

Distr.: General
16 August 2018
Arabic
Original: English

مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية



مجلس التجارة والتنمية

لجنة الاستثمار والمشاريع والتنمية

فريق الخبراء الحكومي الدولي العامل المعني

بالمعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ

الدورة الخامسة والثلاثون

جنيف، ٢٤-٢٦ تشرين الأول/أكتوبر ٢٠١٨

البند ٤ من جدول الأعمال المؤقت

مسائل التنفيذ العملي للمعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ في القطاعين العام والخاص

مذكرة من أمانة الأونكتاد

موجز تنفيذي

تستعرض هذه المذكرة الاعتبارات المتعلقة بالتنفيذ العملي للمعايير الدولية للإبلاغ المالي والمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام. وتسلط الضوء على الانعكاسات العملية للمعايير الدولية للإبلاغ المالي التي صدرت في السنوات الأخيرة على مواضيع من قبيل الصكوك المالية والإيرادات، وعلى قطاعات من قبيل عقود الإيجار والتأمين. وإضافة إلى ذلك، تقدم المذكرة لمحة عامة عن حالة تنفيذ المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في الوقت الراهن وعن الاعتبارات المتعلقة بالتنفيذ العملي بجوانبها التنظيمي والمؤسسي والتقني.



الرجاء إعادة الاستعمال

GE.18-13508(A)



* 1 8 1 3 5 0 8 *

مقدمة

١- أشارت الدول الأعضاء في الأمم المتحدة منذ ما لا يقل عن أربعة عقود إلى أهمية وجود قطاع خاص مفعم بالحيوية من أجل بناء القدرات الإنتاجية وزيادة حجم التجارة، وفي نهاية المطاف لتيسير بلوغ أهداف التنمية الاقتصادية والاجتماعية. وتحتاج المشاريع إلى الاستثمار من المصادر المحلية والدولية لتنمية قدراتها الإنتاجية والحفاظ على قدرتها التنافسية في سوق عالمية تزداد فيها درجة التكامل يوماً بعد يوم. وإن الكيانات التي تقدم بيانات مالية موثوقة وقابلة للمقارنة لديها حظوظٌ أوفر لجذب الاستثمار. وما فتئت الأمم المتحدة، منذ ما يزيد على أربعة عقود، تساهم في تعزيز الجهود التي تبذلها المشاريع في مختلف أصقاع العالم لتقديم تقارير مالية وغير مالية موثوقة وقابلة للمقارنة. وتحقيقاً لذلك، أنشأ المجلس الاقتصادي والاجتماعي فريق الخبراء الحكومي الدولي العامل المعني بالمعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ (فريق الخبراء الحكومي الدولي العامل) في تشرين الأول/أكتوبر ١٩٨٢.

٢- وتميز العقدان الماضيان بانتشار المعايير الدولية في مجالات المحاسبة والإبلاغ المالي في القطاعين الخاص والعام، ومراجعة الحسابات والضمان، وتعليم المحاسبين وتأهيلهم مهنيًا. وساهم الأونكتاد، من خلال فريق الخبراء الحكومي الدولي العامل، في نشر فهم أفضل لهذه المعايير في صفوف الدول الأعضاء وفي تنفيذها بطريقة أكثر شمولية وكفاءة من قبل نفس الدول.

٣- وفيما يتعلق بالمعايير الدولية للإبلاغ المالي، كرّس فريق الخبراء الحكومي الدولي العامل سلسلة من الدورات السنوية لعقد مداورات ركزت على القضايا التي تثور في سياق التنفيذ العملي لهذه المعايير. وأعدت أمانة الأونكتاد وثائق معلومات أساسية ودراسات حالات قطرية لتيسير المداورات بشأن هذه القضايا وفهمها فهماً أفضل^(١). وعلاوة على ذلك، قام فريق الخبراء الحكومي الدولي العامل، في السنوات الأخيرة، باستعراض الجوانب العملية لرصد الامتثال وآليات الإنفاذ فيما يتعلق بشروط الإبلاغ الخاصة بالشركات، وأصدر مواد توجيهية في هذا المضمار^(٢).

٤- وعلى مدى السنين، تقدم المندوبون في الدورات السنوية لفريق الخبراء الحكومي الدولي العامل بطلبات متتالية من أجل إجراء مناقشات بشأن جوانب التنفيذ العملي للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام. واستجابةً لهذه الطلبات، نظمت الأمانة سلسلة من حلقات العمل التقنية حول هذا الموضوع.

٥- وتهدف هذه المذكرة إلى تيسير المناقشات في الدورة الخامسة والثلاثين لفريق الخبراء الحكومي الدولي العامل بشأن قضايا التنفيذ العملي للمعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ في القطاعين العام والخاص. ويتناول الفصل الأول جوانب التنفيذ العملي للمعايير الدولية للإبلاغ المالي، ويقدم لمحة عامة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية وحالة التنفيذ العملي في مختلف أصقاع العالم في الوقت الراهن. وبلي ذلك استعراضاً لاعتبارات التنفيذ العملي للمعايير التي صدرت في الآونة الأخيرة والتي ستدخل حيز النفاذ في فترتي الإبلاغ المالي الحالية والتالية. ويقدم الفصل

(١) الأونكتاد، ٢٠٠٨، *Practical Implementation of International Financial Reporting Standards: Lessons Learned* (United Nations publication, Sales No. E.08.II.D.25, New York and Geneva)

(٢) الأونكتاد، ٢٠١٧، *Monitoring of Compliance and Enforcement for High-Quality Corporate Reporting: Guidance on Good Practices* (United Nations publication, New York and Geneva)

الثاني معلومات أساسية مختصرة بشأن المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ويناقش قضايا التنفيذ العملي بجوانبها التنظيمي والمؤسسي والتقني. أما الفصل الثالث، فيتضمن استنتاجات وأسئلة قد يرغب المندوبون في تناولها.

أولاً- التنفيذ العملي للمعايير الدولية للإبلاغ المالي

ألف- معلومات أساسية

٦- أدت مهنة المحاسبة دوراً ريادياً فيما يتعلق بعملة المعايير المحاسبية. ومن المؤشرات الأولى على عمولة مهنة المحاسبة، تنظيم أول مؤتمر عالمي للمحاسبين في عام ١٩٠٤. وتواصل منذئذٍ تنظيم المؤتمر الذي يُعقد كل أربعة سنوات، ومن المقرر أن يُعقد المؤتمر القادم في تشرين الثاني/نوفمبر ٢٠١٨. وفي عام ١٩٧٣، أنشأت ١٦ منظمة محاسبية مهنية لجنة معايير المحاسبة الدولية التي أصدرت عدداً من المعايير المحاسبية الدولية حتى شباط/فبراير ٢٠٠١، في حين نشرت لجنة التفسيرات الدائمة التابعة لها مجموعة من التفسيرات المتعلقة بهذه المعايير. وفي عام ٢٠٠١، حل محل لجنة معايير المحاسبة الدولية مجلس معايير المحاسبة الدولية الذي اعتمد المعايير التي سبق إصدارها إلى جانب التفسيرات التي نشرتها اللجنة المذكورة؛ وأطلق المجلس على السلسلة الكاملة من المعايير والتفسيرات تسمية "المعايير الدولية للإبلاغ المالي".

٧- وتشتمل السلسلة الحالية على ٢٥ معياراً من المعايير المحاسبية الدولية و١٧ معياراً من المعايير الدولية للإبلاغ المالي و١٨ تفسيراً. ومن أصل ١٦٦ دولة شملتها الدراسة الاستقصائية التي أنجزها المجلس، تشترط ١٤٤ دولة تطبيق المعايير الدولية للإبلاغ المالي من جانب جميع أو معظم الكيانات المحلية الخاضعة للمساءلة العامة في أسواقها لرأس المال^(٣). ومن أصل ٤٩ ٠٠٠ شركة مُدرجة في أكبر البورصات العالمية الـ ٨٨، تستخدم ٢٧ ٠٠٠ شركة المعايير الدولية للإبلاغ المالي. ويبلغ مجموع الناتج المحلي الإجمالي للبلدان التي تطبق المعايير ما قيمته ٤٦ ترليون دولار من دولارات الولايات المتحدة^(٤).

باء- القضايا المتعلقة بالتنفيذ العملي حاضراً ومستقبلاً

٨- تشكل مجموعة المعايير الدولية للإبلاغ المالي التي يجري تنفيذها في الوقت الراهن تغييراً هاماً بالنسبة لجميع الشركات تقريباً. فهي تشمل أكبر إصلاح على الإطلاق في مجال المحاسبة المتعلقة بعقود التأمين، كما تتضمن تحسينات رئيسية في مجال المحاسبة المتعلقة بالصكوك المالية وعقود الإيجار وفي عمليات الاعتراف بالإيرادات وقياسها. ويتسم برنامج التنفيذ الحالي بدرجة عالية من الأهمية جعلت المنظمة الدولية للجان الأوراق المالية تصدر، في عام ٢٠١٦، البيان المتعلق بتنفيذ المعايير المحاسبية الجديدة^(٥). ويشدد البيان على أن التقييم المبكر لأثر معيار جديد

(٣) انظر www.ifrs.org/use-around-the-world/use-of-ifrs-standards-by-jurisdiction/#analysis

ملاحظة: جميع المواقع الشبكية المشار إليها في الحواشي تمت زيارتها في آب/أغسطس ٢٠١٨.

