

Distr.
GENERAL

TD/B/C.II/ISAR/47*

21 August 2008

ARABIC
Original: ENGLISHمؤتمر الأمم المتحدة
للتجارة والتنمية

مجلس التجارة والتنمية

لجنة الاستثمار والتكنولوجيا والقضايا المالية المتصلة بذلك

فريق الخبراء الحكومي الدولي العامل المعني بالمعايير

الدولية للمحاسبة والإبلاغ

الدورة الخامسة والعشرون

جنيف، ٤-٦ تشرين الثاني/نوفمبر ٢٠٠٨

البند ٣ من جدول الأعمال المؤقت

استعراض قضايا التنفيذ العملي للمعايير الدولية للإبلاغ المالي

دراسة حالة إفراية

سويسرا**

ملخص

تعرض دراسة الحالة الإفراية هذه سياق وتطبيق وإنفاذ معايير الإبلاغ المالي الدولية بسويسرا. وهي تبدأ بمقدمة تعرّف بالإطار القانوني السويسري عارضة شروط المحاسبة والإبلاغ ومراجعة الحسابات. ثم تنظر في تطبيق وتنفيذ معايير الإبلاغ المالي الدولية في سويسرا، ولا سيما بالنسبة للشركات المسجلة في البورصة. وتختتم بموجز واستعراض عام للتعديلات المتوقع إدخالها على الإطار القانوني. وتلاحظ الدراسة أن الإطار التنظيمي للإبلاغ المالي في سويسرا متجه نحو حماية الدائنين. والتعهدات الائتمانية الدولية والحاجة إلى زيادة رؤوس الأموال الخارجية حثت المؤسسات السويسرية على إنفاذ معايير المحاسبة الدولية على أساس طوعي وتقديم بيانات مالية موحدة. وتبين الدراسة أن عدد المؤسسات المدرجة في البورصة والتي تعد تقاريرها السنوية بالاستناد إلى معايير الإبلاغ المالي الدولية قد ارتفع في الفترة ما بين ٢٠٠١ و٢٠٠٧ من ١٥٥ إلى ١٩١ مؤسسة. وفي عام ٢٠٠٧ ومن أصل الشركات المدرجة في البورصة والتي بلغ عددها الإجمالي ٢٦٢ شركة أعدت نسبة ٧٣ في المائة بياناتها المالية طبقاً للمعايير المذكورة. وبالنسبة لعام ٢٠٠٧ تعلقت المجالات الرئيسية للتركيز من أجل إنفاذ المعايير بالنسبة لبورصة الأوراق المالية السويسرية بما يلي: الإفصاح عن الأدوات المالية؛ وسياسات المحاسبة؛ والضرائب على الدخل؛ وعمليات الإفصاح الخاصة بالأطراف ذات الصلة؛ والأصول غير المادية المستمدة من ائتلافات الأعمال.

* كانت وثائق فريق الخبراء الحكومي الدولي العامل المعني بالمعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ تصدر في السابق تحت الرمز TD/B/COM.2/ISAR/...

** أعدت هذه الوثيقة بمساهمة فنية من السيد توماس شميد، الشريك التنفيذي، المحاسبة والإبلاغ الدوليان، شركة KPMG AG للمحاسبة ومراجعة الحسابات والخدمات الاستشارية، سويسرا والبروفيسور الدكتور ريتو إبيرليه، المحاسب السويسري القانوني، الشريك التنفيذي، شركة KPMG AG، سويسرا.

أولاً - الخلفية

١ - نظراً للاعتماد الواسع النطاق لمعايير الإبلاغ المالي الدولية في الأعوام الأخيرة، ما انفك فريق الخبراء الحكومي الدولي العامل المعني بالمعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ يستعرض المسائل العملية التي تنشأ خلال تنفيذ المعايير الدولية، بغية تيسير تبادل الخبرات والدروس المستفادة بين الدول الأعضاء. وتداول فريق الخبراء الحكومي الدولي في دورته الثانية والعشرين بخصوص مذكرة معلومات أساسية (TD/B/COM.2/ISAR/28) أعدتها أمانة الأونكتاد وهي تبرز مسائل التنفيذ العملي الرئيسية فيما يتعلق بالترتيبات المؤسسية والتنظيمية، وآليات التنفيذ، والمسائل التقنية، وبناء القدرات. وبلاستناد إلى هذا الإطار، أعدت دراسات حالات قطرية إفرادية شملت ألمانيا والبرازيل وجامايكا وكينيا والهند، وتم النظر فيها في دورة فريق الخبراء الثالثة والعشرين. وبالإضافة إلى ذلك، تمت مناقشة دراسات حالات إفرادية قطرية عن كل من باكستان وتركيا وجنوب أفريقيا، وتمت مناقشتها في دورة فريق الخبراء الرابعة والعشرين.

٢ - وطلب فريق الخبراء من أمانة الأونكتاد، لدى اختتام دورته الرابعة والعشرين، مواصلة إجراء الدراسات حول مسائل التنفيذ العملي ذات الصلة بمعايير الإبلاغ المالي الدولية، بما في ذلك عن الموضوعات ذات الصلة مثل تنفيذ المعايير الدولية لمراجعة الحسابات. ووفقاً لذلك، تم إعداد دراسات حالات إفرادية قطرية تتعلق بالتنفيذ العملي لمعايير الإبلاغ، شملت كلاً من بولندا وسويسرا ومصر والمملكة المتحدة - فضلاً عن دراسة حول التحديات العملية والاعتبارات ذات الصلة في تنفيذ المعايير الدولية لمراجعة الحسابات - لكي ينظر فيها الفريق في دورته الخامسة والعشرين. وكان الغرض الرئيسي من هذه الورقات تيسير تبادل الخبرات فيما بين الدول الأعضاء.

٣ - وتعرض هذه المذكرة استنتاجات دراسة الحالة الإفرادية التي أجريت في سويسرا. وهي تناقش الأحكام التنظيمية الرئيسية فيما يتعلق بالمحاسبة والإبلاغ المالي ومراجعة الحسابات. وتعرض التنفيذ العملي لمعايير الإبلاغ المالي الدولية في سويسرا. وتلقي هذه الدراسة نظرة متعمقة على المسائل الرئيسية التي تنشأ في عمليات التنفيذ والإنفاذ.

ثانياً - مقدمة

٤ - إن سويسرا بلد عالي التصنيع يقوم على الاقتصاد الحر. وأصبحت السياحة والتجارة والأعمال المصرفية والتأمين عناصر هامة في الاقتصاد السويسري ولها جميعاً درجة عالية من الترابط الدولي. وكانت سويسرا من الأعضاء المؤسسين للرابطة الأوروبية للتجارة الحرة. وبلدان الرابطة الأوروبية للتجارة الحرة تقيم شراكة مع الاتحاد الأوروبي في العديد من المجالات. إلا أن سويسرا لا تنتمي إلى الاتحاد الأوروبي ولا إلى النظام النقدي الأوروبي.

ثالثاً - الشروط القانونية فيما يتعلق بالإبلاغ المالي ومراجعة الحسابات

٥ - معظم النشاط في مجال الأعمال التجارية في سويسرا تقوم به شركات ذات مسؤولية محدودة لها رأس مال محدد سلفاً يقسم إلى حصص. ورأسمال الشركة ذات المسؤولية المحدودة مسؤول عن التزامات الشركة. وكان

زهاء ١٧٥ ٠٠٠ من هذه الشركات مدرجاً في السجل التجاري في نهاية عام ٢٠٠٦^(١). وأكثر من ٩٩ في المائة منها شركات مملوكة ملكية خاصة، ومعظمها يملكه حامل أسهم وحيد، في حين أن قرابة ٣٠٠ شركة تدرج حصصها في سوق من أسواق الأوراق المالية (ولا سيما بورصة الأوراق المالية السويسرية (SWX)^(٢)).

ألف - نظام الإبلاغ المالي السويسري

٦- لسويسرا نظام قانوني نموذجي مقنن يميز البلدان الأوروبية القارية. وقانون الشركات يستند إلى قانون الالتزامات. وكما هو الحال في معظم البلدان الأوروبية القارية، فإن قوانين المحاسبة السويسرية مستمدة من قانون نابليون وتأثرت أيضاً بالقانون الألماني. وهذه القوانين تفرض شروطاً معينة على جميع الشركات وهي ترمي إلى حماية الدائنين. والبلدان الأوروبية القارية، ولا سيما سويسرا، عادة ما تشدد على الحیطة كمفهوم رئيسي للمحاسبة يقوم عليه إطارها القانوني للمحاسبة. والبيانات المالية السنوية المنفصلة هي أساس تحديد الضرائب، بما أن السلطات الضريبية تستخدم مبادئ وقيمها مماثلة للاعتراف والقياس شبيهة بتلك المطبقة في البيانات المالية.

٧- وفي سويسرا تختلف شروط المحاسبة والإبلاغ بحسب شكل المؤسسة المعنية القانوني في القانون المدني السويسري. والشروط الأكثر شيوعاً تتعلق بالشركات ذات المسؤولية المحدودة، وترد مناقشتها أدناه.

باء - المحاسبة وفقاً لقانون الالتزامات

٨- إن إنشاء شركة ذات مسؤولية محدودة يقتضي التسجيل في سجل تجاري لمقاطعة ما. وعلى جميع الشركات في السجل التجاري أن تمتثل لشروط سجلات المحاسبة العامة المجسدة في المواد ٩٥٧-٩٦٣ من القانون. وتنطبق قواعد أكثر صرامة على الشركات ذات المسؤولية المحدودة (المواد ٦٦٢-٦٧٧).

٩- ولا بد لمجلس مديري الشركة ذات المسؤولية المحدودة من إعداد تقرير تجاري عن كل سنة. وهو يتألف من البيانات المالية المراجعة المنفصلة، والتقرير الوصفي السنوي، والبيانات المالية الموحدة المراجعة، متى اقتضى القانون توفير هذه البيانات. وتشمل البيانات المالية القانونية المنفصلة والموحدة بياناً بالدخل، وبيان الأصول والخصوم والمرفقات.

١٠- والبيانات المالية المنفصلة يجب أن يتم إعدادها وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً. ويجب مراعاة المبادئ التالية الموجهة نحو الدائنين:

(أ) الشمول التام؛

(ب) وضوح عمليات الإفصاح وأهميتها النسبية؛

(١) http://www.bfs.admin.ch/bfs/portal/de/index/infothek/lexikon/bienvenue_login/blank/

(في ٦ حزيران/يونيه ٢٠٠٨). [zugang_lexikon.Document.20935.xls](http://www.bfs.admin.ch/bfs/portal/de/index/infothek/lexikon/bienvenue_login/blank/)

(٢) http://www.swx.com/monthly_reports/productive_env/2008/05/Mb_swx_stat200805.pdf

(في ٢٠ حزيران/يونيه ٢٠٠٨).

