



مجلة البحوث المالية والتجارية

المجلد (26) – العدد الرابع – أكتوبر 2025



المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS 18 وملاءمته للتطبيق في
البيئة المصرية – دراسة ميدانية على المتعاملين مع سوق المال

International Financial Reporting Standard (IFRS 18) and Its Applicability in the Egyptian Environment: A Field Study on Capital Market Participants

دكتور/ أسامه أحمد جمال هلال
أستاذ مساعد المحاسبة – كلية التجارة – جامعة قنا

2025-10-15	تاريخ الإرسال
2025-10-20	تاريخ القبول
رابط المجلة: https://jsst.journals.ekb.eg/	

مستخلص:

الهدف: يهدف البحث إلى التحقق الميداني من ملاءمة تطبيق IFRS 18 في البيئة المصرية من وجهة نظر المتعاملين مع سوق المال، وذلك باستخدام ستة مؤشرات هي: الشفافية، القابلية للمقارنة، إدارة الربحية، عدم تماثل المعلومات، توافر المصطلحات والأمثلة التطبيقية والنماذج الإيضاحية للقوائم المالية، والتوقيت المناسب لتنفيذ IFRS 18 في مصر.

التصميم والمنهجية: تم الاعتماد على أسلوب الاستبيان كأداة بحث لاستطلاع آراء مجتمع الدراسة، وقد اشتملت عينة الدراسة على ثلاث فئات هي: المديرين الماليين؛ المراجعين الخارجيين، والمحللين الماليين. وتم توزيع الاستبانة إلكترونياً على عينة الدراسة وتجميع الردود من عدد ١٢٤ مفردة تنتمي للثلاث فئات المشار إليها سابقاً، كما استخدم الإحصاء الالابارامتري في إجراء التحليلات واستخلاص النتائج.

النتائج: أظهرت النتائج رفض الفروض الأولى والرابعة والسابعة في البحث، والتي تعني وجود اختلافات دالة إحصائياً بين فئات العينة بشأن توافر الشفافية وقدرة IFRS 18 في تخفيض عدم تماثل المعلومات والتطبيق الإلزامي الكامل لـ IFRS 18 في يناير ٢٠٢٧، بينما تم قبول باقي الفروض التي تشير بعدم وجود اختلافات دالة إحصائياً بين فئات العينة بشأن قدرة IFRS 18 في تحقيق القابلية للمقارنة والحد من إدارة الربحية وتوافر المصطلحات وقصور IFRS 18 في توفير الأمثلة التطبيقية والنماذج الإيضاحية للقوائم المالية.

القيمة المضافة: ركزت البحوث التي تمت في البيئة المصرية على إسهامات IFRS 18 في تحسين جودة معلومات القوائم المالية، دون محاولة تحديد موقف الهيئات المهنية للمحاسبة تجاه تطبيق IFRS 18 وتحليل وتقييم محتوى IFRS 18 في ضوء ستة مؤشرات من وجهة نظر المتعاملين مع سوق المال، كما أن النتائج المتوصل إليها يمكن الاستفادة منها في لفت انتباه الهيئة المنوط بها وضع معايير المحاسبة المصرية لسد الثغرات الموجودة في IFRS 18 - قبل تطبيقه تدريجياً في مصر - التي تتعلق بمساحة الاختيار المحاسبي الواردة في بعض فقرات الـ IFRS 18، مع أهمية إضافة الأمثلة التطبيقية والنماذج الإيضاحية للقوائم المالية بمحتوى الـ IFRS 18 أسوة بما ورد بالمعيار المحاسبي المصري الأول.

الكلمات المفتاحية: IFRS 18، IAS 1، المعيار المحاسبي المصري رقم (١)، مؤشرات التقييم، المتعاملين مع سوق المال.



Abstract:

Objective: The research aims to verify the place of IFRS 18 application in the Egyptian environment from the perspective of those financial market participants, using six indicators : transparency, comparability, earnings management, information asymmetry, availability of terms, applied examples and illustrative models for financial statements, and the timeliness for IFRS 18 in Egypt.

Design and methodology: The questionnaire was relied upon as a research tool to poll the opinions of study community. The study sample included three categories: financial managers, external auditors, and financial analysts. The questionnaires were distributed electronically to the study sample, and the responses were collected from 114 individuals belonging to the three categories referred to previously. Non-parametric statistics were also used to analyze and draw the results.

Results: The results showed that the first, fourth, and seventh hypotheses in the study were rejected, which indicate that there are statistically significant differences between the sample categories regarding the availability of transparency, the ability of IFRS 18 to reduce information asymmetry, and the full mandatory implementation of IFRS 18 in January 2027. The remaining hypotheses were accepted, indicating that there are no statistically significant differences between the sample categories regarding the ability of IFRS 18 to achieve comparability, reduce earnings management, the availability of terminology, and the shortcomings of IFRS 18 in providing practical examples and illustrative models for financial statements.

Originality: Research conducted in the Egyptian context focused on the contributions of IFRS 18 to improving the quality of financial statement information, without attempting to determine the position of professional accounting bodies regarding the implementation of IFRS 18, nor analyzing and evaluating the content of IFRS 18 considering six indicators from the perspective of financial market participants. Furthermore, the results obtained can be used to draw the attention of the body entrusted with setting Egyptian accounting standards to fill the gaps in IFRS 18 - before its gradual implementation in Egypt - related to the scope of accounting choice contained in some paragraphs of IFRS 18, with the importance of adding practical examples and illustrative models to the financial statements with the content of IFRS 18, similar to what was stated in the first Egyptian accounting standard.

Keywords: IFRS 18, IAS 1, Egyptian Accounting Standard No. (1),
Evaluation indicators, Financial Market Participants.

1- الإطار العام للبحث:

1-1 مقدمة البحث:

صرح Andreas Barckow رئيس مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB بأن تطبيق IFRS 18 يمثل تحولاً جذرياً في طريقة إفصاح الشركات عن أدائها المالي، ويعد من أهم التغييرات التي شهدتها المجلس منذ صدور المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS قبل أكثر من عقدين، كما أشار في حديثه على أهمية المعيار الجديد في قدرته على تزويد المتعاملين مع القوائم المالية وتحديد المستثمرين بمعلومات ملائمة بشأن الأداء المالي للشركات، بالإضافة إلى كونه مرجعية أكثر اتساقاً وتوحيداً للتحليلات المالية (Corrêa et al., 2024).

حقيقةً، استمرت عملية صدور IFRS 18 قرابة عشر سنوات نتيجة عدة مشاورات أجراها IASB للتحقق من ملاءمة تطبيق المعيار الجديد. وكانت بداية التفكير في IFRS 18 مجرد اقتراح من IASB في عام ٢٠١٤ عن مشروع بعنوان "القوائم المالية الأساسية"، وقبلها كانت هناك مبادرات في عام ٢٠٠١ أفرزت مشروعاً مشتركاً بين IASB, FASB أسفر عن تصورات لهيكل القوائم المالية باستخدام فئات ثلاث هي التشغيل والاستثمار والتمويل، وتوقف المشروع في ٢٠١١ وبعدها بخمس سنوات أثمرت الأفكار الجوهرية عن قيام IASB بمفرده دون مشاركة FASB بإصدار مسودة بعنوان "العرض العام والإفصاحات" أجريت عليها استبياناً في أكثر من ٢٠ ولاية قضائية بمختلف الهيئات المعنية بالمعايير المحاسبية بدول العالم (Salotti, 2024).

وفي أبريل عام ٢٠٢٤ أصدر IASB المعيار IFRS 18 بعنوان "العرض والإفصاح في القوائم المالية"، وقام بتحديد المتطلبات العامة للعرض والإفصاح في معلومات القوائم المالية، وتم سحب المعيار المحاسبي الدولي الأول IAS 1 ليعد المعيار الجديد IFRS 18 بديلاً له، على أن يجري سريان تنفيذ المعيار بدءاً من يناير ٢٠٢٧ (IFRS 18, 2024).

ولقد لاقى IFRS 18 اهتماماً واسعاً في كثير من دول العالم التي بادرت بعضها بتطبيقه مثل أستراليا والسعودية وغيرها من دول الاتحاد الأوروبي ودول أمريكا الشمالية التي سارعت بإجراء مشاورات مطولة بشأن صلاحية المعيار الجديد.

وفي هذا الصدد أشار Armand Capisciolto رئيس مجلس معايير المحاسبة الكندي إلى أن هناك حاجة للاهتمام بدراسة محتويات IFRS 18 لأنه يحتاج قدرًا كبيراً من الجهد، لكونه يحدث تغييرات كثيرة ويجري تعديلات في الأنظمة المحاسبية، وهذا الأمر لا يمكن إنجازه بين عشية وضحاها، ويجب التبكير في التحقق من ملاءمة IFRS 18 (CPA Canada, 2024).



وبمراجعة الأدبيات المحاسبية بشأن IFRS 18، اتضح أنه يشكل خطوة هامة لتطوير التقارير المالية وسد الثغرات الموجودة في IAS 1 والتي تركزت في عدة نقاط منها : عدم التمييز بين الأنشطة الأساسية وغير الأساسية والتي تنتج أرباحاً تشغيلية وغير تشغيلية يتعذر معها مقارنة الأداء المالي للشركات (Czajor, 2024)، ومنح الشركات قدرًا من الحرية في اختيار السياسات المحاسبية للسماح بالمحاسبة الإبداعية من خلال تمكين إدارة الشركات بتعديل التفصيلات المالية لتبدو أفضل دون خرق القواعد (الجندي ، ٢٠٢٤)، وأتاح للإدارة سلطة تقديرية لتعديل الأرباح قبل الفوائد والضرائب والإهلاك بشكل مصطنع يسمح بممارسة إدارة الربحية (Salotti, 2024).

وفي المقابل من زاوية أخرى، فإن المنهج الذي سلكه IASB عند صياغة IFRS 18 اعتمد على استخدام لغة بسيطة وواضحة يسرت إجراء المقارنات بين مختلف القوائم المالية للشركات (Neves, 2024)، كما يوفر تطبيق IFRS 18 معلومات تتصف بالشفافية وتعتبر بصدق عن الأداء والمركز المالي للشركات (Ndarake et al., 2024). كما عمِد IFRS 18 إلى إزالة الخيارات المحاسبية الموجودة بمعيار IAS 1 وتخفيض حجم التقديرات المحاسبية بمحتوى المعيار الجديد؛ بما يقود إلى استخدام سياسات محاسبية محددة تحول دون قيام الشركات بإدارة الربحية (Kegalj et al., 2024 -Lee, 2024).

2-1 مشكلة البحث:

أشار Russ Golden رئيس مجلس معايير المحاسبة بأمريكا FASB إلى أن النظام الحالي للتقارير المالية يفشل في مقابلة احتياجات المتعاملين ، نظراً لضعف الثقة من جانب المستثمرين والمقرضين عندما اكتشفوا وجود اختلافات بين الوضع المالي للشركة وتحليلاتهم للأرقام التي تظهرها القوائم المالية، ولا سيما إذا ما أطلقت إدارة الشركات العنان في التلاعب بتلك الأرقام لتحقيق منافعها الشخصية ، واستطرد رئيس FASB الحديث بقوله إن معايير المحاسبة يفترض أن تكون خط الدفاع لضمان استقرار التقارير المالية لمقابلة احتياجات مستخدمي تلك التقارير (FASB, 2017).

وتأسيساً على ما سبق، ركزت كثير من الهيئات المهنية للمحاسبة وعلى رأسها IASB، ومجلس معايير المحاسبة بالمملكة المتحدة ASB، ومجلس معايير المحاسبة بأستراليا AASB، جهودها نحو تطوير معايير المحاسبة بهدف تحسين جودة التقارير المالية ومقابلة احتياجات المتعاملين مع سوق المال. وأسفرت الجهود السابقة عن صدور IFRS 18 من قبل IASB

أجل فرض متطلبات جديدة للعرض والإفصاح وتحقيق الشفافية وتعزيز القابلية للمقارنة، دون تغيير طرق قياس وإثبات بنود القوائم المالية.

وإزاء ذلك أُجريت تحليلات شاملة لـ ٣١ دولة من بينها الولايات المتحدة وكندا ودول أوروبية بشأن جدوى الإفصاح عن ربح التشغيل المدرج بالمعيار IAS 1، واتضح أنه أقل منفعة وفائدة لمستخدمي القوائم المالية، في حين أنه عند إجراء بعض التعديلات عليه بإدخال مجاميع فرعية لبنود الربح التشغيلي كما هو وارد بـ IFRS 18، أصبحت التقارير المالية أكثر شفافية Lee, (2024).

كما قام المجلس الاستشاري الأوروبي لإعداد التقارير المالية (EFRAG) بجمع الآراء عن ملاءمة IFRS 18 للتطبيق في الدول الأوروبية ومراجعتها قبل أن يدخل حيز التنفيذ خلال عام ٢٠٢٧، وأوصى المجلس بضرورة فحص اللوائح الجديدة والتغييرات التي أجراها IFRS 18 على IAS 1 (Maruszewska & Tuskiewicz, 2024).

ومن الجدير بالذكر أن أستراليا بادرت بتطبيق IFRS 18 بناءً على توصيات مجلس معايير المحاسبة الأسترالي AASB في ٧ يونيو ٢٠٢٤ بتنفيذ المعيار الجديد ودخوله حيز التطبيق على الشركات الأسترالية. كما دعت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين SOCPA المشاركة باستطلاع الرأي بشأن اعتماد IFRS 18 وتطبيقه في المملكة، وأتاحت الاستبانة على الموقع الإلكتروني للهيئة خلال الفترة من ١٥ أكتوبر ٢٠٢٤ حتى ١٤ نوفمبر ٢٠٢٤، وفي تاريخ ٢٦ ديسمبر ٢٠٢٤ اعتمد مجلس معايير المحاسبة بالسعودية تطبيق IFRS 18 على الشركات السعودية مع السماح بالتطبيق المبكر للمعيار الجديد.

كما بدأت نيجيريا باتخاذ خطوات إجرائية جديدة بصدد اختبار ملاءمة المعيار IFRS 18 للتحقق من نفعية المعيار الجديد في مقابلة احتياجات المتعاملين مع سوق المال Ndarake et al., (2024).

أما في مصر، اكتفت الهيئة المنوط بها وضع معايير المحاسبة بما نظمته جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية "ورشة عمل" عن أحدث المستجدات للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS 18 في ١٠ ديسمبر ٢٠٢٤، وتم تخصيص الجلسة الثانية من الورشة للحديث عن "العرض والإفصاح في القوائم المالية"، وأوصت الجلسة بأن المعيار الجديد يمثل خطوة مهمة نحو مستقبل مالي أكثر شفافية لمعايير المحاسبة المصرية.



وبمراجعة الفكر المحاسبي، يلاحظ وجود تباين في الآراء بشأن جدوى تطبيق IFRS 18 في مختلف بيئات دول العالم. فإذا كانت الدراسات (أحمد، ٢٠٢٤ - شرف، ٢٠٢٤ - عبدالله، ٢٠٢٤ - Czajor, 2024 - Corrêa et al., 2024 - Malinovskaya, 2024) دعمت المعيار IFRS 18 لإسهامه في تقليل التباينات التفسيرية بين المتعاملين مع القوائم المالية لتعزيز ثقة المستثمرين وتحقيق الشفافية والقابلية للمقارنة ، وأن له مردود إيجابي على أسعار أسهم الشركات المقيدة بأسواق المال ، فهناك دراسة (Neves, 2024) أشارت إلى أن IFRS 18 قد يدخل تعقيدات في إعداد القوائم المالية فيما يتعلق بتقسيم النفقات وعرض مقاييس الأداء ، وقد تحتاج الشركات إلى تقييم أطر إعداد التقارير المالية بعناية في ظل الامتثال للمعيار الجديد.

وبناءً على ما سبق، تتلخص مشكلة البحث في وجود فجوة بالبحوث المحاسبية نتيجة تركيزها على فحص إسهامات IFRS 18 دون محاولة تحديد موقف الهيئات المهنية للمحاسبة بشأن تطبيق IFRS 18، كما أن التحقق الميداني من ملاءمة IFRS 18 للتطبيق في البيئة المصرية باستخدام مجموعة من مؤشرات التقييم ، لم يلق الاهتمام الكافي في تلك البحوث وتحديداً الدراسات العربية.

ويمكن صياغة مشكلة البحث في مجموعة من الأسئلة البحثية على النحو الآتي:

١. ما موقف الهيئات المهنية للمحاسبة تجاه تبني معيار IFRS 18؟ وما هو التأصيل النظري لـ IFRS 18 ؟

٢. ما الاختلافات الرئيسية بين IFRS 18 والمعيار المحاسبي المصري الأول؟

٣. هل يمكن تحليل وتقييم الـ IFRS 18 في ضوء مجموعة من مؤشرات التقييم؟

٤. هل يوجد تباين بين آراء فئات المستقصى منهم بشأن ملاءمة IFRS 18 للتطبيق في البيئة المصرية؟

وسيتيم الإجابة عن التساؤلات الأولى والثانية والثالثة بالإطار النظري للبحث، أما السؤال الرابع فسيكون محل اهتمام الدراسة الميدانية.

1-3 أهداف البحث:

الهدف الرئيس للبحث هو كشف ملاءمة تطبيق IFRS 18 في البيئة المصرية، وذلك من خلال تحديد موقف الهيئات المهنية للمحاسبة تجاه تنفيذ IFRS 18 بشكل عام، وتحليل وتقييم IFRS 18 في ضوء مجموعة من مؤشرات التقييم بشكل خاص، مع إجراء دراسة ميدانية لبيان اختلاف آراء المستقصى منهم بشأن تطبيق IFRS 18 في البيئة المصرية.

وبناءً على ما سبق، يمكن صياغة أهداف البحث بشكل تفصيلي كما يلي:

- تحديد موقف الهيئات المهنية للمحاسبة تجاه تطبيق IFRS 18.
- وضع تأصيل نظري لماهية IFRS 18، مع تحديد الاختلافات بينه وبين المعيار المحاسبي المصري الأول.
- تحليل وتقييم IFRS 18 على ضوء مجموعة من مؤشرات التقييم مثل: الشفافية، القابلية للمقارنة، إدارة الربحية، عدم تماثل المعلومات، توافر المصطلحات والأمثلة التطبيقية ونماذج إيضاحية للقوائم المالية بمحتوى IFRS 18، التوقيت المناسب لتنفيذ المعيار.
- التحقق الميداني من ملاءمة تطبيق IFRS 18 في البيئة المصرية من وجهة نظر المتعاملين مع سوق المال المصري.

4-1 أهمية البحث:

يكتسب البحث أهميته - على المستوى النظري - كونه أحد الأبحاث في البيئة المصرية التي تناولت IFRS 18 على مستوى كثير من الهيئات المهنية للمحاسبة ولعدد كبير من مختلف دول العالم. وفي ذات الوقت، فإن تحليل وتقييم IFRS 18 في ضوء مجموعة من مؤشرات التقييم للكشف عن ملاءمة تطبيقه في البيئة المصرية - من شأنه إثراء التراث الفكري والكتابات المحاسبية في هذا الشأن الذي يندر تناول هذا الموضوع في الدراسات المحاسبية. أما على المستوى التطبيقي، فقد فرضت التطورات المتلاحقة في إصدارات IASB بشأن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS مراجعة الاعتبارات العملية لتطبيق IFRS 18 بشكل استباقي من أجل التنفيذ السليم للمعيار الجديد في البيئة المصرية.

5-1 تنظيم البحث:

تم تبويب البحث بحيث يتناول القسم الثاني الدراسات السابقة، في حين خصص القسم الثالث للإطار النظري واشتقاق فروض البحث، أما القسم الرابع فقد تم تخصيصه لمنهجية الدراسة الميدانية، وتناول القسم الخامس نتائج البحث واختبارات الفروض، كما خصص القسم السادس لمناقشة النتائج والاستنتاجات والتوصيات، وأخيراً خصص القسم السابع والأخير لحدود البحث ومقترحات لبحوث مستقبلية.



2- الدراسات السابقة:

يوجد إطاران رئيسان يحكمان عملية إعداد التقارير المالية وهما IFRS تحت سيطرة مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB، والمبادئ المقبولة عموماً (GAAP) تحت عباءة مجلس معايير المحاسبة الأمريكي FASB، وانخرط المجلسان على مدى فترات زمنية لتقليص الاختلافات بين المعايير الدولية والمعايير الأمريكية، بهدف تحقيق القابلية للمقارنة بين مختلف شركات دول العالم وتحسين شفافية التقارير المالية (Huang, 2023).

بدايةً، أفرزت الجهود المشتركة بين IASB، FASB إصدار وثيقة مناقشة بعنوان "وجهات نظر أولية بشأن عرض القوائم المالية" كأولى الخطوات المقترحة لدراسة صلاحية IFRS 18 كبديل للمعيار المحاسبي الدولي الأول (IAS 1)، بهدف الحصول على تعليقات فيما إذا كان النموذج المقترح لعرض القوائم المالية بعد التعديلات سوف يحسن منفعة المعلومات لمستخدمي التقارير المالية، واندرجت المخاوف بشكل عام في النقاط التالية: التوقيت والتغييرات المتزامنة، قضايا تعلم المستخدمين، الأهداف والمصطلحات، تصنيف أنشطة التشغيل وأنشطة التمويل، وتصنيف الأصول والالتزامات (Moehrle et al., 2010).

ولقد اقترح المجلسان IASB، FASB عدة توصيات لعل من أهمها:

- عدم إضافة مصطلحات جديدة أو صياغة عبارات مستحدثة ما دامت المصطلحات المستخدمة كانت بسيطة ومناسبة وأكثر شيوعاً، للحد من تعقيد المصطلحات.
 - يتم التمييز بين الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية عند إعداد قائمة الدخل.
 - فصل أنشطة التمويل عن أنشطة التشغيل عند حساب الربح التشغيلي وتحديدًا عرض دخل الاستثمارات في الشركات الزميلة والمشروعات المشتركة باستخدام طريقة حقوق الملكية في فئة الاستثمارات بعد حساب الربح التشغيلي، وعرض عوائد حقوق الملكية في فئة منفصلة عن التمويل.
 - عرض العمليات المتوقفة (غير المستمرة) بعد حساب ضرائب الدخل.
 - زيادة عدد المجاميع الفرعية بنود القوائم المالية لتحسين الشفافية والقابلية للمقارنة.
- واستناداً إلى ما سبق، هدفت دراسة (الأرضي، ٢٠١٩ أ) إلى تقييم مبادرة الإفصاح الصادرة عن IASB بتعديلات المعيار الدولي الأول IAS 1 من أجل التحقق من جدوى المبادرة في دعم التواصل الفعال مع مستخدمي القوائم المالية، واعتمدت الدراسة على أسلوب الاستبيان بتوزيع قوائم الاستقصاء على كل من المستثمرين ومعدّي القوائم المالية ومراجعي القوائم المالية والمنظمين لبورصة الأوراق المالية بمصر، وخلصت الدراسة إلى كثير من النتائج لعل أهمها: لا يزال مجتمع

التقرير المالي يعاني من المشاكل التي يتعرض لها نموذج الإفصاح الحالي المتمثلة في انخفاض جودة المعلومات وعدم تماثلها، كما لا توجد اختلافات بين آراء المستقصى منهم بشأن أهمية التعديلات الواردة على IAS 1 فيما يتعلق بتطوير نموذج الإفصاح المحاسبي الحالي.

