

تأثير التبني الالزامي لمعايير (IFRS/IAS) في تعقيد مهمة التدقيق وانعكاساتها في ممارسات التدقيق غير المنتظم / دراسة تحليلية لآراء عينة من المحاسبين الأكاديميين والمهنيين في إقليم كردستان العراق

م.م. سلوان نعمت حنا¹ أ.د. سيروان كريم عيسى²

¹ قسم تقنيات المحاسبة، الكلية التقنية الإدارية أربيل، جامعة أربيل التقنية، أربيل، العراق
² قسم المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة صلاح الدين، أربيل، العراق

المستخلص

يهدف البحث الى تحديد تأثير التبني الالزامي لمعايير الابلاغ المالي الدولية (IFRS/IAS) في تعقيد مهمة التدقيق امام مراقبي الحسابات العاملين في إقليم كردستان العراق، وانعكاس ذلك في تبني ممارسات التدقيق غير المنتظم من قبلهم، بسبب الطبيعة المعقدة لتلك المعايير، ونقص الخبرة والمهارات اللازمة بمتطلبات تطبيقها، من خلال مشكلة البحث والتي تشير الى ان الزام الوحدات الاقتصادية في الاقليم بتبني معايير (IFRS/IAS) في ظل عدم وجود متطلبات تطبيقها ينتج عنه ضغوط كبيرة على مهنة تدقيق الحسابات، ويؤدي الى تعقيد مهمة التدقيق، التي قد تؤدي بمراقبي الحسابات الى الانخراط في ممارسات التدقيق غير المنتظم. ومن اجل الوصول الى هذا الهدف تم استقصاء آراء عينة من المحاسبين الأكاديميين (الاساتذة الجامعيين)، والمهنيين (مراقبي الحسابات) في اقليم كردستان العراق حول موضوع البحث والذين بلغ عددهم (168) فرداً، وتم توزيع استمارات الاستبانة عليهم، ومن ثم تم تحليل النتائج باستخدام برنامج الحزمة الاحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS). وتوصل البحث الى مجموعة من الاستنتاجات أهمها، ان معايير (IFRS/IAS) تتميز بطبيعة معقدة وتتطلب وجود إمكانيات وقدرات عالية لتفسيرها وتطبيقها، كما وان الزام الوحدات الاقتصادية في الإقليم بتبنيها يخلق ضغوطاً على مراقبي الحسابات من ناحية تعقيد مهمة التدقيق امامهم، ويجعلهم ان ينخرطوا بممارسات التدقيق غير المنتظم. وعليه اقترح البحث بقيام الجمعية العلمية للمحاسبين القانونيين و نقابة المحاسبين والمدققين في الاقليم بتكثيف عقد الندوات العلمية، وورش العمل، والدورات التدريبية والتعليمية حول تلك المعايير، فضلاً عن تعزيز سمعة مهنة تدقيق الحسابات في الاقليم من خلال فرض عقوبات وغرامات على مراقبي الحسابات الذين يثبت بانهم يمارسون سلوكيات مختلفة وممارسات غير منتظمة.

مفاتيح الكلمات: معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS/IAS)، تعقيد مهمة التدقيق، التدقيق غير المنتظم.

1. المقدمة

جهود كبيرة تبذل من قبل المعنيين بمهنة المحاسبة لتغيير او تطوير او تعديل النظام المحاسبي الموحد والتوجه نحو تطبيق معايير (IFRS/IAS) خاصة بعدما قرر مجلس معايير المحاسبة والرقابية العراقي التابع لديوان الرقابة المالية الاتحادي بان سريان تطبيق تلك المعايير في العراق سيكون على الحسابات الختامية للسنة المالية المنتهية في (2021). واجهت العديد من الدول مشاكل ومعوقات عند تطبيق معايير (IFRS/IAS) خاصة

مع تسارع انتشار العولمة وتطور التكنولوجيا وظهور الوحدات الاقتصادية متعددة الجنسيات وهيمتها على القطاع الاقتصادي العالمي، اتجهت العديد من الدول الى تحقيق التوافق المحاسبي بين معاييرها وانظمتها المحاسبية المحلية مع معايير (IFRS/IAS) بدرجات متفاوتة، او التبني والتطبيق الكامل لتلك المعايير. وعلى الصعيد المحلي فهناك

وقدرات عالية لتفسيرها، فضلاً عن توفر الكفاءات والخبرات والتأهيل المهني الملائم عند التعامل معها. لذا في ضوء ما تقدم يمكن صياغة مشكلة البحث من خلال التساؤلات الآتية :

1- ما هي طبيعة معايير (IFRS/IAS) ؟ وهل هي معقدة ام سهلة التطبيق ؟ وهل من الممكن تطبيقها في بيئة إقليم كردستان العراق ؟ وما هي معوقات وصعوبات الالتزام بتبنيها ؟

2- كيف سيؤثر الزام الوحدات الاقتصادية بتبني معايير (IFRS/IAS) في تعقيد مهمة التدقيق امام مراقبي الحسابات في الإقليم ؟

3- هل ان الضغوط التي تفرضها معايير (IFRS/IAS) على مراقبي الحسابات العاملين في إقليم كردستان العراق فيما يتعلق بتعقيد مهمة التدقيق تؤدي بهم الى الانخراط في السلوكيات الختلة وممارسات التدقيق غير المنتظم ؟

2-1-2 أهمية البحث

تتبع أهمية البحث من أهمية المجال البحثي اذ تعد معايير (IFRS/IAS) مهمة لختلف الاطراف ذات الصلة بمهنة المحاسبة والتدقيق، خاصة بعدما أصبحت الزامية التطبيق في البيئة المحلية، مما يستوجب دراستها والقاء الضوء عليها لغرض التعرف على طبيعة تلك المعايير. لذا تكمن أهمية البحث الحالي كونه يركز على اظهار الجوانب السلبية والعواقب الناتجة عن تطبيق معايير (IFRS/IAS) 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 تتبع أهمية البحث من أهمية بيان التحديات التي تواجه مراقبي الحسابات في الإقليم عند التعامل مع معايير (IFRS/IAS)، كونها معايير حديثة بالنسبة لهم وليس لديهم الامام الكافي بها. ولان مراقبي الحسابات في الإقليم يعانون من ضعف ومحدودية الإمكانيات والقدرات، وعدم رضا المجتمع المالي عن أداء عملهم، وبالتالي انخفاض درجة الثقة في تقاريرهم، ومن اجل تجنب الوقوع في الازمات المالية في المستقبل، يأتي هذا البحث لإعطاء تحذير مسبق وليبان الآثار الناتجة عن تبني وتطبيق تلك المعايير في البيئة المحلية.

2-1-3 اهداف البحث

استناداً الى مشكلة البحث والتساؤلات البحثية يسعى البحث الى تحقيق الأهداف الآتية:

1- دراسة معايير (IFRS/IAS) ، والتعرف على جوانب التعقيدات المصاحبة لها، ومدى امكانية تطبيقها في بيئة إقليم كردستان العراق بشكل سليم، الى جانب معوقات وصعوبات الزام الوحدات الاقتصادية بتبنيها .

2- التعرف على تأثير التغيرات في الأنظمة المحاسبية على عمل مراقبي الحسابات وعلى مهام التدقيق، باعتبار ان أي تغيير يطرأ على المحاسبة، يتبعه تغيير في مهنة تدقيق الحسابات، ويؤثر على مهام وعمل مراقبي الحسابات وعلى الخدمات التي يقدمونها.

الدول النامية منها، ويعود سبب ذلك الى ان هذه المعايير تم وضعها حسب خصائص وميزات بيئات الدول المتقدمة، كما وتتسم بعضها بالتعقيد الشديد مما يصعب فهمها والتعامل معها، وايضاً تتطلب العديد منها طرق قياس صعبة التطبيق والافصاحات الكثيرة والمطولة المصاحبة لها، مما تفرض ضغوط كبيرة على تعقيد مهمة التدقيق عند التعامل معها.

ان ضغوط تعقيد مهمة التدقيق هذه لها دور مهم في اتجاه مراقبي الحسابات لتبني ممارسات التدقيق غير المنتظم (Irregular Auditing) والتي هي عبارة عن مجموعة من ممارسات غير مرغوبة تمثل خلل وظيفي 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 على جودة التقارير المالية

ونظراً لأن بيئة إقليم كردستان العراق والوحدات الاقتصادية العاملة فيها ملزمة ايضاً بتطبيق معايير (IFRS/IAS)، لذا اقتضت الحاجة الى دراسة تلك المعايير والتعرف على تعقيداتها وصعوبات تطبيقها، من اجل تجنب آثارها السلبية على نتائج التطبيقات المحاسبية المحلية وعلى مهنة تدقيق الحسابات في الإقليم.

2- منهجية البحث ودراسات سابقة

2-1-1 منهجية البحث

2-1-1-1 مشكلة البحث

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

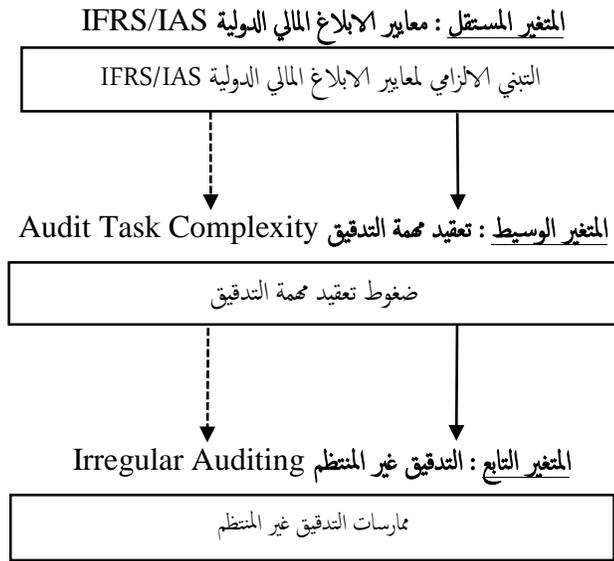
ان بيئة إقليم كردستان العراق والوحدات الاقتصادية العاملة فيها ملزمة ايضاً بتطبيق تلك المعايير التي بالرغم من ان الالتزام بها وتطبيقها يؤدي الى زيادة جودة التقارير المالية، الا انها تتسم بطبيعتها المعقدة بسبب تعقيد اساليب القياس والافصاحات المطولة التي تساهم في تعقيد التقارير المالية، فضلاً عن احتوائها على العديد من البدائل والاستخدام الكبير للحكم المهني، الى جانب التعديلات المستمرة التي تجرى عليها، والتي قد تخلق ضغوط كبيرة عند الالتزام بتبنيها خاصةً في الدول التي تفتقر الى متطلبات تنفيذها لاسيما الدول النامية، لأنها تحتاج الى بيئة مهيئة تماماً لتطبيقها، كما وتتطلب وجود إمكانيات

$$49 = 86 \times (295 \div 168) \text{ من المحاسبين المهنيين}$$

$$168 = \text{حجم العينة من المحاسبين الأكاديميين والمهنيين}$$

6-1-2-1 نموذج البحث

لغرض تحقيق اهداف البحث، اعتمد البحث على ثلاثة متغيرات رئيسية وهي كالآتي :



شكل (1)
(نموذج البحث)

المصدر: من اعداد الباحثان

7-1-2 حدود البحث

تتمثل حدود البحث بالآتي:

1- الحدود المكانية للبحث: يتحدد البحث مكانياً في جانبه العملي بيئة إقليم كردستان العراق، بما تشمله من المؤسسات التعليمية الأكاديمية المحاسبية والأساتذة الجامعيين العاملين فيها، فضلاً عن مكاتب التدقيق والمحاسبين القانونيين ومراقبي الحسابات المرخص لهم بالعمل فيها والمسجلين في نقابة المحاسبين والمدققين في الإقليم.