(ج) الحيلة (الترعة المحافظة)؛

(د) استمرار النشاط؛

(هـ) التماسك في العرض والتقييم؛

(و) منع معادلة الأصول والخصوم، وكذلك المصروفات والإيرادات.

١١ - وهذه المبادئ يحددها تطور النظريات والممارسة الشائعة، وليست مفصلة في القانون.

١٢ - ويجب أن تعطي البيانات المالية المنفصلة صورة موثوقة عن مداخيل الشركة ووضعها المالي. غير أن النظام القانوني والضريبي القائم يسمح بإقامة احتياطات مستترة، وهو الأمر الذي يشجعه القانون كوسيلة لتوفير التمويل وتفادي تقلبات الأرباح بلا مرر. والاحتياطات المستترة لا يتم الكشف عنها في الحسابات القانونية: ولا يتم الكشف عن صافي مقدار الاحتياطات المستترة إلا عندما يتم الإفراج عن الاحتياطات.

١٣ - وتستخدم البيانات المالية المنفصلة لتحديد توزيع الأرباح وفرط المديونية (المادة ٧٢٥) ولتقدير كل من الضريبة على الدخل والضريبة على رأس المال، وضريبة المكاسب الرأسمالية. وبناءً على ذلك، يجب تقديم هذه البيانات وفقاً للمبادئ التجارية المعترف بها عموماً. ومن جهة أخرى، قد لا تكون البيانات المالية المنفصلة أو الفردية التي توضع وفقاً لمعايير الإبلاغ المالي الدولية متفقة مع مقتضيات القانون (وعلى سبيل المثال فإن المكاسب غير المتحققة على الأصول المالية لا يعترف بها قانون الشركات) وبالتالي يمكن أن تمثل انتهاكاً لهذه الشروط.

١٤ - وقانون الشركات هو الذي يحدد متى تتم عملية الدمج. فهناك واجب الدمج في حالة وجود أغلبية أصوات أو تحكم بوسائل أخرى، فتصبح نتيجة لذلك شركة أو أكثر تحت إدارة موحدة (المادة ٦٦٣(ه)). وتنطبق الحالات الاستثنائية على الشركات القابضة الوسيطة، وفي بعض الظروف حيثما تكون شركة ما وفروعها لا تتجاوز اثنين من المعايير التالية خلال سنتين ماليتين متتاليتين:

(أ) أصول بما مجموعه ١٠ ملايين من الفرنكات السويسرية؛

(ب) عائدات بمقدار ٢٠ مليون فرنك سويسري؛

(ج) عدد سنوي متوسط قدره ٢٠٠ من العاملين المتفرغين.

١٥ - ويحتاج الأمر إلى إعداد البيانات المالية الموحدة أيضاً في الحالات التالية:

(أ) إذا كانت للشركة سندات مستحقة؛

(ب) إذا كانت أسهم وحصص الشركة مدرجة في بورصة الأوراق المالية؛

(ج) متى طلب حملة الأسهم الذين يمتلكون على الأقل ١٠ في المائة من رأسمال الأسهم رأس المال هذا؛

(د) إذا لم يكن من الممكن الحصول على صورة موثوقة عن وضع الشركة من حيث الدخل والوضع المالي إلا عن طريق التوحيد.

وعملياً توجد قرابة ١ ٥٠٠ شركة مطالبة بإعداد حسابات موحدة.

١٦- والقوانين التي تنظم إعداد البيانات الموحدة (المادة ٦٦٣(ز)) محدودة جداً، ولا تتضمن إلا إشارة إلى المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً والمبينة في المادة ٦٦٢(أ) من قانون الالتزامات. وكل مؤسسة مطالبة بالإفصاح في مرفقات البيانات المالية الموحدة عن أساليب التوحيد المحددة ومبادئ التقييم المطبقة. وبما أن البيانات المالية الموحدة لا تستخدم لتوزيع الأرباح ولا أهمية لها لأغراض الضريبة، فإنه يمكن أن تحيد شركة عن شروط المحاسبة القانونية بتطبيق مجموعة من المعايير تعطي صورة حقيقة وعادلة (عرض معقول). وبالتالي فإنه يجوز تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية، وكذلك غيرها من المعايير التي تعطي فكرة حقيقية وعادلة يمكن أن تطبق للوفاء بالشروط القانونية للبيانات المالية الموحدة. ونتيجة لهذا الإطار المحاسبي التحرري، طبقت شركات سويسرية عديدة مدرجة في البورصة السويسرية المعايير المحاسبية الدولية/المعايير الدولية للإبلاغ المالي طوال أعوام عديدة وقبل بدء العمل بهذه المعايير في الاتحاد الأوروبي بوقت طويل.

١٧- وبشكل عام فإن إمكانية وصول الجمهور إلى البيانات المالية للشركات السويسرية محدود بما أنه لا يوجد شرط يقضي بنشر أو تدوين هذه البيانات في السجل التجاري. والاستثناءات الوحيدة هي الشركات المدرجة في البورصة والمصارف وشركات التأمين وصناديق الاستثمار المشتركة. وبما أن قرابة ٣٠٠ شركة فقط مدرجة في البورصة فإن قدرًا محدوداً للغاية من المعلومات متاح عن جميع الشركات الأخرى، بما في ذلك الشركات المحدودة المسؤولة وعددها ١٧٥ ٠٠٠ شركة ليست حساباتها مفتوحة لعامة الجمهور.

١٨- وعلماً بأن الشركات العامة وحدها ملزمة بالإفصاح عن البيانات المالية، فإنه لا توجد إلا جزاءات قليلة يمكن فرضها على الشركة التي تقصّر في إعداد البيانات المالية الملائمة. وفيما يلي المواد الرئيسية من القانون الجنائي السويسري فيما يتعلق بالمحاسبة وسجلات المحاسبة:

(أ) المادة ١٤٦ "الغش"

(ب) المادة ١٥٢ "المعلومات الكاذبة عن الأعمال التجارية"

(ج) المادة ١٦٣ "الإفلاس الاحتيالي"

(د) المادة ١٦٦ "التهاون في حفظ سجلات المحاسبة".

ولم يصدر عن المحاكم إلا عدد قليل من الأحكام في هذه المجالات، ويتعلق معظمها بحالات الإفلاس والغش الضريبي.

جيم - أحكام مراجعة الحسابات في سويسرا

١٩- توجد الأحكام المتعلقة بمراجعة الحسابات أساساً في المواد ٧٢٧-٧٣١(أ) من قانون الالتزامات. وعلى مراجعي الحسابات تأكيد قبول التزامهم خطياً، وتنتخبهم الجمعية العامة للمساهمين (الاجتماع السنوي العام). وخطاب القبول يجب إيداعه لدى السجل التجاري الذي ينشر هذه المعلومة على الملء. وبموجب المادة ٧٣٠(أ) من القانون فإن فترة التعيين القصوى هي ثلاثة أعوام. غير أن إعادة الانتخاب ممكنة. ولمراجع الحسابات أن يستقيل في أي وقت من الأوقات ولا بد له من إبلاغ مجلس المديرين بأسباب استقالته. وبموجب المادة ٦٦٣(ب)(١٣) من القانون، لا بد لمجلس المديرين أن يكشف في مرفقات البيانات المالية القانونية سبب استقالة مراجع الحسابات. ويجوز استبدال مراجع الحسابات في أي وقت من الأوقات في الاجتماع السنوي العام.

١- قانون مراجعي الحسابات (القبول والإشراف)

٢٠- ينظم قانون مراجعي الحسابات (القبول والإشراف) قبول الأشخاص الذين يقدمون خدمات في مجال مراجعة الحسابات والإشراف عليهم. وهو يرمي إلى السهر على تقديم خدمات مراجعة الحسابات على النحو الملائم واستيفائها لمعايير معينة من حيث الجودة. وهناك قانونان يتعلقان بالتنفيذ (القانون المتعلق بقبول مراجعي الحسابات والإشراف عليهم، والقانون المتعلق بالإشراف على شركات مراجعة الحسابات) وهناك تعميم يتعلق بالاعتراف بمعايير مراجعة الحسابات يحدد شروط هذا القانون.

٢١- وحتى يتمكن الأفراد من تقديم خدمات في مجال مراجعة الحسابات لا بد لهم من الحصول على ترخيص من الهيئة الاتحادية للإشراف على مراجعة الحسابات. وتنطبق مواصفات مهنية مختلفة وشروط تتعلق بالاستقلالية على هيئات مراجعة الحسابات رهناً بما إذا كانت شركات عامة (كما هي معرفة في المادة ٧٢٧ من قانون الالتزامات) موضوع مراجعة الحسابات أو ما إذا كان يجري تدقيق عادي أو قانوني محدود.

٢٢- ولا بد للأشخاص من الأفراد أن يكون لديهم سجل نظيف وعليهم استيفاء شروط معينة فيما يتعلق بالتعليم والخبرة المهنية للحصول على ترخيص كخبراء في مراجعة الحسابات أو كمراجعين حسابات (المادة ٤ من القانون). وخبراء مراجعة الحسابات المرخص لهم بممارسة المهنة هم، عموماً، محاسبون قانونيون سويسريون. وشركات مراجعة الحسابات تحصل على ترخيص مراجعة الحسابات إذا حصل على الترخيص اللازم أغلبية أعضاء أعلى سلطاتها الإشرافية والتنفيذية، وعلى الأقل خمس الأشخاص الذين يقدمون خدمات مراجعة الحسابات وجميع الأشخاص الذين يؤدون خدمات مراجعة الحسابات (المادة ٦ من القانون). وبالإضافة إلى ذلك تخضع شركات مراجعة الحسابات التي توفر خدمات في هذا المجال للشركات العامة لإشراف الدولة الذي تتولاه الهيئة الاتحادية للإشراف على مراجعة الحسابات (المادة ٧ من القانون). وشركات مراجعة الحسابات التي ترغب في تقديم مثل هذه الخدمات لا بد لها من استيفاء الشروط للحصول على ترخيص كخبراء في مراجعة الحسابات، والسهر على استيفاء الشروط القانونية وامتلاك التأمين الكافي من مخاطر المسؤولية (المادة ٩ من القانون والمادة ١١ من القانون المتعلق بقبول مراجعي الحسابات والإشراف عليهم). وتتعلق واجبات شركات مراجعة الحسابات الخاضعة لإشراف الدولة بالاستقلالية، وضمان الجودة، وتوفير المعلومات، وتيسير الوصول إلى الهيئة الاتحادية للإشراف على مراجعة الحسابات والاتصال بها (المواد ١١-١٤ من القانون).