(٤) P Pacter, 2017, *Pocket Guide to International Financial Reporting Standards: The Global Financial Reporting Language* (International Financial Reporting Standards Foundation, London)

(٥) انظر www.iasplus.com/en/news/2016/12/iosco

ما على البيانات المالية للشركة، هو إجراءً مستحسن وأن الكشف عن الآثار المتوقعة التزام ينص عليه المعيار رقم ٨ من المعايير المحاسبية الدولية بشأن السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات وتصحيح الأخطاء. وتقتصر المنظمة الدولية للجان الأوراق المالية أن تُفصح الشركات المدرجة في البورصة عن البيانات النوعية في أسرع وقت ممكن، ثم تفصح عن البيانات الكمية كلما تقدمت جهة الإصدار خطوات في تقييم التنفيذ.

المعيار رقم ٩: الصكوك المالية

٩- وُضع المعيار رقم ٩ ليحل محل المعيار رقم ٣٩ من المعايير الدولية للإبلاغ المالي، الذي حدد شروط القياس على أساس القيمة العادلة بالنسبة للعديد من الصكوك المالية. وجاء المعيار رقم ٩ استجابةً من مجلس معايير المحاسبة الدولية للأزمة المالية ولتلبية الحاجة إلى الاستعاضة عن المعيار رقم ٣٩ بمعيار آخر أكثر جدوى على صعيد التنفيذ. غير أن الأمور تعقدت بسبب صدور المعيار على مراحل، حيث صدر الجزء المتعلق بالتصنيف والقياس في عام ٢٠٠٩ في حين استُكملت عملية صياغة المعيار في عام ٢٠١٥، لكن دون تناول قضايا التحوط الكلي التي تبقى خاضعة لمقتضيات المعيار رقم ٣٩. ويُعزى نشر المعيار على مراحل إلى قرار فضّل فيه المجلس - بعد استكمال عدد من الجوانب المشمولة في المعيار - أن تُتاح للأعضاء الأدوات اللازمة لتحسين عملية الإبلاغ.

١٠- وفي مرحلة مبكرة خلال الأزمة المالية، أفادت مصارف عديدة بأن استخدام القيمة العادلة كأساس لقياس الصكوك المالية في سوق تشهد انخفاضاً في الأسعار سيُخلف آثاراً مضاعفة كارثية. غير أن التحليلات التي أُجريت فيما بعد بيّنت أن المحاسبة على أساس القيمة العادلة لم تسهم إلاً بقسط محدود في الأزمة، لكن المشكلة الكبيرة تتمثل في أن المعيار رقم ٣٩ لا يبيح الاعتراف بالخسائر الائتمانية إلاً بعد تكبدها بالفعل^(٦). وبالتالي لم تكن المصارف تشير مسبقاً إلى تدهور نوعية حافظات قروضها. ولهذا السبب، تظهر مشطوبات كثيرة في حساباتها المتعلقة بالأرباح والخسائر كلما حدثت الخسائر.

مخصص الخسائر الائتمانية المتوقعة

١١- يمكن القول إن التغيير الجذري الأهم تعلق فعلاً بمخصص الخسائر الائتمانية المتوقعة. فالمعيار رقم ٩ يقترح نهجاً لتقييم القروض على ثلاث مراحل. ففي المرحلة الأولى، تقوم الجهة المعدّة للبيانات المالية بقياس الخسارة الائتمانية المتوقعة على مجموعة القروض في الأشهر الـ ١٢ المقبلة. وينتقل القرض إلى المرحلة ٢ عندما يتبين حدوث زيادة كبيرة في المخاطر الائتمانية بالنسبة لمجموعة القروض برمتها. ومن المؤشرات على هذه الزيادة الكبيرة، وجود قروض تأخر سدادها منذ أكثر من ٣٠ يوماً. وهذا يؤدي إلى الاعتراف بخسارة ائتمانية متوقعة لكامل عمر الدين بعد تكيفها بحسب القيمة الزمنية للنقود. وينتقل القرض إلى المرحلة ٣ في حالة تناقص قيمة قرض واحد من القروض. وهناك قواعد أكثر تفصيلاً تنظم أنواعاً محددة من الصكوك، من قبيل الصكوك التي تُشتري على أساس أنها قروض ذات قيمة متناقصة.

(٦) انظر، مثلاً، ME Barth and WR Landsman, 2010, How did financial reporting contribute to the financial crisis? *European Accounting Review*, 19(3):399-423.

١٢- ويقوم هذا النهج على أساس مراعاة الحسائر المتوقعة، وبالتالي يُعطي مجالاً يُرَجَّح أن يشكل أكثر المجالات صعوبة عندما يتعلق الأمر بالتنفيذ. ومن بين الأسئلة التي أُثيرت خلال عملية صياغة المعيار، ما يلي: "ما هي المعلومات التي يستند إليها المصرف؟" و"ما هو الحد الزمني؟". فالمعيار يشترط أن تستخدم المصارف معلومات معقولة ومؤكدة. وقد تشمل هذه المعلومات بيانات محددة تتعلق بالمقترض، من قبيل تراجع الأداء المالي، كما يمكن أن تشمل عوامل تتعلق بالاقتصاد الكلي. ويمكن للمصرف أن يستخدم بيانات داخلية من قبيل الاتجاهات الإحصائية، أو بيانات خارجية. ويمكن استخدام البيانات التاريخية شريطة أن يتم تصحيحها بحسب تغير الظروف.

١٣- ومجال التنفيذ هذا يطرح تحديات أمام المصارف ومراجعي الحسابات فيها والهيئات التنظيمية وسلطات الإنفاذ. ومع ذلك، يجب على المصارف أن توثق عمليات صنع القرار داخلها والبيانات التي تستند إليها وأن تُفصح عن ذلك.

التصنيف والقياس

١٤- يبسط المعيار رقم ٩ النهج المتبع فيما يتعلق بالتصنيف والقياس. ويصنف ثلاثة أنواع من الأصول، يخضع كل نوع لأسس مختلفة للقياس. وتحدد مختلف الفئات بالرجوع إلى نموذج الأعمال الذي يمكن ملاحظته داخل الكيان، على النحو التالي:

(أ) أصول مالية يُحتفظ بها حتى آجال استحقاقها ولا يُستخلص عنها إلا الفائدة والأصل. ويتم قياس هذه الأصول على أساس القيمة المستهلكة. وتوجد قواعد محددة لتناول الصكوك المعقدة وحسم مسألة ما إذا كان ممكناً تصنيف العائدات في الفائدة والأصل؛

(ب) أصول مالية يُحتفظ بها حتى آجال استحقاقها ولكن يمكن أيضاً عرضها للبيع. ويجيز هذا النهج للمصارف أن تعيد موازنة حافظاتها على أساس يومي. لذا، يُشترط أن تعرّف المصارف الجزء من موجوداتها التي يمكن استخدامها لهذا الغرض بوصفها تختلف عن موجوداتها الدائمة. ويُحتفظ بالأصول على أساس القيمة العادلة في كشف الميزانية ويتم الإبلاغ عن أي تغيير في القيمة العادلة تحت "عناصر أخرى في قائمة الدخل"^(٧). ويمكن اختيار القيمة العادلة في حال وجود تباين في البيانات المحاسبية؛

(ج) الأصول المالية غير المحتفظ بها في أي من نمودي الأعمال الآخريين. فهذه الأصول تُقاس على أساس القيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة. ويمكن الخروج عن هذه القاعدة عندما لا يُحتفظ بصكوك حقوق الملكية لأغراض التداول. وحتى في مثل هذه الحالات، تُقاس الصكوك على أساس القيمة العادلة، ولكن تحت "عناصر أخرى في قائمة الدخل" بدلاً من الربح أو الخسارة. وفي مثل هذه الحالات، تقيّد الأرباح المحصّلة في الربح أو الخسارة.

١٥- وفيما يتعلق بالخصوم المالية، فقد أشار مجلس معايير المحاسبة الدولية إلى أن الأعضاء لم يطلبوا إدخال أي تغيير على الشروط الواردة في المعيار رقم ٣٩، التي أُبقي على جزء كبير منها في المعيار رقم ٩. ويتمثل أحد الاختلافات الهامة في إبطال الشرط المتعلق بفصل المشتقات المدجة.

(٧) تشمل العناصر الأخرى في قائمة الدخل "أي بند من بنود الدخل أو المصروف (بما في ذلك التسويات الناجمة عن إعادة التصنيف) غير المعترف بها في فئة الأرباح أو الخسائر حسب متطلبات المعايير الأخرى من المعايير الدولية للإبلاغ المالي" (المعيار رقم ١ من المعايير المحاسبية الدولية، الفقرة ٧).

التحوط

١٦- بسّط المعيار رقم ٩ القواعد المحاسبية لتناول عناصر التحوط من المخاطر، من قبيل التحوط من تغيرات أسعار وقود الطائرات باللاجوء إلى العقود الآجلة للنفط الخام، والتحوط الجزئي من المخاطر، مثلاً ٦٠ في المائة من مخاطر تقلب سعر العملة على صك مالي ما^(٨). وبالإضافة إلى ذلك، يأتي المعيار بعنصر جديد يتعلق بالإفصاح عن تكلفة التحوط، وهو عنصر يهدف إلى إبلاغ المستخدمين بشكل أفضل عن الأرباح والخسائر المرتبطة بالتحوط. والكيانات مطالبة بالإفصاح عن استراتيجياتها في مجال إدارة المخاطر والكيفية التي يمكن أن تؤثر بها تلك الاستراتيجيات في البيانات المالية الأولية. ولا يتناول المعيار رقم ٩ مسألة التحوط الكلي. وكان لدى مجلس معايير المحاسبة الدولية مشروع جار بشأن هذه المسألة، لكن مقترحاته رُفضت بالمجمل وقد فرغ الآن من وضع الصيغة النهائية للمعيار رقم ٩^(٩). وواصل المجلس أعماله بشأن هذه المسألة، ومن المتوقع أن يطلق استشارة حول مقترح بديل في الوقت المناسب.