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

8-1-2 أداة البحث

قام الباحثان بجمع البيانات اللازمة من خلال تصميم وتطوير استمارة استبانة، إذ تم تصميمها بالاعتماد على مقياس (لكرت) الحماشي، وقد تكونت استمارة الاستبانة من قسمين رئيسيين وهم:

3- إلقاء الضوء على مفهوم التدقيق غير المنتظم (Irregular Auditing)، باعتباره مفهوم حديث لم يتم تناوله كثيراً في الدراسات العراقية والعربية، والتعرف على اهم ممارسات التدقيق غير المنتظم التي من الممكن ان يتبعها مراقبي الحسابات العاملين في إقليم كردستان العراق في ظل الزام الوحدات الاقتصادية في الاقليم بتبني معايير (IFRS/IAS).

4-1-2 فرضيات البحث

يستند البحث في ضوء تساؤلاته البحثية واهدافه إلى الفرضيات الآتية:

H0: "لا توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين التبني الإلزامي لمعايير (IFRS/IAS) وضغوط تعقيد مهمة التدقيق".

H0: "لا توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين ضغوط تعقيد مهمة التدقيق وممارسات التدقيق غير المنتظم".

H0: "لا يوجد تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية بين التبني الإلزامي لمعايير (IFRS/IAS) وضغوط تعقيد مهمة التدقيق".

H0: "لا يوجد تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية بين ضغوط تعقيد مهمة التدقيق وممارسات التدقيق غير المنتظم".

5-1-2 مجتمع البحث والعينة

يتكون مجتمع البحث من المحاسبين الأكاديميين (الأساتذة الجامعيين من حملة شهادات الماجستير والدكتوراه فقط) العاملين في جامعات إقليم كردستان العراق والذين يبلغ عددهم (209) فرداً لغاية تاريخ (2022/8/1) بموجب الكتاب الرسمي الذي حصل عليه الباحثان من وزارة التعليم العالي والبحث العلمي - دائرة الدراسات والتخطيط والمتابعة - مديرية الإحصاء والمتابعة - قسم الإحصاء، وكذلك المحاسبين المهنيين (مراقبي الحسابات من حملة شهادة المحاسبة القانونية) العاملين في الإقليم والذين يبلغ عددهم (86) فرداً لغاية تاريخ (2022/8/1) بموجب الكتاب الرسمي الذي حصل عليه الباحثان من الجمعية العلمية للمحاسبين القانونيين في نقابة المحاسبين والمدققين / أربيل. وبذلك فان المجتمع الكلي للبحث يتكون من (295) فرداً.

أما فيما يخص عينة البحث فقد استخدم الباحثان المعاينة الطبقية العشوائية لاختيار العينة، إذ قسم الباحثان مجتمع البحث إلى طبقتين (فتتين)، طبقة المحاسبين الأكاديميين، وطبقة المحاسبين المهنيين، ومن ثم قام الباحثان باختيار عينة من مجتمع البحث الأصلي والبالغ (295) فرداً، إذ بلغت العينة المختارة (168) فرداً وهي عينة ملاءمة للدراسة عند مستوى الثقة (0.95)، ومن ثم قام الباحثان باختيار عينة عشوائية من كل طبقة بموجب المعادلة الآتية:

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

$$119 = 209 \times (295 \div 168) \text{ من المحاسبين الأكاديميين}$$

وجود تعاون مستمر بين البنك المركزي والجهات المعنية بمهنة المحاسبة والتدقيق لإصدار التعليمات والقرارات، فضلاً عن عدم وجود تطبيق تجريبي لتلك المعايير قبل صدور قرار التحول إليها، كما وهناك قلة المعرفة وعدم توفر التأهيل العلمي والخبرة العملية، وعدم وجود دورات تدريبية عن معايير الإبلاغ المالي الدولية لمعدي القوائم المالية في المصارف ومراقبي الحسابات.

واقترحت الدراسة بعض الوسائل لتجنب معوقات التحول منها أهمية إجراء تطبيق تجريبي لمعايير الإبلاغ المالي الدولية المتعلقة بالمصارف قبل اعتمادها بشكل كامل، والاستفادة من تجربة بعض الدول التي سبق وان قامت بتطبيقها، فضلاً عن قيام نقابة المحاسبين والمدققين وجمعية المحاسبين القانونيين بإقامة دورات تدريبية وعقد ورش العمل والمؤتمرات العلمية لمعدي القوائم المالية ومراقبي الحسابات حول معايير الإبلاغ المالي الدولية.

2-1-2-2 دراسة (مرهون، 2012) الموسومة "العلاقة بين مشاكل مهنة مراقبة الحسابات وتطور هذه المهنة في العراق"

هدفت الدراسة والتي هي (منشورة) الى التعرف على اهم وأكثر المشاكل شيوعاً التي تواجه مراقبي الحسابات العاملين في العراق، ومن ثم تحليل العلاقة بين هذه المشاكل وتطور مهنة تدقيق الحسابات من جهة أخرى، وذلك بغرض اتخاذ الإجراءات اللازمة لمواجهتها. ولتحقيق هدف الدراسة اعتمد الباحث على عينة طبقية متكونة من (40) مراقب حسابات، اذ تم الاعتماد عليهم واختيارهم بشكل عشوائي من اصل (159) مراقب حسابات مجاز للعمل بموجب نشرة مراقبي الحسابات الصادرة عن مجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات، وبعد توزيع الاستبانات عليهم وتحليل البيانات، تم التوصل الى مجموعة من النتائج.

ومن اهم النتائج التي توصلت اليها الدراسة وجود علاقة معنوية بين مشاكل مهنة تدقيق الحسابات وتطور هذه المهنة، اذ جاءت المشاكل المرتبطة بعدم التأهيل الكافي لمراقبي الحسابات في مقدمة تلك المشاكل. كما وتوصلت الدراسة ايضاً الى ضعف التشريعات التي تنظم عمل مراقبي الحسابات من ناحية الاشراف عليهم وتعيينهم وعزلهم والحفاظة على استقلاليتهم. وايضاً عدم التزام مراقبي الحسابات بالقواعد والمعايير المحاسبية والرقابية عند تدقيق ومصادقة القوائم المالية، وعدم بذلهم العناية المهنية اللازمة، وعدم التزامهم بقواعد السلوك وآداب المهنة، وعدم امتلاكهم الخبرة الكافية خاصة الجدد منهم نتيجة عدم حصولهم على التدريب الكافي، بالإضافة الى سهولة منحهم الاجازات الخاصة بمزاولة المهنة دون خضوعهم الى الاختبارات الأساسية في الجانب العملي للمهنة.

وفيا يخص اهم مقترحات الدراسة فكانت تأسيس معهد تدريب مرتبط مباشرةً بجمعية المحاسبين القانونيين يتم بفتح دورات تدريبية لمراقبي الحسابات، وجعل التدريب المستمر كشرط رئيس لتجديد إجازة ممارسة المهنة لمراقبي الحسابات، وإعادة النظر بالشروط الخاصة بالتأهيل العلمي والعملية والسلوكي لطالبي إجازة ممارسة مهنة مراقبة الحسابات.

2-2-2-2 دراسات عربية :

2-2-2-2 دراسة (رمضان، 2015) الموسومة "أثر ممارسات المراجعة غير المنتظمة في

القسم الأول : خصص للتعرف على خصائص عينة البحث والذي تضمن (3) أسئلة تتعلق بـ(الوظيفة، التحصيل الدراسي، عدد سنوات الخبرة).

القسم الثاني : واشتمل على عدد من الأسئلة غطت فرضيات البحث، إذ تضمن (32) سؤالاً يغطي المتغيرات الثلاثة للبحث.

9-1-2 صدق وثبات أداة البحث

للتأكد من مدى صلاحية استمارة الاستبانة كأداة لجمع البيانات اللازمة للبحث الحالي، تم اختبارها وذلك بعرضها على عدد من الأساتذة الجامعيين من مختلف جامعات العراق، وتم الأخذ بمقترحاتهم وتوصياتهم القيمة وإجراء التعديلات اللازمة على فقراتها. والملحق رقم (1) يبين أساءة محكي استمارة الاستبانة.

وتم اختبار الاتساق الداخلي لمعرفة مدى الاعتمادية على أداة جمع البيانات (استمارة الاستبانة) باستخدام معامل (ألفا كرونباخ) (Cronbach's Alpha) لقياس مدى ثبات أداة القياس، وقد بلغت درجة اعتمادية استمارة الاستبانة وفقاً لمعيار ألفا كرونباخ (85.7%)، وهي نسبة جيدة يمكن الاعتماد عليها في مثل هذه الدراسات.

10-1-2 الأساليب الإحصائية المستخدمة في البحث

1- اختبار ألفا كرونباخ. 2- التكرارات والنسب المئوية. 3- الوسط الحسابي والانحراف المعياري. 4- معامل الارتباط الخطي البسيط بيرسون (Simple Linear Correlation). 5- معامل الانحدار الخطي البسيط (Simple Linear Regression).

2-2 دراسات سابقة

فيما يأتي مجموعة من دراسات سابقة متعلقة بموضوع البحث ومتغيراته :

1-2-2-1 دراسات عراقية :

1-1-2-2 دراسة (حامد وآخرون، 2019) الموسومة "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" منشورة

هدفت الدراسة والتي هي (منشورة) الى بيان مدى الحاجة الى التحول من النظام المحاسبي الموحد الى معايير الإبلاغ المالي الدولية في قطاع المصارف في إقليم كردستان العراق، مع الإشارة الى اهم المعوقات التي تواجه المصارف في عملية التحول وبشكل خاص في البلدان النامية، فضلاً عن إيجاد اهم الوسائل لتجنب هذه المعوقات.

توصلت الدراسة الى ان هناك حاجة الى تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية في المصارف العاملة في الإقليم، ولكن توجد العديد من المعوقات التي تواجه عملية التحول منها قلة اهتمام بالتخطيط السليم والمتابعة لعملية التحول من قبل الجهات المعنية، وعدم

جودة التقارير المالية – دراسة ميدانية تحليلية في سورية"

وانخفاض جودة أداء عملية التدقيق، وايضاً يتنت 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 بتعقد او صعوبة المهمة، وايضاً عندما يشعر مراقب الحسابات 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 أداءه وجودة عملية التدقيق.

