

Distr.: General  
21 August 2012  
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 التاسعة والعشرون

جنيف، ٣١ تشرين الأول/أكتوبر - ٢ تشرين الثاني/نوفمبر ٢٠١٢  
البند ٣ من جدول الأعمال المؤقت

### الأسس التنظيمية والمؤسسية للإبلاغ العالي الجودة من قبل الشركات: الاتجاهات والتحديات الرئيسية

#### مذكرة قضايا أعدتها أمانة الأونكتاد

موجز

عمل فريق الخبراء الحكومي الدولي العامل المعني بالمعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ التابع للأونكتاد، على مدى السنوات الثلاث الماضية، على وضع مجموعة أدوات لتطوير المحاسبة بغية ضمان إبلاغ عالي الجودة من قبل الشركات، وذلك بهدف دعم الدول الأعضاء في جهودها الرامية إلى اعتماد المعايير والمدونات الدولية وتطبيقها. والعنصران الرئيسيان اللذان تتكون منهما مجموعة الأدوات هذه هما (أ) إطار لتطوير المحاسبة و(ب) مجموعة من المؤشرات المتعلقة بتطوير المحاسبة. وتقوم مجموعة الأدوات على الركائز الرئيسية للأساس المحاسبي للإبلاغ العالي الجودة من قبل الشركات وهي: الإطار القانوني والتنظيمي، والإطار المؤسسي، والقدرة البشرية، وعملية بناء القدرات. واقترح فريق الخبراء، لدى اختتام دورته الثامنة والعشرين، أن تتركز مداولاته خلال الدورة التاسعة والعشرين على الركيزتين التنظيمية والمؤسسية.

وقد أعدت أمانة الأونكتاد مذكرة القضايا هذه لتيسير مناقشات فريق الخبراء الحكومي الدولي حول هذا الموضوع، والتوعية بالقضايا الرئيسية، وتقاسم الممارسات الجيدة في هذا المجال بغية مساعدة البلدان النامية والبلدان التي تمر اقتصاداتها بمرحلة انتقالية على صوغ سياسات وطنية بشأن تطوير المحاسبة. وهي تقدم عرضاً عاماً للاتجاهات الرئيسية الأخيرة وللتحديات المتعلقة بالتطورات التنظيمية والمؤسسية على كل من الصعيد العالمي والإقليمي والوطني. وتسلط الضوء على اتجاهات من قبيل تعزيز وضع المعايير المؤسسية على المستوى العالمي وتنامي دور معايير الإبلاغ في البيان المالي الدولي؛ وتزايد دور الهيئات الدولية، لا في مجال صوغ المعايير فحسب، وإنما في مجال الإنفاذ والتطبيق أيضاً؛ وتزايد دور الأنظمة والمؤسسات الوطنية التابعة للدولة، ودور المنظمات الإقليمية. وهي تبحث أيضاً بعض أهم التحديات القائمة في مجال بناء القدرات التنظيمية والتأسيسية، مثل الحاجة إلى وضع آليات لضمان الاتساق في تطبيق المعايير الدولية ورصد الامتثال. ومن القضايا الأخرى المناقشة ازدياد الطلب على الإبلاغ غير المالي، وازدياد الضغط للتنسيق بين الجهات صاحبة المصلحة على جميع المستويات، والحاجة إلى نهج استراتيجي متماسك لبناء القدرات التنظيمية والمؤسسية الوطنية، وقضايا استدامة الإصلاحات المحاسبية. والهدف من الأمثلة المبينة في هذه المذكرة هو إلقاء الضوء على بعض التطورات التنظيمية والمؤسسية للإبلاغ من قبل الشركات أكثر منه تقديم قائمة شاملة بممارسات جيدة يمكن أن تشكل موضوع المزيد من البحث والمناقشات.

## المحتويات

## الصفحة

٣	..... مقدمة ومعلومات أساسية	
	الاتجاهات الرئيسية للتطورات التنظيمية والمؤسسية للإبلاغ العالي الجودة من قبل الشركات والتحديات	أولاً -
٥	..... المتعلقة بها	
٦	..... ألف - التطورات الدولية والإقليمية	
١٥	..... باء - التطورات على الصعيد الوطني	
٢٥	..... الاستنتاجات	ثانياً -

## مقدمة ومعلومات أساسية

١- تُبذل في أعقاب الأزمة المالية جهود متواصلة لتحسين جودة الإبلاغ من قبل الشركات، بوصفه أحد المكونات الأساسية للتدابير الهادفة إلى تعزيز البنيان المالي الدولي. ويتسم الإبلاغ العالمي الجوده بأهمية كبيرة في تحسين الشفافية، وتيسير حشد الاستثمارات المحلية والدولية، وإيجاد بيئة استثمار سليمة، وتعزيز ثقة المستثمرين، فضلاً عن تعزيز الاستقرار المالي. ووجود نظام إبلاغ متين وقابل للمقارنة دولياً ييسر التدفقات الدولية للموارد المالية، ويساعد في الوقت ذاته على الحد من الفساد ومن سوء إدارة الموارد. كما أنه يعزز القدرة التنافسية الدولية لمؤسسات الأعمال بجذب التمويل الخارجي والاستفادة من الفرص المتاحة في السوق الدولية.

٢- وفي هذا الصدد، يشار إلى أن تنفيذ المعايير والقوانين والممارسات الجيدة المعترف بها دولياً في مجال الإبلاغ من قبل الشركات، وضمن الاتساق في تطبيقها، قد لقياً تشجيعاً قوياً. بيد أن اعتماد معايير من هذا القبيل اعتماداً فعلياً ما زال يمثل تحدياً للكثير من البلدان النامية والبلدان التي تمر اقتصاداتها بمرحلة انتقالية، لكون هذه البلدان تفتقر إلى بعض العناصر الجوهرية للبنية التحتية لإبلاغ الشركات، وهي عناصر تتراوح بين ضعف الأطر القانونية والتنظيمية لتلك البلدان، ونقص قدراتها البشرية وترتيبها المؤسسية ذات الصلة.

٣- وبغية دعم البلدان في جهودها الرامية إلى اعتماد المعايير والمدونات الدولية وتنفيذها، عمل الأونكتاد، على مدى السنوات الثلاث الماضية، عن طريق فريق الخبراء الحكومي الدولي العامل المعني بالمعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ، التابع للأونكتاد، على وضع مجموعة أدوات لتطوير المحاسبة بغية ضمان الجودة العالية للإبلاغ من قبل الشركات. والمكونان الرئيسيان لمجموعة الأدوات هذه هما (أ) إطار لتطوير المحاسبة و(ب) مجموعة مؤشرات لتطوير المحاسبة. وتقوم مجموعة الأدوات على الركائز الأساسية للأساس المحاسبي وهي: الإطار القانوني والتنظيمي، والإطار المؤسسي، والقدرة البشرية، وعملية بناء القدرات. وهي توفر إرشادات بشأن العناصر الرئيسية لكل من الركائز، ومعايير مرجعية دولية للسياسات ذات الصلة وبناء القدرات، ومؤشرات قياس لتحديد الثغرات والأولويات ورصد التقدم. وقام فريق الخبراء الحكومي الدولي، خلال السنتين الماضيتين، بإجراء اختبارات نموذجية بشأن تطبيق مجموعة الأدوات بصورة عملية في بلدان مثل البرازيل والصين وكوت ديفوار وكرواتيا والمكسيك وهولندا والاتحاد الروسي وجنوب أفريقيا وفيت نام. وقد أُطلقت مجموعة الأدوات في الاجتماع الرفيع المستوى المعني بتسخير المحاسبة لأغراض التنمية، الذي عُقد في ٢٢ نيسان/أبريل ٢٠١٢ في الدوحة خلال الأونكتاد الثالث عشر.

٤- والموضوع المقترح للبند الرئيسي من جدول الأعمال في الدورة التاسعة والعشرين لفريق الخبراء الحكومي الدولي هو "الأسس التنظيمية والمؤسسية للإبلاغ العالمي الجوده من قبل

الشركات"، كما اتفقت على ذلك الدول الأعضاء في الدورة الثامنة والعشرين للفريق. والهدف من هذه الورقة هو توفير وثيقة معلومات أساسية لهذه المناقشة. وهي تستند كذلك إلى الوثيقة الإطارية المتعلقة ببناء القدرات لتحقيق إبلاغ عالي الجودة من قبل الشركات، الواردة في الوثيقة TD/B/C.II/ISAR/56<sup>(١)</sup> وإضافتها TD/B/C.II/ISAR/56/Add.1؛ وإلى الوثيقة TD/B/C.II/ISAR/59<sup>(٢)</sup> التي تم فيها تبيان مؤشرات ومنهجية قياس لتطوير المحاسبة. وبالتالي، ينبغي قراءة هذه المذكرة بالاقتران مع الوثائق السالفة الذكر. وهي تعكس كذلك أبحاث الأونكتاد بشأن هذا الموضوع، فضلاً عن التعليقات الأولية على الاختبارات النموذجية.

## أولاً - الاتجاهات الرئيسية للتطورات التنظيمية والمؤسسية للإبلاغ العالي الجودة من قبل الشركات والتحديات المتعلقة بها

٥ - يشمل الإطار القانوني والتنظيمي القوانين والأنظمة والمعايير والمدونات والاشتراطات والمبادئ التوجيهية التي تجسد مجموعة المقتضيات التي يجب أن يتبناها جميع المشاركين في سلسلة الإبلاغ من قبل الشركات لإنتاج تقارير عالية الجودة، بما في ذلك المعلومات المالية وغير المالية. وينبغي "أن يوضع [الإطار] بحيث يضمن أن يؤدي المشاركون على طول سلسلة الإبلاغ بعض المهام التي تستوفي الجودة المطلوبة. وينبغي، مثلاً، أن يسمح الإطار بما يلي:

- (أ) وضع قوانين ولوائح مناسبة، أو سنّها أو تعديلها؛
- (ب) اعتماد معايير المحاسبة والمراجعة والقواعد الأخلاقية وإنفاذها؛
- (ج) إجازة مراجعي الحسابات القانونيين ومراقبتهم طبقاً لمقتضيات ضبط الجودة؛
- (د) استعراض البيانات والتقارير المالية القانونية (مثل تلك المتعلقة بقواعد الحيلة) و/أو البيانات والتقارير المالية للشركات المسجلة في البورصة وفقاً لمعايير المحاسبة ومتطلبات الكشف عن البيانات؛
- (هـ) تأهيل المحاسبين على مستوى الفئة الفنية عن طريق الاختبارات والتدريب العملي، إضافة إلى آخرين مثل المسؤولين عن قواعد الحيلة؛
- (و) جعل الأفراد والشركات منضبطين؛
- (ز) توفير التطوير المهني المستمر؛
- (ح) ضمان الحوكمة الرشيدة في كل من القطاع الخاص والعام"<sup>(٣)</sup>.

