

تأثير ضغوط التبني الالزامي لمعايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS/IAS) في ممارسات التدقيق غير المنتظم *

دراسة تحليلية لآراء عينة من المحاسبين الاكاديميين والمهنيين في إقليم كوردستان العراق

م. م. سلوان نعمت حنا

قسم تقنيات المحاسبة، الكلية التقنية الإدارية أربيل، جامعة أربيل التقنية، أربيل، العراق

Salwan.hanna@epu.edu.iq

أ. د. سيروان كريم عيسى

قسم المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة صلاح الدين، أربيل، العراق

serwan.essa@su.edu.krd

الملخص

يهدف البحث الى تحديد تأثير ضغوط التبني الالزامي لمعايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS/IAS) في ممارسات التدقيق غير المنتظم باعتبار ان تلك المعايير تفرض ضغوط متعددة على مراقبي الحسابات العاملين في إقليم كوردستان العراق عند التعامل معها والالزام بتبنيها، 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 تعرض مراقبي الحسابات لضغوط وقت عملية التدقيق وضغوط اتعاب 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 الاكاديميين (الاساتذة الجامعيين)، والمهنيين (مراقبي الحسابات) في إقليم كوردستان 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 الزام الوحدات الاقتصادية بتبني معايير (IFRS/IAS) عند عدم توفر متطلبات تبني تلك المعايير يخلق ضغوطاً على عمل مراقبي الحسابات، لاسيما ضغوط وقت عملية التدقيق وضغوط اتعاب التدقيق ويجعلهم ان ينخرطوا بممارسات التدقيق غير المنتظم استجابةً لتلك الضغوط التي يتعرضون لها. وعليه اقترح البحث العمل على تعزيز سمعة مهنة تدقيق الحسابات في إقليم كوردستان العراق باعتبارها الجهة الضامنة لجودة التقارير المالية

معلومات البحث

تاريخ البحث:

الاستلام: ٢٠٢٣/١/٣١

القبول: ٢٠٢٣/٣/٢

النشر: ربيع ٢٠٢٤

الكلمات المفتاحية:

International Financial Reporting Standards (IFRS/IAS), Mandatory Adoption Pressures, Audit Time, Audit Fees, Irregular Auditing.

Doi:

10.25212/lfu.qzj.9.1.32

التي تصدرها الوحدات الاقتصادية، وذلك من خلال فرض عقوبات وغرامات على كافة 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.

1. المقدمة:

مع تسارع انتشار العولمة وتطور التكنولوجيا وظهور الوحدات الاقتصادية متعددة الجنسيات وهيمنتها على القطاع الاقتصادي العالمي، اتجهت العديد من الدول الى تحقيق التوافق المحاسبي بين معاييرها وانظمتها المحاسبية المحلية مع معايير (IFRS/IAS) بدرجات متفاوتة، او التبنّي 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 (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 الدول النامية منها، ويعود سبب ذلك الى ان هذه المعايير تم وضعها حسب خصائص ومميزات بيئات الدول المتقدمة، كما وتنسم 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 مراقبي الحسابات عند التعامل معها لاسيما ضغوط وقت عملية التدقيق وضغوط اتعاب التدقيق. ان ضغوط وقت عملية التدقيق وضغوط اتعاب 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 كوردستان العراق والوحدات الاقتصادية العاملة فيها ملزمة ايضاً بتطبيق معايير (IFRS/IAS)، لذا اقتضت الحاجة الى دراسة تلك المعايير والتعرف على الضغوط التي تفرضها على مراقبي الحسابات، من اجل تجنب آثارها السلبية على نتائج التطبيقات المحاسبية المحلية وعلى مهنة تدقيق الحسابات في الإقليم.

2- منهجية البحث ودراسات سابقة

1-2 منهجية البحث

1-1-2 مشكلة البحث

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 (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 المحاسبية والرقابية العراقي التابع لديوان الرقابة المالية الاتحادي نحو وضع خطة عمل لإلزام جميع الوحدات الاقتصادية الأخرى بتبني تلك المعايير، إذ 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 الإلزام بتبنيها فيما بعد استناداً لكتابه المرقم 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 كوردستان 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 الإلزام بتبنيها خاصةً في الدول التي تفتقر الى متطلبات تنفيذها لاسيما الدول النامية، لأنها تحتاج الى بيئة مهيئة تماماً لتطبيقها، كما وتتطلب وجود إمكانيات وقدرات عالية لتفسيرها، فضلاً عن توفر الكفاءات والخبرات والتأهيل المهني الملئم 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 كوردستان العراق ؟ وما هي معوقات وصعوبات الإلزام بتبنيها ؟
- 2- كيف سيؤثر الزام الوحدات الاقتصادية بتبني معايير (IFRS/IAS) في تعرض مراقبي الحسابات لضغوط وقت عملية التدقيق وضغوط اتعاب التدقيق في الإقليم ؟
- 3- هل ان الضغوط التي تفرضها معايير (IFRS/IAS) على مراقبي الحسابات العاملين في إقليم كوردستان العراق فيما يتعلق بضغوط وقت عملية التدقيق وضغوط اتعاب التدقيق تؤدي بهم الى الانخراط في السلوكيات المختلفة وممارسات التدقيق غير المنتظم ؟

2-1-2 أهمية البحث

تتبع أهمية البحث من أهمية المجال البحثي إذ تعد معايير (IFRS/IAS) 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. 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 أجل تجنب الوقوع في الازمات المالية في المستقبل، يأتي هذا البحث لإعطاء تحذير مسبق وليبيان الآثار الناتجة عن تبني وتطبيق تلك المعايير في البيئة المحلية.

3-1-2 اهداف البحث

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

- 1- دراسة معايير (IFRS/IAS)، والتعرف على مدى امكانية تطبيقها في بيئة إقليم كوردستان 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.
- 3- القاء 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 كوردستان العراق في ظل الزام الوحدات الاقتصادية في الاقليم بتبني معايير (IFRS/IAS).

4-1-2 فرضيات البحث

يستند البحث في ضوء تساؤلاته البحثية واهدافه الى الفرضيات الآتية :

- H0: "لا توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين ضغوط وقت عملية التدقيق وممارسات التدقيق غير المنتظم".
- H0: "لا توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين ضغوط اتعاب التدقيق وممارسات التدقيق غير المنتظم".
- H0: "لا يوجد تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية بين ضغوط وقت عملية التدقيق وممارسات التدقيق غير المنتظم".
- H0: "لا يوجد تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية بين ضغوط اتعاب التدقيق وممارسات التدقيق غير المنتظم".

5-1-2 مجتمع البحث والعينة

يتكون مجتمع البحث من المحاسبين الاكاديميين (الأساتذة الجامعيين من حملة شهادات الماجستير والدكتوراه فقط) العاملين في جامعات إقليم كوردستان 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 الاقليم 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 / اربيل. وبذلك فان المجتمع الكلي للبحث يتكون من (295) فرداً.

