

Distr.: General
26 August 2015
Arabic
Original: English

مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية



مجلس التجارة والتنمية

لجنة الاستثمار والمشاريع والتنمية

فريق الخبراء الحكومي الدولي العامل المعني

بالمعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ

الدورة الثانية والثلاثون

جنيف، ٤-٦ تشرين الثاني/نوفمبر ٢٠١٥

البند ٣ من جدول الأعمال المؤقت

الأسس الجوهرية لتقديم تقارير ذات جودة عالية من قبل المؤسسات:
المتطلبات الدولية لمراجعة الحسابات والتأكيد والممارسات الجيدة في
مجال تنفيذهما

مذكرة مقدمة من أمانة الأونكتاد

موجز تنفيذي

عمل فريق الخبراء الحكومي الدولي العامل المعني بالمعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ التابع للأونكتاد على إعداد أداة لتطوير المحاسبة من أجل كفاءة تقديم المؤسسات تقارير ذات جودة عالية. وتشتمل الأداة على الأعمدة الأربعة التالية: الإطار القانوني والتنظيمي؛ والإطار المؤسسي؛ والقدرات البشرية؛ وعملية بناء القدرات. وتشكل معايير مراجعة الحسابات والتأكيد المكونات الأساسية لتلك الأداة.

وقدم فريق الخبراء العامل الحكومي الدولي، في المداولات الحتمية لدورته الحادية والثلاثين، وفي إطار موضوع الأسس الجوهرية لتقديم التقارير من قبل المؤسسات، مقترحاً بأن تدرج في بنود جدول أعماله الرئيسية متطلبات دولية بشأن معايير مراجعة الحسابات والتأكيد واتباع الممارسات الجيدة في تنفيذها، لينظر فيها في دورته الثانية والثلاثين. ويمثل هذا المجال أحد المكونات الرئيسية



لأداة تطوير المحاسبة. وأعدت أمانة الأونكتاد مذكرة المعلومات الأساسية هذه وفقاً لذلك المقترح، بغية تيسير مداولات فريق الخبراء بشأن هذا الموضوع. وتقدم هذه المذكرة لمحة عامة عن اتجاهات تطوير وتنفيذ المعايير الدولية لمراجعة الحسابات، علاوة على تحديات التنفيذ والمرتبطة بالمعايير ذات الصلة بالاحتياجات في مجالات القدرات التنظيمية والمؤسسية والبشرية.

المحتويات

الصفحة

٣	.....	أولاً- مقدمة
٤	.....	ثانياً- لمحة عامة عن اتجاهات التقارب مع المعايير الدولية لمراجعة الحسابات
٤	.....	ألف - مشروع تطوير المعايير الدولية لمراجعة الحسابات وتوضيحها
٦	.....	باء - تقديم التقارير غير المالية
٧	.....	جيم - المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم
٨	.....	دال - القطاع العام
٩	.....	هاء - الاتجاهات الحديثة لاعتماد المعايير الدولية لمراجعة الحسابات
١٠	.....	ثالثاً- الأسس الجوهرية للتحديات المتعلقة بتنفيذ المعايير الدولية لمراجعة الحسابات وبناء القدرات
١١	.....	ألف - المتطلبات القانونية والتنظيمية
١٨	.....	باء - الإطار المؤسسي
٢١	.....	جيم - الاحتياجات من القدرات البشرية
٢٣	.....	رابعاً- الاستنتاجات

أولاً - مقدمة

١- دأب فريق الخبراء العامل الحكومي الدولي المعني بالمعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ على الإسهام في الجهود العالمية التي ترمي إلى تعزيز جودة التقارير المالية وغير المالية التي تقدمها المؤسسات على نطاق العالم على مدى أكثر من ثلاثة عقود، من أجل تعزيز الاستقرار المالي والإدارة الرشيدة وتحسين مناخ الاستثمار.

٢- وكرس فريق الخبراء العامل دوراته السنوية منذ عام ٢٠١٠، لوضع نهج شامل لعملية تحقيق هدف كفاءة الجودة العالية لتقارير المؤسسات، باعتبارها عنصراً حيوياً في تهيئة بيئة استثمارية مواتية. ولأغراض تحقيق هذه الغاية، عمد فريق الخبراء العامل، خلال السنوات الخمس الماضية، إلى إعداد أداة لتطوير المحاسبة وتطبيقها في مناطق مختلفة من العالم. وخضعت الأداة، المكونة من إطار لترقية مهنة المحاسبة^(١) ومجموعة مؤشرات على ترقيتها^(٢)، لمزيد من التحسين ويمكن الوصول إليها الآن عبر منبر إلكتروني من خلال الإنترنت، وهي متاحة بأربع لغات، هي الإسبانية والإنكليزية والروسية والفرنسية (انظر الموقع الشبكي <http://adt.unctad.org>).

٣- ويتمثل الغرض من إعداد تلك الأداة في تقديم المساعدة إلى الدول الأعضاء لتحديد الفجوات بين متطلباتها المحلية في مجال تقديم تقارير المؤسسات وبين المعايير والمدونات الدولية، ووضع خطة عمل لمعالجة تلك الثغرات بطريقة منهجية ومناسبة، من خلال هذه العملية. وفي هذا الصدد، تيسر الأداة تصميم وتنفيذ استراتيجيات وخطط عمل مستدامة، في سبيل التقارب مع المعايير ومع أفضل الممارسات السائدة على الصعيد الدولي. وهي تشجع على قيام حوار مفتوح وبناء بين الأطراف الفاعلة الرئيسية المشاركة في سلسلة الإمداد ذات الصلة بتقديم تقارير المؤسسات. وتشكل معايير مراجعة الحسابات والتأكيد عناصر أساسية في تكوين الأداة.

٤- وقدم فريق الخبراء العامل الحكومي الدولي، في المداوولات الختامية لدورته الحادية والثلاثين، وفي إطار موضوع الأسس الجوهرية لتقديم تقارير المؤسسات، مقترحاً بأن تدرج في بنود جدول أعماله الرئيسية متطلبات دولية بشأن معايير مراجعة الحسابات والتأكيد واتباع الممارسات الجيدة في تنفيذها، لينظر فيها في دورته الثانية والثلاثين. ويستند العمل الحالي في هذا الموضوع إلى أعمال سابقة لفريق الخبراء العامل، بما في ذلك مذكرة بعنوان "التحديات العملية والاعتبارات ذات الصلة في تنفيذ المعايير الدولية لمراجعة الحسابات"، أعدتها أمانة الأونكتاد في عام ٢٠٠٨ بالتعاون مع المجلس الدولي المعني بمعايير مراجعة الحسابات والتأكيد^(٣)؛ ووثيقة مقبلة تتعلق برصد الامتثال والإنفاذ، مع إرشادات بشأن بناء القدرات والممارسات الجيدة؛ وخمس دراسات حالة قطرية

(١) TD/B/C.II/ISAR/56 و TD/B/C.II/ISAR/56/Add.1.

(٢) TD/B/C.II/ISAR/59.

(٣) TD/B/C.II/ISAR/49 والأونكتاد، ٢٠١٠، قضايا المحاسبة والإبلاغ الدوليين: استعراض ٢٠٠٨ (نيويورك وجنيف، منشورات الأمم المتحدة).

أجراها الأونكتاد عن الرصد والامتثال في ألمانيا، وأستراليا، وبلجيكا، وكندا، والمملكة المتحدة لبريطانيا العظمى وأيرلندا الشمالية، ونوقشت في الدورة الحادية والثلاثين لفريق الخبراء الحكومي الدولي العامل^(٤).

٥- أعدت أمانة الأونكتاد مذكرة المعلومات الأساسية هذه بغية تيسير مداولات فريق الخبراء العامل بشأن هذا الموضوع. وتقدم هذه المذكرة لمحة عامة عن اتجاهات التقارب مع المعايير ومع أفضل الممارسات السائدة على الصعيد الدولي، وتناقش الأسس الجوهرية لتنفيذ هذه المعايير والتحديات الرئيسية المتعلقة ببناء القدرات. وتقتراح أيضاً مسائل لمواصلة النظر فيها^(٥).

ثانياً- لمحة عامة عن اتجاهات التقارب مع المعايير الدولية لمراجعة الحسابات

ألف- مشروع تطوير المعايير الدولية لمراجعة الحسابات وتوضيحها

٦- تشكل معايير مراجعة الحسابات والتأكيد عناصر أساسية في سلسلة الإمداد ذات الصلة بتقديم تقارير المؤسسات. وقد أدت ضرورة توسيع قاعدة جمع التمويل من المستثمرين والمقرضين إلى فصل ملكية المؤسسات عن إدارة الشؤون اليومية لعملياتها. ونتيجة لذلك، صار المقرضون والمستثمرون وغيرهم من أصحاب المصلحة يضعون قدراً أكبر من ثقتهم في التقارير المالية وغير المالية التي تعدها الأقسام الإدارية للمؤسسات، عندما تقتزن هذه التقارير بشهادة طرف ثالث مختص، مثل شركات مراجعة الحسابات.

٧- وأصبح تطوير معايير عالمية لتقديم التقارير ومراجعة الحسابات شيئاً ضرورياً بسبب العولمة والتكامل الوثيق للاقتصاد العالمي^(٦). وفي آذار/مارس ١٩٧٨، أنشئت اللجنة المعنية بالممارسات الدولية في مجال مراجعة الحسابات، من أجل إعداد مبادئ توجيهية دولية لمراجعة الحسابات، تحت رعاية اتحاد المحاسبين الدولي. وفي عام ١٩٩١، أعادت اللجنة تدوين مبادئها التوجيهية وأصدرتها في هيئة المعايير الدولية لمراجعة الحسابات.

٨- وعقب إجراء استعراض ضاف في عام ٢٠٠٢، استعاض عن اللجنة بالمجلس الدولي المعني بمعايير مراجعة الحسابات والتأكيد. وفي عام ٢٠٠٤، بدأ المجلس عملية تنقيح وإعادة صياغة شاملة لمعاييرها في إطار مشروع توضيحي، واكتملت العملية في عام ٢٠٠٩. وفي إطار تنفيذ هذا المشروع،

(٤) الأونكتاد، قيد الإصدار، *القضايا الدولية للمحاسبة والإبلاغ: استعراض ٢٠١٤*، والقضايا الدولية للمحاسبة والإبلاغ: استعراض ٢٠١٥.

(٥) استفادت هذه المذكرة من مدخلات جمعت من مصادر متاحة للجمهور، قدمها للأمانة جاويد صديقي، المحاضر الأول في المحاسبة بكلية مانشستر لإدارة الأعمال، بجامعة مانشستر، في المملكة المتحدة.

