

إدارة التحول من

US GAAP

إلى

IFRS

تأليف

ليزا ويفر

تعريب

لجنة البحوث والتطوير

جمعية المحاسبين والمدققين الداخليين

محاسب قانوني/ محمد عرفة

2016

رقم الإيداع :

الترقيم الدولى:

الطبعة الاولى 2016

دار حميثرا للنشر

جميع حقوق النشر والنشر محفوظة لدار حميثرا للنشر

لا يجوز استنساخ أو طباعة أو تصوير أي جزء من هذا الكتاب
أو اختزانه بأي وسيلة إلا بإذن مسبق من الناشر.

التوزيع داخل جمهورية مصر العربية والسودان وشمال افريقيا ودول الخليج

جمهورية مصر العربية - القاهرة 26 ش شامبليون

ت : 01113664737 - 01007420665

البريد الالكتروني : Email : homysra@gmail.com

إهداء

إلى جميع المهتمين / المتخصصين في
المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

فهرس الموضوعات

رقم الصفحة	الموضوع	
19	المقدمة	
21	التمهيد	
25	الفصل الأول : الإطار المنظم للتحويل إلي (IFRS)	
28	تطور عملية إعداد التقارير المالية الدولية	1-1
28	التطوير المبدئي للإرشادات المحاسبية والمسببات والمشاكل الناجمة عن إختلاف المتطلبات المحاسبية بين الدول .	1-1-1
32	لجنة إعداد المعايير المحاسبية الدولية (IASB) .	2-1-1
33	تكوين مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB) وإعتماد المعايير المحاسبية الدولية (IAS) من قبل المنظمة الدولية لمفوضية الأوراق المالية (IOSCO) والاتحاد الأوروبي (EU) .	3-1-1
36	إطار العمل الحالي المنظم للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)	2-1
36	الهيكل العام الحاكم والكيانات المختصة بوضع المعايير	1-2-1
40	المعايير الموضوعية بمعرفة مجلس المعايير المحاسبية الدولية	2-2-1
41	الإطار المفاهيمي	3-2-1
43	المعيار الدولي لاعداد التقارير المالية للشركات الصغيرة والمتوسطة (IFRS for SMEs)	4-2-1
46	الوضع الحالي لعملية تحقيق الإنسجام والإتساق الدولي للتقارير المالية	3-1
46	التقارب وتحقيق الإنسجام والاتساق	1-3-1
49	التقارب بين المبادئ المحاسبية الوطنية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) في الولايات المتحدة الأمريكية والمعايير الدولية لاعداد التقارير المالية (IFRS)	2-3-1
52	تحديات عملية تحقيق الإنسجام والإتساق - من منظور ثقافي	3-3-1
54	فوائد وآثار عملية التحويل إلى المعايير الدولية (IFRS)	4-1
54	فوائد التحويل إلى المعايير الدولية (IFRS)	1-4-1

رقم الصفحة	الموضوع
56	2-4-1 التأثير على الربحية والأداء
60	3-4-1 التأثير على المركز المالي
64	4-4-1 التقلبات والمحاسبة وفقاً للقيمة العادلة
65	5-4-1 الأثر على مستوى الإفصاح
68	6-4-1 تأثير المبادئ المحاسبية الوطنية المقبولة قبلاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً على السياسات المحاسبية للمعايير الدولية (IFRS)
71	الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي للمعايير الدولية (IFRS)
74	1-2 الإطار
74	1-1-2 الغرض وحالة الإطار
75	2-1-2 محتوى الإطار
75	3-1-2 القوائم المالية ذات الغرض العام
78	4-1-2 الصفات النوعية
79	2-2 تطوير السياسات المحاسبية
79	1-2-2 التعريفات والمبادئ الأساسية للإفصاح
80	2-2-2 إختيار وتطبيق السياسات المحاسبية
83	3-2-2 المعالجات المحاسبية البديلة
84	3-2 عرض القوائم المالية
84	1-3-2 المجموعة الكاملة للقوائم المالية (مكونات القوائم المالية)
86	1-1-3-2 قائمة المركز المالي
90	2-1-3-2 قائمة الأرباح أو الخسائر والدخول الشاملة الأخرى
98	3-1-3-2 قائمة التغيرات في حقوق الملكية
99	4-1-3-2 قائمة التدفقات النقدية
103	4-2 العرض العادل، الإستمرارية والقوائم المالية المرحلية
103	1-4-2 العرض العادل وقائمة الإمتثال للمعايير الدولية
104	2-4-2 فرض الإستمرارية وغيره من الميزات والخواص العامة

رقم الصفحة	الموضوع
104	المعلومات المالية المرحلية 3-4-2
107	الفصل الثالث : المعيار الدولي (IFRS 1) / تبني المعايير الدولية لأول مرة
109	مقدمة 1-3
110	هدف المعيار 1-1-3
110	نطاق المعيار 2-1-3
113	التطورات الحالية المتعلقة بالمعيار 3-1-3
113	تاريخ التحول إلى المعايير الدولية وقائمة المركز المالي الإفتتاحية 2-3
113	تحديد تاريخ التحول 1-2-3
115	قائمة المركز المالي الإفتتاحية 2-2-3
116	التطبيق الكامل وبأثر رجعي لمعايير التقارير المالية الدولية 1-2-2-3
117	التغيرات فى السياسات المحاسبية 2-2-2-3
122	المعالجة المحاسبية للتسويات عند التحول إلى المعايير الدولية (IFRS) 3-2-2-3
124	الإعفاءات والإستثناءات من التبنى الكامل للمعايير الدولية (IFRS) بأثر رجعي 3-2-3
129	التقديرات 1-3-2-3
130	الإستثناء الإلزامى - محاسبة التحوط 2-3-2-3
131	إعفاء إختيارى - إندماجات الأعمال 3-3-2-3
134	إعفاء إختيارى - التكلفة الإعتبارية 4-3-2-3
136	إعفاء إختيارى - الفروق التراكمية لترجمة العملات الأجنبية 5-3-2-3
137	إعفاء إختيارى - الإستثمارات فى الشركات التابعة والزميلة والمشروعات المشتركة 6-3-2-3
137	إعفاء إختيارى - المدفوعات علي أساس الأسهم 7-3-2-3
139	العرض والإفصاح 3-3
139	شرح التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) 1-3-3
143	تسويات حقوق الملكية 2-3-3

رقم الصفحة	الموضوع
145	التسوية لإجمالي الدخل الشامل 3-3-3
147	الأخطاء، إختلاف طرق العرض وقائمة التدفقات النقدية 4-3-3
149	المتطلبات الأخرى للإفصاح وفقاً للمعيار الدولي (IFRS 1) 5-3-3
149	الإفصاحات المتعلقة بنطاق سلطات أو إختصاص مُحدد 6-3-3
150	التقارير المالية المرحلية 7-3-3
153	الفصل الرابع : إقامة مشروع التحول للمعايير الدولية (IFRS)
158	الإستفادة من الخبرات السابقة 1-4
158	التجارب السلبية - ما الذي لم يسير على ما يرام ؟ 1-1-4
159	عملية مقاومة التغيير 1-1-1-4
160	الجداول الزمنية والحفاظ على المسار الصحيح 2-1-1-4
161	التقليل من شأن الآثار واسعة النطاق لعملية التحول 3-1-1-4
162	التقليل من الإختلافات بين المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً المطبقة سابقاً (GAAP) والمعايير الدولية لأعداد التقارير المالية (IFRS) 4-1-1-4
164	الخبرة المحدودة بالمعايير الدولية لأعداد التقارير المالية (IFRS) 5-1-1-4
165	عدم وجود قيادة حازمة أو مُساهمة من وظائف النشاط الأخرى 6-1-1-4
165	قلة مشاركة مراجعي الحسابات الخارجيين وغيرهم من المتخصصين أو الإفراط في الإعتماد عليهم 7-1-1-4
166	عدم وضوح الأهداف 8-1-1-4
167	عدم تضمين المعايير الدولية لأعداد التقارير المالية (IFRS) في صميم أعمال المنظمة 9-1-1-4
168	الذهاب للخيارات "الرخيصة والسهلة" 10-1-1-4
168	المنحي الإيجابي للتحول الي المعايير الدولية لأعداد التقارير المالية (IFRS) 2-1-4
171	أهم إرشادات تخطيط عملية التحول الي المعايير الدولية لأعداد التقارير المالية (IFRS) 3-1-4
173	خطة المشروع وأعضاؤه الرئيسيين 2-4
173	المخاطر والفرص 1-2-4

رقم الصفحة	الموضوع
175	إقامة مشروع التحول 2-2-4
176	المشروع قصير الأجل أو المشروع الأطول أجلا 1-2-2-4
177	فريق المشروع 2-2-2-4
182	عملية تجميع الفريق 3-2-2-4
183	وضع خطة المشروع 3-4
184	خيارات التحول الي المعايير الدولية (IFRS) لمجموعة مكونة من عدد من الشركات 1-3-4
187	نظرة عامة شاملة علي خطة المشروع 2-3-4
189	النطاق المبدئي للمشروع 3-3-4
191	تقييم مُفصل للأثار 4-3-4
192	تصميم الإستجابات 5-3-4
193	تطبيق التغييرات 6-3-4
195	تقييم ما بعد التطبيق 7-3-4
197	الإستعانة بالمستشارين الخارجيين 4-4
197	نظرة عامة علي دور المستشار الخارجي في مشروع التحول 1-4-4
198	إستخدام مصادر خارجية لتقديم ضمانات بشأن عملية التحول 2-4-4
201	مزايا ومساوئ الإعتماد على المستشارين الخارجيين 3-4-4
202	دور المراجع الخارجي 4-4-4
203	قضايا الموضوعية 1-4-4-4
205	نوع مشاركة المراجع الخارجي 2-4-4-4
208	تكاليف عملية التحول 5-4
215	إعداد خطة عمل 6-4
217	الفصل الخامس : تقييم الآثار المحاسبية لعملية التحول إلي المعايير الدولية (IFRS)
220	إجراء التقييم المبدئي للأثار 1-5

رقم الصفحة	الموضوع
220	1-1-5 أساسيات تقييم الآثار
223	2-1-5 قضايا التوثيق
226	3-1-5 إجابة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)
226	4-1-5 المشاركة مع قرناء الصناعة
227	5-1-5 ناتج عملية تقييم الأثر
237	6-1-5 أهمية إجراء عملية التحليل المتدرجة
239	2-5 وضع السياسات المحاسبية الملائمة للمعايير الدولية (IFRS)
241	1-2-5 مدى التغيرات في السياسات المحاسبية
243	2-2-5 مسائل يجب أخذها في الحسبان عند تطوير السياسات المحاسبية الجديدة
245	1-2-2-5 تحليل التكلفة والمنفعة
247	2-2-2-5 التقلبات
251	3-2-2-5 الآثار الضريبية
253	3-2-5 المعايير التي تشتمل علي خيارات
253	4-2-5 إيضاحات الإفصاح
256	3-5 التغيرات المحتملة على المعايير الدولية (IFRS)
263	الفصل السادس : قضايا التحول واسعة النطاق
266	1-6 الآثار علي الأنظمة
267	1-1-6 النظم الموازية والمزدوجة للتقارير
271	2-1-6 التغيرات النموذجية لنظام تكنولوجيا المعلومات
274	3-1-6 دمج تغييرات تكنولوجيا المعلومات مع مشروع التحول الشامل
277	4-1-6 تضمين قضايا تكنولوجيا المعلومات في خطة مشروع التحول الي المعايير الدولية (IFRS)
278	5-1-6 لغة اعداد تقارير النشاط الموسعة (XBRL) و المعايير الدولية (IFRS)
281	2-6 الرقابة الداخلية والمراجعة الداخلية و لجنة المراجعة
282	1-2-6 إستخدام إطار عمل (COSO) لتقييم الرقابة الداخلية

رقم الصفحة	الموضوع
283	1-1-2-6 بيئة الرقابة
284	2-1-2-6 تقييم المخاطر
287	3-1-2-6 الأنشطة الرقابية
293	4-1-2-6 المعلومات والاتصالات
294	5-1-2-6 الرصد والمتابعة
294	2-2-6 الضوابط الرقابية على عمليات قياس القيمة العادلة
299	3-2-6 دور لجنة المراجعة
305	4-2-6 دور وظيفة المراجعة الداخلية
306	3-6 تقييم الآثار واسعة النطاق لعملية التحول
308	1-3-6 الآثار على الموارد البشرية
311	2-3-6 إتفاقيات أو عقود الدين، إدارة المالية والخزينة
313	3-3-6 عمليات الاندماج والاستحواذ
315	4-3-6 آثار التحول المحتملة على النشاط وآثاره التجارية المحتملة
325	الفصل السابع : التدريب والاتصالات وإدارة التغيير
328	1-7 التعليم والاتصالات الداخلية
328	1-1-7 التعليم والتدريب على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)
332	2-1-7 أساليب التعليم والتدريب
336	3-1-7 الاتصالات الداخلية وإدارة التغيير
341	2-7 الاتصالات الخارجية وعرض وتقديم المعلومات المتعلقة بالتحول الى المعايير الدولية (IFRS)
342	1-2-7 لماذا يُعتبر الإتصال أمراً هاماً
344	2-2-7 فهم الجمهور
348	3-2-7 شرح الآثار المترتبة على توقيت الاتصالات المتعلقة بالتحول
351	4-2-7 تطوير محتوى معلومات إستراتيجية الاتصالات
357	5-2-7 استخدام مقاييس غير مرتبطة بالمبادئ المحاسبية المقبولة عاماً (GAAP)

رقم الصفحة	الموضوع
359	طريقة الإتصال 6-2-7
361	الإتصالات المتعلقة بالتحول التي تتطلبها أو تُشجع عليها اللوائح المنظمة 7-2-7
365	عرض الإفصاحات وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS 1) 3-7
366	متطلبات الإفصاح وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS 1) 1-3-7
367	مسائل يجب أن تؤخذ في الاعتبار عند إعداد وتقديم الإفصاحات في القوائم المالية الأولى المعدة وفقاً للمعايير الدولية (IFRS) 2-3-7
368	طريقة عرض وتقديم التسويات وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS 1) 1-2-3-7
368	حجم التفاصيل اللازمة لشرح الآثار المحاسبية 2-2-3-7
369	المعلومات المقارنة 3-2-3-7
371	الفصل الثامن : التحول الى مبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً الجديدة في المملكة المتحدة
376	الخلفية المتعلقة بالتغيرات والخطوط العريضة للنظام الجديد 1-8
376	لمحة تاريخية عن المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) في المملكة المتحدة 1-1-8
378	النظام الجديد للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً في المملكة المتحدة (UK GAAP) 2-1-8
380	معيار إعداد التقارير المالية البريطاني (FRS 100) والمتعلق بتطبيق متطلبات إعداد التقارير المالية 1-2-1-8
383	معيار إعداد التقارير المالية البريطاني (FRS 101) إطار الإفصاحات المخفض 2-2-1-8
385	معيار إعداد التقارير المالية البريطاني (FRS 102) المعمول به في المملكة المتحدة وأيرلندا 3-2-1-8
387	إتخاذ القرار بخصوص مكونات النظام الجديد الواجب إتباعها 3-1-8
388	قضية الإساق (الثبات) 1-3-1-8
389	إيجابيات وسلبيات التحول إلى معيار إعداد التقارير المالية البريطاني (FRS 101) 2-3-1-8
390	إيجابيات وسلبيات التحول إلى معيار إعداد التقارير المالية البريطاني (FRS 102) 3-3-1-8

رقم الصفحة	الموضوع
391	4-3-1-8 الضرائب والمسائل القانونية
392	2-8 الآثار المحاسبية والآثار واسعة النطاق للتحويل
392	1-2-8 معيار إعداد التقارير المالية البريطاني (FRS 102) - الاختلافات الرئيسية بين المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) القائمة والجديدة في المملكة المتحدة
394	2-2-8 المعالجة المحاسبية لتبني معيار إعداد التقارير المالية البريطاني (FRS 102) لأول مرة
403	3-2-8 متطلبات الإفصاح عند تبني معيار إعداد التقارير المالية البريطاني (FRS 102) للمرة الأولى
405	4-2-8 التحويل إلى معيار إعداد التقارير المالية البريطاني (FRS 101)
406	3-8 قضايا التخطيط لعملية التحويل
406	1-3-8 التخطيط المبدئي وتوقيت إجراء تقييم للتأثيرات
409	2-3-8 التكاليف
411	الفصل التاسع : المضي قدماً نحو المعايير الدولية (IFRS) في الولايات المتحدة الأمريكية وبلدان أخرى مختارة
414	1-9 موقف الولايات المتحدة الأمريكية من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)
416	1-1-9 التقدم نحو تحقيق الإنسجام والإنساق مع المعايير الدولية
420	2-1-9 مقارنة بين مبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً في الولايات المتحدة الأمريكية (US GAAP) والمعايير الدولية (IFRS)
430	3-1-9 الاستنتاج المتعلق بقضايا التحويل الرئيسية للشركات الأمريكية
433	2-9 المعايير الدولية (IFRS) في كل من (البرازيل، روسيا، الهند، الصين)
434	1-2-9 البرازيل
436	2-2-9 روسيا
439	3-2-9 الهند
443	4-2-9 الصين

قائمة الجداول

رقم الصفحة	المحتوي	رقم الجدول
76	فصول الإطار المفاهيمي	جدول 1-2
88	مجموعة (XYZ) : قائمة الأرباح أو الخسائر والدخول الشاملة الأخرى عن السنة المنتهية في 31 ديسمبر (20X4)	جدول 2-2
95	مجموعة (XYZ) : قائمة الأرباح أو الخسائر والدخول الشاملة الأخرى عن السنة المنتهية في 31 ديسمبر (20X4)	جدول 3-2
96	مجموعة (XYZ) : قائمة الأرباح والخسائر عن السنة المنتهية في 31 ديسمبر (20X4)	جدول 4-2
97	مجموعة (XYZ) : قائمة الأرباح أو الخسائر والدخول الشاملة الأخرى عن السنة المنتهية في 31 ديسمبر (20X4)	جدول 5-2
105	المفاهيم العامة لمعيار المحاسبة الدولي (IAS 1)	جدول 6-2
119	أمثلة عن التغيرات في السياسات المحاسبية التي قد تتطلبها عملية التحول إلى المعايير الدولية (IFRS)	جدول 1-3
128	الاستثناءات الإلزامية والإعفاءات الاختيارية	جدول 2-3
171	أهم الإرشادات المرتبطة بتخطيط عملية التحول إلى المعايير الدولية (IFRS)	جدول 1-4
174	مخاطر ومنافع عملية التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)	جدول 2-4
185	الخيارات النموذجية لإعداد التقارير طبقاً للمعايير الدولية ((IFRS)) بالنسبة لمجموعة مكونة من عدة شركات	جدول 3-4
190	قضايا متعلقة بالتخطيط ينبغي أخذها في الاعتبار	جدول 4-4
199	مجالات مساهمة المستشارين الخارجيين	جدول 5-4
209	عرض تكاليف عملية التحول لمجموعة مختارة من الشركات	جدول 6-4

رقم الصفحة	المحتوي	رقم الجدول
209	التكاليف النمطية لعملية التحول وفقاً لنوع التكلفة	جدول 4-7
213	خطة العمل العامة لشركة (XYZ) المرتبطة بالتحول الي المعايير الدولية (IFRS)	جدول 4-8
213	خطة العمل المفصلة لشركة (XYZ) المرتبطة بالتحول الي المعايير الدولية (IFRS)	جدول 4-9
224	أمثلة علي الوثائق الواجب تقييمها عند إجراء تحليل للأثار المحاسبية	جدول 5-1
229	مثال علي التحليل العام للأثار المحاسبية	جدول 5-2
232	مثال على عملية تقييم آثار محاسبية محددة على الأصول غير المتداولة	جدول 5-3
254	المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) التي تنطوي علي خيارات محاسبية	جدول 5-4
258	الوضع الحالي لخطة عمل المعايير الدولية (IFRS) التي تركز على مشروعات المعايير الرئيسية الجاري العمل بها	جدول 5-5
279	مثال على عواقب التغيرات في تكنولوجيا المعلومات على المعالجة المحاسبية للأصول غير المتداولة	جدول 6-1
286	أمثلة عن المخاطر التي يمكن تحديدها عند التخطيط لعملية لتحول إلى المعايير الدولية (IFRS)	جدول 6-2
316	آثار التحول المحتملة علي النشاط وآثاره التجارية المحتملة	جدول 6-3
333	أساليب التدريب ومزاياها وعيوبها	جدول 7-1
340	رسائل الإتصال الرئيسية	جدول 7-2
345	أثر تبني المعايير الدولية (IFRS) علي النسب المالية ومؤشرات الأداء الرئيسية	جدول 7-3
364	نموذج لتوقيت وتفاصيل الإتصالات المتعلقة بالمعايير الدولية (IFRS)	جدول 7-4
395	الآثار المحاسبية والآثار واسعة النطاق للتحول إلى معيار إعداد التقارير المالية البريطاني (FRS 102)	جدول 8-1

رقم الصفحة	المحتوي	رقم الجدول
432	الإختلافات الرئيسية بين المعايير الدولية (IFRS) ومبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً في الولايات المتحدة الأمريكية (US GAAP)	جدول 1-9

قائمة الأشكال التوضيحية		
رقم الصفحة	المحتوي	رقم الشكل
115	تحديد تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)	الشكل 1-3
174	تحليل نقاط القوة - نقاط الضعف - الفرص - التهديدات (SWOT analysis)	الشكل 1-4
183	تكوين فريق مشروع التحول	الشكل 2-4
189	نظرة عامة شاملة لمشروع التحول	الشكل 3-4
207	مشاركة المراجع الخارجي في عملية التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)	الشكل 4-4
221	نظرة عامة على مراحل التقييم والاستجابة للتأثيرات المحاسبية لعملية التحول	الشكل 1-5
268	المراحل النموذجية لعملية تحويل تكنولوجيا المعلومات (IT)	الشكل 1-6
350	جدول زمني مقترح للاتصال الخارجي	الشكل 1-7
404	التسويات المطلوبة عند التحول إلى معيار إعداد التقارير المالية البريطاني (102FRS)	الشكل 1-8

قائمة الحالات الدراسية		
رقم الصفحة	المحتوي	رقم الحالة
59	مذكرة تسوية ارباح شركة بي سكاى بي عند التحول إلى المعايير الدولية (IFRS)	حالة 1-1
60	مذكرة تسوية ارباح شركة سنتريكا عند التحول إلى المعايير الدولية (IFRS)	حالة 2-1
61	مذكرة تسوية حقوق مساهمي شركة بي سكاى بي عند التحول إلى المعايير الدولية (IFRS)	حالة 3-1

قائمة الحالات الدراسية		
رقم الصفحة	المحتوي	رقم الحالة
62	مذكرة تسوية حقوق مساهمي شركة سنترىكا عند التحول إلى المعايير الدولية (IFRS)	حالة 1-4
98	قيام شركة أيرلندية بإعداد "قائمة الدخول الشاملة الأخرى" لأول مرة	حالة 2-1
101	كيف قررت شركة بريطانية عرض قوائمها المالية عند قيامها بالتحول إلى تطبيق المعايير الدولية (IFRS)	حالة 2-2
123	عرض للتغيرات في السياسات المحاسبية عند تبني المعايير الدولية (IFRS) للمرة الأولى	حالة 3-1
129	مثال على تطبيق المعيار الدولي (IFRS 1) على التقديرات المحاسبية	حالة 3-2
141	توضيح التسويات المطلوبة من قبل المعيار الدولي (IFRS 1) مع عرض معلومات مُقارنة لفترة واحدة سابقة	حالة 3-3
142	توضيح التسويات المطلوبة من قبل المعيار الدولي (IFRS 1) مع عرض معلومات مُقارنة لفترتين سابقتين	حالة 3-4
144	مثال حول طريقة عرض تسويات حقوق الملكية في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية (IFRS)	حالة 3-5
146	إتخاذ القرار بشأن طريقة عرض التسويات والمعلومات الداعمة لها - مثال من شركة طاقة كندية	حالة 3-6
169	أحد الآثار الإيجابية لعملية التحول (تحسين الحوار مع الزملاء في نفس الصناعة)	حالة 4-1
170	أحد الآثار الإيجابية لعملية التحول (تحسين الضوابط الرقابية على التقارير المالية)	حالة 4-2
171	أحد الآثار الإيجابية لعملية التحول (تحسين الرقابة على إدارة أصول القطاع العام)	حالة 4-3
180	إستخدام متخصصين خارجيين في إدارة المشروعات	حالة 4-4
201	قيام مستشارة خارجية بتقديم المشورة بشأن عمليات التحول الكندية	حالة 4-5
205	مشاركة مراجعة حسابات خارجية في عمليات تحول الشركات الأيرلندية	حالة 4-6
206	مشاركة المراجع الخارجي في عملية التحول إلى المعايير الدولية (IFRS) لشركة صغيرة مُسجلة في المملكة المتحدة	حالة 4-7
207	مشاركة المراجع الخارجي في عملية التحول إلى المعايير الدولية (IFRS) لشركة كندية كبرى	حالة 4-8

قائمة الحالات الدراسية

رقم الحالة	المحتوي	رقم الصفحة
حالة 1-5	مثال على أحد الآثار المحاسبية الشاقة والمُجهدَة لعملية تبني المعايير الدولية (IFRS) (أجر العطلات المستحق في إحدي كيانات القطاع العام)	222
حالة 2-5	مشكلة عدم توافر الوثائق اللازمة عند تحديد الآثار المحاسبية لعملية التحول	225
حالة 3-5	المشاكل المتعلقة بعدم مطابقة المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً بالاحتفاظ بوثائق مُفصلة	225
حالة 4-5	قضية محاسبية متعلقة بالإيجارات تخص الشركات البريطانية التي تقوم بالتحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)	238
حالة 5-5	تبسيط السياسات المحاسبية لمجموعة مكونة من عدة شركات عند التحول إلى المعايير الدولية (IFRS)	240
حالة 6-5	التقلبات الناتجة عن التحول إلى المعايير الدولية (IFRS) في مجالات النفط والغاز وقطاع الطيران	248
حالة 7-5	وجهة نظر المراجع الخارجي في عملية المساعدة المتعلقة بملاحظات الإفصاح	256
حالة 1-6	الآثار علي تكنولوجيا المعلومات الناجمة عن التحول الي المعايير الدولية (IFRS) لشركة إدارة مرافق تقنية	275
حالة 2-6	نظرة المراجع الخارجي لأهمية اتباع اللهجة الصحيحة من قبل الإدارة العليا	283
حالة 3-6	الآثار واسعة النطاق علي النشاط والمرتبة علي التحول الي المعايير الدولية (IFRS) لاحد مصنعي أنظمة التشغيل المستخدمة في مجال الطيران	322
حالة 1-7	برنامج تدريبي علي المعايير الدولية (IFRS) مُطبق في شركة خدمات كبرى	335
حالة 2-7	صعوبات الإتصال بخصوص المعايير الدولية (IFRS) في القطاع العام	337
حالة 3-7	طرق الإتصالات الداخلية في إحدي الشركات العالمية للخدمات اللوجيستية والبريدية	341

مقدمة

الساده اعضاء جمعية المحاسبين و المدققين الداخليين

انطلق ركب الطامحين نحو هدف يرقى الى مستوى مهني رفيع المستوى، فى وطن نبعت حضارة العالم من اعماقه الخلاقه، فكانت مساعينا نحو انجاز مهني يرتقى لمستوى الحدث ولما لا ؟ انها اول جمعية مهنيه متخصصة ترفع شعار الدعم الفنى للمحاسبين و المراجعين الداخليين فى مصر و الشرق الاوسط، ومن اسمى معانى التطور المهني ان تبنى جسر التواصل مع العالم المتقدم الذى يلوح بمفردات التغيير و يساهم فى ازالة الحدود المهنيه لترتسم ضوابط و مقاييس تمزج العالم فى اطار واحد و مقياس محاسبي قادر على توحيد المفاهيم و المبادئ ليصبح العالم قرية صغير تحكمها ملامح مهنيه واحده، ومن منطلق الانطلاق المهني و فى مساعى مهنيه ملحة انطلقت لجنة البحوث و التطوير بجمعية المحاسبين و المدققين الداخليين بانتقاء موضوع هو الالهة للمؤسسات الرائدة التى تسعى الى تغيير قواعدها للتناسق و العالم الخارجى من اجل تقدم سريع و شفافيه تساهم فى دفع عجلات نموها الاقتصادى فكان موضوع ادارة التحول من المعايير الامريكى US GAAP الى معايير اعداد التقارير المالىة الدوليه IFRS فكان القبول العام محور البناء و التزام المؤسسات و الافراد اداة التفعيل و اهتمام المختصين مرأة التطور المهني المعاصر، فادارة التحول تضمن التطبيق الدقيق و سلامة التطبيق تضمن تحولا امنا نحو مقاييس هى الالهة فى عالم المال،

صيحاتنا نحو المستقبل و مشاركتكم الفعالة هى التى تصنع خيوط النجاح، و ايمانكم باليات مهنتكم ضمان الميز و دورنا بناء جسور الثقة بينكم و بين

مؤسساتكم من خلال الاستثمار الامثل فى قدراتكم المهنية و مساعينا هى تأهيلكم
بصوره احترافيه تشهد لها المؤسسات العلميه و المهنيه وهو طريقنا نحو تحقيق
رسالتنا التى تتجرد من كل الظواهر السلبيه و تضع نصب اعينها الوان التفاؤل
القرمزيه و رقائق العلم تبزغ مع اشعة الشمس لنسلك طريق التقدم لسمو المهني .
لأنجد من كلمات تعبر عن مشاعرنا نحوكم فانتم المحرك و انتم الامل وانتم
صانعى المستقبل

مجلس الادارة

تمهيد

تعتبر التقارير المالية وسيلة إتصال وتواصل تقوم بمقتضاها المنشآت المصدرة لتلك التقارير بعرض وتقديم معلومات مالية للأطراف المعنية .

وكما هو الحال في أي عملية إتصال أخرى، فإنه لا بد من وجود آلية لضمان أن المعلومات التي يتم توصيلها مفهومة ووثيقة الصلة باحتياجات المستخدمين .

وحتى منتصف القرن العشرين لم تكن هناك أفكار ذات قيمة بخصوص كيفية تنظيم التقارير المالية، حيث بدأ المجتمع الدولي في نقاش وجدال موسع بشأن المنافع المحققة من عملية تحقيق الانسجام والإتساق بين معايير إعداد التقارير المالية والخطوات المستخدمة لتحقيق هذا الهدف .

ومنذ ذلك الوقت بدأ التحرك نحو إعداد إطار عمل لإعداد التقارير المالية في إكتساب الزخم، الذي نتج عنه البدء في تطوير إطار عمل منظم أدي الي بيئة العمل الحالية، حيث تهدف منظمة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ((IFRS foundation ومجلس إعداد معايير المحاسبة الدولية ((IASB إلي تطوير مجموعة واحدة عالية الجودة من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التي تتصف بسهولة فهمها وقابلية تطبيقها، وكونها مقبولة قبولاً عالمياً .

ويتم تناول موضوع الكتاب في تسعة فصول، حيث يتناول الفصل الأول فهم إطار العمل المنظم لأداء عملية التحول إلي إعداد التقارير المالية وفقاً للمعايير الدولية ((IFRS، وذلك من حيث تطور عملية إعداد التقارير المالية الدولية، ودور ومكانة المنظمات الدولية الفاعلة في إعداد التقارير المالية وفقاً للمعايير الدولية، مع مناقشة إطار العمل المنظم والخصائص الأساسية لعملية وضع هذه المعايير .

ويتناول الفصل الثاني المفاهيم الأساسية التي يقوم عليها عرض القوائم المالية بموجب المعايير الدولية بما في ذلك المبادئ الأساسية للإطار المفاهيمي، وكيف ينبغي تحديد السياسات المحاسبية ومحتوى وعرض القوائم المالية في ظل المعايير الدولية، كما يسلط الضوء أيضاً على إستخدام الحكم الشخصي المطلوب عند وضع السياسات المحاسبية وآلية إستخدام التقديرات، وطرق عرض القوائم المالية .

ويعرض الفصل الثالث المتطلبات الأساسية للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS 1) والخاص بتبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى من حيث هدف المعيار وإطاره وكيفية تطبيقه، ومتطلبات العرض والإفصاح، مع تقديم حالات متنوعة للدراسة.

وفي الفصل الرابع يتم إستعراض المراحل الأساسية لمشروع التحول الي المعايير الدولية (IFRS)، مع تقديم بعض الإرشادات لتخطيط عملية التحول وبيان مخاطر وفوائد عملية التحول اعتماداً علي حالات للدراسة.

وبمزيد من التفاصيل لمتطلبات المعيار وذلك في الفصول الخامس والسادس والسابع، حيث يتناول الفصل الخامس تقييم التأثيرات المحاسبية لعملية التحول إلي المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ووضع السياسات المحاسبية الجديدة. بينما يبحث الفصل السادس في الآثار واسعة النطاق لتبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)، بما في ذلك قضايا الأنظمة وإدارة التغيير وإشراك لجنة المراجعة. ويركز الفصل السابع علي عرض النتائج الأولية طبقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والحاجة إلي إستراتيجيات إتصال وتعليم واضحة. وللإستفادة من تجارب بعض الدول في عملية التحول، يعرض الفصل الثامن والتاسع تجارب عدد من الدول في هذا الشأن، حيث يتناول الفصل عملية التحول إلي المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً الجديدة في المملكة المتحدة وجمهورية أيرلندا. بينما يستكشف الفصل التاسع والأخير القضايا المحددة التي تواجهها الولايات المتحدة الأمريكية ومجموعة مختارة من الدول الأخرى من حيث التقدم الذي تم إحرازه في التقارب مع أو اعتماد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS).

وإذ ترجو لجنة البحوث والتطوير والترجمة لجمعية المحاسبين والمدققين الداخليين - أن يكون هذا العمل والجهد مفيداً ونافعاً للقراء المهتمين والمتخصصين في هذا المجال، وأن يسهم إسهاماً متواضعاً في مجال تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)

لجنة البحوث والتطوير والترجمة
لجمعية المحاسبين والمدققين الداخليين
AAIA

الأسكندرية في 31 / 3 / 2016 م

الجزء الأول

فهم إطار العمل المتعلق
بآداء عملية التحول
إلى إعداد التقارير المالية
وفقاً للمعايير الدولية (IFRS_s)

الفصل الأول

الإطار المنظم لعملية التحول إلى المعايير الدولية (IFRS)

رقم الصفحة	فهرس الفصل
28	1-1 تطور عملية إعداد التقارير المالية الدولية
28	1-1-1 التطور المبني للإرشادات المحاسبية والمسببات والمشاكل الناجمة عن اختلاف المتطلبات المحاسبية بين الدول
32	2-1-1 لجنة إعداد المعايير المحاسبية الدولية (IASB)
33	3-1-1 تكوين مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB) وإعتماد المعايير المحاسبية الدولية (IAS) من قبل المنظمة الدولية لمفوضية الأوراق المالية (IOSCO) والاتحاد الأوروبي (EU)
36	2-1 إطار العمل الحالي المنظم للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)
36	2-2-1 الهيكل العام الحاكم والكيانات الواضعة للمعايير
40	2-2-1 المعايير الموضوعية بمعرفة مجلس المعايير المحاسبية الدولية
41	3-2-1 الإطار المفاهيمي
43	4-2-1 المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للشركات الصغيرة والمتوسطة (IFRS for SMEs)
46	3-1 الوضع الحالي لعملية تحقيق الإنسجام والاتساق الدولي للتقارير المالية
46	1-3-1 التقارب وتحقيق الإنسجام والاتساق
49	2-3-1 التقارب بين المبادئ المحاسبية الوطنية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) في الولايات المتحدة الأمريكية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)
52	3-3-1 المنظور الثقافي لتحديات عملية تحقيق الإنسجام والاتساق
54	4-1 فوائد وآثار عملية التحول إلى المعايير الدولية (IFRS)
54	1-4-1 فوائد التحول إلى المعايير الدولية (IFRS)
56	2-4-1 التأثير على الربحية والآداء
60	3-4-1 التأثير على المركز المالي
64	4-4-1 التقلبات والمحاسبة وفقاً للقيمة العادلة
65	5-4-1 الأثر على مستوى الإفصاح
68	6-4-1 تأثير المبادئ المحاسبية الوطنية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً على السياسات المحاسبية للمعايير الدولية (IFRS)

الفصل الأول

الإطار المنظم لعملية التحول إلى المعايير الدولية (IFRS)

تمهيد :

تعتبر التقارير المالية بصفة أساسية بمثابة وسيلة إتصال وتواصل تقوم بمقتضاها المنشأة المصدرة لتلك التقارير بعرض وتقديم معلومات مالية للأطراف الخارجية المعنية. وكما هو الحال في أي عملية إتصال أخرى فإنه لا بد من وجود آلية لضمان ان المعلومات التي يتم توصيلها مفهومة ووثيقة الصلة بإحتياجات المستخدمين.

وحتى منتصف القرن العشرين لم يكن هناك أفكار ذات قيمة بخصوص كيفية تنظيم التقارير المالية، حيث بدأ المجتمع الدولي في نقاش وجدال موسع بشأن المنافع المحققة من عملية تحقيق الإنسجام والإتساق بين معايير إعداد القوائم المالية والخطوات المستخدمة لتحقيق هذا الهدف.

ومنذ ذلك الوقت بدأ التحرك نحو إعداد إطار عمل لإعداد التقارير المالية في إكتساب الزخم، الذي نتج عنه البدء في تطوير إطار عمل منظم جديد أدى الي بيئة العمل الحالية حيث تهدف منظمة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS foundation) ومجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) الي تطوير مجموعة واحدة عالية الجودة من المعايير الدولية لإعداد القوائم المالية التي تتصف بسهولة فهمها، وقابلية تطبيقها، وكونها مقبولة قبولاً عالمياً، بينما يُلخص الجزء الثاني من الفصل دور ومكانة كلاً من منظمة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS foundation) ومجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، مع مناقشة الخصائص الأساسية لعملية وضع المعايير.

و يتناول الجزء الختامي من الفصل الوضع الحالي لمدي الإنسجام والإتساق مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية علي مستوى العالم، وبالنظر الي تزايد

أعداد الدول التي تتبنى أو تتقارب مع تلك المعايير (سيتم اكتشاف تلك التفرقة بين الحالتين لاحقاً)، هناك مناقشات تمهيدية بخصوص الآثار المحاسبية الرئيسية التي قد تنتج عن قيام المنشأة المعدة للتقارير المالية بالتحول إلى إعدادها وفقاً لمتطلبات ومقتضيات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS).

من الأهمية بمكان القول بأن الآثار المحاسبية وغير المحاسبية لعملية التحول تختلف بصورة كبيرة من منشأة لأخرى حتي لو كانت تمارس نفس الصناعة أو الإختصاص، وسنجد أن أحد أكثر الموضوعات المتداولة خلال هذا الكتاب متعلقة بوجوب تقييم آثار تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) علي مستوى كل منشأة مُعدة للتقارير المالية علي حدة، إلا أنه من المفيد خلال هذا الفصل النظر إلي بعض الأمثلة التوضيحية لأنواع التأثيرات المحاسبية الوارد حدوثها ومقدار أهميتها وحجمها، مما يساعد علي فهم مدي أهمية تخطيط عملية التحول بطريقة سليمة.

1-1 تطور عملية إعداد التقارير المالية الدولية

يتناول هذا الجزء الكيفية التي تطورت بها عملية إعداد التقارير المالية الدولية خلال الـ 60 عاماً الماضية، بدءاً بتطور المعايير المحاسبية الوطنية حيث توسع الإقتصاد وتشعب وتعاضمت أحجام الشركات والمنظمات وارتفعت مكانتها، ونتيجة لذلك أخذت كل دولة في الاتجاه نحو إنشاء وتطوير القواعد المحاسبية الخاصة بها والتي تتلائم تماماً مع إحتياجاتها، حيث أصبحت القواعد القديمة أقل ملائمة مع نمو النشاط التجاري الدولي وعمليات الإستثمار الخارجية، لذلك ظهرت الحاجة إلى وجود مجموعة من المعايير الدولية لإعداد القوائم المالية، حيث يوضح لنا ذلك الجزء تطورات المرحلة الأولى للنظام الدولي لإعداد التقارير المالية أو ما يعرف بـ «لجنة إعداد معايير المحاسبية الدولية IASC».

1-1-1 التطور المبدي للإرشادات المحاسبية والمسببات والمشاكل الناجمة عن إختلاف المتطلبات المحاسبية بين الدول

شهدت نهاية حقبة الأربعينات والخمسينات من القرن الماضي زيادة غير

مسبوقة في حجم التجارة العالمية، مما أدى الي تكوين وتعاظم حجم ما يعرف بالشركات متعددة الجنسيات، كما تم خلال تلك الفترة تخفيف الحواجز التي تُعيق التجارة الدولية مما شجع علي عمليات الإستثمار المباشرة في الخارج، مع كون الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة المساهمين الرئيسيين في تدفق رؤوس الأموال حول العالم (Camfferman and Zeff - 2007)، كما شجعت الإقتصادات المختلفة عمليات التجارة الدولية من خلال خلق تكتلات تجارية عالمية مثل السوق الأوروبية المشتركة (EEC) والتي انشئت طبقاً لمعاهدة روما (1957)، وتحولت بعد مرورها بمراحل عديدة الي الإتحاد الأوروبي الذي أدى دوراً هاماً في تشكيل عملية الانسجام والإتساق في التقارير المالية، و كان من ضمن الأهداف الرئيسية للسوق الأوروبية المشتركة هو تشجيع عمليات تدفق رؤوس الأموال ودعم عمليات إنتقال الأموال والأفراد والسلع بين الدول الأعضاء.

وفي الوقت الذي تزايدت فيه عمليات الإستثمار بين الدول وتطور ما يعرف بالشركات متعددة الجنسيات، كانت السلطات في كل دولة تنشيء وتطور قواعدها الخاصة بها والمرتبطة بإعداد التقارير المالية وتم إنشاء الكيانات الوطنية المتخصصة للإشراف علي عملية تطوير القواعد واللوائح المنظمة لإعداد التقارير المحاسبية والمالية، مما أدى الي حدوث إختلافات وتناقضات في المعالجات المحاسبية للعمليات التجارية وأرصدها بين الدول المختلفة.

وقد تم إنشاء كيانات محاسبية اقليمية مثل المعهد الأمريكي للمحاسبين العامين القانونيين (AICPA)، ومعهد المحاسبين القانونيين في إنجلترا وويلز (ICAEW)، المعهد الكندي للمحاسبين القانونيين (CICA)، بالإضافة الي منظمات متعددة الجنسيات مثل إتحاد المحاسبين الآسيوي والباسيفيكي المشترك (CAPA)، كما عُقدت مؤتمرات خلال حقبة الخمسينات والستينات نقش خلالها وضع المعايير المرتبطة بالممارسات المحاسبية مما يُعتبر بمثابة الدعوات الأولى لتحقيق ما يسمى بالانسجام والإتساق بين الممارسات المحاسبية، حيث كان في تلك الفترة هناك تضارب بالفعل في المعالجات المحاسبية بين الدول المختلفة، وقد

وجدت إحدي اوائل الدراسات التي تطرقت لهذا الموضوع أن هناك عدد من الدول تتبع قواعد صارمة للممارسات المحاسبية بينما تتيح بعض الدول الأخرى مرونة أكبر في ذلك الصدد، هذا وتتضمن العناصر التي تؤثر علي الطريقة التي تطور بها دولة ما معاييرها المحاسبية تأثير الهيكل السياسي والإقتصادي للدولة، وما اذا كانت تعاني من التضخم وآثار السياسات الضريبية و الشكل التنظيمي لشركات ومكاتب المحاسبة والمراجعة داخل الدولة (Kollaritsch – 1965).

وهناك أسباب عديدة لإختلافات التقارير المالية من دولة لأخرى ، ومنها :

- ما إذا كان الممولين يتكونون بشكل أساسي من الدائنين أو من ملاك المنشأة، علي سبيل المثال في الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة يقوم الملاك أو حملة الأسهم بتمويل المنشأة بالجزء الأكبر من الأموال اللازمة، أما في ألمانيا وفرنسا وإسبانيا فان عملية التمويل تعتمد بشكل أكبر علي جهات خارجية كالبنوك أو الدولة.
- الأساس الذي يقوم عليه النظام القضائي وما اذا كان قائماً علي القانون العرفي أو القانون الوضعي، علي سبيل المثال، في بعض الدول وجود قانون وضعي يخلق إطار عمل مختلف تماماً لممارسة النشاط التجاري والتقارير المالي عن دول أخرى الغلبة فيها للقانون العرفي .
- العلاقة بين الدخل الخاضع للضريبة والدخل المحاسبي وكيفية تحديد الإلتزامات الضريبية تُساعد أيضاً علي صياغة إطار عمل التقارير المالية وما اذا كان هذا الإطار قائماً علي أساس إلزامي لا يتسم بالمرونة أو علي أساس مبدئي يسمح ببعض المرونة، علي سبيل المثال في اليابان هناك اسلوب مُركب مكون من القانون الوضعي ويكون الهدف الأساسي من عملية إعداد التقارير في اليابان هو خدمة الأغراض الضريبية مما ادي الي تكوين نظام محاسبي مُلزم للغاية .
- الإختلافات الثقافية مثل الموقف من سرية المعلومات المالية وإختلافات اللغة، وما اذا كانت هناك رقابة من جانب الدولة أو قواعد مهنية منظمة لعملية إعداد التقارير المالية (سيتم مناقشة ذلك لاحقاً خلال هذا الفصل من حيث علاقته بالمبادئ المالية الاسلامية).

ومن جهة أخرى نجد أن أحد المشاكل الأساسية المرتبطة بمسألة تطوير أنظمة محاسبية مختلفة بين الدول المختلفة، هو أنها سوف تشكل عائقاً لحركة الأموال بين تلك الدول، كما يصبح من الصعوبة بمكان مقارنة القوائم المالية بين تلك الدول نظراً للإفتقار الي الثبات والإتساق المطلوبين عند إعدادها والإفصاح عنها مما يقلل من عمليات الإستثمار البينية (الخارجية)، ومن هنا نشأت الحاجة الي إطار عمل تنظيمي دولي يُسهل من عملية المقارنة مما يزيد من ثقة الأفراد والشركات في تحليلاتهم لتلك القوائم المالية، والتي علي الرغم من إعدادها ضمن نطاق دول أو سلطات مختلفة فإنها تتبع نفس المبادئ المحاسبية المألوفة والمتعارف عليها ونفس متطلبات الإفصاح مما يحفز الأفراد والشركات علي الإستثمار الخارجي .

أما بالنسبة لمُعدي القوائم المالية في الشركات متعددة الجنسيات، تمثل عملية الإفتقار للثبات الناتجة عن عدم إستخدام مجموعة متسقة من المعايير المحاسبية الدولية بمثابة إهدار للوقت في إعداد مجموعات متعددة من الحسابات وفقاً لقواعد ومبادئ مختلفة مما يضطرهم بعد ذلك الي القيام بتسويات لتلك الحسابات المختلفة، كما يسمح الإنسجام والإتساق الدولي بجعل العمليات المحاسبية المرتبطة بالمكونات الفردية للمجموعة أكثر بساطة، بالإضافة الي تحسين كفاءة الدور المحاسبي وجعل عملية دمج وتوحيد القوائم المالية أكثر سلاسة، وما يستتبع ذلك من خفض تكلفة إعداد القوائم المالية ومراجعتها .

هناك بالطبع جدل من الكثير من المعلقين بأن عملية التحول الي المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) لا تؤدي بالضرورة الي خفض التكلفة، وأن عملية التحول في حد ذاتها قد تكون مكلفة، بينما يجادل البعض الآخر ضد إستخدام مجموعة دولية من معايير إعداد التقارير المالية وضرورة ان تستمر كل سلطة علي حدة بأداء دورها في تحديد إطار عمل التقارير المالية المناسب لها، إلا أنه مع ذلك إستمرت عملية الإنسجام والإتساق في إكتساب الزخم خلال العقود القليلة الماضية، وسوف يتناول الجزء المتبقي من الفصل عملية تطور النظام الدولي المنظم للتقارير المالية .

1-1-2 لجنة إعداد المعايير المحاسبية الدولية (IASB)

في عام (1973) تم تكوين لجنة إعداد المعايير المحاسبية الدولية (IASB)، وكما تم مناقشته في الجزء (1-1-1) كان هناك رأي متنامي في الأوساط المحاسبية ينادي بالأخذ في الاعتبار بمدخل دولي يتم بمقتضاه تطوير معايير محاسبية يطلق عليها المعايير المحاسبية الدولية (IAS) تهدف بصفة عامة الي تحقيق الإنسجام والإنساق للمعالجات المحاسبية.

وقد كان مقر لجنة المعايير المحاسبية الدولية (IASB) في لندن، وكانت في بداياتها الأولي عبارة عن منظمة صغيرة تجتمع لعدة مرات في السنة، وكان أعضائها عبارة عن ممثلين للكيانات الوطنية المختصة بوضع المعايير والذين يساهمون بصورة جزئية في أعمال اللجنة (Kirsch. 2012)، وتم دعوة الكيانات الوطنية المحاسبية لكل من إنجلترا، أيرلندا، الولايات المتحدة الأمريكية، هولندا، استراليا، كندا، فرنسا، ألمانيا، المكسيك، اليابان للإنضمام لتلك اللجنة (Zeff. 2012)، حيث وافق كل عضو في هذا الكيان علي الترويج والتشجيع علي إستخدام المعايير المحاسبية الدولية في بلده، ومن الجدير بالذكر ان كثير من الدول وبخاصة المملكة المتحدة والولايات المتحدة الأمريكية قد إستمرت في الإنفاق علي تطوير مجموعة قوية من المعايير المحاسبية الوطنية الخاصة بها، وانه غالبا ما كانت الدول النامية هي أكثر من تبني المعايير المحاسبية الدولية كإطار عمل منظم لتقاريرها المالية.

إستمرت لجنة المعايير المحاسبية الدولية (IASB) في أداء أعمالها لمدة (27) عاما، إزداد خلالها عدد أعضائها وإتسعت رقعتها الجغرافية يضم ممثلين من دول مثل نيجيريا وجنوب إفريقيا، و في عام (1987) كان هناك حدث رئيسي لتطور لجنة المعايير المحاسبية الدولية وذلك عندما قامت المنظمة الدولية لمفوضية الأوراق المالية (IOSCO) والتي كانت قد ضمت في عضويتها للتو المفوضية الأمريكية للأسهم والبورصات (SEC)، بمناقشة إمكانية قيامها بدعم إستخدام المعايير المحاسبية الدولية في أسواق الأوراق المالية للدول الأعضاء بها، وبموجب ذلك عملت لجنة المعايير المحاسبية الدولية (IASB) علي انتاج مجموعة من المعايير

المحاسبية الرئيسية لتقديمها إلى المنظمة الدولية لمفوضية الأوراق المالية (IOSCO) وقد تم ذلك وفقاً لعملية مطولة، حيث تم في بدايتها إعداد مجموعة من المعايير المحاسبية الرئيسية وكان يُطلق عليها مشروع «القابلية للمقارنة / التحسينات» والتي اكتملت في عام (1993) ولم تعتمد المنظمة الدولية لمفوضية الأوراق المالية (IOSCO)، مما استدعى قيام لجنة المعايير المحاسبية الدولية (IASB) بتطوير برنامج عمل مُنفتح أطلق عليه «برنامج نواة المعايير الرئيسية».

ومما شجع لجنة المعايير المحاسبية الدولية (IASB) على تطوير «برنامج نواة المعايير الرئيسية» هي قوة الدفع الكبيرة المتمثلة في الاقبال المتزايد على سوق رأس المال الأوروبية، وهو الإنجاز الذي كان من المتوقع أن يساعد على استخدام قواعد محاسبية دولية، بالإضافة إلى أنه في أواخر التسعينات أشارت المفوضية الأمريكية للأسهم والبورصات (SEC) إلى أن المعايير الرئيسية عالية الجودة وتفي بمعايير معينة، لكن مع ذلك ظل قبولهم في أسواق رأس المال الأمريكية محل جدل وكانت أكثر الانتقادات هي تلك الموجهة من المفوضية الأمريكية للأسهم والبورصات (SEC) والمعهد الأمريكي للمحاسبين العامين القانونيين (AICPA) والمتعلقة بكثرة الخيارات المحاسبية التي تسمح بها المعايير المحاسبية الدولية ((IAS (Kirsch, 2012))، مما حدا ببرنامج نواة المعايير الأساسية إلى النظر جدياً في استبعاد عملية الخيارات المتاحة طبقاً للمعايير.

1-1-3 تكوين مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB) واعتماد المعايير المحاسبية الدولية (IAS) من قبل المنظمة الدولية لمفوضية الأوراق المالية (IOSCO) والاتحاد الأوروبي (EU)

توسعت عضوية لجنة المعايير المحاسبية الدولية (IASB) خلال فترة التسعينات، لكنها ظلت في الأساس منظمة صغيرة إلى حد ما قياساً إلى التزايد المستمر والمتواصل في عدد مشروعات إعداد وتطوير المعايير المطلوب التعامل معها، هذا ولقد أصدرت تلك اللجنة خلال فترة وجودها (41) معيار دولي إضافة إلى العديد من الوثائق والتفسيرات والمبادئ والمفاهيم المنظمة لإطار العمل وغيرها من الإرشادات والتوجيهات.

وقد كان هناك إعتقاداً سائداً بأنه ليس من الممكن واقعياً تطوير معايير عالية الجودة لمقابلة إحتياجات الأطراف المعنية في ظل الهيكل القائم للجنة المعايير المحاسبية الدولية (IASB)، وبصفة خاصة كان هناك نداءات تطالب بالمزيد من المساهمات من مناطق جغرافية واسعة النطاق، بالإضافة إلى المزيد من التفاعل المباشر مع واضعي المعايير المحليين، وأيضاً مع هؤلاء المتخصصين في دراسة وإصدار القرارات التي تفيد بأن معايير التقارير المالية قد إستندت عند إعدادها علي خبرات فنية ملائمة. وفي مايو (2002) وافقت الكيانات المنضمة لعضوية مجلس معايير المحاسبة الدولية والبالغ عددها في ذلك الوقت (143) عضو (Zeff, 2012) علي تكوين مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB)، وتم إختيار (David Tweedie) كأول رئيس لمجلس الإدارة، حيث كان يشغل في السابق منصب رئيس مجلس المعايير المحاسبية في المملكة المتحدة، كما إشتمل الأعضاء علي ممثلين من بلدان متنوعة منها المملكة المتحدة، الولايات المتحدة الأمريكية، أستراليا، كندا، فرنسا، ألمانيا، اليابان، جنوب أفريقيا، سويسرا، وتم تكليف بعض الأعضاء بالتواصل مع واضعي المعايير الوطنية، علي ان يختص مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) بإصدار المعايير المحاسبية المعروفة باسم المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) مع تبنيه للمعايير المحاسبية الدولية (IAS) السابق إصدارها بمعرفة لجنة إعداد المعايير المحاسبية الدولية (IASB).

وقد كان من الأهداف الرئيسية لمجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) في سنواته الأولى، هو الاتفاق مع مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) علي برنامج للتقارب. حيث إصدار الكيانات في أكتوبر من عام (2002) مذكرة تفاهم أصبحت تعرف بعد ذلك باسم إتفاقية نوروك (Norwalk agreement). وكان هدفها الأساسي هو بدء سلسلة من المشروعات التي من شأنها في نهاية المطاف ازالة الإختلافات بين المبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً في الولايات المتحدة والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)، وهي عملية تشمل مراجعة المعايير الحالية وتطوير معايير جديدة. وقد تم تنقيح مذكرة التفاهم بشكل دوري، وبينما كان هناك العديد من مجالات النجاح في عملية التقارب بين المبادئ

المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً في الولايات المتحدة والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) إلا أن التقارب الكامل لم يتحقق حتى تاريخه وما زال مسألة مثيرة للجدل.

كما ساهمت عدة أحداث رئيسية في بداية القرن الحادي والعشرين بشكل أساسي في عملية تحقيق الإنسجام والإتساق الدولي في إعداد التقارير المالية، كانت البداية في مايو من عام (2000) في نفس وقت تشكيل مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB). حينما أيدت المنظمة الدولية لمفوضية الأوراق المالية (IOSCO) «نواة المعايير المحاسبية الدولية الرئيسية» والتي وضعتها لجنة المعايير المحاسبية الدولية (IASB)، مع التوصية بأن يسمح أعضاؤها للمستخدمين من جنسيات مختلفة باستخدام المعايير عند عرض وتقديم قوائمهم المالية في الخارج. وكانت هذه خطوة كبيرة في تدعيم مصداقية استخدام المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على مستوى العالم واعتبرت بمثابة علامة فارقة في تحسين التقارير المالية على المستوى العالمي.

ثانياً في يونيو (2002) أعلنت المفوضية الأوروبية أنه كجزء من إستراتيجيتها نحو سوق رأسمال موحد بين الدول الأعضاء فيها، فإنها ستطالب المنشآت المسجلة بها بإعداد قوائمها المالية طبقاً للمعايير المحاسبية الدولية (IAS) بدءاً من عام (2005). هذا القرار نجم عن مشاكل عدم الإنسجام والإتساق بين الدول الأعضاء خلال العقدین الماضیین عندما كانت القواعد المحاسبية قائمة بصفة أساسية على التعليمات الرابعة والسابعة لقانون الشركات الصادر عن المفوضية الأوروبية والتي لم تؤدي الي تحقيق الإنسجام والإتساق المحاسبي المرغوب فيه بين الدول الأعضاء، مما أدى لمناقشة مسألة تفضيل استخدام مدخل بديل لتحقيق ذلك، ونظراً لكون التعليمات سالفة الذكر عبارة عن تشريعات وبالتالي فإن عملية إصدارها وتعديلها وتطبيقها في بلدان مختلفة كانت مسألة شاقة، وازدادت جاذبية النهج الأكثر مرونة لمجلس معايير المحاسبة الدولية في وضع المعايير. إضافة إلى ذلك أنه في فترة التسعينات كانت هناك زيادة كبيرة في عدد الشركات الأوروبية

المُسجلة في البورصات غير الأوروبية ولا سيما بورصة نيويورك للأوراق المالية، مما شجع متخذو القرار في قارة أوروبا للإبتعاد عن هدف تحقيق الإنسجام المحاسبي بين الدول الأوروبية وإعتناق مدخل عالمي واسعة النطاق للإنسجام والإتساق. وكان قرار الإتحاد الأوروبي ذو أهمية كبيرة جداً نظراً لأنها كانت أول مرة يتم فيها الإلتزام بتبني المعايير المحاسبية الدولية علي أنها الآلية الرئيسية لإعداد التقارير لمثل هذا العدد الكبير من المنشآت.

إلا أنه كان هناك جزء مثير للجدل في إستراتيجية الإتحاد الأوروبي المتعلقة بتبني المعايير المحاسبية الدولية، نظراً الي سياسة الإتحاد الأوروبي الخاصة بأن المعايير المحاسبية الدولية المتبعة من قبل الشركات المسجلة فيه هي فقط تلك المعايير المحاسبية التي قام الإتحاد الأوروبي بمراجعتها وإعتمادها، مما يعني وجود إنتقائية معينة يختار بها الإتحاد الأوروبي من المعايير المحاسبية الدولية ما يناسبه ليقوم بتطبيقه تاركاً المعايير الأخرى التي لا تروق له دون تأييدها، وقد أدى ذلك الي بعض المشكلات عند تحول الشركات المسجلة في الإتحاد الأوروبي سيتم مناقشتها في الفصول اللاحقة.

2-1 إطار العمل الحالي المنظم للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)

1-2-1 الهيكل العام الحاكم والكيانات المختصة بوضع المعايير

تتعدد الكيانات الرئيسية في الإطار التنظيمي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) ومنها مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS foundation)، و مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، ولجنة تفسير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، المجلس الاستشاري للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. على النحو التالي :

أولاً - مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS foundation) :

وهي منظمة خاصة لا تهدف للربح. وتعمل بشكل مستقل علي تحقيق الأهداف الرئيسية التالية :

- تطوير مجموعة واحدة عالية الجودة من المعايير الدولية (IFRS) تمتاز بسهولة

الفهم والتطبيق والقبول العالمي، وذلك عن طريق مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) وهو الكيان التابع لها المختص بوضع المعايير.

- الترويج والتشجيع علي إستخدام تلك المعايير والتطبيق الصارم لها.
- الأخذ في الحسبان بإحتياجات عمليات التقرير المالي للإقتصاديات الصاعدة والشركات الصغيرة والمتوسطة (SMEs)

الترويج وتسهيل تبني المعايير الدولية بإعتبارها المعايير المصدرة بواسطة مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، وذلك من خلال التقريب والتوفيق بين المعايير المحاسبية الوطنية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) ⁽¹⁾.

كما يُشرف أمناء المؤسسة على عملية وضع المعايير وتعيين الأعضاء في الكيانات الأخرى. وأيضاً مراجعة فاعلية إطار العمل التنظيمي والتأكد من إستقلاليتها وتوفير الأموال اللازمة له، ويأتي أمناء المؤسسة من مناطق جغرافيا متنوعة وخلفيات مهنية متعددة بهدف أساسي هو تطوير مجموعة واحدة عالية الجودة من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRSs) تمتاز بسهولة الفهم وقابلية التطبيق وتحظى بقبول عالمي وذلك على أساس مبادئ واضحة المعالم. كما تريد المؤسسة ان تضمن ان عملية وضع المعايير تمتاز بالوضوح والشفافية وان هناك تشاور مع المستثمرين والمنظمين وواضعي المعايير الوطنية وقادة الأعمال ومهنة المحاسبة العالمية.

- مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB) هو هيئة مستقلة لوضع المعايير مكلفة بتطوير وإصدار المعايير الدولية (IFRS) وأيضاً المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للشركات الصغيرة والمتوسطة (IFRS for SMEs)، وبدءاً من شهر يولية (2012) أصبح مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB) مكوناً من (16) عضو مجلس إدارة من مناطق جغرافية متنوعة (رئيس مجلس الإدارة الحالي هو (Hans Hoogervorst) الذي تولي مهام منصبه خلفاً لـ (David Tweedie)

(1) تم الحصول عليها من الموقع الرسمي لمنظمة المعايير الدولية <http://www.ifrs.org/The-organisation/pafes/ifrs-foundation-and-the-iasb.aspx>

في يوليو من عام (2011))، ويتم تطوير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) من خلال عملية تشاورية معروفة باسم «العملية المقررة أو القانونية» (Due process) والتي تتضمن عدد من المراحل :

1 - وضع جدول الأعمال والتخطيط والبحوث :

وفيها يتم إتخاذ القرار بشأن إضافة بند إلى جدول الأعمال بناء علي احتياجات مستخدمي القوائم المالية من معلومات ولا سيما المستثمرين، ومسائل مثل إمكانية زيادة التقارب، وما إذا كانت هناك توافر للإرشادات ، كما تؤخذ أيضاً القيود المفروضة على الموارد في الحسابان. ويشمل التخطيط البت في مسألة القيام بمشروع وضع المعيار بصورة منفردة من قبل المجلس أو بالإشتراك مع واضعي معايير آخرين، كما يمكن تشكيل فريق عمل للقيام بالابحاث الضرورية في حالة إعداد مشروعات المعايير الكبيرة.

2 - ورقة النقاش (Discussion Paper DP) :

تعتبر عملية إصدار ورقة النقاش (DP) جزء غير مُلزم «للعلمية المقررة»، لكن عادة ما يتم إصدارها للمشروعات الكبيرة كوسيلة من وسائل مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB) للحصول على ردود الفعل المبكرة على المشروع وقياس مدى إستجابة الأطراف المعنية وعادة ما تتضمن ورقة النقاش (DP) نظرة عامة علي الموضوع، مع توضيح الخطوط العريضة للمداخل التي يمكن إستخدامها بما في ذلك وجهات نظر مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB) بالإضافة الي دعوة لإبداء التعليقات.

3 - مسودة العرض (Exposure Draft ED) :

وهي خطوة إلزامية «للعلمية المقررة» تصف بالتفصيل المعالجة المحاسبية المقترحة، وتأخذ شكل معيار محاسبي جديد مقترح (أو تعديل لمعيار محاسبي موجود بالفعل)، ويتم إعدادها بناء علي التعليقات الواردة من مصادر متنوعة بما فيها ما تم الحصول عليه من دعوة إبداء التعليقات الموجودة في ورقة النقاش (عند صدورها)، ومساهمات من طاقم الباحثين العاملين بمجلس المعايير المحاسبية

الدولية (IASB)، والمجلس الاستشاري للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، والمناقشات التي جرت في الاجتماعات العامة. وكما هو الحال مع ورقة النقاش (DP) تتضمن مسودة العرض (ED) أيضاً دعوة لإبداء التعليقات.

4 - المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) :

يتم أخذ التعليقات على مسودة العرض (ED) في الحسبان وفحصها من قبل مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB)، وإذا لزم الأمر فإنه يتم إعادة عرض مسودة العرض (ED) على المجلس مرة أخرى، وبمجرد إقنتاع مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB) بأن المعالجة المحاسبية المقترحة قد تم مناقشتها بشكل مناسب وذلك بناء على ردود الأفعال والتعليقات والملاحظات الواردة في مسودة العرض (ED). تتم الصياغة المبدئية لهذا المعيار وأخذ الاصوات. قد تكون هناك عدة جولات من التعليقات قبل الوصول إلى هذه المرحلة إذا رغب مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB) في إعادة عرض الأمر في صورة سلسلة من مسودات العرض. وبعد أن تتم عملية إصدار أحد المعايير الدولية المالية (IFRS)، تتم مراجعته بعد التطبيق، وتشمل عملية المراجعة والتقييم لقاءات مع واضعي المعايير الوطنية والأطراف الأخرى المعنية، حيث يهدف مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB) لفهم أي مشكلة عملية أو آثار مترتبة على تطبيق المتطلبات المحاسبية للمعيار الجديد.

وتتمثل الآثار المترتبة على الإجراءات القانونية المتبعة في تطوير أو تنقيح المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)، في أنه ينبغي لمعدي القوائم المالية بما في ذلك من يقومون بالتخطيط لعملية التحول إلى المعايير الدولية (IFRS). الوضع في الاعتبار أن التغيرات المحتملة في القواعد المحاسبية الحالية قد تؤثر على عملية اختيار وتطوير السياسات المحاسبية. ولذا فإنه من الأهمية بمكان أن يكون هناك فهم ليس فقط لمتطلبات المعايير الدولية (IFRS) الحالية. ولكن أيضاً للتغيرات التي قد تحدث خلال السنوات القليلة المقبلة، والتي تم الإشارة إليها في ورقة النقاش (DP) ومسودة العرض (ED).

ثانياً - لجنة تفسير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية [المعروفة سابقاً باسم (IFRIC)]: وهي الكيان المفسر لمجلس المعايير المحاسبية الدولية. حيث تنظر تلك اللجنة في القضايا والمشكلات المتعلقة بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) القائمة، مثل المشاكل التي تنشأ عن التطبيق العملي لتلك المعايير، حيث تقوم بإعداد تفسيراتها المعروفة باسم (IFRICs) بخصوص هذه المشاكل والقضايا، وغالباً ما تنصب تلك التفسيرات على مسائل محددة ومتخصصة. علي ان يوافق مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB) على تلك التفسيرات، وتضم اللجنة (14) عضواً يتم إختيارهم من بين مجموعة متنوعة من الخلفيات المهنية والمناطق الجغرافية.

ثالثاً - المجلس الاستشاري للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية :

وهذا المجلس لا يُعتبر في حد ذاته كيان مُختص بوضع للمعايير، إنما يوفر المشورة لأمناء مؤسسة (IFRS Foundation)، وأيضاً للجهات الأخرى المختصة بوضع المعايير، وتعكس تلك المشورات وجهات نظر مجموعة واسعة من الأطراف المعنية بما في ذلك الأكاديميين والمجموعات الإستثمارية ومراجعي الحسابات والهيئات المهنية والمحللين ومُعدي القوائم المالية، ويتم تعيين أعضاء المجلس الاستشاري من قبل أمناء المؤسسة.

1-2-2 المعايير الموضوعية بمعرفة مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB)

حتي وقتنا هذا أصدر مجلس المعايير المحاسبية الدولية (13) (IASB) معيار من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)، وإعتمد (27) معيار من المعايير المحاسبية الدولية (IASs) كانت قد صدرت عن لجنة المعايير المحاسبية الدولية (IASC) وما زالت سارية، بالإضافة إلي العديد من التفسيرات ووثائق اللجنة المصدرة الدائمة (SIC) التي تشكل جزءاً من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. هذا ويتم نشر المعايير سنوياً في صورة نسخة ورقية هي «الكتاب الأحمر» وهو النسخة الرسمية الوحيدة المطبوعة بمعرفة مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB)، ويحتوي ذلك الكتاب على النص الكامل للمعايير بالإضافة الي المستندات المرفقة

لها، مثل الأمثلة التوضيحية، ودليل التطبيق، وأسس الاستنتاجات والآراء المخالفة، وهناك أيضاً «الكتاب الأخضر»، وهو دليل للمعايير، و«الكتاب الأزرق» الذي يحتوي على المعايير دون التطبيقات المبدئية، كما توفر مؤسسة المعايير الدولية (IFRS foundation) خدمة الاشتراك بها والتي تتيح الوصول إلى كل ما يتعلق بالمعايير الدولية (IFRS).

كما يمكن الوصول إلى المعايير وملخصاتها الفنية (بدون الوثائق المصاحبة) مجاناً على الموقع الإلكتروني لمؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS foundation) عند التسجيل في الموقع.

ولتحقيق هدف مؤسسة معايير التقارير المالية الدولية (IFRS foundation) في التشجيع على اعتماد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) علي مستوى العالم. فإنه من الأهمية بمكان ترجمة تلك المعايير إلى لغات مختلفة، والواقع أن ترجمة المعايير الدولية إلى لغة معينة يمكن أن يساعد بشكل كبير على تبنيها من قبل الدول الناطقة بتلك اللغة. وتوجد لدي مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS foundation) عدة سياسات للترجمة، منها ان يكون هناك نسخة واحدة فقط مترجمة بمعرفتها من المعايير الدولية، وأن يشارك في عملية الترجمة خبراء في المحاسبة من الناطقين بلغة البلد المترجم له.

ومن جهة أخرى فإن الفقرات الواردة في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) قد تكون مكتوبة بخط سميك أو خط عادي ولهما نفس درجة الأهمية، حيث تشير الفقرات ذات الخط السميك الي المبادئ الرئيسية للمعايير الدولية، كما تشتمل المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية علي إرشادات مُرفقة بها قد تكون مكتملة او غير مكتملة للمعايير، وفي حالة كون تلك الإرشادات مكتملة فإنها تعتبر جزء إلزامي من المعيار، ويتم النص في تلك الإرشادات عما اذا كانت مكتملة للمعيار أم لا.

1-2-3 الإطار المفاهيمي

في عام (1989) أصدرت لجنة المعايير المحاسبية الدولية (IASB) إطار العمل

المنظم لإعداد وعرض القوائم المالية وهو الإطار الذي تم إعماله في وقت لاحق من قبل مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB). حيث يحتوي على المفاهيم الأساسية التي تقوم عليها التفاصيل الواردة في المعايير الدولية (IFRS) مثل تعريفات عناصر القوائم المالية ومبادئ القياس والخصائص المطلوب توافرها حتي تصبح المعلومات المفيدة.

وينبغي أن يتم استخدام المبادئ المحددة لإطار العمل المنظم في حالة عدم وجود أي متطلبات أو توجيهات محددة مرتبطة بالمعايير الدولية، ويتطلب معيار المحاسبة الدولي (IAS 8) الخاص بالسياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء من مُعد القوائم المالية استخدام الحكم والتقدير الشخصي لتطوير وتطبيق السياسات المحاسبية في حالة غياب أي توجيهات محددة في هذا السياق، علي أن يُراعي عند القيام بذلك أن يتم الأخذ في الاعتبار بإطار العمل المنظم من حيث التعريفات ومعايير الإعراف ومبادئ قياس الأصول والالتزامات والدخل والمصروفات. وسوف نناقش هذه القضايا بمزيد من التفصيل في الفصل الثاني.

في عام (2004) وافق كل من مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB) ومجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) علي بدء العمل معاً علي مشروع مشترك لوضع إطار مفاهيمي مشترك. علماً بأن مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) لديه إطاره المفاهيمي الخاص والوارد في وثائق بعنوان «قوائم مفاهيم المحاسبة المالية»، والتي وإن كانت تحتوي على بعض المبادئ المماثلة لإطار عمل مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB) إلا أنها تحتوي أيضاً على العديد من مجالات الاختلاف، ومن دون وجود إطار مفاهيمي مشترك كان من الصعب تحقيق الانسجام والانساق بين معايير إعداد التقارير المالية وفقاً (IASB) و (FASB). وكان التقدم في المشروع المشترك بطيء لأسباب عديدة، حتي أنه لم يتم الإنتهاء من المرحلة الأولى للمشروع إلا في سبتمبر من عام (2010) عندما أصدر المجلسان بصورة مشتركة المرحلة الأولى (Phase A) من الإطار المنقح في التعامل مع أهداف القوائم المالية وخصائصها النوعية. وكانت تلك هي المراجعة

الأولى للأطر المفاهيمية للمجلسين منذ عدة سنوات مما يجعلها جذيرة بالذكر (Pounder, 2010).

وقد توقف المشروع بعد إصدار المرحلة الأولى منه في عام (2010)، حينما اتجه مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB) نحو العمل على مشروعات أكثر إلحاحاً، وتم إستئناف العمل في المشروع في سبتمبر (2012)، ولكن كمشروع يقوم به مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB) بصورة مُنفردة. وتم إصدار ورقة نقاش (DP) تتناول الفصول المتبقية من إطار العمل وذلك في شهر يوليو من عام (2013).

سوف يناقش الفصل الثاني مكونات إطار العمل وأهميته في عملية التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)، ومن الأهمية بمكان أن يتم الإلتزام بمبادئ الإطار عند إختيار وتطوير السياسات المحاسبية، لذا فإن الفهم السليم لتلك المبادئ أمر في غاية الأهمية لمن يتبنون المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) للمرة الأولى.

1-2-4 المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية للشركات الصغيرة والمتوسطة (IFRS for SMEs) :

تم وضع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) بهدف تلبية إحتياجات المستثمرين في الأسهم في الشركات التي تنشط في أسواق رأس المال العامة. ولذلك ينظر إلى المعايير الدولية باعتبارها مجموعة مُفصلة من القواعد والمبادئ التي تتطلب إفصاحات شاملة تظهر في الإفصاحات المتممة للقوائم المالية، والتي قد لا تكون مناسبة تماماً للشركات الصغيرة والمتوسطة (SMEs) ذات المعاملات التجارية البسيطة والتي يكون مستخدميها أقل إحتياجاً للإفصاحات المُفصلة. جوهر القضية هو أن مُعدي القوائم المالية للكيانات الصغيرة والمتوسطة الحجم يمانعون أو يترددون - إذا تم منحهم الخيار - في تطبيق المعايير الدولية، لأن تكلفة وجهد إعداد القوائم المالية المتوافقة معها قد تفوق المنفعة العائدة منها.

لذلك بدأ مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB) في عام (2003) في تبادل وجهات النظر حول إيجاد معايير منفصلة للتقارير المالية مُعدة خصيصاً

للشركات الصغيرة والمتوسطة (SMEs) بهدف تلبية إحتياجات المستخدمين مع تحقيق التوازن بين التكاليف والمنفعة المحققة من وجهة نظر القائمين بإعداد القوائم المالية. وتم إصدار «ورقة النقاش» (DP) في شهر يونيو (2004)، و «مسودة العرض» (ED) في عام (2007) تم فيها إجراء بحث ميداني شمل (116) شركة صغيرة في (20) دولة. وبعد الحصول علي ردود فعل إيجابية واسعة من البحث الميداني ومسودة العرض، تم إصدار المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة (IFRS for SMEs) وذلك في شهر يوليو من عام (2009).

يحتوي المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية للشركات الصغيرة والمتوسطة (IFRS for SMEs) علي (230) صفحة قائمة بذاتها، تمثل بديلاً عملياً قليل التكلفة للمعايير الدولية (IFRS) الكاملة، ومتاح لأي جهة أن تتبناه وبغض النظر عن تبنيها للمعايير الدولية الكاملة من عدمه، علي أن تقوم كل دولة أو نطاق سلطات أو إختصاص بتحديد أي المنشآت التي يجب أن تستخدم المعيار، وحتى الآن قامت أكثر من (80) دولة بإعتماده أو شرعت في ذلك .

يعتبر المعيار الدولي للشركات الصغيرة والمتوسطة (IFRS for SMEs) أقل تعقيداً بالمقارنة مع المعايير الدولية (IFRS) الكاملة من عدة نواحي :

- تم حذف بعض المواضيع لأنها ليس لها علاقة بالشركات الصغيرة والمتوسطة .
- لا يُسمح ببعض السياسات المحاسبية لأن هناك أساليب متاحة أكثر بساطة للشركات الصغيرة والمتوسطة (SMEs).
- تبسيط العديد من مبادئ الإعراف والقياس .
- عدد الإفصاحات المتعلقة به أقل بكثير من المعايير الدولية الكاملة (foundation-2012 IFRS).

ووفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة (IFRS for SMEs)، فإن الكيانات الصغيرة والمتوسطة الحجم هي تلك الكيانات التي لا تخضع للمسائلة العامة، وتقوم بنشر قوائمها المالية للأغراض العامة للمستخدمين الخارجيين .

على الرغم من أن عنوان المعيار يشير إلى مصطلحي «الصغيرة» و «المتوسطة»، فإنه لا ينص في الواقع علي كيفية تحديد حجم الكيانات التي يمكن أن تندرج تحت نطاقه. إنما يتوقف ذلك الي حد كبير علي نقطة المسائلة العامة للشركات الصغيرة والمتوسطة (SMEs)، وفي الأساس يخضع الكيان للمسائلة العامة إذا تم تداول أدوات الدين المتعلقة به أو أسهمه في سوق عامة أو إذا كان ذلك مُرجحاً في المستقبل القريب. كما يُعطي هذا التعريف الحق للكيانات المُسجلة بغض النظر عن حجمها في عدم إستخدامه، كما يمنع بشكل فعال مُعظم المؤسسات المالية مثل البنوك وجمعيات البناء من تبنيه.

يمكن أن يعمل المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة (IFRS for SMEs) علي إزالة العائق المحتمل في سبيل تحقيق عملية الانسجام والاتساق. نظرا لإيجازه ووضوح شرحه ومعالجته المحاسبية المبسطة والتي لقيت إستحساناً من قبل مُعدي القوائم المالية، كما شجعت من قاموا يتجنب او الماطلة في تبني المعايير الدولية (IFRS) الكاملة نظراً لأعبائها علي التحول إلى نسخة أكثر عملية من المعايير الدولية. حيث يمكن أن يجلب الإمثال للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة فوائد مماثلة من حيث قابلية المقارنة بين القوائم المالية، كما يُحسن أيضاً من فرص الحصول على رؤوس الأموال من البنوك الدولية والمستثمرين الخارجيين والجهات الأخرى المعتادة بالفعل علي المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (Miller – 2010) (IFRS).

ومن جهة أخرى يتعامل أحد أجزاء المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة (IFRS for SMEs) بصفة خاصة مع عملية التحول إليه، وقد يكون هذا التحول من المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المحلية، أو من المعايير الدولية لإعداد التقارير الدولية (IFRS) الكاملة، أو الحالة التي تكون فيها الشركة لم تنشر من قبل قوائمها المالية المعدة للأغراض العامة.

3-1 الوضع الحالي لعملية تحقيق الانسجام والانساق الدولي للتقارير المالية

تمت مناقشة مسألة تحقيق الانسجام والانساق بين المعايير المحاسبية في بدايات هذا الفصل، وذلك في الجزئية المتعلقة بتاريخ مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB). وفي هذا القسم سوف نقوم بمزيد من البحث بخصوص الوضع الحالي والنظر في إمكانية تحقيق انسجام وانساق دولي حقيقي.

1-3-1 التقارب وتحقيق الانسجام والانساق

يشير التقارب الي عملية تقليل الاختلافات بين الممارسات المحاسبية الوطنية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)، مثل أن تحتفظ الدولة بمعايير إعداد التقارير المالية الخاصة بها والتي أصبحت أكثر انساقاً مع قواعد ومبادئ المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (Kothari and IFRS, 2011). وقد تكون هناك أسباب عديدة تجعل الدولة تقرر الاحتفاظ بالممارسات المحاسبية الوطنية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP)، مثل الإعتبارات السياسية والقانونية والثقافية التي قد تعني أن التبنى الكامل للمعايير الدولية بدلا من المبادئ المحاسبية الوطنية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) الوطنية غير ممكن. وسوف يساعد مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) الدول الي تريد أن تسلك هذا المسلك. مع الإعتراف بأن عملية التقارب تمثل قوة دافعة قوية نحو تبني معايير إعداد التقارير المالية المقبولة عالمياً.

يتمثل الطريق الأكثر شيوعاً للتقارب والمستخدم حالياً في الاحتفاظ جزئياً أو بشكل كبير بالمبادئ المحاسبة الوطنية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) التي تمت مقاربتها مع المعايير الدولية (IFRS) مع السماح أو الترخيص في نفس الوقت لبعض الشركات بإستخدام المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS). على سبيل المثال في العديد من دول الإتحاد الأوروبي تستخدم الشركات المسجلة به المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) بالطريقة التي اعتمدها الإتحاد الأوروبي، مع إعطاء الشركات الأخرى الحق في إستخدام الممارسات المحاسبية الوطنية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) أو المعايير الدولية (IFRS). كما أن هناك بلدان أخرى - ولا

سيما تلك التي ليس لديها مبادئ محاسبية وطنية مقبولة قبولاً عاماً (GAAP) - قد تقرر ببساطة تبني المعايير الدولية (IFRS) باعتبارها العملية المنظمة لتقاريرها المالية. ويقول مدير مجلس معايير المحاسبة الدولية للأشطة الدولية أن هذا النهج أبسط وأقل تكلفة كما أنه أكثر مباشرة (Upton-2010)

وضعت جميع القوى الإقتصادية الكبرى وفقاً لمجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB) جدول زمني للتقارب والمواءمة مع أو تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) في المستقبل القريب، كما ذكر المجلس أن ما يقرب من نصف عدد الشركات العالمية الكبرى المدرجة في مجلة فورتشن (Fortune) وبالبلغ عددها (500) شركة تستخدم المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ((IFRS)) (Danjou. 2013)، كما لا يمكننا إنكار أن التحول إلى المعايير الدولية في تصاعد خلال العقد الماضي، وإن إعداد التقارير المالية وفقاً لمبادئ المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) أصبح الآن هو القاعدة وليس الاستثناء بالنسبة لكبرى الشركات العالمية.

كما ناقشنا سابقاً اعتُبرت اللائحة المنظمة المعدة من قبل الاتحاد الأوروبي والتي تقضي بأنه بدءاً من عام (2005) علي الشركات المسجلة في الاتحاد الأوروبي إصدار قوائمها المالية الموحدة بإستخدام المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) بدلاً من المبادئ المحاسبية الوطنية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) مما إعتبر بمثابة دعم كبير لعملية تحقيق الإنسجام والإتساق، وقد حفز ذلك بلدان أخرى علي إعتتماد لوائح مماثلة مثل أستراليا، جنوب أفريقيا، هونغ كونغ وغيرها الكثير، ثم تلا ذلك الشريحة الثانية من الدول المتقاربة مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) والتي شملت الأرجنتين وكندا والمكسيك وروسيا. وحتى وقتنا الحالي مازالت العديد من الدول تتقارب وتتواءم مع المعايير الدولية، مثل اليابان، الهند، الذان يُعتبران في مراحل مختلفة من عملية التقارب والمواءمة.

في يونيو من عام (2013)، أصدرت مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS foundation) معلومات عن دراسة أجريت حول عملية تبني المعايير

الدولية في جميع أنحاء العالم. والتي تعتبر المرحلة الأولى من مبادرة لتقييم مدي التقدم في عملية تبني وإعتماد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)، حيث يُشير العمل المنجز حتى الآن إلى تبني المعايير الدولية على نطاق واسع. بوجود حوالي (95٪) من السلطات المعنية المدرجة في الدراسة كانت قد تعهدت علناً بدعم المعايير الدولية بإعتبارها معايير إعداد التقارير المناسبة للتطبيق عالمياً، ومع تبني (80٪) منها بالفعل لمعايير إعداد التقارير المالية الدولية كشرط لمعظم أو كل الشركات التي يتم تداول أوراقها المالية بصورة علنية وفقاً لمؤسسة معايير التقارير المالية الدولية (IFRS - 2013 e Foundation).

هذا ولا يقوم مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB) مُنفرداً بدعم استخدام المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS). إنما يتم دعم جهوده العالمية لتحقيق التقارب والمواءمة من قبل قادة مجموعة الدول العشرين (G 20)، الذين قاموا بمُطالبة الهيئات المحاسبية الدولية في عام (2009) بمضاعفة جهودها لتحقيق هذا الهدف في سياق عملية وضع المعايير المستقلة الخاصة بهم. كما طالبوا على وجه الخصوص من كل من مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB) ومجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) بإتمام مشروع التقارب بينهما. كما أبرز قادة مجموعة الدول العشرين (G 20) على وجه التحديد مسألة تقارب الولايات المتحدة (أو عدم تقاربها بدرجة كافية) مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) بإعتبارها مشكلة كبيرة نحو الوصول لتحقيق الإنسجام والانساق.

على الرغم من أن هناك عدد كبير جداً من الدول التي تُطالب أو تسمح بإستخدام المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)، فإن بعض المعلقين يقولون أنه ربما هناك عملية سوء فهم محيطية بذلك. وإن عملية تبني المعايير الدولية (IFRS) أقل إنتشاراً مما يُعتقد عموماً، على سبيل المثال في العديد من الدول يتم مُطالبة الكيانات المسجلة فقط بإستخدام المعايير الدولية فقط مع السماح للعدد الأكبر من الشركات غير المسجلة والتي تمثل الاغلبية بإستخدام المبادئ المحاسبية الوطنية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP)، أو في دول أخرى يتم إعطاء الشركات

الخيار للتحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) عند الرغبة في ذلك (وفي تلك الحالة تقرر أغلب الشركات الإستمرار في تطبيق المبادئ المحاسبية الوطنية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP))، بالإضافة إلى أن بعض السلطات المختصة تتطلب أو تسمح فقط بالنسخة المعدلة محلياً من المعايير الدولية (IFRS). على سبيل المثال تتبع الشركات المسجلة في الاتحاد الأوروبي نسخة المعايير الدولية المعدلة من قبل الاتحاد الأوروبي (EU-IFRS) بدلاً من المعايير الدولية (IFRS) كما أصدرها مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB). هناك أيضاً عوامل وطنية تسبب في تطبيق المعايير الدولية بطرق مختلفة في الدول المختلفة، مع وجود تأثير متوارث من المبادئ المحاسبية الوطنية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً على إختيار وتطوير السياسات المحاسبية المرتبطة بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS).⁽²⁾

1-3-2 التقارب بين المبادئ المحاسبية الوطنية المقبولة قبولاً عاماً في الولايات المتحدة الأمريكية (US GAAP) والمعايير الدولية (IFRS)

كما ناقشنا في القسم (1-1)، كان الهدف الرئيسي عند تشكيل مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) هو العمل على تحقيق التقارب مع المبادئ المحاسبية الوطنية المقبولة قبولاً عاماً في الولايات المتحدة الأمريكية (US GAAP)، التي أدت إلى إتفاقية نورووك (Norwalk agreement)، ومذكرة التفاهم بين مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB) ومجلس معايير المحاسبة المالية (FASB). وعلى الرغم من أنه قد تم أحراراً تقدم كبير، إلا أنه لا يزال هناك بعض الشكوك حول ما يمكن أن تصل إليه درجة الإقتراب من تحقيق التقارب والمواءمة التامة بين المبادئ المحاسبية الوطنية المقبولة قبولاً عاماً في الولايات المتحدة الأمريكية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS).

(2) لمزيد من المناقشات الأكثر تفصيلاً للمدى الفعلي لتبني IFRS في جميع أنحاء العالم، فإن هناك مؤلفات أكاديمية تتناول ذلك مثل كتاب «استمرار بقاء الاختلافات الدولية في ظل المعايير الدولية (IFRS)» للكاتب Chris Nobes (2013b). (Nobes-2013b).

تم إنجاز العديد من المشروعات المشتركة بموجب مذكرة التفاهم، كما تم تحديث المذكرة نفسها في عام (2008)، و تم إصدار بيان مشترك في عام (2009) بمعرفة مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB) ومجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) يؤكدان فيه مجدداً التزامهما بالمذكرة، مع وصف الإستراتيجيات التي من شأنها ضمان إنجاز المشروعات في الوقت المناسب - والمتعلقة بكل من الأدوات المالية، وتوحيد القوائم، وعدم الاعتراف (أو الاستبعاد)، وقياس القيمة العادلة، والاعتراف بالإيرادات، وعقود الإيجار وعرض القوائم المالية - حيث أن إنجاز هذه المشروعات سوف يقضي بدرجة كبيرة علي مجالات الاختلاف الواسعة بين المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) والمبادئ المحاسبية الوطنية المقبولة قبولاً عاماً في الولايات المتحدة الأمريكية. ومع ذلك لم يكن التقدم سريعاً كما هو مأمول ولم يتم الإنتهاء بعد من العديد من هذه المشروعات، لذلك تم تحديد ثلاثة مشروعات بإعتبارها ذات أولوية وهي (عقود الإيجار، الأدوات المالية، الاعتراف بالإيراد).

في عام 2007 تم الاعلان عن تصريحين علي درجة كبيرة من الأهمية من قبل المفوضية الأمريكية للأسهم والبورصات (SEC)، مما دفع الكثيرين للإعتقاد بأن واضعي المعايير والانظمة الأمريكيين يميلون بدرجة كبيرة الي تحقيق التقارب. **أول هذه التصريحات**، هو عدم الحاجة إلي تسوية الحسابات التي يتم إعدادها وإصدارها من قبل الجهات الأجنبية الخاصة والتي تم إعداد قوائمها المالية وفقاً للمعايير الدولية مع المبادئ المحاسبية الوطنية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) في الولايات المتحدة الأمريكية .

التصريح الثاني: أعلنت المفوضية الأمريكية للأسهم والبورصات (SEC) أنه قد يتم السماح في المستقبل بإعتبار المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) كبديل للمبادئ المحاسبية الوطنية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) في الولايات المتحدة الأمريكية وذلك كإطار لإعداد التقارير المالية للمنشآت التي تقدم تقاريرها في الولايات المتحدة. إلا أن التقدم نحو تحقيق ذلك ظل بطيئاً، وهذا يعود إلى حد

كبير الي تأخر إتمام المشروعات المتعلقة بمذكرة التفاهم وإستغراقها وقتاً أطول مما ينبغي .

أصدرت المفوضية الأمريكية للأسهم والبورصات (SEC) في مايو (2011) «الورقة الإستشارية» التي بحثت الأساليب الممكنة لدمج المعايير الدولية (IFRS) مع المبادئ المحاسبية الوطنية المقبولة قبولاً عاماً في الولايات المتحدة الأمريكية (US GAAP)، وفيها تم إستبدال مفهوم التقارب (convergence) بمصطلح جديد هو "condorsement"، (SEC. 2011a) أو ما يمكن أن نطلق عليه «الإقرار أو الإعتماد التقاربي» بعد الجمع بين كلمتي التقارب (convergence) والإقرار أو الإعتماد (endorsement) في مصطلح واحد، حيث ينطوي إطار عمله على دمج عناصر من عمليتي التقارب والإقرار أو الإعتماد للوصول الي مرحلة الإنسجام والإتساق، ويتضمن ذلك الاحتفاظ بالمبادئ المحاسبية الوطنية المقبولة قبولاً عاماً في الولايات المتحدة الأمريكية مع قيام مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) بدمج عناصر من المعايير الدولية (IFRS) في المبادئ المحاسبية الوطنية المقبولة قبولاً عاماً في الولايات المتحدة الأمريكية خلال فترة تتراوح بين (5 : 7 سنوات) لتحقيق التقارب بينهما، ثم يقوم مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) بإقرار المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) الصادرة عن مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB)، وله القدرة على تعديلها قبل دمجها في الـ (USA GAAP).

حتى وقت إعداد هذا الكتاب لم تحدث أي تطورات رئيسية أخرى فيما يتعلق بعملية إنسجام وإتساق للولايات المتحدة مع المعايير الدولية. و في يناير من عام (2013) قام كل من مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB) ومجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) بإعادة تأكيد إلزامهما بالعمل سوياً علي القضاء على مجالات الاختلاف بين المبادئ المحاسبية الوطنية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) في الولايات المتحدة الأمريكية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) ولكن يبدو أن عملية التقدم ما زالت بطيئة. وستتم مناقشة قضايا التحول المحددة المتعلقة بالولايات المتحدة الأمريكية بمزيد من التفصيل في الفصل التاسع.

1-3-3 المنظور الثقافي لتحديات عملية تحقيق الانسجام والإتساق

على الرغم من التوسع في استخدام المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) عبر العالم، فإن هناك بعض المناطق والدول التي تواجه فيها عملية التحول الي المعايير الدولية تحديات كبيرة، ومناقشة تلك التحديات بالتفصيل تخرج عن نطاق هذا الكتاب، ولكن لابد من تسليط الضوء علي الأقل على بعض هذه القضايا، حيث قد تعني أن المعايير الدولية قد لا تُصبح مقبولة حقاً بصورة عالمية، وأنه في بعض المناطق ستظل المبادئ المحاسبية الوطنية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) هي الآلية الرئيسية لإعداد التقارير المالية.

تعتبر القضايا الثقافية ذات أهمية كبيرة ويمكن أن تخلق عائقاً كبيراً أمام عملية تحقيق الانسجام والإتساق. في أجزاء كثيرة من العالم تشكل الثقافة الإسلامية تأثير كبير على التقارير المالية. على سبيل المثال في ظل مذاهب التمويل الإسلامي، لا يتم إحتساب الفائدة على القروض بسبب المبدأ الذي يُحرّم معدل العائد الثابت. ولمسايرة تلك التأثيرات الثقافية، تم تطوير مجموعة من المعاملات المالية الإسلامية (المتوافقة مع الشريعة الإسلامية)، مثل بدائل لترتيبات الرهن العقاري التجارية التقليدية، وطرق جديدة لتمويل المشروعات التجارية بدون فائدة، مما يتسبب بوضوح في مشاكل عند تطبيق بعض قواعد إعداد التقارير المالية وخاصة فيما يتعلق بالإلتزامات المالية وتكاليف التمويل مما يعني أن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS 9) والخاص بالأدوات المالية والمعيار المحاسبي الدولي (IAS 18) الخاص بالإيرادات سيكون من الصعب للغاية تطبيقهما على هذه المعاملات. هناك أيضاً ترتيبات للتأمين والإيجارات متوافقة مع الشريعة الإسلامية والتي سيصعب تطبيق مبادئ المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) عليها. مثال آخر متعلق بالإفصاح من مصر، حيث يتم منع الكشف عن المعاملات مع الأطراف ذات الصلة بإعتباره من قبل المحرمات الثقافية، مما يصعب من عملية تطبيق المعيار المحاسبي الدولي (IAS 24) الخاص بالإفصاحات المتعلقة بالأطراف ذات الصلة (Outa. 2013).

على الرغم من أنه يبدو أن المحاسبة عن الأرصدة والمعاملات التجارية بطريقة تتوافق مع كل من مبادئ المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) والشريعة الإسلامية لن يكون ممكناً، لكن العديد من المعلقين يقولون إن ذلك ليس صحيحاً، وأن هناك بالفعل منظمات وبنوك عالمية كثيرة تمكنت من تحقيق ذلك، وأن طبيعة المعايير الدولية (IFRS) القائمة على المبادئ تعني أن هناك بعض المرونة في تطبيق المعايير، مما يخفف إلى حد ما من صعوبات الوضع.⁽³⁾

واستجابة إلى بعض الترتيبات المالية السائدة في البلدان الإسلامية، فقد وضعت هيئة المحاسبة والمراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية (AAOIFI) سلسلة من معايير المحاسبة والمراجعة والحوكمة والأخلاقيات، بالإضافة إلى العديد من معايير إعداد التقارير المالية التي تركز على التمويل الإسلامي كي يتم إتباعها من قبل تلك المنظمات التي ترغب في أن تكون متوافقة مع الشريعة الإسلامية بما في ذلك بعض البنوك العالمية وشركات التمويل (Krom, 2013).

وقد استجابت الدول المتأثرة بالثقافة الإسلامية لمسألة التوافق بين المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) والمبادئ الإسلامية لممارسة الأعمال التجارية بطرق مختلفة. في ماليزيا، على سبيل المثال، أصدر مجلس معايير المحاسبة الماليزي معايير إعداد التقارير المالية الماليزية (MFRS) والمتوافقة مع المعايير الدولية (IFRS)، مع إنشاء وحدة فنية إسلامية متخصصة في معالجة صعوبات التطبيق المحتملة لتلك المعايير على المعاملات المالية الإسلامية والأرصدة، ولكن في بلدان أخرى يبدو أن القضايا الثقافية هي أكثر من مجرد كونها حاجز لإعتماد المعايير الدولية لغعداد التقارير المالية (IFRS). على سبيل المثال، أشارت دراسة حديثة صادرة في إيران إلى صعوبة تبني وإعتماد المعايير الدولية بالكامل وذلك لإعتبارات عديدة (Kangarlouei, Agababa, and Motavassel, 2013).

(3) ³ لمناقشة تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) على المعاملات المالية الإسلامية .
فان تقرير (PwC) المسمى «مفتوح للمقارنة : التمويل الإسلامي والمعايير الدولية (IFRS)»
يعتبر مرجعية جيدة (PwC-2010a)

4-1 فوائد وآثار عملية التحول إلى المعايير الدولية IFRS

هناك العديد من مزايا التحول إلى إطار إعداد التقارير المالية وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS). وعلى الرغم من أن عملية التحول في حد ذاتها مكلفة ولها آثار أخرى. بالنسبة للعديد من المنظمات يجلب التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) فوائد على المدى الطويل، ويناقش الجزء الأول من هذا القسم الفوائد العامة المحتملة، ثم يتم التطرق إلى تقديم نظرة عامة على تأثير هذا التحول على النتائج المعلنة والبحث في الأداء والمركز الماليين والإفصاحات ذات الصلة في الإفصاحات المتممة للقوائم المالية.

1-4-1 فوائد التحول إلى المعايير الدولية (IFRS)

هناك العديد من الفوائد المذكورة للمنظمات التي تستخدم معايير إعداد التقارير المالية المقبولة عالمياً. أول هذه الفوائد هو قابلية المقارنة الكبيرة التي يمنحها استخدام هذه المعايير، والفكرة هي أنه باستخدام المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)، فإن القوائم المالية للشركات يتم إنتاجها من إطار يتصف بالثبات والاتساق ووفقاً لمجموعة من المتطلبات المحددة مما يزيد بالتاكيد من القابلية للمقارنة، وهذا يسمح للمستثمرين الحاليين والمحتملين وغيرهم من مستخدمي القوائم المالية بإجراء عملية مقارنة النتائج المعلنة والمركز المالي بطريقة أكثر سهولة، وهذا بدوره يشجع على الإستثمار، حيث أن المستثمرين في بيئة معلوماتية جيدة تكون استثماراتهم أقل في المخاطرة وبالتالي أكثر أمناً، كما يُفترض أن يُزيد ذلك من فرص الشركات في الحصول على التمويل من مجموعات واسعة من المستثمرين في شتى أنحاء العالم، وأن يخفض من تكلفة رأس المال، وقد تم القيام بدراسات أكاديمية كثيرة على موضوع تكاليف رأس المال، حيث يتفق بعضها مع الرأي القائل بأن تكلفة رأس المال تنخفض بعد تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)، ولكن النتائج بصفة عامة ليست قاطعة بشكل كبير بخصوص ذلك (Bruguemann, Hitz, and Sellhorn.2013).

ومن وجهة نظر عملية بحتة فإنه من الأسهل دون شك إجراء مقارنات بين مجموعتين من القوائم المالية المعدة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

(IFRS) عن تلك المُعدة وفقاً لمعايير محاسبية مختلفة تماماً، مما يُعزز من عملية سهولة المقارنة حتى لو لم يكن لها تأثير ملحوظ على أسواق رأس المال.

هناك أيضاً فوائد مباشرة للشركات، على سبيل المثال، استخدام معايير إعداد التقارير المالية التي تتوافق مع الشركات العالمية المماثلة يمكن أن تُزيد من فرص العمل وتجعل الشركات نفسها أكثر استعداداً للاستثمار في الخارج وليس فقط مجرد جذب الإستثمارات من الخارج. كما أن استخدام نفس إطار إعداد التقارير المالية يزيل الحواجز أمام الإستثمار الخارجي، على سبيل المثال، تشير دراسة أميركية أن التحول إلى إعداد التقارير المالية وفقاً للمعايير الدولية (IFRS) يسمح حتى للشركات الصغيرة بخفض تكاليف التشغيل المرتبطة بالأعمال التجارية الخارجية كما يحد من مخاطر الإستثمار (Etnyre & Singhal. 2011)، كما أشارت دراسات أخرى إلى أن استخدام المعايير الدولية يجعل الشركات قادرة على التعامل بصورة أكثر فعالية مع العملاء والموردين (Hail, Leuz, And Wysocki. 2010).

وبالإضافة إلى ذلك، قد يكون هناك وفورات في التكاليف الفعلية في المدى الطويل، على سبيل المثال، لم يعد هناك حاجة لتسوية القوائم المالية المُعدة في إطار المبادئ المحاسبية الوطنية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) لدولة ما مع تلك المُعدة في دولة أخرى كما كان يحدث في حالة الشركات المسجلة في بورصات متعددة. كما قد تنتهز بعض الشركات مشروع التحول في إجراء تغييرات داخلية أخرى تعود بالنفع على نشاطها التجاري، على سبيل المثال، تحسين نُظم معلوماتها أو تعزيز الرقابة على تقاريرها المالية، وعندها يصعب التفرقة بين الفوائد المباشرة المترتبة على التحول إلى المعايير الدولية وفوائد القيمة المضافة الأخرى، ولكن عموماً هي تجربة إيجابية لهذه الشركات. أما بالنسبة للشركات متعددة الجنسيات، فإن هناك فوائد محددة تتمثل في تبسيط عمليات توحيد ودمج القوائم المالية، كما ستحدث سلاسة في حركة وانتقال العمالة وتحقيق وفورات الحجم من حزمة إعداد التقارير المالية القياسية عند إتقان جميع موظفي المحاسبة للمعايير الدولية (IFRS).

ومع ذلك وعلى الرغم من الفوائد المذكورة أعلاه، فإنه لا يمكن إنكار أنه بالنسبة للعديد من الشركات فإن التحول إلى مجموعة جديدة من المعايير المحاسبية تعتبر عملية مكلفة ومزعجة وتستغرق وقتاً طويلاً. وكثير من المحاسبين الذين شملهم الاستطلاع، أجابوا بأنهم يشعرون بأن فوائد التحول إلى المعايير الدولية (IFRS) لا تفوق التكاليف المترتبة على ذلك. ونأمل أن يكون هذا الموقف على المدى القصير فقط، بينما على المدى الطويل هناك مزايا محددة للشركات، وخاصة إذا إغتنتت الفرص المتاحة التي تقدمها عملية التحول نحو إعادة هندسة عملية تطوير أداء الأعمال بالكامل، وتحسين عمليات الإتصال الداخلية والخارجية المتعلقة بالمعلومات المالية.

1-4-2 التأثير على الربحية والأداء

هناك الكثير من الأدلة المتوفرة عن آثار المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) على القوائم المالية، ولكن هذه مسألة يصعب جداً التعميم بشأنها. حيث تختلف طبيعة وأهمية التأثيرات تبعاً لعوامل عديدة مثل :

- مستوى وطبيعة الاختلافات بين المبادئ المحاسبية الوطنية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً والمعايير الدولية (IFRS) حيث يظهر تأثير ذلك على مستوى الدولة أو نطاق السلطة أو الاختصاص، على سبيل المثال، ما إذا كانت المبادئ المحاسبية الوطنية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً تستند على مبادئ مماثلة للمعايير الدولية، حيث تظهر الابحاث أن تأثير التحول إلى المعايير الدولية يختلف بصورة كبيرة من دولة لأخرى.
- وجود عوامل محددة في القطاع الصناعي تتطلب ضرورة تطبيق متطلبات المعايير الدولية (IFRS) مما يؤثر على بنود معينة في القوائم المالية ويشمل ذلك، على سبيل المثال، المؤسسات المالية التي تطبق محاسبة التحوط.
- الدرجة التي تميل عندها المنظمات إلى إجراء تغييرات في السياسات المحاسبية. و ما إذا كان يتم القيام فقط بإجراء التغييرات الضرورية اللازمة للتوافق مع المعايير الدولية (IFRS) أم إنها عملية اعتناق لوجهة نظر أشمل في السياسات المحاسبية للمنظمة.

تأثير شركات المراجعة في إختيار وتطوير السياسات المحاسبية، وعلى مستوى الإفصاحات المطلوبة في الإفصاحات المتممة للقوائم المالية.

تعتمد التأثيرات المحددة على الأداء والمركز المالي الناتجة عن عملية التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) على أمور مثل تلك المذكورة أعلاه، والتي تختلف من بلد إلى آخر، وسوف يتناول هذا القسم أكبر عملية تحول إلى المعايير الدولية والمتمثلة في تحول دول الاتحاد الأوروبي (EU) في عام (2005) إلى المعايير الدولية، والنظر في التأثيرات الناجمة عن تبنيه للمعايير الدولية كما نوقشت في القسم (1-1)، حيث أصدر الاتحاد الأوروبي تشريعاً في عام (2002) تم بمقتضاه إلزام مجموعات الشركات المسجلة في الاتحاد الأوروبي باستخدام المعايير الدولية (IFRS) بدءاً من عام (2005). وقد أثر ذلك على أكثر من (8.000) منشأة مُطلَبة بتقديم تقاريرها، وهي أكبر موجة تحول تمت دراستها من قبل الأكاديميين والشركات المهنية والكيانات التنظيمية، مما يوفر بعض الأفكار الهامة المتعلقة بآثار التحول.

بالنسبة لشركات الاتحاد الأوروبي، إزداد الربح بصفة عامة عند التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) وقد ظهر ذلك في العديد من الدراسات، حيث أظهرت دراسة أكاديمية شملت (241) شركة مُسجلة في بريطانيا (باستثناء البنوك والتأمين وشركات المعاشات). أن تطبيق المعايير الدولية قد حسن بشكل عام من مقاييس الربح مثل الهوامش التشغيلية والصافية كما كانت ربحية السهم أعلى في ظل المعايير الدولية (IFRS) مقارنةً بما كان عليه الحال عند استخدام المبادئ المحاسبية الوطنية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) في المملكة المتحدة (Iatridis.2010).

كما نظرت دراسة أخرى في تأثير التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) على حقوق المساهمين في الشركات الصناعية المختلفة. حيث ظهر أن ذلك التأثير يختلف حتي بين الشركات العاملة داخل نفس الصناعة، مما يشير إلى أن أثر التحول يعتمد إلى حد كبير على السياسات المحاسبية لكل شركة

علي حدة داخل القطاع الصناعي (Aisbitt, 2006)، على سبيل المثال، تناولت البحوث التأثير على حقوق المساهمين في الشركات العاملة ضمن قطاع الخدمات الاستهلاكية عند قيامهم بالتحول إلى المعايير الدولية. حيث أظهرت النتائج أن (8) شركات من أصل (25) شركة قد ارتفعت مبالغ حقوق مساهميهيها في ظل المعايير الدولية بينما إنخفضت مبالغ حقوق المساهمين في الـ (17) شركة المتبقية.

وفحصت دراسة أجراها معهد المحاسبين القانونيين الإسكتلندي (ICAS) في عام (2008) في تأثير التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على القوائم المالية لشركات إيطالية وبريطانية وأيرلندية، حيث وجدت الدراسة أن متوسط الزيادة في صافي الربح عند التحول إلى المعايير الدولية قد بلغ (48.5%). وكانت المجالات المحاسبية التي ساهمت أكثر من غيرها في زيادة الأرباح هي (دمج الأعمال والأدوات المالية والاستثمارات العقارية)، وإن كانت هناك بعض المجالات المحاسبية الأخرى التي تسببت في تخفيض الربح (مثل الضرائب والمدفوعات بالأسهم وعقود الإيجار)، وشوهدت نتائج مماثلة في دراسة أكاديمية لشركات في نفس الدول، حيث خلصت إلى أن دمج الأنشطة التجارية والضرائب والمعاشات التقاعدية شكلت جزءاً كبيراً من بنود التسوية بين المبادئ المحاسبية الوطنية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً والمعايير الدولية (IFRS)، كما هو مبين في القوائم المالية الأولى المعدة وفقاً للمعايير الدولية (IFRS) (Fifield et al, 2011).

تؤكد المؤلفات التي تم نشرها حول هذا الموضوع بأن آثار التحول تختلف بالنسبة لكل شركة علي حدة، ولكن الاتجاه العام المتمثل في زيادة الربح هو أمر مثير للإهتمام. ولإظهار حجم بعض التأثيرات علي الربح، سوف نقوم بإعطاء عدة أمثلة أدناه تتعلق بالأرباح كما وردت وفقاً للمبادئ المحاسبية الوطنية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً مع تسويتها إلى الأرباح التي يجب الإقرار عنها بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، كما تم تقديم تفسيرات مفصلة في الإيضاحات المتممة للقوائم المالية تخص تلك التغيرات في السياسة المحاسبية التي تسببت في تلك التسويات، حيث يمكن الوصول إلى تلك الإيضاحات على

المواقع الإلكترونية للشركة. (لسهولة المقارنة، لم يتم الحصول على التسويات من التقارير السنوية بالصورة التي نُشرت بها، ولكن قمنا باستخراج البيانات وتحويلها إلى جداول بسيطة).

حالة للدراسة (1-1)		
شركة بي سكاي بي مذكرة تسوية ارباح الشركة عند التحول إلى المعايير الدولية (IFRS)		
المبلغ بالملايين		
425		ربح السنة المقرر عنه في المملكة المتحدة وفقاً لـ (UK GAAP)
		<u>تسويات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) :</u>
	(13)	المدفوعات على أساس الأسهم
	(34)	الأدوات المالية ومحاسبة التحوط [وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم 21 (IAS)]
	45	الأدوات المالية ومحاسبة التحوط [وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم 39 (IAS)]
	148	شهرة المحل
	8	أصول غير الملموسة
	(1)	أخرى
153		إجمالي التسويات وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)
578		ربح السنة وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)
المصدر: الموقع الإلكتروني لمجموعة سكاي الإذاعية البريطانية www.corporate.sky.com (التقرير السنوي لشركة سكاي لعام 2006) تم نسخه بعد الحصول على تصريح		
التعليق: قامت شركة «بي سكاي بي» مثل العديد من الشركات الأخرى في المملكة المتحدة، بإجراء تسوية كبيرة للربح متعلقة بعدم إستهلاك شهرة المحل في ظل المعايير الدولية (IFRS) والتي كان يتم إستهلاكها سنوياً في ظل المبادئ المحاسبية الوطنية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً، كما تم إجراء تعديلات أخرى نظمية شائعة لمدفوعات الموظفين القائمة على الأسهم والمصروفات التي يتم الإعتراف بها لأول مرة والأدوات المالية المقاسة بالقيمة العادلة.		

حالة للدراسة (1-2)	
شركة سنترিকা مذكرة تسوية أرباح الشركة عند التحول إلى المعايير الدولية (IFRS)	
المبلغ بالملايين	
675	ربح السنة على النحو المبين في المملكة المتحدة وفقاً لـ (UK GAAP)
(48)	التسويات وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) :
4	ضريبة الإيرادات النفطية
(41)	الإيجارات
119	إستحقاقات التقاعد
1	شهرة المحل
(1)	ضرائب الدخل الأخرى
(72)	خطط حصة الموظف
(38)	العمليات المتوقفة
637	إجمالي التسويات وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)
	ربح السنة وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)
المصدر: الموقع الإلكتروني لمجموعة سنترিকা www.centrica.com (سنترিকা 2005)	
(تم نسخ التقرير السنوي لشركة سكاى لعام (2006) بعد الحصول علي تصريح)	
التعليق : شركة سنترিকা من الموردين الرئيسيين للطاقة في المملكة المتحدة (وهي صناعة كبيرة). قامت بإجراء تسوية محددة للإيرادات، وكذلك بعض التسويات الشائعة لمعظم الشركات متعلقة بالمعاشات وشهرة المحل. وبعض التسويات الأقل أهمية، وخلافاً للعديد من الشركات كان ربح سنترিকা الإجمالي أقل في ظل المعايير الدولية (IFRS) مقارنة بالمبادئ المحاسبية الوطنية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً.	

1-4-3 التأثير على المركز المالي

أوضحت الدراسات ان حقوق المساهمين عادة ما تكون أقل في ظل المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) عنها في ظل المبادئ المحاسبية الوطنية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً وذلك في شركات الاتحاد الأوروبي، كما كشف إستطلاع معهد المحاسبين القانونيين في اسكتلندا (ICAS) الذي تمت الإشارة اليه سابقاً، إلي أنه في المتوسط تبلغ القيمة الإجمالية لحقوق المساهمين المبلغ عنها طبقاً للمعايير الدولية حوالي (85.6%) من القيمة التي تظهر عليها

وفقاً للمبادئ المحاسبية الوطنية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً (2008، ICAS). وفي عمليات التحول المتعلقة بشركات الاتحاد الأوروبي غالباً ما يتم الاعتراف بتسوية تخفض كثيراً من حقوق المساهمين وهي تلك التسوية المتعلقة باستحقاقات الموظفين، حيث يرجع ذلك إلى حقيقة أنه في الوقت الذي كان مطلوباً فيه الاعتراف لأول مرة في القوائم المالية بخطط المنافع التقاعدية المحددة، فإن الكثير من الشركات المطالبة بتقديم تقاريرها كانت في حالة عجز، مما أدى إلى تسجيل التزامات كبيرة جداً في الميزانيات العمومية للعديد من المنظمات. أما أسباب إنخفاض حقوق المساهمين الناجمة عن قضايا محاسبية أخرى فإنها تختلف من منشأة لأخرى .

لإظهار الأثر على حقوق المساهمين، تُظهر لنا الحالة التالية (1-3) قيمة حقوق المساهمين كما تم الإقرار عنها في ظل المبادئ المحاسبية الوطنية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً وعملية تسويتها وصولاً إلى حقوق المساهمين كما تم الإقرار عنها وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) في تاريخ التحول كالتالي :

حالة للدراسة (3-1)	
مذكرة تسوية حقوق مساهمي شركة بي سكاي بي عند التحول لإستخدام المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)	
المبلغ بالمالين	
90	حقوق المساهمين المقر عنها في المملكة المتحدة وفقاً لـ (UK GAAP) في 2004 / 7 / 1
24	التسويات وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) : المدفوعات على أساس الأسهم
86	الأدوات المالية ومحاسبة التحوط [وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم 21 (IAS)]
(100)	الأدوات المالية ومحاسبة التحوط [وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم 39 (IAS)]
63	أحداث لاحقة للفترة المقر عنها
3	شركاء ومشروعات مشتركة

76	إجمالي التسويات وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)
166	حقوق المساهمين وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)
المصدر: الموقع الإلكتروني لمجموعة سكاى الإذاعية البريطانية www.corporate.sky.com التقرير السنوي لشركة سكاى لعام 2006 (تم نسخه بعد الحصول علي تصريح)	
التعليق: يتعلق أكبر بنود تسويات شركة "بي سكاى بي" بالأدوات المالية، والتي هي في الأساس تحوطات عملات أجنبية، والمبلغ الظاهر بالتسوية هو صافي الأصل المتعلق بضريبة الدخل المؤجلة والناجم عن الاعتراف بالالتزامات المالية المشتقة	

حالة للدراسة (4-1)	
مذكرة تسوية حقوق مساهمي شركة ستترىكا عند التحول لإستخدام المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)	
المبلغ بالملايين	
2.737	حقوق المساهمين المقرر عنها في المملكة المتحدة وفقاً لـ (UK GAAP) في ايناير 2004
	<u>التسويات وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS):</u>
388	أصول غير ملموسة
(81)	ممتلكات وآلات ومعدات
61	مشروعات مشتركة
381	الأصول الضريبية المؤجلة
22	الأصول المالية
(31)	الأصول الضريبية الحالية (أو الجارية أو المتداولة)
(39)	مدينو النشاط وذمم مدينة أخرى
(745)	أصول مالية أخرى
723	النقدية وأشياء النقدية
129	دائنون وذمم دائنة أخرى
(30)	الالتزامات الضريبية المتداولة
(3)	السحب علي المكشوف والقروض
(326)	قروض بنكية واقتراضات أخرى
49	إلتزامات ضريبية مؤجلة
(1.108)	إلتزامات المنافع التعاقدية
(610)	إجمالي التسويات وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)

2.127	حقوق المساهمين وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)
	المصدر: الموقع الإلكتروني لمجموعة سنترিকা www.centrica.com (سنترিকা 2005) (التقرير السنوي لشركة سكاي لعام 2006) تم نسخه بعد الحصول على تصريح
	التعليق: البند الأكبر في تسوية حقوق مساهمي شركة سينتريكا هو الإنخفاض في حقوق الملكية العائد إلى خطة منافع التقاعد المحددة، شأنها في ذلك شأن العديد من الشركات الأخرى التي تحولت إلى المعايير الدولية (IFRS) في وقتنا الحالي. والتي تقابلها زيادة في حقوق المساهمين ناتجة عن الاعتراف بالمزيد من الأصول غير الملموسة، منها ما يتعلق بدمج الأعمال. بينما العديد من التسويات الأخرى الموضحة هي عبارة عن تسويات شكلية خالصة لأغراض العرض وليس لها تأثير إجمالي على حقوق المساهمين.

الغرض من استخدام حالات الدراسة السابقة هو لتوضيح نوع وحجم التسويات التي تم إجرائها عند التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)، و أيضاً تسليط الضوء على حقيقة أن عملية تبني المعايير الدولية سوف تختلف بالنسبة لكل منشأة من المنشآت المعدة للتقارير المالية حتى لو كانت تعمل داخل نفس الصناعة ونفس الاختصاص، وغالباً ما يكون هناك الكثير من التنوع في آثار عملية التحول إلى المعايير الدولية (IFRS) على النتائج المعلنة وعلى حقوق الملكية (حقوق المساهمين). هذا هو السبب في أن عملية تقييم الآثار المحاسبية للتحول تعتبر أمر في غاية الأهمية في مرحلة التخطيط للتحول، وعلى الرغم من وفرة المعلومات عن الاختلافات بين المبادئ المحاسبية الوطنية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً والمعايير الدولية (IFRS) بالنسبة لمعظم الإقتصادات الكبرى إلا أن تلك المعلومات لا تمكننا من تحديد المشكلات المحاسبية والحلول المطلوبة لها عند تبني المعايير الدولية، لذا يجب على كل منشأة أن تقوم بعملية التحول إلى المعايير الدولية خطوة بخطوة، حتى لو كانت ضمن مجموعة من الشركات، حيث قد يكون لكل كيان قانوني مشاكل محاسبية مختلفة جداً، وبالتالي قضايا ومسائل متعددة للنظر بشأنها عند القيام بالتحول إلى المعايير الدولية، مما يستدعي تقييم آثار المعايير الدولية لكل كيان قانوني بصورة منفصلة، ويتضمن الفصل الخامس تغطية للخطوات المتبعة في تقييم الآثار المحاسبية بالتفصيل.

1-4-4 التقلبات والمحاسبة وفقاً للقيمة العادلة

غالباً ما يُفترض أن تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) سوف يؤدي إلى جعل مبالغ الأرباح وحقوق المساهمين أكثر تقلباً، وعادة ما يعود هذا التصور إلى الاستخدام الواسع النطاق للقيمة العادلة في المعايير الدولية. ولا سيما عملية الإعراف بالتغيرات في القيمة العادلة من خلال الأرباح. الذي غالباً ما يشار إليه علي أنه علامة علي المحاسبة السوقية. هذه التقنية المحاسبية ملائمة بصفة خاصة للمحاسبة عن الأدوات المالية ويمكن رؤية آثارها بسهولة في القوائم المالية للبنوك وشركات الصرافة والتمويل، وكذلك الشركات في الصناعات الأخرى التي تستخدم على نطاق واسع تقنيات محاسبة التحوط، وقد أجريت دراسات قليلة علي آثار تلك التقلبات مقارنة بالتأثيرات الأخرى لتبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)، ولكن تشير إحدى الدراسات الي أنه عند تبني المعايير الدولية، فانه غالباً ما تزيد التقلبات في القيمة الدفترية والأرباح المقر عنها نتيجة لإستخدام محاسبة القيمة العادلة، وهذا لا يعني بالضرورة أن المنظمة لن تتمكن من خدمة ديونها أو أنها سوف تعاني من ضائقة مالية (latridis، 2010). كما وجدت دراسة أخرى أن الشركات التي تتبنى المعايير الدولية (IFRS) لأول مرة سوف تواجه زيادة إحصائية كبيرة في السيولة السوقية. خاصة في الدول ونطاقات السلطات والإختصاصات التي توجد بها إختلافات كبيرة بين المبادئ المحاسبية الوطنية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً والمعايير الدولية (Daske et al., 2008).

يدعم مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB) إستخدام محاسبة القيمة العادلة، ويُعتبر الأساس المنطقي لذلك هو أنه حتي تعكس القوائم المالية بصورة حقيقية الأداء المالي للمنشأة فانها يجب ان تتضمن أحدث قيم للأصول والإلتزامات ، وأن التغيرات في القيمة في حالة ملائمتها يجب أن تنعكس في قياس الأداء، كما يقر المجلس بأن هذا قد يؤدي إلى تقلبات في الربح، لكنه يبرر ذلك بأن تلك التقلبات تعكس الأوضاع الإقتصادية والواقع التجاري، وأن ذلك

أمر في غاية الأهمية للمستخدمين من أجل فهم الأداء الحقيقي للشركة وبيان المخاطر التي يمكن أن تتعرض لها، كما تساعد قياسات القيمة العادلة المستخدمين أيضاً في تقييم توقيت ومبالغ التدفقات النقدية المستقبلية.

وبينما يتم استخدام محاسبة القيمة العادلة للعديد من العناصر الموجودة في القوائم المالية، فإنها تعتبر جزءاً من نموذج قياس مختلط، وأن تقنيات القياس الأخرى مثل تكلفة الإهلاك وتكلفة الإستهلاك والقيمة القابلة للإسترداد تعتبر تقنيات ذات أهمية في القوائم المالية للعديد من المنشآت المعدة للتقارير. وفي حالة ترك الخيار متاحاً للمنشآت المعدة للتقارير فإن عدد قليل نسبياً منها سوف يختار القياس بالقيمة العادلة.

حرص (Hans Hoogervorst) رئيس مجلس إدارة مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB) على التقليل من أهمية محاسبة القيمة العادلة في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)، وذلك في خطاب ألقاه عام (2012) في طوكيو في افتتاح المكتب الإقليمي لمؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في آسيا وأوقيانوسيا، حيث أكد فيه علي أن المعايير الدولية تُفضل استخدام مدخل القياسات المختلط، وبينما تعتبر طريقة القيمة العادلة ملائمة للأدوات المالية المتداولة بكثافة، فإنها لا تعتبر ملائمة بصورة كبيرة للأصول مثل الممتلكات والآلات والمعدات (Hoogervorst, 2012).

نستخلص من ذلك، أن تلك التقلبات سوف تكون من خصائص القوائم المالية لبعض الصناعات، ولكن بالنسبة للغالبية العظمى من الشركات التي ليس لديها حيازات كبيرة من الأدوات المالية فإن ذلك لن يشكل لها مشكلة كبيرة، إلا إذا تم إتخاذ قرار بقياس بعض البنود بالقيمة العادلة (إذا كان هذا الخيار مسموحاً).

1-4-5 الأثر على مستوى الإفصاح

هناك مشكلة مشتركة عند التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)، تتمثل في زيادة مستوى الإفصاحات المطلوبة في الإيضاحات المتممة للقوائم المالية بشكل لافت، وأن المعايير الدولية بالفعل كثيرة المتطلبات من حيث

إفصاحاتها، وأن المنظمات غالباً ما تستهين بمقدار الوقت والجهد الذي سوف تحتاجه لإعداد الإفصاحات اللازمة.

وجدت دراسة أجرتها شركة (Ernst and Young) أن القوائم المالية المُعدة لأول مرة وفقاً للمعايير الدولية (IFRS) كانت أطول من قوائم العام السابق بنسب تتراوح بين (20٪: 30٪). حيث بلغت عدد صفحات إفصاحات الحسابات إلى (65) صفحة في المتوسط (Ernst and Young, 2006)، كما كشف تقرير أعدته شركة بانكو دو أورو (BDO) أنه بالنسبة لمن قاموا بتبني المعايير الدولية (IFRS) لأول مرة، فإنه قد حدثت زيادة كبيرة في حجم تقاريرها السنوية من (20 : 30) صفحة كنتيجة لذلك (BDO, 2010)، كما كشفت دراسة معهد المحاسبين القانونيين في اسكتلندا (ICAS) المذكورة في السابق أنه بالنسبة للشركات الإيطالية كان هناك تأثير واضح بشكل خاص على الإفصاح، تمثل في زيادة عدد صفحات الإفصاحات بمتوسط قدره (73) صفحة إضافية في القوائم المالية الأولى المُعدة بعد تبني المعايير الدولية (IFRS) (ICAS, 2010).

ولا يظهر ذلك فقط كمية الإفصاحات الإضافية المطلوبة في القوائم المالية بعد تبني المعايير الدولية (IFRS) لأول مرة فقط، ولكن يظهر أيضاً أن تطبيق المعايير الدولية وما يتبع ذلك من تغييرات ذات أهمية كبيرة مطلوب إجرائها في القوائم المالية لضمان توافقها مع المعايير الدولية (IFRS) هو أمر يختلف من بلد إلى آخر. عادة ما تكون الإفصاحات المطلوبة في القوائم المالية الأولى المُعدة عند تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) واسعة النطاق إلى حد كبير، مع وجود بعض المتطلبات التي يتم إجرائها مرة واحدة فقط عند تبني المعايير الدولية وسيتم مناقشة المعيار المتعلق بتطبيق المعايير الدولية لأول مرة بالتفصيل في الفصل الثالث، أما بالنسبة للفترات المحاسبية اللاحقة، فإن الإفصاحات المتعلقة بعملية التحول سوف تقل بالطبع عن المرة الأولى، ولكن غالباً ما تكون القوائم المالية في ظل المعايير الدولية أطول مما كان عليه الحال في ظل مبادئ المحاسبة المقبولة قبلاً عاماً المطبقة سابقاً.

