

امتدادات المعايير المحاسبية الدولية نحو معايير التدقيق الدولية – الأحداث اللاحقة نموذجاً –
**Extensions of International Accounting Standards Towards International Audit
 Standards – Subsequent Events as a Model –**

مريم بن يوسف^{1*}، أحمد بن خيرة²، سليم عابر³

¹جامعة لوئيسي علي-البليدة2، الجزائر، benyoucefmeriem07@gmail.com

²جامعة لوئيسي علي-البليدة2، الجزائر، abenkheira@yahoo.fr

³جامعة لوئيسي علي – البليدة2، الجزائر، salim_aber@yahoo.com

تاريخ القبول: 2020/10/22

تاريخ الاستلام: 2020/08/19

الملخص: تهدف هذه الدراسة إلى إبراز أسباب ظهور كل من المعايير المحاسبية الدولية ومعايير التدقيق الدولية وهدف كل واحدة فيهما، خصوصا أن مهنتي المحاسبة والتدقيق وبعد انتشار العولمة والشركات الأجنبية والتطور الاقتصادي الحاصل أصبحنا في ضرورة وحتمية لإصدار معايير توحد ممارسات المهنة، هذا بالإضافة إلى إبراز العلاقة بين معايير المحاسبة الدولية ومعايير التدقيق انطلاقا من العلاقة الموجودة بين مهنة المحاسبة التي تقدم المعلومة بعد جمعها وقياسها وتلخيصها ومهنة التدقيق التي تبدأ حيث تقف المحاسبة والتي تصادق وتضفي الثقة على تلك المعلومة التي تعرضها المحاسبة في شكل قوائم مالية. ولتقريب النظرة ارتأينا إلى أخذ المعيار المحاسبي الدولي رقم 10 ومعايير التدقيق الدولي رقم 560 الأحداث اللاحقة.

تبين من الدراسة أن هناك علاقة امتدادية للمعايير المحاسبية الدولية التي تقدم ارشادات لجمع المعلومات وقياسها وتسجيلها وتلخيصها من أجل توحيد الممارسات المحاسبية وفهم المعلومات المنتجة وبعدها يأتي دور معايير التدقيق الدولية لتقديم ارشادات مهنية تساعد المدقق في الحكم على المعالجات المحاسبية طبقا للمعايير المحاسبية الدولية.

الكلمات المفتاحية: المحاسبة، التدقيق، التوافق، التوحيد، معايير المحاسبة الدولية، ومعايير التدقيق الدولية.

تصنيف JEL: M41، M42

Abstract: This study aimed to indicate the causes of the emergence of international accounting and auditing standards as well as the objective of each of them, in addition to demonstrate the relationship between international accounting standards and audit standards, based on existing relation between accountant and auditor. Therefore, the international accounting standard N ° 10 as well as the international audit standard N ° 560 of subsequent events had been selected. The results showed that there is an extended relationship to international accounting standards that provide guidance for the collection, measurement, registration and summary of information in order to standardize accounting practices and understand the information produced, after which the role of international audit standards comes to provide professional guidance to help the auditor to judge accounting processes in accordance with international accounting standards.

Key Words: accounting, audit, standardization, international accounting standards, international audit standards.

JEL Classification: M41، M42

1. مقدمة:

لقد عرفت الممارسة المحاسبية تعايشاً كبيراً مع التطورات الاقتصادية والاجتماعية على مر العصور في المحيط الذي كانت تستعمل فيه المحاسبة، وفي ظل الواقع الاقتصادي الجديد الذي أحدث تحولات كبيرة في العالم وذلك من خلال تطور التجارة واتساع رقعتها وكذلك تعدد وتنوع المعاملات التجارية بين الدول، وانتشار الشركات متعددة الجنسيات وامتداد نشاطها ليغطي العديد من الدول المختلفة، غير أن اختلاف الممارسات المحاسبية بين الدول دفع هذه الأخيرة إلى المطالبة بتوحيد وتقريب الممارسات المحاسبية من أجل تسهيل عمليتي الرقابة والاتصال عبر مختلف فروعها في العالم.

وفي أوائل السبعينيات من القرن الماضي انطلقت بعض الجهود والمحاولات لوضع أسس دولية لمهنة المحاسبة على مستوى العالم من أجل توفير قاعدة واحدة لقراءة القوائم المالية لمختلف الشركات من مختلف البلدان تمثلت في معايير المحاسبة الدولية، وذلك تجاوباً مع توسع أنشطة التجارة حول الاستثمار والتبادل التجاري بين مختلف دول العالم.

وفي المقابل ظهرت عملية تدقيق الحسابات التي يقوم بها شخص خارجي مستقل، الأمر الذي يبعث بالاطمئنان ويضفي بالثقة على تلك القوائم المالية، ومن جهة أخرى ولتقليل فروقات ممارسة مهنة التدقيق سعت عدة دول وأطراف لإصدار معايير دولية تقلل الفروقات من بلد لآخر. في ضوء ما سبق نطرح الإشكالية التالية:

ما هي العلاقة الموجودة بين المعايير المحاسبية ومعايير التدقيق الدولية؟

وينبثق من الإشكالية الدراسة الأسئلة الفرعية التالية:

- ما هي المعايير المحاسبية الدولية؟
- إلى ما تهدف المعايير المحاسبية الدولية؟
- ماهي أبرز التنظيمات المكلفة بإصدار المعايير؟
- ما هي معايير التدقيق الدولية؟
- إلى ما تهدف معايير التدقيق الدولية؟

فرضيات الدراسة: من الأسئلة الفرعية السابقة نصيغ الفرضيات التالية:

- تعتبر المعايير المحاسبية الدولية مبادئ للقياس والتسجيل المحاسبي.
- تصدر المعايير المحاسبية ومعايير التدقيق عن لجنة واحدة.
- لا توجد علاقة بين المعايير المحاسبية الدولية ومعايير التدقيق الدولية فالأولى تختص بالمحاسبة والثانية تختص بالتدقيق.

أهداف الدراسة: تتلخص أهداف هذه الدراسة في:

- تقريب النظرة والتعرف على ماهية المعايير المحاسبية الدولية انطلاقاً من التعرف على الحاجة التي أدت إلى ظهورها، أهدافها والدور الذي تؤديه.
- إبراز أهم التنظيمات المسؤولة عن إصدار هذه المعايير.
- تقريب النظرة والتعرف على ماهية معايير التدقيق الدولية انطلاقاً من التعرف على أسباب ظهورها، أهدافها، واللجان المسؤولة عن إصدارها وكذا دورها هي الأخرى.

- وأخيرا إبراز العلاقة الموجودة بين النوعين من المعايير بدراسة معيار محاسبي وما يقابله في معايير التدقيق لتقريب النظرة.

نموذج الدراسة: وقصد الإحاطة بمختلف جوانب موضوع الدراسة والإجابة على الإشكالية، وقصد بلوغ الأهداف المسطرة، قسمنا دراستنا إلى 3 محاور أساسية وهي: المحور الأول: المعايير المحاسبية الدولية، المحور الثاني: معايير التدقيق الدولية، المحور الثالث: العلاقة بين المعايير المحاسبية الدولية ومعايير التدقيق الدولية الأحداث اللاحقة نموذجاً.

الدراسات السابقة:

- حنيفة بن ربيع، المعايير الدولية للمحاسبة والابلاغ المالي كأداة لتقارب المحاسبة المالية والمحاسبة الادارية، مجلة علوم الاقتصاد والتسيير والتجارة، العدد 26، 2012، 26. ومن أهم النتائج التي توصل اليها الباحث أن معايير المحاسبة الدولية ومعايير الابلاغ المالي أصبحت الزامية بطريقة غير مباشرة رغم أنها ليست الزامية ولكن أما تزايد الفروقات لابد من ايجاد لغة موحدة مقبولة عالميا.

- سعد بن البار، قربة معمر، مدى توافق المعيار الجزائري للتدقيق الأحداث اللاحقة والمعيار الدولي للتدقيق في ظل الاصلاحات المحاسبية ومعايير التدقيق الدولية، مجلة العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية، المجلد 11، العدد 01، 2018. ومن أهم النتائج التي توصل اليها الباحثين أن معايير التدقيق الدولية تعتبر خطوة لتحقيق التوافق بين التدقيق في الجزائر والتدقيق الدولي.

