

Distr.
GENERALTD/B/COM.2/10
TD/B/COM.2/ISAR/3
12 March 1998
ARABIC
Original: ENGLISHمؤتمر الأمم المتحدة
للتجارة والتنميةمجلس التجارة والتنمية
لجنة الاستثمار والتكنولوجيا والقضايا
المالية المتصلة بذلكتقرير فريق الخبراء الحكومي الدولي العامل المعني بالمعايير
الدولية للمحاسبة والإبلاغ عن دورته الخامسة عشرة

المعقودة في قصر الأمم بجنيف، في الفترة من ١١ إلى ١٣ شباط/فبراير ١٩٩٨

المحتويات

الفصل	المقررات
الأول-	التوصيات التي اعتمدها فريق الخبراء الحكومي الدولي العامل المعني بالمعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ
	مرفق للتوصيات:
	ورقة موقف
الثاني-	موجز الرئيس لمناقشات الخبراء
الثالث-	المسائل التنظيمية

المرفقات

الأول-	موجز البيانات التمهيدية
الثاني-	جدول الأعمال المؤقت للدورة السادسة عشرة
الثالث-	الحضور

الفصل الأول

التوصيات التي اعتمدها فريق الخبراء الحكومي الدولي العامل المعني بالمعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ

توصيات موجهة إلى الحكومات والمجتمع الدولي

ألف - المحاسبة البيئية

١- ازدادت لياقة المحاسبة والإبلاغ عن البيئة بالنسبة للمشاريع (سواء كانت مشاريع تجارية أو منظمات غير محققة للربح أو مشاريع حكومية مثل البلديات ومؤسسات الدولة)، إذ أن تأثير الأداء البيئي لمشروع ما على سلامته المالية أصبح يشكل اهتماما متزايدا للمستثمرين والدائنين والحكومات والجمهور بوجه عام. ويريد بعض مستعملي البيانات المالية معرفة مدى تعرض الشركة للمخاطر البيئية وكيف تدير الشركة تكاليفها وخصومها البيئية. ولتحسين نوعية المحاسبة والإبلاغ فيما يتعلق بالتكاليف والخصوم البيئية، يحتاج مقررو السياسات وواضعو المعايير الوطنية إلى إعطاء مزيد من التوجيه بشأن كيفية استخدام الإطار التقليدي للمحاسبة المالية للخروج بمعلومات مفيدة عن المعاملات والأداء في المجال البيئي. ويتم عرض ورقة الموقف الفنية (المرفق) التي صادق عليها فريق الخبراء الحكومي الدولي العامل المعني بالمعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ لكي تنظر فيها الحكومات والمشاريع والأطراف الأخرى المهمة من أجل الاسهام في كل من نوعية وتنسيق المحاسبة والإبلاغ في المجال البيئي.

٢- ويرجو فريق الخبراء الحكومي الدولي من الحكومات والمنظمات الدولية والإقليمية مساعدة الأونكتاد في نشر ورقة الموقف الصادرة عن الفريق، بما في ذلك التعاون في تنظيم حلقات عمل إقليمية.

باء - تدعيم المهنة في البلدان النامية والاقتصادات المارة بمرحلة انتقال

٣- بالنظر إلى الحاجة إلى تدعيم مهنة المحاسبة في البلدان النامية والاقتصادات المارة بمرحلة انتقال لكي تزداد امكانية المحاسبة والشفافية المالية في كل من القطاعين العام والخاص،

يطلب الفريق إلى الحكومات والمنظمات الدولية والإقليمية العمل مع الأونكتاد لتهيئة بيئة تمكينية لتطوير المهنة، وذلك تحديدا لسد الثغرة التعليمية بين البلدان المتقدمة والنامية باتخاذ التدابير التالية:

- وضع منهج دراسي عالمي يعمل كأساس مقارنة يشير إلى برامج الدراسات المطلوبة لتعليم محاسبين مؤهلين تأهيلا كاملا وقادرين على العمل في اقتصاد عالمي؛
- تعيين وبلورة أي شروط أخرى لازمة لتخريج محاسبين مؤهلين تأهيلا كاملا؛

- دعم برنامج الأونكتاد للتدريب عن بعد في أقل البلدان نموا، وخاصة البلدان الأفريقية الناطقة بالفرنسية.

جيم - احتياجات المحاسبة للمشاريع الصغيرة والمتوسطة الحجم

٤- بالنظر إلى ما تقدمه المشاريع الصغيرة والمتوسطة الحجم من مساهمات ملموسة في أداء اقتصاد السوق بفعالية وفي توليد العمالة والنمو والتنمية المستدامة، وضرورة تقرير لياقة معايير المحاسبة الدولية لكي تستخدمها المشاريع الصغيرة والمتوسطة الحجم،

يطلب الفريق إلى الحكومات أن تتعاون مع الأونكتاد في تعيين احتياجات المحاسبة للمشاريع الصغيرة والمتوسطة الحجم في بلدانها وأن توفر المعلومات بشأن أي قواعد للمحاسبة تطبق حاليا على المشاريع الصغيرة والمتوسطة الحجم.

توصيات موجهة إلى أمانة الأونكتاد

ألف - الأزمة الآسيوية والكشف عن المعلومات

٥- ينبغي للأونكتاد أن يضطلع مع البلدان الآسيوية في الفريق بمشروع بحثي يعنى بالأزمة المالية الآسيوية الأخيرة من منظور المحاسبة ومراجعة الحسابات، وتعيين المجال للتحسين في نظم المحاسبة ومراجعة الحسابات واستقاء الدروس لمنع حدوث أزمات مقبلة، وأن يقدم تقريرا عن ذلك إلى الفريق في أقرب وقت ممكن.

باء - المحاسبة البيئية

٦- ينبغي للأونكتاد أن ينشر ويعمم على أوسع نطاق ممكن ورقة موقف الفريق المعنية بالمحاسبة والإبلاغ المالي فيما يتعلق بالتكاليف والخصوم البيئية. وعليه أن يدرج أيضا في "القضايا الدولية للمحاسبة والإبلاغ: استعراض ١٩٩٨" ورقة الموقف ووثيقتي المعلومات الأساسية: "المحاسبة والإبلاغ عن الخصوم والتكاليف البيئية في إطار الإبلاغ المالي القائم" و"ربط الأداءين البيئي والمالي: دراسة استقصائية للتقنيات المتعلقة بأفضل الممارسات". وينبغي إصدار الاستعراض السنوي بثلاث لغات رسمية على الأقل تعزيزا لفائدته للبلدان النامية.

٧- وينبغي للأونكتاد أن يعد مواداً تدريبية تستند إلى "الاستعراض" لاستخدامها في حلقات العمل الإقليمية وأن ينظم مع الأطراف المهمة حلقات عمل في المحاسبة البيئية للبلدان النامية والاقتصادات المارة بمرحلة انتقال.

٨- وينبغي للأونكتاد أن يواصل بحوثه بشأن تطوير مؤشرات الأداء البيئي التي يمكن ربطها بمؤشرات الأداء المالي. وعليه أن يطلب إلى لجنة المعايير الدولية للمحاسبة والاتحاد الدولي للمحاسبين والمنظمة الدولية

للتوحيد القياسي وبرنامج الأمم المتحدة للبيئة والمنظمات الأخرى المختصة مثل المنظمات غير الحكومية لكي تشارك في جهد تعاوني، وأن يقدم تقريراً عن نتائج هذا العمل إلى الفريق العامل في وقت مناسب.

جيم - التعليم في مجال المحاسبة

٩- ينبغي على الأونكتاد أن يواصل عمله بشأن وضع منهج دراسي عالمي بالتعاون مع هيئات مختصة مثل الاتحاد الدولي للمحاسبين والجمعية العربية للمحاسبين القانونيين ورابطة المحاسبين القانونيين المعتمدين، فضلاً عن عمله بشأن شروط أخرى لازمة لتخريج محاسبين مؤهلين تأهيلاً كاملاً. وعلى الأونكتاد أن يقدم تقريراً عن نتائجه إلى الفريق العامل في دورته السادسة عشرة.

١٠- وينبغي للأونكتاد أن يواصل جهوده لتدعيم برامج التعلم عن بعد في إفريقيا الناطقة بالفرنسية بالتعاون مع منظمات أخرى متخصصة في التعلم عن بعد والتماس تمويل لهذا البرنامج.

دال - احتياجات المحاسبة للمشاريع الصغيرة والمتوسطة الحجم

١١- ينبغي للأونكتاد أن يبدأ العمل بشأن هذا الموضوع وأن يقدم تقريراً إلى الفريق في دورته السابعة عشرة. وعليه تحديداً أن يقوم بما يلي:

- تحليل احتياجات المحاسبة والإبلاغ للمشاريع الصغيرة والمتوسطة الحجم في شتى البلدان المتقدمة والنامية والاقتصادات المارة بمرحلة انتقال؛
- تقرير لياقة المعايير المحاسبية الدولية لاستخدام المشاريع الصغيرة والمتوسطة الحجم؛
- تعيين أفضل الممارسات فيما بين شتى البلدان في مجال المحاسبة للمشاريع الصغيرة والمتوسطة الحجم؛
- تقديم توصيات أولية لبلورة نموذج للمحاسبة والإبلاغ (القواعد والأشكال الأساسية) لاستخدامه في البلدان المتقدمة والنامية والاقتصادات المارة بمرحلة انتقال بغية التشجيع على تنسيق الممارسات في مختلف البلدان؛
- تطوير نماذج تدريبية للمحاسبة من جانب المشاريع الصغيرة والمتوسطة الحجم، وخاصة لبرنامج الأونكتاد لتنظيم المشاريع (EMPRITEC).

هاء - المحاسبة الحكومية

١٢- ينبغي للأونكتاد، إذ يضع في اعتباره أن ثمة حاجة إلى وضع معايير للمحاسبة الحكومية أن يشرع، على قدر ما تسمح به الموارد، في إجراء دراسات للممارسات الحالية في المحاسبة الحكومية لكي يمكن للفريق أن ينظر فيه مستقبلاً كبنء في جدول الأعمال.

مرفق للتوصيات

ورقة موقف: المحاسبة والإبلاغ المالي عن التكاليف والخصوم البيئية

ألف - الغرض من ورقة الموقف واهتمامها الأساسي

١- منذ أواخر الثمانينات، أولى فريق الخبراء الحكومي الدولي العامل المعني بالمعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ قدراً كبيراً من العناية للقضايا ذات الصلة بالمحاسبة البيئية، وأجرى عدداً من الدراسات الاستقصائية على المستوى الوطني ومستوى المؤسسات على حد سواء. وفي عام ١٩٩١، توصل إلى اتفاق بشأن عدد من المسائل التي رأى أنه يمكن لمجلس الإدارة أن ينظر فيها للكشف عنها في تقريره أو لمناقشتها بغرض التصدي للقضايا البيئية ذات الصلة. وفي عام ١٩٩٥، كرس دورته الثالثة عشرة حصراً لموضوع المحاسبة البيئية. وخلال تلك الدورة، لاحظ الفريق أنه رغم البحوث العديدة التي تجرى بالفعل، فإن الأمر لا يزال يتطلب بذل جهد كبير لدراسة وتقييم المعلومات الجاري إنتاجها من أجل تحديد أنسب الإرشادات التي ينبغي تقديمها للحكومات وغيرها من الأطراف المعنية. وانتهى إلى أن من المهم تقديم هذه الإرشادات. ورأى أنه ما لم يتم وضع هذه الإرشادات على وجه السرعة، فمن المحتمل أن تنشأ فوارق وتجد بعض الدول الأعضاء نفسها لاحقاً في وضع يحتم عليها التوفيق بين معاييرها وإجراءاتها ومعايير وإجراءات الدول الأعضاء الأخرى.

