

The impact of applying International Financial
Reporting Standards (IFRSs) on audit fees

إثر تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRSs) على أجور التدقيق
دراسة استطلاعية لا راء عينة من شركات ومكاتب تدقيق الحسابات
العراقية

(An exploratory study of the opinions of a sample
of Iraqi auditing firms and offices)

Assistant teacher Muhannad Abbas Ayyash*

Assistant teacher Mahdi Abbas Abadi*

Assistant teacher Ahmed Ali Salman

Al- Iraqia University / The College of
Administration and Economic

م.م. محمد عباس عياش*

م.م. مهدي عباس عبادي

م.م. احمد علي سلمان

كلية الإدارة والاقتصاد- الجامعة العراقية

تاريخ النشر: 2023/12/01

Received: 02/10/2023

تاريخ القبول: 2023/10/20

Accepted: 20/10/2023

تاريخ الاستلام: 2023/10/02

Published: 01/12/2023

المستخلص:

يهدف البحث لبيان الأثر المصاحب لتطبيق " معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS) " على أجور التدقيق , وذلك من خلال التعرف على الجوانب النظرية للمفاهيم المرتبطة لكل من معايير الإبلاغ المالي الدولية , واجور التدقيق , وكذلك بيان مدى تأثير اعتماد "المعايير الدولية للإبلاغ المالي (IFRS) " في إعداد القوائم المالية للشركات على تحديد أجور تدقيق ودراسة بعض العوامل المرتبطة بذلك , وقد استند الباحثان على عاملين وهما الأول حجم مكتب التدقيق والثاني حجم الشركة محل التدقيق , ولأجل تحقيق الأهداف التي يسعى إليها البحث فقد قام الباحثان بعمل دراسة ميدانية من خلال استمارة استبانة لبيان آراء عينة ممثلة في مجموعة من مكاتب وشركات التدقيق العراقية في تحديد الأثر المصاحب لتطبيق " معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS) " على أجور تدقيق الحسابات. وقد توصل الباحثان الى مجموعة استنتاجات من أهمها ان "تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية" في اعداد البيانات المالية وما يتعلق بها الى أدى إلى زيادة في أجور عملية التدقيق من خلال مجموع من الإجراءات والمتطلبات التي تصاحب عملية تدقيق البيانات المالية التي اعتدت وفقا للمعايير , وقد أوصى الباحثان ضرورة إشراك المدققين والمحاسبين بدورات تدريبية متخصصة وكذلك إشراكهم في ورش العمل التي تتعلق بمعايير الإبلاغ المالي الدولية ومتطلبات تطبيقها. وكذلك ضرورة قيام مكاتب وشركات التدقيق بالعمل على زيادة الخبرات اللازمة لتطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية من أجل تخطي أي مواطن ضعف قد تحدث في التقارير والمعلومات المقدمة والتي تطلبها معايير الإبلاغ المالي الدولية.

الكلمات المفتاحية: معايير المحاسبة الدولية، معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS) ، أجور التدقيق

Abstract:

The research aims to demonstrate the impact associated with the adoption of the application of "International Financial Reporting Standards (IFRS)" on audit fees, by identifying the theoretical aspects of the concepts associated with each of the international financial reporting standards and audit fees, as well as indicating the extent of the impact of the adoption of "International Financial Reporting Standards (IFRS) IFRS" in preparing the financial statements of companies to determine audit fees and study some of the factors related to that, and the researchers relied on two factors, the first is the size of the audit office and the second is the size of the company under audit, and

in order to achieve the goals sought by the research, the researchers have conducted a field study through A questionnaire form to express the opinions of a sample of a group of Iraqi auditing offices and companies in determining the impact associated with the application of "International Financial Reporting Standards (IFRS)" on auditing fees. The researchers reached a set of conclusions, the most important of which is that "the application of international financial reporting standards" in the preparation of financial statements and related matters led to an increase in the fees of the audit process through a set of procedures and requirements that accompany the process of auditing the financial statements that are used according to the standards. The researchers need to involve auditors and accountants in specialized training courses, as well as their involvement in workshops related to international financial reporting standards and the requirements for their application, as well as the need for audit offices and companies to work to increase the expertise necessary to implement international financial reporting standards in order to overcome any weaknesses that may occur in the reports and information provided. required by international financial reporting standards.

Keywords: International Accounting Standards, International Financial Reporting Standards (IFRS) ,audit fees.

المقدمة

تتضمن "معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS)" عدة بدائل للاعتراف والقياس وقد تنسم بالتعقيد مما يتطلب زيادة الحكم والتقدير الشخصي من قبل معدي القوائم المالية وذلك يعكس على احتمالية زيادة المخاطر على مستخدمي المعلومات ويتطلب بذل جهد أكبر من قبل مكاتب التدقيق (Coffie : 2019:438) توجد بعض المخاوف التي ترتبط بتطبيق "معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS)" من قبل أصحاب الشركات ومستخدمي المعلومات وزبائن مكاتب التدقيق وهذه المخاوف تتمثل بإمكانية تحمل هؤلاء الزبائن أي أصحاب الشركات المزيد من التكاليف أي تكاليف تبني المعايير أو اعداد القوائم المالية وفقاً للمعايير ويمكن ان تكون هذه التكلفة مرتفعة الأمر الذي يصعب من تطبيق هذه المعايير , وبالتأكيد ان أجور التدقيق او المدقق او مكتب التدقيق هي من ضمن هذه التكاليف , كون إن التعقيد في اعداد القوائم المالية وكثرة البدائل المحاسبية للقياس والاعتراف قد تؤدي حتماً إلى زيادة المجهود المبذول من قبل المدققين حيث سيستغرقون وقتاً أطول في تدقيق تلك البيانات مع زيادة الإجراءات التي يستخدمونها وعليه فمن الطبيعي ان يطالب هؤلاء المدققين ومكاتب التدقيق بأجور أكثر.

مشكلة البحث:

تعرف "معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRS" بأنها معايير معقدة نوعاً ما حيث قد تحتاج لاعتماد المدقق على مزيد من الاجتهاد والخبرة الشخصية والحكم المهني في كثير من المجالات التي تتعلق بتدقيق وفحص القوائم المالية والتي يتم اعدادها وفقاً "لمعايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS)" وعليه فمن الطبيعي ان تحتاج عملية التدقيق لمثل هذا النوع من القوائم المالية الى امتلاك المدققين او مكاتب التدقيق لقدر كبير من الخبرة المهنية التي تتناسب مع متطلبات "معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS)", إضافة الى بذل مزيد من الجهد والوقت لأجل التخطيط لعملية التدقيق للحصول على أدلة كافية للوصول الى ابداء الرأي في القوائم المالية وأصدرا تقرير التدقيق, وقد تؤدي هذه الزيادة في الجهد والوقت إلى المطالبة بزيادة أجور التدقيق. وعليه يمكن صياغة مشكلة البحث الرئيسية في التساؤلات الآتية:

- 1- هل يؤثر تطبيق "معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS)" في زيادة أجور التدقيق للقوائم المالية المعدة وفقاً لمتطلبات معايير (IFRS) .
- 2- هل سيختلف هذا التأثير إذا اختلف حجم مكتب التدقيق.
- 3- هل سيختلف هذا التأثير إذا اختلف حجم الشركات التي يتم تدقيقها.

اهمية البحث:

تتبع أهمية البحث من خلال تسليط الضوء على أحد أهم أسباب دراسة تأثير "معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS)" على أجور التدقيق تتمثل بالآتي

1. فهم الآثار المترتبة على التكلفة بالنسبة للشركات، يمكن أن تساعد هذه الدراسة الشركات على فهم التأثير المحتمل لاعتماد المعايير الدولية (IFRS) في عملية إعداد تقارير مالية، والتكاليف المرتبطة بالحصول على خدمات مكاتب وشركات التدقيق.
2. تعزز "معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS)" التوسع في الإفصاحات المصاحبة لأعداد التقارير المالية، مما قد يؤدي إلى زيادة الطلب على خدمات التدقيق.
3. يمكن أن يؤدي اعتماد "معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS)" إلى تحسين جودة التقارير المالية، حيث يمكن تقييم ما إذا كانت زيادة جودة التقارير المالية قد أدت إلى زيادة مقابلة في جودة خدمات التدقيق.

الهدف من البحث:

- يهدف البحث لبيان تأثير تطبيق "معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS)" على أجور التدقيق من خلال الوصول إلى ما يلي:
- 1- التعرف على إذا ما كان تطبيق "معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS)" قد يؤثر على أجور التدقيق كونها تعد من العوامل المؤثرة في تحديد أجور التدقيق.
 - 2- بيان كيفية تأثير تطبيق "معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS)" في زيادة حجم المتطلبات في التقارير المالية، وما إذا كان ذلك يؤثر على حجم العمل المطلوب من قبل المدققين، وبالتالي يؤثر على أجور التدقيق.
 - 3- للتعرف ما إذا كان اعتماد "معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS)" يعزز من جودة التقارير المالية، مما يؤدي إلى انخفاض أو زيادة في أجور التدقيق.