(١) [http://archive.unctad.org/en/docs/ciisard56\\_en.pdf](http://archive.unctad.org/en/docs/ciisard56_en.pdf)

(٢) [http://archive.unctad.org/en/docs/ciisard59\\_en.pdf](http://archive.unctad.org/en/docs/ciisard59_en.pdf)

(٣) TD/B/C.II/ISAR.56

٦- ولا بد من أساس مؤسسي معين لضمان وجود مثل هذه المقتضيات التنظيمية وإنفاذها وامتثالها على النحو الواجب. وفي حين أن المؤسسات والهيئات التي تتناول مختلف جوانب الأنظمة المحاسبية تختلف تبعاً للبيان المدني للبلد، فإنه يلزم أن تكون هناك وظائف وترتيبات مؤسسية رئيسية على طول سلسلة الإبلاغ من أجل إنتاج تقارير عالية الجودة من قبل الشركات. وبوجه خاص، ينبغي أن تحدد بوضوح المسؤوليات المؤسسية بشأن كل من الوظائف التنظيمية السالفة الذكر؛ ووضع نظام للإدارة الرشيدة داخل كل من الهيئات التنظيمية؛ وإنشاء آليات لضمان استدامة الوظائف والهيئات، بما في ذلك الاستدامة المالية؛ واستحداث نظم لمراقبة الجودة وقياس الأداء؛ وضمان التنسيق الفعال فيما بين هذه الوظائف والهيئات المؤسسية.

٧- وفي السنوات الأخيرة، شجع عدد من التطورات الإضافية تعزيز الأسس التنظيمية والمؤسسية للإبلاغ من قبل الشركات، ويسرت ذلك الدروس المستخلصة خلال الأزمة الاقتصادية والمالية العالمية.

٨- وقد دلت الأزمة، بما لا يدع مجالاً للشك، على أن النظام المالي نظام عالمي حقاً. ومن الجلي أن الوضع المالي القائم في بلد من البلدان يتأثر بما يحدث في بلدان أخرى، وبالتالي، فإن الأنظمة المالية القائمة في بلد من البلدان قد تؤثر على جميع البلدان الأخرى. وأكد هذا الأمر الحاجة إلى توحيد مقتضيات الإبلاغ إلى درجة أكبر بكثير وإلى التنسيق بين الجهات التي تتولى التنظيم على النطاق العالمي لتفادي الكوارث الاقتصادية العالمية في المستقبل.

٩- وقد سلطت الأزمة الاقتصادية والمالية الضوء بشكل قوي على حقيقة أن تنظيم الإبلاغ من قبل الشركات ليس سوى جزء من مشهد تنظيمي أكبر، وأن ثمة قوى تحاول إخضاع عملية وضع المعايير المحاسبية لطلبات تنظيمية أوسع. وإن وضع معايير المحاسبة المالية يجد نفسه اليوم، في أعقاب الأزمة، منجرًا إلى فلك عمليات سياسية معقدة تركز على إعادة هيكلة تنظيم الأسواق المالية العالمية. وتُطرح مقترحات كثيرة حول الكيفية التي ينبغي بها تغيير تنظيم الأسواق المالية والمؤسسات المالية من أجل التقليل من احتمال حدوث مثل هذه الكوارث المالية الواسعة النطاق في المستقبل. وقد حفزت الأزمة رجال السياسة والهيئات التي تتولى التنظيم والاقتصاديين على تفحص المعايير المحاسبية المالية على نحو لم يسبق له مثيل، ما أحدث ضغطاً كبيراً من أجل التغيير.

## ألف- التطورات الدولية والإقليمية

١٠- برز في هذا الصدد اتجاه رئيسي منذ نشوب الأزمة: إذ أصبحت سياسات تطوير المحاسبة والسياسات التي تؤثر في الأنظمة المحاسبية تصاغ بصورة متزايدة من قبل مجموعات دولية.

١١- وظهر اتجاه هام آخر يتمثل في تزايد فهم حقيقة أن النظام التنظيمي لا يقتصر على مسألة وضع المعايير وإنما يتعداها إلى إنفاذ هذه المعايير، ورصد تطبيقها باستمرار، وامتثال المقتضيات.

١٢- ومن الناحية التاريخية، لم تولّ قضايا امتثال المعايير الكثير من الأهمية على المستوى العالمي، وذلك بسبب مجموعة من العوامل، مثل الرغبة في زيادة عدد البلدان التي تعتمد معايير من هذا القبيل، وتوافر موارد محدودة، والتقاليد المتمثلة في التنظيم الذاتي واستعراضات الأقران المهنية، وتتركز المسؤوليات عن أنشطة الامتثال والتنظيم والإشراف تركزاً واضحاً على المستوى الوطني أكثر منه على المستوى الدولي. بيد أنه حدث في السنوات الأخيرة عدد من التطورات التي تعكس تزايد الحاجة إلى ترتيبات محاسبية وتنظيمية ومؤسسية على المستوى العالمي، بما في ذلك الحاجة إلى المزيد من الإرشاد لضمان الاتساق في تطبيق القرارات الدولية. وأحد الأمثلة الحديثة على ذلك هو الرسالة<sup>(٤)</sup> التي وجهها رئيس المجلس الدولي للمعايير المحاسبية إلى الهيئة الأوروبية للأوراق المالية والأسواق في عام ٢٠١١ بشأن المعيار المحاسبي الدولي ٣٩ للعمل المصرفي المتعلق بقياس القيمة العادلة في البلدان الأوروبية. وقد وجد المجلس أن هناك جوانب عدم اتساق، وخاصة في حساب الديون السيادية المعسرة، بما في ذلك سندات الحكومة اليونانية. وبالتالي، وحتى ولو كان المجلس الدولي لا يملك سلطة ضمان امتثال المعايير الدولية للإبلاغ المالي، فقد قرر، نظراً إلى أهمية هذه المسألة وإلى المصلحة الكامنة في ضمان أقصى الجودة في تطبيق هذه المعايير، أن يوجه اهتمام الهيئة إلى تلك المسألة. وهذا العمل الذي لم يسبق له مثيل يؤكد مرة أخرى أهمية تطبيق المعايير التطبيق المناسب في ضمان الإبلاغ العالي الجودة من قبل الشركات.

١٣- ويجري الاضطلاع بعدد من الأنشطة لتحسين الترتيبات المؤسسية على المستوى العالمي وتعزيزها. ويتناول معظمها الحاجة إلى تحسين التنسيق والتعاون على الصعيد المؤسسي، وتحسين الإدارة الرشيدة وترتيبات الرصد في عمليات وضع المعايير لأجل الإبلاغ العالي الجودة من قبل الشركات، وإلى رصد المعايير الدولية واتباعها.

١٤- وقد أنشئ مجلس الاستقرار المالي لينسق، على الصعيد الدولي، عمل السلطات المالية الوطنية والهيئات الدولية التي تتولى وضع المعايير وليرسم سياسات تنظيمية ورقابية فعالة وغيرها من السياسات الخاصة بالقطاع المالي ويشجع على تنفيذها. وهو يجمع معاً السلطات الوطنية المسؤولة عن الاستقرار المالي في المراكز المالية الدولية الهامة والمؤسسات المالية الدولية والتجمعات الدولية للهيئات التنظيمية والرقابية المعنية بقطاعات محددة، ولجان خبراء المصارف المركزية.

(٤) <http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Financial-Instruments-A-Replacement-of-IAS-39-Financial-Instruments-Recognitio/correspondence/Documents/LettertoESMA4August2011.pdf>

١٥- والمجلس مسؤول عن تنسيق تنفيذ الإصلاحات المالية المتفق عليها، التي يُشكل التقارب نحو وضع مجموعة واحدة من المعايير المحاسبية العالمية العالية الجودة جزءاً أساسياً منها، وتعزيز رصد هذه الإصلاحات، وعن تقديم تقارير إلى مجموعة العشرين. وبغية تعزيز تنسيق عملية الرصد هذه وفعاليتها، أنشأ المجلس في تشرين الأول/أكتوبر ٢٠١١، بالتعاون مع هيئات وضع المعايير، إطاراً لرصد تنفيذ الإصلاحات المالية لمجموعة العشرين وتقديم تقارير عن ذلك، وسمي هذا الإطار بإطار تنسيق رصد التنفيذ. وأقرت مجموعة العشرين فيما بعد ذلك الإطار في مؤتمر قمة "كان" في تشرين الثاني/نوفمبر ٢٠١١.

١٦- ودأب المجلس الدولي للمعايير المحاسبية على تركيز أنشطته على استكمال المشاريع التي اتفق على أن يعمل بشأنها بصورة مشتركة مع مجلس المعايير المحاسبية المالية في الولايات المتحدة الأمريكية. بموجب مذكرة التفاهم المعقودة بينهما، فضلاً عن مشاريع مشتركة أخرى، مثل عقود التأمين. وفي الربع الثالث من عام ٢٠١٢، كانت القضايا المتبقية من مذكرة التفاهم والمشاريع المشتركة والمدرجة على جدول أعمال المجلس الدولي للمعايير المحاسبية: الأدوات المالية، وإيجار الشراء، والاعتراف بالدخل، والتأمين. وخلال النصف الأول من العام، اجتمع المجلسان للتوصل إلى توافق آراء بشأن المحاسبة الخاصة بهلاك الأصول، والتصنيف، والقياس. وتتوقع الهيئتان الانتهاء من الاشتراطات الجديدة المتعلقة بهلاك الأصول في النصف الأول من عام ٢٠١٣. ويُتوقع الانتهاء من المعيار الدولي للإبلاغ المالي المتعلق بالتحوط العام بحلول نهاية عام ٢٠١٢ أو بداية عام ٢٠١٣. ومن المزمع نشر مشروع كشف بشأن محاسبة التحوط الكلي في خريف عام ٢٠١٢. وأعيد طرح المعيار المقترح بشأن الاعتراف بالدخل بغية التعليق عليه، ويُتوقع وضع معيار نهائي في بداية عام ٢٠١٣. ويُتوقع أيضاً وضع معيار نهائي بشأن إيجار الشراء في منتصف عام ٢٠١٣. وفيما يتعلق بالتأمين، سيعيد المجلس الدولي للمعايير المحاسبية عرض مشروع المعيار في الربع الأخير من عام ٢٠١٢.

