

الفصل الثامن الإفصاح المالي عن التغيرات المناخية IFRS S² Climate-related Disclosure

١- الهدف من المعيار Objective

الهدف من مسودة المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية S² الإفصاحات المتعلقة بالتغيرات المناخية هو مطالبة المنشآت بالإفصاح عن الفرص والمخاطر التي تتعرض لها من التغيرات المناخية بغرض تمكين مستخدمي التقارير المالية لهذه المنشآت مما يلي:

- ١- تقييم آثار الفرص والمخاطر المتعلقة بالتغيرات المناخية على قيمة المنشأة.
 - ٢- فهم كيفية استخدام المنشأة للموارد والمدخلات والأنشطة، والمخرجات ودعم استجابة المنشآت للنتائج، واستراتيجية الفرص والمخاطر المرتبطة بالتغيرات المناخية.
 - ٣- تقييم قدرة المنشآت على تكييف التخطيط ونموذج الأعمال والعمليات مع الفرص والمخاطر المتعلقة بالتغيرات المناخية.
- يجب على المنشآت أن تطبق المعيار في الأعداد والإفصاح عن التغيرات المناخية وفقاً للمتطلبات العامة للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية S¹ للإفصاح عن المعلومات المالية المتعلقة بالاستدامة.

٢- نطاق تطبيق المعيار Scope

تنطبق مسودة المعيار على:

- (أ) المخاطر المتعلقة بالتغيرات المناخية التي تتعرض لها المنشأة وتشمل على سبيل المثال:
 - المخاطر المادية (تشمل الألات) الناجمة عن تغير المناخ.
 - المخاطر المرتبطة بالتحول إلى الكربون المنخفض مخاطر التحول)
- (ب) الفرص المتاحة ذات الصلة بالمناخ

٣- الحوكمة Governance

الهدف من الهدف من الإفصاح المالي عن التغيرات المناخية على الحوكمة هو مساعدة مستخدمي التقارير المالية في فهم عمليات الحوكمة والضوابط والإجراءات المستخدمة لرقابة وإدارة الفرص والمخاطر المتعلقة بالتغيرات المناخية. ولتحقيق هذا الهدف، يجب على المنشآت الإفصاح عن معلومات الحوكمة مجلس الإدارة، أو لجنة الحوكمة وغيرها) مع الإشراف على الفرص والمخاطر المتعلقة بالمناخ ومعلومات حول دور الإدارة في تلك العمليات، وعلى وجه التحديد يجب على المنشآت الإفصاح عما يلي:

- تحديد اللجنة أو الفرد داخل اللجنة المسؤول عن الإشراف على المخاطر والفرص المتعلقة بالمناخ.
 - كيف تنعكس مسؤوليات اللجنة عن الفرص والمخاطر المتعلقة بالمناخ في اختصاصات المنشأة وصلاحيات مجلس الإدارة والسياسات الأخرى ذات الصلة.
 - كيف تضمن اللجنة توافر المهارات والكفاءات المناسبة للإشراف على الاستراتيجيات المصممة للاستجابة للمخاطر والفرص المتعلقة بالمناخ
 - كيف وكما مرة يتم إبلاغ إدارة الحوكمة ولجانها (التدقيق، أو المخاطر، أو لجان أخرى بالمخاطر والفرص المتعلقة بالمناخ.
 - كيف تنظر الإدارة ولجانها إلى المخاطر والفرص المرتبطة بالتغيرات المناخية عند الإشراف على استراتيجية الوحدة، وقراراتها بشأن المعاملات الرئيسية، وسياسات إدارة المخاطر الخاصة بها، بما في ذلك أي تقييم في حالة المفاضلة بين البدائل وتحليل الحساسية في حالة عدم التأكد والذي قد يكون مطلوباً.
 - كيف تشرف الإدارة ولجانها على تحديد الأهداف المتعلقة بالمخاطر والفرص الهامة المتعلقة بالتغيرات المناخية وتحديد مدى التقدم بشأنها.
 - وصف لدور الإدارة في تقييم وإدارة المخاطر والفرص المتعلقة بالمناخ وما إذا كان هذا الدور مفوضاً إلى لجنة معينة على مستوى الإدارة وكيفية ممارسة الرقابة على هذه اللجنة.
- يجب أن يتضمن الوصف معلومات حول ما إذا كان يتم تطبيق الضوابط والإجراءات المخصصة لإدارة المخاطر والفرص المتعلقة بالمناخ، وإذا كان الأمر كذلك كيف يتم دمجها مع الوظائف الداخلية الأخرى. وعند إعداد الإفصاح للوفاء بالمتطلبات في الفقرة السابقة يجب على المنشأة تجنب الإزدواجية غير الضرورية وفقاً للمتطلبات العامة للإفصاح عن المعلومات المالية المتعلقة بالاستدامة، ويعتبر توفير إفصاحات متكاملة للحوكمة بدلاً من الإفصاحات المنفصلة لكل خطر وفرصة هامة متعلقة بالاستدامة من شأنه أن يقلل من الإزدواجية.

