

Distr.  
GENERALTD/B/COM.2/ISAR/40  
23 August 2007ARABIC  
Original: ENGLISHمؤتمر 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

## دراسة حالة تركيا\*

مذكرة أعدتها أمانة الأونكتاد\*\*

موجز تنفيذي

لدى احتتام دورته الثالثة والعشرين، وافق فريق الخبراء الحكومي الدولي العامل المعني بالمعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ على إجراء مزيد من الدراسات وعمليات الاستعراض للقضايا المتعلقة بالتنفيذ العملي للمعايير الدولية للإبلاغ المالي بهدف وضع إرشادات بشأن الممارسات الجيدة في تنفيذ المعايير الدولية للإبلاغ المالي. ووفقاً لذلك، أعدت دراسات لحالة قطرية لباكستان وتركيا وجنوب أفريقيا لتنظر فيها الدورة الرابعة والعشرين لفريق الخبراء الحكومي الدولي العامل المعني بالمعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ.

وتقدم هذه الوثيقة استنتاجات دراسة حالة تركيا. فاعتباراً من تاريخ ١ كانون الثاني/يناير ٢٠٠٥، بات يتعين على الشركات المملوكة للدولة التي تتداول أسهمها في سوق الأوراق المالية في اسطنبول إعداد بياناتها المالية وفقاً لمعايير المحاسبة التركية التي تستند إلى المعايير الدولية للإبلاغ المالي. وفي دراسة الحالة هذه، تُبحث قضايا التنفيذ العملي المتصلة بالإطار التنظيمي والتنفيذ وبناء القدرات الفنية في سياق تنفيذ المعايير الدولية للإبلاغ المالي.

والهدف الرئيسي لدراسة الحالة هذه هو استخلاص دروس من تجربة تركيا في التلاقي مع المعايير الدولية للإبلاغ المالي، وبحث الاستنتاجات مع الدول الأعضاء بغية تيسير تبادل الخبرات فيما بين البلدان التي هي بصدد تنفيذ المعايير الدولية للإبلاغ المالي أو تعتزم تنفيذها في المستقبل.

\* أعدت أمانة الأونكتاد وحررت هذه الوثيقة التي تلقت مساهمات فنية من الأستاذ ف.ن. جان سيمغا موغان من جامعة الشرق الأوسط التقنية بأنقرة، ونازلي حصال أكمان من جامعة بلكانت بأنقرة.

\*\* قُدمت هذه الوثيقة في التاريخ المبين أعلاه بسبب التأخير في تجهيزها.

## المحتويات

الصفحة	
٣	أولاً - مقدمة.....
٦	ثانياً - الإطار التنظيمي.....
٦	ألف - الهيئات الخاصة غير المصرفية.....
١١	باء - المصارف والمؤسسات المالية.....
١٢	جيم - مهنة المحاسبة وأنشطة مراجعة الحسابات.....
١٣	ثالثاً - بناء القدرات.....
١٦	رابعاً - الدروس المستفادة.....
١٨	خامساً - الخلاصة.....

## أولاً - مقدمة

١- تركيا بلد نام يشهد سوقاً ناشئة لرؤوس الأموال، وهي تتابع عن كثب التطورات في مجال الإبلاغ المالي الدولي ومراجعة الحسابات. ويبيّن هذا التقرير التطور التاريخي الحاصل في مجال المحاسبة والإبلاغ المالي في البلد ويبحث التطورات التنظيمية الأخيرة التي طرأت عقب محاولات التقارب مع المجموعة العالمية لمعايير الإبلاغ المالي المشار إليها باسم المعايير الدولية للإبلاغ المالي. وبذلك يعرض هذا التقرير التجربة التركية في التكيف مع المعايير الدولية للإبلاغ المالي فضلاً عن الدروس المستفادة من عملية التنفيذ.

٢- لقد دأبت تركيا على اجتذاب الاستثمار الأجنبي المباشر على جميع المستويات منذ قيام الدولة التركية في عام ١٩٢٣. كما بدأت الشركات التركية تستثمر في بلدان أخرى في أواخر التسعينات. وبلغ حجم الاستثمار الأجنبي المباشر المتدفق إلى تركيا في الفترة بين ٢٠٠٢ و ٢٠٠٥ مبلغاً وقدره ١٥,٤ مليار دولار، بينما بلغت قيمة تدفقات الاستثمار الأجنبي المباشر الخارجة من تركيا خلال نفس الفترة ٢,٦ مليار دولار<sup>(١)</sup>. وفي تاريخ ٣١ كانون الأول/ديسمبر ٢٠٠٦، كان في تركيا ٩٣٢ ١٤ شركة برؤوس أموال أجنبية. ويتلقى خمسة في المائة من هذه الشركات استثمارات من الولايات المتحدة، كما يتلقى ٥٦ من المائة منها استثمارات من الشركات المقيمة في الاتحاد الأوروبي<sup>(٢)</sup>. أما الشركات التركية فتوظف بدورها معظم استثماراتها في الاتحاد الأوروبي ورابطة الدول المستقلة.

٣- وقد عصفت بتركيا أزمة اقتصادية حادة في تشرين الثاني/نوفمبر ٢٠٠٠ واستمرت إلى شهر شباط/فبراير ٢٠٠١. وتعرض الناتج المحلي الإجمالي إلى انكماش بنسبة ٧,٥ في المائة، وقفز التضخم، كما ارتفع مؤشر أسعار الاستهلاك بنسبة ٦٨,٥ في المائة. واستعاد النمو الاقتصادي عافيته في السنوات التالية وتراجع التضخم إلى ما دون ١٠ في المائة ابتداءً من عام ٢٠٠٤. وبلغ معدل نمو الناتج المحلي الإجمالي ٦,١ في المائة لعام ٢٠٠٦، إذ وصلت قيمته ٤٠٠ مليار دولار<sup>(٣)</sup>.

٤- وقد تقدمت تركيا في عام ١٩٩٩ بطلب لنيل عضوية الاتحاد الأوروبي، وهي اليوم بلد مرشح لنيل هذه العضوية. وبموجب قرار اتخذه البرلمان الأوروبي في ١٥ كانون الأول/ديسمبر ٢٠٠٤، بدأت المفاوضات، في ٣ تشرين الأول/أكتوبر ٢٠٠٥، لنيل العضوية الكاملة في الاتحاد الأوروبي. ومن بين العديد من المسائل التشريعية الأخرى فإن العلاقات مع الاتحاد الأوروبي، تتطلب من تركيا أن تقوم بتكييف نظامها للإبلاغ المالي مع تشريع الاتحاد الأوروبي.

(١) [http://www.unctad.org/sections/dite\\_dir/docs/wir06\\_fs\\_tr\\_en.pdf](http://www.unctad.org/sections/dite_dir/docs/wir06_fs_tr_en.pdf). 12 April 2007

(٢) [http://www.hazine.gov.tr/ybs\\_firmalar\\_listesi.xls](http://www.hazine.gov.tr/ybs_firmalar_listesi.xls)

(٣) [http://siteresources.worldbank.org/INTTURKEY/Resources/361616-1121189119378/turkey\\_cem\\_report\\_chapter1.pdf](http://siteresources.worldbank.org/INTTURKEY/Resources/361616-1121189119378/turkey_cem_report_chapter1.pdf)

<http://www.turkiseconomy.org.uk/economy/output.htm>, <http://www.turkstat.gov.tr/PreHaberBultenleri.do?id=473>

#### نبذة تاريخية عن المحاسبة في تركيا<sup>(٤)</sup>

٥- تأثر تطور ممارسات المحاسبة في تركيا تأثيراً كبيراً بممارسات عدد من البلدان الغربية في هذا المجال نتيجة للروابط السياسية والاقتصادية بين الطرفين في فترة زمنية بعينها. فالقانون التجاري الأول لعام ١٨٥٠ لم يكن سوى ترجمة للقانون التجاري الفرنسي وهو ما يجسد التأثير الفرنسي لتلك الحقبة. وكانت نهاية القرن التاسع عشر وبداية القرن العشرين قد سجلت زيادة في العلاقات التجارية بين تركيا وأوروبا، ولا سيما ألمانيا.