١٧- ويجري مجلس رصد مؤسسة المعايير الدولية للإبلاغ المالي استعراضاً لترتيبات الإدارة الرشيدة للمؤسسة من أجل تقييم ما إذا كانت تعزز المهمة الرئيسية للمجلس الدولي للمعايير المحاسبية المتمثلة في وضع معايير محاسبية عالية الجودة ومفهومة وقابلة للتنفيذ ومقبولة عالمياً. وفي شباط/فبراير ٢٠١٢، أعلن مجلس الرصد عن اختتام استعراضه للإدارة الرشيدة لمؤسسة المعايير الدولية للإبلاغ المالي ونشر تقريره الختامي<sup>(٥)</sup>. واتخذ مجلس الرصد عدداً من القرارات المتعلقة بمجلس الرصد نفسه، وأمناء المؤسسة، والمجلس الدولي للمعايير المحاسبية. وقرر مجلس الرصد أن يقصر العضوية على هيئات أسواق رأس المال المسؤولة عن تحديد شكل الإبلاغ المالي ومحتواه، وأن يواصل اتباع عملية اتخاذ القرارات القائمة على التوافق، وأن يُنسق استعراضه الدوري للإدارة الرشيدة مع استعراض دستور المؤسسة الذي يُجرى كل خمس سنوات.

(٥) <http://www.ifrs.org/NR/rdonlyres/2CABFD51-7F0E-47A5-BA99-F7A8B4E99C6F/0/GovernanceReviewFinalReportFeb2012.pdf>

١٨- وقد خطا الاتحاد الدولي للمحاسبين نحو إنشاء مجلس فعال للإشراف على المصلحة العامة، ابتداءً من شباط/فبراير ٢٠٠٥. واختارت أعضاء هذا المجلس هيئات مرموقة في الأوساط الدولية المعنية بالتنظيم، بما فيها المنظمة الدولية للجان الأوراق المالية، ولجنة بازل المعنية بمراقبة العمل المصرفي، والرابطة الدولية للهيئات المشرفة على التأمين، والمفوضية الأوروبية، والبنك الدولي، ومنتدى الاستقرار المالي، ومجلس الاستقرار المالي. ومن بين أنشطة مجلس الإشراف على المصلحة العامة رصد جميع اجتماعات لجان الاتحاد الدولي للمحاسبين المعنية بوضع المعايير، إذ يجعل من هذا الرصد عملية إشراف عامة بالغة الفعالية.

١٩- وزاد الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين تركيزه على قضايا الامتثال العالمي بإطلاقه في عام ٢٠٠٤ برنامجاً الخاص بالامتثال، الذي أشرف عليه الفريق الاستشاري المعني بالامتثال، والذي يرمي إلى ضمان وفاء الهيئات الأعضاء بالتزامات العضوية. وفي تشرين الأول/أكتوبر ٢٠١١، نشر الفريق استراتيجيته الخاصة بامتثال الهيئات الأعضاء للفترة ٢٠١١-٢٠١٤. ووفقاً للخطة الاستراتيجية، يتعين الانتهاء من مراجعة بيانات التزامات العضوية بحلول تشرين الأول/أكتوبر ٢٠١٢. ويخطط الفريق لتكثيف تعاونه مع المجالس المستقلة المعنية بوضع المعايير بغية تزويدها بملاحظات هامة بشأن أوجه النجاح والتحديات في مجال اعتماد معايير المجالس المعنية وإدراجها وتنفيذها.

٢٠- وتشدد أهداف ومبادئ المنظمة الدولية للجان الأوراق المالية على إنفاذ اللوائح المتعلقة بالأوراق المالية وتقاسم المعلومات. وتوفر المنظمة مجموعة من المبادئ بشأن التعاون العابر للحدود، ولكنها تدرك التعقيدات الناجمة عن الاختلافات القائمة في النظم التشريعية الوطنية التي تعمل داخلها هيئات التنظيم. وهذه الاختلافات تشمل الاختلافات في النهج المتبع إزاء الإنفاذ والمعوقات المتعلقة بتقاسم المعلومات؛ كما أن الموارد المتاحة لهيئة التنظيم قد تعيق التعاون. وفي أيار/مايو ٢٠١٢، أعلنت المنظمة الدولية للجان الأوراق المالية عن مجلس انتقالي جديد سيتولى تنفيذ هيكل جديد للمنظمة. وسيتولى المجلس الانتقالي وظائف كل من اللجنة التقنية واللجنة التنفيذية والمجلس الاستشاري للجنة الأسواق الناشئة. وذكرت المنظمة الدولية للجان الأوراق المالية أن الغرض من اتخاذ تدابير إعادة الهيكلة هو ضمان تنظيم المنظمة وجعلها في وضع يسمح لها بمواصلة تولى زمام القيادة في وضع المعايير التنظيمية لأسواق رأس المال؛ وتوفير ما تحتاج إليه من موارد للقيام بتحديد مخاطر أسواق الأوراق المالية الناشئة، وأن تتمتع بالقدرة على تلبية احتياجات أعضائها؛ وأن تكون متأهبة للاستجابة لطلبات مجموعة العشرين ومجلس الاستقرار المالي المتعلقة بالقيام بمشاريع.

٢١- وتمت بلورة مسألة الإشراف العمومي على الصعيد الدولي بإنشاء المنتدى الدولي للهيئات المستقلة لتنظيم مراجعة الحسابات في أيلول/سبتمبر ٢٠٠٦. ويوفر المنتدى للهيئات الوطنية المستقلة لتنظيم مراجعة الحسابات وسيلة لتقاسم معارف وخبرات سوق مراجعة الحسابات وأنشطة التنظيم المرتبطة بها. وهو يسعى إلى تعزيز التعاون والاتساق في أنشطة

التنظيم وإلى أن يكون بمثابة منبر للحوار مع المنظمات الأخرى التي تهتم بجودة مراجعة الحسابات. وتضم هذه المنظمة الدولية الجديدة حالياً ٢٨ هيئة تنظيم وطنية مستقلة، بما في ذلك مجلس مراقبة حسابات الشركات العامة. والهيئات التي تتمتع بصفة مراقب في اجتماعات المنتدى هي منتدى الاستقرار المالي، والاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين والمجلس الدولي للإشراف على المصلحة العامة، والمنظمة الدولية للجان الأوراق المالية، والرابطة الدولية للهيئات المشرفة على التأمين، والبنك الدولي، والمفوضية الأوروبية، ولجنة بازل، مما يعكس مرة أخرى الطبيعة المتزايدة التشابك للعلاقات التنظيمية الدولية.

٢٢- ويُلاحظ، إذاً، وجود اتجاه متميز في التطورات التنظيمية والمؤسسية وهو تيسر وضع المعايير على المستوى الدولي وتنامي دور الهيئات الدولية، لا في مجال صوغ المعايير فحسب، بل أيضاً فيما يتعلق بإنفاذ هذه المعايير واتساق تطبيقها وامتثالها.

٢٣- وبالتالي، يتعين على هيئات التنظيم الوطنية، لدى إنشاء وتعزيز الأسس التنظيمية والمؤسسية الوطنية، أن تزيد التواصل والتعاون مع المنظمات الدولية ذات الصلة. وفي الوقت ذاته، يتعين على الهيئات الدولية القيام بمزيد من تحسين وتوسيع وسائل التفاعل المستمر مع الهيئات الوطنية التي تضع المعايير. وهذا الأمر يطرح تحديات لكلا الطرفين، نظراً إلى الحاجة إلى المزيد من الموارد، بما في ذلك الموارد المالية والخبرة التقنية.

٢٤- وتمثل إحدى وسائل التصدي لهذه التحديات في توفير المزيد من الإرشادات الدولية بشأن تطبيق المعايير والمدونات الدولية من جانب الهيئات الدولية. فعلى سبيل المثال، أصدرت لجنة الأوراق المالية والبورصة في الولايات المتحدة، في تموز/يوليه ٢٠١٢، تقريراً نهائياً<sup>(٦)</sup> ناقشت فيه خطة عملها بشأن النظر في اعتماد المعايير الدولية للإبلاغ المالي في شركات الولايات المتحدة. وذكر التقرير أن التنوع في تطبيق المعايير الدولية للإبلاغ المالي يطرح تحديات على صعيد المقارنة بين البلدان والصناعات المختلفة. وأشارت اللجنة، من بين مختلف أسباب هذه التغيرات، إلى الافتقار إلى الإرشادات في بعض المجالات، إضافة إلى مجموعة الخيارات التي تتيحها المعايير الدولية للإبلاغ المالي وكذلك، في بعض الحالات، عدم امتثال تلك المعايير.

٢٥- وثمة وسيلة أخرى لمساعدة البلدان في بناء قدراتها التنظيمية والمؤسسية وهي توفير محافل وفرص لهيئات التنظيم الوطنية كي تتقاسم الممارسات الجيدة. ويمكن الإشارة، مثلاً، إلى فريق الخبراء الدائم التابع لفريق الخبراء الحكومي الدولي العامل المعني بالمعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ، وهو محفل يقوم منذ عام ١٩٨٢ بمساعدة البلدان النامية والبلدان التي تمر اقتصاداتها بمرحلة انتقالية على تنفيذ المعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ. ويحتاج الكثير من البلدان النامية والبلدان التي تمر اقتصاداتها بمرحلة انتقالية إلى إعادة بناء هيئاتها الوطنية المعنية

(٦) <http://www.sec.gov/spotlight/globalaccountingstandards/ifrs-work-plan-final-report.pdf>

بوضع المعايير التنظيمية والمؤسسية أو الارتقاء بمستواها حتى تتبنى المعايير والمدونات التي تصوغها الهيئات الدولية المعنية بوضع المعايير استناداً إلى أكثر المقتضيات والممارسات الدولية تقدماً. وبالتالي، فإن تقاسم الممارسات الجيدة والدروس المستخلصة يتسم بأهمية جوهرية بالنسبة إليها. وهناك مثال آخر هو الفريق المعني بالاقتصادات الناشئة، الذي سيطرق إليه أدناه. وإن الآراء المقارنة للنظم التنظيمية الأخرى تمكن هيئات التنظيم من وضع نهج أكثر تكيفاً مع النظام الخاص بها.

٢٦- ويقوم البنك الدولي، منذ أكثر من عشر سنوات، بإصدار تقرير عن التقيّد بالمعايير والقوانين في مجال المحاسبة والإبلاغ<sup>(٧)</sup>، بهدف مساعدة البلدان الأعضاء على تنفيذ المعايير الدولية للمحاسبة ومراجعة الحسابات من أجل تعزيز نظام الإبلاغ المالي. وتمثل أهداف هذا البرنامج في تحليل إمكانية مقارنة المعايير الوطنية للمحاسبة ومراجعة الحسابات مع المعايير الدولية؛ وتحديد درجة التقيّد بمعايير المحاسبة ومراجعة الحسابات المنطبقة من أجل تقييم نقاط قوة ونقاط ضعف الإطار المؤسسي في دعم الإبلاغ المالي العالي الجودة؛ ومساعدة البلدان على وضع وتنفيذ خطة عمل قطرية لتحسين القدرة المؤسسية بغية تعزيز نظام الإبلاغ المالي الخاص بشركات هذا البلد. وقد شمل برنامج البنك الدولي للتقيّد بالمعايير والقوانين، حتى هذا التاريخ، أكثر من ٩٠ بلداً، ونشر أكثر من ١٠٠ تقرير.