2. المعايير المحاسبية الدولية

قبل إسقاط الضوء على المعايير المحاسبية الدولية لابد من المرور على بعض المفاهيم الأساسية في مجال المحاسبة:

1.2 تعريف المحاسبة:

في ذكر بعض التعاريف التي توضح مفهوم المحاسبة، فقد عرف المعهد الأمريكي للمحاسبين الأمريكيين (AICPA) المحاسبة بأنها: "عملية تسجيل وتصنيف (تبويب) وتلخيص العمليات التجارية ذات الأثر المالي، إضافة لاستخلاص النتائج المالية وتفسير هذه النتائج وتحليلها" (بنى و حيدر، 2007، صفحة 20). كما تعتبر المحاسبة طريقة لجمع، تفسير ومعالجة المعلومات الخاصة بالتدفقات الحقيقية المالية، القابلة للقياس نقدياً، والتي تدخل، تتداول، تبقى الى حين، أو تخرج من وحدة /كيان اقتصادية مميزة كالعائلة، المؤسسة أو جماعة عمومية الخ....، هذه التدفقات الناتجة عن أحداث اقتصادية، قانونية أو مادية لها تأثيراتها على رؤوس الأموال المستثمرة في الوحدة الاقتصادية المعنية (بن ربيع، 2012). كذلك عرفها (مشروع النظام المحاسبي المالي، 2005) على أنها: "نظام لتنظيم المعلومات المالية لالتقاط وتصنيف وتقييم وتشفير البيانات وتخزينها، تقدم تصريحات صادقة ونزيهة، كما تساعد في تحديد المركز المالي والنتائج في تاريخ الختام (في 31 ديسمبر) حتى تتمكن من أداء مقارنات وكذا مقابلات دورية وتقدم تطور الكيان مع فرضية الاستمرار". مما سبق يمكن القول إن المحاسبة هي علم ونظام يتعلق بتحليل للعمليات التي تقوم بها المنشأة (الاعتراف) وتسجيلها وفقاً للمستندات الثبوتية (القياس) وتصنيفها وترحيلها وترصيد تلك الحسابات ومن ثم تلخيصها في شكل قوائم مالية وعرضها.

كما يعرف أن كل بيئة تتشكل من مجموعة من العوامل السياسية والاقتصادية والاجتماعية والثقافية، وبالتالي فإن اختلافات تلك العوامل بين دول العالم واختلاف الأنظمة الاقتصادية والمالية إضافة إلى التطور الاقتصادي وظهور منظمة

التجارة العالمية وعمولة الأنشطة الاقتصادية والشركات متعددة الجنسية ، وانتشار أنشطتها في دول مختلفة لا بد وأن تؤدي بالضرورة إلى وجود اختلافات وتباين بين الدول بالنسبة للمعلومات المتحصل عليها من المنشآت) والتي تكون غير قابلة للفهم والمقارنة) وبالتالي عدم القدرة على اتخاذ قرارات صائبة، مما اظهر الحاجة إلى وجود نوع من التوافق العالمي للبيانات والمعلومات المقدمة من المنشآت التي تتداول أسهمها في بورصة الأوراق المالية مما يؤدي إلى اتساع وتشجيع الاستثمارات المالية في أنشطة بورصة الأوراق المالية، ومن ثم ظهرت أهمية إعداد البيانات على أساس توافق دولي .

ومن الطبيعي بزيادة الضغوطات وتطور التبادلات التجارية ودوافع المهتمين بالتوافق المحاسبي من مساهمين، مستثمرين وغيرهم؛ أن يزيد تنديدهم به، الأمر الذي أدى إلى ظهور وتشكل عدة نقابات واتحادات تجارية على المستوى المحلي والتي أصبحت فيما بعد منظمات دولية فمثلاً تكوين منظمة دولية تحوي 5 دول لها مصالح مشتركة، والتي استهدفت العمل على هذا التوحيد لنجاح المصالح وإنجاح الدوافع.

2.2 تعريف التوافق، المعايير، والتوحيد المحاسبي

غالباً ما يشعر الدارس لمواضيع المحاسبة الدولية وخاصة موضوع التوافق المحاسبي أنه بحاجة لفهم والفرقة بين معاني المفاهيم الثلاثة وهي التوافق، المعايير، والتوحيد؛ والتي تستخدم عادة بتداخل وترابط، لذا سنتطرق بإيجاز لتعريف كل مفهوم على حدى وتحديد الفرق بينها. بالنسبة لمصطلح التوافق، فقد تنوعت التعريفات حول مفهوم التوافق في الأدبيات المحاسبية، حيث يعتبر مصطلح يستعمل في المحاسبة الدولية، يقصد به التنسيق بين القواعد المحاسبية المختلفة بين الدول للتخفيف من الاختلافات في ممارسات المحاسبة (منادي و بشير، 2018)، وهو درجة من التماثل فيما بين مجموعات مختلفة من المعايير والطرق وأشكال التقارير المالية. كما عرف التوافق على أنه تطبيق معايير محاسبية مختلفة بطرق معينة بدلاً من معيار واحد للجميع؛ أما المعايير فهي عبارة عن محاولة لوضع معيار للقياس معترف به ومصروح به؛ في حين أن التوحيد أو التتميط فهو الأخر تعددت تعريفاته، نذكر منها يعرف بأنه تطبيق معيار واحد أو قاعدة واحدة في كل الحالات. كما يقصد بالتوحيد توحيد السياسات والممارسات والمبادئ المحاسبية والمعايير المحاسبية على المستوى الدولي، أي "فرض مجموعة من القواعد الموحدة والصارمة، أي بمعنى الثبات في التوبير والتسجيل والمصطلحات والقياس". (لظفي أ.، 2008، صفحة 29).

وللتمييز بين التوافق والتوحيد وبالاعتماد على التعاريف السابقة نفهم أن التوافق المحاسبي الدولي يضيق مجال الاختيار بين السياسات المحاسبية ويؤدي إلى اعتماد نظم محاسبية متشابهة وهو بذلك يتميز عن التوحيد المحاسبي الدولي الذي لا يقبل اختلافات في الإجراءات على المستوى الدولي والذي يعتبر صعب تطبيقه دولياً نظراً لاختلاف البيئة الاقتصادية والمالية وغيرها من دولة لأخرى (الفروق القومية)، أما على المستوى المحلي فالتوحيد المحاسبي يعبر عن نظام محاسبي موحد تتمثل أهدافه في توفير المعلومات اللازمة للتخطيط والتنفيذ والرقابة على مستوى الفروع الاقتصادية. وعليه يمكن القول أن ويمكن اعتبار أيضاً أن التوافق هو شكل مخفف للتوحيد ويعتبر كمرحلة أولى نحو عملية التوحيد.

ان لنقص شفافية المعلومات المحاسبية وصعوبة مقارنتها بينا وزمانيا ، والذي يفتح باباً للأحكام الشخصية عند اعدادها وتفسيرها ، استوجب التنديد للتوحيد المحاسبي الذي يهدف لحل هذه المشاكل (منادي و بشير، 2018)، من خلال تطوير الاجراءات والقواعد المحاسبية وتوحيد السياق والمنتج المحاسبي من أجل زيادة شفافية المعلومة المحاسبية المفصح عنها في القوائم المالية و امكانية مقارنتها، وبالتالي توفير الوقت والجهد المبذول لتوحيد القوائم المالية خاصة للشركات متعددة

الجنسيات ، مما يزيد من ثقة المستثمرين في المعلومة المحاسبية والمالية ، ومساعدتهم على اتخاذ قرارات اقتصادية بالإضافة الى تمكين المحللين الماليين من الفهم الجيد والموضوعي لهذه القوائم. بالإضافة الى ما سبق فان التوحيد المحاسبي يسهل دخول الشركات الى البورصة في كافة أنحاء العالم (الجعارات، 2008، صفحة 50).

3.2 تعريف المعايير المحاسبية الدولية (IAS) International Accounting Standards

يقصد بكلمة معيار في اللغة بأنها نموذج يوضع، يقاس على ضوءه وزن شيء أو طوله أو درجة جودته (رافع، 2018)، أما محاسبيا، يعرف المعيار المحاسبي على أنه مجموعة من المقاييس والارشادات المرجعية الوضعية والمحددة ، يستند عليها المحاسب عند ممارسته لمهنته من قياس واثبات، وافصاح عن المعلومات حول الأحداث الاقتصادية للمؤسسة" (فهيمي، 2007)، كما يعرف المعيار المحاسبي على أنه " مقياس متفق عليه لما هو تطبيق محاسبي سليم في موقف معين، وأساس للحكم والمقارنة" (الغول، 2015، صفحة 63)، كذلك يعتبر نماذج أو إرشادات عامة تؤدي إلى توجيه وترشيد الممارسة العملية في المحاسبة والتدقيق أو مراجعة الحسابات، وبذلك فهي تختلف عن الإجراءات، حيث أن المعايير لها صفة الإرشاد العام والتوجيه، بينما تتناول الإجراءات الصيغة التنفيذية لهذه المعايير على حالات تطبيقية معينة(شراقة، 2018).

