

September 2012

	منظمة الأغذية والزراعة للأمم المتحدة	联合国 粮食及 农业组织	Food and Agriculture Organization of the United Nations	Organisation des Nations Unies pour l'alimentation et l'agriculture	Продовольственная и сельскохозяйственная организация Объединенных Наций	Organización de las Naciones Unidas para la Agricultura y la Alimentación
---	--------------------------------------	--------------	---	---	---	---

المجلس

الدورة الخامسة والأربعون بعد المائة

روما، 3-7 ديسمبر/كانون الأول 2012

جاهزية مؤسسات منظمة الأمم المتحدة للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (JIU/REP/2010/6)

1- يُعرض هذا التقرير لوحدة التفتيش المشتركة مشفوعا بتعليقات مقتضبة للمدير العام، وتعليقات مشتركة أكثر تفصيلا لمجلس الرؤساء التنفيذيين في منظمة الأمم المتحدة المعينين بالتنسيق (UN/GA A/66/308/Add.1).

تعليقات المدير العام لمنظمة الأغذية والزراعة

2- تعتبر منظمة الأغذية والزراعة (الفاو) أن التوصيتين 1 و 2 اللتين تطبقان على هيئات المنظمة التشريعية قد نفذتا بقدر: (1) التقارير المرحلية الدورية بشأن تنفيذ المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (وقد دُمجت الآن في برنامج النظام العالمي لإدارة الموارد) كما أقرت لجنة المالية؛ (2) تصويت المؤتمر على ميزانية للتنفيذ.

3- تعتبر المنظمة أن مجموعة أفضل الممارسات الست عشرة التي ينبغي تطبيقها عند تنفيذ مشروع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام كما جاء في التوصية رقم 3 قد نفذت، أو قد تُنفذ عندما تطلب خطة البرنامج ذلك.

4- وتلتفت المنظمة نظر اللجنة إلى أفضل الممارسات رقم 3 التي تنص على ما يلي: "في حال طرأ تغيير كبير على بيئته المشروع، ينبغي إعادة تقييم استراتيجية الاعتماد الأساسية، وينبغي تصحيف ذلك حسب المقتضى". وهذا ما جرى في مايو/أيار 2012 عندما أحبطت اللجنة علما بقرار يقضي بتعديل تنفيذ خطة تهدف للتصدي للمخاطر المعروفة المتعلقة

طبع عدد محدود من هذه الوثيقة من أجل الحد من تأثيرات عمليات المنظمة على البيئة والمساهمة في عدم التأثير على المناخ. ويرجى من المساردين والمرأقبين التكرم بإحضار نسخهم معهم إلى الاجتماعات وعدم طلب نسخ إضافية منها. ومعظم وثائق المجتمعات المنظمة متاحة على الإنترنت على العنوان التالي: www.fao.org

بقدرة المكاتب اللامركزية على استيعاب التغيير الذي أفضت إليه العمليات، والأنظمة الجديدة للنظام العالمي لإدارة الموارد وكذلك مبادرات التغيير الأوسع نطاقا. وقد شملت خطة التنفيذ المراجعة هذه تاريخاً محدداً جديداً لأولى بيانات المنظمة المالية الممثلة للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام للسنة المالية 2014. وتضم الوثيقة FC 147/13 المعروفة باسم "التقرير المرحلي حول تنفيذ النظام العالمي لإدارة الموارد" آخر المعلومات حول التقدم الذي أحرز في برنامج النظام العالمي لإدارة الموارد، وتشير إلى أن المهلة الزمنية المحددة للعمل بالأنظمة التي تراعي المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، والمشروع بوضع البيانات الممثلة لهذه المعايير هدف ينبغي بلوغه في الموعد الذي حدده المشروع. ويشار إلى أن الموجز التنفيذي للتقرير ووحدة التفتيش المشتركة الذي نُشر في منتصف عام 2010 يحيل على تاريخ الامتثال السابق للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام المطبق على الحسابات الرسمية.

الجمعية العامة



Distr.: General
17 August 2011
Arabic
Original: English

الدورة السادسة والستون

البند ١٤٠ من جدول الأعمال المؤقت*

وحدة التفتيش المشتركة

جاهزية مؤسسات منظومة الأمم المتحدة للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام

مذكرة من الأمين العام

يتشرف الأمين العام بأن يحيي إلى أعضاء الجمعية العامة تعليقاته وكذلك تعليقات مجلس الرؤساء التنفيذيين في منظومة الأمم المتحدة المعنى بالتنسيق على تقرير وحدة التفتيش المشتركة المعنون "جاهزية مؤسسات منظومة الأمم المتحدة للمعايير المحاسبية الدولية ل القطاع العام" (JIU/REP/2010/6).

جزء

يستعرض تقرير وحدة التفتيش المشتركة المعنون "جاهزية مؤسسات منظومة الأمم المتحدة للمعايير المحاسبية الدولية ل القطاع العام" حالة انتقال مؤسسات منظومة الأمم المتحدة إلى المعايير المحاسبية الدولية ل القطاع العام ويحدد أفضل الممارسات والمخاطر الماثلة.

ويقدم هذا التقرير وجهات نظر مؤسسات منظومة الأمم المتحدة بشأن التوصيات الواردة في تقرير وحدة التفتيش المشتركة. وقد جرى توحيد آراء المنظومة بناء على إسهامات المؤسسات الأعضاء في مجلس الرؤساء التنفيذيين في منظومة الأمم المتحدة المعنى بالتنسيق، التي رحبت بالتحليل الوارد في التقرير وبياناته. وقبلت الوكالات بصفة عامة المعايير المرجعية المقترحة في التقرير، وإن أعربت عن تحفظات إزاء بعضها.

* A/66/150



الرجاء إعادة استعمال الورق

260811 260811 11-45604 (A)



- ١ - يستعرض تقرير وحدة التفتيش المشتركة المعنون ”جاهزية مؤسسات منظومة الأمم المتحدة للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام“ (JIU/REP/2010/6) حالة انتقال مؤسسات منظومة الأمم المتحدة إلى المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ويحدد أفضل الممارسات والمخاطر الماثلة. ويقترح التقرير مجموعة من المعايير المرجعية التي ينبغي أن تطبقها الوكالات عند تنفيذ هذه المعايير المحاسبية.
- ٢ - ورحب أعضاء مجلس الرؤساء التنفيذيين بالتحليل الوارد في التقرير بما تضمنه أيضاً من توصيات، وأشارت وكالات عديدة إلى أنها اعتمدت العديد من المعايير المرجعية المقترحة أو أنها بصدده القيام بذلك.
- ٣ - ولاحظ العديد من أعضاء مجلس الرؤساء التنفيذيين أن التوصيتين الأوليين موجهتان إلى هيئات التشريعية، لكنهما أشاروا إلى أنهما يقدمون بالفعل تقارير منتظمة إلى هيئاتهم التشريعية بشأن تنفيذ المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، وفقاً لما تدعو إليه التوصية ١.
- ٤ - ولئن كانت الوكالات تقبل المعايير المرجعية التي اقترحتها وحدة التفتيش المشتركة، فإنها أبدت مع ذلك تعليقات على العديد منها. أولاً، لاحظ أعضاء مجلس الرؤساء التنفيذيين أن تطبيق الممارسة الفضلى ١٣ (”تخطيط وإعداد بيانات مالية مؤقتة لكي يستعرضها مراجعو الحسابات الخارجيون قبل تاريخ التنفيذ النهائي بكثير تجنبًاً لوقوع مفاجآت غير سارة“) قد يكون صعباً بالنسبة للوكالات التي لها بنية تتسم بدرجة عالية من الالامركزية وتشغل أنظمة مالية متعددة. فعلى سبيل المثال، تقوم الأمانة العامة للأمم المتحدة حالياً بتطبيق نظام حديد لخطيط الموارد في المؤسسة سيتيح إدماج النظم المتعددة المطبقة حالياً في مختلف الواقع. وبما أن جميع الواقع قد لا تطبق النظام الجديد لخطيط الموارد في المؤسسة في الوقت نفسه، وبالنظر إلى ضيق الجدول الزمني المخصص لتنفيذ تخطيط الموارد في المؤسسة، فقد تواجه هذه المنظمة صعوبات في إعداد عدد كبير من البيانات المالية المؤقتة.
- ٥ - وأعربت الوكالات أيضاً عن القلق لأن الممارسة الفضلى ١٥ (”في أثناء المرحلة الأولية لتنفيذ المعايير المحاسبية الدولية، ينبغي للمشرفين على العمليات أن يختبروا بانتظام الضوابط الداخلية ضماناً لدقّة البيانات“) قد لا تمثل على نحو كامل العلاقة الحقيقة بين أصحاب الأعمال التجارية وإدارات المراجعة الداخلية في مجال اختبار الضوابط الداخلية. وشعرت بعض الوكالات بأنه قد يكون من الأفضل إدماج هذه العملية كلياً في إطار ولاية المراجعة الداخلية للحسابات. وتأييداً لوجهة النظر هذه، تستشهد الأمانة العامة للأمم المتحدة بالبند ٥-١٥ من النظام المالي والقواعد المالية للأمم المتحدة، الذي ينص في جزء منه على أنه: ”على القائمين بالمراجعة الداخلية استعراض وتقدير استخدام الموارد المالية ومدى

فعالية نظم الرقابة المالية الداخلية والإجراءات والضوابط الداخلية الأخرى ذات الصلة ومدى ملاءمتها وتطبيقها وتقديم تقرير عن ذلك“.

٦ - وأخيراً، علقت بعض الوكالات أيضاً بأنه بالنسبة لها، قد تكون الممارسة الفضلى ١٦ (”ضمان إثبات صحة النظام والتحقق منه على نحو مستقل وشامل قبيل الانتهاء من إكماله“) صعبة التطبيق. وتلاحظ هذه الوكالات أنه بالنظر إلى أن متطلبات المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام تم دمجها في عمليات الأعمال التجارية ونظم تخطيط الموارد في المؤسسة القائمة، فستخضع للاختبار المكثف قبل تعميمها بغية ضمان التثبت من صحتها والتحقق منها. ولذلك، قد يؤدي الانتظار حتى تصل نهاية التنفيذ إلى مرحلة الالكمال إلى تأخير لا يمكن معه القيام بتغييرات.

Arabic

Original: English

جاهزية مؤسسات منظمة الأمم المتحدة للمعايير
المحاسبية الدولية للقطاع العام

من إعداد

جبار ببرو

وحدة التفتيش المشتركة



الأمم المتحدة

جنيف، ٢٠١٠

موجز تنفيذي

جاهزية مؤسسات منظمة الأمم المتحدة للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام

JIU/REP/2010/6

الغرض من هذا التقرير هو إجراء استعراض لعملية الانتقال إلى المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وحالة تنفيذ هذه العملية في مؤسسات منظمة الأمم المتحدة، وبيان الطريقة التي اتبعتها كل مؤسسة منها في تنفيذ العملية، ويركز التقرير في ذلك على تحديد الممارسات الفضلى والمخاطر الممكنة.

وبعد محاولات جرت على مدى ٢٥ عاماً للتنسيق بين ممارسات الإبلاغ المالي في جميع مؤسسات منظمة الأمم المتحدة والعمل على تحسين قابلية بياناتها المالية للمقارنة، وذلك تحديداً من خلال استخدام مجموعة معينة من معايير المحاسبة بال الأمم المتحدة، اعتمدت الجمعية العامة في عام ٢٠٠٦ توصية مجلس الرؤساء التنفيذيين وافقت على اعتماد الأمم المتحدة المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام. وسرعان ما اتخذت هذا المسار مؤسسات أخرى في منظمة الأمم المتحدة إذ اعترفت بأن المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام هي أنساب المعايير المحاسبية للمنظمات الحكومية الدولية التي ليست غايتها الربح.

ويُعتبر اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام عنصر إصلاح أساسياً في منظمة الأمم المتحدة، ولا يزال يلقى الدعم من الهيئات الإدارية والإدارة العليا. وقد أحرزت مؤسسات منظمة الأمم المتحدة منذ عام ٢٠٠٦ تقدماً في سعيها إلى الانسجام مع متطلبات المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام. ومع ذلك، تزايد إدراك هذه المؤسسات بأن هذه المهمة مهمة شاقة ومعقدة أكثر مما كان متوقعاً في البداية. ويشمل هذا الاستعراض ٢٢ مؤسسة، تلقت إحداثها (برنامج الأغذية العالمي) بالفعل رأياً بلا تحفظ (أي إيجابياً) من مراجع حساباتها الخارجي بشأن بياناتها المالية للعامين ٢٠٠٨ و ٢٠٠٩ التي قدمت على أنها تمتثل للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام. (يرد في المرفق الرابع وصف لتجربة البرنامج وممارساته الفضلى)؛ وأخذت ثمان مؤسسات (هي منظمة الطيران المدني الدولي، والمنظمة البحرية الدولية، والاتحاد الدولي للاتصالات، ومنظمة الصحة للبلدان الأمريكية، ومنظمة الأمم المتحدة للتربية والعلم والثقافة، ومنظمة الأمم المتحدة للتنمية الصناعية، والمنظمة العالمية للملكية الفكرية، والمنظمة العالمية للأرصاد الجوية) بالمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في الموعد الأصلي وهو عام ٢٠١٠، وسيقوم مراجعو الحسابات الخارجيون في أثناء عام ٢٠١١ بتحديد ما إذا كانت هذه المؤسسات تمتثل فعلاً للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، ويُتوقع أن يطبق هذه المعايير في عام ٢٠١١ مؤسستان (هما الوكالة الدولية للطاقة الذرية والاتحاد البريدي العالمي)، ويُتوقع أن تطبقها في عام ٢٠١٢ تسعة مؤسسات (هي منظمة الأغذية والزراعة، ومنظمة العمل الدولية، وبرنامج الأمم المتحدة الإنمائي، وصندوق الأمم المتحدة للسكان، ومفوضية الأمم

المتحدة السامية لشؤون اللاجئين، ومنظمة الأمم المتحدة للطفولة، ومكتب الأمم المتحدة لخدمات المشاريع، ووكالة الأمم المتحدة لإغاثة وتشغيل اللاجئين الفلسطينيين في الشرق الأدنى، ومنظمة الصحة العالمية)، كما يتوقع أن تطبق تلك المعايير في عام ٢٠١٤ مؤسستان (هما الأمم المتحدة والمنظمة العالمية للسياحة).

ويبين الاستعراض أن اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام قد أخذ يؤثر تأثيراً كبيراً على مؤسسات منظومة الأمم المتحدة يتعدى حدود مجال المحاسبة. فالتحول إلى المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام يفسح مجالاً لتحسين إدارة الموارد والأعمال التجارية، وتحسين الإدارة القائمة على أساس النتائج في جميع مؤسسات منظومة الأمم المتحدة. وكانت عملية الانتقال إلى المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام مهمة ضخمة في معظم المؤسسات، وتوقفت ضخامتها على مدى استعداد هذه المؤسسات في المراحل الأولى لاستيفاء شروط المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، لأن هذه العملية تؤثر على المحاسبة، والإبلاغ المالي، وما يرتبط بذلك من نظم تكنولوجيا المعلومات، وتؤدي إلى اتباع نهج جديد في التخطيط، واتخاذ القرارات، ووضع الميزانيات، والإبلاغ المالي. ويُتوقع أن يؤدي الإبلاغ عن الأصول، والخصوم، والإيرادات، والنفقات وفقاً لمعايير دولية مستقلة إلى تحسّن كبير في النوعية وقابلية المقارنة والصدقية في البيانات المالية التي توجهها منظومة الأمم المتحدة إلى الدول الأعضاء، والجهات المالحة والموظفين، وهذا يعزز المساءلة والشفافية والإدارة الرشيدة.

و جاءت تقديرات العديد من المؤسسات لما تتطلب هذه المهمة من جهود متضادرة وموارد دون المطلوب، ولم تجر هذه المؤسسات تقييمات لجاهزيتها الأولية لهذه المهمة ولما تنطوي عليه من مخاطر. واكتشف الاستعراض أيضاً أن النجاح في الانتقال إلى المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام يتوقف على وجود دعم ومشاركة قويين من الإدارة العليا، ووجود فرق عمل في داخل كل إدارة مكرسة لتلك المهمة، واعتماد نهج من فرج إدارة المشاريع.

وقد أدى وجود مشروع على نطاق المنظومة تحت إشراف اللجنة الإدارية الرفيعة المستوى دوراً حاسماً في دعم مشاريع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في مؤسسات منظومة الأمم المتحدة. أما المشروع الشامل للمنظومة الذي تولت مهامه التنسيق فيه فرقه العمل المعنية بالمعايير المحاسبية فقد تضمن وضع إرشادات محاسبية، ومواد تدريبية، وتبادل للخبرات بين أفرقة المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (حسب ما جاء في التقارير المرحلية المقدمة من الأمين العام وفي موقع المعايير المحاسبية على الشبكة العالمية، وغير ذلك) ومشاركة في أعمال مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في وضع المعايير.

وإضافة إلى إيجاز المنافع المتوقعة من تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، يحدد هذا التقرير ويتناول عدداً من المخاطر التي ينبغي للرؤساء التنفيذيين النظر فيها بغية ضمان النجاح في الانتقال إلى المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

ويوصي التقرير بأن يكفل الرؤساء التنفيذيون تنفيذ الممارسات الفضلى التالية البالغ عددها ١٦ توصية محددة في هذا التقرير، إضافة إلى التوصيتين الموجهتين إلى الم هيئات التشريعية في مؤسسات هؤلاء الرؤساء. ويدرك المفترض أن معظم هذه الممارسات الموصى بها هي ممارسات قيد التنفيذ أو تُفذت فعلاً في مؤسسات عديدة.

مجموعة من ١٦ ممارسة من الممارسات الفضلى لتنفيذ الانتقال اليى المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام:

١: إنشاء لجنة توجيه للمشروع المشترك بين الإدارات الخاصة بالمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام أو إنشاء هيئة مماثلة تُنطّط بها مهمة ضمان إدراك الإدارة العليا للأهداف والرؤية التي تدفع عملية الانتقال إلى المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام. ولا بد منح هذه اللجنة ولاية لعدة سنوات وتزويدها بموظفين متخصصين في مراحل ما قبل التصميم، والتصميم، والتنفيذ لنظم تحطيط الموارد في المؤسسات.

٢: إجراء تحليل في العمق للفجوات التي تفصل بين العمليات والإجراءات والإبلاغ المالي والمهام التي وضعت في إطار المعايير المحاسبية لمنظمة الأمم المتحدة ومتطلبات وتأثير كل معيار من المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

٣: في حالة حدوث تحول كبير في بيئة المشروع، يُعاد تقييم الاستراتيجية الأولية لاعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، وُتعدل حسب الاقتضاء.

٤: تطبيق منهجيات ثبتت صحتها في تحطيط وتنفيذ المشاريع، بما في ذلك التحديد الواضح للأهداف الاستراتيجية، والنتائج المتوقعة، والأطر الزمنية، والمعالم الرئيسية، وإجراءات الرصد.

٥: رسم استراتيجية لوضع ميزانية أولية تمثل للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في التواریخ المحددة للتنفيذ (اليوم الأول من السنة الأولى للامثل) ولووضع الميزانية النهائية لليوم السابق استناداً إلى المعايير المحاسبية السابقة (المعايير المحاسبية في منظومة الأمم المتحدة)، على أن يكون من اليى ترجمتها إلى صيغة المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام لأغراض الميزانية الأولية للسنة المحددة لتنفيذ.

٦: وبغية ضمان مشاركة الهيئات الإدارية مشاركة مستمرة في عملية التغيير، يجري إطلاع الهيئات الإدارية بشكل منتظم على أحدث الخطوات في التقدم المحرز في تنفيذ المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، ويُطلب إليها اعتماد القرارات ذات الصلة، وبخاصة فيما يتعلق بالتعديلات المطلوب إدخالها على اللوائح المالية وتوزيع الموارد في المشروع.

- ٧: تحديد الموارد البشرية الإضافية المطلوبة في مجالات الإدارة والميزانية والمالية ووضع الميزانيات لها لا لضمان التنفيذ الفعال لعملية الانتقال إلى المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام فحسب بل أيضاً لضمان القدرة الكافية لمواصلة الامتنال في المستقبل للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.
- ٨: ضمان توفير الموارد المالية للتدريب حيثما أمكن ذلك للخبراء الداخليين في مجالات المحاسبة والأعمال التجارية وإدارة التغيير أو لاستخدام خبراء خارجيين.
- ٩: إجراء تحليل دقيق لنظم المعلومات القائمة (الموروثة) لأغراض تحديد القابلية للمقارنة والتآزر مع متطلبات المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، وتقييم التغييرات التي ينبغي إدخالها على نظام تخطيط الموارد في المؤسسة دعماً للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام باعتبار ذلك التقييم عنصراً رئيسياً من عناصر التحليل الأولى للفحوصات.
- ١٠: نشر الوعي بشأن عملية الانتقال إلى المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام من خلال جميع الوسائل المتاحة للاتصال والتدريب والتوثيق. ويمكن تحقيق ذلك من خلال الاتصالات الشخصية، والعرض، والشهادات التي يدلي بها أشخاص شاركوا في حالات ناجحة خارج الكيان، والخلوات، والتمارين العملية، والمواد التدريبية الأخرى التي تقارن بين السياسات المحاسبية الحالية والجديدة.
- ١١: ضمان تعريف الموظفين الحاليين والذين يعيّنون في المستقبل، وخاصة المديرين وموظفي سلاسل التوريد وموظفي الشؤون المالية، تعرّيفاً كاملاً بالإجراءات والمتطلبات الجديدة وذلك من خلال استخدام أشكال محددة من الوثائق (أدلة) والتدريب.
- ١٢: اعتماد استراتيجيات ومارسات لتقدير المخاطر وإدارتها والتخفيف من آثارها في عملية تنفيذ المشروع وذلك وفقاً لأهداف المشروع.
- ١٣: التخطيط لإعداد بيانات مالية مؤقتة كي يستعرضها مراجع حسابات خارجي (مراجعة حسابات خارجيون) قبل موعد التنفيذ النهائي بوقت كافٍ تجنبأً لوقوع مفاجئات غير سارة.
- ١٤: إقامة ومواصلة حوار ثانوي في أسرع وقت ممكن بين المؤسسة ومراجعة حساباتها الخارجية (مراجعة حساباتها الخارجيين) بشأن عملية الانتقال إلى المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام للمساعدة على ضمان فهم مراجع حسابات الخارجيين والداخليين فهماً عميقاً للنظام الجديد وتأثيره في إجراءات الرقابة، لأن عملية تنفيذ المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام تتطلب الانتقال إلى المحاسبة على أساس المستحقات.
- ١٥: الاضطلاع باختبارات مستمرة للضوابط الداخلية في أثناء مرحلة التنفيذ الأولى لمشروع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وذلك لضمان دقة البيانات.

١٦: ضمان إثبات صحة النظام والتحقق منه على نحو مستقل وشامل قبيل الانتهاء من إكماله.

وبالنظر إلى جميع الممارسات الفضلى، توجّه التوصيات الأوليان أدناه على سبيل التحديد إلى الهيئات التشريعية في مؤسسات منظومة الأمم المتحدة، وتوجّه التوصية الثالثة إلى رؤسائها التنفيذيين، وهذه التوصيات كلها ترمي إلى تحسين المساءلة والفعالية والكفاءة في عملية انتقال كل مؤسسة من منظومة الأمم المتحدة إلى تنفيذ المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

الوصية ١

تطلب الهيئات التشريعية إلى الرؤساء التنفيذيين في مؤسساتها إصدار تقارير مرحلية بانتظام عن حالة تنفيذ المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

الوصية ٢

تقديم الهيئات التشريعية ما يلزم من دعم وموظفين وتمويل لضمان نجاح وفعالية عملية الانتقال إلى المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

الوصية ٣

يضمن الرؤساء التنفيذيون تطبيق الممارسات الفضلى الـ ١٦ المحددة في هذا التقرير، المقدم من وحدة التفتيش المشتركة، عند تنفيذ مشروع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

المحتويات

الصفحة	الفرئات
iii	موجز تنفيذي.....
١	٨-١ مقدمة..... أولاً -
١	٣-٢ المنشا..... ألف -
٢	٥-٤ الأهداف..... باء -
٣	٨-٦ المنهجية..... حيم -
٤	٢٨-٩ على الطريق إلى المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام..... ثانياً -
٤	١٣-٩ أسباب حاجة الإبلاغ المالي إلى معايير محاسبية دولية..... ألف -
٥	١٤ المُعضلة التي تواجه مؤسسات منظومة الأمم المتحدة..... باء -
٦	١٨-١٥ حل أول عصي: المعايير المحاسبية في منظومة الأمم المتحدة..... حيم -
٧	٢١-١٩ حل جديد لمعضلة قديمة: المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام..... دال -
٩	٢٠٠٧-٢٠٠٥ القرارات السياسية بشأن اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام هاء -
١٢	٧٢-٢٩ تأثير المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في مؤسسات منظومة الأمم المتحدة: ثالثاً -
١٢	٣٧-٢٩ قضايا رئيسية
١٢	٣٠-٢٩ ألف - التغيير الرئيسي هو الانتقال إلى المحاسبة على أساس المستحقات
١٢	٣٥-٣١ ١- المستجدات
١٤	٣٧-٣٦ ٢- التحديات
١٦	٥١-٣٨ ٣- المنافع
١٦	٤٠-٣٨ باء - مسائل أخرى تتصل بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام
١٧	٤٣-٤١ ١- خطر تضرر السمعة
١٨	٤٤ ٢- المخاطر المكثنة
١٨	٤٦-٤٥ ٣- إدارة التغيير
١٩	٤٨-٤٧ ٤- المعايير المحاسبية الدولية تستغرق وقتاً طويلاً وتحتاج إلى موافقة
٢٠	٥١-٤٩ ٥- الجوانب الثقافية
٢١	٧٢-٥٢ ٦- الجوانب السياسية
٢٢	٥٣ حيم - بعض التغييرات المحاسبية الأكثر تأثيراً
٢٢	٥٩-٥٤ ١- عرض البيانات المالية
٢٤	٦٤-٦٠ ٢- معالجة الأصول: الممتلكات والمشات والمعدات
٢٦	٦٩-٦٥ ٣- استحقاقات الموظفين
٢٨	٧٠ ٤- مسألة الميزانية
٢٨	٧١ ٥- الاعتراف بالإيرادات
٢٩	٧٢ ٦- المحاسبة على أساس الصناديق
	٧- معدلات صرف العملات الأجنبية وتوقيت البيانات المالية

٢٩	١٦٣-٧٣	تنفيذ مشاريع المعايير المحاسبية الدولية في منظومة الأمم المتحدة	رابعاً -
		ألف - مشروع مجلس الرؤساء التنفيذيين في منظومة الأمم المتحدة المعنى بالتنسيق على صعيد المنظومة	
٣٠	٨٣-٧٤	١ - مشروع مشترك بين الوكالات	
٣٠	٧٦-٧٤	٢ - المنجزات والخدمات	
٣٢	٨٣-٧٧		
٣٣	١٥٧-٨٤	٣ا - مشاريع المنظمات: القضايا الاستراتيجية والتنوع	
٣٣	٩٤-٨٤	١ - الحكومة وإدارة التغيير	
٣٧	٩٦-٩٥	٢ - تحليل التغيرات والمستخدمون	
٣٨	١٠٢-٩٧	٣ - استراتيجية تدريجية ومحظطة	
٤٠	١٠٨-١٠٣	٤ - إدارة المشاريع	
٤٢	١١١-١٠٩	٥ - تحظط الموارد في المؤسسة	
٤٤	١١٣-١١٢	٦ - مسيرة الهيئة الإدارية وتوقعاتها الأولية	
٤٥	١١٦-١١٤	٧ - الموارد البشرية	
٤٧	١١٨-١١٧	٨ - الموارد المالية	
٤٨	١٢٩-١١٩	٩ - تحظط الموارد في المؤسسة وتفاعلاته مع تنفيذ المعايير المحاسبية الدولية	
٥٣	١٣٣-١٣٠	١٠ - التوعية والاتصالات	
٥٥	١٣٩-١٣٤	١١ - التدريب	
٥٧	١٤٣-١٤٠	١٢ - تقييم المخاطر	
٦٠	١٥٥-١٤٤	١٣ - الرقابة	
٦٦	١٦٣-١٥٦	جيم - مؤشر رئيسي: التاريخ المتوقع للامتنال حسب كل منظمة	
٦٩	١٦٨-١٦٤	المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام والأزمة المالية والاقتصادية	خامساً -
٧١	١٧١-١٦٩	حاتمة	سادساً -

المرفقات

		الأول -
٧٣	قائمة المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (دليل الاتحاد الدولي للمحاسبين للإصدارات المحاسبية الدولية في القطاع العام، طبعة ٢٠١٠)	
٧٥	الأهمية المُتصورة لكل معيار من المعايير المحاسبية الدولية بالنسبة المئوية حسبما حدّدته المنظمات المشاركة	الثاني -
٧٦	تدفق العمليات للانتقال إلى تنفيذ المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام	الثالث -
٧٧	قصة نجاح: عملية برنامج الأغذية العالمي	الرابع -
٩١	لحة عامة عن الإجراء الذي يتعين أن تتحذّه المنظمات المشاركة بشأن توصيات وحدة التفتيش المشتركة	الخامس -

أولاً - مقدمة

- أجرت وحدة التفتيش المشتركة في إطار برنامج عملها لعام ٢٠٠٨ استعراضًا عنوانه "تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في مؤسسات منظومة الأمم المتحدة". وهذا الاستعراض الموجه إلى جمهور واسع يسعى إلى معالجة عدد من المسائل المعقّدة والمترابطة، ويشكل استعراضًا شاملًا. ونظرًا إلى حجم مشروع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وطابعه التقني بدرجة بالغة (تقع النصوص الكاملة لجميع هذه المعايير في أكثر من ١٠٠٠ صفحة)، فإن عملية التوليف في وضع تقرير الاستعراض في صيغة سهلة القراءة وموجزة قدر الإمكان تُعد تحديًا كبيرًا. ولذلك فإن المعلومات التي يتضمنها هذا التقرير ترد في أحzae قصيرة نسبيًا بحيث تكون مناسبة للدارسة الفردية بحسب الاقتضاء. ويُشجع القراء على الرجوع إلى قائمة المحتويات للاهتماء بما إلى مسائل تهمهم بشكل خاص:

الفصل الثاني مهمًّا لأولئك الذين يرغبون في فهم مبررات الإصلاح؛

ويشرح الفصل الثالث بعض الفوارق المحددة بين المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ومعايير المحاسبة في منظومة الأمم المتحدة، ويبين كيف تتأثر مؤسسات منظومة الأمم المتحدة بشروط ومنافع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام؛

ويبيّن الفصل الرابع على نحو مفصل كيف عالجت كل مؤسسة من المؤسسات التحدي ذاته في بيئات مختلفة؛ ويبين عناصر النجاح أو الفشل؛ ويصف فريق المشروع الذي قدم الدعم للمؤسسات على المستوى المشترك بين الوكالات؛ ويبين الممارسات الفضلى، التي تشكل مجالًّا يؤودي فيه الرؤساء التنفيذيون والدول الأعضاء دوراً مهماً؛

ويرسم الفصل الخامس صورة مصغرة للمشهد الكبير للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام؛

ويركز المرفق الرابع على النجاح الأول والوحيد حتى الآن في الامتثال للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في منظومة الأمم المتحدة.

ألف - المنشأ

- تدرك مؤسسات منظومة الأمم المتحدة منذ عام ١٩٨٠ وبدرجة أكبر منذ عام ٢٠٠٤ الحاجة إلى عملية مشتركة للانتقال بشكل منتظم إلى الامتثال لمعايير محاسبة مشتركة ومعترف بها دوليًّا. أما استعراض هذه العملية المشتركة فيتيح فرصة استثنائية لوحدة التفتيش المشتركة لأداء ولاليتها في ضمان الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة للمؤسسات،

وذلك خصوصاً من خلال مزيد من التنسيق بين هذه المؤسسات^(١). وقد بدأ هذا الاستعراض في عام ٢٠٠٨ وجرى معظم أعمال البحث والصياغة في عام ٢٠٠٩.

٣- ولا غرابة في أن خبراء المحاسبة الدولية في منظومة الأمم المتحدة بأسرها كانوا أول من شعر بالحاجة الملحّة إلى إجراء هذا الإصلاح. ويشير المفتش إلى الحكم القاسي الذي توصل إليه اتحاد المحاسبين الدوليين في تقييمه الذي جاء فيه: "رغم أهمية المعايير جيدة النوعية للإبلاغ المالي والمحاسبة في تحسين الإدارة، والمساءلة، والشفافية، لم يربط معظم التقارير التي أعدت عن الإصلاح الإداري في منظومة الأمم المتحدة بين معايير الإبلاغ المالي أو معايير المحاسبة وهذه الأهداف الثلاثة للإصلاح"^(٢) (باستثناء مشروع الإدارة الرشيدة في برنامج الأغذية العالمي). وفي عبارة أوضح، لو طُبّق نظام المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في العقود الماضية لما حدثت مفاجآت غير سارة بشأن الحاجة إلى المخطط العام لتجديد مباني المقر وتكليف هذا المخطط، أو بشأن حساب الخصوم في التأمين الصحي بعد انتهاء الخدمة، أو بشأن ملايين الأصول التي لم يُعرف مآلها، لا سيما في بعثات حفظ السلام.

باء - الأهداف

٤- نظراً إلى أن جميع القرارات المتخذة من حيث المبدأ باعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام قد اُتخذت فعلاً في العامين ٢٠٠٦ و ٢٠٠٧، فإن هذا التقرير لا يتناول مسألة ما إذا كانت هذه القرارات مناسبة لكنه يسعى بدلاً من ذلك إلى اقتراح سبل ووسائل لتنفيذها بأكثر الطرق كفاءة. ولذلك فإن أهداف هذا التقرير هي:

- فهم لماذا وكيف قررت مؤسسات منظومة الأمم المتحدة الانتقال إلى المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، وما ينطوي عليه ذلك من منافع وتحديات وصعوبات رئيسية؛
- إبراز أحکام المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام التي تستتبع تغييرات مشتركة رئيسية في ممارسات المحاسبة والإدارة في جميع مؤسسات منظومة الأمم المتحدة؛
- إلقاء ضوء في العمق على المسائل الرئيسية في المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام بغية مساعدة الهيئات التشريعية والرؤساء التنفيذيين والمديرين في مؤسسات منظومة الأمم المتحدة على تقييم حالة تنفيذ مشروع المعايير في هذه المؤسسات وإعادة النظر عند الضرورة في استراتيجياتها لاعتماد هذه المعايير.

٥- ويسعى هذا التقرير إلى زيادة الوعي بالمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في أوسع المندوبين ومسؤولي مختلف الأمانات الذين ليس لديهم في معظم الحالات خلفية مهنية في

(١) المادة ٥ من النظام الأساسي لوحدة التفتيش المشتركة.

(٢) اتحاد المحاسبين الدولي، الدراسة رقم ١٣: الإدارة الرشيدة في القطاع العام: منظور الهيئة الإدارية، آب/أغسطس ٢٠٠١.

المحاسبة. ويرى المفتش أنه من الضروري جعل عملية إصلاح المحاسبة هذه التقنية للغاية مفهومية على نحو شبيه بفهم أي إصلاح إداري آخر، وذلك كي يمكن للدول الأعضاء والمسؤولين على حد سواء تقدير المنافع التي تتوقع من اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام. ويهدف التقرير أيضاً إلى مساعدة أصحاب القرار على أن يأخذوا في اعتبارهم بشكل كامل أهم عوامل النجاح ذات الصلة ببلوغ هدفهم المشترك وهو التوصل إلى مجموعة من البيانات المالية التي تمثل للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في أقرب وقت ممكن، وفقاً للقرارات التي اتخذها مديرى المحاسبة والمالية في مؤسسات منظومة الأمم المتحدة في العامين ٢٠٠٤ و ٢٠٠٥ ثم القرارات التي اتخذتها هيئاتهم التشريعية في العامين ٢٠٠٦ و ٢٠٠٧.

جيم - المنهجية

٦- يشمل هذا الاستعراض تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في جميع المؤسسات المشاركة في الفترة ما بين العام ٢٠٠٦ و منتصف العام ٢٠١٠^(٣). ووفقاً للمعايير والمبادئ التوجيهية الداخلية لوحدة التفتيش المشتركة وأساليب عملها الداخلية، فإن المنهجية المتبعة في إعداد هذا التقرير شملت إجراء استعراض أولي في المكاتب ومقابلات وتحليلات في العمق. وأتيحت لوحدة التفتيش المشتركة الفرصة للاطلاع على الردود على الاستبيانات التي توزع مرتين في السنة من قبل فرق العمل المعنية بالمعايير المحاسبية التابعة لمجلس الرؤساء التنفيذيين المعنى بالتنسيق في الأمم المتحدة. وإضافة إلى ذلك، أرسلت وحدة التفتيش المشتركة استبياناً مفصلاً إلى جميع المؤسسات المشاركة. وبناءً على الردود التي تلقتها، أجرى المفتش مقابلات مع مسؤولين في هذه المؤسسات. وطلب أيضاً آراء أمانة مجلس الرؤساء التنفيذيين والمؤسسات التي اعتمدت فعلاً المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام بما فيها منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي، والمفوضية الأوروبية، والبنك الدولي. وطلب أيضاً آراء مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، واتحاد المحاسبين الدولي، ومجلس مراجعي حسابات الأمم المتحدة، والحكومة الفرنسية.

٧- وطلب إلى المؤسسات المشاركة أن تبدي تعليقات على الجوانب الجوهرية لمشروع التقرير وأخذت تعليقاتها في الاعتبار عند وضع التقرير في صيغته النهائية. ووفقاً للمادة ١١ من النظام الأساسي لوحدة التفتيش المشتركة، وضع هذا التقرير في صيغته النهائية بعد التشاور بين المفتشين بهدف وضع الاستنتاجات والتوصيات الواردة فيه على ملك

(٣) منظمة الصحة للبلدان الأمريكية ليست مؤسسة مشاركة في وحدة التفتيش المشتركة رغم أنها تعتبر نفسها المكتب الإقليمي لمنظمة الصحة العالمية في الأمريكتين. غير أنها تُذكر كإحدى المؤسسات ٢٢ المشاركة (بما في ذلك المشاركة المالية) في المشروع المشترك بين الوكالات وفي فرق العمل المعنية بالمعايير المحاسبية في الأمم المتحدة، وقد شملها استعراض الأمين العام في تقاريره المرحلية عن المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

الحكمة الجماعية للوحدة. ويسيراً للنصرف بالتقرير وتنفيذ توصياته ورصد تنفيذها، يتضمن المرفق الخامس جدولأً بين ما إذا كان التقرير قد قدم إلى المؤسسات المعنية لاتخاذ إجراءات بشأنه أم للعلم. ويشير الجدول إلى التوصيات ذات الصلة بكل مؤسسة، محدداً ما إذا كانت هذه التوصيات تقتضي اتخاذ قرار من هيتها التشريعية أو الإدارية أو ما إذا كان يمكن أن يُتخذ بشأنها إجراء من طرف مديرها التنفيذي. ويود المفتش أن يعرب عن تقديره لجميع الذين ساعدوه في إعداد هذا التقرير، وبخاصة من شاركوا في المقابلات ومن أسهموا بعروفتهم وخبرتهم.

- ٨ - وهذا التقرير مُهدى لذكرى جون فرانسوا دي روبير الذي كانت محاضرته التي ألقاها في وحدة التفتيش المشتركة مصدر وحي لهذا المشروع، والذي قبل متواضعاً العمل في هذا المشروع كموظف بحوث في وحدة التفتيش المشتركة من كانون الثاني/يناير ٢٠٠٨ حتى آخر أيام حياته في شهر نيسان/أبريل من تلك السنة، وذلك رغم أنه اختصاصي معروف في تنفيذ المعايير الدولية للإبلاغ المالي والمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في عدة بلدان في أفريقيا وآسيا وأوروبا الوسطى^(٤). وتفقد هذه التفتيش المشتركة كثيراً كخبير وكإنسان مثالي. وبعد وفاته عُلق هذا المشروع لمدة سنة.

ثانياً - على الطريق إلى المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام

ألف - أسباب حاجة الإبلاغ المالي إلى معايير محاسبية دولية

- ٩ - قبل اتخاذ قرار الانتقال من معايير المحاسبة في منظومة الأمم المتحدة إلى المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام لم يكن لدى معظم مؤسسات منظومة الأمم المتحدة إلا عدد قليل من المحاسبين ولم تكن تدرك إلا قليلاً الدور الم موضوعي الذي يستطيع المحاسبون الاضطلاع به في تحسين الإدارة المالية للخدمات العامة وفي ضمان زيادة قيمة ما يُحصل عليه من إنفاق المال.

- ١٠ - والمدف من البيانات المالية هو تزويد مستخدمي هذه البيانات الداخلين والخارجين بمعلومات أساسية في شكل منظم عن الأداء والوضع المالي للكيان الخاص أو العام (أي سلامه وثروة هذا الكيان)^(٥).

(٤) من منشوراته: *Normes IFRS et PME* (2004) and *Les Normes IPSAS et le Secteur Public* (2008) وقد صدر ثانهما عن دار دونو بباريس. ومن المقرر أن يُنشر مترجمًا إلى اللغة الإنجليزية.

(٥) إضافةً إلى إعداد بيانات مالية لغرض عام، قد يُعد الكيان بيانات مالية لأطراف يمكنها أن تطلب بيانات مالية من نوع محدد لتلبية حاجتها إلى معلومات محددة (مثل الم هيئات الإدارية، والسلطات التشريعية، وغيرها من الأطراف التي تؤدي وظيفة رقابية). وينبأ إلى هذه البيانات باسم "بيانات مالية لغرض خاص".

١١ - وكى تكون البيانات المالية مفيدة يتبعن فهمها فهماً واحداً من قبل جميع مستخدميها، ولذلك يتبعن أن تطبق فيها مبادئ أو سياسات أو قواعد محاسبية مشتركة يضعها اختصاصيون مؤهلون ومستقلون، ومن هنا يأتي مفهوم المعايير المحاسبية. ومع تطور عمليات التبادل التجارى والمالي والاستثمارى على المستوى الدولى، اقتضت الحاجة إلى أدوات مشتركة لتقدير قيمة الكيانات التجارية وجود اعتراف دولى بهذه المعايير.