٢- والغرض من ورقة الموقف المعنية بالمحاسبة والإبلاغ المالي عن التكاليف والخصوم البيئية هو تقديم المساعدة للمؤسسات والمنظمين والأجهزة المعنية بتحديد المعايير بشأن أفضل الممارسات لمحاسبة المعاملات والأحداث البيئية في البيانات المالية والمذكرات المرتبطة بها. وقد وضع الفرعان المتعلقان بالقياس والعرض على أساس دراسة إجمالية للمواقف وضعتها أو تقوم بوضعها منظمات معنية بتحديد المعايير ومنظمات أخرى، وتشمل مقتطفات أخذت من بعض الوثائق ذات الصلة. والفرع المتعلق بالكشف عن المعلومات هو أوسع نطاقاً من ذلك الوارد في الوثائق المشار إليها، وهو يتضمن بعض عناصر الكشف التي سبق أن اقترحها فريق الخبراء الحكومي الدولي.

٣- ويعترف الفريق بأن عدداً من هذه القضايا هي موضع نظر لجنة المعايير الدولية للمحاسبة. وتسعى ورقة الموقف هذه إلى أن تجمع في مكان واحد معظم القضايا التي أثّرت عند محاسبة الآثار البيئية على مستوى الشركات والإبلاغ عنها. ومن المستبعد أن تصدر لجنة المعايير الدولية للمحاسبة بياناً شاملاً كهذا في المستقبل القريب، بل الأرجح أنها ستدرج قضايا البيئة في كل من معاييرها الفردية، كلما كان ذلك ضرورياً. ويمكن أن يستغرق هذا النهج عدداً من السنوات.

٤- وينصب اهتمام ورقة الموقف هذه على مساعدة إدارة أي مؤسسة عن الآثار المالية المترتبة على إدارة الموارد البيئية التي يُعهد بها إليها والتي ترتبط بنشاطها.

٥- والهدف المعلن عنه للبيانات المالية كما وردت في "أهداف البيانات المالية" التي أصدرها فريق الخبراء الحكومي الدولي (١٩٨٩) هو توفير معلومات عن المركز المالي لمؤسسة ما، وهو ما يفيد مجموعة

كبيرة من المستخدمين في صنع القرارات ويلزم للمساءلة عن إدارة الموارد التي يعهد بها إليها. فالبيئة مورد مهم للعديد من المؤسسات ولا بد من إدارتها بكفاءة لصالح المؤسسات والمجتمع على حد سواء.

باء - ضرورة مراعاة التكاليف والخصوم البيئية

٦- لقد أصبحت القضايا المرتبطة بمراعاة البيئة ذات صلة أكبر بالمؤسسات (سواء كانت مؤسسات تجارية، أو منظمات غير محققة للربح أو مؤسسات حكومية مثل البلديات ومؤسسات الدولة) لأن قضايا مثل تلوث البيئة باتت تشكل مشكلة اقتصادية واجتماعية وسياسية جليلة في أنحاء العالم أجمع. ويجري اتخاذ إجراءات على المستويين الوطني والدولي لحماية البيئة وخفض آثار التلوث ومنعها والتخفيف منها. ونتيجة لذلك، هناك ميل الآن لدى المؤسسات للكشف للمجتمع عن معلومات تتعلق بسياساتها البيئية، وأهدافها البيئية، والبرامج التي تنفذها، والتكاليف والفوائد المتصلة بتنفيذ هذه السياسات والأهداف والبرامج، وبالكشف عن المخاطر البيئية واتخاذ ترتيبات لدرئها.

٧- وغالباً ما تشكل الطريقة التي يؤثر بها الأداء البيئي لمؤسسة ما على وضعها المالي والطريقة التي يمكن أن تستخدم بها المعلومات المالية ذات الصلة بهذا الأداء لتقييم المخاطر البيئية وإدارة هذه المخاطر مسائل تشير شواغل المستثمرين وخبرائهم الاستشاريين. ولدى الدائنين احتياجات مماثلة، ولكن هناك عاملاً إضافياً هو احتمال تحمل مسؤولية إصلاح ضرر بيئي فيما لو قصر مدين عن سداد دين تعهد بأرض كضمانة له؛ إذ قد يكون المبلغ المعني أكبر بكثير من قيمة القرض الأصلي. وهذا أمر يهم الملاك والمساهمين بصفة خاصة بسبب ما قد يكون للتكاليف البيئية من أثر على مردود استثماراتهم المالية في المؤسسة. وتشمل الأطراف الأخرى المهتمة العملاء والموردين والمنظمين والجمهور العام ومن يعملون نيابة عنهم. وينبغي عرض المعلومات المقدمة على نحو لا يعرض للخطر سرية النشاط التجاري في مجالات حساسة أو المركز التنافسي للمؤسسة.

جيم - النطاق

٨- تتناول ورقة الموقف هذه تحديد التكاليف والخصوم البيئية التي تنشأ عن محاسبة المعاملات والأحداث التي يمكن ويرجح أن تؤثر على المركز المالي والنتائج المالية لمؤسسة ما، والتي ينبغي الإبلاغ عنها بالتالي في البيانات المالية للمؤسسة. وهي لا تشمل الكشف عن التكاليف أو الأحداث التي لا تمتصها المؤسسة ولا قياسها. ومن أمثلة هذه التكاليف (التي يشار إليها غالباً بعبارة "التكاليف الخارجية") تلك التي تتعلق بالآثار السلبية على البيئة المترتبة على تلوث الهواء وتلوث الماء والتي يتحملها المجتمع بوجه عام وليس المؤسسة.

دال - التعاريف

٩- لقد استخدمت المصطلحات التالية في ورقة العمل هذه بالمعاني المحددة الواردة أدناه:

البيئة تضم محيطنا المادي الطبيعي وتشمل الهواء، والماء، والأرض، والنباتات، والحيوانات وغيرها من الموارد غير المتجددة مثل الوقود الأحفوري والمعادن.

الأصل هو مورد يعود للمؤسسة نتيجة لأحداث سابقة، ويتوقع أن يحقق لها فوائد اقتصادية في المستقبل.

الخصم هو التزام راهن يقع على عاتق المؤسسة وينشأ عن أحداث سابقة ويتوقع أن تؤدي تسويته إلى خروج موارد من المؤسسة تجسد فوائد اقتصادية.

الخصم الاحتمالي هو التزام محتمل ناشئ عن أحداث سابقة ترد في الميزانية العمومية ولكن نتيجته لا تتأكد إلا عند حدوث أو عدم حدوث واحد أو أكثر من الأحداث المقبلة غير المؤكدة التي تخرج عن سيطرة المؤسسة.

التكاليف البيئية تشمل تكاليف الإجراءات المتخذة أو المطلوب اتخاذها لإدارة الآثار البيئية التي تترتب على نشاط مؤسسة ما بطريقة مسؤولة بيئياً، فضلاً عن التكاليف الأخرى التي تستدعيها الأهداف والمتطلبات البيئية للمؤسسة^(١).

الأصول البيئية هي تكاليف بيئية تتم رسملتها واستهلاكها على مدى الفترتين الجارية والمقبلة لأنها تستوفي معايير الاعتراف بها كأصل.

الخصوم البيئية هي التزامات تتصل بالتكاليف البيئية التي تتحملها مؤسسة ما وتستوفي معايير الاعتراف بها كخصم. ومتى كان مبلغ أو توقيت النفقات التي يتم تحملها لتسوية الخصم غير مؤكد، يشار إلى "الخصوم البيئية" في بعض البلدان على أنها "مخصصات للخصوم البيئية".

الرسطة هي تسجيل كلفة بيئية كجزء لا يتجزأ من أصل ذي صلة، أو كأصل منفصل، كلما كان ذلك ضرورياً.

الالتزام هو واجب أو مسؤولية تجاه الغير يستدعي التسوية، بنقل آجل أو باستخدام أصول، وبتوفير خدمات أو بتحقيق فوائد اقتصادية أخرى، في تاريخ محدد أو قابل للتحديد، عند وقوع حدث محدد، أو بناء على الطلب.

والالتزام القانوني هو التزام قائم على القانون أو النظم أو التعاقد. والالتزام البيئي هو التزام يمكن إنشاؤه أو استنتاجه أو تفسيره من الوقائع التي تكون قد حدثت في حالة بعينها، ولا يكون قائماً على أساس قانوني^(٢)، أو ناشئاً عن اعتبارات أدبية أو معنوية^(٣). ولا تتمتع المؤسسة بسلطة تقديرية أو تتمتع بسلطة تقديرية قليلة من أجل تجنبه.

١٠- ومحاسبة التكاليف والخصوم البيئية مشمولة بعدة مفاهيم محاسبية أساسية متطورة. ومما يتسم بأهمية خاصة تعريفاً "الخصوم" و"الأصول". ومع ذلك، قد يلزم أو يستحب الكشف عن معلومات إضافية تعكس على نحو كامل الآثار البيئية المختلفة التي تنشأ عن أنشطة مؤسسة أو صناعة بعينها.

هـ - الاعتراف بالتكاليف البيئية

١١- ينبغي الاعتراف بالتكاليف البيئية في الفترة التي تحدد فيها. وإذا استوفيت معايير الاعتراف بها كأصل من الأصول ينبغي رسميتها واستهلاكها في بيان الدخل تبعاً للفترة الجارية والفترة المقبلة المناسبة، وإلا فإنها تقيد في بيان الدخل فوراً.

١٢- وتتمحور القضايا ذات الصلة بالتكاليف البيئية حول الفترة أو الفترات التي ينبغي الاعتراف فيها بالتكاليف وهل ينبغي رسميتها أو قيدها في الدخل.

١٣- وفي بعض الحالات، يمكن أن تتصل كلفة بيئية بضرر تم تكبدته في فترة سابقة. ومن أمثلة ذلك الضرر البيئي الذي يكون قد لحق بملكية قبل حيازتها، أو حادث أو أنشطة أخرى تكون قد تمت في فترة سابقة وينبغي تصفيتها الآن، وتصفية ممتلكات تم التصرف فيها في فترة سابقة، وتكاليف التخلص من نفايات خطيرة نشأت في فترة سابقة أو معالجتها. على أن معايير المحاسبة تستبعد عموماً معاملة التكاليف البيئية كتسوية تمت في فترة سابقة ما لم يكن قد حدث تغيير في سياسة المحاسبة أو ما لم يكن هناك خطأ أساسياً. لذلك لا تستوفي عموماً الأمثلة المشار إليها أعلاه شروط التأهيل كتعديلات على فترة سابقة.

١٤- وينبغي رسملة التكاليف البيئية إذا كانت تتصل بشكل مباشر أو غير مباشر بالفوائد الاقتصادية التي تحققها المؤسسة في المستقبل من خلال:

(أ) زيادة قدرة الأصول الأخرى التي تملكها المؤسسة أو تحسين سلامتها أو كفاءتها؛

(ب) خفض أو منع التلوث البيئي المرجح أن يحدث نتيجة لعمليات تتم في المستقبل؛ أو

(ج) حفظ البيئة.

١٥- ويشير تعريف الأصل إلى أنه إذا أدت الكلفة التي تتحملها مؤسسة ما إلى تحقيق فوائد اقتصادية في المستقبل، فإنه يمكن رسملة هذه الكلفة وقيدها في حساب الدخل خلال الفترة المتوقع أن تتحقق فيها هذه الفوائد. ومن ثم، يمكن رسملة التكاليف البيئية التي تستوفي هذا المعيار. وتعتبر الرسملة مناسبة أيضاً متى تم تكبد تكاليف بيئية لأسباب أمنية أو بيئية، أو إذا خفضت هذه التكاليف أو منعت حدوث تلوث محتمل، أو حفظت البيئة للمستقبل. وإذا كانت هذه التكاليف لا تضاعف الفوائد الاقتصادية بصورة مباشرة، فإن تحملها قد يكون ضرورياً إذا أرادت المؤسسة أن تحصل أو تستمر في الحصول على فوائد اقتصادية في المستقبل من أصولها الأخرى.

