

Distr.
GENERAL

TD/B/COM.2/ISAR/33/Add.2
24 July 2006

ARABIC
Original: ENGLISH

مؤتمر 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 الثالثة والعشرون
جنيف، ١٠-١٢ تشرين الأول/أكتوبر ٢٠٠٦

استعراض قضايا التنفيذ العملي للمعايير الدولية للإبلاغ المالي

دراسة حالة في ألمانيا

خلاصة

وافق فريق الخبراء الحكومي الدولي العامل المعني بالمعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ، في ختام دورته الثانية والعشرين، على إجراء مزيد من عمليات الاستعراض لتحديات التنفيذ العملي للمعايير الدولية للإبلاغ المالي وسبل مواجهة هذه التحديات. ووافق الفريق أيضاً على إمكانية إجراء عمليات الاستعراض هذه بإعداد دراسات حالات قطرية بهدف وضع إرشادات بشأن الممارسات الجيدة في تنفيذ المعايير الدولية للإبلاغ المالي. وبناءً على ذلك، أُعدت خمس دراسات حالات شملت ألمانيا والبرازيل وجامايكا وكينيا والهند.

ويعرض هذا التقرير نتائج دراسة الحالة التي أُجريت في ألمانيا. وكانت بعض الشركات الألمانية قد شرعت، منذ عام ١٩٩٤، في إعداد تقارير مالية موحدة وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية. وتعرض دراسة الحالة هذه هيكل معايير المحاسبة المقبولة عموماً في ألمانيا، وإدماج معايير المحاسبة المقبولة دولياً، والهياكل المؤسسية، وبناء القدرات، ومسائل التنفيذ التقنية.

والأهداف الرئيسية لهذه الدراسة هي استخلاص العبر من تجربة ألمانيا في تنفيذ المعايير الدولية للإبلاغ المالي ومناقشة النتائج مع الدول الأعضاء، بهدف تيسير تبادل الخبرات بين الدول التي تنفذ المعايير الدولية للإبلاغ المالي أو تنوي تنفيذها في السنوات المقبلة.

المحتويات

الصفحة

٣	.....مقدمة	أولاً -
٤	.....النظام الألماني للإبلاغ المالي والحاجة إلى معايير للمحاسبة مقبولة دولياً	ثانياً -
٩	.....إدماج المعايير الدولية للإبلاغ المالي في نظام الإبلاغ المالي الألماني	ثالثاً -
١٧	.....المسائل المتعلقة بالتحوّل إلى المعايير الدولية للإبلاغ المالي في ألمانيا	رابعاً -
٢٣	.....الاستنتاجات والتوقعات	خامساً -

أولاً - مقدمة*

١ - لألمانيا تاريخ تطويل في مجال تنظيم المحاسبة الذي كان دائماً من مسؤولية المشرع^(١). وطرأت في السنوات الأخيرة تغييرات كثيرة في بيئة المحاسبة نتيجة ما صدر من لوائح تنظيمية أوروبية وقوانين وطنية عديدة لمواكبة التغيرات في الأسواق المالية. ومن بين أبرز الدوافع إلى ذلك زيادة أهمية الأسواق المالية في توفير التمويل، وتدويل المستثمرين. ولذلك ظهرت في ميدان المحاسبة متطلبات جديدة، خاصة فيما يتعلق بتقديم معلومات مناسبة التوقيت يعتمد عليها المستثمرون في اتخاذ قراراتهم.

٢ - إلا أن السؤال المطروح هو الطريقة التي ستتكيف أو تتعايش بها مبادئ المحاسبة التقليدية المقبولة عموماً في ألمانيا مع فلسفات (نظم) المحاسبة الدولية التي يتزايد نفوذها يوماً بعد يوم. وبالإضافة إلى تنظيم المحاسبة، وُضعت أنظمة إنفاذ جديدة لتعزيز حماية المستثمرين وكفاءة الأسواق. وأبرزت الفضائح المالية التي تعرضت لها شركات مثل إنرون أو وورلدكوم أو برملات (Enron, Worldcom, Parmalat) الحاجة إلى تنقيح أنظمة الإنفاذ في جميع أرجاء العالم. كما يشترط الاتحاد الأوروبي على جميع الشركات المسجلة في البورصة أن تُعد بياناتها المالية الموحدة وفقاً للمعايير الدولية للإبلاغ المالي^(٢) ويتطلب هذا الاشتراط إنفاذاً فعلياً.

٣ - وتعرض هذه الدراسة عملية المعايير الدولية للإبلاغ المالي في ألمانيا. وتبدأ ببيان هيكل مبادئ المحاسبة الألمانية التقليدية من أجل تسليط الضوء على النزاعات الأساسية المصاحبة لتنفيذ المعايير الدولية للإبلاغ المالي (الفرع الثاني). وتحت ضغط قوى السوق انفتحت مبادئ المحاسبة الألمانية على معايير المحاسبة المقبولة دولياً التي أُدمجت في النظام القانوني الألماني. ويرد في الفرع الثالث وصف دقيق للطريقة التي بُنيت بها القدرات وللهيكل المؤسسية التي لزم توفيرها من أجل إدماج نظام محاسبي مختلف اختلافاً أساسياً وتطبيقه بكفاءة. ويعرض الفرع الرابع مسائل خاصة بالعملية الانتقالية والقضية التقنية الأبرز فيما يتعلق بالمعايير الدولية للإبلاغ المالي. وتنتهي الدراسة بعرض موجز للنتائج والتطورات المتوقعة مستقبلاً.

* أعدت هذه الوثيقة وحررها أمانة الأونكتاد بمساهمات فنية من كاتي بايردورف وكريستينا شفيدلر، لجنة معايير المحاسبة في ألمانيا.

(١) يقتضي قانون المحاسبة الموحد الأول (القانون التجاري الألماني العام)، الذي اعتمد في عام ١٨٦١، من جميع الكيانات - بصرف النظر عن وضعها القانوني أو حجمها - إعداد بيانات مالية.

(٢) لأغراض هذه الورقة، تشمل المعايير الدولية للإبلاغ المالي أيضاً معايير المحاسبة الدولية والتفسيرات المتصلة بها (التفسيرات التي تقدمها اللجنة الدائمة للتفسيرات واللجنة الدولية لتفسيرات الإبلاغ المالي الدولي).

ثانياً - النظام الألماني للإبلاغ المالي والحاجة إلى معايير للمحاسبة مقبولة دولياً

نظام المحاسبة الألماني

السمات الرئيسية للقانون التجاري الألماني

٤ - مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً في ألمانيا (مبادئ المحاسبة الألمانية) هي معايير محاسبة قائمة على المبادئ. وهي تتألف من مبادئ أساسية (تُسمى بمبادئ حُسن مسك الدفاتر) قسم منها مدوّن وقسم غير مدوّن. أما مصدر المبادئ المدونة وأغلب معايير المحاسبة الأخرى فهو القانون التجاري الألماني (Handelsgesetzbuch, HGB). وكثيراً ما تفتقر الاشتراطات القانونية إلى وصف مفصّل لمسائل محاسبية محددة مثل التوجيهات المتعلقة بالمحاسبة في مجال التأجير. ولذلك، تمثل المؤلفات الإضافية وقرارات المحاكم التي تفسر مسائل المحاسبة جزءاً أساسياً من نظام المحاسبة. وعلى هذا النحو تطورت مبادئ المحاسبة الألمانية مع مرور الزمن وتكيفت تدريجياً مع التغيرات التي طرأت على بيئة المحاسبة.

٥ - وينبغي لكل نظام محاسبي أن يحدد أهدافه وأن يضع معايير المحاسبة وفقاً لهذه الأهداف. فعلى سبيل المثال، لا يجري إعداد البيانات المالية وفقاً لمبادئ المحاسبة الألمانية لتوفير معلومات للمستثمرين فحسب^(٣)، بل تمثل هذه البيانات المالية أيضاً الأساس لتحديد الأرباح القابلة للتوزيع، وهو ما يفيد في حماية دائني الشركة. وحماية الدائنين هي الهدف الأساسي في ألمانيا. ونتيجة لذلك، تركز مبادئ المحاسبة الألمانية على حفظ رأس المال لأن ما يهم الدائنين بصفة رئيسية هو رأس المال المتبقي في الشركة لبناء وتعزيز قدرتها على تسديد الديون وقت استحقاقها.

٦ - إلا أن البيانات المالية المنفصلة^(٤) (لفرادي الكيانات القانونية) هي الوحيدة التي تستعمل كأساس لتحديد الأرباح القابلة للتوزيع. كما تُستعمل البيانات المالية المنفصلة كأساس للمحاسبة الضريبية. والفكرة الأولية من تنفيذ ما يسمى بمبدأ التطابق^(٥) كانت تبسيط المحاسبة. وكان المطلوب من الشركات أن تُعد ميزانية عمومية واحدة فقط تؤدي الأغراض التجارية والضريبية. إلا أن المحاسبة الضريبية لم تستخدم أنظمة المحاسبة التجارية فقط، بل اعتمدت على مر الزمن أنظمة ضريبية جديدة. وبغية الاستمرار في إعداد ميزانية عمومية واحدة باتت بعض معايير المحاسبة الضريبية مقبولة بموجب القانون التجاري الألماني. فعلى سبيل المثال، تنص المادة ٢٥٤ من هذا القانون على قبول الاستهلاك الإضافي بغية ترحيل بنود الأصول الثابتة أو الجارية بالقيمة الأدنى الناجمة عن تطبيق الاستهلاك الضريبي المتسارع. وبالإضافة إلى ذلك، تُطبّق خيارات المحاسبة بموجب القانون التجاري وفقاً للمتطلبات الضريبية. ولذلك يؤثر التنظيم الضريبي في البيانات المالية التي تُقدم بموجب القانون التجاري. وعلى

(٣) إذا كان الإطار الحالي للمجلس الدولي لمعايير المحاسبة يُقر بوجود عدد كبير من المستعملين المختلفين للبيانات المالية، فإن المعايير الدولية للإبلاغ المالي تركز على المستثمرين. ويُفترض أن احتياجات المستعملين الآخرين يتم الوفاء بها بتقديم معلومات وفقاً لاحتياجات المستثمرين.

(٤) تشير البيانات المالية المنفصلة في هذه الورقة إلى الحسابات الفردية للكيانات القانونية (غير الموحدة).

(٥) ينص مبدأ التطابق على أن البيانات المالية المنفصلة تُستخدم لأغراض ضريبية ما لم تقتض أنظمة ضريبية محددة الحيد عن مبادئ المحاسبة الألمانية.

عكس الأهداف المتنوعة التي تسعى لتحقيقها البيانات المالية المنفصلة (مثل توزيع الأرباح، وتوفير أساس للمحاسبة الضريبية، وتوفير معلومات لعموم المستخدمين) يجري إعداد البيانات المالية الموحدة لأغراض إعلامية فقط.