تعتبر جودة المعلومات أكثر أهمية لمستخدمي القوائم المالية من كميتها، وإذا لم تتحقق الفائدة المتعلقة بتوفير معلومات ذات جودة أفضل، فإن عملية إعداد التقارير المالية وفقاً للمعايير الدولية (IFRS) تبدو معيبة بأكملها. جودة المعلومات هي مسألة نسبية، ولكن تم إجراء دراسات لقياس ما إذا كانت جودة عملية الإفصاح عن القوائم المالية قد تحسنت بصورة كبيرة عند التحول إلى المعايير الدولية، على سبيل المثال، أشارت إحدى الدراسات الحديثة إلى أن التحول إلى المعايير الدولية يُحسن من بيئة المعلومات مما يسمح لمستخدمي القوائم المالية بالقيام بعمليات تنبؤ أكثر دقة عن ذي قبل (Horton et al., 2013)، كما توصلت دراسة أخرى أيضاً إلى أن تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) يؤدي إلى تحسين نوعية المعلومات وقابليتها للمقارنة بين الشركات (Yip and Danqing, 2012)، لذلك فإنه بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية هناك بعض الإرتياح حيث يتمثل ذلك في أنه بينما لديهم معلومات أكثر للتعامل معها في ظل المعايير الدولية إلا أنها أكثر تلبية لإحتياجاتهم.

يمكن اعتبار مسألة توفير هذا الكم الكبير من المعلومات الإضافية بمثابة عملية مُرهقة للغاية بالنسبة لمعدي القوائم المالية، وتشير الأدلة المتوافرة من قاموا بعملية التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) إلى أن جزء كبير من تطبيق عملية التحول ينطوي على ضمان التأكد من أنه قد تم جمع البيانات الصحيحة للإفصاح عنها في الإيضاحات المتممة، وينطبق هذا الوضع على الشركات التي تتعامل مع الأدوات المالية المركبة بشكل خاص. حيث تم تخصيص المعيار الدولي (IFRS 7) والخاص بالإفصاحات التفسيرية والكمية المتعلقة بالأدوات المالية، وهناك أيضاً متطلبات مُفصلة للإفصاح في العديد من المجالات الأخرى، ومنها تلك المتعلقة بخطط المنافع التقاعدية المحددة ودمج الأعمال وإعداد التقارير القطاعية، حيث يُعتبر الكثير من تلك الإفصاحات جديد بالكامل أو مختلف كثيراً في طبيعته ومتطلباته مقارنة بالإفصاحات الصادرة وفقاً للمبادئ المحاسبية الوطنية المقبولة قبلاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً.

وكما هو الحال بخصوص الإفصاحات المحددة المرتبطة بقضايا محاسبية معينة، فإن الشركات قد تُفاجأ من مدى الإفصاحات العامة المطلوب إعدادها وتقديمها والمتعلقة بالسياسات المحاسبية المطبقة ومجالات الحكم والتقدير الشخصي في القوائم المالية، وعلى الرغم من أن معظم الدول ونطاقات السلطات والإختصاص كان لها بعض متطلبات الإفصاح عن السياسات المحاسبية وفقاً للمبادئ المحاسبية الوطنية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً، إلا أن بعضها لم تكن لها متطلبات محددة مرتبطة باستخدام الحكم والتقدير الشخصي بدرجة كبيرة، ومن الشائع أن تصل هذه الإفصاحات إلى صفحة واحدة على الأقل من الشرح والتفسير وغالباً أكثر.

1-4-6 تأثير المبادئ المحاسبية الوطنية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً على السياسات المحاسبية المتبعة وفقاً للمعايير الدولية (IFRS)

ومن المثير للاهتمام أن نلاحظ إختلاف تأثير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) بين الدول، حيث تم الإبقاء على بعض عناصر الهوية الوطنية بعد تطبيق المعايير الدولية، حيث تميل التقارير المالية إلى الإحتفاظ ببعض موروثات المبادئ المحاسبية الوطنية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً مع كونها في نفس الوقت متوافقة مع المعايير الدولية (IFRS)، وتشير الدلائل إلى أن الشركات تُطبق المعايير الدولية عن طريق إختيار السياسات المحاسبية التي تحد من التغييرات الواجب إجرائها عن المبادئ المحاسبية الوطنية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً، مما يجعل خطوة التحول إلى المعايير الدولية بمثابة «تعديل بسيط» إلى أقصى حد ممكن، ويمكن رؤية ذلك بشكل خاص في خيارات العرض، على سبيل المثال، تناولت إحدى الدراسات كيفية تقديم الشركات في المملكة المتحدة والشركات الفرنسية لقائمة «التغيرات في حقوق الملكية»، حيث أظهرت النتائج أن جميع الشركات الفرنسية التي شملتها الدراسة قدمت قائمة واحدة بما يتفق مع المبادئ المحاسبية الوطنية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) الفرنسية المطبقة سابقاً، بينما قدمت

كل الشركات البريطانية تقريباً قائمتين منفصلتين بما يتفق مع المبادئ المحاسبية الوطنية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً في المملكة المتحدة (Ernst and Young, 2006)، كما اشارت الدراسة نفسها الي أن الخيارات المتعلقة بتصنيف النفقات التشغيلية حسب وظيفتها أو طبيعتها تعتمد بشدة على الممارسات السابقة وفقاً للمبادئ المحاسبية الوطنية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً.

كما تناول تقييم (KPMG review) حالة مماثلة للإبقاء على الهوية الوطنية حيث وجدت بعض التشابه في خيارات العرض بين الدول، وأن القوائم المالية للصناعات المختلفة داخل الدولة الواحدة كانت أكثر قابلية للمقارنة من تلك المتعلقة بشركات تعمل في نفس الصناعة ولكن في دول مختلفة (KPMG, 2006).

قدمت دراسة أكاديمية أخرى أمثلة عديدة عن شركات إحتفظت بالسياسات المحاسبية السابقة المتبعة وفقاً للمبادئ المحاسبية الوطنية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) والمطبقة سابقاً طالما كان ذلك مسموحاً به في ظل المعايير الدولية (IFRS)، كما أوضحت بأن هناك إستمرار في إستخدام السياسات المحاسبية الوطنية السابقة وأن القليل من الشركات قد غيرت سياستها المحاسبية عند السماح لها بالإختيار بين إستخدام السياسة المطبقة سابقاً والسياسة الجديدة في ظل المعايير الدولية (IFRS)، وينطبق ذلك على مسائل مُعقدة مثل خيارات السياسات المحاسبية الخاصة بالمعاشات، وأيضاً علي مسائل شكلية في طريقة العرض مثل تصنيف المصروفات (Kvaal and Nobes, 2010)، ولقد تم تحديث هذا البحث في عام (2013) وتوسيع نطاقه ليشمل التحول الكندي الي المعايير الدولية (IFRS)، حيث أثبت أن الهوية الوطنية لا تزال محوراً هاماً للسياسات المحاسبية الخاصة بالمعايير الدولية حتى بعد مرور سنوات عديدة علي التحول (Nobes, 2013a).

الخلاصة

تناول هذا الفصل تطور عملية عولمة التقارير المالية خلال العقود الأخيرة، بدءاً من وضع تصور مبدئي يعمل علي تحقيق الإنسجام والانساق. والتطورات المتعلقة بكل من لجنة المعايير المحاسبية الدولية (IASB) ومجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASC)، المعايير المحاسبية الدولية (IAS)، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) حتي يومنا هذا، حيث تقوم العديد من أكبر الشركات في العالم بإعداد تقاريرها إستناداً الي قواعد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)، ومن الواضح أن المعايير الدولية تقدم مجموعة من المبادئ والقواعد الجاذبة للمنشآت المُعدة للتقارير وأصحاب المصالح، وحتى في دول مثل الولايات المتحدة الأمريكية والتي هي أكثر تحفظاً حول التحول التام الي المعايير الدولية (IFRS)، فإن هناك إعتراف بأن وجود مجموعة عالمية من المعايير المحاسبية يُعتبر أمر مرغوب فيه وأن هناك مخاطرة في عدم التحول إلى المعايير الدولية، في العديد من الدول تعتبر المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة (IFRS for SMEs) بمثابة خيار جيد لإعداد التقارير المالية من حيث قواعدها المبسطة والسهولة النسبية لمتطلبات الإفصاح عنها مما يجعلها أسهل نسبياً في التطبيق بالنسبة للمنظمات الأصغر حجماً.

وقد أبرز الجزء الأخير من هذا الفصل الآثار المحاسبية والإفصاحات المتعلقة بالتحول إلى المعايير الدولية (IFRS)، مع التركيز على التجربة الأوروبية، وقد اشارت الأمثلة المستخدمة والنتائج التي تم إستعراضها والدراسات الإستقصائية للقوائم المالية بعد تطبيق المعايير الدولية، الي أن التأثيرات تختلف بشكل كبير بين المنشآت المُعدة للتقارير المالية، وهذا يجعل من عملية التخطيط للتحول الي إستخدام المعايير الدولية (IFRS) للكيانات التي لم تنتقل اليه بعد قضية في غاية الأهمية. يمكن للتخطيط الفعال أن يُقلل من بعض الآثار المترتبة علي ذلك، ولكن عند تعذر تحقيق ذلك، فإننا نحتاج إلى أن نضع في إعتبارنا تقديم شرح مناسب للآثار لضمان أن يتم توصيلها وإبلاغها بطريقة مفهومة وفي الوقت المناسب.

الفصل الثاني

الإطار المفاهيمي للمعايير الدولية، السياسات المحاسبية وعرض القوائم المالية

رقم الصفحة	فهرس الفصل
73	المقدمة
74	1-2 الإطار
74	1-1-2 الغرض وحالة الإطار
75	2-1-2 محتوى الإطار
75	3-1-2 القوائم المالية ذات الغرض العام
78	4-1-2 الصفات النوعية
79	2-2 تطوير السياسات المحاسبية
79	1-2-2 التعريفات والمبادئ الأساسية للإفصاح
80	2-2-2 إختيار وتطبيق السياسات المحاسبية
83	3-2-2 المعالجات المحاسبية البديلة
84	3-2 عرض القوائم المالية
84	1-3-2 المجموعة الكاملة للقوائم المالية (مكونات القوائم المالية)
86	1-1-3-2 قائمة المركز المالي
90	2-1-3-2 قائمة الأرباح أو الخسائر والدخول الشاملة الأخرى
98	3-1-3-2 قائمة التغيرات في حقوق الملكية
99	4-1-3-2 قائمة التدفقات النقدية
103	4-2 العرض العادل ، الإستمرارية والقوائم المالية المرحلية
103	1-4-2 العرض العادل وقائمة الإمتثال للمعايير الدولية
104	2-4-2 فرض الإستمرارية وغيره من الميزات والخواص العامة
104	3-4-2 المعلومات المالية المرحلية

الفصل الثاني

الإطار المفاهيمي للمعايير الدولية ، السياسات المحاسبية وعرض القوائم المالية

مقدمة:

يتناول هذا الفصل المفاهيم الأساسية التي يقوم عليها عرض القوائم المالية بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) بما في ذلك المبادئ الأساسية للإطار المفاهيمي، وكيف يتم تحديد السياسات المحاسبية ومحتوى وطريقة عرض القوائم المالية في ظل المعايير الدولية. إن فهم الإطار المفاهيمي للمعايير الدولية أمر بالغ الأهمية لأي شخص يرغب في فهم عملية تطوير وإختيار السياسات المحاسبية المتوافقة مع المعايير الدولية (IFRS) ومفاهيمها التي تدعم متطلبات محددة.

كما يُسلط هذا الفصل الضوء أيضاً على استخدام الأحكام الشخصية المطلوبة عند وضع السياسات المحاسبية وآلية استخدام التقديرات، والتي يمكن أن تؤدي دوراً هاماً في تشكيل الأداء العام والمركز المالي للكيان المعد للتقارير كما يظهر في قوائمه المالية، ولا يوجد في بعض الدول ونطاقات السلطة والإختصاص ما يُعادل الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية كما وضعه مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، وفي هذه الحالة فإن العديد من تلك المبادئ الموضحة في هذا الفصل سوف تكون غير مألوفة، حيث يترتب علي ذلك أن يكون منحني التعلم للإدارة في تلك الدول ونطاقات السلطة والإختصاص كبيراً فيما يخص التخطيط لعملية التحول إلى تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)، وخاصة إذا كانت « المبادئ المحاسبية الوطنية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) » المطبقة سابقاً إلزامية بطبيعتها.

ويتناول هذا الفصل أيضاً «عرض القوائم المالية»، ومرة أخرى قد يكون هناك إختلاف كبير عن متطلبات عرض القوائم المالية وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة

قبولاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً، ويحتاج مُعدي القوائم المالية إلى فهم الخيارات المتاحة لهم عند عرض العناصر المختلفة في القوائم المالية، وفي بعض الدول ونطاقات السلطات والإختصاصات كانت المبادئ المحاسبية الوطنية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً فيها توجيهية وإلزامية، على سبيل المثال، يتم إتخاذها بناءً على متطلبات تشريعية، فإن المرونة التي يتيحها معيار المحاسبة الدولي (IAS 1) والخاص «بعرض القوائم المالية»، قد تمثل مفاجأة بالنسبة لهم. كما يحتاج مستخدمي القوائم المالية أيضاً إلى فهم الطرق الجديدة التي يمكن عرض القوائم المالية بها في إطار المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وخاصة فيما يتعلق بالإفصاحات الجديدة كلياً بالنسبة لهم - تعتبر متطلبات عرض عناصر الدخل الشامل مثلاً جيداً على ذلك - والتي لا تعتبر مطلوبة في ظل الكثير من المبادئ المحاسبية الوطنية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً بعكس الحال في ظل المعايير الدولية.

2-1 الإطار

2-1-1 الغرض وحالة الإطار :

وقد تم إصدار الإطار بالأساس في عام (1989) تحت عنوان «إطار إعداد وعرض القوائم المالية»، وتم إعادة إصداره عام (2010) بوصفه «الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية» (الإطار)، ويحتوي ذلك الإطار على المبادئ المحاسبية الأساسية التي يركز عليها إعداد وعرض القوائم المالية ذات الغرض العام.

الغرض من الإطار:

(أ) مساعدة المجلس في وضع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRSs) الجديدة وتطوير ومراجعة المعايير القائمة.

(ب) مساعدة المجلس في تعزيز عملية التناغم بين اللوائح والأنظمة والمعايير المحاسبية والإجراءات المتعلقة بعرض القوائم المالية، مما يوفر الأساس المناسب الذي يمكن استخدامه لتخفيض عدد المعالجات المحاسبية المسموح بها وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRSs).

- (ج) مساعدة الهيئات الوطنية المختصة بوضع المعايير في وضع المعايير الوطنية
- (د) مساعدة مُعدي القوائم المالية في تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRSs)، وفي التعامل مع الموضوعات التي لم تتناولها تلك المعايير الدولية.
- (هـ) مساعدة مُراجع الحسابات في تكوين رأي حول مدى إمتثال القوائم المالية مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRSs).
- (و) مساعدة مستخدمي القوائم المالية في تفسير المعلومات الواردة في القوائم المالية المُعدة وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRSs) .
- (ز) تقديم معلومات لكل المعنيين بأعمال مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) عن المدخل المستخدم في صياغة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRSs) (مقدمة الإطار) .

2.1.2 محتوى الإطار :

ويلخص الجدول (1-2) الفصول والمحتوى الرئيسي للإطار، وسيتم مناقشة بعض المبادئ الرئيسية بمزيد من التفصيل في القسم التالي .

2-1-3 القوائم المالية ذات الغرض العام :

يشير الإطار إلى أن الهدف من القوائم المالية ذات الغرض العام هو توفير المعلومات المالية التي يمكن أن تكون مُفيدة للمستثمرين الحاليين والمحتملين في الأسهم والمقرضين والدائنين الآخرين عند قيامهم بإتخاذ قرارات التمويل، وغني عن القول أن تلك المعلومات قد تكون مُفيدة أيضاً للمستخدمين الآخرين من غير الممولين (الإطار 0B2) .

ومن المفيد أن نأخذ في الحسبان، أنه على الرغم من أن الغرض من القوائم المالية هو الاستخدام العام من قبل عملاء المنشأة والموظفين ومجموعات المستخدمين على نطاق واسع بما في ذلك الهيئات الحكومية والجمهور العام، ولكن يركز الإطار على أن مقدمي رأس المال (المولين أو المستثمرين) هم مجموعة المستخدمين الرئيسية المستهدفة .

و يؤكد الإطار علي حاجة مقدمي رأس المال إلى المعلومات التي من شأنها مساعدتهم على تحديد العوائد المتوقعة، وهذا يعتمد على قدرتهم على تقدير قيمة صافي التدفقات النقدية المستقبلية وتوقيتها وحالة عدم التيقن المتعلقة بتلك التدفقات، وهذا بدوره يحتاج إلي أن تكون لديهم معلومات متاحة بخصوص موارد المنشأة المعدة للتقارير «الأصول» والالتزامات المطلوبة منها، ومدى كفاءة وفعالية إدارة المنشأة في إستخدام تلك الموارد (إطار 0B4).

هذه نقطة مهمة، لأنها تشكل أساساً للمنطق القائل بأن مستخدمي القوائم المالية يكونون مهتمين في المقام الأول بالمركز المالي، حيث سيؤدي ذلك إلى تمكينهم من تحليل السيولة واليسر المالي للمنشأة، ويستند المركز المالي علي مفهوم أن المنشأة المقدمة للتقارير لديها موارد متاحة «أصول»، وأنه سيكون هناك مُطالبات «إلتزامات» علي المنشأة - وهذه هي طريقة الإطار في شرح الأصول والإلتزامات بإعتبارهما اللبنة الأساسية لإعداد التقارير المالية في ظل المعايير الدولية.

الجدول رقم (1-2) فصول الإطار المفاهيمي

المحتويات الرئيسية	الفصل
- الهدف من القوائم المالية هو توفير معلومات مُفيدة لشريحة واسعة من المستخدمين. - يُعتبر "المركز المالي" هو أحد عناصر المعلومات المفيدة، أي الموارد الإقتصادية المتاحة "الأصول" والمطالبات "الإلتزامات" المقابلة لتلك الموارد. - تركز العناصر الأخرى من المعلومات المفيدة على "الأداء المالي" و "التدفقات النقدية المتوقعة في المستقبل".	الفصل الأول : الهدف من التقارير المالية ذات الغرض العام
تعريفات ومناقشات حول مفهوم المنشأة المعدة للتقارير بما في ذلك مفهوم الرقابة، وما إذا كان يمكن إعتبار قسم أو جزء من المنشأة بمثابة كيان مُعد للتقارير.	الفصل الثاني : المنشأة المقدمة للتقارير
- تعتبر الملائمة والعرض الصادق من أهم خصائص المعلومات المفيدة. - يتضمن عنصر الملائمة مفهوم "القيمة التنبؤية" كما يأخذ "الأهمية النسبية" في الإعتبار. - أما العرض الصادق فهو يستند على الإكتمال والحيادية وخلو المعلومات من الخطأ. - من شأن قابلية المقارنة والتوقيت الملائم وقابلية التحقق وسهولة الفهم أن تُعزز من فائدة المعلومات ذات الصلة والتي تتميز بالعرض الصادق. - يجب أن يتم أخذ التكلفة والمنفعة المتعلقة بتوفير المعلومات في الحسبان.	الفصل الثالث : الخصائص النوعية للمعلومات المفيدة

الفصل الرابع : عناصر القوائم المالية وأسس القياس	• يُعتبر "فرض الإستمرارية" هو الافتراض الأساسي . • تتضمن عناصر القوائم المالية التي تم تحديدها وشرحها المركز المالي (الأصول، الإلتزامات وحقوق الملكية)، الأداء المالي (الإيرادات والمصروفات) . • تشمل معايير الإعراف تقييم احتمالية حدوث منافع إقتصادية مستقبلية ومدى مصداقية القياس . • تتوافر أسس قياس مختلفة بما في ذلك التكلفة التاريخية، التكلفة الحالية، القيمة القابلة للتحقق والقيمة الحالية . • مفاهيم المحافظة على رأس المال وتحديد الربح .
--	---

● ملاحظات على جدول (1-2):

● صدر الفصلان الأول والثالث من فصول الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية في عام (2010)، بموجب المشروع المشترك بين مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) ومجلس معايير المحاسبة المالية (FASB)، حيث يشكلان فصلين من فصول الإطار المفاهيمي لعملية إعداد التقارير المالية .

● وقد تم إستعراض ومراجعة الفصل الثاني كجزء من المشروع المشترك بين مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) ومجلس معايير المحاسبة المالية (FASB)، مما أدى إلى صدور «مسودة مبدئية» في عام (2010). وهذا الجزء من الإطار بالإضافة إلي الفصل الرابع، هو محل نظر ومراجعة يقوم بها مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) منفرداً ضمن «مشروع الإطار المفاهيمي الشامل»، والموعد المستهدف لإستكمال المشروع بأكمله هو عام (2015).

كما يهتم المستخدمون أيضاً بالأداء المالي، حيث يسمح لهم ذلك بتحليل العائد على الموارد المتاحة لدى المنشأة (الأصول). حيث يبدأ الإطار مناقشته للأداء المالي بشرح التغيرات في الموارد والمطالبات الإقتصادية الناتجة عن الأداء المالي والمعاملات الأخرى مثل إصدار الأسهم، ولذلك في الوقت الذي يوفر فيه الأداء المالي معلومات مفيدة في حد ذاته، إلا أنه من المهم لنا أن ندرك أنه مجرد عامل واحد فقط ضمن عوامل عديدة يمكن أن تغير المركز المالي للمنشأة مُعدة التقارير، ويشمل الأداء المالي المعلومات التي يعكسها كل من أساس الإستحقاق المحاسبي و التدفقات النقدية السابقة ؛ ومن هنا جاءت الحاجة إلى تقديم كلاً من «قائمة

الدخل» و «قائمة التدفقات النقدية» والتي تظهر كعناصر أساسية للتقارير المالية.

2-1-4 الخصائص النوعية :

ويجدر بنا مناقشة الخصائص النوعية بقليل من التفاصيل، لأنها غالباً ما قد تكون مهمة عند من يُطبق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) للمرة الأولى، وبصفة خاصة عند تطوير السياسات المحاسبية وتحديد مستوى الإفصاح المتعلق بعض الأصول والمعاملات. وكما هو مبين في الجدول رقم (1-2) فإن الخصائص النوعية الأساسية هي الملائمة والعرض الصادق.

تساعد المعلومات ذات الصلة مقدمي رأس المال علي إتخاذ القرارات الإقتصادية، وقد تكون تلك المعلومات مؤكدة أو تنبؤية في طبيعتها، حيث توفر المعلومات المؤكدة ملاحظات وتغذية عكسية عن التقييمات السابقة في حين أن المعلومات ذات القيمة التنبؤية يمكن إستخدامها للتنبؤ بالنتائج المستقبلية (الإطار 9 and QC8).

ويتضمن العرض الصادق مفاهيم ثلاثة وهي الإكتمال والحيادية والخلو من الأخطاء.

الإكتمال لا يعني ببساطة أنه قد تم تضمين جميع الأصول والمعاملات في القوائم المالية، إنما يعني أيضاً أنه ينبغي أن يكون هناك تعليل وشرح لحقائق ذات أهمية كبيرة حول طبيعة عنصر معين في القوائم، كما قد يتضمن وصف العمليات المستخدمة لتحديد المبالغ المدرجة في القوائم المالية.

الحيادية هي العنصر الثاني للعرض الصادق. حيث يشرح الإطار بإيجاز أن الحياد يعني أنه لا يوجد تلاعب لخلق إنطباع معين لمستخدمي القوائم المالية، كما يعني أنه ينبغي عرض الأصول والمعاملات بطريقة خالية من التحيز.

التحرر من الخطأ ويوضح الإطار بأن التحرر من الخطأ لا يعني الدقة المتناهية ؛ حيث يصعب ذلك نظراً لإستخدام التقديرات في تحديد قيمة بعض الأصول أو المعاملات.

وسوف يكون ملحوظا لبعض القراء أنه لم يتم ذكر مفهوم «الحيلة والحذر»، حيث أنه ليس من المفاهيم المحاسبية الأساسية في إطار المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) ، ويرجع السبب وراء ذلك إلي أن «الحيلة والحذر» يمكن أن تتسبب في وجود نوع من التحيز في إعداد القوائم المالية، مما يخلق تعارض محتمل مع مفهوم «الحيادية» كأحد مكونات العرض الصادق. هذه مسألة مثيرة للجدل، وبينما لا توجد خطط لدي مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) لإعادة النظر في «الإطار» أو «إعادة» مفهوم الحيلة والحذر، فإن هناك دعوات للإبقاء علي «الحيلة والحذر» على الأقل كمصطلح في المفردات المحاسبية و في الأذهان.

2.2 تطوير السياسات المحاسبية

يرتبط معيار المحاسبة الدولي (IAS 8) والخاص بالسياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء بعملية التحول إلى تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)، حيث يتعامل مع معايير إختيار وتغيير السياسات المحاسبية، ونظراً لأن خطوة التحول من المبادئ المحاسبية الوطنية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) سوف تؤدي حتماً إلى تغييرات في السياسات المحاسبية، فإنه ينبغي دراسة مفاهيم معيار المحاسبة الدولي (IAS 8) وفهمها جيداً من قبل أولئك الذين يخططون للقيام بعملية التحول. وهناك أهمية خاصة لمتطلبات معيار المحاسبة الدولي (IAS 8) فيما يتعلق بتحديد السياسات المحاسبية الجديدة التي سيتم تطبيقها بموجب التحول إلى تطبيق المعايير الدولية. ومع ذلك، فإنه لا بد من التأكيد على أنه في أثناء فترة التحول يجب تطبيق متطلبات معيار المحاسبة الدولي (IFRS 1) والخاص بتبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى، وبصفة خاصة تلك المرتبطة إرتباط وثيق بالسياسات المحاسبية، وسوف يتم تناول ذلك في الفصل الثالث.

2-2-1 التعريفات والمبادئ الأساسية للإفصاح :

يتم تعريف السياسات المحاسبية بإعتبارها المبادئ والأسس والقواعد والممارسات المحددة التي يتم تطبيقها من قبل الكيان عند قيامه بإعداد وعرض

قوائم المالية وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي (IAS 8.5)، وعادة ما يتم تطوير السياسات المحاسبية لتحديد أسس الاعتراف والقياس وطريقة عرض الأرصدة والمعاملات في القوائم المالية.

يشترط معيار المحاسبة الدولي (IAS 1) عند عرض القوائم المالية على أن يتم الإفصاح عن ملخص للسياسات المحاسبية المستخدمة في الإيضاحات المتممة للقوائم المالية (IAS 1.117)، حيث يساعد الإفصاح مستخدمي القوائم على فهم كيفية تأثير الأرصدة والمعاملات المذكورة في القوائم المالية على كل من المركز المالي والأداء، وهناك بعض السياسات المحاسبية التي يتم الإفصاح عنها وفقاً لبعض المعايير الدولية الأخرى المنظمة لتلك السياسات، ولكن سيكون هناك استخدام للحكم والتقدير الشخصي في تحديد ما إذا كانت بعض السياسات المحاسبية ذات أهمية كبيرة بما يكفي للإفصاح عنها، وإذا كان الأمر كذلك، فما هي درجة التفصيل المطلوبة بشأنها في الإيضاحات.

كما يشير معيار المحاسبة المالية (IAS 1) أيضاً إلى أن أهمية السياسات المحاسبية قد ترجع إلى طبيعة عمليات المنشأة وبغض النظر عن مبالغها (IAS 1.121)، وهذا قد يحتاج إلى دراسة متأنية لضمان الإفصاح عن جميع السياسات ذات الصلة.

قد يتطلب مستوى الإفصاح المطلوب المرتبط بالسياسات المحاسبية جهداً أكبر بكثير في ظل المعايير الدولية مقارنة بالمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً، ويجب توخي الحذر لضمان الإفصاح عن جميع السياسات المحاسبية الهامة، وأن هذا الإفصاح مفصل بما فيه الكفاية دون الخوض في التفاصيل غير الضرورية مما قد يصعب من عملية الفهم.

2.2.2 إختيار وتطبيق السياسات المحاسبية :

المبدأ الرئيسي هو أنه إذا كان «أحد» المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) ينطبق تحديداً على معاملة أو حدث أو شرط، فإنه لا بد من تطبيقه عند تطوير السياسات المحاسبية المتعلقة بتلك المعاملة أو الحدث أو الشرط». وكما ناقشنا

في الفصل الأول، فإن هناك إرشادات «مُكملة» أو «غير مُكملة» مُرفقة بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وإذا كانت تلك الإرشادات مُكملة للمعايير الدولية فإنها تعتبر إلزامية، حيث يتم النص في تلك الإرشادات عما إذا كانت مُكملة للمعايير الدولية أم لا.

ومن المهم أيضاً أن نتذكر أن تعريف المعايير الدولية يتضمن تفسيرات (SIC and IFRIC documents)، والتي هي في نفس درجة أهمية ومكانة المعايير ذاتها، لذلك، عند تحديد السياسات المحاسبية، يجب النظر في متطلبات جميع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) ذات الصلة بما في ذلك تفسيراتها.

نظراً لإتساع نطاق الموضوعات التي تتناولها المعايير الدولية، فإنه غالباً ما يكون قد تم تغطية معظم الأرصدة والمعاملات والأحداث والظروف الأخرى التي تنعكس في القوائم المالية من قبل معيار أو تفسير معين، ولكن في غياب أي من المعايير الدولية، فإن الإدارة سوف تحتاج إلى تطوير سياسة محاسبية، وينص معيار المحاسبة الدولي (IAS 8) على أنه عند تطوير وتطبيق سياسة محاسبية، فإنه يجوز للإدارة أن تستخدم الحكم والتقدير الشخصي، علي أن تقوم بتطوير السياسة المحاسبية التي تؤدي إلى إنتاج معلومات ذات صلة ويمكن الإعتماد عليها⁽¹⁾ (IAS 8.10). ولتلخيص ذلك، فإنه يجب علي الإدارة في حالة عدم وجود معيار دولي أن تقوم بتطوير سياستها المحاسبية لتغطية هذا المجال، علي أن تتبع في سبيل ذلك «مبادئ الإطار» لإنتاج تلك المعلومات التي تعكس الخصائص النوعية الأساسية من حيث الملائمة والعرض الصادق، وذلك وفقاً لما تم مناقشته في الجزء الأول من هذا الفصل.

ينص معيار المحاسبة المالية (IAS 8) على أنه عند إستخدام الحكم والتقدير الشخصي، فإنه يجب على الإدارة الرجوع إلى والنظر في إمكانية تطبيق ما يلي:

(1) لم يتم تحديث معيار المحاسبة الدولي (IAS 8) ليعكس الإطار الجديد والخصائص النوعية الأساسية، وهناك مقترح لإستبدال كلمة «يمكن الإعتماد عليها» من متطلبات المعيار بعبارة «عرض صادق للمعاملة أو للحدث أو للطرف» لإحداث الإتساق بين معيار المحاسبة الدولي (IAS 8) والإطار.

1 - متطلبات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) المتعلقة بالتعامل مع قضايا مُشابهة ومُرتبطة .

2 - تعريفات ومعايير الإعراف ومفاهيم قياس الأصول والخصوم والإيرادات والمصروفات وفقاً للإطار (IAS 8.11).

ينبغي النظر فيما سبق بالترتيب الموضح أعلاه، حيث يُعتبر الخيار الأول ذو أهمية خاصة للقضايا المستحدثة في مجال المحاسبة التي لم يتم بعد وضع معايير دولية مُحددة لها، وقد يكون هناك معايير دولية تتناول قضايا مُماثلة، ويمكن الاستفادة من إرشاداتها وتوجيهاتها بشأن وضع السياسة المحاسبية المناسبة لتلك الحالة.

وتتمثل المصادر النهائية للتوجيهات والإرشادات التي إقترحها معيار المحاسبة المالية (IAS 8) لتطوير السياسات المحاسبية في حالة عدم وجود معايير دولية محددة في الآتي:

- آخر نشرات وتصريحات صادرة عن الكيانات الأخرى المختصة بوضع المعايير المحاسبية والتي تستخدم إطاراً مفاهيمياً مُشابهاً عند وضع معاييرها المحاسبية .
- الإصدارات والمؤلفات المحاسبية الأخرى المتعلقة والممارسات الصناعية المقبولة (IAS 8.12).

وتجدر الإشارة إلى النقاط التالية المتعلقة بهذه المصادر النهائية للتوجيه:

أولاً: لا يُلزمنا معيار المحاسبة المالية (IAS 8) باستخدام هذه المصادر، بل ترك لنا حرية الخيار، حيث تنص صياغة المعيار على أن الإدارة «قد» تأخذ بتلك المصادر في الاعتبار ولم يستخدم صيغة الأمر «يجب».

ثانياً: يتم فقط استخدام هذه المصادر «غير الإلزامية» للتوجيهات والإرشادات في حالة عدم تعارضها مع المعايير الدولية ومتطلبات ومبادئ الإطار المفاهيمي .

وتعني النقطة الأولى المذكورة أعلاه أن المنشأة المُعدة للتقارير يمكن أن تنظر في متطلبات ومبادئ المبادئ المحاسبية الوطنية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) وذلك في

حالة عدم وجود معايير دولية متعلقة، على سبيل المثال، بعض المبادئ المحاسبية الوطنية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) بما في ذلك تلك المطبقة في الولايات المتحدة الأمريكية ، تحتوي على توجيهات صناعية محددة أكثر بكثير مما هو عليه الحال في ظل المعايير الدولية، وقد تسعى الشركات إلى تطبيق تلك التوجيهات في قوائمها المالية المعدة وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)، وهذا يُعتبر أمر مسموح به، ولكن فقط إذا كانت السياسة المحاسبية التي تم إعدادها وفقاً للمبادئ المحاسبية الوطنية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) الأخرى لا تتعارض مع المعايير الدولية، و يجب علي الإدارة في تلك الحالة أن تكون حذرة للغاية من هذه التناقضات ومن مخاطر استخدام السياسات المحاسبية غير المناسبة لمجرد أنه مسموح بها في ظل المبادئ المحاسبية الوطنية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) الأخرى.

ونظراً لإمكانية استخدام مُتطلبات المبادئ المحاسبية الوطنية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) الأخرى في تطوير السياسات المحاسبية، فمن الأهمية بمكان أن تكون السياسات الجديدة متسقة مع مبادئ المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)، كما يجب وضع الإجراءات المناسبة لتحديد والتعامل مع أي تضارب محتمل عند القيام بتطوير السياسات المحاسبية.

2-2-3 المعالجات المحاسبية البديلة :

وثمة نقطة أخيرة بخصوص السياسات المحاسبية وهي تلك المرتبطة بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) التي تسمح باستخدام المعالجات المحاسبية البديلة، وقد كان هناك إجماع عام في السنوات الأخيرة لتخفيض عدد المعالجات المحاسبية البديلة المسموح بها في ظل المعايير الدولية، ويوجد الآن عدد قليل فقط من المعايير الدولية التي تسمح بالخيارات في السياسة المحاسبية، ومع ذلك، ما زالت هناك بعض المعالجات البديلة الهامة، أهمها ضمن معيار المحاسبة الدولي (IAS 16) الخاص بالممتلكات والآلات والمعدات التي تتيح للمنشأة الاختيار بين قياس عناصر الأصول الثابتة باستخدام سياسة التكلفة التاريخية أو سياسة إعادة التقييم.

تتمثل أهمية ذلك بالنسبة لعملية التحول إلى تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)، في أن المبادئ المحاسبية الوطنية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً قد تحتوي على عدد قليل جداً من المعالجات المحاسبية البديلة أو قد لا توجد بها معالجات بديلة على الإطلاق، لذلك فإن الإدارة قد تحتاج للمرة الأولى، إلى النظر في البدائل المتاحة وإستخدام الحكم الشخصي لتحديد البدائل المناسبة للإستخدام.

2-3 عرض القوائم المالية

ينطبق معيار المحاسبة الدولي (IAS 1) الخاص بعرض القوائم المالية على جميع الشركات التي تقوم بإعداد قوائمها المالية بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)، بما في ذلك القوائم المالية الفردية والمجمعة. حيث صدر هذا المعيار في عام (2007) من قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB)، وتم تنقيحه وتعديله عدة مرات منذ ذلك الحين، وقد كانت معظم التعديلات الهامة في عامي (2007) و (2011)، عندما قام مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) بتغيير بعض المصطلحات المستخدمة في عرض القوائم المالية، وتم تقديم مفهوم الدخل الشامل الآخر (OCI)، ويُعتبر معيار المحاسبة الدولي (IAS 1) ذو أهمية خاصة لمن يقومون بتبني المعايير الدولية لأول مرة، ويجب أن يكون واحداً من المعايير الأولى التي يتم الإطلاع عليها بالتفصيل، حيث ينص على الحد الأدنى من متطلبات عرض القوائم المالية بما في ذلك الإيضاحات، كما يحتوي على إرشادات بشأن الخصائص العامة للقوائم المالية المُعدّة وفقاً للمعايير الدولية مثل فرض الإستمرارية، الأهمية النسبية والمعلومات المقارنة.

2-3-1 المجموعة الكاملة للقوائم المالية :

ينص معيار المحاسبة الدولي (IAS 1) على أن المجموعة الكاملة للقوائم المالية تشتمل على :

- قائمة المركز المالي في نهاية الفترة.
- قائمة الربح أو الخسارة والدخول الشاملة الأخرى عن الفترة.

- قائمة التغيرات في حقوق الملكية عن الفترة.
- قائمة التدفقات النقدية عن الفترة.
- الإيضاحات المتممة (وتضم ملخص للسياسات المحاسبية الهامة المستخدمة والمعلومات التوضيحية الأخرى).
- معلومات مُقارنة مُتعلقة بالفترة السابقة.
- قائمة المركز المالي في بداية الفترة السابقة وذلك في حالة قيام الشركة بتطبيق السياسات المحاسبية بأثر رجعي أو تقوم بإعادة صياغة بعض بنود القوائم المالية بأثر رجعي، أو عند إعادة تصنيف بعض بنود القوائم المالية (IAS 1.10).
- ينبغي أن يتم التعامل مع القوائم المالية السابقة علي أنها علي نفس الدرجة من الأهمية.

القضية الأولى ذات الأهمية للقائمين بتبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) للمرة الأولى هي المصطلحات المستخدمة لوصف عناصر القوائم المالية والتي قد تكون غير مألوفة، على سبيل المثال، في بعض الدول ونطاقات السلطة والإختصاص فإن مصطلح «الميزانية العمومية» أكثر إنتشاراً من مصطلح «قائمة المركز المالي»، وينص معيار المحاسبة الدولي (IAS 1) على أن إستخدام عناوين ومسميات بديلة هو أمر مقبول. وذلك لأن مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) يدرك أن المصطلحات الأكثر شيوعاً قد تكون مفهومة أكثر. فضلاً عن إختلاف المصطلحات المستخدمة للقوائم، في بعض الدول ونطاقات السلطة والإختصاص تتم تسمية «الإيضاحات المتممة للقوائم المالية» بطريقة مختلفة، على سبيل المثال في الولايات المتحدة فإنهم يشيرون إليها على أنها حواشي أو تذييل (footnotes) للحسابات.

القضية الثانية التي تواجه القائمين بتبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) للمرة الأولى هي تلك المتعلقة بشكل ومضمون القوائم نفسها، والتي قد تكون مختلفة تماماً عن طريقة عرض القوائم في ظل المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً

عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً. على سبيل المثال، في العديد من المبادئ المحاسبية الوطنية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً لا يوجد مفهوم «الدخول الشاملة الأخرى»، وغالباً ما يتم عرض «قائمة التغيرات في حقوق الملكية» بشكل مختلف، مع النظر إليها علي أنها مجرد إيضاح بدلاً من إعتبارها قائمة مالية حقيقية.

2-1-3-1 قائمة المركز المالي :

لا يصف معيار المحاسبة الدولي (IAS 1) شكل قائمة المركز المالي، لكنه يحدد لنا حد أدنى من متطلبات الإفصاح عن بنود معينة، وذلك عندما يكون حجم البند وطبيعته ووظيفته متعلقة بفهم المركز المالي (IAS 1.57)، والأصل أن البند الذي يتمتع بالأهمية النسبية لا بد من الإفصاح عنه بشكل منفصل في القوائم المالية، والحد الأدنى من البنود المطلوب الإفصاح عنها هو:

- الممتلكات والآلات والمعدات
- الأصول غير الملموسة
- الإستثمارات العقارية
- الأصول المالية
- الإستثمارات التي تتم المحاسبة عنها أو معالجتها وفقاً لطريقة حقوق الملكية
- الأصول البيولوجية
- المخزون
- العملاء والمدينون الأخرى
- النقدية وما يعادلها
- الأصول المصنفة كمحتفظ بها لغرض للبيع
- الموردون والدائنون الآخرون
- المخصصات
- الإلتزامات المالية

- الضريبة الحالية (أصول، إلتزامات)
- الضريبة المؤجلة (أصول، إلتزامات)
- الإلتزامات المصنفة كمحتفظ بها لغرض للبيع
- حصة الأقلية (عُرضت ضمن حقوق الملكية)
- رأس المال المصدر والإحتياطيات المنسوبة لملاك الشركة الأم (IAS 1.54)

لم يحدد معيار المحاسبة الدولي (IAS 1) ترتيب عرض البنود، ومع ذلك، هناك حاجة للتمييز بين الأصول والإلتزامات المتداولة وغير المتداولة، والقاعدة العامة في ذلك هي أنه يتم تصنيف الأصول والإلتزامات على أنها متداولة إذا كان من المتوقع أن يتم بيعها أو إستهلاكها (في حالة الأصول) أو تسويتها (في حالة الإلتزامات) خلال دورة التشغيل العادية للشركة، وأيضاً في حالة كونها لغرض الإتجار أو عندما تتحقق أو يتم تسويتها في غضون (12) شهر من نهاية الفترة، علي أن تُعامل أي أصول أو إلتزامات أخرى غير المذكورة علي أنها غير متداولة .

ويوجد إستثناء للتصنيف (المتداول/ غير المتداول) للأصول والإلتزامات، حيث يسمح معيار المحاسبة الدولي (IAS 1) بعرض القوائم المالية على أساس السيولة إذا كان ذلك يُعزز من الخصائص النوعية للمعلومات المقدمة، وهذا يمكن أن ينطبق، على سبيل المثال، على المؤسسات المالية حيث أن التصنيف على أساس دورة التشغيل أقل منطقية بالنسبة لها من التصنيف علي أساس السيولة، وعندما يتم تطبيق هذا الإستثناء، يجب أن يتم ترتيب جميع الأصول والإلتزامات على أساس السيولة، وهذا النوع من طرق العرض شائع في القطاع المصرفي .

وبغض النظر عن طريقة العرض المستخدمة، سواء كان يتم تصنيف الأصول والخصوم علي أنها (متداولة / غير متداولة) أو بناء على درجة سيولتها، فإن معيار المحاسبة المالية الدولي (IAS 1) يتطلب تحليل أي بند يشتمل علي مبالغ متوقع تحقيقها أو تسويتها خلال (12) شهر، وتلك المتوقع تحقيقها أو تسويتها بعد (12) شهر من نهاية الفترة، حتي يتم الفصل في الإفصاحات بين هذين العنصرين الذين تم دمجهما ضمن بند واحد في القائمة نفسها .

لا توجد أية متطلبات من حيث المجاميع الكلية والفرعية أو فيما يتعلق بالهيكل العام للميزانية العمومية، حيث يمكن هيكلة القائمة بحيث يتم عرض إجمالي الأصول في جهة وإجمالي الإلتزامات وحقوق الملكية في الجهة الأخرى، أو هيكلتها بطريقة أخرى بحيث يتم تجميع صافي الأصول بحيث تساوي رأس المال والاحتياطيات.

ليس من الضروري الإلتزام بالمسميات الواردة في معيار المحاسبة الدولي (IAS 1)، حيث يمكن تعديل تلك المسميات، أو تجميع البنود المماثلة، أو إضافة بنود أخرى إلى الحد الأدنى المطلوب من أجل تعزيز فهم القوائم المالية.

عند إتخاذ قرار بشأن كيفية عرض قائمة المركز المالي في ظل تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)، هناك العديد من العوامل التي يجب وضعها في الاعتبار، بما في ذلك المصطلحات الواجب إستخدامها والهيكل العام وأيهما أكثر ملائمة لترتيب البنود وفقاً «للمتداول وغير المتداول» أو وفقاً «للسيولة»، وقد تكون هناك حاجة إلى إستخدام الحكم الشخصي لتحديد أي أرصدة نحتاج إلي عرضها لتلبية الحد الأدنى من متطلبات الإفصاح، ومن المهم أداء ذلك بطريقة صحيحة في المرة الأولى لعرض القوائم وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)، لأنه قد يصعب تغيير طريقة العرض في الفترات اللاحقة - بالرغم من أن ذلك ممكناً - ولكن له آثار على مستخدمي القوائم المالية وخاصة المحللين.

يحتوي دليل تطبيق معيار المحاسبة الدولي (IAS 1) على الميزانية العمومية التوضيحية، الذي يعطي مثالا على كيفية تطبيق متطلبات المعيار، ويستند الشكل المبين في الجدول رقم (2-2) على ذلك.

الجدول 2.2 المجموعة XYZ:

قائمة المركز المالي في 31 ديسمبر 20X4

بيان	31 ديسمبر 20X4	31 ديسمبر 20X4
الأصول:		
الأصول غير المتداولة:		
الممتلكات والآلات والمعدات	X	X
شهرة المحل	X	X
الأصول غير الملموسة الأخرى	X	X

X	X	إستثمارات في الشركات الزميلة
<u>X</u>	<u>X</u>	أصول مالية متاحة للبيع
X	X	
		أصول متداولة:
X	X	المخزون
X	X	العملاء
X	X	الأصول المتداولة الأخرى
<u>X</u>	<u>X</u>	النقد وما يُعادلها
<u>X</u>	<u>X</u>	
X	X	إجمالي الأصول
		حقوق الملكية والإلتزامات:
		حقوق الملكية العائدة إلى مُلاك الشركة الأم
X	X	أسهم رأس المال
X	X	الأرباح المحتجزة
<u>X</u>	<u>X</u>	عناصر أخرى من حقوق الملكية
X	X	
<u>X</u>	<u>X</u>	حصة الأقلية
X	X	إجمالي حقوق المساهمين
		إلتزامات غير متداولة:
X	X	قروض طويلة الأجل
X	X	الضريبة المؤجلة
<u>X</u>	<u>X</u>	مخصصات طويلة الأجل
X	X	إجمالي الإلتزامات غير المتداولة
		الإلتزامات المتداولة:
X	X	دائنون و ذمم تجارية دائنة أخرى
X	X	قروض قصيرة الأجل
X	X	الجزء المتداول من القروض طويلة الأجل
X	X	الضريبة المستحقة المتداولة
<u>X</u>	<u>X</u>	مخصصات قصيرة الأجل
<u>X</u>	<u>X</u>	إجمالي الإلتزامات المتداولة
<u>X</u>	<u>X</u>	إجمالي الإلتزامات
<u>X</u>	<u>X</u>	إجمالي حقوق الملكية والإلتزامات

المصدر: دليل تطبيق معيار المحاسبة الدولي (IAS 1)

2-1-3-2 قائمة الربح أو الخسارة والدخول الشاملة الأخرى :

حيث يقوم مُعدي القوائم المالية وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) للمرة الأولى بإعدادها، وغالباً ما تكون مختلفة في مصطلحاتها ومحتواها وهيكلها عن «قائمة المركز المالي» المعدة في ظل تطبيق المبادئ المحاسبية الوطنية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً، وقد يكون الإسم في حد ذاته مربكاً بعض الشيء، حيث قد يشار إليها أحياناً بإسم «قائمة الأرباح أو الخسائر والدخول الشاملة الأخرى»، وأحياناً أخرى تسمى «قائمة الدخل»، كما قد يُطلق عليها «قائمة الدخل الشامل»، وترتبط الصياغة المناسبة بكيفية تقديم المعلومات، حيث يُسمح باختلاف الهيكل وطريقة العرض في ظل هذا المعيار، وينطبق نفس الشيء بالنسبة «لقائمة المركز المالي»، فإن هناك صيغ بديلة مسموح بها أيضاً، حيث ينص المعيار على الآتي: «على الرغم من أن المعيار يستخدم مصطلحات مثل «الدخول الشاملة الأخرى»، أو «الأرباح أو الخسائر» أو «إجمالي الدخل الشامل»، فإن الشركة قد تستخدم مصطلحات أخرى طالما أن المعنى واضح» (IAS 1.8).

غالباً ما يكون كل القائمين بتبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) للمرة الأولى على دراية بمفهوم تقديم المعلومات في حساب الأرباح والخسائر أو قائمة الدخل، لإظهار الإيرادات والمصروفات وصافي الأرباح الناتجة عن الفترة، وهذا ما يعادل قائمة الأرباح أو الخسائر في ظل المعايير الدولية، ومن الواضح عدم الدراية بمفهوم الدخل الشاملة الأخرى، وهناك طريقة مبسطة لشرح «الدخول الشاملة الأخرى» وهي أنها تُظهر العناصر المعترف بها على أنها مكاسب أو خسائر ولكنها لا تُعتبر من الأرباح العادية للفترة، حيث تشمل بنود «الدخول الشاملة الأخرى» المكاسب أو الخسائر المحققة نتيجة التغير في قيمة الأصول أو الإلتزامات، و مكاسب إعادة التقييم للأصول غير المتداولة، والمكاسب أو الخسائر الناتجة عن ترجمة بعض الأرصدة بالعملات الأجنبية، والمكاسب أو الخسائر الناتجة عن إعادة قياس بعض الأدوات المالية المحتفظ بها بالقيمة العادلة، وفي الأساس يتم الإفصاح عن المكاسب أو الخسائر المحققة المدرجة ضمن حقوق الملكية على أنها بنود الدخل

الشاملة الأخرى في ظل معيار المحاسبة الدولي (IAS 1).

وهذا يعني أن قائمة «إجمالي الدخل الشامل» تتكون من عنصرين: الدخل والمصروفات المعترف بها في الأرباح أو الخسائر، والمكاسب والخسائر المعترف بها في الدخل الشاملة الأخرى.

ويسمح معيار المحاسبة الدولي (IAS 1) بطريقتين لعرض هذه المعلومات:

- يتم تجميع الجزء الخاص بالأرباح أو الخسائر والجزء الخاص بالدخل الشاملة الأخرى معاً في قائمة واحدة، ويطلق عليها «قائمة إجمالي الدخل الشامل».
- يتم عرض الجزء الخاص بالأرباح أو الخسائر والجزء الخاص بالدخل الشاملة الأخرى في صورة قائمتين منفصلتين لكل جزء علي حدة، وفي هذه الحالة يأتي الجزء الخاص بالأرباح أو الخسائر أولاً في الترتيب ويطلق عليه «قائمة الأرباح أو الخسائر» ويليه الجزء الخاص بالدخل الشاملة الأخرى ويُطلق عليه «قائمة الدخل الشاملة الأخرى».

يمكن أن يُعتبر الفارق بين طريقتي العرض فارق شكلي إلى حد كبير، حيث يتمثل في ما إذا كان يتم عرض عنصري «إجمالي الدخل الشامل» في قائمة واحدة من «الدخل والمصروفات»، أو ما إذا كان يتم تجميع قسم «الأرباح أو الخسائر» بصورة منفصلة، ويكون مجموعهُ هو نقطة البداية لقائمة «الدخل الشاملة الأخرى»، ومع ذلك، هناك حجج نظرية كثيرة مؤيدة ومعارضة لذلك، منها إتاحة الفرصة لمعد القوائم المالية لإختيار أسلوب العرض الأنسب له في الإستخدام، والذي يُعزز من فهم مستخدمي تلك القوائم المالية.

وثمة مسألة أخرى يجب الإحاطة بها وهي أنه بعد التعديلات التي تم إدخالها علي معيار المحاسبة الدولي (IAS 1) في عام (2011)، فإنه مطلوب من الشركات أن تقوم بتجميع عناصر «الدخل الشاملة الأخرى» إلي تلك التي قد يُعاد تصنيفها كأرباح أو خسائر في الفترات اللاحقة، وتلك التي لن يتم إعادة تصنيفها، وقد تم ذلك إستجابة لزيادة عدد البنود المُصنفة كدخل شاملة أخرى، والحاجة إلى توضيح مثل هذه البنود.

في حالة ما إذا كانت المبادئ المحاسبية الوطنية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً لا تتطلب عرض بنود «الدخول الشاملة الأخرى»، فإنه سوف يكون من الضروري التعرف على جميع هذه البنود ووضع الإجراءات المعمول بها مثلما هو الحال بالنسبة للمعلومات ذات الصلة المطلوب الإفصاح عنها في ظل معيار المحاسبة الدولي (IAS 1). قد يتطلب ذلك الجزء الكثير من العمل عند القيام بعملية التخطيط للشركات التي تمتلك أرصدة ومعاملات مُعقدة تنطوي على «دخول شاملة أخرى» وبصفة خاصة الأدوات المالية.

يوفر معيار المحاسبة الدولي (IAS 1) الحد الأدنى من متطلبات الإفصاح بالنسبة إلى قسم «الأرباح أو الخسائر»، وكما كان عليه الحال في «قائمة المركز المالي»، يجب أن تظهر البنود على وجه القائمة المالية. الحد الأدنى من متطلبات الإفصاح لقسم «الأرباح والخسائر» هو:

- الإيرادات
- المكاسب أو الخسائر الناتجة عن إستبعاد الأصول المالية التي تم قياسها بناء على تكلفة الاستهلاك
- تكاليف التمويل
- الحصة في أرباح أو خسائر الإستثمارات في الشركات الزميلة والتابعة والمشروعات المشتركة بإستخدام طريقة حقوق الملكية
- إذا تم إعادة تصنيف الأصول المالية بحيث يتم قياسها بالقيمة العادلة، أي مكاسب أو خسائر ناتجة عن الفرق بين القيمة الدفترية السابقة وقيمتها العادلة في تاريخ إعادة التصنيف يجب الإفصاح عنها.
- مصروف الضرائب
- إدراج مبلغ واحد إجمالي للعمليات غير المستمرة.
- الأرباح أو الخسائر (IAS 1.82)

بعض النقاط الأخرى التي يجب الإحاطة بها فيما يتعلق بعرض «الأرباح أو الخسائر والدخول الشاملة الأخرى» عن الفترة تشمل ما يلي:

- يجب تقديم تحليل للمصروفات والتشجيع عليه ولكن لا يُشترط أن يتم ذلك ضمن القوائم المالية. ويمكن أن يكون تحليل المصروفات بحسب الغرض منها أو بحسب طبيعتها. وعند تحليل المصروفات بحسب طبيعتها، فإنها تشمل فئات نمطية من المصروفات مثل (الإهلاك، وإستحقاقات الموظفين، وتكاليف النقل، وشراء المواد الخام، وتكاليف الدعاية)، أما تقسيم المصروفات حسب الوظيفة وهو الأسلوب الأكثر تقليدية في التحليل، حيث يتم تقسيم المصروفات إلى (تكلفة البضاعة المباعة، وتكلفة التوزيع، والمصاريف الادارية.... الخ)، وعند إختيار هذه الطريقة لتقسيم المصروفات، يجب توفير معلومات إضافية عن طبيعة تلك المصروفات، على سبيل المثال لإظهار (مصروفات الإهلاك، والإستهلاك، ومصروفات منافع الموظفين).
- لا توجد متطلبات محددة لعرض المجاميع الفرعية، لذلك قد يكون من الممكن الإستمرار في إظهار نفس المجاميع الفرعية كما كانت تستخدم في ظل المبادئ المحاسبية الوطنية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً.
- ينبغي أن يتم إستخدام بنود إضافية وعناوين رئيسية إذا كان ذلك مناسباً لتعزيز فهم القوائم المالية. على النحو الوارد أعلاه، وهذا قد يعني أنه يمكن الإستمرار في إستخدام البنود والعناوين الرئيسية وفقاً للمبادئ المحاسبية الوطنية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً، طالما أنها لا تتعارض مع متطلبات المعايير الدولية (IFRS).
- يجب تخصيص إجمالي «الأرباح أو الخسائر» و «إجمالي الدخل الشامل» بين حصة الشركة الأم وحصة الأقلية.
- يحظر معيار المحاسبة الدولي (IAS 1) تقديم أي بنود «للدخول والمصروفات» على أنها بنود غير عادية، لذلك، إذا كانت المبادئ المحاسبية الوطنية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً تتطلب أو تسمح بالإفصاح عن البنود غير العادية، فإن تلك البنود سوف يتم عرضها بشكل مختلف في ظل المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)

- يتطلب معيار المحاسبة الدولي (IAS 1) الإفصاح بشكل منفصل عن طبيعة وقيمة بنود الدخول والمصروفات ذات الأهمية النسبية، ويمكن أن يشمل ذلك، على سبيل المثال، أرباح أو خسائر التخلص من الأصول، وتخفيضات قيم المخزون أو العملاء، والإنخفاض في قيمة الأصول وتسويات الدعاوى القضائية.
 - متطلبات إفصاح المعيار الدولي (IFRS 5) والخاص بالأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع والعمليات الغير مستمرة، تؤثر أيضاً في طريقة عرض «قائمة الأرباح والخسائر»، علماً بأن متطلبات الإفصاح المحددة والمربطة بالعمليات الغير مستمرة هي خارج نطاق هذا الكتاب.
 - يتطلب معيار المحاسبة الدولي (IAS 33) أن تقوم الشركات المسجلة أيضاً بإدراج قيمة ربحية السهم الأساسية والمخفضة ضمن قوائمها المالية، مع العلم بأن متطلبات الإفصاح المحددة والمربطة بربحية السهم هي خارج نطاق هذا الكتاب.
 - يمكن عرض بنود الدخول الشاملة الأخرى إما بالصافي «بعد إستبعاد الضرائب المرتبطة بها» أو إجمالية «بدون إستبعاد الضرائب المرتبطة» وفي تلك الحالة تظهر الضريبة الإجمالية علي بنود الدخول الشاملة الأخرى كمبلغ واحد منفصل ضمن القائمة.
- يوفر لنا مرجع تطبيق معيار المحاسبة الدولي (IAS 1) عدة أمثلة توضيحية لقائمة «الأرباح أو الخسائر والدخول الشاملة الأخرى»، ويوجد نسخة مبسطة معروضة في الجدول رقم (2-3)، والتي تبين العرض في حالة دمج «قائمة الأرباح والخسائر» و «قائمة الدخول الشاملة الأخرى» في قائمة واحدة هي قائمة «إجمالي الدخل الشامل»، والتي تبين أيضاً تصنيف المصروفات اعتماداً على الوظيفة.
- بينما يظهر العرض التوضيحي الثاني الجداول أرقام (2-4)، (2-5) وفيها يتم عرض «قائمة الدخول الشاملة الأخرى» بصورة منفصلة عن «قائمة الأرباح والخسائر».

الجدول (2-3) المجموعة XYZ

قائمة الأرباح أو الخسائر والدخول الشاملة الأخرى عن السنة المنتهية

في 31 ديسمبر 20X4

(20X3)	(20X4)	
×	×	الإيرادات
(×)	(×)	تكلفة المبيعات
×	×	مجممل الربح
×	×	دخول أخرى
(×)	(×)	تكاليف التوزيع
(×)	(×)	المصروفات الإدارية
(×)	(×)	مصروفات أخرى
(×)	(×)	تكاليف التمويل
×	×	حصة الشركة في أرباح الشركات الزميلة
×	×	الربح قبل الضريبة
(×)	(×)	مصروف ضريبة الدخل
×	×	أرباح السنة
		الدخول الشاملة الأخرى:
		البند التي لن يُعاد تصنيفها في أرباح أو خسائر:
×	×	مكاسب إعادة تقييم الممتلكات
×	×	إعادة قياس خطط منافع التقاعد المحددة
(×)	(×)	ضريبة الدخل المتعلقة بالبند التي لن يُعاد تصنيفها
×	×	
		البند التي يُمكن إعادة تصنيفها لاحقاً كأرباح أو خسائر:
×	×	فروق أسعار الصرف الناتجة عن ترجمة العمليات الأجنبية
(×)	(×)	تحوطات التدفق النقدي
(×)	(×)	ضريبة الدخل المتعلقة بالبند التي يمكن تصنيفها
×	×	
×	×	الدخول الشاملة الأخرى لهذا العام، بعد خصم الضرائب
×	×	إجمالي الدخل الشامل عن السنة

		الربح العائد إلي:
×	×	ملاك الشركة الأم
×	×	حصة الأقلية
×	×	
		إجمالي الدخل الشامل العائد إلي:
×	×	ملاك الشركة الأم
×	×	حصة الأقلية
×	×	

المصدر: مرجع تطبيق الدولي (IAS 1)

الجدول (4-2) المجموعة XYZ

قائمة الأرباح أو الخسائر عن السنة المنتهية في 31 ديسمبر 20X4

(20X3)	(20X4)	
×	×	الإيرادات
(×)	(×)	تكلفة المبيعات
×	×	مجمل الربح
×	×	دخول أخرى
(×)	(×)	تكاليف التوزيع
(×)	(×)	المصروفات الإدارية
(×)	(×)	مصروفات أخرى
(×)	(×)	تكاليف التمويل
×	×	الحصة في أرباح الشركات الزميلة
×	×	الربح قبل الضريبة
(×)	(×)	مصروف ضريبة الدخل
×	×	أرباح السنة
		الربح العائد إلي:
×	×	ملاك الشركة الأم
×	×	حصة الأقلية
×	×	

المصدر: مرجع تطبيق معيار المحاسبة الدولي (IAS 1)

الجدول (5-2) المجموعة XYZ

قائمة الأرباح أو الخسائر والدخول الشاملة الأخرى عن السنة المنتهية

في 31 ديسمبر 20X4

×	×	ربح العام
		الدخول الشاملة الأخرى:
		البند التي لن يُعاد تصنيفها في أرباح أو خسائر:
×	×	مكاسب إعادة تقييم الممتلكات
×	×	إعادة قياس خطط منافع التقاعد المحددة
(X)	(X)	ضريبة الدخل المتعلقة بالبند التي لن يُعاد تصنيفها
×	×	
		البند التي يمكن إعادة تصنيفها لاحقاً في أرباح أو خسائر:
×	×	فروق أسعار الصرف الناتجة عن ترجمة العمليات الأجنبية
(X)	(X)	تحوطات التدفق النقدي
(X)	(X)	ضريبة الدخل المتعلقة بالبند التي يمكن إعادة تصنيفها
×	×	
X	X	الدخول الشاملة الأخرى لهذا العام، بعد خصم الضرائب
X	X	إجمالي الدخل الشامل عن السنة
		إجمالي الدخل الشامل العائد إلى:
×	×	ملاك الشركة الأم
X	X	حصة الأقلية
×	×	

المصدر: مرجع تطبيق الدولي (IAS 1)

حالة للدراسة (١-٢): قيام شركة إيرلندية بإعداد «قائمة الدخل الشاملة الأخرى» لأول مرة

تحولت إحدى الشركات الخاصة الأيرلندية في عام (2010) من المبادئ المحاسبية الوطنية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) والمطبقة سابقاً التي تطبق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)، حيث كانت الإدارة تهدف إلى طرح أوراق مالية في الأسواق خلال السنوات القليلة المقبلة، وقد تضمنت القوائم المالية التي تم إعدادها للمرة الأولى في ظل المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية «قائمة الدخل الشاملة الأخرى»، وظهر واضحاً أن بعض المساهمين قد وجدوا مشقة في فهم تلك القائمة، واعتقدوا بالخطأ بأن تلك المكاسب المدرجة بها كانت جزءاً من الربح وبالتالي فإنها سوف تخضع للضريبة كما سيتم توزيعها، ولقد اضطرت الإدارة إلى أن توضح للمساهمين أن العناصر التي تم الإفصاح عنها ضمن «الدخل شاملة أخرى» لم تكن حقاً جزءاً من الربح، وأن ما حدث هو مجرد إفصاح عن المكاسب والخسائر بطريقة جديدة، وأنه لم يكن هناك إختلاف في الربح الفعلي ولا تغيير في سياسة توزيع الأرباح.

وهذا يدل على أنه من المهم أن لا نقوم بإفترض أن مستخدمي القوائم المالية سوف يفهمون الإفصاحات الجديدة، حيث يمكن أن تتسبب تلك التغيرات الصغيرة في عرض القوائم المالية مثل تغيير صيغة أو مسمى بند معين أو إعادة ترتيب بنود أخرى إلى بعض التخبط لمجموعات المستخدمين الأقل خبرة من الناحية المالية، ولذا ينبغي تسليط الضوء على أي تغييرات في طريقة العرض، وإذا لزم الأمر يجب أخذ ذلك في الاعتبار عند إعداد خطة الإنصال التي يتم إعدادها كجزء من مشروع التحول إلى المعايير الدولية.

2-3-1-3 قائمة التغيرات في حقوق الملكية :

تقدم هذه القائمة تسوية لعناصر حقوق الملكية «أول وآخر الفترة». ويتضمن معيار المحاسبة الدولي (IAS 1) في متطلباته الأساسية أن يتم فصل التغيرات في حقوق الملكية التي تلك التغيرات الناتجة عن «الأرباح أو الخسائر» أو «الدخل الشاملة الأخرى» وتلك الناتجة عن «المعاملات مع الملاك» (IAS 1.106)، وبالإضافة إلى ذلك، فإن الأمر يتطلب تحليل «الدخل الشاملة الأخرى» لكل مكون من مكونات حقوق الملكية، وذلك بحسب عدد مكونات حقوق الملكية التي لدى الشركة، ويمكن أن تكون «قائمة التغيرات في حقوق الملكية» قائمة طويلة بسبب وجود بنود كثيرة قد نحتاج إلى عرضها، كما أن الحاجة إلى المعلومات المقارنة تزيد بشكل واضح من حجم الإفصاحات الواجب تقديمها. ويُعتبر المثال التوضيحي خارج نطاق هذا الكتاب، ولكن يُمكن للقراء المهتمين بالإطلاع على المثال الوارد في دليل تطبيق معيار المحاسبة الدولي (IAS 1).

قد تتطلب المبادئ المحاسبية الوطنية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً في بعض الدول ونطاقات السلطات والإختصاص أن يتم إدراج المعلومات الواردة في قائمة «التغيرات في حقوق الملكية» ضمن الإيضاحات المتممة للقوائم المالية وليس في قائمة منفصلة، وفي كثير من الدول ونطاقات السلطات والإختصاص فإن المتطلبات المرتبطة بالإفصاح عن تأثير «حقوق الملكية» علي «الدخول الشاملة الأخرى» قد لا تكون موجودة على الإطلاق، وفي مثل هذه الحالات، قد يحتاج مستخدمي القوائم المالية إلى تدريبهم علي محتويات القائمة وخاصة إذا تم تقديم هذه المعلومات بطريقة جديدة أو للمرة الأولى .

2-3-1-4 قائمة التدفقات النقدية :

تعتبر «قائمة التدفقات النقدية» جزء من المجموعة الكاملة للقوائم المالية المطلوبة من قبل معيار المحاسبة الدولي (IAS 1)، ومع ذلك، وخلافاً للقوائم الأخرى التي نوقشت في الأقسام السابقة، فإن متطلبات إعداد وعرض «قائمة التدفقات النقدية» موجودة ضمن معيار المحاسبة الدولي (IAS 7) / قائمة التدفقات النقدية .

لا توجد إستثناءات من شرط تقديم «قائمة التدفقات النقدية»، لذلك يجب علي كل الشركات التي تقوم بتطبيق المعايير الدولية أن تقوم بتقديمها كأحد مكونات القوائم المالية المطلوبة، وفي بعض الدول ونطاقات السلطات والإختصاص لا تتطلب المبادئ المحاسبية الوطنية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً فيها تقديم «قائمة التدفقات النقدية» من بعض أو كل الشركات، حيث قد تكون هناك إستثناءات إعتماًداً على حجم أو وضع الشركة وما إذا كانت عضو بمجموعة أم لا . إذا لم تتطلب المبادئ المحاسبية الوطنية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً بتقديم «قائمة التدفقات النقدية»، فإنه يجب تخصيص وقت إضافي لإعداد تلك القائمة وتوفير المعلومات المقارنة في أول فترة تعرض الشركة فيها قوائمها المالية طبقاً للمعايير الدولية (IFRS)، ويجب أن تكون نظم أعداد التقارير المالية قادرة على إستخلاص المعلومات اللازمة لإعداد «قائمة التدفقات النقدية» والإيضاحات المتعلقة بها .

أول المتطلبات ذات الأهمية المتعلقة بعرض قائمة التدفقات النقدية وفقاً لمعيار

المحاسبة الدولي (IAS 7)، هو ذلك المتعلق بتصنيف وعرض القائمة كما يلي :

- التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية
 - التدفقات النقدية من الأنشطة الإستثمارية
 - التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية (IAS 7. 10)
- قد تتطلب المبادئ المحاسبية الوطنية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً تصنيف بنود التدفقات النقدية بشكل مختلف - على سبيل المثال، قد تتطلب عدد أكبر من العناوين الرئيسية ضمن القائمة .

ولابد من توافر عنصري المرونة والحكم والتقدير الشخصي لتحديد التصنيف المناسب للتدفق النقدي، على سبيل المثال، يمكن إعتبار الفوائد المدفوعة كتدفق نقدي «تشغيلي» أو «تمويلي» اعتماداً على الظروف التي وقعت فيها المعاملة، القضية الرئيسية هي أن التصنيف ينبغي أن يكون متسقاً في كل عام .

وتتعلق القضية الثانية بطريقة إعداد «قائمة التدفقات النقدية»، حيث توجد طريقتان مسموح بهما لعرض التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية وهما «الطريقة المباشرة» و«الطريقة غير المباشرة»، وتبين «الطريقة المباشرة» الفئات الرئيسية من التدفقات النقدية التي تشكل جزءاً من التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية مثل التدفقات النقدية الداخلة من المبيعات والتدفقات النقدية الخارجة كمدفوعات للموردين والموظفين، بينما «الطريقة غير المباشرة» تأخذ الربح كنقطة بداية وتعدها بالتدفقات غير النقدية المدرجة في الأرباح للوصول إلى التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية .

كما يتطلب معيار المحاسبة الدولي (IAS 7) إفصاحات محددة متعلقة بالتدفقات النقدية يتعين القيام بها، بما في ذلك تلك المتعلقة بالمعاملات غير النقدية الرئيسية وتحليل النقدية وما يُعاد لها، ومن ناحية أخرى، فإن بعض الإفصاحات المطلوبة من قبل المبادئ المحاسبية الوطنية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً قد لا يكون هناك حاجة لها عند تقديم التقارير بموجب المعايير الدولية، على سبيل المثال، في بعض المبادئ المحاسبية الوطنية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً لابد من تسوية صافي الدين إلى التدفقات النقدية وهذا غير مطلوب في ظل المعايير الدولية، مما قد يقلل من متطلبات الإفصاح عند التحول إلى تطبيق المعايير الدولية .

قد تتطلب المبادئ المحاسبية الوطنية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً متطلبات مختلفة في العرض والإفصاح المتعلقة بقائمة التدفقات النقدية، وسوف تحتاج الإدارة إلى إتخاذ قرارات بخصوص عرض العناصر في «قائمة التدفقات النقدية»، وسوف يكون هناك حاجة إلى استخدام الحكم والتقدير الشخصي بشأن مستوى الإفصاح اللازم.

حالة للدراسة (٢-٢): كيف قررت شركة بريطانية عرض قوائمها المالية عند قيامها بالتحول إلى تطبيق المعايير الدولية (IFRS)

قررت شركة هندسية بريطانية كبرى ، ولديها معاملات في كثير من الدول وتمتلك العديد من الشركات التابعة في الخارج ، أن تتحول إلى تطبيق المعايير الدولية في عام (2005) ، حيث كانت من أوائل الشركات التي قدمت قوائمها المالية وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) في المملكة المتحدة ، وعند إتخاذ قرارها بشأن كيفية عرض قوائمها المالية ، قامت الإدارة بمراجعة القوائم المالية للشركات الأجنبية العاملة في نفس الصناعة ، نظراً لعدم وجود شركات بريطانية أخرى مماثلة تعمل في نفس الصناعة وتعرض قوائمها وفقاً للمعايير الدولية في ذلك الوقت ، كما راجعت الإدارة مجموعة واسعة من القوائم المالية المعروضة طبقاً للمعايير الدولية لمجموعة متنوعة من قطاعات الأعمال من أجل تطوير معرفتها وخبراتها بخصوص القوائم المالية المعروضة طبقاً للمعايير الدولية ، حيث كانت المرة الأولى لكثير منهم في التعرف على الحسابات المعروضة في القوائم وفقاً للمعايير الدولية . وفي نهاية المطاف ، إتخذت الإدارة قرارها بأنها لا تريد لقوائمها المالية أن تبدو مختلفة جداً عن تلك التي تم إعدادها سابقاً في ظل المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً في المملكة المتحدة (UK GAAP) المطبقة سابقاً ، وفي واقع الأمر قامت بإجراء عدد قليل جداً من التغييرات في شكل القوائم المالية مع بعض التغييرات البسيطة في المصطلحات المستخدمة ، ولم يتم تغيير شكل وهيكل وترتيب عناوين القوائم ، حيث رأت الإدارة أنه من المهم التقليل من حجم التغييرات في شكل القوائم المالية عند التحول إلى تطبيق المعايير الدولية .

وعلق الضيف الذي شارك معهم في هذا التحول بأن المرونة التي يتيحها معيار المحاسبة الدولي (IAS 1) من حيث خيارات العرض مفيدة جداً ، حيث أنها تسمح ببقاء معظم ملامح العرض متشابهة جداً وتكاد تكون متماثلة مع السابق ، وقد شعر نفس الضيف من واقع عمله على العديد من مشروعات التحول في بريطانيا ودول أخرى ، بأن الشركات نادراً جداً ما تغير طريقة العرض عند التحول إلى المعايير الدولية ، بخلاف المسائل التي تتطلبها معايير التقارير المالية الدولية التي لم تكن مطلوبة من قبل المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً البريطانية UK GAAP المطبقة سابقاً ، مثل إدراج «قائمة التغيرات في حقوق الملكية» كقائمة رئيسية ضمن القوائم المالية .

لتلخيص هذا القسم عند العرض، فإنه يجب أخذ قائمة النقاط التالية في الاعتبار عند إتخاذ قرار بشأن عرض القوائم المالية لأول مرة في ظل المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS):

قضايا عامة:

- هل الهدف هو أحداث أقل قدر ممكن من التغييرات في طريقة العرض عن المبادئ المحاسبية الوطنية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً؟
- أو، هل يمكن إنتهاز فرصة التحول إلى تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) في مراجعة طريقة العرض وإحداث تحسينات بها؟
- كيف تعرض الشركات العاملة في نفس المجال قوائمها المالية؟
- إذا كان هناك أي تغييرات كبيرة في طريقة العرض، أو معلومات جديدة سيتم عرضها، هل يتطلب ذلك شرح تلك التغييرات لمستخدمي القوائم المالية؟

بالنسبة لقائمة المركز المالي:

- ما هو الشكل الذي سيتم إستخدامه، على سبيل المثال، شكل «ميزان المراجعة» وهو إدراج الأصول في جانب والإلتزامات وحقوق الملكية في الجانب الآخر، أم عرض الأصول والإلتزامات والفرق بينهما يمثل حقوق الملكية؟
- هل هناك حاجة إلى إجراء تغييرات في المصطلحات المستخدمة؟
- هل نحتاج إلى تغيير ترتيب العناوين الرئيسية الموجودة داخل القائمة، على سبيل المثال، ليتم ترتيبها حسب السيولة؟
- هل هناك حاجة إلى عناوين جديدة في القائمة ولم تكن موجودة في ظل المبادئ المحاسبية الوطنية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً؟
- هل هناك أي أرصدة تحتاج إلى تجميعها معاً أو فصلها عن بعضها؟

بالنسبة لقائمة الأرباح والخسائر والدخول الشاملة الأخرى:

- هل سوف تظهر مصروفات التشغيل ضمن القوائم المالية نفسها أم في

الإيضاحات المتممة لها ؟

- هل يجب تصنيف المصروفات التشغيلية حسب طبيعتها أو وظيفتها ؟
- هل هناك أي بنود إستثنائية يجب الإفصاح عنها بشكل منفصل ؟
- هل تم تحديد جميع بنود الدخول الشاملة الأخرى ؟
- هل سيتم إستخدام أي مجاميع فرعية جديدة ؟
- هل هناك أي قياسات غير مرتبطة بمبادئ المحاسبة الوطنية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً سيتم عرضها ضمن القوائم المالية ؟

2-4 العرض العادل، والإستمرارية، والقوائم المالية المرحلية

2-4-1 العرض العادل وقائمة الإمتثال للمعايير الدولية :

يتطلب معيار المحاسبة الدولي (IAS 1) أن تمثل القوائم المالية إلى حد ما الموقف المالي والأداء والتدفقات النقدية للمنشأة (IAS 1.15). ويتحقق العرض العادل عن طريق الإمتثال لمعايير التقارير المالية الدولية ذات الصلة، من خلال تحديد وتطبيق السياسات المحاسبية كما تم طرحها في القسم (2-2-2)، وأيضاً من خلال توفير إفصاحات إضافية عندما يكون الإمتثال للمتطلبات المحددة في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) غير كافٍ لتمكين المستخدمين من الفهم الكامل للقوائم المالية، ويسمح بعدم الإمتثال لمتطلبات معايير التقارير المالية الدولية فقط في حالات نادرة للغاية، وفي هذه الحالة يجب أن يكون عدم الإمتثال مدعوم بالإفصاحات التي توضح سبب عدم الإمتثال، وهذا مماثل لما كان يُطلق عليه «تجاوز حقيقي وعادل» مسموح به في بعض الدول ونطاقات السلطات والإختصاص وفقاً لمبادئ المحاسبة الوطنية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً.

وثمة مسألة أخرى تتعلق بالعرض العادل وهي شرط إدراج «قائمة الإمتثال» للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) بشكل صريح وغير مشروط في

إيضاحات القوائم المالية (IAS 1.16)، ولا يمكن وصف القوائم المالية بأنها متوافقة مع معايير التقارير المالية الدولية ما لم تمثل لجميع متطلبات تلك المعايير، ويُعتبر ذلك الإفصاح ذو أهمية خاصة بالنسبة لمن يعرض القوائم المالية طبقاً للمعايير الدولية لأول مرة، لأنه يعني أنه قد تم الإمتثال مع جميع معايير التقارير المالية الدولية إمتثالاً تاماً خلال سنة التحول، وسيتم مناقشة ذلك في الفصل الثالث، حيث سيتم بحث المتطلبات المحددة لمعيار المحاسبة الدولي (IAS 1) / تبني المعايير الدولية للمرة الأولى، وسيتم التأكيد على أهمية «قائمة الإمتثال» لمعايير التقارير المالية الدولية.

2-4-2 فرض الإستمرارية وغيره من الخصائص العامة :

يتطلب معيار المحاسبة الدولي (IAS 1) أن يتم إعداد القوائم المالية المعدة وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) بإستخدام مفاهيم محاسبية أساسية متنوعة، حيث تم تلخيص هذه المفاهيم في الجدول (2-6)، وينبغي أن تكون هذه المفاهيم مألوفة بالنسبة لمعظم القائمين بتبني للمعايير الدولية (IFRS) للمرة الأولى، حيث توجد مفاهيم مماثلة لها في معظم المبادئ المحاسبية الوطنية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً.

2-4-3 المعلومات المالية المرحلية :

لا تتطلب المعايير الدولية (IFRS) أن يتم تقديم معلومات مالية مرحلية، ولكن تتطلب التشريعات المحلية في العديد من الدول ونطاقات السلطات والإختصاص من بعض الشركات ضرورة تقديم معلومات على أساس مرحلي مؤقت. بالنسبة للشركات التي تتبع المعايير الدولية، فإن محتوى المعلومات المالية المرحلية يخضع لمعيار المحاسبة الدولي (IAS 34) / التقارير المالية المرحلية، ولم يحدد المعيار الشركات التي يجب أن تقدم المعلومات المالية المرحلية، ولكن يحتوي على متطلبات تمثل الحد الأدنى من المعلومات التي يجب تقديمها عندما تكون المعلومات المالية المرحلية من متطلبات الأنظمة واللوائح المحلية.

المتطلبات التفصيلية لمعيار المحاسبة الدولي (IAS 34) هي خارج نطاق هذا الكتاب، ولكنه يتطلب بصفة أساسية عرض صيغة مختصرة لقوائم «المركز المالي»، و«إجمالي الدخل الشامل» و«التغيرات في حقوق الملكية» و«التدفقات النقدية»، جنباً إلى جنب مع الإيضاحات المتممة لتلك القوائم المالية الموجزة.

الجدول رقم (2-6) المفاهيم العامة لمعيار المحاسبة الدولي (IAS 1)

المفهوم الرئيسي	المتطلبات الرئيسية لمعيار المحاسبة الدولي (IAS 1)
فرض الإستمرارية	• يتم إعداد القوائم المالية بناء على فرض الإستمرارية إلا إذا كانت الإدارة تعتزم تصفية الشركة أو إيقاف العمليات التجارية أو ليس لها بديل واقعي إلا القيام بذلك. • يجب الإفصاح عن تلك الشكوك التي قد تقوض فرض الإستمرارية في الإيضاحات المتممة للقوائم المالية. • إذا لم يتم إعداد القوائم المالية طبقاً لمبدأ الإستمرارية، فيجب الإفصاح عن تلك الحقيقة بأسباب واضحة وتوضيح أسس الأعداد المستخدمة.
أساس الاستحقاق المحاسبي	• يتم عرض القوائم المالية بإستثناء "قائمة التدفق النقدي" طبقاً لأساس الاستحقاق المحاسبي.
الأهمية النسبية والتجميع	• يتم عرض كل مجموعة متشابهة من البنود ذات الأهمية النسبية بصورة منفصلة. • إذا كان البند ليس له أهمية نسبية، يتم ضمه أو جمعه على بنود أخرى سواء في القائمة المالية نفسها أو في الإيضاحات المتممة لها. • من الممكن عدم إجراء الإفصاحات المحددة في ظل المعايير الدولية إذا كانت المعلومات غير ذات أهمية
المقاصة	• لا يتم عمل مقاصة بين «الأصول والإلتزامات» أو «الدخول والمصروفات» إلا إذا كان ذلك مسموحاً به وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS).

المصدر معيار المحاسبة الدولي (IAS 1.25-32)

الخلاصة

تناول هذا الفصل المفاهيم الأساسية أو الإطار الذي يجب أخذه في الاعتبار عند التخطيط لعرض القوائم المالية باستخدام المعايير الدولية، وإختيار السياسات المحاسبية وتطبيقها بناء عليه، ومحتوى مجموعة من القوائم المالية المتوافقة مع المعايير الدولية، والقواعد العامة التي تم إعداد تلك القوائم على أساسها، ومن دون معرفة هذه القضايا الأساسية فمن الصعب جداً البدء في تخطيط مشروع التحول إلى تطبيق المعايير الدولية. سوف يكون التحول أكثر تحدياً للشركات في الدول ونطاقات السلطات والإختصاص التي لا تحتوي المبادئ المحاسبية الوطنية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً فيها على إطار مفاهيمي، أو أن تكون المبادئ المستخدمة بها مختلفة عن مبادئ المعايير الدولية.

يُعتبر عرض القوائم المالية من المسائل ذات الأهمية الكبيرة عند تخطيط عملية التحول، ولكن يتم إرجائها في بعض الأحيان حتى نهاية مشروع التحول، وقد يعني ذلك أن القرارات بشأن العرض قد تكون متسعة نظراً لضغوط الوقت، وربما تكون الفرص متاحة لمن يعرض القوائم المالية لأول مرة طبقاً للمعايير الدولية أن يجعل المعلومات مألوفة ومفهومة بقدر الإمكان، وقد تقرر الإدارة كذلك أن الأولوية هي إجراء بعض التعديلات القليلة بقدر الإمكان على شكل القوائم المالية، وهذا يمكن أن يكون مطمئناً للمستخدمين، ولكن لا بد من القيام ببعض التعديلات أو الإضافات لجعل القوائم المالية متوافقة مع معيار المحاسبة الدولي (IAS 1)، وأنه من الضروري لمن ينفذ مشروع التحول أن ينظر في كيفية توصيل وشرح أية تعديلات تم إجرائها أو أية معلومات جديدة تعرض لأول مرة. إن ظهور معلومات مالية جديدة، مثل تلك التي تظهر في قائمة "الدخول الشاملة الأخرى"، قد يعني وجود حالة من عدم التأكد لدي مستخدمي القوائم المالية بخصوص أهمية المعلومات الجديدة المقدمة فيها، أو قد يسيئون فهم ما يظهر بها من المعلومات. يرتبط عرض المعلومات المالية بطبيعته بالتواصل مع المستخدمين، وسوف تحتاج الشركة أن تأخذ في الحسبان كيفية شرح وتفسير المعلومات الجديدة في إستراتيجية إتصالها.

الفصل الثالث

المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS 1) والخاص بتبني المعايير الدولية (IFRS) للمرة الأولى

رقم الصفحة	فهرس الفصل
109	1-3 مقدمة للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS 1)
110	1-1-3 هدف المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS 1)
110	2-1-3 نطاق المعيار
113	3-1-3 التطورات الحالية المتعلقة بالمعيار
113	2-3 تاريخ التحول إلى المعايير الدولية (IFRS) وقائمة المركز المالي الإفتتاحية
113	1-2-3 تحديد تاريخ التحول
115	2-2-3 قائمة المركز المالي الإفتتاحية
116	1-2-2-3 تطبيق كامل لمعايير التقارير المالية الدولية بأثر رجعي
117	2-2-2-3 التغيرات في السياسات المحاسبية
122	3-2-2-3 المعالجة المحاسبية للتسويات عند التحول إلى المعايير الدولية (IFRS)
124	3-2-3 الإعفاءات والإستثناءات من التبنى الكامل للمعايير الدولية (IFRS) بأثر رجعي
129	1-3-2-3 التقديرات
130	2-3-2-3 الإستثناء الإلزامي - محاسبة التحوط
131	3-3-2-3 إعفاء إختياري - إندماجات الأعمال
134	4-3-2-3 إعفاء إختياري - التكلفة الإعتبارية
136	5-3-2-3 إعفاء إختياري - الفروق التراكمية لترجمة العملات الأجنبية
137	6-3-2-3 إعفاء إختياري - الإستثمارات في الشركات التابعة والزميلة والمشروعات المشتركة
137	7-3-2-3 إعفاء إختياري - المدفوعات علي أساس الأسهم
139	3-3 العرض و الإفصاح
139	1-3-3 شرح التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)
143	2-3-3 تسويات حقوق الملكية
145	3-3-3 التسوية لإجمالي الدخل الشامل
147	4-3-3 الأخطاء، إختلاف طرق العرض وقائمة التدفقات النقدية
149	5-3-3 المتطلبات الأخرى للإفصاح وفقاً للمعيار الدولي (IFRS 1)
149	6-3-3 الإفصاحات المتعلقة بنطاق سلطات أو إختصاص مُحدد
150	7-3-3 التقارير المالية المرحلية

الفصل الثالث

المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS 1) والخاص بتبني المعايير الدولية (IFRS) للمرة الأولى

1-3 المقدمة :

أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS 1) والخاص بتبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى فى عام (2003). ويتضمن المعيار متطلبات وإرشادات للمساعدة فى إعداد القوائم المالية للمنشأة وفقاً للمعايير الدولية للمرة الأولى، وقد تم إدخال تعديلات عديدة على المعيار ليعكس متطلبات «معايير التقارير المالية الدولية» الجديدة أو المعدلة مما جعل ذلك المعيار مُعقد وبشكل ما صعب المتابعة، وقد إستدعي ذلك الحاجة إلى إعادة هيكلة المعيار وتعديله فى عام (2008) لجعله أكثر تبسيطاً وقابلية للفهم، ومنذ ذلك الحين ؛ تم تعديله عدة مرات لإستيعاب المتطلبات الجديدة أو المعدلة للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

المبدأ الأساسى للمعيار الدولي (IFRS 1) هو أنه يجب عمل تبني كامل للمعايير الدولية بأثر رجعى فى تاريخ التحول للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، مما ينتج عنه إعداد مجموعة من القوائم المالية التي تصور أداء ومركز المنشأة كما لو كانت تعمل دائماً وفقاً للمعايير الدولية.

- يجب على المنشأة المعدة للتقارير المالية أن تقوم بالأتى فى تاريخ التحول للمعايير الدولية حتي يتم تطبيق المعيار بشكل ناجح :
- توضيح موعد تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS 1)، وما هي القوائم المالية التي تندرج تحت نطاقه .

- تحديد موعد التحول إلى المعايير الدولية وإعداد «قائمة مركز مالى إفتتاحية» فى ذلك التاريخ.
 - إختيار السياسات المحاسبية المناسبة والمتوافقة مع المعايير الدولية (IFRS) لتطبيقها بأثر رجعى على كل الفترات المعروضة فى القوائم المالية.
 - تحديد ما إذا كان سيتم تطبيق أي من الإعفاءات الإختيارية من التطبيق الكامل وبأثر رجعى للسياسات المحاسبية الجديدة.
 - إعداد الإفصاحات الشاملة المطلوبة فى الإيضاحات المتممة للقوائم المالية.
- سيتم مناقشة كل تلك القضايا فى وقتها. ويجب أن يلاحظ القارئ أن هذا الفصل هو أكثر فصل تقنى مفصل فى الكتاب. حيث يتم فيه شرح المبادئ الأساسية للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS 1)، متضمناً الإعفاءات من التطبيق الكامل بأثر رجعى، علماً بأن تعقيدات بعض القضايا المحاسبية خارج نطاق هذا الكتاب، وبدلاً من ذلك ؛ سيتم تسليط الضوء على القضايا الرئيسية والتطبيقات العملية للإعفاءات. وتعتبر متطلبات المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS 1) المتعلقة بتحديد الأصول والالتزامات المالية والقضايا المتعلقة بالتكلفة الإعتبارية لبعض الأصول المحددة خارج نطاق إطار المناقشة فى هذا الفصل.
- ### 3-1-1 هدف المعيار :

يهدف المعيار إلى ضمان أن القوائم المالية للمنشأة التي تقوم بتبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) للمرة الأولى، وتقاريرها المالية المرحلية التي تغطي بعض أجزاء الفترة المحاسبية التي تغطيها تلك القوائم، تتضمن معلومات عالية الجودة تمكنا من تحقيق الآتي :

- (أ) تحقيق الشفافية وقابلية المقارنة بالنسبة للمستخدمين علي مدار كل الفترات التي تغطيها القوائم
- (ب) تقديم نقطة إنطلاق مناسبة للمعالجة المحاسبية وفقاً لمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)

(ج) إمكانية إعدادها بتكلفة مناسبة لا تتجاوز المنفعة المحققة منها.

كما تتضمن أهداف المعيار الحاجة إلى المعلومات التي تُفسر لمستخدمي القوائم المالية تأثير التغيرات الذي حدث في إطار عمل القوائم المالية على تقارير أداء وموقف المنشأة.

3-1-2 نطاق المعيار :

- ينطبق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS 1) على الكيانات التي تُقدم قوائمها المالية للمرة الأولى وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS 1.2)، حيث تُعتبر القوائم المالية الأولى المعدة وفقاً للمعايير الدولية بمثابة أول قوائم مالية سنوية يتم إعدادها بعد تبني تلك المعايير، مع تقديم تقرير صريح وغير متحفظ مُرفق مع تلك القوائم المالية يفيد بإلتزامها بالمعايير الدولية (IFRS 1.3)، حتى الآن أكثر موقف نموذجي يُطبق فيه هذا المعيار هو عندما تتحول المنشأة من استخدام المبادئ المحاسبية الوطنية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) كإطار عمل لإعداد تقاريرها المالية إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS). كما يوضح المعيار أيضاً مواقف متعددة أخرى تحدث عند تبني المعايير الدولية للمرة الأولى كالآتي :

- قيام المنشأة بإعداد قوائمها المالية السابقة باستخدام المبادئ المحاسبية الوطنية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) والتي لا تتوافق مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) من جميع النواحي.

- قيام المنشأة بإعداد قوائمها المالية السابقة باستخدام المبادئ المحاسبية الوطنية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP)، مع تضمين تلك القوائم المالية تسويات للمبالغ الواردة بها إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS).

- قيام المنشأة بإعداد قوائمها المالية السابقة باستخدام المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)، ولكن لم تتمكن القوائم المالية من الحصول على تقرير صريح وغير متحفظ يفيد بإلتزامها بالمعايير الدولية.

قيام المنشأة بإعداد قوائمها المالية السابقة باستخدام المعايير الدولية لإعداد

التقارير المالية (IFRS)، مع تضمينها تقرير يُفيد إلتزامها ببعض وليس بكل المعايير الدولية.

كما يُطبق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS 1) أيضاً في حالة عدم تقديم المنشأة لقوائم مالية عن الفترات السابقة، وفي الحالات التي يتم فيها إعداد القوائم المالية السابقة باستخدام المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) ولكن للإستخدامات الداخلية فقط، وبمعنى آخر ؛ لابد وأن تكون القوائم المالية الأولى وفقاً للمعايير الدولية مُعدة للإستخدام الخارجي .

من المقصود أن يتم إستخدام المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS 1) لمرة واحدة فقط، ولا يمكن تطبيقه عندما تتضمن القوائم المالية السابقة للمنشأة تقرير صريح وغير مُتحفظ يُفيد بإلتزامها بالمعايير الدولية (IFRS). حتي لو كان تقرير المراجع على القوائم المالية السابقة مؤهل ولائق (IFRS 1.4).

ترتبط العلاقة بين معيار المحاسبة الدولي (IAS 1) المتعلق بعرض القوائم المالية، والمعيار الدولي (IFRS 1) بمناقشة «تقرير الإلتزام» بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS). حيث يتطلب معيار المحاسبة الدولي (IAS 1) أن تقوم الكيانات ذات القوائم المالية الملتزمة بالمعايير الدولية بتقديم تقرير صريح وغير متحفظ بهذا الإلتزام في الإيضاحات المتممة (IAS 1.16)، كما يشير المعيار علاوة على ذلك ؛ إلي أن «تقرير الإلتزام» بمعايير التقارير المالية الدولية من الطبيعي أن يكون أول إيضاح في الإيضاحات المتممة للقوائم المالية المقدمة (IAS 1.114)، ويسلط الإيضاح الضوء على حقيقة أن القوائم المالية ملتزمة بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)، وأن السياسات المحاسبية المذكورة لاحقاً في الإيضاح التالي المتمم للقوائم المالية تستند على المعايير الدولية.

ومن الأهمية بمكان توضيح أنه في بعض الدول ونطاقات السلطات والإختصاص قد توجد بعض الأمور المحددة لأخذها في الإعتبار وفقاً لما يعنيه مصطلح « الإلتزام بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) ». على سبيل المثال ؛ تتطلب تشريعات الإتحاد الأوروبي إستخدام المعايير الدولية بصورتها

المُعتمدة من لإتحاد الأوروبي للشركات الى تقوم بإعداد تقاريرها المالية وفقاً للمعايير الدولية، و التي بها بعض الاختلافات عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، وبالتالي، يجب أخذ العلاقة بين التشريعات المحلية والقوانين الأخرى التي تؤثر على استخدام المعايير الدولية في الاعتبار عند تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS 1).

3-1-3 التطورات الحالية المرتبطة بمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS 1) :

تم إصدار النسخة الحالية للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS 1) في عام (2008)، علي أن يبدأ تطبيقه في الأول من يوليو عام (2009). وقد تم تعديله عدة مرات ليعكس المتطلبات المتغيرة أو الجديدة للمعايير الدولية الأخرى. وحتى وقتنا هذا، لا توجد خطط لمجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) لتغيير متطلبات المعيار (IFRS 1) بشكل جوهري، وعلي الرغم من ذلك، فإنه لا بد من التوضيح أنه يتم مراجعة المعيار عند الضرورة لإجراء تعديلات ضيقة النطاق قد تنشأ عن تحسينات مجلس المعايير الدولي السنوية لمجموعة معايير التقارير المالية الدولية، وأحدث تلك التعديلات كان خلال الفترة ما بين عامي (2009-2011)، علي أن تسري بدءاً من الأول من يناير لعام (2013).

2-3 تاريخ التحول إلي المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) وقائمة المركز المالي الإفتتاحية

3-2-1 تحديد تاريخ التحول :

تنص قاعدة القياس والاعتراف الأولى في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS 1) إلى ضرورة قيام المنشأة بإعداد وعرض قائمة «مركز مالي إفتتاحية» وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) في تاريخ التحول إلى تلك المعايير. وهذا تاريخ حاسم كنقطة إنطلاق في المحاسبة وفقاً للمعايير الدولية (IFRS 1.16)، كما تتطلب القاعدة ضرورة تقديم إيضاحات محددة بخصوص كيفية تحديد «قائمة المركز المالي الإفتتاحية».

يُحدد تاريخ التحول إلى معايير التقارير المالية الدولية علي أنه بداية لأقرب فترة تعرض فيها المنشأة معلومات مقارنة كاملة وفقاً للمعايير الدولية (IFRS) في قوائمها المالية الأولى المعدة وفقاً لتلك المعايير (IFRS 1 appendix A).

كما سيعتمد تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) على عدد سنوات المعلومات المقارنة المقدمة. حيث يتطلب معيار المحاسبة الدولي (IAS 1) عام واحد فقط من المعلومات المقارنة، علي أن يكون تاريخ التحول إلى معايير التقارير المالية الدولية هو بداية فترة عمل التقارير المقارنة. ويظهر الوضع النمطي للمنشأة في الشكل رقم (3-1).

بعض المنشآت تطلب تضمين أكثر من عام واحد من المعلومات المالية المقارنة. على سبيل المثال ؛ وفقاً لقوانين لجنة الأوراق المالية والبورصات الأمريكية (SEC) فإن الشركات العامة في الولايات المتحدة مُطلبة بصفة عامة بتقديم عامين من المعلومات المقارنة. وذلك يعني أن تاريخ التحول إلى معايير التقارير المالية الدولية لتلك المنشأة سيكون أقرب بعام عن تلك المنشآت التي تعرض معلومات مقارنة لعام واحد فقط.

بالنسبة لشركة (أ) الموضحة في شكل رقم (3-1)، إذا قامت بعرض معلومات مقارنة كاملة لعامين سابقين في قوائمها المالية الأولى المعدة وفقاً لمعايير التقارير المالية الدولية حتى 31 ديسمبر (2014)، فإن تاريخ تحولها إلى المعايير الدولية (IFRS) سيكون 1 يناير (2012). تاريخ التحول يكون قبل تاريخ التقارير الأولى المعدة وفقاً للمعايير الدولية بثلاث سنوات.

كما يظهر عامل آخر يزيد من التعقيد، لأن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS 1) يتطلب قائمة مركز مالي إضافية مقارنة لعرضها في القوائم المالية الأولى المعدة وفقاً للمعايير الدولية. وينص (IFRS 1.21) علي أن القوائم المالية الأولى المعدة وفقاً للمعايير الدولية يجب أن تتضمن على الأقل ثلاثة قوائم «مركز مالي»، وقائمتي «أرباح أو خسائر ودخل شامل آخر»، وقائمتين منفصلتين للأرباح والخسائر (في حالة إعدادهما)، وقائمتي «تدفقات نقدية»، وقائمتي «تغيرات في حقوق الملكية» والإيضاحات المرتبطة بكل ما سبق علي أن يُرفق بها معلومات مقارنة لجميع القوائم المعروضة.

وذلك يعنى أن يتم عرض قائمتي «مركز مالى» لأغراض المقارنة للعامين السابقين لفترة التقارير الأولى وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS). لا يترتب علي تضمين قائمة مركز مالى إضافية تبكير تاريخ التحول. وذلك للسبب المذكور أعلاه، بأن هذا التاريخ مُحدد علي أنه بداية لأقرب فترة تُقدم فيها المنشأة للمعلومات المقارنة الكاملة وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)، و التي هى جزء من تعريف تاريخ التحول.

تقوم الشركة (أ) بإعداد قوائمها المالية للسنة المنتهية فى 31 ديسمبر. حيث تتبنى المعايير الدولية (IFRS) لأول مرة فى القوائم المالية للسنة المنتهية فى 31 ديسمبر (2014)، حيث كانت تُقدم قوائمها السابقة بإستخدام المبادئ المحاسبية الوطنية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP). مع عرض معلومات مقارنة لعام واحد.

2014	2013
القوائم المالية الاولى وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) حتى 31 ديسمبر (2014). تم إعادة صياغة القوائم المالية المقارنة لعام (2013) الواردة فى القوائم المالية لعام (2014) وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS).	- القوائم المالية المُعدة بإستخدام المبادئ المحاسبية الوطنية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) حتى 31 ديسمبر (2013). - 1 يناير (2013) هو تاريخ التحول إلي المعايير الدولية (IFRS) وقد تم إعداد قائمة المركز المالى الإفتتاحية فى ذلك التاريخ لتضمينها ضمن القوائم المالية لعام (2014).

شكل (3-1) تحديد تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)

3-2-2 قائمة المركز المالى الإفتتاحية :

يتطلب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS 1) أن تقوم المنشأة فى قائمة المركز المالى الإفتتاحية بتطبيق السياسات المحاسبية الملزمة بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) السارية أو المتاحة للتبنى مبكر فى نهاية فترة التقارير

الأولى المعدة وفقاً للمعايير الدولية. بالنظر مرة أخرى على الشكل (3-1) ؛ يجب ان تقوم الشركة (أ) بتطوير السياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد «قائمة المركز المالي الإفتتاحية» في الأول من يناير (2013) وفقاً لمعايير التقارير المالية الدولية السارية في 31 ديسمبر (2014)، مما يعنى أن السياسات المحاسبية التي وضعت ليتم تطبيقها في قائمة المركز المالي الإفتتاحية قد تم تطبيقها خلال الفترات المالية المعروضة.

3-2-2-1 تطبيق كامل لمعايير التقارير المالية الدولية بأثر رجعى :

ينتج عن تطبيق متطلبات المعيار الدولي (IFRS 1) أن يتم عرض القوائم المالية كما لو كانت المنشأة تطبق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) علي الدوام مما يُعزز من قابلية المعلومات المالية المعروضة للمُقارنة، حيث تعتبر القابلية للمُقارنة من الخصائص النوعية لإطار عمل مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB). يجب أن تضمن متطلبات المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS 1) قابلية المقارنة بين الفترات الزمنية في القوائم المالية الأولى المعدة وفقاً للمعايير الدولية، وخاصة نظراً لمتطلبات الإفصاح الموسعة التي تساعد علي تفسير كيف تأثر التغيرات في السياسات المالية على أداء ومركز المنشأة في ظل المعايير الدولية (IFRS) مقارنة بالمبادئ المحاسبية الوطنية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً.

تأثير تلك المتطلبات هو أن القوائم المالية الأولى يجب أن تعكس التطبيق الكامل وبأثر رجعى للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) السارية في أول تاريخ لإعداد التقارير وفقاً للمعايير الدولية. ويعترف مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) بأن مثل ذلك التبنى الكامل بأثر رجعى يمكن أن يستغرق وقتاً طويلاً للغاية، كما أنه مكلف وقد يكون من الصعب للغاية أو من المستحيل تطبيقه علي بعض العمليات والأرصدة. وبالتالي ؛ هناك بعض الإستثناءات من القاعدة العامة في التطبيق الكامل بأثر رجعى. بعض هذه الإستثناءات إلزامي و بعضها إختياري، وسيتم مناقشتها بشكل لاحق في هذا الفصل.

بإستثناء عند تطبيق الإعفاءات، فإن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS 1) يتطلب أن تقوم المنشأة فى قائمة المركز المالى الإفتتاحية بالآتي :

(أ) الإعتراف بجميع الأصول والإلتزامات التى تتطلب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) الإعتراف بها.

(ب) عدم الإعتراف ببند معين كأصول أو إلتزامات إذا كانت المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) لا تسمح بذلك.

(ج) إعادة تصنيف البنود التى تم الإعتراف بها سابقاً وفقاً للمبادئ المحاسبية الوطنية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) على أنها أنواع معينة من الأصول أو الإلتزامات أو حقوق الملكية. لكنها تدرج تحت تصنيف مختلف من الأصول أو الإلتزامات أو حقوق الملكية وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)

(د) تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) عند قياس جميع الأصول والإلتزامات المعترف بها.

3-2-2-2 التغيرات فى السياسات المحاسبية :

سيترتب على تلك المتطلبات تغيرات فى السياسات المحاسبية عند التحول من المبادئ المحاسبية المقبولة عامة (GAAP) المطبقة سابقاً إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)، حيث تنطوي التغيرات فى الإعتراف والقياس وعرض العمليات والأرصدة على تغيرات فى السياسات المحاسبية المتبعة. مثل الحاجة إلى الإعتراف بأصول وإلتزامات جديدة وإلى إلغاء الإعتراف بأصول وإلتزامات قائمة إذا كان ذلك غير مسموح به فى ظل المعايير الدولية (IFRS)، وقد يكون هناك عمليات إعادة تصنيف مما يؤثر على نسق وشكل القوائم المالية، كما سيكون هناك تغيرات فى كيفية قياس الأصول والإلتزامات وبنود الإيرادات والمصروفات.

تم إعطاء بعض الأمثلة التوضيحية للتغيرات عالية المستوى فى الجدول رقم (3-1)، وتختلف طبيعة التغيرات فى السياسات المحاسبية تبعاً للمبادئ المحاسبية

الوطنية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً في تقارير المنشأة، والاختلاف بين متطلباتها والمتطلبات الخاصة بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)، وتُعتبر التغيرات في السياسات المحاسبية أحد القضايا الرئيسية الواجب أخذها في الاعتبار عند التخطيط لعملية التحول إلى المعايير الدولية (IFRS). وسيتم مناقشة ذلك بالتفصيل في الفصل الخامس.

ليس المقصود من الجدول (3-1) أن يكون ذلك قائمة شاملة لكل التغيرات المحتملة في السياسات المحاسبية. مع الحاجة لتقييم التأثيرات على أساس تفصيلي، حيث تختلف بصورة كبيرة حتى بين المنشآت المقدمة للتقارير داخل نفس الدول ونطاقات السلطات والاختصاص، كما تختلف أيضاً بين الشركات العاملة في نفس الصناعة.

يجب أن تؤدي عملية التقييم المفصل للتغيرات في السياسات المحاسبية إلى «وثيقة تقييم الآثار» والتي يمكن أن تتضمن العشرات - إن لم يكن المئات - من الصفحات في حالة المنشآت الكبيرة المعدة للتقارير.

إحدى القضايا الجديرة بالذكر - كما هو موضح في الجدول رقم (3-1) - مرتبط بالمعالجات المحاسبية في المجموعات التي تتكون من عدة شركات. حيث أنه من المحتمل أو المرجح أن تتغير هيكلية المجموعات عند التحول للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)، نظراً لأن المعايير الدولية تميل إلى توسيع نطاق الإستثمارات التي تستوفي تعريف الشركة التابعة، أو الزميلة أو المشروعات المشتركة. بمعنى أن المنشآت التي كانت خارج قائمة المركز المالي للمجموعة في السابق، لابد وأن يتم الاعتراف بها في حسابات المجموعة باستخدام الأسلوب المناسب من الاندماج (محاسبة الإستحواذ بالنسبة للشركات التابعة ومحاسبة حقوق الملكية للشركات الزميلة والمشروعات المشتركة). هذه قد تكون قضية في غاية الأهمية نظراً لأن التغير في هيكلية المجموعة قد تكون له تأثيرات واسعة النطاق وعلي درجة كبيرة من الأهمية، مثل عواقب التخطيط الضريبي، والحاجة إلى عمليات محاسبية شاملة وموحدة تسري على جميع الشركات الفردية المكونة للمجموعة، وتطوير حزمة التقارير المالية لاستخدامها بواسطة عدد أكبر من الكيانات القانونية المنفصلة.

الجدول (1-3) أمثلة عن التغييرات في السياسات المحاسبية التي قد تتطلبها عملية التحول إلى المعايير الدولية (IFRS) :

أمثلة للتغيير في السياسات المحاسبية	متطلبات المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS 1)
الإعتراف بأصول إضافية مؤهلة للإعتراف بها وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) مثل : • تكاليف الإقراض • [معيار المحاسبة الدولي (IAS 23)] • الأصول غير الملموسة (مثل تكاليف التطوير الداخلي) • [معيار المحاسبة الدولي (IAS 38)] • الأصول المالية (مثل المشتقات) • [المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS 9)] • أصول ضريبية مؤجلة • [معيار المحاسبة الدولي (IAS 12)] الإعتراف بالتزامات إضافية مؤهلة للإعتراف بها وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) مثل : • إلتزامات خطط أو برامج المعاش • [معيار المحاسبة الدولي (IAS 19)] • إلتزامات ضريبية مؤجلة • [معيار المحاسبة الدولي (IAS 12)] • إلتزامات مالية (مثل المشتقات) • [المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS 9)] في حالة المجموعات قد نحتاج إلى الإعتراف بشركات بأكملها لم تكن تظهر من قبل ضمن القوائم المالية للمجموعة [IAS 27 – IFRS 3 – IAS 28 – IFRS 11]	(أ) الإعتراف بجميع الأصول والإلتزامات التي تتطلب المعايير الدولية (IFRS) الإعتراف بها. (ب) عدم الإعتراف ببعض البنود كأصول أو إلتزامات إذا كانت المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) لا تسمح بذلك.
إلغاء الإعتراف بأصول وإلتزامات تم الإعتراف بها سابقاً وفقاً للمبادئ المحاسبية الوطنية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) ولكن غير مؤهلة للإعتراف بها وفقاً للمعايير الدولية (IFRS) مثل : • الأصول والإلتزامات المحتملة المعترف بها وفقاً للمبادئ المحاسبية الوطنية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) • [معيار المحاسبة الدولي (IAS 37)] • نفقات البحوث التي تم رسملتها وفقاً للمبادئ المحاسبية الوطنية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) • [معيار المحاسبة الدولي (IAS 38)]	

تابع - الجدول (3-1) أمثلة عن التغييرات في السياسات المحاسبية

أمثلة للتغيير في السياسات المحاسبية	متطلبات المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS 1)
المخصصات العامة المسموح بها وفقاً للمبادئ المحاسبية الوطنية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) مثل: تلك المخصصة للخسائر المستقبلية [معيار المحاسبة الدولي (IAS 38)]	
- إعادة تصنيف بنود القوائم المالية : - إعادة تصنيف الممتلكات والآلات والمعدات كأصول غير ملموسة والعكس صحيح [معيار المحاسبة الدولية (IAS 38) (IAS 16) /] - إعادة تصنيف المخزون كممتلكات والآلات والمعدات والعكس صحيح [معيار المحاسبة الدولية (IAS 16) (IAS 11) /] - إعادة تصنيف الممتلكات والآلات والمعدات كإستثمارات عقارية والعكس صحيح [معيار المحاسبة الدولية (IAS 40) (IAS 16) /] - الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع والعمليات المتوقفة [المعيار الدولي (IFRS 5)] - الأصول والإلتزامات المالية لها معيار تصنيف خاص [معيار المحاسبة الدولية (IFRS 9) (IAS 39) /] - البنود التي تم إجراء مقاصة لها وفقاً للمبادئ المحاسبية الوطنية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) في حاجة لإعادة تصنيفها بشكل منفصل وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS). - في اندماج الأعمال يتم الإعتراف بالأصول غير الملموسة المكتسبة التي يمكن تحديدها بشكل منفصل عن الشهرة. - إعادة تصنيف الدخول والمصروفات من قائمة "الأرباح أو الخسائر" إلى قائمة "الدخل الشامل الأخرى".	(ج) إعادة تصنيف البنود المُعترف بها مسبقاً وفقاً للمبادئ المحاسبية الوطنية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) كأصول أو إلتزامات أو حقوق ملكية، لكنها نوع مختلف من الأصول أو الإلتزامات أو حقوق الملكية وفقاً للمعايير الدولية (IFRS).

تابع - الجدول (3-1) أمثلة عن التغييرات في السياسات المحاسبية

أمثلة للتغيير في السياسات المحاسبية	متطلبات المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS 1)
قياس البنود وفقاً لأسس مختلفة، على سبيل المثال : • الممتلكات والآلات والمعدات والأصول غير الملموسة مسموح بقياسها إما باستخدام نموذج التكلفة أو نموذج إعادة التقييم [معياري المحاسبة الدولية (IAS 38) / (IAS 16)] • المخزون : غير مسموح باستخدام طريقة (LIFO) «الوارد أخيراً - صادر أولاً» كطريقة تقييم [معيار المحاسبة الدولي (IAS 11)] • الأصول والالتزامات المالية : قواعد قياسها مركبة ومُعقدة وفقاً لتصنيفها، حيث قد تُقاس بالتكلفة المتناقصة، أو بالقيمة العادلة من خلال الربح، أو بالقيمة العادلة من خلال حقوق الملكية [معيار المحاسبة الدولي (IFRS 9)] • أصول والالتزامات المعاشات : طريقة قياسها مُعقدة ومُركبة وقائمة على القيمة العادلة [معيار المحاسبة الدولي (IAS 19)] • الضريبة المؤجلة : غير مسموح بتخفيضها الي القيمة الحالية [معيار المحاسبة الدولي (IAS 12)] • المدفوعات بالأسهم : القياس على أساس القيمة العادلة [معيار المحاسبة الدولي (IFRS 2)] • الإحتياطات : يتم قياسها باستخدام أفضل التقديرات [معيار المحاسبة الدولي (IAS 37)] • دمج الأعمال : يتم تطبيق قواعد مُفصلة في قياس الأصول والالتزامات المُكتسبة المُحددة. [معيار المحاسبة الدولي (IFRS 3)] • الشهرة : لا يتم إستهلاكها وفقاً للمعايير الدولية (IFRS) لكن يتم عمل إختبار سنوي لإضمحلال القيمة [معيار المحاسبة الدولي (IAS 38)]	(د) تطبيق المعايير الدولية (IFRS) عند قياس جميع الأصول والالتزامات المُعترف بها.

3-2-2-3 المعالجة المحاسبية للتسويات عند التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) :

ينص المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS 1) علي أن تلك التسويات ناتجة عن أحداث وعمليات حدثت قبل تاريخ التحول إلي تطبيق المعايير الدولية. وبالتالي يجب أن تعترف المنشأة بتلك التسويات بشكل مباشر في الأرباح المحتجزة (أو أي عنصر آخر ملائم من حقوق الملكية) وذلك في تاريخ التحول (IFRS 1.11).

ويستند هذا النهج على مفهوم أن التسويات المرتبطة بالتحول من المبادئ المحاسبية الوطنية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) ؛ لا يجب أن تؤثر على الربح أو الدخل الشامل الآخر المذكور في القوائم المالية الأولى المعدة وفقاً للمعايير الدولية. ويجب الاعتراف بها ضمن حقوق الملكية وغالباً في الأرباح المحتجزة.

ومع ذلك ؛ قد تؤثر بعض التسويات علي عناصر أخرى من حقوق الملكية. مثال على ذلك عندما تقوم منشأة بتسويات التحول علي قيمة الممتلكات والآلات والمعدات من أجل إعادة قياس قيمة أصولها وفقاً للمبالغ المعاد تقييمها بها، وفي تلك الحالة سيتم الاعتراف بالتسويات المرتبطة بالتحول في احتياطي إعادة التقييم بدلاً من الأرباح المحتجزة.

كما تعتبر تسويات إعادة القياس المحددة لبعض الأدوات المالية مثال آخر علي التسويات التي تنعكس علي شريحة أخرى من حقوق الملكية بدلاً من الأرباح المحتجزة.

حالة دراسية (1-3) : عرض لأثار بعض التغيرات في السياسات المحاسبية عند تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) للمرة الأولى			
حددت الشركة (ب) أن التغيرات التالية في السياسات المحاسبية ستكون ضرورية عند التحول إلى المعايير الدولية (IFRS)			
الآثار المحاسبية	السياسات المحاسبية وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً	السياسات المحاسبية وفقاً للمعايير الدولية (IFRS)	
تكاليف التطوير	يتم الاعتراف بمبلغ (2.5) مليون دولار علي أنها أصول غير ملموسة وفقاً للمعايير الدولية (IFRS) والتي سبق التعامل معها كمصروف وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP)	يُعترف بها كأصول غير ملموسة وغير متداولة عند تحقق معايير محددة	
الممتلكات والآلات والمعدات	يتم زيادة قيمة الأرض بمبلغ (4) مليون دولار ناتجة عن إعادة قياس قيمتها بالزيادة	تُقاس الأرض بالقيمة المعاد تقييمها بها	
المخزون	يتم قياسه باستخدام طريقة الوارد أخيراً - صادر أولاً (LIFO)	يتم قياسه باستخدام طريقة الوارد أولاً - صادر أولاً (FIFO)	
تكاليف الإقراض	يتم رسملة مبلغ (300.000) دولار ضمن الممتلكات والآلات والمعدات وفقاً للمعايير الدولية (IFRS) والتي سبق التعامل معها علي أنها مصروفات وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP)	يتم رسملتها عند الوفاء ببعض المعايير	

التأثيرات على القوائم المالية ستكون كالتالي :

(أ) تكاليف التطوير : زيادة «الأصول الغير ملموسة» و «الأرباح المحتجزة» بمبلغ (2.5) مليون دولار.

(ب) الممتلكات والآلات والمعدات : زيادة «الأصول الغير متداولة» و «فائض إعادة التقييم» بمبلغ (4) مليون دولار.

(ج) المخزون : تخفيض «الأصول المتداولة» و «الأرباح المحتجزة» بمبلغ (1) مليون دولار.

(د) تكاليف الاقتراض : زيادة «الأصول الغير متداولة» و «الأرباح المحتجزة» بمبلغ (300.000) دولار.

الشركة (ب) مطالبة بالإفصاح عن تأثير التغيرات في السياسات المحاسبية ضمن الإيضاحات المتممة لقوائمها المالية.

تم تغطية التغيرات في السياسات المحاسبية الناتجة عن التحول إلى المعيار الدولي (IFRS 1) عن طريق المعيار نفسه. بالرغم من أن الوضع الطبيعي هو تغطية التغيرات في السياسات المحاسبية عن طريق معيار المحاسبة الدولي (8IAS) الخاص بالسياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء، ومع ذلك أشار المعيار الدولي (IFRS 1) إلى أن معيار المحاسبة الدولي (8IAS) لا ينطبق علي التغيرات في السياسات المحاسبية التي تقوم بها المنشأة عند قيامها بتبني المعايير الدولية، كما لا ينطبق أيضاً علي التغيرات في تلك السياسات إلا بعد قيام المنشأة بعرض قوائمها المالية الأولي المعدة وفقاً للمعايير الدولية.

يجدر الإشارة أيضاً أنه على الأرجح وجود آثار ضريبة مؤجلة للتغيرات في السياسة المحاسبية، بالتحديد فيما يتعلق ببعض عمليات إعادة قياس محددة (إلا أنه تم تجاهلها في المثال بالأعلى)

تنشأ أرصدة الضريبة المؤجلة عند التحول، والتي قد تكون إلتزامات ضريبية مؤجلة (و/ أو) أصول ضريبية مؤجلة، ويتم التعامل معها محاسبياً كجزء من حزمة التسويات المرتبطة بالتحول، و تنعكس إما في الأرباح المحتجزة أو في أحد عناصر حقوق الملكية طبقاً لمعيار المحاسبة الدولي (IAS 12) المتعلق بضرائب الدخل.

3-2-3 الإعفاءات والإستثناءات من التبنى الكامل للمعايير الدولية

لإعداد التقارير المالية (IFRS) بأثر رجعي :

يتطلب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS 1) بعض الإستثناءات الإلزامية، كما يسمح بإعفاءات إختيارية أخرى من عملية التبنى الكامل بأثر رجعي، وهذا يعنى أنه بدلاً من تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)

بأثر رجعى علي «قائمة المركز المالى الإفتتاحى» والتي تم تطبيق الإستثناءات والإعفاءات عليها، فإنه يتم تطبيق المعايير الدولية بأثر لاحق بدءاً من تاريخ التحول للمعايير الدولية (IFRS).

وتتعلق تلك الإعفاءات والإستثناءات بشكل كبير بقضايا محاسبية يعتقد مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) بأن تبني المعايير الدولية بأثر رجعى بشأنها سيكون غير عملى أو مستحيل نظراً لندرة المعلومات المتعلقة، وكذلك في الحالات التي قد يترتب علي إستخدام الرأى الشخصى للإدارة بشأنها في تحيز مُفرط فى المعالجة المحاسبية.

كما أشار مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) إلي أن السماح بالتطبيق بأثر رجعى - فى بعض الحالات - سيشجع على التلاعب فى الحسابات، حيث قد تستغل بعض إدارات الشركات ذلك لتدبير التأثيرات المحاسبية الملائمة وبالأخص تلك المتعلقة بالتقديرات المحاسبية، كما تظهر قضية أخرى مرتبطة «بالمنفعة والتكلفة»، حيث يرى المجلس أن تكلفة تطبيق التبنى الكامل بأثر رجعى لا تفوق المنفعة المتحصل عليها من القوائم المالية.

لتوضيح تلك المسألة أكثر، نأخذ مثال لمنشأة - على مدى العقد الماضى - قامت بالإستحواذ على العديد من الشركات التابعة. إذا كان المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS 1) يتطلب التبنى الكامل بأثر رجعى بدون إعفاءات أو إستثناءات، فإن جميع الإستحواذات السابقة للمنشأة والتي تمت معالجتها محاسبياً وفقاً للمبادئ المحاسبية الوطنية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) سيتم إعادة معالجتها مرة أخرى وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)، بمعنى أن القيمة العادلة للإلتزامات والأصول المتعارف عليها فى تاريخ الإستحواذ على الشركات التابعة المختلفة منذ أعوام عديدة، ستكون فى حاجة لإعادة تحديدها وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS 3) المتعلق بدمج الأعمال، وتلك المهمة قد تكون مستحيلة، وبالتحديد إذا كانت المبادئ المحاسبية الوطنية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً لم تكن تتطلب معالجة عمليات الإستحواذ كدمج الأعمال، وحتى إذا كان من الممكن تقدير القيمة العادلة للأصول والإلتزامات فى

نفس توقيت حدوثها في الماضي، فإن ذلك سيكون عملية إستهلاك للوقت بشكل مبالغ فيه، وبها الكثير من التحيز في المعالجة المحاسبية. ومن غير المؤكد أن تضيف عملية إعادة تقييم الإستحواذات أى قيمة فعلية إلى القوائم المالية.

تلك المسائل أدت إلى وجود قناعة لدى مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) بضرورة السماح بتلك الإعفاءات لتجنب عمليات إعادة التقييم المتعلقة بالموضوعات المحاسبية التي قد يكون من الصعب جداً فيها الحصول على معلومات موثوقة، لذلك لا يتم تطبيق المعايير الدولية بأثر رجعى كامل علي تلك الموضوعات. ولا توجد حاجة للمنشأة في أن تقوم بتبرير لماذا قامت بإختيار الإعفاءات الإختيارية من عدمها من أجل الإلتزام بالمعيار الدولي (IFRS 1)، ومع ذلك؛ فإن الإتصال والتواصل مع مستخدمي القوائم المالية بخصوص تلك القرارات قد يكون مفيداً عند شرح تأثير التحول إلي المعايير الدولية.

لابد من تطبيق الإستثناءات الإجبارية علي القوائم المالية الأولى المعدة وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)، مع السماح بتطبيق أى إعفاء من الإعفاءات الإختيارية. حيث تمنع الإستثناءات الإجبارية تبني المعايير الدولية بأثر رجعى، لذلك لا بد من تطبيقها بدون نقاش، وبشكل مبسط، يجب على المنشأة أن تطبق المعايير الدولية علي العمليات والأرصدة المتعلقة بدءاً من تاريخ التحول.

يجب أخذ الإعفاءات الإختيارية فى الاعتبار بشكل حذر، حيث يجادل البعض بخصوص كونها أكثر أجزاء المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS 1) أهمية فيما يتعلق بالتخطيط لعملية التحول إلي المعايير الدولية، وبشكل حاسم يجب علي المنشأة أن تدرس بعناية الإعفاءات الإختيارية التي ستقوم بتطبيقها، كما ان إختيار عدم تطبيق الإستثناءات من الممكن أن يتسبب في زيادة التكلفة وحجم العمل المطلوب بصورة كبيرة.

يسمح المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS 1) بتطبيق بعض أو كل أو لاشئ من الإعفاءات الإختيارية، وتُشير الدلائل إلى أن الغالبية العظمى من المنشآت قد إختارت أن تستفيد إلي أقصى حد ممكن من الإعفاءات المتاحة، كما وجد تقرير صادر عن المؤسسة المحاسبية «بانكو دي أورو BDO» أن عدد قليل جداً ممن قاموا بتبني

المعايير الدولية للمرة الأولى قد قاموا بتجاهل تلك الإعفاءات (BDO, 2010) ؛ على سبيل المثال، جميع الشركات التي شملها الإستطلاع قامت بالإستفادة من ميزة الإعفاء الاختياري المتعلقة بدمج الأعمال ما عدا شركة واحدة فقط، وتدعم شهادات عديدة تلك النتائج، ومنها مناقشات مع من قاموا بالفعل بعملية التحول حيث أقر معظمهم بأنه من النادر إيجاد حالات من الإعفاءات لم يتم الإستفادة منها وتطبيقها. كما علق أحد الضيوف « لماذا نختار ألا نأخذ تلك الإعفاءات ؟ لقد تم وضعها كي تجعل عملية تبني المعايير الدولية أكثر سهولة، حيث يوجد الكثير من العمل ولا توجد حاجة لجعل الأمور أكثر تعقيداً وأكثر تكلفة».