١٦- وثمة تكاليف بيئية عديدة لا تسفر عن تحقيق فوائد في المستقبل، أو لا يكون ارتباطها بالفوائد المقبلة وثيقاً على درجة كافية، مما يسمح برسملتها. ومن أمثلة ذلك معالجة النفايات، وتكاليف التنظيف ذات الصلة بالأنشطة التنفيذية الجارية، وإزالة الأضرار التي تكبدتها المؤسسة المبلغة ذاتها في فترة سابقة، والإدارة البيئية الجارية، ومراجعة الحسابات البيئية. وتعتبر الغرامات والعقوبات المفروضة على عدم الامتثال للأنظمة البيئية، وتعويض الغير عن الأضرار البيئية تكاليف ذات صلة بالبيئة، وهي أيضاً حالات يتم فيها تكبد تكاليف لا تسفر عن تحقيق فوائد في المستقبل. ومن ثم، تقيد هذه التكاليف في بيان الدخل فوراً.

١٧- وإذا كانت كلفة بيئية معترف بها كأصل ذات صلة بأصل آخر، فإنه ينبغي إدراجها كجزء لا يتجزأ من هذا الأصل، وعدم الاعتراف بها على حدة.

١٨- وفي معظم الحالات، تكون التكاليف البيئية المرسمة متصلة بأصل رأسمالي آخر. وليست هناك فائدة محددة أو منفصلة يمكن جنيها في المستقبل من تحمل التكاليف البيئية في حد ذاتها. فالفائدة التي يمكن جنيها في المستقبل من هذه التكاليف تكمن في أصل منتج آخر يستخدم في عمليات المؤسسة. من ذلك مثلاً أن إزالة الأسبستوس من مبنى لا تسفر في حد ذاتها عن تحقيق فائدة اقتصادية أو بيئية في المستقبل. ذلك أن المبنى هو الذي يجني الفائدة. لذلك، ليس من الملائم الاعتراف بأن إزالة الأسبستوس تمثل أصلاً منفصلاً. أما الآلة التي تزيل التلوث من الماء أو من الجو، فيمكن أن تحقق فائدة محددة أو منفصلة في المستقبل، ومن ثم يمكن الاعتراف بها على حدة.

١٩- وإذا كانت كلفة بيئية مرسمة ومدرجة كجزء لا يتجزأ من أصل آخر، فإنه ينبغي اختبار الأصل الموحد للتأكد من عدم تعرضه للتلف، والقيام كلما كان ذلك ضرورياً بخصمه من المبلغ الواجب استرداده منه.

٢٠- إن ادماج التكاليف البيئية المرسمة في الأصل ذي الصلة يمكن أن يسفر، في بعض الحالات، عن قيد الأصل الموحد قبل المبلغ الواجب استرداده. لذلك ينبغي اختبار الأصل الموحد للتأكد من عدم تعرضه للتلف. وبالمثل، ينبغي اختبار التكاليف البيئية المرسمة المعترف بها كأصل منفصل للتأكد من عدم تعرضه للتلف^(٤). وفي حين أن المبادئ التي تنطبق على الاعتراف بإتلاف البيئة وقياسه هي ذاتها التي تنطبق على أشكال أخرى من الإتلاف، فإن عناصر عدم اليقين يمكن أن تكون أكبر. وبوجه خاص، ينبغي النظر إلى أثر "وصمة" التلوث البيئي على قيمة الممتلكات المجاورة.

واو - الاعتراف بالخصوم البيئية

٢١- يُعترف عادة بالخصم البيئي متى كان هناك التزام على المؤسسة يتحمل كلفة بيئية.

٢٢- وليس من الضروري أن يكون التزام ما قابلاً للإنفاذ قانوناً للاعتراف بخصم بيئي. فقد تكون هناك حالات يقع فيها على مؤسسة ما التزام بناء سواء في عدم وجود التزام قانوني أو في حالة حدوث توسع في إلتزام قانوني. من ذلك مثلاً أن سياسة المؤسسة القائمة قد تتمثل في إزالة التلوث على مستوى أعلى من ذلك الذي يقضي به القانون، ولأن سمعتها التجارية ستتأثر إذا لم تف بهذا الالتزام أو لأن هذا هو الشيء الصحيح والسليم الواجب القيام به. على أن الاعتراف بوجود خصم بيئي في حالات كهذه يحتم أن يكون

هناك التزام من جانب إدارة المؤسسة بتحمل تكاليف البيئة ذات الصلة (مثلاً قرار من مجلس الإدارة مسجل في المحاضر الرسمية التي تتاح للجمهور أو التي يتم التبليغ عنها بإعلان عام). وفي الوقت ذاته، لا ينبغي منع مؤسسة من الاعتراف بخصم بيئي لمجرد أن إدارتها لا تتمكن في تاريخ لاحق من الوفاء بالالتزام. وإذا حدث هذا الاحتمال، وجب الكشف عن الواقعة في المذكرات التي تلحق بالبيانات المالية وعن سبب عجز إدارة المؤسسة عن الوفاء بالالتزام.

٢٣- وفي حالات نادرة، قد يستحيل تقدير مبلغ الخصم البيئي كلياً أو جزئياً. وهذا لا يمنع مؤسسة ما من الكشف عن وجود خصم بيئي. وفي حالة كهذه، ينبغي الكشف عن استحالة إجراء أي تقدير وعن سبب ذلك في المذكرات التي تلحق بالبيانات المالية.

٢٤- وعندما يتصل الضرر البيئي بممتلكات المؤسسة ذاتها، أو عندما تتسبب عمليات المؤسسة وأنشطتها في إلحاق بممتلكات أخرى لا يقع فيها التزام على المؤسسة بالإصلاح، ينبغي النظر في الكشف عن مدى الضرر في المذكرات التي تلحق بالبيانات المالية أو في فرع من التقرير خارج البيانات المالية ذاتها. وإذا كانت هناك إمكانية معقولة بجواز إصلاح هذا الضرر في وقت ما في المستقبل، وجب الكشف عن وجود خصم احتمالي.

٢٥- ورغم أنه قد لا يكون هناك التزام في تاريخ صدور كشف الميزانية يفرض على مؤسسة ما بإصلاح الضرر البيئي، فقد تتغير الحالة في فترات مقبلة مثلاً بسبب صدور تشريع جديد أو اتخاذ المؤسسة قراراً بالتصرف في ممتلكاتها، وفي هذه الحالة سيترتب التزام. وعلى أي حال، فإن من حق الملاك والمساهمين معرفة نطاق الضرر البيئي الذي يلحق بممتلكات المؤسسة ذاتها وبممتلكات الغير على السواء.

٢٦- وينبغي الاعتراف على نحو كامل بالتكاليف المتصلة بترميم موقع أو إغلاق أو إزالة أصول معمرة يقع على عاتق المؤسسة التزام بتحملها كخصم بيئي وقت تحديد الحاجة إلى تنفيذ تدابير علاجية ذات الصلة بترميم هذا الموقع أو بالإغلاق أو الإزالة. إلا أنه في حالة وجود تكاليف لوقف التشغيل على المدى الطويل، قد تختار المؤسسة الوفاء بهذه التكاليف طوال فترة تنفيذ العمليات ذات الصلة.

٢٧- وبما أن الالتزام ذا الصلة بترميم الموقع في المستقبل أو بإغلاق أو إزالة أصول معمرة ينشأ عندما يحدث أصلاً الضرر ذو الصلة بالبيئة، يمكن الاعتراف بوجود خصم بيئي في هذا الوقت وعدم تأجيله إلى حين الانتهاء من ممارسة النشاط أو إغلاق الموقع. ومع ذلك، وبسبب طبيعتها، قد تختار المؤسسة الاعتراف بتكاليف وقف التشغيل طوال فترة تنفيذ العمليات ذات الصلة (انظر الفقرة ٤٠).

٢٨- وينبغي ربط التكاليف المتعلقة بترميم الموقع في المستقبل التي تتصل بضرر يكون قد حدث في فترات سابقة والتي تكون لازمة لإعداد أصل أو نشاط للعمل، والتي يعترف بها كخصم بيئي وقت تكبد الضرر ذي الصلة.

٢٩- وفي حالات كثيرة، يتعين تحمل الضرر البيئي قبل أن تستطيع مؤسسة ما الشروع في مزاولة نشاط بعينه، وكذلك طوال فترة ممارسة هذا النشاط. من ذلك مثلاً أن عمليات التعدين لا يمكن أن تبدأ ما لم تكن أعمال الحفر ذات الصلة قد نفذت. وغالباً ما يطلب إلى المؤسسات ترميم الموقع بعد الانتهاء من ممارسة

النشاط. وسيتم تكبد تكاليف الترميم هذه عند تحمل الضرر البيئي ذي الصلة بها (انظر الفقرتين ٢٦ و ٢٧). وسيتم أيضاً رسملة المبلغ واستهلاكه في بيان الدخل طوال فترة تنفيذ العمليات ذات الصلة.

زاي - الاعتراف بالمبالغ المستردة

٣٠- لا ينبغي حذف مبلغ متوقع استرداده من الغير من الخصم البيئي، وإنما ينبغي قيده على حدة كأصل، ما لم يكن هناك حق قانوني بالمقاصة. وفي الحالات التي يهدف فيها المبلغ بسبب وجود حق قانوني بالمقاصة، ينبغي الكشف عن المبالغ الإجمالية للخصم البيئي والمبلغ المسترد على السواء.

٣١- وفي معظم الحالات، تظل المؤسسة مسؤولة أساساً عن الخصم البيئي المعني بالكامل، بحيث أنه إذا قصر الغير عن السداد لأي سبب كان، يتعين على الكيان سداد الكلفة بأكملها. وإذا لم تكن المؤسسة مسؤولة عن حصة الغير في حالة تقصيره عن السداد، فإن حصة المؤسسة هي التي تقيد فقط كخصم بيئي.

٣٢- ولا ينبغي حذف الحصيلة المتوقعة من بيع ممتلكات ذات صلة وحصيلة المخرقات من خصم بيئي.

٣٣- وعندما يتعلق الأمر بأصل محدود المدة، تؤخذ عادة القيمة المستخلصة والقيمة المتبقية في الاعتبار للتوصل إلى المبلغ الواجب استهلاكه. ويقيد الحساب مرتين بخفض خصم بيئي بهذه المبالغ.

حاء - قياس الخصوم البيئية

٣٤- عندما توجد صعوبة في تقدير خصم بيئي، ينبغي تقديم أفضل تقدير ممكن وينبغي الكشف عن التفاصيل المتعلقة بطريقة التوصل إلى التقدير في المذكرات التي تلحق بالبيانات المالية. وفي الحالات النادرة التي يستحيل فيها تقديم أي تقدير، ينبغي الكشف عن هذه الواقعة وعن أسبابها في المذكرات التي تلحق بالبيانات المالية.

٣٥- وفي بعض الحالات، قد يكون من الصعب تقدير خصم بيئي بسبب عدم اليقين المحيط بعدد من العوامل. وهذه العوامل تشمل نطاق ونوع المواد الخطرة الموجودة في موقع ما، وصنف التكنولوجيات التي يمكن استخدامها، والمعايير المتطورة التي تتعلق بما يشكل علاجاً مقبولاً. ورغم أنه قد لا يكون من الممكن عملياً تقدير الخصم الفعلي، يتسنى في كثير من الحالات تقدير "نطاق الخسارة". وفي حالة كهذه، ينبغي تقديم أفضل تقدير ضمن هذا النطاق. وحيثما استحال التوصل إلى "أفضل تقدير"، وجب الاعتراف على الأقل بتقدير الحد الأدنى. والحالة التي يستحيل فيها إجراء أي تقدير هي حالة نادرة. وفي هذه الحالة، ينبغي تقديم مذكرة للكشف عنها.