(٦) C Humphrey and A Loft, 2011, Moving beyond nuts and bolts: The complexities of governing a global profession through international standards, in: S Ponte, P Gibbon and J Vestergaard, eds., *Governing Through Standards: Origins, Drivers and Limitations*, Palgrave MacMillan, Basingstoke, United Kingdom: 102-129

خضع أكثر من نصف المعايير الدولية لمراجعة الحسابات، البالغ عددها ٣٦ معياراً، لا للتوضيح فحسب، بل ولعمليات تغيير جوهرية أيضاً بهدف تحسين ممارسات مراجعة الحسابات (يشار إليها فيما يلي باسم المعايير الدولية الموضحة لمراجعة الحسابات). وحظيت المعايير الدولية الموضحة لمراجعة الحسابات بتأييد منظمات دولية مثل لجنة بازل للمراقبة المصرفية والأونكتاد والبنك الدولي. وعلاوة على ذلك، اعتمدت المنظمة الدولية للجان الأوراق المالية المعايير الموضحة، في حزيران/يونيه ٢٠٠٩، لأغراض تبادل عروض الأسهم والقوائم فيما بين أعضائها عبر الحدود^(٧).

٩- وينص التوجيه 2014/56/EU للبرلمان الأوروبي ومجلس أوروبا المؤرخ ١٦ نيسان/أبريل ٢٠١٤، بشأن تعديل التوجيه 2006/43/EC المتعلق بإجراء عمليات مراجعة حسابات سنوية إلزامية بموجب القانون، على أن تطلب الدول الأعضاء في الاتحاد الأوروبي إلى مراجعي الحسابات القانونيين وشركات مراجعة الحسابات إجراء عمليات مراجعة حسابات إلزامية بموجب القانون، وأن تمثل في ذلك إلى المعايير الدولية لمراجعة الحسابات المعتمدة من قبل المفوضية الأوروبية. وقدم الاتحاد الأوروبي التمويل لمجلس مراقبة المصلحة العامة، وهو الهيئة التي تشرف على اتباع الإجراءات القانونية الواجبة فيما يتصل بأنشطة وضع معايير المجلس الدولي المعني بمعايير مراجعة الحسابات والتأكيد، ضمن جهات أخرى^(٨). وفي نيسان/أبريل ٢٠١٤، أصدر البرلمان الأوروبي لائحة لدعم استمرار تمويل المجلس للفترة ٢٠١٤-٢٠٢٠ (انظر http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=uriserv:OJ.L_.2014.105.01.0001.01.ENG).

وحصلت المعايير الدولية لمراجعة الحسابات أيضاً على تأييد دراسة أكاديمية مستقلة نفذت بتمويل من الاتحاد الأوروبي، حيث خلصت الدراسة إلى أن "اعتماد الاتحاد الأوروبي المعايير الدولية الموضحة لمراجعة الحسابات، سيسهم في تعزيز مصداقية وجودة البيانات المالية وجودة مراجعة الحسابات في منطقة الاتحاد الأوروبي"^(٩). بيد أن موافقة الاتحاد الأوروبي الرسمية على المعايير الدولية لمراجعة الحسابات لا تزال قيد المناقشة.

١٠- وفي عام ٢٠١٣، نشر المجلس الدولي المعني بمعايير مراجعة الحسابات والتأكيد استعراضاً للمعايير الدولية الموضحة لمراجعة الحسابات بعد تنفيذها. وتشير النتائج إلى أن عملية التوضيح عززت إمكانية فهم تلك المعايير، وإلى أن المعايير الموضحة حظيت بقبول حسن من مراجعي

(٧) يمكن الاطلاع على ملخص لحالة التنفيذ بالرجوع إلى منشور المجلس الدولي المعني بتدقيق الحسابات ومعايير الضمان لعام ٢٠١٠، المعنون International Auditing and Assurance Standards Board, 2010, Implementation of the clarified International Standards on Auditing, International Federation of Accountants. ونوقشت الأدلة الداعمة للتقارب مع المعايير المنقحة أيضاً في منشور الأونكتاد لعام ٢٠١٠، *التضاييا الدولية للمحاسبة والإبلاغ: استعراض ٢٠٠٨* (نيويورك وجنيف، منشورات الأمم المتحدة).

(٨) أسس مجلس مراقبة المصلحة العامة في شباط/فبراير ٢٠٠٥، لضمان الشفافية التي تخدم المصلحة العامة في وضع المعايير الدولية لمراجعة الحسابات والتأكيدات والمعايير الأخلاقية والتعليمية لمهنة المحاسبة. وهو مجلس إشرافي عالمي مستقل، أنشئ بمجهود تعاوني بين اتحاد المحاسبين الدولي والمجتمع الدولي للرقابة المالية.

(٩) University of Duisberg-Essen, 2009, Evaluation of the possible adoption of International Standards on Auditing in the European Union, Study on International Standards on Auditing Markt/2007/15/F.

الحسابات. وأشار المجلس إلى أن تحسين جوانب جزء من المعايير كان ضرورياً لتحقيق قدر أكبر من الاتساق والفعالية في تطبيقها. وتصدر الإشارة إلى أن اعتماد المعايير الدولية الموضحة لمراجعة الحسابات وتنفيذها على نحو فعال يتطلب إدخال تغييرات تستغرق ردهاً من الزمن على المعايير الوطنية لمراجعة الحسابات، بسبب الحاجة إلى عمليات الترجمة واتخاذ التدابير القانونية وإدخال تغييرات على منهجيات شركات مراجعة الحسابات. وأشار المجلس أيضاً إلى أهمية تثقيف مراجعي الحسابات، وتدريبهم وتوفير الإرشاد لهم بشأن التنفيذ، ولا سيما فيما يتعلق بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم، لضمان عمليات مراجعة عالية الجودة. وقدمت خلال مشاورات المجلس مقترحات بشأن تعزيز استخدام لغة مبسطة وتجنب التعابير النمطية أو الصياغات المفخمة، من أجل تعزيز إمكانية فهم المعايير الموضحة^(١٠).

١١- وأصدر المجلس الدولي المعني بمعايير مراجعة الحسابات والتأكيد خطة عمله، مصحوبة بورقة مشاورات بشأن استراتيجيته المقترحة للفترة ٢٠١٥-٢٠١٩، على أساس استعراض ما بعد التنفيذ^(١١). وتمثل الهدف الاستراتيجي الأول الذي حدده المجلس في تطوير معايير دولية عالية الجودة لمراجعة الحسابات، بحيث تحظى بالقبول بوصفها الأساس لإجراء عمليات مراجعة حسابات عالية الجودة للبيانات المالية، والحفاظ على تلك المعايير. وأشار المجلس، في إطار سعيه إلى تحقيق ذلك الهدف، إلى أنه سيبدل جهداً كبيراً من أجل إيجاد حلول للمسائل الرئيسية التي يجري تحديدها في إطار مشروعه لرصد التنفيذ في الفترة ٢٠١٥-٢٠١٩. ويشير استعراضه للردود على خطة العمل والاستراتيجية، إلى أن الهيئات المهنية للمحاسبة والتنظيم في مختلف أنحاء العالم أعربت عن دعمها بشكل عام لاستراتيجية الفترة ٢٠١٥-٢٠١٩، التي تضع الأساس لمواصلة تطوير المعايير الدولية لمراجعة الحسابات وتعزيزها.

باء- تقديم التقارير غير المالية

١٢- يتزايد الاهتمام بتقديم التقارير غير المالية في إطار العملية الجارية لتطوير معايير دولية لمراجعة الحسابات. ويقتضي المعيار المنقح رقم ٧٢٠ أن يقرأ مراجعو الحسابات المعلومات غير المالية المدرجة في التقارير السنوية وينظروا فيما إذا كانت تتعارض بشكل محسوس مع البيانات المالية، أو أن يفحصوا ما ينمو إلى علمهم من معارف خلال عملية المراجعة^(١٢). وبذلك تقرر صياغة هذا المعيار المنقح بأنه على الرغم من أن محتويات التقارير السنوية قد تختلف،

(١٠) المجلس الدولي المعني بتدقيق الحسابات ومعايير الضمان، ٢٠١٣، المعايير الدولية المشروحة لمراجعة الحسابات: الاستنتاجات المستخلصة من استعراض ما بعد التنفيذ لاتحاد المحاسبين الدولي.

(١١) المجلس الدولي المعني بتدقيق الحسابات ومعايير الضمان، ٢٠١٤، خطة العمل للفترة ٢٠١٥-٢٠١٦: تعزيز جودة مراجعة الحسابات والتأهب للمستقبل، اتحاد المحاسبين الدولي.

(١٢) المجلس الدولي المعني بتدقيق الحسابات ومعايير الضمان، ٢٠١٥، المعايير الدولية المشروحة لمراجعة الحسابات: مسؤوليات مراجع الحسابات المتصلة بالمعلومات الأخرى والتعديلات المطابقة ذات الصلة، اتحاد المحاسبين الدولي.

رهنأً بالقوانين أو الأنظمة أو اللوائح الحمركية في ولاية قضائية معينة، فإنه يجوز أن تشكل أية وثيقة، أو وثائق، من المذكورة أدناه جزءاً من التقرير السنوي، وهي: تقرير الإدارة؛ وتعليقات الإدارة؛ واستعراض الشؤون التشغيلية والمالية، أو أي تقرير مماثل يعده مسؤولو الشؤون الإدارية؛ والبيان الرئاسي؛ والبيان الإداري للمؤسسة؛ أو تقرير الرقابة الداخلية وتقييم المخاطر.

١٣- بيد أن صياغة ذلك المعيار المنقح تقر بأن التقرير السنوي يختلف في طبيعته والغرض منه ومحتواه عن التقارير الأخرى، مثل التقرير الذي يُعد بغرض تلبية احتياجات مجموعة معينة من أصحاب المصلحة من المعلومات أو لاستيفاء غرض تنظيمي محدد يتعلق بعملية إعداد التقارير، حتى إذا كان التقرير المعني سيُتاح للجمهور. ولا تكون مثل هذه الوثائق القائمة بذاتها جزءاً من التقرير السنوي في العادة (رهنأً بالقوانين أو اللوائح أو الأعراف)، ولا تندرج من ثم في نطاق المعايير الدولية لمراجعة الحسابات. ومن أمثلة التقارير القائمة بذاتها ما يتصل بما يلي: صناعة أو هيئة تنظيمية منفصلة؛ والمسؤولية الاجتماعية للشركات؛ والاستدامة؛ والتنوع وتكافؤ الفرص؛ وممارسات وظروف العمل؛ وحقوق الإنسان.