٢٧- وإحدى الوسائل الهامة الأخرى لإنشاء أساس مؤسسي وتنظيمي سليم هي زيادة تيسير مشاركة البلدان الأقل تقدماً في العمليات الدولية وتحسين فهم احتياجاتها والنظر فيها. وقد عبرت مجموعة العشرين عن هذه الحاجة في عام ٢٠٠٩ عندما اقترحت على المجلس الدولي للمعايير المحاسبية إشراك الاقتصادات الناشئة في عملية وضع المعايير. ونتيجة لذلك، أنشئ في عام ٢٠١١ الفريق المعني بالاقتصادات الناشئة<sup>(٨)</sup>. وتركز أنشطته على القضايا المتعلقة بتطبيق المعايير الدولية للإبلاغ المالي في الاقتصادات الناشئة، بما في ذلك تقديم مقترحات بشأن الكيفية التي يمكن بها للمجلس الدولي للمعايير المحاسبية أن يقدم إرشادات تعليمية بشأن هذه القضايا. والأعضاء الحاليون للفريق هم الأرجنتين والبرازيل والصين والهند وإندونيسيا وماليزيا والمكسيك وجمهورية كوريا والاتحاد الروسي والمملكة العربية السعودية وجنوب أفريقيا وتركيا. ويرأس الفريق مدير الأنشطة الدولية في المجلس الدولي للمعايير المحاسبية، ونائب الرئيس هو المدير العام لإدارة تنظيم المحاسبة في وزارة المالية في الصين.

٢٨- وثمة اتجاه حديث آخر في مجال وضع المعايير التنظيمية وهو تزايد ترابط المقتضيات التنظيمية الوطنية وتزايد تأثير المقتضيات التنظيمية لبلد من البلدان على الولاية القانونية لبلد آخر. وينطبق هذا الوضع بشكل خاص على البلدان التي تستضيف أهم البورصات العالمية. وهذا هو حال مجلس مراقبة حسابات الشركات العامة في الولايات المتحدة الأمريكية، الذي

(٧) [http://www.worldbank.org/ifa/rosc\\_aa.html](http://www.worldbank.org/ifa/rosc_aa.html)

(٨) <http://www.ifrs.org/The+organisation/Advisory+bodies/EEG/About-the-EEG.htm>

يفتش شركات المحاسبة التي تراجع حسابات الشركات المسجلة في سوق الولايات المتحدة. وفي الواقع، يُشترط على الشركات المسجلة في بورصات الولايات المتحدة أن تراجع حساباتها شركة مراجعة حسابات مسجلة في مجلس مراقبة حسابات الشركات العامة. وتنطبق أنشطة التفتيش هذه أيضاً على مصدري الأوراق المالية الأجانب المسجلين في الولايات المتحدة، ونتيجة لذلك، يحاول مجلس مراقبة حسابات الشركات العامة إبرام اتفاقات ثنائية مع بلدان أخرى كي يتمكن من مراجعة شركات المحاسبة الأجنبية. ويقع مقر أكثر من ٩٠٠ شركة مراجعة حسابات مسجلة لدى المجلس، خارج الولايات المتحدة، في ٨٧ بلداً<sup>(٩)</sup>. ومن بين هذه الشركات، هناك ٥٩ شركة يقع مقرها في المملكة المتحدة لبريطانيا العظمى وآيرلندا الشمالية، و٨ شركات في سويسرا و١١٠ شركات في الصين وهونغ كونغ (الصين).

٢٩- وفي الآونة الأخيرة، عقد مجلس مراقبة حسابات الشركات العامة والهيئة الاتحادية السويسرية للإشراف على مراجعة الحسابات وهيئة الإشراف على السوق المالية السويسرية اتفاقاً تعاونياً يتضمن تقاسم المعلومات السرية. وبالفعل، فإن قانون Dodd-Frank لإصلاح وول ستريت وحماية المستهلك<sup>(١٠)</sup>، الذي أُقر في تموز/يوليه ٢٠١٠، قد عدّل قانون Sarbanes-Oxley<sup>(١١)</sup> للسماح للمجلس بتقاسم المعلومات السرية في خارج الولايات المتحدة. وبموجب اتفاق التعاون، سيكون في مقدور هيئات التنظيم في الولايات المتحدة إجراء عمليات تفتيش مشتركة مع السلطات السويسرية للشركات السويسرية التي تراجع حسابات الشركات المسجلة في الولايات المتحدة. ويتوقع المجلس أن تشجع هذه الاتفاقات بلداناً أخرى على قبول عقد اتفاقات مماثلة. وعلى سبيل المثال، جُددت المفاوضات مع الصين، واجتمع ممثلو كلا الهيئتين التنظيميتين في تموز/يوليه لبحث عقد اتفاق تعاون ثنائي<sup>(١٢)</sup>.

٣٠- ومن التطورات الهامة في مجال وضع المعايير التنظيمية والمؤسسية تنامي دور الهيئات الإقليمية الهادفة إلى الاضطلاع بجهود تتعلق بتنفيذ المعايير الدولية للإبلاغ المالي وضمان الاتساق في تطبيق هذه المعايير، وتنسيق تلك الجهود.

٣١- وفي أوروبا، تُعد لجنة هيئات تنظيم الأوراق المالية الأوروبية<sup>(١٣)</sup>، المعروفة باسم CESR، والتي أُعيدت تسميتها منذ ذلك الوقت وأصبحت الهيئة الأوروبية للأوراق المالية والأسواق، مثلاً على الإنفاذ والتنسيق على المستوى الإقليمي، إذ أجرت هذه اللجنة

(٩) <http://www.big4.com/deloitte/pcaob-strikes-swiss-deal-extending-oversight-into-switzerland-721/>

(١٠) <http://www.sec.gov/about/laws/wallstreetreform-cpa.pdf>

(١١) <http://www.soxlaw.com/>

(١٢) [http://pcaobus.org/News/Releases/Pages/07062011\\_China.aspx](http://pcaobus.org/News/Releases/Pages/07062011_China.aspx)

(١٣) CESR's review of the implementation and enforcement of IFRS in the EU (European Union).

متاح من الموقع: [http://www.esma.europa.eu/system/files/07\\_352.pdf](http://www.esma.europa.eu/system/files/07_352.pdf) November 2007.

استعراضاً لتجربة هيئات الإنفاذ خلال السنة الأولى من اعتماد المعايير الدولية للإبلاغ المالي لمصدري الأوراق المالية المسجلين في الاتحاد الأوروبي. ويبيّن هذا التقرير أن ٢٠ من بين ٢٧ دولة من الدول الأعضاء قد استحدثت، بحلول عام ٢٠٠٦، آلية إنفاذ لبت، جزئياً على الأقل، المقتضيات المبينة في معايير الهيئة الأوروبية للأوراق المالية المتعلقة بالإنفاذ.

٣٢- وقد شكلت الهيئة في عام ٢٠٠٤ محفلاً باسم دورات تنسيق هيئات الإنفاذ الأوروبية، لتمكين أعضائه وغيرهم من هيئات الإنفاذ في الاتحاد الأوروبي غير الأعضاء في الهيئة من تبادل الآراء ودرس تجاربهم المتعلقة بإنفاذ المعلومات المالية. وتهدف دورات التنسيق المذكورة إلى ضمان مستوى عالٍ من الاتساق فيما بين قرارات هيئات الإنفاذ. وتسجل القضايا التي تناقش في الدورات في قاعدة بيانات سرية يمكن أن تنفذ إليها جميع هيئات الإنفاذ الأوروبية.

٣٣- وأحد الأمثلة الأخرى على وضع المعايير المؤسسية على الصعيد الإقليمي هو الفريق الاستشاري الأوروبي للإبلاغ المالي، المنشأ في عام ٢٠٠١. وهو لجنة تقنية تقدم المشورة إلى المفوضية الأوروبية بشأن إقرار معايير جديدة أو معدلة للإبلاغ المالي وبشأن تفسيرات المعايير الدولية للإبلاغ المالي. وهي تسهم أيضاً في جهود التقارب بين المجلس الدولي للمعايير المحاسبية ومجلس المعايير المحاسبية المالية وتمتّع بمركز المراقب في بعض الأفرقة العاملة التابعة للمجلس الدولي للمعايير المحاسبية.

٣٤- وشكّل فريق وضع المعايير لمنطقة آسيا وأوقيانيا<sup>(١٤)</sup> في عام ٢٠٠٩ لتحقيق الأهداف التالية:

- (أ) التشجيع على اعتماد المعايير الدولية للإبلاغ المالي من قبل الهيئات القانونية في المنطقة؛
- (ب) التشجيع على تحقيق الاتساق في تطبيق المعايير؛
- (ج) تنسيق تقديم إسهامات من المنطقة بشأن الأنشطة التقنية إلى المجلس الدولي للمعايير المحاسبية؛
- (د) التعاون مع الحكومات وهيئات التنظيم والمنظمات الإقليمية الدولية الأخرى في تحسين جودة الإبلاغ المالي.

٣٥- والغرض من جلسات التعليم التي ينظمها الفريق هو مساعدة الأعضاء على بناء قدراتهم وإنشاء هيئات قانونية أكثر تطوراً ودعم الأعضاء الآخرين من خلال تقاسم الخبرات وأمثلة التطبيق.

(١٤) A Vision Paper of the Asian-Oceania Standard-setters Group 2011- A Driving Wind for IFRS .From Asia- Oceania

٣٦- وقد أنشئ فريق واطعي معايير المحاسبة لأمريكا اللاتينية<sup>(١٥)</sup> في ٢٨ حزيران/يونيه ٢٠١١. وأعضاؤه الإثنا عشر هم الأرجنتين ودولة بوليفيا المتعددة القوميات والبرازيل وشيلي وكولومبيا وإكوادور والمكسيك وبنما وباراغواي وبيرو وأوروغواي وجمهورية فنزويلا البوليفارية. وتشمل أهدافه ما يلي:

(أ) التفاعل مع المجلس الدولي للمعايير المحاسبية بتوفير المدخلات التقنية لجميع الوثائق التي تُنشر لغرض إبداء تعليقات عليها؛

(ب) التشجيع على اعتماد المعايير الدولية للإبلاغ المالي في المنطقة وتطبيقها بشكل يتسم بالاتساق، أو اعتماد معايير قريبة منها؛

(ج) التعاون مع الحكومات وهيئات التنظيم والمنظمات الإقليمية والوطنية والدولية في المساهمة في تحسين نوعية البيانات المالية؛

(د) التعاون في نشر المعايير التي يصدرها المجلس الدولي للمعايير المحاسبية في المنطقة، وخاصة في البلدان الأعضاء؛

(هـ) تقديم مقترحات لجدول أعمال المجلس الدولي للمعايير المحاسبية، وتنسيق توافقه مع جدول الأعمال الخاص بالمنطقة؛

(و) المشاركة في الاجتماعات التقنية للهيئات الوطنية أو العالمية المعنية بوضع المعايير، حسب الاقتضاء، مع احترام السيادة الوطنية لكل بلد عضو مشارك في كلا الفريقين؛

(ز) التفاعل مع منظمات أخرى في أمريكا اللاتينية، مثل اتحاد دول أمريكا الجنوبية، والسوق المشتركة الجنوبية، والجماعة الآندية، بشأن القضايا المتعلقة بمعايير المحاسبة.