2-2-3 دراسات اجنبية :

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

"Impact of mandatory adoption of IFRS on the US independent audits"

"تأثير التبني الالزاي لمعايير الإبلاغ المالي الدولية على عمليات التدقيق المستقلة في الولايات المتحدة"

تمثل هذه الدراسة رسالة ماجستير مقدمة الى جامعة Lindenwood في الولايات المتحدة الأمريكية، اذ وفرت هذه الدراسة التفسيرية نظرة ثاقبة حول كيفية تأثير التبني الالزاي المحتمل لمعايير الإبلاغ المالي الدولية على عمليات التدقيق المستقلة للوحدات الاقتصادية المدرجة في الولايات المتحدة، بالاعتماد على ودراسة تجربة الاتحاد الأوروبي لتبنيه الالزاي 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 بذلك على أربعة جوانب للتحقق منها وهي جودة التدقيق، وتعقيد مهمة التدقيق، ومخاطر التدقيق، وأتعاب التدقيق. وتوصلت الدراسة الى ان التبني الالزاي لتلك المعايير سوف لا يؤدي الى ارتفاع 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 زيادة في تعقيد مهمة التدقيق بسبب ان تلك المعايير قائمة على المبادئ، وتعتمد على حكم الممارس في اختيار المعالجات المحاسبية البديلة لاسمحاً بحسبة 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 اتعاب التدقيق. وهذا ما يتوقعه الباحث حدوته في الولايات المتحدة ايضاً من خلال دراسته هذه اذا ما أصبحت تلك المعايير ملزمة التطبيق.

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

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

"سمات سلوك التدقيق المختل : باستخدام التحليل العاملي التوكيدي من الدرجة الثانية"

هدفت الدراسة والتي هي (منشورة) الى بيان اهم العوامل التي تؤدي الى سلوك

تمثل الدراسة رسالة ماجستير مقدمة الى جامعة دمشق في سورية، اذ 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 استشارة 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 تلك 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 الرئيسة، 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 بضرورة 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 وجودة التقارير المالية.

2-2-2-2 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 الدراسة هذه هي عبارة عن رسالة ماجستير مقدمة الى جامعة القاهرة في مصر، اذ هدفت الدراسة 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 كل من تعقيد مهمة التدقيق وضغوط موازنة الوقت التقديرية يهددان جودة عملية التدقيق، نظراً لما لهم من آثار سلبية على مخرجات ونتائج عملية التدقيق. ولغرض الحصول على البيانات اللازمة واختبار فرضيات البحث التي اعتمدت عليها الباحثة في هذه الدراسة، قامت 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 البحث.

وقد بينت نتائج التحليل الاحصائي وجود علاقة طردية بين تعقيد مهمة التدقيق

لنتائجها، وتستعمل لأغراض مشتركة او متكررة لضمان مستوى تنظيمي امثل في سياق معين" (صلاح، 2008: 58). اما في المجال المحاسبي فان معايير المحاسبة هي عبارة عن مجموعة من اللوائح او القواعد (غالباً ما تتضمن القوانين والتشريعات) التي تحكم عملية اعداد القوائم المالية. (Choi & Meek, 2011: 51) وتعرف "معايير المحاسبة" بأنها "بيان كتابي يتم إصداره عادةً من قبل هيئات محنية او محاسبية رسمية، ويخص هذا البيان بعناصر القوائم المالية او بالعمليات المالية التي تؤثر عليها، ويحدد أسلوب القياس او العرض او التصرف او التوصيل المناسب". (المطيري، 2011: 17)

اطلاقاً مما سبق يرى الباحثان بأن المعايير المحاسبية هي عبارة عن وثائق او نماذج رسمية صادرة عن هيئات محنية متخصصة في مجال المحاسبة، وتتناول هذه المعايير قضايا محاسبية معينة، وغالباً ما توضح طرق القياس والافصاح في القوائم المالية، وتساعد على تفسير وتوضيح وتوحيد الممارسات العملية في المحاسبة في البيئة الواحدة.

وفيما يخص معايير الابلاغ المالي الدولية فهي تشمل معايير المحاسبة الدولية (IAS) الصادرة عن لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC)، والتي اعيد تسميتها حالياً الى معايير الابلاغ المالي الدولية (IFRS) 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 واطارها المفاهيمي، والصادرة من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية" (Babil, 2018: 12).

توفر معايير المحاسبة الدولية الاساسية 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 اجل ان تكون حسابات الوحدات الاقتصادية مفهومة وقابلة للمقارنة عبر الحدود الدولية. كما وتخدم هذه المعايير بشكل خاص الوحدات الاقتصادية التي لديها تعاملات في العديد من البلدان، وتوجد حالياً أكثر من (166) سلطة قضائية في العالم تتبنى او تتقارب مع تلك المعايير. (Shiferaw & Assefa, 2020: 1041)

2-1-3 الطبيعة المعقدة لمعايير الابلاغ المالي الدولية

هناك اجماع عام على ان احد اهم التحديات في تطبيق معايير (IFRS/IAS) هي الطبيعة المعقدة (IFRS/IAS 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 (IFRS/IAS) قد يؤدي الى امتناع بعض الدول عن تبني تلك المعايير بالكامل (ICAEW, 2018: 17).

يشير المفهوم العام "للتعقيد" الى حالة وجود العديد من الأجزاء المختلفة والمتعلقة او المرتبطة بعضها البعض بطرق معقدة قد يصعب فهمها وتفسيرها (www.dictionary.cambridge.org) ما "التعقيد" في المجال المحاسبي فيمثل

التدقيق المختل مثل الإبلاغ المنخفض عن الوقت المنفق (URT)، والانهاء المبكر لإجراءات التدقيق (PMSO)، وضغوط موازنة الوقت (TBP)، كما واقتزحت الدراسة عامل جديد مسبب 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 الاندونيسية (IAPI) وتم تحليل البيانات التي تم الحصول عليها بالاعتماد على التحليل العاملي التوكيدي من الدرجة الثانية (SEM-PLS) وباستخدام البرنامج الاحصائي (Smart-PLS 3)

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

واقترح الباحثون من خلال هذه الدراسة ان يتم التركيز على ودراسة العوامل الأخرى المسببة لسلوك التدقيق المختل غير التي اعتمدها في بحثهم، وذلك باعتقاد منهم ان العوامل التي تم دراستها والمسببة لسلوك التدقيق المختل قد لا تكون شاملة او كاملة.

2-2-4 خصوصية هذا البحث واختلافه عن دراسات سابقة:

يعد البحث الحالي من أوائل البحوث الذي يتناول التنبئي الالزامي لمعايير (IFRS/IAS) في البيئة المحلية. كما وان البحث الحالي يعد الاول الذي يربط الضغوط الناتجة عن التنبئي الالزامي لمعايير (IFRS/IAS) مع موضوع التدقيق غير المنتظم. ويختلف هذا البحث عن دراسات سابقة من حيث البيئة التي سيتم تطبيقه فيها، اذ يتميز هذا البحث باعتباره محاولة بحثية في طريق الكشف عن القصور في مهنة تدقيق الحسابات في إقليم كردستان العراق، من اجل اصلاح هذه المهنة وتطويرها، وتلافي مشاكل وتبعات الضغوط التي تفرضها معايير (IFRS/IAS) عند الزام الوحدات الاقتصادية بتبني تلك المعايير في بيئة إقليم كردستان العراق.

3-1-3 الاطار النظري للبحث

3-1-3-1 معايير الابلاغ المالي الدولية (IFRS/IAS)

3-1-3-1-1 مفهوم معايير الابلاغ المالي الدولية

يقصد بالمعيار بصورة عامة على انه قاعدة معينة او مجموعة من القواعد التي تنظم أداء معين او تقيس شيء ما، فالمعيار بذلك هو الطريق او الاتجاه او المقياس المتفق عليه من قبل الناس الذي من خلاله يستطيعون الوصول الى معرفة شيء ما وتحديد دقة (العراقي، 2013: 33). ويعرف "المعيار" حسب المنظمة الدولية للمعايير والمقاييس (ISO) على انه "وثيقة يتم اعدادها بالاجماع ويتم المصادقة عليها من قبل هيئة معترف بها، وتتضمن مجموعة من القواعد او الخطوط العريضة او مواصفات لأنشطة معينة او

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.

3-1-3 أسباب تعقيد معايير الإبلاغ المالي الدولية

تعد معايير (IFRS/IAS) معقدة لأنها تحتوي على العديد من تعبيرات عدم التأكد (uncertainty expressions)، والتي يطلق عليها (التعبيرات الاحتمالية اللفظية) (VPE) verbal probability expressions مثل "بعيد" و "ممكن" و "محمّل" و "مؤكد تقريباً" وغيرها من التعبيرات، إذ 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 يؤدي الى تفسير تلك التعبيرات بشكل مختلف، وبالتالي يؤثر ذلك على تطبيق المعايير بالشكل السليم. (Chand et al, 2010: 281)

ومن ناحية أخرى تساهم متطلبات الإفصاح في معايير (IFRS/IAS) في تعقيد اعداد التقارير المالية والحمل الزائد للمعلومات (Information Overload) فيها، 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 الإلزامي 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 (IFRS/IAS) على ضرورة الالتزام بالإفصاحات 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). ويشير كل من Koholga & Jerry الى ان تطبيق معايير (IFRS/IAS) 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 (IFRS/IAS)، مما يعني هذا ان هناك فرقاً كبيراً في الإفصاح عن المعلومات وحمل المعلومات في التقارير المالية المعدة وفقاً لتلك المعايير (Koholga & Jerry, 2016: 55).

بالإضافة الى ذلك تعد قضية التطور والتحديث المستمر والمتسارع لمعايير (IFRS/IAS) مشكلة أخرى التي تفرض ضغوط كبيرة على المتعاملين معها لاسيما معدي القوائم المالية ومدققها، إذ 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 المحاسبة جزءاً منها، لذا فإنها ليست جامدة شأنها شأن مواضيع العلوم الإنسانية الأخرى. ويأخذ التطور المستمر في معايير

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)

يرى البعض بأن معايير (IFRS/IAS) تعد مجموعة معقدة للغاية من المعايير المحاسبية، ويبدو ان تبنّيها يمثل مشكلة، إذ قد يجادل البعض بأن تلك المعايير لا تنتج سبباً لمساءلة الإدارة ولا مقياساً للتغيرات في القيمة الاقتصادية للموجودات والمطلوبات، وانما ما تفعله في الواقع هو جعل النتائج أكثر صعوبة في الفهم. ويرى آخرون بأن تنفيذ بعض جوانب هذه المعايير 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 (Marx & Toit, 2009: 117).

يشير jiang et al الى ان جميع معايير (IFRS/IAS) ليست معقدة بشكل متساوٍ، فبعض المعايير أكثر تعقيداً نسبياً مقارنةً ببقية المعايير، كما وان مثل هذه المعايير لها تأثير إيجابي أكبر على ارتكاب الأخطاء من قبل المتعاملين معها. (jiang et al, 2019: 1) ووفقاً للمسح الذي أجرته شركة (Ernst & Young) والتعليقات التي ادلوا بها المشاركون، تبين بأن المعايير التالية هي الأكثر صعوبة في التفسير والتطبيق (Marx & Toit, 2009: 118)

- 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.

- الممتلكات والمصانع والمعدات (IAS 16)، خاصةً فيما يتعلق بتحديد وإعادة تقييم العمر الإنتاجي والقيمة المتبقية والتطبيق العملي لها.

- الدفع على أساس الأسهم (IFRS 2)، بما في ذلك تقييم خيارات الأسهم والتطبيق على خطط تعويض الأسهم غير العادية.

- عقود التأمين وفقاً للمعيار (IFRS 4) والذي حل محله المعيار (IFRS 17) ابتداءً من 2021/1/1، للوحدات الاقتصادية العاملة في مجال التأمين.