كما أشار بحث أكاديمي على عملية تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS 1) إلى أن الإدارات تقوم بإختيار الإعفاءات الاختيارية التي تسمح لها بتقليص الاختلافات بين المبادئ المحاسبية الوطنية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)، على سبيل المثال ؛ وجدت دراسة تمت على شركات فرنسية مُسجلة أن الإختيارات فى السياسات المحاسبية وفى إستخدام الإعفاءات الإختيارية قد تم القيام بها لتعويض تأثيرات التسويات الإجبارية (Cazavan-Jeny and Jeanjean, 2009).

يُلخص الجدول (2-3) الإعفاءات الإلزامية والإستثناءات الإختيارية من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS 1)، وسيتم مناقشة الإعفاءات والإستثناءات الأكثر شيوعاً والتي تؤثر على المنشآت المُعدة للتقارير عند قيامها بالتحول.

نظراً للعدد الكبير من الإعفاءات والإستثناءات، وحقيقة أن بعضها محدد جداً وغير مرجح عرضها فى القوائم المالية، لذلك سوف نتناول تلك الإعفاءات الأكثر إستخداماً⁽¹⁾، حيث سيتم مناقشة البنود المذكورة بخط عريض فى الأقسام التالية :

(1) ⁵ لمزيد من الشروحات والمناقشات المتعلقة بالإستثناءات والإعفاءات ، هناك العديد من الأصدارات المنشورة والمتاحة على الإنترنت والمقدمة من كبرى شركات المحاسبة والإستشارات ومنها تلك الصادرة عن شركة ديلويت "First time adoption of IFRS – A guide to IFRS 1" (Deloitte, 2009) بالإضافة إلى كتاب جرانت ثورنتون "The road to IFRS – a practical guide to IFRS 1 and first time adoption" (Grant Thornton, 2012) ، وكتاب صادر عن شركة (PwC) "Preparing your first IFRS financial statements" (PwC, 2009)

الجدول رقم (2-3) : الاستثناءات الإلزامية والإعفاءات الاختيارية :

الإعفاءات الاختيارية (IFRS 1 Appendix C-E)	الاستثناءات الإلزامية (IFRS 1.14 and Appendix B)
- دمج الأعمال	- التقديرات
- عمليات السداد بالأسهم	- إلغاء الإعتراف بأصول والتزامات مالية
- عقود التأمين	- محاسبة التحوط
- التكلفة الإعتبارية	- حصة الأقلية
- الإيجارات	- القروض الحكومية
- فروق ترجمة العملات الأجنبية المتراكمة	- تصنيف وقياس الأصول المالية
- الإستثمارات فى الشركات التابعة والزميلة والمشروعات المشتركة	- المشتقات الضمنية
- أصول والتزامات الشركات التابعة والزميلة والمشروعات المشتركة	
- الأدوات المالية المركبة	
- تعيين أو تحديد الأدوات المالية المُعترف بها مسبقاً	
- قياس القيمة العادلة للأصول أو الإلتزامات المالية عند الإعتراف المبدئي	
- إستبعاد إلتزامات مُتضمنة فى تكلفة الممتلكات والآلات والمعدات	
- أصول مالية أو أصول غير ملموسة تم معالجتها محاسبياً وفقاً للتفسير (IFRIC 12) الصادر عن اللجنة المفسرة للمعايير الدولية	
- تكاليف الإقتراض	
- نقل أصول من العملاء	
- سداد إلتزامات مالية بإستخدام أدوات حقوق ملكية	
- التضخم الحاد	
- الإنفاقيات والترتيبات المشتركة	
- تكاليف التجريد فى مرحلة الإنتاج للمناجم السطحية	
- الإعفاءات الاختيارية قصيرة الأجل :	
- المعلومات المقارنة للمعيار الدولي (IFRS 9)	
- الإفصاحات عن الأدوات المالية	
- منافع الموظفين	
- المنشآت الإستثمارية	

3-2-3-1 التقديرات :

يتطلب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS 1) أن تكون التقديرات المستخدمة في قائمة المركز المالي الإفتتاحية متسقة مع التقديرات التي كانت متواجدة في نفس التاريخ وفقاً للمبادئ المحاسبية الوطنية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المطبقة مسبقاً. الإستثناء الوحيد لتلك القاعدة عندما يكون هناك يقين أن تلك التقديرات خاطئة (IFRS 1. 14). المبدأ العام هو أنه عندما تتطلب المبادئ المحاسبية الوطنية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) إدراج تقدير ما، فإنه يجب الإستمرار في إستخدام نفس التقدير في «قائمة المركز المالي الإفتتاحية» التي يتم إجراء التسويات الضرورية عليها كي تعكس متطلبات المعايير الدولية طالما أن هذا التقدير صحيح، ويوضح المثال التالي هذا المبدأ.

لا يجب تحديث التقديرات الموجودة في «قائمة المركز المالي الإفتتاحية» لتعكس الحالات الناشئة بعد تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS). وفي حالة مراجعة تلك التقديرات بسبب الحصول على معلومات جديدة متعلقة بها، فإنه يتم إظهار تلك التعديلات في قائمة الأرباح أو الخسائر عن الفترة التي ظهرت فيها المعلومات الجديدة.

حالة دراسية (2-3): مثال على تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS 1) على التقديرات المحاسبية

تعترف الشركة (ج) بإحتياطي قيمته (3) مليون دولار في قائمة مركزها المالي في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)، وقد تم الإعتراف بقياس ذلك الإحتياطي وفقاً للمبادئ المحاسبية الوطنية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً. إذا كانت السياسة المحاسبية المستخدمة وفقاً للمبادئ المحاسبية الوطنية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً متسقة مع المعايير الدولية، ومع إفتراض عدم وجود خطأ في تقدير قيمة الإحتياطي، فإنه يجب الإعتراف بنفس تلك القيمة [(3) مليون دولار] في قائمة المركز المالي الإفتتاحية المعدة وفقاً للمعايير الدولية (IFRS).

من ناحية أخرى، إذا كانت السياسة المحاسبية المستخدمة وفقاً للمبادئ المحاسبية الوطنية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً غير متسقة مع المعايير الدولية (IFRS)، على سبيل المثال ؛ لم يتم قياس الإحتياطي وفقاً للقيمة المخفضة وهو الأمر الذي تتطلبه المعايير الدولية، فإنه

يتم استخدام نفس تقنيات التقدير المستخدمة في السابق عند تحديد قيمة الإحتياطي، لكن هذه المرة يتم قياسه على أساس مخفض في قائمة المركز المالي الإفتتاحية.

إذا لم تتطلب المبادئ المحاسبية الوطنية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً من الشركة (ج) الإعتراف بالإحتياطي، فإنه يجب على الشركة (ج) استخدام المعلومة المتاحة في تاريخ التحول لتحديد قيمة الإحتياطي وفقاً للمعايير الدولية (IFRS) التي يتم الإعتراف بها في قائمة المركز المالي الإفتتاحية.

3-2-2-3 الإستثناء الإلزامي - محاسبة التحوط⁽¹⁾ :

الدراسة التفصيلية لمحاسبة التحوط هو خارج إطار مناقشتنا، ومع ذلك ؛ بما أنها من الإعفاءات ذات الأهمية الكبيرة من تطبيق عملية التحول إلي المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) بأثر رجعي لبعض الشركات، لذلك فإنه سيتم تناول الموضوع بشكل موجز.

يتعلق ذلك الإعفاء بالحالات التي تتم قبل تاريخ التحول، حيث قامت المنشأة بعمليات تحوط وتمت معالجتها محاسبياً وفقاً للمبادئ المحاسبية الوطنية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً. حيث تحتوى المعايير المتعلقة بالأدوات المالية [المعيار الدولي IAS 39] الخاص بالإعتراف وقياس الأدوات المالية و [المعيار الدولي IFRS 9] على متطلبات صريحة ومركبة في محاسبة التحوط، ومنها ضرورة وجود مستندات كاملة مرتبطة بعلاقة التحوط وفعاليتها، و هو ما قد لا يكون متوافراً في المبادئ المحاسبية الوطنية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً والمتعلقة بمعاملات التحوط.

كما ينص المعيار الدولي (IFRS 1) المتعلق بتبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) لأول مرة علي أن المنشأة يجب ألا تُدرج في قائمة المركز المالي الإفتتاحية علاقة تحوط غير مؤهلة لمحاسبة التحوط طبقاً للمعيار الدولي (IAS

(1) يقوم مجلس المعايير الدولية (IASB) بوضع اللمسات الأخيرة علي القواعد المتعلقة بمحاسبة التحوط بعد تنقيحها ، حيث تُعتبر جزء من الإصدار الكامل لمعيار المحاسبة الدولي (IFRS 9) الخاص بالأدوات المالية والذي سوف يحل محل المعيار الدولي (IAS 39) ، وأي تغييرات في متطلبات المعيار الدولي (IFRS 9) وتتعلق بمحاسبة التحوط سوف تؤثر بكل تأكيد علي الإعفاء المتعلق بمحاسبة التحوط الوارد بالمعيار الدولي (IFRS 1)

IFRS 1 B5 (39) ويجب التوقف عن ذلك النوع من الممارسات، وبالإضافة إلى ذلك، يجب ألا يتم اعتبار العمليات المطبقة قبل تاريخ التحول علي أنها عمليات تحوط بأثر رجعي (IFRS 1 B6).

من الممكن تطبيق المعيار الدولي (IAS 39) لعمليات التحوط فقط في التوقيت الذي تتحقق فيه معايير التحوط، بما في ذلك عمليات التوثيق المرهقة ومراقبة شروط الفعالية، والتي قد تكون بعد تاريخ التحول إلي المعايير الدولية.

3-3-2-3 إعفاء إختياري - دمج الأعمال :

ويعتبر من أهم الإستثناءات والإعفاءات للعديد من المنشآت المعدة للتقارير، وتعتبر متطلباته مُعقدة إلي حد ما ولن يتم تناولها بالتفصيل، ومع ذلك سيتم تقديم نظرة شاملة على المسائل الرئيسية، ومن الجدير بالذكر أن ذلك الإعفاء ينطبق أيضاً على الإستحواذات السابقة للشركات الزميلة والمشروعات المشتركة (IFRS 1 C5).

لابد لنا في البداية أن ندرك أن هناك ثلاثة إختيارات مُتاحة مُتعلقة بالمحاسبة عن إندماجات الأعمال و التي تحدث قبل تاريخ التحول :

- 1 - التطبيق الكامل للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) بأثر رجعي لجميع إندماجات الأعمال السابقة، مما يعني عدم الأخذ بالإعفاء الإختياري.
- 2 - تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) لإعادة صياغة عملية إندماج واحدة سابقة و جميع إندماجات الأعمال اللاحقة.
- 3 - عدم تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) علي أى إندماجات أعمال سابقة، مما يعني الإستفادة القصوي من الإعفاء الإختياري.

وكما ناقشنا سابقاً في هذا الفصل، تشير الدلائل إلى أن الأغلبية العظمي من المنشآت تأخذ المدخل الثالث نظراً لتوفيره الكثير من الوقت والتكلفة. لذلك سوف نتناول هذا الخيار أولاً.

يجب الفهم بشكل حاسم أن أخذ الإعفاء الإختياري، لايعنى عدم وجود

إعادة تقييم للقيم المُعترف بها المُتعلقة بإندماجات الأعمال وفقاً للمبادئ المحاسبية الوطنية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً. يحتوي (IFRS 1 C4) على متطلبات تفصيلية ومُعقدة لعمليات إعادة تقييم محدودة يجب القيام بها حتى عندما يتم الأخذ بالأعفاء من تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) بأثر رجعي. على سبيل المثال ؛ قد نحتاج إلى إلغاء الإعراف ببعض الأصول والالتزامات، وإلى الإعراف ببعض الأصول والالتزامات الأخرى، وقد يكون هناك أسس قياس مختلفة لأصول والالتزامات مُحددة تخص إندماجات أعمال سابقة.

تخضع القيمة الدفترية للشهرة المُعترف بها سابقاً وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً والتي يتم نقل رصيدها إلى قائمة المركز المالي الإفتتاحية وفقاً للمعايير الدولية (IFRS) لتسويتين :

التسوية الأولى : وتعلق بالإعراف أو إلغاء الإعراف بالأصول غير الملموسة والتي تم إضافة أو خصم قيمتها الدفترية من القيمة الدفترية للشهرة إعتماًداً على الاختلاف بين المبادئ المحاسبية الوطنية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً ومتطلبات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) المتعلقة بتحديد الأصول غير الملموسة بصورة منفصلة عند الإستحواذ.

التسوية الثانية : وتعلق بإضمحلال (إنخفاض) قيمة الشهرة، حيث يتطلب المعيار الدولي (IFRS 1) إختبار قيمة الشهرة بحثاً عن أي إنخفاض في قيمتها وذلك فى تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)، علي أن يتم الإعراف بأى إنخفاض لقيمة الشهرة فى الأرباح المحتجزة.

وتعتبر عمليات إعادة التقييم الجزئية للأرصدة المُتعلقة بإندماجات الأعمال مسألة ضرورية حتى عند الأخذ بالإعفاء الإختيارى المُتعلق بدمج الأعمال، ومن الأهمية بمكان توفير وقت كافى للتعامل مع تلك المسائل، وليس من المفترض أن ننظر إلى عملية الأخذ بالأعفاء علي أنها تعنى وجود قدر قليل من العمل للقيام به لتنفيذ عملية تحول إندماجات الأعمال إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS).

الخيار الثانى المتعلق بإعفاء دمج الأعمال هو تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) بشكل كامل علي إحدي عمليات دمج الأعمال السابقة، وفي تلك الحالة ؛ يجب أيضاً أن يتم تطبيق المعايير الدولية بشكل كامل علي جميع عمليات دمج الأعمال اللاحقة. لذلك فإنه من المحتمل تحديد عملية دمج الأعمال السابقة الذى سيتم تطبيق المعايير الدولية عليها بأثر رجعى مع عدم إعادة تقييم إندماجات الأعمال السابقة الأخرى، علي أن تتم المعالجة المحاسبية لأى إندماجات أعمال لاحقة وفقاً للمعايير الدولية، وهذا قد يكون مرغوباً فيه - على سبيل المثال - إذا كان قد نتج عن عملية دمج أعمال معينة أصول ترغب الإدارة فى الإعتراف بها علي مستوى المجموعة وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) حيث لم يكن يتم الإعتراف بهم في ظل المبادئ المحاسبية الوطنية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً.

يجب أن نأخذ فى الإعتبار هذا الإختيار بعناية، حيث سيكون - فى معظم الحالات - أمر بالغ الصعوبة تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) بشكل كامل علي عملية دمج أعمال سابق، وخاصة إذا حدثت منذ أعوام عديدة، وقد يكون هناك نقص فى المستندات الخاصة بالشروط القائمة أثناء الإستحواذ. وبذلك سيكون من الصعب للغاية تحديد القيم العادلة بأى درجة من الدقة والمصدقية وقد تسبب عدم موضوعية غير مرغوب فيها فى القوائم المالية. إذا تم إتخاذ هذا الإختيار، فيجب فهم تداعيات التطبيق بأثر رجعى للمتطلبات المعقدة للمعيار الدولي (IFRS 3) المتعلق بدمج الأعمال علي عمليات الإستحواذ السابقة. وهذا يشمل - علي سبيل المثال وليس الحصر - مسائل كالتى :

- تحديد القيمة العادلة للمكافآت المسددة، بما فيها من المكافآت المؤجلة والمشروطة والمكافآت العينية.
- تحديد الأصول المستحوذ عليها و من ضمنها الأصول غير الملموسة والأصول المحتملة، والإلتزامات بما فيها من إلتزامات مُحتملة
- تحديد القيمة العادلة للأصول والإلتزامات المكتسبة فى تاريخ الإستحواذ.

- أداء عملية تقييم سنوية بحثاً عن أي إضمحلال (إنخفاض قيمة) لشهرة المحل لاحقاً للإستحواذ.

سيكون من غير المحتمل بالنسبة للعديد من اندماجات الأعمال السابقة ؛ إعادة هيكلة الإستحواذ كما لو كان قد تم التعامل معه وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)، وهذا هو الغرض من الإعفاء الاختياري، ولماذا تختار منشآت قليلة تطبيق المعيار الدولي (IFRS 3) المتعلق بدمج الأعمال بأثر رجعي علي عمليات الإستحواذ السابقة.

3-2-3-4 إعفاء إختياري - التكلفة الإعتبارية :

يعتبر الإعفاء المتعلق بالتكلفة الإعتبارية مُتاحاً لبنود الممتلكات والآلات والمعدات، بالإضافة إلي الأصول الغير ملموسة طالما أنها تفي بمتطلبات الإعتراف وإعادة التقييم وفقاً للمعيار الدولي (IAS 38) الخاص بالأصول غير الملموسة، كما أنه مُتاح أيضاً للإستثمارات العقارية حيث يتم إستخدام نموذج التكلفة كأساس للقياس، بالنسبة للأصول غير الملموسة من المهم ملاحظة أنه بسبب أن المعيار الدولي (IAS 38) مُلزم تماماً في مسألة السماح بإعادة تقييم الأصول الغير ملموسة (يسمح بها فقط عندما يكون هناك سوق نشط لهذا الأصل)، ونادراً ما يُستخدم إعفاء التكلفة الإعتبارية المتعلق بالأصول غير الملموسة.

يعنى إعفاء التكلفة الإعتبارية ببساطة أنه - في تاريخ التحول- بدلاً من إستخدام التكلفة المتناقصة للأصل كنقطة بداية وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)، فإنه يمكن إستخدام قيمة بديلة أو «تكلفة إعتبارية» بدلاً من التكلفة المتناقصة.

السبب الرئيسي وراء ذلك الإعفاء هو أن مجلس المعايير الدولي (IASB) اعتبر أن محاولة إعادة أحساب تكلفة الأصل كما لو أنه تم الإستحواذ عليه عندما كانت المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) مُتاحة للتطبيق، ستكون صعبة في الكثير من الحالات، وخاصة بالنسبة للأصول القديمة، و تلك الأصول التي تتكون من أجزاء مُكملة كثيرة حيث قد يكون هناك نقص في المستندات الخاصة

بها، تكلفة إعادة هيكلة تكلفة أصل ما وفقاً للمعايير الدولية تفوق ببساطة المنفعة المقدمة لمستخدمي القوائم المالية.

ولذلك ؛ يمكن للمنشأة أن تختار استخدام التكلفة الإعتبارية كأساس لقياس الأصل عند التحول للمعايير الدولية (IFRS)، على أن تكون التكلفة الإعتبارية هي الأساس اللاحق المستخدم عند احتساب الإهلاك، أو الإستهلاك أو إضمحلال القيمة المتعلقة بهذا الأصل.

ويسمح المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS 1) بإختيار التكلفة الإعتبارية للأصل من بين البدائل التالية :

- قيمته العادلة في تاريخ التحول
- القيمة المعاد تقييمها وفقاً للمبادئ المحاسبية الوطنية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً عند أو قبل تاريخ التحول (مادامت تلك القيمة المعاد تقييمها قابلة للمقارنة بصورة عامة مع القيمة العادلة أو التكلفة أو التكلفة المتناقصة وفقاً للمعايير الدولية).

إختيار قياس الأصول بالقيمة العادلة في تاريخ التحول الي المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) لايعنى أنه يجب الإستمرار في المحاسبة وفقاً للقيمة العادلة في الفترات اللاحقة للتحول.

بشكل فعال ؛ ستصبح القيمة العادلة هي التكلفة الإعتبارية للأغراض المحاسبية اللاحقة، أما في حالة ما إذا كانت المنشأة في الظروف الطبيعية والإعتيادية لا تستخدم نموذج القيمة العادلة، فإن تلك المعالجة المحاسبية يمكن النظر إليها علي أنها عملية إعادة تقييم تحدث مرة واحدة فقط. يعتبر القياس وفقاً للقيمة العادلة في تاريخ التحول هو وسيلة لإعادة تنشيط الميزانية العمومية وإظهار أحدث قيم لمبالغ للأصول المدرجة بها، مع مميزات تقوية مركز الأصول المعترف بها في القوائم المالية. ومع ذلك ؛ كما هو الحال في أى عملية إعادة تقييم لأصول قابلة للإهلاك، فإن الجانب السلبي هو تحقيق ربحية أقل بسبب أعباء الإهلاك الإضافية التي تم احتسابها إستناداً علي القيم الجديدة المعاد تقييمها.

في حالة استخدام المنشأة لسياسة إعادة التقييم في ظل المبادئ المحاسبية الوطنية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً، فإن تلك القيمة المعاد تقييمها يمكن «تجميدها» والتعامل معها كتكلفة إعتبارية من الآن فصاعداً. وفي تلك الحالة ؛ يجب أن تكون التكلفة الإعتبارية قائمة علي آخر تقييم تم الحصول عليه وفقاً للمبادئ المحاسبية الوطنية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً.

3-2-3-5 إعفاء اختياري - الفروق التراكمية لترجمة العملات الأجنبية :

هذا الإعفاء هام للمنشآت التي تمتلك شركات تابعة في الخارج. حيث تتطلب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) والمعيار الدولي (IAS 21) الخاص بتأثيرات التغيرات في سعر صرف العملات الأجنبية أن يتم الإعتراف ببعض مكاسب وخسائر التبادل الناشئة عن إعادة ترجمة العمليات الأجنبية بشكل منفصل كأحد مكونات «قائمة الدخل الشامل الآخر» وفي حقوق الملكية، بالإضافة إلى ذلك ؛ فإنه عند التخلص من عملية أجنبية، فإنه يُعاد تدوير المكاسب والخسائر التراكمية الناتجة عن عملية التخلص من «حقوق الملكية» إلى «قائمة الربح أو الخسارة» لذلك العام.

ستكون عملية التطبيق الكامل بأثر رجعي لذلك المتطلب مُرهقة للغاية، حيث سيترتب عليها ضرورة تحديد مكاسب أو خسائر سعر الصرف السنوية التي نشأت منذ تاريخ الإستحواذ أو بدء العمليات الخارجية، وقد تكون المعلومات المتاحة لتطبيق ذلك غير كافية، لذلك يسمح المعيار الدولي (IFRS 1) بأن يتم إعتبار فروق ترجمة العملات التراكمية بقيمة صفرية في تاريخ التحول إلي المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS 1 D13) (IFRS). بالإضافة إلى ذلك ؛ إذا تم الأخذ بالإعفاء، فإن المكسب أو الخسارة الناتج عن أي عملية تخلص لاحقة من أي عملية أجنبية سوف يستبعد فروق الترجمة التي نشأت قبل تاريخ التحول.

يتم استخدام هذا الإعفاء في الغالب من قبل القائمين بتبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) لأول مرة، حيث لم تكن المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً تتطلب تجميع مكاسب وخسائر فروق ترجمة العملات الأجنبية بصورة مُنفصلة.

3-2-3-6 إعفاء اختياري - الإستثمارات في الشركات التابعة والزميلة والمشروعات المشتركة :

هذا الإعفاء مُتعلق بالقوائم المالية المنفصلة للشركة الأم عند الإستثمار في شركة تابعة، ومُتعلق أيضاً بالإستثمار في الشركات الزميلة والمشروعات المشتركة. القاعدة المحاسبية المعتادة هي أن يتم الإعتراف بتلك الإستثمارات في القوائم المالية للشركة الأم (أو القوائم المالية للمستثمر)، إما بالتكلفة أو يتم معالجتها كأصل مالي طبقاً للمعيار الدولي (IFRS 9) الخاص بالأدوات المالية.

يسمح المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS 1) بأن يتم قياس الإستثمار وفقاً للآتي:

- بالتكلفة، والتي يتم تحديدها طبقاً للمعيار الدولي (IAS 27)
- التكلفة الإعتبارية، وتُقاس في تاريخ التحول إلي المعايير الدولية (IFRS) باستخدام إحدى طريقتين :
- قيمتها العادلة
- قيمتها الدفترية وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) في السابق (IFRS 1 D14-D15).

إختيار أساس القياس هو أمر مُتاح ويوفر «خيار سهل» يتمثل في أن القيمة الدفترية وفقاً للمبادئ المحاسبية الوطنية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً يمكن ببساطة ترحيلها وإستخدامها في قائمة المركز المالي الإفتتاحي المعدة وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS). وغالباً ما لا يستخدم خيار القياس بالقيمة العادلة بشكل عملي حيث يتطلب القيام بعمليات تقييم مُستمرة للقيمة العادلة، كما أن هناك منفعة ضئيلة من إستخدام القيمة العادلة في القوائم المالية المنفصلة للشركة المستثمرة.

3-2-3-7 إعفاء اختياري - المدفوعات علي أساس الأسهم :

يحتوى المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS 2) الخاص بالمدفوعات علي أساس الأسهم على متطلبات مُعقدة مُتعلقة بنُظم السداد عن طريق الأسهم،

سواء تلك التي تتم تسويتها علي أساس حقوق الملكية مثل (نظام خيار السهم للموظف)، أو تلك التي يتم تسويتها علي أساس نقدي مثل (العلاوات النقدية) والتي تنتج عن الزيادة في سعر سهم المنشأة والذي يُعرف أحياناً بنظام إرتفاع قيمة السهم.

تسهل إعفاءات المعيار الدولي (IFRS 1) كثيراً من المتطلبات المحاسبية الكاملة للمعيار الدولي (IFRS 2) المتعلقة بخطط المدفوعات علي أساس الأسهم القديمة، حيث تم النص في المعيار الدولي (IFRS 1 D2) علي أنه يتم تشجيع المنشأة - لكنها ليست مُلزمة - علي تطبيق المعيار الدولي (IFRS 2) في الحالات الآتية :

- أدوات حقوق الملكية التي تم منحها في السابع من نوفمبر (2002) أو قبل ذلك التاريخ
- أدوات حقوق الملكية التي مُنحت بعد السابع من نوفمبر (2002) و تُستحق قبل حلول أيّاً من :
- تاريخ التحول إلي المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)
- الأول من يناير (2005) .

و يعنى ذلك بالضرورة أنه لا يجب تطبيق المعيار الدولي (IFRS 2) علي خطط المدفوعات علي أساس الأسهم والتي يتم تسويتها علي أساس حقوق الملكية و التي تُستحق قبل تاريخ التحول إلي المعايير الدولية (IFRS) . إذا كان لا يزال هناك أى خطط للمدفوعات علي أساس الأسهم يتم تسويتها علي أساس حقوق الملكية ويتم بمقتضاها منح أداة حقوق الملكية قبل حلول عام (2002)، فإنه لا يتم تطبيق المعيار الدولي (IFRS 2) حتى لو لم يحل تاريخ الإستحقاق بعد، علماً بأن هذا الوضع نادر الحدوث فعلياً.

في الحالة الذي تختار فيها المنشأة تطبيق المعيار الدولي (IFRS 2)، فإنها قد تفعل ذلك فقط إذا تم الإفصاح بشكل عام عن القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية المحددة في تاريخ القياس . علماً بأن غالبية الشركات تختار الأخذ بإعفاء المعيار .

كما يوجد إعفاء مُشابه مُتعلق بخطط المدفوعات علي أساس الأسهم التي يتم تسويتها علي اساس نقدي .

3-3 العرض والإفصاح

لا يُقدم المعيار الدولي (IFRS 1) إعفاءات من متطلبات العرض والإفصاح وفقاً للمعايير الدولية (IFRS 1.20) (IFRS)، مما يعني أن القوائم المالية الأولى المعدة وفقاً للمعايير الدولية يجب أن تتضمن مجموعة كاملة من ملاحظات الإفصاح والالتزام بطريقة العرض كما هو مطلوب من المعايير الدولية الأخرى، بالإضافة إلى تقديم الإفصاحات الخاصة والمتوافقة مع متطلبات العرض الخاصة بالمعيار الدولي (IFRS 1).

تتطلب بعض الدول وبعض نطاقات السلطة والاختصاص أن تتضمن القوائم المالية معلومات مقارنة أخرى أو ملخصات تاريخية لمعلومات مالية مُختارة، مثل ملخصات تخص خمسة أعوام سابقة، ولا يتطلب المعيار الدولي (IFRS 1) من تلك الملخصات أن تلتزم بمتطلبات الاعتراف والقياس وفقاً للمعايير الدولية (IFRS 1.22)، حيث يري مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB) أنه على الرغم من أن إعادة صياغة تلك المعلومات لجعلها متوافقة مع المعايير الدولية (IFRS) ستعزز من قابلية المقارنة للمعلومات المقدمة، فإن تكلفة إعادة الصياغة سوف تفوق المنفعة المقدمة، لذلك أي معلومات يتم عرضها وفقاً لذلك، يجب تمييزها وتعليمها بشكل بارز على أنه لم يتم إعدادها وفقاً للمعايير الدولية (IFRS)، ويجب الإفصاح عن طبيعة التسويات الأساسية التي تجعلها متوافقة مع المعايير الدولية، كما لا يتطلب المعيار الدولي (IFRS 1) أي مقاييس كمية لتلك التسويات، حيث يتم الإكتفاء بالوصف.

3-3-1 شرح التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) :

تتطلب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) أن تفسر المنشأة كيف تؤثر عملية التحول من المبادئ المحاسبية الوطنية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) على أدائها ومركزها الماليين وتدفقاتها النقدية (IFRS 1.23).

التفسير مطلوب لمساعدة مستخدمي القوائم المالية الأولى المُعدة وفقاً للمعايير الدولية (IFRS) لفهم طبيعة وتأثير التعديلات المحاسبية الناتجة عن التحول، وما إذا كانت القوائم المالية في حاجة إلى أن يتم تحليلها بشكل مختلف.

يتطلب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS 1) أن يتم عرض التسويات التي تُفسر التحول إلى المعايير الدولية في الإيضاحات المُتمة لتلك القوائم المالية الأولى المُعدة وفقاً للمعايير الدولية (IFRS)، ويوجد تسويتان مطلوبتان :

- تسوية «حقوق الملكية» التي تم الإقرار عنها وفقاً للمبادئ المحاسبية الوطنية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المُطبقة سابقاً إلى تلك التي يتم الإقرار عنها وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) لكلاً من التاريخين :

- تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS).

- في نهاية الفترة الأخيرة التي تم عرضها في آخر قوائم مالية سنوية للمنشأة وفقاً للمبادئ المحاسبية الوطنية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المُطبقة سابقاً

- تسوية «إجمالي دخلها الشامل» وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) للفترة الأخيرة التي تم عرضها في أحدث القوائم المالية السنوية للمنشأة، علي أن تكون الإنطلاق لتلك التسوية هي «إجمالي الدخل الشامل» وفقاً للمبادئ المحاسبية الوطنية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المُطبقة سابقاً لنفس الفترة أو قائمة «الربح أو الخسارة» (في حالة ما إذا كانت المنشأة لا تقوم بإعداد إجمالي الدخل الشامل).

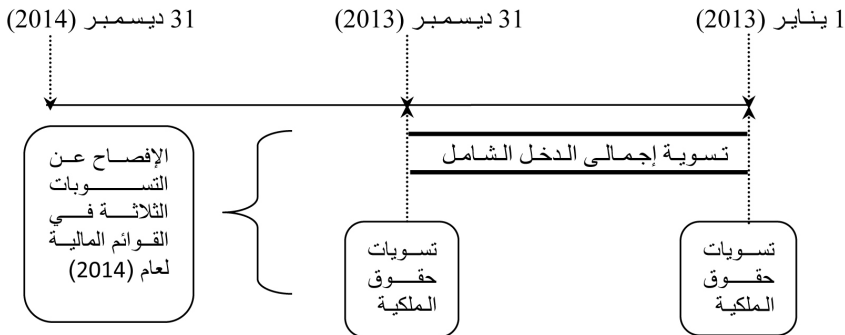
توضح الحالة الدراسية (3-3) التسويات المطلوبة لشركة تقوم بتقديم معلومات مقارنة لعام واحد.

**حالة دراسية (3-3): توضيح التسويات المطلوبة من قبل معيار المحاسبة الدولي (IFRS 1)
مع عرض معلومات مقارنة لفترة واحدة**

تقوم الشركة (ج) بإعداد قوائمها المالية الأولى وفقاً للمعايير الدولية (IFRS) عن العام المنتهى في 31 ديسمبر (2014)، وتعرض الشركة معلومات مقارنة لعام واحد. تطبيقاً لمتطلبات المعيار الدولي (IFRS 1) مما يعنى :

- أنه قد تم إعداد القوائم المالية لعام (2013) وعرضها وفقاً للمبادئ المحاسبية الوطنية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً
- تم تطبيق السياسات المحاسبية المتوافقة مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) علي قائمة المركز المالي الافتتاحية في (1 يناير (2013).
- يتم مقارنة القوائم المالية لعام (2013) مع القوائم المالية الأولى المعدّة وفقاً للمعايير الدولية (IFRS) للعام المنتهى في (2014) وتم إعادة صياغة القوائم المالية لعام (2013) وفقاً للمعايير الدولية حتي يمكن مقارنتها مع القوائم المالية لعام (2014).
- و كي يتم الوفاء بمتطلبات المعيار الدولي (IFRS 1) المتعلقة بالتسويات، فإنه يجب عرض الآتي في القوائم المالية لعام (2014) :
- تسويات حقوق الملكية في 1 يناير (2013) - تاريخ التحول للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS).
- تسويات حقوق الملكية في 31 ديسمبر (2013) - نهاية الفترة الأخيرة في أحدث قوائم مالية تم عرضها وفقاً للمبادئ المحاسبية الوطنية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً
- تسوية إجمالي الدخل الشامل للعام المنتهى في 31 ديسمبر (2013).

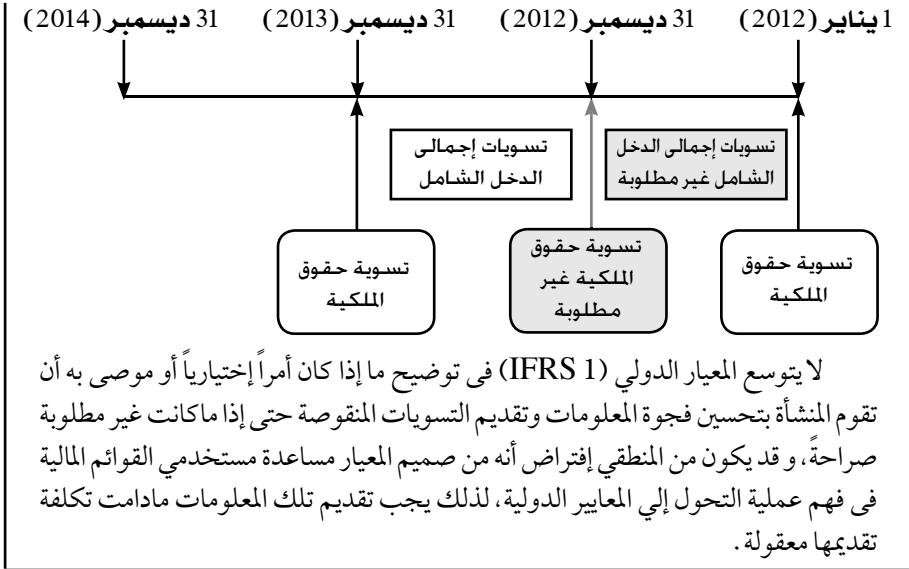
يوضح الشكل التالي توقيت تلك التسويات الضرورية للشركة (ج) :



تتطلب بعض الدول ونطاقات السلطة والإختصاص من المنشآت ضرورة تقديم تقديم معلومات مقارنة كاملة عن عامين سابقين، وقد يتسبب عن ذلك إحتمال عدم إدراج تسويات حقوق الملكية وإجمالي الدخل الشامل التي تخص إحدى أعوام المعلومات المالية المعروضة، كما هو موضح في المثال أدناه.

حالة دراسية (3-4): توضيح التسويات المطلوبة من قبل المعيار الدولي (IFRS 1) مع عرض فترتي مقارنة

- تقوم الشركة (د) بإعداد قوائمها المالية الاولى المعدة وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) للعام المنتهى فى 31 ديسمبر (2014)، مع عرض عامين من المعلومات المقارنة وذلك إلتزاماً بمتطلبات المعيار الدولي مما يعنى الآتي :
- تم إعداد وعرض القوائم المالية لعامى (2012) و (2013) وفقاً للمبادئ المحاسبية الوطنية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً.
 - تم تطبيق السياسات المحاسبية المتوافقة مع المعايير الدولية (IFRS) علي قائمة المركز المالى الإفتتاحية المعدة فى 1 يناير (2012).
 - أصبحت القوائم المالية لعامى (2012) و (2013) هي القوائم المالية المقارنة للقوائم المالية الأولى المعدة وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) للعام المنتهى فى (2014)، وتم إعادة صياغة قائمتي (2012)، (2013) وفقاً للمعايير الدولية حتي تصبح قابلة للمقارنة مع القوائم المالية للعام (2014).
 - و للوفاء بمتطلبات المعيار الدولي (IFRS 1) المتعلقة بالتسويات، فإنه يجب عرض الآتى فى القوائم المالية للعام (2014)
 - تسوية حقوق الملكية فى 1 يناير (2012) - حيث يمثل ذلك تاريخ التحول إلي المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) وهو قبل عام واحد من تحول الشركة (ج) فى المثال السابق .
 - تسوية حقوق الملكية فى تاريخ 31 ديسمبر (2013) - هذا فى نهاية الفترة الاخيرة فى أحدث قوائم مالية تم عرضها وفقاً للمبادئ المحاسبية الوطنية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً
 - تسوية إجمالي الدخل الشامل للعام المنتهى فى 31 ديسمبر (2013).
 - هذا يعنى إغفال تسوية حقوق الملكية فى 31 ديسمبر (2012)، ولإجمالي الدخل الشامل لعام (2012).
- ويوضح الشكل التالي توقيت التسويات الضرورية للشركة (د) :



2-3-3 تسويات حقوق الملكية :

ترجع أهمية تقديم تسويات حقوق الملكية بسبب حقيقة أن تعديلات السياسات المحاسبية في تاريخ التحول للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) تنعكس في الأرباح المحتجزة، أو أحد مكونات حقوق الملكية.

وبالتالي ؛ إذا إستطاع المستخدم للقوائم المالية الأولى المعدة وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) فهم طبيعة التعديلات التي تم إجرائها وأهميتها النسبية، فإن الإفصاح عن التأثيرات على حقوق الملكية هو أمر حاسم .

لا ينص المعيار الدولي (IFRS 1) على شكل أو أسلوب مُحدد في عرض تسويات حقوق الملكية، ولا تتطلب أي محتوى مُحدد، حيث يتطلب المعيار ببساطة أن تتضمن التسويات التفاصيل الكافية حتي يتمكن المستخدمين من فهم التعديلات الهامة التي تم القيام بها في القوائم المالية .

تتضمن إرشادات تطبيق المعيار الدولي (IFRS 1) مثال عن الإفصاحات الواجب توافرها للوفاء بمتطلباته، حيث تُشير تلك الإرشادات إلى أن هناك طريقة واحدة فقط للوفاء بالمتطلبات، ويجب أن تحرص المنشآت علي إتخاذ الإجراءات الأفضل لعرض المعلومات وفقاً لظروفها الخاصة، حيث يتوسع المثال أكثر من

مجرد عرض لتسوية مبلغين من مبالغ حقوق الملكية، واحد باستخدام للمبادئ المحاسبية الوطنية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً والثاني بعد التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) - حيث يوضح المثال جميع البنود الأساسية في واجهة قائمة المركز المالي، سواء كانت متأثرة أو غير متأثرة بالتحول، كما يوجد أيضاً هوامش مُصاحبة للتسويات والتي تفسر باختصار التسويات التي تم القيام بها. كما توضح التفسيرات الواردة بإرشادات التطبيق أنه قد يكون من المفيد أن تتضمن إشارات مرجعية للسياسات المحاسبية والتحليلات الداعمة لها والتي قد تساهم أكثر في تفسير تلك التعديلات الواردة في التسويات.

حالة دراسية (3-5): مثال حول طريقة عرض تسويات حقوق الملكية في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية (IFRS)

هذا المثال هو استمرار للحالة الدراسية (3-1) والتي تم فيها تحديد التغيرات المطلوبة في السياسات المحاسبية للشركة (ب) عند إنتقالها للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)، مع مناقشة التأثيرات على حقوق الملكية.

من الممكن الآن تحديث المثال لتوضيح التسوية المتعلقة بحقوق الملكية في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية (IFRS) والتي ستكون مطلوبة لتلبية متطلبات الإفصاح للمعيار الدولي (IFRS 1). إذا كانت الشركة (ب) تتبع المثال التوضيحي للإفصاح المقدم في الإرشادات التطبيقية للمعيار الدولي (IFRS 1)، فإن التسوية سيتم عرضها كالتالي: (لاحظ أنه لأغراض التبسيط تم تجاهل أى تأثيرات ضريبية للتعديلات).

تسوية حقوق الملكية في 1 يناير (2013) [تاريخ التحول للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

(IFRS)]

IFRS '000	تأثير التحول للمعايير الدولية '000	GAAP '000	ملاحظة	
14.300	4.000 300	10.000	1	الأصول
5.500	2.500	3.000	2	الممتلكات والآلات والمعدات
4.300	(1.000)	5.300	3	الأصول غير الملموسة
	5.800		4	المخزون
				إجمالي التأثير على الأصول
6.800	1.800	5.000	5	حقوق الملكية
4.000	4.000	0	6	الأرباح المحتجزة
				فائض إعادة التقييم
	5.800			إجمالي التأثير على حقوق الملكية

ملاحظات على تسوية حقوق الملكية في 1 يناير (2013) :

- (1) تم قياس الممتلكات والآلات والمعدات باستخدام التكلفة التاريخية وفقاً للمبادئ المحاسبية الوطنية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً، حيث لم يكن مسموحاً بقياس وفقاً للقيمة المعاد تقييمها. بينما وفقاً للمعايير الدولية (IFRS) فإنه من المسموح به قياس بنود من الممتلكات والآلات والمعدات بالقيمة المعاد تقييمها، لذلك تم إعادة قياس القيمة الدفترية للأرض لتبلغ (4 مليون دولار) كي تعكس قيمتها العادلة حالياً.
- (2) تم اعتبار تكاليف الإقراض المتعلقة بتكوين أصول مؤهلة وفقاً للمبادئ المحاسبية الوطنية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً بمثابة مصروف، بينما وفقاً للمعايير الدولية (IFRS)؛ فإنه عند إستيفاء تكاليف الإقراض لمعايير محددة، يجب أن تتم رسميتها.
- (3) لا تندرج تكاليف التطوير ضمن الأصول الغير ملموسة وفقاً للمبادئ المحاسبية الوطنية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً. بينما وفقاً للمعايير الدولية (IFRS)؛ فإنه عند إستيفاء تكاليف التطوير لمعايير محددة، يجب أن يتم الاعتراف بها كأصول غير ملموسة غير متداولة.
- (4) تم قياس المخزون في ظل المبادئ المحاسبية الوطنية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً وفقاً لمبدأ «الوارد أخيراً - صادر أولاً»، بينما وفقاً للمعايير الدولية (IFRS) فإن أساس القياس المناسب هو «الوارد أولاً - صادر أولاً».
- (5) التعديلات المطلوبة على الأرباح المحتجزة هي كالآتي :

000	
300	تكاليف الإقراض (إيضاح رقم 1)
2.500	تكاليف التطوير (إيضاح رقم 3)
(1.000)	المخزون (إيضاح رقم 4)
1.800	إجمالي التعديلات على الأرباح المحتجزة

- (6) التعديلات المطلوبة على فائض إعادة التقييم هو تلك المتعلقة بإعادة قياس الممتلكات، تم شرحها في الإيضاح رقم (2).

3-3-3 تسوية إجمالي الدخل الشامل :

يجب ان تقدم المنشأة أيضاً تسوية لإجمالي دخلها الشامل المعدة عن أحدث فترة في أحدث قوائمها المالية السنوية كي تصبح متوافقة مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS). هذا يعنى بشكل أساسى أنه لا بد من تسوية آخر قائمة إجمالي الدخل الشامل المعدة وفقاً للمبادئ المحاسبية الوطنية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) ليتم عرضها وفقاً للمعايير الدولية (IFRS).

إحدى المشاكل المحتملة مع تلك التسوية هو أنه وفقاً للمبادئ المحاسبية الوطنية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) قد لا يكون من المطلوب إعداد وعرض قائمة إجمالى الدخل الشامل، و بالتالى لا يمكن إجراء تسوية، يعترف المعيار الدولي (IFRS 1) بوجود تلك المشكلة ويسمح بإجراء التسوية بدلاً من ذلك علي قائمة الربح أو الخسارة كما تم عرضها وفقاً للمبادئ المحاسبية الوطنية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً.

كما تُقدم إرشادات تطبيق المعيار الدولي (IFRS 1) مثال توضيحي علي تسوية إجمالى الدخل الشامل، مع الهوامش المرفقة.

تم استخدام البيانات المستخرجة من تسويات المعيار الدولي (IFRS 1) لشركتي سنترىكا وبي سكاي البريطانيتين فى الفصل الأول لتوضيح تأثير التحول إلي المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) علي حسابات كل شركة.

حالة دراسية (3-6): إتخاذ القرار بشأن طريقة عرض التسويات والمعلومات الداعمة لها

(مثال من شركة طاقة كندية)

إتجهت شركة كندية كبيرة للطاقة إلي التحول إلي المعايير الدولية (IFRS) فى عام (2011)، حيث تضمنت قوائمها المالية الأولى المعدة وفقاً للمعايير الدولية إيضاح تفصيلي يشرح التعديلات المرتبطة بالتحول كما هو مطلوب وفقاً للمعيار الدولي (IFRS 1)، كما تضمنت القوائم المالية للشركة فى عام (2010) إيضاحات بخصوص الإعفاءات التي سيتم إتخاذها من تطبيق المعايير الدولية بأثر رجعي، بالإضافة إلي تسويات البنود الأساسية المدرجة في القوائم المالية عند التحول من المبادئ المحاسبية الكندية المقبولة قبولاً عاماً (Canadian GAAP) إلي المعايير الدولية (IFRS)، وتفاصيل تلك التغيرات في السياسات المحاسبية بالإضافة إلي تعليقات حول الأهمية النسبية للتسويات التي تم إجرائها.

قدم أحد الإستشاريين العاملين مع الشركة على تنفيذ عملية التحول بعض الرؤى عن كيفية إتخاذ القرارات المتعلقة بعرض المعلومات، حيث تم تقديم الكثير من الأفكار حول أفضل طرق عرض وتبسيط المعلومات، كما عمل أعضاء لجنة المراجعة مع المدير المالى على تطوير قائمة من المسائل ذات الأهمية الكبيرة كي يتم إدراجها فى الإيضاحات المتممة للقوائم المالية.

إحدى هذه المسائل تتعلق بأنشطة الشركة والمعالجات المحاسبية المرتبطة بها. حيث علق الإستشاري بأن المعالجة المحاسبية للممتلكات من البترول والغاز وفقاً للمعايير الدولية (IFRS) تعنى الإعتراف للمرة الأولى بأصول التقييم والإستكشاف، وتم تقديم إيضاح تفصيلي بذلك

لمساعدة مستخدمي القوائم المالية علي فهم المنطق وراء ظهور تلك الأصول في قائمة المركز المالي. كما تم أيضاً إجراء تسوية علي قدر كبير من الأهمية لإلغاء منحة حكومية تم الحصول عليها، مع توضيح سبب الإلغاء حتي لا يتسبب عدم ظهورها في القوائم المالية في إرباك مستخدمي تلك القوائم.

إتخذت الشركة قرارها بتقديم معلومات أكثر في التسويات عن تلك اللازمة للوفاء بمتطلبات للمعيار الدولي (IFRS 1)، حيث تم تقديم معلومات عن كل تسوية تم إجرائها مع الإشارة المرجعية لها في الإيضاحات المتممة، حيث بلغت صفحات الإفصاح (12) صفحة، وقد حرصت لجنة المراجعة علي ذلك المستوى الكبير من الإفصاح، بحجة انه بدون ذلك فإن مستخدمي القوائم المالية سيجدون صعوبات في فهم الآثار المحاسبية وفي التمييز بين التسويات الهامة والأقل أهمية، وقد أخذت صياغة تلك الإفصاحات بعض الوقت، حيث كان قسم المحاسبة متردداً في البداية في تحديد أولويات هذا العمل و لكنه في النهاية إتخذ المسلك الحذر المتمثل في تقديم معلومات أكثر، نظراً للمخاوف المتعلقة بعدم تقديم القدر الكافي من المعلومات.

تحتفظ الشركة بصفحة دائمة على موقعها الإلكتروني مرتبطة بتحولها إلي المعايير الدولية (IFRS) مع ربطها بقوائمها المالية لعامي (2010) و (2011) بالإضافة إلي المعلومات المرتبطة بعملية التحول في شكل إيضاحات، وهناك أيضاً رابط لعرض تقديمي للشركة من عام (2011) تم فيه شرح قضايا التحول الأساسية، حيث تري الشركة أن المعلومات التاريخية تظل مفيدة للمحللين وخاصة عند إجراء تحليل الإتجاه.

3-3-4 الأخطاء ، إختلاف طرق العرض وقائمة التدفقات النقدية : 3-3-4-1 الأخطاء :

عندما تقوم المنشأة بإعداد قوائمها المالية المرتبطة بالتحول إلي المعايير الدولية، قد يظهر لنا بوضوح حدوث خطأ في القوائم المالية المعدة وفقاً للمبادئ المحاسبية الوطنية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً، ويتم تعديل تلك الأخطاء طبقاً للمعيار الدولي (IAS 8) عن طريق إجراء تسويات للفترة السابقة ؛ وتلك التسويات تتشابه مع تلك التسويات المرتبطة بعملية التحول إلي المعايير الدولية (IFRS) من حيث تأثيرها على الأرباح المحتجزة. لذلك يتطلب المعيار الدولي (IFRS 1) في تلك الحالة ؛ ان يتم التمييز بين تلك التسويات المتعلقة بتصحيح الأخطاء والتسويات الأخرى المرتبطة بالتغيرات في السياسات المحاسبية عند

التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS). ويعتبر ذلك أمر علي درجة كبيرة من الأهمية لأنه يُعزز من مصداقية وإمكانية الإعتماد علي المعلومات المالية والفشل في الإفصاح بطريقة مناسبة عن التسويات المرتبطة بتصحيح الأخطاء سوف يُقلل من المنفعة الكلية للقوائم المالية الأولى المُعدة وفقاً للمعايير الدولية (IFRS).

3-3-4-2 عرض إختلافات :

في المثال المتعلق بالشركة (ب)، كانت جميع التغيرات مرتبطة بالسياسات المحاسبية المتعلقة بالإعتراف أو القياس. ومع ذلك، قد يتم إجراء بعض التغيرات في طرق العرض. لاحظ بأن التعديل البسيط في كيفية عرض أحد البنود لن يؤثر على حقوق الملكية أو قائمة إجمالي الدخل الشامل وبالتالي لن يظهر كجزء من التسويات المطلوبة.

ومع ذلك، ونظراً لأن المعيار الدولي (IFRS 1) يتطلب شرح لتأثير التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)، فإنه لابد من تقديم وصف لتلك التغيرات في طرق العرض حتى لو لم تؤثر على التسويات.

3-3-4-3 قائمة التدفقات النقدية :

يجب أيضاً شرح التسويات المطلوب إجرائها على «قائمة التدفقات النقدية» عند التحول إلى المعايير الدولية (IFRS). ولايحتوي المعيار الدولي (IFRS 1) على إرشادات خاصة بمتطلبات الإفصاح عن تسويات «قائمة التدفقات النقدية». اعتماداً على عدد ومدي أهمية التسويات التي تم إجرائها، فإنه يمكن الإفصاح عن التسوية الكاملة لقائمة التدفقات النقدية التي تم عرضها وفقاً للمبادئ المحاسبية الوطنية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً إلى تلك المعروضة وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)، أو يمكن الاكتفاء بوصف تفسيري مُبسط حينما تكون التسويات عند حدها الأدنى.

تتضمن إرشادات تطبيق المعيار الدولي (IFRS 1) مثال توضيحي للإفصاح

عن التعديلات الهامة فى قائمة التدفقات النقدية وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)، حيث يشرح التفسير ببساطة تأثير إختلاف العرض على أحد بنود قائمة التدفقات النقدية، مع تحديد أثر إختلاف طريقة العرض بصورة كمية على ذلك البند.

3-3-5 المتطلبات الأخرى للإفصاح وفقاً للمعيار الدولي (IFRS 1) :

يتضمن المعيار الدولي (IFRS 1) متطلبات إفصاح مُحددة مُتعلقة ببعض الإعفاءات والإستثناءات من الإفصاح الكامل بأثر رجعى، ومنها تلك المُتعلقة بإستخدام القيمة العادلة كتكلفة إعتبارية، وإستخدام التكلفة الإعتبارية عند الإستثمار فى الشركات التابعة، والمشروعات المُشتركة والشركات الزميلة، وتصنيف الأصول والإلتزامات المالية، حيث تتعلق تلك الإفصاحات تقريباً بالتسويات التى تم إجرائها عند التحول من المبادئ المحاسبية الوطنية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)، والتسويات المُعلقة بتصنيف الأصول والإلتزامات المالية.

3-3-6 الإفصاحات المتعلقة بنطاق سلطات أو إختصاص مُحدد :

قد تفرض بعض الدول أو نطاقات السلطات والإختصاص متطلبات إعداد تقارير إضافية أو تُقدم إرشادات إضافية بخصوص الإفصاح المُتعلق بتطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) لأول مرة. على سبيل المثال ؛ فى كندا، نشر مديرو الأوراق المالية الكندية (CSA) إرشاد لطبيعة ومدى الإفصاح فى المعلومات الأخرى الصادرة مع القوائم المالية لمساعدة المستخدمين على فهم تأثير التحول إلى المعايير الدولية على القوائم المالية. وبينما يُعتبر ذلك النوع من الإفصاح خارج القوائم المالية، فإنه من المفيد أخذ أى إرشاد مثل ذلك ومدى إرتباطه بعملية تحول المنشأة إلى المعايير الدولية فى الإعتبار، حيث أن الإفصاحات تتحكم بها القيم المُعترف بها فى القوائم المالية وإختيارات السياسات المحاسبية التى تم القيام بها عند التحول. وستتم مناقشة تلك المسألة بشكل أكثر تفصيلاً فى الفصل السابع.

3-3-7 التقارير المالية المرحلية :

لا يتطلب المعيار الدولي (IFRS 1) أو المعايير الدولية بصفة عامة أن يتم تقديم «تقارير مالية مرحلية». ومع ذلك ؛ غالباً ما تتطلب بعض الدول أو نطاقات السلطات والإختصاص من المنشآت المسجلة بها تقديم تقارير مالية مرحلية لتلبية المتطلبات التنظيمية، حيث يمكن تقديم المعلومات المالية المرحلية على أساس ربع أو نصف سنوى. وتتبع المنشآت التي تقوم بإعداد تقارير مالية مرحلية متطلبات المعيار الدولي (IAS 34) المتعلقة بإعداد التقارير المالية المرحلية، كما تدرج تلك التقارير المالية المرحلية أيضاً ضمن نطاق المعيار الدولي (IFRS 1) عندما يتم تقديمها عن الفترة التي تغطيها القوائم المالية الأولى المعدة وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) ..

يتطلب المعيار الدولي (IFRS 1) ضرورة وجود إفصاح مُحدد مُتعلق بعملية التحول إلى المعايير الدولية (IFRS) ضمن التقارير المالية المرحلية التي تدرج تحت إطاره. بالإضافة إلى الإفصاحات المطلوبة وفقاً للمعيار الدولي (IAS 34)

وتتمثل الإفصاحات المطلوبة وفقاً للمعيار الدولي (IFRS 1) في الآتي :

- تسوية «حقوق الملكية» المعدة وفقاً للمبادئ المحاسبية الوطنية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً في نهاية تلك الفترة المرحلية المقارنة إلى «حقوق الملكية» المعدة وفقاً للمعايير الدولية (IFRS) في ذلك التاريخ.
- تسوية «إجمالي الدخل الشامل» المعد وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) لتلك الفترة المالية المرحلية المقارنة (الحالية وعام منذ الآن). نقطة البدء لتلك التسوية يجب أن تكون «إجمالي الدخل الشامل» وفقاً للمبادئ المحاسبية الوطنية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً لتلك الفترة، وفي حالة إذا لم تُقدم المنشأة «إجمالي الدخل الشامل»، فإن نقطة البدء في تلك الحالة تكون «قائمة الربح أو الخسارة» وفقاً للمبادئ المحاسبية الوطنية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً (IFRS 1.23a).

تلك التسويات مُشابهة للتسويات التي كانت مطلوبة في القوائم المالية السنوية

والتي تم مناقشتها في الفقرة (3-3). ويجب أن تحتوي على معلومات تساعد مستخدمي القوائم المالية علي فهم تأثير التحول إلي المعايير الدولية (IFRS) على المعلومات المالية المحلية التي تم تقديمها سابقاً.

وبالإضافة إلي تلك التسويات الواجب إدراجها في كل «تقرير مالي مرحلي» تم تقديمه في الفترة الأولى لإعداد التقارير المالية وفقاً للمعايير الدولية (IFRS)، فإن المعيار الدولي (IFRS 1) يتطلب أيضاً تقديم إفصاح إضافي في التقرير المرحلي الأول الذي تم عرضه في تلك الفترة، حيث يتطلب ذلك الإفصاح عرض تسويات حقوق الملكية من المبادئ المحاسبية الوطنية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً إلى المعايير الدولية (IFRS) في تاريخ التحول إلي المعايير الدولية وفي نهاية فترة التقرير الأخيرة، وأيضاً تسوية إجمالي الدخل الشامل من المبادئ المحاسبية الوطنية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً إلى المعايير الدولية لآخر فترة في أحدث القوائم المالية السنوية (IFRS 1.32b)، ولا نحتاج إلي عرض تلك التسويات إلا في التقرير المالي المرحلي الأول فقط، ومع ذلك ؛ يمكن أن تختار منشأة عرضهم في تقارير لاحقة.

تنطوي إحدي متطلبات المعيار الدولي (IAS 34) على إلزام المنشأة بالكشف عن أى أحداث أو عمليات ذات أهمية كبيرة لفهم الفترة المرحلية الحالية (IAS 34.15). وبالتالي ؛ لابد وأن تأخذ المنشأة في الاعتبار أى إفصاحات إضافية مطلوبة في التقارير المالية المرحلية لمساعدة المستخدمين علي فهم عملية التحول للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) ..

تم مناقشة نفس المتطلبات في الفقرة (3-3-4) أعلاه والمتعلقة بالتسويات الهامة التي تم إجرائها علي «قائمة التدفقات النقدية»، وتلك المتعلقة بتصحيح الأخطاء المطبقة في التقرير المالي المرحلي .

الخلاصة

ناقش هذا الفصل المتطلبات الأساسية للمعيار الدولي (IFRS 1)، مع تسليط الضوء على بعض نقاط عملية التخطيط للتحول إلى المعايير الدولية (IFRS) الواجب أخذها في الاعتبار والمتعلقة بتطبيق هذا المعيار المعقد. مع حث القراء على التشاور مع خبراء متخصصين في المعايير الدولية (IFRS) بخصوص تطبيق هذا المعيار، والاستفادة من الكثير من إرشادات التطبيق المجانية المتاحة لاكتساب معرفة أكثر ورؤية أمثلة وإيضاحات أكثر تفصيلاً. إحدى المسائل الأساسية الواجب أخذها في الاعتبار هي تلك المتعلقة باستخدام الإعفاءات الاختيارية، والإرشادات التي يجب أخذها في الاعتبار والمرتبطة بآثار وعواقب تطبيق أو عدم تطبيق تلك الإعفاءات.

من ناحية التأثيرات واسعة النطاق للمعيار؛ من الضروري التأكد من قدرة الأنظمة المطبقة في المنشأة على إستخلاص البيانات الضرورية والقيام بالتسويات المطلوبة، ومن الضروري توفير قدر مناسب من الوقت لتطبيق لهذا المعيار وفي وقت مبكر من عملية التحول.

يحتاج تطبيق المعيار الدولي (IFRS 1) إلى أن يكون مفهوماً من قبل مستخدمي القوائم المالية، ويجب عرض التسويات بشكل يجعلها سهلة قدر الإمكان. كما يجب النظر بعناية في المعلومات التكميلية التي سيتم عرضها.

تتسبب المعلومات القليلة جداً في عدم توفير حقائق كافية لفهم تلك التسويات التي تم إجرائها بشكل كامل عند تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) للمرة الأولى. كما أن ضرر تقديم المعلومات بصورة زائدة عن الحد يفوق منفعتها، حيث قد ينتج عنها حجب معلومات جوهرية عن حقائق التحول نظراً للقدر المبالغ فيه من المواد المقدمة. يجب أن يكون هناك توازن للتأكد أن المعلومات كاملة وأنه قد تم عرضها بإيجاز بدون أن تكون شديدة الاختصار.

الجزء الثاني

تخطيط وتنفيذ مشروع التحول
التحول إلى المعايير الدولية
لإعداد التقارير المالية (IFRS)

الفصل الرابع

إقامة مشروع التحول إلى تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)

رقم الصفحة	فهرس الفصل
158	1-4 الإستفادة من الخبرات السابقة
158	1-1-4 التجارب السلبية - ما الذي لم يسير على ما يرام ؟
159	4-1-1-1 عملية مقاومة التغيير
160	4-1-1-2 الجداول الزمنية والحفاظ على المسار الصحيح
161	4-1-1-3 التقليل من شأن الآثار واسعة النطاق لعملية التحول
162	4-1-1-4 التقليل من الاختلافات بين المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً المطبقة سابقاً (GAAP) والمعايير الدولية (IFRS)
164	5-1-1-4 الخبرة المحدودة بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)
165	6-1-1-4 عدم وجود قيادة حازمة أو مساهمة من وظائف النشاط الأخرى
165	7-1-1-4 قلة مشاركة مراجعي الحسابات الخارجيين وغيرهم من المتخصصين أو الإفراط في الاعتماد عليهم
166	8-1-1-4 عدم وضوح الأهداف
167	9-1-1-4 عدم تضمين المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) في صميم أعمال المنظمة
168	10-1-1-4 الذهاب للخيارات «الرخيصة والسهلة»
168	2-1-4 المنحى الإيجابي للتحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)
171	3-1-4 أهم إرشادات تخطيط عملية التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)
173	2-4 خطة المشروع وأعضاؤه الرئيسيين
173	1-2-4 المخاطر والفرص
175	2-2-4 إقامة مشروع التحول

رقم الصفحة	فهرس الفصل
176	1-2-2-4 المشروع قصير الأجل أو المشروع الأطول أجلا
177	2-2-2-4 فريق المشروع
182	3-2-2-4 عملية تجميع الفريق
183	3-4 وضع خطة المشروع
184	1-3-4 خيارات التحول الي المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية (IFRS) لمجموعة مكونة من عدد من الشركات
187	2-3-4 نظرة عامة شاملة علي خطة المشروع
189	3-3-4 النطاق المبدئي للمشروع
191	4-3-4 تقييم مُفصل للأثار
192	5-3-4 تصميم الإستجابات
193	6-3-4 تطبيق التغييرات
195	7-3-4 تقييم ما بعد التطبيق
197	4-4 الإستعانة بالمستشارين الخارجيين
197	1-4-4 نظرة عامة علي دور المستشار الخارجي في مشروع التحول
198	2-4-4 إستخدام مصادر خارجية لتقديم ضمانات بشأن عملية التحول
201	3-4-4 مزايا ومساوئ الإعتماد على المستشارين الخارجيين
202	4-4-4 دور المراجع الخارجي
203	1-4-4-4 قضايا الموضوعية
205	2-4-4-4 نوع مشاركة المراجع الخارجي
208	5-4 تكاليف عملية التحول
215	6-4 إعداد خطة عمل

الفصل الرابع

إقامة مشروع التحول إلى تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)

يتناول الفصل الخطوط العريضة لمزايا القيام بعملية التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) كمشروع رئيسي داخل المنشأة المعدة للتقارير، حيث يمتد هذا المشروع ذو الآثار بعيدة المدى ليشمل العديد من الوظائف المختلفة، بالنسبة للكيانات التي لم تمر بعد بعملية التحول لديها فرصة جيد للاستفادة من التجارب السابقة لكثير من المنشآت التي تحولت بالفعل إلى إعداد تقاريرها طبقاً للمعايير الدولية، ومع كون التجارب ليست دائماً إيجابية، وأن بعضها قد تم بنوع من التسرع وسوء التخطيط لضيق الوقت وخاصة بالنسبة للمنشآت التي قامت بذلك في بدايات عملية التحول. وبالرغم من كون ذلك أمر مؤسف للمنظمات المعنية، إلا أنه يوفر دروس مُستفادة قيمة لأولئك الذين لم يقوموا بعد بوضع خطط التحول.

سيتم تحديد المراحل الرئيسية لمشروعات التحول ومناقشة بعض الأمثلة على كيفية تنظيمها اعتماداً على دراسات الحالة لتقديم أدلة على الكيفية التي يتم بها إدارة مشروع التحول في المنظمات المختلفة. كما سيتم استكشاف المراحل الأولى من المشروع والمتعلقة بتكوين فريق المشروع وتحديد نطاقه. وسيتم النظر أيضاً في مسألة إشراك ومساهمة المتخصصين الخارجيين وتكاليف عملية التحول. مع ضرورة وضع ميزانية مناسبة وتوفير التمويل الكافي. وسوف تتناول الفصول اللاحقة مناقشة تقييم الآثار والمشاكل المتعلقة بتكنولوجيا المعلومات والنظم المُستخدمة، والآثار واسعة النطاق المترتبة على التحول على ممارسة النشاط، وأخيراً المسائل المتصلة بالتدريب والإتصالات.

1-4 الاستفادة من الخبرات السابقة

قد يبدو من المسائل البديهية ضرورة التخطيط بعناية والتنفيذ الدقيق لعملية التحول للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)، حيث أنه من المحتمل أن تسبب عملية التحول في تغييرات ليس فقط في الأنظمة المحاسبية والمعلومات المالية المقدمة داخلياً وخارجياً، ولكن أيضاً العديد من الآثار واسعة النطاق علي المنظمات والأطراف المعنية، وذلك ينطبق علي كل المنظمات بما فيها المنظمات الصغيرة ذات التعقيدات والمشكلات المحاسبية والمالية القليلة، لذلك لابد من القيام بتحديد هذه الآثار والتعامل معها في إطار مشروع التحول. قد يكون حجم التغيير الناتج عن التحول إلى المعايير الدولية أكبر بكثير من المتوقع، لذا تتطلب عملية التحول قيادة قوية وأعضاء أكفاء للقيام بمشروع التحول بالإضافة إلي توافر موارد كافية.

1-1-4 التجارب السلبية - ما الذي لم يسير على ما يرام

الميزة الكبرى للمنظمة التي تواجه الآن احتمال التحول إلى المعايير الدولية هي أن هناك دروساً مستفادة يمكن تعلمها من تجارب الشركات والكيانات الأخرى المعدة للتقارير التي مرت بالفعل بعملية التحول، حيث يمكن أن تتوفر لها أمثلة عديدة بخصوص ما لم يسير بشكل صحيح في عمليات التحول عن طريق المشاركين في تلك العمليات باعتبارهم جزء من إدارة المنشأة المعدة للتقارير أو كمستشارين خارجيين. ومن المثير للإهتمام تكرار نفس المشاكل في معظم التحولات و بغض النظر تقريباً عن درجة التعقيد التي تتسم بها عملية التحول. وسوف نناقش بعض هذه المشكلات في هذا القسم، وسوف تعتمد هذه المناقشات الي حد كبير على المقابلات والاستطلاعات التي أجريت مع العديد من المشاركين في عدد كبير من عمليات التحول في دول مختلفة بما في ذلك كندا والمملكة المتحدة وأيرلندا وأستراليا وألمانيا وجمهورية التشيك وجنوب أفريقيا والهند.

4-1-1-1 عملية مقاومة التغيير

بحكم الطبيعة البشرية يميل الأفراد إلى الاستقرار ومقاومة التغيير بدرجة أو بأخرى. وقد علق أحد الأشخاص ممن تم إستطلاع آرائهم بقوله « يميل المحاسبون إلى تفضيل الإجراءات الروتينية وفعل الشيء نفسه في نهاية كل شهر ونهاية كل عام. وأن مقاومة التغيير تعتبر واحدة من أكبر المشاكل التي رأيتموها في المنظمات التي تتحول للمعايير الدولية (IFRS)، لذا يجب أن يكون هناك شخص ديناميكي مسئول عن المشروع يمكنه اقناع الجميع بعملية التحول وأن يشجع المحاسبين على تبني التغييرات بدلاً من مقاومتها ». هذا واحد من الأسباب التي تجعل من مسألة إشراك مُتخصص في إدارة المشروعات ضمن فريق التخطيط لعملية التحول فكرة جيدة، حيث يمتلك مهارة إدارة التغيير والتغلب على مقاومته.

مسألة رئيسية أخرى لضمان الإقناع بمشروع التحول تتمثل في إشراك شخص من الإدارة العليا. كأن يكون عضو في مجلس إدارة أو شيء من هذا القبيل للقيام بدور راعي المشروع. حيث إعتبر أحد المعلقين ذلك من أهم القضايا في التخطيط لعملية التحول. لأنه بدون وجود عضو مجلس إدارة رفيع المستوى في الفريق. فإنه سيتم النظر إلى المشروع بإعتباره «مجرد مسألة محاسبية»، كما أن راعي المشروع يمكن أن يكون له دور فعال في جعل الأفراد أكثر تقبلاً للتغيرات التي تحدث.

شخص آخر ممن تم إستطلاع رأيهم شارك في إحدي عمليات التحول، رأي أن الإدارة العليا لم تكن مُلتزمة بها ولا مُتحمسة لها بإعتبارها مُسبب لا داعي له للاضطراب وأن تكلفتها غير ضرورية. كما لم تفعل الإدارة شيئاً يذكر للتخفيف من عملية تطبيق التغييرات اللازمة بل علي العكس تسبب فريق الإدارة العليا بالفعل في مشاكل بالجدال حول جدوي إستخدام المعايير الدولية. (كانت هذا الحالة حيث ألزمت التشريعات منظمات معينة بإستخدام المعايير الدولية)، مما جعل من السهل علي مُعدي القوائم المالية في تلك الشركة الإلتزام بدرجة منخفضة بعملية التحول.

لخص أحد الإستشاريين المُستطلع آرائهم هذه المشكلة على النحو التالي:

”المشكلة الرئيسية التي واجهتني كإستشاري شارك في العديد من عمليات التحول الي المعايير الدولية (IFRS) هي عدم إقتناع الإدارة وانها لم تنظر الي عملية التحول الي المعايير الدولية علي أنها أولوية، كما لم تري فوائد كبيرة في تكريس الموارد اللازمة لذلك بل نظرت إلي عملية التحول علي أنها شيء مفروض عليها إما عن طريق اللوائح التنظيمية أو من قبل الشركة الأم. وهذا يجعل من الصعب جداً إدارة مشروع التحول بفعالية، نظراً لعدم وجود من يرغب في تحمل مسؤولياته أو تكريس الكثير من الوقت لذلك».

4-1-1-2 الجداول الزمنية والحفاظ على المسار الصحيح

من السهل جداً أن نستهن بمقدار الوقت اللازم لتخطيط وتنفيذ عملية التحول بفعالية. ضيق الوقت له تداعيات واضحة تتمثل في زيادة احتمال الخطأ وتحميل الموارد فوق طاقتها. كما قد يعني أيضاً إهمال القضايا قليلة الأولوية أو التعامل معها بشكل سطحي، حيث تتركز كل الجهود على إعداد القوائم المالية طبقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS).

النصيحة الأكثر شيوعاً التي يقدمها من قاموا بالفعل بعملية التحول للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS). هي البدء في التخطيط في أقرب وقت ممكن. والإستمرار في متابعة مشروع التحول لضمان أن يظل على الطريق الصحيح. كما توجد مشكلة أخرى متعلقة ببدء المشروع قبل سنوات من أول فترة مشمولة بالتقرير تتمثل في صعوبة الحفاظ على قوة الدفع. وهو أمر يستطيع المتخصصين في إدارة المشروعات التعامل معه. إذا كانت فترة التقرير الأولى بعد سنوات، يمكن أن يكون من الصعب إثارة الكثير من الاهتمام بعملية التحول والبقاء على درجة عالية من التركيز.

ومن المسائل ذات الصلة ما اذا كان الأفراد يعملون بدوام كامل في المشروع أم أنهم يشاركون فيه بالإضافة إلى أعمالهم المعتادة. في الحالة الأخيرة يكون من السهل جداً خسارة الزخم المتعلق بالمشروع، حيث سيركز أعضاء الفريق على مهامهم اليومية بينما سيتم النظر الي المسؤوليات المتعلقة بمشروع التحول علي انها

مجرد عمل إضافي. بطبيعة الحال، فإنه ليس من الممكن دائماً تبرير عمل الأفراد بدوام كامل على المشروع خصوصاً في عمليات التحول الصغيرة، ولكن الحفاظ على الطريق الصحيح ومواجهة الأحداث الهامة تمثل قضية ذات أهمية كبيرة تؤخذ في الاعتبار حتى عند التخطيط لعملية تحول بسيطة نسبياً.

4-1-1-3 التقليل من شأن الآثار واسعة النطاق لعملية التحول

● من السهل أن نفشل في تحديد كافة الآثار المترتبة على عملية التحول بالنسبة للمنظمات، وأن نعتقد أن التأثيرات ستنصب بصفة أساسية أو كلية على النواحي المحاسبية. وهناك مشكلة في بعض التحولات تمثل في عدم النظر إلى الآثار واسعة النطاق علي أنها جزء من مشروع التحول علي الإطلاق. أو أن يتم تركها حتى نهاية المشروع للتعامل معها. يمكن أن تشمل الآثار واسعة النطاق التي ينبغي النظر إليها عند تخطيط عملية التحول ما يلي:

- الآثار على العمليات التجارية على مستوى وحدة الأعمال .
- الحاجة إلى تغييرات في الأنظمة وتعزيز الرقابة الداخلية .
- التغييرات التي يمكن إجراؤها على نظم المعلومات الداخلية وإعداد التقارير .
- الآثار على قياس الأداء والآثار غير المباشرة على المكافآت وحزم الأجور .
- الآثار على كيفية قياس السيولة والكفاءة المالية وتأثيرها على العقود والإنفاقيات الأخرى .

● التخطيط للآثار الضريبية .

● الحاجة إلى تأهيل الموظفين الماليين وبعض الموظفين غير الماليين للتأكد من اجادتهم للمعايير الدولية (IFRS).

● إدارة علاقات المستثمرين والتواصل مع أصحاب المصلحة الخارجيين.

لاحظ أن كل ما سبق لا يمثل قائمة شاملة من الآثار والتداعيات واسعة النطاق، حيث يوجد غيرها الكثير، وخاصة في المنظمات الكبيرة متعددة الجنسيات التي تمتلك هياكل مجموعات مُعقدة .

قد تنشأ بعض المشكلات في عمليات التحول نظراً لعدم إهتمام الإدارة بالاختلافات بين المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) وخاصة عندما تكون المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً قائمة على مبادئ مماثلة لتلك المعايير الدولية. لكن حتى في هذه الحالة سيكون هناك العديد من التغييرات المطلوبة في التقارير

المالية كي تتوافق مع المعايير الدولية. أما بالنسبة لنطاق السلطات والإختصاصات التي لا تستند فيها المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً المطبقة سابقاً على مبادئ مماثلة للمعايير الدولية فانه من البديهي أن يكون حجم التغيير أكبر بكثير.

واجهت إحدى الشخصيات المستطلع رأيها مثلاً صارخاً على الإختلاف بين المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً والمعايير الدولية (IFRS) في إحدى عمليات التحول في القطاع العام. حيث علقت كالتالي:

«كان هناك تغيير كبير في المبادئ المحاسبية الأساسية، وليس مجرد بضعة معايير محاسبية مختلفة. حيث كان الكيان العامل في القطاع العام يستخدم الأساس النقدي المطبق سابقاً. لذلك كان هناك تغيير كامل من الأساس النقدي الي أساس الاستحقاق وليس فقط مجرد الانتقال إلى مجموعة مختلفة من القواعد المحاسبية. وكان عدد الأشخاص المؤهلين محاسبياً قليل واستغرق الأمر وقتاً طويلاً لجذب الموظفين المهرة وتطوير المواد التدريبية للموظفين الحاليين، كما كان هناك أيضاً مقاومة كبيرة للتغيرات وكان الموظفين غير قادرين علي إستخدام الحكم الشخصي والقيام بالتقديرات الهامة كما كانت قدرتهم على تطبيق المعرفة الفنية ضعيفة للغاية».

هذا يوضح مدى الصعوبة التي يمكن ان تكون عليها عملية التحول عندما يكون التركيز كله منصباً علي التغيير من المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً الأكثر تقييداً إلى المرونة النسبية التي توفرها المعايير الدولية (IFRS).

هناك نقطة الجدير بالذكر هو أنه كثيراً ما تتسبب الإفصاحات في مشكلة. حيث كانت متطلبات الإفصاح في ظل العديد من المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً أكثر ايجازاً بكثير من متطلبات إفصاح المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)، وأنه من السهل الإستهانة بالوقت والجهد المبذولين لإعداد الإفصاحات المتممة للقوائم المالية المطلوبة بموجب المعايير الدولية (IFRS)، كما قد نحتاج أيضاً الي الحصول علي بيانات جديدة مرتبطة بالمعاملات

والأرصدة مما يتطلب القيام بتغييرات في الأنظمة وصياغة التقارير بالإضافة الي وضع ضوابط رقابية داخلية جديدة.

4-1-1-5 الخبرة المحدودة بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)

تبين التجربة أنه حتى بالنسبة لتلك المنظمات التي خططت بعناية لعملية التحول الي المعايير الدولية (IFRS)، لم يكن لديها ما يكفي من الموظفين العاملين في مشروع التحول ممن يمتلكون معرفة مُفصلة كافية بالمعايير الدولية (IFRS). وفي العديد من الدول كان هناك ولا يزال ندرة في الأشخاص الذين يمتلكون المعرفة الكافية بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. ويصبح هذا المورد الثمين أكثر ندرة عند قيام عدد كبير من المنظمات بعملية التحول في نفس التوقيت. مما يجعل من عملية الحصول علي خدمات الإستشاريين الخارجيين عملية مكلفة ويصعب الحصول عليها.

وعلق أحد هؤلاء الأشخاص المستطلع آرائهم علي أنه في العديد من عمليات التحول التي شارك فيها. فإن المنظمات المعنية وجدت أنه من الضروري الحصول علي مزيد من الخبرات المتعلقة بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS). وبدأت حملة توظيف إستغرقت وقتاً أطول بكثير مما كان متوقعاً لتعيين أو حتي الحفاظ علي موظفيها ذوي الخبرة بالمعايير الدولية مما أثر بشدة على مشروع التحول وتسبب في تأخيرات كبيرة في أداء عملية تحليل الآثار المحاسبية وإجراء تغييرات النظم. وعلقت إستشارية أخرى ممن تم إستطلاع آرائهم أنه في بعض المنظمات كان معظم الموظفين أصحاب الخبرة في المعايير الدولية يميلون إلى ترك العمل لشغل وظائف أكثر جاذبية و ذات أجر أفضل في شركات أخرى. ومع النقص في المعروض من الكفاءات التي تجيد التعامل مع المعايير الدولية، لذلك كانت الشركات الثرية فقط هي القادرة على الحصول علي الأفراد الأكثر كفاءة.

لذا يجب أن يركز جزء من مشروع التحول على ضمان وجود معرفة كافية بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)، إما عن طريق تدريب موظفي المنشأة أو من خلال التخطيط لإستخدام الكفاءات الخارجية لنقل تلك المعرفة الأساسية الي الفريق.

4-1-1-6 عدم وجود قيادة حازمة أو مساهمة من وظائف النشاط الأخرى

تحتاج جميع المشروعات إلى وجود مالك قوي أو قائد يمكن أن يدفع المشروع إلى الأمام، ويقوم بالتفاوض على الموارد، و يقيم حلقة للوصل بين الوظائف المختلفة المشاركة في المشروع وتوصيل المعلومات إلى المستويات العليا للتنظيم، وضمان مشاركة المنظمة ككل وإقناعها بالمشروع. كما رأت بعض المنظمات التي مرت بعملية التحول أنه كان يمكن للمشروع الاستفادة أكثر في حالة وجود قيادة أقوى خلال المراحل المختلفة للتحول، وعلى وجه الخصوص أنه كان يمكن بذل المزيد من الجهد لإبراز أهمية عملية التحول وأنها مسألة متشعبة الوظائف. في كثير من الحالات تم ترك عملية التحول بالكامل إلى المحاسبين للتعامل معها، وهذا قد يكون ملائماً بالنسبة للمنظمات الصغيرة. ولكن عدم وجود مدخلات وإتصالات مع وظائف أخرى خارج وظيفة المحاسبة يعني أن الآثار واسعة النطاق لعملية التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) لن تكون مفهومة فهماً صحيحاً وفي بعض الحالات لم يتم التعرف عليها وتحديدتها أو التخطيط لها على الإطلاق.

ينبغي أن يتابع مالك المشروع القوي أو القائد باستمرار عملية التقدم في المشروع. لتأكد من أنه يتم استيفاء المراحل الهامة والمواعيد القصوى وأن المخاطر والمشاكل يتم تحديدها وحلها بأسرع وقت ممكن. أحد فوائد التخطيط لمشروع التحول على أنه مشروع متشعب ومتشابك الوظائف هو أن ذلك ينطوي على مشاركة غير المحاسبين من البداية، كما أن ذلك يحقق الإتصال مع الإدارات الأخرى في وقت مبكر من دورة حياة المشروع مما يعني عملية تحول أكثر فعالية من حيث التكلفة، كما يسهل ذلك من عملية تضمين مشروع التحول في جميع أجزاء المنظمة.

4-1-1-7 قلة مشاركة مراجعي الحسابات الخارجيين وغيرهم من المتخصصين أو الإفراط في الاعتماد عليهم

في بعض المنظمات تسببت قلة إشراك المراجعين الخارجيين في مشاكل.

وبصفة خاصة في المراحل المبكرة لعملية التحول، مما يصعب من عملية اقناعهم بالتغييرات التي أدخلت على التقارير المحاسبية والمالية المرتبطة بالتحول إلى المعايير الدولية (IFRS)، وذلك بدوره يؤدي إلى مزيد من التغييرات في الأنظمة. وطرق جمع البيانات وتعديل القوائم المالية. وما لذلك من آثار مترتبة على وقت وموارد الوظائف المحاسبية المضغوطة بالفعل.

ستتم مناقشتها مدى مساهمة المراجعين الخارجيين بمزيد من التفصيل لاحقاً في هذا الفصل. أما الغرض من هذا القسم فهو تسليط الضوء على أن إشراك المدققين الخارجيين في التخطيط لعملية التحول يجنبنا الكثير من المفاجآت غير المرغوب فيها في المراحل اللاحقة للمشروع. وكلما ازداد إنخراط المراجع الخارجي في المشروع كلما إزدادت سلاسة عملية تشغيله.

ومع ذلك يعتقد عدد من تم إستطلاع آرائهم أنه في حالات كثيرة تعتمد المنظمات بشكل مبالغ فيه على المراجع الخارجي أو غيره من الإستشاريين الآخرين. ويلخص أحد التعليقات التي أدلى بها إستشاري شارك في العديد من مشروعات التحول الأوروبية هذه المسألة بصورة جيدة كالتالي:

”تعتمد الشركات بشكل كبير جداً على مساهماتي، لدرجة أنني في بعض الأحيان شعرت كما لو أنني من يدير المشروع ويتخذ جميع القرارات الرئيسية للعمل. مسألة الموضوعية لم تمثل لي أي مشكلة حيث أنني لم أشارك كمراجع حسابات، لكنني كنت قلقاً من أن الإدارة تركت لي الموضوع برمته ولم تحاول فهم الآثار المحاسبية والتبعات الأخرى للمعاملات، وفي إعتقادي أنه ينبغي للمنشآت على الأقل التأكد من أن المديرين التنفيذيين على علم تام بالقرارات التي يتم إتخاذها. وأن لا يتم النظر الي المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) علي أنها مشروع يتم القيام به لمرة واحدة وانهم في غني عن المشاركة فيه، وأن يتوقفوا عن التعامل مع المشروع كمشكلة تتطلب الإستعانة بمصادر خارجية”.

4-1-1-8 عدم وضوح الأهداف

في البدايات المبكرة لتبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) لم

يكن يتم تنفيذ عملية التحول كمشروع له أهداف واضحة دائماً، حيث كان ذلك مشكلة خاصة بالنسبة لمن قاموا بتبني المعايير الدولية (IFRS) للمرة الأولى في بدايات تطبيق المعايير الدولية. وعلى الرغم من أن الجوانب المحاسبية للتحول قد يكون تم التخطيط لها بشكل كاف، فإن الأهداف الأشمل لم يتم أخذها في الاعتبار مما أدي في بعض الحالات إلى إتخاذ قرارات خاطئة. ومنها عدم أداء أجزاء ضرورية من عملية التحول في حين تم تكرار أجزاء أخرى، وإنتاج بيانات غير ضرورية ومعلومات إدارية، والإعتماد المفرط على الإستشاريين الخارجيين ؛ وكلها أدت إلى الضغط على المواعيد النهائية وزيادة التكاليف الإضافية.

تتمثل إحدى فوائد رؤية عملية التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) كمشروع تتم إدارته بإستخدام مبادئ إدارة المشروعات في إمكانية تحديد أهداف واضحة منذ البداية، مما يمكننا من تنفيذ المشروع بأكمله بطريقة مركزة وناجزة. كما تسمح عملية وضع الأهداف بتوضيح فوائد عملية التحول بجلاء وضمان تحقيق أقصى قدر ممكن من الإستفادة. على سبيل المثال، يمكن أن تؤدي عملية التحول إلى وجود ضوابط رقابية داخلية أقوى على التقارير المالية، وتوسيع خبرات ومعارف الموظفين المشاركين في العملية، وتطوير عملية الإتصال بين الإدارات. وسواء كانت النظرة إلى الفائدة المحققة علي أنها هدف أصلي للمشروع أو هدف ثانوي، فانه من دون تحديد أهداف واضحة ومشروع أكثر تركيزاً فإن تلك الأهداف تصبح صعبة المنال.

4-1-1-9 عدم تضمين المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) في صميم أعمال المنظمة

الرسالة الرئيسية القادمة من قاموا بعملية التحول هي أهمية عدم النظر إليها بإعتبارها قضية يتم إجرائها مرة واحدة. أدت السرعة التي يفترض أن تتم بها كثير من عمليات التحول ونُدرة المعرفة الداخلية بالمعايير الدولية (IFRS) إلى اضطرار الكثير من المنظمات إلى الإعتماد بشدة على المساعدات والخبرات الخارجية. هذا هو أحد العوامل الكبيرة المساهمة في الإجابة عن السؤال المتعلق

بعدم تضمين المعايير الدولية في صميم أعمال العديد من المنظمات في السنوات القليلة الأولى من مرحلة التحول، حيث كان ينظر إليها على أنها ممارسة تتم في نهاية العام، وغالبا ما تنطوي على مشاركة عدد قليل من الناس داخل المنظمة. المشكلة هي أن الإستمرار في طلب المساعدة الخارجية للعمل على إعداد التقارير المرتبطة بالمعايير الدولية أمر مكلف وغير ضروري إذا كان المشروع يعتزم تضمين عملية إعداد التقارير طبقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في مرحلة مبكرة. بالإضافة إلى ذلك، عندما لا يتم تضمين المعايير الدولية ضمن عمليات المنظمة، فإن العديد من عمليات إعداد البيانات المالية وفقاً للمعايير الدولية سيتم إجرائها بطريقة يدوية، وهي طريقة كثيفة العمالة ومكلفة، كما أنها أكثر عرضة للأخطاء.

4-1-1-10 الذهاب للخيارات «الرخيصة والسهلة»

علق العديد من تم إستطلاع آرائهم، علي أنه في المراحل المرتبطة بالتحول بصفة خاصة حيث كان هناك مشكلة ضغط الوقت، أو حينما لم تهتم الإدارة بمحاولة تضمين المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) في صميم أعمال المنظمة، كان هناك اتجاه للذهاب للحلول السريعة والخيارات السهلة بدلا من «القيام بذلك بشكل صحيح». وهذا يعني أن العديد من الفوائد المحتملة التي كان يمكن أن تتحقق كاهداف ثانوية لن تتحقق. كما علق أحد المشاركين في عمليات التحول، بأن الإدارة إتجهت إلى تكريس الحد الأدنى من الموارد اللازمة لهذا المشروع، وبذلت أقل جهد ممكن لضمان أن تأتي القوائم المالية متوافقة مع المعايير الدولية.

4-1-2 المنحي الإيجابي للتحول الي المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)

مما سبق يسهل علينا أن نستخلص أن عملية التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) غالبا ما تكون مليئة بالتجارب السلبية. إلا أن هناك الكثير من الإيجابيات التي يمكن أن تنتج عن عملية التحول، خاصة إذا تم التخطيط لها جيداً وفي وقت مبكر، وذلك بإستخدام مبادئ إدارة المشروعات.

يمكن أيضاً أن تكون هناك منافع مرتبطة بالتكلفة المباشرة والكفاءة بوصفها من الآثار واسعة النطاق لعملية التحول. قام المعهد الكندي للمحاسبين القانونيين (CICA) بدراسة إستناداً إلى مقابلات مع كبار ممثلي الشركات العامة المسجلة، ذكروا فيها الفوائد الكبيرة التي نتجت عن التحول. على سبيل المثال، علق ممثل إحدي الشركات التي تمارس أعمال التنقيب أنه نتيجة للمعالجة المحاسبية المختلفة لتكاليف الاستكشاف والتغيرات في عملية تخصيص التكاليف على المشروعات المختلفة، كان هناك المزيد من الاهتمام المبذول من قبل الشركة بالتكاليف التي تكبدتها (CICA, 2012). وهذا يمكن أن يكون له آثار ذات أهمية كبيرة في تخفيض التدفقات النقدية الخارجة المتعلقة بالأنشطة التشغيلية والتحكم في تكلفة مشروعات تنمية هامة.

وتوضح الحالات الدراسية التالية أمثلة أخرى علي تلك الجوانب الإيجابية بناء على مناقشات مع اشخاص قاموا بالمشاركة في العديد من عمليات التحول، وأدلة شفوية من مصادر أخرى.

حالة للدراسة (1-4): أحد الآثار الإيجابية لعملية التحول

تحسين عملية الحوار مع الزملاء في نفس الصناعة

في بعض الصناعات، أدت عملية التحول إلى تعزيز الشبكات وتحسين الحوار بين الشركات العاملة في نفس القطاع. وحرصاً منها على تقديم رسالة موحدة لأصحاب المصلحة، فمن الشائع أن يتم تشكيل مجموعات عمل من الشركات العاملة في نفس المجال لمناقشة الآثار المحاسبية أو الآثار واسعة النطاق المترتبة على التحول وإيجاد الحلول المناسبة لها. ويتمثل الهدف الرئيسي لهذه المجموعات في النظر إلى السياسات المحاسبية التي ينبغي تطويرها والخاصة بالمعاملات والأرصدة. وكثيراً ما أدت شركات المراجعة الخارجية البريطانية دوراً هاماً في تشكيل هذه المجموعات. وعلق أحد الإستشاريين المستطلع رأيهم على مدى فائدة هذه المجموعات في تطوير السياسات المحاسبية التي ستصبح فيما بعد بمثابة السياسات المتبعة المتعارف عليها خلال الصناعة، وأن الإرث الناتج من التفاعل بين المحاسبين القائمين بعملية التحول في نفس التوقيت يعتبر من الفوائد طويلة الأمد لعملية التحول. كما ذكر أنه تكونت نتيجة لذلك قنوات اتصال أكثر إنفتاحاً لمناقشة القضايا المحاسبية وغيرها من القضايا مع نظراء الصناعة.

حالة للدراسة (2-4): أحد الآثار الإيجابية لعملية التحول

تحسين الضوابط الرقابية على عملية إعداد التقارير المالية

تغتنم العديد من المنظمات هذه الفرصة لبناء تقييم متعمق للأنظمة والضوابط في مشروعها للتحول. حيث علق أحد الإستشاريين المستطلع آرائهم ممن شاركوا في مشروع التحول لشركة تصنيع المانية كيري، أنه بدلاً من مجرد تعديل الأنظمة والضوابط الرقابية القائمة فإن الشركة قامت بإجراء تغييرات شاملة على الأنظمة من أجل تحسين كفاءتها، وفي الوقت نفسه كلفت قسم المراجعة الداخلية باستعراض مُفصل لفعالية الرقابة على التقارير المالية. وكان هذا بمثابة إضافة مكلفة على مشروع التحول، ولكنها على المدى الطويل جعلت الأنظمة أكثر كفاءة وساهمت في تقوية بيئة الرقابة ومدى الأنشطة الرقابية المؤداة. كما علق بأن شركة المراجعة الخارجية قد لاحظت انخفاض خطر الرقابة على عملية إعداد التقارير المالية نتيجة لذلك. عادة ما يؤدي المراجعين الخارجيين عملية المراجعة على أساس الضوابط الرقابية الموضوعية، مما يقلل من الوقت الذي تستغرقه عملية المراجعة، كما يخفف من عامل الاضطراب كثيراً. ويمكن الإدارة من أن تعتمد أكثر على مخرجات النظام المحاسبي، ويساعدها على رصد ومتابعة مقاييس الأداء الرئيسية.

حالة للدراسة (3-4): أحد الآثار الإيجابية لعملية التحول

تحسين الرقابة على إدارة الأصول في القطاع العام

تواجه هيئات القطاع العام تحديات محددة عند التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS). وهناك سمة في العديد من مؤسسات القطاع العام قبل استخدام المعايير الدولية تتمثل في ضعف عملية توثيق الأصول التي تمتلكها وتسيطر عليها. حيث ذكر العديد ممن تم إستطلاع آرائهم من المشاركين في عمليات تحول القطاع العام أن ذلك يمثل مشكلة كبيرة، ولكنهم اتفقوا جميعاً على أن عملية التحول أجبرت تلك المؤسسات ليس فقط على تحسين عملية توثيق الأصول ولكن أيضاً على تطوير كامل نظام إدارة الأصول بما في ذلك تحديد وتقييم وتأمين الأصول غير المتداولة، مما يؤدي إلى تحسين الكفاءة والسيطرة على العمليات ويساعد في عمليات إتخاذ القرار، كما في حالات المشتريات والنفقات الرأسمالية. كما علق أحدهم أيضاً بأن عملية التحول أبرزت المشاكل التي كان لا يعلم بها في السابق إلا شخص واحد ولم يكن لها أي وثائق مادية. وقد جعل ذلك المنظمات تسعى لإستخدام أساليب تضمن لها عدم تكرار تلك الأوضاع في المستقبل وأنه قد تم إنشاء الحفظ المركزي لتوثيق الممتلكات وإتفاقيات التأجير.

4-1-3 أهم إرشادات تخطيط عملية التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)

بناء على مقابلات أجريت مع أشخاص مشاركون في مشروعات التحول، يتم عرض قائمة بأهم عشرة إرشادات متعلقة بمعظم التحولات التي يتم القيام بها في مؤسسات القطاع العام أو الخاص وذلك في الجدول رقم (4-1)،. وسواء كان التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) الصادرة عن مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB)، أو إلى المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً التي تم مقاربتها وتوفيقها إلى حد كبير مع المعايير الدولية (IFRS). ومن المثير للإهتمام أنه قد تم تقديم نفس الإرشادات من معظم المشاركين علي الرغم من عملهم في مجموعات مختلفة جداً من عمليات التحول من حيث النطاق والحجم والموقع الجغرافي ونوع المؤسسة.

الجدول (4-1)

أهم الإرشادات المرتبطة بتخطيط عملية التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)

إرشادات متعلقة بالتخطيط	التعليق
1 - البدء في التخطيط لعملية التحول في أقرب وقت ممكن .	وهذا سيضمن وجود وقت كافٍ لجميع مراحل التحول، والحد من خطر الوقوع في الأخطاء أو التأخر في إتمام المشروع، كما يسمح بمتسع من الوقت لحل أي مشاكل غير متوقعة.
2 - تأمين راعي للمشروع في المستوى التنفيذي والالتزام باحتياجات المشروع من مجلس الإدارة أو ما يعادله.	يحتاج المشروع إلى مكانة ومصادقية مناسبين، قد توفرها رعاية الإدارة العليا له، مما يساعد في حل المشاكل الإدارية التي يمكن مقابلتها.
3 - تحديد المهارات اللازمة لتطبيق المعايير الدولية (IFRS) وتطوير الخبرات داخل المنشأة.	التدريب هو جزء أساسي من المشروع ويجب أن يحدث في مرحلة مبكرة لتجنب الإفراط في الاعتماد على المتخصصين الخارجيين، مما يصعب من عملية تضمين معايير التقارير المالية الدولية داخل أعمال المنظمة.

إرشادات متعلقة بالتخطيط	التعليق
4 - يجب العمل علي تفرغ فريق مشروع التحول قدر الإمكان	وذلك لضمان تركيز أفراد المشروع على تحقيق أهدافه بدلاً من تشتيتهم بمسؤوليات أخرى.
5 - إشراك المراجعين الخارجيين من بداية المشروع.	مساهمة المراجعين الخارجيين ذات أهمية كبيرة لضمان تطوير سياسات محاسبية مناسبة وتقليل احتمالية ظهور مشاكل مراجعة غير متوقعة.
6 - الأخذ في الحسبان بالآثار واسعة النطاق لعملية التحول والتخطيط للاستجابات المناسبة لها.	قد تتفاجأ العديد من المنظمات من مدى التأثيرات واسعة النطاق على النشاط ومع الاستفادة من التجارب السابقة يمكن إجراء تقييم متعمق للتأثيرات على النشاط في نفس توقيت تحديد التأثيرات المحاسبية.
7 - ترتيب الآثار المحاسبية من حيث الأولوية بعناية وقضاء بعض الوقت في تقييم الإفصاحات اللازمة	كثيراً ما يتم ترك مشاكل الإفصاح حتي قرب نهاية المشروع، بالرغم من أنها تعتبر من أكثر القضايا المرهقة في التعامل معها.
8 - تضمين التغييرات في صميم أعمال المنشأة وعدم التعامل مع تعديلات المعايير الدولية (IFRS) خارج العمليات المحاسبية المتعارف عليها	تُعتبر عملية استخدام جداول البيانات مثل (EXCEL) التي يُحتفظ بها خارج النظام المحاسبي للقيام بالتعديلات والإفصاحات اللازمة للعمليات المحاسبية محفوفة بالمخاطر وغير فعالة.
9 - التواصل بشأن الآثار الرئيسية للتحول مع من يهمله الأمر في أقرب وقت ممكن وعدم تأخير ذلك	يحتاج الموظفون المعنيون مثل موظفي المشتريات أو الخزينة أو الموارد البشرية إلى معرفة التغييرات المرتبطة بأعمالهم، وأن يكون أعضاء مجلس الإدارة من غير التنفيذيين على علم بجميع الآثار الرئيسية.
10 - تجنب عدم الافراط في الاعتماد على الاستشاريين الخارجيين على حساب تنمية المعرفة والخبرات اللازمة داخل المنظمة	في كثير من التحولات يُعتبر وجود الاستشاريين الخارجيين أساسياً في توفير المهارات اللازمة لهذا المشروع، إلا أنه ينبغي أيضاً أن يكون هناك تراكم للمعرفة داخل المنظمة وإلا لن تنجح عملية تضمين المعايير الدولية (IFRS) في صميم أعمال المنظمة.

4-2 خطة المشروع وأعضاؤه الرئيسيين

بعد أن شهدنا الدروس المستفادة من قاموا بالتحول الفعلي إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)، فإنه من البديهي القول بأن التحول إلى المعايير الدولية يتطلب التخطيط والتنفيذ بعناية لتجنب المشاكل المبينة في الفقرة السابقة. وينبغي وضع خطة المشروع بما يتناسب مع حجم وتعقيد المؤسسة المعنية مع تطبيق المبادئ العامة لإدارة المشروعات والأخذ في الاعتبار بمسائل مثل المواعيد النهائية والأحداث الهامة، وتوافر الموارد، وتكلفة التحول، وتقييم المخاطر والأهداف النهائية للمشروع.

وسوف يتناول هذا القسم المخاطر والفرص التي سيتم تقييمها ومن ثم الانتقال إلى إستكشاف الكيفية التي ينبغي أن يتم بها التخطيط للمشروع، بما في ذلك هيكل فريق المشروع، ووضع خطة شاملة للمشروع، والحاجة إلى تصميمها بعناية كي تتلائم مع الإحتياجات المحددة للمنظمة.

4-2-1 المخاطر والفرص

يؤثر التحول إلى المعايير الدولية (IFRS) على العديد من أجزاء المنظمة مما يستلزم إجراء تغييرات في النظم والإحتياجات من المعلومات والإتصال بين الإدارات الداخلية والإتصالات الخارجية مع الجهات المعنية. كما قد نحتاج أيضاً إلى تغيير واسع في الثقافة السائدة لتعديل السلوكيات كي يتم قبول هذه التغييرات وإتمام عملية التحول بنجاح. ومن المهم أيضاً أن يتم أولاً تحديد المخاطر والمشاكل المحتملة المصاحبة للتغييرات ثم تقييمها بعناية والتخطيط لها. في الواقع ينبغي أن يكون مدخلنا للتحول إلى المعايير الدولية ياعتبارها من مخاطر النشاط مثلها مثل أي تغيير كبير آخر يؤثر على المنظمة، وينبغي ترتيب المخاطر من حيث الأولوية وفقاً لإحتمال حدوثها وحجم تأثيرها المحتمل على الأعمال. كما قد تنطوي تلك التغييرات على فرص يجب أيضاً أن تقوم المنشأة بتحديد لها للحصول على أكبر فائدة ممكنة من عملية التحول.

وتتلخص المخاطر المتوقعة الأكثر شيوعاً والمشاكل المحتملة التي تنطوي عليها عملية التحول في الجدول (4-2)، جنباً إلى جنب مع الفوائد المحتملة.

**الجدول (4-2) مخاطر ومنافع عملية التحول إلى المعايير الدولية
لإعداد التقارير المالية (IFRS)**

المخاطر المحتملة	المنافع المحتملة
● المعرفة المحدودة لقواعد ومبادئ المعايير الدولية (IFRS) ● العبء على الموارد المحاسبية ● التعامل مع السلوكيات السلبية تجاه قواعد ومبادئ المعايير الدولية (IFRS) ● قلة الوقت المتاح لتخطيط وتنفيذ عملية التحول ● التغيرات في الأنظمة وإمكانية الرقابة غير الفعالة على التقارير المالية ● الخطر النهائي لعدم التوافق مع مبادئ المعايير الدولية (IFRS) ورأي المراجع المؤهل ● تكاليف التحول وخاصة عند الاعتماد على المستشارين الخارجيين ● قلة فهم أصحاب المصلحة الخارجيين للنتائج الأولى للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) ● زيادة احتمال التذبذب في الأرباح ورد الفعل السلبي من المستثمرين ● قلة تفهم الإدارة العليا للتحول ومساهمتها الضئيلة فيه ● من الصعب تحديد الآثار غير المباشرة لعملية التحول على النشاط.	● يُعتبر التحول فرصة لإصلاح النظم وزيادة كفاءة وتكامل عملية إعداد التقارير المالية ● إدخال تحسينات في الرقابة ونظم المعلومات الإدارية ● يقدم فرصة للمجموعات متعددة الجنسيات لتبسيط عملية إعداد التقارير المالية وجعل عملية دمج القوائم المالية أسهل وأقل عرضة للخطأ ● يمكن أن يكون عاملاً مساعداً في تعزيز الحوار مع المستثمرين وأصحاب المصلحة الخارجيين ● تدريب الموظفين يُعزز من معارفهم وكفاءتهم

نقاط القوة (Strength)	نقاط الضعف (Weakness)
● وجود علاقات جيدة بين المنظمة والمستشارين الخارجيين ● وجود فعالية في أداء وظيفتي المراجعة الداخلية وإدارة المخاطر ● هناك متسع من الوقت قبل أول فترة مشمولة بالتقرير المعد وفقاً للمعايير الدولية	● نقص الأفراد ذوي الخبرة بالمعايير الدولية (IFRS) ● المبالغة في استخدام الموارد المحاسبية ● وجود قضايا محاسبية مُعقدة ● صعوبة تطبيق بعض التغيرات بسبب العمليات التجارية المنتشرة على نطاق واسع في العديد من الدول
الفرص (Opportunities)	التحديات (Threats)
● يمكن إجراء إصلاحات على النظم المحاسبية ● يمكن مراجعة السياسات المحاسبية وجعلها أكثر ملاءمة ● يمكن تطوير عملية تواصل أفضل مع مستخدمي القوائم المالية ● يمكن تطوير ممارسات محاسبية معيارية للصناعة	● قد تتغير متطلبات المعايير الدولية (IFRS) قبل أول فترة مشمولة بالتقرير ● عدم فهم مستخدمي القوائم المالية للتأثيرات المحاسبية ● تضارب السياسات المحاسبية مع الزملاء في نفس الصناعة

شكل (4-1) تحليل نقاط القوة - نقاط الضعف - الفرص - التهديدات (SWOT analysis)
الخاص بالتحول للمعايير الدولية (IFRS)

سيتم تناول بعض القضايا المحاسبية المحددة والمترتبة بمتطلبات خاصة معينة للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)، في الفصل الخامس.

ينبغي في بداية المشروع التعرف على المخاطر والفرص وتحديدتها، حتي يتم تقديم لمحة عامة عن كل التحديات التي تواجه فريق المشروع والفوائد المحتملة التي يمكن إستخلاصها من عملية التحول. وكلما تم البدء في المشروع في اقرب وقت ممكن، كلما توافر المزيد من الوقت لمواجهة المخاطر والتخطيط لها وإدارتها وتعظيم الفوائد المتحصل عليها، ويمكن إجراء تحليل (SWOT) (نقاط القوة والضعف والفرص والتهديدات)⁽¹⁾ لتلخيص القضايا الرئيسية التي تواجه النشاط وفريق المشروع. كما أنه من المفيد أيضاً مساعدة فريق المشروع في صياغة إستراتيجية شاملة للتحول، يمكن إستخدامها فيما بعد لوضع خطة تفصيلية لمشروع التحول. يتم عرض مثال لذلك في الشكل (4-1).

ينبغي ترتيب القضايا التي تم تحديدها وفقاً لتحليل (SWOT) من حيث الأولوية، مع تحديد المخاطر الرئيسية من حيث التأثير حتي يتمكن فريق المشروع من التركيز على القضايا الرئيسية في وقت مبكر من مرحلة التخطيط الأولي، و لضمان التعامل بشكل مناسب مع جميع المسائل.

4-2-2 إقامة مشروع التحول

يجب أن يتم تصميم مشروع التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) طبقاً للظروف الخاصة بكل منظمة، مع الأخذ في الحسبان بمجموعة متنوعة من القضايا لضمان التركيز على الأهداف الرئيسية وقابلية تحقيقها ضمن الإطار الزمني. وتشمل تلك القضايا أنواع نمطية من المسائل التي يتعين النظر فيها مثل دورة حياة المشروع، وأعضاء فريق المشروع وكيفية تكوينه. كل هذه الأمور سيتم مناقشتها أدناه.

(1) نموذج تحليل SWOT، نقاط القوة والضعف تنبع من عوامل داخلية، بينما الفرص والتهديدات تأتي من عوامل خارجية. إلا أنه بالنسبة لعملية التحول إلى الـ (Ifs) تنظر معظم المنظمات إلى كل العناصر من وجهة نظر داخلية فضلاً عن أخذ العوامل الخارجية في الاعتبار

4-2-2-1 المشروع القصير الأجل أو المشروع الأطول أجلاً

قد يناسب المشروع قصير الأجل الكيانات الصغيرة التي لا تعاني من قضايا محاسبية إنتقالية مُعقدة، ولكن حتى في هذه الحالة لابد من التخطيط الدقيق. وعادة ما ينطوي ذلك على إعادة صياغة المبالغ التي تم تحديدها وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً، حيث يتم إجراء معالجة يدوية للبيانات مع القيام ببعض التغييرات في النظم المحاسبية والضوابط الرقابية. كما يمكن للمشروع قصير المدى الإستعانة بمختصين من خارج المشروع، ويحتمل أن يتم تنفيذ عملية التحول على مقربة من الموعد النهائي لإعداد التقارير.

الميزة الواضحة هنا هي أن عملية التحول لن تكون مكلفة نظراً لبساطتها وإطارها الزمني القصير، و لن تشكل عبئاً على الموارد. ومع ذلك، قد يكون هناك اعتماد على المستشارين الخارجيين لتنفيذ معظم العمليات المحاسبية المرتبطة بالتحول مما سيكون له آثار علي التكلفة، كما يعني أيضاً ضعف مشاركة الإدارة الداخلية ومحاسبي المنشأة في عملية التحول، مما يصعب معه تضمين المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) وجعلها في صميم أعمال المنشأة.

ميزة أخرى تتمثل في أن ترك عملية تحديد التسويات المحاسبية المطلوبة حتى تقترب من الموعد النهائي لإعداد التقارير يعني أن هناك المزيد من الوقت للتخطيط لأي عواقب محتملة وتطوير المعلومات المتعلقة بالمعايير الدولية (IFRS). وقد يكون من المفيد أيضاً ترك العمليات الحسابية اللازمة وإستخلاص البيانات إلي آخر وقت ممكن نظراً للتغيرات المستمرة في متطلبات المعايير الدولية، حتي تتنفي الحاجة لمتابعة التغيرات في تلك المعايير وعملية إعادة التعلم المستمرة بخصوص آخر ما وصلت اليه قواعد المعايير الدولية.

على الجانب السلبي هناك خطر كبير في تنفيذ عملية التحول وفقاً لهذا الأسلوب، يتمثل في وجود وقت قليل جداً للتعامل مع أي مشاكل غير متوقعة قد تنشأ قبل الموعد النهائي. وهذا قد يكون له عواقب كارثية إذا ظهرت مشكلة كبيرة تحتاج إلي توافر الكثير من الوقت والجهد لحلها، مما قد يؤدي بالتالي إلي التأخر في

إصدار القوائم المالية وربما إلى مشاكل في تقرير مراقب الحسابات إذا كانت القوائم المالية في نهاية المطاف لا تحتوي على شهادة بالتوافق مع المعايير الدولية (IFRS) أو تحتوي على أخطاء رئيسية. لهذا السبب وحده، يتم تنفيذ عدد قليل جداً من عمليات التحول إلى المعايير الدولية بإستخدام المشروع قصير الأجل الذي يتم على مقربة من الموعد النهائي المحدد. حيث أن المخاطر المرتبطة به كبيرة جداً عند التعامل مع الكثير من متطلبات إعداد التقارير المعقدة والغير مفهومة جيداً.

4-2-2-2 فريق المشروع

يعتبر هيكل وعضوية فريق مشروع التحول من الأمور الأولى التي يجب أن يتم إتخاذ قرار بشأنها. وبشكل واضح، يتم تحديد حجم وتكوين الفريق اعتماداً بصورة كبيرة على حجم وتعقيد المنشأة المعدة للتقارير المالية، على الرغم من وجود ملامح مشتركة بين جميع فرق مشروعات التحول إلى المعايير الدولية (IFRS)، وسيتم مناقشة أعضاء فريق المشروع المحتملين أدناه.

- قائد المشروع

من المسائل الهامة تحديد قائد أو مالك مشروع التحول. وكما ناقشنا في القسم الأول من هذا الفصل، عدم وجود قيادة قوية كانت تمثل مشكلة كبيرة لمن قاموا بالفعل بعملية التحول. حيث يحتاج المشروع إلى زعيم قوي وموثوق به ليس فقط للتأكد من أن المشروع يتم التخطيط له وتنفيذه بدقة ولكن أيضاً لضمان أن عملية التحول برمتها قد حصلت على الوضع الذي تستحقه داخل المنظمة. وغالباً ما يكون قائد المشروع من موظفي الإدارة العليا لتسهيل التواصل معها حول المشاكل المتعلقة بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS). إلا أنه في بعض عمليات التحول قد يتم شغل منصب قائد المشروع من الخارج. على سبيل المثال، فإنه ليس من غير المألوف أن نرى متخصص خارجي وغالباً ما يكون إستشاري في المعايير الدولية يقوم برئاسة مشروع التحول.

يجب أن يتم إتخاذ القرار بخصوص ما إذا كان قائد المشروع سيكون متفرغاً يعمل عليه بدوام كامل أو بدوام جزئي، وذلك اعتماداً على حجم وتعقيد عملية

التحول. وجود قائد مشروع متفرغ بالكامل يعني بوضوح أنه يمكن التركيز بشكل كامل على القضايا المتعلقة بالمعايير الدولية (IFRS) وعلى المشروع نفسه، كما تشير أدلة متعددة إلى أن إتخاذ قرار بالحصول على قائد مشروع غير متفرغ كثيراً ما يتم الندم على إتخاذه، لأن رئيس المشروع غير المتفرغ والمتحمل لمسؤوليات أخرى لن يعتبر عملية التحول إلى المعايير الدولية من أولوياته. مما يترتب عليه تعرض المشروع لتأعب عديدة مثل عدم الإلتزام بالمواعيد المحددة أو ضعف التواصل، وعندما تنشأ الأزمات قد لا يكون هناك من يواجهها إذا كان قائد المشروع لديه إلتزامات أخرى في ذلك التوقيت.

- الحاجة إلى المتخصصين في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)

قد نحتاج إلى أحد المتخصصين أو أكثر في مشروع التحول اعتماداً على حجم العملية، وقد يشكل المتخصصين المنضمين للمشروع فريق فرعي تابع لهم لمساعدتهم وذلك في بعض عمليات التحول الكبيرة. دور المتخصص هو الإشراف على أجزاء المشروع المتعلقة بتحديد الآثار المحاسبية وبعض الآثار واسعة النطاق المترتبة على التحول. إذا كانت المنظمة تفتقر إلى المتخصصين في المعايير الدولية، فسوف يكون هناك حاجة إلى الإعتماد على مساعدة المتخصصين الخارجيين وتعيين موظفين جدد على علم بالمعايير الدولية أو توفير تدريب مُفصل لطاقم الموظفين الموجود بالفعل. وسوف يشارك المتخصصين بكثافة في كل مراحل المشروع، ولكن بشكل حاسم في بدايات المشروع عند تحديد الآثار المحاسبية وترتيب أولوياتها.

- التقارير والأنظمة (المحاسبية / المشتركة)

لابد أن يوجد ضمن أعضاء المشروع الأساسيين ممثلين عن وظيفة إعداد التقارير المحاسبية / التقارير المشتركة، يقومون بتنفيذ المراحل الرئيسية للمشروع مثل إنشاء السياسات المحاسبية وتطوير حزم التقارير المالية وصياغة القوائم المالية الأولى المعدة طبقاً للمعايير الدولية (IFRS)، وأيضاً صياغة الإفصاحات اللازمة للإيضاحات المتممة للحسابات وغيرها من البيانات المستخدمة في عمليات

الاتصال الداخلية والخارجية، وإعتماداً على الهيكل التنظيمي وما إذا كان يتم فيه دمج وظائف المحاسبة والنظم، فقد تكون نفس المجموعة من الأشخاص هي التي سوف تقوم بتطوير تلك النظم الجديدة وضوابط الرقابة على التقارير المالية، أو قد تشارك في المشروع مجموعة منفصلة ليس لها علاقة بالمحاسبة تحديداً وتكون مسئولة عن أنظمة تكنولوجيا المعلومات والضوابط الرقابية عليها.

- المراجعة الداخلية / لجنة المراجعة

وظيفة المراجعة الداخلية، في نهاية المطاف هي توفير ضمانات عن سلامة الأنظمة والضوابط الرقابية التي تم وضعها خلال فترة التحول، لذا من المنطقي أن تكون مشاركتهم من بداية المشروع. وستحتاج لجنة المراجعة للإطلاع على السياسات المحاسبية الجديدة وإلى الاطمئنان على متانة المعلومات التي قدمتها الوسائل الجديدة لاستخلاص البيانات. ومن المطالب الأكثر شيوعاً من رموز حوكمة الشركات أن تحتوي لجنة المراجعة علي خبير في إعداد التقارير المالية، حيث سيعتبر علي إدراج هذا العضو في المشروع نقل المعرفة والمهارات اللازمة لفريق مشروع التحول.

- المستشارون الخارجيون / المراجع الخارجي

سيتم تناول الحاجة إلى مستشارين خارجيين بمزيد من التفاصيل لاحقاً في هذا الفصل، ولكن تجدر الإشارة إلى أنه حتى إذا كانت عملية التحول لا تعتمد على استخدام متخصصين خارجيين، فإنه من المهم تأسيس حوار مبكر بشأن مشروع التحول مع مراجع الحسابات الخارجي وإحاطته علماً بتطورات عملية التقدم في المشروع، كما يضع الكثير من مديري المشروعات المتمرسين في إعتبارهم وجود عضو خارجي على الأقل في المشروع، سواء في صورة مستشارين أو مراجعي حسابات، وذلك للحصول علي وجهة نظر موضوعية في المناقشات كما يساعد على إبقاء الاجتماعات في حالة تركيز على القضايا الرئيسية.

- المتخصصون في إدارة المشروعات

في عمليات التحول واسعة النطاق سوف يستفيد الفريق من مساهمة أحد

المتخصصين أو أكثر في إدارة المشروعات، نظراً لقدرتهم على توفير المهارات والمساهمات القيمة التالية إلى المشروع:

- التفاوض الفعال علي الموارد (سواء الموارد المالية أو البشرية)
- مراقبة التكاليف، وإدارة مخاطر التعرض (الإنكشاف)
- استخدام برامج إدارة المشروعات للمساعدة في تنفيذ ومتابعة المشروع
- القدرة على الإبداع عند مواجهة المشاكل والتحديات
- تسهيل الإتصال بين أعضاء الفريق والمساعدة على حل أي نزاعات قد تنشأ.
- جلب نظرة جديدة قادرة على رؤية الصورة الأعم والأشمل، حيث قد لا يكون أخصائي إدارة المشروعات خبير في المحاسبة وبالتالي فإنه لن ينشغل في التفاصيل الفنية وستكون أكثر تركيزاً علي الصورة العامة.

دراسة الحالة (4-4): استخدام متخصصين خارجيين في إدارة المشروعات

علق مراجع حسابات خارجي شارك في الكثير من عمليات التحول واسعة النطاق على استخدام تقنيات إدارة المشروعات في التحولات التي شارك بها. حيث رأي أنه لا يتم استخدام الأشخاص المتخصصين في إدارة المشروعات بصورة كافية ضمن فرق مشروعات التحول، وأنه نظراً لعدم وجودهم فإن مدير المشروع نادراً ما يفهم أهمية عملية تغيير السلوكيات والعمل علي قبول عملية التحول داخل المنظمة، والتخطيط لإستراتيجية إتصالات فعالة وتصحيح النظرة إلي التحول وأنه ليس مجرد قضية محاسبية. كما رأي المراجع أيضاً أنه عندما تم استخدام مديريين للمشروعات من غير المحاسبين في الفريق كان هناك تركيز أكبر على ترسيخ التحول وعلى أخذ مشورة المراجعين الخارجيين. وأن الشركات تتشكك في الكثير من الأحيان عند تقديم مراجع الحسابات الخارجي دعماً إضافياً حيث كان ينظر إلي ذلك على أنه مجرد محاولة لبيع خدمة أخرى، بينما يكون أخصائي إدارة المشروعات في كثير من الأحيان أكثر إنفتاحاً على الاقتراحات المقدمة من مراجع الحسابات الخارجي وأكثر تقبلاً لعروض المساعدة.

ممثلون عن مختلف وظائف النشاط

عادة ما يتضمن فريق المشروع ممثلين عن مجموعة متنوعة من مختلف وظائف النشاط، وهذا يتوقف على مدى الآثار التي تحدثها المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) علي النشاط. عادة في عملية التحول واسعة النطاق إلي

المعايير الدولية، غالباً ما يشارك ممثلون عن كل من:

- الإدارة المالية - يمكن للأعضاء من الإدارة المالية تقديم مداخلات متعلقة بالأدوات المالية والإتفاقيات التي تلتزم بها المنظمة من خلال الترتيبات التمويلية. هناك حاجة إلى الإفصاح عن المخاطر المتعلقة بالأدوات المالية، لذلك سوف نحتاج للمعلومات المقدمة من قبل فريق الإدارة المالية فيما يتعلق بهذا الصدد.
 - الموارد البشرية - يجب علي موظفي الموارد البشرية ادراك الآثار المترتبة على التحول للمعايير الدولية (IFRS) على مقاييس الأداء مما قد يؤثر على الحوافز والأجور المرتبطة بالربح، كما يمكنهم أيضاً تقديم مداخلات بشأن مسائل مثل خطط المدفوعات القائمة علي الأسهم وخطط المعاشات التقاعدية والتي سيكون لها مشاكل محددة مرتبطة بها.
 - الإتصالات / نقل المعلومات - سوف نحتاج إلى وضع إستراتيجية إتصال خارجية لضمان التعامل مع توقعات أصحاب المصلحة الخارجيين بشكل جيد، كما أن الإتصالات الداخلية لا تقل أهمية، لذا يحتاج فريق الإتصالات إلى النظر في أفضل طريقة لنشر المعلومات المرتبطة بعملية التحول إلى المعايير الدولية (IFRS) داخل المنظمة.
 - الإدارة القانونية - قد تكون هناك عواقب قانونية تحتاج إلى دراسة متأنية، مثل التفاوض على العقود وشروط عقود الإيجارات والتي قد تحتوي مثلاً علي مشتقات ضمنية، بالإضافة إلي المعلومات التي يجب الإفصاح عنها والمتعلقة بالمخصصات والأصول المحتملة والالتزامات الناشئة عن التقاضي.
- وسوف نعيد التأكيد مرة أخرى علي ضرورة ضم ممثلين من كل وحدات العمل المتأثرة بالتحول اعتماداً على الهيكل التنظيمي وحجم مشروع التحول. سواء كان هذا على مستوى الكيان القانوني ككل أو علي مستوى أقل مثل وحدات الأعمال. وسوف يؤدي هؤلاء الممثلين دوراً هاماً في الإتصالات المتعلقة بالجوانب الرئيسية لعملية التحول في جميع أنحاء المنظمة، مما يساعد علي تقبل تلك التغييرات التي تقتضيها عملية التحول.

4-2-3 عملية تجميع الفريق

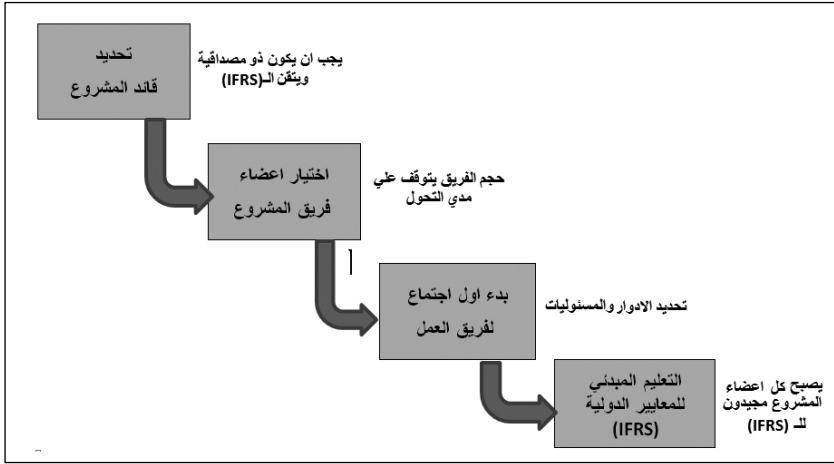
كما هو الحال في أي مشروع كبير. يكمن أحد مفاتيح النجاح في التأكد من أن كل عضو في المشروع له دور محدد بوضوح وأنه يتفهم مسؤولياته المحددة. كما يعتمد فريق العمل الجماعي الناجح على أمور مثل توزيع الأدوار والمهام المناسبة على كل عضو من أعضاء الفريق، ووجود موارد كافية للفريق، وعلى فعالية العمليات داخل الفريق الذي يجري إنشاؤه.

كما ينبغي عقد إجتماع تمهيدي للفريق، يتم خلاله تعيين قائد الفريق ووضع المعالم الرئيسية للمشروع، بما في ذلك المواعيد النهائية والمراحل الهامة للمشروع. ومن الأهمية بمكان أن يعلم أعضاء الفريق بأدوارهم والمسؤوليات المنوطة بهم وأيضاً أدوار ومسؤوليات أعضاء الفريق الآخرين، مما سيساعد على تطوير قنوات الاتصال لتوزيع المعلومات وإنشاء خطوط للإبلاغ داخل الفريق. في مشروعات التحول الكبيرة غالباً ما لا يكون أعضاء الفريق قد عملوا معاً من قبل، لذا يجب على كل عضو منهم تبادل خبراته مع الآخرين لإثبات القيمة والمهارات التي يمكن إضافتها للمشروع. كما يجب عليهم تبادل التفاصيل الخاصة بكيفية الاتصال فيما بينهم، وتجميعها بحيث يمكن الوصول إليها بسهولة. أحد أوجه القصور المذكورة عادة هو صعوبة الاتصال بأعضاء الفريق الآخرين، حيث أنه من الأهمية بمكان على أعضاء الفريق معرفة من يجب الاتصال به وكيفية ذلك.

التفاوض من أجل الحصول على الموارد هام أيضاً. خاصة إذا كان هناك نقص في المعرفة المتعلقة بالمعايير الدولية (IFRS) داخل المنظمة مما يعني ضرورة توظيف أو الإعتماد على المستشارين الخارجيين. توفير موارد المشروع قد يتطلب رفع مهارات الموظفين بدرجة كبيرة وتدريبهم عليها في أقرب وقت ممكن. علماً بأن التدريب على المعايير الدولية خاصة إذا كان مُصمم خصيصاً للمنظمة يمكن أن يكون مكلفاً لذا ينبغي وضع ميزانية للتدريب والموافقة عليها. كما ينبغي وضع ميزانية مفصلة للمشروع برمته، مع الاعتراف بأن طبيعة التكاليف التي سيتم تكبدتها وتوقيتها ومبالغها غالباً ما تكون مبنية بصورة كبيرة جداً على تقديرات تم وضعها في بداية المشروع.

