

Distr.
GENERAL

TD/B/COM.2/ISAR/37
21 August 2007

ARABIC
Original: ENGLISH

مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية



مجلس التجارة والتنمية

لجنة الاستثمار والتكنولوجيا والقضايا المالية المتصلة بذلك

فريق الخبراء الحكومي الدولي العامل المعني

بالمعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ

الدورة الرابعة والعشرون

جنيف، ٣٠ تشرين الأول/أكتوبر - ١ تشرين الثاني/نوفمبر ٢٠٠٧

البند ٣ من جدول الأعمال المؤقت

استعراض قضايا التنفيذ العملي للمعايير

الدولية للإبلاغ المالي

مذكرة أعدها أمانة الأونكتاد

موجز تنفيذي

وافق فريق الخبراء الحكومي الدولي العامل المعني بالمعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ، لدى اختتام دورته الثالثة والعشرين، على إجراء دراسات واستعراضات إضافية من أجل التوصل إلى فهم أعمق للتحديات التي تواجهها البلدان النامية والبلدان التي تمر اقتصاداتها بمرحلة انتقالية في تلبية المتطلبات الدولية المتصلة بالمعايير المناسبة ورفيعة النوعية بغية وضع إرشادات بشأن الممارسات الجيدة. ومن ثم، أعدت ثلاث دراسات حالات قطرية تناولت باكستان وتركيا وجنوب أفريقيا، للنظر من جانب الدورة الرابعة والعشرين لفريق الخبراء الحكومي الدولي العامل المعني بالمعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ.

وتقدم هذه المذكرة موجزاً لقضايا التنفيذ العملي الرئيسية المحددة في دراسات الحالات. وهي تشمل: قضايا التنفيذ العملي في مجالات الإطار التنظيمي والإنفاذ وبناء القدرات التقنية. ويمكن الاطلاع على الاستنتاجات المفصلة التي خلصت إليها دراسات الحالات في الوثائق TD/B/COM.2/ISAR/38 و TD/B/COM.2/ISAR/39 و TD/B/COM.2/ISAR/40.

المحتويات

الصفحة

٣	.....	أولاً - مقدمة
٤	.....	ثانياً - الاتجاهات الحديثة صوب التلاقي مع المعايير الدولية للإبلاغ المالي
١٠	.....	ثالثاً - قضايا التنفيذ العملي الرئيسية للمعايير الدولية للإبلاغ المالي
١٠	.....	ألف - استعراض عام لدراسات الحالات
١٢	.....	باء - القضايا المؤسسية
١٣	.....	جيم - قضايا الإنفاذ
١٤	.....	دال - القضايا التقنية
١٥	.....	رابعاً - الدروس المستفادة
١٨	.....	خامساً - خاتمة

أولاً - مقدمة

١ - لطالما اعترف بدور القطاع الخاص في التنمية الاقتصادية للدول الأعضاء. ومع مر السنين، أصبح تمويل التنمية الاقتصادية متمسكاً بمزيد من التنافسية. وازداد تنقل الموارد الاقتصادية عبر الحدود. وأصبحت المنشآت التي تزود المستثمرين المحتملين ببيانات مالية موثوق بها وقابلة للمقارنة قادرة أكثر من غيرها على اجتذاب الاستثمار المحلي والدولي. وتتيح الأمم المتحدة منتدىً جامعاً تتبادل فيه الدول الأعضاء الآراء والخبرات بشأن تشجيع الشركات على الإبلاغ الموثوق به والقابل للمقارنة. وفي تشرين الأول/أكتوبر ١٩٨٢، أنشأ المجلس الاقتصادي والاجتماعي فريق الخبراء الحكومي الدولي العامل المعني بالمعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ.

٢ - وطلبت الدول الأعضاء إلى الأونكتاد، في دورته العاشرة، المعقودة في بانكوك بتايلند في شهر شباط/فبراير ٢٠٠٠، أن "يعزز زيادة الشفافية والكشف المالي بأن يشجع على استخدام معايير معترف بها دولياً للمحاسبة والإبلاغ ومراجعة الحسابات وتحسين الإدارة في الشركات" (الفقرة ١٢٢ من خطة عمل بانكوك). وبالإضافة إلى ذلك، حدث في الدورة الحادية عشرة المعقودة في ساو باولو في البرازيل في شهر حزيران/يونيه ٢٠٠٤، أن أعادت الدول الأعضاء تأكيد خطة عمل بانكوك وطلبت إلى الأونكتاد أن "يقوم بجمع وتحليل ونشر البيانات بشأن أفضل الممارسات لحفز تطوير المشاريع وتحديد السبل والوسائل التي تمكن المشاريع، وبخاصة المشاريع الصغيرة والمتوسطة الحجم في البلدان النامية، من استيفاء المعايير الدولية، بما في ذلك معايير المحاسبة" (الفقرة ٥٥ من توافق آراء ساو باولو).

٣ - وعقد فريق الخبراء حتى الآن ٢٣ دورة سنوية. وفي بداية عام ٢٠٠٥، اعتمد عدد لم يسبق له مثيل من المنشآت والبلدان من شتى بقاع العالم المعايير الدولية للإبلاغ المالي الصادرة عن المجلس الدولي للمعايير المحاسبية كأساس لإعداد بياناتها المالية. وفي ضوء هذا المستجد، ناقش فريق الخبراء، في دورته الثانية والعشرين والثالثة والعشرين، قضايا التنفيذ العملي المتعلقة بالمعايير الدولية للإبلاغ المالي. واستعرض فريق الخبراء، في دورته الثانية والعشرين، الاتجاهات في عملية التلاقي مع المعايير الدولية للإبلاغ المالي وقضايا التنفيذ العملي الرئيسية التي تُثار في سياق تنفيذ تلك المعايير. وتعلقت هذه المسائل بالتطوير المؤسسي والإنفاذ والقدرة التقنية على التنفيذ. واستعرض فريق الخبراء، في دورته الثالثة والعشرين، قضايا التنفيذ العملي لمعايير الإبلاغ المالي الدولية، بما في ذلك دراسات حالات البرازيل (TD/B/COM.2/ISAR/33/Add.1) وألمانيا (TD/B/COM.2/ISAR/33/Add.2)، والهند (TD/B/COM.2/ISAR/33/Add.3) وجامايكا (TD/B/COM.2/ISAR/33/Add.4) وكينيا (TD/B/COM.2/ISAR/33/Add.5).

٤ - وأعاد فريق الخبراء، في ختام دورته الثالثة والعشرين، تأكيد أهمية معايير الإبلاغ المالي المستندة إلى مبادئ وذات النوعية الرفيعة، مثل معايير الإبلاغ المالي الدولية، بالنسبة إلى اتساق وكفاءة عمل الهياكل الأساسية المالية، فضلاً عن تعبئة الموارد المالية من أجل التنمية الاقتصادية. وشدد المشاركون في الدورة على أهمية وجود محفل كفريق الخبراء يمكن فيه للدول الأعضاء أن تتبادل الآراء وتنقسم الخبرات في هذا المجال وأن تحدّد أفضل الممارسات والتوجيهات لتعزيز التوافق ومن ثم تيسير تدفق الاستثمار.

٥- وقد اعترف الفريق، في دورته الثالثة والعشرين، بأنه في أعقاب قيام عدد كبير من البلدان والمؤسسات باعتماد المعايير الدولية للإبلاغ المالي على نطاق واسع في عام ٢٠٠٥، لا يزال شتّى أصحاب المصلحة، بمن فيهم المنظّمون والمعدّون والمستعملون ومراجعو الحسابات، يواجهون صعوبات مختلفة على صعيد التنفيذ العملي. وبصفة خاصة، يقر فريق الخبراء بأنه ينبغي وضع إطار تنظيمي فعال، فضلاً عن نظام ملائم لمراجعة الحسابات وتوفير متطلبات للتعليم المهني، بغية تيسير تنفيذ المعايير الدولية للإبلاغ المالي تنفيذاً ناجحاً. كما يعتبر الفريق أن التنفيذ عملية طويلة الأمد تتطلب وجود استراتيجية محددة وآليات مناسبة من أجل بناء قدرة مؤسسية وتقنية مدعومة بموارد كافية.

٦- واتفق فريق الخبراء، في ختام مداولاته في الدورة الثالثة والعشرين، على إجراء دراسات واستعراضات إضافية من أجل التوصل إلى فهم أعمق للتحديات التي تواجهها البلدان النامية والبلدان التي تمر اقتصاداتها بمرحلة انتقالية في تلبية المتطلبات الدولية المتصلة بالمعايير الملائمة وذات النوعية الرفيعة بغية وضع إرشادات بشأن الممارسات الجيدة. وبناء عليه، أعدت ثلاث دراسات حالات قطرية تغطي باكستان وتركيا وجنوب أفريقيا كيما ينظر فيها فريق الخبراء في دورته الرابعة والعشرين. وترمي هذه الدراسات القطرية إلى استخلاص الدروس المتعلقة بقضايا التنفيذ العملي للمعايير الدولية للإبلاغ المالي وتقاسم تلك الدروس مع الدول الأعضاء التي تنفذ المعايير الدولية للإبلاغ المالي أو تعتزم القيام بذلك مستقبلاً. وإذ يستدعي الاستعراض الشامل للتنفيذ العملي للمعايير الدولية للإبلاغ المالي نطاقاً وتحليلاً أوسع، فإن دراسات الحالات قدمت إيضاحات مفيدة في هذا الصدد. ويمكن الاطلاع على فرادى دراسات الحالات في الوثائق التالية: باكستان TD/B/COM.2/ISAR/38، وجنوب أفريقيا TD/B/COM.2/ISAR/39، وتركيا TD/B/COM.2/ISAR/40.