- 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 الباحثان بان هناك بعض من معايير الإبلاغ المالي الدولية يوجد عليها اجماع عام على انها الأكثر تعقيداً في التطبيق مقارنةً بغيرها من المعايير. في حين هناك معايير أخرى اشارت اليها بعض من نتائج المسح والدراسات والأبحاث على انها معقدة في التفسير والتطبيق ولم تشير اليها غيرها من الدراسات، مما يعني ان مثل هذه المعايير قد

التي تتطلب مستويات مختلفة من المعرفة والخبرة والقدرة على أداءها، ونظراً لأن تعقيد المهام له تأثير على أداء المدققين، فقد حظي هذا المتغير باهتمام كبير في ادبيات التدقيق خاصة تلك التي تبحث 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 بأنها تحتاج الى درجة عالية من الحكم المهني والتوجهات اذ تكون المشكلة غير معرفة، ويكون عدد قليل من الارشادات متاحة، كما 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 ومتشابهة مع بعضها البعض". (Hastuti et al, 2015: 142) وتعرف أيضاً بأنها "المهمة او مرحلة القرار التي تبدو غامضة او غير مفهومة بالنسبة لقدرات ومهارات الشخص المكلف بأدائها". (الوشلي، 2008: 136)

وبشكل عام هناك متغيرين يؤديان الى تعقيد المهمة وهما: مستوى صعوبة المهمة، وهيكلة 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)

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

2-2-3 تعقيد مهمة التدقيق في ظل تطبيق معايير (IFRS/IAS)

ان تطبيق معايير (IFRS/IAS) 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 أكثر تعقيداً واستخدام قدر أكبر من الحكم المهني. وفي الكثير من الحالات تكون هذه المعايير أكثر 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

(IFRS/IAS) اشكالاتاً متعددة، على سبيل المثال تعديل المعايير، دمج تفسيرات المعايير في المعايير، دمج بعض المعايير ببعضها بسبب وجود عوامل بينها، سحب بعض من المعايير، الغاء بعض المعايير بمعايير أخرى لاحقة، فصل معيار معين الى أكثر من معيار (تخونوني وعقاري، 2017: 304). ان كثرة التعديلات هذه على معايير (IFRS/IAS) التي يقوم بها مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) تؤدي الى خلق مشكلة "عبء المعايير" نتيجة الانشطار الهائل لها، مما يؤدي الى قياس معقد وافصاح مفرط، خاصة في الوحدات الاقتصادية الصغيرة والمتوسطة، وفي الدول التي تتبنى تلك المعايير بشكل مباشر بدلاً من تكييفها (جلا، 2021: 160). بالإضافة الى عدم استقرار البيئة المحاسبية وخلق مجموعة من مشاكل عملية أخرى من بينها، فجوة عدم متابعة تلك المعايير من قبل معدي القوائم المالية ومدققها، والتي تؤدي الى حدوث أخطاء فيما يتعلق بالاعتراف والقياس والعرض والافصاح. (الجعرات، 2016: 17)

علاوة على ذلك تنسم معايير (IFRS/IAS) بأنها قائمة على أساس المبادئ (Principles-Based)، التي تحتوي على درجة كبيرة من المرونة عن طريق توفير عدد كبير من الخيارات والبدائل المحاسبية، ويعد تطبيق وممارسة الحكم المهني فيها من اهم العوامل للوصول الى القياس المحاسبي الذي يعبر عن الأداء الحقيقي للوحدات الاقتصادية (أبو زيد، 2019: 185). وتتميز المعايير القائمة على المبادئ بالمستوى المحاسبي عالي التعقيد، لأنها تتطلب درجة عالية من الفهم والمعرفة بجوهر المعيار ومعناه الحقيقي. (Beerbaum, 2021: 16) ولان معايير (IFRS/IAS) 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 والعبارة الرئيسية الواردة في المعيار، 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 (IFRS/IAS) تتضمن آلاف الصفحات من النصوص، الا انه توجد في الواقع العديد من المواقف التي تكون فيها الاحكام مهمة. (Lundh, 2020: 16)

الى جانب ذلك تعد معايير (IFRS/IAS) موجهة نحو القيمة العادلة (Fair Value) التي تضع هذه القيمة مراقبي الحسابات امام العديد من التحديات، خاصة عندما تتضمن هذه المقاييس مدخلات تعتمد على الحكم الشخصي، وغيرها من الافتراضات الأخرى التي يتم تطويرها من قبل معدي القوائم المالية، والتي تخلق التعقيدات في تدقيق تلك المقاييس، وتجعل مهمة التدقيق أكثر صعوبة. ومن بين التحديات والضغوط التي تفرضها القيمة العادلة في معايير (IFRS/IAS)، عدم استقرار الإصدارات المحاسبية المتعلقة بالقيمة العادلة، وتعدد طرق وأساليب تقدير القيمة العادلة، بالإضافة الى المشاكل المتعلقة بقياس القيمة العادلة في الدول النامية لاسيما مشكلة عدم توفر الأسواق النشطة. (بوقة وصدقي، 2017: 31)

2-3 تعقيد مهمة التدقيق Audit Task Complexity

1-2-3 مفهوم تعقيد مهمة التدقيق

يقوم المدققون بمهام تدقيق متفاوتة التعقيد، تتراوح من البسيطة والروتينية الى المعقدة

مهمة التدقيق نتيجة عدم قدرة مراقبي الحسابات على مواجهة مخاطر التحريفات الجوهرية في القوائم المالية.

ومع ازدياد الحكم المهني في معايير (IFRS/IAS) القائمة على المبادئ، تزداد عمليات إدارة الأرباح (Earnings Management) التي تؤدي الى تعقيد أكثر المهمة 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 أكبر 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 (IFRS/IAS) 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. (الاياري، 2015: 19)

3-3 ممارسات التدقيق غير المنتظم Irregular Auditing Practices

1-3-3 مفهوم التدقيق غير المنتظم

يشير 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 خللاً 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 على مخرجات عملية التدقيق، وبالتالي على مصداقية المعلومات الواردة في التقارير المالية، والقرارات التي يتم اتخاذها بناءً على أساسها. (قرينة، 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 مستخدميها" (محمود، 2014: 69). 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).

ويرى الباحثان بان التدقيق غير المنتظم هو "قيام مراقب الحسابات بالخروج عن

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 (IFRS/IAS) الى زيادة مخاطر التدقيق (Audit Risks)، وزيادة التحريفات الجوهرية في القوائم المالية وبالتالي تعقيد مهمة التدقيق وكالاتي: (Galvez, 2012: 35)

بالنسبة للمخاطر المتأصلة (Inherent Risks) والتي عادةً ما تكون مرتبطة بطبيعة الوحدة الاقتصادية ويثبتها قبل البدء بعملية التدقيق وبافتراض عدم وجود ضوابط الرقابة الداخلية، فهناك العديد من المعالجات المحاسبية في معايير (IFRS/IAS) التي تؤدي الى زيادة تلك المخاطر، منها مثلاً التقويم الازلامي 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 المسندة الى المبادئ والمتمثلة في معايير (IFRS/IAS) سيؤدي الى احداث تغيير مهم في طبيعة وبيئة الوحدة الاقتصادية، وسيكون للحكم أهمية أكبر 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 (IFRS/IAS) تزداد مقارنةً بالمخاطر المتأصلة في ظل تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً المحلية.

اما فيما يخص مخاطر الرقابة (Control Risks) والتي يعود سببها الى فاعلية تصميم وعمل الرقابة الداخلية، فان معايير (IFRS/IAS) تجلب تغييرات على مستوى الوحدة الاقتصادية التي من شأنها جلب مخاطر جديدة، بما في ذلك التغييرات التي يجب اجراءها على الأنظمة المحاسبية عند تطبيق (IFRS/IAS)، بالإضافة الى ذلك التعديلات الأخرى التي تجرى على عمليات الوحدة الاقتصادية والتي تؤثر بالنتيجة على 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.

ان زيادة المخاطر المتأصلة ومخاطر الرقابة في ظل تطبيق معايير (IFRS/IAS) ستزيد من مخاطر التحريفات الجوهرية والتي ستؤثر بدورها على مستوى مخاطر الاكتشاف (Detection Risks)، 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 الباحثان ان زيادة فاعلية إجراءات التدقيق من قبل مراقبي الحسابات تعتمد على خبرتهم ومهارتهم في معايير (IFRS/IAS)، 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

وظيفياً تنتج عادةً عن مراقب الحسابات الذي يواجه باستمرار مهام معقدة ومتنوعة ومتراصة (Tjan et al, 2019: 259).

ويضيف Suyanto ان اعتماد معايير (IFRS/IAS) يعد من احد مصادر الضغوط على مراقبي الحسابات التي قد تقود هذه الضغوط الى اتباع سلوكيات مختلفة وممارسات تدقيق غير منتظمة، لاسيما عند الانتقال من المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) الى تلك المعايير، اذ يمكن ان يمثل هذا التغيير الكبير تحدياً وضغطاً على مراقبي الحسابات لتحديث معارفهم ومهاراتهم بناءً على هذه المعايير الجديدة، لاسيما وانها تحتوي على تفسيرات مختلفة لمفاهيم معينة، وعلى قدر كبير من الذاتية والحكم الشخصي التي يمكن ان تؤثر بشكل خطير على القوائم المالية (Suyanto, 2014: 52).

وتأسيساً على ما سبق، لعاه من المفيد ان يشير الباحثان هنا الى ان ضغوط تعقيد مهمة التدقيق التي تفرضها معايير (IFRS/IAS) من الممكن ان تؤدي بمراقبي الحسابات في البيئة المحلية الى اتباع سلوكيات مختلفة وممارسات تدقيق غير منتظمة، وذلك استجابةً وتجنباً منهم لتلك الضغوط التي يتعرضون لها، والتي سيكون لها حتماً نتائج سلبية على عملية التدقيق التي يقومون بتنفيذها، وعلى نتائجها.

3-3-3 ممارسات التدقيق غير المنتظم في ظل ضغوط تعقيد مهمة التدقيق

هناك مجموعة من الممارسات التي يقوم مراقب الحسابات في مكاتب التدقيق باتباعها عندما يتعرض لضغوط تعقيد مهمة التدقيق، وتقع هذه الممارسات جميعها ضمن مفهوم التدقيق غير المنتظم والتي لها طرق واشكال مختلفة ومتعددة. ومن اهم تلك الممارسات للتدقيق غير المنتظم ما يأتي (Coram et al, 2008: 147) و (Svanberg & Ohman, 2019: 88) و (Suyanto, 2014: 78) و (قريفة، 2014: 109):

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.

2- قبول ادلة وتفسيرات ضعيفة من الزبون دون التحقق منها: ويقصد بهذه الممارسة ان يقوم مراقب الحسابات بقبول تفسيرات ضعيفة من الزبون واستخدامها كبدل لأدلة أخرى قد تكون متاحة لمراقب الحسابات بشكل معقول.

3- عدم البحث عن مسألة فنية في المعايير المحاسبية ذات العلاقة بها: ويقصد بهذه الممارسة عندما يكون 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.

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.

5- الانهاء الخاطئ لخطوة التدقيق المطلوبة: تشير هذه الممارسة الى الانهاء الخاطئ لخطوة التدقيق المطلوبة من قبل مراقب الحسابات التي لا تشملها خطوات أخرى، دون

نط 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 تؤدي به الى الوصول الى استنتاجات غير سليمة حول نتائج عملية التدقيق، مما تؤثر سلباً على جودة الرأي الذي يبديه في تقريره، وجودة العملية التدقيقية بأكملها.