١٤- وتشمل المعايير الدولية لمراجعة الحسابات المعايير المتعلقة بتعاقدات الضمان عدا مراجعة الحسابات أو عمليات استعراض المعلومات المالية التاريخية. وقد أصدر المجلس الدولي المعني بمعايير مراجعة الحسابات والتأكيد المعيار الدولي رقم ٣٠٠٠ المتعلق بتعاقدات الضمان، في كانون الأول/ديسمبر ٢٠١٣، بعد تنقيحه. ومن المعايير المرتبطة بذلك أيضاً المعيار رقم ٣٤١٠، المتعلق بإقرارات غازات الدفيئة. وأشارت دراسات أجريت مؤخراً عن الاتجاهات في مجال الضمان المرتبط بالمعلومات غير المالية إلى تزايد عدد التقارير التي تتضمن إقرارات ضمانات من قبل أطراف خارجية. وأوضحت دراسة أجرتها مبادرة الإبلاغ العالمية أن قرابة ثلثي تعاقدات الضمان تنفذها شركات المحاسبة^(١٣). ويتمثل مستوى الضمان الأكثر شيوعاً من بين الضمانات التي تصدرها شركات المحاسبة في الضمان المحدود وفقاً للمعيار رقم ٣٠٠٠. وبالإضافة إلى شركات المحاسبة، تقدم خدمات الضمان المتعلقة بإقرارات غازات الدفيئة كيانات أخرى مثل المؤسسات الهندسية وشركات الاستشارات البيئية. ويطبق مقدمو هذا النوع من الضمان المعيار رقم ١٤٠٦٤-٣:٢٠٠٦، للمنظمة الدولية لتوحيد المقاييس (الجزء ٣- مواصفات مقترنة بإرشادات بغرض التحقق من تأكيدات غازات الدفيئة)، عوضاً عن المعيار رقم ٣٤١٠^(١٤).

جيم- المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم

١٥- يشمل نطاق معايير مراجعة الحسابات الموضحة عمليات مراجعة الحسابات في جميع الكيانات على اختلاف أحجامها. ويلاحظ المجلس الدولي المعني بمعايير مراجعة الحسابات والتأكيد أن فعالية تطبيق المعايير تعتمد على فعالية برامج التدريب ذات الصلة. وتقع مسؤولية

(١٣) مبادرة الإبلاغ العالمية، ٢٠١٣، الضمان الخارجي للإبلاغ عن الاستدامة، سلسلة البحث والتنمية.

(١٤) A Huggins, WJ Green and R Simnett, The competitive market for assurance engagements on greenhouse gas statements: Is there a role for assurers from the accounting profession, *Current Issues in Auditing*, 5(2):1-12

تطوير وتنفيذ برامج التدريب هذه على عاتق هيئات المحاسبة المهنية الوطنية، علاوة على شركات مراجعة الحسابات المفردة^(١٥).

١٦- وبشكل عام، توفر الهيئات المهنية في البلدان التي اعتمدت المعايير الدولية لمراجعة الحسابات الدعم لشركات مراجعة الحسابات الصغيرة والمتوسطة الحجم فيما يتعلق باعتماد المعايير وتطبيقها في عمليات مراجعة حسابات الكيانات الصغيرة والمتوسطة الحجم، بما في ذلك توفير مبادئ توجيهية تفصيلية وتقديم المساعدة في مجال الممارسات^(١٦). وفي عام ٢٠١١، اعتمد اتحاد المحاسبين الدولي، بالتعاون مع المعهد الكندي للمحاسبين القانونيين، دليل استخدام المعايير الدولية لمراجعة الحسابات في عمليات مراجعة حسابات المؤسسات الصغيرة والمتوسطة. ويهدف هذا الدليل إلى مساعدة المحاسبين الممارسين على فهم المعايير الدولية الموضحة لمراجعة الحسابات وتطبيقها بكفاءة عند مراجعة حسابات المؤسسات الصغيرة والمتوسطة. وهو يحتوي على مواد عملية بشأن تنفيذ عمليات مراجعة حسابات المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، بما في ذلك إجراء دراسات حالة توضيحية للمؤسسات شديدة الصغر والمؤسسات الصغيرة والمتوسطة.

دال - القطاع العام

١٧- وفيما يتعلق بالقطاع العام، أدرجت المعايير الدولية لمراجعة الحسابات في المعايير الدولية للمؤسسات العليا لمراجعة الحسابات، الصادرة عن المنظمة الدولية للمؤسسات العليا لمراجعة الحسابات. وتسمح المبادئ التوجيهية للمنظمة بالاحتكام إلى المعايير الدولية لمراجعة الحسابات أو المعايير الدولية للمؤسسات العليا لمراجعة الحسابات في عمليات المراجعة. وتوفر المعايير الدولية للمؤسسات العليا إرشادات إضافية بشأن القطاع العام، على الرغم من تماثل الشروط المطلوب توافرها في مراجع الحسابات من أجل التأهل لمراجعة الحسابات المالية. وتتكون المعايير الدولية لمراجعة الحسابات من مجموعة غير قابلة للتجزئة من المعايير، ولا يجوز الاحتكام إلى معيار مفرد من مجموعة المعايير الدولية للمؤسسات العليا لمراجعة الحسابات التي تدمج فيها. وفي حالة اعتماد إحدى المجموعتين من قبل مؤسسة عليا لمراجعة الحسابات بغرض استخدامها في مراجعة الحسابات المالية، تجب الإشارة إلى المجموعة المعتمدة عند إعداد تقرير مراجعة الحسابات^(١٧). وينطبق هذا أيضاً على مراجعة الحسابات المالية التي تنفذ بالاقتران مع أنواع أخرى من مراجعة الحسابات، مثل مراجعة الأداء أو الامتثال.

(١٥) المجلس الدولي المعني بمراجعة الحسابات ومعايير الضمان، ٢٠١٠.

(١٦) المرجع نفسه.

(١٧) المنظمة الدولية للمؤسسات العليا لمراجعة الحسابات، ٢٠١٣، المبادئ الأساسية لمراجعة حسابات القطاع العام.

هاء- الاتجاهات الحديثة لاعتماد المعايير الدولية لمراجعة الحسابات

١٨- يتزايد عدد البلدان التي تعتمد المعايير الدولية لمراجعة الحسابات بينما تتباين نُهج اعتمادها. وتشير البيانات الصادرة عن المجلس الدولي المعني بمعايير مراجعة الحسابات والتأكيد إلى أن ١٠٦ بلدان قد اعتمدت المعايير الدولية حتى الآن^(١٨) أو تعتزم القيام بذلك في المستقبل القريب (انظر الموقع الشبكي: <http://www.iaasb.org/clarity-center/support-and-guidance>)^(١٩). وتفصيلها هي، مصنفة حسب المنطقة الجغرافية: أفريقيا والشرق الأوسط، ٢٦ بلداً؛ والأمريكتان ١٨ بلداً؛ وآسيا وأوقيانيا، ٢١ بلداً؛ وأوروبا، ٤١ بلداً. وتشمل الفئة الأخيرة جميع الدول الأعضاء في الاتحاد الأوروبي باستثناء ألمانيا والبرتغال وفرنسا، ريثما تعتمد المفوضية الأوروبية المعايير^(٢٠). وتعمل البرتغال على اعتماد المعايير الدولية الموضحة لمراجعة الحسابات (انظر الموقع الشبكي: <http://www.internationalaccountingbulletin.com/news/three-eu-members-yet-to-adopt-international-auditing-standards-4562247/>).

١٩- واعتمدت المعايير الدولية لمراجعة الحسابات للاستخدام بشكل عام بصفة معايير محلية في ٢٩ ولاية قضائية، مع بعض التعديلات التي تنماشى مع سياسة المجلس المتعلقة بالتعديلات (انظر الموقع الشبكي: http://www.ifac.org/system/files/downloads/Modification_Policy_Position.pdf). وتتطابق المعايير المحلية لمراجعة الحسابات مع المعايير الدولية لمراجعة الحسابات في بعض الولايات القضائية. لكن ليس واضحاً ما إذا كانت التعديلات المدخلة عليها تتفق مع سياسة المجلس ذات الصلة. كما أن بعض البلدان قد أعلنت التزامها بتحقيق هدف التقارب مع المعايير الدولية لمراجعة الحسابات، لكن لم يتحقق ذلك بعد^(٢١). وفي بعض البلدان، مثل أستراليا، والمملكة المتحدة لبريطانيا العظمى وأيرلندا الشمالية، وهولندا، توقفت الجهات المعنية بوضع المعايير الوطنية لمراجعة الحسابات عن وضع معايير محلية مستقلة عن المعايير الدولية.

(١٨) الفئات الواجب اعتمادها هي المعايير المطلوبة بموجب قانون أو نظام وطني؛ مؤشر تحديد المعايير التي تعتمد في مراجعة الحسابات الوطنية؛ المعايير الوطنية التي تماثل بالضرورة المعايير الدولية لمراجعة الحسابات، مع بعض التعديلات التي تتفق مع سياسة المجلس في هذا الصدد؛ المعايير غير المستوفية لجميع المتطلبات الدولية فيما يتعلق بعملية الترجمة المستخدمة للمعايير الدولية لمراجعة الحسابات أو سياسة التعديل المعتمدة؛ و/أو المعايير التي لم يتحقق بعد تقاريرها العملي مع المعايير الدولية لمراجعة الحسابات، برغم التعهدات المعلنة.

(١٩) ولا توضح البيانات المقدمة عدد البلدان التي تنفذ فعلياً المعايير الدولية لمراجعة الحسابات، أو متى تعتزم البلدان المتبقية تنفيذها.

(٢٠) اتحاد المحاسبين الأوروبيين، ٢٠١٥، مجلة عامة عن عملية اعتماد المعايير الدولية لمراجعة الحسابات في الاتحاد الأوروبي.

(٢١) وأصدر المجلس المعني بمعايير مراجعة الحسابات والتأكيدات في أستراليا، على سبيل المثال، بياناً صريحاً بشأن استخدام المعايير الدولية لمراجعة الحسابات كأساس لتحديد معايير مراجعة الحسابات الوطنية، مع إدخال التعديلات اللازمة على الصعيدين القانوني والتنظيمي؛ وفي النرويج، اعتمدت المعايير الدولية كمعايير وطنية، مع إدخال تعديلات عليها لمعالجة الاختلافات الناجمة عن المتطلبات التنظيمية الوطنية، حسب الاقتضاء؛ وفي سنغافورة، أدخلت تعديلات تحريرية على المعايير الدولية بغرض استيعاب الاختلافات المحلية (انظر الموقع الشبكي التالي للاطلاع على تحليل تفصيلي لعمليات اعتماد المعايير وفق الولاية القضائية، اعتباراً من آب/أغسطس ٢٠١٢: <https://www.ifac.org/system/files/uploads/MBD/Basis-of-ISA-Adoption-by-Jurisdiction-August-2012>).