٧- ولما كان حفظ رأس المال هدفاً يسعى لتحقيقه الدائنون بوجه عام فإن مبادئ المحاسبة الألمانية تتضمن مبادئ عديدة تشكل معاً نظاماً محاسبياً متحوطاً. ومن السمات الهامة لهذا النظام المحاسبي مبدأ عدم التكافؤ الذي ينقسم إلى مبدأ التحقق ومبدأ استباق الخسائر. ويكفل مبدأ التحقق أن المكاسب المحققة وحدها يُعترف بها كأرباح؛ ويشترط مبدأ استباق الخسائر مراعاة الخسائر غير المحققة. فعلى سبيل المثال، تظل الممتلكات (التكلفة = ١ مليون يورو) التي زادت قيمتها مع مرور الزمن (القيمة السوقية العادلة = مليون يورو) تقاس كتكلفة في الميزانية العمومية. فإذا تناقصت القيمة (القيمة السوقية العادلة = ٠,٥ مليون يورو) نال ذلك من الممتلكات ووجب تسجيلها في الميزانية العمومية بالقيمة الأدنى والإقرار بالخسارة الناجمة عن تناقص القيمة في بيان الأرباح والخسائر. ونتيجة لذلك، تعامل الزيادة والنقصان في القيمة معاملة مختلفة، إذ تُطبَّق مبادئ المحاسبة الألمانية تطبيقاً صارماً "مبدأ التكلفة أو سعر السوق أيهما أقل". ومن الأمثلة الأخرى على أهمية الحيطة عدم الاعتراف بالأصول الثابتة المعنوية المولدة داخلياً (انظر المادة ٢٤٨(٢) من القانون التجاري) وعدم الاعتراف بالإيرادات وفقاً لطريقة نسبة إتمام العمل^(٦). وتُطبَّق نفس المبادئ وأنظمة المحاسبة على البيانات المالية الموحدة حتى لو كانت لا تؤدي إلا أغراضاً إعلامية.

القانون التجاري الألماني في ضوء أنظمة المحاسبة الأوروبية

٨- سعى الاتحاد الأوروبي دائماً إلى مواءمة الاشتراطات القانونية بين دوله الأعضاء من أجل زيادة كفاءة السوق الأوروبية^(٧). وفيما يتعلق بزيادة شفافية السوق المالية وبالتالي زيادة كفاءتها اعترُف بالحاجة إلى مواءمة الأنظمة المحاسبية. ونشر الاتحاد الأوروبي توجيهي المجلس الرابع (بشأن الحسابات السنوية) والسابع (بشأن الحسابات الموحدة)^(٨)، وهذان التوجيهان هما من التدابير القانونية التي يتوجب على كل دولة عضو أن تنفذها في قانونها الوطني. ولم ينجح التوجيهان في تحقيق المواءمة الكاملة في اشتراطات المحاسبة في جميع أرجاء الاتحاد الأوروبي بسبب كثرة خيارات الدول الأعضاء في التوجيهين واختلاف التفسيرات الوطنية لهما. ونتيجة لذلك، لم

(٦) تُستخدم بدلاً من ذلك طريقة العقد المُنجز.

(٧) وُقِّعت المعاهدة الأولى المنشئة لجماعة أوروبية في ١٨ نيسان/أبريل ١٩٥١. ووقَّعت معاهدة الاتحاد الأوروبي في ماستريخت في ٧ شباط/فبراير ١٩٩٢.

(٨) توجيه المجلس الرابع المؤرخ ٢٥ تموز/يوليه ١٩٧٨، OJL 222, 14.8.1978, p. 11 (87/660/EEC)؛ وتوجيه المجلس السابع المؤرخ ١٣ حزيران/يونيه ١٩٨٣، OJL 193, 18.7.1983, p. 1 (83/349/EEC). انظر الصفحة ٢ من التوجيه الرابع للاطلاع على شرح مفصّل للأسباب. ونُفذ التوجيهان في ألمانيا في عام ١٩٨٥ بقانون Bilanzrichtliniengesetz (BiRiLiG). ومع تنفيذ هذين التوجيهين أُعيدت هيكله قوانين المحاسبة الألمانية المخزأة في شكل تنظيم محاسبي واسع لجميع الشركات (الكتاب الثالث من القانون التجاري الألماني).

يف التوجيهان باحتياجات الشركات التي كانت ترغب بجمع رؤوس الأموال في أسواق الأوراق المالية الأوروبية أو الدولية^(٩).

٩ - وفي عام ٢٠٠٠ اختار الاتحاد الأوروبي إجراء قانونياً مختلفاً، ألا وهو إصدار لائحة تنظيمية بدلاً من إصدار توجيهه. وخلص إلى أن إيجاد سوق مالية أوروبية واحدة تقوم على بيانات مالية شفافة وقابلة للمقارنة يستدعي الأخذ بمعايير محاسبية لا لبس فيها. وكانت المفوضية الأوروبية قد أعربت منذ عام ١٩٩٥ عن تفضيلها للمعايير الدولية للإبلاغ المالي كمجموعة معايير تُطبَّق على الشركات الأوروبية المسجلة في البورصة^(١٠)، ولكن المفوضية الأوروبية لم تعلن إلا في عام ٢٠٠٠ عن عزمها اشتراط تطبيق المعايير الدولية للإبلاغ المالي على البيانات المالية الموحدة ابتداءً من عام ٢٠٠٥. واعتمدت اللائحة التنظيمية المتعلقة بتطبيق معايير المحاسبة الدولية^(١١) أخيراً في عام ٢٠٠٢. وبدأ نفاذ اللائحة التنظيمية لمعايير المحاسبة الدولية مباشرة في جميع الدول الأعضاء فيما يخص التطبيق الإلزامي للمعايير الدولية للإبلاغ المالي على الشركات المسجلة التي تُعد بيانات موحدة^(١٢). ولم تُمنح الدول الأعضاء خيارات إلا فيما يتعلق باشتراط أو إجازة معايير الإبلاغ المالي الدولية للشركات غير المسجلة التي تُعد بيانات موحدة و/أو للشركات التي تُعد بيانات قانونية سنوية. ووُضع أساس لبيانات مالية موحدة وقابلة للمقارنة في السوق المالية الأوروبية دون منح الدول الأعضاء خيارات أو إمكانية التنفيذ المؤجل.

إنفاذ مبادئ المحاسبة الألمانية

١٠ - يشترط القانون التجاري الألماني إخضاع البيانات المالية السنوية وتقارير إدارة الشركات لمراجعة الحسابات^(١٣). ويكفل مراجعو الحسابات حُسن تطبيق معايير المحاسبة. ولضمان الامتثال لمعايير المحاسبة الواجبة التطبيق تُفرض عقوبات (الحبس لمدة أقصاها ثلاث سنوات أو غرامة نقدية) إذا ما انتهكت معايير المحاسبة^(١٤).

(٩) خالص الاتحاد الأوروبي إلى هذا الاستنتاج أيضاً. انظر مثلاً المفوضية الأوروبية، COM (2000) 359، 13.6.2000. للاطلاع على مزيد من التفاصيل عن الخيارات انظر: *Roques (1996) Service Statistics and the International Harmonisation of Accounting Rules*, p. 284 seq.

(١٠) انظر المفوضية الأوروبية، COM (1995) 508، 14.11.1995 "Accounting Harmonisation: A new strategy vis-à-vis international harmonization".

(١١) انظر اللائحة التنظيمية (EC) No 1606/2002 الصادرة عن البرلمان الأوروبي وعن المجلس بتاريخ ١٩ تموز/يوليه ٢٠٠٢، (IAS-Regulation) OJL 243 of 11.9.2002, p. 1.

(١٢) انظر المادة ٤ من اللائحة التنظيمية لمعايير المحاسبة الدولية.

(١٣) في عام ١٩٣١ اعتمد في القانون التجاري الألماني الالتزام بمراجعة البيانات المالية السنوية. انظر المادة ٣١٦ من القانون التجاري الألماني.

(١٤) انظر المادة ٣٣١ من القانون التجاري الألماني.

وبالإضافة إلى اشتراط مراجعة الحسابات في القانون التجاري الألماني، يجب الامتثال للقانون الناظم لمهنة مراجعي الحسابات المعتمدين^(١٥)، الذي يتصدى لشروط القبول وكذلك حقوق وواجبات مراجعي الحسابات المعتمدين.

١١ - وجميع الشروط القانونية تخضع للمراجعة والتحديث بصفة منتظمة. فعلى سبيل المثال، تم تشديد أحكام العقوبات المدنية في عام ١٩٩٨ (المادة ٣٣٤ من القانون التجاري الألماني) واعتمد نظام إلزامي لتناوب مراجعي الحسابات (المادة ٣١٩ أ(١) رقم ٤ من القانون التجاري الألماني)؛ وفي عام ٢٠٠١ اعتمد نظام استعراض الأنداد، وهو بمثابة تكليف مراجعي حسابات آخرين بالمراقبة الخارجية للجودة.

١٢ - وغرفة المحاسبين القانونيين (Wirtschaftsprüferkammer WPK) ومعهد المحاسبين القانونيين في ألمانيا (Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V., IDW) هما المؤسسات الرسميتان اللتان تكفلان كفاءة عمليات مراجعة حسابات أدوات الإبلاغ المالي. وغرفة المحاسبين العموميين هيئة عامة تخضع للإشراف الحكومي وتتولى تنظيم عمل المحاسبين/مراجعي الحسابات العموميين وشركات المحاسبة على أساس إلزامي. ووظائف الغرفة منظمة بقانون وتشمل مراقبة جودة عمل الأعضاء أو إجراء اختبارات الكفاءة^(١٦).

١٣ - أما معهد المحاسبين العموميين فهو رابطة تابعة للقطاع الخاص تنظم عمل مراجعي الحسابات العموميين وشركات مراجعة الحسابات على أساس طوعي. وتتولى هذه المؤسسة تحليل المسائل التقنية للمهنة ووضع أغلب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً. وبوضع معايير مراجعة الحسابات ومبادئها التوجيهية يساهم معهد المحاسبين العموميين مساهمة كبيرة في توحيد مراجعة حسابات التقارير المالية بدرجة عالية من الجودة في ألمانيا.

الحاجة إلى معايير مقبولة دولياً: الشركات الرائدة

١٤ - في سياق عولمة أنشطة الأعمال التجارية زاد طلب الشركات الألمانية الكبيرة على رؤوس الأموال وسعت للمشاركة في الأسواق المالية الدولية الكبيرة، ولا سيما بورصة نيويورك، أكبر سوق مالية في العالم.

