

Distr.
GENERAL

TD/B/C.II/ISAR/49*
21 August 2008

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 الخامسة والعشرون
جنيف، ٤-٦ تشرين الثاني/نوفمبر ٢٠٠٨
البند ٣ من جدول الأعمال المؤقت
استعراض قضايا التنفيذ العملي المتعلقة بالمعايير الدولية للإبلاغ المالي

التحديات العملية والاعتبارات ذات الصلة في مجال تنفيذ المعايير الدولية لمراجعة الحسابات

مذكرة أعدتها أمانة الأونكتاد**

* كانت وثائق فريق الخبراء الحكومي الدولي العامل المعني بالمعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ تصدر سابقاً تحت الرمز TD/B/COM.2/ISAR/...

** أعدت هذه المذكرة بفضل المساهمة الكبيرة التي قدمها موظفو المجلس الدولي لمعايير مراجعة الحسابات والضمان التابع لاتحاد المحاسبين الدولي.

موجز تنفيذي

تقدّم هذه المذكرة استعراضاً عاماً للجوانب المؤسسية المميّزة للمعايير الدولية لمراجعة الحسابات التي يصدرها المجلس الدولي لمعايير مراجعة الحسابات والضمان التابع لاتحاد المحاسبين الدولي. وتنظر المذكرة في أدوار كل من الاتحاد والمجلس. كما تنظر في 'مشروع الوضوح Clarity Project' الذي أعده المجلس. وتلاحظ هذه الورقة أن أكثر من ١٠٠ بلد أو ولاية قضائية تستخدم معايير لمراجعة الحسابات، وهذه المعايير هي المعايير الدولية لمراجعة الحسابات - إما باعتمادها كما صاغها المجلس أو بعد إدخال تعديلات جوهرية مرتبطة بالولاية القضائية - أو معايير وطنية لمراجعة الحسابات جرت مقارنتها بالمعايير الدولية لمراجعة الحسابات لإزالة أوجه التفاوت بينهما. وتتناول هذه المذكرة بالتفصيل الاعتبارات التالية لمواجهة التحديات العملية التي تنشأ عند تنفيذ المعايير الدولية لمراجعة الحسابات: (أ) استراتيجية وخطة عمل تنفيذيتان قويتان؛ (ب) وبنية أساسية ملائمة داعمة للتنفيذ؛ (ج) والتدريب والتثقيف في المعايير الدولية لمراجعة الحسابات وإعداد ترجمات لها عالية الجودة في الوقت المناسب.

أولاً - معلومات أساسية

١- نظراً لاعتماد معايير دولية للإبلاغ المالي على نطاق واسع في السنوات الأخيرة، ما فتئ فريق الخبراء الحكومي الدولي العامل المعني بالمعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ التابع للأونكتاد يستعرض القضايا العملية التي تنشأ أثناء تنفيذ المعايير الدولية للإبلاغ المالي، بغية تيسير تبادل التجارب والدروس المستفادة فيما بين الدول الأعضاء. وعقد فريق الخبراء، في دورته الثانية والعشرين، مداوولات بشأن مذكرة المعلومات الأساسية (TD/B/COM.2/ISAR/28) التي أعدها أمانة الأونكتاد التي سلّطت الضوء على قضايا التنفيذ العملي الكبرى المتعلقة بالترتيبات المؤسسية والتنظيمية، وآليات الإنفاذ، والمسائل التقنية، وبناء القدرات. واستناداً إلى هذا الإطار، جرى إعداد دراسات حالات قطرية شملت ألمانيا، والبرازيل، وجامايكا، وكينيا، والهند، وُبُحثت في الدورة الثالثة والعشرين لفريق الخبراء. وبالإضافة إلى ذلك، فقد بُحثت دراسات الحالات القطرية المتعلقة بباكستان وتركيا وجنوب أفريقيا في دورة فريق الخبراء الرابعة والعشرين.

٢- ولدى اختتام الدورة الرابعة والعشرين، طلب فريق الخبراء إلى أمانة الأونكتاد مواصلة إجراء دراسات بشأن قضايا التنفيذ العملي المتعلقة بالمعايير الدولية للإبلاغ المالي، بما في ذلك ما تعلق بمواضيع من قبيل تنفيذ المعايير الدولية لمراجعة الحسابات. وتبعاً لذلك، أُعدت دراسات حالات قطرية بشأن التنفيذ العملي للمعايير الدولية للإبلاغ المالي شملت بولندا وسويسرا ومصر والمملكة المتحدة - فضلاً عن دراسة بشأن التحديات العملية وما يتصل بها من اعتبارات في تنفيذ المعايير الدولية لمراجعة الحسابات - كيما تنظر فيها الدورة الخامسة والعشرين لفريق الخبراء. والهدف الرئيسي لهذه الورقات هو تسهيل تبادل التجارب فيما بين الدول الأعضاء.

٣- وتقدّم هذه المذكرة استعراضاً للحالة الراهنة التي بلغتها عملية تنفيذ المعايير الدولية لمراجعة الحسابات وتسلّط الضوء على عدد من التحديات العملية والاعتبارات ذات الصلة التي يتعين على الدول الأعضاء أن تأخذها بعين الاعتبار لإطلاق استراتيجية فعالة لتنفيذ المعايير الدولية لمراجعة الحسابات.

ثانياً - فوائد توحيد نظم الإبلاغ المالي على الصعيد العالمي

٤- مع استمرار انتشار العولمة في العالم بوتيرة متسارعة بفضل التجارة والاستثمار، أخذت مصداقية المعلومات المالية تكتسي أهمية أكبر من ذي قبل. فإصدار الأوراق المالية لم يعد يقتصر على الولايات القضائية للهيئات التي تصدرها، بل كثيراً ما تقوم بذلك الآن في ولايات قضائية متعددة. وبالمثل، فإن المستثمرين وغيرهم من المزودين برؤوس الأموال يتطلعون أكثر فأكثر إلى خارج نطاق حدودهم لاتخاذ قرارات استثمارية وغيرها من القرارات المتعلقة بعمليات تخصيص رؤوس الأموال. وتتوقف حرية حركة رأس المال داخل البلد وعبر الحدود معاً على الإبلاغ المالي ذي المصدقية والمتسق والموثوق به، الأمر الذي يتوقف بدوره على وجود معايير للإبلاغ المالي عالية الجودة.

٥- على أن المعايير التي تحكم الإبلاغ المالي في ولاية قضائية بعينها تحتاج إلى تنظيم على المستوى الوطني، وبالتالي لزم أن تكون هذه المعايير وطنية. وعليه، فإن أي هيئة تملك أوراقاً مالية مسجلة في أكثر من ولاية قضائية واحدة تخضع للقواعد المعمول بها في البلد الأصلي وفي الولايات القضائية الأخرى التي سُجّلت فيها هذه الأوراق

المالية في آن معاً. إن وجود مجموعات مختلفة من نظم المعلومات المالية المطبقة على نفس الهيئة، يرمي كل منها إلى إعطاء عرض نزيه، كفيل بأن يقوِّض كامل مصداقية المعلومات المالية ويجعل الأسواق عديمة الفعالية. وبالمثل، يواجه المستثمرون الأجانب الذين يتطلعون إلى الاستثمار فيما وراء الحدود تكاليف لا لزوم لها إذ يتعين عليهم التوفيق بين المعلومات المالية للجهات المحتملة المتلقية للاستثمار في الولايات القضائية المحلية مع معايير الولايات القضائية للمستثمرين وذلك لأغراض تقييم الاستثمارات.

٦- والسبيل لخفض الحواجز أمام حرية تدفق المعلومات المالية الموثوق بها ليس باختيار معايير ولاية قضائية محددة والسعي لرفضها على كل واحدة من الولايات القضائية الأخرى - وهو ما لا يكون مقبولاً سياسياً - وإنما بالموافقة على مجموعة معايير "محايدة" يمكن أن تقبلها كل ولاية قضائية، إما باعتمادها كمعايير خاصة بالولاية القضائية أو إدماجها فيما لديها من معايير. وتلك هي النتيجة التي خلص إليها منتدى تحقيق الاستقرار المالي عندما اختار، في آذار/مارس ٢٠٠٠، معاييره الرئيسية الاثني عشر من أجل نظم مالية سليمة^(١).

٧- وفوائد توحيد معايير الإبلاغ المالي على الصعيد العالمي متعددة وهي تشمل ما يلي:

(أ) زيادة قابلية مقارنة المعلومات المالية للمستثمرين وشفافيتها؛

(ب) وزيادة الاستعداد من جانب المستثمرين للاستثمار خارج الحدود؛

(ج) وانخفاض تكلفة رأس المال؛

(د) وزيادة الفعالية في تخصيص الموارد؛

(هـ) وتحقيق معدلات نمو اقتصادي أعلى.

٨- ومن ثم فإن التقيّد بمعايير دولية مثل المعايير التي وضعها المجلس الدولي لمعايير مراجعة الحسابات والضمان والمجلس الدولي للمعايير المحاسبية يمكن أن يؤدي في نهاية المطاف إلى قدر أكبر من النمو الاقتصادي في مختلف أنحاء العالم.

ثالثاً - نحو القبول العالمي بالمعايير الدولية لمراجعة الحسابات

٩- إن وضع المعايير الدولية لمراجعة الحسابات، التي أصدرها المجلس الدولي لمعايير مراجعة الحسابات والضمان، في إطار عملية صحيحة شاملة وشفافة تسلّم بها وتقبلها جميع الجهات ذات المصلحة عامل حاسم في قبولها على الصعيد العالمي. ومن الأهمية بنفس القدر أيضاً ضرورة قيام المجلس بنسج علاقات قوية مع أصحاب المصلحة فيه يمكن من خلالها تطوير اتصالات ملائمة وتعزيز التفاهم المتبادل.

(١) انظر http://www.fsforum.org/cos/key_standards.htm

١٠- ويشرح هذا الفصل الأدوار التي يقوم بها كل من اتحاد المحاسبين الدولي والمجلس الدولي لمعايير مراجعة الحسابات والضمان في وضع مجموعة وحيدة من معايير مراجعة الحسابات تكون مقبولة على الصعيد العالمي، ويتحدث عن أوجه الدعم المقدم من مختلف أنحاء العالم من أجل إحداث التقارب على الصعيد العالمي مع المعايير الدولية لمراجعة الحسابات.

ألف - دور اتحاد المحاسبين الدولي

١١- اتحاد المحاسبين الدولي هو المنظمة العالمية لمهنة المحاسبة المكرّسة لخدمة المصلحة العامة بتعزيز هذه المهنة والمساهمة في تطوير اقتصادات دولية قوية. ويتكون الاتحاد من ١٥٧ عضواً ومنتسباً من ١٢٣ بلداً وولاية قضائية، يمثلون أكثر من ٢,٥ مليون محاسب يعملون في الممارسة العامة والتعليم والخدمات الحكومية والصناعة والتجارة^(٢). ويضع اتحاد المحاسبين الدولي، بفضل مجالسه المستقلة لتحديد المعايير، معايير تتعلق بمجالات مراجعة الحسابات والضمان، والتعليم، والسلوك وآداب المهنة، والمحاسبة في القطاع العام. ويُصدر الاتحاد أيضاً توجيهات لتشجيع المحاسبين المحترفين في الشركات على الأداء بمستوى عالٍ.