فرضية البحث:

- اعتمد البحث على الفرضية الأساسية التالية:
- 1- هناك علاقة ذات دلالة احصائية بين تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS) وزيادة أجور تدقيق القوائم المالية المعدة وفقاً لمتطلبات معايير (IFRS).
- وينبثق منها الفرضيات الفرعية التالية:
- هناك علاقة ذات دلالة احصائية بين تطبيق "معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS)" وزيادة أجور التدقيق من خلال حجم مكتب او شركة التدقيق.
 - هناك علاقة ذات دلالة احصائية بين تطبيق "معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS)" وزيادة أجور التدقيق من خلال حجم الشركات التي يتم تدقيقها.

حدود البحث

الحدود المكانية - مكاتب وشركات التدقيق المسجلة لدى مجلس مهنة ومراقبة تدقيق الحسابات في العراق.

منهج البحث

يعتمد هذا البحث على المنهج الوصفي التحليلي للجانب النظري منه، باعتباره أنسب المناهج في دراسة الظاهرة محل الدراسة بالاعتماد على المراجع والمصادر والدوريات والبحوث العربية منها والأجنبية. ويعتمد للجانب العملي على المنهج الاستدلالي بالاعتماد على الاستبانة كأداة رئيسية في البحث حيث تم استخدام برنامج التحليل الإحصائي (SPSS) في تفرغ وتحليل الاستبانة، تم توزيع عدد 110 استبانة على عينة البحث وتم استرداد 100 استبانة صالحة منها للبحث. وكذلك استخدام الاختبارات الإحصائية المناسبة لاختبار فرضيات الدراسة.

ثانياً: الدراسات السابقة

هناك العديد من الدراسات والأبحاث التي تناولت العلاقة بين تبني المعايير الدولية للإبلاغ المالي وأثرها على أجور التدقيق إلا أننا سنكتفي ببعض الدراسات التي لها ارتباط بموضوع دراستنا.

الدراسات الأجنبية

1- Yaacob, Ayoib, Najihah M. ,and Che-Ahmad (2011) "Audit fees after IFRS adoption: Evidence from Malaysia

هدفت هذه الدراسة للتعرف على ما اذا كان تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية في ماليزيا له الأثر في أجور التدقيق وتم اختيار عينة من التقارير المالية لبعض الشركات الماليزية المدرجة في سوق الأوراق المالية من عام 2004-2008 , وبعد التحليل للبيانات المالية توصلت الدراسة إلى وجود زيادة كبيرة في أجور التدقيق للفترة ما بعد تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية وكان من أهم أسباب الزيادة المتطلبات التي تتعلق بالإفصاح المفصل في البيانات المالية مما من شأنه زيادة الجهد والوقت لأجراء عملية التدقيق , وكذلك أظهرت الدراسة وجود تعقيد في متطلبات المعايير الإبلاغ المالي الدولية مما يؤدي الى مطالبة شركات التدقيق لزيادة أجور التدقيق لتعويض الجهد المبذولة من قبلهم.

2- Zhu ,Kai and Hong Sun (2012): "The reform of accounting standards and audit pricing." China Journal of Accounting Research Vol.5(2) 187-198

حيث ركزت هذه الدراسة على أثر تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية في الصين عام 2007 على أجور عملية التدقيق , وذلك من خلال التركيز على المخاطر الناتجة عن تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية من خلال الربط بين جودة المعلومات المحاسبية بعد تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية وبين مخاطر عملية التدقيق , حيث قامت الدراسة بمسح ميداني لعينة من الشركات المالية المدرجة في السوق الصينية وتوصلت الدراسة إلى وجود تأثير واضح لتبني معايير الإبلاغ المالي الدولية على أجور التدقيق وذلك لعدة أسباب من أهمها المخاطر الملازمة وعدم تأثر مخاطر الرقابة الداخلية كثيراً وكذلك هناك أثر لقياس القيمة العادلة والذي ينعكس على إعادة التقييم من قبل المدققين لعدالة الإفصاحات الواردة في البيانات المالية مما قد يزيد من مخاطر عملية التدقيق مما قد تسبب زيادة في أجور التدقيق.

الدراسات العربية

3- دراسة شعبان، هالة محمد (2016) " أثر التحول الى المعايير الدولية لأعداد التقارير المالية IFRS على اتعاب المراجعة "

حيث هدفت هذه الدراسة للتعرف على الأثر المصاحب للتحول الى المعايير الدولية للإبلاغ المالي على أجور التدقيق من خلال القيام بدراسة مدى تأثير تطبيق هذه المعايير على جودة التقارير المالية و مخاطر التدقيق وتعقيدات عملية التدقيق واستندت هذه الدراسة على اجراء دراسة ميدانية لعينة من مراقبي الحسابات العاملين في مكاتب التدقيق المصرية وذلك باستخدام الاستبانة كأداة للدراسة , وتوصلت الدراسة إلى اثنين من الآثار العكسية نتيجة لتبني معايير الإبلاغ المالي الدولية على أجور التدقيق حيث أظهرت انخفاض أجور التدقيق نتيجة زيادة جودة التقارير المالية الناتجة عن تطبيق المعايير الدولية للإبلاغ المالي وكذلك زيادة أجور التدقيق بسبب زيادة المخاطر الناتجة عن تطبيق المعايير الدولية للإبلاغ المالي وزيادة التعقيد لعمليات التدقيق الناتجة عن تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية .

4 - دراسة منصور، أشرف محمد (2021) "إثر تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية على اتعاب مراجعة القوائم المالية دراسة تطبيقية"

هدفت الدراسة إلى اختبار تأثير تبني المعايير الدولية للإبلاغ المالي على اتعاب مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة حيث يمثل مجتمع الدراسة مجموعة الشركات غير المالية المقيمة في البورصة المصرية للفترة من عام 2012- 2014 فترة ما قبل التبنّي و للفترة من 2016-2019 لفترة ما بعد التبنّي لمعايير الإبلاغ المالي الدولية , حيث تضمنت العينة نسبة ما يقارب 53% من اجمالي الشركات غير المالية المسجلة في البورصة المصرية , واستخدمت الدراسة أسلوب تحليل المحتوى لتحليل البيانات وتوصلت الدراسة إلى وجود علاقة ارتباط معنوية بين المتغير التابع اتعاب المراجعة والمتغير المستقل معايير الإبلاغ المالي الدولية ,

التعليق على الدراسات السابقة

من خلال استعراض الدراسات السابقة اعلاه لاحظ الباحثون انها تتشابه الى حد كبير في اسلوب ومنهجية البحث المتبعة حيث استخدمت الاساليب الاحصائية ذاتها لأجل اثبات او نفي فرضيات الدراسة , حيث تناولت بعض العوامل التي تؤثر على اجور التدقيق إلا إننا نرى أن افضل خيار لتحديد مدى تأثير تطبيق معايير الابلاغ المالي هو دراسة الاسباب والعوامل التي تتعلق بعملية التدقيق ذاتها من خلال التطرق إلى عاملين مهمين يمثلان في حجم شركة التدقيق التي تقوم بالعملية وكذلك حجم الشركة محل التدقيق كونها يتأثران بشكل كبير بمتطلبات تطبيق معايير الابلاغ المالي الدولية , وهو ما استخدمه الباحثان في الجانب العملي من البحث . وكذلك يرى الباحثون أن الاضافة الذي يقدمها هذا البحث من خلال كونه يعد اوائل الدراسات التي تناولت تأثير المعايير المحاسبية الدولية على اجور التدقيق في العراق.

المحور الثاني: الاطار النظري لمعايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS)

1-2 المعايير المحاسبية الدولية

يوجد مجموعة من وجهات النظر المختلفة في تحديد مفهوم المعايير المحاسبية فكل وجهة نظر تبنت تعريف لمفهوم المعايير المحاسبية، منها من عرف المعايير المحاسبية على أنها تمثل إرشادات ونماذج عامة تؤدي الى توجيه وترشيد العملية في المحاسبة والتدقيق. (القاضي وحمدان: 2008: 103). وأورد آخرون تعريف للمعايير المحاسبية على أنها (أساس متفق عليه للتطبيق المحاسبي السليم ويستخدم أداة للمقارنة) (جربوع: 2002: 14). وعرفت أيضا على انها (مجموعة من المقاييس والإرشادات المرجعية الوضعية، يستند عليها المحاسب عند ممارسته لمهنته من قياس واثبات وافصاح عن المعلومات حول الاحداث الاقتصادية) (فهني: 2007: 35).