أما فيما يخص عينة البحث فقد استخدم الباحثان المعاينة الطبقيّة العشوائية لاختيار العينة، إذ قسم الباحثان مجتمع البحث إلى طبقتين (فئتين)، 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 ملائمة للدراسة عند مستوى الثقة (0.95)، ومن ثم قام الباحثان باختيار عينة عشوائية من كل طبقة بموجب المعادلة الآتية :

$$\begin{aligned} \text{حجم العينة} &= \text{حجم المجتمع} \times \text{حجم الطبقة} = \text{حجم العينة من الطبقة} \\ (168 \div 295) \times 209 &= 119 \text{ من المحاسبين الأكاديميين} \\ (168 \div 295) \times 86 &= 49 \text{ من المحاسبين المهنيين} \end{aligned}$$

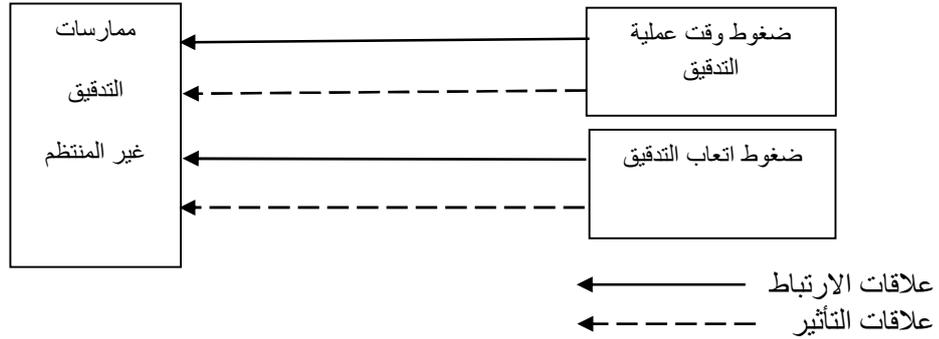
$$= 168 \text{ حجم العينة من المحاسبين الأكاديميين والمهنيين}$$

6-1-2 نموذج البحث

لغرض تحقيق اهداف البحث، اعتمد البحث على متغيرين رئيسيين وكالاتي :

المتغير التابع
التدقيق غير المنتظم
Irregular Auditing

المتغير المستقل
ضغوط التبني الالزامي لمعايير
الإبلاغ المالي الدولية IFRS/IAS



شكل (1)
(نموذج البحث)

7-1-2 حدود البحث

تتمثل حدود البحث بالآتي :

1- الحدود المكانية للبحث : يتحدد البحث مكانياً في جانبه العملي ببيئة إقليم كوردستان 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 الاقليم.

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) الخماسي، وقد تكونت استمارة الاستبانة من قسمين رئيسيين وهم :

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

2 - القسم الثاني : واشتمل على عدد من الأسئلة غطت فرضيات البحث، إذ تضمن (28) سؤالاً يغطي متغيرات البحث.

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 أسماء محكمي استمارة الاستبانة.

وتم اختبار الاتساق الداخلي لمعرفة مدى الاعتمادية على استمارة الاستبانة باستخدام معامل (ألفا كرونباخ) (Cronbach's Alpha) لقياس مدى ثبات أداة القياس، وقد بلغت درجة اعتمادية الاستبانة وفقاً لمعيار ألفا كرونباخ (81.1%)، وهي نسبة جيدة يمكن الاعتماد عليها في مثل هذه الدراسات.

10-1-2 الأساليب الإحصائية المستخدمة في البحث

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

2-2 دراسات سابقة

فيما يأتي مجموعة من دراسات سابقة متعلقة بموضوع البحث ومتغيراته :

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

هدفت الدراسة الى التعرف على اهم واكثر المشاكل شيوعاً التي تواجه مراقبي الحسابات العاملين في العراق، ومن ثم تحليل العلاقة بين هذه المشاكل وتطور مهنة تدقيق الحسابات من جهة أخرى. ولتحقيق هدف الدراسة اعتمد الباحث على عينة طبقية متكونة من (40) مراقب حسابات. ومن اهم النتائج التي توصلت اليها الدراسة وجود علاقة معنوية بين مشاكل مهنة تدقيق الحسابات وتطور هذه المهنة، ومن بين تلك المشاكل عدم التأهيل الكافي لمراقبي الحسابات، وضعف التشريعات التي تنظم عملهم، وعدم التزامهم بقواعد السلوك وآداب المهنة، وسهولة منحهم الاجازات الخاصة بمزاولة المهنة. وفيما يخص اهم مقترحات الدراسة فكانت تأسيس معهد تدريب مرتبط مباشرةً بجمعية المحاسبين القانونيين يهتم بفتح دورات تدريبية لمراقبي الحسابات، وجعل التدريب المستمر كشرط رئيس لتجديد اجازة ممارسة المهنة لمراقبي الحسابات.

2-2-2 دراسة (المحمادي، 2018) الموسومة "أثر التحول الى معايير المحاسبة والمراجعة الدولية على اتعاب المراجعة من وجهة نظر المراجعين الخارجيين بالمملكة العربية السعودية - دراسة ميدانية"
ان مشكلة هذه الدراسة دارت حول قيام المملكة العربية السعودية بتطبيق معايير المحاسبة والتدقيق الدولية ابتداءً من مطلع عام (2017م) على الشركات المساهمة والتي قد يؤثر تطبيقها على جوانب عديدة لاسيما الاتعاب المدفوعة الى مراقبي الحسابات.

وتوصلت الدراسة الى ان تطبيق تلك المعايير أدى الى ارتفاع اتعاب التدقيق بسبب زيادة تكاليف التدقيق، بالإضافة الى انها تحتوي على متطلبات كثيرة للعرض والافصاح، كما وانها تعتمد على المبادئ والتي تنسم باعتمادها اكثر على الحكم المهني، فضلاً عن ازدياد الوقت والجهد المبذول في عملية التدقيق. واقترحت الدراسة بضرورة فتح الدورات التدريبية والتعليمية وورش العمل لتدريب العاملين في مجال المحاسبة والتدقيق على فهم عملية التحول وتطبيق معايير الابلاغ المالي الدولية، والاستفادة من تجارب بعض الدول التي قامت بتطبيق تلك المعايير والمشاكل والصعوبات التي واجهتها.

3-2-2 دراسة (Lee, 2002) الموسومة :

"Professional Socialization, Commercial Pressures And Junior Staff's Time-Pressured Irregular Auditing - A Contextual Interpretation"

"التدقيق غير المنتظم في ظل التنشئة الاجتماعية المهنية، والضغوط التجارية، وضغوط الوقت لدى صغار الموظفين - تفسير سياقي"

هدفت الدراسة 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.

توصلت الدراسة 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.

4-2-2 دراسة (Miah, 2017) الموسومة :

“Accounting Standards Complexity, Audit Fees and Financial Analyst Forecasts in Australia”

“تعقيد معايير المحاسبة، واتعاب التدقيق، وتنبؤات المحللين الماليين في استراليا”

تمثل الدراسة أطروحة دكتوراه مقدمة الى جامعة Massey في نيوزيلندا، اذ تشير الدراسة الى ان الآثار المفيدة لمعايير الابلاغ المالي الدولية (IFRS/IAS) على مختلف المجالات مدروسة بشكل جيد من قبل الادبيات المحاسبية، الا انه هناك القليل نسبياً من الأبحاث حول جانب التكلفة لتبني تلك المعايير وتأثيراتها السلبية على مستخدمي التقارير المالية. لذا فان هذه الدراسة تهدف الى التحقق من تأثير تعقيد معايير الابلاغ المالي الدولية على مجموعتين مهمتين من المستخدمين وهم المدققين ومحليي الماليين. وتوصلت الدراسة الى ان تعقيد معايير الابلاغ المالي الدولية يرتبط بشكل إيجابي وكبير مع اتعاب التدقيق، كما وأن هذا التعقيد له علاقة إيجابية وهامة مع خصائص تنبؤات المحللين الماليين (أخطاء التنبؤات، تشتت التنبؤات، تحريف التنبؤات). كما واقترحت الدراسة الاعتماد على الدور الوسيط لعمليات التدقيق عالية الجودة والمتمثلة بمدققين متخصصين في الصناعة للحد من اثار تعقيد تلك المعايير على اتعاب التدقيق، وعلى أخطاء وتشتت وتحريف تنبؤات المحللين الماليين.

