

التكامل بين المعايير المحاسبية الدولية ومعايير التدقيق الدولية

-دراسة تحليلية للمعايير (IAS/IFRS) و (ISA) اصدارات 2018-

Integration between international accounting standards and international auditing standards- An analytical study of standards (IAS / IFRS) and (ISA) versions 2018

* د. بهلولي نور الهدى

جامعة محمد البشير الإبراهيمي، برج بوغريبرج الجزائر

Email : nourelhouda.bahlouli@univ-bba.dz

تاريخ النشر: 2020/10/01

تاريخ القبول: 2020/09/22

تاريخ الاستلام: 2020/07/29

ملخص: هدفت هذه الدراسة لتحديد طبيعة العلاقة التكاملية بين المعايير المحاسبية الدولية ومعايير التدقيق الدولية، وهذا من خلال تحليل إصدارات 2018 لهذه المعايير، حيث أن هذه المعايير لقت الاهتمام من طرف العديد من المنظمات والهيئات سواء على الصعيد الدولي أو على مستوى الوطن العربي. وقد خلصت هذه الدراسة إلى وجود ارتباط شكلي وعضوي بين المعايير المحاسبية الدولية ومعايير التدقيق الدولية، وقد ظهر الارتباط الشكلي بين هذه المعايير في سعيها وراء تحسين جودة المعلومة المحاسبية المالية وإضفاء الثقة في القوائم المالية، في حين أن الارتباط العضوي ظهر بين كل من المعيار المحاسبي الدولي 01 مع معيار التدقيق الدولي 570 ومعيار التدقيق الدولي 710، والمعيار المحاسبي الدولي 08 مع معيار التدقيق الدولي 540، والمعيار المحاسبي الدولي 10 مع معيار التدقيق الدولي 560، وكذا المعيار المحاسبي الدولي 24 مع معيار التدقيق الدولي 550، إضافة إلى ارتباط الإطار المفاهيمي للمعايير مع متطلبات تطبيق معايير التدقيق الدولية. الكلمات المفتاحية: المعايير، مهنة المحاسبة، مهنة التدقيق، المعايير المحاسبية الدولية، معايير التدقيق الدولية.

تصنيف JEL: M41، M42.

Abstract: This study aimed to determine the integration between International Accounting Standards and International Auditing Standards by analyzing the 2018 versions. Given the importance of these standards, many Arab and international bodies cared of them. This study concluded that there is a superficial correlation between International Accounting Standards and International Auditing Standards in its pursuit of improving the quality of financial accounting information and giving confidence in financial statements. As for the organic correlation between International Accounting Standards and International Auditing Standards it appeared in a correlation IAS1 with ISA570 and ISA710, a correlation IAS8 with ISA540, a correlation IAS10 with ISA560 and a correlation IAS24 with ISA550. In addition to the correlation of the conceptual framework of IAS with the requirements of applying ISA.

Keywords: standards, Accounting profession, Auditing profession, International Accounting Standards, International Standards Auditing.

Jel Classification Codes : M41, M42.

المؤلف المرسل: د. بهلولي نور الهدى

I. تمهيد:

يقدم المدقق رأيه حول مصداقية القوائم المالية من خلال استعمال معايير التدقيق، التي تمكنه من التأكد من أن تلك القوائم المالية تم إعدادها وفقا للمعايير المحاسبية المطلوبة أم لا، ولكن هذه المعايير سواء المحاسبية منها أو الخاصة بعملية التدقيق غير متماثلة وغير موحدة بين الدول؛ وبنشوء الشركات متعددة الجنسيات وتطور أسواق رأس المال الدولية برزت الحاجة إلى وضع قواعد موحدة تحكم ممارسة مهنة المحاسبة والتدقيق على المستوى الدولي، فاهتمت العديد من الدول والهيئات المهنية لتلبية هذه الحاجة الملحة، وتم وضع المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) ومعايير التدقيق الدولية (ISA).

إشكالية البحث:

بدون شك كان من الصعب وضع معايير موحدة تلائم جميع الدول وتناسب جميع الظروف نظرا للتباين الجغرافي والاختلافات في بيئات الأعمال، لكن إصدار معايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) ومعايير التدقيق الدولية (ISA) لقي القبول من طرف العديد من الدول، والاشكال الذي يطرحه هذا البحث هو: ماهي طبيعة التكامل بين المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) ومعايير التدقيق الدولية (ISA)؟

فرضيات البحث:

ينطلق هذا البحث للإجابة على الفرضيتين التاليتين:

- تتمثل علاقة التكامل بين المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) ومعايير التدقيق الدولية (ISA) في الارتباط الشكلي بينهما؛
- تتمثل علاقة التكامل بين المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) ومعايير التدقيق الدولية (ISA) في الارتباط العضوي بينهما.

أهداف البحث:

- يسعى هذا البحث بشكل رئيسي لتحديد طبيعة العلاقة التكاملية بين المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) ومعايير التدقيق الدولية (ISA)، كما يسعى إلى تحقيق الأهداف الفرعية التالية:
- التعرف على المؤتمرات العلمية المساهمة في تطوير المعايير المحاسبية الدولية ومعايير التدقيق الدولية؛
 - تحديد الهيئات العلمية المهتمة بتطوير المعايير المحاسبية الدولية ومعايير التدقيق الدولية؛
 - الوقوف على ماهية المعايير المحاسبية الدولية ومعايير التدقيق الدولية؛
 - إبراز أهمية المعايير المحاسبية الدولية ومعايير التدقيق الدولية؛
 - تحليل الارتباط الشكلي بين المعايير المحاسبية الدولية ومعايير التدقيق الدولية؛
 - تحليل الارتباط العضوي بين المعايير المحاسبية الدولية ومعايير التدقيق الدولية.
- منهجية البحث:

- لتحقيق أهداف البحث والتأكد من صحة فرضيات الدراسة تم الاعتماد على المنهج الوصفي في تناول الجانب النظري للبحث، وتم استعمال المنهج التحليلي في دراسة العلاقة التكاملية بين المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) ومعايير التدقيق الدولية (ISA) إصدار 2018، حيث تم تقسيم هذا البحث إلى أربع أقسام:
- المؤتمرات العلمية المساهمة في تطوير المعايير المحاسبية الدولية ومعايير التدقيق الدولية؛

- الهيئات العلمية المهتمة بتطوير المعايير المحاسبية الدولية ومعايير التدقيق الدولية؛
- الارتباط الشكلي بين المعايير المحاسبية الدولية ومعايير التدقيق الدولية؛
- الارتباط العضوي بين المعايير المحاسبية الدولية ومعايير التدقيق الدولية.

أولاً: المؤتمرات العلمية المساهمة في تطوير المعايير المحاسبية الدولية ومعايير التدقيق الدولية

لقد أدركت دول كثيرة أهمية المعايير الدولية، خصوصاً وأن غيابها يؤثر بشكل كبير ومباشر على الاقتصاد الوطني، وأن توحيداً دولياً يجعل من ممارسة مهنتي المحاسبة والتدقيق تتمتع بالتجانس بين الدول، فبدأ لاهتمام المتزايد بوضع قوانين وقواعد للمحاسبة والتدقيق من قبل الهيئات المهنية مع بداية القرن الماضي، حيث لم تكن هناك قواعد مشتركة علمية يجرى تطبيقها وكانت كل هيئة في معظم الدول تضع قواعد خاصة بها، والتي ترى أنها تتلاءم مع مفاهيمها وبيئة أعمالها، لكن سرعان ما أدركت الهيئات المحاسبية أهمية تقليل الاختلافات بين ممارسات مهنتي المحاسبة والتدقيق بين الدول، فبدأت المحاولات لوضع المعايير على المستوى الدولي من خلال انعقاد مجموعة من المؤتمرات المحاسبية الدولية، والموضحة في الجدول الموالي:

الجدول 1: المؤتمرات المحاسبية الدولية المهتمة بتطوير المعايير الدولية

رقم المؤتمر	سنة انعقاده	مكان انعقاده	معلومات عنه
1	1904	سانت لويس بالوم.	انعقد برعاية اتحاد جمعيات المحاسبين القانونيين* (AICPA) في الوم.أ قبل تأسيس مجمع المحاسبين الأمريكيين سنة 1917، وقد بلغ عدد المسجلين في المؤتمر 83 عضواً من الوم.أ، 7 من كندا، 2 من إنجلترا و 1 من هولندا، وقد دار البحث في ذلك المؤتمر حول إمكانية توحيد القوانين المحاسبية بين الدول
2	1926	أمستردام	وقد حضره مندوبون من كل دول أوروبا تقريباً، بالإضافة إلى الوم.أ، كندا وأمريكا اللاتينية وكانت نسبة المشاركة من الدولة المضيفة هولندا كبيرة
3	1929	نيويورك	قدمت فيه ثلاثة أبحاث رئيسية، وهي: الاستهلاك والاستثمار، الاستهلاك وإعادة التقييم، السنة التجارية أو الطبيعية
4	1933	لندن	شاركت فيه 49 منظمة محاسبية عينت 90 مندوباً عنها بالإضافة إلى حضور 79 زائراً من الخارج، وقد بلغ عدد الدول التي مثلت المؤتمر 22 دولة منها استراليا، نيوزيلندا وبعض الدول الإفريقية
5	1938	برلين	بمشاركة 320 وفداً فضلاً عن 250 مشاركاً من باقي أنحاء العالم
6	1952	لندن	سجلت به 2510 عضواً من بينهم 1450 من المنظمات التي رعت المؤتمر في بريطانيا، و 196 من دول الكومنولث والباقي من 22 دولة أخرى
7	1957	أمستردام	شارك فيه 104 منظمة محاسبية من 40 دولة، حضره 1650 زائراً من الخارج و 1200 عضواً من الدولة المضيفة هولندا
8	1962	نيويورك	حضره 1627 عضواً من الوم.أ بالإضافة إلى 2101 من دول أخرى وشارك فيه 83 منظمة تمثل 48 دولة وقد قدم فيه 45 بحثاً
9	1967	باريس	-

10	1972	سيدني بأستراليا	حضره 4347 مندوب من 59 دولة، اتخذت فيه خطوات رئيسية لكي يتم إنشاء منظمتين يمكن أن يكون لديها القدرة على التعامل مع المشكلات والاختلافات المحاسبية الدولية
11	1977	ألمانيا	حضره مندوبون لأكثر من 100 دولة من العالم
12	1982	المكسيك	-
13	1987	طوكيو	-
14	1992	الرومأ	برعاية الاتحاد الدولي للمحاسبين [†] (IFAC) حيث استضافته الهيئات الثلاث التالية: المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) ومعهد المحاسبين الإداريين * (IMA) ومعهد المدققين الداخليين (IIA)؛ كان موضوعه دور المحاسبين في اقتصاد شامل الذي عقد، شارك فيه نحو 106 هيئات محاسبية من 78 دولة وحضره نحو 2600 مندوبا من مختلف أنحاء العالم، ولم تغب المشاركة العربية عن المؤتمر التي تمثلت بوفود من لبنان وسورية والكويت ومصر والسعودية
15	1998	باريس	-
16	2002	هونغ كونغ	حيث تمت مناقشة حوالي 90 عنوانا تدرجت موضوعاتها من حوارات ساخنة مثل الشمولية وأخلاقيات المهنة إلى أثر اقتصاد المعرفة على مهنة المحاسبة
17	2006	إسطنبول	عقد تحت الشعارات التالية: تحقيق النمو والاستقرار لاقتصاد الدولي، مساهمة المحاسبة في تطوير الأمم، استقرار أسواق رأس المال في أنحاء العالم، دور المحاسبين في عملية التقييم في المشروعات.