٣٧- وفيما يتعلق بأفريقيا، يهدف الاتحاد الاقتصادي والنقدي لغرب أفريقيا<sup>(١٦)</sup> إلى تحقيق التكامل الاقتصادي بين البلدان الأعضاء فيه وهي: بنن وبوركينا فاسو وكوت ديفوار وغينيا بيساو ومالي والنيجر والسنغال وتوغو.

٣٨- وفي عام ١٩٩٨، أنشأ الاتحاد الاقتصادي والنقدي لغرب أفريقيا نظاماً محاسبياً مشتركاً يُدعى النظام المحاسبي لغرب أفريقيا (SYSCOA)، وهو يهدف إلى توحيد الممارسات المحاسبية في المنطقة. وهذا النظام هو إطار مرجعي يشمل مسك الدفاتر والجوانب القانونية للمحاسبة. وهو يلزم جميع الشركات، باستثناء تلك العاملة في القطاع المالي وقطاع التأمين، باستخدام نفس طريقة المحاسبة.

(١٥) [http://www.glenif.org/es/index.php?option=com\\_content&view=article&id=52&Itemid=56](http://www.glenif.org/es/index.php?option=com_content&view=article&id=52&Itemid=56)

(١٦) Moussa B (2010). On the development of the West African Accounting System. *International Journal of Business and Management*. Vol. 5. May. Economics and Management School, Wuhan University. China

٣٩- ومن شأن التعاون والتنسيق داخل المنطقة أن يوفر عدداً من الفوائد للبلدان على الصعيد الوطني، إذ ييسر تنفيذ المعايير وتحقيق وفورات الحجم. ويتمثل أحد الاتجاهات الرئيسية في امتداد الأنشطة إلى مجالات التنفيذ وتطبيق معايير وأنظمة الإبلاغ. إلا أن من الأمور الهامة النظر في بعض المخاطر المحتملة المرتبطة بوضع المعايير المؤسسية الإقليمية، نظراً إلى وجوب اتخاذ ترتيبات لتفادي حالات التأخير في اعتماد وتنفيذ المقتضيات الدولية من جانب واحد. فعلى سبيل المثال، تكون التعقيدات جلية حيثما توجد بورصة مشتركة: فإذا ما رغب بلد من البلدان في التحول إلى المعايير الدولية للإبلاغ المالي قبل بلدان أخرى تنتمي إلى نظام محاسبي مشترك، فإن الشركات المسجلة في البورصة ستجد نفسها أمام مجموعة مزدوجة من المقتضيات.

## باء- التطورات على الصعيد الوطني

٤٠- إن وضع أطر تنظيمية ومؤسسية سليمة على الصعيد الوطني عملية معقدة وتنطوي على تحديات. ووفقاً لمجموعة أدوات تطوير المحاسبة، ينبغي أن تؤخذ في الاعتبار، لدى تقييم عملية وضع المعايير التنظيمية والمؤسسية لضمان جودة عالية للإبلاغ من قبل الشركات، الجوانب التالية وما يتصل بها من مؤشرات.

٤١- المؤشرات المتعلقة بالمقتضيات القانونية والتنظيمية:

- (أ) الإبلاغ المالي والكشف؛
- (ب) مراجعة الحسابات؛
- (ج) الإبلاغ البيئي والاجتماعي والإبلاغ المتعلق بالإدارة الرشيدة؛
- (د) الإنفاذ، ورصد التنفيذ، والامتثال؛
- (هـ) الترخيص لمراجعي الحسابات؛
- (و) الإدارة الرشيدة للشركات؛
- (ز) الأخلاقيات؛
- (ح) التحقيق والإجراءات التأديبية والاستئناف؛
- (ط) المؤشرات المتعلقة بالترتيبات المؤسسية؛
- (ي) المسؤوليات المؤسسية الواضحة؛
- (ك) فاعلية آليات التنسيق؛
- (ل) فاعلية ترتيبات التمويل؛
- (م) منظمات المحاسبة المهنية.

٤٢ - وينبغي ألا تغيب عن البال عوامل مختلفة تتعلق بتطوير الأسس التنظيمية والمؤسسية على الصعيد الوطني؛ وهذه العوامل موضحة أدناه.

٤٣ - وبالنظر إلى التغيرات المستمرة الجارية على الصعيد الدولي، يتعين أن تكون البلدان الطالبة قادرة على التكيف بسرعة إذا أرادت مواكبة جميع الأنظمة والمعايير المرجعية الجديدة الناشئة في مضمار الإبلاغ. وفي هذا الصدد، من المهم، كما أشير أعلاه، ضمان تضمين عملية وضع المعايير التنظيمية والمؤسسية الوطنية ترتيبات بشأن الاتصال على نحو منظم وفعال بالهيئات الدولية التي تضع المعايير وغيرها من الهيئات الدولية في مجال الإبلاغ من قبل الشركات.

٤٤ - وثمة اتجاه هام آخر هو تنامي دور هيئات التنظيم التابعة للدولة. وقد جاء سن قانون Sarbanes-Oxley في تموز/يوليه ٢٠٠٢، الذي استُعيض بموجبه عن التنظيم الذاتي لمهنة المحاسبة في الولايات المتحدة بنظام تفتيش مستقل يقوم به مجلس مراقبة حسابات الشركات العامة، رداً على عمليات المراجعة الإشكالية التي أُجريت لشركتي Enron و Global Crossing وغيرهما من الشركات الكبرى. وتبعت ذلك مبادرات مماثلة في بلدان أخرى، وأصبح هناك الآن تركيز عالمي على جعل الإشراف على مراجعة الحسابات سمة أساسية من سمات تنظيم مراجعة الحسابات. ويتم الإشراف على مراجعة الحسابات، لأسباب واضحة، على المستوى المحلي على أساس وطني. غير أن قانون Sarbanes-Oxley لم يستثن الشركات الأجنبية المسجلة في بورصات الولايات المتحدة من اشتراط الإشراف من جانب مجلس مراقبة حسابات الشركات العامة. ويبدو أن هذا الأمر شجع عدداً من الشركات الكبرى على إنشاء نظم إشراف على مراجعة الحسابات خاصة بما يأمل أن تعترف كل منها بنظام الأخرى. إلا أن هذا الأمر لم يحدث إلا على نطاق محدود وفرض على مفتشي مراجعة الحسابات التابعين لمجلس مراقبة حسابات الشركات العامة الاضطلاع بكم هائل من الأنشطة خارج الحدود الإقليمية.

٤٥ - وقد أنشأت جميع الدول الأعضاء في الاتحاد الأوروبي<sup>(١٧)</sup> هيئات عامة للإشراف على مراجعة الحسابات مسؤولة عن تدريب مراجعي الحسابات القانونيين وشركات مراجعة الحسابات وتعليمهم وتأهيلهم وإصدار الشهادات لهم وضمان جودة عملهم، والإجراءات التأديبية الخاصة بهم، كما أنها مسؤولة عن وضع المعايير ذات الصلة.

٤٦ - وفي مجال مقتضيات الإبلاغ المالي والكشف، يبذل الآن المزيد من الجهود من أجل اعتماد المعايير الدولية وتنفيذها.

٤٧ - وفيما يتعلق بالمعايير المحاسبية، ظل التقدم المحرز في مجال التقارب العالمي ثابتاً في السنوات الأخيرة، وأفاد المجلس الدولي للمعايير المحاسبية بأن أكثر من ١٠٠ بلد تطلب تنفيذ المعايير الدولية للإبلاغ المالي أو تسمح بها أو تقوم بتنفيذها. وإن تكاثر المعايير الدولية المتعلقة

(١٧) [http://www.fee.be/publications/default.asp?library\\_ref=4&content\\_ref=1537](http://www.fee.be/publications/default.asp?library_ref=4&content_ref=1537)

مراجعة الحسابات والتي يضعها المجلس الدولي لمعايير مراجعة الحسابات والضمان التابع للاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين، لم يضعف. وقد ساهم "مشروع الوضوح"، الذي يستهدف تعزيز فهم تلك المعايير، في مثل هذا التكاثف.

٤٨- وما زالت البلدان تتبع نهجاً مختلفة إزاء تنفيذ المعايير الدولية للإبلاغ المالي. فعلى سبيل المثال، هناك بلدان اثنان من بين تسعة من بلدان الاختبار النموذجي يستخدمان المعايير الدولية للإبلاغ المالي التي وضعها المكتب الدولي للمعايير المحاسبية، وثلاثة بلدان تنفذ هذه المعايير بعد استكمال عملية إقرارها، وبلد واحد يستخدم نهجاً تقارباً لمواءمة معاييره مع المعايير الدولية للإبلاغ المالي، وبلد واحد يُصدر معايير محاسبية وطنية قائمة على أساس المعايير الدولية للإبلاغ المالي، وبلد واحد ينفذ معايير محاسبية إقليمية.

٤٩- ويظل الإبلاغ غير المالي يشكل أحد التحديات الرئيسية. وقد قام عدد من الهيئات القانونية، على مدى السنوات العشر الماضية، باعتماد مقتضيات كشف غير مالي تتعلق بالقضايا البيئية والاجتماعية وبالإدارة الرشيدة للشركات أو بتعزيز هذه المقتضيات. وكما دلت على ذلك بحوث الأونكتاد<sup>(١٨)</sup> المتعلقة بالكشف عن الإدارة الرشيدة للشركات، تقع على عاتق الكثير من البلدان في أنحاء العالم، المتقدمة منها والنامية على السواء، مقتضيات إلزامية بالكشف عن الإدارة الرشيدة للشركات. وكثيراً ما ترد مقتضيات من هذا القبيل في قانون الشركة أو في شروط التسجيل في البورصة. بيد أن القضايا الاجتماعية والبيئية هي من بين المواضيع التي لا تتم المطالبة بها إلا نادراً. ومع ذلك، فقد شددت الدول الأعضاء في عدد من المحافل الدولية على تعزيز مثل هذا الإبلاغ عن الاستدامة.

٥٠- وفي هذا الصدد، أعلنت الدول الأعضاء، منذ فترة قصيرة، في الوثيقة الختامية لمؤتمر الأمم المتحدة المعني بالتنمية المستدامة لعام ٢٠١٢، أو مؤتمر ريو+٢٠، ما يلي:

"ونقر بأهمية تقارير مراعاة الشركات لمبادئ الاستدامة، ونشجع الشركات، ولا سيما الشركات المقيدة في البورصات والشركات الكبيرة، على النظر في دمج معلومات الاستدامة في صلب تقاريرها الدورية أينما كان هذا ملائماً" (الفقرة ٤٧، المستقبل الذي نصبو إليه).

