

Distr.: General
20 August 2019
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 السادسة والثلاثون

جنيف، ٣٠ تشرين الأول/أكتوبر - ١ تشرين الثاني/نوفمبر ٢٠١٩

البند ٤ من جدول الأعمال المؤقت

استعراض التطورات الراهنة في المعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ في القطاعين العام والخاص مذكرة من أمانة الأونكتاد

موجز تنفيذي

ما فتئت الدول الأعضاء في الأمم المتحدة، من خلال فريق الخبراء الحكومي الدولي العامل المعني بالمعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ، تسهم، على مدى أكثر من ثلاثة عقود، في الجهود الرامية إلى تعزيز الإبلاغ العالي الجودة من قِبَل الشركات في جميع أنحاء العالم. فالشركات التي تقدّم تقارير موثوقة وقابلة للمقارنة دولياً عن أدائها المالي تملك حظوظاً أوفر لاجتذاب استثمارات من مستثمرين محليين ودوليين. وفي هذا الصدد، تؤدّي المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام دوراً رئيسياً في تيسير هذا المسعى. وتعرض هذه المذكرة التطورات الراهنة في كل من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام منذ انعقاد الدورة الخامسة والثلاثين لفريق الخبراء الحكومي الدولي العامل المعني بالمعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ في عام ٢٠١٨. وتناقش المذكرة أيضاً أوجه تأثير الاستدامة والتطورات ذات الصلة بإبلاغ الشركات عن أهداف التنمية المستدامة في جدول أعمال الإبلاغ المالي. وتتناول المذكرة كذلك المسائل الرئيسية المتعلقة بتوحيد التقارير المالية للقطاع العام وإعداد حسابات الحكومة بأكملها.



الرجاء إعادة الاستعمال

GE.19-14224(A)



* 1 9 1 4 2 2 4 *

المحتويات

| الصفحة | |
|--------|---|
| ٣ | أولاً - مقدمة |
| ٤ | ثانياً - استعراض التطورات الراهنة في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية |
| ١٢ | ثالثاً - استعراض التطورات الراهنة في المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام |
| ١٦ | رابعاً - توحيد البيانات المالية في القطاع العام |
| ٢٤ | خامساً - قضايا مطروحة للدراسة |

أولاً - مقدمة

١- تتطلب التجارة والاستثمار الدوليان توافر بيانات قابلة للمقارنة دولياً عن أداء مؤسسات الأعمال. ولمعالجة هذه المسألة، أنشأ المجلس الاقتصادي والاجتماعي التابع للأمم المتحدة، في تشرين الأول/أكتوبر ١٩٨٢، فريق الخبراء الحكومي الدولي العامل المعني بالمعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ (فريق الخبراء الحكومي الدولي العامل). ومنذئذ، بات فريق الخبراء الحكومي الدولي العامل يشكّل منتدى للأمم المتحدة مفتوحاً وشاملاً أسهم على مدى ثلاثة عقود في تحقيق الاتساق وقابلية المقارنة في إبلاغ مؤسسات الأعمال في الدول الأعضاء باعتبار ذلك سبيلاً لتيسير مسعى تهيئة مناخ مؤات للاستثمار والأعمال التجارية، وتحقيق النمو المستدام والشامل للجميع، وأضيف إلى هذه الغايات، في الآونة الأخيرة، تقييم إسهام القطاع الخاص في تنفيذ خطة التنمية المستدامة لعام ٢٠٣٠.

٢- وتشمل أنشطة فريق الخبراء الحكومي الدولي العامل، على وجه الخصوص، مساعدة البلدان على بناء وتعزيز القدرات الوطنية التنظيمية والمؤسسية والبشرية بحيث يتسنى لمؤسسات الأعمال في بلدان كل منها إعداد تقارير عالية الجودة تلبي احتياجات مقدّمي رأس المال وغيرهم من صانعي القرارات. وقد تحقّق ذلك بفضل تضافر جملة من العوامل تشمل تفعيل أدوات تطوير المحاسبة، التي وضعها الأونكتاد وأطلقها في عام ٢٠١٢. وتتضمن أدوات تطوير المحاسبة إحالات مرجعية إلى المعايير والمدوّنات وإلى أفضل الممارسات الدولية في مجال إبلاغ مؤسسات الأعمال. وتتمثل المكوّنات الرئيسية لهذه الأدوات في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

٣- وقد أجرى فريق الخبراء الحكومي الدولي العامل مداورات بشأن قضايا التنفيذ العملي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في العديد من الدورات، وطلب في دورته الخامسة والثلاثين، المعقودة في ٢٤-٢٦ تشرين الأول/أكتوبر ٢٠١٨، أن تستعرض أمانة الأونكتاد، في دورته السادسة والثلاثين، التطورات الراهنة في المعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ في القطاعين العام والخاص.

٤- وتبعاً لذلك، أعدت أمانة الأونكتاد وثيقة المعلومات الأساسية هذه بغية تيسير المناقشات بشأن هذا الموضوع. ويتضمن الفصل الثاني استعراضاً للتطورات الأخيرة فيما يتعلق بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ويتناول المسائل المتصلة بتطوير الإبلاغ عن الاستدامة/أهداف التنمية المستدامة وأوجه تأثيرها في جدول أعمال الإبلاغ المالي. ويتضمن الفصل الثالث استعراضاً للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، في حين يعرض الفصل الرابع الاعتبارات المتعلقة بتوحيد البيانات المالية في القطاع العام وإعداد حسابات الحكومة بأكملها. أما الفصل الخامس فيعرض المسائل التي قد يرغب المندوبون في النظر في مناقشتها.

٥- وتستند هذه المذكرة إلى العمل المنجز في إطار الدورة الخامسة والثلاثين لفريق الخبراء الحكومي الدولي العامل^(١). وسيكون من المفيد أن تُقرأ هذه المذكرة بالاقتران مع ذلك العمل من أجل مزيد من المعلومات الأساسية والإحاطة بالسياق.

(١) TD/B/C.II/ISAR/86؛ الأونكتاد، ٢٠١٩ International Accounting and Reporting Issues: 2018

.Review (United Nations publication, Sales No. E.19.II.D.3, Geneva)

ثانياً - استعراض التطورات الراهنة في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

٦- يقدّم هذا الفصل لمحة عامة عن التطورات الراهنة في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ويُختتم بمناقشة موجزة بشأن الروابط القائمة بين تقديم التقارير المالية وتقديم التقارير المتعلقة بالاستدامة.

ألف - الإطار المفاهيمي للإبلاغ المالي

٧- من التطورات الهامة في عمل مجلس معايير المحاسبة الدولية في عام ٢٠١٨ نشر نسخة منقّحة من الإطار المفاهيمي للإبلاغ المالي^(٢). والغرض من الإطار المفاهيمي ثلاثي الجوانب: (أ) مساعدة مجلس معايير المحاسبة الدولية في تطوير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية استناداً إلى مفاهيم منسّقة، مما أسفر عن توفير معلومات مفيدة للمستثمرين والمقرضين وغيرهم من الدائنين؛ و(ب) مساعدة معدّي التقارير المالية في وضع سياسات محاسبية منسّقة للصفقات أو غيرها من المعاملات في الحالات التي لا ينطبق فيها أيّ من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أو يتيح واحد من هذه المعايير اختيار سياسات محاسبية؛ و(ج) مساعدة جميع الأطراف على فهم وتفسير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وقد نشر المجلس الإطار المفاهيمي المنقّح في آذار/مارس ٢٠١٨ وبدأ سرياناً فوراً بالنسبة للمجلس ولجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وفيما يتعلق بالأطراف والجهات الأخرى المعدّة للتقارير، والتي تضع سياسة محاسبية استناداً إلى الإطار المفاهيمي، يصبح الإطار المفاهيمي المنقّح نافذاً للفترات التي تبدأ في ١ كانون الثاني/يناير ٢٠٢٠ أو بعد هذا التاريخ^(٣).

١- معلومات مستكملة عن التنفيذ العملي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الصادرة في الآونة الأخيرة

المعيار ٩ من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، الأدوات المالية

٨- أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية المعيار ٩ من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، بشأن الأدوات المالية، في تموز/يوليه ٢٠١٤. ودخل المعيار حيّز النفاذ منذ ١ كانون الثاني/يناير ٢٠١٨. وفيما يتعلق بصكوك حقوق الملكية، بخلاف التي يُحتفظ بها لأغراض التداول والأصول المحتملة المعترف بها في ائتلاف تجاري، اعتمد المجلس خياراً لا رجعة فيه بتقييد كل صك على حدة في تاريخ حيازته. وقد تناولت الدراسات أثر معيار الإبلاغ المالي الدولي ٩. ومن أمثلة ذلك الطلب الذي وجّهته المفوضية الأوروبية إلى الفريق الأوروبي الاستشاري المعني

(٢) الإطار المفاهيمي هو في المقام الأول أداة لمساعدة مجلس معايير المحاسبة الدولية في تطوير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية استناداً إلى مفاهيم منسّقة. كما أنه وثيقة مفيدة للشركات والمستثمرين والجهات الأخرى المشاركة في إعداد التقارير المالية. مجلس معايير المحاسبة الدولية، ٢٠١٨، Conceptual Framework for Financial Reporting, project summary. متاح على الموقع الشبكي التالي: <https://www.ifrs.org/-/media/project-conceptual-framework/fact-sheet-project-summary-and-feedback-statement/conceptual-framework-project-summary.pdf>

(٣) المرجع نفسه.

بالإبلاغ المالي بأن يبحث الآثار المحتملة لمقتضيات معيار الإبلاغ المالي الدولي ٩ على الاستثمارات الطويلة المدى في أدوات حقوق الملكية^(٤).

المعيار ١٥ من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، الإيرادات المتأتية من العقود مع الزبائن

٩- يتناول المعيار ١٥ من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، بشأن الإيرادات المتأتية من العقود مع الزبائن، كيفية وحالات إثبات الشركات التي تقدّم تقارير بموجب هذه المعايير للإيرادات وتقديم الإفصاحات المتصلة بها. ويوفّر هذا المعيار نموذجاً واحداً من خمس خطوات قائماً على مبادئ للاعتراف بجميع العقود مع الزبائن. وقد أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية المعيار ١٥ في أيار/مايو ٢٠١٤. ويسري المعيار على الفترات المحاسبية التي تبدأ في ١ كانون الثاني/يناير ٢٠١٨ أو بعد هذا التاريخ. وأصدر المجلس في نيسان/أبريل ٢٠١٦ تعديلات توضيحية يبدأ تاريخ دخولها حيز النفاذ في نفس تاريخ دخول المعيار نفسه حيز النفاذ. ونشر مجلس الإبلاغ المالي في المملكة المتحدة لبريطانيا العظمى وأيرلندا الشمالية استعراضاً مواضيعياً لمساعدة الشركات على تحسين جودة تقاريرها فيما يتعلق بمعيار الإبلاغ المالي الدولي ١٥ (والمعيار ٩، بشأن الأدوات المالية). وتشمل النتائج التي توصل إليها الاستعراض المواضيعي لمجلس الإبلاغ المالي بشأن المعيار ١٥ تأثير هذا المعيار في السياسات المحاسبية. ويُبرز هذا التقرير، في جملة أمور، أنّ البيانات التي قُدّمت بشأن الحالات التي يتم فيها إثبات الإيرادات لم تكن وافية، بما في ذلك استخدام لغة فضفاضة فيما يتعلق، على سبيل المثال، بحالات نقل السيطرة من البائع إلى المشتري^(٥).