١٢- وكانت الإصلاحات الكبرى التي أدخلت قبل خمس سنوات قد غيرت الاتحاد وكذلك عملياته الدولية لتحديد المعايير. فقد أُعلن، في آذار/مارس ٢٠٠٥، عن أهم تغيير حدث على مدى ٣٠ عاماً من تاريخ الاتحاد وهو تشكيل المجلس الدولي للإشراف على المصلحة العامة ليقوم أولاً بمراقبة أنشطة تحديد المعايير الدولية في مجالات مراجعة الحسابات والتعليم والسلوك وآداب المهنة؛ وثانياً بالإشراف على برنامج الاتحاد المتعلق بامتنال الهيئات الأعضاء فيه^(٣). وكان إنشاء المجلس الدولي للإشراف على المصلحة العامة بمثابة عنصر من عناصر صفقة إصلاح شاملة وضعها قادة الاتحاد وفريق المنظمين في مجال الرصد^(٤)، وهي العملية التي استغرقت سنتين.

١٣- ويؤدي المجلس الدولي للإشراف على المصلحة العامة، الذي يعمل بصورة مستقلة عن الاتحاد، دوراً أساسياً بطرق شتى:

(أ) فهو يقيّم العملية الواجبة في أنشطة تحديد المعايير التي يضطلع بها الاتحاد ويقدم تقارير علنية في الموضوع؛

(٢) يمكن الاطلاع على قائمة الأعضاء والمنتسبين في اتحاد المحاسبين الدولي على الموقع الشبكي:
<http://www.ifac.org/About/MemberBodies.tmpl>

(٣) يساعد برنامج الاتحاد المتعلق بامتنال الهيئات الأعضاء فيه، والذي تشرف عليه الفرقة الاستشارية المعنية بالامتنال التابعة للاتحاد، على دعم تطوير مهنة المحاسبة في العالم بأسره وذلك بتشجيع أعضاء الاتحاد ومنتسبيه على تقرب المعايير الوطنية من المعايير الدولية، وعلى إنشاء برامج نوعية في مجال الضمان والتحقق والانضباط لفائدة فرادى الأعضاء.

(٤) يتألف فريق المنظمين في مجال الرصد من لجنة بازل المعنية بالإشراف المصرفي (لجنة بازل)، والمفوضية الأوروبية، ومنتدى الاستقرار المالي، والرابطة الدولية للمشرفين على التأمينات، والمنظمة الدولية للجان الأوراق المالية، والبنك الدولي.

- (ب) ويقر عملية الترشيحات لعضوية مجالس تحديد المعايير التابعة للاتحاد^(٥)، وتعيين رؤساء هذه المجالس والأعضاء الآخرين فيها؛
- (ج) ويجق له أن يطلب اشتغال برنامج عمل أو جدول أعمال أي من مجالس تحديد المعايير التابعة للاتحاد على مسائل محددة؛
- (د) ويجق له أن يكون مراقباً في اجتماعات مجلس الاتحاد وفي مجالس تحديد المعايير التابعة للاتحاد مع تمتعه بالحق في تناول الكلمة فيها.

باء - دور المجلس الدولي لمعايير مراجعة الحسابات والضمان

١٤ - الهدف الذي يرمي إليه المجلس الدولي لمعايير مراجعة الحسابات والضمان هو خدمة المصلحة العامة عن طريق تحديد معايير عالية الجودة، بصورة مستقلة وبموجب سلطاته، لمراقبة النوعية، ومراجعة الحسابات، وإجراء الاستعراضات، وغيرها من أعمال الضمان والخدمات ذات الصلة، وبتيسير التقارب مع هذه المعايير. وهو ما يكفل تعزيز نوعية الممارسة وتوحيدها في العالم بأسره، ويقوي الثقة العامة في مهنة مراجعة الحسابات والضمان على الصعيد العالمي.

١٥ - ويتكون المجلس من رئيس متفرغ و١٧ عضواً متطوعاً من مختلف أنحاء العالم. وتتسم تشكيلة المجلس بتوازن متساو بين الممارسين^(٦) وغير الممارسين (بمن فيهم ثلاثة أعضاء بصفتهم العامة)^(٧). والغرض من هذه العضوية في المجلس هو ضمان جلب طائفة من أصحاب التجارب من مختلف البيئات ليدلوا بدلهم في مداورات المجلس، وللمساعدة المجلس في تحديد أفضل النهج المتبعة في تحديد المعايير. و يقوم مجلس اتحاد المحاسبين بتعيين أعضاء المجلس الدولي لمعايير مراجعة الحسابات والضمان ويقر المجلس الدولي للإشراف على المصلحة العامة هذا التعيين. ويجتمع المجلس الدولي لمعايير مراجعة الحسابات والضمان أربع مرات في السنة.

١٦ - واستناداً إلى الإصلاحات التي أدخلها مجلس اتحاد المحاسبين، فقد أدخل المجلس الدولي لمعايير مراجعة الحسابات والضمان عدداً من التعديلات على عملياته لكي يصبح واحداً من أكثر الجهات شفافية في مجال تحديد المعايير في العالم. وتكون اجتماعات المجلس الدولي مفتوحة للجمهور، كما أن ورقات جدول الأعمال ومحاضر الجلسات والتصريحات الختامية متاحة مجاناً على موقع المجلس على الإنترنت^(٨). وبإمكان المتصفحين تحميل

(٥) المجلس الدولي لمعايير مراجعة الحسابات والضمان، ومجلس المعايير الدولية للتعليم المحاسبي، ومجلس المعايير الدولية لسلوك وآداب المهنة المحاسبية.

(٦) الممارسون هم المحاسبون المحترفون في الممارسة العامة ولديهم تجربة كبيرة في مجال مراجعة الحسابات وغيره من خدمات الضمان.

(٧) ينتظر من الأعضاء بصفتهم العامة العمل من أجل المصلحة العامة، ولا بد أن يشعر الناس أنهم مستقلون عن أية مصالح خاصة وأنهم يعملون لتمثيل المجتمع ككل.

(٨) <http://www.iaasb.org>

تسجيلات صوتية عن جلسات المجلس الدولي، ومشاريع إيضاح مفاهيم متعلقة بالمعايير المقترحة، وغيرها من وثائق المشاورات، والاطلاع على جميع التعليقات بشأن هذه الوثائق.

١٧- وقد اتخذ المجلس الدولي من أولوياته تقديم مساهمات في عملياته لتحديد المعايير خدمة للمصلحة العامة. وأنشأ المجلس الدولي فريقاً استشارياً رسمياً يعنى بتقديم المشورة^(٩) كيما يزوده بمساهمات متواصلة وواسعة النطاق بشأن برنامج عمله والمشاريع ذات الأولوية والمسائل التقنية.

١٨- ومن أعضاء المجلس الدولي أيضاً ثلاثة مراقبين، يتمتعون بحق تناول الكلمة، ينتمون إلى المفوضية الأوروبية، والوكالة اليابانية للخدمات المالية، ومجلس مراقبة حسابات الشركات العامة في الولايات المتحدة.

١٩- وبالإضافة إلى ذلك، أخذ المجلس الدولي على عاتقه على سبيل الأولوية الاتصال بالجهات الأخرى ذات المصلحة. فهو يعقد اجتماعاً سنوياً مع الهيئات الوطنية المعنية بتحديد المعايير في مجال مراجعة الحسابات^(١٠)، تناقش فيه مسائل متعلقة بتحديد المعايير ذات الاهتمام الدولي. ويشارك المجلس الدولي أيضاً في الحوار الجاري مع المفوضية الأوروبية والجهات الوطنية الأوروبية المعنية بتحديد المعايير في مجال مراجعة الحسابات، وبالأخص لتيسير عملية التقارب مع المعايير الدولية لمراجعة الحسابات في أوروبا. وعلاوة على ذلك، يقوم الممثلون في المجلس الدولي بانتظام بما يلي:

(أ) الاجتماع بممثلي المنظمة الدولية للجان الأوراق المالية^(١١)، ولجنة بازل، ومنتدى مكاتب المحاسبة^(١٢)؛

(ب) والمشاركة في اجتماعات الفريق الاستشاري الدائم التابع لمجلس مراقبة حسابات الشركات العامة.

(٩) الفريق الاستشاري المعني بتقديم المشورة التابع للمجلس الدولي لمعايير مراجعة الحسابات والضمان يتألف حالياً من ٢٨ منظمة مختلفة من مختلف أنحاء العالم، بما في ذلك منظمات الجهات التنظيمية والمستثمرين وأسواق الأوراق المالية، والمنظمات الإقليمية للمحاسبة، وغيرها من الهيئات المهنية: <http://www.ifac.org/IAASB/CAG.php>.

(١٠) البلدان الممثلة حالياً في مكتب الاتصال بين المجلس الدولي والهيئات الوطنية المعنية بتحديد المعايير في مجال مراجعة الحسابات هي: أستراليا، وألمانيا، والبرازيل، وجنوب أفريقيا، والصين، وفرنسا، وكندا، والمملكة المتحدة، ونيوزيلندا، والهند، وهولندا، والولايات المتحدة، واليابان.

(١١) أصدرت المنظمة الدولية للجان الأوراق المالية بياناً صحفياً في ٩ تشرين الثاني/نوفمبر ٢٠٠٧ للتأكيد على أنها بصدد تقييم الظروف التي يمكن أن تفر في إطارها المعايير الدولية لمراجعة الحسابات لاستخدامها لأغراض العمليات العابرة للحدود، والشكل الذي يتخذه هذا الإقرار.

(١٢) منتدى مكاتب المحاسبة، الذي أنشئ في عام ٢٠٠٢، اتحاد من شبكات دولية لشركات المحاسبة التي تقوم بمراجعة البيانات المالية المستخدمة أو التي قد تستخدم عبر الحدود الوطنية. ويمكن الاطلاع على تفاصيل بشأن منتدى الشركات على الموقع الشبكي: <http://www.ifac.org/Forum of Firms/>.

جيم - 'مشروع الوضوح' الذي أعده المجلس الدولي لمعايير مراجعة الحسابات والضمان

٢٠ - في عام ٢٠٠٣، شرع المجلس الدولي لمعايير مراجعة الحسابات والضمان في إجراء استعراض للاتفاقيات المتبعة في الصياغة والمستخدم في معاييره الدولية وذلك لتحديد السبل الكفيلة بتحسين الوضوح في هذه المعايير، ومن ثم تطبيقها تطبيقاً متسقاً. وبعد مشاورات عامة مستفيضة، أقر المجلس الدولي اتفاقيتين من اتفاقيات الصياغة في عام ٢٠٠٥ وأطلق برنامجاً شاملاً لإعادة صياغة معاييره ووضع معايير جديدة باستخدام الأسلوب الجديد وهو ("مشروع الوضوح"). وقد أحدث هذا المشروع أحد أهم التغييرات التي سُجلت منذ عدة سنوات على المعايير الدولية لمراجعة الحسابات.

٢١ - وللمشروع عدد من الأهداف، أهمها إزالة أي لبس من نص المعايير مما قد يؤثر في تأويل المتطلبات المتوخاة. وبالإضافة إلى ذلك، ولمساعدة المستخدمين على فهم المطلوب من هذه المعايير بوضوح، يعمل المجلس الدولي على إدراج أهداف في كل معيار، متبوعاً بأقسام منفصلة يتضمن كل منها المتطلبات والتوجيهات المتعلقة به. ويعتقد المجلس العالمي أن تطبيق الاتفاقيات الجديدة سيساعد في اعتماد المعايير الدولية لمراجعة الحسابات في العالم بأسره ويسهل ترجمتها وتكييفها على الصعيد العالمي. ويتوقع المجلس العالمي الانتهاء من إعداد 'مشروع الوضوح' بحلول نهاية عام ٢٠٠٨^(١٣).