وعليه يمكن القول يمكن ان المعايير المحاسبية تعد الأساس الذي يتم الاعتماد عليه من قبل المحاسبين في ممارسة مهنتهم وتعد اهم المراجع التي يستند عليها مدقق الحسابات للتأكد من صحة ومصداقية المعلومات المحاسبية (نور الهدى: 2020: 27).

2-2 المعايير الدولية للإبلاغ المالي (IFRS)

أما فيما يتعلق بمعايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS) فتعرف على انها جميع معايير المحاسبة والإرشادات التي تم إصدارها من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) هذه المعايير تهدف إلى توفير معايير محاسبية ذات مستوى عالي وذات جودة عالية قابلة للفهم من قبل المستخدمين من اجل أن تكون الإفصاحات واسس الاعتراف والقياس بصورة موحدة على مستوى العالم وذلك من خلال الإطار النظري الموحد الذي يحكمها. وعرفت أيضا على انها (مجموعة من المعايير المحاسبية وتفسيراتها الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) يهدف إلى تحقيق الاتساق بين الدول المطبقة لها حيث تتضمن معلومات مالية تكون قابلة للمقارنة وبالإمكان الاستناد إليها في عملية اتخاذ القرار) (جمعة: 2015: 34).

3-2 أهمية المعايير والحاجة إليها

- توفر معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS) مجموعة من المتطلبات التي تعد من أهم أهدافها والتي تتلخص في: (جربوع، حلس: 2002: 24)
- 1- إعداد ونشر معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS) التي يسترشد بها عند إعداد القوائم المالية، والعمل لحصولها على القبول الدولي وتطبيقها عالميا.
 - 2- زيادة التنسيق بين الأنظمة والقواعد والإجراءات المحاسبية والتحسينات التي ترتبط بأعداد وعرض القوائم المالية.
 - ولقد حازت هذه المعايير بقبول اغلب الهيئات والمنظمات المهنية التي تتواجد في الدول المتقدمة والنامية على حد سواء (جربوع: 2002: 22)
 - وامتازت هذه المعايير بمجموعة من الخصائص التي تشتمل: (بكحيل: 2008: 47)
 - 1- يتم إعداد المعايير بمقاربة تعكس الواقع الاقتصادي للعمليات، من خلال تغليب الجوهر للعملية على شكلها القانوني.
 - 2- هذه المعايير تنسجم بتفضيل مصلحة المستثمرين والمساهمين
 - 3- المعالجات المحاسبية تتم من خلال مبادئ محاسبية متطابقة، ووفقا لأطار مفاهيمي تصوري.
 - 4- استخدام أساس القيمة العادلة لأجل الوصول الى تقدير جيد لحقيقة وضعية المنشأة.
 - 5- استخدام مفهوم القيمة الحالية والذي يهدف الى معرفة الأثر الزمني في عملية تقييم الأصول والخصوم.
 - 6- الاخذ بالحسبان الخسارة والانخفاض في قيمة الأصول.

4-2 نطاق تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS) ومتطلباتها

- لأجل التقليل من صعوبة تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS) لابد من تهيئة البيئة المحلية للدول المطبقة لقبول هذه المعايير ولا بد من وجود بعض المتطلبات التي يجب مراعاتها ومن أهم هذه المتطلبات (عبد الناصر، الجواوي: 2003: 98).
- 1- توافر بيئة عالمية (معولة) عن طريق الانضمام الى المنظمات الدولية مثل منظمة التجارة الدولية (WTO) ومنظمات البورصات العالمية.
 - 2- العمل على تكييف التشريعات والقوانين والأنظمة وتعديلها كي تتوافق مع المتطلبات الدولية ويسهل عملية تطبيقها.
 - 3- مراعاة التكيف النفسي والفني للمواطنين في الدول
 - 4- تعديل المناهج الدراسية بما يتناسب مع المناهج الدراسية الدولية الحديثة.
 - 5- العمل على إقامة الدورات المتخصصة من قبل المنظمات المهنية والتي تخص كيفية تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS)، ونشر كل ما يتعلق بهذه المعايير وطبيعتها.
 - 6 - أن تكون مكاتب المحاسبة والتدقيق باشرار العاملين لديها في الدورات التطويرية المستمرة والتي تتعلق بتطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS).

5-2 تطبيق معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية (IFRS) في العراق

نتيجة للتغيرات التي طرأت على العراق وإصدار بعض القوانين والتعليمات الخاصة لمجموعة من المؤسسات الحكومية، والتي ألزمت بتطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS)، انعقد المؤتمر العلمي الأول للجمعية العراقية للمحاسبين القانونيين في عام 2017، والذي كان بمشاركة من قبل البنك المركزي العراقي وديوان الرقابة المالية الاتحادي وعدد من المنظمات والهيئات الحكومية والمهنية والأساتذة المتخصصين في الجامعات العراقية، حيث خرج المؤتمر بمجموعة من التوصيات كان من أبرزها: (WWW.IACA.IRAQ.ORG)

1- دعم توجهات البنك المركزي العراقي في تطبيق معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية (IFRS) والاستفادة من الجهود المبذولة في إطار الرقابة على الجهاز المصرفي والمؤسسات المالية غير المصرفية

2- إلزام الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية بتطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS - IASs) وشمول المؤسسات المالية الخاضعة لرقابة البنك المركزي العراقي والمملوكة للدولة كذلك بتطبيق المعايير.

3- أن يتولى مجلس معايير المحاسبة المحلي مهمة إعداد خطة استراتيجية من أجل تحقيق رؤية التزام العراق الكامل بالمعايير الدولية بداية عام 2020 وذلك بالتنسيق مع مجلس المهنة وديوان الرقابة المالية.

وينظر إلى تطبيق العراق لمعايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS) على أنه قد جاء نتيجة للضغط المتواصل من قبل البنك الدولي ومنظمة التجارة العالمية ومن خلال عضوية العراق في الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، وكذلك الرغبة في جذب الشركات المتعددة الجنسيات للاستثمار في العراق وما يصاحبه من جذب الاستثمار الأجنبي بمختلف أشكاله. (KHDIR: 2020:179)

هذا ويعد تعاقد البنك المركزي مع شركة (Ernst & Yong) المتخصصة في التدقيق والاستشارات المالية والتي أنتجت بتدقيق البيانات المالية الخاصة بالبنك المركزي العراقي لسنة 2018 وكانت حجر الأساس نحو الانفتاح الاقتصادي للعراق من أجل دخوله للأسواق العالمية، حيث تعد الشركة أعلاه من كبريات الشركات العالمية الأربعة في مجال التدقيق (Big 4). (الصفار: 2022: 31)

6-2 العلاقة والترابط بين معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS) ومعايير التدقيق
يمكن القول بوجود علاقة مترابطة بين التدقيق والمحاسبة بشكل عام، وحيث أن الهدف الأساسي لكل منهما يتجسد بتقديم الدعم والمساندة لمستخدمي المعلومات المحاسبية والمالية، وذلك عن طريق كل من تقارير التدقيق والقوائم المالية المقدمة للمستخدمين ومتخذي القرارات، (لفتة، عياش: 2021: 6) وبالعودة إلى العلاقة بين بين معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية IAS\ IFRS ومعايير التدقيق الدولية وكما أسلفنا سابقاً بان كلاهما يهدف إلى مساعدة مستخدمي القوائم المالية لأجل اتخاذ القرارات الملائمة، هذه العلاقة ظهرت بشكل كبير بظهور شركات متعددة الجنسية وزيادة دورها في النشاطات الاقتصادية حول العالم، وظهور مشاكل الازدواج في المعالجات المحاسبية كل ذلك ساعد في زيادة اهتمام المنظمات المهنية بطرح حلول لجميع المشاكل التي تحدث، وذلك من خلال إصدار معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS) وإصدار معايير التدقيق الدولية، ويتضح الترابط بينهما من خلال ارتباط بعض إصدارات معايير التدقيق الدولية بإصدارات معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية على سبيل المثال معيار التدقيق (ISA 540) لتدقيق التقديرات المحاسبية وارتباطه بشكل كبير ومباشر بالمعايير التي تتبنى بعض الخيارات للإفصاح بالقيمة العادلة مثل معيار (IAS 39) الملحق (IFRS 7, IFRS 9, IFRS 13) حيث يوضح معيار التدقيق الإجراءات الواجب القيام بها من قبل المدققين لتدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها تقديرات القيمة العادلة الإفصاحات المتعلقة بها وكذلك تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية (المعيني، ياسين: 2018: 437).

ومما سبق يمكن القول بأن المعايير الدولية (المحاسبية أو معايير التدقيق) تهدف إلى تشجيع التوافق والانسجام بين الممارسات المهنية عبر دول العالم إذ إن التطبيق لهذه المعايير الدولية من شأنه أن يبسط من تدقيق القوائم المالية للشركات متعددة الجنسيات ويعزز الثقة في التعاملات في أسواق راس المال العالمية، ويحقق أهداف مشتركة لكل من معايير التدقيق والمحاسبة الدولية (الشمرى: 1994: 35-37).