أما المعايير المحاسبية الدولية فهي مجموعة من المبادئ والقواعد المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً على المستوى الدولي، فهي تلك القواعد التي تحكم دقة وسلامة وملاءمة ما تحتويه القوائم المالية من أرقام وبيانات محاسبية على المستوى الدولي، وكانت تتولى إصدارها لجنة معايير المحاسبة الدولية "IASB" قبل أن يتم تغيير اسمها لمجلس معايير المحاسبة الدولية IASB؛ حيث أصدرت 41 معيار محاسبي دولي لغاية عام 2003، وفي إطار سياسة التحسين المستمر فقد قامت اللجنة بإعادة صياغة وحذف بعض المعايير بحيث بقي منها في عام 2008م 31 معيار نافذ المفعول. في ماي 2001 ظهرت تسمية المعايير الدولية للإفصاح (الإبلاغ - الإقرار) المالي IFRS بدل من المعايير الدولية للمحاسبة IAS التي تعتبر هذه المعايير كإصلاح لهذه الأخيرة بعد أن حل المجلس محل اللجنة، وتضم 8 معايير صادرة عن لجنة معايير المحاسبة الدولية والتفسيرات الصادرة عن لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRIC) (مشكور، 2017)، بحيث:

$$IFRS = IAS + SIC$$

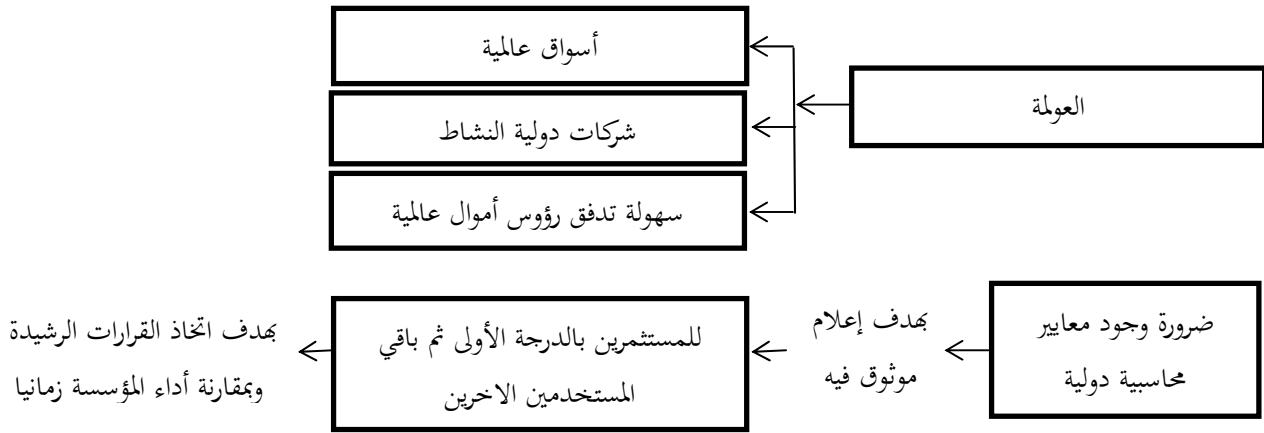
ويتخذ المعيار المحاسبي الدولي الشكل العام التالي: التعريفات بالمصطلحات المحاسبية المستخدمة في المعيار، حقل التطبيقات، الأهداف، التطورات الخاصة، المعلومات التي تمنح (الإفصاح)، أحكام انتقالية، تاريخ التطبيق، الملاحق، ويحتوي المعيار على عناوين تكميليين يمكن أن يقدموا مفصولين عن المعيار: قواعد الخلاصات ودليل التطبيقات، وتمثل المعايير المطبقة لغاية يومنا هذا في نص من 2600 صفحة بحيث تكتب الفقرات الأكثر أهمية باللون الخشن؛ أما فيما يخص الملاحق: عندما يكون المعيار لديه معالجات أخرى.

4.2 أسباب ظهور المعايير المحاسبية الدولية

تعتبر التطورات الهامة التي شهدتها أسواق المال من أبرز الأسباب التي دفعت الدول لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية من أجل حماية المستثمر المحلي من الممارسات المحاسبية غير السليمة للشركات الأجنبية الوافدة، وكذا حماية المستثمر الاجنبي من الممارسات المحاسبية غير السليمة للشركات المحلية ، والتي تزايدت بنمو حركة الاستثمارات المالية، كما أن لتضاعف

المعاملات التجارية ومشكل العملات الأجنبية وسعر التبادل (حمد، 2013)، والحاجة لإيجاد لغة علمية مالية تزيد من شفافية ومصداقية المعلومة (عباس و عثمان، 2000، صفحة 155).

الشكل 1: الأسباب المبررة لظهور المعايير المحاسبية الدولية



المصدر: بن ربيع، 2010، صفحة 19

5.2 أهداف إصدار المعايير المحاسبية

من بين أهداف إصدار المعايير المحاسبية ما يلي:

- العمل على التحسين والتنسيق بين الأنظمة والقواعد والإجراءات المحاسبية المرتبطة بإعداد وعرض القوائم المالية؛
- التأكد من أن القوائم المالية المنشورة قد أعدت وعرضت بما يتفق مع المعايير المحاسبية الدولية والإفصاح عن ذلك؛
- إقناع الحكومات والشركات والجهات المعنية بوضع المعايير المحاسبية بالالتزام بمعايير المحاسبة الخاضعة لإشرافها أو التابعة لها بتطبيق معايير المحاسبة الدولية مع الإفصاح عن مدى تنفيذ هذا الالتزام؛
- إقناع مراجعي الحسابات الخارجيين بالتحقق من مدى قيام الشركات بإتباع معايير المحاسبة الدولية عند إعداد وتجهيز القوائم والبيانات المالية؛
- العمل على اكتساب الدعم الدولي لقبول وتطبيق معايير المحاسبة الدولية (محمود و عبد الله، 2002، صفحة 22).

6.2 الهيئات المكلفة بإصدار المعايير المحاسبية الدولية

6.2.1 لجنة معايير المحاسبة الدولية International Accounting Standards Committee (IASC)

لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC هي منظمة مستقلة لا تهدف إلى تحقيق الربح بل تهدف إلى توحيد المبادئ المحاسبية وإعداد معايير يمكن استخدامها من قبل الشركات والمؤسسات في القوائم المالية حول العالم؛ وتعود نشأتها إلى المؤتمر العاشر للمحاسبة الذي عقد في سبتمبر عام 1972 في "سيدني أستراليا" أين اقترح اللورد "هنري بنسون - Henry Benson" الفكرة وبعد عدة اجتماعات والاتفاقيات على توسيع نطاق مشاركة الدول وتشكيل هيئة محاسبية دولية

وجهت دعوة لهيئات محاسبية في كل من: استراليا، كندا، فرنسا، ألمانيا، اليابان، مكسيكو، هولندا، المملكة المتحدة، ايرلندا، الولايات المتحدة الأمريكية، لحضور اجتماع لندن-بريطانيا- في مارس 1973 وأسست رسميا في 29 جوان 1973 حيث اعتبرت الهيئة ذات المسؤولية والأهلية التي تصدر باسمها بيانات في أصول المحاسبة الدولية، وتم الاتفاق على تمويل هذه اللجنة من طرف أعضائها، وذلك بتوفير نصف التمويل اللازم، والنص الاخر يوفره الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC وبعض مكاتب المحاسبة والتدقيق الكبرى (رافع، 2018).

2.6.2 مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB) International Accounting Standards Board

في مارس 2000م تم إعادة هيكلة لجنة المعايير والنظام الأساسي لها بعد موافقتها وسميت "مجلس المعايير المحاسبية الدولية" الذي اعتبر بدء من 2001 هو المسؤول عن إصدار معايير المحاسبة الدولية بدلا من لجنة معايير المحاسبة الدولية حيث تبنى هذا المجلس جميع المعايير الصادرة عن لجنة معايير المحاسبة الدولية. وتلخص أهم الأسباب التي كانت وراء إعادة هيكلة اللجنة وانشاء المجلس في: "المجهودات المبذولة من طرف المنظمات العالمية كالبنك الدولي والمنظمة العالمية للتجارة، والمنظمات الاقليمية كالاتحاد الأوروبي، كم أجل القضاء على عوائق التجارة الدولية، دون أن ننسى سرعة نمو الأسواق المالية الدولية وتسارع العمليات الاقتصادية الجديدة وبالتالي زيادة الحاجة الى معلومات ملائمة وموثوق منها، ضف الى ذلك تأثر المعايير المحاسبية الدولية بالمعايير الأمريكية الصادرة عن FASB" (العراي، 2013، صفحة 41).

