

المعايير الدولية للتدقيق: الأهمية في تحقيق مبدأ الإفصاح والشفافية

وواقع اعتمادها عالميا

International Standards on Auditing: The Importance of Achieving the Principle of Disclosure and Transparency, and the Reality of Their Adoption Worldwide

ط.د. نادية عسال¹، د بلال حسناوي².

¹ مخبر: مالية، محاسبة، جباية وتأمين، جامعة سوق اهراس (الجزائر)،

n.assal@univ-soukahras.dz

² جامعة سوق اهراس (الجزائر)،

h.bilel@univ-soukahras.dz

تاريخ القبول: 2025/04/06

تاريخ الاستلام: 2025/02/11

ملخص: تهدف الدراسة الى تناول اهمية المعايير الدولية للتدقيق في تعزيز مبدأ الإفصاح والشفافية ودرجة اعتمادها دوليا، وتم تناولها في محورين الأول: ماهية معايير التدقيق الدولية ومبدأ الإفصاح والشفافية؛ والثاني: دور المعايير الدولية للتدقيق في تحقيق مبدأ الإفصاح والشفافية وواقع اعتمادها عالميا، باعتماد المنهج الوصفي التحليلي.

ومن اهم نتائجها، أن مبدأ الإفصاح والشفافية تكمن أهميته في توفير القدرة على التنبؤ والعدالة وبناء علاقات قوية مع أصحاب المصلحة على أساس الثقة المتبادلة، وتكمن اهمية المعايير الدولية للتدقيق في تحسين الإفصاح والشفافية وتضييق دائرة الفساد والاحتيال، من خلال توفير التوجيهات المهنية، وكذا تعزيز التواصل بين المدققين والاطراف المسؤولة عن الحوكمة، ووضع متطلبات مهنية أكثر صرامة، وشهدت هذه المعايير مستويات اعتماد عالية من دول العالم بحوالي 98% بين اعتماد كلي وجزئي لسنة 2021. وتم التأكيد على تطوير البرامج التدريبية والتعليمية بما يتوافق والمستجدات العالمية.

الكلمات المفتاحية: معايير التدقيق الدولية، مبدأ الإفصاح والشفافية، شفافية، اعتماد معايير التدقيق الدولية.

تصنيف JEL: M41، D72، G10، M41.

Abstract: This study aimed to demonstrate the importance of (IASs) in enhancing the principle of disclosure and transparency, and the extent of their global adoption. It addressed this through two axes: the first explained the nature of IAS and the principle of transparency; the second investigated their role in achieving this principle and the reality of their global adoption. The study employed a descriptive analytical approach.

The results highlighted the importance of transparency in achieving fairness, equality, and building trust with stakeholders. Furthermore, the study showed the importance of IAS in improving disclosure, reducing corruption, enhancing communication between auditors and management, and increasing the rigor of risk assessment requirements. These standards have achieved a high level of global acceptance About 98% for the year 2021 is between adopted and partially adopted.

Keywords: international auditing standards, principle of disclosure and transparency, transparency, adoption of IASs.

JEL classification : M41, G10, D72, M41.

1. مقدمة

يعد مبدأ الإفصاح والشفافية أحد ركائز النظم المالية والاقتصادية الأساسية. فهو يعمل على إرساء فكرة توفير معلومات موثوقة، دقيقة وواضحة حول المعاملات المالية والتجارية عن المنظمات، بغية تحقيق الثقة بين الأطراف ذات المصلحة (مستثمرين، مستهلكين، موظفين، هيئات رقابية...)، وتحقيق النزاهة من خلال الإفصاح الكامل والواضح عن المعلومات المالية وغير المالية وفق شروط تحقق الشفافية.

كما تعد المعايير الدولية للتدقيق ركيزة أساسية تعمل على تحقيق الاستدامة الصحية للنظم المالية والاقتصادية من خلال توفير مجموعة من المقاييس والإرشادات التي تقوم على تحديد مختلف الإجراءات والطرق الواجب اتباعها أثناء عملية التدقيق، حتى تتسم هذه العملية بالدقة والموثوقية. بحيث يمارس التدقيق من خلال تحليل وتقييم السجلات المالية وأنشطة وعمليات المنظمات، وهذا بغرض التأكد من امتثالها للقوانين والمعايير الدولية أو المحلية وهذا من أجل إرساء الثقة في المعاملات المالية والتجارية سواء على المستوى الدولي أو المحلي.

لأجل ذلك فالتدقيق وفق المعايير الدولية، يمثل تأشيرة للمؤسسات في تنقلها ودخولها للأسواق المالية العالمية أو المحلية. مما سبق يتبين وجود ارتباط وثيق بين المعايير الدولية للتدقيق ومبدأ الإفصاح والشفافية. لذلك جاءت هذه الدراسة للإجابة عن التساؤل التالي:

ما أهمية معايير التدقيق الدولية في تحقيق مبدأ الإفصاح والشفافية، ومدى اعتمادها عبر دول العالم؟

فرضيات الدراسة:

1. معايير التدقيق الدولية ذات أهمية بالغة في تحقيق الشفافية بين الأطراف ذات الصلة بالشركة ما يسمح بتعزيز الثقة بينهم.
2. المعايير الدولية للتدقيق تشهد اعتمادا دوليا واسعا ما يفسر مدى أهميتها في تحقيق مبدأ الإفصاح والشفافية.

أهداف الدراسة:

- توضيح أهمية وكيفية تطبيق معايير التدقيق الدولية لتحقيق مبدأ الإفصاح والشفافية.
 - الكشف عن مدى اعتماد المعايير الدولية للتدقيق عالميا.
- أهمية الدراسة:

تكمّن أهمية هذه الدراسة في الدور الأساسي الذي تلعبه معايير التدقيق الدولية في تعزيز حوكمة المؤسسات، هذه المؤسسات التي عرفت على فترات زمنية متتالية من القرن الماضي وبدايات القرن الجاري هزات قوية أدت بالكثير من المؤسسات والشركات الى الإفلاس لأسباب عدة، وباعتبار الشفافية والإفصاح مبدأً أساسياً لحوكمة المؤسسات وإرساء باقي مبادئها، من خلال توفير المعلومة الصحيحة والواضحة في الوقت المناسب جاءت هذه الدراسة لتوضيح أهمية وكيفية عمل هذه المعايير لتحقيق هذ المبدأ، ومعرفة مدى اعتماد هذه المعايير عبر دول العالم.

منهج الدراسة المتبع:

اعتمدت هذه الدراسة منهجا وصفيا تحليليا من خلا تسليط الضوء على الابعاد المفاهيمية لمتغيري الدراسة التي تم جمعها من مختلف المراجع. كما اعتمد المنهج التحليلي عند عرض مختلف معايير التدقيق الدولية المرتبطة بمبدأ الإفصاح والشفافية وتوضيح دور كل معيار في تحقيق ذلك، وكذلك عند عرض الإحصائيات التي تبين مدى اعتماد المعايير عبر دول العالم.

الدراسات السابقة:

Internal Audit Practices And Public Financial Management In Rwanda And Nigeria /1
Bridging The Transparency Gap In Public Sector Financial Reporting. (Appolos N , Grace O,
& Niyonzima, 2016): بالتركيز على الشفافية في التقارير المالية تناولت هذه الدراسة تطبيقات

التدقيق الداخلي والإدارة المالية العامة في كل من روندا ونيجيريا، وهدفت الى تقييم مدى مساهمة ممارسة التدقيق الداخلي في سد فجوة الشفافية في التقارير والإدارة المالية العامة، وتم جمع المعلومات بالاعتماد على ادبيات الدراسة، الأطر القانونية والصحف والمجلات الحكومية. حيث اعتمدت الدراسة المنهج الوصفي، وخلصت الى ان ممارسة التدقيق الداخلي باستقلالية كاملة والالتزام بالمعايير عالية الجودة في الاعداد والإبلاغ المالي يمكنان من تعزيز مبدأ الشفافية في الإدارة المالية العامة وفي تقاريرها. كما توصي هذه الدراسة بالالتزام والامتثال للأحكام الدستورية الخاصة وبشكل صارم من خلال تسهيل الوصول للبيانات من طرف المواطنين وعرض هذه التقارير في الوقت المناسب.