معيار الإبلاغ المالي الدولي ١٦، عقود الإيجار

١٠- يسري معيار الإبلاغ المالي الدولي ١٦، بشأن عقود الإيجار، على الفترات المحاسبية التي تبدأ في ١ كانون الثاني/يناير ٢٠١٩ أو بعد هذا التاريخ. وسوف يفرض اعتماد المعيار رقم ١٦ إلى الاعتراف بعدد أكبر بكثير من الالتزامات الناشئة عن عقد الإيجار في الميزانية. وبمقتضى المتطلبات الجديدة، سيُعترف المستأجر، في كثير من الحالات، بالمبالغ المتساوية للأصول المؤجّرة (تسمّى أيضاً أصول "حق الاستخدام") وبالالتزامات الناشئة عن عقد الإيجار عند الاعتراف الأولي بعقد الإيجار. وتمثّل الالتزامات المالية الناشئة عن عقد الإيجار القيمة الحالية لمدفوعات الإيجار المستقبلية، محصورة باستخدام أسعار ملائمة. وهذا الحساب شبيه بالحساب المستخدم في عقود التأجير التمويلي، على النحو الذي كان يقتضيه المعيار المحاسبي الدولي رقم ١٧ المنسوخ، بشأن عقود الإيجار. وقد أصدرت مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية مواد توجيهية مشفوعة بأمثلة توضيحية بشأن

(٤) للاطلاع على المواد المرجعية ذات الصلة، وتقارير الفريق الاستشاري الأوروبي المعني بالإبلاغ المالي، انظر الموقع الشبكي التالي: <https://www.efrag.org/Activities/1606201553344223/EFrag-Research-Project-Equity-Instruments---Impairment-and-Recycling> (أُطع عليه في ١٦ آب/أغسطس ٢٠١٩).

(٥) انظر مجلس الإبلاغ المالي، ٢٠١٨، IFRS 15 thematic review: Review of interim disclosures in the first year of application، يمكن الاطلاع عليه في الموقع الشبكي التالي: <https://www.frc.org.uk/getattachment/1d8558b8-73bf-4a13-bec7-9c350bfcc1ba/IFRS-15-thematic-report-2-November-2018-v2.pdf>.

تطبيق معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم ١٦^(٦). وأصدر معهد الجماعة المالية الأفريقية في عام ٢٠١٩ ورقة^(٧) تستعرض إفصاحات شركات مختارة عن عقود الإيجار الأخيرة (بما في ذلك الشركات التي تتبع إما المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أو المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً المستخدمة في الولايات المتحدة الأمريكية) لتسليط الضوء على الجوانب التي ينبغي أن يركّز عليها المستثمرون. وسوف تكون الإفصاحات حاسمة في فهم الافتراضات الرئيسية التي يستند إليها حساب الالتزام المالي الناشئ عن عقد إيجار، مثل سعر الخصم المستخدم.

معيار الإبلاغ المالي الدولي ١٣، تقدير القيمة العادلة

١١- في نهاية عام ٢٠١٨، نشر مجلس معايير المحاسبة الدولية استعراض ما بعد تنفيذ المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١٣ بشأن تقدير القيمة العادلة^(٨). وقد خلص التقرير المتعلق بالمشروع إلى أن المعيار ١٣ يطبق على النحو المتوخى منه. فعلى وجه الخصوص، (أ) تتسم المعلومات المطلوبة بموجب معيار الإبلاغ المالي الدولي ١٣ بكونها مفيدة لمستعملي البيانات المالية، و(ب) تطرح بعض المجالات التي يتناولها المعيار ١٣ تحديات في مجال التنفيذ، وبخاصة في المجالات التي تتطلب تقدير ما يقتضيه الحال.

٢- المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بتاريخ نفاذ في المستقبل ومشاريع أخرى

معيار الإبلاغ المالي الدولي ١٧، عقود التأمين

١٢- يسري معيار الإبلاغ المالي الدولي ١٧، بشأن عقود التأمين، على الفترات التي تبدأ في ١ كانون الثاني/يناير ٢٠٢١ أو بعد هذا التاريخ، مع السماح بتطبيقه قبل هذا التاريخ رهناً بتطبيق المعيارين ٩ و ١٥ أيضاً.

١٣- وتجمع عقود التأمين بين سمات الأدوات المالية وعقود أداء الخدمات. كما أن العديد من عقود التأمين تولّد تدفقات نقدية تتسم بتقلبات كبيرة على مدى فترة طويلة. وهكذا فإن المعيار ١٧ يتسم بالخصائص التالية:

(أ) يجمع بين التقدير الحالي للتدفقات النقدية المستقبلية وبين إثبات الربح على مدى الفترة التي يتم فيها تقديم الخدمات التي ينص عليها العقد؛

(٦) انظر الموقع الشبكي: <http://efrag-website.azurewebsites.net/Assets/Download?assetUrl=%2Fsites%2Fwebpublishing%2FMeeting%20Documents%2F1605130941352768%2FIFRS%2016%20Prese-ntation.pdf&AspxAutoDetectCookieSupport=1> (اطلع عليه في ١٠ تموز/يوليه ٢٠١٩).

(٧) يُبرز تقرير معهد الجماعة المالية الأفريقية على نحو مفيد الفرق الرئيسي بين المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً في الولايات المتحدة وبين معيار الإبلاغ المالي الدولي ١٦ في معاملتهما لمحاسبة المستأجر. ففيما يتعلق بالمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً، يسمح التحديث ٢٠١٦-٢٠٢٠ للمعايير المحاسبية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة المالية، بشأن عقود الإيجار، (الموضوع ٨٤٢) بمعاملتين مختلفتين لعقود الإيجار: عقود الإيجار التمويلي وعقود التأجير التشغيلي. أما معيار الإبلاغ المالي الدولي ١٦، عقود الإيجار، فيقتضي أن يعترف المستأجرون بجميع عقود الإيجار بوصفها عقود إيجار تمويلي.

انظر معهد الجماعة المالية الأفريقية، ٢٠١٩، *Leases: What Investors Need to Know about the New Standard*، الصفحة ٥.

(٨) يمكن الاطلاع عليه على الموقع التالي: <https://www.ifrs.org/-/media/project/pir-ifrs-13/published-documents/pir-ifrs-13-feedback-statement-dec-2018.pdf>.

(ب) يعرض نتائج خدمات التأمين، بما في ذلك عرض الإيرادات المتأتية من التأمين، معزل عن إيرادات أو مصروفات تمويل التأمين؛

(ج) يقتضي من الكيان التجاري أن يقرّر في سياسته المحاسبية ما إذا كان يتعين إثبات جميع إيرادات أو مصروفات تمويل التأمين في حساب الربح أو الخسارة أم يتعين إثبات بعض من تلك الإيرادات أو المصروفات ضمن إيرادات أخرى شاملة.

١٤- ويعكف مجلس معايير المحاسبة الدولية على صوغ مقترحات تعديلات محدّدة على معيار الإبلاغ المالي الدولي ١٧ لإيجاد حلول للشواغل والتحديات التي أثارها أصحاب المصلحة. وقد نشر المجلس في حزيران/يونيه ٢٠١٩ مشروع عرض: تعديلات على معيار الإبلاغ المالي ١٧، وذلك في إطار التعديلات المقترحة على معيار الإبلاغ المالي الدولي ١٧^(٩). ويمكن إرجاء تاريخ دخول معيار الإبلاغ المالي الدولي ١٧ حيّز النفاذ بالنظر إلى التعديلات المقترحة.

معيار الإبلاغ المالي الدولي ٣، الائتلافات التجارية

١٥- ينطلق المعيار ٣، الائتلافات التجارية، من افتراضات أساسية تتمثل في كون المشتري يقدر كلفة الاحتياز بالقيمة العادلة للمقابل المدفوع؛ ويوزّع تلك الكلفة على الأصول والخصوم المكتسبة القابلة للتحديد على أساس قيمها العادلة؛ ويوزّع باقي التكلفة على المبلغ الزائد عن قيمة الشراء؛ ويثبت في حساب الربح أو الخسارة فوراً أيّ فائض في الأصول المكتسبة وفي الخصوم من المقابل المدفوع ("الشراء بسعر تفضيلي"). ويُفصح المشتري عن معلومات تمكّن المستخدمين من تقييم طبيعة عملية الشراء وآثارها المالية.

١٦- وفي هذا الصدد، أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية تعريف مؤسسات الأعمال (تعديلات على معيار الإبلاغ المالي الدولي ٣) بغية تذليل الصعوبات التي تنشأ عندما يحدّد كيان معيّن ما إذا كان قد حاز مؤسسة أعمال أم مجموعة أصول. وتسري التعديلات على الائتلافات التجارية التي يكون تاريخ احتيازها موافقاً لبداية الفترة المشمولة بالتقرير السنوي الأول التي تبدأ في ١ كانون الثاني/يناير ٢٠٢٠ أو بعد هذا التاريخ^(١٠).

إصلاح سعر الفائدة المرجعي

١٧- استجابة للطلبات الواردة من مجموعة العشرين، تستعدّ الجهات المنظّمة للاستعاضة عن سعر الفائدة المتداول بين المصارف، المستخدم على نطاق واسع^(١١). وقد حدا هذا الأمر

(٩) يمكن الاطلاع عليه في الموقع الشبكي التالي: <https://www.ifrs.org/-/media/project/amendments-to-ifrs-17/ed-amendments-to-ifrs-17.pdf?la=en>

(١٠) للاطلاع على الوثائق ذات الصلة، انظر الموقع الشبكي <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ifrs-3-business-combinations/> (اطلع عليه في ١٠ تموز/يوليه ٢٠١٩).

(١١) كما ورد في وصف ديولوت، فإن أسعار الفائدة المتداولة بين المصارف "... هي أسعار الفائدة المرجعية، مثل أسعار الفائدة المتداولة بين مصارف لندن، وأسعار الفائدة على معاملات اليورو فيما بين المصارف، وأسعار الفائدة المتداولة بين مصارف طوكيو، التي تمثّل تكلفة الحصول على تمويل غير مضمون ضمن تشكيلة معيّنة من العملة وأجل الاستحقاق، وفي سوق خاصة للإقراض بين المصارف" (انظر <https://www.iasplus.com/en/news/2019/05/ibor-reform>؛ اطلع عليه في ١٠ تموز/يوليه ٢٠١٩). وقرّر مجلس معايير المحاسبة الدولية، في حزيران/يونيه ٢٠١٨، أن يضيف إلى برنامج بحثه النشط مشروعاً بحثياً لتقييم آثار إلغاء محتمل لأسعار الفائدة المتداولة بين المصارف على الإبلاغ المالي.

بمجلس معايير المحاسبة الدولية إلى إجراء مشروع بحثي في عام ٢٠١٨ لبحث الآثار المحتملة لإصلاح سعر الفائدة المتداول بين المصارف.