كما ينبغي أيضاً علي قائد المشروع وضع القواعد الأساسية التي سيتم تطبيقها كي يعمل الفريق معاً. ويشمل ذلك النظر في وتيرة إجتماعات الفريق، وعما إذا كانت الإجتماعات يجب أن تكون وجها لوجه أو يمكن أن تتم عن طريق مكالمات جماعية (conference calls) أو إجتماعات فعلية (virtual meetings). كما تحتاج إلي تحديد إجراءات الإتصال، وأن يكون جميع أعضاء الفريق على دراية بالمرجات المتوقعة انتاجها والتوقيت المطلوب لذلك.

الشكل (2-4) الخطوات المتبعة في إنشاء فريق مشروع التحول



الشكل (2-4) تكوين فريق مشروع التحول

(3-4) وضع خطة المشروع

بمجرد تأسيس فريق المشروع تكون مهمته الأولى هي تخطيط المراحل الرئيسية لعملية التحول. حيث يعتمد عدد مراحل عملية التحول والترتيب الذي يتم به تنفيذ المهام المتعلقة بها على حجمها ودرجة تعقيدها، وهي مسألة متشابهة تقريباً في معظم مشروعات التحول. وسوف نستكشف في هذا القسم المراحل الأساسية لمشروع التحول والنظر في العمل الإضافي الذي يجب التخطيط له في ظروف معينة. نقطة الانطلاق الأولى في مجموعة من الشركات هي القرار بشأن نطاق عملية التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)، حيث يعتبر ذلك أحد المحددات الرئيسية للنطاق الكامل لمشروع التحول.

4-3-1 خيارات التحول إلى المعايير الدولية (IFRS) لمجموعة مكونة من عدة شركات

على إفتراض أن اللوائح المحلية تسمح بالإختيار، فإن القرار الرئيسي الذي يجب أن يتم في بداية التخطيط لعملية التحول الخاصة بالمجموعة يتعلق بأي شركة من شركات المجموعة سوف تقوم بالتحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)، وهذا قرار هام للغاية حيث سيترب عليه زيادة عبء العمل في المجموعة مع دخول كيانات إضافية مطالبة بتقديم تقاريرها وفقاً للمعايير الدولية والتي تشكل جزءاً من مشروع التحول. متطلبات الكيانات القانونية بأن تقدم تقاريرها في ظل المعايير الدولية سوف تختلف بين السلطات المختصة، لكن المبدأ الأساسي هو أن هناك إختيار من بين ثلاثة خيارات لا بد من إتخاذه:

الخيار الأول

وبمقتضاه سيتم إعداد الحسابات الموحدة فقط وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)، علي أن يتم إعداد القوائم المالية الفردية لكل شركة من شركات المجموعة وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً المطبقة سابقاً (GAAP). وهو الخيار الأكثر شيوعاً وغالباً ما نراه في نطاق السلطات التي تلتزم الكيانات القانونية فيها بإعداد قوائمها المالية في إطار المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً، أو عندما يكون هناك إختيار لتحويل الكيانات القانونية إلى المعايير الدولية (IFRS) مع إستمرار الحاجة إلى الحسابات المعدة في ظل المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً لأغراض ضريبية.

الخيار الثاني

وبمقتضاه سيتم إعداد الحسابات الموحدة وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)، جنباً إلى جنب مع بعض أعضاء المجموعة (على الأرجح الشركة الأم)، في حين تستمر الشركات الأخرى للمجموعة في إعداد تقاريرها المالية وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً.

الخيار الثالث

ويتم بمقتضي هذا الخيار إعداد الحسابات الموحدة وكافة حسابات الكيانات القانونية المدرجة ضمن المجموعة وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)

الجدول (3-4) الخيارات النموذجية لإعداد التقارير طبقاً للمعايير الدولية (IFRS) بالنسبة لمجموعة مكونة من عدة شركات

بيان	الخيار الأول	الخيار الثاني	الخيار الثالث
الحسابات الموحدة	المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)	المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)	المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)
حسابات الشركة الأم	المبادئ المحاسبية المقبولة قبلاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً	المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)	المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)
الحسابات التابعة	المبادئ المحاسبية المقبولة قبلاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً	المبادئ المحاسبية المقبولة قبلاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً	المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)

هناك العديد من المزايا والعيوب لمختلف الخيارات السابقة. ستم مناقشتها أدناه فيما يتعلق الخيار الأول والخيار الثالث، مع كون الخيار الثاني مزيج من الاثنين. ومن الواضح أن العامل المحرك في إتخاذ القرار غالباً ما يكون عاملاً تنظيمياً، ولكن هناك أمور أخرى يجب أخذها في الحسبان عند الاختيار. حيث ينبغي توخي الحذر عند إتخاذ هذا القرار لا سيما إذا كانت الآثار الضريبية المترتبة هي عامل أساسي في إتخاذ القرار. لذا يجب أن يكون هناك حوار مع خبراء الضرائب لضمان الحصول على المشورة بشأن الخطط الضريبية المناسبة وأنه يتم تعظيم المزايا الضريبية داخل المجموعة. وينبغي أيضاً أن تكون هناك إتصالات مع السلطات الضريبية حيث أن هناك خطر في بعض الحالات التي يتقرر فيها لأسباب ضريبية إستخدام المبادئ المحاسبية المقبولة قبلاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً في إعداد بعض مكونات المجموعة المعدة للتقارير حيث قد يمكن إعتبار ذلك نوع من التهرب الضريبي، لذلك يجب إجراء نقاش مع السلطات حول أسباب الاحتفاظ ببعض شركات المجموعة خارج المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)، والأخذ بوجهة نظرهم بخصوص هذا الوضع.

4-3-1-1 الخيار الأول

وغالباً ما ينظر اليه علي أنه أبسط طريقة للتحول، حيث أن القوائم المالية الفردية

لأعضاء المجموعة لا يتم تغييرها، لكن يتم تحويل الحسابات الموحدة المجموعة فقط إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)، وهذا يمكن أن يُقلل إلى حد كبير من عبء التحول. حيث أنه بالنسبة للقوائم المالية الفردية والمحاسبين المشاركين في إعدادها ستكون الأمور كالمعتاد وليس فيها أي جديد. في بعض نطاقات السلطة قد تكون هناك مزايا ضريبية للحفاظ على القوائم المالية للشركة الفردية المُعدة طبقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المُطبقة سابقاً.

- العيب الرئيسي للخيار الأول هو أنه سيكون هناك عمل كبير لتسوية القوائم المالية الفردية عند توحيدها لضمان توافقها مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)، وبما أن التسويات لا تشكل جزءاً من العمليات المحاسبية على مدار السنة، فقد يكون هناك مشاكل متعلقة بإنتاج المعلومات اللازمة لإجراء التسويات الضرورية، وتوفير المعلومات اللازمة كي يتم الإفصاح عنها في الإيضاحات المتممة للقوائم المالية الموحدة. وعلى الرغم من استمرار المحاسبين على مستوى الكيان القانوني في إعداد حساباتهم وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المُطبقة سابقاً، إلا أننا سوف نحتاج إلى تدريبهم على المعايير الدولية (IFRS) حتي يمكنهم فهم المعلومات الواجب تقديمها والمتعلقة بالتسويات المطلوبة طبقاً لتلك المعايير.

4-3-1-2 الخيار الثالث

الميزة الرئيسية لتحويل جميع الكيانات المُعدة للتقارير المالية في نفس الوقت إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)، هو أن ذلك يتيح لنا الفرصة لتبسيط عملية إعداد التقارير المالية للمجموعة وإنشاء قاعدة مستقرة للمستقبل مع ثبات وإتساق السياسات المحاسبية عبر المجموعة. هذا يمكن أن يكون مفيداً بشكل خاص في المجموعات متعددة الجنسيات حتي تتماشى التقارير المالية للشركات التابعة الموجودة بالخارج مع بقية المجموعة. أما من وجهة نظر المتعلقة بالمفاهيم فإن هذا الوضع يجسد مبدأ الإنسجام والإتساق ومن الناحية العملية فإنه يجعل

عملية توحيد الحسابات أبسط وأسرع، ويُقلل من أخطار الأخطاء والتحريفات على مستوى المجموعة. قد يكون هناك أيضاً فرصة لإعادة تصميم نظم إعداد التقارير المالية على مستوى المجموعة ككل، وجعلها أكثر كفاءة، وتعزيز الرقابة من وجهة نظر إدارة النشاط. كما سيكون هناك مزيد من التعاون بين الوظائف المالية في مختلف الكيانات المُعدة للتقارير، مما سيعمل على تعزيز الإتصال والتفاهم بينهما.

- وتشمل سلبات هذا الخيار في أن خطوة تحول جميع شركات المجموعة معاً إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) هي خطوة مكلفة على الصعيد المالي واللوجستي، حيث سيصبح نطاق مشروع التحول واسع جداً في بعض الحالات، وسيجادل الكثيرون بأنه من الأفضل التركيز على التحول بالنسبة للمجموعة ككل بدلاً من محاولة تطبيق المعايير الدولية على كل شركات المجموعة عندما لا يكون هناك داعي لذلك.

4-3-2 نظرة عامة شاملة على خطة المشروع

في أي مشروع هام ينبغي أن تكون الخطة الأولى التي يتم وضعها هي خطة عامة وشاملة. تقدم لنا «الصورة الكبيرة» للعمل المطلوب. هذا يجعل من السهل لأعضاء الفريق تصور كيفية تطور خطة المشروع. حيث تحدد لنا المراحل الرئيسية أو معالم الخطة وتقدم لنا ملخص تخيلي للمشروع. النظرة العامة رفيعة المستوى يمكن أن تستخدم بعد ذلك لوضع خطة مشروع أكثر تفصيلاً يتم فيها تقسيم كل مرحلة إلى المهام المكونة لها ثم يتم بعد ذلك توزيع تلك المهام بين أعضاء المشروع. ونظراً للحاجة الملحة لاستكمال عملية التحول في الوقت المناسب لتلبية المواعيد النهائية لإصدار القوائم المالية، فمن الضروري أن تتضمن تلك النظرة العامة عالية المستوى جدولاً زمنياً محدد بوضوح. حتى لا يتأخر العمل عن الموعد النهائي، مما يتسبب في التسرع في المراحل النهائية للمشروع، وهذا التسرع يزيد من فرص الوقوع في الأخطاء.

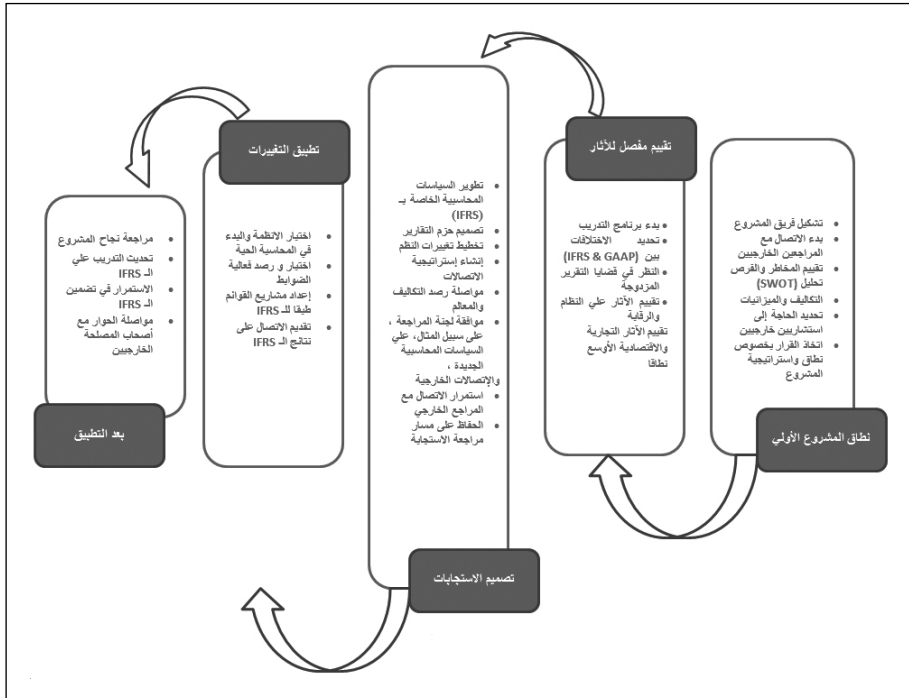
الأُمُور التي غالباً ما تستغرق وقتاً أطول بكثير مما كان متوقعاً تشمل :

- تدريب طاقم العمل علي تفاصيل المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)
- تحديد الآثار المحاسبية والتغييرات اللازمة للأنظمة
- التعامل مع قضايا محاسبية محددة وهامة مثل تلك المتعلقة بالأدوات المالية
- صياغة القوائم المالية الأولى المُعدة وفق المعايير الدولية (IFRS)، بما في ذلك الإيضاحات المتممة للحسابات
- التنسيق والتواصل مع المستشارين الخارجيين .

وبالنظر إلى أن آخر موعد نهائي لإصدار القوائم المالية الأولى المُعدة وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) غالباً ما تحدده التشريعات المنظمة. فمن المنطقي التخطيط للمشروع باستخدام أسلوب المحاكاة للوراء (Chorafas، 2006)، وهذا ينطوي على أن يركز التخطيط على المعلم النهائي. وهو إصدار القوائم المالية الأولى المُعدة وفق المعايير الدولية (IFRS) في تاريخ معين، ويتم تطوير خطة المشروع علي العمل إلي الوراء بدءاً من الهدف النهائي. و باستخدام هذا الأسلوب فان تاريخ إصدار القوائم يمثل نقطة الانطلاق للتخطيط. ويتم تعيين المهام اللازمة لتحقيق هذا الهدف من العمل الى الوراء بدءاً من ذلك التاريخ.

ويبين الشكل (3-4) نظرة عامة شاملة لمشروع التحول، تتضمن مرحلة ما بعد تطبيق المشروع والتي ستحدث بعد نشر النتائج الأولى للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS).

يجب أن لا يعني الإنتهاء من مشروع التحول القيام بحل فريق المشروع. حيث سيكون هناك الكثير من القضايا الجارية التي تحتاج إلى التقييم المستمر ومراجعة ما بعد التطبيق. ومن المحتمل أن يتطور فريق المشروع إلى نوع مختلف من الفرق مكلف بالتعامل مع المشاكل عند ظهورها على مدى السنوات القليلة الأولى سواء كانت أمور محاسبية او متعلقة بالتقارير نتجت عن التحول إلي المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS). كما سيكون هناك حاجة لضمان عدم النظر إلي المعايير الدولية علي أنه مشروع يتم لمرة واحدة. والتأكد من أنه قد أصبح جزءاً لا يتجزأ من أنظمة وضوابط المنظمة بسرعة وسلاسة قدر الإمكان.



الشكل (3-4) نظرة عامة شاملة لمشروع التحول

3-3-4 النطاق المبدئي للمشروع

بمجرد إتخاذ القرارات الأولية بشأن أعضاء فريق المشروع والقاء نظرة عامة عالية المستوى علي المشروع برمته، ينبغي بعد ذلك تحديد إستراتيجية شاملة لعملية التحول. على سبيل المثال، هل الهدف الوحيد هو انتاج المعلومات الأساسية الخاصة بالمعايير الدولية والحد الأدنى اللازم للتوافق التنظيمي معه، أم هل ينبغي أن يكون للمشروع إستراتيجية أشمل تتضمن أهداف تجارية أخرى وتعظم العائد على إستثمار الوقت والموارد في المشروع ؟ هذا قرار هام لأنه سوف يؤثر على التوجه بأكمله وعلي نطاق مرحلة التحول كما أن له آثاره على كمية الموارد الداخلية والخارجية المطلوبة للتنفيذ الناجح .

ويبين الجدول رقم (4-4) المبين أدناه المسائل النمطية للتقييم الأولى لفريق

المشروع

الجدول (4-4) قضايا متعلقة بالتخطيط ينبغي أخذها في الاعتبار

قضايا تخطيط محددة	قضايا تخطيط عامة
• كيف سيتم هيكلة عملية التحول وتحديد مراحلها؟ • متى يجب وضع مواعيد الأحداث الهامة في الإطار الزمني؟ • كيف سيتم متابعة وتقييم أداء المشروع؟	تحديد المواعيد النهائية والمعالم ومراجعة المراحل
• كيفية التعرف على الأرصدة الرئيسية وفئات المعاملات التجارية التي ستتأثر بالمتطلبات المختلفة للمعايير الدولية • احتمالية أن تكون النتائج أكثر تقلباً في ظل المعايير الدولية • إلى أي مدى سوف تكون هناك حاجة إلى سياسات محاسبية جديدة • الاختلاف بين المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً والمعايير الدولية (IFRS) من حيث المفاهيم الأساسية واستخدام الحكم الشخصي	تحديد الأساسيات المحاسبية والآثار ذات الصلة
• تأثير المعايير الدولية (IFRS) على التخطيط الضريبي • الاختلافات بين المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً والمعايير الدولية (IFRS) من حيث معالجة الضريبة الحالية والمؤجلة • التأثير المحتمل على المعدلات الضريبية السارية	تقييم الآثار الضريبية
• هل هناك حاجة للإفصاحات الجديدة في ظل المعايير الدولية (IFRS) وكيف سيتم إستخلاص البيانات ذات الصلة؟ • الحاجة إلى الاحتفاظ بمجموعتين من البيانات، واحدة في إطار المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً والأخرى في إطار المعايير الدولية (IFRS) للفترة المقارنة	تقييم الإحتياجات من البيانات
• ما إذا كانت الأمور ستتطلب حزمة تقارير مالية جديدة • هل سيتم تضمين المعايير الدولية (IFRS) وجعلها جزءاً أساسياً في النظم القائمة؟ • ما إذا كان سيكون هناك إستخدام متوازي للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً المطبقة سابقاً (GAAP) والمعايير الدولية (IFRS) أم سيتم التحول إلى إحدهما فقط من الوقت المناسب • الحاجة إلى أدلة محاسبية جديدة وإجراءات الرقابة الداخلية	الأخذ في الإعتبار بالتغيرات المحاسبية والتغيرات في نظم المعلومات
• الحاجة لتدريب الموظفين الحاليين على متطلبات المعايير الدولية • إلى أي مدى سيتم الإعتماد على المتخصصين الخارجيين • هل ستكون هناك حاجة إلى تعيين موظفين جدد علي دراية بالمعايير الدولية	تحليل الإحتياجات من الموارد البشرية

قضايا تخطيط عامة	قضايا تخطيط محددة
• تحديد الآثار متعددة الوظائف	• ما هي وظائف النشاط الأكثر تضرراً ؟ • تحديد تأثيرات المعايير الدولية (IFRS) على الوظائف غير المحاسبية، مثل الموارد البشرية، إدارة المخاطر، والمشتريات، والشئون القانونية • إقامة حوار بين الوظائف ووحدات النشاط لضمان المشاركة
• إعداد ميزانية للمشروع	• تحديد التكاليف الإضافية والتفاوض على الميزانية • الأخذ في الحسبان بالطوارئ المحتملة التي سيتم مراعاتها في الميزانية
• البت في كيفية التواصل بشأن قضايا التحول مع أصحاب المصلحة الخارجيين	• تحديد توقعات أصحاب المصلحة • كم المعلومات التي سيتم تقديمها أثناء تقدم مشروع التحول ؟ • سبل الإتصال

هناك مجموعة واسعة من المسائل المدرجة في القائمة أعلاه. وهناك موضوع شائع في ردود أفعال ومساهمات أولئك الذين قاموا بتجربة عملية التحول يتمثل في أنهم عند بداية المشروع لم يكن لديهم تقدير لمدي إتساع النطاق المطلوب، ولا لكمية الآثار غير المحاسبية التي ستترتب علي التحول.

كثيراً ما يستفيد المستشارين الخارجيين من قوائم المراجعة في المساعدة علي تخطيط المشروعات، والتي يجب أن تغطي المسائل الأكثر شيوعاً التي تقع ضمن نطاق عملية التحول.

4-3-4 التقييم المفصل للآثار

ربما تعتبر مرحلة تقييم الآثار هي أهم مراحل المشروع. وسوف يتناول الفصل الخامس تقييم التأثيرات المحاسبية بينما يركز الفصل السادس على الآثار واسعة النطاق علي النشاط والآثار التجارية. ويعتبر المستشارون الخارجيون أصحاب خبرة كبيرة في تحديد التأثيرات المحاسبية، والتي تعتبر مسألة التخطيط الرئيسية بالنسبة للمنظمات ذات القضايا المعقدة مثل الأدوات المالية، كما تختلف التأثيرات المحاسبية بين القطاعات، لذلك لابد من التأكد من أن الآثار المحددة ذات الصلة بصناعة معينة تتم معالجتها.

عند إجراء أي تحليل للآثار، من المهم ترتيبها من حيث الأولوية، من أجل إدارة مخاطر التعرض أو الإنكشاف، وضمان أن يتم تخصيص الموارد الكافية لتصميم وتنفيذ الإستجابات المطلوبة للآثار. لذا يُعتبر جزء أساسي من عملية التحول هو تقييم أهمية كل أثر تم تحديده والنظر في العلاقة بين تلك الآثار، وخاصة بين التأثيرات المحاسبية وغير المحاسبية. على سبيل المثال، يمكن وضع سياسة محاسبية جديدة متوافقة مع المعايير الدولية وتتعلق بالإعتراف بالإيراد مما قد يؤثر على عملية صياغة عقود العملاء ومفاوضات المبيعات.

في الحالات متعددة الجنسيات، تكون عملية تقييم الآثار مُعقدة وتستغرق وقتاً طويلاً، نظراً لأنها قد تختلف بين سلطة وأخري علي حسب الموقع الجغرافي للمنظمة. ينبغي أن تتم عملية تقييم الأثر باستخدام مدخل من أسفل إلى أعلى، للتأكد من أن الظروف الفردية لكل وحدة أعمال تتم معالجتها بشكل منفصل. الفشل في القيام بذلك قد يتسبب في عدم التعرف علي آثار محلية معينة وتحديدها، وبالتالي لا يتم وضع الإستجابات المناسبة للتعامل معها.

4-3-5 تصميم الإستجابات

بالنسبة للتأثيرات المحاسبية، فإن الإستجابات المناسبة لها تتمثل إلى حد كبير في وضع سياسات محاسبية جديدة تتوافق مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS). ومخرجات ذلك هي مشروع أو مسودة السياسات المحاسبية ودليل الإجراءات، مع عدم إغفال السياسات والإجراءات المتعلقة بالإفصاحات اللازمة بموجب المعايير الدولية (IFRS).

و سوف نحتاج إلي صياغة حزم التقارير المالية بالنسبة للمجموعة التي تضم عدة شركات، وينبغي النظر فيها إلي التدريب لضمان أن الإجراءات الجديدة مفهومة تماماً.

تمثل عملية تحويل البيانات وجمعها واحدة من أكبر القضايا في هذه المرحلة من المشروع. وغالباً ما تحتاج الأنظمة إلى تقييم ومراجعة حتي تتمكن من إستخلاص البيانات الجديدة اللازمة لإعداد التقارير وفق المعايير الدولية (IFRS)،

كما سنحتاج إلى إتخاذ قرار لتحديد ما إذا كان ينبغي تشغيل الأنظمة بالتوازي لإستخلاص البيانات اللازمة للمعايير الدولية (IFRS) والمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً. كما سنحتاج إلى إدارة عملية تحويل البيانات بعناية لضمان عدم فقدان أي بيانات أو إتلافها أثناء التحويل، ويجب تصميم رقابة قوية لضمان إكتمال ودقة التقارير المالية. أما بالنسبة للمنظمات المطلوب منها الحصول على تصديق على فعالية نظام الرقابة الداخلية الخاص بها، فإن ذلك سوف يكون عاملاً رئيسياً في تصميم أي تغييرات على النظام.

كما تحتاج أيضاً إلى تصميم الإستجابات للتأثيرات غير المحاسبية التي يتم تحديدها. هذه الإستجابات قد تتراوح بين استجابات لمسائل عامة داخل الكيان مثل إدخال نظم معلومات إدارية جديدة، أو استجابات مفصلة ومحددة أكثر من ذلك بكثير، مثل التغييرات في الوثائق اللازمة في قسم الإدارة المالية فيما يتعلق بمعاملات التحوط (التغطية). من المهم تحديد أثر التغييرات في السياسات المحاسبية على الآثار غير المحاسبية التي تنشأ نتيجة لها. ثم وضع وتحديد إستجابة مناسبة للآثر غير المحاسبي.

ومن الجدير بالذكر في هذه المرحلة أن التواصل المناسب فيما يتعلق بالإستجابات أمر بالغ الأهمية وبصفة خاصة الإستجابات غير المحاسبية، حيث سيكون من الصعب إدخال الوظائف غير المحاسبية في العملية نظراً لإحتمال عدم فهم موظفيها لسبب تلك التغييرات، مما يجعل عملية قبول وتنفيذ الإستجابات المطلوبة أمر صعب بالنسبة لهم. ولذا ينبغي عقد دورات تدريبية وإجتماعات توجيهية على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) عبر وظائف ووحدات الأعمال لضمان أن المتأثرين بتلك التغييرات التي تم فرضها عليهم يفهمون الحاجة إلى إجراءاتها، كما يمكن لهم المشاركة في عملية التحول.

4-3-6 تطبيق التغييرات

عندما يتعلق الأمر بتطبيق التغييرات، فإن نجاح ذلك يتوقف على مدى نجاح خطط المراحل السابقة. ويتضمن التطبيق ما يلي:

- الموافقة على الإجراءات والسياسات المحاسبية المتوافقة مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)
 - إختبار نظم إعداد التقارير طبقاً للمعايير الدولية (IFRS) والذهاب مباشرة والبدء في إستخلاص البيانات
 - تقوم نظم المعلومات الإدارية بإعداد التقارير باستخدام مصطلحات وسياسات المعايير الدولية.
 - الإنتهاء من حزم التقارير المالية للمجموعة وتوحيد المعلومات.
 - إنتاج القوائم المالية الأولى المعدة وفقاً للمعايير الدولية بما في ذلك اعادة صياغة القوائم المالية المقارنة.
 - الإتصال مع أصحاب المصلحة الخارجيين بخصوص نتائج وأثار المعايير الدولية.
- مصدر القلق الرئيسي في هذه المرحلة هو ضمان الإلتزام بالسياسات والإجراءات الجديدة. وبالتالي تعتبر مسألة قوة الرقابة على التقارير المالية من الإعتبارات الهامة. وبالنظر إلى أن كثير من عمليات التحول تحدث في فترة زمنية قصيرة نسبياً مع الارتباط بموعد نهائي ثابت، وأن مراحل المشروع السابقة علي مرحلة التطبيق قد تم تجاوزها، فانه من المرجح أن تكون مرحلة التطبيق مضغوطة للغاية من حيث الوقت، وهذا يزيد من مخاطر عدم التوافق مع السياسات والإجراءات الجديدة، إما عن طريق الخطأ أو عن طريق محاولة العثور على بديل مختصر لتلك المنصوص عليها. وسوف يتناول الفصل السادس القضايا المتعلقة بالرقابة بمزيد من التفصيل.
- في هذه المرحلة سيتم عرض نتائج التحول خارجياً وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) للمرة الأولى، بالنسبة للمؤسسات الكبرى سيكون هناك الكثير من الاهتمام في وسائل الإعلام والتمحيص العام للقوائم المالية مما يتطلب التخطيط في مرحلة مبكرة من المشروع للأساليب المناسبة لإيصال قضايا المعايير الدولية إلي أصحاب المصلحة الخارجيين. وهذا هو الوقت الذي سيتم فيه تنفيذ

تلك الخطط. إدارة التوقعات تعتبر مسألة حاسمة، وفي الوضع المثالي يكون هناك بعض الاتصالات العامة بخصوص المسائل المرتبطة بالمعايير الدولية (IFRS) في المراحل الأولى من عملية التحول وذلك بهدف البدء في عملية توعية لأصحاب المصالح حول تأثير المعايير الدولية على نتائج المنظمة ووضعها قبل فترة طويلة من صدور قوائمها المالية الأولى المعدة وفقاً للمعايير الدولية، ولا تهدف المنظمة من وراء ذلك إلي إثبات توافقها مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لأن ذلك أمر مفروغ منه، لكنها تريد أيضاً أن تثبت أن عملية التحول تمت بسلاسة. مع خطر تعرض (انكشاف) محدود وتم التعامل معه بصورة جيدة. وسيتم فحص طرق الإتصال المختلفة التي استخدمت بنجاح في الفصل السابع. مع تقييم للمزايا النسبية لكل منها.

4-3-7 تقييم ما بعد التطبيق

ينبغي لجميع المشروعات الهامة إجراء تقييم ما بعد التطبيق. وذلك بعد الإنهاء بفترة وجيزة من مرحلة تطبيق المشروع حيث سيكون لدى أعضاء المشروع تذكر واضح له.

بعبارة بسيطة. لابد أن يأخذ تقييم ما بعد التطبيق في الإعتبار ما الذي كان على ما يرام في مشروع التحول. وما لم يكن كذلك. كما يمكننا من خلاله تعلم دروس قيمة تساعد في التخطيط لأي مشروع كبير في المستقبل تضطلع به المنظمة. وينبغي النظر في ما يلي عند مراجعة ما بعد التطبيق.

تحديد ما إذا كانت أهداف المشروع (والتي تختلف من منشأة لأخرى) قد تحققت أم لا ، وقد يشمل ذلك تقييماً للمسائل التالية :

- هل تم تسليم القوائم المالية المعدة طبقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) في الوقت المحدد؟
- هي القوائم المالية متوافقة تماماً مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)؟
- هل لم يتم تعديل تقرير المراجعة ؟

- هل تم تثقيف الموظفين المناسبين وتدريبهم علي المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) ؟
- هل تم وضع الضوابط اللازمة والتي تعمل بشكل فعال ؟
- هل تم تضمين المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) في صميم أعمال المنظمة ؟
- هل تم تحديد وفهم الآثار والتداعيات واسعة النطاق ؟

تقييم تكاليف المشروع

- ما هي التكاليف النهائية لعملية التحول ؟
- ما هي الأسباب الرئيسية لأي تجاوز في النفقات ؟
- ما هي التكاليف الجارية ؟

الإعتبرات المتعلقة بأصحاب المصلحة الخارجيين

- هل تم التعامل مع توقعات أصحاب المصلحة بطريقة جيدة ؟
- ما هي التغذية العكسية وردود الأفعال التي تم التوصل إليها من الحوار مع أصحاب المصلحة الخارجيين ؟

تحديد مجالات التنمية الإضافية المحتملة

- هل تحققت جميع الفوائد المتوقعة ؟
- هل تحتاج النظم والضوابط إلى المزيد من التطوير ؟
- هل هناك حاجة للمزيد من التدريب ؟
- هل يتيح التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) فوائد أشمل للمنظمة ؟

ينبغي أن تبرز لنا عملية تقييم ما بعد التطبيق الإجراءات الإضافية التي يتعين إتخاذها لتضمين المعايير الدولية (IFRS) بنجاح داخل المنظمة وجعلها من صميم أعمالها. سيتم التعامل مع ذلك في الفصل السادس ، حيث سيتناول البحث في

مسألة التآلف مع استخدام المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS).

4-4 استخدام المستشارين الخارجيين

هناك موضوع مشترك يظهر في المناقشات مع من قاموا بعملية التحول يتمثل في الاعتماد علي خبرات المستشارين الخارجيين. حيث أنه غالباً ما تفتقر المنظمات للموارد والمهارات الكافية لوضع وتطبيق عملية التحول دون الحصول علي مساعدة خارجية. هناك عدة إعتبارات متعلقة بالتخطيط بخصوص استخدام المستشارين الخارجيين، منها تحديد مدى الاعتماد عليهم، و طبيعة مشاركتهم في عملية التحول، وأيضاً تحديد المستشارين الخارجيين الذين سيتم استخدامهم. ومن الضروري أيضاً تقييم المستوى المرجح من المساهمات المطلوب الحصول عليها من المراجعين الخارجيين، وتقييم ما إذا كانت مشاركتهم في المشروع تخلق تهديدات للموضوعية التي تحتاج إلى إدارتها بعناية.

4-4-1 نظرة عامة علي دور المستشار الخارجي في مشروع التحول

في بعض التحولات يلعب المستشار الخارجي دوراً حاسماً، مثل قيامه تقريباً بتشغيل مشروع التحول بالكامل، بينما في بعض التحولات الأخرى يؤدي دوراً أقل أهمية للمشروع ككل، مثل إعطاء المشورة للإدارة بشأن قضايا محددة عند ظهورها. لذا أحد الإعتبارات الأولى للتخطيط هو تحديد مدى مشاركة المستشارين الخارجيين.

بعض الأمور التي يجب أخذها في الإعتبار عند صياغة وجهة نظر حول مدى مشاركة المستشارين الخارجيين تتضمن ما يلي:

- ما هو المستوى الحالي للمعرفة بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) داخل المنظمة؟
- هل هناك أي مناطق متصورة للمشاكل، مثل وجود قضايا محاسبية مُعقدة؟
- هل هناك موارد داخلية كافية للعمل علي المشروع دون مساعدة خارجية؟
- هل الإدارة لديها خبرة في إدارة مثل هذا المشروع الكبير؟

- هل يتم النظر إلى التغييرات الكبيرة في أنظمة تكنولوجيا المعلومات على أنها أمر محتمل؟
 - ما هو مستوى التدقيق المتوقع على القوائم المالية الأولى المعدة وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) ؟
 - هل يمكن للمنظمة تحمل دفع ثمن كبير للموارد الخارجية ؟
 - مدى حرص الإدارة على وجود مدخل للتدريب العملي على التحول؟
- إعتماداً على تقييم هذه المسائل سالفة الذكر، يمكن قياس مستوى الإعتماد على المستشارين الخارجيين .

نوع مشاركة المستشارين الخارجيين هو الاعتبار التالي . حيث يمكن لهم المساعدة في أي مرحلة من مراحل المشروع وبخصوص أي عنصر من عناصره . الجدول (4-5) تظهر فيه بعض من أكثر المناطق الشائعة التي يتم الإعتماد فيها على المستشارين الخارجيين .

هناد منهجية يستخدمها المتخصصون في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) لإجراء عمليات التحول، وقوائم للتحويل، وأدوات للتشخيص، وأطر عمل لتحليل الآثار، وتصاميم للأنظمة، مؤلفات معينة صناعية ومحلية ومقارنات متعلقة بالمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً جاهزة للإستخدام . عند إختيار أي نوع من المستشارين لاستخدامه من المهم النظر في تخصصهم، على سبيل المثال في قطاعات صناعية معينة أو في نطاق اختصاص محدد، حيث كما رأينا أن التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) يجب أن يكون مُصمماً خصيصاً لكل منظمة على حدة .

4-4-2 إستخدام مصادر خارجية لتقديم ضمانات بشأن عملية التحول

إحدى الطرق التي يمكن أن تشارك بها الجهات الخارجية في عملية التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) تتمثل في أداء خدمة توفير الضمانات بشأن عملية التحول . مما يشكل وسيلة ممتازة لتقليل المخاطر والحصول

على تأكيدات على جودة القوائم المالية الأولى المعدة وفق المعايير الدولية . يمكن طلب الحصول على ضمانات على ما يلي :

- مدى ملائمة السياسات المحاسبية الجديدة وتوافقها مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) .
- مدى فعالية الرقابة على عناصر الأنظمة التي تم تغييرها .
- إكمال ودقة عرض الميزانية الإفتتاحية في تاريخ التحول، والإفصاحات الإضافية المطلوبة بموجب المعايير الدولية .
- تأثير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) على مؤشرات الأداء الرئيسية ومقاييس الأداء .
- نوعية وجودة الإتصالات فيما يتعلق بالتحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) .

الجدول (4-5) مجالات مساهمة المستشارين الخارجيين

مجالات المساهمة (المشاركة)	الأنشطة النموذجية للمستشارين الخارجيين
إدارة المشروع - يمكن إستخدام المستشارين الخارجيين لإدارة المشروع بأكمله، أو لإدارة أجزاء معينة منه	• التخطيط للمشروع • إستخدام برامج إدارة المشروعات • تقديم مدير مشروع متفرغ للمنظمة أو شخص من الخارج يساعد مدير المشروع من الظل • إجراء متابعة وتقييم لمرحلة ما بعد تطبيق التحول .
المشاكل الفنية المتعلقة بالمعايير الدولية (IFRS) - لدعم وتطوير المعرفة بالمعايير الدولية داخل المنظمة	• تحليل الاختلافات بين المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً والمعايير الدولية (IFRS) • إعداد قوائم مالية توضيحية وفق المعايير الدولية (IFRS) • المساعدة في إعداد مسودات الإفصاحات المتعلقة بالإفصاح • تقديم المشورة بشأن تطبيق المعايير الدولية (IFRS) وبصفة خاصة إستخدام الإعفاءات المتعلقة بها • المساعدة في تطبيق المعايير المعقدة، مثل تلك المتعلقة بالأدوات المالية • توفير أطقم العمل للقيام بعملية التحول إلى المعايير الدولية (IFRS) وإعداد القوائم المالية الأولى وفقاً لها

مجالات المساهمة (المشاركة)	الأنشطة النموذجية للمستشارين الخارجيين
	• إجراء أو تقديم المشورة بشأن التقييمات، مثل تقييم الأصول غير الملموسة، اختبار إنخفاض القيمة • تقديم المشورة بشأن مسائل معينة خاصة بالصناعة • تطوير السياسات المحاسبية وأدلة الإجراءات • توفير التدريب على المعايير الدولية (IFRS)
مشاكل الأنظمة	• تقديم المشورة بشأن التغييرات اللازمة • إنشاء برنامج مُفصل مُعد خصيصاً للمنظمة • تطوير نظم الرقابة الداخلية على التقارير المالية • اختبار الأنظمة والإجراءات والواجهات
المراجعة - توفير ضمانات على التحول إلى المعايير الدولية (IFRS) وضمان مسار سليم لعملية المراجعة	• مراجعة عناصر عملية التحول • تقديم المشورة بشأن إختيار السياسات المحاسبية • تقييم قوة الرقابة الداخلية • التوصية بالوثائق اللازمة لعملية المراجعة
الضرائب - المساعدة في التخطيط الضريبي	• تقييم أثر التحول إلى المعايير الدولية (IFRS) على الضريبة المستحقة • تقديم المشورة بشأن إستراتيجيات التخطيط الضريبي • مساعدة المنظمة في مجال الإتصالات مع السلطات الضريبية
المتخصصين التقنيين في مجالات معينة	• المساعدة في صياغة الإفصاحات وتقديم التقييمات، على سبيل المثال، لمعاشات التقاعد والمدفوعات على أساس الأسهم والأدوات المالية
آثار وتداعيات المعايير الدولية (IFRS) - مساعدة المنظمة علي تقييم الآثار واسعة النطاق	• رسم خرائط عواقب وآثار التحول إلى المعايير الدولية (IFRS) وتقييم أهميتها
الإتصال - المساعدة على تطوير وتقديم الإتصال الفعال	• تحديد مجالات إهتمام أصحاب المصالح الرئيسيين • تطوير إستراتيجية الإتصالات
المقارنة المرجعية - مقارنة قضايا مرحلة التحول بين قطاعات الصناعة	• إستخدام الخبرات المكتسبة من التحولات في المنظمات الأخرى لتحسين الكفاءة وخفض التكاليف • الحصول علي وجهة نظر أشمل للمشروع.

حالة للدراسة (4-5): قيام مستشارة خارجية بتقديم المشورة بشأن عمليات التحول الكندية

تم إستطلاع رأي إستشارية متخصصة تعمل على نطاق واسع لدى عملاء متنوعون يقومون بعمليات التحول في كندا، وقد إختلفت نوعية الأعمال الذي قامت بادائها بصورة كبيرة جداً، حيث أنها في عمليات التحول الصغيرة كانت تقوم بإدارة مشروع التحول بالكامل، بدءاً من تقييم الآثار المحاسبية المبدئية حتي إعداد القوائم المالية بما في ذلك إعداد الإيضاحات المتممة لها، وعمل جميع الوثائق اللازمة، وكان جزء هام من منهجها المستخدم لتطبيق عملية التحول يتضمن إنشاء حزمة من المعلومات لمراجعي الحسابات الخارجيين، تتضمن تفاصيل للسياسات المحاسبية التي تم إختيارها عند التحول إلى المعايير الدولية (IFRS)، والتعديلات والتسويات التي تم القيام بها للوصول إلى قائمة المركز المالي الإفتتاحية وكافة القضايا الرئيسية الأخرى التي تمت مناقشتها مع العميل، بينما في عمليات تحول أخرى طلب منها العملاء المشاركة في إبداء الرأي بخصوص التوصيات المقدمة من مراجعي الحسابات الخارجيين، وفي بعض المشروعات قامت بدور حلقة الوصل بين الإدارة ومراجعي الحسابات الخارجيين. يمكن للمستشارين تقديم مجموعة واسعة من الخدمات التي لا علاقة لها بعامل الموضوعية الذي تؤثر على الخدمات التي يقدمها المراجعين الخارجيين لعملائهم.

4-4-3 مزايا ومساوئ الإعتماد على المستشارين الخارجيين

في كثير من الحالات قد يكون من الضروري إشراك مستشارين خارجيين على الأقل في جزء من مشروع التحول إلى المعايير الدولية (IFRS)، إلا أنه قد يكون هناك مخاطر في كثرة الإستعانة بمصادر خارجية لأداء العمل المتعلق بالمشروع. وهناك موضوع يتكرر في المقابلات مع من قاموا بعملية التحول هو أنه بالاستفادة من تجاربهم السابقة فإن الكثير منهم يأسف لأنه تم إسناد الكثير من العمل المتعلق بالتحول لجهات خارجية. مما يحد من كمية المعرفة بالمعايير الدولية (IFRS) المفترض تراكمها داخل الكيان المعدل للتقارير. وذلك يعني أنه في فترات التقارير اللاحقة لابد من استدعاء هؤلاء المستشارين الخارجيين للمشاركة مرة أخرى، وما لذلك من آثار واضحة علي التكلفة، كما أن القضية الأكبر هي أنه لن يتم النظر إلى المعايير الدولية على أنها قد أصبحت جزء لا يتجزأ من المنظمة، وعدم وجود معرفة بالمعايير الدولية داخل المنظمة يمكن أن يصبح مشكلة كبيرة.

ومن الواضح أن الإدارة غالباً ما تختار الإعتماد على المستشارين الخارجيين بشكل كبير، ربما بسبب القيود المفروضة على الموارد والوقت، وسوف يكون هناك العديد من المزايا وكذلك العيوب لذلك الإتجاه.

المزايا

- توفير وقت الإدارة للتركيز على إدارة أعمال المشروع اليومية المعتادة.
- التقليل من المخاطر المرتبطة بالتحول إلى المعايير الدولية (IFRS)، نظراً لخبرة وتجربة المستشارين الخارجيين
- من غير المرجح أن تظهر مفاجآت غير متوقعة في وقت متأخر في المشروع.
- سيكون هذا المشروع أكثر سلاسة وأكثر كفاءة وتتوافر له الموارد اللازمة.

العيوب

- التكلفة - المشورة ستكون باهظة الثمن.
- المشاركة المحدودة للإدارة تعني أنه من الصعب تعزيز وضع ومكانة المشروع داخل المنظمة.
- سيتم النظر إلى المشروع على أنه مسألة تتم «لمرة واحدة»، وبالتالي لن يتم تضمين المعايير الدولية في أعمال المنظمة
- قد لا يتمكن الموظفون الداخليين من تطوير معرفتهم بالمعايير الدولية (IFRS)، إذ أنهم الإستعانة بمصادر خارجية محاسبية بصورة كبيرة.

4-4-4 دور المراجع الخارجي

هناك اتفاق كبير على أن وجود مراجع حسابات خارجي مشارك في عملية التحول منذ البداية أمر هام، لأن الحصول على وجهات نظرهم في مرحلة مبكرة من المشروع سوف يساعد على منع حدوث عواقب وتعقيدات غير مرغوب فيها عند ممارسة أعمال المشروع. والسؤال هو إلى أي مدى يمكن أو ينبغي أن يشارك مراجع الحسابات الخارجي في تصميم وتنفيذ عملية التحول. في حين أن الجهة المعدة للتقارير قد ترغب في مشاركة المراجع الخارجي بشكل كبير، نظراً لخبرتهم في إعداد التقارير المالية وعمليات المنظمات وأنشطتها، فإنه لقضايا متعلقة بأخلاقيات المهنة يجب على مراجع الحسابات الخارجي أن يبقى موضوعياً. ستم مناقشة أسباب ذلك ومستوى المشاركة المسموح به في هذا القسم.

4-4-4 قضايا الموضوعية

يعمل المراجعين ضمن إطار أخلاقي، وعليهم الالتزام بميثاق سلوك وأخلاقيات المهنة الذي يوفر المبادئ والقواعد الواجب إتباعها عند تقديم خدمات المراجعة أو التأكيد. حيث يصدر الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) قانون لأخلاقيات المحاسبين المهنيين الذي يشكل ميثاقاً في حد ذاته، كما يمكن أن يساعد أيضاً على تطوير ميثاق وطنية للغرض نفسه. قد تختلف المواثيق الوطنية في تفاصيل متطلباتها المتعلقة بالمراجعين، لكنها تشترك في أن الموضوعية هي القضية الغالبة التي يجب مراعاتها عند القيام بالمراجعة أو أي خدمات أخرى متعلقة بها. وبعبارة أخرى، عندما يبدي المراجعين رأيهم على القوائم المالية، فإنه يجب النظر إليه على أن رأي مستقل ومحيد وخالي من التحيز، وإلا تعرضت مصداقية رأي المراجع للخطر.

هناك العديد من التهديدات المحتملة الموجهة إلى الموضوعية عند مشاركة مراجع الحسابات الخارجي بصورة كبيرة جداً في عملية التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)، أحد هذه المخاطر هو خطر مراجعة أو تقييم الذات. والمبدأ هو أنه لن يُنظر إلى رأي المراجع على أنه رأي موضوعي في قوائم مالية كان قد أداء دوراً في إعدادها. مراجعة الذات يمكن أن تعني ببساطة إعداد أو المساعدة على إعداد كل القوائم المالية أو أجزاء منها، ولكن يمكن أن تمتد أيضاً إلى الحالات التي قام فيها المراجع بوضع أو تطوير النظم المحاسبية. أو قيامه بالتوصية باستخدام سياسات محاسبية معينة. لهذه الأسباب، في معظم ميثاق أخلاقيات المهنة لا يُسمح للمراجعين بأداء مثل هذه الأدوار التي تعني مساهمتهم بشكل كبير في إعداد القوائم المالية بشكل واضح عند التحول إلى المعايير الدولية، إذا كان المراجع مشارك بشكل كبير فإن ذلك يتم النظر إليه على أنه تهديد محتمل للاستقلالية عائد إلى تقييم الذات. وبالتالي لن يكون المراجع حاسماً، وسيكون أقل تشككاً في الإجراءات المستخدمة لإنتاج الأرقام التي تتم مراجعتها.

التهديد المتعلق بالإدارة يحتمل أن يكون أيضاً كبيراً وينشأ من تصور أن مراجع

الحسابات يأخذ دور الإدارة. على سبيل المثال في تصميم السياسات المحاسبية أو وضع ضوابط رقابية فعالة على التقارير المالية. كما تنشأ تهديدات أخرى إلى الموضوعية بسبب المصلحة الذاتية، وهذا يُعتبر إلى حد كبير موضوع مالي، حيث يتقاضى المراجع أتعاب نظير تقديم الخدمات المتعلقة بعملية التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS).

القضية التي يجب أخذها بعين الاعتبار، هو كيف يمكن الحماية من هذه التهديدات. للقضاء على تهديد مراجعة الذات، يمكن استخدام فرق منفصلة من شركة المراجعة واحدة للعمل على التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)، وأخري للعمل على مراجعة الحسابات. علي أن يكون الوضع خاضعا لتقييم مراقبة الجودة. في المملكة المتحدة على سبيل المثال من الشائع جداً أن يكون فريق المراجعة من نفس الموقع الجغرافي للكيان المعد للتقارير، علي أن يساعده في عملية التحول فريق آخر من موقع جغرافي مركزي مكون من متخصصين في المعايير الدولية للحد من التهديد الإداري، علي أن يتخذ العميل القرار النهائي بشأن السياسات المحاسبية الجديدة المتوافقة مع المعايير الدولية التي سيتم تبنيها.

الشيء الرئيسي هو ضرورة ادراك كلا من شركة المراجعة والعميل للتهديدات المحتملة والاستجابة لها بشكل مناسب. في المنظمات التي لديها لجنة للمراجعة فإنه عادة ما يكون العمل الإضافي التي يتعين القيام بها من قبل المراجعين الخارجيين قد تمت الموافقة عليه مسبقاً من قبل تلك اللجنة، والفشل في ضمان حدوث تلك الموافقة يمكن أن ينظر إليه على أنه نوع من أنواع فشل حوكمة الشركات. ومن المهم أن يكون هذا العمل الذي سيتم تنفيذه من قبل المراجع الخارجي والمتعلق بالتحول إلى المعايير الدولية (IFRS) موثقاً ومفهوماً من قبل الطرفين، كما يجب التفرقة بين ما إذا كان يتم تنفيذ العمل كجزء من خدمة المراجعة أو كعمل إضافي آخر متعلق بالمراجعة. في بعض نطاق السلطات يُحظر على أي شركة مراجعة حسابات أن تقدم خدمات أخرى خارج نطاق المراجعة، وفي هذه الحالة يجب أن يشارك مُقدم خارجي آخر للخدمة.

العديد من الشركات التي مرت بالتحول في الإتحاد الأوروبي في عام (2005) قامت بإشراك كل من مراجع الحسابات الخارجي وشركة منفصلة من المستشارين. وقدم مراجع الحسابات الخارجي مدخلاته عند الحاجة مع مراعاة موضوع الاستقلال، بينما كان المستشارين الآخرين أكثر قدرة على المشاركة بصورة أكبر في مشروع التحول. وغالبا ما يأخذون دوراً محورياً في التخطيط والآداء.

حالة للدراسة (4-6): مشاركة مراجعة حسابات خارجية في عمليات تحول الشركات الأيرلندية

أشارت إحدى مراجعات الحسابات الخارجية إلى درجات المشاركة الواسعة التي شهدتها بوصفها ساهمت في العديد من عمليات تحول للشركات الأيرلندية إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)، حيث وصفت إحدى أنواع المشاركات باسم «الاستغراق الكامل» نظراً لمساهمتها بشكل كبير في عملية التحول إلى درجة أنها كانت تعمل تقريباً كمديرة للمشروع. كما قدمت خيارات للإدارة لتجنب المشاكل المتعلقة بالموضوعية ولكن أساس عملها كان تنفيذ الكثير من أعمال مشروع التحول. بينما في بعض التحولات الأخرى إقتصرت دورها على إسداء المشورة بشأن مجالات معينة نظراً لكون الإدارة على معرفة جيدة بالمعايير الدولية (IFRS)، أو في حالة كون الإدارة تريد أن تتشاور مع خبير إضافي للمعايير الدولية عند تخطيط وتنفيذ عملية التحول. كما علقت بقولها أن حجم مشاركة المراجع يمكن أن يتغير مع التقدم في مرحلة التحول. على سبيل المثال، مع أحد عملائها ظنت أن مشاركتها سوف تكون ضئيلة للغاية، ولكن نشأت العديد من المشاكل المحاسبية المعقدة غير المتوقعة مما اضطرها للمشاركة بشكل أكبر بكثير مما كان مقرراً في الأصل وتحولت مشاركتها إلى «الاستغراق الكامل». تم الحفاظ على الموضوعية من خلال توثيق جميع قرارات الإدارة المتعلقة بالقضايا الرئيسية، كما تم الفصل بين الواجبات عن طريق إشراك موظفين في فريق التحول ممن لن يقوموا بالمشاركة في عملية المراجعة السنوية للعميل.

4-4-2 نوع مشاركة المراجع الخارجي

وجدت دراسة استقصائية قام بها معهد المحاسبين القانونيين في إنجلترا وويلز (ICAEW. 2007) أن الدعم المقدم للعملاء تضمن المشورة بشأن تطوير وإختيار السياسات المحاسبية، وتوفير نماذج للقوائم المالية وفقاً للمعايير الدولية (IFRS)، وإصدار إيضاحات إسترشادية، وتقديم دورات تدريبية حول المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وتشير أبحاث المؤلف نفسه إلى مجموعة واسعة من الخدمات ذات الصلة بعملية التحول المقدمة للعملاء، كما هو موضح في الشكل (4-4).

كما تم مطالبة المراجعين بتقدير نسبة الوقت الذي تستغرقه عملية تقديم المشورة

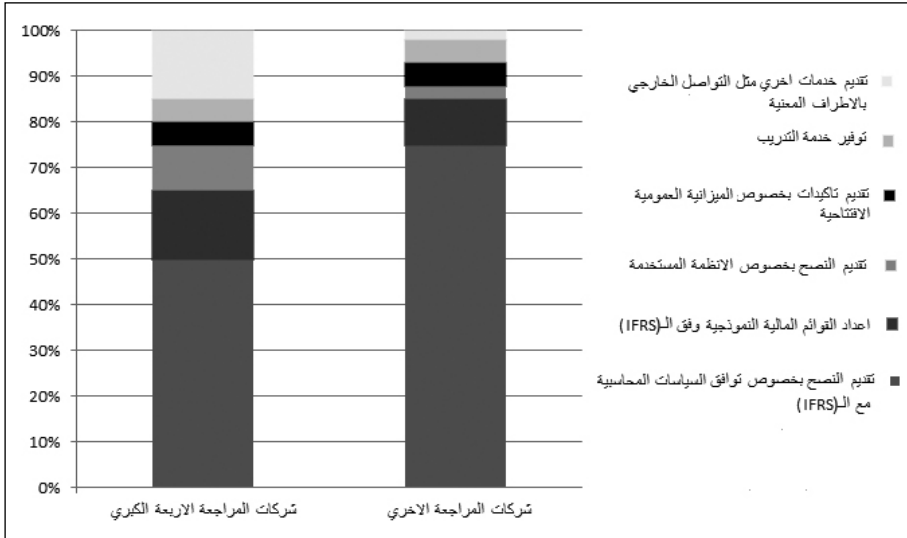
بشأن العناصر المختلفة لعملية التحول مثل السياسات المحاسبية الجديدة وإعداد الشكل النموذجي للقوائم المالية والتي شكلت أغلب مساهمات مراجع الحسابات.

حالة للدراسة (4-7): مشاركة المراجع الخارجي في عملية التحول إلى المعايير الدولية (IFRS) لشركة صغيرة مسجلة في المملكة المتحدة

أثناء موجة تحولات الشركات البريطانية المسجلة التي تمت خلال عام (2005). قامت شركة صغيرة مسجلة بالإعتماد بشكل كبير على مساعدات شركة مراجعة الحسابات الخارجية. حيث لم يكن لدى إدارة الشركة أي علم بالمحاسبة وفق المعايير الدولية (IFRS). وبالمثل كانت خبرة شركة المراجعة قليلة أيضاً. حيث قام المراجعون خلال مرحلة التخطيط بتحليل الآثار المحاسبية عن طريق استخدام قوائم المراجعة المعدة من قبل إدارتها الفنية، حيث علق مراجع الحسابات أنه حتى الإدارة الفنية لشركة المراجعة كانت خبرتها السابقة قليلة بالمعايير الدولية، وقدمت تحليل الآثار المحاسبية بطريقة صعبة جداً نظراً لأنه أثناء التخطيط كان لا يزال العمل جارياً علي بعض معايير التقارير المالية الدولية. لذلك أمكن تخمين بعض التأثيرات المحاسبية فقط بينما كانت التأثيرات واسعة النطاق مبهمة أكثر ويصعب التخطيط لها. هذا وقد قدمت شركة المراجعة القوائم المالية المبدئية، وساعدت العميل على التحضير لمناقشة بعض الآثار المترتبة على التحول مع الأطراف الأخرى، لاسيما مع البنك، حيث تأثرت إتفاقيات الإقراض بإعادة صياغة قائمة المركز المالي.

حالة للدراسة (4-8): مشاركة المراجع الخارجي في عمالية التحول إلى المعايير الدولية (IFRS) لشركة كندية كبرى

حدث التحول الكندي في وقت لاحق لتحول شركات الإتحاد الأوروبي المدرجة في البورصة، مما مكن التجربة الكندية من الاستفادة من التجارب السابقة لشركات الإتحاد الأوروبي. وكانت شركات المراجعة الخارجية الكندية مستعدة تماماً ويمكنها أن تقدم لعملائها مجموعة واسعة من الخدمات خلال عملية التحول. هذا وتعمل الشركة موضوع الدراسة في مجال التنقيب عن النفط وإنتاجه، وقد استخدم مراجعي حسابات الشركة أداة تشخيصية تفاعلية لتحليل الآثار المحاسبية بالتفصيل، ونظراً إلي خبراتها المكتسبة من العمل على تحول شركات النفط الأخرى تمكنت من تقديم نظرة ثاقبة للآثار واسعة النطاق. كما ساعدت في إعداد الإفصاحات التنظيمية اللازمة في السنوات التي سبقت إعداد القوائم المالية الأولى وفق المعايير الدولية (IFRS)، وقدمت المشورة بشأن كيفية التواصل مع المساهمين والأطراف الخارجية الأخرى بالعروض التقديمية والبت عن طريق الشبكات بخصوص القضايا والمشاكل المتعلقة بالمعايير الدولية، وعلق الضيف أن شركة مراجعة الحسابات وفرت لوحة إستطلاع للإدارة التي غالباً ما تحتاج إلى بعض التأكيدات الغير رسمية بأنه يتم إتخاذ القرارات الصائبة، بخصوص مسائل مثل وضع السياسات المحاسبية الجديدة، ومدى كفاية الإفصاح في الإفصاحات المتممة للقوائم المالية عن السياسات المحاسبية وإستخدام الحكم الشخصي.



الشكل (4-4) مشاركة المراجع الخارجي في عملية التحول إلي المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)

المصدر: بحث الكاتب نفسه إستناداً إلى مقابلات أجريت مع المراجعين الاستشاريين.

تشير الأدلة المستمدة من شهادات من تم مقابلتهم وإستطلاع آرائهم إلي أن الكيانات المعدة للتقارير لم تكن راضية دائماً عن مساهمات المراجع الخارجي. وعلق كثير منهم فيما يتعلق بعملية تحول الشركات المدرجة في المملكة المتحدة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) في عام (2005)، بأن بعض شركات المراجعة كانت بطيئة في تقديم المساعدة في إختيار السياسات المحاسبية ومتطلبات الإفصاح وذلك لأسباب تعود إلي أن شركات المراجعة نفسها كانت لا تزال تطور معرفتها وتدريب موظفيها علي المعايير الدولية. كما علق أحد الضيوف ممن سبق له العمل بالمعايير الدولية (IFRS) قبل انضمامه إلى شركة بريطانية مدرجة قررت في وقت لاحق التحول إلي المعايير الدولية، بأنه «ربما كان على علم أفضل بالمعايير الدولية من المراجعين أنفسهم». ومع ذلك، فإن هذه القضايا كان يمكن مصادفتها كثيراً في ذلك الوقت مثلها مثل مشاكل التأسيس، أما الآن فقد قامت جميع مكاتب المراجعة الكبرى بتطوير منهجيات وسنوات من الخبرة في العمل علي المعايير الدولية (IFRS)، أما بالنسبة لشركات المراجعة الصغيرة فإنها قد تفتقر إلي الخبرة إذا كان البنك الخاص بعميلهم لا يزال يستخدم المبادئ المحاسبية

المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً المحلية، لذلك لا ينبغي أن نفترض دائماً المامهم بالمعايير الدولية (IFRS) .

قد يكون هناك أيضاً حالات تأخير أثناء وضع شركة المراجعة لوجهة نظرها الخاصة في تطبيق متطلبات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)، وإعداد الإرشادات الداخلية ومنهجية المراجعة في التعامل مع القضايا المحاسبية الجديدة. كما توجد صورة أخرى مماثلة في نطاق سلطات مختلف، حيث وجدت دراسة أجراها المعهد الكندي للمحاسبين القانونيين (CICA) أن الشركات فوجئت في بعض الأحيان بالوقت الطويل الذي استغرقه المراجع الخارجي لتكوين رأي في الموضوعات المحاسبية (CICA، 2012)، كما لوحظت نقطة مثيرة للإهتمام في نفس الدراسة تتمثل في أن بعض مُعدي القوائم المالية وجدوا أن مراجع حساباتهم الخارجي يحافظ على نهج متصلب جداً في تطبيق متطلبات المعايير الدولية (IFRS) وذلك إستناداً إلى النهج المتبع في إرشادات شركة المراجعة الخاصة التابع لها، على الرغم من وجود بدائل أخرى صالحة لتطبيقها.

4-5 تكاليف عملية التحول

يجب التعامل مع مسألة وضع ميزانية لعملية التحول على أنها عنصر أساسي في التخطيط للمشروع حيث يمكن أن تكون التكاليف كبيرة، وكما هو الحال مع أي مشروع كبير يجب وضع ميزانية للتكاليف ومراقبتها بعناية طوال دورة حياة المشروع. حيث بحثت دراسات عديدة في الأنواع النمطية من التكاليف التي يتم تكبدها عند التحول إلى المعايير الدولية (IFRS)، وتشير إحدى الدراسات إلى أن أغلب التكاليف التي تكبدها الشركات اليونانية عند التحول إلى المعايير الدولية تتصل بتعديلات الأنظمة وأتعاب الاستشاريين الخارجيين، والتكاليف الإضافية للإبلاغ المزدوج (Naoum, Sykianakis, and Tzovas 2011).

كما تعطينا الأدلة الموجودة في أبحاث المؤلف نفسه نظرة ثاقبة على حجم التكاليف التي يتم تكبدها عند التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)، حيث طلب من مُعدي القوائم المالية في مجموعة متنوعة من المنظمات تقدير التكاليف الإضافية للتحول إلى المعايير الدولية، وتظهر نتائج ذلك في الجدول (4-6).

الجدول (4-6) عرض تكاليف عملية التحويل لمجموعة مختارة من الشركات

بيان	التكلفة المقدرة للتحويل إلى IFRS	تكلفة التحويل كنسبة مئوية من الإيرادات
شركة تصنيع في المملكة المتحدة	£ 480.000	0.4%
شركة تطوير عقاري كندية	CN \$ 935.000	0.2%
شركة توزيع ونقل ألمانية	€ 1.300.000	0.1%
شركة تجزئة في المملكة المتحدة	£ 3.000.000	0.06%

الجدول (4-7) التكاليف النمطية لعملية التحويل وفقاً لنوع التكلفة

عنصر التحويل	نسبته من إجمالي التكاليف
وقت الموظفين الداخليين	45%
المراجعة الخارجية	16%
إستخدام الإستشاريين والمتخصصين	14%
تحديث الأنظمة والضوابط الرقابية	8%
التدريب	5%
الاستشارات الضريبية	5%
عناصر أخرى مثل التواصل مع الممولين، الإلتصالات	7%
الإجمالي	100%

وتوضح المعلومات الواردة في الجدول (4-6) نطاق التكاليف الإجمالية التي يمكن تكبدها عند التحويل، وكذلك تبين أنه بالنسبة للشركات الصغيرة فإن مقدار ما تنفقه على التحويل يمثل نسبة أعلى من عائداتها مقارنة بالشركات الأكبر. كشفت دراسة خاصة بتكاليف التحويل للشركات الكندية اتجاهاً مماثلاً، حيث تتفاوت التكاليف نسبياً تبعاً لحجم الكيان المعد للتقارير ودرجة تعقيد عملية التحويل. أعلى تكلفة تحول تكبدتها شركة خدمات مالية كبرى (CFERF) (2013).

ومن المثير للإهتمام أيضاً أن نرى كيف يتم تقسيم التكلفة الإجمالية للتحويل إلى الأجزاء المكونة لها. ويستند الجدول (4-7) على أبحاث وإيضاحات خاصة بالمؤلف، إستناداً إلى ردود حصل عليها ممن تمت مقابلتهم وإستطلاع رأيهم، بخصوص نسبة التكاليف التي يتم تخصيصها لمختلف عناصر عملية التحويل.

عند إجراء المقابلات على تكاليف التحول، كان من الواضح جداً تكريس الشركات الصغيرة لجزء كبير من ميزانيتها للاستشارات الخارجية والخدمات الإضافية المقدمة من قبل المراجع الخارجي. وفي حالات أخرى لبعض الكيانات الصغيرة ابتلعت تلك الاستشارات والخدمات الإضافية الغالبية العظمى من إجمالي تكاليف عملية التحول. بينما الكيانات الأكبر تميل إلى إنفاق نسبة أعلى من التكاليف على فريق المشروع الداخلي وتحديثات البرامج والقضايا المتعلقة بالنظم.

وقد أجريت الكثير من الدراسات الإستقصائية المتعلقة بالتكلفة في الدول المختلفة، ومناقشة نوع وحجم التكاليف المتكبدة في كل بلد هو خارج نطاق هذا الكتاب. ومع ذلك فانه من المثير للإهتمام أن نلاحظ أن التكاليف سوف تختلف بشكل كبير بين الدول المختلفة وداخل نفس الدولة. في دراسة حول تكاليف التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) في رومانيا، ذكر فيها (36%) من المديرين الماليين المستطلع رأيهم أن تكاليف التدريب كانت أهم تكاليف تم تكبدها، تليها أتعاب الخبراء الإستشاريين ثم المراجعة ثم تعديل النظم المحاسبية (Ionascu et al., 2007)، كما أشارت نفس الدراسة إلى أن متوسط تكلفة التحول تبلغ (€ 30.384) فقط، أقل بكثير مما كانت عليه في العديد من البلدان الأخرى، وربما يعود ذلك إلى صغر أحجام الشركات المعنية والتكلفة المنخفضة التي يتميز بها سوق العمل المحلي.

كما قدرت دراسات أخرى التكاليف التي سيتم تكبدها في نطاق سلطات أخرى عند القيام بعملية التحول. وتقتصر إحدى هذه الدراسات أن تكاليف التحول لمرة واحدة في الولايات المتحدة ستصل إلى (8) بليون دولار، مع ثبات أحد عناصر التكاليف، مما يؤثر على الشركات الصغيرة بنسبة أكبر من الشركات الكبرى (Hail, Leuz, and Wysocki, 2010)، كما أظهرت نفس الدراسة أن الشركات الصغيرة التي تقوم بإجراء تعديلات رئيسية على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) واجهت أكبر زيادة في أتعاب المراجعة في سنة التحول، استخلص (36%) من الباحثون أن الشركات الصغيرة تتحمل بشكل غير

متناسب الميز من التكاليف المرتبطة بالتحول إلى المعايير الدولية (IFRS) مقارنة بالشركات الأكبر.

هناك العديد من العوامل الرئيسية التي يمكن أن تساعد على خفض تكاليف التحول إلى المعايير الدولية (IFRS) :

- ضمان حصول الموظفين المعنيين علي تدريب مُفصل علي المعايير الدولية (IFRS) في مرحلة مبكرة من المشروع، مع الإستمرار في عملية التدريب نظراً للطبيعة المتغيرة لمتطلبات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.
 - التعامل مع عملية التحول كمشروع رئيسي وتوظيف مديرين متخصصين في إدارة المشروعات وليسوا بالضرورة من خلفية محاسبية.
 - بدء التخطيط للمشروع في أقرب وقت ممكن وعدم الإستهانة بالوقت الذي سوف يستغرقه.
 - التعامل مع المراجعي الخارجيين في مرحلة مبكرة من مشروع التحول والحفاظ على الحوار معهم، حتى لو كان يتم الحصول علي الكثير من التوجيهات من شركة إستشارات أخرى مختلفة.
 - الحرص علي مشاركة جميع وحدات النشاط في كل مراحل المشروع.
- بصفة خاصة يجب أخذ تكلفة المراجعة الخارجية في الإعتبار. نظراً للعمل الإضافي المرتبط بالسنة الأولى لتقديم القوائم المالية وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)، لذلك فإنه ليس من المستغرب أن تتزايد أتعاب عملية المراجعة الخارجية، حيث يرجع ذلك إلي إجراءات المراجعة الإضافية اللازمة لمراجعة الميزانية العمومية الإفتتاحية وإعادة صياغة المعلومات المقارنة. كما تناولت إحدى الدراسات المتخصصة تكاليف التحول التي تكبدتها الشركات الإستراتيجية للتداول العام، حيث واجهت الشركات الصغيرة زيادة بلغت (30%) في المتوسط في أتعاب المراجعة، في حين عانت الشركات الكبيرة من زيادة قدرها (19.8%) (De George, Ferguson, and Spear, 2013). كما كشفت أبحاث في تكاليف تحول كيانات القطاع العام النيوزيلاندي زيادة في أتعاب مراجعة الحسابات تتراوح

بين (5٪ : 35٪) بالنسبة للكيانات التي شملتها الدراسة، حيث كانت أعلى نسبة إرتفاع في شركات الطاقة (Redmayne and Laswad, 2013).

كما تناولت أبحاث أخرى متعلقة بتكاليف التحول، موضوع الزيادة في التكاليف المحاسبية، وفي دراسة لمعهد المحاسبين القانونيين في إنجلترا وويلز (ICAEW, 2007) المذكورة سابقاً، كان واضحاً أن المجالات المحاسبية التي شهدت تكاليف إضافية كبيرة تمثلت في كل من الأدوات المالية، وإستحقاقات الموظفين، والإعتراف بالإيرادات، وتوحيد القوائم، والإيجارات، وتقويم الأصول، والأصول الملموسة وغير الملموسة (ICAEW, 2007)، ووجدت دراسة أخرى أن أغلبية الزيادة في تكاليف المراجعة عند التحول تتصل بكل من: الأدوات المالية، ومحاسبة التحوط، والمدفوعات عن طريق الأسهم، وشهرة المحل، والأصول غير الملموسة والتسويات الضريبية (De George, Ferguson, and Spear, 2013).

كما لا ينبغي أيضاً التقليل من التكاليف المرتبطة بالتعليم والتدريب، والتي ستختلف بشكل كبير بين الشركات بناء على مستوى المعرفة المتوافرة بها والمتعلقة بالمعايير الدولية (IFRS)، وعدد الأشخاص الذين يحتاجون إلى تدريب ومدي تعقيد القضايا المحاسبية التي يتم التعامل معها، وقد أظهرت الدراسات أن المبلغ المنفق على التدريب يمكن أيضاً أن يتبع نمط وطني، حيث ستحتاج الدول التي تختلف مبادئها المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً بشكل كبير عن المعايير الدولية إلى المزيد من التعليم والتثقيف على الأساسيات المحاسبية، فضلاً عن التدريب الفني المفصل.

قد يضطر قائد مشروع التحول إلى المعايير الدولية (IFRS) إلى بذل جهود كبيرة في سبيل الحصول على الموارد (سواء كانت موارد مالية أو بشرية)، وتشير الدلائل إلى أن المنظمات تميل إلى التقليل من الكم المطلوب من كلاهما في عملية التحول، حيث قد يصعب إقناع الإدارة العليا بتخصيص الموارد اللازمة لمشروع التحول، وخاصة إذا كانت تنظر إليه على أنه «مسألة محاسبية فقط»، وهناك القليل من الإعتبار للآثار الواسعة النطاق لعملية التحول على النشاط، يضع نقص الموارد ضغطاً واضحاً على المشاركين في عملية التحول مما يزيد من احتمال حدوث الأخطاء وعدم الكفاءة وصعوبة الوفاء بالمواعيد النهائية.

التشاطر	النصف الأول من عام ٢٠١١	النصف الثاني من عام ٢٠١١	النصف الأول من عام ٢٠١٢	النصف الثاني من عام ٢٠١٢	النصف الأول من عام ٢٠١٣	النصف الثاني من عام ٢٠١٣	من عام ٢٠١٤ قصاصا
إنشاء فريق إدارة المشروع	↔						
تفقيف فريق إدارة المشروع		↔					
الارتباط مع المسؤولين عن الحكومة		↔					
إشراك الاستشاريين الخارجيين		↔					
أداء تحليل الأثر المحاسبية	↔						
تحديد وتطبيق تغييرات الأنظمة والتحديثات الرقابية		↔					
تطوير سياسات محاسبية جديدة		↔					
إعداد تنسيق وشكل القوائم المالية ولف المعايير الدولية		↔					
تقديم الأثر الأوسع وتخطيط التغيرات على مستوى الشركة		↔					
نشر التقارير المالية طبقا لـ (IFRS)		↔					
إنشاء وتقديم استراتيجية الاتصال الخارجي		↔					
تقديم ما بعد التطبيق	↔						

جدول رقم (4-9) خطة عمل شركة (XYZ) المرتبطة بالتحويل إلى المعايير الدولية

الإجراءات الرئيسية	التوقيت	المسؤولية	مرحلة المشروع
- التفاوض من أجل الموارد. - إختيار أعضاء فريق المشروع. - الإنفاق على المسؤوليات والمعايير الرئيسية. - عقد إجتماع إنطلاق المشروع.	النصف الأول من عام (2011)	- المدير المالي - الرئيس التنفيذي	إنشاء فريق إدارة المشروع
- التدريب على المعايير الدولية (IFRS). - تطوير وتنفيذ مشروع التحويل. - ضمان إستمرار الحوار مع المستشارين والمراجعين الخارجيين. - الاحتفاظ بوثائق المشروع. - متابعة ومراقبة الموارد والميزانية. - عقد إجتماعات دورية لمناقشة تقدم المشروع.	جاري التنفيذ	- قائد فريق المشروع - المدير المالي للشركة	بدء عمل فريق إدارة المشروع
- الحصول على دعم رفيع المستوى للمشروع. - الحصول على الموافقات، على سبيل المثال، إستخدام المستشارين الخارجيين، والتمويل، وفي نهاية المطاف إعتماد السياسات المحاسبية الجديدة. - تثقيفهم بخصوص القضايا الرئيسية والآثار واسعة النطاق.	جاري التنفيذ	- قائد فريق المشروع - المدير المالي للشركة	التواصل مع القائمين على الحكومة

مرحلة المشروع	المسؤولية	التوقيت	الإجراءات الرئيسية
إشراك المستشارين الخارجيين	- قائد فريق المشروع - المدير المالي للشركة - لجنة المراجعة	جاري التنفيذ	• مناقشة خطة المشروع والمراحل الرئيسية. • المساهمة في وضع السياسات المحاسبية، والآثار على النظم والقضايا واسعة النطاق، تخضع لقبود الاستقلال. • التواصل المستمر ومناقشة مستجدات التقدم.
القيام بتحليل الآثار المحاسبية	- أعضاء الفريق من قسمي المحاسبة والإدارة المالية - المستشارون الخارجيون	النصف الثاني من عام (2011)	• تحديد وترتيب الآثار المحاسبية من حيث الأولوية بما في ذلك متطلبات الإفصاح. • تطوير المعرفة والفهم بشأن قضايا محددة متعلقة بالمعايير الدولية (IFRS). • تخطيط الموارد اللازمة للتعامل مع قضايا بعينها.
تحديد وتطبيق التغييرات على الأنظمة بالإضافة إلي التعديلات الرقابية	- أعضاء الفريق من قسمي المحاسبة والإدارة المالية - المستشارون الخارجيون - المراجعة الداخلية	النصف الثاني من عامي (2011) (2012)	• تصميم التعديلات اللازمة على النظم والعمليات • وضع الضوابط الرقابية المتعلقة بنظم إعداد التقارير المالية الجديدة. • الحصول على تأكيدات على الأنظمة والضوابط الرقابية الجديدة.
تطوير سياسات محاسبية جديدة	- أعضاء الفريق من قسمي المحاسبة والإدارة المالية - المستشارون الخارجيون	النصف الثاني من عامي (2011) (2012)	• تصميم السياسات المحاسبية المتوافقة مع المعايير الدولية (IFRS). • إتخاذ قرار بشأن إعفاءات المعيار الدولي (IFRS 1) التي سيتم إتخاذها. • وضع إجراءات للتعامل مع الاجزاء التي قد يكون بها شبهة عدم الموضوعية وتحديد الأهمية النسبية.
إعداد تنسيق وشكل للقوائم المالية يتوافق مع المعايير الدولية (IFRS)	- أعضاء الفريق من قسمي المحاسبة والإدارة المالية - المستشارون الخارجيون	النصف الثاني من عام (2012)	• إعداد شكل مبدئي لكل قائمة مالية. • إعداد مسودة مذكرة السياسات المحاسبية. • إعداد شكل مبدئي للإيضاحات المتممة للقوائم المالية. • الحصول على مدخلات من المستشارين الخارجيين حول مدي ملاءمة شكل وعرض القوائم المالية والسياسات المحاسبية المقدمة للجنة المراجعة لتقييمها والموافقة عليها.

مرحلة المشروع	المسئولية	التوقيت	الإجراءات الرئيسية
تقييم الآثار واسعة النطاق وتخطيط التغييرات على مستوى الشركة	- فريق المشروع - المستشارون الخارجيون	جاري	• تحديد وترتيب الآثار واسعة النطاق من حيث الأولوية بالتواصل مع وظائف النشاط غير المحاسبية. • التواصل مع الإدارات الأخرى لشرح آثار التحول إلى المعايير الدولية. • إعداد عملية التدريب على مستوى المنظمة ككل بشأن القضايا الرئيسية.
إطلاق عملية إعداد القوائم المالية وفقاً للمعايير الدولية (IFRS)	- أعضاء الفريق من قسمي المحاسبة والإدارة المالية	(2013)	• إعداد المقارنات وفقاً للمعايير الدولية (IFRS) • تضمين المعايير الدولية (IFRS) داخل نظم إعداد التقارير المالية. • مواصلة متابعة فعالية النظم والضوابط الرقابية.
وضع وتنفيذ إستراتيجية الاتصال الخارجي	- فريق المشروع	جاري	• تحديد المجالات المحتملة لإهتمام أصحاب المصلحة الخارجيين. • تقديم عملية تقييم الآثار لأصحاب المصلحة الخارجيين في مرحلة مبكرة. • تخطيط وتنفيذ العرض التقديمي الفعال للنتائج الأولى المعدة وفقاً للمعايير الدولية (IFRS).
مراجعة ما بعد التنفيذ	- فريق المشروع	من عام (2013) فصاعداً	• مواصلة تقييم مدي كفاءة نظام إعداد التقارير المالية وفقاً للمعايير الدولية (IFRS). • تقييم التكاليف والموارد المستخدمة في المشروع. • الحصول على ردود أفعال أصحاب المصلحة بشأن النتائج التي تم عرضها وفقاً للمعايير الدولية (IFRS).

4-6 إعداد خطة عمل

لا بد وان تنتهي المرحلة الأولى للتخطيط بإعداد «خطة عمل» لتلخيص المراحل الرئيسية للمشروع، بما فيها من توقيتات هامة وتوزيع المسؤوليات. هذه الوثيقة تعتبر بالغة الأهمية ويتم تحديثها مع تقدم المشروع، وعادة ما تحتوي خطة العمل على ملخص للمراحل الأساسية بالإضافة إلى الجدول الزمني لها، على أن تحتوي علي مزيد من التفاصيل، ويعتمد طول «خطة العمل» على مدى تعقيد

وحجم المشروع في حد ذاته.

يوجد مثالين علي خطط العمل في الجدولين (4-8)، (4-9) والمتعلقين بعملية تحول إفتراضية لشركة (XYZ) من المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً إلي المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS). ويبين الجدول (4-8) خطة العمل العامة التي أعدتها الشركة بما في ذلك نظرة شاملة علي المراحل الرئيسية للمشروع و الجدول الزمني. ويقدم الجدول (4-9) المزيد من التفاصيل عن كل مرحلة من مراحل «خطة العمل» بما في ذلك نقاط العمل الرئيسية والمسؤوليات.

الخلاصة

تم إستعراض مجموعة واسعة من القضايا الواجب أخذها في الإعتبار عند إنشاء مشروع التحول إلي المعايير الدولية (IFRS)، والأهمية البالغة للتخطيط الفعال، وإختيار أعضاء الفريق المناسبين وتدريبهم من وقت مبكر للتأكد من إجادتهم للمعايير الدولية (IFRS)، ووضع جدول زمني واقعي للمشروع به معالم رئيسية يمكن تحقيقها، ويعتبر كل ما سبق من أساسيات إدارة المشروعات، وبدون هذه اللبنات الأساسية لن يتم التحول بكفاءة أو فعالية. غالباً ما تكون مشاركة المستشارين الخارجيين سمة أساسية لمعظم التحولات، ولكن الإعتماد الكبير عليهم له مزاياه وعيوبه. كما أن التكاليف النقدية لعملية التحول يمكن أن تكون كبيرة وينبغي وضع ميزانية لها.

تتناول الفصول التالية عدة مراحل للمشروعات بمزيد من التفاصيل. حيث يتناول الفصل الخامس تقييم التأثيرات المحاسبية للتحول إلي المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) ووضع السياسات المحاسبية الجديدة. بينما ينظر الفصل السادس في الآثار واسعة النطاق لتبني المعايير الدولية بما في ذلك قضايا الأنظمة، وإدارة التغيير، وإشراك لجنة المراجعة. ويركز الفصل السابع على عرض النتائج الأولى طبقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والحاجة إلى إستراتيجيات إتصال وتعليم واضحة.

الفصل الخامس

تقييم الآثار المحاسبية لعملية التحول إلى المعايير الدولية (IFRS)

رقم الصفحة	فهرس الفصل
220	5-1 إجراء التقييم المبدئي للآثار
220	5-1-1 أساسيات تقييم الآثار
223	5-1-2 قضايا التوثيق
226	5-1-3 إجابة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)
226	5-1-4 المشاركة مع قرناء الصناعة
227	5-1-5 ناتج عملية تقييم الأثر
237	5-1-6 أهمية إجراء عملية التحليل المتدرجة
239	5-2 وضع السياسات المحاسبية الملائمة للمعايير الدولية (IFRS)
241	5-2-1 مدى التغيرات في السياسات المحاسبية
243	5-2-2 مسائل يجب أخذها في الحسبان عند تطوير السياسات المحاسبية الجديدة
245	5-2-2-1 تحليل التكلفة والمنفعة
247	5-2-2-2 التقلبات
251	5-2-2-3 الآثار الضريبية
253	5-2-3 المعايير التي تشتمل على خيارات
253	5-2-4 إيضاحات الإفصاح
256	5-3 التغيرات المحتملة على المعايير الدولية (IFRS)

الفصل الخامس

تقييم الآثار المحاسبية لعملية التحول إلى المعايير الدولية (IFRS)

من أهم أجزاء تخطيط عملية التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) هي تلك الجزئية المرتبطة بتحديد الآثار المحاسبية، ووضع سياسات محاسبية جديدة مناسبة وتنفيذ أي تغييرات ضرورية على الأنظمة القائمة. مما يستدعي حاجة فريق المشروع إلى استخدام المعرفة الفنية بالمعايير الدولية (IFRS)، وذلك يتوقف بالطبع على مدى تعقيد القضايا المحاسبية التي يتم تناولها، قد تكون هناك حاجة إلى الاعتماد على الخبراء والحصول على مساعدات خارجية. كما سيتم تناول مسألة استخدام الإعفاءات المسموح بها بموجب المعيار الدولي (IFRS 1) والخاص بأول مرة يتم فيها تبني المعايير الدولية، وكذلك الحاجة إلى إستخلاص المعلومات الإضافية الخاصة بالإفصاح والتي سيتم إدراجها في الإيضاحات المتممة للقوائم المالية.

كما يناقش هذا الفصل المسائل التي يجب أخذها في الاعتبار عند أداء عملية تقييم الآثار المحاسبية المرتبطة بالتحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)، حيث يبحث أولاً في الكيفية التي ينبغي أن تتم بها عملية تقييم الآثار المحاسبية، ثم يتم إستكشاف الوسيلة التي ينبغي أن تتم بها عملية تطوير السياسات المحاسبية المتوافقة مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الجديدة، بما في ذلك النظر في تكاليف ومنافع تلك السياسات الجديدة، وإمكانية حدوث تقلبات في التقارير المالية، والآثار الضريبية المترتبة على ذلك وخيارات العرض.

5-1 إجراء التقييم المبدئي للآثار

5-1-1 أساسيات تقييم الآثار

عملية تقييم المتطلبات المحاسبية والإفصاحات المرتبطة بالتحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) هي جزء جوهري من مشروع التحول. كما يؤيد الخبراء المتخصصون في عملية التحول إلى المعايير الدولية بقوة مسألة ضرورة توافر الوقت والجهد اللازمين عند إجراء عملية تقييم الآثار، حيث أنه إذا تم الإسراع في القيام بها أو لم يتم تنفيذها بتفصيل كاف، فإن ذلك قد يؤدي إلى عدم التعرف على الإطلاق على بعض التغييرات الضرورية الواجب إجراؤها على السياسات المحاسبية أو متطلبات الإفصاح، أو قد يتم اكتشافها في فترة متأخرة من مشروع التحول، مما قد يتسبب في التأخير وعدم الكفاءة وتحمل تكاليف إضافية في وقت متأخر من دورة حياة المشروع.

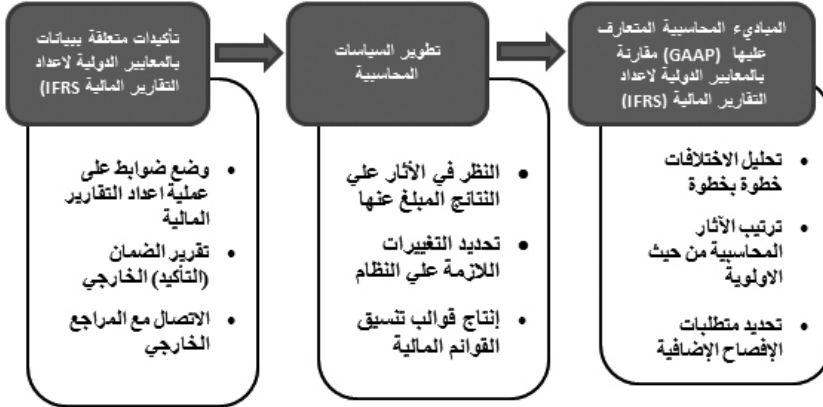
قد يؤدي عدم تحديد التأثيرات المحاسبية بشكل مناسب أو عدم ترتيبها من حيث الأهمية إلى مشاكل مثل:

- تغييرات في اللحظات الأخيرة على عمليات إعداد التقارير وعلى الأنظمة المستخدمة ؛
 - زيادة الاعتماد على العمل اليدوي وإجراء أجزاء من عملية التحول خارج الأنظمة المستخدمة.
 - الضغط على الموارد، مما يزيد من احتمالية الخطأ.
- وقد يتمثل الخطر في نهاية المطاف في حدوث أخطاء جوهريّة في القوائم المالية الأولى المعدة وفقاً للمعايير الدولية (IFRS)، على الرغم من أن الأدلة تشير إلى أن ذلك أمر غير شائع نسبياً⁽¹⁾.

(1) ذكر معهد المحاسبين القانونيين في إنجلترا وويلز (ICAEW) وجود مستوى عالٍ من الإمتثال مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) في (200) شركة تم فحصها أثناء قيامه بدراسة إستقصائية خاصة بالتحول إلى تلك المعايير الدولية (ICAEW 2007)، كما ذكرت لجنة منظمي الأوراق المالية الأوروبية (CESR) وجود مستوى عام جيد من الإمتثال مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) بين شركات الاتحاد الأوروبي بعد تطبيق تلك المعايير في الاتحاد الأوروبي عام (2005) (2007) (CESR)، مع وجود أدلة على أن درجة الإمتثال تتفاوت وتختلف من دولة لأخرى (Pope and McLeay, 2011).

قد تظهر مشكلات عديدة عند الفشل في إكتشاف والتخطيط لمواجهة الآثار واسعة النطاق. على سبيل المثال، في حالة إعادة التفاوض بشأن عقود الدين فمن الأفضل بوضوح التواصل مع المقرض مرة واحدة فقط يتم خلالها تقديم جميع المعلومات المتصلة بالعقد، حيث أن ذلك أفضل من ترتيب سلسلة من المناقشات في كل مرة يتم فيها إكتشاف تأثير جديد على العقد يظهر مع التقدم في عملية تطبيق المعايير الدولية.

القضية الرئيسية هي أن عملية تقييم الآثار يجب أن تكون مُفصلة للغاية ومصممة وفقاً لكل كيان مُعد للتقارير علي حدة، مع القيام بتحليل الآثار المحاسبية خطوة بخطوة. كما نحتاج إلى ترتيب الآثار من حيث أولوية تأثيرها على القوائم المالية وحجم العمل اللازم لإتمام التحول من المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS). وغالباً ما تكون التغييرات كبيرة ولها آثار علي الأنظمة والضوابط وعلي عملية الحصول علي ضمانات بخصوص جودة المعلومات المالية المقدمة بإستخدام السياسات المحاسبية الجديدة ونظم المعلومات التي تم تعديلها. ويتم عرض ملخص للعملية في الشكل رقم (1-5) أدناه.



الشكل رقم (1-5) نظرة عامة علي مراحل التقييم والاستجابة للتأثيرات المحاسبية لعملية التحول

من المهم أيضاً أن نتفهم أن العمل المطلوب لتقييم آثار بند أو عنصر معين قد لا يكون متناسباً مع حجم العمل اللازم لتنفيذ عملية تحويل هذا البند إلى المعايير

الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS). حيث أشار أحد المستشارين الخارجيين إلى عمليات التحول إلى المعايير الدولية التي شارك فيها « في بعض الأحيان قد نضطر إلى القيام بكمية رهيبية من العمل لمجرد إثبات أنه لا توجد أي مشاكل متعلقة بالتحول ينبغي التعامل معها ». حيث ذكر مثال علي ذلك بمنظمة لديها عقود إيجارات كثيرة ينبغي مراجعة كل عقد منها بصورة تفصيلية لمعرفة ما إذا كان أي منها يحتوي علي مشتقات ضمنية. وقد إستغرق ذلك وقت كبير جداً، ولم نتوصل في نهاية المطاف سوى إلي عدد قليل من عقود الإيجار التي تحتوي علي شروط يمكن أن تؤدي إلى وجود مشتقات ضمنية.

بالإضافة إلى ذلك، فإنه حتي البنود قليلة الأهمية نسبياً من حيث مبالغها النقدية وغير المعقدة في إحتسابها ومعالجتها تتطلب الكثير من العمل كجزء من عملية التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)، سواء من حيث تحديد المشاكل المحاسبية المتعلقة بها والتخطيط لعملية تحولها. كما ينطبق ذلك بشكل خاص علي البنود التي تتطلب قدراً كبيراً من الإفصاحات التفصيلية في الإفصاحات المتممة للقوائم المالية. ومن المهم إستخدام «مبدأ الأهمية النسبية» بشكل صحيح وأن نتذكر أنه يمكن إستخدام هذا المبدأ كوسيلة لترتيب الآثار التي تم تحديدها من حيث الأولوية.

دراسة الحالة (5-1): مثال على أحد الآثار المحاسبية الشاقة والمُجهدَة لعملية تبني المعايير الدولية (IFRS)

(أجر العطلات المستحق في إحدي كيانات القطاع العام)

قامت إحدى مؤسسات القطاع العام في المملكة المتحدة بتطبيق المعايير الدولية (IFRS) في عام (2010)، وتم إتخاذ قرار سريع بأن يتم الإعتراف بأجر العطلات المستحق وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي (IAS 19) الخاص بمنافع الموظفين، وهو الأمر الذي لم يكن مطلوباً في السابق بموجب المبادئ المحاسبية المتعارف عليها في المملكة المتحدة (UK GAAP)، وكانت هذه المسألة سهلة في تحديدها كما كانت المعالجة المحاسبية المطلوبة لها غير مُعقدة. ومع ذلك، فقد كان حاجة إلى القيام بكمية هائلة من العمل لتحديد مبلغ أجر العطلات المستحق الواجب الإعتراف به، نظراً لوجوب تطبيق أنظمة جديدة مع ضرورة التدقيق في وثائق الموارد البشرية لعدد ضخم من الموظفين. وبالنسبة لمنظمة كثيفة العمالة كان هذا واحداً من أكبر أعباء العمل في تطبيق المعايير الدولية (IFRS)، على الرغم من أن المبالغ كانت ضئيلة نسبياً والمتطلبات المحاسبية بشأنها واضحة تماماً.

لذا فإنه من المهم أن تأخذ عملية تقييم الآثار في الاعتبار مقدار الجهد اللازم لتطبيق عملية التحول لكل قضية محددة علي حدة، وأن لا يقوم هذا الاعتبار ببساطة على الأهمية النسبية المتعلقة بالمبالغ النقدية لهذا البند أو التعقيد المحاسبي المرتبط به. كما يجب أيضاً أن تعكس عملية تقييم الآثار عوامل أخرى مثل مدي توافر الوثائق المطلوبة، والسهولة التي يمكن أن يتم بها تعديل الأنظمة وحجم المعاملات المرتبط بتلك الفئة.

ومن المهم أيضاً أن لا يتم الإختصار أو التسرع بهدف تخفيض التكاليف أو لمجرد الوفاء بمواعيد نهائية حرجة. حيث أنه إذا تم القيام بتلك الممارسات السيئة في البداية، فإنه سوف يكون من الصعب جداً العودة لتصحيحها في وقت لاحق، كما يمكن أن تؤدي إلي وجود اتجاه للسماح باستمرار تلك الممارسات السيئة بدلاً من محاولة تغييرها.

5-1-2 قضايا التوثيق

من أجل القيام بعملية تحليل للآثار المحاسبية، فإنه يتعين القيام بتقييم قدر كبير من الوثائق. مثل الوثائق المتعلقة بالعمليات والنظم المحاسبية والوثائق الأساسية المتعلقة بالمعاملات والأرصدة الفردية، بما في ذلك الإتفاقيات والعقود وبنود أخرى مماثلة. ويوضح لنا الجدول رقم (1-5) مجرد أمثلة قليلة عن أنواع الوثائق التي سنحتاج إلى تقييمها مع إعطاء أمثلة على صلتها بعملية التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS).

لا يبين لنا هذا الجدول سوى أمثلة قليلة عن أنواع الوثائق التي نحتاج إلى مراجعتها بعناية. حيث قد تتسبب قضية عدم وجود عملية توثيق مناسبة في خلق الكثير من المشاكل، وقد يرجع ذلك إلي قضايا ثقافية داخل المنظمة تعود إلي فترة استخدام المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً والتي لم تكن تتطلب مثل هذا الكم من الوثائق التي تتطلبها المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)، أو قد تكون ذات صلة بمعاملات تمت وليس لها قيمة نقدية. أو ذات قيمة ضئيلة للغاية والتي من الشائع أن تكون غير موثقة، ولم يشكل ذلك أي مشكلة وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها (GAAP) المطبقة سابقاً، حيث

لم يكن لتلك المعاملات أي آثار محاسبية. ومع ذلك فإن المعالجة المحاسبية في ظل المعايير الدولية قد تتطلب الاعتراف بتلك المعاملات وبناءً على ذلك قياسها، وقد يكون ذلك بالقيمة العادلة. من الواضح أنه قد يكون من الصعب للغاية إثبات وجود معاملة ما إذا لم يتم تسجيلها في النظام المحاسبي مع عدم وجود أي وثائق متعلقة بها. مثل إهداء أحد أصول المنشأة إلى منظمة ما، أو تأجير مبنى مقابل مبلغ رمزي ضئيل.

الجدول رقم (1-5) أمثلة على الوثائق الواجب تقييمها عند إجراء تحليل للآثار المحاسبية

الوثائق	صلتها بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)
تفاصيل نظام الأجور المرتبطة بالأداء	• البحث عن وجود خطط لنظام للمدفوعات القائمة على الأسهم سواء تلك التي يتم تسويتها على أساس نقدي أو على أساس حقوق الملكية. • ستحدد شروط الخطط فترة الاستحقاق ومدي وجود شروط متعلقة بها.
عقود العمل	• تحدد السياسة المتعلقة بأجر العطلات وتعويضات الغياب الأخرى. • تقييم الآثار القصيرة والطويلة الأجل لمنافع الموظفين (مثل المكافآت ومزايا التأمين الصحي والتأمين على الحياة).
العقود مع العملاء أو سياسات المبيعات	• وجود النقاط أو العلامات التي يتم عندها الاعتراف بالإيراد. • تحديد ما إذا كان هناك أي إيرادات مؤجلة. • تقييم تأثير أي برامج (أو خطط) لتعزيز ولاء العملاء. • النظر في حاجة مبالغ الإيرادات إلى تعديل كي تعبر عن القيمة العادلة.
إتفاقيات الشراء	• قد تحتوي العقود على مشتقات ضمنية أو قد تؤدي إلى ترتيبات لها خصائص عقد الإيجار.
سجلات محاسبة التحوط المتعلقة بالإدارة المالية	• تقييم مدي فعالية معاملات التحوط. • تقييم احتمالية حدوث معاملات التحوط. • تحديد التكلفة (إن وجدت) من القيام بالتحوط. • تفاصيل نماذج التقييم والمدخلات.
إتفاقيات التأجير	• تحديد ما إذا كانت عقود الإيجار تمويلية أو تشغيلية. • فصل عنصر الأرض عن عنصر المباني. • مراجعة بنود العقود التي قد تؤدي إلى المشتقات الضمنية.
إتفاقيات الإقراض	• قد تحتوي الإتفاقيات على شروط أو بنود تؤدي إلى المشتقات الضمنية.
المراسلات القانونية	• تقييم وجود حالات قد تؤدي إلى مخصصات أو التزامات محتملة.
الهيكل التنظيمي	• تحديد موظفي الإدارة العليا والأطراف الأخرى المحتملة ذات العلاقة.

دراسة الحالة (5-2): مشكلة عدم توافر الوثائق اللازمة عند تحديد الآثار المحاسبية لعملية التحول

في بعض المنظمات إستمرت تلك الثقافة المتعلقة بالتردد في امساك وثائق يتم تحديثها باستمرار بخصوص القضايا المحاسبية، وقد يكون ذلك مرتبط بضعف الحوكمة وقصور في وظيفة المراجعة الداخلية أو قد يكون ذلك مرتبط ببساطة بحجم المنظمة، وتعتبر المنظمات الصغيرة أقل حاجة إلى الوثائق نظراً لأن المدير المالك لتلك المنظمة علي دراية بكافة الأمور الهامة ولا يحتاج إلي توثيق كل التفاصيل، وأياً كان السبب، في الحالات التي تكون فيها الوثائق المطلوبة غير موجودة أو قديمة أو يصعب العثور عليها، فإن ذلك قد يتسبب في مشاكل عند تقييم القضايا المحاسبية الخاصة بالتحول إلى المعايير الدولية (IFRS). وأكد العديد من المستشارين الخارجيين الذين تمت مقابلتهم عند إعداد هذا الكتاب علي أهمية هذه المسألة، وأشاروا إلى أن عدم وجود وثائق كانت واحدة من أكبر المشاكل المرتبطة بالتحول للمعايير الدولية (IFRS) التي كانوا يعملون عليها. ⁽¹⁾ وغالباً ما تظهر هذه المشاكل في مؤسسات القطاع العام والتي يوجد فيها نقص في عمليات التوثيق حتي بالنسبة للعقود والإنفاقات الهامة، وخاصة تلك التي مرت بالعديد من عمليات إعادة التنظيم في السابق.

دراسة الحالة (5-3): المشاكل المتعلقة بعدم مطابقة المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً بالاحتفاظ بوثائق مفصلة

في ظل المبادئ المحاسبية المتعارف عليها في المملكة المتحدة (UK GAAP)، فإن الشركات الصغيرة التي تعد تقاريرها بموجب المعيار (FRS 4) والخاص بأدوات رأس المال غير مطلوب منها الاعتراف بالمشتقات في الميزانية العمومية. عدم وجود حاجة إلى وثائق للأغراض المحاسبية غالباً ما تعني أنه ليس هناك سوى أقل التفاصيل الرئيسية لهذا النوع من الأدوات المالية، مثل عقد الصرف الأجل نفسه، ولا توجد سجلات مفصلة بالضرورة تتعلق بفعالية التحوط أو توثيق هدف وإستراتيجية إدارة المخاطر وكلاهما ضروري للمعالجة المحاسبية المناسبة في ظل المعايير الدولية (IFRS). لذلك غالباً ما كان يصعب تحديد ما إذا كان قد تم الوفاء بتعريف المعايير الدولية الخاص بالمشتقات والكيفية التي ينبغي أن تعالج بها تلك المعاملات. بالإضافة إلى ذلك، كان هناك حاجة إلى جهد كبير لإنشاء السجلات المناسبة للعمليات المحاسبية الجارية أثناء التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) حتي تتم عملية التحول بصورة صحيحة.

(1) وصف أحد الأشخاص ممن تم استطلاع آرائهم تجربته المريرة في البحث عن وثائق قديمة داخل اقبية تنشر فيها الفئران ، وآخر عن اضراره لتعقب موظف سابق ترك المنظمة منذ (6) سنوات من أجل العثور على وثائق أساسية متعلقة بالقوائم المالية وخاصة بأمور هامة مثل عقود الإيجار واقتناء الأصول . وكادت تلك الحالات السابقة في مؤسسات كبيرة حيث تعلق أهمية ضئيلة بحكم الثقافة السائدة في تلك المؤسسات على توثيق المعاملات بشكل صحيح ، حتى ولو كانت ذات آثار محاسبية كبيرة .

5-1-3 إجابة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)

على إفتراض أن الوثائق موجودة، فإنه يجب علي المراجع أن يجيد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) حتي يتمكن من تقييم الآثار المحاسبية المحتملة بشكل صحيح، كما يجب أن يكون قادراً علي فهم الاختلافات بين المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً والمعايير الدولية (IFRS)، حتي يتمكن من تطبيقها بعد ذلك على المستوى التنظيمي .

بالنسبة للإقتصادات الكبرى التي لم تتحول بالكامل حتي الآن إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) فقد يكون هناك موارد متاحة بالفعل تتيح لنا إجراء مقارنات على مستوى عال بين متطلبات المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً والمعايير الدولية (IFRS). كما أن جميع شركات المحاسبة والمراجعة الكبرى لديها مواقع متخصصة تحتوي على معلومات مفيدة تساعد على فهم الاختلافات الرئيسية بينهما. وبمجرد البحث في أي محرك بحث على شبكة الإنترنت عن « مقارنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها (GAAP) » سوف نحصل علي الكثير من النتائج المفيدة. وهذه المقارنات متاحة على نطاق واسع في معظم نطاقات السلطات والإختصاصات الرئيسية والتي لم تتحول حتى الآن بشكل كامل إلى المعايير الدولية (IFRS) بما في ذلك الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة والهند والصين والبرازيل واليابان واندونيسيا وهذا علي سبيل المثال وليس الحصر. ويمكن الإطلاع على القائمة الكاملة لبعض المصادر الخاصة بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) المتاحة حالياً في الملحق رقم (2)، كما توجد مناقشة أكثر تفصيلاً بشأن قضايا التدريب والتعليم واسعة النطاق لمشروع التحول في الفصل السابع .

5-1-4 المشاركة مع قرناء الصناعة

أثبتت التجارب أنه عندما إجراء عملية تقييم الآثار، فإن العديد من المنظمات تنظر إلي تصرفات الشركات العاملة في نفس المجال المرتبطة بذلك، بل قد تشارك

معهم في تقييم آثار المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) بشأن القضايا المشتركة والشائعة في الصناعة التي يعملون بها. وهذا يمكن أن يكون مفيداً للغاية وقد يؤدي إلى تطوير قواعد المعالجات المحاسبية المرتبطة بتلك الصناعة وبالتالي تحسين الإتساق وقابلية المقارنة، وتعتبر عملية أجتتماع قرناء الصناعة معاً لمناقشة المعالجات المحاسبية المحتملة مسألة مُفيدة للغاية لجميع المشاركين، وخصوصاً عند مواجهة متطلبات محاسبية جديدة تتطلب ممارسة التقديرات والأحكام الشخصية بشكل كبير، وحيث هناك معرفة وخبرة محدودة في تطبيق المعايير الدولية (IFRS).

تم تشكيل مجموعات عمل في الصناعات الكبرى لمناقشة المعالجات المحاسبية للقضايا الهامة، وذلك أثناء الموجة الرئيسية لعملية تحول الاتحاد الأوروبي في (2005)، مثل الصناعات الدوائية حيث تعتبر البحوث والتطوير هي مسألة في غاية الأهمية، وقد التقت مجموعات العمل لمناقشة تطبيق قواعد الرسملة علي الأصول غير الملموسة، كما تشكلت مجموعات مماثلة في مجال الإتصالات وصناعة تطوير البرمجيات حيث تعتبر عملية تحقق الإيرادات من القضايا الهامة (Peyret and Rueff, 2010). وفي بعض الحالات تواجدت شركات المراجعة الخارجية في تلك الإجتماعات لمساعدة عملائها المتخصصين في مجالات معينة.

5-1-5 نتائج عملية تقييم الأثر

الناجئ المثالي لعملية تقييم الآثار هو «الوثيقة المفصلة» التي توفر لنا تحليل واضح للفروق بين المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)، مع ترتيب تلك الآثار من حيث الأولوية، كما تحتوي تلك الوثيقة على خطة عمل متعلقة بالتحول لكل أثر تم تحديده. إعتماًداً على حجم وتعقيد عملية التحول الخاصة بالمنظمة، ويمكن لهذه الوثيقة أن تتراوح بين عدة صفحات في الحجم والتفاصيل للأعمال التجارية الصغيرة ذات الفئات القليلة من المعاملات التجارية، إلى مئات الصفحات في المنظمات الكبيرة التي تتصف بتعدد أنشطتها.

عادة ما يتم إجراء عملية تقييم الآثار علي جزئين:

في الجزء الأول تتم عملية التقييم الشاملة للفئات الهامة من المعاملات وأرصدة الحسابات مما يساعد على تسليط الضوء علي المجالات ذات الأولوية في القوائم المالية حيث تكمن معظم القضايا الهامة. تلك النظرة العامة الشاملة مفيدة للتواصل بخصوص الآثار الرئيسية لعملية التحول إلي المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) لأولئك الذين يحتاجون إلى مجرد توعية بشأنها وليس إلي فهم مفصل لآثارها على القوائم المالية،

أما الجزء الثاني فإنه يرصد خطوة بخطوة عملية المقارنة التفصيلية بين المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) مع الإشارة إلى السياسات المحاسبية الحالية للمنظمة مما يساعد علي التحديد الدقيق لطبيعة التغيرات التي يجب القيام بها في السياسات المحاسبية وآثارها غير المباشرة. كما تساعد الوثيقة علي دفع عملية التطبيق إلي الأمام وتشكل جزءاً أساسياً من وثائق المشروع.

يتم عرض مقتطفات من وثائق «تقييم آثار» نموذجية على الصفحات التالية، وبيّن الجدول رقم (2-5) تحليل شامل للآثار المحاسبية تم إجراؤه على البنود المعترف بها في «قائمة المركز المالي»، كما يبين الجدول رقم (3-5) تحليل مفصل للآثار المحاسبية تم إجراؤه على عناصر معينة من الأصول غير المتداولة. المنظمة المذكورة بالجدول هي منظمة وهمية وكذلك الآثار المترتبة علي المعايير الدولية (IFRS) الخاصة بها، وتشمل بعض الآثار الأكثر شيوعاً التي تواجهها المنظمات عند النظر في آثار عملية التحول المتعلقة بالأصول غير المتداولة.

وهنا تظهر مدي أهمية المعرفة المفصلة بكل من المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)، وقد تكون هناك حاجة إلى المساعدة الخارجية سواء من المراجع الخارجي أو أي خبير آخر وفقاً لما تم مناقشته في الفصل السابق. يتم ترتيب أولوية الآثار المحاسبية وفقاً لدرجة أهميتها. ومن الجدير بالذكر أن عمية تقييم الآثار يجب أن تشمل جميع السياسات والعناصر المحاسبية الواردة في القوائم المالية، لذلك لن يتم الاكتفاء فقط

بالنظر إلى مسائل الإعراف والقياس المتعلقة بتلك العناصر ولكن ستمتد أيضاً إلى العرض الإجمالي للقوائم المالية والإفصاحات اللازمة في الإفصاحات المتممة. بالنسبة لبعض المنظمات يمكن أن تكون مسألة الإفصاح هامة للغاية مثل البنوك التي تحتاج إلى تنفيذ متطلبات الإفصاح المتعلقة بالأدوات المالية، لذلك فإن تلك القضايا المتعلقة بالعرض والإفصاح لا ينبغي أن تتم الإستهانة بها.

لتلخيص ذلك، عند النظر في الآثار المحاسبية للتحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) من المفيد أن نأخذ في الحسبان ما إذا كانت سوف تؤثر علي كل من :

- الإعراف بالبنود في القوائم المالية.
 - قياس تلك البنود.
 - عرض وتصنيف تلك البنود.
 - مدى الإفصاحات اللازمة في الإفصاحات المتممة للقوائم المالية.
- الجدول (2-5) مثال علي التحليل العام للآثار المحاسبية:**

ويستند هذا التقييم للآثار على عملية التحول من المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) لشركة (XYZ) وهي شركة (تخيلية). بينما يُعتبر الجدول الأول بمثابة توضيح لشكل ومضمون عملية التقييم الشاملة (غير التفصيلية) لأهمية قضايا مرحلة التحول بالنسبة للبنود الرئيسية في قائمة المركز المالي للشركة.

المسمي في ظل المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً	المسمي في ظل المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)	المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) ذات الصلة	مستوي الأهمية
الأصول الثابتة غير الملموسة	الأصول غير الملموسة	المعيار الدولي (IAS 38)	عالية - تكاليف البحوث والتطوير
الأصول الثابتة الملموسة	الممتلكات والألات والمعدات	- المعيار الدولي (IAS 16) - المعيار الدولي (IAS 36) - المعيار الدولي (IAS 17)	عالية - فصل مكونات الأصول متوسطة - الإهلاك وإعادة التقييم منخفضة - تكاليف الإقراض

المسمي في ظل المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً	المسمي في ظل المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)	المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) ذات الصلة	مستوي الأهمية
الإستثمارات العقارية	الإستثمارات العقارية	المعيار الدولي (IAS 40)	عالية - القياس بالقيمة العادلة
الإستثمارات	الأصول المالية - الأسهم	المعيار الدولي (IAS 39) المعيار الدولي (IFRS 9)	متوسطة - الإفصاح
غير موجود *	الأصول المالية - المشتقات *	المعيار الدولي (IAS 39) المعيار الدولي (IFRS 9)	عالية - القياس والإفصاح
المخزون (Stocks)	المخزون (Inventories)	المعيار الدولي (IAS 2)	منخفضة - قياس الانتاج تحت التشغيل
المدينون	الذمم المدينة	المعيار الدولي (IAS 39)	متوسطة - الإفصاح عن أعمار الذمم
النقدية	النقدية	المعيار الدولي (IAS 39)	منخفضة - الإفصاح في قائمة التدفقات النقدية
غير موجود *	أصول محتفظ بها بغرض البيع *	المعيار الدولي (IFRS 5)	متوسطة - العرض والقياس
دائنو النشاط ومقرضون آخرون	دائنو النشاط وإستحقاقات أخرى	المعيار الدولي (IAS 39) المعيار الدولي (IFRS 9)	منخفضة - فارق ضئيل بين المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً والمعايير الدولية (IFRS)
الضريبة	الضرائب المستحقة	المعيار الدولي (IAS 12)	منخفضة - الإفصاح
القروض البنكية	الإقتراضات	المعيار الدولي (IAS 39) المعيار الدولي (IFRS 9)	متوسطة - الإفصاح والقياس

المسمي في ظل المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المُطبقة سابقاً	المسمي في ظل المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)	المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) ذات الصلة	مستوي الأهمية
إلتزامات بموجب عقود الإيجار التمويلية	الإيجارات التمويلية المستحقة	المعيار الدولي (IAS 17)	عالية - الفصل بين الأراضي والمباني
غير موجود *	إلتزامات مالية - مشتقات *	المعيار الدولي (IAS 39) المعيار الدولي (IFRS 9)	عالية - القياس والإفصاح
الضريبة المؤجلة	الضريبة المؤجلة	المعيار الدولي (IAS 12)	عالية - تحديد الضريبة المؤجلة
المخصصات	المخصصات	المعيار الدولي (IAS 37)	منخفضة - فارق ضئيل بين المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً والمعايير الدولية (IFRS)
أسهم رأس المال والإحتياطيات	حقوق الملكية	عدة معايير	منخفضة - فارق ضئيل بين المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً والمعايير الدولية (IFRS)

* لاحظ أن هناك ثلاثة سطور لبنود تظهر في ظل المعايير الدولية (IFRS) والتي ليس لها ما يعادلها في ظل المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المُطبقة سابقاً، وهي الخاصة بتلك العناصر التي لم يتناولها معيار محدد في ظل المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً المُطبقة سابقاً ولكن لها معيار من المعايير الدولية تدرج تحته، كما أن المشتقات لم يكن يتم الإعتراف بها علي الإطلاق في القوائم المالية المعدة وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المُطبقة سابقاً، وفي حالة الأصول المحتفظ بها للبيع كان يتم الإعتراف بها علي أنها أصول غير متداولة ولم يكن يتم الإفصاح عنها بشكل منفصل كبند مستقل بذاته.

الأثر	وصف الأثر
عالي	ويؤثر تأثير كبير على القوائم المالية أو يحتاج إلى قدر كبير من العمل لتطبيق عملية التحول (أو الاثنان معاً). وغالباً ما يؤثر تأثيراً جوهرياً على مستوى الربح المبلغ عنه أو المركز المالي.
متوسط	ويؤثر بعض التأثير على القوائم المالية أو يحتاج إلى بعض العمل الإضافي لتطبيق عملية التحول (أو الاثنان معاً). وغالباً ما يؤثر بصورة غير كبيرة على مستوى الربح المبلغ عنه أو المركز المالي.
منخفض	ويؤثر تأثيراً ضئيلاً على القوائم المالية أو يحتاج إلى قدر ضئيل من العمل لتطبيق عملية التحول (أو الاثنان معاً). لا يوجد تأثير جوهري على مستوى الربح المبلغ عنه أو المركز المالي.
غير قابل للتحديد	لم يتم تحديد أي آثار لعملية التحول.

الجدول (3-5) مثال على عملية تقييم آثار محاسبية محددة على الأصول غير المتداولة

هذا الجدول مبني على عملية تحليل الآثار الشاملة في الجدول السابق رقم (2-5) لقائمة المركز المالي لشركة (XYZ). حيث بين أمثلة على بعض المجالات الرئيسية للإختلاف في المعالجة المحاسبية للأصول غير المتداولة والمصنفة وفقاً لمعايير إعداد التقارير المالية، ويشير إلى مدى أهمية التأثيرات المحاسبية من حيث كونها مرتفعة، أو متوسطة، أو منخفضة أو غير قابلة للتطبيق بالنسبة للشركة المعنية. كما بين الجدول أيضاً الإجراءات الرئيسية المطلوبة والمتعلقة بالتطبيق والتي تشمل تغييرات الأنظمة ومتطلبات البيانات الإضافية. لاحظ أن هذا هو مجرد مثال توضيحي لأنواع المسائل التي ينبغي إدراجها في وثيقة تقييم الأثر ولا يحتوي بالطبع على كل الإختلافات التي يمكن تحديدها عند إجراء عملية تقييم الآثار لشركة فعلية.

المرجعية من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)	وصف الفرق في المعالجات المحاسبية في ظل المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)	قضايا التطبيق التي تم تحديدها وقضايا أخذها في الاعتبار متعلقة بالسياسات المحاسبية	مدى أهمية الأثر
معايير المحاسبة الدولي (IAS 38) الأصول غير الملموسة	المعالجة المحاسبية لتكاليف التطوير في إطار كل من المبادئ المحاسبية المقبولة قبلاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً والمعايير الدولية (IFRS) يتم التعامل مع تكاليف البحوث على أنها مصروفات.	سيتم تطوير العمليات حتى نستطيع التمييز بوضوح بين تكاليف البحوث وتكاليف التطوير بما يمكننا من رسملة تكاليف التطوير التي تلبي معيار المحاسبة الدولي (IAS 38)	3 ر

مدي أهمية الأثر	قضايا التطبيق التي تم تحديدها وقضايا لأخذها في الاعتبار متعلقة بالسياسات المحاسبية	وصف الفرق في المعالجات المحاسبية في ظل المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)	المرجعية من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)
3	كما نحتاج إلى وضع نظم لقياس مشروعات البحوث والتطوير الأساسية طبقاً لمعيار المحاسبة الدولي (IAS 38)، مثل ضمان توافر تقارير أبحاث السوق، ونتائج دراسات الجدوى الفنية والتدفقات النقدية المتوقعة للمشروع. يتم وضع أكواد جديدة في دفتر الأستاذ العام حتى يتمكن من إستخلاص تكاليف التطوير التي تفي بالمعايير. النظر في الآثار التجارية الممكنة للإفصاح عن الأصول التنموية في القوائم المالية. تطوير سياسة محاسبية جديدة والإفصاح عنها. وتعتبر هذه القضية ذات تأثير مرتفع بسبب الأهمية النسبية المحتملة لها علي الحسابات، والعمل الواجب القيام به لوضع النظم والعمليات اللازمة لضمان المعالجة المحاسبية الصحيحة.	تتطلب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) أن يتم الاعتراف بتكاليف التطوير علي أنها أصول غير ملموسة وذلك عند إستيفائها لمعايير معينة، ومن غير المسموح معالجتها كمصروف بعد إستيفاء تلك المعايير. في ظل المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً هناك خيار متاح للتعامل مع تكاليف التطوير علي أنها مصروفات حتى عند إستيفاء تلك المعايير. وهذه هي السياسة المحاسبية المتبعة في شركة (XYZ) وبالتالي فإن الشركة لا تعترف بتكاليف التطوير كأصل غير ملموس بل تعالجها كمصروف في ظل المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً.	تابع - معيار المحاسبة الدولي (IAS 38) الأصول غير الملموسة
3	يجب فصل العناصر المكونة للأصول الموجودة، مع تحديد العمر الإقتصادي للمكونات الكبيرة وطريقة إحتساب إهلاكها. قد نحتاج إلى إستخدام التقديرات والحكم الشخصي لتحديد ما الذي يشكل مكوناً هاماً لأصل ما. قد نحتاج إلى الحصول علي تقييمات خارجية للمساعدة في تحديد القيمة الدفترية والعمر الإنتاجي للمكونات الهامة. مراجعة نظم المعلومات المحاسبية والادارية ذات الصلة بما في ذلك إدارة	الإهلاك والمحاسبة عن المكونات تحتوي المعايير الدولية (IFRS) على متطلبات تفصيلية لتحديد الإهلاك مع إستخدام مفهوم فصل الأصول. كل جزء من أحد عناصر الممتلكات والآلات والمعدات ذو تكلفة تشكل جزء كبير من التكلفة الإجمالية لهذا العنصر يجب أن يتم إهلاكه بشكل منفصل (مطلوب إستخدام المحاسبة عن المكونات).	معيار المحاسبة الدولي (IAS 16) الممتلكات والآلات والمعدات

مدي أهمية الأثر	قضايا التطبيق التي تم تحديدها وقضايا لأخذها في الاعتبار متعلقة بالسياسات المحاسبية	وصف الفرق في المعالجات المحاسبية في ظل المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)	المرجعية من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)
3	الأصول وعناصر النفقات الرأسمالية لتلك النظم لضمان قدرتها علي التعامل مع متطلبات المعلومات الإضافية يجب تعديل السياسة المحاسبية لشركة (XYZ) كي تتماشى مع المعايير الدولية (IFRS) والإفصاح عن ذلك. كما سنحتاج إلي إستخدام الاحكام الشخصية لتحديد مدي الحاجة المحاسبية إلي إستخدام التقديرات الهامة، وإذا كان الأمر كذلك فلا بد من الإفصاح عن ذلك وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي (IAS 1). تعتبر تلك الجزئية من الجزئيات مرتفعة التأثير بسبب الأهمية النسبية للممتلكات بالنسبة لباقي الحسابات.	عند وجود أصل مكون من عدة اجزاء كبيرة، ولها نفس العمر الإنتاجي وطريقة الإهلاك، فإنه يمكن تجميعها معا عند احتساب الإهلاك. يمكن تجميع المكونات غير الهامة ومعالجتها كأصل واحد حتى عندما يكون لها أعمار إقتصادية مختلفة ولكن يجب أن يعكس الإهلاك أنماط الإستهلاك المختلفة تلك المكونات. المحاسبة عن المكونات موجودة في ظل المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً ولكنها ليست من المتطلبات الإلزامية، ولا تمارس شركة (XYZ) هذا النوع من المحاسبة.	تابع - معيار المحاسبة الدولي (IAS 16) الممتلكات والألات والمعدات
3	نحتاج إلي وضع الإجراءات التي تمكننا من القيام بعملية التقييم السنوي للقيمة المتبقية للأصل وعمره الإنتاجي. نحتاج إلي إستخدام الحكم والتقدير الشخصي للإدارة لتحديد مستوى الأهمية النسبية الذي سيتم عنده إجراء عملية التقييم السنوي. كما نحتاج إلي تطوير نظام إعداد التقارير بحيث يتم إظهار علامة أو إشارة ما علي العوامل التي تؤثر على القيمة المتبقية أو العمر الإنتاجي (مثل تقادم الأصول). يجب تعديل السياسة المحاسبية لشركة (XYZ) كي تتماشى مع المعايير الدولية (IFRS) والإفصاح عن ذلك. ولا يُعتبر ذلك من المجالات التي يتم فيها إستخدام التقديرات بشكل كبير في القوائم المالية.	عملية التقييم السنوي للإهلاك تتطلب المعايير الدولية (IFRS) أن يتم تقييم القيمة المتبقية للأصل وعمره الإنتاجي على الأقل في نهاية كل سنة مالية وإذا اختلفت التوقعات عن التقديرات السابقة، فإن تلك التغيرات يتم التعامل معها علي أنها تغيير في التقدير المحاسبي. في ظل المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً فإن عملية إعادة تقييم القيمة المتبقية للأصل مطلوبة فقط عند حدوث تغيير جوهري في تلك القيمة ناتج عن تأثير التغيرات التكنولوجية. لا يتم السماح بأي تغيير في طريقة الإهلاك إلا إذا كان ذلك يمكننا من عرض الإهلاك في القوائم المالية بطريقة أكثر عدالة، ولا توجد متطلبات بإجراء عملية مراجعة سنوية.	تابع : معيار المحاسبة الدولي (IAS 16) الممتلكات والألات والمعدات

مدي أهمية الأثر	قضايا التطبيق التي تم تحديدها وقضايا لأخذها في الاعتبار متعلقة بالسياسات المحاسبية	وصف الفرق في المعالجات المحاسبية في ظل المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)	المرجعية من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)
متوسطة	يجب أن يكون مفهوما أسباب الإنخفاض في قيمة الأصول حتي تتمكن من التفرقة بين خسائر إعادة التقييم وخسائر إنخفاض القيمة. وستكون هناك حاجة إلي أكواد جديدة في دفتر الأستاذ العام وعناوين جديدة يتم اضافتها لحساب خسائر إعادة التقييم. يجب تعديل السياسة المحاسبية لشركة (XYZ) كي تتماشى مع المعايير الدولية (IFRS) والإفصاح عن ذلك. ولا يُعتبر ذلك من المجالات ذات التأثير الكبير علي القوائم المالية.	التعامل المحاسبي مع خسائر إعادة التقييم تتطلب المعايير الدولية (IFRS) في حالة إنخفاض القيمة الدفترية للأصل كنتيجة لعملية إعادة التقييم، أن يتم الاعتراف بهذا الإنخفاض في حساب الأرباح أو الخسائر، ومع ذلك يتم الاعتراف بهذا الإنخفاض في الدخل الشامل الآخر بما يعادل أي رصيد دائن موجود في فائض إعادة التقييم الخاص بهذا الأصل. في ظل المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً تختلف عملية معالجة خسائر إعادة تقييم حيث يتم الاعتراف بخسائر إعادة التقييم الناجمة عن إستهلاك واضح للمنفعة إقتصادية في الأرباح أو الخسائر وليس في حقوق الملكية	
منخفضة	تقوم شركة (XYZ) بالفعل بقياس الممتلكات بإستخدام نموذج إعادة التقييم لذلك ليس هناك أي تغيير في السياسة المحاسبية. لابد من تحديد التكلفة الإعتبارية للأصول في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية (IFRS). في ظل المعايير الدولية (IFRS) ليس هناك حاجة إلى إجراء إعادة التقييم في تاريخ ثابت، علي أن يتم مناقشة ذلك مع متخصصين في تقييم الممتلكات لأن هذا سوف يؤثر علي الخدمات المقدمة للشركة ويمكن أن تكون له آثار تعاقدية. سوف نحتاج إلى وضع إجراءات لتحديد	انظام عملية إعادة التقييم تتطلب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) أن تتم عملية إعادة التقييم بدرجة كافية من الانتظام لضمان عدم إختلاف القيمة الدفترية بصورة جوهرية عن تلك التي سيتم تحديدها بإستخدام القيمة العادلة في نهاية الفترة المشمولة بالتقرير. تعتبر المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً أكثر إلزاماً من ذلك، حيث تتطلب القيام بعملية إعادة تقييم علي الأقل كل (5) سنوات.	تابع : معيار المحاسبة الدولي (IAS 16) الممتلكات والألات والمعدات

مدي أهمية الأثر	قضايا التطبيق التي تم تحديدها وقضايا لأخذها في الاعتبار متعلقة بالسياسات المحاسبية	وصف الفرق في المعالجات المحاسبية في ظل المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)	المرجعية من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)
متوسط	مدي الحاجة إلي القيام بعملية إعادة التقييم بالقرب من نهاية الفترة المشمولة بالتقرير، أو ما إذا كانت القيمة العادلة تختلف بشكل جوهري عن القيمة الدفترية، مثل القيام بمراقبة القيم السوقية لممتلكات شركة (XYZ) بصفة مستمرة. ويُعتبر ذلك ذو تأثير متوسط المستوى من حيث أن ممتلكات شركة (XYZ) لا تتواجد في سوق متقلب لذا فإنه من غير المرجح أن تكون هناك حاجة إلي إجراء عمليات إعادة تقييم أكثر مما كان عليه الحال في ظل المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً.		تابع : معيار المحاسبة الدولي (IAS 16) الممتلكات والألات والمعدات
عالية	تقضي السياسة المحاسبية لشركة (XYZ) في ظل المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً علي اعتبار كل من تكاليف التمويل / الاقتراض بمثابة مصاريف وبالتالي فهي ليست متوافقة مع المعايير الدولية. نحتاج إلي تطوير سياسة محاسبية جديدة تتوافق مع معيار المحاسبة الدولي (IAS 23) ورغم أن ذلك يعني تغييراً في مسألة الاعتراف بتكاليف التمويل / الاقتراض، فإن المبالغ المعنية غالباً لن تكون كبيرة وبالتالي يُعتبر هذا المجال ذو تأثير منخفض. يجب تطوير نظم إعداد التقارير لضمان تحديد تكاليف الاقتراض الواجب رسملتها. كما يجب النظر في الآثار علي الإجراءات المتعلقة بالنفقات الرأسمالية، مثل السماح بالنفقات الرأسمالية المرتبطة بقروض محددة أو عامة حيثما كان ذلك ملائماً.	رسملة تكاليف الاقتراض تتطلب المعايير الدولية (IFRS) أن يتم رسملة تكاليف الاقتراض للأصول المؤهلة خلال الفترة التي يتم فيها إعداد الأصل للإستخدام في الغرض المحدد له من قبل الإدارة، سواء كان إستخدام أو بيع. حيث يحتوي المعيار الدولي (IAS 23) علي قواعد مُفصلة لقياس تكاليف الاقتراض التي سيتم رسملتها بما فيها تلك التي يتم الحصول عليها من الصناديق العامة. في ظل المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً فإن عملية رسملة تكاليف التمويل المنسوبة مباشرة ليست إلزامية.	معيار المحاسبة الدولي (IAS 23) تكاليف الاقتراض

كما ناقشنا في الفصل السابق فإن عملية تقييم الآثار يمكن الإستفادة منها في مجالات التخطيط الأخرى. على سبيل المثال، العديد من القضايا المحاسبية التي تم تحديدها لها تأثيرات واضحة نسبياً يسهل التعرف عليها على النظم والضوابط. ومع ذلك، فإن الآثار واسعة النطاق قد تحتاج إلى مزيد من الدراسة. على سبيل المثال، بالنسبة لشركة (XYZ) قد تكون هناك حاجة لإشراك متخصصين خارجيين في أداء عملية تقييم الأصول وفي التواصل مع المسؤولين عن إدارة الأصول بشأن الحاجة إلى تقييم الفترات المتبقية من عمر الأصول بصورة سنوية.