المحور الثالث الإطار النظري لمفهوم أجور التدقيق والعوامل المؤثرة عليها

1-3 مفهوم أجور التدقيق

يغطي موضوع أجور التدقيق الخارجي باهتمام الكثير من الباحثين، للأهمية التي يتمتع بها وماله من تأثير على إجراءات عملية التدقيق وجودتها، وتناولت العديد من الدراسات تأثير أجور التدقيق على جودة الأداء المهني وكذلك استمرارية منشآت التدقيق وزيادة المنافسة في سوق مهنة التدقيق (نور: 2017: 62). وتمثل أجور التدقيق الانعاب التي يتقاضاها مدقق الحسابات مقابل الخدمات المهنية التي يقدمها إضافة للجهد والوقت الذي تستغرقه عملية التدقيق من أجل إبداء الرأي الفني المحايد حول عدالة وصدق البيانات المالية (نور: 2017: 62).

2-3 تعريف أجور التدقيق

عرفت أجور التدقيق على إنها : (المقابل المادي الذي يحصل عليه المدقق من العميل جراء قيامه بعملية تدقيق الحسابات وإصدار تقريره الفني المحايد المعبر عن رأيه في البيانات المالية). (سويدان: 2010: 52).

وعرفت كذلك على إنها: (المبالغ أو الرسوم التي يتقاضاها مدقق الحسابات نظير قيامه بعملية تدقيق حسابات المنشأة التي تعاقد معها، حيث تحدد الأجور وفقاً لاتفاق يتم بينه وبين العميل أو المنشأة، وذلك وفقاً للزمن الذي تستغرقه عملية التدقيق ونوع الخدمات المطلوبة وحجم العمليات). (المطارنة: 2009: 84)

عرفت كذلك على إنها: (المبالغ والأجور التي يحصل عليها المدقق لقاء عملية تدقيق منشأة ما، وتتوقف العوامل المحددة لهذا الأجر على العقد الذي يتفق عليه بين المدقق والعميل وفقاً للوقت المستغرق في عملية التدقيق وطبيعة الخدمة المقدمة. (EL. Gamal: 2012:138)

3-3 العوامل المؤثرة في تحديد أجور التدقيق

تتضمن معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS) عدة بدائل للاعتراف والقياس وقد تتسم بالتعقيد مما يتطلب زيادة الحكم الشخصي من قبل معدي القوائم المالية وذلك ينعكس على احتمالية زيادة المخاطر على مستخدمي المعلومات ولذا فإنه سيتطلب بذل جهد أكبر من قبل مكتب التدقيق. (Coffie: 2019:447)

آثار بعض عملاء مكاتب التدقيق بعض المخاوف المرتبطة بتطبيق المعايير الدولية (IFRS) هذه المخاوف تجسدت في مسألة ما قد يترتب على تحمل هذه الشركات لكلفة أكثر قد تكون مرتفعة نوعاً ما وتسمى كلفة التحول، إذ أن تبني المعايير الدولية (IFRS) قد يؤدي إلى زيادة الجهود المبذولة من قبل مدققي الحسابات وكذلك زيادة الوقت الذي يستغرقه في عملية التدقيق، وكذلك الحاجة لخبرة وتأهيل فني أكبر، كل ذلك قد ينعكس على مطالبة مكاتب التدقيق بزيادة الأجور التي يتقاضونها. (Coffie: 2019:448)

وقد أكدت بعض الدراسات على أن تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS) أصبح من المحددات المهمة التي تثبت عند الاتفاق على أجور التدقيق بين المكتب والعميل (Bassemir, and, Novoth: 2018:10)

مما سبق يلاحظ أن أجور التدقيق التي يتقاضاها مدقق الحسابات هي تمثل المقابل العادل والمناسب للخدمة التي يقدمها والتي تستعمل في إبداء الرأي الفني في عدالة القوائم المالية، إلا أنه هناك جدل قائم حول عدالة وملاءمة هذه الأجور مقابل الجهد والوقت المبذول في عملية التدقيق وهذا يدعو إلى التعرف على بعض العوامل التي تؤثر على تحديد هذه الأجور.

وبالرغم من تعدد الدراسات والأبحاث التي تطرقت إلى محددات أجور التدقيق إلى أنها لم تتوصل إلى نموذج مشترك يتصف بالعمومية ومتفق عليه يحدد تلك المتغيرات التي من الممكن أن يتوقف عليها تحديد أجور التدقيق بشكل ثابت ومحدد. (الشاطري، العنقري: 2006: 97)

وقد توصلت بعض الدراسات السابقة إلى تصنيف العوامل المؤثرة في تحديد أجور التدقيق ضمن مجموعتين الأولى ترتبط بالمنشأة التي تكون محل التدقيق والثانية تكون مرتبطة بمكتب أو شركة التدقيق (سويدان: 2010: 69)

4-3 تصنيف العوامل المؤثرة في تحديد أجور التدقيق حسب استخدامها في الدراسة

ضمن إطار هذه الدراسة سيتم التطرق إلى عاملين اثنين فقط من هذه العوامل المؤثرة وهما حجم مكتب التدقيق أو شركة التدقيق وحجم الشركة المراد تدقيقها وسيتمثلان مجال الدراسة الميدانية للبحث.

1- حجم الشركة المراد تدقيق بياناتها المالية

2- حجم مكتب أو شركة التدقيق

1-4-3 العوامل المرتبطة بالمنشأة الخاضعة للتدقيق

يعد حجم المنشأة التي يراد تدقيق بياناتها المالية إحدى أهم العوامل التي تؤثر في تحديد أجور التدقيق، فحجم المنشأة يعد الأساس الذي يتم الاستناد عليه عند التخطيط لعملية التدقيق وكذلك تقدير عدد الساعات المطلوبة لإتمام عملية التدقيق. (سويدان: 2010: 65)

ويشير بعض الباحثين إلى أن منشأة التدقيق الخارجي من المتوقع أن تؤدي عمليات أكثر عند زيادة حجم المنشأة محل التدقيق وذلك لأجل القيام بإجراءات ملائمة للائتمثال واختبارات كافية، وهذه الزيادة في العمل قد تؤدي بشكل طبيعي إلى زيادة مقدار الأجور التي تتم المطالبة بها من قبل المدقق الخارجي. (AL- Harshani: 2008:687)

وكذلك فيما يتعلق بتعقيد عمليات المنشأة المراد تدقيقها حيث يمكن قياس التعقيد في عملياتها وذلك من خلال عدد الفروع والاقسام التابعة للمنشأة على المستوى المحلي والدولي، ويمكن الافتراض بأنه كلما زادت درجة التعقيد في عمليات المنشأة وازدادت فروعها التابعة لها وشركاتها بشكل أكبر، وخصوصاً عند خضوعها لمتطلبات إفصاح متعددة مثل التي تتضمنها معايير الإبلاغ المالي الدولية، سيؤدي هذا إلى وجود وجوب خدمات تدقيق أوسع ووقت أطول للقيام بعملية التدقيق، وهذا ما قد يؤدي إلى فرض أجور أكبر من قبل مكتب التدقيق على المنشأة ذات العمليات المعقدة مقارنة بالمنشأة الصغيرة ذات العمليات البسيطة. (Kilmili, 2016, 23)

ومما سبق يتبين إن لحجم الشركة المراد تدقيق بياناتها المالية تأثير مباشر على عمل مكتب التدقيق ووقت تنفيذ عملية التدقيق، فالشركة كبيرة الحجم تتطلب إجراءات تدقيق أكثر من المنشأة الصغيرة لوجود عمليات أكثر، وكذلك فإن متطلبات الإفصاح الواردة في المعايير الدولية وطرق الاعتراف المتنوعة تختلف في

المنشأة الكبيرة عن المنشأة الصغيرة، مما يتطلب جهد أكبر لتدقيق المنشآت الكبيرة وبالإضافة الى ان المنشأة الكبيرة لها القدرة على التعاقد مع مكاتب وشركات التدقيق الكبرى، وهذا سيؤدي الى زيادة في أجور التدقيق.

