

دراسة تحليلية للمعيار الدولي للتقارير المالية رقم ١٨ "العرض

والإفصاح في القوائم المالية"

Analytical Study of IFRS 18 "Presentation and Disclosure in Financial Statements"

د.حنان أحمد الجندي

مدرس بقسم المحاسبة والمراجعة

كلية التجارة - جامعة عين شمس

المستخلص

في ٩ أبريل ٢٠٢٤، نشر مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) المعيار الدولي الجديد لإعداد التقارير المالية رقم ١٨ بعنوان "العرض والإفصاح في القوائم المالية"، وهو أول معيار يصدره المجلس منذ عام ٢٠١٧، و يحل هذا المعيار الجديد محل معيار المحاسبة الدولي رقم IAS1 بعنوان "عرض القوائم المالية"، وسوف يؤثر المعيار الجديد على جميع المنشآت التي تستخدم معايير التقارير المالية الدولية ، و يهدف المعيار الجديد إلى تحسين كيفية توصيل المعلومات في القوائم المالية ، خاصة في قائمة الدخل (قائمة الأرباح والخسائر) وفي الإيضاحات (الملاحظات) المرفقة بالقوائم المالية.

وسوف يتم تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم ١٨ على فترات إعداد التقارير التي سوف تبدأ في أو بعد ١ يناير عام ٢٠٢٧، وينطبق أيضًا على المعلومات المقارنة، وقد تتطلب التغييرات في العرض والإفصاح التي يتطلبها المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم ١٨ تغييرات في النظام والعمليات للعديد من المنشآت، لذلك يجب عليها الاستعداد من الآن لتكون جاهزة للاعتماد.

الكلمات المفتاحية: المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم ١٨- معيار المحاسبة الدولية رقم ٧ - الربح (الخسارة) التشغيلية - قائمة الدخل - قائمة التدفقات النقدية- مقاييس الأداء التي تحددها الإدارة - الربح (الخسارة) قبل التمويل وضريبة الدخل.

Abstract

On April 9, 2024, the International Accounting Standards Board (IASB) issued the new International Financial Reporting Standard IFRS 18 "Presentation and Disclosure in Financial Statements," marking the first standard issued by the board since 2017. This new standard replaces the International Accounting Standard IAS 1 "Presentation of Financial Statements" and will impact all entities using International Financial Reporting Standards (IFRS). The new standard aims to enhance the communication of information in financial statements, particularly in the income statement (profit and loss statement) and the accompanying notes.

IFRS 18 will be applicable for reporting periods beginning on or after January 1, 2027, and also applies to comparative information. The changes in presentation and disclosure required by IFRS 18 may necessitate system and process changes for many entities, so they should start preparing now to be ready for adoption.

Keywords: IFRS 18 – IAS 7 – Operating Profit (Loss) – Income Statement – Cash Flow Statement – Management Performance Measures(MPMs) – Profit (Loss) Before Financing and Income Tax.

١ المقدمة :

في عام ٢٠١٦، بدأ مجلس معايير المحاسبة الدولية (the International Accounting Standards Board IASB) مشروع القوائم المالية الأساسية إستجابةً لمخاوف المستثمرين بشأن قابلية المقارنة وشفافية تقارير أداء المنشآت، وفي ديسمبر ٢٠١٩ نشر مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) مشروع مسودة بعنوان "العرض العام والإفصاحات"، وبعد إنتهاء فترة التعليقات، أعاد المجلس مناقشة

المقترحات مع مراعاة التعليقات الواردة ، وقد تم الانتهاء من المقترحات في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS 18 ، مع إجراء بعض التعديلات (1) .

يحل المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم ١٨ محل معيار المحاسبة الدولي رقم IAS1 بعنوان "عرض القوائم المالية" ، مع الاحتفاظ بالعديد من متطلبات معيار IAS1 دون تغيير وتكتملتها بمتطلبات جديدة ، بالإضافة إلى ذلك تم نقل بعض فقرات معيار IAS 1 إلى معيار المحاسبة الدولي IAS 8 بعنوان "السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء" ، وكذلك المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS 7 بعنوان "الأدوات المالية: الإفصاح" ، وعلاوة على ذلك ، قام مجلس معايير المحاسبة الدولية بإجراء تعديلات طفيفة على معيار المحاسبة الدولي رقم IAS 7 بعنوان "قائمة التدفقات النقدية" ، وأيضاً معيار المحاسبة الدولي رقم IAS33 بعنوان "ربحية السهم" ، ومن الملاحظ أن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم ١٨ لن يؤثر على الاعتراف أو قياس العناصر في القوائم المالية (الأصول والخصوم أو قياس حقوق المساهمين وصافي الدخل) ، ومع ذلك ، قد تتأثر المجاميع الفرعية الرئيسية للأرباح والخسائر ، وخاصة الربح أو الخسارة التشغيلية (2). وقال أندرياس باركو ، رئيس مجلس معايير المحاسبة الدولية: (3) "يمثل المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم ١٨ التغيير الأكثر أهمية في عرض الشركات للأداء المالي منذ طرح المعايير المحاسبية الدولية لإعداد التقارير المالية منذ أكثر من ٢٠ عامًا ، وسوف يوفر للمستثمرين معلومات أفضل حول الأداء المالي للشركات ونقاط ربط ثابتة لتحليلاتهم".

٢ مشكلة البحث :

تلقى مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) تعليقات من المستثمرين مفادها أن إمكانية المقارنة بين قائمة الدخل الخاص بالمنشآت قد تم تخفيضها ، وذلك بسبب عدم الاتساق في كيفية عرض الأداء المالي ، فعلى سبيل المثال قد يكون لدى كيانين عمليات مماثلة في صناعة مماثلة ، لكن قد يعرضان نتائج عملياتهما بشكل مختلف ،

إن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الحالية مليئة بالعيوب من وجهة نظر المستثمر. ربما يكون الرقم الوحيد الموثوق به على نطاق واسع هو الإيرادات؛ فعلياً، يجب تعديل كل الأرقام الأخرى لجعلها ذات معنى. (٤)

قام مجلس معايير المحاسبة الدولية أخيراً إستجابة لهذه المخاوف وغيرها، بمعالجة العيوب الرئيسية في متطلبات العرض والإفصاح، و نفذ مشروعاً لإستبدال معيار المحاسبة الدولي رقم ١ بمعيار محاسبة جديد وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لزيادة إمكانية مقارنة الأداء المالي المقدم من قبل المنشآت. (٥)

ومما سبق فإن مشكلة البحث تتلخص في التساؤل الرئيسي الآتي:

هل يؤدي تطبيق المعيار الدولي الجديد لإعداد التقارير المالية رقم ١٨ "العرض والإفصاح في القوائم المالية" الى معالجة أوجه القصور في تطبيق معيار المحاسبة الدولي الحالي رقم IAS1 ؟

ويتفرع من التساؤل الرئيسي للبحث الأسئلة الفرعية الآتية :-

- (١) ماهي مشاكل تطبيق معيار المحاسبة الدولية رقم IAS1 "عرض القوائم المالية"؟
- (٢) ماهو الهدف من إصدار المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم ١٨؟
- (٣) ماهي المتطلبات الرئيسية للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم ١٨؟
- (٤) ماهي أوجه الاختلاف بين المعيار الحالي للمحاسبة الدولية رقم IAS1 و للمعيار الدولي الجديد لإعداد التقارير المالية رقم ١٨؟
- (٥) ماهي الآثار العملية المتوقعة عند تطبيق المعيار الدولي رقم ١٨؟
- (٦) ماهي التحديات التي سوف تواجهها المنشآت عند تطبيق المعيار الجديد؟
- (٧) ماهي الاستعدادات الاستراتيجية المطلوبة من المنشآت لتطبيق المعيار الجديد؟

٣ هدف البحث:

يتمثل الهدف الرئيسي للبحث في تقديم دراسة نظرية تحليلية للمعيار الدولي الجديد لإعداد التقارير المالية رقم ١٨ بعنوان " العرض والإفصاح في القوائم المالية" وذلك من خلال تحقيق الأهداف الفرعية الآتية:-

- (١) إستعراض مشاكل تطبيق المعيار الحالي للمحاسبة الدولية رقم IAS1 "عرض القوائم المالية".
- (٢) توضيح الهدف من إصدار المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم ١٨.
- (٣) شرح للمتطلبات الرئيسية للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم ١٨.
- (٤) توضيح أوجه الاختلاف بين المعيار الحالي للمحاسبة الدولية رقم IAS1 و للمعيار الدولي الجديد لإعداد التقارير المالية رقم ١٨، مع بيان التعديلات التي أجريت على معايير أخرى.
- (٥) بيان الآثار العملية المتوقعة عند تطبيق للمعيار الجديد.
- (٦) تحديد التحديات التي سوف تواجهها المنشآت عند تطبيق المعيار الجديد.
- (٧) توضيح الاستعدادات الاستراتيجية المطلوبة من المنشآت لتطبيق المعيار الجديد.

٤ منهج البحث:

يعتمد البحث على الجمع بين المنهج الوصفي والمنهج التحليلي في إعداد الإطار النظري للبحث في ضوء تحليل وتقييم الدراسات السابقة ، وكذلك من خلال الاعتماد على قواعد البيانات والمواقع المتخصصة وعلى ماصدرمن المنظمات المهنية والمراجع والدوريات العلمية المتخصصة في مجال المحاسبة ذات الصلة بموضع البحث ، والتي تمثل المصادر الثانوية لجمع البيانات.

٥ حدود البحث:

نظراً لحدائثة موضوع البحث حيث لم يتم تطبيقه بعد من قبل المنشآت، لذلك سوف يكتفي الباحث بالدراسة النظرية التحليلية فقط.

٦ خطة البحث:

في ضوء مشكلة البحث وأهدافه ، سوف يستعرض الباحث النقاط الآتية: الدراسات السابقة والفجوة البحثية، وإستعراض مشاكل تطبيق المعيار الحالي للمحاسبة الدولية رقم ١، وتوضيح الهدف من إصدار المعيار الدولي لإعداد التقارير

المالية رقم ١٨، وشرح للمتطلبات الرئيسية للمعيار الجديد، وكذلك توضيح أوجه الإختلاف بين المعيار الحالي للمحاسبة الدولية رقم ١٨ او المعيار الدولي الجديد لإعداد التقارير المالية رقم ١٨، وأخيرا تحديد التحديات التي سوف تواجهها المنشآت عند تطبيق المعيار الجديد، والإستعدادات المطلوبة لذلك.

١/٦ الدراسات السابقة:

تناولت دراسة (الأرضي، ٢٠١٩) (٦) تقييم وتطوير مبادرة الإفصاح - تعديلات معيار المحاسبي الدولي عرض القوائم المالية IAS1 ، وذلك بهدف تحديد مدى قدرة هذه المبادرة على تحقيق التواصل الفعال مع مستخدمي القوائم المالية، إضافة إلى محاولة دعم قدرة مبادرة الإفصاح على تحقيق أهدافها من خلال إقتراح تعديلات لبعض فقرات المعيار IAS1 التي لم ترد بمبادرة الإفصاح، وللتحقق من صحة فروض الدراسة قام الباحث بإعداد قائمة استقصاء مكونة من ستة محاور وتم توجيهها لأربعة فئات هم المستخدمون والمعدون والمراجعون والمنظمون، وقد أظهرت إختبارات الفروض عدم وجود إختلافات بين آراء فئات الدراسة الأربع عند الإجابة عن محاور قائمة الاستقصاء وذلك فيما عدا إستثناءات محدودة تم تفسيرها لصالح المستخدمين ، ويرى (Park & Kim,2019) (7) أن غالبية الدول التي تعتمد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) لم توفر تعريفاً منفصلاً للربح التشغيلي في قائمة الأرباح والخسائر من خلال تطبيق معيار "عرض القوائم المالية" رقم IAS1 ، وكذلك تناولت دراسة (تمراز، ٢٠٢٢) (٨) تقييم تعديلات معيار "عرض القوائم المالية" IAS1 الجديدة ، ودراسة عما إذا كانت تساعد على إزالة العوائق والتوسع في الأحكام المهنية للتركيز على البنود التي توفر معلومات أكثر ملاءمة، وتحرير المعيار من أي إلزام للمعدين بإدراج بنود معينه ، وترك تحديد مدي أهمية البند للأحكام المهنية وضبط هذه الأحكام المهنية من خلال قواعد عامه بالمعيار الجديد، ودراسة وتقييم مدي تلبية المعيار والتعديلات الجديدة لمتطلبات مبادرة الإفصاح ، ولتحقيق هدف البحث واختباراً لفرضه إعتد الباحث على المنهجين