٢٠- ولم تطبق جهة واحدة من الجهات الكبرى المؤثرة في الأسواق المالية العالمية المعايير الدولية لمراجعة الحسابات بعد، وهي الولايات المتحدة الأمريكية. ويتولى مجلس مراقبة حسابات المؤسسات العامة في الولايات المتحدة الأمريكية مهمة تحديد معايير مراجعة الحسابات في البلد. ولم تبذل لجنة الأوراق المالية والبورصة في الولايات المتحدة الأمريكية موافقتها على استخدام المعايير الدولية لمراجعة حسابات المؤسسات المحلية أو الأجنبية المدرجة لديها، والتي تتاجر في أسهمها هيئات أوراق مالية عاملة في البلد. وعلى الرغم من جوانب عدم الاتساق التي يشار إليها في كثير من الأحيان بين المعايير الدولية ومعايير مجلس مراقبة حسابات المؤسسات العامة، لا يوجد سوى عدد محدود من الاختلافات الجوهرية (انظر الموقع الشبكي: http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/docs/ias/evalstudy2009/appendix_en.pdf). ومع ذلك، جرت الإشارة في مشاورات المجلس الدولي المعني بمعايير مراجعة الحسابات والتأكيد إلى أن اعتماد الولايات المتحدة الأمريكية المجموعة الكاملة للمعايير الدولية الموضحة سيكون له تأثير كبير على قرار السلطات القضائية الأخرى بشأن اعتمادها^(٢٢).

٢١- وتطبق المعايير الدولية لمراجعة الحسابات أيضاً في عمليات مراجعة حسابات المؤسسات الكبرى التي تنفذها شركات مراجعة الحسابات الكبيرة في مختلف أنحاء العالم، في إطار اتفاق منتدى الشركات. ويدعو هذا الاتفاق أعضاء المنتدى إلى تشجيع التطبيق المنهجي لممارسات مراجعة الحسابات ذات الجودة العالية على الصعيد العالمي، بما في ذلك استخدام المعايير الدولية لمراجعة الحسابات، وإلى دعم التقارب بين المعايير الوطنية والدولية لمراجعة الحسابات. ويجب على أعضاء المنتدى، بقدر الإمكان، تنفيذ عمليات المراجعة عبر الوطنية وفقاً للمعايير الدولية لمراجعة الحسابات (انظر الموقع الشبكي: <http://www.ifac.org/system/files/uploads/TAC-FoF/Fact-Sheet-FoF-TAC.pdf>).

ثالثاً- الأسس الجوهرية للتحديات المتعلقة بتنفيذ المعايير الدولية لمراجعة الحسابات وبناء القدرات

٢٢- تعتمد إجراءات التطبيق العملي للمعايير الدولية لمراجعة الحسابات (أو أية مجموعة معايير أخرى لمراجعة الحسابات)، وأية نتائج لاحقة تترتب على تطبيقها، بقدر كبير على البيئة وعلى القدرات التنظيمية والمؤسسية الوطنية، وكذلك توافر الموارد والسياق الذي تطبق فيه المعايير. ويسلط هذا الفصل الضوء على بعض المسائل الهامة في هذا الصدد.

(٢٢) التعليقات التي أدلى بها معهد المحاسبين القانونيين في جمهورية كوريا.

ألف - المتطلبات القانونية والتنظيمية

٢٣- قد تتخذ المتطلبات القانونية والتنظيمية أشكالاً مختلفة رهناً بخلفية البلد وثقافته. ويمكن مع ذلك تحديد بعض الجوانب المشتركة، بالاستناد إلى الخبرة المكتسبة خلال سنوات طويلة من الإصلاحات في مجالي المحاسبة ومراجعة الحسابات، بهدف تيسير التنسيق الدولي وتحسين نوعية تقارير المؤسسات.

٢٤- وعلى غرار ما اقترح في إطار بناء قدرة أداة تطوير المحاسبة^(٢٣)، ينبغي أخذ العناصر التالية في الحسبان عند وضع الأسس القانونية والتنظيمية لمراجعة الحسابات^(٢٤):

- معايير ومتطلبات مراجعة الحسابات؛
- تطبيق المعايير (أو الموافقة عليها، حسب الاقتضاء)؛
- الرصد والامتثال إلى المعايير المصحوبة بمتطلبات؛
- منح التراخيص لمراجعي الحسابات؛
- تدريب المحاسبين ومراجعي الحسابات ومسؤولي التنظيم وأصحاب المصلحة الآخرين المشاركين في سلسلة الإبلاغ؛
- إدارة المؤسسات؛
- المعايير الأخلاقية؛
- التحقيق والتأديب؛
- آلية ضمان الجودة؛
- مسؤولية مراجع الحسابات والمساءلة.

١- معايير مراجعة الحسابات

٢٥- يمكن النظر إلى المعايير الدولية لمراجعة الحسابات بوصفها معايير إجرائية توفر الإرشاد بشأن كيفية تنفيذ الخطوات المختلفة في عملية المراجعة، بحيث يتوقع المراجع أن يسفر اتباعه تلك الخطوات عن تقديم خدمة ذات جودة عالية. وترد المعايير في مجموعات؛ وعلى سبيل المثال، تحدد مجموعة المعايير من ٢٠٠ إلى ٢٩٩ مسؤوليات مراجع الحسابات، علاوة على طبيعة عملية المراجعة وتنظيمها بشكل عام، بما في ذلك إعداد وثائق المراجعة وتدابير مراقبة الجودة الداخلية. وتوفر مجموعات أخرى الإرشادات التقنية بشأن جوانب محددة من عملية مراجعة الحسابات، مثل التخطيط (٣٠٠-٤٩٩)، وجمع الأدلة (٥٠٠-٥٩٩)، والاستفادة من عمل المراجعين

(٢٣) TD/B/C.II/ISAR/56.

(٢٤) تعالج أداة تطوير المحاسبة الأسس القانونية والتنظيمية لمراجعة الحسابات في العمود ألف، فيما يتعلق بالآتي:
ألف ٢- معايير مراجعة الحسابات؛ ألف ٤- الإنفاذ ورصد التنفيذ والامتثال؛ ألف ٥- الترخيص من المراجعين؛ ألف ٧- أخلاق المهنة؛ ألف ٨- التحقيق والانضباط والالتزامات.

الآخرين (٦٠٠-٦٩٩)، وإعداد تقرير المراجع (٧٠٠-٧٩٩). وهناك بعض المجالات الحيوية التي تحتاج إلى النظر فيها من أجل وضع أساس تنظيمي متين لإعمال المعايير الدولية لمراجعة الحسابات وتطبيقها.

٢٦- وتشمل هذه المجالات جودة مراجعة الحسابات. وقد ازدادت وتيرة المناداة بتحسين جودة مراجعة الحسابات في أعقاب الأزمة المالية العالمية لعام ٢٠٠٨. لكن هذا المجال لا يزال يشكل تحدياً، بينما يتواصل النقاش بشأن كيفية تعريف جودة المراجعة. ويوجد نطاق واسع جداً من تعاريف الجودة، ويتركز اهتمام كل تعريف منها على خصائص معينة للمراجعة، مثل النتائج والعمليات والأحكام.

٢٧- وفي عام ٢٠١٤، أعد المجلس الدولي المعني بمعايير المراجعة والضمانات إطاراً للجودة تحت مسمى: *جودة المراجعة: العناصر الرئيسية التي تهيئ البيئة المناسبة لجودة مراجعة الحسابات*. وأقر الإطار بالتعقيدات التي تكتنف عملية تحديد جودة مراجعة الحسابات، موضحاً أن المعايير الدولية لمراجعة الحسابات الصادرة عن المجلس شكلت أساساً هاماً لدعم جودة المراجعة. وحدد الإطار عدداً من العناصر الأساسية، هي المدخلات والعمليات والعوامل المؤثرة على النواتج، والتفاعلات الأساسية في سلاسل الإمداد ذات الصلة بالتقارير المالية، والعوامل السياقية التي تسهم في جودة عملية المراجعة على مستوى كل من المتعاقدين وشركات المراجعة وعلى الصعيد الوطني. ويعتبر المجلس أن فريق المراجعة يكون قد حقق الجودة المطلوبة إذا أثبت التزامه بقيم وأخلاقيات المهنة واتباع النهج المناسب؛ وإذا توافرت لديه الدراية المناسبة والمهارة والخبرة وخصص ما يكفي من الوقت لأداء أعمال المراجعة؛ وإذا طبق إجراءات صارمة في المراجعة ومراقبة الجودة، مع الامتثال إلى القوانين واللوائح والمعايير المعمول بها؛ وإذا قدم تقارير مفيدة وجيدة التوقيت؛ وإذا تفاعل بشكل صحيح مع الأطراف المؤثرة ذات الصلة.

٢٨- وعلى الرغم من وجود تصور عام بأن المعايير الدولية الموضحة لمراجعة الحسابات تسهم في مواصلة تعزيز جودة مراجعة الحسابات، فقد حذر عدد من شركات المحاسبة من افتراض أن المعايير ستؤدي تلقائياً إلى اتساق الجودة، نظراً إلى اختلاف ممارسات مراجعة الحسابات وتفاوت مراحل تطوير المهنة في الولايات القضائية المختلفة.

٢٩- وخلص المنتدى الدولي للهيئات المستقلة لتنظيم مراجعة الحسابات، من خلال دراسة استقصائية عالمية، إلى وجوب أن تبذل شركات مراجعة الحسابات مزيداً من الجهد لتحسين اتساق أداء مراجعي الحسابات على الصعيد العالمي، وكفالة الأخذ بمستويات معززة من التشكك المهني. واعترف المنتدى بأن نتائج التفتيش بمفردها لا توضح أن المعايير تحتاج إلى تعديلات بالضرورة. لكن مجالات المراجعة التي كشفت الدراسة الاستقصائية عن وجود جوانب قصور متكررة فيها تستحق أن تحظى باهتمام خاص في عمل واضعي المعايير الدولية^(٢٥). ويرى المنتدى

(٢٥) المنتدى الدولي للهيئات المستقلة لتنظيم مراجعة الحسابات، ٢٠١٥، تقرير عن الدراسة الاستقصائية المتعلقة بنتائج التفتيش، التي أجريت في عام ٢٠١٤.

الدولي أن إجراء مزيد من التحقيق في هذه المجالات، بهدف تقييم مدى وكيفية إسهام المعايير في منع تكرار مثل هذه الاستنتاجات في عمل شركات مراجعة الحسابات ومراجعي الحسابات المتعاقدين، سيعزز أهمية المعايير.

