

Distr.
GENERALTD/B/C.II/ISAR/46*
21 August 2008ARABIC
Original: ENGLISHمؤتمر الأمم المتحدة
للتجارة والتنمية

مجلس التجارة والتنمية

لجنة الاستثمار والمشاريع والتنمية

فريق الخبراء الحكومي الدولي العامل المعني بالمعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ

الدورة الخامسة والعشرون

جنيف، ٤-٦ تشرين الثاني/نوفمبر ٢٠٠٨

البند ٣ من جدول الأعمال المؤقت

استعراض قضايا التنفيذ العملي المتعلقة بالمعايير الدولية للإبلاغ المالي

دراسة حالة بولندا

مذكرة مقدمة من أمانة الأونكتاد**

موجز

تعرض هذه المذكرة تجربة بولندا في التنفيذ العملي للمعايير الدولية للإبلاغ المالي. وتبين الوثيقة الترتيبات الرئيسية ضمن الإطار التنظيمي البولندي للإبلاغ المالي وآليات الإنفاذ المطبقة. وتتناول أهم الاستنتاجات البحثية المتعلقة بتأثير اعتماد المعايير الدولية للإبلاغ المالي على البيانات المالية للشركات البولندية. وتعلق أهم الفروق المسجلة بين البيانات المالية التي أعدت وفقاً للمعايير المحاسبية المقبولة عموماً في بولندا والمعايير الدولية للإبلاغ المالي بما يلي: (أ) صناديق المعاشات التقاعدية؛ (ب) المدفوعات السهمية؛ (ج) الأدوات المالية والتحوط؛ (د) انخفاض قيمة السمعة التجارية؛ (هـ) الأصول غير المادية؛ (و) ائلاف الأعمال؛ (ز) تقييم الذمم المدينة؛ (ح) تقييم الإيرادات والخصوم؛ (ط) الإيجار والممتلكات والمنشآت والمعدات. وتبين الاستنتاجات بعضاً من التغيرات الهامة التي تطرأ على المركز المالي للمؤسسات التي اعتمدت المعايير الدولية للإبلاغ المالي وعلى أدائها. وتبرز الدراسة أهمية فعالية الإخطار بالتغيرات المتوقعة في المركز المالي للمؤسسة وأدائها عند اعتماد المعايير الدولية للإبلاغ المالي، حتى يكون المستثمرون والمحللون وغيرهم من مستخدمي البيانات المالية على بينة بما عليهم توقعه في ظل تطبيق النظام الجديد للإبلاغ. وتشير المذكرة إلى أنه من المتوقع أن يؤثر الانتقال إلى المعايير الدولية للإبلاغ المالي تأثيراً إيجابياً على القدرة التنافسية للشركات البولندية واندماجها في أسواق المال في الاتحاد الأوروبي.

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

** أعدت هذه المذكرة استناداً إلى مساهمة موضوعية مقدمة من أليسيا جاروغا، من جامعة لودز/أكاديمية الإدارة؛ وجوستينا فيالكوفسكا، من أكاديمية الإدارة؛ ومالغورزاتا جاروغا - بارانوفسكا، من أكاديمية الإدارة.

أولاً - الخلفية

١- في ضوء اعتماد المعايير الدولية للإبلاغ المالي على نطاق واسع في السنوات الأخيرة، يستعرض فريق الخبراء الحكومي الدولي العامل المعني بالمعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ التابع للأونكتاد المسائل العملية الناشئة في سياق تنفيذ هذه المعايير، بهدف تيسير تقاسم التجارب والدروس المستفادة فيما بين الدول الأعضاء. وكان الفريق قد أجرى في دورته الثانية والعشرين مداولات بشأن مذكرة معلومات أساسية (TD/B/COM.2/ISAR/28) أعدتها أمانة الأونكتاد وأبرزت فيها أهم قضايا التنفيذ العملي ذات الصلة بالترتيبات المؤسسية والتنظيمية وآليات الإنفاذ والصعوبات التقنية وبناء القدرات. واستناداً إلى هذا الإطار، أُعدت دراسات حالات قطرية شملت كلاً من ألمانيا والبرازيل وجامايكا وكينيا والهند وعُرضت هذه الدراسات على الدورة الثالثة والعشرين لفريق الخبراء الحكومي الدولي. وإضافة إلى ذلك، نُوقشت في الدورة الرابعة والعشرين للفريق دراسات حالات قطرية تتعلق بباكستان وجنوب أفريقيا وتركيا.

٢- وطلب الفريق إلى أمانة الأونكتاد، عند اختتام دورته الرابعة والعشرين، الاستمرار في إجراء دراسات بشأن قضايا التنفيذ العملي للمعايير الدولية للإبلاغ المالي، بما في ذلك مواضيع أخرى ذات صلة بهذا الموضوع كتطبيق المعايير الدولية لمراجعة الحسابات. وعليه، أُعدت دراسات حالات قطرية لعرضها على الدورة الخامسة والعشرين للفريق، وهي دراسات تناولت التنفيذ العملي للمعايير الدولية للإبلاغ المالي في بولندا وسويسرا ومصر والمملكة المتحدة - إضافة إلى دراسة بشأن التحديات العملية وما يتصل بها من اعتبارات في سياق تنفيذ المعايير الدولية لمراجعة الحسابات. والهدف الرئيسي المتوخى من هذه الورقات هو تيسير تقاسم التجارب فيما بين الدول الأعضاء.

٣- وتتضمن هذه الوثيقة عرضاً للاستنتاجات المتعلقة بدراسة الحالة القطرية في بولندا. وتتناول الأحكام التنظيمية الرئيسية المتعلقة بالمحاسبة والإبلاغ المالي ومراجعة الحسابات وما يتصل بها من آليات الإنفاذ. كما تبين التنفيذ العملي للمعايير الدولية للإبلاغ المالي في بولندا. وتتضمن الدراسة أيضاً إيضاحات عن المسائل الرئيسية التي تنشأ في أثناء عملية التنفيذ والإنفاذ. وإضافة إلى ذلك، تعرض الدراسة الاستنتاجات الرئيسية لتحليل مقارن لبيانات مالية أُعدت حسب المعايير المحاسبية البولندية والمعايير الدولية للإبلاغ المالي في سياق الانتقال إلى المعايير الدولية للإبلاغ المالي.

ثانياً - مقدمة

٤- شهدت بولندا منذ عام ١٩٨٩ تغيرات سياسية واجتماعية واقتصادية كبرى. وأدت هذه التطورات إلى إصلاحات هامة في مجالي المحاسبة والإبلاغ. وتعرض هذه المذكرة تجربة بولندا في تنفيذ المعايير الدولية للإبلاغ المالي. كما تتناول تأثير المعايير الدولية على البيانات المالية للشركات البولندية مباشرة بعد اعتماد هذه المعايير كأساس للإبلاغ المالي.

٥- ومنذ عام ١٩٩٠، استقطبت بولندا ما يزيد عن ٩٢ مليار دولار من الاستثمار الأجنبي المباشر، لا سيما من أوروبا الغربية والولايات المتحدة. وفي عام ٢٠٠٧، بلغت قيمة تدفق الاستثمار الأجنبي المباشر نحو بولندا ما يعادل ١٢,٨٣٤ مليار يورو. ويقدر أن ٨٥,٣ في المائة من تدفقات الاستثمار الأجنبي المباشر إلى بولندا في عام ٢٠٠٧ مصدرها بلدان الاتحاد الأوروبي، لا سيما فرنسا وألمانيا والنمسا وإيطاليا والسويد. وأهم استثمار من خارج الاتحاد الأوروبي مصدره الولايات المتحدة والأنتيل الهولندية وجمهورية كوريا واليابان.

٦- وكان لانضمام بولندا إلى الاتحاد الأوروبي في عام ٢٠٠٤ أثر إيجابي على الاستثمار الأجنبي المباشر فيها. ويقدر المسؤولون البولنديون أن الاستثمار الأجنبي المباشر يجب أن يبلغ ١٠ مليارات دولار سنوياً للإبقاء على النمو الاقتصادي لبولندا في مستوى ٥ في المائة سنوياً. واستناداً إلى الإحصاءات الرسمية البولندية، فإن الولايات المتحدة هي رابع أكبر مستثمر في بولندا (تراجعت من المرتبة الثالثة التي كانت تحتلها في عام ٢٠٠٤) من حيث حجم الاستثمارات الرأسمالية. و٩٥,٦ في المائة من القيمة التراكمية للاستثمار في الفترة ١٩٩٣-٢٠٠٥ كانت لجهات مستثمرة من بلدان منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي، فيما كانت نسبة ٨١ في المائة من هذه الاستثمارات تعود إلى جهات مستثمرة من دول الاتحاد الأوروبي. وفي الآونة الأخيرة، أبدت شركات من الهند والصين وهنغاريا والجمهورية التشيكية وأوكرانيا اهتمامها بنقل أنشطتها إلى بولندا.