٢٣- وتنشر الهيئة قائمة بخبراء مراجعة الحسابات الحاصلين على ترخيص ومراجعي الحسابات المرخص لهم على موقعها على الشبكة. وإذا لم يعد شخص ما يفي بشروط منح الترخيص، يجوز للهيئة أن تسحب ترخيصه لفترة محددة أو غير محددة من الزمن (المادة ١٧ من القانون). وإذا لم تعد شركة لمراجعة الحسابات خاضعة لإشراف الدولة تفي بشروط منح الترخيص أو تنتهك باستمرار أو بشكل جسيم أحكام القانون يجوز للهيئة أن تسحب ترخيصها.

٢- مراجعة الحسابات وفقاً لقانون الالتزامات السويسري

٢٤- لا بد من التمييز، بالنسبة إلى جميع المؤسسات (بصرف النظر عن شكلها القانوني) بين مراجعة الحسابات العادية، والتحقق القانوني المحدود، وشرط عدم المراجعة. و"المراجعة العادية للحسابات" هي التسمية القانونية لمراجعة الحسابات في سويسرا.

٢٥- وشروط المراجعة العادية للحسابات وشروط التحقق القانوني المحدود (الذي يتبع منهجية تقوم على أساس الاستعراض) ترد مقارنتها أدناه^(٣).

الجدول ١ - شروط المراجعة العادية للحسابات والتدقيق القانوني المحدود

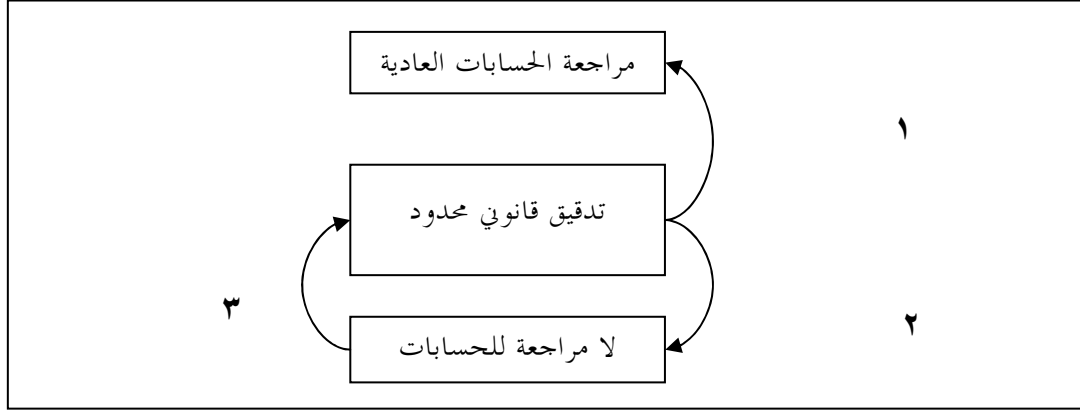
التدقيق القانوني المحدود	المراجعة العادية للحسابات	
بشكل عام، جميع المؤسسات التي لا تخضع لمراجعة حسابات عادية	(أ) الشركات العمومية: ١' الأسهم المدرجة في البورصة ٢' السندات المستحقة ٣' الشركات التي تسهم بنسبة ٢٠ في المائة على الأقل في الأصول أو العائدات في البيانات المالية الموحدة للشركات التي لها أسهم مدرجة في البورصة أو سندات مستحقة	التطبيق (المادتان ٧٢٧ و ٧٢٧(أ) من قانون الالتزامات)
	(ب) المؤسسات التي تتجاوز معيارين من المعايير التالية على مدى سنتين ماليتين متتاليتين: ١' أصول تبلغ في مجموعها ١٠ ملايين من الفرنكات السويسرية ٢' عائدات تبلغ ٢٠ مليون فرنك سويسري ٣' عدد متوسط سنوي يبلغ ٥٠ عاملاً متفرغاً	
	(ج) المؤسسات التي عليها أن تعد بيانات مالية موحدة	

(٣) <http://www.admin.ch/ch/d/ff/2004/3969.pdf> (في ٢٠ حزيران/يونيه ٢٠٠٨).

التدقيق القانوني الحدود	المراجعة العادية للحسابات	
مراجعو الحسابات الحاصلون على ترخيص	(أ) بالنسبة لخدمات مراجعة الحسابات التي تقدم للشركات العمومية: شركة مراجعة حسابات (خبير في مراجعة الحسابات حاصل على ترخيص) خاضعة لإشراف الدولة (ب) بالنسبة لجميع عمليات مراجعة الحسابات العادية الأخرى: خبراء مراجعة الحسابات الحاصلين على ترخيص	الشروط المهنية (المواد ٩-٤ من قانون مراجعي الحسابات (القبول والإشراف))
(أ) بيانات مالية منفصلة (ب) اقتراح مجلس المديرين فيما يتصل بتوزيع الإيرادات	(أ) بيانات مالية منفصلة (ب) بيانات مالية موحدة (ج) اقتراح مجلس المديرين فيما يتصل بتوزيع الإيرادات (د) وجود نظام داخلي للرقابة	نطاق مراجعة الحسابات (المادتان ٧٢٨ (أ) و ٧٢٩ (أ) من القانون)
تدقيق مقتضب يقتصر على إجراءات محددة لمراجعة الحسابات من قبيل الاستفسارات وإجراءات مراجعة الحسابات التحليلية، واختبارات مفصلة على النحو الملائم بما يتفق والشروط القانونية	مراجعة شاملة للحسابات بالاستناد إلى الشروط القانونية، وكذلك معايير مراجعة الحسابات السويسرية التي تتفق إلى حد كبير مع المعايير الدولية المتعلقة بمراجعة الحسابات	نطاق التدقيق (المادتان ٧٢٨ (أ) و ٧٢٩ (أ) من القانون)
تقديم تقرير استعراضي إلى الاجتماع العام لحاملي الأسهم حول نتائج التدقيق القانوني المحدود، الذي ينطوي على توكيدات سلبية: "... لم نعر على أية وقائع قد تحملنا على اعتقاد أن البيانات المالية لا تمثل للقانون السويسري ولمواد عقد تأسيس الشركة..."	(أ) تقرير شامل إلى مجلس المديرين يتضمن الاستنتاجات بشأن الإبلاغ المالي، ونظام الرقابة الداخلي، والأداء، ونتائج مراجعة الحسابات (ب) رأي بشأن مراجعة الحسابات يقدم إلى الاجتماع العام لحاملي الأسهم حول نتيجة عملية مراجعة الحسابات التي تنطوي على توكيدات إيجابية: "تمثل البيانات المالية للقانون السويسري ولمواد عقد تأسيس الشركة..."	الاتصال (المادتان ٧٢٨ (ب) و ٧٢٩ (ب) من القانون)
إخطار القاضي بـ "فرط مديونية" مؤسسة ما الواضح عندما لا يقوم المجلس بالإخطار	(أ) إخطار مجلس المديرين في حالة مخالفة القانون أو اللوائح أو القوانين التنظيمية (ب) إخطار الاجتماع العام لحاملي الأسهم بالمخالفات المادية للقانون واللوائح، فضلاً عن الحالات التي لا يتخذ فيها مجلس المديرين الإجراءات المناسبة بعد تلقي إخطار خطي من شركة مراجعة الحسابات (ج) إخطار القاضي بـ "فرط مديونية" مؤسسة ما الواضح عندما لا يقوم المجلس بالإخطار	واجبات الإخطار (المادتان ٧٢٨ (ج) و ٧٢٩ (ج) من القانون)
(أ) شروط استقلالية محدودة (ب) التناوب جائز لتقديم الدعم للمحاسبة (ج) لا وجود لشرط التناوب	(أ) شروط الاستقلالية الشاملة (ب) تناوب مراجع الحسابات الرائد (ولكن ليس الشركة) بعد سبعة أعوام	الاستقلالية (المادتان ٧٢٨ و ٧٢٩ من القانون)

٢٦- ظل لحاملي الأسهم، ضمن إطار القانون، خيارات معينة فيما يتصل بمراجعة الحسابات، متى كانت هناك أية مراجعة للحسابات يجب القيام بها، على نحو ما هو مبين أدناه.

الرسم البياني ١- خيارات مراجعة الحسابات



(١) "خيار قبول مراجعة الحسابات": يجوز لمجموعة حاملي الأسهم الذين يمثلون نسبة ١٠ في المائة على الأقل من أسهم رأس المال طلب القيام بمراجعة عادية للحسابات.

(٢) "خيار عدم قبول مراجعة الحسابات": يجوز للمؤسسات التي توظف أقل من ١٠ عاملين متفرغين في المتوسط الخضوع، بموافقة جميع حاملي الأسهم، لمراجعة الحسابات.

(٣) "خيار قبول التدقيق المحدود": الشركات التي ليست مطالبة بتقديم تقرير مراجعة حسابات يجوز لها أن تُخضع نفسها عن طواعية لتدقيق قانوني محدود.

دال - المعايير والمبادئ التوجيهية والتشقيف في مجال مراجعة الحسابات

٢٧- يُعد المعهد السويسري للمحاسبين القانونيين والخبراء الاستشاريين في مجال الضريبة، الذي هو عضو في الاتحاد الدولي للمحاسبين، الرابطة المهنية للمحاسبين العامين وخبراء الضريبة. وتعمل هيئته المعنية بوضع المعايير على تأمين ممارسة عالية الجودة في مجال مراجعة الحسابات في سويسرا.

٢٨- وكما سبقت الإشارة إلى ذلك أعلاه، لا يقدم القانون السويسري إلا توجيهاً محدوداً في مجال المحاسبة يقوم على المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً (المادة ٦٦٢ أ) من قانون الالتزامات). وبالتالي يقوم المعهد السويسري للمحاسبين القانونيين والخبراء الاستشاريين في مجال الضريبة بنشر دليل مراجعة الحسابات السويسري الذي يضمن فهماً مشتركاً لدى معدي الحسابات ومراجعيها فيما يتعلق بتطبيق الشروط القانونية. وتتألف طبعة عام ١٩٩٨ من المجلدات الأربعة التالية:

- (أ) المجلد ١: سجلات المحاسبة والإبلاغ المالي
- (ب) المجلد ٢: مراجعة الحسابات والإبلاغ الذي يقوم به مراجعو الحسابات ومراجعة الحسابات الداخلية
- (ج) المجلد ٣: مراجعة الحسابات في القطاع المالي
- (د) المجلد ٤: أشكال التدقيق الأخرى، ومراجعة الحسابات في صناعات خاصة، وجوانب الإدارة العامة والجوانب المهنية

٢٩- والمبادئ التوجيهية الواردة في الدليل إن لم تكن ملزمة قانونياً إلا أنها تحظى بقبول واسع في صفوف المهنيين في مجالات المحاسبة والقانون ومراجعة الحسابات. ونظراً للتغيرات الهامة التي أدخلت مؤخراً على قانون الالتزامات وقانون مراجعي الحسابات (القبول والإشراف) يجري حالياً تعديل الدليل.