لاحظ أنه قد تم تصنيف تأثيرات البنود إلى عالية أو متوسطة أو منخفضة اعتماداً على العوامل التالية:

- مدى أهمية التأثير المحاسبي المحتمل، أي أهميته النسبية على القوائم المالية
- مقدار الإفصاحات الإضافية اللازمة في الإيضاحات المتممة للقوائم المالية
- مدى أهمية التعديلات اللازمة على الأنظمة والضوابط الموضوعية على عملية إعداد التقارير المالية
- مقدار التكلفة والجهد اللازمين لعملية التخطيط المتعلقة بالتأثيرات واسعة النطاق لعملية التحول إلى المعايير الدولية

5-1-6 أهمية إجراء عملية التحليل المتدرجة

عند تقييم الآثار المترتبة على عملية التحول إلى المعايير الدولية (IFRS)، فمن الطبيعي أن نركز على «القضايا الكبرى» التي يمكنها تغيير الأرباح بشكل كبير أو تلك المعقدة التي يستغرق التعامل معها وقتاً طويلاً. ولكن التأثيرات المحاسبية التي غالباً ما تسبب معظم المشاكل في عملية التحول هي تلك المتعلقة بالقضايا الصغيرة المربكة، كما قد ترتبط أيضاً بعملية الإفصاح في الإيضاحات على الحسابات.

علق الكثيرون ممن قاموا بتجربة عملية التحول بالمقولة الشهيرة بأن «الشیطان يكمن في التفاصيل»، حيث أنه في الواجهة لا تظهر الكثير من الاختلافات الهامة بين المبادئ المحاسبية المقبولة قبلاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً والمعايير الدولية (IFRS)، ولكن عند إجراء عملية المقارنة خطوة بخطوة تبدأ الكثير من الاختلافات في الظهور، والتي قد يكون لها تأثير أكبر بكثير على القوائم المالية مما كان يعتقد في الأساس، كما يحتمل أن تكون لها آثار واسعة النطاق على عملية التحول.

ويتضح ذلك في المثال التالي .

دراسة الحالة (4-5): قضية محاسبية متعلقة بالإيجارات تخص الشركات البريطانية التي تقوم بالتحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)

تتعامل المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً في المملكة المتحدة (UK GAAP) مع مسألة المحاسبة عن الإيجارات وفقاً للممارسة المحاسبية القياسية (SSAP 21) من الممارسات المحاسبية القياسية في المملكة المتحدة والمتعلق بالمحاسبة عن عقود الإيجار وعقود الشراء الإيجاري، بينما يتم تغطية ذلك وفقاً للمعايير الدولية بواسطة معيار المحاسبة الدولي (IAS 17) والخاص بعقود الإيجار. حيث يقوم كلاهما على مبادئ متماثلة من حيث الاعتراف بالإيجار التمويلي كأصل مع وجود التزام مقابل له، بينما لا يتم الاعتراف بعقود الإيجار التشغيلية ويتم اعتبار الإيجارات العادية كمصروفات. كما يستند كلاهما على مفهوم الجوهر والمخاطر والمنافع، واستخدام معايير أو شروط مماثلة لتحديد ما إذا كان عقد الإيجار تمويلي أو تشغيلي، كما يتطلب كلاهما أن يتم الإفصاح بصورة موسعة نسبياً في الإيضاحات المتعلقة بالتزامات عقود الإيجار. هذا قد يؤدي إلى تصور أن القضايا التي قد تواجهها عند التحول من إعداد التقارير بموجب الممارسة المحاسبية القياسية (SSAP 21) من الممارسات المحاسبية القياسية في المملكة المتحدة إلى معيار المحاسبة الدولي (IAS 17) سوف تكون ضئيلة للغاية، نظراً لارتكاز كلاهما على نفس المدخل المفاهيمي. وهذا صحيح إلى حد ما، حيث بصفة عامة يتم تصنيف الإيجارات على أنها تمويلية أو تشغيلية في ظل الممارسة المحاسبية القياسية (SSAP 21) من قائمة الممارسات المحاسبية القياسية في المملكة المتحدة (SSAP) وهي نفس المعاملة في ظل معيار المحاسبة الدولي (IAS 17). ومع ذلك، هناك فترة قصيرة في معيار المحاسبة الدولي (IAS 17) تحتوي على شرط أن يتم معالجة عنصري الأرض والمباني في نفس عقد الإيجار بصورة منفصلة. وهذه مسألة شديدة الأهمية، لأنها تعني أنه على عكس المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً في المملكة المتحدة (UK GAAP) التي يتم فيها معاملة عنصري عقد الإيجار من الأراضي والمباني كوحدة واحدة، فإن المعايير الدولية (IFRS) تقوم بعملية «تفكيك» عقد الإيجار إلى عنصري الأرض والمباني والتعامل مع كلا العنصرين المندرجين ضمن نفس العقد بشكل منفصل.

المعالجة المحاسبية المطلوبة من قبل معيار المحاسبة الدولي (IAS 17) ليست أكثر صعوبة في حد ذاتها من المعالجة المرتبطة بالمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً في المملكة المتحدة (UK GAAP)، ولكن ما يجعلها مرهقة وشاقة هي تلك الآثار المترتبة على نطاق واسع والمتعلقة بكيفية فصل عنصري عقود الإيجار القائمة بالفعل، وتقدير القيمة العادلة لكلا العنصرين ثم توزيع تلك القيمة على الأرض والمباني والتأكد من أن عقود الإيجار التي تم إبرامها يمكن فصل عنصريها بسهولة المحاسبة. وبالنسبة للمنظمات التي لديها مئات من عقود الإيجارات في وقت القيام بعملية التحول مثل تجار التجزئة والكثير من مؤسسات القطاع العام، فإن هذا الفارق الذي يبدو صغيراً في متطلبات إعداد التقارير المالية يترتب عليه خلق قدر هائل من العمل والضغط على المواعيد النهائية لعملية التحول إلى المعايير الدولية (IFRS).

وهذا يدل على أهمية تطبيق المعرفة المتعمقة بمتطلبات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) أثناء الإعداد لعملية تحليل الآثار. وحتى بالنسبة لموظفي المحاسبة المدربين تدريباً جيداً على المعايير الدولية من غير المرجح أن يكونوا على دراية بالفروق الدقيقة لكل مطلب من مطالبها، وخاصة في الصناعات المتخصصة حيث يُعتبر تطبيق بعض متطلبات المعايير الدولية (IFRS) بمثابة تحدي. وهذا هو المجال المناسب للاستفادة من الخبراء الخارجيين في المعايير الدولية عند التخطيط لعملية التحول.

2-5 وضع السياسات المحاسبية الخاصة بالمعايير الدولية (IFRS)

تؤدي عملية تقييم الأثر إلى الإشارة إلى المجالات التي تحتاج إلى تطوير السياسات المحاسبية المتعلقة بها. حيث نحتاج إلى تقييم جميع السياسات المحاسبية الحالية من حيث إمتثالها مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)، وغالباً ما يكون معظمها في حاجة إلى تعديل بطريقة أو بأخرى، وأن كان حجم هذه التعديلات سوف يتوقف بالطبع على مدى الاختلافات بين المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) داخل الدولة والمعايير الدولية (IFRS).

يحتوي الفصل الثاني على بعض الإرشادات بشأن تطوير السياسات المحاسبية في ظل المعايير الدولية (IFRS) ويرد تذكير موجز بالقضايا الرئيسية التي تمت مناقشتها في ذلك الفصل أدناه:

- إذا انطبقت معايير دولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) بصفة محددة على معاملات أو أحداث أو شروط، فإنه ينبغي وضع السياسة المحاسبية التي تطبق هذه المعايير ذات الصلة.

- في حالة عدم وجود معايير دولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) محددة، فسوف تحتاج الإدارة إلى تطوير السياسة المحاسبية باستخدام الحكم والتقدير الشخصي.

- ينبغي النظر في مبادئ إطار العمل عند تطوير السياسات المحاسبية، ومن المقبول أن يتم الأخذ بتوجيهات واضعي المعايير الآخرين في حالة عدم وجود معايير دولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) محددة.

عند وجود تعارض بين إطار العمل ومحتوى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)، فإنه ينبغي إعطاء الأولوية للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS). ولابد عند إجراء تحليل للآثار المحاسبية لعملية التحول من القيام بتحديد

أي حالات تضارب محتملة في السياسات المحاسبية. وبصفة عامة لا يتم تشجيع التغييرات في السياسات المحاسبية ويسمح بذلك فقط إذا كان هناك تغيير إلزامي مطلوب، على سبيل المثال في حالة إدخال أحد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) الجديدة أو عند إجراء مراجعة وتنقيح لأحد المعايير الدولية الحالية. كما يجوز تغيير السياسات المحاسبية طوعاً وذلك في حالة عدم وجود أي تغيير في متطلبات معايير التقارير المالية الدولية، ولكن السياسة الجديدة تعزز الخصائص النوعية للمعلومات المالية المقدمة. ويراعي عند تغيير السياسات المحاسبية أن يتم ذلك بأثر رجعي.

والنقطة الأساسية تتمثل في أن التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) يعطي الكيانات المعدة للتقارير الفرصة لتقييم السياسات المحاسبية وتغييرها دون الحاجة لتبرير سبب هذا التغيير، طالما أن تلك السياسة الجديدة متوافقة مع المعايير الدولية. مما قد يمكننا من جعل السياسات المحاسبية أكثر اتساقاً مع الصناعة، كما يمكننا من تحديث السياسات القديمة لتعكس بشكل أفضل الممارسات الحالية للأعمال. وكذلك إختيار السياسات المحاسبية وفقاً لفائدتها الإستراتيجية، على سبيل المثال خيار إعادة تقييم الأصول غير المتداولة من شأنه أن يُعزز من قيمة الأصول في الميزانية العمومية مما يوفر لنا قدرة أكبر علي الإقتراض. أو كما هو موضح في دراسة الحالة أدناه قد يوفر لنا التحول إلى المعايير الدولية (IFRS) الفرصة لتبني السياسات المحاسبية التي تعتبر أكثر ملاءمة.

دراسة الحالة (5-5): تبسيط السياسات المحاسبية لمجموعة مكونة من عدة شركات عند التحول إلى المعايير الدولية (IFRS)

كانت بعض الشركات التابعة في المملكة المتحدة مملوكة لإحدى الشركات الألمانية التي تنتج أيضاً معلومات مالية باستخدام المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً في الولايات المتحدة الأمريكية (US GAAP). وقد تحولت الشركات التابعة في المملكة المتحدة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) وعند تقييم التأثيرات المحاسبية إعتبر أنه من المناسب تعديل سياسة الإهلاك من تلك السياسة المتبعة وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً في المملكة المتحدة (UK GAAP) المطبقة سابقاً إلى سياسة جديدة تمثل مع كلاً من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) والمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً في الولايات المتحدة الأمريكية (US GAAP). وقد سهل ذلك كثيراً من عملية إعداد القوائم المالية علي مستوى المجموعة، على الرغم من أن تغيير سياسة الإهلاك كان لها بعض الآثار الضريبية المؤجلة التي لم يتم تحديدها إلا في وقت متأخر من مشروع التحول.

5-2-1 مدى التغيرات في السياسات المحاسبية

كما ذكرنا أعلاه، فإن مقدار التغيرات في السياسات المحاسبية الواجب القيام بها يتوقف على حجم الاختلافات بين المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) الوطنية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS). ومن المهم أن نتذكر أنه عند التحول إلى المعايير الدولية (IFRS)، فإن المنظمات في بعض نطاقات السلطات والإختصاصات أو بعض قطاعات الصناعة لا تقوم فقط بمجرد تغيير سياساتها المحاسبية كي تمثل مع مجموعة جديدة من القواعد، ولكن تقوم بتبني إطار جديد بالكامل بالمبادئ والمفاهيم التي يقوم عليها. في بعض الحالات كان هناك تحول في التركيز بخصوص مجموعات المستخدمين الأساسية المُستهدفة، وقد تسبب ذلك في إحداث اختلافات كبيرة في الأساس المنطقي للسياسات المحاسبية.

عندما تحولت الدول الأعضاء في الاتحاد الأوروبي إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) في عام (2005)، لوحظت إختلافات على المستوى الوطني من حيث درجة التغيير المطلوب إجرائها على السياسات المحاسبية. في المملكة المتحدة وأيرلندا يستند النظام القانوني إلى القانون العام، ويكون التركيز الرئيسي لقوائمهما المالية وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) علي المساهمين، وهناك هيئة وطنية راسخة لوضع المعايير المحاسبية تقوم بوضع مبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) بإستخدام العديد من المبادئ المماثلة لتلك المُستخدمة من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB). على النقيض من ذلك، في كثير من الدول الأوروبية مثل ألمانيا وإيطاليا، فإن الغرض من القوائم المالية وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً فيها هو التركيز على الدائنين والسلطات الضريبية، حيث تظهر الإختلافات في المبادئ الأساسية عن تلك المُستخدمة في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS). على سبيل المثال، في المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) في إيطاليا يأخذ «الحيلة والحذر» الأولوية في حين أن المعايير الدولية (IFRS) تقلل من شأن «الحيلة والحذر» مع التركيز علي خصائص نوعية الأخرى.

كل ذلك يعني أنه عند قيام الاتحاد الأوروبي بعملية التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)، كانت هناك إختلافات كبيرة في كمية المراجعات الواجب إجرائها على السياسات المحاسبية المرتبطة بالمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP)، وخاصة بالنسبة للدول التي كانت مبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) فيها تختلف بصورة كبيرة عن المعايير الدولية بالمقارنة مع تلك الدول التي تشابه فيها المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) مع المعايير الدولية (IFRS). هذا لا يعني أن شركات المملكة المتحدة وأيرلندا لم يكن لديها تغييرات كثيرة لإجرائها على السياسات المحاسبية بل على العكس من ذلك، ولكن كان حجم التغير والتحول الكلي في نهج إعداد التقارير المالية أقل من بعض الدول الأخرى في الاتحاد الأوروبي.

تأخذ المنظمات مناهج عامة مختلفة لتحديد مدى التغييرات الواجب إجرائها على السياسات المحاسبية. حيث تقوم بعض المنظمات بأقل قدر ممكن من التغير ربما بسبب قيود الوقت والتكاليف. بينما قد تنتهز المنظمات الأخرى عملية التحول إلى المعايير الدولية (IFRS) بإعتبارها فرصة لمراجعة جميع السياسات المحاسبية الحالية بشكل كامل والاستفادة من الخيارات الجديدة المتاحة بموجب المبادئ المحاسبية الجديدة. هناك نطاق يتراوح بين تلك المنظمات التي تبني المعايير الدولية (IFRS) بصورة تامة، وتلك التي تقوم بإتخاذ الحد الأدنى من التعديلات الممكنة على ممارساتها المحاسبية الحالية لجعلها متوافقة مع تلك المعايير. حيث قد تجبر قيود معينة أحد المنظمات على إتخاذ الخيار الأخير. ولكن إجراء مراجعة كاملة وتعديل للسياسات المحاسبية لجعلها تتماشى مع مبادئ المعايير الدولية (IFRS) على أكمل وجه ممكن خلال مرحلة التحول سوف يساهم في توفير الوقت والجهد في فترات إعداد التقارير المالية اللاحقة عندما يكون هناك ضغوط لإجراء المزيد من المراجعة تلك السياسات، على سبيل المثال، عندما نضطر إلى مراجعة بعض السياسات عند تعديل أحد متطلبات المعايير الدولية (IFRS).

تشير الأدلة إلى أنه عند تحول الاتحاد الأوروبي إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)، شعرت العديد من الشركات بضغط الوقت الشديد ونقص الموارد، مما دفعها إلى الإختصار في وضع السياسات المحاسبية الجديدة. ولكن في

سنوات ما بعد التطبيق، وبعد الاستفادة من التجارب السابقة تعتقد تلك المنظمات أنها قد بحثت عن «حل سهل» لجعل سياساتها المحاسبية متوافقة مع المعايير الدولية ولكنها ندمت على ذلك في وقت لاحق (KPMG, 2009b).

كما ينبغي التأكيد على أنه في حين أن العديد من الكيانات لديها عدد كبير من التغييرات في السياسات المحاسبية الواجب إجرائها عند التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)، فإن كيانات أخرى عديدة كان لديها عدد أقل بكثير من تلك التغييرات للقيام بها. وبالطبع تكون عملية التحول أسهل بكثير عند القيام بعدد محدود من التغييرات الكبيرة في السياسات، لذا فإن العديد من المنظمات لا تريد أن تقوم بإجراء تغييرات أكثر من تلك التغييرات اللازمة للإمتثال مع المعايير الدولية (IFRS). قد يكون هناك شعور أيضاً بأن تغيير المعالجة المحاسبية قد يترتب عليه أن يرسل أحد بنود القوائم المالية إشارة إلى أن المعالجة المحاسبية السابقة له كانت على الأقل غير ملائمة أو في أسوأ الأحوال غير صحيحة، فإن تلك رسالة سيئة لا يريد مُعدي القوائم المالية إرسالها أبداً.

5-2-2 مسائل يجب أخذها في الحسبان عند تطوير السياسات المحاسبية الجديدة

من المهم الحصول على السياسات المحاسبية السليمة عند نقطة التحول بسبب الصعوبات التي تنطوي عليها عملية تغيير تلك السياسات في مرحلة ما بعد التطبيق. وكما ذكرنا أعلاه، ليس من المفضل إجراء تغييرات في السياسات المحاسبية، حيث قد تعطي إنطباع بضعف الحوكمة والرقابة على عملية إعداد التقارير المالية.

من الأرجح أن تنطوي عملية تطوير السياسات المحاسبية على إشراك المراجعين الخارجيين بدرجة أو بأخرى. نظراً لقدرتهم على تقديم المشورة بشأن مدى ملاءمة تلك السياسات والآثار واسعة النطاق لبعض الخيارات المرتبطة بسياسات معينة. ومن المهم أن يتم فهم تفسير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) المقدم من المراجع الخارجي بشكل صحيح، مع الأخذ في الاعتبار أن الحكم الشخصي يستخدم بشكل كبير في القرارات المتعلقة بالمعايير الدولية (IFRS)، مما يفسر الاختلافات بين شركات المراجعة في تفسيراتها لمتطلبات المعايير الدولية. حيث

يوصي بعض المعلقين بأن يقوم مُعدي القوائم المالية بالقراءة على نطاق واسع في هذا الشأن والنظر في الإرشادات التفسيرية للمعايير الدولية (IFRS) الصادرة عن الشركات الكبرى (Dultz، 2009) كجزء من عملية تطوير السياسات المحاسبية الخاصة بهم.

تتضمن القضايا الأخرى الواجب أخذها في الاعتبار عند تطوير السياسات المحاسبية المتعلقة بالمعايير الدولية (IFRS) ما يلي:

- ما هي السياسة المحاسبية التي تعتبر الأكثر تشابهاً مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً والتي سوف تقلل من الآثار المحاسبية لعملية التحول؟

- ما هو الخيار المتعلق بالسياسة المحاسبية الذي يُقلل من الآثار السلبية واسعة النطاق لتبني المعايير الدولية (IFRS)، مثل تلك التي لديها أقل تأثير على عقود الدين؟
- ما هي تكلفة تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة مقارنة بالمنافع العائدة من تطبيقها؟
- ما هي السياسة المحاسبية المتبعة في الشركة الأم أو شركات المجموعة الأخرى؟
- هل هناك أي تغييرات محتملة على المعايير الدولية (IFRS) ذات الصلة، والتي تعني أن السياسات المحاسبية ستخضع للمراجعة الإلزامية في المستقبل؟
- هل إختيار سياسة محاسبية معينة سوف يترتب عليه متطلبات افصاح واسعة النطاق وقد تكون ذات تكلفة مرتفعة؟

- هل يمكن إجراء خيارات العرض الذي تعظم من فائدة القوائم المالية وتسلط الضوء على مؤشرات الأداء الرئيسية ذات الصلة؟

- هل يمكن للمنظمة أن تستفيد من خبرات الآخرين في هذه الصناعة وفي نطاق سلطات وإختصاصات أخرى عند وضع سياساتها المحاسبية جديدة؟

- هل سيؤدي إختيار سياسة محاسبية معينة إلى إستخدام الاحكام الشخصية بصورة كبيرة وإلى إستخدام أساليب التقدير؟

- هل يحتمل أن تؤدي السياسة المحاسبية إلى حدوث تقلبات في النتائج المعلنة؟
- أي السياسات المحاسبية التي تتناسب بأفضل صورة ممكنة مع نتائج المنظمة

ومؤشرات الأداء الرئيسية؟

- ما هي الآثار الضريبية المترتبة على السياسات المحاسبية؟
- هل هناك أي إرشادات محاسبية خاصة بالصناعة نحتاج إلى النظر فيها، على سبيل المثال، «قائمة الممارسات الموصى بها» لبعض الكيانات في المملكة المتحدة؟

- هل علقت الهيئات التنظيمية والرقابية أو قدمت توجيهات إضافية بخصوص مجالات محددة (1)؟

ويتم مناقشة بعض هذه المسائل بمزيد من التفاصيل أدناه، مع أمثلة توضيحية ودراسات حالة تستخدم لإظهار كيفية تطبيقها.

5-2-2-1 تحليل التكلفة والمنفعة

يُعتبر تحليل التكلفة والمنفعة ذو أهمية خاصة عند التعامل مع السياسات المحاسبية وخاصة عندما تسمح المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) بالإختيار من بين البدائل. هناك بدائل أقل الآن مقارنة بالموجة الأولى للتحول إلي المعايير الدولية (IFRS)، حيث كان من ضمن الموضوعات التي برزت خلال برنامج مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) لتطوير المعايير على مدى السنوات العشر الماضية هو العمل علي تخفيض عدد بدائل المعالجات المحاسبية (2).

أحد الخيارات المتبقية وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) ويحتمل أن يكون أهمها بالنسبة للعديد من المنظمات - وهي المسألة المتعلقة بقياس

(1) في المملكة المتحدة، على سبيل المثال، تتطلع العديد من المنظمات على التعليقات الخاصة بتفسير المعايير وتطوير السياسات المحاسبية والصادرة من «لجنة مراجعة التقارير المالية».

(2) تتضمن الكثير من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) علي ألفاظ مثل «من المفضل» و «البدائل المسموح بها» للمعالجات المحاسبية. على سبيل المثال، كان يسمح بمعالجة تكاليف الاقتراض المتعلقة بالأصول غير المتداولة علي أنها «مصروف» أو «رسملتها»، وعند دمج شركة مشتركة كانت المعالجات المسموح بها في القوائم المالية للمجموعة هي تلك المتعلقة إما باستخدام أسلوب الدمج النسبي أو أسلوب حقوق الملكية. وقد تم استبعاد معظم هذه الخيارات، ويعود ذلك إلى حد كبير بسبب موقف مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) الحاسم على وجود مجموعة متنوعة من المعالجات المحاسبية المسموح بها.

الأصول غير المتداولة وبصفة خاصة الأراضي والمباني، حيث يُسمح باستخدام نموذج التكلفة أو نموذج إعادة التقييم. وبالنظر إلى أن المعايير الدولية (IFRS) تفضل بصفة عامة استخدام القيمة العادلة كلما كان ذلك ملائماً ومناسباً، من الناحية النظرية يمكن لنا أن نفترض أن المنظمات سوف تختار إعادة تقييم الأصول كلما أمكن ذلك، ولا سيما تلك المنظمات التي إختارت إتباع جوهر المعايير الدولية (IFRS) بصفة تامة. ومع ذلك، فقد أظهرت العديد من الدراسات أن عدد قليل جداً من المنظمات في الواقع العملي قد إختارت طريقة القيمة العادلة.

الإستخدام المحدود للقيمة العادلة عند توافرها كأحد خيارات السياسة المحاسبية هو مثال جيد للعوامل التي تأخذها المنظمات في الحسبان عند إختيار السياسات المحاسبية من حيث التكلفة والمنفعة. منافع القيمة العادلة هي منافع نظرية في الأساس حيث أنها أكثر ملائمة وتوفر لنا عملية تقييم يتم تحديثها باستمرار للأصول مما يُعزز من الخصائص النوعية للمركز المالي المقرر عنه. وقد يكون هناك أيضاً منفعة أكثر واقعية تتمثل في أن قيم الأصول المرتفعة وفقاً للقيمة العادلة قد تسهل المفاوضات المتعلقة بالحصول علي تمويل. لذلك ونظراً لتلك الفوائد، لماذا لا يحظى خيار القيمة العادلة بالقبول؟ تم مناقشة ذلك السؤال مع الكثير ممن قاموا بتجربة عملية التحول إلي المعايير الدولية (IFRS) الذين أشاروا إلى أن التكاليف تفوق المنافع بكثير، وكان أكثر تلك التكاليف شيوعاً ما يلي :

- التكلفة النقدية للحصول علي خدمات المتخصصين الخارجيين في إجراء عملية تقييم للأصول.
- التكاليف الجارية لمراقبة القيمة السوقية للأصول لتحديد ما إذا كان هناك حاجة لإجراء عملية إعادة تقييم إضافية.
- عامل الوقت والجهد لإتمام عملية إعادة التقييم والمحاسبة عنها، بما في ذلك أي تغييرات لازمة علي الأنظمة.
- إستخدام نموذج إعادة التقييم يتسبب في ظهور متطلبات إفصاح إضافية، وما يترتب علي ذلك من بذل المزيد من الوقت والجهد.
- إحتمال حدوث تقلبات في القوائم المالية.

في حين أن النقاش أعلاه قام بالتركيز على مسألة إعادة التقييم، فإن مبادئ مماثلة تنطبق بصفة عامة على القرارات المتعلقة بالسياسات المحاسبية، من حيث أن تطوير السياسات سوف يتطلب الموازنة بين الإيجابيات والسلبيات المحاسبية النظرية من جهة والتكاليف والمنافع التجارية من جهة أخرى حتي يتمكن من وضع سياسة محاسبية عملية ومتوافقة مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

5-2-2-2-2 الثقلات

عند النظر إلى عملية التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)، فإن أحد المخاوف التي كثيراً ما أشار إليها مُعدي ومستخدمي القوائم المالية هي إمكانية التقلب في كل من الأداء والمركز المالي. حيث تمثل المعايير الدولية بالنسبة لمعدي القوائم المالية في بعض نطاقات السلطات والإختصاصات تغيير غير مرغوب فيه، حيث أن العديد من المعالجات المحاسبية المسموح بها المطبقة سابقاً بموجب المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المحلية والتي يمكن إستخدامها في التلاعب بالأرباح وتعزيز إستقرارها غير مسموح بها في ظل المعايير الدولية (IFRS)، كما شملت تلك الممارسات المبالغة في حجم المخصصات المتعلقة بتكاليف إعادة التنظيم، والتقاضى، والديون المدومة. حيث أصبح من الصعوبة بمكان القيام بتلك الممارسات في إطار المعايير الدولية نظراً لمعايير الإعتراف الأكثر صرامة المتعلقة بالمخصصات.

وهناك أيضاً تصور أن عملية التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) سوف تتسبب في تقلبات في أسعار الأسهم، على الرغم من أن مسألة كون هذه المخاوف لها أساس عقلاني أو لا أساس لها هو أمر قابل للجدال. حيث تبين بعض الدراسات الأكاديمية أن عملية التحول إلى المعايير الدولية (IFRS) سوف يترتب عليها تقلبات في الأرباح وفي سعر السهم، في حين تشير دراسات أخرى إلى أن التقلب هو أقل من المتوقع ولا يؤثر بشكل كبير على قيمة الشركة. و أيضاً من القضايا الرئيسية تلك المتعلقة بمدى جودة تفسير تلك العوامل التي تؤدي إلى تقلبات حتي لا يكون هناك تأثيرات مفاجئة تتسبب في ردة فعل غير مرغوب فيها من السوق.

بغض النظر عن الجدل الأكاديمي، فمن المؤكد أنه بالنسبة لبعض الشركات التي تعاني من التقلبات المستمرة فإن ذلك يكون نتيجة هامة لعملية التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)، وسوف تتأثر القطاعات الصناعية المختلفة بتلك التقلبات ولكن بطرق مختلفة. وتوضح دراستي الحالة أدناه كيف يمكن أن تؤثر تلك التقلبات على صناعات النفط والغاز وشركات الطيران⁽¹⁾.

دراسة الحالة (5-6): التقلبات الناتجة عن التحول إلى المعايير الدولية (IFRS) في مجالات النفط والغاز وقطاع الطيران

وجدت شركات النفط والغاز صعوبات في عملية التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) بسبب عدم وجود توجيهات صناعية محددة خاصة بصناعة النفط والغاز، حيث يُعتبر تطبيق المبادئ المحاسبية العامة على أنشطتها المعقدة ومسار معاملاتها بمثابة إشكالية. وتعامل تلك الشركات بشكل كبير في الأدوات المالية كجزء من إستراتيجيتها المتعلقة بإدارة المخاطر.

تحولت شركة بريتيش بتروليوم (BP) وهي من أكبر شركات البترول على مستوى العالم إلى المعايير الدولية (IFRS) في عام (2005)، وكانت في ذلك الوقت أكبر شركة مُدرجة في مؤشر فاينانشال تايمز (100) للبورصات في المملكة المتحدة. و مثل غيرها من مستخرجي النفط والغاز وموردي الطاقة، تقوم الشركة بالإستخدام الواسع النطاق للتحوط من أجل الحد من المخاطر المتعلقة بتقلبات أسعار العملات وأسعار النفط، و نظراً لضخامة الأدوات المالية الخاصة بها تزداد احتمالات حدوث تقلبات في أرباحها كما حدث في عام (2006) عندما انخفضت أرباح الربع الرابع عن أرباح الربع الثالث بنسبة (43%)، حيث أشار كبير المديرين الماليين فيها إلى أن «الحاسبة في ظل المعايير الدولية (IFRS) قد جعلت أرباح الشركة المقر عنها أكثر تقلباً» (Neveling, 2006).

كما يعتمد قطاع الطيران أيضاً بشكل كبير على معاملات التحوط للحد من التعرض للمخاطر المتعلقة بأسعار الوقود وأسعار الصرف ومعدلات الفائدة. وتتضمن المجالات المحاسبية الأخرى التي تسبب تقلبات لشركات الطيران ما يلي:

(1) لمزيد من المعلومات حول قضايا مرحلة التحول إلى المعايير الدولية (IFRS) التي تواجه هذه الصناعات فإنه توجد ملخصات لذلك على شبكة الإنترنت. كما قدمت شركة (KPMG) وهي احدي شركات المراجعة الاربعة الكبرى علي مستوى العالم وثيقتين متخصصتين في الصناعة تم إعدادهما إستنادا الي المعايير الدولية (IFRS)، اول تلك الوثائق هي «الحاسبة عن عقود إيجار أسطول الطائرات في شركات الطيران العالمية» (KPMG, 2007) وثانيهما هي «تطبيق المعايير الدولية (IFRS): النفط والغاز» (KPMG, 2008a)، كما قدمت شركة المراجعة الكبرى (PwC) توجيهات مماثلة في منشوراتها «اعداد التقارير المالية في صناعة النفط والغاز» (PwC, 2011b) و «دراسة المعايير الدولية (IFRS) لصناعة الطيران الأمريكية» (PwC, 2010b).

- تغيرات في الأعمار الإنتاجية والقيمة المتبقية للممتلكات والآلات والمعدات مما يؤثر على مصاريف الإهلاك - في صناعة الطيران قد تكون القيمة المتبقية للأصول كبيرة للغاية ومتطلبات التقييم السنوي لها تجعل منها قضية محاسبية هامة .
- إنخفاض قيمة الأصول وعملية العكس المحتملة لإنخفاض قيمتها بسبب الدورات الاقتصادية التي تؤثر على القيمة القابلة للإسترداد الخاصة بتلك الأصول - تتعرض صناعة الطيران بشكل خاص إلى إنخفاضات في إيراداتها بسبب الركود الاقتصادي، مما يؤثر على قيمة إستخدام أصولها. حيث سجلت مجموعة الخطوط الجوية الجنوب أفريقية خسائر إنخفاض في قيمة طائراتها وغيرها من الممتلكات والآلات والمعدات الأخرى قدرها (128) مليون راند في القوائم المالية لعام (2010)، وفي نفس العام تم عكس إنخفاض القيمة السابق بمقدار (18) مليون راند، كما تم تسجيل وجود إنخفاض في القيمة مقداره (56) مليون راند في عام (2011) ولم يتم في ذلك العام عكس ذلك الإنخفاض في القيمة (South African Airways، 2011).

وترتبط المعالجات المحاسبية الأكثر قدرة على خلق تقلبات في تلك المتعلقة بقياسات الأصول والإلتزامات وغالباً ما تنطوي على إستخدام محاسبة القيمة العادلة. بعض الأمثلة على المجالات المحاسبية المحتمل تعرضها لتقلبات تتضمن ما يلي:

- المعاشات التقاعدية - حيث يتم قياس أصول المنافع المحددة لخطة المعاشات التقاعدية وفقاً للقيمة العادلة بينما يتم قياس إلتزامات تلك الخطة بإستخدام التقديرات والأحكام بصورة كبيرة. وقد لا يتم الإعتراف علي الإطلاق بخطة المعاشات التقاعدية في ظل المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المحلية.
- شهرة المحل والأصول غير الملموسة الأخرى - يمكن أن يتسبب إنخفاض القيمة في إجراء عملية إعادة قياس كبيرة للأصول. قد يتم إستهلاك شهرة المحل في ظل المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المحلية، لذلك فإن القيام بالتقييم السنوي لإنخفاض القيمة سوف يؤدي إلى تخفيض شهرة المحل بمبالغ مالية تختلف من سنة لأخرى وليس بطريقة القسط الثابت على مدى العمر الإنتاجي المقدر.

- الأدوات المالية بشكل عام - وخاصة تلك التي تقاس بالقيمة العادلة لديها القدرة على خلق تقلبات سنوية شديدة بسبب عمليات إعادة القياس بالزيادة أو

بسبب خسائر إنخفاض القيمة. قد يصعب التواصل بشأن أسباب التقلب نظراً لتعقيدات تلك المعاملات والمعالجة المحاسبية المرتبطة بها.

● **معاملات التحوط** - يتم إثبات عنصر عدم الفعالية في الأرباح وهذا قد يؤدي إلي إحداث تقلبات في قائمة الدخل. وذلك أمر يصعب علي مستخدمي القوائم المالية فهمه.

● **الممتلكات بما في ذلك الإستثمارات العقارية** - وغالبا ما تتعرض لمكاسب أو خسائر إعادة التقييم وبصفة خاصة بالنسبة للإستثمارات العقارية حيث يتم الإعتراف بتلك المكاسب أو الخسائر في الأرباح. بينما في ظل المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المحلية يتم الإعتراف بتلك المكاسب والخسائر في حقوق الملكية بدلاً من الإبلاغ عنها كجزء من الأرباح.

لتجنب التقلبات، فإن الخيار الواضح هو محاولة تجنب السياسات المحاسبية التي تنطوي علي إستخدام القيمة العادلة أو عمليات إعادة القياس، رغم أن ذلك أمر صعب، نظراً لأنه غالباً ما يكون إستخدام القيمة العادلة هو أمر إلزامي، كما قد يكون الإعتراف بخسائر إنخفاض القيمة فور حدوثها أمراً إلزامياً.

قد تشعر بعض قطاعات الصناعة بتأثير تلك التقلبات بصورة أكثر بكثير من غيرها، حيث يُعتبر القطاع المصرفي وقطاع التأمين من أكثر القطاعات تأثراً، بالإضافة إلي أي صناعة أخرى يتم فيها التوسع في إستخدام الأدوات المالية. حيث لا يمكن فعل الكثير لتجنب المعالجات المحاسبية التي تظهر تلك التقلبات، لذلك فإن أفضل طريقة للتعامل مع هذه القضية هي تحديد مجالات المشاكل في وقت مبكر من عملية التحول، وعلى التواصل بخصوص تلك الآثار المحتملة في أقرب وقت ممكن. حيث يجب أن تؤكد تلك الإتصالات علي أن تلك التقلبات ليست مشكلة خاصة تحدث مرة واحدة عند التحول بل انها واردة الحدوث وأنها سوف تؤثر على القوائم المالية بصورة مستمرة. ويوصى أيضاً أن يتم تصنيف الأجزاء المكونة للعوامل المؤدية إلي خلق تقلبات، بحيث يتم فصل المكونات التي لها آثار علي التدفقات النقدية عن تلك التي ليس لهم تأثير عليها، وهذا أمر هام للمحللين على وجه الخصوص عند محاولة تقدير التدفقات النقدية المستقبلية.

3-2-2-5 الآثار الضريبية

من الضروري القيام بإشراك خبراء الضرائب في عملية تطوير السياسات المحاسبية، للتأكد من تقييم وتوثيق الآثار الضريبية المترتبة على التغييرات في السياسات المحاسبية بشكل دقيق. كما يجب تحليل الآثار على «ضريبة الدخل» وهي المصطلح المستخدم من قبل المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) بدلاً من «ضريبة الشركات» وكذلك تحليل الآثار للضريبة المؤجلة، لذلك لا بد من تطوير فهم دقيق لأوجه الاختلاف بين كل من قواعد المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المحلية في المعالجة المحاسبية للضرائب ومتطلبات المعيار الدولي (IAS 12) الخاص بضرائب الدخل. الضرائب المؤجلة تعتبر تحدياً في حد ذاتها، وخاصة إذا كان أساس الإعتراف بالأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة مختلف في ظل المعايير الدولية (IFRS) مقارنة بالمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً.

قد يغير إختلاف «الربح قبل الضريبة» الناتج عن تطبيق سياسات محاسبية جديدة وفقاً للمعايير الدولية (IFRS) من قيمة الضريبة الحالية المستحقة. وقد لا تسمح التشريعات الضريبية المحلية بالسياسات المحاسبية الجديدة للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)، لذلك لا بد من إجراء تحليل دقيق للسياسات المحاسبية الجديدة لتحديد متى قد تختلف المعالجة الضريبية للأرصدة أو المعاملات عن تلك المعالجة المحاسبية. ويعتمد إجراء هذا التحليل على وجود معرفة تفصيلية بكل من المعايير الدولية (IFRS) والتشريعات الضريبية المحلية، لذلك لا ينبغي أن يقوم به إلا خبراء الضرائب الذين خضعوا للتدريب على المعايير الدولية. وغالباً ما يشارك المستشارون الخارجيون في هذه المرحلة لضمان إكمال ودقة التحليل الذي تم القيام به.

قد تؤثر السياسات المحاسبية الجديدة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) على ضرائب أخرى بخلاف ضريبة الدخل، لذلك ينبغي النظر في تأثيرها على ضرائب المبيعات وضرائب رأس المال وأي ضرائب محلية أخرى.

في المنظمات الضخمة المعقدة مثل الشركات متعددة الجنسيات، سوف تكون هناك إعتبارات واسعة النطاق مثل تأثير السياسات المحاسبية على إستراتيجية التخطيط الضريبي للمجموعة، وسعر التحويل، وإستراتيجيات الإسترداد (أو إعادة التحويل) المتعلقة بالأموال من الشركات التابعة في الخارج، والآثار الضريبية المتعلقة بمكاسب وخسائر سعر صرف النقد الأجنبي ونقل الأصول بين شركات المجموعة. كما قد نحتاج إلي التواصل مع مصلحة الضرائب المختصة بخصوص تلك القضايا الضريبية الهامة، وإذا تم إجراء تغييرات في أساليب المحاسبة الضريبية، فإنه لابد وأن يتم ذلك بالتنسيق مع السلطات الضريبية لضمان إمتثالها مع قوانين الضرائب المحلية.

وثمة مسألة أخرى متعلقة بالضريبة المؤجلة. حيث غالباً ما تؤدي عملية التحول الى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) إلى الإعتراف بالالتزامات (وأحياناً أصول) جديدة متعلقة بالضرائب المؤجلة، نظراً لأن مبادئ الإعتراف بها في ظل المعايير الدولية أوسع من تلك المتعلقة بالمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المحلية، على سبيل المثال، تتطلب المعايير الدولية أن تنشأ الإلتزامات الضريبية المؤجلة عند زيادة قيمة الممتلكات الناتجة عن عملية إعادة التقييم، بناء على مبدأ أن إعادة التقييم تخلق فرق مؤقت في القيمة يخضع للضريبة. بينما في ظل بعض المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المحلية لن يتم الإعتراف بالإلتزامات الضريبية المؤجلة لأن مبدأ الإعتراف بالضريبة المؤجلة أكثر صرامة ولا يسمح بوجود إلتزامات إلا في حالة توقع بيع الملكية، حيث يؤدي ذلك إلى فروق زمنية خاضعة للضريبة.

التسويات التي يتم القيام بها على القيمة العادلة عند إعادة صياغة الميزانية العمومية الإفتتاحية وفقاً للمعايير الدولية (IFRS) تؤدي أيضاً إلى وجود ضرائب مؤجلة. على سبيل المثال، اعترفت شركة الخطوط الجوية الأيرلندية ((Ryanair، بالإلتزامات إضافية محددة لخطّة منافع المعاشات التقاعدية قدرها (4.992.000) يورو وما يرتبط بها من أصل ضريبي مؤجل قدره (615.000) يورو وذلك

في تاريخ تحولها إلى المعايير الدولية (Ryanair، 2005) (IFRS). وفي التقرير السنوي لشركة سيمنز (Siemens) عن عام (2006)، تم إدراج ضريبة مؤجلة إضافية قدرها (1.664) مليون يورو خصماً من حقوق الملكية وذلك عند التحول من المبادئ المحاسبية المقبولة قبلاً عاماً في الولايات المتحدة الأمريكية (US GAAP) إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)، حيث ترجع تلك الالتزامات الضريبية المؤجلة الإضافية أساساً إلى الفروق في تقييم الأصول والمعالجة المحاسبية لمعاشات التقاعد (Siemens، 2006).

5-2-3 المعايير التي تشتمل علي خيارات

أصبحت الخيارات المتاحة عند تحديد السياسات المحاسبية بموجب المعايير الدولية (IFRS) محدودة الآن، حيث تم إستبعاد العديد من المعالجات البديلة في السنوات العشرة الماضية. ومع ذلك، لا تزال هناك العديد من المناطق التي تتوافر لها خيارات متاحة صريحة. ويقوم الجدول رقم (4-5) بتسليط الضوء على بعض هذه الخيارات الأكثر أهمية. لاحظ أن هذا الجدول ليس مقصوداً منه أن يكون قائمة شاملة للخيارات المحاسبية، ولكنه يشير أكثر إلى المناطق التي يكون فيها حاجة إلى إختيار السياسة المحاسبية المناسبة. تذكر أيضاً أن هناك حاجة إلى تطوير أساليب التقدير وإستخدام الأحكام حتي نتمكن من تطبيق السياسات المحاسبية.

5-2-4 إيضاحات الإفصاح

من المعروف أن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) تحتوي علي متطلبات إفصاح واسعة النطاق. حيث يتطلب المعيار الدولي (IAS 1) والخاص بعرض القوائم المالية أن تحتوي مذكرة السياسات المحاسبية علي إفصاحات متعلقة بالأحكام والتقديرات الهامة التي تستخدمها الإدارة في إعداد القوائم المالية. كما يتطلب الإفصاح عن المعلومات الإضافية الأخرى ذات الصلة بتسهيل فهم المستخدمين للقوائم المالية والتي لم يتم عرضها في أي مكان آخر في القوائم المالية. وبالإضافة إلى متطلبات المعيار الدولي (IAS 1)، فإن أغلبية المعايير الدولية تنطوي علي متطلبات إفصاح، وبعض تلك المعايير معروفة بكونها مرهقة في

الإمثال معها، حيث تعتبر معايير التعامل مع الأدوات المالية والمحاسبة عن المعاشات والمدفوعات بالأسهم أمثلة جيدة علي ذلك.

لا بد وأن يتناول تحليل الآثار مسألة الإفصاحات الضرورية، وهذا قد يكون ذلك مباشراً في بعض الاحيان، حيث يمكن لمراجع الحسابات الخارجي أو إستشاري المعايير الدولية (IFRS) توفير «قائمة إفصاح مرجعية» للتأكد من إكمال الإفصاحات المقدمة. ومع ذلك، فإن هناك تلك النقطة المتعلقة بترك الإفصاحات في كثير من الاحيان حتى نهاية الفترة وإتمام «قائمة الإفصاح المرجعية» في المراحل النهائية لإعداد الحسابات. عند التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)، فإنه يجب التفكير في قضايا الإفصاح خلال مرحلة التخطيط الأولي وعند تنفيذ عملية تقييم الآثار المحاسبية لأنه من المحتمل جداً أن يكون هناك حاجة إلى إفصاحات جديدة، وهناك حاجة إلى التخطيط لضمان أن كافة المعلومات الضرورية يتم إستخلاصها بواسطة الأنظمة المحاسبية أو أي مصادر أخرى لإستخلاص تلك المعلومات. على سبيل المثال، قد يكون من الضروري إشراك متخصصين للمساعدة في صياغة الإفصاحات اللازمة المتعلقة بالمحاسبة عن معاشات التقاعد، حيث نحتاج إلى تقديم تفاصيل بشأن مسائل مثل الإفتراضات والأساليب الاكتوارية المستخدمة لتحديد المبالغ التي يتم الإعتراف بها في القوائم المالية.

الجدول (4-5) المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) التي تنطوي علي خيارات محاسبية

المعيار	الخيارات المحاسبية
المعيار الدولي (IAS 1)	تنسيقات القوائم المالية غير الزامية، وكذلك الحال بالنسبة لخيار أسلوب العرض العام. هناك خيار لإظهار "الربح الإجمالي" و "الدخل الشامل" في قائمة واحدة أو في قائمتين منفصلتين. تصنيف المصروفات التشغيلية بحسب الغرض منها أو بحسب طبيعتها.

المعيار	الخيارات المحاسبية
المعيار الدولي (IAS 2)	قياس المخزون باستخدام طريقة (المتوسط المرجح) أو باستخدام طريقة (الوارد أولاً - صادر أولاً)
المعيار الدولي (IAS 7)	خيار عرض التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية اما باستخدام الأسلوب المباشر أو غير المباشر . الخيار المتعلق بتخصيص التدفقات النقدية المتعلقة بالتوزيعات والفوائد .
المعيار الدولي (IAS 16)	قياس الممتلكات والآلات والمعدات إما باستخدام التكلفة أو نموذج إعادة التقييم
المعيار الدولي (IAS 20)	إختيار الاعتراف بالمنحة المستلمة المتعلقة بأحد الأصول علي أنها دخل مؤجل أو تخفيض من قيمة ذلك الأصل .
المعيار الدولي (IAS 27)	تعالج الإستثمارات في الشركات التابعة والزميلة والمشروعات المشتركة في القوائم المالية المنفصلة (للشركة الأم) إما بالتكلفة أو وفقاً للمعيار الدولي (IFRS 9) (أي يتم معالجتها كأصول مالية)
المعيار الدولي (IAS 38)	قياس الأصول غير الملموسة باستخدام التكلفة أو نموذج إعادة التقييم
المعيار الدولي (IAS 39) ، المعيار الدولي (IFRS 9)	الخيار المتعلق بتصنيف وقياس بعض الأدوات المالية المحددة علي أنها متاحة للبيع [المعيار الدولي (IAS 39)] أو بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر .
المعيار الدولي (IAS 40)	قياس الإستثمارات العقارية باستخدام التكلفة أو نموذج إعادة التقييم
المعيار الدولي (IFRS 3)	إختيار قياس حصص الأقلية غير المسيطرة باستخدام القيمة العادلة أو بأسلوب نسبة من صافي أصول، وفقاً لكل عملية استحواذ علي حدة .
المعيار الدولي (IFRS 6)	قياس أصول التنقيب باستخدام التكلفة أو نموذج إعادة التقييم

قد تمثل «مذكرة السياسات المحاسبية» في حد ذاتها إشكالية عند تحضيرها، خاصة عندما لا تكون الإدارة معتادة علي تقديم وصف تفصيلي للسياسات المحاسبية وأساليب التقدير والمعلومات المتعلقة باستخدام الأحكام والتقديرات،

و غالباً ما توفر الشركات إفصاحات نمطية والتي علي الرغم من توافقها مع معيار المحاسبة الدولي (IAS 1) إلا انها لا تعتبر مُفيدة بشكل كبير لمستخدمي القوائم المالية، لذا يتم تشجيع الإدارة على تفصيل الإفصاحات في تلك المذكرة إلى أقصى حد ممكن. وعلى الرغم من أن ذلك قد يبدو فعالاً أن نبدأ من «مذكرة السياسات المحاسبية» المعدة وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً ثم نقوم بتعديلها وفقاً لسياسات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)، إلا أن هذا التعديل غالباً ما يكون عملية شاقة جداً، لذلك يكون من الأسرع والأسهل البدء من الصفر في كتابة «مذكرة السياسات المحاسبية» وفقاً للمعايير الدولية (IFRS) بدلاً من تعديلها كما ذكرنا سابقاً. كما ينبغي أخذ موضوع الأهمية النسبية في الاعتبار بعناية حيث أن تقديم معلومات كثيرة بصورة مبالغ فيها يؤدي إلي إحداث بلبلة في القوائم المالية وإلي حجب معلومات هامة، مما يؤدي إلي الانتقاص من فهم القوائم ككل.

دراسة الحالة (5-7): وجهة نظر المراجع الخارجي في عملية المساعدة المتعلقة بملاحظات الإفصاح

علقت إحدى مراجعات الحسابات الخارجية والتي شاركت في العديد من عمليات التحول في الاتحاد الأوروبي بأنه حتى عند التعامل مع إدارة كيان ضخم لديها معرفة كافية بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) وخاصة من حيث مبادئ الإعراف والقياس، فإن هذا الكيان لا يزال بحاجة إلى المساعدة بخصوص قضايا الإفصاح. كان نهج مراجع الحسابات هو تجميع حزمة من المعلومات حول الإفصاح وليس مجرد «قائمة إفصاح» حيث تحتوي هذه الحزمة علي أمثلة إفصاحات حقيقية من الكيانات العاملة بنفس المجال وتعليقات من السلطة التنظيمية المختصة والتي كانت في هذه الحالة «لجنة مراجعة التقارير المالية» في المملكة المتحدة. ثم بعد ذلك تقوم الإدارة باستخدام تلك الحزمة من المعلومات في إختيار وتطوير قواعد وإرشادات الإفصاح الخاصة بها. وقد تم القيام بذلك في البدايات المبكرة لمشروع التحول لتوفير الوقت اللازم لتقييم النظم المحاسبية من حيث قدرتها على توفير البيانات اللازمة، مع إتاحة الفرصة عند الضرورة لإجراء التعديلات اللازمة لضمان إكمال الإفصاح.

3-5 التغييرات المحتملة على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)

من المسائل الهامة الواجب أخذها في الاعتبار هي تلك التغييرات المخطط لها أو المحتملة للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) والتي قد تؤثر على

السياسات المحاسبية المختارة. حيث تنطوي خطة عمل مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) على العديد من المجالات المحاسبية المختلفة، لذلك كثيراً ما علق مُعدي القوائم المالية الذين يسعون إلى تطوير السياسات المحاسبية بالقول بأنهم يعملون مع «هدف متحرك». حيث مثل ذلك بشكل خاص مشكلة في عملية التحول الكندية إلى المعايير الدولية (IFRS) التي حدثت في (2010/2011)، عندما كان مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) يقوم بالعمل على العديد من المشروعات المتعلقة بالمعايير، مما يعني أن وضع سياسات محاسبية جديدة كان أمراً صعباً للغاية، حيث لم يكن هناك قاعدة مستقرة من المعايير المحاسبية للعمل بها⁽¹⁾.

وحتى وقت كتابة هذا التقرير، مازال لدى مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) عدد من المشروعات في خطة عمله المتعلقة بالمعايير الدولية، حيث يُظهر الجدول رقم (5-5) أهم تلك المشروعات بصورة موجزة. علماً بأن تلك المشروعات والمقترحات مُعقدة جداً ومناقشتها بصورة تفصيلية هي خارج نطاق هذا الفصل. ويقوم مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) بانتظام بتحديث خطة العمل المذكورة ويمكن الوصول إليها بسهولة على موقعه الإلكتروني.

أثر ذلك على تطوير السياسات المحاسبية هو أن أي تغييرات محتملة على المعايير الدولية (IFRS) ذات الصلة لابد من أخذها في الحسبان من أجل إبقاء أية تغييرات ضرورية على السياسة المحاسبية عند حدها الأدنى عند صدور معايير محاسبة دولية جديدة أو معدلة. على سبيل المثال، عند تطوير سياسة محاسبية متعلقة بالإيجارات ومتوافقة مع المعايير الدولية (IFRS)، إذا حدث التحول إلى المعايير الدولية قبل إصدار معيار الإيجارات الجديد، فإنه قد يكون من المفيد إجراء أقل قدر ممكن من التعديلات على المعالجات المحاسبية القائمة، حيث ستكون هناك حاجة لاحقاً إلى إجراء الكثير من التغييرات الأخرى الأكثر أهمية عند تفعيل المعيار الدولي الجديد.

(1) في المقابل، في الفترة التي سبقت تحول الاتحاد الأوروبي إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) في عام (2005)، عمل مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) بأقصى جهد ممكن لإنشاء منصة مستقرة للمعايير بهدف تسهيل عملية التحول الأوروبية إلى أقصى حد ممكن. لسوء حظ عملية التحول الكندية، فإنها قد حدثت عندما كانت تداعيات الأزمة المالية العالمية في (2007 - 2008) لا تزال محسوسة، وعلى وجه الخصوص كان مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) عاكفاً على العمل على تحسين المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) خاصة فيما يتعلق بالادوات المالية.

من المهم أيضاً أن ندرك التاريخ الفعلي لصدور معايير التقارير المالية الدولية الجديدة أو المعدلة وهل يسمح بالتبني المبكر لها أم لا. إذا كانت عملية التحول يتم القيام بها قبل التاريخ الفعلي للمعايير الجديدة ولكن يُسمح بتبنيها في وقت مبكر، فإنه يكون من المنطقي تبني تلك القواعد مباشرة وعلى خطوة واحدة من المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً، بدلاً من القيام بهذه التغييرات على مرحلتين، واحدة من المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً إلى المعايير الدولية (IFRS) «القديمة»، ثم من المعايير الدولية (IFRS) «القديمة» إلى متطلبات المعايير الدولية (IFRS) «الجديدة».

الجدول رقم (5-5) الوضع الحالي لخطة عمل المعايير الدولية (IFRS) التي تركز على مشروعات المعايير الرئيسية الجاري العمل بها

ملخص المشروع	محتوى المشروع
تم تقسيم مشروع إستبدال المعيار الدولي (IAS 39) المثير للجدل بالمعيار الدولي (IFRS 9) إلى عدة مراحل، حيث تتعامل المرحلة الأولى مع التصنيف والقياس، وتتعامل المرحلة الثانية مع انخفاض القيمة، بينما تتعامل المرحلة الثالثة مع محاسبة التحوط. وقد صدر الجزء الأول من المعيار (IFRS 9) في نوفمبر من عام (2009)، وتم تنقيحه وتعديله بعد إصداره أكثر من مرة، وما زالت عملية وضع الصيغة النهائية والكاملة لهذا المعيار جارية. تم اقتراح تعديلات محدودة في الوقت الراهن على تصنيف وقياس الأدوات المالية، وفي وقت كتابة هذا التقرير يقوم مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) بالنظر في التعليقات الواردة على عدة مسودات أولية صادرة في عام (2012)، والموعد المستهدف لإصدار القواعد النهائية للتصنيف والقياس وإنخفاض القيمة هو الربع الثاني من عام (2014). سوف تحتاج جميع الكيانات المُعدة للتقارير والتي تمتلك أدوات مالية إلى تقييم التعديلات التي تم إدخالها على المعيار الدولي (IFRS 9) بعناية والتأكد من أن السياسات المحاسبية ملائمة لمتطلبات ومبادئ هذا المعيار. وقد تم فصل موضوع التحوط الكلي عن المشروع الرئيسي للمعيار الدولي (IFRS 9) ولم يتم تحديد موعد مستهدف لإصدار المتطلبات النهائية لهذا الموضوع.	الأدوات المالية : المعيار الدولي (IFRS 9) والخاص بالأدوات المالية بديل المعيار الدولي (IAS 39): ● المرحلة الأولى: التصنيف والقياس ● المرحلة الثانية: انخفاض القيمة ● المرحلة الثالثة: محاسبة التحوط ● التحوط الكلي

محتوى المشروع	ملخص المشروع
الإيجارات هناك مشروع مشترك بين مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) ومجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) لتطوير معيار جديد للإيجارات، قابل للتطبيق على المستأجرين والمؤجرين، قائم على مفهوم محاسبي جديد للاعتراف بالأصول المؤجرة تم الاصطلاح علي تسميته نموذج «الحق في الاستخدام».	ما زال هذا المشروع الكبير مستمراً منذ عام (2006)، عندما تم إضافة الإيجارات لمذكرة تفاهم مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) ومجلس معايير المحاسبة المالية (FASB). وقد تم نشر عدة مسودات مبدئية بخصوص هذا الشأن وما زالت المداولات جارية. المعالجات المحاسبية المقترحة ستكون لها آثار كبيرة محتملة علي تلك المنظمات التي تتعامل حالياً مع عقود الإيجار التشغيلية، حيث أن النموذج المحاسبي الجديد المسمي «الحق في الاستخدام» سوف يؤدي إلى الاعتراف بعقود الإيجارات التشغيلية في قائمة المركز المالي، ولا يوجد حالياً أي موعد مستهدف لإصدار المعيار الدولي الجديد.
تحقق الإيراد هناك مشروع مشترك بين مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) ومجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) لتطوير معيار جديد. الهدف من هذا المشروع هو توضيح مبادئ الاعتراف بالإيرادات الناتجة من العقود مع العملاء، وسوف ينطبق هذا المعيار على جميع العقود مع العملاء باستثناء عقود الإيجارات والأدوات المالية وعقود التأمين.	هذا المشروع على وشك الانتهاء، وسوف تكون له آثار على كل الكيانات ما عدا الكيانات ذات مصادر الدخل البسيطة، ويهدف المشروع إلي تبسيط المعالجة المحاسبة للإيرادات وجعل عملية الاعتراف بالإيرادات أكثر قابلية للمقارنة في مختلف القطاعات، وتستند الاحتياجات المقترحة علي إطار متين قائم علي مبادئ ينبغي تطبيقها بدقة على العقود القائمة مع العملاء لضمان تطوير سياسات محاسبية مناسبة.
عقود التأمين هذا المشروع سوف يؤدي في نهاية المطاف إلى إنشاء معيار جديد صالح للتطبيق على جميع أنواع عقود التأمين، حيث سيحل ذلك المعيار الجديد محل المعيار الدولي (IFRS 4). علماً بأن هذا المعيار مختص إلي حد ما بنشاط معينة لذا لن يكون له تأثير واسع النطاق خارج صناعة التأمين.	كان الهدف منذ البداية هو ان يكون المعيار الدولي (IFRS 4) مؤقتاً، حيث تم تقديمه كجزء من منصة مستقرة من المعايير لكي تركز عليها عملية تحول الاتحاد الأوروبي إلى المعايير الدولية (IFRS) في عام (2005). حيث يهدف مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) إلي تحسين الإنساق في المحاسبة عن عقود التأمين عن طريق إدخال مبادئ شاملة لطرق عرضها وقياسها. بدأت عملية تقييم شاملة للمحاسبة عن عقود التأمين في عام (2007) وتم إصدار عدة مسودات أولية في هذا الشأن. وكانت هناك مخاوف من أن تتسبب تلك المقترحات في إحداث تقلبات غير مرغوب فيها، وقد تم إجراء اختبارات

محتوى المشروع	ملخص المشروع
	ميدانية في العديد من الدول للنظر في التأثيرات المحاسبية لتلك المقترحات. يقوم مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) حالياً بإعادة المداولات والمناقشات بخصوص تلك التعليقات الواردة علي المقترحات وليس هناك موعد مستهدف لإصدار ذلك المعيار الدولي الجديد.
تنظيم الأسعار هناك مشروع بحثي يخصوص المشاكل المحاسبة المحتملة للأنشطة المتعلقة بتنظيم الأسعار.	يخطط مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) لإعداد معيار دولي لإعداد التقارير المالية (IFRS) كي يتم استخدامه بصفة مؤقتة حتي يتم الإنتهاء من تنفيذ المشروع المحاسبي المتعلق بأنشطة تنظيم الأسعار. تعتبر عملية تنظيم الأسعار بمثابة قيد علي عملية تحديد الأسعار التي يتم فرضها على العملاء نظير الخدمات أو المنتجات المقدمة لهم. وسوف ينظر المشروع فيما إذا كانت ستتتج أصول أو إلتزامات عن عملية تنظيم الأسعار ينبغي الاعتراف بها في القوائم المالية.

يبين الجدول السابق رقم (5-5) بعض المشروعات الأكثر أهمية التي مازالت تحت التنفيذ والتي ستؤدي إلى تغييرات في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) خلال السنوات القليلة المقبلة. ومنها تلك التغييرات المقترحة على الأدوات المالية والإيجارات والتي تعتبر أكثر أهمية للعديد من الشركات، مع تحذيرات صادرة من العديد من المعلقين من أن تلك التعديلات على المعيار والمتعلقة بتصنيف وقياس الأدوات المالية قد تتسبب في زيادة التقلبات، وأن الطريقة المحاسبية الجديدة المقترحة بالنسبة للأصول قد تكون لها عواقب بعيدة المدى على أي كيان مشارك في أنشطة ايجارية كبيرة.

يقوم مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) بعملية مراجعة مستمرة للمعايير الحالية، ومن السهل أن نغفل بالخطأ عن بعض المشروعات الأقل أهمية التي يتم إجرائها علي معايير التقارير المالية الدولية الكبرى. حيث ينتج عن مشروعات المجلس الخاصة بالتعديلات محدودة النطاق تغييرات طفيفة على المعايير الحالية،

كما يحتاج مُعدي القوائم المالية إلى التأكد من أن السياسات التي يجري تطويرها تستند إلى آخر إصدارات مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB). ويمكننا الحصول على مشورة المراجع الخارجي بخصوص ذلك، كما أن شركة مراجعة الحسابات لديها منشورات ووثائق خاصة بها تتضمن تفاصيل عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) ذات الصلة بفترة معينة لتقديم التقارير.

قد تحدث تغييرات مستقبلية في متطلبات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)، بعد إجراء تقييمات ومراجعات مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) لمرحلة ما بعد التطبيق، والتي ستجرى على عدة معايير منها المعيار الدولي (IAS 19) الخاص بمنافع الموظفين، والمعيار الدولي (IFRS 9) الخاص بالأدوات المالية، المعيار الدولي (IFRS 13) الخاص بقياس القيمة العادلة، والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أرقام (10، 11، 12) حيث من المقرر أن تبدأ في عام (2015 / 2016)، لذلك لن تكون تلك التغييرات وشيكة ولكنها قد تؤثر في المستقبل على السياسات المحاسبية في مجالات هامة. تذكر أيضاً أنه كما ناقشنا في الفصل الثاني، فإن مشروع الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) لا يزال جارياً، حيث قد يؤثر الإنتهاء منه على قضايا الإعتراف والقياس والإفصاح.

الغرض من تضمين هذا التفصيل في التغييرات المقترحة على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) والتغيرات المحتملة في السنوات المقبلة هي لتوضيح أن تلك المعايير تعتبر إلى حد كبير هدف متحرك دائم التغيير والتعديل، وأن عملية تحليل الآثار وتطوير السياسات المحاسبية لا بد أن تكون عمليات مستمرة، وكذلك التأكيد على أهمية وضع السياسات أثناء عملية التحول التي تمكننا إلى حد ما من توقع التغييرات المقترحة على المعايير الدولية (IFRS)، والحد من الحاجة إلى مراجعة السياسات في السنوات اللاحقة عند تفعيل متطلبات المعايير الدولية الجديدة.

الخلاصة

يبحث هذا الفصل في الجانب الأكثر أهمية في التخطيط لعملية التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)، كما أظهر العديد من الأمور التي يجب أخذها في الاعتبار عند وضع السياسات المحاسبية المتوافقة مع المعايير الدولية. حيث يُعتبر ذلك بمثابة تحدياً هاماً للعديد من المنظمات التي تمر بعملية التحول، حيث تعتمد على المعرفة التقنية المفصلة المتعلقة بكل من المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المحلية والمعايير الدولية (IFRS)، وأيضاً على استخدام طريقة منهجية لتحديد الاختلافات واختيار السياسات المحاسبية الجديدة المرتبطة بالإعتراف والقياس والعرض الخاص بالبند.

قد تميل المنظمات عند تطوير السياسات المحاسبية المرتبطة بالمعايير الدولية (IFRS)، لجعل التغييرات في السياسات المحاسبية الحالية عند حدها الأدنى. ولكن من جهة أخرى يمكن أن ينظر إلى عملية التحول على أنها فرصة لتحسين المعالجات المحاسبية للمنشأة المعدة التقارير والإفصاحات المتعلقة بها.

الفصل السادس

قضايا التحول واسعة النطاق والمعلقة بكل من (الأنظمة، المراجعة الداخلية، لجنة المراجعة، الآثار التجارية)

رقم الصفحة	فهرس الفصل
266	6-1 الآثار علي الأنظمة
267	6-1-1 النظم الموازية والمزدوجة للتقارير
271	6-1-2 التغييرات النموذجية لنظام تكنولوجيا المعلومات
274	6-1-3 دمج تغييرات تكنولوجيا المعلومات مع مشروع التحول الشامل
277	6-1-4 تضمين قضايا تكنولوجيا المعلومات في خطة مشروع التحول إلي المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية (IFRS)
278	6-1-5 لغة اعداد تقارير النشاط الموسعة (XBRL) و المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية (IFRS)
281	6-2 الرقابة الداخلية والمراجعة الداخلية و لجنة المراجعة
282	6-2-1 استخدام إطار عمل COSO لتقييم الرقابة الداخلية
283	6-2-1-1 بيئة الرقابة
284	6-2-1-1 تقييم المخاطر
287	6-2-1-3 الأنشطة الرقابية
293	6-2-1-4 المعلومات والإتصالات
294	6-2-1-5 الرصد والمتابعة
294	6-2-2 الضوابط الرقابية على عمليات قياس القيمة العادلة
299	6-2-3 دور لجنة المراجعة
305	6-2-4 دور وظيفة المراجعة الداخلية
306	6-3 تقييم الآثار واسعة النطاق لعملية التحول
308	6-3-1 الآثار علي الموارد البشرية
311	6-3-2 إتفاقيات أو عقود الدين، إدارة المالية والخزينة
313	6-3-3 عمليات الاندماج والاستحواذ
315	6-3-4 آثار التحول المحتملة علي النشاط وآثاره التجارية المحتملة

الفصل السادس

قضايا التحول واسعة النطاق

والمعلقة بكل من (الأنظمة، المراجعة الداخلية، لجنة المراجعة، الآثار التجارية)

عملية تقييم الآثار المحاسبية وتطوير سياسات محاسبية متوافقة مع المعايير الدولية لإعداد المعايير الدولية (IFRS) تتطلب توافر المعرفة التقنية والمهارات المحاسبية، وغالباً ما يتم تنفيذ هذا الجزء من مشروع التحول من قبل وظيفة المحاسبة مع مساعدة من المتخصصين الخارجيين في المحاسبة وفقاً للمعايير الدولية، وسيكون من الخطورة بمكان النظر في القضايا المحاسبية بمعزل عن باقي النشاط، حيث يمكن أن يكون للخيارات التي يتم إتخاذها تأثيرات هامة واسعة النطاق، لذلك يهدف هذا الفصل إلى فحص تلك الآثار واسعة النطاق، بدءاً من الآثار وثيقة الصلة بالقضايا المحاسبية ذات العلاقة بالأنظمة والرقابة والمراجعة الداخلية، وقد يمثل بعض هذه الآثار مفاجأة بالنسبة لنا، وسوف نحتاج إلى تفكير متأن عند إختيار السياسات المحاسبية لضمان أنه قد تم تحديد جميع الآثار الهامة وتقييمها. قد تكون هناك آثار إستراتيجية وتجارية حقيقية للتحول بعضها مفيد وبعضها ليس كذلك، لذلك فإن عملية الإختيار الحكيمة للسياسات المحاسبية يمكن أن تقلل من الآثار السلبية وفي نفس الوقت تعظم من الآثار الإيجابية التي يجلبها التحول.

كما يتناول هذا الفصل أيضاً دور المراجعة الداخلية ولجنة المراجعة. وكلاهما له أدواراً هامة في المساعدة على ضمان أن عملية إعداد التقارير المالية وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) قد تم تضمينها داخل أعمال المنظمة وأصبحت جزءاً لا يتجزأ منها، هذا الضمان يتم الحصول عليه من سلامة نظم إعداد التقارير المالية وفق المعايير الدولية، وتعتبر لجنة المراجعة في وضع جيد

لا يمكنها فقط من المشاركة في الإشراف على مشروع التحول إلى المعايير الدولية (IFRS) ولكن أيضاً في توفير مستوى عالٍ من الإقناع بعملية التحول وضبط النغمة المناسبة في الإدارة العليا لتعزيز أهمية مشروع التحول للكيان المعد للتقارير ككل. كما تشارك وظيفة المراجعة الداخلية في أي تقييم لمرحلة ما بعد التطبيق، وهو أمر مهم ليس فقط من حيث إدارة المشروعات بصفة عامة، ولكن أيضاً في الحفاظ على جودة التقارير المعدة طبقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) بعد أن تنتهي فترة التحول.

6-1 الآثار علي الأنظمة

تؤثر عملية التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) حتماً على أنظمة الكيان المعد للتقارير وأيضاً على الضوابط الرقابة على التقارير المالية، ويختلف مدى هذا التأثير بشكل كبير، في حالة عملية التحول البسيطة لكيان صغير يتعامل مع فئات قليلة من المعاملات ولا يوجد مجال لقضايا محاسبية مُعقدة، فقد نحتاج إلى مجرد تعديل بسيط علي النظام الحالي لضمان إمتثاله مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) وغالباً ما تكون هذه حالة نادرة، ولكن غالباً ما تتطلب معظم التحولات إلى المعايير الدولية أحداث تغييرات في الطريقة التي تعمل بها الأنظمة، بما في ذلك إدخال مدخلات ومخرجات جديدة من وإلى النظام، والمزيد من تصنيف البيانات وتحسين الروابط بين التقارير المالية والأنظمة التجارية الأخرى. كما يجب أن نحلل بعناية مدى قدرة النظام الحالي على التعامل مع التحول إلى المعايير الدولية، وفي السيناريوهات الأكثر تطرفاً قد نضطر إلى إجراء تغييرات واسعة في النظم وقد يكون المدخل الأفضل لذلك هو البدء من الصفر وتطبيق نظام جديد تماماً لإعداد التقارير، رغم أن هذا قد تكون له آثار كبيرة علي التكاليف والمخاطر.

ينظر في العديد من عمليات التحول إلى التغييرات اللازمة في النظم والضوابط الرقابية علي أنها فرصة لإجراء التحسينات وتطوير الكفاءة، وذلك على الرغم من أن تكاليف إجراء التغييرات يمكن أن تكون كبيرة، وبعض الكيانات على سبيل

المثال، تعمل على تطبيق عملية تخطيط موارد المؤسسات (ERP) في نفس توقيت إجراء عملية التقارب مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) كجزء من إستراتيجية تكنولوجيا المعلومات الشاملة الخاصة بها، على وجه الخصوص، يؤدي التحول إلى المعايير الدولية (IFRS) إلى توفير بيئة رقابية أكثر صرامة وبالتالي ضمانات أكبر على إكمال ودقة الأرقام المبلغ عنها، كما يشير تقرير (KPMG) أن الفوائد المترتبة على التحول إلى المعايير الدولية تشمل إتساق العمليات والتطبيقات مما يساعد على تحسين بنية تكنولوجيا المعلومات العالمية للكيانات المعدة للتقارير المالية (KPMG، 2008b)، ويقول العديد من المعلقين بما في ذلك المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) بأن مشروع التحول إلى المعايير الدولية يمكن أن يؤدي إلى تحسين الأنظمة كما يُعتبر فرصة للقيام بالتحسينات التي طال إنتظارها إلى الأنظمة والعمليات التجارية (AICPA، 2010).

6-1-1 النظم الموازية والمزدوجة للتقارير

وهناك إعتبار هام لابد من الأخذ به في الحسابان وهو مدي الحاجة إلى نظم موازية أو مزدوجة لإعداد التقارير خلال فترة التحول. حيث سنستمر في إعداد القوائم المالية وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً وذلك في السنوات التي تسبق أول فترة مشمولة بالتقرير وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)، حيث يمكن إستخدامها كأساس للمقارنة مع القوائم المالية الأولى المعدة وفقاً للمعايير الدولية (IFRS)، وأيضاً في إجراء التسويات بين المبالغ التي تم الوصول إليها وفق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً والمبالغ التي تم الوصول إليها وفقاً للمعايير الدولية، كما هو مطلوب من قبل المعيار الدولي (IFRS 1) والخاص بتبني معايير التقارير المالية الدولية لأول مرة، وقد يكون هناك حاجة أيضاً للإستمرار في المعالجات المحاسبية طبقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً لأغراض أخرى مثل ربط الضريبة أو المتطلبات التعاقدية.

السيناريو المثالي هو تجهيز ووضع دفتر الأستاذ العام والأنظمة في حالة

إستعداد لإستخلاص المعلومات المستخدمة في إعداد التقارير بموجب المعايير الدولية (IFRS) بدءاً من تاريخ التحول. تذكر أن هذه هي أقرب نقطة سيتم من خلالها الإبلاغ عن مبالغ المعايير الدولية (IFRS) كمبالغ مُقارنة في القوائم المالية الأولى المُعدة وفقاً للمعايير الدولية (IFRS)، وتحتاج النظم في الوقت نفسه إلى أن تكون قادرة أيضاً على الإستمرار في معالجة المعاملات وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً، وذلك للأسباب المبينة أعلاه.

ويبين الشكل (1-6) جدول زمني نموذجي يمكن إستخدامه في تطبيق المعايير الدولية (IFRS) لمنشأة ما، حيث أن أول تاريخ لإعداد التقارير وفقاً لذلك هو 31 ديسمبر عام (2016).

٢٠١٦	٢٠١٥	٢٠١٤	٢٠١٣
التطبيق		التخطيط والتصميم	
اول حسابات وفق المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية أعدت حتى (١٢/٣١)	بدء تشغيل المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية (IFRS) في (١/١)	تحديد متطلبات النظام اتخاذ قرار بشأن الاستراتيجيات الرئيسية تصميم التعديلات لأنظمة تكنولوجيا المعلومات وضع موازنة لتكاليف التحول المرتبطة بتكنولوجيا المعلومات النظر في الآثار الأوسع نطاقا للتغيرات في النظام	
اعداد التقارير المالية (GAAP) و (IFRS) بطريقة متوازية / مزدوجة		اختبار الأنظمة باستخدام برامج المراجعة	
مواصلة رصد واختبار الأنظمة		تطبيق واختبار مستوى الضوابط الرقابية بصفة عامة و علي مستوى التطبيقات	

الشكل (1-6) المراحل النموذجية لعملية تحويل تكنولوجيا المعلومات (IT)

هذا مثال على أفضل الممارسات، والتي من غير المرجح أن تتحقق ما لم يكن هناك تخطيط مبكر جداً للتحول يبدأ قبل موعد التحول النهائي إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) باعوام عديدة، في كثير من التحولات لا يوجد ما يكفي من الوقت للتخطيط وتركيب واختبار الأنظمة قبل بدء عملية إعداد التقارير المالية وفقاً للمعايير الدولية (IFRS) في تاريخ التحول، وتشير الأدلة إلى اعتماد بعض المؤسسات الكبرى ذات المعاملات التجارية المعقدة والآثار المحاسبية الكبيرة للتحول على العمليات المحاسبية اليدوية وجداول البيانات مثل (EXCEL) لتحديد المبالغ اللازمة للإفصاح، كما أنه في بعض الحالات كان هناك قرار إداري متعمد للبقاء على تعديلات المعايير الدولية (IFRS) خارج العمليات المحاسبية «الطبيعية» للكيان، ربما بسبب وجود مقاومة عامة للتغيير، وأحياناً لأنه كان يتم

القيام بعملية التحول عن طريق موظفين خارجيين مما يعني أنه كان ينظر لعملية التحول بأسرها علي أنها خارج الأنشطة التجارية العادية.

● التعامل مع عملية إعداد التقارير المالية وفق المعايير الدولية (IFRS) كعملية منفصلة يؤدي إلى المشاكل والمخاطر التالية :

● زيادة خطر الأخطاء نظراً للطبيعة اليدوية للعمليات الحسابية والتسويات التي يتم إجرائها.

● صعوبة الرقابة والسيطرة بشكل جيد علي المدخلات المحتفظ بها بصورة منفصلة في جداول البيانات وطرق التسجيل الأخرى.

● صعوبة الحفاظ على وثائق كاملة ودقيقة والحفاظ على مسار عملية مراجعة الحسابات.

● المحاسبة اليدوية يمكن أن تكون كثيفة العمالة وتستغرق وقتاً طويلاً، وآثار ذلك علي التكلفة.

● تركيز المعرفة المحاسبية بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في مجموعة صغيرة من الناس.

● لن تصبح المعايير الدولية (IFRS) «عملاً معتاداً ومتعارف عليه» بالنسبة للمنظمة وستظل النظرة إليها على أنها مجرد قضية متعلقة بنهاية العام.

ستكون الآثار واسعة النطاق للمعايير الدولية (IFRS) علي النشاط أقل شفافية وأكثر صعوبة في تحديدها والاستجابة لها.

يمكن للكيانات التي لم تتحول بعد إلي المعايير الدولية التعلم من هذه التجربة، حيث قد يعني ابقاء المعايير الدولية (IFRS) خارج النظام المحاسبي العام أنه لن يتم تضمينها في عمليات المنشأة وجعلها في صميم أعمال المنشأة، وحتى بالنسبة للشركات الأوروبية التي أبقت المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) منفصلة، فقد قامت في نهاية المطاف بدمجها في نظامها المحاسبي، أما بالنسبة لمن يخططون لعملية التحول فان أفضل أسلوب هو العمل على خطة دمجها في أقرب وقت ممكن.

وقد نحتاج إليّ الإستمرار بعد فترة الإبلاغ الأولى في إعداد التقارير بصورة موازية إحداها وفقاً للمعايير الدولية (IFRS) والأخري وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP)، حيث تتطلب بعض الدول ونطاقات السلطات أو الإختصاص ذلك، على سبيل المثال، قد ينتج الكيان المعد للتقارير قوائمه المالية وفقاً للمعايير الدولية (IFRS) لتلبية المتطلبات التنظيمية مع الإبقاء عليّ الحسابات المعدّة وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً لأغراض ضريبية، وكما ناقشنا في الفصل الخامس، قد تقوم الشركات الفردية التابعة لمجموعة بتقديم قوائمها المالية الفردية في ظل المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المحلية، ولكن يجب أن يكون هناك حسابات فرعية متوافقة مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) لدمجها في القوائم الموحدة للمجموعة.

هناك حالات أخرى قد تكون فيها التقارير الموازية مرغوباً فيها، على سبيل المثال، قد يكون الكيان المعد للتقارير مُسجل في بورصات مختلفة، واحدة منها تتطلب إعداد التقارير وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)، ولكن هناك بورصة أخرى لا تسمح بالمعايير الدولية (IFRS) لذلك لابد من إستخدام المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المحلية، أو قد يكون مشروع مشترك مملوك من قبل مستثمرين تابعين لدول أو نطاق سلطات وإختصاصات مختلفة وبحاجة إلى معلومات مالية مُعدة وفقاً لكل من المعايير الدولية (IFRS) والمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) لكل نطاق وذلك لأغراض إعداد التقارير.

يمكن للكيانات الأصغر الإكتفاء بعدد قليل جداً من التغيرات في النظم القائمة عند الحاجة، ومن ثم إعداد القوائم المالية وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) يدوياً في نهاية الفترة الأولى المشمولة بالتقرير. ولا يتم إعداد تقارير موازية بين المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)، ومع ذلك يؤدي هذا النهج إلى زيادة خطر الأخطاء المادية بسبب عدم الإلمام بإعداد التقارير وفقاً للمعايير

الدولية (IFRS)، مما يزيد من احتمال الخطأ البشري، كما أن التسويات اليدوية تستغرق وقتاً طويلاً جداً، واتباع النهج اليدوي بالكامل قد يكون غير ممكناً إذا كان هناك حجم كبير من المعاملات والتسويات المطلوب التعامل معها.

6-1-2 التغييرات النموذجية لنظام تكنولوجيا المعلومات

غالباً ما قد يتطلب التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) بعض أو كل التغييرات التالية في النظام :

تصميم أو اختيار نظام جديد

ويكون ذلك ضرورياً في حالة عدم قدرة النظام الحالي علي توفير البيانات اللازمة لإعداد التقارير وفقاً للمعايير الدولية (IFRS). في هذه الحالة قد نحتاج إلي تصميم أو اختيار نظام جديد بالكامل أو جزء من نظام. أما في حالة ما إذا كان النظام الجديد يحل محل نظام قديم، فإنه يمكننا عندها استخدام النظام القديم للاحتفاظ بالسجلات المحاسبية المعدة في ظل المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) السابقة في إطار نهج التقارير الموازية، والذي قد يكون ضرورياً لأغراض متعلقة بالتقارير أو أغراض ضريبية.

إدخال تعديلات على النظم القائمة

حين يمتلك النظام القائم القدرة على إنتاج المعلومات اللازمة لإعداد التقارير وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) فإنه يمكن في تلك الحالة الإكتفاء بتعديله وفقاً لذلك. حيث أن حجم التغيير سيكون أقل بكثير من تصميم وتطبيق نظام جديد. كما قد نحتاج إلى تغيير في الأنظمة علي المستوي التشغيلي أو علي مستوى دفاتر الاستاذ المساعدة لضمان سلامة البيانات التي يتم تغذية دفتر الأستاذ العام بها. على سبيل المثال، قد نحتاج إلى تعديل نظام دفاتر الاستاذ المساعدة للسماح بمتابعة منفصلة لتكاليف البحوث والتطوير، حيث تختلف المعالجة المحاسبية لهما في ظل المعايير الدولية (IFRS) مقارنة بالمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً.

زيادة القدرة على المعالجة

في حالات إعداد التقارير الموازية، قد نحتاج إلى ترقية الأنظمة كي تسمح بزيادة كبيرة في حجم العمليات التي يتعين القيام بها دون التسبب في تراكم الأعمال وتأخيرها.

إعتبارات البرمجيات

ينبغي إجراء تقييم للبرنامج للتأكد من أنه يستخدم منصة تتوافق مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS). بالنسبة لأولئك الذين لم يقوموا بعد بعملية التحول فإن ذلك لا يشكل أي مشكلة، حيث أن المنصات الرائدة لتخطيط موارد المؤسسات (ERP) تدعم عملية إعداد التقارير وفقاً للمعايير الدولية (IFRS) ويمكن أن تقدم حلولاً يمكن إستخدامها للتقارير الموازية والمزدوجة، إضافة إلى نظم مرنة لتكويد دفاتر الأستاذ، وعمليات دمج يمكن تطويعها، بالإضافة إلى القدرة على توليد مجموعة متنوعة من التقارير المتوافقة مع (IFRS)⁽¹⁾. ولسنوات عديدة وفر المتخصصون العالميون في تقديم خدمات تخطيط موارد المؤسسات (ERP) حلولاً محاسبية لقضايا عديدة في ظل المعايير الدولية (IFRS)، وساهموا في الآلاف من عمليات التحول إلى المعايير المالية، مما جعلهم في مكانة ممتازة للمساعدة في تخطيط عملية التحول.

تغيير الواجهات

سواء كان يتم تطبيق نظم جديدة تماماً أو تعديل القائم منها، فإننا سوف نحتاج إلى تغيير واجهات الأنظمة كي تسمح لمختلف مكونات النظام بالتفاعل. ويمكن أن يمتد ذلك إلى نظم تخطيط موارد المؤسسات وقواعد البيانات.

إعادة تنظيم دفتر الأستاذ

على صعيد دفتر الأستاذ العام، قد تحتاج إلى إنشاء حسابات جديدة لدفتر الأستاذ العام. على سبيل المثال، فيما يتعلق بالأصول المعترف بها حديثاً أو بعض

(1) علي سبيل المثال وليس الحصر مقدمي البرامج مثل (Hyperion Finan-)، (Oracle)، (SAP) Management لديهم خبرة واسعة في تقديم التقارير وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS).

أنواع التكاليف أو أي عمليات إعادة تصنيف تحدث أثناء عملية التحول. إضافة إلى ذلك يمكن حذف الحسابات التي لم نعد بحاجة إليها، مع الحرص على ضمان أن يتم الاحتفاظ بالمعلومات التاريخية عند الضرورة.

آليات جمع البيانات

تتطلب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) المزيد من الإفصاحات في الإفصاحات المتممة للقوائم المالية، كما تحتاج النظم إلى أن تكون قادرة على إستخلاص البيانات الجديدة التي لم يكن يتم الإبلاغ عنها وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً؛ على سبيل المثال، السماح بعرض البيانات التي تسمح بترحيل المعلومات، أو الإبلاغ عن التقييمات البديلة للأصول. مما قد يؤثر على أي نظام بيانات رئيسي للمؤسسة.

التغيرات المتعلقة بالعمليات

قد تتطلب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) عمليات حسابية مختلفة أو إحتسابات جديدة سيتم تضمينها في البرمجيات التي يتم إعدادها. وقد تكون هناك حاجة إلى مدخلات جديدة لتمكيننا من ذلك أو مدخلات أكثر من ذي قبل أو من مصادر مختلفة كما قد تصبح مدخلات البيانات أكثر تفصيلاً. على سبيل المثال، قد نحتاج إلى تغيير نظام تسجيل النفقات الرأسمالية للسماح بعملية إعادة تصنيف لعناصر الأصول المكتسبة، وهي عملية ضرورية لتحديد الإهلاك لكل عنصر من عناصرها. كما قد تتعامل العمليات مع تصنيفات جديدة من البيانات، على سبيل المثال تصنيف مصروفات التشغيل إلى فئات جديدة.

مخرجات النظام

قد نحتاج إلى إجراء تغييرات على كيفية عرض المخرجات أو الوتيرة التي يتم بها انتاجها. على سبيل المثال، قد تكون هناك حاجة إلى مخرجات مختلفة لانتاج الإفصاحات المرتبطة بالحسابات، وخاصة تلك المتعلقة بالمعايير الدولية (IFRS) ذات متطلبات الإفصاح الواسعة مثل الأدوات المالية وقطاعات التشغيل.

زيادة النطاق

من حيث كثرة الكيانات المعدة للتقارير التي يتم توحيدها مقارنة بالمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً، سوف يتعين النظر إلى قضايا

الأنظمة على نطاق أوسع . كما قد يتم استخدام حزم التقارير المالية من قبل أعضاء أكثر في المجموعة وما قد يقتضيه ذلك من تعديل البيانات الواردة فيها .

التخزين وسعة الذاكرة

وكما ذكر أعلاه، تستخدم كثير من الحالات نهج موازي خلال الفترة الإنتقالية يسمح بجمع معلومات التقارير المالية باستخدام كل من المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) في وقت واحد. لذا يجب أن نتأكد من وجود سعة تخزين كافية لجميع هذه المعطيات، خاصة ان المعايير الدولية المالية تتطلب بيانات أكثر من المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً . كما سيتم الاحتفاظ بالمعلومات المالية القديمة بحيث يسهل الوصول إليها والحفاظ على سلامتها. لذا قد نحتاج أيضاً إلى سعة تخزين إضافية للبيانات القديمة .

الضوابط الرقابية العامة والضوابط علي مستوى التطبيق

عند إجراء تغييرات على بيئة تكنولوجيا المعلومات وعمليات البرنامج، يجب توخي الحذر للحفاظ على قوة الرقابة على النظام . عملية الفحص المفصل لضوابط تكنولوجيا المعلومات هي خارج نطاق هذه المناقشة ولكن تجدر الإشارة إلى أن الرقابة على الدخول إلى النظام وتلك المتعلقة بضمان دقة وإكمال المدخلات من العوامل الهامة جداً في المستوى العام للرقابة على التقارير المالية . وهذا وثيق الصلة للغاية بتلك المنظمات التي تتابع وترصد مدى فعالية الرقابة الداخلية وتدلي بشهادتها على مدى فعاليتها، مثل تلك الكيانات التي الخاضعة لتشريع (Sarbanes—Oxley) أو ما شابه ذلك .

6-1-3 دمج تغييرات تكنولوجيا المعلومات مع مشروع التحول الشامل

من المهم التفكير المتعمق في طبيعة وحجم هذه الأنواع من التغييرات بصورة مبكرة أثناء التخطيط لعملية التحول . من الناحية المثالية، ينبغي النظر إلى آثار التحول علي النظم بمجرد إجراء تحليل الآثار المحاسبية لها . وتشير التجارب المستمدة ممن قاموا بعمليات التحول إلى المعايير الدولية (IFRS) إلى أنه غالباً ما يركز التخطيط على المسائل المحاسبية التقنية مع التفكير في العواقب والآثار علي

الأنظمة في فترة لاحقة من دورة حياة المشروع. وهذا قد يؤدي إلى انعدام الكفاءة ويزيد من تكلفة التحول المرتفعة بالفعل.

ومن الجدير الأخذ في الاعتبار أن يشتمل فريق مشروع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) علي متخصص في تكنولوجيا المعلومات، حتي يتم التعامل مع المشاكل المتعلقة بتكنولوجيا المعلومات أولاً بأول، كما يساعد وجوده أيضاً في عملية الإتصال بين أقسام المالية وتكنولوجيا المعلومات، وهو أمر شديد الأهمية حيث أن التقديم الناجح للقوائم المالية الأولى المعدة وفقاً للمعايير الدولية (IFRS) يعتمد على التعاون الوثيق بين هاتين الإدارتين.

هناك أدلة على أنه عند التعاون بشكل جيد بين قسمي المالية و تكنولوجيا المعلومات، فإن عملية التخطيط للتحول سوف تتم بصورة جيدة وتسير بسلاسة. على سبيل المثال، من المهم عند تحديد الآثار المحاسبية أن يتم تحديد آثارها علي تكنولوجيا المعلومات وصياغة الإستجابة المناسبة. تستخدم دراسة الحالة الموضحة أدناه لعرض هذه الفكرة.

دراسة الحالة (6-1): الآثار علي تكنولوجيا المعلومات الناجمة عن التحول إلي المعايير الدولية (IFRS) لشركة إدارة مرافق تقنية

توفر هذه الشركة حلولاً لإدارة المرافق التقنية للعملاء بما في ذلك المجمعات التجارية والمباني الادارية. كما توفر خدمات مُفصلة خصيصاً بناء علي طلب عملائها بما في ذلك مراقبة أصول ونظم العملاء عن بعد، كما تتابع عملية صيانة الأنظمة مثل تكييفات الهواء والتهوية وإمدادات المياه وتوفير المهندسين عند الحاجة. كما تقوم بضبط أنظمة تكنولوجيا المعلومات الخاصة بها مع أنظمة عملائها إلى حد ما، علماً بأن تكنولوجيا المعلومات تعتبر قضية أعمال هامة.

يتطلب التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) إجراء بعض التغييرات علي تكنولوجيا المعلومات. وبينما لا تؤثر هذه التغييرات بشكل مباشر على الخدمات التي يتم تقديمها للعميل، إلا أنها تسببت في إستياء موظفي تكنولوجيا المعلومات نظراً لقضائهم بعض الوقت في إجراء تغييرات غير ضرورية من وجهة نظرهم علي نظم تكنولوجيا المعلومات بينما كان يمكنهم العمل على مشروعات أكثر أهمية. كما تم وضع مديري العمليات تحت ضغط لتكليف الموظفين بالعمل على مسائل متعلقة بالمعايير الدولية (IFRS) بينما كانوا يريدون إستخدام هؤلاء الموظفين في التعامل مع قضايا تكنولوجيا المعلومات المتعلقة بالعملاء والتي تعتبر من الأعمال الرئيسية بالنسبة للنشاط، وقد تم حل هذه الإشكالية عن طريق جلب مجموعة صغيرة من مستشاري تكنولوجيا المعلومات الخارجيين للتخطيط وتطبيق التغييرات اللازمة في نظم المعلومات. كان هذا الإجراء مكلفاً ولكنه كان هاماً للحفاظ على تركيز موظفي العمليات على خدمة العملاء، مع ترك قضايا التحول لكي يتم التعامل معها بشكل منفصل.

نحتاج إلى أن نأخذ في الاعتبار بعض قضايا تكنولوجيا المعلومات المحددة المرتبطة بالتحول ومنها :

التعليم والتدريب

يحتاج موظفي تكنولوجيا المعلومات إلى فهم لغة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) وبعض المفاهيم المحاسبية، دون الخوض في معرفة المتطلبات المحاسبية بالتفصيل، ويمكن أن يفيد بعض التدريب في التواصل بين قسمي المالية وتكنولوجيا المعلومات. كما قد يكون من المفيد لموظفي تكنولوجيا المعلومات فهم العناصر الأساسية لإعداد التقارير وفقاً للمعايير الدولية (IFRS) بما في ذلك الطبيعة الواسعة لمتطلبات الإفصاح، وطبيعة المحاسبة القائمة على المبادئ، واستخدام التقديرات والأحكام الهامة، وبعض مصطلحات المعايير الدولية (IFRS)، دون الخوض في التفاصيل.

موارد الموظفين

نظراً إلى حجم التعديلات المطلوبة لبنية تكنولوجيا المعلومات، فإننا قد نحتاج إلى تخصيص المزيد من الموظفين للمشروع. خاصة عندما يكون هناك استخدام متوازي (IFRS & GAAP)، حيث ستكون هناك حاجة إلى عدد كاف من الموظفين لمتابعة ومراقبة نظم الإبلاغ طبقاً للنظامين. وقد يضطر الكيان إلى النظر في الاستعانة بمصادر خارجية لأداء بعض أعمال تكنولوجيا المعلومات.

إستخدام المتخصصين الخارجيين

من الشائع للمتخصصين توفير المدخلات في مشروعات التحول الكبيرة التي تتميز بوجود تغييرات واسعة في تكنولوجيا المعلومات. نوع المدخلات يتراوح بين مجرد التوصية بحزم برمجيات مختلفة، أو تحليل الآثار علي تكنولوجيا المعلومات الناتجة عن التعديلات المحاسبية المختلفة، أو تصميم التعديلات علي البرامج، إلي الاستغراق التام في مشروع ينطوي على تطبيق نظام جديد بالكامل.

التكاليف

وتتوقف أيضاً على مقدار العمل اللازم على تكنولوجيا المعلومات، يمكن أن تكون التكاليف المرتبطة كبيرة وتحتاج إلى وضع موازنة لها بعناية. وفقاً لتقرير

(KPMG) فإن متوسط عدد البرامج للشركة التي تحقق بليون دولار من الإيرادات يبلغ حوالي (650) برنامج تكنولوجيا معلومات مختلف، وبعض الكيانات الضخمة يكون لديها الآلاف من البرامج والتطبيقات (KPMG, 2009c)، تكاليف تقييم الآثار علي نظام تكنولوجيا المعلومات وتنفيذ حلول لها يُكلف الكثير. ويشير تقرير آخر لشركة (KPMG) إلي أن تكاليف تكنولوجيا المعلومات بشكل عام تمثل حوالي (50٪) من تكلفة التحويل (KPMG, 2008b)، حيث قد تختلف التكاليف وفقاً لطبيعة الأعمال وحجم العمليات.

التأثير على العمليات الأخرى للنشاط

يحتمل أيضاً أن تمتد تلك الآثار لتشمل النظم والعمليات غير المشاركة في عملية إعداد التقارير المالية، مثل تلك النظم المختصة بالإدارة المالية، قد تكون هناك حاجة إلي مدخلات مختلفة من إدارتي الموارد البشرية والمشتريات وفقاً للمعايير الدولية (IFRS)، أو قد تكون هناك حاجة إلى مخرجات مختلفة لتغذية حزم التقارير المالية طبقاً للمعايير الدولية (IFRS)، لذلك يجب الحرص على تطبيق منهج متكامل لتغيرات النظم عبر النشاط. ومن الأمثلة الشائعة حاجة العمليات المتعلقة بإحساب التكاليف إلى تحديث، حيث قد نحتاج لاحقاً إلي تحديد هياكل تكلفة جديدة للسلع المصنعة.

الآثار علي نظام إعداد التقارير الداخلية

قد تؤثر البيانات الجديدة المُعدة وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)، علي النماذج المستخدمة للتنبؤ ووضع الموازنات، والتقارير المالية للإدارة الداخلية، ومعلومات إدارة أداء المؤسسة، وتحليل أداء قطاع الأعمال وغيرها من عناصر نظام المعلومات الإدارية. و سوف نحتاج إلي إطلاع المستخدمين عن أي تغييرات هامة.

6-1-4 تضمين قضايا تكنولوجيا المعلومات في خطة مشروع التحول إلي المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)

تعتبر عملية تقييم الآثار المحاسبية هي المحرك في تحديد التغييرات في تكنولوجيا

المعلومات. من الناحية المثالية، ينبغي تحديد الآثار علي تكنولوجيا المعلومات الناجمة عن كل تأثير محاسبي في نفس توقيت إعداد وثائق تقييم التأثيرات المحاسبية، إذا لم نفعل ذلك في الوقت نفسه فانه ينبغي علي الأقل فعل ذلك في أسرع وقت ممكن، نظراً لطول الفترة الزمنية التي قد تستلزمها بعض تغييرات النظام.

ينبغي أن تتضمن وثائق خطة المشروع ملخصاً لقضايا تكنولوجيا المعلومات الرئيسية لكل تأثير محاسبي تم تحديده. تم توضيح ذلك في الجدول (1-6)، حيث يتم استخدام الممتلكات والآلات والمعدات كأثلة عن بعض التأثيرات المحاسبية وآثارها علي تكنولوجيا المعلومات.

النقطة الرئيسية من هذا التوضيح هو مستوى التفاصيل الواردة به. كل أثر محاسبي لديه علي الأقل مشكلة واحدة مرتبطة بالنظم، وفي الواقع العملي سيكون هناك تفاصيل وآثار أكثر بكثير مما هو موضح في هذا المثال البسيط. من الناحية المثالية، يجب ان تحتوي الوثيقة أيضاً علي تصنيف لمشاكل النظم التي يجب حلها من حيث درجة اهميتها، مرفق بها إشارات مرجعية تعود بنا إلي إلي الإستجابة المفصلة لتكنولوجيا المعلومات المخطط لها.

يجب أن تحدد الوثائق بوضوح الآثار المحاسبية والاستجابات في تكنولوجيا المعلومات المتعلقة بها. كما يحتاج المراجعين الخارجيين الى وجود مسار لمراجعة الحسابات يمكن إستخدامه في تحديث وثائق نظمهم الخاصة، مما يوفر الوقت ويساعدهم على فهم المنطق وراء تغييرات النظم. وسيكون هذا مهم بشكل خاص لتقييم المراجع للأظمة والضوابط الرقابية.

6-1-5 لغة إعداد تقارير النشاط الموسعة (XBRL) والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)

أصبح هناك إستخدام واسع الإنتشار للغة إعداد تقارير النشاط الموسعة (XBRL) (Extensible Business Reporting Language)، وتم دعمها من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، بإختصار الـ (XBRL) هو أداة تستخدم

لتوصيل المعلومات بطريقة متسقة وهي لا تغير في الأرقام التي يتم الإبلاغ عنها، إنما تؤثر فقط على الطريقة التي يمكن بها استخدام تلك الأرقام.

يضع (XBRL) علامات أو إشارات على البيانات تسمح بإستخراجها وإستخدامها بطرق مختلفة، على سبيل المثال، القوائم المالية الموسومة (التي تم وضع علامات عليها) وفقاً لـ (XBRL) يمكن إستخراجها وعرضها بطريقة مختلفة، ربما لتسهيل عملية تحليلها، لذلك تكون تلك المعلومات أكثر تفاعلية من المعلومات الثابتة.

الجدول (1-6) مثال على عواقب التغيرات في تكنولوجيا المعلومات على المعالجة

المحاسبية للأصول غير المتداولة

الآثار المحاسبية للمعايير الدولية	تكنولوجيا المعلومات والقضايا والاستجابات المتعلقة بالأنظمة
يتطلب معيار المحاسبة الدولي (IAS 16) فصل العناصر - مما يعني المعالجة المحاسبية للبنود الهامة بصورة منفصلة	- إجراء تعديلات على مستوى دفاتر الأستاذ المساعدة لضمان الإحتفاظ بأرصدة الأصول تحت مستوى معين بشكل منفصل. - الآثار على عمليات الشراء والتوريد وعمليات النفقات الرأسمالية وتحديد مكونات الأصول الهامة.
يتطلب معيار المحاسبة الدولي (IAS 16) إحتساب الإهلاك على مدار العمر الإنتاجي لكل مكون هام	- إجراء تعديلات على دفاتر الأستاذ المساعدة للسماح بعمليات إحتساب متعددة لإهلاك كل عنصر من عناصر الأصول - واحدة متوافقة مع المعايير الدولية، وأخرى متوافقة مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) وأخرى طبقاً للقواعد الضريبية. - تعديل واجهة النظام وفقاً لسجل الأصول الثابتة.
يتطلب معيار المحاسبة الدولي (IAS 16) تقييم العمر الإنتاجي والقيمة المتبقية للأصل بصورة سنوية علي أن يتم تعديل الإهلاك وفقاً لذلك. يمكن بعد ذلك تعديل القيم المتبقية من الآن فصاعداً.	- يتم تثبيت آليات لتعديل الإهلاك على النظام. - تعديل النظام كي يقوم بإعطاء اشارة تحذيرية عند الحاجة إلى إجراء تقييم أو مراجعة. - إضافة حقول للمدخلات المتعلقة بتعديلات القيمة المتبقية تسمح بالزيادة أو النقصان في قيمتها.

- يتم تقديم أكواد جديدة لدفتر الأستاذ العام تستخدم في الحالات التي كانت خسائر إعادة التقييم غير معترف بها من قبل .	يتطلب معيار المحاسبة الدولي (IAS 16) تسجيل خسائر إعادة التقييم في الأرباح والخسائر أو في حقوق المساهمين
- إعادة تعديل الأنظمة كي تسمح بإعداد التقارير على كل فئة من فئات الأصول . - إستخلاص بيانات جديدة محددة ومتعلقة بفروق أسعار الصرف	يتطلب معيار المحاسبة الدولي (IAS 16) الإفصاح بموجب فئة الأصول في العديد من المسائل بما في ذلك الإهلاك، خسائر هبوط القيمة، الاختلافات في سعر الصرف .
- تعديل العمليات كي تسمح بإستخلاص كافة تكاليف الإقتراض المتعلقة بالأصول المؤهلة . - تحديث العمليات الحسابية للنظام كي تتناسب مع متطلبات المعايير الدولية (IFRS)، مثل ضمان إدراج فروق أسعار الصرف .	يتطلب معيار المحاسبة الدولي (IAS 23) أن تتم رسملة تكاليف الإقتراض وفقاً لمعايير إعتراف محددة وأن يتم إحتسابها بطريقة معينة تضمن إدراج بنود محددة مثل إختلافات سعر الصرف .
- يتم انتاج تقارير جديدة تسمح بتقييم مؤشرات الهبوط المحتملة، مثل تقادم الأصول .	يتطلب معيار المحاسبة الدولي (IAS 36) إختبار إنخفاض قيمة الأصول عند وجود مؤشر على حدوثها .
- يجب أن تكون الأنظمة قادرة على تجميع الأصول معاً في وحدات توليد النقد المناسبة (CGUs) . - تطوير نموذج جديد لتحديد المبلغ القابل للإسترداد على أساس القيمة المستخدمة أو القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع .	يتطلب معيار المحاسبة الدولي (IAS 36) أن يتم تقييم إنخفاض قيمة الأصول علي مستوى وحدة توليد النقد (CGU) .

يتم تحديد وترتيب العلامات والإشارات (Tags) وفقاً للغة إعداد تقارير النشاط الموسعة (XBRL) بإستخدام نظام معين للتصنيف، ويوجد لدي مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB) فريق متخصص في الـ (XBRL) تابع لمنظمة المعايير الدولية (IFRS Foundation)، حيث قام هذا الفريق بوضع تصنيف للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) كي يتم إستخدامه ممن قاموا بتبني المعايير الدولية، ويتم تحديث هذا التصنيف سنوياً، كما تمت ترجمته إلى العديد من اللغات منها اليابانية والعربية والإسبانية والكورية والصينية . وبالإضافة إلى

ذلك وضع مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB) ما يعرف بـ (xFRS)، وهي وسيلة على الانترنت تدعم تقديم عروض وشروحات لعملية تصنيف المعايير الدولية (IFRS).

يتمثل الارتباط بين لغة إعداد تقارير النشاط الموسعة (XBRL) وعملية تطبيق المعايير الدولية (IFRS) في أنه عند تخطيط تعديلات النظام كجزء من مشروع التحول إلى المعايير الدولية (IFRS)، فإنه لا بد من الأخذ في الاعتبار ما إذا كان الكيان يريد أو مطلوب منه التقرير عن المعلومات المالية المتعلقة بالمعايير الدولية (IFRS) باستخدام لغة (XBRL)، على سبيل المثال، تتطلب المملكة المتحدة من الشركات تقديم المعلومات الضريبية المتعلقة بها باستخدام لغة (XBRL)، لذلك قد تكون هناك حاجة إلى أن تكون بيانات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) مُعلّمة وفقاً لذلك لتقديمها إلى الجهات المختصة. وحتى عندما لا يتم الإشتراط على استخدام لغة إعداد تقارير النشاط الموسعة (XBRL) فإن استخدامها أخذ في الإزدياد، لذا قد ترغب المنشآت إلى أن تكون في وضع يمكنها من استخدام (XBRL) في وقت ما في المستقبل.

2-6 الرقابة الداخلية والمراجعة الداخلية و لجنة المراجعة

تسبب التغييرات على نظم وأساليب المحاسبة المذكورة في القسم السابق في مشاكل كبيرة للضوابط الرقابية الداخلية على التقارير المالية. ويمكن أن تسبب حتي التغييرات البسيطة في الأنظمة في خطر حدوث خطأ أو تزوير، لذلك يجب أن يأخذ مشروع التحول في الاعتبار كيفية إدارة بيئة الرقابة الداخلية والعمليات بطريقة تحد من هذه المخاطر. وهذا أمر هام بشكل خاص لتلك الكيانات المعدة للتقارير التي يُطلب فيها من الإدارة العليا أن تقدم شهادة على فعالية الرقابة ؛ على سبيل المثال، سوف يحتاج موظفي التصديق في الكيانات التي تقع ضمن نطاق تشريع (Sarbanes—Oxley) أو أي تشريعات أخرى مماثلة إلى الثقة في أن الأنظمة تقوم بإنتاج بيانات تتوافق بدقة مع المعايير الدولية (IFRS)، حيث أن كثير من هذه البيانات يتم الإفصاح عنها للمرة الأولى، كما يحتاجون أيضاً للتأكد من أن تصميم وتطبيق تلك الضوابط الرقابية قد تم بشكل صحيح وملائم.

سوف يتناول هذا القسم قضايا الرقابة التي ينبغي التخطيط لها، فضلاً عن دور المراجعة الداخلية ولجنة المراجعة، وبصفة خاصة سيتم تسليط الضوء على أهمية دور لجنة المراجعة، حيث أن إقناع لجنة المراجعة بخطة التحول وطريقة تنفيذها عنصراً حاسماً في نجاحها.

6-2-1 استخدام إطار عمل (COSO) لتقييم الرقابة الداخلية

تستفيد العديد من المنظمات من إطار عمل (COSO)⁽¹⁾ كآلية لوضع ضوابط رقابية داخلية لتعزيز الحوكمة الجيدة للشركات. ويُعتبر ذلك الإطار بمثابة أداة فعالة للإدارة تُستخدم في تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية، وحيث أنها تركز على الرقابة الداخلية على التقارير المالية، فإنها تعتبر ذات فائدة كبيرة في تقليل مخاطر الإحتيال والأخطاء المحاسبية.

وفقاً لهذا الإطار، فإن هناك خمسة مكونات للرقابة الداخلية :

- بيئة الرقابة
- تقييم المخاطر
- الأنشطة الرقابية
- المعلومات والاتصال
- الرصد (أو المراقبة)⁽²⁾

ومن المفيد أن نأخذ في اعتبارنا كيفية إرتباط كل مكون من المكونات السابقة بعملية التحول إلى المعايير الدولية (IFRS)، حيث أن كل عنصر من هذه العناصر يمكن اعتباره جزءاً من عملية التخطيط للتحول، ويُحتمل أن يُساهم في تعزيز الرقابة على العمليات والحد من مخاطر الأخطاء في أول قوائم مالية مُعدة وفقاً للمعايير الدولية (IFRS) والقوائم المالية اللاحقة.

(1) COSO هو الاختصار المستخدم لـ "Committee of the Sponsoring Organisation of the Treadway Commission"، أو ما يعرف بلجنة المنظمة الراعية لمفوضية تريدواي، وهي مبادرة من خمس منظمات بما في ذلك المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA ومعهد المراجعين الداخليين.

(2) وهو صيغة بديلة لإطار COSO مرتبطة بإدارة المخاطر المؤسسية متضمنة ثلاثة عناصر إضافية تتعلق بتحديد الأهداف، وتحديد الحدث والاستجابة للمخاطر.

6-1-1-2 بيئة الرقابة

تعتبر بيئة الرقابة هي الأساس الذي تُبنى عليه عناصر الرقابة الداخلية الأخرى. وهي مرتبطة بالالتزام الإدارة بالحوكمة والضوابط الرقابية الصحيحة، وتشدد على الحاجة إلى «نهج المستويات العليا» السليم، حيث يعني ذلك أن تقوم الإدارة العليا بتعزيز قيمة النزاهة والسلوك الأخلاقي المهني القويم.

من المفاتيح الرئيسية المرتبطة بالتحول إلى المعايير الدولية (IFRS)، هو أنه يجب على الإدارة العليا أن تتفهم أهمية عملية التحول بالنسبة للقوائم المالية ووظيفة المحاسبة وبشكل أساسي تأثيراتها واسعة النطاق على الأعمال التجارية. كما يجب أن يكون هناك تصور بأن عملية التحول هي مسألة هامة للمنظمة وليست مجرد موضوع يتعامل معه المحاسبين. مما يسهل من عملية التخطيط للآثار واسعة النطاق كما يخفف من صعوبات الإتصال. وتوضح دراسة الحالة التالية أهمية وضع نهج مناسب في المستويات العليا فيما يتعلق بعملية التحول.

دراسة الحالة (6-2): نظرة المراجع الخارجي لأهمية اتباع النهج الصحيحة من قبل الإدارة العليا

يصف أحد الشركاء في شركة مراجعة شاركت في الكثير من عمليات التحول البريطانية المشكلات التي واجهت أحد موكليه والمتعلقة بعدم تقدير الإدارة العليا لأهمية عملية التحول إلى المعايير الدولية (IFRS)، ووصف لنا كيف تم ترك عملية التحول بالكامل في يد المراقب المالي دون دعم يذكر من أي شخص خارج وظيفة المحاسبة، وقد تم مناقشة الآثار المحتملة لعملية التحول على الأرباح والتوزيعات في إجتماعات مجلس الإدارة دون الإهتمام بالآثار واسعة النطاق للتحول أو بعملية التحول في حد ذاتها، كما وجد المراقب المالي صعوبة بالغة في الحصول على المعلومات التي يحتاجها من وحدات الأعمال لأنه لم يتم إبلاغها بسبب طلبه للحصول على المعلومات، وحتى عندما حصوله على تلك المعلومات في نهاية المطاف غالباً ما كانت منقوصة أو ليس لها صلة بالموضوع، وقد تسبب ذلك في تفويت مراحل هامة على المشروع وإلى التسرع في أداء مرحلة التطبيق النهائية. ورأى شريك المراجعة بشدة أن الإدارة العليا كانت يجب أن تكون أكثر دعماً للمشروع، ولكن في نهاية المطاف إتهمت الإدارة المراقب المالي بعدم الكفاءة في إدارة مشروع التحول والإخلال بالعمليات التجارية.

كان رأي شريك المراجعة أن الإدارة كانت لا تريد أن يكون لها أي علاقة بعملية التحول معتبرة أنها مسألة محاسبية بحتة، مع ترك المراقب المالي بدون أي سلطات أو وسائل إتصال فعالة مع وحدات الأعمال، وأن هذا الوضع الذي حدث لعمله رغم كونه وضع متطرف إلا أنه لم يكن غير مألوف في التحولات التي شارك فيها، فشل الإدارة العليا في تعزيز أهمية هذا المشروع بالنسبة للنشاط ككل يعني ببساطة أنه إذا لم تكن الإدارة العليا مدركة لأهمية التحول إلى المعايير الدولية فما بالك بالآخرين، مما يصعب على فريق المشروع الاضطلاع بمسؤولياته.

لا تتعلق بيئة الرقابة بالموقف العام للإدارة فقط، إنما تهتم أيضاً بالهيكل التنظيمي ومستويات المسؤولية والسلطة وقضايا الموارد البشرية. وتلك المرتبطة بالتحول إلى المعايير الدولية (IFRS)، مثل :

النزاهة والأخلاق المهنية

تتطلب العديد من المعالجات المحاسبية وفقاً للمعايير الدولية (IFRS) أن يتم استخدام تقديرات الإدارة. لذا ينبغي توخي الحذر لضمان أن تتم عملية استخدام الحكم والتقدير الشخصي المتعلقة بالسياسات والتقديرات المحاسبية بموضوعية ودون تحيز من الإدارة.

المناقشات المفتوحة

ينبغي التشجيع على تطوير ثقافة يتم بموجبها مناقشة التقديرات المحاسبية، وما هي نوعية القرارات المبنية على التقديرات أو الإجهاد الشخصي التي يمكن الاعتراض عليها.

خطوط الإبلاغ

لابد وأن يعلم فريق مشروع التحول إلى المعايير الدولية (IFRS) الجهة التي يرفع التقارير الخاصة به إليها، وكذلك الطريقة والوتيرة إلى يتم بها الإبلاغ عن مستجدات المشروع.

المساءلة

من الذي يتحمل المسؤولية الكاملة لنجاح المشروع وهل لديهم ما يكفي من السلطة لتوجيه المشروع حتى النهاية ؟.

6-2-1-2 تقييم المخاطر

ويعني ذلك تقييم المخاطر التي تهدد قدرة المنشأة المُعدة للتقارير على تحقيق أهدافها، ويتم تصنيف الأهداف تقليدياً إلى تلك الأهداف المتعلقة بكل من «العمليات» أو «إعداد التقارير المالية» أو «التوافق»، كما قد يتم تصنيف المخاطر

ضمن نفس الفئات الثلاث، وقد نتصور أن المخاطر المتعلقة بالتحول إلى المعايير الدولية (IFRS) تتعلق في معظمها بفئة «إعداد التقارير المالية»، ولكن التحول إلى المعايير الدولية له آثار أكبر علي النشاط من مجرد إعداد التقارير المالية، وبالتالي فإن تقييم المخاطر يجب أن يأخذ نهج أكثر شمولية. وهناك طريقة بسيطة للتفكير في تقييم المخاطر وظهورها كنتيجة لعملية التحول، هو فقط أن نسأل أنفسنا «ما الخطأ الذي يمكن أن يحدث؟»

قد تصل بنا عملية إجراء تقييم مفصل للمخاطر المتعلقة بالتحول إلى المعايير الدولية (IFRS) إلى المئات من المخاطر المختلفة، والقضية الرئيسية هي أنه بمجرد أن يتم تحديد المخاطر ينبغي وضع إستجابة للتخفيف منها. وينبغي تقييم المخاطر من حيث احتمالية حدوثها وتأثيرها وتوثيق تلك العملية بشكل كامل، ثم يتم تحديد طبيعة الإستجابة. وفيما يلي بعض الأمثلة النموذجية للمخاطر. مع عدم ضرورة تقسيمها إلى الفئات الثلاثة، حيث غالباً ما تتداخل المخاطر مع بعضها البعض، مثل مخاطر «التوافق» و «مخاطر إعداد التقارير المالية». ولكن التصنيف إلى فئات يمكن أن يساعد على تحديد هيكل لتقييم المخاطر ويساعد على تحديد الرد المناسب.

ويبين الجدول (2-6) أمثلة عن المخاطر التي يمكن تحديدها عند التخطيط للتحول إلى المعايير الدولية (IFRS)

لاحظ أن عملية تقييم مخاطر «إعداد التقارير المالية» في الواقع العملي من شأنها أن تصل بنا إلى تفاصيل أكثر بكثير، حيث قد نصل إلى المئات من المخاطر المنفصلة بحسب كل كيان. ويمكن أن تكون عملية تقييم الآثار المحاسبية المتبعة في الفصل الخامس بمثابة المحرك الرئيسي لتحديد مخاطر التحول، وبشكل عام كلما زاد حجم الاختلافات بين المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)، كلما زاد حجم المخاطر الواجب معالجتها.

الجدول (6-2) أمثلة عن المخاطر التي يمكن تحديدها عند التخطيط لعملية

لتحول إلى المعايير الدولية (IFRS)

المخاطر التشغيلية	مخاطر إعداد التقارير المالية	مخاطر التوافق
عدم توافر المعرفة الكافية بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) داخل المنظمة	عدم توافق السياسات المحاسبية مع المعايير الدولية (IFRS)	فشل تقرير مجلس الإدارة أو أي معلومات تكميلية أخرى في مناقشة القضايا المتعلقة بالمعايير الدولية (IFRS)
عدم ملائمة الأنظمة لاستخلاص المعلومات الضرورية	عدم دقة أو كفاية الإفصاحات المتعلقة بإيضاحات الحسابات	عدم أخذ الآثار الضريبية المرتبطة بالتحول إلى المعايير الدولية (IFRS) في الاعتبار بشكل كافٍ
لا يوجد ما يكفي من الموظفين لتنفيذ عملية التحول	وجود أخطاء جوهرية في الأرقام الواردة في التقارير	التغييرات في الأنظمة تعني أنه سيتم الحصول على شهادة بعدم فعالية الرقابة الداخلية
لم يتم التواصل بخصوص التغييرات المتعلقة بالمعايير الدولية (IFRS) مع الأطراف الخارجية المعنية	ممارسة عملية التقدير بطريقة غير مناسبة من قبل الإدارة عند تحديد الأرقام المبلغ عنها	الفشل في توفير المعلومات الضرورية اللازمة للإمتثال للمتطلبات التنظيمية، كما في حالة التقارير المرحلية
عدم توثيق التغييرات في المسؤوليات أو التواصل بشأنها	الإفراط في الاعتماد على عدد قليل من الموظفين أصحاب الخبرة بالمعايير الدولية	عدم تقديم القوائم المالية في الموعد المحدد
إعادة صياغة الميزانية العمومية تعني الإخلال بعقود الدين	قد تتسبب تغييرات الأنظمة في فقدان للمعلومات المالية	
تغييرات سياسة الأجور قد تعني فقدان الموظفين	لم يتم تقديم البيانات المالية بثبات واتساق مثل باقي نظراء صناعة	

يتمثل أحد الأجزاء الرئيسية من تخطيط المشروع في تقييم تلك المخاطر وتصميم الإستجابات الملائمة لها، حيث يمكن أن تعمل وظائف النشاط معاً في وضع إستراتيجية للتخفيف من التعرض للمخاطر. وقد إستحدثت العديد

من المنظمات الكبيرة وظائف لإدارة المخاطر والتوافق تعمل مع وظائف المحاسبة والمراجعة الداخلية علي تحديد المخاطر وتقييمها بشكل مناسب .

ومن الممارسات الشائعة لإدارة المشروعات القيام بتسجيل المخاطر (المعروف أيضاً باسم سجل المخاطر)، الذي يتناول كل المخاطر بالتفصيل وإحتمال حدوثها وتأثيراتها والاستجابة المحددة لتخفيف آثارها. كما يمكن أن يتم تسجيل المخاطر وترتيبها من حيث الأولوية. لذلك لابد من وضع سجل المخاطر في وقت مبكر من دورة حياة المشروع وتحديثه باستمرار مع تقدم المشروع. كما ينبغي أن يتم متابعة المخاطر طوال فترة التحول حيث قد تظهر مخاطر جديدة عند تطبيق أجزاء من المشروع.

فضلا عن المخاطر المحددة، فإنه ينبغي النظر إلى المخاطر الأكثر عمومية المرتبطة بالتغيير الذي يتبع عملية التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS). وستتناول إدارة التغيير بمزيد من التفصيل في الفصل السابع، إلا أنه حتي هذه اللحظة يكفي أن نشير إلى أن التغييرات في الأعمال التجارية الناشئة عن التحول، مثل توظيف موظفين جدد، والإعتماد على المتخصصين الخارجيين، ونظم المعلومات الجديدة وإستخدام التكنولوجيا الجديدة، ينبغي تضمينها داخل عملية تقييم المخاطر.

6-2-1-3 الأنشطة الرقابية

الأنشطة الرقابية هي الوسائل التي يتم من خلالها تخفيف المخاطر. لذلك ينبغي أن تكون الأنشطة الرقابية المحددة والمطلوبة فيما يتعلق بالتحول إلى المعايير الدولية (IFRS) موجهة نحو المخاطر التي تم تقييمها وتوثيقها في سجل المخاطر. المبدأ العام هو أن الأنشطة الرقابية هي الإستجابات المفصلة خصيصاً لتخفيف المخاطر التي تم تحديدها. كما تشمل أنشطة الرقابة العامة على التكنولوجيا. قد تكون الضوابط الرقابية وفقاً لإطار (COSO) ذات طبيعة وقائية أو كاشفة، ويمكن أن تكون يدوية أو آلية، كما يُعتبر الفصل بين الواجبات بصفة خاصة من الأنشطة الرقابية التي ينبغي إستخدامها دائماً (COSO, 2013).

كما ناقشنا سابقاً في هذا الفصل، سوف تحتاج المنظمات إلى الحفاظ على السجلات المعدة وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً وكذلك السجلات المتوافقة مع المعايير الدولية (IFRS) في الفترة السابقة وحتى الوصول إلى إعداد التقارير وفقاً للمعايير الدولية (IFRS)، والنظر في الحاجة للحفاظ على المحاسبة وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً بعد فترة التحول. لذا يجب الحفاظ على الضوابط الرقابية عليها، وفي نفس الوقت هناك حاجة إلى الرقابة على التقارير المعدة وفقاً للمعايير الدولية (IFRS). الحاجة إلى نظامين ومجموعتين من الضوابط الداخلية على التقارير المالية يمكن أن تشكل ضغوطاً على الموارد المتناقصة أصلاً. كما يمكن استخدام المتخصصين الخارجي لتقييم الضوابط الرقابية الحالية، ووضع التحسينات والضوابط الإضافية، أو أداء اختبارات عليها من أجل تقييم فعاليتها.

بالإضافة إلى ذلك، ينبغي تصميم وتطبيق ضوابط رقابية إضافية لضمان بقاء نظامي المحاسبة المستخدمين منفصلين تماماً، وأن المعلومات المرتبطة بالمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً لا تتداخل مع المعلومات المرتبطة بالمعايير المالية (IFRS) والعكس بالعكس. حيث يحتاج ذلك إلى ضوابط قوية علي المدخلات حتي لا تتدخل البيانات مع بعضها البعض.

ومن المفيد النظر في الأنواع المختلفة من الأنشطة الرقابية وكيف يمكن استخدامها خلال فترة التحول إلى المعايير الدولية (IFRS) وكذلك بعض المشاكل المتعلقة باستخدامها، بعض الضوابط الرقابية أكثر أهمية من غيرها، ويجب وضع هذه الضوابط في المكان الملائم بالنسبة إلي عملية إعداد التقارير المالية حتي نضمن امتدادها إلي مرحلة التحول. هناك أجزاء كثيرة من عملية التحول تتسبب في خلق مخاطر، مما يستدعي الحاجة إلى تحسين الضوابط وتقوية إجراءات المتابعة والرصد.

