اعداد الباحث بالاعتماد على نتائج التحليل الاحصائي.

يتبين لنا من خلال الجدول في أعلاه ان قيمة معامل الفا كرونباخ مرتفعة لكل محاور وابعاد الدراسة. وإن قيمة معامل الفا كرونباخ للأداة ككل (أي لجميع فقرات الاستبانة) قد بلغت (0.946) وهذا يعني ان درجة ثبات الأداة مرتفعة جداً، وتكون الاستبانة في صورتها النهائية في الملحق (3) قابلة للتحليل والاعتماد على نتائجها.

5-1-4 الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة :

بعد الانتهاء من جمع البيانات اللازمة عن طريق استمارة الاستبانة من المبحوثين، قام الباحث بمعالجة تلك البيانات
 برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS)، وباستخدام عدد من الأساليب الإحصائية لوصف واختبار وتحليل
 البيانات التي تم الحصول عليها من خلال استمارة الاستبانة، وقد تمثلت تلك الأساليب بما يأتي :

1- اختبار ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha) من أجل اختبار مدى ثبات أداة القياس ومدى الاعتمادية على
 استمارة الاستبانة في الدراسة.

2- التكرارات والنسب المئوية لوصف خصائص عينة الدراسة وآرائها تجاه متغيرات الدراسة.

3- الوسط الحسابي (Mean) من أجل تحديد أهمية العبارات الواردة في استمارة الاستبانة بوصفه احد مقاييس النزعة
 المركزية المهمة.

4- الانحراف المعياري (Standard Deviation) من أجل تحديد مدى تشتت الإجابات عن الوسط الحسابي للبيانات.

5- معامل الارتباط الخطي البسيط بيرسون (Simple Linear Correlation) لقياس قوة واتجاه العلاقة بين التنبئ
 الالزامي لمعايير الابلاغ المالي الدولية وكل بعد من الابعاد الاربعة لعملية تدقيق الحسابات من ناحية، وبين كل بعد من ابعاد
 عملية تدقيق الحسابات الاربعة و ممارسات التدقيق غير المنتظم من ناحية أخرى.

6- معامل الانحدار الخطي البسيط (Simple Linear Regression) لقياس تأثير التنبئ الالزامي لمعايير الابلاغ المالي
 الدولية في كل بعد من الابعاد الاربعة لعملية تدقيق الحسابات من ناحية، وتأثير كل بعد من ابعاد عملية تدقيق الحسابات
 الاربعة على ممارسات التدقيق غير المنتظم من ناحية أخرى. إضافة الى معامل التحديد (R^2)، واختبار (F).

5-1-5 وصف خصائص عينة الدراسة :

قام الباحث باختيار مجموعة من المتغيرات للتعرف على خصائص عينة الدراسة التي شاركت في الإجابة عن استمارة
 الاستبانة عن طريق التطرق للمعلومات الشخصية لأفراد هذه العينة من اجل بيان بعض الحقائق المتعلقة بها، وفيما يأتي
 عرض لأبرز نتائج التكرارات والنسب المئوية لوصف خصائص عينة الدراسة :

1- توزيع عينة الدراسة وفق الوظيفة :

جدول (22)

توزيع عينة الدراسة وفق الوظيفة

النسبة المئوية	التكرار	البيان
70.8%	119	أكاديمي
29.2%	49	مراقب حسابات
100%	168	المجموع

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي.

يوضح الجدول في اعلاه بأن مجتمع الدراسة يتكون من فئتين حسب الوظيفة، الفئة الأولى الأكاديميين، إذ بلغت العينة المشاركة في هذه الدراسة من هذه الفئة (119) مفردة وبنسبة 70.8٪، أما الفئة الثانية فتتكون من مراقبي الحسابات، وبلغت العينة المشاركة في هذه الدراسة من هذه الفئة (49) مفردة وبنسبة 29.2٪.

2- توزيع عينة الدراسة وفق التحصيل الدراسي :

جدول (23)

توزيع عينة الدراسة وفق التحصيل الدراسي

النسبة المئوية	التكرار	البيان
10.7٪	18	دكتوراه فلسفة في المحاسبة
60.1٪	101	ماجستير في علوم المحاسبة
29.2٪	49	محاسبة قانونية
100٪	168	المجموع

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج التحليل الاحصائي.

يوضح الجدول في اعلاه بأن (18) فرداً من عينة الدراسة هم من حملة شهادة (دكتوراه فلسفة) في المحاسبة وبنسبة 10.7٪، و (101) فرداً منهم هم من حملة شهادة (الماجستير) في علوم المحاسبة وبنسبة 60.1٪، و (49) فرداً منهم هم من حملة شهادة (المحاسبة القانونية) وبنسبة 29.2٪.

3- توزيع عينة الدراسة وفق عدد سنوات الخبرة :

جدول (24)

توزيع عينة الدراسة وفق عدد سنوات الخبرة

النسبة المئوية	التكرار	البيان
13.1٪	22	اقل من 5 سنوات
26.8٪	45	5- اقل من 10 سنوات
34.5٪	58	10- اقل من 15 سنة
14.3٪	24	15- اقل من 20 سنة
11.3٪	19	20 سنة فاكثر
100٪	168	المجموع

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج التحليل الاحصائي.

يشير الجدول في اعلاه بأن خبرة النسبة الأعلى من الاكاديميين المختصين ومراقبي الحسابات في عينة الدراسة يتركزون في الفئة التكرارية (10- اقل من 15 سنة) وشكلوا ما نسبته 34.5٪ من إجمالي عينة الدراسة، ثم الفئة التكرارية (5- اقل من 10 سنوات) وشكلوا ما نسبته 26.8٪، ثم الفئة التكرارية (15- اقل من 20 سنة) وشكلوا ما نسبته 14.3٪، ثم الفئة التكرارية (اقل من 5 سنوات) وشكلوا ما نسبته 13.1٪، وأخيراً الفئة التكرارية (20 سنة فاكثر) وشكلوا ما نسبته 11.3٪. ومن خلال هذه النتائج يمكننا ملاحظة بأن هناك عدداً لا بأس به من عينة الدراسة من

الأكاديميين المختصين ومراقبي الحسابات يمتلكون خبرة جيدة في مجال العمل الخاسبي، مما ينعكس ذلك إيجاباً على نتائج الدراسة.

5-1-6 نتائج الإحصاء الوصفي لبيانات متغيرات الدراسة :

لغرض قياس دور التنبؤ الإلزامي لمعايير الإبلاغ المالي الدولية في عملية تدقيق الحسابات وانعكاسه في ممارسات التدقيق غير المنتظم من وجهة نظر الأكاديميين المختصين ومراقبي الحسابات العاملين في إقليم كردستان / العراق، تم حساب التوزيع التكراري والنسبة المئوية والوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن المئوي للوسط الحسابي والأهمية الترتيبية لكل عبارة وارادة في استمارة الاستبانة ووفقاً لمخاور وابعاد الاستبانة وكما يأتي :

5-1-6-1 المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للمحور الاول (معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRSs/IASs) :

قام الباحث بحساب التوزيع التكراري والنسبة المئوية والوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن المئوي للوسط الحسابي والأهمية الترتيبية لجميع العبارات التابعة للمحور الاول (معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRSs/IASs)، وكانت النتائج كما في الجدول الآتي :

جدول (25)

وصف آراء عينة الدراسة تجاه المحور الاول (معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRSs/IASs)

الأهمية الترتيبية	الوزن المئوي للوسط الحسابي (%100)	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	لا أتفق بشدة	لا أتفق	محايد	أتفق	أتفق بشدة	العبارات
6	%73.6	1.004	3.68	2	32	11	95	28	ت
				1.2	19.1	6.5	56.5	16.7	%
11	%67.4	1.047	3.37	7	37	25	85	14	ت
				4.2	22.0	14.9	50.6	8.3	%
1	%81	0.686	4.05	1	4	17	109	37	ت
				0.6	2.4	10.1	64.9	22.0	%
12	%66	0.996	3.30	3	42	38	71	14	ت
				1.8	25.0	22.6	42.3	8.3	%
4	%75	0.824	3.75	3	12	29	104	20	ت
				1.8	7.1	17.3	61.9	11.9	%
10	%70.4	0.979	3.52	8	20	31	94	15	ت
				4.8	11.9	18.5	56.0	8.9	%
7	%72.8	0.925	3.64	5	22	17	109	15	ت
				3.0	13.1	10.1	64.9	8.9	%
9	%72.4	0.874	3.62	4	17	33	99	15	ت
				2.4	10.1	19.6	58.9	8.9	%
5	%74.2	0.898	3.71	3	18	27	97	23	ت
				1.8	10.7	16.1	57.7	13.7	%
2	%80.2	0.770	4.01	-	10	19	99	40	ت
				-	6.0	11.3	58.9	23.8	%
8	%72.6	0.906	3.63	3	19	36	89	21	ت
				1.8	11.3	21.4	53.0	12.5	%

3	78.0%	0.909	4.00	3	12	15	90	48	ت	X12
				1.8	7.1	8.9	53.6	28.6	%	
	73.8%	0.902	3.69	متوسط المتوسطات						

المصدر : من اعداد الباحث بالاعتماد على نتائج التحليل الاحصائي.

تشير نتائج التحليل الاحصائي في الجدول أعلاه ووفقاً للأهمية الزتبية للعبارات الى نسبة اتفاق (اتفق واتفق بشدة) بلغت (86.9%) من افراد العينة حول مضمون العبارة (X3)، ما يعني ان "معايير (IFRSs-IASs) تتطلب توفر المهارات والخبرات اللازمة وقدرات ومعدل ذكاء عالٍ لتفسيرها وتطبيقها". اما نسبة افراد العينة من الخايدين حول العبارة فبلغت (10.1%)، في حين كانت نسبة عدم الاتفاق (لا اتفق ولا اتفق بشدة) مساوية الى (3%) بوسط حسابي بلغ (4.05) وبوزن مئوي (81%) وبانحراف معياري بلغ (0.686). كما وتشير النتائج الى نسبة اتفاق (اتفق واتفق بشدة) بلغت (82.7%) من افراد العينة حول مضمون العبارة (X10)، وهذا يدل على ان "القيمة العادلة Fair Value في معايير (IFRSs-IASs) تفرض ضغوطاً كبيرة لصعوبة التحقق من تقديراتها وافترضاها ولا سيما عند عدم توفر الأسواق النشطة". اما نسبة افراد العينة من الخايدين حول العبارة فبلغت (11.3%)، في حين كانت نسبة عدم الاتفاق (لا اتفق ولا اتفق بشدة) مساوية الى (6%) بوسط حسابي بلغ (4.01) وبوزن مئوي (80.2%) وبانحراف معياري بلغ (0.770). وتشير النتائج ايضاً الى نسبة اتفاق (اتفق واتفق بشدة) بلغت (82.2%) من افراد العينة حول مضمون العبارة (X12)، وهذا يعني ان "معايير (IFRSs-IASs) تفرض ضغوطاً كبيرة على عملية تدقيق الحسابات من جوانب مختلفة عند الزام الوحدات الاقتصادية بتبنيها". اما نسبة افراد العينة من الخايدين حول العبارة فبلغت (8.9%)، في حين كانت نسبة عدم الاتفاق (لا اتفق ولا اتفق بشدة) مساوية الى (8.9%) بوسط حسابي بلغ (4.00) وبوزن مئوي (80%) وبانحراف معياري بلغ (0.909). وتشير النتائج الى نسبة اتفاق (اتفق واتفق بشدة) بلغت (73.8%) من افراد العينة حول مضمون العبارة (X5)، وهذا يعني ان "التعبيرات الاحتمالية اللفظية في نصوص معايير (IFRSs-IASs) مثل (محتمل، متوقع) تفرض صعوبة في تحقيق احكام محاسبية متسقة عند تفسيرها". اما نسبة افراد العينة من الخايدين حول العبارة فبلغت (17.3%)، في حين كانت نسبة عدم الاتفاق (لا اتفق ولا اتفق بشدة) مساوية الى (8.9%) بوسط حسابي بلغ (3.75) وبوزن مئوي (75%) وبانحراف معياري بلغ (0.824). كما تشير النتائج الى نسبة اتفاق (اتفق واتفق بشدة) بلغت (71.4%) من افراد العينة حول مضمون العبارة (X9)، وهذا يعني ان "المرونة في القياس والافصاح والاستخدام الواسع للحكم الشخصي في معايير (IFRSs-IASs) تستغل في عمليات إدارة الارباح". اما نسبة افراد العينة من الخايدين حول العبارة فبلغت (16.1%)، في حين كانت نسبة عدم الاتفاق (لا اتفق ولا اتفق بشدة) مساوية الى (12.5%) بوسط حسابي بلغ (3.71) وبوزن مئوي (74.2%) وبانحراف معياري بلغ (0.898). في حين تشير النتائج الى نسبة اتفاق (اتفق واتفق بشدة) بلغت (73.2%) من افراد العينة حول مضمون العبارة (X1)، وهذا يعني ان "معايير (IFRSs-IASs) تتسم بطبيعة معقدة وتسهم في زيادة التكاليف والجهود المبذولة عند اعداد القوائم المالية على اساسها". اما نسبة

افراد العينة من المخايدين حول العبارة فبلغت (6.5٪)، في حين كانت نسبة عدم الاتفاق (لا اتفق ولا اتفق بشدة) مساوية الى (20.3٪) بوسط حسابي بلغ (3.68) وبوزن مئوي (73.6٪) وبانحراف معياري بلغ (1.004). وتشير النتائج ايضاً الى نسبة اتفاق (اتفق واتفق بشدة) بلغت (73.8٪) من افراد العينة حول مضمون العبارة (X7)، وهذا يعني ان "التعديلات والتحديثات المستمرة التي تجرى على معايير (IFRSs-IASs) تؤدي الى فقدان مسار متابعة الكم الهائل من التغييرات وعكسها على المعالجات المحاسبية". اما نسبة افراد العينة من المخايدين حول العبارة فبلغت (10.1٪)، في حين كانت نسبة عدم الاتفاق (لا اتفق ولا اتفق بشدة) مساوية الى (16.1٪) بوسط حسابي بلغ (3.64) وبوزن مئوي (72.8٪) وبانحراف معياري بلغ (0.925). بالإضافة الى ذلك تشير النتائج الى نسبة اتفاق (اتفق واتفق بشدة) بلغت (65.5٪) من افراد العينة حول مضمون العبارة (X11)، وهذا يعني ان "قراءة وتفسير معايير (IFRSs-IASs) بلغات أخرى غير اللغة السائدة في البيئة المحلية تكتنفها صعوبات في تطبيقها بشكل صحيح". اما نسبة افراد العينة من المخايدين حول العبارة فبلغت (21.4٪)، في حين كانت نسبة عدم الاتفاق (لا اتفق ولا اتفق بشدة) مساوية الى (13.1٪) بوسط حسابي بلغ (3.63) وبوزن مئوي (72.6٪) وبانحراف معياري بلغ (0.906). وتشير النتائج الى نسبة اتفاق (اتفق واتفق بشدة) بلغت (67.8٪) من افراد العينة حول مضمون العبارة (X8)، وهذا يعني ان "معايير (IFRSs-IASs) المبنية على أساس المبادئ (Principles-Based) تسمح بوجود تفسيرات مختلفة للمعاملات المماثلة بسبب كثرة البدائل وخياراتها المحاسبية". اما نسبة افراد العينة من المخايدين حول العبارة فبلغت (19.6٪)، في حين كانت نسبة عدم الاتفاق (لا اتفق ولا اتفق بشدة) مساوية الى (12.5٪) بوسط حسابي بلغ (3.62) وبوزن مئوي (72.4٪) وبانحراف معياري بلغ (0.874). كما وتشير النتائج الى نسبة اتفاق (اتفق واتفق بشدة) بلغت (64.9٪) من افراد العينة حول مضمون العبارة (X6)، وهذا يعني ان "متطلبات الإفصاح الالزامي والاختياري في معايير (IFRSs-IASs) تسهم في تفاقم مشكلة الحمل الزائد للمعلومات في التقارير المالية". اما نسبة افراد العينة من المخايدين حول العبارة فبلغت (18.5٪)، في حين كانت نسبة عدم الاتفاق (لا اتفق ولا اتفق بشدة) مساوية الى (16.7٪) بوسط حسابي بلغ (3.52) وبوزن مئوي (70.4٪) وبانحراف معياري بلغ (0.979). وتشير النتائج ايضاً الى نسبة اتفاق (اتفق واتفق بشدة) بلغت (58.9٪) من افراد العينة حول مضمون العبارة (X2)، والتي تشير الى "تساهم معايير (IFRSs-IASs) في تعقيد التقارير المالية وزيادة درجة صعوبة فهمها وتفسيرها وقابليتها للقراءة". اما نسبة افراد العينة من المخايدين حول العبارة فبلغت (14.9٪)، في حين كانت نسبة عدم الاتفاق (لا اتفق ولا اتفق بشدة) مساوية الى (26.2٪) بوسط حسابي بلغ (3.37) وبوزن مئوي (67.4٪) وبانحراف معياري بلغ (1.047). واخيراً تشير نتائج الدراسة الى نسبة اتفاق (اتفق واتفق بشدة) بلغت (50.6٪) من افراد العينة حول مضمون العبارة (X4)، والتي تشير الى "تختلف معايير (IFRSs-IASs) بشكل كبير عن المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) والأنظمة المحلية مما يجعل من الصعب تطبيقها". اما نسبة افراد العينة من المخايدين حول العبارة فبلغت (22.6٪)، في حين كانت نسبة عدم الاتفاق (لا اتفق ولا اتفق

بشدة) مساوية الى (26.8%) بوسط حسابي بلغ (3.30) وبوزن مئوي (66%) وبانحراف معياري بلغ (0.996). فيما بلغ متوسط المتوسطات للمحور (معايير الابلاغ المالي الدولية IFRSs/IASs) بشكل عام (3.69) وبوزن مئوي (73.8%) وبانحراف معياري مقداره (0.902).

5-1-6-2 المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للمحور الثاني (عملية تدقيق الحسابات) :

قام الباحث بحساب التوزيع التكراري والنسبة المئوية والوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن المئوي للوسط الحسابي والاهمية الترتيبية لجميع العبارات التابعة للمحور الثاني (عملية تدقيق الحسابات) ووفقاً لكل بعد من ابعاد المحور الاربعة، وكانت النتائج كما يأتي :

5-1-6-1-2 المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للمحور الثاني / البعد الأول (ضغوط تعقيد مهمة التدقيق) :

جدول (26)

وصف آراء عينة الدراسة تجاه المحور الثاني / البعد الأول (ضغوط تعقيد مهمة التدقيق)

العبارات	أنتفق بشدة	أنتفق	محايد	لا أنتفق بشدة	لا أنتفق	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن المئوي للوسط الحسابي (%100)	الأهمية الترتيبية
Xy1	ت	16	32	8	15	3.58	0.950	71.6%	4
	%	9.5	19.0	4.8	8.9				
Xy2	ت	12	17	3	36	3.49	0.966	69.8%	7
	%	7.1	10.1	1.8	21.4				
Xy3	ت	18	33	8	18	3.55	0.983	71%	6
	%	10.7	19.6	4.8	10.7				
Xy4	ت	44	14	2	11	4.01	0.848	80.2%	2
	%	26.2	8.3	1.2	6.5				
Xy5	ت	11	38	6	15	3.55	0.881	71%	5
	%	6.5	58.3	3.6	8.9				
Xy6	ت	14	24	8	31	3.43	1.036	68.6%	8
	%	8.3	14.3	4.8	18.5				
Xy7	ت	11	25	5	18	3.61	0.875	72.2%	3
	%	6.5	14.9	3.0	10.7				
Xy8	ت	32	8	-	3	4.11	0.548	82.2%	1
	%	19.0	74.4	-	1.8				
متوسط المتوسطات									
						3.67	0.886	73.4%	

المصدر : من اعداد الباحث بالاعتماد على نتائج التحليل الاحصائي.

تشير نتائج التحليل الاحصائي في الجدول في أعلاه ووفقاً للأهمية الترتيبية للعبارات الى نسبة اتفاق (اتفق واتفق بشدة) بلغت (93.4%) من افراد العينة حول مضمون العبارة (Xy8)، ما يعني ان "مهام التدقيق في ظل تبني معايير (IFRSs-IASs) تتطلب من مراقبي الحسابات في الإقليم بذل دجة اعلى للعناية المهنية لمواجهة التعقيدات في تلك المعايير". اما نسبة افراد العينة من المحايدين حول العبارة فبلغت (4.8%)، في حين كانت نسبة عدم الاتفاق (لا اتفق ولا اتفق بشدة) مساوية الى (1.8%) بوسط حسابي بلغ (4.11) وبوزن مئوي (82.2%) وبانحراف معياري بلغ (0.548).

كما وتشير النتائج الى نسبة اتفاق (اتفق واتفق بشدة) بلغت (83.9٪) من افراد العينة حول مضمون العبارة (Xy4)، وهذا يعني ان "الزام الوحدات الاقتصادية تبني معايير (IFRSs-IASs) يتطلب من مراقبي الحسابات في الإقليم اجراء تقديرات اكثر تعقيداً واستخدام قدر اكبر من الحكم المهني". اما نسبة افراد العينة من الاخايدين حول العبارة فبلغت (8.3٪)، في حين كانت نسبة عدم الاتفاق (لا اتفق ولا اتفق بشدة) مساوية الى (7.7٪) بوسط حسابي بلغ (4.01) وبوزن مئوي (80.2٪) وبانحراف معياري بلغ (0.848). وتشير النتائج الى نسبة اتفاق (اتفق واتفق بشدة) بلغت (71.4٪) من افراد العينة حول مضمون العبارة (Xy7)، وهذا يدل على ان "الزام الوحدات الاقتصادية في الاقليم إلى تبني معايير (IFRSs-IASs) يؤدي الى زيادة مخاطر التدقيق ومخاطر التحريفات الجوهرية في القوائم المالية". اما نسبة افراد العينة من الاخايدين حول العبارة فبلغت (14.9٪)، في حين كانت نسبة عدم الاتفاق (لا اتفق ولا اتفق بشدة) مساوية الى (13.7٪) بوسط حسابي بلغ (3.61) وبوزن مئوي (72.2٪) وبانحراف معياري بلغ (0.875). وتشير النتائج ايضاً الى نسبة اتفاق (اتفق واتفق بشدة) بلغت (67.2٪) من افراد العينة حول مضمون العبارة (Xy1)، وهذا يشير الى ان "الزام الوحدات الاقتصادية في الاقليم بتبني معايير (IFRSs-IASs) يسهم في تعقيد مهمة التدقيق امام مراقبي الحسابات". اما نسبة افراد العينة من الاخايدين حول العبارة فبلغت (19٪)، في حين كانت نسبة عدم الاتفاق (لا اتفق ولا اتفق بشدة) مساوية الى (13.7٪) بوسط حسابي بلغ (3.58) وبوزن مئوي (71.6٪) وبانحراف معياري بلغ (0.950). وايضاً تشير النتائج الى نسبة اتفاق (اتفق واتفق بشدة) بلغت (64.8٪) من افراد العينة حول مضمون العبارة (Xy5)، ما يعني ان "مهام التدقيق في ظل تبني معايير (IFRSs-IASs) تتطلب من مراقبي الحسابات في الإقليم مستويات مرتفعة من المعرفة والخبرة والقدرة على ادائها". اما نسبة افراد العينة من الاخايدين حول العبارة فبلغت (22.6٪)، في حين كانت نسبة عدم الاتفاق (لا اتفق ولا اتفق بشدة) مساوية الى (12.5٪) بوسط حسابي بلغ (3.55) وبوزن مئوي (71٪) وبانحراف معياري بلغ (0.881). وتشير النتائج الى نسبة اتفاق (اتفق واتفق بشدة) بلغت (64.9٪) من افراد العينة حول مضمون العبارة (Xy3)، ما يعني ان "الزام الوحدات الاقتصادية في الإقليم إلى تبني معايير (IFRSs-IASs) يؤدي الى زيادة جهود واعباء العمل لدى مراقبي الحسابات خلال عملية التدقيق". اما نسبة افراد العينة من الاخايدين حول العبارة فبلغت (19.6٪)، في حين كانت نسبة عدم الاتفاق (لا اتفق ولا اتفق بشدة) مساوية الى (15.5٪) بوسط حسابي بلغ (3.55) وبوزن مئوي (71٪) وبانحراف معياري بلغ (0.983). وتشير النتائج الى نسبة اتفاق (اتفق واتفق بشدة) بلغت (66.6٪) من افراد العينة حول مضمون العبارة (Xy2)، ما يعني ان "الزام الوحدات الاقتصادية بتبني معايير (IFRSs-IASs) يجعل مهمة التدقيق صعبة وغير مفهومة بالنسبة لقدرات مراقبي الحسابات في الاقليم". اما نسبة افراد العينة من الاخايدين حول العبارة فبلغت (10.1٪)، في حين كانت نسبة عدم الاتفاق (لا اتفق ولا اتفق بشدة) مساوية الى (23.2٪) بوسط حسابي بلغ (3.49) وبوزن مئوي (69.8٪) وبانحراف معياري بلغ (0.966). واخيراً تشير النتائج الى نسبة اتفاق (اتفق واتفق بشدة) بلغت (62.5٪) من افراد العينة حول مضمون العبارة (Xy6)،

وهذا يعني ان "مهام التدقيق في ظل تبني معايير (IFRSs-IASs) تؤثر على أداء واحكام وجودة قرارات مراقبي الحسابات في الاقليم". اما نسبة افراد العينة من المخايد حول العبارة فبلغت (14.3٪)، في حين كانت نسبة عدم الاتفاق (لا اتفق ولا اتفق بشدة) مساوية الى (23.3٪) بوسط حسابي بلغ (3.43) وبوزن متوي (68.6٪) وبانحراف معياري بلغ (1.036). فيما بلغ متوسط المتوسطات للبعد (ضغوط تعقيد مهمة التدقيق) بشكل عام (3.67) وبوزن متوي (73.4٪) وبانحراف معياري مقداره (0.886).

5-1-6-2 المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للمحور الثاني / البعد الثاني (ضغوط اتساع نطاق عملية التدقيق):

جدول (27)

وصف آراء عينة الدراسة تجاه المحور الثاني / البعد الثاني (ضغوط اتساع نطاق عملية التدقيق)

الأهمية الترتيبية	الوزن المتوي للموسط الحسابي (%100)	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	لا أتفق بشدة	لا أتفق	محايد	أتفق	أتفق بشدة	العبارات	
7	%65.8	0.955	3.29	7	31	44	79	7	ت %	
				4.2	18.5	26.2	47.0	4.2		Xy1
3	%72.8	0.999	3.64	7	22	16	102	21	ت %	
				4.2	13.1	9.5	60.7	12.5		Xy2
6	%70.6	0.875	3.53	4	20	38	95	11	ت %	
				2.4	11.9	22.6	56.5	6.5		Xy3
5	%72	0.870	3.60	3	17	42	89	17	ت %	
				1.8	10.1	25.0	53.0	10.1		Xy4
4	%72.6	1.031	3.63	7	20	30	83	28	ت %	
				4.2	11.9	17.9	49.4	16.7		Xy5
1	%76.2	0.826	3.81	3	12	22	108	23	ت %	
				1.8	7.1	13.1	64.3	13.7		Xy6
8	%65.6	1.009	3.28	7	36	39	75	11	ت %	
				4.2	21.4	23.2	44.6	6.5		Xy7
2	%74	0.914	3.70	5	17	22	104	20	ت %	
				3.0	10.1	13.1	61.9	11.9		Xy8
				متوسط المتوسطات						
				3.56						

المصدر : من اعداد الباحث بالاعتماد على نتائج التحليل الاحصائي.