التنفيذ العملي

١٧- كان المصرف الوطني في أستراليا من الكيانات التي بادرت إلى اعتماد المعيار رقم ٩ في وقت مبكر. وقد أصدر المصرف ورقة إحاطة للمستثمرين فسر فيها أثر المعيار رقم ٩ مشيراً إلى أنه اضطر إلى زيادة مخصصات تناقص القيمة لمجموع قروضه بما قدره ٧٢٥ مليون دولار أسترالي، مع تسوية هذه الزيادة بتقييد مقابل في حساب الأرباح غير الموزعة. وكشفت البيانات أن رصد المخصصات بالاستناد إلى نهج الخسائر الائتمانية المتوقعة يفضي إلى الاعتراف بهذه المخصصات في مرحلة مبكرة مقارنةً بالمقتضيات الواردة في المعيار رقم ٣٩. وأفاد المصرف بأن الفئات الجديدة من الأصول تعني أن جزءاً أكبر من قروض المصرف سيُدرج في المحاسبة على أساس التكلفة المستهلكة، ورحب بما يتيح المعيار من إمكانية لقياس الأصول المحتفظ بها حتى آجال استحقاقها أو المحتفظ بها لأغراض البيع على أساس القيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر.

استثناءات لفائدة المؤتمنين

١٨- تواجه أوساط التأمين تغييرين رئيسيين في ميزانيتها، هما تحديداً بداية العمل بالمعيار رقم ٩ في عام ٢٠١٨ والمعيار رقم ١٧ بشأن عقود التأمين في عام ٢٠٢١. فقد أشار المؤتمنون إلى أنهم يخشون من أن يبدأ استخدام القيمة العادلة في جانب الأصول من الميزانية في عام ٢٠١٨ في حين

(٨) انظر، مثلاً، مؤسسة المعايير الدولية للإبلاغ المالي، ٢٠١٤، [المجلس] يستكمل إصلاح عمليات المحاسبة المتعلقة بالصكوك المالية، نشرة صحفية، ٢٤ تموز/يوليه، جاء فيها ما يلي: "[المعيار] رقم ٩ يتضمن إصلاحات كبرى لنموذج حسابات التحوط، ويعزز الإفصاح عن أنشطة إدارة المخاطر. ويشكل النموذج الجديد تغييراً كبيراً في حسابات التحوط يوائم بين المعالجة المحاسبية وأنشطة إدارة المخاطر، ما من شأنه أن يمكن الكيانات من إدراج هذه الأنشطة في بياناتها المالية بطريقة أوضح".

(٩) للاطلاع على موجز لورقة مناقشة بشأن هذه المسألة والتعليقات الواردة من الأعضاء، انظر مجلس معايير المحاسبة الدولية، ٢٠١٥، Accounting for dynamic risk management: A portfolio revaluation approach، ٢٠١٥، to macrohedging, Agenda paper 4.

لن يبدأ استخدام القيمة العادلة في جانب الخصوم قبل عام ٢٠٢١، منبهةً إلى أن هذا التباين في المحاسبة سيحدث نوعاً من التذبذب في طريقة عرض حسابات الميزانية^(١٠).

١٩- وفي أيلول/سبتمبر ٢٠١٦، أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية تعديلاً على المعيار القائم رقم ٤ الخاص بقطاع التأمين، يميز للمؤمنين الخيار بين استثنائين لتخطي المرحلة الانتقالية التي ستمتد على ثلاثة أعوام. وهكذا يمكن للمؤمنين إما أن يدرجوا تحت "عناصر أخرى في قائمة الدخل" أي تقلب ينشأ عن التباين في الحسابات خلال الفترة الانتقالية، وهي طريقة تُعرف باسم النهج التكميلي، أو يمكن للشركات التي تنشط أساساً في قطاع التأمين أن توجّل تطبيق المعيار رقم ٩ إلى عام ٢٠٢١، وهو ما يُعرف باسم نهج الإمهال.

المعيار رقم ١٥: الإيرادات المتأتية من العقود مع الزبائن

٢٠- دخل المعيار رقم ١٥ حيز النفاذ في كانون الثاني/يناير ٢٠١٨. ولا يوجد إلا القليل من التوجيهات المفصلة بشأن المعيارين الأصليين، وهما تحديداً المعيار المحاسبي الدولي رقم ١١ المتعلق بعقود المقاولات والمعيار المحاسبي الدولي رقم ١٨ المتعلق بالإيراد. وقد تلاحظ البلدان التي اعتمدت المعايير الدولية للإبلاغ المالي أن المعيار رقم ١٥ يتسم بصيغة أكثر إلزاماً من المعيار الأصلي، الأمر الذي قد يثير مسائل تتعلق بالتنفيذ.

٢١- ويقوم المعيار رقم ١٥ على أساس تحديد الالتزامات المتعلقة بالأداء^(١١). ويفترض تطبيقه أن تحدد الجهات المعدة للبيانات المالية العقود المبرمة مع الزبائن وتحلل الالتزامات المتعلقة بالأداء وتوزع السعر الإجمالي للعقد على كل التزام بالتناسب. ويتم الاعتراف بالإيراد عند الوفاء بالالتزام بالأداء، دون أن يرتبط ذلك بالوفاء بالعقد برمته.

٢٢- وبالنسبة لمعاملات كثيرة، وربما معظمها، يكون هناك التزام واحد بالأداء، وفي مثل هذه الحالة لا يطرح تطبيق المعيار أي مشكل. لكن تطبيق المعيار رقم ١٥ يزداد تعقيداً عندما ينص العقد على أكثر من التزام واحد، وقد يصعب في بعض الحالات تحديد مسألة ما إذا كان العقد ينص على أكثر من التزام واحد. مثلاً، إذا أبرمت صفقة لبيع جهاز هاتف على أساس أن يستخدم المشتري الشبكة الهاتفية التابعة للمورد لفترة زمنية دنيا، فإن الزبون لا يدفع في العادة سعراً منفصلاً مقابل الجهاز. ومع ذلك، يتضمن العقد التزامين أو أكثر بالأداء بموجب المعيار رقم ١٥، هما تزويد بالجهاز وإتاحة إمكانية الاستفادة من خدمات الشبكة على مدى الفترة الزمنية المحددة. وينص المعيار رقم ١٥ على أن يوزع سعر العقد على الالتزامات بالأداء، وذلك تناسباً مع سعر التجزئة المنطبق على كل التزام بمفرده.

(١٠) انظر، على سبيل المثال، المراسلة الواردة بتاريخ ٢٠ كانون الثاني/يناير ٢٠١٦ من محفل كبار المسؤولين الماليين واتحاد شركات التأمين الأوروبية إلى رئيس مجلس معايير المحاسبة الدولية، متاحة في الموقع التالي:

www.cfoforum.eu/letters/CFOF_IE_Comment_Letter_on_IFRS_9_Deferral.pdf

(١١) الالتزام بالأداء، بالمفهوم الوارد في المعيار رقم ١٥، هو "وعدٌ يرد في عقد مع زبون بأن تقدّم إلى الزبون: (أ) سلعة أو خدمة (أو حزمة من السلع أو الخدمات) مختلفة؛ أو (ب) مجموعة من السلع أو الخدمات المختلفة لكنها متماثلة إلى حد بعيد ويتم نقلها إلى الزبون باتباع نفس النمط".

المعيار رقم ١٦ : عقود الإيجار

٢٣- من المقرر أن يبدأ تنفيذ المعيار رقم ١٦ في كانون الثاني/يناير ٢٠١٩. وينطوي المعيار رقم ١٦ على تغييرات هامة في الطريقة التي يتبعها المستأجر للكشف عن الحسابات المتعلقة بما كان يُصنّف سابقاً في فئة عقود الإيجار التشغيلي، لكنه يُبقي على نظام المحاسبة الخاص بالمؤجر دون تغيير يذكر. ويُتوقع من المستأجرين أن يقدموا ميزانيات منقحة تعكس كلاً من الأصول المتزايدة والخصوم المتزايدة، مع وجود بعض الاستثناءات العملية. وأعد المعيار رقم ١٦ بالاشتراك مع مجلس المعايير المحاسبية الدولية في الولايات المتحدة الأمريكية. وتجدر الإشارة إلى أن الصيغتين متقاربتان بدرجة كبيرة لكنهما غير متطابقتين^(١٢).

٢٤- وعندما صدر المعيار الأصلي، وهو المعيار المحاسبي الدولي رقم ١٧، في كانون الأول/ديسمبر ١٩٩٧، كان يُتوقع أن تُحدث طريقة المحاسبة والإبلاغ الجديدة التي أتى بها المعيار رقم ١٧ تغييراً كبيراً في الميزانيات. غير أن الأثر الرئيسي الذي نتج عن إصدار المعيار المذكور، تمثل في إدخال تغيير كبير على الطريقة التي يتم بها قيد عقود الإيجار، حيث أصبحت تغطي فترات زمنية أقصر وتُصنّف في فئة عقود الإيجار التشغيلي دون أن تظهر في الميزانية. وتكون عقود الإيجار هذه قابلة للتجديد بحيث يتسنى استخدامها على مدى عمر الأصل، ولكن على مراحل، تجنباً للرسمة.

