

Distr.
GENERALTD/B/COM.2/ISAR/39
24 August 2007ARABIC
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 الرابعة والعشرون

جنيف، ٣٠ تشرين الأول/أكتوبر - ١ تشرين الثاني/نوفمبر ٢٠٠٧

البند ٣ من جدول الأعمال المؤقت

استعراض قضايا التنفيذ العملي لمعايير الإبلاغ المالي الدولية

دراسة حالة إفريقية

جنوب أفريقيا*

مذكرة من إعداد أمانة الأونكتاد**

ملخص

لدى اختتام دورته الثالثة والعشرين، وافق فريق الخبراء الحكومي الدولي العامل المعني بالمعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ على إجراء مزيد من الدراسات والاستعراضات لمسائل التنفيذ العملي لمعايير الإبلاغ المالي الدولية بغية وضع توجيهات تتعلق بالممارسات الجيدة في مجال تنفيذ تلك المعايير. وعليه، أعدت دراسات حالة إفريقية قطرية تناولت باكستان وجنوب أفريقيا وتركيا.

ويورد هذا التقرير استنتاجات دراسة الحالة الإفريقية الخاصة بجنوب أفريقيا. وطلب من الشركات المسجلة في جنوب أفريقيا التقيد بمعايير الإبلاغ المالي الدولية في الفترات المالية التي بدأت في ١ كانون الثاني/يناير ٢٠٠٥ أو بعد ذلك التاريخ. وتناقش دراسة الحالة الإفريقية هذه نظام الإبلاغ المالي الجنوب - أفريقي وتجربة جنوب أفريقيا في تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية.

والهدف الرئيس من دراسة الحالة الإفريقية هذه هو استخلاص دروس مستفادة من تجربة جنوب أفريقيا في التقريب بين المعايير المحلية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية وبمحت الاستنتاجات مع الدول الأعضاء بغية تيسير تقاسم التجارب بين البلدان التي تقوم بتنفيذ معايير الإبلاغ المالي الدولية أو تعزم تنفيذها في المستقبل.

* أعدت هذه الوثيقة وحررتها أمانة الأونكتاد بمساهمات فنية من المعهد الجنوب - أفريقي للمحاسبين المعتمدين.

** قُدمت هذه الوثيقة في التاريخ المبين أعلاه جراء التأخير في تجهيزها.

المحتويات

الصفحة

٣	.....	أولاً - مقدمة
٤	.....	ثانياً - نظام الإبلاغ المالي الجنوب - أفريقي
٥	.....	ألف - قانون الشركات
٥	.....	باء - عملية وضع المعايير في جنوب أفريقيا
٧	.....	جيم - بورصة جوهانسبرغ المحدودة
٨	.....	دال - الممارسة المتطورة
٩	.....	هاء - القانون المعدل لقانون الشركات
١٠	.....	واو - التنفيذ
١١	.....	ثالثاً - مسائل التنفيذ ذات الطبيعة العامة
١٢	.....	ألف - الانتقال إلى تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية
١٥	.....	باء - اللجنة التقنية المحلية
١٦	.....	جيم - المسائل المحلية وتنوع الممارسة
١٧	.....	دال - الرصد والتنفيذ
٢٠	.....	هاء - إشراك الشركات المحلية
٢٠	.....	رابعاً - المسائل التقنية ومسائل التطبيق
٢٠	.....	ألف - تناقص قيمة دفتر المدينين
٢١	.....	باء - الإيجارات التشغيلية
٢٢	.....	جيم - الضريبة الجنوب - أفريقية على الأرباح
٢٢	.....	دال - تمكين السود اقتصادياً
٢٣	.....	هاء - اختلاف الآراء الناجم عن رفض لجنة التفسير الإدلاء برأيها
٢٤	.....	واو - قطاع التأمين: أوجه الشذوذ المتعلقة بأسهم الخزينة
٢٥	.....	زاي - اعتبارات قياس القيمة العادلة
٢٥	.....	حاء - بيانات مالية منفصلة
٢٦	.....	خامساً - خاتمة

أولاً - مقدمة

١ - تُعتبر جنوب أفريقيا مصدر القوة الاقتصادية في أفريقيا حيث تحقق ناتجاً محلياً إجمالياً يعادل أربع مرات الناتج المحلي الإجمالي لجيرانها في الجنوب الأفريقي ويمثل نحو ٢٥ في المائة من الناتج المحلي الإجمالي الذي تسجله القارة برمتها^(١). ويؤكد بيان رئيس بورصة جوهانسبرغ ومديرها التنفيذي هذه الصورة الإيجابية التي يقدمها الاقتصاد الجنوب - أفريقي والذي جاء فيه:

"يواصل الاقتصاد الجنوب - أفريقي أداءه القوي والذي يظهر من خلال زيادة اهتمام المستثمرين المحليين والدوليين بالسوق وحجم التبادل التجاري الذي بلغ مستويات قياسية... والحكومة هي من وضعت لبنات هذا النجاح وعلينا التصفيق للجهود التي بذلت من أجل إيجاد بيئة يستطيع الاقتصاد أن يزدهر فيها. وإن التزاماً متواصلاً بتقديم سياسات اقتصادية كلية يوطد الثقة في جنوب أفريقيا بوصفها وجهة من وجهات الاستثمار ويحسن صورة البلد ككل. وتؤدي بورصة جوهانسبرغ دورها في تأمين تبادل فعال ومحكم التنظيم يجعل من عملية الاستثمار عملية سهلة ومنخفضة الكلفة وشفافة إلى أقصى حد ممكن، غير أن قرار الاستثمار الأساسي يرتكز بتصورات ما سيكون عليه أداء جنوب أفريقيا ككل في المستقبل"^(٢).

٢ - وقال تريפור إي مانوال، وزير المالية، ملخصاً جهود الحكومة في خطابه الخاص بالميزانية في عام ٢٠٠٧:

"كثيرة هي دواعي الفخر لدينا وأمتنا الفتية تدخل عامها الثالث عشر. فنحن نبنو مجتمعاً تأسس على مبادئ المساواة ونبذ العنصرية ونبذ التحيز ضد المرأة. وقد بنينا مؤسسات للديمقراطية وأنشأنا مجتمعاً منفتحاً قائماً على سيادة القانون. وبعد أن جعلنا الاقتصاد والمالية العامة تعرف الاستقرار، هيأنا الظروف المواتية لنمو اقتصادي سريع وإحداث وظائف جديدة وإيجاد فرص"^(٣).

٣ - وقد سلم كل من المعهد الجنوب - أفريقي للمحاسبين المعتمدين وبورصة جوهانسبرغ ومجلس الأساليب المحاسبية لجنوب أفريقيا بضرورة الاندماج في الاقتصاد العالمي فيما يتعلق بالإبلاغ المالي^(٤). فتمت ملاءمة معايير

(١) يمكن الحصول عليه من http://www.southafrica.info/doing_business/economy/econoverviewh.htm (تم الدخول إلى الموقع في ٢٥ حزيران/يونيه ٢٠٠٥).

(٢) بورصة جوهانسبرغ: كلمة رئيس البورصة ومديرها التنفيذي. يمكن الحصول عليها من: <http://www.jse.co.za/chairmanceo.jsp> (تم الدخول إلى الموقع في ٢٥ حزيران/يونيه ٢٠٠٥).

(٣) حكومة جنوب أفريقيا (٢٠٠٧). خطاب ميزانية عام ٢٠٠٧ على لسان وزير المالية، تريפור إي. مانوال، ٢١ شباط/فبراير ٢٠٠٧. يمكن الحصول عليه من: <http://www.info.gov.za/speeches/2007/07022115261001.htm>.

(٤) أنشئ مجلس الممارسات المحاسبية في عام ١٩٧٣، أي في العام الذي جرى فيه سن قانون الشركات الحالي.

المحاسبة المحلية في جنوب أفريقيا مع معايير المحاسبة الدولية منذ عام ١٩٩٣^(٥). وفي شباط/فبراير ٢٠٠٤، اتخذ مجلس الأساليب المحاسبية قراراً بإصدار نص معايير الإبلاغ المالي الدولية بصفتها بيانات جنوب - أفريقية عن الممارسات المحاسبية المقبولة بصفة عامة دون إدخال أي تعديل عليها^(٦). وكانت الأسباب وراء التنسيق المتواصل وإصدار نص معايير الإبلاغ المالي الدولية بصفتها بيانات جنوب - أفريقية عن الأساليب المحاسبية المقبولة بصفة عامة هي:

- (أ) لكي تجتذب الشركات الجنوب - أفريقية الاستثمار الأجنبي؛
(ب) إضفاء مصداقية على البيانات المالية التي تصدرها الشركات الجنوب - أفريقية في السوق العالمية؛
(ج) التخلص من الحاجة إلى التسجيل المزدوج للشركات لإعداد البيانات المالية وفق أكثر من مجموعة واحدة من المعايير المحاسبية^(٧).

٤ - والغرض الرئيس من دراسة الحالة هذه هو عرض تجربة جنوب أفريقيا في تنفيذ معايير الإبلاغ المالي الدولية^(٨). وتبدأ دراسة الحالة في الفصل ثانياً بعرض عامٍّ موجز لنظام الإبلاغ المالي المعمول به حالياً في جنوب أفريقيا. بما في ذلك تطوير النظام والإصلاحات المقترحة إدخالها عليه. وتتناول هذه المناقشة التحول إلى اعتماد معايير الإبلاغ المالي الدولية في جنوب أفريقيا. وتتناول المناقشة بعد ذلك تجربة جنوب أفريقيا في تحويل المعايير الجنوب - أفريقية إلى معايير إبلاغ مالي دولية مع التركيز على مواضيع ذات طبيعة أكثر عمومية (الفصل ثالثاً)، ومواضيع تقنية وتطبيقية محددة في الفصل رابعاً.

ثانياً - نظام الإبلاغ المالي الجنوب - أفريقي

٥ - يخضع الإطار القانوني لإبلاغ الشركات في جنوب أفريقيا لقانون الشركات رقم ٦١ الصادر في عام ١٩٧٣. إلا أن عملية وضع المعايير (التي ستناقش أدناه) تجري في جنوب أفريقيا خارج نطاق قانون الشركات.

(٥) المعهد الجنوب أفريقي للمحاسبين المعتمدين (٢٠٠٤). Preface to Statements of Generally Accepted Accounting Practice. آب/أغسطس ٢٠٠٤. المعهد الجنوب أفريقي للمحاسبين المعتمدين (٢٠٠٦). Circular 03/06 - Evaluation of Compliance with Statements of Generally Accepted Accounting Practice. آذار/مارس ٢٠٠٦.

(٦) نفس المصدر أعلاه.

(٧) Ludolph S (2006). Why IFRS? Accounting SA, April: 19. سو لودولف هي مديرة المشروع - للمحاسبة، المعهد الجنوب أفريقي للمحاسبين المعتمدين.

(٨) ما عدا وثائق مختلفة أشير إليها في هذا التقرير، تم الاطلاع على تجربة جنوب أفريقيا من المناقشات التي دارت مع ممثلين عن شركات مثل تيلكوم وساسول ومع بورصة جوهانسبرغ وستاندرد بانك ومع المدققين من شركة ديلويت.

ألف - قانون الشركات

٦ - يقتضي قانون الشركات الصادر في عام ١٩٧٣ أن تكون البيانات المالية للشركات مطابقة للأسلوب المحاسبي المقبول بصفة عامة^(٩). واقترن إدراج مفهوم البيانات وفق الأساليب المحاسبية المقبولة بصفة عامة في قانون الشركات بإدراج الفقرة ٥ في الجدول ٤ في عام ١٩٩٢^(١٠). وجاء فيه أنه يجوز لمديري شركة من الشركات الخروج عن المفاهيم المحاسبية في بيانات الممارسات المحاسبية المقبولة بصفة عامة أثناء إعداد بيانات الشركة المالية المتعلقة بأي فترة من الفترات إذا كانوا يعتقدون أن ثمة أسباباً تدعوهم لذلك، ولكن مع بيان تفاصيل ذلك الخروج وأسبابه وآثاره.