تشير نتائج التحليل الاحصائي في الجدول في أعلاه ووفقاً للأهمية الترتيبية للعبارات الى نسبة اتفاق (اتفق واتفق بشدة) بلغت (78٪) من افراد العينة حول مضمون العبارة (Xy6)، ما يعني ان "مراقبي الحسابات في الإقليم يحتاجون الى خبرة كبيرة في معايير (IFRSs-IASs) لوضع برنامج تدقيق فاعل وإجراءات تدقيق مناسبة وفقاً لتلك المعايير". اما نسبة افراد العينة من المخايد حول العبارة فبلغت (13.1٪)، في حين كانت نسبة عدم الاتفاق (لا اتفق ولا اتفق بشدة) مساوية الى (8.9٪) بوسط حسابي بلغ (3.81) وبوزن متوي (76.2٪) وبانحراف معياري بلغ (0.826). وتشير النتائج الى نسبة اتفاق (اتفق واتفق بشدة) بلغت (73.8٪) من افراد العينة حول مضمون العبارة (Xy8)، ما يعني ان "تطبيق معايير (IFRSs-IASs) يفرض ضغوط على مراقبي الحسابات في الإقليم بسبب عدم التزامهم الفعلي ببرامج

وخطط تدقيق مناسبة عند التدقيق". اما نسبة افراد العينة من الخايدين حول العبارة فبلغت (13.1٪)، في حين كانت نسبة عدم الاتفاق (لا اتفق ولا اتفق بشدة) مساوية الى (13.1٪) بوسط حسابي بلغ (3.70) وبوزن مئوي (74٪) وبانحراف معياري بلغ (0.914). وتشير النتائج ايضاً الى نسبة اتفاق (اتفق واتفق بشدة) بلغت (73.2٪) من افراد العينة حول مضمون العبارة (Xy2)، ما يعني ان "كثرة متطلبات القياس والافصاح والقواعد الجديدة لمعايير (IFRSs-IASs) تؤثر في جميع مراحل التدقيق ابتداءً من التخطيط وانتهاءً بإعداد تقرير التدقيق". اما نسبة افراد العينة من الخايدين حول العبارة فبلغت (9.5٪)، في حين كانت نسبة عدم الاتفاق (لا اتفق ولا اتفق بشدة) مساوية الى (17.3٪) بوسط حسابي بلغ (3.64) وبوزن مئوي (72.8٪) وبانحراف معياري بلغ (0.999). كما وتشير النتائج الى نسبة اتفاق (اتفق واتفق بشدة) بلغت (66.1٪) من افراد العينة حول مضمون العبارة (Xy5)، وهذا يشير الى ان "تبي معايير (IFRSs-IASs) في الإقليم يؤدي الى التوسع في تطبيق إجراءات تدقيق التقديرات المحاسبية ولا سيما تقديرات القيمة العادلة". اما نسبة افراد العينة من الخايدين حول العبارة فبلغت (17.9٪)، في حين كانت نسبة عدم الاتفاق (لا اتفق ولا اتفق بشدة) مساوية الى (16.1٪) بوسط حسابي بلغ (3.63) وبوزن مئوي (72.6٪) وبانحراف معياري بلغ (1.031). وتشير النتائج الى نسبة اتفاق (اتفق واتفق بشدة) بلغت (63.1٪) من افراد العينة حول مضمون العبارة (Xy4)، وهذا يعني ان "تطبيق معايير (IFRSs-IASs) يتطلب من مراقبي الحسابات في الإقليم جمع عدد اكبر من ادلة الاثبات لتجنب مخاطر التقاضي والمسؤوليات القانونية". اما نسبة افراد العينة من الخايدين حول العبارة فبلغت (25٪)، في حين كانت نسبة عدم الاتفاق (لا اتفق ولا اتفق بشدة) مساوية الى (11.9٪) بوسط حسابي بلغ (3.60) وبوزن مئوي (72٪) وبانحراف معياري بلغ (0.870). وتشير النتائج الى نسبة اتفاق (اتفق واتفق بشدة) بلغت (63٪) من افراد العينة حول مضمون العبارة (Xy3)، وهذا يعني ان "تبي معايير (IFRSs-IASs) يتطلب من مراقبي الحسابات في الإقليم تطبيق إجراءات تدقيق إضافية للتحقق من التزام الوحدة الاقتصادية بتلك المعايير". اما نسبة افراد العينة من الخايدين حول العبارة فبلغت (22.6٪)، في حين كانت نسبة عدم الاتفاق (لا اتفق ولا اتفق بشدة) مساوية الى (14.3٪) بوسط حسابي بلغ (3.53) وبوزن مئوي (70.6٪) وبانحراف معياري بلغ (0.875). كما وتشير النتائج الى نسبة اتفاق (اتفق واتفق بشدة) بلغت (51.2٪) من افراد العينة حول مضمون العبارة (Xy1)، والتي تشير الى "يؤدي الزام الوحدات الاقتصادية في الإقليم إلى تبي معايير (IFRSs-IASs) الى اتساع نطاق عملية التدقيق امام مراقبي الحسابات". اما نسبة افراد العينة من الخايدين حول العبارة فبلغت (26.2٪)، في حين كانت نسبة عدم الاتفاق (لا اتفق ولا اتفق بشدة) مساوية الى (22.7٪) بوسط حسابي بلغ (3.29) وبوزن مئوي (65.8٪) وبانحراف معياري بلغ (0.955). واخيراً تشير النتائج الى نسبة اتفاق (اتفق واتفق بشدة) بلغت (51.1٪) من افراد العينة حول مضمون العبارة (Xy7)، والتي تشير الى "يؤدي عدم تبي المعايير الدولية للتدقيق (ISA) في الإقليم الى قصور إجراءات التدقيق المطبقة من قبل مراقبي الحسابات في ظل معايير (IFRSs-IASs)". اما نسبة افراد العينة من الخايدين حول العبارة فبلغت (23.2٪)، في حين كانت نسبة

عدم الاتفاق (لا اتفق ولا اتفق بشدة) مساوية الى (25.6%) بوسط حسابي بلغ (3.28) وبوزن مئوي (65.6%) وبانحراف معياري بلغ (1.009). فيما بلغ متوسط المتوسطات للبعد (ضغوط اتساع نطاق عملية التدقيق) بشكل عام (3.56) وبوزن مئوي (71.2%) وبانحراف معياري مقداره (0.935).

3-2-6-1-5 المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للمحور الثاني / البعد الثالث (ضغوط وقت عملية التدقيق) :

جدول (28)

وصف آراء عينة الدراسة تجاه المحور الثاني / البعد الثالث (ضغوط وقت عملية التدقيق)

الأهمية الترتيبية	الوزن المئوي للولوسط الحسابي (%100)	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	لا أتفق بشدة	لا أتفق	محايد	أتفق	أتفق بشدة	العبارات
8	%69	0.977	3.45	4	34	26	91	13	ت
				2.4	20.2	15.5	54.2	7.7	%
4	%74.8	0.924	3.74	4	20	15	106	23	ت
				2.4	11.9	8.9	63.1	13.7	%
3	%76	0.842	3.80	1	13	34	90	30	ت
				0.6	7.7	20.2	53.6	17.9	%
7	%73.2	0.861	3.66	-	23	31	94	20	ت
				-	13.7	18.5	56.0	11.9	%
2	%80.8	0.784	4.04	-	10	18	95	45	ت
				-	6.0	10.7	56.5	26.8	%
1	%81	0.828	4.05	2	8	17	93	48	ت
				1.2	4.8	10.1	55.4	28.6	%
6	%73.6	1.023	3.68	5	25	18	91	29	ت
				3.0	14.9	10.7	54.2	17.3	%
5	%73.8	1.009	3.69	3	27	20	87	31	ت
				1.8	16.1	11.9	51.8	18.5	%
			متوسط المتوسطات						

المصدر : من اعداد الباحث بالاعتماد على نتائج التحليل الاحصائي.

تشير نتائج التحليل الاحصائي في الجدول في أعلاه ووفقاً للأهمية الترتيبية للعبارات الى نسبة اتفاق (اتفق واتفق بشدة) بلغت (84%) من افراد العينة حول مضمون العبارة (Xy6)، ما يعني ان "معايير (IFRSs-IASs) تزيد من ضغوط الوقت لدى مراقبي الحسابات في الإقليم في ظل تعرض الوحدات الاقتصادية للفرامات المالية والعقوبات عند تأخير تقديم تقاريرها المالية المدققة". اما نسبة افراد العينة من المخايدين حول العبارة فبلغت (10.1%)، في حين كانت نسبة عدم الاتفاق (لا اتفق ولا اتفق بشدة) مساوية الى (6%) بوسط حسابي بلغ (4.05) وبوزن مئوي (81%) وبانحراف معياري بلغ (0.828). وتشير النتائج الى نسبة اتفاق (اتفق واتفق بشدة) بلغت (83.3%) من افراد العينة حول مضمون العبارة (Xy5)، ما يعني ان "معايير (IFRSs-IASs) تزيد من ضغوط الوقت لدى مراقبي الحسابات في الإقليم في ظل المواعيد النهائية لتقديم التقارير المالية المدققة المحددة من قبل الجهات التنظيمية". اما نسبة افراد العينة من المخايدين حول العبارة فبلغت (10.7%)، في حين كانت نسبة عدم الاتفاق (لا اتفق ولا اتفق بشدة) مساوية الى (6%) بوسط

حسابي بلغ (4.04) وبوزن مئوي (80.8٪) وبانحراف معياري بلغ (0.784). كما وتشير النتائج الى نسبة اتفاق (اتفق واتفق بشدة) بلغت (71.5٪) من افراد العينة حول مضمون العبارة (Xy3)، ما يعني ان "مراقب الحسابات يحتاج الى فترة أطول لفحص القوائم المالية للزبون عند الزام الوحدات الاقتصادية في الإقليم بتبني معايير (IFRSs-IASs)". اما نسبة افراد العينة من المخايدين حول العبارة فبلغت (20.2٪)، في حين كانت نسبة عدم الاتفاق (لا اتفق ولا اتفق بشدة) مساوية الى (8.3٪) بوسط حسابي بلغ (3.80) وبوزن مئوي (76٪) وبانحراف معياري بلغ (0.842). وتشير النتائج الى نسبة اتفاق (اتفق واتفق بشدة) بلغت (76.8٪) من افراد العينة حول مضمون العبارة (Xy2)، ما يعني ان "الزام الوحدات الاقتصادية في الإقليم بتبني معايير (IFRSs-IASs) يزيد من تأخيرات الإدارة في تقديم القوائم المالية الى مراقبي الحسابات وزيادة ضغوط وقت التدقيق لديهم". اما نسبة افراد العينة من المخايدين حول العبارة فبلغت (8.9٪)، في حين كانت نسبة عدم الاتفاق (لا اتفق ولا اتفق بشدة) مساوية الى (14.3٪) بوسط حسابي بلغ (3.74) وبوزن مئوي (74.8٪) وبانحراف معياري بلغ (0.924). وتشير النتائج ايضاً الى نسبة اتفاق (اتفق واتفق بشدة) بلغت (70.3٪) من افراد العينة حول مضمون العبارة (Xy8)، وهذا يعني ان "ضغوط وقت عملية التدقيق في ظل معايير (IFRSs-IASs) تؤدي الى انخفاض مستوى أداء ودقة احكام مراقبي الحسابات في الاقليم". اما نسبة افراد العينة من المخايدين حول العبارة فبلغت (11.9٪)، في حين كانت نسبة عدم الاتفاق (لا اتفق ولا اتفق بشدة) مساوية الى (17.9٪) بوسط حسابي بلغ (3.69) وبوزن مئوي (73.8٪) وبانحراف معياري بلغ (1.009). وتشير النتائج الى نسبة اتفاق (اتفق واتفق بشدة) بلغت (71.5٪) من افراد العينة حول مضمون العبارة (Xy7)، ما يعني ان "معايير (IFRSs-IASs) تزيد من ضغوط الوقت لدى مراقبي الحسابات في الإقليم في ظل انتهاء السنة المالية لجميع الوحدات الاقتصادية في 12/31 وضغوط موسم التدقيق". اما نسبة افراد العينة من المخايدين حول العبارة فبلغت (10.7٪)، في حين كانت نسبة عدم الاتفاق (لا اتفق ولا اتفق بشدة) مساوية الى (17.9٪) بوسط حسابي بلغ (3.68) وبوزن مئوي (73.6٪) وبانحراف معياري بلغ (1.023). وايضاً تشير النتائج الى نسبة اتفاق (اتفق واتفق بشدة) بلغت (67.9٪) من افراد العينة حول مضمون العبارة (Xy4)، وهذا يشير الى ان "الزام الوحدات الاقتصادية في الإقليم إلى تبني معايير (IFRSs-IASs) يؤدي الى تأخير اصدار تقرير التدقيق من قبل مراقبي الحسابات". اما نسبة افراد العينة من المخايدين حول العبارة فبلغت (18.5٪)، في حين كانت نسبة عدم الاتفاق (لا اتفق ولا اتفق بشدة) مساوية الى (13.7٪) بوسط حسابي بلغ (3.66) وبوزن مئوي (73.2٪) وبانحراف معياري بلغ (0.861). واخيراً تشير النتائج الى نسبة اتفاق (اتفق واتفق بشدة) بلغت (61.9٪) من افراد العينة حول مضمون العبارة (Xy1)، وهذا يعني ان "الزام الوحدات الاقتصادية في الإقليم إلى تبني معايير (IFRSs-IASs) يؤدي الى تعرض مراقبي الحسابات لضغوط وقت عملية التدقيق". اما نسبة افراد العينة من المخايدين حول العبارة فبلغت (15.5٪)، في حين كانت نسبة عدم الاتفاق (لا اتفق ولا اتفق بشدة) مساوية الى (22.6٪) بوسط حسابي بلغ (3.45) وبوزن مئوي (69٪) وبانحراف معياري بلغ (0.977). فيما بلغ

متوسط المتوسطات للبعد (ضغوط وقت عملية التدقيق) بشكل عام (3.76) وبوزن متوي (75.2%) وبانحراف معياري مقداره (0.906).

4-2-6-1-5 المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للمحور الثاني / البعد الرابع (ضغوط اتعاب التدقيق) :

جدول (29)

وصف آراء عينة الدراسة تجاه المحور الثاني / البعد الرابع (ضغوط اتعاب التدقيق)

الأهمية الترتيبية	الوزن المتوي للمتوسط الحسابي (%100)	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	لا أتفق بشدة	لا أتفق	محايد	أتفق	أتفق بشدة	العبارات	
6	73%	0.902	3.65	2	14	53	70	29	ت	
				1.2	8.3	31.5	41.7	17.3	%	
4	74.8%	0.985	3.74	5	19	21	92	31	ت	
				3.0	11.3	12.5	54.8	18.5	%	
7	70.4%	0.966	3.52	10	16	29	102	11	ت	
				6.0	9.5	17.3	60.7	6.5	%	
8	69.2%	1.049	3.46	12	16	42	79	19	ت	
				7.1	9.5	25.0	47.0	11.3	%	
3	75.2%	0.830	3.76	2	15	26	104	21	ت	
				1.2	8.9	15.5	61.9	12.5	%	
1	80.2%	0.858	4.01	1	13	16	92	46	ت	
				0.6	7.7	9.5	54.8	27.4	%	
5	74.6%	0.800	3.73	1	17	25	108	17	ت	
				0.6	10.1	14.9	64.3	10.1	%	
2	77.2%	0.725	3.86	-	9	30	104	25	ت	
				-	5.4	17.9	61.9	14.9	%	
				متوسط المتوسطات						
				3.72						

المصدر : من اعداد الباحث بالاعتماد على نتائج التحليل الاحصائي.

تشير نتائج التحليل الاحصائي في الجدول في أعلاه ووفقاً للأهمية الترتيبية للعبارات الى نسبة اتفاق (اتفق واتفق بشدة) بلغت (82.2%) من افراد العينة حول مضمون العبارة (Xy6)، ما يعني ان "الزبائن يرفضون دفع اتعاب اعلى لمراقبي الحسابات في الإقليم مقابل العمل والجهد الإضافي في ظل تطبيق معايير (IFRSs-IASs)". اما نسبة افراد العينة من المحايدين حول العبارة فبلغت (9.5%)، في حين كانت نسبة عدم الاتفاق (لا اتفق ولا اتفق بشدة) مساوية الى (8.3%) بوسط حسابي بلغ (4.01) وبوزن متوي (80.2%) وبانحراف معياري بلغ (0.858). وتشير النتائج الى نسبة اتفاق (اتفق واتفق بشدة) بلغت (76.8%) من افراد العينة حول مضمون العبارة (Xy8)، وهذا يعني ان "الزام الوحدات الاقتصادية في الإقليم بتبني معايير (IFRSs-IASs) في ظل الأسلوب الحالي في تحديد الاتعاب يؤثر على جودة الأداء المهني لمراقبي الحسابات". اما نسبة افراد العينة من المحايدين حول العبارة فبلغت (17.9%)، في حين كانت نسبة عدم الاتفاق (لا اتفق ولا اتفق بشدة) مساوية الى (5.4%) بوسط حسابي بلغ (3.86) وبوزن متوي (77.2%) وبانحراف معياري بلغ (0.725). كما وتشير النتائج الى نسبة اتفاق (اتفق واتفق بشدة) بلغت (74.4%) من افراد العينة حول

مضمون العبارة (Xy5)، وهذا يعني ان "مراقب الحسابات بيدي المرونة تجاه الالتزام بمعايير (IFRSs-IASs) كلما ارتفعت اتعاب التدقيق التي يتقاضاها من الزبون". اما نسبة افراد العينة من الخايدين حول العبارة فبلغت (15.5٪)، في حين كانت نسبة عدم الاتفاق (لا اتفق ولا اتفق بشدة) مساوية الى (10.1٪) بوسط حسابي بلغ (3.76) وبوزن مئوي (75.2٪) وبانحراف معياري بلغ (0.830). وتشير النتائج ايضاً الى نسبة اتفاق (اتفق واتفق بشدة) بلغت (73.3٪) من افراد العينة حول مضمون العبارة (Xy2)، وهذا يعني ان "الزام الوحدات الاقتصادية في الإقليم بتبني معايير (IFRSs-IASs) يؤدي الى زيادة التكاليف داخل مكاتب التدقيق وبالتالي زيادة اتعاب التدقيق". اما نسبة افراد العينة من الخايدين حول العبارة فبلغت (12.5٪)، في حين كانت نسبة عدم الاتفاق (لا اتفق ولا اتفق بشدة) مساوية الى (14.3٪) بوسط حسابي بلغ (3.74) وبوزن مئوي (74.8٪) وبانحراف معياري بلغ (0.985). وتشير النتائج الى نسبة اتفاق (اتفق واتفق بشدة) بلغت (74.4٪) من افراد العينة حول مضمون العبارة (Xy7)، وهذا يعني ان "الأسلوب الحالي (النقاط لكل نشاط واجورها) في تحديد اتعاب مراقبي الحسابات في الإقليم يؤدي الى عدم تناسب الاتعاب مع صعوبة وتعقيد مهمة التدقيق في ظل معايير (IFRSs-IASs)". اما نسبة افراد العينة من الخايدين حول العبارة فبلغت (14.9٪)، في حين كانت نسبة عدم الاتفاق (لا اتفق ولا اتفق بشدة) مساوية الى (10.7٪) بوسط حسابي بلغ (3.73) وبوزن مئوي (74.6٪) وبانحراف معياري بلغ (0.800). وتشير النتائج الى نسبة اتفاق (اتفق واتفق بشدة) بلغت (59٪) من افراد العينة حول مضمون العبارة (Xy1)، وهذا يعني ان "الزام الوحدات الاقتصادية في الإقليم بتبني معايير (IFRSs-IASs) يفرض ضغوط اتعاب التدقيق لدى مراقبي الحسابات". اما نسبة افراد العينة من الخايدين حول العبارة فبلغت (31.5٪)، في حين كانت نسبة عدم الاتفاق (لا اتفق ولا اتفق بشدة) مساوية الى (9.5٪) بوسط حسابي بلغ (3.65) وبوزن مئوي (73٪) وبانحراف معياري بلغ (0.902). كما تشير النتائج الى نسبة اتفاق (اتفق واتفق بشدة) بلغت (67.2٪) من افراد العينة حول مضمون العبارة (Xy3)، وهذا يعني ان "مراقبو الحسابات يطالبون بمستوى مرتفع من اتعاب التدقيق في ظل تطبيق معايير (IFRSs-IASs) بسبب مواجعتهم مستوى اكبر من المخاطر". اما نسبة افراد العينة من الخايدين حول العبارة فبلغت (17.3٪)، في حين كانت نسبة عدم الاتفاق (لا اتفق ولا اتفق بشدة) مساوية الى (15.5٪) بوسط حسابي بلغ (3.52) وبوزن مئوي (70.4٪) وبانحراف معياري بلغ (0.966). واخيراً تشير النتائج الى نسبة اتفاق (اتفق واتفق بشدة) بلغت (58.3٪) من افراد العينة حول مضمون العبارة (Xy4)، وهذا يعني ان "مراقب الحسابات يستجيب لطلبات الزبون بإصدار تقرير نظيف عندما يحصل على اتعاب تدقيق عالية منه في ظل معايير (IFRSs-IASs)". اما نسبة افراد العينة من الخايدين حول العبارة فبلغت (25٪)، في حين كانت نسبة عدم الاتفاق (لا اتفق ولا اتفق بشدة) مساوية الى (16.6٪) بوسط حسابي بلغ (3.46) وبوزن مئوي (69.2٪) وبانحراف معياري بلغ (1.049). فيما بلغ متوسط المتوسطات للبعد (ضغوط اتعاب التدقيق) بشكل عام (3.72) وبوزن مئوي (74.4٪) وبانحراف معياري مقداره (0.889).

5-2-6-1-5 متوسط المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للأبعاد الفرعية للمحور الثاني (عملية تدقيق الحسابات):

يمثل الجدول ادناه خلاصة نتائج التحليل الاحصائي للمحور الثاني والمتمثل بـ(عملية تدقيق الحسابات) وابعاده

الاربعة وكما يأتي :

جدول (30)

متوسط المتوسطات للأبعاد الفرعية لمحور (عملية تدقيق الحسابات)

ت	الابعاد الفرعية	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن المئوي للوسط الحسابي (%100)	الأهمية الترتيبية
1	ضغوط تعقيد مهمة التدقيق	3.67	0.886	73.4%	3
2	ضغوط اتساع نطاق عملية التدقيق	3.56	0.935	71.2%	4
3	ضغوط وقت عملية التدقيق	3.76	0.906	75.2%	1
4	ضغوط اتعاب التدقيق	3.72	0.889	74.4%	2
	متوسط المتوسطات	3.68	0.904	73.6%	

المصدر : من اعداد الباحث بالاعتماد على نتائج التحليل الاحصائي.

ويلاحظ بأن ادنى وسط حسابي حصل عليه البعد (ضغوط اتساع نطاق عملية التدقيق) الذي بلغ (3.56) وبوزن مئوي (71.2%) وبانحراف معياري بلغ (0.935). فيما حصل البعد (ضغوط وقت عملية التدقيق) على اعلى وسط حسابي الذي بلغ (3.76) وبوزن مئوي (75.2%) وبانحراف معياري بلغ (0.906). فيما بلغ متوسط المتوسطات للمحور (عملية تدقيق الحسابات) ككل (3.68) وبوزن مئوي (73.6%) وبانحراف معياري مقداره (0.904).

3-6-1-5 المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للمحور الثالث (ممارسات التدقيق غير المنتظم) :

قام الباحث بحساب التوزيع التكراري والنسبة المئوية والوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن المئوي للوسط الحسابي والاهمية الترتيبية لجميع العبارات التابعة للمحور الثالث (ممارسات التدقيق غير المنتظم) وكانت النتائج كما في الجدول الآتي :

جدول (31)

وصف آراء عينة الدراسة تجاه المحور الثالث (ممارسات التدقيق غير المنتظم)

العبارات	ت	تتفق بشدة	تتفق	محايد	لا أتفق	لا أتفق بشدة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن المئوي للوسط الحسابي (%100)	الأهمية الترتيبية
Y1	ت	13	101	31	16	7	3.58	0.919	71.6%	9
	%	7.7	60.1	18.5	9.5	4.2				
Y2	ت	21	97	29	11	10	3.64	0.987	72.8%	6
	%	12.5	57.7	17.3	6.5	6.0				
Y3	ت	35	74	29	26	4	3.65	1.050	73%	5
	%	20.8	44.0	17.3	15.5	2.4				
Y4	ت	24	96	18	15	15	3.59	1.118	71.8%	8

				8.9	8.9	10.7	57.1	14.3	%	
11	%70	0.948	3.50	5	22	42	82	17	ت	Y5
				3.0	13.1	25.0	48.8	10.1	%	
1	%80.8	0.857	4.04	2	10	16	91	49	ت	Y6
				1.2	6.0	9.5	54.2	29.2	%	
7	%72.2	0.855	3.61	3	19	32	101	13	ت	Y7
				1.8	11.3	19.0	60.1	7.7	%	
12	%69.6	1.132	3.48	16	14	36	78	24	ت	Y8
				9.5	8.3	21.4	46.4	14.3	%	
2	%80.2	0.862	4.01	5	5	16	99	43	ت	Y9
				3.0	3.0	9.5	58.9	25.6	%	
3	%74.8	0.985	3.74	8	14	18	101	27	ت	Y10
				4.8	8.3	10.7	60.1	16.1	%	
4	%73.4	1.047	3.67	10	12	32	83	31	ت	Y11
				6.0	7.1	19.0	49.4	18.5	%	
10	%71	0.990	3.55	8	24	17	106	13	ت	Y12
				4.8	14.3	10.1	63.1	7.7	%	
	%73.4	0.979	3.67	متوسط المتوسطات						

المصدر : من اعداد الباحث بالاعتماد على نتائج التحليل الاحصائي.

تشير نتائج التحليل الاحصائي في الجدول في أعلاه ووفقاً للأهمية الترتيبية للعبارات الى نسبة اتفاق (اتفق واتفق بشدة) بلغت (83.4%) من افراد العينة حول مضمون العبارة (Y6)، وهذا يعني ان "مراقب الحسابات يقوم بالإبقاء الخاطئ لخطوة التدقيق المطلوبة دون اكمال العمل فيها عندما يتعرض لضغوط معايير (IFRSs-IASs) في اثناء عملية التدقيق". اما نسبة افراد العينة من المخايد حول العبارة فبلغت (9.5%)، في حين كانت نسبة عدم الاتفاق (لا اتفق ولا اتفق بشدة) مساوية الى (7.2%) بوسط حسابي بلغ (4.04) وبوزن متوي (80.8%) وبانحراف معياري بلغ (0.857). وتشير النتائج الى نسبة اتفاق (اتفق واتفق بشدة) بلغت (84.5%) من افراد العينة حول مضمون العبارة (Y9)، وهذا يعني ان "مواجهة مراقب الحسابات لضغوط معايير (IFRSs-IASs) تجعله يستبعد البنود المختارة التي تحتوي على تعقيدات واستبدالها بأخرى اكثر بساطة". اما نسبة افراد العينة من المخايد حول العبارة فبلغت (9.5%)، في حين كانت نسبة عدم الاتفاق (لا اتفق ولا اتفق بشدة) مساوية الى (6%) بوسط حسابي بلغ (4.01) وبوزن متوي (80.2%) وبانحراف معياري بلغ (0.862). كما تشير النتائج الى نسبة اتفاق (اتفق واتفق بشدة) بلغت (76.2%) من افراد العينة حول مضمون العبارة (Y10)، وهذا يدل على ان "تعرض مراقب الحسابات لضغوط معايير (IFRSs-IASs) تجعله لا يستكمل كافة إجراءات التدقيق لاكتشاف الاحتيال المالي في القوائم المالية للزبون". اما نسبة افراد العينة من المخايد حول العبارة فبلغت (10.7%)، في حين كانت نسبة عدم الاتفاق (لا اتفق ولا اتفق بشدة) مساوية الى (13.1%) بوسط حسابي بلغ (3.74) وبوزن متوي (74.8%) وبانحراف معياري بلغ (0.985). وتشير النتائج الى نسبة اتفاق (اتفق واتفق بشدة) بلغت (67.9%) من افراد العينة حول مضمون العبارة (Y11)، وهذا يدل على ان "مراقب الحسابات يفحص عدداً اقل من المستندات ويخفّض حجم العينة عندما يتعرض لضغوط معايير (IFRSs-IASs) في اثناء عملية

التدقيق". اما نسبة افراد العينة من المخايدين حول العبارة فبلغت (19٪)، في حين كانت نسبة عدم الاتفاق (لا اتفق ولا اتفق بشدة) مساوية الى (13.1٪) بوسط حسابي بلغ (3.67) وبوزن مئوي (73.4٪) وبانحراف معياري بلغ (1.047). وتشير النتائج ايضاً الى نسبة اتفاق (اتفق واتفق بشدة) بلغت (64.8٪) من افراد العينة حول مضمون العبارة (Y3)، وهذا يدل على ان "مراقب الحسابات يميل الى قبول ادلة وتفسيرات ضعيفة من إدارة الزبون دون التحقق منها عندما يواجه ضغوط معايير (IFRSs-IASs) في اثناء عملية التدقيق". اما نسبة افراد العينة من المخايدين حول العبارة فبلغت (17.3٪)، في حين كانت نسبة عدم الاتفاق (لا اتفق ولا اتفق بشدة) مساوية الى (17.9٪) بوسط حسابي بلغ (3.65) وبوزن مئوي (73٪) وبانحراف معياري بلغ (1.050). كما وتشير النتائج الى نسبة اتفاق (اتفق واتفق بشدة) بلغت (70.2٪) من افراد العينة حول مضمون العبارة (Y2)، وهذا يدل على ان "تعرض مراقب الحسابات لضغوط معايير (IFRSs-IASs) يؤدي الى عدم قيامه بمتابعة البنود المشكوك فيها والمشبوهة او غير المعتادة عند اكتشافها". اما نسبة افراد العينة من المخايدين حول العبارة فبلغت (17.3٪)، في حين كانت نسبة عدم الاتفاق (لا اتفق ولا اتفق بشدة) مساوية الى (12.5٪) بوسط حسابي بلغ (3.64) وبوزن مئوي (72.8٪) وبانحراف معياري بلغ (0.987). وتشير النتائج الى نسبة اتفاق (اتفق واتفق بشدة) بلغت (67.8٪) من افراد العينة حول مضمون العبارة (Y7)، وهذا يدل على ان "مراقب الحسابات يعتمد بقدر اكبر من اللازم على عمل الزبون واعمال المدقق الداخلي عندما يتعرض لضغوط معايير (IFRSs-IASs) خلال عملية التدقيق". اما نسبة افراد العينة من المخايدين حول العبارة فبلغت (19٪)، في حين كانت نسبة عدم الاتفاق (لا اتفق ولا اتفق بشدة) مساوية الى (13.1٪) بوسط حسابي بلغ (3.61) وبوزن مئوي (72.2٪) وبانحراف معياري بلغ (0.855). وتشير النتائج الى نسبة اتفاق (اتفق واتفق بشدة) بلغت (71.4٪) من افراد العينة حول مضمون العبارة (Y4)، وهذا يعني ان "مواجهة مراقب الحسابات لضغوط معايير (IFRSs-IASs) تجعله لا يبحث عن المعالجة المحاسبية الصحيحة لمسألة فنية معينة في المعايير المحاسبية ذات العلاقة". اما نسبة افراد العينة من المخايدين حول العبارة فبلغت (10.7٪)، في حين كانت نسبة عدم الاتفاق (لا اتفق ولا اتفق بشدة) مساوية الى (17.8٪) بوسط حسابي بلغ (3.59) وبوزن مئوي (71.8٪) وبانحراف معياري بلغ (1.118). كما وتشير النتائج الى نسبة اتفاق (اتفق واتفق بشدة) بلغت (67.8٪) من افراد العينة حول مضمون العبارة (Y1)، وهذا يعني ان "مراقب الحسابات في الإقليم ينخرط بممارسات التدقيق غير المنتظم عندما يتعرض للضغوط التي تفرضها معايير (IFRSs-IASs) خلال تنفيذ مهام التدقيق". اما نسبة افراد العينة من المخايدين حول العبارة فبلغت (18.5٪)، في حين كانت نسبة عدم الاتفاق (لا اتفق ولا اتفق بشدة) مساوية الى (13.7٪) بوسط حسابي بلغ (3.58) وبوزن مئوي (71.6٪) وبانحراف معياري بلغ (0.919). وتشير النتائج ايضاً الى نسبة اتفاق (اتفق واتفق بشدة) بلغت (70.8٪) من افراد العينة حول مضمون العبارة (Y12)، وهذا يعني ان "مراقب الحسابات يقلل حجم الوثائق الى ما دون المستوى المقبول ويتجنب توثيق الاختبارات عندما يتعرض لضغوط معايير (IFRSs-IASs) في اثناء عملية التدقيق". اما نسبة افراد العينة من المخايدين حول العبارة فبلغت (10.1٪)، في حين

كانت نسبة عدم الاتفاق (لا اتفق ولا اتفق بشدة) مساوية الى (19.1٪) بوسط حسابي بلغ (3.55) وبوزن مئوي (71٪) وبانحراف معياري بلغ (0.990). كما وتشير النتائج الى نسبة اتفاق (اتفق واتفق بشدة) بلغت (58.9٪) من افراد العينة حول مضمون العبارة (Y5)، وهذا يعني ان "تعرض مراقب الحسابات لضغوط معايير (IFRSs-IASs) تجعله لا يقوم بتنفيذ إجراءات التدقيق على كافة العناصر المختارة ضمن عملية التدقيق". اما نسبة افراد العينة من المحايدين حول العبارة فبلغت (25٪)، في حين كانت نسبة عدم الاتفاق (لا اتفق ولا اتفق بشدة) مساوية الى (16.1٪) بوسط حسابي بلغ (3.50) وبوزن مئوي (70٪) وبانحراف معياري بلغ (0.948). واخيراً تشير النتائج الى نسبة اتفاق (اتفق واتفق بشدة) بلغت (60.7٪) من افراد العينة حول مضمون العبارة (Y8)، وهذا يعني ان "مراقب الحسابات يقوم بمراجعة سطحية لوثائق الزبون دون التحقق من تفاصيلها عندما يتعرض لضغوط معايير (IFRSs-IASs) اثناء عملية التدقيق". اما نسبة افراد العينة من المحايدين حول العبارة فبلغت (21.4٪)، في حين كانت نسبة عدم الاتفاق (لا اتفق ولا اتفق بشدة) مساوية الى (17.8٪) بوسط حسابي بلغ (3.48) وبوزن مئوي (69.6٪) وبانحراف معياري بلغ (1.132). فيما بلغ متوسط المتوسطات للمحور (ممارسات التدقيق غير المنتظم) بشكل عام (3.67) وبوزن مئوي (73.4٪) وبانحراف معياري مقداره (0.979).