التقييمات العامة

وهي النشاط الذي يقوم فيه شخص ذو منصب قيادي بمراجعة المعلومات المالية، لتقييمها من حيث مدى معقوليتها وللبحث عن أي اتجاهات غير عادية أو

- أمور غير متوقعة يمكنها أن تسلط الضوء على وجود خطأ. ومن أمثلتها :
- أداء تقييمات تحليلية على المعلومات المالية الشهرية والربع سنوية
- مقارنة البيانات المالية وغير المالية للبحث عن أي علاقات غير عادية
- قياس النتائج المحققة مقارنة بالأهداف
- قياس المعلومات المالية مقارنة بتلك المتعلقة بنظراء الصناعة .

كما تعتبر التقييمات رفيعة المستوى هامة أيضاً فيما يتعلق بضمان إكمال ودقة متطلبات الإفصاح طبقاً للمعايير الدولية (IFRS)، والتأكد من أن تلك الإفصاحات مفهومة حيث تفيد «قوائم الاختيار» الخاصة بها في تحقيق ذلك، والتي ينبغي أن يقترن إستخدامها بضوابط أخرى مثل الموافقة (حيث ينبغي تقييم قوائم الاختيار المتعلقة بالإفصاح والموافقة عليها فور اكتمالها)، وفصل الواجبات، مع الحرص على إتمام قوائم الاختيار من قبل شخص آخر غير الذي قام بإعداد الإفصاحات المتعلقة بالإفصاح .

المشكلة مع هذا النوع من الرقابة هو أن نجاحها يعتمد إلى حد ما، على مدي إلمام الشخص الذي يقوم بالتقييم بالمعايير الدولية (IFRS). وسيكون من الصعب لشخص لديه خبرة قليلة في المعايير الدولية أن يقوم بتطوير التوقعات والنتائج المتنتزة المرتبطة بالمعلومات التي يتم إستعراضها والتوصل إلي الأخطاء المحتملة إذا كان من غير الملمين بإطار إعداد التقارير .

كما يعتمد تحليل الإتجاه أيضاً على مقارنة المثل بالمثل، ولذلك فمن المهم أن يتم تعديل المعلومات المقارنة بشكل صحيح لتعكس المعايير الدولية (IFRS) حتي تصبح عملية المقارنة ذات معني .

الرقابة على إختيار السياسات المحاسبية

ينبغي أن تتم الرقابة بصرامة علي عملية إختيار السياسات المحاسبية وعلي خيار إستخدام الإعفاءات وفقاً للمعيار الدولي (IFRS 1)، حيث قد تؤدي الخيارات غير المناسبة إلى الوصول إلي قوائم مالية غير مرضية، مما يمكن أن يؤدي إلى مشاكل كبيرة مثل الخلاف مع المراجع الخارجي والوقت والتكاليف المترتبة على تصحيح

- المشكلة في وقت لاحق. يجب أن تتناول الرقابة في هذا الصدد ما يلي :
- التدريب - لضمان أن يكون لدى المسؤولين عن إختيار أو تطوير السياسات المحاسبية المعرفة والمهارات المناسبة لإتخاذ قرار سليم في هذا الشأن.
 - الترخيص (أو الموافقة) - حيث يجب أن تحصل جميع السياسات المحاسبية الجديدة على موافقة لجنة المراجعة.
 - إستخدام المتخصصين - عند إستخدام المتخصصين الخارجيين لمساعدة الإدارة في إختيار السياسات المحاسبية، فإن القرار النهائي لابد وأن يتم إتخاذه عن طريق الإدارة، ويجب ألا يكون هناك إفراط في الإعتماد على المساعدة الخارجية.

الإذن أو الترخيص والموافقة

تعمل هذه الضوابط الرقابية كوسيلة لضمان مراجعة المعلومات المالية وإعطاء الإذن أو الترخيص بها قبل أن تكون من مدخلات النظام المحاسبي. ومع ذلك، فإن هذه طريقة محدودة للتفكير في هذا النوع من الرقابة، حيث ينبغي تقييم مشروع التحول من كافة الجوانب والإذن أو الترخيص بها قبل تنفيذها. كما يمكن أن تأخذ الرقابة الشكل الهرمي، بحيث كلما إزدادت أهمية العنصر أو البند المرخص به كلما إزدادت أهمية الشخص أو المجموعة المطلوب الحصول علي موافقتها.

لإعطاء بعض الأمثلة، ينبغي وضع الضوابط الرقابية المعمول بها للترخيص فيما يلي :

- كل العمليات الرئيسية المتعلقة بإعادة الصياغة وإعادة التصنيف المستخدمة في وضع الأرصدة الإفتاحية في تاريخ التحول.
- النماذج الجديدة المستخدمة في تحديد الأرقام التي سيتم الإبلاغ عنها.
- إستخدام الخبراء لإستخلاص الأرقام التي سيتم إدراجها في القوائم المالية.
- يجب أن تتم الموافقة على أي تغييرات في النظام قبل تطبيقها والبدء فيها.
- الإتصالات مع الأطراف الخارجية مثل المؤسسات الإستثمارية. على سبيل المثال، يجب أن تتم الموافقة علي عملية التنبؤ بالنتائج في إطار المعايير الدولية (IFRS) من قبل الإدارة العليا.

قد يبدو الكثير من هذه النقاط واضحة، وبالنسبة للمنظمات التي تدار بصورة جيدة يكون هذا النوع من الرقابة متوافر في كل الاحوال لجميع جوانب إعداد التقارير المالية. وينبغي أن يكون هناك دليل على الحصول على الإذن أو الترخيص في عمليات المراجعة المتعلقة بالتحويلات إلي المعايير الدولية، حيث أنه في بعض الأحيان لا تجد عملية إختبار الضوابط الرقابية أي دليل على هذا الترخيص أو الإذن على الرغم من حدوثه.

الإشراف والتقييم

ويرتبط هذا بالإذن أو الترخيص والموافقة عليه، حيث أنه لابد من تقييم المعاملات والأنشطة التجارية قبل إصدار الموافقة. الإشراف والتقييم لهما أهمية خاصة عندما يكون أعضاء فريق المحاسبة المختص بمعالجة المعاملات المتعلقة بالمعايير الدولية (IFRS) يمرون بدرجة ما من درجات منحى التعلم وقد لا يكونون علي درجة كاملة من الامام بجميع متطلبات ومبادئ المعايير الدولية ذات الصلة. وبالتالي فان وجود إجراءات للتقييم تعتبر بمثابة عنصر رقابة هام للتحري، مما يعني أن المراجع الملم بالمعايير الدولية (IFRS) ينبغي أن يكون قادرا على إستخلاص أي أخطاء قد تكون حدثت.

تقوم العديد من المنظمات بإجراء مراجعة شاملة للغاية للمعلومات المالية في مراحل مختلفة من عملية التحول إلي المعايير الدولية (IFRS)، ومن الشائع إجراء تقييم للميزانية العمومية الإفتتاحية في تاريخ التحول، أحيانا من قبل المراجعة الداخلي وأحيانا أخرى من قبل خبير خارجي، لضمان أن تكون نقطة الانطلاق نحو إعداد التقارير وفقا للمعايير الدولية (IFRS) سليمة.

الضوابط الرقابية علي تكنولوجيا المعلومات (IT)

وتنقسم إلى قسمين، يتعلق أول قسم منها «بالضوابط الرقابية العامة» وهي التي ترتبط بأمن نظام تكنولوجيا المعلومات وتطويره وتطبيقه. ويتعلق القسم الثاني «بالضوابط الرقابية للتطبيق نفسه» لضمان صحة المعلومات التي تمت معالجتها من خلاله.

تعتبر «الضوابط الرقابية العامة» علي درجة كبيرة من الأهمية حينما يكون هناك تغييرات كبيرة في نظام تكنولوجيا المعلومات كنتيجة لعملية التحول. حيث

يجب وضع تلك الضوابط لمراقبة عمليات تطوير وتطبيق النظام حتي نتأكد من الوفاء بالأهداف الموضوعية، وأيضاً لكي تؤكد لنا حدوث عملية إختبار مناسبة للنظام قبل البدء في تشغيله.

كما تعتبر «الضوابط الرقابية للتطبيق» هامة جداً خاصة عندما يكون هناك تغييرات في العمليات داخل النظام. وهناك العديد من الضوابط الرقابية للتطبيق بعضها فقط له صلة بعملية التحول ومنها: الضوابط الرقابية علي المدخلات (لضمان إكتمال ودقة المعلومات التي تدخل إلي النظام)، وضوابط تحديد الهوية (كي تتمكننا من تحديد هوية مستخدم البرنامج). و يجب أن يتم إختبار هذه الضوابط بدقة شديدة قبل البدء في تشغيل النظام، وهي عملية تستهلك الكثير من الوقت لذلك ينبغي إجرائها في أقرب وقت ممكن حتى يكون هناك متسع من الوقت لحل أي مشاكل قد تظهر.

الضوابط الرقابية علي جداول البيانات مثل (EXCEL)

في بعض التحولات، حيث توجد بعض المعلومات المالية في جداول البيانات أو حيث يتم تنفيذ بعض المعالجات خارج دفتر الأستاذ العام، فانه ينبغي وضع ضوابط رقابية كي نضمن سلامة البيانات الموجودة في جداول البيانات. وهذه مسألة في غاية الأهمية، حيث أن تلك المعلومات المالية موجودة خارج بيئة الرقابة الطبيعية علي تكنولوجيا المعلومات، مما يؤدي إلى وجود مخاطر عالية للخطأ، سواء في البيانات التي يتم ادخالها، أو في معالجتها داخل جداول البيانات. ويمكن أن تشمل الضوابط الرقابية في تلك الحالة ما يلي :

- تقييد الدخول إلى جداول البيانات بإستخدام كلمات السر.
- تشفير البيانات الموجودة في جداول البيانات.
- إغلاق الخلايا التي تحتوي على المعادلات الأساسية أو غيرها من المعلومات الهامة.
- إجراء عمليات نسخ احتياطية بشكل منتظم للمعلومات المحتفظ بها في جداول البيانات.
- إستخدام بيانات الإختبار للتحقق من دقة العمليات الحسابية والتحليل.

الفصل بين المهام

المبدأ وراء هذا النوع من الرقابة هو أن المسؤوليات ضمن عمليات النشاط يجب فصلها قدر الإمكان، مع توزيع المهام علي أفراد مختلفين أو مجموعات مختلفة. مما يمثل رقابة قوية لمكافحة الإحتيال، كما أنها مفيدة أيضاً كوسيلة رقابة وقائية وكاشفة ضد الخطأ. من الناحية المثالية، يجب الفصل بين كل من (الواجبات المتعلقة بإمسك السجلات المحاسبية، الترخيص أو الإذن، إجراء التسويات)، أما بالنسبة للحالات التي لا يمكن فيها الفصل بين الواجبات (مثل قسم محاسبة صغير به عدد قليل من الموظفين)، فانه يجب إستخدام ضوابط رقابية تعويضية أخرى .

الضوابط الرقابية المادية

وتعمل علي تقييد الدخول إلى النظام المحاسبي . وهذا أمر هام لضمان صحة ودقة المعلومات المالية الداخلة إلي النظام. كما يعني أيضاً أن المعلومات الحساسة لا يمكن الوصول إليها إلا من قبل أشخاص معينين. وتشمل الضوابط المادية حماية كلمة المرور كما يمكن أن تشمل أيضاً ضوابط ملموسة مثل إستخدام الاقفال وتأمين عملية الدخول إلى المناطق المحظورة بإستخدام البطاقات المغنطة. وهي أمور هامة بالنسبة لعملية التحول إلي المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) .

6-2-1-4 المعلومات والاتصالات

يضع إطار (COSO) الكثير من الأهمية على تدفق المعلومات وطرق الإتصال، مع التركيز على نوعية وفعالية المعلومات. حيث يمكن للإدارة أن تتخذ قرارات سليمة فقط عند حصولها على معلومات عالية الجودة يتم توصيلها في الوقت المناسب إلى الموظفين المناسبين .

فيما يتعلق بالتحول إلي المعايير الدولية (IFRS) ، ستحتاج الإدارة إلي النظر في نوعية المعلومات التي ترغب في الحصول عليها اثناء المشروع، وقد تتغير تلك الإحتياجات من المعلومات مع تقدم عملية التحول حيث ستصبح التأثيرات المحاسبية والآثار على النتائج أكثر وضوحاً. كما ترتبط قضايا المعلومات والاتصالات إرتباطاً وثيقاً بقضايا تكنولوجيا المعلومات، لذلك عندما تجري عملية

تحليل للآثار علي النظم، فانه يجب على فريق مشروع التحول أن يأخذ في الاعتبار الآثار غير المباشرة للتغيرات في النظام على نوعية المعلومات التي سيتم إنتاجها.

6-2-1-5 الرصد والمتابعة

يجب أن تكون عملية الرصد والمتابعة مستمرة، حيث تشكل جزءاً أساسياً من إدارة المشروعات الجيدة فضلاً عن كونها عنصراً من عناصر الرقابة الداخلية الجيدة، وفي العديد من المنظمات تقوم وظيفة المراجعة الداخلية بهذا الدور، علي أن تشرف لجنة المراجعة على أنشطة الرصد والمتابعة.

يُعتبر المراجعين الداخليين في وضع مناسب لرصد ومتابعة عملية التحول، طالما أنهم علي إلمام بالمعايير الدولية (IFRS) ويعملون بشكل مستقل عن فريق مشروع التحول إلي المعايير الدولية (IFRS)، مما يتيح لهم أن يكونوا موضوعيين عند تنفيذ أنشطة الرصد والمتابعة الخاصة بهم، ويتناول القسم (4-2-6) على وجه التحديد دور وظيفة المراجعة الداخلية ولجنة المراجعة في التحول إلي المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS).

وهناك قضية كبيرة محتملة فيما يتعلق برصد الضوابط الداخلية وفعاليتها، حيث تتطلب نطاقات سلطات وإختصاصات عديدة من أعضاء الإدارة العليا مناقشة القضايا المتعلقة بالرقابة في التقرير السنوي وذلك غالباً في قسم الإفصاحات الادارية والتحليل (MD★A) أو ما شابه ذلك. في كندا على سبيل المثال، لابد من شهادة الرؤساء التنفيذيون ورؤساء القطاع المالي على تصميم وتنفيذ الضوابط الرقابية المتعلقة بالإفصاح وإجراءاته وعلى الرقابة الداخلية على التقارير المالية. وبالتالي سيحتاجون إلي تأكيد قوي على الضوابط الرقابية المتعلقة بالتحول حتي يكون لديهم الثقة للقيام بشهاداتهم، كما يجب النظر في مسألة تعزيز إجراءات الرصد والمتابعة خلال فترة التحول. وهو الدور الهام الذي يمكن أن تلعبه وظيفة المراجعة الداخلية، حيث يمكن تكليفها بمتابعة فعالية الرقابة، مع التركيز على تلك المناطق من التحول التي بها أعلى المخاطر.

6-2-2 الضوابط الرقابية على عمليات قياس القيمة العادلة

تتطلب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) أو تميز استخدام القيمة

العادلة فيما يتعلق بالكثير من الأرصدة والمعاملات. استخدام قياسات القيمة العادلة يخلق قضايا رقابية محددة يجب التعامل معها. وهنا تظهر أهمية دور الضوابط الرقابية بالنسبة للإدارة للحصول على تأكيدات حول قياسات القيمة العادلة المفصح عنها، ولكن هناك إعتبار آخر هو أن المراجع الخارجي سيقوم بالتدقيق في الطرق المستخدمة لتحديد القيمة العادلة وهو في واقع الأمر أحد متطلبات «المعايير الدولية للمراجعة»، التي تتطلب من المراجع عند تقييمه لكيفية وصول الإدارة لقيمة مقدرة ما، فانه لابد وأن يقوم بإختبار فعالية تشغيل الضوابط الرقابية المتعلقة بكيفية وصول الإدارة لتلك التقديرات، كما يقوم أيضاً بأداء إجراءات أخرى تتعلق بكيفية وصول إدارة إلي تلك التقديرات المحاسبية والبيانات التي إستندت إليها. ولذلك تحتاج الإدارة إلى التأكد من قوة الإجراءات الرقابية على تقديرات القيمة العادلة لتصمد أمام تدقيق مراجع الحسابات.

يمكن أن تكون عملية تحديد القيمة العادلة مُعقدة للغاية وذات طبيعة خاصة، مما يصعب من عملية وضع ضوابط فعالة لها، وتتوقف درجة صعوبة المشكلة على نوع الرصيد أو المعاملات التي يتم تحديد القيمة العادلة لها، حيث قد يكون من السهل وضع ضوابط لبنود مثل الأصول الملموسة ولكنها تكون مسألة أكثر صعوبة بالنسبة للأدوات المالية المعقدة، وقد تفتقر مكاتب المراجعة للمعرفة التفصيلية والفهم للأساليب المحاسبية وفقاً للقيمة العادلة ومتطلبات الإفصاح عنها، وخاصة في الدول ونطاق السلطات أو الإختصاصات التي لا تسمح فيها المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المحلية باستخدام القيمة العادلة كنموذج للقياس، وقد تم مؤخراً نسبياً التوسع في استخدام قياسات القيمة العادلة الولايات المتحدة، مما أدى إلي آثاره المخاوف عند تقديمها لعدم اعتياد مُعدي ومراجعي القوائم المالية عليها (Johnson, 2007).

في الحالات المعقدة مثل الأدوات المالية، تقتصر معرفة المعاملات المتعلقة بها والمعالجات المحاسبية المناسبة لها على عدد قليل من الأفراد داخل المنظمة. وهذا يصعب من عملية الفصل بين المهام وإجراء تقييم للإجراءات، ومن المهم في حالة الأدوات المالية الفصل في الواجبات بين الأفراد الذين يقومون بالمعاملات وإدراجها، والموظفين المسؤولين عن الشق المحاسبي لتلك المعاملات.

ستتم مناقشة بعض المجالات التي ينبغي أن يتم استخدام الضوابط الرقابية فيها أدناه، جنباً إلى جنب مع الصعوبات المتعلقة بتطوير وتطبيق الضوابط على القيم العادلة.

تقديرات الإدارة

يعني استخدام تقديرات الإدارة أن هناك احتمال لوجود خطر تحيز من جانب الإدارة في تحديد القيمة العادلة، وهذا الخطأ قد يكون غير مقصود. وطبعاً من الصعب خلق ضوابط قوية للكشف عن تحيز الإدارة بخلاف تقييم الإجراءات. إذا كان هناك خيارات في استخدام عدة أساليب لقياس القيمة العادلة، فإن إختيار السياسة المحاسبية المستخدمة في حد ذاتها قد يكون موضوع تحيز الإدارة. هناك حاجة إلى ضوابط لضمان وجود منطق تجاري مناسب تم علي أساسه إختيار السياسة المحاسبية، ولكن الرقابة على ما يمكن أن تصل إليه نزاهة الإدارة أمر يصعب تطبيقه.

تحديد الأرصدة والمعاملات ذات الصلة

وستكون هناك حاجة إلى ضوابط رقابية لضمان إكتمال الأرصدة التي تم قياسها بالقيمة العادلة. ويمكن أن يكون هذا أمراً صعباً في حالة وجود كمية كبيرة من هذه البنود.

إستخدام النماذج

قد نحتاج لإستخدام النماذج في تحديد القيمة العادلة. لذلك تكون هناك أهمية خاصة للضوابط الرقابية عند تطوير نموذج مُعد خصيصاً للإستخدام من قبل الكيان المعد للتقارير أو عندما يكون النموذج مختلفاً عن تلك النماذج المستخدمة من قبل الشركات المماثلة. تشير معايير المراجعة الدولية إلى أن الضوابط يجب أن تنصب على عمليات تصميم وتطوير أو إختيار النموذج، واستخداماته في تحديد القيمة العادلة، والصيانة والتحقق الدوري من سلامته وفقاً لمجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد (IAASB, 2013)، والتأكد من سلامته من الناحيتين النظرية والرياضية ومراجعة مخرجاته قبل إستخدامه. على سبيل المثال، عند تقييم الأدوات المالية المعقدة، قد تعتمد الإدارة على نموذج لقياس قيمة المشتقات في

نهاية العام، مما يستدعي وجود ضوابط رقابية تحكم عملية الاختيار نظراً لوجود العديد من النماذج التي يمكن إستخدامها في تقييم المشتقات مثل (The Black—Scholes, Cox—ROSS) والنماذج ذات الحدين.

إفتراضات الإدارة

يجب أن تكون هناك ضوابط على إفتراضات الإدارة المستخدمة في تحديد القيمة العادلة، على سبيل المثال حينما تشكل الإفتراضات أساساً للنموذج فإن هناك ضرورة للتحقق من إرتباط وإتساق الإفتراضات المستخدمة، ومن المرجح أن يكون ذلك مقصوراً على الترخيص والموافقة علي الإفتراضات الأساسية، على سبيل المثال من قبل لجنة المراجعة.

مدخلات البيانات

وستكون هناك حاجة إلي الضوابط الرقابية كما هو الحال في أي مجال محاسبي، على مدى إكتمال ودقة مصدر البيانات ومدخلاتها في العملية المستخدمة لتحديد القيمة العادلة. بعض المدخلات قد يأتي من خارج النظام المحاسبي وبالتالي سوف نحتاج إلي التأكد من سلامتها. يقوم المعيار الدولي (IFRS 13) الخاص بقياس القيمة العادلة بترتيب المدخلات المستخدمة في قياس القيمة العادلة في تسلسل هرمي، مع وضع المدخلات التي يمكن ملاحظتها في أعلى مرتبة والمدخلات غير الملحوظة في أدنى مرتبة. لذلك يجب أن تكون الضوابط في مكانها المناسب لوضع المدخلات في إحدي مستويات هذا التسلسل الهرمي حيث أن هذه المعلومات مطلوبة لأغراض الإفصاح. على سبيل المثال عند تقييم المشتقات، فإن المدخلات إلى نموذج التقييم يمكن أن تشمل أسعار الفائدة وأسعار السوق وعوامل القلب وأسعار الممارسة، وسوف تكون هناك حاجة إلى ضوابط لضمان دقة تلك المدخلات الداخلة إلى أي نموذج يستخدم كأساس لتوليد المعلومات لإدراجها في البيانات المالية.

إستخدام الخبراء

ومن الشائع بالنسبة للكيانات المعدة التقارير الحصول على مساعدة الخبراء في تحديد القيم العادلة. وينبغي وضع الضوابط المعمول بها عند إختيار الخبراء لضمان

إمتلاكهم للخبرات المناسبة وإتصافهم بالموضوعية، ونطاق العمل المكلفين به، وكيف يتم مراجعة عملهم وتقييمه قبل إستخدامه كأساس لإعداد التقارير المالية.

التوثيق

تعتبر عملية وضع ضوابط رقابية للمحافظة على مُلائمة عملية التوثيق في غاية الأهمية، ويجب أن يكون هناك مسار واضح لمراجعة الحسابات يبين كيف تم تحديد القيم العادلة. في بعض المعالجات المحاسبية المتعلقة بالمشتقات ومحاسبة التحوط، تلعب الوثائق دوراً حاسماً في تحديد المعالجة المحاسبية، لذلك يجب أن تكون الوثائق ممثلة لمتطلبات المعايير ذات الصلة.

إستخلاص المعلومات المتعلقة بالإفصاح

هناك متطلبات إفصاح واسعة فيما يتعلق بالمحاسبة وفقاً للقيمة العادلة. لذا يجب تطبيق الضوابط الرقابية التي تركز على ضمان أن يتم إستخلاص المعلومات الصحيحة اللازمة للإفصاح. في ظل المعيار الدولي (IFRS 13) يتم الإفصاح بحسب فئة الأصول أو الإلتزامات، لذلك هناك حاجة إلى الرقابة على التصنيفات الصحيحة للبنود ووضعها ضمن الفئات الصحيحة.

الظروف الخارجية

غالباً ما تأتي مدخلات العمليات والنماذج المُستخدمة لتحديد القيمة العادلة من خارج المنظمة وغالباً ما تكون مرتبطة بظروف السوق مثل أسعار الفائدة وأسعار الصرف والأرقام القياسية للأسعار. هناك حاجة للضوابط الرقابية للتأكد من أن الظروف الخارجية تتم مراقبتها ورصدها بدقة، وأن أية تغييرات ضرورية على المدخلات سيتم إجرائها في الوقت المناسب.⁽¹⁾

الضوابط الرقابية بعد تاريخ الإبلاغ

يمكن أن تؤثر الأحداث التي تقع في تاريخ لاحق للميزانية العمومية علي

(1) تسببت الأزمة المالية (2007/2008) في عدم استقرار هائل في السوق، ويعني ذلك لمعدي الحسابات أن عملية تحديد القيمة العادلة لبعض الأدوات المالية كانت مهمة صعبة للغاية. وكان رد فعل منظمي عمليات المراجعة وواضعي المعايير والمعلقون أخرى علي ذلك، بتوفير التوجيه والارشادات بشأن مراجعة حسابات القيمة العادلة في مثل هذه الظروف الصعبة ومناقشة مشاكل القياس.

قياسات القيمة العادلة في نهاية العام، لذلك سوف نحتاج إلي وضع ضوابط لمراقبة تلك الأحداث باستمرار.

6-2-3 دور لجنة المراجعة

تؤدي كل من لجنة المراجعة ووظيفة المراجعة الداخلية أدواراً هامة في عملية التحول. حيث تقوم لجنة المراجعة بوظيفة الإشراف، وينبغي أن تكون مستعدة لتقييم جميع جوانب مرحلة التحول وفعالية المشروع كما أن لها دور أيضاً في وضع اللهجة المناسبة ودعم وجهة النظر القائلة بأن مرحلة التحول مسألة هامة لها عواقب واسعة النطاق، كما يجب أيضاً أن تشرف لجنة المراجعة على وظيفة المراجعة الداخلية، و توفر التوجيه المناسب للمراجعين الداخليين ذوي الأهمية الكبيرة في أجزاء كثيرة من عملية التحول، كما توفر ضمانات بخصوص الأنظمة وترصد الأنشطة الرقابية.

تختلف المتطلبات والتوجيهات المتعلقة بخصوص أفضل الممارسات فيما يتعلق بإنشاء لجان المراجعة بين الدول ونطاقات السلطات والإختصاص المختلفة، وسوف يناقش هذا القسم بصورة عامة الدور الإشرافي الذي يمكن أن تلعبه لجنة المراجعة في التحول إلي المعايير الدولية.

يُعتبر التدريب من الإعتبارات الأساسية للغاية بالنسبة للمشروع. و غالباً ما يكون أعضاء لجنة المراجعة علي إطلاع بقضايا التقارير المالية، وهناك مسألة أولية لا بد من أخذها في الحسبان وهي المتعلقة بحاجتهم إلى التدريب. ونأمل في وجود واحد أو أكثر من أعضاء لجنة المراجعة علي إلمام بالمعايير الدولية (IFRS) في هذه الحالة قد يؤدي هؤلاء الأعضاء دوراً قيادياً في مشاركة اللجنة في مشروع التحول، وعلى أي حال فإنه من المشكوك فيه أن يكون جميع أعضاء لجنة المراجعة على دراية بما فيه الكفاية بالمعايير الدولية (IFRS)، مما يستدعي الحاجة إلى التدريب.

يجب أن تضمن لجنة المراجعة ارتياحها من الوتيرة والطريقة التي سيتم بها اعلامها بالتطورات المتعلقة بعملية التحول. حيث لن تتمكن اللجنة من الإشراف على عملية التحول بشكل صحيح وتقديم مساهمات عند الضرورة دون وجود مستوى جيد من الإتصالات مع قائد فريق المشروع بخصوص القضايا ذات الصلة.

يجب أن تشارك لجنة المراجعة في مختلف جوانب مشروع التحول ومنها :

تقييم خطة التحول بأكملها

يتعين على لجنة المراجعة تقييم الخطة، أولاً من حيث المبدأ وثانياً من حيث التفاصيل. مبدئياً يجب علي لجنة المراجعة التأكد من إطمئنانها لإستراتيجية ونطاق مشروع التحول. أما من حيث التحليل المفصل فانه ينبغي تقييم خطة من حيث درجة معقوليتها. على سبيل المثال ينبغي للجنة المراجعة أن تنظر في المسائل التالية :

- هل سيتم الوفاء بالموعد النهائي لتقديم أول تقارير مالية مُعدة وفقاً للمعايير الدولية (IFRS) وهل الملامح الرئيسية المشروع واقعية أم لا؟
- هو هناك ما يكفي من الموظفين للعمل بالمشروع، أم أن هناك حاجة إلي موارد إضافية ؟
- هو تكوين فريق المشروع مناسب، ومن الذي يقود المشروع ؟
- هل سيتم الإستعانة بالمتخصصين الخارجيين، وإذا كان الأمر كذلك، هل تم تحديدهم ؟
- هل تغطي الخطة جميع القضايا الضرورية، على سبيل المثال، هل تم أخذ مسألة التدريب في الإعتبار ؟ وهل هناك إستراتيجية للإتصال ؟
- هل تم إتخاذ القرار الصحيح بشأن الكيانات المُعدة للتقارير التي ستتحول إلى المعايير الدولية (IFRS) ، وهل التحول سيكون علي مستوى المجموعة فقط (للشركة الأم)، أو على مستوى الكيان القانوني (الشركات الفردية التابعة ضمن المجموعة) ؟
- كيف سيتم تحديد التأثيرات المحاسبية وترتيبها من حيث الأولوية ؟
- هل ستحتاج الأنظمة إلى تعديل أو تغيير، وما هي آثار ذلك على نظم الرقابة الداخلية ؟
- هل تم النظر في القضايا واسعة النطاق والتخطيط لها ؟
- هل هناك تمويل كافي للمشروع ؟

- ما هو نوع مشاركة المراجعين الخارجيين؟
- هل موقف أو نهج الإدارة العليا مناسب ومؤيد للتحول، أي هل تتعامل معه على أنه تغيير تجاري رئيسي؟
- هل تم تحديد مخاطر وفرص المشروع وتخطيط الإستجابات المناسبة؟
- على الرغم من أن لجنة المراجعة قد لا تحتاج إلى الموافقة رسمياً على خطة التحول، إلا أنه ينبغي عليها القيام بتقييم الخطة ومناقشة نقاط الضعف التي تم تحديدها من قبل اللجنة مع قائد المشروع وغيره من الإدارة العليا بهدف معالجة مناطق المشكلات.

قضايا التقارير المالية

مبدأ من مبادئ معظم رموز الحوكمة هو أن لجنة المراجعة لديها مسؤولية لمراجعة القوائم المالية للمنشأة المعدة للتقارير وأي إصدارات رسمية أخرى تتعلق بالأداء المالي. وهذا يعني أن يجب على لجنة المراجعة مراقبة استخدام التقديرات الهامة في إعداد القوائم المالية وكذلك طريقة عرضها بصفة عامة ومدى كفاية الإفصاحات الواردة في الإيضاحات المتممة. واحدة من المهام الرئيسية للجنة المراجعة هي الإشراف على السياسات المحاسبية الجديدة المتوافقة مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)، والتي تحتاج إلى إجراء تقييم دقيق والحصول على موافقة كي يتم استعمالها. فيما يتعلق بالرقابة والإشراف على إعداد التقارير المالية، قد ترغب لجنة المراجعة في النظر في هذه القضايا:

- ما هي الآثار المحاسبية الأكثر أهمية؟
- كيفية اتخاذ الإدارة القرارات المتعلقة بالسياسات المحاسبية؟ ما هي العوامل الرئيسية التي تؤثر على عملية إختيار السياسات وتحديد التقديرات؟
- هل توجد أي معالجات محاسبية خاضعة بصورة كبيرة للحكم الشخصي للإدارة (غير موضوعية)، وكيف تمارس الإدارة تقديراتها في هذا الصدد؟
- هل ستختلف طريقة عرض القوائم المالية بدرجة كبيرة؟
- ما هي تلك الإعفاءات والاستثناءات من عملية التطبيق الكامل وبأثر رجعي

للمعايير الدولية (IFRS) التي سيتم إتخاذها؟

- ما هو الأثر المحتمل على مؤشرات الأداء الرئيسية والنسب المحاسبية ؟
- هل من المرجح أن تكون الأرباح المبلغ عنها أكثر تقلباً في المستقبل ؟
- ما هو مدى متطلبات الإفصاح الجديدة ؟
- هل هناك أي أصول إلزامات تم الاعتراف بها حديثاً، وما هو تأثيرها على شكل الميزانية العمومية ؟
- هل سيتم استخدام المحاسبة علي أساس القيمة العادلة، وما الأساليب التي سيتم استخدامها لتحديد القيمة العادلة ؟
- ما هو الأثر على التقارير المرحلية ؟
- هل تم أخذ التأثيرات على المحاسبة الإدارية ووضع الموازنات والتنبؤ في الاعتبار ؟

الرقابة والإشراف فيما يتعلق بحكم الإدارة

تم إدراج تقديرات الإدارة في قائمة المسائل المذكورة أعلاه، ولكنها تعتبر قضية هامة ينبغي فصلها والتعامل معها بصورة منفردة. وقد ذكرنا من قبل بأن المعايير الدولية (IFRS) هي إطار لإعداد التقارير قائم على المبادئ، ونحتاج فيها إلي استخدام التقديرات في مناطق محاسبية كثيرة بما في ذلك إختيار وتطوير السياسات المحاسبية، وإختيار أسس التقديرات المحاسبية، وتطوير نماذج وإفترضات للمساعدة في تحديد القيمة العادلة، وتحديد الأمور الهامة التي يجب الإفصاح عنها أو عرضها بشكل منفصل، وأخذ القرار بخصوص نطاق عملية توحيد ودمج القوائم.

في بعض التحولات، قد تمارس الإدارة عملية استخدام التقديرات بشكل أكبر بكثير مما كان عليه الحال وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً، خاصة وأنها كانت أكثر إلزاماً من المعايير الدولية. في حالة كون الإدارة غير معتادة علي ممارسة عملية التقدير فان هناك احتمال أكبر لعدم سلامة تلك التقديرات، مما يؤدي إلى مخاطر مثل تحيز الإدارة والأخطاء المحتملة في المعلومات المالية. في جميع التحولات ولكن بشكل خاص في هذا السيناريو،

تلعب لجنة المراجعة دور في المراقبة والإشراف على تقديرات الإدارة، وتوفير آلية لتقييم التقديرات الهامة.

الضوابط الرقابية الداخلية والمراجعة الداخلية

بصفة عامة مطلوب من لجنة المراجعة القيام بتقييم الضوابط الداخلية للمنظمة على التقارير المالية، وفي بعض نطاقات السلطة والإختصاص تقوم الإدارة بتقديم تصديق أو شهادة على سلامة ضوابط الرقابة الداخلية. بالإضافة إلى ذلك تشرف لجنة المراجعة على وظيفة المراجعة الداخلية بصفة عامة. كما تؤدي دوراً هاماً في التأكيد على مدى كفاية الضوابط الداخلية، وينبغي أن نأخذ في الاعتبار كيف يمكن أن تساهم وظيفة المراجعة الداخلية في توفير هذه الضمانات.

مدي مشاركة مراجع الحسابات الخارجي

بصفة عامة يمكن أن تؤدي لجنة المراجعة دورين فيما يتعلق بالمراجع الخارجي. أول هذه الأدوار هو قيامها بمراجعة مدي موضوعية المراجع الخارجي والأخذ في الحسبان بأي تهديدات متعلقة بهذه الموضوعية، والدور الثاني هو تقييم مدي حاجة المنظمة إلى أية خدمات أخرى غير مرتبطة بمراجعة الحسابات من شركة المراجعة الخارجية.

كما ناقشنا في الفصل الرابع، هناك حجج قوية تستدعي إشراك مراجع الحسابات الخارجي في عملية التحول بصورة كبيرة، ولكن يجب أن يكون ذلك متوازناً مع التهديدات الخاصة بالموضوعية التي قد تنشأ عند النظر إلى أن المراجع الخارجي يأخذ دور الإدارة، ويسبب التهديد الكبير المتعلق بمراجعة أو تقييم الذات الذي قد ينشأ عند مشاركة المراجع الخارجي أيضاً في إعداد القوائم المالية. فإن لجنة المراجعة تحتاج إلى ضمان أن تكون مطمئنة إلى مستوى مشاركة مراجع الحسابات الخارجي، وأنه قد تم استخدام الضمانات المناسبة لخفض مستوى تلك التهديدات إلى درجة مقبولة. في بعض الحالات قد يكون توفير خدمات غير مرتبطة بالمراجعة من قبل المراجع الخارجي بمثابة انتهاك للمتطلبات التنظيمية أو لقواعد السلوك الخاصة بالمنظمة أو للإثنين معاً، في هذه الحالة يجب أن تكون لجنة المراجعة واضحة جداً بخصوص الفارق بين طبيعة الخدمات المرتبطة بالمراجعة

والخدمات غير المرتبطة بها، وفي أي منهما يشارك مراجع الحسابات الخارجي قد تكشف إجراءات المراجعين الخارجيين عن أخطاء وتحريفات خلال مراجعة أولي القوائم المالية المعدة طبقاً للمعايير المالية (IFRS)، لذا يجب علي المراجعين مناقشة ذلك مع القائمين على الحوكمة، علي أن تشارك لجنة المراجعة في ذلك.

تعيين المتخصصين الخارجيين

قد تشارك لجنة المراجعة في عملية الموافقة على استخدام المتخصصين الخارجيين، مثل أخصائيي تكنولوجيا المعلومات وخبراء الضرائب. كما يتعين عليها النظر في مؤهلات وخبرات أي متخصص يتم تعيينه، والتهديدات الموضوعية، رغم أنها أقل أهمية من التهديدات التي نوقشت أعلاه والمتعلقة بمراجع الحسابات الخارجي.

التأثير على لجان المجلس الأخرى

تعتبر لجنة المراجعة في وضع ملائم للنظر في مدي الحاجة إلى مشاركة لجان المجلس الأخرى في بعض جوانب عملية التحول وطبيعة تلك المشاركة. على سبيل المثال، أي تغييرات على رواتب الموظفين مثل شروط المكافآت، تستدعي الحاجة إلى إشراك لجنة المكافآت أو التعويضات، وحيث تم تأسيس لجنة للمخاطر فانه ينبغي لها أن تتعامل مع كافة المخاطر المرتبطة بالتحول. يمكن للجنة المراجعة أيضاً النظر في حجم مشاركة الكثير من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين الآخرين أو شكل هذه المساهمة في عملية التحول، وحاجتهم إلى التدريب، قد لا يكون غير التنفيذيين من خارج لجنة المراجعة على دراية كبيرة بالقضايا المحاسبية، فما بالك بالمعايير الدولية (IFRS).

القضايا واسعة النطاق

غالباً ما تتألف لجنة المراجعة من أفراد ذوي خبرات تجارية متنوعة، وبالتالي فانها في وضع جيد لإستعراض القضايا واسعة النطاق التي تم تحديدها من قبل فريق مشروع التحول. كما قد يتمكن أعضاء لجنة المراجعة من توفير بعض المدخلات في تلك الحالة نظراً لكونهم مطلعين علي القضايا المختلفة التي شهدوها في المنظمات الأخرى ذات الصلة بتخطيط عملية التحول وتطبيقها.

الإتصالات

تعتبر لجنة المراجعة هي المسئولة عن مراجعة أية عمليات إتصال متعلقة بالمعايير الدولية (IFRS) في الفترة التي تسبق نشر القوائم المالية الأولى المعدة طبقاً للمعايير الدولية (IFRS). كما يمكن أن تساهم في إتخاذ القرارات بشأن توقيت الإتصال والطرق المستخدمة فيه، وتحتاج لجنة المراجعة في النهاية إلي أن تكون مقتنعة بأن الإتصالات بشأن عملية التحول وتأثيرها المحتمل على الأداء والمركز المالي قد تم تقديمها إلى مجموعات المستخدمين الصحيحة في الوقت المناسب.

6-2-4 دور وظيفة المراجعة الداخلية

يحظي المراجعين الداخليين بمكانة فريدة داخل المنظمة، نظراً لدورهم المتشعب عبر وحدات الأعمال، مما يعني أن وظيفة المراجعة الداخلية يمكن أن تكون مشاركا هاماً في مشروع التحول، وتعتمد درجة مشاركتها على حجم ونطاق عملية التحول ووظيفة المراجعة الداخلية، ولكن مع التخطيط الدقيق يمكن أن يتحقق الحد الأقصى للمشاركة.

وفيما يلي بعض الأمثلة على كيفية توظيف المراجعة الداخلية ضمن مشروع التحول :

إدارة المشروع

يمكن إعطاء أدوار هامة للمراجعة الداخلية ضمن فريق المشروع، والمراجع الداخلي المتمكن فنيا والذي يمتلك معرفة جيدة بالمعايير الدولية (IFRS) يمكن أن يكون قائد جيد لفريق المشروع، غالباً ما يستند عمل المراجعة الداخلية في طبيعته علي المشروع، لذلك عادةً ما يمتلك المراجعين الداخليين مهارات ممتازة في إدارة المشروعات، كما يجيدون عملية وضع المشروعات في مسارها الصحيح.

تحديد التأثيرات المحاسبية

يقوم المراجعين الداخليين بإعداد التحليلات المالية، كما تعتبر السياسات المحاسبية للمنظمة مألوفة بالنسبة لهم، لذا يمكن تكليفهم بتحديد وقياس التأثيرات المحاسبية. وهذا سيتطلب المعرفة جيدة بكل من المعايير الدولية (IFRS) وكذلك

المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً، لذلك قد تكون هناك حاجة إلى التدريب حتي يمكن إسناد هذا العمل للمراجعة الداخلية.

تحديد آثار الأنظمة والضوابط الرقابية

قد تمتلك وظيفة المراجعة الداخلية معرفة جيدة للغاية بأنظمة المنظمة وضوابطها الرقابية، ويحتمل أن يكون المراجعين الداخليين أفضل من يقوم بتقييم مدى وطبيعة التغييرات في الأنظمة الضرورية لعملية التحول. كما يمكن أن يشاركون أيضاً في تصميم الأنظمة والتوصية بإجراء تغييرات عليها وإجراء التحسينات الرقابية.

توثيق وإختبار النظم والضوابط الرقابية

يمكن للمراجعين الداخليين تقديم ضمانات على النظم المحاسبية التي تم وضعها لإعداد التقارير وفقاً للمعايير الدولية (IFRS)، وكذلك الحفاظ على وثائق النظام والضوابط الرقابية المحيطة به.

تحديد القضايا واسعة النطاق

يمكن تكليف المراجعين الداخليين بالتعامل مع آثار معينة واسعة النطاق لعملية التحول، على سبيل المثال، قد نحتاج إلى تقييم العقود والإتفاقيات مثل عقود الإيجارات واتفاقيات الشراء من حيث تأثيرها بعملية التحول.

إدارة المخاطر

غالباً ما تلعب المراجعة الداخلية دوراً مساعداً في إدارة المخاطر داخل المنظمة، مما يضعها في مكان مناسب لتقييم المخاطر المرتبطة بالتحول إلى المعايير الدولية (IFRS)، والتوصية بالإستجابات المناسبة لها.

الثبات أو الإتساق

حيث ستعمل وظيفة المراجعة الداخلية عبر الحدود الجغرافية، فإنها يمكن أن تساعد في تعزيز الإتساق عبر المنظمة ؛ على سبيل المثال، في إختبار أن السياسات المحاسبية الجديدة يتم تطبيقها بثبات وإتساق.

كي تشارك المراجعة الداخلية بنجاح في عملية التحول، ينبغي الحرص على

عدم نشوب أي تضارب في العمل الذي يتم تنفيذه. على سبيل المثال، إذا قام فريق المراجعة الداخلية بتحديد التغييرات اللازمة علي النظام كما ساعد على تطوير الإستجابات المناسبة، فإن نفس الفريق قد لا يكون موضوعياً إذا تم تكليفه أيضاً بإختبار وتقييم هذا النظام نفسه. وكما ذكرنا أعلاه، فإن هناك حاجة أيضاً إلى أن يكون لدي المراجعين الداخليين معرفة عملية جيدة بالمعايير الدولية (IFRS) وفي بعض الحالات معرفة مفصلة جداً في بعض النقاط. كما في حالة النظر إلي متطلبات الأنظمة المتعلقة بمنطقة محاسبية محددة حيث أن لجنة المراجعة في تلك الحالة مطالبة بالعمل جنباً إلى جنب مع فريق التحول إلي المعايير الدولية للمساهمة في الإشراف والرقابة والمساعدة على ضمان أن يتم إستخدام فريق المراجعة الداخلية بأكبر قدر ممكن من الفعالية في حدود معرفتهم التقنية وقدراتهم، مع الحفاظ على بعض الموضوعية.

كما تعتمد المشاركة الناجحة للمراجعة الداخلية على وجود تواصل وتعاون بين كل من وظيفة المراجعة الداخلية، وفريق مشروع التحول إلي المعايير الدولية (IFRS)، ولجنة المراجعة، ووحدات النشاط.

3-6 تقييم الآثار واسعة النطاق

التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) هو أكثر من مجرد مسألة تقنية ينبغي التعامل معها من قبل وظيفة المحاسبة في الكيان المعد للتقارير. التأثيرات واسعة النطاق للتحول قد تكون آثار تجارية وإستراتيجية كبيرة، ومدى تأثيرها لم يكن مدركاً تماماً من قبل بعض المتبنين الأوائل للمعايير الدولية وحتى وقت متأخر من عملية التحول. يمكن أن تستفيد المنظمات التي لم تتحول بعد إلى المعايير الدولية من تجربة من سبقوها في فهم نوع الآثار واسعة النطاق التي حدثت، سواء كانت تمثل فرصة أو مشكلة، وكيفية بناء هذه القضايا في مشروع التحول، يمكن أداء تحليل (SWOT) (نقاط القوة - نقاط الضعف - الفرص - التهديدات) في مرحلة التخطيط المبدئي لعملية التحول كما هو موضح في الفصل الرابع، وهذا من شأنه تسليط الضوء على أي آثار فورية واسعة النطاق في بداية عملية التحول.

بمجرد تحديد التأثيرات المحاسبية فإنه ينبغي أخذ الآثار واسعة النطاق في الحسبان. من الناحية المثالية ينبغي تقييم الآثار الاستراتيجية والتجارية والتخطيط للاستجابات الملائمة لها. ويتوقف مدى التأثيرات واسعة النطاق على حجم وتعقيد المنظمة المعنية، وهيكل رأس مالها، وطبيعة عملياتها والبيئة التي تعمل فيها فضلاً عن عوامل أخرى. كما تظهر في كثير من الأحيان عواقب غير متوقعة للتحول تترك آثاراً على الموظفين والمستثمرين والعملاء والموردين فضلاً عن مجموعة متنوعة من وظائف النشاط داخل المنظمة. كما تحتاج وظيفة التمويل إلى ضمان وجود مستوى جيد من التواصل والتعاون مع وظائف الأعمال الأخرى، وينبغي أن يكون أحد أهداف مشروع التحول هو جعل الأطراف خارجية على بيئة من كيفية تأثير مشروع التحول إلى المعايير الدولية (IFRS) عليهم، مع تطوير إستراتيجيات للتخفيف من تلك الآثار الضارة.

ستتم مناقشة بعض الآثار الهامة الأكثر شيوعاً أدناه، مع توفير جدول لربط متطلبات المعايير الدولية (IFRS) مع مجموعة من التأثيرات واسعة النطاق علي النشاط وغيرها من الآثار التي يمكن أن تظهر أثناء التحول.

6-3-1 الآثار علي الموارد البشرية

يمكن أن يكون هناك تأثيرات كبيرة وواسعة النطاق مرتبطة بالموارد البشرية في مشروعات التحول الكبيرة، بعضها واضح جداً مثل الحاجة إلى تقييم الموارد وجلب مهارات إضافية إذا لزم الأمر. وبعضها أكثر صعوبة في التخطيط له، وربما تصبح واضحة أكثر خلال التقدم في عملية التحول.

يمكن أن يكون مشروع التحول كثيف العمالة للغاية، وكثيراً ما علق الذين قاموا بعملية التحول إلي أنهم استهانوا بمقدار الوقت والجهد المطلوبين في كل مرحلة من مراحل العملية. وينبغي أن تشارك وظيفة الموارد البشرية من بداية المشروع لتحديد متطلبات توفير الموارد والتخطيط للحصول على المزيد من الموظفين المهرة إذا لزم الأمر. كما يوصي العديد من الخبراء الإستشاريين في عملية التحول إلي أن تثقيف الموظفين الحاليين في قسم المحاسبة قد لا يكون الحل الوحيد لبناء المعرفة المتعلقة بالمعايير الدولية (IFRS) داخل المنظمة، وقد تحتاج إدارة الموارد

البشرية إلى إرشادات بخصوص تعيين الموظفين المؤهلين تأهيلاً مناسباً. في حالة قيام الكيانات الأخرى المعدة للتقارير بالتحول في نفس التوقيت، فإنه سرعان ما تصبح المهارات المطلوبة شحيحة للغاية، وبالتالي باهظة الثمن.

يشير أحد التقارير إلى أن أكثر من (50%) ممن قاموا بتبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) في الاتحاد الأوروبي واليابان وكوريا كانوا في حاجة إلى موظفين إضافيين لإنجاز مشروع التحول (Ralph, 2009). هذا الطلب الكبير على المحاسبين أصحاب الخبرة بالمعايير الدولية إلى جانب وجود نقص في المعروض منهم يمكن أن يرفع تكاليف العمالة إلى حد كبير. هناك أدلة على أنه في بعض الدول مثل البرازيل، فإنه ببساطة لا يوجد ما يكفي من الموظفين المهرة الذين يمكن استخدامهم في مرحلة التحول، كما ارتفعت حدة المنافسة بدرجة كبيرة بين الشركات لجذب الأفراد المؤهلين وذوي الخبرات المناسبة (ACCA, 2013)، ويتوقع أحد الخبراء الأمريكيين المتخصصين في توفير المحاسبين للشركات أنه سيكون هناك سباق على المواهب في الولايات المتحدة مع تحول المزيد من الشركات إلى المعايير الدولية (IFRS) وأن ندرة المحاسبين المهرة في المعايير الدولية تتطلب إستراتيجية توظيف مدروسة بعناية لتجنب التحمل بتكاليف مفرطة (Beekman, 2011)، لذا تحتاج إدارات الموارد البشرية إلى إستراتيجية لضمان أنه يمكن تأمين ما يكفي من الموارد البشرية المؤهلة للمنظمة كي تعمل في فريق مشروع التحول.

الكشف المبكر عن الحاجة إلى التوظيف أمر هام من أجل ضمان الحصول على موظفين جيدين. ويمكن أن يوفر لنا استخدام الموظفين المؤقتين حلاً مرناً، لكن تظل مشكلة تكلفة التوظيف قائمة، حيث أن ندرة المعارف المتعلقة بالمعايير الدولية (IFRS) في سوق العمل سوف تؤدي إلى زيادة كبيرة في تكاليف التوظيف سواء كان ذلك التوظيف مؤقتاً أو دائماً.

بطبيعة الحال، فإن الجانب الآخر من هذه القضية هو أنه عندما يكون هناك طلب كبير على الموظفين أصحاب الخبرة بالمعايير المالية (IFRS)، قد تواجه تلك المنظمات التي كانت محظوظة بما فيه الكفاية بوجود هؤلاء الموظفين لديها مشكلة هجرة الكفاءات، إذا تم إغراء موظفيها بالحصول على فرص عمل أفضل في أماكن أخرى.

تشير التجارب الخاصة بالتحول في كل من المملكة المتحدة و استراليا وكندا إلي تقديم عروض كبيرة وإغراءات برواتب ضخمة للموظفين أصحاب الخبرة بالمعايير الدولية (IFRS) لترك أرباب أعمالهم الحاليين. لذلك يجب أن تعمل وظيفة الموارد البشرية مع الإدارة لتحديد ما إذا كان هذا يمكن أن يتسبب في مشكلة، وإذا كان الأمر كذلك، فانه لابد من إتخاذ إجراءات وقائية لمنع فقدان مثل هذه الكفاءات.

كما ظهرت مشكلة أخرى للموارد البشرية بسبب التحول، تتمثل في أن الأدوار قد تتغير داخل وظيفة المحاسبة كما قد تظهر أدوار جديدة. اعتماداً على مستوى الفارق بين المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً والمعايير الدولية (IFRS)، حيث ينطوي النظام المحاسبي الجديد على القيام بالمزيد من التقديرات مع التركيز بصورة أقل على تشغيل المعاملات والعمليات الحسابية. لذلك قد تحتاج الموارد البشرية لتطوير مواصفات الوظيفة ومقاييس الأداء الجديدة لتشمل مستوى أعلى من المهارات التحليلية والتقديرية.

وهناك فائدة محتملة من عملية التحول بالنسبة للمنظمات متعددة الجنسيات، هي أنه عندما يتم تطبيق المعايير الدولية (IFRS) ضمن نطاقات الدول المختلفة التي تعمل فيها الشركة، فانه يمكن أن يكون هناك زيادة في حركة التنقلات الجغرافية للموظفين داخل المنظمة. ويتم تعزيز ذلك حينما يتم استخدام نفس أسلوب التدريب في المواقع المختلفة للمنظمة، مما يضمن لها تمكن موظفيها من المعايير الدولية (IFRS) وأنهم يستخدمون نفس المصطلحات ونفس طريقة التفكير في القضايا المحاسبية. التدريب في حد ذاته هو بطبيعة الحال عنصراً حاسماً في مشروع التحول، وستتم مناقشته بشيء من التفصيل في الفصل السابع.

ينبغي أيضاً أن تكون وظائف الموارد البشرية على بينة من بعض التأثيرات المحاسبية المحددة التي تؤثر على عقود الموظفين وترتيبات المعاشات وحزم الأجور. التأثير على الموظفين سواء كان كبيراً أو صغيراً قد يتسبب في مشاكل ويحتاج إلى التعامل معه بعناية. كذلك الحال بالنسبة لأي تعديلات على حزم الأجور وخطط الحوافز طويلة الأجل والعلاوات وغيرها من وسائل تقييم الأداء الموضوعه أو التي

حدثت على وجه الخصوص كنتيجة للعمليات المحاسبية الجديدة. حيث سينظر الموظفون إلى أي تغييرات من هذا القبيل بعين الريبة وربما يريدون التفاوض على أجور أعلى لتعويض أي إنخفاض حقيقي أو متصور في المنافع التي يحصلون عليها.

6-3-2 إتفاقيات أو عقود الدين ، إدارة المالية والخزينة

تسبب مجموعة التعديلات التي تم إجرائها عند التحول إلى المعايير الدولية (IFRS) في القيام بعملية إعادة تصنيف وإعادة قياس للعديد من الأصول والإلتزامات، ويمكن أن يكون التأثير الكلي لإعادة التصنيف والقياس كبيراً للغاية على السيولة والكفاءة المالية للمنشأة.

بعض إتفاقيات الدين لا تتوافق مع التغييرات الإلزامية في السياسات المحاسبية. حيث قد تسبب عملية إعادة صياغة الميزانية العمومية عند التحول إلى المعايير الدولية (IFRS) في تغيير سيولة وبنية الكفاءة المالية للمنشأة مما يؤدي إلى خرق تلك الإتفاقيات. لذا ينبغي إعادة النظر في إستراتيجيات التمويل لفهم آثارها المحاسبية في ظل المعايير الدولية، كما قد نحتاج إلى إعادة التفاوض بشأن تلك الإتفاقيات لضمان إستمرارية التسهيلات الإئتمانية. ويجب أن يكون التواصل مع مقدمي التمويل في وقت مبكر من مشروع التحول مع تحديد الآثار المتوقعة للتحول على إتفاقيات القروض بوضوح، وقد يرغب الممول في مواصلة إستخدام مقاييس المباديء المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً فيما يتعلق بالإتفاقيات القائمة، وهذا يعني الحاجة إلى الحفاظ على عملية الإبلاغ المزدوجة فيما يتعلق بالمسائل المشمولة بالإتفاقيات.

تعتبر المحاسبة على الأدوات المالية عملية مُعقدة وحتى المتطلبات الأساسية الخاصة بها يصعب تلخيصها بطريقة ذات معنى. في البداية يتم تصنيف الأدوات المالية في ظل المعايير الدولية (IFRS)، ثم يتم بعد ذلك وفقاً لذلك التصنيف وضع أساس القياس، حيث يتم قياس بعضها بالقيمة العادلة والبعض الآخر بالتكلفة المستهلكة أو المتناقصة. بالنسبة للأدوات المالية المقاسة بالقيمة العادلة يتم الإعتراف ببعض التغيرات في القيمة العادلة في «الأرباح أو الخسائر» والبعض الآخر في

«حقوق المساهمين»، علي أن يتم الإفصاح عنها بوصفها مكوناً من مكونات الدخل الشامل الآخر، و يجب أن تقاس بعض الأدوات المالية مثل المشتقات بالقيمة العادلة، وإستخدام محاسبة التحوط يزيد من تعقيد الأمور.

بالإضافة إلى قواعد الإعتراف وعدم الإعتراف والقياسات المعقدة، ومتطلبات الإفصاح الواسعة للغاية سواء من الناحية الكمية أو النوعية، وكما ناقشنا في الفصل الخامس كيف حل المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS 9) الخاص بالأدوات المالية محل معيار المحاسبة الدولي (IAS 39)، وكيف تتغير التوجيهات المرتبطة بتلك الجزئية المحاسبية بإستمرار.

تحتاج إدارة الخزينة ووظائف المحاسبة إلى التعاون فيما بينهما بشكل وثيق لضمان الإلتزام بالمتطلبات المحاسبية ذات الصلة، وأن يتم الحفاظ على الوثائق المناسبة لجميع الأدوات المالية وخاصة تلك التي سيتم قياسها بالقيمة العادلة وتلك المتعلقة بمعاملات التحوط.

قد نحتاج إلى تغيير الأنظمة مثل تلك المستخدمة لرصد فعالية التحوط، أو لتحديد القيمة العادلة، وإنتاج معلومات من أجل الإفصاح مثل درجة الحساسية والجدول الزمني للاستحقاق والفئات العمرية للديون والذمم المدينة. كما قد تحتاج وظيفة الإدارة المالية إلى المشاركة في تطوير نماذج جديدة لتحديد القيمة العادلة للأدوات المالية. كما يمكن الحصول علي القيمة العادلة لبعض الأدوات المالية من قبل أطراف خارجية مثل الممولين، وفي هذه الحالة لابد من التواصل مع الطرف الخارجي لضمان توفير القيمة العادلة في الوقت الصحيح وإستخدام أساس القياس المناسب. في كثير من الحالات يكون من الصعب جداً أو شبه المستحيل قياس القيمة العادلة بأثر رجعي، وخاصة في حالة الأدوات المالية المعقدة، لذلك لابد من إعلام الطرف الخارجي بأن تلك المعلومات قد تكون مطلوبة.

قد لا تتفق معاملات التحوط الموجودة بالفعل مع معايير محاسبة التحوط في ظل المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)، مما قد يستدعي إعادة هندستها. هناك أدلة على أنه أثناء التحول إلى المعايير الدولية فان بعض المنظمات تقلل من إستخدام معاملات التحوط بسبب التعقيدات في تسجيلها وقياسها ورصدها،

ويعتبر ذلك من الحالات التي تؤثر فيها المتطلبات المحاسبية تأثير مباشر على القرارات المتعلقة بالنشاط .

قد نحتاج إلى تطوير نماذج جديدة لأداء إختبارات هبوط القيمة على مجموعة من الأدوات المالية، ويجب أن تكون هناك ضوابط قوية لضمان تحديد جميع مؤشرات الهبوط المحتمل . قد تكون بعض مؤشرات الإنخفاض لأسباب خارجة عن النشاط ويصعب التعرف عليها وبصفة خاصة حينما لا تكون الإدارة معتادة علي إجراء تقييمات مفصلة علي هبوط قيمة الأدوات المالية .

تمكننا الإفصاحات المتعلقة بعوامل الخطر بما في ذلك مخاطر الائتمان ومخاطر السيولة ومخاطر السوق من التدقيق في استراتيجيات وعمليات الإدارة المالية . حيث قد تكون الإدارة مترددة في الكشف عن بعض هذه المعلومات بإعتبار أنها معلومات حساسة تجارياً .

تزيد الأدوات المالية المحتفظ بها بالقيمة العادلة في الأرباح والخسائر من التقلبات المحتملة في الأرباح المبلغ عنها، كما أن بعض الأدوات المالية تخلق تقلبات في حقوق المساهمين . هذه التقلبات المتزايدة تجعل عملية التنبؤ بالنتائج أكثر صعوبة بالنسبة للإدارة .

6-3-3 عمليات الإندماج والإستحواذ

قد تتسبب القواعد الجديدة لدمج الأعمال المتبعة بعد التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) في ظهور آثار تجارية محتملة لعملية التحول . مما قد يؤثر علي إستراتيجيات المنظمة المتعلقة بالدمج والاستحواذ، ويجب أن تكون الفرق المسؤولة عن تقييم الشركات المستهدفة والتفاوض مع البائعين على بيئة من آثار المعايير الدولية (IFRS) على تقييماتها والعواقب المتعلقة بالتقارير المالية علي قرارات الإستحواذ الإستراتيجية . بعض المسائل المحتملة الواجب أخذها في الإعتبار تتمثل في ما يلي :

هيكल المقابل المدفوع والمستحق عند الإستحواذ

تتطلب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) أن يتم الإعتراف بالمبالغ

المدفوعة عند الإستحواذ بالقيمة العادلة، بما في ذلك أي مقابل محتمل أو مؤجل . ولذلك، فإن تأثير التقارير المالية علي أي بنود مكتسبة أو عناصر مماثلة للمقابل المستحق في المستقبل، تحتاج إلى دراسة متأنية لأنها يمكن أن تؤثر على قيمة شهرة المحل المعترف بها، وسوف نحتاج إلي إعادة تقييمها سنوياً حتى تاريخ تسوية العناصر ذات الصلة أو سدادها .

التقييم الشامل

وفقاً للمعيار الدولي (IFRS 3) المتعلق بدمج الأعمال هناك حاجة إلي تحديد قيمة أصول والتزامات الكيان المستحوذ عليه بالقيمة العادلة في تاريخ الإستحواذ . هذا الشرط يتطلب إجراء تحقيق شامل بخصوص أصول والتزامات وعمليات المنظمة المستهدفة وربما نحتاج إلى إجراء عملية تقديرات كبيرة بشأن القيمة العادلة للأصول والالتزامات المكتسبة . كذلك فانه من الأهمية بمكان أن يتم تحديد الأصول غير الملموسة المكتسبة بشكل منفصل وأن يتم الاعتراف بها كأصول قائمة بذاتها في القوائم المالية الموحدة (ما عدا الشهرة)، كل ذلك يعني أن العناية الواجبة لمعظم عمليات الإستحواذ الكبرى يجب أن يتم التخطيط لها بدقة شديدة، وأن يتم أدائها وفقاً لقواعد قياس تأخذ بالمعايير الدولية (IFRS) في الحسبان .

نتائج ما بعد الإستحواذ

قد تختلف نتائج بعد الإستحواذ في ظل المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) عنها في ظل مبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً . وهناك أسباب عديدة لذلك، منها عدم القيام بإستهلاك شهرة المحل في ظل المعايير الدولية (IFRS) ، وعملية الاعتراف المنفصلة وإستهلاك الأصول غير الملموسة المكتسبة، والتعديلات المتعلقة بالمقابل المحتمل، والمتطلبات المتعلقة بفحص شهرة المحل من حيث إنخفاض القيمة على أساس سنوي . وبطبيعة الحال، فإن التأثير الدقيق لهذه القضايا يختلف من عملية استحواذ إلي أخرى، ولكن يجوز للمنظمات أن تتوقع المزيد من التقلبات (غالباً ما ترجع إلى إنخفاض قيمة شهرة المحل) عما كان عليه الحال في ظل المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً في فترات ما بعد الإستحواذ .

إختبار إنخفاض القيمة

وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)، فإن شهرة المحل الناتجة عن دمج الأعمال لابد وأن يتم اختبارها سنوياً بحثاً عن أي إنخفاض في قيمتها، وهي عملية شاقة وتستغرق وقتاً طويلاً للغاية، خصوصاً عندما يتم توزيع الشهرة علي عدد من وحدات الأعمال. عملية الإستبعادات المرتبطة بانخفاض القيمة يمكن أن تؤدي إلى تقلبات في النتائج المعلنة، وأي انخفاضات بسيطة في القيمة يمكن تتسبب في إثارة مشاكل في العمل أو على الأقل تثير المخاوف المتعلقة بشأن أداء النشاط.

قياس حصة الأقلية (الحصة غير المسيطرة)

وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)، فإن حصة الأقلية (الحصة غير المسيطرة) يمكن قياسها وفقاً للقيمة الدفترية أو القيمة العادلة، علي أن يتم إتخاذ ذلك القرار وفقاً لكل استثمار علي حدة. ولذلك يجب علي الإدارة أن تتخذ القرار بخصوص أساس القياس المستخدم، مع الأخذ في الإعتبار أن ذلك القرار سيؤثر أيضاً على مبلغ الشهرة المعترف به.

6-3-4 آثار التحول المحتملة علي النشاط وآثاره التجارية المحتملة

عملية تطوير سياسات محاسبية جديدة متوافقة مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) لها تداعيات غير مرغوب فيها علي العديد من مجالات النشاط. مما يعني أنه بالنسبة للعديد من المنظمات سيتم إنفاق الكثير من الوقت خلال تخطيط عملية التحول في إستعراض مُفصل لصياغة العقود والإتفاقيات وشروط الفواتير والعقود والوثائق الأخرى بحثاً عن أي آثار متعلقة بإعداد التقارير المالية وفقاً للمعايير الدولية. وستتضمن العديد من هذه الوثائق إشارات صريحة أو ضمنية لمبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً، مما يستدعي الحاجة إلي تغيير صياغتها لتشمل الإشارة إلي المعايير الدولية (IFRS) المناسبة. مما يعني أن بعض هذه الوثائق قد يتغير وسوف تحتاج محتوياتها في كثير من الحالات إلى تغيير للحفاظ على أو تحقيق الدخل المحاسبي المرغوب. على سبيل المثال، قد تحتاج عقود العملاء إلي أن تتغير لتحقيق نمط معين من الإعتراف بالايراد بعد

تطبيق معيار المحاسبة الدولي (IAS 18) المتعلق بالإيرادات.

ويبين الجدول (3-6) بعض الآثار واسعة النطاق الأكثر شيوعاً. مع وصف
الآثار بإيجاز

الجدول (3-6) آثار التحول المحتملة علي النشاط وآثاره التجارية المحتملة

الآثار المتعلقة بالنشاط والآثار التجارية	لماذا يتم تحديد الآثار واسعة النطاق، مثل متطلبات المعايير الدولية ذات الصلة	المنطق المتأثرة بالسياسات المحاسبية
- قد نحتاج إلى مراجعة معالم العقد والنقاط التي تستدعي الاعتراف بالإيراد، خصوصاً بالنسبة للعقود طويلة الأجل الخاصة بتوريد السلع أو الخدمات. - العقود مع العملاء والمخططات مثل الخطط المتعلقة بكسب ولاء العملاء قد تحتاج إلى إعادة صياغة أو مراجعة لشروطها. - ينبغي إعادة النظر بالتفصيل في تلك الترتيبات المعقدة مع العملاء مثل عمليات البيع المشروطة، وترتيبات بضاعة الأمانة، والسلع المباعة وفق لاسلوب سداد قيمة ما تم بيعه ورد الجزء غير المباع، وترتيبات البيع مع إعادة الشراء المحتملة لتحديد مضمون الإفثاقيات وتحديد النقطة المناسبة للاعتراف بالإيرادات. - تحتاج العقود التي تنطوي على عناصر متعددة إلى تصنيفها كي يمكن تخصيص الإيرادات علي العناصر المختلفة (مثل الاعتراف ببيع السلع وبيع الخدمات بشكل منفصل). - قد تتأثر العلاقات مع العملاء إذا تم تغيير العقود دون سبب وجيه. مما يستدعي بذل الجهود من قبل مديري الحسابات لتفسير أي تغييرات قد يتم إجراؤها على شروط التعاقد⁽¹⁾. - سوف يتأثر المديرين العاملين على المشروعات إذا تغيرت معالم العقد، مما يؤدي إلى اختلاف حاجة المشروعات إلي الموارد، وذلك قد يؤثر بشكل مختلف علي منهجيات تقييم المشروعات مثل نظم إدارة القيمة المكتسبة وطرق الحساب. - قد يؤدي تغيير شروط العقد إلى نمط مختلف للاعتراف بالإيرادات وتوقيتها عما كان عليه الحال في ظل المبادئ المحاسبية المقبولة قبلاً عاماً (GAAP)، مما قد يؤثر على تحليل الاتجاه.	- يتطلب معيار المحاسبة الدولي (IAS 18) المتعلق بالإيرادات أن يتم الاعتراف بالإيرادات عند الوفاء ببعض المعايير المعروفة مثل معيار بيع السلعة، وبصفة عامة، لأبد من فصل عناصر العقود ومعالجتها بشكل منفصل. - يتم الاعتراف بالإيرادات عادة عند نقل المخاطر والعوائد للمشتري أو عند الوفاء بالالتزامات. - ينبغي معالجة عناصر الإيرادات بشكل منفصل عند الحاجة، مثل فصل بنود البضائع عن بنود الخدمات عند توريدها بموجب العقد نفسه. - يختلف معيار المحاسبة الدولي (IAS 18) عن المبادئ المحاسبية المقبولة قبلاً عاماً في السابق (GAAP) في قياس الإيرادات وخاصة الإيرادات المؤجلة. وعموماً يتم إثبات الإيرادات بالقيمة العادلة، أما العناصر المؤجلة منها فيتم تخفيض قيمتها إلي القيمة الحالية.	الإعتراف بالإيراد

الآثار المتعلقة بالنشاط والآثار التجارية	لماذا يتم تحديد الآثار واسعة النطاق، مثل متطلبات المعايير الدولية ذات الصلة	المناطق المتأثرة بالسياسات المحاسبية
- قد تحتاج سياسات وإجراءات الرقابة على الائتمان إلى أن تكون أكثر قوة وشفافية. - تسمح الإفصاحات عن سياسات مراقبة الائتمان للمستخدمين بقياس أفضل لإدارة رأس المال العامل كما يمكنها تسليط الضوء على المشاكل في هذا المجال. - نظرا للإفصاح عن المزيد من المعلومات حول السيولة وإدارة رأس المال العامل، فانه من المرجح أن تقوم وكالات التصنيف الائتماني بالمزيد من التحليلات مما قد يؤثر على التصنيف الائتماني. - قد يغير العملاء الحاليين والمحتملين والموردين من الشروط والحدود الائتمانية والأسعار الخاصة بهم في ضوء المعلومات الإضافية المتاحة.	- المعيار الدولي (IFRS 7) والخاص بالأدوات المالية : تتطلب الإفصاحات أن يتم الكشف عن معلومات حول أهمية الأدوات المالية للكيان من حيث تعرضها للمخاطر وكيفية إدارة هذه المخاطر. كما يقع العملاء تحت تعريف الأصول المالية وبالتالي قد تكون هناك إفصاحات لازمة بشأنها، بما في ذلك الإفصاح عن بيانات بشأن التعرض لمخاطر الائتمان، هبوط القيمة والمخصصات المعدة للعملاء وأعمار الذمم التجارية، والنقاش بخصوص كيفية إدارة المخاطر، مثل سياسة الرقابة على الائتمان.	الذمم المدينة : إنخفاض القيمة وتحليل العمر
- نحتاج إلى النظر في تكاليف البحوث والتطوير بشكل منفصل. وينبغي تطوير الإجراءات لتحديد ما إذا كان سيتم الاعتراف بتكاليف التطوير على أنها أصل، و في العديد من الأنشطة هناك خط رفيع جدا يفصل بين البحوث والتطوير. وتحتاج الضوابط إلى أن تكون قوية لضمان التمييز بين كل من الإيرادات والنفقات الراسمالية والتعامل معهما بشكل ملائم، وهذا سوف يكون هاما حين تتطلب المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) في السابق اعتبار جميع تكاليف الأبحاث والتطوير بمثابة مصروفات، وبالتالي لا يوجد تاريخ لتسجيل ومعاملات محاسبية منفصلة لتكاليف الأبحاث ونفقات التطوير. - داخلياً، سوف نحتاج إلى إجراء تغييرات على عملية تسجيل مشروعات الأبحاث والتطوير، مثل إيجاد طرق جديدة لتسجيل الوقت الذي تستغرقه المشروعات، والحاجة إلى طرق معينة لتسجيل التكلفة وتخصيصها بين مشروعات البحوث والتطوير. - الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالتقدم في الأبحاث والتطوير قد يسلط الضوء على المنتجات التي تعتبر ناجحة تجارياً، في حين أن أي شطب من تكاليف التطوير يُعتبر إشارة إلى إستراتيجية تطوير رديئة أو الإخفاق في تقديم المنتج بنجاح إلى السوق.	- يتطلب معيار المحاسبة الدولي (IAS 38) الخاص بالأصول غير الملموسة اعتبار «تكاليف الأبحاث» بمثابة مصروفات، وحين تفي «تكاليف التطوير» بمعايير معينة يجب أن يتم رسملتها باعتبارها أصل غير ملموس. - تتم رسملة تكاليف التطوير فقط بعد أن يتم إثبات الجدوى التقنية والتجارية المتعلقة بالأصول المعدة للبيع أو الاستخدام، مثل أن يتوافر للكيان النية والقدرة على إستكمال تطوير الأصول المعدة للإستخدام أو البيع وأن يتم توضيح كيف سيقوم الأصل بتوليد منافع إقتصادية مستقبلية. - ينبغي إعادة النظر في معايير الرسملة بصورة سنوية للتأكد من أنها لا تزال مناسبة للإعتراف برسملة تكاليف التطوير. - يتم إستهلاك تكاليف التطوير التي تم رسملتها على علي مدار العمر الإنتاجي المقدّر للأصل.	الأبحاث والتطوير

الآثار المتعلقة بالنشاط والآثار التجارية	لماذا يتم تحديد الآثار واسعة النطاق، مثل متطلبات المعايير الدولية ذات الصلة	المنطق المتأثرة بالسياسات المحاسبية
- سوف تحتاج إلى مراجعة مفاوضات الإيجار وصياغة عقود الإيجار لضمان أخذ مختلف المسائل المتعلقة بالمعايير الدولية (IFRS) في الحسبان، مثل التحديد الواضح لطبيعة عقد الإيجار من حيث كونه تشغيلي أو تمويلي، والفصل بين عنصرى الأراضي والمباني في عقود الإيجار ووجود المشتقات الضمنية. - كما نحتاج إلى تقييم الاتفاقيات بحثاً عن إمكانية أن تتضمن ترتيبات متعلقة بالإيجارات حتى ولو كانت غير قانونية، مثل إتفاقيات شراء الطاقة لشركات المرافق العامة. - قد تصبح مفاوضات الإيجار أكثر تعقيداً وقد تغير صياغة البنود، وخصوصاً حول مسألة المخاطر والعوائد من استخدام الأصل المؤجر. - الاعتراف بالمزيد من عقود الإيجار في الميزانية العمومية يؤثر على السيولة المقر عنها ويمكن أن يؤثر على القدرة على جمع المزيد من التمويل. - المعالجة المحاسبية الجديدة المقترحة على عقود الإيجار تغير كثيراً من القوائم المالية للكيانات المعدة للتقارير المشاركة في عقود إيجار تمويلية أو تشغيلية هامة. كما سنحتاج إلى تطوير سياسات محاسبية جديدة عندما يتم تفعيل المعيار الجديد المقترح، وسوف نحتاج إلى التواصل بعناية بخصوص هذه التغييرات في القوائم المالية مع كافة مستخدمي المعلومات المالية. قد تكون هذه التغييرات كبيرة بما فيه الكفاية لتغيير إستراتيجية الشركة التجارية والمالية المتعلقة بعقود الإيجار.	يتطلب معيار المحاسبة الدولي (IAS 17) الخاص بعقود الإيجار تصنيف عقود الإيجار على أساس مؤشرات معينة، مما قد يعني تصنيف المزيد من عقود الإيجار على أنها تمويلية بدلاً من تشغيلية (أو العكس بالعكس) أكثر مما كان عليه الحال في ظل المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً في السابق (GAAP). عقود الإيجار التمويلي هي تلك التي يتم فيها بصورة كبيرة نقل جميع المخاطر والعوائد للمستأجر بموجب أحكام عقد الإيجار. - نحتاج إلى فصل عنصرى عقد الإيجار من أراضي ومباني ومعالجة كل منها بشكل منفصل. - يتطلب معيار المحاسبة الدولي (IAS 39) و المعيار الدولي (IFRS 9) والمتعلقين بالأدوات المالية تقييم المشتقات الضمنية ومعالجتها على أنها من الأدوات المالية. كما يمكن لاتفاقيات التأجير أن تحتوي على مشتقات ضمنية. - يحدد التفسير الرابع للجنة تفسير المعايير الدولية لأعداد التقارير المالية (IFRIC) ما إذا كان هناك ترتيب يحتوي على عقد إيجار يتطلب ذلك التفسير تحديد الترتيبات المشابهة لعقد الإيجار في طبيعتها مع تقييم طبيعة عنصر الإيجار والاعتراف به وفقاً لذلك.	الإيجارات

الآثار المتعلقة بالنشاط والآثار التجارية	لماذا يتم تحديد الآثار واسعة النطاق، مثل متطلبات المعايير الدولية ذات الصلة	المناطق المتأثرة بالسياسات المحاسبية
- نحتاج إلى تقييم عقود الموردين للنظر في وجود عناصر مشتقات ضمنية ومسائل أخرى مثل الترتيبات التي تحتوي على جوانب تأجيلية. - قد تصبح إجراءات الشراء أكثر تعقيداً، كما سيحتاج الموردون إلى فهم أسباب أي تغييرات في الشروط التعاقدية. وبصفة عامة بالنسبة لعمليات الشراء التي تتطلب تحليل القوائم المالية للموردين، على سبيل المثال لتبرير الحصول على مورد مفضل، قد نحتاج إلى إعادة نظر في التدريب المقدم لموظفي المشتريات الذين يقومون بالتعامل مع الموردون الذين قاموا بالتحول إلى المعايير الدولية حتي يمكنهم أداء التحليل المطلوب بفعالية.	- يتطلب معيار المحاسبة الدولي (IAS 39) والمعياري الدولي (IFRS 9) والخاص بالأدوات المالية أن يتم تقييم ومعاملة المشتقات الضمنية علي أنها أدوات مالية.	المشتريات
- سوف نحتاج أيضاً لفحص عقود توريد السلع والخدمات بحثاً عن وجود أي شروط قد تؤدي إلى المشتقات الضمنية. - قد تحتاج عقود التوريد إلى إعادة صياغتها مع توضيح أي تغييرات في شروطها للعملاء. - يجب تخصيص سجلات للعقود لكل من جانب التوريد وجانب الشراء للتأكد من وجود عملية توثيق ملائمة.	كما سبق - قد تتضمن عقود التوريد مشتقات ضمنية.	عقود التوريد
- نحتاج إلى فحص دقيق لشروط خطط المدفوعات القائمة على أساس الأسهم (بما في ذلك خطط خيار شراء الأسهم وحقوق إرتفاع قيمة الأسهم) لتحديد مبلغ أي مصروف ينبغي الإعتراف به. - صياغة الخطط الصادرة بعد تطبيق المعايير الدولية لأعداد التقارير المالية. - يجب النظر بعناية إلى عملية التطبيق حيث ان وجود أنواع معينة من أهداف الأداء كأحد شروط الاستحقاق يؤثر علي قياس المبالغ المعترف بها. - لن يتم النظر إلى التغييرات على حزم أجور الموظفين بما في ذلك خطط خيارات الأسهم ومعدلات الإرتفاع في قيمة الأسهم بصورة إيجابية من قبل الموظفين. - قد تقرر بعض المنظمات إيقاف تقديم خطط المدفوعات بالأسهم بسبب تعقيد معالجتها المحاسبية وأثرها السلبي على الربح.	- يتطلب المعيار الدولي (IFRS 2) والخاص بالمدفوعات في صورة أسهم أن يتم في معظم الحالات الإعتراف بمصروفات المدفوعات القائمة علي الأسهم خلال فترة الاستحقاق على أساس القيمة العادلة (سواء تمت في صورة حصة من حقوق الملكية أو في صورة نقدية). - لايد من الإفصاح الموسع فيما يتعلق بخطط المدفوعات في صورة أسهم. - وجود ظروف أداء معينة في الخطة تؤثر علي احتساب المصروفات الواجب الإعتراف بها .	المدفوعات القائمة علي الاسهم

الآثار المتعلقة بالنشاط والآثار التجارية	لماذا يتم تحديد الآثار واسعة النطاق، مثل متطلبات المعايير الدولية ذات الصلة	المنطق المتأثرة بالسياسات المحاسبية
- إدراج عجز المعاشات للمرة الأولى في القوائم المالية سوف يؤثر على السيولة / الكفاءة المالية مما قد يؤثر على القدرة على جمع التمويل . - يُعتبر الإنصاف الوثيق مع المسؤولين عن خطة المعاشات التقاعدية للمنشأة مسألة ضرورية . كما ستكون هناك حاجة إلي التقييم الاكتواري، وربما بصورة أكثر تكراراً مما كان عليه الحال في ظل المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً في السابق (GAAP) . - قد نحتاج إلي استخدام المتخصصين في إعداد الإفصاحات اللازمة، وهذا يمكن أن يكون مكلفاً . - قد يكون الموظفون قلقين بخصوص مدى أمان ترتيبات المعاشات التقاعدية الخاصة بهم، مما قد يتسبب في مشاكل في علاقات العمل والمفاوضات على حقوق المعاشات التقاعدية .	- يتطلب معيار المحاسبة الدولي (IAS 19) الخاص بمناافع الموظفين الإعتراف بالتزامات معاشات التقاعد أو الأصول فيما يتعلق بصافي فائض أو عجز خطط المنافع المحددة للمعاشات التقاعدية . عادة ما يتم قياس أصول والتزامات الخطة وفقاً للقيمة العادلة للأصول والقيمة الحالية للإلتزامات، علي أن يتم الإعتراف بالمكاسب أو الخسائر الاكتوارية في حقوق الملكية (تم مراجعة خيارات المحاسبة عن خطط منافع التقاعد مؤخراً) . - يتم إدراج الأرباح أو الخسائر الناتجة عن التسوية أو التقليل في الخطة عند حدوثها . - مطلوب إفصاحات واسعة النطاق في الإفصاحات المتممة للقوائم المالية ليس فقط على الأرقام الواردة في التقارير ولكن أيضاً علي مسائل أخرى مثل الإفتراضات الاكتوارية الرئيسية .	المعاشات
- نحتاج إلي تقييم العقود بحثاً عن العناصر التي ينبغي الإعتراف بها أو المستحقة بموجب المعايير الدولية (IFRS)، بما في ذلك المنافع القصيرة والطويلة الأجل مثل حقوق الموظفين في إجازة التفرغ، وهل يتم ترحيل مدفوعات العطلات غير المستخدمة وتفاصيل أي أجور مرتبط بالأداء . - كما نحتاج إلي مراجعة وتقييم أي عقود تتضمن أهداف متعلقة بالأداء، حيث يمكن قياس الأهداف بشكل مختلف في ظل المعايير الدولية (IFRS) . - تشكل التغييرات في مكافآت الموظفين قضية حساسة وتتطلب معالجة متأنية تشمل إدارة الموارد البشرية . - قد تحتاج المشورة القانونية بشأن ما إذا كان من الممكن أو من المستحسن تعديل عقود العمل . - هناك حاجة إلى التواصل بحرص مع الموظفين لضمان تفهمهم لأسباب أي تغييرات، وإشراك الموارد البشرية ضروري في هذه الحالة، حيث أن التغييرات غير المفهومة قد تسبب استياء وارتباك الموظفين .	- يغطي معيار المحاسبة الدولي (IAS 19) ضمن نطاقه منافع الموظفين قصيرة الأجل مثل الرواتب والمكافآت بما في ذلك تعويض الاجازات وبدل العطلات والإجازات المرضية مدفوعة الأجر ومدفوعات إنهاء الخدمة / المدفوعات للعمالة الزائدة، وبصفة عامة ينطبق أساس الاستحقاق على كل ما سبق، بعض هذه المتطلبات معقد بدرجة غريبة كما قد يستغرق وقتاً طويلاً لتطبيقه في بعض الحالات (2) . - خطط الحوافز طويلة الأجل مثل السياسات المتعلقة بإجازات التفرغ قد تقع أيضاً ضمن نطاق هذا المعيار .	عقود العمل

المنطق المتأثرة بالسياسات المحاسبية	لماذا يتم تحديد الآثار واسعة النطاق، مثل متطلبات المعايير الدولية ذات الصلة	الآثار المتعلقة بالنشاط والآثار التجارية
الأسهم الممتازة	معياري المحاسبة الدولي (IAS 32) الخاص بالأدوات المالية : يتطلب العرض أن يتم الاعتراف في معظم الحالات بالأسهم الممتازة على أنها التزام، مع اعتبار توزيعات أرباح الأسهم الممتازة على أنها تكاليف تمويلية. على أن تصنف فقط الأسهم الممتازة غير القابلة للاسترداد دون أي التزام بمدفوعات نقدية ضمن حقوق الملكية.	- تحتاج الشروط المتعلقة بالأسهم الممتازة إلى مراجعتها لتحديد ما إذا كانت تحتوي على أي التزام تعاقدي بدفع نقدية لحاملها. - عند إعادة تصنيف الأسهم الممتازة من حقوق الملكية إلى الالتزامات، يتم الاعتراف بمبلغ أكبر من الدين في الميزانية العمومية، مما يؤثر على تحليل السيولة والكفاءة المالية، وتقلل تكاليف التمويل العالية من تغطية الفائدة، وهذا قد يؤثر على القدرة على زيادة رأس المال وشروط عقود الدين. - قد يكون ذلك حافزاً على إصدار أسهم ممتازة أقل لتجنب هذه الآثار.⁽³⁾
الأصول والالتزامات المحتفظ بها وفقاً للقيمة العادلة	- تتطلب أو تسمح المعايير الدولية (IFRS) المختلفة باستخدام القيمة العادلة، لا سيما فيما يتعلق بالأصول غير المتداولة. - يمكن للإدارة أن تقرر قياس عدد من الأصول بالقيمة العادلة بما في ذلك الممتلكات (الإستثمارية وغير الإستثمارية) وبعض الأصول غير الملموسة المحددة. ويتم إثبات التغيرات في القيمة العادلة إما في «الأرباح أو الخسائر» أو في «حقوق الملكية»، وفقاً لماتليه المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ذات الصلة. - يتطلب المعيار الدولي (IFRS 13) الخاص بقياس القيمة العادلة وجود تسلسل هرمي من المدخلات التي ينبغي أن تستخدم لتحديد القيمة العادلة مع ضرورة أن يتم الإفصاح عن الأساليب المستخدمة.	- إذا تم استخدام القيمة العادلة فسوف تظهر آثار ذلك على التكلفة، حيث غالباً ما سيتم الإستعانة بالمتخصصين الخارجيين لتحديد المبالغ المعترف بها. - سوف نحتاج إلى تطوير نماذج لتحديد القيمة العادلة، مع مدخلات موثوق بها قدر الإمكان . - قد يكون خبراء التقييم غير معادين على تقييم الأصول وفقاً لإطار المعايير الدولية (IFRS)، وبالتالي فإن نطاق عملهم يحتاج إلى تعديل يوجه خصيصاً للتوائم مع أساليب القياس التي سيتم استخدامها. - يمكن للقيمة العادلة أحداث تقلبات في كل من الأداء والمركز المالي المقر عنهما، وقد نحتاج إلى تفسير دقيق لأسباب هذه التقلبات لمستخدمي القوائم المالية. - يمكن للقيمة العادلة التقليل من قابلية الربح للتنبؤ، لذلك قد تحتاج عناصر حزم الأجور المعدة على أساس النتائج إلى إعادة هيكلة حتى لا تعاقب المديرين والموظفين عن تقلبات الأرباح الخارج عن سيطرتهم.

- (1) كما ناقشنا في الفصل الخامس ، هناك مشروع مشترك بين مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB) ومجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) بخصوص الاعتراف بالإيراد ، الأمر الذي سيؤدي إلى إدخال معيار جديد على الإيرادات . وينبغي تقييم الآثار المترتبة على المتطلبات الجديدة المحتملة على الاعتراف بالإيرادات وقياسها وذلك عند النظر إلى الآثار الأوسع نطاقاً المتعلقة بالإيرادات .
- (2) المعالجة المحاسبية عن أجر العطلات يمكن أن تكون مرهقة جداً عند التعامل معها بموجب المعايير التقارير المالية الدولية (IFRS) وبعض المنظمات قامت بتغيير سياستها المتعلقة بذلك من أجل تخفيف الصعوبات المحاسبية .
- (3) هناك أدلة على أن بعض الشركات قد أعادت شراء أسهمها الممتازة كي تتجنب إعادة تصنيفها من حقوق المساهمين إلى الالتزامات في إطار المعايير الدولية لأعداد التقارير المالية (IFRS) . وقد لوحظ هذا في مرحلة التحول لبعض الشركات الهولندية إلى المعايير الدولية لأعداد التقارير المالية (ICA EW 2007) (IFRS) .

ما هو السبب في نشأة الأثر أو أي إعتبارات تجارية أخرى ذات صلة. من المفترض أن يكون ذلك مؤشراً فقط على بعض الآثار الأوسع، كما هو واضح فإن كل كيان يمر بعملية التحول سيكون له آثار خاصة للتعامل معها، وهذه الآثار تعطي مؤشراً على النطاق الواسع من القضايا التجارية والاقتصادية التي يمكن أن تنشأ عن تبني المعايير الدولية (IFRS).

من الناحية المثالية، ينبغي أن يتم أداء عملية تقييم الآثار واسعة النطاق بالتزامن مع تقييم الآثار المحاسبية. مما يضمن لنا الإهتمام الكامل بكل قضية محاسبية من حيث متطلبات المعايير الدولية (IFRS) المتعلقة بها وتطوير سياسة محاسبية جديدة، وكيف أن إصدار التقارير المالية الجديدة قد تمت ترجمته إلى آثار تجارية واقتصادية. كما يجب أن يتم ربط التأثيرات المحاسبية بتلك الآثار واسعة النطاق، ثم يتم بعد ذلك تحديد أولوياتها، مع إبلاغ وحدة الأعمال المناسبة بالتأثير واسع النطاق المتعلق بها كي تقوم بصياغة الإستجابة المناسبة له.

ويبرز الجدول رقم (3-6) بعض الآثار التجارية وغيرها من الآثار واسعة النطاق المترتبة على تطبيق السياسات المحاسبية الجديدة وزيادة كمية الإفصاحات في القوائم المالية. وبالإضافة إلى ذلك، هناك دراسة حالة أدناه لتوضيح مسألتي «الأبحاث والتطوير» و«تحقق الإيراد».

دراسة الحالة (3-6) : الآثار واسعة النطاق على النشاط والمترتبة على التحول إلى المعايير الدولية (IFRS) لأحد مصنعي أنظمة التشغيل المستخدمة في مجال الطيران

تعمل شركة كبرى في صناعة الطيران، حيث تقوم بتوفير أنظمة ومكونات لعدد من العملاء، كل واحد منهم يمثل مصدر كبير للدخل بالنسبة للشركة. وعادة ما يتواصل العملاء مع الشركة لتصميم وتطوير وتركيب الأنظمة الرئيسية للطائرات مثل الأنظمة الكهربائية وأنظمة السلامة والأنظمة الميكانيكية. كل عقد توريد يتم تصميمه له معالم، كما يتم تطوير مخطط (GANT) لكل مشروع مما يؤثر على توقيت الفواتير المقدمة. ويتم تقييم مديري المشروعات حول كفاءة ومتى يتم الوصول إلى المعالم، وقد يستغرق إتمام النظام عدة سنوات بدءاً من التفاهات المبدئية مع العملاء والاستفسارات المتعلقة بالبرنامج وحتى تركيبه بنجاح وإنجاز المشروع.

هذا السيناريو يتسبب في العديد من الآثار المحاسبية، ولكن تعتبر الشركة أن الآثار غير

المحاسبية الأكثر أهمية بالنسبة لها من الآثار المتعلقة بالبحوث والتطوير والإعتراف بالإيرادات. وبالنظر أولاً إلى الإعتراف بالإيرادات، فإن وجود المعالم الرئيسية في عقد التوريد يمكن أن تؤدي بنا إلى الإعتراف بالإيرادات. عند تبني المعيار الدولي (IAS 18) المتعلق بالإيرادات قررت الشركة تعديل المعالم للحد من تغيير نمط الإعتراف بالإيرادات في القوائم المالية، مع إبلاغ العميل بذلك بالرغم من أنه لم يتأثر حقاً بتلك التغييرات وإن كان هناك تغيير طفيف في توقيت تقديم الفواتير، عملية تغيير معالم العقد لها آثار تجارية كبيرة علي مديري المشروعات والمهندسين العاملين على النظم التي يجري تطويرها، حيث يصاب مديري المشروعات بالاحباط في التغييرات على العقد الذي يعملون فيه حيث أن تغيير المعالم يصعب من عملية تقسيم المشروع، وعلى الرغم من التغييرات في الإعتراف بالإيرادات هي في حدها الأدنى إلا أن هناك تغييرات على التدفقات النقدية للمشروع، والتي بدورها غيرت في حسابات صافي القيمة الحالية التي أجريت على المشروع. هناك لبس حول سبب إجراء تلك التغييرات، ويجب علي الشركة قضاء بعض الوقت في شرح ذلك للمهندسين ومديري المشروعات. كما أثر ذلك على الروح المعنوية للموظفين.

وتتعلق القضية الثانية بالبحوث والتطوير. حيث لم يكن من متطلبات المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً المطبقة سابقاً (GAAP) رسملة تكاليف التطوير، وبالتالي لم يكن لدي الشركة أنظمة وعمليات لفصل تكاليف البحوث عن تكاليف التطوير. وعند التحول إلى المعايير الدولية (IFRS)، فإن معيار المحاسبة الدولي (IAS 38) والخاص بالأصول غير الملموسة يتطلب تقييم تكاليف التطوير من أجل تحديد ما إذا كانت هناك حاجة إلى رسملتها كأصل غير ملموس. والآخر الواضح هنا هو أن الشركة ستحتاج لقضاء بعض الوقت في وضع نظام لتصنيف ما يتم إنفاقه علي البحوث والتطوير، بما في ذلك سياسة واضحة للغاية حول كيفية التفرقة بينهما، كما نحتاج أيضاً إلى تطوير أساليب تقييم حول ما إذا كانت تكاليف التطوير تفي بمعايير الرسملة وفقاً للمعيار الدولي (IAS 38)، في كثير من الحالات هناك منطقة رمادية بين تكاليف البحث و تكاليف التطوير، ويسبب ذلك مشكلات للإدارة غير المعتادة علي ممارسة الحكم فيما بينهما.

وهناك عامل تعقيد آخر متمثل في أن مديري المشروعات يريدون من المهندسين العاملين معهم رسملة أكبر قدر ممكن من التكاليف حتي يمكن تحميلها علي العميل. وهناك بالتالي ضغوط وحوافز كي تتم معاملة تكاليف البحوث على أنها تكاليف تطوير، ولا سيما عند النقطة التي كان فيها العقد على أعتاب التحول من دراسات الجدوى والبحوث إلى أنشطة تطوير تطبيقية أكثر. كما لا يريد المهندسون أن يتم النظر إليهم على أنهم يقومون بـ«إضاعة» الوقت في القيام بعمل غير متعلق بالتطوير، ولم يكن هذا الأمر يشكل أي مشكلة عند كانت جميع التكاليف تتم معاملتها بنفس الطريقة.

بالنسبة لهذه الشركة، لم يتم أخذ أي من هذه القضايا في الاعتبار إلا في مرحلة متأخرة من مشروع التحول. بينما تقوم الشركات التي إستفادت من التجارب السابقة بالتخطيط للقضايا غير المحاسبية في وقت مبكر وبطريقة أكثر قوة، مع أخذ الوقت الكافي لمناقشة الآثار المترتبة على تغيير النظم مع مديري المشروعات والمهندسين، وربما تجنب بعض الصراعات والمشاكل الأخرى التي حدثت.

الخلاصة

تناول هذا الفصل الآثار واسعة النطاق المترتبة على التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS). و بعيدا عن متطلبات المعايير الدولية وتأثيرها على المعلومات المالية، فإن هناك آثار محتملة كبيرة على النظم والضوابط والعقود والإنفاقيات وسياسات الأجور، والإدارة المالية، والمشتريات ولكل منها آثار غير مباشرة على إستراتيجيات الكيان المعد للتقارير وعملياته التجارية. من السهل الإستهانة بهذه الآثار واسعة النطاق، وفي بعض الحالات يصعب تحديدها دون وجود معرفة تامة بالمعايير الدولية. كما تختلف طبيعة وحجم الآثار واسعة النطاق إختلافاً كبيراً، ويجب أن تضمن خطة التحول إلى المعايير الدولية إستخدام عملية تقييم الآثار المحاسبية للنظر في الآثار المحتملة واسعة النطاق خطوة بخطوة، لتجنب أي مفاجآت غير مرغوب فيها في وقت لاحق من التحول إلى المعايير الدولية (IFRS).

الفصل السابع

التدريب والاتصال وإدارة التغيير

رقم الصفحة	فهرس الفصل
328	1-7 التعليم والاتصالات الداخلية
328	1-1-7 التعليم والتدريب على المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية (IFRS)
332	2-1-7 أساليب التعليم والتدريب
336	3-1-7 الاتصالات الداخلية وإدارة التغيير
341	2-2-7 الاتصالات الخارجية وعرض وتقديم المعلومات المتعلقة بالتحول إلى المعايير الدولية (IFRS)
342	1-2-7 لماذا يُعتبر الإتصال أمراً هاماً
344	2-2-7 فهم الجمهور
348	3-2-7 شرح الآثار المترتبة على توقيت الاتصالات المتعلقة بالتحول
351	4-2-7 تطوير محتوى معلومات إستراتيجية الاتصالات
357	5-2-7 استخدام مقاييس ليس لها علاقة بالمبادئ المحاسبية المقبولة عاماً (GAAP)
359	6-2-7 طريقة الإتصال
361	7-2-7 الاتصالات المتعلقة بالتحول التي تطلبها أو تشجع عليها اللوائح المنظمة
365	3-7 عرض الإفصاحات وفقاً للمعيار الدولي (IFRS 1)
366	1-3-7 متطلبات الإفصاح وفقاً للمعيار للمعيار الدولي (IFRS 1)
367	2-3-7 مسائل يجب أن تؤخذ في الإعتبار عند إعداد وتقديم إفصاحات القوائم المالية الأولى المُعدة وفقاً للمعايير الدولية (IFRS)
368	1-2-3-7 طريقة عرض وتقديم التسويات وفقاً للمعيار الدولي (IFRS 1)
368	2-2-3-7 حجم التفاصيل اللازمة لشرح الآثار المحاسبية
369	3-2-3-7 المعلومات المقارنة

الفصل السابع

التدريب والإتصال وإدارة التغيير

يحتاج التحرك نحو إعداد التقارير المالية وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) إلى دراسة متأنية من حيث إدارة المعرفة والتواصل الداخلي والخارجي . حيث يحتاج المعنيون بشكل وثيق بمرحلة التحول إلى إكتساب فهم متعمق للمتطلبات المحاسبية ومتطلبات الإفصاحات الجديدة . كما ستحتاج الأطراف الأخرى داخل المنظمة إلى التعرف بصورة أعم علي المعايير الدولية (IFRS) وآثارها علي النشاط وآثارها التجارية . وقد يحتاج الأعضاء العاملون في الوظائف غير المحاسبية إلى معرفة متعمقة لجوانب معينة من متطلبات المعايير الدولية من أجل تقييم آثارها على مناطق معينة من الأعمال . مع إعتبار التعليم والتدريب من أولويات مشروع التحول الشامل .

وبالإضافة إلى إيصال الرسائل المتعلقة بالمعايير الدولية (IFRS) داخل المنظمة ، فإنه يجب أن يكون هناك إستراتيجية إتصالات مدروسة جيداً بخصوص الأطراف الخارجية . حيث سيحتاج المساهمون والمستثمرون والمقرضون وغيرهم من المستخدمين إلى الحصول على معلومات واضحة وفي الوقت المناسب عن التقدم المحرز في عملية التحول إلى المعايير الدولية (IFRS) ، وآثاره المحاسبية وآثاره واسعة النطاق . في حالة عدم توصيل تلك المعلومات بشكل جيد فقد تؤدي إلى فقدان الثقة في المعلومات المالية للمنشأة المعدة للتقرير ، هذا بالإضافة إلى احتمال عدم فهم النتائج المبلغ عنها مما قد يؤدي إلى ردود فعل سلبية من جانب الأفراد والأسواق والمنظمات المختلفة مثل وكالات التصنيف الائتماني .

يستكشف هذا الفصل القضايا التي تحتاج إلى معالجة فيما يتعلق بالتحقيق والتواصل بخصوص المسائل المتعلقة بالمعايير الدولية (IFRS) ، كما يقترح وسائل

فعالة لتضمين مثل هذه القضايا في مشروع التحول مع إستكشاف القضايا المرتبطة بطرق التواصل ذات الصلة بعملية التحول ، وبعض الأمثلة لتوضيح هذه القضايا .

7-1 التعليم والاتصالات الداخلية

7-1-1 التعليم والتدريب على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)

يجب على موظفي المالية تطوير فهم متعمق بخصوص المعاملات التجارية والمنطق من وراءها ، من أجل إتخاذ القرارات المتعلقة بالمعالجات المحاسبية بصورة سليمة .

يجب أن يكون أعضاء فريق مشروع التحول و من يعمل معهم في هذا المشروع علي دراية وإلمام بالمعايير الدولية (IFRS) حتي يتم النجاح في تطبيق تلك المعايير ، ويعتمد مدي الحاجة إلي التعلم بشكل كبير على مستوى المعرفة الحالية بالمعايير الدولية داخل المنظمة ، علي أن لا تقتصر هذه المعرفة علي المحاسبين فقط بل ينبغي كجزء من مشروع التحول إلي المعايير الدولية أن يتم وضع خطة تعليم وتدريب أوسع تشمل أي شخص مشارك في مشروع التحول ، ، حيث يجب إجراء تحليل إحتياجات التدريب ، مما يمكننا من تحديد الأفراد الذين هم بحاجة إلي تعليم وتدريب ووضع أولويات خطة التعلم .

يمكن أن يكون التدريب علي المعايير الدولية (IFRS) ذو تكلفة كبيرة . نظراً لوجود ندرة في المدربين أصحاب المعرفة التفصيلية بالمعايير الدولية مما يؤدي إلى رفع تكلفة التدريب . وكما ناقشنا في الفصل الرابع فان تكلفة مشروع التحول إلي المعايير الدولية (IFRS) ككل يمكن أن تكون كبيرة حيث يشكل التدريب نسبة كبير من التكاليف الإجمالية للمشروع ، وفي دراسة أجريت على الشركات اليونانية التي قامت بالتحول إلى المعايير الدولية ، قال أكثر من ثلث المديرين الماليين بأن تكاليف تدريب الموظفين كانت أكثر التكاليف التي تم تكبدها في مشروعات التحول (Ionacu et al. , 2007) ، لذلك فان الكشف المبكر عن الإحتياجات التدريبية أمر ضروري ، لتوفير المدربين وبتكلفة معقولة .

من الواضح أن المحاسبين المشاركين عن قرب في عملية التحول سوف يحتاجون إلى إمتلاك معرفة متعمقة بالمعايير الدولية (IFRS)، لذلك تم إدراج المعايير الدولية ضمن مناهج إمتحانات العديد من الهيئات المحاسبية المهنية منذ أعوام عديدة، ومن المرجح توافر بعض المعرفة عن المعايير الدولية بين الأعضاء المؤهلين مهنيًا في الآونة الأخيرة في مجال المحاسبة بالنسبة للمنظمات التي لم تمر بعد بمرحلة التحول، أو أنهم قد قاموا بدراسة المعايير الدولية (IFRS) في الجامعة، ويعتمد مدي الحاجة إلي التدريب التقني المفصل على درجة الاختلاف بين المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً والمعايير الدولية (IFRS). حيث أنه في حالة وجود إختلافات كبيرة بينهما سواء من حيث المبدأ أو من حيث المتطلبات المحددة فانه سوف تكون هناك حاجة إلى التدريب المفصل. وحتى ضمن الدول ونطاق السلطات أو الإختصاصات التي تتشابه فيها إلي حد ما المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً والمعايير الدولية، فلا تزال هناك حاجة إلي التدريب لتسليط الضوء على الإختلافات الموجودة بينهما.

يختلف مستوى الامام بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) بشكل كبير بين المنظمات. حيث أنه بالنسبة للمنظمات التي تجند الكثير من المتخصصين المؤهلين في القطاع المالي وتدعم التطوير المهني المستمر مع توفير برامج تدريب متطورة، فإنه غالباً ما يكون طاقمها على دراية على الأقل بالمتطلبات الرئيسية للمعايير الدولية (IFRS) حتى وان كانت خبراتهم الفعلية قليلة في إعداد التقارير وفقاً لتلك المعايير، ومن الناحية الأخرى هناك منظمات صغيرة بها عدد قليل من الموظفين المؤهلين حديثاً، وهناك أيضاً هيئات القطاع العام التي قد تستخدم نظام للمحاسبة مختلف تماماً عن ذلك المستخدم وفقاً للمعايير الدولية، وعلى الرغم من خبرة محاسبيها، إلا أنها خبرة مختلفة عن تلك المطلوبة تطبيق هذا النوع من العمليات المحاسبية وصياغة الإفصاحات أو ممارسة هذا النوع من التقديرات التي تتطلبها المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

وهناك أيضاً مشكلة محتملة تتمثل في أن القليل من المعرفة هو أمر خطير،

وفي بعض التحولات ، حينما يكون من الصعب رفع مهارة الموظفين الحاليين أو الحصول على مساعدة خارجية بخصوص ذلك ، فإنه يتم التعامل مع الأفراد ذوي المعرفة المحدودة بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) على أنهم خبراء ، مما يؤدي إلى إتخاذ قرارات غير ملائمة بخصوص السياسات المحاسبية والنظم والعمليات .

تشير تجربة المؤلف الخاصة في تقديم خدمة التدريب علي المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) ، إلي أن هناك حاجة إلى التعليم في كثير من الحالات ليس فقط بخصوص المعايير الدولية (IFRS) ولكن بخصوص الموضوعات المحاسبية بصفة عامة ، ونظراً إلى أن معظم موظفي المحاسبة الكبار قد تأهلوا منذ فترة طويلة فإنهم غالباً ما يحتاجون إلي تذكيرهم ببعض جوانب المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المحلية وكذلك التعرف على المتطلبات الجديدة للمعايير الدولية (IFRS) الواجب تطبيقها ، حيث أنه من الصعب إجراء تحليل للآثار المحاسبية من دون معرفة تفصيلية بكل منهما ، وثمة مسألة رئيسية تتعلق بتصميم عملية التدريب علي المعايير الدولية وفقاً لكل منظمة علي حدة كلما كان ذلك ممكناً . بطبيعة الحال يُعتبر التدريب العام على متطلبات المعايير الدولية أمر مفيد ويمثل نقطة إنطلاق أساسية ، ولكن يمكن تعظيم فوائد التدريب التقني بدرجة كبيرة عندما يتم وضع التدريب في سياق التحول الفعلي الذي يتم القيام به وتطبيقه وفقاً للظروف الخاصة للمنظمة .

من المهم جداً بالنسبة للمحاسبين الإستمرار في عملية التعليم والتثقيف المتعلقة بالمعايير الدولية (IFRS) . حيث أنه كما ناقشنا في الفصول السابقة ، تعمل المعايير الدولية ضمن بيئة تتطور بإستمرار وبها دورة تحسينات سنوية فضلاً عن سلسلة من المشروعات التي تعمل على مراجعة متطلبات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) الحالية ، مما يعني تطوير قواعد وتوجيهات جديدة بإستمرار . لذلك ينبغي علي المحاسبين المشاركين في عملية التحول مواكبة تلك التطورات المستقبلية علي الدوام ، حيث أنها يمكن أن تكون عوامل مهمة في تحديد السياسات المحاسبية المختارة .

كما يُعتبر التدريب مطلوباً أيضاً لغير المحاسبين . حيث يرد أدناه بعض الإعتبارات الواجب أخذها في الإعتبار عند تقييم مدى ونوع التدريب غير المرتبط بالتعليم المحاسبي الفني المفصل .

فريق مشروع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)

ينبغي أن يحصل جميع أعضاء فريق المشروع على معرفة عملية عن مبادئ المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) ، على أن تعتمد درجة التفصيل في إحتياجاتهم التدريبية على مدى وطبيعة مشاركتهم في المشروع . كما قد يحتاجون أيضاً للتدريب على إدارة المشروعات والعضوية الفعالة في المشروع .

المراجعة الداخلية ولجنة المراجعة

يحتاج أولئك الذين يعملون في الإشراف على إحتياجات مرحلة التحول إلي توافر المعرفة التفصيلية . كما سيحتاج أعضاء لجنة المراجعة من المشاركين في عملية الموافقة على إختيار السياسات المحاسبية المتوافقة مع المعايير الدولية (IFRS) إلي فهم متعمق بكيفية تطبيق متطلبات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) ، كما يجب علي مراجعي الحسابات الداخليين القائمين علي متابعة ومراقبة مدى فعالية الرقابة على التقارير المالية ان يفهموا أسس إعداد التقارير المالية من أجل تحديد وتقييم آليات الرقابة المناسبة .

الإدارة العليا

يحتاج أعضاء مجلس الإدارة والإدارة العليا الى معرفة المبادئ الأساسية للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) مع إحتماالية اهتمامهم بالتعرف علي قضايا صناعية محددة ، كما ينبغي أن يركز التدريب على الفروق بين المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً والمعايير الدولية (IFRS) والآثار المترتبة للتعديلات على الأرقام الرئيسية التي تستخدم لرصد الأداء داخلياً وخارجياً .

وظائف النشاط المحددة

سوف يحتاج الأفراد الذين يعملون في وظائف النشاط المتأثرة بالمعايير الدولية

لإعداد التقارير المالية (IFRS) إلى بعض التدريب على المبادئ الأساسية والمحددة أيضاً، حيث سيحتاجون في بعض الحالات إلى تدريب مُفصل جداً على جوانب المعايير الدولية (IFRS) الأكثر ارتباطاً بأعمالهم، مثل حاجة فريق الإدارة المالية إلى فهم القضايا المتعلقة بالمعالجات المحاسبية للأدوات المالية و حاجة الفريق القانوني إلى أن يكون على بينة من المتطلبات المحاسبية المتعلقة بالمخصصات والأصول والالتزامات المحتملة، كما يجب على إدارة الموارد البشرية أن تكون على بينة من آثار المعايير المرتبطة بمعاشات التقاعد وتعويضات الموظفين.

لابد من مشاركة الموارد البشرية في عملية التدريب المتعلق بمرحلة التحول، بأن تضمن لنا أن التدريب على المعايير الدولية (IFRS) هو جزء من إستراتيجية المنظمة المرتبطة بالتعليم والتطوير، وأنه قد تم أخذ التدريب في الاعتبار عند تقييم أداء وتطور الأفراد.

7-1-2 أساليب التعليم والتدريب

عند ظهور الموجة الأولى لتبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) في الاتحاد الأوروبي، كانت هناك محدودية في الموارد المتاحة المتعلقة بتعليم تلك المعايير، ظهرت بعدها وعلى نطاق واسع مجموعة كبيرة ومتنوعة من موارد التعليم والتدريب على المعايير الدولية (IFRS)، لذا تحتاج المنظمات إلى تقييم تلك الطرق المختلفة التي يمكن من خلالها تقديم التدريب والتعليم لموظفيها ووضع إستراتيجية التعليم المناسبة، وفي هذه الأيام يمكن استخدام إستراتيجيات مختلطة بها أنواع مختلفة من أساليب التدريب بحسب كل مرحلة من المراحل المختلفة للمشروع، وبحسب المجموعات المختلفة من المستخدمين، كما أشارت دراسة حديثة للمحاسبين الهنود متعلقة بتعلم المعايير الدولية (IFRS) أن الغالبية تفضل ورش العمل التفاعلية والتعلم الإلكتروني، مع وجود نسبة أقل من الذين شملهم الاستطلاع تفضل الفصول الدراسية التقليدية (Srivastava and Bhutani, 2012).

يقدم الجدول (7-1) موجزا لطرق التدريب المختلفة التي يمكن استخدامها في برامج تعلم المعايير الدولية (IFRS) والخطوط العريضة لمزايا وعيوب كل منها.

يمكن إستخدام مزيج من هذه الأساليب التدريبية في المنظمات الكبيرة ، على سبيل المثال قد يحضر المحاسبين دورة تدريبية مُفصلة خصيصاً لهم ، مع عقد دورة تمهيدية عامة على المعايير الدولية (IFRS) يحضرها المشاركون الآخرون في عملية التحول ممن يحتاجون بدرجة أقل إلي معرفة المتطلبات التفصيلية للمعايير الدولية .

الجدول (1-7) أساليب التدريب ومزاياها وعيوبها

العيوب	المزايا	أسلوب التدريب
ربما تعتبر الوسيلة التدريبية الأكثر تكلفة ، ولكن إذا تم تدريب عدد كبير من الموظفين في نفس الوقت فقد تصبح تكلفة تدريب كل موظف معقولة ، وربما تصبح أقل من التدريب العام .	- التدريب يمكن أن يكون في غاية التفصيل بالنسبة للمنشأة مما يحقق فائدة كبيرة ، نظراً لتركيزه على القضايا الرئيسية التي تواجهها . - غالباً ما يتم تقديمه من قبل مدربين أصحاب خبرة كبيرة ورؤية تم الحصول عليها من العمل مع المنظمات الأخرى . - إذا عمل المدرب أو مجموعة المدربين مع الكيان طوال مرحلة التحول ، فإن ذلك يصبح وسيلة فعالة للتدريب القائم على التشاور . - التدريب يمكن أن يكون طويلاً أو قصيراً بحسب الحاجة .	التدريب المفصل داخل المنشأة - وفيه يشارك مقدم التدريب في إيجاد وسيلة للتعليم ، يتم تقديمها في مقر المنظمة أو إتاحتها على الانترنت لموظفيها . - يمكن أن يقوم بالتدريب مدربين متخصصين في المعايير الدولية (IFRS) ، أو مراجعي حسابات المنظمة ، أو استشاريين خارجيين . - وعادة ما يكون التدريب على الهواء ، على الرغم من إمكانية تسجيل الجلسات وإتاحتها للموظفين . كما يستخدم أسلوب الندوات عبر الانترنت على نحو متزايد لانتاحة الوصول اليه .
إن التدريب لا يركز علي كل كيان على حدة ، على الرغم من أنه قد يركز على صناعة معينة أو على قضية محاسبية بعينها .	- عادة أرخص من ترتيب عملية تدريب مُفصلة خصيصاً للمنشأة . - يُعتبر حضور عدد محدود من الموظفين لها أقل عرقلة لسير العمل من حضور كل الأشخاص للدورة المفصلة في نفس الوقت .	دورة عامة على غرار الفصول الدراسية - وفيه ترتب المنظمة لموظفيها حضور تدريب عام مقدم من طرف خارجي ، ويحضره مندوبون من منظمات مختلفة .

العيوب	المزايا	أسلوب التدريب
تعتبر قلة التفاعل هي المشكلة الأساسية لهذا الأسلوب . حيث أن هناك فرصة محدودة للحوار أو طرح الأسئلة .	- أعظم فوائدها هي سهولة الدخول إليها . - يمكن أن يتم تقديم دورة التعلم الإلكتروني على مستوى العالم لعدد كبير من الناس مما يُقلل من تكاليف السفر للحصول علي تدريب . - تتصف عملية التدريب بأنها مرنة للغاية بحيث يمكن تطويعها وفقاً لإحتياجات العمل . - يمكن تضمين إختبارات الفهم في برنامج التعلم .	دورة التعليم الإلكتروني هي وسيلة للتدريب العام على شبكة الإنترنت . حيث يمكن أن تكون دورة عامة على المعايير الدولية (IFRS) ، أو يمكن أن يتم إعدادها خصيصاً للمنظمة ما .
- غالباً ما يكون المنهج متشعب النطاق مما يعني أن الطلاب قد يتعلمون قضايا ومسائل ليس لها صلة مباشرة بالمنشأة . - قد تكون طريقة مكلفة من حيث الإجازات الدراسية وكذلك التسجيل للامتحانات . - قد لا تكون هناك فائدة كبيرة ملموسة بالنسبة لصاحب العمل من حصول الموظفين على مؤهلات .	- قد تقدم المؤهلات حافزا للطلاب حيث أنها تثبت معرفتهم بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) . - يمكن الحصول علي بعض تلك المؤهلات دون تدريب محاسبي مسبق . - قيام صاحب العمل بتقديم الفرصة لموظفيه في الحصول علي مؤهلات قد تشير إلي إلتزامه بتطوير الموظفين وتعزيز ثقافة قيمة التعلم لديهم .	المؤهلات المحددة للمعايير الدولية (IFRS) تتيح بعض الهيئات المهنية الحصول علي مؤهلات في المعايير الدولية (IFRS) . وعادة ما تكون المواد العلمية متاحة على شبكة الإنترنت كي يدرسها الطلاب قبل الامتحانات ، ويمكن أن تأخذ الامتحانات الشكل التقليدي المكتوب أو التقييم الإلكتروني .

في بلدان أخرى قد يكون هناك طلب على أنواع مختلفة من التعلم ، وغالبا ما يعتمد ذلك على مدى سهولة الوصول إلي تكنولوجيا المعلومات والاعتماد عليها . على سبيل المثال تشمل حلول التعلم المختلطة وسائل مثل ندوات الانترنت وسيناريوهات الفصول الافتراضية والتي تعتبر صعبة التطبيق في المناطق التي يكون الدخول إلى الإنترنت فيها محدودا .

دراسة الحالة (1-7): برنامج تدريبي على المعايير الدولية (IFRS) مطبق في شركة خدمات كبيرى

في عام (2005)، تحولت شركة خدمات كبيرة في المملكة المتحدة لإعداد تقاريرها وفقاً للمعايير الدولية (IFRS)، ولم يكن لدى أي من كبار الموظفين في قسم المحاسبة خبرة متعلقة بالمعايير الدولية، وأظهر تحليل إحتياجات التدريب حاجة الشركة إلى إنشاء برنامج تعليمي موسع ليس فقط للمحاسبين ولكن لجميع المتأثرين بعملية التحول. وفي سبيل ذلك تعاقدت الشركة مع شركة تعليم مهنية متخصصة في توفير التدريب المحاسبي لوضع أسلوب تدريبي مفصل خصيصاً للشركة. حيث تم في البداية تسليم سلسلة من الدورات التدريبية ذات اليوم واحد إلى قسم الحسابات، بدءاً من الموضوعات التمهيديّة، ثم مع التركيز في كل يوم تدريبي على جزئية محاسبية معينة. وتحتوي تلك التدريبات علي نمازين تطبيقية يتم بمقتضاها مناقشة تطبيق المعايير الدولية بالتفصيل مع تطبيقها في صورة عمليات حسابية رقمية. حيث يعتبر ذلك علي درجة كبيرة من الأهمية نظراً لمستوى التقديرات التي نحتاج إلى إستخدامها في ظل المعايير الدولية، حيث تم تقديم تدريب «اليوم الواحد في الشهر» على مدار فترة تزيد عن (18) شهر. إضافة إلى المحاسبين، فانه قد حضرت مجموعات أخرى الحصص التدريبية التي تركز على المجالات الأكثر ملاءمة لهم، على سبيل المثال تلقى فريق الإدارة المالية تدريباً لمدة يومين على المعيار الدولي (IAS 39)، حتي يفهمون الآثار المحاسبية علي الأدوات المالية.

كما شجعت الشركة موظفيها علي تعزيز تطورهم المهني عن طريق الحصول على دبلومة جمعية المحاسبين القانونيين المعتمدين (ACCA) في التقارير المالية الدولية. كما أنفقت على منح موظفيها إجازة دراسية مدتها ثلاثة أيام للتحضير لامتحان مع تحمل الشركة لتكاليف حصولهم على المؤهل. واعتبر ذلك سياسة تحفيزية، حيث استفادت الشركة من تطوير الفهم المتعمق لفريقها المحاسبي بمعايير التقارير المالية الدولية.

كما ورد في الجدول (1-7)، أصدرت بعض الهيئات المهنية شهادات في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)، تمكن الأفراد عند الإنتهاء من برنامج التدريب وإجتياز الاختبارات بنجاح من إكتساب أحدث المعلومات المتعلقة بالمعايير الدولية، على سبيل المثال، في الهند أصدر معهد المحاسبين القانونيين الهنود (ICAI) شهادة تدريبية لا تغطي فقط المتطلبات الأساسية للمعايير الدولية، ولكن تغطي أيضاً قضايا محددة عند التحول من المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) في الهند إلى المعايير الدولية (IFRS)، و في الولايات المتحدة اصدر معهد المحاسبين القانونيين الامريكيين (AICPA) شهادة مماثلة، وكذلك الحال لكل من معهد المحاسبين القانونيين في إنجلترا وويلز (ICAEW)، وجمعية

المحاسبين القانونيين المعتمدين (ACCA)، ومعهد المحاسبين القانونيين الاسكتلندي (ICAS)، وجميعهم لهم برامج تعليمية على الانترنت .

7-1-3 الاتصالات الداخلية وإدارة التغيير

يجب على المنظمة عند تحولها إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) أن تنظر في كيفية إيصال الرسائل الرئيسية المتعلقة بآثار التحول داخلياً، وكما ناقشنا في الفصل السادس، فإن التحول له آثار واسعة تتجاوز قسم المحاسبة، وكما هو الحال مع أي مشروع كبير يتسبب في إحداث تغييرات في ممارسات العمل فإنه ينبغي التواصل بخصوص أسباب تلك التغييرات. باختصار، لابد من وضع إستراتيجية لإدارة التغيير للتأكد من أن تلك التغييرات مفهومة ومقبولة، مما يؤدي إلى زيادة فعالية مشروع التحول .

يجب أن تكون إستراتيجية إدارة التغيير عنصراً هاماً في مشروع التحول. أذ يميل معظم الناس إلى مقاومة التغيير بطبعهم، وهذا يمكن أن ينظر إليه باعتباره القاسم المشترك في المنظمات التي تمر بمرحلة التحول. كما كشفت المقابلات مع أولئك العاملين على تنفيذ مشروع التحول إلى أن «مقاومة التغيير» غالباً ما مثلت مشكلة كبيرة في عملية التحول، حيث كانت بالتأكيد أكبر مشكلة غير فنية تم مقابلتها، وتم بذل القليل من الجهد لتغيير هذا الموقف أو الاتجاه. وربما يرجع ذلك إلى أنه غالباً ما يتم إدارة مشروعات التحول بواسطة المحاسبين، الذين علي الرغم من مقدرتهم الفنية فإن خبراتهم ليست كبيرة في إدارة التغيير وإستراتيجيات الإتصال. في الواقع يُعتبر مشروع التحول إلى المعايير الدولية مثال جيد للمشروع الذي يحتاج إلى تركيز قوي على هذه القضايا، حيث غالباً ما تكون خطوة التحول إلى المعايير الدولية مفروضة وليست إختيارية ولم يتم القيام بها باعتبارها إستراتيجية تجارية تفيد المنظمة على وجه التحديد. وهذا يعني أن التحول والتغييرات التي يتسبب فيها تعتبر أمور غير مرغوبة، الأمر الذي يؤدي إلى خلق مشاعر عدائية، مما يحتاج إلى «تسويق» مشروع التحول بعناية لخلق قبول لهذا الوضع .

من المهم جداً لفريق مشروع التحول أن يأخذ في الإعتبار عند تخطيط المشروع ، كيفية التغلب على أي مقاومة أو عوائق تحول دون التغيير . تركز نظريات إدارة التغيير علي حاجة التغييرات إلي أن تكون مقبولة من الأفراد المتأثرين بها وأن أفضل طريقة للقيام بذلك هي بناء إستراتيجيات داخل المشروع لمعالجة مخاوف الناس ومقاومتهم للتغيير ، والتواصل الفعال له دور أساسي في هذا المجال .

دراسة حالة: (2-7) صعوبات الإتصال بخصوص المعايير الدولية (IFRS) في القطاع العام

بالنسبة للعديد من الكيانات المعدة للتقارير في القطاع العام ، فإن التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) هو أكثر بكثير من مجرد تحول في إطار إعداد التقارير المالية . حيث ذكر أحد المشاركين بقوة في الكثير من عمليات تحول مؤسسات القطاع العام إلي المعايير الدولية ، إلي عدم تقبل كبار المسؤولين التنفيذيين لعملية التحول ، وهو موقف إنتقل منهم إلي التنظيم بأكمله ، وهذا يعني أن مشروع التحول كان ينظر اليه بصورة سلبية من قبل الجميع تقريباً . حيث لم يكن هناك خبراء في المعايير الدولية يملكون القدرة علي تسويق منافع المشروع أو حتى شرح أسباب التغييرات للموظفين المعنيين . حيث إعتبر طاقم المحاسبة أن عملية التحول بمثابة تغيير كبير لا داعي له ، ويترتب عليه الكثير من العمل الإضافي والمواعيد النهائية الأكثر صرامة والحاجة إلى إعادة التعلم ، كما أنه يمكن أن يهدد فرص عمل الموظفين في حالة عدم فهم متطلبات معايير التقارير المالية الدولية الجديدة . وكان من الصعب جداً في ظل هذه الظروف أن يتم تضمين المعايير الدولية (IFRS) في صميم أعمال المنظمة حيث ظل هناك عزوف عن قبول التغييرات ، وقد إستمر ذلك حتى بعد مرور سنوات من تقديم التقارير بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) .

هناك العديد من النظريات حول أفضل السبل للتواصل بخصوص التغييرات الهامة داخل المنظمة ، ومعظمها يقترح وجود إثنين من العناصر الأساسية التي تمثل جزء من التواصل الفعال ، الذي يؤدي إلى زيادة عملية قبول التغييرات .

أولاً : يجب أن يشرح الإتصال المنطق وراء التغييرات . لذلك فانه من المهم في عملية التحول إلي المعايير الدولية (IFRS) أن يتم توضيح أسباب ذلك التحول ، وإذا كان هذا التحول هو نتيجة لتعليمات إلزامية ، فانه ينبغي تقديم لمحة موجزة عن تلك التعليمات كجزء من الإتصال ، أما إذا كانت هذه الخطوة إختيارية ، فان عملية شرح الأسباب الكامنة وراء التغيير تصبح أكثر اهمية ، حيث سترغب الأطراف المعنية في فهم التفكير الاستراتيجي وراء هذا القرار .