١٥ - إلا أن التقارير المالية التي كانت تُعد وفقاً لمبادئ المحاسبة الألمانية لم تكن مقبولة. وفي بداية الأمر ثارت مشكلة القبول أساساً لأن مبادئ المحاسبة الألمانية لم تكن معروفة خارج ألمانيا. ووجب على الشركات أن تُعد، في الوقت المناسب، بيانات مالية إضافية وفقاً لمبادئ المحاسبة المقبولة عموماً في الولايات المتحدة لكي يتم تسجيلها في بورصة نيويورك.

١٦ - وكانت شركة DaimlerChrysler AG (التي كانت مسجلة سابقاً باسم شركة Daimler Benz AG) هي الشركة الرائدة في هذا المجال، إذ أعدت بيانات مالية سنوية موحدة إضافية في شكل يتفق مع مبادئ المحاسبة المقبولة في الولايات المتحدة. وفي عام ١٩٩٦ حذت حذو شركة DaimlerChrysler شركات كثيرة أخرى مثل

(١٥) .Gesetz über ein Berufsordnung der Wirtschaftsprüfer (Wirtschaftsprüferordnung)

(١٦) للاطلاع على مزيد من المعلومات انظر <http://www.wpk.de/english/home/home.asp>

و <http://www.idw.de>

Deutsche Telekom و Fresenius Medical Care AG و Pfeiffer Vacuum Technology AG وسجلت نفسها في بورصة نيويورك؛ أما شركة Digitale Telekabel AG فقد سجلت نفسها في سوق ناسداك (NASDAQ)^(١٧).

١٧ - ولكن الوصول إلى مصادر جديدة للتمويل لم يكن الدافع الوحيد الذي حمل الشركات على تسجيل نفسها في بورصة نيويورك، بل كانت هناك أسباب أخرى دفعتها إلى ذلك:

← التسجيل باعتباره أداة تسويق (لا توجد بورصة أخرى ينطوي التسجيل فيها على هذا القدر من الدعاية ويجعل الشركة معروفة على نطاق العالم)؛

← تحسين سمعة الشركة وتعريف المستثمرين بها؛

← مواءمة الإبلاغ المالي الخارجي ومحاسبة الإدارة الداخلية من أجل تحسين كفاءة التخطيط والرقابة على الصعيد الداخلي^(١٨)؛

← الاستعداد لعمليات شراء الأنصبة في الخارج، إذا كان يُراد استعمال الأسهم كوسيلة نقدية لعمليات الشراء.

١٨ - وفي عام ١٩٩٤ قامت شركات تعمل في قطاع الصناعات الصيدلانية والكيميائية مثل شركة Schering AG بإعداد أول "بيانات مالية موحدة مزدوجة". ويجري إعداد التقرير المالي المزدوج بموجب القانون التجاري الألماني باستخدام جميع خيارات المحاسبة المتاحة في معايير المحاسبة الدولية^(١٩). وفي ذلك الحين، كانت معايير المحاسبة الدولية أقرب لمبادئ المحاسبة الألمانية وكانت تتيح خيارات محاسبية أكبر مقارنة بمبادئ المحاسبة المعترف بها في الولايات المتحدة. ولذلك لما كان إعداد الحسابات الجماعية المزدوجة اللازمة لا يزال يتطلب إعداد الحسابات الجماعية وفقاً لمبادئ المحاسبة الألمانية فقد تبين أن اتباع معايير المحاسبة الدولية أيسر من اتباع مبادئ المحاسبة المعترف بها في الولايات المتحدة.

١٩ - وخذت شركات أخرى حذو الشركات الرائدة وسجلت نفسها في البورصة الجديدة في ألمانيا التي أنشئت في عام ١٩٩٧ لمنح الشركات الصغيرة السريعة النمو فرصة لجمع رؤوس الأموال. وكان أحد شروط الدخول إلى هذا الجزء من السوق إعداد البيانات المالية وفقاً لمعايير المحاسبة المقبولة دولياً (المعايير الدولية للإبلاغ المالي أو مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً في الولايات المتحدة).

(١٧) توجد في الوقت الحاضر ١٧ شركة ألمانية مسجلة في بورصة نيويورك واثنتان في سوق ناسداك.

(١٨) الإبلاغ المالي الخارجي ومحاسبة الإدارة الداخلي في ألمانيا نظامان منفصلان تماماً. ونظراً لتركيز الإبلاغ المالي الخارجي على حماية الدائنين فإن لا جدوى كبيرة منه لأغراض الإدارة الداخلية.

(١٩) أية فوارق متبقية كانت عادة فوارق ضئيلة الأهمية، ما سمح بوصف البيانات المالية بأنها بيانات مالية مطابقة للمعايير الدولية للإبلاغ المالي.

٢٠- واتضح مدى اتساع الفارق بين نظم المحاسبة الدولية ومبادئ المحاسبة الألمانية عندما قورنت أرقام البيانات المالية التي كانت تعد وفقاً لمبادئ المحاسبة الوطنية بأرقام البيانات المالية المعدة وفقاً للمعايير الدولية للإبلاغ المالي أو بمبادئ المحاسبة المقبولة في الولايات المتحدة. وتم الكشف عن اختلافات أساسية في المعلومات المقدمة وفي مراكز محاسبية محددة. فقد زاد رأس مال شركة DaimlerChrysler مثلاً زيادة قدرها ٨ مليارات مارك ألماني (= ٤,١ مليارات يورو)، وتناقصت الأرباح الناجمة عن ذلك بمبلغ ٢,٥ مليار مارك ألماني (= ١,٣ مليار يورو). وستعرض في الفرع الثالث من هذه الدراسة الفوارق والآثار الرئيسية.

٢١- ونتيجة لذلك لم تكن مبادئ المحاسبة الألمانية معروفة على نطاق واسع. ولا تحظى مبادئ المحاسبة الألمانية، إذا نُظر إليها من منظور محاسبي دولي (للمستثمرين في الأسواق المالية)، بالشعبية وذلك يعزى جزئياً إلى السمات التالية لمبادئ المحاسبة الألمانية:

- ← تركيزها المفرط على حماية الدائنين وعلى مبدأ الحيطة؛
- ← تثبيت الأرباح اصطناعياً ببناء وتخفيض احتياطات مخفية، ما يجعل من الصعب معرفة ما إذا كانت الشركة تعاني من أزمة وإذا عُرف ذلك فلا يكون إلا بعد حين (أي بعد نفاذ الاحتياطات المخفية)؛
- ← تأثير المحاسبة الضريبية في المحاسبة التجارية وتشويهها أهداف الميزانية العمومية التجارية؛
- ← عدم تصدي القانون التجاري الألماني صراحة لمسائل الاعتراف والقياس الرئيسية؛
- ← كثرة خيارات السياسة المحاسبية (فيما يتعلق مثلاً بالسمعة التجارية أو بقياس المخزونات)؛
- ← تشويه نتائج العمليات (مثل جواز رصد مخصصات لنفقات معينة).

ثالثاً - إدماج المعايير الدولية للإبلاغ المالي في نظام الإبلاغ المالي الألماني

الإطار التنظيمي

الطريق إلى اعتماد المعايير الدولية للإبلاغ المالي

٢٢- أدرك المشرع الألماني (البرلمان) أن كلاً من الجهود الأوروبية السابقة لمواءمة اللائحة التنظيمية للمحاسبة ومبادئ المحاسبة الألمانية لم يرق إلى مستوى توقعات ومطالب الشركات الألمانية الموجهة صوب السوق المالية. واستجابت ألمانيا وفقاً لذلك وفتحت نظامها المحاسبي لمعايير المحاسبة المقبولة دولياً قبل أن تتخذ السلطات الأوروبية أي إجراء قانوني بشأن تطبيق المعايير الدولية للإبلاغ المالي بوقت طويل. وفي عام ١٩٩٨ أذن المشرع الوطني للشركات المسجلة^(٢٠) أن تعد

(٢٠) اقتصر ذلك في البداية على الشركات التي كانت تصدر أسهماً، ثم شمل جميع الشركات الموجهة نحو السوق المالية (أي الشركات التي تصدر أسهماً والشركات التي تصدر قروضاً).

بيانات مالية موحدة وفقاً لمعايير المحاسبة المقبولة دولياً (المعايير الدولية للإبلاغ المالي أو مبادئ المحاسبة المعترف بها في الولايات المتحدة) بدلاً من مبادئ المحاسبة الألمانية^(٢١). وعلى النحو المذكور أعلاه، يجري إعداد البيانات المالية الموحدة - على عكس البيانات المالية المنفصلة - لأغراض إعلامية فقط. ولذلك لم يتداخل هذا التنازل، على ما يبدو، مع مسائل المحاسبة الوطنية الأخرى^(٢٢).

٢٣ - واعتبر المشرع، بانتظار التطورات الأوروبية، ذلك الإذن حلاً مؤقتاً يبقى نافذاً حتى ٣١ كانون الأول/ديسمبر ٢٠٠٤. وحتى ذلك الحين كان يتعين جعل الشروط الألمانية المتعلقة بالحسابات الموحدة متمشية مع الشروط الدولية. ولدعم المشرع في إنجاز هذه المهمة الطموحة أنشئت مؤسسة خاصة في عام ١٩٩٨ هي اللجنة الألمانية لمعايير المحاسبة وهيئة وضع المعايير التابعة لها وهي المجلس الألماني لمعايير المحاسبة. وتأذن المادة ٣٤٢ من القانون التجاري الألماني للجنة الألمانية لمعايير المحاسبة بما يلي:

← وضع توصيات بشأن تطبيق مبادئ المحاسبة الجماعية المقبولة في ألمانيا (معايير المحاسبة الألمانية)؛