٣٦- بالنسبة للخصوم البيئية التي لن يتم تسويتها على المدى القريب، يعرب الفريق عن تفضيله لقياس الخصم بالقيمة الحالية للنفقات المقدرة مستقبلاً والتي ستكون مطلوبة استناداً إلى التكلفة الجارية لأداء الأنشطة المطلوبة والاشتراطات القانونية القائمة وغيرها. ويعتبر مقبولاً أيضاً قياس الخصم بالمبلغ الكلي للتكلفة الجارية. وبالنسبة لتكاليف وقف التشغيل على المدى الطويل، يعتبر مقبولاً كذلك تكبد النفقات المتوقعة مستقبلاً طوال فترة تنفيذ العمليات ذات الصلة. وينبغي الكشف عن النهج المستخدم. وفي حالة

استخدام نهج رصد المخصصات، ينبغي أيضا الكشف عن المبلغ المقدر للمخصصات الكاملة المطلوب لتغطية تكاليف وقف التشغيل على المدى الطويل.

٣٧- ولقد تم اقتراح عدد من النهج لقياس خصوم تتصل بتكاليف ترميم موقع في المستقبل، أو بتكاليف الإغلاق والإزالة، ولحالات أخرى لا يتوقع فيها تحمل نفقات ذات صلة بتسوية الخصم على مدى فترة طويلة من الوقت. وتشمل هذه النهج ما يلي:

(أ) نهج "القيمة الراهنة";

(ب) نهج "التكلفة الجارية";

(ج) تخصيص اعتمادات لسد النفقات المتوقع تكبدها طوال فترة تنفيذ العمليات ذات الصلة.

ويتطلب كل من نهج القيمة الراهنة ونهج التكلفة الجارية تحديد التكلفة المقدرة لأداء أنشطة ترميم الموقع وأنشطة الإغلاق أو الإزالة خلال الفترة الجارية على أساس الأوضاع القائمة والمتطلبات القانونية (تقدير التكلفة الجارية). وفي إطار نهج التكلفة الجارية، يحسب هذا المبلغ على أنه خصم بيئي. على أنه في إطار نهج القيمة الراهنة، يتم قياس الخصم البيئي على أساس القيمة الراهنة للتدفقات النقدية المقبلة المقدرة والمطلوبة للوفاء بالالتزامات. ويتم إقرار الاعتمادات التي تخصص لمواجهة النفقات المتوقع تكبدها طوال فترة تنفيذ العمليات ذات الصلة على أساس تقدير التدفقات النقدية التي تكون مطلوبة في نهاية الأمر، لا على أساس المبلغ الذي يكون مطلوباً في الوقت الحاضر.

٣٨- ويتطلب نهج القيمة الراهنة معلومات إضافية عن القيمة الزمنية للنقود والعوامل التي يمكن أن تؤثر على توقيت ومبلغ التدفقات النقدية المقدرة والمطلوبة للوفاء بالالتزامات. وهذان البندان الأخيران يسعيان إلى تقدير نتيجة الأحداث المقبلة، وهما يضاعفان من ثم مستوى عدم اليقين بشأن هذا النهج. ونتيجة لذلك، يعتقد البعض أن مصداقية نهج القيمة الراهنة ليست كافية للاشتراط بالاعتراف بخصم في البيانات المالية. وهم يعتقدون أن نهج الكلفة الجارية ينطوي في حد ذاته على مصداقية أكبر من نهج القيمة الراهنة لغياب عناصر عدم اليقين بشأن الأحداث المقبلة.

٣٩- ويعتقد آخرون مع ذلك أن فائدة القرار الذي يتخذ في إطار نهج التكلفة الجارية تتناقص مع امتداد الفترة الزمنية التي تقع بين الاعتراف الأولي بالخصم وتسويته في نهاية الأمر، وأن أهمية نهج القيمة الراهنة تفوق المصداقية الملموسة من نهج التكلفة الجارية. إذا كان فريق الخبراء الحكومي الدولي يعتبر كلا النهجين مقبولين، إلا أنه يفضل نهج القيمة الراهنة. وفيما يتعلق بالخصوم البيئية التي تتم تسويتها في الأجل القريب، فإن نهج التكلفة الجارية هو الذي يستخدم في الأوقات العادية.

٤٠- ومن الممارسة المقبولة في بعض الصناعات توفير تكاليف وقف التشغيل على المدى الطويل طوال فترة تنفيذ العمليات ذات الصلة، وذلك مثلاً فيما يتعلق بوقف تشغيل منصات حفر آبار النفط أو مصانع الطاقة النووية. إن أسباب تطبيق هذا النهج كثيراً ما تكون عملية، إذ قد يؤدي ذلك إلى تجنب ما يعتبره

البعض تقلبا مفرطا فيما يتم الإبلاغ عنه من الدخل والمركز المالي نتيجة التغيرات في تقديرات هذه التكاليف.

٤١- وعند قياس خصم بيئي قائم على أساس نهج القيمة الراهنة، يكون عادة سعر الخصم المستخدم لقياس القيمة الراهنة سعراً خالياً من المخاطر، كذلك الذي يستخدم لقياس سند حكومي له مدة مماثلة. وتؤخذ في الاعتبار أوجه التقدم المتوقع حدوثه في مجال التكنولوجيات في الأجل القريب، علماً بأن تلك التي تتسم بطابع أطول أجلاً لا تؤخذ في الاعتبار. ويؤخذ في الاعتبار أيضاً التضخم المتوقع حدوثه الذي يؤثر على التكاليف التي يتم تكبدها. وعلاوة على ذلك، يعاد النظر في مبلغ الخصم البيئي كل عام ويعدل لمراعاة أية تعديلات يتم إدخالها على الافتراضات المستخدمة للتوصل إلى النفقات المقبلة المقدرة. ويقاس أي التزام جديد أو إضافي على أساس عوامل ذات صلة بالفترة التي ينشأ فيها الالتزام.

٤٢- وفيما يتعلق بالخصوم البيئية التي ستسوى في الأجل القريب، سيتم عادة استخدام نهج التكلفة الجارية.

طاء - الكشف عن المعلومات^(٥)

٤٣- إن الكشف عن المعلومات المتعلقة بالتكاليف والخصوم البيئية أمر مهم لتوضيح البنود المدرجة في الميزانية العمومية أو في بيان الدخل أو لزيادة شرحها. ويمكن إدراج المعلومات التي يتم الكشف عنها إما في هذه البيانات المالية، أو في المذكرات التي تلحق بالبيانات المالية، أو في بعض الحالات، في جزء من التقرير الذي يتصل بالبيانات المالية ذاتها. وعند تقرير الكشف عن بند من بنود المعلومات أو عن مجموعة من هذه البنود، ينبغي النظر فيما إذا كان البند بنداً مادياً. وعند تحديد مادية البند، ينبغي النظر لا فحسب في أهمية المبلغ، بل كذلك في أهمية طابع البند.

التكاليف البيئية

٤٤- ينبغي الكشف عن أنواع البنود التي تعتبرها أي شركة تكاليف بيئية.

٤٥- تنشأ التكاليف البيئية بطرق عدة. وقد تؤدي التكاليف المتكبدة إلى تحسين الكفاءة التشغيلية للشركة، وكذلك كفاءتها البيئية. وستكون هناك حاجة إلى اتخاذ قرار بشأن البنود المدرجة باعتبارها تكاليف بيئية. وقد تختار بعض الشركات ألا تدرج سوى التكاليف التي تعزى "بالكامل وعلى وجه الحصر" إلى التدابير البيئية، بينما قد تختار شركات أخرى أن تخصص مبلغاً جزافياً عندما تكون التكاليف غير بيئية إلا في جانب منها. ولذلك ينبغي الكشف عن البنود المدرجة باعتبارها تكاليف بيئية.

٤٦- وينبغي الكشف في المذكرات المرفقة بالبيانات المالية عن حجم التكاليف البيئية المحملة على الدخل والتي تفرّق بين التكاليف التشغيلية وغير التشغيلية وتطل بشكل مناسب طبيعة وحجم المشروع التجاري و/أو أنواع مسائل البيئة ذات الصلة بالشركة وكذلك مقدار التكاليف البيئية المرملة خلال الفترة.

٤٧- وقد تشمل أنواع البنود المحددة ما يلي وإن كانت لا تقتصر بالضرورة عليها: معالجة النفايات السائلة؛ ومعالجة النفايات والغازات والهواء؛ ومعالجة النفايات الصلبة؛ وترميم المواقع؛ وإصلاح الضرر؛ وإعادة التدوير؛ والتحليل والمراقبة والامتثال.

٤٨- وينبغي الكشف بصورة منفصلة عن التكاليف ذات الصلة بالبيئة المتكبدة نتيجة للغرامات والجزاءات المفروضة على عدم الامتثال للوائح البيئية والتعويضات المدفوعة للغير نتيجة لفساد أو ضرر ناتج عن تلوث وضرر بيئي سابق.

٤٩- وتختلف الغرامات والجزاءات والتعويضات عن غيرها من أنواع التكاليف البيئية من حيث أنها لا تعود بأي نفع أو عائد للشركة. ولذلك فإن من المناسب إدراج كشف منفصل في هذا الشأن.

٥٠- وينبغي الكشف بصورة منفصلة عن أي تكاليف بيئية تسجل باعتبارها بنداً من البنود الاستثنائية.

الخصوم البيئية

٥١- ينبغي الكشف بصورة منفصلة عن الخصوم البيئية سواء في الميزانية العمومية أو في المذكرات المرفقة بالبيانات المالية.

٥٢- وينبغي الكشف عن الأساس المستخدم لقياس الخصوم البيئية (نهج القيمة الراهنة أو نهج التكلفة الجارية).

٥٣- وبالنسبة لكل فئة من الفئات المادية للخصوم ينبغي إيلاء ما يلي:

(أ) وصف موجه لطبيعة الخصوم؛

(ب) إشارة عامة إلى توقيت وشروط تسويتها.

وعند وجود قدر كبير من عدم اليقين بشأن مقدار الخصوم أو توقيت التسوية ينبغي الكشف عن ذلك.

٥٤- وينبغي الكشف عن أي وجه من أوجه عدم اليقين المتعلقة بالقياس فيما يتصل بأي التزام بيئي معترف به وكذلك مدى النتائج المحتملة.

٥٥- وعند اتباع نهج القيمة الراهنة كأساس للقياس، يولى الاعتبار لكشف جميع الافتراضات ذات الأهمية الحاسمة لتقدير التدفقات النقدية في المستقبل وكذلك الخصوم البيئية المعترف بها في البيانات المالية بما في ذلك:

(أ) تقدير التكاليف الجارية لتسوية الخصوم البيئية؛

(ب) معدل التضخم المقدّر على الأجل الطويل والمستخدم في حساب الخصوم البيئية؛

(ج) تكاليف التسوية المقدرة في المستقبل؛

(د) **سعر (أسعار) الخصم.**

٥٦- وسوف يساعد الكشف عن المعلومات المقترح في الفقرات ٥١ إلى ٥٥ مستخدمي المعلومات في تقديرهم لطبيعة وتوقيت وحجم والتزام أي مؤسسة فيما يتعلق بمواردها المالية في المستقبل.

اسیاتات المحاسبية

٥٧- ينبغي الكشف عن أي سياسات للمحاسبة تتصل بوجه خاص بالنصوم والتكاليف البيئية.

معلومات عامة

٥٨- ينبغي الكشف عن طبيعة الخصوم والتكاليف البيئية المعترف بها في البيانات المالية بما في ذلك، في جملة أمور، إيراد وصف موجز لأي ضرر بيئي أو أي قوانين أو لوائح تقتضي تداركه وإصلاحه وكذلك بيان أي تغييرات يتوقع بصورة معقولة إجراؤها على هذه القوانين أو على التكنولوجيا القائمة التي تنعكس في المبلغ المنصوص عليه.