١٢ - وفي بداية الأمر كان القطاع الخاص هو الذى أدرك هذه الحاجة، وجرى التصديق لها بصورة رئيسية على أيدي محاسبين اجتمعوا أولاً على المستوى الوطنى ثم على المستوى الدولى لإنشاء هيئات لوضع المعايير والعمل على استمرار هذه الهيئات مثل اللجنة المعنية بالمعايير المحاسبية الدولية^(٦)، وخلفها المعروف باسم مجلس المعايير المحاسبية الدولية^(٧) الذى يتخذ من لندن مقراً له والذى يتتألف من ١٥ عضواً. أما المعايير الدولية للإبلاغ المالى التي وضعها هذا المجلس والمستمدة من المعايير المحاسبية الدولية فقد جعلها الاتحاد الأوروبي معايير إزامية لجميع الشركات المسجلة في عام ٢٠٠٥ وأصبحت هذه المعايير أو ما يعادلها على المستوى الوطنى تدريجياً معايير إزامية في بلدان أخرى منها الهند وجنوب أفريقيا وتركيا والولايات المتحدة.

١٣ - "فالفلسفة التي تقوم على أساسها المعايير المحاسبية الدولية هي أن هذه المعايير تحدد سلسلة من المبادئ التي ينبغي الاستناد إليها في القرارات التي تُتخذ بشأن تسجيل معاملات بعينها. أما تطبيق ومراجعة هذه المعايير فيستندان إلى الافتراض بأن هذه المعايير يطبقها أشخاص لديهم معرفة دقيقة بنظرية المحاسبة ومارستها، وبأنها تخضع للمراجعة على أيدي أشخاص لديهم خلفية مماثلة"^(٨).

باء - المعضلة التي تواجه مؤسسات منظومة الأمم المتحدة

٤ - أمضت مؤسسات منظومة الأمم المتحدة خمسة وعشرين عاماً في الانتقال من حالة عدم وجود إطار مشترك بينها للمحاسبة والإبلاغ المالى، الأمر الذى حال دون إجراء مقارنات بين بياناتها المالية، إلى الاعتماد التدريجى لمعايير محاسبية واحدة معترف بها دولياً. وفيما يلى الخطوات الرئيسية التي خطتها تلك المؤسسات في هذه العملية:

(٦) أنشئت في عام ١٩٧٣.

(٧) أنشئ في عام ١٩٩١ كهيئة مستقلة مولدة من القطاع الخاص لوضع معايير محاسبية.

(٨) الاتحاد المحاسبين الأوروبيين: اعتماد الحكومات للمحاسبة والميزانية القائمتين على أساس المستحقات (نحو يوليه ٢٠٠٣)، يُشار إلى هذه الورقة فيما يلى بعبارة "الاتحاد المحاسبين الأوروبيين ٢٠٠٣".

١٩٨٠ : قيام قطاع المالية والميزانية في اللجنة الاستشارية المعنية بالمسائل الإدارية بإنشاء فرقاً عاملة معنية بالتنسيق بين البيانات المالية، وموافقة هذا القطاع على استخدام توصيات اللجنة المعنية بالمعايير الحاسبية الدولية كمبادئ توجيهية مفيدة.

١٩٨١ : اعتماد لجنة التسويق الإدارية بضعة مبادئ من مبادئ المنطق العملي السليم مستمدّة من "المبادئ الحاسبية المقبولة عموماً" التي تستند إلى معايير وأعراف وقواعد يتبعها المحاسبون في قيد المعاملات وإعداد البيانات المالية. وعلى سبيل التحديد، فإن هذه المبادئ تتصل بالاستمرارية ("المؤسسة القائمة")، والاتساق، والحكمة، وغلبة المضمون على الشكل، وكشف السياسات الحاسبية الهامة، والطابع الجوهري، والصدق، والدورية، والانتظام. وفي السنة ذاتها، جعلت اللجنة الاستشارية المعنية بالمسائل الإدارية (شؤون المالية والموازنة) الكشف عن السياسات الحاسبية أمراً إلزامياً لمؤسسات منظومة الأمم المتحدة.

ثانيات القرن العشرين : ظهرت مدرستان فكريتان متعارضتان بشأن صعوبة (اللجنة الاستشارية المعنية بالمسائل الإدارية/شؤون المالية والموازنة) أو ضرورة (فريق مراجعى الحسابات الخارجيين) وضع مجموعة من معايير الحاسبة تطبق تحديداً على مؤسسات منظومة الأمم المتحدة.

١٩٩١ : وقد وصف فريق مراجعى الحسابات الخارجيين وصفاً واضحاً التحدي الذي يواجه مؤسسات منظومة الأمم المتحدة وذلك على النحو التالي: "وهناك بالطبع أسباب كثيرة تحول دون نقل المعايير التي وُضعت خصيصاً لتطبيق على احتياجات الأعمال التجارية والحسابية التجارية لتطبيقاً مباشراً على ظروف مؤسسات الأمم المتحدة التي تختلف احتلافاً كبيراً (...). وبصفة أعم، فإن مقاصد وأهداف مؤسسات الأمم المتحدة وشروط الكشف المناسبة واهتمامات واحتياجات المؤسسات التي تُعد البيانات ومحظوظ مستخدمي الحسابات النهائية تختلف احتلافاً كبيراً في الكثير من الجوانب عن مثيلاتها المناسبة للهيئات التجارية"^(٩). وقد أنشئت لجنة للمعايير في السنة ذاتها.

جيم - حل أول عصيّ: المعايير الحاسبية في منظومة الأمم المتحدة

- ١٥ - أخيراً، واستجابةً لطلب وجهته الجمعية العامة إلى فريق مراجعى الحسابات الخارجيين^(١٠) في ٢١ كانون الأول/ديسمبر ١٩٩٠، صدرت في مرفق تقرير الأمين العام لعام ١٩٩٣ عن المعايير الحاسبية^(١١) الصيغة الأولى للمعايير الحاسبية في منظومة الأمم المتحدة. ورغم أن هذه المعايير خضعت لسلسلة من التقييحات وظللت تُطبق في معظم مؤسسات

(٩) A/46/341، الفقرتان ٩ و ١٠.

(١٠) في القرار A/RES/45/235، الفقرة ٥.

(١١) A/48/530.

منظومة الأمم المتحدة حتى وقت إجراء وحدة التفتيش المشتركة لهذا الاستعراض فإن أهداف تلك المعايير لم تتغير.

١٦ - والمعايير المحاسبية في منظومة الأمم المتحدة شكلت في استخدامها خطوة رئيسية في اتجاه اعتماد لغة ومصطلحات مشتركة في أواسط محاسبى مؤسسات منظومة الأمم المتحدة، غير أنه لم يتحقق إلا جزء من أهداف تلك المعايير.

١٧ - وأيًّا كانت الجهد التي قد تبذل لتنقيح المعايير المحاسبية منظومة الأمم المتحدة، سوف تظل تشوّهاً ثالث شوائب رئيسية هي الثمن الذي لا بد من دفعه مقابل قابلية لها للمرونة والتكييف بحسب مختلف حاجات مؤسسات منظومة الأمم المتحدة، وهذه الشوائب هي:

(أ) تدع المعايير المحاسبية في منظومة الأمم المتحدة مجالاً واسعاً للتفسير لأن نص إنشائها نفسه يعترف ببدأ حرية السلطات المختصة في المسائل المالية، وبذلك تفسح المجال أمام المؤسسات لعدم مراعاة الالتزام الدقيق بالمعايير^(١٢)؛

(ب) ولذلك فإنه لا يصح القول إن هذه المعايير هي حقاً معايير "نافذة"، أو "مشتركة"، حتى ذات صدقية بالنتيجة المنطقية؛

(ج) ومن وجهة نظر أحد مراجعى الحسابات، فإن هذه المعايير قد تؤدي إلى نشوء تضارب في المصالح لأنها صادرة عن سلطة تمثل المؤسسات ذاتها المطلوب مراجعتها حساباتها وفقاً لمعاييرها هي.

١٨ - وفيما كانت منظومة الأمم المتحدة تواصل عمليات التنقيح المتكررة لمعاييرها هي في محاولة لتحديث ممارساتها المحاسبية، كانت تظهر بسرعة اتجاهات محاسبية في المجتمع المدنى وبخاصة في مطلع هذا القرن في أعقاب عدد من الفضائح (شركة Enron وWorldCom وغيرهما) التي جعلت الرأى العام مؤيداً لتعزيز أنظمة وسياسات المحاسبة والتوفيق بينها على المستوى الدولى. وبذلك أخذ يتضح بشكل متزايد أن السبيل الوحيد لضمان الاتساق والقابلية للمقارنة بين عمليات الإبلاغ المالي وعمليات المحاسبة في جميع مؤسسات منظومة الأمم المتحدة هو ضمان امتثال جميع أشكال الكشف المالي لمجموعة واحدة من المعايير التي تصدر عن سلطة خارجية مستقلة ودولية في تكوينها ومعدّلة وفقاً لاحتاجات الكيانات التي ليس الربح غايتها.

دال - حل جديد لمعضلة قديمة: المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام

١٩ - من حسن الحظ أن أطلقت في عام ١٩٩٦ مبادرة لتلبية هذه الحاجات أعقبت نجاح المعايير الدولية للإبلاغ المالي وجاءت استكمالاً لها. فقد أنشأ اتحاد المحاسبين الدوليين^(١٣)

(١٢) جاء في الفقرة ٤ مثلاً ما يلي: "أما إذا لم تُتبع هذه الافتراضات المحاسبية الأساسية، فإنه ينبغي الكشف عن ذلك وبيان أسبابه".

(١٣) يتَّألف اتحاد المحاسبين الدوليين من ١٥٩ عضواً ومشاركاً في ١٢٤ بلداً وهيئة اختصاص يمثلون أكثر من ٢,٥ مليون محاسب.

مجلس القطاع العام الذي غير اسمه فيما بعد فأصبح مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، وكان ذلك في تورونتو بغية وضع معايير محاسبية دولية للقطاع العام^(١٤) تستند إلى عملية بأصول تسم بالاستقلال والشفافية، وتشبه العملية المتبعة في مجلس المعايير المحاسبية الدولية^(١٥). وكان المدف من ذلك هو وضع معايير محاسبية جيدة النوعية تستخدم في إعداد بيانات مالية عامة الغرض في كيانات القطاع العام في جميع أنحاء العالم. وتشمل كيانات القطاع العام الحكومات الوطنية والإقليمية والمحليّة والكيانات المكونة لها. ولم يشمل النطاق الأصلي للمعايير المنظمات الحكومية الدولية. ويضطلع بأعمال مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام عدد محدود جداً من الموظفين بوصفه هيئة مستقلة لوضع المعايير برعابة اتحاد المحاسبين الدولي. ويتحقق أهدافه بالوسائل التالية:

- إصدار معايير محاسبية دولية للقطاع العام وإعلانات أخرى^(١٦)؛
- تشجيع القبول والتلاقي الدولي بين المعايير المحاسبية؛
- نشر مواد توجيهية أخرى بشأن الإبلاغ المالي في القطاع العام.

- ٢٠ - وفي الأساس تبين المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام شروط الاعتراف والقياس والعرض والكشف فيما يتعلق بالمعاملات والواقع التي تدخل في البيانات المالية التي تعدد لأغراض عامة. وفي النصوص الكاملة للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام تستخدم بعض المصطلحات الجديدة^(١٧)، وتقدم أمثلة على تطبيق هذه المعايير على معاملات معينة بغية تحسين فهم شروطها. ويسيراً لإدخال التغييرات الازمة التي يقتضيها اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام على نطاق المنظومة برمتها، أجرت فرق العمل المعنية بالمعايير المحاسبية في الأمم المتحدة مناقشة لتفسيرات المعايير والمبادئ التوجيهية. وفي نهاية عام ٢٠٠٧، كان الفريق المعنى بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام على صعيد المنظومة قد أعد قائمة بالسياسات والمبادئ التوجيهية المطابقة للمعايير المذكورة والتي وافقت عليها مؤسسات منظومة الأمم المتحدة باعتبارها تشكل قاعدة ثابتة لتيسير الانسجام في عملية الإبلاغ المالي وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في منظومة الأمم المتحدة. وفي العامين ٢٠٠٨ و ٢٠٠٩، لقيت ورقات توجيهية أخرى قبولاً أو إقراراً أو اعتماداً لها على نطاق المنظومة. لكن تفسير المعايير المحاسبية لا يزال موضوع نقاش مستمر حتى في داخل المؤسسة الواحدة

(١٤) انظر www.ifac.org، "تصدير للمعايير المحاسبية للقطاع العام، ٢٠٠٨، الفقرات ٣٥-٣٠".

(١٥) جدير بالذكر أن هذه المبادرة لم تلق الدعم من البنك الدولي وصندوق النقد الدولي فحسب بل أيضاً من الأمم المتحدة وبرنامج الأمم المتحدة الإنمائي.

(١٦) انظر المرفق الأول للاطلاع على قائمة محتويات "دليل الإعلانات المحاسبية الدولية للقطاع العام" الصادر عن اتحاد المحاسبين الدولي في عام ٢٠١٠.

(١٧) على سبيل المثال، يستعاض عن لفظ "الدخل" بلفظ "الإيرادات"، وعن "النفقات" بلفظ "المصروفات"، على ما في ذلك من فوارق طفيفة في المعنى.

ويتطور هذا التفسير على مر السنين. (وفي هذا الصدد، فإن برنامج الأغذية العالمي لم يتمكن من الاستفادة من توجيهات المؤسسات الأخرى لأنها كان سباقاً لها في اعتماد المعايير).

٢١ - وعلى غرار المعايير الدولية للإبلاغ المالي، فإن المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام تقتضي الامتثال الكامل لها. فلا يمكن أن يزعم أن بيانات مالية تمثل لهذه المعايير إذا لم تستوف أياً من شروطها استيفاءً كاملاً. ورغم ذلك، فإن تمهيد الطريق أمام التطبيق التدريجي للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام جعل اللجنة الإدارية الرفيعة المستوى تقتصر، بناءً على توصية فريق الأمم المتحدة المعنى بمشروع تطبيق المعايير المحاسبية (انظر الفقرة ٢٦ أدناه) تطبيق المعايير المحاسبية في منظومة الأمم المتحدة حتى إنخراط عملية الانتقال، على أن يتسم هذا التطبيق بالمرونة ويراعي السياسات والممارسات المحاسبية الموقعة أصلاً لشروط المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

هاء - ٢٠٠٥-٢٠٠٧: القرارات السياسية بشأن اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام

٢٢ - أنشئت في عام ٢٠٠٢ فرقة عمل معنية بمعايير المحاسبة بهدف تركيز الاهتمام على ضرورة تحديد نظام المحاسبة بالأمم المتحدة. وقد أنشأ فرقه العمل هذه المشتركة بين الوكالات المؤلفة من محاسبين من مؤسسات منظومة الأمم المتحدة مدير شعبة الحسابات في الأمم المتحدة في حينه (نائب المراقب المالي حالياً) الذي يواصل رئاسة الفرقه إضافة إلى مشاركته في رئاسة شبكة المالية والميزانية في مجلس الرؤساء التنفيذيين^(١٨). وقد وافقت اللجنة الإدارية الرفيعة المستوى على إنشاء "مشروع" مشترك للمعايير المحاسبية الدولية وفقاً لتوصية فرقه العمل المعنية بمعايير المحاسبة. وحالما عُين رئيس لفريق المشروع ذو مؤهلات مناسبة وتوفر التمويل المشترك أتاح المشروع الفرصة لمؤسسات منظومة الأمم المتحدة لتبادل الأفكار والتجارب من خلال الاستبيانات والتعليقات على مختلف النتائج المتوقعة (ورقات مواقف، مشاريع توجيهات، وغير ذلك مما صدر وفقاً لجدول زمني ضيق).

٢٣ - وكانت الأسئلة الأساسية الأولى التي طرحتها فرقه المشروع التابع لمجلس الرؤساء التنفيذيين على أعضاء فرقه العمل المعنية بمعايير المحاسبة تتعلق المعايير المحاسبية الفضلى لمنظومة الأمم المتحدة ومعايير تقييم هذه المعايير. وقد اقترحت الخيارات الأربع التالية:

- معايير وطنية جيدة كتلك التي أصدرها أستراليا ونيوزيلندا
- المعايير الدولية للإبلاغ المالي
- المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام

(١٨) يختار أعضاء فرقه العمل رئيسهم رهناً بموافقة شبكة المالية والميزانية واللجنة الإدارية الرفيعة المستوى.

- الترتيب الهرمي لمبادئ المحاسبة المقبولة عموماً مع معيار خارجي واحد مفضل وبضعة استثناءات لحالات تتعلق بالأمم المتحدة تحديداً.

٢٤ - وقد جرى الاتصال بمؤسسات بلغ عددها ٢٨ مؤسسة، ووردت ردود رسمية من ١٢ مؤسسة منها (وردت بعض الردود من المؤسسات الكبرى) مما أضاف أهمية كبيرة إلى المعايير ذات "الطابع الدولي، والإجراء الواجب القوي، والمستحقات الكاملة" (انظر الفقرات ٣٧-٣٩). وما يشير الاهتمام أن المؤسسات كادت تنقسم إلى قسمين متساوين بين المدرسة "العملية" والمدرسة "المنطقية"، علماً أن أولاهما تحبذ المعايير الدولية للإبلاغ المالي وهي مجموعة المعايير الدولية المستخدمة على نطاق واسع في الشركات الخاصة الكبيرة في بلدان عديدة والمعروفة لدى معظم المحاسبين والتي تستند إليها معلومات شاملة ومواد تدريبية، بينما تحبذ المدرسة الثانية مجموعة المعايير الجديدة المعروفة باسم المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام التي تعتبر مناسبة تماماً للحاجات المحددة لكيانات القطاع العام. وفي نهاية المطاف، لم تنشأ أغلبية واضحة مؤيدة لأحد هذين النهجين (نال النهج الأول ١٠ مؤيدان والنهج الثاني ١١ مؤيداً).

٢٥ - وحتى حزيران/يونيه ٢٠٠٥، ردت ١٠ مؤسسات من ١٢ مؤسسة بالإيجاب على السؤال التالي في الاستبيان: "هل توافق على الرأي الوارد في الورقة بأن الاعتماد الكامل لمجموعة خارجية من المعايير المحاسبية قد لا يكون ممكناً في مؤسسات منظومة الأمم المتحدة في الأجلين القصير والمتوسط؟". ونتيجة لذلك، بذلت جهود ضخمة على نطاق المنظومة لتعزيز الرأي القائل بأن الانتقال إلى معايير دولية يمكن إنجازه في الأجل المتوسط. وشكلت هذه الجهود عنصراً حيوياً من عناصر تحرك فرق العمل تؤيدها في ذلك اللجنة الإدارية الرفيعة المستوى بغية التحفيز في عملية الانتقال من المعايير المحاسبية في منظومة الأمم المتحدة إلى المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام. ومن المفترض أن تجري كل مؤسسة من المؤسسات تحليلاً معمقاً لدى استعدادها في عام ٢٠٠٥. وهذا يستلزم توفر فهم جيد لمتطلبات المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام من قبل جميع المؤسسات، علماً أن الحال ليست كذلك. وبدلاً من ذلك أجرت دراسة للجاهزية على نطاق المنظومة. وبناءً على نتائج هذه الدراسة واستناداً إلى التجارب الناجحة في منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي، وفي الجماعة الأوروبية، ومنظمة حلف شمال الأطلسي، اختيرت فترة خمس سنوات باعتبارها الإطار الزمني الموحد (الضيق) لعملية الانتقال. وعلاوة على ذلك، سميت ثلاثة مؤسسات تعد مؤسسات يرجح أن تكون قادرة على اعتماد المعايير الدولية في مرحلة مبكرة في أوائل العام ٢٠٠٨، بينما كان من المتوقع أن تكون المؤسسات الأخرى مستعدة للامتنال في عام ٢٠١٠. ورغم أنه كان ينبغي لهذا الموعد النهائي أن يثير تساؤلات من الناحية الفنية تتعلق بالجوانب العملية وقلة المرونة، فقد تعرضت المؤسسات في صيف عام ٢٠٠٥ لضغط للالتزام به. ومن جهة أخرى، لا بد من الاعتراف بأن تحديد موعد يصعب مراعاته في تلك المرحلة المبكرة قد ساعد في توجيه انتباه الإدارة العليا والهيئات الإدارية إلى عملية الانتقال هذه وولد زحماً للعمل على تأمين الموارد للمشروع والالتزام ببذل الجهد في إدارة التغيير.

٢٦ - وهذا يفسر موافقة اللجنة الإدارية الرفيعة المستوى بعد خمسة أشهر فقط، أي في ٣٠ تشرين الثاني/نوفمبر ٢٠٠٥، بالإجماع على التوصيات التالية:

(أ) اعتماد مؤسسات منظومة الأمم المتحدة للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام؛

(ب) قيام مؤسسات منظومة الأمم المتحدة بوضع جداولها الزمنية للتنفيذ، على أن تعتمد جميع هذه المؤسسات المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في موعد لا يتجاوز فترات الإبلاغ التي تبدأ في ١ كانون الثاني/يناير ٢٠١٠، و١ تموز/يوليه ٢٠١٠ لعمليات حفظ السلام بالأمم المتحدة؛

(ج) مواصلة تقديم الدعم والتنسيق والقيادة للتغيير على نطاق المنظومة من خلال فرق العمل وتحت إشراف شبكة المالية والميزانية، ومواصلة توفير موارد المشروع لضمان التفسير والتطبيق للتسقين لشروط المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في جميع مؤسسات المنظومة؛

(د) تضاف الجملة التالية في آخر الفقرة ٣ من المعايير المحاسبية في منظومة الأمم المتحدة:

"حيثما تبتعد المؤسسة عن الممارسات المحددة أدناه تطبيقاً لمعايير أو معايير من المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام تعتبر المؤسسة متقدمة بالمعايير المحاسبية في منظومة الأمم المتحدة".

(ه) استمرار تقديم التمويل وغيره من أشكال الدعم المشتركة بين الوكالات لكافلة التمثيل الفعال لمنظومة الأمم المتحدة في مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام^(١٩).

٢٧ - وعلى ضوء تقارير الأمين العام ذات الصلة^(٢٠) وتبادل الآراء مع مسؤولي الأمانة أيدت اللجنة الاستشارية لشئون الإدارة والميزانية التوصية بدرجة من الحماس غير معتادة لديها إطلاقاً. ومن الواضح للجنة الاستشارية أنه ينبغي للمنظمة أن تنتقل من المعايير المحاسبية في منظومة الأمم المتحدة إلى المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام^(٢١). غير أنها حذرت بموازاة ذلك تحذيراً دقيقاً ومصرياً من الأطر الزمنية غير الواقعية، مؤكدة ضرورة تزامن التنفيذ مع الأخذ بنظام جديد من نظم تكنولوجيا المعلومات.

٢٨ - وفي ٧ تموز/يوليه ٢٠٠٦، حذرت الجمعية حذو اللجنة الاستشارية لشئون الإدارة والميزانية في هاتين المسؤولتين، وقررت الموافقة على اعتماد الأمم المتحدة للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام رغم أنها امتنعت عن فرض الموعد المحدد المقترن من قبل الأمين العام. وإضافة إلى ذلك، وافقت الجمعية العامة، بناءً على توصية اللجنة الاستشارية، على الموارد

(١٩) CEB/2005/HLCM/R.24، الفقرات ٢٥ (أ) - (ه).

(٢٠) A/60/846/Add.3، والمعلومات التكميلية المخالفة إلى اللجنة الاستشارية لشئون الإدارة والميزانية.

(٢١) A/60/870، الفقرة ٤٢.

التي طلبها الأمين العام لبدء عملية التنفيذ^(٢٢). وفي أقل من ستين، حذت جميع المؤسسات حذو الأمم المتحدة وبدأت الانتقال إلى المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام محققة بذلك إنجازاً من أبرز الإنجازات.

ثالثاً - تأثير المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في مؤسسات منظومة الأمم المتحدة: قضايا رئيسية

ألف - التغيير الرئيسي هو الانتقال إلى المحاسبة على أساس المستحقات

١- المستحداث

- ٢٩ - تمكنت اللجنة الاستشارية لشئون الإدارة والميزانية في عام ٢٠٠٠ من حضور إحدى الندوات السنوية التي تتناول المحاسبة على أساس المستحقات والتي تعقدتها منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي لخبراء المالية لدى الدول الأعضاء فيها لمناقشة الأخذ بأساس جديد للمحاسبة هو "المستحقات" مقابل "النقد" ^(٣٣). ومنذ ذلك الحين بات تقليداً مهنياً مقبولاً اعتبار المحاسبة على أساس المستحقات الطريقة الفضلى لتلبية متطلبات الإبلاغ المالي الحديث والطريقة الأنسب لرسم صورة كاملة للحالة المالية للكيان، فهي تصور عميق الأصول والخصوم والإيرادات والمصروفات الفعلية للكيان في سنة معينة. وفي هذه الأيام، تقتضي جميع المعايير المحاسبية الدولية الامتثال لهذه الطريقة في قيد المعاملات.

- ٣٠ - وفقاً لطريقة المحاسبة على أساس المستحقات تقييد العماملات وغيرها من الواقع عند وقوعها (وليس فقط عند استلام أو دفع النقد أو ما يعادله). ونتيجة لذلك، فإن العماملات والواقع تقييد في سجلات المحاسبة وفي البيانات المالية لفترات ذات الصلة بها. وفيما تختلف في أحيان كثيرة تواريخ العماملات وتواريخ الدفع فإن كل واحدة من هذه الواقع تقييد، بحسب الطريقة الجديدة، في تاريخها الفعلي وينبغي إيرادها في البيانات المالية للفترة المالية المعنية. ولذلك، فإن المعاملة المحاسبية سوف تختلف. فالعناصر التي تقييد بطريقة المحاسبة على أساس المستحقات تعد أصولاً وخصوماً وإيرادات ومصروفات (المعيار الأول من المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام).

٢ - التحديات

٣١ - يؤثر العمل بنظام المحاسبة على أساس المستحقات في الإدارة العامة تأثيراً ي تعدى كثيراً المسائل المالية لأنها تؤثر في ممارسات العمل المعتادة من اتخاذ القرارات السياسية إلى العمليات

٢٢) (A/RES/60/283، الفرع رابعاً).

(٢٣) أو "النقد المعدل"، وهو مفهوم يستخدم في منظومة الأمم المتحدة لكنه لم يشرح فقط شرعاً مُرضياً.

اليومية. بل إن اعتماد هذه الطريقة ليس أقل من ثورة ثقافية. وتستخدم بعض مؤسسات منظومة الأمم المتحدة منذ وقت طويل المحاسبة على أساس المستحقات لقييد الإيرادات أو مصروفات معينة، ولذلك فإن هذه المؤسسات في حال أفضل من غيرها لتنفيذ المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام. ولكن بالنسبة إلى مؤسسات أخرى فإن هذا التغيير يتطلبه لا من قبل الحاسبين لديها فحسب بل أيضاً من قبل المندوبين والمديرين الذين هم بحاجة إلى الرجوع إلى البيانات المالية الحالية أو إلى المساهمة في إعداد بيانات مالية جديدة.

٣٢ - وقد يثير هذا التغيير خوفاً شبيهاً بخوف المغنى أو المخرج التلفزيوني عندما ينتقل من استديو التسجيل إلى العرض الحي. وفي المحاسبة التقليدية التي تقوم على أساس النقد، تقييد المعاملات على أساس المدفوعات الفعلية؛ ولكن هذه المعاملات بحسب طريقة المستحقات تقييد عندما تصبح الإيرادات مستحقة الدفع وعندما تصبح النفقات متkickدة (وليس عند استلام النقد أو دفعه) وتدرج في البيانات المالية للفترات ذات الصلة بها. أما تواريخ المعاملات والدفع فلا تكون واحدة في معظم الأوقات، ولذلك فإن معاملتها المحاسبية تختلف باختلاف الطريقيتين.

المثال ألف: في حالة شراء خدمات خبير استشاري

إبرام العقد لا يترك أي أثر في الدفاتر المحاسبية. ولكن يصبح تاريخ تسليم/تقديم الخدمة المشترأة المرجعية المحاسبية الوحيدة وليس حجز الاعتمادات الالزامية في الميزانية. ويصبح استلام طلب الدفع هو الحدث الرئيسي (إلا إذا أمكن تحديد موعد للاستلام وكذلك في حالة شراء عقار) الذي يحكم ربط الالتزامات بالفترة المالية المعنية. ويفترض ذلك مسبقاً أن تكون إجراءات التحقق من الالتزام بشروط الدفع الوسيطة قد نفذت بكمالها. ولم تعد المسألة مسألة تصفية حجز أموال بل مسألة قيد كل حدث حال وقوعه فعلاً^(٢٤).

المثال باء: شحن البضائع

عندما يشتري كيان ٩٠٠ خيمة لتوزع لاحقاً على الذين لهم الاستفادة منها، فإن هذه المعاملة في المحاسبة على أساس النقد تقييد كنفقات وقت دفع ثمن الشحنة للمورود كلما سلمت الشحنة فعلاً (أما الدفع فيلي تسليم البضاعة في العادة). وعموماً المحاسبة القائمة على أساس المستحقات فإن استلام الشحنة يقيد أولاً في حساب المخزون (الأصول) كزيادة في قيمة هذه الأصول تمثيل إضافة ٩٠٠ خيمة إلى مخزن الكيان. وبعد ذلك، تقييد في وقت التوزيع على المستفيدين معاملة ثانية أو معاملات لاحقة كانخفاض في قيمة المخزون (الأصول) وزيادة في المصروفات تمثل قيمة الخيم الموزعة. وعليه، فإن توزيع ٢٠٠ خيمة على المستفيدين يؤدي إلى تخفيض في قيمة المخزون (الأصول) يعاد ٢٠٠ خيمة، ويكون الباقي ٧٠٠ خيمة ولكن قيمة الـ ٢٠٠ خيمة تعد مصروفاً.

(٢٤) ١٨٠ - م ت/٣٣، الجزء الأول (المنقح).

- ٣٣ - عند تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام لا يعود من الممكن إجراء حتى تعديلات طفيفة على سجلات المحاسبة لأن أي واقعة تؤثر على ثروة الكيان المبلغ ينبغي قيدها وقت وقوعها.

- ٣٤ - ومحاجب طرق المحاسبة التقليدية التي تقوم على أساس النقد، ليس ضرورياً قيد المصاريف والإيرادات في الفترة التي تتعلق بها؛ فالمصاريف والإيرادات ومعهما إنفاق رأس المال تدخل في المجموع الكلي في السنة التي وقع فيها شراء رأس المال أو التصرف به. وإضافة إلى ذلك، فإن الحسابات التي تقوم على أساس النقد لا تُقيّد الأصول والخصوم كاملاً. وعلى العكس من ذلك، فإن المحاسبة التي تقوم على أساس المستحقات تقيس أداء الكيان ومركزه المالي بقيد الواقع الاقتصادي عند إجراء المعاملات (بدلاً من قيدها عند الدفع). ونتيجة لذلك، فإن البيانات المالية التي تُعد على أساس المستحقات توفر معلومات عن عناصر مثل الموارد التي يسيطر عليها الكيان المبلغ، وتكليف عمليات الكيان (تكليف توفير السلع والخدمات)، والتدفق النقدي، وغير ذلك من المعلومات المالية المهمة عن أداء الكيان وقدرته على التكيف المالي.

- ٣٥ - ونظراً إلى أن العديد من المؤسسات ستظل تقدم معلوماتها المتعلقة بالميزانية (رصد تنفيذ الميزانية المعتمدة) على أساس نقدى، فإن الانتقال إلى المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام سيؤدي إلى فصل ملحوظ بين بيانات المحاسبة والبيانات المالية (الفقرات ٦٥-٦٩).

٣- المنافع

- ٣٦ - حالما تنشأ الظروف المناسبة، تؤدي المحاسبة على أساس المستحقات إلى منافع عديدة تعود عن معظم الصعوبات التي تنشأ في البداية:

- التقارير المالية التي تُعد على أساس المستحقات تتيح لمستخدميها ما يلي:
- تقييم المسائلة عن جميع الموارد التي يسيطر عليها الكيان المبلغ وعن توزيع هذه الموارد؛
- تقييم الأداء، والمركز المالي، والتدفقات النقدية للكيان؛
- اتخاذ قرارات بشأن توفير الموارد للكيان والتعامل معه^(٢٥) .
- تُعد الحسابات التي تتمثل للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام والتي تستند إلى المستحقات حسابات أكمل من تلك التي تقوم على أساس النقد، والحسابات التي تقوم على أساس المستحقات تزيل بحكم تعريفها مجال التلاعب بالدفع والقبض بحيث تنساب أهدافاً محددة من أهداف الإبلاغ والرقابة؛

(٢٥) لجنة القطاع العام التابعة لاتحاد المحاسبين الدولي، الانتقال إلى المحاسبة التي تقوم على أساس المستحقات: إرشادات للحكومات والكيانات الحكومية (٢٠٠٣)، الفقرة ١٩-١، الفقرة ٧، ص ٧.

- المعلومات التي توفرها الحسابات القائمة على أساس المستحقات يمكن أن تحسن الإدارة وعملية اتخاذ القرار، وأن تساعد المؤسسات على زيادة كفاءتها في استخدام الموارد (ففي المحاسبة على أساس النقد لا يُقيّد الإنفاق على ما يستخدم على مدى سنوات عديدة إلا عندما يُنفق المال ولا يؤخذ في الاعتبار لاحقاً ما إذا كان الأصل لا يزال مستخدماً أو بلغ نهاية فائدته أو بيع^(٢٦).
 - المحاسبة على أساس المستحقات تتيح الفرصة لإضافة سمات من سمات محاسبة التكاليف التي تتميز بالكفاءة، وتحل محل المؤسسة من خلال الحوافر والعقوبات، بما في ذلك إجراء مقارنات بين تكاليف الخدمات المقدمة من القطاع الخاص وتلك المقدمة من القطاع العام؛
 - وتتيح كذلك الفرصة لترسيخ تدابير فعالة للأداء لا تتأثر بتقلبات أوقات دفع النقد واستلامه، وتشمل هذه التدابير معلومات عن الأصول والخصوم الثابتة والجارية؛
 - توزّع تكاليف الأصول الرأسمالية على مدى عمرها؛
 - ترسم المحاسبة على أساس المستحقات صورة موثوقة بدرجة أكبر للسلامة المالية للكيان.
- ٣٧- وعلى سبيل الإيجاز، فإن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام يعني:
- (أ) تحسين الرقابة الداخلية والشفافية فيما يتعلق بجميع الأصول والخصوم؛
 - (ب) معلومات أشمل وأكثر اتساقاً عن التكاليف والدخل، مما يشكل دعماً أفضل للإدارة الرشيدة، وبخاصة الإدارة على أساس التنتائج؛
 - (ج) إدراج المعدات التي لا يمكن الاستغناء عنها في نظام المحاسبة، مما يؤدي إلى دقة وكمال أفضل في سجلات المعدات التي لا يمكن الاستغناء عنها؛
 - (د) تحسين الاتساق وقابلية المقارنة في البيانات المالية على مر الزمن وفيما بين المؤسسات؛
 - (ه) اعتماد الممارسات المحاسبية الفضلى من خلال تطبيق معايير محاسبية دولية مستقلة ومتسمة بالصدقية.

(٢٦) لجنة القطاع العام التابعة لاتحاد المحاسبين الدوليين، محاسبة الموارد: إطار وضع المعايير المحاسبية في قطاع الحكومة المركزية في المملكة المتحدة (٢٠٠٢).

باء - مسائل أخرى تتصل بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام

١- خطر تضرر السمعة

٣٨- إحدى المسائل الأساسية التي تواجه المؤسسات مسألة ما إذا كانت المواجهة التي تحددها منظومة الأمم المتحدة للتطبيق ممكنة في الواقع، وما إذا كانت المؤسسات قادرة على الحصول على رأي لا تحفظ فيه من مراجع حساباتها بشأن المجموعة الأولى من بياناتها المالية التي تمثل فيها للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

الخطر: إذا زعمت المؤسسات أن بياناتها المالية تمثل للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وتبين أن هذا الامتثال ليس إلا امثالة جزئياً، أصدر مراجع حساباتها الخارجي رأياً متحفظاً في كشوفها.

٣٩- ومن الناحية المالية، يتوقع أن تؤدي بعض التغييرات المحاسبية المطلوبة لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام إلى انخفاض كبير في قيمة الملكية^(٢٧) (الرصيد المالي) في المؤسسات، بل قد يؤدي إلى ملكية سلبية مثلما حدث في عدد قليل من الحكومات التي اختارت إعداد بياناتها المالية على أساس المستحقات، غير أن نيوزيلندا تشكل استثناءً من ذلك. وقد ذهل مسؤولو المفوضية الأوروبية لدى اكتشافهم في البيانات المالية الأولى التي أعدت على أساس المستحقات الكاملة أن إجمالي المستحقات على المفوضية قد بلغ ٦٤ مليون يورو مقابل إيرادات بلغ إجماليها ٢,٥ مليون يورو، ومقابل مبلغ ٥٤ مليون يورو واجب الدفع من الدول الأعضاء بدلاً من ١٣,٥ مليون يورو بحسب ما ورد سابقاً. وهذه التغييرات تنشأ عن قيد كامل مزايا الموظفين في جانب الخصوم، وبخاصة التأمين الصحي بعد انتهاء الخدمة (الفقرات ٦٠-٦٤). وقدرت قيمة مزايا التأمين الصحي بعد الخدمة في جانب الخصوم في البيانات المالية للأمم المتحدة في ٣١ كانون الأول/ديسمبر ٢٠٠٧ بمبلغ ٤٣٠ مليون دولار لتعطية جميع المشاركين من جميع مصادر التمويل^(٢٨). وهذه الخصوم الضخمة في البيانات المالية على نحو غير متوقع لا تستتبع نفقات جديدة. فهي مجرد كشف كامل عن الخصوم الحالية التي لم تكن تقييد في السابق، أي لم تكن تذكر قيمتها في البيانات المالية.

٤٠- وقد كشف فعلاً عدد من مؤسسات منظومة الأمم المتحدة في بياناتها المالية جانباً من المزايا واجبة الدفع في المستقبل (وإن كانت هذه المزايا قد اكتسبت في فترات محاسبية سابقة). غير أن هذه الخصوم لم تكن تظهر إلا في ملاحظات البيانات المالية لأن معايير المحاسبة في الأمم المتحدة لا تقتضي الكشف عنها. ورغم أن المؤسسة المبلغة قد تبدو في حالة إعسار،

(٢٧) قيمة ملكية الأصول أو القيمة الصافية للأصول هي القيمة الصافية للأصول الكيان أي بعد طرح الخصوم منها. وقد سجلت معظم الدول التي بدأت تطبق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ملكية سلبية للأصول، علماً أن نيوزيلندا تعتبر واحدة من استثناءات قليلة.

(٢٨) A/64/7/Add.4

ثُبّين التجربة أن قيد هذه الخصوم بعد اعتماد المحسنة القائمة على أساس المستحقات يجعل الحكومات والمؤسسات كلّيهما عرضة حالة الملكية السلبية للأصول. وفي المقابل، ووفقاً لما ذكر في تقرير اتحاد المحاسبين الدولي المعنون "الانتقال إلى المحسنة التي تقوم على أساس المستحقات: إرشادات للحكومات والكيانات الحكومية"، فإن قيد الخصوم:

- يحمل الكيانات (سياسيًّا وليس قانوناً) على التسليم بدفع الخصوم المقيدة والتخطيط لها؛
- يوفر معلومات عن أثر الخصم القائمة على الخصم المستقبلية؛
- يتتيح توزيع المسؤوليات عن إدارة الخصم؛
- يتتيح المعلومات الالزمة للكيانات في إجراء تقييم لمعرفة ما إذا كان في وسعها مواصلة أنشطتها.

٢- المخاطر الممكّنة

٤١- تعد عملية اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام عملية معقدة وشاملة في إدارة التغيير. فهذه المعايير تجلب منافع عديدة في الأجلين المتوسط والطويل، وتستتبع في الوقت ذاته أيضاً تكاليف وتحديات في الأجل القصير يتعين على الرؤساء التنفيذيين في جميع المؤسسات المعنية معالجتها معالجة جديدة.

٤٢- وأما استخدام كل إمكانات المعلومات القائمة على أساس المستحقات فلا يمكن تحقيقه إلا إذا اقتنع المديرون بقيمة البيانات القائمة على أساس المستحقات وكانوا قادرين على التصرف بها في تحسين العمليات الإدارية. وينبغي ألا تُتّخذ المحسنة على أساس المستحقات هدفًا في حد ذاتها.

المخاطر: يرى اتحاد المحاسبين الأوروبيين أن الأخطار الرئيسية الملزمة للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام تتصل بالصورات أكثر من اتصالها بالجوهر:

- "تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام حالياً أو يمكن أن تطبق دون فهم حقيقي للمسائل التي تنشأ عن ذلك؛
- "الفجوات" الموجودة في المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام لا تعالج أو قد لا تعالج معالجة مناسبة؛
- ينظر إلى المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام على أنها معايير ثابتة رغم أنها تتتطور تطويراً مستمراً في الممارسة العملية"^(٢٩).

٤٣- سوف يؤثّر الإصلاح من خلال المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في الإجراءات التشغيلية، ومارسات الإبلاغ، ومن ثم الإدارة الرشيدة وال العلاقات مع الدول الأعضاء.

(٢٩) المرجع نفسه، الفقرة ٣-٥.

وإضافة إلى توفير معلومات مفيدة في تحسين الإدارة وعملية اتخاذ القرارات، يجعل الممارسات المحاسبية الدولية للقطاع العام أيضاً المديرين يخضعون لمزيد من المراقبة العامة ويجعلهم من ثم يخضعون للمساءلة عن كفاءة وفعالية برامجهم.

٣- إدارة التغيير

٤- ينطوي الأخذ بالمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام حتماً على ثمن يتعين على كل مؤسسة أن تدفعه. وكما جاء في وثيقة من المفوضية الأوروبية في عام ٢٠٠٢، "تبين تجربة الدول الأعضاء أن إصلاح النظم المحاسبية العامة يمثل انقلاباً كبيراً من حيث الأخذ بمعمارس جديدة ومن الناحية البشرية قبل ذكر الموارد المالية المطلوبة" (٣٠).