الاستقرائي والاستنباطي، وهدفت الدراسة الاختبارية إلى بيان أوجه القصور في معيار عرض القوائم المالية IAS1 في ظل بيئة التحول الرقمي، التي تتطلب تقديم مقترحات لعلاجها، من خلال إستطلاع آراء فئات الدراسة ، وقد خلصت الدراسة الاختبارية إلي رفض فرض العدم للفرض الرئيسي الأول، ومن ثم قبول الفرض البديل للفرض الرئيسي الأول، حيث أثبت التحليل الإحصائي رفض هذا الفرض باستخدام إختبار (ت) لعينة واحدة، نظرا لزيادة متوسط الآراء لذلك الفرض عن ٣، وانخفاض مستوى المعنوية عن ٠.٠٥، وبالتالي يوجد قصور في معيار عرض القوائم المالية IAS1 كأحد متطلبات مبادرة الإفصاح في ظل بيئة التحول الرقمي تتطلب تطوير المعيار لعلاجها، وأيضاً دراسة (سعيد، ٢٠٢٤) (٩) هدفت الي معرفة أثر تطبيق معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS18 على الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية ، وبيان طبيعة المسؤولية الاجتماعية وكيفية الإفصاح عنها بالقوائم المالية، وقد توصلت الدراسة الي عدد من النتائج منها إن تطبيق معيار التقارير المالية IFRS18 العرض والإفصاح لديه أثر في الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية بمصرف الإيدار والتنمية الاجتماعية، وأن تطبيق المسؤولية الاجتماعية بالمؤسسات المالية المصرفية وغيرها أصبح ضرورة حتمية، ويمكن وضع إطار للإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية في القوائم والتقارير المالية، وقد أوصت الدراسة بعدد من التوصيات أهمها حتمية تطبيق معيار IFRS18 العرض والإفصاح بالمؤسسات المالية المصرفية مع الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية بالقوائم المالية، واقتراح قائمة إضافية مع القوائم الأساسية الأخرى للإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية بمسمى "قائمة المسؤولية الاجتماعية"، وضرورة إستيعاب بنود المسؤولية الاجتماعية بالمعايير الدولية للمحاسبة، وأخيراً دراسة (deCastroNeves,2024) (١٠) تتعمق هذه المقالة في التحديات والفرص التي تواجه الشركات البرازيلية في تبني المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS18، وتستعرض أربعة مجالات رئيسية وهي التغييرات الرئيسية المقترحة في المعايير

الجديدة، التحديات والفرص، العقوبات القانونية، وجدوى التنفيذ في الوقت المناسب، وتبرز المناقشة حول التحديات والفرص الحاجة إلى أن تتوافق الشركات مع ممارسات إعداد التقارير المالية مع المعايير الدولية بينما تواجه تعقيدات في إعداد البيانات المالية والإفصاح عنها، وتشكل العقوبات القانونية لا سيما النزاعات مع قانون الشركات البرازيلي عقبات كبيرة أمام التنفيذ، مما يستدعي تعديلات تشريعية أو إعفاءات تنظيمية للتوفيق بين المتطلبات المتضاربة ، وتوفر هذه المقالة رؤى قيمة حول تعقيدات وتأثيرات تبني IFRS18 في السياق البرازيلي، مقدمة إرشادات للشركات التي تنتقل في مرحلة التحول نحو المعايير المحاسبية الدولية.

يتضح للباحث من خلال إستعراض الدراسات السابقة أن الفجوة البحثية تتمثل في قلة الدراسات السابقة في هذا الموضوع نظراً لحدثه ، وكذلك لم تتناول تلك الدراسات التركيز على مشاكل تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم IAS1 الحالي، وكذلك الدراسة التحليلية للمعيار رقم IFRS18 من حيث الهدف من إصداره ، و المتطلبات الرئيسية للمعيار الجديد، وأيضاً الأثار العملية المتوقعة عند تطبيقه، والتحديات و الاستعدادات المطلوبة من المنشآت لتطبيقه.

٢/٦ مشاكل تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم 1 IAS :

إن المعيار الحالي للمحاسبة الدولية رقم IAS1 "عرض القوائم المالية " يعاني من عيب كبير، فهو يمنح المنشآت قدراً كبيراً من الحرية في عرض القوائم المالية ، وقد أدت هذه المرونة إلى تنوع أساليب إعداد التقارير، مما جعل من الصعب على أصحاب المصلحة مقارنة المنشآت، كما أن القواعد العامة لمعيار المحاسبة الدولي رقم IAS1 بشأن كيفية تجميع العناصر وتصنيفها في القوائم المالية يمكن أن تخفي التفاصيل الأساسية، مما يقلل من الشفافية ومنفعة التقارير، كما أن المستثمرين قلقون من أن بعض المنشآت لا تقدم معلومات مفصلة بما فيه الكفاية (نقص في التجميع والتفصيل المناسب في القوائم المالية) ويتم إخفاء معلومات هامة ، وقد سمح هذا بما

يعرف بـ "المحاسبة الإبداعية"، حيث يمكن للمنشآت تعديل التفاصيل المالية لتبدو أفضل دون خرق القواعد، وأدى ذلك إلى عدم وجود مبادئ توجيهية صارمة ومتطلبات إفصاح محددة إلى ممارسات إعداد تقارير غير متسقة، مما أثر على إمكانية مقارنة وموثوقية المعلومات المالية عبر مختلف المجالات والصناعات(11).

وقد تلقى مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) تعليقات من المستثمرين وردود أفعال من أصحاب المصلحة بأن قائمة الدخل (قائمة الأرباح والخسائر) تختلف في الهيكل والمحتوى، مما يعيق قابلية المقارنة وأن شفافية تقارير أداء المنشآت قد تناقصت بسبب عدم الاتساق في كيفية عرض الأداء المالي لتلك المنشآت، مما يجعل تحليل المستثمرين صعباً(12) ، فعلى سبيل المثال قد يكون لدى منشأتين عمليات مماثلة في صناعة مماثلة، ولكن قد يعرضان نتائج عملياتهما بشكل مختلف، حيث لا يوجد حالياً هيكل محدد لقائمة الدخل (قائمة الربح أو الخسارة) المنصوص عليه في المعايير المحاسبية الدولية لإعداد التقارير المالية؛ وقد أدى ذلك إلى التنوع في عرض قائمة الدخل مما يمكن أن يحد من قدرة أصحاب المصلحة على مقارنة الأداء المالي لمختلف المنشآت(13).

علاوة على ذلك، هناك قلق من أن المقاييس المحددة من قبل الإدارة تكون مفيدة للمستثمرين، ولكن قد لا توضح المنشآت كيف تم حساب هذه المقاييس وأسباب استخدامها ، وتفصح المنشآت عن مؤشرات أداء الربح المحددة من الإدارة خارج القوائم المالية (مثل البيانات الصحفية، والتقارير الاستراتيجية، وتحليل المناقشات الإدارية، إلخ)، والتي تكون مُعرفة بشكل مختلف (مثل الأرباح قبل الفوائد والضرائب والإهلاك) (Earnings before interest, taxes, depreciation and amortization (EBITDA) ، (الربح المعدل ' Adjusted' profit) ، والتي تقلل من قابلية المقارنة أيضًا. فعلى سبيل المثال: (14)

- تقدم العديد من المنشآت "الربح التشغيلي" Operating profit في قائمة الدخل، ولكن قد يتم تعريفه بطرق مختلفة. وقد لا تقدم بعض المنشآت الربح التشغيلي

على الإطلاق، لعدم وجود متطلب لتقديم مثل هذا المجموع الفرعي في معيار المحاسبة الدولي رقم IAS1.

- قد تعرض منشأة ما "الربح التشغيلي" بحيث يشمل نتائج المنشأة المعدلة باستخدام طريقة حقوق الملكية في العمليات، بينما يضيف آخرون هذا المبلغ خارج الربح التشغيلي ، وقد تكون هناك إختلافات أخرى في كيفية حساب المنشآت للمجاميع الفرعية.

٣/٦ الهدف الأساسي للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم ١٨ :

يهدف IFRS 18 إلى تحسين التواصل من قبل المنشآت في قوائمها المالية، خاصة فيما يتعلق بالمعلومات حول الأداء المالي في قائمة الدخل (قائمة الأرباح والخسائر) ، فمن المتوقع أن يساهم المعيار الجديد في تحسين فائدة المعلومات المقدمة والمفصح عنها في القوائم المالية ، بحيث توفر للمستثمرين معلومات أكثر شفافية وقابلية للمقارنة حول الأداء المالي للمنشآت، تمكنهم من إتخاذ قرارات استثمارية أفضل، وبالتالي تساهم في أسواق رأس المال الفعالة والمستدامة ، وتتمثل تلك الأهداف في اللآتي: (15)

١/٣/٦ تحسين إمكانية المقارنة في قائمة الدخل (قائمة الربح أو الخسارة) :

حاليا لا يوجد هيكل محدد لقائمة الدخل. مما يسمح للمنشآت باختيار المجاميع الفرعية وطرق العرض الخاصة بها ، وفي كثير من الأحيان يؤدي ذلك إلى التباين في الحساب والإفصاح عن المقاييس مثل الربح التشغيلي، مما يقلل من إمكانية مقارنة القوائم المالية عبر المنشآت ، وحتى يمكن تحقيق الوضوح والاتساق داخل القوائم المالية وفي نفس الوقت تحسين القابلية للمقارنة ، لذلك يقدم المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم ١٨ ثلاث فئات محددة لبنود الإيرادات والمصروفات في قائمة الدخل، من خلال تصنيف جديد للأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية لتحسين هيكل قائمة الدخل. ويتطلب ذلك من جميع المنشآت تقديم إجماليات فرعية

محددة جديدة من خلال تعريفات الربح التشغيلي والأرباح قبل الفوائد والضرائب والإهلاك، ومن شأن الهيكل المحسن والمجاميع الفرعية الجديدة أن يمنح المستثمرين نقطة انطلاق متسقة لتحليل أداء المنشآت وتسهيل المقارنة بينهم، مما يمكن من القضاء على مخاوف المستثمرين بشأن صعوبة مقارنة الأداء المالي، فمن خلال توفير الإتساق في الإفصاح عن هذه المجاميع الفرعية، يمكن للمنشآت أن تقدم للمستثمرين صورة أوضح عن أوضاعهم المالية.

٢/٣/٦ تعزيز الشفافية في مقاييس الأداء التي تحددها الإدارة:

توفر العديد من المنشآت مقاييس خاصة بالمنشأة وهي مقاييس الأداء المحددة من قبل الإدارة **management-defined performance measures** (MPMs)، والتي يشار إليها غالبًا "بمقاييس الأداء البديلة" والتي تتعلق بقائمة الدخل، حيث يجد المستثمرون هذه المعلومات مفيدة لهم، ومع ذلك فإن معظم المنشآت لا توفر حاليًا معلومات كافية لتمكين المستثمرين من فهم كيفية حساب هذه المقاييس ومدى ارتباطها بالمقاييس المطلوبة في قائمة الدخل، ولذلك يتطلب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم ١٨ من المنشآت الإفصاح عن تفسيرات تلك المقاييس الخاصة بالمنشأة، وسوف تعمل المتطلبات الجديدة على تحسين الإنضباط والشفافية في تلك المقاييس وجعلها خاضعة للمراجعة.

٣/٣/٦ تجميع أكثر فائدة للمعلومات في القوائم المالية :

يجد المستثمرون صعوبة عند تحليل الأداء للمنشآت إذا كانت المعلومات المقدمة ملخصة للغاية أو مفصلة للغاية، لذلك يضع المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم ١٨ إرشادات معززة حول كيفية تنظيم المعلومات، وما إذا كان سيتم إدراجها في القوائم المالية الأساسية أو الإفصاح عنها في الإيضاحات، ومن المتوقع أن تؤدي هذه التغييرات إلى تحسين متطلبات الإفصاح بما يمنح المنشأة مرونة أكبر في عرض قوائمها المالية، بطريقة تعكس عملياتها بشكل أفضل، بحيث تكون أكثر فائدة وإعلاماً للمستثمرين، ويتطلب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم

١٨ أيضًا من المنشآت توفير المزيد من الشفافية وذلك من خلال مجموعة من المبادئ والمتطلبات الجديدة للإفصاح عن نفقات التشغيل "بطبيعتها"، مما يساعد المستثمرين في العثور على المعلومات التي يحتاجون إليها وأيضاً على فهم مقاييس الأداء والتنبؤ بها.

٦/٤ المتطلبات الرئيسية للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم ١٨:

تتمثل مجالات التغيير الهامة في IFRS 18 ، في نقل المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي رقم ١٨ إلى المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم ١٨ و/أو معيار المحاسبة الدولي رقم 8IAS لم يتغير بشكل كبير، ففي بعض الحالات تم إدراج متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم ١٨IAS إلى نسخة منقحة من معيار المحاسبة الدولي رقم 8IAS ، والذي تمت إعادة تسميته بعنوان "أساس الإعداد والسياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء" ، وبموجب معيار المحاسبة الدولي رقم ١٨IAS ، لا يوجد شرط لتصنيف الإيرادات والمصروفات إلى "فئات"، فمن أجل تعزيز الاتساق والسماح بينود متسقة ومجاميع فرعية ، فإن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم ١٨ يتطلب تصنيف بنود الإيرادات والمصروفات إلى خمس فئات (16) . بشكل عام تؤثر غالبية التغييرات التي أدخلها المعيار رقم IFRS18 على قائمة الدخل والملاحظات (أوالإيضاحات) المرفقة بالقوائم المالية، ولكن هناك أيضًا تغييرات محدودة على المتطلبات المحددة في المعيار رقم 7IAS "قائمة التدفقات النقدية"، فقد تم إجراء تغييرات طفيفة فقط على الإفصاحات المطلوبة للقائمة التي تعرض الدخل الشامل، وقائمة التغييرات في حقوق الملكية، وقائمة المركز المالي، بينما تم الاحتفاظ بالعديد من النقاط من المعيار رقم 1IAS (17).

يقدم المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم ١٨ ثلاث مجموعات من المتطلبات الجديدة لتحسين تقارير المنشآت عن الأداء المالي . تشمل ما يلي: (18)

أولاً : هيكل محدد لقائمة الدخل (قائمة الربح أو الخسارة)، بما في ذلك المجموع الفرعي الإلزامي الجديد لـ "الربح التشغيلي".

ثانياً : المبادئ المعززة للتجميع والتفصيل التي تنطبق على القوائم المالية الأساسية والإيضاحات بشكل عام.

ثالثاً : الإفصاح عن مقاييس الأداء التي تحددها الإدارة "مقاييس الأداء البديلة" أو "المقاييس غير المتوافقة مع مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً".