٤- الاستراتيجية Strategy

الهدف من الإفصاحات المالية المتعلقة بالتغيرات المناخية الاستراتيجية هو تمكين مستخدمي التقارير المالية للأغراض العامة من فهم استراتيجية المنشأة لمواجهة المخاطر والفرص الهامة المتعلقة بالمناخ. ولتحقيق هذا الهدف يجب على المنشأة الإفصاح عن المعلومات التالية:

المخاطر والفرص الكبيرة المتعلقة بالمناخ التي تتوقعها المنشأة بشكل معقول والتي يمكن أن تؤثر على نموذج أعمالها واستراتيجيتها وتدفقاتها النقدية، وإمكانية وصولها إلى التمويل وتكلفة رأس المال على المدى القصير أو المتوسط أو الطويل.

- آثار المخاطر والفرص المتعلقة بالمناخ على نموذج أعمالها وسلسلة القيمة.
- آثار المخاطر والفرص الكبيرة المتعلقة بالمناخ على استراتيجيتها وعملية صنع القرار فيها، بما في ذلك خطط التحول.
- آثار المخاطر والفرص الهامة المتعلقة بالمناخ على مركزها المالي وأدائها المالي والتدفقات النقدية للفترة المشمولة بالتقرير، والآثار المتوقعة على المدى القصير والمتوسط والطويل بما في ذلك كيفية إدراج المخاطر والفرص المتعلقة بالمناخ في التخطيط المالي للمنشأة.
- مرونة استراتيجية المنشأة (بما في ذلك نموذج أعمالها في مواجهة تغيرات المناخ وما تشمله من المخاطر المادية، ومخاطر التحول الكبيرة).

٥- المخاطر والفرص المتعلقة بالمناخ Climate-Related Risks and Opportunities

يجب على المنشأة أن تفصح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي التقارير المالية من فهم المخاطر والفرص الهامة المتعلقة بالتغيرات المناخية والتي من المتوقع أن تؤثر بشكل معقول على نموذج أعمال المنشأة واستراتيجياتها وتدفقاتها النقدية وإمكانية حصولها على التمويل وتكلفة رأس مالها على المدى القصير أو المتوسط أو الطويل. وعلى وجه التحديد يجب على المنشأة أن تفصح عما يلي:

- وصف للمخاطر والفرص الهامة المتعلقة بالمناخ وال المدى الزمني الذي من المتوقع أن يؤثر كل منها بشكل معقول على نموذج أعمال المنشأة واستراتيجياتها وتدفقاتها النقدية وإمكانية حصولها على التمويل.
- كيف تحدد المدى القصير والمتوسط، والطويل وكيف ترتبط هذه التعريفات بأفاق التخطيط الاستراتيجي للمنشأة وخطط تخصيص رأس المال.
- تحديد ما إذا كانت المخاطر التي تم تحديدها هي المخاطر المادية أو مخاطر التحول على سبيل المثال: يمكن أن تشمل المخاطر المادية الحادة زيادة شدة الظواهر الجوية مثل الأعاصير الفيضانات، وتشمل وارتفاع مستويات البحر، وارتفاع متوسط درجة الحرارة. ويمكن أن تشمل مخاطر التحول المخاطر التنظيمية، أو التكنولوجية أو السوقية، أو القانونية أو المتعلقة بالسمعة.
- عند تحديد المخاطر والفرص الهامة المتعلقة بالمناخ يجب على المنشأة الرجوع إلى موضوعات الإفصاح المحددة في متطلبات الإفصاح الخاصة بالصناعة.
- يجب على المنشأة أن تفصح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي التقارير المالية من فهم تقييمه للآثار الحالية والمتوقعة للمخاطر والفرص المتعلقة بالمناخ على نموذج أعمالها، وعلى وجه التحديد يجب على المنشأة الإفصاح عما يلي:
- وصف الآثار الحالية والمتوقعة للمخاطر والفرص الهامة المتعلقة بالمناخ على سلسلة القيمة الخاصة بها.
- وصف للمكان الذي تتركز فيه المخاطر والفرص ذات الصلة بالمناخ في سلسلة القيمة الخاصة به على سبيل المثال المناطق الجغرافية أو المرافق أو أنواع الأصول أو المدخلات أو المخرجات أو قنوات التوزيع).