← إخطار وزارة العدل الاتحادية باللوائح التنظيمية للمحاسبة؛

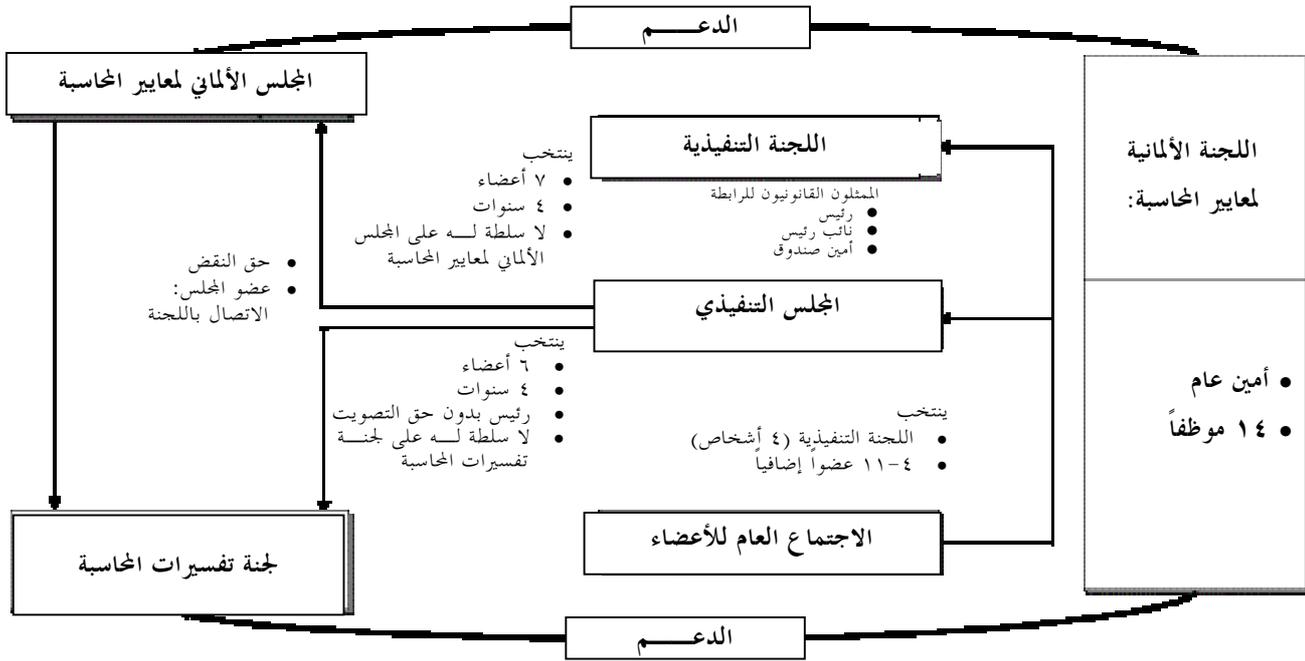
← تمثيل ألمانيا في الهيئات الدولية لوضع المعايير.

٢٤ - وللمرة الأولى كلف المشرع مؤسسة خاصة بالاهتمام بمسائل المحاسبة. وأبدت عدة تحفظات، خاصة بشأن استقلال وصدقية هيئة خاصة مكلفة بوضع معايير المحاسبة والأثر القانوني للمعايير التي تضعها هذه الهيئة. إلا أن إنشاء هيئة خاصة لمعايير المحاسبة سمح بمرونة أكبر في وضع مبادئ المحاسبة والإبلاغ المالي وبتكييف سريع لهذه المبادئ للوفاء بالاحتياجات المتغيرة لواضعي البيانات المالية ومستخدميها. كما أن اتباع الأصول القانونية سمح بإدماج جميع الأطراف المعنية بمسائل المحاسبة.

٢٥ - وتشبه اللجنة الألمانية لمعايير المحاسبة في تنظيمها اللجنة الدولية لمعايير المحاسبة. ويضم المجلس الألماني لمعايير المحاسبة خبراء مستقلين في المحاسبة ذوي خلفيات مختلفة، منهم الجامعيون ومجهزو الحسابات (الشركات الصناعية والمالية) والمحللون ومراجعو الحسابات. وإتمام هيكل اللجنة الألمانية لمعايير المحاسبة أنشئت لجنة تفسيرات المحاسبة في عام ٢٠٠٤. وتتصدى لجنة تفسيرات المحاسبة للمسائل التي يطرحها تطبيق المعايير الدولية للإبلاغ المالي على الصعيد الوطني. ثم تحلل ما إذا كانت المسألة مسألة وطنية حصراً أو مسألة ذات أبعاد دولية. وتبعاً للنتيجة التي تخلص إليها تحيل المسألة إلى المنظمة الدولية المناسبة (اللجنة الدولية لتفسيرات الإبلاغ المالي أو تضع مبدأً توجيهياً وطنياً محددًا لتطبيق المعيار الدولي للإبلاغ المالي المعني. ويقدم الرسم البياني التالي نظرة عامة إلى هيكل اللجنة الألمانية لمعايير المحاسبة.

(٢١) اعتمد المشرع مؤقتاً (حتى ٣١ كانون الأول/ديسمبر ٢٠٠٤) المادة ٢٩٢ أ من القانون التجاري من خلال KapAEG, BGBl. I 1998 of 20.4.1998, p. 707 seq.

(٢٢) غير أن خبراء المحاسبة تنبأوا بوقوع آثار على الحسابات المالية المنفصلة لأن الشروط القانونية المتعلقة بالحسابات الموحدة تشير إلى شروط الاعتراف والقياس للحسابات المنفصلة. انظر المادة ٢٩٨(١) من القانون التجاري الألماني.



٢٦- وكان لمعايير المحاسبة الألمانية تأثير كبير في إعداد التقارير المالية بموجب القانون التجاري الألماني حتى اليوم. وتساهم هذه المعايير، بوجه خاص، في سد الثغرات ضمن الشروط القانونية، فيما يتعلق مثلاً بتقرير الإدارة أو تقرير المخاطر أو بيانات التدفقات النقدية أو الإبلاغ المُجزأ أو بيان التغيرات في رأس المال السهمي. وقد أتاحت هذه المعايير إلى حد بعيد تغيير ومواءمة الإبلاغ المالي الوطني. ولكن لا تزال هناك شكوك بشأن درجة الحجية القانونية لهذه المعايير. وهذا راجع جزئياً إلى تشكيك مجهزي الحسابات ومراجعي الحسابات في الحجية القانونية لهذه المعايير وجزئياً إلى نقص الإنفاذ. ويشار خاصة إلى أن المعايير التي تحد من خيارات المحاسبة المتاحة بموجب القانون التجاري الألماني نادراً ما تطبق (مثل معيار المحاسبة الألماني رقم ٤ بشأن محاسبة الاحتياز في البيانات المالية الموحدة).

٢٧- وفي الوقت نفسه، طرأت على القانون التجاري الألماني بعض التطورات الجديدة. فعلى سبيل المثال، وسعت المادة ٢٩٧ من القانون التجاري الألماني الشروط المتعلقة بعناصر الإبلاغ المالي الموحد مضيئة إليها بيان التدفقات النقدية وبيان التغيرات في رأس المال السهمي.

الوضع الراهن: تعايش المعايير الدولية للإبلاغ ومبادئ المحاسبة الألمانية

٢٨- بعد اعتماد اللائحة التنظيمية الخاصة بمعايير المحاسبة الدولية أصبح النص الوارد في القانون التجاري الألماني الذي يميز إعداد الحسابات الموحدة وفقاً للمعايير الدولية للإبلاغ المالي أو لمبادئ المحاسبة المقبولة عموماً في الولايات المتحدة نصاً لاغياً وحل محله نص يشترط على الشركات المسجلة في البورصة أن تعد حساباتها الموحدة وفقاً للمعايير الدولية للإبلاغ المالي. وعلى النحو المذكور أعلاه، كان للدول الأعضاء الخيار في أن تجيز للشركات الأخرى أيضاً أو أن تشترط عليها استعمال المعايير الدولية للإبلاغ المالي. ونظراً لأهداف البيانات المالية المنفصلة (انظر الفرع الثاني) التي أفيد أن المعايير الدولية للإبلاغ المالي لم تصمّ تصميماً يفوي بها، اختارت ألمانيا نهجاً أقل صرامة بشأن تنفيذ الخيارات:

الشكل ١- مبادئ المحاسبة الألمانية والمعايير الدولية للإبلاغ المالي

الحسابات الفردية	الحسابات الجماعية	
استعمال المعايير الدولية للإبلاغ المالي: محظور ← استعمال مبادئ المحاسبة الألمانية لا يزال إلزامياً	استعمال المعايير الدولية للإبلاغ المالي إلزامي منذ عام ٢٠٠٥	الشركات المسجلة في البورصة
يجوز للشركات الكبيرة أن تنشر بياناتها المالية المعدة وفقاً للمعايير الدولية للإبلاغ المالي في الجريدة الرسمية الاتحادية	التزام نافذ اعتباراً من عام ٢٠٠٧ لسندات المديونية المسجلة في البورصة ومستعملي مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً في الولايات المتحدة	
استعمال المعايير الدولية للإبلاغ المالي: محظور ← استعمال مبادئ المحاسبة الألمانية لا يزال إلزامياً	استعمال المعايير الدولية للإبلاغ المالي: اختياري	الشركات غير المسجلة في البورصة

وعلى النحو المبين في الشكل أعلاه، فإن مبادئ المحاسبة الألمانية والمعايير الدولية للإبلاغ المالي (ومبادئ المحاسبة المقبولة عموماً في الولايات المتحدة أيضاً حتى عام ٢٠٠٧) تتعايش في الوقت الحاضر عندما يتعلق الأمر بالحسابات الموحدة.

المشاكل القائمة أمام توسيع نطاق العمل بالمعايير الدولية للإبلاغ المالي

٢٩- لا يشترط استعمال المعايير الدولية للإبلاغ المالي إلا لعدد قليل من الشركات الألمانية يناهز ١ ٥٠٠ شركة. ومقارنة بالشركات غير المسجلة في البورصة البالغ عددها نحو ٣ ملايين شركة، والتي تعد بيانات مالية منفصلة أو موحدة، تبدو مبادئ المحاسبة الألمانية المبادئ السائدة حاضراً ومستقبلاً. ونظراً لعدد الوظائف التي يجب أن تؤديها البيانات المالية المنفصلة (توزيع الأرباح، واستخدامها كأساس للمحاسبة والمعلومات الضريبية) فإن المعايير الدولية للإبلاغ المالي لا تنطبق على هذه البيانات في الوقت الحاضر. إلا أن هناك مناقشات تدور حول

تقسيم هذه الوظائف المتناقضة بوضع قانون منفصل بشأن المحاسبة الضريبية حصراً أو باتباع وسائل أخرى لتحديد الأرباح القابلة للتوزيع (مثل اختبار الملاءة المالية).

٣٠ - وبينما لا تزال هذه المناقشات في مرحلة مبكرة نسبياً، يجري اتخاذ تدابير أخرى لتحديث مبادئ المحاسبة الألمانية. والهدف المعلن للمشروع هو مواصلة تطوير مبادئ المحاسبة الألمانية لكي تصبح نظاماً محاسبياً إعلامياً المنحى، يوائم الشروط وفقاً للمعايير الدولية للإبلاغ المالي^(٢٣).