١/٤/٦ هيكل محدد لقائمة الدخل (قائمة الربح أو الخسارة):

تشمل التغييرات الأساسية في قائمة الدخل (قائمة الربح أو الخسارة) في الآتي:

١/١/٤/٦ تقسيم قائمة الدخل الى فئات:

Classified the statement of income to categories

في السابق لم تكن هناك ضوابط بشأن الفئات والمجاميع الفرعية لقائمة الدخل، حيث كانت المجاميع الفرعية مثل الربح التشغيلي، لا يتم تعريفها في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ولم تكن إلزامية، وكذلك لا يتم تنظيم عرض بعض البنود، مثل حصة أرباح الشركات المستثمر فيها بطريقة حقوق الملكية، على الإطلاق، وقد أدى ذلك إلى عدم إمكانية المقارنة بين القوائم المالية للمنشآت المختلفة.

يعالج المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم ١٨ هذا الموقف من خلال المطالبة بإجراء التغيير الأكثر أهمية لتحسين هيكل قائمة الدخل وهو عرض عناصر الربح أو الخسارة من الإيرادات والمصروفات في (قائمة الدخل) بتقسيمها إلى خمس فئات مختلفة- الفئات هي مجموعات من العناصر المتعاقبة في القوائم المالية والتي يتبعها إجمالي فرعي- وتحديد مجاميع فرعية جديدة لقائمة الدخل، ويعتمد هذا التصنيف على مزيج من تقييم أنشطة الأعمال الرئيسية للمنشأة وبعض خيارات السياسات المحاسبية، وتمثل الفئات في: التشغيل، والاستثمار، والتمويل ، وضرائب الدخل والعمليات المتوقفة، ومن ثم ستكون الفئات الثلاث الأولى محددة للإيرادات والمصروفات تمثل متطلبات جديدة ، ولكنها مألوفة لأنها تعكس تصنيف التدفقات

النقدية المنصوص عليها في معيار المحاسبة الدولي رقم 7IAS" قائمة التدفقات النقدية".

١- فئة التشغيل **Operating category**: حيث يُطلب من المنشأة تصنيف جميع الإيرادات والمصروفات غير المصنفة في الفئات الأخرى (الفئة المتبقية)، حيث إنها فئة افتراضية لم تُعرف من قبل المعيار (19).

٢- فئة الاستثمار **Investing category**: تشمل الإيرادات والمصروفات من الأصول التي لا تتعلق بالنشاط التجاري الرئيسي للمنشأة مثل إيرادات الإيجار وإعادة قياس العقارات الاستثمارية، ودخل الفوائد وتغيرات القيمة العادلة للأصول المالية، أو أرباح الأسهم وتغيرات القيمة العادلة لحقوق الملكية، بالإضافة إلى ذلك يتم عرض الإيرادات والمصروفات من الإستثمارات في الشركات الزميلة، والمشاريع المشتركة، وكذلك من النقد وما يعادله (إذا لم تكن مرتبطة بالنشاط التجاري الرئيسي)، في فئة الاستثمار ويتبع فئة الاستثمار إجمالي الربح الفرعي قبل فئتي التمويل والضرائب. (20)

٣- فئة التمويل **Financing category**: تميز فئة التمويل بين العمليات التي تهدف فقط إلى جمع التمويل، وتلك التي لا تهدف إلى ذلك، وتشمل هذه الفئة الإيرادات والمصروفات من جميع الالتزامات التي تنشأ فقط من جميع مصادر التمويل، بالإضافة إلى بعض عناصر الدخل أو مصروف الفائدة المعترف بها وفقاً لمعايير IFRS الأخرى، وتمكن هذه الفئة، مع المجموعة الفرعية للأرباح قبل فئتي التمويل والضرائب، المستثمرين من تقييم أداء الكيان المُعد للتقارير قبل معرفة تأثيرات تمويله. (٢١)

٤- فئة ضريبة الدخل **Income tax category**: تتضمن ضريبة الدخل بموجب تطبيق المعيار رقم 12 IAS ضرائب الدخل.

٥- فئة العمليات المتوقفة **Discontinued operations category**: تتضمن

الإيرادات والمصروفات من العمليات المتوقفة والناجمة عن تطبيق معيار رقم IFRS 5 "الأصول غير المتداولة المعترزم بيعها" (المحتفظ بها) والعمليات المتوقفة. (٢٢) ولتصنيف الإيرادات والمصروفات في فئات التشغيل والاستثمار والتمويل، هناك حاجة إلى تقييم ما إذا كان لدى المنشأة نشاط تجاري رئيسي محدد أم لا -حيث يوصف **التشغيل** بأنه يمثل "الأنشطة التجارية الرئيسية" للمنشأة"، فإذا كان الأمر كذلك تقوم المنشآت بتصنيف بعض الإيرادات والمصروفات في فئة التشغيل التي كان من الممكن تصنيفها سابقاً في فئة الاستثمار أو التمويل، وذلك إذا لم يكن النشاط نشاطاً تجارياً رئيسياً (٢٣) ، لذلك فهناك قواعد محددة لتلك المنشآت التي لديها "أنشطة تجارية رئيسية محددة"، حيث يمكن أن يختلف تصنيف بعض العناصر في هذه الفئات اعتماداً على النشاط التجاري الرئيسي للمنشأة، ويحدد المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم ١٨ نوعين من "الأنشطة التجارية الرئيسية المحددة" وهما: (٢٤)

أولاً: الاستثمار في الأصول كنشاط تجاري رئيسي: مثل الشركات العقارية التي تمتلك العقارات وتستأجرها، حيث يتم تقسيم الإيرادات والمصروفات بين فئة الاستثمار وفئة التشغيل، وإعتماداً على كيفية المحاسبة عن الأصول الأساسية، يصنف الدخل من الأصول التي تولد عوائد مستقلة في فئة التشغيل، حيث يتم أيضاً تصنيف الدخل من الاستثمارات التي لم تتم المحاسبة عنها باستخدام طريقة حقوق الملكية ضمن الفئة التشغيلية، بينما يتم تصنيف الإيرادات والمصروفات من الاستثمارات المحتسبة باستخدام طريقة حقوق الملكية ضمن فئة الاستثمار، بغض النظر عن النشاط التجاري الرئيسي ، وبالنسبة لجميع الأصول الأخرى يتم تضمين الإيرادات والمصروفات في فئة التشغيل، فبالنسبة لتلك المنشآت التي لا تقدم التمويل للعملاء كنشاط تجاري رئيسي محدد، فإن فئة التمويل تشتمل على الإيرادات والمصروفات من الالتزامات الناشئة عن

المعاملات التي تتطوي فقط على مصادر التمويل (على سبيل المثال سندات الدين والقروض والأوراق المالية والسندات والرهن العقارية) وإيرادات ومصروفات الفوائد وتأثيرات التغيرات في أسعار الفائدة من الالتزامات الناشئة عن المعاملات التي لا تتطوي فقط على مصادر التمويل (على سبيل المثال الذمم الدائنة للسلع أو الخدمات، والتزامات الإيجار، والتزامات معاشات التقاعد ذات المزايا المحددة) ولكن فقط إذا قامت المنشأة بتحديد تلك المبالغ عند تطبيق معيار محاسبي آخر من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. (٢٥)

ثانياً : تقديم التمويل للعملاء كنشاط تجاري رئيسي: بينما ينطبق ما سبق على معظم المنشآت، يكون الوضع أكثر تعقيداً للمنشآت المعدة للتقارير مثل (البنوك، وشركات التأمين، وصناديق الاستثمار، وشركات الاستثمار، والمؤسسات المالية)، حيث يجب على المنشآت التي يكون نشاطها الرئيسي توفير التمويل للعملاء تصنيف الإيرادات والمصروفات من التمويل في الفئة التشغيلية، ومن الأمثلة النموذجية للمنشأة التي تقدم التمويل هي البنك أو المؤجر في عقد إيجار تمويلي أو أي مزود تمويل آخر، وتتمثل الخدمات المصرفية في تقديم القروض وجمع الأموال (الودائع)، حيث تدر القروض إيرادات من الفوائد وتحمل الودائع مصاريف فائدة، ويتم تصنيف كل من إيرادات الفوائد ومصروفات الفوائد من الأنشطة التمويلية ضمن فئة التشغيل في قائمة الدخل، وتبدأ قائمة الدخل للبنوك عادة بإيرادات الفوائد، ومصروفات الفوائد، ويتبعها المجموع الفرعي لصادفي إيرادات الفوائد، فإذا كان لدى المنشأة نشاط أعمال رئيسي إضافي إلى جانب التمويل، فلها خيار تصنيف نتيجة الفائدة بالكامل (من جميع الأنشطة التجارية) إلى فئة التشغيل أو الجزء المنسوب إلى أنشطة التمويل فقط، وفي هذه الحالة، يتم تصنيف نتيجة الفائدة المتبقية ضمن فئة التمويل. تلك المنشآت التي تقدم التمويل للعملاء كنشاط تجاري رئيسي سوف تصنف في فئة التشغيل الإيرادات والمصروفات من

الالتزامات التي تنشأ من المعاملات التي تنطوي فقط على مصادر التمويل المتعلقة بتوفير التمويل للعملاء وإتخاذ خيار السياسة المحاسبية لتصنيف في فئة التشغيل أو فئة التمويل تلك الإيرادات والمصروفات من الالتزامات التي تنشأ من المعاملات التي تنطوي فقط على مصادر التمويل غير المرتبط بتقديم التمويل للعملاء (٢٦).

ينبغي على تلك المنشآت التي تمارس هذه الأنشطة التجارية الرئيسية المحددة إعادة تصنيف بعض الإيرادات والمصروفات التي كان من الممكن عادة تصنيفها ضمن فئة الاستثمار أو التمويل، فعند تطبيق المبادئ العامة سيتم عرضها في الفئة التشغيلية لهذه الجهات والنتيجة هي أن الربح التشغيلي سوف يشمل نتائج الأنشطة التجارية الرئيسية للمنشأة مع بعض الاستثناءات (على سبيل المثال عندما يكون لدى البنك تمويل كمنشآت تجارية رئيسي وقد قام باختيارات عرض محددة). (٢٧)

يتعين على المنشأة التي ليس لديها نشاط تجاري رئيسي محدد أن تصنف في فئة الاستثمار الإيرادات والمصروفات (على سبيل المثال، الدخل الناتج عن الأصول وما إلى ذلك) من: (أ) الاستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة والشركات التابعة غير المجموعة، و(ب) النقد وما يعادله، و(ج) الأصول الأخرى إذا كانت تولد عائداً بشكل فردي وبشكل مستقل إلى حد كبير عن الموارد الأخرى للمنشأة، ومع ذلك عندما تستثمر المنشأة في الأصول كنشاط تجاري رئيسي، فإنها ستصنف في فئة التشغيل الإيرادات والمصروفات التي تنشأ من تلك الأصول التي يمكن تصنيفها في فئة الاستثمار، وهناك استثناءان لهذا المبدأ فيما يتعلق بالإيرادات والمصروفات من الاستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة والشركات التابعة غير الموحدة التي تتم المحاسبة عنها باستخدام طريقة حقوق الملكية ويتم استبعاد النقد وما في حكمه من التقييم. (٢٨)

ويرى الباحث إنه على الرغم من أن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم ١٨ يتضمن فئات التشغيل والإستثمار والتمويل ولكن نجد أن لها معاني مختلفة عن تلك الواردة في معيار المحاسبة الدولي رقم 7IAS، حيث لا يوجد شرط صريح بوجوب تحقيق الموازنة بين الفئات في قائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية ، على الرغم من السماح بها، فعند تطوير المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم ١٨، أعطى مجلس معايير المحاسبة الدولية الأولوية لأهداف كل قائمة مالية أساسية ولم يسع إلى تحقيق التناغم أو التوافق بين الفئات .

٦/٤/١/٢ المجاميع الفرعية الجديدة المطلوبة في قائمة الدخل :

The new required subtotals in the income statement

بناءً على تطبيق المنشأة لمتطلبات التصنيف كما هو موضح فيما سبق ، فقد حدد المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم ١٨ إجماليين فرعيين محددين جديدين سيتم عرضهما ضمن قائمة الدخل، وهما الربح التشغيلي والأرباح قبل فئتي التمويل وضريبة الدخل (٢٩)، وتهدف المجاميع الفرعية الإضافية التي يتطلبها المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم ١٨ إلى منح المستثمرين نقطة بداية ثابتة عند تحليل ومقارنة أداء المنشآت وإضفاء الطابع الرسمي على المجاميع الفرعية مثل الربح قبل فئتي التمويل وضريبة الدخل، التي يطلبها المستثمرون في كثير من الأحيان، وسيظل مفهوم الربح أو الخسارة كما هو منصوص عليه سابقاً في معيار المحاسبة الدولي رقم 1IAS ، بمثابة إجمالي فرعي مطلوب بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم ١٨ (٣٠)، وتشمل المجاميع الفرعية الجديدة مايلي: (٣١)

٦/٤/١/٢/١ الربح التشغيلي Operating Profit :

إمتنع مجلس معايير المحاسبة الدولية سابقاً عن تعريف الربح التشغيلي بشكل منفصل، وذلك للسماح لإدارة المنشآت بحساب الربح التشغيلي بشكل مستقل والإفصاح عن الأداء التشغيلي بناءً على طبيعة النشاط الاقتصادي، ومع ذلك، فإن عدم التناغم في حساب الربح التشغيلي، حتى بين المنشآت التي تستخدم نفس