ثانياً - الاتجاهات الحديثة صوب التلاقي مع المعايير الدولية للإبلاغ المالي

٧- خلال فترة ما بين الدورتين التي أعقبت دورة فريق الخبراء الثالثة والعشرين، شهد العالم عدداً من التطورات التي تشير إلى التلاقي المتزايد صوب اعتماد المعايير الدولية للإبلاغ المالي. ويتوقع رئيس مجلس المعايير المحاسبية الدولي أن يرتفع، في غضون نحو خمس سنوات، عدد البلدان التي تشترط استخدام المعايير الدولية للإبلاغ المالي أو تجيزه إلى ١٥٠ بلداً. كما يتوقع أن تواجه البلدان التي ستكون قد تلاققت مع تلك المعايير في غضون الفترة المذكورة مشاكل في اجتذاب الاستثمار^(١).

٨- وفي شهر تموز/يوليه ٢٠٠٧، أصدرت لجنة الأوراق المالية والبورصة في البرازيل القاعدة رقم ٤٥٧ عقب إعلان البنك المركزي للبرازيل في بداية عام ٢٠٠٦ عن قراره القاضي بأن تطبّق جميع المؤسسات المالية في البلد بحلول عام ٢٠١٠، المعايير الدولية للإبلاغ المالي لغرض إعداد بياناتها المالية الموحدّة^(٢).

(١) سير ديفيد تويدي في مقابلة مع مجلة ذي دجورنل أوف أكاونتنسي الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين العاميين المعتمدين، تموز/يوليه ٢٠٠٧، الصفحات من ٣٦ إلى ٣٩.

(٢) *Gazeta Mercantil*, 16 July 2007

٩- وفي شهر كانون الثاني/يناير ٢٠٠٧ أعلن وزير التخطيط المالي والاقتصادي لغانا بصفة رسمية عن اعتماد المعايير الدولية للإبلاغ المالي في بلده. وبحلول كانون الأول/ديسمبر ٢٠٠٧، يُتوقع من الشركات المسجلة في البورصة والمنشآت التجارية الحكومية والمصارف وشركات التأمين وسماسرة الأوراق المالية ومصارف التقاعد والاستثمار والمرافق العامة أن تعدّ بيانها المالية وفقاً للمعايير الدولية للإبلاغ المالي^(٣). وأشار الوزير، في خطابه أمام المشاركين في تلك المناسبة، إلى التقرير المتعلق بامثال غانا للمعايير ومدونات قواعد السلوك الصادرة عن البنك الدولي في آذار/مارس ٢٠٠٦، ويبيّن أن اعتماد تلك المعايير سيعالج بعض مواطن القصور التي حدّدها تقرير غانا^(٤).

١٠- وخلال هذا العام، شكّل معهد المحاسبين المعتمدين في الهند فرقة عمل معنية باعتماد المعايير الدولية للإبلاغ المالي تتولّى بحث مسائل شتى متصلة بالتلاقي وإعداد خارطة طريق ترمي إلى امتثال المعايير امتثالاً كاملاً^(٥). وقرّر المعهد، في دورة مجلسه التاسعة والستين بعد المائتين المعقودة في تموز/يوليه ٢٠٠٧، أن يجعل معايير المحاسبة الهندية مطابقة تماماً للمعايير الدولية للإبلاغ المالي بحلول ١ نيسان أبريل ٢٠١١. وسيطلب من الشركات المسجلة في البورصة في الهند في مرحلة أولى إعداد بيانها المالية وفقاً للمعايير الدولية للإبلاغ المالي. وستدرج كيانات أخرى في نظام المعايير الدولية للإبلاغ المالي بصورة تدريجية^(٦).

١١- وفي آذار/مارس ٢٠٠٧، أعلنت لجنة المراقبة المالية ومجلس معايير المحاسبة لجمهورية كوريا أنه سيسمح لجميع الشركات في البلد، فيما عدا المؤسسات المالية، بحلول عام ٢٠٠٩، أن تطبق المعايير الدولية للإبلاغ المالي كما اعتمدها جمهورية كوريا. وسيصبح استخدام تلك المعايير إلزامياً بدءاً من عام ٢٠١١^(٧).

١٢- واستجابة إلى طلب من وزارة المالية لأوكرانيا، شاركت أمانة الأونكتاد في تنظيم مؤتمر إقليمي عُقد في كييف من ٢٨ شباط/فبراير إلى ١ آذار/مارس ٢٠٠٧ بعنوان "المعايير الدولية للإبلاغ المالي: تجارب ورؤى تتعلق بالتنفيذ في البلدان التي تمر اقتصاداتها بمرحلة انتقالية". وكان هذا المؤتمر مفيداً بصفة خاصة في تحديد التحديات التطبيقية وفي تقاسم خبرات الجهات التي اتخذت بالفعل خطوات عملية في تنفيذ المعايير الدولية للإبلاغ المالي التي تكتسي أهمية خاصة بالنسبة إلى البلدان التي تمر اقتصاداتها بمرحلة انتقالية.

١٣- وفي ختام ندوة توحيد المبادئ المحاسبية على الصعيد الدولي في الأسواق الناشئة والاقتصادات الانتقالية، التي عُقدت في بيجينغ في منتصف تموز/يوليه ٢٠٠٧، أطلق المشاركون مبادرة بيجينغ التي تناشد الأسواق الناشئة

(٣) "Ghana adopts international reporting standards". *The Statesman*, 25 January 2007, Ghana

(٤) خطاب وزير المالية والتخطيط في غانا، السيد كوادوو باه ويريدو، في ٢٣ كانون الثاني/يناير ٢٠٠٧ في حفل الإعلان الرسمي عن اعتماد المعايير الدولية للإبلاغ المالي في غانا.

(٥) *The Chartered Accountant*. May 2007: 1,695. Institute of Chartered Accountants of India

(٦) "Indian accounting standards to match global norms by 2011". *Business Standard*. New Delhi. 22 July 2007

(٧) نشرة صحفية صادرة في ١٦ آذار/مارس ٢٠٠٧. لجنة المراقبة المالية ومعهد المحاسبة لكوريا.

والاقتصادات الانتقالية بلورة فكرة واضحة عن تلاقي المبادئ المحاسبية على الصعيد الدولي واتخاذ إجراءات لوضع خطة بشأن التلاقي مع المعايير الدولية للإبلاغ المالي. واقترح المشاركون تشكيل منتدى سنوي بشأن تلاقي المبادئ المحاسبية على الصعيد الدولي في الأسواق الناشئة والاقتصادات الانتقالية. كما اقترحوا إنشاء آلية تبادل منتظم لتحسين وتنفيذ شتى اقتراحات المشاركين. واشترك في تنظيم الندوة المجلس الدولي للمعايير المحاسبية ووزارة مالية الصين^(٨).

١٤- وفي شهر تموز/يوليه ٢٠٠٦، أعلن المجلس الدولي للمعايير المحاسبية أنه لن يشترط تطبيق المعايير الدولية الجديدة الجاري صياغتها أو التعديلات الرئيسية التي أدخلت على المعايير القائمة قبل ١ كانون الثاني/يناير ٢٠٠٩^(٩). وهذا، في واقع الأمر، يتيح للكيانات التي اعتمدت المعايير الدولية للإبلاغ المالي في عام ٢٠٠٥ منهجاً ثابتاً طيلة أربع سنوات. وفي الآن ذاته، أعلن المجلس أيضاً أنه يعتزم السماح بمهلة لا تقل عن سنة بين تاريخ نشر معايير دولية جديدة تماماً أو تعديلات كبيرة على المعايير القائمة والتاريخ الذي يشترط فيه بدء التنفيذ. وكان ذلك اعترافاً بالوقت الذي تحتاجه بلدان كثيرة لترجمة وتنفيذ المعايير الجديدة تنفيذاً عملياً، ولإصدار المعايير الجديدة من خلال النظام التشريعي في بعض الظروف التي تكون فيها المعايير الدولية للإبلاغ المالي ملزمة قانوناً.