١٨ - وفي أيار/مايو ٢٠١٩، أصدر المجلس مشروع عرض: إصلاح سعر الفائدة المرجعي، بإدماج التعديلات المقترح إدخالها على معيار الإبلاغ المالي الدولي ٩ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٩^(١٢).

تكلفة تنفيذ عقد

١٩ - يقترح مشروع عرض: العقود المحففة - تكلفة تنفيذ عقد، الذي أصدره مجلس معايير المحاسبة الدولية (٢٠١٨)، تعديل المعيار المحاسبي الدولي ٣٧، بشأن المخصّصات والخصوم المحتملة والأصول المحتملة^(١٣). وتحدّد التعديلات التكاليف الذي يُدرجها الكيان لدى تحديد تكلفة تنفيذ عقد لأغراض تقييم ما إذا كان هذا العقد محففاً. ومع ذلك، ليست هناك مقتضيات جديدة يتعين بموجبها أن تفصح الشركات عن المعلومات المتعلقة بالعقود المحففة.

الأدوات المالية التي تتسم بخصائص حق الملكية

٢٠ - نشر مجلس معايير المحاسبة الدولية، في حزيران/يونيه ٢٠١٨، ورقة مناقشة تناولت تحسينات في تصنيف الأدوات المالية باعتبارها التزامات مالية أو حقوق ملكية^(١٤). وتناولت الورقة على وجه التحديد كيف ينبغي للشركات التي تُصدر أدوات مالية أن تصنّفها في قوائمها المالية.

٢١ - ويشير المجلس إلى أنّ من شأن التحديات التي ينطوي عليها تصنيف الأدوات المالية أن تفرز ممارسات محاسبية متنوعة في الممارسة العملية، مما يصعب بدوره على المستثمرين مسعى تقييم ومقارنة الوضع والأداء الماليين للشركات. وبالإضافة إلى ذلك، ينادي المستثمرون بتوفير معلومات أفضل، ولا سيما عن صكوك حقوق الملكية.

مبادرة الكشف عن البيانات: مبادئ الكشف عن البيانات

٢٢ - نشرت مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، في آذار/مارس ٢٠١٩، وثيقة تلخص العمل الذي يضطلع به مجلس معايير المحاسبة الدولية بشأن المشروع البحثي "مبادرة الكشف عن البيانات: مبادئ الكشف عن البيانات"^(١٥). وقد أنجز المجلس أربعة مشاريع في إطار مبادرة الكشف عن البيانات:

(١٢) يمكن الاطلاع عليه في الموقع الشبكي التالي: <https://www.ifrs.org/-/media/project/ibor-reform/ed-ibor-reform-may-19.pdf>

(١٣) يمكن الاطلاع عليه في الموقع الشبكي التالي: <https://www.ifrs.org/-/media/project/onerous-contracts-cost-of-fulfilling-a-contract-amendments-to-ias-37/ed-onerous-contracts-december-2018.pdf>

(١٤) يمكن الاطلاع عليه في الموقع الشبكي التالي: <https://www.ifrs.org/projects/work-plan/financial-instruments-with-characteristics-of-equity/comment-letters-projects/dp-fice/> (اطّلع عليه في ١٠ تموز/يوليه ٢٠١٩).

(١٥) مجلس معايير المحاسبة الدولية، ٢٠١٨، Disclosure Initiative: Principles of Disclosure. يمكن الاطلاع عليها في الموقع الشبكي التالي: <https://www.ifrs.org/-/media/project/disclosure-initiative/disclosure-initiative-principles-of-disclosure/project-summary/di-principles-of-disclosure-project-summary.pdf?la=en> (اطّلع عليه في ١٠ تموز/يوليه ٢٠١٩).

(أ) إدخال تعديلات على المعيار المحاسبي الدولي رقم ١. ففي كانون الأول/ديسمبر ٢٠١٤، نشر المجلس تعديلات على المعيار المحاسبي الدولي رقم ١، بشأن عرض البيانات المالية، من أجل تذليل العقبات التي تحول دون إصدار الأحكام. ودخلت هذه التعديلات حيز النفاذ للفترات السنوية التي تبدأ في ١ كانون الثاني/يناير ٢٠١٦ أو بعد هذا التاريخ^(١٦).

(ب) إدخال تعديلات على المعيار المحاسبي الدولي رقم ٧. نشر المجلس، في كانون الثاني/يناير ٢٠١٦، تعديلات على المعيار المحاسبي الدولي رقم ٧، بشأن بيان التدفقات النقدية، من أجل تحسين عملية الإفصاح عن التغييرات التي تطرأ على الخصوم المترتبة عن الأنشطة التمويلية. ودخلت هذه التعديلات حيز النفاذ للفترات السنوية التي تبدأ في ١ كانون الثاني/يناير ٢٠١٧ أو بعد هذا التاريخ.

(ج) بيان ممارسة الأهمية النسبية. نشر المجلس بيان الممارسة رقم ٢ بشأن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، المتعلق بتقدير الأهمية النسبية، في أيلول/سبتمبر ٢٠١٧. ويتضمن بيان ممارسة الأهمية النسبية إرشادات غير إلزامية لمساعدة الكيانات في تقدير الأهمية النسبية عند إعداد البيانات المالية للأغراض العامة في إطار المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

(د) تعريف الأهمية النسبية (إدخال تعديلات على المعيار المحاسبي الدولي رقم ١، بشأن عرض البيانات المالية، والمعيار المحاسبي الدولي رقم ٨، بشأن السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء). ونشر المجلس هذه التعديلات في تشرين الأول/أكتوبر ٢٠١٨. وتعرّف التعديلات الأهمية النسبية على النحو التالي: "تُعتبر المعلومات ذات أهمية نسبية إذا كان من المتوقع على نحو معقول أن يؤثّر إغفالها أو إيرادها على نحو شائه أو غامض على القرارات التي يتخذها المستعمل الرئيسي للبيانات المالية للأغراض العامة استناداً إلى هذه البيانات المالية، التي تقدّم معلومات مالية عن كيان محاسبي محدّد"^(١٧). وسيبدأ نفاذ التعديلات للفترات السنوية التي تبدأ في ١ كانون الثاني/يناير ٢٠٢٠ أو بعد هذا التاريخ. وقد بادر المجلس إلى إدخال هذا التعديل تفاعلاً مع استنتاجات تفيد بأنّ بعض معدّي البيانات يواجهون صعوبات في تقدير ما إذا كانت المعلومات ذات أهمية نسبية بحيث تُدرج في البيانات المالية.

٢٣- وفي تشرين الأول/أكتوبر ٢٠١٧، نشرت مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تقريراً بعنوان "تحسين التواصل في إعداد التقارير المالية: إضفاء مغزى أكبر على الإفصاحات"^(١٨). ويقدم التقرير دراسات حالات فردية لتوضيح الكيفية التي حسّنت بها بعض الشركات التواصل في بياناتها المالية بالفعل.

(١٦) انظر <https://www.ifrs.org/projects/2014/disclosure-initiative-amendments-to-ias-1/> (اطّلع عليه في ١٠ تموز/يوليه ٢٠١٩).

(١٧) انظر الموقع الشبكي <https://www.ifrs.org/news-and-events/2018/10/iasb-clarifies-its-definition-of-material/> (اطّلع عليه في ٢٠ آب/أغسطس ٢٠١٩).

(١٨) يمكن الاطلاع عليه في الموقع الشبكي التالي: <https://www.ifrs.org/-/media/project/disclosure-initiative/better-communication-making-disclosures-more-meaningful.pdf>.

٣- المشاريع الأخرى

معيّار الإبلاغ المالي الخاص بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم

٢٤- صُمم معيار الإبلاغ المالي الخاص بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم للشركات الصغيرة خصيصاً. وهو يركّز على الاحتياجات من المعلومات لدى المقرضين والدائنين وغيرهم من مستخدمي البيانات المالية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم الذين ينصبُّ اهتمامهم في المقام الأول على المعلومات المتعلقة بالتدفقات النقدية وبالسيولة والملاءة المالية^(١٩). وهذا المعيار موجّه إلى الشركات غير المدرجة في البورصة.

٢٥- وقد نُشر معيار الإبلاغ المالي الخاص بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم في بادئ الأمر في تموز/يوليه ٢٠٠٩. وأنجز مجلس معايير المحاسبة الدولية أول استعراض شامل لهذا المعيار في عام ٢٠١٥. ومنذ ذلك الحين، صدر عدد من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، بما في ذلك المعيار رقم ٩، بشأن الأدوات المالية؛ والمعيار رقم ١٣، بشأن تقدير القيمة العادلة؛ والمعيار رقم ١٥، بشأن الإيرادات المتأتية من العقود مع الزبائن؛ والمعيار رقم ١٦، بشأن عقود الإيجار. ويعكف المجلس على إعداد طلب معلومات يركّز على استقاء آراء بشأن إمكانية ومن ثم كيفية تحديث معيار الإبلاغ المالي الخاص بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم والتعديلات غير المدرجة حالياً في هذا المعيار.

٢٦- وتتناول وثيقتنا تشاور آخرين هامتان يعترزم المجلس إصدارهما، على التوالي، في عامي ٢٠١٩ و٢٠٢٠، الفارق الزائد عن سعر الشراء وتناقص القيمة، والأنشطة المتعلقة بتنظيم الأسعار^(٢٠).

تقديم التقارير المالية والتقارير المتعلقة بالاستدامة

٢٧- خلال السنوات الثلاث الماضية، انخرط فريق الخبراء الحكومي الدولي العامل المعني بالمعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ، التابع للأونكتاد، في مسعى زيادة تنسيق الإبلاغ عن الاستدامة، سعياً لبلوغ أهداف تشمل دعم آلية رصد واستعراض أهداف التنمية المستدامة. وبصفة خاصة، يشجّع الهدف ١٢ من أهداف التنمية المستدامة، بشأن الاستهلاك والإنتاج المستدامين، في الغاية ١٢-٦ منه، الشركات، ولا سيما الشركات الكبيرة والشركات عبر الوطنية، على اعتماد ممارسات مستدامة وعلى إدماج معلومات تتعلق بالاستدامة في دورات تقديم تقاريرها. ويتطلب مؤشر هدف التنمية المستدامة ١٢-٦-١ توفير بيانات عن عدد الشركات التي تنشر تقارير عن الاستدامة. ولتيسير تنفيذ هذه الأنشطة، نشر الأونكتاد مؤخراً إرشادات بشأن المؤشرات الأساسية للإبلاغ من جانب الشركات صوب تنفيذ أهداف التنمية المستدامة^(٢١).

٢٨- وما انفكت خطة التنمية المستدامة لعام ٢٠٣٠ والإبلاغ عن أهداف التنمية المستدامة يؤثّران باطراد على ما يستجدُّ من تطورات في مجال الإبلاغ المالي. فعلى سبيل المثال، أبرز رئيس

(١٩) يمتد هذا المعيار على نحو ٢٥٠ صفحة؛ وهو متاح على الموقع الشبكي التالي: <https://www.ifrs.org/issued-standards/ifrs-for-smes/> (اطّلع عليه في ١٠ تموز/يوليه ٢٠١٩).