٧ - وحصل المعهد الجنوب - أفريقي للمحاسبين المعتمدين في أيلول/سبتمبر ١٩٩٩ على استشارة قانونية لتفسير أثر تلك الأحكام من قانون الشركات^(١١). فاكتفت الاستشارة بتأكيد أنه ينبغي إعداد وعرض البيانات المالية وفقاً للأسلوب المحاسبي المقبول بصفة عامة حتى تستجيب لمقتضيات قانون الشركات. إلا أن إتمام الكشف المطلوب يصبح ضرورياً إذا كانت البيانات المالية قد خرجت فعلاً عن بيانات الأساليب المحاسبية المقبولة بصفة عامة. وطلب كشف إضافي فقط. ولم ينشئ قانون الشركات مخالفة مبدأ الصورة الحقيقية والمطابقة مثله في ذلك مثل معيار الإبلاغ الدولي ١ (عرض البيانات المالية).

٨ - وكان نتيجة ذلك أن قانون الشركات الحالي لا يقتضي من الشركات التقيد بالبيانات الجنوب - أفريقية للأساليب المحاسبية المقبولة بصف عامة. وبالتالي لم يضع قانون الشركات إجراءات للتنفيذ القانوني لبيانات الأساليب المحاسبية المقبولة.

باء - عملية وضع المعايير في جنوب أفريقيا

٩ - يتم وضع المعايير في جنوب أفريقيا على مستويين. فبينما يقوم مجلس الأساليب المحاسبية بإقرار وإصدار معايير المحاسبة، تقوم لجنة الأساليب المحاسبية بدور هيئة استشارية لديه.

١٠ - ويتمثل هدف لجنة الأساليب المحاسبية في هذا الشأن أولاً في أن تقترح على مجلس الأساليب المحاسبية إصدار بيانات دولية وفق المبادئ المحاسبية المقبولة بصفة عامة (المجموعة المحاسبية ١٠٠) وتفسير البيانات وفق

(٩) جنوب أفريقيا (١٩٧٣). قانون الشركات رقم ٦١ الصادر في عام ١٩٧٣، الفقرة ٢٨٣(٦).
بريتوريا: مطبعة الحكومة.

(١٠) المعهد الجنوب أفريقي للمحاسبين المعتمدين (٢٠٠٥). Circular 8/99 - Compliance with Section 286(3) and Paragraph 5 of Schedule 4 to the Companies Act, 61 of 1973 and Statements of Generally Accepted Accounting Practice. تموز/يوليه ١٩٩٩.

(١١) نفس المصدر أعلاه.

المبادئ المحاسبية المقبولة (المجموعة المحاسبية ٤٠٠)^(١٢). أما الهدف الثاني الذي تتوخاه لجنة الأساليب المحاسبية فهو تطوير إصدارات البيانات وفق المبادئ المقبولة وتفسيرها في جنوب أفريقيا (المجموعة المحاسبية ٥٠٠) في الحالات التي تتعلق فيها المسائل بالوضع الخاص بجنوب أفريقيا فقط. وتخضع المجموعة المحاسبية ٥٠٠ التي وضعتها لجنة الأساليب المحاسبية هي الأخرى لعملية كشف واستعراض التعليقات قبل توصية المجلس بإقرارها.

١١ - ويصدر مجلس المعايير المحاسبية الدولية مشروع كشف عن معايير الإبلاغ المالي الدولية المقترحة لكي تعلق عليه لجنة الأساليب المحاسبية في الوقت نفسه ولفترة ماثلة لمجلس المعايير المحاسبية الدولية في جنوب أفريقيا^(١٣). وتضع لجنة الأساليب المحاسبية في اعتبارها التعليقات بشأن نسخة جنوب أفريقيا من مشروع الكشف عندما تكون بصدد تحرير رسالة التعليق التي يقدمها المعهد الجنوب - أفريقي للمحاسبين المعتمدين إلى مجلس المعايير المحاسبية الدولية. وحالما يصدر مجلس المعايير المحاسبية الدولية معياراً دولياً للإبلاغ المالي، تقوم لجنة الأساليب المحاسبية باستعراض ذلك المعيار حتى تتأكد من عدم تعارضه مع أي قانون من قوانين جنوب أفريقيا قبل أن توصي مجلس المعايير المحاسبية بإصداره بوصفه بياناً لجنوب أفريقيا عن الممارسات المحاسبية المقبولة بصفة عامة.

١٢ - منذ عام ١٩٩٣ و جنوب أفريقيا (انظر الفقرة ٣) ما فتئت تنسق بيانات الممارسات المحاسبية المقبولة لديها بصفة عامة كي تجعلها تتلاءم مع المعايير الدولية بالرغم من أن النسخ الجنوب - أفريقية من المعايير الدولية قد صدرت بوصفها بيانات جنوب أفريقية عن الممارسات المحاسبية المقبولة بصفة عامة (المجموعة المحاسبية ١٠٠) وتفسير البيانات وفق المبادئ المحاسبية المقبولة (المجموعة المحاسبية ٤٠٠) بعد مراعاة الأصول القانونية. وبالتالي فإن البيانات الجنوبية - أفريقية بشأن الممارسات المحاسبية المقبولة بصفة عامة كانت، في معظم جوانبها، متشابهة لمعايير الإبلاغ المالي الدولية. غير أن اختلافات صغيرة قد ظهرت نتيجة تباين تواريخ الدخول حيز التطبيق وفي بعض الحالات حذفت بعض الخيارات التي تتيحها معايير الإبلاغ المالي الدولية من البيانات الجنوبية - أفريقية عن الممارسات المحاسبية المقبولة بصفة عامة فيما أضيفت شروط أخرى تتعلق بالكشف^(١٤).

١٣ - وفي شباط/فبراير ٢٠٠٤، قرر مجلس الأساليب المحاسبية إصدار نص معايير الإبلاغ المالي الدولية بوصفها بيانات عن الممارسات المحاسبية المقبولة بصفة عامة دون إدخال أي تغيير عليها (انظر الفقرة ٣ أعلاه). ومنذ ذلك الحين، صار كل بيان جنوب - أفريقي عن الممارسات المحاسبية المقبولة بصفة عامة ماثلاً تماماً لكل معيار من معايير الإبلاغ المالي الدولية. إلا أن اختلافات انتقالية، كتواريخ الدخول حيز التطبيق، قد لا تزال قائمة حيث إنه لا تزال تُراعى الأصول القانونية لجنوب أفريقيا. وبيان وجه التماثل بين كل معيار من معايير الإبلاغ المالي الدولية وبين البيان الجنوب - أفريقي المقابل له المتعلق بإحدى الممارسات المحاسبية المقبولة بصفة عامة، يُستخدم نظام

(١٢) المعهد الجنوب أفريقي للمحاسبين المعتمدين (٢٠٠٤). Preface to Statement of Generally Accepted Accounting Practice. آب/أغسطس ٢٠٠٤.

(١٣) نفس المصدر أعلاه.

(١٤) المعهد الجنوب أفريقي للمحاسبين المعتمدين (٢٠٠٦). Circular 03/06 - Evaluation of Compliance with Statements of Generally Accepted Accounting Practice. آذار/مارس ٢٠٠٦.

ترقيم مزدوج للإشارة إلى كل من رقم معيار الإبلاغ المالي الدولي ورقم البيان المتعلق بإحدى الممارسات المحاسبية المقبولة بصفة عامة في البيانات الجنوب - أفريقية عن الممارسات المحاسبية المقبولة بصفة عامة^(١٥).

١٤ - ولا يجوز مؤسسة من المؤسسات أن تدعي التقيد بمعايير الإبلاغ المالي الدولية إذا طبقت البيانات الجنوب - أفريقية عن الممارسات المحاسبية المقبولة بصفة عامة وذلك بسبب الاختلافات الانتقالية التي لا تزال موجودة.

١٥ - وفيما يخص القطاع العام، يصدر مجلس الأساليب المحاسبية في جنوب أفريقيا بيانات بالممارسة المحاسبية المعترف بها بصفة عامة^(١٦). ومن بين الأولويات الرئيسة التي حددها ذلك المجلس وضع مجموعة أساسية من معايير الممارسة المحاسبية المعترف بها بصفة عامة بحلول عام ٢٠٠٩. وتُستقى بيانات الممارسة المحاسبية المعترف بها بصفة عامة تلك أولاً من المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام التي يصدرها مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام التابع للاتحاد الدولي للمحاسبين.

جيم - بورصة جوهانسبرغ المحدودة

١٦ - أنشئت بورصة جوهانسبرغ أول ما أنشئت بصفتها تلك في عام ١٨٨٧. ثم غير الاسم ليصبح بورصة جوهانسبرغ للأوراق المالية في ٨ تشرين الثاني/نوفمبر ٢٠٠٠، عندما صارت سوقاً وطنية واتسعت لتداول منتجات مالية أخرى. وفي عام ٢٠٠٥، راجعت بورصة جوهانسبرغ هويتها كمؤسسة تجارية فغيرت اسمها ليصبح "بورصة جوهانسبرغ المحدودة"^(١٧).

١٧ - وتُعد بورصة جوهانسبرغ من بين أكبر عشرين بورصة في العالم وهي توفر رأس المال لمؤسسات كبيرة مسجلة فيها وتتيح بورصتها البديلة للأعمال التجارية الصغيرة فرصة الوصول إليها، ويدعم مؤشر المسؤولية الاجتماعية لديها الأعمال التجارية التي تستثمر في التنمية المستدامة اجتماعياً واقتصادياً وبيئياً. وفي الأسبوع المنتهي في ٢٢ حزيران/يونيه ٢٠٠٧، بلغت القيمة السوقية لبورصة جوهانسبرغ ٨١٤ ٥ بليون راند مسجلة زيادة بنسبة ٤٠,٩ في المائة مقارنة بما سجلته في نفس الأسبوع من عام ٢٠٠٦^(١٨).

١٨ - ويوجد في الوقت الحاضر أكثر من ٥٠ شركة من الشركات ذات التسجيل المزدوج في بورصة جوهانسبرغ وأكثر من نصفها مسجل في جنوب أفريقيا بصفة أساسية^(١٩). ويدل هذا على أن أغلب تلك

(١٥) نفس المصدر أعلاه.

(١٦) يمكن الحصول على بيانات الممارسات المحاسبية المعترف بها بصفة عامة من هذا الموقع: www.asb.co.za.

(١٧) بورصة جوهانسبرغ (٢٠٠٧). Our history. يمكن الحصول عليه من: http://www.jse.co.za/our_history.jsp (تم الدخول إلى الموقع في ٢٣ نيسان/أبريل ٢٠٠٧).

(١٨) بورصة جوهانسبرغ (٢٠٠٧). Weekly Statistics: Week ended 22 June 2007.

(١٩) بورصة جوهانسبرغ (٢٠٠٧). Dual Listed Company Information. يمكن الحصول عليه من: http://www.jse.co.za/dual_listrd.jsp (تم الدخول إلى الموقع في ٢٥ حزيران/يونيه ٢٠٠٧).