وفي نفس الصدد، حاولت دراسة (الأرضي، ٢٠١٩ ب) تحديد مدى حاجة بيئة التقرير المالي في مصر لمكونات مبادرة الإفصاح الصادرة عن IASB، كمدخل لمعالجة مشاكل الإفصاح مع استعراض وتقييم محاولات تطوير الإفصاح، ولاختبار فروض الدراسة تم تحليل محتوى التقارير المالية لعينة من الشركات المدرجة بمؤشر البورصة المصرية EGX50 لمدة ثلاث سنوات (٢٠١٦، ٢٠١٧، ٢٠١٨) وذلك باستخدام أساليب إحصائية متنوعة، وانتهت الدراسة إلى كثير من النتائج منها: انخفاض معدل المعلومات الملائمة الواجب توافرها في التقارير المالية لشركات العينة في ظل حجب كثير من المعلومات، وضرورة تطبيق مجتمع التقرير المالي المصري لمكونات مبادرة الإفصاح الصادرة عن IASB في ضوء انخفاض معدل توافر مبادئ التواصل الفعال (التركيز، الصراحة، الأمانة، الوضوح، والقدرة على جذب القارئ) بين الشركة ومستخدمي القوائم المالية. ومن هذا المنطلق، ركزت دراسة (تمراز وأحمد وإسماعيل، ٢٠٢٢) على تقييم مدى تلبية المعيار المحاسبي الدولي الأول (IAS 1) لمخرجات نتائج التحول الرقمي مع تقديم إطار مقترح لتطوير بعض فقرات المعيار السابق في ظل الكم الهائل من المعلومات التي توفرها التغييرات التكنولوجية في بيئة التحول الرقمي، واعتمدت الدراسة على أسلوب الاستبيان من خلال استطلاع آراء كل من الأكاديميين ومراقبي الحسابات والمديرين الماليين بشركات الأموال المقيدة بالبورصة المصرية بشأن قبول الإطار المقترح لتطوير الإفصاح المحاسبي في ظل مبادرة الإفصاح التي اقترحتها IASB، وخلصت الدراسة إلى نتيجة مفادها أن تطبيق الإطار المقترح (ويشمل مجموعة إفصاحات تمثل إطاراً وصفيًا لتحسين العرض والإفصاح المحاسبي للوفاء باحتياجات المتعاملين) لتطوير الإفصاح المحاسبي في ظل مبادرة IASB؛ يؤدي إلى المساهمة في تحسين فعالية التقارير المالية في ظل بيئة التحول الرقمي.

ومن الجدير بالذكر، أنه بعد صدور IFRS 18 في عام ٢٠٢٤ اتخذت الكتابات المحاسبية ثلاثة اتجاهات ركزت على التالي: جدوى تطبيق المعيار السابق في مختلف دول العالم، وإسهامات المعيار الجديد في تحسين الخصائص النوعية لمعلومات القوائم المالية، ومنافع مقاييس الأداء التي تحددها الإدارة والتي أدخلها IFRS 18، ويمكن إيجازها على النحو الآتي:



الاتجاه الأول: جدوى تطبيق IFRS 18 في مختلف دول العالم

قامت دراسة (Lee, (2024 بإجراء تحليل شمل ٣١ دولة من بينها الولايات المتحدة وكندا ودول أوروبية خلال الفترة الزمنية للأعوام (١٩٩٧ : ٢٠١٩)، بشأن جدوى الإفصاح عن ربح التشغيل كما هو مدرج بـ IAS 1، واتضح أنه أقل منفعة وفائدة للمستثمرين، وعند إدخال مجاميع فرعية لبنود الربح التشغيلي كما هو متبع عند تطبيق IFRS 18، اتضح أثره الإيجابي في تحقيق الشفافية للقوائم المالية.

وفي السياق ذاته، هدفت دراسة (Czajor, (2024 إلى بيان التغييرات الرئيسية في عرض القوائم المالية نتيجة تطبيق IFRS 18 بدول الاتحاد الأوروبي من منظور احتياجات المستثمرين المحتملين وأصحاب المصلحة، واعتمدت الدراسة على الاستدلال الاستقرائي في ضوء مراجعة الأدبيات المحاسبية بشأن IFRS 18 دون إجراء دراسة تطبيقية، وانتهت الدراسة إلى أن المعيار الجديد له أثر إيجابي في تحسين شفافية القوائم المالية وتحديدًا قائمة الدخل وانخفضت الحاجة إلى الإفصاحات الإضافية.

كما ركزت دراسة (Neves, (2024 ودراسة (Salotti, (2024 على التحديات التي تواجهها الشركات في دولة البرازيل عند تطبيق IFRS 18، والتغيرات المحتملة للمعيار الجديد وجدوى تنفيذ IFRS 18 على بيئة التقرير المالي بالشركات البرازيلية.

واعتمدت دراسة (Neves, (2024 على منهجية تحليل الوثائق سواء الصادرة من مؤسسة IFRS أو من هيئات وضع المعايير المحاسبية في البرازيل، وخلصت الدراسة إلى نتيجة مؤداها أن العقوبات القانونية الناجمة عن النزاعات مع هيئة الأوراق المالية تمثل تحدياً هائلاً للشركات البرازيلية التي تسعى إلى اعتماد IFRS 18، حيث يتطلب المعيار الجديد إصلاحات تشريعية في قوانين سوق المال لضمان إتباع منهج موحد لإعداد التقارير المالية.

بينما اعتمدت دراسة (Salotti, (2024 على استخدام منهج دراسة الحالة بتطبيق IFRS 18 على بيانات إحدى الشركات المقيدة ببورصة دول البرازيل، وانتهت الدراسة إلى نتيجة مفادها أن المعيار الجديد يؤثر على طريقة عرض القوائم المالية وتحديدًا قائمة الدخل بشكل واسع النطاق، ولا ينبغي على القائمين بإعداد القوائم المالية الاعتقاد بأن تغييرات المعيار الجديد بسيطة، بل هي تغييرات ذات عمق كبير وتتطلب تفسيراً وتحليلاً دقيقاً لضمان تحقيق فعالية القوائم المالية.

وفضلاً عما سبق، تناولت دراسة (Malinovskaya, (2024 التطورات الناتجة عن تطبيق IFRS 18 وأثرها على الشركات المقيدة ببورصة دولة روسيا، واستخدمت الدراسة منهج تحليل المحتوى بمراجعة الأدبيات المحاسبية بهذا الشأن، وخلصت الدراسة إلى النتيجة التالية: أن

التعديلات التي أُجريت على IAS 1 بصدد المعيار IFRS 18 قد تساعد مستخدمي القوائم المالية على تحسين القابلية للمقارنة، وتُشكل هيكلاً أكثر اتساقاً لقائمة الدخل من خلال تحسين متطلبات عرض المصروفات التشغيلية بما يخدم حاجة المتعاملين مع سوق المال.

وفي السياق ذاته، هدفت دراسة (Ndarake et al., 2024) إلى إجراء بيان تحليلي عن ملاءمة تطبيق IFRS 18 على الشركات المقيدة بسوق المال بدولة نيجيريا من خلال مراجعة الأدبيات المحاسبية بهذا الشأن، وانتهت الدراسة إلى أن تطبيق IFRS 18 يضمن تقديم معلومات قابلة للمقارنة وتحقيق الشفافية للقوائم المالية في ضوء توفير صورة حقيقية وعادلة عن الأداء والمركز المالي للشركات.

وأيضاً حاولت دراسة سعيد والفكي (٢٠٢٤) التعرف على أثر تطبيق IFRS 18 على الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية في القوائم المالية بالتطبيق على مصرف الادخار والتنمية الاجتماعية بدولة السودان خلال الفترة الزمنية للأعوام (٢٠١٧-٢٠١٩)، وخلصت الدراسة إلى أن تطبيق IFRS 18 يؤثر في الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية في المصرف المشار إليه، وأوصت الدراسة بإضافة قائمة أساسية خامسة بمسمى قائمة المسؤولية الاجتماعية تحت عباءة الإطار المفاهيمي لـ IFRS.

الاتجاه الثاني: إسهامات IFRS 18 في تحسين جودة معلومات القوائم المالية

هدفت دراسة شرف (٢٠٢٤) إلى استكشاف دور IFRS 18 في تعزيز الشفافية ودعم جودة الإفصاح بالتقارير المالية، بينما ركزت دراسة أحمد (٢٠٢٤) على بيان أثر تطبيق IFRS 18 في تحسين جودة الإفصاح المحاسبي عن تغيرات أسعار الصرف بقائمة الدخل الشامل وانعكاس ذلك على الأداء المالي للشركات، كما حاولت دراسة الجندي (٢٠٢٤) تقديم تحليل نظري لـ IFRS 18 من خلال استعراض مشاكل تطبيق IAS 1 وشرح المتطلبات الرئيسية لتطبيق IFRS 18 وآثار تطبيق المعيار الجديد، وقدمت دراسة عبدالله (٢٠٢٤) تحليل اختباري شامل لعملية إعادة تبويب بنود القوائم المالية وفقاً لـ IFRS 18 وأثر ذلك على الأساس النظري للمحاسبة ومقارنتها بالتقارير الأصلية قبل إجراءات إعادة التبويب، وأيضاً قدمت دراسة إبراهيم (٢٠٢٥) نموذج مقترح تجريبي لتطبيق IFRS 18 على النتائج المالية لعدد من الشركات العاملة في مجال النقل البحري لثلاث شركات بدول المملكة العربية السعودية والإمارات ومصر خلال الفترة الزمنية للأعوام (٢٠١٩: ٢٠٢٣). وتحققت دراسة صالح (٢٠٢٥) من وجود علاقة بين تطبيق IFRS 18 كمتغير مستقل بأبعاده (تحسين دقة وشفافية الأرباح المحاسبية، زيادة سيولة السوق، وتقليل



تكلفة رأس المال)، وبين فاعلية القرارات الاستثمارية كمتغير تابع بأبعاده (تحسين الكفاءة المالية، تعزيز الثقة الاستثمارية، تقليل المخاطر الاستثمارية).

واعتمدت الدراسات المشار إليها على أسلوب الاستبانة بتوزيع قوائم الاستقصاء على الفئات المهتمة بسوق المال المصري، باستثناء دراسة عبد الله (٢٠٢٤) التي قامت بتطبيق IFRS 18 على عينة تمثلت في ٢٥ شركة مقيدة بالبورصة المصرية، ودراسة الجندي (٢٠٢٤) التي اکتفت بالدراسة التحليلية لـ IFRS 18 دون إجراء دراسة تطبيقية.

وخلصت الدراسات المشار إليها سابقاً على أن IFRS 18 أسهم في تحسين مؤشرات الأداء المالي، وتحقيق شفافية القوائم المالية، وزيادة القابلية للمقارنة، وزيادة قدرة المستثمرين على اتخاذ قرارات استثمارية رشيدة، وأن تطبيق IFRS 18 له مردود إيجابي على أسعار أسهم شركات قطاع الأدوية بالبورصة المصرية خلال الفترة الزمنية للأعوام (٢٠١٧:٢٠٢٣) من خلال توفير معلومات أكثر مصداقية عن أداء وقيمة أسهم شركات العينة بما يخدم حاجات المتعاملين مع سوق المال.

وتجدر الإشارة إلى أن دراسة Corrêa et al., (2024) ناقشت التعديلات التي قدمها IASB مع تزامن نشر IFRS 18 ، بالإضافة إلى تحليل النتائج المتوقعة من تطبيق نموذج قائمة الدخل المقترحة وفقاً للمعيار الجديد ومقارنته بتطبيق المعيار المحاسبي المقابل بالبيئة البرازيلية وفقاً للقانون ٦٤٠٤ والمعدل لعام ٢٠٠٧ ، باستخدام منهج دراسة الحالة على قائمة الدخل بإحدى الشركات المسجلة بسوق المال بالبرازيل خلال الفترة الزمنية للأعوام (٢٠١٩-٢٠٢٤)، للتحقق من مدى صلاحية IFRS 18 في تحقيق الشفافية والقابلية للمقارنة، وخلصت الدراسة إلى نتيجة مفادها أن معيار IFRS 18 أسهم في تقليل التباينات التفسيرية بين المتعاملين مع القوائم المالية، وتعزيز ثقة المستثمرين في تلك القوائم ، وتحقيق جودة المعلومات المحاسبية على خلفية تحسين الشفافية والقابلية لمقارنة المعلومات بين الشركات.

الاتجاه الثالث: منافع مقاييس الأداء البديلة (MPM) الواردة بـ IFRS 18

ركزت دراسة Maruszewska & Tuskiewicz (2024) على التحقق من جدوى مقاييس الأداء التي تحددها الإدارة (MPMs) التي وردت بـ IFRS 18 ؛ في مقابلة احتياجات المتعاملين مع القوائم المالية ، واعتمدت الدراسة في اختبار فروضها على أسلوب دراسة الحالة بتطبيق IFRS 18 على إحدى الشركات البولندية خلال الفترة الزمنية للأعوام (٢٠٢٠-٢٠٢٢)، وخلصت الدراسة إلى نتيجة مؤداها أن نطاق مقاييس أداء الإدارة المدرجة بـ IFRS 18 محدودة

مقارنة بالمجموعة الواسعة من مقاييس الأداء التي قُدمت في الدراسات البحثية ، ولكن هذا لا يغفل دورها في تحقيق شفافية القوائم المالية .

وفي هذا الصدد هدفت دراسة جمعة (٢٠٢٥) إلى تقييم المتطلبات الجديدة لـ IFRS 18 وتحديد مقاييس الأداء البديلة (MPM)، للوقوف على أوجه القوة والضعف في المعيار الجديد، واعتمدت الدراسة على المنهج التحليلي دون إجراء دراسة تطبيقية وخلصت إلى النتائج التالية : أن معيار IFRS 18 قدم لأول مرة مفهوم مقياس الأداء من وجهة نظر الإدارة (MPM) والذي يحدث تغييراً جذرياً في قياس أداء الشركات بما يحقق الموثوقية في معلومات القوائم المالية ، وأن المجاميع الفرعية التي أضافها IFRS 18 سوف تسهل عملية تحليل أداء الشركات بما يخدم القابلية لمقارنة معلومات الشركات ، وأن التعديلات التي أدخلها IFRS 18 على قائمة التدفقات النقدية سوف تجعلها أكثر اتساقاً لخدمة المستثمرين.

إن الدراسات السابقة_على اختلاف توجهاتها_تعد نقطة الانطلاق في صياغة الإطار النظري للبحث الحالي، من خلال الاستعانة بالمفاهيم والتحليلات النظرية لـ IFRS 18 التي قدمتها هذه الدراسات، كما يمكن أن يستفيد الباحث من الدراسات السابقة في تحديد المنهجية الملائمة للدراسة التطبيقية سواءً فيما يتعلق بمجتمع الدراسة أو عينة الدراسة أو اختيار الأساليب الإحصائية المناسبة للبحث.

ومن تحليل الدراسات السابقة يبدو للباحث ما يلي:

(١) زيادة الاهتمام بتبني وتطبيق IFRS 18 سواءً على مستوى دول الاتحاد الأوروبي أو المستوى الإقليمي لبعض الدول ومنها مصر، إلا أن المعيار الجديد لم ينل الاهتمام الكافي بالولايات المتحدة نظراً لتمسك SEC بالمعايير الأمريكية الصادرة عن FASB، وتشترط SEC على الشركات الأمريكية قيوداً عند تطبيق IFRS (Barth & Schipper, 2008).

(٢) أجمعت نتائج الدراسات السابقة على إسهامات IFRS 18 في تحقيق جودة المعلومات للقوائم المالية وتحديد الشفافية والقابلية للمقارنة، إلا أنها لم تتناول علاقة المعيار الجديد بكل من إدارة الربحية وعدم تماثل المعلومات والتوقيت المناسب لتطبيق المعيار على مختلف دول العالم وهو ما تهتم به الدراسة الحالية.

(٣) تعد الدراسة الحالية امتداداً للدراسات السابقة في البيئة المصرية والتي ركزت على إسهامات IFRS 18 ، لكنها تختلف في الآتي:



- تحديد موقف الهيئات المهنية للمحاسبة من الـ IFRS 18.
- بناء تأصيل نظري لـ IFRS 18 يشمل ماهيته ونطاقه ومتطلباته وأهدافه وتأثيره على باقي المعايير المحاسبية الدولية.
- بيان الاختلافات بين IFRS 18 والمعيار المحاسبي المصري رقم (١).
- تحليل وتقييم محتوى IFRS 18 في ضوء مجموعة من مؤشرات التقييم مثل: الشفافية والقابلية للمقارنة وإدارة الربحية وعدم تماثل المعلومات وتوافر المصطلحات والأمثلة التطبيقية والنماذج الايضاحية للقوائم المالية والتوقيت المناسب لتنفيذ IFRS 18 .
- التحقق الميداني من ملاءمة تطبيق الـ IFRS 18 في البيئة المصرية وفقاً لمجموعة من مؤشرات التقييم، من وجهة نظر المتعاملين مع سوق المال.

3 - الإطار النظري للبحث واشتقاق الفروض:

أدركت الهيئات المهنية للمحاسبة حاجة المتعاملين مع أسواق المال إلى مزيد من التغييرات الجوهرية في هيكل ومحتوى القوائم المالية والايضاحات، ولاسيما أهمية المقاييس التي لا تتوافق مع GAAP والتي يطلق عليها مقاييس الأداء التي تحددها الإدارة (MPMs)، ولا يزال الجدول محتدم ولم يحسم بعد بشأن أولوية تطوير القوائم المالية ، وهناك حراك شبه مستمر لتحسين متطلبات عرض تلك القوائم بدأ باقتراح مشروع بعنوان "القوائم المالية الأساسية" في أجندة IASB، حيث واجه المجلس السابق ضغوطاً قوية تجاه تحسين تقارير الأداء المالي (Czajor, 2024) ومنذ انطلاق المشروع السابق لـ IASB ونشر مسودة عرض في عام ٢٠١٩ من أجل تقديم معيار جديد يحل بدلاً لـ IAS 1 ؛ عَمِدَ المجلس الاستشاري الأوروبي على جمع الآراء وتنظيم اختبارات ميدانية لبحث ملاءمة الـ IFRS 18 ومراجعتها قبل أن يدخل حيز التنفيذ في يناير ٢٠٢٧، وأوصى المجلس بضرورة قيام معدي القوائم المالية بفحص المتطلبات الجديدة التي يقترحها المعيار الجديد ومحاولة فهم التغييرات التي يدخلها IFRS 18 على IAS 1 (Maruszewska & Tuskiewicz, 2024).

ومما لا شك فيه، يعد IFRS 18 علامة فارقة في إعداد القوائم المالية والتغيير الأكثر جوهرية في عرض القوائم المالية للشركات منذ أكثر من عقدين، حيث يقدم المعيار الجديد ثلاث مجموعات محورية هي: تعزيز القابلية للمقارنة بين القوائم المالية، تقديم متطلبات جديدة لدعم الشفافية فيما يتعلق بمقاييس الأداء، وتقديم إرشادات تدعم منفعة المعلومات لمقابلة احتياجات المتعاملين مع القوائم المالية (Neves, 2024).

وإزاء ما سبق يسعى الباحث في هذا القسم من البحث إلى التعرف على موقف الهيئات المهنية للمحاسبة تجاه تطبيق IFRS 18، ووضع تأصيل نظري لـ IFRS 18 وتحديد الاختلافات بينه والمعيار المحاسبي المصري (١)، وتحليل وتقييم محتوى المعيار الجديد في ضوء مجموعة من مؤشرات التقييم، تمهيداً لبحث ملاءمة IFRS 18 للتطبيق في البيئة المصرية.

3-1 موقف الهيئات المهنية للمحاسبة من تطبيق IFRS 18:

يمكن حصر الهيئات المهنية للمحاسبة التي تناولت كيفية تطبيق IFRS 18 وصلاحيته على مستوى بيئة التقرير المالي لكثير من دول العالم في كل من : مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB ، مجلس معايير المحاسبة البريطاني ASB ، مجلس معايير المحاسبة بأستراليا AASB ، جمعية المحاسبين المعتمدين بكندا CPA ، مجلس معايير المحاسبة بأمريكا FASB ، معهد المحاسبين القانونيين بإنجلترا وويلز ICAEW ، معهد المحاسبين القانونيين بإسكتلندا ICAS ، المجموعة الاستشارية الأوروبية لإعداد التقارير المالية (EFRAG) ، الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين SOCPA ، وجمعية المحاسبين والمراجعين المصرية.

• **IASB:** في أبريل ٢٠٠١ اعتمد IASB المعيار IAS 1 بعنوان "عرض القوائم المالية" ليحل بدلاً لثلاثة معايير دولية بالأرقام ١، ٥، ١٣، وفي ديسمبر عام ٢٠٠٣ تم إجراء بعض التعديلات على IAS 1 بشأن تحسين عرض بنود الدخل الشامل وتغيير بعض المصطلحات المستخدمة في عناوين القوائم المالية ، وفي مارس عام ٢٠١٤ أصدر IASB أول مبادرة للإفصاح وتم التعليق عليها في ٢٣ يوليو ٢٠١٤ وكانت بصدد إجراء تعديلات على IAS 1 وتناولت المخاوف بشأن متطلبات العرض والإفصاح في القوائم المالية ، وفي أكتوبر عام ٢٠١٨ أصدر IASB تعديلاً على كل من المعيارين IAS 1، IAS 8 بصدد إعادة صياغة تعريف الجوهر وكيفية تطبيقه من خلال تحديد إرشادات للتعريف وتحسين التوضيحات المصاحبة للتعريف وضمان اتساق تعريف جوهر الأشياء في جميع معايير IFRS (2024) IFRS 18.

وفي ديسمبر عام ٢٠١٩ صدرت مسودة عن IASB بعنوان "العرض العام والإفصاحات" وأجريت بشأنها استبانة في أكثر من ٢٠ ولاية قضائية للهيئات المصدرة للمعايير المحاسبية بدول العالم (Salotti, 2024).

وفي يناير عام ٢٠٢٠ أجرى IASB تعديلات على IAS 1 بشأن تصنيف الالتزامات سواءً كانت متداولة أو غير متداولة، وفي فبراير ٢٠٢١ أصدر IASB وثيقة الإفصاح عن السياسات المحاسبية لتعديل المعيار الدولي IAS 1 بإضافة الفقرات ٢٧(أ)، (ب)، (ج) بالمعيار



المحاسبي الدولي رقم ٨ وبداية اقتراح المعيار IFRS 18. وفي أكتوبر عام ٢٠٢٢ أجرى IASB تعديلات أخرى بشأن IAS 1 فيما يتعلق بالالتزامات غير المتداولة، والتصويت على فقرات IFRS 18.

وفي أبريل ٢٠٢٤ أصدر IASB المعيار IFRS 18 بعنوان "العرض والإفصاح في القوائم المالية" وقام بتحديد المتطلبات العامة للعرض والإفصاح في معلومات القوائم المالية، ولم يقر المجلس السابق بإعادة النظر في جميع جوانب IAS 1 بل ركز على قائمة الربح أو الخسارة (قائمة الدخل)، واحتفظ IASB ببعض فقرات المعيار الدولي IAS 1 في المعيار الجديد، كما قام بنقل بعض فقرات IAS 1 إلى كل من المعيارين IAS 7، IAS 8.

• **ASB:** فور صدور IFRS 18 قرر مجلس معايير المحاسبة بالملكة المتحدة في يونيو ٢٠٢٤ مناقشة محتويات المعيار الجديد بين أعضاء المجلس للوقوف على مدى صلاحيته للتطبيق في بريطانيا، وأوصى المجلس بعدة أمور أهمها: التحقق من توافق IFRS 18 مع الإطار المفاهيمي الذي تم تحديده من قبل ASB، ومدى أهمية تحديث القوائم المالية بناءً على المعيار الجديد، ووضع خطة شاملة لكيفية التحول نحو تطبيق IFRS 18 (ASB, 2024).

• **AASB:** في البداية دعم مجلس معايير المحاسبة بأستراليا مبادرة الإفصاح التي قدمها IASB في عام ٢٠١٤ وتحديداً التعديلات المقترحة بشأن تغيير بعض المصطلحات المستخدمة في المعيار الدولي IAS 1، وأوصى AASB باستخدام تعبيرات بسيطة في المعيار الدولي رقم (١) أو معايير IFRS عموماً وذلك للتمييز بين المعلومات التي تعرض في القوائم المالية والمعلومات الأخرى المدرجة بالإيضاحات، كما أيد AASB استخدام مجاميع فرعية لبنود الدخل عند عرض قائمة الدخل وتحديداً عرض بنود الدخل الشامل الآخر الناشئ عن الاستثمارات بطريقة حقوق الملكية (AASB, 2014).