(٢٠) انظر <https://www.ifrs.org/projects/work-plan/goodwill-and-impairment/> and <https://www.ifrs.org/projects/work-plan/rate-regulated-activities/> (اطّلع عليه في ١٠ تموز/يوليه ٢٠١٩).

(٢١) UNCTAD, 2019 (United Nations publication, Sales No. E.19.II.D.11, Geneva)

مجلس معايير المحاسبة الدولية، في مؤتمر الإبلاغ المالي المتصل بالمناخ الذي انعقد في كامبريدج، المملكة المتحدة، في نيسان/أبريل ٢٠١٩، في خطاب بعنوان "ما يمكن للإبلاغ عن الاستدامة أن يحققه وما لا يمكنه أن يحققه"، أهمية الإبلاغ عن الاستدامة، وتناول في خطابه أوجه ارتباط هذا النوع من الإبلاغ بالإبلاغ المالي^(٢٢).

٢٩- وأشار رئيس المجلس إلى أن مؤسسته تعمل على تحسين الإبلاغ المالي الأوسع بسبل تشمل مشروع التعليق الإداري للمجلس. ويخضع بيان الممارسات (التعليق الإداري) حالياً للتحديث وسيركّز أكثر على الأصول غير الملموسة وسيضمن مقتضيات خاصة بتقديم الشركات تقارير عن المسائل المتعلقة بالاستدامة، بما في ذلك تغير المناخ، إن كانت هذه المسائل تؤثر مادياً على أعمالها التجارية^(٢٣).

٣٠- وفي تموز/يوليه ٢٠١٧، أصدرت فرقة العمل المعنية بالإفصاحات المالية المتصلة بالمناخ، التابعة لمجلس تحقيق الاستقرار المالي، تقريراً عن الإفصاح عن المخاطر المالية المتصلة بالمناخ، يصف الخطر المتصل بالمناخ بأنها خطر يتعدى تبديده بتنوع الاستثمارات ويؤثر في جميع الصناعات تقريباً. ويقدم التقرير أيضاً إطاراً يُبيّن الطريقة التي يمكن أن تتبّعها الكيانات في إجراء عمليات تقييم للأهمية النسبية من أجل الكشف عن المعلومات المتعلقة بالاستدامة في تقاريرها المالية^(٢٤).

٣١- ومن المبادرات ذات الصلة مبادرة الحوار المتعلق بالإبلاغ من جانب الشركات^(٢٥)، وهو منبر عقده المجلس الدولي للإبلاغ المتكامل^(٢٦) لتشجيع المزيد من التماسك والاتساق وإمكانية المقارنة بين أطر الإبلاغ من جانب الشركات والمعايير والاحتياجات المتصلة به. وتناولت ورقة صادرة في آذار/مارس ٢٠١٩، عبر منبر الحوار المتعلق بالإبلاغ من جانب الشركات، أهداف التنمية المستدامة ومستقبل الإبلاغ من جانب الشركات^(٢٧). ويبيّن الورقة كيفية التي يمكن أن

(٢٢) يمكن الاطلاع عليه في الموقع الشبكي التالي: <https://www.ifrs.org/news-and-events/2019/04/speech-iasb-chair-on-sustainability-reporting/> (أطلع عليه في ١٠ تموز/يوليه ٢٠١٩).

(٢٣) على سبيل المثال، يضع التوجيه EU/2014/95 الصادر عن الاتحاد الأوروبي القواعد المتعلقة بكشف الشركات الكبيرة عن المعلومات غير المالية والمعلومات الخاصة بالتنوع. ويُعدّل هذا التوجيه التوجيه المحاسبي EU/2013/34، فالشركات ملزمة بإدراج البيانات غير المالية في تقاريرها السنوية اعتباراً من عام ٢٠١٨ فما بعده (انظر الموقع الشبكي التالي: https://ec.europa.eu/info/business-economy-euro/company-reporting-and-auditing/company-reporting/non-financial-reporting_en) (أطلع عليه في ١٠ تموز/يوليه ٢٠١٩).

(٢٤) يمكن الاطلاع عليه في الموقع الشبكي التالي: <https://www.fsb-tcfd.org/wp-content/uploads/2017/06/FINAL-2017-TCFD-Report-11052018.pdf>.

(٢٥) انظر <https://corporatereportingdialogue.com/publication/sdgs-and-the-future-of-corporate-reporting/> (أطلع عليه في ١٠ تموز/يوليه ٢٠١٩). وتشمل الجهات المشاركة في مبادرة الحوار المتعلق بالإبلاغ من جانب الشركات منظمة Carbon Disclosure Project، ومجلس معايير الإفصاح المتعلقة بالمناخ، والمبادرة العالمية لتقارير الأداء، ومجلس معايير المحاسبة الدولية، والمجلس الدولي للإبلاغ المتكامل، والمنظمة الدولية للمعايير، ومجلس المعايير المحاسبية المتعلقة بالاستدامة.

(٢٦) انظر الموقع الشبكي التالي: <https://integratedreporting.org/corporate-reporting-dialogue/> (أطلع عليه في ١٠ تموز/يوليه ٢٠١٩).

(٢٧) المجلس الدولي للإبلاغ المتكامل، ٢٠١٩، The Sustainable Development Goals and the future of corporate reporting، يمكن الاطلاع عليه في الموقع الشبكي التالي: <http://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2019/02/The-Sustainable-Development-Goals-and-the-future-of-corporate-reporting-1.pdf>.

يوضّح بها الإبلاغ من جانب الشركات أهداف التنمية المستدامة المتصلة بالنموذج التجاري لشركة معيّنة، وهو ما يمكّن الشركات والمستثمرين على حد سواء من التركيز على أهداف التنمية المستدامة التي يرحّب أكثر أنها تؤثر على الأداء المالي. وتطرّقت الورقة أيضاً إلى أهمية الدفع بدمج المعلومات المالية وغير المالية. وفي تموز/يوليه ٢٠١٩، نشرت مبادرة الحوار المتعلق بالإبلاغ من جانب الشركات ورقة أخرى أبرزت أهمية الشفافية والمساءلة في أطر الجهات المشاركة في الحوار. ويشير التقرير إلى أنّ الشفافية والمساءلة تشكّلان أساساً مشتركاً وتيسّران تحقيق آثار أوسع نطاقاً، مثل اتخاذ الأسواق المالية والجهات الأخرى قراراتٍ معزّزة^(٢٨). وأعدّت أمانة الأونكتاد ورقة معلومات أساسية منفصلة مشفوعة بمناقشة أكثر تفصيلاً بشأن الإبلاغ من جانب الشركات عن أهداف التنمية المستدامة للدورة السادسة والثلاثين لفريق الخبراء العامل الحكومي الدولي المعني بالمعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ (TD/B/C.II/ISAR/89).

ثالثاً - استعراض التطورات الراهنة في المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام

٣٢- في البحوث التي تتناول المحاسبة في القطاع العام، وُصفت عملية الاعتماد بأنها عملية تُدمج متطلبات المعايير الدولية (مثل المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام) في الأنظمة المحلية^(٢٩). ويمكن أن تستتبع هذه العملية دمج مجموعات مختلفة من المعايير؛ فعلى سبيل المثال، يمكن أن يتضمن نظام محلي متطلبات المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام. ومع مرور الوقت، ستشهد عملية التقارب تبلور متطلبات المحاسبة في إطار نفس المبادئ. ويمكن تحقيق عملية التقارب عن طريق التنفيذ التدريجي للتغييرات التي تطرأ على المعايير الدولية في السياق المحلي. ويمكن أن يتحقق التقارب بين المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، من ناحية، وبين المتطلبات المحلية الخاصة بالمحاسبة والإبلاغ المالي، من ناحية أخرى، في القطاع العام. وقد يحصل التقارب أيضاً في سياق قُطري بين مختلف مستويات الإبلاغ (مثلاً الحكومة المركزية مقابل البلديات).

١- معلومات مستكملة عن المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام التي صدرت مؤخراً

٣٣- تعرّض استراتيجية مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وخطة عمله للفترة ٢٠١٩-٢٠٢٣ أولويات عمل المجلس خلال هذه الفترة الخمسية^(٣٠).

(٢٨) الحوار المتعلق بالإبلاغ من جانب الشركات، ٢٠١٩، «Understanding the value of transparency and accountability»، يمكن الاطلاع عليه في الموقع الشبكي التالي: <https://corporatereportingdialogue.com/wp-content/uploads/2019/07/Understanding-the-value-of-transparency-and-accountability-paper-1.pdf>

(٢٩) انظر، مثلاً، Pacter P, 2005, What exactly is convergence? *International Journal of Accounting*, 2:67-83، *Auditing and Performance Evaluation*، يمكن الاطلاع عليه في الموقع الشبكي التالي: <https://www.iasplus.com/en/binary/resource/2005ijaape.pdf> و Brusca I and Martínez JC, 2015, Adopting International Public Sector Accounting Standards: a challenge for modernizing and harmonizing public sector accounting, *International Review of Administrative Sciences*, 82(4):724-744

(٣٠) للمزيد من المعلومات، انظر - http://www.ifac.org/system/files/publications/files/IPSASB-Strategy-Work-Plan-Consultation-Summary2_0.pdf

٣٤- وأصدر المجلس لائحة متابعة محدّثة لمواءمة المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام-المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية اعتباراً من حزيران/يونيه ٢٠١٩^(٣١). وتبيّن لائحة المتابعة مدى المواءمة بين فرادى المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وما يقابلها من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وقام المجلس بتحديث لائحة متابعة المواءمة في كانون الثاني/يناير ٢٠١٩ لإدراج المعيار المحاسبي الدولي رقم ٤٢، بشأن الاستحقاقات الاجتماعية^(٣٢).

المعيار المحاسبي الدولي ٤١، الأدوات المالية

٣٥- يهدف المعيار المحاسبي الدولي ٤١، بشأن الأدوات المالية، إلى تحسين وجاهة المعلومات المتعلقة بالأصول المالية والخصوم المالية. وسيحلّ هذا المعيار محل المعيار المحاسبي الدولي ٢٩، الأدوات المالية: الاعتراف والقياس. ويُدرج المعيار المحاسبي الدولي ٤١ ما يلي:

(أ) شروطاً مبسّطة لتصنيف الأصول المالية وقياسها؛

(ب) نموذجاً تطلّعيّاً لقياس تناقص القيمة؛

(ج) نموذجاً مرناً للمحاسبة التحوطية.

٣٦- ومن المرتقب أن يدخل المعيار المحاسبي الدولي ٤١ حيّز النفاذ اعتباراً من ١ كانون الثاني/يناير ٢٠٢٢، لكن من الوارد أن يُعتمد قبل هذا التاريخ. وقد اعتُبر تقرير صادر عن منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي في عام ٢٠١٩ بشأن المحاسبة على أساس الاستحقاق في أيرلندا^(٣٣) أنه قد يكون من المفيد النظر في التعجيل باعتماد المعيار المحاسبي الدولي ٤١ بدلاً من تنفيذ المعايير القائمة بموجب المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام بشأن الأدوات المالية.