٢٥- ويشترط المعيار رقم ١٦ أن يعترف المستأجر في ميزانيته بكل من الأصل المستأجر والالتزام الناشئ عن عقد الإيجار إذا كان المستأجر يتمتع بحق استخدام أصل لا يمكن اعتباره غير ذي قيمة لمدة تزيد على ١٢ شهراً. ومع ذلك، يمكن تصنيف الأصل ضمن الأصول غير المادية التي يمارس عليها المستأجر حق استخدام وإظهاره كفئة مستقلة في الميزانية، كما يمكن تصنيفه ضمن فئة الأصول المادية غير المتداولة بحسب طبيعة الأصل، وفقاً لمقتضيات المعيار رقم ١٧. ويُستهلك الأصل في حساب الخسائر أو الأرباح، ومن المرجح أن تُتبع في ذلك طريقة القسط الثابت التي تعكس طول مدة عقد الإيجار، وتوزع قيمة الإيجار بين تكلفة التمويل وانخفاض قيمة الالتزام المالي. ونتيجة لذلك، فعلى الرغم من أن مدفوعات الإيجار قد تكون هي نفسها خلال كامل عمر عقد الإيجار، فإن إدراجها في حساب الأرباح أو الخسائر سيستند أكثر إلى السنوات الأولى من عمر الإيجار عندما يكون الالتزام المالي أعلى، وبالتالي تكون تكلفة التمويل أكبر. ويشكل هذا تغييراً كبيراً بالمقارنة مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً في الولايات المتحدة، والتي بموجبها قرر واضعو المعايير في الولايات المتحدة الأمريكية السماح باستخدام طريقة القسط الثابت.

القضايا المتعلقة بالتنفيذ

٢٦- ترتبط درجة الصعوبة التي ينطوي عليها تنفيذ المعيار رقم ١٦ بمدى استخدام الإيجار التمويلي من قبل الكيان المعني. ومع ذلك، يُرجح أن تعتمد كل الشركات المدرجة في البورصة تكلفة أصلية لتحديد عقود الإيجار التي تلتزم بها. وتختلف ترتيبات المراقبة المركزية لعقود الإيجار من مجموعة إلى أخرى. وقد تملك الشركات الفرعية حق إبرام عقود إيجار ذات قيمة صغيرة دون

(١٢) تختلف نسخة مجلس المعايير المحاسبية الدولية عن نسخة مجلس معايير المحاسبة المالية في بعض التفاصيل، وبخاصة ما يتعلق بمعالجة تأجير الممتلكات وتدابير التخفيف من المخاطر المتصلة بعقود الإيجار الصغرى (التقرير المحاسبي العالمي، شباط/فبراير ٢٠١٦). وللمقارنة مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً في الولايات المتحدة الأمريكية، انظر مؤسسة المعايير الدولية للإبلاغ المالي، ٢٠١٦، تحليل الآثار: المعيار رقم ١٦.

الحصول على ترخيص من الإدارة المركزية أو المكاتب الرئيسية. وفي هذه الحالة قد لا توجد أي ترتيبات لتوثيق عقود الإيجار التشغيلي على مستوى الإدارة المركزية.

٢٧- وفي إطار المعيار رقم ١٦ ينصب التركيز بصورة أكبر على الرد عن السؤال التالي: متى يصبح العقد "عقد خدمات"، لا "عقد إيجار". وفي الواقع، هذا السؤال مربك ويمكن أن يثير مسائل فيما يتعلق بالإنفاد. زد على ذلك أن الاستثناء المتعلق بالأصول ذات القيمة المنخفضة يمكن أن يشكل أيضاً مصدرًا لبعض الصعوبات. ويتبين من خلال التحليل الذي أجره مجلس معايير المحاسبة الدولية بشأن المعيار رقم ١٦ أن المجلس اقترح، في إطار المشاورات التي عقدها بخصوص الأصول ذات القيمة المنخفضة، تعريف الأصول ذات القيمة المنخفضة بأنها الأصول التي تقل تكلفتها عن ٥ ٠٠٠ دولار من دولارات الولايات المتحدة وهي جديدة، من قبيل الحواسيب الشخصية. ومع ذلك، يمكن أن يحوم حول هذه المسألة بعض الغموض عندما يتعلق الأمر بالتنفيذ والتدقيق والإنفاذ من قبل السلطات التنظيمية.

الممارسات المتعلقة بالتنفيذ

٢٨- في اجتماع للفريق المعني بالاقتصادات الناشئة عُقد في كوالالمبور في أيار/مايو ٢٠١٨، قدم فريق دعم التنفيذ التابع لمؤسسة المعايير الدولية للإبلاغ المالي عرضاً بشأن الصعوبات التي ينطوي عليها تنفيذ المعيار رقم ١٦ وعرضاً آخر بشأن الآثار المترتبة على أعمال الشركات نتيجة تنفيذ المعيار رقم ١٦^(١٣). وجاء في التقرير الثاني أن تنفيذ المعيار رقم ١٦ سيغير المقاييس المالية للشركات على النحو التالي:

- (أ) هيكل الميزانية: زيادة الخصوم وزيادة الأصول، ومن ثم زيادة في نسبة الديون إلى رأس المال؛
- (ب) بيان الإيرادات: انخفاض التكاليف التشغيلية مقابل زيادة التكاليف المالية، ما يعني انخفاضاً في نسبة تغطية الفائدة؛
- (ج) بيان التدفقات النقدية: بعض التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية ستصبح تدفقات نقدية من الأنشطة التمويلية.

المعيار رقم ١٧: عقود التأمين

٢٩- من بين المعايير التي وضعها مجلس معايير المحاسبة الدولية حتى الآن، قد يكون المعيار رقم ١٧ هو أبعداً أثراً. فهذا المعيار يأتي بطريقة واحدة وقابلة للمقارنة في مجال المحاسبة عن عقود التأمين في مختلف أصقاع العالم في سياق تكثر فيه الآراء المختلفة بشأن الطريقة التي ينبغي بها لشركات التأمين أن تُعد بياناتها المالية وتتعدد فيه النهج الوطنية التي لا تقبل المقارنة. وقد صدر المعيار رقم ١٧ في أيار/مايو ٢٠١٧ ولن يدخل حيز التنفيذ قبل كانون الثاني/يناير ٢٠٢١. ويعكس هذا الفارق الزمني الكبير الصعوبات التقنية التي قد تواجهها معظم الشركات في تطبيق هذا المعيار.

(١٣) انظر www.ifrs.org/groups/emerging-economies-group/#meetings

٣٠- ويعرّف المعيار رقم ١٧ عقد التأمين بأنه عقد يُنقل فيه خطر محدد إلى المؤمن لفترة زمنية محددة مقابل دفع قسط تأمين. والهدف من المعيار هو التحقق من أن الإيرادات المتأتية من العقد تنتقل إلى الأرباح أو الخسائر خلال الفترة التي يغطيها العقد. وتكمن الصعوبة في أن العديد من المطالبات التي تنشأ عن عقود التأمين تُقدّم بعد فترة العقد. لذا، فحتى عقود التأمين التي تبرم لمدة سنة واحدة يمكن أن تُخلف مجموعة من المطالبات التي قد تمتد على طول سنوات عدة. لذا، ينبغي للمؤمنين أن يقوموا في كل تاريخ إبلاغ بتقييم المطالبات التي لم تُقدم بعد وبطرح تلك المطالبات من إيرادات العقود. ويتضمن المعيار رقم ١٧ مصطلح "التدفقات النقدية المتصلة بتنفيذ العقد"، والتي تشكل جزءاً من الخصوم أو الأصول. ويشترط المعيار رقم ١٧ أن يشمل هذا التقييم هامش الربح المقبل من العقد بالإضافة إلى تسوية المخاطر. وإذا تبين من خلال هذه العملية أن العقد غير مربح، ينبغي الاعتراف به فوراً كعقد مكلف^(١٤). وتمثل إحدى القضايا الرئيسية المطروحة في هذا الصدد، في أن المؤمن مُطالب بتحديث التقديرات والافتراضات بطريقة منهجية في كل تاريخ إبلاغ. ويعني هذا أن أسعار الخصم ستعكس أوضاع السوق الراهنة وأن التوقعات بشأن التراجع عن العقد مستقبلاً ستكون أيضاً محل إعادة تقييم. وبعض العقود، وبخاصة العقود الطويلة المدى، يتضمن عنصر استثمار في قسط التأمين. ويشترط المعيار رقم ١٧ فصل هذا العنصر واحتسابه بشكل مستقل.

٣١- وتحسباً للصعوبات التي سيلاقيها معظم الشركات لدى تنفيذ المعيار رقم ١٧، منح مجلس معايير المحاسبة الدولية مهلة بثلاثة أعوام لتنفيذ المعيار. وتقدم مؤسسة المعايير الدولية للإبلاغ المالي الدعم من خلال فريق معني بقضايا التنفيذ وأنشطة الاتصال الأخرى خلال المرحلة الانتقالية. وقدم موظفون فنيون عروضاً بشأن التنفيذ في اجتماعات الهيئات العالمية لوضع المعايير والفريق المعني بالاقتصادات الناشئة والمجلس الاستشاري المعني بالمعايير الدولية للإبلاغ المالي.

المبادرات الجارية

٣٢- أحدثت المعايير الجديدة التي يجري تناولها في هذه المذكرة بالفعل، أو يُتوقع أن تُحدث في المستقبل تأثيراً ملموساً في مجال الإبلاغ المالي. ولا يفكر مجلس معايير المحاسبة الدولية في الوقت الراهن في وضع معايير أخرى على هذه الدرجة من الأهمية، لكن لديه مشاريع جارية لتحسين الإبلاغ المالي سوف تفضي إلى بلورة شروط التنفيذ في المستقبل. ويتمثل الهدف الرئيسي لهذه المشاريع في تحسين الإبلاغ، في حين ترمي عدة مشاريع أخرى إلى التصدي للثغرات في المعايير الدولية للإبلاغ المالي التي تحتاج إلى توضيح، ويهدف البعض الآخر إلى إدخال تحسينات طفيفة على المعايير القائمة.