The Impact of Independence of Internal Audit Function on Transparency and
Accountability Case of Zimbabwe Local Authorities. (Moses & Lucky, 2019): هدفت الدراسة الى

توضيح كيفية تأثير استقلالية وظيفة التدقيق الداخلي على كل من عنصري الشفافية والمساءلة، وتم اعتماد المسح في توزيع استبانة على السلطات المحلية في زيمبابوي. حيث توصلت الدراسة الى تأكيد العلاقة الإيجابية بين كل من استقلالية وظيفة التدقيق الداخلي وتعزيز الشفافية والمساءلة داخل

السلطات المحلية لزمبابوي، كما توصلت هذه الدراسة الى إمكانية تطبيق كل من نظريتي الوكالة والثقة في أبحاث التدقيق الداخلي.

3/ أثر التكامل بين آليات الحوكمة والمعايير الدولية للمراجعة الداخلية على جودة المراجعة الخارجية -دراسة تطبيقية - (الناغي، محمد الجوهري، و عبد اللطيف، 2023): هدفت هذه الدراسة الى اختبار اثر التكامل بين المعايير الدولية للتدقيق الداخلي وآليات الحوكمة على جودة التدقيق الخارجي وذلك من خلال دراسة تطبيقية على شركات المؤشر EXG-100 المسجلة بالبورصة المصرية (2018-2021)، حيث اكدت الدراسة وجود اثر معنوي في التكامل بين آليات الحوكمة والمعايير الدولية للتدقيق الداخلي على جودة التدقيق الخارجي. الامر الذي يؤدي الى تحسن وارتفاع مستوياتها بصورة واضحة.

4/ Impact of Integrity and Internal Audit Transparency on Audit Quality: The Moderating Role of Blockchain (Rokibul Kabir, A.sobhani, & Norhayati, 2022): هدفت هذه الدراسة الى توضيح كيفية تأثير النزاهة والشفافية في التدقيق الداخلي على جودة التدقيق وتقييم إمكانية تقنية البلوك تشين كعامل معدل في هذه العلاقة. والكشف عن الارتباط السببي بين متغيرات الدراسة باعتماد نموذج معادلة هيكلية للمربعات الصغرى الجزئية (PLS-SEM). وتم توزيع استبانة على محاسبين وممارسي التدقيق في بنغلاديش. وخلصت الدراسة أن جودة عملية التدقيق تتأثر بمدى توافر عنصري الشفافية والنزاهة في التدقيق الداخلي، كما خلصت الى ان تطبيق تقنية البلوك تشين يخفف من العلاقة بين كل من النزاهة وجودة التدقيق وبين هذه الأخيرة والشفافية، الامر الذي يؤدي الى تحسين جودة التدقيق.

5/ The Role Of Culture On The Adoption Of International Standards On Auditing In The Developing Countries: An Institutional Perspective, (Ahmed Eltweri, Faccia, & Luigi Pio Leonardo , 2020): تناولت هذه الدراسة ومن منظور مؤسسي، دور الثقافة في تبني معايير التدقيق الدولية في الدول النامية بتسليط الضوء على الممارسات المحاسبية في ليبيا. حيث هدفت الى تحليل تأثير ذلك وتحسين فهم التطبيقات المحاسبية في بلد غير مستقر سياسياً، وباعتماد المقابلات كأداة أساسية لجمع البيانات وتحليل أرشيف المراجعات الأدبية الشامل، خلصت الدراسة الى أن الثقافة تلعب دوراً بالغ الأهمية في تبني معايير التدقيق الدولية، إضافة الى حتمية بذل وتكاتف الجهود الحكومية والجماعية لتنفيذ هذه المعايير في ليبيا بنجاح.

6/ اسهامات معايير التدقيق الدولية في تفعيل وتعزيز حوكمة الشركات، لسنة 2023، مريم بارة (آيت بارة، 2023): هدفت الدراسة الى التعرف على أهمية اصدار معايير تدقيق موحدة دولياً. ودور هذه المعايير في الحد من الفساد المالي والإداري وتعزيز تطبيق الحوكمة في المؤسسات. حيث تم اعتماد المنهج الوصفي والتحليلي، وتوصلت الدراسة الى أنّ اعتماد معايير التدقيق الدولية يلعب دوراً مهماً في تعزيز الحوكمة، من خلال مساهمتها في الحد من الفساد المالي والإداري، وكذا ضمان العرض العادل لقوائم المؤسسة المالية.

الخطّة البحثية للدراسة:

تم تقسيم الدراسة الى محورين أساسيين على النحو التالي:

أولاً: ماهية المعايير الدولية للتدقيق ومبدأ الإفصاح والشفافية؛

ثانياً: دور المعايير الدولية للتدقيق في تحقيق مبدأ الإفصاح والشفافية، وواقع اعتمادها عالمياً.

2. ماهية معايير التدقيق الدولية ومبدأ الإفصاح والشفافية.

1.2 تعريف معايير التدقيق الدولية، أهميتها، أهدافها.

1.1.2 تعريف معايير التدقيق الدولية: تعرف معايير التدقيق الدولية بأنها " معايير مهنية لأداء عمليات التدقيق المالي للمعلومات المالية والهدف من هذه المعايير هو خدمة المصلحة العامة عن طريق تعزيز جودة وتوحيد ممارسات التدقيق في جميع أنحاء العالم وتعزيز ثقة الجمهور في مهنة التدقيق والتأكيد عليها". (احمد، 2023، صفحة 517) كما عرف المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) المعايير بأنها: "تعبّر عن الصفات الشخصية المهنية التي يجب أن تتوفر في المدقق. والخطوات الرئيسية لعملية التدقيق اللازمة للحصول على القدر الكافي من الأدلة والبراهين التي تمكنه من ابداء الرأي في عدالة القوائم المالية. بالإضافة الى محتويات ابداء الرأي". (العبيدي و عويد، 2021، صفحة 78) وعليه فمعايير التدقيق الدولية تتضمن المعايير الصفات الشخصية المهنية، الخطوات الرئيسية الواجب تتبعها لإجراء عملية التدقيق ومحتويات ابداء رأي المدقق، وهي تهدف الى تعزيز الثقة في القوائم المالية من قبل أصحاب المصلحة بغية تحقيق المصلحة العامة من خلال السعي لتوحيد ممارساتها عبر دول العالم.

2.1.2 أهمية معايير التدقيق الدولية: تكمن أهمية معايير التدقيق الدولية في كونها تشجع التعاون بين منظمات التدقيق محلياً ودولياً باعتبارها مرجع تحتكم اليه مختلف الدول لصياغة معاييرها الخاصة، كما تعتبر ذات أهمية بالغة لكل ممارسي مهنة التدقيق والأطراف المستفيدة الأخرى، باعتبار هذه

المعايير تنظم الأداء المهني وتعد أكثر قدرة على تحقيق التجانس في الأداء مقارنة بغيرها من المعايير. هذا من جهة ومن جهة أخرى تعد هذه المعايير بالغة الأهمية نظير التطورات الاقتصادية (العولمة، تحرير التجارة الخارجية...) وهو ما يؤكد على فكرة توحيد معايير التدقيق أو صياغة معايير مقارنة تتماشى مع التطورات، كما ان انتشار الشركات العابرة للقارات يجعل من الضروري اعتماد معايير دولية لتدقيق حساباتها وهو ما يسهل من عمليات المقارنة بعد التحليل المالي. (عيجولي، لسبط، و مريني، 2021، صفحة 233)

3.1.2 أهداف معايير التدقيق الدولية: لكي تتصف المعايير الدولية للتدقيق بالكفاءة والفعالية، لبد من ان تحقق جملة من الأهداف وفق سياق منهجي، ومن أبرز هذه الأهداف ما يلي: (عمروش و دواح، 2020، صفحة 109)

- توفير إرشادات مفهومة حول طرق العمل، وتوضيح الهدف منها.
- تحقيق العناية المهنية من خلال طمأنة المدقق بانه يبذل العناية المهنية في ظل الظروف المتشابهة وفق المعايير المتعارف عليها، وكذلك توفير إطار يساعد المدققين على تقييم جودة اداءهم، ويُمكن من تحديد مسؤوليتهم بموضوعية.
- تطوير مستوى العمل المهني وتدعيم التعليم والتدريب للراغبين في دراسة المهنة وتوجيههم.