ثانياً : أياً كان سبب التحول ، فانه ينبغي أن تركز الإتصالات على فوائد التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) ، مع جعل هذه المناقشة متعلقة ومرتبطة بأحوال المنشأة قدر المستطاع . حيث سيكون الناس أكثر سعادة لقبول التغييرات الناجمة عن التحول إذا شعروا بوجود نتائج إيجابية للمنظمة ، مما يعود عليهم بالنفع كموظفين في نهاية المطاف . كما أن طاقم العمل بحاجة لمعرفة كيف ستؤثر عملية التحول عليهم ، وسيصبحون أكثر انخراطاً في العملية إذا فهموا ما تعنيه الآثار المحاسبية وغيرها من الآثار واسعة النطاق عليهم شخصياً . مثل حدوث أية تغييرات في مواصفات الوظيفة والمسؤوليات والتسلسل الإداري ومقاييس الأداء .

وينبغي أن تتضمن الرسائل الرئيسية ما يلي :

- نظرة عامة عن سبب هذا التغيير .
- شرح الفوائد الرئيسية لعملية التحول علي المنشأة المعنية .
- مناقشة كيف يتناسب التحول مع مهمة أو إستراتيجية المنظمة
- الخطوط العريضة للجدول زمني والمعالم الرئيسية .
- الآثار المترتبة على التحول ، مع جعلها متعلقة لاقصي درجة ممكنة مع الجمهور المعني بها .
- التأكيد على أن عملية التحول ليست «مجرد قضية محاسبية » .
- شرح للموارد المتاحة لتنفيذ التغييرات الرئيسية .
- تفاصيل الخطط التدريبية التي يتم تنظيمها .
- توضيح أن التحول يحظى بدعم من الإدارة العليا .
- تيسير آليات إبداء التعليقات / طرح أسئلة حول عملية التحول .
- وجود روابط إلكترونية أو أي آليات أخرى للحصول على المزيد من المعلومات .
- في حالة وجود بعض الآثار الكبيرة المتوقعة ، فانه ينبغي إصدار بيان بذلك ، مما يبعث الطمأنينة بالنسبة لأولئك الذين يشعرون بالقلق غير المبرر بخصوص الآثار المترتبة على التحول .

من المهم التواصل بخصوص هذه الرسائل على نطاق واسع داخل المنظمة ، مما يساعد علي تجنب النظر إلي عملية التحول علي أنها قضية محاسبية بحتة . كما أن وجود تأييد ودعم لتلك الرسائل من قبل عضو مجلس إدارة أو غيره من كبار أعضاء الإدارة أيضاً يمكن أن يكون امراً فعالاً في ضمان إنتباه وإهتمام الأفراد لتلك الرسائل ، حتى لو لم يكونوا متأثرين إلى حد كبير بعملية التحول .

ويمكن تلخيص الرسائل الأساسية جنباً إلى جنب مع الخطوط العريضة للكيفية التي تؤثر بها على الجمهور المستهدف أو ما هي الإجراءات الواجب إتخاذها . حيث يمكن إعطاء تفاصيل أكثر أو أقل اعتماداً على حجم وتعقيد مرحلة التحول ومدى وحجم الآثار واسعة النطاق الناجمة عنها ، ويرد مثال عن المحتوى الرئيسي النموذجي في شرح القضايا الرئيسية المرتبطة بالتحول إلي المعايير الدولية لعموم موظفي المؤسسة ، وذلك في الجدول (2-7) حول التحول الإلزامي لاحدي الشركات إلي المعايير الدولية (IFRS) في عام (2015) .

وتُعتبر عملية تحديد مُتلقي الرسائل الرئيسية بخصوص عملية التحول من الإعتبارات الهامة للإتصالات ، وتؤكد نظرية إدارة التغيير أن تحديد الجماهير المتأثرة من التغيير أمر بالغ الأهمية ، حيث ينبغي التواصل معهم جميعاً ، وهناك مشكلة محتملة تتمثل في إستبعاد بعض الناس من عملية التواصل ، مما يؤدي إلى نقص المشاركة في المشروع ، وقد تتضمن قائمة الذين يحتاجون إلى فهم أثر مشروع التحول داخل المنظمة كل من :

- جميع أعضاء مجلس الإدارة (أو ما يعادلهم) بما في ذلك غير التنفيذيين وكبار المديرين .
- جميع موظفي المحاسبة .
- جميع أعضاء المراجعة الداخلية .
- كبار أعضاء الإدارات المتأثرة بالتحول ، مثل الموارد البشرية والشؤون القانونية والإدارة المالية وعلاقات العملاء والموردين .

- رؤساء مختارون من وظائف النشاط ، يعتمد عددهم على الهيكل التنظيمي للشركة وإنتشارها الجغرافي .

جدول (2-7) رسائل الإتصال الرئيسية

محتوى العنوان	المحتوي التفصيلي
ما هو مشروع التحول إلى المعايير الدولية (IFRS)؟	- شرح أهداف المشروع . - ملخص بالمشاركين في المشروع .
لماذا تقوم المنظمة بمشروع التحول؟	- توضيح الخطوط العريضة للمتطلبات التنظيمية ، مثل الخطوة إلزامية بالتحول إلى إعداد التقارير المالية وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) بدءاً من عام (2015) .
كيف يتطور سير العمل بمشروع التحول؟	- شكل تخطيطي يبين المعالم الرئيسية للمشروع والمواعيد النهائية
كيف سيؤثر ذلك على العمل؟	ملخص بالآثار واسعة النطاق - حيث أن كل ما يحتاجه الجمهور العام هو مجرد منظور عام غير تفصيلي بخصوص هذه الآثار ، وقد تكون مجرد بيان بعدم وجود تأثيرات كبيرة متوقعة .
كيف سيؤثر ذلك على الموظفين؟	- لا بد من الإشارة أي تأثيرات كبيرة ، وإذا كان من المحتمل أن تتسبب تلك التأثيرات في قلق وانزعاج الموظفين ، فإنه ينبغي توفير تفاصيل بخصوص متى سيتم تقديم المزيد من المعلومات المتاحة المتعلقة بذلك وكيف يمكن التخفيف من مخاوف الأفراد المعنيين . - ينبغي تسليط الضوء على الآثار الإيجابية حتي يتم تقديم وجهة نظر متوازنة .
ما الذي يحتاج الموظفين إلى القيام به الآن؟	- حضور إجتماع إحاطة . - قراءة الرسائل المنشورة في الشبكة الداخلية للشركة حول عملية التحول المنجزة . الاستجابة لطلبات الحصول علي المعلومات أو القيام بإجراءات محددة من طرف فريق مشروع التحول .

تختلف الطريقة المثلى للإتصال الداخلي تبعاً لحجم المنشأة وهيكلها التنظيمي . حيث يمكن للكيانات الصغيرة عقد إجتماعات يحضرها جميع المعنيين لسماع الرسائل الرئيسية . بينما يمكن للمنظمات الكبيرة أن تستفيد من إستخدام الرسائل

الإخبارية والندوات الداخلية عن طريق الإنترنت أو المكالمات الجماعية ، وتوفير حزم من المعلومات المتاحة عبر مواقع الإنترنت .

دراسة الحالة (7-3) : طرق الإتصالات الداخلية في إحدى الشركات العالمية للخدمات اللوجيستية والبريدية

قامت هذه الشركة بإنشاء موقع على الشبكة الداخلية للموظفين للتعامل مع عملية تطبيق المعايير الدولية (IFRS) ، حيث يتضمن موقع الإنترنت بعض مصادر تعليم المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) ، وخطة التحول بما في ذلك المعالم الرئيسية لها ، بالإضافة إلي وجود مدونة لتسليط الضوء على قضايا التحول الرئيسية ، واعتبر ذلك جزءاً هاماً من إشراك الموظفين في عملية التحول حتى لو كانوا غير متأثرين بالمشروع نفسه . حيث ابقى موقع الإنترنت الموظفين على علم بالتقدم المحرز في عملية التحول ، كما كان أيضاً وسيلة غير مكلفة نسبياً للشركة كي تتواصل مع أقسام النشاط في جميع أنحاء العالم .

2-7 الإتصال الخارجي وعرض وتقديم المعلومات المتعلقة بالتحول إلي المعايير الدولية (IFRS)

تعتبر عملية التواصل مع الأطراف الخارجية المعنية بالقضايا المتعلقة بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) واحدة من المسائل بالغة الأهمية التي يجب أن يتم التخطيط لها بعناية . ومع ذلك فإنه غالباً ما يتم تجاهلها أو تركها حتى وقت متأخر من مشروع التحول . وعلى الرغم من أن المحتوى الدقيق للحقائق والقضايا التي ينبغي الإتصال بشأنها لن تكون معروفة حتى وقت لاحق من مشروع التحول ، إلا أنه ينبغي وضع إستراتيجية للإتصالات في أقرب وقت ممكن .

سوف نستكشف في هذا القسم المسائل المختلفة المتعلقة بالإتصال . في البداية ستناقش سبب أهمية عملية الإتصال ، ثم سناقش نوعية المعلومات التي ينبغي تقديمها ، وأخيراً سيتم النظر في الأساليب المختلفة للإتصالات ، بما في ذلك مناقشة الفوائد النسبية من العروض التقديمية للأطراف الخارجية ، وتوفير حزم من المعلومات ، وعقد الجلسات التفاعلية مثل الندوات عبر الإنترنت . كما سيتم النظر في إستراتيجية إتصال نموذجية مع تحديد المواعيد المحتملة بما في ذلك وسائل إيصال الرسائل الرئيسية لمستخدمي القوائم المالية . كما سيتم تغطية عرض القوائم

المالية الأولى المُعدة وفقاً للمعايير الدولية (IFRS) وغيرها من المعلومات المطلوبة من قبل القواعد المنظمة في القسم التالي .

7-2-1 لماذا يُعتبر الإتصال أمراً هاماً ؟

تعتبر القوائم المالية والمعلومات المنشورة معها ، هي الآلية الرئيسية التي تتواصل بها المنظمات بخصوص الأداء ، وتهتم مجموعة واسعة من المستخدمين بالمعلومات المالية ، بما في ذلك على سبيل المثال وليس الحصر المساهمين والمقرضين والموظفين والعملاء والموردين والوكالات والهيئات التنظيمية . حيث يحتاج المستخدمون إلى فهم المعلومات المقدمة لهم من أجل تقييم الأداء المالي و وضع الكيان المعد للتقارير ، وفي بعض الحالات إجراء التحليلات الخاصة بهم والوصول منها إلى استنتاجات معينة .

هناك العديد من الإيجابيات والسلبيات الناجمة عن التحول إلى المعايير الدولية (IFRS) بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية ، والتي تتضح عند فحصهم للقوائم المالية الأولى المُعدة وفقاً للمعايير الدولية ، التي يمكن تلخيصها فيما يلي :

الآثار السلبية المحتملة :

- سوف تظهر القوائم المالية بصورة مختلفة وقد تحتوي على قوائم جديدة مثل «قائمة التغيرات في حقوق الملكية» والتي لم تكن مطلوبة من قبل في ظل المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً .
- سوف يتم استخدام مصطلحات جديدة ، مما يزيد من صعوبة فهم تلك المعلومات .
- قد يتم الاعتراف بأصول والتزامات جديدة ، مما يُحرف ويُغير من المدخلات المستخدمة في تحليل النسب المالية .
- إعادة تصنيف العناصر سوف تجعل عملية «تحليل الاتجاهات» أكثر صعوبة .
- التعديلات التي تتم لمرة واحدة عند التحول يمكن أن يكون لها آثار مادية كبيرة للغاية ، والتي قد نحتاج إلى إستبعادها عند مقارنة النتائج عبر السنوات .

- التقلبات الناجمة عن المعالجات المحاسبية الجديدة ، مثل «المحاسبة وفقاً للقيمة العادلة» تخلق صعوبات في عملية تحليل الأداء .
- قد يكون من الصعب أن نفهم الأداء الأساسي للنشاط .
- زيادة حجم الإفصاحات ، مما قد يثير ضيق مستعرضي تلك الحسابات .
- بعض الإفصاحات الجديدة قد لا تكون ذات صلة بالنسبة لبعض مجموعات المستخدمين .
- التوسع في إستخدام التقديرات والمعالجات المحاسبية التي تخضع للحكم الشخصي قد يعني النظر إلي الأرقام على أنها ليست دقيقة مقارنة بالسابق .
- قد تتعرقل المقارنات بين المنظمات بسبب الطرق المختلفة التي يتم بها تطبيق متطلبات المعايير الدولية (IFRS) .
- التفاوت والإختلاف في إستخدام إعفاءات أول مرة لتطبيق المعايير الدولية (IFRS) يجعل عمليات الإحتساب والمقارنة صعبة .

الآثار الإيجابية المحتملة :

- الإفصاح عن أرقام جديدة يعني أنه يمكن إجراء تحليلات أكثر تفصيلاً . مثل تحليلات المعلومات القطاعية ، وعمر الذمم ، هبوط قيمة الأصول .
- طبيعة الإفصاحات الوصفية والمفسرة عن بعض البنود ، تجعلها أسهل في الفهم بالنسبة لبعض المستخدمين .
- تحسين الإفصاحات المتعلقة بالسياسات المحاسبية يوفر نظرة ثاقبة عن كيف تم تحديد الأرقام .
- الإفصاح عن المخاطر هو أمر مفيد في فهم إستراتيجيات الأعمال .
- حيث أن القطاعات تتبع سياسات محاسبية مشتركة ، فإن ذلك يحسن من عمليات المقارنة بين الشركات .

يتوقف تحديد المدى الذي تتوازن عنده السلبيات والإيجابيات إلى حد كبير علي درجة الإلمام بالمعايير الدولية (IFRS) من قبل الأطراف إلي تقوم بتحليل القوائم المالية . إذا كان مستخدم القوائم المالية علي معرفة محدودة بالمعايير

الدولية فسوف تتفاهم السلبات بالنسبة لهم ومن غير المرجح إستفادتهم من الآثار الإيجابية . ومع ذلك يمكن أن يؤدي التواصل الفعال إلى مساعدة مستخدمي القوائم المالية على فهم العناصر الرئيسية لعملية التحول إلى المعايير الدولية ، حتى لو كان المستخدمين علي معرفة محدودة بها . وهناك حاجة إلى إستراتيجية التواصل الجيد لشرح الأمور بشكل واضح بما في ذلك الآثار المالية والآثار واسعة النطاق لعملية التحول ، مع تسليط الضوء على إيجابيات إعداد التقارير وفقاً للمعايير الدولية (IFRS) ، والإستجابة لدواعي القلق المحتملة لمستخدمي القوائم المالية قبل حدوثها .

وثمة مسألة معينة تتمثل في قيام العديد من مجموعات المستخدمين بالتحليل المالي عن طريق تقييم النسب المالية ومؤشرات الأداء الرئيسية (KPIs) ، ويرد ملخص لبعض آثار التحول إلى المعايير الدولية (IFRS) على هذه النسب والأرقام الرئيسية في الجدول رقم (3-7) .

كثيراً ما يقوم مستخدمي القوائم المالية بإجراء تعديلات على الأرقام المقرر عنها قبل إستخدامها في إحتساب النسب ، مثل إستبعاد البنود غير العادية أو الاستثنائية أو تعديلات القيمة العادلة من عملية تحليل النسب المالية لجعل الأرقام أكثر قابلية للمقارنة ، ولكن من أجل القيام بهذه التعديلات يحتاج للمستخدمين إلى درجة جيدة من الإعتياد والتألف مع القوائم المالية المعدة وفقاً للمعايير الدولية (IFRS) ، أولاً لتقدير مدى الحاجة إلى هذه التعديلات ، وثانياً للعثور على المعلومات اللازمة لإجراء تلك التعديلات ، وهناك خطر يتمثل في صعوبة إستخدام وتفسير المعلومات المرسلة التي تم توصيلها بشكل سيئ ، ونظراً لحجم القوائم المالية وفقاً للمعايير الدولية فإن المعلومات الموجودة خارج القوائم المالية الرئيسية قد يكون من الصعب التوصل إليها .

7-2-2 فهم الجمهور

من المهم عند وضع أي إستراتيجية للإتصالات القيام بتحديد الجمهور المستهدف بها من أجل توفير المعلومات الصحيحة التي تتناسب مع إحتياجاتهم . ونظراً لوجود آثار واسعة النطاق للتحول إلى المعايير الدولية (IFRS) داخل الكيان المعدل للتقارير ، فإنه يترتب عليها خلق قدر كبير من التغيير الذي يحتاج إلى إدارته

بعناية ، وسوف تحتاج لأطراف الخارجية التي تأثرت بعملية التحول إلى النظر في إستجاباتهم الخاصة للتغيرات التي ستحدث ووضع خططهم الخاصة لإدارة التغيير عند الضرورة . وسوف يكون لذلك أهمية خاصة حيث تتصل التغييرات بالعمليات التجارية مثل إدارة سلاسل التوريد ، وإدارة المشتريات ، والإدارة المالية ، وإدارة حسابات العملاء .

الجدول (3-7) أثر تبني المعايير الدولية (IFRS) علي النسب المالية ومؤشرات الأداء الرئيسية

النسب المالية / مؤشرات الأداء الرئيسية	اثر التحول إلي المعايير الدولية (IFRS)
العائد على رأس المال المستثمر (ROCE)	- عملية إعادة تقييم الأصول بالزيادة تجعل نسبة العائد علي رأس المال المستخدم (ROCE) تظهر بصورة أسوأ نتيجة لارتفاع فائض إعادة التقييم المعترف به (وبالتالي رأس المال المستثمر) وارتفاع الإهلاك الذي يتم تحمله ، مما يقلل من الأرباح .
معدل دوران الأصول	- عملية إعادة تقييم الأصول بالزيادة تخفض من نسبة الإيرادات إلي الأصول .
نسبة المديونية	- الإعتراف بالإلتزامات الإضافية مثل إلتزامات التأجير وإعادة تصنيف الأسهم الممتازة وإدراجها ضمن الإلتزامات بدلاً من وضعها السابق ضمن حقوق المساهمين يؤدي إلي تفاقم الديون .
تغطية الفوائد	- الإعتراف ببند إضافي ضمن المصروفات التمويلية ، مثل توزيعات أرباح الأسهم الممتازة يزيد من سوء وضع تغطية الفائدة
الهوامش والأرقام الرئيسية مثل «الربح قبل الفائدة والضريبة والإهلاك والإستهلاك (EBITDA)» ⁵	- إعادة تصنيف المصروفات والإعتراف بمصروفات جديدة أو إستبعاد مصروفات قائمة مثل إستهلاك شهرة المحل ، والتغيرات في نمط الإعتراف بالإيراد يمكن أن يحسن أو يقلل الهوامش ويؤثر علي الربح قبل الفائدة والضريبة والإهلاك والإستهلاك - من المرجح أن تكون الهوامش والأرقام الرئيسية أكثر تقلباً .

(1) تعتبر EBITDA هي إختصار «الربح قبل الفائدة والضرائب والإهلاك والاستهلاك» Earnings Before Interest, Tax, Depreciation and Amortisation . وعادة ما تستخدم كمقياس تقريبي للتدفقات النقدية التشغيلية وخصوصا عند تعديلها وفقا لتحركات رأس المال العامل .

النسب المالية / مؤشرات الأداء الرئيسية	اثر التحول إلى المعايير الدولية (IFRS)
نسب السيولة ونسبة السيولة السريعة	- تتأثر مقاييس السيولة بإدراج بنود جديدة ضمن الأصول والإلتزامات المتداولة ، مثل الأصول المالية المشتقة والتي يتم الإعتراف بها أما كأصول أو إلتزامات متداولة ، بالإضافة إلى الأصول والإلتزامات المصنفة على أنها محتفظ بها لغرض البيع .
ربحية السهم ونسبة السعر / الربحية	- ستتأثر بالتقلبات في الأرباح المقرر عنها .
نسب التدفقات النقدية	- التغيرات في هيكل قائمة التدفقات النقدية وتوزيع التدفقات النقدية علي البنود الداخلة في تلك القائمة قد يغير من النسب المالية إستناداً إلى المعلومات الواردة في «قائمة التدفقات النقدية» .

كما نوقش في القسم أعلاه ، فإن العديد من مستخدمي القوائم المالية يقومون بتحليل النسب المالية وتقنيات أخرى مشابهة لفهم الأداء المالي للمنشأة ومركزها المالي . ويشير إحد تقارير شركة المراجعة الكبرى (KPMG) أنه يجب أن نأخذ في الإعتبار كل مجموعات المستخدمين بما في ذلك المساهمين والمستثمرين المؤسسيين ، والمقرضين ومستثمري الديون والمحللين ووكالات التصنيف الائتماني ، والנקابات ، والمنظمين ووسائل الإعلام المالية وذلك عند تخطيط الإتصالات المتعلقة بالتحول إلى المعايير الدولية (KPMG, 2009a) .

يجوز للمستخدمين الآخرين الإستفادة من القوائم المالية في إجراء أنواع أخرى من التحليلات . على سبيل المثال يمكن للمستخدمين الراغبين في تقييم الأعمال بالبحث عن القيم التنبؤية في الأرقام المقرر عنها لإستخدامها في التنبؤ بالأرباح المستقبلية أو توزيعات الأرباح ، كما يمكن إستخدامها أيضاً كمدخلات في نماذج التقييم . ومن الشائع أيضاً إستخدام صافي الأصول كأساس لتقنيات تقييم الأعمال . ومن الواضح أن عملية التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) تؤثر على الأرباح المعلنة وصافي الأصول ، ويحتاج المحللون إلى

الحصول علي معلومات كافية ومشروحة بشكل جيد لفصل التسويات المحاسبية عن التغييرات في الأعمال التجارية الكامنة عند النظر في التغييرات المتعلقة بالأرقام التي يستخدمونها في نماذج التقييم الخاصة بهم . وبالإضافة إلى أي تقلبات في الحسابات كما في حالة إدخال محاسبة القيمة العادلة ، مما سيزيد من صعوبة عملية التنبؤ بالأرباح . ليس كل المحللين خبراء في إعداد التقارير المالية ، لذلك هناك احتمال لبعض الارتباك وعدم الفهم . ويجب أن يكون الإتصال بخصوص المسائل المتعلقة بمرحلة التحول واضحاً وشفافاً قدر الإمكان .

من الضروري أيضاً معرفة ما إذا كانت التعديلات المرتبطة بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) ستؤثر علي التدفقات النقدية المستقبلية . حيث بري العديد من المحللين بأن الكثير من التعديلات التي يتم القيام بها علي المبادئ المحاسبية المقبولة قبلاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً عند إجراء تسويات المعايير الدولية (IFRS) هي مجرد تعديلات علي الورق ذات أثر «حقيقي» ضئيل على التدفقات النقدية المتوقعة للمنظمة ، وهذا يعني أنه لا ينبغي أن يكون هناك رد فعل قوي في السوق بشأن التحول إلى المعايير الدولية (IFRS) ، ومع ذلك تشير بعض البحوث الأكاديمية إلى أن السوق تتفاعل مع تسويات المعايير الدولية (IFRS) التي يتم الإفصاح عنها وأن أثر التعديلات سيتجسد وينعكس في صورة تغييرات في أسعار الأسهم (Horton and Serafeim, 2010) .

قد تنشأ مخاطر عن التوصيل السيء للمعلومات داخل الكيان المعد للتقارير نفسه. الفهم المغلوط للنتائج المتعلقة بالمعايير الدولية (IFRS) يتسبب في خلق رد فعل سلبي له آثار سيئة علي سعر السهم . كما قد تكون هناك إنعكاسات أخرى علي التصنيف الائتماني والقدرة علي جمع التمويل أو الحصول علي التأمين . وسيكون هذا هو الحال بصفة خاصة حينما يجد مستخدمي الحسابات صعوبة في التمييز بين التأثيرات علي الأداء الناتجة بصورة مباشرة عن التحول من تلك الناتجة عن الاتجاهات في الأداء . ولذلك فإنه من مصلحة المنظمة ضمان وجود الشفافية في كيفية عرض وإبلاغ قضايا مرحلة التحول ، وتوقيت هذه الإتصالات .

وهناك خطر محتمل آخر يكمن في حقيقة أنه في ظل المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) سيكون هناك قدر أكبر من المعلومات المفصح عنها حول قضايا مثل التعرض للمخاطر. حيث أن هذه الإفصاحات سوف تكون ذات فائدة لمجموعات عديدة من مستخدمي القوائم المالية، كما أنها تقدم لإدارة الكيان المعد للتقارير قضية تدقيق أعمق متعلقة بكيفية رصد هذه المخاطر والسيطرة عليها. كما أنه يمكن للمستخدمين معارضة الإدارة في بعض من هذه القضايا، لاسيما فيما يتعلق بكيفية إدارة هذه المخاطر، وكجزء من إستراتيجيتها في مجال الاتصالات ينبغي أن تأخذ الإدارة في الحسبان مسألة القدرة على الإستجابة لتلك التحديات والاجابة عن التساؤلات المتعلقة بالمعلومات الجديدة التي يتم عرضها في القوائم المالية.

قامت دراسات أكاديمية أخرى ببحث قضية الإفصاحات التطوعية المتعلقة بالتحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS). حيث وجدت دراسة متعلقة بإحدى الشركات المعدة للتقارير والمسجلة في المملكة المتحدة والتي قامت بالتحول للمعايير الدولية في عام (2005)، أن قيام تلك المنشأة بعملية التوفير التطوعي للمعلومات المالية قبل سنة التحول كان له تأثير إيجابي علي علاقاتها بالمستثمرين (Iatridis، 2012). وخلصت الدراسة نفسها إلى أن الشركات الأكثر احتمالاً أن تقوم بالإفصاح التطوعي عن المعلومات المرتبطة بالتحول إلى المعايير الدولية (IFRS) ستكون هي المستفيدة الأكبر من هذا الإفصاح - عادة ما تري الشركات ذات الإحتياجات التمويلية القوية أنه من المهم أن تثبت من خلال الإفصاحات أنها قد قامت بتحديد وفهم الآثار المترتبة علي تبني المعايير الدولية (IFRS).

7-2-3 شرح الآثار المترتبة على توقيت الإتصالات

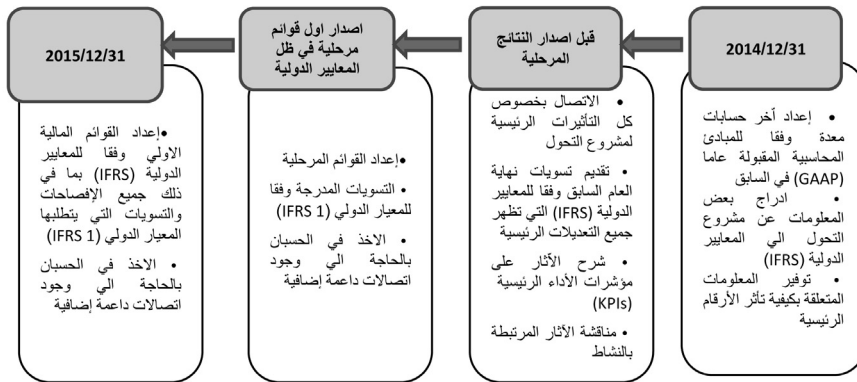
تحتاج المنظمات إلى إتخاذ قرار بشأن توقيت الإتصال بخصوص قضايا مرحلة التحول، وما هي وسائل الإتصال المستخدمة، ومن المفضل القيام بالإتصالات في وقت مبكر، لأنها توفر المزيد من الوقت لمستخدمي الحسابات للاعتياد

على المعلومات المعدة على غرار المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) وتطوير معارفهم من المعايير الدولية قبل نشر القوائم المالية الأولى التي سيقومون بتحليلها. في بعض نطاقات السلطات والإختصاصات يتم تقديم المشورة لمعدي القوائم المالية بخصوص توقيت ومحتوى الإتصالات المتعلقة بالمعايير الدولية ((IFRS على سبيل المثال ، في الإتحاد الأوروبي ، شجعت لجنة منظمي الأوراق المالية الأوروبية (CESR) الشركات علي توفير معلومات رقمية مفصلة في آخر قوائم مالية سيتم إعدادها في إطار مبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً . كما اوصت «مجموعة المائة من المديرين الماليين» ومقرها المملكة المتحدة (UK) بتطبيق نهج مختلف ، يتم فيه توفير أول معلومات مالية مفصلة بعد نشر آخر حسابات تم إعدادها وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) في المملكة المتحدة ، ولكن قبل إصدار التقارير المرحلية الأولى المتوافقة مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) .

لا يوجد توقيت أو درجة تكرار صحيحة أو خاطئة فيما يتعلق بالإتصالات . قد يزعم الكثيرون بأن التواصل المبكر هو الأفضل . ومع ذلك ، فإنه لن يكون من المستحسن نشر المعلومات المتعلقة بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) دون توافر تأكيد لصحتها. حيث أنه سيكون كارثياً إصدار أرقام متعلقة بالمعايير الدولية (IFRS) يثبت فيما بعد خطئها ، لأن ذلك يثير تساؤلات حول كفاءة مُعدي القوائم المالية وسلامة مشروع التحول ككل . كما أن إعادة صياغة المعلومات التي نشرت سابقاً يرسل إشارة سيئة للغاية إلى الأسواق ومستخدمي القوائم المالية . ومع ذلك ، يوصي معظم المعلقين بالإتصالات في وقت مبكر ، وأن التأخير في المعلومات يمكن أن يتسبب في رد فعل سلبي في الأسواق (Dilks، 2005) ، كما تدعم البحوث الأكاديمية أيضاً فكرة أن التواصل المبكر هو أمر مرغوب فيه ، خصوصاً في حالة رؤية تغييرات كبيرة في الأرباح نتيجة لهذا التحول . كما أشارت دراسة أسترالية تم إجرائها في عام (2005) علي (150) شركة قامت بالتحول إلى المعايير الدولية ، إلي أن الكشف المبكر عن آثار المعايير الدولية علي الشركات التي تعاني بصورة أكبر من غيرها من الآثار المالية السلبية للتحول هو أمر

مفيد لمستخدمي القوائم المالية ، وأن الإصدار المبكر للمعلومات يتيح للمستخدمين والمشاركين في الأسواق مزيداً من الوقت لاستيعاب المعلومات وتجنب سوء الفهم (Wee، Tarca، and Chang، 2012)، حيث إنه من المستحسن إصدار معلومات عن المجالات الرئيسية للتغيير في أقرب وقت ممكن ، وخصوصاً عند توقع تغييرات كبيرة سواء في أداء الأعمال أو في العمليات التجارية الفعلية وإتخاذ القرارات التجارية ، من أجل مساعدة جمهور المستخدمين في وضع استجاباتهم الخاصة .

ويبين الشكل رقم (1-7) أدناه جدول زمني نموذجي للإبلاغ عن المعلومات المتعلقة بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)، على افتراض أن أول تاريخ لتقديم التقارير وفق المعايير الدولية (IFRS) هو 31 ديسمبر (2015). وإعتماًداً على مدى جاهزية بعض المعلومات ، فإنه يمكن أن يتم تقديمها في وقت سابق من العام المنتهي في 31 ديسمبر (2014)، لتوفر للمستخدمين الكثير من الوقت للتعرف على آثار التحول على نتائج الكيان المعدل للتقارير ، والآثار واسعة النطاق .



شكل (1-7) جدول زمني مقترح للإتصال الخارجي

قد ترغب الكيانات المعدة للتقارير إلى النظر في إجراءات الشركات المماثلة وذلك عند وضع جدول زمني لإجراء الإفصاحات المتعلقة بالتحول ، كما أشارت «مجموعة المائة للمديرين الماليين» في المملكة المتحدة بأنه ينبغي للمنظمات العاملة في نفس الصناعة أو القطاع أن تنسق فيما بينها بخصوص توقيت الإتصالات

لتمكين المستخدمين من فهم المعلومات المقدمة ولتجنب المنافسة غير المفيدة بين الشركات . حيث أن إتخاذ نهج متماسك ومترابط لعملية التحول من قبل الشركات العاملة في نفس القطاع يمكن أن يعطي بعض الثقة للمساهمين وغيرهم من مستخدمي القوائم المالية في أن القطاع يتعامل مع عملية التحول بطريقة منظمة تحقق المنفعة المتبادلة لجميع المعنيين .

على العكس من ذلك ، يمكن أن تستغل الإفصاحات المتعلقة بالتحول لمصلحة الكيان المعد للتقارير . كما في حالة قيام ذلك الكيان بإصدار تلك المعلومات قبل منافسيه .

7-2-4 تطوير محتوى معلومات إستراتيجية الإتصالات

تتعلق القضية الرئيسية بإتخاذ القرار بخصوص محتوى الإتصال في مختلف مراحل عملية التحول . ويُعتبر التعلم من خبرات المنظمات التي مرت بعملية التحول أمر مفيد . حيث تم إنتاج العديد من العروض التقديمية أو حزم الإحاطة بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) والتي كانت مكملية للقوائم المالية ، كما احتوت على مجموعة متنوعة من المعلومات لمساعدة مجموعات واسعة من الأطراف المعنية في فهم النطاق والعناصر الأساسية لمشروع التحول ، فضلاً عن معلومات معينة عن التأثيرات المحاسبية .

من المهم عند تقديم هذه المعلومات أن نقوم بتحديد الجمهور المستهدف وتفصيل معلومات مناسبة لإحتياجاته . قد ترغب منظمات في إنتاج معلومات منفصلة لكل مجموعة من المجموعات المختلفة من المستخدمين . مثل تقديم مجموعة من المعلومات للمساهمين المؤسسين ، ومجموعة معلومات أخرى للمقرضين وهكذا . القرار بشأن ما إذا كان ذلك ضرورياً سوف يكون مدفوعاً بارتفاع طلب المستخدمين وحجم مجموعات المستخدمين المختلفة . حيث قد لا يكون من المجدي إنتاج معلومات مخصصة لمجموعة صغيرة من المستخدمين . وغالباً ما تطلب المجموعات المختلفة من المستخدمين معلومات متشابهة جداً على أي حال ، لذلك قد يكون كافياً توفير مجموعة أكثر تعميماً من المعلومات .

ومن شأن حزم المعلومات المتعلقة بالتحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) أن تحتوي على بعض أو كل مما يلي :

تأكيد الجدول الزمني والمواعيد النهائية

يجب أن يكون هناك توضيحات بشأن توقيت التحول ، بما في ذلك تاريخ نهاية أول فترة مشمولة بالتقرير وفقاً للمعايير الدولية (IFRS). حيث يمكن إظهار هذه المعلومات في صورة جدول زمني بسيط ليسهل فهمها. كما يمكن أيضاً للكيان المعد للتقارير أن يقوم بتحديد المواعيد المتوقعة لنشر أول قوائم مالية مرحلية وأول قوائم مالية كاملة مُعدة وفقاً للمعايير الدولية (IFRS) ، كما يمكن أن يحتوي الجدول الزمني على أحداث مثل الاجتماعات السنوية العامة.

شرح لأسباب التحول

من المفيد للمستخدمين فهم أسباب التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) ، وهل تمت بناء على متطلبات تنظيمية أم أنها تغيير اختياري غير ملزم . وفي حالة كون السبب غير إلزامي ، فإنه ينبغي إبداء الأسباب التي دفعت بالكيان إلى اختيار التحول إلى المعايير الدولية (IFRS) مع أبرز فوائد هذا التحول.

الخلفية المتعلقة بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)

وتعتمد على الجمهور المستهدف ، حيث يمكن أن يستفيد من لمحة موجزة عن الإطار التنظيمي للمعايير الدولية (IFRS) ، والاهتمام العالمي بمعايير التقارير المالية الدولية والمبادئ التي تقوم عليها.

معجم للمصطلحات

تحتوي بعض رسائل الاتصالات على معجم تفسيري للمصطلحات لا سيما في المرحلة المبكرة من عملية التحول ، لمساعدة الجمهور على فهم المصطلحات الجديدة للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) .

العناصر الرئيسية لمشروع التحول

تقديم معلومات عن التقدم المحرز في مشروع التحول في وقت الإتصال ، بما

في ذلك المعالم الرئيسية التي تم الوصول إليها وكيف تم تحديد المخاطر المرتبطة بالتحول والتعامل معها . و قضايا هامة مثل تقييم المخاطر وتنفيذ الإستجابات الملائمة هي التي تهتم المستثمرين والمقرضين على وجه الخصوص . نظراً للحاجة إلي التأكد من أن عدم ظهور مشاكل مثل عدم كفاية الأنظمة والفشل الرقابي تنشأ ، حيث أن ذلك سوف يؤثر على نوعية المعلومات المالية التي سيتم تحليلها .

التغيرات في السياسات المحاسبية

سوف تكون جزءاً أساسياً من الإتصالات ، حيث يجب أن تشمل تلك الإتصالات جميع التغيرات في السياسات التي تؤثر من الناحية المادية على القوائم المالية . وينبغي أن تتضمن المناقشة ملخصاً للاختلافات بين المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) ، وتقدير حجم التأثير على الأرقام الواردة في التقارير ، وعادة ما تقوم الإتصالات بهيكل ما سبق ضمن الشق الخاص بالمحاسبة ، مع التركيز أولاً على الآثار الأكثر أهمية ، ويُعتبر تقدير حجم التأثير أمر مفضل ، وغالباً ما يتم تعديل الأرقام المبلغ عنها مؤخراً في إطار المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً لإبراز كيف سيتم اظهارها في ظل المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) للجزئيات المحاسبية المختلفة التي تجري مناقشتها .

تقدير حجم التأثير الكلي

حيث ينبغي إجراء تسويات للأرقام الأساسية من المبادئ المحاسبية المقبولة عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً إلي المعايير الدولية (IFRS) ، مع التركيز على مؤشرات الأداء الرئيسية التي تهتم الجمهور ، ومن المفيد إعادة صياغة بعض الأرقام التي سبق نشرها في ظل المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) بحيث يمكن للمستخدمين قياس التأثيرات الرئيسية . غالباً ما يكون هناك «بيان» للتأكيد على أن التغيير في المعالجات المحاسبية لا يغير بالضرورة من الأداء الأساسي للمنظمة . كما يجب أن يكون هناك أيضاً وصفاً واضحاً لتلك التسويات العارضة التي تتم لمرة واحدة فقط ، وتلك التي ستظهر بصفة مستمرة في القوائم المالية المعدة وفقاً

للمعايير الدولية (IFRS)، ومن المهم أيضاً تسليط الضوء على التعديلات المحاسبية التي يكون لها تأثيرات نقدية حقيقية وتلك التي ليس لها تأثير نقدي حقيقي .

التأثير على المقاييس غير المرتبطة بالمبادئ المحاسبية المقبولة عاماً (GAAP)

نظراً للمقاييس غير المرتبطة بالمبادئ المحاسبية المقبولة عاماً (GAAP) جزءاً من القوائم المالية وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً المطبقة سابقاً ، فإن المستخدمين سوف يتوقعون وجودها أيضاً في ظل المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) ، ولذلك ينبغي إظهار التأثير على تلك المقاييس .

الآثار واسعة النطاق

يجب تحديد الخطوط العريضة للآثار التجارية والآثار المتعلقة بالنشاط ، وينبغي إدراج مسائل مثل الآثار المترتبة على سياسة توزيع الأرباح والضرائب والإستراتيجية المالية ، إستراتيجية الإستحواذ والعقود والإنفاقيات الهامة الأخرى اعتماداً على الجمهور المستهدف . هذه التغييرات قد تؤثر على العلاقة بين الكيان المعد للتقارير والاطراف الخارجية ، التي قد تضطر إلى الإستجابة والرد على تلك التأثيرات واسعة النطاق التي يحدثها التحول .

التأكيد

غالباً ما يريد الجمهور معرفة ما كانت هناك آليات «تأكيد» موجودة بالفعل أو سيتم تطبيقها خلال مرحلة التحول ، على سبيل المثال ، ما إذا كان قد تم الحصول علي «تقرير تأكيد» من مراجعين خارجيين أو غيرهم من المتخصصين على تلك الأرقام التي تمت إعادة صياغتها وعرضها للجمهور .

الآثار علي التدفقات النقدية

يهتم العديد من المستخدمين بالتدفقات النقدية بصورة أكبر من الأرباح ، وينبغي أن تعالج الإتصالات ذلك . وغالباً ما لن تغير خطوة التحول إلي المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) بشكل ملحوظ من التدفقات النقدية ما لم يكن هناك تغيير في القرارات التجارية الأساسية نتيجة لمتطلبات محاسبية جديدة

، مثل التغييرات في سياسة الإدارة المالية أو تلك المتعلقة بمنح خيارات الأسهم للموظفين .

ينبغي أن تقوم المعلومات المقدمة بابرار الرسائل الرئيسية مع تجنب المعلومات الزائدة عن الحد ، وربما يكفي أن يتم إدراج من ستة إلى عشرة رسائل رئيسية مع شرحهم بإيجاز.

ومن المهم أيضاً في حالة وجود آثار ضئيلة ناشئة عن التحول أن يتم تفسيرها بعناية . إذا لم يتم ذكر قضية ، فإن الجمهور لا يفترض بالضرورة عدم وجود تأثير . على سبيل المثال ، إذا كان الكيان يعتقد أن التحول ليس له أي تأثير محتمل على سياسة توزيع الأرباح ، فانه ينبغي تسليط الضوء علي ذلك كرسالة رئيسية ، وبعبارة أخرى ، تحتاج الرسائل إلى أخذها في الاعتبار وإدراجها في الإتصالات الخارجية بحسب درجة أهميتها بالنسبة للجمهور وبالنظر في مخاوفهم الرئيسية واهتماماتهم ، علماً بأن الرسائل الرئيسية ليست متعلقة بالآثار الكبيرة فقط إنما يمكن أن تكون أيضاً بخصوص الآثار مستبعدة الحدوث .

هناك قضية أخرى متعلقة بإتساق المعلومات . حيث أنه من المهم أن يتم تحديد جميع الآثار المحاسبية وتوضيحها ، لتجنب أي مفاجآت غير مرغوب فيها بخصوص المعلومات المقدمة بعد الإتصالات المبدئية المتعلقة بعملية التحول .

وثمة مسألة أخرى ينبغي النظر إليها عند إعداد المعلومات المتعلقة بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) ، تتمثل في أن الفائدة المحققة من الإفصاحات النمطية الثابتة ضئيلة جداً ، حيث سيتطلع الجمهور إلي رؤية آثار معينة لتطبيق المعايير الدولية علي الكيان المعد للتقارير و لن يستفيدون من تلك الإتصالات العامة جداً والتي تفشل في تسليط الضوء علي الآثار المحددة للتحول على النتائج المقر عنها.

ومن المرجح أن تتواصل المنظمات بشكل كبير مع مراجعي حساباتها الخارجيين عند إتخاذ القرارات المتعلقة بالإتصالات المرتبطة بالتحول من حيث محتواها وطريقة عرضها وتوقيتها ، وهذا أمر مفهوم بالنظر إلى أن الإدارة سوف

تضطر إلى ممارسة تقديراتها بشكل كبير عند اتخاذ قرار بشأن الرسائل الأساسية والمعلومات الداعمة التي يجب الإفصاح عنها قبل عام التحول ، وتشير بعض الأدلة إلى تأثير شركات المراجعة الخارجية الكبير على محتوى ونوعية الاتصالات المتعلقة بالتحول إلى المعايير الدولية (IFRS) ، قامت دراسة أكاديمية إستراتيجية بفحص المعلومات المتعلقة بمرحلة التحول والمقدمة من أكثر من (400) شركة ، حيث وجدت أن جودة الإفصاح قد تأثرت بشكل كبير بحسب شركة مراجعة الحسابات التي تم الإستعانة بتوجيهاتها ، حيث يبدو أن الإدارات تعتمد بشكل كبير علي توجيهات مراجعي الحسابات الخارجيين (Gallery, Cooper, and Sweeting, 2008) .

و سوف تحتاج إلى الإدارة إلى أن توازن بين رغبتها في الإفصاح عن المعلومات وإحتياجات الجمهور من تلك المعلومات . في بعض المنظمات ، قد تمتنع الإدارة عن تقديم الإفصاحات التي تعتبرها «غير ضرورية» ، مع تطبيق نهج متحفظ يتم بمقتضاه توفير الحد الأدنى المطلوب من الإفصاح لتلبية المتطلبات التنظيمية . في المنظمات الأخرى ، قد تكون الإدارة أكثر استعدادا لتقديم معلومات أكثر تفصيلا من ذلك وفي اوقات أقرب بالإضافة إلى الوفاء بالإحتياجات التنظيمية . وهناك مبدأ يجب اخذه في الإعتبار بالنسبة للإدارة الأكثر تحفظا في إفصاحاتها هو أن المقارنات سوف تكون واردة بين المنظمات التي تعمل في نفس الصناعة . وسيتم النظر بطريقة غير ايجابية إلى المنظمة التي تقدم معلومات أقل من المنظمات المشابهة أو تقوم بتقديم إفصاحاتها في وقت متأخر نسبياً ، خاصة وأن مستخدمي القوائم المالية بحاجة إلى معلومات عالية الجودة في الوقت المناسب لإصدار الأحكام حول آثار التحول .

يمكن أن تستخدم المنظمات عملية التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) كفرصة لتجديد شكل وجوهر الاتصالات الخارجية ، والتأكد من أن طريقة العرض والإفصاح عن المعلومات المالية قابلة للمقارنة مع المنظمات الأخرى المناظرة . حيث يمكن من خلال الإفصاحات إستنتاج الكثير عن صورة

الكيان المعد للتقارير ؛ على سبيل المثال ، ما إذا كان منفتحة وشفافة في إتصالاتها مع أصحاب المصلحة الرئيسيين ، كما ينبغي تقييم الإتصالات بعناية للتأكد من توصيل الرسالة المناسبة بخصوص الكيان المعد للتقارير في فترة التحول .

7-2-5 استخدام مقاييس غير مرتبطة بالمبادئ المحاسبية المقبولة عاماً (GAAP)

يرحب العديد من المستثمرين بإدراج مقاييس غير مرتبطة بالمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP)⁽¹⁾ في المعلومات المالية المقدمة من المنظمات . على وجه الخصوص ، حيث أظهرت إستطلاعات الرأي أن تلك المقاييس والمتعلقة بالأرباح ومكونات الربح توفر المزيد من التبصر بخصوص الأداء المالي للمؤسسة ، وغالباً ما تؤخذ في الاعتبار عند إتخاذ قرارات الإستثمار (PwC, 2007) .

توفر الفترة الإنتقالية للتحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) فرصة جيدة للكيانات المعدة للتقارير لتقييم المقاييس غير المرتبطة بالمبادئ المحاسبية المقبولة عاماً (GAAP) التي يتم التواصل بشأنها إن وجدت ، وإلى النظر في تقديم مقاييس جديدة أو تحسين المقاييس القائمة ، وهذا ينطبق بشكل خاص عند عدم الإستفادة بشكل كبير من المقاييس غير المرتبطة بالمبادئ المحاسبية المقبولة عاماً (GAAP) ، وتحتوي المعايير الدولية (IFRS) على نهج مريح نسبياً في الإبلاغ عن تلك المقاييس ، علماً بأن مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) لا يشجع صراحة على إستخدامها أو عدم إستخدامها ، وفي نطاقات سلطات وإختصاصات أخرى هناك مواقف مختلفة من إستخدام تلك المقاييس ، حيث أنها شائعة في كثير من دول الإتحاد الأوروبي ، كما وجدت دراسة لشركات المملكة المتحدة صادرة في عام (2007) أن حوالي (45 %) من الشركات التي شملتها الدراسة تستخدم

(1) «المقاييس غير المرتبطة بالمبادئ المحاسبية المقبولة عاماً (GAAP)» تسمى أيضاً «مقاييس الأداء البديلة» أو «مقاييس الأرباح المعدلة» . وهي مقاييس للأداء يتم الإفصاح عنها في القوائم المالية ولكنها ليست من متطلبات المعايير الدولية (IFRS) ومن الأمثلة الشائعة لها (EBITDA) وهي اختصار لـ (Earning Before Interest, tax, Depreciation and Amortisation) «الأرباح قبل الفوائد والضرائب والإهلاك والاستهلاك» .

تلك المقاييس وتظهرها في قائمة الدخل (Deloitte, 2007)، ومع ذلك، فإن ممارسة تلك المقاييس في الولايات المتحدة هي مسألة أقل انتشاراً.

ازداد استخدام تلك المقاييس غير المرتبطة بالمبادئ المحاسبية المقبولة عاماً (GAAP) في بعض الدول ونطاقات السلطات والإختصاصات التي تبنت بالفعل المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)، ويرى بعض المعلقين أن ذلك هو إستجابة أورد فعل لزيادة حجم وتعقيد البيانات المالية المعدة وفقاً للمعايير الدولية (IFRS) مقارنة بتلك المنتجة في إطار المبادئ المحاسبية المقبولة عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً، على سبيل المثال، فإنه من الشائع أن نرى ملخصات مالية تتضمن مؤشرات أداء رئيسية مختارة وشروحات للإتجاهات المالية الواردة في الوثائق الصادرة مع القوائم المالية، وقد يرجع ذلك جزئياً إلى نوع من الإستجابة لإحتياجات مستخدمي القوائم المالية، نظراً لإفتقار البعض منهم للمعرفة أو الوقت اللازمين للعثور على المعلومات ذات الصلة في مجموعة القوائم المالية المعدة وفق المعايير الدولية (IFRS)، والتي قد تكون عملية طويلة جداً ومعقدة.

يمكن أن تكون المقاييس غير المرتبطة بالمبادئ المحاسبية المقبولة عاماً (GAAP) مفيدة للكيانات المعدة التقارير أثناء فترة التحول إلى المعايير الدولية (IFRS) نظراً لإعتيادها استخدام تلك المقاييس في بياناتها المالية السابقة لتوفير المعلومات المالية لمستخدمي القوائم، لذلك تعتبر بمثابة عنصر إتساق في القوائم المالية، حيث أن استخدام تلك المقاييس المألوفة يعني أن القوائم المالية الأولى المعدة وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) سيكون بها بعض التشابه في المحتوى وطريقة العرض مع تلك المعدة وفق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً، مما يخفف من عبء التغيير على مستخدمي الحسابات.

عند النظر في مسألة استخدام المقاييس غير المرتبطة بالمبادئ المحاسبية المقبولة عاماً (GAAP)، وينبغي أن نأخذ في الإعتبار ما يلي :

- هل هناك أي حظر من جانب نطاق السلطات أو الإختصاص على الإبلاغ عن بنود إضافية. كما في حالة إصدارها تشريع أو متطلبات معينة تتضمن وصف لشكل وطريقة تنسيق الحسابات ؟

- هل يقوم المحللين بإستخدام المقاييس غير المرتبطة بالمبادئ المحاسبية المقبولة عاماً (GAAP)، وإذا كان الأمر كذلك فما هي المقاييس الأكثر فائدة ؟
- هل من الأفضل تقديم المعلومات الإضافية في صلب القوائم المالية أو في الإيضاحات المتممة ؟
- هل سيكون هناك إتساق بين المقاييس غير المرتبطة بالمبادئ المحاسبية المقبولة عاماً (GAAP) ومؤشرات الأداء الرئيسية الأخرى التي سبق الإفصاح عنها ، مثل تلك الموجودة في تقييم العمليات التشغيلية والمالية أو ما يعادلها ؟
- هل تعزز المقاييس غير المرتبطة بالمبادئ المحاسبية المقبولة عاماً (GAAP) فعلاً من الخصائص النوعية للقوائم المالية ؟
- هل تقوم الكيانات الأخرى المعدة للتقارير والتي تعمل في نفس المجال بادراج تلك المقاييس في تقريرها ؟
- هل يمكن التأكد من إتساق الحسابات وطريقة العرض ؟

7-2-6 طريقة الإتصال

تستخدم المنظمات مجموعة متنوعة من الوسائل لتوصيل المعلومات المتعلقة بالتحول . وعادة ما يتم إستخدام واحدة أو مزيج من تلك الطرق التالية :

العروض

وتنطوي على العروض التقديمية باستخدام (PowerPoint) والنشرات وحزم المعلومات . وعادة ما يدير العرض مدير مالي أو كبير المديرين الماليين . ويمكن أن تشمل العروض مدير مشروع التحول ، وعضو من لجنة المراجعة ، وواحد أو أكثر من كبار المسؤولين التنفيذيين . كما يمكن أيضاً أن يكون هناك ممثل لشركة المراجعة الخارجية . سوف يكون هناك حوار مع الحضور وفرصة لطرح الأسئلة والأجوبة ويُعتبر ذلك بمثابة الفائدة الأكبر من هذا الأسلوب في العرض . وعادة ما تكون الشرائح ونشرات المعلومات متاحة للجمهور حيث يتم رفعها علي موقع المنظمة علي شبكة الإنترنت .

الندوات عبر الإنترنت / البث الشبكي

وهي أساساً نفس العرض المذكورة أعلاه ولكن مع تقديم العروض على الإنترنت وليس مباشرة أمام الجمهور . حيث يتم تسجيل الندوات وإتاحتها على الموقع الإلكتروني للمنظمة . ومن مميزات هذه الطريقة الوصول إلي جمهور أعرض وفي نفس الوقت الحفاظ على التفاعل الذي يحدث في العروض التقديمية التي تقدم وجها لوجه .

بث الفيديو / النشرات الصوتية

قد تكون هذه الوسيلة أبسط في إعدادها من الندوات عبر الإنترنت أو البث الشبكي ويسهل الوصول إليها . كما يمكن أن تُتاح للعرض والاستماع والتحميل من موقع المنظمة علي شبكة الإنترنت .

التقارير المكتوبة

يمكن أن تُرسل في صورة نسخ ورقية ، أو يتم إتاحتها على الموقع الإلكتروني للمنظمة . من عيوب هذه الطريقة عدم وجود تفاعل على الرغم من إمكانية وصولها إلي جمهور أعرض . تقوم العديد من المنظمات بانتاج تقرير منفصل عن القوائم المالية يتم فيه تلخيص آثار التحول إلي المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) ، وهذا يمكن أن يكون إستراتيجية جيدة لأنه يعني أن قضايا مرحلة التحول لن يتم فقدانها في التقرير السنوي الطويل ، كما تمكننا هذه الوسيلة من إبراز القضايا الرئيسية .

وسائل التواصل الاجتماعي

يمكن أن تستخدم المنظمات المساحات المتاحة لها في وسائل التواصل الاجتماعي مثل صفحاتهم على فيسبوك أو تويتر أو غيرها من وسائل التواصل الاجتماعي الأخرى لابقاء المستخدمين على إطلاع بقضايا مرحلة التحول . بالنسبة للمؤسسات الكبيرة التي لديها بالفعل البنية التحتية الضرورية ، فان ذلك يمكن أن يكون وسيلة فعالة من حيث التكلفة لإبقاء الناس علي علم بالتقدم المحرز حتي الآن في عملية التحول . الجانب السلبي هو أن وسائل التواصل الاجتماعي غالبا ما تستخدم أكثر في التسويق مقارنة بوظائف الأعمال الأخرى ، لذلك قد لا

تصل الرسائل المتعلقة بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) إلي الجمهور المستهدف .

المجالات المتخصصة

قد ترغب الكيانات المُعدة للتقارير في المساهمة في المجالات التجارية أو الصناعية . مثل قيام أحد أعضاء فريق مشروع التحول إلي المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) ، بإعداد مقالة عن التخطيط لعملية التحول . وهذا يمكن أن يكون مفيداً من منظور العلاقات العامة ، ويسلط الضوء على سعي الشركة باستمرار في إخطار الأطراف المعنية بآثار عملية التحول .

وهناك نقطة أخرى محل جدل ، وهي تلك المتعلقة بما إذا كان هناك حوار كافي بخصوص عملية التحول بين مستخدمي القوائم المالية وتلك الكيانات المُعدة للتقارير وفقاً للمعايير الدولية (IFRS) . حيث أشارت الأدلة التي تم الحصول عليها من المقابلات التي أجريت في المملكة المتحدة وأيرلندا إلى حدوث المزيد من التفاعل بين مُستخدمي و مُعدي القوائم المالية عما كان عليه الحال في السابق ، ولا سيما خلال الاجتماعات التي عقدت مع المستثمرين المؤسسين .

7-2-7 الإتصالات المتعلقة بالتحول التي تفرضها أو تشجع عليها اللوائح المنظمة

في بعض نطاقات السلطات أو الإختصاص ، تفرض المتطلبات التنظيمية نظاماً أكثر إلزاماً بخصوص التواصل عن المسائل المتعلقة بالتحول إلي المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) ، لذلك لا بد من التأكد عند التخطيط لإستراتيجية الإتصال خلال مرحلة التحول من أن أية متطلبات إبلاغ إلزامية خارج نطاق المعايير الدولية (IFRS) قد تم تحديدها والإستجابة لها على النحو الملائم .

وغالباً ما يتم مطالبة أو تشجيع المنظمات المملوكة للقطاع العام علي نشر المعلومات جنباً إلى جنب مع قوائمها المالية ، مما يوفر رؤية توضيحية حول الأداء الحالي للمنشأة وتطوراتها المستقبلية وحوكمتها واستراتيجياتها . ومن المنطقي أن تتضمن هذه المعلومات مناقشة التحول إلي المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) نظراً لتأثيره الكبير ليس فقط علي المعلومات المالية الواردة في الحسابات . وكما ذكرنا في الفصول السابقة ، الآثار الأوسع بكثير لعملية التحول والتي تمتد

إلى العمليات المتعلقة بالنشاط والقرارات التجارية والترتيبات والإنفاقيات المالية . ولقد رأينا أحد الأمثلة في أثناء تحولات الشركات المدرجة في الاتحاد الأوروبي إلى المعايير الدولية (IFRS) في عام (2005) . حيث أصدرت لجنة منظمي الأوراق المالية الأوروبية (CESR) توصية بأنه يجب علي الكيانات المسجلة في الاتحاد الأوروبي أن تفصح عن المعلومات التي تصف خططها المتعلقة بالتحول ودرجة الإنجاز في عملية التحول إلى المعايير الدولية (IFRS) وذلك عند نشر قوائمها المالية عن السنة المالية المنتهية في عام (2003) . وينبغي أن يتضمن ذلك وصف السياسات العامة المتعلقة بالقضايا التشغيلية والرقابية فضلاً عن المخاطر والشكوك المرتبطة بالتحول من حيث تأثيرها على النشاط . كما تم التشجيع على إظهار المزيد من المعلومات في القوائم المالية لعام (2004) وتوفير المزيد من التفاصيل عن التقدم المحرز في مشروع التحول بما في ذلك التسويات الرقمية لحقوق المساهمين والأرباح في ظل المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً عند تحويلها إلى المعايير الدولية (IFRS) وشرح تأثيرها على التدفقات النقدية (CESR, 2003)

لا يدخل الشكل أو المحتوى المطلوب من هذا النوع من المعلومات التكميلية ضمن نطاق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)، حيث يحكم ذلك قواعد محددة تصدرها السلطات أو الاختصاصات التابع لها الكيان المعد للتقارير، وربما تكون تلك القواعد التنظيمية ذات طبيعة قانونية أو تم وضعها بمعرفة سوق الأوراق المالية المختصة أو أي هيئة تنظيمية أخرى . وهذه المتطلبات قد تكون إلزامية وقائمة على قواعد ، أو قد تكون إختيارية تستند أكثر على مبادئ وترقى إلى المبادئ التوجيهية لأفضل الممارسات . القضية الأساسية هي أنه بغض النظر عما إذا كان التنظيم يحتوي على أية متطلبات محددة فيما يتعلق بالإبلاغ عن تخطيط وتطبيق عملية التحول إلى المعايير الدولية (IFRS) ، فانه من المرجح أن يتم مناقشة تأثير التحول في الوثائق المفسرة التي تصدر مع القوائم المالية ، وبمجرد بدأ المنظمة في التخطيط لعملية التحول ، فانه يتوجب عليها أن تبدأ في التواصل بخصوص بعض تفاصيل الخطة نفسها والآثار المتوقعة للتحول .

وخير مثال على القواعد المنظمة المحيطة بالإتصالات المتعلقة بقضايا التحول المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) يمكن أن نراه في التحول الكندي إلى المعايير الدولية . حيث أصدر مديرو الأوراق المالية الكندية (CSA) إشعار للموظفين⁽¹⁾ ، ذكروا فيه تلك الإفصاحات التي ينبغي إدراجها ضمن قسم إفصاحات وتحليلات الإدارة (MD & A) في التقرير السنوي خلال الثلاث سنوات المالية التي تسبق سنة التحول. وتتضمن المسائل المتوقعة مناقشتها في إفصاحات وتحليلات الإدارة مناقشة تفصيلية لخطة التحول بما في ذلك معلومات عن الضوابط الرقابية الداخلية والتدريب والقضايا المتعلقة بالأنظمة وتكنولوجيا المعلومات والأنشطة التجارية التي سوف تتأثر . بالإضافة إلى ذلك ، ينبغي أن تغطي المناقشات الاختلافات المحاسبية الهامة التي من المتوقع أن تنشأ عند تبني المعايير الدولية (IFRS)، مع وصف التأثير المحتمل على القوائم المالية والنتائج (CSA, 2008).

كان المنطق من وراء متطلبات مديرو الأوراق المالية الكندية (CSA) من الكيانات المُعدة للتقارير بأن تقدم هذه المعلومات هو العمل على «خفض مستوى عدم يقين المستثمرين بشأن جاهزية المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) ، بالإضافة إلى إعلام القراء عن احتمالية تقلب النتائج المبلغ عنها في المستقبل . . . والوصول إلى عملية تحول إلى المعايير الدولية أكثر استقراراً وأقل اضطراباً ، مما قد يكون مفيداً لمصدري القوائم المالية والمستثمرين على حد سواء » (CSA, 2010) ، وقد كان مديرو الأوراق المالية الكندية (CSA) صارمين إلى حد ما في تقييم ورصد إفصاحات الكيانات المُعدة التقارير ، وتقييم مستوى الإمثال للقواعد التنظيمية مع الإشارة إلى أن الكيانات التي اعتبرت غير ممثلة قد يطلب منها إعادة تعديل ملف إفصاحات وتحليلات الإدارة (MD & A) الخاصة بها كي يشمل تفاصيل كافية عن عملية التحول إلى المعايير الدولية (IFRS) .

(1) اللائحة ذات الصلة هي اشعارالموظفين رقم (52-320) الخاص بالافصاح عن التغيرات المتوقعة في السياسات المحاسبية المتعلقة بالتحول إلى المعايير الدولية (IFRS)

جدول (4-7) نموذج لتوقيت وتفاصيل الاتصالات المتعلقة بالمعايير الدولية (IFRS)

متطلبات الإفصاح	التوقيت
- مناقشة أثر تبني المعايير الدولية (IFRS) ، وفيها تختلف درجة التفصيل باختلاف مرحلة التخطيط لعملية التحول .	قبل تاريخ التحول بثلاثة سنوات
- التحديثات المتعلقة بالتقدم المحرز في خطة التحول إلى المعايير الدولية (IFRS) وأية تغييرات على الخطة .	قبل تاريخ التحول بعامين - إفصاحات وتحليلات الإدارة (MD & A) المرفقة بالقوائم المالية المرحلية
- وصف الاختلافات بين المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً والمعايير الدولية (IFRS) بما في ذلك التغييرات في السياسات المحاسبية ، مع الإفصاح عن أية إفتراضات بخصوص التغييرات المستقبلية المتعلقة بالمعايير الدولية . يمكن أن يكون ذلك في صورة إفصاح وصفي مفسر .	قبل تاريخ التحول بعامين - إفصاحات وتحليلات الإدارة (MD & A) المرفقة بالقوائم المالية السنوية
- تقديم مناقشة محدثة مع مُصدر القوائم المالية بخصوص استعداداته للتحول إلى المعايير الدولية ، وفي هذا التوقيت ستكون المنظمة قادرة بشكل عام على أن تناقش بمزيد من التفصيل القرارات والتغييرات الرئيسية التي تحدث عند التحول ، كما ينبغي أن تتضمن المناقشة القرارات المتعلقة بخيارات السياسات المحاسبية وتطبيق المعيار الدولي (IFRS 1) والمتعلق بتبني المعايير الدولية لأول مرة . - ينبغي إدراج معلومات كمية عن تأثير المعايير الدولية على كل بند من البنود الواردة في القوائم المالية ، إن وجدت .	قبل تاريخ التحول بسنة واحدة - إفصاحات وتحليلات الإدارة (MD & A) المرفقة بالقوائم المالية المرحلية والسنوية

من حيث تفاصيل الإفصاحات المتعلقة بالتحول ، فإن المتطلبات تصبح أكثر تفصيلاً مع اقتراب موعد التحول . ويرد مثال على نوع التفاصيل المقدمة في كل من التقارير السنوية التي تسبق صدور أول قوائم مالية مُعدة وفقاً للمعايير الدولية (IFRS) في الجدول (4-7) .

السبب في إدراج هذه التفاصيل في متطلبات الإفصاح الكندية ذو شقين . أولاً ، إنه يكرر مفهوم أن الإفصاح عن المسائل المتعلقة بالتحول أمر هام ليس فقط في سنة التحول ولكنه مفيد لمستخدمي القوائم المالية في مرحلة أقرب زمنياً من ذلك بكثير . ثانياً ، أنه يسلط الضوء على أن الإفصاحات المطلوبة في بعض نطاقات

السلطة والإختصاص تتجاوز تلك المطلوبة بموجب المعايير الدولية (IFRS) ولا سيما المعيار الدولي (IFRS 1)، لذلك يجب ان تتأكد الكيانات المعدة للتقارير من تطبيق أي متطلبات إفصاح إضافية مفروضة، لتجنب أي ردود فعل سلبية من جانب السلطات التنظيمية ومستخدمي القوائم المالية.

نشأ وضع مماثل عند تحول استراليا إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) في عام (2005). حيث أصدر مجلس معايير المحاسبة الأسترالية (AASB) إعلاناً هاماً (AASB 1047) في عام (2004)، تم الإفصاح فيه عن آثار تبني المعايير الأسترالية المعادلة للمعايير الدولية (IFRS)، حيث يتطلب المعيار من الكيانات المعدة للتقارير المطلوبة أن تقوم بالإفصاح عن كيفية إدارة عملية التحول إلى المعايير الأسترالية المعادلة للمعايير الدولية (IFRS). وشرح تفسيري للاختلافات الرئيسية في السياسات المحاسبية والتي كان من المتوقع أن تنشأ عن تبني المعايير الأسترالية المعادلة لمعايير التقارير المالية الدولية (AASB، 2004)، وعلى غرار متطلبات الإفصاح الكندية، فانه مع اقتراب تاريخ اعتماد المعايير الدولية (IFRS) فان المعيار يتطلب الإفصاح عن المزيد من المعلومات الرقمية. مع عدم تحديد طريقة عرض هذه المعلومات، لذلك ستحتاج الإدارة إلى ممارسة تقديراتها واحكامها الشخصية بخصوص محتوى المعلومات المقدمة وطريقة تقديمها بصورة يسهل فهمها.

بإختصار، تحتاج الشركات بشكل واضح إلى خطة إتصالات ترتبط بشكل كبير بخطة إدارة التغيير المتعلقة بالأطراف الداخلية، بالإضافة إلى خطة علاقات عامة مناسبة للأطراف الخارجية، لضمان تقديم الرسائل الرئيسية في الوقت المناسب للجمهور المناسب. كما نحتاج إلى التخطيط بعناية للمخرجات الرئيسية لضمان أن تأتي متوافقة مع أي متطلبات تنظيمية، وأن تكون المعلومات المتاحة بخصوص التحول شفافة ومفهومة قدر الامكان.

3-7 عرض الإفصاحات وفقاً للمعيار الدولي (IFRS 1)

يبحث هذا القسم في كيفية قيام الكيانات المعدة للتقارير بالإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالتحول وعرضها على النحو المطلوب من قبل المعيار الدولي (IFRS 1)، حيث تناولنا في الجزء السابق الإتصالات المتعلقة بالمعلومات المتواجدة

خارج القوائم المالية وفي الفترات السابقة لتبني المعايير الدولية . على الرغم من ذلك وكما رأينا عند إستعراض عملية التحول الكندي ، يمكن أن تفرض بعض الدول ونطاقات السلطات والإختصاص متطلبات محددة على هذا النوع من الإتصالات ، لكن عادة ما تتوافر للكيانات المُعدة للتقارير درجة من المرونة في تحديد كيفية تواصلهم خارج القوائم المالية ومحتوي تلك الإتصالات .

ويتطلب المعيار الدولي (IFRS 1) والخاص بتبني المعايير الدولية لأول مرة القيام بإفصاحات واسعة النطاق بشأن مرحلة التحول في القوائم المالية الأولى المُعدة وفقاً للمعايير الدولية (IFRS)، حيث يجب التواصل بخصوص أمور مُحددة وهناك مرونة أقل في تحديد محتوى الإفصاح مقارنة بالمسائل التي نوقشت خارج القوائم المالية ، ومع ذلك ، وعلى الرغم من أن المعيار الدولي (IFRS 1) يتطلب تقديم معلومات مالية معينة ، فإن الكيانات المُعدة للتقارير لا زالت هي صاحبة القرار بشأن كيفية عرض تلك المعلومات ومقدار التفاصيل التي تقدمها لشرح الآثار المالية والمحاسبية للتحول . وسيقوم هذا القسم بتقييم وتلخيص متطلبات الإفصاح وفقاً للمعيار المذكور واستكشاف الطرق المختلفة لعرض وتقديم المعلومات المطلوبة.

7-3-1 متطلبات الإفصاح وفقاً للمعيار الدولي (IFRS 1)

يتطلب المعيار وجود إفصاحات تشرح كيف أثر التحول من المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المُطبقة سابقاً إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) علي الوضع المالي للكيان المعد للتقارير والأداء المالي والتدفقات النقدية (IFRS 1.23) ، ويحتوي الفصل الثالث علي وصف مُفصل لمتطلبات الإفصاح وفقاً للمعيار الدولي (IFRS 1). ويرد ملخص لذلك أدناه :

- التسويات المتعلقة بحقوق الملكية المُبلغ عنها بموجب المبادئ المحاسبية المقبولة عاماً (GAAP) المُطبقة سابقاً عند التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) في كل من :

(أ) تاريخ التحول إلى المعايير الدولية (IFRS)

(ب) في نهاية آخر فترة سنوية مُعدة وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً . (IFRS 1.24a) .

● تسويات إجمالي الدخل الشامل عن آخر فترة سنوية مُعدة في إطار المبادئ المحاسبية المقبولة عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً إلى إجمالي الدخل الشامل في ظل المعايير الدولية (IFRS) للفترة نفسها . (IFRS 1.24a) .

● إذا قامت الجهة المُعدة للتقارير بالاعتراف أو بعكس خسائر إنخفاض القيمة عند إعداد الميزانية العمومية الإفتتاحية وفقاً للمعايير الدولية (IFRS) ، فإنه يجب وأن يتم الإفصاح عن ذلك . (IFRS 1.24c) .

● شرح التعديلات الجوهرية التي تم إجراؤها علي كل من قائمة المركز المالي وقائمة الدخل الشامل الإجمالية وقائمة التدفقات النقدية ، وذلك عند تبني المعايير الدولية (IFRS) لأول مرة . . (IFRS 1.25)

● إذا تم اكتشاف أخطاء في القوائم المالية المُعدة وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً في سياق التحول إلى المعايير الدولية (IFRS) ، فإنه يجب أن يتم الإفصاح عنها بشكل منفصل . (IFRS 1.26) .

7-3-2 مسائل يجب أن تؤخذ في الإعتبار عند إعداد وتقديم الإفصاحات في القوائم المالية الأولى المُعدة وفقاً للمعايير الدولية (IFRS)

نحتاج إلي إتخاذ خيارات معينة فيما يتعلق بحجم التفاصيل التي سيتم عرضها في الإفصاحات المتممة للقوائم المالية وفي أجزاء أخرى من الحسابات في القوائم المالية الأولى المُعدة وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) . ومن الواضح أن التحولات التي تضم عددا كبير من التعديلات المعقدة سوف تتطلب إفصاحات أكثر تفصيلاً من التحولات البسيطة . في جميع التحولات يكون المراجعين الخارجيين في وضع جيد للتوصية بمدى الإفصاحات اللازمة للإمتثال للمعيار الدولي (IFRS 1) ، ومع ذلك ، في كل التحولات لابد لمُعدي القوائم المالية من أخذ ثلاثة قضايا رئيسية في الإعتبار - طريقة عرض التسويات التي يتطلبها المعيار الدولي (IFRS 1) ، ودرجة التفسير المرغوبة ، والإفصاح

المطلوب بخصوص المعلومات المقارنة . وستتم مناقشة كل هذه الأمور أدناه .

1-2-3-7 طريقة عرض وتقديم التسويات وفقاً للمعيار الدولي (IFRS 1)

لا يحدد المعيار طريقة معينة لعرض التسويات ، حيث تتضمن إرشادات تطبيق المعيار مثال على التسوية التي يتم بمقتضاها إجراء تعديلات على كل بند في القوائم المالية المعدة وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً إلى المعايير الدولية (IFRS) ، مع وصف تفسيري وشرح وارد في حاشية تلك التسويات . وهذا مجرد مثال توضيحي ، وبينما غالباً ما تتبع معظم الكيانات المعدة للتقارير هذا النوع في عرض تسوياتها ، فإن هناك بعض الحرية المتاحة للكيانات المعدة للتقارير في تفصيل طريقة لعرض المعلومات أكثر ملائمة لعملية تحولها .

القضية الرئيسية لمعد المعلومات هي ضمان أن تكون تلك المعلومات مفهومة قدر الإمكان ، ونظراً لتعقيد بعض التعديلات فإن تحقيق ذلك قد يكون أمراً صعباً . تُدرج معظم القوائم المالية التسويات في صورة جداول معلومات ، مع الإفصاح عن كل تسوية هامة بصورة منفصلة . وعادة ما تميز الجداول في كثير من الأحيان بين الأنواع المختلفة من التسويات ، مثل فصل التسويات المتعلقة بالتصنيف عن تلك التسويات المرتبطة بالإعتراف أو القياس .

قد تشكل الأهمية النسبية مشكلة . وعلى الإدارة أن تحدد المستوى الذي تعتبر عنده التسوية هامة بما فيه الكفاية للإفصاح عنها بشكل منفصل . علي أن يتم تجميع التسويات البسيطة معاً دون تفصيلها . حيث أنه حتى عند تجميع التسويات الصغيرة لغرض الإفصاح الرقمي ، وقد يكون مفيداً للشرح التوضيحي تفسير البنود المعدلة التي تم تجميعها .

2-2-3-7 حجم التفاصيل اللازمة لشرح الآثار المحاسبية

يحتوي المعيار الدولي (IFRS 1) في أحد متطلباته علي ضرورة كفاية الإفصاح لتمكين المستخدمين من فهم التعديلات الرئيسية في قوائم التسويات . وسوف يتوجب علي الإدارة أن تمارس تقديراتها وأحكامها الشخصية فيما يتعلق بكمية ومحتوى الشروحات التفسيرية المقدمة . في حالة كون المعلومات المقدمة

قليلة جداً فإن هناك خطورة في أن تصبح تلك التسويات غير مفهومة ، كما أن الكثير المعلومات بصورة زائدة عن الحدهي أمر غير مرغوب فيه ويصعب معه التفرقة بين التسويات الهامة و قليلة الأهمية .

ينبغي أن تكون الصياغة بسيطة قدر الإمكان ، ولا سيما بالنظر إلى الطبيعة المعقدة لكثير من التعديلات التي يتم القيام بها . هناك قضية مهمة قد تبدو بديهية ، وهي ضرورة تصميم التفسيرات كي تتلائم بقدر الإمكان مع التعديلات المحددة المتعلقة بالتحول التي يتم عرضها . هناك مشكلة في أن بعض القوائم المالية الأولى المعدة وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) تحتوي على الكثير من الإفصاحات النمطية التي تهدف إلى توفير معلومات مفيدة ، لكنها في الواقع ، تشتت الانتباه عن القضايا المحددة المتعلقة بالتحول التي يجري تفسيرها .

3-2-3-7 المعلومات المقارنة

قد ترغب الكيانات المعدة للتقارير أو قد تكون ملزمة من قبل اللوائح المحلية بتقديم معلومات مقارنة لسنوات إضافية تزيد عن الحد الأدنى من متطلبات الإفصاح وفقاً للمعيار الدولي (IFRS 1) ، على سبيل المثال ، بعض السلطات والإختصاصات تطالب الكيانات بتقديم ملخصات للمعلومات المالية الرئيسية لمدة خمس سنوات . كما يتوقع مستخدمي القوائم المالية رؤية المقارنات الإضافية لمساعدتهم علي الفهم حتى لو لم تكن المعلومات الإضافية مطلوبة .

لا يتطلب المعيار الدولي (IFRS 1) أن يتم إعداد المعلومات المقارنة الإضافية وفقاً لمتطلبات الاعتراف والقياس كما حددتها المعايير الدولية ، إلا أنه يطالب مع ذلك في حالة احتواء القوائم المالية علي ملخصات تاريخية أو معلومات مقارنة معدة وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً ، فإنه يجب على المنشأة تمييز المعلومات المعدة وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً و ابراز أنها لم يتم إعدادها وفقاً للمعايير الدولية (IFRS) ، علي أن تفصح أيضاً عن طبيعة التعديلات الرئيسية التي من شأنها أن تجعلها متوافقة مع المعايير الدولية ، ولا يحتاج الكيان إلي تحديد حجم هذه التعديلات (IFRS

1.22) ، هذه النقطة الأخيرة هامة لأنها تُسهل كثيراً من عملية تقديم المعلومات المقارنة لسنوات إضافية دون الحاجة إلى الدقة في تحديد مبالغ التسويات الضرورية لجعل المعلومات المقارنة متوافقة مع المعايير الدولية .

بالإضافة إلى ذلك ، عندما تتطلب بعض السلطات التنظيمية توفير المعلومات المقارنة لعدة سنوات ، فقد تقوم السلطة بإصدار قواعد خاصة لتوفير المعلومات المقارنة خلال فترة التحول إلى المعايير الدولية (IFRS) . مثل قيامها علي سبيل التخفيف من عبء إعداد التقارير بمنح إعفاء من كم الإفصاح المطلوب عادة .

الخلاصة

الحاجة إلى إستراتيجيات بخصوص التعليم والتدريب والإتصالات وعرض آثار التحول داخلياً وخارجياً ، هي أمور واضحة من أجل التحول السلس ، حيث تحتاج المنظمة إلي توافر المهارات المتاحة لتخطيط وتنفيذ عملية التحول ، ويجب أن يتم تنمية المعرفة داخل المنظمة لتجنب الإفراط في الإعتماد على الموظفين المؤقتين مما يرفع من التكلفة . التدريب يمكن أن تكون مكلفاً ولكن من الأفضل أن يتم النظر اليه كإستثمار في المواهب ، وسوف تحصل المنظمات التي تضع أولوية لتطوير معارف موظفيها بالمعايير الدولية (IFRS) في وقت مبكر من مشروع التحول علي فريق عمل جيد لمشروع التحول ذو فهم عميق ليس فقط للمسائل الفنية للمعايير الدولية (IFRS) ، ولكن أيضاً لديه القدرة على اكتشاف أي آثار غير مباشرة محتملة للتغيرات المحاسبية . الإتصالات الداخلية هامة أيضاً لضمان إرسال الرسائل الصحيحة للجُمهور الصحيح ، وتأمين عملية الإقتناع بالمشروع و التشجيع علي قبول التغيرات في الأنشطة التجارية . كما ينبغي التخطيط بعناية للإتصالات الخارجية ، لتسهيل فهم القوائم المالية الأولى المُعدة وفقاً للمعايير الدولية (IFRS) ، و أيضاً لتنبه مستخدمي القوائم المالية في المراحل الأولى من عملية التحول إلي تلك التغيرات المرتبطة بالتحول وتأثيرها على النتائج التي يتم التقرير عنها و الأرقام الرئيسية الأخرى .

الجزء الثالث

المُضي قدماً في عملية التحول
وتطوراتها في بعض الدول المُختارة

الفصل الثامن

التحول الى مبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً الجديدة في المملكة المتحدة

رقم الصفحة	فهرس الفصل
376	1-8 الخلفية المتعلقة بالتغيرات والخطوط العريضة للنظام الجديد
376	1-1-8 لمحة تاريخية عن المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) في المملكة المتحدة
378	2-1-8 النظام الجديد للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً في المملكة المتحدة (UK GAAP)
380	1-2-1-8 معيار اعداد التقارير المالية البريطاني (FRS 100) والمتعلق بتطبيق متطلبات إعداد التقارير المالية
383	2-2-1-8 معيار اعداد التقارير المالية البريطاني (FRS 101) إطار الإفصاحات المخفض
385	3-2-1-8 معيار اعداد التقارير المالية البريطاني (FRS 102) المعمول به في المملكة المتحدة وأيرلندا
387	3-1-8 إتخاذ القرار بخصوص أي من مكونات النظام الجديد سيتم إتباعه
388	1-3-1-8 قضية الإتساق (الثبات)
389	2-3-1-8 التحول إلى معيار اعداد التقارير المالية (FRS 101) - الإيجابيات والسلبيات
390	3-3-1-8 إيجابيات وسلبيات التحول إلى معيار اعداد التقارير المالية (FRS 102)
391	4-3-1-8 الضرائب والمسائل القانونية

رقم الصفحة	فهرس الفصل
392	2-8 الآثار المحاسبية والآثار واسعة النطاق للتحويل
392	1-2-8 معيار اعداد التقارير المالية البريطاني (FRS 102) - الاختلافات الرئيسية بين المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) القائمة والجديدة في المملكة المتحدة
394	2-2-8 المعالجة المحاسبية لتبني معيار اعداد التقارير المالية البريطاني (FRS 102) لأول مرة
403	3-2-8 متطلبات الإفصاح عند تبني معيار اعداد التقارير المالية البريطاني (FRS 102) للمرة الأولى
405	4-2-8 التحويل إلى معيار اعداد التقارير المالية البريطاني (FRS 101)
406	3-8 قضايا التخطيط لعملية التحويل
406	1-3-8 التخطيط المبدئي وتوقيت إجراء تقييم للتأثيرات
409	2-3-8 التكاليف

الفصل الثامن

التحول الى مبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً الجديدة في المملكة المتحدة

في عام (2013) ، أكمل مجلس التقارير المالية البريطاني (FRC) مشروعه الخاص بمراجعة معايير إعداد التقارير المالية في المملكة المتحدة وجمهورية إيرلندا. حيث تمخض عن هذه المراجعات إجراء تغيير جذري في نظام إعداد التقارير المالية ، تم بمقتضاه إستبدال كل المعايير المعدة وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً في المملكة المتحدة (UK GAAP) بمعايير جديدة (NEW UK GAAP) وهي المعايير (FRS 102 ، FRS 101 ، FRS 100) ، وفي الوقت نفسه سمح قانون الشركات في المملكة المتحدة بتطبيق المعايير الدولية (IFRS) للراغبين في ذلك ، علي أن يتم إعداد القوائم المالية الموحدة الخاصة بالكيانات المسجلة في الإتحاد الأوروبي وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) بصورتها المعتمدة من الإتحاد الأوروبي .

يترتب علي إدخال المعايير الجديدة المعدة وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً الجديدة في المملكة المتحدة (NEW UK GAAP) ، قيام شركات المملكة المتحدة وأيرلندا بإتخاذ قرارات بخصوص المعايير المحاسبية سوف تقوم باتباعها من الآن فصاعداً ، وقد تختار تلك الشركات التي لم تتبني بعد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ((IFRS أن تفعل ذلك مباشرة ، وقد تقرر شركات أخرى المرور بفترة إنتقالية تقوم خلالها بتطبيق المبادئ المحاسبية الجديدة المقبولة قبولاً عاماً الجديدة في المملكة المتحدة (NEW UK GAAP) قبل أن تقوم بالتحول النهائي إلى المعايير الدولية (IFRS) ، حيث اوضحت الفصول السابقة من هذا الكتاب الخطوات الرئيسية المتعلقة بتخطيط وتنفيذ عملية التحول . كما ان هذه الفصول

السابقة مُفيدة أيضاً بالنسبة للشركات التي ستتحول إلى تطبيق المبادئ المحاسبية الجديدة المقبولة قبولاً عاماً في المملكة المتحدة (NEW UK GAAP)، لأن معظم المناقشات حول مشروع التحول قابلة للتطبيق في الحالتين، خاصة وأن المعايير الجديدة في المملكة المتحدة متقاربة إلى حد كبير مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS).

يحتوي هذا الفصل على ملخص لنظام المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً الجديدة في المملكة المتحدة (NEW UK GAAP)، ذات الصلة بالقراء في المملكة المتحدة وأيرلندا الذين يمرون بعملية التحول إلى إطار عمل جديد لإعداد التقارير، سواء كان ذلك التحول إلى المعايير الدولية (IFRS) بصورتها المعتمدة من الاتحاد الأوروبي أو إلى المبادئ المحاسبية الجديدة المقبولة قبولاً عاماً في المملكة المتحدة (NEW UK GAAP)، كما يغطي أيضاً بعض الاختلافات الرئيسية بين المبادئ المحاسبية الحالية والجديدة المقبولة قبولاً عاماً في المملكة المتحدة والتي سوف تؤثر على التخطيط لعملية التحول.

8-1 الخلفية المتعلقة بالتغيرات والخطوط العريضة للنظام الجديد

8-1-1 لمحة تاريخية عن المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) في المملكة المتحدة

ومن المفيد أن نبدأ بنبذة موجزة عن تاريخ إعداد التقارير المالية في المملكة المتحدة لتحديد سياق النظام الجديد، كان «مجلس معايير المحاسبة البريطاني» والذي يعمل تحت إشراف «مجلس إعداد التقارير المالية (FRC)» هو المسئول عن إصدار معايير إعداد التقارير المالية في المملكة المتحدة⁽¹⁾، حيث تم في البداية إصدار قوائم معايير الممارسات المحاسبية (SSAP) وبعد ذلك تم إصدار معايير إعداد التقارير المالية البريطانية (FRSs)، إضافة إلى وثائق مستقلة صادرة عن «فريق عمل القضايا الملحة» (UITF) لتوفير توجيهات محددة بشأن قضايا مختارة،

(1) يشار إلى تلك المعايير على أنها مبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً في المملكة المتحدة (UK GAAP) ولكنها تنطبق أيضاً على جمهورية أيرلندا.

وقد عكست المعايير الصادرة منه خلال العقد الماضي على نحو متزايد مبادئ المعايير الدولية (IFRS) وبعضها متطابق تقريباً مع تلك المعايير، وبهذه الطريقة فإن الإصدارات الأكثر حداثة من المبادئ المحاسبية الجديدة المقبولة قبولاً عاماً الجديدة في المملكة المتحدة (UK GAAP) تمثل التقارب مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)، ولكن لم يتم تنقيح قائمة معايير الممارسات المحاسبية (SSAPs)، مما أدى إلي جعل المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً في المملكة المتحدة (UK GAAP) عبارة عن خليط من المصطلحات المحاسبية والأساليب والمبادئ القديمة والجديدة.

وقد أقر مجلس إعداد التقارير المالية (FRC) في النهاية بحاجة المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً في المملكة المتحدة (UK GAAP) إلى تعديلات، وذلك بسبب القلق بشأن ثبات واتساق المعالجات المحاسبية المذكورة أعلاه، وأيضاً بسبب الإدراك المتزايد بأن المعايير قد أصبحت قديمة ولا تتواءم مع الممارسات التجارية الحالية، وعمليات التمويل من خارج الميزانية، كما كان هناك شعور أيضاً بأن المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً في المملكة المتحدة (UK GAAP) غير كافية في متطلباتها المتعلقة بالأدوات المالية وبصفة خاصة تلك المتعلقة بمشتقات معينة، إضافة إلي افتقار القوائم المالية المعدة وفقاً لها لمعلومات هامة عن المعاملات والأرصدة المرتبطة بالأصول والالتزامات المالية.

تمثلت المشكلة الأخرى في صعوبة مقارنة القوائم المالية المعدة وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً في المملكة المتحدة مع تلك المعدة في ظل المعايير الدولية (IFRS)، مما يتسبب في صعوبات عند تقييم أداء الشركات مقارنة ببعضها البعض.

وتتضمن المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً في المملكة المتحدة (UK GAAP) أيضاً معيار التقارير المالية للكيانات الصغيرة (FRSSE) وذلك بالإضافة إلي قوائم معايير الممارسات المحاسبية (SSAPs) ومعايير إعداد التقارير المالية البريطانية (FRSs) ووثائق فريق عمل القضايا الملحة (UITF)، حيث تقوم

الشركات الصغيرة نسبياً بإتباعه كبديل للمبادئ المحاسبية الكاملة المقبولة قبولاً عاماً في المملكة المتحدة (UK GAAP) ، كما كان نظام إعداد التقارير المالية في المملكة المتحدة معقد أكثر من اللازم ، وخصوصاً للكيانات المسجلة في الإتحاد الأوروبي والمُلزمة بإعداد قوائمها المالية الموحدة باستخدام المعايير الدولية (IFRS) بصورتها المعتمدة من الإتحاد الأوروبي .

بدأت المناقشات حول التقارب بين المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً في المملكة المتحدة (UK GAAP) والمعايير الدولية (IFRS) في إكتساب الزخم عندما قام مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) في عام (2009) بإصدار المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة (IFRS for SMEs)، وفي العام نفسه ، أصدر مجلس المعايير المحاسبية ورقة استشارية تتضمن اقتراح سياسة بخصوص مستقبل المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً في المملكة المتحدة (UK GAAP) ، و كان المقترح عبارة عن نظام لإعداد التقارير المالية مكون من ثلاثة مستويات ، في المستوى العلوي منه توجد الكيانات المسجلة والكيانات الخاضعة للمساءلة العامة والتي ستقوم بتطبيق المعايير الدولية (IFRS) بصورتها المعتمدة من الإتحاد الأوروبي عند إعداد حساباتهم الموحدة ، وفي المستوى السفلي توجد الكيانات الصغيرة والتي ستستمر في تطبيق معيار التقارير المالية للكيانات الصغيرة (FRSSE) ، إما بالنسبة للكيانات في المستوى الأوسط فقد كان من المقرر في البداية أن تتبع المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة (IFRS for SMEs) ، إلا أن بعض عناصر هذا المعيار كانت غير متوافقة مع قوانين الإتحاد الأوروبي ، وبالتالي لا يمكن تطبيقها كجزء من نظام المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً الجديدة في المملكة المتحدة (NEW UK GAAP) ، وفي عام (2010) نشر مجلس المعايير المحاسبية اقتراح آخر يشير إلى أنه بدلاً من تطبيق المعيار الدولي لإعداد القوائم المالية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة (IFRS for SMEs) علي المستوى الأوسط ، فإنه سيتم تطبيق معيار محدد لإعداد التقارير المالية للكيانات المتوسطة الحجم (FRSME) في المملكة المتحدة ، والذي يعتمد إلى حد بعيد على المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية للكيانات الصغيرة

والمتوسطة (IFRS for SMEs) مع تعديل ليتلائم مع المملكة المتحدة⁽¹⁾.

نتج عن التطورات المشار إليها أعلاه الكثير من التعليقات وردود الفعل السلبية الموجهة لمجلس إعداد التقارير المالية (FRC)، حيث سبب مفهوم المساءلة العامة على وجه الخصوص الكثير من الجدل مع المعلقين بحجة أن تطبيقها سوف يؤدي إلى التوسع الاجباري في استخدام المعايير الدولية (IFRS) وبصفة خاصة بالنسبة للكيانات التي تفوق تكلفة تطبيق المعايير الدولية بها المنفعة العائدة منها (FRC، 2012b).

أدت عملية التشاور والتطوير في نهاية المطاف إلى إصدار النسخة النهائية من المبادئ المحاسبية الجديدة المقبولة قبولاً عاماً في المملكة المتحدة (NEW UK GAAP) وذلك في عام (2013)، والتي سيتم تفصيلها في القسم التالي، حيث تم إستبعاد مفهوم المساءلة العامة، وتم إدخال تعديلات في سبيل الاحتفاظ بالمزيد من خصائص المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً في المملكة المتحدة (UK GAAP) القائمة، مع السماح بالمزيد من الخيارات في إعداد التقارير المالية مما قد يؤدي إلى التخفيف من عبء التحول، وكانت هناك أيضاً تغييرات في المسميات المستخدمة حيث تم إعادة تسمية معيار إعداد التقارير المالية للكيانات المتوسطة الحجم من (FRSME) ليصبح (FRS 102)

8-1-2 النظام الجديد للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً في المملكة المتحدة (UK GAAP)

يوجد حالياً ثلاثة معايير تتكون منها المبادئ المحاسبية الجديدة المقبولة قبولاً عاماً في المملكة المتحدة (NEW UK GAAP) :

معيار إعداد التقارير المالية البريطاني (FRS 100) والخاص بتطبيق متطلبات إعداد التقارير المالية.

(1) لمزيد من التفاصيل عن المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً في المملكة المتحدة (UK GAAP)، وأوراق النقاشات والاستشارات المختلفة، ومسودات النقاش يمكن الاطلاع عليها في الموقع الإلكتروني لـ "مجلس إعداد التقارير المالية (FRC)" <http://www.frc.org.uk/Our> (اعمال المجلس / أكواد ورموز المعايير / والسياسات المحاسبية وسياسات اعداد التقارير / ومستقبل المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً في المملكة المتحدة (UK GAAP)).

معياري إعداد التقارير المالية البريطاني (FRS 101) والخاص بتقليص إطار العمل المتعلق بالإفصاحات .

معياري إعداد التقارير المالية البريطاني (FRS 102) والخاص بمعايير إعداد التقارير المالية المعمول بها في المملكة المتحدة وجمهورية أيرلندا⁽¹⁾.

و سوف تصبح هذه المعايير سارية علي الفترات المحاسبية التي تبدأ في (1 يناير 2015) وما بعدها ، وبالتالي فإن القوائم المالية السنوية الأولى التي سيتم إعدادها في ظل النظام الجديد ستكون للسنة المنتهية في (31 ديسمبر 2015). كما يسمح بالتبني المبكر لتلك المعايير مع بعض الاستثناءات .

سوف تحتفظ المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً في المملكة المتحدة (UK GAAP) بمعايير إعداد التقارير المالية للكيانات الصغيرة (FRSSE) ، حيث سيظل متاحاً للإستخدام من قبل الكيانات الصغيرة ، كما تم تحديثه ليعكس التغييرات الضرورية الناجمة عن تقديم معياري إعداد التقارير المالية (FRS 100) و (FRS 102) ، حيث تم إصدار نسخة منقحة منه في يوليو (2013)⁽²⁾ علي ان يتم البدء في تطبيقها من (1 يناير 2015). وسيتم إستكشاف الغرض من المعايير الجديدة أدناه .

8-1-2-1 معياري إعداد التقارير المالية البريطاني (FRS 100) والمتعلق بتطبيق متطلبات إعداد التقارير المالية

يوضح هذا المعيار إطار إعداد التقارير المالية في المملكة المتحدة ، والتي تحدد المتطلبات والخيارات المتاحة للكيانات المعدة للتقارير المالية . كما يحدد الكيانات المعدة للتقارير التي يتم السماح لها بإستخدام المعايير الدولية (IFRS) بصورتها

(1) حتي وقت كتابة هذا التقرير ، لم يتم إصدار وثيقة «استطلاع الآراء» المتعلقة بالمعيار الرابع والذي سوف يتم تسميته (FRS 103) . حيث يتعلق المعيار بعقود التأمين ، ويعتبر محتواه متخصص جداً كي تتم مناقشته في هذا الكتاب .

(2) من المرجح أن يخضع معياري إعداد التقارير المالية للكيانات الصغيرة (FRSSE) لمزيد من التنقيحات على مدى السنوات القليلة المقبلة ، وسوف يتأثر بالإصدار المتوقع للتوجيهات المحاسبية الجديدة للاتحاد الأوروبي في عام (2014) .

المُعتمدة من الإتحاد الأوروبي، أو معياري إعداد التقارير المالية (FRS 101) و (FRS 102) أو معيار إعداد التقارير المالية للكيانات الصغيرة (FRSSE).

تعتبر المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ((IFRS) المُعتمدة من قبل الإتحاد الأوروبي متاحة لجميع الكيانات (عدا الجمعيات الخيرية)، ولا يمتد نظام المبادئ المحاسبية الجديدة المقبولة قبولاً عاماً في المملكة المتحدة (NEW UK GAAP) ليشمل المتطلبات المتعلقة باستخدام المعايير الدولية كما يتيح للشركات الحق في التحول إلى المعايير الدولية (IFRS) عند رغبتها في ذلك.

يُعتبر معيار إعداد التقارير المالية البريطاني (FRS 101) مُتاحاً لكيانات معينة فقط، حيث أن الكيان المؤهل له هو أي كيان ضمن مجموعة تقوم بإعداد القوائم المالية الموحدة المتاحة للجمهور، لذا يمكن أيضاً تطبيق نفس المعيار على القوائم المالية الفردية للشركات التابعة والشركة الأم في نفس المجموعة، كما يحتوي المعيار على إطار مخفض للإفصاحات عند إعداد القوائم المالية (IFRS) بصورتها المُعتمدة من الإتحاد الأوروبي، وسيتم مناقشة مزايا خيار استخدام المعيار (FRS 101) لاحقاً في هذا الفصل، ويمكن للجهات المؤهلة أن تختار استخدام المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) بصورتها المُعتمدة من الإتحاد الأوروبي، من عدم الاستفادة من إعفاءات الإفصاح التي يقدمها المعيار (FRS 101)، أو إلى استخدام المعيار (FRS 102) والذي يقدم أيضاً إعفاءات إفصاح للجهات المؤهلة، أو حتى استخدام معيار إعداد التقارير المالية للكيانات الصغيرة (FRSSE) عند استيفاء تعريف الشركة الصغيرة.

بينما يُعتبر معيار إعداد التقارير المالية البريطاني (FRS 102) هو البديل عن كل من «قوائم معايير الممارسات المحاسبية (SSAPs) في المملكة المتحدة ومعايير إعداد التقارير المالية البريطانية (FRSs) ووثائق فريق عمل القضايا الملحة (UITF)»، وهو المعيار الوحيد الذي سيتم استخدامه من قبل الشركات التي تعتبر كبيرة بدرجة لا تسمح بتطبيق معيار التقارير المالية للكيانات الصغيرة (FRSSE)، وتلك الشركات التي إختارت عدم تطبيق المعايير الدولية بصورتها المُعتمدة من

الإتحاد الأوروبي ، والشركات الأخرى المؤهلة التي إختارت عدم تطبيق معيار إعداد التقارير المالية (FRS 101) .

ويتوافر معيار التقارير المالية للكيانات الصغيرة (FRSSE) للكيانات الصغيرة فقط ، ولا يغير النظام الجديد من حدود الحجم التي تم تعريفها في قانون الشركات لعام (2006) ، ويشير مجلس إعداد التقارير المالية البريطاني (FRC) إلي أن الشركات الصغيرة لم تتأثر بالمبادئ المحاسبية الجديدة المقبولة قبولاً عاماً في المملكة المتحدة (NEW UK GAAP) ، حيث لم يتم إجراء سوى تغييرات طفيفة على معيار التقارير المالية للكيانات الصغيرة (FRSSE) كنتيجة لإعتماد المبادئ المحاسبية الجديدة المقبولة قبولاً عاماً في المملكة المتحدة ((NEW UK GAAP، 2013b)).

يبدو الوضع معقداً. ولكنه في الأساس يعني أن :

- يجب علي الكيانات المُلزمة حالياً بتطبيق المعايير الدولية (IFRS) بصورتها المعتمدة من الإتحاد الأوروبي أن تقوم بذلك .
- الكيانات التي تستخدم حالياً قوائم معايير الممارسات المحاسبية (SSAP) ومعايير إعداد التقارير المالية البريطانية (FRSs) لديها خيارين إما بتطبيق المعايير الدولية ((IFRS بصورتها المعتمدة من الإتحاد الأوروبي (مع / بدون) إعتماد معيار إعداد التقارير المالية البريطاني (FRS 101) إذا كانت من الكيانات المؤهلة لذلك ، أو أن تقوم بتطبيق معيار إعداد التقارير المالية البريطاني (FRS 102) .
- الكيانات التي تستخدم حالياً معيار إعداد التقارير المالية للكيانات الصغيرة (FRSSE) يمكنها أن تستمر في القيام بذلك ، أو لديها الخيار بتطبيق المعايير الدولية ((IFRS بصورتها المعتمدة من الإتحاد الأوروبي (مع أو بدون) إعتماد معيار إعداد التقارير المالية البريطاني (FRS 101) إذا كانت من الكيانات المؤهلة لذلك ، أو لديها خيار آخر بتطبيق معيار إعداد التقارير المالية البريطاني (FRS 102) .

من المحتمل أن تتجنب الشركات التحول إلى إطار آخر لإعداد التقارير المالية ما لم تكن هناك فوائد واضحة للقيام بذلك ، ومن المتوقع أن يستمر مستخدمو معيار التقارير المالية للكيانات الصغيرة (FRSSE) في تطبيقه ، وأن غالبية الشركات التي

ستقوم بالتحول إلى النظام الجديد لإعداد التقارير المالية هي تلك التي ستتحول من المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً في المملكة المتحدة (UK GAAP) الحالية إلى معيار إعداد التقارير المالية (FRS 102) ، وانه سوف تكون هناك مجموعة صغيرة من الكيانات المؤهلة التي تتحرك نحو تطبيق المعايير الدولية (IFRS) بصورتها المعتمدة من الاتحاد الأوروبي مع تطبيق متطلبات الإفصاح التي يقدمها معيار إعداد التقارير المالية (FRS 101) .

وعلي أي حال ، عندما يتحرك كيان ما إلى إطار جديد لإعداد التقارير المالية ، فانه سوف يواجه قضايا متعلقة بالتحول مماثلة لتلك التي تم تغطيتها في الفصول من الرابع إلى السابع ، وسوف يتناول هذا الفصل بعض هذه القضايا مرة أخرى في سياق تحول شركات المملكة المتحدة الى أحد عناصر نظام المبادئ المحاسبية الجديدة المقبولة قبولاً عاماً في المملكة المتحدة (NEW UK GAAP) .

هناك أيضاً خيار للشركات التي تحولت سابقاً إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) للعودة مرة أخرى إلى استخدام المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً في المملكة المتحدة (UK GAAP) وهذا ما تم السماح به بعد صدور مرسوم بقانون تم به تعديل التشريعات القائمة مما يسمح الان للشركات بالعودة إلى المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً في المملكة المتحدة (UK GAAP) مع بعض القيود ، وتشير التقديرات التي أوردها مجلس إعداد التقارير المالية البريطاني (FRC) إلى أن ما يقرب من (20٪) من الكيانات الكبيرة الخاصة قد إختارت تطبيق المعايير الدولية (IFRS) بصورتها المعتمدة من الاتحاد الأوروبي (FRC ، 2013b) و قد تختار هذه الكيانات التحول مرة أخرى إلى معيار إعداد التقارير المالية (FRS 102) أو إلى معيار إعداد التقارير المالية (FRS 101) اذا كانت من الشركات المؤهلة .

8-1-2-2 معيار إعداد التقارير المالية البريطاني (FRS 101) / إطار الإفصاحات

المخفض

هذا المعيار كما هو موضح أعلاه ، متاح فقط للكيانات المؤهلة ، حيث يمكن استخدامه في إعداد القوائم المالية الفردية للشركة الأم أو الشركات التابعة في

المجموعة. ولا يمكن للمؤسسات الخيرية تطبيق هذا المعيار .

المبدأ الأساسي هو أن الكيانات المتبينة لهذا المعيار سوف تستخدم قواعد قائمة علي المعايير الدولية (IFRS) في الإعتراف و في قياس بنود قوائمها المالية ، ولكن مع منح إعفاءات عديدة من متطلبات الإفصاح اللازمة في ظل المعايير الدولية ، ومن هنا تم تسميته «إطار الإفصاحات المخفض»⁽¹⁾ ، و سوف يكون شكل القوائم المالية مماثل لشكلها وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) في المملكة المتحدة نظراً لتقديمها وفقاً لقواعد قانون الشركات ، ولكن مع تطبيق مبادئ المعايير الدولية (IFRS) ، و من المتصور وفقاً لهذا المعيار أن يترتب علي هذه الإعفاءات من الإفصاحات وفورات في تكاليف إعداد القوائم المالية للشركات التابعة والشركة الأم في نهاية المطاف ، دون التقليل من جودة التقارير المالية (FRC, 2012a).

هناك بعض القيود على الإعفاءات من الإفصاحات ؛ على سبيل المثال ، في حالة كون الكيانات المؤهلة عبارة عن مؤسسات مالية ، فانه ما زال هناك حاجة إلي الإفصاحات المتعلقة بالأدوات المالية وقياس القيمة العادلة.

يجب أن تتحقق شروط معينة من حتي يتم تطبيق إطار الإفصاح المخفض ، ومنها وجوب قيام الكيان بإخطار مساهميه ، ويجب أن يكون هناك إيضاح على القوائم المالية يتم فيه تلخيص الإعفاءات من الإفصاحات التي تم تطبيقها ، وبعض المعلومات المحددة الأخرى ذات الصلة.

و يوضح معيار إعداد التقارير المالية (FRS 101) الخطوط العريضة لبعض إعفاءات الإفصاح المتاحة المتعلقة بالأرصدة والمعاملات التالية :

- المدفوعات بالأسهم
- دمج الأعمال التجارية
- الأصول المحتفظ بها لغرض البيع والعمليات المتوقفة

(1) تم إدخال إطار افصاح مخفض في بلدان أخرى مثل أستراليا.

- الأدوات المالية
- قياس القيمة العادلة
- قائمة التدفقات النقدية
- السياسات والأخطاء المحاسبية
- الإفصاحات عن الأطراف ذات الصلة

هبوط قيمة الأصول

وبالإضافة إلى إعفاءات الإفصاح ، فإن معيار إعداد التقارير المالية (FRS 101) ينطوي أيضاً على بعض التعديلات المتعلقة بالمعايير الدولية (IFRS) بصورتها المعتمدة من الإتحاد الأوروبي فيما يتعلق بشهرة المحل السالبة ، وعكس خسائر الإنخفاض في قيمة شهرة المحل والمنح الحكومية .

لابد من إجراء قائمة بالإمتثال في القوائم المالية ، ومن المهم أن نتذكر عند تطبيق معيار إعداد التقارير المالية (FRS 101) ، أن القوائم المالية عند تطبيقه لا تتوافق مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) ، ولكن يتم إعدادها وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) في المملكة المتحدة ، لذلك في عام التحول إلى إطار إعداد التقارير الجديد لا يتم تطبيق المعيار الدولي (IFRS 1) والمتعلق بتبني المعايير الدولية (IFRS) لأول مرة ، ولا ينبغي تقديم أي بيان للإمتثال مع المعايير الدولية (IFRS) ، بدلاً من ذلك ، يتم تقديم قائمة بالإمتثال مع معيار إعداد التقارير المالية (FRS 101) في القوائم المالية كل عام .

3-2-1-8 معيار إعداد التقارير المالية البريطاني (FRS 102) المستخدم في المملكة المتحدة وأيرلندا

يمثل هذا المعيار متطلبات المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) في المملكة المتحدة والتي من المتوقع أن تتبعها غالبية الشركات في ظل النظام الجديد . من المهم أن نتذكر أن معيار إعداد التقارير المالية البريطاني (FRS 102) مختلف عن المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً في المملكة المتحدة

كما يختلف أيضاً عن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية للشركات الصغيرة والمتوسطة (IFRS for SMEs). ولكن بطريقة ما، يمثل معيار إعداد التقارير المالية (FRS 102) حلاً وسطاً بين الاثنين، حيث يحتفظ بالعديد من خصائص المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً في المملكة المتحدة مع توافقه بطرق أخرى مع قواعد ومبادئ المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS).

ينص الجزء المتعلق بملخص معيار إعداد التقارير المالية (FRS 102) على أن متطلبات المعيار تستند إلى المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية للشركات الصغيرة والمتوسطة (FRC, 2013a) (IFRS for SMEs)، ومع ذلك، لم يكن من الممكن لمجلس إعداد التقارير المالية (FRC) إتخاذ المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للشركات الصغيرة والمتوسطة (IFRS for SMEs) كما هي وادخالها إلى المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) في المملكة المتحدة لأنها تحتاج إلى تعديلات كي تتماشى مع قانون الشركات.

إحدى خصائص معيار إعداد التقارير المالية (FRS 102) تتمثل في أنه يحتوي على فقرات محددة متعلقة بكيانات النفع العام، لذلك يجب على مُعدي القوائم المالية في القطاع العام أن يكونوا على دراية بقضايا التحول، وهذا ينطبق أيضاً على مُعدي القوائم المالية في القطاع الخاص.

يُعتبر معيار إعداد التقارير المالية (FRS 102) أصغر كثيراً في الحجم مما كان عليه الحال وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً في المملكة المتحدة، حيث يتكون من أكثر من (300) صفحة بالمقارنة مع ما يقرب من (2400) صفحة للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً السابقة في المملكة المتحدة (FRC, 2013b)، وفي الواقع، ينص المعيار نفسه على أنه يهدف إلى توفير متطلبات موجزة للكيانات عند إعداد تقاريرها المالية، ويؤكد مجلس إعداد التقارير المالية (FRC) على أن المعيار يحتوي على متطلبات إفصاح متناسبة.

كما يُعتبر المعيار سهل الاستخدام وفيه تبسيط لكثير من القضايا المحاسبية، مما يجعله خياراً جذاباً للشركات، حيث أنه يخفف من عبء إعداد التقارير

المالية . لكن ينبغي دائماً عند التحول إلى إطار جديد لإعداد التقارير المالية القيام بالتخطيط الدقيق لذلك ، حتى لو تمثلت المتطلبات الجديدة في مجرد تبسيط للممارسات المحاسبية الحالية ، حيث يتناول القسم (2-8) الاختلافات الرئيسية بين المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) الحالية والجديدة في المملكة المتحدة ، وسوف يشكل ذلك جزء كبير من عملية تقييم الآثار المحاسبية التي يجب القيام بها عند التحول إلى معيار إعداد التقارير المالية (FRS 102) .

8-1-3 اتخاذ القرار بخصوص مكونات النظام الجديد التي سيتم إتباعها

بعض القضايا التي نوقشت في هذا القسم مرتبطة بالمجموعة المكونة من عدة شركات ، وبعضها الآخر ذو علاقة فقط بالشركات الفردية ضمن المجموعة المسجلة . وبالنظر أولاً في القضايا المتعلقة بالمجموعات المدرجة ، فإنه في ظل النظام الجديد للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً الجديدة في المملكة المتحدة (NEW UK GAAP) ، لا تزال المجموعات المسجلة بحاجة إلى الإستمرار في تطبيق المعايير الدولية (IFRS) بصورتها المعتمدة من الإتحاد الأوروبي عند إعداد قوائمها المالية الموحدة .

إما بالنسبة للشركات الفردية المؤهلة ضمن المجموعة فإن لديها عدة خيارات عند إعداد قوائمها المالية الفردية :

الخيار الأول - التحول إلى إعداد قوائمها المالية الفردية وفقاً للمعايير الدولية الكاملة لإعداد التقارير المالية (IFRS) بصورتها المعتمدة من الإتحاد الأوروبي ، بما في ذلك جميع متطلبات الإفصاح .

الخيار الثاني - التحول إلى إعداد قوائمها المالية الفردية وفقاً لمعيار إعداد التقارير المالية البريطاني (FRS 101) ، أي إستخدام المعايير الدولية (IFRS) بصورتها المعتمدة من الإتحاد الأوروبي والمتعلقة بالإعتراف والقياس ، مع الأخذ ببعض أو كل إعفاءات الإفصاح المسموح بها من قبل المعيار (FRS 101) .

الخيار الثالث - التحول إلى إعداد قوائمها المالية الفردية وفقاً لمعيار إعداد التقارير المالية البريطاني (FRS 102) ، أي إستخدام مبادئ ذلك المعيار في

الإعتراف والقياس والإفصاح ، مع الأخذ في الاعتبار بأن ذلك المعيار يحتوي أيضاً على بعض إعفاءات الإفصاح للمؤسسات المؤهلة ⁽¹⁾ .

وبالنظر إلى أن أقلية فقط من الكيانات الفردية المعدة للتقارير ضمن المجموعة قد تحولت إلى استخدام المعايير الدولية (IFRS) بصورتها المعتمدة من الاتحاد الأوروبي عندما أصبح هذا الخيار متاحاً في عام (2005) ، ومن المرجح أن عدد قليل منها سوف يختار أن يفعل ذلك الآن ، لا سيما بالنظر إلى المزايا التي يتيحها التحول إلى أحد معياري إعداد التقارير المالية البريطانيين (FRS) ، (FRS 101) ، (102) ، لذا لن يتم إجراء المزيد من النقاش بخصوص الخيار الأول المذكورة أعلاه .

8-1-3-1 قضية الإتساق (الثبات)

يجب ان نكون علي دراية بأن قانون الشركات لعام (2006) يتطلب الإتساق في إطار إعداد التقارير المالية المستخدم بين شركات المجموعة ما لم يكن هناك سبب وجيه لعدم حدوث ذلك ، لذا عند تقييم الخيارات وإتخاذ القرار بخصوص خيار التحول الذي سيتم تطبيقه ، فمن المهم النظر في عدم تعارض ذلك مع الإتساق بين شركات المجموعة . ولا يعني ذلك ضرورة إعداد القوائم المالية الفردية في المجموعة إما بإستخدام (FRS 101) أو (FRS 102) ، حيث يمكن إستخدام خليط من كلاهما بإعتبارهما أجزاء من نفس إطار إعداد التقارير المالية .

ومع ذلك ، قد تحتاج المجموعة إلي تبرير إستخدام معايير إعداد تقارير مالية مختلفة من قبل شركاتها ، على سبيل المثال ، يري بعض المعلقين أن السلطات الضريبية لا تنظر بطريقة إيجابية إلي هياكل المجموعة التي تستخدم سياسات محاسبية مختلفة من قبل الشركات الفردية المكونة لها ، لأن ذلك قد يشير إلى حدوث تهرب ضريبي فعلي أو متوقع .

(1) كما ذكرنا سابقاً ، هناك حالة أخرى يكون فيها الكيان المؤهل مصنفاً أيضاً ضمن الكيانات الصغيرة ويستخدم معيار التقارير المالية للكيانات الصغيرة (FRSSE) ، حيث يمكنه الاستمرار في استخدامه في ظل المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) الجديدة في المملكة المتحدة .

8-1-3-2 إيجابيات وسلبيات التحول إلى معيار إعداد التقارير المالية البريطاني (FRS 101)

عندما تقوم إحدى شركات المجموعة بإعداد حساباتها باستخدام معيار إعداد التقارير المالية (FRS 101)، فإنها ستكون قد طبقت على نطاق واسع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) المعتمدة من الاتحاد الأوروبي المتعلقة بالإعتراف والقياس. والميزة الكبرى لذلك تنشأ نظراً لكون القوائم المالية الموحدة يجب أن تكون مُعدة باستخدام تلك المعايير، مما يحقق الإتساق في المعالجات المحاسبية، كما يعني أيضاً إمكانية تبسيط السياسات المحاسبية المتبعة عبر المجموعة. مما سيؤدي في النهاية إلى تسهيل عملية توحيد قوائمها المالية وتحقيق وفورات في التكاليف. كما يري «مجلس إعداد التقارير المالية البريطاني (FRC)» أن إطار الإفصاح المخفض من شأنه تعزيز الكفاءة داخل المجموعة (FRC، 2013b).

هذه الفوائد لا تقتصر فقط على النواحي المحاسبية فقط، حيث أنه في حالة قيام جميع شركات المجموعة بإعداد تقاريرها المالية إستناداً إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)، فإن هناك احتمالية حدوث أخطار أقل أثناء القيام بالتسويات وتوحيد القوائم، مما يمكن أن يُحسن بصفة عامة من حوكمة الشركات عن طريق الحد من المخاطر.

بطبيعة الحال، فإن الفائدة الرئيسية من الأخذ بإعفاءات الإفصاح الممنوحة من معيار إعداد التقارير المالية (FRS 101) هي تسهيل عملية إعداد القوائم المالية الفردية كما ستحدث أيضاً وفورات في التكاليف. ومع ذلك، ينبغي أن نتذكر أنه مازال هناك حاجة إلى جمع المعلومات على مستوى الشركة الفردية لتوحيدها والإفصاح عنها على مستوى المجموعة حتى لو لم يتم الإفصاح عنها على المستوى الفردي للشركة، وذلك يحتاج إلى إجراء تغييرات في أنظمة المعلومات والعمليات المحاسبية للتأكد من إستخلاص البيانات اللازمة للإفصاح على مستوى المجموعة حتى وإن كانت معفاة من الإفصاح عنها في القوائم المالية الفردية.

هناك ميزة أخرى في إستخدام المعيار (FRS 101) تتمثل في وجود بعض المحاسبين في المجموعة على دراية بعملية إعداد التقارير المالية وفقاً للمعايير الدولية

(IFRS) نظراً لقيامهم بإعداد القوائم المالية الموحدة على هذا الأساس . حيث يمكننا استخدام تلك المعرفة والخبرة على أفضل وجه في تسهيل عملية التحول من المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً في المملكة المتحدة إلى المعيار (FRS 101) . مما قد يجعل من عملية التحول إلى ذلك المعيار خياراً جيداً بالمقارنة إلى التحول إلى المعيار (FRS 102) الذي يحتوي على قدر غير معلوم من عناصر كل من المعايير الدولية (IFRS) والمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً في المملكة المتحدة ، وهي مسألة لم يتلق فيها المحاسبين أي تدريب رسمي خلال تأهيلهم ، وسوف يكون هناك منحني تعلم شاق لا مفر منه عند تبني المعيار (FRS 102) ، وهو ما يمكن تجنبه عند استخدام المعيار (FRS 101) ، على افتراض أن هناك قدراً معقولاً من الخبرة المتاحة في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) .

8-3-3 إيجابيات وسلبيات التحول إلى معيار إعداد التقارير المالية البريطاني (FRS 102)

في ظل المعيار (FRS 102) يتم الاحتفاظ بكثير من المعالجات المحاسبية المستخدمة وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً القديمة في المملكة المتحدة ، لذلك قد يمكن القول أنه من الأسهل القيام بالتحول إلى المعيار (FRS 102) مقارنة بالمعيار (FRS 101) ، وغالباً ما تكون التأثيرات المحاسبية لهذا المعيار أقل من حيث العدد والاهمية ، كما أن عملية التحول ستكون سهلة الفهم لكل من مُعدي ومستخدمي القوائم المالية ، ولكن هذا لا يعني أن التأثيرات المحاسبية سوف تكون ضئيلة للغاية - كما سيرد في القسم (2-8) - سيكون هناك العديد من الاختلافات الكبيرة في المعالجات المحاسبية عند التحول من المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) القديمة في المملكة المتحدة إلى معيار إعداد التقارير المالية (FRS 102) .

يحتوي معيار إعداد التقارير المالية (FRS 102) على إعفاءات افصاح مماثلة للمعيار (101) وذلك بالنسبة للكيانات المؤهلة ، وبالتالي فإن الفوائد متشابهة إلى حد كبير من حيث توفير الوقت والتكاليف ، كما تنشأ نفس المشكلة من حيث

الحاجة إلى إستخلاص المعلومات من أجل الإفصاح عنها على مستوى المجموعة حتى لو كان ليس من المطلوب الإفصاح عنها في القوائم المالية الفردية .

من حيث الخبرة ، كما ذكرنا أعلاه ، سوف يكون هناك منحني تعلم عند اعتماد المعيار (FRS 102) . ولكن نظراً إلى أن الناس عادة ما تكون مقاومة للتغيير بحكم ثقافتها إلا في حالة وجود فائدة واضحة منه ، لذا يفيد التحول إلى ذلك المعيار في مواجهة تلك المخاوف ، حيث أنه يحتفظ بعناصر المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) القديمة في المملكة المتحدة ولا يُعتبر تغيير كامل لإعداد التقارير المالية وفقاً للمعايير الدولية (IFRS) .

أحد مساوئ التحول إلى معيار إعداد التقارير المالية (FRS 102) ، وخاصة لشركات القطاع الخاص الكبيرة ، هو أنه إذا كانت الشركة سيتم تسجيلها ، فإنه وفقاً للتشريع يجب وان تقوم بإعداد قوائمها المالية وفقاً للمعايير الدولية (IFRS) . وذلك لا يُعد خياراً جيداً للكيانات التي تفكر في تسجيل نفسها حيث ينطوي ذلك على وجوب التحول لاحقاً إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) .

8-1-3-4 الضرائب والمسائل القانونية

ستكون هناك بعض التأثيرات شبه المؤكدة على الأرباح الخاضعة للضريبة وبالتالي مقدار الضريبة المستحقة عند التحول إلى أي إطار جديد لإعداد التقارير المالية ، وذلك يُعتبر عاملاً هاماً بالنسبة للكيانات المؤهلة عند قيامها باتخاذ قرار التحول إلى المعيار (FRS 101) أو إلى المعيار (FRS 102) . وحتى وقتنا هذا لم يتم توضيح التأثيرات الضريبية الخاصة بالتحول لكلا المعيارين ، حيث يعمل حالياً «مجلس إعداد التقارير المالية البريطاني (FRC) » بالتعاون مع «هيئة الدخل والجمارك التابعة لجلالة الملكة HMRC » علي تحديد تلك الآثار وضمان أن تكون عملية التحول إلى المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً في المملكة المتحدة (NEW UK GAAP) سلسلة قدر الإمكان من وجهة نظر الضرائب . قد تكون الآثار الضريبية للتحول عاملاً حاسماً في اختيار الكيانات المؤهلة للتحول إلى المعيار (FRS 101) نظراً للمزايا التي نوقشت أعلاه أو إلى المعيار (FRS 102) . لذا ينبغي التشجيع علي مناقشة ذلك في وقت مبكر مع خبراء الضرائب .

وبالإضافة إلى ذلك ، وبغض النظر عن أي المعيارين سيتم التحول اليه ، سيكون من المحتمل أن تكون هناك تأثيرات على كمية الإحتياطات القابلة للتوزيع في الجهة المعدة للتقارير ، ومن الأسباب التي دفعت العديد من الشركات البريطانية إلى الإستمرار في إستخدام المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) في المملكة المتحدة بدلاً من التحول إلى المعايير الدولية (IFRS) هو خشية تلك الشركات من التسويات المتعلقة بعملية التحول وتأثيراتها الضارة بشكل كبير على مستوى الإحتياطات القابلة للتوزيع ومن ثم القدرة على دفع توزيعات أرباح ، وكذلك وجود بعض الآثار على مستوى الأرباح المحتجزة المتاحة للتوزيع سواء تحول الكيان إلى أحد معياري إعداد التقارير المالية (FRS 101) أو (FRS 102)، حيث ينبغي التحقق في ذلك كجزء من عملية تقييم الآثار ، مما قد يساعد علي إتخاذ القرار بتحديد أي المعايير التي ينبغي إتباعها .

ومع ذلك ، لعوامل متعلقة بالضرائب وعوامل قانونية ، فإنه من الحكمة النظر إلى الصورة الأكبر وعلى المدى الطويل . القرار قصير النظر بخصوص أي معيار سيتم إتباعه إستناداً إلى تقييم الآثار الضريبية والقدرة على دفع عائد قد لا يكون الخيار الأفضل على المدى الطويل . إذا تم التخطيط للمسائل المتعلقة بعملية التحول بطريقة مناسبة مع إبلاغ الأطراف المعنية بشكل صحيح وفي الوقت المناسب ، فسوف تصبح الآثار الضريبية والعواقب القانونية الأقصر أجلاً أقل أهمية من مسائل مثل تحقيق الإتساق في الممارسات المحاسبية عبر المجموعة ، أو التحول إلى المعيار (FRS 101) لأسباب تجارية أو إستراتيجية مثل طرح محتمل للأوراق المالية للشركة في البورصة خلال السنوات القادمة .

2-8 الآثار المحاسبية والآثار واسعة النطاق للتحول

1-2-8 معيار إعداد التقارير المالية البريطاني (FRS 102) – الإختلافات الرئيسية بين المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) القائمة والجديدة في المملكة المتحدة

نظراً لقيام معظم الشركات الفردية غير التابعة لمجموعة في المملكة المتحدة بالتحول إلى المعيار (FRS 102) ، فإنه من المهم في تلك المرحلة إدراج ملخص بالإختلافات الرئيسية بين المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) في

المملكة المتحدة من جهة والمتطلبات الجديدة وفقاً لذلك المعيار من جهة أخرى . هذا الجزء ليس عبارة عن قائمة شاملة بجميع الخلافات ، ولكنه يهدف فقط إلى تسليط الضوء على بعض الآثار المحاسبية الرئيسية التي قد تحدث ⁽¹⁾ . كما ناقش الفصل الخامس أهمية إجراء تقييم للآثار المحاسبية المراد تنفيذها خطوة بخطوة في وقت مبكر من مشروع التحول ، وهذا أمر هام ومرتببط بالموضوع ويجب إجراؤه أيضاً عند التحول إلى معياري إعداد التقارير المالية (FRS 101) أو (FRS 102) كما كان عليه الحال عند التحول إلى المعايير الدولية (IFRS) .

لا يُعتبر المعيار (FRS 102) مماثلاً للمعايير الدولية (IFRS) بصورتها المعتمدة من الاتحاد الأوروبي . حيث يستند إلى المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة (IFRS for SMEs)، والذي يعتبر نسخة مبسطة ومختصرة من المعايير الدولية (IFRS) ، وعند وضع ذلك المعيار قام مجلس إعداد التقارير المالية البريطاني (FRC) بإجراء التعديلات التالية على المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة (IFRS for SMEs) :

- الاحتفاظ بعدد من الخيارات المتاحة في المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) في المملكة المتحدة (مثل رسملة تكاليف التطوير وتكاليف الإقراض)
- احتوائه على عناصر من المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) في المملكة المتحدة لم يتم تغطيتها من قبل المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة (IFRS for SMEs) مثل استخدام أسلوب الدمج المحاسبي في توحيد القوائم في بعض المجموعات .