المعايير الخاصة بالكيانات الصغيرة والمتوسطة الحجم

٣٣- صدرت المعايير الدولية للإبلاغ المالي الخاصة بالكيانات الصغيرة والمتوسطة الحجم التي وضعها مجلس معايير المحاسبة الدولية لأول مرة في عام ٢٠٠٩، ثم في عام ٢٠١٥ دخلت حيز

(١٤) يشير مصطلح العقد المكلف إلى أي عقد يمكن أن يفرض في نهاية المطاف إلى تسجيل خسائر، وينطبق على أي عقد يبقى سارياً بعد انتهاء سنة الإبلاغ. وتشترط المعايير الدولية للإبلاغ المالي إجراء تقييم للنتيجة المحتملة لمثل هذه العقود، وإذا تبين أنها قد لا تفضي إلى تحقيق ربح، تنص المعايير ذاتها على أن تعكس نتائج السنة المالية الجارية الخسارة المتوقعة بالكامل (المعيار رقم ١٥ والمعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٧).

التنفيذ نسخة أجريت عليها تنقيحات طفيفة. وتستند هذه المعايير إلى أسس محاسبية شاملة قائمة بذاتها لا تتضمن أي إشارة إلى المجموعة الكاملة للمعايير الدولية للإبلاغ المالي وتختلف عن المجموعة الكاملة هذه في عدد من النواحي. ويتوخى المجلس تعديل المعايير على فترات لا تقل عن ثلاثة أعوام، ليكتفي بعد ذلك بإدراج المعايير الدولية الجديدة للإبلاغ المالي التي بدأ تنفيذها فعلاً. وحسب مؤسسة المعايير الدولية للإبلاغ المالي، واستناداً إلى دراسات موجزة أجرتها المؤسسة على ١٦٦ بلداً، يبلغ عدد البلدان التي تشترط استخدام المعايير الدولية للإبلاغ المالي الخاصة بالكيانات الصغيرة والمتوسطة الحجم أو التي تسمح بهذا الاستخدام ٨٦ بلداً.

٣٤- ولا يُتوقع في الوقت الراهن إجراء أي تحديث؛ ففي عام ٢٠١٦، صوت مجلس معايير المحاسبة الدولية لبدء عملية التحديث المقبلة في بداية عام ٢٠١٩. ومن المقرر أن تحال المعايير الدولية الجديدة للإبلاغ المالي، التي تجري مناقشتها في هذا الفصل، إلى الفريق المعني بتنفيذ المعايير الدولية للإبلاغ المالي الخاصة بالكيانات الصغيرة والمتوسطة الحجم من أجل النظر فيها قبل التحديث في عام ٢٠٢٠. ولكن، بما أن المؤسسات المالية وشركات التأمين غير مخولة استخدام المعايير الدولية للإبلاغ المالي الخاصة بالكيانات الصغيرة والمتوسطة الحجم، لا يُتوقع أن تتأثر هذه المعايير بالمعيار رقم ١٧. وتتضمن المعايير القائمة بعض التوجيهات المحدودة بشأن الصكوك المالية التي تستخدمها الشركات التجارية، ويمكن أن تطرأ عليها تغييرات طفيفة بعد استكمال الصيغة النهائية للمعيار رقم ٩. وفي العادة ينطبق المعيار رقم ١٥ والمعيار رقم ١٦ بشكل من الأشكال على المشاريع الصغيرة والمتوسطة الحجم. وبما أن هذه المشاريع قد تُعد بين أكثر الكيانات استخداماً لعقود الإيجار التمويلي، يمكن أن تتأثر بتنفيذ المعيار رقم ١٦ أكثر من شركات عديدة تفوقها حجماً. وقد يختلف تحديد الأصول المادية المؤجّرة في سياق هذه المشاريع بالمقارنة مع الشركات المدرجة في البورصة.

ثانياً- التنفيذ العملي للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام

ألف- معلومات أساسية

٣٥- المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام هي أداة يمكن تطبيقها دعماً لتحديث المحاسبة الحكومية، وقد بذلت بلدان عديدة جهوداً من أجل اعتماد هذه المعايير. ونُشرت أول المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في أيار/مايو ٢٠٠٠. ويسلط هذا الفصل الضوء على القضايا العملية الرئيسية التي تنور خلال عملية التنفيذ. وقد تنشأ صعوبات التنفيذ العملي في مجالات من قبيل الهيكل التنظيمي، والترتيبات المؤسسية، والمحاسبة التقنية، والإبلاغ المالي، إلى جانب قضايا وتحديات أوسع نطاقاً تتعلق بتطوير مهنة المحاسبة في القطاع العام. ويُعنى مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام بوضع المعايير بقصد تطبيقها من قبل الحكومات المحلية والإقليمية والوطنية والكيانات الحكومية المعنية واستخدامها كآلية لتحقيق المزيد من التجانس في عملية الإبلاغ المالي للقطاع العام في مختلف البلدان^(١٥).

(١٥) I Brusca and JC Martínez, 2016, Adopting International Public Sector Accounting Standards:

A challenge for modernizing and harmonizing public sector accounting, *International Review of Administrative Sciences*, 82(4):724-744

٣٦- وقد أصبح اعتماد المعايير من قبل مختلف بلدان العالم يحظى باهتمام متزايد في صفوف الدول الأعضاء^(١٦). وفي الوقت ذاته، يولي صناع السياسات والهيئات التنظيمية والأكاديميون اهتماماً متزايداً بالتطورات الأخيرة في التقارب على الصعيد العالمي من حيث الممارسات المتعلقة بالمحاسبة والإبلاغ في القطاع العام. وفي النقاشات حول أوجه التقارب بين الممارسات المحاسبية للقطاع العام على الصعيد المحلي والإقليمي والعالمي، غالباً ما تبرز المساءلة والشفافية كعنصرين حاسمين في دفع جدول الأعمال المتعلق بتحقيق التقارب إلى الأمام. وخلال العقود الماضية، أصبح مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام يشكل، إلى جانب المعايير التي يقرها، حلقة وصل للتوحيد الدولي ومرجعاً في مجال المحاسبة في القطاع العام. والمجلس هو هيئة مستقلة لوضع المعايير يتولى اتحاد المحاسبين الدولي تيسير عملياته. ومنذ عام ١٩٩٧، وضع المجلس وأصدر مجموعة من المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام القائمة على أساس الاستحقاق وعلى أساس النقد^(١٧). وبالإضافة إلى ذلك، وضع المجلس ثلاثة مبادئ توجيهية تتعلق بالإبلاغ عن الاستدامة المالية للكيان في المدى البعيد؛ ومناقشة البيانات المالية وتحليلها؛ والإبلاغ عن المعلومات المتعلقة بأداء الخدمات، وأوصى باتباع هذه المبادئ.

٣٧- ومن الأهداف الرئيسية للاستراتيجية التي يتبناها المجلس منذ عام ٢٠١٥، تعزيز الإدارة والمعارف في مجال المالية العامة على الصعيد العالمي عن طريق زيادة اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام القائمة على أساس الاستحقاق، وذلك من خلال ما يلي^(١٨):

- (أ) وضع معايير ذات جودة عالية لتقديم التقارير المالية الخاصة بكيانات القطاع العام؛
- (ب) إعداد منشورات أخرى خاصة بالقطاع العام؛
- (ج) إذكاء الوعي بالمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وبمزايها اعتمادها.

٣٨- ولدى إصدار المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، يعتمد المجلس إجراءات عمل معينة وأخرى تتعلق بالأصول القانونية الواجبة. ولدى وضع المعايير، يتبع المجلس عملية منظمة وعامة بحيث يتيح الفرصة للجهات صاحبة المصلحة المعنية بالإبلاغ المالي في القطاع العام، بما في ذلك الجهات التي تعد البيانات المالية والمستخدمون الذين يتأثرون مباشرةً بالمعايير، لإبداء آرائهم وعرضها على المجلس كي ينظر فيها.

باء- لمحة عامة عن المعايير الحالية والمقبلة

٣٩- في عام ٢٠١٧، أصدر المجلس مشروع العرض رقم ٦٢ بشأن الصكوك المالية، اقترح فيه شروطاً جديدة ومبسطة لتصنيف الأصول المالية وقياسها، ونموذجاً تطلعياً لقياس تناقص

(١٦) المرجع نفسه. انظر أيضاً، على سبيل المثال، Association of Chartered Certified Accountants, 2017, International Public Sector Accounting Standards implementation: Current status and challenges, متاح في الموقع التالي: www.accaglobal.com/uk/en/professional-insights/global-profession/ipsas-implementation-current-status-and-challenges.html

(١٧) انظر www.ipsasb.org/publications-resources and www.ifac.org/publications-resources/revise-cash-basis-ipsas

(١٨) The Board approved www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ifrs-9-financial-instruments/. Standard 41 on financial instruments in June 2018.

القيمة ونهجاً مرناً وقائماً على المبادئ إزاء المحاسبة التحوطية. ويهدف مشروع العرض إلى موازنة المحاسبة عن الصكوك المالية مع المعيار رقم ٩ المتعلق بالصكوك المالية، ويتضمن التغييرات المقترحة في القطاع العام^(١٩). ويستند هذا النهج إلى الممارسات الفضلى في كل من القطاعين العام والخاص، ولكنه يسعى إلى تناول خصائص القطاع العام.

٤٠ - وإضافة إلى ذلك، أصدر المجلس في عام ٢٠١٧، مشروع العرض رقم ٦٣ بشأن الاستحقاقات الاجتماعية تناول فيه مسألة المحاسبة عن الاستحقاقات الاجتماعية، من قبيل استحقاقات التقاعد والبطالة والإعاقة، وذلك بهدف تعزيز الاتساق والشفافية وتحسين الإبلاغ من قبل كيانات القطاع العام عن مخططات الاستحقاقات الاجتماعية التي تمثل جزءاً كبيراً من النفقات الحكومية في معظم البلدان. ويعرّف مشروع العرض رقم ٦٣ الاستحقاقات الاجتماعية ويقترح مجموعة من الشروط للاعتراف بمخططات الاستحقاقات الاجتماعية وقياسها.