٧- ومنذ عام ١٩٩٧، زادت قيمة الاستثمارات البولندية في الخارج بعشرة أمثال. وتفيد بيانات للمصرف الوطني لبولندا بأن الشركات البولندية استثمرت حتى نهاية عام ٢٠٠٥ ما قيمته ٦,٦ مليارات دولار. وأكبر استثمارات بولندا في الخارج ذهبت إلى ليتوانيا وهولندا وألمانيا وفرنسا والصين وماليزيا وأوكرانيا.

٨- وظل النمو الاقتصادي وربحية المؤسسات التجارية في مستوى عال في عام ٢٠٠٧. وأدت حالة سوق العمل (استمرار انخفاض نسبة البطالة، وارتفاع العمالة، وارتفاع الأجور وموارد الرواتب) إلى تقليص الخطر الناشئ عن إقراض الأسر وإلى توسيع قاعدة المستهلكين بالنسبة للمؤسسات المالية.

٩- وأسست سوق المال في بولندا في عام ١٩٩١، ضمن إطار روعيت فيه تجارب بلدان أخرى (لا سيما الولايات المتحدة وفرنسا). وإضافة إلى ذلك، استند الإطار القانوني المتعلق بالتداول العام للأوراق المالية إلى معايير مناسبة، ألا وهي قوانين الولايات المتحدة وتوجيهات الاتحاد الأوروبي. وتعمل بورصة وارسو بموجب قانون المتعلق التداول العام للأوراق المالية المؤرخ ٢١ آب/أغسطس ١٩٩٧ (بصيغته المعدلة)، وذلك تحت إشراف لجنة الإشراف المالي. وبورصة وارسو هي شركة مساهمة أنشأتها خزانة الدولة. وحتى ١ نيسان/أبريل ٢٠٠٨، بلغ عدد الشركات المسجلة في بورصة وارسو ٣٥٩ شركة (منها ٢٤ شركة أجنبية). وبلغ إجمالي القيمة السوقية للأسهم المتداولة ما يعادل ١٢٦ مليار يورو (الشركات المحلية) و ٢٦٠ مليار يورو (جميع الشركات).

١٠- وفي ١ تموز/يوليه ١٩٩٥، أصبحت بولندا عضواً مؤسساً لمنظمة التجارة العالمية. وأتاح الاتفاق الأوروبي المنشئ لشراكة بين الجماعات الأوروبية وجمهورية بولندا (معاهدة أوروبا) زيادة توسيع نطاق الاتفاقات التجارية السابقة (الموقعة في عام ١٩٨٨ بين جمهورية بولندا الشعبية آنذاك والجماعة الاقتصادية الأوروبية) وتعزيز التجارة والتعاون الاقتصادي بين الجانبين. وأرست المعاهدة الأسس التي قام عليها تطوير الروابط الاقتصادية والسياسية والعلمية والثقافية بين بولندا والاتحاد الأوروبي.

١١- وفي ١ كانون الثاني/يناير ٢٠٠١، انضمت بولندا - بصفتها عضواً في اتفاق التجارة الحرة لأوروبا الوسطى - إلى منطقة تجارية حرة تضم كلاً من الجمهورية التشيكية وبولندا وسلوفاكيا وهنغاريا وسلوفينيا وبلغاريا ورومانيا. وكان الهدف الرئيسي من إقامة تلك المنطقة هو إزالة الحواجز التجارية الجمركية وغير الجمركية، وإبرام اتفاق بشأن حرية تدفق السلع شمل المشتريات العامة، والمساعدة الحكومية، وحماية حقوق الملكية الفكرية، وقواعد المنافسة، واحتكارات الدولة، وغير ذلك. ومنذ تشرين الثاني/نوفمبر ١٩٩٦، أصبحت بولندا عضواً رسمياً في منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي.

١٢ - وانضمت بولندا إلى الاتحاد الأوروبي في ١ أيار/مايو ٢٠٠٤. وبفضل هذا الانضمام أضحى الإطار القانوني والمالي البولندي أكثر شفافية، لأن ذلك كان خطوة لازمة لتلبية شروط الاتحاد الأوروبي. ومنذ انضمام بولندا إلى الاتحاد الأوروبي، زاد كثيراً اهتمام المستثمرين بالبلد وزادت ثقتهم بممارسة أعمال تجارية في بولندا.

نبذة تاريخية عن المحاسبة في بولندا

١٣ - يمكن تقسيم تطور الإطار التنظيمي للمجال المحاسبي في بولندا إلى أربع مراحل:

- (أ) ١٩٤٥-١٩٩١: محاسبة مطابقة لشروط نظام التخطيط المركزي وخاضعة لغايات ضريبية؛
- (ب) ١٩٩١-١٩٩٥: إدخال تعديلات على الأنظمة نتيجة إعادة هيكلة الاقتصاد، مع استمرار هيمنة الغاية الضريبية؛
- (ج) ١٩٩٥-٢٠٠٢: قانون المحاسبة المستند إلى توجيهات الاتحاد الأوروبي؛
- (د) من عام ٢٠٠٢: تعديل قانون المحاسبة وتضمينه جانباً كبيراً من أحكام معايير المحاسبة الدولية المعمول بها في الاتحاد الأوروبي.
- ١٤ - ويوجز الجدول ١ أهم مراحل عملية مواءمة الأنظمة المحاسبية البولندية مع المعايير الدولية.

الجدول ١ - أهم مراحل عملية مواءمة الأنظمة المحاسبية البولندية مع المعايير الدولية

السنة	الحدث
١٩٩٠	<ul style="list-style-type: none"> حدوث تغيرات اقتصادية والتحول من الاقتصاد المخطط مركزياً إلى اقتصاد السوق بدء الخصخصة المكثفة للشركات التي كانت تملكها الدولة بدء عملية المواءمة مع أحكام القانون الأوروبي
١٩٩١	<ul style="list-style-type: none"> اعتماد تشريع جديد يتمثل في قانون عام ١٩٩١ المتعلق بمراجعة الحسابات ونشر البيانات المالية ومراجعي الحسابات القانونيين وتنظيمهم الذاتي، وفي مرسوم وزارة المالية المؤرخ ١٥ كانون الثاني/يناير ١٩٩١ المتعلق بمبادئ المحاسبة
١٩٩٢	<ul style="list-style-type: none"> تأسيس الهيئة الوطنية لمراجعي الحسابات، التي أصدرت معايير مراجعة الحسابات في بولندا
١٩٩٤	<ul style="list-style-type: none"> صدور قانون المحاسبة الذي نص على وقف تطبيق أحكام الإبلاغ المالي الواردة في قانون عام ١٩٩١ لمراجعة الحسابات صدور قانون عام ١٩٩٤ المتعلق بمراجعي الحسابات القانونيين وتنظيمهم الذاتي
٢٠٠٠	<ul style="list-style-type: none"> صدور قانون المحاسبة الجديد، الذي ألغى قانون المحاسبة الصادر في عام ١٩٩٤
٢٠٠٥	<ul style="list-style-type: none"> صدور قانون مراجعة الحسابات الجديد، الذي ألغى قانون مراجعة الحسابات الصادر في عام ١٩٩٤ اللائحة التنظيمية الصادرة عن البرلمان الأوروبي ومجلس أوروبا في ١٩ تموز/يوليه ٢٠٠٢ بشأن تطبيق معايير المحاسبة الدولية (IAS Regulation (EC) No. 1606/2002)

١٥- واقترن بدء الإصلاحات الاقتصادية من أجل التحول إلى اقتصاد السوق في نهاية الثمانينات باتخاذ إجراءات تنظيمية شتى موجهة للسوق، بما في ذلك اعتماد قواعد جديدة للمحاسبة ومراجعة الحسابات. وأسهمت الاستعدادات من أجل الانضمام إلى الاتحاد الأوروبي في تيسير عملية الإصلاحات الاقتصادية. ومن بين التشريعات الجديدة مرسوم وزارة المالية المؤرخ ١٥ كانون الثاني/يناير ١٩٩١ والمتعلق بمبادئ المحاسبة وقانون عام ١٩٩١ المتعلق بمراجعة الحسابات ونشر البيانات المالية وبمراجعي الحسابات القانونيين وتنظيمهم الذاتي. وعكست التعديلات المدخلة محاولة للامتثال للعديد من شروط التوجيه الرابع الصادر عن المفوضية الأوروبية، وهو ما أتاح تقريب الممارسة المحاسبية في بولندا من نظيرتها في البلدان الأعضاء في الاتحاد الأوروبي. وكانت الأصول الثابتة والأصول غير المادية خاضعة فقط لتنظيم يستند إلى القوانين الجبائية. أما قانون المحاسبة فقد كان موجهًا بقوة نحو خدمة الغايات الضريبية.