٣٠- وفي الولايات المتحدة الأمريكية، نشر مجلس مراقبة حسابات الشركات العامة في حزيران/يونيه ٢٠١٥، بغرض إجراء مشاوره عامة، مقترحاً بشأن إمكانية استخدام مجموعة من المؤشرات التي تهدف إلى تعزيز جودة مراجعة الحسابات (انظر الموقع الشبكي: http://pcaobus.org/Rules/Rulemaking/Docket%20041/Release_2015_005.pdf). وجاء في المقترح أن مجموعة المؤشرات تشكل محفظة من التدابير الكمية المحتملة التي قد توفر رؤى متعمقة جديدة لكيفية تقييم جودة عمليات مراجعة الحسابات وطريقة تحقيق تلك الجودة العالية. ويمكن للمؤشرات، إذا وظفت في سياق نوعي مناسب، أن توفر الاستنارة للمناقشات بين الأطراف المعنية بإعداد التقارير المالية ومراجعة الحسابات المالية، مثل لجان وشركات مراجعة الحسابات.

٣١- وهناك مجالات أخرى هامة ومتعددة الجوانب، مثل استقلال هيئات تنظيم مراجعة الحسابات وهيئات الممارسة العملية لمراجعة الحسابات. وذكر المنتدى الدولي للهيئات المستقلة لتنظيم مراجعة الحسابات، في المبدأ رقم ٢ من مبادئه الأساسية، أن استقلال هيئة تنظيم مراجعة الحسابات "يعني قدرتها على تنفيذ العمل التنظيمي واتخاذ القرارات وإنفاذها، دون تدخل من قبل الخاضعين لقراراتها التنظيمية. ويجب ألا تتعرض هيئة تنظيم مراجعة الحسابات لتدخل الأطراف الخارجية السياسية والتجارية، أو التي تمثل مصالح قطاعية، عند ممارسة وظائفها وسلطاتها، بما في ذلك عدم تحكم هيئات الممارسة العملية في شؤونها الإدارية. ويجب أن يكون لهيئة تنظيم مراجعة الحسابات مصدر تمويل مستقر، وأن يكون المصدر آمناً وغير معرض لأي تأثير من مراجعي الحسابات وشركات مراجعة الحسابات، وأن يكفي احتياجاتها اللازمة لممارسة سلطاتها ومسؤولياتها"^(٢٦).

٣٢- وبالمثل، ذكر المجلس الدولي المعني بمعايير أخلاقيات المهنة للمحاسبين، في المادة ٢٩٠ من مدونته لقواعد أخلاق المهنة للمحاسبين المحترفين، فيما يتعلق بتعاقدات استعراض مراجعة الحسابات، أن الاستقلال يشتمل على الآتي:

(أ) "الاستقلال الذهني: وهو الحالة الذهنية التي تسمح بالتعبير عن الاستنتاجات بمنأى عن المؤثرات التي تضر بالقرار المهني، مما يتيح للفرد إمكانية التصرف بنزاهة وتحري الموضوعية وممارسة التشكك المهني؛

(ب) الاستقلال في المظهر: أي تجنب الوقائع والظروف البارزة بحيث تؤدي إلى احتمال أن يخلص طرف ثالث معقول ومستنير، إثر وزن الوقائع والظروف في مجملها، إلى

(٢٦) المنتدى الدولي للهيئات المستقلة لتنظيم مراجعة الحسابات، ٢٠١٥، المبادئ الأساسية لهيئات تنظيم مراجعة الحسابات المستقلة، متاحة على الموقع الشبكي: <http://www.ifiar.org/IFIAR/media/Documents/General/Final-Core-Principles.pdf> (تم الرجوع إليها في ٢٠ آب/أغسطس ٢٠١٥).

التشكيك في نزاهة وموضوعية شركة مراجعة الحسابات، أو عضو فريق مراجعة الحسابات، وفي ممارسة التشكيك المهني" (انظر الموقع الشبكي <http://www.ethicsboard.org>).

٣٣- وذكر معهد المحاسبين القانونيين في إنكلترا وويلز أن الطريقة الأكثر فعالية لضمان الاستقلال هي توفير الإرشاد مع التركيز على إطار من المبادئ عوضاً عن مجموعة مفصلة من القواعد التي يمكن الامتثال إلى منطوقها الحرفي مع التحايل على فحواها في ذات الوقت. ويحدد هذا النهج المبادئ الأساسية لأخلاقيات المهنة، ويقدم تحليلاً مسبباً للتهديدات المحتملة التي تستهدف هذه المبادئ، ويوفر إرشادات بشأن الضمانات التي قد تكون ضرورية للتخفيف من هذه التهديدات (انظر الموقع الشبكي <http://www.icaew.com>).

٣٤- وأدت وثيقة خضراء صدرت في منطقة الاتحاد الأوروبي عقب الأزمة المالية في عام ٢٠٠٨، إلى بدء نقاش بشأن عدد من المسائل المرتبطة بمراجعة الحسابات، بما في ذلك دور شركات مراجعة الحسابات وإدارتها واستقلالها، والإشراف على عمل مراجعي الحسابات، ضمن أشياء أخرى^(٢٧). وجاء في توجيه الاتحاد الأوروبي رقم 2014/56/EU أن تعزيز استقلال مراجعي الحسابات القانونيين وشركات مراجعة الحسابات يستدعي عدم مشاركة المراجعين في عملية صنع القرار في الكيان الخاضع للمراجعة، وأن يدونوا جميع التهديدات التي تستهدف استقلالهم والضمانات التي تنفذ للحد من تلك التهديدات، وأنه يتعين عليهم تقديم استقالتهم أو الامتناع عن المشاركة في مراجعة الحسابات "حين تكون التهديدات التي تستهدف استقلالهم كبيرة، حتى بعد تنفيذ الضمانات من أجل تخفيفها".

٣٥- وقد يكون تطبيق المعايير الدولية لمراجعة الحسابات أبلغ أثراً في بلد ما حين تكون المعايير متاحة باللغة الوطنية التي ستستخدم في تنفيذها عملياً. ويكون اتباع الأصول المرعية في عملية الترجمة بالغ الأهمية في هذا الصدد. وقد شدد المجلس الدولي لمعايير مراجعة الحسابات والتأكيد أهمية ترجمة معايير مراجعة الحسابات بنجاح وفي الوقت المناسب، لأن الترجمة عنصر هام في مشروعه المتعلق بالتوضيح. وأعترف المجلس بأن الترجمة تستدعي الحصول إلى النصوص المعتمدة بشأن معايير مراجعة الحسابات الموضحة، التي أتاحتها المجلس على الموقع الشبكي لاتحاد المحاسبين الدولي. ولا تزال الترجمة تشكل تحدياً كبيراً في مجال اعتماد المعايير الدولية لمراجعة الحسابات وتنفيذها، وتبقى بعض المسائل المثيرة للقلق بشأن التطبيق المنهجي للمعايير الموضحة على نطاق جميع البلدان، وهي تشمل استخدام الصياغات التي تفتح المجال لتفسير متطلبات المعايير بطرائق مختلفة. وربما تكون مواجهة هذا التحدي على المستوى الإقليمي من الحلول الممكنة، كما هو موضح في الإطار ١.

(٢٧) المفوضية الأوروبية، ٢٠١٠، سياسة مراجعة الحسابات: الدروس المستفادة من الأزمة، وثيقة خضراء. انظر أيضاً:

C Humphrey, A Kausar, A Loft and M Woods, 2011, Regulating audit beyond the crisis: A critical discussion of the European Union green paper, *European Accounting Review*, 20(3):431-457

الإطار ١

الممارسات الجيدة في ترجمة المعايير

في عام ٢٠١٢، قامت مجموعة من منظمات المحاسبة المهنية في أمريكا اللاتينية بترجمة كتيب *Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control* إلى اللغة الإسبانية. وتتكون المجموعة من المعهد الإسباني للمحاسبين القانونيين ومعهد المحاسبة ومراجعة الحسابات ولجنة استعراض، بقيادة اتحاد المجالس المهنية في العلوم الاقتصادية بالأرجنتين، كما تضم ممثلين عن الهيئات الأعضاء في اتحاد المحاسبين الدولي في أوروغواي، وباراغواي، وبنما، وبوليفيا (دولة - المتعددة القوميات)، وشيلي، وكوستاريكا، وكولومبيا، والمكسيك، وأطراف فاعلة رئيسية أخرى. ويضرب هذا مثالاً للكيفية التي تستطيع بها البلدان التي تتحدث لغة مشتركة توحيد جهودها لتيسير تنفيذ المعايير الدولية لمراجعة الحسابات بشكل متنسق فيما بينها، عبر التغلب على اختلافات الترجمة والاستفادة من وفورات الحجم.

المصدر: اتحاد المحاسبين الدولي، ٢٠١٢، بيان صحفي، متاح على الرابط التالي: <https://www.ifac.org/news-events/2012-04/ifac-welcomes-publication-single-spanish-translation-handbook-international-standards> (تم الدخول إليه في ٢٠ آب/أغسطس ٢٠١٥).

٣٦- ويتطلب التنفيذ الفعال للمعايير الدولية لمراجعة الحسابات أيضاً مواد توضيحية توفر الإرشاد بشأن التطبيق العملي للتوجيهات التنظيمية. وقد طلب كثير من في الأطراف التي استجابت لمشاورات المجلس الدولي لمعايير مراجعة الحسابات والتأكيد إرشادات إضافية في مجالات محددة، بما في ذلك شركات المحاسبة. إلا أن عدداً منهم رأى أن المعايير الموضحة أدت إلى زيادة غير ضرورية في حجم وثائق مراجعة الحسابات، وبخاصة للشركات الصغيرة والمتوسطة الحجم. ورأت قلة من المستجيبين أن الوثائق الإضافية تدل على طريقة تفكير مراجع الحسابات، بينما رأى آخرون أن متطلبات الوثائق فيها إفراط وتؤدي إلى انتشار عقلية الرضوخ^(٢٨).

٢- رصد الامتثال والإنفاذ

٣٧- يعتمد تطبيق المعايير الدولية لمراجعة الحسابات إلى حد كبير على توافر متطلبات رصد تطبيقها وإنفاذها، مثل غيرها من المعايير الدولية. وتعتبر عملية وضع نظام مناسب للرصد والإنفاذ مهمة صعبة. وعلى غرار ما لوحظ في الدورة الحادية والثلاثين لفريق الخبراء العامل الحكومي الدولي، يتطلب إنشاء نظام وطني سليم لرصد الامتثال والإنفاذ وجود فهم واضح لماهية هذا الرصد وأهدافه ونطاقه، مع أخذ عمليات التفاعل مع الجوانب الأخرى للنظم القانونية والمؤسسية في البلد بعين الاعتبار^(٢٩). ويشمل هذا النظام أيضاً تصميم مجموعة من الأنشطة لرصد الامتثال

(٢٨) المجلس الدولي المعني بمعايير مراجعة الحسابات والتأكيد، ٢٠١٣.