٥٩- وينبغي الكشف عن نوع المسائل البيئية التي تمس أى كيان وكذلك صناعته بما فى ذلك:

١٠ السياسات والبرامج الرسمية التي اعتمدها الكيان؛

٢٠ في الحالات التي لا تعتمد فيها هذه السياسات والبرامج ينبغي توضيح ذلك؛

٣٠ التحسينات التي أُدخلت على المجالات الرئيسية منذ الأخذ بالسياسات العامة أو على مدى السنوات الخمس الماضية أيهما أقصر؛

٤٠ مدى اتخاذ تدابير الحماية البيئية بسبب التشريعات الحكومية، ومدى استيفاء الشروط الحكومية (من ذلك مثلاً جدول زمنى للحد من الانبعاثات)؛

٥٠٠ أي إجراءات مادية بموجب القوانين البيئية^(٦).

٦٠- ومن المستصوب الكشف عن أي حوافز حكومية مثل المنح والامتيازات الضريبية المقدمة فيما يتعلق بتدابير الحماية البيئية.

٦١- ويمكن أن يقدم الكشف المقترح في الفقرات ٥٨ إلى ٦٠ سواء في المذكرات المرفقة بالبيانات المالية أو في جزء منفصل خارج البيانات المالية. وهذا الكشف يمكن مستخدمي المعلومات من تقييم توقعات الشركة في الوقت الحاضر وفي المستقبل فيما يخص أثر الأداء البيئي على الوضع المالي للشركة.

الحواشي الفصل الأول

(١) تشمل الأمثلة تكاليف التخلص من النفايات وتجنب حدوثها، والحفاظ على نوعية الهواء أو تحسينها، وتنظيف المسكوبات النفطية، وإزالة الأسبستوس من المباني، والبحث عن منتجات أسلم للبيئة، وإجراء مراجعات حسابية ومعاينات بيئية. وكما لوحظ في الفقرة ٤٥ فإن ما يُدرج كتكلفة بيئية سيتطلب حكماً.

وستُعتبر الغرامات والعقوبات والتعويضات تكاليف ذات صلة بالبيئة، ولم يتم إدراجها في هذا التعريف للتكاليف البيئية وإنما سيجري الكشف عنها على حدة.

(٢) من ذلك مثلاً أنه قد لا يكون هناك أي التزام قانوني على مؤسسة ما بتنظيف المسكوبات النفطية في ولاية قضائية بعينها، وإنما قد تتعرض سمعة المؤسسة وقدرتها على العمل في المستقبل داخل هذه الولاية القضائية لخطر جسيم إذا قصرت عن القيام بذلك.

(٣) يشار إليه أحياناً بالالتزام المنصف.

(٤) للاطلاع على مزيد من التوجيه بشأن هذا الموضوع، يرجى الرجوع إلى العمل الذي تضطلع به لجنة المعايير الدولية للمحاسبة عن "إتلاف الأصول".

(٥) يعترف فريق الخبراء الحكومي الدولي بأن الكشف المقترح يتجاوز ذلك الذي تنادي به المنظمات المعنية بتحديد المعايير. ومن جهة أخرى، تقوم معظم المؤسسات في الوقت الحاضر بالكشف عن حد أدنى من المعلومات.

(٦) أقتبست من استنتاجات فريق الخبراء العامل الحكومي الدولي المعني بالمعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ بشأن المحاسبة والإبلاغ من جانب الشركات عبر الوطنية، (منشورات الأمم المتحدة، رقم المبيع E.94.II.A)، نيويورك، الفقرة ٢٠٩ من النص الانكليزي.

الفصل الثاني

موجز الرئيس لمناقشات الخبراء

١- ركزت الدورة الخامسة عشرة لفريق الخبراء الحكومي الدولي العامل المعني بالمعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ على موضوع أساسي واحد - هو المحاسبة والإبلاغ الماليان البيئيان على مستوى الشركات (في إطار البند ٣ من جدول الأعمال).

ألف - المحاسبة والإبلاغ الماليان البيئيان على مستوى الشركات

٢- بعد عرض موجز قدمته الأمانة، عرض ممثل المعهد الكندي للمحاسبين القانونيين البند ٣(أ) من جدول الأعمال والمعنون "دراسة المعايير والنظم الوطنية للمحاسبة المالية البيئية". وقدم أدلة تفيد الحاجة إلى توجيه في هذا المجال:

- يحتاج مستخدمو التقارير المالية إلى معلومات عن الأداء البيئي للمشروع مع آثاره على السلامة المالية للمشروع؛ وهذه المعلومات لا توجد حالياً في التقارير المالية؛
- صُممت البيانات المالية للإبلاغ عن الأداء المالي، والتوجيه الإضافي مطلوب إن كان ثمة حاجة إلى الإبلاغ عن الأداء البيئي؛
- هناك حاجة إلى تفسير المعايير الدولية والوطنية القائمة في مجالات المحاسبة البيئية والإبلاغ المالي على مستوى الشركات لمنع حدوث اختلافات رئيسية فيما يتم قياسه والكشف عنه من مبالغ؛ كما تستحدث الشركات حالياً حلولاً خاصة بها.

٣- وشملت بعض مجالات المشاكل التي ناقشها الخبراء تعريف "التكاليف البيئية"؛ ومتى تتم رسمة التكاليف البيئية؛ وما يشكل "التزاماً" في السياق البيئي؛ ومتى يُعترف بوجود خصم بيئي؛ وقياس الخصم البيئي؛ ومعاملة المبالغ المستردة، وكلها وردت في الصيغة الأصلية للفصل الأول من الوثيقة "المحاسبة والإبلاغ الماليان البيئيان على مستوى الشركات" (TD/B/COM.2/ISAR/2).

٤- واقتُرح في المناقشة تغيير عنوان الفصل الأول. ووافق الفريق بالإجماع على أن العنوان الحالي وهو "بيان مؤقت يتضمن إرشادات بشأن أفضل ممارسات المحاسبة والإبلاغ الماليين للبيئة" غير مناسب، ولا سيما استخدام كلمة "مؤقت". كما أوصت عدة وفود بتجنب مصطلح "أفضل الممارسات" لأن الممارسة في هذا المجال ما زالت في طور التبلور ومن السابق لأوانه الإشارة إلى "أفضل الممارسات" واقتُرح مصطلحاً "ورقة موقف" و"مبادئ توجيهية" كبديلين إذ أن فريق الخبراء الحكومي الدولي ليس هيئة لوضع المعايير.

٥- وأكد عدد من الخبراء أن الكشف عن المعلومات البيئية بطريقة موثوق بها وشفافة أمر يطلبه جمهور واسع من المستعملين كالحكومات والمستثمرين والدائنين والمستهلكين وأنصار البيئة. كما ينبغي تطبيق الوثيقة على مجموعة أوسع من معدّي البيانات المالية، بما فيها المصارف والمؤسسات الحكومية. وأصبحت القضايا البيئية مناسبة بشكل متزايد للمشاريع العامة، لا للقطاع الخاص فحسب، رغم أنها طوّرت أصلا في هذا السياق. وأكد الخبراء على أهمية الوثيقة باعتبارها "قيمة مضافة" للبلدان النامية والاقتصادات المارة بمرحلة انتقال، فضلا عن البلدان المتقدمة. ولذلك ينبغي للأونكتاد/فريق الخبراء الحكومي إجمال ونشر الوثيقة وتعميمها على نطاق واسع.

٦- واقتُرِح أن توفّر الوثيقة أيضا توجيهها بشأن حساب الفوائد البيئية لا حساب التكاليف والخصوم فقط. وأشار إلى أن الفوائد هي أصعب قياسا وينبغي أن يكون هذا موضوع عمل لاحق؛ فضلا عن ذلك، فليس كل شيء يمكن أن يناسب بسهولة إطار المحاسبة التقليدي.

٧- وكانت النقطة الفنية الأولى التي تناولها الفريق هي تعريف التكاليف البيئية، وهي مجموع التكاليف الداخلية الناتجة عن الخطوات المتخذة لإدارة الآثار البيئية لنشاط مشروع ما^(١). وتم إيراد عدد من الأمثلة على التكاليف البيئية، منها التخلص من النفايات وتلافيها، وحفظ أو تحسين نوعية الهواء، وإزالة التلوث الناتج عن إنسكاب النفط. ولا يشمل ذلك الغرامات والجزاءات التي ينبغي الكشف عنها بشكل منفصل. وعادة ينبغي تحميل التكاليف البيئية على الدخل في الفترة التي حُدّدت فيها، ما لم تلبى معايير الاعتراف بها كأصل من الأصول، وفي هذه الحالة ينبغي رسملتها. وناقش الخبراء واقع أن ما يدرّج كتكلفة بيئية يتطلب إصدار حكم. فقد تختار بعض المشاريع أن تُدرّج فحسب تلك التكاليف التي تعزى كلية إلى تدابير بيئية. وقد تختار مشاريع أخرى إجراء تخصيص تعسفي حين تكون التكلفة بيئية جزئيا فقط. ولذلك فمن الأساسي الكشف عما يدرّج كتكلفة بيئية.

٨- وجرى نقاش واسع بشأن وصف شتى أنواع الالتزامات والتمييز بينها. وكان هناك فهم واضح لالتزام قانوني، وإن كان من اللازم في رأي كثير من المتحدثين تجاوز هذه الالتزامات، وخاصة إذا اعتبر المرء أن الجوهر أهم من الشكل. وركّزت المناقشة على مصطلحي "الالتزامات البناءة" و"الالتزامات المنصفة"، سواء كانت متميزة أو متداخلة. وتنبع الالتزامات البناءة من التزام من النوع التجاري أو من سياسة تجارية. وأعرب بعض الخبراء عن اعتقادهم بأنه يمكن حذف الالتزامات المنصفة لأنه يصعب تحديدها ويمكنها أن تشكل مجموعة فرعية من الالتزامات البناءة استنادا إلى اعتبارات أخلاقية أو أدبية. ومع ذلك، أصر خبراء آخرون على أن الالتزامات المنصفة ليست كلها بناءة. وتم إيراد مثال للشركات عبر الوطنية التي كثيرا ما تقدم حسابا وإبلاغا عن خصومها البيئية الناتجة عن التزامات قانونية في البلدان المتقدمة لكنها تصمت عن هذه الخصوم الناشئة في بلدان نامية حيث لا يوجد تشريع. وفي رأي بعض الخبراء أن مصطلح "الالتزام المنصف" سيسد ثغرة، إذ أن معظم الشركات لا تبلغ عن الخصوم إلا حين تكون مضطرة للإبلاغ عنها. وثمة حاجة إلى توسيع مفهوم الالتزامات ليتجاوز الالتزامات القانونية، وهي التزامات ضيقة جدا وخاصة عند النظر إليها في سياق بيئي. وأشار إلى أن الأطر المفاهيمية الجارية للمحاسبة تورد الالتزامات المنصفة. واتفق الفريق على ضرورة الإبقاء على مصطلح "الالتزام المنصف" في الوثيقة كحاشية لمصطلح "الالتزام البناءة".

٩- واختلفت الآراء بشأن الوسيلة التي ينبغي استخدامها للاعتراف بالخصوم البيئية المتصلة بمستقبل ترميم الموقع أو إغلاقه وإزالته وتكاليف وقف التشغيل والحالات الأخرى التي لا يتوقع فيها تكبد نفقات لفترة طويلة من الوقت. وركزت المناقشة على ما إذا كان ينبغي النص كاملاً وفوراً على التكاليف المقبلة برمتها أو ينبغي تطبيقها تدريجياً خلال فترة تنفيذ العملية. واتفق على أنه في حالة تكاليف وقف التشغيل على المدى الطويل يمكن فقط للمشروع أن يختار تغطية هذه التكاليف خلال فترة تنفيذ العمليات ذات الصلة. ووافق الفريق أيضاً على أنه في حالة وقوع ضرر بيئي يتصل بملكية المشروع ولا يتم فيه الالتزام بإزالته، ينبغي النظر في الكشف عن هذه الواقعة. والمنطق من وراء ذلك هو أن هذه المعلومات يحتاجها حملة الأسهم، وخاصة حين يكونوا مختلفين عن الإدارة.

