

Distr.: General
6 August 2014
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 الحادية والثلاثون
جنيف، ١٥-١٧ تشرين الأول/أكتوبر ٢٠١٤
البند ٣ من جدول الأعمال المؤقت

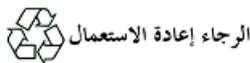
الأسس الجوهرية للإبلاغ العالي الجودة من قِبَل الشركات: الممارسات الجيدة المتعلقة بالرصد والإنفاذ، وآليات الامتثال

مذكرة من إعداد أمانة الأونكتاد

موجز تنفيذي

منذ عام ٢٠١٠، ما برح فريق الخبراء الحكومي الدولي العامل المعني بالمعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ (الفريق العامل) التابع للأونكتاد يعمل على بلورة أداة للتطوير المحاسبي لاستخدامها لأغراض الإبلاغ العالي الجودة من قِبَل الشركات. وقد أظهرت استنتاجات اختبارات أداة ذات التطوير المحاسبي هذه التي أُجريت في عامي ٢٠١٢ و٢٠١٣، والمناقشات المتعلقة بهذه الاستنتاجات في دورات الفريق العامل أن البلدان تحتاج إلى مزيد من الإرشادات بشأن بناء آليات تتميز بالكفاءة لرصد الامتثال والإنفاذ. وقد اقترح الفريق العامل، في دورته الثلاثين، أن تركز المداولات التي ستجري خلال دورته الحادية والثلاثين على هذه الآليات.

وقد أعدَّ الأونكتاد هذه المذكرة لتيسير المناقشات المتعلقة بهذا الموضوع. وتصف المذكرة العناصر الرئيسية التي يلزم النظر فيها لدى إنشاء نُظُم رصد وإنفاذ تتميز بالكفاءة فيما يخص عمل الشركات ومؤسسات مراجعة الحسابات والمحاسبين المحترفين. وتسَلِّط المذكرة الضوء على المعايير والإرشادات الصادرة عن الهيئات الدولية والإقليمية وعلى نخبة من الممارسات الوطنية الجيدة، وتتناول بالبحث التحديات الرئيسية التي تواجهها البلدان في ما تبذله من جهود لإنشاء آليات تتسم بالكفاءة لرصد الامتثال والإنفاذ.



المحتويات

| الصفحة | |
|--------|--|
| ٣ | أولاً - مقدمة ومعلومات أساسية |
| ٥ | ثانياً - التعاريف والعناصر الرئيسية لرصد الامتثال والإنفاذ |
| ١٠ | ثالثاً - رصد الامتثال والإنفاذ فيما يخص شروط الإبلاغ من قبل الشركات، وشروط مراجعة الحسابات و ضمان الجودة، والشروط الخاصة بالمحاسبين المحترفين |
| ٢٢ | رابعاً - التحديات الرئيسية الشاملة في تنفيذ المعايير واتباع الممارسات الجيدة |
| ٢٦ | خامساً - الاستنتاجات |
| ٢٧ | المرفق |

أولاً - مقدمة ومعلومات أساسية

١ - تتألف أداة الأونكتاد - الفريق العامل للتطوير المحاسبي من إطار للتطوير المحاسبي ومجموعة من مؤشرات التطوير المحاسبي^(١). والهدف من هذه الأداة هو مساعدة صانعي السياسات وغيرهم من الجهات صاحبة المصلحة في ما يبذلونه من جهود لتقوية البنية التحتية للمحاسبة والإبلاغ، بغية التوصل إلى عمليات إبلاغ من قِبَل الشركات تكون عالية الجودة وقابلة للمقارنة مع المعايير الدولية. ويتضمن مرفق هذه المذكرة رسماً بيانياً لترتيب درجات أداء عينة من ثلاثة بلدان، لأغراض توضيحية، فيما يتعلق باستخدام أداة التطوير المحاسبي.

٢ - وقد ظهرت على مدى العقدين الأخيرين سلسلة من مقاييس الأداء الدولية المتصلة بالإبلاغ من قِبَل الشركات. إلا أن فوائد المعايير العالية الجودة لا يمكن أن تتحقق ما لم تُنفذ هذه المعايير تنفيذاً سليماً. وينبغي أن تطبق البلدان نهجاً شاملاً إزاء ضمان إنشاء نظام آليات تتميز بالكفاءة لرصد الامتثال والإنفاذ وتطبيق هذه الآليات تطبيقاً سليماً من قِبَل الشركات ومؤسسات مراجعة الحسابات. ومن المهم أيضاً ضمان إعمال وإنفاذ الشروط المتعلقة بالمحاسبين المحترفين، على النحو المعرف في المبادئ التوجيهية للأونكتاد - الفريق العامل بشأن الشروط الوطنية المتعلقة بتأهيل المحاسبين المحترفين بوصفهم أعضاء، أو أشخاصاً مؤهلين لأن يكونوا أعضاء، في هيئة مهنية معترف بها من المحاسبين أو مراجعي الحسابات، أو أشخاصاً معترفاً بهم بصفقتهم هذه من قِبَل هيئة من الهيئات التنظيمية.

٣ - وقد أظهرت دراسات مختلفة وجود أدلة على التأثير الإيجابي للإنفاذ على شفافية عمل الشركات وجودة الإبلاغ. فعلى سبيل المثال، خلص كريستنسن وآخرون (Christensen et al.) (٢٠١١) إلى أن الآثار التي خلفتها في أسواق رأس المال توجيهان صدرتا في الاتحاد الأوروبي للحد من إساءة استخدام الأسواق وتحسين وإنفاذ اللوائح التنظيمية المتعلقة بالشفافية كانت أقوى في البلدان التي يوجد فيها تنظيم أكثر صرامة لسوق الأوراق المالية ونظم عامة أفضل في مجال الإنفاذ والتي تتميز تاريخياً بوجود أطر تنظيمية أجود^(٢). وقد أشار كريستنسن وآخرون (٢٠١٣) إلى أن فوائد المعايير الدولية للإبلاغ المالي تظهر في البلدان التي زاد نشاطها في مجال الإنفاذ المحاسبي وقت اعتماد المعايير في عام ٢٠٠٥^(٣). وخلص براون وآخرون (Brown et al.) (٢٠١٤) إلى أن الإنفاذ في مجال المحاسبة ومراجعة

(١) TD/B/C.II/ISAR/56.

(٢) H B Christensen, L Hail and C Leuz, 2011, Capital-market effects of securities regulation: Hysteresis, implementation and enforcement, National Bureau of Economic Research Working Paper 16737, .available at <http://www.nber.org/papers/w16737.pdf> (accessed 30 July 2014)

(٣) H B Christensen, L Hail and C Leuz, 2013, Mandatory International Financial Reporting Standards .reporting and changes in enforcement, *Journal of Accounting and Economics*, 56:147-177

الحسابات أمر بالغ الأهمية بالنسبة لتطبيق المعايير الدولية للإبلاغ المالي وأن فعالية اعتماد المعايير يمكن أن تعوق من جراء الاختلافات في البيئات المؤسسية فيما بين البلدان^(٤).

٤- وعلى المستويات الإقليمية والمستوى الدولي، توجد منظمات رئيسية مسؤولة عن تعزيز ممارسات التنظيم والرقابة والرصد في مختلف القطاعات الاقتصادية، ومن هذه المنظمات هيئات رئيسية مثل لجنة بازل التي تتولى وضع المعايير العالمية للتنظيم الذي يتوخى تأمين الحياطة المالية للمصارف، والمفوضية الأوروبية، والفريق الأوروبي لهيئات الرقابة على مراجعي الحسابات، والهيئة الأوروبية للأوراق المالية والأسواق (اللجنة الأوروبية لهيئات تنظيم الأوراق المالية سابقاً)، ومجلس تحقيق الاستقرار المالي، واتحاد المحاسبين الدولي، والمتدى الدولي لهيئات المستقلة لتنظيم مراجعة الحسابات، والمنظمة الدولية للجان الأوراق المالية.

٥- وفي السنوات الأخيرة، صدر عدد من الإعلانات والمبادئ التوجيهية فيما يتعلق برصد الامتثال والإنفاذ على المستويين الدولي والإقليمي، ومنها ما يلي: الإرشادات المتعلقة بالتعاون بين السلطات المختصة ضمن الاتحاد الأوروبي، الصادرة عن الفريق الأوروبي لهيئات الرقابة على مراجعي الحسابات؛ والموقف السياسي بشأن تنظيم مهنة المحاسبة، الصادر عن اتحاد المحاسبين الدولي؛ والمبادئ الأساسية للهيئات المستقلة لتنظيم مراجعة الحسابات، الصادرة عن المتدى الدولي لهيئات المستقلة لتنظيم مراجعة الحسابات؛ وأهداف ومبادئ تنظيم الأوراق المالية، الصادرة عن المنظمة الدولية للجان الأوراق المالية. وقد وضعت اللجنة الأوروبية لهيئات تنظيم الأوراق المالية وأصدرت في نيسان/أبريل ٢٠٠٣ ونيسان/أبريل ٢٠٠٤ معيارين بشأن إنفاذ معايير المعلومات المالية وتنسيقها^(٥). ونشرت الهيئة الأوروبية للأوراق المالية والأسواق في تموز/يوليه ٢٠١٣، في شكل ورقة مشاورية، المبادئ التوجيهية بشأن إنفاذ معايير المعلومات المالية، كما نشرت هذه المبادئ في تموز/يوليه ٢٠١٤ في شكل تقرير نهائي، وقد حلت هذه المبادئ التوجيهية محل المعيارين المذكورين^(٦).

٦- ولا يزال بناء نظام قوي لرصد الامتثال والإنفاذ يشكّل تحدياً في العديد من البلدان، وبخاصة البلدان النامية والبلدان التي تمر اقتصاداتها بمرحلة انتقالية، نظراً لتعقد هذا النظام وكونه نظاماً جديداً نسبياً إضافة إلى ترابطه الوثيق بمختلف الأوضاع المؤسسية والقانونية للولايات القضائية الوطنية، فضلاً عن الموارد اللازمة ونقص الوعي بالممارسات الجيدة وبما

(٤) P Brown, J Preiato and A Tarca, 2014, Measuring country differences in enforcement of accounting standards: An audit and enforcement proxy, *Journal of Business Finance and Accounting*, 41:1-52, available at <http://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1111/jbfa.12066/pdf> (accessed 30 July 2014)

(٥) Committee of European Securities Regulators, 2003, Standard no. 1: Enforcement of standards on financial information in Europe and 2004, Standard no. 2: Coordination of enforcement activities, available at http://www.esma.europa.eu/system/files/03_073.pdf and http://www.esma.europa.eu/system/files/03_317c.pdf (accessed 30 July 2014)

(٦) ESMA, 2014, Guidelines on enforcement of financial information, available at <http://www.esma.europa.eu/content/Final-Report-ESMA-Guidelines-enforcement-financial-information> (accessed 30 July 2014)

هو موجود من الدراسات والإرشادات بشأن تنفيذ الشروط الدولية في هذا المجال. وكثيراً ما تفتقر الهيئات التنظيمية الوطنية القائمة إلى الولايات والموارد والمنهجيات اللازمة لرصد وإنفاذ شروط المحاسبة ومراجعة الحسابات.