٦- فهذه التطورات التاريخية والسياسية - وبحكم تولي مواطنين ألمان إدارة معظم أشغال الصناعة التحويلية الأجنبية في بداية عهد الجمهورية التركية - أدت إلى إحداث تأثير ألماني قوي على النمو الاقتصادي للدولة الفتية. وعقب قيام الجمهورية التركية في عام ١٩٢٣، سن قانون تجاري ثان في عام ١٩٢٦ (القانون رقم ٨٢٦). وكان هذا القانون يستند إلى القوانين الألمانية الخاصة بالتجارة والشركات وهي القوانين التي كانت تحكم قواعد المحاسبة.

٧- ونظراً للافتقار إلى المؤسسات الخاصة ورؤوس الأموال الخاصة في بداية عهد الجمهورية، أخذت الدولة على عاتقها مسؤولية إقامة صناعة ثقيلة وإنشاء العديد من شركات الصناعة التحويلية. وكانت هذه الشركات التي أسستها وتديرها الدولة تسمى الشركات الاقتصادية التابعة للدولة، وكانت شركة سومربانك Simerbank (منتجات التعدين والمنسوجات) أول هذه الشركات والتي أسست في عام ١٩٣٣. وقد كلفت هذه الشركة في بداية الأمر بتشغيل مناجم رئيسية حصلت عليها الدولة من شركات ألمانية عن طريق التأميم. وبالتالي لا غرابة في أن تكون نظم المحاسبة المعمول بها لدى سومربانك وغيرها من الشركات الاقتصادية التابعة للدولة موضوعة على يد خبراء من ألمانيا. ومن ثم، انتقل التأثير الألماني، عبر هذه الشركات، إلى القطاع الخاص كذلك. وعلاوة على ذلك، استقبلت تركيا في جامعاتها، في أواخر الثلاثينات، أكاديميين ألمان في شتى المجالات.

٨- وشهد العقد ١٩٥٠-١٩٦٠ أولى المحاولات لزيادة تحرير الاقتصاد. وقد أصبح القانون التجاري الحالي لعام ١٩٥٦ ساري المفعول في ١ كانون الثاني/يناير ١٩٥٧، مهتدياً بتطورات اقتصادية معاصرة.

٩- وبعد الحرب العالمية الثانية، تأثر الاقتصاد التركي بالتطورات التي شهدتها الاقتصاد العالمي، من قبيل مؤتمر بريستون وودز الاقتصادي. وفي عام ١٩٥٠، أسس مصرف التنمية الصناعية التركي بدعم من البنك الدولي لتعزيز الاستثمارات الصناعية الخاصة وتمويلها. وفي مطلع الخمسينات، شهد البلد نمواً اقتصادياً غير مسبوق. وانتهت الطفرة الاقتصادية في منتصف الخمسينات، وتبعته فترة سادتها أزمة اقتصادية. وأكثر ما أسفرت عنه هذه الأزمة وجود حاجة

---

(٤) هذا الجزء مستمد بشكل كبير من المقال: Simga-Mugan C and Hosal-Akman N (2005) Convergence to

international financial reporting standards: The case of Turkey. *International Journal of Accounting, Auditing and Performance Evaluation*. Vol. 2, No. 1/2: 12-139

ماسة إلى قروض أجنبية، وهو ما أدى في نهاية المطاف إلى إطلاق برنامج للاستقرار في عام ١٩٥٨ تحت إشراف صندوق النقد الدولي<sup>(٥)</sup>.

١٠ - وخلال الخمسينات، قُدمت حوافز للقطاع الخاص وللإستثمارات الأجنبية. وقد بدأ اللجوء إلى الخبرة الأمريكية منذ النصف الثاني من ذلك العقد، ومن ثم أخذ النظام الاقتصادي التركي يتأثر بالنظام الأمريكي بما تأثر. وابتداءً من أواخر الخمسينات، كان الأفراد المتفوقون في شتى الميادين يتلقون التدريب، ويلتحقون بالدراسات العليا في بلدان أجنبية، ولا سيما في الولايات المتحدة. ومنذ عودة طلائع هؤلاء الخريجين الجامعيين في مطلع الستينات، أخذ نظام المحاسبة التركي يتأثر بالنظام الأمريكي تأثيراً كبيراً. وعلاوة على ذلك، كان التأثير الأمريكي ملموساً أيضاً في مناهج مدارس الأعمال التجارية، ولا سيما في مجالي الإدارة والمحاسبة.

١١ - وكان العقد ١٩٧٠-١٩٨٠ حقبة من انعدام الاستقرار السياسي وهو ما ترتب عنه، إلى جانب أزمة النفط عامي ١٩٧٣ و١٩٧٤، أثر سلبي على الاقتصاد التركي. وواجهت تركيا، اعتباراً من عام ١٩٧٧، صعوبات كبيرة في الوفاء بديونها الخارجية وواجهت صعوبات في مجال الاستيراد. وبلغت الزيادة في مؤشر أسعار الجملة نسبة ٦٣,٩ في المائة سنوياً في عام ١٩٧٩ و١٠٧,٢ في المائة سنوياً في عام ١٩٨٠<sup>(٦)</sup>.

١٢ - وفي كانون الثاني/يناير ١٩٨٠، أُتخذت سلسلة من القرارات الاقتصادية، تبعاً لتوصيات صندوق النقد الدولي، لتقليص معدل التضخم وزيادة الإنتاج ودعم أنشطة الاستيراد. وفي فترة إعادة الإعمار التي بدأت في مطلع الثمانينات، أصدر البرلمان القانون رقم ٢٤٩٩ في ١٩٨١ تمهيداً لإنشاء مجلس أسواق المال، ثم عدّل هذا القانون في عام ٢٠٠٢. واعتمد القانون المتعلق بسوق اسطنبول للأوراق المالية (بورصة اسطنبول) في عام ١٩٨٤، ولكن لم يبدأ العمل به بشكل كامل حتى عام ١٩٨٦. ولا تزال هذه السوق هي الوحيدة في تركيا. وجرى في عامي ١٩٨٨ و١٩٨٩ تخفيف القواعد المتعلقة بالاستثمار الأجنبي المباشر.

١٣ - وقد شجع إنشاء مجلس أسواق المال وبورصة اسطنبول والزيادة في الإستثمارات الأجنبية على تطوير معايير المحاسبة ومراجعة الحسابات. وأدت زيادة المشاريع المشتركة وحجم التجارة الخارجية إلى إنشاء مكاتب في تركيا "للشركات الثماني الكبرى" في ذلك الوقت. ونتيجة لهذه التطورات، بدأت شركات كبرى من القطاع الخاص الإبلاغ عن بياناتها المالية وفقاً للمعايير الدولية للمحاسبة ووفقاً كذلك للشروط المتعلقة بتقديم التقارير الوطنية. وشهدت تركيا، نمواً اقتصادياً خلال هذا العقد.

١٤ - واستهلت تركيا عقد التسعينات وهي تنعم بوضع اقتصادي سليم. بيد أن هذا العقد اتسم في مجمله بعدم الاستقرار الاقتصادي. فكانت الأزمة الكبرى الأولى في عام ١٩٩٤. وتبعها أزمات أخرى في أعوام ١٩٩٧ و١٩٩٨ و١٩٩٩. وتجاوز معدل التضخم خلال هذا العقد نسبة ١٠٠ في المائة. ونتيجة لانعدام الاستقرار وارتفاع معدلات

Ceyhun F (1992). Turkey's debt crises in historical perspective: A critical analysis. *METU Studies* (٥) *in Development*, vol.19, no.1: 9-49

Simga-Mugan C (1995). Accounting in Turkey. *The European Accounting Review*, Vol.4, No.2: (٦) .351-371

التضخم، فقدت البيانات المالية التاريخية قيمتها الإعلامية. ورغم أن المعايير الدولية للمحاسبة كانت تترجم إلى التركيبة منذ بداية الثمانينات من قبل الرابطة التركية لخبراء المحاسبة، لم تكن هذه المعايير لتنفذ من قبل أية سلطة<sup>(٧)</sup>. ولم تكن الشركات تستخدم حساب التضخم. وكانت فروع الشركات المتعددة الجنسيات والمشاريع المشتركة تطبق حساب التضخم إما طوعياً أو عندما تطلب منها مزار الشركات الأم ذلك.