2.2 تعريف مبدأ الإفصاح والشفافية وأهميته.

1.2.2 تعريف مبدأ الشفافية والإفصاح.

أ/ تعريف الإفصاح: قد يختلف الباحثون في اعطاء تعريف لمصطلح الإفصاح غير ان المتفق عليه، انه يمثل توفير معلومات وبيانات بشكل واضح لأصحاب المصلحة. فعرف الإفصاح على أنه تقديم المعلومات والبيانات إلى المستخدمين بشكل مضمون وصحيح وملئم لمساعدتهم في اتخاذ القرارات، لذلك فهو يشتمل المستخدمين الداخليين والخارجيين في آن واحد. (ضيف الله، 2013، صفحة 86) كما عرّف على انه إظهار كل المعلومات التي قد تؤثر في موقف متخذ القرار المتعلق بالوحدة المحاسبية وتظهر المعلومة في القوائم والتقارير المالية بلغة واضحة مفهومة للقارئ دون أي لبس أو تضليل. (سمسوم، 2022، صفحة 313) وهذا يعني ان البيانات التي يوفرها الإفصاح، على دراجة كبيرة من الأهمية في اتخاذ القرارات سواء كان على مستوى الشركة (مجلس الإدارة، المساهمين...) او خارج الشركة (المستثمرين، البنوك، مصالح الدولة...)، حيث تظهر هذه البيانات في صورة قوائم وتقارير مالية صحيحة، مؤكدة ومفهومة.

ب/ تعريف الشفافية: يمثل مصطلح الشفافية مطلب عام لجميع المشارب والتخصصات سواء كانت اقتصادية أو قانونية أو سياسية، لذلك تعددت تعاريفها. فعُرفت على أنها التوفر الموسع للمعلومات الملائمة والموثوقة عن الأداء والمركز المالي وفرص الاستثمار والقيمة المحققة والمخاطر. (وداد الأُرضي، 2021، صفحة 519) كما فعُرفت على أنها تنشأ عندما تكون المعلومات التي يتم الإفصاح عنها واضحة إضافة لسهولة الوصول إليها بالأسواق. (وداد الأُرضي، 2021، صفحة 519) وعرفت أيضاً بأنها خلق بيئة تكون فيها المعلومات المتعلقة بالظروف والقرارات والأعمال الحالية متاحة ومنظورة ومفهومة وبشكل أكثر تحديداً ومنهجية لتوفير المعلومات، وجعل القرارات المتصلة بالسياسة المتعلقة بالمجتمع معلومة من خلال النشر في الوقت المناسب والانفتاح لكل الأطراف ذوي العلاقة. (طه حسن، 2021، صفحة 487) يتبين مما تقدم أن الإفصاح يعبر عن عرض المحتوى من المعلومات المضمونة، الصحيحة والملائمة، في حين أن الشفافية تمثل الوعاء الذي يتضمن هذه المعلومات، فيجعلها واضحة، ومتاحة في الوقت المناسب ولكل الأطراف ذات العلاقة.

2.2.2 أهمية مبدأ الإفصاح والشفافية وأنواعه.

أ/ أهمية الإفصاح المحاسبي: تبرز أهمية الإفصاح المحاسبي من خلال الاتي (سمسوم، 2022، صفحة 313):

- لزيادة القيمة المنفعية للمعلومات فيما يتعلق بمستخدميها، عمد الإفصاح المحاسبي الى عرض وتوصيل البيانات والمعلومات المحاسبية للأطراف ذات الصلة، وذلك بأسلوب مفهوم وملائم في إطار منظم ومقنن،
- الإفصاح المحاسبي يساهم في تحقيق كفاءة وفعالية المنشأة في تخصيص واستغلال مواردها الاقتصادية المتاحة،
- فيما يتصل بالمعايير البيئية والأخلاقية، يعمل الإفصاح على جعل الأطراف ذات الصلة أكثر فهما لسياسات المنشأة وأدائها وابعاد نشاطها،
- الإفصاح كأداة فاعلة يعتمد للتأثير في سلوك المنشأة، وحماية المستثمرين وحفظ حقوق الأطراف ذات الصلة بالمنشأة.

ب/ أهمية الشفافية: تظهر أهمية الشفافية من كونها تساهم في جعل بنود القوائم المالية أكثر وضوح، وتوفر معلومات عن البنود المحتوات وغير المحتوات في هذه القوائم، وهو ما يحارب ويحاصر ظاهرة عدم التماثل في المعلومات، ويظهر أثرها من خلال خفض درجة التقلب في الأسواق المالية وغير

المالية، وهذا ما يضمن الاستقرار المالي لهذه الأسواق، وهو ما يساعد على جعل سوق رأس المال الكفاء أكثر فعالية، فتساعد المشاركين في السوق على جعلهم أكثر توازناً من خلال تحسين عمليات التوقع وتقييم المعلومات، إضافة إلى أن الشفافية تتولى تفسير أسباب التغيير في السياسات المحاسبية. (مسموم، 2022، الصفحات 315-316) وعليه تبرز أهمية مبدأ الشفافية والإفصاح في توفير القدرة على التنبؤ وتحقيق العدالة والانصاف، ما يخلق فرصاً متساوية أمام المستثمرين، مما يدعم إيجابية المناخ الاستثماري. وتتمثل أهمية الشفافية في أنها تعمل على زيادة المعلومات التي تعزز رشادة القرارات الاستثمارية المتخذة، حيث أن غياب هذه المعلومات لبعض المستثمرين يجعلهم عرضة لمواقف صعبة وخطيرة في اتخاذ قراراتهم. وبالتالي خلق نوع من التقلبات التي يمكن أن تؤدي إلى فوضى في أداء السوق. وعليه فإن الشفافية تعمل على الحد من تأثير الشائعات حتى لا تتاح الفرصة أمام بعض السماسرة المضاربين للحصول على معلومات غير متاحة للآخرين. (ياسر عوض، 2020، صفحة 255) وبشكل عام، يمكن القول إن مبدأ الإفصاح والشفافية يعزز الشفافية والنزاهة في الأعمال التجارية ويساهم في بناء علاقات متينة ومستدامة مع المساهمين والمستثمرين والجهات الخارجية الأخرى. (الغامدي، 2019، الصفحات 3569-3600)

ج/ أنواع الإفصاح: تم تصنيف الإفصاح وفق عدة جوانب: (مسموم، 2022، صفحة 314)

- **وفق الالتزام:** يوجد نوعان من الإفصاح الأول اجباري وفيه تحدد المعلومات المحاسبية التي يجب أن تقصص عنها المنشأة للمستثمرين، والثاني إفصاح اختياري أو إفصاح ذاتي للمنشأة عن كافة المعلومات للمستثمرين وهو غير ملزم قانوناً.
- **وفق مقدار الإفصاح:** يوجد ثلاث أنواع الأول يكون إفصاح كافٍ بالحد الأدنى من المعلومات لمتخذي القرارات بما يمكنهم من اتخاذ قراراتهم الاستثمارية في سوق الأوراق المالية، والثاني يكون إفصاح عادل بما يكفي حاجة مستخدمي القوائم المالية لاتخاذ قراراتهم، بحيث يكون المستخدمين على قدم المساواة في الحصول على المعلومة (توفر الجانب الأخلاقي)، وأما الأخير فيمثل الإفصاح الكامل عن كل المعلومات والتوضيحات وفق مفهوم الأهمية النسبية بما يضمن عدم حدوث ضرر هام لمتخذي قرار الاستثمار.