المصدر: من إعداد الباحثة، بالاعتماد على: حسن القاضي ومأمون حمدان، *المحاسبة الدولية ومعاييرها*، در الثقافة للنشر والتوزيع، 2008، ص: 106، 104.

من الجدول السابق يمكن ملاحظة أن انعقاد تلك المؤتمرات لم يكن متمركزا في دولة واحدة أو جهة واحدة بل شمل العديد من الدول لمختلف الجهات، وكذا كان يحضر كل مؤتمر العديد من الأعضاء من مختلف أنحاء العالم، هذا ما يدل على اهتمام العديد من الدول بإنشاء معايير دولية وتطويرها، وذلك نتيجة لإدراكها بالأهمية والحاجة إلى معايير موحدة من شأنها أن تضمن تجانس ممارسة مهنتي المحاسبة والتدقيق بينها، ولكن يعتبر الملتقى الدولي العاشر حدث هام وتاريخي في وضع المعايير الدولية، حيث كان له الفضل في إنشاء منظمتين لديهما القدرة على التعامل مع مشكلات المحاسبة الدولية والاختلاف بين ممارسة مهنة المحاسبة والتدقيق بين الدول، وبالفعل تم تأسيس لجنة معايير المحاسبة الدولية * (IASB) سنة 1973 والاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) سنة 1977 في المؤتمر المحاسبي الدولي الحادي عشر، واللذان كان لهما دورا كبيرا في إرساء معايير للمحاسبة والتدقيق والتي لقيت قبولا واسعا على المستوى الدولي.

ثانيا: الهيئات العلمية المهمة بتطوير المعايير المحاسبية الدولية ومعايير التدقيق الدولية

سعت العديد من الهيئات سواء على مستوى الإقليم العربي أو على المستوى الدولي إلى وضع وتدعيم المعايير الدولية، ناهيك عن الهيئات المهنية التي أنشأت لتحقيق هذا الغرض، ويمكن التعرف إلى أهم الهيئات التي اهتمت بالمعايير الدولية سواء التي تنظم ممارسة مهنة المحاسبة أو التي تنظم مهنة التدقيق فيما يلي:

1. الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC):

تأسس الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) في 7 أكتوبر عام 1977 بألمانيا في المؤتمر الدولي الحادي عشر، وهو منظمة عالمية يرجع الهدف وراء تأسيسها السعي وراء تعزيز مهنتي المحاسبة والتدقيق في جميع أنحاء العالم عن طريق: (IFAC, 2014)

- وضع معايير دولية عالية الجودة في التدقيق والتأكد والمحاسبة في القطاع العام، والأخلاق، والتعليم للمحاسبين المحترفين ودعم اعتمادها والاستخدام؛
- تسهيل التعاون والتنسيق بين الهيئات الأعضاء فيها؛
- التعاون مع المنظمات الدولية الأخرى؛
- العمل كمتحدث دولي باسم مهنتي المحاسبة والتدقيق.

ساهم الاتحاد في تطوير منظمات قوية تعمل على تطوير معايير محاسبية ومعايير التدقيق، كان الاتحاد يتكون في بداية تأسيسه من 63 عضوا من 51 دولة، لكن نمت عضوية هذا الاتحاد لتشمل في أواخر 2014 أكثر من 175 عضوا من 130 بلدا ودولة في جميع أنحاء العالم (IFAC, 2014)، ويتكون الاتحاد من أربعة مجالس تتمثل في:

- مجلس معايير التدقيق والتأكد الدولي⁺ (IAASB)؛
- مجلس معايير التعليم المحاسبي الدولية^{*} (IAESB)؛
- مجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولية للمحاسبين⁺ (IESBA)؛
- مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام[♦] (IPSASB).

وكل مجلس من هذه المجالس يلعب دورا هاما في تطوير المعايير الدولية في المجال المخصص له، إذ تلقى المعايير التي يصدرها كل مجلس القبول على المستوى الدولي، بحيث تسعى العديد من الدول تبني هذه المعايير أو اتخاذها كمرجع أساسي لوضع معايير محلية، ناهيك عن سعي الأطراف والهيئات المشرفة على تنظيم مهنة المحاسبة والتدقيق في العديد من الدول إلى الانضمام إلى عضوية هذه المجالس، للتمكن من المشاركة في إعداد ووضع المعايير الدولية، وكذا الحصول على كل المستجدات والتوضيحات التي تواكب التغيير في هذه المعايير.

2. لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB):

تعتبر لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB) هيئة خاصة مستقلة يوجد مقرها في مدينة لندن ببريطانيا، تأسست في سنة 1973 من طرف الهيئات والمنظمات المحاسبية لعشرة 10 دول هي (ألمانيا، أستراليا، كندا، الولايات المتحدة الأمريكية، فرنسا، بريطانيا، أيرلندا، اليابان، المكسيك وهولندا)، وقد لقيت اللجنة اعترافا دوليا واسعا، وسرعان ما التحق بها عدد كبيرا من الهيئات المهنية في دول أخرى، خاصة بعد أن اصدر

الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) سنة 1982 قرار ينص على اعترافه بأن لجنة معايير المحاسبة الدولية هي صاحبة الحق في إصدار المعايير، وقد أصدرت اللجنة حتى 2001 إحدى وأربعين معيار محاسبي دولياً* (IAS) بأرقام منسوبة إلى تسميتها (IAS1/IAS2/IAS3...) (القاضي و حمدان، 2008، صفحات 106-109).

قامت اللجنة بدور رئيسي وفعال في رفع كفاءة وجودة الأداء المحاسبي على المستوى الدولي، حيث يشارك عدد كبير من خبراء المحاسبة على مستوى العالم في وضع المعايير المحاسبية الدولية، وأخذ آراء العديد من الهيئات المحاسبية والاستشاريين من ذوي الخبرة للوصول إلى معايير محاسبية ذات درجة عالية من الكفاءة والجودة تمثل نموذج يصف ما يجب أن يكون عليه التطبيق العملي، وبالتالي رفع كفاءة الأداء المحاسبي على مستوى الدولي (محمود جربوع و عبد الله حلس، 2002، الصفحة 24)، كما أن هذه اللجنة تسعى لتحقيق الأهداف التالية: (عمر موحد، 2013، الصفحة 23)

- صياغة ونشر المعايير المحاسبية التي ينبغي أن تُراع في المصلحة العامة عند عرض القوائم المالية والسعي لجعلها مقبولة ومعمولاً بها على نطاق دولي؛
- العمل بوجه عام على تحسين الأنظمة والمبادئ المحاسبية لعرض القوائم المالية؛
- مناقشة القضايا المحاسبية الوطنية فيما بين الدول المشاركة على نطاق دولي لطرح أفكار محاسبية يمكن تبنيها وإصدارها كمعايير دولية تخدم المصلحة العامة؛
- تحقيق قدر من التوافق بين الممارسات المحاسبية فيما بين الدول المشاركة يسمح بالقابلية للمقارنة؛
- العمل على تحقيق قدر من القبول الدولي لما يصدر عن اللجنة من معايير.

3. مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB):

في سنة 2001 خضعت لجنة المعايير المحاسبية الدولية إلى إصلاح، نتج عنه تغيير التسمية من لجنة المعايير المحاسبية الدولية (IASC) إلى مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، فأصبح هذا المجلس الهيئة المكلفة بإعداد واعتماد المعايير الدولية للقوائم المالية* (IFRS) بترقيم تسلسلي دولي (IRRS1/IFRS2/IFRS3...)، أما المعايير السابقة والتي لم يتم تعديلها أو تغييرها تبقى بنفس التسمية، ومن أهم ملامح المعايير الجديدة أو التعديلات في المعايير السابقة: (نوي، 2007/2008، الصفحة 38)

- إلغاء كثير من المعالجات البديلة المسموح بها؛
- الانسجام بين تعريفات ومتطلبات ومعالجات المعايير المختلفة؛
- وجود ملاحق مرافقة لبعض المعايير ولكنها ليست جزءاً منها تحتوي على:
 - المصطلحات المستخدمة في المعيار؛
 - دليل توضيحي للمعيار؛
 - أمثلة توضيحية.

4. الاتحاد العام للمحاسبين والمدققين العرب (AFAA):

يعتبر الاتحاد العام للمحاسبين والمدققين العرب* (AFAA) "هيئة عربية مهنية غير هادفة للربح تعمل في إطار مجلس الوحدة الاقتصادية (إحدى منظمات جامعة الدول العربية)، ويمثل الاتحاد قمة الهيئات المهنية على مستوى الدول العربية بهدف تحقيق التنسيق والتكامل لتطوير وتنظيم مهنة المحاسبة والتدقيق في الوطن العربي وفقاً لفضل المعايير والممارسات الدولية" (الاتحاد العام للمحاسبين والمدققين العرب، 2012).