الشركات هي من جنوب أفريقيا أصلاً. إلا أن بعض تلك الشركات ذات التسجيل المزدوج، مثل ساميلر وبي إيستش بي بيليتون، نشأ عن طريق عمليات دمج أو استيلاء دولية. وخمس من تلك الشركات فقط مسجلة في بورصة نيويورك وستكون من المستفيدين إذا تم إلغاء توافق الممارسات المحاسبية المقبولة بصفة عامة الخاص بالولايات المتحدة.

١٩ - وابتداءً من تشرين الأول/أكتوبر ٢٠٠٠، طلبت بورصة جوهانسبرغ من الشركات المسجلة إعداد بيانها المالية السنوية وفقاً للقانون الوطني الساري على الشركات المسجلة (قانون الشركات) والاختيار بين تطبيق البيانات الجنوب - أفريقية عن الممارسات المحاسبية المقبولة بصفة عامة وبين المعايير المحاسبية الدولية^(٢٠). ويكمن السبب وراء إتاحة ذلك الاختيار في مساعدة الشركات ذات التسجيل المزدوج في بورصات وراء البحار والشركات الأجنبية المسجلة في بورصة جوهانسبرغ.

٢٠ - واقتضت شروط منقحة أخرى تتعلق بالتسجيل من الشركات المسجلة التقييد بمعايير الإبلاغ المالي الدولية فيما يخص الفترات المالية التي كانت ستبدأ في ١ كانون الأول/يناير ٢٠٠٥ أو بعده^(٢١). وفي ضوء ما سبق، اتخذت لجنة الأساليب المحاسبية قراراً بإصدار نص معايير الإبلاغ المالي الدولية في جنوب أفريقيا دون إدخال أي تعديلات عليه في شباط/فبراير ٢٠٠٤^(٢٢).

دال - الممارسة المتطورة

٢١ - رغم أن قانون الشركات لا يقتضي صراحةً من الشركات تطبيق المعايير الجنوب - أفريقية فيما يتعلق بالممارسات المحاسبية المقبولة بصفة عامة فإن تلك الممارسة قد تطورت في جنوب أفريقيا. وأكدت هذه الممارسة أيضاً ممارسة مراجعة الحسابات في جنوب أفريقيا التي لا تقر عموماً بكون الممارسات المحاسبية المقبولة بصفة عامة إطاراً للإبلاغ المالي لأغراض إثبات المراجعة^(٢٣).

٢٢ - ولتأكيد هذه الممارسة مع مراعاة شروط بورصة جوهانسبرغ المذكورة أعلاه، أصدر المعهد الجنوب - أفريقي للمحاسبين المعتمدين منشوراً دورياً في عام ٢٠٠٦ جاء فيه^(٢٤):

-
- (٢٠) الفقرة ٨-٦٢ (ب) من شروط التسجيل في بورصة جوهانسبرغ التي كانت سارية آنذاك.
- (٢١) الفقرة ٨-٣ من شروط التسجيل في بورصة جوهانسبرغ التي كانت سارية آنذاك.
- (٢٢) المعهد الجنوب أفريقي للمحاسبين المعتمدين (٢٠٠٤). Circular 03/06 - Evaluation of Compliance with Statements of Generally Accepted Accounting Practice. آذار/مارس ٢٠٠٦.
- (٢٣) مجلس المحاسبين والمراجعين العاميين (٢٠٠٥) بيان ممارسة المراجعة الأفريقية (٢) - South African Auditing Practice Statement (SAAPS 2) - Financial reporting frameworks and audit opinions، (تموز/يوليه ٢٠٠٥).
- (٢٤) المعهد الجنوب أفريقي للمحاسبين المعتمدين (٢٠٠٦). Circular 03/06 - Evaluation of Compliance with Statements of Generally Accepted Accounting Practice. آذار/مارس ٢٠٠٦.

(أ) يجب على الشركات المسجلة في بورصة جوهانسبرغ إعداد بيانات مالية وفق معايير الإبلاغ المالي الدولية ويجوز للشركات غير المسجلة أن تفعل ذلك.

(ب) يجب على الشركات غير المسجلة التي تفضل عدم اتباع معايير الإبلاغ تلك إعداد بيانات مالية وفق البيانات الجنوب - أفريقية عن الممارسات المحاسبية المقبولة بصفة عامة. وفي حال الخروج عن تلك البيانات، يجب الكشف عن ذلك الخروج وتفصيله وأثره على البيانات المالية.

(ج) وإذا اختارت الشركات غير المسجلة اعتماد معايير الإبلاغ المالي الدولية كنوع من التصريح الواضح والتمام بالتقيد بتلك المعايير، فإنه يجب تطبيق معيار الإبلاغ ١ عند إعداد المجموعة الأولى من بياناتها المالية وفق معايير الإبلاغ المالي الدولية. أما الشركات غير المسجلة التي تتقيد ببيانات الممارسات المحاسبية المقبولة بصفة عامة فلا يجوز لها تطبيق خيار معيار الإبلاغ ١ (التعميم الإداري ١٣٨)^(٢٥).

٢٣- ولا ينشئ ذلك المنشور الدوري الصادر عن المعهد الجنوب - أفريقي للمحاسبين المعتمدين أي سلطة تنظيمية خاصة بالشركات غير المسجلة. ومن المتوقع أن يقنن إصلاح قانون الشركات هذه الممارسة في جنوب أفريقيا. وعلاوة على ذلك، لا يوجد حالياً في جنوب أفريقيا إعفاء للشركات الصغيرة والمتوسطة الحجم.

هاء- القانون المعدل لقانون الشركات

٢٤- صدر القانون المعدل لقانون الشركات لعام ٢٠٠٦ في ١٧ نيسان/أبريل ٢٠٠٧ بوصفه الوثيقة الرسمية الأولى في عملية إصلاح قانون الشركات إلا أنه لم يحدد تاريخ لدخوله حيز النفاذ عندما تمت صياغته (تموز/يوليه ٢٠٠٧). واعتُبر أنه المرحلة الأولى في عملية الإصلاح. وتستلزم المرحلة الثانية استعراض قانون الشركات استعراضاً كاملاً^(٢٦).

٢٥- وينص القانون المعدل لقانون الشركات على المحاسبة التباينية في جنوب أفريقيا عن طريق تحديد نوعين من الشركات: الشركات المملوكة لعدد كبير من المساهمين والشركات المحدودة. ويصرح القانون المعدل تحديداً بأنه يجب أن تتوافق معايير الإبلاغ المالي للشركات المملوكة لعدد كبير من المساهمين مع معايير الإبلاغ المالي الدولية^(٢٧). وتصنّف الشركات ضمن فئة الشركات المملوكة لعدد كبير من المساهمين إذا كان قانونها الأساسي ينص على حرية تحويل ملكية الحصص فيها، وإذا كان قانونها الأساسي (أو قرار خاص) يسمح بعرض شراء حصصها على الجمهور أو إذا كانت فرعاً من فروع شركة من الشركات المملوكة لعدد كبير من المساهمين.

(٢٥) المعهد الجنوب أفريقي للمحاسبين المعتمدين (٢٠٠٦). IFRS 1 (AC 138) – First-time Adoption of International Financial Reporting Standards, the South African equivalent to IFRS 1 Summary of the main features of the .

(٢٦) المعهد الجنوب أفريقي للمحاسبين المعتمدين (٢٠٠٧). Corporate Laws Amendment Bill، جوهانسبرغ: المعهد الجنوب أفريقي للمحاسبين المعتمدين.

(٢٧) الفقرة ٤٤٠ق(٢) من القانون المعدل لقانون الشركات، ٢٠٠٦.

٢٦- وحالما يصبح القانون المعدل لقانون الشركات نافذاً، ستُعفى الشركات المحدودة من التقيد بالشروط الصارمة المتعلقة بمعايير الإبلاغ المالي الدولية أو المتصلة بالبيانات الجنوب - أفريقية عن الممارسات المحاسبية المقبولة بصفة عامة. غير أنه لا يزال من الضروري وضع معايير للإبلاغ المالي خاصة بالشركات المحدودة. وكتدبير مؤقت، يُطلب من الشركات المحدودة أن تعد بياناتها المالية بناءً على السياسات المحاسبية التي تعتمد عليها ويجب أن تتقيد بالبيانات بالإطار المحدد لإعداد وعرض البيانات المالية (التعميم الإداري في السياق الجنوب - أفريقي وهو مماثل للإطار المفاهيمي الذي وضعه مجلس المعايير المحاسبية الدولية)^(٢٨). واستعداداً لهذا الإعفاء الذي سيمنح للشركات المحدودة، ستوصي لجنة الأساليب المحاسبية مجلس الأساليب المحاسبية بالتبكير باعتماد مشروع الكشف ٢٢٢ (معايير الإبلاغ المالي الدولية الخاصة بالمشاريع الصغيرة والمتوسطة) بوصف ذلك تدبيراً انتقالياً^(٢٩).

٢٧- ومن المبادرات الأخرى التي انطوى عليها القانون المعدل لقانون الشركات إنشاء مجلس معايير الإبلاغ المالي بحكم القانون كي يتولى القيام بوظيفة مجلس الأساليب المحاسبية الذي كان واضع المعايير في جنوب أفريقيا والذي لم يُنشأ بحكم القانون. وإلى أن يتم إنشاء مجلس المعايير المذكور، سيستمر مجلس الأساليب المحاسبية في أداء وظيفته بصفته الهيئة الجنوب - أفريقية واضعة المعايير. وسيكون هدفه وضع معايير الإبلاغ المالي التي تشجع الممارسات المحاسبية السليمة والمتناسقة^(٣٠). وسيقوم المجلس بالوظائف التالية:

(أ) وضع معايير الإبلاغ المالي الخاصة بالشركات المملوكة لعدد كبير من المساهمين وفقاً لمبادئ الإبلاغ المالي الدولية؛

(ب) ووضع معايير إبلاغ منفصلة خاصة بالمشاريع الصغيرة والمتوسطة في جنوب أفريقيا^(٣١).

واو- التنفيذ

٢٨- لم يُنشأ قانون الشركات حالياً أي إجراءات بغرض تنفيذ الإبلاغ المالي في جنوب أفريقيا.

٢٩- وكمرحلة مؤقتة، أنشأت بورصة جوهانسبرغ، بالاشتراك مع المعهد الجنوب - أفريقي للمحاسبين المعتمدين، فريق الرصد الخاص بالممارسات المحاسبية المقبولة بصفة عامة في عام ٢٠٠٢ (انظر الفقرتان ٦ و ١٠)

(٢٨) الفقرة ٥٦(٣) من البيان التفسيري الرابع الملحق بالقانون المعدل لقانون الشركات، ٢٠٠٦.

(٢٩) أصدر المعهد الجنوب - أفريقي للمحاسبين المعتمدين مشروع الكشف ٢٢٥- الإبلاغ المالي الخاص بالشركات الصغيرة والمتوسطة الحجم - العمل المقترح في أيار/مايو ٢٠٠٧ دعوة مهنة المحاسبة في جنوب أفريقيا إلى التعليق على العملية التي تؤدي إلى التبكير بإقرار تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية الخاصة بالشركات الصغيرة والمتوسطة الحجم في جنوب أفريقيا.

(٣٠) الفقرة ٤٤٠ع(١) من القانون المعدل لقانون الشركات، ٢٠٠٦.

(٣١) الفقرة ٤٤٠ق(١) من القانون المعدل لقانون الشركات، ٢٠٠٦.

أعلاه) استجابة للحاجة إلى إنشاء هيئة إشراف تعزز التقيد بالمعايير المحاسبية^(٣٢). وتبلغ نتائج التحقيقات التي يقوم بها فريق الرصد إلى بورصة جوهانسبرغ التي تتخذ إجراءات في حق أي شركة أقدمت على عدم التقيد بالمعايير. (وستناقش هذه المسألة أكثر في الفصل ثالثاً أدناه.)