٤- المعايير المحاسبية الدولية تستغرق وقتاً طويلاً وتتطلب أموالاً

٤٥- إن اعتماد طرق حاسبة تتمثل للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام يتطلب التزاماً إضافياً من الموظفين ببذل الوقت والجهد. وعلى ضوء الموارد المتوفرة لدى المؤسسات في أثناء المرحلة الانتقالية، تعمد هذه المؤسسات لفترة زمنية متطاولة على الدعم المقدم من موظفيها، إضافة إلى ما يؤدونه من واجبات عادية، أو تلجأ إلى تعيين الكثير من الموظفين الإضافيين. وفي هذا الصدد، فإن توصية مراجع الحسابات الخارجي لليونسكو تطبق على جميع مشاريع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام: "حينما تقدر المنظمات الوقت اللازم لوضع التغييرات التي يقتضيها معياراً من المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام موضع التنفيذ، فإنه ينبغي لها أن تخصص وقتاً إضافياً تقادياً لخطة تقدير الوقت اللازم بأقل من قدره. فغالباً ما لا يتضح الحجم الكامل لمهمة التنفيذ إلا بعد الشروع في هذه الأعمال فعلاً" (٣١). وعندما يتحقق الامتثال تتطلب مجالات محاسبة جديدة إيلاءها اهتماماً دائمًا. وعلى سبيل المثال، عندما تقدم معلومات أساسية عن الأصول المملوكة وعن المتبقى من عمرها المحدى، يتطلب "المعيار ١٧ - الممتلكات والمصانع والمعدات" أن تراقب بنودها وتقيد وتقاس ويحسب استهلاكها ويكشف عنها في ملاحظات البيانات المالية، وذلك بدلاً من ممارسة إدراجهها فوراً في بند النفقات بحسب المعايير المحاسبية في منظومة الأمم المتحدة. وهذه الرقابة الدائمة على **الممتلكات والمصانع والمعدات** تقتضي قيام المؤسسات بتسمية موظفين وإنشاء نظم لضمان الدورة المحاسبية الكاملة للممتلكات والمصانع والمعدات.

(٣٠) COM 2002 755 final: تحدث نظام المحاسبة في الاتحادات الأوروبية، بروكسل، ١٢-١٢-٢٠٠٢.

(٣١) 180 EX/33 Part I Rev

حسابات جرد المخزون^(٣٢) تتطلب وقتاً طويلاً جداً وكتافة شديدة في عدد الموظفين: فالامتثال للمعيار ١٢ من المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام يتطلب رسملة جرد المخزون^(٣٣)، والكشف عنه بالقيمة المناسبة. ويُحول جرد إلى مصروفات عند التنازل عن مراقبتها لصالح المتقنين النهائيين (مثل المنظمات غير الحكومية أو السكان المستهدفين). وهذا الكشف الجديد يتبع تحسين مراقبة جرد المخزون، لكنه يتطلب أيضاً بذل جهود إضافية لحسابه (مادياً أيضاً)، وتقدير قيمته، وتحديد وقت تسجيله كمصروفات.

٤٦ - وشكل إعداد أرصدة مفتوحة دقيقة جرد المخزون تحدياً كبيراً لبرنامج الأغذية العالمي. وقد بدأت الأعمال التحضيرية لإحصاء المخزون قبل سنة من بدء الرصد المفتوح اعتباراً من ١ كانون الثاني/يناير ٢٠٠٨، وشارك في تلك الأعمال نحو ١٠٠٠ شخص في ٧٠ موقع من مواقع عمل برنامج الأغذية العالمي.

المخاطر:

- نقص في عدد الموظفين الإداريين ذوي الخبرة الفنية الالزام، وفي الأدوات الإدارية التي ترتكز على الأصول الثابتة؛
- عدم وجود سجلات مالية موثوقة في الوقت الحيقي؛
- عدم إجراء تحليل دقيق لكل واحد من الأصول، وفقاً لشروط المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

٥ - الجوانب الثقافية

٤٧ - سيؤدي اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام إلى **تغيير ثقافي**، يؤثر في **المعاملات المحاسبية الرئيسية** وفي طريقة إجراء بعض المعاملات التجارية. فعلى سبيل المثال، من الفروق الكبيرة بين المعايير المحاسبية لمنظمة الأمم المتحدة والمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ما يخص "مبدأ التسليم". ففي إطار المعايير المحاسبية لمنظمة الأمم المتحدة يُعترف بالنفقات عند إصدار أمر الشراء، الذي يبدأ تسجيل الالتزام غير المصنفي^(٣٤). وهكذا، يتم تسجيل الالتزام غير المصنفي قبل الحصول على السلع أو الخدمات. أما الممارسة الحالية (في إطار المعايير المحاسبية لمنظمة الأمم المتحدة) وهي التعامل مع الالتزام غير المصنفي بصفته

(٣٢) "المخزونات - هي موجودات: (أ) على شكل مواد أو إمدادات لاستهلاكها في عملية الإنتاج؛ أو (ب) على شكل مواد أو إمدادات لاستهلاكها أو توزيعها في تقديم خدمات؛ أو (ج) محتفظ بها من أجل توزيعها في مجرى العمليات العادي؛ أو (د) في عملية الإنتاج من أجل البيع أو التوزيع".

(٣٣) يقصد بالرسملة "قيد النفقات كأصول وليس كمصروفات".

(٣٤) الالتزام غير المصنفي هو نوع من أنواع المعاملة المحاسبية في إطار المعايير المحاسبية لمنظمة الأمم المتحدة، يُعترف فيه بالمسؤولية الأجلة عن السلع أو الخدمات المطلوبة (سواء أسلتمت أم لا). وقد يتحقق الالتزام غير المصنفي في أثناء الفترة المالية وقد لا يتحقق.

نفقات فتعني أن النوايا تُنزل مترلة التنفيذ. وعلى النقيض من ذلك، لا تسمح المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام بالاعتراف بالنفقات إلا عندما يقع التسليم فعلاً. وهذا تغيير كبير سيلغي ضرورة الإبلاغ عن الالتزامات غير المصفاة في البيانات المالية وسيؤدي إلى دقة أكبر عند مطابقة النفقات بالميزانية المأذون بها في الفترة المتعلقة بها. بيد أنه من أجل إعداد التقارير، ستظل الالتزامات غير المصفاة تسجّل في نظم الميزانية والشراء ومن الممارسات المتبعة الكشف عنها في ملاحظات على البيانات المالية.

٤٨- وسيعزز اعتماد المعايير المحاسبية الدولية الممارسات المفيدة مثل **محاسبة التكاليف وتبادل البيانات بين الإدارات أو الدوائر** التي عملت حتى الآن في عزلة من أجل تزويد المحاسبين بمعلومات كاملة ودقيقة وموثوقة بما تقدم البيانات المالية وفقاً للمعايير الجديدة. ومن شأن هذا الاعتماد أيضاً أن يسفع المجال لوضع مخطط مشترك للحسابات. ويتعين تدوين عمليات استلام مواد المخزون وتوزيعها في الوقت المناسب بدفتر الأستاذ العام من أجل الكشف عن أرصدة المخزون بدقة.

٦- الجوانب السياسية

٤٩- من الناحية السياسية، يرد الشرط الأكثر حساسية في المعيار المحاسبي الدولي ٦- البيانات المالية الموحدة والمستقلة^(٣٥)، وينص على أن يقوم كل كيان بعرض البيانات المالية التي يجمع فيها جميع الكيانات التي يسيطر عليها^(٣٦). ويشير تطبيق هذا النص مسائل رئيسية عديدة لمنظمة مثل الأمم المتحدة، بما في ذلك مسألة ما إذا كان ينبغي النظر إلى جميع صناديق الأمم المتحدة وبرامجها على أنها فروع تابعة للمنظمة وما إذا كان ينبغي تطبيق مفهوم التوحيد على المبادرات المشتركة وإذا كان الأمر كذلك فمن هي المنظمة التي ينبغي تعينها بصفة الكيان الأم. هذه اعتبارات قانونية ومالية وسياسية هامة يتعين تناولها والاتفاق عليها، والأقرب أن يكون ذلك في خلال مرحلة الإعداد المبكر، على نحو ما أوصى به مجلس مراجعي الحسابات^(٣٧). وعلى أساس توصيات اللجنة الاستشارية^(٣٨) تناول تقرير الأمين العام هذه المسألة، وأكّد صعوبة امتثال الأمم المتحدة للمعايير المحاسبية الدولية^(٣٩). ولاحظ الفريق المعنى بمشروع تنفيذ المعايير

(٣٥) التوحيد هو عملية تقديم البيانات المالية لجميع الكيانات التي تشكل الكيان المبلغ كما لو كانت البيانات المالية لكيان واحد. وتشمل هذه العملية إضافة جميع البنود سطراً وإلغاء أي معاملات أو أرصدة قائمة بين أعضاء الكيانات المبلغة. ويتعين على الكيانات أن تتمثل إلى السياسات والتصنيفات عند تقديم المعلومات المالية لعملية التوحيد (المعيار المحاسبي ٦).

(٣٦) السيطرة هي السلطة التي تحكم السياسات المالية والتشغيلية لكيان آخر وذلك للاستفادة من الكيانات التابعة له.

(٣٧) A/63/5 (المجلد الأول)، الفصل الثاني، الفقرة ١٠ (أ) والفقرة ٢٧.

(٣٨) A/63/496 الفقرة ٧.

(٣٩) A/64/355 الفقرات ٤٧-٤٥ و ١٢.

المحاسبة الدولية في الأمم المتحدة أن المعيار ٦ غير ملزم فيما يخص تحديد الكيان المبلغ "الأساسي"، الذي يمكن أن يكون ترتيباً إدارياً بدون هوية قانونية. وبالتالي فإن الأمم المتحدة والكيانات المرتبطة بها، بما فيها الصناديق والبرامج، غير مضطرة إلى إجراء عملية توحيد رسمية، مما يتيح اتباع نهج عمل في هذا المجال غير الواضحة معالمه. وفي نهاية المطاف، وافق الفريق المعني بمشروع تنفيذ المعايير المحاسبة الدولية في الأمم المتحدة على عدم تقديم بيانات موحدة.

٥٠ - وتعلق قضيتان أخرىان حساستان سياسياً بالاعتراف بالإيرادات أي معالجة حالات التأخير في تحصيل الاشتراكات غير المسددة وتسجيل التبرعات. ففيما يتعلق بمسألة التأخير، بينما يجوز لمنظمة موجب المعايير المحاسبة لمنظومة الأمم المتحدة أن تسمح بحالات التأخير هذه، تشرط المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام تسجيل جميع الأصول (بما في ذلك المستحقات) بقيمتها العادلة. ولذلك، في الحالات التي قد يكون من غير المرجح فيها استلام المساهمات، يتسع تعديل قيمتها وفقاً لذلك. وقد يثير هذا نقاشاً سياسياً بشأن ما إذا كان يجوز لبعض الدول إعفاؤها من دفع اشتراكاتها المقررة بسبب متأخرات في الدفع وما إذا كان يتسع على دول أعضاء أخرى تغطية هذا النقص الحال. وكان على الصندوق الدولي للتنمية الزراعية أن يحل مشكلة مشابهة للامتنال للمعايير الدولية للإبلاغ المالي. وأصدرت فرقه العمل ورقة بشأن الموضوع في كانون الأول/ديسمبر ٢٠٠٩. وأشار مجلس مراجعي الحسابات في حزيران/يونيه ٢٠٠٨ إلى أنه مع جميء المعايير المحاسبة للقطاع العام قد يصبح من اللازم على المنظمات الخاد ترتيبات بالنسبة إلى الديون غير القابلة للتحصيل أو المديين المتأخرین في الدفع.

٥١ - وتعني عملية الانتقال إلى المحاسبة القائمة كلياً على أساس الاستحقاق أن على مؤسسات منظومة الأمم المتحدة أن تسارع إلى تحديد المعايير التي يتسع تعليماتها على الالتزامات القانونية التي تقوم على أساسها التبرعات. ويعني تنفيذ المعيار المحاسبي الدولي ٢٣ أنه سيعين دراسة شروط الالتزامات دراسة متأنية من أجل تحديد التاريخ والمبلغ الذي سينشر في البيانات المالية. وقد تتبادر التزامات المانحين تباعاً كبيراً حسب المشروع أو الدولة المعنية. لذا من المهم تحديد درجة رسمية الالتزام أي: مركز الطرف الموقع ونوع الوثيقة (عقد تعهد، وثيقة ميزانية، وما إلى ذلك).

جيم - بعض التغييرات المحاسبية الأكثر تأثيراً

٥٢ - في دراسة استقصائية أجرتها فرقه العمل (انظر المرفق الثاني) حددت الجهات التي ردت على الاستبيان المعايير التي تراها الأكثر تأثيراً في منظمتها. وذكرت المنظمات جميعها ثلاثة معايير هي: المعيار المحاسبي ١ - عرض البيانات المالية، (وهو الألزام)، والمعيار ١٧ - الممتلكات والمنشآت والمعدات؛ والمعيار ٢٤ - عرض معلومات الميزانية في البيانات المالية. ومن المتوقع أن تترتب آثار كبيرة أخرى على اعتماد المعيار ٣ - صافي

الفائض أو العجز للفترة، الأخطاء والتغييرات الأساسية في السياسات المحاسبية؛ والمعيار ١٢ - قوائم الحرد؛ والمعيار ١٨ - الإبلاغ القطاعي؛ والمعيار ١٩ - المخصصات والخصوم والأصول العرضية؛ والمعيار ٢٣ - إيرادات المعاملات بدون مقابل (الضرائب والتحويلات)؛ والمعيار ٢٥ - استحقاقات الموظفين؛ والمعيار ٣١ - الأصول غير الملموسة. وفيما يلي التعليقات على قضايا تحظى باهتمام خاص لدى مؤسسات منظومة الأمم المتحدة.

١ - عرض البيانات المالية

٥٣ - حسب المعيار ١ - عرض البيانات المالية، "ينبغي عرض البيانات المالية سنويًا على الأقل"^(٤٠). لأن "جدواها ... تضيع إذا لم تقدم إلى المستخدمين في فترة زمنية معقولة بعد تاريخ الإبلاغ. وينبغي للكيان أن يكون قادرًا على إصدار بياناته المالية في غضون ستة أشهر من تاريخ الإبلاغ"^(٤١). وسيشكل هذا المطلب تحدياً لدى جميع المنظمات ومراجعى حساباتها الخارجيين لأن جميع حالات الإبلاغ المالي تقريباً تجري حتى الآن على أساس كل ستين أو عدة سنوات.

٢ - معالجة الأصول: الممتلكات والمنشآت والمعدات

٤ - حسب المبدأ الأساسي للمعيار ١٧ (منقح)، ينبغي "رسملة" الأصول المستخدمة لما يزيد على فترة مالية واحدة في بيان الميزانية. ويتيح هذا المعيار للكيانات بالاعتراف في البداية بالمتلكات والمنشآت والمعدات إما بتكلفتها التاريخية^(٤٢). أو بقيمتها العادلة^(٤٣)، ثم تسجيلها ضمن النفقات على مدى فترة استخدام كل أصل. ويرجع السبب في استخدام القيمة العادلة إلى صعوبة الإثبات الموثوق لتكليف حيازة المواد المدرجة ضمن الممتلكات والمنشآت والمعدات التي يمتلكها كيان لفترة زمنية طويلة، والتي تنتقلت بين مكاتب ميدانية، وما إلى ذلك. ويتعين تأييد كلا الأسلوبين بوثائق داعمة، مما يستدعي جهداً أكبر يستدعي العمل على تحديد وتصنيف جميع مواد الممتلكات والمنشآت والمعدات باستخدام منهجية تقييم ملائمة. وبالنسبة إلى قياس الممتلكات والمنشآت والمعدات لاحقاً، تتيح المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام الاختيار بين نموذج التكاليف ونموذج التقييم. إذ يجب التمييز بين التكاليف التي يتعين رسملتها والتكاليف التي ستسجل ضمن النفقات: وهذا أمر صعب في حالة وجود عملية معقدة من قبيل خطة الإصلاح الكبرى لقر الأمم المتحدة في نيويورك.

(٤٠) المعيار المحاسبي الدولي ١، الفقرة ٦٦.

(٤١) المرجع نفسه، الفقرة ٦٩.

(٤٢) التكلفة التاريخية: قيمة الأصل على أساس التكلفة الحقيقة للشراء.

(٤٣) القيمة العادلة هي المبلغ الذي يمكن به مبادلة الأصل، أو تسوية الخصم، بين أطراف عارفة، وراغبة في معاملة متساوية. وتحدد هذه القيمة تقريباً بالقيمة السوقية.

ففيما يتعلق بهذه الحالة، أوصى مجلس مراجعى الحسابات أن تنظر شعبة الحسابات في رسملة أعمال التجديد الجارية لأصول منظمة الأمم المتحدة.

٥٥ - وشكلت عتبة الاعتراف بالمتلكات والمنشآت والمعدات موضوع نقاش حاد بين مؤسسات الأمم المتحدة، إذ ذهب البعض إلى تحديد عتبة أعلى لخفض التكاليف الإدارية لجمع البيانات والاحتفاظ بها، بينما ذهب آخرون إلى وضع عتبة أدنى لضمان السيطرة بشكل أفضل على المتلكات والمنشآت والمعدات. ويبلغ المستوى الذي أوصت به فرقة العمل ٥٠٠٠٥ دولار من دولارات الولايات المتحدة. وحالياً، ليس هناك أي شرط للاعتراف بأصول التراث^(٤٤).

٥٦ - وتنصي المحاسبة القائمة على الاستحقاق أن تنقص قيمة المواد التي تدخل ضمن المتلكات والمنشآت والمعدات على مدى فترة صلاحيتها. وهكذا يُخصم دورياً مبلغ من قيمة المادة المدرجة ضمن المتلكات والمنشآت والمعدات حتى تفقد قيمتها تدريجياً. وفي إطار المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، ستمكن المعاملة المحاسبية لنقص القيمة الإدارية من اتخاذ قرارات عن علم فيما يخص مسائل من قبيل أعمال البناء والتجديف، لعدة سنوات سلفاً أحياناً. ويطلب ذلك في الواقع وضع نموذج نظام لخطفط موارد المشاريع يكون قادرًا على القيام بعمليات حسابية تلقائياً وعلى تسجيل مقابل لها في النظام المحاسبي.

٥٧ - ورغم أنه في سياق الأمم المتحدة كثيراً ما يصعب تحديد طبيعة **أصول المشاريع ومخزونها**^(٤٥) من المهم التعرف عليها في البيانات المالية. وإذا كانت المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام تقدم تعريفين بشأن "الأصول" و"السيطرة" فإن تطبيق هذين التعريفين معقد وقد يؤدي إلى تفسيرات مختلفة. فعلى سبيل المثال، قد تتوقف السيطرة على الأصول المنقولة من كيان ممول إلى شريك مُنفَّذ على دقة لغة اتفاقات التنفيذ و/أو استخدام الأصول.

٥٨ - وقد أدرج مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام **أحكاماً انتقالية لاعتماد بعض المعايير في البداية حتى تُمنح الجهات المعتمدة وقتاً إضافياً لكي تفي كلها بمتطلبات المعايير**. فعلى سبيل المثال، **تعفي الأحكام الانتقالية للمعيار المحاسبي ١٧ من شرط الاعتراف بجميع المتلكات والمنشآت والمعدات في البيانات المالية خلال السنوات الخمس الأولى من فترة الامتنال المتوقعة**. وإنما أن جميع المنظمات لديها ضمن المتلكات والمنشآت والمعدات مواد كثيرة يُنتظر أن تفقد قيمتها كلياً بنهاية فترة السنوات الخمس الانتقالية، فإن الاحتجاج بالأحكام الانتقالية سيعفيها من شرط الاعتراف أصلاً بهذه المواد في بيانها المالية. وقد احتاج برنامج الأغذية العالمي، على سبيل المثال، بهذه الأحكام في ٢٠٠٨، إذ لم يعترف إلا بالأصول الملموسة التي تتجاوز مدة صلاحيتها خمس سنوات من تاريخ اعتماد المعايير المحاسبية الدولية في المرحلة الأولى.

(٤٤) أصول التراث هي أصول تحمل دلالة ثقافية وبيئية وعلمية وتاريخية (المعيار المحاسبي الدولي ١٧) من قبيل قصر الأمم في جنيف أو مبنى اللجنة الاقتصادية لأفريقيا في أديس أبابا.

(٤٥) انظر التعريف الوارد أعلاه في الحاشية ٤٣.

٥٩ - ومن خلال إدراج برنامج الأصول المرسمة المتكاملة وبرنامج إدارة المخزون ضمن البرمجيات المحاسبية المالية، قد تحسن المنظمات من الضوابط الإدارية الحالية على أصولها من حيث موقعها وحالتها في جميع أنحاء العالم. وستكون لها أيضاً القدرة على الكشف عن القيمة المرسمة للأصول وفقاً للمعايير الدولية. إلا أن بعض المحاسبين شككوا في المزايا الاجتماعية لهذه الرسمة بالنسبة إلى المنظمات القطاعية والمواطنين، فيما يخص تكاليفها، لا سيما لسبب أن "الحكومات [والمنظمات الحكومية الدولية] لا توجد لأسباب تجارية وإنما لتقديم خدمات، الاجتماعية بطبيعتها أساساً، وتقدم خدمات أخرى لا يرغب القطاع التجاري في المغامرة فيها لأسباب اقتصادية" (٤٦).

الخطو: في البلدان الأولى التي اعتمدت فيها المحاسبة القائمة على أساس الاستحقاق (١٩٩١-١٩٩٢)، مثل المملكة المتحدة ونيوزيلندا، "أثيرت مخاوف [معينة] بشأن فعالية تكاليف رأس المال، عندما تُنفذ القواعد من جانب الإدارة العليا القواعد بدلاً من تنفيذها عبر دمج مستخدمي هذه المعلومات وتنقيفهم" (٤٧).

٣- استحقاقات الموظفين

٦٠ - أقرت اللجنة الإدارية الرفيعة المستوى بجسمة الآثار المترتبة على اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، لا سيما أثر الاعتراف الكامل بالخصوص المتعلقة باستحقاقات الموظفين، مثل التأمين الصحي بعد انتهاء الخدمة، والإجازة السنوية، ومنحة العودة إلى الوطن. الواقع أن اللجنة الإدارية الرفيعة المستوى لاحظت أنه بينما لا تتطلب المعايير المحاسبية الدولية سوى الاعتراف بهذه الخصوم والإبلاغ عنها، سيعين تناول مسألة التمويل بالاهتمام ذاته وبالسرعة نفسها (٤٨).

٦١ - وأشارت اللجنة الاستشارية لشؤون الإدارة والميزانية هذه المسألة أول مرة عام ١٩٩٧، قبل التفكير في اتخاذ قرارات لاعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام لمدة طويلة. واعترفت منظمة الأغذية والزراعة، وهي رائدة في هذا المجال، بالتأمين الصحي بعد انتهاء الخدمة منذ عام ٢٠٠١. بيد أنه الآن، وتنفيذ المعايير المحاسبية الدولية آخذ بحراء، سيعين الاعتراف الكامل بالخصوص المتعلقة بالتأمين الصحي بعد انتهاء الخدمة في البيانات المالية. ونظراً إلى جسامتها، ورغم خطورة هامش عدم الوضوح الذي تتسم به التقديرات

The Ben Chu, former Deputy Accountant General of Malaysia, "Accrual accounting in the Public Sector", *Association of Chartered Certified Accountants (ACCA) International Public Sector Bulletin, issue 11*, February 2008 (٤٦)

H. Mellet, Cardiff Business School (BS) and Neil Marriot, Winchester BS, "Resource accounting in the Public Sector: Problems of implementation", *ibid* (٤٧)
CEB/2005/HLCM/R.24 (٤٨)

التي تستخدم بارومترات مختلفة^(٤٩)، أصبح من الأهمية المتزايدة تحديد مصادر التمويل في الحاضر والمستقبل. وفي دورتي الجمعية العامة الستين والحادية والستين^(٥٠). أوصى الأمين العام بأن تعرف الأمم المتحدة في بيانها المالي بكامل الخصوم المتعلقة بالتأمين الصحي بعد انتهاء الخدمة وبوضع استراتيجية تمويل ترمي إلى التمويل الكامل في غضون ٣٠ سنة. وبينما أجلت الجمعية العامة البت في هذا الموضوع، بادرت عدة منظمات، منها منظمة الأغذية والزراعة، وبرنامج الأمم المتحدة الإنمائي، ومنظمة الأمم المتحدة للطفولة، وبرنامج الأغذية العالمي، ومنظمة الصحة العالمية، والمنظمة العالمية للأرصاد الجوية، باتخاذ خطوات لضمان الأموال الضرورية - وإن لم يكن ذلك بشكل كامل قط - من أجل تغطية هذه الخصوم^(٥١). وظلت منظمات أخرى متعددة بشأن أنساب الترتيبات في مجال التمويل، مشددة على ضرورة مواصلة تنسيق آليات التمويل والتزام الدول الأعضاء بشكل واضح، لأنها هي التي ستتحدد في نهاية المطاف طرائق تمويل هذه التكاليف. وفي هذا الصدد، تُنصح الدول الأعضاء بأن تكون متسقة في قرارها على صعيد جميع المنظمات التي تُعد أعضاء فيها، لا سيما إذا كانت هناك إمكانية وضع حل مشترك على صعيد المنظمة. وبالنسبة إلى الوقت الحاضر، سيعين على كل منظمة أن تنظر في الخيارات التالية عند تقييم الأثر الطويل الأجل لهذا الالتزام مع ما ينطوي عليه كل خيار من مخاطر:

- في حالة الاتفاق على استراتيجية للتمويل، ينبغي أن يضمن الامتثال لمتطلبات المعايير المحاسبية الدولية إدارة الأموال في إطار صندوق يتضمن المساهمات التي تقدمها الدول الأعضاء مع الزمن وتكون له إيرادات استثمارية، مما يُسر في المستقبل دفع الاستحقاقات إلى الموظفين السابقين؛
- في حالة عدم وجود أي اتفاق على استراتيجية التمويل، قد يتأثر هذا الالتزام بحالة الاقتصاد وإدارة الأموال العامة، لا بالنسبة إلى الدول الأعضاء المعنية فحسب، بل بالنسبة إلى جميع الدول الأعضاء في المنظمة، التي سيعين عليها دفع مبالغ كبيرة في المستقبل إلى ميزانية المنظمة من أجل تغطية الالتزامات الحقيقة إزاء الموظفين السابقين.
- ٦٢ - وفي حالة وجود استراتيجية تمويل متفق عليها، ستبرز المعايير المحاسبية الدولية مسؤولية الدول الأعضاء من خلال الكشف عن مستوى الخصوم مقارنة بأصول الأموال المتراكمة. وفي غياب هذه الاستراتيجية، ستقلل مساعلة الدول الأعضاء، والمعلم غير واضح في كلتا الحالتين وقد أثبتت الأزمة المالية الأخيرة أن ليس هناك خيار من دون مخاطر. وقد تشكل استراتيجية التمويل المتفق عليها خياراً أسلم إذا أديرت الاستثمارات إدارة جيدة كما يدو الأمر في سياق آخر مع الصندوق المشترك للمعاشات التقاعدية لموظفي الأمم المتحدة.

(٤٩) انظر الوثيقة A/65/5 (المجلد الأول)، الفقرات ١٦٤ - ١٨٠.

(٥٠) A/60/450 و A/61/730.

(٥١) A/60/450، المرفق الأول.

٦٣ - حالياً، تسدد معظم الالتزامات إزاء الموظفين على أساس الخصم من المتبقي، مع تغطية أية نسب غير ممولة من الموارد المتاحة في الفترة التي يتم فيها الدفع. ويعني هذا أن الفترات المحاسبية الأخيرة تحمل عادة بعض التكاليف التي حدثت في فترات سابقة للاستحقاقات التي لم يُعرف بها من قبل وترامت (٥٢). وقد أثبتت الأزمة المالية الأخيرة الحاجة إلى تحطيم طويل الأجل.

٦٤ - ويزداد توقيت الخصوم المتعلقة بالتأمين الصحي بعد انتهاء الخدمة تعقيداً لأن العديد من الصناديق الاستثمارية ذات طبيعة قصيرة الأجل. وبعد غلقها لا تستطيع تقديم أي توقيت للاستحقاقات ما بعد انتهاء الخدمة إلى الموظفين السابقين الذين، بدأوا العمل مع منظمة أخرى، على سبيل المثال. ويعني هذا أن الاستحقاقات المستقبلية سيعين تغطيتها بكمالها من قبل المنظمة المستقبلة.

٤ - مسألة الميزانية

٦٥ - ينص المعيار المحاسبي الدولي ٢٤ (عرض معلومات الميزانية في البيانات المالية) على إلزامية عرض مبالغ الميزانية مقارنة بالبيانات المحاسبية. ويتاح خياران عند الانتقال من المعايير المحاسبية لمنظمة الأمم المتحدة ("الأساس النقدي المعدل") إلى المحاسبة على أساس الاستحقاق:

(١) التطبيق الكامل لمبدأ الحسابات القائمة على أساس الاستحقاق على كل من الميزانية والحسابات العامة (في هذه الحالة سيكون رصيد الميزانية هو الفرق بين استحقاقات الميزانية والالتزامات الناشئة في معرض السنة المالية، بصرف النظر عن الحجم الذي قد يتم به الدفع أو التحصيل)؛

(٢) تطبيق مبدأ الاستحقاق على الحسابات العامة فقط، بينما يظل تنفيذ الميزانية خاضعاً للمبدأ النقدي (وفي هذه الحالة يوجد نظام "مزدوج" يتعين معه إجراء مطابقة سنوية، تنشر في ملاحظات على البيانات المالية ويشهد عليها مراجع الحسابات). ومن التحديات الرئيسية لاعتماد المعايير المحاسبية الدولية مطابقة معلومات البيانات المالية مع الميزانيات، وقد تساعد تلك الممارسة في تحسين تقييم أداء المنظمة المبلغة. وسيقتضي ذلك إجراء مطابقة سنوية (أو فصلية) صريحة للميزانية والبيانات المالية. فعلى سبيل المثال، دُعيت الوكالة الدولية للطاقة الذرية من قبل مراجعها حساباتها الخارجيين إلى ربط الحسابات والميزانية بشكل أوّل (٥٣). ويتمثل التحدي في كيفية تشجيع مديرى البرامج على تحليل البيانات القائمة على الاستحقاق والاستفادة من النتائج.

(٥٢) WFP/EB.A/2007/6-A/1

(٥٣) الوكالة الدولية للطاقة الذرية، حسابات الوكالة لعام ٢٠٠٧، GC(52)/11، الفقرة ١٠٠.

٦٦ - حتى ٢٠٠٦، لم يرفع هذا التحدي المزدوج سوى بلدان أوروبية من أصل ٨ بلدان اعتمد رسمياً المحاسبة القائمة على الاستحقاق وهي المملكة المتحدة (التي استغرقت ١٣ سنة لإكمال عملية الانتقال) وسويسرا.

٦٧ - أما في الوقت الراهن، تجد معظم المنظمات الحكومية الدولية، التي انتقلت فعلاً إلى نظام المحاسبة القائمة على الاستحقاق (بما في ذلك الجماعة الأوروبية) من الصعب أن تبدأ العمل بالميزانية القائمة على الاستحقاق، في الأجل القصير على الأقل. وستستمر هذه المنظمات في عرض الميزانية على أساس النقد، محتاجة بأن وضع الميزانية على أساس الاستحقاق لن تقبل به الدول الأعضاء فيها بسهولة. ييد أن الميزانيات النقدية يتبعن تقديرها على أساس فترة مالية سنوية؛ بينما لمعظم منظمات الأمم المتحدة ميزانيات ممتدة لفترة ستين بل لعدة سنوات. وهناك حاجة أخرى يحتاجها في هذا الخيار وهي أن تتنفيذ مرحلة المعايير المحاسبية الدولية يتطلب موارد مالية وبشرية كبيرة، مما يؤثر في قدرة المنظمات على القيام بمشروع كبير آخر. وبالإضافة إلى ذلك، يُعد وضع الميزانية على أساس الاستحقاق أنساب لبيئة مستقرة مثل بيئة الأمانة العامة للأمم المتحدة. لكن هذه الميزانية أقل ملاءمة لظروف سريعة التغير، كما هو الحال في عمليات حفظ السلام.

٦٨ - ورغم أن وضع الميزانية على أساس الاستحقاق ليس مطلباً موجباً للمعايير المحاسبية الدولية، إلا أن هذه الممارسة تدافع عنها عدة سلطات محاسبية، منها الاتحاد الأوروبي للمحاسبين، الذي ذكر في ٢٠٠٦ "أن من المهم الإشارة إلى أن استحقاقات المحاسبة القائمة على الاستحقاق لا يمكن إنجازها بالكامل وإدراجها إلا إذا كانت الميزانيات معدة أيضاً على أساس الاستحقاق. فبدون ميزانيات على أساس الاستحقاق، لن يستطيع المديرون الماليون إدارة مؤشرات الرئيسية على أساس الاستحقاق وبالتالي من غير المرجح أن يُضطلع بوظيفة مالية قائمة على أساس الاستحقاق على وجه أكمل. ومن غير الأرجح أن يستغل كامل الإمكانيات الموجودة في المعلومات المالية القائمة على أساس الاستحقاق بوصفها أداة للإدارة المالية داخل السنة" ^(٤).

٦٩ - ومن شأن ترقية نظم تخطيط موارد المشاريع بغية السماح بالتسجيل المزامن لكل نفقة في دفتر الأستاذ "القائم على أساس الاستحقاق" ودفتر الأستاذ "النطدي"، كما فعل بعض الباعة أصلاً، أن تيسّر المقارنة بين المبالغ الحقيقة والأصلية. وسيطلب إعداد الجداول المقارنة بذل جهود مشتركة من قبل الموظفين المعنيين بكل من الحسابات والميزانية، الذين عملوا حتى الآن بشكل منفصل ويفتقرون إلى التجربة في هذا المجال الجديد.

Fédération des Experts Comptables Européens, "Accrual Accounting for more effective public policy" (February 2006) (٥٤)

٥- الاعتراف بالإيرادات

٧٠- يُعد الاعتراف بالإيرادات مجالاً آخر من الحالات المكلفة تقنياً. فمعيار الحاسبة الدولي ٢٣ المعنون **الإيرادات من المعاملات غير التبادلية**^(٥٥) (مقابل الإيرادات من المبيعات أو الإيجار) يحدد متى ينبغي الاعتراف بالإيرادات وكيف ينبغي قياسها. وتنشأ الصعوبة بالنسبة لمؤسسات منظومة الأمم المتحدة، مقابل القطاع الخاص، أساساً من سواد مثل هذه المعاملات غير التبادلية (٩٠-٨٠ في المائة) في حالة هذه المؤسسات وضرورة التمييز بين مختلف أنواع هذه المعاملات المتعلقة بالإيرادات، مما ينبغي تسجيله بطرق مختلفة. وبينما ستخضع الاشتراكات المقررة إلى معاملة مشابهة على صعيد المنظمات، فإن **مختلف أنواع اتفاقات التمويل الطوعي والتعهدات تدعوا إلى معاملة خاصة للحسابات**، لا ينبغي تحديدها إلا بعد التأني في استعراض وتفسير اتفاقات التمويل^(٥٦). وتثير آلاف الصناديق الاستثمارية المتفق عليها في منظومة الأمم المتحدة مشكلة حقيقة في هذا الصدد^(٥٧).

٦- الحاسبة على أساس الصناديق

٧١- تمثل الصناديق مجمعاً للموارد المخصصة للقيام بأنشطة محددة أو تحقيق أهداف معينة وفقاً لقيود تشريعية أو غيرها من القيود التنظيمية المفروضة على استخدام تلك الموارد. وتقدم معظم مؤسسات منظومة الأمم المتحدة تقاريرها باستخدام الحاسبة على أساس الصناديق في إطار المعايير الحاسبة لمنظومة الأمم المتحدة: وعليه، ينبغي للبيانات المالية أن تقدم التفاصيل والكشف حسب الصندوق، **محددة "طبيعة كل صندوق رأس مال وينبغي الكشف بشكل منفصل عن الحساب الاحتياطي، وسلطة إنشائه، والمستوى المأذون به، ومصدر تمويله، وحركاته في الصناديق المشكلة له"**^(٥٨). "ولدى عرض البيانات في الأعمدة، ينبغي للمنظمات أن تبين بوضوح الأموال التي هي رهن تصرف الدول الأعضاء في المنظمة المبلغة (مثل الميزانية العادلة، وصناديق رأس المال العامل، وما إلى ذلك)، والأموال التي ليست كذلك (مثل الأموال الواردة من المانحين لتمويل المشاريع)"^(٥٩). ييد أن هذه القضايا غير متناولة في إطار المعايير الحاسبة الدولية، التي لا تتحدث عن الحاسبة على أساس الصناديق، وذلك دليل آخر على أن احتياجات المنظمات الحكومية الدولية لم تكن في حسبان واضعي المعايير الحاسبة

(٥٥) عندما يتلقى كيان قيمة من كيان آخر دون أن يعطي بشكل مباشر مقابل هذه القيمة قيمة مساوية لها تقريباً (مثل المنح، والمبادرات، والمساهمات).

(٥٦) على سبيل المثال، يجوز لمانح أن يفرض شرطاً على أصل منقول، يطلب فيه استخدام الموارد في غضون فترة ستين ويطلب استرجاع القسط غير المستعمل.

(٥٧) انظر تقرير وحدة التفتيش المشتركة ٢٠١٠/٧ "السياسات والإجراءات المتعلقة بإدارة الصناديق الاستثمارية في مؤسسات منظومة الأمم المتحدة".

(٥٨) المعايير الحاسبة لمنظومة الأمم المتحدة، التقييم الثامن، (٢٠٠٧-١-١) الفقرة ٥٦.

(٥٩) المعايير الحاسبة لمنظومة الأمم المتحدة، التقييم الثامن، الفقرة ٩.

الدولية. وقد أوصت فرق العمل بوضع نهج منسق، لكن حتى وقت استعراض وحدة التفتيش المشتركة لم يتم التوصل إلى أي حل مشترك بسبب اختلاف الترتيبات الموضوعة مع المانحين وتضارب التفسيرات لمفهوم "الصندوق الاستئماني". وبعد ذلك، سيتعلق الأمر بمسألة التنفيذ لكل منظمة من أجل مناقشة ذلك والاتفاق عليه مع مراجعي حساباتها الخارجيين.

٧- معدلات صرف العملات الأجنبية وتوقيت البيانات المالية

٧٢- حسب معيار المحاسبة الدولي ٤- آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية، "تسجل المعاملة بالعملة الأجنبية، عند الاعتراف الأولى بها بعملة التقرير، من خلال ضرب مبلغ العملة الأجنبية **بسعر الصرف الفوري** السائد بينها وبين عملة التقرير بتاريخ المعاملة". وقد سلط المكتب الوطني لمراجعة الحسابات، وهو مكتب مراجعي الحسابات الخارجية لبرنامج الأغذية العالمي الضوء على هذا الحكم الوارد في المعايير المحاسبية الدولية، ليثبت أن النظام الحالي لتحديد سعر الصرف الساري في الأمم المتحدة شهرياً غير كافٍ بالنسبة إلى متطلبات المعايير المحاسبية الدولية لأن "سعر الصرف الساري هو سعر الصرف عند التسليم الفوري"^(٦٠). ووفقاً للمعايير، "قد يستخدم متوسط المعدل لأسبوع أو شهر لكافة العملات التي وقعت في أثناء تلك الفترة" ما دامت معدلات الصرف غير متقلبة كثيراً. غير أن فرقة العمل حلت هذه المشكلة في ٢٠٠٩. فقد تقرر بالنسبة إلى المنظمات الراغبة في استخدام السعر الصرف الرسمي للأمم المتحدة بدلاً من سعر الصرف الفوري أن تثبت عدم تسبب ذلك في أي تضارب مادي. ومتابعة لذلك القرار، وضعت إجراءات من أجل التخفيف مما يمكن من الاختلافات القائمة بين السعر الصرف الرسمي للأمم المتحدة وأسعار الصرف الفوري، بما في ذلك إحداث تعديلات منتصف الشهر عند بلوغ عتبات معينة. وتقرر كذلك إصدار سعر صرف رسمي للأمم المتحدة منقح بناءً على أسعار الصرف الفورية في نهاية شهر حزيران/يونيه وكانون الأول/ديسمبر لضمان عدم وجود أي اختلافات في الأسعار في تاريخ بيان الميزانية.

رابعاً - تنفيذ مشاريع المعايير المحاسبية الدولية في منظمة الأمم المتحدة

٧٣- لدى اعتماد جميع مؤسسات منظمة الأمم المتحدة للمعايير المحاسبية الدولية، نتج عن مبدأ الانتقال إلى هذه المعايير وجود استراتيجية من مستوىين ستعيش فيها المشاريع وستواصل:

- على مستوى كل منظمة، يعد كل كيان مسؤولاً عن إنشاء فريقه المعين بالمشروع وتحصيص ما يكفي من الموارد البشرية والمالية لضمان نجاح عملية تنفيذ المعايير

(٦٠) المعيار المحاسبي الدولي ٤.

المحاسبية الدولية. وتوقت الاستراتيجية الأولية المشتركة لهذه الأفرقة مراحلتين: إذ استهدف بعض "المعتمدين الأوائل" الامتثال اعتباراً من عام ٢٠٠٨ (ولم تبلغ هذا المدف سوى منظمة واحدة)، بينما كان هدف المنظمات الأخرى الامتثال في ٢٠١٠؛

- على صعيد منظومة الأمم المتحدة، أُسندت إلى فرقه معنية بالمشروع على صعيد المنظومة المشتركة مهمة وضع سياسات محاسبية لتعزيز ودعم فهم متسلق لمتطلبات المعايير المحاسبية الدولية على صعيد المنظومة، وتسهيل النظر في قضايا التنفيذ المشتركة التي يوجد فيها نطاق لاتباع نهج مشمر على صعيد المنظومة^(٦١).

ألف - مشروع مجلس الرؤساء التنفيذيين في منظومة الأمم المتحدة المعنى بالتنسيق على صعيد المنظومة

١- مشروع مشترك بين الوكالات

٧٤ - بعدما تم اختيار المعايير المحاسبية الدولية أصبح من اللازم ترجمة كل مطلب من مطالب هذه المعايير الدولية إلى مبادئ توجيهية وورقات سياساتية تستخدمنها كل منظمة لمشاريعها واحتياجاتها الخاصة. وكان التعاون بين الوكالات أمراً أساسياً. والواقع، كما قال مراجع الحسابات الخارجية السابق لمنظمة الأمم المتحدة للتنمية الصناعية، "من الأهمية بمكان أن تشارك اليونيدو في الاجتماعات المختلفة وتساهم في تحقيق الاتساق على مستوى المنظومة في تفسير متطلبات المعايير المحاسبية وتطبيقاتها على نطاق المنظومة بأكملها"^(٦٢).

٧٥ - وفي إطار أنشطة مولدة بشكل مشترك في ميزانية الأمم المتحدة، بدأ مشروع أول، يعرف باسم "مشروع المعايير المحاسبية" في عام ٢٠٠٥ ليحدد السبيل الذي ستسلكه منظومة الأمم المتحدة لتنماشى مع المعايير المحاسبية الملائمة^(٦٣). وانتهى هذا المشروع في تشرين الثاني/نوفمبر ٢٠٠٥ بتوصية باعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام. واعتمدت اللجنة الإدارية الرفيعة المستوى مشروعًا جديداً للفترة ٢٠٠٦-٢٠٠٩ بميزانية سنوية قدرها ١٦٠ ٠٠٠ دولار من دولارات الولايات المتحدة في السنة^(٦٤) من أجل دعم تنفيذ المعايير المحاسبية الدولية على صعيد المنظومة وضمان التنفيذ المنسق ووفورات الحجم. وُمدد هذا المشروع حتى ٢٠١١، لكنه خُفض إلى مبلغ ١,٣٣ مليون دولار لفترة الستين. ويتضمن

(٦١) A/62/806.