(٢٩) TD/B/C.II/ISAR/70.

والإنفاذ، ووضع منهجيات لمرحلي الوقاية والتصحيح معاً، علاوة على تخصيص الموارد المالية والبشرية والتكنولوجية المناسبة، وإنشاء هيكل تنظيمي ملائم يشجع تنفيذ عملية عادلة وشفافة وفعالة، بما في ذلك إقامة آليات للتنسيق مع مجالات التشريع والتنظيم والهيئات الرسمية الأخرى على الصعيدين الوطني والدولي، وكذلك على المستوى الإقليمي حال وجود آليات إنفاذ إقليمية (على نحو ما حدث في الاتحاد الأوروبي مثلاً). ويشكل الإشراف الفعال من قبل منفذي خدمات مراجعة الحسابات عنصراً حيوياً لكفالة موثوقية وسلامة عملية إعداد التقارير المالية^(٣٠).

٣٨- وقد أثير قصور البنية التحتية القانونية في بعض البلدان النامية على كفاءة تنفيذ المعايير الدولية لمراجعة الحسابات. وفي بعض المناطق التي اعتمدت فيها هذه المعايير، لم تنجح التشريعات الوطنية السارية (قانون الشركات، على سبيل المثال) بحيث يصبح تطبيق المعايير إلزامياً في مراجعة حسابات التقارير المالية وغير المالية. ونتيجة لذلك، لا يتحمل مراجعو الحسابات أي التزام قانوني تجاه استيفاء متطلبات المعايير الدولية لمراجعة الحسابات. وتتطلب الموافقة على المعايير في بعض البلدان عملية تشريعية مطولة. يضاف إلى ذلك أن تقاسم المسؤوليات بين عدد من الجهات الحكومية (مثل مسجلي شركات المساهمة، ولجان الأوراق المالية، وهيئات المحاسبة المهنية، والهيئات القضائية) يعقد عملية إنفاذ المعايير.

٣٩- ويتناول كثير من المنظمات الدولية هذه المسألة من منظورات مختلفة. وعلى الصعيد العالمي، طور المنتدى الدولي للهيئات المستقلة لتنظيم مراجعة الحسابات مجموعة مبادئ أساسية ترمي إلى تعزيز الرقابة الفعالة المستقلة على مراجعة الحسابات على الصعيد العالمي؛ وإلى مساعدة أعضاء المنتدى على وضع ترتيباتهم الوطنية الخاصة من خلال تنمية قدرتهم على توظيف خبرات الأعضاء الآخرين والاستفادة منها؛ وترقية ممارسات الرقابة على مراجعة الحسابات على نطاق واسع بهدف تشجيع مراجعة الحسابات ذات الجودة العالية وبناء ثقة الجمهور في عملية إعداد التقارير المالية؛ ودعم التعاون بين هيئات التنظيم وتشجيع زيادة اتساق الرقابة على المراجعة. وعلى وجه الخصوص، تشترط هذه المبادئ أن تخدم مسؤوليات وسلطات هيئات تنظيم مراجعة الحسابات المصلحة العامة، وأن تحدد هذه المسؤوليات والسلطات بوضوح وموضوعية في القوانين، وأن تكون هيئات تنظيم مراجعة الحسابات مستقلة وتتسم بالشفافية وقابلية المساءلة وتتمتع بصلاحيات تنفيذية شاملة (أي أن تكون قادرة على كفالة التعامل الصحيح مع نتائج أو توصيات عمليات التفتيش التي تقوم بها، وعلى فرض نطاق من الجزاءات، بما في ذلك فرض الغرامات وسحب رخص مراجعة الحسابات و/أو إلغاء التسجيل، على سبيل المثال)، وعلى أن تكفل أيضاً عدم ارتباط موظفيها بالمهنة. وعلاوة على ذلك، يتعين أن يملك موظفو هيئات الرقابة الكفاءات المناسبة وأن تكون أعدادهم كافية. وينبغي أن يتحلوا بالموضوعية والتحرر من تضارب المصالح، وأن يحافظوا على ترتيبات السرية المناسبة. ويتعين على موظفي مراجعة الحسابات اتخاذ الترتيبات المناسبة للتعاون مع الجهات الأخرى المعنية بتنظيم مراجعة الحسابات، ومع أطراف ثالثة

(٣٠) يمكن الحصول على مزيد من التفاصيل بشأن المسائل المتصلة بالرصد والامتثال وإنفاذ متطلبات مراجعة الحسابات بالرجوع إلى الوثيقة TD/B/C.II/ISAR/70.

أخرى حسب الاقتضاء. وتشمل المجموعة أيضاً مبادئ تتعلق بالتفتيش، بما في ذلك برامج للتفتيش على أساس المخاطر وآليات لإبلاغ شركات مراجعة الحسابات بنتائج عمليات التفتيش.

٤٠ - وأكد البنك الدولي، في إطار برنامجه المتعلق بتقرير التقيد بالمعايير والمدونات، ضرورة إنشاء هيئات رقابية مستقلة لمهنة مراجعة الحسابات، واقترح إدخال تحسينات كبيرة على قدرة هيئات التنظيم المختلفة وسلطاتها^(٣١). وبالإضافة إلى ذلك، أقر البنك الدولي بأهمية البرامج المتعلقة بوضع المعايير الأخلاقية والمهنية لمراجعة الحسابات، وضمان جودة المراجعة وتحسين التنسيق بين الجهات ذات الصلة، وذلك ضمن إطار تشريعي متماسك وممنهج (انظر الإطار ٢).

الإطار ٢

التطورات التي طرأت مؤخراً على آليات الرقابة الوطنية

تشير تقارير البنك الدولي التي صدرت مؤخراً عن التقيد بالمعايير والمدونات في إندونيسيا (٢٠١٠)، وبنغلاديش (٢٠١٥)، وموريشيوس (٢٠١١) ونيجيريا (٢٠١١)، إلى أن هذه الدول قد شكلت مجالس معنية بتقديم التقارير المالية أو تعمل على إدخال تعديلات تنظيمية لإتاحة إمكانية إنشاء مثل هذه الهيئة الرقابية. ودعت التوصيات التي صدرت مؤخراً في التقارير المتعلقة بالتقيد بالمعايير والمدونات في أفغانستان (٢٠١٠)، وبوتان (٢٠٠٩)، والبوسنة والهرسك (٢٠١٠)، وبوروندي (٢٠١٤)، وتشاد (٢٠١٤)، وجمهورية مولدوفا (٢٠١٣)، وكينيا (٢٠١٠)، إلى إنشاء هيئات رقابية متفرغة تحت سلطة الحكومات، من أجل رصد المعايير الدولية لمراجعة الحسابات وتنفيذها. بيد أن إنشاء مثل هذه الهيئات يمكن أن يحقق النتائج المرجوة فقط في حالة تحسن أداء الهيئات الأخرى ذات الصلة أيضاً.

المصادر: World Bank, 2015, Reports on the observance of standards and codes – Topics: Accounting and auditing، متاحة على الموقع الشبكي: http://www.worldbank.org/ifa/rosc_aa.html (تم الدخول إليه في ٢٠ آب/أغسطس ٢٠١٥) و W Chapal, 2015, Upholding reputation of financial reporting, *The Financial Express*, 25 July، متاحة على الموقع الشبكي: <http://www.thefinancialexpress.com.bd.com/2015/07/25/101406/print> (تم الدخول إليه في ٢٠ آب/أغسطس ٢٠١٥).

٤١ - وفي حالة تعذر إنشاء هيئة رقابية مستقلة، أوصت تقارير البنك الدولي المشار إليها في الإطار ٢ بأن تؤدي الحكومات والمصارف المركزية دوراً أكبر في مجال كفالة رصد المعايير الدولية لمراجعة الحسابات وإنفاذها بشكل صحيح. وعلى سبيل المثال، تستطيع الحكومات أداء دور

(٣١) شكل هذا الموضوع عنصراً رئيسياً في التقرير المذكور (انظر World Bank, 2015, and J Hegarty, F Gielen and AC Hirata Barros, 2004, Implementation of international accounting and auditing standards: lessons learned from «the World Bank's Accounting and Auditing reports on the observance of standards and codes programme» متاحة على الموقع الشبكي التالي: http://www.worldbank.org/ifa/LessonsLearned_ROSC_AA.pdf (تم الدخول إليه في ٢٠ آب/أغسطس ٢٠١٥).

أكثر فعالية في كفالة ترشيد إدارة المؤسسات المملوكة للدولة، بما في ذلك تعيين مراجعين للحسابات. وتستطيع البنوك المركزية أداء دور أكثر حيوية من أجل كفالة أن تكون البيانات المالية للمصارف التي تعمل تحت إشرافها أوضح دلالة^(٣٢).

٤٢- وينبغي أن تضع آليات الامتثال في اعتبارها أيضاً أن شركات مراجعة الحسابات لديها عادة منهجيات تحدد مواصفات أخرى تضاف إلى أنظمة المراجعة القائمة. وعلاوة على ذلك، توجد في إطار الهيكل نفسه الذي يقام وفقاً لمعايير ومنهجيات مراجعة الحسابات التي وضعتها شركات المراجعة مرونة تيسر تعامل أفرقة التعاقدات مع مهام المراجعة المحددة التي ينبغي تنفيذها، فيما يختص بكيفية الأداء العملي وطبيعة وتوقيت التفاعلات مع الإدارة.

باء- الإطار المؤسسي

٤٣- تشمل العوامل الحاسمة الأخرى في مجال التطبيق الفعال للمعايير الدولية لمراجعة الحسابات وجود قاعدة مؤسسية قوية. وعلى غرار ما اقترح في إطار بناء أداة تطوير المحاسبة، ينبغي أخذ العناصر التالية في الحسبان عند تناول هذه المسألة^(٣٣):

- المسؤوليات القانونية والوضع القانوني لكل هيئة في الإطار التنظيمي، والأدوار التوضيحية أو التنظيمية التي تكلف بها الدولة وكالات معينة و/أو تكلفها إلى مهنة المحاسبة؛
- الترتيبات الإدارية في كل هيئة من الهيئات التنظيمية، بما في ذلك كيفية تعيين الأعضاء وتحديد واجباتهم، علاوة على مسألة الاستقلال؛
- التفاعل والتنسيق والتعاون فيما بين المؤسسات المختلفة؛
- الهياكل الإدارية لكل هيئة من الهيئات؛
- ترتيبات التمويل وكفاءة الموظفين والاستدامة في كل هيئة من الهيئات؛
- التنظيم القوي والمحكم لمهنة المحاسبة.