١٠- وفي ختام مناقشة البند ٣(أ)، اتفق الفريق على أن يكون عنوان الوثيقة هو "ورقة موقف: المحاسبة والإبلاغ المالي عن التكاليف والخصوم البيئية"، وأيد محتوياتها ودعا الحكومات والمنظمات والأطراف الأخرى المهمة إلى النظر فيها. وساد شعور بأن هذا العنوان يعكس محتويات الوثيقة بشكل أفضل.

باء - الربط بين الأداء البيئي والأداء المالي

١١- انتقل الفريق بعد ذلك إلى النظر في البند ٣(ب) من جدول الأعمال والمتعلق بالربط بين الأداء البيئي والأداء المالي. وعرض الخبير الإحصائي ممثل رابطة المحاسبين القانونيين المعتمدين الفصل الثاني من الوثيقة TD/B/COM.2/ISAR/2 التي تجاوزت البيانات المالية التقليدية وحددت مؤشرات الأداء البيئي الرئيسية التي تستخدمها حالياً المشاريع الرائدة لقياس ونقل الأداء البيئي. وأبرز التضارب الظاهر بين حاجة المجتمع إلى خفض الآثار البيئية للمشاريع وقدرة الآليات القانونية أو غير القانونية على إضفاء الشفافية على الآثار المالية/الاقتصادية لحسن الجوار البيئي على المشروع وأصحاب المصلحة فيه. وحتى أواخر عام ١٩٩٧ لم يحدث توافق دولي في الآراء بشأن كيفية الإبلاغ عن النشاط والآخر البيئيين للشركة.

١٢- وتُحسب مؤشرات الأداء المالي بدقة على أساس معايير المحاسبة الوطنية. ولذلك فحين يحسب المحللون الماليون هذه النسب لشتى المشاريع، تكون لديهم قياسات يركن إليها لمقارنة الأداء. ولكن الأمر ليس كذلك فيما يتعلق بالأداء البيئي.

١٣- وكشف استقصاء التقارير البيئية، الوارد في الوثيقة UNCTAD/ITE/EDS/Misc.9، عدم وجود توافق في الرأي بشأن استخدام مؤشرات معيارية للأداء البيئي. فكل شركة داخل صناعة ما تبلغ عن أدائها باستخدام مؤشرات بيئية مختلفة، وليس بالضرورة باستخدام نفس المؤشرات من عام إلى آخر. ونتيجة لذلك، أصبح من الأصعب مقارنة الأداء البيئي لمختلف الشركات، وتقرير إن كانت الشركة في تحسن مع الوقت، والآخر على الأداء البيئي من منظور المؤشرات ذات الكفاءة الإيكولوجية. إن المؤشرات ذات الكفاءة الإيكولوجية تربط التغيير في الآثار البيئية بالتغيير في النتائج المالية (أي المبيعات، القيمة المضافة). وأوضح المتحدث وجود مستوى متزايد من المخاطرة التجارية ينبع من ازدياد مستويات التشريع البيئي ونمو الاهتمام العام بامتثال الشركات. وأشار إلى أن الضغط من أجل تحسين الإبلاغ عن الأداء البيئي يجيء من الحكومات والمنظمين والمستثمرين والعملاء ورجال المصارف وشركات التأمين وجماعات الضغط أنصار البيئة. وثمة

حاجة إلى نقل الأداء البيئي بطريقة معيارية ومترابطة، إن كان المراد أن يكون مفيداً لمستعمل محتمل في فهم كيفية تأثير الاستراتيجية البيئية والأداء البيئي للشركات على الأداء المالية وقيمة الأسهم.

١٤- وأبلغ الخبير الإحصائي ممثل شركة إلبسون Ellipson الفريق أن المتغيرات البيئية مثل مؤشرات الأداء البيئي لها قيمة اقتصادية؛ وأن المستعملين يريدون الإطلاع عليها في التقرير السنوي، ولذلك يتعين تنسيقها. كما أنه ينبغي تجميعها على نفس أساس البيانات المالية إن كان المطلوب ربطها بالبيانات المالية عند إنتاج مؤشرات ذات كفاءة إيكولوجية. إن بعض هذه المؤشرات، إن تم تنظيمها على النحو الواجب، يمكن أن تشكل جزءاً من البيانات المراجعة. ويضغط المجتمع المصرفي لتحسين مؤشرات الأداء البيئي لأن اهتماماته لا تركز فحسب على نوعية الأصول بل أيضاً على نوعية الإدارة، ولذلك فإنه يرغب في وضع مؤشرات أساسية يعوّل عليها.

١٥- وأبدى الخبراء قبولهم الواسع للعمل الذي اضطلع به حتى الآن. واقترحوا، لكي يحصل المستعملون على القيمة الكاملة ولكي يتجلى الثراء الكامل للمدخلات والمناقشات التي جرت بشأن الوثيقة TD/B/COM.2/ISAR/2، نشر هذه الوثيقة وتعميمها مع ورقات المعلومات الأساسية. كما اقترح الخبراء ترجمة هذه الورقات إلى أكبر عدد ممكن من اللغات، ونشرها وتعميمها على أوسع نطاق ممكن، بما في ذلك عن طريق عقد حلقات عمل إقليمية. وينبغي تكييف المادة لإنتاج المواد التدريبية اللازمة لحلقات العمل. وأعرب بعض الخبراء عن اهتمامهم بعقد حلقات العمل في بلدانهم.

١٦- وأشار بعض الخبراء إلى العمل التكميلي الجاري حالياً في عدد من الهيئات الدولية مثل لجنة المعايير الدولية للمحاسبة والاتحاد الدولي للمحاسبين والمنظمة الدولية للتوحيد القياسي. وأتفق على إشراك هذه الهيئات في العملية البحثية وعلى إقامة تعاون مستمر معها.

جيم - البند ٤ من جدول الأعمال - مسائل أخرى

١٧- أطلع ممثل لجنة المعايير الدولية للمحاسبة الفريق على آخر أعمال اللجنة. فمُنذ انعقاد الدورة الرابعة عشرة، وافقت اللجنة على سبعة معايير هي:

- المعيار المحاسبي الدولي ١٢، ضرائب الدخل
- المعيار المحاسبي الدولي ٣٣، عوائد السهم
- المعيار المحاسبي الدولي ١، عرض البيانات المالية
- المعيار المحاسبي الدولي ١٤، الإبلاغ المجزأ
- المعيار المحاسبي الدولي ١٧، الإيجارات

• المعيار المحاسبي الدولي ١٩، الخدمات الاجتماعية للعاملين

• المعيار المحاسبي الدولي ٣٤، الإبلاغ المالي المؤقت

١٨- كما أصدرت لجنته عروضاً أولية للكشف عن إتلاف الأصول (E55)، ووقف العمليات (E58)، والأحكام والخصوم الاحتمالية والأصول الاحتمالية (E59)، والأصول غير المادية (E60). وتم نشر ورقات مناقشة عن الإبلاغ المؤقت والأدوات المالية. وصدرت ثلاثة تفسيرات نهائية بشأن المعايير المحاسبية الدولية ٢ و ٢٣ و ٢٨ ويجري إعداد ١١ مشروع تفسير. وتشمل الأعمال الأخرى العمل بشأن الإبلاغ عن الأداء، والتأمين وأحداث ما بعد عرض تاريخ الميزانية العمومية وخواص الاستثمار. وثمة حاجة إلى جعل المعيار المحاسبي الدولي ٣٠ المعني بالمؤسسات المالية متمشياً مع متطلبات المحاسبة للأدوات المالية. وطلب المتحدث من الفريق أن يُعرب عن تفضيل بشأن ماهية المشاريع خارج المشروع الجاري بشأن الزراعة التي يمكن أن تتصدى للاحتياجات الخاصة للبلدان النامية. وقد تكون المشاكل الناجمة عن عملية الخصخصة مناسبة للبلدان النامية فضلاً عن البلدان المتقدمة والاقتصادات المارة بمرحلة انتقال.

١٩- ولاحظ ممثل الاتحاد الدولي للمحاسبين أن السيد جيمس وولفنسون رئيس البنك الدولي تحدى في خطابه إلى المؤتمر العالمي للمحاسبين الاتحاد الدولي أن يستجيب للحاجة إلى تدعيم المهنة في البلدان النامية ولمحاربة الفساد. وفيما يتعلق بالأمر الأول، عقد الاتحاد الدولي للمحاسبين اجتماعاً بالفعل في ٢٠ - ٢١ كانون الثاني/يناير ١٩٩٨ في واشنطن العاصمة حضره مشاركون من البنك الدولي وصندوق النقد الدولي ومصارف التنمية الإقليمية وبرنامج الأمم المتحدة الإنمائي والأونكتاد ومنظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي. وأكد رئيس الاتحاد الدولي للمحاسبين على الحاجة إلى تسخير موارد واتصالات وكالات التنمية لمعارف المهنة وخبرتها واتصالاتها. وأنشأ مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين فرقة عمل لمكافحة الفساد ترشد الهيئات الأعضاء في الاتحاد إلى كيفية قيام المحاسبين بتناول حالات الفساد التي ترد إلى علمهم. وبعد الاتفاق العام بشأن التجارة في الخدمات، أنشأت منظمة التجارة العالمية فرقة عاملة تعنى بالخدمات المهنية أيدت استخدام المعايير الدولية للمحاسبة ومراجعة الحسابات ووضعت مبدأً توجيهياً اختيارياً لاتفاقات الاعتراف المتبادل. ويعمل الاتحاد الدولي للمحاسبين بنشاط على ضمان أن يتفهم أعضاء الفرقة العاملة المعنية بالخدمات المهنية مسألة تنظيم المهنة فضلاً عن تفهم موقف الاتحاد بشأن التدابير الممكن اتخاذها لخفض الحواجز أمام التجارة في خدمات المحاسبة. وأخيراً، ما زال الاتحاد الدولي للمحاسبين ينتظر من المنظمة الدولية للجان الأوراق المالية لكي تؤيد المعايير الدولية لمراجعة الحسابات التي أعدها الاتحاد الدولي للمحاسبين.

٢٠- وأيد ممثل الجمعية العربية للمحاسبين القانونيين مشروع الأونكتاد لوضع منهج دراسي عالمي للمحاسبة. وأشار إلى أن السير ليون بريتان قال

"إن الأخذ بنهج متعدد الأطراف قد يبدو هو السلاح لتحرير التجارة؛ فهو نهج بطيء ومطرّد وإن كان سيفوز بالسباق في أغلب الحالات. وسيكون من المضلل، والحكم على منظمة التجارة العالمية بالاختفاق، أن تضيّع الحكومات في أنحاء العالم الالتزامات المتعددة الأطراف على أساس أن شيئاً أفضل سيحدث على الصعيد الثنائي. فني معظم الأحيان لا يحدث شيء أفضل، وبدون قواعد

متعددة الأطراف ضمانا لاستقرار تحرير اليوم، فإن مصاعب الغد الاقتصادية قد تعيد عقارب الساعة إلى ماضٍ حمائي".

٢١- وأشار إلى عمل رابطة المحاسبين القانونيين المعتمدين وإلى أن برنامجها المقبول على نطاق واسع يبيّن أن الأخذ بمنهج دراسي عالمي أمر قابل للتطبيق. وأشار إلى أنه ما زالت هناك مقاومة للاتجاه المحتمل الذي قد تنتهجه منظمة التجارة العالمية بشأن تحرير المهنة. وقال أيضا إنه في حين تبذل الجهود حاليا لتوحيد معايير كيفية تقديم خدمات المهنة، توجد حاجة أيضا إلى توحيد معايير كيفية حصول مقدمي الخدمة على مؤهلاتهم. وكثيرا ما تسأل المنظمات الدولية البلدان النامية عن كيفية تلبية احتياجاتهم في مجال المحاسبة، وردت هذه البلدان في عدد من المحافل بأنها تحتاج إلى مؤهل عالمي نموذجي إن كان يراد لها المنافسة في ظل القواعد الجديدة التي تضعها منظمة التجارة العالمية.