دال - مغزى التقارب العالمي

٢٢ - المسألة المطروحة في أية مناقشة بشأن التقارب العالمي هي معرفة ما إذا كان يتعين اعتماد المعايير الدولية أو تكييفها. ويشير الاعتماد إلى إدراج المعايير الدولية في المعايير الوطنية أو إضفاء صبغة وطنية على هذه المعايير عن طريق عملية وطنية يمكن أن تشمل إضافات لا تتعارض مع المعايير الدولية. أما التكييف فيقتضي إدخال تعديل كبير عن طريق عملية إعادة صياغة هذه المعايير. ويعتقد اتحاد المحاسبين الدولي أن نهج إعادة صياغة المعايير لا يسمح بتحقيق المنفعة الكبرى المتوخاة من التقارب، وهي التمكن من القول بأن المعايير الدولية قد طُبقت. وهذا ما استنتجته المملكة المتحدة، مثلاً، عندما اختارت اعتماد المعايير الدولية لجميع عمليات مراجعة البيانات الحسابية للفترات ابتداءً من تاريخ ١٥ كانون الأول/ديسمبر ٢٠٠٤ أو بعده^(١٤).

(١٣) ستصبح المعايير الدولية لمراجعة الحسابات التي تصدر في إطار 'مشروع الوضوح' سارية المفعول لمراجعة البيانات المالية للفترات التي تبدأ في تاريخ ١٥ كانون الأول/ديسمبر ٢٠٠٩ أو بعده. ولإتاحة الوقت الكافي لترجمة وتنفيذ هذه المعايير، سوف لن يصدر المجلس الدولي معايير دولية جديدة خلال الفترة من تاريخ الانتهاء من 'مشروع الوضوح' إلى التاريخ الفعلي لبدء نفاذ المعايير الدولية التي وضعت في إطار هذا المشروع.

(١٤) انظر البيان الصحفي الصادر عن الهيئة الوطنية في المملكة المتحدة المعنية بتحديد معايير مراجعة الحسابات، وهو مجلس الممارسات في مجال مراجعة الحسابات، على الموقع: <http://www.frc.org.uk/apb/press/pub0530.html>.

٢٣- وينبغي أن يكون اللجوء إلى إدخال تعديلات على المعايير الدولية، بسبب اعتبارات قانونية وغير ذلك من الظروف، استثناءً وليس قاعدة^(١٥). وينبغي أن يكون من الملائم نسبياً اعتماد المعايير الدولية بمحملها ثم إقرار أية استثناءات تعتبر ضرورية. وعلى العموم، فإن هذا النهج أكثر فعالية بكثير ويسمح بالحفاظ على جزء كبير من ميزة تطبيق المعايير الدولية، بغية إحراز تقارب بين المعايير الوطنية والدولية. ولهذا السبب، يشجع اتحاد المحاسبين الدولي على اعتماد المعايير الدولية لمراجعة الحسابات بدلاً من تكييفها.

٢٤- ولتقليل إمكانية التعارض مع التشريعات الوطنية إلى أدنى حد ممكن، يحاول المجلس الدولي سن معايير دولية لمراجعة الحسابات تكون "محايدة من الناحية التشريعية". على أن المجلس الدولي يتفق على أن بعض التغييرات، ولو لم تكن سوى في الجانب المصطلحي، قد تكون ضرورية لجعل المعايير الدولية لمراجعة الحسابات قابلة للتطبيق بسهولة على الصعيد الوطني. فعلى سبيل المثال، يمكن تعديل عبارة "المكلفون بالإدارة"، المستخدمة في المعايير الدولية، بحيث لا ينص التشريع الذي يعتمد هذه المعايير سوى على فئة واحدة من الأشخاص المكلفون بهذه المهمة، مثل المديرين. وفي مثل هذه الحالة، قد تجد الهيئات الوطنية المعنية بتحديد المعايير من المناسب استخدام كلمة "المديرون" في جميع المعايير الوطنية التي تقترب من المعايير الدولية، وربما مع إضافة حاشية تفسيرية في المكان المناسب. وبالمثل، إذا كانت هناك بعض الخيارات الواردة في المعايير الدولية لمراجعة الحسابات مما لا تصلح محلياً (مثل استقالة مراجع الحسابات إن كان ذلك محظوراً) فبالإمكان شطبها لأغراض التبسيط. بيد أنه من الضروري الاعتراف بأن هذه المعايير الدولية تنطبق على جميع عمليات مراجعة الحسابات، بما فيها عمليات مراجعة الحسابات التعاقدية. وبالتالي، فإن ما يمكن أن يظهر على أنه تبسيط جيد بالنسبة لهيئة منظمة لعمليات مراجعة الحسابات قد لا يصلح بنفس القدر للمهنة بأكملها.

هاء - دعم التقارب العالمي

٢٥- لقد التزم اتحاد المحاسبين الدولي بتحقيق تقارب بين المعايير الوطنية والمعايير الدولية على الصعيد العالمي، وهو أمر ثابت في بيان مهمته وفي بيانه بخصوص التزامات أعضائه. فهذا البيان، الذي نُشر في نيسان/أبريل ٢٠٠٤، ينص رسمياً على الالتزام الطويل الأمد الذي اشترطه اتحاد المحاسبين الدولي على الهيئات الأعضاء فيه بدعم عمل المجلس الدولي لمعايير مراجعة الحسابات والضمان والمجلس الدولي لمعايير مراجعة الحسابات ببذل قصارى جهدها لإدراج المعايير الدولية ذات الصلة في متطلباتها الوطنية والمساعدة في تنفيذ المعايير الدولية، أو المعايير الوطنية التي تدمج المعايير الدولية.

(١٥) عندما تتطلب الاعتبارات المحلية إدخال تغييرات على المعايير الدولية، إما بسبب التضارب في القانون أو لبعض الظروف المحلية الأخرى، فإن الأمر يعود للجهة الوطنية المعنية بتحديد المعايير لضمان معالجة مثل هذه المسائل على النحو الملائم على المستوى المحلي. ولكن من الضروري أخذ الحيطة لضمان ألا تؤدي التغييرات القطرية إلى تقويض المعايير الدولية. وقد وضع المجلس الدولي بيان السياسة العامة - "Modifications to International Standards of the International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB): A Guide for National Standard-Setters that Adopt IAASB's International Standards but Find it Necessary to Make Limited Modifications" - لمساعدة الهيئات الوطنية المعنية بتحديد المعايير التي تعتمد المعايير الدولية على اتخاذ القرار بشأن نوع التفاوت الذي يكون مسموحاً به، مع الاحتفاظ بالقدرة على تقدير ما إذا كانت المعايير الناتجة عن هذه العملية مطابقة للمعايير الدولية أم لا:

http://www.ifac.org/IAASB/downloads/Modification_Policy_Position.pdf

٢٦- ويتجلى الدعم الواسع النطاق من أجل التقارب العالمي مع المعايير الدولية لمراجعة الحسابات في طرق من قبيل ما يلي:

(أ) يبيّن آخر استقصاء أجره اتحاد المحاسبين الدولي في عام ٢٠٠٦ أن أكثر من ١٠٠ بلد أو ولاية قضائية يستخدم معايير مراجعة الحسابات، هي المعايير الدولية لمراجعة الحسابات، إما باعتمادها بصيغتها المكتوبة أو بإدخال تعديلات تشريعية جوهرية عليها، أو معايير وطنية تقارن بالمعايير الدولية لإزالة الاختلافات بينهما. والأمثلة على هذه البلدان أو الولايات القضائية تشمل ما يلي:

١٤ ' اعتماد المعايير الدولية بصيغتها المكتوبة في: أوغندا، وبربادوس، وترينيداد وتوباغو، وجامايكا، والجمهورية الدومينيكية، وزامبيا، وشيلي، وكينيا، ولكسمبرغ، وماليزيا، وناميبيا، وهونغ كونغ (الصين)؛

٢٤ ' اعتماد المعايير الدولية لمراجعة الحسابات كمعايير وطنية ولكن بعد إدخال تعديلات تشريعية جوهرية لمعالجة أوجه التضارب القانونية أو التنظيمية، في: أستراليا، وإسرائيل، وألمانيا، وإيطاليا، وبنغلاديش، والجمهورية التشيكية، وجمهورية كوريا، وجنوب أفريقيا، والدانمرك، وسري لانكا، والسويد، وسويسرا، وفرنسا، وفنلندا، والمملكة المتحدة، والنرويج، ونيوزيلندا، وهايتي، وهولندا؛

٣٤ ' معايير وطنية بعد مقارنتها بالمعايير الدولية لمراجعة الحسابات بغية إزالة الاختلافات، في: البرتغال، والمكسيك، والمملكة العربية السعودية، واليابان؛

(ب) أوصى تقرير مستقل - *Rebuilding public confidence in financial reporting: an international perspective*^(١٦) - بتحقيق تقارب بين المعايير الوطنية والمعايير الدولية في أقرب وقت ممكن، باعتبار ذلك يحقق مصلحة عامة كبرى؛

(ج) تشكل المعايير الدولية لمراجعة الحسابات الأساس الذي تستند إليه المبادئ التوجيهية للمنظمة الدولية للمؤسسات العليا لمراجعة الحسابات^(١٧) في مجال المراجعة المالية والتي تقدم للأعضاء في هذه المنظمة التوجيه العملي بخصوص تطبيق معايير المنظمة لمراجعة الحسابات على عمليات مراجعة الحسابات في القطاع العام؛

(د) هناك العديد من كبرى أسواق رؤوس الأموال في العالم من يقبل باستعمال المعايير الدولية لمراجعة الحسابات من أجل مراجعة البيانات المالية التي يصدرها أجاناب. ويبيّن استقصاء أجره المجلس الدولي لمعايير مراجعة الحسابات والضمان مؤخراً أن ٢٠ سوقاً من جملة ٢٣ أكبر سوق لرؤوس الأموال، والتي بلغ إجمالي رأسمالها في الأسواق نسبة ٥٦ في المائة من المجموع العالمي، تقبل بالمعايير الدولية لمراجعة الحسابات لهذا الغرض؛

(١٦) <http://www.ifac.org/Store/Details.tmp?SID=1186509159170528&Cart=1214922730491403>

(١٧) المنظمة الدولية للمؤسسات العليا لمراجعة الحسابات هي المنظمة التي تمثل المؤسسات العليا لمراجعة الحسابات، وهي الجهات المركزية الحكومية لمراجعة الحسابات.

(هـ) أقر اتحاد البورصات الدولي^(١٨) بصفة رسمية عمليات وضع المعايير الدولية لمراجعة الحسابات واعترف بأهميتها، معتبراً إياها أساسية لتطوير نظام موحد على الصعيد العالمي للإبلاغ المالي؛

(و) البنك الدولي، الذي أطلق، بالاشتراك مع صندوق النقد الدولي، برنامجاً يهدف إلى وضع تقارير بشأن مراعاة المعايير ومدونات قواعد السلوك حسب البلدان، يستخدم المعايير الدولية لمراجعة الحسابات كأساس مرجعي لتقييم نوعية المعايير الوطنية لمراجعة الحسابات؛

(ز) التزم الأعضاء في منتدى مكاتب المحاسبة بانتهاج سياسات ومنهجيات لإجراء عمليات مراجعة حسابات عبر وطنية تعتمد على المعايير الدولية لمراجعة الحسابات قدر الإمكان.