١٥ - وتماشياً مع الشروط التي وضعها الاتحاد الأوروبي، أصدر مجلس أسواق المال، في ١٥ تشرين الثاني/نوفمبر ٢٠٠٣، البلاغ المتعلق بالمعايير الدولية للإبلاغ المالي (السلسلة الحادية عشرة، العدد ٢٥) بعنوان "معايير المحاسبة في أسواق المال" (والتي أصبحت منذ ذلك الحين تشكل القواعد الجديدة لمجلس أسواق المال) فباتت الشركات المملوكة للقطاع العام وتتداول أسهمها في البورصة مطالبة باستخدام القواعد الجديدة اعتباراً من كانون الثاني/يناير ٢٠٠٥ مع التشجيع على اعتمادها في وقت مبكر. ويوجد حالياً ٣٣٣ شركة تتداول أسهمها في بورصة اسطنبول، بينما تتداول أسهم ٦٥ شركة في بورصات أجنبية منها بورصات فرانكفورت ولندن ونيويورك<sup>(٨)</sup>. وفيما يتعلق بالشركات التي تتداول أسهمها في بورصات الاتحاد الأوروبي، فهي مطالبة بتقديم بيانات تستند إلى المعايير الدولية للإبلاغ المالي، وهو ما يجيزه أيضاً مجلس أسواق المال. على أنه لا يوجد في الوقت الحاضر شركات أجنبية تتداول أسهمها في بورصة اسطنبول.

## ثانياً - الإطار التنظيمي

### ألف - الهيئات الخاصة غير المصرفية

١٦ - كانت الشروط القانونية، حتى إنشاء مجلس أسواق المال وسوق اسطنبول للأوراق المالية، ذات الأثر الأكبر على نظام المحاسبة المالية. وبالتالي، فقد أثر قانون الإجراءات الضريبية على ممارسة المحاسبة في تركيا إما تأثير.

١٧ - وقد وضع مجلس أسواق المال المجموعة الأولى من معايير المحاسبة المالية في كانون الثاني/يناير ١٩٨٩ على أن تصبح نافذة اعتباراً من السنة المالية المبتدئة من ١ كانون الثاني/يناير ١٩٨٩ أو بعده (السلسلة العاشرة، العدد ١١)<sup>(٩)</sup>.

١٨ - وكما ذكر آنفاً، فقد مرت البيئة المحيطة بالممارسة المحاسبية في تركيا بعدة تحولات. على أن مبادئ المحاسبة لم يطرأ عليها تطور كهذا، وكانت المحاسبة، ولا تزال إلى حد ما، ينظر إليها على أنها مطابقة للمحاسبة الضريبية. وبالإضافة إلى ذلك، لم يبدل، حتى عهد قريب، أي جهد لمواصلة استحداث معايير، رغم المحاولات العديدة التي بذلت منذ الأربعينات لتشكيل هيئة للمحاسبة. ويعزى السبب الرئيسي لهذا التأخر إلى عدم ممارسة ضغوط على الشركات التركية لوضع بيانات مالية يمكن المقارنة بينها في متناول الجمهور العام، لأن معظم الشركات ملك لعائلات. والمحاسبون في مثل هذه الشركات مسؤولون عما يلي: (أ) إمساك الدفاتر لأغراض الضرائب (أي تبعاً لقانون

(٧) <http://www.tmud.org.tr/default.asp>

(٨) [www.reuters.com](http://www.reuters.com) (يوجد تحت القسم الخاص بـ TRSTOKS).

(٩) [www.spk.gov.tr](http://www.spk.gov.tr)

الإجراءات الضريبية؛ (ب) وإدارة النقد؛ (ج) ووضع الموازنة؛ (د) وإعداد بيانات عائدات الضرائب والبيانات المالية المطلوبة بموجب القوانين الضريبية؛ (هـ) والقيام بقدر محدود جداً من المراجعة الداخلية للحسابات.

١٩- وفي عام ١٩٩٢، أنشأت وزارة المالية لجنة لوضع مبادئ المحاسبة ومخطط موحد للحسابات يمكن أن تستخدمها جميع الشركات. ونشرت الوزارة تقرير اللجنة في بلاغ مؤرخ ٢٦ كانون الأول/ديسمبر ١٩٩٢ يبين المبادئ والمخطط التركيبي الموحد في مجال الحسابات على أن يبدأ تنفيذها في ١ كانون الثاني/يناير ١٩٩٤. وقد أصبحت جميع الشركات، باستثناء المصارف وشركات السمسرة وشركات التأمين، مطالبة بالامتثال للمبادئ التوجيهية المذكورة في البلاغ.

٢٠- ووفقاً للشروط التي حددها بلاغ عام ١٩٩٢، فإن البيانات المالية التي توضع في تركيا تشمل كشف الميزانية، وبيان الدخل، وبيان تكلفة السلع التي بيعت، وبيان تدفقات الأموال، وبيان التدفقات النقدية، وبيان توزيع الأرباح، وبيان حصة أصحاب الشركة، فضلاً عن المذكرات ذات الصلة بهذه البيانات. ويمثل كشف الميزانية وبيان الدخل والمذكرات المتصلة بها البيانات الأساسية، أما البيانات الأخرى فهي بيانات تكميلية. ويذكر بلاغ وزارة المالية الصادر في أيلول/سبتمبر ١٩٩٤ أن الشركات الصغيرة مطالبة بتقديم البيانات الأساسية فقط. ومن جهة أخرى، تشترط القواعد الضريبية، كشف الميزانية وبيان الدخل من كبار التجار جميعاً. ويتعين إعداد البيانات المالية في غضون الأشهر الثلاثة التي تلي نهاية فترة الحساب، وعادة ما تكون نهاية السنة.

٢١- وينظم قانون الالتزامات والقانون التجاري إنشاء المشاريع التجارية وأنشطتها. فقانون الالتزامات يضبط الشركات العادية التي لم تكتسب وضع الكيان القانوني. أما القانون التجاري فيحدد بدوره أصناف الكيانات القانونية التالية:

(أ) الشركات العامة والخاصة؛

(ب) الشركات المحدودة؛

(ج) الشركات المحدودة بالحصص؛

(د) الشركات.

٢٢- وكما ذكر أعلاه، فقد أصدر مجلس أسواق المال المعايير الأولى في مجال المحاسبة المالية للشركات المملوكة للقطاع العام في عام ١٩٨٩، على إثر افتتاح سوق اسطنبول للأوراق المالية في عام ١٩٨٦. وكانت هذه المجموعة من معايير مجلس أسواق المال مماثلة للمعايير الدولية للمحاسبة، ولا سيما الافتراضات المتعلقة باستمرار النشاط، والاتساق، والفترة الزمنية، ووحدات القياس، والمبادئ الأساسية مثل التكلفة والمطابقة والتحفيز والمادية والموضوعية والإفصاح الكامل. بيد أنه كانت هناك اختلافات كبيرة جداً في القضايا المتعلقة بالقياس والإفصاح. وكانت هذه الاختلافات الكبيرة، ضمن أمور أخرى، مسؤولة عن آثار التضخم في اقتصادات شديدة التضخم ومسؤولة كذلك عن الاستثمارات طويلة الأجل. ورغم أن تركيا كانت تشهد معدلات تضخم مرتفعة جداً منذ ١٩٨٤، إلا أن البيانات

المالية كانت توضع على أساس التكلفة التاريخية باستثناء الممتلكات والمعامل والمعدات التي يعاد تقييمها. وبالإضافة إلى ذلك، كانت الاستثمارات الطويلة الأجل، بما في ذلك المساهمات في الفروع وفي رأس المال، تُقيم بسعر تكلفتها.

٢٣ - وإذا تجاوز عدد حملة الأسهم في مؤسسة ما ٢٥٠ من حملة الأسهم، عندئذ تصنف تلك المؤسسة ضمن الشركات المملوكة ملكية عامة وتكون خاضعة لنظم مجلس أسواق المال. يوجد حالياً ٢٧٤ شركة مملوكة ملكية عامة ممن لا تطرح أسهمها للتداول العام. ولا تزال القواعد القديمة (السلسلة العاشرة، العدد ١١) لمجلس أسواق المال سارية المفعول لتنظيم الإبلاغ المالي لهذه الكيانات. والشركات المملوكة ملكية عامة التي تتداول أسهمها في البورصة تخضع للقواعد الجديدة للمجلس (السلسلة العاشرة، العدد ٢٥) وهي القواعد التي تستند إلى المعايير الدولية للإبلاغ المالي.