٣١ - وبالإضافة إلى ذلك، لا ترى معظم الشركات بعد فوائد التحول إلى المعايير الدولية للإبلاغ المالي التي ينظر إليها على أنها مجموعة ضخمة ومعقدة من معايير المحاسبة. وتوجد شواغل كبيرة - وبخاصة في المشاريع الصغيرة والمتوسطة الحجم - بشأن إمكانية تطبيق هذه المعايير التي يراد بها خدمة أغراض مستثمري الأسواق المالية. وقد نظر المجلس الدولي لمعايير المحاسبة في هذه الشواغل وأجاب بإنشاء مشروع لوضع معايير دولية للإبلاغ المالي خاصة بالمشاريع الصغيرة والمتوسطة الحجم^(٢٤). وبالإضافة إلى التطورات الوطنية، من شأن هذا المشروع أن يعزز ويعجل من توسيع نطاق المعايير الدولية للإبلاغ المالي، مساهماً بذلك في مواءمة اللوائح التنظيمية للمحاسبة في ألمانيا. وحتى الآن، لا تبدي المشاريع الصغيرة والمتوسطة الحجم تأييداً كبيراً لوضع معايير دولية للإبلاغ المالي خاصة بها نظراً لما تجلبه لها البيانات المالية المنفصلة التي تعد وفقاً لمبادئ المحاسبة المقبولة وطنياً من فوائد إضافية في شكل بيانات مالية متعددة الأغراض.

إنفاذ المعايير الدولية للإبلاغ المالي

الإنفاذ من خلال متطلبات مراجعة الحسابات - تطبيق المعايير الدولية لمراجعة الحسابات

٣٢ - يجب من حيث المبدأ تطبيق اشتراطات القانون التجاري الألماني (المعروضة في الفرع الثاني - ٢ من هذه الورقة). ولكن مع ظهور أحكام موحدة للمحاسبة برزت الحاجة إلى متطلبات موحدة لمراجعة الحسابات. وخلافاً لمعايير المحاسبة المتوائمة دولياً فإن المتطلبات الموحدة لمراجعة الحسابات لم تناقش وتطور إلا مؤخراً. وتوجد منطمتان دوليتان معنيتان بالأمر هما الاتحاد الدولي للمحاسبين والمجلس الدولي لمعايير مراجعة الحسابات والضمان التابع له، وتتولى هاتان المنطمتان وضع وإصدار المعايير الدولية لمراجعة الحسابات. والمنطمتان الألمانيتان، غرفة المحاسبين العموميين ومعهد المحاسبين العموميين (انظر الفرع الثاني)، كلتاهما عضو في الاتحاد الدولي للمحاسبين.

(٢٣) يزعم المشرع في وقت لاحق من عام ٢٠٠٦ نشر مشروع قانون بشأن تحديث المحاسبة (Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, BilMoG).

(٢٤) للاطلاع على تقرير كامل عن المشروع انظر

[.http://www.iasb.org/uploaded_files/documents/16_33_0601SMEProjectUpdate.pdf](http://www.iasb.org/uploaded_files/documents/16_33_0601SMEProjectUpdate.pdf)

٣٣- وحتى الآن عمل معهد المحاسبين العموميين على تحويل المعايير الدولية لمراجعة الحسابات إلى معايير وطنية لمراجعة الحسابات. إلا أن التوجيه^(٢٥) الصادر مؤخراً عن الاتحاد الأوروبي بشأن المراجعة القانونية للحسابات السنوية والحسابات الموحدة ينص على أن الدول الأعضاء يجب أن تطلب إلى مراجعي الحسابات القانونيين وشركات مراجعة الحسابات الاضطلاع بمراجعة الحسابات القانونية وفقاً للمعايير الدولية لمراجعة الحسابات. وستعين على المفوضية الأوروبية - وفقاً للإجراءات التي حددها مجلس أوروبا^(٢٦) - أن تعتمد هذه المعايير الدولية لمراجعة الحسابات. والمرجح أن يدرج القانون التجاري الألماني قريباً إشارة إلى المعايير الدولية لمراجعة الحسابات. وامتثالاً لتوجيه الاتحاد الأوروبي ستطبق معايير وطنية إضافية لمراجعة الحسابات إذا كانت تشمل مسائل لم تعتمد لها المفوضية معياراً دولياً لمراجعة الحسابات^(٢٧).

الإفناذ من خلال هيئات الإشراف (الفريق الألماني لإفناذ الإبلاغ المالي والسلطة الاتحادية للإشراف المالي)

٣٤- إن الشروط القانونية الخاصة بالأوراق المالية أو اللوائح التنظيمية لأسواق البورصة في الدول الأعضاء في الاتحاد الأوروبي تفتقر إلى الاتساق في الوقت الحاضر. يُضاف إلى ذلك أن هياكل إدارة الشركات تتباين تبايناً كبيراً بين مختلف الدول الأوروبية. ونظراً لهذه الفوارق في الشروط القانونية وهياكل الشركات لا يبدو مجدياً إنشاء مؤسسة إفناذ لعموم أوروبا. ولكن يُعتقد أن مواءمة نُظم الإفناذ بين مختلف الدول الأوروبية أداة فعالة لإنشاء سوق مالية تتسم بالكفاءة وأوضاع متكافئة ضمن الاتحاد. وتحقيقاً لهذه الغاية، تنص اللائحة التنظيمية لمعايير المحاسبة الدولية على ما يلي: "إن إنشاء نظام ملائم وصارم للإفناذ أمر لا بد منه لتعزيز ثقة المستثمرين في الأسواق المالية. [...] وتعتزم المفوضية التنسيق مع الدول الأعضاء، وبخاصة عن طريق لجنة منظمي الأوراق المالية الأوروبية، لوضع نهج مشترك بشأن الإفناذ"^(٢٨).

٣٥- ونُفذت المبادئ المتعلقة بهيكل مؤسسات الإفناذ الوطنية كما وردت في المعيار رقم ١ للجنة منظمي الأوراق المالية الأوروبية^(٢٩) في القانون الألماني في عام ٢٠٠٤ من خلال قانون إفناذ المحاسبة^(٣٠). والنهج الأساسي الذي ينطوي عليه هذا القانون هو نظام إفناذ على مستويين.

(٢٥) توجيه البرلمان الأوروبي والمجلس المؤرخ ١٧ أيار/مايو ٢٠٠٦ (2006/43/EC), OJ L 157, 9.6.2006, p. 87 والمقصود هنا هو المادة ٢٦ رقم ١ من التوجيه.

(٢٦) ما يسمى إجراءات اللجان (Comitology Process). انظر قرار المجلس المؤرخ ٢٨ حزيران/يونيه ١٩٩٩ (1999/468/EC), OJ L 184, 17.7.1999, P. 23. وتطبق إجراءات اللجان أيضاً في اعتماد المعايير الدولية للإبلاغ المالي.

(٢٧) مثل الإرشادات المتعلقة بمراجعة حسابات التقارير الإدارية.

(٢٨) انظر الحثية رقم ١٦ من اللائحة التنظيمية لمعايير المحاسبة الدولية.

(٢٩) نشرت لجنة منظمي الأوراق المالية الأوروبية حتى الآن معيارين، أولهما يضع الشروط الدنيا لتنظيم الإفناذ واختصاصاته وطرائقه من أجل مواءمة نظم الإشراف المؤسسي في أوروبا، وثانيهما يُعنى بتنسيق المعلومات المالية لأنشطة الإفناذ.

(٣٠) قانون إفناذ المحاسبة (Bilanzkontrollgesetz, BilkoG).

٣٦- المستوى الأول هو الفريق الألماني لإنفاذ الإبلاغ المالي، وهو مؤسسة منظمة تنظيمياً خاصاً. ووفقاً للمادة ٣٤٢ ب من القانون التجاري الألماني أنشأ الفريق ممثلو خمس عشرة رابطة مهنية وصناعية^(٣١)، بإشراف وزارة العدل الاتحادية الألمانية، ويعمل الفريق كمنظمة راعية لهيئة مستقلة (فريق) تتولى إنفاذ شروط الإبلاغ المالي في الكيانات المسجلة في البورصة. وفي خطوة تالية لبناء الموارد اللازمة تم انتخاب ١٢ عضواً من أعضاء الفريق وتعيينهم. وكان على الأعضاء المعيّنين أن يفوا بمواصفات وظيفية عالية من حيث الخبرة والتجربة والاستقلال والتزاهة. ويعمل الفريق بقيادة رئيس ونائب رئيس يجب أن يكون كل منهما خبيراً بارزاً في المحاسبة في ألمانيا. وتنص الشروط القانونية أيضاً على أحكام للتمويل. ولما كانت جميع الكيانات المسجلة^(٣٢) في بورصة وطنية خاضعة لرقابة فريق الإنفاذ فإن على جميع هذه الكيانات أن تساهم في تمويل فريق الإنفاذ^(٣٣).

٣٧- ويفحص الفريق البيانات المالية الموحدة والبيانات المالية المنفصلة للكيانات المسجلة في ألمانيا. إلا أن المشرع الوطني نشر مؤخراً مشروع قانون (Entwurf-Transparenzrichtlinienumsetzungsgesetz, TUG-E) لتنفيذ متطلبات التوجيه الأوروبي الخاص بالشفافية. وتقتضي المادة ٢٤(٤)(ح) من توجيه الشفافية من الدول الأعضاء إنفاذ جميع شروط الإبلاغ الواردة في التوجيه. ولذلك يقترح مشروع القانون إخضاع البيانات المالية نصف السنوية للإنفاذ. ومن شأن ذلك أن يوسع نطاق وظائف فريق الإنفاذ توسيعاً كبيراً.

ويقوم فريق الإنفاذ بالفحص:

← إذا كانت توجد دلائل ملموسة على الإخلال بشروط الإبلاغ المالي، بما في ذلك المعايير الدولية للإبلاغ المالي؛ وقد يشمل ذلك أيضاً الشكاوى المقدمة من مترصدي التجاوزات (مراجعة الحسابات المعللة بأسباب)؛

← بناءً على طلب السلطة الاتحادية للإشراف المالي؛

← دون سبب محدد (مراجعة الحسابات النظامية على أساس المعاينة).

٣٨- وإذا تبين أن هناك عدم تطابق مع معايير المحاسبة يُطلب إلى الفريق أن يجد حلاً مع الكيان الخاضع للفحص. ولكن إذا تبين أن هناك تجاوزات أو حتى انتهاكات مرتكبة عن عمد فعلى الفريق أن يُشعر السلطة الاتحادية للإشراف المالي - وهي المستوى الثاني من هيكل الإنفاذ - بنتيجة الفحص. ووفقاً للمادة ٣٤٢ ب من القانون التجاري الألماني ليست للفريق أية صلاحية بفرض عقوبات بل تقتصر مهمته على كشف ما ترتكبه الكيانات المسجلة من تجاوزات على شروط الإبلاغ المالي.

(٣١) يبلغ عدد الرابطات المسجلة في الوقت الحاضر كأعضاء في الفريق ١٧ رابطة.

(٣٢) يشمل ذلك الكيانات المصدرة للأسهم والكيانات المصدرة لسندات المديونية.