6-2-2 خصوصية هذا البحث واختلافه عن دراسات سابقة :

يعد البحث الحالي من أوائل البحوث الذي يتناول آثار التبني الالزامي لمعايير (IFRS/IAS) في البيئة المحلية، ويربط الضغوط الناتجة عن التبني الالزامي لتلك المعايير 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 كوردستان العراق، من اجل اصلاح هذه المهنة وتطويرها، وتلافي مشاكل وتبعات الضغوط التي تفرضها معايير (IFRS/IAS) عند الزام الوحدات الاقتصادية بتبنيها.

3- الاطار النظري للبحث

3-1 ضغوط التبني الالزامي لمعايير الابلاغ المالي الدولية (IFRS/IAS)

3-1-1 ضغوط وقت عملية التدقيق في ظل معايير IFRS/IAS :

تحدث 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). وبشكل 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). وتعرف ضغوط وقت عملية التدقيق بأنها "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). ويتعرض مراقب الحسابات الى ضغوط الموعد النهائي للوقت (TDP) عندما يتم الضغط عليه لإكمال مهام التدقيق في اجمالي الوقت المتاح او الفترة المتاحة قبل الوصول الى الموعد النهائي لإكمال المهمة. في هذه الحالة، يتم انشاء نقطة اكمال المهمة بدلاً من عدد الساعات التي يتم استخدامها في اكمال المهمة. ومع زيادة هذه الضغوط تنخفض فاعلية وأداء عمل مراقب الحسابات. وقد تكون ضغوط الموعد النهائي ناجمة عن عوامل داخلية تتعلق بمراقب الحسابات او مكتب التدقيق الذي يعمل فيه، او تكون ناجمة عن عوامل خارجية كضغوط الموعد النهائي الذي يفرضه الزبون، او جهات أخرى رسمية (Margheim et al, 2005: 24&26). ويرتبط مفهوم تأخير اصدار تقرير التدقيق من قبل مراقب الحسابات بضغط وقت عملية التدقيق، ويمثل تأخير تقرير التدقيق (ARL) احد المتغيرات التي يتم من خلاله تقييم كفاءة عملية التدقيق، ويعرف بشكل عام على انه "الفترة بين نهاية السنة المالية للوحدة الاقتصادية وتاريخ تقرير التدقيق"، اذ يشير هذا التعريف الى ان إدارة الوحدة الاقتصادية عند اعداد القوائم المالية ومراقبي الحسابات عند مراقبة وتدقيق اعمال الإدارة يلعبون دوراً حاسماً في تشكيل هذا التأخير. (Khlif & Achek, 2016: 342)

ويرى الباحثان 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 فان مراقبي الحسابات يتعرضون في هذه الحالة الى ضغوط وقت عملية التدقيق خاصةً اذا كانت مهمة التدقيق معقدة وتكتنفها العديد من الصعوبات.

بشكل عام هناك علاقة بين تنوع وتعقيد عمليات زبون التدقيق وبين الوقت اللازم للانتهاء من عملية التدقيق، اذ كلما كانت عمليات زبون التدقيق متنوعة ومعقدة كلما يؤثر ذلك على طول الفترة اللازمة للانتهاء 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 لانتهاه من عملية التدقيق، واعداد تقرير التدقيق. (صالح، 2019: 333)

فمن منظور إدارات الوحدات الاقتصادية، يولد الانتقال الى معايير الابلاغ المالي الدولية تعديلاً في النماذج التقليدية لإعداد التقارير المالية التي تستخدمها تلك الوحدات الاقتصادية، ويتطلب عملية تكيف من قبل الإدارة من حيث عرض المعلومات المالية وتطبيق معايير المحاسبة الجديدة، وهذا يعني ان اعتماد معايير الابلاغ المالي الدولية يزيد من تأخيرات الإدارة في تقديم القوائم المالية الى مراقبي الحسابات. اما من منظور مراقبي الحسابات فان تطبيق معايير الابلاغ المالي الدولية 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 الابلاغ المالي الدولية. باختصار، يؤثر تطبيق معايير الابلاغ المالي الدولية على تأخير الإدارة عند اعداد القوائم المالية، وتأخير مراقبي الحسابات عند تدقيقها، مما يترجم الى تأخر مطول في تقرير التدقيق (Khlif & 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 تأخير كبير في اصدار تقرير التدقيق بين الوحدات الاقتصادية الماليزية المدرجة بعد تطبيقها لمعايير الابلاغ المالي الدولية، 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 الابلاغ المالي الدولية (Dodzi, 2015: 41). وفي السياق نفسه كشفت دراسات أخرى أيضاً وجود علاقة إيجابية بين تبني معايير الابلاغ المالي الدولية وازدياد الوقت اللازم لتنفيذ مهام التدقيق وتأخير اصدار التقرير للوحدات الاقتصادية الاسبانية، كما وان 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 الابلاغ المالي الدولية بالنسبة لمراقبي الحسابات، ووجود بعض من المعايير تحتوي على تفاصيل أكثر من المعايير المحلية، كما وان 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 الباحثان بان ضغوط وقت عملية التدقيق وبالتالي تأخير اصدار تقرير التدقيق في ظل تطبيق معايير الابلاغ المالي الدولية قد تؤدي بمراقبي الحسابات الى انخفاض في مستوى أدائهم ودقة احكامهم وبالتالي الانخفاض في جودة التدقيق، خاصةً عندما يكون هناك جهات معينة تطالبهم باستكمال مهام التدقيق وإصدار التقرير في الوقت المحدد دون أي تأخير وخاصةً في بيئة الإقليم.

3-1-2 ضغوط اتعاب التدقيق في ظل معايير IFRS/IAS :

تشير 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 على جودة التدقيق فحسب، بل تؤثر ايضاً على تطور مكاتب التدقيق ومهنة تدقيق الحسابات بشكل عام، لذلك نجد بان اتعاب التدقيق هي دائماً محور البحث لدى الباحثين سواء محلياً او دولياً (Liu, 2017: 52). وعرفت لجنة الأوراق المالية والبورصات (SEC) اتعاب التدقيق بأنها "الاتعاب المدفوعة لعمليات التدقيق والفحص السنوية للقوائم المالية لآخر سنة مالية منتهية". كما وتعرف بأنها "المبالغ المدفوعة/مستحقة الدفع لمراقب الحسابات، مقابل الخدمات المقدمة الى الجهة الخاضعة للتدقيق". (Afesha, 2015: 162)

وبشكل عام هناك مجموعة من الأسباب التي تؤدي الى زيادة تكاليف عملية التدقيق عند تطبيق معايير الابلاغ المالي الدولية، وبالتالي زيادة اتعاب التدقيق، وهذه الأسباب هي : (حسين، 2015: 101)

- * تتطلب معايير (IFRS/IAS) 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.
- * في ظل معايير (IFRS/IAS) يتزايد مستوى تعقيد زبون التدقيق، مما يؤدي الى زيادة الجهد المبذول من قبل مراقبي الحسابات، والذي ينعكس في اتعاب التدقيق العالية.
- * تتسم معايير (IFRS/IAS) 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.
- * تتطلب معايير (IFRS/IAS) 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.
- * يواجه مراقبي الحسابات المزيد من المخاطر اثناء تجهيزهم لعملية التدقيق عند اتباع معايير (IFRS/IAS) الجديدة، لانهم ينظرون الى ان التحول لتلك المعايير يشتمل على مستوى كبير من الخطر.
- * يقوم مراقب الحسابات برفع اتعاب التدقيق في ظل معايير (IFRS/IAS) للحصول على احتياطي يواجه به مصروفات التقاضي المتوقعة، لان تلك المعايير تتسبب في زيادة مخاطر التقاضي.
- * في ظل معايير (IFRS/IAS) تفرض مكاتب التدقيق على مراقبي الحسابات العاملين فيها بتلقي المزيد من التأهيل والتعليم المهني فيما يتعلق بتلك المعايير، كما وتقوم 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، والذي ينعكس ذلك في اتعاب التدقيق.