٤١ - وفي نهاية عام ٢٠١٧، أصدر المجلس الصيغة المنقحة للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام بشأن الإبلاغ المالي في إطار المحاسبة على أساس نقدي، التي تدخل حيز التنفيذ اعتباراً من ١ كانون الثاني/يناير ٢٠١٩، وشجّع في نفس الوقت على اعتمادها قبل هذا التاريخ. والغرض من التعديلات، هو معالجة بعض العقبات الرئيسية التي تعرقل اعتماد هذا المعيار. وإضافة إلى ذلك، أصدر المجلس المعيار رقم ٤٠ المتعلق بائتلافات القطاع العام، وهو معيار ينص على أول الشروط المحاسبية الدولية التي تتناول بوجه التحديد احتياجات القطاع العام في مجال المحاسبة عن الكيانات والعمليات المشتركة (الائتلافات). ويصنف المعيار رقم ٤٠ ائتلافات القطاع العام باعتبارها عمليات دمج أو استحواذ.

٤٢ - وفي كانون الثاني/يناير ٢٠١٨، أصدر المجلس مشروع العرض رقم ٦٤ بشأن عقود الإيجار. والمشروع الذي عرضه المجلس بخصوص عقود الإيجار هو مشروع يهدف إلى تحقيق التقارب مع المعيار رقم ١٦ بشأن عقود الإيجار. ولدى وضع مشروع العرض رقم ٦٤، طُبّق المجلس ورقة سياسته بشأن عملية استعراض وتعديل وثائق مجلس معايير المحاسبة الدولية. واستناداً إلى هذه العملية، يقترح مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام اعتماد نموذج حق الاستخدام الوارد في المعيار رقم ١٦ بالنسبة إلى المستأجرين. لكن المجلس قرر ألا يعتمد نموذج المخاطر والمنافع المترتبة على الملكية الوارد في المعيار رقم ١٦ بالنسبة إلى المؤجرين، وقرر بدلاً من ذلك أن يُعتمد نموذج حق الاستخدام من قبل المؤجرين أيضاً. ويقترح المجلس أيضاً توجيهات جديدة خاصة بالقطاع العام فيما يتعلق بعقود الإيجار على أساس شروط ميسرة لكل من المؤجرين والمستأجرين.

٤٣ - وفي نيسان/أبريل ٢٠١٨، أصدر المجلس مشروع العرض رقم ٦٥ بشأن إدخال تحسينات على المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، وهو مشروع يقترح إدخال تحسينات عامة بهدف معالجة مجموعة القضايا التي أثارها الجهات صاحبة المصلحة، كما يقترح إدخال تعديلات تهدف إلى تحقيق التقارب مع المعايير الدولية للإبلاغ المالي. وإضافة إلى ذلك، نشر المجلس وثيقة استشارة بشأن الاستراتيجية وخطة العمل اللتين اقترحهما المجلس للفترة ٢٠١٩-٢٠٢٣. وتشدد الوثيقة على أهمية المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في الإصلاحات المتعلقة بإدارة المالية العامة وتقترح كهدف استراتيجي تعزيز إدارة المالية العامة على صعيد العالم من خلال زيادة اعتماد المعايير القائمة على أساس الاستحقاق.

٤٤ - وأخيراً، أصدر المجلس في عام ٢٠١٧ ورقة استشارة بشأن أصول التراث، ثم أصدر في عام ٢٠١٨، ورقة استشارة بشأن المحاسبة عن النفقات المتصلة بالإيرادات وبالمعاملات غير التبادلية. وأصدر موظفو المجلس وثيقة أسئلة وأجوبة بشأن تطبيق مبدأ الأهمية النسبية لدى إعداد البيانات المالية، توجز الأحكام التي تتضمنها المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام بشأن الأهمية النسبية^(٢٠).

جيم - التنفيذ العملي

٤٥ - يُبرز المنشور المعنون "المعايير الدولية: التقرير المرحلي العالمي لعام ٢٠١٧" الصادر عن اتحاد المحاسبين الدولي^(٢١)، أن العملية نحو توفير معلومات مالية عامة ذات جودة عالية تبدأ بالتزام الحكومات بتنفيذ المعايير المعترف بها دولياً في مجال الإبلاغ المالي. ويشير التقرير إلى أن معايير الإبلاغ المالي، من قبيل المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، تمكّن من تقديم صورة شاملة عن الأداء المالي والمركز المالي للكيانات التي تقوم بالإبلاغ. وبالإضافة إلى ذلك، يؤكد اتحاد المحاسبين الدولي أن التقدم في هذه العملية يرتبط بالأولويات والموارد الوطنية وبدرجة الأهمية التي تحظى بها هذه المسألة على الصعيد الوطني. ويجب على المنظمات الأعضاء أن تحدد مستوى وطبيعة الإجراءات التي ينبغي اتخاذها بغية تشجيع ودعم اعتماد المعايير، وبمكّنها أن تعتمد على المساعدة التي يوفرها اتحاد المحاسبين الدولي من خلال توفير التوجيهات بشأن وضع خرائط طريق لتشجيع ودعم اعتماد المعايير.

٤٦ - وتفيد الدراسة الاستقصائية التي أعدها PricewaterhouseCoopers بشأن المحاسبة والإبلاغ من قبل الحكومات، تحت عنوان *Towards a New Era in Government Accounting and Reporting*، الإصدار الثاني، بأن أكبر تحول في ممارسات الإبلاغ المالي يُتوقع أن يحدث في أفريقيا وأمريكا اللاتينية، تليهما آسيا، حيث بدأت حكومات عديدة في تنفيذ مشروع من هذا القبيل كجزء من إصلاح أوسع نطاقاً لإدارة المالية العامة، وذلك بتمويل من مؤسسات دولية مانحة في معظم الحالات^(٢٢).

أفريقيا

٤٧ - اعتمدت بلدان أفريقية عديدة، على مر السنين، المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، وهناك بلدان عدة تعتمد اعتماد المعايير بشكل رسمي كجزء من برامج وطنية لإصلاح إدارة المالية العامة. ووفرت جهات مانحة التمويل اللازم لاعتماد بعض الحوافز والبرامج في أفريقيا. وبنت الدراسة الاستقصائية التي أجرتها PricewaterhouseCoopers أن ١٧ بلداً في أفريقيا أعلنت نيتها الانتقال إلى المحاسبة على أساس الاستحقاق.

(٢٠) للاطلاع على ملف للبحث الرقمي بشأن هذا الموضوع، انظر www.ifac.org/news-events/2017-06/ipsasb-staff-podcast-materiality.

(٢١) www.ifac.org/publications-resources/international-standards-2017-global-status-report.

(٢٢) www.pwc.com/rw/en/publications/pw-ipsas-survey.html.

آسيا ومنطقة المحيط الهادئ

٤٨ - في أعقاب الأزمة التي حدثت في أواخر التسعينيات من القرن الماضي، شرعت بلدان في جنوب آسيا في تنفيذ إصلاحات في مجال إدارة المالية في القطاعين الخاص والعام. وأكثر البلدان التي تضررت من الأزمة هي إندونيسيا وجمهورية كوريا وتايلند، ومن بين البلدان المتضررة الأخرى الفلبين وماليزيا. وكان التمويل المقدم من الجهات المانحة، كصندوق النقد الدولي والبنك الدولي، يتوقف على إجراء إصلاحات في مجال إدارة المالية العامة، بما في ذلك اعتماد معايير المحاسبة على أساس الاستحقاق بالاستناد إلى المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام. ووافقت باكستان وبنغلاديش ونيبال والهند ممارساتها مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام القائمة على أساس نقدي^(٢٣).

أوروبا الشرقية

٤٩ - شرعت بلدان في أوروبا الشرقية في تنفيذ عدد من الإجراءات بغية اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام. غير أن المنشورات المتعلقة بعمليات التنفيذ لدى هذه البلدان غير متوفرة بالقدر الذي تتوافر به المعلومات المتعلقة بالمناطق الأخرى.

أمريكا اللاتينية ومنطقة البحر الكاريبي

٥٠ - تتجه بلدان عديدة في أمريكا الجنوبية نحو اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، وذلك في إطار تنفيذ برامج لإصلاح إدارة المالية العامة بدعم وتمويل من جهات مانحة^(٢٤). وبينما أخذت شيلي وبيرو بزمام المبادرة، تفكر بلدان أخرى في اعتماد المعايير بحلول عام ٢٠٢١. ويفيد مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام بأن الحكومات والهيئات والمنظمات الوطنية في البلدان التالية في منطقة أمريكا الجنوبية اعتمدت فعلاً أو هي بصدد التخطيط لاعتماد المعايير: البرازيل، وبنما، وبيرو، وكوستاريكا، وكولومبيا^(٢٥).

أوروبا الغربية

٥١ - في عام ٢٠١٧، أنجزت منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي دراسة استقصائية بشأن ممارسات الإبلاغ المالي في بلدان مختارة، وذلك بالتعاون مع اتحاد المحاسبين الدولي ومبادرة "المساءلة الآن" (Accountability Now initiative) وأرسلت الدراسة إلى وزارات المالية والهيئات المعادلة لها في جميع البلدان الأعضاء البالغ عددها ٣٤ بلداً^(٢٦). وبَيَّنَّت نتائج الدراسة أن معظم البلدان الأعضاء قامت خلال العقود الأخيرة بإصلاح وتحديث ممارساتها في مجال الإبلاغ المالي.