٧- وقد بينت الاستنتاجات التي خلصت إليها اختبارات أداة التطوير المحاسبي التي أُجريت في عامي ٢٠١٢ و٢٠١٣، والمناقشات التي جرت بشأن هذه الاستنتاجات في دورات فريق الخبراء الحكومي الدولي العامل المعني بالمعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ، أن البلدان تحتاج إلى مزيد من الإرشادات المتعلقة بإنشاء آليات رصد للامتثال والإنفاذ تتميز بالكفاءة. وفي بعض الحالات، لا تكون نُظُم رصد الامتثال والإنفاذ موجودة أصلاً أو قد تكون غير فعالة. ويفتقر العديد من البلدان النامية إلى عملية تأهيل للمحاسبين المحترفين وإلى آليات لإصدار التراخيص لمراجعي الحسابات المحترفين^(٧)، كما أن هذه البلدان تواجه الكثير من التحديات الأخرى ذات الصلة برصد الامتثال والإنفاذ في سعيها لإنشاء بنية تحتية قوية لأغراض الإبلاغ العالمي الجودة.

٨- واستجابةً لهذه التحديات، اقترح فريق الخبراء الحكومي الدولي العامل، في دورته الثلاثين، أن يركز مداولاته خلال دورته الحادية والثلاثين عن آليات رصد الامتثال والإنفاذ.

٩- وقد أعدَّ الأونكتاد هذه المذكرة لتيسير المناقشات المتعلقة بهذا الموضوع. وتعرض المذكرة تفاصيل العناصر الرئيسية اللازمة لبناء نظام قوي لرصد الامتثال والإنفاذ لأغراض الإبلاغ المالي العالمي الجودة من قِبَل الشركات، وتسَلِّط الضوء على المعايير والإرشادات الصادرة عن الهيئات الدولية والإقليمية، وتُقدِّم أمثلة توضيحية تشمل نخبة من الشروط والممارسات الوطنية. وتتناول المذكرة أيضاً قضايا تتعلق تحديداً بعمليات رصد الامتثال والإنفاذ المتصلة بتنفيذ معايير المحاسبة ومراجعة الحسابات، وتتناول بالبحث آليات الامتثال وإنفاذ الشروط التي يجب أن يستوفها المحاسبون المحترفون. وأخيراً، تعرض المذكرة التحديات الرئيسية الشاملة التي تواجهها البلدان في ما تبذله من جهود لإنشاء آليات لرصد الامتثال والإنفاذ تتميز بالكفاءة. ولا تشمل هذه المذكرة مجالات هامة متطورة مثل معايير رصد الامتثال والإنفاذ المتعلقة بالشروط غير المالية والإبلاغ من قِبَل القطاع العام، حيث إن ذلك يحتاج إلى مزيد من البحث.

ثانياً - التعاريف والعناصر الرئيسية لرصد الامتثال والإنفاذ

١٠- يتطلَّب إنشاء نظام وطني قوي لرصد الامتثال والإنفاذ إدراكاً واضحاً لمفهوم هذا النظام وهدفه ونطاقه، مع مراعاة أوجه ترابطه بجوانب أخرى من النُظُم القانونية والمؤسسية

(٧) The International Auditing and Assurance Standards Board defines an audit professional as a professional accountant who has responsibility, or has been delegated responsibility, for significant judgements in an audit of historical financial information.

للبلد المعني. كما أن إنشاء مثل هذا النظام يتطلب ما يلي: تصميم مجموعة من الأنشطة والمنهجيات المتصلة برصد الامتثال والإنفاذ فيما يتعلق بكل من مرحلة المنع ومرحلة التصحيح؛ وتخصيص موارد بشرية ومالية وتكنولوجية كافية؛ وإنشاء هيكل تنظيمي ملائم يعزز تنفيذ عمليات تتسم بالإنصاف والشفافية والكفاءة، بما في ذلك آليات للتنسيق مع العمل في مجالات أخرى من مجالات التشريع والتنظيم ومع عمل الهيئات الأخرى المختصة على المستويين الوطني والدولي، وكذلك على المستوى الإقليمي إذا وُجِدَت آليات إنفاذ إقليمية، كما هي الحال مثلاً في الاتحاد الأوروبي.

١١ - ويُعرّف الامتثال بأنه التقيّد بالقوانين والأنظمة والقواعد. والهدف من الرصد والرقابة هو تبييط عدم الامتثال، بينما يُعدُّ الإنفاذ وظيفة تُؤدّي لضمان وجود تبعات لأي انتهاك للقواعد وتشمل مجموعة من الأدوات المستخدمة لمعاقبة مَنْ يُخلّ بالقوانين والأنظمة ولمنع حدوث تلك الانتهاكات في المستقبل. إلا أنه من الممكن أيضاً فهم الإنفاذ على نحو أوسع، أي باعتبار الامتثال جزءاً من نظام الإنفاذ. وفي هذه الحالة، من الأهمية بمكان، لدى تصميم وتنفيذ نظام لرصد الامتثال والإنفاذ، النظر في ترابط الإطار القانوني وأطر الرقابة والإنفاذ^(٨).

١٢ - وتعتبر المنظمة الدولية للجان الأوراق المالية، في الأهداف والمبادئ التي حددتها لتنظيم الأوراق المالية، أن الإنفاذ ينبغي أن يُفسّر تفسيراً واسعاً بما فيه الكفاية بحيث يشمل سلطات الرقابة والتفتيش، فضلاً عن التحقيق، بحيث يُتوقع أن يتوفر لدى الهيئات التنظيمية ما يلزم من قدرة ووسائل وتدابير متنوعة لكشف أي انتهاكات للقوانين المتعلقة بالأوراق المالية وإنفاذ هذه القوانين ومعاقبة منتهكيها ومعالجة تلك الانتهاكات وتصحيحها^(٩). ولا تفرض تلك المبادئ اتباع أي نموذج محدد، ذلك لأن تنفيذها يتطلب النظر في النظام القانوني الذي تعمل الهيئة التنظيمية في إطاره.

١٣ - ووفقاً للمبادئ التوجيهية التي وضعتها الهيئة الأوروبية للأوراق المالية والأسواق بشأن إنفاذ معايير المعلومات المالية، ويُعرّف هذا الإنفاذ بأنه عملية تتمثل في فحص مدى امتثال المعلومات المالية لإطار الإبلاغ ذي الصلة، واتخاذ تدابير مناسبة عند اكتشاف حدوث مخالفات خلال عملية الإنفاذ وفقاً للقواعد المنطبقة. بموجب التوجيه المتعلق بالشفافية، واتخاذ تدابير أخرى ذات صلة لأغراض الإنفاذ. وقد عرّف الإنفاذ المحاسبي أيضاً بأنه الأنشطة التي تضطلع بها هيئات مستقلة، مثل أنشطة الرصد والاستعراض والتتيف، وفرض الجزاءات،

(٨) A Carvajal and J Elliott, 2009, The challenge of enforcement in securities markets: Mission impossible?, International Monetary Fund Working Paper 09/168, available at <https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2009/wp09168.pdf> (accessed 30 July 2014)

(٩) International Organization of Securities Commissions, 2013, Methodology for assessing implementation of the International Organization of Securities Commissions objectives and principles of securities regulation, Report no. FR08/11, available at <http://www.iosco.org/library/index.cfm?section=pubdocs&year=2011> (accessed 30 July 2014)

من أجل تعزيز امتثال الشركات لمعايير المحاسبة لدى تقديم البيانات المالية المطلوبة بموجب القانون^(١٠).

١٤ - وفي هذه المذكرة، يشمل تعبير "رصد الامتثال والإنفاذ" كامل دورة عملية الرصد، بدءاً من اختيار الشركات، ومؤسسات مراجعة الحسابات أو المحاسبين المحترفين الذين سيخضعون للمراجعة، وانتهاءً بتنفيذ التدابير التصحيحية وفرض الجزاءات عند الاقتضاء. ويشير رصد الامتثال إلى عمليات الرقابة والتحقق التي تنفذ للتحقق من الامتثال، بينما يشير الإنفاذ إلى إجراءات فرض التقيد بالشروط ذات الصلة وفرض جزاءات عند اكتشاف حدوث انتهاكات.

١٥ - ولضمان وجود نظام لرصد الامتثال والإنفاذ يتسم بالكفاءة، من المهم تعريف هدف هذا النظام ونطاقه. ومن ذلك مثلاً أن المبادئ التوجيهية التي وضعتها الهيئة الأوروبية للأوراق المالية والأسواق تنص على أن هدف الإنفاذ المدرج في الوثائق الموحدة هو الإسهام في التطبيق المتسق لإطار الإبلاغ ذي الصلة وفي ضمان شفافية المعلومات المالية ذات الصلة بعملية صنع قرارات المستثمرين وغيرهم من المستخدمين. ولهذا الاتساق وتلك الشفافية أهميتهما في ضمان الاستقرار المالي، وفي تفادي التباينات التنظيمية، وفي زيادة التقارب الرقابي في منطقة ما، وفي تعزيز ثقة المستثمرين. ومن الأهمية بمكان، في هذا الصدد، أن يكون هناك تقسيم واضح للمسؤوليات بين الجهات الفاعلة الرئيسية ضمن سلسلة الإبلاغ، مثل المسؤولين عن الإنفاذ، ومعدّي البيانات، ومراجعي الحسابات. ومن ذلك مثلاً أن إحدى القضايا التي أثرت في عملية التشاور التي سبقت وضع المبادئ التوجيهية للهيئة الأوروبية للأوراق المالية والأسواق في صيغتها النهائية تتعلق بأهمية ضمان ألا تضطلع هيئة الإنفاذ ببعض وظائف وضع المعايير ومراجعة الحسابات، مع تفادي إصدار تفسيرات لمعايير المحاسبة.

١٦ - وقد تنشأ عدة مسائل أخرى في سياق تعاريف نظام رصد الامتثال والإنفاذ، بما في ذلك مسألة الجهة التي ستخضع لإجراءات ذات صلة برصد الامتثال والإنفاذ، وتحديد أنواع المعلومات التي ينبغي تقييمها. وينبغي النظر أيضاً في تحديد عناصر سلسلة الإبلاغ التي ينبغي أن تدرج ضمن نطاق نظام رصد الامتثال والإنفاذ. ومن ذلك مثلاً أن بعض المصادر تنظر في الخصائص التالية للوظائف المؤسسية التي تُحسّن نوعية الإبلاغ المالي: سيادة القانون؛ وجودة التنظيم؛ ومكافحة الفساد؛ وفعالية الحكومة؛ والاستقرار السياسي؛ والمجاهرة بالرأي والإحضاع للمساءلة^(١١). وثمة عوامل إضافية تشمل حوافز المدراء وجودة عمل مراجعي الحسابات والحوافز المقدمة لهم، والتنظيم، والإنفاذ، وهيكل الملكية، وغير ذلك من السمات المؤسسية للاقتصاد^(١٢). ويحدد اتحاد المحاسبين الأوروبيين الخصائص الجوهرية، مثل النظام

(١٠) P Brown, J Preiato and A Tarca, 2014

(١١) المرجع نفسه.