١٦- وأدى اعتماد قانون المحاسبة لعام ١٩٩٤ وقانون مراجعي الحسابات القانونيين وتنظيمهم الذاتي لعام ١٩٩٤ (يرد فيما يلي تحت مسمى "قانون المحاسبة لعام ١٩٩٤")، اللذين بدأ نفاذهما في كانون الثاني/يناير ١٩٩٥، إلى إلغاء القواعد السابقة وتوسيع نطاق أنظمة المحاسبة ومراجعة الحسابات في بولندا. وبموجب قانون المحاسبة لعام ١٩٩٤ ضُمّن قانون المحاسبة البولندي أساساً توجيهات الاتحاد الأوروبي، وأيضاً جوانب من الإطار المفاهيمي للمجلس الدولي للمعايير المحاسبية.

١٧- ويحدد قانون المحاسبة لعام ١٩٩٤ أهم المفاهيم المحاسبية الأساسية، التي أضحت بمثابة مبادئ توجيهية للممارسة. وغير هذا القانون النظام المحاسبي الضريبي التوجه إلى نظام مستقل يحكم نشاط الأعمال التجارية. وكان خطوة بالغة الأهمية من حيث جعل البيانات المالية البولندية قابلة للمقارنة. وعزز القانون فائدة تلك البيانات بالنسبة للمستثمرين وشفافية المعاملات الاقتصادية في بولندا.

١٨- وخلال السنوات الست التي أعقبت تطبيق قانون المحاسبة الأول، شهد الاقتصاد البولندي عدة تغيرات. وإلى جانب ذلك، كانت بولندا بصدد التفاوض من أجل الانضمام إلى الاتحاد الأوروبي. وبالتالي، أجريت عملية تحديث واسعة لقانون المحاسبة البولندي. وأقر البرلمان القانون الجديد في عام ٢٠٠٠ وبدأ سريانه في ١ كانون الثاني/يناير ٢٠٠٢.

١٩- وبصفة عامة، سارت تعديلات قانون المحاسبة في اتجاهين اثنين^(١) وتمثل الاتجاه الأول في تعزيز قواعد إعداد البيانات المالية، ومطابقتها مع المعايير العالمية، مثل معايير المحاسبة الدولية، وإدخال أنظمة تتعلق بمسائل مستجدة مثل التأجير وعمليات الاندماج التملك والأدوات المالية. وتمثل الاتجاه الآخر في تبسيط الشروط المحاسبية بالنسبة للشركات الأصغر حجماً. ويحدد قانون المحاسبة الجديد تعاريف أساسية، وأساليب لتقييم الأصول والخصوم، وخصائص جودة المعلومات المحاسبية.

٢٠- أما قانون مراجعة الحسابات فهو ينظم مهنة مراجعي الحسابات. وبموجب آخر تعديل صودق عليه في أيلول/سبتمبر ٢٠٠٠، أنشئت هيئة رقابية جديدة - اللجنة الوطنية للإشراف - مهمتها مراقبة امتثال مراجعي الحسابات وشركات مراجعة الحسابات للإجراءات المعمول بها في هذا المجال.

Jaruga A, Kabalski P (2001). Znowelizowana Ustawa o rachunkowości a standardy (١)

.międzynarodowe. Oddk, Gdańsk

٢١- واعتباراً من عام ١٩٩٨، أجازت لجنة الأوراق المالية والبورصة في بولندا استخدام معايير المحاسبة الدولية أو المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً في الولايات المتحدة كأساس للإبلاغ المالي من جانب الشركات البولندية المسجلة في أسواق المال الأجنبية. ومنذ عام ٢٠٠٥، تشترط اللائحة التنظيمية الصادرة عن البرلمان الأوروبي ومجلس أوروبا في ١٩ تموز/يوليه ٢٠٠٢ بشأن تطبيق معايير المحاسبة الدولية (IAS Regulation (EC) No. 1606/2002) على الشركات التي يقبل تداول أوراقها المالية في الأسواق الخاضعة للوائح تنظيمية في الدول الأعضاء في الاتحاد الأوروبي أن تُعدّ حساباتها الموحدة على أساس معايير المحاسبة الدولية/المعايير الدولية للإبلاغ المالي المعتمدة.

٢٢- وهذه اللائحة تطبق مباشرة وإلزاماً على البيانات المالية الموحدة للشركات التي تُطرح أسهمها للتداول العام. وتتيح اللائحة خيار توسيع نطاق تطبيق المعايير الدولية للإبلاغ المالي على حسابات فرادى الشركات التي تطرح أسهمها للتداول العام وعلى حسابات الشركات التي لا تطرح أسهمها للتداول العام. وبصفة عامة، تستند الشركات غير الملزمة باستخدام المعايير الدولية للإبلاغ المالي في ممارساتها المحاسبية إلى قانون المحاسبة في بولندا وتوجيهات الاتحاد الأوروبي.

٢٣- وتطلب اعتماد معايير المحاسبة الدولية/المعايير الدولية للإبلاغ المالي (المعايير الدولية) إدخال تعديلات رئيسية على الإطار الوطني للإبلاغ المالي.

ثالثاً - الإطار التنظيمي

ألف - القواعد العامة المفروضة على جميع الكيانات غير المالية

٢٤- تخضع الأنشطة التجارية في بولندا لقانون الشركات التجارية الجديد منذ كانون الثاني/يناير ٢٠٠١، ولقانون حرية الأنشطة الاقتصادية الذي بدأ سريانه في ٢ تموز/يوليه ٢٠٠٤. وحل هذان القانونان الجديدان محل التشريع الذي كان معمولاً به، أي القانون التجاري لعام ١٩٣٤ وقانون الأنشطة الاقتصادية لعام ١٩٩٩. وتحصل الشركة المسجلة في بولندا على الاعتراف القانوني عند إدراجها في سجل الشركات في السجل العدلي الوطني للمحكمة الاقتصادية التي يتبع لها مقر الشركة قيد الإنشاء. وبموجب القانون التجاري لعام ٢٠٠٠ (المعدل في ١٥ كانون الثاني/يناير ٢٠٠٤)، يجوز تأسيس الشركات كشركات مساهمة أو شركات محدودة المسؤولية أو شركات مساهمة محدودة المسؤولية أو كشركات تضامن مهنية أو كشركات تضامن مسجلة أو كشركات تضامن محدودة المسؤولية.

٢٥- وتخضع أنظمة المحاسبة والإبلاغ أساساً لقانون المحاسبة لعام ١٩٩٤ بصيغته المعدلة في عام ٢٠٠٢، وللمبادئ الدولية للإبلاغ المالي منذ عام ٢٠٠٥. وإضافة إلى ذلك، تؤثر مختلف القوانين الضريبية (بما فيها الأمر الضريبي) على المحاسبة والإبلاغ. وبصفة عامة، ما يضيفه القانون هو أنه حيثما وجد قصور قانوني في مجال معين، جاز استخدام المعايير المحاسبية البولندية التي جرى تعميمها. وحيثما كانت هذه المعايير غير كافية، تطبق عندئذ معايير المحاسبة الدولية.

٢٦- وأهم هيئة تنظيمية للمحاسبة في بولندا هي البرلمان (مجلس النواب). وتتوقف أنظمة المحاسبة في المقام الأول على الصكوك التشريعية (قانون المحاسبة)؛ أما المبادئ المحاسبية الصادرة عن الهيئات المهنية فإن أهميتها ثانوية. وتأثرت المحاسبة في بولندا أيضاً بالأنظمة الضريبية. وأساس احتساب ضريبة دخل الشركات هو الدخل المبين في الحسابات.

باء - المصارف والمؤسسات المالية

٢٧- يهيمن على القطاع المصرفي ١٢ مصرفاً كبيراً، اثنان تديرهما وزارة الخزانة والمصارف الـ ١٠ الباقية تتبع لمؤسسات تجارية أجنبية.

٢٨- والمصرف الوطني لبولندا هو المصرف المركزي في البلد. وترد مهامه في دستور جمهورية بولندا، وفي قانون المصرف الوطني لبولندا، والقانون المصرفي. وأحد أهداف المصرف الوطني لبولندا هو الحفاظ على استقرار الأسعار.

٢٩- والمفتشية العامة للإشراف المصرفي هي هيئة مستقلة تدرج ضمن هيكل المصرف الوطني لبولندا. وهي مسؤولة عن الإشراف على عمليات المصارف. وتتعاون المفتشية مع باقي الجهات التنظيمية المالية في بولندا وتتقاسم معها المعلومات، ومن بين تلك الجهات هيئة الإشراف المالي في بولندا، والوكالة الحكومية للإشراف على التأمين، وصندوق الضمان المصرفي، ورابطة مصارف بولندا، والهيئة الوطنية لمراجعي الحسابات القانونيين.