2-4-3 العوامل المرتبطة بمكتب او شركة التدقيق

يعد حجم او مكتب او شركة التدقيق له الأثر في تحديد الأجور المطلوبة مقابل خدمات التدقيق حيث يمكن قياسه بعدد المدققين في المكتب او عدد العمليات التي تقوم بها او مبالغ إيراداتها السنوية (نور: 2017: 37) إذ يقوم الافتراض على أن امتلاك شركات التدقيق الكبرى لمهارات تعد تنافسية تبعاً لحجم أعمالها الكبير، بالإضافة إلى امتلاكها للموارد التي ستمكنها من تدريب كوادرها والحصول على التكنولوجيا الحديثة المتقدمة لتسهيل تنفيذ أعمالها، ويرجع الارتباط بين حجم شركة او مكتب التدقيق الأجر المطلوب إلى مدى الجودة التي تتمتع بها عملية التدقيق التي يحصل عليها العملاء. (Kikhia: 2015:42) ومما سبق يمكن القول بأن المعيار لتحديد الأجور المطالب بها من مكتب التدقيق هو جودة الخدمة المقدمة من قبلها، حيث يفترض أن تحصل منشأة التدقيق الكبرى على علاوة أو زيادة أكبر في الأجور ذلك لقاء اسمها وسمعتها التجارية المسجلة، وقدرتها على تقديم خدمات تدقيق ذات جودة عالية أعلى من غيرها، المهم هو قدرة هذه الشركات وحجم تأهيل العاملين فيها الذي يمكنهم من تدقيق البيانات المالية المعدة وفقاً لمتطلبات معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS) وما يصاحبها من تعقيدات.

المحور الرابع: الدراسة الميدانية

هذا الجزء من الدراسة يتناول الجانب الميداني العملي وذلك من خلال اتباع المنهج الوصفي الاستدلالي وكذلك الاعتماد على أسلوب الدراسة الميدانية عن طريق إعداد استبيان وتطبيق الأساليب الإحصائية المتبعة في الدراسات البحثية، وقد اقتضت الدراسة على آراء مجموعة من شركات ومكاتب التدقيق العراقية وبعض موظفي التدقيق العاملين فيها، وقد تم توزيع (110) استبانة على عينة البحث، وتم استرداد (100) استبانة صالحة للتليل. وقد استندت الدراسة إلى فرضية رئيسة مفادها:

"هناك تأثير وعلاقة بين تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS) وزيادة أجور التدقيق للقوائم المالية المعدة وفقاً لمتطلبات معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS)".

1. مجتمع البحث

ولغرض تحقيق الأهداف الرئيسية اعتمدت الدراسة أسلوب عينة العشوائية البسيطة وقد اختيرت بصورة عشوائية اقتضت على مجتمع من شركات التدقيق ومكاتب محاسبين قانونيين ومراقبي حسابات ومدققين عاملين في شركات ومكاتب التدقيق، وكما موضح بالجدول التالي:

الجدول (1) الخصائص الديموغرافية لأفراد العينة

المتغيرات	العينة	التكرار	النسبة
البيان الوظيفي	مدقق	12	12%
	محاسب قانوني ومراقب حسابات	78	66%
	شركات تدقيق	22	22%
المجموع			100%
المؤهل العلمي	بكالوريوس	12	12%
	ماجستير او ما يعادلها	50	50%
	دكتوراه او ما يعادلها	38	38%
المجموع			100%
سنوات الخبرة	5-1	15	15%
	10-6	50	50%
	15-11	16	16%
	20-16	19	19%
	المجموع	100	100%

المصدر: اعداد الباحثين بالاعتماد على استمارة الاستبانة

يتضح من الجدول (1)

1. المؤهل الوظيفي: إن نسبة موظفي التدقيق (12%) ونسبة المحاسب القانوني (66%) نسبة شركات التدقيق (38%) من مجمل عدد العينة.
2. المؤهل العلمي: أعلى نسبة ممن لديهم مؤهل علمي (ماجستير) بلغت (50%) ، وتأتي بعدها ممن لديهم مؤهل علمي (دكتوراه) بنسبة (38%) ومن ثم ممن لديهم مؤهل علمي (بكالوريوس) بنسبة (12%).
3. سنوات الخبرة: أن أعلى نسبة ممن لديهم خبرة (من 6 الى 10 سنة) نسبة (50%) من العينة، وان أقل نسبة من الأفراد لديهم خبرة (من 1 الى 5 سنة) وبنسبة (15%)، وتشير هذه النتائج في توفر خبرة محاسبية جيدة التي تمكنهم من انعكاس اجاباتهم لفقرات الاستبانة بصيغة جيدة حول موضوع البحث.

2. عرض وتحليل نتائج الاستبيان

أولاً: التحليل الوصفي لمتغيرات البحث

يسعى هذا الجانب إلى عرض نتائج الدراسة الميدانية وتحليلها وذلك باستعمال أدوات الإحصاء كقاييس النزعة المركزية ومقاييس التشتت، وكذلك باستخدام أدوات الإحصاء الاستدلالي لاختبار فرضية الدراسة الرئيسية. من خلال اعداد استبيان تم تصميمها وتوزيعها بواقع (100) استبانة، بالاعتماد على مقياس ليكرت (Likert) ذو التوزيع الخماسي و تتألف من ثلاثة اقسام: القسم الأول (البيانات الديمغرافية) والقسم الثاني الفقرات الخاصة بالمتغير (تأثير العوامل المرتبطة بحجم المنشأة محل التدقيق والمتعلقة بالإجراءات المتعلقة بتطبيق معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية على أجور التدقيق) والقسم الثالث المتضمن فقرات المتغير (تأثير العوامل المرتبطة بحجم شركة التدقيق والمتعلقة بمخاطر التدقيق المتعلقة بتدقيق القوائم المالية المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية على أجور التدقيق)، والذي تضمن (12) فقرة لكل قسم، وقد كان الوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجمالي المتغيرات كما هو موضح بالجدول (2).

جدول (2)				
الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية الإيجابية				
المحاور	المتوسط الحسابي	انحراف معياري	مُعَامَل الاختلاف	اتجاه الاجابة
تأثير العوامل المرتبطة بحجم المنشأة محل التدقيق والمتعلقة بالإجراءات المتعلقة بتطبيق "معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية" على أجور التدقيق	3.91	0.780	19.96%	اتفق
تأثير العوامل المرتبطة بحجم شركة التدقيق والمتعلقة بمخاطر التدقيق المتعلقة بتدقيق القوائم المالية المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية على أجور التدقيق	3.81	0.504	13.23%	اتفق

المصدر: اعداد الباحثان / مخرجات (Spss.V26)

ومن خلال ملاحظة الجدول (2) نجد أن للمتغير (تأثير العوامل المرتبطة بحجم المنشأة محل التدقيق والمتعلقة بالإجراءات المتعلقة بتطبيق معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية على أجور التدقيق) قد سجل وسطاً حسابياً بلغ مقداره (3.91) ومعامل اختلاف بلغ (19.96%) مما يثبت درجة التجانس بمقدار (80.04%) في اجابات العينة وتشتت في الاجابات بلغ (0.780) مما يدل على التمرکز العالي والتجانس في الاستجابة بينا سجل المتغير (تأثير العوامل المرتبطة بحجم شركة التدقيق والمتعلقة بمخاطر التدقيق المتعلقة بتدقيق القوائم المالية المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية على أجور التدقيق) وسطاً حسابياً اجمالياً بلغ (3.81) ومعامل اختلاف بلغ (13.23%) و بدرجة تجانس بين الاجابات بلغ مقدارها (86.77%) وتشتت بين الاجابات بلغ مقداره (0.504) ما يثبت على التجانس و التمرکز العالي في الاستجابة لأفراد العينة المبحوثة.

1. الاحصاء الوصفي للمحور الأول بـ (تأثير العوامل المرتبطة بحجم المنشأة محل التدقيق والمتعلقة بالإجراءات المتعلقة بتطبيق معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية على أجور التدقيق)، حيث يوضح الجدول (3) الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية معامل الاختلاف.

جدول (3)				
النسب والتكرارات والأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية (تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية)				
ت	الأسئلة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف
1.	أن التأكيد من صحة الاعتراف بتأثير التغيرات في السياسات المحاسبية نتيجة تبني معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية لأول مرة في	3.84	0.984	25.63%