المعيار المحاسبي الدولي ٤٢، الاستحقاقات الاجتماعية

٣٧- أصدر مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام المعيار المحاسبي الدولي ٤٢، بشأن الاستحقاقات الاجتماعية^(٣٤)، على أن يدخل حيّز النفاذ في ١ كانون الثاني/يناير ٢٠٢٢. وبالاقتران مع إصدار المعيار المحاسبي الدولي ٤٢، أصدر المجلس أيضاً مشروع العرض رقم ٦٧: الخدمات الجماعية والفردية والإغاثية في حالات الطوارئ (تعديلات على المعيار المحاسبي الدولي ١٩) لمعالجة طائفة واسعة من النفقات الحكومية الضخمة. وهذا يعني أنّ المعيار المحاسبي الدولي ٤٢ يشكّل إحدى المبادرات العديدة ذات الصلة التي تتناول الالتزامات المالية والنفقات

(٣١) يمكن الاطلاع عليها في الموقع الشبكي التالي: http://www.ifac.org/system/files/uploads/IPSASB/Agenda%20Item%201.5%20IPSAS%20IFRS%20Alignment%20Dashboard_June%202019.pdf.

(٣٢) يمكن الاطلاع عليها في الموقع الشبكي التالي: http://www.ifac.org/system/files/uploads/IPSASB/Agenda%20Item%201.7%20IPSAS%20IFRS%20Alignment%20Dashboard_March%202019%20revised.pdf.

(٣٣) منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي، ٢٠١٩، Financial reporting in Ireland: Draft report، يمكن الاطلاع عليه في الموقع الشبكي التالي: [http://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?cote=GOV/PGC/SBO\(2019\)2/DRAFT&docLanguage=En](http://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?cote=GOV/PGC/SBO(2019)2/DRAFT&docLanguage=En) (اطّلع عليه في ١٠ تموز/يوليه ٢٠١٩).

(٣٤) متاح في الموقع الشبكي التالي: <http://www.ifac.org/publications-resources/ipsas-42-social-benefits>.

التي تنشأ عن المعاملات غير التبادلية، فضلاً عما يكتمل هذه المعاملات، أي الإيرادات المتأتية من المعاملات التبادلية وغير التبادلية^(٣٥).

٣٨- وينص المعيار المحاسبي الدولي رقم ٤٢ على كيفية التعامل مع التحويلات النقدية التي تقدّمها الدول إلى أفراد محدّدين أو إلى أسر معيشية تستوفي معايير الأهلية، أو التي تخفّف من آثار المخاطر الاجتماعية وتلبي احتياجات المجتمع.

٢- عملية تطوير المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام الجارية حالياً

مشروع عرض: الخدمات الجماعية والفردية والإغاثة في حالات الطوارئ

٣٩- يتناول مشروع العرض رقم ٦٧: الخدمات الجماعية والفردية والإغاثة في حالات الطوارئ (تعديلات على المعيار المحاسبي الدولي رقم ١٩)، المعاملات المتعلقة بالخدمات الجماعية والفردية والإغاثة في حالات الطوارئ^(٣٦). ويشكّل مشروع العرض رقم ٦٧ جزءاً من المشروع الأوسع نطاقاً للمصروفات غير التبادلية الذي صاغه مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، إذ يقترح متطلبات الخدمات الجماعية والفردية والإغاثة في حالات الطوارئ. والغرض من مشروع المجلس الخاص بالمصروفات غير التبادلية هو وضع معايير جديدة أو معدّلة تنص على متطلبات الاعتراف والقياس المنطبقة على مقدّمي المعاملات غير التبادلية، باستثناء الاستحقاقات الاجتماعية. وتجدر الإشارة في هذا الصدد إلى أنّ الخطوة الأولى في مسار وضع مقتضيات محاسبية للمصروفات غير التبادلية تمثّلت في نشر ورقة تشاور بشأن المحاسبة الخاصة بالإيرادات وبنفقات المعاملات غير التبادلية، صدرت في آب/أغسطس ٢٠١٧.

ورقة تشاور بشأن القياس

٤٠- أصدر مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، في نيسان/أبريل ٢٠١٩، ورقة تشاور بشأن القياس تتناول كيفية تحديد أسس القياس في القطاع العام^(٣٧).

٤١- وأشار المجلس إلى أنه سلّم، بعد إكمال الإطار المفاهيمي، بالحاجة إلى تحسين مواءمة المتطلبات والإرشادات الخاصة بالقياس الواردة في المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام مع المبادئ الواردة في الإطار المفاهيمي. ومن ثم، استُهل في عام ٢٠١٧ مشروع القياس الذي صاغه المجلس استناداً إلى التعليل القاضي بأنه ينبغي تعديل متطلبات القياس الواردة في المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام لمواءمتها على نحو أفضل مع مفاهيم القياس الواردة في الإطار المفاهيمي.

(٣٥) أصدر مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ورقة تشاور بشأن المحاسبة المتعلقة بالإيرادات والنفقات غير التبادلية تناقش إمكانية اتباع نهجين فيما يتعلق بالاعتراف بالإيرادات فيما يتعلق بالمعاملات التي تنطوي على التزامات أو شروط خاصة بالأداء. وتضمّنت ورقة التشاور مقترح مواءمة مع معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم ١٥.

(٣٦) مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، ٢٠١٨، Collective and individual services and emergency relief، يمكن الاطلاع عليه في الموقع الشبكي التالي: <http://www.ifac.org/publications-resources/exposure-draft-67>، collective-and-individual-services-and-emergency-relief (اطّلع عليه في ١٠ تموز/يوليه ٢٠١٩).

(٣٧) متاحة في الموقع الشبكي التالي: <http://www.ifac.org/news-events/2019-04/ipsasb-seeks-comments-measurement-proposals> (اطّلع عليها في ١٠ تموز/يوليه ٢٠١٩).

٤٢ - وتحدّد ورقة التشاور التي صدرت في عام ٢٠١٩ أسس القياس الأشيع استخداماً في قياس الأصول والخصوم لدى كيانات القطاع العام. وتقدّم ورقة التشاور وضع معيار وحيد سيوفّر تعاريف وإرشادات بشأن أسس القياس الرئيسية، في حين ستمضي المعايير المحاسبية الدولية الأخرى في تقديم إرشادات بشأن أساس القياس الذي يتعين استخدامه تحديداً.

المعايير المحاسبية الأوروبية للقطاع العام

٤٣ - كلّف توجيه مجلس أوروبا 2011/85/EU الصادر في ٨ تشرين الثاني/نوفمبر ٢٠١١ بشأن احتياجات أطر ميزانيات الدول الأعضاء، في الفقرة ٣ من المادة ١٦، المفوضية الأوروبية بتقييم مدى ملاءمة المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام للدول الأعضاء في الاتحاد الأوروبي بحلول تاريخ ٣١ كانون الأول/ديسمبر ٢٠١٢. ومن أهم التوصيات التي وردت في تقرير المفوضية الأوروبية عن هذه المسألة تنفيذ مجموعة واحدة منسّقة من المعايير المحاسبية على أساس الاستحقاق، على نحو يتّسق مع نظام الحسابات الأوروبي^(٣٨)، على جميع المستويات الحكومية في جميع أنحاء الاتحاد الأوروبي.

٤٤ - ولمعالجة هذه المسألة، أطلق المكتب الإحصائي للجماعات الأوروبية، في شباط/فبراير ٢٠١٢، مشاوراً عامة بشأن مدى ملاءمة المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام للدول الأعضاء في الاتحاد الأوروبي. وقد اعتُبرت هذه المشاورة بشأن مدى ملاءمة المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وتنسيق معايير الاتحاد الأوروبي المحاسبية للقطاع العام على أساس الاستحقاق عنصراً هاماً لبناء الثقة على نطاق القطاع العام^(٣٩). وكان الاستنتاج العام الذي انبثق عن المشاورة العامة أنّ الدول الأعضاء في الاتحاد الأوروبي^(٤٠) لا ترى أنّ من المناسب أن يعتمد الاتحاد الأوروبي المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، وإنما ينبغي أن يضع بدلاً من ذلك معايير محاسبية أوروبية للقطاع العام. ومع ذلك، اعتبر التقرير وخلص إلى أنّ المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام تمثّل "مرجعاً قطعياً" لحسابات الاتحاد الأوروبي المحتمل تنسيقها.

٤٥ - وبينما لم تُتخذ بعد أيّ قرارات على مستوى الاتحاد الأوروبي بشأن وضع معايير محاسبية منسّقة، يمكن تنفيذ إطار محاسبي على نطاق الاتحاد الأوروبي وفق الإطار الزمني الاسترشادي التالي: (أ) المرحلة ١، زيادة شفافية المالية العامة في الدول الأعضاء في المدى القصير إلى المتوسط عن طريق تعزيز المحاسبة على أساس الاستحقاق، على سبيل المثال المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، في الفترة الممتدة من عام ٢٠١٦ إلى عام ٢٠٢٠، والعمل بموازاة ذلك على وضع إطار المعايير المحاسبية الأوروبية للقطاع العام (أي حوكمة المعايير المحاسبية

(٣٨) تمثّل نظام الحسابات الأوروبي القائم لعام ٢٠١٠ المعيار الذي يتم بموجبه تقديم تقارير عن إحصاءات مالية الحكومات في الاتحاد الأوروبي (انظر <https://ec.europa.eu/eurostat/web/esa-2010>)، أُطلِع عليه في ١٠ تموز/يوليه ٢٠١٩).

(٣٩) Aggestam-Pontoppidan C and Brusca I, 2016, The first steps towards harmonizing public sector accounting for European Union member States: Strategies and perspectives, Public Money and Management, 36(3):181-188.

(٤٠) المفوضية الأوروبية، ٢٠١٣، Assessment of the Suitability of the IPSAS for the Member States - Public Consultation, p. 8، يمكن الاطلاع عليه في الموقع الشبكي التالي: <http://ec.europa.eu/eurostat/about/opportunities/consultations/ipsas> (اطلِع عليه في ١٠ تموز/يوليه ٢٠١٩).

الأوروبية للقطاع العام ومبادئها المحاسبية ومعاييرها)؛ و(ب) المرحلة ٢، معالجة مسألة قابلية المقارنة داخل الدول الأعضاء وفيما بينها في المدى المتوسط إلى الطويل من خلال تنفيذ المعايير المحاسبية الأوروبية للقطاع العام بحلول عام ٢٠٢٥.

٤٦- وقد أعدت دورة تدريبية على الإنترنت بشأن المحاسبة في القطاع العام في أوروبا، وهي متاحة مجاناً. وتمكن هذه الدورة التدريبية الطلاب والمهنيين من الإلمام بمختلف النهج والتقاليد المحاسبية المتبعة في القطاع العام في مجموعة مختارة من بلدان الاتحاد الأوروبي. وفضلاً عن ذلك، تشمل الوحدات التعليمية محاضرات عن المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام^(٤١).

رابعاً- توحيد البيانات المالية في القطاع العام^(٤٢)

٤٧- في كثير من الحالات، تعمل عدة كيانات في القطاع العام سوياً في سبيل تحقيق هدف مشترك في إطار مؤسسة واحدة (كيان اقتصادي). وتمثل عملية التوحيد في هذا الصدد في تقديم البيانات المالية لجميع الكيانات التي تشكل كياناً محاسبياً بطريقة موحدة. وكما هو مبين في تقرير جمعية المحاسبين القانونيين المعتمدين لعام ٢٠١٧ بعنوان حسابات الحكومة بأكملها^(٤٣). من يستخدمها؟^(٤٤)، فإن الفكرة الرئيسية في اعتماد حسابات موحدة في جميع مستويات الحكومة تكمن في تشجيع المزيد من المساءلة عن طريق زيادة الشفافية في الصلات القائمة بين الهيئات الحكومية ودمج الالتزامات المالية على نطاق مختلف الهيئات في كيان واحد.