بعد الانتهاء من وصف منهج الدراسة الميدانية، والتعرف على مجتمع وعينة الدراسة، والتحقق من صدق وثبات أداة الدراسة، ووصف خصائص عينة الدراسة، والتعرف على نتائج الإحصاء الوصفي لبيانات متغيرات الدراسة في المبحث الحالي، سيتم في المبحث القادم من هذا الفصل اختبار وتحليل الفرضيات الرئيسية والفرضيات الفرعية التي اعتمدت عليها الدراسة.

المبحث الثاني اختبار وتحليل فرضيات الدراسة ونتائجها

يتناول هذا المبحث تحليل إجابات عينة الدراسة من الاكاديميين المختصين ومراقبي الحسابات في استمارات الاستبانة وفقاً للأساليب الإحصائية التي تتلاءم مع طبيعة أسئلة استمارة الاستبانة ومتغيرات الدراسة والتي تمت الإشارة إليها في المبحث السابق وعن طريق استخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS). اذ سيتم في هذا المبحث اختبار وتحليل فرضيات الدراسة التي استندت عليها هذه الدراسة باستخدام الأسلوب الاحصائي الملائم لكل فرضية، وذلك من اجل قبول فرضيات الدراسة او رفضها، والتعرف على مدى تأييد عينة الدراسة من الاكاديميين المختصين ومراقبي الحسابات لصحة الفرضيات التي اعتمدت عليها الدراسة من عدمه.

1-2-5 نتائج اختبار فرضيات الدراسة :

1-1-2-5 نتائج التحليل الاحصائي للعلاقة والتأثير بين المتغير المستقل (التبني الالزامي لمعايير الابلاغ المالي الدولية IFRSs/IASs) والمتغير الوسيط (عملية تدقيق الحسابات) :

يتناول المحور الحالي اختبار العلاقة والتأثير بين المتغير المستقل (التبني الالزامي لمعايير الابلاغ المالي الدولية IFRSs/IASs) والمتغير الوسيط (عملية تدقيق الحسابات) ككل، ومن ثم بين المتغير المستقل (التبني الالزامي لمعايير الابلاغ المالي الدولية IFRSs/IASs) وكل متغير من المتغيرات الاربعة الفرعية للمتغير الوسيط (عملية تدقيق الحسابات) ووفقاً للفرضيات المعتمدة في الدراسة وكما يأتي :

1-1-1-2-5 نتائج اختبار الفرضية الرئيسة الأولى :

سيتم اختبار الفرضية الرئيسة الأولى التي تشير الى أن "توجد علاقة وتأثير معنوي ذو دلالة إحصائية بين التبني الالزامي لمعايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRSs-IASs)، وعملية تدقيق الحسابات". ولغرض التحقق من صحة الفرضية من عدمها يتم الاعتماد على الآتي :

1- علاقة (التبني الالزامي لمعايير الابلاغ المالي الدولية IFRSs/IASs) بـ(عملية تدقيق الحسابات) في ظل نتائج التحليل الاحصائي : يتناول هذا الجزء اختبار العلاقة بين المتغير المستقل والمتمثل بالتبني الالزامي لمعايير الابلاغ المالي الدولية IFRSs/IASs والمتغير الوسيط للدراسة والمتمثل بعملية تدقيق الحسابات، من خلال اعتماد معامل الارتباط الخطي البسيط بيرسون، اذ يعرض الجدول في ادناه نتائج قيم الارتباط بين المتغيرين :

جدول (32)

معامل الارتباط بين التبيني الالزامي لمعايير الابلاغ المالي الدولية (IFRSs-IASs) وعملية تدقيق الحسابات

الإحصاءات	التبني الالزامي لمعايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRSs-IASs)	المتغير المستقل المتغير التابع
معامل الارتباط (r)	0.748 **	عملية تدقيق الحسابات
مستوى المعنوية (Sig)	0.000	
حجم العينة (N)	168	
النتيجة (الدلالة)	دالة	

** دالة عند مستوى معنوية أقل من (0.01).

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج التحليل الاحصائي.

يتضح من خلال الجدول في أعلاه أنه توجد علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين متغير (التبني الالزامي لمعايير الابلاغ المالي الدولية IFRSs/IASs) ومتغير (عملية تدقيق الحسابات)، إذ بلغت قيمة معامل الارتباط (0.748) وهذا يدل على وجود ارتباط قوي بين المتغيرين. فكلما زاد التبيني الالزامي لمعايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRSs-IASs)، زادت الضغوط على عملية تدقيق الحسابات، وعند مستوى معنوية بلغ (0.000) وبمقارنة هذا المستوى مع مستوى المعنوية الافتراضي للدراسة والبالغ (0.05) نجد أن ذلك يؤشر على وجود ارتباط معنوي بين المتغيرين.

2- تأثير (التبني الالزامي لمعايير الابلاغ المالي الدولية IFRSs/IASs) في (عملية تدقيق الحسابات) في ظل نتائج التحليل الاحصائي : يتناول هذا الجزء اختبار تأثير المتغير المستقل والمتمثل بالتبني الالزامي لمعايير الابلاغ المالي الدولية IFRSs/IASs بالمتغير الوسيط للدراسة والمتمثل بعملية تدقيق الحسابات، من خلال اعتماد معامل الانحدار الخطي البسيط، إذ يعرض الجدول في ادناه نتائج قيم الانحدار بين المتغيرين :

جدول (33)

تحليل التباين (ANOVA) للانحدار الخطي لمتغيري التبيني الالزامي لمعايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRSs-IASs)

وعملية تدقيق الحسابات

مستوى المعنوية (Sig)	قيمة F الجدولية	قيمة F المحسوبة	معامل التحديد (R ²)	متوسط المربعات MS	درجات الحرية DF	مجموع المربعات SOS	مصدر التباين
0.000	3.90	210.882	0.560	10.953	1	10.953	الانحدار
				0.052	166	8.622	البواقي
				-	167	19.574	المجموع

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج التحليل الاحصائي.

يتضح من خلال الجدول في أعلاه أنه يوجد تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية لمتغير التبيني الالزامي لمعايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRSs-IASs) باعتباره متغيراً مستقلاً في عملية تدقيق الحسابات باعتباره متغيراً وسيطاً. وللبرهنة على

معنوية التأثير يمكن إجراء مقارنة بين قيمة مستوى المعنوية المحسوب والبالغ (0.000) وهي قيمة أصغر بكثير من قيمة مستوى المعنوية الافتراضي للدراسة والبالغ (0.05)، ويدعم هذا التأثير قيمة (F) المحسوبة والبالغة (210.882) وهي أكبر من قيمتها الجدولية البالغة (3.90) عند درجتي حرية (1 ، 166) وضمن مستوى معنوية (0.05) وبمعامل تحديد (R^2) قدره (0.560) وهذا يعني أن المتغير المستقل (التبني الإلزامي لمعايير الإبلاغ المالي الدولية IFRSs/IASs) يفسر ما قيمته (56%) من التغير الكلي الذي يطرأ على المتغير الوسيط (عملية تدقيق الحسابات)، ويعود الباقي (44%) إلى متغيرات عشوائية لا يمكن السيطرة عليها أو أنها غير مدروسة أو خارج نطاق هذه الدراسة. فيما تم تحديد قيمة معامل الانحدار (β_1) التي بلغت (0.572) لمتغير عملية تدقيق الحسابات والذي يدل على أن التغير في التبني الإلزامي لمعايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRSs-IASs) بوحدة واحدة ينعكس بمقدار (0.572) في التغير الحاصل في المتغير الوسيط والمتمثل بعملية تدقيق الحسابات. ويدعم ذلك قيمة (t) المحسوبة والبالغة (14.522) وهي أكبر من قيمتها الجدولية البالغة (1.65) وأن مستوى الدلالة لها هو (0.000) وهو أصغر من مستوى المعنوية الافتراضي للدراسة والبالغ (0.05). وعلى أساس هذه النتائج يتم قبول الفرضية الرئيسة الأولى للدراسة والتي تشير إلى "توجد علاقة وتأثير معنوي ذو دلالة إحصائية بين التبني الإلزامي لمعايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRSs-IASs)، وعملية تدقيق الحسابات".

5-2-1-1-2 نتائج اختبار الفرضية الفرعية الأولى :

تشير الفرضية الفرعية الأولى إلى أنه "توجد علاقة وتأثير معنوي ذو دلالة إحصائية بين التبني الإلزامي لمعايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRSs-IASs)، وضغوط تعقيد مهمة التدقيق". ولغرض التحقق من صحة الفرضية من عدمها يتم الاعتماد على الآتي :

1- علاقة (التبني الإلزامي لمعايير الإبلاغ المالي الدولية IFRSs/IASs) بـ(ضغوط تعقيد مهمة التدقيق) في ظل نتائج التحليل الإحصائي : يتناول هذا الجزء اختبار العلاقة بين المتغير المستقل والمتمثل بالتبني الإلزامي لمعايير الإبلاغ المالي الدولية IFRSs/IASs والبعد الأول من المتغير الوسيط للدراسة والمتمثل بـضغوط تعقيد مهمة التدقيق، من خلال اعتماد معامل الارتباط الخطي البسيط بيرسون، إذ يعرض الجدول أدناه نتائج قيم الارتباط بين المتغيرين :

جدول (34)

معامل الارتباط بين التبني الإلزامي لمعايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRSs-IASs) وضغوط تعقيد مهمة التدقيق

الإحصاءات	التبني الإلزامي لمعايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRSs-IASs)	المتغير المستقل المتغير التابع
معامل الارتباط (r)	0.618 **	ضغوط تعقيد مهمة التدقيق
مستوى المعنوية (Sig)	0.000	
حجم العينة (N)	168	
النتيجة (الدلالة)	دالة	

** دالة عند مستوى معنوية أقل من (0.01).

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج التحليل الاحصائي.

يتضح من خلال الجدول في أعلاه أنه توجد علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين متغير (التبني الإلزامي لمعايير الإبلاغ المالي الدولية IFRSs/IASs) ومتغير (ضغوط تعقيد مهمة التدقيق)، إذ بلغت قيمة معامل الارتباط (0.618) وهذا يدل على وجود ارتباط قوي بين المتغيرين. فكلما زاد التبني الإلزامي لمعايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRSs- IASs)، زادت ضغوط تعقيد مهمة التدقيق، وعند مستوى معنوية بلغ (0.000) وبمقارنة هذا المستوى مع مستوى المعنوية الافتراضي للدراسة والبالغ (0.05) نجد أن ذلك يؤشر على وجود ارتباط معنوي بين المتغيرين.

2- تأثير (التبني الإلزامي لمعايير الإبلاغ المالي الدولية IFRSs/IASs) في (ضغوط تعقيد مهمة التدقيق) في ظل نتائج التحليل الاحصائي : يتناول هذا الجزء اختبار تأثير المتغير المستقل والمتمثل بالتبني الإلزامي لمعايير الإبلاغ المالي الدولية IFRSs/IASs بالبعد الأول من المتغير الوسيط للدراسة والمتمثل بضغوط تعقيد مهمة التدقيق، من خلال اعتماد معامل الانحدار الخطي البسيط، إذ يعرض الجدول في ادناه نتائج قيم الانحدار بين المتغيرين :

جدول (35)

تحليل التباين (ANOVA) للانحدار الخطي لمتغيري التبني الإلزامي لمعايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRSs-IASs)

وضغوط تعقيد مهمة التدقيق

مصدر التباين	مجموع المربعات SOS	درجات الحرية DF	متوسط المربعات MS	معامل التحديد (R ²)	قيمة F المحسوبة	قيمة F الجدولية	مستوى المعنوية (Sig)
الانحدار	14.370	1	14.370	0.382	102.594	3.90	0.000
البواقي	23.250	166	0.140				
المجموع	37.620	167	-				

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج التحليل الاحصائي.

يتضح من خلال الجدول في أعلاه أنه يوجد تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية لمتغير التبني الإلزامي لمعايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRSs-IASs) باعتباره متغيراً مستقلاً في ضغوط تعقيد مهمة التدقيق باعتباره البعد الأول من المتغير الوسيط. وللدبرهنة على معنوية التأثير يمكن إجراء مقارنة بين قيمة مستوى المعنوية المحسوب والبالغ (0.000) وهي قيمة أصغر بكثير من قيمة مستوى المعنوية الافتراضي للدراسة والبالغ (0.05)، ويدعم هذا التأثير قيمة (F) المحسوبة والبالغة (102.594) وهي أكبر من قيمتها الجدولية البالغة (3.90) عند درجتي حرية (1 ، 166) وضمن مستوى معنوية (0.05) وبمعامل تحديد (R²) قدره (0.382) وهذا يعني أن المتغير المستقل (التبني الإلزامي لمعايير الإبلاغ المالي الدولية IFRSs/IASs) يفسر ما قيمته (38.2٪) من التغير الكلي الذي يطرأ على المتغير (ضغوط تعقيد مهمة التدقيق)، ويعود الباقي (61.8٪) إلى متغيرات عشوائية لا يمكن السيطرة عليها أو أنها غير مدروسة أو خارج نطاق هذه الدراسة. فيما تم

تحديد قيمة معامل الانحدار (β_1) التي بلغت (0.656) لمتغير ضغوط تعقيد مهمة التدقيق والذي يدل على ان التغير في التبنى الالزامي لمعايير الابلاغ المالي الدولية (IFRSs-IASs) بوحدة واحدة وبعكس بمقدار (0.656) في التغير الحاصل في المتغير ضغوط تعقيد مهمة التدقيق. ويدعم ذلك قيمة (t) المحسوبة والبالغة (10.129) وهي أكبر من قيمتها الجدولية البالغة (1.65) وان مستوى الدلالة لها هو (0.000) وهو اصغر من مستوى المعنوية الافتراضي للدراسة والبالغ (0.05). وعلى أساس هذه النتائج يتم قبول الفرضية الفرعية الأولى للفرضية الرئيسية الأولى للدراسة والتي تشير إلى أنه "توجد علاقة وتأثير معنوي ذو دلالة إحصائية بين التبنى الالزامي لمعايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRSs-IASs)، وضغوط تعقيد مهمة التدقيق".

5-2-1-1-3 نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثانية :

تشير الفرضية الفرعية الثانية الى أنه "توجد علاقة وتأثير معنوي ذو دلالة إحصائية بين التبنى الالزامي لمعايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRSs-IASs)، وضغوط اتساع نطاق عملية التدقيق". ولغرض التحقق من صحة الفرضية من عدمها يتم الاعتماد على الآتي :

1- علاقة (التبنى الالزامي لمعايير الابلاغ المالي الدولية IFRSs/IASs) بـ(ضغوط اتساع نطاق عملية التدقيق) في ظل نتائج التحليل الاحصائي : يتناول هذا الجزء اختبار العلاقة بين المتغير المستقل والتمثل بالتبنى الالزامي لمعايير الابلاغ المالي الدولية IFRSs/IASs والبعد الثاني من المتغير الوسيط للدراسة والتمثل بضغوط اتساع نطاق عملية التدقيق، من خلال اعتماد معامل الارتباط الخطي البسيط بيرسون، اذ يعرض الجدول في ادناه نتائج قيم الارتباط بين المتغيرين :

جدول (36)

معامل الارتباط بين التبنى الالزامي لمعايير الابلاغ المالي الدولية (IFRSs-IASs) وضغوط اتساع نطاق عملية

التدقيق

الإحصاءات	التبنى الالزامي لمعايير الابلاغ المالي الدولية (IFRSs-IASs)	المتغير المستقل المتغير التابع
معامل الارتباط (r)	0.473 **	ضغوط اتساع نطاق عملية التدقيق
مستوى المعنوية (Sig)	0.000	
حجم العينة (N)	168	
النتيجة (الدلالة)	دالة	

** دالة عند مستوى معنوية أقل من (0.01).

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج التحليل الاحصائي.

يتبين لنا من خلال الجدول في أعلاه أنه توجد علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين متغير (التبنى الالزامي لمعايير الابلاغ المالي الدولية IFRSs/IASs) ومتغير (ضغوط اتساع نطاق عملية التدقيق)، اذ بلغت قيمة معامل الارتباط

(0.473) وهذا يدل على وجود ارتباط معتدل بين المتغيرين. فكلما زاد التبني الازامي لمعايير الابلاغ المالي الدولية (IFRSs-IASs)، زادت ضغوط اتساع نطاق عملية التدقيق، وعند مستوى معنوية بلغ (0.000) وبمقارنة هذا المستوى مع مستوى المعنوية الافتراضي للدراسة والبالغ (0.05) نجد أن ذلك يؤثر على وجود ارتباط معنوي بين المتغيرين.

2- تأثير (التبني الازامي لمعايير الابلاغ المالي الدولية IFRSs/IASs) في (ضغوط اتساع نطاق عملية التدقيق) في ظل نتائج التحليل الاحصائي : يتناول هذا الجزء اختبار تأثير المتغير المستقل والمتمثل بالتبني الازامي لمعايير الابلاغ المالي الدولية IFRSs/IASs بالبعد الثاني من المتغير الوسيط للدراسة والمتمثل بضغوط اتساع نطاق عملية التدقيق، من خلال اعتماد معامل الانحدار الخطي البسيط، اذ يعرض الجدول ادناه نتائج قيم الانحدار بين المتغيرين :

جدول (37)

تحليل التباين (ANOVA) للانحدار الخطي لمتغيري التبني الازامي لمعايير الابلاغ المالي الدولية (IFRSs-IASs) وضغوط اتساع نطاق عملية التدقيق

مصدر التباين	مجموع المربعات SOS	درجات الحرية DF	متوسط المربعات MS	معامل التحديد (R ²)	قيمة F المحسوبة	قيمة F الجدولية	مستوى المعنوية (Sig)
الانحدار	8.933	1	8.933	0.223	47.739	3.90	0.000
البواقي	31.063	166	0.187				
المجموع	39.997	167	-				

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج التحليل الاحصائي.

يوضح الجدول في أعلاه أنه يوجد تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية لمتغير التبني الازامي لمعايير الابلاغ المالي الدولية (IFRSs-IASs) باعتباره متغيراً مستقلاً في ضغوط اتساع نطاق عملية التدقيق باعتباره البعد الثاني من المتغير الوسيط. وللدلالة على معنوية التأثير يمكن إجراء مقارنة بين قيمة مستوى المعنوية المحسوب والبالغ (0.000) وهي قيمة أصغر بكثير من قيمة مستوى المعنوية الافتراضي للدراسة والبالغ (0.05)، ويدعم هذا التأثير قيمة (F) المحسوبة والبالغة (47.739) وهي أكبر من قيمتها الجدولية البالغة (3.90) عند درجتي حرية (1 ، 166) وضمن مستوى معنوية (0.05) وبمعامل تحديد (R²) قدره (0.223) وهذا يعني أن المتغير المستقل (التبني الازامي لمعايير الابلاغ المالي الدولية IFRSs/IASs) يفسر ما قيمته (22.3%) من التغير الكلي الذي يطرأ على المتغير (ضغوط اتساع نطاق عملية التدقيق)، ويعود الباقي (77.7%) إلى متغيرات عشوائية لا يمكن السيطرة عليها او انها غير مدروسة او خارج نطاق هذه الدراسة. فيما تم تحديد قيمة معامل الانحدار (β1) التي بلغت (0.517) لمتغير ضغوط اتساع نطاق عملية التدقيق والذي يدل على ان التغير في التبني الازامي لمعايير الابلاغ المالي الدولية (IFRSs-IASs) بوحدة واحدة ينعكس بمقدار (0.517) في التغير الحاصل في المتغير ضغوط اتساع نطاق عملية التدقيق. ويدعم ذلك قيمة (t) المحسوبة والبالغة (6.909) وهي أكبر من قيمتها الجدولية البالغة (1.65) وان مستوى الدلالة لها هو (0.000) وهو اصغر من مستوى المعنوية الافتراضي للدراسة والبالغ

(0.05). وعلى أساس هذه النتائج يتم قبول الفرضية الفرعية الثانية للفرضية الرئيسية الاولى للدراسة والتي تشير إلى أنه "توجد علاقة وتأثير معنوي ذو دلالة إحصائية بين التبني الإلزامي لمعايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRSs-IASs)، وضغوط اتساع نطاق عملية التدقيق".

4-1-1-2-5 نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثالثة :

تشير الفرضية الفرعية الثالثة الى أنه "توجد علاقة وتأثير معنوي ذو دلالة إحصائية بين التبني الإلزامي لمعايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRSs-IASs)، وضغوط وقت عملية التدقيق". ولغرض التحقق من صحة الفرضية من عدمها يتم الاعتماد على الآتي :

1- علاقة (التبني الإلزامي لمعايير الإبلاغ المالي الدولية IFRSs/IASs) بـ(ضغوط وقت عملية التدقيق) في ظل نتائج التحليل الاحصائي : يتناول هذا الجزء اختبار العلاقة بين المتغير المستقل والمتمثل بالتبني الإلزامي لمعايير الإبلاغ المالي الدولية IFRSs/IASs والبعد الثالث للمتغير الوسيط للدراسة والمتمثل بـضغوط وقت عملية التدقيق، من خلال اعتماد معامل الارتباط الخطي البسيط بيرسون، اذ يعرض الجدول في ادناه نتائج قيم الارتباط بين المتغيرين :

جدول (38)

معامل الارتباط بين التبني الإلزامي لمعايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRSs-IASs) وضغوط وقت عملية التدقيق

الإحصاءات	التبني الإلزامي لمعايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRSs-IASs)	المتغير المستقل
		المتغير التابع
معامل الارتباط (r)	0.626 **	ضغوط وقت عملية التدقيق
مستوى المعنوية (Sig)	0.000	
حجم العينة (N)	168	
النتيجة (الدلالة)	دالة	

** دالة عند مستوى معنوية أقل من (0.01).

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج التحليل الاحصائي.

من خلال الجدول في أعلاه يتضح أنه توجد علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين متغير (التبني الإلزامي لمعايير الإبلاغ المالي الدولية IFRSs/IASs) ومتغير (ضغوط وقت عملية التدقيق)، اذ بلغت قيمة معامل الارتباط (0.626) وهذا يدل على وجود ارتباط قوي بين المتغيرين. فكلما زاد التبني الإلزامي لمعايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRSs-IASs)، زادت ضغوط وقت عملية التدقيق، وعند مستوى معنوية بلغ (0.000) وبمقارنة هذا المستوى مع مستوى المعنوية الافتراضي للدراسة والبالغ (0.05) نجد أن ذلك يؤشر على وجود ارتباط معنوي بين المتغيرين.

2- تأثير (التبني الإلزامي لمعايير الإبلاغ المالي الدولية IFRSs/IASs) في (ضغوط وقت عملية التدقيق) في ظل نتائج التحليل الاحصائي : يتناول هذا الجزء اختبار تأثير المتغير المستقل والمتمثل بالتبني الإلزامي لمعايير الإبلاغ المالي الدولية

IFRSs/IASs بالبعد الثالث للمتغير الوسيط للدراسة والمتمثل بضغط وقت عملية التدقيق، من خلال اعتماد معامل الانحدار الخطي البسيط، اذ يعرض الجدول في ادناه نتائج قيم الانحدار بين المتغيرين :

جدول (39)

تحليل التباين (ANOVA) للانحدار الخطي لمتغيري التنبؤ الإلزامي لمعايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRSs-IASs) وضغوط وقت عملية التدقيق

مصدر التباين	مجموع المربعات SOS	درجات الحرية DF	متوسط المربعات MS	معامل التحديد (R^2)	قيمة F المحسوبة	قيمة F الجدولية	مستوى المعنوية (Sig)
الانحدار	12.379	1	12.379	0.392	106.869	3.90	0.000
البواقي	19.228	166	0.116				
المجموع	31.607	167	-				

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي.

يتضح من خلال الجدول في أعلاه أنه يوجد تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية لمتغير التنبؤ الإلزامي لمعايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRSs-IASs) باعتباره متغيراً مستقلاً في ضغوط وقت عملية التدقيق باعتباره البعد الثالث للمتغير الوسيط. وللدبرهنة على معنوية التأثير يمكن إجراء مقارنة بين قيمة مستوى المعنوية المحسوب والبالغ (0.000) وهي قيمة أصغر بكثير من قيمة مستوى المعنوية الافتراضي للدراسة والبالغ (0.05)، ويدعم هذا التأثير قيمة (F) المحسوبة والبالغة (106.869) وهي أكبر من قيمتها الجدولية البالغة (3.90) عند درجتي حرية (1 ، 166) وضمن مستوى معنوية (0.05) وبمعامل تحديد (R^2) قدره (0.392) وهذا يعني أن المتغير المستقل (التنبؤ الإلزامي لمعايير الإبلاغ المالي الدولية IFRSs/IASs) يفسر ما قيمته (39.2٪) من التغير الكلي الذي يطرأ على المتغير (ضغوط وقت عملية التدقيق)، ويعود الباقي (60.8٪) إلى متغيرات عشوائية لا يمكن السيطرة عليها أو أنها غير مدروسة أو خارج نطاق هذه الدراسة. فيما تم تحديد قيمة معامل الانحدار (β_1) التي بلغت (0.609) لمتغير ضغوط وقت عملية التدقيق والذي يدل على أن التغير في التنبؤ الإلزامي لمعايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRSs-IASs) بوحدة واحدة ينعكس بمقدار (0.609) في التغير الحاصل في المتغير ضغوط وقت عملية التدقيق. ويدعم ذلك قيمة (t) المحسوبة والبالغة (10.338) وهي أكبر من قيمتها الجدولية البالغة (1.65) وأن مستوى الدلالة لها هو (0.000) وهو أصغر من مستوى المعنوية الافتراضي للدراسة والبالغ (0.05). وعلى أساس هذه النتائج يتم قبول الفرضية الفرعية الثالثة للفرضية الرئيسية الأولى للدراسة والتي تشير إلى "توجد علاقة وتأثير معنوي ذو دلالة إحصائية بين التنبؤ الإلزامي لمعايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRSs-IASs)، وضغوط وقت عملية التدقيق".