٢٧- ويجري التقارب مع المعايير الدولية لمراجعة الحسابات، على مستوى القطر أو الولاية القضائية، بوتيرة سريعة في عدة أنحاء من العالم. وتشمل التطورات الأخيرة في هذا الصدد على سبيل المثال ما يلي:

(أ) ذُكر توجيه الاتحاد الأوروبي بشأن المراجعة القانونية للحسابات أن المعايير الدولية لمراجعة الحسابات ستُستعمل لجميع عمليات مراجعة الحسابات في الدول الأعضاء جميعاً. وتعتزم الجماعة الأوروبية حالياً إقرار المعايير الدولية لمراجعة الحسابات باعتبارها معايير دولية؛

(ب) قرر المجلس الكندي لمعايير مراجعة الحسابات والضمان، بعد إجراء مشاورات متأنية، التحول من معاييره إلى المعايير الدولية. وستعتمد المعايير الدولية في كندا سويماً مع 'مشروع الوضوح' للمجلس الدولي لمعايير مراجعة الحسابات والضمان وستصبح سارية المفعول لعمليات مراجعة البيانات المالية للفترات اعتباراً من تاريخ ١٥ كانون الأول/ديسمبر ٢٠٠٩ أو بعده^(١٩)؛

(ج) أعلن مجلس معايير مراجعة الحسابات التابع للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين عن خطة رسمية لتحقيق التقارب مع المعايير الدولية لمراجعة الحسابات لعمليات المراجعة التي تقوم بها هيئات غير عمومية في الولايات المتحدة. وأعلن المجلس عن اعتقاده أن المساعي التي يبذلها المجلس الدولي لمعايير مراجعة الحسابات والضمان في مجال الوضوح ستتيح أساساً ممتازاً لتحسين معايير مراجعة الحسابات المقبولة بوجه عام في الولايات المتحدة والتي تطبق على عمليات مراجعة الحسابات للشركات التي لا تصدر سندات (غير المسجلة في البورصة)^(٢٠)؛

(د) وضعت مجموعة البلدان الناشئة الكبرى (البرازيل وروسيا والهند والصين) سياسات ترمي إلى تحقيق التقارب لجعل معاييرها الوطنية لمراجعة الحسابات أقرب من المعايير الدولية. وقد وضعت البرازيل والهند على سبيل المثال خطط عمل لتحقيق التقارب بحلول عام ٢٠١٠.

(١٨) يمثل الاتحاد ٥٧ بورصة أوراق مالية ومشتقاتها وهي تستحوذ على أكثر من ٩٧ في المائة من رؤوس أموال البورصات العالمية.

(١٩) <http://www.cica.ca/4/1/0/8/8/index1.shtml>

(٢٠) [http://www.aicpa.org/download/auditsd/Clarity Project Explanatory Memorandum.pdf](http://www.aicpa.org/download/auditsd/Clarity%20Project%20Explanatory%20Memorandum.pdf)

رابعاً - التصدي للتحديات العملية في تنفيذ المعايير الدولية لمراجعة الحسابات

٢٨- مع تزايد التزام المنظمات والبلدان بتحقيق تقارب المعايير الوطنية لمراجعة الحسابات مع المعايير الدولية، غالباً عن طريق استحداث آليات لاعتماد تلك المعايير، ثمة حاجة لضمان التعامل مع مسألة تحقيق تقارب المعايير عالمياً بطريقة منهجية وكذلك، حيثما أمكن، متسقة عبر جميع الولايات القضائية. كما أن الأطراف المهتمة بالأمر، كالجهاز المسؤولة عن وضع المعايير الوطنية، والجهات التنظيمية والشركات، بحاجة لفهم التحديات المطروحة في تنفيذ المعايير الدولية لمراجعة الحسابات، بحيث يتسنى استيفاء هذه المعايير في مرحلة مبكرة.

٢٩- وفي حين أن اعتماد المعايير الدولية وتنفيذها يمثلان مسألتين مختلفتين، فإنه يصعب مناقشة أي منهما دون النظر في الأخرى. فالاعتماد، كما أوضح سابقاً، ينطوي على إدماج المعايير الدولية لمراجعة الحسابات في المعايير الوطنية أو، بعبارة أخرى، تحويلها إلى معايير وطنية. أما التنفيذ فيشير إلى الأخذ بالمعايير الدولية لمراجعة الحسابات وتطبيقها على نحو فعال من قِبَل ممارسي المهنة. ويمثل اعتماد المعايير الدولية لمراجعة الحسابات، عموماً، الجزء المباشر والأبسط، رغم أن الجداول الزمنية لاعتماد المعايير ينبغي أن تأخذ في الاعتبار مدى قدرة ممارسي المهنة على تنفيذ تلك المعايير تنفيذاً فعالاً. والتنفيذ، بالمقابل، هو المهمة الأكثر صعوبة، حيث كثيراً ما يُستهان إلى حد كبير بالتحديات العملية التي ينطوي عليها تنفيذ المعايير. والتنفيذ الفعال يتطلب، في جملة ما يتطلبه، توفر المعايير الدولية لمراجعة الحسابات، والوقت اللازم لتعلمها ولإدخال التغييرات اللازمة على نُظُم ومنهجيات مراجعة الحسابات، ووجود رصد كافٍ. وفي حين أن التنفيذ في حد ذاته يشكل تحدياً، فإنه يتيسر بقدر هائل إذا ما كان مدعوماً بقرار لاعتماد المعايير الدولية لمراجعة الحسابات انطلاقاً من قطاعات الشركات.

٣٠- ومن أجل إثراء النقاش وزيادة الوعي بشأن التحديات التي تواجه تنفيذ المعايير الدولية للمحاسبة ومراجعة الحسابات، نشر اتحاد المحاسبين الدولي في أيلول/سبتمبر ٢٠٠٤ دراسة دولية بعنوان "التحديات والنجاحات في تنفيذ المعايير الدولية: تحقيق التقارب مع المعايير الدولية للإبلاغ المالي والمعايير الدولية لمراجعة الحسابات (تقرير وونغ)" تحدّد التحديات التي تواجه اعتماد وتنفيذ المعايير الدولية للإبلاغ المالي والمعايير الدولية لمراجعة الحسابات. كما أن تقرير وونغ هذا يقدم أمثلة على تجارب الاعتماد والتنفيذ الناجحة لتكون بمثابة نماذج تقتدي بها بلدان أخرى، ويوصي باتخاذ إجراءات من قِبَل جميع المشاركين في سلسلة الإبلاغ المالي من أجل تحقيق تقارب المعايير المحلية مع المعايير الدولية^(٢١).

٣١- وتبحث الفروع التالية من هذا التقرير ما يتطلبه الأمر للنجاح في تنفيذ المعايير الدولية لمراجعة الحسابات، حيث تركز على بعض تحديات التنفيذ الرئيسية التي حددها تقرير وونغ (وبعضها أكثر تحديداً من بعضها الآخر)، مع مراعاة أن الآثار المترتبة على ذلك سوف تتفاوت بحسب الظروف الوطنية.

(٢١) تولى إعداد تقرير وونغ السيد بيتر وونغ العضو السابق في مجلس اتحاد المحاسبين الدولي:

<http://www.ifac.org/Members/Source Files/Other Publications/Wong Report Final.pdf>

ألف - الحاجة إلى وجود استراتيجية وخطة عمل قويتين في مجال التنفيذ

١- فهم طبيعة ونطاق التغييرات اللازمة، والتخطيط تبعاً لذلك

٣٢- يتمثل أحد عوامل النجاح البالغة الأهمية في تنفيذ المعايير الدولية لمراجعة الحسابات في وجود استراتيجية وخطة عمل قويتين مدعومتين بما يكفي من الموارد لتنفيذهما. فكثيراً ما تنشأ الصعوبات بسبب الافتقار إلى استراتيجية تنفيذ متماسكة على المستوى الوطني. وهذا بدوره يمكن أن يكون ناشئاً عن سوء فهم لحجم التحدي القائم والتغييرات اللازمة، مما يُفضي إلى قصور في التخطيط والاستعداد لبذل جهود التنفيذ الفعلي. وقد ينشأ سوء فهم أيضاً فيما يتعلق بطبيعة المعايير الدولية لمراجعة الحسابات التي يُراد تنفيذها ولما يعنيه تأكيد الامتثال لها^(٢٢). فالبنك الدولي، على سبيل المثال، قد لاحظ في تقريره الصادر في أيلول/سبتمبر ٢٠٠٤ بعنوان "تنفيذ المعايير الدولية للمحاسبة ومراجعة الحسابات: الدروس المستفادة من برنامج البنك الدولي للمحاسبة ومراجعة الحسابات"^(٢٣) (تقرير حول مراعاة المعايير وقواعد السلوك) أن بعض البلدان لم تعتمد إلا نجبة من المعايير الدولية لمراجعة الحسابات، أو أنها لم تعتمد إلا تلك المعايير التي كانت نافذة في وقت معين في الماضي، دون إيلاء اعتبار للتغييرات التي طرأت منذئذ.

٣٣- كما أن الاعتماد الانتقائي للمعايير الدولية لمراجعة الحسابات قد يرجع أيضاً إلى طابع تعقيدها المتصور أو إلى تعارضها مع الثقافة الوطنية أو إلى غير ذلك من مشاكل التنفيذ المحتملة. فعلى سبيل المثال، وكما لوحظ في تقرير وونغ، "فقد لُخصت المعايير الدولية لمراجعة الحسابات، في أحد البلدان، في ٣٣ صفحة، نظراً لأن المعايير الكاملة قد اعتُبرت 'مربكة'. وكان المقصود بتنفيذ هذه المعايير الملخصة أن يكون بمثابة خطوة أولى نحو اعتمادها بالكامل. غير أن ذلك البلد قد أصبح الآن في السنة السادسة من هذه المرحلة المؤقتة".

٣٤- ومن الواضح أن طبيعة التغييرات التي يلزم إدخالها على المعايير الوطنية لمراجعة الحسابات ستتفاوت من بلد إلى آخر تبعاً لمدى التماثل بين هذه المعايير الوطنية والمعايير الدولية لمراجعة الحسابات. إلا أن التحدي يتمثل في الفهم الكامل لحجم التغييرات والأطر الزمنية اللازمة لتنفيذ المعايير على نحو مناسب ولوضع وتنفيذ استراتيجية وخطة عمل مناسبتين، تبعاً لذلك. وفي هذا الصدد، فإن اتحاد المحاسبين الدولي يعمل عن كثب، من خلال فريقه الاستشاري المعني بالامتثال، مع الهيئات الأعضاء فيه من أجل تيسير هذه العملية. ويبدو من أحدث البيانات

(٢٢) لكي تُعتبر المعايير الوطنية لمراجعة الحسابات متوافقة مع المعايير الدولية في وقت بعينه، ينبغي أن تشمل جميع المتطلبات والإرشادات التي تنطوي عليها تلك المعايير الأخيرة النافذة في ذلك الوقت.

(٢٣) http://www-wds.worldbank.org/external/default/WDSContentServer/WDSP/IB/2008/01/22/000333037_20080122014815/

المتاحة من الجزء ٣ من برنامج الامتثال الخاص باتحاد المحاسبين الدولي^(٢٤)، أن بعض البلدان، مثل الصين، قد قطعت شوطاً أبعد من غيرها في عملية وضع خطط عمل ملموسة^(٢٥).

٣٥ - كما أن قرارات تنفيذ المعايير الدولية الأخرى - مثل المعايير الدولية للإبلاغ المالي ومدونة القواعد الأخلاقية لاتحاد المحاسبين الدولي - قد تؤثر أيضاً على وضع استراتيجية وخطة عمل مناسبين لتنفيذ المعايير الدولية لمراجعة الحسابات، خصوصاً إذا حدث تنفيذ جميع المعايير الدولية في وقت واحد تقريباً. وسيلزم اعتماد استراتيجيات تنفيذ متسقة عبر مختلف مجموعات المعايير من أجل ضمان اتساق وكفاءة النهج الإجمالي المتبع.