معايير التقارير المالية الدولية ، قد أضعف قابلية المقارنة بين المنشآت، وكذلك على المستوى الدولي فيما يتعلق بالأداء التشغيلي، علاوة على ذلك فقد تم استخدام الربح المعدل (الأرباح قبل الفوائد والضرائب) (EBIT) Earnings Before Interest and Taxes، أو EBITDA (الأرباح قبل الفوائد والضرائب والإهلاك) وتدابير أخرى غير معترف بها ضمن المعايير المحاسبية بشكل متزايد من قبل إدارة المنشآت، مما أدى إلى إرتباك المستثمرين، وفي حين أن العديد من المنشآت توفر حاليًا مقياسًا للأرباح التشغيلية، إلا أنه لا يوجد تعريف واضح لهذا المجموع الفرعي في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وما قد يبدو وكأنه تدابير قابلة للمقارنة قد يتم تعريفه بشكل مختلف تمامًا في الممارسة العملية، ومثال ذلك قد تتضمن مقياس الربح التشغيلي حاليًا بنود مصروفات الفائدة التي تدرجها المنشآت الأخرى في التمويل، وتختلف الممارسة سواء تم تضمين الدخل من الشركات الزميلة أم لا، وكذلك تعتبر معالجة فروق أسعار الصرف مجالًا آخر يخلق التناقضات. (٣٢)

نجد إن غالبية الدول التي تعتمد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) لم توفر تعريفًا منفصلاً للربح التشغيلي في قائمة الأرباح والخسائر، ومع التنفيذ القادم للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم ١٨ وفي هذا السياق، إختار مجلس معايير المحاسبة الدولية تبني (IFRS 18)، بهدف تقديم تعريف واضح للربح التشغيلي ليتم تضمينه في قائمة الدخل و بشكل محدد يتم تجميع الربح التشغيلي كعناصر دخل لا تصنف ضمن الفئات الاستثمارية أو التمويلية، وسوف تصبح تقارير الأداء التشغيلي موحدة، مما يحسن من قابلية المقارنة الفنية لمعلومات الأداء التشغيلي عبر معظم الدول المتوافقة مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ، ووفقًا لنتائج الأبحاث يمكن من خلال تحسين قابلية المقارنة لمعلومات الأداء أن يقلل ذلك من تكاليف التمويل ويزيد من قيمة المنشآت المحتملة ، ومع ذلك تعتمد فعالية تحسين قابلية المقارنة على مدى ملاءمة المعلومات التي تتم مقارنتها حتى عندما تُعرض بشكل قابل للمقارنة، حيث إن المعلومات التي تفقر إلى الصلة بقيمة المنشآت نادرًا ما

تلبية إحتياجات المستثمرين وكذلك تفشل في التأثير على عمليات اتخاذ القرار . (٣٣) ، وفي تحليل شمل ٣١ دولة، بما في ذلك الولايات المتحدة والدول الأوروبية، أُجري في الفترة من ١٩٩٧ إلى ٢٠١٩، تبيين أن العرض الشامل للربح التشغيلي من خلال نهج الفئة المتبقية يشجع على تمثيل مُحافظ للأداء التشغيلي ويحد بشكل كبير من حرية الإدارة في تصنيف الربح التشغيلي أو غير التشغيلي ، ومع ذلك من المتوقع أن يؤدي هذا التحول إلى تقليص إستمرارية وأهمية القيمة للربح التشغيلي المُمتل، مما يقلل من فائدته للمستثمرين ، ولتحسين فائدة معلومات الأداء التشغيلي، فمن الضروري النظر في إدخال مجاميع فرعية لعناصر الربح التشغيلي العادية إستنادًا إلى المعلومات غير العادية المعلنة في ملاحظات القوائم المالية ، بالإضافة إلى ذلك يتطلب الأمر دراسة دقيقة وإعدادًا مناسبًا للاستجابة لتأثير التعريف المعدل للربح التشغيلي على الإطار التنظيمي للمنشآت. (٣٤)

لا يحدد المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم ١٨ الربح التشغيلي بشكل مباشر ولكنه يحدد بدلاً من ذلك ما يجب تصنيفه كاستثمار وتمويل، مع تصنيف كل شيء آخر (بخلاف الضرائب والأنشطة المتوقعة) على أنه تشغيلي ، ويتم إحتساب الربح التشغيلي وفقًا للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم ١٨ باستخدام نهج الفئة المتبقية، ويتكون من مجموعة متنوعة من العناصر التي تستثني تلك المتعلقة بالاستثمار والتمويل ، وتُجمع العناصر المتعلقة بالأنشطة التشغيلية في مجموع فرعي بغض النظر عن أهميتها أو تكرارها أو إستمراريتها، مما يؤدي إلى تضمين عناصر خاصة متنوعة، سواء كانت مؤقتة أو غير متكررة ، في حين أن هذه العناصر الخاصة قد تقدم رؤى حول بيئة التشغيل الخاصة بالمنشأة أو توقعاتها فإن الأرباح المؤقتة غير المتوقعة تظهر أهمية أقل وبالتالي فائدة معلوماتية منخفضة مقارنة بالأرباح الدائمة (٣٥) ، فالربح التشغيلي هو ناتج النشاط التجاري الرئيسي للمنشأة بالإضافة إلى أي شيء آخر غير الاستثمار أو التمويل ، فهو يمثل المجموع الفرعي لجميع الإيرادات والمصروفات المصنفة على أنها تشغيلية (المصنفة في فئة

التشغيل) والتي يتم تعريفه على أنه الناتج من فئة التشغيل ، ووفقًا للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم ١٨، يجب على المنشأة تقييم ما إذا كان لديها نشاط أعمال رئيسي محدد يتضمن الاستثمار في أصول تولد عائداً بشكل مستقل، أو ما إذا كانت توفر التمويل للعملاء. (٣٦)

٦/٤/١/٢/٢ الربح (الخسارة) قبل التمويل وضريبة الدخل

Profit (Loss) Before Financing and Income Tax

يحدد معيار IFRS 18 بعض المجاميع الفرعية للإيرادات والمصروفات التي لا تعتبر مقاييس أداء مُعرفة من قبل الإدارة وبالتالي لا تخضع لهذه المتطلبات ، و تشمل هذه المجاميع الفرعية الربح (الخسارة) التشغيلية قبل فئتي التمويل وضريبة الدخل، وهو يمثل المجموع الفرعي للربح (الخسارة) التشغيلية وكافة الإيرادات والمصروفات المصنفة كاستثمار، فقبل صدور المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم ١٨، لم يكن يتم تنظيم إدراج حصة أرباح الشركات المستثمر فيها بطريقة حقوق الملكية في المجاميع الفرعية (غير المتوافقة مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية)، مما أدى إلى التنوع في الممارسة ، والآن لا يتم تضمين حصة أرباح الشركات المستثمر فيها بطريقة حقوق الملكية في الربح التشغيلي ولكنها مدرجة في الربح قبل فئتي التمويل والضرائب (٣٧) ، ومع ذلك فإن المجموع الفرعي "الربح أو الخسارة قبل فئتي التمويل وضريبة الدخل" غير مسموح به للمنشأة التي توفر التمويل للعملاء كنشاط تجاري رئيسي وتختار تصنيف الإيرادات والمصروفات على أنها تشغيلية لجميع الالتزامات التي تنطوي فقط على مصادر التمويل، وذلك بغض النظر عما إذا كانت تلك الالتزامات تتعلق بتوفير التمويل للعملاء أم لا ، لذلك سيكون تقييم الأنشطة التجارية الرئيسية للمنشأة حُكمًا رئيسيًا قد يؤثر بشكل كبير على موقع العناصر في قائمة الدخل، ومن المحتمل أن يكون هذا التقييم تحديًا خاصًا للمجموعات المختلطة والمجموعات من المنشآت المُعدة للتقارير التي تقدم خدمات متعددة.(٣٨)، وفيما يلي شكل رقم (١) يوضح الهيكل الجديد لقائمة الدخل (٣٩)

شكل رقم (١) الهيكل الجديد لقائمة الدخل وفقاً لشروط المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم ١٨

الفئة	قائمة الدخل
التشغيل	إيرادات المبيعات
	- تكلفة المبيعات (البضاعة المباعة)
	= الربح الإجمالي
	+ إيرادات تشغيلية أخرى
	- مصاريف البيع والبحث والتطوير والإدارية
	مصاريف البحث والتطوير
	مصاريف إدارية وعمومية
	- خسائر انخفاض قيمة الأصول الملموسة وغير الملموسة
	± ربح أو خسارة التخلص من الأصول الملموسة وغير الملموسة
	- مصاريف تشغيلية أخرى
	= الربح التشغيلي
الاستثمار	± الإيرادات أو المصروفات من الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة المحسوبة باستخدام طريقة حقوق الملكية
	± الإيرادات أو المصروفات من تقييم الأصول المالية
	+ إيرادات الأرباح الموزعة
	± إيرادات أو مصروفات التخلص من الاستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة
	= الربح قبل التمويل وضريبة الدخل
التمويل	± الإيرادات والمصروفات من الأنشطة التمويلية
	- إستهلاك الخصم على التزامات المعاشات والاحتياطيات
	= الربح قبل الضريبة
ضريبة الدخل	- مصروف ضريبة الدخل
العمليات المتوقفة	الربح من العمليات المستمرة
	المكسب من العمليات المتوقفة
	= ربح السنة

ويلاحظ من خلال استعراض قائمة الدخل الجديدة مايلي :

- يتضمن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم ١٨ على بعض الإرشادات العامة للكيانات حول كيفية تصنيف بنود الإيرادات والمصروفات بين كل فئة:
- ١- إلتزامات التمويل" مقارنة بالإلتزامات المالية: وتتكون من الإلتزامات الناشئة عن "المعاملات التي تتطوي فقط على مصادر التمويل"، كما هو موضح في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم ١٨، من مجموعة فرعية فقط من الإلتزامات المالية كما هو محدد في المعيار رقم IAS32 "الأدوات المالية (العرض)"، وهذا

- يعني أن بعض الإيرادات والمصروفات من الالتزامات ضمن نطاق المعيار رقم IFRS9 "الأدوات المالية " سيتم تصنيفها في فئة التشغيل. (40)
- ٢- سيتم تضمين الإيرادات أو المصروفات الناتجة من الالتزامات الناتجة عن مصادر التمويل ضمن فئة التمويل، ويجب ملاحظة أنه إذا كان توفير التمويل للعملاء هو النشاط التجاري الرئيسي للكيان، فيجب تصنيفه ضمن فئة التشغيل.
- ٣- في بعض الأحيان، قد ينشأ غموض أو لبس للحالات المعقدة، فقد تكون بعض البنود غير قابلة للتصنيف بسهولة، فعلى سبيل المثال تعتمد الأرباح أو الخسائر من صرف العملات الأجنبية على الطبيعة الأساسية للمعاملة التي تؤدي إلى الفرق، فإذا نشأت الفروقات من الإيرادات الناتجة عن العقود مع العملاء، فسيتم تصنيف الفرق ضمن فئة التشغيل ومن ناحية أخرى، فإن الفروقات الناتجة عن قروض التمويل ستذهب إلى فئة التمويل. (41)
- ٤- قد يكون من المنطقي بعد تطبيق المعيار رقم IFRS18 أن يقوم المستثمرون بتعديل نهجهم في قيمة المنشأة ليتماشى مع التعديلات الجديدة، مثل تضمين المعاشات في قيمة المنشأة ومعاملة المشاركات كاستثمارات وليس كجزء من الأنشطة التشغيلية، حيث تعتبر معاملة المشاركات تحديًا ، ونلاحظ أن الهيئة الدولية لمعايير المحاسبة الدولية اقترحت في الأصل تقسيم هذه المشاركات إلى "متكاملة" (أقرب إلى الأنشطة التشغيلية) و"غير متكاملة" (مصنفة كاستثمارات)، وعلى الرغم من وجود الصعوبات العملية بشكل عام، فإن تصنيف جميع المشاركات في المعيار رقم IFRS 18 كجزء من الأنشطة الاستثمارية، سينهي التنوع الحالي في العرض ويكون مفيدًا للمستثمرين (42) ، وكذلك يوضح الشكل رقم (٢) مقارنة شكل قائمة الدخل في ظل المعيار الحالي رقم IAS1 و المعيار الجديد رقم IFRS18 (من إعداد الباحث)

الشكل رقم (٢) مقارنة بين قائمة الدخل في ظل المعيار الحالي IAS1 والمعيار الجديد IFRS18

قائمة الدخل وفقاً لمعيار IFRS18		قائمة الدخل وفقاً لمعيار IAS1
الإيرادات x		الإيرادات x
تكلفة البضاعة المباعة (X)		تكلفة البضاعة المباعة (X)
= الربح الإجمالي x x		= الربح الإجمالي xx
إيرادات تشغيلية أخرى x	٣	دخل تشغيلية أخرى x
مصاريف البيع (X)		مصاريف البيع (X)
مصاريف إدارية وعمومية (X)	١	مصاريف إدارية وعمومية (X)
مصاريف البحوث والتطوير (X)		مصاريف البحوث والتطوير (X)
مصاريف تشغيلية أخرى (X)		الإيرادات أو المصروفات من الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة المحسوبة باستخدام طريقة حقوق الملكية
الربح أو الخسارة التشغيلية (مجموع فرعي مطلوب) x x		مصاريف تشغيلية أخرى (X)
حصة الربح أو الخسارة من الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة x	٢	الربح أو الخسارة التشغيلية x x
دخل استثماري آخر x	٤	دخل التمويل x
الربح قبل التمويل وضريبة الدخل x x		تكاليف التمويل (X)
مصروف الفائدة على الاقتراض والتزامات الإيجار (X)		= الربح أو الخسارة قبل الضريبة (X)
١ مصروف الفائدة على التزامات المعاشات (X)		مصروف ضريبة الدخل
= الربح أو الخسارة قبل الضريبة x x		= الربح أو الخسارة xx
مصروف ضريبة الدخل (X)		
= الربح أو الخسارة xx		