(٦٢) اليونيدو، تقرير مراجع الحسابات الخارجي عن حسابات منظمة الأمم المتحدة للتنمية الصناعية للفترة المالية من ١ كانون الثاني/يناير ٢٠٠٦ إلى ٣١ كانون الأول/ديسمبر ٢٠٠٧، IDB.35/3، الفقرة ١٣.

(٦٣) CEB/2005/HLCM/R.21

(٦٤) انظر الجدول الوارد في الوثيقة A/64/355.

هذا المشروع قائداً للفريق وموظفيه اثنين من الفئة الفنية. ويرفع الفريق المنشأ على صعيد المنظمة الذي يوجد مقره في نيويورك، والذي يُخْصَّ عدده بشدة أيضاً، تقاريره إلى اللجنة التوجيهية، المشكّلة من منظمتين من كل مركز من المراكز الرئيسية لمنظمة الأمم المتحدة (نيويورك، جنيف، فيينا وروما) التي تجتمع كل شهرين - وتعد مسؤولة أمام فرق العمل - وتتألّف من كبار موظفي الشؤون المالية من مؤسسات منظمة الأمم المتحدة وتتكلّف بوضع أولويات المشاريع، وتحديد المنجزات واستعراض التقدم المحرز في مجال المعايير المحاسبية الدولية. ووضع هذا الفريق سياسات محاسبية واسعة من أجل دعم الاتساق وتنسيق وتيسير النظر في قضايا التنفيذ المشترك حيث يكون اتباع نهج على نطاق المنظمة مثماً ويجسّن جودة التقارير المالية. ووضع الفريق أيضاً عملية استعراض تشكّل أربعة أفرقة للتركيز الإقليمي تتضمّن مهنيين محاسبين من مؤسسات منظمة الأمم المتحدة. وتقوم "أفرقة التركيز" هذه، التي يوجد مقرها في نيويورك، وجنيف، وفيينا، وروما، باستعراض السياسات المحاسبية والورقات التوجيهية التي يعدها الفريق وتقدم توصيات وتعليقات يخللها الفريق ثم يقدمها إلى فرق العمل لاستعراضها والموافقة عليها. وفي ٢٠١٠ أنشئت أفرقة عاملة مشتركة بين الوكالات من أجل تقاسم المعرفة والخبرة بشأن متطلبات رئيسية محددة من المعايير المحاسبية الدولية من قبيل استحقاقات الموظفين، والكيانات المراقبة، والخدمات المشتركة، وقوائم الجرد والحقوق الممنوحة من أجل استخدام أماكن العمل في إطار ترتيبات مشتركة^{٦٥)} بينما كان فريق المنظمة يقدّم التوجيه والدعم في مجال السياسة العامة. وختاماً، يعد الفريق مسؤولاً أيضاً عن تمثيل الإصدارات المحاسبية للأمم المتحدة المقدمة إلى مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، بنفوذ محدود في مجرد مراقب ضمن ناد.

٧٦ - وإذا كان معظم محاسبي المنظمات الذين استجوبوا في ٢٠٠٩ وجدوا أن التعاون بين الوكالات مفيد جداً، أعرب بعضهم عن القلق إزاء ما رأوه توحيداً مفرطاً حتى في الحالات التي ليس من الثابت فيها أن "الحجم الواحد يناسب الجميع". ولوحظ كذلك أن عملية التوحيد قد أخرت التوصل إلى توافق في الآراء بشأن السياسات الرئيسية المتعلقة بالمعايير المحاسبية الدولية من قبيل معاملة الإيرادات، والنفقات وأصول المشاريع. ومراعاة لهذه الملاحظات النقدية قررت فرق العمل في أيار/مايو ٢٠١٠ السماح بالتنوع في سياسات المحاسبة الناشئة في أوساط المنظمات وإدارة هذا التنوع، الناشئ من الاختلافات الموجودة في أطراها التنظيمية، وترتيباتها المؤسسية، وولاياتها التجارية وما إلى ذلك: وسيوضع أساس للسياسات والمارسات عند اللزوم، وستُنشَّأ عمليات على صعيد المنظمة من أجل مواصلة الرصد والتنسيق.

(٦٥) على سبيل المثال مركز فيينا الدولي، الذي أذنت النمسا باستخدامه بعض مؤسسات منظمة الأمم المتحدة، بدون رسوم من غير رسوم الصيانة، أو الأحكام الموجودة في اتفاقيات مركز القوات (أو البعثات) التي توقفها إدارة الأمم المتحدة لعمليات حفظ السلام، ولم تتخذ المعايير المحاسبية الدولية ترتيبات مثل هذه الحالات.

- ٢- المنجزات والخدمات

٧٧- في ٢٠٠٦، أتاحت الفرقـة أـول مـجمـوعـة من السـيـاسـات والتـوجـيهـات المـاحـاسـيـة القـائـمة عـلـى المـاعـيـر المـاحـاسـيـة الدـولـيـة لـكـي تـسـتـعـرـضـها أـفـرقـة التـركـيز الإـقـلـيمـيـة الـأـرـبـعـة. وـمـنـذـ ذـلـكـ الـحـينـ، أـبـحـرـتـ الفـرقـةـ مـذـكـرـاتـ إـخـبـارـيـةـ، وـورـقـاتـ وـمـبـادـئـ تـوجـيهـيـةـ تـقـصـلـ المـقـرـراتـ منـ أـجـلـ تـوحـيدـ السـيـاسـاتـ/ـالتـوجـيهـاتـ المـاحـاسـيـةـ المـمـتـشـلـةـ لـلـمـاعـيـرـ المـاحـاسـيـةـ الدـولـيـةـ. وـحـتـىـ كـانـونـ الـأـوـلـ/ـدـيـسـمـبـرـ ٢٠٠٩ـ، أـدـتـ الـوـرـقـاتـ وـالـمـذـكـرـاتـ إـخـبـارـيـةـ وـمـحـاضـرـ الـاجـتمـاعـاتـ ذاتـ الـصـلـةـ، الـيـ أـعـدـهـاـ الفـرقـيـقـ إـلـىـ صـدـورـ ٥٩ـ وـمـبـادـئـ تـوجـيهـيـةـ بـشـأنـ سـيـاسـاتـ المـاحـاسـيـةـ، اـسـتـعـرـضـتـهاـ فـرقـةـ الـعـلـمـ وـوـافـقـ عـلـيـهـاـ لـاحـقاـ كـلـ مـنـ شـبـكـةـ الـأـمـمـ الـمـتـحـدـةـ لـلـشـؤـونـ الـمـالـيـةـ وـشـؤـونـ الـمـيـازـانـيـةـ وـالـلـجـنةـ الـإـدـارـيـةـ رـفـيـعـةـ الـمـسـتـوـىـ^(٦٦).

٧٨- وـيـعـدـ الفـرقـيـقـ مـسـؤـولـاـ أـيـضاـ عـنـ صـيـانـةـ صـفـحةـ المـاعـيـرـ المـاحـاسـيـةـ لـجـلـسـ الرـؤـسـاءـ التـنـفـيـذـيـنـ عـلـىـ شـبـكـةـ إـلـيـرـنـتـ وـعـنـ تـحـديـشـهاـ باـسـتـمـارـ وـخـدـمـةـ الـجـلـسـاتـ نـصـفـ الـسـنـوـيـةـ لـفـرقـةـ الـعـلـمـ. وـقـدـ دـعـيـ فـرقـيـقـ وـحدـةـ التـفـقـيـشـ الـمـشـتـرـكـةـ إـلـىـ حـضـورـ اـجـتمـاعـهـ فيـ أـيـارـ/ـمـاـيـوـ ٢٠٠٩ـ فيـ رـوـمـاـ وـقـدـمـ عـرـضـاـ عـنـ إـعـدـادـ اـسـتـعـارـضـ وـحدـةـ التـفـقـيـشـ الـمـشـتـرـكـةـ.

٧٩- وـيـعـمـلـ الفـرقـيـقـ مـعـ الـمـنـظـمـاتـ، مـتـبـعـاـ تـقـدـمـهـاـ إـزـاءـ الـامـتـشـالـ لـلـمـاعـيـرـ المـاحـاسـيـةـ الدـولـيـةـ مـنـ خـالـلـ اـسـتـخـدـامـ اـسـتـيـانـ ذـيـ قـائـمـةـ مـرـجـعـيـةـ يـعـثـرـ إـلـيـهاـ بـشـكـلـ مـنـظـمـ. وـيـتـوـاـصـلـ الفـرقـيـقـ أـيـضاـ مـعـ مـرـاجـعـيـ الـحـسـابـاتـ الـخـارـجـيـنـ لـهـذـهـ الـمـنـظـمـاتـ، مـزـوـدـاـ إـيـاهـمـ بـنـسـخـ مـنـ وـرـقـاتـ وـمـبـادـئـ التـوجـيهـيـةـ. وـبـإـضـافـةـ إـلـىـ ذـلـكـ، أـنـشـأـ الفـرقـيـقـ عـمـلـيـةـ رـسـمـيـةـ لـلـتـوـاـصـلـ مـعـ الـفـرقـيـقـ التـقـنـيـ التـابـعـ لـفـرقـيـقـ مـرـاجـعـيـ الـحـسـابـاتـ الـخـارـجـيـنـ مـنـ أـجـلـ التـمـاسـ آـرـائـهـ بـشـأنـ سـيـاسـاتـ وـتـوجـيهـاتـ المـاحـاسـيـةـ^(٦٧).

٨٠- وـمـنـ إـلـيـنـجـارـاتـ الـمـهـمـةـ لـهـذـهـ الـفـرقـيـقـ وـضـعـ دـورـاتـ تـدـريـيـةـ بـشـأنـ المـاعـيـرـ المـاحـاسـيـةـ الدـولـيـةـ لـاـسـتـخـدـامـهـاـ عـلـىـ صـعـيـدـ الـمـنـظـوـمـةـ. وـبـعـدـ تـأـخـرـ دـامـ عـدـةـ سـنـوـاتـ، أـكـلـمـتـ الـآنـ كـلـ الـدـورـاتـ الـبـالـغـ عـدـدـهـاـ ١٨ـ دـورـةـ. وـتـضـمـنـ سـعـيـ دـورـاتـ تـدـريـيـةـ عـلـىـ الـحـاسـوبـ وـإـحـدـىـ عـشـرـةـ دـورـةـ تـدـريـيـةـ بـقـيـادـةـ مـدـرـبـ، وـتـوـجـدـ الـآنـ عـلـىـ إـلـيـرـنـتـ وـفـيـ شـكـلـ قـرـصـ مـدـمـجـ. وـبـيـنـمـاـ تـعـدـ كـلـ مـنـظـمـةـ مـسـؤـولـةـ عـنـ وـضـعـ خـطـطـهـاـ التـدـريـيـةـ فـيـ مـجـالـ الـمـاعـيـرـ المـاحـاسـيـةـ الدـولـيـةـ وـتـنـظـيمـ التـدـريـيـبـ وـفـقـاـ لـتـلـكـ الـخـطـةـ، تـعـدـ هـذـهـ دـورـاتـ مـفـتوـحـةـ لـلـمـشـارـكـيـنـ مـنـ جـمـيعـ الـمـنـظـمـاتـ.

٨١- وـتـرـاـوـحـ الـمـنـتجـاتـ التـدـريـيـةـ مـاـ بـيـنـ الـمـوـاضـيـعـ الـعـامـةـ الـمـتـعـلـقـةـ بـالـمـاعـيـرـ المـاحـاسـيـةـ الدـولـيـةـ إـلـىـ مـوـاضـيـعـ مـتـخـصـصـةـ تـقـنـيـاـ. وـكـمـاـ هوـ مـبـيـنـ فيـ التـقـرـيرـ الـمـرـاحـلـيـ لـجـلـسـ الرـؤـسـاءـ التـنـفـيـذـيـنـ بـشـأنـ الـمـاعـيـرـ المـاحـاسـيـةـ الدـولـيـةـ، كـانـ الـتـعـلـيـقـاتـ الـوـارـدـةـ بـشـأنـ الـدـورـاتـ التـدـريـيـةـ إـيجـاـيـةـ جـداـ. وـيـتـوـقـعـ أـنـ تـسـتـمـرـ هـذـهـ دـورـاتـ التـدـريـيـةـ لـعـدـةـ سـنـوـاتـ، حـسـبـ الـخـطـطـ التـدـريـيـةـ وـالـجـدـولـ الـرـمـيـنـيـ لـلـتـنـفـيـذـ لـدـىـ كـلـ مـنـظـمـةـ.

(٦٦) تـوـجـدـ الـقـائـمـةـ فـيـ الـمـرـفـقـ الـأـوـلـ لـكـلـ مـنـ التـقـرـيرـيـنـ الـمـرـحـلـيـنـ ٨٠٦ـ/ـ٦٢ـ وـ٣٥٥ـ/ـ٦٤ـ.

(٦٧) .A/62/806

-٨٢ وتشمل آفاق العمل ما يلي: حل أية مشاكل ناشئة، وإجراء تقييم رسمي للمواد التدريبية؛ وصيانة الدروس (إجراء التعديلات استجابة للتطورات التي تعرفها المعايير المحاسبية الدولية)؛ وترجمة الدورات إلى الفرنسية والإسبانية. ووافقت اللجنة الإدارية رفيعة المستوى على الموارد المرصودة للفترة ٢٠١١-٢٠١٠ من أجل إدارة المعلومات المتعلقة باعتماد المعايير المحاسبية الدولية وإيصالها، ومواصلة تطوير السياسات والتوجيهات المحاسبية والمشاركة في مجلس المعايير المحاسبية الدولية، لكنها لم ترصد أي اعتمادات لأعمال أخرى بشأن التدريب المتعلقة بالمعايير المحاسبية الدولية.

-٨٣ ورغم صغر حجم الفريق (قائد فريق برتبة ف-٥ و٣ موظفين من الفئة الفنية في ٢٠٠٨، خصصوا إلى قائد فريق برتبة ف-٥، وموظفي من الفئة الفنية متفرغين وموظفو من فئة الخدمات العامة يشتغل البعض الوقت بالنسبة للفترة ٢٠١١-٢٠١٠)، ثمة توافق عام على أن هذا الفريق يقوم بدور كبير في مجال تيسير العمل المشترك بين الوكالات فيما يخص المعايير المحاسبية الدولية داخل مجلس الرؤساء التنفيذيين المنظومة للأمم المتحدة.

باء - مشاريع المنظمات: القضايا الاستراتيجية والتنوع

١- المحكمة وإدارة التغيير

-٨٤ حسب الاتحاد الأوروبي للمحاسبين^(٦٨)، ثمة عدة شروط رئيسية يتعين استيفاؤها سلفاً في كيانات القطاع العام حتى لا تكون المحاسبة القائمة على أساس الاستحقاق عملاً ناجحاً تقنياً فحسب، ولكن تحسن أيضاً من نوعية الإدارة المالية وتزيد من الاستقلالية والشفافية لعملية تقديم التقارير المالية. ومن بين هذه الشروط ما يلي:

- التشاور والقبول؛
- مشاركة مهنيي المحاسبة وغيرهم من الجهات ذات المصلحة؛
- الاشتراك في وضع المعايير المحاسبية؛
- الدعم من مراجععي الحسابات الخارجيين؛
- التدريب الشامل في مجال الإدارة؛
- النهج الثقافي الملائم؛
- متانة عملية مراجعة الحسابات؛
- بيئة خالية من الفساد؛
- الوعي بالجدول الزمني الضروري؛

(٦٨) الاتحاد الأوروبي للمحاسبين، ٢٠٠٣، المرجع نفسه.

- القدرة في مجال تكنولوجيا المعلومات؛
- الرغبة في استخدام الحوافر والعقوبات؛
- النهج القائم على أساس الاستحقاق.

المخاطر: يشكل أي من هذه الشروط خطراً جسماً.

-٨٥ - ويعتقد المفتش أن من الصعب الآن معرفة ما إذا كانت هذه الشروط موجودة داخل مؤسسات منظومة الأمم المتحدة ما بين ٢٠٠٥ و٢٠٠٧، بينما كانت تتخذ قرارات فردية وجماعية بشأن اعتماد المعايير المحاسبية الدولية اعتباراً من عام ٢٠١٠.

-٨٦ - ويعدّ مفهوم "القبول" ذا صلة خاصة في حالة هذا الإصلاح ويعني، في السياق الحالي، رغبة موظفي الخدمة المدنية في القبول بأن عمليات الإصلاح ستغير دور المسؤولين عن الإدارة المالية، ببنفوذ ومسؤوليات متغيرة بشكل كبير. وينبغي لمفهوم القبول أن يتجاوز فريقاً صغيراً نسبياً من التكنوقراطيين. ويجب على الإدارة أن تقتنع بأن هذا القرار، إذا اتبع بشكل جدي، سيقدم مزايا واضحة وملمودة إلى المنظمة، معوضاً بذلك عن الصعوبات والتعقيدات التي عرفتها هذه المرحلة الانتقالية. ونظراً إلى الطبيعة الحاسمة لهذا المشروع، فإن التزام كبار مسؤولي الإدارة والمالية الكامل أمر أساسى، لا سيما وأن هذا المشروع يتطلب تغييراً كبيراً في السلوك المهني ومن شأنها أن يواجه مقاومة.

-٨٧ - والمقاومة متأصلة في عملية التغيير. وعلى نحو ما ذكره جون ب. كوتير، أحد الخبراء الرواد بشأن الإدارة التجارية في العالم حيث قال "كلما أرغمت المجتمعات البشرية على التكيف مع ظروف متغيرة، ظهر الأمل" ^(٦٩). وبناءً على ملاحظاته لأخطاء شائعة في قيادة التغيير، عرض عملية مهمة من ثمانى مراحل يمكن إيجازها على النحو التالي:

- إيجاد شعور بالاستعجال؛
- إنشاء تحالف موجه؛
- وضع رؤية واستراتيجية؛
- إيصال رؤية التغيير؛
- التمكين للعمل على نطاق واسع؛
- إحداث مكاسب في الأجل القصير؛
- جمع المكاسب وإحداث المزيد من التغيير؛
- ترسیخ ثُبُجٍ جديدة في الثقافة.

.Leading change: Why transformation efforts fail. John P. Kotter. Harvard Business Review, 1994. (٦٩)

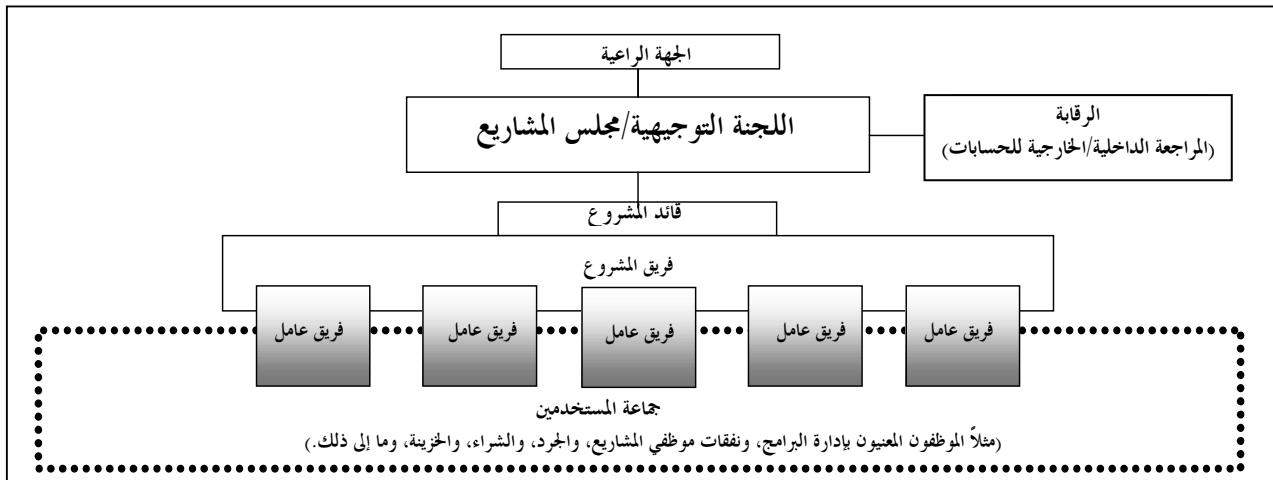
- ٨٨ تتناسب المراحل الثلاثة الأولى بشكل جيد داخل سياق عملية الانتقال إلى المعايير المحاسبية الدولية: فمن أجل إحداث التغيير مع الحركة داخل منظمة، يتبعن إحداث تحالف موجه قوي. وتعد التشكيلة الصحيحة من الأفراد، ومستوى الثقة والرؤية المشتركة عوامل رئيسية في نجاح هذا الفريق وفي اختراق القوى الداعمة للحفاظ على الوضع كما هو عليه. وعلاوة على ذلك، لا يمكن لقائد قوي وحده أن يحدث التغيير. إذ يجب على هذا الفريق أيضاً أن تكون له مصداقية كبيرة داخل المنظمة لكي يكون فعالاً.
- ٨٩ من الواجب على كبار المديرين فهم أهمية المزايا المتوقعة جنحها من عملية الانتقال إلى المعايير المحاسبية الدولية وفهم نطاقها.

الممارسة الفضلي ١

يقتضي نجاح تنفيذ المعايير المحاسبية الدولية إنشاء لجنة توجيهية مشتركة بين الإدارات معنية بمشروع المعايير المحاسبية الدولية أو هيئة تقابلها مكلفة بضمان فهم الإدارة العليا لأهداف عملية الانتقال إلى المعايير المحاسبية الدولية ولرؤيتها. وينبغي لهذه اللجنة أن يُعهد إليها بولاية متعددة السنوات وأن تشمل موظفين أو استشاريين متخصصين في التصميم المسبق لنظم تحطيط موارد المشاريع وتصميم هذه النظم وتنفيذها.

- ٩٠ واعتمد معظم المنظمات هيكلًا موحدًا لإدارة المشاريع (انظر الشكل ١ أدناه) ويشمل راعياً، في معظم الحالات (يقدم القيادة الاستراتيجية والسياسية)؛ ولجنة توجيهية/مجلساً توجيهياً للمشاريع (يجتمع شهرياً، ويسدي المشورة بشأن القضايا الاستراتيجية والسياسية ويقدم الدعم على "مستوى الإدارة العليا")؛ وهيئة داخلية و/أو خارجية للرقابة (تقديم آراءها إلى اللجنة التوجيهية)؛ وقائداً للمشروع وفريقاً للمشروع (ينفذ الأعمال).
- ٩١ ويستمد فريق المشروع عموماً دعمه من الأفرقة العاملة، المشكلة من مهنيين من جميع الحالات الوظيفية ذات الصلة، والمكلفين بمهمة تقديم الخبرة التقنية على أساس الأنشطة التجارية المحددة لمنظمتهم.

الشكل ١
هيكل مشترك لإدارة المشاريع



٩٢ - وثمة ممارسة جيدة هي إنشاء وظيفة متفرغة لقائد المشروع، يقدم تقاريره مباشرة إلى الإدارة العليا وتعطاه السلطة الضرورية للتغلب على المقاومة التي سيحدثها لا محالة فرض إصلاح كبير ومارسات تنظيمية وثقافة تقديم التقارير. ويرد هيكل إدارة مشروع المعايير المحاسبية الدولية في الأمم المتحدة في رسم بيان للجنة الاستشارية لشؤون الإدارة والميزانية في تقرير لها (A/63/496).

٩٣ - ولم تضع بعض المنظمات، منها منظمة العمل الدولية والمنظمة العالمية للملكية الفكرية، هيكلًا رسميًّا لتنفيذ المشروع. فقد كانت فرق التنفيذ التابعة لها فرقًا غير رسمية تقدم التقارير إلى المراقب أو إلى مدير المالية. ويشك المفتش في أن تكون هيكل الدعم هذه فعالةً ويتفق مع أولئك الخبراء الذين يرون أن إنشاء تحالف قوي على رأس كل منظمة سيدعم مشاريع من هذا الحجم وسيوصل رؤية هذه المشاريع وطابعها الاستعجالي.

٩٤ - وللعديد من المنظمات عنصر كبير معنٍ بتكنولوجيا المعلومات داخل فريق المشاريع التابع للمنظمة نظرًا إلى ضرورة ترقية نظم تكنولوجيا المشاريع من أجل دعم المعايير المحاسبية الدولية (انظر الفصل الثالث، الفرع باء -٤). ييد أنها أبقيت أيضًا على مشروع تنفيذ المعايير المحاسبية الدولية مستقلًا عن عنصر تحطيط موارد المشاريع الذي يُعدَّ أكبر كثيًّرًا. وتمثل الممارسات الجيدة في وضع المشروعين المتميزين تحت سلطة واحدة، أي مجلس مشترك معنٍ بالمشروعين؛ كما هو الحال في منظمة الأمم المتحدة للفطولة، أو تحت قيادة قائد مشترك (برنامج الأغذية العالمي). ويوجد الاتحاد الدولي للاتصالات السلكية واللاسلكية بقصد تنفيذ مشروع مشترك لتبسيط تحطيط موارد المشاريع والمعايير المحاسبية الدولية. وتعدّ منظمة الصحة العالمية المنظمة الوحيدة التي لم تقم بإنشاء مشروع تنفيذي مستقل بما أن المعايير المحاسبية

الدولية جزء لا يتجزأ من مشروعها لتخفيط موارد المشاريع، ولو أدى الأمر إلى إهمال بعض جوانب الانتقال إلى المعايير المحاسبية الدولية.

٢- تحليل الشفرات المستخدمون

٩٥- من الخامس أولاً تقييم نطاق وحجم العمل المخطط. فعملية الانتقال إلى المعايير المحاسبية الدولية تقتضي قدرًا كبيرًا من الاستعراض والتحليل للعمليات التنظيمية، إلى جانب صياغة السياسات وتوجيه الإجراءات. ففي مرحلة ما، يتعين على كل وكالة منفذة أو منظمة منفذة أن تصوغ سياساتها، وفقاً لعملياتها التجارية وأهدافها. ووفقاً للمثال اليوناني القديم: "أعرف نفسيك"، ينبغي أن يقوم التخطيط على أساس رؤية واضحة للأهداف الموكلة إلى الكيان المعنى وعلى أساس معرفة متعمقة لأنشطته الحالية، وعملياته وتوجهاته المتعلقة بالمحاسبة. ومن الممارسة الجيدة أن يحدد منذ البداية الأولى مضمون الإبلاغ في إطار المعايير المحاسبية الدولية من خلال دمج الإبلاغ التشغيلي المالي وتحديد المستخدمين الحاليين والمحتملين للتقارير المالية المقبولة. ويشمل المستخدمون الداخليون كبار المديرين، والدوائر الآذنة ومراجعى الحسابات الداخليين. وحتى حزيران/يونيه ٢٠١٠، استعرضت ٨١ في المائة من المنظمات المعايير وحددت أثر كل معيار منها. ولم تكن منظمة الأمم المتحدة ضمن تلك المجموعة.

٩٦- ويشمل المستخدمون الخارجيون أعضاء الهيئات الإدارية، والحكومات، ومراجعى الحسابات الخارجيين، والمحليين السياسيين والماليين، ووكالات التصنيف، ووسائل الإعلام والجمهور عموماً. وبينيغي تزويド المستخدمين بمعلومات مالية بشأن مسائل من قبيل الموارد التي يتحكم فيها الكيان، وتكلفة عملياته (تكليف تقديم السلع والخدمات)، ومعلومات معززة عن تدفق النقد وغير ذلك من البيانات المالية المفيدة لتقدير الموضع المالي للكيان والتغيرات الجارية فيه، ولتحديد ما إذا كان يعمل بطريقة اقتصادية وفعالة. ويجوز للمستخدمين أيضاً استخدام التقارير المالية لتقدير ريادة المنظمة فيما يتعلق بالموارد وامتلاها للقوانين. وإنما، تحدد نوعية المعلومات المقدمة في التقارير المالية الفائدة من هذه التقارير بالنسبة إلى المستخدمين. وفي هذا الصدد، تقتضي المحاسبة القائمة على أساس الاستحقاق من الكيانات أن تبقى على سجلات كاملة بالأصول والخصوم الموجودة في بيانات ميزانياتها وتحديد وتسجيل أي معاملات خارج بيانات الميزانية.

الممارسة الفضلى ٢

من أجل نجاح الانتقال إلى المعايير المحاسبية الدولية، من الخامس أولاً القيام بتحليل للفجوات داخل العمليات التجارية، والإجراءات، والإبلاغ المالي والخصائص الوظيفية المطورة في إطار المعايير المحاسبية لمنظمة الأمم المتحدة ثم إجراء تحليل متعمق لمتطلبات كل معيار من المعايير المحاسبية الدولية ولأثره.

٣- استراتيجية تدريجية وخططة

٩٧- ينبغي للمنظمات ألا تدعى امثالها للمعايير المحاسبية الدولية حتى تضع وتحتبر جميع السياسات والإجراءات التي تحكم تطبيق هذه المعايير. وفي إطار استراتيجية الاعتماد، ينبغي لكل منظمة أن يكون لديها جدول زمني ملائم لإجراء التغييرات السياسية والإجرائية الالزام، فتحتار "إما عملية الانفجار الكبير"، أو تحديد تاريخ التنفيذ في يوم موعد بشكل مسبق بحدة كبيرة، أو التنفيذ التدريجي، حسب جمومعات المعايير. وكان الرد الجماعي لمنظومة الأمم المتحدة هو اتباع "نهج الانفجار الكبير"؛ حيث حدد المعتمدون الأوائل (١) كانون الثاني/يناير ٢٠٠٨ موعداً للامتثال وحدد الآخرون (١) كانون الثاني/يناير ٢٠١٠ موعداً لهذا الامتثال. ييد أن استراتيجيات بعض المنظمات كانت في الواقع سبعة التحديد وتوقفت فترة الانتقال على البيئة السائدة وعلى نوعية القيود. ففي بعض الحالات كانت عملية الانتقال شديدة التأثير بتوصيات شركات استشارية.

٩٨- وتبين تجربة البلدان التي انتقلت أولاً إلى المعايير المحاسبية الدولية (نيوزيلندا، وكندا، والولايات المتحدة، والمملكة المتحدة) أن عملية انتقالها استغرقت ١٠ سنوات في المتوسط. أما عملية الانتقال الفرنسية، وهي من نوع "الانفجار الكبير"، فلم تستغرق سوى خمس سنوات (٢٠٠١-٢٠٠٦)، بفضل فصل واضح للمسؤوليات (خدمات الترخيص والاعتماد)، والمعايير التي اقترحها الخبراء البريطانيون والأمريكيون والكنديون، وفوق كل شيء، بفضل مساعدة فريق متخصص مكون من ١٥ خبيراً لمدة خمس سنوات.

٩٩- وعلى غرار منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي، خلال الفترة ذاتها (٢٠٠٠-٢٠٠٥) وبالقدر نفسه من النجاح، جربت الجماعة الأوروبية عملية مستعجلة جيدة التحضير. فامثلت للآجال المحددة في أنظمتها المالية لإعداد البيانات المالية وفقاً للمعايير الدولية؛ وأجرت دراسات جدوى ودراسات مالية في ٢٠٠٢؛ وقامت بدراسات محاسبية في ٢٠٠٣؛ وجمعت في ٢٠٠٤ جميع المعلومات الالزام للميزانية الافتتاحية في ١ كانون الثاني/يناير ٢٠٠٥. وتبين من ذلك أن "استراتيجية الانفجار الكبير" ليست مطابقة للخطيط الصارم فحسب، بل قد تبرره أيضاً.

١٠٠- ويتبع نهج "الانفجار الكبير" عدة مزايا واضحة ويمكن أن يساعد المنظمات على أن تصبح ممثلة للمعايير المحاسبية الدولية بشكل أسرع. ييد أن لهذا النهج مخاطر أكبر إذ مع التغير الحالي، يتغير اتخاذ سلسلة من الإجراءات المتزامنة، وتلك حالة صعبة على فريق صغير معنى بالمشروع أو على منظمة معقدة. وقد احتار فريق تنفيذ المعايير المحاسبية الدولية التابع للأمم المتحدة أن يتدرج في تضمين متطلبات المعايير المحاسبية الدولية بقدر ما تسمح به نظم المعلومات الحالية في المنظمة، مدركاً أن عام ٢٠١٣ سيكون صعباً للغاية، مع وجود بعض المكاتب تعمل بالمحاسبة وفقاً للمعايير المحاسبية لمنظمة الأمم المتحدة وأخرى تعمل بمتطلبات المعايير المحاسبية الدولية. ويجري البحث عن حل في إطار فريق أو موجاً. ييد أن ذلك يتغير

شكوكاً بشأن إمكانية بلوغ هدف الامتثال في ٢٠١٤. ومهما كان الاختيار الاستراتيجي، لا سيما عند اعتماد هذا النهج، تشجع المنظمات على القيام، بالتشاور مع مراجع حساباتها الخارجيين، بمجموعة من الحسابات "التجريبية" تغطي فترة تسعة أشهر قبل عرض بياناتها المالية السنوية الأولى الممثلة للمعايير المحاسبية الدولية، من أجل اختبار مدى استعدادها للمعايير المحاسبية الدولية. وسيمكنها ذلك من الحصول على انطباعات مهمة بشأن حجم التعديلات والتحسينات الضرورية للحصول على رأي غير مشروط لمراجعة الحسابات بشأن امتثال بياناتها المالية للمعايير المحاسبية الدولية في نهاية السنة. وينبغي لها أيضاً أن تقوم بتحديث منظم لخطط اعتمادها للمعايير المحاسبية الدولية وليميزانيها، وفقاً لوصية مجلس مراجع الحسابات المقدمة إلى مفوضية الأمم المتحدة السامية لشؤون اللاجئين^(٧٠) ووكالة الأمم المتحدة لغوث وتشغيل اللاجئين الفلسطينيين في الشرق الأدنى^(٧١).

١٠١ - ويثير ذلك مسألة أخرى، وهي مدى إمكانية إدارة عمليات الامتثال للمعايير المحاسبية الدولية بالتزامن مع الأساليب المحاسبية التقليدية. وفي رأي المفتش، ثمة خطر جسيم ومحتمل للتضحيه بالأنشطة الحالية من أجل ضمان الامتثال في المستقبل وإثقال كاهل الموظفين بالأعمال المتعلقة بالمعايير المحاسبية الدولية زيادة على التزامهم المعتادة. وقد تتضرر نوعية المهام المنجزة في كلتا الحالتين، مما يحول دون إجراء أي مقارنة صحيحة بين الفترات المالية الحالية واللاحقة.

١٠٢ - وقد تشكل المنافسة بين مبادرات الإدارة مخاطر جسيمة أخرى ينبغي مراعاتها من قبل الإدارة العليا والهيئات الإدارية. ففي ٢٠٠٩، قرر برنامج الأمم المتحدة الإنمائي، بموافقة مجلسه التنفيذي، أن يؤجل عملية تفزيذ المعايير المحاسبية الدولية داخله من ٢٠١٠ إلى ٢٠١٢. وقرر أيضاً أن يغير نهجه في تنفيذ جميع المعايير المحاسبية الدولية من نهج تدريجي إلى نهج "الانفجار الكبير". وكان العامل الرئيسي الذي ينبغي مراعاته هو التخفيف من المخاطر الناشئة من تعدد مبادرات التغيير المنافسة على نطاق المنظمات، لا سيما تنفيذ إصلاح نظام العقود في الأمم المتحدة والنظام الحديدي لإقامة العدل داخل المنظومة، اللذين أمرت بهما الجمعية العامة وتقرر دخولهما حيز التنفيذ في تموز/يوليه ٢٠٠٩. وضمنت عملية تأجيل التنفيذ أيضاً أن يستثمر البرنامج الإنمائي ما يكفي من الوقت والموارد لتقديم برنامج شامل لإدارة التغيير (مثلاً تنظيم دورات تدريبية شاملة والقيام بحملات إعلامية)، والسماح بالوقت الكافي للمكاتب القطرية من أجل الاستعداد للآثار المترتبة على اعتماد المعايير المحاسبية، من قبيل الوصول إلى مستويات ملائمة فيما يخص ملاك الموظفين والحصول على مجموعات المهارات الضرورية على سبيل المثال. وسيجنب ذلك إثقال كاهل المكاتب القطرية في أثناء ٢٠٠٨ عندما يتوقع منها المشاركة في عدد من المبادرات الكبرى الأخرى، مثل تنفيذ خطط وضع الميزانيات على أساس النتائج والخطط الاستراتيجية.

(٧٠) A/63/5/Add.5، الفصل الثاني، الفقرة ٥٢.

(٧١) A/63/5/Add.3، الفصل الثاني، الفقرة ٥١.

الممارسة الفضلى ٣

في حالة وجود عملية انتقال كبرى في بيئة المشروع، من المهم أن تعيد المنظمات تقييم استراتيحيتها الأولى في مجال الاعتماد، وتعديلها عند اللزوم.

٤- إدارة المشاريع

١٠٣- تعد الإدارة السليمة، والمسؤولية على المشروع، وتحديد المسؤوليات بشكل واضح وإسناد المهام، وإشراك جميع الأطراف المعنية على مستوى عال وإيجاد مواطن التآزر بين المشاريع الفرعية أموراً رئيسية لتحقيق عملية انتقال سلس إلى المعايير المحاسبية الدولية. وكما جاء على لسان أحد مسؤولي الجماعة الأوروبية معلقاً على نجاح تجربة الجماعة الأوروبية حيث قال "ليست المشكلة الكبرى في المعايير، ولا في السياسات المحاسبية، إنما هي في إدارة المشاريع".

١٠٤- وحتى حزيران/يونيه ٢٠١٠، كانت هناك ٨٦ في المائة من المنظمات لها جدول مفصل وخطة مشروع مفصلة (٨١) في المائة حتى كانون الأول/ديسمبر ٢٠٠٩. وبعض المنظمات (مثل اليونيسيف، والبرنامج الإنمائي، وبرنامج الأغذية العالمية، واليونسكو، ومنظمة الطيران المدني الدولي) لها عمليات رسمية لإدارة المشاريع، كانت في كثير من الأحيان ثمرة الدروس المستخلصة من إدارة المشاريع والمبادرات الاستراتيجية السابقة. ثم هناك منظمات أخرى (مثل منظمة الأغذية والزراعة والوكالة الدولية للطاقة الذرية ومكتب الأمم المتحدة لخدمات المشاريع) اعتمدت أدوات موحدة لإدارة المشاريع مثل برنامج "مشاريع في بيئة مراقبة" (PRINCE2)^(٧٢). ومن الميزات الرئيسية لهذا البرنامج ما يلي:

- التركيز على تبرير الأعمال التجارية؛
- وجود هيكل تنظيمي محدد لفريق إدارة المشروع؛
- وجود نهج تخطيطي قائم على المنتجات؛
- التأكيد على تقسيم المشروع على مراحل قابلة للإدارة والمراقبة؛
- المرونة في التطبيق على مستوى ملائم للمشروع^(٧٣).

١٠٥- ثمة أفرقة مشاريع عديدة لها مكون كبير لتقنولوجيا المعلومات نظراً إلى ضرورة ترقية نظم تكنولوجيا المعلومات لكي تتعامل مع المعايير المحاسبية الدولية. ويحدث ذلك اعتماداً متبادلاً حقيقياً بين المشاريع، فعلى سبيل المثال، شكلت الصعوبة في تمويل مشروع

(٧٢) برنامج مشاريع في بيئة مراقبة هو أسلوب قائم على العمليات من أجل إدارة المشاريع إدارة فعالة - وذلك معيار يستخدم بشكل موسع من حكومة المملكة المتحدة والقطاع الخاص.

(٧٣) انظر العنوان التالي: <http://www.prince2.com/what-is-prince2.asp>

تخطيط موارد المشاريع في الأمم المتحدة سبباً رئيسياً لحالات التأخر التي عرفها مشروع المعايير المحاسبية الدولية. ثم هناك أفرقة أخرى، ويتبعن على مجلس مراجعي الحسابات أن يوصي بوضع اللمسات النهائية على الجدول الزمني المفصل وخطط المشاريع لتنفيذ المعايير المحاسبية الدولية^(٧٤).

٦ - وإضافة إلى اعتماد مبادئ المحاسبة القائمة على الاستحقاق، من التدابير الضرورية لتحقيق التطابق مع المعايير المحاسبية الدولية وضع نظام جديد للمحاسبة المتكاملة. وسيقدم هذا النظام الأدوات اللازمة لعرض الحسابات القائمة على الاستحقاق، بما في ذلك المعلومات المتعلقة بالأساليب المحاسبية، وقواعد التقييم ومبادئ المحاسبة المعتمدة. وسيؤدي ذلك إلى تحسين نوعية الإبلاغ المالي وإلى تقديم صورة أدق للحالة المالية للمنظمة من حيث الأصول والخصوم، وتنفيذ الميزانية والتدفق النقدي.

٧ - ولهذا الغرض يتعين وضع مجموعة كاملة من السياسات المحاسبية. وحسب الجماعة الأوروبية من اللازم القيام بما يلي:

- تحديد الجهات المسؤولة عن وضع واستعراض السياسات قبل الموافقة النهائية؛
- وضع جداول زمنية للتطوير والموافقة؛
- تحديد المعاملات والأرصدة التي يتعين وضع سياسات محاسبية لها؛
- تحديد مستوى التوجيه الذي سيلزم بشأن السياسات. (قليل من التوجيه ملائم عندما يكون الموظفون على علم بالمحاسبة القائمة على الاستحقاق وبالمعايير المطبقة)؛
- استعراض السياسات المحاسبية الحالية لتحديد ما إذا كانت ملائمة في إطار الأساس الجديد للمحاسبة؛
- تطبيق المعايير المحاسبية الدولية أو غيرها من مصادر التوجيه المرجعي لمعاملات وأحداث محاسبية محددة؛
- الحصول على قائمة كاملة من الأحداث المحاسبية داخل بيان الميزانية وخارجها؛
- وضع ميزانية افتتاحية ملموسة ووضع إجراءات للمراقبة الداخلية^(٧٥) من أجل ضمان دقة البيانات وكماليها؛
- إدارة المراقبة الداخلية (السياسات والإجراءات المتضورة والموضوعة من قبل الإدارة لضمان قانونية ونظمية المعاملات، لا سيما من خلال ضمان الحفاظ على الأصول

(٧٤) A/65/5، (المجلد الأول)، الفقرة ٣٣.

(٧٥) المراقبة الداخلية في سياق المحاسبة تعرف بشكل واسع على أنها الجموعة الكبيرة من السياسات والإجراءات المصممة والموضوعة من قبل إدارة المنظمة لضمان الأصول والمعلومات، وجودة سجلات المحاسبة وإنتاج المعلومات المالية والإدارية الموثوقة في الوقت المناسب.