بحلول عام 2002 فرض الاتحاد الأوروبي استخدام هذه المعايير على جميع الشركات المدرجة في بورصات الأوراق المالية، ووضعها موضع التنفيذ عام 2005. وفي عام 2007 وصل عدد الدول الممتثلة لهذه المعايير لأكثر من 30 دولة، وفي سنة 2010 وصل إلى أكثر من 120 دولة منها: أستراليا. كما قامت الصين بالتوافق بين هذه المعايير ومعاييرها المحلية، إضافة إلى (و.م.أ) التي سمحت باعتماد معايير (IFRS) عام 2007، وبحلول عام 2012 التزمت أكثر من 1001 دولة بتطبيق المعايير الجديدة (الشرقاوي، 2014)، ولقد أصدر المجلس 15 معيار لغاية سبتمبر 2014 وكلها سارية ماعدا المعيار (IFRS) رقم (9) المتعلق بالأدوات المالية، والذي حل محل المعيار (IAS39) المتعلق بالأدوات المالية بداية من الفاتح من جانفي 2018.

جدول 1: عرض قائمة المعايير المحاسبية المالية الدولية IAS ومعايير الإفصاح IFRS

رقم المعيار	اسم المعيار	تاريخ الإصدار	تاريخ آخر تعديل	التفسيرات المتعلقة بها
IAS1	عرض القوائم المالية	1997	2011	SIC29, SIC27, IFRIC17
IAS2	المخزونات	1975	2003	IFRIC20
IAS7	قائمة التدفقات النقدية	1977	2010	
IAS8	السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء	1978	2003	
IAS10	الأحداث اللاحقة لتاريخ التقرير المالي	1978	2007	
IAS11	عقود الإنشاء	1979	1993	IFRIC12, IFRIC15
IAS12	ضرائب الدخل	1979	2010	SIC25, SIC21
IAS16	الممتلكات والمصانع والمعدات	1982	2008	IFRIC20
IAS17	عقود الإيجار	1982	2009	SIC27, SIC15, IFRIC4
IAS18	الإيراد	1982	2009	IFRIC15, IFRIC18, IFRIC12, IFRIC13, SIC31, SIC27

IFRIC14	2011	1983	منافع الموظفين	IAS19
SIC10	2008	1983	محاسبة المنح الحكومية، والإفصاح عن المساعدات الحكومية	IAS20
SIC7, IFRIC16	2008	1983	أثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية	IAS21
	2007	1984	تكاليف الاقتراض	IAS23
	2009	1984	الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة	IAS24
	1994	1987	المحاسبة والتقرير عن برامج منافع التقاعد	IAS26
SIC12, IFRIC17	2011	1989	القوائم المالية المنفصلة	IAS27
	2011	1989	المحاسبة عن الاستثمارات في المنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة	IAS28
IFRIC17	2008	1989	التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع	IAS29
	2008	1997	ربحية السهم	IAS33
IFRIC10	2010	1998	التقارير المالية المرحلية	IAS34
	2009	1998	الانخفاض في قيمة الأصول	IAS36
IFRIC5, IFRIC1, IFRIC17, IFRIC16	2005	1998	المخصصات، الالتزامات والأصول الطارئة	IAS37
IFRIC20, IFRIC12, SIC32	2009	1998	الأصول غير الملموسة	IAS38
	2008	2000	الاستثمارات العقارية	IAS40
	2008	2000	الزراعة	IAS41
	2010	2003	تبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأولى	IFRS1
	2009	2004	الدفع على أساس الأسهم	IFRS2
	2010	2004	اندماج الأعمال	IFRS3
	2005	2004	عقود التأمين	IFRS4
	2009	2004	الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقفة	IFRS5
	2005	2004	استكشاف وتقييم الموارد الطبيعية	IFRS6
	2010	2005	الأدوات المالية، الإفصاح	IFRS7
	2009	2006	القطاعات التشغيلية	IFRS8
	2011	2009	الأدوات المالية	IFRS9
	-	2011	اندماج القوائم المالية	IFRS10
	-	2011	المشاريع المشتركة	IFRS11
	-	2011	الإفصاح عن المصالح في المؤسسات الأخرى	IFRS12
	-	2011	مقياس القيمة العادلة	IFRS13
	-	2018	الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية	IFRS14
	-	2018	الإيرادات من العقود مع العملاء	IFRS15

المصدر: من إعدادنا اعتماداً على: العرابي، 2013، ص ص78-80؛ شراقة، 2018، صفحة 164.

3. معايير التدقيق الدولية

لا يمكن أن نخوض في معايير التدقيق دون المرور على المقصود بالتدقيق الذي نتطرق إليه في النقطة الموالية:

1.3 نشأة ومفهوم التدقيق

تستمد كلمة تدقيق -Audit من الكلمة اللاتينية **Audire** ومعناها يستمع، ويرجع استخدامها إلى الطريقة المتبعة من طرف حكومات قدماء المصريين واليونان في متابعة الحسابات؛ حيث كان المدقق وقتها يستمع إلى القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات للوقوف على مدى صحتها (حشيشي، 2012، صفحة 3). بعد ذلك تطورت مفاهيم التدقيق إلى أن وصلت إلى ما هي عليه الآن، حيث عُرفَ حسب الجمعية الأمريكية للمحاسبة سنة 1973م على أنه عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي، التي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية وذلك لتحديد مدة التوافق والتطابق بين النتائج والمعايير المقررة وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج المراجعة (تيقاوي و الشيخ، 2015). كما عرفه ألفير ارباش **Olivier Herrbach** على أنه فحص من قبل جهات مهنية مختصة ومستقلة من أجل التعبير عن الرأي على أساس انتظام وصدق حسابات الشركة (بلقط، 2019، صفحة 53) ومن جهة أخرى يُنظر للتدقيق على أنه علم وتتمثل في مجموعة من المبادئ والمعايير والقواعد والأساليب التي يمكن بواسطتها القيام بفحص انتقادي منظم لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات المثبتة في الدفاتر والسجلات والقوائم المالية للمشروع من طرف شخص خارجي محايد ومستقل عن المشروع بهدف إبداء رأي في محايد في تغير القوائم المالية الختامية عن نتيجة أعمال المشروع، وعن مركزه المالي في نهاية فترة زمنية محددة ("سيد، 2010، صفحة 25).

من التعاريف السابقة نستخلص أن التدقيق يعتبر عملية فحص يقوم بها شخص مهني لمجموعة من المعلومات والبيانات والحسابات والقوائم المالية الخاصة بالمؤسسة محل الفحص، بهدف التحقق من سلامة وصدق القوائم المالية، وذلك وفقا لمجموعة من المعايير الموضوعية التي تعكس احتياجات مستخدمي تلك القوائم، مع ضرورة إيصال رأي المراجع إلى الأطراف المعنية لمساعدتهم في الحكم على مدى جودة ونوعية هذه المعلومات وتحديد مدى الاعتماد على تلك القوائم.

2.3 مفهوم معايير التدقيق الدولية

تعتبر معايير المراجعة الدولية نماذج وإرشادات عامة تؤدي إلى توجيه وترشيد الممارسة العملية في المحاسبة ومراجعة الحسابات (تيقاوي و الشيخ، 2015). فهي تعمل على تسهيل وتطوير جودة أداء مهمة المراجعة؛ وجاءت هذه المعايير في محتواها كنموذج عالمي ودولي قابل للتطبيق، ومع ذلك تُركّ المجال أمام كل الدول لإصدار معايير خاصة بها وبيئة الأعمال فيها، إذ ستولي الاهتمام للبيئة المالية والاقتصادية للأعمال، وكذا الفترة التي تمر بها والظروف وطبيعة المجتمع وغيرها من الأمور التي تلعب دورا مهما في خلق وتطبيق هذه المعايير.

كما عرفت على أنها مجموعة من المعايير التي تمثل اطارا متكاملا لعملية التدقيق يتعين على المدقق الالتزام به وتطبيقه حتى يساعده في تسهيل أدائه المهني ("زيادي و سعيدي، 2017) وهناك من يعتبر "معايير التدقيق الدولية بمثابة المقاييس والمبادئ المهنية التي توفر الإرشادات اللازمة لتمكين المدقق من القيام بالإجراءات الضرورية لتنفيذ عمليات التدقيق المختلفة" (حسين، 2013) وقد عرفها (الاتحاد الدولي للمحاسبين، د.ت.) على أنها: "مصطلح عام يطلق على المعايير التي ستطبق

في تدقيق البيانات المالية والمعايير التي ستطبق بالخدمات ذات العلاقة التقارير على مصداقية البيانات. أما حسب (Stettler, 1997, p. 13) فهي " تعد معايير التدقيق بمثابة مقاييس نوعية لأداء أعمال التدقيق، والأهداف التي يجب الحصول عليها من تنفيذ الإجراءات.