وفي يونيو عام ٢٠٢٤ عقب صدور IFRS 18 أصدر AASB توصياته بأن يحل المعيار AASB18 بديلاً للمعيار الأسترالي AASB 101، ونتيجة لذلك أصبحت متطلبات المعيار الأسترالي AASB 101 كما يلي: (AASB 18, 2024)

- يستبدل المعيار AASB 101 بمتطلبات جديدة وفقاً للمعيار الأسترالي AASB 18 والذي يتفق تماماً مع ما جاء به المعيار IFRS 18 الصادر عن IASB.
- يُنقل محتوى المعيار المستبدل AASB 101 إلى المعيار AASB 18 مع إجراء تغييرات محدودة في الصياغة.

■ يتم التحرك نحو تغيير بعض محتويات المعايير الأخرى في أستراليا وأرقامها: ١٧ "الأدوات المالية"، ١٠٧ "قائمة التدفقات النقدية"، ١٣٣ "ربحية السهم"، ١٣٤ "التقارير المؤقتة". وفي ٧ يونيو عام ٢٠٢٤ أصدر مجلس معايير المحاسبة بأستراليا AASB المعيار المحاسبي (AASB 18) والذي يتعلق بالعرض والإفصاح في القوائم المالية بموجب المادة ٣٣٤ من قانون الشركات لعام ٢٠٠١، على أن يطبق المعيار الجديد على فترات إعداد التقارير المالية السنوية التي تبدأ في أو بعد يناير ٢٠٢٧، ويسمح بالتطبيق المبكر للمعيار على الشركات الأسترالية.

• **CPA:** في أكتوبر عام ٢٠٢٤ نشرت جمعية المحاسبين المعتمدين بكندا CPA مقالاً بعنوان "كيف يؤثر IFRS 18 على التقارير المالية"، وطرحت وجهات نظر رئيس مجلس معايير المحاسبة الكندي Armand Capisciotto الذي أشار إلى أن المحاسبين القانونيين الذي يعتقدون بأن الاستعداد المبكر لتغييرات قائمة الدخل وفقاً لمتطلبات IFRS 18 ليس ضرورياً الآن، لا يدركون نطاق وأهمية المعيار الجديد في تطوير التقارير المالية، وأضاف المقال بأن المعيار الجديد يمثل تحولاً جذرياً نحو إعداد تقارير مالية أكثر وضوحاً واتساقاً، نظراً لتركيز هذا المعيار على احتياجات المستثمرين وتزويدهم بمعلومات موثوق بها عن أداء الشركة (CPA Canada, 2024). وفي هذا الصدد، أشار Brian Banderk رئيس لجنة المحاسبين بهيئة إدارة الأوراق المالية بكندا إلى أن عام ٢٠٢٧ قد يبدو بعيداً، لكن ينبغي على المحاسبين القانونيين بكندا الانطلاق من الآن نحو التخطيط المبكر لكيفية التعامل مع IFRS 18.

• **FASB:** يعتبر المعيار الدولي IAS 1 (المعدل) ثمرة جهد مشترك بين كل من IASB، FASB خلال عام ٢٠٠٧ عندما تم إضافة بيان الدخل الشامل الآخر في القوائم المالية Czajor, (2024). وفي عام ٢٠١٠ أصدر كل من المجلسين السابقين ورقة مناقشة بعنوان "وجهة نظر أولية بشأن عرض القوائم المالية"، من أجل التعرف على المشاكل التي تعترض مستخدمي التقارير المالية (Moehrle et al., 2010). وفي يوليو عام ٢٠٢٣ قام FASB بإجراء عدة تعديلات على الفقرات التي طرحها SEC وفقاً للنشرة رقم ٢٠ بشأن القوائم المالية، وأجرى الـ FASB تحديثاً لكثير من المعايير المحاسبية بأمريكا وتحديداً الموضوعات المتعلقة بكل من: عرض القوائم المالية، قائمة الدخل الشامل، التمييز بين الالتزامات وحقوق الملكية، وهي ذات الموضوعات التي تناولها IFRS 18 (FASB, 2023). ويبدو أن مجلس معايير المحاسبة الأمريكي قد تنبأ بأهمية تطوير القوائم المالية وله السبق عن باقي الهيئات المهنية للمحاسبة في هذا الشأن.



- **ICAEW**: إن قبول واعتماد IFRS 18 للتطبيق في المملكة المتحدة يخضع لاعتماد مجلس معايير المحاسبة البريطاني ASB والذي يتوقع أن يكون في الربع الرابع من عام ٢٠٢٥ على أقرب تقدير ، حيث يؤثر المعيار الجديد على جميع الشركات التي تسعى إلى تطوير القوائم المالية بهدف تلبية احتياجات المستثمرين للحصول على معلومات ملائمة وأكثر قابلية للمقارنة بشأن الأداء المالي بين الشركات ، وأشار معهد المحاسبين القانونيين بإنجلترا وويلز ICAEW إلى أن المعيار الجديد ركز على ثلاثة محاور رئيسية هي : التعديلات الواجب إدخالها على قائمة الدخل، الإفصاحات الإضافية ، ومقاييس الأداء التي تحددها الإدارة (MPM) ، ومن الجدير بالذكر أن Sally Baker رئيس قسم إعداد التقارير المالية بـ ICAEW أشارت إلى أن معهد المحاسبين بإنجلترا وويلز يدعم تطبيق IFRS 18 في المملكة المتحدة ، وهذا يعني نقل كثير من جوانب المعيار الدولي IAS 1 إلى المعيار الجديد مع إجراء تغييرات مستهدفة من شأنها تحسين المعلومات الواردة في معايير IFRS ، ولكن لا نزال نشعر بالقلق من المجاميع الفرعية لبنود القوائم المالية والتي تستخدم خارج نطاق تلك القوائم (2025), ICAEW .
- **ICAS**: أشار James Barbour رئيس قسم السياسات المالية بمعهد المحاسبين القانونيين بإسكتلندا ICAS في حديثه عن IFRS 18 ، إلى حاجة المعيار الجديد للتصديق عليه من قبل ASB بالمملكة المتحدة قبل تطبيقه ، ولن يؤثر المعيار الجديد على قياس الأداء المالي بقدر تأثيره على طريقة العرض والإفصاح عن المعلومات بهذا الشأن ، بهدف تحسين القابلية للمقارنة بين معلومات الشركات المختلفة ، ولقد قام ICAS بطرح استبيان على أصحاب المصلحة بشأن مدى قبول IFRS 18 ، وكانت النتائج مفادها أن قائمة الدخل تختلف من حيث الهيكل والمحتوى لمثيلاتها في IAS 1 ، وأن المقاييس البديلة التي تحددها الإدارة (MPM) تفيد المستثمرين بدرجة كبيرة في تقييم أداء الشركات ، ولكنها لا تشرح كيفية حساب هذه المقاييس ولماذا يتم استخدامها ، ويرغب المستثمرون في الحصول على معلومات مجمعة أو منفصلة في بعض المواقف بشرط أن تكون ملائمة (2024), ICAS .
- **EFRAG**: دعمت المجموعة الاستشارية الأوروبية لإعداد التقارير المالية (EFRAG) بشكل تام أهداف مشروع مبادرة الإفصاح التي قدمها IASB على خلفية أن المبادرة تمثل أحد أهم المشاريع التي طرحها المجلس السابق ، وشددت المجموعة الاستشارية EFRAG على أهمية وجود خطط واضحة لتحديد متطلبات الإفصاح مع مراجعة أية تعديلات على المعيار الدولي IAS1 لإزالة أي تناقضات غير مبررة أو زائدة عن الحاجة (2017), EFRAG .

- واستطردت (EFRAG) الحديث عن تعديلات المعيار الدولي IAS 1 في النقاط التالية:
- إن وجود مجاميع فرعية في قائمة الدخل واستخدام مقاييس الأداء التي تحددها الإدارة (MPM) يمثل خطوة إيجابية نحو تحقيق شفافية التقارير المالية، والعرض العادل لقائمة الدخل شريطة تقديم الشركات تحليلاً للنفقات طبقاً لوظيفتها.
 - يجب إعادة النظر بشكل كامل في جميع متطلبات الإفصاح التي يقترحها IASB لضمان عدم تناقض أية إفصاحات إضافية أو مقترحة عما هو موجود بـ IAS 1.
 - مراعاة اتساق إرشادات IASB مع الإرشادات الصادرة عن هيئة تنظيم الأوراق المالية بدول أوروبا والتي تهدف إلى تحقيق القابلية للمقارنة وتحسين الشفافية.
 - التمييز بين مصطلحي العرض والإفصاح، فالأول يعني تضمين المعلومات في القوائم المالية الأساسية، والثاني يشير إلى تضمين المعلومات في الإيضاحات المتممة للقوائم المالية.
 - وفي هذا الإطار أشارت (EFRAG) إلى أنه من المرجح أن يسفر مشروع مبادرة الإفصاح التي طرحها IASB إما عن تعديلات على المعيار الدولي IAS 1 أو صدور معيار جديد لـ IFRS .
- **الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين (SOCPA):** بناءً على قرار مجلس معايير المحاسبة العموم بالسعودية ، دعت SOCPA على موقعها الإلكتروني الرسمي للمشاركة باستطلاع الرأي بشأن اعتماد IFRS 18 ، كما وجهت SOCPA خطابات دعوة إلى الأعضاء الأساسيين في الهيئة والجهات ذات الصلة (وزارة التجارة ، هيئة السوق المالية ، البنك المركزي السعودي ، هيئة الزكاة والدخل والجمارك ، واتحاد الغرف السعودية)، لاستطلاع آرائهم بشأن ملاءمة IFRS 18 للتطبيق في السعودية وأتاحت الاستطلاع خلال الفترة من ١٥ أكتوبر ٢٠٢٤ حتى ١٤ نوفمبر ٢٠٢٤ (الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين، ٢٠٢٤).
- وجاءت نتائج الاستطلاعات السابقة كما يلي:
- أن معيار IFRS 18 يركز فقط على العرض والإفصاح دون القياس والإثبات لبنود القوائم المالية.
 - لم يحدد المعيار الجديد آلية معينة لاحتساب مقاييس الأداء التي تحددها الإدارة (MPM).
 - أهمية مراعاة التكلفة والعائد من تطبيق المعيار الجديد وكذلك حاجة المحاسبين إلى التدريب من أجل التعامل مع IFRS 18.
 - المعيار الجديد قد يلبي احتياجات مستخدمي القوائم المالية في السعودية لكونه يزيد من شفافية المعلومات.
- وتجدر الإشارة إلى أن مجلس معايير المحاسبة بالسعودية بتاريخ ٢٦ ديسمبر ٢٠٢٤ اعتمد تطبيق المعيار IFRS 18، وما استتبعه من تحديثات على المعايير الأخرى في المملكة مع



السماح بالتطبيق المبكر للمعيار الجديد، وذلك على خلفية إعداد دراسة تفصيلية للمعيار وعرض المعيار مع ترجمته إلى اللغة العربية وتنفيذ إجراءات اعتماد IFRS 18 في المملكة.

- **جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية** : نظمت جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية ورشة عمل عن أحدث المستجدات للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية يوم ١٠ ديسمبر ٢٠٢٤، وخصصت الجلسة الثانية للحديث عن IFRS 18 "العرض والإفصاح في القوائم المالية"، وهدفت الورشة إلى توعية وتدريب المحاسبين والمراجعين على المعيار الجديد وتضمنت شرحاً تفصيلياً لأحكام IFRS 18 ، بما في ذلك المفاهيم الأساسية والتعاريف والأحكام الخاصة بالاعتراف والقياس والإفصاح في القوائم المالية ، كما ركزت الورشة على طرح أمثلة عملية لكيفية تطبيق IFRS 18 في مختلف القطاعات والصناعات ، وأوصت الورشة بأهمية التحقق من جدوى IFRS 18 في مصر ولا سيما أن المعيار الجديد يمثل خطوة هامة نحو مستقبل مالي أكثر استقراراً وشفافية للمعايير المصرية ، ويعمل على تحسين جودة التقارير المالية بما يعزز اتخاذ القرارات الاستثمارية، مع مراعاة تحديد أهم الاعتبارات الواجب أخذها في الحسبان عند إعداد القوائم المالية وفقاً لمعيار IFRS 18 .

ومن الجدير بالذكر أنه إلى الآن لم تصدر أية قرارات من الهيئة المنوط بها وضع المعايير المحاسبية في مصر بشأن تطبيق IFRS 18.

وبمراجعة الأدب المحاسبي بشأن موقف الهيئات المهنية للمحاسبة من IFRS 18، يتضح للباحث من العرض السابق ما يلي:

(١) يحظى معيار IFRS 18 بالقبول العام لدى كثير من الهيئات المهنية للمحاسبة لدول العالم وتحديداً دول الاتحاد الأوروبي، إلا أن FASB لم يكثر بتطبيق IFRS 18 نظراً لاختلاف المنهج المتبع – أساس المبادئ عن المنهج الذي يركز عليه FASB – أساس القواعد عند وضع معايير المحاسبة الأمريكية.

(٢) استغرقت عملية إصدار IFRS 18 من قبل IASB حوالي عشر سنوات بدايةً من مبادرة الإفصاح في عام ٢٠١٤ ومروراً بمسودة ومشروع القوائم المالية الأساسية وختاماً بصدر المعيار IFRS 18 في أبريل ٢٠٢٤.

(٣) بادرت كل من أستراليا والمملكة العربية السعودية بتطبيق IFRS 18، بينما لا زالت هنالك مخاوف من جانب كثير من دول العالم – ومنها مصر من جراء تبني المعيار الجديد، دون القيام بمزيد من إجراءات التحقق من ملائمة المعيار IFRS 18 من وجهة نظر معدي القوائم المالية والمتعاملين مع سوق المال.

2-3 تأصيل نظري لمعيار IFRS 18:

معيار الـ IFRS 18 هو أحد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التي أصدرها IASB في أبريل ٢٠٢٤ بعنوان "العرض والإفصاح في القوائم المالية"، من أجل تحديد متطلبات العرض والإفصاح عن المعلومات في القوائم المالية للمساعدة في ضمان تقديم معلومات ملائمة وتعبر بصدق عن أصول والتزامات وحقوق الملكية والدخل ومصروفات الشركات، ويحل هذا المعيار الجديد بديلاً للمعيار المحاسبي الدولي IAS 1 لسد الثغرات الموجودة بالمعيار الأخير.

في بادئ الأمر، امتنع IASB عن تعريف الربح التشغيلي بشكل منفصل في المعيار IAS1 وذلك للسماح لإدارة الشركات أن تختار ما يلائمها عند الإفصاح عن الربح بقائمة الدخل Lee, (2024). الأمر الذي نتج عنه كثير من المشكلات التي وجهت للمعيار IAS 1 والتي يمكن إيجازها في الآتي:

- تتمتع الشركات بسلطة تقديرية لتعديل الأرباح قبل الفوائد والضرائب والإهلاك وتعديل أرقامها المحاسبية بشكل مصطنع مما يسمح بإدارة الربحية، بالإضافة إلى وجود خيارات لتصنيف أرباح الأسهم المستلمة والمدفوعة والفوائد عند إعداد قائمة التدفقات النقدية Salotti, (2024).

- يمنح المعيار IAS 1 معدي القوائم المالية قدراً كبيراً من الحرية عند عرض القوائم المالية، الأمر الذي يسمح بتنوع الأساليب المحاسبية لإعداد تلك القوائم المالية بحجة المرونة بما تعذر معه مقارنة نتائج أداء الشركات من قبل أصحاب المصلحة، ناهيك عن تقديم معلومات مجمعة بالقوائم المالية تضيف قدراً ضئيلاً من الشفافية (الجندي، ٢٠٢٤).

- تُعرض المعلومات بشكل غير متسق في القوائم المالية، حيث تم تقسيم قائمة التدفقات النقدية إلى أنشطة التشغيل والتمويل والاستثمار، بينما لا يتاح ذلك في كل من قائمة المركز المالي وقائمة الدخل (الأرضي، ٢٠١٩ ب).

وتجدر الإشارة إلى أن IASB لم يُعد النظر في جميع جوانب المعيار IAS 1 عند تطويره، بل ركز بشكل أكثر تحديداً على قائمة الدخل، حيث احتفظ ببعض فقرات المعيار السابق عند صياغة المعيار IFRS 18، وأيضاً نقل بعض فقرات IAS 1 إلى المعايير التالية IAS 7، IAS 33، IAS 34.

والسؤال الذي يطرح نفسه، ما هو نطاق ومتطلبات وأهداف المعيار IFRS 18 والتغييرات التي أحدثها في معايير المحاسبة الدولية الأخرى؟



• نطاق المعيار IFRS 18:

أشارت الفقرة الثانية من IFRS 18 إلى أنه يجب تطبيق هذا المعيار الجديد على جميع الشركات التي تقوم بإعداد قوائمها المالية وفقاً لـ IFRS بدءاً من أول يناير ٢٠٢٧، IFRS 18, (2024). كما أشارت الفقرتين ٣، ٥ إلى بيان متطلبات عامة وخاصة لعرض المعلومات في كل من قائمة الدخل، المركز المالي، والتغيرات في حقوق الملكية، وأيضاً الإيضاحات، كما لا ينطبق هذا المعيار على عرض المعلومات والإفصاح عنها في القوائم المالية الأولية المختصرة المعدة وفقاً لـ IAS 34.

• متطلبات وأهداف المعيار IFRS 18:

حددت مؤسسة IFRS متطلبات المعيار الجديد لمقابلة وجهات نظر المستثمرين تجاه تعديلات IAS 1، في الآتي: (IFRS 18 Foundation, (2024)
(١) عرض مجاميع فرعية جديدة في قائمة الدخل مثل صافي الربح التشغيلي لتحسين القابلية للمقارنة.

(٢) الإفصاح عن مقاييس بديلة للأداء تحددها الإدارة (MPM) وغير متوافقة مع GAAP.
(٣) تحسين عرض المعلومات المجمعة والتفصيلية بالقوائم المالية من خلال وضع محددات لما ينبغي إدراجه من معلومات سواء في القوائم المالية الأساسية أو الإيضاحات، مع توفير مبادئ عامة لتحديد مستوى التفاصيل في عرض تلك المعلومات.

ودأباً لضمان تقديم قوائم مالية ملائمة وموثوق بها لتلبية احتياجات المتعاملين، قدم IFRS 18 ثلاث مجموعات متميزة من الأهداف التي يسعى إلى تحقيقها هي: تحسين القابلية لمقارنة معلومات قائمة الدخل، زيادة شفافية مقاييس الأداء التي تحددها الإدارة، توفير معلومات ملائمة بالقوائم المالية (Corrêa et al., (2024، ويمكن إيجازها في الآتي:

١. تحسين القابلية لمقارنة معلومات قائمة الدخل: لا يوجد حالياً هيكل محدد للقوائم المالية في IFRS الأمر الذي يتيح للشركات اختيار المجاميع الفرعية التي ترغب في دمجها، وغالباً ما تقدم الشركات ربحاً تشغيلياً بطرق تختلف في حسابها من شركة لأخرى، ويتعذر معها مقارنة المعلومات. ولذا قدم IFRS 18 ثلاث فئات محددة للإيرادات والمصروفات التشغيلية والاستثمارية والتمويلية لتحسين هيكل قائمة الدخل، مع إلزام جميع الشركات بعرض المجاميع الفرعية المحددة حديثاً بما في ذلك ربح التشغيل، بما يوفر معلومات أكثر اتساقاً لتحليل أداء الشركات لأجل تسهيل إجراء المقارنة بين معلومات مختلف الشركات.

٢. زيادة شفافية مقاييس الأداء التي تحددها الإدارة: لم يقدم المعيار IAS 1 معلومات كافية للمستثمرين بشأن مقاييس الأداء ، بينما يقدم معيار IFRS 18 مقاييس أداء بديلة مرتبطة بالمجاميع الفرعية بقائمة الدخل تفيد في تحقيق الشفافية مثل: مجمل الربح المعدل، صافي الربح المعدل، الربح التشغيلي المعدل ، Maruszewska & Tuskiewicz, (2024). وإن مقاييس الأداء البديلة (MPM) تستخدمها الشركة في التواصل عمومًا خارج نطاق القوائم المالية، وإبلاغ المتعاملين مع القوائم المالية برأي الإدارة بصفة كلية بشأن جوانب الأداء المالي للشركة ، مع مراعاة أن تلك المقاييس لم يرد الإفصاح عنها في معايير أخرى بـ IFRS (Czajor, 2024).

٣. توفير معلومات ملائمة بالقوائم المالية: يتأثر تحليل المستثمرين لأداء الشركات فيما إذا كانت المعلومات المعروضة بالقوائم المالية ملخصة أو تفصيلية بشكل مفرط، ولهذا المعنى يرسى IFRS 18 إرشادات عريضة بشأن تنظيم المعلومات فيما ينبغي عرضه سواء في تلك القوائم أو الإيضاحات، كما يلزم المعيار الجديد بزيادة شفافية نفقات التشغيل من أجل تحقيق القابلية للفهم من جانب المستثمرين، وذلك من خلال تحليل هذه النفقات وفقاً لطبيعتها أو وظيفتها بما يوفر معلومات ملائمة دون خلط بين طبيعة ووظيفة النفقات.

• تغييرات IFRS 18 وأثرها على المعايير الأخرى:

أشارت إحدى المنظمات الدولية المهمة بـ IFRS بأن من أهم التغييرات التي أضافها IFRS 18 هو تقسيم عملية عرض عناصر الربح أو الخسارة بقائمة الدخل إلى خمس فئات هي: التشغيل، الاستثمار، التمويل، ضرائب الدخل، والعمليات المتوقعة غير المستمرة (EY, 2024).

وانطلاقاً مما سبق، يمكن تناول أهم التغييرات التي أضافها IFRS 18 على المعيار المحاسبي الدولي IAS 1 على النحو التالي: (Ey, 2024 - Maruszewska & Tuskiewicz, 2024)

١. نقل كل من أرباح الأسهم المستلمة والفوائد المحصلة من الإيرادات الأخرى إلى إيرادات الاستثمار.
٢. ترحيل الإيرادات والتكاليف الناشئة عن العقارات الاستثمارية من الإيرادات والمصروفات الأخرى إلى فئة الاستثمار.
٣. إعادة تصنيف أرباح وخسائر سعر الصرف في ذات الفئة التي تعرض فيها المعاملة التي نتجت عنها فروق أسعار الصرف، وتبويبها في فئة التشغيل.
٤. نقل مصروفات الفائدة عن التزامات التقاعد ضمن فئة التمويل.



٥. إدراج حصة أرباح الشركات الزميلة والمشروعات المشتركة باستخدام طريقة حقوق الملكية إلى فئة الاستثمار التي تسبق بند الربح قبل التمويل وضرائب الدخل، بدلاً من دمجها مع المصروفات الإدارية والإيرادات الأخرى عند تحديد الربح التشغيلي بـ IAS 1 (شرف، ٢٠٢٤). أما عن أثر تطبيق IFRS 18 على معايير المحاسبة الدولية الأخرى، يمكن إيجازها على النحو الآتي: (الجندي، ٢٠٢٤ – Kegalj et al., 2024 - PWC Viewpoint)

- (١) تعديل المعيار IAS 7 "قوائم التدفقات النقدية" وذلك باعتبار الربح أو الخسارة التشغيلية نقطة بداية تحديد التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل، وإزالة الخيارات البديلة لطريقة عرض التدفقات النقدية المتعلقة بأرباح الأسهم المدفوعة والمحصلة وكذلك الفوائد.
 - (٢) تعديل المعيار IAS 33 "ربحية السهم" من خلال السماح للشركة بالإفصاح عن معلومات إضافية عن ربحية السهم، وذلك بتضمين قيم إضافية في حساب ربحية السهم.
 - (٣) تعديل المعيار IAS 34 "التقارير المالية المرحلية"، حيث يتم الإفصاح عن معلومات تتعلق بمقاييس الأداء التي تحددها الإدارة (MPM) في القوائم المرحلية، مع توفير إرشادات بشأن كيفية التعامل مع المجاميع الفرعية بتلك القوائم.
- ومما لا شك فيه، أن التغييرات السابقة سوف تؤثر على طريقة عرض قائمة الدخل من خلال إعادة تبويب بنود الربح أو الخسارة، الأمر الذي قد يفيد في توفير الشفافية وضمان اتساق المعلومات بشأن تقييم الأداء، بما يوفر تحقيق القابلية للمقارنة.