* تفرض متطلبات تطبيق معايير (IFRS/IAS) 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.

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 "اجور الاتعاب" (رمو وبامرني، 2018: 7). اما في إقليم كوردستان 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 الباحثان بأنه في البيئة المحلية لا يتم الاخذ بنظر الاعتبار بعض الأمور التي يجب مراعاتها عند تحديد اتعاب التدقيق 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 فعليه تتناسب ونطاق عملية التدقيق وحجمها ودرجة التعقيد المصاحبة لها.

2-3 ممارسات التدقيق غير المنتظم Irregular Auditing Practices

1-2-3 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 (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 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). 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). ويشير Syam et al الى ان سلوك التدقيق المختل قد تعود أسبابه الى ضعف فهم مراقب الحسابات وامثاله لمعايير التدقيق، اضافة الى ضعف فهمه وامثاله 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)

2-2-3 ضغوط وقت عملية التدقيق في ظل معايير (IFRS/IAS) والتدقيق غير المنتظم :

ان الضغوط التي تفرضها معايير الابلاغ المالي الدولية (IFRS/IAS) على وقت عملية التدقيق وبالتالي تأخير اصدار تقرير التدقيق قد تؤدي بمراقبي الحسابات الى اتباع ممارسات التدقيق غير المنتظم، وذلك محاولة منهم لإصدار تقريرهم في الوقت المناسب دون تأخير، اذ وبحسب (توفيق) فان الزبائن عادة ما يفرضون ضغوطاً على مراقبي الحسابات خاصة عند استلام 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 وان 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). فضلاً عن ذلك فان تعقيد متطلبات القياس والافصاح في معايير الابلاغ المالي الدولية (IFRS/IAS) وبالتالي ازدياد ساعات العمل الإضافية التي يحتاجها مراقب الحسابات في ظل ضغوط المواعيد النهائية التي تحددها الجهات التنظيمية قد تؤدي بمراقبي الحسابات ايضاً الى اتباع ممارسات التدقيق غير المنتظم. اذ وبحسب Suyanto فان الجهات التنظيمية تتطلب من الوحدات الاقتصادية تقديم القوائم المالية مدققة بحلول تاريخ معين، مثلاً تلزم بعض وكالات الاشراف على الأسواق المالية بتقديم القوائم المالية في غضون ثلاثة اشهر من تاريخ الاغلاق او تاريخ بيان المركز المالي، والتي تنتهي معظم هذه الوحدات الاقتصادية فتراتنا المالية في 31 من كانون الأول، كما وتتطلب بعض الصناعات والسلطات الضريبية ايضاً مواعيد نهائية مماثلة، وبالتالي يجبر المنظمون والجمعيات الصناعية والزبائن معاً مكاتب التدقيق على اتمام 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 بالانحراف في ممارسات التدقيق غير المنتظم. (Suyanto, 2014: 145)

ووفقاً لذلك يشير الباحثان الى ان الوحدات الاقتصادية في البيئة المحلية 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 كردستان 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 الابلاغ المالي الدولية (IFRS/IAS).

وفي الاطار نفسه يمكن القول بانه مع الصعوبات التي تفرضها معايير الابلاغ المالي الدولية (IFRS/IAS) على مهمة التدقيق والحمل الزائد للأدوار التي يجب على مراقب الحسابات القيام بها واكمالها في وقت محدد، قد يلجأ مراقب الحسابات الى السلوكيات التي تخفض من جودة التدقيق، اذ يشير Elinda et al الى ان الحمل الزائد في بيئة عمل مراقب الحسابات يحدث خلال "موسم النزوة"، الذي يحدث عادةً بين شهر تشرين الاول ونيسان، اذ يتحمل مراقب الحسابات خلال هذه الفترة اعباء اعمال تدقيق القوائم المالية تفوق قدرته، او يواجه العديد من الأدوار التي يجب عليه اكمالها ضمن المهلة المحددة، بالإضافة الى محدودية موارد وقدرات مراقب الحسابات، مما يؤدي به الى ممارسة سلوكيات غير منتظمة التي تؤدي الى التخفيض من جودة التدقيق، لأنه من السهل على مراقب الحسابات اكمال مهام التدقيق اذا قام بتنفيذ تلك المهام واحدة تلو الأخرى، ولكن المهام ستصبح عقبات او صعوبة اذا كان يجب تنفيذ هذه المهام في نفس الوقت (Elinda et al, 2019: 307).

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 العراقية رقم (74)، 2004: 8)

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

كما وان 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 العراقية 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 لانتهاه 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 كموعدها النهائي، مع الإشارة الى ان السلطات الضريبية في إقليم كوردستان تقوم بتمديد تلك الفترة في بعض الأحيان لمدة شهر إضافي، أي الى تاريخ 6/30 وبموجب تعليمات خاصة وبلاستناد الى الفقرة (3) من نفس المادة السابق ذكرها. (قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (113) لعام (1982) وتعديلاته، 2004: 25)

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

تمثل 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 خاصة في ضل 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 (باسردة، 2017: 110). ومن هذا المنطلق واعتماداً على الضغوط التي تفرضها معايير (IFRS/IAS) على اتعاب التدقيق التي يتقاضاها مراقب الحسابات من خلال زيادتها، يشير (رمضان) الى انه كلما ارتفعت اتعاب التدقيق وكلما كانت كبيرة، كلما انخفض التزام مراقب الحسابات بالمبادئ او المعايير المحاسبية، كمعايير الابلاغ المالي الدولية (IFRS/IAS)، اذ ان مراقبي الحسابات وعندما يتعلق الامر بأتعاب التدقيق التي يتقاضونها، فانهم يبدون مرونة كبيرة تجاه الالتزام بالمبادئ او المعايير المحاسبية. فكلما ازدادت اتعاب التدقيق، كلما 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 (رمضان، 2015: 30). وعلى العكس من ذلك يرى (باسردة) بأنه في ظل وجود مؤشرات تدل على ان ارتفاع اتعاب التدقيق لمراقب الحسابات تؤثر عليه بشكل سلبي، الا انه لا يمكن الجزم بأن هذا الارتفاع في اتعاب التدقيق يرتبط دائماً بانخفاض جودة التدقيق ويؤثر على موقف مراقب الحسابات، ولكن يمكن ان يعود سببه الى عوامل متعددة والتي 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 كافي، 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 الباحثان بأنه في ظل تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS/IAS) 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، فإن الزبائن قد لا يولون اهتمامهم لهذه الاعتبارات ولا يكونون على الاستعداد لزيادة اتعاب التدقيق التي يتقاضونها مراقبي الحسابات، وقد ينعكس هذا الانخفاض في اتعاب التدقيق مقابل الجهد الإضافي الذي تتطلبه عملية التدقيق على أساس تلك المعايير سلباً على أداء مراقبي الحسابات، كما وقد يكون ذلك دافعاً لانخراطهم في ممارسات التدقيق غير المنتظم. وفيما يخص اتعاب التدقيق لمراقبي الحسابات في البيئة المحلية يتم الاعتماد على "أسس توزيع الاعمال بين مزاوولي مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات" الصادر عن مجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات، اذ يتم توزيع الاعمال بين مزاوولي المهنة 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 مزاوولي مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات، 2022: 3)