			حقوق الملكية يمثل عبء على المدقق مما قد ينعكس على زيادة أجور التدقيق.	
25.16%	0.961	3.82	يستلزم التحول إلى معايير الإبلاغ المالي الدولية المطالبة الإفصاحات التفصيلية مما يعني بذل المزيد من الجهد والوقت لإجراء عملية التدقيق مما قد يؤدي لزيادة أجور التدقيق.	2.
22.63%	0.921	4.07	يؤدي التحول إلى معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية إلى وجود تفاصيل أكثر في التقارير المالية مما يستلزم بذل المزيد من الجهد من قبل المدقق والذي قد ينعكس على ارتفاع في أجور التدقيق.	3.
22.92%	0.903	3.94	تحتوي معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية ومعايير التدقيق الدولية على تفاصيل أكثر من المعايير المحلية (القواعد المحاسبية العراقية وادلة التدقيق العراقية) الأمر الذي يؤدي إلى وجود حاجة لزيادة أجور التدقيق.	4.
24.09%	0.954	3.96	اختلاف متطلبات العرض والإفصاح في المعايير الدولية عنه في المعايير المحلية (القواعد المحاسبية العراقية) يتطلب جهد أكبر عند تدقيق مدى الالتزام وصحة تطبيق تلك المتطلبات من قبل المدقق الأمر الذي قد يترتب عليه زيادة أجور التدقيق.	5.
23.58%	0.91	3.86	هناك بعض معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية تختلف عن المعايير المحلية (القواعد المحاسبية العراقية) أو تحتاج تفاصيل أكثر تتطلب من المدقق التأكد من تطبيق المعيار بشكل سليم مما يشكل عبء على المدقق قد ينعكس على ارتفاع أجور التدقيق.	6.
13.40%	0.556	4.15	بعض المعايير لها متطلبات إضافية مثل المعيار الدولي (IFRS16) الذي يتطلب تقدير القيمة المتبقية والعمر الانتاجي للأصل نهاية كل سنة ويجب على المدقق التأكد من معقولية تلك التقديرات مما قد يمثل عبء قد ينعكس على ارتفاع أجور التدقيق.	7.
16.19%	0.604	3.73	هناك معايير لا يوجد لها مقابل في المعايير المحلية (القواعد المحاسبية العراقية) تمثل تطبيقاتها وعملية تدقيقها تحدي حيث تتطلب جهد من قبل المدقق كالأصول الحيوية مما قد ينعكس على زيادة أجور التدقيق.	8.
16.33%	0.622	3.81	احتواء معايير الإبلاغ المالي الدولية على خيارات أكبر تزيد من العبء على المدقق عند تدقيق القوائم المالية المعدة وفقاً لمعايير الإبلاغ المالي الدولية الأمر الذي قد ينعكس على زيادة أجور التدقيق.	9.
9.95%	0.415	4.17	اعتماد معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية على المبادئ يحتاج إلى اجتهاد من المدقق وإلى استخدامه للحكم المهني أثناء قيامه بعملية التدقيق مما قد يشكل عبء على المدقق يؤدي إلى مطالبة بزيادة أجور التدقيق.	10.
21.71%	0.812	3.74	إضافة قائمة الدخل الشامل ضمن متطلبات العرض والإفصاح يزيد من عمل المدقق مما قد ينعكس مطالبة بزيادة أجور التدقيق.	11.
18.83%	0.723	3.84	التأكد من صحة إعادة القياس لبعض البنود نتيجة تطبيق معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية كالأصول البيولوجية وتقييم المخزون يتطلب جهد ووقت من قبل المدقق مما قد ينعكس على زيادة أجور التدقيق.	12.

المصدر: اعداد الباحثين / مخرجات (Spss.V26)

- أعلى معدل تجانس في الاجابات حققها السؤال العاشر (اعتماد معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية على المبادئ يحتاج إلى اجتهاد من المدقق وإلى استخدامه للحكم المهني أثناء قيامه بعملية التدقيق مما قد يشكل عبء على المدقق يؤدي إلى مطالبة بزيادة أجور التدقيق) إذ بلغت قيمة معامل الاختلاف (9.95%) وتجانس في الاجابات بلغ (90.05%) وحقق وسطاً حسابياً بلغ (4.17) والذي يعكس الدور المهم في اعتماد المعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي على هذا المبدأ يتطلب اجتهاد المدقق واستخدام الحكم المهني أثناء عملية التدقيق و يؤدي إلى مطالبة بزيادة أجور التدقيق.
- أدنى معدل في تجانس الاجابات للسؤال الاول المتضمن (أن التأكد من صحة الاعتراف بتأثير التغيرات في السياسات المحاسبية نتيجة تبني معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية لأول مرة في حقوق الملكية يمثل عبء على المدقق مما قد ينعكس على زيادة أجور التدقيق) حيث بلغت قيمة معامل اختلاف (25.63%) بمقدار تجانس في الاجابات بلغ (74.37%) وحقق وسطاً حسابياً بلغ (3.84). مما يعكس درجة اتفاق أفراد العينة في أهمية تبني معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، فإن ضمان دقة المحاسبة لتأثير التغيرات في السياسات المحاسبية في حقوق الملكية لأول مرة يمثل عبئاً على المدقق ينعكس على زيادة أجور التدقيق.
- الاحصاء الوصفي للمحور الثاني (تأثير العوامل المرتبطة بحجم شركة التدقيق والمتعلقة بمخاطر التدقيق المتعلقة بتدقيق القوائم المالية المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية على أجور التدقيق).

جدول (4)
النسب والتكرارات والأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية (أجور التدقيق)

ت	الأسئلة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف
---	---------	---------------	-------------------	----------------

1.	يحتاج تدقيق القوائم المالية المعدة وفقا لمعايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية إلى مدققين أكثر تأهيلا وخبرة مما يزيد من كلفة عملية التدقيق الأمر الذي يؤدي إلى زيادة أجور التدقيق.	4.05	0.678	16.74%
2.	يحتاج تدقيق القوائم المالية المعدة وفقا لمعايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية إلى اشراك المدققين في دورات وندوات وورش عمل مما يزيد من كلفة عملية التدقيق الأمر الذي يؤدي إلى زيادة أجور التدقيق.	3.93	0.546	13.89%
3.	يستلزم تدقيق القوائم المالية المعدة وفقا لمعايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية وقتا اطول من المدقق الأمر الذي يؤدي زيادة أجور التدقيق.	3.75	0.69	18.40%
4.	أن تطبيق معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية يزيد من المخاطر الملازمة المتعلقة بطبيعة البنود في القوائم المالية حيث قد يكون هناك تحريف في أحد البنود نتيجة التطبيق الخاطئ للمعايير مما يؤدي زيادة أجور التدقيق.	3.88	0.704	18.14%
5.	أن التحول إلى المعايير الدولية يزيد من الإجراءات المصاحبة لعملية التدقيق مما يؤدي زيادة أجور التدقيق.	3.79	0.648	17.10%
6.	ان التخطيط لعملية تدقيق القوائم المالية المعدة وفقا للمعايير الدولية يتطلب جهد وإشراف ووقت أكثر مما يؤدي الى زيادة أجور التدقيق.	3.57	0.597	16.72%
7.	قد تستلزم التقديرات المحاسبية لبعض البنود نتيجة لتطبيق معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية الاستعانة بالخبراء عند جمع أدلة الإثبات للتأكد من معقولية تلك التقديرات الأمر الذي يزيد من تكاليف التدقيق وبالتالي زيادة أجور التدقيق.	4.01	0.711	17.73%
8.	تزداد الرقابة على جودة أعمال التدقيق نتيجة تطبيق المعايير الدولية مما يشكل عبء على المدققين ينعكس في صورة زيادة أجور التدقيق.	3.72	0.716	19.25%
9.	يؤدي تطبيق معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية إلى زيادة خطر الاكتشاف المتعلق بإجراءات التدقيق مما يؤدي الى زيادة أجور التدقيق.	3.96	0.676	17.07%
10.	يزداد احتمال تقديم رأي خاطئ في القوائم المالية المعدة وفقا لمعايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية الأمر الذي قد يعرض المدقق لخطر التقاضي مما يؤدي إلى زيادة أجور التدقيق.	3.59	0.688	19.16%
11.	تزداد الإجراءات التحليلية للمدقق الخاصة بمقارنه معلومات المنشأة مع النتائج المرتقبة مع تطبيق معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية مما يزيد تكاليف عملية التدقيق وبالتالي زيادة أجور التدقيق.	3.91	0.544	13.91%
12.	قد تؤدي صعوبة تدقيق القوائم المالية المعدة وفقا لمعايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية إلى تأخير إصدار تقرير المدقق في الوقت المحدد مما قد يترتب عليه إجراءات جزائية تؤدي إلى زيادة أجور التدقيق.	3.66	0.537	14.67%

المصدر: اعداد الباحثين / مخرجات (Spss.V26)

- (1) أعلى معدل تجانس في الاجابات حققها السؤال الثاني (يحتاج تدقيق القوائم المالية المعدة وفقا لمعايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية إلى اشراك المدققين في دورات وندوات وورش عمل مما يزيد من كلفة عملية التدقيق الأمر الذي يؤدي إلى زيادة أجور التدقيق). إذ بلغت قيمة معامل الاختلاف (13.89%) ويتجانس في الاجابات بلغ (86.11%) وحقق وسطاً حسابياً بلغ (3.93) ويعكس الدور المهم في تدقيق البيانات المالية المعدة وفقا لمعايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية من المدققين المشاركة في الدورات والندوات وورش العمل، مما يزيد من تكلفة عملية التدقيق ويزيد من رسوم التدقيق.
- (2) أدنى معدل في تجانس الاجابات للسؤال الثامن المتضمن (تزداد الرقابة على جودة أعمال التدقيق نتيجة تطبيق المعايير الدولية مما يشكل عبء على المدققين ينعكس في صورة زيادة أجور التدقيق) حيث بلغت قيمة معامل اختلاف (19.25%) بمقدار تجانس في الاجابات بلغ (80.75%) وحقق وسطاً حسابياً بلغ (3.72). مما يعكس درجة اتفاق أفراد العينة حيث يؤدي تطبيق المعايير الدولية إلى زيادة الرقابة على جودة أعمال التدقيق، وهو ما ينعكس في ارتفاع رسوم التدقيق وزيادة العبء على مراجعي الحسابات.