3.3 الهيئات المكلفة بإصدار معايير التدقيق الدولية

تتمثل أهم الهيئات الهادفة لوضع وإصدار هذه المعايير فيما يلي:

- **الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC**: والذي تأسس في 07 أكتوبر 1977 يتسم بنطاقه العالمي، وهو يتعلق بصفة رئيسية بالمحاسبين المهنيين وليس بالمبادئ المحاسبية، ويرتبط أعضاء الاتحاد بالكيانات المحاسبية المهنية في أكثر من 80 من بلد(لظفي أ.، 2009، صفحة 612). وفي سنة 2004 أعلن الاتحاد الدولي للمحاسبين بأنه المنظمة العالمية لمهنة المحاسبة، ويتألف من 157 عضواً ومنشأة زميلة في 123 دولة من جميع أنحاء العالم، تمثل أكثر من 2.5 مليون محاسب في الممارسة العامة للصناعة والتجارة والقطاع العام والتعليم. ولا توجد هيئة محاسبية أخرى في العالم، وان وجدت فقط منظمات مهنية أخرى قليلة، لديها الدعم الدولي الذي يتميز به الاتحاد الدولي للمحاسبين (جمعة، 2015، صفحة 186)؛
- **لجنة المراجعة الدولية IAPC**: من بين اللجان التي أنشأها الاتحاد الدولي للمحاسبين لجنة ممارسات التدقيق الدولية **IAPC** والتي كلفت بموضوع ونطاق مراجعة القوائم المالية ورسائل الالتزام وتوجيهات التدقيق العام. وفي سنة 1991 ظهر ترميز معايير التدقيق الدولية **ISA** بعد أن كانت مبادئ توجيهية صادرة عن هذه اللجنة. وكإصلاح آخر أعيد تشكيل هذه اللجنة لتصبح مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي **IAASB** وأصبح مكلفاً بإصدار وتعديل وتوضيح معايير التدقيق الدولية (خلايفية و جاوحدو ، 2019).

4.3 أهداف معايير التدقيق الدولية

هناك العديد من المفكرين الذين يرون أن المعايير تعتبر مهمة في كونها "تحمل الأساس الذي على ضوئه تم تكوين رأي مدقق الحسابات وبدون وجود ذلك الأساس فان تقرير المدقق قد يتعرض لسوء التفسير" (لظفي أ.، 2008، صفحة 35)، كما ترمي هذه المعايير الى أن تكون مرشداً ومعينا يوضح أسلوب العمل وأهدافه ويمد الممتهين بمعايير التقسيم الذاتي للأداء (مسعد و الخطيب، 2009، صفحة 186).

كما تهدف معايير التدقيق الدولية من خلال نصوصها الى زيادة الالتزام بقواعد الإفصاح الكافي والمناسب مما يوفر للقوائم المالية التابعة للشركات الدولية متعددة الجنسيات سمة الموثوقية والمقارنة والتحليل المالي الذي يتطلع له مستخدمو هذه القوائم، حيث يزيد تطبيق معايير التدقيق الدولية من تدفق رأس المال اللازم للاستثمارات خاصة في الدول التي هي في طريقها للتطور والتنمية من خلال تطوير معاييرها المحلية المطبقة بهدف رفع مستوى درجة الكفاءة في الأداء المهني الى المستوى الدولي. ويجلى لنا أيضاً أنه من أهداف معايير التدقيق الدولية إصدار تقرير مدقق متفق عليه من حيث الشكل والمحتوى في جميع أنحاء العالم من خلال إصدار معايير تقرير غير خاضعة لأي مؤثرات سياسية، أو اقتصادية اجتماعية لبلد معين (زيادي و سعيدي، 2017).

5.3 عرض قائمة معايير التدقيق الدولية

لقد نشر المجلس العديد من معايير التدقيق بعد اجراء بعض التعديلات من حذف واطافة بعض المعايير حيث تتميز هذه المعايير بالاستحداث والاستجابة لمتطلبات البيئة والظروف الاقتصادية ، وطرحها في هيكل جديد وهي كما يلي: مقدمة (تشمل أمور تمهيدية، غرض ونطاق وموضوع المعيار، والمسؤوليات التي تقع على المدقق في سياق المعيار) ، الهدف: حيث يكون في بيان واضح لهدف المدقق من خلال تطبيق المعيار، تعاريف: لكل المصطلحات المعمول بها في المعيار، المتطلبات: والتي يعبر عنها بعبارات الزامية من أجل بلوغ أهداف المدقق من خلال ما ينص عليه المعيار، التطبيق وغيره من المواد التوضيحية.

جدول 2: قائمة معايير التدقيق الدولية

الأحداث اللاحقة	560	200-299 المبادئ والمسؤوليات	
استمرارية المؤسسة	570	200	الأهداف العامة للمدقق المستقل واجراء عملية التدقيق وفقا للمعايير الدولية
الاقارات الخطية	580	210	الموافقة على شروط التكليف بالتدقيق
600-699 الاستفادة من عمل الاخرين		220	رقابة الجودة لتدقيق القوائم المالية
الاعتبارات الخاصة-عمليات تدقيق القوائم المالية للمجموعة بما في ذلك عمل العنصر	600	230	وثائق التدقيق
استخدام عمل المدققين الداخليين	610	240	مسؤوليات المدقق المتعلقة بالاحتيايل في عملية تدقيق القوائم المالية
استخدام عمل المدقق الخبير	620	250	مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق القوائم المالية
700-799 نتائج وتقرير التدقيق		260	الاتصال مع أولئك المكلفين بالحوكمة
تكوين رأي واعداد التقارير حول القوائم المالية	700	265	الابلاغ عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والادارة
التعديلات على الرأي الوارد في تقرير المدقق المستقل	705	300-499 تقييم الخطر	
فقرات التأكيد والفقرات الأخرى في تقرير المدقق المستقل	706	300	التخطيط لتدقيق القوائم المالية
المعلومات المقارنة -الأرقام المقابلة والقوائم المالية المقارنة	710	315	تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري من خلال فهم المؤسسة وبيئتها
مسؤوليات المدقق المتعلقة بالمعلومات الأخرى في المستندات التي تحتوي على قوائم مالية مدققة	720	320	الأهمية النسبية في تخطيط وأداء عملية التدقيق
800-899 المجالات المتخصصة		330	استجابة المدقق للمخاطر المقيمة
الاعتبارات الخاصة -عمليات تدقيق القوائم المالية المعدة وفقا لأطر الأهداف الخاصة	800	402	اعتبارات التدقيق المتعلقة بالمؤسسات التي تستعمل مؤسسات خدمية
الاعتبارات الخاصة -عمليات تدقيق قائمة مالية منفردة أو عنصر منفرد من القوائم المالية	805	450	تقييم البيانات الخاطئة المحددة خلال عملية التدقيق
عمليات اعداد التقارير حول القوائم المالية الملخصة	810	500-599 أدلة التدقيق	
1000-1100 تفسيرات معايير التدقيق الدولية		500	أدلة التدقيق
اجراءات التأكد من العمل الداخلي للبنك	1000	501	أدلة التدقيق-اعتبارات محددة لبنود مختارة
2000-2699 المعايير الدولية الخاصة بمهمة الاطلاع		510	عمليات التدقيق الأولية-الأرصدة الافتتاحية
مهمة مراجعة (الاطلاع) على البيانات المالية	2400	520	الاجراءات التحليلية
3000-3699 المعايير الدولية الخاصة بمهمة التأكيد الأخرى		530	عينات التدقيق
مهام تأكيدية أخرى غير الاطلاع وتدقيق البيانات	3000	540	تدقيق التقديرات المحاسبية بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة

		العادلة والافصاحات ذات العلاقة	
فحص المعلومات المالية المستقبلية	3400		
4000-4699 المعايير الدولية الخاصة بالخدمات الأخرى ذات العلاقة		الأطراف ذات العلاقة	550
التكليف لإنجاز اجراءات متفق عليها متعلقة بالبيانات المالية	4400		
التكليف لتحضير البيانات المالية	4410		

المصدر: من اعدادنا اعتماداً على: بهلولي، 2017، ص45؛ حداد، 2016، ص51.