(٢٣) رابطة المحاسبين القانونيين، ٢٠١٧.

(٢٤) المرجع نفسه.

(٢٥) www.ifac.org/system/files/uploads/IPSASB/IPSASB-Fact-Sheet-June-2016-2.pdf

(٢٦) www.ifac.org/publications-resources/accrual-practices-and-reform-experiences-oecd-countries

البلدان الأعضاء هي إسبانيا، وأستراليا، وإستونيا، وإسرائيل، وألمانيا، وآيرلندا، وآيسلندا، وإيطاليا، والبرتغال، وبلجيكا، وبولندا، وتركيا، وتشيكيا، وجمهورية كوريا، والدانمرك، وسلوفاكيا، وسلوفينيا، والسويد، وسويسرا، وشيلي، وفرنسا، وفنلندا، وكندا، ولكسمبرغ، والمكسيك، والمملكة المتحدة لبريطانيا العظمى وآيرلندا الشمالية، والنرويج، والنمسا، ونيوزيلندا، وهنغاريا، وهولندا، والولايات المتحدة الأمريكية، واليابان، واليونان.

دال - صعوبات التنفيذ العملي

٥٢- يتناول هذا الفرع دور الجانبين القانوني والتنظيمي في سياق اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام القائمة على أساس الاستحقاق، بما في ذلك القضايا المؤسسية التي قد تثور خلال الاعتماد، ويتضمن استعراضاً لقضايا تقنية مختارة. وأخيراً، يتناول الفرع دور التقارير الإحصائية والتقارير القائمة على الميزانية فيما يتعلق بالإبلاغ المالي القائم على أساس الاستحقاق بموجب المعايير، وتنمية المهارات، وجوانب التكلفة المتعلقة بالتنفيذ.

الجوانب القانونية والتنظيمية

٥٣- إن عمليات المحاسبة في القطاع العام راسخة بقوة في السياقات الاقتصادية والقانونية والاجتماعية التي تمارس فيها. لذا، يؤثر النظام السياسي والإطار القانوني بدرجة كبيرة في اعتماد وتنفيذ معايير المحاسبة الحكومية بوجه عام. وقد ينطوي تنفيذ المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام على تغييرات قانونية، وسن لوائح تنظيمية جديدة، واتباع ممارسات الحكم الرشيد. وتجدر الإشارة إلى أن هذه اللوائح والممارسات التي تختلف من بلد إلى آخر قد تكون معقدة وقد تستغرق وقتاً طويلاً. وفيما يتعلق بالمعايير، يمكن أن توكل المهام المتعلقة بإدارة الممارسات المحاسبية إلى مستويات مختلفة من الحكم، وقد تختلف هي أيضاً من بلد إلى آخر. وعادة ما تنقسم هذه المستويات إلى مستوى الحكم المحلي والحكم على نطاق الولاية والحكم على الصعيد المركزي. وإذا قرر بلد ما اعتماد المعايير، فقد يحتاج إلى اتخاذ قرار بشأن نطاق اعتماد تلك المعايير، أي أن يحسم مسألة ما إذا كانت المعايير ستنفذ على المستوى المحلي أو على نطاق الولاية أو على الصعيد المركزي. وبالإضافة إلى ذلك، وفيما يتعلق بالجوانب التنظيمية، قد يحتاج البلد إلى دراسة التعقيدات القانونية والمتعلقة بوضع المعايير.

الترتيبات المؤسسية

٥٤- في القطاع العام، عادةً ما يكون الهيكل القانوني والتنظيمي مرتبطاً إلى حد كبير بالترتيبات المؤسسية. وتركز البلدان والحكومات بشكل متزايد على الصعوبات التي ينطوي عليها تنفيذ المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في السياقات المحلية. لذا يجدر بالبلدان المعنية أن تقيم درجة التعقيد النسبي للترتيبات المؤسسية كنقطة بداية مهمة لدى الشروع في اعتماد المعايير. ويمكن أن يعزى تعقيد الترتيبات المحاسبية في بلد ما إلى عدد من القوانين والقواعد والمعايير المحاسبية المنطبقة في السياق الوطني. فكلما زاد عدد القوانين المحاسبية الواجبة التطبيق، تزداد درجة تعقيد الترتيبات المحاسبية الوطنية^(٢٧). ويمكن أن تؤثر مستويات الحكم أيضاً في درجة تعقيد الترتيبات المؤسسية. فعلى سبيل المثال، خلصت دراسة أجريت على نطاق الاتحاد الأوروبي إلى أن الدول الأعضاء التي يمارس فيها الحكم على نطاق الولاية، هي البلدان التي تكون فيها الترتيبات المحاسبية الأشد تعقيداً^(٢٨). وتختار بعض البلدان تنفيذ إصلاح الترتيبات المؤسسية في إطار إصلاح أوسع نطاقاً للنظام المالي فيها يتجاوز مجرد اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام. وينبغي أيضاً تناول الجوانب المتعلقة بالترتيبات المؤسسية الخاصة بمراجعة الحسابات المالية لدى النظر في اعتماد المعايير.

(٢٧) Ernst and Young, 2012, *Overview and Comparison of Public Accounting and Auditing Practices in the 27 [European Union] Member States* (London)

(٢٨) المرجع نفسه.

مستويات التنفيذ

٥٥- بينت الدراسات أن ترتيبات المحاسبة الخاصة بالمرافق الحكومية غير متجانسة إلى حد بعيد. فوجود مستويات مختلفة للحكم له انعكاسات على اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام. حيث تبين أن البلدان التي يمارس فيها الحكم على نطاق الولايات هي البلدان التي توجد فيها ترتيبات المحاسبة الأشد تعقيداً. لذا يتعين على الحكومات أن تحدد نطاق تنفيذ المعايير من خلال مراعاة مختلف مستويات الحكم.

التحديات التقنية

٥٦- يرجح أن تواجه البلدان التي تشرع في اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام صعوبات تقنية في مجالات متعددة. وقد تكمن إحدى الصعوبات الأولى في تحديد النهج الذي يأخذ به البلد لدى اعتماد المعايير. وقد وضع صندوق النقد الدولي نموذجاً للانتقال على مراحل من المحاسبة على أساس نقدي إلى المحاسبة على أساس الاستحقاق^(٢٩). والوعي بوجود نهج وطرائق مختلفة للتدرج في اعتماد المعايير من شأنه أن يُيسّر فهم الصعوبات التقنية التي ينطوي عليها تنفيذ المعايير. وتبين الدراسات والتقارير المتاحة أن الصعوبات التقنية الرئيسية التي ينطوي عليها اعتماد المعايير يمكن تصنيفها في الفئات التالية: الصعوبات المتصلة بالبيانات المتعلقة بالأداء المالي والبيانات المتعلقة بالمركز المالي، والصعوبات الأوسع نطاقاً التي ينطوي عليها إعداد البيانات المالية، بما في ذلك تسوية التقارير المتعلقة بالميزانية والإبلاغ المالي القائم على أساس الاستحقاق، وإعداد التقارير المالية الموحدة. وبالإضافة إلى هذه الصعوبات التقنية المحددة، هناك صعوبات عامة تتعلق بنوعية البيانات المستخدمة دعماً للإبلاغ المالي القائم على أساس الاستحقاق وإعداد التقارير في الوقت المناسب.

٥٧- ثم إن إعداد بيان عن الأداء المالي على نحو يتفق مع المعايير يمكن أن ينطوي على صعوبات محددة فيما يتعلق بالاعتراف بالإيراد. فإعداد الحسابات المتعلقة بالإيراد يبرز كإحدى الصعوبات الرئيسية في التقارير والدراسات الصادرة عن رابطة المحاسبين القانونيين^(٣٠). أما إعداد بيان عن المركز المالي على نحو يتفق مع المعايير، فهو عملية تنطوي على صعوبات تتعلق بالمحتوى التفصيلي للبيان. فنتائج الدراسة الاستقصائية التي أنجزتها منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي واتحاد المحاسبين الدولي ومبادرة "المساءلة الآن" تبين تفاوتاً في مستوى التقدم الذي أحرزته مختلف البلدان في إعداد الميزانيات يُعزى إلى الصعوبات المطروحة في هذا المجال.

العلاقة مع التقارير الإحصائية

٥٨- تتيح الإحصاءات المالية الحكومية الأساس لرصد الحسابات المالية. ودليل الإحصاءات المالية الحكومية لعام ٢٠١٤ هو جزء من سلسلة المبادئ التوجيهية الدولية بشأن المنهجيات الإحصائية الصادرة عن صندوق النقد الدولي^(٣١). وإضافة إلى ذلك، بدأ مجلس المعايير المحاسبية

International Monetary Fund, 2016, *Implementing Accrual Accounting in the Public Sector* (٢٩)
(Washington, D.C.).

رابطة المحاسبين القانونيين، ٢٠١٧. (٣٠)

www.imf.org/external/np/sta/gfsm/ (٣١)

الدولية للقطاع العام مشروعاً في عام ٢٠١٢ يهدف إلى تقليص الاختلافات بين المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام والمبادئ التوجيهية المتعلقة بالإبلاغ عن الإحصاءات المالية الحكومية الخاصة بكيانات القطاع العام^(٣٢). وأشار المجلس إلى المزايا الكبرى التي يمكن أن تتحقق باستخدام نظام متكامل واحد للمعلومات المالية بغية إعداد البيانات المالية في إطار المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وإعداد التقارير المتعلقة بالإحصاءات المالية العامة. ومن شأن هذا النهج أن يقلص الوقت الذي يستغرقه إعداد التقارير الإحصائية هذه وتكلفتها وأن يجد من الجهود اللازمة لإعدادها، ويمكن في الوقت ذاته أن يفضي إلى تحسينات في البيانات المصدرية التي تستند إليها التقارير، هذا بالإضافة إلى المنافع المباشرة التي يمكن أن تتحقق فيما يتعلق بجودة التقارير، بما في ذلك حسن التوقيت. ويُتوقع أيضاً أن يتيح اعتماد هذا النهج فهماً أفضل للتقارير بصنفيها وأن يعزز مصداقيتها.