ثانياً: اختبار وتحليل التأثير بين متغيرات البحث الرئيسة:

تم في هذه الفقرة اثبات الفرضية الرئيسية للبحث ويتضح من الجدول (5) نتائج قيم معادلة الانحدار

أنموذج البحث وفق طريقة الانحدار الخطي البسيط وكما يلي:

$$Y = a + \beta_1 X_1$$

$$Y = 1.418 + 0.432X_1$$

جدول (5)
اختبار التأثير

القرار	Sig	(t)	(F)	R	(R ²)	المتغير المستقل			المتغير المعتمد
قبول الفرضية	0.000	5.313	28.232	0.673	0.452	1.418	α)	تطبيق معايير الإبلاغ IFRS المالي الدولية	أجور التدقيق
						0.432	β)		
100//// حجم العينة = 1.98 = t = 3.89 //// القيمة الجدولية لـ (F) القيمة الجدولية لـ									

من الجدول (5) نستنتج ما يلي :-

(1) قيمة (F) بلغت بين (تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS) و (أجور التدقيق) مقدراً (28.232) وتوضح هذه القيمة معنوية تأثير بين متغيري الدراسة عند مستوى المعنوية (5%) وبدرجة ثقة (95%). وكذلك تفسر قيمة (R) وجود علاقة ارتباط موجبة طردية بلغ مقداره (0.673) وهذه توفر الدعم الكافي في معنوية الارتباط بين متغيري الدراسة، بينما بلغ مقدار (R²) ما قيمته (0.452) وهي توضح ان (تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS) قد فسر ما قيمته (45.2%) من (أجور التدقيق) اما باقي النسبة تعزى تفسيرها الى متغيرات لم تدخل في نموذج الدراسة. وحقت قيمة (t) للنموذج (5.313) وتدل على معنوية المعامل الحدي لزاوية الانحدار (β) لبعده والتي بلغت (0.432) والتي تفسر بأن الزيادة في تطبيق (تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS) يسهم في زيادة أجور بمقدار ما نسبته (43.2%). وفق ذلك تقبل الفرضية الرئيسية التي تنص " هناك تأثير تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS) على أجور التدقيق " وهذا يدل ان تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية له تأثير في رفع أجور التدقيق.

أولاً - الاستنتاجات:

لقد صاحب عملية تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية في العراق مجموعة من المتغيرات على الصعيد المهني في ما يتعلق بمهنة المحاسبة والتدقيق ، وبالنظر للأهمية التي يحظى بها موضوع أجور التدقيق ومدى تأثيرها بتطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية ، لنا فان الدراسة هدفت إلى بيان هذا الأثر وقد توصلت إلى ان تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية في اعداد البيانات المالية وما يتعلق بها أدى إلى زيادة في أجور عملية التدقيق وذلك من خلال مجموعة النتائج التي تضمنتها تحليل نتائج الدراسة الميدانية والتي تمثلت بالنتائج الآتية :

1. إن تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية أدى إلى زيادة الجهد والوقت المبذول في عملية التدقيق وكذلك كلفة عملية التدقيق ذاتها ذلك نتيجة للمتطلبات التي تفرضها المعايير الدولية مما أدى بدوره إلى زيادة أجور عملية التدقيق.
2. إن اعتماد معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية على المبادئ يحتاج إلى اجتهاد من المدقق وإلى استخدامه للحكم المهني أثناء قيامه بعملية التدقيق مما قد يشكل عبء على المدقق يؤدي إلى مطالبة بزيادة أجور التدقيق.
3. يحتاج تدقيق القوائم المالية المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية إلى اشراك المدققين في دورات وندوات وورش عمل مما يزيد من كلفة عملية التدقيق الأمر الذي يؤدي إلى زيادة أجور التدقيق.
4. تزداد الرقابة على جودة أعمال التدقيق نتيجة تطبيق المعايير الدولية مما يشكل عبء على المدققين ينعكس في صورة زيادة أجور التدقيق.
5. التحليل الوصفي لبيانات المحور الأول (تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS) اتضح إن هنالك اتفاق بصوره عامه في جميع الفقرات في ان اختلاف متطلبات العرض والإفصاح في المعايير الدولية و بعض المعايير لها متطلبات اضافية و احتوائها على خيارات أكبر تزيد من العبء على المدقق عند تدقيق القوائم المالية و تحتاج إلى اجتهاد من المدقق وإلى استخدامه للحكم المهني أثناء قيامه بعملية التدقيق مما يزيد من عمل المدقق مما قد ينعكس مطالبة بزيادة أجور التدقيق.
6. استطاع المتغير (تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS) أن يفسر ما نسبته (45.2%) من إجمالي الانحرافات في أجور التدقيق. كما بين اختبار (t-test) معنوية الميل الحدي (0.432) وتفسر ان تطبيق معيار الإبلاغ المالي الدولية سيسهم في زيادة أجور التدقيق بمقدار (43.2%) أما ما تبقى يعزى إلى عوامل أخرى لم تدخل في نموذج الدراسة، وفق ذلك تم إثبات الفرضية الرئيسية للدراسة .

ثانياً - التوصيات:

في ضوء النتائج التي توصلت إليها الدراسة يوصي الباحثان بالآتي:

1. ضرورة إشراك المدققين والمحاسبين بدورات تدريبية متخصصة وكذلك إشراكهم في ورش العمل التي تتعلق بمعايير الإبلاغ المالي الدولية ومتطلبات تطبيقها وخصوصاً في ما يتعلق بمعايير الاعتراف والإفصاح والتغيرات في السياسات المحاسبية لما لها من أهمية في تطوير كفاءة القائمين بعملية التدقيق من أجل تقليل العبء الذي تشكله هذه المعايير أثناء تدقيق البيانات المالية المعدة وفقاً لهذه المعايير.
2. زيادة الاهتمام بتدعيم المناهج الدراسية في كليات الإدارة والاقتصاد وخصوصاً أقسام المحاسبة والمالية بكافة المصادر الحديثة وآخر المستجدات المتعلقة بمعايير الإبلاغ المالي الدولي ومتطلبات تطبيقها وعلى مستوى الدراسة الأولية والدراسات العليا.
3. ضرورة قيام مكاتب وشركات التدقيق وزيادة الخبرات اللازمة لتطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية من أجل تخطي أي مواطن ضعف قد تحدث في التقارير والمعلومات المقدمة والتي تتطلبها معايير الإبلاغ المالي الدولية.
4. ضرورة الاستفادة من تجارب الدول التي تبنت تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية وخصوصاً الدول التي تتشابه بيئتها المحاسبية مع البيئة المحاسبية العراقية.

Funding

None

Acknowledgement

None

Conflicts of Interest

The author declares no conflict of interest.

Arabic References:

- احمد، عادل حسين ثابت، (2013) "المعايير الدولية لأعداد التقارير المالية ولغة الأعمال الموسعة (XBRL) على الإفصاح والشفافية وقرارات المستثمرين"، مجلة حرية الفكر المحاسبي، المجلد السابع، ج 1، كلية التجارة، جامعة عين شمس.
- بكحيل، عبد القادر (2000) "أهمية تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية (IAS/IFRS) جربوع، يوسف محمود، (2002) "نظرية المحاسبة الفروض والمفاهيم والمبادئ والمعايير"، مؤسسة الوراق، عمان، الأردن.
- جربوع، يوسف، حلس، سالم عبد الله (2002) "المحاسبة الدولية مع التصنيف العملي لمعايير المحاسبة الدولية"، مؤسسة الوراق، ط 2، الأردن.
- جمعة، احمد حلمي، (2015) "معايير التقارير المالية ومعايير المحاسبة الدولية" دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن.
- حواس، صلاح (2008) "التوجه نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية" أطروحة دكتوراه غير منشورة - جامعة قسطنطينية، الجزائر.
- زكري، محمد أبو القاسم، عياش، سعاد (2018) "إثر تطبيق المعايير الدولية لأعداد التقارير المالية على تقرير خصائص المعلومات المحاسبية دراسة تنبؤية على شركات النفط الليبية" Journal studies of accounting العدد الأول.
- سويدان، ميشيل، (2010) "العوامل المحددة لأنواع المراجعة، دراسة ميدانية على الشركات المدرجة في سوق عمان للأوراق المالية"، مجلة الملك عبد العزيز، الاقتصاد والإدارة، مجلد 24، العدد الأول، الرياض.
- الشاطري، إيمان حسين، العنقري، حسام عبد المحسن، (2006) "انخفاض مستوى اتعاب المراجعة وأثارها على جودة الأداء"، مجلة الملك عبد العزيز، الاقتصاد والإدارة، مجلد 20، العدد الأول، الرياض.
- شعبان، هالة محمد (2016) "اثر التحول الى المعايير الدولية لأعداد التقارير المالية IFRS على اتعاب المراجعة" رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة القاهرة.
- الشمري، عبد الرحمن معيوف، (1994) "معايير المحاسبة الدولية وتطبيقاتها في تنظيم مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية - دراسة تحليلية" معهد الإدارة العامة، الطبعة الأولى، الرياض.
- الصفار، نور عبد السلام، (2022) "تأثير تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية على مخرجات النظام المحاسبي الموحد في العراق" رسالة ماجستير، جامعة الموصل.
- صلاح الدين، سولم، (2012) "مدى مساهمة معايير الإبلاغ المالي الدولية (IAS/IFRS) في تطوير نظم المعلومات المحاسبية" المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، العدد 4، 22.