٣٠- وينشئ القانون المعدل لقانون الشركات أيضاً مبادرات لرصد وتنفيذ معايير الإبلاغ المالي. ولأغراض الرصد، يقترح القانون تعيين موظف يحمل مؤهلات مناسبة لرصد التقارير المالية والممارسات المحاسبية لبعض الشركات المملوكة لعدد كبير من المساهمين بغية الكشف عن عدم التقيد بمعايير الإبلاغ المالي والذي قد يضر بالمستعملين^(٣٣).

٣١- ولتعزيز التنفيذ، يقترح القانون المعدل لقانون الشركات إنشاء فريق تحقيق في الإبلاغ المالي يستعاض به عن فريق الرصد الخاص بالممارسات المحاسبية المقبولة بصفة عامة. ويهدف فريق التحقيق إلى زيادة موثوقية التقارير المالية عن طريق التحقيق في ادعاءات عدم التقيد بمعايير الإبلاغ المالي والتوصية باتخاذ تدابير للتصحيح أو للتعويض^(٣٤). ويجوز لأي شخص، سواء كان أم لم يكن من المساهمين، لديه مبرر للاعتقاد أن التقرير المالي الصادر عن شركة من الشركات المملوكة لعدد كبير من المساهمين لم يتقيد بمعايير من معايير الإبلاغ المالي، أن يجيل المسألة إلى فريق التحقيق في الإبلاغ المالي لكي يستقصي الأمر. وسيتمتع فريق التحقيق بصلاحيات أوسع بكثير من تلك التي كانت مخولة لفريق الرصد. وينوي المعهد الجنوب - أفريقي للمحاسبين المعتمدين وبورصة جوهانسبرغ حل فريق الرصد^(٣٥) حالما ينشأ فريق التحقيق ويصبح جاهزاً تماماً للعمل.

ثالثاً - مسائل التنفيذ ذات الطبيعة العامة

٣٢- يتناول هذا الفصل بالمناقشة أهم المسائل ذات الطبيعة العامة المتعلقة بالتنفيذ التي توجد في جنوب أفريقيا مع الانتقال إلى تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية. ورغم أن المعهد الجنوب - أفريقي للمحاسبين المعتمدين وبورصة جوهانسبرغ كلاهما كانا وسيلتين للإعلان عن قرار تنفيذ معايير الإبلاغ المالي الدولية في جنوب أفريقيا (أعلن المعهد الجنوب - أفريقي للمحاسبين المعتمدين وبورصة جوهانسبرغ عن طبيعة تنفيذ معايير الإبلاغ تلك بواسطة نشرات وبلاغات صحفية)، فإنهما لم يشاركا في وضع استراتيجية لتنفيذ تلك المعايير. وكان على كل شركة أن تعتمد استراتيجيتها الخاصة كما هو مبين أدناه.

(٣٢) المعهد الجنوب أفريقي للمحاسبين المعتمدين (٢٠٠٧). دقق فريق الرصد الخاص بالممارسات المحاسبية المقبولة بصفة عامة بشكل أوثق في ٣٠ شركة مسجلة. البلاغ الصحفي الصادر في ٢٩ تشرين الثاني/نوفمبر ٢٠٠٦.

(٣٣) الفقرة ٤٤٠ ع من القانون المعدل لقانون الشركات، ٢٠٠٦.

(٣٤) الفقرة ٤٤٠ ع من القانون المعدل لقانون الشركات، ٢٠٠٦.

(٣٥) المعهد الجنوب أفريقي للمحاسبين المعتمدين (٢٠٠٧). Summary of the main features of the Corporate Law Amendment Bill. جوهانسبرغ: المعهد الجنوب أفريقي للمحاسبين المعتمدين.

ألف- الانتقال إلى تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية

٣٣- كما سبق القول، طلبت بورصة جوهانسبرغ من جميع الشركات المسجلة فيها أن تتقيد بمعايير الإبلاغ المالي الدولية في الفترات المالية التي بدأت في ١ كانون الثاني/يناير ٢٠٠٥ أو بعد ذلك التاريخ. وكان يوجد في جنوب أفريقيا في عام ٢٠٠٥ مجموعتان من الشركات المسجلة هما الشركات التي اعتمدت بالفعل معايير الإبلاغ المالي الدولية قبل عام ٢٠٠٥ حيث اختارت طواعية التحول إلى تطبيقها، والشركات التي تحولت إلى تطبيقها في عام ٢٠٠٥. وكانت بعض الشركات من المجموعة الأولى قد اعتمدت معايير الإبلاغ تلك قبل عام ٢٠٠٥ حيث كانت ذات تسجيل مزدوج في بورصات أخرى للأوراق المالية وكانت معايير الإبلاغ المالي الدولية موضع اعتراف دولي.

٣٤- وشهد العديد من الشركات في جنوب أفريقيا، لا سيما في القطاع المصرفي، تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية على مرحلتين. أولاً، تم، بموجب البيانات الجنوب - أفريقية عن الممارسات المحاسبية المقبولة بصفة عامة، اعتماد مبدأ معيار المحاسبة الدولي ٣٩ (الأدوات المالية: الإدراج والقياس) في عامي ٢٠٠١/٢٠٠٢^(٣٦). ثانياً، تم اعتماد معايير الإبلاغ المالي الدولية بالكامل في عام ٢٠٠٥. أما معيار الإبلاغ المالي الدولي ٣ (ائتلافات الأعمال) والتعديلات التالية التي طالت معيار المحاسبة الدولي ٣٦ (تضرر الأصول) ومعيار المحاسبة الدولي ٣٨ (الأصول غير المادية) فقد كانت سارية المفعول بموجب البيانات الجنوب - أفريقية عن الممارسات المحاسبية المقبولة بصفة عامة منذ عام ٢٠٠٤^(٣٧). وقد يولد ذلك انطباعاً بأن الانتقال إلى تطبيق معايير الإبلاغ الدولية في جنوب أفريقيا في عام ٢٠٠٥ لم يكن عملية باهظة. غير أن دراستين أجرتهما إيرنست آند يونغ في جنوب أفريقيا بينتا أن انتقال جنوب أفريقيا إلى تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية في عام ٢٠٠٥ كان لا يزال ممارسة مهمة ومكلفة بالنسبة لمعظم الشركات.

٣٥- وأجرت إيرنست آند يونغ دراسة شملت ٤٦ شركة مسجلة في بورصة جوهانسبرغ خلال الربع الأول من عام ٢٠٠٥ للتحقيق في حالة تنفيذ معايير الإبلاغ المالي الدولية في جنوب أفريقيا^(٣٨). وأشارت الدراسة إلى أن ٩٦ في المائة من الشركات التي شملتها الدراسة لم تكن تحقق تقدماً في الإبلاغ عن النتائج المرحلية لتطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية في عام ٢٠٠٥ وأن ٣٣ في المائة منها فقط كانت على الطريق الصحيح في التقدم الشامل باتجاه تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية في عام ٢٠٠٥. وهذا يشير بوضوح إلى أن العديد من شركات جنوب أفريقيا لم تقدّر عملية الانتقال إلى تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية حق قدرها.

(٣٦) التعميم الإداري ١٣٣، المقابل الجنوب أفريقي للمعيار المحاسبي الدولي ٣٩، كان سارياً على السنوات المالية التي بدأت في ١ كانون الثاني/يناير ٢٠٠١ وبعد ذلك التاريخ.

(٣٧) معيار الإبلاغ المالي الدولي ٣ (التعميم الإداري ١٤٠) - كان المعيار المتعلق بائتلافات الأعمال سارياً على جميع ائتلافات الأعمال التي صادف تاريخ الاتفاق عليها ٣١ آذار/مارس ٢٠٠٤ أو وقع الاتفاق عليها بعد ذلك التاريخ.

(٣٨) إيرنست آند يونغ (٢٠٠٥). IFRS readiness amongst South African companies - a survey. نيسان/أبريل ٢٠٠٥.

٣٦- وفي عام ٢٠٠٦، أجرت إيرنست آند يونغ دراسة متابعة لتقييم مضاعفات الانتقال إلى تطبيق المعايير الدولية وأثره على الشركات التي طبقتها أول مرة (التحول إلى المعايير الدولية) والشركات التي سبقتها إلى اعتمادها (أثر مشروع التحسينات)^(٣٩). فسُلطت الدراسة الضوء على التحديات التي واجهتها شركات جنوب أفريقيا باعتمادها المعايير الدولية، التي فاقت التوقعات في مدى تعقيدها، وتكاليف باهظة في بعض الحالات، وعدم فهم الأسباب التي دفعت إلى ذلك الانتقال، والخلط المحتمل حدوثه في المعلومات المتعلقة بأداء الشركة^(٤٠).

٣٧- وأشارت الدراسة إلى أن نحو ثلثي المحييين الذين شملتهم الدراسة استعانوا بلجنة توجيهية لتنفيذ مشاريعهم المتعلقة بمعايير الإبلاغ المالي الدولية وعقدوا اجتماعات منتظمة لتقييم التقدم المحرز ومناقشة المشاكل. ونفذت جميع الشركات تقريباً المعايير الدولية داخلياً غير أن ما يزيد عن ٨٠ في المائة منها أشارت إلى استعانتها بمراجعين خارجيين و/أو مستشارين خارجيين آخرين (بما في ذلك شركات مراجعة أخرى). وما حدث في غالب الأحوال هو أن المستشارين الخارجيين قدموا استنتاجاتهم بينما قام المراجعون العاملون في الشركات بالتحقق من الاختيارات التي قامت بها الشركات ومن السياسات التي نفذتها. واستُنبتت إجراءات تنسيق ومراقبة عن طريق عملية الاستعراض تلك.

٣٨- كما فرض الانتقال إلى تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية عبئاً على العاملين في الشركات. فاعتُبر تدريب العاملين ضرورياً. وفي الإجابة عن تلك الدراسة أشار نحو ثلث الشركات إلى أنه كان عليها تعيين موظفين بشكل دائم أُسندت إليهم مسؤولية التقيد بالمعايير المحاسبية وشروط الكشف. وقال أحد المحييين إنه استخدم موظفين منذ السبء في تنفيذ مشروع المعايير الدولية بينما كان آخرون لا يزالون يبحثون عن موظفين إضافيين لمساعدتهم في القيام بالوظيفة المحاسبية. ولأن جنوب أفريقيا من أوائل البلدان التي نسقت بين معاييرها المحاسبية وبين المعايير الدولية، فإن هناك عملياً طلب على خبرتها فيما تستتفز العولمة خبرتها ومهاراتها. وقد حدث هذا بالتحديد في ما يتعلق بتنفيذ معايير الوسائل المالية (معياري المحاسبة الدوليين ٣٢ و ٣٩).

٣٩- وفي الوقت الحاضر، يقيم ٩٤٢ ٥ عضواً من أعضاء المعهد الجنوب - أفريقي للمحاسبين المعتمدين الذين يحملون صفة محاسب معتمد جنوب أفريقي، من بين الأعضاء البالغ عددهم ٢٢٢ ٢٦ (٢٦,٦ في المائة)، خارج جنوب أفريقيا^(٤١). وحتى هذا التاريخ، ركز المعهد اهتمامه على تعليم وتدريب المحاسبين المعتمدين. ووجد المعهد أنه من الضروري تحسين تقييم العرض والطلب على الخبرة المحاسبية والمالية على جميع المستويات في جنوب - أفريقيا. ولفهم طبيعة ومدى النقص الحالي في مهارات الإدارة والمحاسبة والمراجعة المالية وطبيعة ومدى

(٣٩) إيرنست آند يونغ (٢٠٠٦). Transition to IFRS – the final analysis results. لم يحدد التاريخ.