٢- خطة لتأمين التزام وانخراط جميع الجهات المعنية صاحبة المصلحة

٣٦ - إن تنفيذ المعايير الدولية لمراجعة الحسابات ينبغي ألا يكون عبئاً يُلقى على كاهل ممارسي المهنة وحدهم. بل إن التنفيذ الناجح يتطلب التزام وانخراط جميع الجهات المعنية صاحبة المصلحة، وهذا يمكن أن يتحقق أساساً من خلال الأخذ بنهج يتدرج من القمة إلى القاعدة.

٣- الحصول على دعم تنظيمي

٣٧ - ينبغي لأي استراتيجية قوية للتنفيذ أن تشمل، أولاً وقبل كل شيء، دعماً تنظيمياً لإعطاء المعايير الدولية حجّة وطنية. وهذا قد يتطلب إدخال تغييرات على الأطر القانونية والتنظيمية في العديد من البلدان التي لا تعترف إلا بالمعايير الموضوعية على المستوى الوطني. وكما لاحظ البنك الدولي في تقريره المذكور آنفاً:

"تحتاج المعايير الدولية، لكي تكون فعالة في سياق وطني، إلى الحصول على مفعول قانوني أو على غير ذلك من أشكال الدعم التنظيمي، وإلا فإن الامتثال لها يصبح مسألة استنساب غير شفاف من قِبَل مُعدّي ومراجعي الكشوف المالية خارج نطاق القيود التي يفرضها أي إطار تنظيمي. وعلى الرغم من أن مهنة المحاسبة قد أدت دوراً رئيسياً في تطوير المعايير الدولية وفي ترويجها على المستوى الوطني، فإن هذه المهنة بحد ذاتها لا تمتلك سلطة كافية لضمان التنفيذ الناجح لهذه المعايير إلا إذا كانت تعمل في إطار قدرة تنظيمية منبثقة عن تشريعات محدّدة".

٣٨ - وفي بعض الولايات القضائية، قد يتطلب الأمر وجود عملية تشريعية لاعتماد المعايير، وهي عملية قد تكون في حد ذاتها مطوّلة، خصوصاً إذا كان يتعين أن تجتاز المعايير الدولية لمراجعة الحسابات عملية إقرار لها.

(٢٤) يقتضي الجزء ٣ من برنامج الامتثال الخاص باتحاد المحاسبين الدولي أن تقوم الهيئات الأعضاء في الاتحاد بوضع خطط عمل لمعالجة الفجوات المحدّدة فيما يتصل بالأداء والجودة في إطار إقرارات امتثال الأعضاء لالتزامهم، بما في ذلك تحقيق التقارب مع معايير المجلس الدولي لمعايير مراجعة الحسابات والضمان.

(٢٥) يمكن الرجوع إلى الموقع الإلكتروني <http://www.ifac.org/ComplianceAssessment/published.php>. للاطلاع على نسخة من خطة العمل التي وضعتها الصين لتحقيق التقارب مع المعايير الدولية لمراجعة الحسابات ولتنفيذ هذه المعايير. وقد أعدت هذه الخطة كجزء من جهود الهيئة الصينية العضو في اتحاد المحاسبين الدولي من أجل الامتثال للإقرار ٣ من إقرارات الامتثال للالتزامات الأعضاء في الاتحاد.

فالائتاد الروسي، على سبيل المثال، بصدد إءءال التعءيلاء الضرورية على إءاره القانوني، وقد اسءءء عملية إقرار للمعايير الروسية لمراجعة الحساباء، وهي نُسخ مترجمة من المعايير الدولية لمراجعة الحساباء. وفي الائتاء الأوروبي، تنظر المفوضية الأوروبية في إنشاء آلية إقرار لأغراض اعءماء المعايير الدولية لمراجعة الحساباء بموجب التوجيه القانوني لمراجعة الحساباء، رغم أن التشريع لم يءءء مهلة نهائية للمفوضية الأوروبية لائءاء قرار فيما يتعلق باعءماء المعايير.

٤- إساء أءوار مءءة لأغراض التنفيذ وءءءء أوجه المساءلة

٣٩- لكي يتكَلَّل جهد التنفيذ بالنجاح، ينبغي ءءءء الأطراف الرئيسية التي سءقوء هذا الجهد. وفي حين أن واضعي المعايير الوطنية هم الذين يتحملون، في المقام الأول، المسؤولية عن عملية ءءءء تقارب المعايير الوطنية مع المعايير الدولية لمراجعة الحساباء، فإن المسؤولية عن ءوفير الدعم على مستوى التنفيذ كثيراً ما تقع على عاتق هيئات المحاسبة المهنية الوطنية، ذلك لأن هذه الهيئات هي الأقرب إلى ممارسي المهنة الأعضاء فيها. وفي بعض الحالات، قد ءكون المسؤولية مشتركة. ويمثل ءءءء هنا في ءءأكد من ءءءءد المسؤوليةاء عن مءءءل جوانب التنفيذ وءبليغها في وقت مبكَّر من ءلال الءوار فيما بين جميع الأطراف المعنية، وءءأكد من أن هذه الأطراف ءقبل أن ءضع للمساءلة عن أداء هذه المسؤوليةاء.

٤٠- ومن الأمثلة على النهج المءبع في هذا الصءء مثال يتصل بالفريق المعني بتنفيذ المعايير الدولية لمراجعة الحساباء الذي أنشأته المملكة المءءة لءى اعءماءها المعايير الدولية. وقد ضم هذا الفريق مسؤولين من الهيئات التنظيمية، وهيئات المحاسبة المهنية، وممارسي المهنة، وءءءءلاء ءءربية، والجهات الفاحصة، وءناشرين، مع مشاركة هيئات وضع المعايير الوطنية بصفة مراقب. وقد كان ءوزيع المسؤوليةاء ناجعاً إلى ءء معقول في المملكة المءءة في جوانب مءءة. ومن ذلك، مثلاً، أن هيئة وضع المعايير الوطنية قد وضعت إرشاءاء بشأن التنفيذ ءناول بمجالء مءءة من مجالء المعايير الدولية لمراجعة الحساباء، مثل ءوءيق عمليات مراجعة الحساباء، في حين أن هيئات المحاسبة الءلية قد ءوَلت المسؤولية عن ءرتيب للمعارض التي ءقام على الطرق، وءيسير ءءرب أو ءوفير غير ذلك من أشكال الدعم لممارسي المهنة.

٤١- وفي بلدان أخرى - مثل كندا والصين والهند، حيث ءضطلع هيئات المحاسبة الءلية أيضاً بمسؤولياء عن وضع المعايير - قد ءكون هناك حاجة لاضطلاع هذه الهيئات بمهمة ءءءء تقارب المعايير الوطنية مع المعايير الدولية لمراجعة الحساباء وءنفيذ هذه المعايير أيضاً.

٥- إشارك ممارسي المهنة والءمهور

٤٢- ءمة ءءءء هام يواجه التنفيذ الفعال للمعايير الدولية لمراجعة الحساباء، وهو يتمل ببساطة، في أءيان كثيرة، في مقاومة ممارسي المهنة للءغير. وقد يكون هناك عءء من الأسباب التي ءكمن وراء ذلك. فعلى سبيل المثال، قد ءكون هناك ءواجز ءقافية ءجعل ممارسي المهنة يءرءءون في ءبني ممارسة ءشجع على المزيد من ءمءيىص وءشفافية، ءصوصاً في البلدان التي ءكون فيها نسبة كبيرة من الأعمال ءءارية مملوكة لأسر وءاضعة لسيطرها. كما أن قصور ممارسي المهنة قد يُشكل أيضاً عائقاً في ءءءه، ءصوصاً عند الطرف الأصغر للسوق حيث

لا تشكّل مراجعة الكشوف المالية المولّد الرئيسي للإيرادات وحيث توجد قيود تُعوّق القدرات. فالدراسات الاستقصائية التي أُجريت مؤخراً في أستراليا ونيوزيلندا، على سبيل المثال، قد أظهرت على نحو ثابت وجود نقص في الوعي بالتطورات التي تطرأ على المعايير الدولية ضمن المجتمع الأصغر لممارسي المهنة.

٤٣ - وما يتطلبه التصدي لهذا التحدي هو إشراك ممارسي المهنة على المستويات كافة. وينبغي لأي استراتيجية تنفيذ، لكي تكون فعالة، أن تشمل مبادرات ترمي إلى إشراك ممارسي المهنة في عملية التنفيذ عن طريق التدريب والتشاور الفعال بشأن مشاريع عروض إيضاح المفاهيم المحاسبية وقضايا التنفيذ^(٢٦)، وزيادة وعيهم بالتغيرات التي تطرأ على المعايير^(٢٧)، والتغييرات التي يلزم إدخالها فيما يخص مسائل كُنْظُم ومنهجيات مراجعة الحسابات.

٤٤ - ومن المهم بالقدر نفسه ضرورة الإعلان على نطاق واسع عن الآثار المترتبة على تنفيذ المعايير الدولية لمراجعة الحسابات من أجل التعامل مع توقعات الجمهور، خصوصاً وأن بعض التكاليف الاستهلاكية التي سيجري تكبُّدها في السنة الأولى من سنوات التنفيذ قد يتعين أن تتحملها مؤسسات الأعمال ومن ثم أصحاب الأسهم فيها. ومن الدروس المستفادة من تجربة تنفيذ المعايير الدولية لمراجعة الحسابات في المملكة المتحدة أن هذه العملية ينبغي أن تشمل المزيد من المستثمرين. ويوجد في المملكة المتحدة الآن منتدى رفيع المستوى لضمان جودة مراجعة الحسابات، وهو يضم جميع الجهات صاحبة المصلحة في عملية مراجعة الحسابات، وقد ساعد هذا في زيادة التفاهم فيما بين هذه الجهات. كما خاضت المملكة المتحدة تجربة معالجة الحاجة إلى تحسين إشراك وسائط الإعلام المهنية في عملية التنفيذ. ذلك لأن التعليقات الإعلامية غير المستنيرة يمكن أن تكون مُضرة.

٤٥ - إلا أن أدلة الشواهد المستقاة من تجربة المملكة المتحدة في مجال اعتماد المعايير الدولية لمراجعة الحسابات تدل، بصورة عامة، على أن مؤسسات الأعمال قد وقفت عموماً موقفاً مستجيباً إزاء ما تنطوي عليه عمليات مراجعة الحسابات في إطار المعايير الجديدة من قيمة مضافة بسبب التركيز على ضوابط الأعمال التجارية والقدر الأكبر من التمهيد اللازم فيما يتصل بالمخاطر وعمليات الغش. وبصفة خاصة، سلّطت الإجراءات الجديدة لمراجعة الحسابات الضوء على جوانب الضعف التي تعترى كُنْظُم والتي لم تكن الإدارات المشمولة بعمليات مراجعة الحسابات مدركة لها قبل ذلك^(٢٨).

(٢٦) من الأمثلة على القنوات الاستشارية مثال مجلس المناقشات المتعلقة بمكاتب المحاسبة/الكيانات الصغيرة والمتوسطة الحجم التابع للجنة اتحاد المحاسبين الدولي المعنية بمكاتب المحاسبة الصغيرة والمتوسطة، وترد على الموقع الإلكتروني: <http://web.ifac.org/forum/SMP/1>.