٣٠- ويقوم المعهد السويسري أيضاً بنشر معايير مراجعة الحسابات السويسرية، الذي هو بمثابة اعتماد للمعايير الدولية لمراجعة الحسابات. وطبعة ٢٠٠٤ الحالية تستند إلى المعايير الدولية لمراجعة الحسابات كما صدرت في ٣٠ حزيران/يونيه ٢٠٠٣. وبالإضافة إلى ذلك، أدخلت معايير محددة لتوفير توجيه حول موضوعات معينة خاصة بسويسرا، مثل إجراءات مراجعة الحسابات وأنظمة الرقابة الداخلية. وهذه المعايير لا بد أن يتبعها خبراء مراجعة الحسابات الحاصلين على تراخيص لدى القيام بمراجعة عادية للحسابات.

٣١- وقصد القيام بتدقيق قانوني محدود لا بد لمراجعي الحسابات الحاصلين على ترخيص من الامتثال لإجراءات الواردة في المعيار المحدد ذي الصلة^(٤).

٣٢- وفي عام ١٩٩٩، أنشأ المعهد مؤسسة للأعمال التجارية تحمل اسم أدوكاريس (Educaris AG)، وهي توفر إعداداً لامتحانات المحاسبين القانونيين في سويسرا^(٥). وامتحانات الحصول على الدبلوم تقع تحت إشراف المكتب الاتحادي للتعليم المهني والتكنولوجيا. وتتألف الامتحانات حالياً من جزأين رئيسيين. في الجزء الأول خمسة امتحانات خطية في موضوعات المحاسبة المالية، والمحاسبة المتعلقة بالإدارة، والمراقبة، ومالية الشركات، والضريبة، ومراجعة الحسابات. وأهمية المعايير الدولية للإبلاغ المالي كموضوع للمحاضرات قد ازدادت إلى حد كبير في الأعوام الأخيرة. وفي الواقع فإن التدريب المتعلق بتطبيق المعايير الدولية للإبلاغ المالي يمثل أهم جزء من نموذج المحاسبة المالية. وفي الجزء الثاني، وبعد اجتياز ثلاثة امتحانات نظرية والحصول على تدريب لمدة ثلاثة أعوام كاملة أثناء العمل، يجوز للمتقدم طلب التقدم لامتحان الحصول على الدبلوم. ويتألف هذا الامتحان الصعب الذي يدوم

(٤) [http://www.treuhand-kammer.ch/pix/files/Standard%20zur%20Eingeschränkten%20](http://www.treuhand-kammer.ch/pix/files/Standard%20zur%20Eingeschränkten%20Revision%20-%20final%20-%20Dez.%20071.pdf)

[Revision%20-%20final%20-%20Dez.%20071.pdf](http://www.treuhand-kammer.ch/pix/files/Standard%20zur%20Eingeschränkten%20Revision%20-%20final%20-%20Dez.%20071.pdf) (بالألمانية فقط، في ٦ حزيران/يونيه ٢٠٠٨).

(٥) للمزيد من المعلومات حول هذا الموضوع يمكن الرجوع إلى

http://www.academies.ch/standard.cfm?ID_n=26&unter2=26&unter=25&haupt=2&language=1 (في ٢٠ حزيران/يونيه ٢٠٠٨).

يوماً كاملاً من دراسة حالة افرادية خطية، وإجراء امتحانات شفوية حول التبصر المهني، وتقديم عرض شفوي قصير حول موضوع من الموضوعات الراهنة في مجال المحاسبة.

٣٣- وبعد الحصول على الدبلوم يطلب المعهد من أعضائه المشاركة في تظاهرات ودروس لها صلة بمراجعة الحسابات كجزء من التعليم المهني المستمر. وعلى الأعضاء تجميع ٦٠ ساعة في المتوسط من التعليم المهني المستمر سنوياً قصد الحفاظ على تأهيلهم كمحاسبين قانونيين سويسريين.

مسؤولية مراجعي الحسابات

٣٤- جميع الأشخاص المعنيين بعمليات مراجعة البيانات المالية المنفصلة والموحدة مسؤولون عن أي أذى يلحق بالمؤسسة أو بحاملي أسهمها نتيجة مخالفة متعمدة أو ناتجة عن تهاون لواجباتهم (المادة ٧٥٥ من قانون الالتزامات). ويشمل ذلك التقصير في الامتثال لمعايير مراجعة الحسابات ذات الصلة، التي لا يقتضيها القانون ولكنها تؤخذ بعين الاعتبار عموماً في المحاكم.

٣٥- ويتمثل واحد من أهم المخاطر فيما يتصل بالمسؤولية في التزام مراجعي الحسابات الفريد من نوعه بإعلان إفلاس زبون خاضع لمراجعة حسابات إذا كان هذا الزبون "مفرط المديونية بشكل واضح". وفرض المديونية معرّف في الفقرة ٢ من المادة ٧٢٥ من القانون بأنه فقدان التام للملكية المساهمين، أي حيثما تتجاوز الخصوم الأصول. وعبارة "بشكل واضح" تعني أن مراجعي الحسابات عليهم أن يخطروا القاضي "فقط عندما يكون فرط المديونية أوضح وأكبر، وعندما لا يكون من الممكن إنكاره حتى إذا ما نظر الإنسان إلى الشركة بنظرة متفائلة". وفي حالة عدم مراعاة ذلك على النحو الملائم يمكن إقامة دعوى على مراجعي الحسابات بموجب المادة ٧٥٥ من القانون.

٣٦- والهيئة الاتحادية للإشراف على مراجعة الحسابات أيضاً أن تفرض غرامات نقدية تصل إلى ١٠٠.٠٠٠ فرنك سويسري في حالة ارتكاب مخالفات أخرى (المادة ٣٩ من قانون مراجعي الحسابات (القبول والإشراف))، من قبل انتهاك قواعد الاستقلالية. أما غرامات الضرر فيمكن أن تصل إلى مليون فرنك سويسري لانتهاك التزام التوثيق، والالتزام بالحفاظ على سجلات، أو رفض تقديم معلومات، أو إقفال الباب في وجه شركة مراجعة الحسابات (المادة ٤٠ من القانون). وتنص الجزاءات الأخرى على إلغاء الترخيص عن طريق حظر مهني يفرض على مراجع الحسابات الأقدم أو شركة مراجعة الحسابات في حالة الانتهاك الجسمي للقانون (المادة ١٧ من القانون).

رابعاً - معايير الإبلاغ المالي الدولية في سويسرا

ألف - التوجه نحو إعطاء صورة حقيقية وعادلة

٣٧- باستثناء المصارف، طالما ظل إعداد البيانات المالية الموحدة يتم وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية/المعايير الدولية للإبلاغ المالي على أساس طوعي نوع ما. ولم يشترط قانون الالتزامات تقديم البيانات المالية القانونية الموحدة إلا منذ ١ تموز/يوليه ١٩٩٤. وبالإضافة إلى ذلك، لم يكن هناك قانون اتحادي لسوق الأوراق المالية،

ولم تشترط أسواق الأوراق المالية في كل من زيورخ وبازل وبرن وجنيف تقديم بيانات مالية موحدة حتى عام ١٩٩٦.

٣٨- غير أن الممارسة المتمثلة في التوحيد بدأت منذ عقود مضت بظهور الشركات المتعددة الجنسيات التي كانت تحتاج للحصول على تمويل لتمويل عمليات الاندماج والتملك على أسواق الأوراق المالية المحلية والدولية. وكان هناك ارتفاع سريع في علميات الإدراج في البورصات وسعت بعض الشركات إلى دخول أسواق أجنبية. والمعلومات الموحدة وإن لم تكن مطلوبة بموجب قانون الالتزامات أو لوائح البورصات إلا أن قوى السوق كانت تطالب بها. والمصرفيون ومهنيو المحاسبة ومراجعو الحسابات والمحللون الماليون والصحفيون في مجال المال والأعمال وغيرهم إنما يضغطون على الشركات العامة لحملها على نشر معلومات أكثر دلالة مما يطلبه القانون. وفي البداية تبنت معظم الشركات السويسرية ما جاء في المبدأين التوجيهيين الرابع (78/660/EEC) والسابع (83/349/EEC) الصادرين عن الجماعة الأوروبية في انتظار السوق الأوروبية المتحدة، مما عزز التوجه الدولي والمصادقية.

٣٩- وفي عام ١٩٨٤ أقام المعهد المذكور مؤسسة توصيات المحاسبة والإبلاغ لتحسين معايير الإبلاغ المالي، ولا سيما من أجل البيانات المالية الموحدة، لأن قانون الالتزامات يقتصر على مبادئ أساسية جداً. والتوصية العامة هي أن البيانات المالية الموحدة يجب أن تعطي صورة حقيقية وعادلة عن وضع المجموعة المالي، ونتائج عملياتها وتدفعاتها النقدية. والمبادئ المحاسبية السويسرية المقبولة عموماً ناتجة عن ذلك، وكذلك التوصيات المتعلقة بتقديم الحسابات التي أصدرتها المؤسسة آنذاك، قد اتبعت المعايير المحاسبية المقبولة دولياً مثل المعايير الدولية لمراجعة الحسابات (سلف المعايير الدولية للإبلاغ المالي) والمبدأين التوجيهيين الرابع والسابع الصادرين عن الجماعة الأوروبية.

٤٠- وعندما صوتت سويسرا ضد الانضمام إلى المنطقة الاقتصادية الأوروبية في عام ١٩٩٢، بدأت شركات عمومية عديدة بتباعد عن المبادئ التوجيهية الصادرة عن الجماعة الأوروبية واعتمدت، رهناً بالاحتياجات المالية، إما المعايير المحاسبية الدولية أو المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً في سويسرا أو المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً لدى الولايات المتحدة الأمريكية بالاستناد إلى حساباتها الموحدة. وتنامت المعايير المحاسبية الدولية بسرعة؛ وبالتالي اختارت شركات عديدة الإبلاغ وفقاً لتلك المعايير.