١٥- ومن المسائل التي كثيراً ما تُثار عند التنفيذ العملي للمعايير الدولية للإبلاغ المالي مسألة ما إذا كان ينبغي مطالبة المنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم بتطبيقها. فمع تزايد حجم المعايير الدولية وتعقيدها مع مر السنين، اتسع نطاق الإقرار بأن المنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم تحتاج إلى مجموعة من المعايير أخف وطأة. وما فتئ المجلس الدولي للمعايير المحاسبية يعمل على بلوغ هذا الهدف. وفي شهر شباط/فبراير من هذا العام، نشر المجلس، بغية الحصول على تعليقات الجمهور، مشروع كشف يتعلق بالمعايير الدولية للإبلاغ المالي يخص المنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم^(١٠). وترمي المعايير المقترحة الخاصة بالمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم إلى توفير مجموعة مبسطة ومستقلة من المعايير المحاسبية المناسبة للشركات الأصغر حجماً غير المدرجة في البورصة. وتقوم تلك المجموعة على المعايير الدولية للإبلاغ المالي الكاملة. وأصدر المجلس أيضاً، علاوة على مشروع الكشف المؤلف من ٢٥٤ صفحة، توجيهات تنفيذية تمثلت في بيانات مالية وقائمة كشف مالي توضيحية. وترجم مشروع الكشف إلى الإسبانية والألمانية والفرنسية. ويُنتظر تقديم التعليقات بحلول ١ تشرين الأول/أكتوبر ٢٠٠٧. واستناداً إلى برنامج عمل المجلس الدولي للمعايير المحاسبية، من المتوقع أن تصدر خلال النصف الثاني من عام ٢٠٠٨ صيغة نهائية للمعايير الدولية للإبلاغ المالي الخاصة بالمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم.

١٦- وفي شهر تموز/يوليه ٢٠٠٧، نشرت لجنة الأوراق المالية والبورصة للولايات المتحدة، بغية الحصول على تعليقات الجمهور، مقترحاً يرمي إلى إلغاء المتطلبات القائمة في الولايات المتحدة والقاضية بأن يقوم المصدرون

(٨) http://www.mof.gov.cn/news/20070713_1500_2712.htm

(٩) "IASB takes steps to assist adoption of IFRS and reinforce consultation: No new IFRS effective until 2009". IASB press release. 24 July 2006

(١٠) مشروع الكشف المتعلق بالمعايير الدولية للإبلاغ المالي المقترحة للكيانات الصغيرة ومتوسطة الحجم. المجلس الدولي للمعايير المحاسبية، لندن، شباط/فبراير ٢٠٠٧.

الأجانب من القطاع الخاص الذين يودعون بياناتهم المالية لدى اللجنة باستخدام المعايير الدولية للإبلاغ المالي التي نشرها المجلس الدولي للمعايير المحاسبية بإيداع بيانات تطابق تلك البيانات المالية مع المبادئ المحاسبية المقبولة بصفة عامة لدى الولايات المتحدة. وسيتيح المقترح للمصدرين الأجانب من القطاع الخاص الذين يعدون بيانات مالية تتوافق والنص الإنكليزي للمعايير الدولية للإبلاغ المالي التي نشرها المجلس الدولي للمعايير المحاسبية إيداع تلك البيانات المالية في ملفاتهم السنوية وبيانات تسجيلهم دون توفيق مع المبادئ المحاسبية المقبولة بصفة عامة لدى الولايات المتحدة^(١١). وتدوم مهلة التعليق على مقترح لجنة الأوراق المالية والبورصة ٧٥ يوماً بعد نشر المقترح في السجل الفدرالي.

١٧- وإضافة إلى ذلك، صوتت لجنة الأوراق المالية والبورصة بالإجماع على أن تقوم، بغية الحصول على تعليقات الجمهور، بإصدار منشور مفاهيمي بشأن السماح للشركات المدرجة في البورصة في الولايات المتحدة، بما فيها شركات الاستثمار، بأن تعد بياناتها المالية باستخدام المعايير الدولية للإبلاغ المالي التي نشرها المجلس الدولي للمعايير المحاسبية. وفي الوقت الراهن، يُشترط من الشركات المدرجة في البورصة أن تعد بياناتها المالية وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة بصفة عامة لدى الولايات المتحدة^(١٢). وتسري مهلة تقديم التعليقات مدة ٩٠ يوماً بعد صدور المنشور في السجل الفدرالي.

١٨- وتعهد سلطات الإنفاذ في عدة ولايات قضائية إلى أن تنشر على الملأ ملاحظاتها المتعلقة بما استعرضته من بيانات مالية مستندة إلى المعايير الدولية للإبلاغ المالي. ويكمن الغرض الأساسي من ذلك في تشجيع الكيانات على تحقيق المزيد من الاتساق في تطبيق المعايير الدولية للإبلاغ المالي داخل ولاياتها القضائية. وعلى سبيل المثال، نشر فريق استعراض الإبلاغ المالي التابع لمجلس الإبلاغ المالي للمملكة المتحدة، في كانون الأول/ديسمبر ٢٠٠٦ تقريراً أولياً عن تنفيذ المعايير الدولية للإبلاغ المالي^(١٣). وأشار الفريق في تقريره، ضمن مسائل أخرى، إلى ميل الشركات إلى استخدام عبارات عامة في وصف ما تتبعه من سياسات محاسبية. وفي هذا الصدد، شجع الفريق الشركات على وصف السياسات المحاسبية المطبقة فعلياً، بما يشمل تقديم معلومات محددة بشأن ظروفها الخاصة. وتشمل المجالات الأخرى التي علق عليها الفريق الإفصاح عن التقييمات والتقدير، والتأثير الممكن للمعايير والتفسيرات الجديدة، ومدى كفاية الإفصاح فيما يتعلق باختبار تناقص القيمة، وعمليات الإفصاح المتعلقة بالأطراف ذات الصلة، وعرض البيانات المالية.

(١١) لجنة الأوراق المالية والبورصة للولايات المتحدة. النشرة الصحفية رقم ٢٠٠٧-١٢٨، ٣ تموز/يوليه ٢٠٠٧، واشنطن العاصمة.

(١٢) لجنة الأوراق المالية والبورصة للولايات المتحدة. النشرة الصحفية رقم ٢٠٠٧-١٤٥، ٢٥ تموز/يوليه ٢٠٠٧، واشنطن العاصمة.

(١٣) *Preliminary Report on Implementation of IFRS*. Press Notice No. 98, Financial Reporting

.Review Panel, Financial Reporting Council, United Kingdom, 4 December, 2006

١٩- وخلال هذا العام، تقاسمت هيئة الأسواق المالية لهولندا مع الشركات المدرجة في البورصة في هولندا ملاحظاتها بشأن استعراضات البيانات المالية المقدمة في عام ٢٠٠٥ بالاستناد إلى المعايير الدولية للإبلاغ المالي^(١٤). وأشارت الهيئة إلى أن مجالات الإبلاغ المالي المستند إلى المعايير الدولية للإبلاغ المالي الخمسة الرئيسية التي استفسرت بشأنها المعدين الذين أودعوا لديها بياناتهم المالية لعام ٢٠٠٥ تمثلت فيما يلي: (أ) المعياران الدوليان للمحاسبة ٣٢/٣٩: الأدوات المالية، بما يشمل الإفصاح والعرض والإثبات والقياس، وتتعلق الأسئلة الرئيسية في هذا المضمون بتصنيف الأسهم مقابل الخصوم في بيان الأصول والخصوم وإغفال أطراف مفصحة ذات صلة؛ و(ب) المعيار الدولي للمحاسبة ١٢: ضرائب الدخل المتصلة بميزانيات الضريبة المؤجلة ومعدلات الضريبة الفعلية؛ و(ج) المعيار الدولي للإبلاغ المالي ١: اعتماد المعايير الدولية للإبلاغ المالي للمرة الأولى، فيما يتصل بمستوى الشفافية العام في هذا المجال، والفروق بين المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً في هولندا والمعايير الدولية للإبلاغ المالي؛ و(د) المعيار الدولي للمحاسبة ١: عرض البيانات المالية؛ و(هـ) المعيار الدولي للمحاسبة ١٧: الإيجارات.

٢٠- وفي عدد خاص لنشرة كريديت ويك صدر عن مجموعة "ستاندرد أند بورز" في بداية العام، أشارت وكالة تقييم الجدارة الائتمانية إلى أن المعايير الدولية للإبلاغ المالي عززت عموماً اتساق البيانات المستخدمة لأغراض التحليل المقارن في ترتيب الشركات التي نفذت تلك المعايير^(١٥). غير أن الوكالة المذكورة أشارت إلى أن الصيغ النمطية (القوالب) المستخدمة في مذكرات السياسة المحاسبية التي تضمنت نزراً قليلاً من المعلومات المحددة المتعلقة بالمعاملات الكبيرة وما يتصل بذلك من سياسات لم تضاف إلى علمها شيئاً ولا فائدة منها إذن لأغراض تقييمها للجدارة الائتمانية. كما أشارت الوكالة إلى أن ثمة خيارات شتى تتعلق بالسياسة المحاسبية والانتقال والعرض في المعايير الدولية للإبلاغ المالي تحد من المقارنة المباشرة للبيانات المالية القائمة على المعايير الدولية للإبلاغ المالي. وتتعلق بعض هذه الخيارات بالمحاسبة في المجالات التالية: تكاليف الاقتراض، والإدماج، وتقييم الممتلكات والمصانع والمعدات، وممتلكات الاستثمار، والمخزون؛ والمعاشات التقاعدية وغير ذلك من المزايا المحددة الناجمة عن التزامات ما بعد التقاعد؛ والقيمة العادلة فيما يتصل بالأصول والخصوم المالية.