(٢٧) من الأمثلة على المبادرات الرامية إلى زيادة الوعي مثال صحائف الوقائع التي تصدرها لجنة الممارسات المحاسبية (CPA) الأسترالية، وترد على الموقع الإلكتروني:

https://www.cpaaustralia.com.au/cps/rde/xchg/SID-3F57FECA-6DDB40C7/cpa/hs.xsl/1019_22187_ENA_HTML.htm

(٢٨) انظر الورقة المعنونة "Audit-exempt companies – beyond the threshold" التي أعدها معهد المحاسبين القانونيين في إنكلترا وويلز (ICAEW)، وترد على الموقع الإلكتروني <http://www.icaew.com/index.cfm?route=141483>

٦- التخطيط لاستراتيجية انتقالية مناسبة

٤٦- من العوامل الرئيسية الأخرى لتنفيذ المعايير الدولية لمراجعة الحسابات تنفيذاً فعالاً ما يتمثل في وضع استراتيجية انتقالية مناسبة. وهذا يشتمل على ثلاثة جوانب خاصة. فأولاً، يلزم اتخاذ قرار حول ما إذا كان ينبغي الأخذ بنهج كلي متزامن أو بنهج جزئي متدرج على مراحل إزاء تحقيق التقارب. ففي إطار النهج الأول، تُعتمد المعايير الدولية لمراجعة الحسابات جميعها في آن واحد. أما في حالة النهج الأخير، فإن هذه المعايير تُعتمد على نحو مجزأ. وسيكون من الصعب عموماً تطبيق النهج المجزأ وذلك بسبب الترابط الوثيق فيما بين المعايير الدولية لمراجعة الحسابات، وصعوبة تطبيق مجموعتين من المعايير في وقت واحد، فضلاً عن أنه يتعين على ممارسي المهنة أن يُدخلوا باستمرار تعديلات كلما جرى اعتماد معايير دولية جديدة لمراجعة الحسابات. ومن الأمثلة على البلدان التي اختارت الأخذ بالنهج الكلي المتزامن إزاء تحقيق التقارب في المعايير ما يشمل أستراليا وكندا وهونغ كونغ (الصين) والمملكة المتحدة^(٢٩).

٤٧- وثانياً، من أجل إتاحة ما يكفي من الوقت لممارسي المهنة للتخطيط والاستعداد لتنفيذ المعايير، يلزم أن يكون هناك إخطار واضح ومبكر يحدّد فيه تاريخ بدء سريان المعايير الجديدة، كما تحدّد فيه الأحكام الانتقالية، إن وجدت، وكيفية اتصال هذه الأحكام بتلك الأحكام المقابلة لها في المعايير الدولية لمراجعة الحسابات. وتُعتبر تجربة كندا نموذجاً يُقتدى به في هذا الصدد، حيث تمر المعايير الوطنية بمرحلة انتقالية نحو اعتماد المعايير الدولية لمراجعة الحسابات الصادرة في إطار مشروع الوضوح التابع للمجلس الدولي لمعايير مراجعة الحسابات والضمان، ثم تصبح نافذة في الوقت نفسه مع المعايير الدولية المنقّحة لمراجعة الحسابات^(٣٠).

٤٨- ثالثاً، حالما يتحقق تقارب المعايير الوطنية مع المعايير الدولية لمراجعة الحسابات، تنشأ حاجة لإبقاء مجموعة هذه المعايير متوافقة مع المعايير الدولية لمراجعة الحسابات من أجل الاستفادة من أحدث ما يطرأ على الممارسات الدولية من تحسن.

٤٩- وتشير الأدلة المستقاة من تقرير وونغ إلى أن المسائل المذكورة أعلاه كثيراً ما تطرح صعوبات عملية. فلقد لاحظ التقرير، على سبيل المثال، أن البلدان قامت في بعض الحالات باعتماد المعايير الدولية المطروحة في تاريخ معين ولكنها لم تواءم المعايير الدولية الجديدة والمنقّحة الصادرة في وقت لاحق. وفي حالات أخرى، كان للمعايير الوطنية تواريخ إنفاذ وأحكام انتقالية مختلفة عن تلك الخاصة بالمعايير الدولية التي تستند إليها. وهذه

(٢٩) يرد وصف لتجربة المملكة المتحدة المتصلة باعتماد المعايير الدولية لمراجعة الحسابات في التقرير الصادر عن اتحاد المحاسبين القانونيين في إنكلترا وويلز (ICAEW) بعنوان "Audit quality fundamentals – making global auditing standards local"، على الموقع الإلكتروني: <http://www.icaew.com/index.cfm?route=143423>.

(٣٠) لمساعدة مراجعي الحسابات الكنديين في الاستعداد للانتقال إلى المعايير الدولية لمراجعة الحسابات، أصدر المعهد الكندي للمحاسبين القانونيين دليلاً في هذا الصدد بعنوان "دليل المعهد الكندي للمحاسبين القانونيين بشأن المعايير الدولية لمراجعة الحسابات في كندا" (The CICA's guide to ISAs in Canada) من أجل توضيح الأثر المتوقع لاعتماد المعايير الدولية لمراجعة الحسابات في كندا وتوضيح الكيفية التي يمكن بها لممارسي المهنة الاستعداد لعملية الانتقال. انظر الموقع الإلكتروني: http://www.cica.ca/download.cfm?ci_id=44176&la_id=1&re_id=0.

المسائل تُضعف قدرة ممارسي المهنة في هذه البلدان على تقديم إقرارات إيجابية فيما يتعلق بالامتثال للمعايير الدولية.

باء - الحاجة إلى توفر بنية تحتية ملائمة لدعم التنفيذ

٥٠ - لكي يكون تنفيذ المعايير الدولية لمراجعة الحسابات تنفيذاً فعالاً، يلزم أن تكون هناك بنية تحتية ملائمة لدعم التنفيذ. وهذا ينطوي على عدد من الجوانب المختلفة.

١ - الحاجة إلى قنوات نشر ملائمة

٥١ - ثمة حاجة، أولاً وقبل شيء، لتوفر قنوات ملائمة لنشر المعايير، سواء من خلال وسائط الإعلام المطبوعة أو عبر شبكة الإنترنت. وبينما يسعى المجلس الدولي لمعايير مراجعة الحسابات والضمان إلى تيسير نشر المعايير إلى أقصى حد ممكن عن طريق تيسير الوصول إلى المعايير الدولية لمراجعة الحسابات وتزيلها من موقعه الشبكي مجاناً، فإن هذا لا يكفي بحد ذاته لضمان وصول المعايير إلى جميع ممارسي المهنة في شتى أنحاء العالم. وهذا يرجع إلى كون المعايير الدولية لمراجعة الحسابات مدونة باللغة الإنكليزية ومن ثم يلزم لتوزيعها على أوسع نطاق ممكن أن تُترجم وتُنشر على المستوى الوطني في البلدان التي لا تكون فيها اللغة الإنكليزية هي اللغة الوطنية. وهذه المسألة يُرجَّح أن تكتسي طابعاً حاداً إلى أقصى درجة في البلدان النامية والبلدان التي تمر اقتصاداتها بمرحلة انتقالية ("الاقتصادات النامية والناشئة") التي تفتقر إلى الموارد والقدرات اللازمة لضمان نشر المعايير في الوقت المناسب. فالبحوث التي أُجريت في الأردن، على سبيل المثال، تدل على أن المعايير الدولية لمراجعة الحسابات ليست متاحة على نطاق واسع وأنه لم تتوفر للعديد من ممارسي مهنة مراجعة الحسابات إمكانية الوصول إلى أدلة الممارسات القائمة على المعايير الدولية لمراجعة الحسابات. ولذلك فإن أوجه القصور في المعرفة تحدّ من قدرات معظم مراجعي الحسابات الأردنيين على ضمان الممارسة السليمة لمراجعة الحسابات^(٣١).

٢ - الحاجة إلى إرشادات بشأن التنفيذ وما يتصل بذلك من أدوات الدعم

٥٢ - ثمة تحدّ آخر يتمثل في الافتقار إلى الإرشادات المتعلقة بالتنفيذ وغير ذلك من أدوات الدعم لمساعدة ممارسي المهنة في فهم وتطبيق المعايير الدولية لمراجعة الحسابات. وهذه المسألة تؤثر على ممارسي المهنة في البلدان المتقدمة، ولكن تأثيرها يكون أشد في الاقتصادات النامية والناشئة، وذلك بسبب الافتقار إلى القدرات. ومن الخيارات المتاحة للتصدي لهذا التحدي ما يتمثل في تقاسيم المعرفة والموارد مع البلدان الأخرى التي تواجه تحديات مماثلة. فمن خلال التعاون، يمكن وضع إرشادات مشتركة بشأن التنفيذ واستحداث ما يتصل بها من أدوات الدعم، ثم مواءمتها مع الاحتياجات على المستوى الوطني، إذا كان ذلك ضرورياً. وثمة خيار آخر يتمثل في قيام هيئات وضع المعايير الوطنية وهيئات المحاسبة المهنية بالتماس المساعدة من النظراء في بلدان أخرى قطعت شوطاً أبعد في عملية التنفيذ.

(٣١) Obaidat AN (2007). Auditors compliance with international standards on auditing: evidence

from Jordan. *Journal of Social Sciences* 3 (4): 185-189. Tafila Technical University.

٥٣- ويعمل المجلس الدولي لمعايير مراجعة الحسابات والضمان، من خلال اتصاله السنوي بالهيئات الوطنية الرئيسية لوضع المعايير، على تيسير التعاون فيما بين هذه الهيئات في وضع إرشادات التنفيذ ذات الصلة وغير ذلك من أدوات الدعم. وعلاوة على ذلك، واستجابة لما ورد من طلبات من العديد من الجهات صاحبة المصلحة، وافق المجلس على القيام بعدد من المبادرات كجزء من استراتيجته وبرنامج عمله للفترة ٢٠٠٩-٢٠١١ اللذين صدرا مؤخراً^(٣٢) بهدف توفير المزيد من الدعم لممارسي المهنة فيما يتصل بعملية التنفيذ. وفي حين أنه من السابق لأوانه إلى حد بعيد في هذه المرحلة تحديد الشكل الذي قد يتخذه هذا الدعم المتصل بالتنفيذ، فإن المجلس الدولي لمعايير مراجعة الحسابات والضمان واتحاد المحاسبين الدولي يُسَلِّمان بأهمية دوريهما في المساهمة في تنفيذ المعايير الدولية لمراجعة الحسابات تنفيذاً ناجحاً^(٣٣).

٣- الحاجة إلى رقابة كافية وإلى بنية تحتية لضمان الجودة

٥٤- ينبغي لأي استراتيجية تنفيذ فعالة أن تتصدى للتحدي المتمثل في إنشاء آليات رقابة كافية وبنية تحتية ملائمة لمراقبة الجودة. وينبغي للعمل المتصل بذلك أن يجري على ثلاث جبهات مختلفة أولها الحاجة إلى إنشاء آليات رصد وإنفاذ فعالة تديرها هيئة رقابة معترف بها على المستوى الوطني لضمان جودة تطبيق المعايير الدولية لمراجعة الحسابات. ويلزم في أحيان كثيرة تنسيق عمل هذه الآليات مع برامج الرقابة الأخرى فيما يتصل بجوانب أخرى من جوانب الإبلاغ المالي من أجل ضمان وجود إطار تنظيمي متنسق ومتناسك؛ وثانيها، الحاجة إلى قيام مهنة المحاسبة الوطنية بإرساء ممارسات إنفاذ ذاتي قوية، بما في ذلك إنشاء آليات ملائمة للتحقيق وضمان الانضباط بغية كفاءة الامتثال للمعايير الدولية لمراجعة الحسابات؛ وثالثها، الحاجة إلى تنفيذ نظم ملائمة لمراقبة الجودة على مستوى شركات مراجعة الحسابات. وينبغي ممارسة عملية وضع السياسات لتحديد الأهداف على صعيد كل جبهة من هذه الجبهات في وقت واحد. وذلك بالنظر إلى وجود أوجه تآزر ينبغي استغلالها من أجل تحقيق نتائج إجمالية فعالة.