٤١- وفي عام ١٩٩٥، قضت شروط الإدراج في البورصة لأول مرة بأن تعطي التقارير المالية لجميع الشركات المدرجة في البورصة صورة حقيقية وعادلة عن حسابات الشركة. ومن النواحي المادية، كانت الشروط هي نفس شروط المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً في سويسرا. وفي نفس العام، أشارت شروط الإدراج في البورصة إلى المعايير الدولية لأول مرة. وقُبلت البيانات المالية التي تمثل للمعايير المحاسبية الدولية أو للمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً في الولايات المتحدة بالنسبة للشركات المدرجة على أسواق الأوراق المالية السويسرية، وذلك حتى إذا لم تكن تمثل للمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً في سويسرا.

٤٢- وفي عام ١٩٩٨ بينت دراسة^(٦) لعيّنة شملت ١٣٣ شركة مدرجة في البورصة التأثير الإيجابي للحجم والتوجه الدولي والانخراط في البورصة ونوع مراجعة الحسابات ونشر الملكية على الامتثال الطوعي لمعايير المحاسبة الدولية.

٤٣- ومنذ عام ٢٠٠٥ تشترط سوق الأوراق المالية السويسرية SWX أن تطبق المؤسسات المدرجة في الفرع الرئيسي إما المعايير الدولية للإبلاغ المالي أو المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً لدى الولايات المتحدة في بيانها المالية الموحدة. ويظل مع ذلك بإمكان المؤسسات المدرجة في عداد الاستثمارات الرأسمالية المحلية والوكالات العقارية وشركات الاستثمار أن تطبق المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً في سويسرا عوضاً عن ذلك.

باء - الإطار التنظيمي

١- القطاع المصرفي وصناعة التأمين

٤٤- يخضع قطاع المصارف والتأمين لقوانين شاملة تتعلق بالمحاسبة والإبلاغ ومراجعة الحسابات. ولئن كانت المصارف ملزمة بالامتثال لقوانين المحاسبة المستمدة من قانون الشركات (المواد ٦٦٢-٦٧٠ من قانون الالتزامات) إلا أنها تنظمها أساساً أحكام المادة ٦ من قانون الأعمال المصرفية والمواد ذات الصلة ٢٣ إلى ٢٨ من القانون التنفيذي. ولتحديد هذه الشروط، وضعت لجنة المصارف الاتحادية السويسرية إطاراً للقوانين الاتحادية السويسرية للمحاسبة المصرفية والإبلاغ المالي. وهذا الإطار مستمد أساساً من المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً في سويسرا. وإجمالاً فإن شروط قانون المصارف السويسري أشمل بكثير وأكثر تحديداً من شروط قانون الالتزامات.

٤٥- ويتعين على المصارف ومراجعي حساباتها تقديم تقارير إلى لجنة المصارف الاتحادية السويسرية التي هي مسؤولة عن إنفاذ قانون المصارف (نظام الإشراف المزدوج). وهذه التقارير شاملة وسريّة، وبالتالي لا تُنشر^(٧). والمصارف التي لها عمليات على نطاق عالمي مثل اتحاد البنوك السويسرية (UBS) ومصرف "كريدي سويس" (Credit Suisse) تستخدم معايير الإبلاغ المالي الدولية (المعايير الدولية للإبلاغ المالي والمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً في الولايات المتحدة). ولدى تطبيق هذه المعايير عوضاً عن تطبيق توجيهات لجنة المصارف الاتحادية بشأن قوانين الحسابات المصرفية، لا بد للمصارف من الإفصاح عن أية اختلافات تُذكر. كما أن شركات التأمين تخضع هي الأخرى لإشراف وكالة التأمين الخاص السويسرية.

٤٦- والمصارف وشركات التأمين التي تقتصر في أداء واجبها المتمثل في تقديم البيانات المالية المراجعة إلى سلطات الإشراف قد تعرّض نفسها لسحب الترخيص. وفي المستقبل القريب، ستُدمج لجنة المصارف الاتحادية السويسرية ووكالة التأمين الخاص السويسرية في وكالة الإشراف على الأسواق المالية التي أُنشئت حديثاً.

(٦) Dumontier P and Raffournier B. Why Firms Comply Voluntarily with IAS: an Empirical Analysis with Swiss Data. *Journal of International Financial Management and Accounting*. 1998. 9: 3

(٧) ترد معلومات أكثر تفصيلاً في المبادئ التوجيهية المتعلقة بقوانين المحاسبة (لجنة المصارف الاتحادية السويسرية).

٢- قانون البورصات وأسواق الأوراق المالية وشروط الإدراج في سوق الأوراق المالية السويسرية

٤٧- يستند قانون البورصات وأسواق الأوراق المالية لعام ١٩٩٥، والمراسيم المتصلة به، إلى مبدأ التنظيم الذاتي. وفي هذا الإطار، فإن البورصات السويسرية (مثل سوق الأوراق المالية السويسرية "SWX"، وبورصة برن "BX") مسؤولة عن إصدار قوانين ولوائح بشأن قبول الأوراق المالية لأغراض التجارة، فضلاً عن إصدار أحكام تنفيذية (المادة ٨ من القانون). وبهذا الخصوص لا بد من مراعاة المعايير المقبولة دولياً. وقوانين ولوائح الإدراج في البورصة تحكم قبول الأوراق المالية لأغراض التجارة (سوق ثانوية)، ولكن ليس إصدار وتسويق أوراق مالية جديدة (سوق ثانوية). وكل الجوانب المتعلقة بقانون البورصات وأسواق الأوراق المالية تغطيها المواد ٦٥٢ و ٧٥٢ و ١١٥٦ من قانون الالتزامات.

٤٨- وترد أدناه مناقشة بعض الشروط الرئيسية الصادرة عن البورصة السويسرية (البورصة السويسرية الرئيسية التي تتألف من بورصات مقاطعات بازل وجنيف وزيوريخ سابقاً).

٤٩- وحسب سوق الأوراق المالية السويسرية يشكل الإبلاغ الدوري لأغراض الامتثال لأحكام الإبلاغ المالي ومراجعة الحسابات جزءاً لا يتجزأ من المعلومات التي تساهم في وجود سوق تعمل على النحو الملائم وفقاً لأحكام قانون البورصات والأسواق المالية وقواعد الإدراج في البورصة. وتتمثل إحدى مهام البورصة السويسرية في تعزيز أحكام الشفافية المنطبقة.

٥٠- منذ عام ١٩٩٥، تشترط قواعد الإدراج في البورصة السويسرية تقديم صورة حقيقية وعادلة عن أصول جهة الإصدار وخصومها ووضعها المالي وأرباحها وخسائرها (المادة ٦٦ من القواعد)^(٨). ومتى قامت جهة الإصدار بنشر بيانات مالية موحدة فإن شرط إعطاء صورة حقيقية وعادلة لا ينطبق إلا على البيانات المالية الموحدة. والمبدأ التوجيهي بشأن شروط الإبلاغ المالي يحدد معايير المحاسبة ومراجعة الحسابات التي تقبلها سوق الأوراق المالية السويسرية. وجهات إصدار الأسهم والحصص المدرجة في الفرع الرئيسي يجب أن تطبق إما المعايير الدولية للإبلاغ المالي أو المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً في الولايات المتحدة بوصفها معيارها للمحاسبة. وشركات رؤوس الأموال الاستثمارية المحلية وشركات الاستثمار أو فروع الوكالات العقارية لها أن تطبق عوضاً عن ذلك المعايير المحاسبية المقبولة عموماً في سويسرا. ويجوز للشركات الأجنبية أن تعتمد الإطار المحاسبي المستخدم في بلدانها إذا ما تضمنت إعطاء صورة حقيقية وعادلة (كما هو الحال في المادة ٦٦ من قانون الإدراج في البورصة). وشريطة أن يكون الإطار قد حظي رسمياً باعتراف مجلس القبول في سوق الأوراق المالية السويسرية.

٥١- ويجب أن تطبق معايير الإبلاغ المالي بدون أي استثناء (المعايير الدولية للإبلاغ المالي كما يصدرها مجلس معايير المحاسبة الدولي، وتوصيات عرض الحسابات في إطار المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً في سويسرا، والمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً في الولايات المتحدة، كما أصدرها مجلس معايير المحاسبة المالية)^(٩).

(٨) http://www.swx.com/admission/regulation_en.html (في ٦ حزيران/يونيه ٢٠٠٨).

(٩) المبدأ التوجيهي المتعلق بشروط الإبلاغ المالي،

http://www.swx.com/download/admission/regulation/guidelines/swx_guideline_20070101-2_en.pdf (في ٦ حزيران/يونيه ٢٠٠٨).

٥٢- وتوجد شروط إضافية وضعتها سوق الأوراق المالية السويسرية فيما يتعلق بمعايير مراجعة الحسابات لا بدّ من اتباعها لدى مراجعة البيانات المالية لجهة الإصدار. ومعايير مراجعة الحسابات الدولية تنطبق على البيانات المالية التي يتم إعدادها وفقاً للمعايير الدولية للإبلاغ المالي، والمعايير السويسرية لمراجعة الحسابات، بالنسبة للبيانات المالية التي يتم إعدادها وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً في سويسرا، ومعايير مراجعة الحسابات المقبولة عموماً في الولايات المتحدة بالنسبة للتقارير المالية التي يتم إعدادها وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً في الولايات المتحدة.

جيم - تطبيق المعايير الدولية للإبلاغ المالي في سويسرا

٥٣- مصدر المعلومات الرئيسي فيما يتعلق بتطبيق المعايير الدولية للإبلاغ المالي في سويسرا توفره سوق الأوراق المالية السويسرية، نظراً لأنه تكاد لا توجد أية معلومات متاحة عن الشركات غير العمومية، بما أنها ليست مطالبة بموجب القانون بنشر بياناتها المالية.

الشركات المدرجة في سوق الأوراق المالية

٥٤- ترد أدناه معايير الإبلاغ المالي التي تطبقها الشركات التي لها أسهم وحصص مدرجة في سوق الأوراق المالية في الأعوام ٢٠٠١-٢٠٠٧^(١٠).