٣٠- وفي أيلول/سبتمبر ٢٠٠٦، أنشئت هيئة الإشراف المالي في بولندا، واضطلعت بمهام كل من لجنة الأوراق المالية والبورصة في بولندا، ولجنة الإشراف على التأمينات وصناديق المعاشات التقاعدية، وبمهام لجنة الإشراف المصرفي منذ عام ٢٠٠٨. وشاركت لجنة الأوراق المالية والبورصة في بولندا في وضع المعايير المحاسبية البولندية من خلال تمثيلها في اللجنة المعنية بالمعايير المحاسبية البولندية. ومثلت شروط الإبلاغ والإفصاح الماليين التي وضعتها لجنة الأوراق المالية والبورصة في بولندا بالنسبة للشركات التي تطرح أسهمها للتداول العام خطوة ترمي إلى تقليص الفجوة بين الأنظمة المحاسبية البولندية ومعايير المحاسبة الدولية.

٣١- وتلزم المصارف (سواء كانت مسجلة أو غير مسجلة في البورصة) بإعداد بياناتها المالية الموحدة وفقاً للمعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المعتمدة، وإعداد البيانات المالية لكياناتها القانونية إما وفقاً للأنظمة المحاسبية التي تضعها وزارة المالية، التي تستند إلى التوجيه المتعلق بالحسابات المصرفية، وإما وفقاً للمعايير الدولية المعتمدة للمحاسبة والإبلاغ.

٣٢- وتلزم شركات التأمين بإعداد بياناتها المالية وفقاً للأنظمة المحاسبية التي تضعها وزارة المالية استناداً إلى التوجيه المتعلق بحسابات التأمين. وتُعدُّ شركات التأمين مجموعتين من البيانات المالية، إحداها للأغراض العامة والأخرى من أجل الإبلاغ المتعلق بالاستثمار.

جيم - مهنة المحاسبة وأنشطة مراجعة الحسابات

٣٣- أنشئت اللجنة المعنية بالمعايير المحاسبية في نيسان/أبريل ٢٠٠٢^(٢). وهي تتألف من ١٠ خبراء في المحاسبة ومراجعة الحسابات يمثلون شركات مراجعي الحسابات، ووزارة المالية، وهيئة الإشراف المالي في بولندا، والهيئة الوطنية لمراجعي الحسابات القانونيين، وأكاديميين. والمهمة الرئيسية للجنة المعنية بالمعايير المحاسبية هي إصدار الأنظمة المحاسبية البولندية بصورة مستقلة عن المهام التي تؤديها وزارة المالية. وكانت اللجنة بمثابة منتدى لتبادل وجهات النظر بشأن المسائل الأكثر

(٢) للمزيد من المعلومات، انظر التقرير، Report on the Observance of Standards and Codes (ROSC).

.Republic of Poland. Accounting and Auditing. 8 February 2005. World Bank

إشكالاتاً التي تنشأ في سياق عملية الانتقال من المعايير المحاسبية الوطنية إلى المعايير الدولية للإبلاغ المالي. وشارك أعضاء اللجنة جميعهم تقريباً بصورة فعلية في إعداد قانون المحاسبة الجديد.

٣٤- وتضع الهيئة الوطنية لمراجعي الحسابات القانونيين معايير مراجعة الحسابات عن طريق عملية تشمل التشاور مع وزارة المالية وهيئة الإشراف المالي في بولندا. وعند صياغة معايير مراجعة الحسابات، يُحرص على تكييف المعايير المعترف بها دولياً مع ظروف البلد. وفي حالة عدم وجود معايير محلية تتناول مسائل بعينها من مسائل مراجعة الحسابات، تجيز الهيئة استخدام ما هو ملائم من المعايير الدولية لمراجعة الحسابات.

٣٥- وللحصول على صفة مراجع حسابات قانوني، يلزم استيفاء العديد من الشروط. وبصفة عامة، يعتمد منح شهادات مراجعي الحسابات القانونيين إلى حد كبير على التوجيه الثامن الصادر عن الاتحاد الأوروبي المتعلق بقوانين الشركات، المؤرخ ١٠ نيسان/أبريل ١٩٨٤. ويلزم مراجعو الحسابات القانونيون بتلقي تعليم مهني مستمر. ويحدد المجلس الوطني لمراجعي الحسابات القانونيين سنوياً الدورات اللازمة لهذا الغرض سنوياً.

٣٦- وتشرف الرابطة البولندية للمحاسبين على التأهيل المهني للمحاسبين وعلى تدريبهم الأكاديمي والعملية. وتتولى الرابطة منح شهادات برامج التدريب المتعلقة بالإبلاغ المالي الدولي.

دال - الإنفاذ

٣٧- توجد في بولندا عدة جهات تتولى إنفاذ شروط المحاسبة والإبلاغ المالي. ومن هذه الجهات الحكومة البولندية، وهيئة الإشراف المالي في بولندا، والهيئة الوطنية لمراجعي الحسابات القانونيين. وتنطبق آليات الإنفاذ، في جانب كبير منها، على الشركات الكبرى التي تلزم بموجب قانون المحاسبة بالخضوع لمراجعة الحسابات. وفي جميع الشركات الأخرى غير الملزمة بمراجعة الحسابات، يقع دور الإنفاذ أساساً على عاتق الإدارة العليا، التي تتحمل مسؤولية البيانات المالية.

٣٨- والإدارة العليا للشركات هي أول مستوى من مستويات إنفاذ القواعد المحاسبية. وهي مسؤولة عن البيانات المالية للشركة. ويجب على مجلس الإدارة أن يعد البيانات المالية السنوية، التي يوقعها كل عضو من أعضاء المجلس إضافة إلى المحاسب لإبداء موافقتهم عليها. ويجب على أعضاء مجلس الإدارة الحفاظ على التطبيق المناسب للقواعد والمبادئ المحاسبية من أجل إعطاء صورة حقيقية وصحيحة عن الشركة.

٣٩- ويجب أن تُعدّ البيانات المالية في غضون ثلاثة أشهر من تاريخ الميزانية العمومية، كما ينبغي أن تعرض للموافقة في الاجتماع العام السنوي للمساهمين في غضون ستة أشهر (ثمانية أشهر في حالة البيانات المالية الموحدة لمجموعة شركات). ويلزم تسجيل البيانات المالية المراجعة، بما فيها تقرير مراجعة الحسابات وغيره من المعلومات، لدى محكمة التسجيل، ونشرها في الجريدة الرسمية (*Monitor Polski B*) في غضون ١٥ يوماً من الموافقة عليها في الاجتماع العام السنوي للمساهمين.

٤٠- وبالنسبة للبرلمان، فإن الأدوات الحكومية للإنفاذ هي القانون التجاري والقوانين والمراسيم الصادرة.

٤١- وينظم قانون مراجعي الحسابات، المؤرخ ١٣ تشرين الأول/أكتوبر ١٩٩٤، وتعديلاته اللاحقة مهنة مراجعة الحسابات في بولندا. ويتيح هذا القانون الإطار القانوني لإنشاء الهيئة الوطنية لمراجعي الحسابات القانونيين وإدارتها وبعملياتها.

٤٢- وفيما يتعلق بإنفاذ الأنظمة الضريبية، ما يجدر ملاحظته هو أن عدم الامتثال قد يؤدي إلى فرض تصويبات للتصريحات الضريبية وغرامات صارمة مع احتساب فوائد السداد.

٤٣- ومن المهام الرئيسية لهيئة الإشراف المالي في بولندا الإشراف المستمر على التداول العام للأوراق المالية. وتستعرض الهيئة البيانات المالية للشركات المسجلة وسائر المشاركين في سوق الأوراق المالية، وتضطلع بكشف انتهاكات شروط المحاسبة والإفصاح المعتمدة. وتُلزم الشركات التي تطرح أسهمها للتداول العام بأن تعد بيانات مالية نصف سنوية يستعرضها مراجعو حسابات مستقلون وتعرض على هيئة الإشراف المالي في بولندا.

٤٤- ولضمان سلامة وشفافية السوق، تتولى هيئة الإشراف المالي في بولندا مراقبة أنشطة المستثمرين. وترصد الإدارة المعنية بالإنفاذ المعاملات المشبوهة وتعرض على المدعي العام الأنشطة التي تتعلق مثلاً بالاستئفاع من الأسرار المهنية في المعاملات، والتلاعب بالأسعار، وهي جرائم جنائية يعاقب عليها القانون البولندي. وإضافة إلى ذلك، فإن جميع الصفقات المتعلقة بكمية كبيرة من الأسهم (التي تعادل قيمتها أكثر من ٥ أو ١٠ في المائة من الأصوات) تتطلب إخطار اللجنة، ومكتب حماية المنافسة والمستهلكين، ومساهمي الشركة. كما يُشترط الإعلان عن عدد الأصوات التي يحوزها كبار المساهمين (أكثر من ٥ في المائة).