٥٥- وعلى الرغم من أن جهوداً كبيرة قد بُذلت في السنوات الأخيرة لتعزيز قدرات وصلاحيات مختلف الهيئات التنظيمية في عدد من البلدان المتقدمة، فإن الاستنتاجات المستقاة من برنامج البنك الدولي المتعلق بمراجعة المعايير ومدونات قواعد السلوك (ROSC) تدل على أن ممارسات الرصد والإنفاذ في العديد من الاقتصادات النامية والناشئة لا تزال غير كافية وتحتاج إلى تعزيز. ويضاف إلى ذلك أن أحد الاستنتاجات الواردة في الجزء ٢ من برنامج الامتثال التابع لاتحاد المحاسبين الدولي هو أنه لا يتوفر أي شكل من أشكال برامج مراقبة الجودة إلا لدى ما نسبته ٤٠ في المائة من الاقتصادات النامية والناشئة المحيية. ومن الواضح أن هذا يمثل مجالاً لا يزال يتعين الاضطلاع

(٣٢) <http://www.ifac.org/store/Details.tpl?SID=1216051339304536&Cart=1216062762308775>

(٣٣) تتوفر لدى المركز الدولي لمكاتب المحاسبة الصغيرة والمتوسطة التابع لاتحاد المحاسبين الدولي موارد مختلفة، بما في ذلك كتيب يشمل الوصلات الإلكترونية المفيدة التي تتيح الحصول مجاناً على مواد من بينها أدوات التنفيذ، وذلك على الموقع الإلكتروني http://www.ifac.org/SMP/relevant_links.php. كما استحدث اتحاد المحاسبين الدولي أداة بحثية لمساعدة ممارسي المهنة، وذلك على الموقع الإلكتروني www.ifacnet.com.

فيه بقدر كبير من العمل. ولربما أمكن إيجاد حل على أساس إقليمي أو، على الأقل، اعتماد مشروع مشترك بشأن تصميم وتطوير وتنفيذ النظم المناسبة لمراقبة الجودة.

٥٦- ومن التحديات الأخرى التي تواجه الهيئات المسؤولة في إنشاء النظم المناسبة لمراقبة الجودة ما يشمل مدى إمكانية الاستعانة بمراجعين متمرسين ومدربين، ووضع إرشادات مناسبة بحيث تتوفر لشبكات مراجعة الحسابات أساس للممارسة الجيدة^(٣٤)، وتوفير التدريب بحيث يتسنى لممارسي المهنة أن يحسنوا أداءهم باستمرار فيما يتصل بالمسائل المحددة كجزء من عملية مراقبة الجودة. ويشترط اتحاد المحاسبين الدولي بالفعل، من خلال الالتزامات الملقاة على عاتق أعضائه، قيام كل عضو من أعضائه والمنتسبين إليه بوضع برنامج لمراقبة الجودة أو المساعدة في وضع وتنفيذ مثل هذا البرنامج.

جيم - التصدي لتحديات التدريب والتعليم

٥٧- حالما يُتخذ قرار تحقيق التقارب مع المعايير الدولية لمراجعة الحسابات، تنشأ الحاجة إلى التصدي للتحديات اللوجستية في تدريب وتعليم المستعملين فيما يتعلق بتطبيق المعايير الجديدة.

١- مسألة بناء القدرات

٥٨- إن القدرة على التصدي لتحديات التدريب والتعليم تتوقف فعلياً على مدى توافر مجموعة كافية من الأفراد المؤهلين تأهيلاً مناسباً. وهذا يتوقف بدوره على مدى توافر فرص الحصول على قدر كاف من التعليم والتدريب والخبرة. وكما لاحظ البنك الدولي في تقريره المذكور آنفاً (ROSC)، فإنه "كلما اتسعت الفجوة بين المعايير الوطنية والدولية القائمة، وكلما قصرت الفترة اللازمة لإنجاز عملية الانتقال من المعايير الوطنية إلى المعايير الدولية، تزايد تحدي بناء القدرات الذي ينبغي التغلب عليه. وينطبق تطوير وتحسين القدرات على الهيئات التعليمية، والهيئات التنظيمية و... مراجعي الحسابات، وهو يفرض متطلبات على كل من المؤسسات والأفراد. ومن أجل دعم الوفاء بالالتزامات الجديدة، يجب تكييف النظم والمهنيّات وإرشادات التطبيق والمناهج التعليمية والمواد التدريسية والتدريبية وإجراءات الفحص وإصدار الشهادات وغير ذلك كثير". وبطبيعة الحال، فإن الوقت اللازم للتخطيط لإجراء هذه التغييرات وتنفيذها هو بمثابة عامل مؤخر لعملية بناء القدرات. فالمملكة المتحدة، على سبيل المثال، عندما اعتمدت المعايير الدولية لمراجعة الحسابات، تعاملت مع الفترة الزمنية اللازمة لإدخال المعايير الدولية لمراجعة الحسابات في المناهج التعليمية في الجامعات وفي مناهج التعليم المهني، كمسألة محددة.

(٣٤) إن لجنة مكاتب المحاسبة الصغيرة والمتوسطة التابعة لاتحاد المحاسبين الدولي تقوم حالياً، اعترافاً منها بالحاجة القائمة، بوضع دليل سيصدر في أوائل عام ٢٠٠٩ لمساعدة مكاتب المحاسبة الصغيرة والمتوسطة في تنفيذ المعيار الدولي المتعلق بمراقبة الجودة المعتمد لدى المجلس الدولي لمعايير مراجعة الحسابات والضمان. وهذا الدليل مُوجّه في المقام الأول إلى الهيئات الأعضاء في اتحاد المحاسبين الدولي ومن خلالها إلى أعضاء هذه الهيئات العاملين في مكاتب المحاسبة الصغيرة والمتوسطة وفي البلدان التي لا تزال فيها المهنة في مرحلة التطور.

٥٩- وإن تحديات التدريب والتعليم سوف تكون على أشدها في الاقتصادات النامية والناشئة التي تفتقر إلى القدرات، البشرية منها والمالية، اللازمة لبذل جهود التنفيذ. ولذلك فإن وجود استجابة منسقة على المستوى الوطني تشمل الحكومة، والهيئة الوطنية لوضع المعايير، وهيئات المحاسبة المحلية، والمؤسسات الأكاديمية، ومنظمات القطاع الخاص التي توفر التدريب وغير ذلك من أشكال الدعم، وشركات مراجعة الحسابات، هو أمر بالغ الأهمية لضمان إمكانية بناء مستوى كاف من القدرات على مر الزمن. وينبغي، حيثما يكون ذلك مناسباً، التماس التمويل من المانحين لأغراض بناء القدرات. وينبغي النظر في وضع ترتيبات تعاونية مع البلدان الأخرى التي تتوفر لديها خبرات متطورة. وقد تتخذ هذه الترتيبات أشكالاً منها مثلاً دورات تدريب المدربين التي تهدف إلى تزويد الأفراد بالمهارات والمعارف اللازمة لتدريب غيرهم في بلدانهم.

٦٠- وتمثل تجربة المملكة المتحدة نموذجاً للنهج التعاوني إزاء التصدي لتحديات التدريب والتعليم. وعلى الرغم من أن معايير مراجعة الحسابات المعتمدة في المملكة المتحدة قد حرت موافقتها إلى حد كبير مع النسخ السابقة للمعايير الدولية لمراجعة الحسابات، فإن التخطيط لاعتماد وتنفيذ هذه المعايير قد جرى على مدى فترة تزيد عن ثلاث سنوات واستلزم التعاون فيما بين واضعي معايير مراجعة الحسابات في المملكة المتحدة، وهيئات المحاسبة الوطنية، والتكتلات التدريبية التابعة للقطاع الخاص، وموردي البرمجيات، وممارسي المهنة. وقد ساعد هذا التعاون على ضمان أن يكون ممارسو المهنة، لدى إدخال التغييرات على المعايير الدولية لمراجعة الحسابات، مستعدين وجاهزين بقدر كاف لإجراء هذه التغييرات^(٣٥).

٦١- وتجدر الإشارة أيضاً إلى الدور الهام، ولكن غير المقدّر تقديراً كافياً في كثير من الأحيان، الذي تؤديه الشركات العالمية لمراجعة الحسابات في الاقتصادات النامية والناشئة في بناء القدرات والارتقاء بمستويات التدريب والتعليم المهني والكفاءات المهنية من خلال التزامها باستخدام المعايير الدولية لمراجعة الحسابات.

٢- التصدي للتحديات التقنية

٦٢- كما تنشأ تحديات من وجهة النظر التقنية فيما يتصل بتفسير المتطلبات الجديدة التي تتضمنها المعايير الدولية لمراجعة الحسابات، ولا سيما بالنظر إلى أن التغييرات الهامة لا تُستوعب دائماً بشكل فوري. فحتى في الأسواق المتقدمة مثل سوق المملكة المتحدة، تشير الأدلة المستقاة من عمليات الرصد التي يضطلع بها معهد المحاسبين القانونيين في إنكلترا وويلز إلى أن بعض متطلبات المعايير الدولية لمراجعة الحسابات لم تُفسّر تفسيراً متسقاً، خصوصاً في مجالات تقييم المخاطر، واختبارات الرقابة الداخلية، وتوثيق مراجعة الحسابات.

٦٣- وكثيراً ما تكون التحديات التقنية كبيرة بالنسبة للشركات الأصغر ضمن شركات مراجعة الحسابات في شتى أنحاء العالم والتي كثيراً ما تفتقر إلى الخبرة الداخلية اللازمة لدعم تنفيذ المعايير الدولية لمراجعة الحسابات. ويُرجح أن تكون الاحتياجات لدعم التنفيذ على أشدها في هذا الطرف من السوق. وتسليماً بذلك، ما برح اتحاد المحاسبين الدولي يعمل على توفير دعم عملي لمكاتب المحاسبة الصغيرة والمتوسطة من أجل زيادة قدرتها على تنفيذ المعايير الدولية لمراجعة الحسابات بكفاءة وفعالية. وهذا يشمل وضع دليل بشأن استخدام المعايير الدولية لمراجعة

(٣٥) انظر الحاشية ٢٩.

الحسابات في مراجعة حسابات الكيانات الصغيرة والمتوسطة الحجم (ISA Guide)^(٣٦)، وتوفير موارد المعلومات المستندة إلى شبكة الإنترنت (انظر الحاشية ٣٣). إلا أنه حتى الشركات العالمية لمراجعة الحسابات، التي تُعتبر عموماً مواكبة لتطور المعايير الدولية لمراجعة الحسابات، قد تواجه تحديات في مجال تدريب وتعليم موظفي مراجعة الحسابات التابعين لها من أجل ضمان التطبيق المتسق للمعايير عبر شبكاتها الدولية، خصوصاً فيما يتعلق بالمعايير الدولية لمراجعة الحسابات التي أُعيدت صياغتها، أو أُعيد تنقيحها وصياغتها، في إطار مشروع الوضوح التابع للمجلس الدولي لمعايير مراجعة الحسابات والضمان.