3-3 الاختلافات بين معيار IFRS 18 والمعيار المحاسبي المصري رقم (١):

بمراجعة الفكر المحاسبي بشأن تحديد الاختلافات بين IFRS 18 والمعيار IAS 1، يتبين أنه يمكن بلورتها في كل من: طريقة عرض قائمة الدخل وتحديد بعض العناصر مثل حصة أرباح الشركات الزميلة في فئة الاستثمار، وفروق أسعار الصرف الأجنبي، وإضافة مقاييس الأداء البديلة التي تحددها الإدارة، والإفصاحات المطلوبة سواء في القوائم المالية الأساسية أو الإيضاحات (الجندي، ٢٠٢٤ – Kegalj et al., 2024).

وبطبيعة الحال فإن المعيار المحاسبي المصري رقم (١) "عرض القوائم المالية" هو ترجمة للمعيار IAS 1 مع وجود بعض الاختلافات لمواءمة البيئة المصرية، ولذا كان من الضروري تحديد أوجه الخلاف بين معيار IFRS 18 والمعيار المحاسبي المصري الأول تمهيداً لتقييم ملاءمة المعيار الجديد للتطبيق في مصر من ناحية، ولندرة الدراسات العربية في الحديث عن هذا الشأن من ناحية أخرى.

وباستقراء الباحث للمعيارين IFRS 18 والمعيار المحاسبي المصري رقم (١) أمكن تحديد الاختلافات الجوهرية فيما بينهما على النحو التالي: (IFRS 18, (2024) - معايير المحاسبة المصرية ، (٢٠٢٠)

١. من حيث الهدف: يهدف معيار IFRS 18 إلى تحديد متطلبات عرض المعلومات والإفصاح عنها في القوائم المالية للمساعدة في تقديم معلومات ملائمة تعبر بصدق عن أصول الشركة والتزاماتها وحقوق ملكيتها ودخلها ومصروفاتها، بينما يهدف المعيار المصري الأول إلى شرح أسس عرض القوائم المالية لضمان إمكانية مقارنة القوائم المالية للشركة بقوائمها المالية السابقة وقوائم الشركات الأخرى.

٢. من حيث النطاق:

- اتفق المعياران على أن الشركة تلتزم بتطبيق IFRS عند إعداد وعرض القوائم المالية ذات الأغراض العامة.

- أضاف الـ IFRS 18 فقرتين ركزتا على وجود متطلبات عامة وخاصة لعرض المعلومات في قائمتي الأداء (الدخل) وقائمة المركز المالي وقائمة التغيرات في حقوق الملكية مع إجراء بعض التعديلات على المعيار الدولي IAS 7 "قائمة التدفقات النقدية".

- انفرد المعيار المصري الأول بتعريفات هامة بمقدمة المعيار مثل: القوائم المالية ذات الغرض العام، التحريف أو الحذف الهام نسبياً، الإيضاحات، الدخل الشامل الآخر، بينما أرجأ ذلك IFRS 18 إلى الملاحق بنهاية المعيار.

- انفرد IFRS 18 في تناول الفقرة التالية "تقدم العديد من الشركات استعراضاً مالياً من إعداد الإدارة وبشكل منفصل عن القوائم المالية، لوصف وتوضيح السمات الرئيسية للأداء المالي والمركز المالي للشركة بالإضافة إلى صور عدم التأكد".

٣. من حيث متطلبات القوائم المالية:

- وردت متطلبات القوائم المالية بالفقرة ٩ من المعيار IFRS 18 بشكل موجز ومختصر بينما مثيلتها بالمعيار المصري رقم (١) جاءت تفصيلية بتركيزها على هدف القوائم المالية وتحديد عناصر القوائم المالية من البند "أ" إلى البند "و".

- تشابهت المجموعة الكاملة من القوائم المالية في المعيارين، وإن كانت الأولوية لقائمة الأداء المالي في IFRS 18 بالمقارنة بقائمة المركز المالي التي احتلت صدارة المعيار المحاسبي المصري الأول.



- أشار IFRS 18 إلى القوائم المالية الأساسية في كل من قائمة الدخل وقائمة المركز المالي وقائمة التغيرات في حقوق الملكية وقائمة التدفقات النقدية، مع جواز استخدام مصلح الميزانية بدلاً من قائمة المركز المالي، ولم يرد ذلك صراحة في المعيار المصري الأول الذي اهتم بشكل عام - دون التفاصيل - بالقوائم المالية بالإضافة إلى التقارير والقوائم الإضافية مثل التقارير البيئية وقائمة القيمة المضافة.

٤. من حيث خصائص معلومات القوائم المالية: أشار المعيار المصري الأول في الفقرات (١٥ : ٤٨) بشكل مفصل إلى خصائص عامة لمعلومات القوائم المالية، والتي تمثلت في كل من العرض العادل، الاستمرارية، المحاسبة على أساس الاستحقاق، الأهمية النسبية والتجميع، المقاصة، المعلومات المقارنة، ثبات طريقة العرض، وفترة القوائم المالية. بينما ركز IFRS 18 في الفقرات (١١ : ٢٤) على دور القوائم المالية الأساسية وتحديد قائمة الدخل في توفير معلومات رئيسية، على أن يتم عرض المعلومات الأكثر إسهاباً في الإيضاحات، وتم إرجاء الحديث عن خصائص معلومات القوائم المالية في بند تحديد القوائم المالية.

٥. من حيث تحديد القوائم المالية: يتشابه المعياران في تحديد القوائم المالية بشكل واضح من خلال تناولهما النقاط التالية: اسم الشركة، تاريخ نهاية فترة التقرير، وعملة العرض ومستوى التقريب، إلا أن IFRS 18 أضاف في الفقرات (٢٨ : ٤٥) خصائص معلومات القوائم المالية التي سبق إرجاؤها في البند ٤.

٦. من حيث مقاييس الأداء التي تحددها الإدارة: انفرد IFRS 18 دون المعيار المصري الأول وأضاف مقاييس الأداء التي تحددها الإدارة بالإشارة إليها في الفقرات (١١٧ : ١٢٥)، بهدف تقديم معلومات تساعد مستخدمي القوائم المالية على فهم جوانب الأداء المالي والتعرف على مدى التشابه بين مقاييس أداء الإدارة والمقاييس الأخرى التي وردت بباقي معايير IFRS، وذلك لتقديم رؤية الإدارة لجوانب الأداء المالي للشركة.

٧. من حيث الملاحق: اكتفى IFRS 18 في الملاحق بتحديد تعاريف ومصطلحات تم تناولها في ثنايا المعيار الجديد، بينما وردت بملاحق المعيار المصري رقم (١) أمثلة تطبيقية ونماذج توضيحية لكل من قائمة المركز المالي وقائمة التدفق النقدي وقائمة الدخل الشامل وقائمة التغير في حقوق الملكية.

٨. من حيث محتوى القوائم المالية:

- لم تختلف كثيراً قائمة الدخل الشامل سواءً بـ IFRS 18 أو المعيار المصري الأول، سوى في التبويب أو التفاصيل التي شهدتها المعيار المصري.

- قائمة المركز المالي تختلف في المعيارين، حيث يظهر بند العقارات والآلات والمعدات في معيار IFRS 18 بينما يظهر بند الأصول الثابتة بالمعيار المصري المقابل، كما أشار IFRS 18 في البند "د" بالفقرة ٣-١ إلى الشهرة ولم تظهر صراحة في المعيار المصري الأول بحجة أنها تدرج ضمن الأصول غير الملموسة بالفقرة ٥٤.
- قائمة التغير في حقوق الملكية تتشابه إلى حد كبير في المعيارين، إلا أن IFRS 18 أضاف في الفقرة ١٠٨ وجوب إجراء تعديلات بأثر رجعي على الرصيد الافتتاحي للأرباح المبقاة تبعاً للتغير في السياسات المحاسبية طبقاً لما ورد بـ IAS 8.
- قائمة التدفقات النقدية تم تناولها في المعيار المصري الأول بشكل موجز على خلفية أنه تم تناولها بالمعيار المصري رقم "٤"، بينما لم يتم تناول مكونات قائمة التدفقات النقدية بمعيار IFRS 18.
- الإيضاحات تتشابه في المعيارين بشكل كبير ولا توجد اختلافات فيما بينهما.
- قائمة الدخل "الربح أو الخسارة" استحوذت جانباً كبيراً في المعيار IFRS 18 بالفقرات (٤٦ : ٨٥) حيث تم تصنيف الدخول والمصروفات إلى خمس فئات هي: فئة التشغيل بالفقرة ٥٢، وفئة الاستثمار بالفقرات (٥٣ : ٥٨)، وفئة التمويل بالفقرات (٥٩ : ٦٦)، وفئة ضرائب الدخل بالفقرة ٦٧، وفئة العمليات غير المستمرة بالفقرة ٦٨، بينما لم ترد تلك التفاصيل بالمعيار المصري الأول. ويمكن إيضاح الاختلافات في عرض قائمة الدخل بين المعيارين في ضوء الجدولين التاليين:



جدول رقم (١): قائمة الدخل وفقاً لمعيار IFRS 18

فئة التشغيل	××	إيراد النشاط الرئيسي (التشغيل)
	(××)	<u>يطرح منه:</u> المصروفات التشغيلية (تكلفة المبيعات والإهلاك والاستنفاد وخسائر الهبوط)
فئة الاستثمار	××	الربح التشغيلي (١)
	××	<u>يضاف:</u> الدخل الاستثمارية (عقود الاستثمار، دخول التأمين، فروق أسعار الصرف)
	××	دخل الاستثمارات في الشركات الزميلة والمشروعات المشتركة بطريقة حقوق الملكية
	××	دخول وعوائد الأصول الأخرى
	(××)	<u>يخصم منه :</u> مصروفات استثمارية ومصروفات تمويل التأمين
فئة التمويل	××	الربح قبل التمويل وضرائب الدخل (٢)
	××	<u>يضاف:</u> دخول الفائدة (دخول ناشئة عن التغيرات في معدلات الفائدة)
	××	± مكاسب وخسائر القيمة العادلة للأصول
	(××)	<u>يطرح منها:</u> مصروفات الفائدة والتزامات عقود الإيجار والتزامات المعاشات
فئة الضرائب	××	الربح قبل الضرائب والعمليات غير المستمرة (٣)
	(××)	<u>يطرح منه:</u> ضرائب الدخل (مصروف الضرائب)
فئة العمليات غير المستمرة	××	الربح قبل العمليات غير المستمرة (٤)
	××	± دخول ومصروفات عن العمليات غير المستمرة
	××	صافي الربح (٥)

(المصدر: IFRS 18,2024)

جدول رقم (٢): قائمة الدخل طبقاً للمعيار المحاسبي المصري رقم (١)
"وفقاً لوظيفة المصروف"

xx	إيراد المبيعات
xx	(-) تكلفة المبيعات
xx	مجمّل الربح
xx	(+) إيرادات أخرى منها حصة أرباح الشركات الزميلة
(xx)	(-) مصروفات بيع وتوزيع
(xx)	(-) مصروفات إدارية وعمومية
(xx)	(-) مصروفات بحوث وتطوير
(xx)	(-) مصروفات أخرى
xx	ربح أو خسارة التشغيل
xx	+ إيرادات تمويلية
(xx)	- مصروفات تمويلية
xx	ربح التمويل
xx	+ إيراد استثمارات بطريقة حقوق الملكية
xx	الربح قبل الضرائب
(xx)	(-) مصروف ضريبة الدخل
xx	الربح الناتج من العمليات المستمرة
xx	± ربح أو خسارة العمليات غير المستمرة
xx	صافي ربح السنة

(المصدر: معايير المحاسبة المصرية ٢٠٢٠)

وفي ضوء العرض السابق، يتضح للباحث كثير من الأمور الجوهرية بين المعيارين IFRS18 والمعيار المحاسبي المصري رقم (١) نوجزها في التالي:

- تركزت الاختلافات الرئيسية بين المعيارين في طريقة تبويب قائمة الدخل وتحديداً في العناصر التالية: حصة أرباح الشركات الزميلة بطريقة حقوق الملكية، ومصروفات الفوائد المدفوعة والمستلمة، وتوزيعات الأرباح المدفوعة والمحصلة. بينما تتشابه طرق قياس بنود الدخل في المعيارين حيث ركز IFRS 18 على طريقة عرض القوائم المالية دون المساس بكيفية قياس بنود تلك القوائم.



- تصنيف الدخول والمصروفات إلى خمس فئات بـ IFRS 18 قد يرجع إلى محاولة زيادة تفاصيل بنود قائمة الدخل لتحقيق الشفافية والقابلية للمقارنة، ولأغراض المواءمة بين قائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية بتوفير معلومات عن أنشطة التشغيل والاستثمار والتمويل.
- تم إضافة فئة الاستثمار في قائمة الدخل التي وردت بـ IFRS 18، كخطوة من IASB لفصل العناصر التشغيلية عن الاستثمارية لأغراض خدمة المتعاملين مع القوائم المالية وخاصة المستثمرين، بينما تم دمج فئة الاستثمار بعناصر التشغيل بالمعيار المصري الأول.
- وردت مقاييس الأداء التي تحددها الإدارة بـ IFRS 18 مثل مجمل الربح المعدل، والربح التشغيلي المعدل، صافي الربح المعدل، لأغراض تحقيق موثوقية معلومات القوائم المالية، بينما لم ترد تلك المقاييس بالمعيار المصري الأول.
- متطلبات القوائم المالية وردت تفصيلاً بالمعيار المصري الأول بينما جاءت موجزة ومختصرة بـ IFRS 18، وانفرد المعيار المصري الأول بالحديث عن المصطلحات والتعاريف الهامة وخصائص معلومات القوائم المالية في مقدمة المعيار، بينما أرجأ الـ IFRS 18 الحديث عن المصطلحات والتعاريف إلى ملاحق المعيار.
- وردت نماذج إيضاحية لمجموعة من القوائم المالية الأساسية بملاحق المعيار المصري الأول بينما لم يرد ذلك في IFRS 18، ولذا يرى الباحث عدم الاستغناء كليةً عن محتوى المعيار المحاسبي المصري رقم (١) والاستفادة من نقاط القوة به وإضافتها إلى محتوى IFRS 18.

3-4 تحليل وتقييم معيار IFRS 18 في ضوء مؤشرات التقييم:

أشار (2013) ICAEW، إلى أن هناك أربعة أسباب رئيسية تدعو إلى تنظيم الإفصاح بالتقارير المالية هي: اعتبار الإفصاح بمثابة سلعة عامة تحتاج لمن يدفع ثمنها، عدم ملائمة وضعف موثوقية معلومات القوائم المالية من جانب المتعاملين معها، عدم قابلية مقارنة معلومات تلك القوائم، وعدم تماثل المعلومات في ظل غياب تنظيم الإفصاح. ونتيجة لذلك هناك تعارض بين تنظيم الإفصاح من ناحية وتنوع طبيعة الشركات وتباين احتياجات المتعاملين مع التقارير المالية من ناحية أخرى.

ومن هذا المنطلق، جاءت هيكلية محتويات IFRS 18 ثمرة مشاورات وتعليقات مطولة من جانب IASB طيلة عشر سنوات من أجل تنظيم عملية الإفصاح بالقوائم المالية وتلبية احتياجات المتعاملين بهدف تحقيق جودة المعلومات المالية لمخرجات هذه القوائم.

ويبدو للباحث أن تحليل وتقييم محتوى IFRS 18 يعد الركيزة الأساسية للتحقق من ملاءمة تطبيقه في مصر على ضوء مجموعة من مؤشرات التقييم هي: الشفافية، القابلية للمقارنة، الحد من إدارة الربحية، تخفيض عدم تماثل المعلومات، توافر المصطلحات والأمثلة التطبيقية ونماذج إيضاحية للقوائم المالية، والتوقيت المناسب لتنفيذ معيار IFRS 18.

(١) مؤشر الشفافية:

يقصد بالشفافية، المدى الذي تكشف فيه التقارير المالية عن الجوانب الاقتصادية والمعلومات الأساسية عن الشركة بطريقة يسهل فهمها من جانب المستخدمين (Barth & Schipper, 2008) ، وهي مرآة ذات وجهين فلكي تتمكن من رؤية ما بداخل الشركة؛ تكشف الشفافية عن المعلومات المالية وغير المالية سواءً بالقوائم المالية أو بالإيضاحات بهدف عدم تضليل المساهمين (Abdullah et al., 2015).

ومنذ انهيار شركة Enron وغيرها من شركات دول العالم، دارت نقاشات طويلة بصدد البحث عن علاقة شفافية القوائم المالية بمعايير المحاسبة ودور الهيئات التنظيمية تجاه ذلك. ولذا أشار SEC إلى أهمية شفافية التقارير المالية من خلال توصيته بعدم الإفراط في الإفصاح لتسهيل قابلية الفهم من جانب المتعاملين، لأن طول وتعقيد المعلومات بالقوائم المالية يحول دون فهمها وكثير من الحالات لا تكمن المشكلة في نقص المعلومات بقدر عدم وضوحها والإفراط فيها (Miller, 2010).

وهناك عدة مناهج لقياس الشفافية منها مقاييس تعتمد على السوق، ومقاييس ترتبط بتصورات المحللين الماليين (مقياس AIMR)، ومقاييس محاسبية كثيرة مثل مقياس Dechow-Dichev لجودة المستحقات، مقياس مؤسسة Standard & Poor's ، وكثافة معلومات التقارير المالية وتوقيت نشرها (Biehl et al., 2024 - Barth & Schipper, 2008) (يوسف، ٢٠٢٥).

وتعتمد المقاييس السابقة على قدرة معايير المحاسبة في توفير قوائم مالية تعرض معلوماتها بشكل واضح يسهل فهمها من جانب المتعاملين، مع عدم إغفال دور الإيضاحات في توفير المعلومات غير المالية. وأيضاً لتحقيق الشفافية يجب الإفصاح عن تفاصيل بنود الربحية بقائمة الدخل، والتركيز على تجسيد بنود القوائم المالية بشكل يعبر عن الواقع الاقتصادي، والاهتمام بمقاييس الأداء.



- وبتحليل محتوى IFRS 18 بما يرتبط بمؤشر الشفافية، تبين للباحث ما يلي:
- تشير الفقرة ١٦ (أ) إلى أن دور القوائم المالية الأساسية هو تقديم ملخصات كاملة عن الأصول والالتزامات وحقوق الملكية والدخل والمصروفات من أجل تسهيل القابلية للفهم من جانب المتعاملين مع القوائم.
 - تشير الفقرتان ١٧، ٢٠ إلى دور الإيضاحات في تقديم معلومات ذات أهمية نسبية تمكن مستخدمي القوائم المالية من فهم البنود المستقلة المعروضة، وتكملة تلك القوائم بمعلومات إضافية تحقق للمستخدمين فهم تأثير المعاملات والأحداث الأخرى على كل من المركز والأداء المالي للشركة.
 - تشير الفقرة ٢٥ إلى إلزام الشركة بعرض القوائم المالية بشكل واضح يميزها عن غيرها من المعلومات الأخرى في نفس الوثيقة، من خلال تحديد الإجماليات والتفاصيل لبنود تلك القوائم.
 - تشير الفقرة ٤٣ إلى ضرورة قيام الشركة بتصنيف ووصف البنود التي تعرض في القوائم المالية الأساسية أو في الإيضاحات (مجاميع، مجاميع فرعية)؛ بطريقة تعكس خصائص كل بند بدقة لتمكن مستخدمي القوائم من فهمها.
 - تشير الفقرتان ١١٣، ١١٤ إلى أنه يجب على الشركة الإفصاح في الإيضاحات عن أساس إعداد القوائم المالية، والسياسات المحاسبية المستخدمة بطريقة تعزز كل من القابلية للفهم وتجنب الأخطاء المحاسبية من جانب المتعاملين مع القوائم المالية.
 - تشير الفقرة ١٢١ إلى أن الإفصاح عن مقاييس الأداء التي تحددها الإدارة، يهدف إلى مساعدة مستخدمي القوائم المالية في تفهم جوانب الأداء المالي وفقاً لرؤية الإدارة.
- وتأكيداً على ما سبق، خلصت كثير من الدراسات (Lee,2024 - Czajor,2024) (شرف، ٢٠٢٤)، إلى إسهام معيار IFRS 18 في تحقيق شفافية التقارير المالية، وعليه يمكن صياغة الفرض الأول في صورة فرض العدم على النحو التالي:
- الفرض الأول H₀₁: "لا توجد اختلافات دالة إحصائية بين فئات المستقصى منهم بشأن توافر الشفافية عند تطبيق IFRS 18".

(٢) مؤشر القابلية للمقارنة:

يشير (IASB, 2018) إلى القابلية للمقارنة بأنها إحدى خصائص المعلومات التي تمكن مستخدمي القوائم المالية من تحديد أوجه الشبه والاختلاف بين عناصر تلك القوائم وفهمها، والاتساق ليس مرادفاً للقابلية للمقارنة حيث يشير إلى استخدام الشركة نفس الأساليب المحاسبية لذات بنود القوائم المالية سواءً من فترة لأخرى داخل الشركة أو فترة واحدة عبر مجموعة من

الشركات، أما لكي تكون المعلومات قابلة للمقارنة يجب أن تتشابه الأشياء المتماثلة وأن تتباين الأشياء المختلفة.

وهناك كثير من العوامل التي تؤثر على تحقيق القابلية للمقارنة من أهمها: طرق القياس المستخدمة بموجب معايير المحاسبة، اختلاف تفسير المعالجات المحاسبية، تباين طرق الإفصاح، التجميع والتفصيل في بنود القوائم المالية، البيئة المحيطة بالشركة مثل هيكل الملكية وطبيعة لغة التقارير المالية (Abed et al.,2022 - Henry et al.,2025 - رزق وعقيلي، ٢٠٢٤). وهذا يعني أن القابلية للمقارنة تسمح بمقارنة المعلومات المتماثلة لنفس الشركة عبر الزمن، أو مقارنة المعلومات بين شركة وأخرى لها نفس خصائص المعلومات.

ويبدو أن مقاييس الأداء البديلة التي لا تتوافق مع GAAP، قد تعمل على تحسين القابلية للمقارنة (Black et al.,2021)، ويحدث ذلك عندما يغير معدو القوائم المالية طريقتهم المعتادة باستبعاد بنود الأرباح غير المتوافقة مع المبادئ المقبولة عموماً لمقابلة احتياجات المتعاملين في تعزيز القابلية للمقارنة. وتماشياً لما سبق ذكره، فإن محتوى IFRS 18 يشمل مقاييس الأداء التي تحددها الإدارة (MPM) والتي لا تتوافق مع GAAP من أجل تحقيق القابلية للمقارنة، كما يضيف IFRS 18 مجاميع فرعية محددة بقائمة الدخل لتلتزم بها الشركات لتسهيل مقارنة الأداء المالي للشركات.

وباستقراء محتوى IFRS 18 بشأن الفقرات التي ترتبط بتوفير القوائم المالية لخاصية القابلية للمقارنة يمكن استخلاص الآتي:

- تشير الفقرة ١٦ (ب) إلى أنه يجب على الشركة تقديم القوائم المالية الأساسية بطريقة تفيد المستخدمين في إجراء المقارنات بين الشركات، وبين فترات التقرير لنفس الشركة.
- تشير الفقرة ٢٤ إلى إلزام الشركة بعرض بنود مستقلة لمجاميع فرعية إضافية بشرط أن تكون متسقة من فترة لأخرى وتتوافق مع هيكل القوائم المالية.
- تشير الفقرة ٣٠ إلى وجوب حفاظ الشركة على طريقة عرض البنود والإفصاح عنها وتصنيفها في القوائم المالية من فترة التقرير عنها إلى الفترة التي تليها.
- تشير الفقرة ٣١ إلى التزام الشركة بتقديم معلومات مقارنة (أي معلومات تخص فترة التقرير السابقة) لجميع بنود القوائم المالية المقرر عنها في الفترة الحالية.