تأسس الاتحاد العام للمحاسبين و المدققين العرب في 24 جوان 1970 بالقاهرة، بدعوة من نقابة المحاسبين والمدققين المصرية، ليصبح أول تجمع مهني في الوطن العربي يضم اتحادات ونقابات المحاسبين والمدققين، ليرفع بمستواهم المهني إلى مستوى الدول المتقدمة، انضم إلى عضوية الاتحاد نقابات وجمعيات المحاسبين و المدققين العرب الذين يمثلون الدول التسعة الآتية: مصر، ليبيا، السودان، لبنان، سوريا، عمان، العراق، الكويت والبحرين، لكن مؤخراً أصبحت الدول الأعضاء بالاتحاد هي: الجزائر، الأردن، تونس، السودان، العراق، فلسطين، سوريا، مصر، الكويت، اليمن، لبنان، ليبيا، المغرب، البحرين، المملكة العربية السعودية، قطر، دول مجلس التعاون الخليجي، الإمارات وعمان، ويجب الإشارة إلى أن الاتحاد انتقل مقره إلى بغداد في أفريل 1978 ليعود في نوفمبر 1990 للاستقرار في القاهرة (AFAA, Arab Federation of Accountants & Auditors, 2014)، ويسعى الاتحاد العام للمحاسبين و المدققين العرب إلى تحقيق مجموعة من الأهداف، يمكن تلخيصها في النقاط التالية: (AFAA, Arab Federation of Accountants & Auditors, 2014)

- توحيد الإطار العام لتأهيل الممارسين لمهنتي المحاسبة والتدقيق بدول الاتحاد؛
 - إصدار معايير المحاسبة ومعايير التدقيق موحدة لتسهيل قراءة التقارير ولتدعيم الثقة بالتقارير التي تصدر عن الممارسين لمهنتي المحاسبة والتدقيق بدول الاتحاد؛
 - وضع برنامج التعليم المهني المستمر بما في ذلك القواعد اللازمة لامتحان شهادة الزمالة المهنية.
- من خلال التطلع على انجازات هذا الاتحاد من الجدير بالذكر أنه يقوم بدور فعال في تأهيل ممارسي مهنة المحاسبة والتدقيق في العالم العربي، وذلك من خلال ما يقدمه من دورات تدريبية حول المعايير المحاسبية والتدقيق الدولية، وكذا تقديم شهادات للمتدربين، إضافة إلى أن هذا الاتحاد يهتم بالقضايا المهنية بشكل عام وقضايا المحاسبة والتدقيق بشكل خاص من خلال التنشيط والمشاركة في فعاليات المؤتمرات والندوات العلمية التي تحاول معالجة المشاكل والمستجدات التي تعترض ممارسة مهنة المحاسبة والتدقيق من جهة، وتبسيط الضوء نحو أهمية الاتجاه نحو المعايير الدولية لمواجهة تلك المشكلات من جهة أخرى، ومؤخراً أصبح الاتحاد يقوم بإصدار نشرة من فترة إلى أخرى تحت اسم "المحاسب العربي"، حيث قام بإصدار أول نشرة في أكتوبر 2012 وقبل نهاية سنة 2013 تم إصدار أربع نشرات أخرى، وتهتم هذه النشرة بنشر أخبار عن الاتحاد وعن الدول الأعضاء بالاتحاد، وكذا أخبار وفعاليات مهنية سواء العربية منها أو الدولية، كما تولي اهتمام كبير إلى نشر أخبار حول المؤتمرات المستقبلية.

5. المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين (IASCA):

تأسس المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانوني* (IASCA) كهيئة مهنية محاسبية غير ربحية بتاريخ 12 جانفي 1984 في مدينة لندن بالملكة المتحدة، وتم تسجيله رسمياً في عمان بتاريخ 24 فيفري 1994 تحت اسم "المجمع العربي للمحاسبين القانونيين"، جاءت فكرة تأسيس هذا المجمع من قبل عدد من قادة مهنة المحاسبة في الوطن العربي بهدف الارتقاء بمهنتي المحاسبة والتدقيق في الدول العربية الأعضاء، والسعي وراء المحافظة على الاستقلالية المهنية للمحاسبين والمدققين، ثم بعد ذلك صنف المجمع من ضمن الهيئات المحاسبية المهنية الدولية السبع وذلك بموجب النشرة الصادرة عن IAS Plus فأصبح اسمه "المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين (IASCA)" مما أضفى له بعداً إقليمياً ودولياً، وقد اكتسب هذا المجمع مكانة كبرى في الأوساط المهنية على الصعيدين العربي والدولي، من خلال اهتمامه بتطوير مهنتي المحاسبة والتدقيق في العالم العربي وفقاً لأعلى المستويات المهنية الدولية (IASCA, 2014)، ويمكن القول أن هذا المجمع تأسس لتحقيق جملة من الأهداف، من أهمها: (IASCA, 2014)

- الارتقاء بمهنتي المحاسبة والتدقيق والمجالات الأخرى ذات العلاقة التي يتم تطبيقها واستخدامها في الخدمات المهنية المتنوعة التي يقدمها المحاسبون في كافة المجالات بما في ذلك الصناعة والتجارة والخدمات العامة على نطاق العالم العربي؛
- المحافظة على الاستقلالية المهنية للمحاسبين والمدققين وضمان الحماية لهم وتطبيق معايير الإشراف المهني عليهم كوسيلة للارتقاء بمهنتي المحاسبة والتدقيق؛
- تشجيع البحث العلمي والمهني من خلال تطوير وتسهيل نشر المعلومات العلمية والمهنية وتبادلها بين المحاسبين والمدققين المهنيين وذلك بعقد المؤتمرات والاجتماعات والندوات والدورات التدريبية واللقاءات العلمية.

احتل المجمع مكانة هامة سواء على المستوى الإقليمي أو المستوى الدولي من خلال الانجازات التي سعى إلى تحقيقها بشكل متواصل، والتي يمكن تلخيصها في النقاط التالية:

- يمنح المجمع الدولي العربي للمحاسبين (IASCA) القانونيين للمحاسبين العرب مؤهلات علمية ومهنية لا تقل بمستواه عن المؤهلات المهنية الدولية المعروفة وفقاً لمنهاج التأهيل الدولي المعتمد من الأمم المتحدة، ومن أهم الشهادات التي يمنحها المجمع ما يلي:

- شهادة "محاسب دولي عربي قانوني معتمد" (IACPA): هي شهادة عربية مهنية معتمدة تهدف إلى تأهيل المشارك بأعلى المؤهلات من خلال تطوير المنهاج الدراسي بما يتلاءم مع منهاج التأهيل المحاسبي المهني الدولي المعتمد عن مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية، وقد اعتمدت جامعة كامبردج - الامتحانات الدولية هذه الشهادة من خلال الإشراف ومراجعة منهاج التأهيل المحاسبي المهني والمراجع العلمية المقررة ومستوى الامتحانات وإجراءاتها وآلية وضع الأسئلة وتصحيح إجاباتها وعقد ومراقبة سير الامتحانات، بالإضافة إلى اتخاذ كل ما يلزم من إجراءات للتأكد من توافقها مع أعلى وأفضل المستويات والمعايير الدولية بهذا الخصوص (IASCA, 2014).

• شهادة "محاسب إداري دولي عربي معتمد (IACMA)"+: هي شهادة من شأنها تأهيل المشاركين لأعلى المستويات في مجال المحاسبة الإدارية من خلال تمكينهم تحليل القوائم المالية وفقاً للمعايير الدولية من جهة وإدارة المخاطر وزيادة المعرفة في عدة مجالات (المحاسبة المالية، محاسبة التكاليف، الاقتصاد، التمويل...) من جهة أخرى (IASCA, 2014).

• شهادة خبير (IFRS): هي شهادة يقدمها المجمع من أجل الرفع من تأهيل المرشحين بزيادة القدرات المعرفية اللازمة والمتعلقة بالجانب النظري والمفاهيمي لمعايير الدولية لديهم، وكذا تمكينهم من تطبيق هذه المعايير باحتراف في الجانب العملي، بالإضافة إلى أن هذا التأهيل من شأنه المساعدة على التطوير المهني المستمر من خلال متابعة التحديثات والتعديلات التي تطرأ على تلك المعايير (IASCA, 2014).

- يقوم المجمع بإجراء الامتحانات في مختلف مراكز امتحانات في الجامعات والهيئات والمنظمات التعليمية والأكاديمية التي أقامها في مختلف العواصم والمدن العربية تسهياً على الطلبة وتوفيراً للوقت والجهد؛ كما يقوم المجمع بتزويد الجامعات والهيئات التعليمية والأكاديمية بكل ما تحتاجه من المناهج الدراسية والمراجع العلمية لإقامة دورات تأهيلية للراغبين في الحصول على مؤهلات المذكورة.

- يعمل المجمع جاهداً وبشكل مستمر ومتواصل من أجل استيفاء كافة المتطلبات المهنية، والتي تسمح له بالتواصل مع الهيئات المهنية العربية والدولية من أجل تطوير مهنتي المحاسبة والتدقيق، وعليه فقد أصبح المجمع عضواً فعالاً في الهيئات الدولية التالية: (IASCA, 2014)

• الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)؛

• اللجنة العالمية لتعليم وبحوث المحاسبة (IAAER)؛

• المجلس الاقتصادي والاجتماعي للأمم المتحدة* (ECOSOC).

- كما قام المجمع بعقد اتفاقيات تعاون مع مجلس معايير المحاسبة الدولية وشركة وايلي Wiley، إضافة إلى اتفاقيات التعاون التي تعاقدها المجمع مع المعاهد والجامعات سواء العربية أو الدولية؛

- يقوم المجمع بإصدار نشرة شهرية باللغتين العربية والانجليزية، تتولى نشر الأخبار عن المجمع والأخبار المهنية في مختلف أنحاء العالم عامة والمنطقة العربية خاصة، حيث تم نشر أول نشرة في ديسمبر 2001، كما يقوم بتأليف مراجع علمية تغطي كافة جوانب منهاج التأهيل المحاسبي المهني ومراجع علمية مختلفة تتعلق بمهنتي المحاسبة والتدقيق، إضافة إلى ترجمته للإصدارات والنشرات الدولية ذات العلاقة بمهنتي المحاسبة والتدقيق إلى اللغة العربية مع طباعتها وترويجها على نطاق العالم العربي (IASCA, 2014)، حيث يقوم بترجمة ما يلي:

• معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS)؛

- معايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكد وقواعد أخلاقيات المهنة؛
- معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام؛
- المعالجة المحاسبية والإبلاغ المالي لتكاليف البيئة (محاسبة البيئة).

- سعى المجمع إلى تطوير وتسهيل نشر المعلومات المحاسبية العلمية والمهنية وتبادلها بين المحاسبين والمهنيين وذلك بعقد المؤتمرات والاجتماعات والندوات والدورات التدريبية واللقاءات العلمية بالإضافة إلى تشجيع البحث العلمي والمهني (IASCA, 2014).

ثالثاً: الارتباط الشكلي بين المعايير المحاسبية الدولية ومعايير التدقيق الدولية

يعتبر وجود المعايير من أهم المقومات الأساسية لأية مهنة متطورة، ونظراً للدور الذي تلعبه مهنتي المحاسبة والتدقيق في خدمة مستخدمي القوائم المالية، فإنها تعتمد على مجموعة من المعايير والتي تساعد كلا من المحاسب والمدقق على أداء عملهما والرفع من جودته، إذ تمكنهما من تقليل التقدير الشخصي عند أداء مهمتهما، وفيما يلي يتم التعرف على مفهوم المعيار وماهية المعايير المحاسبية ومعايير التدقيق الدولية وعلاقة الارتباط الشكلي بينهما:

1. مفهوم المعيار:

لغة: كلمة المعيار من عاير أو العيار والعيار هو "ما سويت به المكاييل، وهو صحيح تام وكاف" (ابن منظور، 2013)، وهو "مقياس يقاس به غيره للحكم والتقييم (معجم اللغة العربية، 2013) أي هو كل ما يمكن استخدامه في القياس، و"المعيار وفقاً لما ورد في قاموس أكسفورد فإنه النمط أو المعيار أو المقياس الذي يمكن بواسطته فحص النوعيات المطلوبة من أي شيء والمستوى المطلوب لبعض هذه النوعيات" (غسان فلاح المطارنة، 2006، الصفحة 37)، كما أن المعيار وفقاً لما ورد في قاموس المعاني يعني "نموذج متحقق أو متصور لما ينبغي أن يكون عليه الشيء (قاموس المعاني، 2013)، أما في معجم الغني فالمعيار هو "مقياس أساسي أو نموذج أو أداة تستخدم لقياس ما" (المعجم الغني، 2013)، و"يقال عاير بين المكاييل، أي امتحنهما لمعرفة مدى تساويهما، وعيار المكاييل امتحنه لمعرفة صحته" (محمد وقاد و محمد وديان، 2010، الصفحة 135).