٤٥- وتنص قواعد بورصة وارسو للأوراق المالية، والقواعد المفصلة للتداول في البورصة، وقواعد هيئة التحكيم الخاصة بالبورصة، والنظام الأساسي لبورصة وارسو للأوراق المالية، على عقوبات تتعلق بالمعلومات المحاسبية التي تقدمها الشركات المدرجة في البورصة البولندية للأوراق المالية. وتفرض جزاءات تنظيمية في حالة عدم الامتثال لهذه القواعد.

٤٦- والهيئة الوطنية لمراجعي الحسابات القانونيين هيئة تنظيم ذاتي لجميع مراجعي الحسابات في بولندا. وتؤدي دوراً هاماً فيما يتعلق بإنفاذ القواعد المحاسبية وهي مخولة قانوناً بمنح صفة مراجع حسابات قانوني وتحديد شروطها. ومن المسؤوليات الرئيسية للهيئة أيضاً ضمان الارتقاء المهني بأعضائها. ويخول مجلس الهيئة، أي المجلس الوطني لمراجعي الحسابات القانونيين، لمراجعي الحسابات حق الممارسة كمراجعي حسابات مهنيين. وتحدد الهيئة قواعد السلوك بموافقة من وزارة المالية. ويحق للهيئة مراقبة ما إذا كان مراجعو الحسابات يمثلون أم لا لمعايير مراجعة الحسابات ومدونة الأخلاق المهنية، وما إذا كانت شركات مراجعة الحسابات تتمثل للقانون المتعلق بمراجعي الحسابات وهيئة تنظيمهم الذاتي وغير ذلك من الأنظمة ذات الصلة بهم.

٤٧- وتشمل مسؤوليات اللجنة الوطنية للإشراف ضمان امتثال مراجعي الحسابات وشركات مراجعة الحسابات لإجراءات مراجعة الحسابات. وألغى قانون المحاسبة المعدل اشتراطات مراجعة الحسابات بالنسبة للمؤسسات الصغيرة. ويعين مراجعو الحسابات القانونيون خلال الاجتماع العام للمساهمين إلا إذا كان النظام الأساسي ينص على أن يتولى مجلس الإشراف القيام بهذه التعيينات. وإضافة إلى ذلك، يجيز القانون التجاري للمساهمين في شركات محدودة المسؤولية الذين يحوزون على الأقل ١٠ في المائة من رأس المال السهمي للشركة أن يعينوا مراجعي حسابات لإجراء مراجعة للحسابات من باب التحري.

٤٨- وينص القانون على التزامات قانونية إضافية تتعلق بمراجعة حسابات شركات التأمين ومؤسسات الائتمان. ويحدد القانون فترة تكليف شركات مراجعة الحسابات في خمس سنوات، تُلزم بعدها هذه الشركات بالتناوب.

٤٩- والمهدف من مراجعة البيانات المالية هو تقديم الخبر مراجع الحسابات رأياً وتقريراً خطيين بشأن ما إذا كانت البيانات المالية تعكس أم لا صورة حقيقية وصحيحة للوضع المالي والنتائج المالية للكيان موضع المراجعة. ويتعين على مراجع الحسابات أيضاً أن يبين العوامل المستنتجة في المراجعة والتي من شأنها أنها تهدد استمرار (سير) أنشطة الكيان. وتفرض عقوبات صارمة على مراجعي الحسابات الذين لا يمتثلون للقواعد المهنية. ويمكن للهيئة الوطنية لمراجع الحسابات القانونيين أن تفرض الجزاءات التأديبية التالية في حقهم: الإنذار والتوبيخ وتعليق مهام مراجعة الحسابات من سنة إلى ثلاث سنوات وإلغاء رخصة ممارسة مراجعة الحسابات.

٥٠- وترد في الجدول ٢ أهم الجهات المنظمة للمحاسبة في بولندا وقواعدها القانونية السارية حالياً.

الجدول ٢ - الجهات المنظمة لمراجعة الحسابات والصكوك القانونية لمراجعة الحسابات في بولندا

الجهة المنظمة	الصكوك
البرلمان	<ul style="list-style-type: none"> • قانون المحاسبة لعام ٢٠٠٠ • قانون مراجعة الحسابات لعام ٢٠٠٠ • مراسيم وزارة المالية
اللجنة المعنية بالمعايير المحاسبية التابعة لوزارة المالية	<ul style="list-style-type: none"> • هيئة أنشئت حديثاً لوضع المعايير المحاسبية البولندية
لجنة الأوراق المالية والبورصة في بولندا ^(٣)	<ul style="list-style-type: none"> • القانون المتعلق بالتداول العام للأوراق المالية لعام ١٩٩٧ • قانون الصناديق الاستثمارية لعام ١٩٩٧ • القانون المتعلق بالسندات لعام ١٩٩٥ • المراسيم
الهيئة الوطنية لمراجع الحسابات القانونيين	<ul style="list-style-type: none"> • معايير مراجعة الحسابات
المفتشية العامة للإشراف المصرفي	<ul style="list-style-type: none"> • ضبط النظام المصرفي، وتحديد قواعد العمليات المصرفية، وإصدار مبادئ توجيهية للمصارف، وتوصيات فيما يتعلق بمعايير إدارة المخاطر، وتحديد الممارسة المصرفية السليمة
لجنة الإشراف على التأمينات وصناديق المعاشات التقاعدية ^(٤)	<ul style="list-style-type: none"> • لا تصدر أحكاماً ملزمة، لكن بإمكانها تقديم ملتمسات إلى وزارة المالية من أجل اتخاذ إجراءات مناسبة في الحالات التي تكتشف فيها اللجنة وجود خرق للقانون من جانب شركات التأمين وصناديق المعاشات التقاعدية

(٣) اعتباراً من أيلول/سبتمبر ٢٠٠٦، انتقلت مهام لجنة الأوراق المالية والبورصة في بولندا إلى هيئة الإشراف المالي في بولندا.

(٤) اعتباراً من أيلول/سبتمبر ٢٠٠٦، انتقلت مهام لجنة الإشراف على التأمينات وصناديق المعاشات التقاعدية إلى هيئة الإشراف المالي في بولندا.

رابعاً - عملية اعتماد المعايير الدولية للإبلاغ المالي

٥١- أدى الاتحاد الأوروبي دوراً هاماً في بدء عملية المواءمة في بولندا من خلال اعتماد توجيهات الاتحاد وإدراجها وطنياً. وتصبح هذه التوجيهات بعد إدخالها في صلب النظام الوطني ملزمة للشركات التي تمارس أنشطتها في الدول الأعضاء في الاتحاد الأوروبي.

٥٢- وقد انطلق الشطر الأوسع من عملية المواءمة في عام ١٩٩٥، عندما اتفق المجلس الدولي للمعايير المحاسبية مع المنظمة الدولية للجان الأوراق المالية على وضع برنامج عمل يرمي إلى إعداد مجموعة "معايير أساسية" تعتمد على الأسواق المالية الدولية. وفي أيار/مايو ٢٠٠٠، بعد الانتهاء من إعداد مجموعة المعايير وتقييمها (معايير المحاسبة الدولي ٤٠)، قررت المنظمة الدولية للجان الأوراق المالية أن تُستخدم المعايير الأساسية (معايير المحاسبة الدولي ٣٠) من جانب الشركات المسجلة في الأسواق الدولية.

٥٣- وفي آذار/مارس ٢٠٠٠، وافق مجلس رؤساء الحكومات في الاتحاد الأوروبي، في لشبونة، على أن تُعدّ جميع الشركات المسجلة، اعتباراً من عام ٢٠٠٥، حسابات موحدة بالاعتماد على معايير المحاسبة الدولية بهدف تسريع استكمال مقومات السوق الداخلي للخدمات المالية. ومن التدابير التي اتخذها الاتحاد الأوروبي في هذا السياق إصداره لائحة تنظيمية متعلقة بمعايير المحاسبة الدولية تحت المرجع (EC) No. 1606/2002. والهدف الرئيسي المتوخى من ذلك هو ضمان استخدام مجموعة موحدة من القواعد على الصعيد الدولي، الأمر الذي يسهل إدراج الشركات في الأسواق الأجنبية، بهدف تحسين المنافسة في أسواق المال الأوروبية.