يتوافق الهيكل الجديد لقائمة الدخل بشكل أفضل مع النهج النموذجي القائم على قيمة المنشأة لتحليل وتقييم الأسهم والذي يستخدمه المستثمرون بشكل شائع ، كما أن تعريف الربح التشغيلي "كمتبقي" يضمن أيضاً عدم قدرة الإدارة على إستبعاد العناصر "الأخرى" غير الملائمة من الربح التشغيلي (عادةً ما تكون مصروفات أخرى أكثر من الإيرادات الأخرى) ، والتي قد لا ترغب المنشأة في أن يركز المستثمرون عليها بشكل وثيق، وستوفر فئة التشغيل بشكل أكثر وضوحاً البيانات اللازمة للمستثمرين، والتي يتم إستخدامها في تحليل حقوق الملكية، كما هو الحال في هامش الربح والعائد على رأس المال المستثمر، وفي تقييم الأسهم كجزء من

مضاعفات قيمة المنشأة وكذلك في إستخلاص التدفق النقدي الحر للمنشأة لتحليل التدفقات النقدية المخصومة ، ومن شأن زيادة إمكانية مقارنة الأرباح التشغيلية بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم ١٨ (وفي بعض الحالات الإفصاح عن هذا المجموع الفرعي لأول مرة) أن يؤدي إلى تحسين أهمية هذه التدابير التحليلية. (٤٣)

٢/٤/٦ المبادئ المعززة للتجميع والتفصيل التي تنطبق على القوائم المالية الأساسية والإيضاحات بشكل عام :

نظرًا لأن هدف القوائم المالية، هو تقديم ملخصات منظمة وقابلة للمقارنة، فإن تكوين البنود قد يؤدي إلى وجود عناصر أساسية لها خصائص مختلفة ، ولذلك يجب على المنشأة أن تمارس الحكم على كيفية تشكيل بنودها ومستوى التفاصيل التي تقوم فيها بتصنيف المعلومات الإضافية في الملاحظات، ولذلك فإن أحد المتطلبات الهامة التي أدخلها المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم ١٨ هي مجموعة إرشادات تطبيقية معززة للمنشآت حول مبادئ التجميع والتفصيل، ويتم تطبيق هذه المبادئ خلال القوائم المالية، ويتم إستخدامها في تحديد البنود التي يتم عرضها في القوائم المالية الأساسية والمعلومات التي يتم الإفصاح عنها في الإيضاحات، وقد تم تقديم هذه التوجيهات من أجل معالجة المواقف التي تكون فيها القوائم المالية مفصلة للغاية أو ملخصة للغاية، وبسبب شكاوى المستخدمين بشأن مستوى التجميع غير المتسق تاريخيًا ولتوفير قدر أكبر من الوضوح حول ما يجب تضمينه في القوائم المالية الأساسية، حيث تركز تلك الإرشادات على تجميع العناصر بناءً على خصائصها المشتركة وذلك لتحسين تصنيفها في القوائم المالية الأساسية، وأيضاً لتوضيح ما هي تلك التفاصيل التي يجب تضمينها في الإيضاحات، ومتى يمكن إستبعاد المعلومات تمامًا، وذلك لضمان أن تكون عملية التجميع والتفصيل في القوائم المالية متسقة وتوفر للمستثمرين المعلومات التي

يحتاجونها للتحليل(4). يوضح الجدول رقم (١) المبادئ الأساسية للمعيار رقم .IFRS 18

جدول رقم (١) المبادئ الأساسية والإرشادات الموضحة في المعيار رقم IFRS 18 (٤٥)

الشرح	المتطلبات
<ul style="list-style-type: none"> • يجب أن تقوم المنسأة بتصنيف الأصول، والخصوم، وحقوق الملكية، والدخل والمصروفات أو التدفقات النقدية المحددة إلى مجموعات استناداً إلى الخصائص المشتركة. • تفصيل تلك العناصر بناءً على خصائص إضافية (غير المشتركة). • يجب أن يتم تصنيف العناصر إذا كانت المعلومات المصنفة الناتجة جوهرية. • تجميع أو تفصيل العناصر لعرض البنود في القوائم المالية الأساسية التي تفي بدور القوائم المالية الأساسية في تقديم ملخصات منظمة مفيدة، • يحدد المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم ١٨ أيضاً خصائص العناصر التي قد تؤدي إلى تجميعها أو تفصيلها. • تجميع أو تفصيل البنود للإفصاح عن المعلومات في الإيضاحات التي تفي بدور الإيضاحات في تقديم معلومات جوهرية . • التأكد من أن التجميع والتفصيل للعناصر في القوائم المالية لا يؤدي إلى حجب المعلومات الجوهرية. • تطبيق التجميع أو التفصيل بناءً على الخصائص في القوائم المالية الأساسية والملاحظات على القوائم المالية. 	مبادئ التجميع والتفصيل
<ul style="list-style-type: none"> • يجب أن تستخدم المنسأة تسمية 'أخرى' فقط إذا كانت غير قادرة على العثور على تسمية أكثر معلوماتية. • لتجميع العناصر المادية المتنوعة، يجب استخدام تسمية تكون دقيقة قدر الإمكان حول نوع العنصر الذي يمثله المبلغ 'الأخرى'، على سبيل المثال، 'مصروفات تشغيلية أخرى' أو 'مصروفات تمويلية أخرى'. • لتجميع العناصر غير المادية المتنوعة، يجب على المنسأة أن تأخذ بعين الاعتبار ما إذا كان المبلغ المجمع كبيراً بدرجة تجعل مستخدمي القوائم المالية قد يتساءلون عما يتضمنه. فإذا كان الأمر كذلك، فإن المعلومات الإضافية عن هذا المبلغ تعتبر جوهرية وبالتالي يجب أن توفرها المنسأة. 	استخدام تسمية 'أخرى'
<ul style="list-style-type: none"> • الاستمرار في السماح بعرض المصروفات في الفئة التشغيلية بطبيعتها (مثل الرواتب و الاستهلاك، إلخ.) أو بوظيفتها (مثل الإدارة و البيع، إلخ). • قد يكون العرض 'المختلط' للمصروفات التشغيلية بطبيعتها (مثل الرواتب) ووظيفتها (مثل تكلفة المبيعات) مناسباً. • إدخال متطلبات جديدة للمنشآت التي تصنف المصروفات بوظيفتها، بما في ذلك ضرورة الإفصاح في ملاحظة واحدة عن المصروفات بطبيعتها لمبالغ معينة (الاهلاك للأصول الملموسة وغير الملموسة، والمزايا للموظفين، وخسائر انخفاض القيمة). 	عرض الإفصاح عن المصروفات المصنفة كتشغيلية

وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم ١٨ لتطبيق المتطلبات المذكورة أعلاه، يجب على المنشأة القيام بمايلي:

وصف الإجماليات والمجاميع الفرعية والبنود المعروضة في القوائم المالية الأساسية والبنود المفصّل عنها في الملاحظات بطريقة تمثل خصائص البند بأمانة، ويجب على المنشآت تقديم جميع الأوصاف والإيضاحات اللازمة، بما في ذلك في بعض الحالات، ومعنى المصطلحات المستخدمة ومعلومات حول كيفية تجميع المبالغ، وكذلك تحديد الأصول والالتزامات وحقوق الملكية والإيرادات والمصروفات والتدفقات النقدية التي تنشأ من المعاملات الفردية، و تصنيفها وتجميعها في بنود بناءً على خصائصها مثل: (الطبيعة، أو الوظيفة داخل المنشأة، أو تكرار العنصر، أو أساس القياس، أو الحجم، أو الموقع الجغرافي، أو البيئة التنظيمية أو أي خصائص أخرى)، بحيث يؤدي ذلك إلى عرضها في القوائم المالية الأساسية والإفصاح في الملاحظات عن العناصر التي لها على الأقل خاصية واحدة مماثلة ، وأيضاً تصنيف البنود على أساس خصائص مختلفة في القوائم المالية الأساسية، وذلك حسب الضرورة لتوفير ملخص منظم للأداء المالي ووضع المنشأة ضمن القوائم المالية الأساسية ، ويجب استخدام الإيضاحات على القوائم المالية للإفصاح عن المعلومات المالية الجوهرية الأخرى لتمكين أصحاب المصلحة من فهم البنود الموجودة في القوائم المالية الأساسية. ويرى الباحث إنه على الرغم من أن تطبيق تلك المبادئ والإرشادات قد يؤدي إلى تغييرات كبيرة لمعدي القوائم المالية، إلا أن زيادة الوضوح والتوجيه في عرض القوائم ينبغي أن يؤدي إلى مزيد من الاتساق في الإفصاحات وزيادة الفهم لديهم .

١/٢/٤/٦ العرض والإفصاح للمصروفات المصنفة كمصروفات تشغيلية: (٤٦)

Presentation and disclosure of expenses classified as operating expenses

تماشيًا مع المعيار رقم IAS1 ، يتضمن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم ١٨ إرشادات للمنشآت لتقييم وتحديد النهج الأكثر ملاءمة، بناءً على الحقائق والظروف عند اتخاذ القرار فيما يتعلق بفئة التشغيل في قائمة الدخل، حيث يجب على المنشأة تصنيف وتقديم بنود المصروفات بطريقة توفر الملخص المنظم الأكثر فائدة لها حول تحليل مصروفاتها التشغيلية مباشرة في قائمة الدخل، إما حسب طبيعتها على سبيل المثال (الإهلاك، والإستهلاك، ومصروفات المواد الخام ، والمزايا الاجتماعية للموظفين، وخسائر انخفاض القيمة وعكسها، وتخفيض قيمة المخزون وعكسها وغيرها) أو حسب وظيفتها على سبيل المثال (تكلفة المبيعات، والنفقات الإدارية وغير ذلك)، أو باستخدام عرض تقديمي مختلط (مزيج من الاثنين معاً).

يتطلب المعيار من المنشآت التي تعرض المصروفات المصنفة حسب الوظيفة أن تقدم إفصاحات أكثر تفصيلاً عن طبيعتها، وذلك عن إجمالي مبالغ أنواع النفقات الحكيمة المدرجة في كل بند وظيفي في شكل ملاحظة واحدة منفصلة في القوائم المالية كمتطلب جديد ضمن الإفصاحات ، وهذا الإجراء يمنع "العرض المختلط" لمصاريف التشغيل (حيث لم يعد يعرض في الملاحظات فقط) ، و يجب على المنشآت أن تأخذ في الاعتبار متطلبات إعداد التقارير الإدارية الداخلية وكيفية تقديم أقرانهم في الصناعة للمعلومات، وذلك عند تحديد ما إذا كان سيتم عرض المصروفات حسب الطبيعة أو حسب الوظيفة.

٢/٢/٤/٦ متطلبات الإفصاح عن البنود المجمعة والتي تحمل تسمية "أخرى".

Disclosure requirements for consolidated items labeled "other"

سيقدم المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم ١٨ إرشادات جديدة فيما يتعلق بمتطلبات الإفصاح عن البنود المجمعة والتي تحمل تسمية "أخرى"، بالإضافة إلى إرشادات لتحديد ما إذا كان ينبغي إدراج المعلومات في القوائم المالية الأساسية أو الإفصاح عنها في الإيضاحات، حيث يجوز للمنشأة تجميع عناصر غير مادية ذات خصائص متنوعة ومختلفة في عنصر يسمى "أخرى"، ويتم استخدام التصنيف "أخرى" فقط إذا لم تتمكن المنشأة من العثور على تصنيف أكثر إفادة وتوضيحاً.

ونظرًا لأن التسمية "أخرى" ليست مفيدة، فإنها تتطلب من المنشأة مراجعة ما إذا كانت البنود المجمعة من العناصر غير المادية كبيرة بما فيه الكفاية حتى يستفسر مستخدمو القوائم المالية عن ما تتضمنه، فإذا كان الأمر كذلك، فإنه يلزم توفير إفصاحات إضافية من قبل المنشأة (مع الإشارة إلى أن العنصر يتكون من عناصر غير مادية مختلفة وغير مرتبطة، مع ذكر نوع وكمية العنصر الأكبر)، حيث أن توفير مزيداً من المعلومات حول تلك القيمة يعتبر مناسباً، فبالنسبة لتجميع عناصر مادية متنوعة، تتطلب استخدام تصنيف يكون محددًا قدر الإمكان بشأن نوع العنصر الذي تمثله القيمة "الأخرى"، على سبيل المثال "مصروفات تشغيلية أخرى" أو "مصروفات تمويلية أخرى"، حيث سيفرض المعيار أيضًا أوصافًا ذات معنى للبنود، وهو ما لا يحدث دائمًا في الوقت الحاضر - فلا مزيداً من الإيرادات أو المصروفات التي يتم تصنيفها بشكل مربك على أنها "أخرى"، وسيطلب الاختلاف الوحيد في الخصائص الأساسية تفصيلاً وعرضًا أو إفصاحًا منفصلاً.

٣/٢/٤/٦ تقديم إفصاحات حول العناصر غير العادية:

يتعين على المنشآت تقديم المزيد من المعلومات في قسم الملاحظات أو الإيضاحات المتعلقة بالبنود غير العادية.

٣/٤/٦ الإفصاح عن مقاييس الأداء التي تحددها الإدارة

Management-defined Performance Measures (MPMs)

مقاييس الأداء المحددة من قبل الإدارة هي مفهوم جديد قدمه المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم ١٨ والتي يشار إليها أحياناً باسم "مقاييس الأداء البديلة" أو "المقاييس غير المتوافقة مع مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً"، فهي تمثل مجاميع فرعية للإيرادات والمصروفات غير المحددة بواسطة المعايير المحاسبية الدولية لإعداد التقارير المالية والتي يتم إستخدامها خارج القوائم المالية في الاتصالات العامة مع المستثمرين أو أصحاب المصلحة الآخرين لتوصيل وجهة نظر الإدارة حول جانب من جوانب الأداء المالي للمنشأة ككل، وهي غير مدرجة في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم ١٨ أو مطلوبة على وجه التحديد بموجب المعايير المحاسبية الدولية لإعداد التقارير المالية.