والمعلومات، وجودة السجلات المحاسبية وإنتاج المعلومات المالية والإدارية الموثوقة في الوقت المناسب؟

- ضمان قابلية التبادل^(٧٦).

- ١٠٨ - ووجد المفتش أن أفرقة المشاريع تعمل بشكل أفضل عندما تعمل بالمبادئ التالية:
- وجود مسؤوليات واضحة ومتتفق عليها داخل الفريق المتعدد التخصصات؛
 - يحدد الأفراد لتمثيل كل مجموعة من المستخدمين؛
 - تحرى الأفرقة اجتماعات منتظمة على جميع المستويات؛
 - يؤكّد نجح الفريق المرونة بدلاً من التشديد على التصلب.

المخاطر:

- التقليل من حجم الموارد الضرورية لفريق المشروع؛
- الخلط بين دورِي فريق المشروع واللجنة التوجيهية؛
- وجود لجنة توجيهية شكلية صرفة؛
- طغيان وظيفة واحدة داخل اللجنة التوجيهية^(٧٧) (أو مجلس إشرافي).

الممارسة الفضلي ٤

تنفذ المعايير المحاسبية الدولية أفضل ما يمكن إذا عمّلت معاملة مشروع متكاملاً ومتّميّزاً. ولتسهيل عملية التنفيذ، ينبغي اعتماد منهجيات ثابتة لتنظيم المشاريع وتنفيذها، تتضمّن عناصر محددة بشكل واضح من قبيل الأهداف الاستراتيجية، والنواتج، والأجال، والمقاييس وإجراءات الرصد.

٥ - تحطيم الموارد في المؤسسة

١٠٩ - يُعدّ وضع نظم جديدة لتنظيم الموارد في المؤسسة شرطاً أساسياً للعملية التدريجية لتنفيذ المعايير المحاسبية الدولية من قبل مؤسسات منظومة الأمم المتحدة. وفي الوقت الحاضر، تُوّجَّد هذه النظم إما في مرحلة الإعداد والعمل التام، أو في عملية نشرها إلى المكاتب الميدانية. وإلى جانب تحليل شامل للنّتائج ينبغي إعداد تقييم واقعي للمهام المرتبطة

(٧٦) انظر لجنة الجماعات الأوروبية، بلاغ من اللجنة، COM (2002).

(٧٧) تتضمّن اللجنة التوجيهية مشاركيّن من المالية، والميزانية والموارد البشرية، وتكنولوجيا المعلومات، والتدريب، وال العلاقات الخارجية، والمستخدمين الميدانيين، ومن مراجعة الحسابات.

بالتغييرات الضرورية. وقدر الإمكان، ينبغي تضافر الجهد والتعاون الوثيق في إطار مشروع المعايير المحاسبية الدولية وتحطيم الموارد في المؤسسة^(٧٨).

١١٠ - وفي الحالات الرائدة للجامعة الأوروبية وبرنامج الأغذية العالمي، تبيّن أن مجرد وضع الميزانية أمر مبسط للهمة. فالميزانيات المماثلة للمعايير المحاسبية الدولية اعتباراً من ١ كانون الثاني/يناير من السنة س ستقوم على أساس بيانات الميزانية في ٣١ كانون الأول/ديسمبر من السنة س ناقص ١ محولة من المعايير المحاسبية لمنظومة الأمم المتحدة إلى المعايير المحاسبية الدولية^(٧٩).

١١١ - وتسوق الجامعة الأوروبية مثلاً حيّاً عن التحديات التي ستنشأ في هذا الصدد. فجميع المعلومات الالزامية للمحاسبة على أساس الاستحقاق قد حُمّلت في نظام المحاسبة المركزي للجامعة الأوروبية في كانون الثاني/يناير ٢٠٠٥. وشملت هذه العملية ما يزيد على ٧ ٠٠٠ فاتورة أو مطالبة لتسديد التكفلة، و٣٠ ٠٠٠ مدخل مالي تمييدي، و٩٢ ٠٠٠ أصل و١٠٠٣ ضمانة. وطلب إلى كل دائرة^(٨٠) التحقق من دقة هذه التحليلات بحلول ١ أيار/مايو ٢٠٠٥، وفي تموز/يوليه ٢٠٠٥ طلب إلى أزيد من ٥٠ مديرًا عامًا ورئيساً للدائرة المصادقة رسمياً على ميزانيتهم التشغيلية الافتتاحية. وبعد عمليات التحقق والمراقبة، صادق كل مدير عام على الأرقام لكن مع طلب بعض التصويبات لضمان جودة البيانات. ووردت آخر مصادقة في كانون الثاني/يناير ٢٠٠٦. وفي ٢٠٠٥ كان بحمل العمل في مرحلة الانتقال هو وضع الصيغة النهائية للأرصدة المستحقة الافتتاحية في ١ كانون الثاني/يناير ٢٠٠٥، وهو ما ثبت أنه عمل مُضنٍ بالنسبة إلى ميزانية كل من المديرين العامين وجميع الدوائر. وأجرت ميزانية المديرين العامين عمليات استعراض وتحقق من تماسك البيانات من أجل ضمان جودتها.

الممارسة الفضلى ٥

من أجل التقليل إلى أدنى مستوى ممكن من المشاكل الانتقالية المحتملة، من الأجدى وضع استراتيجية لإعداد الأرصدة الافتتاحية بالمعايير المحاسبية الدولية بالنسبة بتاريخ التسديد المستهدف (اليوم الأول من السنة الأولى للامتثال) وكذا الرصد الختامي لليوم السابق، على أساس المعيار المحاسبي السابق (المعايير المحاسبية لمنظومة الأمم المتحدة)، لكن مع ترجمة واضحة إلى مصطلحات المعايير المحاسبية الدولية بالنسبة إلى الرصد الافتتاحي للسنة المستهدفة.

(٧٨) انظر تقرير اللجنة الاستشارية لشؤون الإدارة والميزانية A/64/531، الفقرة ١٢.

(٧٩) يتعين تحويل البيانات المالية للسنة السابقة لإظهار البيانات المالية وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية.

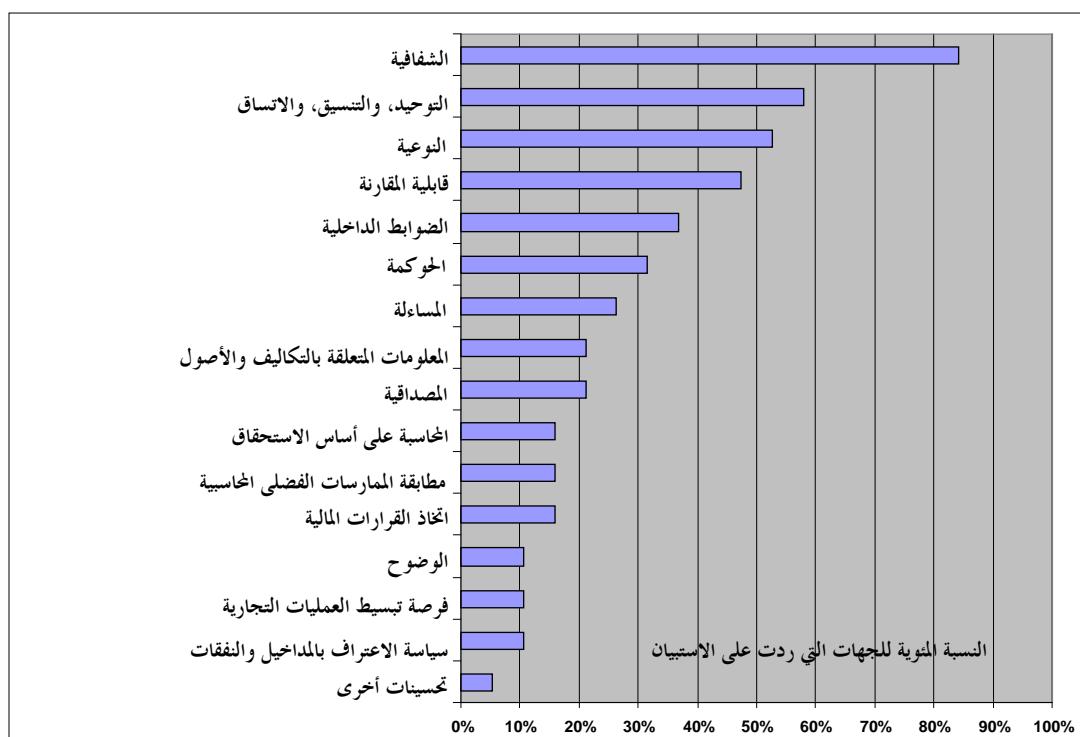
(٨٠) الدائرة وحدة إدارية داخل الجامعة الأوروبية.

٦- مسيرة الهيئة الإدارية ووقعها الأولية

١١٢- قررت الدول الأعضاء اعتماد المعايير المحاسبية الدولية على أساس مزايا متوقعة لمنظمتها وتحصيص موارد محددة لهذا الغرض. لذا يحق للهيئات الإدارية أن تظل على علم بالتقدم المزمع تحقيقه والتقدم الفعلي المحرز في أثناء عملية الانتقال؛ حتى وإن كان ذلك يعني الاستثمار في جهود من أجل صياغة التقارير مما يبسط بعض القضايا التقنية الشديدة. وينبغي للمديرين بوجه خاص أن يتبادلوا توقعاتهم وأن يقارنواها بالإنجازات، في روح من الإدارة القائمة على أساس النتائج.

١١٣- وتبين الردود الواردة من الأمانات إلى وحدة التفتيش المشتركة أن المزايا الرئيسية التي تتوقعها مؤسسات منظومة الأمم المتحدة من عملية الانتقال إلى المعايير المحاسبية الدولية هي: تحسين البيانات المالية من حيث الشفافية (٨٤,٢ في المائة من الردود)، وتحسين الضوابط الداخلية (٣٦,٨ في المائة)، وكذلك مزايا أخرى على النحو المبين في الشكل ٢.

الشكل ٢
المزايا المتوقعة من الامتثال للمعايير المحاسبية الدولية



المصدر: الردود على استبيان وحدة التفتيش المشتركة.

الممارسة الفضلى ٦

بهدف ضمان المشاركة المتواصلة للهيئات الإدارية في عملية التغيير وكسب التزامها، ينبغي إطلاع الهيئات الإدارية بانتظام على التقدم المحرز في مجال تنفيذ المعايير المحاسبية الدولية وطلب اعتماد هذه الهيئات للقرارات ذات الصلة، لا سيما فيما يتعلق بالتعديلات الواجب إجراؤها على النظام المالي وتحصيص الموارد لهذا المشروع.

ويُتوقع من التوصيات التالية أن تعزز المساءلة، والفعالية والكافية:

التوصية رقم ١

ينبغي للهيئات التشريعية أن تطلب إلى رؤسائها التنفيذيين إصدار تقارير مرحلية منتظمة بشأن حالة تنفيذ المعايير المحاسبية الدولية.

التوصية رقم ٢

ينبغي للهيئات التشريعية أن تقدم ما يكفي من الدعم والموظفين والتمويل الضروري لضمان الانتقال الناجح والفعال إلى المعايير المحاسبية الدولية.

٧- الموارد البشرية

١١٤- حسب البيانات المستقاة من استبيان فرق العمل لكانون الثاني/يناير ٢٠٠٩، كان لدى ٥٢ في المائة من المنظمات مدير مشروع متفرغ، و٣٣ بالمائة كان لها مدير مشروع غير متفرغ، بينما لم تعيّن بعد ١٤ في المائة من المنظمات مديرًا متفرغاً أو مدير مشروع غير متفرغ (خُفضت النسبة إلى ٥ في المائة في حزيران/يونيه ٢٠١٠). وفي حزيران/يونيه ٢٠٠٩، أفادت ٦٨ في المائة من الردود على استبيان وحدة التفتيش المشتركة أن لها الموارد البشرية اللازمة للعمل بشكل خاص على تنفيذ المعايير المحاسبية الدولية. وفي حزيران/يونيه ٢٠١٠، لم تعيّن مديرًا للمشروع سوى ٨٨ في المائة من المنظمات التي تتوقع الامتنال في ٢٠١٠. وعادة ما تستمد المشاريع المتعلقة بالمعايير المحاسبية الدولية الدعم من فرق صغيرة (من أربعة موظفين في الأقصى) ومن مدير للمشروع معين من أجل التفرغ للعمل. أما بقية أعضاء الفريق فعادة ما يعملون على المشروع من غير تفرغ، إضافة إلى مهامهم الحالية. ومن الأساسي أن تخلل المنظمات التغييرات الضرورية وتحدد التغيرات الممكنة في نطاق مواردها البشرية الحالية. وعليها أن تقرر بشأن إمكانية الحصول على الخبرة اللازمة من الموظفين الحاليين و/أو ضرورة توظيف خبراء خارجيين من أجل الاضطلاع بمهام ومواجهة التحديات الناشئة. وبالنسبة إلى بعض الأفرقة، يتبع التفاوض مسبقاً بشأن الوقت الذي يتعين تكريسه لمشروع المعايير المحاسبية الدولية (على سبيل المثال الاتحاد البريدي العالمي).

وفي ٢٠٠٩ و ٢٠١٠، كان افتقار الفريق المعنى بالمعايير المحاسبية الدولية إلى الموظفين بالقدر الكافي أحد الأسباب الرئيسية التي أوردها المنظمات لاضطرارها إلى مراجعة مواعيد تنفيذ المعايير. وليس انتقال أعضاء فريق المعايير المحاسبية الدولية من منظمة إلى أخرى هو ما يساعد على حل المشكلة عموماً. وفي حزيران/يونيه ٢٠١٠، لم يكن لدى ٦ منظمات بعد فريق كامل من الموظفين معنى بالمعايير المحاسبية الدولية.

١١٥ - واستناداً إلى الدروس المستفادة حتى الآن، من الرئيسي البدء في مشروع المعايير المحاسبية الدولية لإجراء تحليل أساسي للشفرات وجرد للمهارات من أجل الوقوف على الخبرة والتجربة الحالية الموجودة لدى المهندين العاملين في مجال المحاسبة والمالية داخلياً وتحديد مدى ضرورة تكملة القدرة الداخلية بالخبرة الخارجية وإلى متى.

الخطر: من شأن استراتيجية لا تراعي متطلبات المعايير المحاسبية الدولية من الموارد البشرية أن تؤدي إلى نفور الموظفين عندما تتعارض واجباتهم العادية مع واجبات المشروع.

الممارسة الفضلى ٧

خلال عملية الانتقال إلى المعايير المحاسبية الدولية، ينبغي للمنظمات أن تحدد وأن تدرج في الميزانية لاحقاً الموارد البشرية الإضافية الضرورية في المجال الإداري وفي مجال الميزانية والمالية لا من أجل ضمان التنفيذ الفعال لعملية الانتقال إلى المعايير المحاسبية الدولية فحسب بل لضمان ما يكفي من القدرة على مواصلة الامتثال للمعايير المحاسبية الدولية في المستقبل أيضاً. وعند الضرورة، ينبغي الحصول على تمويل إضافي من الهيئات الإدارية أو من مصادر أخرى مع تجنب أي تضارب في المصالح.

الممارسة الفضلى ٨

من الأساسي مراعاة تكاليف تدريب الموظفين من أجل الانتقال بنجاح إلى المعايير المحاسبية الدولية. وينبغي إتاحة الموارد المالية لتدريب الخبراء في مكان العمل في مجال المحاسبة والأعمال التجارية وإدارة التغيير أو في مجال توظيف خبراء خارجيين.

١١٦ - ذكرت معظم المنظمات في ردودها على استبيان وحدة التفتيش المشتركة أن لها قدرة "كافية" أو "كافية جزئياً" من الموارد البشرية. ورغم ذلك، ونظراً لضيق الوقت المتاح لديها، واجهت هذه المنظمات صعوبات في إيجاد خبراء في مجال المعايير المحاسبية الدولية. ذلك أن منظمة الأغذية والزراعة، ومنظمة الأمم المتحدة للتنمية الصناعية، ومفوضية الأمم المتحدة السامية للاجئين، ومكتب الأمم المتحدة لخدمات المشاريع تفتقر جميعها إلى العدد الكافي من الموظفين من أجل تنفيذ المعايير المحاسبية الدولية بنجاح. وبالإضافة إلى ذلك، أصبحت توظيف هؤلاء الخبراء أصعب وأكثر كلفة بسبب الطلب المتزامن عليهم من قبل

الحكومات، والبلديات والمنظمات (لكونهم فئة خاصة جديدة). ورغم أن نجاح المشروع يتوقف على الخبرة المتاحة، لا تستطيع المنظمات أن تقدم سوى عقود قصيرة الأجل بسبب القيود التي تعانيها الميزانية، مما يجعل شروط التعاقد أقل جاذبية. ورأى بعض المنظمات، ومنها الأمم المتحدة، واليونيسيف، وبرنامج الأغذية العالمي، أن إدراج محاسبين معتمدين في أفرقة مشاريعهم أمر مفيد. وتبدیداً لخاوف بشأن متطلبات الموارد البشرية في المستقبل، شدد مثل للأمم المتحدة في اجتماع لفرقة العمل على ضرورة البدء فوراً في توظيف محاسبين معتمدين والعمل أيضاً على إيجاد طريقة للاحتفاظ بهم، على الأقل طيلة مرحلة التنفيذ. واضطرب مجلس مراجعي الحسابات، في تحليله الصارم للقضايا المتعلقة بالمعايير المحاسبية الدولية في الأمم المتحدة، إلى أن يوصي بزيادة عدد موظفي الفريق المعين بالمشروع^(٨١). وتقديم اليونيسيف والميتسوكو أمثلة عن الممارسات الجيدة في هذا الصدد. فقد أعدت اليونيسيف شبكة غير رسمية من المهنيين من أجل إشراك خبراء داخليين في المشروع بينما توقع اليونيسوكو أن تبلغ درجة عليا في إشراك الموظفين طيلة العملية. وترمي سياسة اليونيسوكو إلى ضمان الفهم الكامل لهيكل اليونيسوكو وعملياتها في أثناء عملية الاعتماد، كما تيسر سياستها أيضاً الاحتفاظ بالمعارف المتعلقة بالمعايير المحاسبية الدولية داخل المنظمة. وبالتالي، فإن الدور الرئيسي لفرقة إدارة المشروع يُضطلع به داخلياً. ويقدم الاستشاريون وشركة المحاسبين الدولية PricewaterhouseCoopers الدعم، بالأساس في شكل مشورة ومساعدة مستثمرين في إدارة المشروع والمساهمات التقنية، عقب استعراض وثائق المعايير المحاسبية الدولية.

٨ - الموارد المالية

١١٧ - رغم الصعوبات القائمة في مجال التمويل، دأبت جميع المنظمات تقريراً على العمل في إطار الميزانيات المخصصة لمشاريعها المتعلقة بتنفيذ المعايير المحاسبية الدولية، متسببة أحياناً في صعوبات كبيرة للموظفين المعينين. فمن أجل تمويل المشروع، تستخدم المنظمات ميزانيتها العادية، وأموالها الخارجية عن الميزانية، وأموالها الاحتياطية، ومبادرتها المرحلية وفائض ميزانيتها من السنوات السابقة. وبينما كانت بعض الأمانات دقيقة جداً في تقييرها، لم تقدر أخرى احتياجات مشروع المعايير المحاسبية الدولية حق تقديرها.

١١٨ - وبين تحليل البيانات المتاحة، وإن كانت غير مقارنة إلى حد ما، بشأن ميزانيات المعايير المحاسبية الدولية وتحطيط الموارد في المؤسسة أنه بينما كانت لمنظمات كبيرة من قبل البرنامج الإنمائي ومنظمة الأغذية والزراعة ميزانيات تنفيذ كبيرة بأرقام مطلقة (نظراً لحجمها ولتعدد مكاتبها الميدانية) شكلت الميزانيات المخصصة للمعايير المحاسبية الدولية وتحطيط الموارد في المؤسسة في المنظمات الصغرى من قبل المنظمة العالمية للأرصاد الجوية، والمنظمة البحرية الدولية والاتحاد البريدي العالمي نسبة كبيرة من ميزانياتها السنوية العامة. وفي منظمة الصحة

. ٣٣ (الملحق الأول)، الفقرة A/65/5 (٨١)

العالمية، لم يُعتبر مشروع المعايير المحاسبية الدولية مشروعًا خاصًا. وعلاوة على ذلك، تبين أن ضمان التمويل للمشروع أمر صعب للغاية في بعض المنظمات الصغرى، لا سيما عندما لا يتسع تقديم المخصصات من الأموال إلا من المبالغ "المرحلة" من الميزانية (منظمة الطيران المدني الدولي على سبيل المثال) أو عبر المبالغ الفائضة من السنوات السابقة (وذلك ثانٍ أفضل حل في حالة وجود قيود على السياسة المتعلقة بوضع الميزانية أو في حالة دورات الميزانيات غير المطابقة). ومنذ حزيران/يونيه ٢٠١٠ كانت لجميع المنظمات ميزانية معتمدة لفترة انتقالها إلى المعايير المحاسبية الدولية. وأوصى مجلس مراجععي الحسابات اللجنة الخامسة التابعة للأمم المتحدة برصد دقيق لتكاليف من أجل منع تصاعدتها بشكل مفرط لا لزوم له (١٢ أيار/مايو ٢٠٠٩).

٩- تخطيط الموارد في المؤسسة وتفاعلاته مع تنفيذ المعايير المحاسبية الدولية

١١٩- يجمع نظام **تخطيط الموارد** في المؤسسة جميع البيانات والعمليات في نظام موحد لتكنولوجيا المعلومات. ويشمل ذلك توحيد عدة تطبيقات برامجية للمنظمة أو جميعها، ومنها المالية، والموارد البشرية، واللوحستيات، والشراء، والمخزون، وما إلى ذلك. فعلى سبيل المثال، عندما يصدر أمر بالشراء، تبدأ عملية الشراء، ويختار مورّد، وتطلب السلع وتُستلم في المستودع وتُردد فاتورة وتدفع. وتسرى البيانات المتعلقة بهذا النشاط عبر مختلف الوحدات الوظيفية لكيان ما. فتقتبس كل وحدة التفاصيل المتعلقة بعملياتها وتساهم من ثم في إعداد البيانات المالية. ومن ميزة تخطيط الموارد في المؤسسة أن المستخدمين يستطيعون تحصيل المعلومات ذات الصلة في النظام ذاته في أي وقت بدلًا من الاضطرار إلى البحث عنها في عدة تطبيقات منفصلة. ولهذا السبب يُعد نظام تخطيط الموارد في المؤسسة أفضل وسيلة للمعايير المحاسبية التي تتطلب مساهمات من مجالات وظيفية عديدة داخل كيان ما.

١٢٠- وتحتطلب عملية الانتقال إلى المعايير المحاسبية الدولية تحليلاً خاصاً للثغرات لجميع نظم المعلومات القائمة (القديمة)، بهدف التأكد من مدى قدرتها على دعم إنتاج حسابات قائمة على الاستحقاق (بما في ذلك دفاتر أستاذ المخزون ودفاتر أستاذ العمالء والموردين)؛ والتواصل مع النظم الأخرى؛ واتخاذ تدابير أمنية فعالة. وفي حزيران/يونيه ٢٠٠٩، أجرت ٩١ في المائة من المنظمات تقييمات للتغيرات الضروري إجراؤها على نظمها المعلوماتية.

١٢١- وتعين على معظم المنظمات أن تُحدّث نظمها الحالية لتخطيط الموارد في المؤسسة أو أن تستعيض عن نظمها القديمة (مثل نظام المعلومات الإدارية المتكامل الذي تستخدمه الأمم المتحدة) من أجل تحقيق بيئة مماثلة للمعايير المحاسبية الدولية. وتشكل التغييرات التي يتعين إحداثها في إجراءات المحاسبة من أجل تحقيق الامتثال للمعايير المحاسبية الحالية أو تكييفها أو لاستحداث عمليات ملائمة جديدة من خلال تطوير النظم القديمة الحالية أو تكييفها أو الاستعاضة عنها. ومن الأسباب الداعية إلى إحداث نظام جديد لتخطيط الموارد في المؤسسة ضرورة دمج مختلف النظم أو كون معظم النظم القديمة لم تعد قادرة على القيام بعمليات

معينة ضرورية في إطار المعايير المحاسبية الدولية، لا سيما أن هدفها الأولي كان يتمثل في مكنته الأنشطة اليدوية بدلًا من تحديد العمليات التجارية. وهذا ما يفسر السبب الذي دعا منظمات كبرى لا مركزية من قبيل منظمة الصحة العالمية، ومنظمة الأغذية والزراعة والأمم المتحدة إلى اتخاذ قرار يقضي بربط تنفيذ المعايير المحاسبية الدولية بمشاريع تخطيط الموارد في المؤسسة التي تشارك فيها المكاتب الميدانية واللامركزية. وفي حزيران/يونيه ٢٠١٠، أجرت ٩٠ في المائة من المنظمات تقييمات للتغييرات التي أحدثت في نظمها.

المخاطر: قد يتطلب الاحتفاظ بهذه النظم القديمة أو محاولة ترقيتها إجراء تدخل يدوى قد يزيد من خطر الوقع في عدم الدقة والنقصان فيما يخص البيانات المحصل عليها يدوياً والمستخدمة لإعداد البيانات المالية.

من ناحية أخرى، يشير ربط مشاريع المعايير المحاسبية الدولية بشكل وثيق بالمشاريع الجديدة الكبرى لتخطيط الموارد في المؤسسة التي تشارك فيها المكاتب الميدانية واللامركزية خطر وقوع حالات تأخر كبير تضاف إلى عدم التيقن من الجداول الزمنية، نظراً لكون تنفيذها مشروعًا بالتمويل وبإدارة مشاريع تخطيط الموارد في المؤسسة.

١٢٢ - ومراعاة لخصوصيات كل منظمة ولحالة هيكلها المتعلق بتكنولوجيا المعلومات، ينبغي للتحليل الاستراتيجي للمزايا مقابل التكلفة في الأجل القصير والمتوسط والطويل أن يدرس الخيارات البديلة التالية:

- (أ) الاستمرار في استخدام النظام الحالي؛
- (ب) اتباع نهج واحد يقوم على مجموعة من الخدمات التجارية (مجموعة موحدة أو مجموعة مصحوبة بمناذج مطابقة)؛
- (ج) وضع نظام متكمال جديد بمجموعة متكمالة أساسية إضافة إلى نظم قطاعية تضاف أو تطور داخل الهيكل العام.

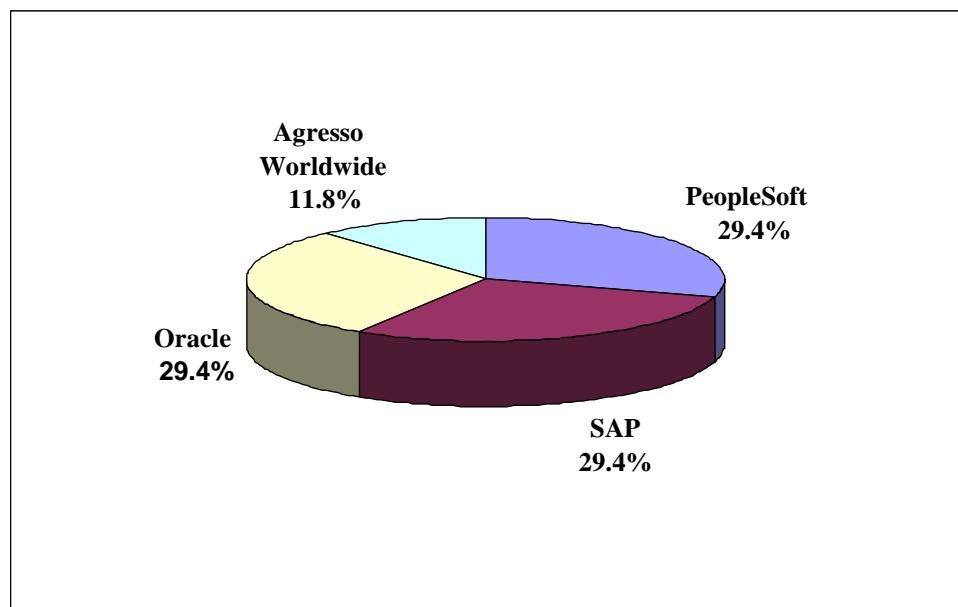
والأمثل أن تدمج جميع الوظائف كلياً ضماناً لاتساق البيانات في جميع الأوقات. وقد اعتمدت منظمات وشركات كبرى ثلاث مجموعات تجارية لتخطيط الموارد في المؤسسة على نطاق واسع. وتنتج هذه المجموعات شركة PeopleSoft (التي امتلكتها مؤخراً شركة Oracle)، وشركة SAP و Oracle. وثمة نظم من الطبيعة الثانية من قبيل Exact Software و JD Edwards Worldwide و Agresso Edwards وهي من المجموعات المستخدمة من قبل المشاريع المتوسطة الحجم على أوسع نطاق. ولأن أحدث نظم تخطيط الموارد في المؤسسة وضعت لكي تمثل المعايير الدولية للإبلاغ المالي، فإن معظم هذه النظم يستطع العمل وفقاً لمتطلبات المعايير المحاسبية الدولية، شريطة القيام بعمليات التثبيت الالزامية. بيد أن اختيار نظام تخطيط الموارد في المؤسسة يقوم بالأساس على متطلبات الكيان، ووظيفته والقيمة التي يعرضها المورد مقابل المال. وبالنسبة إلى منظومة كبيرة متعددة الوظائف من قبيل الأمم المتحدة قد يستغرق

وضع نظام للتخطيط الموارد في المؤسسة وقتاً طويلاً. وثمة مشكلة أساسية هي أن هذه النظم المختلفة للتخطيط الموارد في المؤسسة لا يمكنها التواصل مع بعضها البعض.

١٢٣ - وترد في الشكل ٣ نظم للتخطيط الموارد في المؤسسة اعتمدتها مختلف مؤسسات منظومة الأمم المتحدة (على أساس البيانات المتاحة).

الشكل ٣

اختيار تخطيط الموارد في المؤسسة عبر منظومة الأمم المتحدة



المصدر: الردود على قوائم الاعتماد المرجعية لجنة الرؤساء التنفيذيين وعلى استبيان وحدة التفتيش المشتركة.

١٢٤ - يستدعي نشر نظام للتخطيط الموارد في المؤسسة في الكيانات الكبرى التزام الموظفين والاستشاريين المتخصصين في مراحل ما قبل التصميم، والتصميم والتنفيذ لنظم تخطيط الموارد في المؤسسة وقد يستغرق إنجاز ذلك عدة سنوات.

١٢٥ - وتوجد نظم تخطيط الموارد في المؤسسة في كل مؤسسة من منظومة الأمم المتحدة في مرحلة تنفيذ مختلفة (انظر الشكل ٤ أدناه). فمعظم المؤسسات التي لها نظام عاملة للتخطيط الموارد في المؤسسة توجد في مرحلة الترقية لكن لا تزال في حاجة إلى تعديل آخر إصدار أو إضافة نموذج ليصبح النظام متنسلاً للمعايير المحاسبية الدولية. وهناك بعض المؤسسات أيضاً، التي هي بصدور تكرار عيب كبير في نظام المعلومات الإدارية المتكامل المعول به في الأمم المتحدة، لم تنشر بعد نظامها للتخطيط الموارد في المؤسسة ليشمل مكاتبها الموجودة خارج المقر. ففي بداية ٢٠٠٩، احتارت الأمم المتحدة وبدأت مشروعها جديداً لتخطيط الموارد في المؤسسة يدعى "إيموجا". وتوقع التقرير المرحل الأول لإيموجا^(٨٢) القيام بعملية

نشر تجريبية في أثناء الربع الرابع من عام ٢٠١١ وعملَ نظام تخطيط الموارد في المؤسسة كلياً على صعيد المنظمة بنهاية عام ٢٠١٣، مما يعطي الأمل في الامتثال للمعايير المحاسبية الدولية في البيانات المالية لعام ٢٠١٤. ييد أنه إذا كانت بعض نتائج تقرير مراجعة الحسابات الصادر عن مكتب خدمات الرقابة الداخلية التابع للأمم المتحدة بتاريخ ١٤ آب/أغسطس ٢٠١٠ بشأن إدارة الموارد البشرية في مكتب مدير مشروع تخطيط الموارد في المؤسسة نتائج مطمئنة، لا سيما فيما يتعلق بالهيكل التنظيمي لتخطيط الموارد في المؤسسة وتجربة وخبرة الموظفين المعينين، فإن بعض الاتهامات الخطيرة للأنظمة المتعلقة بالموارد البشرية، والمالية والشراء تشكل خطراً على سمعة مشروع تخطيط الموارد في المؤسسة، التي يرتبط بها مشروع المعايير المحاسبية الدولية ارتباطاً وثيقاً.

٤ الشكل ٤

مستوى التقدم في تنفيذ تخطيط الموارد في المؤسسة

	احتياج	تنفيذ	ترقية	قيود الإنتاج
SAP	الأمم المتحدة	الاتحاد الدولي للاتصالات اليونسكو	الاتحاد الدولي للأغذية والبيئة اليونيسيف	
PeopleSoft	الاتحاد البريدي العالمي			مفوضية شؤون اللاجئين برنامج الأمم المتحدة الإنمائي مكتب الأمم المتحدة المنظمة العالمية للملكية الفكرية صندوق الأمم المتحدة للسكان خدمات المشاريع
Oracle				الفاو
Agresso Worldwide	الوكالة الدولية للطاقة الذرية منظمة الصحة العالمية منظمة العمل الدولية	منظمة الطيران المدني الدولي	اليونيدو	

المصدر: الردود على قائمة الاعتماد المرجعية مجلس الرؤساء التنفيذيين وعلى استبيان وحدة التفتيش المشتركة.

١٢٦ - في بداية ٢٠٠٩، كانت ٧٦,٢ في المائة من المنظمات بصدق تقييم امتثال نظمها المتعلقة بتخطيط الموارد في المؤسسة لمتطلبات المعايير المحاسبية الدولية أو انتهت من تقييمها لذلك. ولبرنامج الأمم المتحدة الإنمائي، وصندوق الأمم المتحدة للسكان ومكتب الأمم المتحدة لخدمات المشاريع برنامج مشترك لتخطيط الموارد في المؤسسة؛ ويعتمد صندوق الأمم المتحدة للسكان ومكتب الأمم المتحدة لخدمات المشاريع على نتائج تحليل البرنامج الإنمائي.

١٢٧ - وفي مطلع ٢٠٠٩، قامت عدة منظمات، عقب تحليل دقيق لمدى مطابقة نظمها القديمة واتساقها مع متطلبات المعايير المحاسبية الدولية، بترقية نظمها المتعلقة بتحطيط الموارد في المؤسسة بينما اضطررت مؤسسات أخرى إلى شراء نظام حديد لتحطيط الموارد في المؤسسة ممثلاً للمعايير المحاسبية الدولية. وفي حزيران/يونيه ٢٠٠٩، انتهت ٨٦ في المائة من المنظمات من دراسات لتحديد الترقيات الضرورية لنظم تحطيط الموارد في المؤسسة واعتماد تنفيذها. بينما اضطررت البقية إلى مراجعة التاريخ المحدد لتنفيذ المعايير المحاسبية الدولية، إذ لا يمكن لعملية التنفيذ أن تتم إلا بالموازاة مع ترقية النظم الحالية لتحطيط الموارد في المؤسسة. ييدأن مفوضية الأمم المتحدة لشؤون اللاحين وبرنامج الأغذية العالمي أشارا إلى أن المعايير المحاسبية الدولية يمكن تنفيذها في الوقت المحدد حتى في حالة التأخير في ترقية نظمها المتعلقة بتحطيط الموارد في المؤسسة، موضحتين أن نسختيهمما الحالتين من برنامج تحطيط الموارد في المؤسسة قادرتان على العمل وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية مع إجراء بعض العمليات يدوياً ويمكن ترقيتهما بعد تنفيذ المعايير المحاسبية الدولية (انظر برنامج الأغذية العالمي في المرفق الرابع).

١٢٨ - ييدأنه فيما يتعلق بتنفيذ المعايير المحاسبية الدولية وما يرتبط بها من قدرة على تحطيط الموارد في المؤسسة هناك تحديات واجهتها بعض المنظمات التي لها حضور ميداني من قبيل منظمة العمل الدولية. ذلك أن هذه المنظمة، التي كانت قد انتهت من نشر نظامها لتحطيط الموارد في المؤسسة وقت استعراض وحدة التفتيش المشتركة، ليست لديها الهياكل الأساسية الملائمة لتحطيط الموارد في المؤسسة على المستوى الميداني وستحتاج إلى تجهيز بيانات المحاسبة يدوياً من أجل الامتثال للمعايير المحاسبية الدولية. وليست هذه حالة منفردة. ذلك أن الجماعة الأوروبية تواجه أيضاً صعوبات في إدخال نظم جديدة وتقدم التدريب في موقع متباعدة جغرافياً. لذا من الخامس مراعاة المتطلبات الميدانية في مرحلة مبكرة من المشروع.

١٢٩ - وتمثل عملية تطهير البيانات في تنظيف البيانات القديمة الموجودة حالياً، مع ضمان نقل البيانات إلى نظام حديد لتحطيط الموارد في المؤسسة بشكل مقبول وصحيح ومتافق مع الشكل الجديد المطلوب. وكثيراً ما تستمر عملية تطهير البيانات في المرحلة النهائية للمشروع أو في المرحلة اللاحقة لتنفيذها. وعادة ما لا تقدر المنظمات الجهد والوقت الضروريين لإنجاز هذه العملية حق قدرهما.

الممارسة الفضلي ٩

يجب تحليل النظم (القديمة) المعول بها حالياً تحليلاً دقيقاً لتحديد مدى امتثالها واتساقها مع متطلبات المعايير المحاسبية الدولية، مع مراعاة الكاملة للاحتجاجات والقدرات الميدانية.

١٠ - التوعية والاتصالات

١٣٠ - ينبغي تطوير عملية التوعية بالتغيير عبر الاتصال والتدريب. ويتمثل المدف من التدريب الخاص بالتوعية في "إيصال التغييرات القادمة وأثرها على المنظمة إلى جميع أصحاب المصلحة، وتشجيع الموظفين على البدء في التفكير بشأن الآثار المتربة على التغيير في مجالات عملهم، و"قبول" التحول إلى التدابير. وينظر إلى التدريب الخاص بالتوعية كأحد العناصر الرئيسية لعملية التغيير الإداري الشامل"^(٨٣). ويعني حجم مشاريع تنفيذ المعايير الحاسبية الدولية توسيع عملية التوعية لتشمل الهيئات الإدارية والإدارة العليا. ويعود إيصال الرسالة الصحيحة إلى الجهات المعنية، في المكان الصحيح وفي الوقت المناسب عنصراً رئيسياً من أجل الاتصال الفعال، الذي له بدوره ثالث قواعد هي: الاتصال كثيراً، والاتصال بشكل مفتوح، والاتصال بالجميع. وعليه، يُعد التدريب الخاص بالتوعية لهذه الفئات المستهدفة نشاطاً أهم ما هو موجه إلى أوساط المستخدمين الذين سيعيشون تجربة البيئة الجديدة.

الممارسة الفضلي ١٠

من أجل إحداث إحساس بالمسؤولية الجماعية عن المشروع، ينبغي للمنظمات أن تستثمر في الوقت والجهد حرصاً منها على فهم جميع الجهات ذات المصلحة للرؤية الكامنة وراء عملية الانتقال إلى المعايير الحاسبية الدولية. ويمكن القيام بذلك بأشكال متنوعة هي: التدريب، وتنظيم المعتقدات، وتقديم العروض إلى الموظفين، والمنتجات الإعلامية، وشهادات الجهات المعنية بشكل وثيق بالحالات الناجحة في أماكن أخرى.

١٣١ - وبفضل التوعية "ستكون لكتاب المديرين ومديري البرامج الأدوات الضرورية لإعداد معلومات أفضل بشأن الأثر المالي للقرارات؛ وسيتمكنون بشكل أفضل من شرح النتائج المالية وسيكونون أكثر مسألة وتحمساً لتكوين رؤية أبعد بشأن الخطط والحالات المالية". وينبغي للمسؤولين المباشرين معرفة كيفية استخدام النظام الجديد وتحقيق المزايا المتوقعة منه. وسيقدرون أيضاً كيف أن "المراقبة" ستغير من التركيز على "الوقت" (الذي يُتحكم فيه من أجل احترام الميزانية)، إلى التركيز على الموارد المستخدمة وعلى الثمن المدفوع. ويعود هذا التحول مطابقاً وملائماً بشكل جيد للتوجه نحو الإدارة القائمة على النتائج.

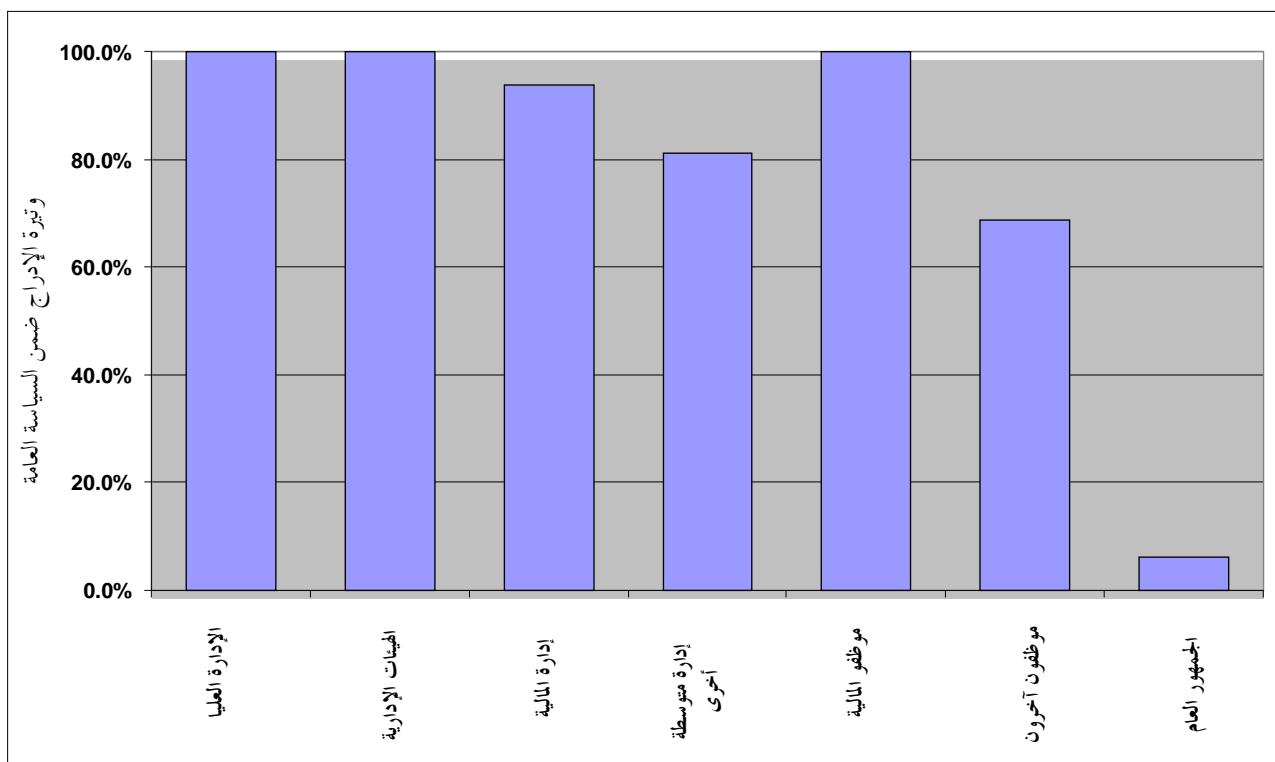
١٣٢ - وتعُد العمليات الانتقالية التنظيمية عاملًا حاسماً في جهود المنظمة المبذولة من أجل التغيير، لكن بدون عملية انتقال فردية، يظل احتمال نجاح المنظمة في جهودها المبذولة من أجل التغيير احتمالاً ضئيلاً جداً. ويقوم المديرون والمستخدمون بصفة فردية بأدوار مختلفة في هذه العمليات الانتقالية. ذلك أن دور المديرين يتمثل في إقناع الجهات صاحبة المصلحة (بما في ذلك المستخدمون) بضرورة التغيير. ولتحقيق النجاح في عملية الانتقال النهائية، يظل

.٦٨، الفقرة A/64/355 (٨٣)

كل فرد مستخدم مهماً^(٨٤). وفي حزيران/يونيه ٢٠١٠، أعدت ٨٦ في المائة من المنظمات خطة للاتصال، ويعُد ذلك تقدماً كبيراً منذ كانون الأول/ديسمبر ٢٠٠٩ (٤٨ في المائة)، لكن ربما قد يكون ذلك بعد فوات الأوان.