5-1-1-2-5 نتائج اختبار الفرضية الفرعية الرابعة :

تشير الفرضية الفرعية الرابعة الى أنه "توجد علاقة وتأثير معنوي ذو دلالة إحصائية بين التبني الإلزامي لمعايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRSs-IASs)، وضغوط اتعاب التدقيق". ولغرض التحقق من صحة الفرضية من عدمها يتم الاعتماد على الآتي :

1- علاقة (التبني الإلزامي لمعايير الإبلاغ المالي الدولية IFRSs/IASs) ب(ضغوط اتعاب التدقيق) في ظل نتائج التحليل الإحصائي : يتناول هذا الجزء اختبار العلاقة بين المتغير المستقل والمتمثل بالتبني الإلزامي لمعايير الإبلاغ المالي الدولية IFRSs/IASs والبعد الرابع للمتغير الوسيط للدراسة والمتمثل بضغط اتعاب التدقيق، من خلال اعتماد معامل الارتباط الخطي البسيط بيرسون، اذ يعرض الجدول في ادناه نتائج قيم الارتباط بين المتغيرين :

جدول (40)

معامل الارتباط بين التبني الإلزامي لمعايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRSs-IASs) وضغوط اتعاب التدقيق

الإحصاءات	التبني الإلزامي لمعايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRSs-IASs)	المتغير المستقل المتغير التابع
معامل الارتباط (r)	0.506 **	ضغوط اتعاب التدقيق
مستوى المعنوية (Sig)	0.000	
حجم العينة (N)	168	
النتيجة (الدلالة)	دالة	

** دالة عند مستوى معنوية أقل من (0.01).

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي.

يتضح من خلال الجدول في أعلاه أنه توجد علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين متغير (التبني الإلزامي لمعايير الإبلاغ المالي الدولية IFRSs/IASs) ومتغير (ضغوط اتعاب التدقيق)، اذ بلغت قيمة معامل الارتباط (0.506) وهذا يدل على وجود ارتباط معتدل بين المتغيرين. فكلما زاد التبني الإلزامي لمعايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRSs-IASs)، زادت ضغوط اتعاب التدقيق، وعند مستوى معنوية بلغ (0.000) وبمقارنة هذا المستوى مع مستوى المعنوية الافتراضي للدراسة والبالغ (0.05) نجد أن ذلك يؤشر على وجود ارتباط معنوي بين المتغيرين.

2- تأثير (التبني الإلزامي لمعايير الإبلاغ المالي الدولية IFRSs/IASs) في (ضغوط اتعاب التدقيق) في ظل نتائج التحليل الإحصائي : يتناول هذا الجزء اختبار تأثير المتغير المستقل والمتمثل بالتبني الإلزامي لمعايير الإبلاغ المالي الدولية IFRSs/IASs بالبعد الرابع للمتغير الوسيط للدراسة والمتمثل بضغط اتعاب التدقيق، من خلال اعتماد معامل الانحدار الخطي البسيط، اذ يعرض الجدول في ادناه نتائج قيم الانحدار بين المتغيرين :

جدول (41)

تحليل التباين (ANOVA) للانحدار الخطي لمتغيري التنبؤ الإلزامي لمعايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRSs-IASs)

وضغوط اتعاب التدقيق

مصدر التباين	مجموع المربعات SOS	درجات الحرية DF	متوسط المربعات MS	معامل التحديد (R ²)	قيمة F المحسوبة	قيمة F الجدولية	مستوى المعنوية (Sig)
الانحدار	8.643	1	8.643	0.256	56.989	3.90	0.000
البواقي	25.177	166	0.152				
المجموع	33.820	167	-				

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي.

يتضح من خلال الجدول في أعلاه أنه يوجد تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية لمتغير التنبؤ الإلزامي لمعايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRSs-IASs) باعتباره متغيراً مستقلاً في ضغوط اتعاب التدقيق باعتباره البعد الرابع للمتغير الوسيط. وللدبرهنة على معنوية التأثير يمكن إجراء مقارنة بين قيمة مستوى المعنوية المحسوب والبالغ (0.000) وهي قيمة أصغر بكثير من قيمة مستوى المعنوية الافتراضي للدراسة والبالغ (0.05)، ويدعم هذا التأثير قيمة (F) المحسوبة والبالغة (56.989) وهي أكبر من قيمتها الجدولية البالغة (3.90) عند درجتي حرية (1 ، 166) وضمن مستوى معنوية (0.05) ومعامل تحديد (R²) قدره (0.256) وهذا يعني أن المتغير المستقل (التنبؤ الإلزامي لمعايير الإبلاغ المالي الدولية IFRSs/IASs) يفسر ما قيمته (25.6٪) من التغير الكلي الذي يطرأ على المتغير (ضغوط اتعاب التدقيق)، ويعود الباقي (74.4٪) إلى متغيرات عشوائية لا يمكن السيطرة عليها أو أنها غير مدروسة أو خارج نطاق هذه الدراسة. فيما تم تحديد قيمة معامل الانحدار (β1) التي بلغت (0.509) لمتغير ضغوط اتعاب التدقيق والذي يدل على أن التغير في التنبؤ الإلزامي لمعايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRSs-IASs) بوحدة واحدة ينعكس بمقدار (0.509) في التغير الحاصل في المتغير ضغوط اتعاب التدقيق. ويدعم ذلك قيمة (t) المحسوبة والبالغة (7.549) وهي أكبر من قيمتها الجدولية البالغة (1.65) وأن مستوى الدلالة لها هو (0.000) وهو أصغر من مستوى المعنوية الافتراضي للدراسة والبالغ (0.05). وعلى أساس هذه النتائج يتم قبول الفرضية الفرعية الرابعة للفرضية الرئيسة الأولى للدراسة والتي تشير إلى أنه "توجد علاقة وتأثير معنوي ذو دلالة إحصائية بين التنبؤ الإلزامي لمعايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRSs-IASs)، وضغوط اتعاب التدقيق".

5-2-1-2 نتائج التحليل الإحصائي للعلاقة والتأثير بين المتغير الوسيط (عملية تدقيق الحسابات) والمتغير التابع (ممارسات التدقيق غير المنتظم) :

يتناول محور الحالي اختبار العلاقة والتأثير بين المتغير الوسيط (عملية تدقيق الحسابات) ككل والمتغير التابع (ممارسات التدقيق غير المنتظم)، ومن ثم بين كل متغير من المتغيرات الأربعة الفرعية للمتغير الوسيط (عملية تدقيق الحسابات) والمتغير التابع (ممارسات التدقيق غير المنتظم) ووفقاً للفرضيات المعتمدة في الدراسة وكما يأتي :

5-2-1-2-1 نتائج اختبار الفرضية الرئيسية الثانية :

سيتم اختبار الفرضية الرئيسية الثانية التي تشير الى أنه "توجد علاقة وتأثير معنوي ذو دلالة إحصائية بين عملية تدقيق الحسابات، وممارسات التدقيق غير المنتظم". ولغرض التحقق من صحة الفرضية من عدمها يتم الاعتماد على الآتي :

1- علاقة (عملية تدقيق الحسابات) بـ(ممارسات التدقيق غير المنتظم) في ظل نتائج التحليل الاحصائي : يتناول هذا الجزء اختبار العلاقة بين المتغير الوسيط والمتمثل بعملية تدقيق الحسابات والمتغير التابع والمتمثل بممارسات التدقيق غير المنتظم، من خلال اعتماد معامل الارتباط الخطي البسيط بيرسون، اذ يعرض الجدول في ادناه نتائج قيم الارتباط بين المتغيرين :

جدول (42)

معامل الارتباط بين عملية تدقيق الحسابات وممارسات التدقيق غير المنتظم

الإحصاءات	عملية تدقيق الحسابات	المتغير المستقل المتغير التابع
معامل الارتباط (r)	0.734 **	ممارسات التدقيق غير المنتظم
مستوى المعنوية (Sig)	0.000	
حجم العينة (N)	168	
النتيجة (الدلالة)	دالة	

** دالة عند مستوى معنوية أقل من (0.01).

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج التحليل الاحصائي.

يتضح من خلال الجدول في أعلاه أنه توجد علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين متغير (عملية تدقيق الحسابات) ومتغير (ممارسات التدقيق غير المنتظم)، اذ بلغت قيمة معامل الارتباط (0.734) وهذا يدل على وجود ارتباط قوي بين المتغيرين. فكلما زادت ضغوط عملية تدقيق الحسابات، زادت ممارسات التدقيق غير المنتظم، وعند مستوى معنوية بلغ (0.000) وبمقارنة هذا المستوى مع مستوى المعنوية الافتراضي للدراسة والبالغ (0.05) نجد أن ذلك يؤشر على وجود ارتباط معنوي بين المتغيرين.

2- تأثير (عملية تدقيق الحسابات) في (ممارسات التدقيق غير المنتظم) في ظل نتائج التحليل الاحصائي : يتناول هذا الجزء اختبار تأثير المتغير الوسيط والمتمثل بعملية تدقيق الحسابات في المتغير التابع والمتمثل بممارسات التدقيق غير المنتظم، من خلال اعتماد معامل الانحدار الخطي البسيط، اذ يعرض الجدول في ادناه نتائج قيم الانحدار بين المتغيرين :

جدول (43)

تحليل التباين (ANOVA) للانحدار الخطي المتغيري عملية تدقيق الحسابات وممارسات التدقيق غير المنتظم

مصدر التباين	مجموع المربعات SOS	درجات الحرية DF	متوسط المربعات MS	معامل التحديد (R^2)	قيمة F المحسوبة	قيمة F الجدولية	مستوى المعنوية (Sig)
الانحدار	19.007	1	19.007	0.538	193.563	3.90	0.000
البواقي	16.300	166	0.098				
المجموع	35.307	167	-				

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج التحليل الاحصائي.

يتضح من خلال الجدول في أعلاه أنه يوجد تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية لمتغير عملية تدقيق الحسابات باعتباره متغيراً وسيطاً في ممارسات التدقيق غير المنتظم باعتباره متغيراً تابعاً. وللبرهنة على معنوية التأثير يمكن إجراء مقارنة بين قيمة مستوى المعنوية المحسوب والبالغ (0.000) وهي قيمة أصغر بكثير من قيمة مستوى المعنوية الافتراضي للدراسة والبالغ (0.05)، ويدعم هذا التأثير قيمة (F) المحسوبة والبالغة (193.563) وهي أكبر من قيمتها الجدولية البالغة (3.90) عند درجتي حرية (1 ، 166) وضمن مستوى معنوية (0.05) وبمعامل تحديد (R^2) قدره (0.538) وهذا يعني أن المتغير الوسيط (عملية تدقيق الحسابات) يفسر ما قيمته (53.8٪) من التغير الكلي الذي يطرأ على المتغير التابع (ممارسات التدقيق غير المنتظم)، ويعود الباقي (46.2٪) إلى متغيرات عشوائية لا يمكن السيطرة عليها أو انها غير مدروسة أو خارج نطاق هذه الدراسة. فيما تم تحديد قيمة معامل الانحدار (β_1) التي بلغت (0.985) لمتغير ممارسات التدقيق غير المنتظم والذي يدل على ان التغير في عملية تدقيق الحسابات بوحدة واحدة ينعكس بمقدار (0.985) في التغير الحاصل في المتغير التابع والمتمثل بممارسات التدقيق غير المنتظم. ويدعم ذلك قيمة (t) المحسوبة والبالغة (13.913) وهي أكبر من قيمتها الجدولية البالغة (1.65) وان مستوى الدلالة لها هو (0.000) وهو اصغر من مستوى المعنوية الافتراضي للدراسة والبالغ (0.05). وعلى أساس هذه النتائج يتم قبول الفرضية الرئيسية الثانية للدراسة التي تشير إلى أنه "توجد علاقة وتأثير معنوي ذو دلالة إحصائية بين عملية تدقيق الحسابات، وممارسات التدقيق غير المنتظم".

5-2-1-2-2 نتائج اختبار الفرضية الفرعية الأولى :

تشير الفرضية الفرعية الأولى الى أنه "توجد علاقة وتأثير معنوي ذو دلالة إحصائية بين ضغوط تعقيد مهمة التدقيق، وممارسات التدقيق غير المنتظم". ولغرض التحقق من صحة الفرضية من عدمها يتم الاعتماد على الآتي :

1- علاقة (ضغوط تعقيد مهمة التدقيق) بـ(ممارسات التدقيق غير المنتظم) في ظل نتائج التحليل الاحصائي : يتناول هذا الجزء اختبار العلاقة بين البعد الأول من المتغير الوسيط والمتمثل بضغوط تعقيد مهمة التدقيق والمتغير التابع للدراسة والمتمثل بممارسات التدقيق غير المنتظم، من خلال اعتماد معامل الارتباط الخطي البسيط بيرسون، اذ يعرض الجدول في ادناه نتائج قيم الارتباط بين المتغيرين :

جدول (44)

معامل الارتباط بين ضغوط تعقيد مهمة التدقيق وممارسات التدقيق غير المنتظم

الإحصاءات	ضغوط تعقيد مهمة التدقيق	المتغير المستقل المتغير التابع
معامل الارتباط (r)	0.572 **	ممارسات التدقيق غير المنتظم
مستوى المعنوية (Sig)	0.000	
حجم العينة (N)	168	
النتيجة (الدلالة)	دالة	

** دالة عند مستوى معنوية أقل من (0.01).

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي.

يوضح الجدول في أعلاه أنه توجد علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين متغير (ضغوط تعقيد مهمة التدقيق) ومتغير (ممارسات التدقيق غير المنتظم)، إذ بلغت قيمة معامل الارتباط (0.572) وهذا يدل على وجود ارتباط قوي بين المتغيرين. فكلما زادت ضغوط تعقيد مهمة التدقيق، زادت ممارسات التدقيق غير المنتظم، وعند مستوى معنوية بلغ (0.000) وبمقارنة هذا المستوى مع مستوى المعنوية الافتراضي للدراسة والبالغ (0.05) نجد أن ذلك يؤشر على وجود ارتباط معنوي بين المتغيرين.

2- تأثير (ضغوط تعقيد مهمة التدقيق) في (ممارسات التدقيق غير المنتظم) في ظل نتائج التحليل الإحصائي : يتناول هذا الجزء اختبار تأثير البعد الأول من المتغير الوسيط والمتمثل بضغوط تعقيد مهمة التدقيق في المتغير التابع للدراسة والمتمثل بممارسات التدقيق غير المنتظم، من خلال اعتماد معامل الانحدار الخطي البسيط، إذ يعرض الجدول أدناه نتائج قيم الانحدار بين المتغيرين :

جدول (45)

تحليل التباين (ANOVA) للانحدار الخطي لمتغيري ضغوط تعقيد مهمة التدقيق وممارسات التدقيق غير المنتظم

مصدر التباين	مجموع المربعات SOS	درجات الحرية DF	متوسط المربعات MS	معامل التحديد (R ²)	قيمة F احسوبة	قيمة F الجدولية	مستوى المعنوية (Sig)
الانحدار	11.540	1	11.540	0.327	80.603	3.90	0.000
البواقي	23.767	166	0.143				
المجموع	35.307	167	-				

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي.

من خلال الجدول في أعلاه يتضح لنا بأنه يوجد تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية لمتغير ضغوط تعقيد مهمة التدقيق باعتباره البعد الأول من المتغير الوسيط في ممارسات التدقيق غير المنتظم باعتباره متغيراً تابعاً. وللهذه على معنوية التأثير يمكن إجراء مقارنة بين قيمة مستوى المعنوية المحسوب والبالغ (0.000) وهي قيمة أصغر بكثير من قيمة مستوى المعنوية

الافتراضي للدراسة والبالغ (0.05)، ويدعم هذا التأثير قيمة (F) المحسوبة والبالغة (80.603) وهي أكبر من قيمتها الجدولية البالغة (3.90) عند درجتي حرية (1 ، 166) وضمن مستوى معنوية (0.05) وبمعامل تحديد (R^2) قدره (0.327) وهذا يعني أن المتغير (ضغوط تعقيد مهمة التدقيق) يفسر ما قيمته (32.7%) من التغير الكلي الذي يطرأ على المتغير التابع (ممارسات التدقيق غير المنتظم)، ويعود الباقي (67.3%) إلى متغيرات عشوائية لا يمكن السيطرة عليها أو انها غير مدروسة أو خارج نطاق هذه الدراسة. فيما تم تحديد قيمة معامل الانحدار (β_1) التي بلغت (0.554) لمتغير ممارسات التدقيق غير المنتظم والذي يدل على ان التغير في ضغوط تعقيد مهمة التدقيق بوحدة واحدة ينعكس بمقدار (0.554) في التغير الحاصل في المتغير التابع والمتمثل بممارسات التدقيق غير المنتظم. ويدعم ذلك قيمة (t) المحسوبة والبالغة (8.978) وهي أكبر من قيمتها الجدولية البالغة (1.65) وان مستوى الدلالة لها هو (0.000) وهو اصغر من مستوى المعنوية الافتراضي للدراسة والبالغ (0.05). وعلى أساس هذه النتائج يتم قبول الفرضية الفرعية الاولى للفرضية الرئيسية الثانية للدراسة التي تشير إلى "توجد علاقة وتأثير معنوي ذو دلالة إحصائية بين ضغوط تعقيد مهمة التدقيق، وممارسات التدقيق غير المنتظم".

3-2-1-2-5 نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثانية :

تشير الفرضية الفرعية الثانية الى أنه "توجد علاقة وتأثير معنوي ذو دلالة إحصائية بين ضغوط اتساع نطاق عملية التدقيق، وممارسات التدقيق غير المنتظم". ولغرض التحقق من صحة الفرضية من عدمها يتم الاعتماد على الآتي :

1- علاقة (ضغوط اتساع نطاق عملية التدقيق) بـ(ممارسات التدقيق غير المنتظم) في ظل نتائج التحليل الاحصائي : يتناول هذا الجزء اختبار العلاقة بين البعد الثاني من المتغير الوسيط والمتمثل بضغوط اتساع نطاق عملية التدقيق والمتغير التابع والمتمثل بممارسات التدقيق غير المنتظم، من خلال اعتماد معامل الارتباط الخطي البسيط بيرسون، اذ يعرض الجدول ادناه نتائج قيم الارتباط بين المتغيرين :

جدول (46)

معامل الارتباط بين ضغوط اتساع نطاق عملية التدقيق وممارسات التدقيق غير المنتظم

الإحصاءات	ضغوط اتساع نطاق عملية التدقيق	المتغير المستقل المتغير التابع
معامل الارتباط (r)	0.458 **	ممارسات التدقيق غير المنتظم
مستوى المعنوية (Sig)	0.000	
حجم العينة (N)	168	
النتيجة (الدلالة)	دالة	

** دالة عند مستوى معنوية أقل من (0.01).

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج التحليل الاحصائي.

يتضح من خلال الجدول في أعلاه أنه توجد علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين متغير (ضغوط اتساع نطاق عملية التدقيق) ومتغير (ممارسات التدقيق غير المنتظم)، إذ بلغت قيمة معامل الارتباط (0.458) وهذا يدل على وجود ارتباط معتدل بين المتغيرين. فكلما زادت ضغوط اتساع نطاق عملية التدقيق، زادت ممارسات التدقيق غير المنتظم، وعند مستوى معنوية بلغ (0.000) وبمقارنة هذا المستوى مع مستوى المعنوية الافتراضي للدراسة والبالغ (0.05) نجد أن ذلك يؤشر إلى وجود ارتباط معنوي بين المتغيرين.

2- تأثير (ضغوط اتساع نطاق عملية التدقيق) في (ممارسات التدقيق غير المنتظم) في ظل نتائج التحليل الإحصائي : يتناول هذا الجزء اختبار تأثير البعد الثاني من المتغير الوسيط والمتمثل بضغوط اتساع نطاق عملية التدقيق في المتغير التابع للدراسة والمتمثل بممارسات التدقيق غير المنتظم، من خلال اعتماد معامل الانحدار الخطي البسيط، إذ يعرض الجدول أدناه نتائج قيم الانحدار بين المتغيرين :

جدول (47)

تحليل التباين (ANOVA) للانحدار الخطي لمتغيري ضغوط اتساع نطاق عملية التدقيق وممارسات التدقيق غير المنتظم

مصدر التباين	مجموع المربعات SOS	درجات الحرية DF	متوسط المربعات MS	معامل التحديد (R^2)	قيمة F المحسوبة	قيمة F الجدولية	مستوى المعنوية (Sig)
الانحدار	7.421	1	7.421	0.210	44.173	3.90	0.000
البواقي	27.887	166	0.168				
المجموع	35.307	167	-				

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي.

يتضح من خلال الجدول في أعلاه أنه يوجد تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية لمتغير ضغوط اتساع نطاق عملية التدقيق باعتباره البعد الثاني من المتغير الوسيط في ممارسات التدقيق غير المنتظم باعتباره متغيراً تابعاً. وللهذه على معنوية التأثير يمكن إجراء مقارنة بين قيمة مستوى المعنوية المحسوب والبالغ (0.000) وهي قيمة أصغر بكثير من قيمة مستوى المعنوية الافتراضي للدراسة والبالغ (0.05)، ويدعم هذا التأثير قيمة (F) المحسوبة والبالغة (44.173) وهي أكبر من قيمتها الجدولية البالغة (3.90) عند درجتى حرية (1 ، 166) وضمن مستوى معنوية (0.05) وبمعامل تحديد (R^2) قدره (0.210) وهذا يعني أن المتغير (ضغوط اتساع نطاق عملية التدقيق) يفسر ما قيمته (21٪) من التغير الكلي الذي يطرأ على المتغير التابع (ممارسات التدقيق غير المنتظم)، ويعود الباقي (79٪) إلى متغيرات عشوائية لا يمكن السيطرة عليها أو أنها غير مدروسة أو خارج نطاق هذه الدراسة. فيما تم تحديد قيمة معامل الانحدار (β_1) التي بلغت (0.431) لمتغير ممارسات التدقيق غير المنتظم والذي يدل على أن التغير في ضغوط اتساع نطاق عملية التدقيق بوحدة واحدة ينعكس بمقدار (0.431) في التغير الحاصل في المتغير التابع والمتمثل بممارسات التدقيق غير المنتظم. ويدعم ذلك قيمة (t) المحسوبة والبالغة (6.646) وهي أكبر من قيمتها الجدولية البالغة (1.65) وأن مستوى الدلالة لها هو (0.000) وهو أصغر من مستوى

المعنوية الافتراضي للدراسة والبالغ (0.05). وعلى أساس هذه النتائج يتم قبول الفرضية الفرعية الثانية للفرضية الرئيسة الثانية للدراسة والتي تشير إلى "توجد علاقة وتأثير معنوي ذو دلالة إحصائية بين ضغوط اتساع نطاق عملية التدقيق، وممارسات التدقيق غير المنتظم".

4-2-1-2-5 نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثالثة :

تشير الفرضية الفرعية الثالثة الى أنه "توجد علاقة وتأثير معنوي ذو دلالة إحصائية بين ضغوط وقت عملية التدقيق، وممارسات التدقيق غير المنتظم". ولغرض التحقق من صحة الفرضية من عدمها يتم الاعتماد على الآتي :

1- علاقة (ضغوط وقت عملية التدقيق) بـ(ممارسات التدقيق غير المنتظم) في ظل نتائج التحليل الاحصائي : يتناول هذا الجزء اختبار العلاقة بين البعد الثالث من المتغير الوسيط والمتمثل بضغوط وقت عملية التدقيق والمتغير التابع للدراسة والمتمثل بممارسات التدقيق غير المنتظم، من خلال اعتماد معامل الارتباط الخطي البسيط بيرسون، اذ يعرض الجدول في ادناه نتائج قيم الارتباط بين المتغيرين :

جدول (48)

معامل الارتباط بين ضغوط وقت عملية التدقيق وممارسات التدقيق غير المنتظم

الإحصاءات	ضغوط وقت عملية التدقيق	المتغير المستقل المتغير التابع
معامل الارتباط (r)	0.686 **	ممارسات التدقيق غير المنتظم
مستوى المعنوية (Sig)	0.000	
حجم العينة (N)	168	
النتيجة (الدلالة)	دالة	

** دالة عند مستوى معنوية أقل من (0.01).

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج التحليل الاحصائي.

يتضح من خلال الجدول في أعلاه أنه توجد علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين متغير (ضغوط وقت عملية التدقيق) ومتغير (ممارسات التدقيق غير المنتظم)، اذ بلغت قيمة معامل الارتباط (0.686) وهذا يدل على وجود ارتباط قوي بين المتغيرين. فكلما زادت ضغوط وقت عملية التدقيق، كلما زادت ممارسات التدقيق غير المنتظم، وعند مستوى معنوية بلغ (0.000) وبمقارنة هذا المستوى مع مستوى المعنوية الافتراضي للدراسة والبالغ (0.05) نجد أن ذلك يؤشر على وجود ارتباط معنوي بين المتغيرين.

2- تأثير (ضغوط وقت عملية التدقيق) في (ممارسات التدقيق غير المنتظم) في ظل نتائج التحليل الاحصائي : يتناول هذا الجزء اختبار تأثير البعد الثالث من المتغير الوسيط والمتمثل بضغوط وقت عملية التدقيق في المتغير التابع للدراسة والمتمثل

بممارسات التدقيق غير المنتظم، من خلال اعتماد معامل الانحدار الخطي البسيط، اذ يعرض الجدول في ادناه نتائج قيم الانحدار بين المتغيرين :

جدول (49)

تحليل التباين (ANOVA) للانحدار الخطي لمتغيري ضغوط وقت عملية التدقيق وممارسات التدقيق غير المنتظم

مصدر التباين	مجموع المربعات SOS	درجات الحرية DF	متوسط المربعات MS	معامل التحديد (R ²)	قيمة F المحسوبة	قيمة F الجدولية	مستوى المعنوية (Sig)
الانحدار	16.612	1	16.612	0.470	147.501	3.90	0.000
البواقي	18.695	166	0.113				
المجموع	35.307	167	-				

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج التحليل الاحصائي.

يوضح الجدول في أعلاه أنه يوجد تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية لمتغير ضغوط وقت عملية التدقيق باعتباره البعد الثالث من المتغير الوسيط في ممارسات التدقيق غير المنتظم باعتباره متغيراً تابعاً. وللبهنة على معنوية التأثير يمكن إجراء مقارنة بين قيمة مستوى المعنوية المحسوب والبالغ (0.000)، وهي قيمة أصغر بكثير من قيمة مستوى المعنوية الافتراضي للدراسة والبالغ (0.05)، ويدعم هذا التأثير قيمة (F) المحسوبة والبالغة (147.501) وهي أكبر من قيمتها الجدولية البالغة (3.90) عند درجتي حرية (1 ، 166) وضمن مستوى معنوية (0.05) وبمعامل تحديد (R²) قدره (0.470) وهذا يعني أن المتغير (ضغوط وقت عملية التدقيق) يفسر ما قيمته (47%) من التغير الكلي الذي يطرأ على المتغير التابع (ممارسات التدقيق غير المنتظم)، ويعود الباقي (53%) إلى متغيرات عشوائية لا يمكن السيطرة عليها أو انها غير مدروسة أو خارج نطاق هذه الدراسة. فيما تم تحديد قيمة معامل الانحدار (β1) التي بلغت (0.725) لمتغير ممارسات التدقيق غير المنتظم والذي يدل على ان التغير في ضغوط وقت عملية التدقيق بوحدة واحدة ينعكس بمقدار (0.725) في التغير الحاصل في المتغير التابع والمتمثل بممارسات التدقيق غير المنتظم. ويدعم ذلك قيمة (t) المحسوبة والبالغة (12.145) وهي أكبر من قيمتها الجدولية البالغة (1.65) وان مستوى الدلالة لها هو (0.000) وهو اصغر من مستوى المعنوية الافتراضي للدراسة والبالغ (0.05). وعلى أساس هذه النتائج يتم قبول الفرضية الفرعية الثالثة للفرضية الرئيسة الثانية للدراسة التي تشير إلى "توجد علاقة وتأثير معنوي ذو دلالة إحصائية بين ضغوط وقت عملية التدقيق، وممارسات التدقيق غير المنتظم".