(٣٣) يتراوح نطاق المبلغ الذي يجب أن تساهم به الكيانات من ٢٥٠ يورو كحد أدنى إلى ١٥ ٠٠٠ يورو كحد أقصى سنوياً، تبعاً لرقم الأعمال السنوي للكيان.

٣٩- ويقدم فريق الإنفاذ إلى السلطة الاتحادية للإشراف المالي تقارير عن العدد الكلي للفحوص التي يقوم بها ونتائجها. وفيما عدا هذه التقارير العامة، ليس مطلوباً من السلطة الاتحادية - بوصفها المستوى الثاني - التدخل إلا إذا لزم اتخاذ إجراءات إضافية. ويجب أن تتخذ السلطة الاتحادية للإشراف المالي إجراءات إضافية إذا اكتشف فريق الإنفاذ تجاوزات أو إذا امتنع الكيان الخاضع للفحص عن التعاون (عدم تصويب سياسة المحاسبة الخاطئة). ولما كانت سلطة الإشراف المالي سلطة اتحادية فإنه يجوز لها (ولها حصراً) أن تفرض عقوبات على الكيانات المخالفة. ويُعتقد أن الجمع بين العنصرين الخاص والعام في هيكل ذي مستويين يدل على إمكانية جمع أفضل الخبرات عند تناول قضايا الإبلاغ المالي المتزايدة التعقيد.

٤٠- ويستعرض التقرير الأول لفريق الإنفاذ ما قام به من عمل في عام ٢٠٠٥. فقد بدأ الفريق عمله في ١ تموز/يوليه ٢٠٠٥. وخلال النصف الثاني من عام ٢٠٠٥ أجرى الفريق ما مجموعه سبع عمليات مراجعة حسابات مُعللة بأسباب ٤٣ عملية مراجعة حسابات نظامية على أساس المعاينة. وقد وافقت جميع الكيانات الخاضعة للفحص على التعاون مع فريق الإنفاذ. وأُنجزت قبل نهاية عام ٢٠٠٥ ثلاث من عمليات مراجعة الحسابات المُعللة بأسباب وأربع من عمليات مراجعة الحسابات النظامية على أساس المعاينة. وفي حالتين من تلك الحالات كُشف عن عدم الامتثال لمتطلبات المحاسبة. وقد أوعزت السلطة الاتحادية للإشراف المالي إلى أحد هذين الكيانيين بإعلان عدم الامتثال. أما الحالة الأخرى فلا تزال قيد النظر، إذ تُقيم المؤسسات ما إذا كان ادعاء الكيان بوجود مصلحة مشروعة للامتناع عن الإعلان ادعاءً صحيحاً. وأُبلغت غرفة المحاسبين العموميين (انظر الفرع الأول) بأنه من المحتمل أن يكون أحد مراجعي الحسابات قد انتُخب رغم عدم أهليته. ويعتزم فريق الإنفاذ إجراء ١٢٠ إلى ١٦٠ عملية من عمليات مراجعة الحسابات كل سنة.

٤١- وعلى وجه العموم، يهدف الإنفاذ إلى ضمان تطبيق المعايير الدولية للإبلاغ المالي تطبيقاً متسقاً. ومن المشاكل الملازمة لكل نظام محاسبي احتمال عدم وجود لائحة تنظيمية. ولما كانت لا توجد مجموعة واحدة من معايير المحاسبة يمكنها التصدي لكل مسألة محاسبية قائمة أو محتملة فإن المعايير التي تحتاج إلى مزيد من التفسير أو الثغرات التنظيمية غير المشمولة بمعيار محاسبي محدد هي مشاكل لا يمكن تلافيها. ولذلك كثيراً ما تُضطر مؤسسات الإنفاذ إلى تفسير معايير المحاسبة ذات الصلة لمعرفة ما إذا كانت المعايير قد طُبقت تطبيقاً مناسباً. ونتيجة لذلك، لا تكفي مؤسسات الإنفاذ بكشف التجاوزات واتخاذ التدابير المناسبة بل تقوم في واقع الأمر أيضاً بتفسير معايير المحاسبة القائمة.

٤٢- إلا أن لجنة منظمي الأوراق المالية الأوروبية توعدت إلى مؤسسات الإنفاذ الوطنية بعدم نشر تفسيرات أو مبادئ توجيهية وطنية بل بإحالة المسألة إلى اللجنة الدولية لتفسيرات الإبلاغ المالي أو إلى اللجنة الدولية لمعايير المحاسبة طلباً للتوضيح. وهذه النهج تؤيده بقوة مؤسسات الإنفاذ الألمانية. ومن المقرر مناقشة مسائل المحاسبة الناشئة في المائدة المستديرة الأوروبية المنشأة مؤخراً. ويتولى تنسيق المائدة المستديرة اللجنة التنظيمية للمحاسبة وهي ترمي إلى تطبيق المعايير الدولية للإبلاغ المالي تطبيقاً متسقاً. وتُحال مسائل المحاسبة، عند الاقتضاء، إلى اللجنة الدولية لتفسيرات الإبلاغ المالي.

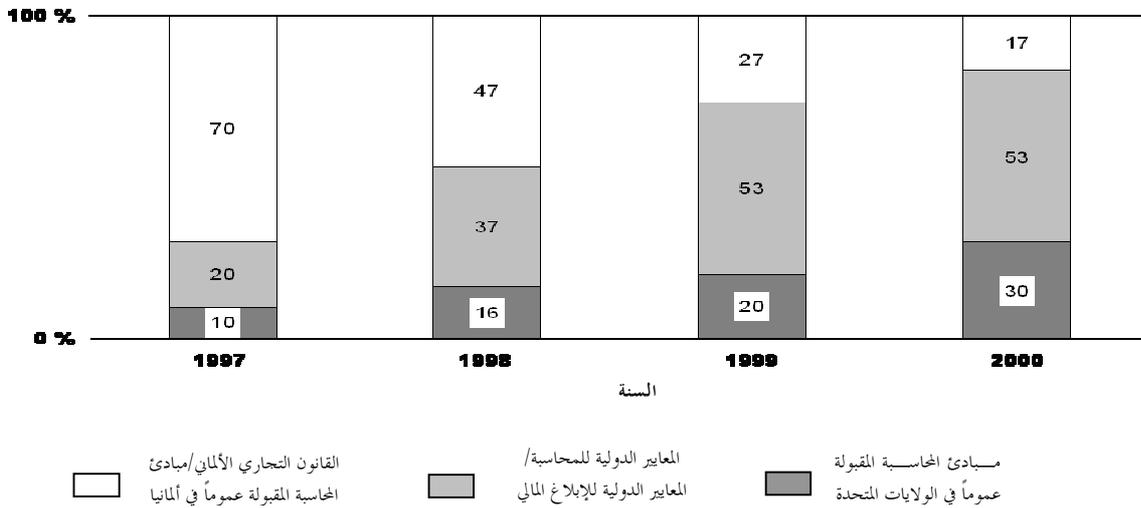
٤٣ - ولضمان تطبيق معايير المحاسبة تطبيقاً موحداً في جميع أرجاء أوروبا، اعتمدت لجنة منظمي الأوراق المالية الأوروبية قاعدة بيانات ستشمل قرارات إنفاذ. ويُستحسن مراعاة القرارات السابقة لجعل الإنفاذ متسقاً على مر الزمن^(٣٤).

رابعاً - المسائل المتعلقة بالتحوُّل إلى المعايير الدولية للإبلاغ المالي في ألمانيا

تطورات التحوُّل إلى المعايير الدولية للإبلاغ المالي

٤٤ - على النحو المذكور في الفرع الثاني، أصبحت للمعايير الدولية للمحاسبة أهمية فيما يتعلق بتسجيل الشركات الألمانية في بورصة نيويورك (معايير المحاسبة المقبولة عموماً في الولايات المتحدة) والبيانات المالية الموحدة المزدوجة (القانون التجاري الألماني/المعايير الدولية للإبلاغ المالي). وفي عام ١٩٩٧، كان ٢٠ في المائة من الشركات الـ ٣٠ المسجلة في المؤشر الأولي الألماني (DAX-30)^(٣٥) قد نشرت بيانات مالية وفقاً للمعايير الدولية للإبلاغ المالي؛ ونشرت ١٠ في المائة من الشركات المسجلة في هذا المؤشر بيانات مالية وفقاً لمبادئ المحاسبة المقبولة عموماً في الولايات المتحدة. ويقدم الجدول التالي عرضاً عاماً للتطورات حتى عام ٢٠٠٠، حين أعلن الاتحاد الأوروبي عزمه على جعل المعايير الدولية للإبلاغ المالي إلزامية لجميع الشركات المسجلة التي تعد بيانات مالية موحدة. وتدل الأرقام على أن الشركات الألمانية آثرت الأخذ بالمعايير الدولية للإبلاغ المالي حتى قبل صدور إعلان الاتحاد الأوروبي.

الشكل ٢ - نُظِم المحاسبة التي كانت تطبقها الشركات المسجلة في مؤشر DAX-30 حتى عام ٢٠٠٠



(٣٤) ومن المقرر كذلك فتح قاعدة البيانات أمام الأطراف المهتمة الأخرى مثل مراجعي الحسابات أو شركات مراجعة الحسابات أو مجهزي الحسابات أو منظمي الأوراق المالية خارج أوروبا.

(٣٥) وُضِع هذا المؤشر في عام ١٩٨٨ وهو يضم الأسهم الـ ٣٠ الأكبر حجماً والأكثر تداولاً. ومؤشر DAX-30 هو المؤشر الرائد في البورصة الألمانية.

٤٥ - وفي القرار المتعلق بنظام المحاسبة الدولي أخذت الشركات في اعتبارها مثلاً:

← التأثير الأوروبي والوطني في عملية وضع المعايير الدولية للإبلاغ المالي (لا تأثير على مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً في الولايات المتحدة التي هي في نهاية المطاف شكل من أشكال مبادئ المحاسبة الوطنية)؛

← الخيارات المتاحة صراحة ضمن المعايير الدولية للإبلاغ المالي؛

← المعايير الدولية للإبلاغ المالي الأقرب إلى مبادئ المحاسبة التجارية المقبولة عموماً في ألمانيا؛

← تركيز المعايير الدولية للإبلاغ المالي على المبادئ أكثر منها على مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً في الولايات المتحدة التي تركز على القواعد؛ ولذلك فإن المعايير الدولية للإبلاغ المالي أقل تفصيلاً.