٢١- وفي شهر نيسان/أبريل ٢٠٠٧، نشرت لجنة منظمي الأوراق المالية الأوروبية مقتطفات من قاعدة بياناتها السرية لقرارات الإنفاذ التي اتخذها المسؤولون الوطنيون عن إنفاذ المعلومات المالية في الاتحاد الأوروبي. والمسؤولون الوطنيون عن الإنفاذ مكلفون برصد واستعراض البيانات المالية التي تودعها الشركات المدرجة في البورصة في بلدانهم والبت فيما إذا كانت تمثل للمعايير الدولية للإبلاغ المالي وغيرها من المتطلبات المطبقة، بما في ذلك القوانين الوطنية ذات الصلة^(١٦). ولا تقدم المقتطفات التي نشرتها لجنة منظمي الأوراق المالية الأوروبية معلومات عن الشركات المدرجة أو البلدان التي اتخذت بشأنها قرارات الإنفاذ. غير أنها تتوقع باقتسام هذه المقتطفات أن تعلم

(١٤) سلطة الأسواق المالية لهولندا. رسالة إلى الشركات، رقم المرجع TFV-AJDe-07012880، ١٢ شباط/

فبراير ٢٠٠٧.

(١٥) Standard & Poor's, IFRS beyond transition. *CreditWeek* Volume 27, No. 5, 31 January, 2007

(١٦) *Extracts from EECS's database of enforcement decisions. The Committee of European*

.Securities Regulators: 7-120, April, 2007

المشاركين في السوق بشأن المعاملة المحاسبية التي يمكن أن يعتبرها المسؤولون الوطنيون عن الإنفاذ في الاتحاد الأوروبي مطابقة للمعايير الدولية للإبلاغ المالي، والمساهمة من ثم في تطبيق تلك المعايير على نحو متسق داخل الاتحاد.

٢٢- وتضمنت المقتطفات قرارات إنفاذ تتعلق بالائتلافات التجارية، والتحكم في شركة تابعة، وخصم تكاليف الاقتراض من رأس المال، وخطط إعادة الهيكلة، وترحيل قيم حسابات المدينين (الذمم) التجارية، وتقييم تناقص قيمة القروض، ومحاسبة الأصول البيولوجية، وعمليات الشراء والبيع الآجلة المتعلقة بالأصول غير المالية الواجب تسويتها بواسطة التسليم المادي، وإعادة تقويم قروض العملة الأجنبية، والمعاملة المحاسبية لورقة مالية منسوبة على أقلية في رأس المال وقابلة للبيع بشرط الخيار لمصلحة البائع بالقيمة السابق تحديدها في الخيار.

٢٣- وفي شهر تموز/يوليه ٢٠٠٧، نشرت لجنة الأوراق المالية والبورصة للولايات المتحدة ملاحظات موظفيها المتعلقة باستعراضاتهم للتقارير السنوية لعام ٢٠٠٦ التي قدمها ما يزيد على ١٠٠ مصدر أجنبي من القطاع الخاص أودعوا للمرة الأولى لدى اللجنة بياناتهم المالية المعدّة وفقاً للمعايير الدولية للإبلاغ المالي^(١٧). وتشير ملاحظات الموظفين إلى أن الأغلبية الساحقة للجهات المودعة أكدت أن بيانها المالية أعدت وفقاً للمعايير الدولية للإبلاغ المالي كما اعتُمدت في بلدانهم. كما أكد معظمهم أن تلك البيانات تمثل للمعايير الدولية للإبلاغ المالي الصادرة عن المجلس الدولي للمعايير المحاسبية. وتشمل ملاحظات أخرى قدمها الموظفون مسائل من بينها مثلاً: (أ) اختلافات صيغ بيانات الدخل؛ و(ب) تصنيفات البنود في بيانات التدفقات المالية؛ و(ج) المعاملات المحاسبية لعمليات الاندماج الخاضعة لسلطة مشتركة وعمليات إعادة الرسمة وإعادة التنظيم وتملك أقلية الأسهم؛ و(د) الإفصاح عن معلومات بخصوص إثبات الإيرادات؛ و(هـ) الأصول غير المادية والشهرة التجارية؛ و(و) تناقص القيمة والظروف المحيطة بانعكاس مسار تناقص قيمة الأصول المعمرة؛ و(ز) الإيجارات؛ و(ح) الخصوم الاحتمالية؛ و(ط) الأدوات المالية ومشتقاتها؛ و(ي) امثال المصارف للمعيار الدولي للمحاسبة ٣٩ في تحديد تناقص قيمة القروض. كما أشارت ملاحظات الموظفين إلى تباينات كبيرة في المحاسبة المتعلقة بعقود التأمين وفي الإبلاغ عن أنشطة الاستكشاف والتقييم في الصناعات الاستخراجية.

٢٤- وبخصوص تعميم القرارات المتعلقة بإنفاذ المعايير الدولية للإبلاغ المالي على صعيد عالمي، يفيد البيان النهائي الصادر في ختام المؤتمر السنوي الثاني والثلاثين للمنظمة الدولية للجان الأوراق المالية، فيما يتصل بالمعايير الدولية للإبلاغ المالي، بأن المنظمة ما فتئت تعمل من أجل التلاقي مع تلك المعايير وتنفيذها على نحو متسق بإنشاء قاعدة بيانات لديها يديرها الأمين العام للمنظمة. ويُتوقع أن تقوم قاعدة البيانات، التي أصبحت جاهزة للتشغيل بالكامل في كانون الثاني/يناير ٢٠٠٧، بتيسير تقاسم منظمي الأوراق المالية للقرارات المتعلقة بإنفاذ المعايير الدولية للإبلاغ المالي، فضلاً عن دعم التنسيق والتلاقي معها^(١٨).

(١٧) http://www.sec.gov/divisions/corpfin/ifrs_staffobservations.htm

(١٨) المنظمة الدولية للجان الأوراق المالية. البيان الختامي للمؤتمر السنوي الثاني والثلاثين، ١٢ نيسان/أبريل ٢٠٠٧.

٢٥- ومعظم البلدان التي تنفذ حالياً المعايير الدولية للإبلاغ المالي أو تعتزم القيام بذلك مستقبلاً تنفذ أيضاً أو تنظر في تنفيذ المعايير الدولية لمراجعة الحسابات الصادرة عن المجلس الدولي لمعايير مراجعة الحسابات والضمان^(١٩). وفي نهاية تشرين الأول/أكتوبر ٢٠٠٦، أقر اتحاد البورصات الدولي بصفة رسمية عملية وضع المعايير الدولية لمراجعة الحسابات. ويمثل اتحاد البورصات الدولي ٥٧ بورصة أوراق مالية ومشتقاتها في العالم أي ما يعادل ٩٧ في المائة من رؤوس مال البورصات العالمية.

٢٦- وفي شهر شباط/فبراير ٢٠٠٧، نشرت لجنة المراجعين الدوليين لمنتدى المنشآت التابع للاتحاد الدولي للمحاسبين نشرة بعنوان *Perspectives on the Global Application of IFRS: Good Practices in Promoting a Consistent Approach to International Financial Reporting Standards* (رؤى بشأن تطبيق المعايير الدولية للإبلاغ المالي على صعيد عالمي: الممارسات الجيدة في التشجيع على اتباع نهج متسق إزاء المعايير الدولية للإبلاغ المالي)^(٢٠). وتتوخى النشرة مساعدة شبكات شركات المحاسبة العالمية على تجنب الاختلافات في كيفية قيام شتى الشركات وأفرقة المراجعين في مختلف البلدان بتفسير المعايير الدولية للإبلاغ المالي وتطبيقها. ويُتوقع أن تقوم الممارسات الجيدة المعروضة في التقرير بتعزيز الاتساق. وفي سياق الشبكة الدولية للشركات، تغطي الممارسات الجيدة مجالات مثل القيادة الحازمة اللازمة للمعايير الدولية للإبلاغ المالي، وتنظيم الوظيفة التقنية، ووضع رؤية لمسائل المعايير الدولية للإبلاغ المالي، والتدريب، واعتماد خبراء المعايير الدولية للإبلاغ المالي، واستعراض البيانات المالية المعدة وفقاً لتلك المعايير، واستحداث أدوات للممارسين والعملاء، وإدماج المعايير في منهجية مراجعة الحسابات واستعراض النوعية.