٦- الاستراتيجية واتخاذ القرار Strategy and decision making

يجب على المنشأة الإفصاح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي التقارير العالية من فهم آثار المخاطر والفرص الهامة المتعلقة بالمناخ على استراتيجيتها وصنع القرار بما في ذلك خطط التحول الخاصة بها. وعلى وجه التحديد يجب على المنشأة الإفصاح عما يلي:

٦-١ كيف تستجيب المنشأة للمخاطر والفرص الهامة المتعلقة بالمناخ بما في ذلك كيف تخطط لإنجاز أي أهداف قد حددتها متعلقة بتغيرات المناخ ويجب أن يشمل ذلك:

(أ) المعلومات حول التغيرات الحالية والمتوقعة في نموذج أعمالها، بما في ذلك:

- التغيرات التي تجريها المنشأة في الاستراتيجية وتخصيص الموارد لمواجهة المخاطر والفرص المحددة والمرتبطة بتغيرات المناخ وتتضمن على سبيل المثال: تخصيص الموارد الناتجة عن تغيرات الطلب أو العرض أو من خطوط الأعمال الجديدة، وتخصيص الموارد الناشئة عن تطوير الأعمال من خلال النفقات الرأسمالية أو النفقات الإضافية على العمليات أو البحث والتطوير، وعمليات الاستحواذ وسحب الاستثمارات. وتتضمن هذه المعلومات الخطط والافتراضات الحاسمة للأصول القديمة، بما في ذلك استراتيجيات إدارة الطاقة الكربونية والعمليات كثيفة الاستخدام للمياه وإيقاف تشغيل الكربون الذي يستهلك كميات كبيرة من الطاقة والمياه.
- معلومات حول الجهود المباشرة التي تقوم بها المنشأة للتكيف والتخفيف من آثار التغيرات المناخية على سبيل المثال: من خلال التغيرات في عمليات الإنتاج، أو تعديلات القوى العاملة، أو التغيرات في المواد المستخدمة أو مواصفات المنتج أو من خلال إدخال إجراءات الكفاءة.
- معلومات حول الجهود غير المباشرة التي تقوم بها المنشأة حول التكيف والتخفيف غير المباشرة التي تقوم بها على سبيل المثال من خلال العمل مع العملاء، وسلاسل التوريد، أو استخدام المشتريات).

(ب) كيف سيتم توفير الموارد لهذه الخطط.

(ج) المعلومات بشأن الأهداف المتعلقة بخطة التغيرات المناخية بما في ذلك:

العمليات المطلوبة لمراجعة الأهداف.

مقدار انبعاثات المنشأة الذي يتعين تحقيقه من خلال تخفيض الانبعاثات ضمن سلسلة القيمة الخاصة بالمنشأة.

6-2 استخدام العزم لتعويضات الكربون في تحقيق أهداف انبعاثات الكربون يجب أن تفصح المنشأة عن المعلومات التالية

- مدى اعتماد الأهداف على استخدام تعويضات الكربون.
- تحديد ما إذا كانت تعويضات الكربون سوف تخضع للتحقق أو الاعتماد من طرف ثالث، وإن الأمر كذلك فما هي خطة التعامل معها.

6-3 معلومات كمية ونوعية حول التقدم في الخطط التي تم الإفصاح عنها خلال فترات التقارير السابقة

7- المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية

Financial position, financial performance, and cash flows

يجب على المنشأة أن تفصح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي التقارير العالية من فهم آثار المخاطر والفرص الهامة المتعلقة بالمناخ على مركزها المالي وأدائها المالي والتدفقات النقدية خلال فترة التقرير، والآثار المتوقعة على المدى القصير والمتوسط والطويل الأجل بما في ذلك كيفية تضمين المخاطر في التخطيط المالي للوحدة، ويجب على المنشأة الإفصاح عن المعلومات الكمية ما لم تكن غير قادرة على القيام بذلك، وأن تقوم بالإفصاح عن المعلومات النوعية.