(٤٠) إيرنست آند يونغ (٢٠٠٦). Facing the challenges of IFRS adoption. ٢٧ تموز/يوليه ٢٠٠٦.

(٤١) المعهد الجنوب أفريقي للمحاسبين المعتمدين (٢٠٠٧). CA(SA) qualification results reflect

blossoming transformation in accountancy profession. بلاغ صحفي، ٢٢ حزيران/يونيه ٢٠٠٧.

الاحتفاظ بالحاسبين المتدربين، أطلق المعهد مشروعين بحثيين خلال شهر حزيران/يونيه ٢٠٠٧^(٤٢). ويعد هذان المشروعان خطوة أولى باتجاه سد النقص في المهارات في المجال الحاسبي في جنوب أفريقيا.

٤٠ - وأشارت الدراسة التي أجريت في عام ٢٠٠٦ أيضاً إلى الكلفة المهولة والقيود الزمنية التي تعرضت لها بعض الشركات في اعتماد المعايير الدولية. فبالنسبة لأكثر من ثلث المحييين استغرق تنفيذ التغييرات أكثر من سنة بينما استغرق ذلك أقل من ستة أشهر بالنسبة لفئة صغيرة (١٦ في المائة). وأشار أكثر من نصف المحييين إلى أن تنفيذ المعايير الدولية كلفهم أكثر من مليون راند واعتقد أكثر من ١٠ في المائة أن التكلفة تجاوزت ٥ ملايين راند.

٤١ - وفي تلك الدراسة، أشار معظم المحييين (٦٦ في المائة) إلى أنه كان من نتائج التغييرات الناجمة عن تنفيذ المعايير الدولية تقديم المزيد من المعلومات المفيدة للمساهمين. إلا أنهم أشاروا إلى أن اعتماد المعايير الدولية قد جلب معه مزيداً من التعقيد والتشابك.

٤٢ - ومن المثير للاهتمام أن الدراسة أشارت إلى حدوث أثر مختلط على مجموع الأرباح المبلغ عنها. وأشار نحو ٦٦ في المائة من المحييين إلى حدوث أثر معاكس بينما أشار زهاء الثلث إلى وجود أثر إيجابي.

٤٣ - وكان أحد أهم الاستنتاجات التي خرجت بها الدراسة يتعلق بأثر تنفيذ المعايير الدولية على تسجيل وصيانة المعلومات المالية. فقبل إن تُنظم تكنولوجيا المعلومات والاتصالات عاجزة عن توفير المعلومات في جميع الحالات. وقيل إن العمل على مدار الساعة كان ضرورياً لتحقيق التقيد بالمعايير الدولية، مما يوحي بأن مزيداً من التغييرات في نظام تكنولوجيا المعلومات والاتصالات سيحدث في المستقبل. وتم الإعراب عن دواعي قلق كان معظمها في النواحي التالية:

(أ) صيانة المعلومات المتعلقة بالمتلكات والمصانع والتجهيزات، كتحديث سجل الأصول الثابتة وتسجيل وتحديث القيمة المتبقية وفترات الاستخدام: خلال فترة الانتقال إلى تنفيذ المعايير الدولية في عام ٢٠٠٥، كان إدخال تحسينات على المعيار الحاسبي الدولي ١٦ (المتلكات والمصانع والتجهيزات) يُعتبر المهمة الأكثر إرهاقاً. وطبقت العديد من الشركات نهج الكلفة الضرورية في معيار الإبلاغ المالي الدولي ١ لاستبعاد التسويات الرجعية. غير أن الشك في مستوى تطبيق منهج المكونات على الاستهلاك ظل يشكل تحدياً.

(ب) تقييم وتسجيل الوسائل المالية، بما فيها عمليات الكشف المتعلق بإدارة المخاطر، والتقيد بمبادئ عدم الإثبات وفصل الأدوات المالية: حالياً، بموجب معيار الإبلاغ المالي الدولي ٧ (الأدوات المالية: الكشف)، تواجه الشركات التي تتاجر في بلدان مختلفة ذات عملات وظيفية مختلفة صعوبة في إكمال تحليلات الحساسية.

(٤٢) المعهد الجنوب أفريقي للمحاسبين المعتمدين (٢٠٠٧). طلب إرسال اقتراحات: البحث في نقص المهارات في الإدارة والحاسبة والمراجعة المالية. طلب إرسال اقتراحات: البحث في استنزاف الحاسبين المتدربين والاحتفاظ بهم.

(ج) العمليات المتعلقة بنود الدين المعدوم وتبرير التعويض المصروف للإدارة/المديري الأعمال: ترد أدناه مناقشة تجارب جنوب أفريقيا المتعلقة بنود الدين المعدوم بمزيد من التفصيل.

باء- اللجنة التقنية المحلية

٤٤- باعتماد معايير الإبلاغ المالي الدولية، يمكن التساؤل بشأن ما إذا كانت الحاجة لا تزال قائمة بالنسبة لإنشاء لجنة تقنية محلية، كلجنة الأساليب المحاسبية الجنوب - أفريقية. وتؤكد تجربة جنوب أفريقيا الحاجة الأكيدة إلى تلك اللجنة.

٤٥- وأول حاجة إلى مثل هذه اللجنة هو تحقيق إشراك فئة المحاسبين المحليين في عملية وضع المعايير التي يقوم بها المجلس الدولي للمعايير المحاسبية ولجنة تفسير معايير الإبلاغ المالي الدولية عن طريق التعليق على مشاريع الكشف وأوراق المناقشة. أولاً، تُعتبر لجنة الأساليب المالية ممثلة للشركات الجنوب - أفريقية حيث إن أعضاء اللجنة يمثلون التجارة والصناعة والمستعملين والمراجعين وبورصة جوهانسبرغ والأكاديميين. علاوة على ذلك، فإن لجنة الأساليب المحاسبية، عن طريق إنشاء لجنة تقنية فرعية لكل مشروع كشف أو ورقة مناقشة جديدة، تدعو فئة المحاسبين المحليين وخبراء في مجال المحاسبة إلى المشاركة في عملية التعليق عليه عند الاقتضاء.

٤٦- وثاني حاجة إلى مثل هذه اللجنة هو الدور الذي تؤديه في التعليم. فلجنة الأساليب المحاسبية تؤدي دوراً في تعريف مجموعة المحاسبين المحليين بالتطورات الجديدة التي تطرأ في مجال المحاسبة. فتنظّم حملات تسويقية (يشارك فيها أحياناً العاملون في المجلس الدولي للمعايير المحاسبية) وتتاح فرص أخرى للمناقشة كلما ظهرت الحاجة إلى ذلك. كما يوفر المعهد الجنوب - أفريقي للمحاسبين المعتمدين، بواسطة عملية التعليم المستمر التي يقوم بها، حلقات دراسية تدريبية لفائدة أعضائه تتناول مواضيع محددة سلفاً.

٤٧- أما الحاجة الأخيرة، وربما الأهم، إلى لجنة كلجنة الأساليب المحاسبية فهو أنه ينبغي أن تبحث تلك اللجنة الطريقة الصحيحة لمعالجة المسائل المحاسبية التي لا يوجد إرشاد كاف بشأنها حالياً في معايير الإبلاغ المالي الدولية، بما في ذلك الحالات التي يتضح فيها وجود تنوع في الممارسة. ويمكن الحصول على المسائل التي ستناقشها لجنة الأساليب المحاسبية وتحلها من الفاعلين التاليين:

(أ) أعضاء لجنة الأساليب المحاسبية أنفسهم؛

(ب) واللجان الأخرى التابعة للمعهد الجنوب - أفريقي للمحاسبين المعتمدين؛

(ج) ولجان مجال المحاسبة؛

(د) ومنتدى الشركاء الفنيين؛

(هـ) وبورصة جوهانسبرغ؛

(و) ومنتدى كبار الموظفين الماليين الأربعة الأوائل؛

(ز) وأعضاء المعهد الجنوب - أفريقي للمحاسبين المعتمدين.

جيم- المسائل المحلية وتنوع الممارسة

٤٨- تبين تجربة جنوب أفريقيا أن التنوع موجود في الممارسة. إلا أن إحدى المزايا الرئيسية للتحويل إلى اعتماد معايير الإبلاغ المالي الدولية تتمثل في زوال العديد من هذه الممارسات المتباينة جرّاء ذلك التحويل. وكان يتعين على الشركات، إذ اعتمدت المعايير الدولية، تقييم سياساتها وإجراءاتها المحاسبية القائمة. وقد أدى إشراك مستشارين خارجيين وتكليف مراجعين داخليين بعملية الاستعراض إلى التوجه نحو الاتساق في التنفيذ. وقد تعزز ذلك الاتساق جرّاء اجتماع الخبراء في المجال وحلهم المسائل ذات الصلة. وفي هذا الصدد، يؤدي منتدى الشركاء التقنيين دوراً حيوياً في حل المسائل وتحقيق الاتساق. ويتمتع كل واحد من هؤلاء الشركاء التقنيين بدعم من مكتبه التقني الدولي.

٤٩- أما المسائل المحلية وتنوع الممارسة التي لا يمكن حلها عن طريق الهياكل الأنفة الذكر فننقل إلى لجنة الأساليب المحاسبية. عندئذ، تكون مهمة لجنة الأساليب تحديد الوسائل المناسبة لحل تلك المسائل. والسؤال الأول الذي تطرحه لجنة الأساليب هو ما إذا كانت المسائل واسعة الانتشار ومختلفة بشكل كبير يبرر إرسال طلب إلى لجنة تفسير الإبلاغ المالي. فالمسائل من قبيل عقود الإيجار التشغيلي والصفقات الهادفة إلى تمكين السود اقتصادياً (التي ستناقش في الفصل رابعاً أدناه) أمثلة عن الطلبات التي أرسلتها جنوب أفريقيا إلى لجنة التفسير.

٥٠- وإذا اتخذ قرار بعدم إحالة مسألة ما إلى لجنة التفسير لعدد من الأسباب الوجيهة (مثلاً، إذا تم اعتبار أن المسألة مجرد مسألة محلية)، فإن البدائل المتاحة هي وضع معيار محلي أو إصدار منشور دوري أو دليل أو استخدام أساليب اتصال أخرى للإعلان عن الكيفية التي تم بها حل المسألة. وتوصي لجنة الأساليب بإصدار تصريحات جنوب - أفريقية إلى الهيئة الرسمية المناسبة.

٥١- ويصدر مجلس الأساليب المحاسبية، حيثما تقتضي الظروف، معياراً محلياً (أحد البيانات من المجموعة المحاسبية ٥٠٠ من بيانات الممارسات المحاسبية المقبولة بصفة عامة) لتفسير جوانب محاسبية بعينها أو صفقات أو مسائل أخرى لا تحدث إلا في السياق الجنوب - أفريقي، عندما لا تكون معايير الإبلاغ المالي الدولية قد تطرقت لتلك الجوانب أو الصفقات أو المسائل الأخرى بشكل محدد أو واضح^(٤٣). وتتمتع المجموعة المحاسبية ٥٠٠ بنفس القوة التي تتمتع بها المجموعة المحاسبية ١٠٠ من بيانات الممارسات المحاسبية المقبولة بصفة عامة، ويجب على شركات جنوب أفريقيا الالتزام بها حتى إذا كانت تُعد بيانات مالية وفق معايير الإبلاغ المالي الدولية^(٤٤). فالشركة التي ادّعت التقييد بالمعايير الدولية والتي تقيدت أيضاً بالمجموعة المحاسبية ٥٠٠ لا تكون مخالفة للمعايير الدولية حيث إن تلك المعايير المحلية ليست سوى تفسير محلي للمعايير الدولية. ولن تكون تلك الشركات أيضاً في حاجة

(٤٣) المعهد الجنوب أفريقي للمحاسبين المعتمدين (٢٠٠٥). Circular 8/05 – Status of Professional

Announcements. آب/أغسطس ٢٠٠٥.