(٤١) انظر الموقع الشبكي <http://offene.uni-rostock.de/online-course-european-public-sector-accounting/> (أطلع عليه في ١٠ تموز/يوليه ٢٠١٩).

(٤٢) يستند هذا الفصل إلى المعلومات التي جُمعت من عدد من التقارير الرئيسية: المكتب الإحصائي للجماعات الأوروبية، ٢٠١٨، EPSAS issue paper on consolidation of financial statements، يمكن الاطلاع عليه في الموقع الشبكي <https://circabc.europa.eu/sd/a/76234623-73ae-4765-9345-193d38d00ad2/Issue%20paper%20on%20consolidation%20of%20financial%20statements.pdf>، والمكتب الإحصائي للجماعات الأوروبية، ٢٠١٧، EPSAS issue paper on the national approaches to harmonization of chart of accounts، يمكن الاطلاع عليه في الموقع الشبكي <https://circabc.europa.eu/sd/a/54519783-fa35-41f6-b60f-dd0d9510faa9/Issue%20paper%20on%20chart%20of%20accounts.pdf>، و Chow DSL, Pollanen R, و Baskerville R, Aggestam-Pontoppidan C and Day R, 2019, Usefulness of consolidated government accounts: A comparative study. Public Money and Management, 39(3):175-185؛ ومن تقريرين صادرين عن جمعية المحاسبين القانونيين المعتمدين نُشرا في عامي ٢٠١٥ و ٢٠١٤، على التوالي، وهما: Consolidated government accounts: How are they used؟، يمكن الاطلاع عليه في الموقع الشبكي https://www.accaglobal.com/content/dam/ACCA_Global/Technical/pubsect/ea-consolidated-government-accounts-v4.pdf؛ و Whole-of-government accounts: Who is using them؟، يمكن الاطلاع عليه في الموقع الشبكي <https://www.accaglobal.com/content/dam/acca/global/PDF-technical/public-sector/tech-tp-woga-whole-of-government.pdf>.

(٤٣) يختلف استخدام عبارة "حسابات الحكومة بأكملها" بين مختلف الولايات القضائية. ففي المملكة المتحدة، تشير عبارة حسابات الحكومة بأكملها إلى دمج جميع المستويات الحكومية (أي الوطنية والإقليمية والمحلية). أما في الجمهوريات الاتحادية مثل أستراليا، فإن الولايات تتمتع دائماً بالسيادة، ومن ثم لا تشير عبارة حسابات الحكومة بأكملها البتة إلى دمج مختلف مستويات الحكومة.

(٤٤) انظر <https://www.accaglobal.com/content/dam/acca/global/PDF-technical/public-sector/tech-tp-woga-whole-of-government.pdf>.

٤٨ - وكما هو مبين في التقرير الصادر عن المكتب الإحصائي للجماعات الأوروبية في عام ٢٠١٨، يمكن أن توفر المعلومات الموحدة على مستوى الحكومة المركزية معلومات مفيدة عن مدى تنفيذ تلك الحكومة للسياسات العامة، في حين تجسّد المعلومات المالية المتعلقة بوزارة واحدة مساهمة تلك الوزارة في مجمل سياسة الحكومة المركزية^(٤٥). وتبعاً لذلك، يمكن للمعلومات المعدّة على المستوى الموحد أن تلبّي احتياجات مستخدمي مختلفون عن مستخدمي المعلومات المعدّة على مستوى فرادى الكيانات. وتتباين المسؤوليات السياسية والإدارية على هذين المستويين، وتتسم البيانات المالية التي تعكس أثر القرارات المتخذة على كل مستوى على حدة بكونها مفيدة لمجالي المساءلة واتخاذ القرارات. ويمكن توزيع القضايا الرئيسية التي يبدو أنها تنشأ لدى النظر في إعداد بيانات مالية موحدة إلى ثلاثة مجالات يردّ بيانها أدناه^(٤٦)، يتسم المجالان الأوّلان منها بكونهما ذوي طابع مفاهيمي وبكونهما يشكّلان عنصرتين رئيسيتين في تلبية الاحتياجات في مجال المساءلة وصنع القرارات:

(أ) تحديد المستوى الذي ينبغي عنده إعداد البيانات المالية الموحدة؛

(ب) تحديد نطاق التوحيد؛

(ج) التكلفة ودرجة التعقّد فيما يتصل بإعداد البيانات المالية الموحدة، وهي مسألة ذات طبيعة تنظيمية.

٤٩ - ولا تكون عملية التوحيد ذات مغزى إلا إذا توافرت لدى كيانات القطاع العام بيانات مالية عالية الجودة. وبذلك تأتي عملية التوحيد في غالب الأحيان في آخر مراحل الإصلاح المحاسبي في القطاع العام.

٥٠ - ولإجراء عملية توحيد وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، يورد الإطار المفاهيمي الذي وضعه مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام تعريفاً لمفهوم الكيان المبلغ. وبعد ذلك توضّح المعايير المحاسبية الدولية التالية المتطلبات الواردة في مختلف المعايير التي تتناول عملية التوحيد:

(أ) المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام رقم ٣٥، البيانات المالية الموحدة؛

(ب) المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام رقم ٣٦، الاستثمارات في المنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة؛

(ج) المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام رقم ٣٧، الترتيبات المشتركة؛

(د) المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام رقم ٣٨، الإفصاح عن الحصص في منشآت أخرى.

٥١ - وبموجب معايير مثل المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (فضلاً عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية)، يستند تحديد الحسابات المدرجة في البيانات المالية الموحدة إلى مفهوم السيطرة.

(٤٥) يمكن الاطلاع عليه في الموقع الشبكي <https://circabc.europa.eu/sd/a/76234623-73ae-4765-9345-193d38d00ad2/Issue%20paper%20on%20consolidation%20of%20financial%20statements.pdf>

(٤٦) قارن، على سبيل المثال، بتقرير المكتب الإحصائي للجماعات الأوروبية لعام ٢٠١٨.

تحديد نطاق عملية التوحيد

٥٢- يستند تحديد الكيانات التي يشملها نطاق التوحيد إلى مفهوم السيطرة. وينبغي أن تتضمن البيانات المالية الموحدة حسابات الكيان المسيطر وحسابات جميع الكيانات الخاضعة للسيطرة.

٥٣- وفيما يلي قائمة تعاريف وثيقة الصلة بهذا السياق:

(أ) السيطرة: يكون كيان ما مسيطراً على كيان آخر عندما يكون من الوارد أن يجني هذا الكيان منافع متغيرة من ارتباطه بالكيان الآخر، أو لديه حقوق في هذه المنافع، وتكون لديه القدرة على التأثير على طبيعة هذه المنافع ومبالغها من خلال النفوذ الذي يمارسه على الكيان الآخر؛

(ب) الكيان المسيطر: كيان يُخضع لسيطرته واحداً أو أكثر من الكيانات؛

(ج) كيان خاضع للسيطرة: كيان، بما في ذلك الكيانات غير المسجلة مثل الشراكة، واقع تحت سيطرة كيان آخر؛

(د) كيان اقتصادي: مجموعة من الكيانات تضم الكيان المسيطر وأي كيانات خاضعة للسيطرة. وتشمل المصطلحات الأخرى المستخدمة في بعض الأحيان مصطلح كيان إداري أو كيان مالي اقتصادي أو كيان موحد أو مجموعة موحدة.

دور مخطط الحسابات في تيسير عملية التوحيد

٥٤- إن استخدام مخطط حسابات منسق أمر مفيد بدوره في تبسيط عملية التوحيد وجعلها أكثر كفاءة^(٤٧). ولذلك كثيراً ما يوصى بأن توائم جميع الكيانات الحكومية في البلد مخطط الحسابات إذا كانت تسعى إلى إعداد تقارير مالية موحدة في المستقبل. وتيسر مواءمة مخطط الحسابات كلاً من عملية التوحيد على مستوى حكومي محدد (مستوى الحكومة المركزية وحكومات الولايات والحكومات المحلية) وتوحيدها على الصعيد الوطني. ومن أمثلة البلدان التي اعتمدت مخططاً محاسبياً منسقاً إستونيا والبرازيل والبرتغال.

٥٥- ويعني تنظيم عملية التوحيد ضمناً وضع مخطط محاسبي موحد واتباع إجراءات موحدة، مثل القضاء على المعاملات والأرصدة داخل الحكومة. وترد أدناه أمثلة على الإصلاحات المعتمدة في مجال المحاسبة على أساس الاستحقاق، حيث يشكّل وضع مخطط حسابات منسق جزءاً لا يتجزأ من المساعي الرامية إلى إعداد بيانات مالية موحدة. وقد استُقيت هذه الأمثلة من دراسات حديثة ومن دراسات أجراها المكتب الإحصائي للجماعات الأوروبية في عامي ٢٠١٧ و٢٠١٨.^(٤٨)

(٤٧) المكتب الإحصائي للجماعات الأوروبية، ٢٠١٧، EPSAS issue paper on the national approaches to harmonisation of chart of accounts، يمكن الاطلاع عليه في الموقع الشبكي <https://circabc.europa.eu/sd/a/54519783-fa35-41f6-b60f-dd0d9510faa9/Issue%20paper%20on%20chart%20of%20accounts.pdf>.

(٤٨) المرجع نفسه؛ المكتب الإحصائي للجماعات الأوروبية، ٢٠١٨، EPSAS issue paper on consolidation of financial statements، متاح في الموقع الشبكي <https://circabc.europa.eu/sd/a/76234623-73ae-4765-9345-193d38d00ad2/Issue%20paper%20on%20consolidation%20of%20financial%20statements.pdf>.

بلجيكا

٥٦- يمكن أن تختار الكيانات الحكومية المركزية، تحت إشراف الدوائر العامة الاتحادية، تطبيق مخطط الحسابات البلجيكي المنسق الخاص بشركات القطاع الخاص أو مخطط الحسابات البلجيكي المنسق الخاص بالمنظمات غير الربحية. ومردُّ ذلك أنَّ بعض الكيانات الحكومية المركزية، بخلاف الدوائر العامة الاتحادية ودوائر التخطيط العام وصناديق الضمان الاجتماعي، كانت لديها بالفعل، في وقت بدء تنفيذ نظام تخطيط موارد المؤسسات في الدوائر العامة الاتحادية ودوائر التخطيط العام، نُظم محلية سارية للمحاسبة المالية وإعداد التقارير الإحصائية. وبناء على ذلك، أنشئت وصلات بينية مع نظام تخطيط موارد المؤسسات تتيح لهذه الكيانات التابعة للحكومة المركزية أن تدلي ببياناتها لأغراض عملية التوحيد وتقديم التقارير الإحصائية.