اما في إقليم كوردستان فان النقاط تختلف باختلاف نوع النشاط للشركات، اذ وفقاً لتعليمات عام (2022) للجمعية العلمية للمحاسبين القانونيين، فان كل شركة تختلف عدد نقاطها باختلاف نوع نشاطها، كما ويتم احتساب أجور النقطة كحد ادنى (200) دولار لكل نقطة (الجمعية العلمية للمحاسبين القانونيين في إقليم كوردستان، تعليمات احتساب وتصنيف نقاط الشركات، 2022: 1). وبناءً على ذلك يشير (رمو وبامرني) بأن هناك عدم رضا من قبل مكاتب تدقيق الحسابات في إقليم كوردستان حول الأسلوب الحالي والمعتمد في تحديد اتعاب مراقبي الحسابات والذي يؤثر سلباً على 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 مراقبي الحسابات من اتعاب فعلية، مما يفسح الطريق لتبلور ظاهرة تسوق الرأي عن طريق التغاضي عن الأخطاء الإدارية. (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 الإبلاغ المالي الدولية (IFRS/IAS).

3-2-4 ممارسات التدقيق غير المنتظم في ظل ضغوط وقت عملية التدقيق وضغوط اتعاب التدقيق :
هناك مجموعة من الممارسات التي يقوم مراقب الحسابات في مكاتب التدقيق باتباعها عندما يتعرض للضغوط خلال تنفيذ مهام التدقيق، وتقع هذه الممارسات جميعها ضمن مفهوم التدقيق غير المنتظم والتي

- لها طرق واشكال مختلفة ومتعددة. ومن اهم تلك الممارسات 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 كبديل 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 اكمال العمل او الإشارة الى حذف بعض إجراءات التدقيق.
 - 6- **المراجعة السطحية لوثائق الزبون**: وتدل 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 مضيعة للوقت.
 - 8- **اعتماد قدر اكبر من المناسب على عمل الزبون**: وتعني هذه الممارسة بان مراقب الحسابات يعتمد اكثر 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

فيما 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	مهني (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)

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	اقل من 5 سنوات
26.8%	45	5 اقل من 10 سنوات

10 أقل من 15 سنة	58	34.5%
15 أقل من 20 سنة	24	14.3%
20 سنة فأكثر	19	11.3%
المجموع	168	100%

المصدر : من إعداد الباحثان بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي.

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 (ضغوط وقت عملية التدقيق) :

جدول (4)

وصف آراء عينة البحث تجاه متغير (ضغوط وقت عملية التدقيق)

العبارة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية الترتيبية
X1 يؤدي الزام الوحدات الاقتصادية في الإقليم بتبني معايير (IFRS/IAS) الى تعرض مراقبي الحسابات لضغوط وقت عملية التدقيق.	3.45	0.977	8
X2 يزيد الزام الوحدات الاقتصادية في الإقليم بتبني معايير (IFRS/IAS) من تأخيرات الإدارة في تقديم القوائم المالية الى مراقبي الحسابات وزيادة ضغوط وقت التدقيق لديهم.	3.74	0.924	4
X3 يحتاج مراقب الحسابات الى فترة أطول لفحص القوائم المالية للزبون عند الزام الوحدات الاقتصادية في الإقليم بتبني معايير (IFRS/IAS).	3.80	0.842	3
X4 يؤدي الزام الوحدات الاقتصادية في الإقليم بتبني معايير (IFRS/IAS) الى تأخير اصدار تقرير التدقيق من قبل مراقبي الحسابات.	3.66	0.861	7
X5 تزيد معايير (IFRS/IAS) من ضغوط الوقت لدى مراقبي الحسابات في الاقليم في ظل المواعيد النهائية لتقديم التقارير المالية المدققة المحددة من قبل الجهات التنظيمية.	4.04	0.784	2
X6 تزيد معايير (IFRS/IAS) من ضغوط الوقت لدى مراقبي الحسابات في الاقليم في ظل تعرض الوحدات الاقتصادية للغرامات المالية والعقوبات عند تأخير تقديم تقاريرها المالية المدققة.	4.05	0.828	1
X7 تزيد معايير (IFRS/IAS) من ضغوط الوقت لدى مراقبي الحسابات في الاقليم في ظل انتهاء السنة المالية لجميع الوحدات الاقتصادية في 12/31 وضغوط موسم التدقيق.	3.68	1.023	6

5	1.009	3.69	تؤدي ضغوط وقت عملية التدقيق في ظل معايير (IFRS/IAS) الى انخفاض مستوى أداء ودقة احكام مراقبي الحسابات في الإقليم.	X8
---	-------	------	--	----

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على نتائج التحليل الاحصائي.

يشير الجدول (4) الى وجود اتفاق جيد بين آراء عينة البحث من الاكاديميين والمهنيين تجاه العبارات المستخدمة في البحث لوصف المتغير (ضغوط وقت عملية التدقيق). اذ حصلت العبارة (X6) على اعلى اتفاق بوسط حسابي بلغ (4.05)، وانحراف معياري بلغ (0.828). بينما حصلت العبارة (X1) على ادنى اتفاق بوسط حسابي بلغ (3.45)، وانحراف معياري بلغ (0.977).

2- المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمتغير (ضغوط اتعاب التدقيق) :

جدول (5)

وصف آراء عينة البحث تجاه متغير (ضغوط اتعاب التدقيق)

الأهمية الترتيبية	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	العبارات	
6	0.902	3.65	يفرض الزام الوحدات الاقتصادية في الإقليم بتبني معايير (IFRS/IAS) ضغوط اتعاب التدقيق لدى مراقبي الحسابات.	X1
4	0.985	3.74	يؤدي الزام الوحدات الاقتصادية في الإقليم بتبني معايير (IFRS/IAS) الى زيادة التكاليف داخل مكاتب التدقيق وبالتالي زيادة اتعاب التدقيق.	X2
7	0.966	3.52	يطالب مراقبي الحسابات بمستوى مرتفع من اتعاب التدقيق في ظل تطبيق معايير (IFRS/IAS) بسبب مواجهتهم مستوى اكبر من المخاطر.	X3
8	1.049	3.46	يستجيب مراقب الحسابات لطلبات الزبون بإصدار تقرير نظيف عندما يحصل على اتعاب تدقيق عالية منه في ظل معايير (IFRS/IAS).	X4
3	0.830	3.76	بيدي مراقب الحسابات المرونة تجاه الالتزام بمعايير (IFRS/IAS) كلما ارتفعت اتعاب التدقيق التي يتقاضاها من الزبون.	X5
1	0.858	4.01	يرفض الزبائن دفع اتعاب اعلى لمراقبي الحسابات في الإقليم مقابل العمل والجهد الإضافي في ظل تطبيق معايير (IFRS/IAS).	X6
5	0.800	3.73	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 (IFRS/IAS).	X7
2	0.725	3.86	يؤثر الزام الوحدات الاقتصادية في الإقليم بتبني معايير (IFRS/IAS) في ظل الأسلوب الحالي في تحديد الاتعاب على جودة الأداء المهني لمراقبي الحسابات.	X8

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على نتائج التحليل الاحصائي.