وبحسب ما تم التطرق إليه فإن أهمية الشفافية تبرز من كونها تعمل على زيادة المعلومات التي تؤدي لاتخاذ القرارات الاستثمارية السليمة، وهذا من خلال الإفصاح عن المعلومات بصفة واضحة وصحيحة وفي الوقت المناسب. كما تعد معايير التدقيق الدولية مرجعاً أكثر تجانساً يمكن أن يعتمد عليه

المدقق في إنجاز مهامه. وتبرز أهمية هذه المعايير أكثر بانتشار الشركات المتعددة الجنسيات التي تسعى الى توحيد وتحقيق التوافق في كل معاملاتها، كما تعمل على توفير معلومات صحيحة وموثوقة.

3. دور المعايير الدولية للتدقيق في تحقيق مبدأ الإفصاح والشفافية، وواقع اعتمادها عالميا.

يلعب المدقق دورا مهما لتعزيز عنصر الإفصاح والشفافية. وذلك مما توفره معايير التدقيق الدولية من إجراءات وتحديد مسؤوليات. وسيتم التطرق من خلال هذه الجزئية لأهم المعايير المرتبطة بمبدأ الإفصاح والشفافية ومكافحة الفساد والاحتيال، وحقيقة اعتماد هذه المعايير عالميا.

1.3 معايير التدقيق الدولية وتعزيز مبدأ الإفصاح والشفافية.

يمكن القول بشكل عام أن معايير التدقيق الدولية تلعب دورا كبيرا في تحقيق مبدأ الإفصاح والشفافية وذلك من خلال تنظيم وتوجيه عمليات وإجراءات التدقيق. (IFAC، 2021) فالمعيار رقم (ISA21) (قبول شروط مهمة التدقيق) يقر حق وواجب المدقق في الحصول على اتفاقية مكتوبة من طرف الإدارة، تحدد فيها وتوضح شروط اسناد مسؤولية التدقيق. كما ان المعيار رقم (ISA260) (الاتصال بالأطراف المكلفة بالحوكمة، رجع في سنة 2016) يلزم المدقق بأن يتواصل مع الاطراف المكلفين بالحوكمة بشأن الأمور ذات الأهمية النسبية التي تظهر أثناء عملية التدقيق. كما يُجب على المدقق أن يقدم تقريرًا للأطراف المكلفة بالحوكمة، بخصوص النتائج الأساسية التي توصلت لها عملية التدقيق، بما في ذلك ابداء الرأي فيما يخص البيانات والمعلومات المالية. ما المعيار رقم (ISA265) (إبلاغ المكلفين بالحوكمة والإدارة عن أي قصور في الرقابة الداخلية) فيوجب على المدقق ان يكون على تواصل دائم مع الأطراف المكلفة بالحوكمة وذلك بشأن اظهار وتوضيح أوجه قصور الرقابة الداخلية، التي يمكن ان تولد أثر سلبي عند اعداد المعلومات. والعلاقة المتبادلة و المتعدية التي تربط بين الأطراف المسؤولة عن الحوكمة، تُظهر علاقة كل طرف بالطرف الاخر، فالإدارة التنفيذية ملزمة أمام المساهمين بتقديم مختلف التقارير بكل شفافية (تقارير مدققة) وبناء على هذه التقارير تكون ردة فعل المساهمين باتخاذ قراراتهم (ضخ راس المال للشركة...)، بالمقابل فمجلس الإدارة ملزم بعرض التقارير اللازمة للمساهمين، في حين ان المساهمين يملكون حق انتخاب او عزل أعضاء مجلس الإدارة، اضافة للعلاقة التي تربط مجلس الإدارة بالإدارة التنفيذية، حيث ان الإدارة التنفيذية ملزمة بإعداد وتحديث التقارير لتقديمها كل دورة لمجلس الإدارة، اما مجلس الإدارة فهو يمارس عمليات الرقابة وتقييم الأداء لإدارة التنفيذية من خلال ما يعرض عليه من تقارير. (محمد ، 2021، صفحة 186) وبناء على هذه العلاقات تظهر أهمية المدقق من خلال تبنيه معايير التدقيق في تقديم تأكيدات

حول مدى صدق وموثوقية المعلومات التي تحتويها هذه التقارير، وهنا يظهر مدى أهمية هذه المعايير في تحقيق وتعزيز مبدأ الشفافية عند الإفصاح عن مختلف المعلومات المتضمنة في التقارير المالية وغيرها. فالمعيار (ISA700) (تكوين الرأي وتقديم تقرير عن القوائم المالية، رُجع في سنة 2016) يُجِب على المدقق أن يقدم تقرير يتمتع بالوضوح والدقة، يظهر فيه رايه بشأن المعلومات المالية، فمن خلال هذا المعيار يصبح من الواجب على المدقق أن يتأكد من مدى عدالة المعلومات المالية في جميع الجوانب المادية طبقاً للإطار النظري المعمول به. كما أنَّ المعيار (ISA705) (تعديلات الرأي الوارد في تقرير المدقق المستقل، رُجع في سنة 2016) يُوجب على المدقق أن يعدل تقرير التدقيق ولو حتى بعد تاريخ إصداره، وذلك في حال توفر تعديل أو وجود تغيير جوهري في المعلومات المالية. لقد لعبت المعايير الدولية للتدقيق (ISAs) دوراً هاماً في تعزيز مبدأ الإفصاح والشفافية ومكافحة الفساد والاحتيال. فتعمل المعايير الدولية للتدقيق على مساعدة أجهزة المراقبة في كشف وتقييم انحرافات الأداء، وهذا يسهم في الحد من الممارسات الخاطئة والتضييق على ظاهرة الفساد. وهو ما يظهره الجدول التالي:

الجدول 1: أهم معايير التدقيق الدولية المرتبطة بالشفافية ومكافحة الغش والفساد.

رقم المجموعة	اسم المجموعة	معايير مرتبطة بالشفافية؛ الإفصاح؛ ومكافحة الفساد والاحتيال
01	المبادئ العامة والمسؤوليات	- المعيار (ISA 240): الذي يهدف لتوضيح مسؤوليات المدقق المتعلقة بحالات الغش والخطأ. - المعيار (ISA 250): مراعاة النصوص القانونية والأنظمة. - المعيار (ISA 265): الإبلاغ والإفصاح عن أوجه قصور الرقابة الداخلية للأطراف المكلفة بالحوكمة.
02	التخطيط، التقييم والاستجابة للمخاطر	- المعيار (ISA 315): تحديد وتقييم مخاطر التحريف الجوهرية.
03	أدلة التدقيق	- المعيار (ISA 570): الاستمرارية، (مدى قدرة المنشأة على الاستمرارية في أداء أعمالها والقيام بدورها).

05	نتائج التدقيق وتقاريره	- المعيار (ISA 701): الإبلاغ عن الأمور الأساسية للتدقيق في تقرير المدقق المستقل.
----	---------------------------	---

المصدر: من اعداد الباحثين باعتماد (بن صوشة و بشيري، 2023، الصفحات 104-105)

(AASC, 2024)، (محمد الامين و حمزة، 2022، صفحة 430).

والواضح ان هذه التطورات ساهمت في تحسين إفصاح وشفافية التقارير المالية وتضييق دائرة الفساد والاحتيال، من خلال توفير إرشادات وتوجيهات حول كيفية تعامل المدقق مع مخاطر الاحتيال والفساد، بالإضافة الى تعزيز التواصل بين المدققين والإدارة والاطراف الأخرى المسؤولة عن الحوكمة بشأن كيفية التعامل مع هذه المخاطر، اضافةً الى تحسين جودة التدقيق من خلال العمل على توفير متطلبات أكثر صرامة في تقييم المخاطر وإجراءات التدقيق.