الإبلاغ القائم على أساس الميزانية مقابل الإبلاغ القائم على أساس الاستحقاق

٥٩- قد تقرر الحكومات اعتماد المحاسبة على أساس الاستحقاق كخطوة أولى قبل أن تشرع في تنفيذ المهمة الأكثر تعقيداً المتمثلة في اعتماد الميزنة على أساس الاستحقاق. فمعظم الحكومات تعتمد المحاسبة على أساس نقدي. ويمكن أن يشير اعتماد الإبلاغ القائم على أساس الاستحقاق تعارضاً مؤقتاً بين المعلومات التي تقدم مسبقاً والمعلومات التي تقدم لاحقاً. وعلى سبيل المثال، فإن البيانات المالية ستحتوي على مصروفات قائمة على أساس الاستحقاق في حين أن الميزانية ستبقى قائمة على المصروفات النقدية. ومع ذلك، فكما جاء في دليل الإحصاءات المالية الحكومية لعام ٢٠١٤، يمكن أن تساهم الخبرة المتراكمة في مجال المحاسبة على أساس الاستحقاق وتوافر البيانات التاريخية القائمة على أساس الاستحقاق خلال هذه الفترة، في انتقال أسلس نحو الميزنة القائمة على أساس الاستحقاق. ولدى التعاطي مع تقارير الميزانية والتقارير المالية السنوية، يمكن أن تُواجه بعض الصعوبات في حال وجود اختلافات في التوقيت بين اعتماد المحاسبة القائمة على أساس الاستحقاق وبدء العمل بالميزنة على أساس الاستحقاق. وفي هذه الحالة، ينبغي المحافظة على قدرة الكيان على إعداد تقارير مناسبة قائمة على أساس نقدي خلال الفترة الانتقالية في انتظار الانتقال الكامل إلى الميزنة على أساس الاستحقاق.

القدرة على إيجاد المهارات

٦٠- قد لا تملك الحكومات ومنظمات القطاع العام ما يلزم من المهارات والكفاءات وملاك الموظفين لتنفيذ المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام. وهذه واحدة من الصعوبات التي تواجهها بلدان عديدة. فالتنفيذ يقتضي برنامج تدريب للنهوض بمستوى المهارات. وتجدد الإشارة أيضاً إلى تزايد الضغوط من أجل استخدام موظفين مؤهلين يركزون على القضايا المتعلقة بالمعايير واستبقائهم. ولا تكمن الصعوبة في نقص المعرفة الأساسية لفهم المعايير فحسب؛ حيث إن الصعوبات المعترضة يمكن أن تشمل أيضاً ترجمة المعايير والمواد التوجيهية. وتشمل الثغرات في المهارات التي حددها رابطة المحاسبين القانونيين بعض مجالات الإبلاغ، وبخاصة إعداد التقارير السردية التي تُرفق بالبيانات المالية لتوضيح فحوى البيانات للمستخدمين^(٣٣). وقد لا يعني

(٣٢) www.ifac.org/publications-resources/ipsass-and-government-finance-statistics-reporting-guidelines

(٣٣) رابطة المحاسبين القانونيين، ٢٠١٧.

اعتماد المعايير زيادة كبيرة في الاحتياجات من المهارات فحسب، بل يمكن أن يستلزم أيضاً تغييراً في الثقافة المالية والعقلية المالية للاستفادة الكاملة من الفرص التي يتيحها المحاسبون المهنيون لإضافة القيمة. وبالإضافة إلى المهارات التقنية المطلوبة، قد تكون هناك حاجة إلى التصدي لتحديات لغوية خاصة بكل بلد. فعلى سبيل المثال، تشترط حكومة أبو ظبي تقديم البيانات المالية باللغة العربية^(٣٤). وبوجه عام، تؤثر القدرات المحاسبية المتاحة لدى بلد ما في القدرة على استخدام موظفين مؤهلين في القطاع العام واستبقائهم، وسيطلب تنفيذ المعايير تنمية القدرات. وقد يغادر الموظفون المنظمة بعد اكتساب هذه المهارات. ولكن هذه التحديات يمكن أن يُنظر إليها أيضاً كفرص لتنمية قدرات الموظفين الموجودين في المنظمة. وفي هذا الصدد، من الأهمية بمكان تحقيق توازن جيد بين استخدام الموظفين الداخليين والاعتماد على الموارد الخارجية، من قبيل المستشارين.

تكاليف التنفيذ

٦١- يجب ألا يستهان بتكاليف تنفيذ المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، سواء من منظور الإبلاغ المالي أم من منظور مراجعة الحسابات^(٣٥). وتنجّر هذه التكاليف عن التدريب، واستخدام المستشارين الخارجيين، والنهوض بتكنولوجيا المعلومات، ووضع التوجيهات المناسبة، وتوفير أدوات الترجمة. وينبغي أيضاً تخصيص الموارد المالية الكافية للحصول على مشاركة الجهات صاحبة المصلحة المستهدفة وتنفيذ الأنشطة الأخرى المتعلقة بالاتصال والتوعية. ومعظم البلدان التي شملها الاستعراض الذي قامت به رابطة المحاسبين القانونيين اعتمدت المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام بالاقتران مع برامج أوسع نطاقاً لتحسين إدارة المالية العامة، الأمر الذي استلزم استثمارات إضافية.

٦٢- وخلال العقود الماضية، نفذت بلدان عديدة إصلاحات كبرى في مجالات المحاسبة العامة، ومن ثم في إعداد التقارير المالية والإبلاغ عن المعلومات المالية من قبل الكيانات العامة. ولا تستجيب أنظمة المحاسبة الجديدة للشواغل المتعلقة بالشرعية والمشروعية وامتثال اللوائح التنظيمية من خلال تقديم معلومات عن الميزانية قائمة على أساس نقدي فحسب، بل تلي أيضاً الحاجة إلى إتاحة معلومات عن تخصيص الموارد العامة واستخدامها بكفاءة. وتهدف الإصلاحات التي شملت المحاسبة في القطاع العام إلى تحسين التقارير المالية التي يستند إليها صناع القرارات والتي تُستخدم لأغراض المساءلة بوجه عام.

٦٣- ويمكن أن تنشأ الصعوبات العملية المتصلة باعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في مجالات من قبيل الهيكل التنظيمي، والترتيبات المؤسسية، والمحاسبة التقنية، والإبلاغ المالي، بالإضافة إلى القضايا والتحديات المتعلقة بتطوير مهنة المحاسبة في القطاع العام عموماً. وخلال السنوات المقبلة، قد تنشأ الحاجة إلى إجراء دراسات أخرى تتناول قضايا التنفيذ الخاصة بكل قطر.

(٣٤) المرجع نفسه.

(٣٥) المرجع نفسه.

ثالثاً - الخلاصة وآفاق المستقبل

٦٤ - تستعرض هذه المذكرة جوانب التنفيذ العملي المتعلقة بالمعايير الدولية للإبلاغ المالي، وتسلسل الضوء على آثار المعايير الصادرة في السنوات الأخيرة، كما تتناول جوانب التنفيذ المتعلقة بالمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، وتقدم لمحة عامة عن حالة تنفيذ المعايير في الوقت الراهن.

٦٥ - وفيما يتعلق بالمعايير الدولية للإبلاغ المالي، قد يرغب المندوبون في الدورة الخامسة والثلاثين لفريق الخبراء الحكومي الدولي العامل المعني بالمعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ النظر في القضايا التالية:

- (أ) ما هي الحالة الراهنة لتنفيذ المعايير الدولية للإبلاغ المالي على نطاق العالم؟
- (ب) هل يجري فعلاً تنفيذ المعايير على نحو متسق وقابل للمقارنة؟
- (ج) هل تؤدي سلطات الرصد والامتثال والإنفاذ مهامها على نحو متسق وقابل للمقارنة على نطاق العالم؟
- (د) ما هي بعض المنافع الرئيسية المتأتية من تنفيذ المعايير على نطاق العالم؟
- (هـ) بعض الدول الكبرى لم ينفذ بعد المعايير الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية. فهل يُتوقع أن تشرع هذه الدول في تنفيذ المعايير في السنوات المقبلة؟
- (و) ما هي بعض الصعوبات الرئيسية التي قد تعترض البلدان والمشاريع لدى تنفيذ المعايير؟
- (ز) ما الذي يلزم فعله على صعيد العالم لتشجيع تنفيذ المعايير في دول أخرى، وبخاصة في البلدان النامية والبلدان التي تمر اقتصاداتها بمرحلة انتقالية؟
- ٦٦ - وفيما يتعلق بالمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، فقد يرغب المندوبون في النظر في القضايا التالية:
- (أ) ما هي الحالة الراهنة لتنفيذ المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام على نطاق العالم؟
- (ب) ما هي بعض الصعوبات الرئيسية المعترضة في إطار تنفيذ المعايير؟
- (ج) هل توجد معايير ضمان محددة بشكل واضح ومعترف بها عالمياً، لاستخدامها في سياق إعداد التقارير المالية من قبل كيانات القطاع العام؟
- (د) ما الذي يجب فعله لتيسير تقاسم الخبرات بين الدول الأعضاء في مجال تنفيذ المعايير؟