وقد قرن التدقيق غير المنتظم بالخلل الوظيفي الذي يرتكبه مراقب الحسابات في السلوك المهني المبني على الأسس المتعارف عليها، مما يعطي نتائج سلبية وتحريفات واخطاء جوهرية في التقارير النهائية لعملية التدقيق، وبالتالي تضليل جمهور المستفيدين من تلك التقارير، وبناء تصورات غير دقيقة لعملياتهم المستقبلية (مسواك، 2020: 225). ويؤثر سلوك الافراد الذين يقومون بتنفيذ اعمال التدقيق الميدانية بشكل كبير على 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 وامتناله لمعايير التدقيق، اضافةً الى ضعف فهمه وامتناله 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 مختلفة وظيفياً (Syam et al, 2020: 311).

3-3-2 ضغوط تعقيد مهمة التدقيق في ظل معايير (IFRS/IAS) والتدقيق غير المنتظم

يعد ضغط تعقيد مهمة التدقيق Audit Task Complexity Pressure من احد الضغوط التي تؤدي الى ممارسة التدقيق غير المنتظم، اذ قد يؤثر تعقيد اعمال التدقيق في احتمال اخراط مراقبي الحسابات في سلوكيات سلبية مختلفة وغير مبنية، كما وان المستويات المختلفة من تعقيد مهمة التدقيق التي تواجه مراقبي الحسابات وتفرض عبئاً ثقيلاً على قراراتهم، من الممكن ان تزيد من أعباء العمل وتخفف من جودة القرارات المتخذة من قبلهم، وبالتالي فان زيادة عبء العمل قد يؤدي 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)

ويمكن ان تؤدي ضغوط تعقيد مهمة التدقيق الناتجة عن تطبيق معايير (IFRS/IAS) الى اخراط 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 ونقلها، بحيث تجعل مراقب الحسابات بأن يكون مكتئباً وبالتالي تحفزه على أداء سلوكيات مختلفة. كما وتؤدي المهام المعقدة الى عبء العمل الثقيل، والعبء الذهني بين مراقبي الحسابات، ويتسبب ذلك في سوء تفسير كبير، مما يؤدي في النهاية الى تحرير مراقب الحسابات من التوتر من خلال أداء سلوك مختل. لذا فان السلوكيات المختلفة

توزيع عينة البحث حسب التحصيل الدراسي

النسبة المئوية	التكرار	البيان
10.7%	18	دكتوراه محاسبة
60.1%	101	ماجستير محاسبة
29.2%	49	محاسبة قانونية
100%	168	المجموع

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على نتائج التحليل الاحصائي.

من خلال الجدول (2) نلاحظ بأن (18) فرداً من عينة البحث هم من حملة شهادة الدكتوراه في المحاسبة وبنسبة 10.7%، و (101) فرداً منهم هم من حملة شهادة الماجستير في المحاسبة وبنسبة 60.1%، و (49) فرداً منهم هم من حملة شهادة المحاسبة القانونية وبنسبة 29.2%.

3- توزيع عينة البحث حسب عدد سنوات الخبرة :

جدول (3)

توزيع عينة البحث حسب عدد سنوات الخبرة

النسبة المئوية	التكرار	البيان
13.1%	22	أقل من 5 سنوات
26.8%	45	5 أقل من 10 سنوات
34.5%	58	10 أقل من 15 سنة
14.3%	24	15 أقل من 20 سنة
11.3%	19	20 سنة فأكثر
100%	168	المجموع

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على نتائج التحليل الاحصائي.

يشير الجدول (3) أعلاه بأن خبرة النسبة الأعلى من المحاسبين سواء الأكاديميين منهم أو المهنيين في عينة البحث يتركزون في الفئة التكرارية (10 أقل من 15 سنة) وشكلوا ما نسبته 34.5% من إجمالي عينة البحث، ثم الفئة التكرارية (5 أقل من 10 سنوات) وشكلوا ما نسبته 26.8%، ثم الفئة التكرارية (15 أقل من 20 سنة) وشكلوا ما نسبته 14.3%، ثم الفئة التكرارية (أقل من 5 سنوات) وشكلوا ما نسبته 13.1%، وأخيراً الفئة التكرارية (20 سنة فأكثر) وشكلوا ما نسبته 11.3%. ومن خلال هذه النتائج يمكننا ملاحظة بأن هناك عدداً لا بأس به من عينة البحث من المحاسبين الأكاديميين والمهنيين يمتلكون خبرة جيدة في مجال العمل المحاسبي، مما ينعكس ذلك إيجاباً على نتائج هذا البحث.

2-4 تحليل النتائج واختبار الفرضيات

1-2-4 نتائج الإحصاء الوصفي لبيانات متغيرات الدراسة :

1- المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمتغير (معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS/IAS))

جدول (4)

وصف آراء عينة البحث تجاه متغير (معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS/IAS))

أكمال العمل أو الإشارة الى حذف بعض إجراءات التدقيق.

6- المراجعة السطحية لوثائق الزبون : وتدلل هذه الممارسة على قيام مراقبي الحسابات بفحص الوثائق المؤيدة للعمليات المالية بسرعة، دون إيلاء الاهتمام الكافي لصلاحيتها ودقتها.

7- استبعاد بنود مشكوك فيها من العينة : تشير هذه الممارسة الى استبدال وترك بعض البنود خلال فحص العينة التي تبدو معقدة او مضبعة للوقت.

8- اعتماد قدر أكبر من المناسب على عمل الزبون : وتعني هذه الممارسة بان مراقب الحسابات يعتمد أكثر من المناسب على عمل الزبون واعمال المدقق الداخلي دون ملاحظة او الاخذ بنظر الاعتبار درجة الاعتمادية على مثل تلك الاعمال.

9- عدم استكمال إجراءات التدقيق : ويقصد بهذه الممارسة عدم استكمال مراقب الحسابات اجراءات التدقيق لاكتشاف الاحتيال المالي في القوائم المالية للزبون.

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.

11- تقليل حجم الوثائق : وتشير هذه الممارسة الى قيام مراقب الحسابات بتقليل كمية الوثائق الى ما دون مستوى المقبول وتجنب توثيق بعض الاختبارات التي قام بتطبيقها او عدم القيام بتوثيق الاختبارات او الخطوات غير الجوهرية.

4- الاطار الميداني للبحث

1-4 وصف خصائص عينة البحث

فما يأتي عرض لأبرز نتائج التكرارات والنسب المئوية لوصف خصائص عينة البحث:

1- توزيع عينة البحث حسب الوظيفة:

جدول (1)

توزيع عينة البحث حسب الوظيفة

النسبة المئوية	التكرار	البيان
70.8%	119	أكاديمي
29.2%	49	مخني (مراقب حسابات خارجي)
100%	168	المجموع

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على نتائج التحليل الاحصائي.

يوضح الجدول (1) بأن مجتمع البحث يتكون من فئتين حسب الوظيفة، الفئة الأولى الأكاديميين، إذ بلغت العينة المشاركة في هذا البحث من هذه الفئة (119) مفردة وبنسبة 70.8%. أما الفئة الثانية فتتكون من المهنيين (مراقبي الحسابات الخارجيين)، وبلغت العينة المشاركة في هذا البحث من هذه الفئة (49) مفردة وبنسبة 29.2%.

2- توزيع عينة البحث حسب التحصيل الدراسي:

جدول (2)

			1.2	6.5	8.3	57.7	26.2	%	
5	0.881	3.55	6	15	38	98	11	%	Xy5
			3.6	8.9	22.6	58.3	6.5	%	
8	1.036	3.43	8	31	24	91	14	%	Xy6
			4.8	18.5	14.3	54.2	8.3	%	
3	0.875	3.61	5	18	25	109	11	%	Xy7
			3.0	10.7	14.9	64.9	6.5	%	
1	0.548	4.11	-	3	8	125	32	%	Xy8
			-	1.8	4.8	74.4	19.0	%	

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على نتائج التحليل الاحصائي.

كما ويشير الجدول (5) الى وجود اتفاق جيد أيضاً بين آراء عينة البحث من الأكاديميين والمهنيين تجاه العبارات المستخدمة في البحث لوصف المتغير (ضغوط تعقيد مهمة التدقيق). اذ حصلت العبارة (Xy8) على اعلى اتفاق بوسط حسابي بلغ (4.11)، وانحراف معياري بلغ (0.548). بينما حصلت العبارة (Xy6) على ادنى اتفاق بوسط حسابي بلغ (3.43)، وانحراف معياري بلغ (1.036).

3- المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمتغير (ممارسات التدقيق غير المنتظم)

جدول (6)

وصف آراء عينة البحث تجاه متغير (ممارسات التدقيق غير المنتظم)

العبارات	أفق بشدة	أفق	محايد	لا أتفق	لا أتفق بشدة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية الترتيبية
Y1	13	101	31	16	7	3.58	0.919	9
	7.7	60.1	18.5	9.5	4.2			
Y2	21	97	29	11	10	3.64	0.987	6
	12.5	57.7	17.3	6.5	6.0			
Y3	35	74	29	26	4	3.65	1.050	5
	20.8	44.0	17.3	15.5	2.4			
Y4	24	96	18	15	15	3.59	1.118	8
	14.3	57.1	10.7	8.9	8.9			
Y5	17	82	42	22	5	3.50	0.948	11
	10.1	48.8	25.0	13.1	3.0			
Y6	49	91	16	10	2	4.04	0.857	1
	29.2	54.2	9.5	6.0	1.2			
Y7	13	101	32	19	3	3.61	0.855	7
	7.7	60.1	19.0	11.3	1.8			
Y8	24	78	36	14	16	3.48	1.132	12
	14.3	46.4	21.4	8.3	9.5			
Y9	43	99	16	5	5	4.01	0.862	2
	25.6	58.9	9.5	3.0	3.0			
Y10	27	101	18	14	8	3.74	0.985	3
	16.1	60.1	10.7	8.3	4.8			
Y11	31	83	32	12	10	3.67	1.047	4
	18.5	49.4	19.0	7.1	6.0			
Y12	13	106	17	24	8	3.55	0.990	10

العبارات	أفق بشدة	أفق	محايد	لا أتفق	لا أتفق بشدة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية الترتيبية
X1	28	95	11	32	2	3.68	1.004	6
	16.7	56.5	6.5	19.1	1.2			
X2	14	85	25	37	7	3.37	1.047	11
	8.3	50.6	14.9	22.0	4.2			
X3	37	109	17	4	1	4.05	0.686	1
	22.0	64.9	10.1	2.4	0.6			
X4	14	71	38	42	3	3.30	0.996	12
	8.3	42.3	22.6	25.0	1.8			
X5	20	104	29	12	3	3.75	0.824	4
	11.9	61.9	17.3	7.1	1.8			
X6	15	94	31	20	8	3.52	0.979	10
	8.9	56.0	18.5	11.9	4.8			
X7	15	109	17	22	5	3.64	0.925	7
	8.9	64.9	10.1	13.1	3.0			
X8	15	99	33	17	4	3.62	0.874	9
	8.9	58.9	19.6	10.1	2.4			
X9	23	97	27	18	3	3.71	0.898	5
	13.7	57.7	16.1	10.7	1.8			
X10	40	99	19	10	-	4.01	0.770	2
	23.8	58.9	11.3	6.0	-			
X11	21	89	36	19	3	3.63	0.906	8
	12.5	53.0	21.4	11.3	1.8			
X12	48	90	15	12	3	4.00	0.909	3
	28.6	53.6	8.9	7.1	1.8			

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على نتائج التحليل الاحصائي.