4. العلاقة بين المعايير المحاسبية الدولية ومعايير التدقيق الدولية - الأحداث اللاحقة نموذجاً-

نستهل هذا المحور بعرض المعيار المحاسبي الدولي الأحداث اللاحقة:

1.4 عرض المعيار المحاسبي الدولي رقم 10 الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية

اعتمد هذا المعيار من قبل اللجنة في مارس 1999 ويعتبر نافذ المفعول على البيانات المالية السنوية التي تبدأ في الأول من جانفي 2000 أو بعد هذا التاريخ. ويعرف المعيار المحاسبي رقم 10 الأحداث اللاحقة بأنها الأحداث المرغوبة وغير المرغوبة التي تقع في الفترة الممتدة من تاريخ الميزانية العمومية وتاريخ المصادقة على نشر القوائم المالية. حيث يهدف الى إبراز متى يجب على المنشأة تعديل البيانات المالية للأحداث اللاحقة وماهي الإفصاحات التي يجب تقديمها عن تاريخ المصادقة عن القوائم المالية (أو ما يعرف اعتماد القوائم المالية)(صديقي، 2017، صفحة 3)، وعن الأحداث بعد تاريخ الميزانية العمومية. ويوضح المعيار نوعين أساسيين من الأحداث اللاحقة التي يجب معالجتها وهي كالتالي:

- **الأحداث اللاحقة المعدلة:** والتي يجب تعديل القوائم المالية بها، وهي الأحداث التي تقع في فترة الأحداث اللاحقة وتكون مرتبطة بحدث أو أحداث وقعت قبل تاريخ الميزانية العمومية، ويمكن قياسها بالموثوقية اللازمة. ونص المعيار لأمثلة من هذه الأحداث كصدور حكم قضائي بعد تاريخ الميزانية يكشف عن وجود التزام على المنشأة يوجب عليها الافصاح به وتكوين مخصص لمقابلته، ظهور معلومات جديدة بعد تاريخ الميزانية تكشف انخفاض قيمة أحد الأصول أو وجود خسارة مثل افلاس أحد العملاء بعد تاريخ الميزانية، أو وجود تحديدات تمت بعد تاريخ الميزانية لتكلفة شراء أصل أو تحصيل من بيع أصل معين تمت قبل تاريخ الميزانية؛ بالإضافة الى تحديد تم بعد تاريخ الميزانية لمبالغ المشاركة في الأرباح أو مدفوعات المكافآت وذلك اذا كان هناك التزام قانوني أو استدلاي يوحى بأن المنشأة لا بد عليها من تلك المدفوعات كنتيجة لأحداث تمت قبل تاريخ الميزانية؛ ضف الى ذلك حالة اكتشاف غش أو خطأ يشير لعدم سلامة القوائم المالية(صديقي، 2017، الصفحات 4-5)؛

- **الأحداث اللاحقة غير المعدلة:** وهي التي تقع في فترة الأحداث اللاحقة وتكون غير مرتبطة بحدث أو أحداث وقعت قبل تاريخ الميزانية والتي بحسب هذا المعيار تقسم إلى نوعين: أحداث يفصح عنها في التقرير المالي بحيث تكون مهمة نسبياً وتجاهلها يؤثر على مستخدمي القوائم المالية وقراراتهم، وأحداث غير معدلة يتم تجاهلها نظراً لكونها غير مهمة. من أمثلة هذه الأحداث الانخفاض في القيمة السوقية لبعض الاستثمارات بعد تاريخ الميزانية وقبل اصدار القوائم المالية ولا يجب على المنشأة تعديل المبالغ الظاهرة في القوائم بل اضافة ايضاح فقط، ونفس الشيء بالنسبة

لتوزيعات الأرباح المعتمدة من طرف الإدارة بعد تاريخ الميزانية وقبل اصدار القوائم المالية ويجب الإفصاح عنها في متمات هذه الأخيرة لا تعديلها (يونس، 2009).

كما يشير المعيار لاعتبار فرض الاستمرارية عند اعداد القوائم المالية، الا إذا ثبت أن للإدارة نية التصفية بعد تاريخ الميزانية فلا يجوز اعداد القوائم المالية على أساس هذا الفرض. كما يجب دراسة مدى قدرة المنشأة على الاستمرارية في حالة انخفاض نتائج التشغيل والمركز المالي، فإذا ثبت العكس استوجب تعديلا جوهريا في أساس المحاسبة وليس تعديل المبالغ فقط. يستوجب هذا المعيار الإفصاح عن تاريخ اصدار القوائم المالية والجهة التي اعتمدها وحق الملاك وغيرهم في تعديل هذه القوائم بعد اصدارها، والإفصاح عن المعلومات الجديدة سواء كانت مؤثرة على المبالغ المدرجة أو غير المدرجة بالقوائم المالية والتي حصلت عليها المنشأة بعد تاريخ الميزانية وكانت تلك الحالات قائمة في تاريخ الميزانية. وكذا الإفصاح عن الإلتزامات المحتملة. كحدوث اندماج كبير بعد تاريخ الميزانية أو استبعاد احدى الشركات الهامة التابعة، أو الاعلان عن خطة للتوقف عن جزء من النشاط أو استبعاد أصول أو سداد التزامات تتعلق بالتوقف عن مزاوله ذلك النشاط، شراء أو استبعاد أصول هامة أو مصادرتها أو هلاك أحد كبرى المصانع بعد تاريخ الميزانية، بداية عملية هيكله هامة، وكذا الإفصاح عن المعاملات الهامة على الأسهم العادية، تغييرات كبيرة في أسعار الأصول أو الصرف بعد تاريخ الميزانية، تغييرات معدلات الضرائب أو قوانين الضرائب المقررة بعد تاريخ الميزانية دوما والتي لها تأثير هام على عبئ الضرائب الحالية والمؤجلة أو الشروع في رفع دعوى قضائية بعد تاريخ الميزانية (صديقي، 2017، الصفحات 5-6).

2.4 عرض معيار التدقيق الدولي رقم 560 الأحداث اللاحقة

يطبق هذا المعيار في تدقيق القوائم المالية للفترات المفتوحة إنطلاقا من 15 ديسمبر 2009. والذي يعالج مسؤوليات المدقق المتعلقة بالأحداث اللاحقة لتاريخ إقفال الحسابات (نهاية السنة المالية) أثناء تدقيقه للقوائم المالية. حيث يهدف المدقق من خلال تطبيقه لهذا المعيار إلى:

- الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة تؤكد ما إذا كانت الأحداث التي وقعت بين تاريخ إقفال الحسابات وتاريخ تقريره ينبغي أن تؤدي إلى تعديل في القوائم المالية أو الكشف (الإفصاح) عن هاته المعلومات في القوائم المالية. وما إذا كانت الأحداث اللاحقة موضع معالجة ملائمة في القوائم المالية ووفقا لمرجعية المعلومة المالية المطبقة؛
- الاستجابة بالشكل المناسب للحقائق التي يصبح المدقق على علم بها بعد تاريخ إصدار تقريره والتي لو علم بها في ذلك التاريخ (تاريخ إصدار التقرير) لكان من الممكن أن تؤدي بالمدقق إلى تعديله للتقرير (بن البار و قرية، 2018).

حدد هذا المعيار مسؤولية المدقق والذي يترتب عليها القيام بإجراءات معينة حسب كل حالة والتي تشمل ثلاث حالات:

- الأحداث الحاصلة بين تاريخ الإقفال وتاريخ تقرير المدقق: حيث يتوجب على المدقق إنجاز الاجراءات المصممة للحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة تؤيد بأن كافة الأحداث لتاريخ تقرير المدقق والمتطلبه اجراء التسوية أو الإفصاح عنها في القوائم المالية قد تم تشخيصها. وكذا يجب اتباع اجراءات تشخيص للأحداث التي قد تتطلب اجراء التسوية أو الإفصاح عنها في القوائم المالية (والمتضمنة: مراجعة الاجراءات الموضوعه من طرف

الإدارة للتأكد من أن الأحداث اللاحقة قد شخصت، قراءة محاضر اجتماعات المساهمين ومجلس الإدارة ولجان التدقيق واللجان التنفيذية المنعقدة بعد نهاية الفترة، قراءة أحدث البيانات المرحلية المتوفرة للمنشأة وكذا ميزانياتها التقديرية وتوقعات التدقيق وتقارير الإدارة، الاستفسار أو توسيع الاستفسار الشفوي والمكتوب من محامي المنشأة عن الدعاوي والمطالبات، وكذا الاستفسار من الإدارة عن أية أحداث لاحقة حدثت ولها تأثير على البيانات المالية مثل التزامات جديدة قروض أو ضمانات أو هناك أصول بيعت أو موجودات تمتد مصادرتها من قبل الحكومة أو هلكت نتيجة الحرائق...، أو وجود أية تسويات غير اعتيادية أو هناك نية إجرائها، أو هناك أحداث وقعت ومدى ملائمة السياسات المحاسبية المستخدمة في معالجتها مثل الحالات التي يشار فيها التساؤل حول صحة فرض الاستمرارية)؛

- **الحقائق التي يعلم بها المدقق في الفترة ما بين تاريخ تقريره و تاريخ نشر القوائم المالية:** لا يقع على عاتق المدقق أي إلتزام بأن يقوم بأي إجراءات تدقيق تتعلق بالقوائم المالية بعد تاريخ تقريره، ومع ذلك، في حال علم المراجع بحقيقة ما ، بعد تاريخ تقريره وقبل تاريخ نشر القوائم المالية ، والتي لو إطلع عليها في تاريخ تقريره لكانت قد أدت إلى تعديله للتقرير، فينبغي على المدقق مناقشة هذه النقطة مع الإدارة والقائمين على الحكم في المؤسسة وتحديد ما اذا كان ينبغي تعديل الكشوف المالية، حيث اذا ثبت تعديلها يجب الاستفسار عن كيفية التعامل مع هذه النقطة مع الإدارة . فإذا عدلت الإدارة الكشوف المالية يجب على المدقق تنفيذ اجراءات التدقيق الظرفية اللازمة على التعديل المقدم وادراج تاريخ اضافي يخص التعديل الحاصل على تقريره أو بإصدار تدقيق وتقرير معدل يتضمن اشارة في فقرة ملاحظة أو فقرة متعلقة بنقاط أخرى تدل على أن اجراءات المدقق المتعلقة بالأحداث اللاحقة(بن البار و قرية ، 2018).