اصطلاحاً: يُعرف المعيار من الناحية المهنية على أنه "نموذج لأداء عملية محددة تم تحديده من قبل السلطات المهنية المختصة أو نشأ كنتيجة للعرف المهني في نفس مجال المهنة، أي أنه نموذج متوقع لما ينبغي أن تكون عليه الممارسة الفعلية (حامد معيوف الشمري، 1994، الصفحة 15)، كما يُعرف أيضاً بأنه "هدف مرغوب ومطلوب تحقيقه أو نمط يتأسس بالعرف وعن طريق القبول العام أو من خلال الهيئات العلمية أو المهنية أو الحكومية أو السلطات التشريعية ويهدف وضع المعيار إلى تكوين قاعدة أساسية للعمل يسترشد بها مجموعة من الأشخاص في نطاق وظروف أعمالهم" (حامد معيوف الشمري، 1994، الصفحات 15-16).

من التعاريف السابقة يمكن القول أن المعيار لغة هو المقياس المرجعي الذي يستخدم للتقييم، واصطلاحاً هو نموذج يلزم تحقيقه وأخذ به بعين الاعتبار عند أداء فعل محدد، ويمكن القول أن التعريف الأخير للمعيار هو تعريف شامل إذ عرف المعيار على أنه كل ما يُسترشد به أو يُرغب في تحقيقه عند أداء عمل معين، وقد يوضع عن طريق العرف أو القبول العام أو من خلال الهيئات والسلطات بكل أنواعها.

2. ماهية المعايير المحاسبية الدولية:

لقد تعددت تعاريف الكاتبين لمعايير المحاسبة كل حسب رأيه، فالمعايير المحاسبية هي "نماذج أو إرشادات عامة تؤدي إلى توجيه وترشيد الممارسة العملية في المحاسبة والتدقيق" (القاضي و حمدان، 2008، الصفحة 103)، والمعيار المحاسبي هو "أساس متفق عليه في التطبيق المحاسبي السليم ويستخدم كأداة للمقارنة" (محمود جربوع و عبد الله حلس، 2002، الصفحة 24)، ولكن بصفة عامة تتمثل المعايير المحاسبية في كل "القواعد المتعلقة بالمحاسبة مهما كانت طبيعتها إلزامية أو اختيارية، أي أنها كل ما من شأنه أن يشكل دليلاً أو مرجعاً سواء كانت نصوص تشريعية أو تنظيمية أو توصيات، صادرة عن سلطات مؤهلة لتنظيم الميدان المحاسبي" (مناعي، 2008-2009، الصفحة 119)، إذا فالمعايير المحاسبية هي الأساس الذي يعتمد عليه المحاسب في ممارسته للمهنة، وتُعتبر من أهم المراجع التي يعتمد عليها المدقق لتأكد من مصداقية وصحة المعلومات المحاسبية، بالإضافة إلى أنها تعد معايير محاسبية كل ما تم استحداثه من قبل المؤسسات من الممارسات المحاسبية التي لاقت انتشاراً نتيجة تكرار استعمالها كما أن مفهومها يعني جميع القواعد التي تلتزم بتطبيقها المؤسسات لأجل إعداد قوائمها المالية.

ومعايير المحاسبة الدولية هي المعايير الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) والتي تهدف بشكل أساسي إلى توفير معايير محاسبية على المستوى العالمي تكون ذات جودة عالية وقابلة للفهم لجميع الدول الراغبة في تطبيقها، وذلك لغاية جعل جميع الإفصاحات وأسس الاعتراف والقياس موحدة في جميع الدول من خلال إطار نظري موحد.

بدأت المعايير المحاسبة الدولية في الظهور خلال سنوات السبعينات حيث تأسست خلالها لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB) سنة 1973م لتخضع هذه اللجنة إلى إعادة الهيكلة سنة 2001م ليصبح اسمها مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، حيث تم الاتفاق على أن تبقى المعايير والتفسيرات الصادرة بموجب التنظيم السابق سارية المفعول ما لم يتم سحها أو تعديلها، على أن يُطلق على المعايير الجديدة والصادرة عن التنظيم الجديد اسم المعايير الدولية للمعلومة المالية (IFRS).

تهدف المعايير المحاسبية الدولية إلى: (محمود جربوع و عبد الله حلس، 2002، الصفحة 22)

- إعداد ونشر المعايير المحاسبية التي يتم الاسترشاد بها عند تجهيز القوائم والبيانات المالية بما يحقق المصلحة العامة، مع العمل على القبول الدولي لهذه المعايير وتطبيقها عالمياً؛
- العمل على التحسين والتنسيق بين الأنظمة والقواعد والإجراءات المحاسبية المرتبطة بإعداد وعرض القوائم المالية.

توفر المعايير المحاسبية الدولية إلى حد كبير المتطلبات الواردة أعلاه، إذ أن هذه المعايير "تحوز على قبول معظم المجامع والهيئات المهنية المتواجدة في الدول المتقدمة والنامية على حد سواء" (محمود جربوع و عبد الله حلس، 2002، الصفحة 21)، وتتمثل أهم خصائص المعايير المحاسبية الدولية فيما يلي: (بكيحل ، 2009/2008، الصفحة 47)

- تتميز بإطار مرجعي مستمد من نموذج التوحيد المحاسبي الأنكلوسكسوني؛
 - إعداد المعايير يتم بالاعتماد على مقارنة تعكس الواقع الاقتصادي للعمليات، بتغليب جوهر العملية
 - على شكلها القانوني؛
 - تفضيل مصلحة المستثمرين والمساهمين والدائنين في المؤسسة؛
 - استقلالية المحاسبة عن البيئة القانونية والجائية؛
 - تتم معالجة العمليات المحاسبية من خلال مبادئ محاسبية متطابقة، أي وفق إطار تصوري؛
 - توحيد شامل للقواعد المحاسبية وعناصر القوائم المالية، وأهمية الملحق كعنصر أساسي من عناصر
 - القوائم المالية؛
 - تطبيق إجباري لكل المعايير وكل الشروحات؛
 - إدخال مفهوم القيمة العادلة، للتمكين من التقدير الجيد للوضع الحقيقية للمؤسسة؛
 - إدخال مفهوم الاستحداث أو القيمة الحالية بهدف معرفة أثر عنصر الزمن على عملية تقييم الأصول والخصوم؛
 - الأخذ بعين الاعتبار قياس الخسارة والتناقص في قيمة الأصول؛
 - التطبيق بأثر رجعي، أي كما لو كانت المعايير مطبقة من قبل؛
 - أولوية الميزانية على حساب النتائج.
- ويمكن إبراز أهم إيجابيات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية كأساس لإعداد وعرض القوائم المالية على الصعيد الدولي كالآتي: (بيكيل ، 2009/2008، الصفحات 46-47)
- المعايير المحاسبية الدولية تتمتع بالقبول الدولي ومعترف بها عالمياً؛
 - المعايير المحاسبية الدولية تزيد من ثقة المتعاملين في الأسواق المالية الدولية تجاه القوائم المالية، الأمر الذي يشجع التبادلات والاستثمارات بين هذه الأسواق، وإرضاء المستثمرين وبخاصة الدوليين منهم، كما تؤدي هذه الثقة إلى تخفيض تكلفة رأس المال وزيادة تداول الأسهم؛
 - المعايير المحاسبية الدولية تسمح بإجراء المقارنات بين عدة مؤسسات، على اعتبار أن تطبيق كل المؤسسات في الأسواق المالية الدولية لمعايير محاسبية موحدة من خلال المعايير المحاسبية الدولية، يجعل من القوائم المالية لهذه المؤسسات متجانسة وقابلة للمقارنة، مما يزيد في تنافسية المؤسسات أمام المستثمرين في البورصات؛
 - المعايير المحاسبية الدولية تسمح بتقديم الواقع الاقتصادي عن تعاملات المؤسسة، وإعطاء صورة دقيقة عن المؤسسة في لحظة تقديم المعلومة عنها وفق نظرة اقتصادية ومالية، وليس وفق نظرة قانونية؛
 - المعايير المحاسبية الدولية توفر لغة محاسبية مشتركة تلقى قبولا وطنيا ودوليا، لتوحيد المعالجات المحاسبية واستبعاد التناقضات القائمة في نطاق المحاسبة بين دول العالم، يجعل من المحاسبة وسيلة إخبارية تساعد في توفير معلومات محاسبية متسقة ومفهومة وذات دلالة وقابلة للمقارنة والتداول من

- دولة إلى أخرى، ومن ثم يمكن الوثوق في هذه المعلومات والاعتماد عليها من جانب فئات عديدة من أصحاب المصالح في الوحدات الاقتصادية الدولية؛
- المعايير المحاسبية الدولية تعالج كل العمليات، أي أنها معايير مكتملة أكثر من أي مرجع آخر؛
 - المعايير المحاسبية الدولية متوافقة مع التطورات الاقتصادية باستمرار؛
 - المعايير المحاسبية الدولية تؤدي إلى تحسين جودة المعلومات التي ينتجها النظام المحاسبي؛
 - تأسيس معايير محاسبية دولية تلقى قبولا عاما على المستوى الدولي يؤدي إلى تأهيل محاسبين قادرين على العمل في الأسواق الدولية؛
 - المعايير المحاسبية الدولية تسمح بإعداد قوائم مالية مجمعة للشركات المتعددة الجنسيات التي لها فروع في دول مختلفة وبتطبيقات محاسبية متباينة، ومساعدتها في تصميم نظم متكاملة للمعلومات تسمح بالربط بين أنشطتها وأنشطة فروعها؛
 - المعايير المحاسبية الدولية تسهل مهمة مصالح الضرائب في مختلف الدول، بالنظر إلى التنسيق في تطبيق أساليب الاعتراف بالإيرادات والتكاليف، ومنه تقليل الفروقات في طرق قياس أرباح فروع المؤسسات المنتشرة دوليا.