كما ويشير الجدول (5) الى وجود اتفاق جيد ايضاً بين آراء عينة البحث من الاكاديميين والمهنيين تجاه العبارات المستخدمة في البحث لوصف المتغير (ضغوط اتعاب التدقيق). اذ حصلت العبارة (X6) على اعلى اتفاق بوسط حسابي بلغ (4.01)، وانحراف معياري بلغ (0.858). بينما حصلت العبارة (X4) على ادنى اتفاق بوسط حسابي بلغ (3.46)، وانحراف معياري بلغ (1.049).

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

جدول (6)

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

الأهمية الترتيبية	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	العبارات
9	0.919	3.58	ينخرط مراقب الحسابات في الإقليم بممارسات التدقيق غير المنتظم عندما يتعرض للضغوط التي تفرضها معايير (IFRS/IAS) خلال تنفيذ مهام التدقيق.
6	0.987	3.64	يؤدي تعرض مراقب الحسابات لضغوط معايير (IFRS/IAS) الى عدم قيامه بمتابعة البنود المشكوك فيها والمشبوهة او غير المعتادة عند اكتشافها.
5	1.050	3.65	يميل مراقب الحسابات الى قبول ادلة وتفسيرات ضعيفة من إدارة الزبون دون التحقق منها عندما يواجه ضغوط معايير (IFRS/IAS) اثناء عملية التدقيق.
8	1.118	3.59	مواجهة مراقب الحسابات لضغوط معايير (IFRS/IAS) تجعله لا يبحث عن المعالجة المحاسبية الصحيحة لمسألة فنية معينة في المعايير المحاسبية ذات العلاقة.
11	0.948	3.50	تعرض مراقب الحسابات لضغوط معايير (IFRS/IAS) تجعله لا يقوم بتنفيذ إجراءات التدقيق على كافة العناصر المختارة ضمن عملية التدقيق.
1	0.857	4.04	يقوم مراقب الحسابات بالإنهاء الخاطئ لخطوة التدقيق المطلوبة دون اكمال العمل فيها عندما يتعرض لضغوط معايير (IFRS/IAS) اثناء عملية التدقيق.
7	0.855	3.61	يعتمد مراقب الحسابات بقدر اكبر من اللازم على عمل الزبون واعمال المدقق الداخلي عندما يتعرض لضغوط معايير (IFRS/IAS) خلال عملية التدقيق.
12	1.132	3.48	يقوم مراقب الحسابات بمراجعة سطحية لوثائق الزبون دون التحقق من تفاصيلها عندما يتعرض لضغوط معايير (IFRS/IAS) اثناء عملية التدقيق.
2	0.862	4.01	مواجهة مراقب الحسابات لضغوط معايير (IFRS/IAS) تجعله يستبعد البنود المختارة التي تحتوي على تعقيدات واستبدالها بأخرى أكثر بساطة.
3	0.985	3.74	تعرض مراقب الحسابات لضغوط معايير (IFRS/IAS) تجعله لا يستكمل كافة إجراءات التدقيق لاكتشاف الاحتيال المالي في القوائم المالية للزبون.
4	1.047	3.67	يفحص مراقب الحسابات عدد أقل من المستندات ويخفّض حجم العينة عندما يتعرض لضغوط معايير (IFRS/IAS) اثناء عملية التدقيق.
10	0.990	3.55	يقلل مراقب الحسابات حجم الوثائق الى ما دون المستوى المقبول ويتجنب توثيق الاختبارات عندما يتعرض لضغوط معايير (IFRS/IAS) اثناء عملية التدقيق.

المصدر : من إعداد الباحثان بالاعتماد على نتائج التحليل الاحصائي.

اما الجدول (6) فيشير الى وجود اتفاق جيد بين آراء عينة البحث من الاكاديميين والمهنيين تجاه العبارات المستخدمة في البحث لوصف المتغير (ممارسات التدقيق غير المنتظم). اذ حصلت العبارة (Y6) على

اعلى اتفاق بوسط حسابي بلغ (4.04)، وانحراف معياري بلغ (0.857). بينما حصلت العبارة (Y8) على ادنى 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 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 (الدالة)	دالة	

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

المصدر : من إعداد الباحثان بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي.

يتضح من خلال الجدول (7) أعلاه أنه توجد علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين متغير (ضغوط وقت عملية التدقيق) ومتغير (ممارسات التدقيق غير المنتظم)، إذ 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 يوشح 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 ضغوط وقت عملية التدقيق وممارسات التدقيق غير المنتظم".

2- اختبار الفرضية الثانية :

جدول (8)

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 (الدالة)	دالة	

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

المصدر : من إعداد الباحثان بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي.

ويتضح من خلال الجدول (8) أنه توجد علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين متغير (ضغوط اتعاب التدقيق) ومتغير (ممارسات التدقيق غير المنتظم)، إذ بلغت قيمة معامل الارتباط (0.468) وهذا يدل على وجود ارتباط جيد بين المتغيرين. فكلما زادت ضغوط اتعاب 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. لذا فإن هذه النتائج تؤكد رفض الفرضية الثانية للبحث وقبول الفرضية البديلة والتي تشير إلى "توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين ضغوط اتعاب التدقيق وممارسات التدقيق غير المنتظم".

3- اختبار الفرضية الثالثة :

جدول (9)

تحليل التباين (ANOVA) لضغوط وقت عملية 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	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 الباحثان بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي.

يتضح من خلال الجدول (9) أعلاه أنه يوجد تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية لمتغير ضغوط وقت عملية 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 (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 المستقل (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 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 (β1) التي بلغت (0.725) لمتغير ممارسات التدقيق غير المنتظم والذي يدل على أن التغير في ضغوط وقت عملية التدقيق بوحدة واحدة يؤثر بنسبة (72.5%) 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) 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 إلى "يوجد تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية بين ضغوط وقت عملية التدقيق وممارسات التدقيق غير المنتظم".

4- اختبار الفرضية الرابعة :

جدول (10)

تحليل التباين (ANOVA) لضغوط اتعاب 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	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 الباحثان بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي.

يشير الجدول (10) الى انه يوجد تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية لمتغير ضغوط اتعاب 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 (46.582) وهي أكبر من قيمتها الجدولية البالغة (3.90) عند درجتي حرية (1 ، 166) وضمن مستوى معنوية (0.05) وبمعامل تحديد (R²) قدره (0.219) وهذا يعني أن المتغير المستقل (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 أنها غير داخلة 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 (β1) التي بلغت (0.478) لمتغير ممارسات التدقيق غير المنتظم والذي يدل على ان التغير في ضغوط اتعاب التدقيق بوحدة واحدة يؤثر بنسبة (47.8%) 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 رفض الفرضية الرابعة للبحث وقبول الفرضية البديلة والتي تشير إلى "يوجد تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية بين ضغوط اتعاب التدقيق وممارسات التدقيق غير المنتظم".

5- الاستنتاجات والتوصيات

1-5 الاستنتاجات

1-1-5 الاستنتاجات الخاصة بالجانب النظري

1- ان الزام الوحدات الاقتصادية بتبني معايير (IFRS/IAS) في الدول النامية (لاسيما في العراق بما فيه إقليم كوردستان 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.