ثالثاً - قضايا التنفيذ العملي الرئيسية للمعايير الدولية للإبلاغ المالي

ألف - استعراض عام لدراسات الحالات

٢٧- تبين التجارب القطرية المعروضة في دراسات الحالات أن كل بلد قد شرع في إدخال المعايير الدولية للإبلاغ المالي في نظام إبلاغه المالي في نقطة زمنية مختلفة. وبدأت باكستان في إدخال المعايير الدولية للمحاسبة الصادرة عن لجنة المعايير الدولية للمحاسبة (التي حلَّ محلُّها المجلس الدولي للمعايير المحاسبية) منذ السبعينات. أما جنوب أفريقيا فقد باشرت عملية مماثلة في عام ١٩٩٣، في حين بدأت العملية في تركيا في عام ٢٠٠٣. ولكل بلد سوق أوراق مالية. ويبلغ عدد الشركات المدرجة حالياً في بورصة كاراتشي ٦٦٠ شركة وفي بورصة جوهانسبرغ ٣٨٧ شركة وفي بورصة اسطنبول ٣٣٣ شركة.

International Federation of Accountants. World Federation of Exchanges Endorses the IAASB's (١٩)

.International Standard Setting Process. Press Release, 27 October 2006, New York

International Federation of Accountants, Forum of Firms, Transnational Auditors Committee. (٢٠)

Perspectives on the Global Application of IFRS: Good Practices in Promoting a Consistent Approach to International Financial Reporting Standards, February 2007, New York

٢٨- والأهداف التي سعت البلدان إلى تحقيقها بتنفيذ المعايير الدولية للإبلاغ المالي متشابهة عموماً. فقد حاول كل بلد الارتقاء بمتطلبات إبلاغه المالي إلى المستويات المعترف بها دولياً. ويوجد عامل إضافي في حالة تركيا. فيما أن البلد يتفاوض بشأن الانضمام إلى الاتحاد الأوروبي، فإن تنفيذ المعايير الدولية للإبلاغ المالي يجعل تركيا مستوفية لمتطلبات الإبلاغ المالي في الاتحاد الأوروبي، مما يسهل التكامل الاقتصادي على أساس إقليمي.

٢٩- وتبين دراستنا حالي باكوستان وجنوب أفريقيا ما تؤديه منظمات المحاسبة المهنية من دور رائد وقيادي في إدخال المعايير الدولية للإبلاغ المالي في اقتصاد البلدين. ومن جهة أخرى، تبين دراسة حالة تركيا أن مجلس أسواق رؤوس المال، ومن بعده مجلس معايير المحاسبة التركي، قادا عملية تنفيذ المعايير الدولية للإبلاغ المالي.

٣٠- ورغم مرور عدد من السنوات منذ إدخال المعايير الدولية للإبلاغ المالي في البلدان المشمولة بدراسات الحالات، لا يستطيع أي منها حالياً تأكيد أن البيانات المالية التي تعدها الشركات المسجلة لديه مطابقة تماماً للمعايير الدولية للإبلاغ المالي الصادرة عن المجلس الدولي للمعايير المحاسبية. وفي باكوستان، تبذل جهود لتحقيق هذا الهدف بحلول عام ٢٠٠٩. أما في حالة جنوب أفريقيا، فرغم اعتماد المعايير الدولية للإبلاغ المالي الصادرة عن المجلس الدولي للمعايير المحاسبية، تُتبع الإجراءات الواجبة على المستوى الوطني قبل أن يدخل حيز النفاذ في البلد معيار من المعايير الدولية للإبلاغ المالي الصادرة عن المجلس الدولي للمعايير المحاسبية. ورغم أن المعايير الدولية للإبلاغ المالي المطبقة على الشركات التي يُتاحر بأسهمها في تركيا ترجمة حرفية للمعايير الدولية للإبلاغ المالي، لا تزال بعض الفروق قائمة بين المجموعتين.

٣١- وتوضح دراسات الحالات كيفية تحديد مختلف البلدان لنطاق تطبيق المعايير الدولية للإبلاغ المالي وتلبية احتياجات المنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم. ويُتبع في باكوستان نهج ثلاثي الطبقات مشابه للنهج الذي اعتمده فريق الخبراء لدى وضع توجيهاته المتعلقة بالمحاسبة والإبلاغ المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم. ولا تنطبق المعايير الدولية للإبلاغ المالي المعتمدة في باكوستان إلا على الشركات المدرجة في البورصة. وقد وضع معهد المحاسبين المعتمدين في باكوستان توجيهات على حدة بشأن المحاسبة والإبلاغ المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم.

٣٢- وفي جنوب أفريقيا، تنطبق المعايير الدولية للإبلاغ المالي على الشركات المسجلة في البورصة التي يجري تداول أسهمها على نطاق واسع. وينظر البلد في التوصية باعتماد المعايير الدولية للإبلاغ المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم في وقت قريب كإجراء انتقالي. وكما نوقش أعلاه، أصدر المجلس الدولي للمعايير المحاسبية في مرحلة سابقة من عام ٢٠٠٧ مشروع إفصاح بشأن المعايير الدولية للإبلاغ المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم. وفي تركيا أيضاً، لا تنطبق المعايير الدولية للإبلاغ المالي المعتمدة في البلد إلا على الشركات المدرجة في البورصة التي يجري تداول أوراقها المالية على نطاق واسع. وما فتئ مجلس معايير المحاسبة التركي يعمل على وضع توجيهات إبلاغ مالي خاصة بالمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم، ويُنتظر أن تتمشى تلك التوجيهات مع مشروع الإفصاح الصادر عن المجلس الدولي للمعايير المحاسبية.

باء - القضايا المؤسسية

٣٣- في كل من دراسات الحالات، تُنظم الإبلاغ المالي للشركات وتؤثر عليه طائفة متنوعة من القوانين الصادرة عن طريق العمليات التشريعية وشتى القواعد واللوائح ذات الصلة. وانبتت أسس الإبلاغ المالي في باكستان بموجب الأمر المتعلق بالشركات الصادر في عام ١٩٨٤، بينما انبتت في جنوب أفريقيا بمقتضى قانون الشركات الصادر في عام ١٩٧٣ وفي تركيا بمقتضى القانون التجاري لعام ١٩٥٧. ومن الواضح أن اعتماد هذه القوانين سبق شروع تلك البلدان في تطبيق المعايير الدولية للإبلاغ المالي بجدية. ونتيجة لذلك، لا توفر المتطلبات التنظيمية سنداً قانونياً واضحاً للمعايير الدولية للإبلاغ المالي. فعلى سبيل المثال، ينص قانون الشركات المعتمد في جنوب أفريقيا في عام ١٩٧٣ على أن البيانات المالية للشركات يجب أن تلتزم بممارسات المحاسبة المقبولة عموماً. وفي عام ١٩٩٢، أدخل تعديل على قانون الشركات مفهوم بيانات المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً التي يقرها مجلس المبادئ المحاسبية في جنوب أفريقيا كأساس للإبلاغ المالي.

٣٤- غير أن كل بلد من هذه البلدان ما زال في مراحله الأولى على درب تنفيذ قانون شركات منقح، ومنها ما هو في طور استكمال مشروع قانون. فعلى سبيل المثال، عدّل قانون المالية المعتمد في باكستان في عام ٢٠٠٧ الفصل ٢٤٨(٢) من الأمر المتعلق بالشركات الصادر في عام ١٩٨٤. أما في جنوب أفريقيا، فمن المتوقع أن يُنفذ في المستقبل القريب قانون تعديلات قانون الشركات المعتمد في عام ٢٠٠٦، والصادر في شهر نيسان/أبريل من هذا العام. وفي تركيا، صيغ قانون تجاري جديد سوف يُعتمد عن طريق العملية التشريعية. ويعالج كل من هذه الإصلاحات القانونية جوانب من المعايير الدولية للإبلاغ المالي تتصل بمتطلبات الإبلاغ المالي للشركات في البلد المعني.

٣٥- وكما لوحظ في دراسات الحالات السابقة، تبين دراسات الحالات هذه أيضاً كيفية حلولة تجزؤ السلطة التنظيمية المفروضة على الإبلاغ المالي في ولاية ما دون اعتماد المعايير الدولية للإبلاغ المالي بكفاءة وتنفيذها بفعالية. ففي باكستان مثلاً، يشترط قانون الشركات الصادر في عام ١٩٨٤ إظهار الفائض الناتج عن إعادة تقييم الأصول الثابتة في قوائم الميزانية بعد تجنيب رأس المال والاحتياطات، بينما ينص المعيار الدولي للمحاسبة ١٦ (الممتلكات والمصانع والمعدات) على تقييد هذه الفائض في حساب الأسهم ضمن باب فائض إعادة التقييم.

٣٦- وفي كل بلد من البلدان المشمولة بدراسات الحالات، تخضع المؤسسات المالية وشركات التأمين لتنظيم حصيف بواسطة مؤسسات وقوانين مستقلة عن تلك التي تنظم إعداد البيانات المالية ذات الغرض العام. ففي تركيا مثلاً، تضطلع وكالة تنظيم المصارف ومراقبتها بتنظيم المؤسسات المالية. وأصدرت هذه الوكالة معايير محاسبية ينبغي أن تتبعها المؤسسات المالية الخاضعة لرقابتها.