عند تقديم معلومات كمية يجب على المنشأة الإفصاح عن كل مبلغ على حده بشكل فردي ويجب على المنشأة الإفصاح عما يلي:

- (أ) كيف أثرت المخاطر والفرص ذات الصلة بالمناخ على أحداث المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية.
- (ب) معلومات حول المخاطر والفرص المتعلقة بالمناخ والتي يوجد بها خطر كبير يتمثل في وجود تعديل جوهري على القيم الدفترية للأصول والخصوم الواردة في القوائم المالية خلال السنة المالية التالية.
- (ج) كيف يتوقع أن يتغير مركزها المالي بمرور الوقت بالنظر إلى استراتيجيتها المعالجة للمخاطر والفرص الكبيرة المتعلقة بالمناخ مما يعكس
 - خططها الاستثمارية الحالية وآثارها المتوقعة على مركزها المالي على سبيل المثال النفقات الرأسمالية، وعمليات الاستحواذ، والتصفية الرئيسية، والمشاريع المشتركة، وتحويل الأعمال، والابتكارات، ومجالات العمل الجديدة..
 - مصادر التمويل المخطط لها لتنفيذ استراتيجيتها.
- (د) كيف تتوقع أن يتغير أدائها المالي بمرور الوقت، بالنظر إلى استراتيجيتها المعالجة للمخاطر والفرص المتعلقة بالمناخ على سبيل المثال زيادة الإيرادات، وتكاليف المنتجات والخدمات المتوافقة مع اقتصاد منخفض الكربون، بما يتفق مع أحداث اتفاقية دولية بشأن تغير المناخ، والأضرار المادية للأصول من الأحداث المناخية وتكاليف التكيف مع تغيرات المناخ والتخفيف من حدته).

(هـ) إذا كانت المنشأة غير قادرة على الإفصاح عن المعلومات الكمية يجب توضيح أسباب ذلك.

8- مرونة أو مقاومة المناخ Climate Resilience

يجب على المنشأة الإفصاح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي التقارير المالية من فهم مرونة أو مقاومة استراتيجية المنشأة (بما في ذلك نموذج أعمالها) للتغيرات أو التطورات أو عدم اليقين المتعلقة بتغيرات المناخ مع الأخذ في الاعتبار المخاطر والفرص المتعلقة بالمناخ التي تحددها المنشأة والشوك ذات الصلة.

يجب على المنشأة استخدام تحليل السيناريو المتعلق بالمناخ لتقييم قدرته على التكيف مع المناخ ما لم يكن غير قادر على القيام بذلك إذا كانت المنشأة غير قادرة على استخدام تحليل السيناريو المتعلق بالمناخ فيجب عليها استخدام طريقة أو تقنية بديلة لتقييم قدرتها على التكيف مع المناخ. ويجب على المنشأة أن تفصح عن ما يلي:

(أ) نتائج تحليل مرونة المناخ، والتي ستمكن المستخدمين من فهمها:

- الآثار المترتبة، إن وجدت على نتائج المنشأة بالنسبة لاستراتيجيتها بما في ذلك الكيفية التي قد يحتاج إليها للاستجابة للآثار المحددة.
- مجالات عدم التأكد التي تم أخذها في الاعتبار عند تحليل المرونة المناخية.

(ب) قدرة المنشأة على تعديل أو تكيف استراتيجيتها ونموذج أعمالها على المدى القصير والمتوسط والطويل مع التطورات المناخية من حيث:

- توافر الموارد المالية الحالية، والمرونة فيها بما في ذلك رأس المال المواجهة المخاطر المتعلقة بالمناخ وإعادة توجيهها للاستفادة من الفرص المتعلقة بالمناخ.
- القدرة على إعادة توزيع الأصول الحالية أو إعادة توظيفها أو تحديثها أو إيقاف تشغيلها.
- تأثير الاستثمارات الحالية أو المخطط لها في التخفيف المرتبط بالمناخ أو التكيف أو فرص المرونة المناخية.

(ج) كيف يتم إجراء التحليل، بما في ذلك:

- عندما يتم استخدام تحليل السيناريو المتعلق بالمناخ
- السيناريوهات التي يتم استخدامها في التقييم ومصادر السيناريوهات المستخدمة.
- ما إذا كان التحليل قد تم من خلال مقارنة مجموعة متنوعة من السيناريوهات المتعلقة بالمناخ.
- ما إذا كانت السيناريوهات المستخدمة مرتبطة بمخاطر التحول أو زيادة المخاطر المادية.
- ما إذا كانت المنشأة قد استخدمت من سيناريوهاتها سيناريو يتماشى مع أحداث اتفاق دولي بشأن تغير المناخ.
- توضيح أسباب قرار المنشأة باختيار سيناريوهات محددة ومدى صلتها بتقييم قدرتها على مقاومة المخاطر والفرص المتعلقة بالمناخ.
- المدى الزمني المستخدم في التحليل.