٢٢- ووصف ممثل منظمة المحاسبة ومراجعة الحسابات للمؤسسات المالية الإسلامية شتى التحديات التي تواجه المؤسسات المالية الإسلامية من حيث الحاجة إلى وضع معايير تتصدى لاحتياجاتها الفريدة في مجالات التشغيل والإبلاغ في ظل قوانين الشريعة. وأشار إلى أن المنظمة تعمل على توحيد معايير ممارسات المحاسبة ومراجعة الحسابات فيما بين البلدان الإسلامية وأن ما يصدر عنها من إعلانات متاح لكل من يهمهم الأمر.

٢٣- وأوضح ممثل الإدارة العامة الخامسة عشرة للمفوضية الأوروبية أن المفوضية اقترحت على الأطراف الأوروبية العالمية الفاعلة إعداد بياناتها المالية الموحدة على أساس المعايير المحاسبية الدولية بالنظر إلى عدم وجود تضارب رئيسي بين هذه المعايير و"توجيهات المحاسبة". وتشارك المفوضية الأوروبية بنشاط الآن في أعمال لجنة المعايير الدولية للمحاسبة وتنسّق مع الدول الأعضاء عملية الرد على العروض الأولية الصادرة عن اللجنة. وثمة حاجة إلى تعديل التشريع الحالي للاتحاد الأوروبي على فترات منتظمة لتلافي أوجه التضارب بين المعايير المحاسبية الدولية وتوجيهات المحاسبة. ورغم أن عددا من توجيهات المحاسبة فرض مراجعة الحسابات القانونية للبيانات المالية ورغم أن التوجيه الثامن (١٠ نيسان/أبريل ١٩٨٤) نسّق المؤهلات الدنيا لمراجعي الحسابات، إلا أن التشريع الحالي للجماعة الأوروبية لا يتناول تحديدا مسائل مراجعة الحسابات. وأبرز مؤتمر وكتاب أخضر عن دور ومركز ومسؤولية مراجع الحسابات القانوني غياب إطار مشترك لمراجعة الحسابات الأوروبية والحاجة إلى عمل من جانب الجماعة. وفي كانون الثاني/يناير ١٩٩٨ اعتمد البرلمان الأوروبي قراراً يؤيد الكتاب الأخضر الصادر عن المفوضية. وفي آذار/مارس ١٩٩٨، تصدر المفوضية بلاغا عن الإجراءات التي ستتخذ في ميدان مراجعة الحسابات. وتم الاضطلاع بعمل كبير لإعداد وتيسير التحول إلى العملة الأوروبية الموحدة (اليورو). ونشرت المفوضية الأوروبية كتيباً حللت فيه الآثار المحاسبية لعملة اليورو.

٢٤- وأطلع ممثل رابطة المحاسبين القانونيين المعتمدين الفريق على آخر أنشطة الرابطة. وتضم الرابطة حاليا ٦٠ ٠٠٠ عضو، منهم نحو ٤٠ في المائة خارج المملكة المتحدة. ولديها أيضا نحو ١٣٠ ٠٠٠ طالب يدرسون للحصول على مؤهلها، منهم ٦٢ في المائة من خارج المملكة المتحدة. ويتألف البرنامج الدراسي للرابطة من ١٤ ورقة واختباراً. كما يحتاج الأعضاء إلى خبرة عملية مناسبة من ثلاث سنوات تحت إشراف مناسب. وأشار إلى أنه مع ازدياد أهمية المعايير المحاسبية الدولية، تجري الرابطة تعديلات على برامجها

التعليمية وكانت أول هيئة مهنية تعلن أنها ستوفّر مجموعة من ورقات الاختبار تستند إلى المعايير المحاسبية الدولية والمعايير الدولية لمراجعة الحسابات. وتشارك الرابطة عن كثب في أعمال فريق الخبراء الحكومي الدولي وفي الاجتماعات الاستشارية المعنية بالمنهج الدراسي العالمي لتخريج محاسبين مؤهلين تأهيلاً كاملاً. وتم استخدام معظم البرنامج الدراسي للرابطة في إعداد المنهج الدراسي النموذجي. وفضلاً عن ذلك، تعمل الرابطة مع فريق الخبراء الحكومي الدولي في مجال المحاسبة البيئية وتتطلع إلى مواصلة التعاون مع الفريق لما للهيئتين من أهداف مشتركة.

٢٥- واستعرض ممثل الفرقة العاملة المعنية بالخدمات المهنية بمنظمة التجارة العالمية أنشطة الفرقة. وقال إن إعلان سنغافورة الوزاري شجّع على نجاح استكمال المعايير الدولية من جانب الاتحاد الدولي للمحاسبين ولجنة المعايير الدولية للمحاسبة والمنظمة الدولية للجان الأوراق المالية. وأضاف أن الفرقة العاملة أصدرت مبادئ توجيهية اختيارية لاتفاقيات الاعتراف المتبادل بالمؤهلات المهنية. وتعمل الفرقة حالياً على ما يتوقع أن يشكل "ضوابط" أو قواعد إلزامية لمواصلة خفض الحواجز أمام التجارة في خدمات المحاسبة التي تشمل شروط وإجراءات الترخيص، وشروط وإجراءات المؤهلات، والمعايير التقنية.

٢٦- وعرض ممثل اللجنة الدولية لمعايير التقييم أنشطة اللجنة التي تشكل أهمية بالنظر إلى أن العنصر العقاري في الاستثمار الأجنبي المباشر يتراوح بين ٥ في المائة و ٢٠ في المائة. وتشكل العقارات عنصراً هاماً في النشاط التجاري العالمي. وكثيراً ما تستخدم كضمان تبقي في الاقراض المصرفي، وأسهم تقلب قيم العقارات في الأعوام الأخيرة في القلاقل الاقتصادية التي سادت أسواق الأوراق المالية من وقت لآخر. وقال إن ما يطلبه المستثمرون والمنظمون ومستعملو إجراءات التقييم هو الاتساق والوضوح والعدل والشفافية في الإبلاغ عن أعمال التقييم في أنحاء العالم. إن الهدف الأساسي للجنة هو وضع ونشر معايير للتقييم تستخدم في البيانات المالية والتشجيع على تنسيق المعايير الوطنية. وأشار المتحدث بصفة خاصة إلى المعيار المحاسبي الدولي ١٦ بشأن تقييم العقارات، وقال إن لجنته تتقيّد به. وينص المعيار المذكور على الممارسة النموذجية المتمثلة في التكلفة التاريخية للأصول العقارية لكنه يسمح بمعاملة بديلة - إعادة تقييم الأصول العقارية. وهناك معاملة أخرى قيد النقاش حالياً تتعلق بالقيمة العادلة.

٢٧- وأطلع ممثل الاتحاد الأوروبي للمحاسبين ورئيس فرقة العمل المعنية بالمحاسبة البيئية الفريق على الأنشطة الجارية للاتحاد. وأكد أنه ينبغي على شركات المحاسبة، لا على الحكومات، أن تصدر الجهود لإصدار معايير تتناول المحاسبة البيئية.

٢٨- ووصف ممثل برنامج الأمم المتحدة الإنمائي الجهود المبذولة في البرنامج لإنشاء منظمة دولية للمدراء التنفيذيين للشؤون المالية بالحكومات الوطنية من أجل تحسين نوعية المحاسبة الحكومية بتحسين وتنفيذ معايير المحاسبة للقطاع العام.

٢٩- وأبلغ الرئيس فريق الخبراء بالتقدم الذي أحرزه الأونكتاد مؤخراً في وضع منهج دراسي عالمي كما سبق أن ذكره ممثل الجمعية العربية للمحاسبين القانونيين. وفي غياب انعقاد الدورة العادية لفريق الخبراء الحكومي الدولي في عام ١٩٩٧، أجريت سلسلة من مشاورات الخبراء لإحراز تقدم في العمل بشأن المؤهل العالمي. وترأس هذه المشاورات ممثل الجمعية العربية للمحاسبين القانونيين والرئيس الحالي. وناقش الخبراء

في المشاورات شتى المقومات للمؤهل العالمي، بما في ذلك وضع منهج دراسي نموذجي، وعملية الاختبارات، وشروط الخبرة ونظام لاعتماد المؤهلات الوطنية وشروط الترخيص. وأشار الرئيس إلى أن المحفل الدولي لرابطات الإكتواريين بدأ ممارسة مماثلة لإصدار مبادئ توجيهية عالمية دنيا لتعليم الخبراء الإكتواريين. ويشعر المحفل بأنه يلزم حماية الألقاب المهنية للإكتواريين وحماية الجمهور. وأعد المحفل برنامجا دراسيا أساسيا للتدريب الإكتواري على نطاق العالم وينظّم الآن حلقات دراسية لتنفيذ هذا البرنامج الأساسي. وقام الخبراء في المشاورات بإيجاز ومقارنة شتى المناهج الدراسية الوطنية باستخدام المبادئ التوجيهية المنقحة للاتحاد الدولي للمحاسبين (IGE No. 9) و"أساس معارف المحاسب المهني" الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين كأساس للمقارنة. واستنادا إلى هذه المقارنة تم إعداد مشروع منهج دراسي نموذجي. وحث الخبراء في هذه الدورة على دراسة هذا المشروع وإرسال تعليقاتهم إلى الأمانة في غضون شهرين.

٣٠- وعرض خبير إحصائي من قسم المحاسبة بجامعة جنيف أفكارا شتى بشأن البحوث التعاونية الممكن إجراؤها للتصدي لاحتياجات المحاسبة للمشاريع الصغيرة والمتوسطة الحجم في أنحاء العالم. وكان الفريق قد لاحظ في دورته الرابعة عشرة أن المعايير المحاسبية الدولية قد لا تكون مناسبة للشركات الصغيرة والمتوسطة الحجم. إن توحيد المحاسبة ليس بالضرورة هدفا مستصوبا إذ أن مختلف الكيانات التجارية لها احتياجات إبلاغ مختلفة وقدرات مختلفة، وعليه فإن الإبلاغ الموحد يفرض تكاليف لا داعي لها ويمثل أوجه قصور. وتشمل الأنواع الرئيسية للأطراف الفاعلة في البلدان النامية المؤسسات شبه الحكومية، وفروع الشركات عبر الوطنية، والشركات الصغيرة والمتوسطة الحجم والأنشطة التجارية الفردية الصغيرة والأنشطة الزراعية الفردية. وقد تكون المعايير المحاسبية الدولية مناسبة للمؤسسات شبه الحكومية والشركات عبر الوطنية لكنها لا تكون بالضرورة كذلك لشركات أخرى. ويمكن أن تشمل البحوث الجديدة بشأن هذه القضية تحديد الأهمية النسبية لمختلف الأطراف الاقتصادية الفاعلة في مختلف البلدان، وإيجاز قواعد المحاسبة الحالية في تلك البلدان، وإجراء لقاءات مع عينات من المشاركين، وتحليل النتائج واستخلاص الاستنتاجات بشأن احتياجات المحاسبة للمشاريع الصغيرة والمتوسطة الحجم، ولياقة المعايير المحاسبية الدولية والقواعد المفيدة للمشاريع الصغيرة والمتوسطة الحجم. ودعا الأعضاء المهتمين في الفريق إلى المشاركة في هذه البحوث.

حاشية الفصل الثاني

(٢١) للاطلاع على التعريف الكامل، انظر ورقة الموقف.