3. ماهية معايير التدقيق الدولية:

يوجد العديد من التعاريف التي تناولت معايير التدقيق، حيث تعرف على أنها "مقاييس واضحة نستطيع من خلالها تقييم عملية التدقيق والحكم على الجدوى منها" (التهامي طواهر و صديقي، 2006 الصفحة 37)، أو أنها "إرشادات (دليل) عامة لمساعدة المدققين على تنفيذ مسؤولياتهم المهنية عند تدقيق القوائم المالية التاريخية، وهي تشمل على اعتبارات الجودة المهنية مثل الكفاءة والحياد، ومتطلبات التقرير، وأدلة التدقيق" (أرينزو ولوبك، 2002، الصفحة 40).

كما يرى البعض بأن معايير التدقيق هي "قوانين وأنظمة وإجراءات موضوعية من قبل الدولة أو الجمعيات المهنية أو هيئة مخولة لقياس نوعية العمل المنجز من قبل المدقق" (التميمي، 2004، الصفحة 30)، وكذلك يرى آخرون بأنها تمثل "أنماط السلوك أو مقاييس الأداء التي يجب على المدققين الخارجيين والحياديين الالتزام بها عند تنفيذ عملية تدقيق القوائم المالية، وبعبارة أخرى هي المقاييس التي في ضوءها يتم تقييم العمل الذي قام به المدققون وهي تعبر عنما هو واجب تحقيقه والوسائل المستخدمة لإتمام ذلك، وتتميز تلك المعايير بأنها تمثل مقاييس للحكم على أداء المدقق، كما أنها متعارف عليها بين أعضاء المهنة، كما أنها تعبر عن أداء المدقق العادي الذي يبذل العناية المهنية المعقولة" (السيد أحمد لطفي، 2005، الصفحة 43).

من التعاريف السابقة يمكن القول أنه مهما كانت الجهة المصدرة لمعايير التدقيق ومهما كانت طبيعتها نموذج أو إرشادات أو مقاييس أو قوانين أو أنظمة، فإنها تختلف عن "طرق التدقيق" إذ أن هذه الأخيرة تعني

الأساليب التي تُجمع بها الأدلة والقرائن وهي جزء فقط من عملية التدقيق، أما "معايير التدقيق" فيمكن النظر إليها وتفسيرها من وجهتي نظر مختلفتين كما يلي: (خليفة أبو زيد ، 2008 ، الصفحة 59)

- على أنها تمثل المستوى الأدنى من الأداء المطلوب لقياس جودة التدقيق التي يقوم بها المدقق؛
- على أنها تمثل فقط توجهات مُرشدة تؤدي إلى تخفيض الأحكام الشخصية للمدقق إلى الحد الأدنى أو التخلص منها.

وكخلاصة لما سبق يمكن القول أن "معايير التدقيق" تعد سلاح ذو حدين، إذ تعتبر مجموعة من التوجيهات التي يجب على المدقق أن يتبعها في أداء مهمته المهنية من جهة، ومن جهة أخرى يمكن من خلالها الحكم على أداء المدقق، فمعايير التدقيق توفر الأسس التي تحدد أداء المدقق من خلال وضع الأهداف والأساليب التي تحقق تلك الأهداف.

تعتبر معايير التدقيق الدولية من بين أهم إصدارات مجلس معايير التدقيق والتأكد الدولية (IAASB)، فهي عبارة عن "إطار متجانس وقابل للتطبيق من المستويات المهنية الدولية، والتي لا تتعارض بالمرّة مع معايير التدقيق المتعارف عليها من ناحية، ولا تحرم أية دولة إصدار معايير تدقيق وطنية خاصة بها" (الصبان و نصر علي، 2002، الصفحة 156)، كما أنها تمثل "معايير خاصة بالعمل الأكثر تكراراً للمدققين" (السيد أحمد لطفي، دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد، 2007، الصفحة 40)، حيث تتضمن هذه المعايير "كل المبادئ الأساسية والإجراءات الجوهرية مع الإرشادات المرتبطة في صورة إيضاحات" (السيد أحمد لطفي، دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد، 2007، الصفحة 38)، وبالي في إرشادات فنية وأخلاقية وتعليمية توفر قدر كاف من المرونة لترك المجال مفتوحاً أمام الهيئات المهنية في أنحاء العالم للاسترشاد بها وإتاحة الفرصة أمامها حتى يمكن تكييفها مع الظروف البيئية بكل دولة، إذ تعتبر مجموعة من التوجيهات التي يجب على المدقق أن يتبعها في أداء مهمته، وكذا يمكن الاعتماد عليها للحكم على ذلك الأداء، ورغم أنها غير إجبارية التطبيق إلا أن العديد من الدول لجأت إلى تبني أو تطبيق هذه المعايير نظراً للخصائص التي تتميز بها، ويتمثل بعض هذه الخصائص فيما يلي: (حامد معيوف الشمري، 1994، الصفحة 35)

- التركيز على تفصيلات إجراءات العمل الميداني: الأمر الذي يشكل بعض القيود على عمل المدقق ويقلل التفاوت والاختلاف بين عمل المدققين، مما يؤدي إلى توفير الموضوعية قدر الإمكان عند عملية التدقيق؛
 - استخدام لفظ "إرشادات": ولا شك أن هذه التسمية توفر قدر كاف من المرونة، وبالي تترك المجال مفتوحاً أمام الهيئات المهنية في دول العالم للاسترشاد بتلك المعايير وإتاحة الفرصة أمامها لتكييفها مع الظروف البيئية بكل دولة؛
 - العمومية والشمول: تعتبر هذه المعايير أكثر عمومية وشمولاً من غيرها لأنها صادرة من تجمع دولي قوي يضم معظم دول العالم، وبالتالي فهي تمثل الإطار العام الذي ينظم مهمة التدقيق ويلقى قبولاً عاماً على النطاق الدولي، كما أنها تعتبر قواعد أساسية يجب اتباعها من قبل مزاولي المهنة عند الحاجة إليها.
4. قائمة المعايير المحاسبية الدولية ومعايير التدقيق الدولية (إصدار 2018):

قامت لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB) بإصدار أول معيار سنة 1973م، وبعدها أصدرت 41 معياراً يحمل تسمية (IAS)، وبعد ما قام إحلال هذه اللجنة بمجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) قام هذا الأخير بإصدار 17 معياراً يحمل تسمية (IFRS)، بالإضافة إلى الإطار المفاهيمي الذي يحدد أهداف القوائم المالية، الفروض والمبادئ المحاسبية الواجب مراعاتها، وكذا أهم المفاهيم المحاسبية الخاصة بنوعية المعلومات المالية وعناصر القوائم المالية، والجدول الموالي يبين المعايير المحاسبية الدولية السارية المفعول إلا غاية 2018م بعد تعديل وحذف بعض المعايير :

الجدول 2: قائمة المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) حسب إصدار 2018

معايير المحاسبة الدولية (IAS)		معايير الإفصاح المالي الدولية (IFRS)	
الرقم	الاسم	الرقم	الاسم
IAS1	الإفصاح عن القوائم المالية	IFRS1	تطبيق المعايير الدولية للتقرير المالي لأول مرة
IAS2	المخزون	IFRS2	الدفع على أساس الأسهم
IAS7	قائمة تدفقات النقدية	IFRS3	اندماج الشركات
IAS8	التغيرات في السياسات المحاسبية، التقديرات المحاسبية والأخطاء	IFRS5	الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع، والعمليات غير المستمرة
IAS10	الأحداث اللاحقة لتاريخ القوائم المالية	IFRS6	استكشاف الموارد المعدنية وتقويمها
IAS12	ضرائب الدخل	IFRS7	الأدوات المالية: الإفصاحات
IAS16	العقارات والألات والمعدات	IFRS8	القطاعات التشغيلية
IAS19	منافع الموظفين	IFRS9	الأدوات المالية
IAS20	المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدة الحكومية	IFRS10	القوائم المالية الموحدة
IAS21	آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية	IFRS11	الترتيبات المشتركة
IAS22	تكاليف الاقتراض	IFRS12	الإفصاح عن الحصص في منشآت أخرى
IAS24	الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة	IFRS13	"قياس القيمة العادلة"
IAS26	المحاسبة والتقرير عن برامج منافع التقاعد	IFRS14	الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية
IAS27	القوائم المالية الموحدة والمنفصلة	IFRS15	الإيراد من العقود مع العملاء
IAS28	الحاسبة عن الاستثمارات في الشركات الزميلة والمشاركات المشتركة	IFRS16	عقود الإيجار

IAS2 9	التقرير المالي في الاقتصادات ذات التضخم المرتفع	IFRS17	عقود التأمين
IAS3 2	الأدوات المالية: العرض	-	-
IAS3 3	ربحية السهم	-	-
IAS3 4	التقارير المالية المرحلية	-	-
IAS3 6	تدني قيمة الأصول	-	-
IAS3 7	المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة	-	-
IAS3 8	الأصول غير الملموسة	-	-
IAS4 0	العقارات الاستثمارية	-	-
IAS4 1	الزراعة	-	-

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على إصدار 2018 لمعايير المحاسبة الدولية

من الجدول السابق يلاحظ وجود 24 معياراً محاسبياً دولياً من بين 41 معياراً محاسبياً دولياً، وبالتالي تم حذف 17 معياراً محاسبياً دولياً، كما يلاحظ حذف معيار إفصاح مالي دولي الرابع، ويجب التأكيد بأن عملية الحذف أو إضافة المعايير تتم حسب الضرورة والحاجة، ويتكون كل معيار من خمسة أقسام:

– الهدف من المعيار؛

– حقل التطبيق؛

– التعريف بالمصطلحات الواردة في المعيار؛

– التقييم والتسجيل؛

– متطلبات الإفصاح.

ويحتوي كل معيار على قواعد الخلاصات ودليل التطبيق، وعادة ما يسمح بمعالجتي محاسبتين مختلفتين لنفس الأحداث أو العمليات، فيطلق على الأولى بالمعالجة المرجعية والأخرى بالمعالجة البديلة.