9- إدارة المخاطر Risk Management

الهدف من الإفصاحات المالية المتعلقة بالمناخ بشأن إدارة المخاطر هو تمكين مستخدمي التقارير المالية من فهم العملية أو العمليات التي يتم من خلالها تحديد المخاطر والفرص المتعلقة بالمناخ وتقييمها وإدارتها.

(أ) لتحقيق هذا الهدف يجب على المنشأة الإفصاح عن ما يلي:

- العملية أو العمليات التي تستخدمها المنشأة لتحديد المخاطر المتعلقة بالمناخ لأغراض إدارة المخاطر عندما يكون ذلك ممكناً.
- كيف تقيم المنشأة الاحتمالية والآثار المرتبطة بالمخاطر (مثل العوامل النوعية والعوامل الكمية والمعايير الأخرى المستخدمة).
- كيف تحدد أولويات المخاطر المتعلقة بالمناخ بالنسبة لأنواع المخاطر الأخرى بما في ذلك استخدامها لأدوات تقييم المخاطر.
- معلومات الإدخال التي يستخدمها على سبيل المثال (مصادر البيانات، ونطاق العمليات التي تمت تغطيتها، والتفاصيل المستخدمة في الافتراضات).

(ب) العملية أو العمليات التي تستخدمها المنشأة لتحديد وتقييم وترتيب أولويات الفرص المتعلقة بالمناخ

- المخاطر والسياسات ذات الصلة.
- الفرص والسياسات ذات الصلة.
- مدى وكيفية دمج عملية أو عمليات تحديد المخاطر المتعلق بالمناخ وتقييمها وإدارتها في عملية إدارة المخاطر الشاملة للمنشأة.
- مدى وكيفية دمج عملية أو عمليات تحديد الفرص المتعلقة بالمناخ وتقييمها وإدارتها في عملية الإدارة الشاملة للمنشأة.

١٠- المقاييس والأهداف Metrics and Targets

الهدف من الإفصاحات المالية المتعلقة بالمناخ فيما يتعلق بالمقاييس والأهداف هو تمكين مستخدمي التقارير المالية من فهم كيفية قيام المنشأة بقياس ورصد وإدارة المخاطر والفرص الهامة المتعلقة بالمناخ.

(أ) لتحقيق هذا الهدف يجب على المنشأة الإفصاح عن ما يلي:

- المعلومات ذات الصلة بفئات المقاييس عبر الصناعات والتي تكون ذات صلة بالكيانات بغض النظر عن الصناعة ونموذج الأعمال.
- المقاييس القائمة على الصناعة المرتبطة بموضوعات الإفصاح وذات الصلة بالكيانات التي تشارك في صناعة ما، أو تتميز نماذج أعمالها وأنشطتها الأساسية بميزات مشتركة مع تلك الخاصة بالصناعة.
- المقاييس الأخرى المستخدمة من قبل مجلس الإدارة لقياس التقدم المحقق نحو الأهداف المحددة
- الأهداف التي حددتها المنشأة للتخفيف من المخاطر المتعلقة بالمناخ أو التكيف معها أو تعطي الفرص المتعلقة بالمناخ.

(ب) يجب على المنشأة الإفصاح عن المعلومات ذات الصلة بفئات المقاييس عبر الصناعات التالية:

- لانبعاثات غازات الاحتباس الحراري. يجب على المنشأة الإفصاح عن ما يلي:
 - ١- إجمالي انبعاثات غازات الاحتباس الحراري المطلقة الناتجة خلال الفترة المشمولة بالتقرير، ويتم قياسها بالأطنان المترية من مكافئ ثاني أكسيد الكربون.
 - ٢- كثافة انبعاثات غازات الاحتباس الحراري معبراً عنه بالأطنان المترية من مكافئ ثاني أكسيد الكربون.
 - ٣- إذا تم استبعاد غازات الاحتباس الحراري يجب على المنشأة تحديد السبب.
- مخاطر التحول مقدار ونسبة الأصول أو الأنشطة المعرضة للمخاطر التحول.
- المخاطر المادية: مقدار ونسبة الأصول أو الأنشطة التجارية المعرضة للمخاطر المادية.
- الفرص المتعلقة بالمناخ: مقدار ونسبة الأصول أو الأنشطة التجارية المتوافقة مع الفرص المتعلقة بالمناخ.
- توزيع رأس المال - مقدار الانفاق الرأسمالي أو التمويل أو الاستثمار المخصص للمخاطر والفرص المتعلقة بالمناخ.