(٤٤) بورصة جوهانسبرغ (٢٠٠٥). التقييد بمجموعة المعايير المحاسبية ٥٠٠. رسالة دائرة التسجيل في بورصة

جوهانسبرغ، ١٢ أيار/مايو ٢٠٠٣.

للتقيد بالبيانات الجنوب - أفريقية المتعلقة بالممارسات المحاسبية المقبولة بصفة عامة، ولن يكون بوسعها ذلك في واقع الأمر لأنها تكون قد طبقت معيار الإبلاغ المالي الدولي ١ (وهو ليس جزءاً من البيانات الجنوب - أفريقية عن الممارسات المحاسبية المقبولة بصفة عامة).

٥٢ - ولا يُنظر إلى الأدلة التي يصدرها المعهد الجنوب - أفريقي للمحاسبين المعتمدين بوصفها تتمتع بنفس المركز الذي تتمتع به البيانات عن الممارسات المحاسبية المقبولة بصفة عامة^(٤٥). وقد يستدعي المعهد الجنوب - أفريقي الأعضاء أو الأعضاء المنتسبين المسؤولين عن إعداد بيانات مالية والذين لا يتقيدون بدليل ما كي يشرحوا أسباب عدم تقيدهم به. وتصدر معظم الأدلة من أجل حل مسائل محددة تتعلق بمجال المحاسبة خصوصاً.

٥٣ - وتبلغ المنشورات الدورية الصادرة عن المعهد الجنوب - أفريقي الأعضاء بمسائل ذات صلة ولكنها لا تفسر المسائل أبداً. وعندما يتم التطرق إلى مسائل محاسبية، فإن تلك المنشورات يكون لها المركز ذاته الذي تتمتع به الأدلة المحاسبية المشار إليها أعلاه^(٤٦).

٥٤ - وتتم مناقشة أهم تلك التصريحات ضمن الفصل رابعاً المخصص لمسائل محددة.

دال - الرصد والتنفيذ

٥٥ - لقد ساهم تكوين فريق الرصد الخاص بالممارسات المحاسبية المقبولة بصفة عامة بدوره في اتساق تطبيق معايير المحاسبة في جنوب أفريقيا. وعملاً بنصيحة فريق الرصد، أصدرت إدارة التسجيل في بورصة جوهانسبرغ دليلاً موجهاً للشركات المسجلة يتعلق بأسلوب المعالجة المحاسبية الصحيح لبعض الصفقات أو الأحداث التي حددها فريق الرصد. ويتضمن هذا الدليل ما يلي:

(أ) ينبغي لشركات التأمين ألا تدرج في بيانات دخلها تسويات تكون الغاية منها التسهيل فيما يتعلق بعائدات الاستثمار الطويلة الأجل^(٤٧).

(ب) فيما يتعلق بطريقة العرض الصحيحة في بيان الدخل، من غير المناسب إنهاء بيان الدخل ببند "الأرباح عن كل سهم" أو بأي رقم آخر عدا صافي الدخل الذي يعزى للمساهمين العاديين (الشكل السابق لبيان الدخل)^(٤٨).

(٤٥) المعهد الجنوب أفريقي للمحاسبين المعتمدين (٢٠٠٥). Circular 8/05 - Status of Professional Announcements آب/أغسطس ٢٠٠٥.

(٤٦) نفس المصدر أعلاه.

(٤٧) بورصة جوهانسبرغ (٢٠٠٣). تسوية عائد الاستثمار الطويل المدى مع بيان الدخل. رسالة دائرة التسجيل في بورصة جوهانسبرغ، ٢١ شباط/فبراير ٢٠٠٣.

(٤٨) بورصة جوهانسبرغ (٢٠٠٣). طريقة عرض بيان الدخل. رسالة دائرة التسجيل في بورصة جوهانسبرغ، ١٢ أيار/مايو ٢٠٠٣.

(ج) ينبغي دعم التصريح القائل إنه: "قد أعيدت صياغة بعض الأرقام المقارنة من أجل الالتزام بتصنيف العام الجاري" بكشف تام عن جميع عمليات إعادة التصنيف سطرًا بسطر^(٤٩).

(د) ينبغي للشركات مراجعة أسلوبها في المعالجة المحاسبية لصناديق ائتمان أسهمها حتى تضمن تقيدها بمبادئ التوحيد^(٥٠).

(هـ) يشمل التقييد بمعايير الإبلاغ المالي الدولية أيضًا التقييد بمعايير المجموعة المحاسبية ٥٠٠^(٥١).

٥٦ - وقد جرى في الوقت الحاضر إحالة ٢٨ شركة إلى فريق الرصد بغرض الاستعراض. وقد طلبت تسع شركات من بينها استعراض جميع بياناتها المالية بينما طلبت ١٨ شركة من بينها استعراض سياسات محددة أو بنود مفصلة في البيانات المالية المرحلية أو السنوية^(٥٢). ويعرض الجدول ١ نتائج التوصيات والإجراءات التي اتخذتها بورصة جوهانسبرغ.

(٤٩) بورصة جوهانسبرغ (٢٠٠٣). دائرة التسجيل في بورصة جوهانسبرغ. إعادة صياغة المعلومات المالية المقارنة. رسالتنا دائرة التسجيل في بورصة جوهانسبرغ، ٢٢ تشرين الأول/أكتوبر و٢٩ كانون الأول/ديسمبر ٢٠٠٣.

(٥٠) بورصة جوهانسبرغ (٢٠٠٤). توحيد صناديق ائتمان خطط الأسهم التحفيزية. رسالة دائرة التسجيل في بورصة جوهانسبرغ، ١٦ شباط/فبراير ٢٠٠٤.

(٥١) بورصة جوهانسبرغ (٢٠٠٥). التقييد بمجموعة المعايير المحاسبية ٥٠٠. رسالة دائرة التسجيل في بورصة جوهانسبرغ، ١٢ أيار/مايو ٢٠٠٣.

(٥٢) المعهد الجنوب أفريقي للمحاسبين المعتمدين (٢٠٠٧). ملخص المسائل. ويمكن الحصول عليه من: http://www.saica.co.za/documents/summary_of_matters (تم الدخول إلى الموقع في ٢٣ نيسان/أبريل ٢٠٠٧).

الجدول ١- القرارات بشأن الحالات التي أحيلت إلى فريق الرصد الخاص
بالممارسات المحاسبية المقبولة بصفة عامة

عدددها	التوصيات أو الإجراءات
٣	سُحبت بيانات مالية سنوية وأعيد إصدارها
٢	أوقفت شركات (توجد مشاكل أخرى تتعلق ببورصة جوهانسبرغ)
٧	غيرت السياسة المحاسبية بالنسبة للتقارير المالية المقبلة/نصحت شركات أخرى تعتمد هي الأخرى هذه السياسة بالتقيد بها في المستقبل/غير مشروع نشر النتائج قبل نشر النتائج بصفة نهائية.
٩	تم الإعلان عن النتائج المنقحة
٢	وردت إشارة إلى المسائل التي حددها فريق الرصد في النتائج المرحلية التالية وتم الكشف الكامل في التقرير السنوي
١	أعيد نشر القيمة الصحيحة للأرباح المحققة عن كل سهم في إذاعة أخبار بورصة الأوراق المالية وفي التقرير السنوي قبل توزيعها
٢	نقحت النتائج قبل التوزيع على المساهمين
١	لم يطلب أي إجراء
١	قيد النظر
٢٨	المجموع

المصدر: المعهد الجنوب - أفريقي للمحاسبين المعتمدين (٢٠٠٧). ملخص المسائل. ويمكن الحصول عليه من:
<http://www.saica.co.za/documents/summary>

٥٧- أدى سجل جنوب أفريقيا في الافتقار إلى التنفيذ القانوني لمعايير الإبلاغ المالي إلى إتاحة الفرصة لتفسير وتطبيقات مختلفة في الواقع، بل حتى للتلاعب المحاسبي أحياناً. أما الدرس المستخلص من ذلك فهو أنه إذا كانت جنوب أفريقيا ترغب حقاً في أن تكون فاعلاً في السوق العالمية، فإنه يجب أن يكون الرصد والتنفيذ ركيزتين يقوم عليهما نظام الإبلاغ المالي. والمجلس الدولي للمعايير المحاسبية ليس مسؤولاً عن رصد وتنفيذ معايير الإبلاغ المالي الدولية. فهاتان المهمتان من مسؤولية المنظمين الوطنيين. والمنظمون الجنوب - أفريقيون ملتزمون بإجراء رصد وتنفيذ صارمين. وقد تبين، في هذا الصدد، أن الجهود المبذولة قد نجحت حتى الآن في ضمان التقيد. ويؤكد

البروفيسور هارفي وينر، رئيس فريق الرصد الخاص بالممارسات المحاسبية المقبولة بصفة عامة، على الإلحاح والجدية اللذين ينظر بهما الفريق إلى مهمته بصفته مستشاراً لبورصة جوهانسبرغ في تحقيق ذلك التقييد^(٥٣).

هاء- إشراك الشركات المحلية

٥٨- يؤدي منتدى الشركاء التقنيين في جنوب أفريقيا دوراً مهماً في تحديد مختلف الممارسات والتطبيقات الخاصة بمعايير الإبلاغ المالي. ويمثل ذلك المنتدى شبكةً من الشركاء التقنيين في جنوب أفريقيا. ويمكن اعتبار ذلك خطوةً أولى على طريق تحقيق الاتساق في تطبيق معايير الإبلاغ المالي في جنوب أفريقيا. ويحصل هؤلاء الشركاء أيضاً، من خلال شبكاتهم الدولية، على معرفة بالممارسات الدولية لحل مسائل بعينها. ويُعتبر هذا الربط الشبكي أساسياً في استدامة ممارسات الإبلاغ الدولية المتسقة.

٥٩- كما يُطلب من شركات التدقيق المحلية أن تحيل المسائل المحاسبية إلى مكاتبها الدولية بغية تحقيق الاتساق على الصعيد العملي. غير أنه من سلبيات ذلك ارتفاع التكلفة وطول مدة انتظار الرد التي سببت إحباطاً للمدققين والعملاء في الواقع العملي.

رابعاً- المسائل الفنية ومسائل التطبيق

٦٠- يُسلط هذا الفصل الضوء على أهم المسائل التقنية والمسائل المتعلقة بالتطبيق التي وُجدت في مرحلة الانتقال إلى تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية في جنوب أفريقيا. وقد تم تحديد هذه المسائل عن طريق استعراض طريقة العمل الرسمية التي تتبعها لجنة الأساليب المحاسبية والمناقشات مع قادة القطاع.