٥٧- فإذا اختار كيان تابع للحكومة المركزية تطبيق مخطط الحسابات الخاص بشركات القطاع الخاص أو المنظمات غير الربحية، وجب عليه أن يبلغ بياناته عن طريق جدول مسح مرتبط بمخطط الحسابات المنسق الساري على كيانات القطاع العام.

٥٨- وقد اعتمدت في بلجيكا مخطط حسابات منسق بغية تحسين القابلية للمقارنة وزيادة إمكانيات تبادل أفضل الممارسات بين الكيانات الموحدة. وهو يتيح تحسين الاتساق بين إجراءات المحاسبة. وفضلاً عن ذلك، فهو ييسر عملية التوحيد.

البرازيل

٥٩- حتى عام ٢٠١٤، كان لدى كل كيان اتحادي برازيلي (الحكومة المركزية والولايات والبلديات) مخطط حسابات خاص به. وهذا يعني أنَّ محاسبي الكيانات العامة كان في وسعهم تغيير الحسابات المدرجة في هذا المخطط أو استبعادها منه أو إدراج حسابات فيه. وعلى إثر إجراء عملية مواءمة المحاسبة العامة البرازيلية مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، استُحدث هيكل مخطط حسابات جديد، أُطلق عليه اسم "خطة الحسابات المطبقة على القطاع العام". وبعض الحسابات في مخطط الحسابات الجديد مقيّدة في الحالات التي تكون فيها هذه الحسابات ذات صلة لأغراض التوحيد^(٤٩).

البرتغال

٦٠- في عام ٢٠١٣، عيّنت وزارة المالية في البرتغال لجنة معايير المحاسبة الوطنية من أجل اعتماد معايير المحاسبة المالية للقطاع العام في البرتغال استناداً إلى المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام. ومنذئذ، اعتمدت البرتغال أيضاً مخططاً محاسبياً منسقاً في إطار إصلاحها لنظام المحاسبة على أساس الاستحقاق.

٦١- وتشكّل المعايير المعتمدة في إطار معايير المحاسبة والميزانية ومعايير الإبلاغ المالي في البلد، إلى جانب الإطار المفاهيمي ومخطط الحسابات المتعدد الأبعاد، أساس إعداد كيانات

(٤٩) انظر Jorge S, Vaz de Lima D, Pontoppidan C and Dabbicco G, 2019, The role of the charts of accounts in public sector accounting https://openarchive.cbs.dk/xmlui/bitstream/handle/10398/9723/Jorge_VazdeLima_AggestamPontoppidan_Dabbicco.pdf?sequence=1 (اطَّلِع عليه في ١٠ تموز/يوليه ٢٠١٩).

القطاع العام لتقاريرها المالية، التي يتوقع منها أن تشمل أربعة بيانات مالية رئيسية، بالإضافة إلى ملاحظات، وهي بيان الميزانية العمومية، وبيان الإيرادات (بحسب طبيعتها)، وبيان التدفقات النقدية، وبيان التغيرات في حقوق الملكية. وتعتبر المعايير المحاسبية الجديدة للإدارات العامة كل كيان عام كياناً مصدراً لبيانات مالية؛ ومع ذلك، فإن هذه المعايير تتوخى استحداث نظام مبسّط للكيانات الأصغر حجماً والتي لا تواجه مخاطر شديدة. وتتألف المعايير المحاسبية للإدارات العامة من النظم الفرعية للميزانية والمحاسبة المالية والإدارية. والهدف المتوخى من ذلك هو ضمان التنفيذ التام للمحاسبة على أساس الاستحقاق في القطاع الحكومي العام، مع ربطه بالأساس النقدي المعدّل المستخدم حالياً في النظام الفرعي للميزانية.

٦٢- ويسري مخطط الحسابات المنسق على جميع مستويات الحكومة (المركزية والإقليمية والمحلية). وينبغي لجميع الكيانات المدرجة في حسابات الحكومة بأكملها أن تستخدم المخطط المحاسبي الموحد. أما الكيانات المحلية فيمكنها تكييف مخططها المحاسبي المحلي، ولكن ينبغي ربطه بمخطط الحسابات المركزي المنسق لأغراض التوحيد.

طرائق التوحيد

٦٣- ينتقل هذا القسم من النظر في دور مخطط الحسابات المنسق في العملية الرامية إلى تيسير إعداد بيانات مالية موحّدة في القطاع العام إلى التركيز على العمليات المنجزة في إعداد عملية التوحيد هذه. فقد بيّنت الدراسات أنّ حدود عملية التوحيد تختلف من بلد إلى آخر تبعاً لعوامل شتى. وسيوضّح هذا الأمر في الأمثلة القطرية التالية.

أستراليا

٦٤- في أستراليا، تُنشر البيانات المالية الموحّدة، بما في ذلك بيانات الشركات العامة الخاضعة لسيطرة الحكومة، في غضون خمسة أشهر بعد نهاية السنة المالية.

إستونيا

٦٥- تستخدم جميع كيانات القطاع العام مخطط حسابات موحّداً، بما في ذلك ٢٤٠ من الحسابات المختلفة الخاصة بالأصول و ٣٤٠ خاصة بالإيرادات و ٤٥٠ خاصة بالنفقات. ويتولى مركز الخدمات المشتركة التابع للدولة مسؤولية إدارة برامجيات عملية التوحيد، التي تتيح تلقياً التقارير المالية في غضون فترة زمنية محدودة للغاية. ويجب على جميع كيانات القطاع العام إدراج مساهماتها المالية في نظام التوحيد في غضون ٣٠ يوماً بعد نهاية الشهر. ويتم إعداد ملخص لحسابات الحكومة بأكملها (مشفوعاً بملاحظات محدودة) على أساس فصلي، في حين تُعدّ البيانات المالية السنوية للحكومة بأكملها بحلول تاريخ ٣٠ نيسان/أبريل. وبعد ذلك، يقوم مكتب مراجعة حسابات الدولة بمراجعتها ثم تقدّم إلى البرلمان بحلول ٣٠ آب/أغسطس.

٦٦- ويجري إعداد البيانات المالية الموحّدة في إستونيا على مستويات مختلفة^(٥٠):

(أ) على مستوى الحكومة المركزية، بما في ذلك الدولة والكيانات الخاضعة لسيطرة الدولة؛

(٥٠) البيانات المالية الموحّدة متاحة باللغة الإستونية في الموقع التالي: <https://www.rahandusministeerium.ee/et/riigi-raamatupidamine> (اطّلع عليه في ١٠ تموز/يوليه ٢٠١٩).

(ب) على مستوى الحكومات المحلية، بما في ذلك جميع الوحدات الحكومية المحلية وكياناتها الخاضعة للسيطرة؛

(ج) على مستوى القطاعات الحكومية العامة، بما في ذلك جميع الكيانات المنضوية تحت لواء القطاع الحكومي العام، دون الشركات العامة الخاضعة لسيطرة الحكومة المركزية أو الحكومات المحلية؛

(د) على مستوى الحكومة بأكملها، بما يشمل جميع الكيانات التابعة على التوالي للقطاع العام الموحد (القطاع الحكومي العام، إضافة إلى الشركات العامة التي تسيطر عليها الحكومة المركزية أو الحكومات المحلية).

٦٧- ويقتضي قانون المحاسبة في إستونيا إعداد حسابات الحكومة بأكملها. وقد سطرَّ البلد هدف إعداد حسابات الحكومة بأكملها، بهدف تقديم ما يلي: (أ) لمحة عامة عن الوضع والأداء الماليين وحالة التدفقات النقدية في البلد، و(ب) المعلومات اللازمة للوفاء بالتزامات الإبلاغ المالي الدولية.

٦٨- وفي كل من مستويي الحكومة (الحكومة المركزية والحكومات المحلية)، يشمل نطاق التوحيد جميع الكيانات الخاضعة لسيطرة الكيان المسيطر، تمشياً مع المعايير المحاسبية الدولية مثل المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

إيطاليا

٦٩- تركز دراسة بحثية نُشرت في عام ٢٠١٩ على فهم عمليات التوحيد في الحكومات المحلية في إيطاليا^(٥١). وتناولت الدراسة الحكومات المحلية التي انخرطت في فترة اختبار ونفذت طوعاً بيانات مالية موحدة.

٧٠- وتبين نتائج الدراسة أنَّ أسباباً تقنية وسياسية معاً قد أثرت على قرار الساسة المحليين (بدعم من المديرين) بشأن المشاركة في فترة الاختبار؛ وعلاوة على ذلك، تبين النتائج أهمية المتغيرات الأخرى، مثل حجم الحكومة المحلية ومستوى الديون لديها.

٧١- ومن النتائج القيِّمة التي توصلت إليها الدراسة الدور الهام الذي يمكن أن تؤديه فترة الاختبار التي أتاحت، في هذه الحالة، للحكومات المحلية تعميق إلمامها بالمعايير المحاسبية وبهيكل البيانات المالية الموحدة، إلى جانب تحقيق مكاسب أخرى تشمل، على سبيل المثال، تحسين مهارات العاملين لديها.

٧٢- وتبرز نتائج الدراسة أهمية الاعتبارات التقنية والسياسية لدى الحكومات المحلية التي تنفذ بيانات مالية موحدة بصفة طوعية. ولتيسير تنفيذ البيانات المالية الموحدة، توصي الدراسة بأن تشجّع الحكومات المركزية الحكومات المحلية على تحقيق مقوّم الشرعية، أي تحسين تصوّر المواطنين لأدائها. وفضلاً عن ذلك، ينبغي للحكومة المركزية أن تقدّم المساعدة التقنية عن طريق تنظيم دورات تدريبية مخصّصة أو من خلال نشر أدلة إرشادية.

(٥١) Santis S, Grossi G and Bisogno M, 2019, Drivers for the voluntary adoption of consolidated financial statements in local governments, *Public Money and Management*

المملكة المتحدة

٧٣- تُعدُّ حكومة المملكة المتحدة حسابات الحكومة بأكملها التي تشمل الحكومة المركزية والحكومات المحلية والشركات العامة (بما فيها المصرف المركزي). فعلى مستوى الحكومة المركزية، تقوم الإدارات الحكومية بإعداد البيانات المالية الموحدة، بما في ذلك وكالاتها، وهيئاتها المستقلة والهيئات الفرعية التابعة لها. وبدورها تُعدُّ الإدارات المفوضّة، وهي أيرلندا الشمالية واسكتلندا وويلز، حسابات موحدة على مستواها الخاص. وتهيئ الكيانات التابعة للحكومات المحلية حسابات موحدة لمجموعاتها الخاصة بها (أي بما في ذلك الهيئات الفرعية).

٧٤- ويُعدُّ النظام الصحي الوطني والاتحادات والمؤسسات المملوكة للدولة والمدارس الأكاديمية أيضاً بيانات مالية موحدة. وحسابات الحكومة بأكملها هي عبارة عن بيانات مالية معدة وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (كما هي مكيفة للقطاع العام). وهي تقدّم إلى مجلس العموم (البرلمان) بموجب قانون الموارد والحسابات الحكومية لعام ٢٠٠٠. وبذلك تُعدُّ المملكة المتحدة البيانات المالية الموحدة بالنسبة للقطاع العام برمته^(٥٢). وتُنشر تلك البيانات في غضون ١٢ إلى ١٤ شهراً بعد نهاية السنة المالية.