● تبسيط العديد من المتطلبات

● ضمان الإمثال لقانون الشركات

- توقع بعض التغييرات المستقبلية في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) إدراج مكونات متعلقة بكيانات المنفعة العامة .

ويعرض الجدول رقم (1-8) ملخصاً لبعض الاختلافات الرئيسية بين

(1) هناك العديد من المطبوعات المتاحة والمتعلقة بإجراء تحليل متعمق للاختلافات بين المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) السابقة في المملكة المتحدة ومعيار إعداد التقارير المالية رقم 102 (FRS 102) ، ، كما سيتمكن مراجعو حسابات الكيان من توفير الإرشادات والمساعدة عند القيام بأداء تحليل للآثار المحاسبية .

المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) القائمة في المملكة المتحدة من جهة والمعيار (FRS 102) من جهة أخرى ، مع مؤشراً يوضح لنا كيف يمكن ان تؤدي هذه الاختلافات إلى النظر في تخطيط عملية التحول .

8-2-2 المعالجة المحاسبية لتبني معيار إعداد التقارير المالية البريطاني (FRS 102) لأول مرة

يتناول المقطع رقم (35) من معيار إعداد التقارير المالية (FRS 102) عملية تبني ذلك المعيار لأول مرة ، ويحدد مبادئ مماثلة لتلك التي نوقشت في الفصل الثالث فيما يتعلق بإعتماد المعيار الدولي (IFRS 1) والخاص بتبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لأول مرة . حيث ينطبق هذا المقطع من المعيار (FRS 102) علي الكيانات التي تعترف تبنيه للمرة الأولى ، وبغض النظر عن معايير إعداد التقارير المالية التي كان يتم إتباعها في السابق . وبنفس الطريقة حينما كان يتوجب علي الكيانات المعدة للتقارير المالية عند تحولها إلى تطبيق المعايير الدولية تقديم بيان بالامثال الكامل مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ((IFRS ، فانه يتوجب أيضاً أن تحتوي القوائم المالية الأولى المعدة وفقاً للمعيار (FRS 102) علي بيان صريح وبدون تحفظات علي إمتثالها لهذا المعيار .

تاريخ التحول إلى معيار إعداد التقارير المالية (FRS 102) هو بداية الفترة المبكرة التي يعرض فيها الكيان المعلومات المقارنة الكاملة وفقاً للمعيار . لذلك بالنسبة للكيانات التي تستعد لإصدار قوائمها المالية الأولى وفقاً للمعيار عن السنة المنتهية في (2015/12/31) ، فان تاريخ التحول هو (2014/1/1) .

يجب إعادة صياغة المعلومات المقارنة كي تمثل مع معيار إعداد التقارير المالية (FRS 102) ، ويمكن عرض فترات مقارنة أكثر من مجرد الفترة السابقة فقط ، على الرغم من أن ذلك أمر غير شائع .

عند التحول إلى المعيار (FRS 102) ، يحتاج الكيان إلي القيام بعملية مماثلة جداً للتحول إلى المعايير الدولية (IFRS) . وهذا يرجع إلى أن المعيار يحتوي على متطلبات مشابهة جداً للمعيار الدولي (IFRS 1) والخاص بتبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لأول مرة من حيث الإجراءات التي يلزم القيام بها عند إعداد القوائم المالية في تاريخ التحول .

جدول (1-8) الآثار المحاسبية والآثار واسعة النطاق للتحول إلى معيار إعداد التقارير المالية البريطاني (FRS 102)

الآثار المحاسبية	إعتبارات متعلقة بالتخطيط لعملية التحول	الآثار واسعة النطاق
الإختلافات في طرق العرض - يتم استخدام مصطلحات جديدة مثل (قائمة المركز المالي) بدلاً من (الميزانية العمومية) ، واستخدام كلمة Inven-tory (بدلاً من Stock) للتعبير عن المخزون ، بالإضافة إلى الحاجة لإعداد قوائم مالية جديدة مثل (قائمة الدخل الشامل) . وهناك بعض المرونة المسموح بها في استخدام المصطلحات ، ولكن مع الإستمرار في تطبيق تسيقات وصيغ «قانون الشركات» .	ستكون هناك حاجة إلى إدخال تغييرات على النظم المحاسبية مثل مسميات جديدة للحسابات الاسمية لدفتر الاستاذ ، وحسابات أستاذ جديدة بالكامل للعناصر الجديدة التي يتم الإعتراف بها (مثل عناصر الدخل الشامل) . الحسابات المبدئية الجديدة التي سيتم إعدادها والتي تتضمن العناصر الجديدة وحذف العناصر التي توقف استخدامها نهائياً (مثل قائمة إجمالي المكاسب والخسائر المعترف بها) . تحتاج الإدارة إلى إتخاذ قرار بشأن المصطلحات والبنود الرئيسية المناسبة التي سيتم استخدامها في القوائم المالية، وأيضاً بشأن بعض قضايا العرض (مثل ما إذا كان سيتم عرض الدخل الشامل الأخر بصورة منفصلة) .	تعليم وتثقيف مستخدمي القوائم المالية بخصوص العناصر الجديدة، والأشكال والتنسيقات الجديدة للقوائم المالية .
قائمة التدفقات النقدية - هناك ثلاثة عناوين رئيسية فقط في تلك القائمة بدلاً من تسعة عناوين في ظل المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً في المملكة المتحدة . لا يوجد إعفاءات من إعداد (قائمة التدفقات النقدية) إلا في حالة تطبيق إطار الإنصاحات المخفض . هناك أيضاً تعريف مختلف أكثر شمولاً للنقدية وشبه النقدية في ظل معيار إعداد التقارير المالية (FRS 102) . الايضاح المتعلق بتحليل حركة صافي الدين غير مطلوب .	سيتم إتخاذ القرارات المتعلقة بتصنيف التدفقات النقدية كما سيتم إعداد قائمة مبدئية أو صورية جديدة ، بما في ذلك الإيضاحات المتممة ذات الصلة بقائمة التدفقات النقدية .	

الأثر المحاسبي	إعتبرات متعلقة بالتخطيط لعملية التحول	الأثار واسعة النطاق
الإفصاحات - بينما لا يتضمن معيار إعداد التقارير المالية (FRS 102) إعفاءات من الإفصاحات ، فإن له متطلبات إفصاح مختلفة عن تلك الإفصاحات المطلوبة وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) السابقة في المملكة المتحدة . مطلوب إعداد إفصاحات متعلقة بالتقديرات المستخدمة ومصادر عدم التأكد منها في القوائم المالية .	نحتاج إلى تحليل الأنظمة لتحديد التغييرات المطلوب إجرائها لضمان إكتمال ودقة عملية إستخلاص البيانات الخاصة بالإفصاحات . قد نحتاج إلى صياغة إفصاحات جديدة ، كما قد يكون من المفضل مساهمة مراجع الحسابات في قضايا مثل المجالات الرئيسية لعدم اليقين والتقديرات لضمان كفاية الإفصاحات .	هناك حاجة إلى تطوير ضوابط رقابية للحفاظ على سلامة البيانات . قد تكون الإفصاحات مختلفة في ظل معيار إعداد التقارير المالية (FRS 102) ، لذلك قد يحتاج المستخدمون إلى التعليم والتثقيف لمساعدتهم في التنقل بين المعلومات المقدمة .
الممتلكات والمنشآت والمعدات - الاختلافات في كيفية الاعتراف بالنفقات اللاحقة وقطع الغيار الرئيسية ، مع المزيد من التركيز على فصل عناصر الأصول عن بعضها البعض (مثل الفصل بين الأراضي والمباني في ظل معيار إعداد التقارير المالية (FRS 102) . وهناك أيضاً اختلافات بخصوص التكاليف التي ينبغي رسملتها والمعالجة المحاسبية والإفصاح عن مكاسب وخسائر إعادة التقييم .	سوف نحتاج إلى إعادة تقييم المعايير المتعلقة برسملة الأصول المكتسبة ومكونات الأصول للتأكد من أن عملية رسملة الأصول تتم بطريقة مناسبة (مثل معاملة قطع الغيار الرئيسية علي أنها جزء من الأصول غير المتداولة، وعدم إدراجها في المخزون) . نحتاج إلى وضع نظم للتعامل مع عمليات إعادة التقييم و لا سيما خسائر إعادة التقييم والتي لها معالجة محاسبية مختلفة في ظل معيار إعداد التقارير المالية (FRS 102) .	لابد من تحليل الآثار على كل من سياسات المشتريات (التوريد) وموازنة النفقات الرأسمالية . يتم الإفصاح عن مكاسب وخسائر إعادة التقييم ضمن «الدخل الشامل الآخر» ، مما قد يحتاج إلى تعليم وتثقيف مستخدمي القوائم المالية بشأنه .

الأثر المحاسبي	إعتبرات متعلقة بالتخطيط لعملية التحول	الأثار واسعة النطاق
الأدوات المالية - يتطلب معيار إعداد التقارير المالية (FRS 102) أن يتم تصنيف الأدوات المالية إلى نوعين (أساسية وغير أساسية). وعادة ما يتم قياس الأدوات المالية الأساسية وفقاً للتكلفة المستهلكة أو المتناقصة إما الأدوات المالية غير الأساسية فيتم قياسها وفقاً للقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر. يتضمن المعيار (FRS 102) قواعد محددة بشأن قياس والإعتراف بالإنخفاض في قيمة الأصول المالية بينما لا تغطي المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) الحالية في المملكة المتحدة هذا المجال على وجه التحديد. وبالمثل يحتوي المعيار (102) على قواعد أكثر وضوحاً لإستبعاد أو عدم الإعتراف بالأدوات المالية .	بالنسبة للكيانات التي لم تتبع معيار إعداد التقارير المالية (FRS 26) في السابق ، ستكون أول فترة مشمولة بالتقرير في ظل معيار إعداد التقارير المالية (FRS 102) هي تلك المرة الأولى التي سيتم فيها الإعتراف بالأدوات المالية غير الأساسية ، بما في ذلك المتطلبات المعقدة نسبياً المتعلقة بمحاسبة التحوط . هناك حاجة إلى وضع نظم للقيام بالاتي : • التعرف على الأدوات المالية • تصنيفها كأدوات مالية أساسية أو غير أساسية • قياس الأدوات المالية إما بطريقة التكلفة المستهلكة (المتناقصة) أو بالقيمة العادلة في نهاية العام • إستخلاص البيانات اللازمة للإفصاحات • ضمان كفاية عملية توثيقها • النظر في إختيار طريقة لقياس الأدوات المالية الأساسية وفقاً للقيمة العادلة • تحديد انخفاضات القيمة المحتملة وقياس الأصول المالية تبعاً لذلك • معرفة متى ينبغي إستبعاد أو عدم الإعتراف بالأدوات المالية .	سوف نحتاج إلى التدريب في هذا المجال حيث أنها سوف تكون مختلفة إختلافاً كبيراً بالنسبة لمعظم الكيانات المعدة للتقارير التي لا تمتلك أدوات مالية غير أساسية . من المحتمل أن يقوم مجلس إعداد التقارير المالية البريطاني (FRC) بإصدار تعديلات على المعيار (FRS 102) بمجرد انتهاء مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، من إتمام مشروعاته المتعلقة بالمعيار الدولي (IFRS 9) والخاص بالأدوات المالية - لذا سوف نحتاج لمتابعة التغييرات في القواعد المتعلقة بالأدوات المالية أولاً بأول . سوف نحتاج إلى مراجعة العقود للتأكد من أن جميع الأدوات المالية التي توجد اثناء مرحلة التحول قد تم إستخلاصها وإدراجها في النظام المحاسبي .

الأثر المحاسبي	إعتبارات متعلقة بالتخطيط لعملية التحول	الآثار واسعة النطاق
الإستثمارات العقارية - يتطلب معيار إعداد التقارير المالية (FRS 102) أن يتم قياسها بالقيمة العادلة مع الإعترااف بالتغيرات في الأرباح . والاستثناء الوحيد هو عندما يتسبب إستخدام القيمة العادلة في زيادة التكاليف و الجهد بطريقة لا داعي لها ، وفي تلك الحالة سيتم التعامل مع تلك الممتلكات علي أنها عقارات غير استثمارية .	يختلف أساس القياس حيث كان يتم إستخدام «القيمة السوقية الحرة» في ظل المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) المطبقة سابقاً في المملكة المتحدة ، لذلك سيحتاج القارئ من تلك التقييمات سواء كانت داخلية أو خارجية إلى إبلاغهم بمختلف سياقات تحديد قيمة الإستثمارات العقارية . قد يكون من الصعب تبرير معاملة الإستثمارات العقارية علي أنها غير استثمارية ، ولذلك لا ينبغي النظر إلي الاستثناء كطريقة سهلة لتجنب محاسبة القيمة العادلة . لا بد من تعديل النظم المحاسبية بحيث لا يتم إحتساب إهلاك علي الإستثمارات العقارية .	سوف يؤدي التحول إلى القيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر إلي تقلبات في الأرباح التي يتم الإقرار عنها . قد نحتاج إلي تعليم وتثقيف حملة الأسهم بشأن هذه النقطة ، وإلي التأكد من أنهم يفهمون أن مكاسب القيمة العادلة ليست أرباح قابلة للتوزيع - هذا العنصر قد يساء فهمه من جانب مستخدمي القوائم المالية .
عقود الإيجار - يحتفظ معيار إعداد التقارير المالية (FRS 102) بالتمييز بين الإيجارات التمويلية والتشغيلية، ولكنه لا يحتوي علي «إختبار الـ (90%)» للتفرقة بينهما. ولكن يتم تطبيق شروط معينة علي الإيجار لتحديد ما اذا تم نقل المخاطر والمكافآت للمؤجر⁽¹⁾ .	عقود الإيجار بحاجة إلى إجراء تقييم لتحديد ما إذا كانت تؤدي إلى عقود ايجار تمويلية أو تشغيلية . نحتاج إلى ممارسة التقديرات والاحكام الشخصية بصور أكبر عند تحديد طبيعة عقد الإيجار .	من غير المحتمل أن يؤدي التحول من المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) الحالية في المملكة المتحدة إلى معيار إعداد التقارير المالية (FRS 102) إلى إعادة تصنيف عقود ايجار كثيرة ، وقد يكون مضيق للوقت إجراء التقييمات اللازمة لإثبات ذلك .

(1) لا توجد أي متطلبات في معيار إعداد التقارير المالية رقم (102) لفصل الأصول المؤجرة إيجار تمويلي إلى عنصري الأرض والمباني ، كما هو الحال في ظل المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) .

الأثر المحاسبي	إعتبرات متعلقة بالتخطيط لعملية التحول	الآثار واسعة النطاق
الإعتراف بالإيرادات - توجد بعض الاختلافات في الصياغة مما يمكن أن يعني أن توقيت وغط الإعتراف بالإيرادات يختلف في ظل المعيار (FRS 102). المعالجة المحاسبية للعقود طويلة الأجل مماثلة إلى حد كبير ، على الرغم من وجود إختلاف في المعالجة المحاسبية عندما لا يمكن قياس نتائج عقد الإيجار في نهاية العام بطريقة موثوق بها.	نحتاج إلى تقييم عقود بيع السلع والخدمات للعملاء لتحديد متى يتم الإعتراف بالإيرادات في ظل المعيار (FRS 102) وينبغي أيضاً تقييم العقود الطويلة الأجل ، مثل عقود الإنشاءات والمقاولات ودرجة إتمامها وما إذا كان يمكن قياس نتائجها بطريقة موثوق بها في نهاية العام.	يمكن أن يتم إعادة صياغة عقود العملاء لتبرير بعض المعالجات المحاسبية المتعلقة بالإيرادات. يمكن أن يؤدي تغيير توقيت الإعتراف بالإيرادات إلى آثار ضريبية.
تكاليف الإقتراض - في ظل معيار إعداد التقارير (FRS 102) هناك نطاق أوسع لرسملة تكاليف الإقتراض حيث تمتد المعالجة المحاسبية إلى الأصول المؤهلة (تلك الأصول التي تستغرق فترة لتجهيزها للإستخدام أو للبيع). لاحظ أن رسملة تكاليف الإقتراض في ظل المعيار (102) هي إحددي خيارات السياسة المحاسبية وليست اجبارية كما هو الحال في ظل المعايير الدولية (IFRS) .	لابد من إتخاذ القرار بخصوص السياسة المحاسبية المستخدمة . هناك حاجة إلى تقييم أنشطة الكيان لتحديد ما إذا كان لديه أصول مؤهلة ، مثل المخزون ، والإستثمارات العقارية والأصول غير الملموسة والتي يمكن أن ينطبق عليها مصطلح الأصول المؤهلة. كما نحتاج إلى تقييم عملية التوثيق للتأكد من أنه قد تم تحديد جميع تكاليف الإقتراض المؤهلة ، والتي مثلاً يمكن أن تشمل الرسوم المالية على الإيجارات التمويلية.	تؤدي رسملة تكاليف الإقتراض إلى زيادة الأرباح أثناء فترة تجهيز الأصل للاستعمال أو البيع ، ولكنها تعني أيضاً آثار مستقبلية على الربح ، مثل إرتفاع مصروف الإهلاك في حالة كون الأصل هو الممتلكات والمنشآت والمعدات. مما يؤدي إلى تغيير خصائص وشكل ارباح الكيان.

الأثر المحاسبي	إعتبارات متعلقة بالتخطيط لعملية التحول	الآثار واسعة النطاق
استحقاقات الموظفين - يغطي معيار إعداد التقارير المالية (FRS 102) نطاق أوسع بخصوص هذا الصدد ، حيث يشمل تعويض حالات الغياب قصيرة الأجل ، مثل بدل العطلات أو الإجازات المرضية ، والتي لم يتم تغطيتها صراحة في ظل المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) السابقة في المملكة المتحدة . فيما يتعلق بالمحاسبة عن المعاشات التقاعدية ، فإن معيار إعداد التقارير المالية (FRS 102) يشبه المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) السابقة في المملكة المتحدة ، على الرغم من وجود اختلافات صغيرة في الاعتراف بعناصر الحركة في حساب المعاش التقاعدي خلال السنة . لا يتطلب معيار إعداد التقارير المالية (FRS 102) استخدام خبير مستقل لإجراء عملية التقييم الاكتواري .	يتعين العمل على الحصول على المعلومات اللازمة لتحديد الاستحقاقات المطلوبة لتعويض الغيابات قصيرة الأجل . وهذا يمكن أن يكون مضيعة للوقت وقد تحتاج الأنظمة إلى تحديثها للتأكد من توافر البيانات بصفة مستمرة وليست مجرد عملية جمع بيانات تتم في نهاية العام . قد نحتاج إلى تعديل الأنظمة المحاسبية والعمليات كي تلبى متطلبات الاعتراف بمختلف العناصر مثل المكاسب والخسائر الاكتوارية . وفي حين أن عملية استخدام خبير اكتواري غير مطلوبة ، إلا أننا في معظم الحالات سنستمر في استخدامه ، ما لم تكن الإدارة خبيرة بهذا المجال .	وهذه عملية تستغرق ممارستها وقتاً طويلاً وتعتبر أيضاً عملية مكلفة ، وتحتاج إلى مساهمات من وظائف غير محاسبية ، مثل الموارد البشرية الذين يحتاجون إلى فهم الأساس المنطقي وراء عملية جمع المعلومات . نظراً لمشاركة الأخصائيين الخارجيين في تحديد المبالغ المعترف بها فيما يتعلق بالمعاشات التقاعدية ، فإننا سنحتاج إلى إبلاغهم بأي تغييرات محاسبية .
الضرائب المؤجلة - يتضمن معيار إعداد التقارير المالية (FRS 102) النهج الخاص بالمملكة المتحدة بخصوص الضرائب المؤجلة والمسمى «فرق التوقيت بالزيادة» ، وهناك العديد من الاختلافات في معالجة الضرائب المؤجلة وفقاً للمعيار بالمقارنة مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) السابقة في المملكة المتحدة الأمر الرئيسي أن أرقام الضريبة المؤجلة من المحتمل أن تكون أعلى ، حيث يتم الاعتراف بالضرائب المؤجلة على عمليات إعادة تقييم الأصول مثل الأراضي والمباني ، وتسويات القيمة العادلة الناشئة على دمج الأعمال التجارية ، من بين أمور أخرى .	يجب إجراء تقييم مفصل لآثار الضرائب المؤجلة لضمان أنه قد تم تحديد جميع المعاملات والأرصدة المتعلقة والتي تؤدي إلى الضرائب المؤجلة ، نظراً للنطاق الأوسع للاعتراف في ظل معيار إعداد التقارير المالية (FRS 102) . ستحتاج الكيانات إلى تغيير سياساتها المحاسبية إذا كانت قد قامت في السابق بتخفيض الضرائب المؤجلة .	تؤثر زيادة أرصدة الضرائب المؤجلة بصفة أساسية على الالتزامات ، كما يمكن أن تغير من شكل سيولة الكيان . وقد يحتاج المستخدمون إلى تعليمهم وثقتهم بخصوص طبيعة تلك الالتزامات من حيث تأثيرها على التدفقات النقدية المستقبلية .

الأثر المحاسبي	إعتبارات متعلقة بالتخطيط لعملية التحول	الأثار واسعة النطاق
قد لا يتم تخفيض قيمة الضرائب المؤجلة إلى القيمة الحالية ، مما قد يزيد من التزامات الكيانات التي تم تخفيض ضرائبها المؤجلة من قبل في ظل المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) السابقة في المملكة المتحدة .		
العملات الأجنبية- استخدم معيار إعداد التقارير المالية (FRS 102) مفهوم العملة الوظيفية وعملة العرض ، مع إعطاء الخيار بالعرض بعملات مختلفة حسب الحاجة . هناك إختلافات في المعالجة المحاسبية لعناصر العملة الأجنبية بما فيها الإستثمارات في العمليات الخارجية .	تحتاج الكيانات التي تتعامل وتستثمر بالنقد الأجنبي إلى تقييم أثر معيار إعداد التقارير المالية (FRS 102) على عملية إعادة ترجمة البنود في نهاية العام ، وعلى الإعتراف بمكاسب وخسائر سعر الصرف الناتجة عن ذلك .	سوف تؤثر بعض القرارات التجارية مثل استخدام المورد من الجانب على القوائم المالية، لذلك يجب ان تتواصل وظيفة المحاسبة بعناية داخل الكيان مع وظائف الأعمال الأخرى لضمان فهم الجزئية المتعلقة بالمعاملات الخارجية .
دمج الأعمال التجارية وشهرة المحل - هناك الكثير من الإختلافات في التفاصيل . القضية الهامة أنه في ظل معيار إعداد التقارير المالية (FRS 102) ، يتم إستهلاك شهرة المحل الناتجة دمج الأعمال علي مدار العمر الإقتصادي والذي قد يقتصر على خمس سنوات في حالات عدم إمكانية تقديره بطريقة موثوق بها. ⁽¹⁾ هناك أيضاً التغيرات في معالجة تسويات شهرة المحل بعد الإستحواذ ، وعملية الإعتراف بصورة منفصلة عن الأصول غير الملموسة المكتسبة . كما تحتوي المعالجات المحاسبية لشركاء النشاط والمشروعات المشتركة على إختلافات .	تحتاج المجموعات التي تتبع معيار إعداد التقارير المالية (FRS 102) إلى إجراء عملية تقييم آثار محاسبية محددة على هيكل المجموعة ، وعلى عمليات الدمج والإفصاحات . كما يحتمل أن يكون هناك العديد من التغيرات في التفاصيل المتعلقة بكيفية توحيد شركات المجموعة وأيضاً في الإعتراف بها في القوائم المالية الفردية للشركة الأم . هناك إختلافات أيضاً في المعالجة المحاسبية للتغيرات في هيكل المجموعة وفي خطوة الإستحواذ والتصرف في الحصص .	تحتاج وظيفة المحاسبة إلى التواصل بعناية مع وظائف الأعمال الأخرى التي تتعامل مع عمليات الاندماج والاستحواذ . عند الحصول علي «التقييم الشامل» المتعلق بالاستحواذ ، فإنه يجب علي مقدم «التقييم الشامل» أن يكون علي علم بالآثار المحاسبية ، مثل الحاجة إلى تحديد الأصول غير الملموسة المكتسبة بشكل منفصل .

(1) وهذا يختلف عن كل من المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) السابقة في المملكة المتحدة والتي تتطلب استهلاكها على مدى فترة لا تزيد عن عشرين عاماً (على الرغم من أن هذا كان رهنا بافتراض قابل للدحض) ، والمعايير الدولية (IFRS) التي تتطلب عدم استهلاكها علي أن يتم إجراء اختبار انخفاض قيمة شهرة المحل بشكل سنوي بدلاً من ذلك .

- يتطلب المعيار القيام بالاتي عند إعداد «قائمة المركز المالي» الإفتتاحية :
- (أ) (الإعتراف بجميع الأصول والخصوم الواجب الإعتراف بها وفقاً لهذا المعيار
- (ب) عدم الإعتراف بالعناصر علي أنها أصول أو إلتزامات إذا كان المعيار لا يسمح بمثل هذا الإعتراف
- (ج) إعادة تصنيف البنود التي تم الإعتراف بها علي أنها أصول أو الإلتزامات أو حقوق ملكية وفق إطار إعداد التقارير المالية السابق ، ولكنها تندرج تحت نوع مختلف من الأصول أو الإلتزامات أو حقوق الملكية في ظل المعيار
- (د) تطبيق هذا المعيار عند قياس جميع الأصول والخصوم المعترف بها (735FRS. 102).⁽¹⁾

بصفة عامة ، يتم تطبيق المعالجات المحاسبية الخاصة بمعيار إعداد التقارير المالية (FRS 102) بأثر رجعي . ومع ذلك ، يحتوي المعيار على عدة اعفاءات اجبارية من هذه القاعدة العامة ، وعلى الكيانات التي تقوم بعملية التحول عدم التعامل مع العناصر التالية بأثر رجعي :

- إستبعاد (عدم الإعتراف) بالأدوات المالية
 - محاسبة التحوط
 - التقديرات المحاسبية
 - قياس حصة الأقلية غير المسيطرة
- وبالإضافة إلى ذلك ، هناك العديد من الاعفاءات الإختيارية التي يمكن إتخاذها فيما يتعلق بتطبيق القواعد الجديدة بأثر رجعي ، وترتبط تلك الإستثناءات بما يلي :

- دمج الأعمال التجارية بما في ذلك إعادة هيكلة المجموعة
- المدفوعات على أساس الأسهم
- القيمة العادلة بإعتبارها تكلفة اعتبارية

(1) تم تقديمه بعد الحصول علي اذن من مجلس اعداد التقارير المالية (FRC)

- إعادة التقييم بإعتبارها تكلفة اعتبارية
- القوائم المالية الفردية والمنفصلة
- الأدوات المالية المركبة
- ترتيبات حق امتياز الخدمة - المحاسبة الخاصة بالمُشغلين
- الصناعات الاستخراجية
- الترتيبات التي تحتوي على عقد إيجار
- إستبعاد الإلتزامات المدرجة في تكلفة الممتلكات والمنشآت والمعدات
- الشركات الخاملة
- تكاليف التطوير المؤجلة بإعتبارها تكلفة اعتبارية
- تكاليف الإقراض
- حوافز الإيجار
- دمج كيانات المنفعة العامة
- أصول وإلتزامات الشركات التابعة والزميلة والمشروعات المشتركة
- تعيين (تخصيص) الأدوات المالية المعترف بها سابقاً

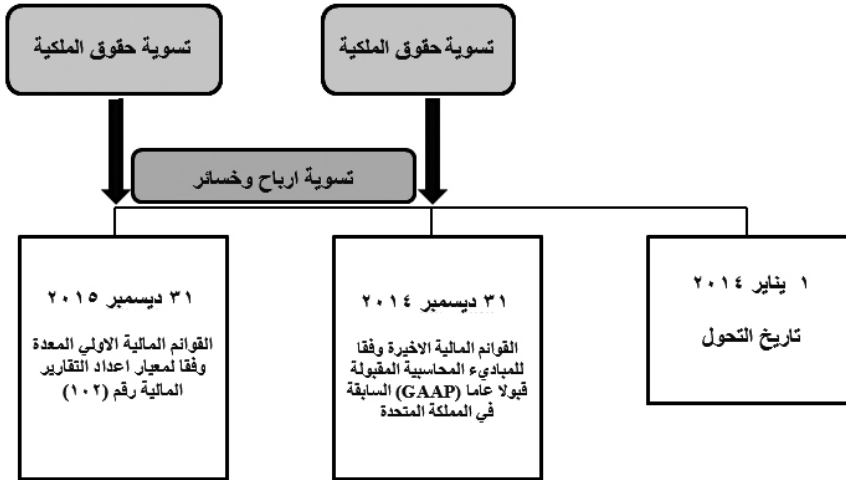
سوف تحتاج الإدارة إلي إتخاذ قرار ربما بالإستعانة برأي مراجع الحسابات الخارجي ، لتحديد أي من الإعفاءات الإختيارية سيتم إتخاذها ، إستناداً إلى الخبرة المكتسبة من التحول إلى المعايير الدولية لإعداد القوائم المالية (IFRS) ، ومن المحتمل أن تحاول اغلب الكيانات المعدة للتقارير الإستفادة إلى أقصى مدي ممكن من الإعفاءات المتاحة .

8-2-3 متطلبات الإفصاح عند تبني معيار إعداد التقارير المالية (FRS 102) للمرة الأولى

يجب أن تتضمن القوائم المالية الأول المُعدة وفقاً لمعيار إعداد التقارير المالية (FRS 102) إفصاحات إضافية لتوضيح آثار التحول إلى ذلك المعيار علي الأداء الذي تم التقرير بشأنه وعلي المركز المالي والتدفقات النقدية. وتعتبر متطلبات

إفصاح المعيار مشابه جداً لتلك التي تم مناقشتها في الفصل الثالث والمتعلقة بمتطلبات الإفصاح وفقاً للمعيار الدولي (IFRS 1). كما ينبغي أن تتضمن القوائم المالية تسويات لحقوق الملكية في تاريخ التحول إلى المعيار وفي نهاية الفترة المقارنة ، وتسوية أرباح أو خسائر الفترة المقارنة ، وشرح تفسيري للتغيرات التي حدثت في السياسة المحاسبية عند التحول إلى المعيار .

ويلخص الشكل (1-8) التسويات الواجب إعدادها والإفصاح عنها في القوائم المالية الأولى المعدة وفقاً للمعيار (FRS 102) :



الشكل (1-8) التسويات المطلوبة عند التحول إلى معيار إعداد التقارير المالية البريطاني (FRS 102)

ينبغي أن توفر التسويات معلومات كافية للمستخدمين تمكنهم من فهم الآثار الرئيسية لعملية التحول . ويتضمن الفصل السابع مناقشة للمسائل التي ينبغي أخذها في الحسبان عند تقديم هذا النوع من المعلومات . وحتى وقتنا هذا ، لم تقدم لنا السلطات التنظيمية أي توجيهات أو إرشادات إضافية بشأن الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بمرحلة التحول ، مثل تقارير الإدارة أو المعلومات الأخرى المقدمة مع القوائم المالية ، وينصح لإدارة الكيانات المعدة للتقارير والتي تقوم بعملية التحول إلى معيار إعداد التقارير المالية (FRS 102) إلى النظر في ما إذا

كان من الملائم إدراج مناقشة قضايا التحول في هذه الوثائق ، وقد ترد إرشادات إضافية وشيكة بشأن هذا في الوقت المناسب .

8-2-4 التحول إلى معيار إعداد التقارير المالية البريطاني (FRS 101)

تعتبر الكيانات المؤهلة التي تبني المعيار (FRS 101) ، علي وشك التحرك نحو تبني المعايير الدولية (IFRS) بصورتها المعتمدة من الإتحاد الأوروبي - وأن كان ذلك مع بعض التعديلات الخاصة بالمملكة المتحدة - ولكن من دون متطلبات الإفصاح الكاملة للمعايير الدولية (IFRS) . ولذلك فان قضايا التخطيط لعملية التحول التي تمت مناقشتها في الجزء الثاني من هذا الكتاب تعتبر ذات صلة ، على الرغم من إعتبارات التخطيط المتعلقة بمتطلبات الإفصاح ستكون أقل مشقة .

تعتبر عملية تحليل التأثيرات المحاسبية هامة جداً ، حيث تختلف المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) السابقة في المملكة المتحدة عن المعايير الدولية (IFRS) بصورتها المعتمدة من الإتحاد الأوروبي في التفاصيل ، كما ستكون هناك مجموعة من السياسات المحاسبية الجديدة التي يتعين اعتمادها ، وأساليب تقييم يتم الإعداد لها خاصة فيما يتعلق بالأدوات المالية ؛ إضافة إلى تطوير تقنيات لإجراء عمليات التقديرات واتخاذ قرارات بشأن طرق العرض والتصنيف . كل هذه العوامل السابقة سوف تكون لها آثار على الأنظمة المحاسبية والرقابية ، ولكن كما ناقشنا في وقت سابق من هذا الفصل ، الفائدة هنا هي أنه يمكن تبسيط العمليات المحاسبية داخل المجموعة مما يؤدي إلى زيادة الكفاءة ، ونأمل أن يؤدي ذلك إلى تحقيق وفورات في التكاليف في الأجل الطويل . كما يجدر بنا أن نتذكر أنه بينما يتم إتباع قواعد الإثبات والقياس وفقاً للمعايير الدولية (IFRS) بصورتها المعتمدة من الإتحاد الأوروبي ، فان القوائم المالية نفسها يجري إعدادها وفقاً لمبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) في المملكة المتحدة وقانون الشركات لعام (2006) ، لذلك فمن المهم أن يتم إجراء كافة عمليات الإفصاحات القانونية ذات الصلة . عملية التفاعل بين متطلبات الإفصاح وفق المعيار (FRS 101) وقانون الشركات لعام (2006) يمكن أن تكون معقدة ، وينبغي وضع إجراءات لذلك ،

مثل استخدام «قائمة فحص مرجعية للإفصاحات»، سواء لتجنب الإفصاحات التي لا جدوي لها ولضمان أنه قد تم القيام بجميع الإفصاحات اللازمة.

يتضمن معيار إعداد التقارير المالية (FRS 101) متطلبات إفصاح مماثلة لمعيار إعداد التقارير المالية (FRS 102) من حيث تقديم تسويات لحقوق الملكية وإجمالي الدخل الشامل في القوائم المالية الأولى المعدة وفقاً لمعيار إعداد التقارير المالية (FRS 101).

قامت بعض الكيانات بإعتماد معيار إعداد التقارير المالية البريطاني (FRS 101) بصورة مبكرة للسنة المالية المنتهية في ديسمبر من عام (2012) (PwC, 2013). هذه المجموعات افترضت أنه من المفيد التكبير قدر المستطاع بعملية تحول لشركاتها الفردية المؤهلة إلى المعيار المذكور، من أجل الاستفادة من المزايا المتمثلة في تبسيط السياسات والعمليات المحاسبية الخاصة بالمجموعة والتي تمت مناقشتها سابقاً في هذا الفصل.

3-8 قضايا التخطيط لعملية التحول

تم مناقشة الكثير من تلك القضايا في «الجزء الثاني» من هذا الكتاب، لذا تفادياً للتكرار، سيتم تناول قضايا التخطيط الرئيسية فقط أدناه، مع الإشارة إلى حيث يمكن الإطلاع على مزيد من المناقشة بخصوص هذه المسألة في «الجزء الثاني».

3-8-1 التخطيط المبدئي وتوقيت إجراء تقييم للتأثيرات

تعتبر عملية تحول العديد من الكيانات إلى المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً الجديدة في المملكة المتحدة (NEW UK GAAP) أقل تعقيداً من عملية التحول إلى المعايير الدولية لإعداد القوائم المالية (IFRS) الكاملة. حيث غالباً ما تكون الكيانات أقل تعقيداً وأقل من حيث الانتشار الجغرافي لأنشطتها وإحتوائها على فئات معاملات أقل. ومع ذلك فإنه حتى بالنسبة لعمليات التحول الصغيرة والأقل تعقيداً، فإن التخطيط أمر بالغ الأهمية وينبغي أن يبدأ بأقصى سرعة ممكنة

لضمان تحديد التأثيرات المحاسبية والآثار واسعة النطاق . كما أن خطر حدوث أخطاء جوهرية أمر وارد بغض النظر عن حجم وتعقيد المنظمة وأرصدها ومعاملاتها . و ينبغي أن ينطوي تخطيط عملية التحول إلى معيار إعداد التقارير المالية (FRS 101) أو معيار إعداد التقارير المالية (FRS 102) على نفس مراحل تخطيط عملية التحول للمعايير الدولية الكاملة ، رغم اعتماد ذلك علي الظروف الخاصة بالكيان المعد للتقارير ، قد يكون المشروع صغير الحجم وأقل تطلباً للموارد اللازمة لتنفيذ مشروع التحول . ولكن ينبغي ان يشمل مشروع التحول ما يلي :

تكوين فريق لمشروع

ينطوي مشروع التحول الصغير على عدد قليل من المشاركين ، ويحتمل أن يكون هناك اعتماد كبير على مساهمة مراجع الحسابات الخارجي لا سيما عندما تكون معرفة الإدارة بالنواحي المالية والمحاسبية قليلة . حيث تناول الفصل الرابع تشكيل فريق المشروع والذي يتضمن الحصول علي مساهمة الأخصائيين الخارجيين بما في ذلك مراجعو الحسابات .

تقييم الآثار المحاسبية

سوف يستلزم التحول من المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) الحالية في المملكة المتحدة إلى المعيار (FRS 101) أو المعيار (FRS 101) إجراء تحليل مُفصل للآثار المحاسبية لتحديد وترتيبها من حيث الأولوية بما في ذلك قضايا الإفصاح المتعلقة بها . يستطيع مراجعي الحسابات الخارجيين وغيرهم من المتخصصين تزويد الإدارة «بقائمة فحص مرجعية» لمساعدة الإدارة في إستكمال هذا التقييم . وينبغي أن يغطي ذلك التقييم السياسات المحاسبية القائمة وأيضاً النظر فيما إذا كانت هناك حاجة إلي وضع سياسات محاسبية جديدة للعناصر التي لم يكن يتم الاعتراف بها في ظل المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) السابقة في المملكة المتحدة ، مثل ما يتعلق ببعض الأدوات المالية . تمت مناقشة الآثار المحاسبية بمزيد من التفصيل في الفصل الخامس .

الأنظمة والضوابط والآثار واسعة النطاق

سوف نحتاج إلى تحديث البرامج المحاسبية ووضع ضوابط لضمان القيام بالإفصاحات الضرورية في القوائم المالية . ومن الضروري إجراء تقييم للآثار المحتملة واسعة النطاق ، حيث تم مناقشة العديد من هذه الآثار في الفصل السادس ، بما في ذلك الآثار على عقود الديون والأجور المرتبطة بالأداء والآثار الضريبية والعقود المبرمة مع العملاء والموردين والتفاوض بشأن التأجير التمويلي والترتيبات الأخرى . كما قد نحتاج إلى إتخاذ إجراءات للتقليل من خطر إستنفاد الإحتياطيات القابلة للتوزيع عن طريق إختيار بعض السياسات المحاسبية المعنية . و كما ناقشنا في الفصل السادس فان مشاركة لجنة مراجعة الحسابات والمراجعة الداخلية للكيان المعد للتقارير يمكن أن تكون هامة في تخطيط وتنفيذ عملية التحول .

التدريب والإتصالات

من المرجح وجود نقص في المحاسبين أصحاب الخبرة بمتطلبات المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) الجديدة في المملكة المتحدة ، لذا يُعتبر الحصول علي خدماتهم أمر مكلف ، . نظراً لأن معظم المحاسبين الذين تم تدريبهم في المملكة المتحدة في السنوات العشر الماضية قد قاموا بدراسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) وليس المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) في المملكة المتحدة كجزء من دراساتهم المهنية . وينبغي أن يدرك جميع المحاسبين الآثار المترتبة على نظام إعداد التقارير المالية الجديد ، حيث يجب أن يكون ذلك جزءاً من التدريب المتعلق بالتطوير المهني المستمر للفرد ، وهو ما أكدت عليه وثيقة مجلس إعداد التقارير المالية لتحليل التأثيرات (FRC، 2013b) ، كما سيحتاج أصحاب المصالح إلي إبلاغهم بالتغيرات في القوائم المالية ، مثل الشكل الجديد لتلك القوائم والمصطلحات الجديدة المستخدمة ، وعلى الرغم من أن ذلك لن يشكل جزءاً رئيسياً من تطبيق عملية التحول بالنسبة للكيانات الأصغر حجماً

، حيث تكون مجموعات أصحاب المصالح أقل عدداً وإحتياجاتها أقل تعقيداً. هذه المسائل المتعلقة بالتخطيط لمرحلة التحول والمرتبطة بالتدريب والاتصالات تم تناولها في الفصل السابع .

8-3-2 التكاليف

كما هو الحال مع أي مرحلة إنتقالية ، سوف تكون هناك تكاليف متكبدة وفي بعض الحالات قد تكون هذه التكاليف كبيرة. بالنسبة للكيانات التي لم تكن تعالج أدواتها المالية بموجب المعيار الدولي (IAS 39) والخاص بالأدوات المالية أو ما يعادله من المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) في المملكة المتحدة وهو معيار (FRS 26) ، والتي لها معاملات كبيرة وأرصدة متعلقة بالأدوات المالية من المحتمل أن تتحمل معظم تكاليف عملية التحول . ومع ذلك فانه بالنسبة للكيانات الصغيرة وتلك التي لا يوجد بها مسائل محاسبية مُعقدة فان التكاليف لن تكون كبيرة.

يعتقد مجلس إعداد التقارير المالية (FRC) أن إعتداد معيار إعداد التقارير المالية (FRS 101) ضمن مجموعة يتيح تحقيق وفورات كبيرة .

كما ناقشنا في الفصل الرابع ، جزء كبير من تكاليف التحول يتم تحمله مرة واحدة فقط (أي أنها تكاليف غير متكررة) ، وتحدث خلال المرحلة التي تسبق نشر القوائم المالية الأولى المُعدة في ظل نظام إعداد التقارير المالية الجديد ، ولكن علي المدى الطويل ، فانه من المرجح ان تنخفض تلك التكاليف نتيجة لتبسيط متطلبات الإفصاح وجعلها أقل مشقة في ظل المعيار (FRS 101) أو المعيار (FRS 102)

الخلاصة

يمثل نظام إعداد التقارير المالية الجديد في المملكة المتحدة واحداً من أكبر التغييرات في الممارسات وفي الأعمال التجارية بالنسبة لمعظم المحاسبين في المملكة المتحدة لسنوات عديدة. وتحتاج المجموعات إلى إتخاذ بعض القرارات الهامة بخصوص أي معيار من معايير المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) في المملكة المتحدة الذي ترغب في تطبيقه على شركاتها التابعة، وفي بعض الحالات يمكن استخدام خيار العودة مرة أخرى إلى استخدام المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) الحالية في المملكة المتحدة بدلاً من المعايير الدولية (IFRS) بصورتها المعتمدة من الاتحاد الأوروبي .

يجب على مُعدي القوائم المالية النظر إلى عملية التحول كمشروع كبير يجري الاضطلاع به داخل المنظمة كما يجب عليهم استخدام أساليب إدارة المشروعات لضمان أن عملية التحول تتصف بالفعالية والكفاءة قدر الإمكان . من المحتمل أن تظهر القوائم المالية بشكل مختلف جداً بعد التحول ، مع تأثر الأرباح وحقوق الملكية بالتسويات المحاسبية المتعلقة بالتحول ، ومن المهم النظر في الآثار واسعة النطاق مثل الحصول على التمويل وعلى مبلغ الضريبة مستحقة الدفع . من المرجح أن تعتمد الكيانات الأصغر حجماً في المملكة المتحدة عند التحول إلى معيار إعداد التقارير المالية (FRS 102) على المشورة الخارجية في تخطيط وتنفيذ عملية التحول ، ولكن ذلك لا يعني أن لا تقوم الإدارة وغيرها داخل المنظمة ببناء وتكوين معرفة جيدة بالمتطلبات الجديدة ذات الصلة . حيث أن الاعتماد الأكثر من اللازم على مساهمات ومدخلات المتخصصين ومراجعي الحسابات الخارجيين يجعل من الصعب تضمين متطلبات إعداد التقارير المالية الجديدة وجعلها في نهاية المطاف جزء من الأعمال الروتينية للكيانات المعدة للتقارير في المملكة المتحدة .

الفصل التاسع

المضي قدماً نحو المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) في الولايات المتحدة الأمريكية و دول أخرى مختارة

رقم الصفحة	فهرس الفصل
414	9-1 موقف الولايات المتحدة الأمريكية من المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية (IFRS)
416	9-1-1 التقدم نحو تحقيق الإنسجام والإتساق مع المعايير الدولية
420	9-1-2 مقارنة بين مبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً في الولايات المتحدة الأمريكية (US GAAP) والمعايير الدولية (IFRS)
430	9-1-3 الاستنتاج المتعلق بقضايا التحول الرئيسية للشركات الأمريكية
433	9-2 المعايير الدولية (IFRS) في كل من (البرازيل ، روسيا ، الهند ، الصين)
434	9-2-1 البرازيل
436	9-2-2 روسيا
439	9-2-3 الهند
443	9-2-4 الصين

الفصل التاسع

المضي قدماً نحو المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) في الولايات المتحدة الأمريكية و دول أخرى مختارة

سوف نستكشف في هذا الفصل الختامي القضايا المحددة التي تواجهها الولايات المتحدة الأمريكية ومجموعة مختارة من الدول الأخرى من حيث التقدم الذي تم إحرازه في التقارب مع أو اعتماد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS). حيث ستشهد الأعوام القليلة القادمة قيام الولايات المتحدة الأمريكية باتخاذ القرار بشأن إستراتيجيتها للتقارب أو إقرار أو تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) - أو المدخل الهجين الذي يسمى "condorsement" وكما يتضح من اللفظ فهو خليط من "Convergence" ومعناها التقارب وكلمة "endorsement" وتعني إقرار أو اعتماد - كما سوف تقرر الإقتصادات الأخرى ما إذا كانت ستوسع في استخدام المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) بصورتها الكاملة أو القيام بتطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة (IFRS for SMEs) بصورته الكاملة أو بصورة جزئية ضمن نطاق سلطاتها واختصاصها. قد تقرر بعض الدول تنقيح ومراجعة المبادئ المحاسبة المحلية المقبولة قبولاً عاماً فيها (GAAP) وجعلها أكثر مواءمة مع المعايير الدولية (IFRS) كما يحدث في المملكة المتحدة وأيرلندا. و أيا كانت القرارات المحددة التي سيتم إتخاذها على مدى العقد القادم فانه سوف يكون هناك كيانات مُعدة للتقارير أكثر فأكثر تقوم بإعداد تقاريرها وفقاً لمبادئ مستندة علي المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS). والهدف من هذا الفصل هو النظر في تلك التطورات المستقبلية المحتملة، وتبسيط الضوء على بعض قضايا التحول ذات الصلة بالدول المعنية بتلك القضايا.

9-1 موقف الولايات المتحدة الأمريكية من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)

لم تقرر الولايات المتحدة الأمريكية بعد موقفها بشأن تبني أو التقارب مع أو إقرار المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) لاستخدامها من قبل الشركات الأمريكية. ومع ذلك، يُعتبر الكثيرون أن تحرك الولايات المتحدة الأمريكية نحو إعداد تقاريرها المالية إستناداً إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) مسألة في غاية الأهمية لتحقيق التناغم والإتساق الدولي لعملية إعداد التقارير المالية. حيث قال ديفيد تويدي في عام (2010)، أثناء رئاسته لمجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) «يمكن أن يكون لدينا معايير دولية، لكن لن يكون لدينا أبدا معايير عالمية بدون الولايات المتحدة الأمريكية» (Kranacher, 2010).

يتضمن الفصل الأول ملخص للتطورات التي حدثت خلال السنوات العشرة الماضية بخصوص النقاشات بين كل من مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) ولجنة الأوراق المالية والبورصات الأمريكية (SEC) ومجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) والمشروعات الرئيسية التي نتجت عن ذلك، حيث سيتم تسليط الضوء مرة أخرى على النقاط الرئيسية للتقدم المحرز حتى الآن. كما سنستكشف أيضاً الاختلافات الرئيسية بين مبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً في الولايات المتحدة الأمريكية (US GAAP) والمعايير الدولية (IFRS)، مع الإشارة إلى قضايا التحول الرئيسية التي قد تنشأ. قد تمثل عملية إعداد التقارير المالية بطريقة مزدوجة مشكلة رئيسية للشركات الأمريكية، حيث أشار بعض المعلقين إلى أن الطريق المرجح بالنسبة للولايات المتحدة الأمريكية كي تصبح أكثر انسجاماً وإتساقاً مع المعايير الدولية، يمكن أن ينطوي على سيناريو إعداد التقارير المالية بطريقة مزدوجة لمدة ثلاث سنوات على الأقل أو أكثر (Bellandi, 2012). وتعتبر المعايير الدولية في غاية الأهمية للعديد من الشركات الأمريكية وبغض النظر عن موقف لجنة الأوراق المالية والبورصات الأمريكية (SEC) من إستخدامها داخل الولايات المتحدة، حيث قد تمتلك تلك الشركات الأمريكية شركات أجنبية تابعة في الخارج ينبغي وأن تقوم بإعداد تقاريرها المالية بموجب المعايير الدولية، أو قد تكون تلك

الشركات الأمريكية مملوكة لشركات «أم» أجنبية موجودة ضمن دول ونطاقات سلطة أو اختصاص أخرى تتطلب أو تسمح باستخدام المعايير الدولية. ولأغراض القياس يفضل العديد من المستثمرين توافر إمكانية المقارنة ووجود أسلوب سهل لتحليل النتائج عند النظر إلى القوائم المالية للشركات الأمريكية مقارنة بالشركات الأجنبية المناظرة.

في عام (2011) أظهرت دراسة استقصائية لشركة مراجعة الحسابات «برايس ووترهاوس وكوبرز» (PwC) أن أكثر من (63٪) من تم إستطلاع آرائهم والبالغ عددهم (2.700) يتوقعون أنه في نهاية المطاف سوف تُطالب لجنة الأوراق المالية والبورصات الأمريكية (SEC) بأن تتم عملية إعداد التقارير المالية بصفة اجبارية في الولايات المتحدة وفقاً للمعايير الدولية (IFRS)، كما يعتقدون أيضاً أنه ينبغي السماح بتبني المعايير الدولية بصورة اختيارية للشركات المحلية الأمريكية (PwC، 2011a). وبالإضافة إلى مُعدي القوائم المالية فإن بعض الأكاديميين يشجعون أيضاً علي تبني المعايير الدولية في الولايات المتحدة، حيث سيؤدي ذلك من وجهة نظرهم إلى إعطاء دفعة للإقتصاد الأمريكي بالتشجيع علي النمو وخلق فرص عمل وتسهيل الحصول على التمويل (Fosbre, Kraft, and Fosbre, 2011). كما يأتي تأثير محفز آخر من مجموعة الدول العشرين (G 20) حيث طلب زعماء تلك الدول في عام (2009) من واضعي المعايير بالعمل على مضاعفة جهودهم لإتمام عملية تقارب معايير المحاسبة العالمية بحلول عام (2011).

علي الرغم من الرغبة الظاهرة في الولايات المتحدة الأمريكية في إعداد التقارير المالية إستناداً إلى المعايير الدولية (IFRS)، فإنه من المهم أن نلاحظ أنه لم يتم إتخاذ أي قرار نهائي حتي الآن بخصوص توقيت أو طبيعة أي عملية لتحقيق الإنسجام والإتساق في الشركات الأمريكية نظراً لوجود آراء معتبرة كثيرة تُعارض تبنيها وإعتمادها، مستشهدة بالتكاليف المرتفعة وعدم توافر الخبرات في المعايير الدولية (IFRS)، و«المتاعب الناتجة عن التغيير» من ضمن أسباب عديدة تؤيد الإبقاء على الوضع الراهن. ويشير بعض المعلقين إلى أنه من المستبعد تحقيق التقارب الكامل نظراً للإختلافات الأساسية في كيفية تطوير كل من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) من جهة ومبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً في الولايات المتحدة

الأمريكية (US GAAP) من جهة أخرى. ولكن نظراً لأن مئات الشركات الأجنبية تقوم حالياً بعرض قوائمها المالية في الولايات المتحدة الأمريكية المستندة إلى المعايير الدولية، مما يشكل نسبة لا يستهان بها في عملية إعداد التقارير المالية في الولايات المتحدة، وسوف تزداد تلك الأهمية في المستقبل.

1-1-9 التقدم نحو تحقيق الانسجام والإتساق مع المعايير الدولية

ركزت الكثير من أعمال «مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)» منذ تشكيله على تحقيق التقارب بين مبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً في الولايات المتحدة الأمريكية (US GAAP) والمعايير الدولية (IFRS). وفي عام (2002) تم توقيع «إتفاقية نوروك» حيث اتفق كلا من «مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)» و«مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB)» على العمل على برنامج مُفصل لتحقيق التقارب كما أقر فيها علي إلزامهما بتطوير معايير محاسبية متوافقة وذات جودة عالية كي يتم إستخدامها في إعداد التقارير المالية المحلية والخارجية (FASB, 2008). كما اتفق المجلسان على العمل سوياً علي جعل معايير إعداد التقارير المالية القائمة متوافقة تماماً وفي أسرع وقت ممكن، وعلي تنسيق برامج أعمالهما في المستقبل لضمان الحفاظ على التوافق.

تم إحراز تقدم كبير على مدار السنوات القليلة الماضية. حيث أصدر كلا المجلسين معايير جديدة بالإضافة إلي تنقيح المعايير القائمة، لتحقيق التوافق بين كل من متطلبات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) من جهة ومبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً في الولايات المتحدة الأمريكية (US GAAP) من جهة أخرى فيما يتعلق ببعض القضايا المحاسبية. وتم توضيح هذه المشروعات في «مذكرة تفاهم» صدرت في عام (2006) وتم تحديثها في عام (2008). على سبيل المثال أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) المعيار الدولي (IFRS) (5) الخاص «بالأصول الغير متداولة والمحتفظ بها لغرض البيع والعمليات المتوقعة» والمتوافق مع المعيار الأمريكي رقم (144) (SFAS 144) والمتعلق بنفس الموضوع. وأصدر أيضاً معايير جديدة بشأن تكاليف الإقراض والتقارير القطاعية تماشي إلى حد كبير مع مبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً في الولايات المتحدة الأمريكية (US

(GAAP). كما أصدر مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) توجيهات تتماشى مع المعايير الدولية (IFRS) بشأن تكاليف البحث والتطوير التي تم إكتسابها عند دمج الأعمال، كما عمل المجلسان على مشروعات مشتركة في العديد من المجالات للقضاء على أقصى ما يمكن من الاختلافات الممكنة بين كل من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) ومبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً في الولايات المتحدة الأمريكية (US GAAP). وقد شملت هذه المشروعات الإطار المفاهيمي، ودمج الأعمال التجارية، والأدوات المالية، وطريقة عرض القوائم المالية، والأصول غير الملموسة، والإيجارات، والإعتراف بالإيرادات، والقياس باستخدام القيمة العادلة. وما زالت بعض هذه المشروعات قائمة حتي وقتنا هذا.

إستعرضت لجنة الأوراق المالية والبورصات الأمريكية (SEC) في عام (2006) القوائم المالية المصدرة لأكثر من (100) جهة أجنبية قدمت قوائمها المُعدة وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) بما في ذلك التسويات المطلوبة مع مبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً في الولايات المتحدة الأمريكية (US GAAP). وكانت هناك بعض المخاوف حول معالجة بعض العناصر الموجودة في القوائم المالية وعلى طريقة عرض القوائم المالية والايضاحات المطلوبة معها (SEC, 2007). ومع ذلك أصدرت لجنة الأوراق المالية والبورصات الأمريكية (SEC) قراراً بالغ الأهمية في عام (2007). تم بموجبه للمرة الأولى قبول القوائم المالية المُعدة وفقاً للمعايير الدولية دون تسويتها إلى مبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً في الولايات المتحدة الأمريكية (US GAAP) لكن وفقاً لشروط معينة ؛ على سبيل المثال، يجب أن تكون القوائم المالية مُعدة باستخدام المعايير الدولية كما صدرت عن مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) (دون تعديلها من قبل السلطات الوطنية لإستخدامها ضمن دول أو نطاق سلطات أو إختصاصات معين)، وأن يتم إعدادها باللغة الإنجليزية. هذا دفع العديد من المعلقين إلى الإشارة إلي أن التحول إلى المعايير الدولية (IFRS) في الولايات المتحدة الأمريكية أمر لا مفر منه، وهي مسألة وقت ليس أكثر (Johnson, 2008).

هذا وقد قامت لجنة الأوراق المالية والبورصات الأمريكية (SEC) في عام (2008) بإصدار «خارطة طريق» مقترحة لعملية التحول إلى المعايير الدولية

لإعداد التقارير المالية (IFRS). حيث تضمن الاقتراح قيام جميع الشركات العامة في الولايات المتحدة الأمريكية بنشر قوائمها المالية وفقاً للمعايير الدولية بحلول عام (2016)، وأن يكون هناك اعتماد متداخل للمعايير الدولية (IFRS) بدءاً من عام (2014) للكيانات الأكبر المعدة للتقارير المعروفة باسم الناشرين (المصدرين) المعجلين. مع منح بعض الكيانات خيار التبنّي في وقت مبكر. ولسوء الحظ فإن التقدم في عملية التقارب بين مبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً في الولايات المتحدة الأمريكية (US GAAP) والمعايير الدولية كان أبطأ مما كان متوقّعا، وعلى الرغم من الاستقبال الجيد لخارطة الطريق عند إصدارها في عام (2008) فقد عبر العديد من المعلقين في الولايات المتحدة الأمريكية عن مخاوفهم المتعلقة بالإطار الزمني المقترح لعملية التحول. كما علق العديد ممن تم إستطلاع آرائهم بخصوص خارطة الطريق المقترحة في عام (2008) على قصور المعايير الدولية فيما يتعلق ببعض القضايا المحاسبية الهامة، كما أعربوا عن قلقهم إزاء آليات تطبيق الإطار التنظيمي للمعايير الدولية إضافة إلى قضايا أخرى. كما تزامن الاقتراح وفترة التعليق المتعلقة به مع «الأزمة المالية» التي اجتاحت العالم في عامي (2007-2008)، وبالتأكيد أثر ذلك التوقيت على الرغبة في إحداث تغيير كبير في إطار إعداد القوائم المالية في الولايات المتحدة الأمريكية.

في عام (2010) إستمرت لجنة الأوراق المالية والبورصات الأمريكية (SEC) في موقفها الداعم للتقارب والمؤيد لإستخدام المعايير الدولية، ولم يكن هناك تحرك نحو فرض إستخدام المعايير الدولية (IFRS) داخل الولايات المتحدة الأمريكية. كما إستمر المجلس في عملية تقييم المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) وفي التشاور بخصوص إمكانية تحقيق التقارب بين مبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً في الولايات المتحدة الأمريكية (US GAAP) والمعايير الدولية ((IFRS SEC, 2010)). كما تم إعادة النظر في «خارطة الطريق» المقترحة حيث رأى المجلس بأن هناك حاجة إلى مزيد من البحث وأن أقرب وقت ممكن لإستخدام المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) في الولايات المتحدة الأمريكية هو عام (2015). ومن المجالات المثيرة للقلق التي برزت في ذلك الوقت إستقلال آلية وضع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)، والحاجة إلى التثقيف

بشأن تلك المعايير في الولايات المتحدة وأثر ذلك على المحللين ومراجعي الحسابات ومُعدي القوائم المالية.

في عام (2011)، أصدرت لجنة الأوراق المالية والبورصات الأمريكية (SEC) «خطة العمل»، وكان الغرض منها تحديد مجموعة من المسائل التي ينبغي أخذها في الحسبان عند تحديد ما إذا كان «نظام الولايات المتحدة» ينبغي أن يتضمن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وشملت تلك المسائل وضع وتطبيق المعايير الدولية (IFRS) علي الشركات الأمريكية، وتعزيز فهم المستثمرين وثقتهم بخصوص المعايير الدولية، وفهم تأثير التغيرات في المعايير المحاسبية على البيئة التنظيمية في الولايات المتحدة، والنظر في الآثار واسعة النطاق للإنتقال إلى قواعد إعداد التقارير المالية الجديدة بما في ذلك حوكمة الشركات والمسائل القانونية (SEC, 2011b).

تم القيام بمزيد من النقاش بخصوص «خطة العمل» وقامت لجنة الأوراق المالية والبورصات الأمريكية (SEC) بإصدار النسخة النهائية منها في عام (2012). وقد أوضح الملخص التنفيذي للنسخة النهائية من «خطة العمل» أن المجلس لم يُصدر قراراً بشأن تبني المعايير الدولية، أو التقارب معها، أو إقرارها أو حتي المدخل الهجين "condorsement" وهو خليط من كلمتي "Convergence" وتعني التقارب وكلمة "endorsement" وتعني إقرار أو اعتماد (SEC, 2012). لذا فمن الواضح أن أي قرار بجعل المعايير الدولية (IFRS) من الخصائص الأكثر أهمية لعملية إعداد التقارير المالية في الولايات المتحدة الأمريكية ما زال أمراً بعيد المنال في الوقت الراهن، يُعتبر النهج الهجين "condorsement" هو المفضل حالياً، وهو ما يعني الاحتفاظ بمبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً في الولايات المتحدة الأمريكية (US GAAP) ولكن بصورة أكثر توافقاً وتقارباً مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) من خلال تنفيذ تدريجي للتقارب يتبعه الإقرار.

كما تم تسليط الضوء علي هذا الموقف في خطاب ألقاه «راسل جولدن» رئيس مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) في سبتمبر (2013)، حيث أشار فيه إلي وجود بيئة معايير عالمية في المستقبل، يكون الأطراف الرئيسية فيها مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) ومجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) فضلاً

عن سائر واضعي المعايير الوطنية. كما ذكر أيضاً أنه علي مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) الإستمرار في وضع وتطوير المبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً في الولايات المتحدة الأمريكية (US GAAP) والمشاركة بفعالية في وضع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) وتعزيز العلاقات والإتصالات مع واضعي المعايير الوطنية الآخرين (Golden، 2013).

لم تتخذ «ماري جو وايت» الرئيسة الجديدة للجنة الأوراق المالية والبورصات الأمريكية (SEC) أي قرارات بشأن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)، كما لم تشير أيضاً إلي جدول زمني لإجراء المزيد من النقاشات بخصوص ذلك. كما ذكرت في أحد خطاباتها بأن وضع نظام لمعايير المحاسبة العالمية يكون ممكناً فقط عند إمكانية تطبيق هذه المعايير بثبات وإتساق ومع توافر آليات تطبيق قوية. وأكدت مجدداً علي تصريحات رئيس مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) بأن الولايات المتحدة الأمريكية تتعاون مع واضعي المعايير الوطنية والهيئات الدولية الأخرى مثل (TOSCO)، كما أكدت علي التعاون الوثيق بين مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) ومجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) و مشاركة كلا المجلسين بفعالية في مشروعات التقارب (White, 2013)..

2-1-9 مقارنة بين مبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً في الولايات المتحدة الأمريكية (US GAAP) والمعايير الدولية (IFRS)

يهدف هذا القسم إلي تسليط الضوء على بعض الإختلافات الرئيسية بين المبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً في الولايات المتحدة الأمريكية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. لذلك لا يتضمن هذا القسم قائمة تفصيلية بالتناقضات والإختلافات بين اطارى إعداد التقارير المالية سالفى الذكر⁽¹⁾. ومن المفيد قبل البحث في القضايا المحاسبية المحددة النظر في السمات العامة لمبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً في الولايات المتحدة الأمريكية (US GAAP) التي تجعلها مختلفة عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS).

(1) هناك العديد من المنشورات التي تحتوي على مقارنات تفصيلية بين مبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً في الولايات المتحدة الأمريكية (US GAAP) والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)، التي ترد في الملحق رقم (2).

الحجم وسهولة الاستخدام

تحتوي مبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً في الولايات المتحدة الأمريكية (US GAAP) على خليط من القواعد التفصيلية وصفحات عديدة من التوجيهات التطبيقية والتفسيرات الصناعية، والتي تبلغ حوالي (25.000) صفحة من المتطلبات والإرشادات الموجهة للشركات المعدة للتقارير المالية في الولايات المتحدة الأمريكية (Gornik-Tomaszewski and Showerman, 2010). وهي بذلك تعتبر أطول بكثير من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) ولم يتم تجزئتها إلا من وقت حديث نسبياً مما يجعلها مجموعة معايير غير سهلة في الاستخدام. كما لا يوجد بها نظير للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة (IFRS for SMEs). ويمثل الحجم الهائل من القواعد والإرشادات التفسيرية لها حاجزاً كبيراً أمام تبني أو تقارب الولايات المتحدة الأمريكية مع المعايير الدولية (IFRS). تم تبسيط النظام المحاسبي إلى حد ما عندما قام مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) بدمج مبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً في الولايات المتحدة الأمريكية (US GAAP) الحالية فيما يعرف بـ (Codification) أو «تكويد وتنظيم وترتيب المعايير المحاسبية» والذي أصبح بدءاً من عام (2009) المصدر الوحيد الموثوق به للمعايير المحاسبية الأمريكية للمنظمات غير الحكومية. وتشتمل فوائد ذلك التكويد والتنظيم والترتيب على جعل مجموعة المعايير أسهل في الاستخدام والتنقل فيما بينها وتسهيل عملية إدخال تعديلات عليها باستخدام «تحديثات التكويد».

الإلزام مقابل التقديرات

هناك إجماع على أن مبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً في الولايات المتحدة الأمريكية (US GAAP) قائمة بصورة كبيرة جداً على القواعد وبالتالي فإن إطار إعداد تقاريرها المالية أكثر إلزاماً بكثير من المعايير الدولية، وفي الواقع تنص لجنة الأوراق المالية والبورصات الأمريكية على أنها تتضمن متطلبات أكثر تفصيلاً من المعايير الدولية والتي لا تتضمن توجيهات محددة تتوافق في حالات كثيرة مع المتطلبات التفصيلية للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً في الولايات المتحدة

الأمريكية (SEC 2011c)(US GAAP). ويقول بعض المعلقين بأن طبيعة المعايير الأمريكية المستندة إلى القواعد هو أمر مرتبط بالطبيعة القضائية للولايات المتحدة (Walton, 2009)، كما يتصل أيضاً بحقيقة أن تلك المعايير خاصة بالولايات المتحدة ولا تطبق خارجها مما يسمح بأن تكون مُحددة في طبيعتها وليست عامة، غير أن هناك بعض الاتجاهات التي تعارض وجود مجموعة من القواعد المفروضة. كما يتطلب تشريع ساربنز- اوكسلي الصادر في عام (2002) (The Sarbanes—Oxley Act of 2002) من لجنة الأوراق المالية والبورصات الأمريكية (SEC) إجراء دراسة عن أثر تبني الولايات المتحدة لمعايير مستندة أكثر على المبادئ مثل المعايير الدولية (IFRS) بدلاً من وضعها الحالي المستند على القواعد، حيث توصل التقرير إلى تفضيل المعايير المستندة على المبادئ عن تلك المستندة أكثر على القواعد. إلا أن دراسة استقصائية أجريت مؤخراً بمعرفة المحاسبين القانونيين المعتمدين في الولايات المتحدة أثبتت أنه لم يتم العثور على أدلة دامغة تدل على أن المحاسبين الممارسين للمهنة في الولايات المتحدة يفضلون نوعاً معيناً من المعايير على الآخر (McEnroe and Sullivan, 2012).

الإرشادات الخاصة بالصناعة

إحدى فوائد مبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً في الولايات المتحدة الأمريكية (US GAAP) تتمثل في أنها تحتوي على الكثير من التوجيهات المحددة لتطبيق مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً في صناعات أو مجالات معينة. ويوجد بعض من هذه التوجيهات في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) ولكنها ليست كثيرة (مثل تلك المتعلقة بالزراعة، والتأمين، والصناعات الاستخراجية). ويُعتبر ذلك إحدى الحجج التي يستخدمها معارضو التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) في الولايات المتحدة الأمريكية حيث يُعتبر الإفتقار إلى التوجيهات الخاصة بالصناعة في المعايير الدولية إشكالية شديدة في بعض الصناعات.

مكانة الإطار المفاهيمي

تتضمن مبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً في الولايات المتحدة الأمريكية

(US GAAP) إطاراً مفاهيمياً إلا أنه موجود خارج الـ (Codification) أو «تكويد وتنظيم وترتيب المعايير المحاسبية» ولا يُعتبر توجيهاً رسمية. على النقيض من ذلك تعتبر توجيهاً مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) المصدر للمعايير الدولية توجيهاً رسمية، ولذلك تعتبر مكانة الإطار المفاهيمي في الولايات المتحدة الأمريكية أقل في المنزلة من مكانة الإطار المفاهيمي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS).

وبصرف النظر عن الاختلافات العامة، فإن هناك بطبيعة الحال إختلافات تفصيلية عديدة بين مبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً في الولايات المتحدة الأمريكية (US GAAP) من جهة والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) من جهة أخرى. وقد بحثت دراسات عديدة في المجالات الرئيسية لتلك لإختلافات. إحدى هذه الدراسات قامت بها شركة (Ernst and Young) للمحاسبة، التي قامت بتحليل الإختلافات فيما بينهما من واقع بيانات حصلت عليها من (130) شركة تقوم بإعداد قوائمها المالية وفقاً للمعايير الدولية (IFRS) ثم تقوم بتسويتها بعد ذلك إلى مبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً في الولايات المتحدة الأمريكية (Ernst and Young، 2007) (US GAAP). هذا وتعتبر نتائج الدراسة الإستقصائية السابقة قديمة إلى حد ما حيث قامت المشروعات المشتركة بين مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) ومجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) بإزالة بعض مجالات الإختلاف، ولكن الانطباع العام من تلك الدراسة يظهر نطاق الإختلافات المحاسبية التي كانت موجودة بين إطار إعداد التقارير المالية وأن كثير من هذه الإختلافات ما زال قائماً. ومعظمها موجود في مجالات مثل دمج الأعمال والأدوات المالية، وربط الضرائب والمخصصات والمعاشات وأيضاً في المجال المحاسبي نفسه نظراً لوجود عدد كبير من الإختلافات في المعالجات المحاسبية.

عند التحول إلى البحث في مجالات معينة من الإختلافات، يلخص لنا الجدول رقم (1-9) عدد قليل جداً من الإختلافات بين مبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً في الولايات المتحدة الأمريكية (US GAAP) من جهة والمعايير الدولية

لإعداد التقارير المالية (IFRS) من جهة أخرى، ويربط هذه الاختلافات بالآثار واسعة النطاق. لاحظ أنه نظراً لأن الشركات لن تمر بعملية التحول من مبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً في الولايات المتحدة الأمريكية (US GAAP) إلى المعايير الدولية (IFRS) ولكنها معنية أكثر بعملية الإبلاغ المزدوج، لذا لم يتم النظر بالتفصيل في المسائل التي ستؤثر بصفة مُحددة علي التخطيط لعملية التحول من مبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً في الولايات المتحدة الأمريكية إلى المعايير الدولية، ولكنها ستكون مماثلة بصفة عامة لتلك التي تمت مناقشتها في القسم الثاني من هذا الكتاب. لاحظ أيضاً بأن تلك القائمة ليست شاملة ولكنها تركز أكثر على توضيح لبعض المجالات المحتملة للاختلافات. وهناك العديد من الوثائق المتاحة التي توفر مقارنة شاملة بين مبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً في الولايات المتحدة الأمريكية (US GAAP) والمعايير الدولية (IFRS). وبالإضافة إلى ذلك، فإنه لدي أغلب شركات المراجعة ومكاتب المحاسبة أدوات تفاعلية يمكن إستخدامها بطريقة تشخيصية في إجراء تقييم مفصل للاختلافات المحاسبية للكيان في ظل مبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً في الولايات المتحدة الأمريكية (US GAAP) مقارنة بالمعايير الدولية (IFRS).

أحد الموضوعات التي لم يتم تناولها في الجدول (1-9) تتعلق بالأدوات المالية والتي تعتبر أساسية في القوائم المالية لكثير من الشركات، فإن هناك مجالات عديدة للاختلاف في المتطلبات التفصيلية على الرغم من أن المشروعات المؤدية إلى إصدار المعيار الدولي (IFRS 9) الخاص بالأدوات المالية قد حققت بعض الانسجام والاتساق وأصبحت المبادئ المحاسبية المتعلقة بهذا المجال متشابهة بشكل كبير. كما يُعتبر مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) ومجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) أن المحاسبة وفقاً للقيمة العادلة مقياس مناسب أكثر للعديد من الأدوات المالية. نطاق الموضوع واسع جداً حتى يتم تلخيصه بصورة موجزة وقد أصبح هذا الأمر أكثر صعوبة نظراً إلى أن المحاسبة عن الأدوات المالية ذات طبيعة متحركة ومتغيرة، كما أن مراحل مشروع المعيار الدولي (IFRS 9) لن يتم الإنتهاء منه قبل عام (2014).

الجدول (9-1)

الاختلافات الرئيسية بين المعايير الدولية (IFRS) ومبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً في الولايات المتحدة الأمريكية (US GAAP)

أمثلة علي الآثار واسعة النطاق والتعليق	متطلبات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)	متطلبات مبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً في الولايات المتحدة الأمريكية (US GAAP)	الجزئية المحاسبية
- يحتاج مستخدمي القوائم المالية إلى تعليمهم و تثقيفهم بشأن الاختلافات في طرق عرض تلك القوائم. - قد تحتاج الإدارة إلي إتخاذ مزيد من القرارات بخصوص كيفية عرض المعلومات. - العديد من المعلقين في الولايات المتحدة الأمريكية غير متقبلين لمستوى المرونة المسموح بها في العرض وفقاً للمعايير الدولية (IFRS)، حيث يفضلون الأخذ بنهج أكثر ثباتاً و إتساقاً في طرق العرض مما يسمح في إعتقادهم بقابلية أكثر للمقارنة.	- غير مسموح باستخدام البنود غير العادية (الشاذة). - المزيد من المرونة في طرق العرض. والتشجيع علي استخدام مقاييس أخرى غير مرتبطة بمبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً (GAAP).	- مسموح باستخدام مصطلح البنود غير العادية (الشاذة) للبنود غير المعتادة وغير المتكررة. - أكثر إلزاماً فيما يتعلق بعناوين البنود الرئيسية و الفرعية والمجاميع الفرعية المستخدمة للشركات المدرجة في لجنة الأوراق المالية والبورصات الأمريكية (SEC).	طريقة عرض القوائم المالية يتم عرض نفس عناصر القوائم المالية وتم تحقيق تقارب في هذا المجال. ولكن ما زالت هناك بعض مجالات الاختلاف في التفاصيل.
- تتطلب المعايير الدولية (IFRS) بصفة عامة تفصيلات أكثر بخصوص المعالجة محاسبية والآثار على الأنظمة المحاسبية والضوابط الرقابية. - الآثار المترتبة على تحليل الميزانية العمومية، مثل حسابات العائد علي راس المال المستخدم المتأثرة بذلك والآثار المترتبة علي إجراء المقارنات للقوائم المالية.	- ضرورة فصل المكونات الهامة للأصول وتقييم القيمة المتبقية. - مسموح بخيار إعادة التقييم.	- تركيز أقل على عملية الفصل بين مكونات بعض عناصر الأصول (مثل فصل الاراضي عن المباني المقامة عليها) وعملية التقييم السنوي للقيمة المتبقية. - غير مسموح بنموذج إعادة التقييم.	الممتلكات والآلات والمعدات القواعد العامة المتعلقة بالإعتراف، متشابهة، لكن هناك إختلافات في طرق القياس.

الجزئية المحاسبية	متطلبات مبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً في الولايات المتحدة الأمريكية (US GAAP)	متطلبات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)	أمثلة علي الآثار واسعة النطاق والتعليق
تكاليف الإقتراض - كلاهما يتطلب رسملة الإقتراض ذات الصلة ولكن هناك إختلافات في طرق القياس.	لا تشمل تكاليف الإقتراض فروق أسعار الصرف ولا يمكن إجراء مقاصة بين الفوائد المكتسبة على الأموال المقترضة وتكاليف الفائدة.	تشمل تكاليف الإقتراض فروق أسعار الصرف ويسمح بإجراء مقاصة بين الفوائد المكتسبة على الأموال المقترضة وتكاليف الفائدة.	- هناك فروق ثانوية نسبياً في القياس المحاسبي، و بعض الآثار واسعة النطاق المتمثلة في إستخدام طرق إحتساب مختلفة. وقد نحتاج إلي تغيير عملية التوثيق المتعلقة بتكاليف الإقتراض لأسباب منها علي سبيل المثال أن تعكس الإختلافات في سعر الصرف.
إنخفاض قيمة الأصول - كلاهما يتطلب خفض قيمة الأصول غير المتداولة عند وجود مؤشرات علي حدوث إنخفاض في قيمتها، لكن هناك إختلاف في طرق القياس.	يتم إجراء إختبار علي خطوتين لإنخفاض قيمة الأصول وإمكانية استردادها. مزيد من التركيز علي إختبار الأصول الفردية بحثاً عن أي إنخفاض في قيمتها، عندما يتم إختبار مجموعات الأصول بحثاً عن اي انخفاضات في القيمة بصورة جماعية علي مستوى قطاع الأعمال. غير مسموح بعكس الخسائر الناجمة عن إنخفاض قيمة الأصول.	إنخفاض قيمة الأصول هو عبارة عن الفرق بين القيمة الدفترية لها والمبلغ القابل للإسترداد. يتم عادة إجراء إختبار إنخفاض القيمة علي الأصول الفردية علي مستوى وحدة توليد النقود، والتي غالباً ما تكون عبارة عن مجموعة أصغر من الأصول مقارنة بقطاع الأعمال. يمكن عكس الخسائر الناجمة عن إنخفاض قيمة الأصول ماعدا شهرة المحل.	يمكن أن يتسبب الفارق في طرق القياس المحاسبي في عمل إضافي كبير لتحديد إنخفاض قيمة الأصول الذي يتم الإعتراف به في إطار المعايير الدولية (IFRS) مقارنة مع مبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً في الولايات المتحدة (US GAAP) الإنخفاضات الكبيرة في قيمة الأصول لها تأثير علي الربح بسبب الفارق في خسارة إنخفاض قيمة الأصول المعترف به وفقاً للإطارين. غالباً ما يتم الإعتراف بإنخفاضات أكبر في قيمة الأصول في ظل المعايير الدولية (IFRS)، والتي لها آثار علي الربح.

أمثلة علي الآثار واسعة النطاق والتعليق	متطلبات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)	متطلبات مبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً في الولايات المتحدة الأمريكية (US GAAP)	الجزئية المحاسبية
لا بد من ان يتم في إطار المعايير الدولية (IFRS) تحديد النقطة الفاصلة بين تكاليف البحث وتكاليف التطوير حتي يتم تطبيق معايير الرسملة بطريقة ملائمة علي تكاليف التطوير فقط.	يسمح باستخدام نموذج إعادة التقييم في حالات معينة.	غير مسموح باستخدام نموذج إعادة التقييم.	الأصول غير الملموسة - كلاهما يتطلب رسملة الأصول غير الملموسة المكتسبة، مع عدم السماح عادة بالإعتراف باغلب الأصول غير الملموسة المولدة داخلياً.
رسملة تكاليف التطوير تؤثر على توقيت المصروفات التي يجري تحميلها للأرباح، مما قد يكون له آثار ضريبية.	يتم معاملة نفقات البحوث علي أنها مصروفات، مع رسملة تكاليف التطوير التي تتوافر بها شروط معينة.	وبصفة عامة، يتم معاملة جميع تكاليف البحوث والتطوير علي أنها مصروفات (لكن التوجيهات الخاصة ببعض الصناعات المعينة تسمح برسملتها).	الممتلكات الإستثمارية - تختلف المعالجة فيما بينهما إلي حد كبير
في إطار المعايير الدولية (IFRS)، يمكن أن يتسبب تطبيق نموذج القيمة العادلة علي الممتلكات الإستثمارية إلي إحداث تقلبات في الأرباح.	تخضع الممتلكات الإستثمارية لقواعد محاسبية محددة، وهناك خيار في السياسة المحاسبية إما بقياسها علي أساس التكلفة أو باستخدام نموذج إعادة التقييم حيث يتم الإعتراف بمكاسب وخسائر إعادة التقييم في الأرباح.	لا تفرق مبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً في الولايات المتحدة الأمريكية (US GAAP) على وجه التحديد بين الممتلكات الإستثمارية وغيرها من الممتلكات، لذا يتم قياسها على أساس التكلفة.	

أمثلة علي الآثار واسعة النطاق والتعليق	متطلبات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)	متطلبات مبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً في الولايات المتحدة الأمريكية (US GAAP)	الجزئية المحاسبية
وهذا مثال جيد علي إختلاف المداخل التقليدية بين مبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً في الولايات المتحدة الأمريكية من جهة والمعايير الدولية (IFRS) من جهة أخرى- حيث تتخذ الأولي نهجاً كمياً يستند علي قواعد، بينما تستند الأخيرة علي مبادئ لتحديد مضمون الموقف الذي هي بصده.	يتم تطبيق نهج يعتمد أكثر علي التقديرات، ولا يتم تطبيق أية قواعد مئوية لتحديد طبيعة عقد الإيجار.	يتم تطبيق إختبار رقمي للفرقة بينهما - يُعتبر عقد الإيجار (تمويلي / رأسمالي) عندما تغطي فترة الإيجار (75٪) من العمر الإنتاجي للأصل أو عندما تمثل القيمة الحالية لمدفوعات الإيجار (90٪) من تكلفة الأصل،	الإيجارات - كلاهما يعترف حالياً بالإيجارات بالتمويلية والرأسمالية مع تمييز الإيجارات التشغيلية لكن يتم إستخدام معايير مختلفة للتمييز بين الإيجارات التمويلية والرأسمالية
التحول من إستخدام طريقة (الوارد أخيراً-صادر أولاً) (LIFO) إلي طريقة (الوارد أولاً-صادر أولاً) (FIFO) سوف يؤثر علي الربح ويمكن أن تترتب عليه آثار ضريبية كبيرة علي الكيانات التي تحتفظ بأرصدة مخزون كبيرة. مسألة التحول من (LIFO) إلي (FIFO) مثيرة للجدل، وقد نوقشت كثيراً في الصحافة المالية الأميركية.	ممنوع إستخدام طريقة (الوارد أخيراً-صادر أولاً) (LIFO) - وتعتبر طريقة (الوارد أولاً-صادر أولاً) (FIFO) أو طريقة المتوسط المرجح هي أساليب التقييم الأكثر شيوعاً.	يتم السماح بإستخدام طريقة (الوارد أخيراً-صادر أولاً) (LIFO) - على الرغم من أن هناك الكثير من النقاش حتي وقتنا الحالي حول إستمرار إستخدامه.	المخزون - كلاهما يسمح بإستخدام طريقة (الوارد أولاً-صادر أولاً) (FIFO) أو طريقة المتوسط المرجح كأسس مختلفة لقياس قيمة المخزون.

أمثلة علي الآثار واسعة النطاق والتعليق	متطلبات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)	متطلبات مبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً في الولايات المتحدة الأمريكية (US GAAP)	الجزئية المحاسبية
ويعني تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) الإعتراف بالمزيد من المخصصات، حيث يتم تقدير الإحتمالية بناء علي نسبة أقل، مما يؤثر علي وضع السيولة والربح.	يتم الإعتراف بالمخصصات عندما يكون من المحتمل أن تؤدي إلى حدوث تدفقات نقدية خارجة — تطبق بدءاً من احتمال (50٪).	يتم الإعتراف بالمخصصات عندما يكون "من المرجح أن تحدث" — وهذا ينطبق عادة عندما تصل الإحتمالية إلي (75-80٪)	المخصصات واحتياطات الطوارئ — هناك اختلافات في معايير الإعتراف، وفي بعض التعريفات.
هذا مجال مثير للجدل، ومن المستبعد أن يؤدي نشر متطلبات المعايير الدولية المنقحة للإعتراف بالإيرادات إلي حل بخصوص المجالات الرئيسية للاختلافات، حيث أنها لن تقوم بإضافة التوجيهات الخاصة بالصناعة إلي المعايير الدولية (IFRS).	توجد مبادئ للإعتراف بالإيرادات للسلع والخدمات. من المتوقع إصدار معيار دولي جديد لتغطية هذا المجال قريباً جداً.	توجد معايير عامة للإعتراف ولكن يتم استكمالها وتعزيزها بالتوسع في تطبيق قواعد وتوجيهات لصناعات بعينها.	الإعتراف بالإيرادات — تعتبر مبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً في الولايات المتحدة الأمريكية (US GAAP) أكثر تفصيلاً ومحددة أكثر فيما يخص الصناعة.

هناك قضية أخرى مماثلة تتعلق بدمج الأعمال التجارية. حيث تشابه أيضاً مبادئ المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) مع مبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً في الولايات المتحدة الأمريكية (US GAAP) مع وجود اختلافات في التفاصيل. في عام (2008) قام مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) بإصدار نسخة منقحة من المعيار الدولي (IFRS 3) والمتعلق بدمج الأعمال التجارية، كما أصدر مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) المعيارين الأمريكيين (SFAS 141)

والخاص بدمج الأعمال التجارية و (SFAS 160) والمتعلق بحصة الأقلية غير المسيطرة في القوائم المالية الموحدة، مما يضمن لنا استخدام نفس المعالجات المحاسبية لأنشطة الدمج والاستحواذ (M&A activity) سواء تم استخدام المعايير الدولية (IFRS) أو مبادئ المحاسبة المقبولة قبلاً عاماً في الولايات المتحدة الأمريكية (US GAAP). وبينما تمكنت تلك المعايير من تحقيق التقارب في الخطوط العريضة للمبادئ المحاسبية المتعلقة بدمج الأعمال، فإن هناك نقاط اختلاف تفصيلية كثيرة جداً كي يتم إيجازها بشكل صحيح.

3-1-9 الإستنتاج المتعلق بقضايا التحول الرئيسية للشركات الأمريكية

تتمثل المشكلة الحالية التي تواجه الشركات الأمريكية في «عدم اليقين»، أما في السابق فقد كان الكثير من المعلقين الأمريكيين على ثقة من تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) بشكل ما داخل الولايات المتحدة، ولكن الوضع الآن أصبح أكثر ضبابية. وكما ناقشنا من قبل فقد تضائلت النقاشات المتعلقة بالنهج الذي سوف تتبعه الولايات المتحدة الأمريكية للتقارب (convergence)، أو الإقرار والإعتماد (endorsement) أو النهج الهجين المسمى الإقرار التقاربي (condorsement)، وكان هناك نقاش قليل جداً حول الأطر الزمنية والمدخل الذي سيتم إقراره في نهاية المطاف.

وعلى الرغم من ذلك، فقد قامت العديد من المنظمات الأمريكية بدراسات حول آثار التقارب على قوائمها المالية، وبدأت في تحليل الآثار واسعة النطاق. وكشفت دراسة استقصائية قام بها مديرون ماليون تنفيذيون في عام (2010) إلى أن هناك حوالي (46٪) قد قاموا بالفعل أو هم بصدد تقييم الآثار المحتملة لتلك المعايير الدولية على سياساتهم المحاسبية (KPMG, 2010). كما إزدادت درجة معرفة وفهم المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) على مدى السنوات القليلة في الولايات المتحدة بصورة مؤكدة، وأياً كانت الطريقة التي سيتم إتخاذها لتحقيق الإنسجام والانساق بين إطارَي إعداد التقارير المالية، فقد بدأت معظم الشركات على الأقل في النظر إلى التغييرات المحاسبية والآثار واسعة النطاق التي يمكن أن تنشأ عنها.

من المرجح أن تمثل عملية الإبلاغ المزدوج مشكلة لكيانات كثيرة في الولايات المتحدة الأمريكية. وحتى إذا قامت تلك الكيانات في مرحلة ما في المستقبل بإعداد قوائمها المالية ضمن إطار عمل قائم على المعايير الدولية (IFRS) فأنها قد تحتاج إلى الاحتفاظ بسجلاتها المحاسبية المعدة في ظل مبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً في الولايات المتحدة الأمريكية (US GAAP) لأسباب ضريبية أو لمتابعة القضايا التعاقدية مثل عقود الدين. وكما ذكرنا سابقاً فإن عملية الإبلاغ المزدوج تعتبر أساسية للعديد من الكيانات الأمريكية على أي حال، خاصة إذا كان لديهم شركات أجنبية ضمن المجموعة تقوم بإعداد قوائمها المالية وفقاً للمعايير الدولية. ولذلك تحتاج الكيانات إلى التأكد من قدرة أنظمتها المحاسبية على التعامل مع عملية إعداد التقارير المالية بطريقة مزدوجة، ومن وجود الضوابط الرقابية التي تضمن لنا التأكد من سلامة عملية تجهيز البيانات.

يُعتبر تشريع ساربينز - أوكسلي Sarbanes—Oxley (SOX) قضية إمثال حاسمة للعديد من الكيانات الأمريكية. وهناك حاجة إلى ضوابط قوية على عملية إعداد التقارير المالية حتى يمكن إجراء «بيان فعالية الضوابط الرقابية» وفقاً للتشريع سالف الذكر. لذلك أية تغييرات على النظم ناجمة عن التحول إلى عملية إعداد التقارير المزدوجة أو إلى أي إطار جديد لإعداد التقارير المالية يجب أن يتم التخطيط له وتنفيذه بعناية، مع إشراك المراجعة الداخلية للحسابات في عملية اختبار قوة ضوابط إعداد التقارير المالية وضمان عدم وجود أوجه قصور في الرقابة. وهذا له صلة بكل من قضايا النظم الجارية والعمليات المحاسبية المحددة للانتقال إلى السنة الأولى لتقديم التقارير بموجب النظام الجديد لإعداد التقارير المالية. كما تعتبر عملية التوثيق قضية رئيسية هامة لتحقيق الإمثال مع تشريع ساربانيس -أوكسلي حتى تتأكد الكيانات من أن أية تغييرات ضرورية للأنظمة والضوابط قد تم توثيقها بالكامل.

كما ناقشنا في الفصل السابع يُعتبر التدريب مسألة جوهرية في أي تحول في إطار إعداد التقارير المالية. العديد من المحاسبين في الولايات المتحدة الأمريكية على

دراية بالسّمات الرئيسية للمعايير الدولية (IFRS)، وهو تحسن كبير مقارنة بما كان عليه الحال منذ (10) سنوات عندما كانت هناك معرفة محدودة جداً بالمعايير الدولية في الولايات المتحدة الأمريكية⁽¹⁾. هناك جزئية معينة قد يحتاج المحاسبين في الولايات المتحدة الأمريكية إلى تطوير مهاراتهم فيها وهي تلك المتعلقة بممارسة التقديرات الهامة، حيث سيكون ذلك من السمات المستخدمة بصورة كبيرة في المحاسبة وفقاً للمعايير المتقاربة مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) عما هو عليه الحال في ظل مبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً في الولايات المتحدة الأمريكية (US GAAP).

ستحتاج الإدارة إلى الإتصال بعناية مع مراجعي الحسابات الخارجيين في جميع مراحل التحول وفي إعداد القوائم المالية بإستخدام المعايير المتقاربة مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS). وسوف يكون لذلك أهمية خاصة عند الحاجة إلى قيام الإدارة بعمليات تتطلب إستخدام التقديرات والاحكام الشخصية بصورة كبيرة. وقد أشار بعض المعلقين أن المحاسبة قد تصبح مفرطة في الحذر نظراً لعدم التيقن بشأن زيادة احتمالات التقاضي عند إستخدام إطار إعداد التقارير المالية المستند على المبادئ (Hail, Leuz, and Wysocki, 2010) وذلك قد يستغرق وقتاً لمُعدي القوائم المالية للشعور بالراحة عند تطبيق أحكامهم المهنية في المجالات التي تعتمد على الاحكام الشخصية بصورة أكبر عند ممارسة مهنة المحاسبة.

يجب أن تؤخذ التكاليف في الإعتبار. وكما ناقشنا في الفصل الرابع يمكن أن تكون تكاليف التحول إلى المعايير الدولية (IFRS) كبيرة، وحتى لو إتجهت الكيانات الأمريكية إلى النظام المزدوج لإعداد التقارير المالية بدلاً من التحول مباشرة إلى المعايير الدولية، فإن تكاليف تطوير هذا النظام المزدوج سوف تكون

(1) من تجربة المؤلف نفسه في إقامة دورات تدريبية على المعايير الدولية، على سبيل المثال في عام (2005) سافرت العديد من الوفود من الولايات المتحدة الأمريكية لحضور برنامج تدريب على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) في المملكة المتحدة بسبب تعذر العثور على دورات مناسبة في الولايات المتحدة.

كبيرة وربما تفوق تكاليف التحول. وقدرت لجنة الأوراق المالية والبورصات الأمريكية (SEC) أن متوسط تكلفة التحول قد تصل إلى حوالي (0.13٪) من الإيرادات (SEC, 2008)، وأن متوسط التكلفة لتلك الشركات المؤهلة للاعتماد المبكر للمعايير الدولية (IFRS) بموجب خارطة الطريق المقترحة الصادرة في عام 2008 ستكون تقريباً (32) مليون دولار في ذلك الوقت. كما أشارت دراسة أكاديمية إلى أن التكلفة الإجمالية لتحول الإقتصاد الأمريكي ككل يمكن أن تكون في حدود (8) تريليون دولار (Hail, Leuz, and Wysocki, 2010). ولا شك أن توقيت خارطة الطريق المقترحة وتزامنه مع الأزمة المالية العالمية في عام (2008) لم يشجع علي إحراز تقدم في عملية التحول نظراً لتخوف العديد من الشركات من تكلفة تلك العملية. على الرغم من أن مناقشة عملية التحول إلى المعايير الدولية والجدال بشأنها قد أصبحت أقل ظهوراً للعيان في العام الماضي أو ما يقرب من ذلك بالمقارنة مع أواخر الألفية الثانية، فمن المرجح أن يعاد فتح المناقشات المرتبطة بها في المستقبل القريب، خاصة عند خروج الشركات من الركود وتوافر الأموال للإنفاق على مشروعات التحول والحماس المتجدد لتغيير إطار إعداد التقارير المالية إستناداً إلى رؤية الفوائد طويلة الأجل لنظام إعداد التقارير المالية المتقارب مع المعايير الدولية.

2-9 المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) في كل من (البرازيل، روسيا، الهند، الصين)

تعتبر البرازيل وروسيا والهند والصين أربعة إقتصادات متنامية بسرعة كبيرة، وفي حين أنها تختلف عن بعضها البعض ثقافياً وسياسياً إلا أنها تحقق نجاحات إقتصادية هائلة⁽¹⁾. وقد توقع أحد التقارير أن تتفوق الصين علي الولايات المتحدة الأمريكية كأكبر إقتصاد في العالم قبل حلول عام (2020)، وأنه من المتوقع للهند أن تحقق أكبر معدل النمو علي مستوي العالم خلال العقود الأربعة

(1) عادة ما يتم تجميعها ويشار إليها بمجموعة الـ (BRIC) ويقدر أن تكون خلال عقود قليلة من بين الإقتصاديات الأكثر ثراء في العالم، والمساهمة بقدر كبير في الناتج الإقتصادي العالمي.

القادمة (PwC، 2011d)، كما يتوقع أيضاً زيادة القوة الاقتصادية لكل من روسيا والبرازيل بصورة كبيرة، ويشير التقرير نفسه إلى أن تلك الدول الاربعة والتي يشار إليها اختصاراً بدول مجموعة الـ (BRIC) سوف تُصنف ضمن المراكز العشرة الأولى لأكبر الاقتصادات العالمية بحلول عام (2050).

ومن المثير للإهتمام عند النظر في مستوى اعتماد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) أو التقارب معها في هذه الدول. أن البرازيل قد أحرزت أكبر قدر من التقدم في عملية تبني المعايير الدولية (IFRS)، مع وجود رغبة من الدول الثلاثة الأخرى في التقارب مع المعايير الدولية بدرجات متفاوتة ومختلفة من حيث الأطر الزمنية لكل منها. وتعتبر عملية استخدام المعايير المحاسبية الدولية في هذه الدول في غاية الأهمية لإقتصادات تلك الدول الآخذة في النمو ومفيد أيضاً لآلاف الشركات داخل كل بلد منها والتي تسعى إلى التوسع في الأسواق العالمية وجذب الإستثمارات الأجنبية. وفي حين أن تلك الدول تظهر خصائص ثقافية مختلفة جداً، فإن لديهم رغبة مشتركة في أن يكونوا من المساهمين الكبار في الإقتصاد العالمي.

يمكن أن تساعد عملية تناول التجربة المتعلقة بالمعايير الدولية (IFRS) الخاصة بالمنظمات العاملة في تلك الدول الاربعة الشركات المعدة للتقارير المالية والتي لم تتحول بعد إلى المعايير الدولية في تخطيط مشروعات التحول الخاصة بها. المناقشات المتعلقة بالمعايير الدولية بشأن كل دولة من هذه الدول أقصر من المناقشات التي تمت في القسم السابق بخصوص الولايات المتحدة الأمريكية، لأنه للأسف، هناك نقص في المؤلفات المتعلقة بالتخطيط لعملية التحول بالنسبة للدول التي تقع خارج أوروبا والولايات المتحدة الأمريكية.

1-2-9 البرازيل

تجري عملية تبني البرازيل للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) على قدم وساق بمساندة من «لجنة الإصدارات المحاسبية البرازيلية» (CPC) و«لجنة الأوراق المالية والبورصات البرازيلية» (CVM) حيث يؤيد كلاهما تلك الخطوة.

وقد تم مطالبة الكيانات المدرجة باستخدام المعايير الدولية في إعداد قوائمها المالية المجمعة عن السنة المالية المنتهية في (31/12/2010)، مع السماح بإعتمادها في وقت مبكر بدءاً من عام (2007) للراغبين في ذلك. علي أن يتم إعداد القوائم المالية المستقلة (غير المجمعة) وفقاً لمبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً في البرازيل (Brazilian GAAP) والتي تم مقاربتها مع المعايير الدولية (IFRS). وبصفة عامة تتبع المؤسسات المالية المعايير الدولية (IFRS)، إما بالنسبة للكيانات غير المدرجة في البورصة وإعتماداً على حجمها، فإن لها الحق إما في استخدام المبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً في البرازيل (Brazilian GAAP) أو المعايير الدولية ((IFRS (IFRS Foundation, 2013a).

تم إدخال بعض التعديلات عند القيام بعملية تقارب معايير المحاسبة البرازيلية مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)، مثل إستبعاد خيار إعادة تقييم «الأصول غير الملموسة» و«الممتلكات والآلات والمعدات»، وأيضاً في المعالجات المحاسبية «للحصول في الشركات التابعة والزميلة والمشروعات المشتركة» في قوائم مالية منفصلة، وفي عقود الإنشاءات المتعلقة بالعقارات.

كانت البرازيل من أوائل الدول التي تبنت المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة (IFRS for SMEs)، حيث تم إلزام جميع الكيانات الصغيرة والمتوسطة الحجم باستخدام تلك المعايير بدءاً من السنة المالية (2010)، ما عدا الكيانات متناهية الصغر (micro) وهي الكيانات التي تبلغ إجمالي إيراداتها أقل من (3.6) مليون ريال برازيلي (\$R)، حيث تم إلزامها بتقديم حسابات مبسطة للسلطات المعنية. وقد قامت البرازيل بإجراء تعديلات علي المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة (IFRS for SMEs) مماثلة لتلك التي تم قامت بإجرائها علي المعايير الدولية الكاملة والتي تم مناقشتها أعلاه. كما سمحت البرازيل لجميع الكيانات الصغيرة والمتوسطة الحجم باستخدام المعايير الدولية (IFRS) الكاملة إذا كانوا يرغبون في القيام بذلك.

أحد التحديات التي واجهها المحاسبون البرازيليون قبل الأخذ بنظام إعداد التقارير المالية المستندة إلى المعايير الدولية (IFRS) هو أنه كان هناك القليل من الإستقلالية بين المحاسبة المالية والمحاسبة الضريبية، ولذلك لم يكن مُعدي القوائم المالية معتادين علي النظر إلي الحسابات من وجهة نظر حملة الأسهم، و أدي مستوى التفاصيل المطلوب في الإفصاحات المتعلقة بالمعايير الدولية (IFRS) إلي خلق منحنى تعلم شاق للغاية بالنسبة لهم، نظراً لزيادة حجم المعلومات المالية اللازمة للإفصاحات بصورة كبيرة، مما إضطر الشركات البرازيلية الي الإعتماد بشكل كبير على شركات مراجعة الحسابات الخارجية للمساعدة في الإفصاح عن البيانات.

لم تكن عملية التحول البرازيلية إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) دون مشاكل، حيث أنه عند قيام «لجنة الأوراق المالية والبورصات البرازيلية (CVM)» بتقييم القوائم المالية الأولي التي تم إعدادها وفقاً للمعايير الدولية (IFRS)، تم العثور على مشاكل في (80%) منها، وفوجئ بعض المعلقين بهذه النسبة حيث كانوا يتوقعون أن تكون أكبر من ذلك (PwC، 2011c). وهذا يوضح أهمية التدريب الجيد، وإتاحة الوقت الكافي لفهم القواعد الجديدة لإعداد التقارير المالية بشكل صحيح.

2-2-9 روسيا

تعتبر وزارة المالية الروسية هي الجهة المسؤولة عن إصدار المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً في روسيا (Russian GAAP) في صورة المعايير المحاسبية الروسية (RAS) وهي المسؤولة أيضاً عن إقرار استخدام المعايير الدولية (IFRS) في البلاد. وتؤيد روسيا التحول إلى المعايير الدولية حيث أقرت إستخدامها في عام (2011)، مع مطالبة الكيانات المدرجة بتبني استخدام المعايير الدولية (IFRS) في إعداد قوائمها المالية الموحدة في عام (2012). إما بالنسبة للشركات التي مازالت تستخدم حالياً المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً في روسيا (Russian GAAP) وتلك التي لديها سندات دين مدرجة، فقد تم السماح لها بتأجيل تحولها إلى

المعايير الدولية حتى عام (2015). وقد أقرت روسيا المعايير الدولية (IFRS) دون إجراء أي تعديلات عليها. ولا تزال مبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً في روسيا (Russian GAAP) قائمة ويتم إعداد القوائم المالية الفردية للشركة المنضوية تحت مجموعة باستخدام المعايير المحاسبية الروسية (RAS). علماً بأن روسيا لم تتبني المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة (IFRS for SMEs) (Foundation, 2013e).

سيساعد تبني روسيا للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) على جذب الإستثمارات الأجنبية إليها، حيث ستساعد مصداقية القوائم المالية المعدة وفقاً للمعايير الدولية على ذلك. وقد تم إجراء القليل من الأبحاث المتعلقة بآثار تبني المعايير الدولية على روسيا، لذا فإنه من السابق لأوانه إستنتاج أن هناك إرتباط بين إستخدام المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) وتدفق رؤوس الأموال إلى البلاد. ووفقاً لبعض المعلقين فقد كان هذا الإستخدام للمعايير الدولية على درجة كبيرة من الأهمية نظراً لمراث الفساد في روسيا وخاصة فيما يتعلق بالممارسات المحاسبية مثل القيام بالإبلاغ عن الأرباح بأقل من قيمتها لتخفيض الاعباء الضريبية (Borker, 2012).

يساعد التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) في العديد من الشركات الروسية على تحقيق الكثير من الآثار المحاسبية الهامة، حيث كان هناك إختلاف كبير بين القواعد المحاسبية وفقاً للمعايير المحاسبية الروسية (RAS) والمعايير الدولية (IFRS). حيث لا يوجد إطار مفاهيمي للمعايير المحاسبية الروسية (RAS)، كما تتضمن مجالات الإختلاف في المتطلبات المحاسبية على سبيل المثال وليس الحصر قضايا مثل دمج الأعمال، وتقييم الأصول الغير متداولة، إنخفاض قيمة الأصول، الإيجارات، الأدوات المالية والضرائب المؤجلة.

ومن الموضوعات المشابهة التي تم تناولها عند مناقشة عملية التحول البرازيلي، هو مستوى الإفصاح الذي تقتضيه المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) والذي يمثل مشكلة في روسيا كما كان عليه الحال في البرازيل،

حيث تتطلب معايير إعداد التقارير المالية الروسية إفصاحات أقل بكثير من المعايير الدولية. وتتفاقم هذه المسألة في روسيا بالذات للاتجاه الثقافي السائد فيها والذي يميل إلى السرية، مما يجعل الإفصاح ولا سيما في المسائل التجارية لا يحظى بشعبية فيها. كما وجدت دراسة أكاديمية أن المديرين الروس يخافون من الإفصاح عن المعلومات المالية لمنافسيهم (Combs, Samy, and Myachina, 2013)، وهو ما يتنافى تماماً مع مبدأ الشفافية المتأصل في عملية إعداد التقارير المالية وفقاً للمعايير الدولية (IFRS). ومن المشابه أيضاً للحالة البرازيلية أيضاً حقيقة أنه في ظل نظام المحاسبة الوطنية كانت المحاسبة تتم لأغراض ضريبية، وكانت السلطات الضريبية هي المستخدم الأساسي للقوائم المالية.

أيضاً من المشاكل التي نشأت في روسيا وتكرر حدوثها، وجود أخطاء في ترجمة المؤلفات المتعلقة بالمعايير الدولية (IFRS) إلى اللغة الروسية والتي يتم استخدامها من قبل الكيانات المعدة للتقارير المالية (لاحظ أن ذلك لا يعني أن الترجمات الرسمية التي قام بها مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) للمعايير الدولية (IFRS) غير صحيحة)، لكنه قد يعني تطبيق المعالجات المحاسبية الواردة بها بطريقة غير سليمة. كما أقرت إحدى الدراسات بأن بعض الترجمات الروسية المستخدمة قبل عام (2011) تحتوي على أخطاء جوهرية، على سبيل المثال إذا حذفت من نص معين كلمة «عدم» فإن ذلك يعني أنه شيء «يجب أن يتم فعله» بينما هو في الواقع شيء «لا يجب أن يتم فعله» (Vysotskaya and Prokofieva, 2013). وينبغي أن يكون قد تم حل هذه المشكلة الآن مع توافر الترجمة الرسمية للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)، ولكن بوضوح هذا النوع من المشاكل لم يفعل شيئاً يذكر لتشجيع الشركات الروسية على تبني المعايير الدولية. كما هو الحال في بلدان أخرى، تفتقر روسيا وما زالت في حاجة إلى المحاسبين ذوي الخبرة بالمعايير الدولية (IFRS). وكانت هناك عدة مبادرات لتحسين المعرفة المتعلقة بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) داخل البلد ولكن ما زال هناك الكثير ينبغي القيام به. وبطبيعة الحال يتركز التدريب في المواقع التي تتواجد

بها المقررات الرئيسية للشركات والمراكز المالية، وهو ليس موجوداً بصورة متأصلة داخل المناهج التعليمية المحاسبية.

3-2-9 الهند

في عام (2007) أعلنت «وزارة شؤون الشركات الهندية» عن برنامج لتحقيق الانسجام والانساق مع المعايير الدولية (IFRS)، يتم من خلاله تحقيق التقارب بين المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً في الهند (Indian GAAP) المطبقة حالياً من جهة والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) من جهة أخرى. ولم تتطرق خارطة الطريق إلي عملية التبنّي الكامل للمعايير الدولية. حيث تم تطوير المبادئ المحاسبية الجديدة المقبولة قبولاً عاماً في الهند (New Indian GAAP) إستناداً إلى المعايير الدولية مع تعديلها لتعكس الظروف الخاصة بالهند وتم تسميتها (Ind AS). مما يعني أن الهند لم تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) ولكنها قامت بمقاربة معاييرها الوطنية مع مبادئ تلك المعايير الدولية. وفي عام (2011) تم إصدار (35) معيار محاسبي هندي (Ind AS) تتماشى بصفة عامة مع المعايير الدولية. وقد كان من المتوقع في البداية أن تبدأ عملية التحول إلى تلك المعايير الجديدة (Ind AS) في عام (2011)، ولكن تم تأجيل اعتمادها لعوامل عديدة منها عدم استعداد الشركات للانتقال إليها، مما دفع السلطات إلى الاعتقاد بأنه سيكون أمر غير عادل إلزام الكيانات المدرجة في القائمة الهندية علي التحول إليها. وكان الإقتراح المبدئي في عام (2011) موجه إلي الكيانات الكبرى المدرجة لتبني اعتماد المعايير المحاسبية الهندية الجديد (Ind AS) المتقاربة مع المعايير الدولية، مع مرحلة لاحقة لتحول الكيانات الأصغر تنتهي في عام (2014)، ولم يتم الإلتزام بهذا الجدول الزمني ولم يتم تعديل خارطة الطريق حتي وقتنا هذا.

ومن المتوقع في النهاية أن يتم تبني إطار ذو مستويين لإعداد التقارير المالية، يتم فيه مطالبة الكيانات المدرجة بإستخدام معايير المحاسبة الهندية الجديدة (Ind AS) المتقاربة مع المعايير الدولية، مع إستمرار الكيانات الصغيرة والمتوسطة في إستخدام المبادئ المحاسبية الحالية المقبولة قبولاً عاماً الهندية (Indian GAAP) مع السماح

لها بإعتماد معايير المحاسبة الهندية الجديدة (Ind AS) عند الرغبة في ذلك، ولا تفكر الهند في إعتماد المعايير الدولية الشركات الصغيرة والمتوسطة (IFRS for SMEs) (IFRS Foundation, 2013d).

لم يتم بعد تطبيق معايير المحاسبة الهندية الجديدة (Ind AS) انتظاراً لحسم بعض القضايا مثل المسائل المتعلقة بالضرائب والتي يجري وضع اللمسات الأخيرة عليها. وحتى وقتنا هذا يسمح «مجلس الأوراق المالية والبورصات الهندي (SEBI)» للكيانات المدرجة سواء كانت محلية أو أجنبية بتقديم قوائمها المالية وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) كما أصدرها مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، وقد قام عدد صغير من الشركات بإتخاذ هذا الخيار.

تم إستبعاد بعض الخيارات عند وضع معايير المحاسبة الهندية الجديدة (Ind AS) كما تم إجراء بعض التعديلات، لذا ستكون المعالجات المحاسبية الهندية مختلفة في نواحي عديدة عن المعايير الدولية (IFRS) الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB). بعض المجالات المحاسبية التي لن يتم معالجتها بثبات وإتساق بين معايير المحاسبة الهندية الجديدة (Ind AS) من جهة والمعايير الدولية (IFRS) من جهة أخرى تتمثل فيما يلي:

- الشركات الزميلة (الشركاء)
- تكاليف الإقراض
- الأدوات المالية
- دمج الأعمال
- تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) للمرة الأولى
- التعديلات التي تم ادخالها تتمثل أساساً في بعض التفاصيل الصغيرة – ولكن بصفة عامة فإن المبدأ المحاسبي هو نفسه بين معايير المحاسبة الهندية الجديدة (Ind AS) والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS).

بالإضافة إلى ذلك، تم إستبعاد بعض الخيارات المتعلقة ببعض عناصر عرض القوائم المالية، بما في ذلك قائمة التدفقات النقدية، والمنح الحكومية، والاستثمارات العقارية والأصول غير الملموسة.

عند نظر الشركات الهندية في آثار التحول إلى معايير المحاسبة الهندية الجديدة (Ind AS) ستحتاج إلى إجراء تقييم للآثار المحاسبية من النوع الذي تمت مناقشته في الفصل الخامس كما ستحتاج إلى تحديد الآثار واسعة النطاق والتخطيط لها كما هو موضح في الفصل السادس. وبطبيعة الحال سيكون هناك العديد من مجالات الاختلاف في التفاصيل، ولكن المجالات الرئيسية التي يحتمل أن تختلف فيها السياسات المحاسبية طبقاً للقواعد الجديدة لإعداد التقارير المالية تشمل الإعتراف بالإيرادات، والأصول غير المتداولة، والإهلاك، والمخزون، وعرض القوائم المالية.

في دراسة استقصائية تم فيها إستطلاع آراء محاسبين ومراجعي حسابات وخبراء تمويل وأكاديميين هنود، أشار معظمهم إلي أن عدم معرفة الموظفين بالمتطلبات المحاسبية الجديدة كان بمثابة أكبر عائق في تطبيق المعايير الجديدة. كما تم ذكر عوامل أخرى تؤثر تأثيراً ضاراً على عملية تبني المعايير كالإفتقار إلى المواد المرجعية المتاحة وكون النظام الجديد بالغ التعقيد (Srivastava and Bhutani, 2012). كما أشارت نفس الدراسة إلى وجود طلب قوي على عملية التدريب التقليدية وجها لوجه، مما يشير إلى أن التعليم قضية هامة، وأن مسألة الإفتقار إلى المحاسبين ذوي الخبرة بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) تمثل حاجزاً قوياً ضد عملية تحقيق الإنسجام والإتساق في المعايير المحاسبية.

هناك أيضاً دعوات لتوسيع نطاق تعليم المعايير الدولية، حيث أن هناك شعور سائد بأن الكثير من المستثمرين والمحللين وسائر مستخدمي القوائم المالية في الهند لا يدركون الآثار المترتبة على التحول إلى معايير المحاسبة الهندية الجديدة (Ind ASs) المتقاربة مع المعايير الدولية. كما أظهرت دراسة لتوعية المستثمرين بالمعايير الدولية في الهند أنه بينما كانت الأغلبية علي دراية كبيرة أو علي علم بالمعايير الدولية (IFRS)، فإن (16٪) فقط من الأشخاص الذين شملهم الإستطلاع كانوا

«واثقين جداً» من مقدرتهم علي إتخاذ القرارات المتعلقة بالإستثمار إستناداً إلي القوائم المالية التي تم إعدادها وفقاً للمعايير الدولية (Rohini, 2011) (IFRS). وخلصت الدراسة إلى التوصية بأنه ينبغي علي الشركات الهندية و «مجلس الأوراق المالية والبورصات الهندي (SEBI)» الإستثمار في عملية تعليم حملة الأسهم تجنباً لسوء فهم القوائم المالية المعدة وفقاً للمعايير الدولية (IFRS).

من العوائق الأخرى لعملية التحول إلى المعايير الجديدة المتقاربة مع المعايير الدولية، ذلك العائق الذي تمت مناقشته عند تبني الولايات المتحدة الأمريكية للتقارير المستندة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS). والمتعلق بالمقاربة الوطنية لعملية إعداد التقارير المالية، حيث تفتخر الهند مثلها مثل الولايات المتحدة الأمريكية بأن لديها نظام إعداد تقارير مالية متين يضم معايير محاسبية مفهومة جيداً وهذا يخلق إحساس بالتردد في الابتعاد عن تلك القواعد المقبولة إلي مجموعة جديدة من المتطلبات. كما صرح أحد المديرين العموميين الهنود بقوله «في الهند هناك قدر كبير من الفخر والاعتزاز بالمبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً في الهند (Indian GAAP). حيث أنها بالفعل شاملة جداً وصارمة للغاية، ونظراً لأنها كذلك، فإن الناس يكتفون بإتقان مبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً في الهند مع عدم أهتمامهم بشكل كبير بالمعايير الدولية (Meyer, 2009)» (IFRS). وهذا يلخص جيداً موقف العديد من المهنيين الهنود، الذين علي الرغم من رؤيتهم للمنافع النظرية التي يمكن تحقيقها من إستخدام المتطلبات الدولية لإعداد التقارير المالية إلا أنهم يفضلون التمسك بالقواعد التي اعتادوا عليها لا سيما وأن هناك نظرة تري أن تكلفة التحول في كثير من الأحيان تفوق الفائدة الناتجة عنه.

من المحتمل أن تقوم الشركات الهندية مثل نظرائها الأمريكيين بإستخدام نظام إعداد التقارير المزدوج لعدة سنوات على الأقل، بمجرد البدء في عملية التحول. ويرجع ذلك لأسباب مختلفة، بما في ذلك حقيقة أن الضرائب يحتمل أن تظل مستندة علي القواعد القديمة لإعداد التقارير المالية لفترة من الوقت، وأيضاً بسبب أن معايير المحاسبة الهندية الجديدة (Ind ASs) تعتبر نسخة محلية من المعايير

الدولية (IFRS)، مما يعني أن القوائم المالية المعدة باستخدام القواعد الجديدة لا تستطيع الشركات إصدار بيان مزدوج بشأن امتثالها مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً في الهند (Indian GAAP) والمعايير الدولية (IFRS)، وهو أمر قد يكون هاماً للكيانات المدرجة في عدة بورصات للأوراق المالية.

كما أن هناك إنتقادات حول فشل السلطات التنظيمية في توفير إرشادات كافية لمساعدة الكيانات في عملية التطبيق. مما يجعل تلك الكيانات مترددة جداً في البدء في عملية تخطيط هذه التحولات، حيث أنهم يشعرون بأنهم يتعاملون مع هدف صعب دائم التحرك والتغير. ويمكن أن تستفيد الجهات التنظيمية الوطنية من ذلك بالعمل على ضمان توفير دعم عملي للشركات ووضع إرشادات توجيهية واضحة لها.

4-2-9 الصين

تتخذ الصين موقف فريد من نوعه في تحقيق الإنسجام والانساق بين المعايير المحاسبية الصينية المتعارف عليها والمعايير الدولية (IFRS)، حيث تشكل هذا الموقف من الأحداث السياسية والثقافية والإقتصادية المضطربة للصين في القرن الماضي. والمناقشة المفصلة للكيفية التي شكل بها التاريخ المحاسبة في الصين على الرغم من أهميتها إلا أنها خارج نطاق هذا الفصل، ولكن من المفيد التعرف على نبذة مختصرة لتلك القضايا ذات الصلة. حتى عام (1978) كان هناك تطور قليل في المعايير المحاسبية الصينية، وبالفعل توقف التعليم المحاسبي بالكامل تقريباً خلال الثورة الثقافية (Ping، Collins، and Shanping، 2013). وكانت الإرشادات المحاسبية الموجودة بالفعل والمعروفة باسم «المعايير المحاسبية الموحدة»، تركز على قضايا المحاسبة الحكومية بسبب ملكية الدولة لمعظم المشروعات. وفي أواخر الثمانينات بدأت الصين برنامجاً للإصلاح الإقتصادي يهدف إلى تحديث الأعمال التجارية والسماح بزيادة درجة حرية التجارة الدولية. وفي عام (1991) تم إنشاء أول بورصة للأوراق المالية في الصين، وعند هذه النقطة تم الاعتراف بالحاجة إلى تطوير اللوائح التنظيمية للمحاسبة على نطاق واسع وجعلها أكثر ملاءمة

للمؤسسات الخاصة. كما ذكر وزير مالية الصين في عام (1992) بأن الهدف هو العمل علي تحقيق الانسجام والانساق بين المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً في الصين (Chinese GAAP) والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)، ولأنه في ذلك الوقت لم يتم الاشارة على وجه التحديد إلي معايير المحاسبة الموضوعية بمعرفة مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) كمرجعية للتقارب. وبحلول عام (2006) نمت سوق الأوراق المالية في الصين وأصبحت ثامن أكبر سوق للأوراق المالية في العالم برأسمال سوقي قدره (4.000) بليون يوان أو ما يعادل نحو (500) بليون دولار امريكي (Chen and Zhang, 2010).

هذا وتمثل المدخل الصيني في إصدار معايير محاسبة وطنية متقاربة بدرجة كبيرة مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)، مع عدم السماح بإستخدام المعايير الدولية بصورتها الاصلية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB). حيث قامت وزارة المالية الصينية بممارسة دور واضع المعايير الوطنية وقامت بإصدار «معايير المحاسبة الصينية». كما وضعت معيار خاص للكيانات الصغيرة حيث لم تعتمد الدولة المعيار الدولي للشركات الصغيرة والمتوسطة (IFRS for SMEs)، على الرغم من أنه قد تمت ترجمته إلى اللغة الصينية جنباً إلى جنب مع بعض المعايير الدولية المحددة. وفي عام (2005) ذكرت وزارة المالية أن هدفها هو إحداث التقارب مع المعايير الدولية، وفي الوقت الراهن علي الرغم من وجود بعض مجالات الاختلاف إلا أن المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً في الصين (Chinese GAAP) تعتبر متقاربة بصورة كبيرة مع المعايير الدولية (IFRS Foundation, 2013b). كما خلصت دراسة أكاديمية صدرت في عام (2006) إلي أن نسبة التقارب بين المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً في الصين (Chinese GAAP) مع المعايير الدولية (IFRS) قد بلغت (77٪) (Peng and van der Laan Smith, 2010). كما تم إصدار مجموعة جديدة من «المعايير المحاسبية الصينية في عام (2007)» متضمنة (38) مجال معينة من مجالات التوجيه، مما عزز إلى حد كبير من عملية التقارب.

عند النظر إلى القضايا المتعلقة بالتطبيق، وكما كان عليه الحال في الدول الأخرى، فقد واجهت الصين نقصاً كبيراً في المحاسبين ذوي الخبرة والمعرفة بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)، لذلك كان للتدريب أولوية قصوى، لا سيما نظراً لعدم وجود تعليم محاسبي في البلاد ككل قبل حقبة التسعينات. كما واجهت أيضاً عقبات محددة في إحداث التقارب بين المعايير المحاسبية. على سبيل المثال، لم يتم استخدام محاسبة القيمة العادلة حتى عام (2006)، ويرجع ذلك إلى حد كبير إلى الإفتقار إلى البنية التحتية والأسواق الحرة التي تدعم استخدامها. وقد أشار بعض المعلقين إلى أنه على الرغم من أن المبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً في الصين (Chinese GAAP) متقاربة إلى حد كبير مع المعايير الدولية (IFRS)، فإن ذلك لا يعني بالضرورة أن تعكس القوائم المالية المعدة في إطار المبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً في الصين (Chinese GAAP) ذلك التقارب بسبب عوامل مثل الإفتقار إلى المتابعة وضعف ممارسات حوكمة الشركات في الصين، فضلاً عن قلة فهم مبادئ المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وعدم قدرة المحاسبين المحليين على القيام بالتقديرات والاحكام بصورة صحيحة.

وجدت إحدى الدراسات أنه عند اعتماد المبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً في الصين (Chinese GAAP) الجديدة في عام (2007)، كان هناك إختلاف في الكيفية التي أثرت بها تلك المعايير على القوائم المالية بإختلاف الموقع الذي يتم فيه ممارسة الأعمال التجارية داخل الصين. حيث تسبب التحول إلى المعايير الجديدة في زيادة كبيرة في أرباح الشركات العاملة في المناطق ذات النمو البطيء، ولكن تأثير التحول إلى تلك المعايير على الأرباح في المناطق سريعة النمو كان أقل بكثير (Zhang and Wang, 2012). وهذا يدل على أنه في بلد تغطي مساحة جغرافية شاسعة كالصين، ومع التفاوت الكبير في مستوى معدلات النمو الإقتصادي والتنمية بين المناطق، فإن آثار تطبيق المعايير الجديدة المتقاربة مع المعايير الدولية (IFRS) لن تكون موحدة، وهي مسألة ينبغي أن تأخذها الحكومات في الإعتبار عند وضع إستراتيجية للتقارب حيث تؤثر على النواحي المحاسبية والقضايا واسعة النطاق للتحول التي تواجهها الشركات الفردية.

الخلاصة

تناول هذا الفصل قضايا التحول التي تواجهها مجموعة مختارة من الدول مع التركيز على الولايات المتحدة الأمريكية كسوق رأس المال الرئيسية في العالم، كما تناول الدول ذات التطور الاقتصادي السريع والتي من المتوقع أن تنافس الولايات المتحدة الأمريكية على هذا المركز خلال العقود القادمة. حيث أظهر هذا الفصل أن التحول إلى إعداد التقارير المالية إستناداً إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) يُعتبر عملية غير متماثلة على الإطلاق في هذه الدول. حيث كان لكل دولة منها أهداف متعلقة بتحقيق الإنسجام والإتساق بدرجات متفاوتة مع المعايير الدولية (IFRS)، ولكن مع إستخدام كل دولة منها لمداخل ومراحل تحول مختلفة جداً لتحقيق هذه الأهداف، مع تأثر تلك الدول بشكل كبير بالإعتبارات السياسية والثقافية التي قد تعوق أو قد تزيد من الرغبة في تبني أو التقارب مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS).

بالنسبة للشركات الفردية داخل نطاق سلطات هذه الدول هناك قضايا تحول فريدة من نوعها للتعامل معها. وبالنسبة للبلدان الأخرى التي لم تتجه بعد إلى التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)، قد يكون هناك نقص في البنية التحتية الداعمة للشركات فضلاً عن الإفتقار إلى المهارات والخبرات اللازمة لإعداد التقارير المالية وفقاً للمعايير الدولية (IFRS)، مما يجعل التخطيط لعملية التحول أمر مثير للمتاعب ويتطلب الإعتماد على الدعم الخارجي، وهو أمر قد يكون مكلفاً كما قد يؤدي إلى الفشل في دمج عملية إعداد التقارير المالية وفقاً للمعايير الدولية بشكل صحيح ضمن أنشطة الكيان، وهذا يعني أنه من غير المرجح أن يتم تحقيق جميع الفوائد المرجوة من عملية التحول.

وكما ذكرنا في بداية هذا الفصل، فإن مناقشة خطط التحول لعدد أكبر من الدول رغم أنها أمر مثير للإهتمام إلا أنها خارج نطاق هذا الكتاب. ويمكن للقراء المهتمين بذلك التوجه إلى الموقع الإلكتروني الخاص بـ «مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية» (IFRS Foundation) حيث يوجد قسم مخصص لتناول مسألة إستخدام المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) حول العالم، كما يمكننا الإطلاع على دليل نطاقات السلطة والإختصاص التي توضح ما إذا كانت الدول المنفردة قد تبنت المعايير الدولية أو أنها تستهدف تحقيق التقارب معها في المستقبل (سواء كان ذلك عن طريق تبنيها أو التقارب معها أو أسلوب هجين من الطريقتين معاً). بالإضافة إلى العديد من الدراسات الأكاديمية لإعتماد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) في بعض البلدان الأخرى، مع تذكير القراء بأن جميع شركات المحاسبة العالمية لديها مصادر معلومات خاصة بها بكل دولة تستمد منها الأفكار والرؤى التي تساعد في تخطيط عملية التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) في الدول التي تعمل بها.