وتأسيساً على ما سبق، خلصت كثير من الدراسات (الجدي، ٢٠٢٤ - Corrêa et al., 2024 Malinovskaya, 2024) إلى نتيجة مفادها أن تطبيق IFRS 18 قد يساعد مستخدمي القوائم



المالية في تحسين القابلية للمقارنة، ويشكل هيكلاً أكثر اتساقاً لقائمة الدخل في ضوء إجراءات توحيد الممارسات المحاسبية. وعليه يمكن صياغة الفرض الثاني في صورة فرض العدم كما يلي: الفرض الثاني H₀₂: "لا توجد اختلافات دالة إحصائية بين فئات المستقصى منهم بشأن قدرة IFRS 18 في تحقيق القابلية للمقارنة".

(٣) مؤشر إدارة الربحية:

يقصد بإدارة الربحية تكبير أو تأجيل الاعتراف بالإيرادات والمصروفات من أجل تعديل الأرباح بما يتوافق مع أهداف الإدارة، والتلاعب في بنود القوائم المالية بغرض إصدار تقارير مالية مضللة لتلبية توقعات السوق أو خفض الأرباح لأغراض ضريبية (Athaya et al., 2025). وهذا يعني التلاعب الاستراتيجي بالقوائم المالية من قبل المديرين لتحقيق نتائج محددة من خلال استخدام أساليب الاستحقاق الاختيارية وتعديل التقديرات المحاسبية، أو التلاعب بالأنشطة الفعلية (تغيير القرارات التشغيلية) تحت عباءة المعايير المحاسبية، بدافع التزامات تعاقدية أو متطلبات تنظيمية أو حوافز إدارية (Abiahu et al., 2019- Puspitasari et al., 2025 - Sinebe, 2025). ولقد كانت أحد الأسباب الرئيسية لاستبدال IFRS 18 بالمعيار IAS 1، أن الأخير يحتوي على مساحة من الاختيارات المحاسبية التي تسمح بممارسة إدارة الربحية من قبل المديرين. بالإضافة إلى أن IFRS اعتمدت في صياغتها على أساس المبادئ الذي يركز على إرشادات عمومية ليست تفصيلية حول كيفية تطبيق المعالجات المحاسبية، بما يسمح للإدارة ومعدّي القوائم المالية بتفسير تلك المعالجات بما يتماشى مع ظروف الشركة (Abdullahi & Suleiman, 2021- Habib et al., 2019- Temiz & Güleç, 2017).

كما تتصف معايير IFRS بقدر كبير من المرونة في المعالجات المحاسبية حيث تتاح أكثر من معالجة محاسبية واحدة لبعض بنود القوائم المالية، الأمر الذي يسمح للمديرين بالتلاعب سواءً بتطبيق أساليب زيادة أو خفض الربح بما يسيء لاستخدام السياسات المحاسبية (Albitar et al., 2019- KPMG, 2020 - Ali & Ahmed, 2017). بالإضافة إلى أن توافر حجم كبير من التقديرات المحاسبية بمحتوى IFRS؛ يسمح للإدارة بتعديل أرباح شركاتها بما يتوافق مع منافعها الذاتية ومن ثم ممارسة إدارة الربحية.

واستناداً لما سبق، عمد IFRS 18 على إزالة الاختيارات الخاصة بتصنيف التدفقات النقدية الناتجة عن الفوائد وتوزيعات الأرباح (Kegalj et al., 2024) وتقليل حجم التقديرات المحاسبية بمحتوى المعيار الجديد للحد من إدارة الربحية (Lee, 2024). ولذلك ركز IASB عند صياغة

- محتوى IFRS 18 على استخدام سياسات محاسبية محددة للمعاملات المحاسبية بتخفيض حجم التقديرات المحاسبية والاختيارات المحاسبية في محاولة لتجنب استخدام المديرين لإدارة الربحية.
- ويمكن الاستدلال على علاقة محتوى IFRS 18 بإدارة الربحية من خلال تناول الفقرات التالية:
- تشير الفقرة ٤٧ بمعيار IFRS 18 إلى أنه يجب على الشركة تصنيف الدخول والمصروفات بقائمة الدخل إلى خمس فئات هي: التشغيل، الاستثمار، التمويل، ضرائب الدخل، والعمليات غير المستمرة بشكل محدد يمنع التلاعب بالأرقام.
 - تشير الفقرة ٥٠ إلى أن الدخول التي تتعلق بالنشاط الرئيسي للشركة تصنف ضمن فئة التشغيل بقائمة الدخل.
 - تشير الفقرة ٥٥ إلى أنه يجب تصنيف الاستثمارات في شركات زميلة والمشروعات المشتركة والمحاسبة عنها بطريقة حقوق الملكية ضمن فئة الاستثمار في قائمة الدخل.
 - تشير الفقرة ٥٦ إلى وجوب استخدام طريقة واحدة عند تبويب الدخل الناشئ من النقد ومعادلات النقد ضمن الفئة الاستثمارية مع وجود بعض الاستثناءات لذلك.
 - تشير الفقرة ٦١ إلى إلزام الشركة باتباع طريقة محددة للدخول ومصروفات الفوائد؛ بإدراجها ضمن فئة التمويل بقائمة الدخل.
 - تشير الفقرة ٦٤ إلى أنه يجب على الشركة استبعاد دخول ومصروفات التأمين من الفئة التمويلية إلى الفئة التشغيلية عند إعداد قائمة الدخل.
- وعلى ضوء ما سبق، يمكن صياغة الفرض الثالث في صورة فرض عدم على النحو التالي:
- الفرض الثالث H₀₃: "لا توجد اختلافات دالة إحصائية بين فئات المستقصى منهم بشأن قدرة IFRS 18 في الحد من إدارة الربحية".

٤) مؤشر عدم تماثل المعلومات:

توضح نظرية الوكالة Agency Theory أن العلاقة التعاقدية بين المديرين (الوكلاء)، والمساهمين (الأصيل) تقود إلى تضارب المصالح فيما بينهم بسبب عدم تماثل المعلومات، حيث يمتلك الوكلاء معلومات أكثر من الأطراف الأخرى بطريقة تدعو إلى استغلال الإدارة لهذه المعلومات بما يحقق منافعها الشخصية (Puspitasari et al., 2025). ولذا تنشأ مشكلة عدم التماثل من حياة المديرين على معلومات بصفتهم مطلعين على بواطن الأمور في الشركة؛ بدرجة أكبر مما تحصل عليه الأطراف الأخرى وتحديداً المستثمرين من المعلومات (Tan & Liu, 2017).

ومما لا شك فيه، يؤثر عدم تماثل المعلومات سلباً على قيمة الشركة حيث يقلل من ثقة المستثمرين في القوائم المالية، وعند الالتزام بتوقيت محدد للإفصاح وفقاً للوائح تقل الفجوة المعلوماتية بين المديرين والمستثمرين، وكذلك فإن الإفصاح عن المعلومات المالية وغير المالية



قد يفيد في الحد من عدم تماثل المعلومات (Luvinta et al.,2025 -Alberti-Alhtaybat et al.,2012).

وباستقراء محتويات IFRS 18 بشأن الفقرات التي ترتبط بتوفير معلومات كاملة للمتعاملين للحد من عدم تماثل المعلومات، يمكن تناول الآتي:

- تشير الفقرة ٢٠ بمعيار IFRS 18 إلى وجوب تكملة القوائم المالية الأساسية بمعلومات إضافية لتحقيق الهدف من تلك القوائم.
- تشير الفقرة ٢٨ إلى أنه يجب على الشركة أن تعرض كافة المعلومات بنفس القدر من الأهمية في مجموعة كاملة من القوائم المالية.
- تشير الفقرة ٤١ (هـ) إلى أنه يجب أن تضمن عملية تجميع أو تفصيل المعلومات في القوائم المالية، عدم حجب المعلومات ذات الأهمية النسبية للمستخدمين.
- وفي ضوء ما تقدم، يمكن صياغة الفرض الرابع في صورة فرض العدم على النحو التالي:
الفرض الرابع H₀₄: "لا توجد اختلافات دالة إحصائية بين فئات المستقصى منهم بشأن قدرة IFRS 18 على تخفيض عدم تماثل المعلومات".

٥) مؤشر توافر المصطلحات والامثلة التطبيقية ونماذج إيضاحية للقوائم المالية:

ورد في نهاية IFRS 18، ملحق (أ) لبيان المصطلحات وأهم التعاريف المستخدمة في المعيار مثل التجميع، التصنيف، التفصيل، التقارير المالية ذات الغرض العام، مقاييس الأداء التي تحددها الإدارة، الإيضاحات، الربح التشغيلي، الدخل الشامل الآخر، وأيضاً ورد بالملحق (ب) إرشادات التطبيق التي تحتوي على ١٣٢ فقرة لها نفس القوة التي تحظى بها سائر أجزاء IFRS18.

وفي ضوء ما سبق، يمكن صياغة الفرض الخامس في صورة فرض العدم كالتالي:
الفرض الخامس H₀₅: "لا توجد اختلافات دالة إحصائية بين فئات المستقصى منهم بشأن توافر المصطلحات في محتوى IFRS 18".

وعلى خلاف ما سبق، لم يحتوِ IFRS 18 على أمثلة تطبيقية مرشدة لتنفيذ المعيار أو نماذج إيضاحية لمجموعة القوائم المالية الأساسية، أسوةً بما هو وارد في المعيار المصري الأول الذي عرض بملاحقه نماذج لقائمة المركز المالي، قائمة التدفق النقدي، قائمة الدخل الشامل، وقائمة التغير في حقوق الملكية. وفي ضوء ذلك يمكن صياغة الفرض السادس في صورة فرض العدم على النحو التالي:

الفرض السادس H₀₆: "لا توجد اختلافات دالة إحصائية بين فئات المستقصى منهم بشأن قصور محتويات IFRS 18 في توفير أمثلة تطبيقية ونماذج إيضاحية للقوائم المالية".

٦ مؤشر التوقيت المناسب لتنفيذ IFRS 18:

أفرد IFRS 18 الملحق (ج) للحديث عن تاريخ سريان المعيار الجديد والتحول نحوه ، حيث أشارت الفقرة (ج ١) إلى أنه يجب على الشركة تطبيق هذا المعيار لفترات التقرير السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٢٧ أو بعد ذلك التاريخ، كما يُسمح بالتطبيق الأسبق مع وجوب الإفصاح عن تلك الحقيقة في الإيضاحات. وأيضاً أشارت الفقرات (ج ٢: ج ٧) إلى كيفية التحول نحو تنفيذ المعيار الجديد ووجوب تطبيق المعيار بأثر رجعي عند تطبيق معايير أخرى مثل IAS 8, IAS34, IFRS 19، وأشارت الفقرة (ج ٨) إلى سحب المعيار المحاسبي الدولي IAS 1 واستبداله بـ IFRS 18. واختتم محتوى IFRS 18 بالملحق (د) الذي غني بالتعديلات على معايير المحاسبة الدولية الأخرى التي تأثرت بتطبيق IFRS 18.

وفي ضوء ما سبق، يمكن صياغة الفرض السابع في صورة فرض العدم على النحو التالي:
الفرض السابع H₀₇: "لا توجد اختلافات دالة إحصائية بين فئات المستقصى منهم بشأن التطبيق الإلزامي الكامل لـ IFRS 18 في يناير ٢٠٢٧".

4- منهجية الدراسة الميدانية:

لسنوات عديدة حظيت حاجة المتعاملين مع سوق المال باهتمام كبير في الأدبيات المحاسبية من أجل توفير معلومات ملائمة تساهم في اتخاذ قرارات استثمارية رشيدة Maruszewska & Tuskiewicz (2024). ولا سيما أن عدم الرضا عن التقارير المالية من قبل المتعاملين مع سوق المال؛ أمر لا مفر منه ويجب معه إصلاح عملية وضع المعايير بما يعطي وزناً أكبر لمشاركة آراء هؤلاء المتعاملين وتحديداً المستثمرين لمناقشة قضايا عرض المعلومات بالقوائم المالية (ICAEW,2013). ولذا يهدف هذا الجزء إلى التحقق الميداني من النتائج التي توصل إليها الباحث في الجزء النظري، والتي تتعلق بمدى توافر مؤشرات التقييم في الـ IFRS 18 عند تطبيق المعيار الجديد في البيئة المصرية من منظور المتعاملين مع سوق المال.

ولقد قام الباحث بتصميم قائمة الاستبيان وتوزيعها إلكترونياً على فئات مجتمع الدراسة، ثم تم تحليل الردود إحصائياً لاختبار فروض الدراسة واستخلاص النتائج.

4-1 مجتمع وعينة الدراسة:

يتمثل مجتمع الدراسة في الأطراف المعنية بتطبيق IFRS 18 التي تتعامل مع سوق المال والذي يمكن تقسيمه إلى ثلاث فئات، وهي:



١- المديرون الماليون في الشركات المقيدة في البورصة المصرية؛ على اعتبار أنهم معدو القوائم المالية (كبدل عن الإدارة)، ويتعاملون باستمرار مع المعايير المحاسبية، ويشترط في هذه الفئة أن يشغلوا وظيفة مدير مالي، أو نائب له، أو مدير في إحدى الإدارات المالية؛ لضمان توافر مستوى ملائم من الخبرة.

٢- المراجعون الخارجيون الذين يبذلون آراءهم في مدى سلامة وصحة المعلومات الواردة في القوائم المالية وفقاً لمعايير المحاسبة والمراجعة، ولديهم مكاتب محاسبة ومراجعة.

٣- المحللون الماليون في شركات السمسرة في الأوراق المالية (ممثلي المستثمرين)؛ باعتبار أن لديهم الخبرة الكافية في تفسير المعلومات الواردة في القوائم المالية الناتجة من تطبيق المعايير، كما يقدمون النصائح والمشورة للمستثمرين بشأن القرارات الاستثمارية المتعلقة ببيع الأسهم أو شرائها.

ونظراً لكبر حجم مجتمع الدراسة الذي يتم اختياره، تم انتقاء عينة عشوائية طبقية من كل فئة على حدة بشكل حتمي. وقد وزع الباحث ١٥٠ استمارة استقصاء بواقع ٥٠ استمارة لكل فئة في عينة الدراسة المشار إليها، والجدول التالي رقم (٣) يوضح القوائم الموزعة، والمتسلسلة والصالحة لإجراء التحليل الإحصائي:

جدول رقم (٣): القوائم الصالحة للتحليل

الفئة	القوائم الموزعة	القوائم المستلمة	نسبة الردود	القوائم المرفوضة	القوائم الصالحة للتحليل
المديرين الماليين	٥٠	٤٣	٨٦٪	٢	٤١
مراجعو الحسابات	٥٠	٤٦	٩٢٪	١	٤٥
المحللين الماليين	٥٠	٤٢	٨٤٪	٤	٣٨
الإجمالي	١٥٠	١٣١	٨٧,٣٪	٧	١٢٤

(المصدر: من إعداد الباحث)

يلاحظ من الجدول رقم (٣) أن متوسط نسبة الردود بلغت ٨٧,٣٪ وهي نسبة مقبولة في الدراسات المشابهة، كما يلاحظ أن عدد القوائم الصالحة للتحليل بلغ (١٢٤) قائمة بعد مراجعتها واستبعاد مجموعة من القوائم وعددها (٧) قوائم نتيجة وجود أخطاء جوهريّة بها، أما القوائم التي لم تتضمن إجابات عن بعض الأسئلة فقد تم الإبقاء عليها واعتبار تلك الأسئلة قيماً مفقودة Missing Values.

2-4 أسلوب جمع البيانات:

اعتمد الباحث في الحصول على البيانات اللازمة للدراسة الميدانية على أسلوب قائمة الاستقصاء والمقابلة الشخصية مع عينة الدراسة.

وتشتمل قائمة الاستقصاء (الواردة في ملحق البحث) على مجموعة من الأسئلة التي صيغت بشكل يرتبط بفروض البحث، وبما يخدم التحقق من صحتها. وقام الباحث باختبار صلاحية قائمة الاستبيان قبل توزيعها على فئات العينة من الناحيتين الشكلية والموضوعية ، وذلك عن طريق عرض الاستبانة على مجموعة من الأكاديميين ومراجعي الحسابات للتأكد من وضوح الأسئلة ، كما تم عرضها على عدد من المتخصصين في مجال التحليل الإحصائي.

3-4 أساليب التحليل الإحصائي:

تم معالجة البيانات إحصائياً باستخدام حزمة البرنامج الإحصائي SPSS.20، وأعطيت أوزان ترجيحية للأسئلة المتدرجة على مقياس ليكرت والمكونة من خمسة مستويات كالتالي:

لا ينطبق تماماً	لا ينطبق	محايد	ينطبق	ينطبق تماماً
(١) درجة واحدة	(٢) درجتان	(٣) درجات	(٤) درجات	(٥) درجات
غير موافق تماماً	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماماً

ولتحديد أساليب التحليل الإحصائي المناسبة لبيانات الدراسة يجب في البداية تحديد مدى توافق تكرارات فئات العينة مع التوزيع الطبيعي من عدمه، بالإضافة إلى تقييم مدى ثبات ومصدقية إجابات مفردات العينة.

أولاً: اختبار اعتدالية التوزيع:

اعتمد الباحث في اختبار التوزيع الطبيعي للبيانات على مقياسي الالتواء Skewness والتفلطح Kurtosis في قياس مدى تشتت البيانات، بالإضافة إلى اختبار Kolmogorov-Smirnov للعينات الكبيرة (حجم العينة > 30). وقد جاءت النتائج كما موضح بالجدول رقم (٤):



جدول رقم (٤): اختبار التوزيع الطبيعي للبيانات

Kolmogorov-Smirnov Test		مقاييس الالتواء والتفلطح		المتغير	Kolmogorov-Smirnov Test		مقاييس الالتواء والتفلطح		المتغير
Asymp. Sig.	Test Statistic	Kurtosis	Skewness		Asymp. Sig.	Test Statistic	Kurtosis	Skewness	
0.000	0.512	19.369	4.162-	X3.2	0.000	0.521	10.751	3.295-	X _{1.1}
0.000	0.512	7.947	2.867-	X3.3	0.000	0.522	10.711	3.251-	X _{1.2}
0.000	0.477	6.918	2.657-	X3.4	0.000	0.508	6.868	2.751-	X _{1.3}
0.000	0.511	7.033	2.819-	X3.5	0.000	0.535	23.677	4.682-	X _{1.4}
0.000	0.510	11.813	3.351-	X3.6	0.000	0.529	4.899	2.612-	X _{1.5}
0.000	0.478	4.140	2.250-	X4.1	0.000	0.535	7.849	3.118-	X _{1.6}
0.000	0.490	8.189	2.852-	X4.2	0.000	0.498	12.326	3.426-	X _{2.1}
0.000	0.493	4.741	2.370-	X4.3	0.000	0.513	5.652	2.495-	X _{2.2}
0.000	0.514	2.731	1.647-	X5.1	0.000	0.518	7.642	2.968-	X _{2.3}
0.000	0.533	2.731	1.647-	X6.1	0.000	0.540	16.420	4.261-	X _{2.4}
0.000	0.509	11.995	3.524	X6.2	0.000	0.525	12.051	3.433-	X _{2.5}
0.000	0.354	2.731	1.647-	X7.1	0.000	0.508	6.868	2.751-	X _{3.1}

(المصدر: من إعداد الباحث بالرجوع لمخرجات التحليل الإحصائي)

ويتضح من الجدول رقم (٤) أن غالبية قيم معامل الالتواء جاءت سالبة وتبتعد عن الصفر مما يعني التواء منحنى البيانات جهة اليسار، كما أن قيم معامل التفلطح جاءت قيمتها موجبة وكبيرة وهو ما يعني شدة تفلطح المنحنى، ووفقاً لقيم معاملي الالتواء والتفلطح فإن تكرارات فئات العينة لا تتوافق مع التوزيع الطبيعي؛ أي أن توزيع تكرارات فئات العينة غير اعتدالي.

ويؤكد اختبار Kolmogorov-Smirnov على عدم تبعية بيانات العينة للتوزيع الطبيعي، حيث كان مستوى المعنوية لإجابات العبارات كافة بقيمة (0.000) أقل من ٥٪ (Sig. < 0.05).

ومع الأخذ في الحسبان أن البيانات المستمدة من العينة مقاسة على مقياس ترتيبي Ordinal بجانب عدم اعتدالية توزيع تلك البيانات، الأمر الذي يقتضي على الباحث استخدام الإحصاء

اللابارامتري Non Parametric Tests في إجراء التحليلات الإحصائية التالية:

- الإحصاءات الوصفية: لتحديد درجة الموافقة أو انطباق العبارات التي تمثل متغيرات البحث، وذلك من خلال الاعتماد على الوسط الحسابي والانحراف المعياري.

- اختبار Chi-Square Test : للكشف عن وجود اختلافات معنوية في تصورات المستقصى منهم - على مستوى العينة ككل.

- اختبار Kruskal Wallis Test: للكشف عن وجود اختلافات دالة إحصائية بين فئات المستقصى منهم - على مستوى الفئات تمهيداً لاختبار فروض الدراسة بشأن مدى وجود فروق

(*) يوضح ملحق البحث رموز المتغيرات الفرعية (العبارات) وذلك تمهيداً لإدخالها بالبرنامج الإحصائي.

ذات دلالة إحصائية بين آراء فئات البحث الثلاث إجمالاً، فإذا أظهر التحليل الإحصائي أن مستوى الدلالة الإحصائية أقل من ٠,٠٥ فهذا يعني رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل، أما إذا كان مستوى الدلالة الإحصائية أكبر من ٠,٠٥ فهذا يعني قبول فرض العدم ورفض الفرض البديل.

– اختبار مان ويتني Mann Whitney Test: ويستخدم لحساب الفروق بين عينتين أو فئتين مستقلتين من فئات العينة.

ثانياً: اختبار ثبات ومصادقية المقاييس:

اعتمد الباحث في تقييم مدى ثبات ومصادقية المقاييس المستخدمة في البحث – مجموعة العبارات التي تقيس كل متغير أو تختبر كل فرض – على معامل ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha)، وذلك للتأكد من عدم وجود تحريف عند التحليل وبالتالي إمكانية تعميم النتائج. ويوضح الجدول رقم (٥) معاملات ألفا لمتغيرات البحث الرئيسة وإجمالي المتغيرات.

جدول رقم (٥): تقييم مصادقية المقاييس

المتغيرات	العبارات	عدد الحالات	معامل الثبات (Alpha)
مؤشر الشفافية	X _{1.1} :X _{1.6}	١٢٤	0.882
مؤشر القابلية للمقارنة	X _{2.1} :X _{2.5}	١٢٤	0.850
مؤشر إدارة الربحية	X _{3.1} :X _{3.6}	١٢٤	0.937
مؤشر عدم تماثل المعلومات	X _{4.1} :X _{4.3}	١٢٤	0.818
مؤشر توافر المصطلحات	X _{5.1}	١٢٤	0.663
مؤشر توافر الأمثلة التطبيقية ونماذج للقوائم المالية	X _{6.1} :X _{6.2}	١٢٤	0.639
مؤشر توقيت تنفيذ معيار IFRS 18	X _{7.1}	١٢٤	0.836
إجمالي المتغيرات	X _{1.1} :X _{7.1}	٢٤	0.803

(المصدر: من إعداد الباحث بالرجوع لمخرجات التحليل الإحصائي)

وتتراوح قيم معامل ألفا من صفر إلى واحد، وكلما ارتفعت قيمة المعامل كلما دل ذلك على زيادة قدرة الأداة (الاستبانة) على إعطاء النتائج نفسها؛ إذا تم تكرار القياس نفسه عدة مرات في الظروف ذاتها، ويتضح من الجدول رقم (٥) أن قيم معامل ألفا لمتغيرات البحث تقترب من الواحد الصحيح، حيث تتراوح بين ٠,٦٣٩ إلى ٠,٩٣٧، كما بلغت ٠,٨٠٣ إجمالاً على مستوى العينة، وهو ما يعكس الاتساق الداخلي بين العبارات التي تختبر فروض الدراسة، ومن ثم إمكانية تعميم نتائج اختبارات الفروض على المجتمع المسحوب منه العينة بدرجة ثقة كبيرة.



5- نتائج البحث واختبارات الفروض:

1-5 مؤشر الشفافية:

تم الاستدلال الإحصائي للفرض الأول من خلال ردود المستقصى منهم على أسئلة العبارات التالية (٦:١) بقائمة الاستقصاء .