(١٢) RW Holthausen, 2009, Accounting standards, financial reporting outcomes and enforcement, *Journal of Accounting Research*, 47:447-458

القانوني، وإدارة الشركات، وعمليات مراجعة الحسابات بمقتضى القانون، ونظام الرقابة المؤسسية، والمحاكم والجزاءات التي تُفرض على الجمهور وعلى الصحافة^(١٣). (ويتوقف الامتثال لمعايير الإبلاغ على عوامل مختلفة تشمل الضوابط الداخلية وإدارة المخاطر. غير أن الخصائص المميزة لهذا الموضوع خارجة عن نطاق هذه المذكرة).

١٧- وينبغي أن يستند نظام رصد الامتثال والإنفاذ إلى أساس مؤسسي متين، وينبغي أن تتولى تنفيذه هيئات إدارية مختصة ذات مسؤوليات واضحة وسلطات تحقيق وإنفاذ شاملة. وتشدد المنظمة الدولية للجان الأوراق المالية، في منهجيتها المتعلقة بتقييم سير تنفيذ الأهداف والمبادئ التي حددها لتنظيم الأوراق المالية، على أنه في إطار نظام إنفاذ فعال وموثوق، ينبغي أن تكون الجهة التنظيمية قادرة على أداء الأنشطة التالية:

- (أ) كشف خروقات القانون المشتبه بها على نحو فعال وفي الوقت المناسب؛
 - (ب) جمع المعلومات ذات الصلة لأغراض التحقيق؛
 - (ج) اتخاذ إجراءات لدى الكشف عن حدوث خرق للقانون؛
 - (د) إثبات أن لديها برامج تنفذها، وأنها تستخدم مواردها من أجل تنفيذ أنشطتها على نحو فعال؛
 - (هـ) اشتراط وجود نظام للامتثال فيما يخص الكيانات الخاضعة للتنظيم، يشمل عمليات تفتيش ويهدف إلى منع حدوث أي انتهاكات والكشف عنها وتصحيحها.
- ١٨- وتشير المنظمة الدولية للجان الأوراق المالية أيضاً إلى أنه ليس من الضروري أن تسند إلى هيئة واحدة المسؤولية عن جميع جوانب إنفاذ الأنظمة المتعلقة بالأوراق المالية. وهناك عدة نماذج فعالة، بما فيها نماذج يتم في إطارها تقاسم المسؤوليات مع منظمات ذاتية التنظيم، وهي تعرف بوصفها منظمات تمارس قدراً من المسؤولية عن الرقابة المباشرة في مجالات اختصاص كل منها.

١٩- كما أن نظام رصد الامتثال والإنفاذ يشمل أيضاً عدداً من الأنشطة والمنهجيات، مثل أساليب الاختيار وإجراءات الفحص، وهو ما يتناوله بمزيد من التفصيل الفصل الثالث - ألف من هذه المذكرة. وبالإضافة إلى ذلك، ينبغي أن يشمل نظام رصد الامتثال والإنفاذ مجموعة من إجراءات الإنفاذ مثل التدابير التصحيحية، والحوافز والجزاءات. ومن ذلك مثلاً أن المنظمة الدولية للجان الأوراق المالية تشير، فيما يتعلق بلوائح تنظيم الأوراق المالية، إلى أنه يجب على الهيئات التنظيمية أن تثبت وجود مجموعة متنوعة من الجزاءات التناسبية والرادعة والفعالة والكافية لتغطية الطيف الكامل من الانتهاكات للوائح تنظيم الأوراق المالية، وهي جزاءات

(١٣) Federation of European Accountants, 2001, Enforcement mechanisms in Europe: A preliminary investigation of oversight systems, available at http://www.iasplus.com/en/binary/resource/investigation_of_oversight_systems, available at .fee0104.pdf (accessed 30 July 2014)

تشمل، على سبيل المثال، ما يلي: الغرامات؛ والتجريد من الأهلية؛ وتعليق النشاط وإلغاء الصلاحية للعمل؛ وتجميد الأصول؛ واتخاذ إجراءات بحق الأشخاص غير المرخص لهم بالانخراط في المعاملات المتعلقة بالأوراق المالية أو إحالة هذه الأنشطة إلى السلطات الجنائية؛ واتخاذ تدابير لإنفاذ شروط الإفصاح عن البيانات والإبلاغ المالي من قبل الجهات المصدرة.

٢٠- ومن أجل إنشاء نظام لرصد الامتثال والإنفاذ يتميز بالكفاءة، من المهم وضع مجموعة من المؤشرات لتقييم مدى تأثير إجراءات التنفيذ وتحديد الفجوات والأولويات لإدخال مزيد من التحسينات. ومن الأمثلة على هذه المؤشرات ما يلي: الموارد المخصصة لبرنامج الإنفاذ؛ وحجم الغرامات المفروضة في كل سنة؛ وعدد الدعاوى المرفوعة في كل سنة؛ وعدد وأنواع التحقيقات المنفذة سنوياً. وقد أُجريت عدة دراسات لتقييم مدى كفاءة النظم الوطنية لرصد الامتثال والإنفاذ^(١٤).

٢١- وتشمل أداة التطوير الحاسبي عدة مؤشرات كمية ترتبط ارتباطاً مباشراً بمستوى تطور عمليات رصد الامتثال والإنفاذ في بلد ما^(١٥). وتتضمن المؤشرات أسئلة وقوائم مرجعية لضمان توفر العناصر الرئيسية في النظام الوطني لرصد الامتثال والإنفاذ فيما يتعلق بالإبلاغ العالي الجودة من قبل الشركات، بما في ذلك ما يلي: وجود وظائف ذات صلة برصد الامتثال والإنفاذ، وضرورة وجود مؤسسات مستقلة ممولة تمويلاً كافياً ومزودة بعدد كافٍ من الموظفين؛ ومعايير الاختيار لأغراض عمليات التفتيش؛ وأساليب الإبلاغ عن النتائج؛ وفرض الجزاءات العامة؛ وشروط إصدار التراخيص لمراجعي الحسابات؛ ومدونات قواعد السلوك الأخلاقية ولجان التحقيق والإجراءات التأديبية للمحاسبين المحترفين وما يقدمونه من طعون؛ وآليات التنسيق بين المؤسسات الوطنية^(١٦).

٢٢- ولذلك فإن هناك العديد من العوامل والمسائل التي تؤثر في نوعية الإبلاغ من قبل الشركات. إلا أن ثمة جوانب مثل التقيد بإطار للإبلاغ بمقتضى القانون وشروط مراجعة الحسابات والشروط المهنية الخاصة بالمحاسبين ومراجعي الحسابات تؤثر تأثيراً مباشراً إلى أبعد حد في نوعية عمليات الإبلاغ. وترد في الفصل الثالث من هذه المذكرة مناقشة أكثر تفصيلاً لمسائل محددة تتعلق برصد الامتثال والإنفاذ في هذه المجالات.

(١٤) المرجع نفسه و P Brown, J Preiato and A Tarca, 2014.

(١٥) UNCTAD, 2013, Accounting Development Tool: Assessment questionnaire on a country's capacity for high-quality corporate reporting, available at <http://adt.unctad.org/wp-content/uploads/2014/01/ADT-18-March2013-final.pdf> (accessed 30 July 2014).

(١٦) UNCTAD, forthcoming, *Accounting Development Tool: Building accounting for development*, United Nations publication.

ثالثاً - رصد الامتثال والإنفاذ فيما يخص شروط الإبلاغ من قبل الشركات، وشروط مراجعة الحسابات وضمن الجودة، والشروط الخاصة بالمحاسبين المحترفين

ألف - رصد الامتثال والإنفاذ فيما يتعلق بشروط المحاسبة والإبلاغ من قبل الشركات

٢٣ - يشير إنفاذ شروط المحاسبة، كما لوحظ آنفاً، إلى الوظائف التي تؤديها هيئات تنظيمية مستقلة لضمان امتثال المعلومات المالية المقدمة من شركة ما لمعايير المحاسبة وإطار الإبلاغ ذي الصلة الذي يتطلبه البلد المعني.

٢٤ - وتركز آليات رصد الامتثال والإنفاذ في معظم البلدان على الشركات المسجلة وكيانات الصالح العام لما لها من دور في الاقتصاد. إلا أن بعض الهيئات المسؤولة عن الإنفاذ، كما هو الحال في الدانمرك وسويسرا والمملكة المتحدة لبريطانيا العظمى وأيرلندا الشمالية، تتولى أيضاً مسؤولية الإنفاذ فيما يتعلق ببعض الشركات غير المسجلة^(١٧).

٢٥ - ثم إن هيئة الإنفاذ، أي السلطة المختصة التي تمارس أنشطة الإنفاذ، تتفاوت تبعاً للترتيبات المؤسسية القائمة في البلد. وتوجد في أغلبية البلدان مؤسسة واحدة مسؤولة عن ممارسة هذه الأنشطة، أي "نظام المستوى الوحيد". وفي بلدان عديدة، تمثل لجنة الأوراق المالية وعمليات البورصة، أو هيئات الرقابة على الشركات والمؤسسات المصرفية و/أو قطاع التأمين، السلطة المسؤولة عن ممارسة هذه الأنشطة. ويوجد في بلدان أخرى، مثل ألمانيا والنمسا، نظام قائم على مستويين حيث تتولى مؤسستان منفصلتان ممارسة الأنشطة ذات الصلة في مراحل مختلفة. ويرد في الإطار رقم ١ وصف لنظام المستويين هذا المعمول به في ألمانيا.

الإطار ١

نظام الإنفاذ الذي يُطبَّق على مستويين في ألمانيا

تُنفَّذ الإجراءات على المستوى الأول من قِبَل هيئة إنفاذ شروط الإبلاغ المالي^(١٨). وتُجرى عملية فحص للبيانات المالية السنوية الفردية والمجمعة إذا كانت هناك دلائل ملموسة على وجود مخالفة، أو إذا ورد طلب من سلطة الرقابة المالية الاتحادية^(١٩) أو استناداً إلى أخذ عينات عشوائية. وتنشر السلطة قائمة بالشركات الخاضعة لعملية الإنفاذ.

(١٧) A Berger, 2010, The development and status of enforcement in the European Union, *Accounting in Europe*, 7:15-35.

(١٨) Financial Reporting Enforcement Panel, 2014, Examination process, available at http://www.frep.info/pruefverfahren/ablauf_eines_pruefverfahrens_en.php (accessed 30 July 2014)

(١٩) Federal Financial Supervisory Authority, Financial reporting enforcement, available at http://www.bafin.de/EN/Supervision/StockExchangesMarkets/FinancialReportingEnforcement/financialreportingenforcement_node.html (accessed 30 July 2014)

وإذا لم تتعاون شركة ما في عملية الفحص، أو إذا لم توافق على الاستنتاجات، أو إذا كانت هناك شكوك كبيرة حول ما إذا كانت عملية الفحص قد جرت على نحو سليم أم لا، تنتقل السلطة إلى المستوى الثاني للإنفاذ وقد تتخذ تدابير رقابية.