5-2-1-2-5 نتائج اختبار الفرضية الفرعية الرابعة :

تشير الفرضية الفرعية الرابعة الى أنه "توجد علاقة وتأثير معنوي ذو دلالة إحصائية بين ضغوط اتعاب التدقيق، وممارسات التدقيق غير المنتظم". ولغرض التحقق من صحة الفرضية من عدمها يتم الاعتماد على الآتي :

1- علاقة (ضغوط اتعاب التدقيق) بـ(ممارسات التدقيق غير المنتظم) في ظل نتائج التحليل الاحصائي : يتناول هذا الجزء اختبار العلاقة بين البعد الرابع من المتغير الوسيط والمتمثل بضغوط اتعاب التدقيق والمتغير التابع للدراسة والمتمثل بممارسات التدقيق غير المنتظم، من خلال اعتماد معامل الارتباط الخطي البسيط بيرسون، اذ يعرض الجدول ادناه نتائج قيم الارتباط بين المتغيرين :

جدول (50)

معامل الارتباط بين ضغوط اتعاب التدقيق وممارسات التدقيق غير المنتظم

الإحصاءات	ضغوط اتعاب التدقيق	المتغير المستقل المتغير التابع
معامل الارتباط (r)	0.468 **	ممارسات التدقيق غير المنتظم
مستوى المعنوية (Sig)	0.000	
حجم العينة (N)	168	
النتيجة (الدلالة)	دالة	

** دالة عند مستوى معنوية أقل من (0.01).

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج التحليل الاحصائي.

يتضح من خلال الجدول في أعلاه أنه توجد علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين متغير (ضغوط اتعاب التدقيق) ومتغير (ممارسات التدقيق غير المنتظم)، اذ بلغت قيمة معامل الارتباط (0.468) وهذا يدل على وجود ارتباط معتدل بين المتغيرين. فكلما زادت ضغوط اتعاب التدقيق، زادت ممارسات التدقيق غير المنتظم، وعند مستوى معنوية بلغ (0.000) وبمقارنة هذا المستوى مع مستوى المعنوية الافتراضي للدراسة والبالغ (0.05) نجد أن ذلك يؤشر على وجود ارتباط معنوي بين المتغيرين.

2- تأثير (ضغوط اتعاب التدقيق) في (ممارسات التدقيق غير المنتظم) في ظل نتائج التحليل الاحصائي : يتناول هذا الجزء اختبار تأثير البعد الرابع من المتغير الوسيط والمتمثل بضغوط اتعاب التدقيق في المتغير التابع للدراسة والمتمثل بممارسات التدقيق غير المنتظم، من خلال اعتماد معامل الانحدار الخطي البسيط، اذ يعرض الجدول في ادناه نتائج قيم الانحدار بين المتغيرين :

جدول (51)

تحليل التباين (ANOVA) للانحدار الخطي لمتغيري ضغوط اتعاب التدقيق وممارسات التدقيق غير المنتظم

مصدر التباين	مجموع المربعات SOS	درجات الحرية DF	متوسط المربعات MS	معامل التحديد (R ²)	قيمة F المحسوبة	قيمة F الجدولية	مستوى المعنوية (Sig)
الانحدار	7.737	1	7.737	0.219	46.582	3.90	0.000
البواقي	27.571	166	0.166				
المجموع	35.307	167	-				

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج التحليل الاحصائي.

يتضح من خلال الجدول في أعلاه أنه يوجد تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية لمتغير ضغوط اتعاب التدقيق باعتباره البعد الرابع من المتغير الوسيط في ممارسات التدقيق غير المنتظم باعتباره متغيراً تابعاً. وللبهنة على معنوية التأثير يمكن إجراء مقارنة بين قيمة مستوى المعنوية المحسوب والبالغ (0.000) وهي قيمة أصغر بكثير من قيمة مستوى المعنوية الافتراضي للدراسة والبالغ (0.05)، ويدعم هذا التأثير قيمة (F) المحسوبة والبالغة (46.582) وهي أكبر من قيمتها الجدولية البالغة (3.90) عند درجتي حرية (1 ، 166) وضمن مستوى معنوية (0.05) وبمعامل تحديد (R^2) قدره (0.219) وهذا يعني أن المتغير (ضغوط اتعاب التدقيق) يفسر ما قيمته (21.9٪) من التغير الكلي الذي يطرأ على المتغير التابع (ممارسات التدقيق غير المنتظم)، ويعود الباقي (78.1٪) إلى متغيرات عشوائية لا يمكن السيطرة عليها أو انها غير مدروسة أو خارج نطاق هذه الدراسة. فيما تم تحديد قيمة معامل الانحدار (β_1) التي بلغت (0.478) لمتغير ممارسات التدقيق غير المنتظم والذي يدل على ان التغير في ضغوط اتعاب التدقيق بوحدة واحدة ينعكس بمقدار (0.478) في التغير الحاصل في المتغير التابع والمتمثل بممارسات التدقيق غير المنتظم. ويدعم ذلك قيمة (t) المحسوبة والبالغة (6.825) وهي أكبر من قيمتها الجدولية البالغة (1.65) وان مستوى الدلالة لها هو (0.000) وهو اصغر من مستوى المعنوية الافتراضي للدراسة والبالغ (0.05). وعلى أساس هذه النتائج يتم قبول الفرضية الفرعية الرابعة للفرضية الرئيسية الثانية للدراسة والتي تشير إلى "توجد علاقة وتأثير معنوي ذو دلالة إحصائية بين ضغوط اتعاب التدقيق، وممارسات التدقيق غير المنتظم".

الفصل السادس

الاستنتاجات والتوصيات

المبحث الاول : الاستنتاجات

المبحث الثاني : التوصيات والمقترحات

المبحث الاول الاستنتاجات

يتناول المبحث الحالي عرض ابرز الاستنتاجات التي توصلت اليها الدراسة في جانبها النظري والميداني، استناداً الى نتائج العرض والتحليل النظري والميداني للدراسة وكالاتي :

1-1-6 الاستنتاجات الخاصة بالجانب النظري :

1- تعد معايير (IFRSs-IASs) لغة اعمال موحدة، التي توحد الممارسات المحاسبية على المستوى الدولي، فهي مجموعة واحدة من المعايير المحاسبية العالمية، المعترف بها دولياً لإعداد القوائم المالية، التي توفر معلومات مالية قابلة للمقارنة، ويمكن الاستناد اليها في عملية اتخاذ القرارات.

2- تلعب معايير (IFRSs-IASs) دوراً مهماً في تحقيق التوافق المحاسبي الدولي، ولكن طبيعة تلك المعايير والمشاكل والصعوبات والمعوقات المصاحبة لها، الى جانب افتقارها الى مقومات ومتطلبات تبنيها ولا سيما في الدول النامية، تقف عائقاً امام تحقيق التوافق المحاسبي على المستوى الدولي.

3- تتميز معايير (IFRSs-IASs) بطبيعتها المعقدة التي تتطلب وجود إمكانيات وقدرات عالية لتفسيرها وتطبيقها، كما ويسهم هذا التعقيد في زيادة الجهود المبذولة والتكاليف عند اعداد القوائم المالية، خاصةً في الوحدات الاقتصادية صغيرة الحجم، وقد يؤدي هذا التعقيد الى امتناع بعض الدول عن تبني تلك المعايير.

4- تحتوي معايير (IFRSs-IASs) على العديد من التعبيرات الاحتمالية اللفظية، وتخلق هذه التعبيرات صعوبات وتحديات كبيرة امام المحاسبين ومراقبي الحسابات في تحقيق احكام محاسبية متنسقة عند تفسيرها، خاصةً عند التعبير عنها رقمياً، كما ان عدم توفر الخبرة اللازمة يؤدي الى تفسير تلك التعبيرات بشكل مختلف، وبالتالي يؤثر في تطبيق المعايير بالشكل السليم.

5- تسهم كثرة متطلبات الإفصاح في معايير (IFRSs-IASs) في تعقيد التقارير المالية، وزيادة طول وحجم تلك التقارير، وزيادة تكاليف اعدادها، فضلاً عن انها تسبب مشكلة الحمل الزائد للمعلومات في تلك التقارير، والذي يشكل هذا الحمل الزائد للمعلومات تحدياً كبيراً لمعدي ومدققي ومستخدمي تلك التقارير المالية.

6- تتسم معايير (IFRSs-IASs) بأنها معايير غير جامدة، وانما يتم اجراء العديد من التعديلات والتحديثات المستمرة عليها، استجابةً للمستجدات في ساحة الاعمال في البيئة الدولية، والتي تتطلب تلك التعديلات والتحديثات المستمرة جهوداً كبيرة لتابعها وفهمها واستيعابها وعكسها على المعالجات المحاسبية المختلفة في القوائم المالية، فضلاً عن انها تخلق مشكلة عبء المعايير، وتؤدي الى عدم استقرار البيئة المحاسبية، وخلق مجموعة من مشاكل عملية أخرى.

7- تعد معايير (IFRSs-IASs) معايير قائمة على المبادئ، وتتسم المعايير القائمة على المبادئ بالمستوى المحاسبي العالي التعقيد، لأنها تتطلب درجة عالية من الفهم والمعرفة بجوهر المعيار ومعناه الحقيقي، كما وتتميز باستخدامها للحكم المهني والتقدير الشخصي بشكل أكبر وأوسع، مما تؤدي إلى مخرجات أكثر اختلافاً أو تنوعاً للتقرير المالي.

8- إن الزام الوحدات الاقتصادية بتبني معايير (IFRSs-IASs) في الدول النامية (ولا سيما في العراق بما فيه إقليم كردستان / العراق) على الرغم من أنه قد يجلب إليها بعض المزايا مثل الدخول إلى الأسواق المالية العالمية، وجذب رؤوس الأموال والاستثمارات الأجنبية، والانفتاح على العالم الخارجي، إلا أنه قد يؤدي إلى حدوث عواقب اقتصادية وازمات خطيرة في تلك الدول، بسبب عدم توفر البيئة الملائمة لتطبيقها، إلى جانب وجود مجموعة من المعوقات والصعوبات التي تحول دون التطبيق السليم لها.

9- إن الزام الوحدات الاقتصادية بتبني معايير (IFRSs-IASs) عند عدم توفر متطلبات تبني تلك المعايير يخلق ضغوطاً على عملية تدقيق الحسابات في مجالات ونواح متعددة، ويجعل مراقبي الحسابات أن ينخرطوا في ممارسات التدقيق غير المنتظم استجابةً لتلك الضغوط التي يتعرضون لها.

10- يعد التدقيق غير المنتظم من السلوكيات المختلة وظيفياً والمخفضة لجودة التدقيق، والذي يقوم بممارسته مراقب الحسابات عند القيام بتدقيق القوائم المالية، والذي يخرج فيه عن السلوك المهني السليم، ويؤثر بشكل سلبي في جودة الأداء المهني، وجودة العملية التدقيقية ونتائجها، كما ويؤثر بشكل سلبي في سمعة مهنة تدقيق الحسابات في المجتمع.

6-1-2 الاستنتاجات الخاصة بالجانب الميداني :

1- أظهرت نتائج الدراسة الميدانية وجود علاقة وتأثير معنوية ذات دلالة إحصائية بين معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRSs/IASs وعملية تدقيق الحسابات، ويدعم هذا نتائج قيمة معامل الارتباط الذي بلغ (0.748)، ونتائج كل من قيمة (F) المحسوبة وبمستوى معنوية، ومعامل تحديد (R^2) قدره (0.560). ما يعني أن التبني الإلزامي لمعايير الإبلاغ المالي الدولية IFRSs/IASs من قبل الوحدات الاقتصادية في إقليم كردستان / العراق يفرض مجموعة من الضغوط على عملية تدقيق الحسابات في الإقليم تتمثل في (ضغوط تعقيد مهمة التدقيق، ضغوط اتساع نطاق عملية التدقيق، ضغوط وقت عملية التدقيق، ضغوط اتعاب التدقيق)، كما وتمثل نتائج هذه المعايير مع الضغوط التي تفرضها بالآتي :

أ) أظهرت نتائج الدراسة الميدانية وجود علاقة وتأثير معنوية ذات دلالة إحصائية بين معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRSs/IASs وضغوط تعقيد مهمة التدقيق، ويدعم هذا نتائج قيمة معامل الارتباط الذي بلغ (0.618)، ونتائج كل من قيمة (F) المحسوبة وبمستوى معنوية، ومعامل تحديد (R^2) قدره (0.382).

ب) كما أظهرت نتائج الدراسة الميدانية وجود علاقة وتأثير معنوية ذات دلالة إحصائية بين معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRSs/IASs وضغوط اتساع نطاق عملية التدقيق، ويدعم هذا نتائج قيمة معامل الارتباط الذي بلغ (0.473)، ونتائج كل من قيمة (F) المحسوبة وبمستوى معنوية، ومعامل تحديد (R^2) قدره (0.223).

ت) وأظهرت نتائج الدراسة الميدانية وجود علاقة وتأثير معنوية ذات دلالة إحصائية بين معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRSs/IASs وضغوط وقت عملية التدقيق، ويدعم هذا نتائج قيمة معامل الارتباط الذي بلغ (0.626)، ونتائج كل من قيمة (F) المحسوبة وبمستوى معنوية، وبمعامل تحديد (R^2) قدره (0.392).

ث) أظهرت نتائج الدراسة الميدانية وجود علاقة وتأثير معنوية ذات دلالة إحصائية بين معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRSs/IASs وضغوط اتعاب التدقيق، ويدعم هذا نتائج قيمة معامل الارتباط الذي بلغ (0.506)، ونتائج كل من قيمة (F) المحسوبة وبمستوى معنوية، وبمعامل تحديد (R^2) قدره (0.256).

2- أظهرت نتائج الدراسة الميدانية وجود علاقة وتأثير معنوية ذات دلالة إحصائية بين عملية تدقيق الحسابات وممارسات التدقيق غير المنتظم، ويدعم هذا نتائج قيمة معامل الارتباط الذي بلغ (0.734)، ونتائج كل من قيمة (F) المحسوبة وبمستوى معنوية، وبمعامل تحديد (R^2) قدره (0.538). ما يعني ان الضغوط التي تتعرض لها عملية تدقيق الحسابات في إقليم كردستان / العراق نتيجة الزام الوحدات الاقتصادية في الإقليم بتبني معايير IFRSs/IASs والمتمثلة في (ضغوط تعقيد مهمة التدقيق، ضغوط اتساع نطاق عملية التدقيق، ضغوط وقت عملية التدقيق، ضغوط اتعاب التدقيق) تتسبب في قيام مراقبي الحسابات في الإقليم بالانخراط في سلوكيات مختلفة وممارسات تدقيق غير منتظمة استجابةً لتلك الضغوط. كما وتتمثل نتائج هذه الضغوط مع الممارسات المتبعة بالآتي :

أ) أظهرت نتائج الدراسة الميدانية وجود علاقة وتأثير معنوية ذات دلالة إحصائية بين ضغوط تعقيد مهمة التدقيق وممارسات التدقيق غير المنتظم، ويدعم هذا نتائج قيمة معامل الارتباط الذي بلغ (0.572)، ونتائج كل من قيمة (F) المحسوبة وبمستوى معنوية، وبمعامل تحديد (R^2) قدره (0.327).

ب) أظهرت نتائج الدراسة الميدانية وجود علاقة وتأثير معنوية ذات دلالة إحصائية بين ضغوط اتساع نطاق عملية التدقيق وممارسات التدقيق غير المنتظم، ويدعم هذا نتائج قيمة معامل الارتباط الذي بلغ (0.458)، ونتائج كل من قيمة (F) المحسوبة وبمستوى معنوية، وبمعامل تحديد (R^2) قدره (0.210).

ت) أظهرت نتائج الدراسة الميدانية وجود علاقة وتأثير معنوية ذات دلالة إحصائية بين ضغوط وقت عملية التدقيق وممارسات التدقيق غير المنتظم، ويدعم هذا نتائج قيمة معامل الارتباط الذي بلغ (0.686)، ونتائج كل من قيمة (F) المحسوبة وبمستوى معنوية، وبمعامل تحديد (R^2) قدره (0.470).

ث) أظهرت نتائج الدراسة الميدانية وجود علاقة وتأثير معنوية ذات دلالة إحصائية بين ضغوط اتعاب التدقيق وممارسات التدقيق غير المنتظم، ويدعم هذا نتائج قيمة معامل الارتباط الذي بلغ (0.468)، ونتائج كل من قيمة (F) المحسوبة وبمستوى معنوية، وبمعامل تحديد (R^2) قدره (0.219).

المبحث الثاني التوصيات والمقترحات

في ضوء الاستنتاجات التي توصل اليها الباحث في الجانب النظري والميداني للدراسة، يحتوي المبحث الحالي على مجموعة من التوصيات التي يطرحها الباحث، الى جانب مقترحات مستقبلية للمواضيع المرتبطة بالدراسة، والتي يمكن عرضها على النحو الآتي :

1- دراسة وتحليل تجارب بعض الدول ولا سيما الدول المتقدمة التي اتخذت خطوات جادة ونجحت في التحول الى تطبيق معايير (IFRSs-IASs)، سعياً للاستفادة من آثارها الإيجابية، والتغلب على كافة المشاكل المصاحبة لها، وانجاح مشروع خطة عمل الموضوع من قبل مجلس المعايير المحاسبية والرقابية العراقي لتبني تلك المعايير في البيئة المحلية.

2- ضرورة ان تصدر القرارات الخاصة بالزام الوحدات الاقتصادية بتبني معايير (IFRSs-IASs) من قبل الجهات المسؤولة عن اشراف وتنظيم مهنة المحاسبة في البيئة المحلية، كمجلس المعايير المحاسبية والرقابية العراقي، لان تلك الجهة هي اكثر دراية وعلماً بمتطلبات تطبيق تلك المعايير، والعواقب الناتجة عن الزام وحدات اقتصادية معينة بتطبيقها في حالة عدم توفر المتطلبات اللازمة لتطبيقها.

3- قيام الجمعية العلمية للمحاسبين القانونيين ورقابة المحاسبين والمدققين والجهات الأخرى المنظمة لمهنة تدقيق الحسابات في إقليم كردستان / العراق بالإشراف المستمر على مكاتب التدقيق العاملة في الإقليم، بهدف متابعة مدى تطبيقها للتشريعات والقوانين التي تنظم المهنة، ومدى التزامهم بقواعد السلوك الأخلاقي وآداب المهنة، وفرض العقوبات على مكاتب التدقيق المخالفة.

4- على المنظمات المهنية المسؤولة عن تنظيم مهنة المحاسبة وتدقيق الحسابات في البيئة المحلية إعادة نهضة البيئة المحاسبية والتدقيقية لتتوافق مع استخدام أساس المبادئ في صياغة المعايير المبنية على أساسه معايير (IFRSs-IASs)، سواء من حيث الثقافة المحاسبية، التعليم المحاسبي، توجيه مراقبي الحسابات، البيئة الرقابية، ممارسة الاحكام المهنية، وغيرها من العوامل الحاكمة لتطبيق هذا النوع من المعايير.

5- ضرورة ان تتولى الجهات المسؤولة عن تنظيم مهنة المحاسبة وتدقيق الحسابات في إقليم كردستان / العراق اصدار نشرة فصلية تتناول التعديلات والتحديثات التي تجرى على معايير (IFRSs-IASs)، واصداراتها الحديثة، وتواريخ سريانها، وكيفية تطبيقها، واثراء ذلك بالأمثلة العملية، ليساعد ذلك ايضاً في تخفيض فترة تأخير اصدار تقرير التدقيق من قبل مراقبي الحسابات في البيئة المحلية.

6- قيام الجمعية العلمية للمحاسبين القانونيين ونقابة المحاسبين والمدققين في إقليم كردستان / العراق بتكثيف عقد المؤتمرات، والندوات العلمية، وورش العمل، والدورات التدريبية والتعليمية حول معايير (IFRSs-IASs)، وذلك من اجل زيادة المعرفة والمهارة لدى مراقبي الحسابات فيما يتعلق بتلك المعايير، ولكي يكونوا ملمين بكافة متطلباتها، وقادرين على مواجهة التعقيدات الموجودة فيها، والتعامل معها وتفسيرها وتطبيقها بشكل صحيح وبدون مشاكل.

7- قيام مكاتب التدقيق في إقليم كردستان / العراق بتطوير برامج تدقيق تحتوي على كافة إجراءات التدقيق الإضافية اللازمة لتدقيق القوائم المالية المعدة على أساس معايير (IFRSs-IASs)، الى جانب القيام بتعديل تلك البرامج وفقاً للتعديلات والتحديثات المستمرة التي تطرأ على معايير (IFRSs-IASs)، من اجل ان تساعد في الحصول على ادلة الاثبات الكافية والمناسبة للاعتماد عليها عند ابداء الرأي حول القوائم المالية.

8- ضرورة قيام الجمعية العلمية للمحاسبين القانونيين ونقابة المحاسبين والمدققين في إقليم كردستان / العراق بإعادة النظر في الأسلوب الحالي المعتمد عليه في تحديد اتعاب تدقيق مراقبي الحسابات، من اجل إيجاد آلية مناسبة لتحديد اتعاب التدقيق، وسد الثغرات الموجودة فيه، وجعله أسلوباً موضوعياً يتناسب مع الواقع المتغير. وايضاً فرض الرقابة على اتعاب التدقيق بحيث تكون مناسبة مع الوقت والجهد المبذول في عملية التدقيق ودرجة الصعوبة التي تكتنفها.

9- إعادة النظر في مناهج التعليم المحاسبي في جامعات الاقليم والمعهد العالي للمحاسبين القانونيين والمؤسسات الاكاديمية الاخرى في الإقليم، من اجل إعطاء أولوية اكبر لمعايير (IFRSs-IASs) ضمن المقررات الدراسية في كافة مراحل التعليم المحاسبي، لكي يكون الخريج مؤهلاً تأهيلاً علمياً مناسباً، ومحيط بكافة جوانب تلك المعايير وتعديلاتها وتحديثاتها التي تجرى عليها باستمرار، وقادراً على مواجهة كافة الضغوط والتحديات والمشاكل الناتجة عن تطبيقها.

10- اجراء المزيد من الأبحاث والدراسات من قبل الباحثين فيما يتعلق بمعايير (IFRSs-IASs)، وذلك من اجل التعرف على العواقب السلبية الناتجة عن تطبيقها عند عدم توفر متطلبات تطبيقها، وايضاً اجراء المزيد من الابحاث حول واقع مهنة تدقيق الحسابات في الإقليم وسبل الارتقاء بها، من اجل الخروج بمجموعة من النتائج المهمة ومقترحات مفيدة تسهم في إنجاح توجهات البيئة المحلية نحو تبني تلك المعايير دون مشاكل.

11- العمل بشكل مستمر على تعزيز سمعة مهنة تدقيق الحسابات في إقليم كردستان / العراق باعتبارها الجهة الضامنة لجودة التقارير المالية التي تصدرها الوحدات الاقتصادية، وذلك من خلال تفعيل عملية المساءلة، وفرض عقوبات وغرامات على كافة مراقبي الحسابات الذين يثبت بانهم يمارسون سلوكيات محتلة وممارسات غير منتظمة، ولا يلتزمون بأخلاقيات المهنة، ويخرجون عن السلوك والأداء المهني السليم عند أداء مهام التدقيق.

12- العمل على تفعيل الوسائل التي لها دور مهم في الحد من ممارسات التدقيق غير المنتظم، كتفعيل دور لجان التدقيق في الوحدات الاقتصادية، وتطبيق نظم الرقابة على جودة التدقيق في مكاتب التدقيق، واعتماد وتطبيق أسلوب مراجعة النظير

بين مكاتب التدقيق، وغيرها من الوسائل الكفيلة بالقضاء على تلك الممارسات والسلوكيات غير المنتظمة بين مراقبي الحسابات في مكاتب التدقيق العاملة في إقليم كردستان / العراق.

هذا وتمثل المقترحات المستقبلية للمواضيع المرتبطة بالدراسة في الآتي :

- 1- دور تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية في تعقيد التقارير المالية للمصارف التجارية الخاصة في إقليم كردستان/العراق.
- 2- تأثير التحديث المستمر في معايير الإبلاغ المالي الدولية في جودة التقارير المالية وانعكاسه في قرارات مستخدميها.
- 3- تأثير التحول الى معايير الإبلاغ المالي الدولية القائمة على أساس المبادئ في سلوك مراقبي الحسابات تجاه إدارة الأرباح.
- 4- قدرة مراقبي الحسابات العاملين في إقليم كردستان/العراق على تفسير التعبيرات الاحتمالية اللفظية في معايير الإبلاغ المالي الدولية.
- 5- تأثير تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية في الحمل الزائد للمعلومات في التقارير المالية وانعكاسه في قرارات مستخدميها.
- 6- تطوير أسس تحديد الاعتاب لمراقبي الحسابات في إقليم كردستان/العراق لتشمل متطلبات معايير الإبلاغ المالي الدولية.
- 7- تأثير ممارسات التدقيق غير المنتظم في جودة الأداء المهني لمراقبي الحسابات العاملين في إقليم كردستان/العراق.
- 8- دور التبني الانزامي لمعايير الإبلاغ المالي الدولية في سلوكيات معدي القوائم المالية وانعكاسه في جودة المعلومات المالية.

المصادر والمراجع

أولاً : المصادر والمراجع باللغة العربية

أ – الوثائق والمنشورات :

- 1- ادلة التدقيق المحلية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة والرقابية العراقي، ديوان الرقابة المالية.
- 2- تعليمات النظام المحاسبي للشركات رقم (1) لعام (1998).
- 3- الجمعية العلمية للمحاسبين القانونيين في إقليم كردستان، تعليمات احتساب وتصنيف نقاط الشركات لعام (2022).
- 4- قانون المصارف العراقي رقم (94) لعام (2004).
- 5- قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (113) لعام (1982) وتعديلاته.
- 6- قانون هيئة الأوراق المالية العراقي رقم (74) لعام (2004).
- 7- القواعد المحاسبية المحلية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة والرقابية العراقي، ديوان الرقابة المالية.
- 8- مجلس معايير المحاسبة والرقابية العراقي، ديوان الرقابة المالية، (2018) – تطبيق معايير الابلاغ المالي الدولية في العراق.
- 9- مجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات، أسس توزيع الاعمال بين مزاولي مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات لعام (2022).
- 10- معايير الابلاغ المالي الدولية، مؤسسة المعايير الدولية للتقرير المالي، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.
- 11- الجمعية العلمية للمحاسبين القانونيين في إقليم كردستان، نشرة رقم (2)، لعام (2017).

ب – الرسائل والاطاريح الجامعية :

- 12- أبو هديب، غادة شحادة، (2017)، "العوامل المحددة لأتعب التدقيق الخارجي في الأردن: دراسة تطبيقية على الشركات الخدمية المدرجة في بورصة عمان"، رسالة ماجستير، كلية الاعمال، جامعة الشرق الأوسط، المملكة الأردنية الهاشمية.
- 13- باسردة، علي محسن محسون، (2017)، "العوامل المحددة لموقف مراجع الحسابات الخارجي من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة في اليمن – دراسة ميدانية في بيئة المحاسبة والمراجعة في الجمهورية اليمنية"، أطروحة دكتوراه، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، جمهورية السودان.
- 14- بريقع، داليا احمد فؤاد عبدالحاميد احمد، (2016)، "قياس آثار تعقد مهمة المراجعة وضغط وقت عملية المراجعة في دقة التنبؤ بأعمال واحكام مراجعي الحسابات على جودة عملية المراجعة"، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة القاهرة، جمهورية مصر العربية.
- 15- بسالي، مريم محسن لبيب، (2012)، "ممارسات المراجعة الخارجية غير المنظمة ومدى تأثيرها على جودة الأداء المهني – دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة القاهرة، جمهورية مصر العربية.

- 16- بوعظم، منير، (2021)، "متطلبات الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية في ظل معايير المحاسبية الدولية" أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف – المسيلة، الجمهورية الجزائرية.
- 17- بوجنيب، عادل، (2014)، "دور المعايير المحاسبية الدولية في تحسين جودة المعلومة المالية – دراسة حالة مؤسسة ALEMO الخروب ولاية قسنطينة"، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة قسنطينة 2، الجمهورية الجزائرية.
- 18- جبير، خالد وليد، (2014)، "دور مكاتب التدقيق الأردنية في تقديم الخدمات الاستشارية واثرها في السلوك المهني للمدقق – دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير، جامعة الزرقاء، الزرقاء، المملكة الأردنية الهاشمية.
- 19- الجرد، رشا بشير، (2010)، "إجراءات المراجعة الخارجية في ظل تطبيق محاسبة القيمة العادلة في سورية – دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، الجمهورية العربية السورية.
- 20- الجلال، احمد محمد صالح، (2010)، "تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في الجمهورية اليمنية"، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجمهورية الجزائرية.
- 21- حجو، سامي يوسف، (2012)، "مدى مسؤولية المدقق الخارجي بشأن عدالة ومعقولية التقديرات المحاسبية – دراسة تطبيقية على أداء مكاتب المحاسبة والمراجعة العاملة في قطاع غزة"، رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية – غزة، فلسطين.
- 22- حسن، محمد جمال عبد الناصر رجب، (2017)، "قياس اثر سمعة المنشأة محل المراجعة على اتعاب مكتب المراجعة"، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة القاهرة، جمهورية مصر العربية.
- 23- رمضان، احمد يونس، (2015)، "اثر ممارسات المراجعة غير المنتظمة في جودة التقارير المالية – دراسة ميدانية تحليلية في سورية"، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، الجمهورية العربية السورية.
- 24- زيادي، سامي، (2022)، "مدى مساهمة مقومات مهنة التدقيق في تطوير تنظيم وممارسة مهنة التدقيق في الجزائر"، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف – المسيلة، الجمهورية الجزائرية.
- 25- سعاد، بورويصة، (2010)، "اثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية في المؤسسة الاقتصادية – دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية قسنطينة"، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة منتوري، الجمهورية الجزائرية.
- 26- شاور، معتز هلالي احمد، (2009)، "برنامج المراجعة ودوره في الحصول على ادلة اثبات كافية لتحقيق اهداف المراجعة"، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، جمهورية السودان.