وفي حالة لم تعدل الإدارة القوائم المالية واعتبر المدقق ذلك التعديل ضروري استوجب عليه تغيير رأيه وتزويد الإدارة بتقرير جديد حول القوائم المالية المعدلة، ولا يؤرخ التقرير الجديد للمدقق بتاريخ يسبق تاريخ التوقيع والموافقة على القوائم المالية المعدلة. لذا ينبغي على المدقق أن يقوم بالإجراءات التي سبق وتم ذكرها في النقطة السابقة وفي حال عدم قيام الإدارة بتعديل القوائم المالية، على الرغم من فناعة المدقق بضرورة التعديل، وفي حال إرساله تقريره إلى المؤسسة، يجب عليه إصدار تقرير متحفظ أو سلمي. أما إذا كان تقرير التدقيق قد تم إرساله للمؤسسة، فهنا يجب على المدقق إعلام الأشخاص الذين يتحملون المسؤولية النهائية في إدارة المؤسسة بعدم إصدار القوائم المالية والتقرير المتعلق بها إلى الأطراف المستفيدة منها. وفي حال عدم استجابة الإدارة لطلب المدقق، ينبغي اتخاذ الإجراءات المناسبة لمنع الاعتماد على تقريره، وهذا يتوقف على حقوق المدقق القانونية وعلى مسؤولياته والتوصيات الصادرة عن محاميه" (زيادي، بوعافية، و السراي، 2020)

- **الحقائق التي يطلع عليها المراجع بعد نشر القوائم المالية:** لا يقع على عاتق المدقق أي إلتزام بأن يقوم بأي إجراءات مراجعة تتعلق بالقوائم المالية بعد نشرها، ومع ذلك ، في حال علم المراجع بحقيقة ما ، بعد تاريخ نشر القوائم المالية ، والتي لو اطلع عليها في تاريخ تقريره لكانت قد أدت إلى تعديله للتقرير فإذا قامت الإدارة بتعديل القوائم المالية، فعليه القيام بإجراءات التدقيق الضرورية في تلك الظروف، وفحص الخطوات التي اتخذتها الإدارة

للتأكد من إعلام أية جهة استلمت القوائم المالية الصادرة سابقا، مع تقرير المدقق المرفق بها، بالتعديل الذي تم ومن ثم قيامه بإصدار تقرير جديد حول القوائم المالية المعدلة. وينبغي أن يتضمن التقرير الجديد فقرة خاصة بالتعديل، مشددا على توضيح أسباب تعديل القوائم المالية الصادرة سابقا وإشارته إلى تقريره الصادر سابقا، ويؤرخ التقرير الجديد بتاريخ لا يسبق تاريخ الموافقة على القوائم المالية المعدلة. وإذا لم تقم إدارة المنشأة باتخاذ الخطوات الضرورية والمتمثلة بإعلام أية جهة استلمت القوائم المالية السابقة، وتعديل القوائم المالية والتي يعتقد المدقق بضرورة تعديلها، فإن عليه إشعار الأشخاص الذين يتحملون المسؤولية النهائية في إدارة المنشأة بأنه سيتخذ الإجراء المطلوب لمنع الاعتماد مستقبلا على تقريره(الاتحاد الدولي للمحاسبين و جمعية الجمع العربي للمتهنين، 2010، صفحة 534).

3.4 العلاقة بين المعيار المحاسبي الدولي رقم 10 ومعيار التدقيق الدولي رقم 560

من خلال عرض كل من المعيار المحاسبي الدولي رقم 10 نستخلص أنه يقدم إرشادات حول المحاسبة والإفصاح عن الأحداث التي تلي تاريخ إفعال القوائم المالية، والذي يميز بين نوعين من الأحداث: تلك المعدلة للقوائم وأخرى غير معدلة ويقترح المعيار كيفية التعامل مع هذه الأحداث محاسبيا وواجبات الإفصاح. ومن خلال عرض معيار التدقيق الدولي رقم 560 نستنتج أن تربطه علاقة بسابقه، والذي بدأ من حيث توقف المعيار المحاسبي حيث يحدد مسؤوليات مدقق الحسابات في تحديد أثر الأحداث اللاحقة على القوائم المالية وعلى تقريره كلاهما يحمل نفس التسمية ونفس التعاريف. بطريقة مبسطة يمكن القول أن المعيار المحاسبي رقم 10 يقدم إرشادات من ناحية المعالجة المحاسبية لتلك الأحداث اللاحقة ومعيار التدقيق 560 يعتبر كامتداد له بحيث يقدم الطرق التي يتبعها المدقق لمعرفة أثر تلك المعالجة المحاسبية لتلك الأحداث اللاحقة على القوائم المالية وعلى تقريره.

5. الخاتمة

لا يمكن أن ننكر العلاقة الوطيدة بين المحاسبة والتدقيق، فالمحاسبة هي لغة الأعمال والتي تهتم بتسجيل، ترتيب وتجميع وتلخيص المعلومات المالية الخاصة بالأحداث الواقعة بالمؤسسة وعرضها في شكل قوائم مالية يستفيد منها عدة أطراف كل حسب ما يهمه منها والتي تساعدها في اتخاذ القرارات، أما التدقيق فهو يبدأ من حيث تنتهي المحاسبة فهو أساسا يعتمد روح التحليل والانتقاد بدءا بجمع وتقييم أدلة الإثبات وإصدار حكم ورأي حول صحة ومصداقية تلك القوائم المالية المعدلة والمعروضة. وعليه فإن المحاسبة تقدم المعلومة بعد جمعها وقياسها وتسجيلها وتلخيصها والتدقيق يحكم ويصادق ويضفي الثقة على تلك المعلومة. ونظرا لاختلاف البيئة الاقتصادية والسياسية وحتى الاعتبارات الجغرافية من توسع الشركات و إنشاء فروع لها في عدة بلدان، مما يؤدي إلى اختلاف المعالجة المحاسبية وبالتالي إنتاج قوائم مالية لا يمكن مقارنتها من شركة لأخرى عبر مختلف بلدان العالم و لا يمكن حتى تجميعها مباشرة مما يصعب اتخاذ القرار، الحاجة التي أدت إلى ظهور المعايير المحاسبية الدولية لتقليل فروقات وتوحيد الممارسة(التوافق) و بما أن التدقيق يبدأ من حيث تقف المحاسبة هو الآخر أدت نفس العوامل إلى ظهور معايير لممارسة مهنة التدقيق دوليا لتفادي الحكم الذاتي للمدقق وبالتالي إعداد وإصدار معايير تنظم المهنة وتوجه المدقق في الحكم على المعالجات المحاسبية طبقا للمعايير المحاسبية الدولية و التي من الواجب أن يكون قد التزم بها

المحاسب مما يؤكد العلاقة الوطيدة بين المعايير المحاسبية الدولية ومعايير التدقيق الدولية فكلاهما يخدم مصلحة مستخدم القوائم المالية ليتمكن من اتخاذ القرار انطلاقاً من صورة حقيقية و شفافة تعكس الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة.

استناداً على ما جاء في طرح الدراسة، ارتأينا الى التأكد على النتائج التالية:

- هدف اصدار المعايير المحاسبية الدولية تضيق فجوة واختلاف الممارسات المحاسبية وانتاج معلومات معبر عنها على شكل قوائم مالية مقبولة ومفهومة دولياً تتميز بالشفافية والقابلية للمقارنة في الزمان والمكان وبالتالي الوصول الى نوع من التوافق المحاسبي الدولي؛
- من خلال دراستنا للمعيار المحاسبي الدولي الأحداث اللاحقة تبين لنا أنها تمثل مرجعية محاسبية توضح بدقة كيفية المعالجة المحاسبية والتقييم والافصاح لإضفاء الشفافية؛
- بدورها تعتبر معايير التدقيق الدولية ارشادات مهنية تساعد المتهنين من مدققين عبر أنحاء العالم على توحيد الممارسة وتقليص الفروقات وفهم المعلومات المعبر عنها في القوائم المالية مما يرفع من جودة ممارسة المهنة وبلوغ أهداف مهمة التدقيق؛
- خاصة بعد دراسة محتوى معيار التدقيق الدولي 560 الأحداث اللاحقة حيث اتضح لنا أنه يقدم ارشادات يتبعها المدقق وعليه يمكن القول إن هناك علاقة امتدادية للمعايير المحاسبية الدولية التي تقدم ارشادات لجمع المعلومات وقياسها وتسجيلها وتلخيصها من أجل توحيد الممارسات المحاسبية وفهم المعلومات المنتجة وبعدها يأتي دور معايير التدقيق الدولية لتقديم ارشادات مهنية تساعد المدقق في الحكم على المعالجات المحاسبية طبقاً للمعايير المحاسبية الدولية.