وعندما يثبت للهيئة أو للسلطة وجود عمليات محاسبية خاطئة، تطالب السلطة الشركات بالإفصاح عن هذه النتائج في بيان صحفي مخصّص لهذه الغاية يُبث عبر المنصة الإلكترونية للسجل الاتحادي ويُنشر كذلك في ثلاث صحف مالية يومية على الأقل أو عن طريق مُقدّم لخدمات المعلومات الإلكترونية. وتطالب السلطة الشركات بأن تمتنع عن إبداء تعليقات أو إدراج إضافات. وهذا النشر للنتائج المتعلقة بوجود أخطاء محاسبية يؤدي تلقائياً إلى إجراء تحقيق مع مراجع الحسابات من قِبَل سلطات مراقبة مراجعة الحسابات.

٢٦- ومن العناصر الأساسية لنظام الإنفاذ ما يتمثل، كما لوحظ آنفاً، في المنهجية المستخدمة لاختيار الشركات التي ستخضع للمراجعة. ومن ذلك مثلاً أنه وفقاً للمبادئ التوجيهية التي وضعتها الهيئة الأوروبية للأوراق المالية والأسواق، تختار هيئات الإنفاذ الشركات التي ستخضع للتفتيش استناداً إلى نهج قائم على تحديد المخاطر مقترناً إما بإجراء أخذ لعينات عشوائية أو بإجراء تناوب أو بكلا الإجراءين معاً. ويستند تحديد المخاطر إلى الجمع بين احتمال وجود مخالفات وما يمكن أن يترتب على وجود مخالفة كبيرة محتملة من تأثير في الأسواق المالية. ويُنظر أيضاً في خصائص مثل مدى تعقّد البيانات المالية، وملامح المخاطر لدى جهة الإصدار، وخبرة الإدارة ومراجعي الحسابات. ومن الجوانب الأخرى التي قد يُنظر فيها لدى وضع معايير الاختيار ما يشمل المخاطر المتصلة بقطاع محدّد، ومدى أهمية المعلومات المالية بالنسبة لجهات إصدار أخرى، والنتائج المشتركة المنبثقة عن عمليات فحص سابقة، والشكاوى الواردة، والحالات المُحالة من قِبَل هيئات تنظيمية أخرى، والقضايا التي تُثار في الصحافة.

٢٧- ومن القرارات المهمة الأخرى التي يلزم اتخاذها ما يتعلق بطبيعة إجراء الفحص الذي سيتم اختياره. ومن ذلك مثلاً أن المبدأ التوجيهي السادس من المبادئ التوجيهية التي وضعتها الهيئة الأوروبية للأوراق المالية والأسواق ينص على أنه يمكن لهيئات الإنفاذ إما أن تُجري فحصاً غير محدود النطاق أو أن تجمع بين الفحص غير محدود النطاق والفحص المركّز للمعلومات المالية التي تقدمها جهات الإصدار والتي يجب اختيارها لأغراض الإنفاذ. ووفقاً للمبادئ التوجيهية التي وضعتها الهيئة الأوروبية للأوراق المالية والأسواق، يشكل الفحص ذو النطاق غير المحدود للمعلومات المالية (ما كان يُعرف سابقاً بالمراجعة الكاملة)، تقييماً لمضمون المعلومات المالية بأكمله من أجل تحديد القضايا أو المجالات التي تحتاج إلى مزيد من التحليل، وتقييم ما إذا كانت المعلومات المالية تمثل أم لا لإطار الإبلاغ المالي ذي الصلة. أما الفحص المركّز (أو ما كان يُعرف سابقاً بالمراجعة الجزئية) فيتمثل في التقييم المتعلق بقضايا محدّدة مسبقاً في المعلومات المالية وتقييم ما إذا كانت هذه المعلومات تمثل لإطار

الإبلاغ المالي ذي الصلة فيما يخص تلك القضايا. ولا يُعتبر الاكتفاء بإجراء الفحص المركّز أمراً مرضياً. وتُقدم المبادئ التوجيهية أمثلة على إجراءات الفحص، بما في ذلك ما يلي:

- (أ) مراجعة التقارير المالية السنوية والتقارير المالية المُجمّعة المؤقتة؛
- (ب) طرح أسئلة على جهة الإصدار فيما يتعلق بالمجالات التي تنطوي على مخاطر كبيرة، فضلاً عن المسائل المحاسبية؛
- (ج) طرح أسئلة على مُراجع الحسابات؛
- (د) إحالة المسائل إلى الهيئات المسؤولة عن مراجعة الحسابات و/أو إقرار المعلومات المالية؛
- (هـ) تحديد المسائل المحاسبية القطاعية؛
- (و) الاستعانة بخبراء خارجيين؛
- (ز) إجراء عمليات تفتيش موقعي.

٢٨- وتوصي المبادئ التوجيهية التي وضعتها الهيئة الأوروبية للأوراق المالية والأسواق بتوثيق تقنيات الفحص المستخدمة والاستنتاجات التي تخلص إليها عمليات المراجعة. وبعد انتهاء عملية المراجعة، تكون المخالفات المحتملة التي يتم تحديدها موضع مناقشة مع جهات الإصدار. وإذا لم تكن المعالجة المحاسبية مقبولة واكتُشف وجود خطأ مادي في عرض البيانات^(٢٠)، تكون هناك طائفة من الإجراءات المتاحة تبعاً للولاية القضائية، بما في ذلك إجراء مطالبة جهة الإصدار بتقديم بيانات مالية مُنقحة أو مذكرات تصحيح علنية أو غير ذلك من الإعلانات وإضافة التصويبات إلى البيانات المالية التي تُقدّم في المستقبل. أما إذا كانت مخالفة إطار الإبلاغ المالي غير مادية، تُرسل هيئة الإنفاذ إلى جهة الإصدار إخطاراً لا يُعلن عنه عادة.

٢٩- وتوجد أيضاً شروط مختلفة فيما يتعلق بتواتر عملية المراجعة. ويُلاحظ برغر (Berger) (٢٠١٠) تواتر عمليات الفحص في بعض البلدان الأوروبية على النحو التالي:

(أ) الدانمرك - ٢٠ في المائة من مجموع الشركات في كل سنة. ونظراً لاستخدام النهج القائم على تحديد المخاطر، يمكن اختيار الشركات نفسها عدة مرات خلال فترة خمس سنوات؛

(ب) فرنسا - أكبر ١٤٠ شركة كل ثلاث سنوات، وبقية الشركات كل خمس سنوات؛

(٢٠) ينبغي تقييم الطابع المادي تبعاً لإطار الإبلاغ ذي الصلة المستخدم لأغراض إعداد المعلومات المالية.

(ج) هولندا - بالإضافة إلى الاختيار باستخدام النهج القائم على تحديد المخاطر، يتمثل الهدف في فحص بيانات كل شركة مُصدرة للأسهم كل خمس سنوات وبيانات كل شركة مُصدرة السندات كل سبع سنوات؛

(د) إسبانيا - تُفحص بيانات مُصدري الأسهم كل سنتين تقريباً، وتُفحص بيانات مُصدري السندات كل ست سنوات تقريباً؛

(هـ) سويسرا - بالإضافة إلى الاختيار باستخدام النهج القائم على تحديد المخاطر، يتمثل الهدف في فحص بيانات كل شركة كل ست سنوات.

٣٠- وتشترط هيئة إنفاذ معايير الإبلاغ المالي في ألمانيا إجراء فحص كل فترة أربع إلى خمس سنوات لجميع الشركات المدرجة تحت مؤشر من مؤشرات البورصة وكل فترة ٨ إلى ١٠ سنوات لجميع الشركات الأخرى. وفي عام ٢٠١٣، أنجزت هذه الهيئة ما مجموعه ١١٠ عمليات فحص^(٢١). وقد أكد هيتس وآخرون (Hitz et al.) (٢٠١٢) في دراسة بشأن إنفاذ معايير المحاسبة في ألمانيا، أن عمليات الاختيار باستخدام النهج القائم على تحديد المخاطر تشكل نسبة تتراوح بين ١٥ و ٢٠ في المائة من التحقيقات وأن نسبة عمليات أخذ العينات العشوائية تتراوح بين ٨٠ و ٨٥ في المائة من التحقيقات^(٢٢).

باء- رصد الامتثال والإنفاذ فيما يتعلق بشروط مراجعة الحسابات وضمان الجودة

٣١- ثمة اتجاه عالمي، فيما يتعلق بأنشطة مراجعة الحسابات، نحو استخدام مصطلح الرقابة للإشارة إلى الأنشطة ذات الصلة لرصد الامتثال والإنفاذ فيما يخص مراجعي الحسابات ومؤسسات مراجعة الحسابات، وبخاصة فيما يتعلق بالشركات المسجلة وكيانات الصالح العام.

٣٢- وقد ظهرت في العقد الماضي هيئات عديدة معنية بالرقابة على عمليات مراجعة الحسابات، خصوصاً في البلدان المتقدمة. ولاحظ ألبرخت وآخرون (Albrecht et al.) (٢٠١٢) أن الاقتصادات الناضجة التي أنشأت هيئات للرقابة على مهنة مراجعة الحسابات تُوجد فيها مهنة متقدمة في مجال مراجعة الحسابات وبيئة متطورة لتنظيم الأعمال

(٢١) Financial Reporting Enforcement Panel, 2014, Annual activity report 2013, available at http://www.frep.info/docs/jahresberichte/2013/2013_tb_en.pdf (accessed 30 July 2014)

(٢٢) J-M Hitz, J Ernstberger and M Stich, 2012, Enforcement of accounting standards in Europe: Capital market-based evidence for the two-tier mechanism in Germany, *European Accounting Review*, 21:253-281

التجارية^(٢٣). وقد أشارت دراستهم إلى وجود علاقة إيجابية هامة بين استخدام هيئات الرقابة وشروط إصدار التراخيص وبين وجود مستوى أدنى مُتصوّر لممارسات الفساد.

٣٣- ويتفاوت نطاق الرقابة على عمليات مراجعة الحسابات بحسب تفاوت الولايات القضائية. ففي العديد من البلدان، تكون هذه الرقابة موجّهة أساساً نحو مؤسسات مراجعة الحسابات المسؤولة عن مراجعة حسابات الشركات المسجلة، بينما توسّع بلدان أخرى محور التركيز ليشمل كيانات الصالح العام. وتوجد أيضاً تفاوتات فيما يتعلق بما إذا كانت ممارسة الرقابة لا تشمل إلا مؤسسات مراجعة الحسابات أو ما إذا كانت تشمل أيضاً مراجعي الحسابات كأفراد. فمن جهة، يؤدي إخضاع الأفراد للرقابة إلى زيادة تكاليف وتعدّد النظام، بينما توجد، من جهة أخرى، ميزة التمتع بالقدرة المباشرة على فرض جزاءات على الأفراد ومنع أولئك الذين يتعرضون لجزاءات أثناء عملهم في شركة من شركات مراجعة الحسابات من الانتقال إلى شركة أخرى ومواصلة إجراء عمليات مراجعة للحسابات.