٤٦ - ومبادئ المحاسبة المقبولة عموماً في الولايات المتحدة أنسب للشركات التي تسعى لتسجيل نفسها في بورصة من بورصات الولايات المتحدة أو للشركات التي تركز أنشطتها التجارية على سوق الولايات المتحدة. وتنص اللائحة التنظيمية للمعايير الدولية للمحاسبة على أن الشركات التي تطبق مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً في الولايات المتحدة سيتمتع عليها القيام بعملية تحوّل أخرى من المبادئ المقبولة عموماً في الولايات المتحدة إلى المعايير الدولية للإبلاغ المالي (سيبدأ نفاذها في السنوات المالية اعتباراً من ١ كانون الثاني/يناير ٢٠٠٧). ولذلك، يُحتمل أن تُضطر الشركات المسجلة في بورصات الولايات المتحدة من جديد إلى إعداد بيانات مالية متعددة للانتقال من المعايير الدولية للإبلاغ المالي إلى مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً في الولايات المتحدة، لأن لجنة بورصات الأوراق المالية لا تقبل في الوقت الحاضر المعايير الدولية للإبلاغ المالي. ونتيجة لذلك، فإن الشركات الألمانية يهتمها كثيراً برنامج التقارب بين مجلس معايير المحاسبة المالية في الولايات المتحدة - أمريكا والمجلس الدولي لمعايير المحاسبة^(٣٦) والجهود المبذولة لتحقيق القبول المتبادل.

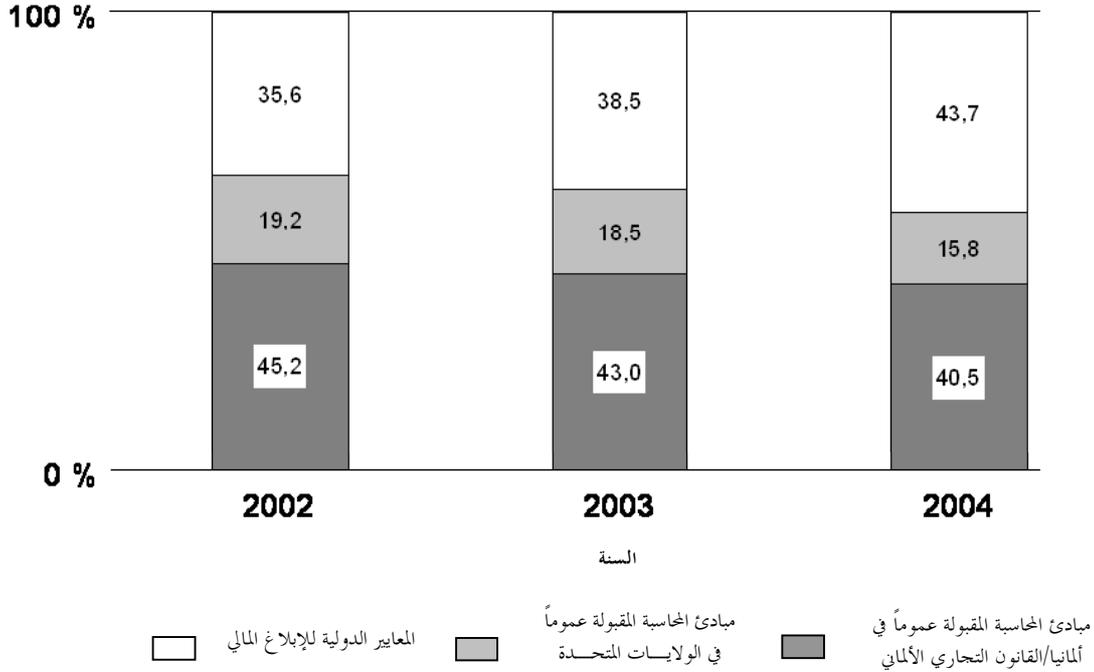
٤٧ - وفي عام ٢٠٠٢، العام الذي صدرت فيه اللائحة التنظيمية لمعايير المحاسبة الدولية، كان نحو ٣٦ في المائة من كل الشركات الجماعية التي كانت تقتضي منها المادة ٤ من اللائحة التنظيمية إعداد بياناتها المالية الموحدة وفقاً للمعايير الدولية للإبلاغ المالي تطبق تلك المعايير فعلاً^(٣٧). وإذا قورن ذلك بما مجموعه ٥ في المائة (٣٥٠ شركة من أصل ٧٠٠٠ شركة) من مجموع الشركات الأوروبية التي كانت مقصودة بالمادة ٤ من اللائحة التنظيمية لمعايير

(٣٦) نُشر في ٢٧ شباط/فبراير ٢٠٠٦ ما يسمى "خريطة الطريق" لوضع معايير محاسبية مشتركة بحلول عام ٢٠٠٨.

(٣٧) وكان ٤٥ في المائة من تلك الشركات لا يزال يطبق مبادئ المحاسبة الألمانية.

المحاسبة الدولية فإن الشركات الألمانية كانت قد سبقت معظم الشركات الأوروبية الأخرى^(٣٨). وبعد اعتماد اللائحة التنظيمية لمعايير المحاسبة الدولية انتشر تطبيق النُظم المحاسبية على النحو المبين في الشكل التالي:

الشكل ٣ - نُظم المحاسبة التي تطبقها الشركات الألمانية بموجب المادة ٤ من اللائحة التنظيمية لمعايير المحاسبة الدولية

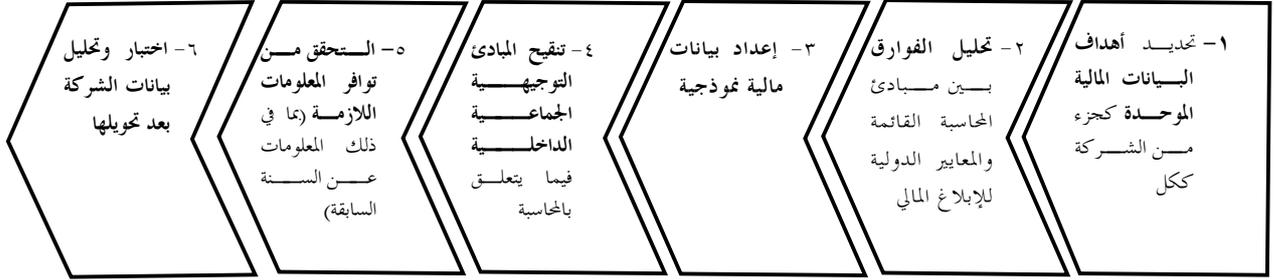


إجراءات الانتقال إلى المعايير الدولية للإبلاغ المالي

٤٨ - إجراءات الانتقال إلى المعايير الدولية للإبلاغ المالي إجراءات معقدة لا يقتصر تأثيرها على قسم المحاسبة في شركة من الشركات. وهي عملية يجب التأييد في تخطيطها وتنفيذها. ويبين الشكل التالي إمكانية تقسيم العملية إلى ٦ مراحل.

(٣٨) انظر البحث الذي أجرته شركة PwC (2004), *IAS/IFRS-capital market oriented companies in Germany*, p. 6-7

الشكل ٤ - المراحل الممكنة للعملية الانتقالية



٤٩- وفي عام ٢٠٠٤ أظهرت دراسة استقصائية^(٣٩) لـ ٨٨ شركة مسجلة في معيار الدرجة الأولى لبورصة فرانكفورت أن الشركات احتاجت في المتوسط إلى ٥,٧ أشهر لتخطيط التحول إلى معايير المحاسبة الجديدة وإلى ٧,٧ أشهر لتنفيذها^(٤٠). وعلى وجه العموم، ينبغي إتاحة ما مجموعه ١٢ إلى ١٨ شهراً لإتمام عملية الانتقال. وبالإضافة إلى التكاليف غير المتكررة لعملية التحول يجب أن يوضع في الاعتبار وجود تكاليف متكررة لتطبيق معايير المحاسبة الجديدة. وتمس هذه التكاليف بعض القطاعات نفسها، وفيما يلي مثالان على القطاعات الرئيسة المعرضة لزيادة التكاليف أثناء عملية التحول:

← استخدام الموظفين وتدريبهم، والتنسيق مع الخبراء الاستشاريين الخارجيين؛

← إعادة تنظيم تكنولوجيا المعلومات وتنقيح المبادئ التوجيهية الداخلية وتكاليف تجربة التشغيل.

٥٠- ويتمثل الجزء الأكبر من تكاليف التحول في الإنفاق على الموظفين من أصحاب الخبرة وتكييف نُظم تكنولوجيا المعلومات المتصلة بالمحاسبة. ويقدم الجدول التالي عرضاً عاماً لنفقات التحول الرئيسة المتكبدة في ٨٨ شركة مسجلة في معيار الدرجة الأولى الألماني^(٤١):

(٣٩) بحث أجرته شركة Detoitte (2004). "Turning away from German GAAP-Accounting .Transition Experiences, from German GAAP to IFRS or US-GAAP", p. 9

(٤٠) تظهر هذه البيانات تبايناً إحصائياً واسعاً ولذلك فالأرقام المتوسطة أرقام تقريبية فقط.

(٤١) انظر Deloitte (2004), op. cit., p. 12

الجدول ١ - عناصر التكلفة الرئيسية لعملية التحول

متوسط الإنفاق (بآلاف اليورو)	عنصر التكلفة
٢٥٥,٥٢	الموظفون الداخليون
٢٤٧,٦٢	تكنولوجيا المعلومات
١٥٤,٢٠	الخبراء الاستشاريون الخارجيون
٥٩,٤٧	التدريب
٧١٦,٨١	مجموع التكاليف

٥١ - واتفقت جميع الشركات على أنه من الأساسي أن يوفر مشروع التنفيذ الناجح موارد كافية من المال والموظفين أثناء عملية التحول.