أولاً: نتائج الإحصاءات الوصفية:

يظهر التحليل الوصفي لنتائج مؤشر الشفافية بقائمة الاستقصاء من خلال الجدول رقم (٦):

جدول رقم (٦): تحديد متوسط تصورات المستقصى منهم بشأن الشفافية

رمز المتغير	المديرين الماليين			المراجعون الخارجيون			المحللين الماليين			إجمالي العينة		
	المتوسط	الانحراف المعياري	النسبة	المتوسط	الانحراف المعياري	النسبة	المتوسط	الانحراف المعياري	النسبة	المتوسط	الانحراف المعياري	النسبة
X _{1.1}	4.73	0.54	5	4.91	0.35	3	4.97	0.16	3	4.87	0.40	5
X _{1.2}	4.87	0.33	3	4.87	0.40	5	4.89	0.31	5	4.88	0.37	4
X _{1.3}	4.63	0.66	6	4.93	0.33	2	4.88	0.38	6	4.82	0.47	6
X _{1.4}	4.85	0.42	4	4.98	0.10	1	4.94	0.23	4	4.93	0.27	1
X _{1.5}	4.92	0.26	1	4.77	0.42	6	4.98	0.10	2	4.89	0.31	3
X _{1.6}	4.88	0.33	2	4.88	0.36	4	4.99	0.09	1	4.91	0.28	2
المتوسط	4.81	0.42		4.89	0.33		4.94	0.21		4.88	0.35	

(المصدر: من إعداد الباحث بالرجوع لمخرجات التحليل الإحصائي)

ويتضح من الجدول رقم (٦) ما يلي:

(أ) على مستوى العينة:

إجماع الآراء على أهمية توافر الشفافية عند تطبيق IFRS 18، حيث لم يقل الوسط الحسابي عن حاجز (4) لجميع المتغيرات، وقد كانت أعلى قيمة للوسط الحسابي (٤.٩٣) لمتغير "عرض القوائم المالية بشكل واضح وتمييزها عن المعلومات الأخرى في ذات الوثيقة المنشورة (X_{1.4})"، وأدنى قيمة للوسط الحسابي (٤.٨٢) لمتغير "تسمية ووصف كل مقياس من مقاييس الأداء التي تحددها الإدارة (MPM)، بطريقة واضحة وقابلة للفهم وبشكل لا يضل المستخدمين أو المتعاملين مع سوق المال (X_{1.3})". كما يلاحظ أن الانحراف المعياري لغالبية مفردات العينة أقل من الواحد الصحيح مما يدل على عدم وجود تشتت بين إجابات مفردات العينة.

(ب) على مستوى الفئات:

عدم وجود اتفاق بين جميع فئات الدراسة بشأن ترتيب العبارات التي تحدد مدى توافر الشفافية عند تطبيق IFRS 18 .

ثانياً: نتائج اختبار الفرض الرئيس الأول:

يشير الفرض الأول H_{01} إلى أنه: "لا توجد اختلافات دالة إحصائية بين فئات المستقصى منهم بشأن توافر الشفافية عند تطبيق IFRS 18"، وبتطبيق اختبائي Chi-Square، Kruskal Wallis على مستوى الفئات ظهرت النتائج التي يتضمنها الجدول رقم (٧):
جدول رقم (٧): اختبائي Chi-Square، Kruskal Wallis لبيان اختلاف آراء فئات المستقصى منهم بشأن توافر الشفافية عند تطبيق IFRS 18

Kruskal Wallis			Chi-Square			رمز المتغير
مستوى الدلالة الإحصائية Asymp.Sig	درجات الحرية d.f	كروسكال واليز χ^2	مستوى الدلالة الإحصائية Asymp.Sig	درجات الحرية d.f	مربع كاي المحسوب χ^2	
0.01	2	8.84	0.00	2	176.73	X _{1.1}
0.83	2	0.36	0.00	2	177.11	X _{1.2}
0.00	2	9.67	0.00	2	157.08	X _{1.3}
0.04	2	5.99	0.00	2	208.08	X _{1.4}
0.00	2	11.40	0.00	1	77.45	X _{1.5}
0.09	2	4.80	0.00	1	87.23	X _{1.6}

(المصدر: من إعداد الباحث بالرجوع لمخرجات التحليل الإحصائي)

يتضح من الجدول رقم (٧) أن مستوى الدلالة الإحصائية أقل من ٠,٠٥ بالنسبة لكل من المتغيرات (X_{1.1})، (X_{1.3})، (X_{1.4})، (X_{1.5}) وهو ما يعني وجود اختلافات دالة إحصائية (معنوية) بين آراء فئات المستقصى منهم بشأن توافر الشفافية عند تطبيق IFRS 18، في حين كان مستوى الدلالة الإحصائية أكبر من ٠,٠٥ بالنسبة لباقي المتغيرات وهو ما يعني عدم وجود اختلافات دالة إحصائية بين آراء فئات المستقصى منهم بشأن المتغيرين (X_{1.2})، (X_{1.6}).
ومن ثم يمكن رفض فرض العدم - ولو بشكل جزئي - وقبول الفرض البديل، أي أنه توجد اختلافات دالة إحصائية بين آراء فئات المستقصى منهم بشأن توافر الشفافية عند تطبيق IFRS 18. ولبحث فئة العينة التي تسببت في اختلاف تصورات المستقصى منهم، تم إجراء اختبار مان ويتني بين كل فئتين من فئات العينة، تظهر نتائجه في الجدول رقم (٨) التالي:



جدول رقم (٨): نتائج تحليل اختبار Mann-Whitney بين تصورات كل فئتين من فئات العينة بشأن

توافر الشفافية عند تطبيق IFRS 18

المحللين الماليين			المراجعين الخارجيين			الفئات
Asymp.Sig	Mann-Whitney U	المتغير	Asymp.Sig	Mann-Whitney U	المتغير	
0.01	627.5	X _{1.1}	0.04	783.0	X _{1.1}	المديرين الماليين
0.02	684.0	X _{1.6}	0.00	717.5	X _{1.3}	
0.00	665.0	X _{1.5}				المراجعين الخارجيين
0.03	760.0	X _{1.6}				

(المصدر: من إعداد الباحث بالرجوع لمخرجات التحليل الإحصائي)

يتضح من الجدول السابق أن معنوية الاختلاف في آراء فئات العينة بشأن المتغيرات (X_{1.1})، (X_{1.3})، (X_{1.5})، (X_{1.6}) ناتجة عن الاختلاف في الرأي بين فئة المديرين الماليين وباقي فئات عينة الدراسة.

النتيجة: في ظل هذا التباين في الآراء يمكن رفض الفرض العدمي الأول (H₀₁) القائل: "لا توجد اختلافات دالة إحصائية بين آراء فئات المستقصي منهم بشأن توافر الشفافية عند تطبيق IFRS 18".

2-5 مؤشر القابلية للمقارنة:

تم الاستدلال الإحصائي للفرض الثاني من خلال ردود المستقصي منهم على أسئلة العبارات التالية (١١:٧) بقائمة الاستقصاء.

أولاً: نتائج الإحصاءات الوصفية:

يظهر التحليل الوصفي لنتائج مؤشر القابلية للمقارنة بقائمة الاستقصاء من خلال الجدول التالي:

جدول رقم (٩): تحديد متوسط تصورات المستقصي منهم بشأن القابلية للمقارنة

رمز المتغير	المديرين الماليين			المراجعون الخارجيون			المحللين الماليين			إجمالي العينة		
	المتوسط	المتغير	المتغير	المتوسط	المتغير	المتغير	المتوسط	المتغير	المتغير	المتوسط	المتغير	المتغير
X _{2.1}	4.78	0.42	4	4.66	0.85	5	4.97	0.16	2	4.79	0.58	5
X _{2.2}	4.85	0.41	3	4.82	0.38	3	4.89	0.31	4	4.85	0.37	3
X _{2.3}	4.78	0.52	5	4.77	0.63	4	4.94	0.22	3	4.83	0.51	4
X _{2.4}	4.93	0.26	1	4.93	0.25	2	4.99	0.10	1	4.95	0.22	1
X _{2.5}	4.88	0.33	2	4.95	0.21	1	4.81	0.51	5	4.88	0.36	2
المتوسط	4.84	0.39		4.83	0.46		4.92	0.26		4.86	0.41	

(المصدر: من إعداد الباحث بالرجوع لمخرجات التحليل الإحصائي)

ويتضح من الجدول رقم (٩) ما يلي:

(أ) على مستوى العينة:

إجماع الآراء على قدرة مخرجات IFRS 18 في تحقيق القابلية للمقارنة، حيث لم يقل الوسط الحسابي عن حاجز (4) لجميع المتغيرات، وقد كانت أعلى قيمة للوسط الحسابي (٤.٩٥) لمتغير "أهمية تقديم معلومات مقارنة (معلومات تخص فترة التقرير السابقة) لجميع بنود القوائم المالية المقررة عنها في الفترة الحالية (X_{2.4})"، وأدنى قيمة للوسط الحسابي (٤.٧٩) لمتغير "ضرورة تقديم القوائم المالية الأساسية بطريقة تفيد المستخدمين في إجراء المقارنات بين الشركات من ناحية، وبين فترات التقرير لنفس الشركة من ناحية أخرى (X_{2.1})". كما يلاحظ أن الانحراف المعياري لجميع مفردات العينة أقل من الواحد الصحيح مما يدل على عدم وجود تشتت بين إجابات مفردات العينة.

(ب) على مستوى الفئات:

وجود اتفاق بدرجة مقبولة بين فئتي المديرين الماليين والمحللين الماليين بشأن ترتيب العبارات التي تبين قدرة مخرجات IFRS 18 في تحقيق القابلية للمقارنة.

ثانياً: نتائج اختبار الفرض الرئيس الثاني:

يشير الفرض الثاني H₀₂ إلى أنه: "لا توجد اختلافات دالة إحصائية بين فئات المستقصى منهم بشأن قدرة مخرجات IFRS 18 في تحقيق القابلية للمقارنة"، وبتطبيق اختباري Chi-Square، Kruskal Wallis، على مستوى الفئات ظهرت النتائج التي يتضمنها الجدول رقم (١٠):

جدول رقم (١٠): اختباري Chi-Square ، Kruskal Wallis لبيان اختلاف آراء فئات المستقصى منهم بشأن قدرة مخرجات IFRS 18 في تحقيق القابلية للمقارنة

Kruskal Wallis			Chi-Square			رمز المتغير
مستوى الدلالة الإحصائية Asymp.Sig	درجات الحرية d.f	كروسكال واليز χ^2	مستوى الدلالة الإحصائية Asymp.Sig	درجات الحرية d.f	مربع كاي المحسوب χ^2	
0.04	2	8.84	0.00	3	250.39	X _{2.1}
0.61	2	0.36	0.00	2	159.21	X _{2.2}
0.26	2	9.67	0.00	2	171.11	X _{2.3}
0.25	2	5.99	0.00	1	101.16	X _{2.4}
0.32	2	11.40	0.00	2	182.00	X _{2.5}

(المصدر: من إعداد الباحث بالرجوع لمخرجات التحليل الإحصائي)



يتضح من الجدول رقم (١٠) أن مستوى الدلالة الإحصائية أقل من ٠,٠٥ بالنسبة للمتغير (X_{2.1}) فقط، في حين كان مستوى الدلالة الإحصائية أكبر من ٠,٠٥ بالنسبة لباقي المتغيرات وهو ما يعني عدم وجود اختلافات دالة إحصائية (معنوية) بين آراء فئات المستقصى منهم بشأن المتغيرات (X_{2.2})، (X_{2.3})، (X_{2.4})، (X_{2.5}) ومن ثم يمكن قبول فرض العدم ورفض الفرض البديل، أي أنه لا توجد اختلافات دالة إحصائية بين آراء فئات المستقصى منهم بشأن قدرة مخرجات IFRS 18 في تحقيق القابلية للمقارنة.

النتيجة: قبول الفرض العدمي الثاني (H₀₂) القائل: "لا توجد اختلافات دالة إحصائية بين آراء فئات المستقصى منهم بشأن قدرة مخرجات IFRS 18 في تحقيق القابلية للمقارنة".

3-5 مؤشر إدارة الربحية:

تم الاستدلال الإحصائي للفرض الثالث من خلال ردود المستقصى منهم على أسئلة العبارات التالية (١٢:١٧) بقائمة الاستقصاء.

أولاً: نتائج الإحصاءات الوصفية:

يظهر التحليل الوصفي لنتائج مؤشر إدارة الربحية بقائمة الاستقصاء من خلال الجدول رقم (١١):
جدول رقم (١١): تحديد متوسط تصورات المستقصى منهم بشأن إدارة الربحية

رمز المتغير	المديرين الماليين			المراجعون الخارجيون			المحللين الماليين			إجمالي العينة		
	المتوسط	الانحراف المعياري	الحد الأدنى	المتوسط	الانحراف المعياري	الحد الأدنى	المتوسط	الانحراف المعياري	الحد الأدنى	المتوسط	الانحراف المعياري	الحد الأدنى
X _{3.1}	4.76	0.58	2	4.78	0.68	5	4.95	0.23	3	4.82	0.51	4
X _{3.2}	4.85	0.42	1	4.80	0.66	4	4.92	0.27	4	4.85	0.41	1
X _{3.3}	4.71	0.60	3	4.84	0.55	3	4.98	0.10	2	4.84	0.42	2
X _{3.4}	4.61	0.70	5	4.69	0.79	6	4.89	0.31	5	4.72	0.65	6
X _{3.5}	4.68	0.65	4	4.93	0.25	1	4.84	0.49	6	4.82	0.53	5
X _{3.6}	4.60	0.73	6	4.89	0.53	2	4.99	0.09	1	4.83	0.50	3
المتوسط	4.81	0.42		4.89	0.33		4.94	0.21		4.88	0.35	

(المصدر: من إعداد الباحث بالرجوع لمخرجات التحليل الإحصائي)

ويتضح من الجدول رقم (١١) ما يلي:

(أ) على مستوى العينة:

إجماع الآراء على قدرة مخرجات IFRS 18 في الحد من إدارة الربحية، حيث لم يقل الوسط الحسابي عن حاجز (4) لجميع المتغيرات، وقد كانت أعلى قيمة للوسط الحسابي (٤.٨٥) لمتغير "الدخل التي تتعلق بالنشاط الرئيسي للشركة، تصنف فقط ضمن الفئة التشغيلية بقائمة الدخل"

(X_{3.2}) ، وأدنى قيمة للوسط الحسابي (٤.٧٢) لمتغير " إلزام الشركة بطريقة واحدة فقط دون خيارات، عند تبويب الدخل الناشئ من النقود ومعادلات النقد في الفئة التشغيلية بقائمة الدخل (X_{3.4}). كما يلاحظ أن الانحراف المعياري لجميع مفردات العينة أقل من الواحد الصحيح مما يدل على عدم وجود تشتت بين إجابات مفردات العينة.

(ب) على مستوى الفئات:

عدم وجود اتفاق بين جميع فئات الدراسة بشأن ترتيب العبارات التي تظهر قدرة مخرجات IFRS 18 في الحد من إدارة الربحية.

ثانياً: نتائج اختبار الفرض الرئيس الثالث:

يشير الفرض الثالث H₀₃ إلى أنه: "لا توجد اختلافات دالة إحصائية بين فئات المستقصى منهم بشأن قدرة مخرجات IFRS 18 في الحد من إدارة الربحية"، وبتطبيق اختباري Chi-Square، Kruskal Wallis على مستوى الفئات ظهرت النتائج بالجدول التالي:

جدول رقم (١٢): اختباري Chi-Square ، Kruskal Wallis لبيان اختلاف آراء فئات المستقصى منهم بشأن قدرة مخرجات IFRS 18 في الحد من إدارة الربحية

Kruskal Wallis			Chi-Square			رمز المتغير
مستوى الدلالة الإحصائية Asymp.Sig	درجات الحرية d.f	كروسكال واليز χ^2	مستوى الدلالة الإحصائية Asymp.Sig	درجات الحرية d.f	مربع كاي المحسوب χ^2	
0.18	2	3.43	0.00	2	157.08	X _{3.1}
0.79	2	0.46	0.00	3	276.84	X _{3.2}
0.01	2	9.03	0.00	2	162.50	X _{3.3}
0.15	2	3.80	0.00	3	213.42	X _{3.4}
0.84	2	4.94	0.00	2	161.48	X _{3.5}
0.00	2	21.34	0.00	3	263.03	X _{3.6}

(المصدر: من إعداد الباحث بالرجوع لمخرجات التحليل الإحصائي)

يتضح من الجدول رقم (١٢) أن مستوى الدلالة الإحصائية أقل من ٠,٠٥ بالنسبة للمتغيرين (X_{3.3})، (X_{3.6}) فقط ، في حين كان مستوى الدلالة الإحصائية أكبر من ٠,٠٥ بالنسبة لباقي المتغيرات وهو ما يعني عدم وجود اختلافات دالة إحصائية (معنوية) بين آراء فئات المستقصى منهم بشأن المتغيرات (X_{3.1})، (X_{3.2})، (X_{3.4})، (X_{3.5}) ومن ثم يمكن قبول فرض العدم - ولو بشكل



جزئي - ورفض الفرض البديل، أي أنه لا توجد اختلافات دالة إحصائية بين آراء فئات المستقصى منهم بشأن قدرة مخرجات IFRS 18 في الحد من إدارة الربحية.

النتيجة: قبول الفرض العدمي الثالث (H_{03}) القائل: "لا توجد اختلافات دالة إحصائية بين آراء فئات المستقصى منهم بشأن قدرة مخرجات IFRS 18 في الحد من إدارة الربحية".

4-5 مؤشر عدم تماثل المعلومات:

تم الاستدلال الإحصائي للفرض الرابع من خلال ردود المستقصى منهم على أسئلة العبارات التالية (٢٠:١٨) بقائمة الاستقصاء.

أولاً: نتائج الإحصاءات الوصفية:

يظهر التحليل الوصفي لنتائج مؤشر عدم تماثل المعلومات بقائمة الاستقصاء من خلال الجدول رقم (١٣):

جدول رقم (١٣): تحديد متوسط تصورات المستقصى منهم بشأن عدم تماثل المعلومات

رمز المتغير	المديرين الماليين			المراجعون الخارجيون			المحللين الماليين			إجمالي العينة		
	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة
X _{4.1}	4.48	0.81	3	4.71	0.79	3	4.84	0.49	2	4.68	0.73	3
X _{4.2}	4.51	0.71	2	4.80	0.66	2	4.99	0.10	1	4.76	0.60	2
X _{4.3}	4.78	0.52	1	4.84	0.42	1	4.71	0.61	3	4.78	0.51	1
المتوسط	4.84	0.39		4.83	0.46		4.92	0.26		4.86	0.41	

(المصدر: من إعداد الباحث بالرجوع لمخرجات التحليل الإحصائي)

ويتضح من الجدول رقم (١٣) ما يلي:

(أ) على مستوى العينة:

إجماع الآراء على قدرة مخرجات IFRS 18 في تخفيض عدم تماثل المعلومات، حيث لم يقل الوسط الحسابي عن حاجز (4) لجميع المتغيرات، وقد كانت أعلى قيمة للوسط الحسابي (٤.٧٨) لمتغير "ضمان عملية تجميع أو تفصيل المعلومات في القوائم المالية، عدم حجب المعلومات ذات الأهمية النسبية عن مستخدمي تلك القوائم (X_{4.3})"، وأدنى قيمة للوسط الحسابي (٤.٦٨) لمتغير "عرض كافة المعلومات (مالية وغير مالية) بنفس القدر من الأهمية في مجموعة كاملة من القوائم المالية (X_{4.1})". كما يلاحظ أن الانحراف المعياري لجميع مفردات العينة أقل من الواحد الصحيح مما يدل على عدم وجود تشتت بين إجابات مفردات العينة.

(ب) على مستوى الفئات:

وجود اتفاق بين فئتي المديرين الماليين والمراجعين الخارجيين بشأن ترتيب العبارات التي تبين قدرة مخرجات IFRS 18 في تخفيض عدم تماثل المعلومات.

ثانياً: نتائج اختبار الفرض الرئيس الرابع:

يشير الفرض الرابع H₀₄ إلى أنه: "لا توجد اختلافات دالة إحصائية بين فئات المستقصى منهم بشأن قدرة مخرجات IFRS 18 في تخفيض عدم تماثل المعلومات"، وبتطبيق اختباري-Chi Square، Kruskal Wallis على مستوى الفئات ظهرت النتائج التي يتضمنها الجدول رقم (١٤):

جدول رقم (١٤): اختباري Chi-Square ، Kruskal Wallis لبيان اختلاف آراء فئات المستقصى منهم بشأن قدرة مخرجات IFRS 18 في تخفيض عدم تماثل المعلومات

Kruskal Wallis			Chi-Square			رمز المتغير
مستوى الدلالة الإحصائية Asymp.Sig	درجات الحرية d.f	كروسكال واليز χ^2	مستوى الدلالة الإحصائية Asymp.Sig	درجات الحرية d.f	مربع كاي المحسوب χ^2	
0.04	2	6.23	0.00	3	206.00	X _{4.1}
0.00	2	20.06	0.00	3	231.29	X _{4.2}
0.61	2	0.99	0.00	2	138.98	X _{4.3}

(المصدر: من إعداد الباحث بالرجوع لمخرجات التحليل الإحصائي)

يتضح من الجدول رقم (١٤) أن مستوى الدلالة الإحصائية أقل من ٠,٠٥ ، بالنسبة لكل من المتغيرين (X_{4.1})، (X_{4.2}) وهو ما يعني وجود اختلافات دالة إحصائية (معنوية) بين آراء فئات المستقصى منهم بشأن قدرة مخرجات IFRS 18 في تخفيض عدم تماثل المعلومات ، في حين كان مستوى الدلالة الإحصائية أكبر من ٠,٠٥ ، بالنسبة للمتغير (X_{4.3}) فقط ، وهو ما يعني وجود اختلافات دالة إحصائية بين آراء فئات المستقصى منهم بشأن المتغيرين (X_{4.1})، (X_{4.2}).

ومن ثم يمكن رفض فرض العدم - ولو بشكل جزئي - وقبول الفرض البديل، أي أنه توجد اختلافات دالة إحصائية بين آراء فئات المستقصى منهم بشأن قدرة مخرجات IFRS 18 في تخفيض عدم تماثل المعلومات . ولبحث فئة العينة التي تسببت في اختلاف تصورات المستقصى منهم، تم إجراء اختبار مان ويتني بين كل فئتين من فئات العينة، تظهر نتائجه في الجدول رقم (١٥) التالي:



جدول رقم (١٥): نتائج تحليل اختبار Mann-Whitney بين تصورات كل فئتين من فئات العينة بشأن قدرة مخرجات IFRS 18 في تخفيض عدم تماثل المعلومات

المحللين الماليين			المراجعين الخارجيين			الفئات
Asymp.Sig	Mann-Whitney U	المتغير	Asymp.Sig	Mann-Whitney U	المتغير	
0.02	611.0	X _{4.1}	0.01	695.0	X _{4.2}	المديرين الماليين
0.00	494.0	X _{4.2}				
0.03	760.0	X _{4.2}				المراجعين الخارجيين

(المصدر: من إعداد الباحث بالرجوع لمخرجات التحليل الإحصائي)

يتضح من الجدول السابق أن معنوية الاختلاف في آراء فئات العينة بشأن المتغيرات (X_{4.1})، (X_{4.2}) ناتجة عن الاختلاف في الرأي بين فئة المديرين الماليين وباقي فئات عينة الدراسة. **النتيجة:** في ظل هذا التباين في الآراء يمكن رفض الفرض العدمي الرابع (H₀₄) القائل: "لا توجد اختلافات دالة إحصائية بين آراء فئات المستقضي منهم بشأن قدرة مخرجات IFRS 18 في تخفيض عدم تماثل المعلومات".