2.3 مقومات وتحديات تطبيق معايير التدقيق الدولية.

1.2.3 مقومات التوافق والتوحيد على المستوى الدولي: ينبغي على أي دولة تهدف لتحقيق التوافق مع البيئة الدولية والاندماج فيها أن تتوفر لها مقومات الاندماج والمتطلبات البيئية التي تسهم في تحقق هذه المقومات. فيجب عليها تكييف قوانينها وتشريعاتها ونظمها وفق متطلبات الاندماج الدولي. وتكييف اصحاب مهن المراجعة والمحاسبة مع ما يتوافق والمحيط الدولي. كما يجب تحقيق التوافق مع البيئة العالمية من خلال الانتماء الى منظمات دولية مثل: منظمة البورصات العالمية... الخ. وهذا ما يُحتم تمكين بيئة الاقتصاد الجزئي داخل هذه الدولة (اقتصاد المؤسسات والشركات). (طهراوي، 2022، صفحة 121)

2.2.3 تحديات تطبيق معايير التدقيق الدولية: إن تحقيق التوافق والتوحيد في معايير المحاسبة والتدقيق عبر مختلف الدول ليس بالأمر السهل لوجود عوامل تعيق وتصعب من تطبيقها. فالاختلاف الثقافي والحضاري بين الدول، (اللغة، المعتقد، التشريعات القانونية...) يمثل عائق باعتبارها يؤثر على ترتيب أولويات الدول السياسية، الاقتصادية والاجتماعية. كما ان عائق اللغة يمكن ان يُخل بالمعنى الصحيح والهدف المقصود من تطبيق هذه المعايير. كما ان التباين الاقتصادي بين دول العالم يولد اختلافاً في كل من عرض المعلومات واعتماد قواعد الافصاح. بالإضافة لصعوبة فهم وتطبيق الكثير من المعايير نتيجة صيغتها المعقدة خاصة ما يهم (المشتقات والأدوات المالية، والاستثمار)، وتباين التوجه في اعداد التقارير المالية المحاسبية، بغرض اتخاذ قرارات على المستوى الوطني او اتخاذ

قرارات على المستوى الدولي. (جوادي و دينوري سالمي، 2011، الصفحات 166-167)، (طهراوي، 2022، الصفحات 122-123).

وبحسب ما تم عرضه في هذا الجزء من البحث، يتضح جلياً مدى اهتمام القائمين على اعداد معايير التدقيق الدولية، بإيجاد إجراءات تعمل على تعزيز مبدأ الإفصاح والشفافية، وهذا المبدأ لا يعد بحد ذاته هدفاً، وإنما هو وسيلة لكبح ظواهر الفساد، الاحتيال والاختلالات الإدارية الأخرى. غير ان هذه المعايير بمثل ما وجدت مقومات تجعل منها إرشادات مقبولة دولياً، الا انها تصادف جملة من المعوقات التي تحد من تطبيقها دولياً بصفة جزئية او كلية.

3.3 واقع التنبؤ العالمي للمعايير الدولية للتدقيق للفترة 2019-2022.

حسب ما أصدره الاتحاد الدولي للمحاسبين -تقرير الحالة العالمية لعام 2019- واصلت المنظمات الأعضاء في الاتحاد التقدم في اعتماد المعايير الدولية، وهو ما يدعم في نهاية المطاف نمواً اقتصادياً أكبر واستقراراً للأسواق المالية. وهذا مهم بشكل خاص بالنظر إلى أن السنوات القليلة الماضية كانت صعبة بدرجة كبيرة، حيث تعرض العالم لوباء COVID19 وتعافى منه. كما هو الحال في تقرير عام 2019، تُواصل أكثر من 90% من الولايات القضائية الأعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين استخدام المعايير الدولية للمحاسبة. وعليه فهناك دول وولايات قضائية كثيرة تعتمد هذ المعايير (استراليا، كندا، جنوب افريقيا...)، وكذا دول عديدة تعتمد اعتماداً جزئياً (الوم أ، روسيا، فرنسا...). وهذا ما يتضح من خلال إحصاءات الجدول التالي:

الجدول 2: حالة اعتماد المعايير الدولية للتدقيق (ISA) لسنة 2019، وفق (IFAC).

ISA Adoption Status								
Region	Number of Jurisdictions	% of total	Adopted	% of total jurisdictions	Partially Adopted	% of total jurisdictions	Not Adopted	% of total jurisdictions
Africa	24	18%	23	96%	1	4%	0	0%
Americas and Caribbean	25	19%	14	56%	9	36%	2	8%
Asia-Pacific	23	18%	13	57%	9	39%	1	4%
Europe	48	37%	35	73%	13	27%	0	0%
Middle East	10	8%	5	50%	5	50%	0	0%
TOTAL	130	100%	90	69%	37	28%	3	2%

Source : (IFAC, 2019, p. 18)

يعرض هذا الجدول توزيع عدد الولايات القضائية المنتمية للاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) بحسب القارات الخمس، وكذا بحسب حالة الاعتماد للمعايير الدولية للتدقيق حيث يعرض ما مجموعه 130 ولاية قضائية تتوزع الى 90 ولاية (69%) تعتمد هذه المعايير بشكل كامل؛ 37 ولاية (28%) تعتمد هذه المعايير بشكل جزئي؛ 3 ولايات (2%) لا تعتمد هذه المعايير. أي حوالي 127 ولاية (97%) تعتمدها بشكل كلي أو جزئي. ويمكن ان يرجع ذلك للدعم الذي يوفره الاتحاد الدولي للمحاسبين لاعتماد وتنفيذ معايير التدقيق (توفير الترجمة والتدريب، الارشاد والمراقبة، التحسين الفني وتطوير القدرات...).

الجدول 3: حالة التبني العالمي للمعايير الدولية للتدقيق، لسنة 2021، وفق (IFAC).

International Standards: Global Adoption Status			
as of 12/31/2021	Adopted	Partially Adopted	Not Adopted
Audit & Assurance Standards	62%	36%	2%
IFRS	53%	42%	5%

source: (IFAC, 2022, p. 01)

ويعرض هذا الجدول نسب التطور في اعتماد المعايير الدولية في نهاية سنة 2021. حيث توزعت حالة اعتماد المعايير الدولية للتدقيق بين 62% اعتماد تام، 36% اعتماد جزئي، في حين ان ما نسبته 2% من الولايات لا تعتمد هذه المعايير. وبحسب تقرير التبني العالمي للمعايير الدولية الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (2022)، فان مجموعة البيانات المحدثة تحوي في مجملها وقائع إيجابية. حيث استقبل الاتحاد سبعة أعضاء جدد في خمس ولايات قضائية جديدة بين عامي 2019 و 2021؛ يتم تضمين هؤلاء الأعضاء الجدد والولايات القضائية في مجموعة البيانات المحدثة لعام 2021. لذلك، لا تقارن مجموعات البيانات نفس الأرقام الإجمالية بالضبط. وعلاوة على ذلك، وبالنظر إلى الزيادة في مجموع الولايات القضائية قيد الاستعراض، تتغير النسب المئوية وأعداد التبني في بعض الحالات بمعدلات مختلفة. (بحسب منهجية الاتحاد الدولي للمحاسبين)، وهو ما يمكن ان يوضحه الجدول التالي:

الجدول 4: تحولات واتجاهات حالة التبني العالمية للمعايير الدولية للتدقيق للفترة (2019-2021) وفق (IFAC).