٦٤ - وثمة مسألة ذات صلة برفع مستوى نوعية واتساق تطبيق المعايير الدولية لمراجعة الحسابات في شتى أنحاء العالم، وهي مسألة تتمثل في الأثر الذي يمكن أن تُخلِّفه البيئة الثقافية على تفسير متطلبات المعايير. وبصفة خاصة، هناك مفاهيم رئيسية، مثل التشكُّك المهني وإصدار الأحكام المهنية، يمكن أن تُفسَّر تفسيراً مختلفاً عن ذلك الذي يقصده المجلس الدولي لمعايير مراجعة الحسابات والضمان، خصوصاً في البلدان التي تنعدم فيها ثقافة التشكيك في السلطة. وهناك مفاهيم هامة أخرى مثل التوجيهات الأخلاقية والمهنية التي تصدر عن الإدارة العليا والقيم الأخلاقية والاستقلال، قد تكون أيضاً مفاهيم جديدة نسبياً أو أنها لا تُقدَّر تقديراً واضحاً خصوصاً في البيئات التي لا تُقدَّر التزاهة الأخلاقية والتي يكون فيها الفساد ممارسة شائعة. ولذلك فإن التحدي يتمثل في تثقيف ممارسي المهنة لا فيما يتصل بفهم المعنى التقني للمتطلبات الواردة في المعايير الدولية لمراجعة الحسابات فحسب، وإنما فيما يتصل أيضاً بتبني العقلية المناسبة عند تطبيقها.

٦٥ - وهناك بعض الأدلة المبكرة على حدوث تحسُّن في نوعية مراجعة الحسابات، وهي أدلة مستقاة من بلدان اعتمدت بالفعل المعايير الدولية لمراجعة الحسابات. فعلى سبيل المثال، أفاد المحييون على دراسة استقصائية أُجريت كجزء من مشروع نُفِّذ بتكليف من اتحاد المحاسبين الدولي بشأن سلسلة الإبلاغ المالي بأنهم لمسوا حدوث أوجه تحسُّن في عملية مراجعة الحسابات، مثل الأخذ بمقاربة أكثر منهجية وإجراء مراجعات تحليلية تُشدِّد على المخاطر والضوابط^(٣٧). كما أفادوا بأن المعايير الأكثر تطلباً تقتضي أن يكتسب مراجعو الحسابات معرفة أفضل بالكيانات التي تخضع حساباتها للمراجعة فضلاً عن فهم أفضل لعمليات الإبلاغ المالي الخاصة بهذه الكيانات.

(٣٦) إن المقصود بدليل المعايير الدولية لمراجعة الحسابات الذي نُشر في كانون الأول/ديسمبر ٢٠٠٧ (http://www.ifac.org/Store/Details.tml?SID=1197644225547443&Cart =1215023902253) هو، في المقام الأول، مساعدة ممارسي المهنة في شتى أنحاء العالم على فهم المعايير الدولية لمراجعة الحسابات والامتثال لها وتطبيقها في عمليات مراجعة حسابات الكيانات الصغيرة والمتوسطة الحجم. وقد وزع اتحاد المحاسبين الدولي نسخة إلكترونية مجانية على جميع الهيئات الأعضاء فيه، وسوف يكون بإمكان هذه الهيئات استخدامه في تطبيقاتها المحلية وكأساس لاستحداث منتجات دعم أخرى مثل برمجيات مراجعة الحسابات، والقوائم المرجعية، والاستثمارات والمواد التدريبية.

Financial Reporting Supply Chain: Current Perspectives and Direction: (٣٧)

<http://www.ifac.org/Members/Pubs-Details.tml?PubID=12047550542246268&Category= Other>

دال - الحاجة إلى ترجمات حسنة التوقيت وعالية النوعية للمعايير الدولية لمراجعة الحسابات

٦٦- يتطلب التنفيذ الناجح للمعايير الدولية لمراجعة الحسابات وجود التزام قوي بترجمة هذه المعايير من أجل ضمان أن تكون الترجمة وافية من وجهة النظر الفنية وأن تكون حسنة التوقيت ومتاحة ببسر. فمهمة الترجمة ليست بسيطة، بل إنها تتطلب تعبئة موارد كافية ومناسبة. وينبغي النظر هنا في مسألتين محددتين.

٦٧- أولاً، لا يمكن ترجمة المعايير الدولية لمراجعة الحسابات ترجمة حرفية. بل ينبغي أن يتولى عملية الترجمة أفراد تتوفر لديهم معرفة صحيحة باللغة فضلاً عن معرفة الجوانب الفنية للمعايير، من أجل ضمان ترجمة المفاهيم التي تشتمل عليها تلك المعايير ترجمة وافية. إلا أن هذا ليس هو الحال دائماً، خصوصاً في تلك البلدان التي تتولى فيها مهمة الترجمة الهيئة التنظيمية أو هيئة حكومية. وفي هذه الحالات، قد يتطلب الأمر إرشادات تفسيرية وترجمات إضافية.

٦٨- وثانياً، تظل هناك هواجس تثيرها صيغة مجموعة المعايير الدولية لمراجعة الحسابات المعتمدة في بعض البلدان فيما يخص آخر المعايير الدولية النافذة الصادرة عن المجلس الدولي لمعايير مراجعة الحسابات والضممان. فقد لاحظ تقرير وونغ، على سبيل المثال، أن أحد البلدان قد تأخر لمدة خمس سنوات في تنفيذ المعايير الدولية لمراجعة الحسابات بسبب حاجته إلى ترجمة هذه المعايير.

٦٩- وبسبب العمليات المتبعة، يقوم بعض البلدان بترجمة المعايير الصادرة عن المجلس الدولي لمعايير مراجعة الحسابات والضممان في إطار مجموعات وفي مواعيد مناسبة. وتُصدر بلدان أخرى المعايير بسرعة بعد كل اجتماع من اجتماعات المجلس الدولي. ويحتاج بعض البلدان إلى الحصول على "حيز" في جدول الأعمال التشريعي من أجل إدخال تغييرات على معايير مراجعة الحسابات. وهذا التفاوت في توقيت الترجمة في مختلف البلدان يُسفر عن تنفيذ مجموعات مختلفة من المعايير الدولية لمراجعة الحسابات في شتى أنحاء العالم، مما يقوض هدف تحقيق التقارب العالمي بين المعايير. ولذلك فإن من المهم بصفة خاصة أن تظل البلدان مواكبة للتطورات في ما تبذله من جهود لترجمة المعايير.

٧٠- وتجدر ملاحظة أن تحديات الترجمة تنشأ أيضاً في حالة الشركات الكبيرة لمراجعة الحسابات التي تحتاج إلى استخدام النظم والمنهجيات نفسها لمراجعة الحسابات بالاستناد إلى المعايير الدولية لمراجعة الحسابات عبر شبكاتها الدولية.

فرص التعاون في مجال الترجمة

٧١- تُمثل الترجمة مجالاً ينبغي السعي فيه إلى عقد اتفاقات تعاون بين هيئات المحاسبة المهنية أو غيرها من المنظمات في مختلف البلدان للتقليل إلى أقصى حد من ازدواجية الجهود وضممان اتساق الترجمات. ومن الأمثلة على ذلك الاتفاق الذي وقّعه اتحاد المحاسبين الدولي في عام ٢٠٠٥ مع هئتين من الهيئات الأعضاء فيه - الشركة الوطنية لمراجعي الحسابات ((Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC) في فرنسا ومعهد مراجعي حسابات المؤسسات (IRE) Institut des Reviseurs d'Entreprises في بلجيكا - لترجمة المعايير الدولية لمراجعة الحسابات إلى اللغة الفرنسية. وقد عملت الهيئتان المذكورتان مع هيئات مهنية أخرى ناطقة بالفرنسية من

كندا ولكسمبرغ وسويسرا بهدف البناء على الترجمات القائمة ووضع صيغة فرنسية موحدة للمعايير الدولية لمراجعة الحسابات من أجل تنفيذها في شتى أنحاء العالم^(٣٨).

خامساً - خاتمة

٧٢- إن تنفيذ المعايير الدولية لمراجعة الحسابات يطرح تحديات عملية هامة تتطلب استجابة منسقة على المستوى الوطني تشمل جميع الجهات المعنية صاحبة المصلحة، بما في ذلك الحكومة، والهيئات التنظيمية، وهيئات وضع المعايير الوطنية، وهيئات المحاسبة المهنية، وشركات مراجعة الحسابات، وممارسو المهنة، والمنظمات العاملة في مجال التدريب، والموردون من أطراف ثالثة. وينبغي لأي استراتيجية قطرية فعالة أن تُحدّد الأولويات، والمسؤوليات عن الإجراءات المعترمة اتخاذها (بما في ذلك الاتصال)، فضلاً عن تحديد إطار زمني واقعي للتنفيذ. كما ينبغي لها أن تُحدّد الموارد البشرية والمالية اللازمة، والكيفية التي ينبغي بها تعبئة هذه الموارد على أساس مستدام من أجل استهلال ومواصلة جهود التنفيذ.

٧٣- ويُسهّم اتحاد المحاسبين الدولي والمجلس الدولي لمعايير مراجعة الحسابات والضمان في جهود التنفيذ وذلك بأشكال مختلفة من الوسائل، بما في ذلك عن طريق استخدام شبكة الإنترنت لتوفير الموارد التي يمكن للآخرين الاستفادة منها، والمبادرات الرامية إلى تقييم أثر المعايير الدولية الجديدة المقترحة لمراجعة الحسابات وكذلك مدى فعالية تنفيذ هذه المعايير. ومن المهم بالقدر نفسه أن يتوفر المستوى العالي للوصول إلى الجهات صاحبة المصلحة الذي يلتزم كل من اتحاد المحاسبين الدولي والمجلس الدولي لمعايير مراجعة الحسابات والضمان بتوفيره من أجل التأكد من فهم ومعالجة تحديات التنفيذ وتقدير الفوائد تقديراً كاملاً.

٧٤- ويُسلّم اتحاد المحاسبين الدولي بأن الاقتصادات النامية والناشئة لن تتوفر لديها الوسائل المالية والتقنية اللازمة لاتخاذ جميع الإجراءات الضرورية لتنفيذ المعايير الدولية لمراجعة الحسابات تنفيذاً ناجحاً. كما أن دعم المنظمات ذات الصلة في البلدان المتقدمة، أو تلك المنظمات التي تضطلع بولايات إقليمية والتي تعمل كموجهة لنظيراتها في الاقتصادات النامية والناشئة، وتطوير أشكال الدعم والأدوات المتصلة بالتنفيذ، سوف يكتسيان على نحو متزايد أهمية بالغة. ويضاف إلى ذلك أنه سيكون من الأهمية بمكان تشجيع الحكومات الوطنية على جعل تحقيق تقارب معاييرها الوطنية مع المعايير الدولية لمراجعة الحسابات وتنفيذ هذه المعايير الأخيرة أولوية من الأولويات المدرجة على جداول أعمالها، وتشجيع الوكالات المانحة على الاستثمار في تطوير الدعم المتصل بالتنفيذ. وأخيراً، فإن نجاح الاقتصادات النامية والناشئة في تنفيذ المعايير الدولية لمراجعة الحسابات تنفيذاً فعالاً سوف يتوقف على مدى قدرة هذه الاقتصادات على أن تحدّد بوضوح ما يواجهها من تحديات، وما يلزم أن تتخذه من إجراءات، وما تحتاج إليه من موارد، ومدى استعداد الحكومات والوكالات المانحة والبلدان المتقدمة لتقديم المساعدة، حيثما أمكن.

— — — — —

(٣٨) من أجل زيادة إمكانية الوصول إلى هذه المعايير على نطاق العالم، أقر مجلس اتحاد المحاسبين الدولي اقتراحاً يدعو إلى تبني ترجمة واحدة جيدة لمعايير الاتحاد في كل لغة والتشاور بصورة علنية حول العملية المفوضية إلى ذلك: <http://www.ifac.org/Guidance/EXD-Details.php?EDID=0110>. كما تتوفر لدى الاتحاد قاعدة بيانات للترجمات تضم قائمة بمنشورات الاتحاد التي تُرجمت، بالإضافة إلى اسم الهيئة المترجمة ووصلات تتيح الاطلاع على قائمة بالمصطلحات الرئيسية حيثما وُجدت: <http://www.ifac.org/Translations/database.php>.