٣٧- وتقدم دراسة حالة باكستان مثلاً تضع فيه الوكالة التنظيمية المعنية بالمصارف - وهي المصرف الوطني لباكستان - صيغاً للبيانات المالية وغيرها من عمليات الإفصاح لا تتطابق بالضرورة مع المعايير الدولية للإبلاغ المالي. وبالمثل، تُنظم المصارف وكيانات التأمين في جنوب أفريقيا تنظيمياً حصيفاً بواسطة قوانين مستقلة عن تنظيم كيانات القطاعات الأخرى. وتتمثل قضية التنفيذ العملي، المثارة في هذا السياق، في مدى إمكانية استخدام

البيانات المالية ذات الغرض العام القائمة على المعايير الدولية للإبلاغ المالي لأغراض التنظيم الحصري. ويقتضي ترتيب من هذا القبيل أن تتوصل مختلف الهيئات المنظمة إلى فهم واضح.

٣٨- وحث إدخال المعايير الدولية للإبلاغ المالي في البلدان المشمولة بدراسات الحالات على إنشاء مؤسسات جديدة أو تعزيز المؤسسات القائمة. ففي جنوب أفريقيا مثلاً، تبين دراسة الحالة أن البلد يتوخى إنشاء فرقة تحقيق معنية بالإبلاغ المالي بغية الإسهام في موثوقية التقارير المالية بالتحقيق في ما يُزعم من عدم الالتزام بمعايير الإبلاغ المالي والتوصية بتدابير تصحيح أو إعادة. وفي حالة باكستان، أنشئت إدارة المراقبة والإنفاذ الخارجية بهدف تعزيز أنشطة الإنفاذ التي يضطلع بها مصرف باكستان الحكومي.

جيم - قضايا الإنفاذ

٣٩- لن تتحقق الفوائد الكاملة لمجموعة شاملة من معايير الإبلاغ المالي من قبيل المعايير الدولية للإبلاغ المالي إلا عندما تنفذ تلك المعايير تنفيذاً متسقاً. وهكذا، لا تتألف المعايير الدولية للإبلاغ المالي سوى من عنصر واحد من عناصر البنية الأساسية للإبلاغ المالي. ولا بد أن تعي المؤسسات المسؤولة عن إنفاذ المعايير الدولية بأن ما تبذله من جهود في سبيل الإنفاذ غالباً ما يحمي المستثمرين المحليين والدوليين على حد سواء، نظراً إلى تزايد عولمة الأسواق المالية.

٤٠- وتوضح دراسات الحالات جوانب متنوعة لإنفاذ المعايير الدولية للإبلاغ المالي في كل بلد. وفي باكستان، تضطلع إدارة الرصد والإنفاذ التابعة للجنة الأوراق المالية والبورصة بمسؤولية إنفاذ المعايير الدولية للإبلاغ المالي من خلال استعراض منتظم للبيانات المالية الفصلية والسنوية التي تقوم الشركات المدرجة بنشرها وإيداعها لدى لجنة الأوراق المالية والبورصة. وفي الحالات التي تجد فيها اللجنة مواطن قصور أو مخالفات للمعايير الدولية، تفرض غرامات وعقوبات على المعدين ومراجعي حساباتهم.

٤١- وفي جنوب أفريقيا، تسهر فرقة رصد المبادئ المحاسبية المقبولة بصفة عامة، التي أنشئت بجهد مشترك لمعهد المحاسبين المعتمدين لجنوب أفريقيا وبورصة الأوراق المالية لجوهانسبرغ في عام ٢٠٠٢، لضمان الالتزام بمعايير الإبلاغ المالي. وقبل ذلك، لم يكن ثمة إنفاذ تنظيمي لمعايير الإبلاغ المالي. أما في تركيا، فيتولى مجلس أسواق رؤوس المال رصد وضمان التزام الشركات المدرجة في البورصة بمعايير الإبلاغ المالي.

٤٢- وتقدم دراسة حالة جنوب أفريقيا مثلاً لكيفية تناول فرقة رصد المبادئ المحاسبية المقبولة بصفة عامة لما أحيل إليها من قضايا الإبلاغ المالي. وتشمل القرارات التي اتخذتها فرقة الرصد سحب بيانات مالية وإعادة إصدارها، وتعليق الإدراج، والتطبيق المستقبلي للسياسات المحاسبية المعدلة. وكان ثمة بعض الحالات قيد النظر وبعضها الآخر لا يستدعي اتخاذ أي إجراءات.

٤٣- وعلى غرار دراسات الحالات المناقشة في دورة فريق الخبراء الثالثة والعشرين، تبين دراسات حالات باكستان وتركيا وجنوب أفريقيا أيضاً أن كلاً من هذه البلدان بصدد تنفيذ المعايير الدولية لمراجعة الحسابات الصادرة عن المجلس الدولي لمعايير مراجعة الحسابات والضمان.

٤٤ - وتبين دراسات الحالات دور منظمات المحاسبة المهنية في ضمان التزام أعضائها بالمعايير الدولية للإبلاغ المالي. وفي باكستان، تحيل لجنة الأوراق المالية والبورصة إلى معهد المحاسبين القانونيين في باكستان أولئك المحاسبين القانونيين الذين تجدهم مخالفين. وأشارت دراسة الحالة إلى أن لجنة التحقيق التابعة لمعهد المحاسبين القانونيين في باكستان تلقت ٢٠ قضية تأديبية من أعضائها وبتت في ١٠ منها بأساليب من بينها تعليق العضوية وإحالة المخالفين إلى المحاكم. ويبين ذلك أن إنفاذ المعايير الدولية للإبلاغ المالي جهد جماعي يقتضي تعاون مؤسسات متعددة.

دال - القضايا التقنية

٤٥ - يتطلب التنفيذ العملي للمعايير الدولية للإبلاغ المالي قدرة تقنية كافية من جانب المعدين ومراجعي الحسابات والمستعملين والسلطات التنظيمية. وتواجه البلدان التي تنفذ المعايير الدولية للإبلاغ المالي طائفة متنوعة من المسائل المتصلة بالقدرة، بحسب النهج الذي تتبعه. وعمل كل من باكستان وجنوب أفريقيا على إدخال المعايير الدولية للإبلاغ المالي في نظم إبلاغه المالي طيلة عدد من السنوات. وفي دراسة حالة تركيا، قرر البلد تنفيذ تلك المعايير في غضون فترة تناهز السنتين. وبخلاف دراستي حاليتي باكستان وجنوب أفريقيا، تمثل المعايير التركية ترجمات للمعايير الدولية للإبلاغ المالي. لذلك يكمن أحد متطلبات القدرة في ترجمة للمعايير الدولية للإبلاغ المالي إلى اللغة التركية على نحو متسق وفعال. ورغم أن التدريب على المعايير الدولية للإبلاغ المالي ضروري في جميع البلدان المشمولة بدراسات الحالات، بدت الحاجة أكثر إلحاحاً في حالة تركيا.

٤٦ - ويثير التطبيق العملي لمتطلبات القياس القائم على القيمة العادلة في المعايير الدولية للإبلاغ المالي صعوبات تقنية في جميع البلدان المشمولة بدراسات الحالات. ففي باكستان، وجب تنفيذ المعيار الدولي للمحاسبة ٣٩ (الوسائل المالية: القياس والإثبات) تنفيذاً تدريجياً بسبب ما يعترى القطاع المصرفي من حدود تتصل بالقدرة. وفي جنوب أفريقيا، توجد صعوبات تقنية في تطبيق القياسات القائمة على القيمة العادلة على الأدوات المالية التي لا يوجد لها سوق نشط أو حيثما يفتقر السوق إلى السيولة، وفي الظروف التي تستدعي تقديرات الإدارة.

٤٧ - وتبين دراسات الحالات أن تواتر التعديلات المدخلة على المعايير الدولية للإبلاغ المالي يثير تحديات تقنية بسبب ضرورة اتباع الإجراءات القانونية على المستوى الوطني أو بسبب متطلبات الترجمة. واعتمد معهد المحاسبين القانونيين في باكستان سياسة تقضي باعتبار أي تنقيح أو تعديل تأكيدي يدخله المجلس الدولي للمعايير المحاسبية على معيار من المعايير الدولية للإبلاغ المالي، بعد اعتماده من قبل المعهد وإقراره من قبل لجنة الأوراق المالية والبورصة، تنقيحاً أو تعديلاً معتمداً، ما لم يُنصَّ على خلاف ذلك.

٤٨ - وتبين دراستا حاليتي جنوب أفريقيا وتركيا بعض الصعوبات التقنية الخاصة باقتصاد معين. ففي جنوب أفريقيا، أفضى تنفيذ مبادرة تمكين السود اقتصادياً إلى ضرورة تقديم توضيح تقني لمحاسبة تخفيض الأوراق المالية الممنوح لسود جنوب أفريقيا أو الكيانات الخاضعة لهم. وعُرضت على اللجنة الدولية لتفسيرات الإبلاغ المالي مسألة ما إذا كان يتعين أن يُخصم من رأس المال مقدار التخفيض بقيده كأصل غير مادي أو كمصروفات. وسُويت المسألة عندما أصدرت اللجنة تفسيرها ٨ المعنون "نطاق المعيار الدولي للإبلاغ المالي ٢". وأصبحت

شركات جنوب أفريقيا التي تصادف معاملات من هذا القبيل تقيّد التخفيضات (على الأدوات المالية) حالياً كمصروفات.