٣٤- وعلى المستوى الدولي، وضع المنتدى الدولي للهيئات المستقلة لتنظيم مراجعة الحسابات مجموعة من المبادئ الأساسية للهيئات المستقلة لتنظيم مراجعة الحسابات فيما يتصل بالرقابة على مؤسسات مراجعة الحسابات ومراجعي حسابات كيانات الصالح العام، بما في ذلك الشركات المسجلة^(٢٤). وتنص هذه المبادئ على أن أي نظام للرقابة على مراجعة الحسابات لا يمكن أن يكون فعالاً إلا إذا استوفيت بعض الشروط المسبقة، بما في ذلك معايير المحاسبة ومراجعة الحسابات العالية الجودة، والشروط القانونية المتعلقة بإعداد ونشر البيانات المالية، ونظام إنفاذ خاص بمعدّي البيانات المالية، وترتيبات خاصة بإدارة الشركات، وبرامج تثقيف وتدريب للمحاسبين ومراجعي الحسابات.

٣٥- وتُعَدّ الرقابة الفعالة على عمل مقدمي خدمات مراجعة الحسابات بالغة الأهمية بالنسبة لموثوقية ونزاهة عمليات الإبلاغ المالي. والنظام السليم للرقابة على الشركات العامة يشمل عموماً ما يلي:

- (أ) اشتراط أن تتوفر لدى مراجعي الحسابات مؤهلات وكفاءات مهنية كافية قبل منحهم تصاريح لممارسة عمليات مراجعة الحسابات؛
- (ب) سحب التصاريح الممنوحة لممارسة عمليات مراجعة الحسابات إذا لم يستوف الشرط الوارد في الفقرة الفرعية (أ) أعلاه؛
- (ج) اشتراط استقلالية مراجعي الحسابات؛

(٢٣) C Albrecht, R Malagueno, D Holland and M Sanders, 2012, A cross-country perspective on professional oversight, education standards and countries' perceived level of corruption, *Cross Cultural Management: An International Journal*, 19:433-454

(٢٤) متاحة على الموقع التالي: <http://www.ifiar.org/IFIAR/media/Documents/General/Final-Core-Principles.pdf> (accessed 30 July 2014)

(د) وجود هيئة مستقلة للرقابة على عمل مراجعي الحسابات، أو هيئة مهنية تعمل بوصفها هيئة الرقابة ولكنها تخضع هي نفسها للرقابة من قبل سلطة أعلى.

٣٦- وعادة ما يكون منظمو مراجعة الحسابات المستقلون مسؤولين عما يلي:

(أ) إجراء مراجعة منتظمة لإجراءات وممارسات مراجعة الحسابات من قبل الشركات التي تتولى مراجعة حسابات الهيئات العامة المصدرة؛

(ب) معالجة مسائل أخرى مثل الكفاءة المهنية، وعمل موظفي مراجعة الحسابات بالتناوب، وتوظيف موظفي مراجعة الحسابات من قبل الهيئات الخاضعة لمراجعة الحسابات، والخدمات الاستشارية وغيرها من الخدمات غير المتصلة بمراجعة الحسابات؛

(ج) الإجراءات التأديبية.

٣٧- وتتفاوت هيئات الرقابة فيما بين البلدان. ففي بعض الحالات، تكون هناك هيئة مستقلة مسؤولة عن هذه الأنشطة، بينما تقوم الهيئات التنظيمية، في حالات أخرى، بممارسة هذه الأنشطة بنفسها، وتوجد في حالات أخرى منظمات محاسبة مهنية تتولى تنظيم عمليات مراجعة حسابات بعض كيانات الصالح العام أو كيانات أخرى، مع ممارسة الرقابة من قبل هيئة مستقلة لتنظيم مراجعة الحسابات. وفي الولايات المتحدة الأمريكية، مثلاً، استهل قانون ساربنيس - أو كسلي الذي دخل حيز النفاذ في عام ٢٠١٢ حقبة جديدة من أنشطة مراجعة الحسابات عن طريق إنهاء ممارسة التنظيم الذاتي التي استمرت على مدى أكثر من قرن من الزمن، واستحدثت نظام الرقابة المستقلة على عمليات مراجعة حسابات الشركات العامة من قبل مجلس مراقبة حسابات الشركات العامة^(٢٥). وقد أدخلت بموجب هذا القانون عدة تغييرات فيما يتعلق بلجان مراجعة الحسابات، وعزز القانون استقلالية مراجعي الحسابات، واشترط التناوب الإلزامي للشركاء الرئيسيين في عمليات مراجعة الحسابات كل خمس سنوات، وحدد أنواعاً معينة من الخدمات غير المتصلة بمراجعة الحسابات باعتبارها خدمات لا تدخل في نطاق عمل مؤسسات مراجعة الحسابات التي تقدم خدمات مراجعة الحسابات للشركات العامة. ويرد في الإطار رقم ٢ أدناه مزيد من التفاصيل في هذا الصدد. وهناك بلدان أخرى عديدة حذت منذ ذلك الحين حذو مبادرة الولايات المتحدة الأمريكية فأنشأت هيئات رقابة مستقلة.

(٢٥) Ernst and Young, 2012, The Sarbanes-Oxley Act at 10: Enhancing the reliability of financial reporting and audit quality, available at [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/The_Sarbanes-Oxley_Act_at_10__Enhancing_the_reliability_of_financial_reporting_and_audit_quality/\\$FILE/J0003.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/The_Sarbanes-Oxley_Act_at_10__Enhancing_the_reliability_of_financial_reporting_and_audit_quality/$FILE/J0003.pdf) (accessed 30 July 2014)

الإطار ٢

مجلس مراقبة حسابات الشركات العامة في الولايات المتحدة

يجب على مراجعي حسابات الشركات العامة، سواء أكانوا في الولايات المتحدة أو في الخارج، أن يسجلوا أسماءهم ويخضعوا للتفتيش من قبل مجلس مراقبة حسابات الشركات العامة. وفي بعض الولايات القضائية، يشترط المجلس أن يكون هناك اتفاق تعاوني لإجراء عمليات التفتيش.

وتتولى لجنة الأوراق المالية وعمليات البورصة المسؤولية عن تعيين أعضاء المجلس وإهاء خدمتهم وعن إقرار ميزانية المجلس السنوية ورسوم الدعم المحاسبي. وتخضع للمراجعة من قبل اللجنة تقارير التفتيش السلبية التي يصدرها المجلس، وقرارات الوساطة، والإجراءات التأديبية المتخذة بحق الشركات المسجلة ومن يرتبط بها من الأفراد.

ويضع المجلس معايير لمراجعة الحسابات وما يتصل بها من ممارسات مهنية فيما يتعلق بعمل شركات المحاسبة العامة المسجلة، ويقوم المجلس - قبل اعتماد معايير جديدة أو إدخال تعديلات على المعايير القائمة - بنشر هذه المعايير والتعديلات من أجل التعليق عليها. ويجب أن تغطي جميع المعايير التي يضعها المجلس بموافقة اللجنة لكي تصبح نافذة.

ويُشترط أن تخضع للتفتيش سنوياً الشركات المسجلة التي تصدر تقارير مراجعة لحسابات أكثر من ١٠٠ شركة عامة وغيرها من الهيئات التي تصدر بيانات مالية. أما الشركات المسجلة التي تصدر تقارير مراجعة لحسابات أقل من ١٠٠ شركة من الشركات العامة فتخضع للتفتيش مرة على الأقل كل ثلاث سنوات. ويجوز للمجلس أيضاً أن يُخضع للتفتيش، في أي وقت، أي شركة أخرى من الشركات المسجلة. وعادة ما تركز عملية مراجعة عمل شركة من الشركات على العمليات والمجالات التي تنطوي على مخاطر أكبر فيما يتعلق بالوقوع في أخطاء في عرض بيانات الإبلاغ المالي وما يتصل بذلك من تحديات وأوجه قصور في عمليات مراجعة الحسابات.

ويُعد المجلس تقريراً عن كل عملية تفتيش ويتيح للجمهور أجزاء من كل تقرير، رهنأً بمراعاة القيود القانونية المتعلقة بالإعلان العام للبيانات. وإذا تضمن تقرير التفتيش انتقادات لنظام مراقبة الجودة في الشركة المعنية، أو إذا حدّد وجود عيوب محتملة في هذا النظام، لا يجوز للمجلس الإعلان عن هذه الانتقادات إذا قامت الشركة المعنية بمعالجة الأمر على نحو يرضي المجلس في غضون فترة ١٢ شهراً من صدور التقرير؛ وإذا لم يحدث ذلك، جاز للمجلس أن يعلن هذه الانتقادات.

وفي نهاية عام ٢٠١٢، بلغ عدد الشركات المسجلة لدى المجلس ٣٦٣ ٢ شركة، منها ٤٥٢ ١ شركة محلية و ٩١١ شركة أجنبية توجد في ٨٧ بلداً^(٢٦). وفي عام ٢٠١٢، بلغ مجموع عدد موظفي المجلس ٧٦٦ موظفاً.

٣٨- وتبين دراسة ديلوات (Deloitte) (٢٠١٣) التي تتضمن بيانات من الاتحاد الأوروبي وأستراليا وسنغافورة وكندا والمملكة المتحدة والولايات المتحدة أن الرقابة التنظيمية في هذه الولايات القضائية الرئيسية تشمل عمليات التسجيل والتفتيش والتحقق والإنفاذ ووضع المعايير وأنشطة التثقيف المهني المستمر^(٢٧). وعلى العموم، تشمل عملية التفتيش المتكررة ما يلي:

(أ) اختيار شركة مراجعة الحسابات التي ستخضع للتفتيش. وتتبع بلدان عديدة نهجاً قائماً على تحديد المخاطر في اختيار الشركات التي ستخضع للتفتيش. ويتفاوت تواتر عمليات الاستعراض؛ ففي المملكة المتحدة، تخضع للتفتيش على أساس سنوي أكبر أربع شركات لمراجعة الحسابات، بينما تخضع للمراجعة على مدى دورة ممتدة الشركات الرئيسية الأخرى التي تتولى مراجعة حسابات كيانات الصالح العام؛

(ب) تعيين فريق تفتيش تتوفر لديه الخبرات والكفاءات المناسبة في مجال مراجعة الحسابات والإبلاغ المالي والتدريب في مجال عمليات المراجعة التنظيمية لضمان الجودة. وتلاحظ دراسة ديلوات (Deloitte) (٢٠١٣) أن اختيار أعضاء أفرقة المراجعة، في الاتحاد الأوروبي، يتبع إجراءً يكفل ضمان عدم وجود أي تضارب في المصلحة بين أعضاء أفرقة المراجعة من جهة، والخاضعين للمراجعة من مراجعي الحسابات أو مؤسسات مراجعة الحسابات، من جهة أخرى. ويشمل نطاق عملية مراجعة ضمان الجودة، المدعومة باختبار مناسب للملفات المراجعة التي يجري اختبارها، عملية تقييم مدى الامتثال للمعايير المنطبقة لمراجعة الحسابات ومتطلبات الاستقلال، وكمية ونوعية ما ينفق من موارد، ورسوم مراجعة الحسابات، والنظام الداخلي لمراقبة الجودة في مؤسسة مراجعة الحسابات؛

(ج) توجيه إخطار إلى مؤسسة مراجعة الحسابات، وطلب تقديم المستندات مسبقاً، وتوجيه إخطار فيما يتعلق باختيار من سيتولون عملية المراجعة، وعقد اجتماعات مع الإدارة، ووضع ترتيبات للتفتيش الموقعي. وتخضع عملية التفتيش لعملية مراقبة داخلية للجودة ضمن هيئة تنظيم مراجعة الحسابات.