٥١- ويقوم عدد من الدول الأعضاء و/أو البورصات بدور ريادي في الدعوة إلى الإبلاغ عن الاستدامة، إما بواسطة المبادرات التنظيمية أو اشتراطات القيد في البورصة. وأكثر الأدوات شعبية في نظر البورصات هي مؤشرات الاستدامة التي تصنف أداء الشركات الكبرى بشأن القضايا البيئية والاجتماعية وتلك المتعلقة بالإدارة الرشيدة للشركات. وعلى

(١٨) UNCTAD (2011). *Corporate Governance Disclosure in Emerging Markets: Statistical analysis of legal requirements and company practices*. United Nations publication. New York and Geneva.

متاحة من الموقع: [http://unctad.org/en/docs/diaeed2011d3\\_en.pdf](http://unctad.org/en/docs/diaeed2011d3_en.pdf)

الرغم من أن هذه المؤشرات ليست شكلاً من أشكال الكشف الإلزامي، فقد كانت ناجحة في التشجيع على الكشف الطوعي فيما بين الشركات.

٥٢ - وفي عام ١٩٩٥، أصبحت الدانمرك أحد أول البلدان التي أخذت بتشريع (القانون الدانمركي لحماية البيئة) يُلزم الشركات الكبرى بالإبلاغ البيئي. وتم تحديث هذا القانون بتوسيع نطاق الإبلاغ ومضمونه. وللإشارة إلى مثال آخر في جنوب أفريقيا، تشترط بورصة جوهانسبرغ منذ عام ٢٠١٠ أن تصدر جميع الشركات المسجلة فيها "تقارير متكاملة" تتضمن معلومات عن الاستدامة. وفي حزيران/يونيه ٢٠١٢، أخذت المملكة المتحدة بلائحة تقتضي من الشركات المسجلة في البورصة تقديم تقرير عن انبعاثات غازات الدفيئة؛ ويُتوقع أن يسري هذا الإبلاغ بالنسبة إلى الشركات المسجلة في بورصة لندن في عام ٢٠١٣. وفي عام ٢٠١٢، نشرت منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي تقييماً للمزيد من الأمثلة المستمدة من البلدان الأعضاء فيها<sup>(١٩)</sup>. وفي البرازيل، أخذت Bovespa بالإبلاغ الإلزامي بشأن قضايا الاستدامة، على أساس قاعدة "امتثل أو فسر". كما أخذت Bovespa<sup>(٢٠)</sup> بمؤشر يتعلق بتغير المناخ أفضى إلى زيادة الإبلاغ المتعلق بتغير المناخ فيما بين الشركات المائة الرئيسية بمقدار ثلاثة أضعاف. ولدى ما يقرب من نصف البورصات الثلاثين الأكبر في العالم مؤشرات بيئية واجتماعية وأخرى خاصة بالإدارة الرشيدة للشركات، ويخطط عدد أكبر بكثير من البورصات للأخذ بهذه المؤشرات<sup>(٢١)</sup>.

٥٣ - غير أن النتائج التي أسفر عنها الاختبار النموذجي تبين أن الأنظمة الخاصة بالكشف غير المالي تظل تشكل أحد التحديات. فما زال هناك نقص في المقتضيات التنظيمية، حتى في البلدان الرائدة في هذا المجال. ولما كانت الدول الأعضاء في أرجاء العالم تسعى إلى معالجة الشواغل المتنامية المتعلقة بالاستدامة، فإنه يُتوقع أن يظل الإبلاغ البيئي والاجتماعي والإبلاغ عن الإدارة الرشيدة للشركات موضوع مبادرات تنظيمية واشتراطات تسجيل في البورصة.

٥٤ - وهناك جهود وطنية مستمرة لبناء أسس تنظيمية ومؤسسية لإنفاذ المعايير ورصد هذا الإنفاذ.

٥٥ - وفي هذا الصدد، يلاحظ اتجاه رئيسي يتمثل في توسع دور البورصات، إذ برزت هذه البورصات كجهات تشجع الشركات المسجلة فيها على تنفيذ التوصيات المتعلقة بالإدارة الرشيدة من خلال قواعدها المتعلقة بهذا التسجيل واشتراطاتها المتعلقة بالصيانة، وكذلك من خلال ممارسة سلطات الإنفاذ التي حُولت إليها في بعض النظم القانونية.

(١٩) OECD (2012) *Corporate Greenhouse Gas Emission Reporting: A stocktaking of government schemes* <http://www.oecd.org/investment/investmentpolicy/50549983.pdf>

(٢٠) <http://www.bmfbovespa.com.br/indices/ResumoIndice.aspx?Indice=ICO2&Idioma=en-us>

(٢١) Responsible Research (2012). *Sustainable Stock Exchanges: A Report on Progress*, p. 29

٥٦- ويمكن لاشتراطات التسجيل الخاصة بالبورصة أن تؤدي وظيفة مماثلة كمبادرات تنظيمية في تعزيز الإبلاغ العالي الجودة من قبل الشركات، وينبغي أن تؤخذ في الاعتبار في أي تقييم للبنية التحتية العامة لهذا الإبلاغ. وهذا هو الحال، بوجه خاص، في الأسواق التي تمارس فيها بورصة واحدة فقط احتكاراً أو شبه احتكار.

٥٧- وقد ثبت أن تيسير التنسيق فيما بين جميع المؤسسات المعنية بعملية الإبلاغ من قبل الشركات يشكل اتجاهًا رئيسيًا آخر وأحد التحديات التي ما زالت قائمة في الكثير من البلدان.

٥٨- وبوجه عام، هناك عدة مؤسسات تشارك في الأنشطة التنظيمية في مجال الإبلاغ من قبل الشركات.

٥٩- فعلى سبيل المثال، يتكون النظام التنظيمي للمحاسبة في اليابان من ثلاثة مكونات تشريعية هي:

(أ) قانون الأوراق المالية والبورصة، الذي تقوم بإنفاذه وكالة الخدمات المالية، وهي وكالة فرعية تابعة لوزارة المالية؛

(ب) القانون التجاري، الذي تقوم بإنفاذه وزارة العدل؛

(ج) قانون ضرائب الشركات، الذي تقوم بإنفاذه الإدارة الوطنية للضرائب، وهي هيئة ذات استقلال ذاتي كبير تتبع وزارة المالية.

٦٠- وفي تركيا، يشمل الإطار المؤسسي الخاص بالإبلاغ المالي ما يلي:

(أ) معهد المحاسبة، جامعة اسطنبول؛

(ب) رابطة المحاسبين القانونيين في تركيا؛

(ج) مجلس أسواق رأس المال في تركيا؛

(د) المجلس التركي لمعايير المحاسبة ومراجعة الحسابات؛

(هـ) وكالة تنظيم العمل المصرفي والإشراف عليه؛

(و) المجلس التركي لمعايير المحاسبة.

٦١- وفي الصين، تؤدي المؤسسات التالية، بين مؤسسات أخرى، أدواراً هامة في الإبلاغ من قبل الشركات:

(أ) وزارة المالية؛

(ب) اللجنة الصينية لتنظيم الأوراق المالية؛

(ج) اللجنة الصينية لتنظيم العمل المصرفي؛

(د) اللجنة الصينية لتنظيم التأمين؛

(هـ) المعهد الصيني للمحاسبين العامين المعتمدين.

٦٢- وفي جنوب أفريقيا، من بين المؤسسات الرئيسية المعنية بمسائل الإبلاغ من قبل الشركات المؤسسات التالية:

(أ) وزارة التجارة والصناعة؛

(ب) هيئة الخدمات المالية؛

(ج) مجلس معايير الإبلاغ المالي؛

(د) فريق التحقيقات الخاصة بالإبلاغ المالي؛

(هـ) المجلس التنظيمي المستقل لمراجعي الحسابات؛

(و) المصرف الاحتياطي لجنوب أفريقيا؛

(ز) معهد جنوب أفريقيا للمحاسبين المعتمدين.

٦٣- وفي كوت ديفوار، تشمل المؤسسات التي تتناول مسائل الإبلاغ من قبل الشركات المؤسسات التالية:

(أ) وزارة المالية والاقتصاد؛

(ب) الخزينة الوطنية؛

(ج) المجلس الوطني للمحاسبة؛

(د) هيئة الخبراء القانونيين والخبراء المعتمدين في كوت ديفوار؛

(هـ) عدة منظمات إقليمية.

٦٤- ويعد إنشاء آلية تنسيق بين مختلف المؤسسات في سلسلة الإبلاغ أمراً جوهرياً لتجنب تداخل الأنشطة والتناقضات ولتحسين فعالية الجهود والموارد المستخدمة. والتنسيق ضروري في مجال إصدار التشريعات التي تتناول الإبلاغ من قبل الشركات، وضمان تنفيذ هذه التشريعات، وإجراء التحقيقات، وفرض الإجراءات العقابية، وتقاسم المعلومات، على سبيل المثال. وكما بينت نتائج الاختبار النموذجي ذلك، فقد أحرز عدد من البلدان تقدماً ملحوظاً في هذا الصدد، بينما تحتاج بلدان أخرى إلى زيادة تعزيز قدرتها في هذا الشأن.

٦٥- ويؤدي التنسيق دوراً حاسماً في وضع وتنفيذ استراتيجية وطنية وخطة عمل. وقد أعربت بعض البلدان المشاركة في الاختبارات النموذجية عن الحاجة إلى تحسين فهم ما ينبغي إدراجه في أية استراتيجية وطنية. وفي بعض هذه البلدان، تم تصميم وتنفيذ خطط عمل بشأن شريحة محددة من النشاط، مثل خطط العمل التي وضعتها بعض منظمات المحاسبة المهنية

لتصبح أعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين؛ بيد أن هذه الخطط لا تشكل استراتيجية وطنية. ولدى بلدان أخرى خطط عمل جزئية لا تشمل سوى بعض المؤسسات المشاركة في سلسلة الإبلاغ، أو لا تشمل سوى بعض مجالات الإبلاغ.

٦٦- وتشير خطة العمل إلى مجهود شامل يُبذل على الصعيد القطري ويهدف إلى تحسين الوضع الراهن للبنية التحتية للمحاسبة استناداً إلى استراتيجية وطنية ومجالات محددة ذات أولوية. وينبغي أن تشمل هذه الخطة أيضاً على مشاركة جميع المؤسسات الرئيسية المعنية بالإبلاغ من قبل الشركات. فعلى سبيل المثال، قامت بعض البلدان الرائدة، مثل كوت ديفوار وكرواتيا والاتحاد الروسي، باستخدام نتائج الاختبارات النموذجية لمؤشرات تطوير المحاسبة من أجل تحديد مجالات ذات أولوية لوضع خطط عمل وطنية.