٤٤- وقد أبرز عدد من الدراسات والتقارير التي صدرت مؤخراً ثلاثة تحديات رئيسية في مجال بناء القدرات المؤسسية، وهي: عدم وضوح أدوار ومسؤوليات الأطراف الفاعلة الرئيسية في هذا المجال، مثل الحكومات ومنظمات المحاسبة المهنية والهيئات الرقابية وغيرها من الجهات المعنية

(٣٢) غير أن بعض هيئات المحاسبة المهنية الوطنية أعربت عن شواغل بشأن إمكانية أن يؤدي تشكيل هيئة رقابية مثل المجلس المعني بالتقارير المالية إلى أعباء بيروقراطية إضافية، ويزيد من ثم تكلفة تنفيذ مراجعة الحسابات.

(٣٣) تعالج أداة تطوير المحاسبة الأسس القانونية والتنظيمية لمراجعة الحسابات في العمود بء، فيما يتعلق بالآتي: بء٢- الهيئة المعنية بوضع معايير مراجعة الحسابات والأصول المرعية في عملية وضع المعايير؛ بء٤- السياق المؤسسي في الامتثال والرصد والإنفاذ؛ بء٥- الترتيبات المؤسسية للترخيص لعمل مراجعي الحسابات؛ بء٦- آلية التنسيق؛ بء٧- الجوانب المؤسسية لتنفيذ متطلبات أخلاقيات المهنة لمراجعي الحسابات؛ وبء٨- الجوانب المؤسسية فيما يتعلق بميثاق المحاسبة المهنية.

الأخرى^(٣٤)؛ وعدم توافر الدعم القانوني والتنظيمي لمنظمات المحاسبة المهنية من أجل أداء وظائفها الأساسية التي تشكل جزءاً أساسياً في عمليات تطوير المهارات المهنية للمحاسبين ذوي الكفاءة وإنتاج معلومات مالية وغير مالية ذات جودة عالية^(٣٥)؛ وندرة الموارد، التي تشكل تحدياً مستمراً بالغ الأهمية للبلدان النامية في جهودها الرامية إلى تنفيذ المعايير الدولية لمراجعة الحسابات. وبصفة عامة لا تكفي الأجور التي تقدمها الهيئات التنظيمية الحكومية لجذب موظفين مؤهلين، ويؤدي ذلك إلى الافتقار إلى القدرات المناسبة والخبرة التقنية من أجل رصد الامتثال إلى المعايير الدولية لمراجعة الحسابات. وبالإضافة إلى ذلك، تميل منظمات المحاسبة المهنية في بعض البلدان إلى الاعتماد على المتطوعين في تنفيذ برامجها، مما قد يؤدي إلى عدم اتساق المهارات والتأخير وعدم الكفاءة التنظيمية، ويحد بشكل كبير من أثر الجهود التي تبذلها منظمات المحاسبة المهنية. ومن شأن دعم المانحين أن يؤدي دوراً هاماً في هذا الصدد. وفي بعض البلدان (مثل رواندا، وليبيريا، وليسوتو)، ساعد دعم المانحين كثيراً في التوعية بأهمية تعزيز مهنة المحاسبة^(٣٦). وتشمل التطورات الهامة في هذا المجال مذكرة التفاهم المتعلقة بترقية مهنة المحاسبة وتعزيز التعاون التي صدرت مؤخراً، والتي يتوقع أن تؤدي دوراً حيوياً في تعزيز القدرات المؤسسية لمنظمات المحاسبة المهنية، على النحو المفصل في الإطار ٣.

الإطار ٣

مذكرة تفاهم بشأن ترقية مهنة المحاسبة وتعزيز التعاون

تضع المذكرة، التي وقعت في عام ٢٠١١، الأساس لتعزيز التعاون والعمل المشترك بين اتحاد المحاسبين الدولي والمانحين الدوليين والجماعة الإنمائية الدولية، من أجل ترقية مهنة المحاسبة على الصعيد العالمي من خلال تمكين المانحين الدوليين ومنظمات المحاسبة المهنية من تقديم دعم أفضل لتنمية قدرات مهنة المحاسبة في الاقتصادات الناشئة والنامية، والمساهمة بذلك في تحقيق النمو الاقتصادي وخفض الفقر. وقد وقعت المذكرة الأطراف التالية: مصرف التنمية الأفريقي؛ ومصرف التنمية الآسيوي؛ والوكالة الأسترالية للتنمية الدولية (الآن برنامج المعونة التابع لوزارة الشؤون الخارجية والتجارة)؛ وإدارة التعاون الإنمائي بوزارة الشؤون الخارجية الفلبينية؛ والتحالف العالمي للقاحات والتحصين؛ والصندوق العالمي لمكافحة الإيدز والسل والملاريا؛ ومصرف التنمية للبلدان الأمريكية؛ واتحاد المحاسبين الدولي؛ وبرنامج المعونة النيوزيلندي؛ والوكالة السويدية للتعاون الإنمائي الدولي؛ وإدارة التنمية الدولية بالمملكة المتحدة؛ ووكالة الولايات المتحدة للتنمية الدولية؛ والبنك الدولي

المصدر: اتحاد المحاسبين الدولي، ٢٠١٥، "About the memorandum of understanding to strengthen accountancy and improve collaboration"، وهي متاحة على الموقع الشبكي: <https://www.ifac.org/mosaic/about-mosaic> (تم الدخول إليه في ٢٠ آب/أغسطس ٢٠١٥).

Memorandum of Understanding to Strengthen Accountancy and Improve Collaboration, 2013 *Professional Accountancy Organizations Global Development Report* (New York, International Federation of Accountants, with the African Development Bank, Asian Development Bank, Inter-American Development Bank and World Bank)

(٣٥) المرجع نفسه.

(٣٦) المرجع نفسه.

٤٥ - تتطلب كفالة وجود نظام فعال لرصد الامتثال والإنفاذ وجود مصدر تمويل مستقر، الشيء الذي سيعزز استقلال النظام. وترتبط التمويل والاستقلال علاقة متبادلة وثيقة. وعلى سبيل المثال، يؤكد المنتدى الدولي للهيئات المستقلة لتنظيم مراجعة الحسابات، في المبادئ الأساسية لهيئات التنظيم المستقلة، ضرورة أن يكون لتلك الهيئات مصدر تمويل مستقر وآمن وغير معرض لأي تأثير من مراجعي الحسابات وشركات مراجعة الحسابات، وأن يكفي احتياجاتها اللازمة لممارسة سلطاتها ومسؤولياتها.

٤٦ - ويتطلب اتساق تنفيذ وإنفاذ المعايير الدولية لمراجعة الحسابات وجود تنسيق مؤسسي على جميع المستويات. وللتعاون والتنسيق أهمية بالغة من أجل كفالة استيفاء الاحتياجات التنظيمية بصورة متسقة ومتراصة، وتبادل المعلومات بشأن تسجيل مراجعي الحسابات وشركات مراجعة الحسابات، والتعاون بين السلطات المحلية والسلطات الأجنبية النظرية، مع مراعاة متطلبات السرية، على النحو المفصل في الإطار ٤.

الإطار ٤

الممارسات الجيدة في مجال التعاون

شكّلت الهيئة التنظيمية المعنية بالحاسبة والمؤسسات في سنغافورة، في عام ٢٠١١، فريق تعاون غير رسمي، باسم رابطة مجموعات منظمي مراجعة الحسابات في دول جنوب شرق آسيا، بالاشتراك مع منظمي مراجعة الحسابات المستقلين في ماليزيا وتايلند. وتعدّد المجموعة اجتماعات دورية مع أكبر أربع شركات إقليمية لمناقشة المسائل المتعلقة بجودة مراجعة الحسابات.

وفي الاتحاد الأوروبي، أنشأت الهيئة الأوروبية للأوراق المالية والأسواق منتدى جلسات التنسيق بين هيئات الإنفاذ الأوروبية، الذي يضم ٣٧ هيئة إنفاذ تابعة للدول الأعضاء في الاتحاد الأوروبي وبلدين في المنطقة الاقتصادية الأوروبية. ويمثل هذا المنتدى أكبر شبكة لهيئات الإنفاذ ذات المسؤوليات الرقابية المتعلقة بالمعايير الدولية لتقديم التقارير المالية على صعيد العالم. وتتبادل هيئات الإنفاذ الأوروبية وتقارن بين تجاربها عبر هذا المنتدى. وفي عام ٢٠٠٥، أنشأت هيئة الأوراق والأسواق الأوروبية قاعدة بيانات داخلية لتكون منبراً لتبادل المعلومات بشكل مستمر.

المصادر: Accounting and Corporate Regulatory Authority, 2013, Practice monitoring programme – seventh public report متاح على الموقع الشبكي: http://www.acra.gov.sg/Publications/Reports/Practice_Monitoring_Programme_Public_Reports/ European Securities and Markets Authority, 2014, و (تم الدخول إليه في آب/أغسطس ٢٠١٥)، و *Report: Activities of International Financial Reporting Standards Enforcers in Europe in 2013* (Paris).

٤٧ - وتأكّدت أيضاً، من خلال استعراض ما بعد التنفيذ الذي يجريه المجلس الدولي المعني بمعايير مراجعة الحسابات والتأكيد، ضرورة تعزيز الاتصال بين شركات المحاسبة ومنظمي مراجعة الحسابات لكفالة التطبيق المتسق للتدابير التنظيمية التي يعلن عنها.

جيم - الاحتياجات من القدرات البشرية

٤٨ - يتسم توافر الموارد البشرية المناسبة بأهمية كبرى لكفاءة تنفيذ المعايير الدولية لمراجعة الحسابات. بيد أن أعداد المحاسبين القانونيين لا تزال منخفضة في بعض البلدان النامية^(٣٧).

٤٩ - وتعالج أداة ترقية المحاسبة أسس القدرات البشرية لمراجعة الحسابات والتأكيد في العمود جيم، وتشير إلى ضرورة النظر في العناصر التالية عند تناول هذه المشكلة:

- التعليم والتدريب المهني (بما في ذلك شروط القبول ومضمون برامج التعليم)؛
- المهارات المهنية والتعليم العام (بما في ذلك القيم المهنية والأخلاقيات والمواقف)؛
- تقييم قدرات وكفاءات المحاسبة؛
- متطلبات الخبرة العملية؛
- استمرار التطوير المهني؛
- المستوى المتقدم والمتخصص من التدريب على مراجعة الحسابات عقب المرحلة الأولية لترقية المهارات المهنية.