(٢٦) Public Company Accounting Oversight Board, 2013, 2012 Annual Report, available at <http://pcaobus.org/About/Ops/Pages/default.aspx> (accessed 30 July 2014)

(٢٧) Deloitte, 2013, Report on independent audit oversight, available at http://www.frc.org.hk/pdf_20131010/Full%20Report.pdf (accessed 30 July 2014)

٣٩- وينبغي أن تتوفر لدى هيئات الرقابة آليات فعالة تعمل في الوقت المناسب لتلقي وتجهيز المعلومات ذات الصلة، كما ينبغي أن تتوفر لها سلطات الإنفاذ اللازمة لضمان مراعاة توصياتها أو استنتاجاتها، بما في ذلك القدرة على فرض طائفة من الجزاءات التي تشمل فرض الغرامات وسحب تصاريح مراجعة الحسابات و/أو التسجيل. وينبغي أن تخضع الإجراءات التي تتخذها هيئات الرقابة للتدقيق والتمحيص والمراجعة، بما في ذلك لإجراءات الطعن أمام سلطة أعلى.

٤٠- وينص المبدأ ١١ من المبادئ التي وضعها المنتدى الدولي للهيئات المستقلة لتنظيم مراجعة الحسابات على أن إجراءات الإبلاغ التي تتبعها هيئات تنظيم مراجعة الحسابات ينبغي أن تشمل إعداد مشروع تقرير بشأن التفتيش، وعملية تنطوي على ردّ من مؤسسة مراجعة الحسابات، وإعداد تقرير نهائي بشأن التفتيش. وفي الاتحاد الأوروبي، تنشر الدول الأعضاء سنوياً تقريراً يتضمن الاستنتاجات الرئيسية التي تخلص إليها عملية مراجعة إجراءات ضمان الجودة، بالإضافة إلى برنامج عمل سنوي وتقارير عن الأنشطة. وهذه تتعلق بالنظام ككل ولا تُعدّ بالضرورة على مستوى فرادى مؤسسات أو عمليات مراجعة الحسابات. ويجب أن تكون التوصيات الواردة في التقارير المتعلقة بعمليات مراجعة الجودة موضع متابعة من قبل مراجعي الحسابات في غضون فترة معقولة؛ وإذا لم يحدث ذلك، يُخضع مراجعو الحسابات لإجراءات تأديبية أو عقوبات وجزاءات، بما في ذلك فرض الغرامات، والتوقيف عن العمل، وسحب التصاريح أو الشهادات أو إلغاء التسجيل، والخضوع لشروط تلقي التدريب. وفي الاتحاد الأوروبي، تُلزم البلدان بأن تعلن عن الجزاءات التأديبية المفروضة على مراجعي الحسابات ومؤسسات مراجعة الحسابات. وتتوفر لدى البلدان مستويات مختلفة من الموارد الخاصة بالطعون؛ ففي بعض البلدان، توجد لجان طعون، بينما يتعين في بلدان أخرى تقديم الطعون إلى المحاكم.

٤١- وفيما يتعلق بتنظيم عمل مراجعي الحسابات في الخارج، تُتبع نهج مختلفة من قبل مختلف الهيئات التنظيمية. ومن ذلك مثلاً أن مجلس مراقبة حسابات الشركات العامة في الولايات المتحدة يطبق النظام نفسه على المؤسسات الخارجية لمراجعي حسابات الشركات المسجلة لدى لجنة الأوراق المالية وعمليات البورصة وعلى مراجعي الحسابات المحليين المسجلين لدى اللجنة. ويوجد لدى الاتحاد الأوروبي، من جهة أخرى، نظام معادل لمراجعة الحسابات يعطي بموجبه بلداناً معينة الموافقة على أن تؤدي بنفسها وظائف الرقابة على مراجعة الحسابات الخاصة بها بعد إجراء تقييم لنظمها الخاصة بالإنفاذ.

٤٢- وفي ألمانيا، تخضع مؤسسات مراجعة الحسابات ومراجعو الحسابات الذين يتولون مهمة مراجعة حسابات كيانات الصالح العام بموجب القانون لعمليات تفتيش من قِبَل هيئة الرقابة على مراجعي الحسابات. ويجب أن يكون المفتشون التابعون لهذه الهيئة مؤهلين كمراجعي حسابات وأن تتوفر لديهم خبرة عدة سنوات من العمل في مجال مراجعة حساب

الشركات الكبيرة التي تُعدُّ بيانات حساباتها وفقاً للمعايير المحاسبية الوطنية والدولية^(٢٨). وتخضع لعمليات تفتيش سنوي مؤسسات مراجعة حسابات كيانات الصالح العام التي تكون قد نفذت أكثر من ٢٥ عملية من عمليات مراجعة الحسابات ذات الصلة في السنة السابقة. أما مؤسسات مراجعة الحسابات التي تكون قد نفذت عدداً أقل من عمليات مراجعة الحسابات ذات الصلة فتخضع للمراجعة على الأقل كل ثلاث سنوات. إلا أن مؤسسات مراجعة الحسابات تُختار أيضاً باتباع نهج يقوم على أساس تحديد المخاطر.

٤٣- وفي سنغافورة، تخضع أكبر أربع مؤسسات لمراجعة الحسابات لعمليات تفتيش مرة كل سنتين^(٢٩). وعادةً ما تخضع المؤسسات الأخرى التي تتولى مراجعة حسابات كيانات الصالح العام للتفتيش مرة كل ثلاث سنوات. وتُنفَّذ عمليات التفتيش الخاصة بالشركات الأخرى غير كيانات الصالح العام بمساعدة من معهد المحاسبين القانونيين في سنغافورة، وتمارس وظائف الرقابة الهيئة التنظيمية للمحاسبة والشركات. وتندرج أغلبية الحسابات العامة لسنغافورة في شريحة حسابات المؤسسات غير كيانات الصالح العام، ويُنفَّذ معظم هذه المؤسسات العمليات الخاصة بها بوصفها المالكة الوحيدة، وهي تتولى في الغالب مراجعة حسابات المشاريع الصغيرة والمتوسطة الحجم.

٤٤- ويتولى المجلس الكندي للمحاسبة العامة المسؤولية عن تنظيم مؤسسات المحاسبة التي تُكَلَّف بمراجعة حسابات الشركات العامة الكندية. وفي كل سنة، يُنفَّذ المجلس عمليات تفتيش تشمل جميع الشركات التي تتولى مراجعة حسابات أكثر من ١٠٠ شركة من الشركات التي تُصدر بيانات الإبلاغ المالي^(٣٠). أما الشركات المتبقية فتخضع للتفتيش إما مرة واحدة كل سنتين أو مرة واحدة كل ثلاث سنوات، تبعاً لعدد عملائها الذين يُصدرون بيانات مالية.

جيم - رصد الامتثال للشروط الخاصة بالمحاسبين المحترفين وإنفاذها

٤٥- شهدت بلدان عديدة سلسلة من التغييرات في تنظيم عمل المحاسبين المحترفين. وتُوجد حالياً ترتيبات مؤسسية مختلفة، بما في ذلك ترتيبات التنظيم الذاتي للمهنة من خلال منظمات المحاسبة المهنية، والتنظيم الذاتي في ظل رقابة عامة من قِبَل وكالة حكومية مستقلة وتنظيم خارجي، حيث تتولى الحكومة تنظيم المهنة من خلال وكالة حكومية أو وكالة مستقلة.

(٢٨) Auditor Oversight Commission, 2014, Inspections: Competence, inspection teams, available at <http://www.apak-aoc.de/english/inspections/inspections.asp> (accessed 30 July 2014).

(٢٩) Accounting and Corporate Regulatory Authority, 2013, Practice monitoring programme – seventh public report, available at http://www.acra.gov.sg/Publications/Reports/Practice_Monitoring_Programme_Public_Reports/ (accessed 30 July 2014).

(٣٠) Canadian Public Accountability Board, 2013, Thinking differently about audit quality: 2013 annual report, available at <http://www.cpab-ccrc.ca/en/topics/Reports/Pages/default.aspx> (accessed 30 July 2014).

وقد أصبح هذا الترتيب الأخير أكثر شيوعاً بصفة خاصة في حالة مراجعي الحسابات المحترفين. ومن ذلك مثلاً أن الهيئة التنظيمية للمحاسبة والشركات هي الهيئة التنظيمية الوطنية لكيانات الأعمال والمحاسبين العاملين في سنغافورة. وتقوم لجنة الرقابة على المحاسبين العاملين التابعة لهذه الهيئة بتسجيل المحاسبين العاملين، وتحدّد المعايير وغيرها من الشروط المهنية وتدير، في جملة ما تُديره، برنامجاً لرصد الممارسات وتُنفذ إجراءات خاصة بالشكاوى فضلاً عن إجراءات تأديبية.

٤٦- وفي عام ٢٠١١، أصدر اتحاد المحاسبين الدولي بيان موقف يتصل بمهنة المحاسبة، بما في ذلك عمل المحاسبين ومراجعي الحسابات^(٣١). وشدّد الاتحاد على دور منظمات المحاسبة المهنية في ضمان جودة الخدمات المقدّمة من قِبَل أعضائها. وينبغي لهذه المنظمات أن تُعزز الممارسات المهنية العالية الجودة وأن تراقب أنشطة أعضائها حتى في الحالات التي تتولى فيها وكالة حكومية مهمة التنظيم الخارجي للمهنة.

٤٧- وأصدر الاتحاد أيضاً، في عام ٢٠١١، سبعة بيانات تتعلق بالتزامات العضوية وتتضمن إطاراً لمنظمات المحاسبة المهنية الموثوقة والعالية الجودة من خلال دعم اعتماد وتنفيذ المعايير الدولية والحفاظ على آليات إنفاذ ملائمة. ووضع الاتحاد برنامجاً خاصاً بامتنال الهيئات الأعضاء تُشرف عليه الهيئة الاستشارية المعنية بالامتنال. ويُقدّم أعضاء الاتحاد ومُنسبوه معلومات قائمة على التقييم الذاتي بشأن الأطر التنظيمية وأطر وضع المعايير في بلدانهم وأنشطة منظماتهم فيما يخص استيفاء الشروط في بياناتهم. واستناداً إلى هذه المعلومات، وضع الأعضاء خطط عمل من أجل التحسين. ومن ذلك مثلاً أن معهد المحاسبين العاملين المعتمدين في الصين يشير في خطة عمله إلى أنه قد أنشأ في عام ٢٠٠٩ المجلس الصيني لمعايير الأخلاقيات فيما يتعلق بالمحاسبين العاملين المعتمدين، وأن المجلس وافق على مدونة جديدة للأخلاقيات متقاربة مع مدونة أخلاقيات المجلس الدولي لمعايير أخلاقيات المحاسبين التي وضعها اتحاد المحاسبين الدولي. ومن أجل تعزيز تنفيذ مدونة الأخلاقيات، تشير خطة العمل إلى أن معهد المحاسبين العاملين المعتمدين في الصين سيُجري عمليات مراجعة لضمان الجودة وأن إدارة المعايير المهنية والإرشاد التقني التابعة للمعهد ستقدم مبادئ توجيهية ومواد تفسيرية.