٥٤- وسار الإصلاح المحاسبي في بولندا بخطى لم تتوقف عند مجرد الامتثال لتوجيهات الاتحاد الأوروبي بل امتد إلى إدراج معايير المحاسبة الدولية في صلب التشريع المحلي. وأدخلت مؤخراً أيضاً تعديلات على توجيهات الاتحاد الأوروبي (Dz.U. Nr 145, Poz. 1535, 30.04.2004). ونتج عن تنفيذ اللائحة التنظيمية (EC) No. 1606/2002 إدراج معايير المحاسبة الدولية/المعايير الدولية للإبلاغ المالي في قانون المحاسبة الصادر عن البرلمان (Nr 214, Poz. 2153, 27.08.2004) على النحو التالي:

(أ) تلزم الشركات المسجلة والمصارف، ابتداء من ١ كانون الثاني/يناير ٢٠٠٥، باتباع معايير المحاسبة الدولية/المعايير الدولية للإبلاغ المالي في حساباتها الموحدة (التقارير المالية) (المادة ٥٥ من قانون المحاسبة، الفقرة 6a، ٢٠٠٤)؛

(ب) يجوز اتباع معايير المحاسبة الدولية/المعايير الدولية للإبلاغ المالي في البيانات المالية الفردية (المنفصلة) لجهات إصدار الأوراق المالية المقبول تداولها العام أو تداولها في أحد الأسواق الخاضعة للوائح تنظيمية في المنطقة الاقتصادية الأوروبية، وكذلك في البيانات المالية لجهات إصدار مرشحة لدخول أحد الأسواق الخاضعة للوائح تنظيمية في المنطقة الاقتصادية الأوروبية (المادة ٤٥ من قانون المحاسبة، الفقرة 1b)؛

(ج) يجوز اتباع معايير المحاسبة الدولية/المعايير الدولية للإبلاغ المالي في البيانات المالية الفردية (المنفصلة) لأعضاء مجموعة مالية إذا كانت الشركة الأم تُعدّ بيانات مالية موحدة وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية (المادة ٤٥ من قانون المحاسبة، الفقرة 1c)؛

(د) يجوز اتباع معايير المحاسبة الدولية/المعايير الدولية للإبلاغ المالي في البيانات المالية الموحدة لجهات إصدار أوراق مالية مرشحة لدخول مجال التداول العام أو التداول في أحد الأسواق الخاضعة للوائح تنظيمية في المنطقة الاقتصادية الأوروبية (المادة ٥٥ من قانون المحاسبة، الفقرة 6b)؛

(هـ) يجوز اتباع معايير المحاسبة الدولية/المعايير الدولية للإبلاغ المالي في البيانات المالية الموحدة للكيانات الأعضاء في مجموعة مالية إذا كانت الشركة الأم الأعلى مستوى تُعدّ بيانات مالية موحدة وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية (المادة ٥٥ من قانون المحاسبة، الفقرة 6c)؛

(و) وتلزم جميع المؤسسات الأخرى بتطبيق مبادئ قانون المحاسبة وغيره من الأوامر الحكومية المحددة. ويجوز لهذه المؤسسات أن تطبق معايير المحاسبة الدولية/المعايير الدولية للإبلاغ المالي عندما تكون مسألة معينة غير مشمولة بقانون المحاسبة أو بمعايير المحاسبة المحلية.

٥٥- وقد سبق أن ترجمت المفوضية الأوروبية جميع معايير المحاسبة الدولية/المعايير الدولية للإبلاغ المالي إلى اللغة البولندية ونشرتها في الجريدة الرسمية للمفوضية. وجرى تنسيق الترجمة الموازية لهذه المعايير ونشرها المجلس الوطني لرابطات المحاسبين في بولندا، كما وافقت عليها لجنة استعراض معينة من جانب مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية. لكن أول ما اعتمدت معايير المحاسبة الدولية/المعايير الدولية للإبلاغ المالي، كانت معظم الشركات تستخدم النسخة الإنكليزية للمعايير الدولية للإبلاغ المالي.

٥٦- وكانت المقالات الدورية لشركات مراجعة الحسابات مصدراً مفيداً للمعلومات وأتاحت ما يشبه المبدأ التوجيهي العملي لتنفيذ معايير المحاسبة الدولية/المعايير الدولية للإبلاغ المالي.

٥٧- وقد وُضعت لوائح تنظيمية فيما يتعلق بمعايير المحاسبة الدولية/المعايير الدولية للإبلاغ المالي؛ لكن التنفيذ سيتطلب مزيداً من الدعم التقني والتعليمي، سواء بالنسبة للمديرين أو المحاسبين.

٥٨- وكان على الشركات أن تضع في الاعتبار عدة مسائل هامة قبل اعتماد آليات التنفيذ، مثل تغيير مخطط الحسابات والإجراءات المحاسبية ونظم تكنولوجيا المعلومات، وتغيير نظم الإبلاغ الإداري والميزنة ونظم حفظ المعلومات المالية.

٥٩- وتطلب التنفيذ كثيراً من الجهد والعمل الفني والتنسيق المحكم فيما بين أفرقة التنفيذ، ودعمًا قوياً من جانب الإدارة، ودعمًا من جانب خبراء متخصصين خارجيين. وكان من اللازم إعداد خطط عمل مفصلة. ومن التحديات البالغة الأهمية إعادة حساب البيانات المالية لعام ٢٠٠٤، التي كانت قد أعدت سابقاً وفق المعايير المحاسبية البولندية.

٦٠- وفي الأحوال العادية، تطلبت العملية في مجملها تغييرات في التنظيم واستلزمت موارد بشرية ومالية هائلة.

٦١- واستناداً إلى ما أجري من أبحاث وسُجل من ملاحظات^(٥)، يمكن استنتاج ما يلي كسمات لدى جاهزية الشركات في بولندا: فالشركات التي كانت ملزمة أو مرخص لها باتباع معايير المحاسبة الدولية/المعايير الدولية

(٥) Jaruga Alicja، (باسم اللجنة المعنية بالمعايير المحاسبية في بولندا) جواباً على الاستبيان "IFRS in domestic"

legislation, IASB meeting with World Standard-setters". المجلس الدولي لمعايير المحاسبة. أيلول/سبتمبر ٢٠٠٤.

للإبلاغ المالي ابتداء من ١ كانون الثاني/يناير ٢٠٠٥ (اللائحة التنظيمية المتعلقة بمعايير المحاسبة الدولية مرجع (EC) No. 1606/2002)، عند بدء التنفيذ لأول مرة، كانت مطلعة على هذه الشروط ومدركة لمعايير المحاسبة الدولية لعام ٢٠٠٠، لكن الأمر لم يكن كذلك بالنسبة لتعديلات معايير المحاسبة الدولية وبالنسبة للمعايير الدولية للإبلاغ المالي الجديدة التي نشرت في الفصل الأول من عام ٢٠٠٤. وتطلب معيار الإبلاغ المالي الدولي ١ عند أول تطبيق لجميع معايير المحاسبة الدولية جهداً كبيراً، لا سيما على صعيد الأجزاء المتعلقة بإعادة تصنيف حقوق المساهمين أو تناقص قيمة الأصول. وكان ثمة تحديات أيضاً تحللت تنفيذ معيار الإبلاغ المالي الدولي ٢ ومعايير المحاسبة الدولية ١٨ و ٢٧ و ٢٨ و ٣١ و ٣٢ و ٣٦.

خامساً - استنتاجات البحث

٦٢- لقد كان اعتماد معايير المحاسبة الدولية/المعايير الدولية للإبلاغ المالي في عام ٢٠٠٥ منعطفاً جديداً في بولندا. فهذه المعايير تتطلب الاعتماد على نماذج قياس جديدة في العديد من المجالات. وكان يجب أن يتضح من البيانات المالية كيف أثر الانتقال من اللوائح التنظيمية الوطنية إلى المعايير الدولية على حقوق المساهمين والمركز المالي المبلغ عنه والأداء المالي والتدفق النقدي. وهناك تباينات كبيرة بين البيانات المبلغة وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً في بولندا والبيانات المبلغة وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية/المعايير الدولية للإبلاغ المالي.

٦٣- واقتصرت البيانات المالية الموحدة التي نشرتها الشركات البولندية المسجلة بالنسبة للنصف الأول من عام ٢٠٠٤ (في ٣٠ حزيران/يونيه ٢٠٠٤) على المعلومات الأساسية جداً والعامة، التي وردت عادة في شكل سردي فقط. وعرضت معظم الشركات في المقام الأول التأثير على الدخل.

٦٤- واستناداً إلى معيار المحاسبة الدولي ١، كانت الشركات التي تعدّ بياناتها المالية وفق معايير المحاسبة الدولية/المعايير الدولية للإبلاغ المالي لأول مرة ملزمة بتقديم مطابقة مستفيضة للبيانات المالية. عقب ذلك، قدمت معظم الشركات المسجلة هذه المطابقة بالنسبة للبيانات المالية لعام ٢٠٠٤ في شكل معلومات مقارنة ضمن أرقام عام ٢٠٠٥.

٦٥- ولم تتبع طريقة موحدة لتبيان الفروق بين الأرقام المحسوبة وفقاً للمعايير الدولية والأرقام المبلغة باستخدام المعايير الوطنية. فبعض الشركات قررت أن تعرض فقط البنود الرئيسية المتغيرة، فيما حاولت أخرى إعداد معلومات مفصلة. وكان عرض المعلومات غير مكتمل في كثير من الأحيان، واقتصرت عادة على الوصف. وكان التحدي بالنسبة للشركات هو تحاشي التغيرات التي تكون "مفاجئة" في أول عملية إبلاغ وفقاً للمعايير الدولية وتقليل الخطر المحتمل لحصول رد فعل معاكس في السوق.