ألف- تناقص قيمة دفتر المدينين

٦١- عُرِفَت عمليات وضع محصنات لسداد الديون المدومة كمسألة تتعلق بالتنفيذ في الدراسة الثانية التي أجرتها إيرنست آند يونغ (والتي نوقشت أعلاه). وظهرت هذه المسألة أول مرة في القطاع المصرفي باعتماد النسخة الجنوب - أفريقية من المعيار المحاسبي الدولي ٣٩ الأصلي في عامي ٢٠٠١/٢٠٠٢^(٥٤). وفي تلك المرحلة، طلب مصرف الاحتياطي لجنوب أفريقيا (وهو الهيئة التي تنظم المصارف في جنوب أفريقيا) من المصارف أن تحسب تناقص قيمة القروض والذمم المستحقة استناداً إلى جدول محصنات. ولم يأخذ ذلك الجدول في الاعتبار بشكل واضح نموذج التدفق النقدي المحصوم الذي يعتمد على التدفقات النقدية المتوقعة كما يقتضي ذلك المعيار المحاسبي الدولي ٣٩ الأصلي. وكان السؤال العملي الذي طُرح في تلك المرحلة يتعلق بما إذا كان ينبغي إجراء أي تسويات

(٥٣) المعهد الجنوب أفريقي للمحاسبين المعتمدين (٢٠٠٦). دقق فريق الرصد الخاص بالممارسات المحاسبية المقبولة بصفة عامة في ٣٠ شركة مسجلة. النشرة الصحفية الصادرة في ٢٩ تشرين الثاني/نوفمبر ٢٠٠٦. اتُخذت إجراءات مع ٢٨ شركة فقط من بين تلك الشركات.

(٥٤) المعهد الجنوب أفريقي للمحاسبين المعتمدين (٢٠٠١). التعميم الإداري ١٣٣ - الأدوات المالية: الإدراج والقياس. نيسان/أبريل ٢٠٠١.

لنموذج التدفق المالي المتوقع على الرصيد الافتتاحي للأرباح غير الموزعة. وكان جواب المعهد الجنوب - أفريقي للمحاسبين المعتمدين أن الأحكام الانتقالية نصّت على إجراء تسوية للرصيد الافتتاحي للأرباح غير الموزعة إذا كان جدول المخصصات لا يأخذ في الاعتبار بشكل واضح مبلغ أو توقيت التدفقات المالية الأساسية^(٥٥).

٦٢- ويبرهن هذا بوضوح على أن اعتماد معايير الإبلاغ المالي الدولية لأغراض وضع البيانات المالية هو ابتعاد عن أي متطلبات تفرضها أي هيئة تنظيمية محلية.

٦٣- أما المسألة الثانية المتعلقة بتناقص قيمة دفتر المدينين فنشأت عن تنقيح المعيار المحاسبي الدولي ٣٩ الذي تمت الاستعاضة من خلاله عن "نموذج التدفق المالي المتوقع" بـ "نموذج الخسائر المتكبدة". وكان السؤال الحاسم عندئذ هو كيف يتم تطبيق اختبار تجربة الخسارة التاريخية في عمليات التقييم الجماعية. وشرع القطاع المصرفي في مناقشاته قبل إنفاذ تعديل المعيار المحاسبي الدولي ٣٩ لـ "نموذج الخسارة المتكبدة" وتبادل الرسائل مع لجنة التفسير بواسطة جمعية المصارف. وتم إدراج دواعي قلق القطاع المصرفي في التعديل المتعلق بـ "نموذج الخسارة المتكبدة" مما أدى بالقطاع إلى قبول التغيير لـ "نموذج الخسارة المتكبدة"^(٥٦).

باء- الإيجارات التشغيلية

٦٤- فيما يتعلق بتثبيت أقساط الإيجارات التشغيلية، كانت ممارسة جنوب أفريقيا تختلف عن الممارسة الدولية. فممارسة جنوب أفريقيا كانت تقوم على أنه لا ينبغي تثبيت الأقساط بموجب اتفاقات الإيجار التشغيلي المعرضة لتصاعد التضخم. إذ كان يُعتقد أن حالات تصاعد التضخم هي "أساسٌ نظميٌ آخر" يستند إليه لتوزيع أقساط الإيجار على مدى فترة الإيجار. وعُرضت هذه المسألة على لجنة التفسير إلا أنها رفضتها لأن المعيار واضح: فالمعيار المحاسبي الدولي ١٧ (المتعلق بالإيجارات) يشير إلى "أساسٌ نظميٌ آخر" يمثل بشكل أكبر المخطط الزمني لانتفاع المستخدم. "ولا ينبغي أن يتأثر المخطط الزمني لانتفاع المستخدم إلا بعوامل تؤثر على الاستخدام المادي للأصل وهي لا تشمل التضخم.

٦٥- وأصدر المعهد الجنوب - أفريقي للمحاسبين المعتمدين منشورين دوريين للإعلان عن تحول الممارسة الجنوب - أفريقية إلى ممارسة دولية^(٥٧). ورغم العديد من ردود الفعل السلبية من جانب المعدّين، تم تعديل هذه الممارسة المختلفة في جنوب أفريقيا.

(٥٥) المعهد الجنوب أفريقي للمحاسبين المعتمدين (٢٠٠٣). التعميم الإداري ٠٣/٦ - إرشادات بشأن تطبيق التعميم ١٣٣ - الأدوات المالية: الإدراج والقياس. تشرين الثاني/نوفمبر ٢٠٠٣.

(٥٦) تم الحصول على هذه المعلومات من خلال المناقشات مع القطاع المصرفي.

(٥٧) المعهد الجنوب أفريقي للمحاسبين المعتمدين (٢٠٠٥): التعميم الإداري ٠٥/٧ - الإيجارات التشغيلية؛ والمعهد الجنوب أفريقي للمحاسبين المعتمدين (٢٠٠٦): التعميم الإداري ٠٦/١٢ - الإيجارات التشغيلية. آب/أغسطس ٢٠٠٦.

جيم - الضريبة الجنوب - أفريقية على الأرباح

٦٦ - تم إدخال نظام ضريبي مزدوج للشركات بموجب القانون الجنوب - أفريقي للضريبة على الدخل الصادر في عام ١٩٩٣، يتكون من ضريبة عادية تُجبي على الدخل الخاضع للضريبة ومن ضريبة ثانوية على الشركات. والضريبة الثانوية على الشركات هي ضريبة تُجبي على الأرباح التي تعلن عنها الشركات الجنوب - أفريقية وتستند إلى المبلغ الذي يمثل الفارق بين الربح المصرح به والأرباح المحصلة في السابق. ونظراً لأن هذه مسألة خاصة بجنوب أفريقيا، فقد أصدر مجلس الأساليب المحاسبية المعيار المحاسبي الجنوب - أفريقي ٥٠١ الذي يتعلق بالممارسات المحاسبية المقبولة بصفة عامة (الضريبة الثانوية على الشركات) بغية توضيح المعالجة المحاسبية المخصصة لتلك الضريبة استناداً إلى مبادئ المعيار المحاسبي الدولي ١٢ (الضرائب على الدخل)^(٥٨).

٦٧ - والسؤال الرئيس الذي يثيره المعيار المحاسبي ٥٠١ هو ما إذا كان ينبغي إدراج الضريبة الثانوية في السطر المخصص للضريبة على الدخل في بيان الدخل. وتوافقت الآراء على أن الضريبة الثانوية هي ضريبة على الدخل لأنها ضريبة على الشركات وليست ضريبةً مقتطعةً. والمعيار المحاسبي ٥٠١ يربط بين إثبات خصم الضريبة الثانوية وإثبات خصم الربح المصرح به. وينبغي إثبات خصم الضريبة الثانوية إذا تم إثبات الخصم المتعلق بالربح المصرح به. واعتمد المعيار ٥٠١ أيضاً مبادئ إنشاء أصول مؤجلة والواردة في المعيار المحاسبي الدولي ١٢. ولا يجوز إثبات الضريبة المؤجلة على الرصيد الدائن من الضريبة الثانوية (الحالات التي تزيد فيها الأرباح المحصلة عن الأرباح المدفوعة) إلا إذا كان من المرجح أن تصرح الشركة بأرباحها في المستقبل لكي تستخدم الرصيد الدائن من الضريبة الثانوية.

٦٨ - وبرهنت هذه المسألة على أنه بإمكان التشريع أن يتناول مسائل محلية لم تتطرق إليها معايير الإبلاغ المالي الدولية بشكل محدد.

دال - تمكين السودان اقتصادياً

٦٩ - تمكين السودان اقتصادياً عمليةً رسميةً متبعة في جنوب أفريقيا للارتقاء بمعيشة السود من سكان ذلك البلد^(٥٩). وتتناول المسألة المحاسبية في جنوب أفريقيا الحالة التي تقوم فيها شركات بإصدار أسهم لفائدة السود من سكان جنوب أفريقيا أو شركات تقع تحت سيطرتهم بخصم وبقيمة عادلة بغية تحقيق أهداف تمكين السكان السود. وفيما يخص الإرشاد الوارد في رأي لجنة التفسير ٨ (نطاق معيار الإبلاغ المالي الدولي ٢)، من الواضح أن معيار الإبلاغ المالي الدولي ٢ (الدفع على أساس السهم) يسري على الصفقات الخاصة بتمكين السود في الحالات التي تكون فيها القيمة العادلة من النقد وغيره من الأصول التي يقدمها الشركاء في عملية تمكين السود أقل من

(٥٨) دخل التعميم الإداري ٥٠١ حيز النفاذ في السنوات المالية ابتداءً من ١ كانون الثاني/يناير ٢٠٠٤.

(٥٩) أصدرت الحكومة الجنوب - أفريقية وثائق مختلفة بشأن تمكين السود اقتصادياً، بما في ذلك قانون تمكين السود اقتصادياً، القانون رقم ٥٣ الصادر في عام ٢٠٠٣. ويمنح القانون لوزير التجارة والصناعة صلاحية إصدار مدونات الممارسات الجيدة، التي تطبق من أجل معرفة ما حققت شركة من الشركات في مجال تمكين السود اقتصادياً.

القيمة العادلة للأسهم الممنوحة لأحد الشركاء في تلك العملية؛ أي عنصر شهادة الإنصاف في إطار تمكين السود اقتصادياً.

٧٠- وأصدر مجلس الأساليب المحاسبية المعيار المحاسبي ٥٠٣ (تبرير الصفقات في إطار عملية تمكين السود اقتصادياً) لتوضيح ما إذا كان ينبغي إثبات شهادة إنصاف في إطار تلك العملية بوصفها أصلاً معنوياً أو بوصفها نفقة^(٦٠). وتم الخلوص إلى أنه ينبغي اعتبار تلك الشهادات على أنها من النفقات إلا إذا كان يمكن عزو قيمة شهادة الإنصاف المتعلقة بتمكين السود اقتصادياً مباشرة إلى شراء أصل معنوي آخر. والسبب الرئيس وراء اعتبار شهادات الإنصاف تلك على أنها من النفقات، بناءً على مبادئ المعيار المحاسبي الدولي ٣٨ (الأصول المعنوية)، هو أنها لا تخضع لسيطرة الشركة لأن الشركة عاجزة عن أن تبرهن على أن لديها القدرة على الحصول على منافع اقتصادية في المستقبل نابعة من المورد الأساسي، سواء عن طريق حقوق قانونية أو عن طريق مبادلات.

٧١- وأحيلت إلى لجنة التفسير هذه المسألة المتعلقة بصفقات تمكين السود اقتصادياً، مع أنها مسألة خاصة بجنوب أفريقيا، طلباً للتوضيح، فأصدرت تلك اللجنة الرأي ٨ (نطاق معيار الإبلاغ المالي الدولي ٢) كإجابة.

هاء- اختلاف الآراء الناجم عن رفض لجنة التفسير الإدلاء برأيها

٧٢- أحياناً، ترفض لجنة التفسير الإدلاء برأي في المواضيع المعروضة عليها لأنها ترى أن المعالجة المحاسبية المناسبة واضحة. إلا أنه باستطاعة منطلق لجنة التفسير في تلك الحالات، من خلال التجربة الجنوب - أفريقية، أن يتعرف على ممارسات مختلفة في جنوب أفريقيا. ويضم المنشور الدوري ٠٦/٠٩ الصادر عن المعهد الجنوب - أفريقي للمحاسبين المعتمدين، والمتعلق بالخصوم النقدية وخصوم التسوية وغير ذلك من الخصوم وتمديدات آجال السداد، أمثلة عن الحالات التي تم فيها تحديد ذلك الاختلاف^(٦١).