الفصل الثالث

المسائل التنظيمية

ألف - افتتاح الدورة

١- افتتح الدورة الخامسة عشرة لفريق الخبراء الحكومي الدولي العامل المعني بالمعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ السيد هيربرت بينير (ألمانيا) رئيس الفريق في دورته الرابعة عشرة.

باء - انتخاب أعضاء المكتب (البند ١ من جدول الأعمال)

٢- انتخب الفريق في جلسته الأولى المعقودة في ١١ شباط/فبراير ١٩٩٨ عضوا المكتب التالية اسمهما:

الرئيس: السيد نيلسون كارفالهو (البرازيل)

نائب الرئيس - المقرر: السيد ألفريدو ستيتلر (سويسرا)

جيم - إقرار جدول الأعمال وتنظيم العمل (البند ٢ من جدول الأعمال)

٣- اعتمد الفريق، في جلسته الأولى المعقودة في ١١ شباط/فبراير ١٩٩٨، جدول أعماله المؤقت (TD/B/COM.2/ISAR/1)، كما يلي:

١- انتخاب أعضاء المكتب

٢- إقرار جدول الأعمال وتنظيم العمل

٣- المحاسبة البيئية:

(أ) دراسة المعايير والنظم الوطنية للمحاسبة المالية البيئية؛

(ب) تحديد مؤشرات الأداء البيئي الرئيسية وعلاقتها بالأداء المالي

٤- مسائل أخرى

٥- جدول الأعمال المؤقت للدورة السادسة عشرة للفريق العامل

٦- اعتماد تقرير الفريق العامل عن أعمال دورته الخامسة عشرة.

دال - جدول الأعمال المؤقت للدورة السادسة عشرة
(البند ٥ من جدول الأعمال)

٤- نظر الفريق في خيارين للبند الأساسي من جدول أعمال دورته السادسة عشرة: المؤهل العالمي والمحاسبة للمشاريع الصغيرة والمتوسطة الحجم. وارتأى أن العمل يتقدم بشكل جيد بشأن المؤهل العالمي، في حين لم يبدأ العمل بعد بشأن المحاسبة للمشاريع الصغيرة والمتوسطة الحجم. وأكد عدد من الخبراء على الحاجة إلى عرض الأعمال التي اكتملت على الدورة التالية لكي يمكنها التوصل إلى استنتاجات. وأقر عدد من الخبراء بأهمية كلا الموضوعين، لكن البعض اعتقد أن المؤهل العالمي أشد إلحاحاً، بالنظر إلى التقدم المحرز في منظمة التجارة العالمية. ومن شأن الأخذ بمنهج دراسي عالمي أن يخدم كأساس مقارنة يوفّر من وقت وتكلفة التفاوض على اتفاقات الاعتراف المتبادل. ولذلك، ينبغي للأونكتاد أن يواصل عمله بشأن وضع منهج دراسي عالمي بالتعاون مع هيئات أخرى مختصة مثل الاتحاد الدولي للمحاسبين والجمعية العربية للمحاسبين القانونيين ورابطة المحاسبين القانونيين المعتمدين، وكذلك بشأن الشروط الأخرى للمحاسبين المؤهلين تأهيلاً كاملاً. وينبغي للأونكتاد أن يعرض نتائجه على الدورة السادسة عشرة. وفيما يتعلق بالمحاسبة للمشاريع الصغيرة والمتوسطة الحجم، ينبغي للأونكتاد أن يبدأ العمل بشأن هذا الموضوع وأن يقدم تقريراً شفويًا إلى الدورة السادسة عشرة وتقريراً كاملاً إلى الدورة السابعة عشرة. وقد اعتمد الفريق جدول أعماله المؤقت، على أن يكون بنده الأساسي هو "وضع منهج دراسي عالمي للمحاسبة وشروط التأهيل الأخرى" (للاطلاع على جدول الأعمال المؤقت، انظر المرفق الثالث).

هاء - اعتماد التقرير
(البند ٦ من جدول الأعمال)

٥- اعتمد الفريق، في جلسته العامة الختامية المعقودة في ١٣ شباط/فبراير ١٩٩٨، توصياته الموجهة إلى الحكومات والمجتمع الدولي والأونكتاد. وورد في تلك التوصيات ورقة الموقف المعنونة "المحاسبة والإبلاغ المالي عن التكاليف والخصوم البيئية" لكي تنظر فيها الحكومات والمشاريع والأطراف الأخرى المهمة من أجل الاسهام في كل من نوعية وتنسيق المحاسبة والإبلاغ في المجال البيئي. وأُذن لנائب الرئيس - المقرر بإعداد التقرير النهائي، تحت سلطة الرئيس، ليشمل التوصيات وورقة الموقف المرفقة وموجز الرئيس لمناقشات الخبراء.

المرفق الأول

موجز البيانات التمهيدية

١- أشاد الرئيس الخارج للفريق الحكومي الدولي العامل في دورته الرابعة عشرة بحضور العدد الكبير من الخبراء والرابطات المهنية والمنظمات الدولية، وأعرب عن الأمل في أن يبذل الأعضاء الأقدم في الفريق جهداً خاصاً لتعريف الأعضاء الجدد بالعمل. وأكد أن فريق الخبراء الحكومي الدولي يشبه كثيراً "فريقاً عاملاً" وحث الخبراء على الاسهام بوقتهم وخبرتهم في شتى الأنشطة. ثم قدم تقريراً موجزاً لأنشطته كرئيس للفريق، بما في ذلك عرضه المقدم إلى لجنة الاستثمار والتكنولوجيا والقضايا المالية المتصلة بذلك. وأوجز نتائج مشاورات مجلس التجارة والتنمية بشأن إيضاح مركز الفريق، وذكر أنه تلقى رأي قانوني من مكتب الشؤون القانونية بمقر الأمم المتحدة سينقله إلى الرئيس الجديد.

٢- ووجه رئيس الفريق الحكومي الدولي العامل في دورته الخامسة عشرة الشكر إلى سلفه لما أنجزه من عمل ممتاز. وأشار إلى أن قضايا المحاسبة لا تشير عادة اهتماماً خاصاً بين مقرري السياسات. ومع ذلك، فمن وقت لآخر توجد قضايا مثل المحاسبة البيئية، والتزامات المحاسبين ومراجعي الحسابات، والتسعير التحويلي، تجتذب اهتمام جمهور متعدد التخصصات لأنها تشمل مجال إدارة الشركات. وينبغي أن يكون هناك ارتباط أقوى بين فريق الخبراء الحكومي الدولي وبين لجنة الاستثمار والتكنولوجيا والقضايا المالية المتصلة بذلك، إذ أن عمل الفريق من شأنه أن ييسر كلا من التجارة والاستثمار.

٣- وعرض الأمين العام للأونكتاد أفكاره بشأن الأزمة الآسيوية التي يرى خبراء كثيرون أنها أزمة مصرفية أساساً، في بعض جوانبها على الأقل، بدأت بنظام مصرفي سيء الأداء وعقّد منها الاقتراض المفرط من الخارج وازدهار للعقارات والأسهم لا يحمل مقومات البقاء، وانتهت بخروج ضخم قصير الأجل وهبوط في العملة دون ضابط وفقدان عام في الثقة. وقال إنه كان من الممكن تلافي الأسوأ، أو تطويقه على الأقل، لو كانت هناك بعض إشارات الإنذار المبكر. وأشار إلى أن الفريق نقل، في محفله عن النشاط المصرفي في ١٩٩٦، الرسالة التالية إلى مقرري السياسات، وهي رسالة يرددها الآن عدد من الخبراء الماليين بعد وقوع الأزمة:

"إن أدوار المحاسبة تقود إلى الكشف عن المعلومات، ويعمل الكشف الأفضل على تنشيط إدارة أفضل ويوفّر مزيداً من المعلومات الكافية لمعالجة المخاطر. وإن استخدام المعايير الدولية من شأنه أن يسهم في الاستقرار المالي وفي قيام قطاع مصرفي سليم".

٤- وانتقل الأمين العام للأونكتاد إلى الموضوع الرئيسي المدرج على جدول الأعمال، فأكد على أهمية عمل الفريق بشأن المحاسبة والإبلاغ الماليين البيئيين على مستوى الشركات. وأعرب عن الأمل في أن يحظى عمل الفريق باهتمام مقرري السياسات قبل نشوب أزمة أخرى، تنشأ هذه المرة بسبب عدم الكشف عن المخاطر البيئية. وأعرب عن اعتقاده بأن الموضوع يجيء في الوقت المناسب وهو موضوع مطلوب لأن مستعملي البيانات المالية، وخاصة المجتمع المصرفي، يريدون أن يعرفوا كيف تدير الشركات المخاطر البيئية، ومدى تعرضها للمخاطر وكيف يتجلى ذلك في بياناتها المالية.

المرفق الثاني

جدول الأعمال المؤقت للدورة السادسة عشرة

- ١- انتخاب أعضاء المكتب
- ٢- إقرار جدول الأعمال وتنظيم العمل
- ٣- وضع منهج دراسي عالمي للمحاسبة وشروط التأهيل الأخرى
- ٤- مسائل أخرى
- ٥- جدول الأعمال المؤقت للدورة التالية
- ٦- اعتماد التقرير.

المرفق الثالث

الحضور

١- كانت الدول التالية الأعضاء في الأونكتاد ممثلة في الدورة:

تركيا	الاتحاد الروسي
تونس	أذربيجان
جامايكا	الأرجنتين
الجمهورية التشيكية	الأردن
جمهورية تنزانيا المتحدة	اسبانيا
جمهورية الكونغو الديمقراطية	إكوادور
جنوب افريقيا	ألمانيا
رواندا	أندورا
رومانيا	اندونيسيا
زامبيا	أوروغواي
سري لانكا	أوكرانيا
السودان	ايطاليا
سويسرا	باراغواي
الصين	باكستان
العراق	البرازيل
غامبيا	البرتغال
فرنسا	بنغلاديش
الفلبين	بولندا
فنزويلا	بوليفيا
قبرص	بيرو
قيرغيزستان	تايلند

المملكة المتحدة لبريطانيا العظمى وايرلندا الشمالية	كازاخستان
موريشيوس	كندا
ناميبيا	كوبا
النمسا	كوستاريكا
الهند	كينيا
هنغاريا	لبنان
هولندا	لكسمبرغ
الولايات المتحدة الأمريكية	مدغشقر
اليابان	المغرب
اليمن	المكسيك

٢- وكان برنامج الأمم المتحدة للبيئة وبرنامج الأمم المتحدة الإنمائي ممثلين في الدورة.

٣- ومُثِّلَت في الدورة الوكالات المتخصصة والمنظمات المختصة التالية:

البنك الدولي
صندوق النقد الدولي
منظمة الأمم المتحدة للتنمية الصناعية

ومُثِّلَت في الدورة أيضا منظمة التجارة العالمية.

٤- وكانت المنظمتان الحكوميتان الدوليتان التاليتان ممثلتين في الدورة:

الاتحاد الأوروبي
منظمة الوحدة الأفريقية

* للاطلاع على قائمة المشتركين، انظر TD/B/COM.2/ISAR/INF.1.

٥- ومُثِّلت في الدورة المنظمات غير الحكومية التالية:

الفئة العامة

الاتحاد الدولي لنقابات العمال الحرة
المعهد العالمي لمصارف الادخار

٦- وحضرت الدورة المنظمات التالية بدعوة خاصة من الأمانة:

منظمة المحاسبة ومراجعة الحسابات للمؤسسات المالية الإسلامية
الجمعية العربية للمحاسبين القانونيين
رابطة المحاسبين القانونيين المعتمدين
المعهد الكندي للمحاسبين القانونيين
المحاسبون العموميون المعتمدون بكندا
اتحاد المحاسبين الأوروبيين
لجنة المعايير الدولية للمحاسبة
الاتحاد الدولي للمحاسبين
الاتحاد الدولي للمحاسبين الناطقين بالفرنسية
اللجنة الدولية لمعايير التقييم

- - - - -