يشير الجدول (4) الى وجود اتفاق جيد بين آراء عينة البحث من الأكاديميين والمهنيين تجاه العبارات المستخدمة في البحث لوصف المتغير (معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS/IAS)). اذ حصلت العبارة (X3) على اعلى اتفاق بوسط حسابي بلغ (4.05)، وانحراف معياري بلغ (0.686). بينما حصلت العبارة (X4) على ادنى اتفاق بوسط حسابي بلغ (3.30)، وانحراف معياري بلغ (0.996).

2- المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمتغير (ضغوط تعقيد مهمة التدقيق)

جدول (5)

وصف آراء عينة البحث تجاه متغير (ضغوط تعقيد مهمة التدقيق)

العبارات	أفق بشدة	أفق	محايد	لا أتفق	لا أتفق بشدة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية الترتيبية
Xy1	16	97	32	15	8	3.58	0.950	4
	9.5	57.7	19.0	8.9	4.8			
Xy2	12	100	17	36	3	3.49	0.966	7
	7.1	59.5	10.1	21.4	1.8			
Xy3	18	91	33	18	8	3.55	0.983	6
	10.7	54.2	19.6	10.7	4.8			
Xy4	44	97	14	11	2	4.01	0.848	2

** دالة عند مستوى معنوية أقل من (0.01).

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على نتائج التحليل الاحصائي.

ويتضح من خلال الجدول (8) 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 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 يؤثر على وجود ارتباط معنوي بين المتغيرين. لذا فإن هذه النتائج تؤكد رفض الفرضية الثانية للبحث وقبول الفرضية البديلة والتي تشير إلى "توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين ضغوط تعقيد مهمة التدقيق وممارسات التدقيق غير المنتظم".

3- اختبار الفرضية الثالثة:

جدول (9)

تحليل التباين (ANOVA) لمعايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS/IAS) وتأثيرها في ضغوط 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 الباحثان بالاعتماد على نتائج التحليل الاحصائي.

يتضح من خلال الجدول (9) أعلاه أنه يوجد تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية لمتغير معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS/IAS) باعتبارها متغيراً مستقلاً في ضغوط تعقيد مهمة التدقيق باعتبارها 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 (102.594) وهي أكبر من قيمتها الجدولية البالغة (3.90) عند درجتي حرية (1، 166) وضمن مستوى معنوية (0.05) ومعامل تحديد (R²) قدره (0.382) وهذا يعني أن المتغير المستقل (معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS/IAS)) يفسر ما قيمته (38.2%) من التغير الكلي الذي يطرأ على المتغير التابع (ضغوط تعقيد مهمة التدقيق). ويعود الباقي (61.8%) إلى متغيرات عشوائية لا يمكن السيطرة عليها أو أنها غير داخلية في نموذج الانحدار أصلاً والتي كان من المفروض إدراجها ضمن النموذج، وهو مؤشر جيد إلى حد ما يدل على قوة نموذج الانحدار. فيما تم تحديد قيمة معامل الانحدار (β_1) التي بلغت (0.656) لمتغير ضغوط تعقيد مهمة التدقيق والذي يدل على أن التغير في معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS/IAS) بوحدة واحدة يؤثر بنسبة (65.6%) في التغير الحاصل في المتغير التابع والمتمثل بضغوط تعقيد مهمة التدقيق. ويدعم ذلك قيمة (t) المحسوبة والبالغة (10.129) 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 رفض الفرضية الثالثة للبحث وقبول الفرضية البديلة والتي تشير

%	7.7	63.1	10.1	14.3	4.8
---	-----	------	------	------	-----

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على نتائج التحليل الاحصائي.

أما الجدول (6) فيشير إلى وجود اتفاق جيد بين آراء عينة البحث من الأكاديميين والمهنيين تجاه العبارات المستخدمة في البحث لوصف المتغير (ممارسات التدقيق غير المنتظم). إذ حصلت العبارة (Y6) على أعلى اتفاق بوسط حسابي بلغ (4.04)، وبانحراف معياري بلغ (0.857). بينما حصلت العبارة (Y8) على أدنى اتفاق بوسط حسابي بلغ (3.48)، وانحراف معياري بلغ (1.132).

2-2-4 اختبار فرضيات البحث:

1- اختبار الفرضية الأولى:

جدول (7)

معامل الارتباط بين معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS/IAS) وضغوط تعقيد مهمة التدقيق

الإحصاءات	معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS/IAS)	المتغير المستقل	المتغير التابع
معامل الارتباط (r)	0.618 **		
مستوى المعنوية (Sig)	0.000		
حجم العينة (N)	168		
النتيجة (الدلالة)	دالة		

** دالة عند مستوى معنوية أقل من (0.01).

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على نتائج التحليل الاحصائي.

يتضح من خلال الجدول (7) أعلاه أنه توجد علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين متغير (معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS/IAS)) ومتغير (ضغوط تعقيد مهمة التدقيق)، إذ بلغت قيمة معامل الارتباط (0.618) وهذا يدل على وجود ارتباط قوي بين المتغيرين. فكلما زاد التنبؤ الانزاي لمعايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS/IAS) كلما 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 يؤثر على وجود ارتباط معنوي بين المتغيرين. لذا فإن هذه النتائج تؤكد رفض الفرضية الأولى للبحث وقبول الفرضية البديلة والتي تشير إلى "توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين التنبؤ الانزاي لمعايير (IFRS/IAS) وضغوط تعقيد مهمة التدقيق".

2- اختبار الفرضية الثانية:

جدول (8)

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 **		
مستوى المعنوية (Sig)	0.000		
حجم العينة (N)	168		
النتيجة (الدلالة)	دالة		

1- تعد معايير (IFRS/IAS) لغة اعمال موحدة، التي توخذ 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- تتميز معايير (IFRS/IAS) بطبيعتها المعقدة التي تتطلب وجود إمكانيات وقدرات عالية لتفسيرها وتطبيقها، كما ويساهم هذا التعقيد في زيادة الجهود المبذولة والتكاليف عند اعداد القوائم المالية، خاصة في الوحدات الاقتصادية صغيرة الحجم، وقد يؤدي هذا التعقيد الى امتناع بعض الدول عن تبني تلك المعايير.

3- ان الزام الوحدات الاقتصادية بتبني معايير (IFRS/IAS) في الدول النامية (لاسما في العراق بما فيه إقليم كردستان العراق) بالرغم من انه قد يجلب اليها بعض المزايا، الا انه قد يؤدي الى حدوث عواقب اقتصادية وازمات خطيرة، بسبب عدم توفر البيئة الملائمة لتطبيقها، الى جانب وجود مجموعة من المعوقات والصعوبات التي تحول دون التطبيق السليم لها.

4- تتسبب معايير (IFRS/IAS) في تعقيد مهمة التدقيق امام مراقبي الحسابات، كما وقد يؤدي تطبيقها الى زيادة مخاطر التدقيق ومخاطر التحريفات الجوهرية، وزيادة عمليات إدارة الأرباح في القوائم المالية، وبالتالي تتطلب من مراقبي الحسابات بذل درجة اعلى للعناية المهنية، لكي يكونوا قادرين على مواجعة ضغوط التعقيدات في مهام التدقيق.

5- يعد التدقيق غير المنتظم من السلوكيات الختمة وظيفياً والمخفضة لجودة التدقيق، والذي يقوم بممارسته مراقب الحسابات عند تعرضه لمجموعة من الضغوط خلال قيامه بتدقيق القوائم المالية التي يتم تكليفه بتدقيقها، أهمها ضغوط تعقيد مهمة التدقيق، والذي يخرج فيه عن السلوك المهني السليم، ويؤثر بشكل سلبي على جودة الأداء المهني، وجودة العملية التدقيقية ونتائجها.

6- ان الزام الوحدات الاقتصادية بتبني معايير (IFRS/IAS) عند عدم توفر متطلبات تبني تلك المعايير يخلق ضغوطاً على عمل مراقبي الحسابات، لاسما ضغوط تعقيد مهمة التدقيق ويجعلهم ان يخرطوا بممارسات التدقيق غير المنتظم استجابة لتلك الضغوط التي يتعرضون لها.

7- تلحق ممارسات التدقيق غير المنتظم عند اتباعها من قبل مراقبي الحسابات الضرر بمستخدمي التقارير المالية، نتيجة اتخاذهم قرارات تعتمد على رأي مراقب الحسابات، لذلك تعد ممارسات التدقيق غير المنتظم سلوكيات وتصرفات غير مقبولة وغير واجبة الاتباع من قبل مراقبي الحسابات، كما وانها تؤثر بشكل سلبي على سمعة مهنة تدقيق الحسابات في المجتمع.

1-5-2 الاستنتاجات الخاصة بالجانب الميداني

أظهرت نتائج الدراسة الميدانية الآتي:

1- وجود علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين متغير التبني الالزامي لمعايير (IFRS/IAS) وضغوط تعقيد مهمة التدقيق، اذ بلغت قيمة معامل الارتباط (0.618) وعند مستوى معنوية بلغ (0.000).

إلى "يوجد تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية بين التبني الالزامي لمعايير (IFRS/IAS) وضغوط تعقيد مهمة التدقيق".

4- اختبار الفرضية الرابعة :

جدول (10)

تحليل التباين (ANOVA) لضغوط تعقيد مهمة التدقيق وتأثيرها في ممارسات 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	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 الباحثان بالاعتماد على نتائج التحليل الاحصائي.

يشير الجدول (10) الى انه يوجد تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية لمتغير ضغوط تعقيد مهمة التدقيق باعتبارها متغيراً مستقلاً في ممارسات التدقيق غير المنتظم باعتبارها 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 (80.603) وهي أكبر من قيمتها الجدولية البالغة (3.90) عند درجتي حرية (1 ، 166) وضمن مستوى معنوية (0.05) ومعامل تحديد (R²) قدره (0.327) وهذا يعني أن المتغير المستقل (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 أنها غير داخلية في نموذج الانحدار أصلاً والتي كان من المفروض إدراجها ضمن النموذج، وهو مؤشر جيد إلى حد ما يدل على قوة نموذج الانحدار. 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 يؤثر بنسبة (55.4%) 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 رفض الفرضية الرابعة للبحث وقبول الفرضية البديلة والتي تشير إلى "يوجد تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية بين ضغوط تعقيد مهمة التدقيق وممارسات التدقيق غير المنتظم".

5- الاستنتاجات والتوصيات

1-5-1 الاستنتاجات

1-5-1 الاستنتاجات الخاصة بالجانب النظري

(IFRS/IAS) 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.

7- اجراء المزيد من الأبحاث والدراسات من قبل الباحثين فيما يتعلق بمعايير (IFRS/IAS)، وذلك من اجل التعرف أكثر 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 تساهم في إنجاح توجهات البيئة المحلية نحو تبني تلك المعايير دون مشاكل.

6- المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية

أ - الرسائل والاطارح الجامعية:

- 1- بريق، داليا احمد فؤاد عبدالمحميد احمد، (2016)، "قياس آثار تعقد مهنة المراجعة وضغط وقت عملية المراجعة في دقة التنبؤ بأعمال واحكام مرابي الحسابات على جودة عملية المراجعة"، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة القاهرة، جمهورية مصر العربية.
- 2- رمضان، احمد بونس، (2015)، "اثر ممارسات المراجعة غير المنتظمة في جودة التقارير المالية - دراسة ميدانية تحليلية في سورية"، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، الجمهورية العربية السورية.
- 3- صلاح، حواس، (2008)، "التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية"، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجمهورية الجزائرية.
- 4- العرابي، حمزة، (2013)، "المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية متطلبات التوافق والتطبيق"، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بومرداس، الجمهورية الجزائرية.
- 5- علي، هبة الله محمود خليل، (2009)، "اثر تعقد مهنة 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.
- 6- 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.
- 7- الوشلي، أكرم محمد علي احمد، (2008)، "تقييم مخاطر غش الإدارة كدخل لأداء اعمال المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية"، أطروحة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة أسيوط، جمهورية مصر العربية.

ب - البوريات العلمية:

- 8- 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.
- 9- الاياري، 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.
- 10- بوقفة، علاء، صديقي، مسعود، (2017)، "التحديات التي تواجه المراجع الخارجي في الجزائر في ظل تطبيق محاسبة التهمة العادلة - استطلاع آراء عينة من مرابي الحسابات في الجزائر"، المجلة

2- وجود علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين متغير ضغوط تعقيد مهنة التدقيق وممارسات التدقيق غير المنتظم، اذ بلغت قيمة معامل الارتباط (0.572) وعند مستوى معنوية بلغ (0.000).

3- وجود تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية بين متغير التنبؤ التنبؤي الإلزامي لمعايير (IFRS/IAS) وضغوط تعقيد مهنة التدقيق، ويدعم ذلك قيمة (F) المحسوبة وعند مستوى معنوية بلغ (0.000)

4- وجود تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية بين متغير ضغوط تعقيد مهنة التدقيق وممارسات التدقيق غير المنتظم، ويدعم ذلك قيمة (F) المحسوبة وعند مستوى معنوية بلغ (0.000).

2-5 التوصيات

1- دراسة وتحليل تجارب بعض الدول لاسيما الدول المتقدمة التي اتخذت خطوات جادة ونجحت في التحول الى تطبيق معايير (IFRS/IAS)، سعيًا للاستفادة من آثارها الإيجابية، والتغلب على كافة المشاكل المصاحبة لها، وانجاح مشروع خطة عمل الموضوع من قبل مجلس معايير المحاسبية والرقابية العراقية لتبني تلك المعايير في البيئة المحلية.

2- قيام مكاتب التدقيق العاملة في إقليم كردستان العراق بالتشاور الفعال في الأمور المتعلقة بتطبيق معايير (IFRS/IAS) وفتح قنوات الاتصال مع فروع شركات التدقيق الأربعة الكبرى، وشركات التدقيق الأجنبية الأخرى العاملة في الإقليم، والاستفادة من مهاراتها ونقل خبراتها في كيفية تطبيق تلك المعايير، وذلك للحد من الضغوط التي تفرضها تلك المعايير على مرابي الحسابات عند التعامل معها.

3- قيام الجمعية العلمية للمحاسبين القانونيين و نقابة المحاسبين والمدققين في إقليم كردستان العراق بتكثيف عقد المؤتمرات، والندوات العلمية، وورش العمل، والدورات التدريبية والتعليمية حول معايير (IFRS/IAS)، وذلك من اجل زيادة المعرفة والمهارة لدى مرابي الحسابات فيما يتعلق بتلك المعايير، ولكي يكونوا ملمين بكافة متطلباتها، وقادرين على مواجهة التعقيدات الموجودة فيها، والتعامل معها وتفسيرها وتطبيقها بشكل صحيح وبدون مشاكل.

4- العمل على تعزيز سمعة مهنة تدقيق الحسابات في إقليم كردستان العراق باعتبارها الجهة الضامنة لجودة التقارير المالية التي تصدرها الوحدات الاقتصادية، وذلك من خلال فرض عقوبات وغرامات على كافة مرابي الحسابات الذين يثبت بانهم يمارسون سلوكيات مختلفة وممارسات غير منتظمة، ولا يلتزمون بأخلاقيات المهنة، ويخرجون عن السلوك والأداء المهني السليم عند أداء مهام التدقيق.

5- العمل على تفعيل الوسائل التي لها دور مهم في الحد من ممارسات التدقيق غير المنتظم، ك تفعيل دور لجان التدقيق في الوحدات الاقتصادية، وتطبيق نظم الرقابة على جودة التدقيق في مكاتب التدقيق، واعتماد وتطبيق أسلوب مراجعة النظر بين مكاتب التدقيق، وغيرها من الوسائل الكفيلة بالقضاء على تلك الممارسات والسلوكيات غير المنتظمة بين مرابي الحسابات في مكاتب التدقيق العاملة في إقليم كردستان العراق.

6- إعادة النظر في مناهج التعليم المحاسبي في جامعات الإقليم والمعهد العالي للمحاسبين القانونيين والمؤسسات الأكاديمية الأخرى في الإقليم، من اجل إعطاء أولوية أكبر لمعايير

- Journal of Global Scientific Research, Vol. (6), No. (3), pp1233-1243.
- 26- 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>.
- 27- Brackney, K. S., Marden, R. E., (2009), "Does Increased Flexibility Increase Audit Risk?", The CPA Journal, Vol. (79), No. (6), pp1-10.
- 28- 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.
- 29- 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.
- 30- 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.
- 31- 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.
- 32- Hellman, N., Carens, 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.
- 33- 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.
- 34- 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.
- 35- 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.
- 36- 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.
- 37- 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.
- 38- 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.
- 39- 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.
- الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، المجلد (3)، العدد (1)، ص 25-44.
- 11- تخونفي، امال، عقاري، مصطفى، (2017)، "الابعاد الحديثة لمعايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية IAS/IFRS بين الايجاب والسلب"، مجلة دراسات جامعة عمار ثليجي بالاغواط، العدد (54)، ص 301-317.
- 12- الجعارات، 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.
- 13- جلاب، حنان، (2021)، "تأثير التحديث المستمر لمعايير الإبلاغ المالي الدولية على النظام المحاسبي المالي – دراسة تحليلية"، مجلة العلوم الإدارية والمالية، المجلد (5)، العدد (1)، ص 150-167.
- 14- حامد، اردلان اساعيل، النعيمي، باسمه 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)، ص 1291-1255.
- 15- عبد الويس، ايمان محمد، (2020)، "قياس اثر تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS على العلاقة بين القدرة الإدارية وتعدد التقارير المالية في الشركان المتداوله بالبورصة المصرية"، مجلة الفكر المحاسبي، المجلد (24)، العدد (4)، ص 1-25.
- 16- قريفية، مسعود علي عمر، (2014)، "تقييم تأثير ممارسات المراجعة غير المنتظمة على جودة تقرير المراجع الخارجي – دراسة ميدانية"، مجلة البحوث المالية والتجارية، العدد (2)، ص 99-125.
- 17- محمود، حسن شلقامي، (2014)، "اطار مقترح للحد من ممارسات المراجعة غير المنتظمة – دراسة ميدانية"، مجلة البحوث الإدارية، المجلد (32)، العدد (2)، ص 56-140.
- 18- مرهون، نعم توماس، (2012)، "العلاقة بين مشاكل محنة مراقبة الحسابات وتطور هذه المهنة في العراق"، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد (14)، العدد (3)، ص 132-163.
- 19- 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.

ثانياً : المراجع باللغة الانكليزية

A - Theses and Dissertations:

- 20- Babil, A. A., (2018), "Challenges Of Practical Implementation Of IFRS In Ethiopia-Evidence From Banking Sector", Master Thesis, Addis Ababa University, Ethiopia.
- 21- Galvez, F. R., (2012), "Impact of mandatory adoption of IFRS on the US independent audits", Master Thesis, Lindenwood University, USA.
- 22- Lundh, S., (2020), "Application of Principles-based Accounting Standards: the case of internally generated intangibles", Doctoral Dissertation, Orebro University, Sweden.
- 23- Suyanto, (2014), "Pressure on Auditors and Dysfunctional Behaviors as Institutional Work", Doctoral Dissertation, University of Dundee, United Kingdom.

B - Scientific Periodicals:

- 24- Ajekwe, C. C. M., Onobi, S. D., Ibiameke, 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.
- 25- 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"

accountants (university lecturers) and professionals (external auditors) in the Iraqi Kurdistan Region were surveyed, who numbered (168) individuals, questionnaire forms were distributed, and the results were analyzed using The Statistical Package for Social Sciences (SPSS) program.

The research reached a set of conclusions, the most important of which is that (IFRS/IAS) standards are characterized by a complex nature and require the presence of high capabilities for their interpretation and application. and obligating economic units in the region to adopt them creates pressure on external auditors in terms of the complexity of the audit task, and makes them engage in irregular auditing practices.

The research suggested that the Scientific Association of Certified Public Accountants and the Syndicate of Accountants and Auditors in the region should intensify hold scientific symposia, workshops, and training and educational courses on those 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 practice the Dysfunctional audit behavior and irregular auditing practices.

Keywords: International Financial Reporting Standards (IFRS/IAS), audit task complexity, irregular auditing.

پوخته :

ئامانجی ئەم توێژینەوهیە بریتییە لە دەستنیشانکردنی کاریگەری گرتەخۆی زۆرەملی پێوانەکانی گەیانندی دارایی نیۆدەولەتی (IFRS/IAS) لەسەر ئالۆزکردنی ئەرکی وردیبینی لە بەردەم ئەو وردیبینکارانە کە لە هەریمی کوردستانی عێراق کار دەکەن، و پەسەندکردنی شیوازه ناریکەکانی وردیبینی لەلایەن ئەوانەوه، بەهۆی ئالۆزی سروشتی ئەم پێوانانە، و نەبوونی ئەزموون و لێهاتوووی پێویست بۆ پێداویستییەکانی بەکارهێنانیان، لەرێگەی کێشە توێژینەوه کە نامازە بۆ ئەو دەکات کە پابەندکردنی یەکە ئابوورییەکان لە هەریمی کوردستان بە جێبەجێ کردنی پێوانەکانی (IFRS/IAS) لەسایە نەبوونی پێداویستییەکانی جێبەجێ کردنیان، فشاریکی گەورە دەخاتە سەر پێشەوی وردیبینی، و ئەرکی وردیبینی ئالۆزتر دەکات کە پەنگە بێتە هۆی ئەو وردیبینکاران بەشداری بکەن لە پراکتیکەکانی وردیبینی ناریک. و بۆ گەشتن بەم ئامانجە، بۆچوونی نموونەیک لە ژمیریاری ئەگادیمی (مامۆستایانی زانکۆ) و ژمیریاری پێشەوی (ژمیرکارانی یاسایی) وەرگیرا لە هەریمی کوردستانی عێراق، کە ژمارەیان (168) کەس بوون. و فۆرمی راپرسی بەسەریان دا بەش کرا، پاشان داتاگان بە بەکارهێنانی بەرنامەی پاکجی ناماری بۆ زانستە کۆمەلایەتییهکان (SPSS) شیکرانەوه.