٤٨- ويرى اتحاد المحاسبين الدولي أن مجالات مهنة المحاسبة التي تحتاج إلى تنظيم هي كما يلي:

(أ) شروط الدخول وإصدار الشهادات، والتأهيل وإصدار التراخيص. وتصف معايير التثقيف الدولية، كما هي مفصّلة في دليل إعلانات التثقيف الدولية الصادرة عن معهد

(٣١) International Federation of Accountants, 2011, Regulation of the accountancy profession, Policy position paper no. 1, available at <http://www.ifac.org/publications-resources/regulation-accountancy-profession-1> (accessed 30 July 2014)

المحاسبين الدولي، الشروط الدنيا من حيث التعليم والتدريب. ويُعدُّ التطوير المهني المستمر ضرورياً لضمان محافظة الأفراد على مستوى معين من الجودة في عملهم.

(ب) رصد سلوك وأداء المحاسبين المحترفين. وفي الممارسة العملية، يشكل مراجعو الحسابات المجموعة الرئيسية التي تخضع للتدقيق والتمحيص والرصد المستمر من قِبَل وكالة حكومية أو هيئة رقابة. وإذا قُدمت شكوى تتعلق بسلوك محاسب مُحترف، تعتمد منظمات المحاسبة المهنية على لجائها المعنية بالتحقيق والتأديب. ويُصدر المجلس الدولي لمعايير أخلاقيات المحاسبين معايير مُعترفاً بها دولياً لأخلاقيات المحاسبين المحترفين، بما في ذلك شروط خاصة باستقلال مراجعي الحسابات. ومن ذلك مثلاً أن لدى معهد المحاسبين المعتمدين في جنوب أفريقيا لجنة أخلاقيات مسؤولة عن إجراء عمليات مراجعة مستمرة لمدونة قواعد السلوك المهني من أجل ضمان صلتها بالممارسة الراهنة وبالنظر في ما يُحال إليها من مسائل تتعلق بالسلوك المهني أو الأخلاقيات.

(ج) آليات التأديب والعقاب، لأغراض إجراء التحقيقات وفرض الجزاءات تبعاً لمدى خطورة المخالفة، بما في ذلك سلطة سحب الشهادات أو التراخيص في حالة إساءة السلوك. وفي بلدان عديدة، يؤدي الافتقار إلى الدعم القانوني لمنظمات المحاسبة المهنية إلى عدم تمكن هذه المنظمات من فرض هذه الجزاءات. ومن الأمثلة على ذلك أن رابطة المحاسبين في شيلي لا تستطيع فرض معاييرها أو إجبار جميع ممارسي مهنة على اتباع تلك المعايير، بما في ذلك مدونة الأخلاقيات ونظام الجزاءات^(٣٢). ويُنفذ اتحاد المحاسبين الدولي سلسلة من الأنشطة الرامية إلى دعم منظمات المحاسبة المهنية من خلال لجنته المعنية بتطوير منظمات المحاسبة المهنية. وفي عام ٢٠١٣، نشر الاتحاد تقريراً يُسلط فيه الضوء على إجراءات التأديب والتحقيق وضمان الجودة باعتبارها مجالات تحتاج إلى مزيد من التطوير، خصوصاً في البلدان النامية^(٣٣).

٤٩- وتتسم كفاءة الأنشطة التي تُنفذها منظمات المحاسبة المهنية بأهمية بالغة. وفي هذا الصدد، تتضمن أداة التطوير المحاسبي مؤشرات وما يتصل بها من أسئلة لتقييم مستوى تطوُّر منظمة المحاسبة المهنية، بما في ذلك استفسارات تتعلق بما يلي: وجود منظمة للمحاسبة المهنية في البلد المعني وعضويتها في اتحاد المحاسبين الدولي؛ وآليات التنسيق؛ ومدى قدرة منظمات المحاسبة المهنية على الامتثال للبيانات المتصلة بالالتزامات المترتبة على العضوية، بما في ذلك مدى كفاية الموارد البشرية والمالية؛ ووجود مدونة أخلاقيات وما إذا كانت هذه المدونة مُحدثة أم لا؛ والتحقيقات والإجراءات التأديبية والطعون، بما في ذلك استقلال لجنة التحقيق.

(٣٢) UNCTAD, 2013, International Accounting and Reporting Issues 2013 Review (New York and Geneva, Sales no. E.14.II.D.3, United Nations publication), available at http://unctad.org/en/PublicationsLibrary/diaeed2013d4_en.pdf

(٣٣) Professional Accountancy Organization, 2013, Professional Accountancy Organization Global Development Report – Mosaic: Memorandum of Understanding to Strengthen Accountancy and Improve Collaboration, available at <https://www.ifac.org/publications-resources/professional-accountancy-organization-global-development-report> (accessed 30 July 2014)

رابعاً - التحديات الرئيسية الشاملة في تنفيذ المعايير واتباع الممارسات الجيدة

٥٠ - بالإضافة إلى القضايا والتحديات التي أُشير إليها آنفاً، توجد قضايا شاملة أخرى يلزم النظر فيها لدى بناء نظام قوي لرصد الامتثال والإنفاذ، وهي قضايا يرد تفصيلها في هذا الفصل.

ألف - الاستقلالية

٥١ - تسمح الاستقلالية لهيئات التنظيم وكيانات الرقابة بأن تضطلع بأنشطتها على نحو موضوعي ومُنصف. ومن ذلك مثلاً أن المبادئ التوجيهية التي وضعتها الهيئة الأوروبية للأوراق المالية والأسواق تنص على أن هيئات الإنفاذ ينبغي أن تتمتع بقدر كافٍ من الاستقلال عن الحكومة وجهات الإصدار ومراجعي الحسابات وغيرهم من المشاركين في السوق وفي عمليات الأسواق الخاضعة للتنظيم. وينبغي مراعاة وجود توازن بين الاستقلال والمساءلة، بما في ذلك وجود آلية لتقديم الطعون.

٥٢ - وتُعرّف المبادئ الأساسية للمنتدى الدولي للهيئات المستقلة لتنظيم مراجعة الحسابات الاستقلالية بأنها القدرة على ممارسة النشاط التنظيمي واتخاذ القرارات وإنفاذها بمنأى عن التدخّل الخارجي من قِبَل الجهات الخاضعة للتنظيم. ويشير المبدأ الخامس إلى أنه ينبغي أن تكون لدى هيئات تنظيم مراجعة الحسابات ترتيبات لضمان استقلالية المفتشين عن ممارسي هذه المهنة. وفي هذا الصدد، ترى المفوضية الأوروبية مثلاً، أن نظام الرقابة العامة ينبغي أن يخضع لغير ممارسي المهنة ممن تتوفر لديهم المعرفة اللازمة في المجالات ذات الصلة بعمليات مراجعة الحسابات بمقتضى القانون.

٥٣ - وينص المبدأ الثاني من المبادئ التي وضعتها المنظمة الدولية للجان الأوراق المالية على أن المنظمين ينبغي أن يكونوا مستقلين فيما يُنفذونه من عمليات ومساءلين في ممارسة وظائفهم وصلاحياتهم.

باء - التمويل

٥٤ - ترى المنظمة الدولية للجان الأوراق المالية أنه ينبغي أن يتوفّر لهيئات التنظيم مصدر تمويل مستقر لأن ذلك يُعزز استقلاليتها. فاللجنة الاسترالية للأوراق المالية والاستثمارات، على سبيل المثال، تُموّل من قِبَل الحكومة الاتحادية، ويتفاوت حجم تمويلها تبعاً لأولويات السياسة الحكومية وضغوط الميزانية.

٥٥ - ويُشدّد المنتدى الدولي للهيئات المستقلة لتنظيم مراجعة الحسابات على ضرورة أن يتوفّر لمنظمي مراجعة الحسابات مصدر تمويل يكون آمناً ومنأى عن تأثير مراجعي الحسابات ومؤسسات مراجعي الحسابات، كما يكون كافياً لممارسة صلاحياتهم ومسؤولياتهم.

٥٦- ويلاحظ ديلوات (Deloitte) (٢٠١٣) أن نماذج التمويل القائمة تشمل فرض مكوس على الشركات المسجلة و/أو الهيئات المهنية و/أو مباشرة على مؤسسات مراجعة الحسابات. فمجلس مراقبة مراجعة حسابات الشركات العامة في الولايات المتحدة، مثلاً، يمول أساساً من خلال رسوم سنوية تُفرض على الشركات العامة بما يتناسب مع درجة رسميتها السوقية، كما تُفرض على السماسرة والمتعاملين على أساس صافي رأسمالهم في الولايات المتحدة وخارجها. وبالإضافة إلى ذلك، يُحصّل المجلس رسم تسجيل ورسمًا سنويًا من كل شركة محاسبة عامة مسجلة. وفي ألمانيا، تُمول هيئة إنفاذ شروط الإبلاغ المالي من خلال فرض مكوس على الشركات المسجلة. ويعمل في الهيئة ١٦ موظفًا متفرغًا تتوفر لدى أغلبيتهم معرفة واسعة بعمليات المحاسبة و/أو مراجعة الحسابات.

٥٧- وقد استخدم جاكسون (Jackson) وروي (Roe) (٢٠٠٩) مفهومًا لكفاءة الإنفاذ العام يستند إلى الموارد وقياس مستوى الموارد العامة التي يُخصصها البلد المعني للهيئات التنظيم المالي فيه، مُعدلاً إما بحسب الحجم الاقتصادي للبلد أو بحسب عدد سكانه، فلاحظ أن تخصيص ميزانيات أكبر للهيئات التنظيمية وتزويدها بعدد أكبر من الموظفين بمكناهما من أداء واجباتها بكفاءة^(٣٤).

جيم - التوازن بين الشفافية والسرية

٥٨- ينبغي للهيئات التنظيمية مراعاة السرية لدى تناول حالة ما ومراجعة المعلومات المقدمة. إلا أن هذه الهيئات ينبغي أن تتوخى الشفافية أيضاً فيما تنفذه من إجراءات وما تتخذه من قرارات، وهذا يعني في حالات عديدة وجوب أن تكون المعلومات علنية.

٥٩- وفي هذا الصدد، ينص المبدأ الرابع من مبادئ المنتدى الدولي للهيئات المستقلة لتنظيم مراجعة الحسابات على أن منظمي مراجعة الحسابات ينبغي أن يخضعوا للمساءلة العامة فيما يخص أداءهم لصلاحياتهم واستخدام مواردهم من أجل ضمان محافظتهم على نزاهتهم ومصداقيتهم. وبالإضافة إلى ذلك، ينبغي أن يشمل توخي الشفافية نشر خطط العمل السنوية وتقارير الأنشطة، بما في ذلك نتائج عمليات التفتيش، إما بشكل كلي أو على أساس فردي.

٦٠- وتشدّد الهيئة الأوروبية للأوراق المالية والأسواق على أن هيئات الإنفاذ ينبغي أن تُقدّم، بصورة دورية، معلومات إلى عامة الجمهور بشأن ما تظطلع بها من أنشطة إنفاذ وتنسيق.