International Standards: Global Adoption Status Shifts & Trends						
as of 12/31/2021 ¹	Adopted (% change from 2019)	Adopted (# jurisdiction change from 2019)	Partially Adopted (% change from 2019)	Partially Adopted (# change from 2019)	Not Adopted (% change from 2019)	Not Adopted (# change from 2019)
Audit & Assurance Standards	-6.7%	90 to 84	+28.9%	38 to 49	+50.0%	2 to 3
IFRS	-12.2%	82 to 72	+54.1%	37 to 57	-36.4%	11 to 7

source: (IFAC, 2022, p. 01)

لعل ابرز ما يمكن ملاحظته ان هناك زيادة في عدد الولايات التي تعتمد المعايير الدولية للتدقيق بشكل جزئي حوالي (28%) من 38 ولاية لسنة 2019 الى 49 ولاية لسنة 2021، في حين ان اعتماد المعايير بشكل كلي عرفت انخفاض يقدر ب (-6.7%) أي من 90 ولاية لسنة 2019 الى 84 ولاية لسنة 2021، ويمكن ان ترجع أسبابه لـ (عمليات الترجمة والمقارنة التي تتطلب وقتاً؛ تعديلات كبيرة على المعايير مثل التقرير الجديد للمراجع التي تتطلب وقتاً كافياً للتكيف؛ التحديات القانونية والتنظيمية التي تتطلب تعديلات قانونية رسمية، جائحة كوفيد-19 وتأثيرها على العمليات التنظيمية والادارية). ومن اهم ما جاء في كل من تقرير، المعايير الدولية: لمحة عن حالة التبني العالمي لعام 2022 والمعايير الدولية: تقرير الحالة العالمي لعام 2019، (IFAC, 2019, pp. 11-15 and 18) (IFAC, 2022, pp. 01-06)، ان الإكوادور (عضو جديد في الاتحاد الدولي للمحاسبين منذ عام 2020)، وغواتيمالا، وأوروغواي تمثل ثلاث ولايات قضائية من أصل خمس ولايات قضائية تتقدم نحو اعتماد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بالكامل. وقد سهّل توافر الترجمات الإسبانية الدمج المباشر لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في القانون الوطني، مما يسلط الضوء على التزام الهيئات المصدرة بالتغلب على الحواجز اللغوية من خلال الترجمات متعددة اللغات لضمان الفهم الدقيق للمعايير. كما تعد بوليفيا نموذجاً ناجحاً. فقد كلفت وزارة المالية البوليفية الهيئة البوليفية للمحاسبين والمراجعين بتطوير المعايير، مع الاحتفاظ بسلطة الموافقة النهائية. وبعد التبني الأولي في عام 2008، أوصى الهيئة لاحقاً بالتحديثات، والتي تبنتها الوزارة رسمياً في عام 2021. وتظهر هذه العملية التي استمرت 13 عاماً الحاجة إلى التنفيذ التدريجي والوقت الكافي للتبني

الناجح لهذه المعايير. فمعدلات التبني الثابتة جديرة بالملاحظة بشكل خاص بالنظر إلى المراجعات المعيارية المهمة في السنوات الأخيرة، بما في ذلك معيار إعداد التقارير الجديد للمراجعين. تتطلب المعايير الجديدة أو المنقحة عادةً المراجعة والمقارنة والترجمة و/أو تمريرها إلى القانون المحلي من قبل واضعي المعايير المحليين. تتطلب عملية التبني هذه، والتي يطلق عليها التقارب، الوقت والتنسيق، وتفسر بشكل عام التحولات في حالة التبني. على سبيل المثال، غالباً ما تعكس التغييرات في تبني معايير التدقيق الدولية (ISA) توافق الولايات القضائية مع دليل 2018 من خلال الترجمة والتقارب. (انظر منهجية IFAC). كما تعكس الاختلافات الطفيفة في حالة التبني عملية التبني الطبيعية، والتي تتطوي غالباً على التقارب أو التعديلات القانونية الرسمية التي يتم تنفيذها بعد تاريخ سريان المعايير الجديدة أو المنقحة. يمكن أن تنشأ التحولات الطفيفة أيضاً من التقييمات، قد يتم تصنيف ولاية قضائية على أنها "معتمدة جزئياً" أثناء التقييم لأن التشريع الجديد الذي يتبنى أحدث المعايير قد لا يكون سارياً لعدة أشهر. يقوم IFAC باستمرار بتحديث حالة التبني والتحليلات من خلال الحوار المستمر مع المنظمات الأعضاء وأصحاب المصلحة الرئيسيين الآخرين. كما تقدم المنظمات الأعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين الدعم الفني الحيوي لوضع المعايير المحلية من خلال التواصل والدعوة وبناء الوعي والترجمات والتحليلات المقارنة للمعايير الدولية واللوائح المحلية القائمة والتوصيات بالتعديلات التنظيمية. فكثيراً ما دعا معهد المدققين القانونيين في ألبانيا إلى الإصلاحات التعليمية، مدرّكاً لأهمية المعلومات المالية الموثوقة وعالية الجودة لتحقيق أهداف التنمية الاستراتيجية للبلاد (تحسين مناخ الأعمال، وتوسيع نطاق الوصول إلى التمويل، وتعزيز القطاع المالي). في عام 2020، تم إطلاق منهج جامعي ومهني منفتح، يتماشى مع معهد المدققين القانونيين وتم تطويره كجزء من مشروع للبنك الدولي، لتعزيز التقارير المالية للشركات من قبل المدققين القانونيين في ألبانيا.

4. تحليل النتائج:

ان ما تشهده المعايير الدولية للتدقيق من التوسع في اعتمادها عبر دول العالم يثبت مدى أهميتها في تعزيز مبدأ الإفصاح والشفافية، بحيث تزيد من مصداقية وموثوقية المعلومات المالية المقدمة. وبذلك ترفع من مستوى الثقة في القطاع المالي والاقتصادي على المستوى المحلي أو الدولي، وهو ما يوفر بيئة مشجعة للمستثمرين، وهذا من خلال ما يقدمه المدققين من تأكيدات بأن العمليات المالية توافق القوانين والمعايير المحاسبية، وهذا ما يعزز من قدرة الشركات المحلية أو الدولية على

الامتثال للقواعد المالية، كما ان اعتماد المعايير الدولية للتدقيق يساعد في القيام بالمقارنات المختلفة من خلال تدنية درجة التباين بين الاقتصاديات المختلفة.

ويمكن من خلال ما سبق وما شهدته المعايير الدولية للتدقيق من التوسع في الاعتماد التوصل الى ما يلي:

- معايير التدقيق الدولية تمثل مرجع متجانسا يسمح للمدقق بأداء مهامه بكفاءة وفعالية كبيرة على المستوى الدولي او المحلي.
- من خلال الدعم الذي يقدمه الاتحاد الدولي للمحاسبين في اعتماد وتطبيق المعايير الدولية للتدقيق وغيره، وبتوفير الدعم الارشادي والرقابي وتحسين القدرات الفنية والتقنية، نتج عن ذلك اعتماد أكثر من 125 ولاية قضائية لهذه المعايير كليا او جزئيا، وهو ما يحقق الشفافية والمساءلة وينشر الثقة في الأسواق المالية مما يعزز الاقتصاد على المستويين الدولي والمحلي.
- من خلال ما يقدمه الاتحاد الدولي للمحاسبين من (ترجمة المعايير؛ التدريب عليها؛ والمراقبة...)، فهو يقدم دعم كبير لضمان الاعتماد الكامل للمعايير في بعض الدول، غير ان ذلك يبقى غير كافي مع بقاء التحديات مستمرة.
- اعتماد المعايير الدولية للتدقيق وغيرها، يتطلب دعما وتعاوناً من أطراف متعددة (صانعي وواضعي السياسات الدولية؛ المنظمات ذات الصلة؛ الحكومات؛ الأكاديميين؛ رجال الاعمال...).
- التطورات التي تعرفها المعايير الدولية للتدقيق تعمل على تحسين كل من الإفصاح، المساءلة، والشفافية، من خلال تحسين جودة التقارير المالية وجعلها أكثر دقة وموثوقية، الامر الذي يدعم الشفافية، إضافة الى ان المعايير الدولية تفرض على المؤسسات والشركات توفير معلومات مفصلة وواضحة مما يعزز المساءلة.
- اعتماد المعايير الدولية للتدقيق يعزز الثقة في الأسواق المحلية والدولية (بين المستثمرين وأصحاب المصلحة)، وهو ما يحقق الاستقرار في البيئة المالية والاقتصادية.
- من خلال اعتماد المعايير الدولية للتدقيق والمعايير ذات الصلة فان ذلك يعمل على تقليل التباين بين الدول، وهو ما يساعد على فهم وتحليل البيانات المالية ومقارنتها دوليا او محليا وهو ما يعزز مبدأ الإفصاح والشفافية.
- من خلال ما تفرضه المعايير الدولية للتدقيق من إجراءات رقابية قوية، فإنها بذلك تحاصر فرص الفساد والاحتيال وهو ما يساعد على تحقيق رشادة وحوكمة المؤسسات.