2- يؤدي تطبيق معايير (IFRS/IAS) الى ازدياد الوقت اللازم لتنفيذ مهام التدقيق، وتأخيرات مطولة في عملية التدقيق، أي يتطلب تطبيقها من مراقبي الحسابات وقتاً أطول وساعات عمل إضافية لإكمال اعمال التدقيق، وبالتالي تؤدي الى تأخير كبير في اصدار تقرير التدقيق، وتخلق ضغوط كبيرة على مراقبي الحسابات نتيجة عدم قدرتهم على الالتزام بالمواعيد النهائية لتقديم التقارير المالية المحددة من قبل الجهات الرسمية، مما قد يخرطوا بممارسات التدقيق غير المنتظم استجابةً لتلك الضغوط التي يتعرضون لها.

3- يؤدي تطبيق معايير (IFRS/IAS) الى زيادة اتعاب التدقيق التي يتقاضونها مراقبي الحسابات من زبائنهم، بسبب زيادة تكاليف تدقيق تلك المعايير داخل مكاتب التدقيق، فضلاً عن انها تتطلب من مراقبي الحسابات قضاء المزيد من الوقت في تدقيق القوائم المالية المعدة على أساس تلك المعايير، ويؤدي ذلك الى تعرض مراقبي الحسابات لضغوط اتعاب التدقيق، مما قد يخرطوا بممارسات التدقيق غير المنتظم استجابةً لتلك الضغوط التي يتعرضون لها.

4- يعد التدقيق غير المنتظم من السلوكيات المختلة 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 وقت عملية التدقيق وضغوط اتعاب التدقيق، والذي يخرج فيه عن السلوك المهني السليم، ويؤثر بشكل سلبي على جودة الأداء المهني، وجودة العملية التدقيقية ونتائجها.

5- 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.

2-1-5 الاستنتاجات الخاصة بالجانب الميداني

1- أظهرت نتائج الدراسة وجود علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين متغير ضغوط وقت عملية التدقيق وممارسات التدقيق غير المنتظم، اذ بلغت قيمة معامل الارتباط (0.686) وعند مستوى معنوية (0.000).

2- أظهرت نتائج الدراسة وجود علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين متغير ضغوط اتعاب التدقيق وممارسات التدقيق غير المنتظم، اذ بلغت قيمة معامل الارتباط (0.468) وعند مستوى معنوية (0.000).

- 3- أظهرت نتائج الدراسة وجود تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية بين متغير ضغوط وقت عملية التدقيق وممارسات التدقيق غير المنتظم، ويدعم ذلك قيمة (F) المحسوبة وعند مستوى معنوية (0.000).
- 4- أظهرت نتائج الدراسة وجود تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية بين متغير ضغوط اتعاب التدقيق وممارسات التدقيق غير المنتظم، ويدعم ذلك قيمة (F) المحسوبة وعند مستوى معنوية (0.000).

2-5 التوصيات

- 1- دراسة وتحليل تجارب بعض الدول المتقدمة التي اتخذت خطوات جادة ونجحت في التحول الى تطبيق معايير (IFRS/IAS)، سعياً للاستفادة من أثارها الإيجابية، والتغلب على كافة المشاكل المصاحبة لها، وانجاح مشروع خطة عمل مجلس معايير المحاسبية والرقابية العراقي لتبني تلك المعايير في البيئة المحلية.
- 2- إعادة النظر في الأسلوب الحالي والمعتمد في تحديد اتعاب تدقيق مراقبي الحسابات العاملين في إقليم كوردستان العراق، من اجل إيجاد آلية مناسبة لتحديد اتعاب التدقيق، وسد الثغرات الموجودة فيه، وجعله أسلوب موضوعي يتناسب مع الواقع المتغير، ويحد من اتباع ممارسات التدقيق غير المنتظم.
- 3- ضرورة قيام الجمعية العلمية للمحاسبين القانونيين ونقابة المحاسبين والمدققين في إقليم كوردستان العراق والجهات الأخرى المنظمة لمهنة تدقيق الحسابات والمشرفة على مكاتب التدقيق بالرقابة على اتعاب التدقيق التي يتقاضونها مراقبي الحسابات، بحيث تكون مناسبة مع الوقت والجهد المبذول في عملية التدقيق ودرجة الصعوبة التي تكتنفها، دون المغالاة فيها، او الحصول على اتعاب اقل مما يستحقونه فعلياً.
- 4- العمل على تعزيز سمعة مهنة تدقيق الحسابات في إقليم كوردستان العراق باعتبارها الجهة الضامنة لجودة التقارير المالية التي تصدرها الوحدات الاقتصادية، وذلك من خلال فرض عقوبات وغرامات على كافة مراقبي الحسابات الذين يثبت بانهم يمارسون سلوكيات مختلة وممارسات غير منتظمة.
- 5- العمل على تفعيل الوسائل التي لها دور مهم في الحد من ممارسات التدقيق غير المنتظم، كتفعيل دور لجان التدقيق، وتطبيق نظم الرقابة على جودة التدقيق، واعتماد أسلوب مراجعة النظير، وغيرها من الوسائل الكفيلة بالقضاء على تلك الممارسات والسلوكيات غير المنتظمة بين مراقبي الحسابات في الإقليم.

6- المراجع

أولاً : المراجع باللغة العربية

أ- الوثائق :

- 1- تعليمات النظام المحاسبي للشركات رقم (1) لعام (1998).
- 2- الجمعية العلمية للمحاسبين القانونيين في إقليم كوردستان، تعليمات احتساب وتصنيف نقاط الشركات لعام (2022).
- 3- قانون المصارف العراقي رقم (94) لعام (2004).
- 4- قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (113) لعام (1982) وتعديلاته.
- 5- قانون هيئة الأوراق المالية العراقي رقم (74) لعام (2004).

6- مجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات، أسس توزيع الاعمال بين مزاولي مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات لعام (2022).

ب - الرسائل والاطاريح الجامعية :

- 7- 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.
- 8- 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.
- 9- 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.

ت - الدوريات العلمية :

- 10- 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)، ص170-129.
- 11- 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.
- 12- رمو، وحيد، بامرني، حسن، (2018)، "الأسلوب الحالي في تحديد أتعاب مدققي الحسابات وتأثيره في انتشار ظاهرة تسوق الرأي - بالتطبيق على عينة مختارة من مكاتب تدقيق الحسابات في إقليم كوردستان - العراق"، متوفر على: <https://www.researchgate.net/profile/Waheed-Ramo>
- 13- 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.
- 14- 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.
- 15- 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.
- 16- 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.
- 17- المحمادي، حنان عبدالله حامد، (2018)، "أثر التحول الى معايير المحاسبة والمراجعة الدولية على اتعاب المراجعة من وجهة نظر المراجعين الخارجيين بالمملكة العربية السعودية - دراسة ميدانية"، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية والقانونية، المجلد (2)، العدد (13)، ص78-107.

- 18- محمود، حسن شلقامي، (2014)، "اطار مقترح للحد من ممارسات المراجعة غير المنظمة - دراسة ميدانية"، مجلة البحوث الإدارية، المجلد (32)، العدد (2)، ص56-140.
- 19- مرهون، نعيم تومان، (2012)، "العلاقة بين مشاكل مهنة مراقبة الحسابات وتطور هذه المهنة في العراق"، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد (14)، العدد (3)، ص132-163.
- 20- 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)، ص200-271.
- 21- 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.

ثانياً : المراجع باللغة الانكليزية

A - Theses and Dissertations:

- 22- 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.
- 23- Miah, M. S., (2017), "Accounting Standards Complexity, Audit Fees and Financial Analyst Forecasts in Australia", Doctoral Dissertation, Massey University, New Zealand.
- 24- Suyanto, (2014), "Pressure on Auditors and Dysfunctional Behaviors as Institutional Work", Doctoral Dissertation, University of Dundee, United Kingdom.