في السابق إذا قدمت المنشآت مقاييس ربح بديلة على سبيل المثال (حساب ربحية السهم وذلك عندما يمكن حساب ربحية السهم البديلة (EPS) بناءً على (MPM)) ، حيث كانت هناك إنتقادات بأنها لم تقدم معلومات كافية حول كيفية حساب هذه المقاييس وربطها بقائمة الدخل، لذلك تُكمل العديد من المنشآت قوائمها المالية المتوافقة مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بتلك المقاييس، وفي حين يجد المستثمرون أن هذه المعلومات الإضافية مفيدة، ومع ذلك فإن الافتقار الحالي للإفصاح عنها ، أدى إلى نقص في الشفافية، حيث لا تقدم بعض المنشآت معلومات كافية لتمكين المستثمرين من فهم كيفية حساب تلك المقاييس وكيفية ارتباطها بقائمة الدخل مما حد من فائدتها. (٤٧)

لذلك يتطلب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم ١٨ من المنشآت إذا إختارت الإدارة إستخدام مقاييس الأداء غير المعترف بها ضمن المعايير المحاسبية، فيجب الإفصاح عنها كمنكرة في الإيضاحات "كمقاييس للأداء الإداري"، وذلك لتزويد القراء بمعلومات عن MPMS ، بما في ذلك مايلي: (٤٨)

وصف لجانب الأداء المالي الذي يمثله، وسبب إعتقاد الإدارة أنه يوفر معلومات مفيدة حول الأداء المالي للمنشأة، وصف لكيفة حساب كل MPM ، كما يلزم أيضاً إجراء تسوية بين MPM والإجمالي أو المجموع الفرعي الأكثر قابلية للمقارنة بشكل مباشر والمدرج في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم ١٨ أو الإجمالي أو المجموع الفرعي المطلوب تحديداً بموجب معيار محاسبي دولي آخر لإعداد التقارير المالية، بما في ذلك تأثير ضريبة الدخل والتأثير على "حقوق الأقلية" أو "الحصة غير المسيطرة" NCI Non-Controlling Interest " لكل بند تم الإفصاح عنه في التسوية، وفي الوقت الحاضر يتم ذلك غالباً بشكل إجمالي، فقط في حالة توفير مقياس أرباح معدل ، ولا يشترط على وجه التحديد أن يتم عرضها مع تطبيق المعيار المحاسبي الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS أو يتم استبعادها صراحةً من نطاق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم ١٨، وأيضاً شرح لأية تغييرات تم إجراؤها على MPM ، وذلك إذا قامت المنشأة بتغيير حساب مؤشر أداء الإدارة أو إدخال مؤشر جديد أو التوقف عن استخدام مؤشر سابقاً، في هذه الحالة يجب علي المنشأة الإفصاح عن: توضيح للتغيير أو الإضافة أو التوقف وتأثيراته، والأسباب التي أدت إلى التغيير أو الإضافة أو التوقف، وكذلك معلومات مقارنة معدلة لتعكس التغيير أو الإضافة أو التوقف ما لم يكن من الممكن تنفيذها عملياً.

وبشكل عام يجب على المنشأة أن تفترض أن أي إجمالي فرعي للدخل والمصروفات المشتركة في الاتصالات العامة يعكس وجهة نظر الإدارة للأداء المالي العام للمنشأة، ومع ذلك يمكن إبطال هذا الافتراض إذا لزم الأمر، وستقوم المنشأة بالإفصاح عن معلومات حول MPMS الخاصة بها في ملاحظة واحدة على القوائم المالية، حيث ستتضمن المذكرة بياناً مفاده أن معايير الأداء المالي توفر وجهة نظر الإدارة بشأن جانب من جوانب الأداء المالي للكيان ككل ولا يمكن مقارنتها بالضرورة بالمقاييس التي تشترك في تسميات أو أوصاف مماثلة مقدمة من منشآت أخرى.

وتهدف تلك الإفصاحات المعززة إلى تحسين الانضباط والشفافية حول حساب مقاييس الربح البديلة هذه ، وبما أن مذكرة الإفصاح المذكورة أعلاه ستشكل جزءاً من القوائم المالية، فستخضع للمراجعة الخارجية مما يزيد من جودتها.

٥/٦ التعديلات على معايير المحاسبة الدولية الأخرى

يحل المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم ١٨ محل معيار المحاسبة الدولي رقم ١ IAS ، وقد أدى ذلك إلى بعض التعديلات اللاحقة على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى ، على سبيل المثال: (٤٩)

١/٥/٦ التعديلات على معيار المحاسبة الدولي 7 IAS

في الوقت الحاضر يتمتع معدو التقارير المالية الدولية بالمرونة فيما يتعلق بالمكان الذي يعرضون فيه مصاريف الفوائد وإيرادات توزيعات الأرباح - سواء داخل أو خارج فئة التشغيل - مما أدى ذلك إلى عدم إمكانية المقارنة بين المجاميع الفرعية للتدفقات النقدية، ولكن الشرط الجديد هو أنه يجب الإفصاح عن هذين البندين خارج قسم النشاط التشغيلي في قائمة التدفقات النقدية سواء في الاستثمار أو التمويل، حسب الإقتضاء، ويتعامل المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم ١٨ في حد ذاته مع شكل قائمة التدفقات النقدية، ومع ذلك قام مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) بإجراء بعض التعديلات المحدودة على معيار المحاسبة الدولي رقم 7 IAS "قائمة التدفقات النقدية" لمعالجة بعض التناقضات الحالية في العرض، لتشمل ما يلي: (٥٠)

١/١/٥/٦ التدفق النقدي التشغيلي Operating cash flow :

التغيير الرئيسي هو إلزام جميع المنشآت باستخدام المجموع الفرعي الإلزامي "الربح التشغيلي" كما هو معرف في المعيار رقم 18 IFRS والذي تم تقديمه حديثاً (في قائمة الدخل)، كنقطة بداية عند حساب التدفق النقدي التشغيلي (عند تقديمه باستخدام الطريقة غير المباشرة)، ففي السابق لم تكن هناك نقطة بداية منظمة بشكل واضح للتدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية باستخدام الطريقة غير المباشرة

حيث يمكن إعتبار ذلك بمثابة تعديل لاحق لمعيار المحاسبة الدولي رقم 7 IAS، وسوف تؤدي تلك التغييرات المحدودة في قائمة التدفقات النقدية إلى جعل التدفق النقدي التشغيلي أكثر قابلية للمقارنة والتسوية غير المباشرة أقل إرباكًا.

٢/١/٥/٦ إلغاء الخيارات البديلة لطريقة عرض التدفقات النقدية:

التغيير الرئيسي الآخر يتعلق بإزالة الخيارات البديلة لطريقة عرض التدفقات النقدية المتعلقة بالفوائد وأرباح الأسهم المدفوعة والمستلمة في التدفقات النقدية التشغيلية أو الاستثمارية أو التمويلية والتي كانت حتى الآن تعتمد على إختيار السياسة المحاسبية ، وذلك لتبسيط الممارسات وتقليل التنوع في الإعداد، ومع ذلك لم يعد هذا الإختيار خيارًا إختيارياً للسياسة المحاسبية بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم ١٨، وكقاعدة عامة، فإن تصنيف الفوائد والتدفقات النقدية الداخلة من الفوائد والأرباح، المخصصة لأنشطة استثمارية، وكذلك التدفقات النقدية الخارجة من الفوائد، المخصصة كأنشطة تمويلية، يكون على النحو التالي: (٥١)

- بالنسبة للمنشآت التي ليس لديها أنشطة أعمال رئيسية محددة:

- سيتم دائماً تصنيف الفوائد وأرباح الأسهم المحصلة كتدفقات نقدية من الأنشطة الاستثمارية.
- سيتم دائماً تصنيف الفوائد وأرباح الأسهم المدفوعة على أنها تدفقات نقدية من أنشطة التمويل.

- بالنسبة للمنشآت التي لها نشاط تجاري رئيسي محدد سواء كانت تستثمر في الأصول أو تقدم التمويل للعملاء: فعند تصنيف الفوائد المحصلة والفوائد المدفوعة وأرباح الأسهم المحصلة في فئة واحدة (إما الأنشطة التشغيلية أو الاستثمارية أو التمويلية)، يتعين على المنشأة ما يلي:

- تحديد كيفية تصنيف أرباح الأسهم المحصلة والفوائد المحصلة والفوائد المدفوعة في قائمة التدفقات النقدية ، وذلك من خلال الإشارة إلى كيفية تصنيفها، وفقاً

لمعيار رقم IFRS18 وكذلك تصنيف دخل الأرباح المحصلة (إيرادات توزيعات الأرباح) ودخل الفوائد ومصروفات الفوائد في قائمة الدخل.

- يصنف إجمالي كل من هذه التدفقات النقدية في فئة واحدة في قائمة التدفقات النقدية (أي سواء كانت التصنيفات كأنشطة تشغيلية، أو استثمارية، أو تمويلية) .
 - تصنيف الأرباح المدفوعة كتدفقات نقدية من الأنشطة التمويلية.
- ويوضح الجدول رقم (٢) تصنيف الفوائد والتدفقات النقدية من الأرباح طبقاً للمتطلبات الجديدة.

جدول رقم (٢) تصنيف الفوائد والتدفقات النقدية من الأرباح حسب المتطلبات الجديدة

التدفقات النقدية	المنشآت التي ليس لها أنشطة أعمال رئيسية محددة	المنشآت التي لها أنشطة أعمال رئيسية محددة
الفوائد المحصلة	أنشطة استثمارية	فئة واحدة (إما أنشطة تشغيلية ، أو استثمارية أو تمويلية)
الفوائد المدفوعة	أنشطة تمويلية	
توزيعات الأرباح المحصلة	أنشطة استثمارية	
توزيعات الأرباح المدفوعة	أنشطة تمويلية	أنشطة تمويلية

وكذلك الشكل رقم (٣) يوضح التغييرات في قائمة التدفقات النقدية (٥٢)

شكل (٣) التغييرات في قائمة التدفقات النقدية

يبدأ العرض بـ "الربح أو الخسارة التشغيلية" كمجموع فرعي كنقطة بداية للطريقة غير المباشرة للتقرير عن التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية	
• توزيعات الأرباح المحصلة	← في فئة الاستثمار
• توزيعات الأرباح المدفوعة	← في فئة التمويل
• الفوائد المدفوعة	← في فئة التمويل
• الفوائد المحصلة	← في فئة الاستثمار

التصنيف في فئة واحدة (كأنشطة تشغيلية، أو تمويلية أو استثمارية) في قائمة التدفقات النقدية بناءً على طبيعة أنشطتها الرئيسية المحددة.

هذه القواعد بلاشك توفر مرونة أكبر لهذه المنشآت في كيفية تصنيف تدفقاتها النقدية بناءً على طبيعة أنشطتها الرئيسية ، مما يؤدي إلى تحقيق إتساق أكبر في

إعداد التقارير المالية وكذلك تحسين قابلية المقارنة بين المنشآت. ويوضح الجدول رقم (٣) مقارنة المتطلبات الحالية لمعيار رقم 7 IAS مع المتطلبات المنقحة لمعيار 18 IFRS

الجدول رقم(٣) مقارنة المتطلبات الحالية لـ 7 IAS مع المتطلبات المنقحة لـ IFRS 18 (٥٣)

المتطلبات المنقحة لـ IFRS 18	المتطلبات الحالية لـ IAS 7
إدخال مجموع فرعي جديد إلزامي في قائمة الدخل هو: الربح أو الخسارة التشغيلية.	البيداية للتدفقات النقدية التشغيلية في قائمة التدفقات النقدية عند استخدام الطريقة غير المباشرة.
إلغاء إختيار السياسات المحاسبية: تدفقات نقدية استثمارية، باستثناء الكيانات ذات الأنشطة التجارية الرئيسية المحددة .	تصنيف التدفقات النقدية الداخلة من الفوائد والأرباح وفقا لإختيار السياسة المحاسبية: كندفقات نقدية تشغيلية أو استثمارية
إلغاء إختيار السياسات المحاسبية: تدفقات نقدية تمويلية، باستثناء الكيانات ذات الأنشطة التجارية الرئيسية المحددة .	تصنيف التدفقات النقدية الخارجة من الفوائد وفقا لإختيار السياسة المحاسبية: كندفقات نقدية تشغيلية أو تمويلية.
إلغاء إختيار السياسات المحاسبية: تدفقات نقدية تمويلية.	تصنيف الأرباح كندفقات نقدية خارجة وفقا لإختيار السياسة المحاسبية: كندفقات نقدية تشغيلية أو تمويلية.