٦٧- وتقوم سنغافورة أحد الأمثلة على خطة عمل تم الاتفاق عليها على الصعيد الوطني. فقد أنشأت حكومة سنغافورة في عام ٢٠٠٨ لجنة تطوير قطاع المحاسبة<sup>(٢٢)</sup> لإجراء استعراض كلي لقطاع المحاسبة بغية جعل سنغافورة مركزاً دولياً رئيسياً لخدمات المحاسبة وممتنيتها.

٦٨- وقدمت اللجنة عشر توصيات لتحويل سنغافورة إلى مركز عالمي رئيسي للمحاسبة في منطقة آسيا والمحيط الهادئ بحلول عام ٢٠٢٠. وترمي هذه التوصيات إلى تعميق الخبرة في قطاع المحاسبة، وزيادة قيمة الخدمات التي توفرها هيئات المحاسبة العامة الكائنة مقارها في سنغافورة، وتعزيز الطابع الإقليمي لخدمات المحاسبة. ورأت اللجنة أنه ينبغي، لتعزيز قدرة هيئات المحاسبة العامة وإنتاجيتها، تقديم حوافر لتشجيع زيادة الاستثمارات في تنمية رأس المال البشري وتعزيز الخبرة التقنية.

٦٩- وأوصت اللجنة بإنشاء مؤسسة جديدة لإتمام تحويل البلد، هي مجلس المحاسبة السنغافوري. وينبغي أن تُدعم هذه الهيئة المركزية بأمانة تعمل على أساس التفرغ وتضم ممثلين من مهنة وقطاع المحاسبة، ووسط رجال الأعمال والوسط المالي والوسط الأكاديمي والقطاع العام. وينبغي أن تُعيّن من قبل الحكومة وأن تُنشأ بموجب القانون كي تتناط بها مسؤوليات إشراف رسمية على إدارة ما يلي:

- (أ) صندوق تنمية قطاع المحاسبة؛
- (ب) مركز بحوث خدمات المحاسبة؛
- (ج) شهادة تأهيل ما بعد الجامعية في مجال المحاسبة المهنية، معترف بها عالمياً وصادرة رسمياً من سنغافورة؛
- (د) سبل تخصص لقطاع المحاسبة.

(٢٢) Transforming Singapore into a leading global accountancy hub for Asia-Pacific. Final report of the Committee to Develop the Accountancy Sector. 12 April 2010.

- ٧٠- وأحد الأمثلة الأخرى على النهج المنسق إزاء المقتضيات التنظيمية هو خطة العمل الكرواتية لتنفيذ تعديلات قانون مراجعة الحسابات. وفيما يلي الأنشطة المدرجة في الخطة:
- (أ) إصدار تعديلات قانون مراجعة الحسابات (المتسقة مع التوجيه الثامن للمجلس 84/253/EEC)؛
- (ب) إنشاء دائرة لقضايا السياسة العامة لمراجعة الحسابات والمحاسبة داخل وزارة المالية؛
- (ج) تقديم اقتراح ميزانية ٢٠٠٩ إلى لجنة الإشراف العام؛
- (د) إتمام الأعمال التحضيرية لتوفير الدعم الإداري والتقني للجنة الإشراف العام؛
- (هـ) إنشاء لجنة الإشراف العام؛
- (و) تعيين قائد فريق لضمان الجودة في الغرفة الكرواتية لمراجعي الحسابات؛
- (ز) عقد جمعية عامة للغرفة الكرواتية لمراجعي الحسابات؛
- (ح) انتخاب مجلس جديد لغرفة مراجعي الحسابات بما يتماشى مع تعديلات قانون مراجعة الحسابات؛
- (ط) عقد اتفاق تعاون بين لجنة الإشراف العام والغرفة الكرواتية لمراجعي الحسابات؛
- (ي) وضع خطة لتنفيذ الإشراف العام؛
- (ك) وضع خطة لضمان الجودة؛
- (ل) التأكد من تزويد فريق ضمان الجودة في الغرفة الكرواتية لمراجعي الحسابات بما يكفي من الموظفين (لغاية خمسة أعضاء).

٧١- وتعلق إحدى أهم المهام المطلوبة لعمليات التطوير التنظيمي والمؤسسي على المستوى الوطني بالمؤسسات المكلفة بالتعليم والتدريب. وقد أفادت معظم البلدان التي خضعت للاختبارات النموذجية بعدم كفاية توفير المحاسبين المؤهلين، وخاصة للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم والقطاع العام. ويظهر ذلك، بوضوح، الحاجة إلى المزيد من بناء المؤسسات في هذا المجال. فتحديث البرامج باستمرار وفقاً للمعايير المرجعية الدولية، سواء على مستوى الجامعة أم على مستوى منظمات المحاسبة المهنية، أمر بالغ الأهمية. وفي هذا الصدد، يعتبر التنسيق بين المؤسسات الرئيسية المشاركة في هذه العملية - وزارة التعليم ومنظمات المحاسبة المهنية، مثلاً - أمراً أساسياً لضمان تماشي المنهاج التعليمي على الدوام مع أحدث الأنظمة

والمقتضيات الوطنية والدولية. ومن شأن ذلك أن يجعل المهنيين الذين يحصلون على شهادة التأهيل في وضع يُمكنهم من تطبيق المعايير بفعالية.

٧٢- وفي هذا الصدد، أشارت بعض الاختبارات النموذجية إلى ضرورة تعزيز التنسيق بين منظمات المحاسبة المهنية والجامعات على المستوى الوطني. فالتعقيدات تنشأ عندما لا تكون الدورات التعليمية والتدريبية قادرة على مواكبة المقتضيات الجديدة المتأتية عن بيئة تنظيمية متغيرة باستمرار. وإن الافتقار إلى منهاج نموذجي موحد للدراسات الخاصة بالمحاسبة ومراجعة الحسابات يزيد من صعوبة المشكلة. وتكمن صعوبة تقييم الوضع الحالي في البلدان ذات الصلة، جزئياً، في وجود نظم مختلفة قائمة في نفس البلد، وبخاصة في البلدان التي يوجد فيها عدد كبير من الجامعات والمؤسسات التعليمية.

٧٣- ويتعلق جانب هام آخر من جوانب الأسس التنظيمية والمؤسسية بوجود آليات تمويل مستدامة ومستقلة لتطوير المحاسبة. ومن الأمور الأساسية، لدى إنشاء ترتيبات تنظيمية ومؤسسية مناسبة، التأكد من أن هذه المؤسسات ستكون قادرة على القيام بواجباتها بشكل موضوعي. وفيما يتعلق بوضع المعايير، ينبغي أن يُتاح لهذه الهيئات مصدر تمويل مضمون وثابت لا يعتمد على تبرعات من الجهات الخاضعة للمعايير.

٧٤- ويعني الاستقلال أن التمويل يجب أن يأتي بلا شروط. فعلى سبيل المثال، أرسنت مؤسسة المجلس الدولي للمعايير المحاسبية، في عام ٢٠٠٦، أربعة مبادئ للتمويل هي:

(أ) يجب أن يكون التمويل واسع القاعدة. ويجب أن يوسّع نظام التمويل الطويل الأجل المستدام قاعدة الدعم لتشمل المشاركين الرئيسيين في أسواق رأس المال العالمية؛

(ب) يجب أن يكون نظام التمويل إلزامياً. وفي هذا الصدد، يلزم تقديم الدعم من جانب الهيئات التنظيمية ذات الصلة؛

(ج) يجب أن يكون التمويل مفتوحاً وألا يتوقف على أي عمل قد يمس باستقلال هيئات وضع المعايير. والفكرة هنا هي أن التمويل ينبغي أن تتقاسمه الاقتصادات الرئيسية في العالم، باستخدام الناتج المحلي الإجمالي كمؤشر لتحديد مستوى مساهمتها؛

(د) من شأن التحول إلى نظام ضريبي بسيط أن يضيف عنصراً من التلقائية إلى نظام التمويل وأن يحد من أية مزاعم مقبلة بشأن الاعتماد على مساهمات شركات مفردة، ناهيك عن أن جميع الشركات التي تستفيد من المعايير الدولية للإبلاغ المالي سوف تساهم في العملية.

٧٥- ويمكن استخدام مبادئ المجلس الدولي للمعايير المحاسبية في المنظمات الدولية والإقليمية والوطنية الأخرى التي تقوم بأنشطة في مجالات مختلفة. بيد أن الحصول على التمويل المناسب على الصعيد الوطني، وبخاصة في البلدان النامية، قد يمثل تحدياً رئيسياً، لا لضمان الاستقلال فحسب، بل لضمان استدامة هذه المؤسسات بوجه خاص أيضاً. وعلى

سبيل المثال، إن الكثير من الهيئات المهنية في البلدان النامية هيئات صغيرة غالباً، لا تضم سوى بضعة أعضاء. ويمثل نقص التمويل تحدياً رئيسياً أمام بقائها وتنميتها.

٧٦- وفي بلدان أخرى، توفر الحكومة التمويل لعدة مؤسسات أو تضطلع بالوظائف بشكل مستقل. وفي هذه الحالات، من المهم إيلاء الاهتمام لتضارب المصالح الذي يمكن أن ينشأ من حالات تتعلق بعملية تعيين رئيس أو مدير لتلك المؤسسات. ويمكن أن يتعرض الاستقلال للخطر أيضاً عندما لا تكون هناك سوى هيئة تنظيمية حكومية واحدة تضطلع بأنشطة من قبيل وضع وإنفاذ المعايير واتخاذ الإجراءات التأديبية.

٧٧- ويتمثل أحد العناصر الجوهرية للبنية التحتية السليمة للمحاسبة في مجموعة الإجراءات العقابية التي يمكن اتخاذها في بلد عند تحديد حالة من سوء السلوك. يُضاف إلى ذلك أن الإجراءات المتعلقة بالحصول على العضوية والحفاظة عليها، والترخيص، وإصدار الشهادات، تؤدي دوراً رئيسياً في نوعية تقارير الشركات ومصادقتها. وتبين النتائج التي أسفرت عنها الاختبارات النموذجية أن بناء نظام من هذا القبيل يمثل تحدياً هائلاً لبعض البلدان، لكونه يتعلق بسحب شهادة مراجعي الحسابات والمحاسبين أو رخصتهم أو عضويتهم. وفي بعض البلدان، تكون العضوية في المنظمات المهنية غير محدودة ولا يمكن سحبها. وبالتالي، فإن الاستمرار في وضع برامج خاصة بالتطوير المهني أمر غير مطلوب للإبقاء على العضوية وإصدار الشهادة؛ ونتيجة لذلك، لا توجد آلية تضمن أن يتمتع الأعضاء بالقدرة على القيام بواجباتهم وفقاً لآخر المقتضيات.