٥٠ - وتؤدي منظمات المحاسبة المهنية دوراً أساسياً في تنمية القدرات البشرية. وتشير دراسات الحالة القطرية التي أجراها الأونكتاد مؤخراً بوضوح إلى أهمية وجود منظمات محاسبة مهنية قوية لتطوير قدرات المهنيين المؤهلين من أجل تنفيذ المعايير الدولية للمحاسبة ومراجعة الحسابات^(٣٨). وفي مرحلة ما قبل التأهيل، توفر هذه المنظمات الدعم اللازم لإكمال عملية تأهيل المرشحين بنجاح، بما في ذلك الترتيبات اللازمة لاكتسابهم الخبرة العملية المناسبة. وتؤدي هذه المنظمات أيضاً دوراً أساسياً في دعم التطوير المهني المستمر لأعضائها في مرحلة ما بعد التأهيل. وهي تحمل أعضاءها مسؤولية الالتزام بمدونة السلوك الأخلاقي المعمول بها، وتجري التحريات وتنفذ التدابير التأديبية في حالة ارتكاب أعضائها مخالفات.

٥١ - ويؤدي نظام إصدار الشهادات، الذي يتضمن معايير دخول مناسبة، وبرامج لتعليم المحاسبة المهنية، وأدوات تقييم، وعنصر خبرة عملية وتطوير مهني مستمر، تماشياً مع معايير التعليم الدولية لمجلس معايير التعليم المحاسبي الدولي، إلى نتائج أفضل في تأهيل مهنيين ذوي مهارة وقادرين على استيفاء شروط سوق العمل الدينامية الحديثة.

(٣٧) لاستعراض التحديات التي تواجهها البلدان النامية في تنفيذ المعايير الدولية للمحاسبة ومراجعة الحسابات وإدارة الشركات، انظر J Siddiqui and CS Ferdous, 2014, The regulatory conundrum: Achieving corporate governance reforms in developing countries, in *Corporate Social Responsibility, Sustainability, Ethics and Governance*, S Boubaker and DK Nguyen, eds., Springer, Berlin-Heidelberg: 445-464.

(٣٨) الأونكتاد، ٢٠١٤، قضايا المحاسبة والإبلاغ على الصعيد الدولي: استعراض عام ٢٠١٣ (نيويورك وجنيف، منشورات الأمم المتحدة).

٥٢- وتشمل بعض الممارسات الجيدة في مجال بناء القدرات البشرية اللازمة لتنفيذ المعايير الدولية لمراجعة الحسابات، ما يلي: برامج متخصصة للتعليم عبر الإنترنت، تهدف إلى تطوير فهم أفضل للمعايير الدولية الموضحة لمراجعة الحسابات^(٣٩)؛ وتدابير للتوأمة من أجل الحصول على أفضل الممارسات وعلى إرشاد متعمق من منظمات المحاسبة المهنية أكثر رسوخاً بغرض تطوير أنظمتها الخاصة. وترتيبات الاعتراف المتبادل (انظر على سبيل المثال <http://www.asean.org/communities/asean-economic-community/item/asean-mutual-recognition-arrangement-framework-on-accountancy-services-3>)، على النحو الموضح في الإطار ٥.

الإطار ٥

ترتيبات الاعتراف المتبادل

تشير دراسات الحالة القطرية للأونكتاد إلى أن بعض البلدان تسعى إلى تحديد المؤهلات المحاسبية بحيث تحظى بالاعتراف المتبادل من خلال اتفاق إقليمي، وبخاصة مع بلدان الجوار. وفي شرق أفريقيا، على سبيل المثال، أزالته جمهورية تنزانيا المتحدة، في عام ٢٠١٠، القيود المفروضة على توفير خدمات المحاسبة العابرة للحدود من خلال جميع وسائل التوريد مع رواندا وكينيا. وبالإضافة إلى ذلك، أبرمت ماليزيا اتفاقين بشأن ترتيبات الاعتراف المتبادل مع أستراليا واندونيسيا.

المصدر: الأونكتاد، ٢٠١٤.

٥٣- ومن شأن تطوير مستوى ثان لمنح الشهادات وإصدار شهادات على المستوى التقني تيسير هذه العملية. وفي السنوات الأخيرة، أدمجت عدة منظمات محاسبة مهنية مثل هذه النظم لإصدار الشهادات وتحديد فئات العضوية في هيكلها التنظيمية، بغرض مواصلة عملية التطوير وتلبية الاحتياجات على النطاق الأوسع للمهنة، وتوفير نظام للتعليم ومنح الشهادات لتلبية احتياجات الاقتصاد بشكل أفضل^(٤٠).

٥٤- ويتسم استخدام الموظفين ذوي الكفاءة المناسبة بأهمية كبرى لمهنة مراجعة الحسابات. ويشكل خريجو الجامعات، وبخاصة المتخصصين منهم في مجالي المحاسبة وإدارة الأعمال، مصدراً هاماً لاستخدام الموظفين في كثير من البلدان. بيد أن تدني نوعية التعليم المحاسبي على المستوى الجامعي يثير القلق بشأن تطوير التعليم في مجال المحاسبة المهنية في البلدان النامية، نظراً إلى أن درجات

(٣٩) يتيح معهد المحاسبين القانونيين في إنكلترا وويلز، على سبيل المثال، برنامجاً إلكترونياً للتعليم وآخر للتقييم بشأن المعايير الدولية الموضحة لمراجعة الحسابات (انظر الموقع الشبكي: <http://www.icaew.com/en/qualifications-and-programmes/icaew-isas-programme/about-icaew-isas-programme>).

(٤٠) مذكرة تفاهم بشأن ترقية مهنة المحاسبة وتعزيز التعاون

المحاسبة التي تمنحها الجامعات تفتقر إلى عنصر التدريب العملي في مجال المهنة في كثير من تلك البلدان^(٤١). وفي أمريكا اللاتينية مثلاً، يتمثل الشرط الرئيسي للحصول على عضوية منظمات المحاسبة المهنية و/أو الاعتراف بالأهلية لممارسة مهنة المحاسب القانوني أو مراجع الحسابات المحترف في الحصول على درجة البكالوريوس في المحاسبة من إحدى الجامعات العامة أو الخاصة^(٤٢).

٥٥ - وجرى مؤخراً تحديث المناهج الجامعية في بعض البلدان لتشمل المعايير الدولية لمراجعة الحسابات والمعايير الدولية لتقديم التقارير المالية، على الرغم من أن هذه المناهج قد لا تكون متسقة بعد على نطاق الجامعات المختلفة داخل البلد الواحد^(٤٣). ولا تزال نوعية التدريس والامتحانات تشكل تحدياً كبيراً. وبما أن معظم مواد التدريس ودورات التدريب والحلقات الدراسية الدولية تتاح بصفة رئيسية باللغة الإنكليزية، يظل مستوى مهارات الاتصال بهذه اللغة مصدر قلق أيضاً^(٤٤). ومن الضروري تركيز مزيد من الاهتمام على تعزيز تدريب أساتذة الجامعات في مجال المعايير الدولية، بما في ذلك المعايير الدولية لمراجعة الحسابات والمعايير الدولية لتقديم التقارير المالية.

رابعاً - الاستنتاجات

٥٦ - شهدت السنوات الأخيرة زيادة كبيرة في معدلات اعتماد المعايير الدولية لمراجعة الحسابات. واعتمدت المعايير الدولية الموضحة لمراجعة الحسابات، أو صدرت تعهدات باعتمادها في المستقبل المنظور، في ولايات قضائية كثيرة. ويبدو أن نتائج مشروع توضيح المعايير الذي نفذه المجلس الدولي المعني بمعايير مراجعة الحسابات والضمان قد حظيت بقبول حسن من قبل كثير من أصحاب المصلحة. وقد عززت عملية التوضيح فهم المعايير، وتمثل المعايير الموضحة تحسناً كبيراً مقارنة بالمعايير السابقة. ومع ذلك، أكد استعراض ما بعد التنفيذ الذي أجراه المجلس ضرورة بذل مزيد من الجهود تجاه تطوير المعايير وتنفيذها بكفاءة.

٥٧ - وبالإضافة إلى ذلك، ونظراً إلى الفوارق الثقافية وتفاوت مراحل تطوير مهنة مراجعة الحسابات في الولايات القضائية المختلفة، جرى الاعتراف بضرورة بناء القدرات من أجل كفاءة التنفيذ الفعال للمعايير الدولية لمراجعة الحسابات من قبل مختلف الهيئات التنظيمية والمهنية الوطنية، علاوة على شركات المحاسبة، وبخاصة الصغيرة منها.

(٤١) World Bank, 2010, Report on the observance of standards and codes: Kenya and World Bank, 2011, Report on the observance of standards and codes: Nigeria

(٤٢) مذكرة تفاهم بشأن تعزيز المحاسبة وتحسين التعاون، ٢٠١٣.

(٤٣) البنك الدولي، ٢٠١١.

(٤٤) للحصول على معلومات حديثة عن بنغلاديش، انظر البنك الدولي، ٢٠١٥، Report on the observance of standards and codes: Bangladesh, and J Siddiqui and C Humphrey, 2015, Audit profession in an emerging economy: exploring the art of survival, University of Manchester

٥٨ - وقد استعرضت مذكرة المعلومات الأساسية هذه المسائل الرئيسية المتعلقة بتنفيذ المعايير الدولية لمراجعة الحسابات، مثل تحديات ترقية الجوانب القانونية والمؤسسية وتنمية الموارد البشرية. قد ترغب الوفود المشاركة في الدورة الثانية والثلاثين لفريق الخبراء العامل الحكومي الدولي في النظر في المسائل الموجزة فيها، علاوة على الأسئلة التالية:

- (أ) ما هو الدور الذي تؤديه المعايير الدولية لمراجعة الحسابات في تحقيق الجودة العالية لتقارير المؤسسات وقابليتها للمقارنة على الصعيد الدولي؟
- (ب) ما هي المجالات الرئيسية التي يجب أخذها في الاعتبار في بناء القدرات من أجل التنفيذ الفعال والمتسق للمعايير الدولية لمراجعة الحسابات؟ وما هي الممارسات الجيدة والدروس المستفادة؟
- (ج) كيف يتسنى للدول الأعضاء تعزيز التنسيق فيما يتعلق ببناء القدرات في مجال مراجعة الحسابات على امتداد سلسلة تقديم التقارير (بما في ذلك الهيئات التنظيمية وهيئات الإنفاذ والمنظمات المهنية وشركات مراجعة الحسابات) والتنسيق على المستوى الدولي؟
- (د) ما هي التحديات المتعلقة بمراجعة الحسابات على وجه التحديد في مجالات مثل القطاع العام، والمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم، ومجال تقديم التقارير غير المالية؟
- (هـ) كيف تستطيع المحافل العالمية مثل فريق الخبراء العامل الحكومي الدولي الإسهام بدورها في تحسين عمليات تعزيز المعايير الدولية لمراجعة الحسابات وتنفيذها؟