آثار عملية الانتقال في بيانات الإبلاغ المالي

٥٢ - لا يمكن تقديم بيان عام عن أثر تحويل نظام المحاسبة إلى معايير دولية للإبلاغ المالي بسبب الآثار المتعارضة على البنود المنفصلة. إلا أن أي أثر على أرباح الشركة المعروضة ليس إلا أثراً غير متكرر. وقيمة الأصول الصافية أو المركز المالي للشركة لن تكون دائماً أعلى أو أدنى مقارنة بمبادئ المحاسبة المقبولة وطنياً. وأي أثر يترتب على التحول المحاسبي لا ينطوي إلا على تغييرات مؤقتة. وتوجد فوارق أساسية بين مبادئ المحاسبة الألمانية والمعايير الدولية للإبلاغ المالي تتمثل فيما يلي:

الجدول ٢ - أثر المعايير الدولية للإبلاغ المالي في عرض الأرباح والخسائر ورأس المال السهمي

رأس المال السهمي	الأرباح والخسائر	
↑	↑	رسملة تكلفة التطوير
↑	↑	عدم إهلاك السمعة التجارية
↑	↑	تغير طرائق انخفاض القيمة
—	—	إعادة تصنيف عقود الإيجار
↕	↕	قياس القيمة السوقية العادلة للأوراق المالية والأدوات المشتقة
↑	↑	التغير في قياس المخزونات
↓	↑	التغير في الاعتراف بالمخصصات
↓	↓	الزيادة في التزامات المعاشات
↕	↕	الاعتراف الشامل بالضرائب المؤجلة
—	↕	تجميع الكيانات ذات الأغراض الخاصة

المسألة التقنية الرئيسية: تصنيف رأس المال السهمي والديون

٥٣ - تبرز في تطبيق الشركات الألمانية للمعايير الدولية للإبلاغ المالي مسألة تقنية رئيسة هي مسألة اختلاف تصنيف رأس المال السهمي والخصوم. وهذه المشكلة تأثير شديد على الميزانية العمومية يتمثل في انخفاض لا يستهان به في رأس المال السهمي. ولذلك يبدو أن هذه المسألة هي العقبة الرئيسية التي تحول دون القبول العام بالمعايير الدولية للإبلاغ المالي في ألمانيا. والتميز بين رأس المال السهمي والخصوم وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٢ يتبع نهجاً قائماً على وجود التزام على الكيان. ولذلك فإن أية أدوات واجبة السداد أثناء عمر الكيان تصنف في فئة الخصوم. إلا أن مصطلح "الالتزام" يشمل الالتزامات الحاضرة والطارئة. ولذلك إذا كانت الأداة واجبة السداد وفق اختيار حائزها (للحائز الحق في رد الأداة إلى الكيان) فإن هذه الأداة يمكن تصنيفها أيضاً في فئة الخصوم. وحتى إذا كان حق البيع الآجل يمكن ممارسته بعد عدد من السنوات أو كان من المستبعد ممارسته فإن ذلك لا يغير شيئاً في تصنيف الخصوم.

٥٤ - وعلى النقيض من ذلك تتضمن مبادئ المحاسبة الألمانية معايير أخرى هامة للتصنيف. ولما كانت المحاسبة الألمانية تهدف إلى الحفاظ على رأس المال فإن رأس مال المجازفة المتبقي لدى الكيان ولو لفترة زمنية قصيرة يُصنف في فئة الأصول. ورأس المال، لكي يصنف في فئة الأصول، يجب أن يكون قادراً على امتصاص الخسائر ويجب أن يكون خاضعاً للديون العادية لدى التصفية. وخلافاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٢، يجوز للحائز سداد رأس المال أو بيع الأداة بيعاً آجلاً. فعلى سبيل المثال، لكل عضو في شراكة خاصة حق قانوني في الانسحاب من الشراكة، والقانون يميز له رد حصته. وبسبب هذا الحق القانوني لا يجوز للشراكات الخاصة الألمانية عرض رأس المال السهمي في بيانها المالية إذا كانت معدة وفقاً للمعايير الدولية للإبلاغ المالي. ولما كان الشكل القانوني للشراكة شائعاً جداً في ألمانيا لجميع أنواع مؤسسات الأعمال وكذلك بوصفها فروعاً لشركات مسجلة في البورصة فإن مسألة تنفيذ المعايير الدولية للإبلاغ المالي تتسم بأهمية بالغة. وتتأثر بذلك أيضاً الجمعيات التعاونية لأن لأعضائها أيضاً الحق القانوني في رد حصصهم.

٥٥ - وبعض الأدوات المهجنة التي تصنف كرأس مال سهمي بموجب مبادئ المحاسبة الألمانية تصنف كديون بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٢. وفي الوقت الحاضر يبحث المجلس الدولي لمعايير المحاسبة إمكانية منح إعفاءات لأنواع معينة من الأدوات المالية التي تُصنف حتماً كديون بموجب معيار المحاسبة الدولي الحالي ٣٢. ويتناول مشروع الكشف أدوات يمكن بيعها بيعاً آجلاً بقيمة سوقية عادلة. ولما كان يمكن بيع هذه الأدوات بيعاً آجلاً فإن الكيان يقع عليه التزام عرضي بسداد الأداة. ولكن توجد معايير إضافية لا يمكن الوفاء بها نظراً للخصائص القانونية التي تتسم بها بعض الشراكات مثل الشراكات المعقودة في ألمانيا. ولذلك يمكن القول إن مشروع الكشف هذا لن يحل مشكلة أصول الشركات الألمانية. ويعتبر المجلس الدولي لمعايير المحاسبة مشروع الكشف هذا حلاً قصير الأجل للمشكلة. وبالإضافة إلى ذلك يعمل المجلس الدولي لمعايير المحاسبة ومجلس معايير المحاسبة المالية في الوقت الحاضر على مشروع مشترك لإقامة تمييز جديد تماماً بين رأس المال السهمي والديون. ولا يتوقع صدور الآراء الأولية قبل عام ٢٠٠٧.

٥٦ - وتقوم اللجنة الألمانية لمعايير المحاسبة بمعالجة هذه المسألة أيضاً وتسعى إلى وضع نهج بديل إزاء معيار المحاسبة الدولي ٣٢. وأنشأ المجلس الألماني لمعايير المحاسبة فريقاً عاملاً مكوناً من جامعيين ومهنيين ومراجعين

حسابات. وبالإضافة إلى ذلك، تضطلع اللجنة الألمانية لمعايير المحاسبة بدور ريادي في الفريق العامل التابع للفريق الاستشاري الأوروبي للإبلاغ المالي والمعني بالمسألة نفسها في إطار مبادرة المحاسبة الاستباقية في أوروبا.

خامساً - الاستنتاجات والتوقعات

٥٧- لدى استعراض التطورات التي حدثت خلال العقدين الماضيين تبرز للعيان التغيرات الهائلة التي طرأت على بيئة المحاسبة الألمانية. ونظراً لعملة وتدويل بيئة الأعمال التجارية وزيادة الطلب للوصول إلى الأسواق المالية خارج ألمانيا، اقتضى الأمر توفير بدائل لمبادئ المحاسبة الألمانية التقليدية. ولم تحرز الاستراتيجية الأوروبية الأولية صوب مواءمة اللوائح التنظيمية للمحاسبة من خلال تقريب الاشتراطات الوطنية نجاحاً كاملاً في الوفاء باحتياجات الشركات التي كانت ترغب في اجتلاب رؤوس الأموال من أسواق الأوراق المالية الأوروبية أو الدولية. وبصرف النظر عن نقص الشروط القانونية، التفت العديد من الشركات المفتوحة على الأسواق المالية إلى معايير المحاسبة المقبولة دولياً مدفوعة في ذلك بالأوضاع الاقتصادية العامة.

٥٨- وتبين وجود فوارق كبيرة بين البيانات المالية المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية والبيانات المعدة وفقاً لمبادئ المحاسبة الألمانية. ففي حين أن مبادئ المحاسبة الألمانية صُممت لتكون ملائمة للدائنين وأُخضعت بالتالي لمبدأ الحيطة فإن أرباح شركة DaimlerChrysler تراجعت بموجب مبادئ المحاسبة في الولايات المتحدة بمبلغ قدره ١,٣ مليار يورو. ومن الواضح أن هذا التأثير السلبي على الأرباح كان مخالفاً للتركيز القوي على الحيطة الذي يعني وجود احتياطي خفي. وقد نشأ هذا الأثر بالذات عن عدم الاعتراف بمخطط أرباح المعاشات التقاعدية والبخس في قياسها.

٥٩- ولكن كان من الصعب إيراد أي من أسباب الفوارق في الحسابات السنوية. فمن وجهة نظر المستثمر الدولي كانت مبادئ المحاسبة الألمانية مع تركيزها القوي على مبدأ الحيطة غير متوافقة مع الإبلاغ المالي الذي يركز على القيمة^(٤٢). ولم يكن لمبادئ المحاسبة الألمانية أن تتنافس مع نظم المحاسبة الأخرى على القبول الدولي. وحجبت هذه العيوب الواضحة الحسنات الكثيرة للنظم.

٦٠- وفُرضت على الشركات الألمانية الموجهة نحو الأسواق المالية محاسبة مزدوجة باهظة التكلفة ومربكة إلى أن أجاز المشرع الألماني إعداد بيانات مالية موحدة وفقاً لمعايير المحاسبة المقبولة دولياً. وأكد هذا القرار المشرع الأوروبي بإصدار اللائحة التنظيمية لمعايير المحاسبة الدولية في عام ٢٠٠٢.

٦١- وفي الوقت الحاضر تتعايش نظم محاسبة متعددة، وهو وضع يتسم بعدم الكفاءة من وجهة نظر اقتصادية. ولذلك يكمن التحدي فيما يلي:

← تعزيز القبول بالمعايير الدولية للإبلاغ المالي؛

← مواصلة استكشاف إمكانيات فتح البيانات المالية المنفصلة أمام المعايير الدولية للإبلاغ المالي.

(٤٢) كان المستثمرون الدوليون يعتبرون الأحكام المتعلقة بمخطط المعاشات التقاعدية التي تجيز عدم الاعتراف بجميع الخصوم وقياسها بقيمة أدنى من القيمة السوقية، جانباً هاماً من جوانب النقص في مبادئ المحاسبة الألمانية.

٦٢- وعند التحول إلى المعايير الدولية للإبلاغ المالي يجب على الشركات ما يلي: (أ) التعرف على نظام محاسبي مختلف اختلافاً أساسياً؛ (ب) تطبيق معايير محاسبة أكثر تعقيداً مع زيادة التوجه نحو التقييم السوقي؛ (ج) التكيف مع التغيرات الدائمة في أنظمة المحاسبة. وفي عام ١٩٩٨ قرر المشرع الألماني أن يميز للشركات المسجلة في البورصة إعداد بيانات مالية موحدة وفقاً لمعايير مقبولة دولياً (المعايير الدولية للإبلاغ المالي أو مبادئ المحاسبة المقبولة في الولايات المتحدة). وعليه، بدأت الشركات المسجلة في ألمانيا بتنفيذ المعايير الدولية للإبلاغ المالي قبل الكيانات الأخرى خارج ألمانيا بسنوات عدة. فعلى سبيل المثال، بدأت معظم الكيانات المسجلة في الاتحاد الأوروبي هذه العملية في وقت لاحق، استجابة لللائحة التنظيمية الخاصة بمعايير المحاسبة الدولية التي بدأ نفاذها في عام ٢٠٠٥. ونتيجة لذلك، أُتيح للشركات الألمانية المسجلة وقت أطول نسبياً لاعتماد المعايير الدولية للإبلاغ المالي وجمع الموارد اللازمة. وساعدت عملية بناء القدرات، التي اتخذت شكل إنشاء مؤسسات عامة وخاصة للمحاسبة والإنفاذ في وضع إطار لمبادئ المحاسبة الألمانية يتزايد تدويله أكثر فأكثر.

- - - - -