٢٤ - وثمة بعض القضايا الكبرى المشمولة في المعايير الدولية للإبلاغ المالي/المعايير الدولية للمحاسبة ولكنها لا تدخل في القواعد القديمة لمجلس أسواق المال. ويمكن إيجاز هذه النقاط فيما يلي:

- (أ) تضرر الأصول (المعيار ٣٦ من المعايير الدولية للمحاسبة)؛
- (ب) سحب الاعتراف عن الأصول المالية (المعيار ٣٩ من المعايير الدولية للمحاسبة)؛
- (ج) استحقاقات الموظفين عدا مبالغ تعويضات إنهاء الخدمة (المعيار ١٩ من المعايير الدولية للمحاسبة)؛
- (د) الإبلاغ القطاعي (المعيار ١٤ من المعايير الدولية للمحاسبة)؛
- (هـ) المخصصات الاحترازية، والخصوم الطارئة، والأصول الطارئة (المعيار ٣٧ من المعايير الدولية للمحاسبة)؛
- (و) الضرائب المؤجلة (المعيار ١٢ من المعايير الدولية للمحاسبة)؛
- (ز) أسهم الخزنة (المعيار ٣٢ من المعايير الدولية للمحاسبة)؛
- (ح) حساب التحوُّط (المعيار ٣٩ من المعايير الدولية للمحاسبة)؛

٢٥ - وعلاوة على ذلك، هناك بعض الخلافات بين القواعد القديمة لمجلس أسواق المال والمعايير الدولية للإبلاغ المالي/المعايير الدولية للمحاسبة مما قد يؤدي إلى اختلافات في الإبلاغ عن النتائج المالية وعن الوضع المالي. وتشمل الخلافات الكبرى ما يلي:

(أ) قضايا القياس:

١٠ وفقاً لقواعد مجلس أسواق المال يمكن أن تُخصم من رأس المال خسائر أسعار صرف العملات الأجنبية التي تنشأ عن اقتناء الممتلكات والمعامل والمعدات بعد استخدام الأصول المعنية. أما المعايير الدولية للإبلاغ المالي والمعايير الدولية للمحاسبة فتتطلب بدورها تسجيل هذه الخسائر في أسعار صرف العملات الأجنبية على أنها نفقات الفترة المعنية؛



- ٢٠ تشترط قواعد مجلس أسواق المال أن تحتسب عقود البناء وفقاً لأسلوب العقد المنجز، بينما تشترط المعايير الدولية للإبلاغ المالي والمعايير الدولية للمحاسبة احتساب العقود حسب النسبة المتوية من الإنجاز أو حسب أسلوب استرداد التكاليف؛
- ٢١ رغم أن المعايير الدولية للإبلاغ المالي والمعايير الدولية للمحاسبة تعامل تكاليف التنظيم والبحث على أنها مصاريف في الفترة المعنية وتسمح بأن تخصم من رأس المال تكاليف التطوير في ظل ظروف معينة، فإن قواعد مجلس أسواق المال تجيز أن تخصم من رأس المال تكاليف التنظيم والبحث والتطوير؛
- ٢٢ تختلف فترة استهلاك السمعة التجارية لدى مجموعتي المعايير؛
- ٢٣ إذا كانت المعايير الدولية للإبلاغ المالي والمعايير الدولية للمحاسبة تشترط خصم مستحقات المعاشات التقاعدية بالقيمة الحاضرة، فإن قواعد مجلس أسواق المال لا تفرض هذا الشرط؛
- ٢٤ جميع أصناف عقود الإيجار تحتسب على أنها عقود تشغيلية وفقاً لقواعد مجلس أسواق المال.
- (ب) قضايا الإفصاح:
- ٢٥ الأطراف المعنية التي تنطبق عليها قواعد مجلس أسواق المال تنحصر، وفقاً لهذه القواعد، في حملة الأسهم والفروع واستثمارات الأسهم، في حين تحدد المعايير الدولية للإبلاغ المالي والمعايير الدولية للمحاسبة الأطراف المعنية بصورة أوسع من ذلك؛
- ٢٦ لا تنص قواعد مجلس أسواق المال على أية شروط بشأن الإفصاح فيما يتعلق بالقيمة العادلة للأصول والخصوم المالية باستثناء الأوراق المالية المتداولة في السوق وفقاً لقواعد مجلس أسواق المال؛
- ٢٧ بيان التغيرات في ملكية المساهمين غير مطلوب بموجب قواعد مجلس أسواق المال؛
- ٢٨ لا تشترط قواعد مجلس أسواق المال بخصوص شكل بيان التدفقات النقدية تصنيف هذه التدفقات بحسب نوع النشاط.

٢٦- وفي تشرين الثاني/نوفمبر ٢٠٠٣، أصدر مجلس أسواق المال بلاغاً من أجل تكييف معايير الإبلاغ المالي للشركات التي تتداول أسهمها في بورصة اسطنبول مع المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للإبلاغ المالي (السلسلة الحادية عشرة، العدد ٢٥). وأصبحت المعايير ملزمة لجميع الشركات المملوكة ملكية عامة والمؤسسات الوسيطة (شركات السمسرة) اعتباراً من مطلع عام ٢٠٠٥. والمعايير الجديدة الواردة في البلاغ هي أساساً نفس المعايير الدولية للمحاسبة/المعايير الدولية للإبلاغ المالي باستثناء ما تعلق بالتعديلات التي أدخلها المجلس الدولي للمعايير المحاسبية بعد عام ٢٠٠٤. وتكمن إحدى الاختلافات بين القواعد الجديدة لمجلس أسواق المال والمعايير الدولية للإبلاغ المالي في معالجة مسألة السمعة التجارية. فوفقاً لقواعد مجلس أسواق المال، لا تزال السمعة التجارية قابلة للاستهلاك.

٢٧- ومن جهة أخرى فإنه وفقاً للقواعد الضريبية، يشترط، من حيث المبدأ، اتباع طريقة القيود المحاسبية التراكمية، ولكن طريقة معالجة بعض البنود تقترب أكثر إلى طريقة القيود المحاسبية النقدية. وفي نفس الوقت اشترطت وزارة المالية على مجلس أسواق المال، استخدام محاسبة التضخم مرة واحدة لإعادة صياغة كشف الموازنة المنتهية في ٣١ كانون الأول/ديسمبر ٢٠٠٣ أو في نهاية السنة المالية التي كانت جارية آنذاك<sup>(١٠)</sup>.

٢٨- وقدمت، بموجب القانون رقم ٤٤٨٧ المؤرخ كانون الأول/ديسمبر ١٩٩٩، إضافة إلى قانون أسواق رؤوس الأموال من أجل إنشاء المجلس التركي لمعايير المحاسبة الذي من شأنه أن ييسر الإفصاح المنصف عن الوضع المالي. ويتمتع المجلس باستقلالية إدارية ومالية معاً. وقد عقد اجتماعه الأول في آذار/مارس ٢٠٠٢، وهو يضم تسعة ممثلين عن وزارة المالية، والمجلس الأعلى للتعليم، ومجلس أسواق المال، ومكتب وكيل وزير الخزانة، ووزارة الصناعة والتجارة، والوكالة التركية لتنظيم العمل المصرفي والإشراف عليه، واتحاد الغرف التجارية وبورصات السلع الأساسية في تركيا، ومحاسب يعمل لحسابه الخاص، ومستشار مالي معتمد من اتحاد المحاسبين العموميين القانونيين والمحاسبين العموميين القانونيين والمخلفين في تركيا<sup>(١١)</sup>.

٢٩- وقد أبرم المجلس التركي لمعايير المحاسبة عقداً مع المجلس الدولي لمعايير المحاسبة لوضع ترجمة رسمية للمعايير الدولية للإبلاغ المالي/المعايير الدولية للمحاسبة والتفسيرات المتعلقة بها ونشر هذه الترجمة. وبحلول منتصف عام ٢٠٠٧، كان المجلس التركي لمعايير المحاسبة قد أصدر ٣١ من المعايير التركية للمحاسبة وسبعة من المعايير التركية للإبلاغ المالي. وتتفق جميع هذه المعايير التي أصدرت مع مثيلاتها من المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للإبلاغ المالي.

٣٠- ولا يتمتع المجلس التركي لمعايير المحاسبة في الوقت الحاضر بسلطة إنفاذ معاييره لكي يطلب من أية شركة تركية وضع بيانات مالية وفقاً للمعايير التركية للمحاسبة أو المعايير التركية للإبلاغ المالي (يشار إليها فيما يلي بالمعايير التركية للمحاسبة).