ويجب تصنيف التدفقات النقدية المقابلة في قائمة التدفقات النقدية كما يظهر في

شكل رقم (٤) (من إعداد الباحث)

شكل رقم (٤) تصنيف التدفقات النقدية في قائمة الدخل ومايقابلها في قائمة التدفقات النقدية

تصنيف التدفقات النقدية المقابلة في قائمة التدفقات النقدية			التصنيف في قائمة الدخل
تصنف التدفقات النقدية في نفس الفئة (مثلاً تشغيلية في قائمة الدخل وتشغيلية في قائمة التدفقات النقدية)			دخل الفوائد والأرباح ومصاريف الفوائد مصنفة جميعها في فئة واحدة
يتم تصنيف جميع التدفقات النقدية في فئة واحدة وفقاً للسياسة المحاسبية المختارة، على سبيل المثال:			
التصنيف في قائمة التدفقات النقدية	التصنيف في قائمة الدخل	الفئة	دخل الفوائد والأرباح ومصاريف الفوائد مصنفة في أكثر من فئة واحدة
السياسة المحاسبية لتصنيف جميع التدفقات النقدية كتشغيلية أو استثمارية	بعضها كتشغيلية وبعضها كاستثمارية	الفوائد المستلمة	
السياسة المحاسبية لتصنيف جميع التدفقات النقدية كتشغيلية أو تمويلية	بعضها كتشغيلية وبعضها كتمويلية	الفوائد المدفوعة	
إستثمارية	إستثمارية	الأرباح المستلمة	

عادةً ما يكون تصنيف التدفقات النقدية الداخلة من الفوائد والأرباح والتدفقات النقدية الخارجة من الفوائد استثمارًا وتمويلًا على التوالي، على النحو المبين أعلاه، ومع ذلك فهناك إستثناءات تنطبق على بعض المنشآت، فبالنسبة للمنشآت التي تقدم التمويل للعملاء كنشاط تجاري رئيسي (مثل البنك) أو تستثمر في سياق أنشطتها التجارية الرئيسية في الأصول التي تولد عائداً بشكل فردي وبشكل مستقل إلى حد كبير عن الموارد الأخرى التي تحتفظ بها المنشأة (مثل شركات التأمين والاستثمار) ، يمكن تصنيف إيرادات الفوائد وأرباح الأسهم ومصروفات الفوائد إلى فئات مختلفة في قائمة الدخل، فبالنسبة لهذه المنشآت.

٢/٥/٦ تعديل متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم 33 IAS "ربحية السهم":

تم تعديل متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم 33 IAS "ربحية السهم" للسماح للمنشأة بالإفصاح عن معلومات إضافية عن ربحية السهم بالإضافة إلى الإفصاح عن قيم الربحية الأساسية والمخفضة وربحية السهم المعدلة Earnings Per Share (EPS) ، ومع ذلك يمكن تضمين القيم الإضافية في حساب ربحية السهم فقط إذا كان البسط إما إجماليًا أو مجموعًا فرعيًا محددًا في المعيار رقم IFRS 18 أو مقياس أداء محدد من قبل الإدارة (MPM) ، ويسمح معيار المحاسبة الدولي رقم ٣٣ للمنشآت بالإفصاح (في الملاحظات فقط) عن ربحية السهم الإضافية المحسوبة على أساس أي عنصر في قائمة الدخل الشامل.

٣/٥/٦ تعديل معيار المحاسبة الدولي رقم 34 IAS "التقارير المالية المرحلية":

أيضاً تم تحديث المعيار رقم 34 IAS "التقارير المالية المرحلية" ليتطلب الإفصاح عن معلومات حول مقاييس الأداء المحددة من قبل الإدارة (MPM) في القوائم المالية المرحلية، وكذلك توفير إرشادات حول كيفية التعامل مع المجاميع الفرعية في تلك القوائم.

٤/٥/٦ / تعديلات أخرى :

هناك بعض المتطلبات في معيار المحاسبة الدولي رقم IAS1 تم نقلها الى نسخة معدلة من معيار المحاسبة الدولي رقم IAS8 ، والذي تم تغيير عنوانه إلى "Basis for Preparation of Financial Statement" أساس إعداد القوائم المالية ، وكذلك معيار إعداد التقارير المالية رقم IFRS7 "الأدوات المالية: الإفصاحات" في بعض الحالات. (٥٤)

وتتضمن أمثلة المتطلبات التي تم دمجها في معيار المحاسبة الدولي رقم ٨ بدلاً من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم ١٨ ما يلي: (٥٥)

- متطلبات الإفصاح عن بيان غير متحفظ للامتثال للمعايير المحاسبية الدولية لإعداد التقارير المالية.
- التجاوز "الصحيح والعادل"، واعتبارات الاستمرارية، والإفصاح عن السياسة المحاسبية الجوهرية.
- الإفصاح عن مصادر عدم اليقين في التقديرات .
- وفيما يلي ملخص للموضوعات الواردة في معيار المحاسبة الدولي رقم ١ والتي تم طرحها في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم ١٨ أو معيار المحاسبة الدولي رقم ٨ بدون تغييرات جوهرية:
القوائم المالية الأساسية المطلوب تضمينها في القوائم المالية مثل (قائمة المركز المالي، وقائمة الدخل، وقائمة التدفقات النقدية، الخ.) ، وتكرارية التقارير، و معلومات المقارنة، والمقاصة، ومعظم متطلبات قائمة المركز المالي، وتصنيف الأصول والالتزامات إلى متداولة وغير متداولة، ومعظم متطلبات قائمة التدفقات النقدية ، وقائمة متطلبات الدخل الشامل ، وقائمة التغييرات في حقوق الملكية ، والإفصاحات عن رأس المال.

٦/٦ الآثار العملية للمتطلبات الجديدة

في حين أن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم ١٨ لا يغير أي من متطلبات الإعراف أو القياس في معايير المحاسبة الدولية ومعايير إعداد التقارير المالية ، ولكن قد لا يزال له تأثيرات محتملة على الأنظمة والعمليات، والتي تشكل تحولاً هاماً للكثير من المنشآت، ويمكن أن تتضمن هذه الآثار ما يلي: (٥٦)

١/٦/٦ قد لا تكون أنظمة إعداد التقارير المالية الحالية مصممة بشكل مناسب لتسمية وتصنيف الإيرادات والمصروفات ضمن الفئات المطلوبة بموجب المعيار الجديد، فقد يكون هذا أكثر تعقيداً بالنسبة لمنشآت لديها أنظمة تقارير مالية متعددة ، والتي تحتاج إلى دمجها في قائمة مالية واحدة، وقد يستلزم ذلك إجراء تغييرات على التقارير المالية، وقد تحتوي المجموعات على منشآت لها أنشطة تجارية رئيسية متعددة، والتي قد تتغير على مستوى التوحيد.

٢/٦/٦ قد يؤدي شرط تصنيف الإيرادات والمصروفات إلى فئات إلى إجراء تغيير في كيفية تصميم أنظمة وعمليات المنشأة مقارنة بالممارسات الحالية، فعلى سبيل المثال قد تؤدي متطلبات المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم ١٨ لتصنيف أرباح أو خسائر (الفروق) صرف العملات الأجنبية المعترف بها وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (IAS 21) "The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates" إلى إجراء تلك التغييرات.

٣/٦/٦ ستحتاج المنشآت إلى مراجعة كيفية تجميع المعلومات وتفصيلها وتصنيفها بناءً على المتطلبات المعدلة للمعيار الجديد ، فعلى سبيل المثال كيفية استخدام التصنيفات "الأخرى"، وكيفية عرض مصروفات التشغيل.

٤/٦/٦ ستحتاج المنشآت إلى تحديد مقاييس الأداء المحددة من قبل الإدارة (MPMs) وتحديد أي منها (إن وجدت) التي تقع ضمن نطاق متطلبات الإفصاح الخاصة بالمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم ١٨، وقد يتطلب

ذلك إجراء تغييرات جوهرية في الأنظمة والعمليات، وكذلك وضع ضوابط جديدة حول (MPMs) نتيجة لإدراجها في عملية إعداد التقارير المالية.

٥/٦/٦ من منظور ضريبي ستحتاج المنشآت إلى تحديد تأثير ضريبة الدخل وتأثيرها على الحصص غير المسيطرة لكل بند تسوية ، وذلك عند التسوية بين مقياس الأداء المحدد من قبل الإدارة والمجموع الفرعي الأكثر قابلية للمقارنة مباشرة والمدرج في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم ١٨ أو الإجمالي أو المجموع الفرعي المطلوب وفقا للمعايير المحاسبية الدولية لإعداد التقارير المالية، ومن المسلم به أن مثل هذا الشرط يمكن أن يكون مكلفاً بالنسبة للمنشآت، لذلك يتم توفير نهج مبسط كخيار، وبالتالي فإن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم ١٨ يمنح الشركات خيار حساب تأثيرات ضريبة الدخل باستخدام معدلات الضريبة القانونية المطبقة على المعاملات، وتخصيص تناسبي معقول للضريبة الحالية والمؤجلة للمنشأة ، أو استخدام طريقة أخرى تحقق تخصيصاً أكثر ملاءمة للظروف.

٧/٦/٦ لقد تغيرت إرشادات التجميع والتفصيل ، وسيطلب ذلك من المنشآت إعادة النظر في تقييم ما إذا كان عرضها الحالي لا يزال مناسباً أو ما إذا كان من الممكن إجراء تحسينات على الطريقة التي يتم بها تجميع البنود وتصنيفها في القوائم المالية الأساسية، بالإضافة إلى ذلك فإن التغييرات في هيكل قائمة الدخل ومتطلبات الإفصاح الإضافية قد تتطلب من المنشأة إجراء تغييرات جوهرية على أنظمتها وجداول الحسابات والخرائط وما إلى ذلك، ولا ينبغي أن يكون مستوى التغيير التشغيلي الذي يتطلبه المعيار الجديد مرتفعاً، لذلك يجب على المنشآت أن تبدأ في التفكير في التحديات التشغيلية في أقرب وقت ممكن، وأيضاً قد يكون من الصعب تحديد (MPMs) ، فقد يتطلب الأمر إجراءات واسعة النطاق من قبل المراجعين لتقييم مدى اكتمالها.

٨/٦/٦ قد ينطوي تطبيق المعيارIFRS18على آثار كبيرة على النظام خاصة بالنسبة للمنشآت التي تعرض مصروفات التشغيل حسب الوظيفة أو حسب العرض المختلط ، حيث سيطلب من المنشآت تقديم أو تحديث الإفصاحات في ملاحظات قوائمها المالية لتعكس تحليل مصاريف التشغيل حسب طبيعتها ويستلزم ذلك مزيداً من التصنيف للمعلومات الموجودة، وكذلك فهم مصادر البيانات اللازمة لتحقيق هذه المتطلبات، بالإضافة إلى ذلك قد تحتاج بعض المنشآت إلى تكييف أنظمة إعداد التقارير المالية الخاصة بها لإستيعاب متطلبات الإفصاح الجديدة وتصنيف الإيرادات والمصروفات وفقاً لذلك ، فقد تنشأ تحديات في تتبع النفقات عبر شركات المجموعة، ومواءمة التصنيفات على المستويات الموحدة والتشغيلية، وكذلك الإلتزام بمتطلبات التصنيف المحددة لبنود مثل فروق العملات الأجنبية والمشتقات والأدوات المالية المختلطة، وأيضاً قد تحتاج المنشآت إلى مراجعة جداول الحسابات، وتحديث أنظمة المعاملات، ومراجعة عمليات الدمج، وتعزيز إجراءات الرقابة لضمان الإمتثال للمعيار.

٧/٦ تحديات التنفيذ :

سيؤدي الإعتماد العالمي للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم ١٨ إلى توحيد عمليات إعداد التقارير المالية، مما يعزز إمكانية المقارنة الدولية ويحقق بلا شك فوائد كبيرة لأصحاب المصلحة ، ومع ذلك فإن التحول يفرض تحديات كبيرة، كالتكاليف الأولية المطلوبة لتحديث الأنظمة المحاسبية وأنظمة إعداد التقارير الداخلية وكذلك إجراء تدريبات مكثفة للمتخصصين في الشؤون المالية، وقد يكشف أيضاً عن تناقضات في التقارير المالية السابقة، وبلا شك سوف يؤثر ذلك على تصورات المستثمرين وكذلك القيم السوقية على المدى القصير، بالإضافة إلى ذلك فإن الاستعداد العالمي المتفاوت وسرعة إعتماد المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم ١٨ يمكن أن يؤدي إلى تعقيد المعاملات الدولية للشركات متعددة

الجنسيات. لذلك يجب على المنشآت أن تفهم تعقيدات المعيار الجديد لضمان الامتثال والاستفادة من فوائده من أجل اتصالات مالية أكثر وضوحًا. (٥٧)

٨/٦ الاستعدادات الاستراتيجية المطلوبة :

نظرًا للآثار المحتملة عند تطبيق المعيار الجديد، فهناك بعض الخطوات المقترحة التي يجب على المنشآت إتخاذها من الآن، وتتمثل في الآتي:- (58)

١/٨/٦ تحسبًا لهذه التحديات، يجب توفير سلسلة من برامج التدريب الشاملة التي تركز على الجوانب النظرية للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم ١٨ وتطبيقاته العملية، وقد تم تصميم هذه البرامج لتزويد المتخصصين في مجال المحاسبة والمراجعة بالمعرفة والمهارات اللازمة للتعامل مع التغييرات التي أحدثها المعيار الجديد، مما يضمن إعداد المهنيين جيدًا لعملية التحول.

٢/٨/٦ في حين أنه قد يبدو أن هناك متسع من الوقت قبل تاريخ سريان المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم ١٨، إلا أنه يجب تشجيع المنشآت بشدة على البدء في تحليل المتطلبات الجديدة، وتحديد المعلومات وجمعها، الأمر الذي قد يتطلب في بعض الحالات إجراء تغييرات على أنظمة المعلومات الداخلية الخاصة بها، وتُصح الجهات بمراقبة الممارسات أثناء تطورها، مع التركيز على التطورات المحددة في صناعتها الخاصة.

٣/٨/٦ قد يؤثر المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم ١٨ على العديد من جوانب كيفية الإفصاح عن المعلومات في قائمة الدخل. وقد تحتاج المنشآت أيضًا إلى تغيير نطاق المعلومات التي تم الإفصاح عنها في الملاحظات على القوائم المالية، وأيضاً تحتاج أنظمة التقارير المالية والعمليات والضوابط إلى التحديث وفقاً لهذه التغييرات، وبما أن ممارسات وأنظمة إعداد التقارير الحالية تختلف بين المنشآت، فمن المرجح أن يختلف مستوى التأثير.