٧٨- وفي هذا الصدد، من المفيد تقاسم الممارسات الجيدة. فعلى سبيل المثال، تشرف وكالة الخدمات المالية في اليابان على معايير مراجعة الحسابات وعلى عمل المحاسبين العامين المعتمدين وشركات مراجعة الحسابات. ويضع قانون المحاسبين العامين المعتمدين الإطار التشريعي لمهنة المحاسبة ومؤهلات المحاسبين العامين المعتمدين. وتشرف وكالة الخدمات المالية، بين جهات أخرى، على عمل المحاسبين العامين المعتمدين. ولدى الوكالة لجنة فرعية تدعى نظام المحاسبين العامين المعتمدين في مجلس النظام المالي تضع السياسات الخاصة بإدارة المحاسبين العامين المعتمدين. والمعهد الياباني للمحاسبين القانونيين المعتمدين هو الهيئة المحاسبية المهنية الوحيدة في اليابان، ويتمثل دورها الرئيسي في مسك سجل لجميع المحاسبين القانونيين المعتمدين في هذا البلد؛ وهي تتمتع، كذلك، بسلطة إلغاء تسجيل أي محاسب قانوني معتمد صدرت بحقه عقوبة تأديبية.

٧٩- وفي المملكة المتحدة، يضطلع بالأنشطة التأديبية المجلس التأديبي للمحاسبة والشؤون الاكتوارية التابع لمجلس الإبلاغ المالي. ويمكن أن تصبح الإجراءات القانونية المتعلقة بالتحقيقات في سوء السلوك إجراءات علنية، كما يدل على ذلك الطعن الذي قدمته مؤخراً شركة Deloitte في قضية MG Rover. وفي الولايات المتحدة، يذهب مجلس مراقبة حسابات الشركات العامة حتى إلى نشر جميع المراسلات التي تجري مع الشركات الخاضعة للتحقيق.

## ثانياً - الاستنتاجات

٨٠- إن بناء أساس تنظيمي ومؤسسي سليم للإبلاغ العالي الجودة من قبل الشركات عملية معقدة وتنطوي على تحديات. وينبغي أن تؤخذ الأمور التالية في الحسبان:

(أ) الحاجة إلى إيلاء اهتمام أكبر لمقتضيات المحاسبة والإبلاغ السليمة استناداً إلى التقارب نحو مجموعة موحدة من المعايير المحاسبية العالمية العالية الجودة، بوصف ذلك عاملاً رئيسياً في تعزيز النظام التنظيمي المالي الدولي وضمان الاستقرار المالي الدولي؛

(ب) الحاجة إلى تعزيز الترتيبات المؤسسية على الصعيد العالمي وتحسين تنسيقها، وأن يدعم ذلك إنشاء عدد من الهيئات والوظائف لتيسير عمليات وضع المعايير الدولية وتحسينها، مع زيادة التركيز على الإنفاذ ورصد الامتثال على الصعيد العالمي؛

(ج) تزايد ترابط النظم التنظيمية لمختلف النظم القانونية؛

(د) إيلاء الكشف غير المالي مزيداً من الاهتمام من جانب مستخدمي تقارير الشركات ومعدّيها؛

(هـ) ازدياد دور هيئات التنظيم التابعة للدولة؛

(و) على الصعيد الوطني، تزايد فهم أهمية وضع نهج استراتيجي طويل الأجل إزاء البناء التنظيمي والمؤسسي الوطني، استناداً إلى تقييم شامل ومتسق للاحتياجات والثغرات والأولويات؛

(ز) ازدياد الحاجة إلى تعزيز المقتضيات التنظيمية والمؤسسية الوطنية فيما يتعلق بالإنفاذ والامتثال والتحقق والتأديب والطعون، وازدياد الضغط في هذا الاتجاه؛

(ح) تنامي دور المنظمات الإقليمية؛

(ط) الحاجة إلى زيادة تيسير تحسين التنسيق فيما بين جميع الجهات الوطنية ذات المصلحة؛

(ي) الحاجة إلى زيادة تعزيز الدور المتنامي للمنظمات الإقليمية في تنسيق جهود البلدان الرامية إلى توحيد مقتضيات الإبلاغ.

٨١- وهذه التطورات تطرح الكثير من التحديات أمام الجهات صاحبة المصلحة على الصعيدين العالمي والوطني فيما يتعلق بالبناء التنظيمي والمؤسسي. وعلى سبيل المثال:

(أ) من الضروري زيادة تيسير الاتصال بين هيئات التنظيم الوطنية والهيئات الدولية المعنية بوضع المعايير بالنظر إلى تنامي دور الهيئات الدولية، وخاصة في ضمان امتثال المعايير واتساق تطبيقها؛

(ب) قد يلزم وضع ترتيبات مؤسسية جديدة لضمان تنفيذ القرارات الدولية على نحو يعود بالفائدة على الأطراف، نظراً إلى أن هذه القضايا قد عولجت تقليدياً على المستوى الوطني أكثر مما عولجت على المستوى العالمي وإلى أن هناك فوارق في السننم القانونيية والمؤسسية الوطنية؛

(ج) بالنظر إلى تزايد التركيز على الإنفاذ والامتثال، يجب على البلدان - ولا سيما البلدان النامية والبلدان التي تمر اقتصاداتها بمرحلة انتقالية - أن تواصل تطوير الخبرة الوطنية في مجال الإنفاذ، ورصد الامتثال، والتحقيق، والإجراءات التأديبية، وأن تواصل أيضاً تحسين التنسيق بين جميع الجهات صاحبة المصلحة في مجالات الإبلاغ من قبل الشركات؛

(د) من الضروري توفير المزيد من الإرشاد لمساعدة البلدان على وضع أسس تنظيمية ومؤسسية تمكنها من تلبية المقتضيات العالية الجودة للإبلاغ من قبل الشركات. ويشمل ذلك، لا الإرشاد التقني بشأن تطبيق المعايير فحسب، بل أيضاً الإرشاد بشأن الممارسات الجيدة في الترتيبات المؤسسية الوطنية المتعلقة بتنفيذ المعايير، بما في ذلك الإنفاذ، ورصد الامتثال، والتحقيق، والإجراءات التأديبية؛

(هـ) ويقتضي وضع نهج أشمل وطويل الأجل لتعزيز الأسس التنظيمية والمؤسسية المزيد من تطوير الأدوات المناسبة لمساعدة البلدان على قياس ورصد التقدم على نحو يتسم بالاتساق. ويتضمن ذلك أيضاً صوغ معايير واضحة وإرشادات يمكن للجهات المعنية أن تتوصل، استناداً إليها، إلى توافق آراء بشأن الوضع الراهن لإصلاحات المحاسبة والأولويات الأخرى<sup>(٢٣)</sup>؛

(و) ينبغي زيادة تعزيز المناقشات والعمليات الدولية المتعلقة ببناء الأسس التنظيمية والمؤسسية من أجل ضمان مشاركة البلدان النامية والبلدان التي تمر اقتصاداتها بمرحلة انتقالية في تلك المناقشات والعمليات وأن تلي المقتضيات الدولية احتياجات البلدان كافة؛

(ز) وثمة تحدٍ آخر يتمثل في تحسين النظم التعليمية والتدريبية للمحاسبين القانونيين ومراجعي الحسابات وتوسيعها من أجل معالجة عدم كفاية توفير المهنيين المدربين فيما يتصل بالطلب في السوق، وبخاصة لفائدة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم والقطاع العام، كما أفاد معظم البلدان التي خضعت للاختبار النموذجي؛ ويشمل ذلك أيضاً تحسين التنسيق بين الجامعات والجهات التي توفر التدريب المهني؛

(٢٣) على سبيل المثال، أظهرت بعض الاختبارات النموذجية تضارباً في الآراء بين أهم الجهات الوطنية صاحبة المصلحة في الإجابة على نفس السؤال في الاستبيان. فقد وافق بعضها على أن يفني عنصر معين من الأطر التنظيمية أو المؤسسية الوطنية بمقتضى محدد يتعلق بالإبلاغ العالي الجودة من قبل الشركات، بينما لم توافق جهات أخرى على ذلك.

(ح) ينبغي دمج الإبلاغ غير المالي والإبلاغ عن الاستدامة، بما في ذلك قضايا من قبيل البيئة والإدارة الرشيدة للشركات والمسؤولية الاجتماعية للشركات، دمجاً أفضل في السياسات الإنمائية؛

(ط) ينبغي تأمين الموارد المالية والبشرية لضمان الجودة المناسبة للأسس التنظيمية والمؤسسية الوطنية واستدامتها، نظراً إلى اتساع نطاق التطورات وتعمدها؛

(ي) إن تنامي دور التنسيق الإقليمي يطرح تحدياً بشأن نجاعة الاستفادة من مرافق المنظمات الإقليمية في مساعدة البلدان في جهودها الهادفة إلى توحيد نظم المحاسبة والإبلاغ واتساقها مع المقتضيات الدولية القائمة على الاحتياجات والأهداف الإنمائية المشتركة.

٨٢- وقد يود المندوبون في الدورة التاسعة والعشرين لفريق الخبراء الحكومي الدولي العامل المعني بالمعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ النظر في القضايا الموجزة في هذه المذكرة. وقد يودون أيضاً النظر في المسائل المفاهيمية التالية:

(أ) ما هي التحديات الرئيسية التي تواجهها هيئات التنظيم الوطنية في مجال التطوير التنظيمي والمؤسسي الهادف إلى ضمان الجودة العالية للإبلاغ من قبل الشركات؟

(ب) ما هو نوع الدعم الذي ترحب بالحصول عليه من الهيئات الدولية التي تتولى وضع المعايير وغيرها من الهيئات الدولية فيما يتعلق بالإبلاغ من قبل الشركات؟

(ج) ما هي الآليات اللازمة لتيسير التنسيق على كل من الصعيد الوطني والإقليمي والدولي؟

(د) كيف يمكن ضمان أن يلي وضع المعايير الإقليمية والدولية احتياجات البلدان كافة؟

(هـ) ما هو نوع الترتيبات المؤسسية التي يمكن أن تضمن تنفيذ المعايير الدولية تنفيذاً يتسم بالاتساق على النطاق العالمي؟

(و) هل هناك حاجة إلى إصدار اشتراطات تنظيمية فيما يتعلق بالكشف غير المالي أم أن الاشتراطات المتعلقة بالتسجيل في البورصة تضمن الامتثال في هذا المجال؟

(ز) ما هي التحديات الرئيسية الواجب تناولها في عملية وضع الأسس التنظيمية والمؤسسية فيما يتعلق بالإبلاغ من قبل القطاع العام والمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم؟

(ح) كيف يمكن للبلدان أن تضمن التمويل الكافي لمؤسساتها بحيث تصبح مستدامة من دون أن تمس باستقلالها؟