5-5 مؤشر توافر المصطلحات والأمثلة التطبيقية ونماذج إيضاحية للقوائم المالية:

تم الاستدلال الإحصائي للفرضين الخامس والسادس من خلال ردود المستقضي منهم على أسئلة العبارات التالية (٢٣:٢١) بقائمة الاستقصاء. **أولاً: نتائج الإحصاءات الوصفية:**

يظهر التحليل الوصفي لنتائج مؤشر توافر المصطلحات والأمثلة التطبيقية ونماذج إيضاحية للقوائم المالية بقائمة الاستقصاء من خلال الجدول رقم (١٦):

جدول رقم (١٦): تحديد متوسط تصورات المستقضي منهم بشأن توافر المصطلحات والأمثلة

التطبيقية ونماذج إيضاحية للقوائم المالية

رمز المتغير	المديرين الماليين			المراجعون الخارجيون			المحللين الماليين			إجمالي العينة		
	المتوسط	الانحراف المعياري	التباين	المتوسط	الانحراف المعياري	التباين	المتوسط	الانحراف المعياري	التباين	المتوسط	الانحراف المعياري	التباين
X _{5.1}	4.08	0.46		4.87	0.50		4.86	0.34		4.95	0.94	
X _{6.1}	1.22	0.61	2	1.24	0.80	2	1.00	0.01	2	1.05	0.85	2
X _{6.2}	1.29	0.90	1	1.36	0.73	1	1.05	0.23	1	1.24	0.78	1
المتوسط	1.26	0.76		1.30	0.77		1.02	0.12		1.14	0.82	

(المصدر: من إعداد الباحث بالرجوع لمخرجات التحليل الإحصائي)

ويتضح من الجدول رقم (١٦) ما يلي:

(أ) على مستوى العينة:

- إجماع الآراء على أهمية توافر المصطلحات في محتويات IFRS 18، حيث لم يقل الوسط الحسابي عن حاجز (4) للمتغير X_{5.1}. كما يلاحظ أن الانحراف المعياري أقل من الواحد الصحيح مما يدل على عدم وجود تشتت بين إجابات مفردات العينة.
- اختلاف الآراء بشأن قصور محتويات IFRS 18 في توفير أمثلة تطبيقية ونماذج إيضاحية للقوائم المالية، حيث قل الوسط الحسابي عن (٢) وهذا يعني وجود قيم متطرفة منخفضة تسحب المتوسط نحو الأسفل ، وقد كانت أعلى قيمة للوسط الحسابي (١.٢٤) لمتغير " عدم وجود نماذج إيضاحية للقوائم المالية الأساسية بمعيار IFRS 18 (X_{6.2})"، وأدنى قيمة للوسط الحسابي (١.٠٥) لمتغير " عدم توافر أمثلة تطبيقية لكيفية تطبيق معيار IFRS 18 (X_{6.1})". كما يلاحظ أن الانحراف المعياري لجميع مفردات العينة أقل من الواحد الصحيح مما يدل على عدم وجود تشتت بين إجابات مفردات العينة.

(ب) على مستوى الفئات:

- وجود اتفاق بين فئات العينة على أهمية توافر المصطلحات في محتويات IFRS 18 .
- وجود اتفاق بين فئات العينة بشأن ترتيب العبارات التي تبين قصور محتويات IFRS 18 في توفير أمثلة تطبيقية ونماذج إيضاحية للقوائم المالية.

ثانياً: نتائج اختبار الفرض الرئيس الخامس:

يشير الفرض الخامس H₀₅ إلى أنه: "لا توجد اختلافات دالة إحصائية بين فئات المستقصى منهم بشأن توافر المصطلحات في محتويات IFRS 18"، وبتطبيق اختبائي Chi-Square، Kruskal Wallis على مستوى الفئات ظهرت النتائج التي يتضمنها الجدول رقم (١٧):

جدول رقم (١٧): اختبائي Chi-Square ، Kruskal Wallis لبيان اختلاف آراء فئات المستقصى منهم بشأن توافر المصطلحات في محتويات IFRS 18

Kruskal Wallis			Chi-Square			رمز المتغير
مستوى الدلالة الإحصائية Asymp.Sig	درجات الحرية d.f	كروسكال واليز χ^2	مستوى الدلالة الإحصائية Asymp.Sig	درجات الحرية d.f	مربع كاي المحسوب χ^2	
0.39	2	1.84	0.00	2	166.76	X _{5.1}

(المصدر: من إعداد الباحث بالرجوع لمخرجات التحليل الإحصائي)



يتضح من الجدول رقم (١٧) أن مستوى الدلالة الإحصائية أكبر من ٠,٠٥ للمتغير (X_{5.1}) وهو ما يعني عدم وجود اختلافات دالة إحصائية (معنوية) بين آراء فئات المستقصى منهم بشأن المتغير (X_{5.1})، ومن ثم يمكن قبول فرض عدم ورفض الفرض البديل، أي أنه لا توجد اختلافات دالة إحصائية بين آراء فئات المستقصى منهم بشأن توافر المصطلحات في محتويات IFRS 18. **النتيجة:** قبول الفرض العدمي الخامس (H₀₅) القائل: "لا توجد اختلافات دالة إحصائية بين آراء فئات المستقصى منهم بشأن توافر المصطلحات في محتويات IFRS 18".

ثالثاً: نتائج اختبار الفرض الرئيس السادس:

يشير الفرض السادس H₀₆ إلى أنه: "لا توجد اختلافات دالة إحصائية بين فئات المستقصى منهم بشأن قصور محتويات IFRS 18 في توفير أمثلة تطبيقية ونماذج إيضاحية للقوائم المالية"، وبتطبيق اختباري Chi-Square، Kruskal Wallis على مستوى الفئات ظهرت النتائج التي يتضمنها الجدول رقم (١٨):

جدول رقم (١٨): اختباري Chi-Square، Kruskal Wallis لبيان اختلاف آراء فئات المستقصى منهم بشأن توفير أمثلة تطبيقية ونماذج إيضاحية للقوائم المالية ب IFRS 18

Kruskal Wallis			Chi-Square			رمز المتغير
مستوى الدلالة الإحصائية Asymp.Sig	درجات الحرية d.f	كروسكال واليز χ^2	مستوى الدلالة الإحصائية Asymp.Sig	درجات الحرية d.f	مربع كاي المحسوب χ^2	
0.11	2	4.48	0.00	3	303.74	X _{6.1}
0.33	2	2.20	0.00	4	366.32	X _{6.2}

(المصدر: من إعداد الباحث بالرجوع لمخرجات التحليل الإحصائي)

يتضح من الجدول رقم (١٨) أن مستوى الدلالة الإحصائية أكبر من ٠,٠٥ للمتغيرين (X_{6.1})، (X_{6.2}) وهو ما يعني عدم وجود اختلافات دالة إحصائية (معنوية) بين آراء فئات المستقصى منهم بشأن هذين المتغيرين، ومن ثم يمكن قبول فرض عدم ورفض الفرض البديل، أي أنه لا توجد اختلافات دالة إحصائية بين آراء فئات المستقصى منهم بشأن قصور محتويات IFRS 18 في توفير أمثلة تطبيقية ونماذج إيضاحية للقوائم المالية.

النتيجة: قبول الفرض العدمي السادس (H₀₆) القائل: "لا توجد اختلافات دالة إحصائية بين آراء فئات المستقصى منهم بشأن قصور محتويات IFRS 18 في توفير أمثلة تطبيقية ونماذج إيضاحية للقوائم المالية".

5-6 مؤشر التوقيت المناسب لتنفيذ IFRS 18 :

تم الاستدلال الإحصائي للفرض السابع من خلال ردود المستقصى منهم على أسئلة العبارة (٢٤) بقائمة الاستقصاء .

أولاً: نتائج الإحصاءات الوصفية:

يظهر التحليل الوصفي لنتائج مؤشر التوقيت المناسب لتنفيذ IFRS 18 بقائمة الاستقصاء من خلال الجدول رقم (١٩):

جدول رقم (١٩): تحديد متوسط تصورات المستقصى منهم بشأن التوقيت المناسب

لتنفيذ IFRS 18

رمز المتغير	المديرين الماليين			المراجعون الخارجيون			المحللين الماليين			إجمالي العينة		
	المتوسط الحسابي	المتوسط الوسيط	النسبة	المتوسط الحسابي	المتوسط الوسيط	النسبة	المتوسط الحسابي	المتوسط الوسيط	النسبة	المتوسط الحسابي	المتوسط الوسيط	النسبة
X7.1	1.51	1.30		1.36	1.15		1.22	1.07		1.24	1.05	

(المصدر: من إعداد الباحث بالرجوع لمخرجات التحليل الإحصائي)

ويتضح من الجدول رقم (١٩) ما يلي:

(أ) على مستوى العينة:

اختلاف الآراء بشأن التوقيت المناسب لتنفيذ IFRS 18 ، حيث قل الوسط الحسابي عن (٢) وهذا يعني وجود قيم متطرفة منخفضة تسحب المتوسط نحو الأسفل، كما يلاحظ أن الانحراف المعياري لجميع مفردات العينة أكبر من الواحد الصحيح مما يدل على وجود تشتت بين إجابات مفردات العينة.

(ب) على مستوى الفئات:

عدم وجود اتفاق بين فئات العينة بشأن التوقيت المناسب لتنفيذ IFRS 18، وهنا يجب تناول التكرارات ونسبتها للتعرف على أولوية اختيارات فئات العينة كما يظهر بالجدول التالي رقم (٢٠):



جدول رقم (٢٠): عرض تصورات المستقصى منهم بشأن التوقيت المناسب لتنفيذ IFRS 18

في شكل تكراري والنسبة المئوية له

م	البديل	التكرار	النسبة المئوية %	الترتيب
١	التحول الاختياري	21	17%	4
٢	التطبيق الإلزامي الكامل لـ IFRS 18 في أول يناير ٢٠٢٧	35	28%	1
٣	الانتقال بشكل تدريجي	31	25%	2
٤	التطبيق بعد عام ٢٠٢٧	25	20%	3
٥	عدم تطبيق المعيار كلية	12	10%	5
	الإجمالي	124	100%	

(المصدر: من إعداد الباحث بالرجوع لمخرجات التحليل الإحصائي)

ويتضح من الجدول رقم (٢٠) ما يلي:

- التطبيق الإلزامي الكامل لـ IFRS 18 في يناير ٢٠٢٧ يتفوق بدرجة ضئيلة على الانتقال بشكل تدريجي نحو تطبيق المعيار الجديد في مصر - في اختيارات فئات العينة، وهذا لا ينفي أن نسبة ١٠٪ من فئات العينة رفضت تطبيق معيار IFRS18.
- لم يحظ الـ IFRS 18 بالقبول التام للتطبيق في البيئة المصرية نظراً لتقارب اختيارات فئات العينة بشأن البدائل المطروحة بجدول (٢٠).

ثانياً: نتائج اختبار الفرض الرئيس السابع:

يشير الفرض السابع H₀₇ إلى أنه: "لا توجد اختلافات دالة إحصائية بين فئات المستقصى

منهم بشأن التوقيت المناسب لتنفيذ IFRS 18"، وبتطبيق اختباري Chi-Square، Kruskal

Wallis على مستوى الفئات ظهرت النتائج التي يتضمنها الجدول التالي رقم (٢١):

جدول رقم (٢١): اختباري Chi-Square، Kruskal Wallis لبيان اختلاف آراء فئات

المستقصى منهم بشأن التوقيت المناسب لتنفيذ IFRS 18

Kruskal Wallis			Chi-Square			رمز المتغير
مستوى الدلالة الإحصائية Asymp.Sig	درجات الحرية d.f	كروسكال واليز χ^2	مستوى الدلالة الإحصائية Asymp.Sig	درجات الحرية d.f	مربع كاي المحسوب χ^2	
0.00	2	23.07	0.00	3	75.55	X _{7.1}

(المصدر: من إعداد الباحث بالرجوع لمخرجات التحليل الإحصائي)

يتضح من الجدول رقم (٢١) أن مستوى الدلالة الإحصائية أقل من ٠,٠٥ بالنسبة للمتغير (X_{7.1})، وهو ما يعني وجود اختلافات دالة إحصائية (معنوية) بين آراء فئات المستقصى منهم بشأن التوقيت المناسب لتنفيذ IFRS 18. ومن ثم يمكن رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل، أي أنه توجد اختلافات دالة إحصائية بين آراء فئات المستقصى منهم بشأن التوقيت المناسب لتنفيذ IFRS 18، وهذا يتفق مع ما توصل إليه الباحث في الإحصاء الوصفي. ولبحث فئة العينة التي تسببت في اختلاف تصورات المستقصى منهم، تم إجراء اختبار مان ويتني بين كل فئتين من فئات العينة، تظهر نتائجه في الجدول رقم (٢٢) التالي:

جدول رقم (٢٢): نتائج تحليل اختبار Mann-Whitney U بين تصورات كل فئتين من فئات العينة

بشأن التوقيت المناسب لتنفيذ IFRS 18

المحليين الماليين			المراجعين الخارجيين			الفئات
Asymp.Sig	Mann-Whitney U	المتغير	Asymp.Sig	Mann-Whitney U	المتغير	
0.00	421.0	X _{7.1}	0.00	496.0	X _{7.1}	المديرين الماليين
0.04	678.0	X _{7.1}				المراجعين الخارجيين

(المصدر: من إعداد الباحث بالرجوع لمخرجات التحليل الإحصائي)

يتضح من الجدول السابق أن معنوية الاختلاف في آراء فئات العينة بشأن المتغير (X_{7.1}) ناتجة عن الاختلاف في الرأي بين فئة المديرين الماليين وباقي فئات عينة الدراسة. **النتيجة:** في ظل هذا التباين في الآراء يمكن رفض الفرض العدمي السابع (H₀₇) القائل: "لا توجد اختلافات دالة إحصائية بين آراء فئات المستقصى منهم بشأن التوقيت المناسب لتنفيذ IFRS 18".



6- مناقشة النتائج والاستنتاجات والتوصيات:

أسفرت نتائج التحليل الإحصائي للفرض الأول عن وجود اختلافات بين آراء فئات المستقصى منهم بشأن توافر الشفافية عند تطبيق IFRS 18، وذلك لتباين الآراء بشأن المتغيرات $X_{1.1}$ ، $X_{1.3}$ ، $X_{1.4}$ ، $X_{1.5}$ ، والتي تتعلق بدور القوائم المالية في تقديم معلومات قابلة للفهم وتعتبر بصدق عن بنود تلك القوائم، هذا بالرغم من إجماع آراء فئات العينة على دور الإيضاحات المتممة ومقاييس الأداء التي تحددها الإدارة (MPM) في تقديم معلومات واضحة ودقيقة.

ويرى الباحث في هذا الصدد، أن مجرد الحديث في محتوى IFRS 18 عن ضمان توفير الشفافية في القوائم المالية، ليس معناه أنه سيحقق عند تطبيقه في الواقع العملي على الشركات، ومن ناحية أخرى، يحتاج قياس الشفافية إلى استخدام عدة مقاييس أشهرها مقياس مؤسسة Standard & Poor's الذي يعتمد على بيانات فعلية لم تتوافر في الوقت الحالي لحدثة المعيار الجديد وعدم تطبيقه حتى الآن في البيئة المصرية.

والنتيجة السابقة تتعارض مع كثير من الدراسات Lee,(2024) - Czajor,(2024) - شرف،(٢٠٢٤)، التي أشارت إلى إسهام IFRS 18 نظرياً في تحقيق الشفافية.

وفيما يتعلق بمؤشر القابلية للمقارنة، فقد أسفرت نتائج التحليل الإحصائي للفرض الثاني عن عدم وجود اختلافات بين آراء فئات المستقصى منهم بشأن قدرة الـ IFRS 18 في تحقيق القابلية للمقارنة، وهذا الإجماع بين فئات العينة يرجع لكون المعيار الجديد يسد الثغرات الموجودة في IAS 1 بشأن عرض بنود مستقلة في القوائم المالية والإفصاح عنها بطريقة متسقة لا تتوافق مع GAAP من أجل الحفاظ على تقديم معلومات مقارنة.

والنتيجة السابقة تتفق مع كثير من الدراسات (الجندي، ٢٠٢٤ - Corrêa et al.,2024 - Malinovskaya,2024) التي انتهت إلى أن تطبيق IFRS 18 قد يساعد مستخدمي القوائم المالية في تحسين القابلية للمقارنة، ويشكل هيكلاً أكثر اتساقاً لقائمة الدخل في ضوء إجراءات توحيد الممارسات المحاسبية.

أما عن مؤشر إدارة الربحية، فقد أسفرت نتائج التحليل الإحصائي للفرض الثالث عن عدم وجود اختلافات جوهرية بين آراء فئات المستقصى منهم بشأن قدرة الـ IFRS 18 في الحد من إدارة الربحية، وهذا الإجماع بين فئات العينة يرجع لكون IFRS 18 عمد على تضيق مساحة الاختيارات المحاسبية في معالجة بنود القوائم المالية وتخفيض حجم التقديرات المحاسبية - الواردة بـ IAS 1 - التي تستغلها إدارة الشركات في تحقيق مصالحها الشخصية وممارسة إدارة الربحية Lee, (2024).

وبالرغم مما سبق، ما زالت هناك مساحة اختيارات ببعض فقرات الـ IFRS 18 تسمح بممارسة إدارة الربحية مثل: الفقرة (٥٦) التي تشير إلى حرية الشركة في تصنيف الدخول والمصروفات المتعلقة بالنقد ومعادلات النقد - غير المرتبطة بتمويل العملاء - ضمن الفئة التشغيلية أو الفئة الاستثمارية، والفقرة (٦٥) أشارت إلى إتاحة الحرية للشركة في تصنيف الالتزامات غير المرتبطة بتوفير التمويل للعملاء إما في الفئة التشغيلية أو في الفئة التمويلية، وكذلك الفقرة (ب ٦٧ بملاحق المعيار) تشير إلى إمكانية ممارسة الشركة الاجتهاد في تحديد معالجة فروق صرف العملة الأجنبية ما بين تصنيفها ضمن الفئة التمويلية أو غيرها من الفئات الأخرى.

وفيما يتعلق بمؤشر عدم تماثل المعلومات، فقد أسفرت نتائج التحليل الإحصائي للفرض الرابع عن وجود اختلافات بين آراء فئات المستقصى منهم بشأن قدرة الـ IFRS 18 في تخفيض عدم تماثل المعلومات وذلك لتباين الآراء بشأن المتغيرين $X_{4.1}$ ، $X_{4.2}$ والمرتبطتين بعرض كافة المعلومات (مالية وغير مالية) بنفس القدر من الأهمية في مجموعة كاملة من القوائم المالية، وأهمية استكمال هذه القوائم الأساسية بمعلومات إضافية لتحقيق الهدف المنشود من تلك القوائم.

ويرى الباحث في هذا الصدد، أن تكرار استخدام IFRS 18 لبعض الكلمات مثل "معقولة" في كثير من الفقرات، يسمح لإدارة الشركة بحجب المعلومات مثل ما ورد في الفقرة (١٢٠) التي أشارت إلى وجوب قيام الشركة بافتراض أن المجاميع الفرعية للدخل والمصروفات تنقل رؤية الإدارة لمستخدمي القوائم المالية - لأحد جوانب الأداء المالي للشركة -، ويسمح لها أن تدحض ما سبق شريطة أن تتوافر لديها معلومات معقولة ومؤيدة تبرهن على ذلك، وأيضاً وردت كلمة "معقولة" في الفقرات (ب ١٢٥، ب ١٢٩، ب ١٤١) بملاحق IFRS 18.

أما عن مؤشر توافر المصطلحات في IFRS 18، فقد أسفرت نتائج التحليل الإحصائي للفرض الخامس عن عدم وجود اختلافات جوهرية بين آراء فئات المستقصى منهم بشأن توافر المصطلحات في محتويات المعيار الجديد، ويرجع إجماع آراء فئات العينة بسبب توافر المصطلحات والتعاريف بملاحق المعيار، بالإضافة إلى وجود إرشادات تطبيقية.

وفيما يتعلق بمؤشر قصور محتويات IFRS 18 في توفير أمثلة تطبيقية ونماذج إيضاحية للقوائم المالية، فقد أسفرت نتائج التحليل الإحصائي للفرض السادس عن عدم وجود اختلافات جوهرية بين آراء فئات المستقصى منهم بشأن عدم تناول IFRS 18 لما سبق، ويرجع إجماع آراء فئات العينة في هذا الشأن نظرًا لاعتيادهم على توافر كثير من الأمثلة تطبيقية والمشمولة بنماذج إيضاحية للقوائم المالية بالمعيار المحاسبي المصري رقم (١).



ولقد أسفرت نتائج التحليل الإحصائي للفرض السابع عن وجود اختلافات بين آراء فئات المستقصى منهم بشأن التوقيت المناسب لتنفيذ IFRS 18 ، وذلك لتباين الآراء بشأن المتغير X7.1 حيث لم يلق تبني الـ IFRS 18 بالقبول التام للتطبيق في البيئة المصرية نظراً لتقارب اختيارات فئات العينة بشأن البدائل المطروحة سواءً بالتطبيق الإلزامي الكامل لـ IFRS 18 في يناير ٢٠٢٧ أو الانتقال التدريجي نحو تطبيق المعيار الجديد.

ومن الجدير بالذكر أن هناك آراءً بفئات العينة رفضت كليةً تطبيق IFRS 18 في مصر نظراً لتخوفهم من زيادة العبء التدريبي من جراء التعامل مع المعيار الجديد، ناهيك عن اعتياد المحاسبين (المديرين الماليين) والمراجعين الخارجيين والمحللين الماليين على تطبيق المعيار المحاسبي المصري رقم (١) لفترة كبيرة من الزمن.

ويدعو الباحث بأن لا يقتصر منهج إعداد المعيار المحاسبي IFRS 18 على أسلوب واحد - أساس المبادئ والمتبع من قبل IASB ، بل يجب اختيار المنهج الملائم لاحتياجات المتعاملين مع سوق المال بما يتوافق مع البيئة المصرية، بمعنى قبول تطبيق الـ IFRS 18 في مصر بدلاً من المعيار المحاسبي المصري رقم (١) - بشكل تدريجي بعد سد الثغرات الموجودة فيه والتي تتعلق بمساحة الاختيار المحاسبي الواردة ببعض فقرات الـ IFRS 18 ، مع إضافة الأمثلة التطبيقية والنماذج الإيضاحية للقوائم المالية بمحتوى الـ IFRS 18 كما وردت بالمعيار المحاسبي المصري الأول ، ومحاولة تجربة تطبيق الـ IFRS 18 على بيانات فعلية لبعض الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، ولذا تشمل توصيات البحث ما يلي:

- قيام الهيئة المنوط بها وضع معايير المحاسبة في مصر بالتعاون مع جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية والجهاز المركزي للمحاسبات، بتكثيف الجهود نحو مراجعة محتويات الـ IFRS 18 والتحقق من صلاحية المعيار الجديد للتطبيق في البيئة المصرية، وتهيئة بيئة العمل المحاسبي في مصر نحو احتمالية تطبيق IFRS 18 في عام ٢٠٢٧ أو بعدها أسوة بما بادرت به استراليا والسعودية في هذا الشأن.
- قيام الهيئة العامة للرقابة المالية بتحفيز الشركات نحو تجربة تطبيق IFRS 18 على بيانات الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، للوقوف على إيجابيات ومعوقات تطبيق المعيار الجديد.
- تفعيل دور جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية بعقد دورات تدريبية لمكاتب المحاسبة والمراجعة، لتأهيل وتطوير مهارات المحاسبين تجاه التعامل مع IFRS 18 ، وتقييم التحديات المتوقعة والفرص الممكنة من تطبيق IFRS 18.

7- حدود البحث ومقترحات لبحوث مستقبلية:

قد تم إجراء البحث الحالي في ظل مجموعة من القيود سواءً على المستوى النظري أو المستوى التطبيقي، فعلى المستوى النظري اقتصر البحث على تحليل وتقييم محتوى IFRS 18 بما يخدم المؤشرات التي تم تحديدها في البحث.

وعلى المستوى التطبيقي فإن نتائج الدراسة الحالية تم التوصل إليها في ظل وجود بعض القيود ومن ثم ينبغي توخي الحذر عند تعميم النتائج، حيث اقتصر توزيع الاستبيانات على المديرين الماليين (معدّي القوائم المالية) والمراجعين الخارجيين والمحللين الماليين، ويمكن في البحوث المستقبلية زيادة حجم العينة لتشمل عدد أكبر من الفئات السابقة، أو إضافة فئات أخرى مثل: الهيئة العامة للرقابة المالية وأعضاء جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية.