أما مجلس معايير التدقيق والتأكد الدولية نشر حتى نهاية 2018 سبعة وثلاثين معيار تدقيق دولي بعد إضافة وحذف بعض المعايير وإجراء التعديلات المطلوبة، لأن إصدار هذه المعايير يتمتع باستحداث والاستجابة للمتطلبات البيئية، والجدول الموالي يبين معايير التدقيق الدولية التي أصدرها مجلس معايير التدقيق الدولية وفقاً لإصدار 2018:

الجدول 3: قائمة معايير التدقيق الدولية⁺⁺ (ISA) حسب إصدار 2018

200-299 المبادئ والمسؤوليات			
200	الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء عملية التدقيق وفقاً للمعايير الدولية	210	الموافقة على شروط التكاليف بالتدقيق

رقابة الجودة لتدقيق البيانات المالية	230	وثائق التدقيق	220
مسؤوليات المدقق المتعلقة بالاحتياال في عملية تدقيق البيانات المالية	250	مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق البيانات المالية	240
الاتصال مع أولئك المكلفين بالحوكمة	265	الإبلاغ عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة	260
499-300 تقييم الخطر			
التخطيط لتدقيق البيانات المالية	315	تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهرى من خلال فهم المنشأة وبيئتها	300
الأهمية النسبية في تخطيط وأداء عملية التدقيق	330	استجابة المدقق للمخاطر المقيمة	320
اعتبارات التدقيق المتعلقة بالمنشآت التي تستعمل مؤسسات خدمية	450	تقييم البيانات الخاطئة المحددة خلال عملية التدقيق	402
599-500 أدلة التدقيق			
أدلة التدقيق	501	أدلة التدقيق - اعتبارات محددة لبنود مختارة	500
المصادقات الخارجية	510	عمليات التدقيق الأولية - الأرصدة الافتتاحية	505
الإجراءات التحليلية	530	عينات التدقيق	520
تدقيق التقديرات المحاسبية بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والإفصاحات ذات العلاقة			
الأطراف ذات العلاقة	560	الأحداث اللاحقة	550
المنشأة المستمرة	580	الإقرارات الخطية	570
699-600 الاستفادة من عمل الآخرين			
الاعتبارات الخاصة - عمليات تدقيق البيانات المالية للمجموعة بما في ذلك عمل مدققي العنصر			600
استخدام عمل المدققين الداخليين	620	استخدام عمل المدقق الخبير	610
799-700 نتائج وتقارير التدقيق			
تكوين رأي وإعداد التقارير حول البيانات المالية	701	إبلاغ عن مسائل التدقيق الرئيسية في تقرير المدقق المستقل	700

705	التعديلات على الرأي الوارد في تقرير المدقق المستقل	706	فقرات التأكيد والفقرات الأخرى في تقرير المدقق المستقل
710	المعلومات المقارنة -الأرقام المقابلة والبيانات المالية المقارنة	720	مسؤوليات المدقق المتعلقة بالمعلومات الأخرى في المستندات التي تحتوي على
800-899 المجالات المتخصصة			
800	الاعتبارات الخاصة -عمليات تدقيق البيانات المالية المعدة وفقاً لأطر الأهداف الخاصة	810	عمليات إعداد التقارير حول البيانات المالية الملخصة
805	الاعتبارات الخاصة -عمليات تدقيق بيانات مالية مفردة ومكونات أو حسابات أو بنود محددة في بيان مالي		

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على إصدار 2018 لمعايير التدقيق الدولية

يلاحظ من الجدول السابق أن معايير التدقيق الدولية مقسمة إلى ستة مجموعات، تحاول كل واحدة

منها جمع المعايير التي تهتم بمجال واحد من مهمة المدقق، ويمكن عرضها بشكل مختصر كالآتي:

- (200-299) **المبادئ والمسؤوليات**: تشمل هذه المجموعة على ثمانية معايير، تغطي الأهداف العامة التي تحكم تدقيق الحسابات بشكل مستقل، وكذا شروط قبول بعملية التدقيق وتوثيقها، كما أن هذه المجموعة تقدم بعض المسؤوليات التي تقع على عاتق المدقق الخارجي كإكتشافه للأخطاء والغش، التزامه بتطبيق القوانين واللوائح التنظيمية، الرقابة على جودة التدقيق وكذا الاتصال مع المكلفين بالحوكمة وإبلاغهم عن نواحي القصور في الأنظمة الرقابة الداخلية؛
- (300-499) **تقييم الخطر**: تشمل هذه المجموعة ستة معايير تضع الأساسيات التي يجب على المدقق إتباعها للتمكن من تحديد الأخطار الهامة التي تحيط بالمؤسسة محل التدقيق، وتبدأ هذه الأساسيات بالتخطيط لعملية التدقيق وفهم المنشأة وبينتها مع ضرورة مراعاة المدقق للأهمية النسبية وكذا الأنشطة التي تقدمها المؤسسات الخدمية للمؤسسة محل التدقيق، وفقاً لهذه المجموعة على المدقق تحديد المخاطر وتقييم تأثيرها على مجمل البيانات المالية؛
- (500-599) **أدلة التدقيق**: تتكون هذه المجموعة من إحدى عشر معيار تتعلق بإرشادات الأساسية حول كمية ونوعية أدلة تدقيق الواجب الحصول عليها والتي تضمن استمرارية المؤسسة محل التدقيق، إذ تفصل هذه المعايير في بعض المصادر والطرق التي يمكن أن يحصل عن طريقها المدقق على أدلة تدقيق موثوقة كالأرصدة الافتتاحية والمصادقات الخارجية، وكذا الإجراءات والأساليب المناسبة التي تساعد المدقق على الحصول تلك الأدلة كإجراءات التحليلية، أسلوب العينات والإقرارات الخطية، كما تقدم هذه المعايير الإرشادات المتعلقة بمسؤولية المدقق بتدقيق كلا من التقديرات المحاسبية، عمليات المتعلقة بالأطراف ذات العلاقة والأحداث التي تقع بعد تاريخ إصدار البيانات المالية؛
- (600-699) **الاستفادة من عمل الآخرين**: تتكون هذه المجموعة من ثلاث معايير تغطي الإرشادات الواجب على المدقق إتباعها عند استخدامه كلا من أعمال المدقق الخارجي أو الداخلي أو الخبير؛

- (799-700) نتائج وتقارير التدقيق: تتكون هذه المجموعة من ستة معايير تتضمن شكل ومحتوى تقرير المدقق كيف ومتى يتم تعديل رأي المدقق، وكذا تحدد هذه المجموعة مسؤولية المدقق اتجاه كلا من المعلومات المقارنة، الأرقام المقابلة، البيانات المالية المقارنة والمعلومات الأخرى في المستندات التي تحتوي على بيانات مالية مدققة؛
- (899-800) الاعتبارات الخاصة: تتكون هذه المجموعة من ثلاث معايير توضح الارشادات المتعلقة بمهمة تدقيق للأغراض الخاصة، وكذا مسؤولية المدقق المتعلقة بإعداد تقرير حول البيانات المالية الملخصة المشتقة من البيانات المالية المدققة وفقا لمعايير التدقيق الدولية.

5. العلاقة التكاملية الشكلية بين معايير المحاسبة الدولية ومعايير التدقيق الدولية:

- تهدف المعايير الدولية إلى توفير التوافق وإحداث تنسيق والانسجام بين ممارسة المهنة عبر الدول، حيث أن تطبيقها من شأنه أن يسهل من تدقيق القوائم المالية للشركات المتعددة الجنسيات ويعزز من الثقة في التعامل بأسواق رأس المال الدولية، ولعل أهم الأهداف للمعايير المحاسبية الدولية ومعايير التدقيق الدولية أن تحققها معاً هي: (حامد معيوف الشمري، 1994، الصفحات 35-37)
- المعايير المحاسبية الدولية ومعايير التدقيق الدولية يمكن أن يخفف إلى حد كبير من احتمالات حدوث المشاكل المتوقعة عند إعداد وتدقيق القوائم المالية الموحدة للشركات الدولية المتعددة الجنسيات؛
 - الالتزام بقواعد الإفصاح الكاف والمناسب التي تنص عليها المعايير المحاسبية الدولية وقواعد التدقيق المناسبة التي تنص عليها معايير التدقيق الدولية (ISA) سيوفر للقوائم المالية سمة الموثوقية؛
 - وجود اللجان الفرعية المتخصصة لدى الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) مهمتها المتابعة المستمرة لعملية تطوير وتحديث المعايير يوفر للمعايير المحاسبية الدولية ومعايير التدقيق الدولية سمة المرونة، والتي تجعلها قادرة على الاستجابة للاحتياجات المتغيرة لأسواق رأس المال والمتعاملين فيها؛
 - اشتغال معايير التدقيق الدولية على مجموعة من معايير التقارير غير خاضعة لأي مؤثرات سياسية أو اقتصادية أو اجتماعية يمكن المدقق من إصدار تقرير له شكل ومحتوى متفق عليه ومقبول في دول العالم المختلفة؛
 - إعداد القوائم المالية استناداً على معايير المحاسبة الدولية واعتماد المدقق عند تدقيقها على معايير التدقيق الدولية سوف يجعل من السهل إجراء المقارنات بين القوائم المالية أكثر من دولة والحصول على نتائج دقيقة وفعالة مادامت المعايير المستخدمة موحدة في هذه الدول؛
 - وجود المعايير المحاسبية الدولية ومعايير التدقيق الدولية يوفر للدول النامية الجهد والتكلفة لإنشاء معاييرها محلية خصوصاً في ضوء نقص مواردها الاقتصادية من جهة وضعف منظماتها المهنية من جهة

أخرى، وما على الهيئات المهنية في الدول النامية سوى الالتزام بالمعايير الدولية وتطبيقها بشكل كامل أو جزئي؛

- وجود المعايير المحاسبية الدولية جنبا إلى جنب مع معايير التدقيق الدولية يؤدي إلى زيادة اطمئنان الدول الصناعية إلى صحة النتائج التي تعرضها القوائم المالية في الشركات الموجودة بالدول النامية، ومن ثم إجراء المزيد من العمليات الاستثمارية في هذه الدول؛
- تفيد المعايير المحاسبية الدولية جنبا إلى جنب مع معايير التدقيق الدولية مستخدمي القوائم المالية خاصة منهم المستثمرون الذين يعتمدون عند اتخاذ قراراتهم على الاعتبارات الدولية أكثر من اعتمادهم على الظروف البيئية المحلية.

نتيجة لجل الأهداف التي ترمي إليها العلاقة التكاملية بين المعايير المحاسبية الدولية ومعايير التدقيق الدولية فإنه يمكن اتباع هذه المعايير تحقيق جملة من العوائد، والتي يعتقد أنها تنبع من نشرها ووضعها محل التطبيق والالتزام، وتتمثل هذه العوائد فيما يلي:

- إن جود المعايير المحاسبية الدولية جنبا إلى جنب مع معايير التدقيق الدولية سوف يُعطي مستخدمي تقارير التدقيق الموجودين في دول أخرى ثقة مبررة برأي المدقق، ومن ثم الثقة في القوائم المالية التي يقوم بإعداد تقرير عنها؛
- إن وجود معايير المعايير التدقيق الدولية سوف يفرض الحصول على العوائد الناتجة من وجود معايير المحاسبة الدولية من خلال تأكيد معايير التدقيق الدولية على التمسك والالتزام بمعايير المحاسبة الدولية؛
- إن وجود معايير التدقيق الدولية سوف يُوفر حوافز إضافية لتحسين وتوسيع مجموعة معايير المحاسبة الدولية؛
- إن وجود المعايير المحاسبية الدولية جنبا إلى جنب مع معايير التدقيق الدولية يُساعد مستخدمو القوائم المالية وتقرير المدقق على القيام بالمقارنات المالية الدولية؛
- إن وجود المعايير المحاسبية الدولية جنبا إلى جنب مع معايير التدقيق الدولية سوف يُساعد على تدفق رأس المال اللازم للاستثمارات، ولا سيما في الدول التي هي في طريقها للتطور والتنمية؛
- إن وجود المعايير المحاسبية الدولية جنبا إلى جنب مع معايير التدقيق الدولية سوف يجعل من السهولة لأي دولة في طريقها للنمو أن تنتج معايير محلية للتدقيق بالاستناد لتلك المعايير؛
- إن جود المعايير المحاسبية الدولية جنبا إلى جنب مع معايير التدقيق الدولية يُعتبر أكثر أهمية بالنسبة للشركات المتعددة الجنسيات والتي غالبا ما تتمركز شركتها الأم في الدول المتطورة ولكن فروعها والشركات التابعة لها تنتشر بشكل واسع عبر دول العالم، وهذا ما يجعلها تتسم بالكثير من الاختلافات سواء في الثقافة أو النظم الاقتصادية والسياسية.