٣١- فقواعد التوحيد ليست مشترطة بموجب القانون التجاري والتشريعات الضريبية الحالية. على أن مجلس أسواق المال أصدر في عام ٢٠٠٣ بلاغاً (السلسلة الحادية عشرة، العدد ٢١) ينص على توحيد المركز المالي للشركات التي تستوفي نفس المعايير التي نصت عليها قواعد المعايير الدولية للإبلاغ المالي بالنسبة للشركات المملوكة ملكية عامة التي تتداول أسهمها في البورصة. ومنذ اعتماد مجلس أسواق المال قواعد جديدة تستند إلى المعايير الدولية للإبلاغ المالي، باتت الشركات مطالبة بالامتثال للنظام الجديد. وأصدر المجلس التركي لمعايير المحاسبة أيضاً المعيار ٢٧ من المعايير التركية للمحاسبة - البيان المالي الموحد والبيان المالي المنفصل، وهو موافق تماماً للمعيار ٢٧ من المعايير الدولية للمحاسبة.

٣٢- وثمة فارق كبير آخر بين القواعد الضريبية وقواعد المحاسبة يتعلق بالأصول الثابتة. فوفقاً لقواعد المحاسبة، تشمل تكلفة الأصول الثابتة - إضافة إلى تكلفة الاقتناء - بنوداً مثل مصاريف الفوائد المتصلة بالأصول التي كونتها الشركة لنفسها (تخصم من رأس المال إلى أن تصبح هذه الأصول جاهزة للاستعمال)، والخسائر في القطع الأجنبي

Simga-Mugan C and Akman N (2002). Turkey. Revised chapter in World Accounting, Release 24. (١٠)

.Orsini LL, Gould JD, McAllister JP, Parikh RN and Schultzke K (eds). Lexis-Nexis/Matthew-Bender, November

المرتبة على أسعار شراء الأصول، والديون المترتبة على هذه الأصول، والاستثمارات طويلة الأجل (تخصم من رأس المال إلى أن تسدد الديون المترتبة على الأصول أو الاستثمارات بالكامل). بيد أن القواعد الضريبية تميز للشركات مواصلة إدراج المصاريف المتعلقة بالفوائد ذات الصلة بالقروض المستعملة لتمويل هذه الأصول في دفاتر الحسابات بعد أن تكون هذه الأصول قيد الاستعمال.

٣٣- وطبقاً لكل من الأنظمة القديمة لمجلس أسواق المال واشتراطات وزارة المالية التي كانت نافذة في الفترة ما بين ١٩٨٣ و٢٠٠٣، قامت الشركات بإعادة تقييم أصولها الثابتة (عدا الأراضي) والاستهلاك المتراكم المرتبط بها، بشرط أن تكون قد استخدمت تلك الأصول الثابتة لأكثر من سنة. وكان معدل إعادة التقييم يستند إلى مؤشر تصدره وزارة المالية في كانون الأول/ديسمبر من كل عام، وهو قريب من معدل التضخم السنوي للبلد. وكان الفرق بين صافي إعادة تقييم الأصول الثابتة للفترة الراهنة (تكلفة إعادة التقييم محصوماً منها إعادة تقييم الاستهلاك المتراكم) والفترة السابقة يضاف إلى حصة أصحاب الشركة في كشف الميزانية ضمن بند "أموال إعادة التقييم". وكان هذا الفائض من إعادة التقييم غير خاضع للضرائب ما لم يوزع، وقد يضاف إلى رأس المال عن طريق إصدار أسهم مجانية. وبظهور حساب التضخم في عام ٢٠٠٣، تم التخلي عن هذه الممارسة.

#### باء - المصارف والمؤسسات المالية

٣٤- الإبلاغ المالي للمؤسسات المالية تنظمه الوكالة التركية لتنظيم العمل المصرفي والإشراف عليه. وحتى عهد قريب، أصدرت هذه الوكالة المجموعة الخاصة بها من معايير المحاسبة التي يتعين على المؤسسات المالية الامتثال لها. بيد أن هذه المؤسسات باتت مطالبة، منذ تشرين الثاني/نوفمبر ٢٠٠٦، بتطبيق المعايير التركية للمحاسبة لدى إعداد بياناتها المالية، باستثناء بعض الاختلافات كالتالي تتعلق مثلاً بمخصصات تغطية الخسائر في القروض.

٣٥- وباختصار، فإن الإبلاغ المالي في تركيا يتسم ببنية متعددة المؤسسات. فالشركات التركية تضع تقاريرها المالية وفقاً لمجموعات مختلفة من معايير المحاسبة، بحسب طبيعة الأعمال التي تزاولها وبنية حملة الأسهم فيها. ويلخص الجدول ١ شروط الإبلاغ المطلوبة من مختلف الشركات.

#### الجدول ١ - شروط الإبلاغ المطلوبة من مختلف الشركات

المعايير القديمة لمجلس أسواق المال (السلسلة الحادية عشرة، العدد ١، والتعديلات التي أدخلت عليها)	الشركات المملوكة ملكية عامة ولا تتداول أسهمها في البورصة
المعايير الجديدة لمجلس أسواق المال (السلسلة الحادية عشرة، العدد ٢٥، والتعديلات التي أدخلت عليها)	الشركات المملوكة ملكية عامة التي تتداول أسهمها في البورصة
المعايير الجديدة لمجلس أسواق المال (السلسلة الحادية عشرة، العدد ٢٥، والتعديلات التي أدخلت عليها)	شركات السمسرة
المعايير التركية للمحاسبة	المصارف والمؤسسات المالية
بلاغ مكتب وكيل وزير الخزانة	شركات التأمين

٣٦- وكما هو مبين في الجدول أعلاه، فإن الشركات غير المملوكة ملكية عامة ليست مطالبة في الوقت الحاضر بتطبيق أية معايير للمحاسبة غير ما جاء في بلاغ وزارة المالية لعام ١٩٩٢ والتشريعات الضريبية.

### جيم - مهنة المحاسبة وأنشطة مراجعة الحسابات

٣٧- مهنة المحاسبة محددة رسمياً بالقانون رقم ٣٩٦٨، الصادر في عام ١٩٨٩. وثمة ثلاث فئات من المحاسبين وفقاً للقانون وهي كما يلي:

(أ) محاسب مستقل: وهو محاسب متمرس قد يتولى إمسك سجلات المحاسبة للشركات ويطور نظم للمحاسبة فيها؛

(ب) محاسب قانوني عام: علاوة على المسؤوليات التي يضطلع بها المحاسب المستقل، قد يقوم المحاسب القانوني العام بعمليات مراجعة حسابات ويقدم خدمات استشارية؛

(ج) محاسب قانوني عام محلف: المحاسب القانوني العام المحلف هو الذي لا يتولى إمسك سجلات محاسبة زبائنه. وإنما هو مسؤول عن المصادقة على البيانات المالية وفقاً لما ينص عليه القانون.

٣٨- ويحدد القانون أيضاً الكفاءات المطلوبة (من حيث التعليم والشهادات والدرجات العلمية) لكي يصبح المرء محاسباً مستقلاً ومحاسباً قانونياً عاماً ومحاسباً قانونياً عاماً محلفاً. وهؤلاء الفنيون معترف بهم من قبل اتحاد غرف المحاسبين العموميين التركية ويؤدون القسم كمحاسبين قانونيين عامين.

٣٩- وغرف المحاسبين القانونيين العامين منفصلة عن غرف المحاسبين القانونيين العامين المحلفين. وهذه الغرف منظمات مهنية ينظر إليها على أنها كيانات اعتبارية تحمل صفة المؤسسات العمومية. وقد أنشئت لتحقيق أهداف منها تلبية احتياجات أعضاء المهنة، وتسهيل أنشطتهم المهنية، وتيسير تطور المهنة وفق شروط مشتركة، والحفاظ على الانضباط والأخلاق المهنية، وتيسير شيوع خلق الأمانة والثقة المتبادلة في عمل أفراد المهنة وفي علاقتهم بزبائنهم.

٤٠- أما أنشطة مراجعة الحسابات وشركات مراجعة الحسابات في أسواق رؤوس الأموال فينظمها مجلس أسواق المال (بلاغ السلسلة العاشرة، العدد ٢٢). وقد جرى تنقيح النظم القائمة لمجلس أسواق المال عقب الموافقة في الولايات المتحدة والاتحاد الأوروبي على إدخال إصلاحات تنظيمية. وتشمل هذه الإصلاحات:

(أ) فصل مراجعة الحسابات عن الأنشطة الاستشارية؛

(ب) إنشاء لجان مراجعة الحسابات للشركات التي تطرح أسهمها للتداول العام ولشركات السمسرة؛

(ج) تناوب شركات مراجعة الحسابات؛

(د) تحديد المسؤولية عن إعداد البيانات المالية والتقارير السنوية وتقديمها ودقتها.