كما أن الأسئلة الواردة في مقدمة قائمة الاستبانة والمتعلقة بالمعلومات الشخصية (الديموغرافية) استهدف منها الباحث فقط تحديد مدى الثقة في إجابات المستقصى منهم، ويمكن لبحوث مستقبلية أن تقوم باختبار تأثير السمات الشخصية للمبحوثين - مثل: العمر؛ والمؤهل العلمي؛ والدرجة الوظيفية؛ وسنوات الخبرة العملية - في آرائهم بشأن دور IFRS 18 في زيادة فعالية الإفصاح المحاسبي بالبورصة المصرية.

ويقترح الباحث إجراء مزيد من البحوث الاختبارية بشأن ما يلي:

- الآثار الاقتصادية لتبني IFRS 18 في تكلفة رأس المال، وقيمة الشركة وسيولتها بالتطبيق على الشركات المقيدة في البورصة المصرية.
- أثر تطبيق الـ IFRS 18 في أسعار أسهم وحجم تداول الشركات المقيدة في البورصة المصرية.
- تقييم جودة الـ IFRS 18 للتطبيق في مصر من منظور التكلفة والعائد.



مراجع البحث:

أولاً: المراجع باللغة العربية:

- إبراهيم، نبيل عبد الرؤوف. (٢٠٢٥). الدور المطلوب من الاقتصاديات العالمية لتفعيل وتمكين قائمة الدخل للشركات من المنافسة والنمو عند تطبيق معيار (IFRS 18): نموذج تجريبي مع التطبيق على قطاع شركات النقل البحري. المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة دمياط، ٦(١) ج ٢: ١٠١٥-١٠٣٩.
- أحمد، جيهان وحيد أحمد. (٢٠٢٤). أثر تطبيق معيار التقرير المالي الدولي رقم ١٨ في تحسين جودة الإفصاح المحاسبي عن تغيرات أسعار الصرف ضمن بنود قائمة الدخل الشامل. مجلة البحوث المحاسبية، كلية التجارة، جامعة طنطا، ١١(٤): ١١٧-١٦٨.
- الأرضي، محمد ووداد. (٢٠١٩). تقييم وتطوير مبادرة الإفصاح - تعديلات معيار عرض القوائم المالية IAS 1 كمدخل لعلاج مشاكل الإفصاح المحاسبي - دراسة اختبارية. مجلة المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة بني سويف، ٨(٢): ٢٣٩-٣٥٣.
- الأرضي، محمد ووداد. (٢٠١٩). محددات تطبيق مكونات مبادرة الإفصاح في الشركات المساهمة المصرية - دراسة اختبارية على شركات مؤشر EGX50. مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ٢٣(٤): ٢٣٠-٢٩١.
- الجندي، حنان أحمد السيد. (٢٠٢٤). دراسة تحليلية للمعيار الدولي للتقارير المالية رقم 18: العرض والإفصاح في القوائم المالية. مجلة الفكر المحاسبي. كلية التجارة، جامعة عين شمس، ٢٩(٣): ٩٧-١٤٢.
- الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين (٢٠٢٤). ملخص بإجراءات استطلاع مرئيات العموم ولقاء المائدة المستديرة بشأن اعتماد المعيار الدولي للتقرير المالي (18) والدراسة المتعلقة بذلك. ١٤ نوفمبر.
- تمراز، محمد حامد مصطفى، أحمد، محمد حسين، وإسماعيل، أحمد جمعة قرني. (٢٠٢٢). إطار مقترح لتطوير الإفصاح المحاسبي بمعيار عرض القوائم المالية IAS 1 كأحد متطلبات مبادرة الإفصاح في ظل بيئة التحول الرقمي. مجلة الدراسات والبحوث المحاسبية، كلية التجارة، جامعة بنها، ٤(٢): ٢٨٧-٣١٨.
- جمعة، علي أحمد علي. (٢٠٢٥). تقييم المتطلبات الجديدة للمعيار الدولي IFRS 18 - العرض والإفصاح في القوائم المالية. مجلة البحوث المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة بور سعيد، ٢٦(٣): ٢٧٥-٢٩٧.
- رزق، علاء أحمد إبراهيم، وعقيلي، خالد إسماعيل عبد الرحيم. (٢٠٢٤). القابلية للمقارنة كأساس لتقييم وتطوير إطار إعداد وعرض القوائم المالية المصري - دراسة نظرية وتطبيقية مقارنة. المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة دمياط، ٥(٢): ٧١٩-٧٦٦.
- سعيد، معتز محمد نور سالم، و الفكي، الفاتح الأمين عبد الرحيم. (٢٠٢٤). أثر تطبيق معيار التقارير المالي الدولي "IFRS 18" العرض والإفصاح في القوائم المالية على الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية بالتطبيق على مصرف الادخار والتنمية الاجتماعية. مجلة جامعة الزيتونة الدولية، الجمهورية العربية السورية، ٢٢: ٢٠٩-٢٣٦.

- شرف، الشيماء فؤاد. (٢٠٢٤). دور معيار التقرير المالي الدولي ١٨ (IFRS 18) في تحسين الشفافية والافصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية -دراسة اختبارية. المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، ٣٨(٣): ٩٣١-٩٩٤.
- صالح، علياء صابر. (٢٠٢٥). أثر تطبيق معيار التقرير المالي الدولي رقم (١٨) على تعزيز فاعلية القرارات الاستثمارية-دراسة اختبارية. المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، ٣٩(٢): ١٩١-٢٤٨.
- عبد الله، إيمان السيد محمد. (٢٠٢٤). أثر إعادة تبويب القوائم المالية على الأساس النظري للمحاسبة في ضوء IFRS 18 -دراسة اختبارية على الشركات المصرية. المجلة العلمية للدراسات المحاسبية، كلية التجارة، جامعة قناة السويس، ٦(٤): ٦٣٤-٦٧٤.
- معايير المحاسبة المصرية. (٢٠٢٠). قرار رئيس الجهاز المركزي للمحاسبات رقم ٧٣٢ لسنة ٢٠٢٠. القاهرة، الهيئة العامة لشئون المطابع الأميرية.
- يوسف، بسام فؤاد محمد السيد. (٢٠٢٥). أثر خصائص كلاً من مجلس الإدارة ولجنة المراجعة على شفافية التقارير المالية دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة المقيدة بالبورصة المصرية. المجلة العلمية للدراسات المحاسبية، كلية التجارة، جامعة قناة السويس، ٧(٢): ٢٥٦-٣٢٩.

ثانياً: المراجع باللغة الانجليزية:

- AASB 18. (2024). Presentation and Disclosure in Financial Statements. Australian Accounting Standards Board (AASB), June. (www.aasb.gov.au).
- AASB. (2014). Australian Accounting Standards Board, Comments on Exposure Draft ED/2014/1 Disclosure Initiative, August 5.
- Abdullah, Z., Almsafir, M., & Al-Smadi, A. (2015). Transparency and reliability in financial statement: Do they exist? Evidence from Malaysia. Open Journal of Accounting, 4(4): 29-43. (<http://dx.doi.org/10.4236/ojacct.2015.44004>).
- Abdullahi, A. & Suleiman, H. (2021). IFRS Adoption and Reporting Quality: An Assessment of User's Perception in Nigeria. Asian Journal of Economics, Business and Accounting, 21(9): 1-9.
- Abed, I., Hussin, N., Ali, M., Haddad, H., Shehadeh, M., & Hasan, E. (2022). Creative accounting determinants and financial reporting quality: systematic literature review. Risks, 10(4):1-25. (<https://doi.org/10.3390/risks10040076>).
- Abiahu, M., Egbunike, P., Udeh, F., Egbunike, F. & Amahalu, N. (2019). Corporate life cycle and classification shifting in financial statements: Evidence from quoted manufacturing firms in Nigeria. Amity Business Review, 20(2): 75-91.
- Alberti-Alhtaybat, L., Hutaibat, K. & Al-Htaybat, K. (2012). Mapping corporate disclosure theories. Journal of Financial Reporting and Accounting, 10(1): 73-94. (<https://doi.org/10.1108/19852511211237453>).



- Albitar, K., Alqatan, D. & Huang, W. (2019). The role of board characteristics on the relationship between International Financial Reporting Standards (IFRS) adoption and earnings management: Evidence from China. *Journal of Accounting and Taxation*, 11(9):145-154.
- Ali, M. & Ahmed, K. (2017). Determinants of accounting policy choices under international accounting standards: Evidence from South Asia. *Accounting Research Journal*, 30(4): 430-446.
- ASB. (2024). A step toward the substitution of IPSAS 1: Presentation of Financial Statement .Accounting Standards Board. U.K. (<http://WWW.ASB.CO.ZA/>).
- Athaya, N., Safitri, T., Manao, M., & Panggabean, F. (2025). The Role of Financial Statement Transparency in Preventing Profit Manipulation. *Jurnal Akuntansi, Manajemen, dan Perencanaan Kebijakan*, 2(4): 1-8. (<https://doi.org/10.47134/jampk.v2i4.762>) .
- Barth, M. & Schipper, K. (2008). Financial reporting transparency. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 23(2): 173-190.
- Biehl, H., Bleibtreu, C., & Stefani, U. (2024). The real effects of financial reporting: Evidence and suggestions for future research. *Journal of International Accounting, Auditing and taxation*, 54(1):1-27.
- Black, D., Christensen, T., Ciesielski, J., & Whipple, B. (2021). Non-GAAP earnings: A consistency and comparability crisis? *Contemporary Accounting Research*, 38(3): 1712-1747.
- Corrêa, A., Dantas, J., & Minervino, V. (2024) Effects of IFRS 18 on Income Statements of Brazilian Non-Financial Institutions. *Journal of Business and Management*, 26(10): 42-47.
- CPA Canada. (2024). How IFRS 18 will have an impact on financial reporting. Chartered Professional Accountants Canada.
- Czajor, P. (2024). IFRS 18: Advancing the relevance and utility of financial statements for stakeholders. *European Research Studies Journal*, 27(2): 265-275.
- EFRAG (European Financial Reporting Advisory Group). (2017), Comment Letter on Discussion Paper DP/2017/1 Disclosure Initiative – Principles of Disclosure, Oct. (<https://www.efrag.org/Activities/322/Disclosure-Initiative--Principles-of-Disclosure>)
- EY. (2024). The IASB Issues IFRS 18 Presentation and Disclosure in Financial Statements. *IFRS Developments*, Issue 223, April.
- FASB. (2023). Presentation of Financial Statements (Topic 205), Income Statement—Reporting Comprehensive Income (Topic 220), Distinguishing Liabilities from Equity (Topic 480), Equity (Topic 505), and Compensation—Stock Compensation (Topic 718). Financial Accounting Standards Board. (www.fasb.org).
- FASB. (2017). Remarks of Russ Golden Chairman of Financial Accounting Standards Board. Financial Accounting Standards Board, August 31.

- Habib, A., Bhuiyan, M., & Hasan, M. (2019). IFRS adoption, financial reporting quality and cost of capital: A life cycle perspective. *Pacific Accounting Review*, 31(3):497-522.
- Henry, E., Liu, F., Yang, S. & Zhu, X. (2025). Does financial statement line-item comparability affect analysts' forecasts? *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 40(2): 337-369.
- Huang, Y. (2023). Major Changes in IFRS and Comparison with US GAAP. *Proceedings of the 3rd International Conference on Business and Policy Studies*, 2023. (DOI: 10.54254/2754-1169/71/20241439)
- IASB. (2018). *Conceptual Framework for Financial Reporting*, International Accounting Standards Board. © IFRS Foundation .March.
- ICAEW. (2025). IASB published IFRS 18 .The Institute of Chartered Accountants in England and Wales.
- ICAEW. (2013). *Financial Reporting Disclosures: Market and Regulatory Failure information for better markets initiative*, The Institute of Chartered Accountants in England and Wales, Dec.
- ICAS. (2024). IFRS 18: A new standard on presentation and disclosure in financial statements. The Institute of Chartered Accountants of Scotland (ICAS). October.
- IFRS 18. (2024). *Presentation and Disclosure in Financial Statements*. International Accounting Standards Board (IASB). April.
- IFRS Foundation. (2024). *IFRS 18 Presentation and Disclosure in Financial Statements: Project Summary*. International Accounting Standards Board. (<https://www.ifrs.org/supportingimplementation/supporting-materials-by-ifrs-standards/ifrs-18/>)
- Kegallj, G., Koster, W., & Sekita, A. (2024). *IFRS 18 Presentation and Disclosure in Financial Statements*. KPMG, April.
- KPMG. (2020). *Presentation and Disclosure : Proposals for financial statements*. IFRS® Standards. April.
- Lee, S. (2024). *Establishment of IFRS 18 Presentation and Disclosure in Financial Statements: its Impact and Implications*. Capital Market Focus: Korean Capital Market Institute. (https://www.kcmi.re.kr/kcmifile/webzine_content/OPINION/6305/webzinepdf_6305.Pdf)
- Luvinta, D., Kurniyawati, I., & Hayati, E. (2025). The influence of Information asymmetry, Earnings Quality and Tax Avoidance on Company Value. In *NICEBIS: National Innovation Conference on Economics and Business*, 1(1):1-15. (<https://proceeding.kreatiftechinnovations.id/nicebis>) .
- Malinovskaya, N. (2024). Presentation and disclosure in financial statements: New developments in IFRS 18. *International Accounting*, 27(8) : 848-860.
- Maruszewska, E. & Tuskiewicz, M. (2024). Boundaries of management performance measures (MPMs) disclosed in primary financial statements prepared in accordance with new standard planned to supersede IAS 1. *Central European Economic Journal*, 11(58): 1-16.



- Miller, B. (2010). The effects of reporting complexity on small and large investor trading. *The Accounting Review*, 85(6):2107-2143.
- Moehrle, S., Stober, T., Jamal, K., Bloomfield, R., Christensen, T., Colson, R., & Watts, R. (2010). Response to the Financial Accounting Standards Board's and the International Accounting Standard Board's joint discussion paper entitled preliminary views on financial statement presentation. *Accounting Horizons*, 24(1): 149-158.
- Ndarake, S., Ukpong, E.& Uwah, U. (2024). Impact of IFRS 18 Implementation in Financial Reporting. *Journal of Accounting and Financial Management*,10(10):132-143.
- Neves, Henrique de Castro. (2024). IFRS 18 implementation in Brazilian enterprises: Challenges and opportunities. *International Journal of Business Administration*, 15(2): 102-112.
- Puspitasari, L., Winarno, W., & Arif, A.(2025). The Mediating Role of Asymmetry Information in The Effect of Earnings Management and Sustainability Report Assurance on Cost of Equity. *Asian Journal of Social Science and Management Technology* ,7(3):192-203.
- PWC Viewpoint (2024). IFRS 18 is Here: Redefining Financial Performance Reporting. (https://viewpoint.pwc.com/dt/gx/en/pwc/in_briefs/in_briefs_INT/in_briefs_INT/ifrs-18-is-here-redefining-financial-performance-reporting.htm).
- Salotti, B. (2024). IFRS 18 – The forthcoming standard for presentation in financial statements: Main changes, practical implications, and research opportunities. *Journal of Education and Research in Accounting*, 18(3): 427-436.
- Sinebe, M. (2025). Determinants of Earnings Management Practices and Financial Transparency in Nigeria. *Journal of Social Sciences & Humanities*, 10(1):127-139.
- Tan, Y., & Liu, Y. (2017). How do investors view information disclosure quality rating? The effect of FNFI on corporate investment efficiency. *Nankai Business Review International*, 8(2): 210-230.
- Temiz, H., & Güleç, Ö. (2017). Mandatory adoption of IFRS in emerging markets: the case of Turkey. *Journal of Accounting and Management Information Systems*, 16(4): 560-580.



ملحق البحث



كلية التجارة بقنا

قسم المحاسبة

قائمة استقصاء

بشأن بحث بعنوان " المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS 18 وملاءمته للتطبيق في البيئة المصرية – دراسة ميدانية على المتعاملين مع سوق المال "

إعداد

د/ أسامه أحمد جمال هلالي

أستاذ مساعد بقسم المحاسبة – كلية التجارة – جامعة جنوب الوادي

إلى السادة المستقصى منهم /

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

أتشرف أن أقدم لسيادتكم قائمة الاستقصاء التالية بهدف التعرف على آرائكم بشأن مدى ملاءمة المعيار المحاسبي (IFRS 18) ^(*) للتطبيق في مصر من خلال مجموعة مؤشرات ، ويؤكد الباحث على أن المعلومات المستقاة من هذه القائمة سوف تكون موضع سرية تامة.

معلومات عامة:

١- الاسم: (اختياري)

٢- الفئة التابع لها:

☐ مدير مالي ☐ مراجع خارجي ☐ محل مالي

٣- المستوى التعليمي:

☐ بكالوريوس ☐ ماجستير ☐ دكتوراه

٤- سنوات الخبرة:

☐ أقل من ٥ سنوات ☐ من ٥ إلى أقل من ١٠ سنوات

☐ من ١٠ إلى ٢٠ سنة ☐ أكثر من عشرين سنة.

(*) IFRS18 هو معيار بديل للمعيار المحاسبي الدولي IAS1 (المعيار المحاسبي المصري رقم ١) ، وعنوانه "العرض والإفصاح في القوائم المالية" ، حيث يفرض متطلبات جديدة للعرض والإفصاح مثل إعادة تبويب قائمة الدخل ، وإضافة مقاييس أداء جديدة بغرض خدمة مستخدمي القوائم المالية والمتعاملين مع سوق المال .



(١) مؤشر الشفافية:

يرجى من سيادتكم تحديد درجة موافقتكم على العبارات التالية التي وردت بمعيار IFRS 18:
(٥) موافق تماماً ، (٤) موافق ، (٣) محايد ، (٢) غير موافق ، (١) غير موافق تماماً

(١)	(٢)	(٣)	(٤)	(٥)	الرمز	درجة الموافقة
						العبارات بقرات المعيار
					X1.1	١. دور القوائم المالية الأساسية هو تقديم ملخصات كاملة تفيد مستخدمي القوائم بطريقة قابلة للفهم لما هو مثبت: أصول، والتزامات، وحقوق ملكية، ودخل، ومصروفات.
					X1.2	٢. دور الإيضاحات المتممة للقوائم المالية، هو تقديم معلومات ذات أهمية نسبية تمكن المتعاملين مع سوق المال من فهم البنود المعروضة بالقوائم المالية.
					X1.3	٣. يجب تسمية ووصف البنود المعروضة بالقوائم المالية سواءً (بنود تفصيلية، أو بنود مجمعة)، بطريقة تعبر بصدق عن خصائص البند المفصّل عنه.
					X1.4	٤. يجب على الشركة أن تعرض القوائم المالية بشكل واضح وتمييزها عن المعلومات الأخرى في ذات الوثيقة المنشورة
					X1.5	٥. تلتزم الشركة بالإفصاح في الإيضاحات عن أساس إعداد القوائم المالية والسياسات المحاسبية المستخدمة، بطريقة تراعي القابلية للفهم وتعزز دقة المعلومات وتجنب الأخطاء المحاسبية.
					X1.6	٦. يجب على الشركة تسمية ووصف كل مقياس من مقاييس الأداء التي تحددها الإدارة (MPM)، بطريقة واضحة وقابلة للفهم وبشكل لا يضلّل المستخدمين أو المتعاملين مع سوق المال.

(٢) مؤشر القابلية للمقارنة:

					X2.1	٧. يجب تقديم القوائم المالية الأساسية بطريقة تفيد المستخدمين في إجراء المقارنات بين الشركات من ناحية، وبين فترات التقرير لنفس الشركة من ناحية أخرى.
--	--	--	--	--	------	---

					X2.2	٨. يجب على الشركة أن تُعرض بنود مستقلة ومجاميع فرعية إضافية لبنود القوائم المالية، بشرط أن تكون متسقة من فترة لأخرى وتتوافق مع هيكل القوائم المالية.
					X2.3	٩. تلتزم الشركة بالحفاظ على طريقة عرض البنود والإفصاح عنها وتصنيفها في القوائم المالية، من فترة التقرير عنها إلى الفترة التي تليها.
					X2.4	١٠. يجب على الشركة تقديم معلومات مقارنة (معلومات تخص فترة التقرير السابقة)، لجميع بنود القوائم المالية المقررة عنها في الفترة الحالية.
					X2.5	١١. يضيف معيار IFRS 18 مجاميع فرعية محددة لقائمة الدخل، تلتزم بها الشركات لتسهيل مقارنة الأداء المالي للشركات بما يوفر نقطة انطلاق متسقة لتحليلات المستثمرين.

٣) مؤشر إدارة الربحية:

(١)	(٢)	(٣)	(٤)	(٥)	الرمز	درجة الموافقة
						العبارات بقرارات المعيار
					X3.1	١٢. يجب على الشركة تصنيف الدخول والمصروفات بقائمة الدخل إلى خمس فئات هي: التشغيل، الاستثمار، التمويل، ضرائب الدخل، والعمليات غير المستمرة؛ بشكل محدد وبطريقة تمنع التلاعب بمبالغ بنود قائمة الدخل.
					X3.2	١٣. الدخول التي تتعلق بالنشاط الرئيسي للشركة، تصنف فقط ضمن الفئة التشغيلية بقائمة الدخل.
					X3.3	١٤. يجب تصنيف الاستثمارات في شركات زميلة والمشروعات المشتركة والمحاسبة عنها بطريقة حقوق الملكية، ضمن فئة الاستثمار في قائمة الدخل، وذلك على خلاف ما ورد بالمعيار الدولي IAS 1 ضمن فئة التشغيل.
					X3.4	١٥. تلتزم الشركة بطريقة واحدة فقط دون خيارات، عند تبويب الدخل الناشئ من النقود ومعادلات النقد في الفئة التشغيلية بقائمة الدخل.
					X3.5	١٦. يجب إتباع طريقة محددة للدخول ومصروفات الفوائد وذلك بإدراجها ضمن فئة التمويل بقائمة الدخل.



					X _{3.6}	١٧. يجب على الشركة استبعاد دخول ومصروفات التأمين من الفئة التمويلية، وإضافتها إلى الفئة التشغيلية عند إعداد قائمة الدخل.
--	--	--	--	--	------------------	--

٤) مؤشر عدم تماثل المعلومات:

(١)	(٢)	(٣)	(٤)	(٥)	الرمز	درجة الموافقة
						العبارات بفقرات المعيار
					X _{4.1}	١٨. يجب على الشركة أن تعرض كافة المعلومات (مالية وغير مالية) بنفس القدر من الأهمية في مجموعة كاملة من القوائم المالية.
					X _{4.2}	١٩. يجب استكمال القوائم المالية الأساسية، بمعلومات إضافية لتحقيق الهدف المنشود من تلك القوائم.
					X _{4.3}	٢٠. يجب أن تضمن عملية تجميع أو تفصيل المعلومات في القوائم المالية، عدم حجب المعلومات ذات الأهمية النسبية عن مستخدمي تلك القوائم.

٥) مؤشر توافر المصطلحات والأمثلة التطبيقية ونماذج إيضاحية للقوائم المالية:

(١)	(٢)	(٣)	(٤)	(٥)	الرمز	درجة الموافقة
						العبارات بفقرات المعيار
					X _{5.1}	٢١. توافر المصطلحات والتعاريف بملاحق المعيار، بالإضافة إلى وجود إرشادات تطبيقية.
					X _{6.1}	٢٢. لا توجد أمثلة تطبيقية لكيفية تطبيق معيار IFRS 18
					X _{6.2}	٢٣. لا توجد نماذج إيضاحية للقوائم المالية الأساسية بمحتوى IFRS 18

٦) مؤشر التوقيت المناسب لتنفيذ معيار IFRS 18:

٢٤. ماهي الاستراتيجية المناسبة التي يجب إتباعها عند تطبيق الـ IFRS 18 في البيئة المصرية:

(X_{7.1})

التطبيق الإلزامي الكامل للمعيار في ١ يناير ٢٠٢٧

☐

التحول الاختياري

☐

التطبيق بعد عام ٢٠٢٧

☐

الانتقال بشكل تدريجي

☐

عدم تطبيق المعيار كلية

☐