٤٩- وفي الأعوام الأخيرة، عانى الاقتصاد التركي تضخماً كبيراً. ويُطبق المعيار الدولي للمحاسبة ٢٩ (الإبلاغ المالي في الاقتصادات شديدة التضخم) عندما يواجه اقتصاد ما حالات تضخم شديد. غير أن أحكام المعيار الدولي للمحاسبة ٢٩ لم تُطبق تطبيقاً كاملاً في تركيا. إذ يجري إعداد البيانات المالية على أساس التكاليف التاريخية، فيما عدا إعادة تقييم الأصول والمصانع والمعدات.

٥٠- وثمة صعوبة أخرى من صعوبات التنفيذ التقني الأخرى المناقشة في دراسة حالة جنوب أفريقيا تتعلق بمحاسبة بعض استثمارات الشركات التابعة في أسهم الشركات الأم في قطاع التأمين. ففي بعض الحالات، تستثمر الشركات التابعة لشركات التأمين في أسهم شركاتها الأم. وتنشأ عن هذه الترتيبات حالة تعتبر فيها تلك الاستثمارات خصوصاً في البيانات المالية للشركات الأم. وفي الوقت ذاته، تُعتبر تلك الاستثمارات كذلك من الأسهم المستردة وتُخصم من رأس المال السهمي.

٥١- وتشكل محاسبة الإيجارات مجالاً آخر من المجالات التي تُصادف فيها صعوبات تقنية في التنفيذ. ففي دراسة حالة باكستان، قرر معهد المحاسبين المعتمدين إرجاء تطبيق التفسير ٤ الصادر عن اللجنة الدولية لتفسيرات الإبلاغ المالي - الذي يحدد ما إذا كانت العملية تتضمن إيجاراً - إلى غاية عام ٢٠٠٩ بسبب المخاوف من أن يؤدي تطبيق التفسير ٤ فعلياً إلى تحويل معاملة منتجي الطاقة المستقلين في البلد إلى معاملتهم باعتبارهم شركات الإيجار.

٥٢- وكما تبيّنه دراسة حالة جنوب أفريقيا، يمكن أن يؤدي حساب الاعتمادات اللازمة لتغطية خسائر القروض الناجمة عن الديون المشكوك في تحصيلها إلى بعض التباينات إذا لم يُقدم التوضيح المناسب بشأن كيفية اتباع المعدّين لمتطلبات المعيار الدولي للمحاسبة ٣٩ عند الانتقال من متطلبات سابقة كالجداول الصادرة عن هيئة تنظيمية، هي المصرف المركزي في هذه الحالة.

٥٣- وتقدم دراسة حالة جنوب أفريقيا مثلاً آخر لكيفية تعديل الممارسة الوطنية في مجال الإيجارات لجعلها متسقة مع المعايير الدولية للإبلاغ المالي. وكانت الممارسة السابقة المتصلة باتفاقات الإيجارات التشغيلية المتضمنة أحكاماً تتعلق بالزيادات التضخمية تأخذ في الحسبان تأثير التضخم، وكانت مدفوعات الإيجار تُحسب وفقاً لذلك. وبعد التماس التوضيح اللازم من اللجنة الدولية لتفسيرات الإبلاغ المالي، والتفطن إلى أن ما يتعين أخذه في الحسبان ليس التضخم وإنما العوامل التي تؤثر على الاستخدام المادي للأصل المؤجر، أصدر معهد جنوب أفريقيا للمحاسبين القانونيين تعميماً يهدف إلى مواءمة الممارسة الوطنية مع المعايير الدولية للإبلاغ المالي.

رابعاً - الدروس المستفادة

٥٤- تبين دراسات الحالات نُهجاً مختلفة تتبعها البلدان لتنفيذ المعايير الدولية للإبلاغ المالي. غير أن أهداف تلك النهج متشابهة نوعاً ما. وتؤكد دراسات الحالات مرة أخرى أن الدول الأعضاء تعتبر المعايير الدولية للإبلاغ المالي وسيلة مهمة لإدماج المنشآت الخاضعة لولايتها في النظام الاقتصادي العالمي وتعتبرها كذلك آلية مفيدة لتعزيز ثقة المستثمرين واجتذاب الاستثمار الأجنبي المباشر. وفي حين تقرر البلدان متى وكيفية تنفيذ المعايير الدولية للإبلاغ

المالي، يمكنها أن تستفيد من خبرات بلدان أخرى تتشابه معها في ظروف الاقتصاد والإبلاغ المالي ونجحت في حوض عملية تنفيذ المعايير الدولية للإبلاغ المالي.

٥٥ - وتمشياً مع الاستنتاجات المستخلصة من دراسات حالات سابقة، تبين دراسات حالات باكستان وتركيا وجنوب أفريقيا ضرورة المبادرة إلى إنشاء آلية تنسيق وطنية وإشراك جميع أصحاب المصلحة في عملية تنفيذ المعايير الدولية للإبلاغ المالي. ولا بد من إشراك المعدين والمستعملين والمنظمين وهيئات المحاسبة المهنية والمدربين في تخطيط المعايير الدولية للإبلاغ المالي وفي تنفيذها أيضاً. وينبغي الإعلام بتأثير التحوّل إلى تلك المعايير على الإبلاغ المالي في أقرب وقت ممكن تفادياً لأي مفاجآت ممكنة.

٥٦ - وكما نوقش آنفاً، تقتضي النهج التي اتبعتها البلدان المشمولة بدراسات الحالات في تنفيذ المعايير الدولية للإبلاغ المالي، بما في ذلك المعايير والتفسيرات أو التعديلات حديثة الصدور، إما اتباع الإجراءات الواجبة على المستوى الوطني، أو الترجمة إلى اللغة الوطنية. ويُدخل هذان العنصران بعض الفروق بين مجموعة المعايير الدولية للإبلاغ المالي الصادرة عن المجلس الدولي للمعايير المحاسبية والنافذة في وقت معيّن والمعايير الدولية للإبلاغ المالي اللازمة في البلدان المشمولة بدراسات الحالات. وقد يرى المستعملون، لا سيما من خارج البلد، أن هذه الفروق تعوق إجراء المقارنة المباشرة للتقارير المالية على أساس عالمي. لذلك، يتعين على الدول الأعضاء أن تعبر اهتماماً خاصاً للآثار غير المرغوبة ولأي فروق ممكنة يمكن أن تنجم عن النهج الذي تختاره.

٥٧ - وتقدم دراسة حالة جنوب أفريقيا استنتاجات مستخلصة من دراسات استقصائية أجرتها في عامي ٢٠٠٥ و٢٠٠٦ شركة "إرنست أند يونغ" بشأن مدى استعداد الكيانات لتنفيذ المعايير الدولية للإبلاغ المالي. كما أن دراسة حالة تركيا تناقش استنتاجات مستخلصة من دراسة استقصائية مماثلة. وتبين هذه الدراسات الاستقصائية أن تنفيذ المعايير الدولية للإبلاغ المالي عملية معقدة تقتضي استعدادات كبيرة، منها تدريب الموظفين وإدخال تحويرات على نظم المعلومات. لذلك، لا بد أن تأخذ خطة تنفيذ المعايير الدولية في الحسبان ما يتطلبه التنفيذ على مستوى الكيان من وقت وموارد.

٥٨ - وتشرح دراسات الحالات الثلاث نطاق تطبيق المعايير الدولية للإبلاغ المالي في البلد المعني. ويتمثل جانب مهم لقرار تنفيذ المعايير الدولية للإبلاغ المالي في ولاية ما في تلبية احتياجات المنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم في مجال المحاسبة والإبلاغ المالي. وهذا أمر حاسم بصفة خاصة في الحالات التي لا يأخذ فيها التنظيم السابق على تنفيذ تلك المعايير في اعتباره الاحتياجات الخاصة لتلك المنشآت تحديداً. وعلى النحو الذي تبينه أعمال فريق الخبراء فيما يتعلق باحتياجات المنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم في مجال المحاسبة والإبلاغ المالي، يمكن أن يشكل تنفيذ المعايير الدولية للإبلاغ المالي عبئاً ثقيلاً على المنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم. وكما نوقش أعلاه، ما فتى المجلس الدولي للمعايير المحاسبية يعمل على الاستجابة إلى احتياجات المنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم وأصدر مشروع إفصاح يتعلق بالمعايير الدولية للإبلاغ المالي خاصة بتلك الشركات. وهكذا، لا بد من مراعاة هذا العنصر الجديد لدى تحديد نطاق تطبيق المعايير الدولية للإبلاغ المالي في اقتصاد معيّن.