٤١- وأقصى فترة يمكن لشركة مراجعة حسابات أن تراجع حسابات شركة أسهمها مطروحة للتداول العام هي سبع سنوات. ولدى انتهاء هذه الفترة، يتعين على الشركة المعنية أن تعهد بمراجعة حساباتها إلى شركة أخرى لمراجعة الحسابات. ولكي تتمكن شركة مراجعة الحسابات التي قدمت خدماتها أولاً من العودة لتقديم خدمات مراجعة الحسابات لنفس الشركة، لا بد من انقضاء فترتين من فترات مراجعة الحسابات على الأقل.

٤٢- وبموجب قواعد مجلس أسواق المال، يتعين على شركة مراجعة الحسابات، لكي تباشر أنشطة مراجعة الحسابات، أن تستوفي الشروط التالية:

(أ) أن تكون قد تأسست كشركة ذات أسهم اسمية؛

(ب) أن يملك الشريك الرئيسي فيها ٥١ في المائة من الأسهم؛

(ج) أن يكون مراجعو الحسابات العاملين فيها من خريجي الجامعات في مجالي الاقتصاد وإدارة الأعمال؛

(د) أن تقتصر أنشطة الشركة على مراجعة الحسابات؛

(هـ) أن تكون الشركة مؤمناً عليها (التعديل الجديد في عام ٢٠٠٧).

٤٣- ومثلما ذكر أعلاه، تنظم الوكالة التركية لتنظيم العمل المصرفي والإشراف عليه نشاط المصارف والمؤسسات المالية، وبالتالي تشرف هذه الوكالة على عمليات مراجعة الحسابات المستقلة لهذه المؤسسات. وتتولى هذه الوكالة ترخيص أنشطة شركات مراجعة الحسابات وإنهاء هذه الأنشطة. وتضطلع بمهامها هذه مسترشدة بقانونين محليين متعلقين بعمليات مراجعة الحسابات المستقلة للمصارف وبترخيص شركات مراجعة الحسابات المستقلة.

٤٤- وقد بدأ مشروع مراجعة الجوانب المتعلقة بتكنولوجيا المعلومات في عام ٢٠٠٤ علماً بأن تغييراً طرأ على القوانين المحلية المتعلقة بالوكالة التركية لتنظيم العمل المصرفي والإشراف عليه، وهو ما أدى إلى إعادة تنظيم الوكالة بشكل جزئي. وأنشئ فريق عامل عكف على دراسة المعايير والأدبيات ذات الصلة. وإضافة إلى ذلك، أجريت، في ذلك الوقت تقريباً، دراسة استقصائية عن القدرات التقنية للمصارف. وأخيراً، أصدرت الوكالة التركية لتنظيم العمل المصرفي والإشراف عليه في أيار/مايو ٢٠٠٦، بلاغاً بشأن مراجعة الجوانب المتعلقة بتكنولوجيا المعلومات للمصارف. واعتمد إطار أهداف الرقابة للمعلومات والتكنولوجيا المتصلة بها<sup>(١٢)</sup>.

### ثالثاً - بناء القدرات

٤٥- تعد مهمة تحديد المعايير وتنفيذها في بلدان القوانين المدونة، التي يمكن أن تصنف تركيا كواحدة منها، من مهام المؤسسات الحكومية بالدرجة الأولى. ففي هذه البلدان، يكون الطلب أقل على نوعية عالية الجودة من الإبلاغ

المالي والإفصاح، على أساس أن نموذج الإبلاغ موجه للمكاتب الضريبية وللمؤسسات المالية. وأما في بلدان القوانين غير المدونة، فإن تنفيذ معايير الإبلاغ المالي عالية الجودة مطلوب لحماية حملة الأسهم.

٤٦ - وبالتالي، لا يكفي إصدار معايير للمحاسبة في تركيا لكي تنفذ هذه المعايير. فينبغي من الناحية القانونية أن تكون الشركات مطالبة باستخدام المعايير التركية للمحاسبة حتى يكون ما يقابلها من المعايير الدولية للإبلاغ المالي منفذة إنفاذاً كاملاً.

٤٧ - وقد جرت، في اللجان المعنية في البرلمان منذ مطلع ٢٠٠٧، مناقشة مشروع جديد للقانون التجاري الذي سيُدرج شروطاً جديدة في مجال الإبلاغ المالي وفقاً للمعايير التركية للمحاسبة. على أنه لا يتوقع صدوره قبل عام ٢٠٠٨. وتتطلب المادة ٦٤ من مشروع القانون من جميع الشركات، عدا المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم، إعداد البيانات المالية وفقاً للمعايير التركية للمحاسبة. وثمة مشروع جارٍ تعكف عليه الوكالة التركية لتنظيم العمل المصرفي والإشراف عليه هو وضع معايير للمحاسبة خاصة بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم. ويتوقع أن تكون هذه المعايير نسخة مبسطة من المعايير التركية للمحاسبة و متمشية مع مشروع المجلس الدولي لمعايير المحاسبة بشأن المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم.

٤٨ - وكانت معضلة إعداد بيانات مالية وفقاً للمقتضيات الضريبية أو طبقاً لمعايير المحاسبة ظاهرة هي الأخرى في ردود المسؤولين التنفيذيين الذين شاركوا في البحث الاستقصائي لتقييم تصورات معدي هذه البيانات إزاء المعايير الدولية للإبلاغ المالي<sup>(١٣)</sup>. فقد رأى ١٨ في المائة من أصحاب الردود أن التفاوتات بين المعايير التي تستند إلى المعايير الدولية للإبلاغ المالي والنظم الضريبية تمثل عقبة كبرى في سبيل تطبيق المعايير.

٤٩ - وعليه، فإن المعايير وحدها لا تكفي، في تركيا، لضمان جودة المعلومات المالية التي يكشف عنها، بل يتعين مراعاة عوامل مؤسسية مثل النظر في تحفيز معدي البيانات المالية.

٥٠ - فمديري الحسابات في الشركات المملوكة للجمهور على علم بالفعل بمعايير المحاسبة القائمة على المعايير الدولية للمحاسبة. على أن الأمر ليس كذلك بالنسبة لمعظم مديري المحاسبة في الشركات العائلية الذين لا علم لهم بمحتوى المعايير التركية للمحاسبة. وبمجرد صدور القانون التجاري وبدء الشركات في تطبيق المعايير التركية للمحاسبة، يجد هؤلاء المدراء أنفسهم في وضع صعب للغاية فيما يتعلق بإعداد البيانات المالية. وتشكل الشركات العائلية في تركيا أكثر من ٨٥ في المائة من قطاع الأعمال.

٥١ - أما التدريب والتثقيف بشأن المعايير الدولية للإبلاغ المالي فتقدمه في الغالب جامعات ومؤسسات أكاديمية. فقد سبق أن أدرجت الجامعات دروساً عن المعايير الدولية للإبلاغ المالي في مناهجها كدروس اختيارية للدراسات الجامعية والدراسات العليا. وتقدم بعض الجامعات، دروساً في مبادئ المحاسبة تشمل المعايير الدولية للإبلاغ المالي. وتنقح الكتب الدراسية التي تتناول موضوع المحاسبة لكي تعكس التغيرات التي طرأت بتنفيذ المعايير الدولية للإبلاغ المالي.

---

Akman N, Simga-Mugan C, Arikboga D (2005). Awaiting IFRS: Perceptions and Demands Of (١٣)

.Executives In An Emerging Market. AACF, 2nd Annual Accounting Conference. 10-12 November. Istanbul, Turkey.

٥٢- وتنظم إحدى المؤسسات الأكاديمية، وهي مؤسسة التعاون الأكاديمي للمحاسبة، حلقات دراسية وحلقات عمل دولية ووطنية مفتوحة للممارسين والأكاديميين تتناول قضايا شتى تتعلق بالمعايير الدولية للإبلاغ المالي/المعايير التركيبية للمحاسبة (مثل تنفيذ المعيار ٣٩ من المعايير الدولية للمحاسبة)<sup>(١٤)</sup>. وبالمثل، تعقد الرابطة التركيبية لخبراء المحاسبة حلقات دراسية بشأن المعايير الدولية للإبلاغ المالي بوجه عام، وبشأن بعض المعايير المحددة<sup>(١٥)</sup>.