ومن خلال ما سبق يمكن التحقق من الفرضيتين كالآتي:

• تكمن أهمية مبدأ الشفافية والإفصاح في توفير القدرة على التنبؤ والانصاف وخلق فرص متساوية للمستثمرين، وتوفير المعلومات التي تؤدي لاتخاذ القرارات الاستثمارية الرشيدة والسليمة، وهذا يمكن من بناء علاقات متينة ومستدامة مع المساهمين والمستثمرين والجهات الخارجية الأخرى على اساس الثقة والمصادقية المتبادلة بين الأطراف ذات الصلة. كما تأدي التطورات التي عرفتها معايير التدقيق الدولية إلى تحسين الإفصاح والشفافية في التقارير المالية وتضييق دائرة الفساد والاحتيال، من خلال توفير ارشادات توضح كيف يتعامل المدقق مع مختلف المخاطر (الاحتيال، الفساد...)، وكذا تعزيز التواصل بين المدققين والإدارة والأطراف المسؤولة عن الحوكمة بشأن هذه المخاطر، إضافة الى وضع متطلبات أكثر صرامة في تقييم المخاطر وإجراءات التدقيق بغية تحسين جودته. وهو ما يثبت الفرضية الاولى.

• بحسب حالة الاعتماد للمعايير الدولية للتدقيق (98%) بصفة كلية وجزئية، لسنة 2021، يمكن ان يرجع ذلك للدعم الذي يوفره الاتحاد الدولي للمحاسبين لاعتماد وتنفيذ معايير التدقيق (توفير الترجمة والتدريب، الارشاد والمراقبة، التحسين الفني وتطوير القدرات...)، وهو ما يفسر الأهمية البالغة للمعايير الدولية للتدقيق في تعزيز ودعم مبدأ الإفصاح والشفافية. وهو ما يثبت الفرضية الثانية.

مما تم عرضه نتضح اسهامات الدراسة من خلال:

■ الدراسة الحالية، دراسة عكسية باعتبار معايير التدقيق الدولية متغير مستقل يؤثر في مبدأ من مبادئ الحوكمة (الإفصاح والشفافية)، لتضييق فجوة مخاطر الفساد والاحتيال.

■ الدراسة تحاول ان توضح أهمية دور هذه المعايير في تحقيق مبدأ من مبادئ الحوكمة (الإفصاح والشفافية).

■ كما انها سلطت الضوء على مبدأ الإفصاح والشفافية دون غيره من مبادئ الحوكمة لكونه مبدأ أساسي تعتمد عليه بقية المبادئ، فقبل ان تكون المساءلة يجب ان تتحقق الشفافية، وهو امر أساسي يعمل على مكافحة كل اشكال الفساد والاحتيال باعتبار الشفافية وعاء للإفصاح عن المعلومات والتقارير المالية الواضحة والصادقة للأطراف ذات الصلة وفي الوقت المناسب.

■ كما تطرقت هذه الدراسة لمدى اعتماد معايير التدقيق عبر دول العالم، خلال الفترة الأخيرة والتي تظهر من خلال التقريرين الأخيرين للاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، (المعايير الدولية: لمحة عن حالة التبني العالمي لعام 2022 والمعايير الدولية: تقرير الحالة العالمي لعام 2019)، والعدد

الكبير من الدول والولايات القضائية التي تعتمد هذه المعايير تعد عامل مفسر لمدى أهمية معايير التدقيق الدولية في تحقيق مبدأ الإفصاح والشفافية، وهذا جوهر ما يميز هذه الدراسة عن باقي الدراسات.

5. الخاتمة:

- تم التركيز من خلال هذه الدراسة على أهمية المعايير الدولية للتدقيق في تحقيق مبدأ الإفصاح والشفافية بحيث توصلت الدراسة الى النتائج التالية:
- مبدأ الإفصاح والشفافية لا يعد هدفا بحد ذاته، بل هو وسيلة تمكن من اتخاذ القرارات الرشيدة والسليمة بناء على معلومات ذات جودة عالية.
 - الشفافية تمثل وعاء الإفصاح الذي يحقق شرط وضوح المعلومة وسهولة الحصول عليها وكذا توفرها في الوقت المناسب.
 - من خلال ما تفرضه المعايير الدولية للتدقيق من إجراءات رقابية قوية لتوفير معلومات مفصلة وواضحة، فإنها بذلك تحقق الشفافية وتدعم الدقة والموثوقية وتعزز المساءلة فتحاصر بذلك فرص الفساد والاحتيال وهو ما يساعد على تحقيق رشادة وحوكمة المؤسسات.
 - من خلال اعتماد المعايير الدولية للتدقيق والمعايير ذات الصلة فان ذلك يعمل على تقليل التباين بين الدول، وهو ما يساعد على فهم وتحليل البيانات المالية ومقارنتها دوليا او محليا وهو ما يعزز مبدأ الإفصاح والشفافية.
 - اعتماد المعايير الدولية للتدقيق وغيرها، يتطلب اهتماما وتعاوناً من الأطراف ذات الصلة (المنظمات الدولية والمحلية؛ الحكومات؛ الأكاديميين؛ رجال الأعمال...). كما يتطلب من المنظمات المصدرة لهذه المعايير والمنظمات المحلية توفير التدريب اللازم، والترجمة الصحيحة والواضحة، والمراقبة..
 - ان المعايير الدولية للتدقيق بمثل ما وجدت مقومات تجعل منها إرشادات مقبولة دوليا الا انها تصادف جملة من المعوقات التي تحد من تطبيقها دوليا بصفة جزئية او كلية، وهذا يظهر من خلال الدول غير المصنفة، والتي تظهر باللون الرمادي في الخريطة (شكل رقم 02).
 - واقع اعتماد المعايير الدولية للتدقيق يتضح من خلال ما سجله الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) لسنة 2021 (62% بشكل كلي، 36% بشكل جزئي، 02% غير معتمدة).
- كما خرجت هذه الدراسة بمجموعة من التوصيات، التي تمثل رؤية الباحث بعد استكمال هذا البحث، وهي كالآتي:

- ❖ التأكيد على الاعتماد المزدوج لكل من معايير التدقيق ومعايير الإبلاغ المالي الدوليين، لكون التكامل بينهما يحقق نسق منهجي يعزز الشفافية وجودة الإفصاح في التقارير المالية.
- ❖ التأكيد على ان اعتماد المعايير الدولية للتدقيق بصفة كلية او جزئية وباعتبارها تعمل على تحسين الشفافية وتعزيز الثقة عالميا، فهي تكون دافع نحو تحقيق التنمية الاقتصادية من خلال زيادة الاستثمارات الأجنبية.
- ❖ لتحقيق الممارسة الفعالة لمعايير التدقيق الدولية، يتوجب توفير عاملي التعليم والتدريب المهنيين، والتأكيد على تطوير البرامج التدريبية والتعليمية بما يتوافق والمستجدات العالمية.
- ❖ التأكيد على ان اعتماد المعايير الدولية بصفة كلية او جزئية يعزز موائمة ممارسات الدولة الواحدة مع الممارسات الدولية، الامر الذي يسهل عمليات المقارنة بين مختلف الشركات على المستوى الدولي، مما يسهل اندماج الشركات المحلية في الأسواق الدولية.
- ❖ التأكيد على الاستعانة بالتكنولوجيا والتقنيات المستحدثة في تحليل البيانات، لتعزيز وتحقيق فعالية وكفاءة عمليات التدقيق وجعلها أكثر شمولاً وافر مردوداً. كما ان الاستعانة بهذه الوسائل الحديثة يحقق أكثر استقلالية ويوفر تقارير أكثر موضوعية، مما يضيق من فجوة توقعات عمليات التدقيق.