B - Scientific Periodicals:

- 25- 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.
- 26- 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.
- 27- 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.
- 28- 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.
- 29- 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.
- 30- Khlif, H., Achek, I., (2016), “IFRS adoption and auditing: a review”, Asian Review of Accounting, Vol. (24), No. (3), pp338-361.
- 31- 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.
- 32- Liu, S., (2017), “An Empirical Study: Auditors' Characteristics and Audit Fee”, Open Journal of Accounting, No. (6), pp52-70.
- 33- 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.
- 34- 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.
- 35- 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.
- 36- 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.

كارفگه رف فشاره كانى په سه نء كرفنى زوره ملف ففوانه كانى گه فاندنى
ءارافى نفوءه وه لف فف (IFRS/IAS) له سه ر ٱراكتفكه كانى ورءبفنى نارفكءا
لفكؤلفنه وه فف كى شفكارى له سه ر بؤچوونى نمونه ففك له ژمفرفارانى فه كاءفمى و ففشه فف
له هه رفمى كوردستانى عفراف

ٱوخته:

ئامانجى ءوؤفزنه وه كه برفففبه له سه نئفشانءرفنى كارفگه رف فشاره كانى په سه نءكرفنى زوره ملئ ف ففوانه كانى گه فاندنى ءارافى نفوءه وه لف فف (IFRS/IAS) له سه ر ٱراكتفكه كانى ورءبفنى نارفكءا، به سه ر نءءان به وهى كه فه م ففوانانه فشارى فرچه شن به سه ر فه ورءبفنكارانه ءا سه ففن كه له هه رفمى كوردستانى عفراف كار ءه كفن له كاتى مامه له كرفن له گه لفان وناچار كرفن فان به ففبه فئ كرفن فان، له رفگه ف كفشى ءوؤفزنه وه كه ئامازه بؤ فه وه ءه كات كه ٱابه نءكرفنى فف كه ئابوورفبه كان له هه رفمى كوردستان به ففبه فئ كرفنى ففوانه كانى (IFRS/IAS) له سافه ف نه بوونى ففءا وفسففبه كانى ففبه فئ كرفن فان، فشارفكى گه وره ءه خاته سه ر ففشه ف ورءبفنى، فه مه ش ءه ففئه هؤى به ركه وءنى ورءبفنكاران به فشاره كانى كاتى ٱرؤسه ف ورءبفنى و فشاره كانى كرفى ورءبفنى، كه ره نكه ففئه هؤى فه وهى ورءبفنكاران به شءارى بكفن له ٱراكتفكه كانى ورءبفنى نارفك. وبؤ گه فشن به م ئامانجه، بؤچوونى نموونه ففك له ژمفرفارانى فه كاءفمى (مامؤسءافانى زانكؤ) و ژمفرفارانى ففشه فف (ژمفركارانى فاسافى) وه رگفرا له هه رفمى كوردستانى عفراف، كه ژماره فان (168) كه س بوون. وفؤرمى ٱافرسى به سه ر فان ءابه ش كرا، ٱاشان ءا ءاكان به به كار هفنانى به رنامه ف ٱاكفجى ئامارى بؤ زانسته كؤمه لافه ءفبه كان (SPSS) شفكرانه وه.

ءوؤفزنه وه كه گه فشنه كؤمه لفك فه نءام، گرنگرفن فان فه وه فف كه ٱابه نء كرفنى فف كه ئابوورفبه كان به ففبه فئ كرفنى ففوانه كانى (IFRS/IAS) له ژفر سافه ف نه بوونى مه رجه كانى ففبه فئ كرفن فان، فشار ءه خاته سه ر كارى ورءبفنكاران، به ءافبه ءى فشارى كاتى ٱرؤسه ف ورءبفنى و فشارى

كرفف وءءبفف، و وافان لفءءءاء بهءءار بن له ٱراكففكءه كائف وءءبفف نارفك وهكو كاردانه وهفبهك بهرامبر ئه و فشارانهف كه ٱووبه ٱوفا ن ءه بن.

ءوئرفنه وه كه ٱفشنفار ءه كاء كه كار بكرفء له سهر به رزكءنه وهف ناوبانكف ٱفشهف وءءبفف له ههرفمف كورءسان ٱونكه به لافنهف كه ره نءفءهر ءاءه نرفء بؤ كوالففءف ئه و ٱاٱورءه ءاراففانهف كه له لافنهف فه كه ئابوو رففبه كان بلاو ءه كرفنه وه، له ٱرفكاف سه ٱانءنف سزا و ٱفبزارءن به سهر ئه و وءءبففكارانهف كه ره فءارف ناهاف سه نك و ٱراكففكءه كائف نارفك ئه نكاف ءهءن، و ٱابه نءن بفن به ره وشفءف ٱفشهفف، وله ره فءار وئءءاف ٱفشهفف ءروسء لاءهءن له كائف ئه نكاف ءهءن كارف وءءبفف.

وشهف كلفل : ٱفوانه كائف كه فانءنف ءارافف نفوءه وئءه ءف (IFRS/IAS)، فشاره كائف به سه نءكءنف زؤره ملى، كائف ٱرؤسهف وءءبفف، كرفف وءءبفف، وءءبفف نارفك.

The Effect of Mandatory Adoption Pressures of International Financial Reporting Standards (IFRS/IAS) on Irregular Auditing Practices

An analytical study of the opinions of a sample of academic and professional accountants in the Kurdistan Region of Iraq

Asst. Lec. Salwan Neamat Hanna

Department of Accounting Techniques, Erbil Technical Administrative College, Erbil Polytechnic University, Erbil, Iraq

Salwan.hanna@epu.edu.iq

Proff. Dr. Serwan Kareem Essa

Department of Accounting, College of Administration and Economics, Salahaddin University, Erbil, Iraq

serwan.essa@su.edu.krd

Keywords: *International Financial Reporting Standards (IFRS/IAS), Mandatory Adoption Pressures, Audit time, Audit Fees, irregular auditing.*

Abstract

The research aims to determine the effect of mandatory (IFRS/IAS) standards adoption pressures on irregular auditing practices, considering that these standards impose multiple pressures on External Auditors working in the Iraqi Kurdistan Region when dealing with them and obligating them to adopt, 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, This leads to the External Auditors being subjected to Audit time pressures and Audit Fees pressures, 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 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 obligating economic units to adopt (IFRS/IAS) standards when the requirements for adopting these standards are not available creates pressures on the work of External Auditors, especially Audit time pressures and audit fees pressures and makes them engage in irregular auditing practices in response to those the pressures they are exposed to.

The research suggested working to enhance the reputation of the auditing profession in the Iraqi Kurdistan Region, as it is the guarantor of the quality of financial reports issued by economic units, by imposing penalties and fines on all External auditors who are proven to practice dysfunctional behaviors and irregular practices, and do not abide by the ethics of the profession and they deviate from proper professional conduct and performance when performing audit assignments.

ملحق (1)

أسماء الأساتذة المحكمين للاستبانة مرتبة حسب الألقاب والحروف الابجدية

ت	الاسم	الشهادة واللقب العلمي	التخصص العلمي	مكان العمل
1	بشرى نجم 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 أربيل التقنية
10	بشرى فاضل الطائي	دكتوراه - استاذ مساعد	محاسبة	كلية الإدارة والاقتصاد / جامعة بغداد
11	سلامة إبراهيم علي	دكتوراه - استاذ مساعد	محاسبة	كلية الإدارة والاقتصاد / جامعة بغداد