- 27- الصالحي، رياض شعلان حيرو، (2018)، "فاعلية تعدد الأجهزة الرقابية في مكافحة الفساد المالي والإداري – دراسة في ظل التشريع العراقي"، أطروحة دكتوراه، كلية القانون، جامعة القادسية، جمهورية العراق.
- 28- صلاح، حواس، (2008)، "التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية"، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجمهورية الجزائرية.
- 29- عبدلي، خالد، (2015)، "المعايير المحاسبية والمالية الدولية وعلاقتها مع جودة المعلومات بالمؤسسات الجزائرية"، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف – المسيلة، الجمهورية الجزائرية.
- 30- العرابي، حمزة، (2013)، "المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية متطلبات التوافق والتطبيق"، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بومرداس، الجمهورية الجزائرية.
- 31- علي، هبة الله محمود خليل، (2009)، "اثر تعقد مهمة المراجعة وضغط الموازنة التقديرية للوقت على مدى اعتماد المراجع على الأدوات المساعدة في اتخاذ القرار مع دراسة تجريبية"، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، جمهورية مصر العربية.
- 32- عمارة، امينة، (2017)، "التدقيق الخارجي وتأثيره على فعالية الأداء في المؤسسة"، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس، الجمهورية الجزائرية.
- 33- القرشي، هناء علي حسين، (2015)، "انموذج مقترح لهيكل النظام المحاسبي الحكومي في الوحدات غير الهادفة للربح – دراسة تطبيقية في جامعة بغداد في ظل معايير المحاسبة الحكومية الدولية"، أطروحة دكتوراه، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، الجمهورية العربية السورية.
- 34- مبارك، عايد محمد، (2012)، "اثر ممارسات التدقيق غير المنتظم على جودة الأداء المهني لمدقق الحسابات"، رسالة ماجستير، كلية الاعمال، جامعة عمان العربية، المملكة الأردنية الهاشمية.
- 35- الجربي، فاطمة علي مصباح، (2012)، "قدرة الشركات المدرجة في سوق الأوراق المالية الليبي على تبني وتطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية"، رسالة ماجستير، كلية الاعمال، جامعة الشرق الأوسط، المملكة الأردنية الهاشمية.
- 36- محمد، سفير، (2009)، "الإفصاح في المؤسسات في ظل معايير المحاسبة الدولية – دراسة حالة جزائر"، رسالة ماجستير، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي يحي فارس، الجمهورية الجزائرية.
- 37- المطيري، بدر سعد، (2011)، "الآثار المتوقعة لتطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على استقرار السوق المالي في دولة الكويت"، رسالة ماجستير، كلية الاعمال، جامعة الشرق الأوسط، المملكة الأردنية الهاشمية.
- 38- معروف، عواطف، (2021)، "دور التخطيط في تحقيق جودة التدقيق الخارجي – دراسة حالة في احد مكاتب التدقيق بدائرة عين مليلة ولاية ام البواقي"، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي، ام البواقي، الجمهورية الجزائرية.

- 39- منصور، نسرين محمد، (2013)، "مدى تأثير معدل دوران مراجع الحسابات الخارجي على مبدأ الاستقلالية – دراسة ميدانية على مكاتب مراجعة الحسابات العاملة في قطاع غزة"، رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية – غزة، فلسطين.
- 40- النصاروي، سلام عادل عباس، (2017)، "آلية مقروحة لتكثيف متغيرات البيئة المحلية باتجاه التوافق مع المعايير الدولية للمحاسبة والابلاغ المالي IAS/IFRS"، رسالة ماجستير، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة القادسية، جمهورية العراق.
- 41- نور، محمد سمير، (2017)، "اثر اتعاب المدققين في جودة عملية التدقيق في سورية – دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، الجمهورية العربية السورية.
- 42- نوغرائي، غازي عثمان حاجي محمود، (2016)، "متطلبات التوافق والتطبيق لمعايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية (IASs-IFRSs) في ظل البيئة العراقية حالة الدراسة – إقليم كردستان نموذجاً"، أطروحة دكتوراه، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة صلاح الدين – أربيل، إقليم كردستان / العراق.
- 43- الوشلي، اكرم محمد علي احمد، (2008)، "تقييم مخاطر غش الإدارة كمدخل لأداء اعمال المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية"، أطروحة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة أسيوط، جمهورية مصر العربية.

ت – الدوريات العلمية :

- 44- إبراهيم، عمار خليل، يعقوب، فيحاء عبدالله، (2020)، "التدقيق المشترك وتأثيره في تعزيز استقلالية مدقق الحسابات"، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد (62)، ص 381-398.
- 45- أبو زيد، عمر محمد عبدالرحيم احمد، (2019)، "اثر اعداد القوائم المالية في ضوء تنوع المعايير المحاسبية على إدارة عملية المراجعة"، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، المجلد (10)، العدد (2)، ص 184-205.
- 46- الأبياري، هشام فاروق، (2015)، "اثر أساس اعداد المعايير المحاسبية على سلوك مراقب الحسابات تجاه إدارة منشأة العميل للأرباح – دراسة تجريبية"، مجلة البحوث المحاسبية، العدد (2)، ص 1-57.
- 47- احمد، راميار رزكار، غفور، ديوان صبحي، (2021)، "دور مكاتب مراقبة وتدقيق الحسابات العاملة في محافظة أربيل/ إقليم كردستان / العراق في تحسين جودة التدقيق الخارجي وفق معيار التدقيق الدولي (220) رقابة جودة تدقيق القوائم المالية"، مجلة قةلاي زانست العلمية، المجلد (6)، العدد (1)، ص 615-651.
- 48- الأرضي، محمد و داد، (2019)، "محددات تطبيق مكونات مبادرة الإفصاح في الشركات المساهمة المصرية – دراسة اختبارية على شركات مؤشر EGX50"، مجلة الفكر المحاسبي، المجلد (23)، العدد (4)، ص 1-61.

- 49- اكبر، يونس عباس، عواد، سعد سلمان، خضير، محمد حسن، (2011)، "نطاق ومسؤوليات مراقب الحسابات عن مراجعة التقارير المالية المرحلية - دراسة تحليلية للمعايير المحاسبية والتدقيقية المعتمدة"، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد (86)، ص35-60.
- 50- الأمين، ماهر، البهلول، محمد، دريباتي، راده فاروق، (2013)، "اثر ضغط موازنة الوقت في الاختبارات الخاصة بأدلة الاثبات - دراسة ميدانية على مكاتب التدقيق في محافظتي اللاذقية وطرطوس"، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، المجلد (35)، العدد (4)، ص67-85.
- 51- باعجاجة، سالم سعيد، احمد، عماد محمد رياض، (2017)، "تحليل العلاقة بين مدخلي القواعد والمبادئ لمعايير المحاسبة المالية الصادرة عن FASB - IASB ومعيار التقرير المالي IFRS وأثرها على جودة الأداء المهني للمراجع - دراسة تطبيقية على شركات المساهمة المقيدة في سوق المال السعودي"، مجلة الفكر المحاسبي، المجلد (21)، العدد (6)، ص791-732.
- 52- تخونني، امال، عقاري، مصطفى، (2017)، "الابعاد الحديثة لمعايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية IAS/IFRS بين الايجاب والسلب"، مجلة دراسات جامعة عمار ثليجي بالاغواط، العدد (54)، ص301-317.
- 53- ترديت، وليد، (2018)، "تبني المعايير الدولية للتقارير المالية في الدول العربية"، سلسلة دراسات محاسبية ومالية، دائرة الشؤون المالية والحاسب الآلي، صندوق النقد العربي، الامارات العربية المتحدة، www.amf.org.ae.
- 54- التكريتي، تمارة، المشاقبة، محمد ناصر، (2017)، "اثر اتعاب المدقق الخارجي على جودة الأرباح للمصارف المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية"، مجلة المنارة، المجلد (23)، العدد (3)، ص379-409.
- 55- توفيق، احمد محمد شوقي محمد فهمي، (2017)، "اثر استجابة مراقب الحسابات لضغوط وقت عملية المراجعة على جودة المراجعة - دراسة تجريبية"، مجلة المحاسبة والمراجعة، المجلد (6)، العدد (1)، ص129-170.
- 56- جبار، ناظم شعلان، (2016)، "أهمية التوافق بين معايير المحاسبة الدولية والمحلية ومدى جاهزية البيئة العراقية للتطبيق - دراسة مقارنة"، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد (18)، العدد (3)، ص231-245.
- 57- الجعارات، خالد جمال، (2016)، "البيئة المحاسبية بين عدم الاستقرار نتيجة التعديلات المتسارعة في المعايير الدولية للتقارير المالية وتحقيق جودة المعلومات المحاسبية"، مجلة آفاق اقتصادية، المجلد (37)، العدد (129)، ص79-162.
- 58- الجعفري، سندس ماجد رضا، (2015)، "العولمة وادلة التدقيق العراقية - الفرص والتحديات - دراسة مقارنة"، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد (12)، العدد (35)، ص384-412.
- 59- جلاب، حنان، (2021)، "تأثير التحديث المستمر لمعايير الإبلاغ المالي الدولية على النظام المحاسبي المالي - دراسة تحليلية"، مجلة العلوم الإدارية والمالية، المجلد (5)، العدد (1)، ص150-167.

- 60- حامد، اردلان السماعيل، النعيمي، باسمة فالح، توفيق، مالك محمد، (2019)، "معوقات التحول من النظام المحاسبي الموحد الى معايير المحاسبة الدولية في قطاع المصارف في إقليم كردستان / العراق – دراسة استطلاعية لآراء عينة من معدي القوائم المالية في المصارف ومراقبين في قسم مراقبة المصارف في البنك المركزي / فرع أربيل"، مجلة قه لاي زانست العلمية، المجلد (4)، العدد (4)، ص1255-1291.
- 61- حسين، ابتسام نافل، (2015)، "تطوير نماذج اتعاب عملية المراجعة لتشمل متطلبات معايير التقارير المالية الدولية IFRS"، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، المجلد (6)، ص89-111.
- 62- حسين، حيدر كاظم نصر الله، علي، محمد إبراهيم، عبد الامير، محمد، (2020)، "دور المعيار المحاسبي الدولي 12 في تحسين الإيرادات الضريبية من الاستثمارات الأجنبية وانعكاسه على الموازنة العامة للدولة"، مجلة الدنانير، العدد (19)، ص525-558.
- 63- الحلبي، نبيل بشير، (1999)، "العلاقة بين سلوك الخلل الوظيفي والصعوبات التي تواجه القائمين على المراجعة في مكاتب المراجعة – حالة تطبيقية"، اريد للبحوث والدراسات، المجلد (2)، العدد (1)، ص123-159.
- 64- حلبي، نبيلة، كرمية، نسرين، (2021)، "مساهمة التكامل بين تطبيق المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS وتطبيق معايير التدقيق الدولية ISA في تعزيز جودة الإفصاح المحاسبي"، المجلة الجزائرية للعلوم الاجتماعية والإنسانية، المجلد (9)، العدد (1)، ص173-197.
- 65- الخزعلي، امل مرزة صخيل، (2022)، "دور المحاسبة العدلية في تعزيز إجراءات التدقيق الخارجي"، مجلة الدراسات المستدامة، المجلد (4)، العدد (1)، ص814-847.
- 66- الدوري، عمر علي كامل، (2014)، "التطور التاريخي للتدقيق – منظور اقتصادي سياسي"، مجلة الاقتصاد الإسلامي العالمية، العدد (26)، ص1-35.
- 67- رشيد، حسنين سالم، (2020)، "اعداد القوائم المالية على وفق معيار الإبلاغ المالي الدولي (9) وتأثيره في التصنيف الائتماني للوكالات العالمية – دراسة لعينة من المصارف العراقية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية"، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد (16)، العدد (52)، ص1-23.
- 68- رمو، وحيد، بامرني، حسن، (2018)، "الأسلوب الحالي في تحديد أتعاب مدققي الحسابات وتأثيره في انتشار ظاهرة تسويق الرأي – بالتطبيق على عينة مختارة من مكاتب تدقيق الحسابات في إقليم كردستان / العراق"، متوفر على : <https://www.researchgate.net/profile/Waheed-Ramo>
- 69- سعيدي، محمد السعيد، بكاي، احمد، (2018)، "IFRS في الدول النامية – قضايا سياقية"، مجلة الخاسب العربي، العدد (46)، ص16-18.

- 70- الشايب، حمدي عبد المولى عباس، (2015)، "السلوك غير المعتاد للمراجع الخارجي واثره على جودة أداء عملية المراجعة في ظل استخدام تكنولوجيا المعلومات"، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، المجلد (6)، العدد (4)، ص120-146.
- 71- شلقامي، حسن، (2014)، "مقومات تفعيل مراجعة النظير كأداة للرقابة على جودة المراجعة - دراسة ميدانية"، مجلة المحاسبة والمراجعة، العدد (1)، ص67-126.
- 72- صالح، احمد السيد إبراهيم، (2019)، "اثر درجة تنوع وتعقد عمليات عميل المراجعة على العلاقة بين التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وتأخير تقريره - دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية"، مجلة البحوث المحاسبية، العدد (2)، ص309-362.
- 73- صالح، بكر أيوب، (2021)، "اثر التدقيق المشترك على استقلالية مراقبي الحسابات - دراسة ميدانية لعينة من مكاتب مراقبي الحسابات في العراق"، مجلة مركز دراسات الكوفة، المجلد (1)، العدد (63)، ص567-583.
- 74- صلاح، ربيعة، زغدار، احمد، (2014)، "المشاكل المعاصرة لمهنة المراجعة والمراجع الخارجي"، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد (1)، العدد (7)، ص264-274.
- 75- صنهاجي، هبية، عوادي، عبد القادر، عمارة، محمد العيد، (2017)، "اثر تطبيق معايير التدقيق الدولية في تحسين جودة التدقيق الخارجي"، مجلة العلوم الإدارية والمالية، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، المجلد (1)، العدد (1)، ص423-436.
- 76- الصياد، علي محمد علي، (2014)، "دراسة معوقات التوافق بين معايير المحاسبة المصرية ومعايير التقرير المالي الدولية IFRS - دراسة ميدانية"، مجلة البحوث المحاسبية، العدد (1)، ص1-36.
- 77- عبد التواب، محمد عزت، (2020)، "اثر الارشادات الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB على تحسين قرارات الإدارة بشأن تطبيق مفهوم الأهمية النسبية في التقارير المالية"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، المجلد (50)، العدد (1)، ص521-566.
- 78- عبد الجليل، بوداح، (2016)، "الزامية تطبيق IFRS واثره على جودة المعلومة المحاسبية والقوائم المالية - مع الإشارة الى تجارب بعض الدول"، مجلة العلوم الإنسانية، المجلد (1)، العدد (45)، ص31-56.
- 79- عبد الرحيم، رضا محمود محمد، (2019)، "اثر فعالية لجان وجود المراجعة على العلاقة بين تبني معايير التقرير المالي الدولية عام 2015 وفترة تأخير اصدار تقرير مراقب الحسابات - دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية"، مجلة البحوث المحاسبية، العدد (2)، ص97-151.

- 80- عبد الويس، ايمان محمد، (2020)، "قياس اثر تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS على العلاقة بين القدرة الإدارية وتعقد التقارير المالية في الشركان المتداولة بالبورصة المصرية"، مجلة الفكر المحاسبي، المجلد (24)، العدد (4)، ص1-25.
- 81- عبدالله، فيصل نجم الدين، عثمان، فاضل نبي، (2015)، "التوافق بين القواعد المحاسبية العراقية والمعايير الدولية (IASs/IFRSs) ودورها في تطوير مهنة المحاسبة في العراق"، مجلة زانكو للعلوم الإنسانية، المجلد (19)، العدد (4)، ص167-186.
- 82- عبدالوهاب، وائل محمد، (2015)، "العوامل الحاكمة لتحقيق فاعلية المعايير المحاسبية القائمة على القواعد مقابل المبادئ لتحسين جودة المعلومات المحاسبية – دراسة تطبيقية"، مجلة البحوث العلمية في المحاسبة والمراجعة، المجلد (2)، العدد (1)، ص1-27.
- 83- عبده، عبد العاطي عبد المنصف، (1995)، "نحو مدخل متكامل لدراسة المتغيرات المسببة لتتعقد مهمة المراجعة ومعالجة اثارها السلبية على جودة احكام المراجعين"، مجلة التكاليف والمحاسبة الإدارية، المجلد (24)، العدد (2)، ص5-61.
- 84- علي، الصادق محمد ادم، (2016)، "الية مقترحة للتوافق الدولي لمعايير المحاسبة"، مجلة الدراسات العليا لجامعة النيلين، المجلد (6)، العدد (21)، ص169-188.
- 85- عناني، عبدالله، (2017)، "دور لجنة التدقيق في دعم وتعزيز حوكمة المؤسسات"، مجلة الباحث الاقتصادي، العدد (7)، ص240-258.
- 86- عوض، امال محمد محمد، (2008)، "اثر ممارسة المراجعة غير المنظمة على جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، المجلد (45)، العدد (2)، ص1-82.
- 87- عيسى، عارف محمود كامل، (2017)، "قياس اثر الحمل الزائد للمعلومات في التقارير المالية على تكلفة رأس المال المملوك – دراسة عملية"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد (4)، ص859-920.
- 88- غنية، حركو، (2017)، "النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية – دراسة مقارنة"، مجلة دراسات اقتصادية، المجلد (1)، العدد (4)، ص105-130.
- 89- غنيم، محمود رجب يس، (2019)، "اثر التطبيق الالزامي لمعايير التقارير المالية الدولية IFRS على مهنة المراجعة – ادلة عملية من البيئة السعودية"، مجلة البحوث المحاسبية، العدد (1)، ص558-600.
- 90- قريفة، مسعود علي عمر، (2014)، "تقييم تأثير ممارسات المراجعة غير المنتظمة على جودة تقرير المراجع الخارجي – دراسة ميدانية"، مجلة البحوث المالية والتجارية، العدد (2)، ص99-125.
- 91- كندوري، عماد محمد، (2012)، "دراسة مقارنة للمعايير المحاسبية الدولية مع القواعد المحاسبية العراقية"، مجلة الإدارة والاقتصاد، المجلد (2)، العدد (93)، ص260-274.

- 92- اللامي، فائز عبد الحسن جاسم، (2013)، "الاطار التشريعي المنظم لمهنة مراقبة وتدقيق الحسابات في العراق ومدى ملامته للتطورات الحاصلة بعد عام 2003 – دراسة استطلاعية لعينة من مراقبي الحسابات"، مجلة العراقية للعلوم الإدارية، المجلد (9)، العدد (38)، ص313-345.
- 93- لطفي، هديل يوسف عبدالمعتم، (2021)، "تحليل افضلية التحول في بناء المعايير المحاسبية الى أساس المبادئ مقابل القواعد لأغراض رفع مستويات جودة الإفصاح – دراسة ميدانية"، مجلة الدراسات المالية والتجارية، العدد (1)، ص214-238.
- 94- لفته، منال حسين، عياش، مهند عباس، (2021)، "اثر تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS) في تعزيز جودة التدقيق"، مجلة الدنانير، المجلد (1)، العدد (21)، ص87-123.
- 95- اللهيبي، اسراء كاظم عبيد حسن، خلف، صلاح نوري، (2013)، "انموذج مقترح لتفعيل دور الهيئات المنظمة لمهنة التدقيق في تحقيق جودة التدقيق"، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد (8)، العدد (23)، ص255-288.
- 96- متولي، احمد زكي حسين، (2013)، "تحليل تفضيلات المراجعين لاستراتيجيات اعداد المعايير المحاسبية وانعكاساتها على تطوير مراحل المراجعة الخارجية"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد (4)، ص491-570.
- 97- الخمادي، حنان عبدالله حامد، (2018)، "اثر التحول الى معايير المحاسبة والمراجعة الدولية على اتعاب المراجعة من وجهة نظر المراجعين الخارجيين بالملكة العربية السعودية – دراسة ميدانية"، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية والقانونية، المجلد (2)، العدد (13)، ص78-107.
- 98- محمد، طويلب، (2013)، "إشكالية التوافق المحاسبي الدولي"، مجلة علوم الاقتصاد والتسيير والتجارة، العدد (28)، ص193-216.
- 99- محمد، محمد إبراهيم، المشهداني، بشرى نجم عبدالله، (2020)، "دليل ارشادي مقترح لتدقيق الإيرادات في البيئة العراقية على وفق IFRS 15"، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد (26)، العدد (124)، ص506-528.
- 100- محمد، محمد إبراهيم، المشهداني، بشرى نجم عبدالله، (2021)، "تأثير تبني IFRS 15 في إجراءات التدقيق المعتمدة من مراقبي الحسابات في البيئة العراقية"، مجلة الاقتصاد والعلوم الإدارية، المجلد (27)، العدد (126)، ص592-609.
- 101- الخمدي، محمد فلاح، المشهداني، بشرى نجم عبدالله، (2021)، "إجراءات مقترحة لتدقيق عقود التأمين في البيئة العراقية على وفق IFRS 17"، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد (17)، العدد (55)، ص117-133.
- 102- محمود، حسن شلقامي، (2014)، "اطار مقترح للحد من ممارسات المراجعة غير المنظمة – دراسة ميدانية"، مجلة البحوث الإدارية، المجلد (32)، العدد (2)، ص56-140.

- 103- مرهون، نعيم تومان، (2012)، "العلاقة بين مشاكل مهنة مراقبة الحسابات وتطور هذه المهنة في العراق"، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد (14)، العدد (3)، ص 132-163.
- 104- مزياني، نور الدين، فروم، محمد صالح، (2010)، "المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية – مقومات ومتطلبات التطبيق"، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، العدد (1)، ص 43-55.
- 105- مسواك، حميد عبدالله، (2020)، "مدى مساهمة إجراءات رقابة جودة عملية مراجعة البيانات المالية في الحد من ممارسات المراجعة غير المنتظمة – دراسة ميدانية على شركات ومكاتب المراجعة في الجمهورية اليمنية"، مجلة كلية التجارة والاقتصاد، العدد (52)، ص 200-271.
- 106- مصطفى، شيرزاد احمد، (2021)، "انموذج مقترح لتطوير اعمال التدقيق في إقليم كردستان وفقاً لمعيار انتوساي 1300"، المجلة العراقية للعلوم الإدارية، المجلد (17)، العدد (67)، ص 245-268.
- 107- المعيني، سعد سلمان، ياسين، يوسف طه، (2018)، "تأثير تطبيق متطلبات القياس والافصاح لمعايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية في نطاق عملية التدقيق"، مجلة الدنانير، المجلد (1)، العدد (12)، ص 428-453.
- 108- مفتاح، عبد الفتاح عثمان، (2017)، "الصعوبات التي تواجه مهنة المراجعة في ليبيا من وجهة نظر مزاولي المهنة"، مجلة العلوم البحتة والتطبيقية، المجلد (16)، العدد (1)، ص 62-67.
- 109- مليجي، مجدي مليجي عبدالحكيم، (2014)، "أثر التحول الى معايير التقارير المالية الدولية على جودة المعلومات المحاسبية وقيمة الشركات المسجلة في بيئة الأعمال السعودية – دراسة نظرية تطبيقية"، مجلة المحاسبة والمراجعة، المجلد (2)، العدد (2)، ص 1-50.
- 110- الموسوي، انعام محسن غددير، (2015)، "تشخيص محددات ومزايا التحول الى معايير التقارير المالية الدولية (IFRS) من منظور مستخدمي المعلومات – دراسة تحليلية للمصارف الاهلية العاملة في محافظة النجف الاشرف"، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد (13)، العدد (36)، ص 392-422.
- 111- النصراوي، سلام عادل عباس، عنيزة، حسين هادي حسين، (2017)، "تكييف متطلبات البيئة الوطنية لتطوير القواعد المحاسبية وتحقيق التوافق مع المعايير المحاسبية IFRS/IAS – اطار مقترح"، مجلة الكلية الإسلامية الجامعة، العدد (44)، ص 81-106.
- 112- النعيمي، باسمه فالح، (2017)، "واقع استمرار التعليم المحاسبي المهني في إقليم كردستان/ العراق وسبل النهوض به"، مجلة العلوم الإنسانية لجامعة زاخو، المجلد (5)، العدد (4)، ص 1137-1153.
- 113- النعيمي، باسمه فالح، حامد، اردلان إسماعيل، (2019)، "مدى إمكانية مراقبي الحسابات من تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (710) – دراسة استطلاعية لآراء مراقبي الحسابات في إقليم كردستان / العراق"، مجلة الفنون والادب وعلوم الانسانيات والاجتماع، العدد (37)، ص 461-474.

- 114- نور، عبد الناصر، الججاوي، طلال، (2003)، "المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الأردنية – متطلبات التوافق والتطبيق"، مجلة بحوث جامعة حلب سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد (2)، ص1-21.
- 115- نورالدين، جرد، (2018)، "البيئة المحاسبية للدول النامية في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية بين مراعاة ظروف البيئة المحاسبية المحلية والاستجابة لتأثيرات الأنظمة المحاسبية الدولية"، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، المجلد (31)، العدد (2)، ص348-360.
- 116- هادي، احمد مهدي، (2017)، "إمكانية اعتماد معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية في البيئة العراقية – دراسة استطلاعية مقارنة"، مجلة كلية التراث الجامعة، العدد (21)، ص334-357.
- 117- الوكيل، حسام السعيد، (2020)، "اثر تطبيق مدخل المراجعة المشتركة على توقيت اصدار تقرير المراجعة في بيئة الممارسة المهنية المصرية – دراسة تطبيقية"، مجلة الفكر المحاسبي، المجلد (24)، العدد (2)، ص1-59.
- 118- يعقوب، ابتهاج إسماعيل، باقر، جنان عبد العباس، (2018)، "الممارسات المحاسبية للأدوات المالية في ظل تطورات معايير المحاسبة الدولية – دراسة تطبيقية في القطاع المصرفي الخاص في البيئة العراقية"، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد للدراسات الاقتصادية والإدارية والمالية، المجلد (10)، العدد (3)، ص525-556.

ث – المؤتمرات والندوات العلمية :

- 119- الجرف، ياسر احمد السيد محمد، (2010)، "أهمية تطوير معايير المحاسبة في المملكة العربية السعودية لتحقيق التوافق مع معايير المحاسبة الدولية – اطار مقترح"، ورقة عمل مقدمة الى الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة، 18-19 أيار، الرياض، المملكة العربية السعودية.
- 120- الدليمي، جنان عبد العباس باقر، المعموري، نوال جاسم لطيف، (2018)، "أهمية تطوير التعليم المحاسبي في ضوء توجه البيئة المحلية نحو تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية"، المؤتمر الدولي العاشر لكلية الإدارة والاقتصاد – جامعة كربلاء تحت شعار الجامعات وسوق العمل (المتطلبات والاحتياجات)، 9-10 نيسان، جمهورية العراق.
- 121- عبد الحليم، صفوان قصي، (2017)، "تكييف المعايير المحاسبية الدولية لصالح المشروعات صغيرة الحجم والمتوسطة"، ندوة علمية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، جمهورية العراق.

ج – الكتب :

- 122- أبو شمالة، احمد محمد، (2010)، "معايير المحاسبة الدولية والابلاغ المالي"، الطبعة العربية الأولى، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، المملكة الأردنية الهاشمية.
- 123- اريزنز، الفين، لوبك، جيمس، (2009)، "المراجعة مدخل متكامل"، ترجمة د. محمد محمد عبدالقادر الديرسي، الجزء الأول، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية.

- 124- بوحفص، رواني، (2018)، "التدقيق المالي والمحاسبي"، مطبوعة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة غرداية، الجمهورية الجزائرية.
- 125- رفاعه، تامر مزيد، (2017)، "أصول تدقيق الحسابات وتطبيقاته على دوائر العمليات في المنشأة"، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، المملكة الأردنية الهاشمية.
- 126- سواد، زاهره عاطف، (2009)، "مراجعة الحسابات والتدقيق"، الطبعة الأولى، دار اليازة للنشر والتوزيع، عمان، المملكة الأردنية الهاشمية.
- 127- الصباغ، احمد عبد المولى، العشماوي، كامل السيد احمد، احمد، عادل عبد الرحمن، (2008)، "اساسيات المراجعة ومعاييرها"، مركز التعليم المفتوح، كلية التجارة، جامعة القاهرة، جمهورية مصر العربية.
- 128- الصيخ، عبد الحميد مانع، (2009)، "المحاسبة الدولية – الاطار النظري والتطبيق العملي"، الطبعة الثانية، دار الكتاب للنشر والتوزيع، صنعاء، الجمهورية اليمنية.
- 129- عبد القادر، محسن باقبي، (2013)، "المحاسبة الدولية"، طبع ونشر في جامعة العلوم والتكنولوجيا، الجمهورية اليمنية.
- 130- لطفي، امين السيد احمد، (1996)، "المراحل المتكاملة لأداء عملية المراجعة بواسطة المحاسبين والمراجعين القانونيين"، دار النهضة العربية، القاهرة، جمهورية مصر العربية.
- 131- لطفي، امين السيد احمد، (2006)، "المراجعة بين النظرية والتطبيق"، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، جمهورية مصر العربية.
- 132- محمد، عبدالناصر عبداللطيف، (2017)، "الاتجاهات الحديثة في المراجعة"، مؤسسة بداري للطباعة، كلية التجارة، جامعة سوهاج، جمهورية مصر العربية.
- 133- مشكور، سعود جايد، (2021)، "المعايير المحاسبية الدولية ومعايير الإبلاغ المالي – اطر نظرية وتطبيقات عملية"، الطبعة الأولى، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، المملكة الأردنية الهاشمية.
- 134- منصور، اشرف محمد إبراهيم، حامد، سمحي عبد العاطي، احمد، زمزم احمد أبو بكر، (2017)، "مبادئ المراجعة في ضوء المعايير الدولية للمراجعة"، جهاز نشر وتوزيع الكتاب الجامعي، كلية التجارة وإدارة الاعمال، جامعة حلوان، جمهورية مصر العربية.
- 135- ميرزا، عباس علي، هولت، جراهام جيه، اوريل، ماغنوس، (2006)، "المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية – كتاب ودليل"، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، المملكة الأردنية الهاشمية.
- 136- ويفر، لينزا، (2016)، "إدارة التحول من US GAAP الى IFRS"، تعريب لجنة البحوث والتطوير – جمعية المحاسبين والمدققين الداخليين، الطبعة الأولى، دار حميشرا للنشر، جمهورية مصر العربية.