- فهيم، صلاح الدين عبد الرحمن، (2007) " مبادئ وممارسات المحاسبة المتقدمة (GAAP) " مكتبة الانجلو المصرية، الطبعة الأولى، القاهرة.
- في الجزائر في ظل الشراكة مع الاتحاد الدولي " رسالة ماجستير، جامعة حسنية بو علي، الجزائر.
- القاضي، حسين، حمدان، مأمون (2008) " المحاسبة الدولية ومعاييرها"، عمان، الأردن، دار الثقافة والنشر.
- لفتة، منال حسين، عياش، محمد عباس، (2021) " تأثير تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية في تقرير جودة عملية التدقيق " مجلة الدراسات الاقتصادية والإدارية المجلد 1، العدد 21.
- المطارنة، غسان (2009) " تدقيق الحسابات المعاصر " دار المسيرة للنشر، الطبعة الأولى، عمان، الأردن.
- المعيني، سعد سلمان، ياسين، يوسف طه (2018) "تأثير تطبيق متطلبات القياس والإفصاح لمعايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية في نطاق عملية التدقيق " مجلة الدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد 1، العدد 12.
- منصور، أشرف محمد (2021) "إثر تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية على اتعاب مراجعة القوائم المالية، مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، المجلد (5) العدد (1).
- نور، محمد سمير، (2017) " إثر اتعاب المدققين في جودة عملية التدقيق في سوريا - دراسة ميدانية " رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق.
- نور، عبد الناصر، الجاوي، طلال (2003) " المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الأردنية - متطلبات التوافق والتطبيق " مجلة أبحاث جامعة حلب، العدد 35 حلب، سوريا.

English and Arabic References:

- Ahmed, Adel Hussein Thabet, (2013) "International Financial Reporting Standards and Extensible Business Language (XBRL) on Disclosure, Transparency, and Investor Decisions," Freedom of Accounting Thought Journal, Volume Seven, Part 1, Faculty of Commerce, Ain Shams University.
- Al-Harshani, Meshari O., 2008, The Pricing of Audit Services: Evidence from Kuwait, Managerial Auditing Journal, Vol. 23, Issue. 7.
- Al-Matarna, Ghassan (2009) "Contemporary Auditing," Dar Al-Masirah Publishing House, first edition, Amman, Jordan.
- Al-Muaini, Saad Salman, Yassin, Yousef Taha (2018) "The impact of applying the measurement and disclosure requirements of international accounting and financial reporting standards within the scope of the audit process" Journal of Economic and Administrative Studies, Volume 1, Issue 12.
- Al-Qadi, Hussein, Hamdan, Mamoun (2008) "International Accounting and its Standards", Amman, Jordan, House of Culture and Publishing.
- Al-Saffar, Nour Abdul Salam, (2022) "The impact of applying international financial reporting standards on the outputs of the unified accounting system in Iraq" Master's thesis, University of Mosul.
- Al-Shammari, Abdul-Rahman Mayouf, (1994) "International Accounting Standards and their Applications in Regulating the Accounting Profession in the Kingdom of Saudi Arabia - An Analytical Study," Institute of Public Administration, first edition, Riyadh.
- Al-Shatri, Iman Hussein, Al-Anqari, Hossam Abdel Mohsen, (2006) "The low level of audit fees and their effects on the quality of performance," King Abdulaziz Journal, Economics and Administration, Volume 20, First Issue, Riyadh.
- Bakhil, Abdul Qadir (2000) "The Importance of Applying International Accounting and Financial Information Standards (IAS/IFRS)"
- Bessemmer. M, and Novotny – Farkas, 2018, "IFRS adoption reporting incentive and financial reporting quality in private firms "journal of business finance and accounting vol.45 Issue (4).
- Coffie, William and Bedi, Ibrahim, 2019, " the effect of adoption and firms' size on audit fees in financial institutions in Ghana " Accounting Research journal, vol 32 Issue (3).

- El-Gemmal, Walid, 2012, Determinants of Audit Fees: Evidence from Lebanon, *International Business Research*, Vol. 5, Issue. 11.
- Fahmy, Salah El-Din Abdel-Rahman, (2007) "Advanced Accounting Principles and Practices (GAAP)" Anglo-Egyptian Library, first edition, Cairo.
- Hawass, Salah (2008) "The move towards international financial reporting standards" Unpublished doctoral thesis - Constantine University, Algeria.
- In Algeria in light of the partnership with the International Federation" Master's thesis, Hasiba Bou Ali University, Algeria.
- Jarbou, Youssef Mahmoud, (2002) "Accounting Theory Assumptions, Concepts, Principles and Standards", Al-Warraq Foundation, Amman, Jordan.
- Jarbou, Youssef, Halas, Salem Abdullah (2002) "International Accounting with the Practical Classification of International Accounting Standards", Al-Warraq Foundation, 2nd edition, Jordan.
- Jumaa, Ahmed Helmy, (2015) "Financial Reporting Standards and International Accounting Standards," Safaa Publishing and Distribution House, first edition, Amman, Jordan.
- Khdir. Sarhad Hamza, Jaworska, Anna Bialik, 2020, "IFRS adoption in emerging markets: the case of Iraq", *Theoretical Journal of Accounting*, vol, 106 Issue (162).
- Kikhia, Hassan Yahia, 2015, Determinants of Audit Fees: Evidence from Jordan, *Accounting and Finance Research*, Vol. 4, Issue. 1.
- Kilmili, Elkana Kiptum, 2016, Determinants of Audit Fees Pricing: Evidence from Nairobi Securities Exchange (NSE), *International Journal of Research in Business Studies and Management*, Vol. 3, Issue 1.
- Lafta, Manal Hussein, Ayyash, Muhannad Abbas, (2021) "The Impact of Adopting International Financial Reporting Standards on Reporting the Quality of the Auditing Process," *Journal of Economic and Administrative Studies*, Volume 1, Issue 21.
- Mansour, Ashraf Muhammad (2021) "The Impact of Adopting International Financial Reporting Standards on Financial Statement Audit Fees," *Alexandria Journal of Accounting Research*, Volume (5) Issue (1).
- Nammour, Muhammad Samir, (2017) "The impact of auditors' fees on the quality of the audit process in Syria - a field study" Master's thesis, Faculty of Economics, University of Damascus.
- Nour, Abdel Nasser, Al-Jajawi, Talal (2003) "International Accounting Standards and the Jordanian Environment - Compatibility and Application Requirements" *Aleppo University Research Journal*, No. 35, Aleppo, Syria.
- Salah El-Din, Sawalem, (2012) "The extent to which the International Financial Reporting Standards (IAS/IFRS) contribute to the development of accounting information systems," *Scientific Journal of Business Research and Studies*, No. 4, 22,.
- Shaaban, Hala Mohamed (2016) "The impact of switching to international financial reporting standards (IFRS) on audit fees" Master's thesis, Faculty of Commerce, Cairo University.
- Swaidan, Michel, (2010) "Factors determining audit fees, a field study on companies listed on the Amman Stock Exchange," *King Abdulaziz Journal, Economics and Management*, Volume 24, First Issue, Riyadh.
- Yaacob, Najihah, Che Ahmad, Ayoib (2012). *Journal Eurasian Business Review* Vol 2 , Issue 1.
- Zakri, Muhammad Abu Al-Qasim, Ayyash, Souad (2018) "The impact of applying international financial reporting standards to the report on the characteristics of accounting information, a predictive study on Libyan oil companies," *Journal studies of accounting*, first issue.

Zhu .Kai and Hong Sun (2012): "The reform of accounting standards and audit pricing." China Journal of Accounting Research Vol.5 Issue (2).