٥٣- ولكي تسنجم معايير المحاسبة مع التطورات الدولية، أصدر مجلس أسواق المال في عام ٢٠٠٦ قواعد ونظم منقحة بشأن مراجعة الحسابات. بموجب بلاغ ضمن السلسلة العاشرة، العدد ٢٢، وعُدلت لاحقاً بموجب العدد ٢٣ في عام ٢٠٠٧. وجاء في هذا البلاغ ما يلي:

"يجب على شركات مراجعة الحسابات المستقلة ومراجعي الحسابات التابعين لها وغيرهم من الموظفين ألا يقدموا، لمصدري البيانات الحسابية ولا لأي وسيط آخر، بالتزامن مع مراجعة الحسابات، برسوم أو بدون رسوم، أية خدمة غير خدمات مراجعة الحسابات؛ ويتضمن ذلك ما يلي:

- (أ) مسك دفاتر الحسابات وغيرها من الخدمات المتصلة بذلك؛
- (ب) تصميم نظم للمعلومات المالية وتنفيذها؛
- (ج) الخدمات في مجال الإدارة والمحاسبة والمالية؛
- (د) خدمات التقدير أو التقييم والخدمات الاكتوارية؛
- (هـ) خدمات المراجعة الداخلية للحسابات التي تقدم بالتعاقد مع جهات خارجية؛
- (و) الخدمات القانونية وخدمات الخبراء؛
- (ز) أية خدمات استشارية أخرى".

٥٤- وكما ذكر في التقرير المتعلق بالامتثال للمعايير ومدونات قواعد السلوك الذي وضعه البنك الدولي، فقد تشكل المجلس التركي لمعايير المحاسبة في عام ٢٠٠٣<sup>(١٦)</sup>. ويتولى إصدار معايير وطنية لمراجعة الحسابات وهي الأساس ترجمة للمعايير الدولية لمراجعة الحسابات التي يصدرها المجلس الدولي لمعايير مراجعة الحسابات والضمان التابع لاتحاد المحاسبين الدولي. بيد أنه، وقبل صدور القانون التجاري الجديد، لم يكن هناك أي شرط يلزم الشركات بإجراء عمليات مراجعة لبياناتها المالية باستثناء الكيانات التي تطرح أسهمها للتداول العام.

---

(١٤) <http://www.modav.org.tr> - ١٦ تموز/يوليه ٢٠٠٧.

(١٥) [http://www.tmud.org.tr/dokumanlar/2007\\_s.doc](http://www.tmud.org.tr/dokumanlar/2007_s.doc) - ١٦ تموز/يوليه ٢٠٠٧.

(١٦) [www.imf.org/external/pubs/ft/scr/2006/cr06126.pdf](http://www.imf.org/external/pubs/ft/scr/2006/cr06126.pdf) - ١٦ تموز/يوليه ٢٠٠٧.

٥٥ - وعلاوة على معايير المحاسبة ومراجعة الحسابات، شرع مجلس أسواق المال في وضع قانون إدارة الشركات. ويستند هذا القانون إلى مبادئ منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي، ويشترط من الشركات التي تطرح أسهمها للتداول العام أن تنشر التقديرات المتعلقة بإدارة مؤسستها. وبوسع الوكالات المعنية بإصدار هذه التقديرات تقدير مستوى امتثال الشركات "لممارسات إدارة الشركات" التي يوصي بها مجلس أسواق المال التركي.

#### رابعاً - الدروس المستفادة

٥٦ - تركيا هي إحدى البلدان السباقة لاتخاذ خطوات لتحسين نظامها للإبلاغ المالي ومراجعة الحسابات كيما يتمشى مع المتطلبات تحسباً لانطلاق العمل بالمعايير الدولية للإبلاغ المالي في أوروبا في عام ٢٠٠٥.

٥٧ - وقد تبين أن اعتماد معايير تقوم على المعايير الدولية للإبلاغ المالي هو أساساً عملية من ثلاث خطوات، أولها قيام الشركات التي تطرح أسهمها للتداول العام بالمعايير باعتماد الدولية في وقت مبكر ما بين ٢٠٠٣ و ٢٠٠٥. وتمثلت الخطوة الثانية في الاعتماد الوجوبي للمعايير الدولية ابتداءً من عام ٢٠٠٥، من قبل الشركات التي تطرح أسهمها للتداول العام أيضاً. أما الخطوة الثالثة فكانت وجوب اعتماد جميع الشركات المملوكة للجمهور المعايير الدولية بعد سن مشروع القانون التجاري.

٥٨ - وقد أدى تشجيع الشركات التي تطرح أسهمها للتداول العام على اعتماد المعايير الدولية للإبلاغ المالي أو معايير مجلس أسواق المال التي تستند إلى المعايير الدولية قبل عام ٢٠٠٥ إلى تحقيق فائدتين هما:

(أ) إدخال المزيد من الشفافية على البيانات المالية؛

(ب) استفادة الشركات المملوكة للقطاع العام من تجربة الشركات الرائدة في اعتماد المعايير أثناء الفترة الانتقالية.

٥٩ - إن اعتماد القواعد التي تقوم على المعايير الدولية للإبلاغ المالي من قبل الشركات التي تطرح أسهمها للتداول العام قبل الشركات الخاصة الأخرى سيمهد الطريق لهذه الشركات لتحذو حذوها. وستستفيد الشركات الخاصة التي لم تطرح أسهمها للتداول العام من التجربة التي اكتسبتها نظيراتها التي طرحت أسهمها للتداول العام أثناء التنفيذ.

٦٠ - وستؤثر المعايير التركيبية للمحاسبة على عدة أطراف منها مستخدمو البيانات المالية الداخليين والخارجيين على حد سواء. ففيما يتعلق بالمستخدمين الخارجيين، مثل المستثمرين الخارجيين والمحليين في الأسهم، فإنهم سيستفيدون من الشفافية والمساءلة بفضل المعايير التركيبية للمحاسبة. فهؤلاء المستخدمون سيشعرون بالأمان عند اتخاذ قرارات استثمارية يساعدهم في ذلك توفر بيانات مالية مقارنة ومتسقة.

٦١ - وقد بينت دراسة<sup>(١٧)</sup> تبحث في ردود فعل السوق على إصدار تقارير مالية تقوم على حساب التضخم أن إعلانات إيرادات المحاسبة تؤثر على أسعار السوق بمستوى دلالي قدره ١٠,٠. وتوصلت أيضاً إلى أن التقارير المالية

---

(١٧) دراسة جارية يقوم بها الأستاذ ف.ن. جان سيغا - موغان وآخرون - جامعة الشرق الأوسط التقنية، أنقرة.



التي تراعي معدل التضخم كان لها أثر على العائدات غير الطبيعية أثناء فترة الإعلان عن الإيرادات السنوية. وتشمل العينات التزاوجية التجريبية ٣٦ زوجاً من البيانات عن عائدات غير طبيعية موحدة إجمالية للعامين ٢٠٠٢ و ٢٠٠٤. وبيّنت نتائج الاختبار أن الافتراض بأن لهاتين العينيتين قيمة متساوية يكون مرفوضاً عند مستوى الثقة بنسبة ٩٥ في المائة. ويعني ذلك أن البيانات المراعية للتضخم قد أثارت ردة فعل السوق.

٦٢- ومن بين المسائل المطروحة بالحاح في تركيا هي إيجاد حل للبنية المتعددة المؤسسات في أوساط المحاسبة. إذ يتعين أن تكون هناك هيئة واحدة لوضع معايير المحاسبة لجميع الكيانات.

٦٣- وثمة مسألة أخرى ذات صلة هي تنفيذ المعايير التركيبية للمحاسبة. فإلى أن يُسن مشروع القانون التجاري، لا يتمتع المجلس التركي لمعايير المحاسبة بأية سلطة تمكنه من أن يفرض على جميع الشركات اعتماد المعايير التركيبية للمحاسبة. وكما ذكر آنفاً، فإن الوكالة التركيبية لتنظيم العمل المصرفي والإشراف عليه هي السلطة الوحيدة التي تملك طلب أعمال المعايير التركيبية للمحاسبة. ولعله من المفيد لمجلس أسواق المال ولوكيل وزير الخزانة التأسيسي بالوكالة التركيبية لتنظيم العمل المصرفي والإشراف عليه بأن يعهدا بسلطتهما لوضع المعايير إلى المجلس التركي لمعايير المحاسبة.