١٣٣ - ومن أدوات الاتصال في المنظمات الدولية استخدام الإنترنت أو الواقع الشبكي الداخلي للإنترنت، والبرامج الإذاعية، والنشرات الصحفية، والنشرات الإخبارية الإلكترونية، والرسائل العامة، ومحاضرات الخبراء المنظمة لفائدة العثاث الدائمة والموظفين، والأحداث الخاصة، والعروض، والمؤتمرات، وما إلى ذلك. وفي حزيران/يونيه ٢٠٠٩، كانت ٦٣,٦ في المائة من المنظمات فقط هي التي أعدت خطةً للاتصال معنية بمشروع المعايير المحاسبية الدولية، وعلى النقيض من ذلك، كانت النسبة المئوية أرفع (٦٨,٢ في المائة) من المنظمات التي بدأت فعلياً أنشطة للتوعية. ويرد في الشكل ٥ أدناه المستفيدين المستهدفون بأنشطة الاتصال:

الشكل ٥ خطط الاتصال حسب الجمهور المستهدف



المصدر: الردود على استبيان وحدة التفتيش المشتركة.

١١ - التدريب

١٣٤ - حسب دراسة استقصائية أجريت على صعيد المنظومة عام ٢٠٠٧، يحتاج ٣٦٠٠٠ موظف على صعيد منظومة الأمم المتحدة إلى التدريب فيما يتعلق بالمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، منهم ٦٥ في المائة يحتاجون إلى التدريب الخاص بالتوعية، و٢٥ في المائة يحتاجون إلى التدريب الأساسي فيما يتعلق بالمفاهيم و ١٠ في المائة إلى تدريب خاص فيما يتعلق بالمفاهيم^(٨٥). وفي ٢٠٠٨ و ٢٠٠٩ كان تقسيم العمل بين الفريق المعنى بمشروع المعايير المحاسبية الدولية على صعيد المنظومة وكل منظمة على حدة فيما يتعلق بوضع مواد تدريبية أمراً غامضاً ويحتاج إلى توضيح. وأوضح التقرير المرحلي الثاني للأمين العام بشأن اعتماد المعايير المحاسبية من قبل الأمم المتحدة أن المنظمات مسؤولة عن وضع خططها التدريبية فيما يتعلق بالمعايير المحاسبية الدولية وتعيّم تدريبيها وفقاً للخطة، مضيفاً أن نجاحاً على صعيد المنظومة إزاء التدريب قد دُرّج من أجل دعم التدريب الذي تقدمه المنظمات فيما يتعلق بالمعايير المحاسبية الدولية. وشمل هذا النهج مراحل ثلاث هي: تقييم الاحتياجات من التدريب؛ وشراء الدورات التدريبية؛ ونشر التدريب^(٨٦).

١٣٥ - وعقب طلب اقتراحات صدر في أيلول/سبتمبر ٢٠٠٧، تم تحديد الفائز من مقدمي العرض (International Business and Technical Consultants, Inc) وكان من المتوقع إبرام عقد في القريب العاجل^(٨٧). ييد أنه ثبت من المقابلات التي أجرتها وحدة التفتيش المشتركة في ٢٠٠٩ أن المواد التدريبية لن تكون متوافرة قبل نهاية ٢٠٠٩ نظراً لقص الموارد. وبالرغم من ذلك، تكّن فريق الأمم المتحدة المعنى بمشروع المعايير المحاسبية الدولية، بدعم من جهة خارجية مقدمة للخدمات، من وضع الصيغة النهائية لمضمون التدريب، وتصميمه وتسليمها. ووفقاً للدراسة الاستقصائية التي أجرتها مجلس الرؤساء التنفيذيين بشأن تقدم عملية اعتماد المعايير المحاسبية الدولية، وتشمل الفترة الممتدة إلى نهاية كانون الأول/ديسمبر ٢٠٠٩، أكملت ٧٧ في المائة من أصل المنظمات التي ردت على الاستبيان والبالغ عددها ٢١ تحليل الاحتياجات من التدريب وأكملت ٥٩ في المائة من المنظمات خططها التدريبية. ييد أن نسبة أعلى (٥٢ في المائة في حزيران/يونيه ٢٠٠٩، حسب الدراسة الاستقصائية لوحدة التفتيش المشتركة) بدأت فعلاً بتقديم التدريب رغم أن ٣٢ في المائة فقط أنجزت خططها التدريبية في ذلك الوقت.

١٣٦ - ومن المسائل المؤثرة في نشر التدريب ضرورة إجراء تقييم رسمي للمواد التدريبية؛ وصيانة الدروس (إجراء التعديلات وفقاً للتطورات الحاصلة في مجال المعايير المحاسبية الدولية)؛ وترجمة المواد التدريبية إلى الفرنسية والإسبانية. وجاء في تقييم أولي أجراه البرنامج الإنمائي أن ترجمة الدروس ستتطلب الكثير من الموارد والوقت. وفي رأي المفتش، يتطلب ذلك إرادة

(٨٥) الفقرة ١٩، A/64/355.

(٨٦) المرجع نفسه، الفقرة ١٩.

(٨٧) CEB/2008/HLCM/7

سياسية، كما تبيّن ذلك من برنامج الأغذية العالمي، الذي نجح في إعداد مواد تدريبية باللغة الإنكليزية، والفرنسية، والإسبانية، والعربية.

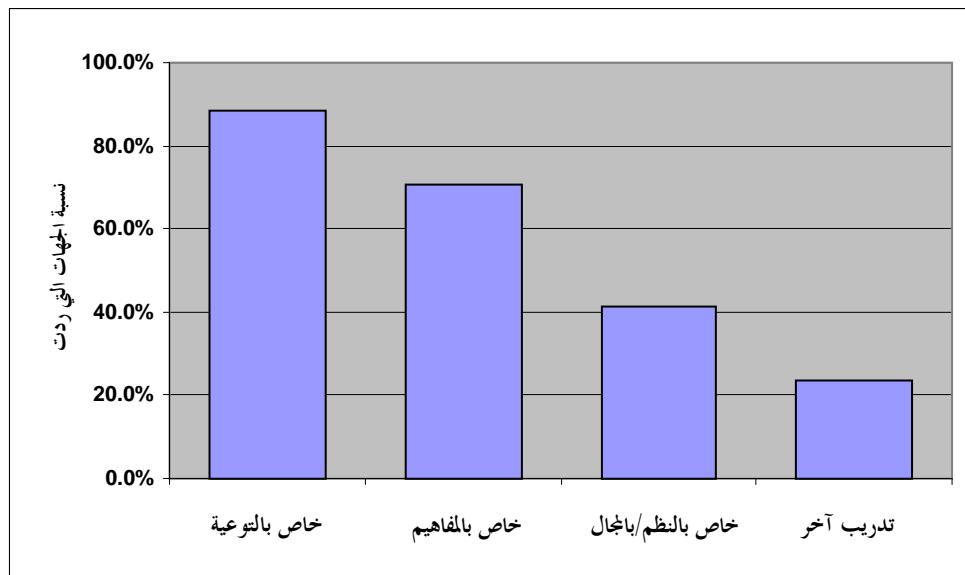
الممارسة الفضلى ١١

يُبغي للمنظمات أن تحرص على أن يكون موظفوها الحاليون والمقبولون لا سيما المديرون وموظفو المالية والشراء مستأنسين تماماً بالإجراءات والمتطلبات الجديدة عبر استخدام أدوات الاتصالات الخاصة، بما في ذلك الأدلة والمواد التدريبية باللغات الملائمة.

١٣٧ - وأظهرت دراسة استقصائية أجرتها وحدة التفتيش المشتركة في آذار/مارس ٢٠٠٩ أن ٨٨,٢ في المائة من المنظمات قدمت بالفعل تدريباً حاصلاً بالتوعية دون استخدام مواد فريق الدعم التابع ب مجلس الرؤساء التنفيذيين. وكانت ٧٠,٦ في المائة من الدروس التدريبية المعروضة مفاهيمية؛ و١٢,٤ في المائة "تطبيقيّة" (مساعدة مقدم للخدمات في مجال تحطيط الموارد في المؤسسة في كثير من الأحيان)؛ وكانت نسبة ٢٣,٥ في المائة نماذج غير محددة وغير مرتبطة بالمعايير المحاسبية الدولية، منها التدريب على إدارة المشاريع. ويرد في الشكل ٦ أدناه الردود من ١٧ منظمة على استبيان وحدة التفتيش المشتركة.

الشكل ٦

بداية التدريب على المعايير المحاسبية الدولية (آذار/مارس ٢٠٠٩)



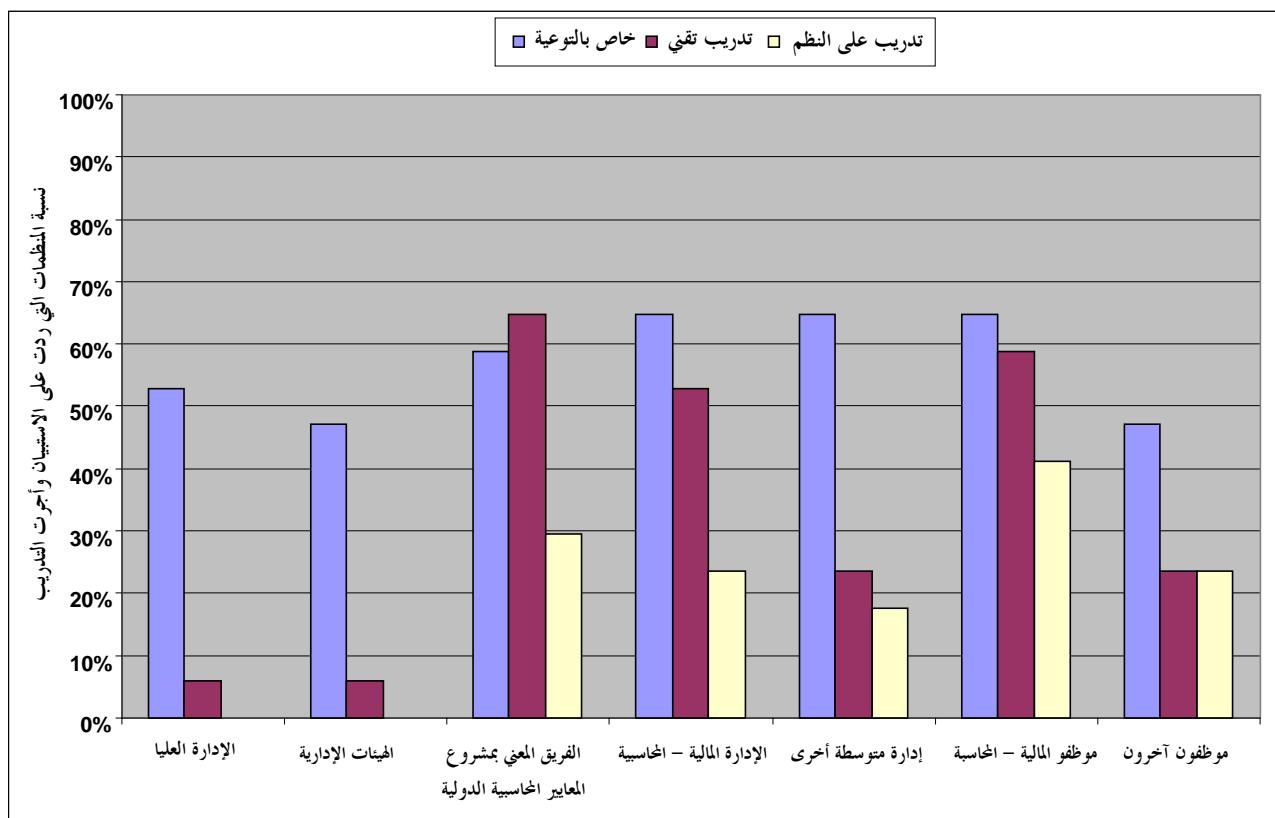
المصدر: الردود على استبيان وحدة التفتيش المشتركة.

١٣٨ - حسب المنظمات التي استجوبت، يجب أن يكون التدريب والاتصال متزامناً مع التنفيذ.

الخطر: قد يكون التدريب قبل نشر النظم ذات الصلة عاملاً مثيّطاً للموظفين.

١٣٩ - ويبيّن الشكل ٧ أدناه توزيع التدريب حسب النوع المتاح لمختلف الجهات المستفيدة اعتباراً من آذار/مارس ٢٠٠٩، فيما يتعلق بالعدد الإجمالي للمنظمات التي ردت على الاستبيان. ومن الأساسي أن تتلقى الإدارة العليا التدريب الخاص بالتنوعية في بداية حياة المشروع من أجل مساعدتها على ضمان الدعم الكامل لعملية التنفيذ. وينبغي تشجيع وفود الم هيئات الإدارية المعنية على المشاركة في هذا التدريب. بيد أنه في ربيع ٢٠٠٩، كان نصف المنظمات، والإدارة العليا والم هيئات الإدارية تقريباً لم يتلق التدريب الخاص بالتنوعية بعد، مما يشكك في قدرة هذه الجهات على القيام بالإصلاحات الهامة واللازمة.

٧ الشكل الجهات المستفيدة من التدريب ونوع التدريب المتاح



المصدر: الردود على استبيان وحدة التفتيش المشتركة.

١٢ - تقييم المخاطر

١٤٠ - طلب إلى المنظمات أيضاً أن تتقاسم ما توصلت إليه من استنتاجات لدى تقييمها للمخاطر، إن فعلت، بما أن هذا النوع من الممارسة عامل مهم فينجاح تنفيذ المشروع. وحسب ردود المنظمات على القائمة المرجعية المتعلقة بالتنفيذ التي وضعتها فرقة العمل في كانون الثاني/يناير ٢٠٠٩، هناك أزيد من الثلث (٣٨,١ في المائة) من المنظمات لم تقم بأي

تقييم للمخاطر في إطار مشروعها المتعلق بالمعايير المحاسبية الدولية. وشملت هذه الفئة الجهات التالية:

- منظمات صغيرة (الاتحاد البريدي العالمي، وصندوق الأمم المتحدة للسكان)؛
- منظمات أدمجت مشاريعها المتعلقة بالمعايير المحاسبية الدولية كلياً أو جزئياً ضمن مشاريعها المتعلقة بتحطيم الموارد في المؤسسة (منظمة الصحة العالمية، المنظمة العالمية للملكية الفكرية)؛
- منظمات متأخرة كثيراً في مجال تنفيذ مشاريعها (الأمم المتحدة، منظمة السياحة العالمية التابعة للأمم المتحدة).

١٤١ - وعندما أجريت عمليات تقييم المخاطر لم تكن دائماً مدعومة بمنهجية رسمية لتقييم المخاطر من قبيل نموذج تقييم المخاطر 2 COSO^(٨٨) ويود المفتاح أن يبرز أن تقييم المخاطر شرط أساسي لإدارة المخاطر وأمر رئيسي لضمان تحقيق أهداف المشروع، حسبما أكدته مجلس مراجعى الحسابات للبرنامج الإنمائى^(٨٩) وصندوق الأمم المتحدة للسكان^(٩٠). ومن الأمثلة الإيجابية في هذا الصدد المنظمة العالمية للملكية الفكرية التي أجرت تقييماً لتحديد متطلبات احترام تاريخ التنفيذ المحدد في ٢٠١٠ والعوامل التي قد تتسبب في التأخير.

١٤٢ - وتؤكد المعلومات التي جمعتها فرقاً وحدة التفتيش المشتركة عوامل الخطر المذكورة في التقرير المرحلي الثاني للأمين العام عن اعتماد الأمم المتحدة للمعايير المحاسبية الدولية^(٩١). وقد أضاف التقرير عالماً وجهاً آخر وهو: "تحسين تقدير نطاق الأعمال ذات الصلة وتعقدها بعد تشخيص التعديلات اللازم إدخالها على الإجراءات والنظم". وفيما يلي الأسباب الرئيسية الداعية إلى تأجيل تنفيذ المعايير المحاسبية الدولية:

- عدم وجود نماذج لتحطيم الموارد في المؤسسة أو عدم تطابقها فيما يتعلق بمتطلبات المعايير المحاسبية الدولية (٧٠ في المائة من الجهات التي ردت على الدراسة الاستقصائية). فعلى سبيل المثال، تطلب نظام المعلومات الإدارية المتكامل "المحلّي" والقديم الذي وضعته الأمانة العامة للأمم المتحدة، في أواخر الثمانينيات وتم تمييد العمل به في أواسط التسعينيات، عملية تحديد معقدة أدت إلى طلب عرض ومنح عقد في منتصف ٢٠٠٩ من أجل الاستعاضة عن هذا النظام في إطار مشروع الإدارة الشامل "أوموجا"؛ وعمل فريق الأمم المتحدة المعنى بتنفيذ مشروع المعايير

(٨٨) اسم مستخدم للإشارة تباعاً إلى نموذج إدارة الضوابط الداخلية (COSO 1992)، ثم إلى نموذج تقييم المخاطر (COSO 2004)، وهو مقتبس من اسم لجنة المنظمات الراعية للجنة الوطنية المعنية بالغش في الإبلاغ المالي (لجنة تريدواي) بعد صدور قانون ساربيتر - أوكلسي لعام ٢٠٠٢.

(٨٩) A/63/5/Add.1 (الملحق)، الفقرة ١٩١.

(٩٠) A/63/5/Add.7 (الملحق)، الفقرة ٤٧.

(٩١) A/64/355، الفقرة ٢٧.

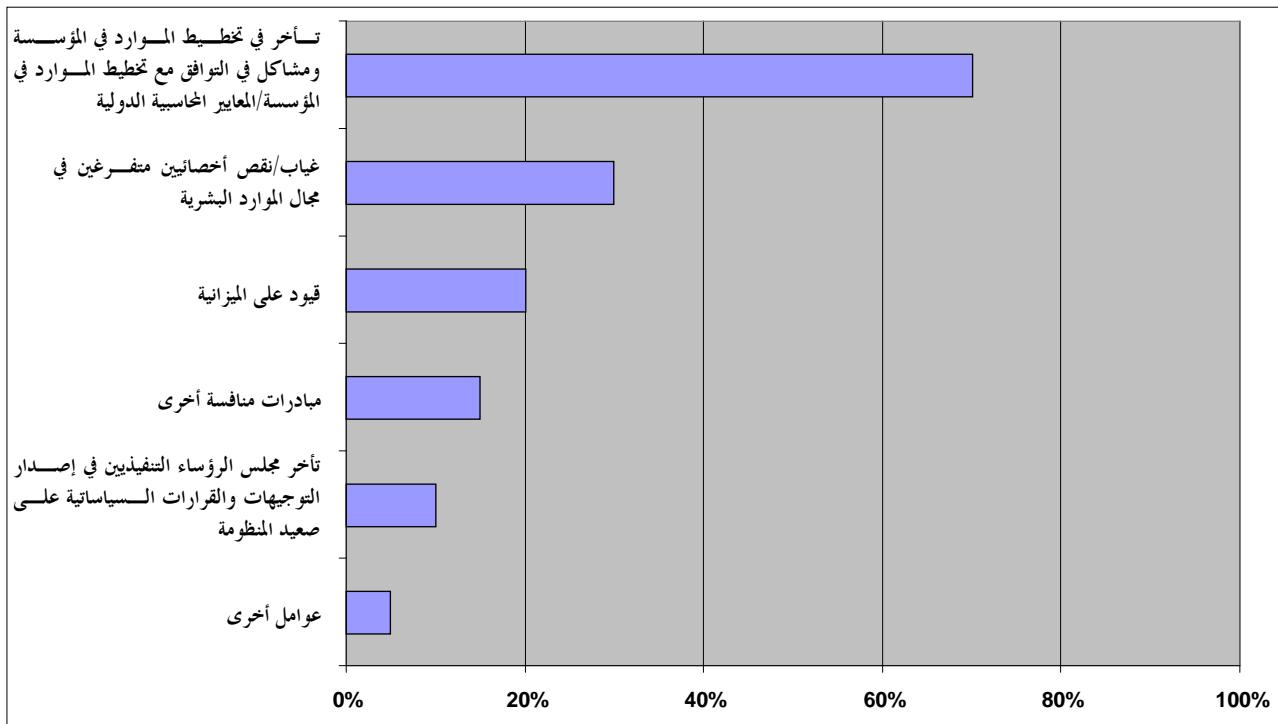
المحاسبية الدولية على نحو وثيق مع قادة الفريق التنفيذي لمشروع أوموما حتى تدرج متطلبات نظام المعلومات فيما يخص المعايير المحاسبية الدولية ضمن عملية اختيار البرمجيات المتعلقة بتحطيط الموارد في المؤسسة (انظر التقرير المذكور أعلاه، الفقرة ٥١ والتقارير المرحلية الموالية)؛

- غياب أو نقص أخصائيين متفرغين في الموارد البشرية بما يلزم من الخبرة التقنية (٣٠ في المائة من الجهات التي ردت). وقد ذُكر أن الاحتفاظ بالأشخاص الذين لهم معرفة مؤسسية أمر يشكل تحدياً في هذا الصدد؛
- قيود الميزانية، وعمليات التناقح أو تخفيف التمويل (٢٠ في المائة من الجهات التي ردت على الاستبيان)؛
- وجود مبادرات إصلاحية منافسة أخرى، على صعيد المنظومة في بعض الأحيان، مما يصرف عن التركيز على المعايير المحاسبية الدولية (١٥ في المائة من الجهات التي ردت على الاستبيان). فعلى سبيل المثال، حددت اليونيسيف ١٢ مبادرة تنظيمية رئيسية جارية للفترة ٢٠١١-٢٠٠٩ إلى جانب مبادرة المعايير المحاسبية الدولية؛ وكانت مفوضية شؤون اللاجئين بصدق تتنفيذ نظام جديد للإدارة القائمة على النتائج، كانت له أولوية التنفيذ على المعايير المحاسبية الدولية، مما حدّ من وجود موظفين للعمل في مجال المعايير المحاسبية الدولية؛ وفي منظمة الطيران المدني الدولي كانت هناك مبادرات متزامنة تمتلّتا في إحداث نظام جديد لتحطيط الموارد في المؤسسة وتنفيذ الميزنة القائمة على النتائج؛
- التأخر في وضع الصيغة النهائية لتوجيهات فرق العمل أو للقرارات السياسية على صعيد المنظومة (١٠ في المائة من الجهات التي ردت على الاستبيان)؛
- وجود عدة عوامل أخرى من قبيل اعتماد المكاتب الميدانية والكيانات الفرعية على مدى امتثال المقر للمعايير المحاسبية الدولية؛ وعدم اليقين بشأن الأرصدة الافتتاحية والاعتراف الأولى بالملكية؛ والتأخر في إعداد المواد التدريبية؛ والغموض المحيّم على إعادة تشكيل العمليات التجارية؛ والقضايا الأمنية (٥ في المائة من الجهات التي ردت على الاستبيان).

الخطر: غياب استراتيجية ملائمة للتخفيف من المخاطر.

١٤٣ - تُعد اليونسكو والمنظمة العالمية للأرصاد الجوية مثالين عن الممارسات الفضلى في هذا الصدد. فقد نشرت اليونسكو إطاراً لسياسة المراقبة الداخلية يجمع في وثيقة واحدة الإطار المنقح للسياسات والإجراءات والعمليات المالية. ويشكل هذا الإطار أساساً لوضع قواعد وسياسات وعمليات محددة من أجل الامتثال لمتطلبات المعايير المحاسبية الدولية ويقدم إلى جميع الموظفين شرحاً عاماً لقضايا المراقبة الداخلية. ونشرت المنظمة العالمية للأرصاد الجوية جدولًا شاملًا لتقييم المخاطر يتعلق بمشروع المعايير المحاسبية الدولية.

الشكل ٨
عوامل الخطر كما تراها كل منظمة



المصدر: الردود على قائمة الاعتماد المرجعية مجلس الرؤساء التنفيذيين.

الممارسة الفضلى ١٢

ينبغي لجميع المنظمات المنتقلة إلى العمل بالمعايير المحاسبية الدولية أن تعتمد تقييماً للمخاطر، واستراتيجيات ومارسات متعلقة بالإدارة وبالتحفيز من المخاطر في تنفيذ المشروع، وفقاً لأهداف المشروع.

الرقابة ١٣

١٤٤ - سيكون لعملية الانتقال إلى المعايير المحاسبية الدولية وعرض البيانات المالية على أساس الاستحقاق أثر كبير في مهام الرقابة.

١٤٥ - ومن أجل التأكد من الامتثال للمعايير المحاسبية الدولية، سيعين على مراجعى الحسابات، الداخلين والخارجين، تحديد ما إذا كانت الإدارة قد وضعت ضوابط داخلية ملائمة وما يقابلها من إجراءات الاختبار، وكذا تحديد مدى فعالية هذه الضوابط.

١٤٦ - وسيتعين على مراجعى الحسابات الخارجيين والداخلين على حد سواء أيضاً الاستثمار، وكمب و/أو تحسين المعرف المتعلقة بالمعايير المحاسبية الدولية وبالمحاسبة على أساس

الاستحقاق (حسب تجربة هؤلاء المراجعين وشهادتهم المهنية)، وكذا تكيف ممارساتهم في مجال مراجعة الحساب مع بيئة المراقبة الجديدة والتغييرات الجديدة في الممارسات الإدارية، حتى تتطابق ممارساتهم مع البيئة الجديدة. وعلى سبيل المثال، تجعل إجراءات الإقفال الجديدة^(٩٢) من إقفال العمليات أمراً أكثر تعقيداً، وبالتالي تزداد إجراءات مراجعة الحسابات نطاقاً وتفصيلاً.

ألف - مراجعو الحسابات الخارجيون

١٤٧ - يشاطر المفتش المنظمات رأيها بأن مراجعي الحسابات الخارجيين دوراً مهماً في مجال استعراض التطورات المتعلقة بسياسات المحاسبة والتعليق عليها، لا سيما في أثناء عملية الانتقال من معيار محاسبي إلى معيار آخر. فبعد إعلان امتدال الفترة المالية للمعايير المحاسبية الدولية، سيتعين على مراجعي الحسابات الخارجيين أن يقرروا بكل استقلالية ما إذا كانوا سيفدون رأيهم بتحفظ أو بغير تحفظ بشأن الامتثال الشامل للمعايير المحاسبية الدولية. وسيكون قراراهم خاتمة لعلاقة تقنية وبشرية كان ينبغي أن ترافق عملية الانتقال إلى المعايير المحاسبية الدولية على مر السنين. وبما أنه ليس لأحد أي معرفة مطلقة في مجال جديد مثل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على المنظمات الحكومية الدولية، فإن السبيل الملائم الوحيد للمضي قدماً هو استعداد كلا الجانين للتعلم سويةً من المعايير، ولكن أيضاً من التفسيرات التي توضح هذه السياسات المحاسبية (لا سيما عمل فرقة العمل) وأيضاً من الواقع الملموس للمنظمة. وتعد العلاقة بين برنامج الأغذية العالمي والمكتب الوطني لمراجعة الحسابات، على النحو الموصوف في المرفق الرابع، مثالاً عن هذه العملية.

١٤٨ - وتجدر الإشارة إلى أن في اجتماع فرق العمل بروما، حدد مجلس مراجعي الحسابات القضايا الخاسمة المحتملة التالية لكي تنظر فيها المنظمات بشكل دقيق:

- عرض الصناديق والصناديق الاستثمارية في البيانات المالية؛
- مراقبة أصول المشاريع؛
- معدل سعر الصرف: متوسط المعدل الشهري (للأمم المتحدة) مقابل المعدل الآني؛
- دقة عتبة الرسملة؛
- معاملة الأرصدة المشتركة بين الصناديق؛
- تصفية الالتزامات غير المصفاة؛
- معاملة الإيرادات المتأتية من المعاملات غير المتعلقة بالصرف؛
- معاملة بيان التدفقات النقدية؛

(٩٢) إجراءات مراجعة الحسابات تستخدم لتحديد ما إذا كانت العملية قد وقعت قبل نهاية فترة محاسبية أو بعدها، وبالتالي ضمان تسجيل المعاملات في السجلات المحاسبية والاعتراف بها في البيانات المالية للفترات المتعلقة بها.

- معدلات التخفيض بالنسبة إلى الخصوم المتعلقة بالتأمين الصحي بعد انتهاء الخدمة؛
 - عمليات التوحيد؛
 - نموذج البيانات المالية (المؤقتة)؛
 - عدم جدوى إصدار مراجعى الحسابات الخارجيين لرأى (أولى أو مؤقت) إلى منظمة قبل إنجاز البيانات المالية؛
 - عرض البيانات المالية السنوية بدون مراجعة للحسابات؛
 - التنفيذ التدريجى (شريطة اتباع معايير فردية منذ بداية السنة).
- ٤٩ - وأعدت عدة منظمات (منظمة الطيران المدنى الدولى، والمنظمة البحرية الدولية، ومنظمة الأمم المتحدة للتنمية الصناعية، وبرنامج الأغذية العالمي، والمنظمة العالمية للملكية الفكرية، ومنظمة الصحة العالمية، والمنظمة العالمية للأرصاد الجوية) بياناً مالياً (التجريبية) المؤقتة لكي يستعرضها مراجعو الحسابات الخارجيون قبل عرض بياناً مالياً الأولى المتمثلة للمعايير الدولية. فعلى سبيل المثال، أخضع برنامج الأغذية العالمي حساباته إلى الاستعراض مرتين في مرحلة مؤقتة. بيد أنه لا يمكن إصدار آراء رسمية بشأن مراجعة الحسابات في حالة البيانات المالية المؤقتة، كما ذكر مجلس مراجعى الحسابات وكان محقاً في ذلك. ومع ذلك يعتقد المفتش أن من الواجب على المنظمات أن تحدد وتحل في الوقت المناسب أية قضايا عالقة قد تؤدي إلى صدور رأى متحفظ بشأن مراجعة الحسابات.

الممارسة الفضلى ١٣

تخطيط وإعداد بيانات مالية مؤقتة لكي يستعرضها مراجعو الحسابات الخارجيون قبل تاريخ التنفيذ النهائي بكثير تجنبًا لوقوع مفاجآت غير سارة.

- ٥٠ - علاوة على ذلك، من المحمى أن تظهر تناقضات في آراء مراجعة الحسابات التي تدلى بها مؤسسات مراجعة الحسابات العليا العشر التي شاركت في مراجعة حسابات مؤسسات منظمة الأمم المتحدة^(٩٣)، نظراً إلى تفاوت درجات خبرتها في مجال مراجعة الحسابات القائمة على أساس المعايير المحاسبية الدولية. وقد شاركت بعض مؤسسات في هذه المراجعات حتى الآن وهي: المكتب الاتحادي السويسري لمراجعة الحسابات (إذ تستخدم الكيانات العامة السويسرية المعايير المحاسبية الدولية في عملياتها المحاسبية)؛ والمكتب الوطني لمراجعة الحسابات التابع للمملكة المتحدة (يستخدم المعايير المحاسبية الدولية في الحسابات الحكومية للمملكة المتحدة وقام المكتب الوطني لمراجعة الحسابات بمراجعة حسابات برنامج الأغذية العالمي القائمة على أساس المعايير المحاسبية الدولية)؛ و تستفيد محكمة الحسابات الفرنسية أيضاً من تجربتها الجديدة المتمثلة في اعتماد حسابات الحكومة الفرنسية التي تتبع نهجاً من نوع المعايير المحاسبية الدولية.

(٩٣) ألمانيا، وباكستان، وجنوب إفريقيا، والصين، وسويسرا، وفرنسا، والفلبين، وكندا، والمملكة المتحدة، والهند.

١٥١ - وعليه، يعد التوجيه ذا أهمية قصوى. وقد وضع المكتب الوطني لمراجعة الحسابات أدوات لمساعدة مراجعى الحسابات الخارجيين في تدقيق مدى الامتثال للمعايير المحاسبية الدولية. ونشر المكتب أيضاً "دليل الامتثال للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام" من أجل مساعدة المنظمات المعاملة معه على فهم الشرط الأساسي لإصدار رأي غير متحفظ بشأن مراجعة الحسابات؛ ويتضمن هذا الدليل قائمة مرجعية تدريجية لمساعدة المترسّين في ضمان إعداد الحسابات وفقاً لمتطلبات المعايير المحاسبية الدولية. ويحدد الدليل الظروف الالزامية والأدلة التي يحتاجها مراجعو الحسابات الخارجيون من الإداره؛ ويقدم أمثلة من قضايا مراجعة الحسابات والمشاكل التي قد تنشأ والتي يتبعها. وفي حالة مؤسسات منظومة الأمم المتحدة، يعد التوجيه الذي اعتمدته مجلس الرؤساء التنفيذيين المقاييس المعمول به بطبيعة الحال. بيد أن الحاجة لا تزال تدعى إلى وضع إطار لتوجيه عمليات التواصل بين المؤسسات ومراجعى حساباتها الخارجيين. وينبغي لفريق مراجعى الحسابات الخارجيين أن يناقش الإطار الذي اعتمدته فرقه العمل. وقد امتنع المفتش من تقديم أي توصيات إلى هذه الهيئة، وربما كان ذلك غير معهود لدى وحدة التفتيش المشتركة، لكن المفتش يأمل في أن يسهل هذا الإطار عملية القيام بالمارستين الفضليين ١٣ و ١٤.

الممارسة الفضلي ١٤

إقامة وإدامة حوار ثانٍ، في أسرع وقت ممكن، بين المنظمة ومراجعى حساباتها الخارجيين بشأن عملية الانتقال إلى المعايير المحاسبية الدولية حتى يقف كل من مراجعى الحسابات الخارجيين والداخليين على دقائق النظام الجديد وعلى أثره في إجراءات المراقبة إذ سيتطلب تنفيذ المعايير المحاسبية الدولية الانتقال إلى المحاسبة القائمة على أساس الاستحقاق.

باء - مراجعو الحسابات الداخلية

١٥٢ - تعد المشاركة المتزايدة لمراجعى الحسابات الداخلية في قضايا المعايير المحاسبية الدولية عاملأً في ضمان وضع إجراءات الملائمة للسماح بإلقاء نظرة موضوعية على الوضعية المالية والأداء المالي للمنظمات. لكن مع الأسف، لا يمكن للمبادئ التوجيهية لمعايير المراقبة الداخلية التي وضعتها المنظمة الدولية للمؤسسات العليا لمراجعة الحسابات، بصيغتها المحدثة في ٢٠٠٤ والمعتمدة من المنظمة، إلا أن تكون ذات قيمة محدودة لاستخدامها في الواقع.

١٥٣ - وفي أثناء الاستعراض، لاحظ المفتش أن درجة مشاركة مراجعى الحسابات الداخلية في عملية التغيير تبايناً كبيراً على صعيد المنظمات، حسب درجة الافتتاح والالتزام وسياسة الفريق المعنى بالمشروع. ففي بعض المنظمات، لم يشارك مراجعو الحسابات الداخلية تماماً أو منحوا دور مراقب فقط، بينما شارك آخرون في جهات أخرى مشاركة إيجابية وتابعوا التقدم المحرز، وناقشوا صعوبات المشروع وتبادلوا الآراء بشأن مجالات الخطط

مع أعضاء الفريق المعنى بالمشروع. وعندما التقى مراجعو الحسابات الداخليون بالمفتاح، كانت مشاركة هؤلاء المراجعون على النحو التالي:

- الإعداد لعمليات استعراض مشاريع تنفيذ المعايير المحاسبية الدولية (على سبيل المثال البرنامج الإنمائي، واليونيسيف وبرنامج الأغذية العالمي)؛
- العمل بصفة مراقب في اللجنة التوجيهية لمشروع المعايير المحاسبية الدولية (منظمة الطيران المدني الدولي، والبرنامج الإنمائي، والاتحاد البريدي العالمي، والمنظمة العالمية للأرصاد الجوية، واليونسكو)؛
- المشاركة في المشاورات غير الرسمية وإسداء المشورة بشأن التغييرات التي يتعين إجراؤها على القواعد أو الأنظمة المالية (منظمة العمل الدولي، الاتحاد الدولي للاتصالات السلكية واللاسلكية، وصندوق الأمم المتحدة للسكان، والمنظمة العالمية للملكية الفكرية، والمنظمة العالمية للأرصاد الجوية، ومكتب الأمم المتحدة لخدمات المشاريع)؛
- إجراء استعراض لعمليات المشروع وثغراته (منظمة الأغذية والزراعة، ووكالة الأمم المتحدة لإغاثة وتشغيل اللاجئين الفلسطينيين في الشرق الأدنى) والمشاركة في المناقشات مع مراجعي الحسابات الخارجيين (صندوق الأمم المتحدة للسكان)؛
- المصادقة على عملية إدارة التغيير، وإجراء استعراض للسياسات المحاسبية، والتنسيق مع مجلس مراجعي الحسابات واعتماد الخطط التدريبية (وكالة الأمم المتحدة لإغاثة وتشغيل اللاجئين الفلسطينيين في الشرق الأدنى)؛
- إجراء تقييم للمخاطر بالنسبة للمشروع (المنظمة العالمية للأرصاد الجوية)؛
- دراسة استعراضات مواد ومخزون الممتلكات والمنشآت والمعدات في الواقع الميداني (مفوضية الأمم المتحدة لشؤون اللاجئين)؛
- عدم مشاركة إطلاقاً (الأمم المتحدة، واليونيدو) في عمل فريق المعايير المحاسبية الدولية، إذ يقوم مراجعو الحسابات الخارجيين بالدور الرئيسي في الرقابة؛
- التوصية في أثناء مراجعة للحسابات بتعزيز الفريق المعنى بمشروع المعايير المحاسبية الدولية، بمنسق لإدارة التغيير ومنسق لإدارة المشروع، وبالتالي الحد من الاعتماد على الاستشاريين وإتاحة الاستقرار في المهام الإدارية الرئيسية.

٤١٥ - وقدم فريق فرعي من مراجعي الحسابات الداخليين ورقة مفصلة عن دور المراجعة الداخلية للحسابات في اعتماد المعايير المحاسبية الدولية إلى اجتماع ممثلي خدمات مراجعة الحسابات الداخلية للمنظمات التابعة للأمم المتحدة والمؤسسات المالية المتعددة الأطراف الذي عقد في أيلول/سبتمبر ٢٠٠٨ في واشنطن^(٩٤). وحددت هذه الورقة الأدوار الرئيسية

(٩٤) “UN SAS to IPSAS conversion – adoption of IPSAS by the UN: what should be the role of Internal Audit Service?” (من المعايير المحاسبية لمنظومة الأمم المتحدة إلى المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام – اعتماد الأمم المتحدة للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام: ما دور دائرة المراجعة الداخلية للحسابات؟).

للمراجعة الداخلية للحسابات في عملية التحول إلى المعايير المحاسبية الدولية لضمان تقدير المخاطر المرتبطة بالتحول إلى المعايير المحاسبية الدولية تقديرًا صحيحاً وإدارتها عبر التحقق من نتائج تحليل التغيرات في مرحلة مبكرة؛ والطمأنة عبر إجراء سلسلة من الاستعراضات لمشروع المعايير المحاسبية الدولية في مراحل مختلفة مثل بداية المشروع، ووضع المقاييس، وعرض النواتج حيث بإمكان مراجعي الحسابات الداخليين أن يقدموا بمشورتهم قيمة مضافة إلى الإدارة في عملية الانتقال إلى المعايير المحاسبية الدولية. وحسب أولئك المراجعين قد تشمل تلك الأدوار التوجيه بشأن الإدارة وإدارة المخاطر؛ ونواتج المشروع والتاريخ المتفق عليهما؛ والأرصدة الافتتاحية، وترقية النظم وإفعال المشروع، ويشمل كل ذلك معظم مكونات مشروع المعايير المحاسبية الدولية. واقتصرت الورقة أيضًا أدوارًا محتملة للمراجعة الداخلية للحسابات في مرحلة الانتقال ملاحظةً في الآن ذاته أن "الدور الاستشاري للمراجعة الداخلية للحسابات وتوقيت مختلف الاستعراضات قد يشكلان بدورهما خطراً على موضوعية المراجعة الداخلية للحسابات". وبالتالي، ولضمان استقلالية مراجعي الحسابات الداخليين وموضوعيتهم تُصح هؤلاء المراجعون بعدم المشاركة في عملية اتخاذ القرارات بشأن التحول إلى المعايير المحاسبية الدولية أو تنفيذها، من خلال "القيام بتحليل التغيرات أو إملاء سياسات محاسبية" على سبيل المثال.

١٥٥ - وتناول اجتماع مثلي خدمات مراجعة الحسابات الداخلية للمنظمات التابعة للأمم المتحدة والمؤسسات المالية المتعددة الأطراف موضوع المعايير المحاسبية الدولية مرة أخرى في ٢٠٠٩ بالاستناد إلى ما اكتسب من تجربة واستخلاص من دروس مؤخرًا. وفي وقت لاحق، ألح الفريق الفرعى المعنى بالمعايير المحاسبية الدولية التابعة لمثلي خدمات مراجعة الحسابات الداخلية على **مسؤولية الإدارة** (في المنظمات وبشكل خاص عن مشروع المعايير المحاسبية الدولية وتحطيم الموارد في المؤسسة)، التي تعد مسؤولة عن الاختبار المستمر للضوابط الداخلية الجديدة الموضوعة في أثناء مرحلة التنفيذ الأولى. ومرة أخرى، يحق لمراجعي الحسابات الداخليين المنتسبين إلى ١٤ منظمة أن يذروا من تحمل مسؤوليات الإدارة في هذا الصدد.