الجدول ٢- التقارير السنوية والمعايير المطبقة

التقارير السنوية/المعايير	٢٠٠٧	٢٠٠٦	٢٠٠٥	٢٠٠٤	٢٠٠٣	٢٠٠٢	٢٠٠١
المعايير الدولية للإبلاغ المالي	١٩١	١٨٦	١٨٥	١٤٥	١٤٥	١٦٢	١٥٥
المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً في الولايات المتحدة	١٧	٢٠	١٨	١٩	١٧	١٥	١٤
توصيات عرض الحسابات في إطار المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً في سويسرا	٣٢	٣٤	٣٩	٨٠	٨٧	٩٦	١٠١
توجيهات لجنة المصارف الاتحادية بشأن قوانين الحسابات المصرفية	٢٠	٢٠	٢٠	٢١	٢٠	٢٠	٢٠
معايير البلد الأصلي	٢	١	١	١	٢	٢	٨
المجموع	٢٦٢	٢٦١	٢٦٣	٢٦٦	٢٧١	٢٩٥	٢٩٨

ملاحظة: يبيّن الجدول أن المعايير الدولية للإبلاغ المالي تمثّل المعيار السائد في الإبلاغ المالي الذي تطبّقه جهات الإصدار المدرجة في البورصة. وفي الفترة ما بين عامي ٢٠٠٤ و ٢٠٠٥ غيّر زهاء ٤٠ مؤسسة معايير الإبلاغ المالية الخاصة بها من المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً في سويسرا إلى المعايير الدولية للإبلاغ المالي، وذلك قصد الوفاء بشروط الإدراج في الفرع الرئيسي الأكثر صرامة.

(١٠) http://www.swx.com/download/admission/being_public/financial_reporting/rle_introduction_en.pdf

(في ٦ حزيران/يونيه ٢٠٠٨).

دال - الشركات غير العمومية

٥٥ - لا يوجد إلا قدر ضئيل من المعلومات حول تطبيق المعايير الدولية للإبلاغ المالي بالنسبة للمؤسسات السويسرية التي لم تُدرج في البورصة حصصها و/أو سندات دينها. ومن المحتمل أن تستخدم أغلبية من معدّي بيانات الإبلاغ توصيات المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً في سويسرا لأغراض التوحيد. ومن المفترض أن يُطبّق عدد أقل من ذلك المعايير الدولية للإبلاغ المالي؛ ويشمل ذلك المؤسسات التي يُحتمل أن تصبح عمومية في المستقبل القريب والمتوسط بالنسبة للمؤسسات الكبرى التي لها تركيبة دولية. وفيما عدا ذلك فإنه من المرجح ألا تلعب المعايير الدولية للإبلاغ المالي بالنسبة للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم دوراً هاماً في سويسرا، ذلك أنه قد تكون هناك تكاليف تفوق المنافع مراعاة لكون توصيات عرض الحسابات في إطار المبادئ المحاسبية المقبولة في سويسرا توفر إطاراً ملائماً لتلك المؤسسات.

هاء - التوجيه في مجال التطبيق

- ٥٦ - لا تصدر في سويسرا أية تفسيرات محلية رسمية للمعايير الدولية للإبلاغ المالي.
- ٥٧ - ومن المحتمل أن يكون لسوق الأوراق المالية، بما تنشره من قرارات تتعلق بالجزاءات وبيانات في وسائل الإعلام، تأثير على جهات الإصدار التي تطبّق المعايير الدولية للإبلاغ المالي. وتركيز هذه الجزاءات إنما هو على الامتثال الكامل للمعايير الدولية للإبلاغ المالي، وليس على تفسيرها.
- ٥٨ - وللمعهد السويسري للمحاسبين القانونيين وخبراء الضريبة الاستشاريين فريق عامل في مجال المحاسبة يعالج المسائل ذات الصلة بالمعايير الدولية للإبلاغ المالي، وتوصيات عرض الحسابات في إطار المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً في سويسرا، وقانون الالتزامات. والنقاش الدائر يأخذ في الحسبان المناخ القانوني السويسري عند مناقشة معايير المحاسبة الدولية وتطبيقها العملي. ويمكن أن تُنشر الاستنتاجات والآراء الهامة في شكل مقال في جريدة المحاسبة التي يصدرها المعهد.
- ٥٩ - وبالإضافة إلى ذلك، ينظم المعهد حلقات دراسية حول التطبيق العملي للمعايير الدولية للإبلاغ المالي لمراجعي الحسابات ومعدّيها في جميع أنحاء سويسرا.

خامساً - إنفاذ معايير الإبلاغ المالي الدولية في سويسرا

- ٦٠ - توجد في سويسرا هيئات إشراف مختلفة ترصد جودة الإبلاغ ومراجعة الحسابات في المجال المالي. ولجنة المصارف الاتحادية السويسرية ووكالة التأمين الخاص السويسرية (وكالة مراقبة الأسواق المالية مستقبلاً) مكلفة برصد المؤسسات المالية (المصارف وشركات التأمين). بموجب القانون، في حين أن سوق الأوراق المالية السويسرية ترصد الإبلاغ المالي بالنسبة لجهات الإصدار غير المؤسسات المالية. وشروط مراجعة الحسابات الأخرى تشرف عليها الهيئة الاتحادية للإشراف على مراجعة الحسابات.

ألف - إنفاذ سوق الأوراق المالية السويسرية لمعايير الإبلاغ المالي الدولية

٦١- نظراً لما للمعايير الدولية للإبلاغ المالي التي تطبقها جهات الإصدار من أهمية فإن معظم أنشطة الإنفاذ التي تقوم بها سوق الأوراق المالية في مجال الإبلاغ المالي تتعلق بهذه المجموعة من المعايير.

٦٢- وليس من مهام سوق الأوراق المالية السويسرية تقديم أو نشر تأويلات لمعايير محاسبية محددة. فسوق الأوراق المالية ترصد ما إذا كانت جهات الإصدار تمتثل لهذه المعايير أم لا. ولهذا الغرض، تطبق جهات التنظيم اختياراً لجهات الإصدار على أساس المخاطرة بالاستناد إلى معايير مثل عمليات إعادة الهيكلة، والائتلافات التجارية، والتغيرات في الإدارة، والعمليات، وأنشطة الأعمال التجارية، وشركات مراجعة الحسابات^(١١). ويجري لاحقاً استعراض يقوم على المخاطر لتقارير مالية مختارة. ويركّز هذا الاستعراض على المعلومات المتعلقة بالمعايير التي حُدِّدت بأنها مجالات تركيز، والمعايير الحيوية التي تستند إلى ظروف الشركة المحددة، والمعايير التي هي عرضة بشكل خاص للخطأ، والمعايير التي تطبّق لأول مرة.

٦٣- وفيما يلي مجالات التركيز التي حددها سوق الأوراق المالية السويسرية فيما يتصل بالبيانات المالية في سياق المعايير الدولية للإبلاغ المالي لعام ٢٠٠٧^(١٢).

الجدول ٣- مجالات التركيز التي حددها سوق الأوراق المالية السويسرية

الأدوات المالية: عمليات الإفصاح (المعيار الدولي للإبلاغ المالي ٧)	اكتمال عمليات الإفصاح عن طبيعة ومضمون المخاطر الناشئة عن الأدوات المالية، فضلاً عن تقييم الأهداف والسياسات والعمليات لإدارة رأس المال كما هو الحال بالنسبة لمعيار المحاسبة الدولية 1p124A فما بعده. أما فيما يتعلق بعمليات الإفصاح الكمي بشأن التعرض للمخاطر المطلوبة في إطار المعيار المحاسبي الدولي 7p34(a)، فإن سوق الأوراق المالية السويسرية تحتفظ بحق طلب الوثائق ذات الصلة المقدمة إلى مجلس المديرين و/أو لجنة الإدارة.
سياسات المحاسبة (المعيار المحاسبي الدولي ١)	سهولة فهم سياسات المحاسبة المُفصّل عنها ووجاهة هذه السياسات، فضلاً عن تكييفها مع الأوضاع الملموسة والخاصة بالشركة. وتركّز سوق الأوراق المالية على إفصاح مفصل بما فيه الكفاية وذي دلالة بشأن سياسات المحاسبة المطبقة في الإقرار بالدخل (المعيار المحاسبي الدولي ١٨).
الضرائب على الدخل (المعيار المحاسبي الدولي ١٢)	إمكانية فهم تطابق النفقات الضريبية المتوقعة والفعالية أو معدلات الضريبة. وفي هذا السياق تولي سوق الأوراق المالية عناية خاصة للإفصاح الملائم عن الخسائر الضريبية غير المستخدمة فضلاً عن تطبيق أحكام المعيار المحاسبي الدولي 12p34 وما بعده لدى التسليم بذلك.

(١١) http://www.swx.com/download/admission/being_public/financial_reporting/rle_introduction_en.pdf

(في ٦ حزيران/يونيه ٢٠٠٨).

(١٢) http://www.swx.com/download/admission/regulation/notices/2007/notice_200708_en.pdf (في ٦

حزيران/يونيه ٢٠٠٨).

عمليات إفصاح الجهة ذات الصلة (المعيار المحاسبي الدولي ٢٤)	شمولية وشفافية عمليات الإفصاح مطلوبة بموجب المعيار المحاسبي الدولي 24p12 فما بعده (وبشكل خاص التعويض الذي يُدفع لأعضاء الإدارة، والمعلومات عن صفقات الجهات ذات الصلة، وكذلك عن أية أرصدة متبقية من مثل هذه الصفقات). وتؤكد سوق الأوراق المالية على أهمية الجانبين الكمي والنوعي في الإفصاح.
الأصول غير المادية من الائتلافات التجارية (المعيار المحاسبي الدولي ٣٨/المعيار الدولي للإبلاغ المالي ٣)	تحديد وتقدير الأصول غير المادية (مثل العلامات، وقوائم الزبائن، والإرشادات) لدى تحديد سعر الشراء فيما يتصل بالائتلافات التجارية. وإيراد وصف ذي دلالة وواقعي للعوامل المدرجة في إطار المعيار الدولي للإبلاغ المالي (h) 3p67 التي تُسهم في الاعتراف بحسن النية. وتحتفظ سوق الأوراق المالية بحق صريح في طلب الحصول على وثائق تقييم مفصلة من الائتلافات التجارية.

٦٤- ويجوز لشعبة القبول ولجنة الجزاءات التابعتين لسوق الأوراق المالية فرض جزاءات على جهات الإصدار وهيئات مراجعة الحسابات في حالة انتهاك قواعد الإدراج في البورصة، ولا سيما في حالات عدم الامتثال لشروط الإبلاغ المالي.

٦٥- والتحقيقات الجارية في مجال الإبلاغ المالي لا يتم الإفصاح عنها، فيما تُنشر عادة الاتفاقات المبرمة والجزاءات في بلاغات صحفية تشمل اسم المؤسسة المعنية. ومعظم البلاغات الصحفية تتعلق بالمسائل التي تهم البيانات المالية التي تُعد وفقاً للمعايير الدولية للإبلاغ المالي. وبالإضافة إلى ذلك، يجوز لسوق الأوراق المالية أن تقدم رسائل تتضمن تعليقات إلى جهات الإصدار حيثما يتبين وجود مجال التحسين، وإن لم تكن هناك أية مخالفات مادية لشروط الإبلاغ المالي. وهذه الرسائل لا تُكشف لعامة الجمهور.