A - Theses and Dissertations:

- 137- Babil, A. A., (2018), “**Challenges Of Practical Implementation Of IFRS In Ethiopia-Evidence From Banking Sector**”, Master Thesis, Addis Ababa University, Ethiopia.
- 138- Chairas, I. Y., Radianto, W. E. D., (2001), “**Accounting Harmonization in ASEAN - The Process, Benefits and Obstacles**”, Master Thesis, Goteborg University, Sweden.
- 139- Dodzi, G., E., (2015), “**The Effects of The International Financial Reporting Standards (IFRS) On Financial Statements Audit In Ghana**”, Master Thesis, University of Ghana, Republic of Ghana.
- 140- Finningham, G. D., (2010), “**The impact of the introduction of IFRS on corporate annual report and accounts in the UK**”, Doctoral Dissertation, University of Dundee, United Kingdom.
- 141- Fritz, S., Lammle, C., (2003), “**The International Harmonization Process of Accounting Standards**”, Master Thesis, Linkopings university, Sweden.
- 142- Galvez, F. R., (2012), “**Impact of mandatory adoption of IFRS on the US independent audits**”, Master Thesis, Lindenwood University, USA.
- 143- Javed, F., (2020), “**Auditor Gender and Audit Quality in a Joint Audit Setting**”, Doctoral Dissertation, Le Mans University, France.
- 144- Khan, S., (2017), “**Antecedents Of Dysfunctional Audit Behaviour Among Auditors In Pakistan**”, Doctoral Dissertation, University Technology Malaysia, Malaysia.
- 145- Lieshout, B. V., (2018), “**Decision-making in a Time of Information Overload**”, Master Thesis, Radboud University, Netherlands.
- 146- Lundh, S., (2020), “**Application of Principles-based Accounting Standards: the case of internally generated intangibles**”, Doctoral Dissertation, Orebro University, Sweden.
- 147- Mantzari, E., (2013), “**Adoption of International Financial Reporting Standards in Greece: A critical approach**”, Doctoral Dissertation, University of Portsmouth, United Kingdom.
- 148- Mocadlo, R. P., (2016), “**How Do Auditors Order Their Tasks, and How Does Task Ordering Affect Performance?**”, Doctoral Dissertation, Emory University, Georgia.

- 149- Mustafayev, E., (2009), “**The Application Of IAS/IFRS In Azerbaijan, A Comparative Approach**”, Master Thesis, Middle East Technical University, Turkey.
- 150- Ogbenjuwa, E., I., (2016), “**Implementation of International Financial Reporting Standards by listed companies in Nigeria**”, Doctoral Dissertation, Walden University, USA.
- 151- Omotoso, M. O., (2020), “**The effect of the adoption of International Financial Reporting Standards on foreign portfolio investment in Africa**”, Doctoral Dissertation, North-West University, South Africa.
- 152- Ribbing, A., Sandersson, D., (2021), “**Auditing IFRS- A Quantitative Study on How IFRS Has Affected Audit Fees in Sweden**”, Master Thesis, Uppsala University, Sweden.
- 153- Smith, C., (2016), “**The Impact of International Financial Reporting Standards on Key Financial Indicators of Canadian Companies**”, Doctoral Dissertation, Walden University, USA.
- 154- Suyanto, (2014), “**Pressure on Auditors and Dysfunctional Behaviors as Institutional Work**”, Doctoral Dissertation, University of Dundee, United Kingdom.

B - Scientific Periodicals:

- 155- Aamir, M., Abdul Rasid, S. Z., Baskaran, S., Manzoor, F., (2018), “**Effect of Personality Traits on Dysfunctional Audit Behaviour**”, International Journal of Academic Research in Business and Social Sciences, Vol. (8), No. (12), pp1189-1201.
- 156- Abdollahi, A., Mazloomi, S., Poordadashi, A., (2016), “**Time pressure, fee pressure and audit quality**”, Journal of International Economy and Business, No. (4), pp9-12.
- 157- Abdullah, M., Sapiei, N. S., (2013), “**Pros And Cons Of Convergence With International Financial Reporting Standards In A Developing Country: The Practitioner’s View**”, Journal of Accounting Perspectives, Vol. (6), No. (1), pp37-49.
- 158- Afesha, T., (2015), “**Audit Fee Determinants and Audit Quality in Ethiopian Commercial Banks**”, Eurasian Journal of Business and Economics (EJBE), Vol. (5), No. (2), pp159-186.
- 159- Agustin, Y., Handayani, D., Syahrial, Z., (2015), “**The Influence Of Time Pressure On The Behaviours Of Premature Sign Off In Audit**”

- Procedures**”, Jurnal Akuntansi Keuangan Dan Bisnis, Vol. (8), No. (1), pp77-87.
- 160- Ajekwe, C. C. M., Onobi, S. D., Ibiame, A., (2017), “**Effect Of IFRS Adoption On Audit Fees Of Listed Deposit Money Banks In Nigeria**”, European Journal of Accounting Auditing and Finance Research, Vol. (5), No. (6), pp77-87.
- 161- Al-Baidhani, A. M., (2014), “**The Role of Audit Committee in Corporate Governance: Descriptive Study**”, Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2487167>.
- 162- Alkhazaleh, A. M. K., Marei, A., (2021), “**Would Irregular Auditing Implements Impact The Quality Of Financial Reports: Case Study In Jordan Practice**”, Journal of Management Information and Decision Sciences, Vol. (24), No. (6), pp1-14.
- 163- Alwan, M. K., Amery, Z. H., (2021), “**The Reflection of the Application of International Financial Reporting Standards on the Quality of Earnings; A Practical Study in a Sample of Banks**” Journal of Global Scientific Research, Vol. (6), No. (3), pp1233-1243.
- 164- Amlayasa, A. B., Azis, I. S. A., Riasning, N. P., (2021), “**Audit Dysfunctional Behavior Model: Role Of Locus Of Control, Task Complexity, Turnover Intention And Professional Commitment On Public Accounting Firm In Bali-Indonesia**”, International Journal of Economics, Commerce and Management, Vol. (9), No. (11), pp309-333.
- 165- Anugerah, R., Anita, R., Sari, R. N., Abdillah, M. R., Iskandar, T. M., (2016), “**The Analysis of Reduced Audit Quality Behavior: The Intervening Role of Turnover Intention**”, Int. Journal of Economics and Management, Vol. (10), No. (2), pp341-353.
- 166- Arefin, M. S., (2021), “**IFRS Update**”, The Cost And Management Journal, Vol. (49), No. (2), pp65-66.
- 167- Baskerville, R., Evans, L., (2011), “**The darkening glass: Issues for translation of IFRS**”, Published by The Institute of Chartered Accountants of Scotland CA House, 21 Haymarket Yards, Edinburgh EH12 5BH, UK.
- 168- Beerbaum, D., (2016), “**Disclosure overload – a literature review**”, Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2669135>.
- 169- Beerbaum, D., (2021), “**Principles-based accounting – A practical enquire into the concept based on Related Party Transactions disclosures**”, Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3839052>.

- 170- Bonner, S. E., (1994), “**A Model of The Effects of Audit Task Complexity**”, Accounting Organizations and Society, Vol. (19), No. (3), pp213-234.
- 171- Brackney, K. S., Marden, R. E., (2009), “**Does Increased Flexibility Increase Audit Risk?**”, The CPA Journal, Vol. (79), No. (6), pp1-10.
- 172- Cahyaningrum, C., D., Utami, I., (2015), “**Do Obedience Pressure and Task Complexity Affect Audit Decision?**”, Jurnal Akuntansi dan Keuangan Indonesia, Vol. (12), No. (1), pp92-105.
- 173- Chand, P., Patel, C., Patel, A., (2010), “**Interpretation and application of “new” and “complex” international financial reporting standards in Fiji: Implications for convergence of accounting standards**”, Journal of Advances in Accounting, Vol. (26), No. (2), pp280-289.
- 174- Chandra, J. R., Azam, M. R., (2019), “**Principles verses Rules-Based Accounting Standards’ Application in Fiji: An Overview of the Literature**”, International Journal of Management, Accounting and Economics, Vol. (6), No. (1), pp88-98.
- 175- Chapman, K. L., Reiter, N., White, H. D., Williams, C. D., (2019), “**Information overload and disclosure smoothing**”, Review of Accounting Studies, Vol. (24), No. (4), pp1-55.
- 176- Coram, P., Glavovic, A., Ng, J., Woodliff, D. R., (2008), “**The Moral Intensity of Reduced Audit Quality Acts**”, A Journal of Practice & Theory, Vol. (27), No. (1), pp127-149.
- 177- Corona, C., Huang, Z., Hwang, H., (2021), “**Accounting Uniformity, Comparability, and Resource Allocation Efficiency**”, Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3712548> .
- 178- Donnelly, D. P., Quirin, J. J., Bryan, D. O., (2003), “**Attitudes Toward Dysfunctional Audit Behavior: The Effects Of Locus Of Control, Organizational Commitment, and Position**”, The Journal of Applied Business Research, Vol. (19), No. (1), pp95-108.
- 179- Dowa, A., Elgammi, A. M., Elhatab, A., Mutat, H. A., (2017), “**Main Worldwide Cultural Obstacles on Adopting International Financial Reporting Standards (IFRS)**”, International Journal of Economics and Finance, Vol. (9), No. (2), pp172-179.
- 180- Efretuei, E., (2019), “**Revisiting IFRS Consequences: Evidence from Wider Corporate Reporting**”, Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3469639> .

- 181- Elinda, A. I., Iswati, S., Setiawan, P., (2019), “**Analysis of the Influence of Role Stress on Reduced Audit Quality**”, Jurnal Akuntansi, Vol. (23), No. (2), pp301-315.
- 182- Eljammi, J., Ayadi, S. D., Hussainey, K., (2021), “**The impact of conservatism and secrecy on the IFRS interpretation: The case of Tunisia and Egypt**”, Journal of Financial Reporting and Accounting, Vol. (19), No. (2), pp1-56.
- 183- Gaol, M. B. L., (2018), “**The Influence of Audit Time Budget Pressure on Reduced Audit Quality Behavior**”, Journal of Accounting Research, Organization and Economics, Vol. (1), No. (1), pp57-64.
- 184- George, E. T., Ferguson, C., Spear, N., (2012), “**How much does IFRS cost ? IFRS Adoption and Audit Fees**”, Accounting Review, Vol. (88), No. (2), pp1-48.
- 185- Gingrich, C. D., Kratz, L., Faraci, R., (2018), “**IFRS Adoption in Developing Countries: What Is the Impact?**”, International Journal of Accounting and Financial Reporting, Vol. (8), No. (2), pp278-292.
- 186- Goedl, P. A., (2017), “**A Structural Examination of the International Accounting Standards Board’s (IASB) Governance Network**”, Journal of Business & Economic Policy, Vol. (4), No. (1), pp66-76.
- 187- Hartmann, M., (2020), “**Information Overload Research in Accounting – A Systematic Review of the Literature**”, Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3722423>.
- 188- Hastuti, S., Setianingrum, R., M., Sundari, S., (2015), “**The Influence of the Complexity of the Task, Locus of Control and Gender on the Performance of Auditors in Surabaya Indonesia**”, Research Journal of Finance and Accounting, Vol. (6), No. (18), pp140-150.
- 189- Hellman, N., Carensys, J., Gutierrez, S. M., (2017), “**Introducing More IFRS Principles of Disclosures – Will the Poor Disclosers Improve?**”, Accounting in Europe, Vol. (15), No. (2), pp1-62.
- 190- Herda, D. N., Martin, K. A., (2016), “**The Effects of Auditor Experience and Professional Commitment on Acceptance of Underreporting Time: A Moderated Mediation Analysis**”, Current Issues In Auditing AAA, Vol. (10), No. (2), pp14-27.
- 191- Hidayatullah, I., Setyaningrum, D., (2019), “**The Effect of IFRS Adoption on the Readability of Annual Reports: An Empirical Study of Indonesian**

- Public Companies**”, Jurnal Akuntansi dan Keuangan, Vol. (21), No. (2), pp49-57.
- 192- Jermakowicz, E. K., Tomaszewski, S. G., (2006), “**Implementing IFRS from the perspective of EU publicly traded companies**”, Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, Vol. (15), No. (2), pp170-196.
- 193- Johari, R. J., Ridzoan, N. S., Zarefar, A., (2019), “**The Influence of Work Overload, Time Pressure and Social Influence Pressure on Auditors’ Job Performance**”, International Journal of Financial Research, Vol. (10), No. (3), pp88-106.
- 194- Kashada, A., Isnoun, A., Aldali, N., (2020), “**Effect of Information Overload on Decision’s Quality, Efficiency and Time**”, International Journal of Latest Engineering Research and Applications, Vol. (5), No. (1), pp53-58.
- 195- Kautsar, M., (2016), “**The Influence Of Time Budget Pressure On Dysfunctional Audit Behaviour**”, South East Asia Journal of Contemporary Business, Economics and Law, Vol. (10), No. (1), pp88-94.
- 196- Khan, S., Panatik, S. A. B., Saat, M. B., (2015), “**Dysfunctional Audit Behaviors: An Exploratory Study in Pakistan**”, Research Journal of Applied Sciences, Engineering and Technology, Vol. (9), No. (9), pp778-785.
- 197- Khlif, H., Achek, I., (2016), “**IFRS adoption and auditing: a review**”, Asian Review of Accounting, Vol. (24), No. (3), pp338-361.
- 198- Khodamoradi, E., Hajiha, Z., (2016), “**Relation Of Audit Time Budget Pressure, Audit Quality, And Underreporting Of Time**”, International Journal of Applied Business and Economics Research, Vol. (14), No. (10), pp6479-6495.
- 199- Kirsch, R. J., Day, R., (2001), “**Lobbying and the International Accounting Standards Committee**”, School of Finance and Law, Bournemouth University Research Online, UK.
- 200- Koholga, O., Jerry, M., (2016), “**International Financial Reporting Standards Adoption and Financial Reporting Information Overload: Evidence from Nigerian Banks**”, GSTF Journal on Business Review, Vol. (4), No. (4), pp55-63.
- 201- Lakmal, D., (2014), “**Impact of International Accounting Harmonization**”, Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2387327>.

- 202- Lee, B., (2002), “**Professional Socialization, Commercial Pressures And Junior Staff's Time-Pressured Irregular Auditing - A Contextual Interpretation**”, British Accounting Review, Vol. (34), No. (4), pp315-333.
- 203- Liburd, H. B., Issa, H., Lombardi, D., (2015), “**Behavioral Implications of Big Data's Impact on Audit Judgment and Decision Making and Future Research Directions**”, Accounting Horizons, Vol. (29), No. (2), pp451-468.
- 204- Lin, H. L., Yen, A. R., (2010), “**The Effects of IFRS Adoption on Audit Fees for Listed Companies in China**”, Available at: <https://www.library.illinois.edu> .
- 205- Liu, S., (2017), “**An Empirical Study: Auditors' Characteristics and Audit Fee**”, Open Journal of Accounting, No. (6), pp52-70.
- 206- Malaj, A., (2020), “**International Accounting Harmonization Process of IASB in Financial Organization**”, Research Journal of Finance and Accounting, Vol. (11), No. (20), pp35-41.
- 207- Malaquias, R. F., Zambra, P., (2019), “**Complexity in accounting for Derivatives - Professional experience, education and gender differences**”, Accounting Research Journal, , Vol. (33), No. (1), pp1-21.
- 208- Mangion, C., Tabone, N., Baldacchino, P. J., Grima, S., (2021), “**Audit Quality and Resilience beyond the Role Stress Model: A Maltese Perspective**”, International Journal of Finance, Insurance and Risk Management, Vol. (11), No. (3), pp37-56.
- 209- Margheim, L., Kelley, T., Pattison, D., (2005), “**An Empirical Analysis Of The Effects Of Auditor Time Budget Pressure And Time Deadline Pressure**”, The Journal of Applied Business Research, Vol. (21), No. (1), pp23-36.
- 210- Marx, B., Toit, E. D., (2009), “**The Impact Of Accounting Standards Developments And Financial Reporting Complexities On The Audit Committee**”, Journal of Economic and Financial Sciences, Vol. (3), No. (2), pp115-132.
- 211- Morunga, M., Bradbury, M. E., (2012), “**The Impact of IFRS on Annual Report Length**”, Australasian Accounting, Business and Finance Journal, Vol. (6), No. (5), pp45-62.
- 212- Nehme, R., Michael, A., Haslam, J., (2022), “**The impact of time budget and time deadline pressures on audit behaviour: UK evidence**”, Meditari Accountancy Research, Vol. (30), No. (2), pp1-32.

- 213- Paino, H., Ismail, Z., Smith, M., (2010), “**Dysfunctional Audit Behaviour: An Exploratory Study in Malaysia**”, Asian Review of Accounting, Vol. (18), No. (2), pp1-22.
- 214- Persiani, A., Tjiptohadi, Sawarjuwono, (2015), “**The Association of Time Budget Pressure and Reduced Audit Quality (RAQ) Behavior - Study among Indonesian Auditors**”, The Indonesian Journal Of Accounting Research, Vol. (18), No. (3), pp251-274.
- 215- Rustiarini, N. W., Putra, G. C., Astakoni, M. P., (2021), “**Job Stress among Auditor: Antecedents and Consequences to Dysfunctional Behavior**”, ATESTASI: Jurnal Ilmiah Akuntansi, Vol. (4), No. (2), pp142-154.
- 216- Saha, A., Morris, R. D., Kang, H., (2018), “**Disclosure Overload ? An empirical analysis of IFRS disclosure requirements**”, Abacus Journal. Vol. (55), No. (1), pp1-41.
- 217- Sanusi, Z., M., Iskandar, T., M., Poon, J., M., (2007), “**Effects of Goal Orientation And Task Complexity on Audit Judgment Performance**”, Malaysian Accounting Review, Vol. (6), No. (2), pp123-139.
- 218- Shahibah, K., Hariadi, B., Baridwan, Z., (2020), “**The effect of quality control system on audit quality: Professional skepticism as the moderator variable**”, International Journal Of Research In Business And Social Science, Vol. (9), No. (4), pp419-425.
- 219- Shiferaw, N., Assefa, D., (2020), “**Benefits and Challenges of International Financial Reporting Standard (IFRS) Transition in Ethiopia-Case Study on Some Selected Organizations in Ethiopia**”, International Journal of Scientific and Research Publications, Vol. (10), No. (6), pp1041-1049.
- 220- Shubhada, M. R., Hemanth, K. N., (2021), “**The Emergence of Harmonization in Accounting Standards: A brief analysis**” International Journal of Creative Research Thoughts, Vol. (9), No. (4), pp5939-5945.
- 221- Svanberg, J., Ohman, P., (2019), “**Auditors’ issue contingency of reduced audit quality acts: perceptions of managers and partners**”, Int. J. Accounting, Auditing and Performance Evaluation, Vol. (15), No. (1), pp57-88.
- 222- Syam, A., Djaddang, S., Ghozali, I., (2020), “**The Attributes of Dysfunctional Audit Behavior (DAB): Second Order Confirmatory Factor Analysis**”, International Journal of Financial Research, Vol. (11), No. (2), pp311-322.

- 223- Syam, M. A., Ghozali, I., Achmad, T., Faisal, (2017), **“The Impact of Authentic Leadership, Corporate Ethical Values, Employee Incentives and Workload/Task Complexity on Dysfunctional Auditor Behavior”**, International Journal of Economic Research, Vol. (14), No. (10), pp1-18.
- 224- Teixeira, C., Silva, A. F., (2009), **“The Interpretation of Verbal Probability Expressions Used in the IAS/IFRS: Some Portuguese Evidence”**, Polytechnical Studies Review, Vol. (7), No. (12), pp57-73.
- 225- Tjan, J. S., Sukoharsono, E. G., Rahman, A. F., Subekti, I., (2019), **“An analysis of the factors which influence dysfunctional auditor behavior”**, Problems and Perspectives in Management, Vol. (17), No. (1), pp257-267.
- 226- Tweedie, D., (2010), **“It’s Not Rocket Science: Views on Why the Accounting Profession Should Pursue Simplicity in Standard Setting”**, Interview on IFAC, New York: International Federation of Accountants, Available at: www.ifac.org.
- 227- Wijaya, I., A., Yulyona, M., T., (2017), **“Does Complexity Audit Task, Time Deadline Pressure, Obedience Pressure, and Information System Expertise Improve Audit Quality?”**, International Journal of Economics and Financial Issues, Vol. (7), No. (3), pp398-403.
- 228- Willett, C., Page, M., (1996), **“A Survey Of Time Budget Pressure And Irregular Auditing Practices Among Newly Qualified UK Chartered Accountants”**, British Accounting Review, Vol. (28), No. (2), pp101-120.
- 229- Wu, D., Pupovac, S., (2019), **“Information Overload in CSR Reports in China: An Exploratory Study”**, Australasian Accounting, Business and Finance Journal, Vol. (13), No. (3), pp1-28.
- 230- Zakaria, N. B., Yahya, N., Salleh, K., (2013), **“Dysfunctional Behavior among Auditors: The Application of Occupational Theory”**, Journal of Basic and Applied Scientific Research, Vol. (3), No. (9), pp495-503.
- 231- Zeff, S. A., (2007), **“Some obstacles to global financial reporting comparability and convergence at a high level of quality”**, The British Accounting Review, Vol. (39), No. (4), pp290-302.
- 232- Zhang, Y, Zoysa, A. D., Cortese, C., (2019), **“Uncertainty Expressions in Accounting: Critical Issues and Recommendations”**, Australasian Accounting, Business and Finance Journal, Vol. (13), No. (4), pp1-22.

C - Scientific Conferences and Workshops:

- 233- Bellagdid, A., Sahibeddine, A., Britel, I., Godowski, C., (2021), “**The Transition from IAS 39 to IFRS 9 and Its Impact on Financial Performance: Case of a Moroccan Public Financial Institution**”, 3rd International Conference on Finance, Economics, Management and IT Business, 25-26 April, Prague, Czechia.
- 234- Daniel, A. C., Marioara, A., Veronel, A., (2018), “**Accounting Harmonization Between Uniformity And Diversity**”, Proceedings of ISER 137th International Conference, 12th-13th July, Paris, France.
- 235- Gervasio, D., Somenzi, S., (2011), “**IAS/IFRS Impact on The Auditor’s Role**”, Proceedings of the World Business and Economics Research Conference, 12-13 December, Auckland, New Zealand.
- 236- Jiang, H., Rahman, A., Stent, w., Miah, M. S., (2019), “**Accounting Standard Complexity, Analyst Forecast Properties, and Auditor Industry Specialization**”, The 10th International Conference of The Japanese Accounting Review, December 22, Rokkodai Campus of Kobe University, Japan.
- 237- Pawsey, N., (2008), “**IFRS Adoption: Costs and Benefits for Large, Listed Australian Companies**”, Global Accounting and Organizational Change Conference (GAOC), 9-11 July, Melbourne, Australia.
- 238- Prabangkara, S., Fitriany, F., (2021), “**Factors that affect dysfunctional audit behaviour: A study to understand external auditor’s role as the guardians of strong and justice organizations (Goal 16 sustainable development goals)**”, IOP Conf. Series: Earth and Environmental Science 716, 28-30 September, Jakarta, Indonesia.□
- 239- Sangkrista, L. B. D., Fitriany, (2017), “**Impact of Abnormal Audit Fee on Audit Opinion**”, Proceedings of the 6th International Accounting Conference (IAC 2017), August 27 – 29, Yogyakarta, Indonesia.
- 240- SchrodL, N., Klein, C., (2011), “**IFRS and the Complexity Hurdle**”, The Illinois International Journal of Accounting Symposium with University of Macedonia, June 23-25, Thessaloniki, Greece.□
- 241- Sukko, W., (2014), “**Expert Opinions On The IFRS Note Disclosures: Defined Benefit Plan Case In Korea**”, European Accounting Association, 37th Annual Congress 21 - 23 May, Tallinn, Estonia.
- 242- Tarca, A., (2018), “**IASB Disclosure Initiative and Management Commentary Practice Statement**”, World Bank IFRS Workshop, 26 November, Vienna, Austria.

243- Yuniarti, R., Nisjar, K., (2015), “**Peer Review and Audit Quality**”, Proc. of The Third Intl. Conf. on Advances in Economics, Management and Social Study-EMS, 11-12 April, Kuala Lumpur, Malaysia.

D - Books:

244- Adelodun, T., (2018), “**Advanced Audit and Assurance**”, Association of Chartered Certified Accountants (ACCA) Publications, Abuja, Nigeria.

245- Choi, F. D., Meek, G. K., (2011), “**International Accounting**”, 7th Edition, Pearson Prentice hall Inc., USA.

246- ICAI, (2008), “**Auditing and Assurance**”, The Publication Department on behalf of CA. R. Devarajan, Additional Director of Studies (SG), The Institute of Chartered Accountants of India, A-94/4, Sector-58, NOIDA – 201 301, India.

247- Roberts, C., Weetman, P., Gordon, P., (2005), “**International Financial Reporting A Comparative Approach**”, 3th Edition, Pearson Prentice hall Inc., USA.

E- Others:

248- CFA Institute, (2015), “**Addressing Financial Reporting Complexity: Investor Perspectives**”, CFA Institute Publications, 477 Madison Avenue, 21st Floor, New York, NY 10022, United States of America.□

249- CIMA (Chartered Institute of Management Accountants), (2009), “**Complexity, relevance and clarity of corporate reporting**”, CIMA Publications, London, SW1P 4NP, United Kingdom.

250- Deloitte, (2017), “**IASB publishes a discussion paper on Principles of Disclosures**”, Deloitte Publications, ZAO Deloitte & Touche CIS.

251- Ernst & Young, (2017), “**Disclosure Initiative - Principles of Disclosure**”, EYGM Publications, Available at: www.ey.com.

252- IASB, (2004), “**Preliminary Views on Accounting Standards for Small and Medium-sized Entities**”, DISCUSSION PAPER, International Accounting Standards Committee Foundation (IASCF), 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.

253- IASB, (2008), “**Reducing Complexity in Reporting Financial Instruments**”, DISCUSSION PAPER, International Accounting Standards Committee Foundation (IASCF), 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.

- 254- IASB, (2010), “**Conceptual Framework for Financial Reporting 2010**”, IFRS Foundation, 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.□
- 255- IASB, (2018), “**Better Communication in Financial Reporting projects**”, IASB Agenda ref 11A, IFRS Foundation, 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.□
- 256- ICAEW (The Institute of Chartered Accountants in England and Wales), (2018), “**Moving to IFRS reporting: seven lessons learned from the European experience**”, ICAEW Publications, London, EC2R 6EA, United Kingdom.
- 257- IFAC, (2011), “**An overview of the IAASB’S role and standard-setting process**”, International Federation of Accountants, 545 Fifth Avenue, 14th Floor, New York, NY 10017, USA.
- 258- IFAC, International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), (2021), “**Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements**”, (2020) Edition, Volume 1, 529 Fifth Avenue, NY 10017, New York, USA.
- 259- IFRS Foundation, (2017), “**Principles of Disclosure project**”, 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.

ثالثاً : مواقع الانترنت

- | | |
|--|---|
| www.acc4arab.com | 260- موقع شبكة المحاسبين العرب |
| www.aaahq.org | 261- الموقع الرسمي لجمعية المحاسبة الامريكية |
| www.d-raqaba-m.iq | 262- الموقع الرسمي لديوان الرقابة المالية الاتحادي |
| www.ifac.org | 263- الموقع الرسمي للاتحاد الدولي للمحاسبين |
| www.ifrs.org | 264- الموقع الرسمي لمؤسسة معايير الإبلاغ المالي الدولية |
| www.iquaa.com | 265- الموقع الرسمي لنقابة المحاسبين والمدققين العراقيين |
| www.iasplus.com | 266- موقع رسمي تابع لشركة ديلويت (Deloitte) |
| www.dictionary.cambridge.org | 267- موقع قاموس كامبريدج |
| www.wikipedia.org | 268- موقع موسوعة ويكيبيديا |

ملحق رقم (1)

طلب تحكيم استمارة الاستبانة

جامعة اربيل التقنية

الكلية التقنية الادارية

قسم تقنيات المحاسبة / الدراسات العليا / دكتوراه

الموضوع / تحكيم استمارة الاستبانة

الأستاذ الدكتور الفاضل : المحترم

تحية طيبة وبعد :

يقوم الطالب بإعداد دراسة بعنوان (دور التبرني الالزامي لمعايير الابلاغ المالي الدولية في عملية تدقيق الحسابات وانعكاسه في ممارسات التدقيق غير المنتظم – دراسة تحليلية لآراء عينة من الأكاديميين المختصين ومراقبي الحسابات في إقليم كردستان / العراق)، وذلك للحصول على درجة دكتوراه فلسفة في المحاسبة. لذا قام الباحث بتطوير استبانة لقياس علاقات الارتباط والتأثير بين متغيرات الدراسة، والذي سيوجه إلى (عينة من الأكاديميين المختصين ومراقبي الحسابات في إقليم كردستان / العراق) من أجل استقصاء آراءهم حول موضوع الدراسة.