(٣٤) HE Jackson and MJ Roe, 2009, Public and private enforcement of securities laws: Resource-based evidence, *Journal of Financial Economics*, 93:207-238, available at <http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0304405X09000786> (accessed 30 July 2014)

دال - كفاءة الموظفين

٦١ - إن نقص الموظفين و/أو عدم توفر موظفين يتمتعون بالكفاءة يؤثر في قدرة هيئة الإنفاذ على أداء واجباتها بكفاءة. وهذا يشمل عدم توفر التكنولوجيا المناسبة والمهارات اللازمة لاستخدامها. ويلزم توفير تدريب متواصل للحفاظ على القدرات المهنية على أعلى مستويات الجودة. وفي هذا الصدد، ينص المبدأ التوجيهي الثاني من مبادئ الهيئة الأوروبية للأوراق المالية والأسواق على أنه ينبغي أن يتوفر لهيئات الإنفاذ ما يكفي من الموارد البشرية والمالية وأن الموارد البشرية ينبغي أن تتمتع بما يلزم من مهارات مهنية وخبرات وأن تكون كافية من حيث العدد. وفيما يتعلق بعمليات الإنفاذ المتصلة بمراجعة الحسابات، ينبغي أن يحصل الموظفون الذين يجرون عمليات استعراض نُظُم ضمان الجودة في مؤسسات مراجعة الحسابات على تدريب مهني مناسب وأن تتوفر لديهم الخبرات ذات الصلة في مجال مراجعة الحسابات والإبلاغ المالي، فضلاً عن التدريب المناسب في مجال الاستعراض التنظيمي لضمان الجودة. وينبغي أن تتوفر لدى المحققين مهارات تحليلية ومعرفة بالمهنة والأسواق، وينبغي أن تتوفر لدى المدعين العاميين مجموعة كاملة من المهارات القانونية ومهارات التقاضي فضلاً عن فهم لعمل الأسواق المالية^(٣٥). إلا أن الهيئات التنظيمية عموماً لا تعاني من نقص في أعداد الموظفين فحسب، بل أيضاً من عدم القدرة على تعيين موظفين ممن يتمتعون بخبرات مماثلة لتلك التي تتمتع بها الكيانات الخاضعة للتنظيم.

٦٢ - ومن المهم أيضاً أن تُحدّد هيئات الإنفاذ معايير مهنية وجزاءات تُطبّق من قِبَل موظفيها. ويعتبر المنتدى الدولي للهيئات المستقلة لتنظيم مراجعة الحسابات أنه ينبغي أن تكون هناك محظورات يخضع لها مُنظّمو مراجعة الحسابات لضمان عدم وجود تضارب في المصلحة لدى مجالس الإدارة والموظفين من أجل حماية المعلومات السرية.

هاء - التعاون والتنسيق

٦٣ - يتسم التعاون والتنسيق بأهمية بالغة لضمان وجود شروط تنظيمية متسقة تنطبق على نفس النوع تقريباً من أنواع السلوك والمنتج عموماً والتنظيم المتسق في مختلف القطاعات. ومن المهم أيضاً أن يكون هناك تنسيق في تبادل المعلومات أو إنشاء سجل مشترك لمراجعي الحسابات ومؤسسات مراجعة الحسابات وفي مجالات التعاون بين السلطات المحلية ونظيراتها الأجنبية، مع مراعاة المسائل المتصلة بالسرية. وتبين النتائج المستقاة من اختبارات أداة التطور المحاسبي أن بلداناً عديدة تفتقر إلى التنسيق فيما بين الجهات الرئيسية المعنية ضمن سلسلة الإبلاغ المالي من قِبَل الشركات.

(٣٥) A. Carvajal and J. Elliott, 2009

٦٤- ومن الأمثلة المتصلة بالتعاون والتكامل على الصعيد الإقليمي أن الهيئة التنظيمية للمحاسبة والشركات في سنغافورة قد أنشأت في عام ٢٠١١، بالاشتراك مع منظمي مراجعة الحسابات المستقلين في ماليزيا وتايلند، فريق تعاون غير رسمي يُعرف باسم فريق منظمي مراجعة الحسابات في رابطة دول جنوب شرق آسيا، وهو يعقد اجتماعات دورية مع أكبر أربع شركات إقليمية لمناقشة المسائل المتصلة بجودة عمليات مراجعة الحسابات^(٣٦).

٦٥- وينص المبدأ السابع من مبادئ المنتدى الدولي للهيئات المستقلة لتنظيم مراجعة الحسابات على أن هيئات تنظيم مراجعة الحسابات ينبغي أن تضع ترتيبات مناسبة للتعاون مع غيرها من هيئات تنظيم مراجعة الحسابات وكذلك مع أطراف ثالثة حيثما يكون ذلك منطبقاً. ويبدل المنتدى جهوداً تعاونية، وقد نشر تقريراً يُلخّص فيه النتائج التي خلص إليها استقصاء عالمي بشأن عمليات التفتيش الخاصة بمؤسسات مراجعة الحسابات^(٣٧). وقد أصدرت المجموعة الأوروبية لهيئات الرقابة على مراجعي الحسابات ورقة توجيه في عام ٢٠٠٩ تُحدّد فيها نهجاً مشتركاً للتعاون بين السلطات المختصة للدول الأعضاء في الاتحاد الأوروبي فيما يتعلق بالرقابة على مؤسسات مراجعة الحسابات ومراجعي الحسابات، وهو نهج تقوم في إطاره كل دولة من الدول الأعضاء بتعيين سلطة مختصة واحدة تكون بمثابة هيئة اتصال فيما يتعلق بتبادل المعلومات^(٣٨).

٦٦- وتتناول مبادئ المنظمة الدولية للجان الأوراق المالية التدابير المتعلقة بتبادل المعلومات وأنواع المساعدة المتبادلة بين الهيئة التنظيمية ونظيراتها. ففي الاتحاد الأوروبي، على سبيل المثال، أنشأت الهيئة الأوروبية للأوراق المالية والأسواق منتدى "جلسات التنسيق بين هيئات الإنفاذ الأوروبية"، الذي يضم ٣٧ هيئة إنفاذ تابعة للدول الأعضاء في الاتحاد الأوروبي وبلدَيْن في المنطقة الاقتصادية الأوروبية. ويشكل هذا المنتدى أكبر شبكة في العالم لهيئات الإنفاذ تضطلع بمسؤوليات رقابة فيما يتعلق بالمعايير الدولية للإبلاغ المالي. ومن خلال هذا المنتدى، تتقاسم هيئات الإنفاذ الأوروبية وتُقارن تجاربها. وفي عام ٢٠٠٥، أنشأت الهيئة الأوروبية للأوراق المالية والأسواق قاعدة بيانات داخلية لتكون بمثابة منبر لتبادل المعلومات على أساس مستمر.

(٣٦) Accounting and Corporate Regulatory Authority, 2013

(٣٧) International Forum of Independent Audit Regulators, 2014, Report on 2013 survey of inspection findings, available at <https://www.ifiar.org/IFIAR-Global-Survey-of-Inspection-Findings.aspx> (accessed 30 July 2014)

(٣٨) European Group of Auditors' Oversight Bodies, 2009, Guidance paper on the cooperation between competent authorities within the European Union, available at http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/egaob/index_en.htm (accessed 30 July 2014)

خامساً - الاستنتاجات

٦٧- من أجل ضمان التنفيذ السليم للمعايير والمدونات الدولية، تحتاج البلدان إلى رصد الامتثال للشروط وإنفاذها فيما يتعلق بالشركات ومؤسسات مراجعة الحسابات والمحاسبين المهنيين. وتحتاج هيئات الإنفاذ إلى مسؤوليات واضحة وصلاحيات كافية وآليات ملائمة للتحقيق في المخالفات وكشفها وفرض إجراءات الإنفاذ والجزاءات حيثما تكون ضرورية. وهي تحتاج أيضاً إلى ما يكفي من الموارد المالية والموارد البشرية التي تتميز بالكفاءة. وبالإضافة إلى ذلك، ينبغي أن تكون هذه الهيئات مستقلة وأن تظل في الوقت نفسه خاضعة للمساءلة وأن تحافظ على معايير السرية. وعلاوة على ذلك، لا غنى عن التنسيق فيما بين أصحاب المصلحة الرئيسيين على المستويات الوطنية والتعاون مع هيئات الإنفاذ الأخرى على المستوى الدولي. ومن الأمور المهمة بالنسبة لتصميم التدابير المتصلة برصد الامتثال والإنفاذ في المستقبل إجراء بحوث إضافية لتحليل مواطن قوة وضعف نُظُم الإنفاذ في فُرَادَى الولايات القضائية. ومن المهم أيضاً الاضطلاع بأنشطة لتقديم المساعدة التقنية وبناء القدرات من أجل تعزيز الأطر القانونية والمؤسسية في البلدان النامية.

٦٨- وقد يود المندوبون المشاركون في الدورة الحادية والثلاثين لفريق الخبراء الحكومي الدولي العامل المعني بالمعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ أن ينظروا في القضايا المطروحة في هذه المذكرة وكذلك في المسائل التالية:

- (أ) ما هي المكونات الرئيسية لنظام لرصد الامتثال والإنفاذ يتميز بالكفاءة؟
- (ب) ما هي الممارسات الجيدة والتحديات الرئيسية والدروس المستفادة في إنشاء نظام لرصد الامتثال والإنفاذ يتميز بالكفاءة؟
- (ج) ما هي الشروط الدولية الرئيسية في هذا المجال وكيف يمكن تيسير تنفيذها؟
- (د) ما هو دور الهيئات الدولية في تعزيز التقارب في تنفيذ الشروط الدولية وضمان التقارب فيما بين نُظُم رصد الامتثال والإنفاذ في مختلف البلدان؟
- (هـ) ما هي العناصر الأساسية التي يلزم النظر فيها لدى بناء نُظُم رصد الامتثال والإنفاذ في مجالات أخرى مثل القطاع العام، والمشاريع الصغيرة والمتوسطة الحجم، والإبلاغ غير الإبلاغ المالي؟
- (و) كيف يمكن قياس كفاءة نُظُم رصد الامتثال والإنفاذ؟ وكيف يمكن لأداة التطوير المحاسبي أن تُعزَّز وتُيسَّر تقييم التقدم المحرز وتقاسم أفضل الممارسات والإرشادات فيما يتعلق بآليات رصد الامتثال والإنفاذ؟

- ١- يعرض الرسم البياني العنكبوتي التالي درجات قياس الأداء المسجّلة باستخدام أداة التطور المحاسبي التي وضعها الأونكتاد - فريق الخبراء الحكومي الدولي العامل المعني بالمعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ فيما يخص عيّنة من ثلاثة بلدان وبما يشمل ٢٤ مؤشراً كميّاً.
- ٢- وتتصلل المؤشرات ألف-٤ وألف-٥ وألف-٧ وألف-٨ وباء-٤ وباء-٥ وباء-٦ وباء-٧ وباء-٨ اتصالاً مباشراً بنظّم رصد الامتثال والإنفاذ.