انطلاقاً من دراستنا نقترح ما يلي:

- تكثيف الجهود لتهيئة الأرضية من أجل تبني المعايير المحاسبية الدولية ومعايير التدقيق باعتبارهما صادرتين عن لجان مؤهلة، وباعتبارها تقدم توجيه وترشيد لممارسة العملية في المحاسبة وتدقيق الحسابات؛
- العمل على إصدار المزيد من المعايير خاصة فيما يمس معايير العمل الميداني للمدققين من أجل تسهيل المهمة؛
- لا بد من عقد دورات تكوينية للمحاسبين والمدققين فيما يتعلق بالمعايير المحاسبية الدولية ومعايير التدقيق الدولية لكي يندمجوا بسرعة مما يسهل تطبيقها في الواقع وبالتالي ضمان مساندة التطور النظري للمعايير بالجانب العملي.

6. قائمة المراجع:

أولاً: المراجع باللغة العربية

- أحمد حلمي جمعة، (2015)، المعايير الدولية للمحاسبة والتدقيق، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
- أسماء حداد، (2016)، أهمية معايير التدقيق الدولية في تحديد جودة تقرير المراجع الخارجي - دراسة عينة من آراء مراجعي الحسابات وأكاديميين-، مذكرة ماستر، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر.
- الاتحاد الدولي للمحاسبين. (د.ت.). ماهي معايير المراجعة الدولية، صفحة1.

- الاتحاد الدولي للمحاسبين و جمعية المجمع العربي للمتمهين، (2010)، إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة1، الأردن.
- العربي تيقاوي ، و ساوس الشيخ. (2015). قراءة واقعية لمدى التوافق الدولي بين ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد مع المعايير الدولية للتدقيق. مجلة التكامل الاقتصادي، المجلد 03، العدد01، ص ص. 291-314.
- المعتز بالله منادي، و ياسين بشير، (2018)، النظام المحاسبي المالي في ظل اختلافات الممارسات المحاسبية بين المرجعيتين الفرنسية والانجلوسكسونية. مجلة دفاتر بواذكس، المجلد 06، العدد 10، ص ص. 5-28.
- أمين السيد أحمد لطفي، (2008)، اعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر.
- أمين السيد أحمد لطفي، (2009)، دراسات تطبيقية في المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر.
- إيمان خلايفية، و رضا جاوحدو ، (2019)، التدقيق الخارجي في الجزائر بين منظور معايير التدقيق الدولية ومعايير التدقيق الجزائرية. مجلة معارف، المجلد 14، العدد 01، ص ص. 451-475.
- بدوي محمد عباس، و الأميرة إبراهيم عثمان، (2000)، دراسات في قضايا ومشاكل محاسبية معاصرة، منشأة المعارف، مصر.
- جربوع يوسف محمود، و حلمي سالم عبد الله، (2002)، المحاسبة الدولية مع التطبيق العملي لمعايير المحاسبة الدولية، مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع، الأردن.
- حمزة العراي، (2013)، المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية متطلبات التوافق والتطبيق، أطروحة دكتوراه، جامعة محمد بوقرة، بومرداس، الجزائر.
- حنيفة بن ربيع، (2012)، المعايير الدولية للمحاسبة والابلاغ المالي كأداة لتقارب المحاسبة المالية والمحاسبة الادارية. مجلة علوم الاقتصاد والتسيير والتجارة، المجلد 26. العدد 01، ص ص. 29-54.
- خالد جمال الجعارات، (2008)، معايير التقارير الدولية2007، دار اثراء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
- رشا الغول، (2015)، التحفظ المحاسبي، مكتبة الوفاء القانونية، مصر.
- سارة صديقي. (2017). تقييم معيار التدقيق الجزائري الأحداث اللاحقة 560 ومدى الاستجابة لهذا المعيار للبيئة الجزائرية (اراء عينة من محافظي حسابات ورقلة، الأغواط، الوادي، الخلفة، مذكرة ماستر، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر.
- سامي زيادي، سمير بوعافية، و صالح السراي، (2020). منهجية التدقيق في ظل معايير التدقيق الدولية. مجلة العلوم الادارية والمالية، 04(01)، ص ص. 19-36.
- سامي زيادي، و يحيي سعدي، (2017)، أهمية الاعتماد على معايير التدقيق الدولية ISA لإصلاح وتطوير مهنة التدقيق في الجزائر -دراسة ميدانية لآراء عينة من مدققي الحسابات-، مجلة دراسات اقتصادية، المجلد11، العدد 32، ص ص. 113-128.
- سعد بن البار، و معمر قرية، (2018)، مدى توافق المعيار الجزائري للتدقيق الأحداث اللاحقة والمعيار الدولي للتدقيق في ظل الاصلاحات المحاسبية ومعايير التدقيق الدولية. مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 11، العدد01، ص ص. 94-107.
- سعود جايد مشكور، (2017). تحديد مدى علاقة الارتباط بين المعايير المحاسبية الدولية (IAS) والقواعد المحاسبية المحلية العراقية. مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة واسط، العدد 25، ص ص. 213-238.

- صبرينة شراقة، (2018)، التحفظ المحاسبي في ضوء المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS دراسة المعايير IAS2، IAS36، IAS37، IFRS3، IAS38. مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، المجلد 18، العدد 1، ص ص. 153-174.
- صلاح الدين عبد الرحمن فهمي، (2007)، مبادئ وممارسات المحاسبة المتقدمة GAAP، مكتبة الأنجلو المصرية، القاهرة، مصر.
- عطا بنى ، و محمد حيدر، (2007)، مقدمة في نظرية المحاسبة والمراجعة، مكتبة الأنجلو المصرية، عمان، الأردن.
- علي يونس، (2009)، المعيار المحاسبي الدولي رقم 10 الأحداث اللاحقة لتاريخ التقرير، ملتقى الفعاليات العلمية لهيئة الأوراق والأسواق المالية. كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، سوريا.
- كاظم حسين، (2013)، دور معايير التدقيق الدولية في تعزيز خدمات التأكيد. مجلة دراسات محاسبية ومالية ، كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، المجلد 8، العدد 23، ص ص. 349-369.
- محمد سيد، (2010)، تطور المراجعة الخارجية في الجزائر ومدى توافقها مع المعايير الدولية للمراجعة-دراسة آراء بعض المهنيين والأكاديميين-، مذكرة الماجستير، جامعة سعد دحلب، البليدة، الجزائر.
- محمد فضل مسعد، و خالد راغب الخطيب، (2009)، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، دار كنوز المعرفة العلمية، الأردن.
- مشروع النظام المحاسبي المالي، (جويلية، 2005)، فقرات 03/121 ق 04/121، صفحة 04.
- منى حسن الشوقاي، (2014)، أثر الامتثال لمعايير IFRS على تعزيز كفاءة استثمار رأس المال في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة. المؤتمر الأكاديمي السنوي الخامس "المحاسبة عالم متغير"، كلية التجارة، جامعة القاهرة، مصر.
- منى كامل حمد، (2013)، أهمية التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية للمحاسبة في النشاط الزراعي دراسة تحليلية مقارنة للمعيار المحاسبي الدولي رقم 41- والقاعدة المحاسبية العراقية رقم 11. مجلة بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، المجلد 36، ص ص. 337-358.
- نسرين حشيشي، (2012)، دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية-دراسة ميدانية بمكتب محافظ الحسابات، مذكرة ماستر، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر.
- نور الدين رافع. (2018). الاتجاهات الحديثة للمعايير المحاسبية الدولية نحو تأكيد الإفصاح والشفافية في القوائم المالية وتحسين أداء المؤسسات. المؤتمر العلمي الدولي مستجدات العلوم الإدارية والاقتصادية و دورها في تحسين أداء المؤسسات، عمان، الأردن.
- نور الهدى مجلولي. (2017). أثر تبني معايير التدقيق الدولية في تطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر - دراسة استقصائية لعينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين، أطروحة دكتوراه، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر.
- يوسف بلقط. (2019). التدقيق القانوني وحوكمة الشركات في بيئة الأعمال الجزائرية، أطروحة دكتوراه، المدرسة العليا للتجارة، القليعة، الجزائر.

ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية

- Stettler, H. (1997). *auditing principle*. newjersy.