(أ) الخصوم النقدية: ترى لجنة التفسير أن المعيار المحاسبي الدولي ٢ (الجرد) يقدم ما يكفي من الإرشاد. فينبغي طرح الخصوم النقدية المتلقاة من كلفة السلع المشتراة. وخلافاً لذلك، تبرر العديد من المؤسسات الجنوب - أفريقية الخصوم النقدية التي تحصل عليها بأنها "دخل آخر"، وبالتالي ينشأ الاختلاف. وبالمثل، يوضح المنشور الدوري ٠٦/٠٩ أن الخصوم النقدية الممنوحة للعملاء ينبغي أن تخفض مبلغ العائدات المثبت في تاريخ البيع.

(ب) خصوم التسوية: برفضها البت في المسألة المتعلقة بخصوم التسوية، وافقت لجنة التفسير على أنه ينبغي تقدير قيمة تلك الخصوم المسموح بها عند البيع وتقديمها على أنها انخفاض في العائدات. وينبغي بالمثل طرح خصوم التسوية المتلقاة من كلفة الجرد. وكانت المؤسسات الجنوب - أفريقية في ذلك الوقت تقوم عادة بتبرير

(٦٠) صدر في عام ٢٠٠٦.

(٦١) المعهد الجنوب أفريقي للمحاسبين المعتمدين (٢٠٠٦): التعميم الإداري ٠٦/٠٩ - الصفقات التي ينشأ عنها تسويات للإيرادات/عمليات الشراء. أيار/مايو ٢٠٠٦.

خصوم التسوية المسموح بها للعملاء بوصفها "نفقات تشغيل" وخصوم التسوية التي تحصل عليها بوصفها "دخل آخر".

(ج) الخصوم الأخرى: تبرر العديد من المؤسسات الجنوب - أفريقية الخصوم التي تحصل عليها بوصفها "دخل آخر". غير أن لجنة التفسير وافقت على أن تلك الخصوم، حسب ما جاء في المعيار المحاسبي الدولي ٢ (الجرد)، التي تم الحصول عليها كخصم من سعر شراء الجرود ينبغي أن تؤخذ في الحسبان عند قياس كلفة الجرد. ولا تُطرح الخصوم المتعلقة تحديداً بنفقات البيع من كلفة الجرد.

(د) تمديد آجال السداد: لا يزال هناك اختلاف* في الممارسات فيما يخص معالجة تمديد آجال السداد. وهي مسألة لا تزال تنتظر الحل حيث إن هناك أكثر من معيار يتناول المبادئ المتعلقة بالتسويات المؤجلة، ويختلف تفسير المتطلبات باختلاف المعدّين. فالمعيار المحاسبي الدولي ٢ (الجرد) ينص، عندما ينطوي الترتيب فعلا على مكوّن مالي، على أنه يجب إثبات ذلك المكون بوصفه فائدة على مدى فترة التمويل. ويحتوي المعيار المحاسبي الدولي ١٨ على إشارة مماثلة فيما يتعلق بإثبات العائدات. والأسباب التي ساقتها لجنة التفسير لرفض تقديم أي تفسير هي وضوح المعالجة المحاسبية الخاصة بتمديد آجال السداد كقرض بلا فائدة لمدة ستة أشهر: فقيمة المال الزمنية ينبغي أن تقيّد عندما تكون قيمة مادية. ونشأ الاختلاف بالنسبة لتفسير القرض الممتد (وبالتالي ضرورة تقديم قيمة المبالغ وفق المعيار المحاسبي الدولي ٣٩ (الأدوات المالية: الإدراج والقياس)). ويفسر بعض المراجعين والمستخدمين القرض الممتد على أنه سداد بعد تاريخ عقد الصفقة (أي أنه تم تمديد القرض) فيما فسره آخرون على أنه قرض مدد لفترة أطول مما هو معتاد بالنسبة لذلك القطاع. وعلاوة على ذلك، يقول بعض المعدّين إنه عندما يتم عقد صفقات بيع النقد بنفس سعر البيع المطلوب عند عقد صفقات بآجال سداد ممتدة، فإن عائدات البيع التي يتم إثباتها يجب ألا تتغير.

واو- قطاع التأمين: أوجه الشذوذ المتعلقة بأسهم الخزينة

٧٣- قبل اعتماد معايير الإبلاغ المالي الدولية، طبق قطاع التأمين معياراً محلياً كان له أثر تحصين نتائج أعمال التأمين^(٦٢). وكان يعلن عن الأصول والخصوم المتعلقة بأعمال التأمين بصورة منفصلة عن الأعمال الأخرى في البيانات المالية. وقد أدى التحول إلى تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية وكذلك تطبيق معيار الإبلاغ ٤ (عقود التأمين) إلى الكشف عن الأصول بطبيعتها. فعلى سبيل المثال، لا يعلن عن الأصول المالية المملوكة من أجل إدارة أعمال التأمين بمعزل عن غيرها من الأصول.

٧٤- والنتيجة الرئيسية التي ترتبت عن إلغاء مبدأ التحصين هي الأثر الذي تحدّثه أسهم الخزينة. إذ إن بعض أقسام التأمين (فروع) تستثمر في الأسهم العادية لشركة ما (شركة قابضة). فعلى سبيل المثال، تعرض عمليات

(٦٢) التعميم الإداري ١٢١- نم إلغاء كشف شركات التأمين الطويل المدى في البيانات المالية في غضون عام

التأمين منتجات مرتبطة بأداء الأسهم وبالتالي فإنها كثيرا ما تستثمر في أسهم شركاتها القابضة^(٦٣). ويمكن أيضا شراء تلك الأسهم لأغراض استثمارات ذات صلة (الاستثمارات المرتبطة بأداء سلة من الأسهم) أو لتحقيق عائد مباشر لفائدة حملة وثائق التأمين. ووجه الشذوذ الرئيس هنا هو أن قيمة هذه الأسهم تؤخذ في الحسبان عند حساب قيمة خصم التأمين ولكن يتم التخلص من أثرها على جانب الأصل عن طريق طرح تلك الأسهم من الأسهم العادية بوصفها أسهم خزينة. كما تُطرح أسهم الخزينة من عدد الأسهم المرجح قيد الإصدار من أجل حساب العائدات عن كل سهم وهو ما قد يضخم عدد العائدات عن كل سهم استناداً إلى معايير الإبلاغ المالي الدولية.

٧٥- وتمت مناقشة مسألة أسهم الخزينة مع السير ديفيد تويدي، رئيس مجلس المعايير المحاسبية الدولية، عندما زار جنوب أفريقيا في تشرين الثاني/نوفمبر ٢٠٠٦. وكان جوابه أن المجلس ناقش الموضوع في عدة اجتماعات عقدها المجلس ولم يتمكن من الوصول إلى حل مقبول دون إنشاء استثناء بالنسبة للقطاع^(٦٤).

زاي- اعتبارات قياس القيمة العادلة

٧٦- هناك سبب قلق آخر أثاره مجلس الأساليب المحاسبية ولجنة الأساليب المحاسبية في اجتماعهما بالسير ديفيد تويدي وهو تطبيق قياس القيمة العادلة المطبق على الأدوات المالية في حالتي عدم وجود سوق نشطة أو افتقار السوق إلى السيولة^(٦٥). ويتعلق سبب القلق ذلك خصوصاً بالحالات التي يكون فيها قياس القيمة العادلة مبنياً على تقديرات الإدارة.

٧٧- وكان جواب تويدي هو أنه من الضروري تقييم ورقة المناقشة المتعلقة بالإرشاد في قياس القيمة العادلة على نحو يتضمن تسلسلاً لقياس القيمة العادلة. وهذا التقييم عملية ضرورية لإنهاء دواعي القلق المتعلقة بقياس القيمة العادلة. ويخضع التقدم المحرز في هذا المشروع للرصد عن كثب في جنوب أفريقيا.

حاء- بيانات مالية منفصلة

٧٨- في جنوب أفريقيا كان يُطلب دائماً من الشركات القابضة إعداد بيانات مالية منفصلة استناداً إلى البيانات الجنوب - أفريقية عن الممارسات المحاسبية المقبولة بصفة عامة. وفي حين أن معايير الإبلاغ المالي الدولية لم تدون بوضوح لكي تطبق على البيانات المالية الموحدة دون غيرها، هناك ما يقارب التركيز الضمني على المركز الموحد أكثر منه على البيانات المالية المنفصلة^(٦٦).

(٦٣) المعهد الجنوب أفريقي للمحاسبين المعتمدين (٢٠٠٦): محضر اجتماع لجنة الأساليب المحاسبية، ٣٠ تشرين الثاني/نوفمبر ٢٠٠٦ (الاجتماع الذي تم فيه توثيق زيارة السير ديفيد تويدي).

(٦٤) نفس المصدر أعلاه.

(٦٥) نفس المصدر أعلاه.

(٦٦) نفس المصدر أعلاه.

٧٩- وتنسب بعض التحديات التي تواجه معدّي البيانات المالية من الشك في تطبيق مفهوم المادة على الشكل القانوني. ففيما يتعلق ببعض الهيئات ذات الأغراض الخاصة، يكون السؤال هو إلى أي مدى ينبغي تطبيق نهج "القراءة السريعة" على البيانات المالية المنفصلة من أجل تضمينها المادة الاقتصادية عوض الشكل القانوني على أساس أن الهيئة ذات الغرض الخاص لم تكن في الواقع سوى قناة أو وسيلة تخزين. وبالمثل، فيما يتعلق بالصفقات مع أطراف أخرى ذات صلة، يكون السؤال هو إلى أي مدى ينبغي تحليل المادة الاقتصادية، وليس فقط الشكل القانوني، وإدراجها خاصة في حال الاشتباه في أن الصفقات لم تُبرم في ظروف المنافسة المطلقة.

٨٠- وكان جواب السير ديفيد تويدي بهذا الخصوص أن مجلس المعايير المحاسبية الدولية كان على وعي بجميع تلك المسائل وكان يناقشها، وأن الأفضل في هذه المرحلة هو تطبيق نهج القراءة السريعة^(٦٧).

خامساً - خاتمة

٨١- لقد عزز اعتماد معايير الإبلاغ المالي الدولية بوضوح دور جنوب أفريقيا كفاعل عالمي في مجال المحاسبة ورسخ التوحيد في تطبيق تلك المعايير الدولية في جنوب أفريقيا. وقد شرعت الشركات المسجلة والممارسة المحاسبية في مهمة تنفيذ المعايير الدولية بجد وحقق نجاحاً باهراً. ولا شك أنه تم حل العديد من مشاكل المرحلة الأولى.

٨٢- وقد زاد اعتماد المعايير الدولية من اتساق تطبيقها وأكد كذلك على ضرورة إنشاء هيئة تقنية محلية تساهم في سير عمل مجلس المعايير المحاسبية الدولية حسب الأصول وتحل مسائل محلية محددة والاختلاف في الممارسة.

٨٣- وقد شهد البلد نمواً كبيراً في عدد أقسام المحاسبة التقنية في شركات المراجعة من أجل تلبية الطلب المرتفع على الخدمات التقنية. غير أن العديد من المحاسبين المتخصصين المدربين في جنوب أفريقيا غادروا البلد بسبب الطلب العالمي على مهاراتهم.

٨٤- وتمثل التحديات التي تواجه جنوب أفريقيا في إنشاء عملية دعم قانوني للمعايير المحاسبية عن طريق إحداث هياكل رصد وتنفيذ ملائمة وتطبيق نظام الإبلاغ التبايني.