٦٦- وتقدم سوق الأوراق المالية أيضاً قرارات بنصها الكامل على موقعها على الشبكة. وتُنشر القرارات على أساس عدم ذكر الاسم فيما يتصل بالاتفاقات المبرمة والجزاءات الصادرة بحق جهات الإصدار في مجال الإبلاغ المالي^(١٣).

الجدول ٤ - القرارات بدون ذكر الأسماء (مقتطف)

القرارات المتعلقة بالإبلاغ المالي
لجنة الجزاءات التابعة للبورصة ما انفكت تنشر قراراتها دون الكشف عن أية أسماء منذ ١ كانون الثاني/يناير ٢٠٠٧.
شعبة القبول تنشر إخطارات الجزاءات المفروضة على جهات الإصدار وهيئات مراجعة الحسابات التي تم التوصل إليها بعد ١ كانون الثاني/يناير ٢٠٠٧ وأصبحت نافذة قانوناً. وينشر النص الكامل حيثما أمكن ذلك.
قبل ١ كانون الثاني/يناير ٢٠٠٧ كانت الجزاءات تفرضها إما اللجنة التأديبية أو اللجنة التنفيذية لمجلس القبول.
لا تنشر الجزاءات إلا بلغتها الأصلية (بالألمانية، أو الفرنسية، أو الإنكليزية). ولا تقدم أية ترجمات.

(١٣) http://www.swx.com/admission/being_public/sanctions/integrated_publication/financial_reporting

[en.html](http://www.swx.com/admission/being_public/sanctions/integrated_publication/financial_reporting) (في ٦ حزيران/يونيه ٢٠٠٨).

التزويل	الهيئة	اقتراح التسعير	القرارات المتعلقة بالإبلاغ المالي
	شعبة القبول	GBZ/RLE/VII/07	12.11.2007: Inkorrekte Behandlung von zum Verkauf bestimmten Entwicklungenschaften als Sachlagen nach IAS 16 anstelle von Vorräten gemäss IAS 2.
	لجنة الجزاءات	SK/RLE/II/07	12.03.2007: Présentation incorrecte d'une autre unité d'exploitation vendue dans le table des flux de trésorerie consolidés ainsi que publication incomplète des informations à fournir y relative selon IAS 7.
	لجنة الجزاءات	SK/RLE/I/07	82.02.2007: Nicht vorgenommene Bilanzierung einer Put-Option sowie inkorrekte Bewertung einer Beteiligung nach IAS 39

٦٧- يرد أدناه بيان بعض تطبيقات خاطئة للمعايير الدولية للإبلاغ المالي في الفترة ما بين نهاية عام ٢٠٠٢ ونهاية عام ٢٠٠٧، كانت قد أفضت إلى فرض جزاءات^(١٤).

الجدول ٥ - تطبيقات خاطئة للمعايير الدولية للإبلاغ المالي

عدد الحالات	العنوان	المعيار الدولي للإبلاغ المالي
٥	بيان التدفقات النقدية	المعيار المحاسبي الدولي ٧
٥	الإبلاغ المالي المؤقت	المعيار المحاسبي ٣٤
٤	الأدوات المالية: الاعتراف والقياس	المعيار المحاسبي ٣٩
٣	الإبلاغ القطاعي	المعيار المحاسبي ١٤
٣	تناقص قيمة الأصول	المعيار المحاسبي ٣٦
٢	عقود البناء	المعيار المحاسبي ١١
٢	عمليات إفصاح الأطراف المرتبطة	المعيار المحاسبي ٢٤
١	اعتماد المعايير الدولية للإبلاغ المالي لأول مرة	المعيار الدولي للإبلاغ المالي ١
١	الائتلافات التجارية	المعيار الدولي للإبلاغ ٣
١	تقديم البيانات المالية	المعيار المحاسبي ١
١	سياسات المحاسبة، والتغيرات في تقديرات وأخطاء المحاسبة	المعيار المحاسبي ٨
١	الضرائب على الدخل	المعيار المحاسبي ١٢
١	الممتلكات والمصانع والمعدات	المعيار المحاسبي ١٦
١	الأدوات المالية: العرض	المعيار المحاسبي ٣٢
١	العمليات الموقوفة	المعيار المحاسبي ٣٥
١	المخصصات والخصوم والأصول العرضية	المعيار المحاسبي ٣٧
٣٣	عدد الحالات الإجمالي:	

(١٤) http://www.swx.com/admission/being_public/sanctions/integrated_publication/financial_reporting

en.html (في ٦ حزيران/يونيه ٢٠٠٨).

٦٨- وتنشر سوق الأوراق المالية السويسرية أيضاً تعميم مجلس القبول رقم ٦ على أساس سنوي^(١٥). ويبين هذا التعميم التزامات جهات الإصدار التي اختارت أن تطبق المعايير الدولية للإبلاغ المالي ويشير إلى تطبيق المعايير الذي أدى إلى شكاوى في سوق الأوراق المالية. ويرد أدناه بيان المعايير التي يشملها هذا التعميم، بما في ذلك تقديم المزيد من التفسيرات.

الجدول ٦ - المعايير التي يغطيها تعميم مجلس القبول رقم ٦

الأهمية النسبية، وقابلية الفهم والوجاهة والاكتمال (إطار المعايير الدولية للإبلاغ المالي)
عرض البيانات المالية (المعيار المحاسبي الدولي ١)
بيان التدفقات النقدية (المعيار المحاسبي ٧)
سياسات المحاسبة، والتغيرات في تقديرات وأخطاء المحاسبة (المعيار المحاسبي ٨)
الضرائب على الدخل (المعيار المحاسبي ١٢)
استحقاقات الموظفين (المعيار المحاسبي ١٩)
عمليات إفصاح الطرف المرتبط (المعيار المحاسبي ٢٤)
الأدوات المالية: العرض (المعيار المحاسبي ٣٢)
العائدات لكل حصة (المعيار المحاسبي ٣٣)
الإبلاغ المالي المؤقت (المعيار المحاسبي ٣٤)
تناقص قيمة الأصول (المعيار المحاسبي ٣٦)
المخصصات (المعيار المحاسبي ٣٧)
الأصول غير المادية (المعيار المحاسبي ٣٨)
الأدوات المالية: الاعتراف والقياس (المعيار المحاسبي ٣٩)
اعتماد المعايير الدولية للإبلاغ المالي لأول مرة (المعيار الدولي للإبلاغ المالي ١)
الدفع على أساس الحصة (المعيار الدولي للإبلاغ المالي ٢)
الائتلافات التجارية (المعيار الدولي للإبلاغ المالي ٣)
الأصول غير المتكررة المحتفظ بها للبيع ووقف العمليات (المعيار الدولي للإبلاغ المالي ٥)
الأدوات المالية: عمليات الإفصاح (المعيار الدولي للإبلاغ المالي ٧)

(١٥) http://www.swx.com/download/admission/regulation/circulars/abcircular_006_en.pdf (في ٦ حزيران/

يونيه ٢٠٠٨).

باء - إنفاذ الهيئة الاتحادية للإشراف على مراجعة الحسابات لشروط مراجعة الحسابات

٦٩- تخضع الهيئة الاتحادية للإشراف على مراجعة الحسابات، التي بدأت العمل في أواخر عام ٢٠٠٧، شركات مراجعة الحسابات الحكومية للإشراف لتفتيش معمق (المادة ١٦ من قانون مراجعي الحسابات (القبول والإشراف)). وتحقق، كل ثلاثة أعوام على الأقل، في ما إذا كانت هيئات مراجعة الحسابات الخاضعة للإشراف الحكومي قد امتثلت للإجراءات المحددة في معايير مراجعة الحسابات فيما يتصل بالجودة والتوثيق لدى تقديم خدمات مراجعة الحسابات للشركات العامة.

٧٠- وتعرّف الهيئة الاتحادية للإشراف على مراجعة الحسابات معايير مراجعة الحسابات التي لا بد أن تطبقها شركات مراجعة الحسابات الخاضعة للإشراف الحكومي عند تقديم خدمات مراجعة الحسابات للشركات العامة. وإذا لم تكن هناك معايير كافية أو لم تكن هناك أية معايير على الإطلاق يجوز أن تصدر معاييرها أو تنقح و/أو تلغي المعايير القائمة (المادة ٢٨ من القانون). وتنشر الهيئة قائمة بالمعايير المقبولة لمراجعة الحسابات (المادة ٦ من قانون الإشراف على شركات مراجعة الحسابات)، تستند إلى التعميم ذي الصلة بالاعتراف بمعايير مراجعة الحسابات.

٧١- والبيانات المالية المنفصلة والموحدة التي توضع وفقاً لمعايير قانون الالتزامات أو توصيات عرض الحسابات في إطار المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً في سويسرا يجب مراجعتها وفقاً للمعايير السويسرية السارية في مجال مراجعة الحسابات (المادة ٢ من قانون الإشراف على شركات مراجعة الحسابات والتعميم المتعلق بمعايير الاعتراف بمعايير مراجعة الحسابات). أما البيانات المالية المنفصلة والموحدة التي توضع وفقاً لمعايير محاسبية أجنبية غير المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً في الولايات المتحدة فلا بد من مراجعتها وفقاً لمعايير مراجعة الحسابات الدولية الصادرة عن المجلس الدولي لمعايير مراجعة الحسابات والتأمين، كما اعتمدتها الهيئة الاتحادية للإشراف على مراجعة الحسابات (إطار معايير مراجعة الحسابات الدولية والمعايير الدولية المتعلقة بتعهدات المراجعة) وبالإضافة إلى ذلك فإن مراجعة البيانات المالية المنفصلة والموحدة الموضوعة وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً في الولايات المتحدة لبدء مراجعتها وفقاً لمعايير مراجعة الحسابات المقبولة عموماً في الولايات المتحدة التي وضعها المعهد الأمريكي للمحاسبين العامين القانونيين ومجلس الإشراف على المحاسبة في الشركات العامة. والتدابير ذات الصلة بمؤسسة مراجعة الحسابات من أجل تأمين الجودة يجب أن تتمثل لشروط النوعية في هذه المعايير (مثل المعيار السويسري لمراجعة الحسابات PS 220، والمعيار الدولي ١ المتعلق بمراقبة الجودة)، وذلك رهنأ بمعايير مراجعة الحسابات المطبقة. وتقوم الهيئة الاتحادية للإشراف على مراجعة الحسابات بمراقبة نوعية خدمات مراجعة الحسابات والامتثال لمعايير المراجعة، وذلك أساساً بالاستناد إلى ورقات عمل شركة مراجعة الحسابات (المادة ١٢ من قانون شركات الإشراف على مراجعة الحسابات) ونظام تأمين الجودة المطبق. وحتى الآن لم تدخل بعض الهيئات الاتحادية للإشراف على مراجعة الحسابات معاييرها الخاصة، ولم تدخل أية تعديلات أو لم تلغ المعايير القائمة.