٥٩ - وتبين دراسة حالة جنوب أفريقيا الكيفية التي يمكن بها لشركات المحاسبة الوطنية أن تساهم في تطبيق المعايير الدولية للإبلاغ المالي على نحو متسق، ليس فقط على الصعيد الوطني بل وعلى الصعيد العالمي أيضاً. ويحدد

منتدى الشركاء التقنيين لشركات المحاسبة في البلد قضايا الإبلاغ المالي التقنية التي تقتضي توضيحاً بغية تجنب عدم الاتساق. ويستفيد أعضاء هذا المنتدى من شبكاتهم العالمية. ويسهل هذا النهج الحوار التقني بين شركات المحاسبة على الصعيد الوطني والدولي، ويعزز تطبيق المعايير الدولية للإبلاغ المالي تطبيقاً متسقاً.

٦٠- ومن شأن الانتقال من معايير الإبلاغ المالي الوطنية إلى المعايير الدولية للإبلاغ المالي أن يُؤكّد حاجة إلى توضيح أو تفسير أحكام بعض المعايير الدولية للإبلاغ المالي. وتبين دراسة حالة جنوب أفريقيا الكيفية التي يمكن بها تسوية قضايا من هذا القبيل بالتعاون النشط مع اللجنة الدولية لتفسيرات الإبلاغ المالي. وفي حين يمكن أن تتعلق جُلّ القضايا التي تقتضي توضيحاً أو تفسيراً بحالات قد تنطبق على جميع الولايات القضائية، فإن بعض القضايا، مثل تمكين السود من الناحية الاقتصادية، تختص ببلد محدد. ومن المهم العمل عن كثب مع اللجنة الدولية لتفسيرات الإبلاغ المالي بدل وضع تفسير محلي قد يفضي إلى تشعب الممارسات.

٦١- وتقدم دراسة حالة جنوب أفريقيا مثلاً حسناً لكيفية قيام لجنة جنوب أفريقيا للممارسات المحاسبية بتعزيز مشاركة أصحاب المصلحة في البلد في الإسهام في عملية وضع المعايير التي يقوم بها المجلس الدولي للمعايير المحاسبية. فعندما يُصدر المجلس الدولي للمعايير المحاسبية مشروع إفصاح، يُصدر المشروع ذاته في جنوب أفريقيا كيما تعلق عليه لجنة الممارسات المحاسبية. وينظر معهد المحاسبين القانونيين في جنوب أفريقيا في الإسهامات المتلقاة بشأن مشروع الإفصاح الصادر في البلد ثم يرسل رده على مشروع الإفصاح إلى المجلس الدولي للمعايير المحاسبية. كما أن التعاون النشط مع المجلس الدولي للمعايير المحاسبية في أولى مراحل عملية وضع المعايير، لا سيما بشأن قضايا التنفيذ العملي للمعايير الدولية للإبلاغ المالي، من شأنه أن يساهم في الحد من طلبات التوضيح أو التفسير عند صدورها.

٦٢- وتبين دراسات الحالات مرة أخرى ما تؤديه منظمات المحاسبة المهنية من دور حاسم في تنفيذ المعايير الدولية للإبلاغ المالي. وكما نوقش في دراستي حالي باكستان وجنوب أفريقيا، يتمثل أحد أبعاد هذا الدور في تيسير الاتصال بين الهيئة المهنية الوطنية وأصحاب المصلحة الآخرين من جهة والمجلس الدولي للمعايير المحاسبية من جهة أخرى. ويتمثل بعد آخر من أبعاد هذا الدور في كيفية مساهمة منظمات المحاسبة المهنية في تعزيز التناسق التنظيمي في مجال الإبلاغ المالي بالعمل عن كثب مع مختلف هيئات التنظيم الوطنية وتسوية ما يُثار من قضايا التنفيذ العملي لدى اعتماد المعايير الدولية للإبلاغ المالي.

٦٣- ويتمثل دور مهم آخر تؤديه منظمات المحاسبة المهنية في بناء القدرة التقنية اللازمة لتنفيذ المعايير الدولية للإبلاغ المالي على نحو مستدام. وفي مرحلة التنفيذ الأولية، تساهم هيئات المحاسبة المهنية في بناء القدرات التقنية بتدريب أعضائها في مجال المعايير الدولية للإبلاغ المالي. وكما نوقش في دراسة حالة باكستان، يجسد تزويد المعدين بقوائم إفصاح تتعلق بالمعايير الدولية للإبلاغ المالي مثلاً لما تضرع به الرابطة المهنية من أدوار إيجابية. وعلاوة على ذلك، تسهل منظمات المحاسبة المهنية التدريب الرامي إلى إبقاء أعضائها على علم بالمستجدات التقنية في مجال المعايير الدولية للإبلاغ المالي.

٦٤- وتقدم دراستا حالي باكستان وجنوب أفريقيا أمثلة جيدة للكيفية التي يمكن بها لسلطات إنفاذ، مثل لجان الأوراق المالية والبورصة وأفرقة رصد الإبلاغ المالي، أن تساهم في زيادة اتساق تطبيق المعايير الدولية للإبلاغ المالي

بتقاسم استنتاجاتها وقرارات إنفاذها بغية مساعدة المعدين على تجنب تطبيق تلك المعايير تطبيقاً خاطئاً، وذلك بالتعلم من خبرات غيرهم من المعدين.

خامساً - خاتمة

٦٥- تُلخص هذه المذكرة دراسات حالات باكستان وتركيا وجنوب أفريقيا. كما تناقش هذه الورقة الاتجاهات الحديثة صوب التلاقي مع المعايير الدولية للإبلاغ المالي. وتكرر استنتاجات دراسات الحالات القطرية استنتاجات دراسات الحالات القطرية المناقشة في الدورة الثالثة والعشرين لفريق الخبراء. ورغم أن هذه الدراسات محدودة النطاق وغير شاملة بما يكفي لاستخلاص آراء حاسمة، فإنها تقدم معلومات مفيدة عن النهج المختلفة التي تتبعها الدول الأعضاء من أجل تنفيذ المعايير الدولية للإبلاغ المالي.

٦٦- وتقدم دراسات الحالات إيضاحات مفيدة بشأن مختلف التحديات العملية المتصلة بقضايا التطوير المؤسسي والإنفاذ والقضايا التقنية التي تواجهها الدول الأعضاء في تنفيذ المعايير الدولية للإبلاغ المالي. كما تقدم دراسات الحالات القطرية شتى الحلول التي تطبقها البلدان المعنية للتغلب على هذه التحديات. وتبين دراسات الحالات أن تنفيذ المعايير الدولية للإبلاغ المالي ليس عملية تؤدي مرة واحدة وإنما نشاطاً مستمراً يستدعي من جميع أصحاب المصلحة بذل جهود دائمة.

٦٧- وقد يرغب فريق الخبراء، لدى مداولاته أثناء دورته الرابعة والعشرين، في أن ينظر في القضايا التالية المتصلة بالتنفيذ العملي للمعايير الدولية للإبلاغ المالي:

(أ) ما هي بعض الممارسات الحسنة للتكيف مع المعايير الدولية للإبلاغ المالي الجديدة والتعديلات الرئيسية على المعايير الدولية للإبلاغ المالي التي ستدخل حيز النفاذ بحلول عام ٢٠٠٩؟ وإلى أي مدى كان تمديد فترة "المنهاج الثابت" مفيداً؟

(ب) يعمل المجلس الدولي للمعايير المحاسبية ومجلس الولايات المتحدة المعني بمعايير المحاسبة المالية على وضع إطار مفاهيمي التقائي موحد. فما هي آثار هذا المشروع بالنسبة إلى البلدان التي تنفذ المعايير الدولية للإبلاغ المالي، لا سيما تلك التي تخطو خطواتها الأولى صوب اعتماد المعايير الدولية للإبلاغ المالي؟

(ج) كيف يمكن تشجيع معدي البيانات المالية القائمة على المعايير الدولية للإبلاغ المالي على التحلي عن "القوالب" في وصف السياسات المحاسبية وغير ذلك من عمليات الإفصاح، وتقديم معلومات محددة أكثر فائدة من شأنها أن تزود المستعملين بإيضاحات عن محتوى المعاملات والأرقام الواردة في البيانات المالية؟

(د) كيف يمكن تعزيز تقاسم قرارات الإنفاذ المتعلقة بالمعايير الدولية للإبلاغ المالي بحيث تكون هذه المعلومات الخاصة بما متاحة على نطاق أوسع لطائفة أكبر من المنظمين؟ وهل سيكون من المفيد مثلاً تقاسم هذه المعلومات خلال دورات الفريق العامل؟

(هـ) كيف يمكن للبلدان النامية والبلدان التي تمر اقتصاداتها بمرحلة انتقالية أن توحد الجهود وتشارك على نحو أنشط في عملية وضع المعايير الدولية للإبلاغ المالي؟

(و) هل سيكون من المفيد تقييم قضايا التنفيذ العملي للمعايير الدولية لمراجعة الحسابات التي تُكَمَّل على نحو متزايد المعايير الدولية للإبلاغ المالي؟

(ز) ما هي بعض الممارسات الحسنة المتعلقة ببناء القدرات التقنية في مجال المعايير الدولية للإبلاغ المالي التي يمكن تقاسمها فيما بين الدول الأعضاء؟