لذا أرجو التكرم بإبداء رأيكم السديد ومقترحاتكم بشأن فقرات الاستبانة فيما إذا كانت صالحة أو غير صالحة، ومدى انتماء كل فقرة للمجال المحدد لها، وبنائها اللغوي، وأية اقتراحات أو تعديلات ترونها مناسبة لتحقيق هدف الدراسة الحالية علماً بأنه سيتم استخدام مقياس ليكرات الخماسي للإجابة على فقرات الاستبانة والتي هي : (أتفق بشدة – أتفق – محايد – لا أتفق – لا أتفق بشدة).

ولا يسعني في الختام إلا بأن أتقدم بجزيل الشكر وعظيم الامتنان لحسن تعاونكم ومشاركتم في الحكم على فقرات الاستبانة.

المشرف

الاستاذ

أ. د. سيروان كريم عيسى

الباحث

طالب الدكتوراه

سلوان نعمت حنا

* المرفقات : 1- منهجية الدراسة، 2- استمارة الاستبانة

ملاحظة : في حالة الموافقة على تحكيم استمارة الاستبانة يرجى تعبئة هذا الجزء

الاسم	الشهادة واللقب العلمي	التخصص العلمي	مكان العمل

ملحق رقم (2)

أسماء الأساتذة المحكمين للاستبانة مرتبة حسب الألقاب والحروف الابجدية

ت	الاسم	الشهادة واللقب العلمي	التخصص العلمي	مكان العمل
1	بشرى نجم عبدالله المشهداني	دكتوراه - استاذ	محاسبة	كلية الإدارة والاقتصاد / جامعة بغداد
2	رياض جاسم عبدالله	دكتوراه - استاذ	محاسبة	كلية إدارة الاعمال / جامعة بيان - بغداد
3	طه حسين علي	دكتوراه - استاذ	احصاء	كلية الإدارة والاقتصاد / جامعة صلاح الدين
4	عامر محمد سلمان الجنابي	دكتوراه - استاذ	محاسبة	المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية / جامعة بغداد
5	عباس حميد يحيى	دكتوراه - استاذ	محاسبة	كلية الإدارة والاقتصاد / جامعة بغداد
6	غازي عثمان محمود	دكتوراه - استاذ	محاسبة	كلية الإدارة والاقتصاد / جامعة صلاح الدين
7	فاضل نبي عثمان	دكتوراه - استاذ	محاسبة	كلية الإدارة والاقتصاد / جامعة صلاح الدين
8	كريمة علي كاظم	دكتوراه - استاذ	محاسبة	كلية الإدارة والاقتصاد / الجامعة المستنصرية
9	پرژين شيخ محمد عزيز	دكتوراه - استاذ مساعد	محاسبة	الكلية التقنية الإدارية / جامعة أربيل التقنية
10	بشرى فاضل خضير الطائي	دكتوراه - استاذ مساعد	محاسبة	كلية الإدارة والاقتصاد / جامعة بغداد
11	سلامة إبراهيم علي	دكتوراه - استاذ مساعد	محاسبة	كلية الإدارة والاقتصاد / جامعة بغداد

ملحق رقم (3)

استمارة الاستبانة



جامعة اربيل التقنية

الكلية التقنية الادارية

قسم تقنيات المحاسبة / الدراسات العليا / دكتوراه

أخي المستجيب .. أختي المستجيبة ..

تحية احترام وتقدير ..

الموضوع / استمارة الاستبانة

آمل أن تقدموا جزءاً من وقتكم الثمين في الإجابة عن فقرات استمارة الاستبانة التي بين أيديكم، شاكراً لكم حسن التعاون، وثقتي كبيرة في حرصكم على الإجابة بموضوعية تامة لجميع الفقرات الواردة فيها.

يقوم الطالب بإعداد دراسة بعنوان (دور التبيئي الالزامي لمعايير الإبلاغ المالي الدولية في عملية تدقيق الحسابات وانعكاسه في ممارسات التدقيق غير المنتظم – دراسة تحليلية لآراء عينة من الأكاديميين المختصين ومراقبي الحسابات في إقليم كردستان / العراق) وهو جزء من متطلبات نيل شهادة الدكتوراه فلسفة في المحاسبة من جامعة اربيل التقنية / الكلية التقنية الادارية. وبغرض إتمام هذه الدراسة أستسمحكم أن تفضلوا بالمشاركة في إثراء هذا الموضوع من خلال الإجابة عن الأسئلة الواردة في هذه الاستمارة من أجل التعرف على آرائكم أنتم (أكاديميين مختصين ومراقبي الحسابات) نظراً لما تتمتعون به من خبرة ودراية في مهامكم الوظيفية وعمقكم العلمي.

وحتى نتوصل إلى نتائج دراسة موضوعية نلتمس من سيادتكم الإجابة عن جميع الأسئلة الواردة في الاستمارة بكل عناية ووضوح، علماً بأنه سيتم التعامل مع إجاباتكم بسرية تامة ولأغراض البحث العلمي فقط.

المشرف

الاستاذ

أ. د. سيروان كريم عيسى

الباحث

طالب الدكتوراه

سلوان نعمت حنا

القسم الأول : البيانات الشخصية المتعلقة بالمستجيب على استمارة الاستبانة
ملاحظة : يرجى وضع علامة (√) أمام الإجابة المناسبة وعدم ترك أي فقرة بدون إجابة

الخاصية	توزيع الخاصية
1- الوظيفة	أكاديمي <input type="checkbox"/> مراقب حسابات <input type="checkbox"/>
2- التحصيل الدراسي	دكتوراه فلسفة في المحاسبة <input type="checkbox"/> ماجستير في علوم المحاسبة <input type="checkbox"/> محاسبة قانونية <input type="checkbox"/>
3- عدد سنوات الخبرة	أقل من 5 سنوات <input type="checkbox"/> 5 أقل من 10 سنوات <input type="checkbox"/> 10 أقل من 15 سنة <input type="checkbox"/> 15 أقل من 20 سنة <input type="checkbox"/> 20 سنة فأكثر <input type="checkbox"/>

القسم الثاني : معلومات حول متغيرات الدراسة
المحور الأول : معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRSs-IASs)

ت	العبرة	بشدة	أنتف	محايد	لا أنتف	لا أنتف بشدة
1	تتسم معايير (IFRSs-IASs) بطبيعة معقدة وتسهم في زيادة التكاليف والجهود المبذولة عند اعداد القوائم المالية على أساسها.					
2	تساهم معايير (IFRSs-IASs) في تعقيد التقارير المالية وزيادة درجة صعوبة فهمها وتفسيرها وقابليتها للقراءة.					
3	تتطلب معايير (IFRSs-IASs) توفر المهارات والخبرات اللازمة وقدرات ومعدل ذكاء عال لتفسيرها وتطبيقها.					
4	تختلف معايير (IFRSs-IASs) بشكل كبير عن المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) والأنظمة المحلية مما يجعل من الصعب تطبيقها.					
5	تفرض التعبيرات الاحتمالية اللفظية في نصوص معايير (IFRSs-IASs) مثل (IASs) (محتمل، متوقع) صعوبة في تحقيق احكام محاسبية متسقة عند تفسيرها.					
6	تسهم متطلبات الإفصاح الالزامي والاختباري في معايير (IFRSs-IASs) في تفاقم مشكلة الحمل الزائد للمعلومات في التقارير المالية.					
7	تؤدي التعديلات والتحديثات المستمرة التي تجرى على معايير (IFRSs-IASs) الى فقدان مسار متابعة الكم الهائل من التغييرات وعكسها على المعالجات المحاسبية.					
8	تسمح معايير (IFRSs-IASs) المبنية على أساس المبادئ (Principles-Based) بوجود تفسيرات مختلفة للمعاملات المماثلة بسبب كثرة البدائل وخياراتها المحاسبية.					
9	تستغل المرونة في القياس والافصاح والاستخدام الواسع للحكم الشخصي في معايير (IFRSs-IASs) في عمليات إدارة الأرباح.					

					تفرض القيمة العادلة (Fair Value) في معايير (IFRSs-IASs) ضغوطاً كبيرة لصعوبة التحقق من تقديراتها وافتراضاتها ولا سيما عند عدم توفر الأسواق النشطة.	10
					تكتنف قراءة وتفسير معايير (IFRSs-IASs) بلغات أخرى غير اللغة السائدة في البيئة المحلية صعوبات في تطبيقها بشكل صحيح.	11
					تفرض معايير (IFRSs-IASs) ضغوطاً كبيرة على عملية تدقيق الحسابات من جوانب مختلفة عند الزام الوحدات الاقتصادية بتبنيها.	12

المحور الثاني : عملية تدقيق الحسابات

ت	العبارة	أُتفق بشدة	أُتفق	محايد	لا أُتفق	لا أُتفق بشدة
البعد الاول : ضغوط تعقيد مهمة التدقيق						
1	يسهم الزام الوحدات الاقتصادية في الإقليم بتبني معايير (IFRSs-IASs) في تعقيد مهمة التدقيق امام مراقبي الحسابات.					
2	يجعل الزام الوحدات الاقتصادية بتبني معايير (IFRSs-IASs) مهمة التدقيق صعبة وغير مفهومة بالنسبة لقدرات مراقبي الحسابات في الإقليم.					
3	يؤدي الزام الوحدات الاقتصادية في الإقليم إلى تبني معايير (IFRSs-IASs) إلى زيادة جهود وأعباء العمل لدى مراقبي الحسابات خلال عملية التدقيق.					
4	يتطلب الزام الوحدات الاقتصادية بتبني معايير (IFRSs-IASs) من مراقبي الحسابات في الإقليم اجراء تقديرات اكثر تعقيداً واستخدام قدر اكبر من الحكم المهني.					
5	تتطلب مهام التدقيق في ظل تبني معايير (IFRSs-IASs) من مراقبي الحسابات في الإقليم مستويات مرتفعة من المعرفة والخبرة والقدرة على أدائها.					
6	تؤثر مهام التدقيق في ظل تبني معايير (IFRSs-IASs) على أداء واحكام وجودة قرارات مراقبي الحسابات في الإقليم.					
7	يؤدي الزام الوحدات الاقتصادية في الإقليم إلى تبني معايير (IFRSs-IASs) إلى زيادة مخاطر التدقيق ومخاطر التحريفات الجوهرية في القوائم المالية.					
8	تتطلب مهام التدقيق في ظل تبني معايير (IFRSs-IASs) من مراقبي الحسابات في الإقليم بذل درجة اعلى للعناية المهنية لمواجهة التعقيدات في تلك المعايير.					
البعد الثاني : ضغوط اتساع نطاق عملية التدقيق						
1	يؤدي الزام الوحدات الاقتصادية في الإقليم إلى تبني معايير (IFRSs-IASs) إلى اتساع نطاق عملية التدقيق امام مراقبي الحسابات.					

				تؤثر كثرة متطلبات القياس والافصاح والقواعد الجديدة لمعايير (IFRSs-IASs) في جميع مراحل التدقيق ابتداءً من التخطيط وانتهاءً بإعداد تقرير التدقيق.	2
				يتطلب تبني معايير (IFRSs-IASs) من مراقبي الحسابات في الإقليم تطبيق إجراءات تدقيق إضافية للتحقق من التزام الوحدة الاقتصادية بتلك المعايير.	3
				يتطلب تطبيق معايير (IFRSs-IASs) من مراقبي الحسابات في الإقليم جمع عدد أكبر من ادلة الإثبات لتجنب مخاطر التقاضي والمسؤوليات القانونية.	4
				يؤدي تبني معايير (IFRSs-IASs) في الإقليم الى التوسع في تطبيق إجراءات تدقيق التقديرات المحاسبية ولا سيما تقديرات القيمة العادلة.	5
				يحتاج مراقبي الحسابات في الإقليم الى خبرة كبيرة في معايير (IFRSs-IASs) لوضع برنامج تدقيق فاعل وإجراءات تدقيق مناسبة وفقاً لتلك المعايير.	6
				يؤدي عدم تبني المعايير الدولية للتدقيق (ISA) في الإقليم الى قصور إجراءات التدقيق المطبقة من قبل مراقبي الحسابات في ظل معايير (IFRSs-IASs).	7
				يفرض تطبيق معايير (IFRSs-IASs) ضغوط على مراقبي الحسابات في الإقليم بسبب عدم التزامهم الفعلي ببرامج وخطط تدقيق مناسبة عند التدقيق.	8
البعد الثالث : ضغوط وقت عملية التدقيق					
				يؤدي الزام الوحدات الاقتصادية في الإقليم إلى تبني معايير (IFRSs-IASs) الى تعرض مراقبي الحسابات لضغوط وقت عملية التدقيق.	1
				يزيد الزام الوحدات الاقتصادية في الإقليم بتبني معايير (IFRSs-IASs) من تأخيرات الإدارة في تقديم القوائم المالية الى مراقبي الحسابات وزيادة ضغوط وقت التدقيق لديهم.	2
				يحتاج مراقب الحسابات الى فترة أطول لفحص القوائم المالية للزبون عند الزام الوحدات الاقتصادية في الإقليم بتبني معايير (IFRSs-IASs).	3
				يؤدي الزام الوحدات الاقتصادية في الإقليم إلى تبني معايير (IFRSs-IASs) الى تأخير اصدار تقرير التدقيق من قبل مراقبي الحسابات.	4
				تريد معايير (IFRSs-IASs) من ضغوط الوقت لدى مراقبي الحسابات في الإقليم في ظل المواعيد النهائية لتقديم التقارير المالية المدققة المحددة من قبل الجهات التنظيمية.	5
				تريد معايير (IFRSs-IASs) من ضغوط الوقت لدى مراقبي الحسابات في الإقليم في ظل تعرض الوحدات الاقتصادية للغرامات المالية والعقوبات عند تأخير تقديم تقاريرها المالية المدققة.	6

					7	تزيد معايير (IFRSs-IASs) من ضغوط الوقت لدى مراقبي الحسابات في الاقليم في ظل انتهاء السنة المالية لجميع الوحدات الاقتصادية في 12/31 وضغوط موسم التدقيق.
					8	تؤدي ضغوط وقت عملية التدقيق في ظل معايير (IFRSs-IASs) الى انخفاض مستوى أداء ودقة احكام مراقبي الحسابات في الإقليم.
البعد الرابع : ضغوط اتعاب التدقيق						
					1	يفرض الزام الوحدات الاقتصادية في الإقليم بتبني معايير (IFRSs-IASs) ضغوط اتعاب التدقيق لدى مراقبي الحسابات.
					2	يؤدي الزام الوحدات الاقتصادية في الإقليم بتبني معايير (IFRSs-IASs) الى زيادة التكاليف داخل مكاتب التدقيق وبالتالي زيادة اتعاب التدقيق.
					3	يطالب مراقبو الحسابات بمستوى مرتفع من اتعاب التدقيق في ظل تطبيق معايير (IFRSs-IASs) بسبب مواجهتهم مستوى اكبر من المخاطر.
					4	يستجيب مراقب الحسابات لطلبات الزبون بإصدار تقرير نظيف عندما يحصل على اتعاب تدقيق عالية منه في ظل معايير (IFRSs-IASs).
					5	ييدي مراقب الحسابات المرونة تجاه الالتزام بمعايير (IFRSs-IASs) كلما ارتفعت اتعاب التدقيق التي يتقاضاها من الزبون.
					6	يرفض الزبائن دفع اتعاب اعلى لمراقبي الحسابات في الإقليم مقابل العمل والجهد الإضافي في ظل تطبيق معايير (IFRSs-IASs).
					7	يؤدي الأسلوب الحالي (النقاط لكل نشاط واجورها) في تحديد اتعاب مراقبي الحسابات في الإقليم الى عدم تناسب الاتعاب مع صعوبة وتعقيد مهمة التدقيق في ظل معايير (IFRSs-IASs).
					8	يؤثر الزام الوحدات الاقتصادية في الإقليم بتبني معايير (IFRSs-IASs) في ظل الأسلوب الحالي في تحديد الاتعاب على جودة الأداء المهني لمراقبي الحسابات.

الخور الثالث : ممارسات التدقيق غير المنتظم

ت	العبارة	أفق بشدة	أفق	محايد	لا أتفق	لا أتفق بشدة
1	ينخرط مراقب الحسابات في الإقليم بممارسات التدقيق غير المنتظم عندما يتعرض للضغوط التي تفرضها معايير (IFRSs-IASs) خلال تنفيذ مهام التدقيق.					
2	يؤدي تعرض مراقب الحسابات لضغوط معايير (IFRSs-IASs) الى عدم قيامه بمتابعة البنود المشكوك فيها والمشبوهة او غير المعتادة عند اكتشافها.					

				يميل مراقب الحسابات الى قبول ادلة وتفسيرات ضعيفة من إدارة الزبون دون التحقق منها عندما يواجه ضغوط معايير (IFRSs- IASs) في اثناء عملية التدقيق.	3
				مواجهة مراقب الحسابات لضغوط معايير (IFRSs-IASs) تجعله لا يبحث عن المعالجة المحاسبية الصحيحة لمسألة فنية معينة في المعايير المحاسبية ذات العلاقة.	4
				تعرض مراقب الحسابات لضغوط معايير (IFRSs-IASs) تجعله لا يقوم بتنفيذ إجراءات التدقيق على كافة العناصر المختارة ضمن عملية التدقيق.	5
				يقوم مراقب الحسابات بالإبقاء الخاطئ لخطوة التدقيق المطلوبة دون اكمال العمل فيها عندما يتعرض لضغوط معايير (IFRSs-IASs) في اثناء عملية التدقيق.	6
				يعتمد مراقب الحسابات بقدر اكبر من اللازم على عمل الزبون واعمال المدقق الداخلي عندما يتعرض لضغوط معايير (IFRSs- IASs) خلال عملية التدقيق.	7
				يقوم مراقب الحسابات بمراجعة سطحية لوثائق الزبون دون التحقق من تفاصيلها عندما يتعرض لضغوط معايير (IFRSs-IASs) اثناء عملية التدقيق.	8
				مواجهة مراقب الحسابات لضغوط معايير (IFRSs-IASs) تجعله يستبعد البنود المختارة التي تحتوي على تعقيدات واستبدالها بأخرى اكثر بساطة.	9
				تعرض مراقب الحسابات لضغوط معايير (IFRSs-IASs) تجعله لا يستكمل كافة إجراءات التدقيق لاكتشاف الاحتيال المالي في القوائم المالية للزبون.	10
				يفحص مراقب الحسابات عدداً اقل من المستندات ويخفّض حجم العينة عندما يتعرض لضغوط معايير (IFRSs-IASs) في اثناء عملية التدقيق.	11
				يقلل مراقب الحسابات حجم الوثائق الى ما دون المستوى المقبول ويتجنب توثيق الاختبارات عندما يتعرض لضغوط معايير (IFRSs- IASs) في اثناء عملية التدقيق.	12

شكراً لحسن تعاونكم

پوخته :

نامانجی ئەم توێژینه‌وه‌یه بریتییە لە دەستینشانکردنی ڕۆلی گرتە‌خۆی زۆرە‌مەلی ستانداردە‌کانی گە‌یاندنی دارایی نیۆدە‌ولتە‌تی لە‌سەر پڕۆسە‌ی وردبینی و‌رە‌نگدانە‌وه‌ی لە‌سەر پراکتیزە‌کانی وردبینی نارێک، لە‌رێگای پە‌سه‌ند کردنی پراکتیزە‌کانی وردبینی نارێک لە‌لایەن ئە‌و وردبێنکارانە‌ی کە لە‌ هەرێمی کوردستانی عێراق کار دە‌کەن لە‌ ئە‌نجامی ئە‌و فشارانە‌ی کە ڕووبەر‌وویان دە‌بێتە‌وه‌ لە‌ کاتی مامە‌ڵە‌کردن و‌جێبە‌جێکردنی ئە‌م ستانداردانە‌، بە‌هۆی نە‌زانینی تە‌واویان لە‌سە‌ریان، ئە‌مە‌ جگە‌ لە‌و فشارانە‌ی کە دە‌سە‌پنە‌ سەر پڕۆسە‌ی وردبینی بە‌شێ‌وه‌ی گشتی لە‌ ڕووی ئالۆزکردنی ئە‌رکی وردبینی، و‌ فراوانکردنی مە‌ودای پڕۆسە‌ی وردبینی، و‌ فشارە‌کانی کاتی پڕۆسە‌ی وردبینی، و‌ کۆرێ وردبینی کە ڕە‌نگە‌ بێتە‌ هۆی ئە‌وه‌ی کە وردبێنکاران بە‌شداری بکەن لە‌ پراکتیزە‌کانی وردبینی نارێک.

توێژینه‌وه‌کە بە‌ چوارچێ‌وه‌یه‌کی مە‌یدانی ڕووماڵ کرا، کە تێیدا ڕا و‌بو‌چوونی ئە‌ کادیمیە‌ پە‌سپۆرە‌کان و‌ وردبێنکاران لە‌ هەرێمی کوردستانی عێراق و‌ەرگیرا لە‌سەر بابە‌تی توێژینه‌وه‌کە، لە‌رێگای و‌ەرگرتنی نمونە‌یه‌ک لە‌ ئە‌ کادیمیە‌ پە‌سپۆرە‌کان (مامۆستایانی زانکۆ) و‌ وردبێنکاران کە ژمارە‌یان (168) کەس بوون، و‌ فۆرمی ڕاپرسی بە‌سە‌ریان دا بە‌ش کرا، پاشان داتا‌کان بە‌ بە‌کارهێنانی بە‌رنامە‌ی پاکێجی ناماری بو‌ زانسته‌ کۆمە‌لایە‌تییه‌کان (SPSS) شیکرا‌نه‌وه‌.

توێژینه‌وه‌کە گە‌یشتە‌ کۆمە‌لێک ئە‌نجام، گ‌رنگ‌ترینیان ئە‌وه‌یه‌ کە ستانداردە‌کانی (IFRSs-IASs) بە‌ سروشتیکی ئالۆز تاییه‌تمە‌ندن و‌ پێ‌ویستیان بە‌ بوونی توانای بە‌رز هە‌یه‌ بو‌ لێ‌کدانە‌وه‌ و‌ جێبە‌جێ کردنیان. هەر‌وه‌ها، پابە‌ند کردنی یە‌کە‌ ئابوورییه‌کان لە‌ هەرێمی کوردستان بە‌ بە‌کارهێنانیان فشار دە‌خاتە‌ سەر پڕۆسە‌ی وردبینی، و‌ وا لە‌ وردبێنکاران دە‌کات کە بە‌شداری پراکتیزە‌کانی وردبینی نارێک بکەن. ئە‌مە‌ش کاریگە‌رییه‌کی نە‌رێنی دە‌بێت لە‌سەر کوالیتی ئە‌دای پێ‌شە‌یی، و‌ کوالیتی پڕۆسە‌ی وردبینی، و‌ ناوبانگی پێ‌شە‌ی وردبینی لە‌ هەرێم.

توێژینه‌وه‌کە پێ‌شنیاری لێ‌کۆلێ‌نه‌وه‌ و‌ شیکردنه‌وه‌ی ئە‌زمونی و‌ لاتانی پێ‌شکە‌وتوو دە‌کات کە هە‌نگاوی ج‌ددییان ناوه‌ و‌ سەرکە‌وتوو بوون لە‌ جێبە‌جێکردنی ستانداردە‌کانی (IFRSs-IASs) بە‌شێ‌وه‌یه‌کی دروست، ئە‌مە‌ جگە‌ لە‌

هه‌لسانی رینکخراوه پیشه‌بیه‌کانی هه‌ریم به دووباره ناماده‌کردنی ژینگه‌ی ژمیریاری و وردبینی بو‌ئه‌وه‌ی بگونجیت له‌گه‌ل به‌کاره‌یتانی بنه‌مای بنه‌ماکان له‌ دارشتنی ستاندارده‌کان، چ له‌ رووی کولتوری ژمیریاری، فیربونی ژمیریاری، ئاراسته‌کردنی وردبینکاران، ژینگه‌ی چاودی‌ری، جیه‌جیکردنی حو‌کمی پیشه‌یی، وه‌و‌کاره‌کانی تر که جیه‌جیکردنی ئەم جو‌زه ستانداردانه به‌رپۆه‌ده‌بن. هه‌روه‌ها به‌رزکردنه‌وه‌ی ناوبانگی پیشه‌ی وردبینی له‌ هه‌ریم له‌رپڤگای سه‌پاندنی سزا و پێژاردن به‌سه‌ر ئەو وردبینکارانه‌ی که ره‌فتاره‌ نا‌کارامه‌یی و پراکتیزه‌کانی وردبینی نارپک جیه‌جیه‌کده‌کن، و پابه‌ند نابن به‌ ره‌وشتی پیشه‌یی، وله‌ ره‌فتار وئه‌دای پیشه‌یی دروست لاده‌ده‌ن له‌ کاتی ئەنجامدانی ئەرکی وردبینی.

Abstract :

The study aims to determine the role of mandatory adoption of (IFRSs-IASs) standards in auditing process and its reflection in irregular auditing practices, Through the External Auditors working in Iraqi Kurdistan Region adopting irregular auditing practices as a result of the pressures they are exposed to when dealing with and applying these standards, due to their insufficient knowledge of them, in addition to the pressures that they may impose on the auditing process in general in terms of the audit task complexity, widening the scope of audit process, Audit time pressures, and audit fees that may lead External Auditors to engage in irregular auditing practices.

The study was covered through the field framework of the study, as the opinions of specialized academics and auditors in Iraqi Kurdistan Region were surveyed on the subject of the study, a group of specialized academic (University Lecturers) and External Auditors were selected as a sample for the study, whose number reached (168) individuals. The questionnaires were distributed to them, and then the results were analyzed using the Statistical Package for Social Sciences (SPSS) program.

The study reached a set of conclusions, the most important of which is that the (IFRSs-IASs) standards are distinguished by their complex nature that requires the existence of high capabilities for their interpretation and application, and obliging economic units in the region to adopt them creates pressures on the auditing process, and makes External Auditors to engage in irregular auditing practices, which negatively affects the quality of professional performance, the quality of the audit process, and the reputation of the auditing profession in the region.

The study suggested studying and analyzing the experiences of developed countries that have taken serious steps and succeeded in transitioning to applying (IFRSs-IASs) standards properly. In addition, the professional organizations in the region must recreate the accounting and auditing environment to comply with the use of the principles-based in the formulation of standards, both in terms of accounting culture, accounting education, directing auditors, the control environment, the practice of professional judgment and other factors governing the application of this type of standards. As well as enhancing the reputation of the auditing profession in the region by imposing penalties and fines on External Auditors who are proven to be practicing dysfunctional behaviors and irregular practices, and do not adhere to professional ethics, and deviate from proper professional behavior and performance when performing audit tasks.



زانكۆی پۆلیتیه كنیکی ههولێر
كۆلیژی ته كنیکی كارگێری
بهشی ته كنیکی ژمیاری

رۆلی گرتنه خۆی زۆره ملی ستاندارده كانی گه یاندنی دارایی نیۆدهوله تی له سه ر پرۆسه ی وردبینی ورهنگدانه وه ی له سه ر پراکتیزه كانی وردبینی نارێك

خوێندنه وه یه کی شیکه ره وه بوۆ بوچوونی نمونه یه ك له ئه كادیمییه پسپۆزه كان و وردبینکاران له
ههریمی کوردستانی عێراق

تێژیكه

پیشکەشی ئه نجومه نی کۆلیژی ته كنیکی كارگێری کراوه له زانکۆی پۆلیتیه كنیکی ههولێر
وه کو به شیک له پێداویستیه كانی به ده ست هینانی پله ی دکتۆرای فله سه فه له ژمیاری

له لایه ن

سلوان نعمت حنا

به کالۆریۆس – زانکۆی پۆلیتیه كنیکی ههولێر – 2010

ماسته ر – زانکۆی دهوێك – 2015

به سه ره رشتیاری

پ. د. سیروان کریم عیسی

ئه یلول 2023

Erbil Polytechnic University
Technical Administrative College
Accounting Techniques Department



The Role of Mandatory Adoption of International Financial Reporting Standards in Auditing Process and its Reflection in Irregular Auditing Practices

An Analytical Study of the Opinions of a sample of Specialized Academics and Auditors in Iraqi Kurdistan Region

A Dissertation

Submitted to the Council of Technical Administrative College at Erbil Polytechnic University

In Partial Fulfillment of the Requirements for the Degree of Doctor of Philosophy in Accounting

By

Salwan Neamat Hanna

B.Sc. - Erbil Polytechnic University – 2010

M.Sc. – University of Duhok – 2015

Supervised By

Prof. Dr. Serwan Kareem Essa

September 2023