توێژینەوهکە گەشتە کۆمەلایک ئەنجام، گرنگترینیان ئەوێه کە پێوانەکانی (IFRS/IAS) بە سروشتیکی ئالۆز تاییتمەندن و پێویستیان بە بوونی توانای بەرز هەیە بۆ لیکدانەوه و جێبەجێ کردنیان. هەرودها، پابەند کردنی یەکە ئابوورییەکان لە هەریمی کوردستان بە بەکارهێنانیان فشار دەخاتە سەر وردیبینکاران لە رووی ئالۆز کردنی و فێرکاری لەسەر ئەم پێوانانە، هەرودها بەرزکردنەوهی ناوبانگی پێشەوی وردیبینی لە هەریم لە رێگای سەپاندنی سزا و پێبژاردن بەسەر ئەو وردیبینکارانە کە پەفتاری ناهاوسەنگ و پراکتیکەکانی ناریک ئەنجام دەدەن.

- 40- 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.
- 41- Syam, A., Djaddang, S., Ghazali, 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.
- 42- 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.
- 43- 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.

C - Scientific Conferences and Workshops:

- 44- 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, Rokkoda Campus of Kobe University, Japan.

D - Books:

- 45- Choi, F. D., Meek, G. K., (2011), "International Accounting", 7th Edition, Pearson Prentice hall Inc., USA.

E- Others:

- 46- 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.

ئالما : مواقع الانترنت

47- موقع قاموس كامبرج www.dictionary.cambridge.org

Abstract:

The research aims to determine the effect of mandatory adoption of (IFRS/IAS) standards on the audit task complexity, and its reflection on irregular auditing practices in the Iraqi Kurdistan Region, due to the complex nature of these standards, and the lack of experience and necessary skills of their application, through the research problem, which indicates that obligating economic units in the region to adopt (IFRS/IAS) standards in the absence of requirements for their application results in great pressures on the auditing profession, and leads to complicate the audit task, which may lead the external auditors to Engaging in irregular auditing practices. In order to reach this goal, the opinions of a sample of academic ئەرکی وردیبینی لە بەردەمیاند، و وایان لێدەکات بەشداری پراکتیکەکانی وردیبینی ناریک بکەن.

توێژینەوهکە پێشنیاری ئەو دەکات کە هەریەک لە کۆمەلە زانستی ژمیرکارانی یاسایی و سەندیکای ژمیریاریان و وردیبینان لە هەریمی کوردستان کار بکەن لەسەر چرکردنەوهی ئەنجامدانی سیمیناری زانستی و وۆرک شۆپ و خۆلی رابھێنان



جامعة اربيل التقنية
الكلية التقنية الادارية
قسم تقنيات المحاسبة / الدراسات العليا / دكتوراه

وشهى خليل : بيوانه كانى كهياندى دارايى نيودهولهتى (IFRS/IAS)، نالوزى نهركى
وردبىنى، وردبىنى نارئك.

ملحق (1)

أسماء الأساتذة المحكمين للاستبانة مرتبة حسب الألقاب والحروف الابجدية

ت	الإسم	الشهادة واللقب العلمي	التخصص العلمي	مكان العمل
1	بشرى نجم عبدالله المشهداني	دكتوراه - استاذ	محاسبة	كلية الإدارة والاقتصاد / جامعة بغداد
2	رياض جاسم العبدالله	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	ثردين شيخ محمد عزيز	دكتوراه - استاذ مساعد	محاسبة	الكلية التقنية الإدارية / جامعة اربيل 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

أخي المستجيب .. أختي المستجيبة..

تحية احترام وتقدير ..

الموضوع / استبانة الاستبانة

أمل أن تقدموا جزءاً من وقتكم الثمين في الإجابة على فقرات استبانة الاستبانة التي بين أيديكم، شاكراً لكم حسن التعاون، وثقتي كبيرة في حرصكم على الإجابة بموضوعية تامة لجميع الفقرات الواردة فيها.

يقوم الباحثان بإعداد بحث بعنوان) تأثير التنبؤ الايزامي لمعايير (IFRS/IAS) في تعقيد مهمة التدقيق وانعكاساتها في ممارسات التدقيق غير المنتظم - دراسة تحليلية لآراء عينة من المحاسبين الأكاديميين والمهنيين في إقليم كردستان العراق (وهو جزء من متطلبات نيل شهادة الدكتوراه فلسفة في المحاسبة من جامعة اربيل التقنية / الكلية التقنية الادارية. وبغرض إتمام هذا البحث أستمحكم أن تفضلوا بالمشاركة في إثراء هذا الموضوع من خلال الإجابة على الأسئلة الواردة في هذه الاستبانة من أجل التعرف على آرائكم أتم (أكاديميين أو محنيين مختصين في مجال المحاسبة) نظراً لما تتمتعون به من خبرة ودراية في مهامكم الوظيفية وعمقكم العلمي.

وحق نتوصل إلى نتائج دراسة موضوعية تلتمس من سيادتكم الإجابة على جميع الأسئلة الواردة في الاستبانة بكل عناية ووضوح، علماً بأنه سيتم التعامل مع إجاباتكم بسرية تامة ولأغراض البحث العلمي فقط.

المشرف
الاستاذ
أ.د. سبروان كريم عيسى

الباحث
طالب الدكتوراه
م.م. سلوان نعمت حنا

القسم الأول: البيانات الشخصية المتعلقة بالمستجيب على استبانة الاستبانة

ملاحظة: يرجى وضع علامة (√) أمام الإجابة المناسبة وعدم ترك أي فقرة بدون إجابة

المحاسبة	توزيع المحاسبة
1- الوظيفة	أكاديمي <input type="checkbox"/> محني (مراقب حسابات خارجي) <input type="checkbox"/>
2- التحصيل الدراسي	دكتوراه محاسبة <input type="checkbox"/> ماجستير محاسبة <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"/>

ملحق (2)

استبانة الاستبانة

حكومة إقليم كردستان العراق
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

القسم الثاني: معلومات حول متغيرات الدراسة

ملاحظة: يرجى وضع علامة (√) في الحقل الذي يمثل وجهة نظرك وعدم ترك أي حقل بدون إجابة

المحور الاول: معايير الابلاغ المالي البولية (IFRS/IAS)

ت	العبارة	أنتفق بشدة	أنتفق	محايد	لا أنتفق	لا أنتفق بشدة
1	تتسم معايير (IFRS/IAS) بطبيعة معقدة وتساهم في زيادة التكاليف والجهود المبذولة عند اعداد القوائم المالية على أساسها.					

					يؤدي الزام الوحدات الاقتصادية في الإقليم بتبني معايير (IFRS/IAS) الى زيادة جهود وأعباء العمل لدى مراقبي الحسابات خلال عملية التدقيق.	3
					يتطلب الزام الوحدات الاقتصادية بتبني معايير (IFRS/IAS) من مراقبي الحسابات في الإقليم اجراء تقديرات أكثر تعقيداً واستخدام قدر أكبر من الحكم المهني.	4
					تتطلب محام التدقيق في ظل تبني معايير (IFRS/IAS) من مراقبي الحسابات في الإقليم مستويات مرتفعة من المعرفة والخبرة والقدرة على أدائها.	5
					تؤثر محام التدقيق في ظل تبني معايير (IFRS/IAS) على أداء واحكام وجودة قرارات مراقبي الحسابات في الإقليم.	6
					يؤدي الزام الوحدات الاقتصادية في الإقليم بتبني معايير (IFRS/IAS) الى زيادة مخاطر التدقيق ومخاطر التحريفات الجوهرية في القوائم المالية.	7
					تتطلب محام التدقيق في ظل تبني معايير (IFRS/IAS) من مراقبي الحسابات في الإقليم بذل درجة اعلى للعناية المهنية لمواجهة التعقيدات في تلك المعايير.	8

					تساهم معايير (IFRS/IAS) في تعقيد التقارير المالية وزيادة درجة صعوبة فهمها وتفسيرها وقابليتها للقراءة.	2
					تتطلب معايير (IFRS/IAS) توفر المهارات والخبرات اللازمة وقدرات ومعدل ذكاء عالي لتفسيرها وتطبيقها.	3
					تختلف معايير (IFRS/IAS) بشكل كبير عن المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) والأنظمة المحلية مما يجعل من الصعب تطبيقها.	4
					تفرض التعبيرات الاحتمالية اللفظية في نصوص معايير (IFRS/IAS) مثل (محتمل، متوقع) صعوبة في تحقيق احكام محاسبية متسقة عند تفسيرها.	5
					تساهم متطلبات الإفصاح الانزامي والاختياري في معايير (IFRS/IAS) في تفاقم مشكلة الحمل الزائد للمعلومات في التقارير المالية.	6
					تؤدي التعديلات والتحديثات المستمرة التي تجرى على معايير (IFRS/IAS) الى فقدان مسار متابعة الكم الهائل من التغييرات وعكسها على المعالجات المحاسبية.	7
					تسمح معايير (IFRS/IAS) المبينة على أساس المبادئ (Principles-Based) بوجود تفسيرات مختلفة للمعاملات المماثلة بسبب كثرة البدائل وخياراتها المحاسبية.	8
					تستغل المرونة في القياس والافصاح والاستخدام الواسع للحكم الشخصي في معايير (IFRS/IAS) في عمليات إدارة الأرباح.	9
					تفرض القيمة العادلة (Fair Value) في معايير (IFRS/IAS) ضغوط كبيرة لصعوبة التحقق من تقديراتها وافتراضاتها لاسيما عند عدم توفر الأسواق النشطة.	10
					يكتنف قراءة وتفسير معايير (IFRS/IAS) بلغات أخرى غير اللغة السائدة في البيئة المحلية صعوبات في تطبيقها بشكل صحيح.	11
					تفرض معايير (IFRS/IAS) ضغوط كبيرة على مهنة تدقيق الحسابات من جوانب مختلفة عند الزام الوحدات الاقتصادية بتبنيها.	12

المحور الثالث : ممارسات التدقيق غير المنتظم

ت	العبرة	أُتفق بشدة	أُتفق	محايد	لا أُتفق	لا أُتفق بشدة
1	ينخرط مراقب الحسابات في الإقليم بممارسات التدقيق غير المنتظم عندما يتعرض للضغوط التي تفرضها معايير (IFRS/IAS) خلال تنفيذ محام التدقيق.					
2	يؤدي تعرض مراقب الحسابات لضغوط معايير (IFRS/IAS) الى عدم قيامه بمتابعة البنود المشكوك فيها والمشبوهة او غير المعتادة عند اكتشافها.					
3	يميل مراقب الحسابات الى قبول ادلة وتفسيرات ضعيفة من إدارة الزبون دون التحقق منها عندما يواجه ضغوط معايير (IFRS/IAS) اثناء عملية التدقيق.					
4	مواجهة مراقب الحسابات لضغوط معايير (IFRS/IAS) تجعله لا يبحث عن المعالجة المحاسبية الصحيحة لمسألة فنية معينة في المعايير المحاسبية ذات العلاقة.					

المحور الثاني : ضغوط تعقيد مهمة التدقيق

ت	العبرة	أُتفق بشدة	أُتفق	محايد	لا أُتفق	لا أُتفق بشدة
1	يساهم الزام الوحدات الاقتصادية في الإقليم بتبني معايير (IFRS/IAS) في تعقيد مهمة لتدقيق امام مراقبي الحسابات.					
2	يجعل الزام الوحدات الاقتصادية بتبني معايير (IFRS/IAS) مهمة التدقيق صعبة وغير مفهومة بالنسبة لقدرات مراقبي الحسابات في الإقليم.					