٦٦- وتتعلق الفروق بين المعايير الدولية والمبادئ الوطنية أساساً بما يلي:

(أ) صناديق المعاشات التقاعدية؛

(ب) المدفوعات السهمية؛

(ج) الأدوات المالية والتحوط؛

(د) انخفاض قيمة السمعة التجارية؛

(هـ) الأصول غير المادية؛

(و) ائتلاف الأعمال؛

(ز) تقييم الذمم المدينة؛

(ح) تقييم الإيرادات والخصوم؛

(ط) الإيجار؛

(ي) الممتلكات والمنشآت والمعدات.

٦٧- ومن التحديات الهامة التي واجهتها الشركات مسألة الإخطار بالمعلومات المتعلقة بالمعايير الدولية وتفسيرها عند حلول تاريخ انتقال الشركة إلى هذه المعايير ومسألة فترة المقارنة المعمول بها في البيانات المالية الأولى وفقاً للمعايير الدولية. وظل المحللون منشغلين بإمكانية تعذر تحديد التغيرات الناتجة عن الانتقال إلى المعايير الدولية للإبلاغ على وجه التحديد. وكان من الضروري تقديم إيضاح شافي للمبالغ موضع الإبلاغ وفق الصيغة الجديدة. وقال المحللون المستجوبون (٤٠) في المائة^(٦) إن معرفتهم بالمعايير الدولية لم تكن كافية بصفة عامة.

٦٨- ويهدف تبيان تأثير تطبيق المعايير الدولية على حقوق المساهمين وصافي الدخل في البيانات المالية مقارنة بقواعد قانون المحاسبة البولندي، جرى تحليل ٢٥٥^(٧) بياناً مالياً (لشركات ملزمة باستخدام المعايير الدولية للإبلاغ المالي أو لشركات قررت استخدامها). وبينت التحاليل أن الأبواب التالية للإبلاغ المالي شهدت تغيرات هامة:

(أ) الممتلكات والمنشآت والمعدات: تحوز الكيانات البولندية كثيراً من الممتلكات والمنشآت والمعدات التي لا تزال تستخدمها في نشاطها التجاري لكن قيمتها استهلكت تماماً أو تراجعت إلى مستوى متدن للغاية. ومع تغير السياسات المحاسبية، واجهت الشركات مشكلة تتعلق بإثبات وقياس هذه البنود على نحو ملائم في بياناتها المالية بموجب المعايير الدولية. واستخدمت كثير من الشركات القيمة العادلة (التي اعتمدت في المعيار الدولي للإبلاغ المالي ١ باعتبارها التكلفة المفترضة) المحددة في ١ كانون الثاني/يناير ٢٠٠٤ (تاريخ انتقال العديد من الشركات إلى المعايير الجديدة). وجرى إثبات المبالغ التي تزيد من قيمة الممتلكات والمنشآت والمعدات أو الممتلكات الاستثمارية. وزيادة الأصول المادية لها تأثير على الدخل المحاسبي، لأن هذه البنود بنود للاستهلاك. وفي المقابل، زادت بعض الشركات دخلها المحاسبي لأنها حسبت تسوية القيمة المستهلكة المثبتة بعد تنفيذ المعايير الدولية للإبلاغ المالي؛

(٦) Surveys of PriceWaterhouseCoopers, KPMG, Mazars, and Ernest and Young

(٧) التقارير المالية لجميع الشركات المسجلة في بورصة وارسو تقريباً (بما فيها ١٧١ بياناً مالياً موحداً).

(ب) السمعة التجارية والسمعة التجارية السالبة: كان على كثير من الشركات البولندية أن تشطب إثبات قيمة السمعة التجارية السالبة وتحسب تسوية استهلاك عن السمعة التجارية والسمعة التجارية السالبة (المثبتة سابقاً وفقاً لقانون المحاسبة). وأدى ذلك إلى زيادة قيمة السمعة التجارية وشطب إثبات السمعة التجارية السالبة وإلى ما يقابل ذلك من تغيرات في حقوق المساهمين؛

(ج) إثبات وقياس الإيرادات: تواجه بعض الشركات البولندية مشكلة الإثبات المناسب للإيرادات والذمم المدينة، خصوصاً عندما تباع منتجاتها وخدماتها مقابل سداد طويل الأجل. وتسبب هذا الأمر في نقصان الإيرادات التشغيلية ونقصان الذمم المدينة أو ازدياد الدخل المالي؛

(د) المدفوعات السهمية: لا يتضمن قانون المحاسبة البولندي أية قواعد (أو شروط) ذات صلة بإثبات النفقات الناتجة عن المدفوعات السهمية. فكان على بعض الشركات بعد الانتقال إلى المعايير الدولية أن تحسب تسوية لنفقاتها (وهو ما أدى إلى ازدياد في الدخل المحاسبي لبعض الشركات، ولا سيما في عام ٢٠٠٥)؛

(هـ) الأدوات المالية والتحوط: واجهت بعض الشركات البولندية مشكلة تتعلق بالإثبات والقياس المناسبين للأصول والخصوم المالية. ويتعلق ذلك بصفة خاصة بالشركات التي كانت معفاة من تطبيق اللوائح التنظيمية السارية لوزارة المالية؛

(و) الأصول غير المادية: كما في حالة الممتلكات والمنشآت والمعدات، كان على بعض الشركات أن تثبت الأصول غير المادية المستهلكة تماماً في ميزانيتها العمومية؛

(ز) ائتلاف الأعمال: كان على بعض الشركات، من أجل الامتثال للمعايير الدولية، أن تسوي بياناتها المالية (مثلاً، فيما يتعلق باستخدام طريقة الحيازة العكسية أو طريقة التوحيد)؛

(ح) الإيجار: أدى عدم وجود لائحة تنظيمية مفصلة بموجب قانون المحاسبة إلى تقييم غير موضوعي لاتفاقات الإيجار في بعض الشركات. وكانت بعض الشركات البولندية قد استندت سابقاً في سياساتها المحاسبية إلى القانون الضريبي؛

(ط) الممتلكات الاستثمارية: ينص قانون المحاسبة البولندي على تعريف محدد للممتلكات الاستثمارية، على أساس هدف الاقتناء وليس الاستخدام القائم. وعند تغيير السياسات المحاسبية، اضطرت بعض الشركات إلى إعادة تصنيف بعض الممتلكات من بنود الممتلكات والمنشآت والمعدات إلى بند الاستثمارات. وقررت بعض الشركات أيضاً، عند تغيير سياساتها المحاسبية، أن تغير قواعد القياس بالنسبة للممتلكات الاستثمارية، لتطبق نموذج القيمة العادلة.

٦٩- وشمل البحث والتحليل بيانات مالية موحدة لشركات طبقت المعايير الدولية للإبلاغ المالي في عام ٢٠٠٤ للمرة الأولى. وأقصبت الشركات التي لم تفصح عن المعلومات الضرورية أو الشركات المفلسة. وضمت العينة النهائية ٧٩ شركة. وركز التحليل أساساً على التغيرات في مجموع الأصول وحقوق المساهمين والدخل.

٧٠- ومن أصل ٧٩ شركة، زادت قيمة الأصول في حالة ٥١ منها، ونقصت في ٢٥ حالة، وظلت بدون تغيير في ٣ شركات. والتغيرات المهيمنة كانت عبارة عن زيادات هامة، فاقت عادة ١٠ في المائة. أما حالات النقصان فكانت قليلة

و ذات قيمة ضئيلة جداً. وبينت التغيرات أن الإمكانيات الاقتصادية للشركات كانت أقل بروزاً في سياق المعايير المحاسبية الوطنية، وسحبت معايير الإبلاغ المالي الدولية القيمة الصافية لأصول الشركات إلى مستوى قريب من قيمتها السوقية. وكان ذلك معلومة هامة بالنسبة للمستثمرين والمحللين وغيرهم من المتعاملين في السوق.

٧١- وأكبر ازدياد، بنسبة تجاوزت ٦٣ في المائة، كان مرده أساساً تغيرات في تقييم الممتلكات والمنشآت والمعدات والذمم المدينة الطويلة الأجل والممتلكات الاستثمارية. أما حالات النقصان فقد كان مردها أساساً تطبيق طريقة تقييم جديدة للذمم الدائنة القصيرة الأجل.

٧٢- ومن بين ١٠٢ شركة جرى تحليل بياناتها، زادت قيمة حقوق المساهمين في ٧٨ شركة، وشهدت ٢١ شركة حالات نقصان، وظلت ٣ شركات بدون تغيير. وكان التغير إلى الأعلى هاماً في معظم الحالات، وتجاوز الازدياد في ٣١ شركة نسبة ١٠ في المائة، وفي ٢٤ شركة بلغ أكثر من ٢٠ في المائة. وعند تحليل حالات النقصان، لوحظ أن النقصان انحصر في ٥٠ في المائة من هذه الحالات ضمن نطاق يتراوح بين صفر و ١ في المائة.