٦٤- وثمة حاجة لتقديم قدر كبير من التدريب والتعليم لمعدّي البيانات المالية وشركات مراجعة الحسابات الصغيرة والمحلية. ومن الدروس المستفادة من التنفيذ الأولي قصور فهم هذه الفئات لمعايير المحاسبة.

٦٥- فمعايير المحاسبة لا تتناول، بشكل عام، جميع التفاصيل المتعلقة بالتنفيذ والتي تترك لتقدير إدارة الكيانات المعنية. والمعايير التركيبية للمحاسبة تنطوي على هامش كبير للتقدير متروك للإدارة. ولما كان تطبيق معايير المحاسبة يتسم بقدر كبير من التقدير، فإن الاستيعاب الناقص للمعايير قد يؤدي إلى تقليص جودة المعلومات المالية.

٦٦- فالتائج المستمدة من الاستقصاء المشار إليه أعلاه سلطت الضوء على نقص مستوى فهم معدو البيانات المالية لمعايير المحاسبة. وبما أن الطلب على مراجعي الحسابات المستقلين سيزداد بعد سن مشروع القانون التجاري، فلا بد من تقديم تدريب كافي للمحاسبين ومراجعي الحسابات المهنيين يتناول معايير المحاسبة ومراجعة الحسابات معاً.

٦٧- وفي هذا الإطار، تشير نتائج الاستقصاء التركي بشأن مسألة مصادر خدمات المشورة (أو الخدمات الاستشارية) لتنفيذ معايير المحاسبة القائمة على المعايير الدولية للإبلاغ المالي، إلى مشكلة كامنة كبيرة جداً تتمثل في انتهاك استقلالية شركات مراجعة الحسابات. وتنبغي الإشارة إلى أن أغلبية من شملهم الاستقصاء ذكروا أنهم يعزّمون طلب المشورة من مراجعي حساباتهم الحاليين رغم حظر نظم مجلس أسواق المال هذه الممارسة.

٦٨- وسيترتب على التغييرات المقترحة على المسائل المتعلقة بالإفصاح وخصوصاً المسائل المتعلقة بالقياس المشار إليها أعلاه مسؤوليات إضافية على شركات مراجعة الحسابات التي يتوقع أن تكون على دراية بالمجموعة الجديدة من قواعد المحاسبة. وثمة دلائل على أن المسؤولين التنفيذيين في المجال المالي وموظفي إدارة المحاسبة سوف يحتاجون إلى المزيد من التدريب المكثف بشأن تطبيق المعايير التركيبية للمحاسبة.

٦٩- وينبغي لمجلس أسواق المال والمجلس التركي لمعايير المحاسبة أن يشتركا في إنشاء خدمة تحقيق تقنية للشركات ومراجعي الحسابات للإجابة على أسئلة محددة يثيرها مستخدمو معايير المحاسبة، ولتوجيه توصيات للمجلس التركي استناداً إلى مسائل وشكاوى شائعة.

٧٠- وثمة برامج تدريب خاصة متاحة للجمهور في الوقت الحاضر. وفي الحالات التي تقدم فيها هذه البرامج من قبل هيئات فرعية تابعة لشركات مراجعة الحسابات على وجه الخصوص، قد يشكل تنازع المصالح مشكلة يمكن أن تسفر عن معضلات أخلاقية. وبالتالي، ينبغي أن يشرف المجلس التركي لمعايير المحاسبة على محتوى هذه البرامج وينظمها وأن يرصد عن كثب العلاقة بين مراجع الحسابات والزبون.

٧١- وقد سبق للوكالة التركية لمعايير المحاسبة ترجمة تفسيرات المجلس الدولي لمعايير المحاسبة. على أن هذه التفسيرات قد لا تعالج بالصورة الملائمة شواغل ذات صلة بالسياق التركي، وبالتالي، ينبغي للمجلس أن ينشئ لجنة تعنى بالتفسير لتسوية القضايا الوطنية، وإذا اقتضى الأمر، تسوية القضايا القطاعية التي قد تنشأ أثناء تنفيذ المعايير التركية للمحاسبة. وينبغي لهذه اللجنة أيضاً أن تصدر كتباً عن تطبيق مختلف المعايير.

٧٢- وأحد الأهداف الأساسية للمجلس التركي لمعايير المحاسبة هو "إحداث تقارب بين المعايير الوطنية للمحاسبة والمعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للإبلاغ المالي من أجل إيجاد حلول عالية الجودة"<sup>(١٨)</sup>. وقد يكون من المفيد أن يبلغ المجلس التركي للمجلس العالمي الشواغل والتساؤلات المتعلقة بالممارسة التركية، إلى جانب الحلول التي قدمت لها. وقد يساعد مثل هذا الجهد تركيا وكذلك دولاً نامية أخرى على جعل معاييرها الوطنية تتماشى مع المعايير الدولية للإبلاغ المالي.

٧٣- ولا يوجد في الوقت الحاضر أي إشراف على شركات مراجعة الحسابات عموماً. ويجري مجلس أسواق المال عمليات تفتيش لمعرفة ما إذا كانت شركات مراجعة الحسابات تقوم بالتزاماتها في مجال مراجعة الحسابات وفقاً لمعايير مراجعة الحسابات أو لا. فلا بد أن يكون هناك مجلس رقابة عمومي للإشراف على تنفيذ معايير مراجعة الحسابات والتأكد من أن شركات مراجعة الحسابات تتوخى العناية الواجبة في عملها. وإذا كانت مسألة إنشاء مجلس إشراف عمومي محل نقاش منذ ٢٠٠٤، إلا أنه لم يتخذ أي إجراء قانوني أو تنظيمي في الموضوع.

## خامساً - الخلاصة

٧٤- لقد شهد نظام المحاسبة التركي تغيرات كبيرة على مر السنين. وكانت عملية المحاسبة والإبلاغ الماليين في أول الأمر تتمثل في إمساك السجلات لأغراض الضرائب. وبالرغم من أن تركيا كانت لا تزال تصنف بين بلدان القوانين المدونة إلا أنها أخذت، منذ عام ١٩٦٠، تقترب من نمط الإبلاغ الأنغلو ساكسوني. وبدأ هذا الحراك يتسارع بعد إنشاء سوق اسطنبول للأوراق المالية. كما أن نمو التجارة والاستثمار العالميين زادا من وتيرة التغيرات التي طرأت على معايير المحاسبة ومراجعة الحسابات. ونتيجة لذلك، قبلت تركيا اعتماد المعايير الدولية للإبلاغ المالي، وذلك بترجمتها إلى اللغة التركية. وبالمثل، فقد ترجمت المعايير الدولية لمراجعة الحسابات أيضاً، ووضعت موضع التنفيذ.

٧٥- وفي بلدان القوانين المدونة مثل تركيا، يلزم تغيير القانون ليتسنى تنفيذ معيار من معايير المحاسبة. وتعد التجربة التركبية بخصوص عملية سن القانون التجاري الجديد مثلاً رائجاً على ذلك. فقد عكف مشاهير القانونيين والمحاسبين في البلد على بحث مشروع القانون على مدى أكثر من ست سنوات. وبالتالي، يتعين على البلدان التي تنوي تنفيذ المعايير الدولية للإبلاغ المالي أن تكون خططها الانتقالية جاهزة قبل الشروع في تنفيذ المعايير الدولية بوقت طويل.

٧٦- وتواجه تركيا في الوقت الحاضر عقبتين رئيسيتين. الأولى تتعلق بجعل المجلس التركي لمعايير المحاسبة يتمتع بسلطة الإنفاذ؛ أما الثانية فتتعلق بتدريب المحاسبين وموظفي الشركات المحلية لمراجعة الحسابات.

٧٧- فالتجربة التي اكتسبتها تركيا في طريق التقارب مع المعايير الدولية للمحاسبة ومراجعة الحسابات يمكن أن تساعد بلداناً نامية أخرى بخصوص المسائل التالية:

(أ) قد يكون من المستحسن اشتراط استخدام المعايير الدولية للإبلاغ المالي أو المعايير الوطنية القائمة على هذه المعايير الدولية في حالة الشركات الكبرى التي قد تكون لديها أصلاً معرفة إلى حد ما بالمعايير الدولية للمحاسبة.

(ب) قد يكون من المفيد أن تكون هناك سلطة واحدة للإشراف على وضع المعايير وتنفيذها.

(ج) قد يكون من المستصوب تدريب المديرين قبل الشروع في تنفيذ معايير المحاسبة ومراجعة الحسابات.

-----