رابعا: الارتباط العضوي بين المعايير المحاسبية الدولية ومعايير التدقيق الدولية

إن وجود المعايير المحاسبية الدولية جنبا إلى جنب مع معايير التدقيق الدولية سهل نوعا ما على المدقق الإحاطة بمختلف الجوانب الخاصة بأساسيات الممارسات المحاسبية في الدول التي تتبنى وتطبق بشكل تام المعايير الدولية أو تتوجه نحوها، فالتجانس والتناغم الذي يوجد بين المعايير المحاسبية الدولية ومعايير التدقيق الدولية جعل المدقق يتجه في مزاولته لمهنته نحو اتجاه واحد، والارتباط بينهما ليس مجرد توحيد في التوجه أو إتباع نمط متقارب في إعداد وعرض المعيار فقط بل يوجد ارتباط عضوي بين المعايير المحاسبية الدولية ومعايير التدقيق الدولية، وفي ما يلي بعض لهذه الارتباطات:

1. ارتباط المعيار المحاسبي الدولي 01 "الإفصاح عن القوائم المالية" مع معيار التدقيق الدولي 570 "استمرارية المؤسسة":

ينص المعيار المحاسبي الدولي 01 "الإفصاح عن القوائم المالية" على ضرورة الإفصاح عن القوائم المالية وفقا للمبادئ المحاسبية والفروض المحاسبية المتعارف عليها، والتي لها ارتباط مباشر بإصدار بعض معايير التدقيق الدولية، فانهيار العديد من الشركات نتيجة للفشل المالي جعل من المجلس الدولي لمعايير التدقيق والتأكيد (IAASB) يصدر المعيار التدقيق الدولي 570 "استمرارية المؤسسة" والمرتببط بفرض الاستمرارية، إذ يهدف المعيار إلى توفير إرشادات حول مسؤولية المدقق عند تدقيق القوائم المالية والمتعلقة بملاءمة فرض الاستمرارية للمؤسسة مستقبلاً كأساس لإعداد القوائم المالية، وقد حدد المعيار مجموعة من المؤشرات التي تساعد المدقق على اكتشاف حالات الشك حول عدم إمكانية المؤسسة الاستمرار عمل، ويظهر الارتباط بين المعيارين بالزام المعيار المحاسبي الدولي 01 "الإفصاح عن القوائم المالية" المحاسب مراعاة فرض الاستمرارية في إعداد والإفصاح عن القوائم المالية، والإبلاغ عن عدم قدرة المؤسسة الاستمرارية من جهة، وتحمل المدقق وفقا لمعيار التدقيق الدولي 570 "استمرارية المؤسسة" مسؤولية الإبلاغ عن احتمال الفشل المالي، والتأكد من عدم ظهور مؤشرات توجي بعدم قدرة المؤسسة على الاستمرار.

2. ارتباط المعيار المحاسبي الدولي 01 "الإفصاح عن القوائم المالية" مع معيار التدقيق الدولي 710 "المعلومات المقارنة-الأرقام المقابلة والقوائم المالية المقارنة":

يهدف معيار المحاسبي الدولي 01 إلى "تحديد الأسس التي على ضوءها تم عرض القوائم المالية بغرض ضمان إجراء المقارنات، سواء تعلق الأمر بمقارنة القوائم المالية للمؤسسة بين فترات مالية مختلفة، أو بمقارنة تلك القوائم مع مؤسسات أخرى" (عقاري، 2007، الصفحة 12)، وبالتالي يتمكن مستخدمي القوائم المالية المقارنة بين أداء المؤسسات وكذا مقارنة أداء نفس المؤسسة عبر الزمن، كما حمل معيار التدقيق الدولي 710 المدقق مسؤولية التأكد من المعلومات المقارنة عند إجراء تدقيق القوائم المالية، فالمدقق وفقا لهذا المعيار يجب عليه الحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة حول ما إذا تم عرض تلك المعلومات وفقا للإطار إعداد القوائم المالية، لذا فمعيار التدقيق الدولي المذكور أعلاه مرتبط ارتباط وثيقا بمعيار المحاسبة الدولي 01.

3. ارتباط المعيار المحاسبي الدولي 08 "التغيرات في السياسات المحاسبية، التقديرات المحاسبية والأخطاء" مع معيار التدقيق الدولي 540 "تدقيق التقديرات المحاسبية بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والإفصاحات ذات العلاقة":

انطلاقاً من خاصية المقارنة التي نص عليها المعيار المحاسبي الدولي 01 جاء المعيار المحاسبي الدولي 08، ففي سبيل السعي وراء جعل المعلومات المالية قابلة للمقارنة فعلى المحاسب الثبات في استعمال نفس السياسات والإجراءات المحاسبية بين الفترات المحاسبية والإفصاح عن أي تغيرات حتمية وأثرها على القوائم المالية وكذا الإفصاح عن أسباب التغير في تلك السياسات والإجراءات، لذا فالمحاسب وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية عليه وقبل كل شيء وضع تقديراته المحاسبية واختيار الإجراءات والسياسات الملائمة للمؤسسة وللظروف المحيطة بها، والمعيار المحاسبي الدولي 08 جاء لوضع الإرشادات التي يجب على المحاسب تطبيقها في الواقع العملي عند حدوث تغير في السياسات المحاسبية والقواعد الواجب اتباعها في وضع التقديرات المحاسبية، وأما معيار التدقيق الدولي 540 جاء ليحمل المدقق مسؤولية التأكد من معقولية التقديرات التي يضعها المحاسب وعدم وجود تحيز لدى إعدادها، وهنا يظهر الارتباط المباشر بين المعيارين.

4. ارتباط المعيار المحاسبي الدولي 10 "الأحداث اللاحقة لتاريخ القوائم المالية" مع معيار التدقيق الدولي 560 "الأحداث اللاحقة":

يقدم المعيار المحاسبي الدولي 10 إرشادات حول المحاسبة والإفصاح عن الأحداث التي تلي تاريخ إقفال القوائم المالية، والتمييز بين الأحداث التي تؤدي إلى تعديل القوائم المالية والتي لا تؤدي إلى تعديلها، وهذا المعيار له ارتباط مباشر بمعيار التدقيق الدولي 560، حيث أن هذا الأخير يحدد مسؤولية المدقق في تحديد أثر الأحداث اللاحقة على القوائم المالية وكذا على تقرير المدقق.

5. ارتباط المعيار المحاسبي الدولي 24 "الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة" مع معيار التدقيق الدولي 550 "الأطراف ذات العلاقة":

الأطراف ذات العلاقة هي الأشخاص أو المؤسسات المرتبطة بالمؤسسة، ومهدف المعيار المحاسبي الدولي 24 إلى ضمان توفير إفصاحات في القوائم المالية توضح أثر وجود أطراف ذات العلاقة بالمعلومات الواردة في تلك القوائم، أي أن هذا المعيار يتطلب الإفصاح عن العلاقات والمعاملات والأرصدة المرتبطة بالأطراف ذات العلاقة، وفي نفس السياق فإن معيار التدقيق الدولي 560 يتناول مسؤولية المدقق في التأكد من أن تلك الإفصاحات تمت بشكل مناسب وصحيح.

إضافة إلى ما سبق فإن إن الإطار المفاهيمي للمعايير المحاسبية الدولية وضع مجموعة من الصفات الجوهرية التي يجب أن تتحلى بها القوائم المالية كالملائمة والتمثيل الصادق، حيث عرف الملائمة على "أن تكون المعلومات المالية المعروضة على صلة بالقرار الذي سيتم اتخاذه" (جعارات، 2014، الصفحة 13)، أما التمثيل الصادق يعني "أن تكون المعلومات المالية ممثلة بصدق للعمليات والأحداث المالية التي حدثت في المؤسسة، والتي تم التعبير عنها بالقوائم المالية" (جعارات، 2014، الصفحة 13)، إذا يجب على المعلومات المحاسبية أن تمكن مستخدمي القوائم المالية على اتخاذ القرارات المناسبة، وفي نفس السياق فإن معظم معايير التدقيق الدولية

ألزمت المدقق على ضرورة احترام تلك الخصائص والتأكد من التزامها من طرف المحاسب، وهذا ما يؤكد وجود علاقة وطيدة بين معايير المحاسبة الدولية معايير التدقيق الدولية من حيث الشكل والمضمون، من حيث الأهداف والالتزامات، فكلهما يسعى لخدمة مستخدمي القوائم المالية وتمكينهم من اتخاذ القرارات المناسبة، ولا يمكن لأحد منهما بشكل منفرد إضفاء الثقة والافصاح العادل للقوائم المالية، بل يجب تضافر جهود المحاسب والمدقق باستخدام المعايير الدولية في ممارسة مهنتهم.

II. الخلاصة:

شك في وجود علاقة وطيدة بين المحاسبة وتدقيق الحسابات فعمل المدقق يبدأ عندما ينتهي عمل المحاسب، لكن لكل منهما ما يميزه، فعمل المحاسب إنشائي يعتمد على تسجيل، ترتيب، تجميع وتلخيص البيانات الخاصة بنتائج الأحداث الاقتصادية للمؤسسة بطريقة منهجية منطقية في قوائم مالية تحمل معلومات ملائمة لاتخاذ القرارات، بينما عمل المدقق يعتمد على التحليل و الانتقاد حيث أنه يتضمن جمع وتقييم أدلة إثبات وإصدار قرار حول صحة القوائم المالية التي يقوم المحاسب بإنشائها، أي أن المحاسبة تؤدي إلى خلق المعلومات المالية بينما التدقيق يقوم بإضفاء الثقة في تلك المعلومات، وبشكل عام فإن للمحاسبة وظيفتين القياس والاتصال أما وظيفة تدقيق الحسابات فتتمثل في التحقق من صحة القوائم المالية.