الممارسة الفضلى ١٥

في أثناء المرحلة الأولية لتنفيذ المعايير المحاسبية الدولية ينبغي للمشرفين على العمليات أن يختبروا بانتظام الضوابط الداخلية ضماناً لدقّة البيانات.

الممارسة الفضلى ١٦

ضمان المصادقة على النظام والتحقق منه بشكل مستقل وشامل لدى الانتهاء منه.

جيم - مؤشر رئيسي: التاريخ المتوقع للامتثال حسب كل منظمة

١٥٦ - وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية، لا يمكن اعتبار المنظمات ممثلة للمعايير المحاسبية الدولية امتثالاً كاملاً إلا عندما تتلقى من مراجعين حساباتها الخارجيين رأياً غير متحفظ بشأن بياناتها المالية. ولهذا السبب، أوصى مجلس مراجعين الحسابات، عند التدقيق في البيانات المالية للأمم المتحدة لفترة الستين ٢٠٠٦-٢٠٠٧، بأن تستعرض المنظمة باستمرار مقاييسها هدف تنفيذ المعايير المحاسبية الدولية. وأوضح التقرير المرحلي المتعلق باعتماد المعايير المحاسبية الدولية الصادر في شباط/فبراير ٢٠١٠ أن ثالثي منظمات فقط هي التي في طريقها لكي تصبح ممثلة للمعايير المحاسبية الدولية في ٢٠١٠. وفي ضوء الردود الكتابية على استبيان وحدة التفتيش المشتركة والمقابلات التي أجرتها المفتش في أثناء بعثاته الأولى، أعرب المفتش عن شكوك كبيرة، تأكّدت فيما بعد، بشأن بلوغ هدف الامتثال في ٢٠١٠ على صعيد المنظمة.

١٥٧ - وفي ٢٠٠٩، ذكر ٧٦ في المائة من المنظمات التي ردت على الاستبيان أن هيئة الإدارية كانت تدرك الآثار المترتبة على التنفيذ عندما صوتت لاعتماد المعايير المحاسبية الدولية في ٢٠٠٦ و ٢٠٠٧. وفي ذلك الوقت، وعملاً بوصيات فرق العمل ومجلس الرؤساء التنفيذيين، حدد معظم المنظمات الفترة المالية المنتهية في ٣١ كانون الأول/ديسمبر ٢٠١٠ موعداً للامتثال، بينما حدد قلة من "المعتمدين الأوائل" هذا الموعد في ٢٠٠٨.

١٥٨ - في البداية، لم تقدم فرق العمل سوى وصف موجز وعام للمزايا والآثار العامة للمعايير المحاسبية الدولية، موضحة أن "اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام سوف تكون له نتائج ملموسة فيما يتعلق بأعمال المحاسبة وإعداد التقارير المالية، وأنظم تكنولوجيا المعلومات ذات الصلة في منظمات الأمم المتحدة؛ وستكون له أيضاً نتائج مهمة تتعلق بالميزانيات، وأنظم التمويل والإدارة في هذه المنظمات" ^(٩٥). بيد أنه لا أحد من هذه المنظمات كان في نقطة البداية ذاتها عام ٢٠٠٦ ثم إن الوثيقة التي استخدمها معظم المنظمات وصدرت حاملة شعار كل منظمة من أجل تعبئة هيئة الإدارية لم تقدم - وربما ما كان باستطاعتها أن تقدم - فكرة إما عن درجة استعداد كل منظمة للمعايير المحاسبية الدولية أو عن حجم ومرة التغييرات الضروري إجراؤها لدى العديد من أجل تحقيق الامتثال.

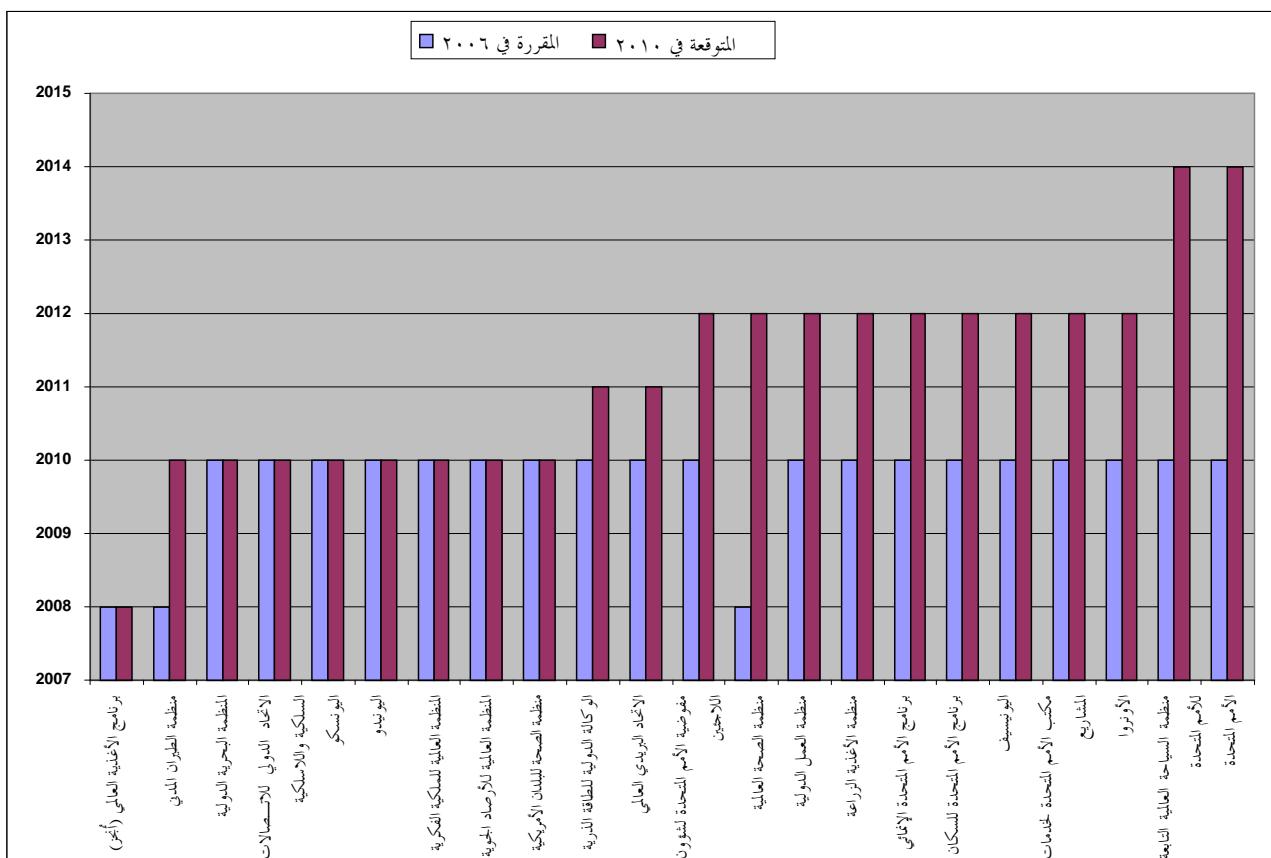
١٥٩ - وباستطاعة المفتش أن يؤكد أن مستويات التنفيذ اختلفت كثيراً بين المنظمات بسبب اختلاف حجمها وظروفها، وتتفق نظمها لتخفيض الموارد في المؤسسة في ٢٠٠٥-٢٠٠٦ مع متطلبات المعايير المحاسبية الدولية.

(٩٥) تشرين الثاني/نوفمبر ٢٠٠٥: التوصية ٢٥ المقدمة إلى اللجنة الإدارية الرفيعة المستوى، الفقرة ٤.

١٦٠ - وبالإمكان انتقاد القرارات التي اتخذها كل من فرق العمل، واللجنة الإدارية رفيعة المستوى، ومجلس الرؤساء التنفيذيين والأمين العام في ٢٠٠٥ و٢٠٠٦^(٩٦) إذ ضغطت هذه الجهات على جميع المنظمات لكي تخذل سنة الامثال ذاها، بصرف النظر عن مستوى استعدادها الحقيقي. وبدلاً من ذلك، كان ينبغي تخصيص وقت كافٍ لإجراء دراسة للجدوى أولاً. الواقع أن العديد من الورقات الإضافية كان لازماً لإبلاغ الم هيئات الإدارية بالشروط الازمة للانتقال بنجاح إلى المعايير المحاسبية الدولية.

٩ الشكل

السنة المقررة والمتوخقة لتنفيذ المعايير المحاسبية الدولية تنفيذاً كاملاً اعتباراً من شباط/ فبراير ٢٠١٠، على أساس المعلومات المقدمة من المنظمات^(٩٧)



المصدر: تقارير الأمين العام المرحلية المتعلقة بتنفيذ المعايير المحاسبية الدولية.

(٩٦) انظر الفصل الثاني - ٥ أعلاه، ٢٠٠٥-٢٠٠٧: القرارات السياسية المتعلقة باعتماد المعايير المحاسبية الدولية.

١٦١ - من أصل "المعتمدين الأوائل" الثلاثة المتزعين، كان برنامج الأغذية العالمي من نفذ المعايير المحاسبية الدولية تنفيذاً كاملاً للسنة المنتهية في ٣١ كانون الأول/ديسمبر ٢٠٠٨ على النحو المخطط له، بفضل الظروف الأولية المواتية والجهود المبذولة (انظر المرفق الرابع للاطلاع على التفاصيل)؛ أما منظمة الصحة العالمية، التي اعتمدت عدة معايير فردية من المعايير المحاسبية الدولية منذ ٢٠٠٨، بارتباط وثيق مع نشر نظامها لتخفيض الموارد في المؤسسة، فتوقع الآن أن تصبح ممثلة لهذه المعايير الدولية في ٢٠١٢، بعد نشر نظامها لتخفيض الموارد في المؤسسة وعمميه على بقية المنظمات. فيما يخص منظمة الطيران المدني الدولي، التي يقوم نظام الشراء فيها على أساس الاستحقاق منذ كانون الثاني/يناير ٢٠٠٨، عندما تمت المرحلة الأولى من نشر نظامها لتخفيض الموارد في المؤسسة واعتمد مبدأ التسلیم، فتوقع الامتثال للمعايير المحاسبية الدولية اعتباراً من ٢٠١٠.

١٦٢ - ومن أصل المنظمات الأخرى البالغ عددها ١٩ منظمة التي استعرضت، يتوقع أن تتمثل ٧ منظمات للمعايير المحاسبية الدولية في ١ كانون الثاني/يناير ٢٠١٠ على النحو المخطط له وهذه المنظمات هي: المنظمة البحرية الدولية، والاتحاد الدولي للاتصالات السلكية واللاسلكية، ومنظمة الصحة للبلدان الأمريكية، واليونسكو، واليونيدو، والمنظمة العالمية للملكية الفكرية والمنظمة العالمية للأرصاد الجوية. ومن بين المنظمات المتبقية ١٢، تتوقع منظمتان اعتماد المعايير المحاسبية الدولية في ٢٠١١ (الوكالة الدولية للطاقة الذرية والاتحاد البريدي العالمي)، وتتوقع ثمانى منظمات الامتثال في ٢٠١٢ (منظمة الأغذية والزراعة، ومنظمة العمل الدولية، والبرنامج الإنمائي، وصندوق الأمم المتحدة للسكان، ومفهوم الأمم المتحدة لشؤون اللاجئين، واليونيسيف، ومكتب الأمم المتحدة لخدمات المشاريع، ووكالة الأونروا) وتتوقع منظمتان في ٢٠١٤ (الأمم المتحدة ومنظمة السياحة العالمية التابعة للأمم المتحدة)^(٩٨) ولا ينبغي الاندھاش لهذا الأمر، نظراً إلى ما تتطلبه عملية الانتقال إلى الامتثال الكامل للمعايير المحاسبية الدولية من استعدادات وتغييرات غير متوقعة من حيث التعقيد والحجم، وإلى الاعتماد المتزامن لمبادرات إدارية أخرى تشكل تحدياً، في حالة العديد من المنظمات، ويبين ذلك أن دفع المنظمات إلى اعتماد المعايير المحاسبية الدولية بعد أربع سنوات فقط من اتخاذ الجمعية العامة لقرارها السياسي - كما دعا إلى ذلك في ٢٠٠٥ المدافعون عن هدف ٢٠١٠، لم يكن ممكناً ولا واقعياً من الناحية التقنية. والأدهى من ذلك أن المنظمات التي تختلف في مجال المحاسبة القائمة على أساس الاستحقاق، كانت لها نظم غير دقيقة في مجال تخفيض الموارد في المؤسسة وتعانى نقصاً في الموظفين المدربين. وحسب فاعل رئيسي استجوابه المفتش في ٢٠٠٨، "ما الانتقال في ٢٠١٠ إلا شعار".

١٦٣ - واضطرت بعض المنظمات بسبب التأخير في وضع مقاييسها إلى مراجعة الجدول الزمني المحدد للمشروع في ٢٠١٠ أو ٢٠١١، وهي مراجعة شجعتها اللجنة الإدارية رفيعة المستوى تشجيعاً كلياً. فقد أعادت الأمم المتحدة، على سبيل المثال، جدولة عملية الاعتماد وأرجأتها إلى ٢٠١٤، لإتاحة المزيد من الوقت لجعل التنفيذ متزامناً مع إدخال النظام الجديد لتخفيض الموارد في المؤسسة، مشيرة إلى أن "أهم مسألة مطروحة على الأمم المتحدة في هذا الصدد هي ضرورة وجود نظم معلومات كفيلة باعتماد المعايير بنجاح وتزامن خطى التنفيذ لاعتماد المعايير ومشروع تخفيض الموارد في المؤسسة" ^(٩٩). وفي حزيران/يونيه ٢٠٠٩، قررت ٦٢ في المائة من المنظمات، التي توقعت تأخراً في التنفيذ، أن تعتمد نهجاً تدريجياً (تنفيذ كل معيار على حدة). وفي بعض الحالات كان قرار تأجيل الموعود المحدد متاثراً أيضاً بعدي وجود الموارد.

خامساً - المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام والأزمة المالية والاقتصادية

١٦٤ - أثرت الأزمة المالية والاقتصادية العالمية في المشروع من عدة نواحي منها:

- جعلت الأزمة من توسيع عملية الانتقال إلى المعايير المحاسبية الدولية، وهو التمويل المتواضع أصلاً إلى درجة لم يعد فيها فعالاً بالكامل أحياناً، أمراً صعب المنال ومرهوناً أكثر بفهم وإرادة الإدارة العليا والم هيئات التشريعية، لا سيما في سياق وجود مبادرات إدارية متعددة متنافسة ومتزامنة وازدياد مطالبات الدول الأعضاء، التي أصبحت أكثر من أي وقت مضى تعرّض عن المواجهة على المزيد من النفقات والموارد البشرية؛
- أثبتت الأزمة مدى أهمية وجود معلومات أفضل بشأن القوة المالية للمنظمات وعما يتصل بذلك من مخاطر تواجهها. فقد زادت أزمة الائتمان من ضرورة المسائلة في القطاع العام والشفافية في عملياته المالية.
- أحدثت الأزمة جدلاً في أوساط المحاسبين فيما يتعلق بالتأثير المساير للدورات الاقتصادية المترتب على المعايير الدولية للإبلاغ المالي وكيف ينبغي قياس القيمة العادلة ^(١٠٠). في أوقات الأزمة. ويتجسد ذلك بشكل خاص في المعيار المحاسبي الدولي ٣٩ والمعيار المحاسبي الدولي ١٥ المتعلقين بالأدوات المالية، والكشف والعرض. وقد انتقد المعيار الأول لمساهمته في زيادة تقلب الأرصدة الافتتاحية بسبب اشتراطه قياس مجموعة واسعة من الأصول بقيمتها العادلة.

١٦٥ - أخذ المحاسبون هذه المسألة بجدية كبيرة، فتحرّكوا بفعل الضغط السياسي الذي نشأ لدى المعيار مصرف ليمن برادرز، ثم بتأثير من مجموعة الدول العشرين في اجتماعاتها. فنظم

.A/62/806 (٩٩)

(١٠٠) القيمة العادلة هي المبلغ الذي يمكن أن يستبدل بمحضاته أو تسوى به التزامات مالية نظير صفة تعقد على أساس تجاري محض بين طرفين مطلعين راضيين. (مصطلحات المعايير المحاسبية الدولية).

الاتحاد الدولي للمحاسبين عدّة حلقات دراسية لدى اجتماع مجلسه العالمي من أجل مناقشة أسباب الأزمة المالية وما يمكن لهنّة المحاسبة، والمنظّمين والحكومات فعله من أجل تفادي أزمات في المستقبل. واتفق مجلس المعايير المحاسبية الدولي ومجلس معايير المحاسبة المالية على العمل سوية والإسراع بوضع مقاييس مشتركة تتناول النشاط الخارج عن الميزانية والمحاسبة فيما يخص الأدوات المالية. وعلاوة على ذلك، اتفق المجلسان على إصدار مقتراحات تشير بالاستعاضة عن معاييرهما المتعلقة بأدواتهما المالية بـ"معايير مشترك" في غضون أشهر، لا سنتين^(١٠١). وأوضح الجانبان أن الشركات غير ملزمة باستخدام أسعار السوق في الظروف الصعبة. ووضع مجلس المعايير المحاسبية الدولي للقطاع العام من جانبه معايير محاسبية دولية إضافية (المعيار المحاسبي رقم ٢٨، والمعيار المحاسبي رقم ٢٩ والمعيار المحاسبي رقم ٣٠) على أساس خلاص المعايير المحاسبية الدولية ٣٢، ٣٩ و ٧ وتناول القضايا ذاتها المتعلقة بالعرض، والاعتراف والقياس والكشف.

١٦٦ - وعلى غرار بقية المعايير المحاسبية، تخضع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام إلى تحسينات وتعديلات متواصلة، تترتب عليها تغييرات مقابلة في السياسات المحاسبية المنظومة للأمم المتحدة. ففي نيسان/أبريل ٢٠٠٩، دعت مجموعة الدول العشرين مجلس معايير المحاسبة المالية ومجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام إلى "إحراز تقدم كبير في وضع مجموعة واحدة من المعايير المحاسبية العالمية العالية الجودة بـنهاية العام"^(١٠٢). ويرجح المفترض بالجهود التي يبذلها مجلس المعايير المحاسبية الدولية ومجلس معايير المحاسبة المالية من أجل التقرير بين المعايير الدولية للإبلاغ المالي والمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً في القطاع الخاص، وتعزيز "التقريب بين المعايير المحاسبية"، أحد المبادئ المثلثة التي تناولها مهنة المحاسبة.

١٦٧ - ييد أن هذا يدعو إلى التساؤل كيف تجتمع واحدة من المعايير المحاسبية الموضوعة لخدمة القطاع الخاص البحري أن تلبي الاحتياجات الخاصة لكيانات القطاع العام والمنظّمات غير الربحية حيث لا تقوم العاملات على أساس التبادل وإنما تقوم على أساس عمليات غير متوازية في كل من الإيرادات وال النفقات. وينبغي متابعة هذه المسألة عن كثب من قبل مراقي الأمم المتحدة (الأمانة العامة للأمم المتحدة وبرنامج الأمم المتحدة الإنمائي) في مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، نظراً لكون هذه الهيئة تؤيد رسمياً التقريب بين المعايير المحاسبية الدولية والمعايير الدولية للإبلاغ المالي. وبما أن مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام غير مسؤول أمام أية هيئة إدارية داخل منظومة الأمم المتحدة ولأن مراقي "الأمم المتحدة" غير مفوضين بسلطة الحديث باسم المنظومة، فهل عليهم مجرد القبول، أو التأييد، أو التشجيع أو التزام الصمت فيما يتعلق بإرادة هذا التقريب؟ ينبع إجراء نقاش مفید بين الجهات ذات المصلحة في الأمم المتحدة، نقاش يجعل القضية والمصالح قابلة للفهم ومفهومة من جميع

(١٠١) بيان مشترك بين مجلس معايير المحاسبة المالية ومجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، (٢٤ آذار / مارس ٢٠٠٩).

(١٠٢) للاطلاع على التفاصيل، انظر *Risk*, ٢٠ أيار/مايو ٢٠٠٩.

الجهات الفاعلة. لنتذكر أن السبب الجوهري لاختيار المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام هو أنها أنساب من المعايير الدولية للإبلاغ المالي لما تميز به كيانات القطاع العام من طبيعة خاصة. وقد اقتبست المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام أصلاً معظم سمات المعايير الدولية للإبلاغ المالي، الموضوعة لشركات القطاع الخاص. ويشاطر المفتش المدير الدولي للمجلس الوطني الفرنسي للمحاسبة رأيه حين قال "من المؤسف أن تكون معظم المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام منقولة من المعايير الدولية للإبلاغ المالي بسبب القيود الزمنية أساساً وألا تتطابق إلا جزئياً مع واقع القطاع العام". وطالما كانت هناك "معاملات غير تبادلية"، سيتعين التمييز بين "محاسبة الأشخاص"، و"محاسبة التجار".

١٦٨ - ينبغي أن تكون المسائلة المبدأ الذي يسترشد به في عملية وضع وتنفيذ المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام مستقبلاً، ويعرف الاتحاد الدولي للمحاسبين المسائلة بإيجاز ودقة بكونها "واجب تحمل مسؤولية مُسندة" (١٠٣). ويمكن للجنة خاصة يكلفها الاتحاد الدولي للمحاسبين أن تقوم بعهدة كبيرة شبيهة بالمهمة التي أنجزتها لجنة تفسير المعايير الدولية للإبلاغ المالي في مجال المعايير الدولية للإبلاغ المالي وتمثل في مساعدة كيانات القطاع العام، لا سيما المنظمات الدولية، في توحيد وتفسير المعايير المحاسبية الدولية، خصوصاً في السنوات الأولى من عملية التنفيذ حيث تكون هذه الكيانات في طريق غير واضح المعالم. ومن شأن هذه اللجنة أن تواصل العمل الذي قامت به فرق العمل، لكن نطاقها قد يكون أوسع، يمثلين من الدول، والمدن والمنظمات غير الربحية، وفقاً لمبادئ مراعاة الأصول.

سادساً - خاتمة

١٦٩ - لاشك أن عملية انتقال جميع مؤسسات منظومة الأمم المتحدة إلى العمل بالمعايير المحاسبية الدولية هي أكثر المبادرات الإدارية طموحاً التي اتخذت على صعيد المنظومة إطلاقاً. وهي مبادرة لا مناص منها إذا أريد لهذه المؤسسات أن تنتقل إلى الإدارة المستنيرة. لقد سعى هذا التقرير جاهداً إلى تسليط الضوء على العقبات القائمة، والقيود والمخاطر التي تكتنف عملية الانتقال من المعايير المحاسبية لمنظومة الأمم المتحدة إلى المعايير المحاسبية الدولية، سواء تعلق الأمر بالوقت الضروري لاختيار الأفضل أو ترقية النظم الحالية لتخفيض الموارد في المؤسسة، أو بضعف الحوار مع الهيئات التشريعية، أو عدم الرؤية أو غياب الإحساس بالمسؤولية الجماعية عن عملية التغيير أو عدم التزام الإدارة العليا.

١٧٠ - وقليلة هي المنظمات التي أدركت في ٢٠٠٥ حجم التغييرات الضرورية، إن كانت هناك أصلاً منظمات قد أدركت ذلك. وهناك أسباب عديدة تبرر وجود منظمة واحدة

(١٠٣) International Federation of Accountants, Study 13 Governance in the Public Sector: A Governing Body Perspective (August 2001) (الاتحاد الدولي للمحاسبين، الدراسة ١٣ الإدارة في القطاع العام: منظور هيئة إدارية (آب/أغسطس ٢٠٠١)).

فقط، من أصل ٢٢ منظمة، أحرزت على الاعتراف بامتثالها للمعايير المحاسبية الدولية في غضون الأجل الأول بينما هناك ثمانى منظمات أخرى تتوقع بلوغ هذا الهدف في ٢٠١٠. واستناداً إلى الاستعراض، لا يسع المفترض إلا أن يستنتج أن معظم المنظمات أساءت تقدير التغييرات المائلة الضوري إجراؤها على عدة مستويات مختلفة وأن بعضًا من هذه المنظمات تأخر في إدراك عدم استطاعته المسيرة إلا إذا أعطى لهذا المجهود الأولوية في المؤسسة. أما الالتزام الأول بتحقيق الامتثال للمعايير المحاسبية الدولية بحلول ٢٠١٠ فلم يراع وجود كل منظمة في نقطة بداية مختلفة تماماً، مما جعل عملية الانتقال إلى المعايير المحاسبية الدولية معضلة كبرى بالنسبة إلى بعض المنظمات. صحيح أن الرواد الأوائل من قبيل منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي، والجامعة الأوروبية وبرنامج الأغذية العالمي أبانوا عن إمكانية إنحاز هذه المهمة الكبرى إذا وُجد ما يكفي من الإرادة والعزم. ييد أنه يتبع استخلاص الدرس من تجرب هذه المنظمات من أجل مساعدة المنظمات الأخرى على تحقيق الامتثال للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في غضون السنوات القادمة.

١٧١ - وبعد زخم دام عدة سنوات اُتُخذت أثناء سلسلة من القرارات السياسية الهامة، بات من الواضح الآن أن بعض المنظمات سيسفر عن وقتاً أكثر من أجل بلوغ هدف إنتاج بيانات مالية ممثلة للمعايير المحاسبية الدولية بدون تحفظ^(١٠٤). الآن خيبة الأمل ووهن العزيمة هما الخطيران الكبيران اللذان يتعين درؤهما، لا سيما وأن المزايا التي ستسفر عنها عملية الانتقال لن تصبح جلية إلا بعدما تكتمل عملية الانتقال وسيحتاج المديرون إلى وقت من أجل إدراك المتطلبات الجديدة. وقد حدد الاستعراض عدداً من الممارسات الفضلى (الواردة في الموجز التنفيذي) المستندة إلى خبرات مؤسسات الأمم المتحدة أو غيرها من المنفذين الأوائل خارج منظومة الأمم المتحدة. ويعتقد المفترض أن تطبق هذه الممارسات سيساعد في ضمان عملية الانتقال إلى المعايير المحاسبية الدولية بطريقة استراتيجية، شاملة وفي الوقت المناسب. ومراعاة لجميع هذه الممارسات، يرى المفترض أن التوصية التالية ستحسن من الفعالية والكفاية والمساءلة في عملية انتقال كل مؤسسة في منظومة الأمم المتحدة إلى تنفيذ المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

النوصية ٣

ينبغي للرؤساء التنفيذيين الحرص على تطبيق مجموعة الممارسات الفضلى الـ ١٦ المحددة في تقرير وحدة التفتيش المشتركة هذا عند تنفيذ مشروع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

(١٠٤) انظر على سبيل المثال التقرير المرحلي عن اعتماد المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام في برنامج الأمم المتحدة الإنمائي، وصندوق الأمم المتحدة للسكان ومكتب الأمم المتحدة لخدمات المشاريع: إحاطة إلى المجلس التنفيذي (١ حزيران/يونيه ٢٠٠٩)، موجود على العنوان التالي: www.undp.org/about/ipsas/doc/Progress_report_presentation_june09.ppt

المرفق الأول

قائمة المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام

(دليل الاتحاد الدولي للمحاسبين للإصدارات المحاسبية الدولية في القطاع العام، طبعة ٢٠١٠)

2010 IFAC Handbook of International Public Sector Accounting (Pronouncements)

نطاق الدليل

يجمع هذا الدليل من باب المرجع المستمر معلومات أساسية بشأن الاتحاد الدولي للمحاسبين والإصدارات المعهود بها حالياً في القطاع العام والتي أصدرها الاتحاد الدولي للمحاسبين في ١٥ كانون الثاني/يناير ٢٠١٠.

المجلد الأول المحتويات

الصفحة

في النص الإإنكليزي

١	.....	تغييرات جوهرية على دليل عام ٢٠٠٩
٣	.....	مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام - بنود وشروط عامа مؤقتة
٨	.....	الاتحاد الدولي للمحاسبين
١١	.....	تمهيد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام
٢٠	.....	مقدمة المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام
٢١	.....	المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام ١ - عرض البيانات المالية
٨٢	.....	المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام ٢ - بيانات التدفقات النقدية
١٠٤	.....	المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام ٣ - السياسات المحاسبية، التغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء
١٣٥	.....	المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام ٤ - آثار التغييرات في أسعار صرف العملات الأجنبية
١٦٠	.....	المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام ٥ - تكاليف الاقتراض
١٧٢	.....	المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام ٦ - البيانات المالية الموحدة والمنفصلة
٢٠٧	.....	المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام ٧ - المحاسبة عن الاستثمارات في المنشآت الزميلية
٢٢٧	.....	المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام ٨ - الخصص في المشاريع المشتركة

٢٥١	المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام -٩- الإيراد المتأتي من المعاملات المتبادلة
٢٧٤	المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام -١٠- التقرير المالي في الاقتصادات ذات التضخم المرتفع.....
٢٨٨	المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام -١١- عقود الإنشاء.....
٣١٤	المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام -١٢- المخزون.....
٣٣٣	المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام -١٣- عقود الإيجار.....
٣٦٩	المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام -١٤- الأحداث بعد تاريخ إعداد التقرير
٣٨٥	المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام -١٥- الأدوات المالية: الكشف والعرض
٤٤٣	المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام -١٦- العقارات الاستثمارية.....
٤٧٦	المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام -١٧- الممتلكات والمنشآت والمعدات.....
٥١٧	المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام -١٨- تقديم التقارير حول القطاعات.....
٥٤٨	المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام -١٩- المخصصات، الالتزامات والأصول
٥٩٢	المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام -٢٠- كشف الأطراف ذات العلاقة
٦١٣	المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام -٢١- انخفاض قيمة الأصول الغير مولدة للنقد
٦٥٢	المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام -٢٢- كشف المعلومات المالية حول القطاع الحكومي العام.....
٦٧٨	المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام -٢٣- الإيراد المتأتي من المعاملات غير المتبادلة (الضرائب والتحويلات).....
٧٣٥	المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام -٢٤- عرض معلومات الموازنة في البيانات المالية.....
٧٦٣	المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام -٢٥- استحقاقات الموظفين

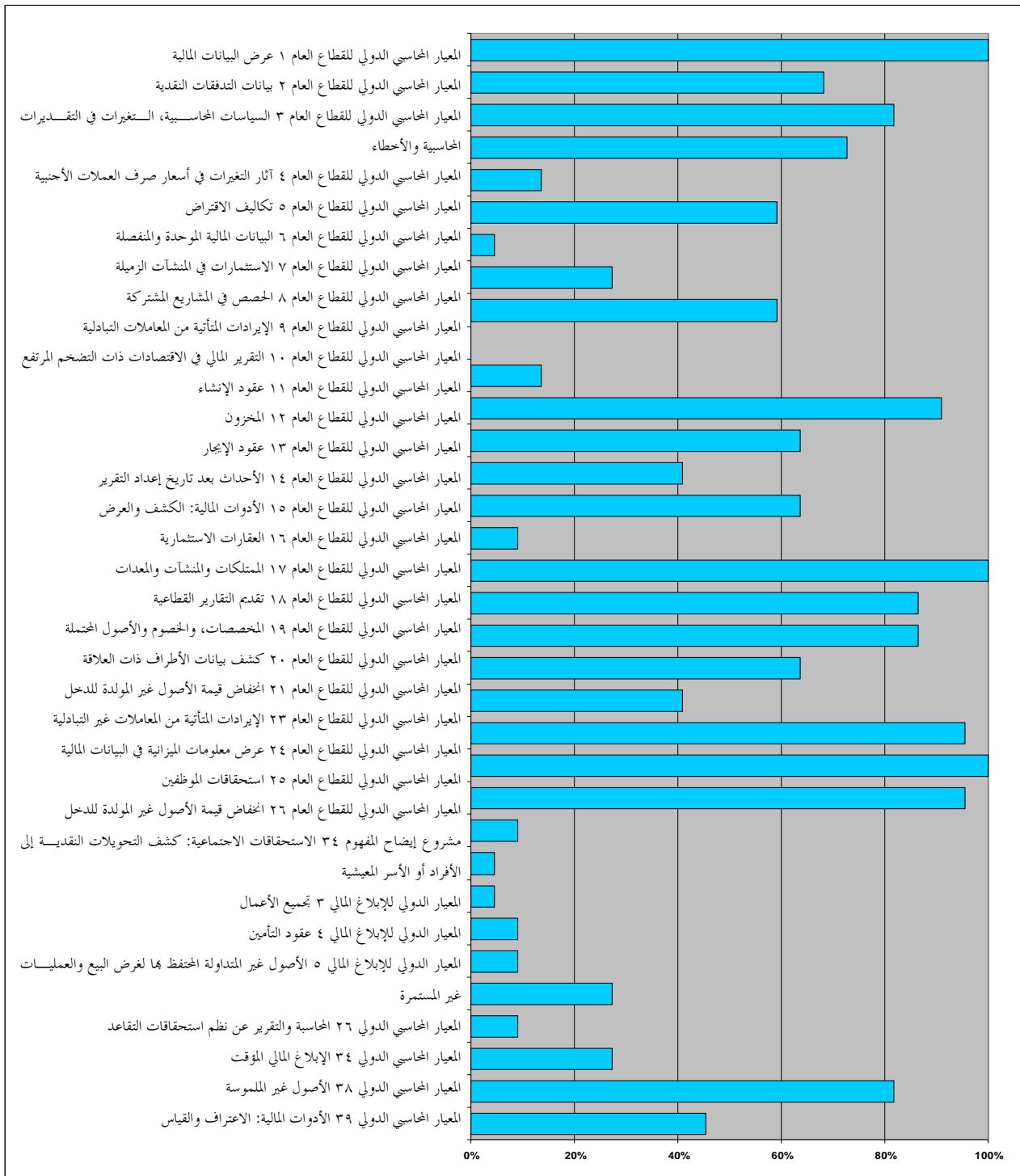
المجلد الثاني

المحتويات

٨٤٥	المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام -٢٦- انخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد
٩٠٤	المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام -٢٧- الزراعة.....
٩٣٣	المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام -٢٨- الأدوات المالية: العرض
١٠٢٢	المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام -٢٩- الأدوات المالية: الاعتراف والقياس
١٢٨٧	المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام -٣٠- الأدوات المالية: كشف البيانات
١٣٣٧	المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام -٣١- الأصول غير الملموسة.....
١٣٨٨	أساس النقد لمعايير المحاسبة الدولي للقطاع العام - التقارير المالية بموجب أساس النقد المحاسبي.....
١٣٨٩	قائمة المصطلحات المعرفة في معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام ١ إلى معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام ٢٦
١٥١٤	المبدأ التوجيهي -٢- إمكانية تطبيق المعايير الدولية لمراجعة الحسابات على عمليات مراجعة البيانات المالية لمؤسسات الأعمال الحكومية
١٥٥٥	موجز لوثائق أخرى
١٥٥٨	قواعد أخلاقيات المهنة للمحاسبين المهنيين لاتحاد الدول للمحاسبين

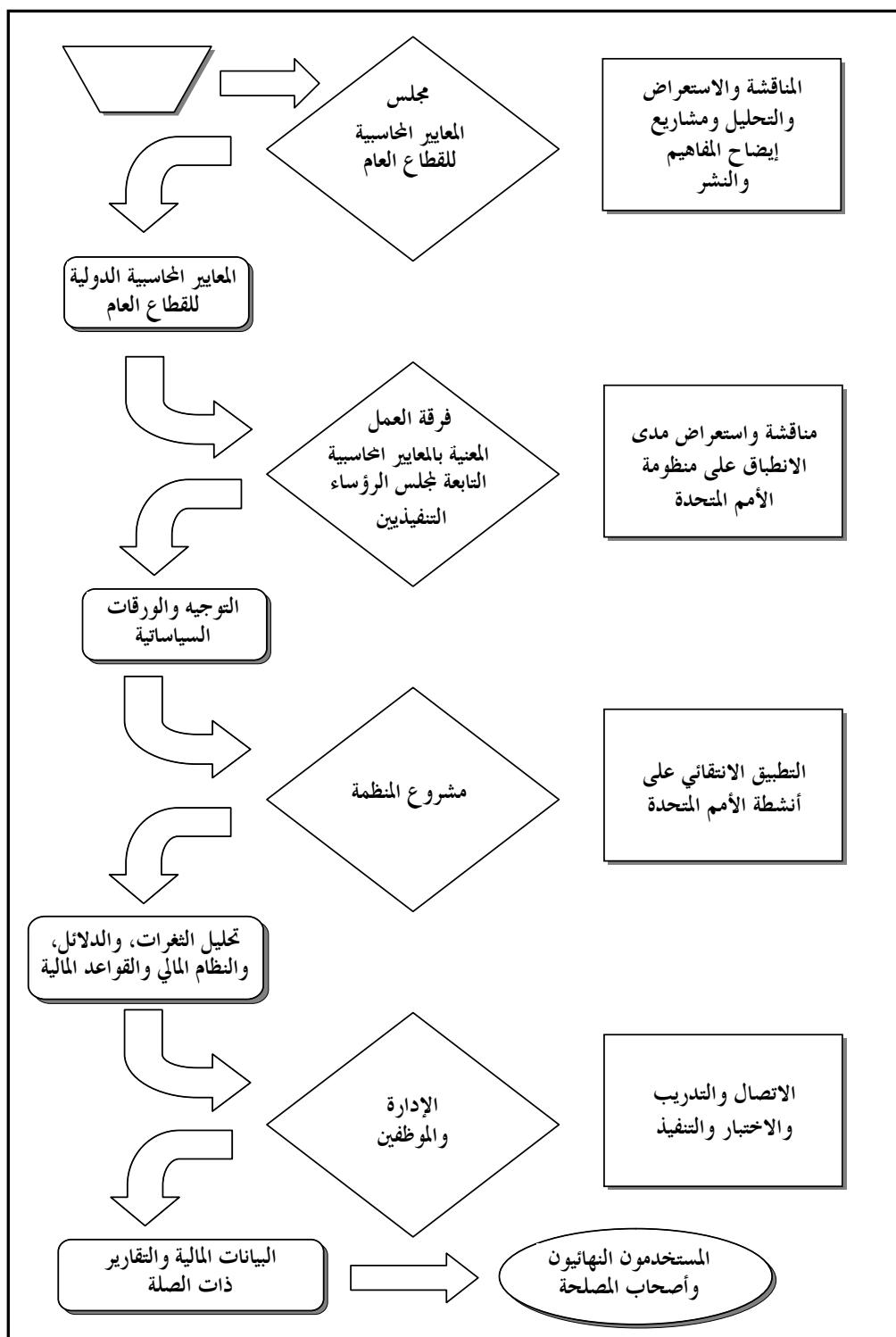
المرفق الثاني

الأهمية المُتصورة لـ كل معيار من المعايير المحاسبية الدولية بالنسبة المئوية حسبما حددته المنظمات المشاركة



المرفق الثالث

تدفق العمليات للانتقال إلى تنفيذ المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام



المرفق الرابع

قصة نجاح: عملية برنامج الأغذية العالمي

١- ما هذه القصة سوى واحدة مما يزيد على ٢٠ رواية مفصلة لمشاريع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام التي نُفذت في المنظمات المشاركة في وحدة التفتيش المشتركة. وهي قصة النجاح الأولى، والوحيدة لحد الآن (٢٠١٠) التي يرى المفتش أن فيها الكثير مما ينبغي الاستفادة منه. ليس برنامج الأغذية العالمي بالوكالة الوحيدة التي وُجدت بها ممارسات حيدة، لكنه في نيسان/أبريل ٢٠٠٩ نجح في عرض بياناته المالية لعام ٢٠٠٨ بشكل مماثل للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، وصدق عليها مراجع حساباته الخارجي، في أقل من ثلاثة سنوات على اتخاذ مجلسه قراراً (في حزيران/يونيه ٢٠٠٦) بالامتثال للمعايير المحاسبية الدولية، وذلك نجاح تكرر في الفترة المالية الموالية وجدير بوصفه بالتفصيل. ويستند هذا الباب في معظمها إلى نصوص رسمية من المدير التنفيذي لبرنامج الأغذية العالمي، (ما في ذلك التقارير المرحلية الستة المتعلقة بهذا المشروع)، وإلى العروض والتقارير والبيانات الصادرة عن مراجع الحسابات الخارجي. وقدد الإيجاز، يشير هذا النص إلى مراجع قليلة؛ أما المراجع الأخرى فمتاحة عند طلبها.

٢- لم يكن لدى الفريق المعين بمشروع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في برنامج الأغذية العالمي سوى ١٨ شهراً للاستعداد بعدها حُدد موعد البدء في عرض الفترات المالية بشكل مماثل للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام. فكان المدخل إلى المعايير المحاسبية الدولية مشروعًا متعدد الجوانب وموقتاً معقداً يتطلب الانطلاق من الصفر والبناء لينه. ولكن بفضل الفعالية في القيادة والتأيي في إدارة المخاطر، أُنجز هذا المشروع بنجاح كما كان متوقعاً له في البداية. ولأن برنامج الأغذية العالمي كان في نهاية المطاف ما يدعى "المعتمد الأول" الوحيد للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام فقد كان متقدماً على منظومة الأمم المتحدة ككل في مجال وضع القضايا المحاسبية التقنية المتعلقة بالمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام. وشملت هذه المبادرة الكبيرة استعراضاً شاملًا لجميع السياسات المالية والعديد من التدقيقين التي أُحررت عليها، وإعداد دليل توجيهي سياساتي وتدربياً موسعاً للموظفين.

ألف - تأسيس الإدارة المالية كخطوة تحضيرية

٣- يتوج هذا الإنتاج الملموظ أيضاً عملية شاملة لتحويل الإدارة المالية للمنظمة ككل، وهي عملية يمكن الوقوف على أصولها بالرجوع إلى فترة السنتين ٢٠٠٣-٢٠٠٢ على الأقل، عندما قام برنامج الأغذية العالمي بتحسين إدارته المالية، بإيعاز من مراجع حساباته الخارجي (المكتب الوطني لمراجعة الحسابات) ومن إدارته العليا.

٤- ويقوم مشروع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام على اشتراك جميع المعينين بالمهام المالية في الكيان في الحماس والمعرفة والمساءلة، على جميع مستويات المقر، والمكاتب الإقليمية والميدانية؛ إذ يتبعن إحداث شبكة فعالة تربط بين هذه الجهات من أجل ضمان الفهم والتنفيذ الكاملين لنموذج أعمال المنظمة وهيئة مجال خصب لتلقي الإصلاحات الالزامية. ولهذا الغرض يجب ملء الوظائف الأساسية في الوقت المناسب بموظفين بالأعداد وبالمؤهلات المطلوبة. ويعد تدريب مديرى وموظفي الشؤون المالية، وجمع الموظفين من هذه المستويات المختلفة عملاً رئيسياً للنجاح بوصف ذلك شرطاً أساسياً لإشاعة ثقافة محاسبية حديثة.