التحديات القائمة فيما يتعلق بحسابات الحكومة بأكملها

٧٥- يمكن أن يبحث المزيد من الدراسات التفصيلية جدوى الحسابات الحكومية الموحدة في وضع السياسات العامة. ومن البلدان الأخرى التي تُعدُّ بيانات مالية موحدة في القطاع العام دولة نيوزيلندا، التي تؤمن فعلاً بجدوى الحسابات الحكومية الموحدة. وفي كندا، تركز مناقشة مزايا هذا النهج على إذكاء الوعي بتكاليف التشغيل، في حين لا تستخدم أستراليا والسويد هذه المعلومات لأغراض وضع السياسات^(٥٣).

٧٦- وتسلط ورقة المناقشة بشأن توحيد البيانات المالية في إطار المعايير المحاسبية الأوروبية للقطاع العام (المكتب الإحصائي للجماعات الأوروبية، ٢٠١٨) الضوء على ثلاثة أنواع رئيسية من المسائل المتصلة بإعداد البيانات المالية الموحدة:

(أ) تحديد المستوى الذي ينبغي عنده إعداد البيانات المالية الموحدة؛

(ب) تحديد نطاق عملية التوحيد؛

(ج) التكلفة ودرجة التعقيد فيما يتصل بإعداد البيانات المالية الموحدة.

٧٧- ويمكن تحديد الكيان المعدّ للتقرير على مستويات مختلفة: على مستوى الحكومة المركزية، أو على مستوى الحكومات المحلية، وحتى على مستوى أدنى (على سبيل المثال على مستوى الإدارات). ويشمل نطاق كل مستوى الكيانات التي تشكّل جزءاً من هذا المستوى (أو تُعتبر جزءاً منه). وبالإضافة إلى ذلك، ينبغي تحليل مدى ملاءمة إعداد حسابات الحكومة بأكملها، أي تقديم حسابات جميع كيانات القطاع العام في بلد واحد. وكثيراً ما يحدّد القانون

(٥٢) نشرت حكومة المملكة المتحدة ثامن حساباتها الخاصة بالحكومة بأكملها. ويمكن الاطلاع على حسابات الحكومة بأكملها على الموقع التالي: <https://www.gov.uk/government/publications/whole-of-government-accounts-2016-to-2017> (اطلع عليه في ١٠ تموز/يوليه ٢٠١٩).

(٥٣) Chow D et al., 2019؛ جمعية المحاسبين القانونيين المعتمدين، ٢٠١٥.

الوطني أو اللوائح التنظيمية الوطنية أو قوانين الولايات ولوائحها التنظيمية أو القوانين واللوائح التنظيمية المحلية المستوى الذي ينبغي عنده إعداد البيانات المالية الموحدة.

٧٨- ويمثل تحديد التهج الذي يتعين اتّباعه في تحديد نطاق عملية التوحيد أشيع التحديات التقنية/المفاهيمية المطروحة^(٥٤). وتتمثل المسألة المفاهيمية الرئيسية في هذا الصدد في ما إذا كان ينبغي إعداد الحسابات الموحدة استناداً إلى مفهوم السيطرة فقط أم استناداً إلى مفهوم السيطرة وإلى طبيعة أنشطة الكيانات معاً. وتقتضي الأطر المحاسبية الدولية مثل المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إدراج جميع الكيانات الخاضعة لسيطرة كيان مسيطر (بما في ذلك الشركات العامة التي تضطلع بأنشطة السوق أو أنشطة تجارية) في نطاق عملية التوحيد.

٧٩- وتبرز ورقة المناقشة التي أعدها المكتب الإحصائي للجماعات الأوروبية بشأن توحيد البيانات المالية^(٥٥) في إطار المعايير المحاسبية الأوروبية للقطاع العام أيضاً أنّ من اللازم، في السياق الأوروبي، تحديد مسائل من قبيل مسألة المعالجة المحاسبية للاستثمارات في المؤسسات العامة (التي لا يتم عندئذ استبعادها من عملية التوحيد) إذا ما أُتبع نظام الإبلاغ الذي يقرّره نظام الحسابات الأوروبي. وتشمل حالات المعالجة المحاسبية الممكنة إدراج الإبلاغ عن الاستثمارات باستخدام طريقة حقوق الملكية وتقديرها بسعر التكلفة أو بالقيمة العادلة.

٨٠- ويمكن أن تنشأ صعوبات تقنية و/أو عملية عند تطبيق قواعد عملية التوحيد بموجب الأطر المحاسبية الدولية. وقد تنشأ هذه الصعوبات فيما يتعلق بما يلي:

- تحديد نطاق عملية التوحيد، بما في ذلك تحديد ما إذا كانت السيطرة قائمة وما إذا كان يمكن استخدام عتبات الأهمية النسبية وإلى أي مدى يمكن استخدامها في تحديد الكيانات التي يمكن أن تُستبعد من نطاق عملية التوحيد.
- عملية التوحيد، بما يشمل جمع المعلومات من جميع الكيانات المدرجة ضمن نطاق عملية التوحيد، والاستبعاد من المجموعات، ومواءمة السياسات المحاسبية (بما في ذلك بالنسبة للشركات العامة التي تضطلع بأنشطة تجارية).

٨١- وعلاوة على ذلك، تشير ورقة المناقشة التي أعدها المكتب الإحصائي للجماعات الأوروبية بشأن المعايير المحاسبية الأوروبية للقطاع العام إلى أنّ الأرصدة والمعاملات التي تجري بين الكيانات في إطار الكيان الاقتصادي ينبغي استبعادها بالكامل، بما في ذلك الإيرادات والمصروفات. وينبغي أيضاً استبعاد المكاسب والخسائر الداخلية المترتبة عن المعاملات داخل الحكومة، والتي أُدرجت في الأصول أو الخصوم (مثلاً في قائمة الجرد أو في الأصول الثابتة). ولا ينبغي الاستهانة بالتحديات العملية التي ينطوي عليها مسعى جمع المعلومات عبر طائفة من الكيانات ذات نُظم مالية مختلفة.

(٥٤) انظر، على سبيل المثال، Association of Chartered Certified Accountants, 2018, IPSAS implementation: Current status and challenges، متاح في الموقع التالي: https://www.accaglobal.com/content/dam/ACCA_Global/Technical/pubsect/pi-IPSAS-implementation-current-status-and-challenges.pdf.

(٥٥) المكتب الإحصائي للجماعات الأوروبية، ٢٠١٨.

مزايا حسابات الحكومة بأكملها

٨٢- تتمثل المزايا الرئيسية التي أبلغت عنها حكومة المملكة المتحدة، على سبيل المثال، فيما يتعلق بإعداد ونشر البيانات المالية الموحدة فيما يلي:

(أ) تُستخدم حسابات الحكومة بأكملها دعماً لاستجابة الحكومة في إطار الاستعراض المستقل للمخاطر المالية، وتتولى لجنة برلمانية استعراضها.

(ب) توفّر الحسابات الموحدة للحكومة المركزية فرصاً للتدقيق من جانب لجان برلمانية مختارة ولتوفير بيانات عن الاتجاهات السائدة.

(ج) توفّر الحسابات الموحدة للحكومات المحلية فرصة مفيدة للتدقيق من جانب دافعي الضرائب المحليين.

٨٣- وقد حدّدت الحكومات التي شملتها دراسة المكتب الإحصائي للجماعات الأوروبية لعام ٢٠١٨، التي تناولت إستونيا وسلوفاكيا والمملكة المتحدة فيما يتعلق بممارسات التوحيد، مزايا مرتبطة بإعداد حسابات الحكومة بأكملها.^(٥٦)

٨٤- وتتضمن هذه المزايا ما يلي:

(أ) زيادة الشفافية والإبلاغ الشامل عن أصول القطاع العام وخصومه في البلد، مما يتيح تدقيق الميزانية العمومية.

(ب) تحسين استخدام الأصول وتحسين إدارة الخصوم (المبادرة إلى إدارة ما يدوّن منها)، وبالتالي ضمان تحسين الانضباط المالي في القطاع العام برمته.

(ج) تحسين إدارة المخاطر (بفضل تدابير تشمل على سبيل المثال الإبلاغ عن الخصوم المحتملة).

(د) توفير الأساس لـ '١' تحديد مؤشرات الأداء الأساسية من أجل تحسين الإدارة المالية العامة و'٢' توسيع نطاق الإصلاحات الإدارية (فعالية الكلفة والإدارة القائمة على النتائج).

(هـ) توفير مصدر مفيد للمعلومات المتعلقة بتقارير الاستدامة المالية والتقارير الإحصائية.

(و) زيادة المصداقية تجاه جمع مقدّمي الأموال وسائر الجهات المهتمة.

خامساً - قضايا مطروحة للدراسة

٨٥- تعرض هذه المذكرة التطورات الراهنة فيما يتعلق بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، فضلاً عن الاعتبارات المتصلة بتوحيد البيانات المالية للقطاع العام وإعداد حسابات الحكومة بأكملها. ولهذه التطورات آثار كبيرة على الدول الأعضاء، ولا سيما الدول التي لم تنقذ بعد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام. وبغية مجابهة التحديات المتعلقة بإصلاح النظم الوطنية للمحاسبة والإبلاغ في سبيل استيفاء مقتضيات المستثمرين وغيرهم من مقدّمي رؤوس الأموال وصانعي القرارات،

(٥٦) المرجع نفسه.

يمكن أن يتناول المندوبون الحاضرون في الدورة السادسة والثلاثين لفريق الخبراء الحكومي الدولي العامل المعني بالمعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المسائل الواردة أدناه.

٨٦- ففيما يتعلق بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، يمكن النظر في المسائل التالية:

(أ) ما هي بعض الدروس الرئيسية المستفادة من تنفيذ المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التي صدرت في الآونة الأخيرة؟

(ب) هل هناك تحديات بعينها تعترض البلدان والشركات لدى تنفيذ المعايير الدولية الجديدة لإعداد التقارير المالية؟

(ج) ما هي بعض الآليات العالمية المتاحة لضمان التنفيذ المتسق والقابل للمقارنة للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، التي دخلت حيز النفاذ في السنوات الأخيرة؟

(د) ما هي بعض المزايا الرئيسية المتأتية من تنفيذ المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التي صدرت في الآونة الأخيرة؟

(هـ) هناك العديد من البلدان في جميع أنحاء العالم لم تنفذ بعد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. فما هو الاتجاه المحتمل أن تشهده السنوات القادمة؟

٨٧- وفيما يتعلق بالمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وتوحيد البيانات المالية للقطاع العام وحسابات الحكومة بأكملها، قد يرغب المندوبون في النظر في المسائل التالية:

(أ) ما هي بعض الممارسات السليمة في تنفيذ المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام على الصعيد العالمي؟

(ب) ما الذي يمكن عمله من أجل تسهيل إعداد التقارير المالية للقطاع العام في الوقت المناسب؟

(ج) كيف يمكن للدول الأعضاء أن تبني القدرات البشرية اللازمة للنجاح في تنفيذ المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام؟

(د) ما هي بعض التحديات الرئيسية التي تعترض إعداد الحسابات الحكومية بأكملها، وما المزايا المتأتية من هذا المسعى؟