٤/٨/٦ ستحتاج المنشآت إلى النظر ليس فقط في هيكل قائمة الدخل الخاص بها ضمن قوائمها المالية، ولكن أيضاً تحتاج المنشآت التي تقدم بالفعل إجمالاً

فرعياً لـ "الربح أو الخسارة التشغيلية" إلى تغيير كيفية حسابه، مما قد يتطلب وقت وجهد كبيرين لتحديد فئات دخلها ونفقاتها التي يجب أن تدرج ضمن قائمة الدخل، وكذلك قد تؤثر المتطلبات الجديدة لـ (MPMs) على ممارسات الاتصال الحالية مع المستثمرين وأصحاب المصلحة الآخرين، حيث ستحتاج المنشآت إلى التخطيط لكيفية شرح التغييرات المختلفة في العرض والإفصاح التي سيوفرها المعيار IFRS18 لأصحاب المصلحة، وكذلك مراجعة سياسة تجميع المعلومات وتصنيفها بناءً على المتطلبات الجديدة للمعيار.

٥/٨/٦ يمثل التحول إلى المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم ١٨ فرصة للمنشآت لتحسين عمليات إعداد التقارير المالية الخاصة بها، وتعزيز دقة المعلومات المالية وقابليتها للمقارنة والشفافية، فمع إقتراب تاريخ التنفيذ، يجب على المنشآت إجراء تقييم أولي لكيفية تأثير المتطلبات الجديدة على أنظمة التقارير المالية وعملياتها وضوابطها، وكذلك إجراء التعديلات اللازمة لضمان الإمتثال، حيث يمثل طرح المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم ١٨ علامة فارقة هامة في تطور التقارير المالية، ويعد بإحداث حقبة جديدة من الشفافية وقابلية المقارنة في القوائم المالية على مستوى العالم.

٦/٨/٦ يجب تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم ١٨ بأثر رجعي وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم IAS8 "السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"، وهذا يتطلب من المنشآت العودة وإعادة تقدير تكاليف قوائمها المالية للعام السابق، فمن الضروري أن تأخذ المنشآت في الاعتبار هذا الأمر وأن تقوم بتعديل أنظمتها وعملياتها بشكل فعال لتنفيذ المعلومات المطلوبة للمعيار الجديد بشكل مناسب، حيث سيتم إتخاذ أحكام هامة في تحديد تصنيف المصروفات بناءً على متطلبات المعيار الجديد .

٧/٨/٦ ستؤثر التغييرات على جوانب مختلفة من الإدارة المالية بما في ذلك خطط الحوافز طويلة الأجل (LTIPS) ، وتقييم ترتيبات المساهمين من القطاع الخاص

وإعداد القوائم المالية المقارنة للسنوات المالية ٢٠٢٦-٢٠٢٧، حيث تعتبر تلك الإستعدادات ضرورية للانتقال السلس والاستفادة من قابلية المقارنة والشفافية المعززة التي يعد بها المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم ١٨. (٥٩)

٨/٨/٦ يمثل تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم ١٨ علامة بارزة في معايير التقارير المالية العالمية، وبما أن التغييرات تهدف إلى توفير رؤية أكثر شفافية وقابلية للمقارنة وشمولية القوائم المالية فإن المنشآت تحتاج إلى الإستعداد للانتقال إلى المعيار الجديد من الآن ، حيث يجب على المديرين الماليين والمديرين التنفيذيين الماليين البدء في إستعداداتهم مبكرًا من خلال تدريب فرق المحاسبة والمالية للتكيف بشكل كامل للإستفادة من فوائد المعيار الجديد، وكذلك تغيير الطريقة التي يقدمون بها تقاريرهم المالية لتصبح متوافقة مع المعيار الجديد، وكذلك يتعين على المراجعين مراجعة أنظمة إعداد التقارير الداخلية لتتوافق مع المتطلبات الجديدة والدخول في تفاصيل المعيار الجديد لمراجعة المنشآت وفقاً لهذه اللوائح. (٦٠)

وفي الختام يرى الباحث أن المعيار IFRS18 هو معيار محاسبي قادم يركز على العرض والإفصاح في القوائم المالية، ويهدف إلى تحسين جودة التقارير المالية، وسوف يؤدي تطبيقه إلى إحداث تغييرات كبيرة عبر القطاع المالي، لذلك يجب عليك كمحاسب ومراجع للقوائم المالية النظر في التعديلات على المعايير الحالية، حيث سيؤثر هذا المعيار الجديد على جميع العملاء الذين يستخدمون معايير المحاسبة الدولية لإعداد التقارير المالية، وكذلك يتعين عليك مراعاة إمتثال عملائك للمعايير المحاسبية.

References

- (1) <https://www.endorsement-board.uk/IFRS-18-Presentation-Disclosure-Financial-Statements>.
- (2) IFRS Foundation. (2024). New IFRS Accounting Standard will aid investor analysis of companies' financial performance. <https://www.ifrs.org/news-and-events/news/2024/04/new-ifrs-accounting-standard-will-aid-investor-analysis-of-companies-financial-performance/>
- (3) <https://orbitax.com/news/archive.php/New-IFRS-Accounting-Standard-t-55460>
- (4) <https://www.ifrs.org/news-and-events/news/2024/03/iasb-to-issue-ifrs-18-presentation-and-disclosure-in-financial-statements/>
- (5) Reilly ,Peter, IFRS 18 needs to deliver, **AB Accounting and Business**, APRIL2024ISSUE. <https://abmagazine.accaglobal.com/content/abmagazine/global/articles/2024/apr/comment/ifrs-18-needs-to-deliver.html>
- (٦) الأرضي، محمد و داد، (2019) تقييم وتطوير مبادرة الإفصاح " تعديلات معيار عرض القوائم المالية IAS1 " كمدخل لعلاج مشاكل الإفصاح المحاسبي :دراسة اختبارية. *مجلة المحاسبة والمراجعة*، المجلد ٨، العدد ٢ ، ص ٢٣٩-٣٥٣.
- (7) Park, I.H. & Kim, K.S., 2019, Utility Comparison of Operating Profit and EBIT as Performance Measures, **Journal of Taxation and Accounting** 20(5), 165-211
- (٨) تراز، محمد حامد مصطفى، أحمد، محمد حسين، و إسماعيل، أحمد جمعة قرني، (2022) ، إطار مقترح لتطوير الإفصاح المحاسبي بمعيار عرض القوائم المالية IAS كأحد متطلبات مبادرة الإفصاح في ظل بيئة التحول الرقمي، *مجلة الدراسات والبحوث المحاسبية*، ع2، ص 287-318
- (٩) معنز، محمد نور سالم سعيد، (٢٠٢٤) ، أثر تطبيق معيار التقارير المالي الدولي IFRS18 "العرض والإفصاح في القوائم المالية" على الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية بالتطبيق على مصرف الادخار والتنمية الإجتماعية ، *مجلة جامعة الزيتونة الدولية*، العدد الثاني والعشرون، ص ٢٠٩-٢٣٦.
- (10) de Castro Neves, H. (2024). IFRS 18 Implementation in Brazilian Enterprises: Challenges and Opportunities. *International Journal of Business Administration*, 15(2).
- (11) <https://www.samaa.tv/2087313526-impact-of-ifrs-18-on-financial-transparency-reporting>
- (12) <https://www.ifrs.org/projects/completed-projects/2024/primary-financial-statements/>
- (13) PwC. (2024). IFRS 18 is here: redefining financial performance reporting. Retrieved from https://viewpoint.pwc.com/dt/gx/en/pwc/in_briefs/in_briefs_INT/in_briefs_INT/ifrs-18-is-here-redefining-financial-performance-reporting.html
- (14) https://www.bdo.global/getmedia/3a3d934d-280d-4477-a281-4a7c9af65dcb/IFRB-2024_04_IFRS-18-Presentation-and-Disclosure-in-Financial-Statements.pdf

- (15) <https://www.ifrs.org/news-and-events/news/2024/04/new-ifrs-accounting-standard-will-aid-investor-analysis-of-companies-financial-performance/>
- (16) <https://www.rcgt.com/en/insights/expert-advice/ifrs-18-iasb-presentation-disclosure-standard/>
- (17) <https://www.tpa-group.at/news/ifrs-18-presentation-and-disclosure-in-the-financial-statements/?lang=en>
- (18) IFRS Foundation. (2024). Retrieved April 10, 2024, from <https://www.ifrs.org>
- (19) Lee, SangHo, March 19, 2024 **Capital Market Focus**, KOREA CAPITALMARKETINSTITUTE. https://www.kcmi.re.kr/en/publications/pub_detail_view?year=2024&zcd=002001017&zno=1776&cno=6305
- (20) <https://www.iasplus.com/en/news/2024/01/ifrs-advisory-council-meeting>
- (21) PwC. (2024). ifrs-18-key-treasury-topics-for-corporate-entities. https://viewpoint.pwc.com/dt/gx/en/pwc/in_briefs/INT/in_briefs_INT/ifrs-18-key-treasury-topics-for-corporate-entities.html
- (22) <https://www.linkedin.com/pulse/ifrs-18-replace-ias-1-hosni-tahsin-acca-f7zac>
- (23) <https://morganpro.wpenginepowered.com/wpcontent/uploads/2024/03/IFRS-blog-post-header.png>
- (24) <https://www.moore-global.com/news/april-2024/ifrs-18-and-your-business>
- (25) <https://www.ifrs.org/content/ifrs/home.html>, **op.cit.**,
- (26) https://www.bdo.global/getmedia/3a3d934d-280d-4477-a281-4a7c9af65dcb/IFRB-2024_04_IFRS-18-Presentation-and-Disclosure-in-Financial-Statements.pdf
- (27) Deloitte. (2024). Overview of the forthcoming IFRS Accounting Standards – IFRS 18. Retrieved from <https://dart.deloitte.com/iGAAP/home/financial-reporting/financial-reporting-literature/iasb-educational-material-including-webcasts-podcasts/webcasts-iasb-projects/webcast-overview-forthcoming-ifrs-accounting-standard>.
- (28) <https://aplus.hkicpa.org.hk/goodbye-ias-1-hello-ifrs-18/>
- (29) <https://www.rsm.global/australia/insights/ifrs-news/new-ifrs-standard-will-reshape-income-statement>
- (30) <https://mb.com.ph/2024/1/29/unlocking-the-world-of-ifrs-18-a-glimpse-into-the-financial-statements>
- (31) <https://www.aiaworldwide.com/news/accounting-and-finance-news/ifrs-18-presentation-and-disclosure-in-financial-statements-set-to-replace-ias-1/>
- (32) <https://www.mslbusinessschool.com/term-of-the-day/ifrs-18>
- (33) <https://www.linkedin.com/pulse/ifrs-18-draft-primary-financial-statements-pfs-daniel-wira>
- (34) Deloitte. (2024). **op.cit.**,
- (35) <https://disclosurehub.org/2024/04/29/ifrs-18-while-there-may-appear-to-be-ample-time/>
- (36) <https://www.jaxaauditors.com/blog/understanding-ifrs-impact-on-auditing-and-introduction-of-ifrs-18/>
- (37) <https://www.moore-global.com/news/april-2024/ifrs-18-and-your-business>

- (38) <https://www.cashflo.io/magazine/navigating-the-transition-to-ifs-18-what-cfos-need-to-know>
- (39) <https://www.bathiya.com/new-ifs-18-presentation-and-disclosure-in-financial-statements/>
- (40) <https://www.londondaily.news/financial-reportings-new-frontier-the-introduction-of-ifs-18/>
- (41) <https://accountingacademy.co.za/news/read/new-standard-issued-ifs-18-presentation-and-disclosure-in-financial-statements>
- (42) Brown, Steph . (2024), New IFRS standard aims to improve corporate reporting, **Financial Management (FM) magazine**.<https://www.fm-magazine.com/>
- (43) Ibid.,
(4٤) القوسي، ماجد محمد، (٢٠٢٤)، مقدمة عن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم ١٨: تعزيز الوضوح في التقارير المالية وتأثيرها على البيانات المالية للقطاع المصرفي، **مجلة مال وأعمال**
https://www.malwaemal.com/mobile/?ac=3&no=3818&d_f=2&t_f=10&t=5&lang_in=Ar
- (45) IFRS Foundation. (2024).**op.cit.**,
- (46) Ibid.,
- (47) Barlow, Nick and Juliane-Rebecca Upmeier (2024). Webcast: Overview of the forthcoming IFRS Accounting Standard—IFRS 18
<https://www.ifs.org/projects/work-plan/primary-financial-statements/webcast-overview-of-the-forthcoming-ifs-accounting-standard-ifs-18/>
- (48) <https://www.footnotesanalyst.com/>
- (49) IFRS Foundation. (2024).).**op.cit.**,
- (50) <https://jmassociates.co.ke/>
- (51) <https://www.bps.com.ng/case-studies/ifs-18-presentation-and-disclosure-in-financial-statements/>
- (52) <https://www.linkedin.com>, **op.cit.**,
- (53) <https://www.bdo.global/> **op.cit.**,
- (54) <https://www2.deloitte.com/> **op.cit.**,
- (55) <https://mb.com.ph/> **op.cit.**,
- (56) <https://www.saffery.com/insights/articles/ifs-18-new-presentation-and-disclosure-standard/>
- (57) Deller, Adam.(2024), IASB should be braver over cashflows, IASB should be braver over cashflows, **AB Accounting and Business MARCH ISSUE**.<https://abmagazine.accaglobal.com/content/abmagazine/global/articles/2024/mar/technical/iasb-should-be-braver-over-cashflows.html>
- (58) Deller, Adam.(2024), IASB lays out plans, , **AB Accounting and Business** , JANUARY ISSUE.
- (59) Deller, Adam.(2023), Preparing for IFRS 18, **AB Accounting and Business** , DECEMBER ISSUE.
- (60) Deller, Adam.(2023), , Replacement plans for IAS 1, **AB Accounting and Business** , NOVEMBER ISSUE.