٥- وفي ٢٠٠٤-٢٠٠٥، أحدثت قيادة برنامج الأغذية العالمي عدداً من المبادرات الرامية إلى تحسين نوعية الإبلاغ المالي وتوقيته لفائدة مجلسها، ومانحها وإدارتها. ومن هذه الأولويات الإدارية ما يلي:

- توسيع قدرة العمليات على نطاق العالم لبرنامج تخطيط موارد المؤسسة في برامج الأغذية العالمي (المعروف باسم شبكة المعلومات والنظام العالمي لبرنامج الأغذية العالمي (WINGS II))؛
- الاستثمار في الموارد البشرية بتعيين ١٩ موظفاً دولياً و١٧ موظفاً وطنياً إضافياً في الشؤون المالية في الميدان (أي بزيادة ٦١ في المائة و٦٨ في المائة على التوالي) و٥ محللين ماليين إقليميين لدعم نموذج العمل الجديد الناجم من استعراض العمل؛
- تدريب المديرين في الإدارة المالية، وتدريب موظفي المالية بشأن العمل والعمليات المالية لبرنامج الأغذية العالمي، لا سيما في المكاتب المالية، على مجموعة من تقارير الإغلاق الشهري؛
- تدريب المديرين القطريين المعينين حديثاً مع التأكيد على مسؤولياتهم عن وضع الضوابط الداخلية والإدارة المالية الفعالة؛
- تنظيم حلقات عمل بتوجيه من موظفين كبار في شؤون المالية بالمقر، والمكاتب الإقليمية والمكاتب القطرية من أجل مناقشة القضايا الاستراتيجية المتعلقة بالإدارة المالية وتوضيح الأدوار والمسؤوليات؛
- تنظيم حلقات عمل سنوية للمكاتب الإقليمية يشارك فيها موظفو الشؤون المالية من المكاتب القطرية، لإعداد إقفال الحسابات المالية لفترة الستين، وإدخال المبادرات الجديدة واستعراض عمليات متابعة مدى الاستجابة لتوصيات مراجعة الحسابات وإتاحة التدريب المتقدم لمسؤولي شبكة المعلومات والنظام العالمي لبرنامج الأغذية العالمي؛

- إصدار دليل موحد للشؤون المالية، لتقديم توجيه واضح بشأن السياسات والإجراءات المالية، مع إنتاج التقارير المتعلقة بالإدارة والتنفيذ المالي للمشاريع من قبل شبكة المعلومات والنظام العالمي لبرنامج الأغذية العالمي؛
- وضع استراتيجية جديدة لصرف العملات الأجنبية من أجل الحد من المخاطر على أساس تحليل مدى تعرض برنامج الأغذية العالمي إلى الخطر؛
- إعادة تنظيم وظيفة الشؤون المالية من أجل التركيز بشكل أقوى على تحليل التكاليف والضوابط الداخلية.

باء - اختيار المعايير المحاسبية: موقف استباقي حازم

٦- في كانون الثاني/يناير ٢٠٠٥ لاحظ مراجع الحسابات الخارجي لبرنامج الأغذية العالمي أن برنامج الأغذية العالمي قدم أصلاً مجموعة كاملة تقريراً من البيانات المالية على النحو المطلوب في كل من المعايير المحاسبية الدولية/المعايير الدولية للإبلاغ المالي أو المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام. وبعد عرض تقرير مراجع الحسابات الخارجي عن معايير الإبلاغ المالي إلى المجلس، الذي شجع فيه مراجع الحسابات الخارجي مجلس برنامج الأغذية العالمي على قبول المعايير المحاسبية الدولية المقبولة عالمياً، أنشأ المدير التنفيذي لجنة توجيهية وفرقة عمل من أجل إدارة عملية الانتقال في ذلك الاتجاه. وبعد المناقشة مع منظمات خارجية وخبراء في مجال المعايير المحاسبية، قامت اللجنة التوجيهية وفرقة العمل باستعراض أولي لأنظمة وقواعد برنامج الأغذية العالمي التي قد تتطلب التسويق قبل أن يعتمد برنامج الأغذية العالمي المعايير المحاسبية الدولية كلياً. وعما أن عمليات الانتقال إلى المحاسبة على أساس الاستحقاق هي شرط عام يسري على جميع المعايير المحاسبية الحديثة فإن تتنفيذ هذه المعايير سيعيد الكيان بشكل كبير لتنفيذ أي من هذه المعايير. وفي ٢٠٠٧، أدرك برنامج الأغذية العالمي أن نظام WINGS الحالي، الذي يدعم بعض جوانب المعايير المحاسبية الدولية، مكن برنامج الأغذية العالمي في السنوات الأخيرة من إجراء تحسينات منتظمة على إبلاغه المالي، بما في ذلك الاعتراف بالدخل على أساس الاستحقاق، والاعتراف بالاستثمارات بسعر السوق، والاعتراف بالنفقات على أساس مبدأ التسليم، والإبلاغ المالي السنوي. وفي هذا الصدد، كان برنامج الأغذية العالمي قد بلغ فعلاً مستوى متقدماً في الاستعداد للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

٧- ييد أن ذلك لم يكن أمراً سهلاً: إذ تقوم المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام على مبادئ. وبما أن برنامج الأغذية العالمي كان أول منظمة للأمم المتحدة ومن أوائل المنظمات في العالم فيما يخص السبق إلى تنفيذ المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، اضطر فريقها المعنى بمشروع المعايير المحاسبية الدولية إلى وضع العديد من السياسات، قبل مناقشة ونشر أي توجيه من قبل فرق العمل المشتركة بين الوكالات في كثير من الأحيان. ومن

السياسات التي كان وضعها صعباً جداً، رسملة المخزون، والصرف، والقياس، والأدوات المالية، والخدمات العينية، والممتلكات والمنشآت والمعدات، والأصول غير الملموسة، وبشكل خاص الاعتراف بالإيرادات، الذي كان صعباً للغاية نظراً للفوارق الكبيرة الموجودة بين برنامج الأغذية العالمي والقطاع الخاص، وأنه أيضاً يقيّم المنظمات المستندة إلى الاشتراكات والدول. وتتيح مقارنة البيانات المالية المماثلة للمعايير المحاسبية المنظومة الأمم المتحدة سابقاً والبيانات المالية المماثلة للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام حالياً قياساً للأثر والصعوبات القائمة في مجال السياسات المحاسبية.

- ٨- لقد كان موقف برنامج الأغذية العالمي تجاه العمل الداعم الذي أبجده الفريق المنشأ على صعيد المنظومة وفرقة العمل مشاركة استباقية كاملة وخطوة ثابتة إلى الأمام، بل كان البرنامج يسبق الفريق عند اللزوم، كما هو الحال فيما يتعلق بالمواد التدريبية (حيث بادر برنامج الأغذية العالمي إلى إعداد مواده التدريبية الخاصة به دون انتظار مجموعة المواد التدريبية مجلس الرؤساء التنفيذيين التي تأخرت). وبصفة برنامج الأغذية العالمي من أول المعتمدين، فإن توقعاته وخبرته فيما يتعلق بتنفيذ المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وجاهة جداً بالنسبة إلى مؤسسات منظومة الأمم المتحدة الأخرى. ولما كانت مناقشات الأمم المتحدة غير ناضجة بما يكفي للبت بشأن جميع قضايا المعايير المحاسبية الدولية، كانت الإدارة تفسرها كما تراها مناسبة، بالاتفاق مع مراجع الحسابات الخارجي. وفي حالة عدم وجود آلية معايير محاسبية دولية، كانت تستخدم المعايير الدولية للإبلاغ المالي. وبما أن برنامج الأغذية العالمي هو "الرائد"، فهو لا يستطيع دائماً أن يعول على الأمم المتحدة لتقديم المنشورة والنصائح العمليين بشأن طائفة واسعة من القضايا التي يواجهها في أثناء عملية الانتقال. بل إن مؤسسات أخرى في الأمم المتحدة جلأت إلى برنامج الأغذية العالمي التماساً للتوجيه وسعيًا إلى الاقتداء به. وكانت لبرنامج الأغذية العالمية أيضاً اتصالات مع رواد آخرين في مجال المعايير المحاسبية الدولية من قبيل الجماعة الأوروبية، ومنظمة حلف شمال الأطلسي وحكومة سويسرا.

- ٩- وفي صيف ٢٠٠٥، لما ناقشت فرقة العمل المسألة مع الفريق المعنى بتطوير المشروع التابع لمجلس الرؤساء التنفيذيين وانتقلت إلى المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، بوتيرة متسارعة، اتخذ برنامج الأغذية العالمي، الذي كان استعد لهذه العملية الانتقالية، مكانه في موقع الريادة بوصفه من المعتمدين الأوائل. وهكذا وضع وثيقتين أساسيتين تدلان على الفكر الثاقب المستقل بشأن حالة البرنامج وهم: جدول زمني تقريري للانتقال إلى العمل بالمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في الفترة من ٢٠٠٥ إلى ٢٠٠٨ وجدول بجميع التغييرات التي يتغير على الكيان إجراؤها وفقاً لتحليل التغيرات الذي قام به البرنامج، معياراً معياراً. وشكلت هاتان الوثيقتان أساس مشروع المعايير المحاسبية الدولية لبرنامج الأغذية العالمي. وتضمنت خطة العمل التي وافق عليها المجلس التنفيذي في حزيران/يونيه ٢٠٠٦ تحديد الآجال، ووضع المقاييس، والتنسيق مع مشروع II WINGS والتكاليف المقدرة، والخيارات

المتاحة في الميزانية والتمويل من أجل تمكين برنامج الأغذية العالمي من تنفيذ المعايير المحاسبية الدولية اعتباراً من عام ٢٠٠٨، على النحو الموصى به.

جيم - قياس المهام التي يتعين تنفيذها وتنفيذ هذه المهام بشكل كامل

١٠ - حسب مقتطف من تقرير مراجعي الحسابات الخارجيين لبرنامج الأغذية العالمي عن الجاهزية بشأن مشروعين كبارين هما: المعايير المحاسبية الدولية II WINGS، تطلب الامتثال للمعايير المحاسبية الدولية أكثر بكثير من تنقية وتحسين جوانب العرض في الإبلاغ المالي كما يتبيّن ذلك عبر الحصيلات السنوية للمنظمة. واقتضى الأمر إجراء تحسينات في إجراءات العمل والإجراءات التشغيلية الموحدة، على سبيل المثال بشأن كيفية إدارة برنامج الأغذية العالمي وحساب الأصول والخصوم؛ وكيفية حساب الإيرادات والنفقات والإبلاغ عنها. وتحتاج هذه التحسينات تغييرات كبيرة أجرتها الأمانة العامة على سير العمل والإدارة المالية في الهياكل الأساسية التشغيلية والإجراءات المالية لبرنامج الأغذية العالمي.

١١ - أما برنامج الأغذية العالمي، الذي كان أصلًا أكثر من بقية الكيانات في منظومة الأمم المتحدة استعداداً للامتثال للعديد من هذه التغييرات، كما لوحظ أعلاه، فقد اختار مساراً سريعاً: وهو الانتقال من المرحلة التي كان فيها في غضون ثمانية عشر شهراً، نظراً لاستعداده الجيد، قاطعاً أقصر طريق ربما إلى تحقيق المدفأة بين جميع مؤسسات منظومة الأمم المتحدة. وأعدت مجموعة كاملة من البيانات المالية السنوية (الممثلة للمعايير المحاسبية المنظومة للأمم المتحدة) لأول مرة في برنامج الأغذية العالمي عام ٢٠٠٦. وتمكن ذلك البرنامج من إدخال الحسابات السنوية والمراجعة الكاملة للحسابات، كممارسة مسبقة للفترة المالية السنوية التي أصبحت إلزامية منذ ٢٠٠٨، فصاعداً. وإذا كان هذا المجال الأكثر تأثراً بالمعايير المحاسبية الدولية، فإن وحدة الإبلاغ المالي التابعة لبرنامج الأغذية العالمي قامت بدور رئيسي في مواجهة تحدي تنفيذها. وأطلق برنامج الأغذية العالمي سلسلة من "العمليات التجريبية" على مدى ستة أشهر وتسعة أشهر، في إطار "الامتثال للمعايير المحاسبية الدولية" للحسابات المقبّلة لعام ٢٠٠٨.

DAL - مشروع متكامل

١- الشكل

١٢ - عقب قرار المجلس في تشرين الثاني/نوفمبر ٢٠٠٥، وضعت الأمانة العامة خطة عمل شاملة لمشروع المعايير المحاسبية. وبيّنت هذه الخطة النهج المُتبع إزاء تحديد وتناول التغييرات التي يتعين إجراؤها على قواعد وأنظمة برنامج الأغذية العالمي، والسياسات المحاسبية والإجراءات الإدارية المتأثرة بتنفيذ المعايير المحاسبية الدولية. ووضعت مقاييس لمحلي مختلف مراحل

المشروع، بما في ذلك التحليل، وتقديم المقترنات للسياسات والإجراءات المقحة والاعتماد من قبل الإدارة، ومراجع الحسابات الخارجي والمجلس، وإعداد المبادئ التوجيهية وتدريب موظفي المقر والميدان. وأعدت الأمانة العامة أيضاً تقديرات للميزانية بتكليف التنفيذ.

٢- الإدارة

١٣- أنشئت إدارة العملية الانتقالية في أول الأمر على أساس أنها فريق صغير نسبياً (مكون من أربعة استشاريين في المالية، واستشاري واحد في إدارة المشروع، واستشاري آخر، وموظفي في شؤون المالية وأربعة موظفين آخرين) بقيادة مدير متفرغ للمشروع مسؤول أمام كبير موظفي المالية، الذي كان مسؤولاً أيضاً عن مشروع WINGS II وبالتالي كان قادرًا على رصد أوجه التأزر بين WINGS II والمعايير الحاسبية الدولية في القطاع العام. وفي ٢٠٠٧، أنشئ "مجلس إدارة المشروع" لتقديم الرقابة والتوجيه والمشورة على مستوى عالٍ إلى مشروع المعايير الحاسبية الدولية. وتبعد توصيات من المراجعة الداخلية للحسابات ولتنقييم للمخاطر، أضيف إلى موظفي المشروع منسق لإدارة التغيير ومنسق لإدارة المشروع. وقد خفف ذلك من الاعتماد على الاستشاريين وأتاح الاستقرار في الاتصالات والتدريب وفي رصد وتحديث الميزانية وخططة العمل.

٣- التمويل

١٤- بفضل الثقافة المتعددة لبرنامج الأغذية العالمي في مجال الإدارة المالية، تمكّن البرنامج العالمي في وقت مبكر جداً (أيلول/سبتمبر ٢٠٠٥) من إنتاج تقديرات مفصلة للتكليف والاحتياجات المتوقعة من الميزانية للمجالات التالية:

- الخبرة التقنية مع المعرفة في المجالات التالية:
 - ١' الانتقال إلى المعايير الحاسبية الدولية؟
 - ٢' التغيير في تدفقات العمليات التنظيمية؟
 - ٣' إدارة الأصول؟
 - ٤' إعداد السياسات، والإجراءات والدلائل التوجيهية.
 - السفر والتدريب لتنفيذ السياسات والإجراءات الجديدة (حلقات العمل وما إلى ذلك)
 - قدر كبير من استعراض العمليات التخطيطية والتنظيمية، إلى جانب صياغة السياسات وتوجيه الإجراءات.
- ١٥- وكانت أول نقلة نحو تمويل المشروع محاولة تحديد وفورات من خلال السعي إلى إمكانية استيعاب التكليف الإضافية. وكانت النقلة الثانية التماس التأزر مع مشروع قائم أصلًا وذي صلة. أما النقلة الثالثة فكانت مجرد البحث عن أشكال ومصادر جديدة للتمويل.

١٦ - وفي حزيران/يونيه ٢٠٠٦ أذن المجلس بتخصيص مبلغ قدره ٣,٧ ملايين دولار من دولارات الولايات المتحدة من بند الدعم البرنامجي والإدارة، من أجل تغطية تكاليف إدخال المعايير المحاسبية الدولية للفترة المالية لعام ٢٠٠٨ لمدة سنتين. وبعد سنتين، أبرز تحليل بعدي لنفقات المشروع مستواها الحقيقي العام وهو شبيه بالمبلغ المتوقع، مُظهراً بعض النقص في ميزانية تكاليف الموظفين (التي يديرها النظام المشترك للأمم المتحدة)، مقابل وفورات في معظم البنود الأخرى لا سيما بند السفر. وأُبقي على تكاليف الاستشاريين في مستوى منخفض ملحوظ قدره ٣,٠ مليون دولار، على مدى فترة المشروع بكماله، مقارنة بالمبلغ المتوقع وقدره ٠,٥ مليون دولار، الذي يُعد بدوره متواضعاً نسبياً مقارنة ببعض المنظمات الأخرى.

٤ - الموارد البشرية

١٧ - نصت خطة المشروع على إنشاء فريق متovan من أجل تنفيذ مشروع المعايير المحاسبية بدعم من موظفي برنامج الأغذية العالمي، الذين سيقدمون الخبرة ذات الصلة في مجالات اختصاصهم ومسؤولياتهم. وُعيّن مدير للمشروع من أجل قيادة المشروع، الذي استند إلى الخبرة الداخلية، والموظفين المتخصصين ولا سيما الاستشاريين المعينين لضمان قدرة برنامج الأغذية العالمي على الانتقال بنجاح إلى المعايير المحاسبية الدولية. لكن إيجاد الموظفين كان أمراً صعباً: فعندما بدأ المشروع في محاولة تعيين خبراء موظفين في ميدان المعايير المحاسبية الدولية عام ٢٠٠٦، لم يكن هناك أي خبير تقريراً. صحيح إن العديد من المحاسبين كانوا خبراء في مجال المعايير الدولية للإبلاغ المالي أو المعايير النيوزيلندية أو الأسترالية، لكن لا أحداً تقريراً كانت له الخبرة في تنفيذ المعايير المحاسبية الدولية. وحدهم الموظفون الذين عملوا مع المنظمات الرائدة مثل منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي والجامعة الأوروبية هم الذين كانت لهم الخبرة في مجال المعايير المحاسبية الدولية. واحتار مدير المشروع في نهاية المطاف تعيين محاسبين مهنيين وإعطاءهم الوقت اللازم للاستئناس بالمعايير المحاسبية الدولية، مستمراً فيهم، حتى يكونوا، مع الزمن، خبرة ومعرفة في مجال تنفيذ المعايير المحاسبية الدولية.

٥ - المضمون والتواتج

١٨ - أعد الفريق وثائق شاملة للتنفيذ تشمل جميع المعايير المحاسبية الدولية ومشاريع إياضح المعايير المحاسبية الدولية، بما في ذلك مشاريع المتطلبات والممارسات المحاسبية الجديدة التي سيتعين في إطارها إعداد البيانات المالية لبرنامج الأغذية العالمي ابتداءً من ١ كانون الثاني / يناير ٢٠٠٨، من أجل توجيه مسّيري العمل وواعضي النظم. وكانت خطط التنفيذ المفصلة لكل مجال من مجالات المحاسبة تربط وثائق التنفيذ بالاعتماد العملي للمعايير المحاسبية الدولية، بما في ذلك إنشاء ميزانيات لـ ١ كانون الثاني / يناير ٢٠٠٨ للمخزون، واستحقاقات المستخدمين وممتلكاتهم، والمنشآت والمعدات، وحساب الإيرادات في إطار المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام. وتقرر وضع دليل للتنفيذ لوحدات سير العمل وللمهنيين العاملين في مجال المالية.

هاء - منظمة متحمّسة: الاتصال والتدريب وإدارة التغيير

١- الاتصال والدعم المتعلق بالتدريب

١٩ - في إطار برنامج الاتصال الذي وضعه برنامج الأغذية العالمي، أنشأ البرنامج العالمي صفحة على شبكة الإنترنت كُرست لعملية الانتقال إلى المعايير المحاسبية الدولية وأعدّ سلسلة إضافية من ستة "تقارير مرحلية" بشأن هذا الموضوع، من ٢٠٠٦ إلى ٢٠٠٨، شُرحت فيها أو اقتُرحت جميع المعلومات ذات الصلة بالقرارات الماضية واللاحقة، وقدّمت إلى المجلس من أجل الاطلاع عليها، أو النظر فيها أو الموافقة عليها، ومن ثم ظل المجلس كاملاً الاطلاع والتحمّس والمشاركة مراعاة للسلسلة في عملية الانتقال.

٢٠ - وفي هذا الموقع الشبكي الداخلي لمشروع المعايير المحاسبية الدولية، المستخدم كثيراً من قبل موظفي برنامج الأغذية العالمي، معلومات بشأن المعايير المحاسبية لمنظمة الأمم المتحدة، والمعايير المحاسبية الدولية، والمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وعملية اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام. وشكل هذا الموقع مصدراً واحداً لاستقاء جميع المعلومات بالنسبة إلى المستخدمين الباحثين عن معلومات أو توجيه بشأن المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام. وفي إطار استراتيجية الاتصالات، وزّعت نشرات نصف شهرية على موظفي شؤون المالية وغيرهم من الموظفين، لإطلاع الموظفين الميدانيين أساساً على تقدم المشروع. وعقد الخبراء في مجال المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام والخبراء الماليون الذين لديهم تجربة في مشاريع تنفيذ المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في منظمات أخرى حلقات عمل لجعل موظفي برنامج الأغذية العالمي يستأنسون بطبيعة تنفيذ المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام. وفي النصف الأخير من عام ٢٠٠٦ وفي مطلع ٢٠٠٧، عُقدت حلقات عمل في جميع المكاتب الإقليمية لإحاطة المديرين الإقليميين والمديرين القطريين وموظفي شؤون المالية على أنشطة تنفيذ المعايير المحاسبية الدولية والآثار الكبيرة في برنامج الأغذية العالمي. وانُجذب ترتيبات إضافية لعقد حلقات عمل تدريبية كلما وُجّدت عمليات مماثلة للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

٢١ - وعلى غرار ذلك، لزم الحفاظ على تدفق الاتصالات في اتجاه الإدارة العليا، والإدارة المتوسطة والموظفين المكلفين بجمع الانطباعات من أجل التوعية والدعم. وشرع الفريق المعنى بتنفيذ المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في استراتيجية تنظيمية للاتصالات والتدريب من أجل ضمان تعاطية واسعة للتوعية والمعرفة بشأن المعايير المحاسبية الدولية داخل برنامج الأغذية العالمي. وجرى تنسيق ذلك مع برنامج WINGS II ووحدة التدريب التابعة لشعبة الموارد البشرية من أجل ضمان الفعالية ووفرات الحجم. وفي مطلع ٢٠٠٨، كان التدريب المنظم بشأن المعايير المحاسبية الدولية قد قدّم فعلاً في المقر والمكاتب الميدانية لفائدتين ٤٠٠ موظف. وستُقدم دورات تنشيطية طيلة ٢٠٠٨ لفائدة الجهات صاحبة المصلحة من قبيل أعضاء المجلس والمشاركين في أفرقة العمل والأحداث التي تنظمها الأمم المتحدة. واستمر التنسيق مع الفريق المعنى بمشروع المعايير المحاسبية الدولية بنيويورك طيلة وضع مواد تدريبية متخصصة بشأن

المحاسبة القائمة على أساس الاستحقاق المعمول بها في الأمم المتحدة، لكن هذه المواد إما لم تُنشر بعد أو لم تكن قابلة للاستخدام.

٢٢ - عموماً، استلزم التدريب، والاتصال، والنقاش، وتنظيم حلقات العمل، وعقد الاجتماعات وعمل الأفرقة قدرًا كبيرًا من الوقت لصرف الناس عن المعايير المحاسبية المنظومة للأمم المتحدة إلى المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، ونُظر إلى المعايير المحاسبية الدولية على أنها أصعب وأكثر إجهاداً (والواقع أنها كذلك). وبالتالي، كان تغيير السلوك، لا سيما بالنسبة إلى "غير المصدقين" أمراً صعباً للغاية واستدعي استخدام وسائل متنوعة.

٢ - "التدقيق" مع المجلس التنفيذي

٢٣ - أقام برنامج الأغذية العالمي وتعهد علاقات وثيقة بشأن مشروعه المتعلقة بالمعايير المحاسبية الدولية في مجال الاتصال مع المجلس التنفيذي، المؤلف من ٣٦ دولة عضواً في الأمم المتحدة ومن منظمة الأغذية والزراعة، والمانحين والبلدان المستفيدة. ورغم هذا التنوع، قام مراجع الحسابات الخارجي والأمانة العامة لبرنامج الأغذية العالمي في الفترة من ٢٠٠٥ إلى ٢٠٠٩ بدور "الثاني" بالنسبة إلى المجلس، من خلال تقديم تقارير متنوعة متعلقة بدوريهما. فقدمما آراء متطابقة بشأن عملية الانتقال إلى المعايير المحاسبية الدولية، وبالتالي أوجداً مناخاً من الثقة، وشرحاً الوضع السائد عند كل مرحلة، والمخاطر القائمة، والمفترحات المقدمة، والمزايا المتوقعة من هذه المعايير. ومن الإنجازات الكبرى زيادة هذا الاهتمام والدعم والحفاظ عليهما في المجالين الإداري والمالي، الشيء الذي كثيراً ما كان يُعد أقل جاذبية بالنسبة لمندوبي الدول الأعضاء. وأعرب عن مخاوف بشأن مستوى مفهومية البيانات المالية الجديدة المتمثلة للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام مقابل البيانات المالية السابقة الموضوعة وفقاً للمعايير المحاسبية المنظومة للأمم المتحدة، التي استخدمت شكل الميزانية في الإبلاغ المالي. بيد أن هذه المخاوف بُعدت عبر إجراء مناقشات مستمرة، وعقد جلسات إعلامية، وإجراء مشاورات غير رسمية، وتنظيم حلقات دراسية متعلقة بالمالية، وتنظيم أحداث يُدعى فيها ضيوف إلى إلقاء كلمتهم.

٢٤ - وجرى الاتصال بالهيئة التشريعية (المجلس التنفيذي) أيضاً بوسائل مختلفة، منها إصدار سلسلة خاصة من ستة تقارير مرحلية كما ذُكر ذلك أعلاه. وقد أتاح ذلك بشكل خاص التمويل الأولي للوظائف من أجل تعزيز إدارة المالية، ومن ثم التمويل المباشر نسبياً لمشروع المعايير المحاسبية الدولية ومشروع WINGS، وبالتالي السماح لفريق المشرفين بالتفريغ كلياً لأنشطة الموضوعية المرتبطة بالمشروعين بدون تبديد طاقتهما في جمع الأموال. ونتيجة لذلك، أيد المجلس التنفيذي مختلف الخطوات المقترن بها في الانتقال إلى المعايير المحاسبية الدولية للقطاع. غير أن الحصول على التمويل أسهل من تغيير أساليب العمل والإدارة الضاربة جذورها في الإدارة والموظفين. فقد كان ذلك صعباً جدًا في برنامج الأغذية العالمي، كما كان في منظمات أخرى.

واو - مشروع في شبكة

١- الشراكات المؤسسية

٢٥ - لم ي عمل ببرنامج الأغذية العالمي بعزلة فقط. فكما نظم فكره و تدريسه داخلياً، كان حريصاً على الاستفادة أقصى ما يمكن من الروابط المُحدِّية القائمة مع الشركاء الخارجيين الحالين.

٢٦ - كان أول هؤلاء الشركاء مراجع الحسابات الخارجي لبرنامج الأغذية العالمي، المنتهي إلى المكتب الوطني لمراجعة الحسابات في المملكة المتحدة، الذي سرعان ما أثبتت أنه قوة دافعة للعمل بالمعايير المحاسبية المعترف بها دولياً، لا سيما في تقريره المتعلق بهذا الموضوع المقدم إلى المجلس التنفيذي لكي ينظر فيه^(١٠٥) وشدد مراجع الحسابات الخارجي والمدير التنفيذي لبرنامج الأغذية العالمي بانتظام على تعاونهما القيمي في تقاريرهما إلى أن يستطيعا في ٢٠٠٩ أن يتقاسما بفخر شرف إنجاز المجموعة الأولى من البيانات المالية المعدة في إطار المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام لعام ٢٠٠٨ و يقدمها هذه البيانات إلى المجلس التنفيذي بدون أي تحفظ في رأي مراجع الحسابات الخارجي، كما تكرر ذلك في الفترة المالية السنوية الموالية. ويرى المفتش أن من الإنصاف الإشارة، بالإضافة إلى المشاركة المحلية لمراجعة الحسابات الخارجي، إلى الجهود الجبارية التي بذلها المكتب الوطني لمراجعة الحسابات في مجال التشفيف والإعلام فيما يتعلق باستخدام المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، بما في ذلك "الدليلان" المهمان والمفصلان الممكن ترتيلهما من موقع المكتب الوطني لمراجعة الحسابات على الإنترنط بالعنوان التالي: www.nao.org.uk وهما:

- دليل الامتثال للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، الذي يقدم قائمة مرجعية شاملة خطوة خطوة من أجل ضمان امتثال الحسابات لمتطلبات المعايير؛
- دليل بعنوان "المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام - الاستعداد لمراجعة الحسابات"، أعدّ خصيصاً لمساعدة المنظمات الدولية في فهم ما سيتطلبه مراجع حساباتها الخارجي لدعم رأيه غير المتحفظ في مراجعة الحسابات على أساس متطلبات المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام. وفي التوطة، يدعى المكتب الوطني لمراجعة الحسابات أن "الدليل بين الظروف الالزمة والأدلة التي يحتاجها مراجعو الحسابات الخارجيون من الإدارة؛ ويقدم أمثلة عن القضايا والمشاكل المتعلقة بمراجعة الحسابات التي يمكن أن تنشأ والتي يتعين تفاديتها".

٢٧ - وهناك شريك مؤسسي مهم آخر وهو لجنة مراجعة الحسابات، التي، حسب تقريرها السنوي الصادر في ٢٠٠٩، "خصصت وقتاً واهتمامًا كبيرين للإشراف على هذا

(١٠٥) تقرير مراجعة الحسابات الخارجي بشأن معايير الإبلاغ المالي لبرنامج الأغذية العالمي (WFP/EB.1/2005/5-E).

المشروع الذي يشكل تحدياً. ففي كل اجتماع جرى رصد خطط التنفيذ والعقبات المحتملة، بما في ذلك رصد التغييرات التي ينبغي إجراؤها على الأفراد الرئيسيين المعينين بالمشروع. ولاحظت لجنة مراجعة الحسابات المقاييس الرئيسية ("العمليات التجريبية" في حزيران/يونيه وأيلول/سبتمبر ٢٠٠٨ على سبيل المثال) وقامت النتائج التي قدمتها الإداره والتقارير المتعلقة بالتقدم المحرز والتي قدمت بشكل مستقل من المكتب الوطني لمراجعة الحسابات ومكتب المراجعة الداخلية للحسابات. وقدمت لجنة مراجعة الحسابات المشورة بشأن كيفية التعامل بفعالية مع العقبات القائمة وتعزيز التزام الإداره بالمشروع. وقدمت إلى الإداره آراء اللجنة ومشورتها. واقترحت لجنة مراجعة الحسابات إجراء تغييرات واستعرضت رد الإداره في أثناء عملية التنفيذ وعند مناقشة النسخ النهائية لمشاريع البيانات المالية".

٢٨ - وكما ذُكر ذلك أعلاه، قام ببرنامج الأغذية العالمي بأكثر من دوره في مجال الاتصال ببيبة وكالات منظمة الأمم المتحدة عبر مشاركته النشطة في فرق العمل وفي "فريق التركيز" المعنى بالمشروع والمنشأ بروما. ومرة أخرى، يشدد المفتش على أنه من المنصف الإشارة إلى أن ببرنامج الأغذية العالمي كان ربما أفضل المنظمات استعداداً، لا سيما فيما يتعلق بشفافته المالية الشبيهة بشفافية الشركات، دون أن يقلل ذلك من شأن البرنامج في هذه العملية الانتقالية الناجحة^(١٠٦).

٢- الشراكات الداخلية

٢٩ - ثمة شراكة أخرى لا تقل أهمية وهي داخلية، وتمثل في وضع وإنجاز مشروع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام II WINGS المترابطين وتنسيق تنفيذهما وإدارتهما. ومنذ البداية، كان التآزر واستمرار التواصل من أجل تحديد وبدء العمليات الجديدة والمحسنة أمراً أساسياً لتفادي ازدواجية الجهد أو إغفال العمليات الازمة لضمان الامتثال للمعايير المحاسبية الدولية. بيد أن ضرورة إعداد مشروع II WINGS لامثال متطلبات المعايير المحاسبية الدولية كان مطلباً كبيراً بالنسبة لفريق متواضع من حجم الفريق المعنى بمشروع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في ببرنامج الأغذية العالمي.

٣٠ - ولا تشمل الشراكة الشركاء المؤسسين فقط وإنما تشمل، بنفس القدر من الأهمية، مختلف العناصر في الأمانة. ذلك أن أدواراً متميزة لكتها متأثرة أُسندت إلى مشروع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وتنفيذه الموارد في المؤسسة، في جو من الاحترام المتبادل والتعاون بغية تحقيق المدف العام لإدارة المنظمة بشكل أفضل. ففي حالة من هذا النوع لا ينبغي أن يكون هناك أي سيطرة، وأي تنافس وأي غموض، مما يفسح المجال للتطور المتواصل المنظم. ويصدق القول نفسه على أوساط جميع المستخدمين والموظفين المتأثرين في وظائفهم بأساليب العمل المتغيرة.

(١٠٦) انظر الوثيقة 7 JIU/REP/2009/7 استعراض التسيير والإدارة في ببرنامج الأغذية العالمي

زاي - الإطار القانوني والسياسات المحاسبية

٣١ - حدد الفريق المعنى بالمشروع الأنظمة العامة، والقواعد العامة والأنظمة المالية التي تطلب التعديل نتيجة تنفيذ المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام. وأعيد تقييم هذا التقييم الأولى للتغييرات طيلة المشروع. ويتمثل التغيير الرئيسي الذي يمس الأنظمة العامة في الانتقال إلى الإبلاغ المالي السنوي. ولم يحدد أي تغيير آخر في السياسة المحاسبية يتطلب موافقة المجلس عليه. وفي هذا الصدد، يمكن النظر إلى حالة برنامج الأغذية العالمي على أنها حالة إيجابية للغاية، لأنها باستثناء هذا التعديل وبعض التمويل فإن هذه العملية الانتقالية الكبرى هي في معظمها بيد الرئيس التنفيذي من الناحية القانونية.

٣٢ - ومنذ ٢٠٠٥ فصاعداً، أبقى برنامج الأغذية العالمي على سياساته المحاسبية قيد الاستعراض، وأدخل تغييرات ناجحة عن تحسين معايير الإبلاغ المالي. ومن الأمثلة على ذلك التغييرات التي أحدثت في مجال سياسة الاعتراف بالإيرادات، والانتقال من النقد إلى الاستحقاق، وفي الاعتراف بالخصوم الطبية بعد انتهاء الخدمة لفائدة موظفي برنامج الأغذية العالمي.

٣٣ - ومن التغييرات الرئيسية التي أحدثت على المعايير السابقة (المعايير المحاسبية المنظومة للأمم المتحدة) رسمة الممتلكات والمنشآت والمعدات، وتسجيل المخزون، وتسجيل استحقاقات المستخدمين والاعتراف بالدخل. بيد أن عملية الإصلاح المتعلقة بالمعايير المحاسبية الدولية هي عملية متواصلة: في بعد سنة تقريباً على تاريخ الأرصدة الافتتاحية للحسابات المماثلة للمعايير المحاسبية الدولية لعام ٢٠٠٨، ظل الفريق المعنى بالمشروع ينظر إلى عام ٢٠٠٨ على أساس أنه "عام انتقالى"، مما يعني أن هناك مجالاً للمزيد من التقدم.

حاء - الحالة النهائية، والمخاطر والمزايا الناجمة من العملية الانتقالية

٣٤ - في حزيران/يونيه ٢٠٠٨، تعين الإبقاء على القدرة التي بنيت داخل الفريق المعنى باعتماد المعايير المحاسبية الدولية، رهناً بوجود الموارد، على الأقل إلى حين إطلاق مشروع WINGS II في مطلع ٢٠٠٩ وقدمت البيانات المالية الأولى المماثلة للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام إلى المجلس من أجل الموافقة عليها في حزيران/يونيه ٢٠٠٩. وكان من المتوقع الانتهاء من اعتماد المعايير المحاسبية الدولية في حزيران/يونيه ٢٠٠٩ وتعيم القدرة التي بناها المشروع على أوسع نطاق ممكن، مع مراعاة القيود المتعلقة بالموارد.

٣٥ - ومن التحديات الكبرى التي ظلت قائمة المحاسبة المتعلقة بالمخزون، والاعتراف بالمتلكات والمنشآت والمعدات وكماها، والاعتراف بالإيرادات وغير ذلك من السياسات المحاسبية، وحساب استحقاقات المستخدمين المتعلقة بالموظفين الذين تدير شؤونهم في الميدان منظمات غير برنامج الأغذية العالمي، وتحديد الأصول غير الملموسة وإدارتها ومطابقة

الميزانيات. وجرى تقييم المخاطر المرتبطة بهذه التحديات بجميع أنواعها - المخاطر الداخلية والخارجية، ومخاطر الجهات ذات المصلحة، ومخاطر مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وتقرر إدارة هذه المخاطر. بيد أن أكبر إجهاد وضغط تعلق بدعم الإدارة العليا، وبوجود نظام لتخفيض الموارد في المؤسسة ممثلاً للمعايير المحاسبية الدولية، واستدامة قدرة وعارف الموظفين بشأن المعايير المحاسبية الدولية، ودعم الهيئات الإدارية، وإقامة اتصالات فعالة مع مراجع الحسابات الخارجي، وإقامة اتصالات فعالة والتدريب وإشراك فرق العمل. وإذا جاء هذا العمل بالوكالة سبقت أن أولت اهتماماً كبيراً بجميع تلك العوامل، وفي وقت اكتملت فيه السنة الأولى من الامتثال، فإن ذلك يدل على مدى هشاشة هذا المشروع واستمرارية هشاشته، إلى أن يستأنس كل شخص بالأدوار الجديدة المسندة إليه وينتهي التحليل البعدي للمخاطر الوارد في التقرير المرحلي السادس والأخير إلى القول بأن "التحديات شملت نُدرة مرشحين مؤهلين يلتزمون بمشروع لمدة قصيرة، وضيق وقت الاعتماد، وعدم وجود مواد تدريبية متخصصة وغياب قدرات داخلية في المراحل الأولى من المشروع" ^(١٠٧).

٣٦ - وبعبارات أخرى، تمثل التحديات الرئيسية في الاستمرار في إحاطة الهيئة الإدارية، والتعاون مع أصحاب المصلحة الداخليين، والتواصل مع مراجع الحسابات الخارجي، وإدارة الخلافات في الرأي مع مراجع الحسابات الداخليين، والتعامل مع الصعوبات والخلافات في الرأي داخل فرق العمل المشتركة بين الوكالات بشأن المعايير المحاسبية ولا تزال هذه التحديات قائمة في مجال التنفيذ. وقد أنفقت ساعات لا تُحصى في تبديد الخلافات ومحاولة التوصل إلى جميع أنواع الحلول والتخفيف من حدة المخاطر.

٣٧ - ويحق لبرنامج الأغذية العالمي ولمراجعة حساباته الخارجي الافتخار بإنجازهما فيما يتعلق بالامتثال للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ومنتشر صدر في حزيران/يونيه ٢٠٠٩ بشأن الموضوع بعنوان: برنامج الأغذية العالمي في الريادة: تحسين المصداقية والشفافية في الممارسات المحاسبية لمنظمة الأمم المتحدة - لحة عن البيانات المالية لبرنامج الأغذية العالمي لعام ٢٠٠٨ وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، بينما كان تقرير مراجع الحسابات الخارجي بشأن ميزة المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام الذي أُعد للمجلس التنفيذي في دورته لشباط/فبراير ٢٠١٠ بعنوان: "تعزيز الإدارة المالية" ^(١٠٨). وبعيداً عن اعتبار نجاح مشروع II WINGS والمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام غاية ونهاية، يوصي التقرير باستخدام المرايا المحققة من المشروعين للإبلاغ المالي فيما يلي:

(١٠٧) التقرير المرحلي السادس بشأن تنفيذ المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (I-G/2008/6-E.B.A)، الفقرة ٣١.

(١٠٨) التقرير المراجع الخارجي عن القائدة المحققة من المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام: تعزيز الإدارة المالية .(WFP/EB.1/2010/6-E/1)

- إبلاغ المدير التنفيذي والإدارة العليا بشكل منتظم أكثر، بما في ذلك بشأن المجالات الرئيسية للمخاطر أو المصالح المتعلقة بالإدارة المالية، وتعزيز وظيفة الرصد وتركيزها على مستوى المؤسسة والإفادة في اتخاذ القرار
- الإبلاغ عن الأداء المالي وقياسه
- تحسين العلاقة بين الأهداف الاستراتيجية والموارد والنتائج
- تكوين نظرة مشتركة للمؤسسات إلى الأداء المالي كفريق لإدارة العليا.

ملحة عامة عن الإجراء الذي يتعين أن تتخذه المنظمات المشاركة بشأن توصيات وحدة التفتيش المشتركة (JIU/REP/2010/6)

مفتاح الجدول: (ت) توصية تتخذ الهيئة التشريعية قراراً بشأنها.

(ن) توصية يتخذ الرئيس التنفيذي إجراء شأنها^(*) في حالة مجلس الرؤساء التنفيذيين المعنى بالتنسيق من جانب رئيس المجلس.

توصية لا تتطلب اتخاذ إجراء من جانب هذه المنظمة.

(أ) **التأثير المتوازي:** تحسين المساعلة؛ (ب) نشر أفضل الممارسات؛ (ج) تحسين التنسيق والتعاون؛ (د) تعزيز المراقبة والامتناع؛ (هـ) تعزيز الفعالية؛ (و) وفورات مالية هامة؛ (ز) تعزيز الكفاءة؛ (س) جوانب أخرى.

تشمل جميع البيانات الوارد ذكرها في الوثيقة ST/SGB/2002/11 باستثناء الأونكتاد، ومكتب الأمم المتحدة المعنى بالمخدرات والجريمة، وبرنامج الأمم المتحدة للبيئة، وبرنامج الأمم المتحدة للمستوى البشري، ومفوضية الأمم المتحدة السامية لشؤون اللاجئين، والأونروا.

الأثر المتواخي:

**