٧٢- وسوق الأوراق المالية السويسرية والهيئة الاتحادية مطالبتان بموجب القانون بتنسيق أنشطتهما في مجال الإشراف لتفادي الازدواجية (المادة ٢٣ من قانون مراجعي الحسابات (القبول والإشراف)). وتخبر كل واحدة منها الأخرى بالإجراءات العالقة والقرارات ذات الصلة المحتملة.

سادساً - موجز وتوقعات

ألف - موجز

٧٣- يركز الإطار التنظيمي المتعلق بالإبلاغ المالي، المنصوص عليه في قانون الالتزامات، على حماية الدائنين. وبالنسبة للبيانات المالية المنفصلة لا توجد أية إعفاءات من تطبيق القانون، ذلك أنه يمثل أساس الضريبة وتوزيع الأرباح وتحديد فرط مديونية المؤسسة. والإعفاء من الشروط القانونية متاح للمؤسسات التي تطبق المعايير الدولية للإبلاغ المالي أو أي معيار أجنبي آخر مقبول في بياناتها المالية الموحدة.

٧٤- والمخاطرة الدولية والحاجة إلى زيادة رأس المال الخارجي قادت المؤسسات السويسرية بشكل متزايد نحو المعايير الدولية التي يفرض تطبيقها إلى إعطاء صورة حقيقية وعادلة. ولا توجد إلا معلومات محدودة عن اعتماد المعايير الدولية للإبلاغ المالي في سويسرا من جانب مؤسسات غير المؤسسات المدرجة في سوق الأوراق المالية السويسرية أو في أي سوق أوراق مالية أخرى. والمعايير الدولية للإبلاغ المالي من المحتمل أن تستخدمها مؤسسات دولية التوجه، في حين أن توصيات عرض الحسابات في إطار المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً في سويسرا، التي استندت أصلاً إلى الأساس المفاهيمي للمعايير المحاسبية الدولية والمبادئ التوجيهية الرابع والسابع للجماعة الأوروبية، ومن المحتمل أن تستخدمها مؤسسات محلية التركيز، بما في ذلك مؤسسات صغيرة ومتوسطة الحجم.

٧٥- والشركات المحلية المدرجة في القطاع الرئيسي لسوق الأوراق المالية السويسرية مطالبة بتطبيق إما المعايير الدولية للإبلاغ المالي أو المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً في الولايات المتحدة في بياناتها المالية الموحدة (أو في بياناتها المالية الفردية إذا لم يكن التوحيد منطبقاً). والشركات المحلية المدرجة في رؤوس الأموال الاستثمارية المحلية أو شركات الاستثمار أو القطاعات العقارية في سوق الأوراق المالية السويسرية يمكن أن تطبق كحل بديل معيار المحاسبة السويسري، ألا وهو توصيات عرض الحسابات في إطار المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً في سويسرا. أما المؤسسات الأجنبية المدرجة في سوق الأوراق المالية السويسرية فيجوز لها أن تستخدم المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً في بلدانها الأصلية، شريطة أن تكون سوق الأوراق المالية السويسرية قد قبلتها رسمياً.

٧٦- وتنفيذ المعايير الدولية للإبلاغ المالي يأتي من خلال سوق الأوراق المالية وكذلك من خلال الشروط ذات الصلة بمراجعة الحسابات، بما في ذلك الإشراف على شركات مراجعة الحسابات الخاضعة لإشراف حكومي من جانب الهيئة الاتحادية للإشراف على مراجعة الحسابات، التي ترصد تأمين الجودة ووثائق مراجعة الحسابات.

باء - التوقعات

٧٧- بدأت عملية تنقيح هامة لتشجيع الشركات وتشجيع المحاسبة في عام ٢٠٠٥ عندما فتح المجلس الاتحادي جلسات استماع في اللجان. وحتى الآن أفضى التعديل إلى إصدار المجلس الاتحادي لرأي فيما يتعلق بهذه

الموضوعات^(١٦) وإلى وضع مشروع ذي صلة بذلك لتعديلات قانون الالتزامات^(١٧). والهدف هو تحديث قانون الشركات بشكل شامل لجعله يتمشى مع احتياجات الاقتصاد. وإدارة الشركات بشكل خاص بحاجة إلى تحسين. وبالإضافة إلى ذلك، ستكون هناك قوانين جديدة بشأن الهياكل الرأسمالية، وسيتم استيفاء الأحكام المنظمة للاجتماعات السنوية العامة، وسيتم إدخال شروط جديدة للمحاسبة والإبلاغ.

٧٨- وينص مشروع الشروط الجديدة للمحاسبة والإبلاغ (المواد ٩٥٧-٩٦٣ ب) من مشروع قانون الالتزامات) على مفهوم موحد ينطبق على جميع أشكال المؤسسات القانونية الخاضعة للقانون المدني السويسري. ومثل هذه الشروط الجديدة تستند إلى الأهمية الاقتصادية للمؤسسة وينتظر أن تحل محل الشروط القائمة التي تستند إلى البنية القانونية للمؤسسة (المادة ٦٦٢ وما بعدها من مواد القانون). والشروط المتعلقة بإقامة سجلات المحاسبة وتقارير مالية ستظل تتوقف على شرط التسجيل في السجل التجاري.

٧٩- ومن المتوقع أن تكون المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم مطالبة بإعداد بيانات مالية تكون شاملة وواضحة، تتألف من بيان بالأصول والخصوم، وبيان بالدخل وملاحظات (المواد ٩٥٨ فما بعدها من مشروع القانون). ولن يكون هناك أي إلزام بالجمع بين المناقشات والتحليل بشأن الإدارة (ما يشار إليه عموماً بالتقرير الوصفي السنوي) أو بيان بالتدفقات النقدية. وستنطبق شروط إضافية على المؤسسات الكبيرة. والمعايير الدنيا لتلك المؤسسات ستكون نفس المعايير لاشتراط إجراء مراجعة عادية (كاملة النطاق) للحسابات: المؤسسات الكبيرة هي تلك التي تتعدى اثنين من المعايير الثلاثة التالية على مدى سنتين ماليتين متتاليتين: أصول تبلغ في مجموعها ١٠ ملايين من الفرنكات السويسرية، وعائدات بمقدار ٢٠ مليون فرنك سويسري، ومعدل متوسط بواقع ٥٠ موظفاً متفرغاً (المادة ٧٢٧ من القانون). ونتيجة لذلك ينتظر أن تخضع زهاء ١٠ ٠٠٠ مؤسسة معترف بها في السجل التجاري (من أصل قرابة ٤٨٤ ٠٠٠ مؤسسة) لقواعد أكثر صرامة ستشمل إعداد بيان بالتدفقات النقدية، وعمليات إفصاح إضافية في الملاحظات وفي المناقشة والتحليل بشأن الإدارة.

٨٠- وحسب ما جاء في مشاريع المقترحات سيكون على الشركات العامة، والتعاونيات الكبيرة والمؤسسات والكيانات الكبرى الخاضعة لشرط التوحيد أن تعد بياناتها المالية (الموحدة) وفقاً لإطار محاسبي مالي معترف به (مثل توصيات عرض الحسابات في إطار المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً في سويسرا، والمعايير الدولية للإبلاغ المالي، أو المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً في الولايات المتحدة) ينص على تقديم عرض عادل. وبالنسبة لجميع المؤسسات الأخرى ستظل الاحتياطات المستترة المقامة على أساس منهجي مسموح بها لأغراض التخطيط الضريبي و/أو بالاستناد إلى تطبيق موسع لمبدأ الحيطة.

٨١- ولأغراض الضريبة، لن تكون إلا البيانات المالية المنفصلة الإلزامية المعدة وفقاً لقانون الالتزامات راجحة. غير أن القانون المنقح سوف يتيح للمؤسسة خيار إعداد بياناتها المالية الإلزامية المنفصلة على أساس العرض العادل فقط. وحاملو الأسهم الذين يمثلون ١٠ في المائة على الأقل من رأس المال الإسمي سيكون لهم الحق في طلب هذه

(١٦) <http://www.admin.ch/ch/d/ff/2008/1589.pdf> (بالألمانية فقط، في ٢٦ حزيران/يونيه ٢٠٠٨).

(١٧) <http://www.admin.ch/ch/d/ff/2008/1751.pdf> (بالألمانية فقط، في ٦ حزيران/يونيه ٢٠٠٨).

البيانات المالية على أساس العرض العادل، الأمر الذي سيعزز الشفافية وحماية حاملي الأسهم الذين يمثلون أقلية. والبيانات المالية المنفصلة المعدة وفقاً لمعيار معترف به لن تكون مطلوبة إذا ما أعدت بيانات مالية موحدة.

٨٢- كما يجري أيضاً تعديل الشروط ذات الصلة بإعداد البيانات المالية الموحدة. والمجموعات الصغيرة معفاة من إعداد بيانات مالية موحدة إذا لم تتجاوز، ومعها فروعها التي تخضع لسيطرتها، معيارين من المعايير الثلاثة - إجمالي الأصول بمقدار ١٠ ملايين من الفرنكات السويسرية، وعائدات بمقدار ٢٠ مليون فرنك سويسري، ومتوسط سنوي بواقع ٥٠ موظفاً متفرغاً - على مدى سنتين متتاليتين، إذا كانت تتحكم فيها كيانات تعد بياناتها المالية الموحدة وفقاً للشروط السويسرية أو لشروط أجنبية مقابلة، وتحظى لمراجعة عادية للحسابات. غير أنه لا بد من إعداد البيانات المالية الموحدة متى طُلب ذلك لإجراء تقييم موثوق لوضع المؤسسة المالي ووضعها من حيث الدخل، أو إذا طلب ذلك أحد حاملي الأسهم، أو ٢٠ في المائة من أعضاء جمعية أو سلطة الإشراف على المؤسسات. وستوضع البيانات المالية الموحدة حسب المطلوب وفقاً لإطار معترف به للإبلاغ المالي يفضي إلى تقديم عرض عادل. وستكون للمجلس الاتحادي سلطة تحديد أطر الإبلاغ المالي المعترف بها (وهي على الأرجح المعايير الدولية للإبلاغ المالي، والمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً في الولايات المتحدة، وتوصيات عرض الحسابات في إطار المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً في سويسرا).

— — — — —