٧٣- وأكبر تغير (شهادة كيان من قطاع البناء) تمثل في ازدياد لقيمة حقوق المساهمين ناهزت ١٠٠ في المائة. ونتج ذلك أساساً على إعادة تصنيف بعض أصول الممتلكات والمنشآت والمعدات لإدراجها ضمن الممتلكات الاستثمارية وتقييمها بقيمتها العادلة (وكانت تلك الأصول في كثير من الأحيان أصولاً سبق وأن استهلكت في معظمها). وبلغ أكبر نقصان (في حالة شركة لتكنولوجيا المعلومات والاتصالات) نسبة ٦٢ في المائة وكان مرده احتساب ائتلاف الأعمال.

٧٤- وظهرت الفروق الموجبة في تقييم حقوق المساهمين أساساً بسبب (أ) إثبات بنود ممتلكات ومنشآت ومعدات استهلكت تماماً أو أعيد قياس قيمتها حسب القيمة العادلة (التكلفة المفترضة)؛ و(ب) إعادة تصنيف اتفاقات الإيجار؛ و(ج) إعادة تصنيف ممتلكات عقارية من بند الممتلكات والمنشآت والمعدات إلى بند الاستثمارات وإعادة قياس قيمتها حسب القيمة العادلة؛ و(د) إعادة تصنيف وقياس الأصول غير المادية (بما في ذلك السمعة التجارية)؛ و(هـ) شطب إثبات السمعة التجارية السالبة.

٧٥- وظهرت الفروق السالبة في تقييم حقوق المساهمين أساساً بسبب تطبيق أنظمة المعيار الدولي للإبلاغ المالي ٣ (ائتلاف الأعمال)، وشطب إثبات الأصول غير المادية، ونقصان الدخل المحاسبي نتيجة إثبات ما يلي:

(أ) النفقات المتعلقة بالمدفوعات السهمية؛

(ب) انخفاض الإيرادات (المدفوعات المؤجلة الطويلة الأجل).

٧٦- وإضافة إلى التغيرات في حقوق المساهمين، شهدت كثير من الشركات تغيرات في الدخل المحاسبي (بعد الضرائب). وظهرت زيادات كبيرة في بيانات كثير من الشركات؛ لكن لوحظت أيضاً بعض الفروق السلبية من حيث صافي الدخل. وكان النقصان ضئيلاً عموماً، إذ كان يعادل ١ في المائة تقريباً في أكثر من ٥٠ في المائة من الحالات؛ لكن لوحظت بضعة استثناءات كبيرة، مردها أساساً إثبات عناصر إضافية، وتسوية الإيرادات (عمالاً بشروط معيار المحاسبة الدولي ١٨ (الإيرادات))، وإثبات النفقات المتعلقة بالمدفوعات السهمية.

٧٧- وظهرت الفروق الموجبة أساساً نتيجة لما يلي: (أ) شطب إثبات (تراجع) النفقات (التي كانت تثبت وفقاً لقانون المحاسبة) المتعلقة باتفاقات الإيجار (تأثير إعادة تصنيف التأجير)؛ و(ب) شطب إثبات (تراجع) استهلاك السمعة التجارية (التي كانت تثبت وفقاً لقانون المحاسبة)؛ و(ج) تسوية (نقصان) استهلاك الممتلكات والمنشآت والمعدات (التي كانت تثبت وفقاً لقانون المحاسبة)؛ و(د) تطبيق المعيار الدولي للإبلاغ المالي ٣.

٧٨- ويتبين من استنتاجات البحث المقدمة أعلاه أن الانتقال إلى معايير المحاسبة الدولية/المعايير الدولية للإبلاغ المالي قد حمل معه تغيرات كبيرة في المركز المالي للمؤسسات التي اعتمدت المعايير الدولية للإبلاغ المالي وفي أدائها. ومن الأهمية بمكان أن يلاحظ المرء أن المستثمرين والمحللين وغيرهم من المشاركين في السوق يمكن أن يواجهوا مشاكل مستعصية في فهم النتائج المالية للشركات، لا سيما عند مقارنة البيانات المالية التي أعدت وفق المعايير الدولية للإبلاغ المالي بالبيانات التي أعدت وفق المعايير المحاسبية الوطنية.

سادساً - الاستنتاجات

٧٩- إن قرار الاتحاد الأوروبي تنفيذ معايير المحاسبة الدولية/معايير الإبلاغ المالي الدولية بالنسبة لجميع شركات الاتحاد الأوروبي المسجلة ابتداء من ١ كانون الثاني/يناير ٢٠٠٥ قد أتاح مزيداً من التقارب الدولي على صعيد الإبلاغ المالي.

٨٠- وقد أبرزت هذه المذكرة أهم التحديات ذات الصلة بتنفيذ معايير المحاسبة الدولية/معايير الإبلاغ المالي الدولية في بولندا. وما يقيد البحث والاستنتاجات المقدمين في هذه الورقة هو مسألة قصر مدة التنفيذ العملي للمعايير الجديدة.

٨١- ويمكن إيجاز السمات المميزة للممارسة المحاسبية القائمة على معايير المحاسبة الدولية/معايير الإبلاغ المالي الدولية في بولندا فيما يلي:

- (أ) التأكيد على فائدة المعلومات المدرجة في التقارير المالية بالنسبة لاتخاذ القرارات؛
- (ب) النهج التوقعي لعرض الحالة الاقتصادية للشركات؛
- (ج) المضمون الاقتصادي للمعاملات والأحداث كأساس لصياغتها محاسبياً؛
- (د) القياس استناداً إلى القيمة الاقتصادية والقيمة العادلة (النموذج الجديد للقيمة الوجيهة)؛
- (هـ) تطبيق نهج قائم على الميزانية العمومية؛
- (و) زيادة "الاستنساف" المهني في عملية القياس والإفصاح؛
- (ز) اعتماد نطاق واسع ومتعدد التخصصات فيما يتعلق بالمعلومات المطلوبة للصياغة المحاسبية المناسبة للمعاملات والأحداث وتسعيها (القياس)؛
- (ح) اعتماد نطاق واسع سواء بالنسبة للمعلومات المالية وغير المالية المقدمة في التقارير المالية.

٨٢- وهناك أيضاً عدة استنتاجات على صعيد الأعمال التجارية تتعلق بأول اعتماد لمعايير المحاسبة الدولية/المعايير الدولية للإبلاغ المالي:^(٨)

(أ) يتعين على المديرين أن يشرعوا في أبكر وقت ممكن في التخطيط لعملية الانتقال إلى معايير المحاسبة الدولية/المعايير الدولية للإبلاغ المالي. ويتطلب الأمر وقتاً وقد يتطلب تدريباً متعلقاً بنظم المعلومات أو تغييرات وتدريباً متعلقين بهذه النظم. وقد تتأثر الثقافة التنظيمية أيضاً؛

(ب) وتستلزم المعالجة المحاسبية لبعض البنود، مثل العمليات التحوطية، اتخاذ قرارات في تاريخ الانتقال أو قبله؛

(ج) ومن الأهمية الحاسمة. يمكن فهم أثر اعتماد معايير المحاسبة الدولية/المعايير الدولية للإبلاغ المالي على البيانات المالية، وأثره على العقود والاتفاقات المالية - مثل اتفاقات والتزامات الأجور؛

(د) ويكتسي إخطار الجهات صاحبة المصلحة والأسواق المالية بالتغيرات المتوقعة في البيانات المالية أهمية بالغة.

٨٣- وتنفيذ معايير المحاسبة الدولية/المعايير الدولية للإبلاغ المالي لا يؤثر فقط على الإبلاغ المالي وإنما أيضاً على التنظيم الداخلي. وستتيح هذه المعايير مواءمة الإبلاغ الداخلي والخارجي، وقابلية أفضل للمقارنة فيما بين الشركات، ومزيداً من الشفافية في الإبلاغ، لأن اعتماد معايير المحاسبة الدولية/المعايير الدولية للإبلاغ المالي هو بمثابة خطوة تخدم تماثل خيارات المعالجات الحسابية البديلة.

٨٤- والشركات البولندية التي تنجح في التغلب على تحديات التنفيذ العملي لهذه المعايير هي الأوفر حظاً في جني مزايا اعتماد معايير للإبلاغ المالي معترف بها عالمياً. ويتوقع أن يكون للانتقال تأثير إيجابي على قدرتها التنافسية واندماجها في الأسواق الرأسمالية في الاتحاد الأوروبي.

- - - - -

(٨) IASCF (2005). *IFRS: A Briefing for Chief Executives, Audit Companies and Board Directors*