لا يمكن أبدا الإنكار أن معرفة المدقق الجيدة بالمعايير المحاسبية تعتبر من أحد المتطلبات الأساسية لمزاولة مهنته بطريقة سليمة، ومن أهم التحديات التي تواجه ممارسة مهنة المحاسبة أو مهنة التدقيق هي اختلاف المعايير بين الدول، فأقيمت العديد من المؤتمرات المحاسبية في العديد من الدول واهتمت بتوحيد المعايير، فوضعت المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) ومعايير التدقيق الدولية (ISA) من طرف هيئات دولية تضم في عضويتها دولاً من جميع أنحاء العالم، وعلى رأس هذه الهيئات الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، وكذا لجنة معايير المحاسبة الدولية (ISAC) ومجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، ولا يمكن إهمال اهتمام الاتحاد العام للمحاسبين والمدققين العرب (AFAA) والمجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين (IASCA) وتدعيمها للمعايير.

وقد وفر التجانس والترابط الموجود بين المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) ومعايير التدقيق الدولية (ISA) نمط متقارب في ممارسة مهنتي المحاسبة والتدقيق، ورغم أن معايير التدقيق الدولية (ISA)، وقد نشر حتى 2018م 41 معيار محاسبي دولي (IAS) و 17 معيار إفصاح مالي دولي (IFRS) و 37 معيار تدقيق دولي (ISA)، لكن تم إجراء الكثير من التعديلات من تغييرات وإضافات وحذف بعض المعايير، حيث أن تلك التعديلات المستمرة لا تخضع فقط لمتطلبات المحاسبة والتدقيق بل حتى لمتطلبات البيئة والاقتصاد.

ومن خلال هذا البحث تم التأكد من صحة فرضيتا البحث، حيث أن المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) ومعايير التدقيق الدولية (ISA) تتكامل من خلال علاقة الارتباط الشكلي والارتباط العضوي بينهما، ويمكن تقديم أهم ما توصل إليه هذا البحث من نتائج في النقاط التالية:

- تظهر علاقة التكامل بين المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) ومعايير التدقيق الدولية (ISA) في الارتباط الشكلي بينهما:
- كلا من المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) ومعايير التدقيق الدولية (ISA) تصدر من الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)؛
- كلا من المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) ومعايير التدقيق الدولية (ISA) يهدف إلى تحسين جودة المعلومة المحاسبية المالية؛
- كلا من المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) ومعايير التدقيق الدولية (ISA) تساعد على تطوير مهنتي المحاسبة والتدقيق لأي دولة تسعى للتطوير؛
- استعمال المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) ومعايير التدقيق الدولية (ISA) معا يوفر الثقة في القوائم المالية؛
- استعمال المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) ومعايير التدقيق الدولية (ISA) معا يسمح بإجراء المقارنات بين القوائم المالية بين الشركات؛
- تطبيق المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) ومعايير التدقيق الدولية (ISA) معا يساعد الشركات متعددة الجنسيات على مواجهة صعوبات توحيد قوائمها المالية؛
- تطبيق المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) ومعايير التدقيق الدولية (ISA) معا يساهم في الرفع من عملية التقييم في أسواق رأس المال الدولية.
- تظهر علاقة التكامل بين المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) ومعايير التدقيق الدولية (ISA) في الارتباط العضوي بينهما:
- ارتباط المعيار المحاسبي الدولي 01 "الإفصاح عن القوائم المالية" مع معيار التدقيق الدولي 570 "استمرارية المؤسسة"؛
- ارتباط المعيار المحاسبي الدولي 01 "الإفصاح عن القوائم المالية" مع معيار التدقيق الدولي 710 "المعلومات المقارنة-الأرقام المقابلة والقوائم المالية المقارنة"
- ارتباط المعيار المحاسبي الدولي 08 "التغيرات في السياسات المحاسبية، التقديرات المحاسبية والأخطاء" مع معيار التدقيق الدولي 540 "تدقيق التقديرات المحاسبية بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والإفصاحات ذات العلاقة"
- ارتباط المعيار المحاسبي الدولي 10 "الأحداث اللاحقة لتاريخ القوائم المالية" مع معيار التدقيق الدولي 560 "الأحداث اللاحقة"؛
- ارتباط المعيار المحاسبي الدولي 24 "الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة" مع معيار التدقيق الدولي 550 "الأطراف ذات العلاقة"؛
- ارتباط الإطار المفاهيمي للمعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) مع متطلبات تطبيق معايير التدقيق الدولية (ISA).

الإحالات والمراجع:

- مصطفى عقاري. (2007). المعيار المحاسبي الدولي 1: عرض القوائم المالية، مقال منشور في مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد 1. مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية.
- AFAA. (2014, 02 16). *Arab Federation of Accountants & Auditors*. Récupéré sur www.theafaa.org.eg/default.aspx
- AFAA. (2014, 11 18). *Arab Federation of Accountants & Auditors*. Récupéré sur publication for web site: <http://theafaa.org.eg/Ar/History.aspx>
- IASCA. (2014, 11 19). Récupéré sur http://ascasociety.org/page.aspx?page_key=objectives&lang=ar
- IASCA. (2014, 12 01). تم الاسترداد من http://www.ascasociety.org/page.aspx?page_key=introduction&lang=en
- IASCA. (2014, 12 01). تم الاسترداد من http://www.ascasociety.org/page.aspx?page_key=about_acma&lang=en
- IASCA. (2014, 12 01). تم الاسترداد من http://www.ascasociety.org/page.aspx?page_key=about_ifrs_expert&lang=en
- IASCA. (2014, 12 01). تم الاسترداد من http://www.ascasociety.org/page.aspx?page_key=intrnational_membership&lang=en
- IASCA. (2014, 12 02). Récupéré sur http://www.ascasociety.org/page.aspx?page_key=mission_and_vision&lang=en
- IASCA. (2014, 11 19). IASCA. Récupéré sur http://ascasociety.org/page.aspx?page_key=asca&lang=en
- IFAC, I. (2014, 12 01). *International Federation of Accountants*. Retrieved from <http://www.ifac.org/about-ifac/organization-overview/history>
- ابن منظور ابن منظور. (2013, 01 12). *لسان العرب*. تم الاسترداد من موقع الباحث العربي: <http://www.baheth.net/all.jsp?term=عاير>
- الاتحاد العام للمحاسبين والمدققين العرب الاتحاد العام للمحاسبين والمدققين العرب. (2012, 1 1). الاتحاد العام للمحاسبين والمدققين العرب. مجلة "المحاسب العربي" (العدد الصفري)، الصفحات 1-20. تم الاسترداد من <http://theafaa.org.eg/afaa/2012> - أكتوبر-صفر - العدد/ 2014/11/19.
- الحاج نوي. (2007/2008). "انعكاسات تطبيق التوحيد المحاسبي على القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير. جامعة حسيبة بوعلي، شلف.
- المعجم الغني. (2013, 01 14). تم الاسترداد من: <http://www.arabdict.com/fr/عربي-عربي/المعيار>
- ألفين أرينز، و وجيمس لوبيك. (2002). *المراجعة: منخل متكامل*، تر: محمد محمد عبد القادر الديسبي. الرياض، المملكة العربية السعودية: دار المريخ للنشر.
- أمين السيد أحمد لطفي. (2005). *مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة*. الاسكندرية: الدار الجامعية.
- أمين السيد أحمد لطفي. (2007). *دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد*. الإسكندرية: الدار الجامعية.
- حسن القاضي، و مأمون حمدان. (2008). *المحاسبة الدولية ومعاييرها*. الأردن: دار الثقافة للنشر والتوزيع.
- حسين عمر موحد. (2013). *معايير المحاسبة الدولية والأزمة المالية العالمية*، مذكرة منشورة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة. النمارك: لأكاديمية العربية.
- حكيمة مناعي. (2008-2009). *تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير الدولية المحاسبية* في الجزائر، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماجستير. جامعة باتنة.

- خالد جعارات. (24-25 نوفمبر، 2014). مختصر المعايير المحاسبية الدولية 2015، مطبوعة جامعية مقدمة في الملتقى الدولي حول "دور معايير المحاسبة الدولية في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات. جامعة قاصدي مرباح، ورقلة.
- سامي محمد وقاد، و لؤي محمد وديان. (2010). *تدقيق الحسابات (01) (الإصدار 1)*. عملن: مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع.
- سمير الصبان، و عبد الوهاب نصر علي. (2002). *محمد المراجعة الخارجية (المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية)*. الإسكندرية: الدار الجامعية.
- عبد القادر بكجل . (2009/2008). أهمية تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة و المعلومة المالية (IAS/IFRS) في الجزائر في ظل الشراكة مع الاتحاد الاوروبي ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماجستير. جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف.
- عيد حامد معيوف الشمري. (1994). *معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية استخدامها في تنظيم الممارسة المهنية بالمملكة العربية السعودية – دراسة تحليلية مقارنة*. الرياض، السعودية: معهد الإدارة العامة.
- غسان غسان فلاح المطارنة. (2006). *تدقيق الحسابات المعاصر (الناحية النظرية) (الإصدار 1)*. عمان: دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة.
- قاموس المعاني. (12 01، 2013). تم الاسترداد من <http://www.almaany.com/ar/dict/ar-arمعيار//>
- كمال خليفة أبو زيد . (2008). *المراجعة الخارجية للقوائم المالية (الإطار النظري، معايير المراجعة، مراجعة الأنظمة الالكترونية، التطبيقات الحديثة)*. الإسكندرية: دار المطبوعات الجامعية.
- محمد التهامي طواهر، و مسعود صديقي. (2006). *المراجعة وتدقيق الحسابات (الإطار النظري والممارسة التطبيقية)*. الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية.
- معجم اللغة العربية معجم اللغة العربية. (14 01، 2013). تم الاسترداد من <http://www.arabdict.com/fr> المعيار عربي-عربي/
- هادي التميمي. (2004). *مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية (الإصدار ط4)*. عمان: دار وائل للنشر.
- يوسف محمود جربوع ، و سالم عبد الله حلس. (2002). *المحاسبة الدولية-مع التطبيق العملي لمعايير المحاسبة الدولية- (الإصدار ط2)*. الأردن: مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع.

* American Institute of Certified Public Accountants.

† International Federation of Accountants.

* Institute of Management Accountants.

+ Institute of Internal Auditors.

* International Accounting Standards Committee.-

‡ International Accounting Standards Board.

* International Accounting Education Standards Board.

+International Ethics Standards Board for Accountants.

◆ International Public Sector Accounting Standards Board.

♣ International Accounting Standards.

* International Financial Reporting Standards

* Arab Federation of Accountants & Auditors.

* International Arab Society of Certified Accountants.

-
- * International Arab Certified Public Accountant.
 - + International Arab Certified Management Accountant.
 - ◆ International Association for Accounting Education & Research.
 - * Economic and Social Council.
 - § International Accounting Standards.
 - ** International Financial Reporting Standards.
 - †† International Standards Auditing.