6. قائمة المراجع:

قائمة المراجع باللغة العربية:

1. رجائي عبد الله محمد . (2021). تقييم التزام الفنادق الخمس نجوم في مصر بتطبيق معيار الإفصاح والشفافية كأحد معايير نظام الحوكمة من وجهة نظر الإدارة التنفيذية. مجلة كلية السياحة والفنادق جامعة مدينة السادات، 05(01)، 186.
2. عبد الرسول ياسر عوض. (2020). الإفصاح و الشفافية في مواجهة الممارسات غير الاخلاقية في اسواق الازراق المالية. *L'Egypte Contemporaine journals.ekb.e*، 111(1)، 255. تم الاسترداد من <https://www.semanticscholar.org>
3. IFAC . (2021). معايير التدقيق الدولية. تم الاسترداد من الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) <https://www.ifac.org/global-knowledge-gateway/international-standards/audit-assurance>
4. أسامة طه حسن. (2021). الحدود الدستورية لمبدأ الشفافية _دراسة مقارنة_. مجلة الجامعة العراقية، 53(01)، 487.
5. اسماء طهراوي. (2022). مطبوعة في مقياس التدقيق البنكي. تلمسان -الجزائر -: كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير قسم العلوم الاقتصادية، جامعة ابو بكر بلقايد. تم الاسترداد من <https://fseg.univ-tlemcen.dz> > fseg > Recherche
6. بارزان حسن احمد. (2023). دور تطبيق معايير التدقيق الدولي (620) الاستفادة من عمل تحسين جودة التدقيق _ دراسة تحليلية لآراء عينة من الاكاديميين و مراقبي الحسابات في اقليم كردستان العراق_. مجلة قهلاي زانست العلمية، 8(6)، 517.
7. توفيق جوادى، و محمد نينوري سالمى. (2011). التوحيد المحاسبي ام التوافق؟ مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية (04)، 166-167. تم الاسترداد من <https://www.asjp.cerist.dz>
8. حمدان بن درويش الغامدي. (2019). الإفصاح والشفافية والجزاء المترتب على الإخلال بهما كأحد مبادئ حوكمة الشركات في النظام السعودي. مجلة كلية الشريعة والقانون بتفهيها /الأشراف - دقهلية-، 21(05)، 3569-3600. تم الاسترداد من <https://www.semanticscholar.org>

9. خالد عيجولي، عبد الله لسبط ، و محمد مريني. (2021). معايير التدقيق الدولية كآلية لتعزيز حوكمة المؤسسات المالية. مجلة المنتدى للدراسات و الابحاث الاقتصادية، 5(2)، 233.
10. خاوي محمد الامين، وطبيي حمزة. (2022). دراسة واختبار تأثير إدراك المدققين الخارجيين لحدود مسؤولياتهم بشأن استمرارية الاستغلال على تقرير التدقيق (دراسة ميدانية). مجلة دراسات في الاقتصاد وإدارة الأعمال، 05(02)، 430. تم الاسترداد من <https://asjp.cerist.dz/en/article/206445>
11. صبرينة عمروش، و بلقاسم دواح. (2020). مساهمة معايير التدقيق الدولية في تحقيق شروط و متطلبات حوكمة الشركات. مجلة المقاولاتية و التنمية المستدامة، 1(1)، 109.
12. صليحة سمسوم. (2022). تحليل العلاقة التكاملية بين الشفافية و الإفصاح المحاسبي لتفعيل مبادئ حوكمة الشركات على جودة التقارير المالية _دراسة ميدانية_. مجلة ابحاث اقتصادية و ادارية، 16(02)، 315-316.
13. علي قاسم حسن العبيدي، و علي كريم عويد. (2021). جودة اداء المدقق الخارجي في ظل معايير التدقيق الدولية ومتغيرات البيئة الخارجية. *Entrepreneurship journal for finance and business*، 2(3)، 78. تم الاسترداد من <https://doi.org/10.56967/jejfb202196>
14. محمد وداد الأرضي. (2021). مؤشر الشفافية كمدخل لدعم شفافية التقارير المالية ورفع مستوى حماية المساهمين بسوق المال المصري دراسة اختبارية. المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، 51(03)، 519.
15. محمد الهادي ضيف الله. (2013). اسس و قواعد الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق معايير المحاسبة و الإبلاغ المالي (IAS/ IFRS). مجلة الدراسات الاقتصادية و المالية جامعة الواد، 1(6)، 86.
16. محمود السيد الناعي، ابراهيم السيد محمد الجوهري، و محسن عبادي مجمل عبد اللطيف. (2023). أثر التكامل بين آليات الحوكمة والمعايير الدولية للمراجعة الداخلية على جودة المراجعة الخارجية (دراسة تطبيقية). المجلة المصرية للدراسات التجارية، 47(02)، 36-01.
17. مريم آيت بارة. (2023). اسهامات معايير التدقيق الدولية في تفعيل و تعزيز حوكمة الشركات. مجلة الاقتصاد الصناعي، 13(01).
18. يزيد بن صوشة، و عبد العليم بشيري. (2023). تقنيات التدقيق. الجزائر: دار المتنبى للطباعة والنشر المسيلة.

References in english:

19. Rokibul Kabir, M., A.sobhani, F., & Norhayati, M. (2022). Impact of Integrity and Internal Audit Transparency on Audit Quality: The Moderating Role of Blockchain. *Academy of Strategic Management Journal*, 20(06), 01-19.
20. AASC. (2024, 08 24). *International Standards on Auditing (ISA)(2019)*. Retrieved from Auditing and Assurance Standards Council: <https://aasc.org.ph/downloads/download-home.php>
21. Ahmed Eltweri, A., Faccia, A., & Luigi Pio Leonardo , C. (2020). The role of culture on the adoption of International Standards on Auditing in the developing countries : An institutional perspective. *Journal of Governance and Regulation*, 09(04).
22. Appolos N , N., Grace O, O., & Niyonzima, T. (2016). Internal Audit Practices And Public Financial Management In Rwanda And Nigeria : Bridging The Transparency Gap In Public Sector Financial Reporting. *International Journal of Advanced Academic Research | Social & Management Sciences*, 02(10), 59-77.
23. IFAC. (2019). *INTERNATIONAL STANDARDS: 2019 GLOBAL STATUS REPORT*. New York: the International Federation of Accountants (IFAC). Retrieved from file:///C:/Users/almaw/Downloads/IFAC-International-standards-2019-global-status-report.pdf
24. IFAC. (2022). *INTERNATIONAL STANDARDS: 2022 GLOBAL ADOPTION STATUS SNAPSHOT*. New York: the International Federation of Accountants (IFAC). Retrieved from file:///C:/Users/almaw/Downloads/IFAC-International-Standards-2022-Global-Adoption-Status-Snapshot%20(1).pdf
25. Moses , J., & Lucky, Y. (2019). The Impact of Independence of Internal Audit Function on Transparency and Accountability Case of Zimbabwe Local Authorities. *Research Journal of Finance and Accounting*, 10(05), 64-77.