(ج) يجب على المنشأة الإفصاح عن أهدافها المتعلقة بالمناخ، ويتم الإفصاح عما يلي:

- المقاييس المستخدمة لتقييم التقدم نحو الوصول إلى الهدف وتحقيق أهدافه الاستراتيجية
- الهدف المحدد الذي حددته المنشأة لمعالجة المخاطر والفرص المتعلقة بالمناخ.
- تحديد ما إذا كان الهدف بغرض التخفيف أو التكيف أو التوافق مع المبادرات القطاعية.
- الفترة التي ينطبق عليها الهدف.

١١- النظريات المفسرة للإفصاح المالي عن التغيرات المناخية

هناك العديد من النظريات التي تفسر الإفصاح المالي للشركات عن التغيرات المناخية ومن أهمها:

نظرية الوكالة Agency Theory

تشير نظرية الوكالة التي استخدمت على نطاق واسع في الدراسات المحاسبية إلى وجود علاقة وكالة عندما يقوم الوكيل مدير المنشأة باتخاذ قرارات نيابة عن الموكل المستثمرين، وغيرهم ويؤدي عدم توافق مصالح الطرفين خاصة في ظل عدم تماثل المعلومات إلى مشكلة الوكالة حيث يسعى الوكيل إلى محاولة تعظيم المنافع التي يحصل عليها. وقد أشارت إحدى الدراسات أن الاستثمار في المسؤولية الاجتماعية هو إشارة إلى وجود مشكلة وكالة حيث تستخدم إدارة الشركة المسؤولية الاجتماعية لبناء سمعتهم وتعزيز مواقعهم الاجتماعية أو السياسية على حساب المساهمين ووفقاً

لهذا المنظور فإن الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية أو الإفصاح البيئي يضر بمصالح المساهمين. وعلى النقيض من ذلك في ظل عدم تماثل المعلومات بين المديرين والوكلاء فإن الإفصاح الاختياري عن قضايا البيئة وتغير المناخ قد يزيد من شفافية المعلومات ويعزز إشراف المساهمين لتقليل مخاطر الاستثمار المحتملة Potential Investment Risks. فقد قامت الشركات المسجلة في مؤشر U.S Dow Jones 30 بالإفصاح عن الإجراءات المتعلقة بقضايا تغير المناخ لتخفيض تكاليف الوكالة المرتبطة بالإجراءات السياسية والتشريعية المحتملة وكسب ثقة أصحاب المصالح، ويمكن للمساهمين أيضاً تقليل مخاطر الاستثمار المحتملة من خلال فهم تأثير المناخ على عمليات وسياسات الشركة للتخفيف من مشكلات تغير المناخ وبالتالي تقليل تضارب المصالح وتقليل تكاليف الوكالة.

نظرية الإشارة Signaling Theory

تستخدم هذه النظرية على نطاق واسع في العديد من مجالات المحاسبة والإدارة ففي ظل عدم تماثل المعلومات المتأصل في نظام إعداد التقارير المالية يكون لدى المديرين القدرة على اتخاذ قرارات بشأن ما قد يتم الإفصاح عنه خاصة إذا كان هذا الإفصاح اختيارياً ولا يخضع لأي متطلبات تشريعية. بسبب عدم تماثل المعلومات يقوم المستثمرين الذين لديهم معرفة أفضل بإجراء استثمارات أكثر فائدة أكثر ربحية و أقل خطورة مقارنة بالمستثمرين الأقل معرفة. ومن ثم وفقاً لنظرية الإشارة يكافئ السوق الشركات التي توفر افصاحاً مناسباً من خلال منحهم تكلفة أقل لرأس المال. وتوصلت العديد من الدراسات إلى أن الزيادة في الإفصاح بمثابة إشارة إلى استجابة الشركة للمطالب الاجتماعية ولكن لا تشير إلى مشاركة مجتمعية نشطة للشركة. وفقاً لنظرية الإشارة تفضل الشركات المربحة توفير معلومات كافية وجيدة للسوق للإشارة إلى ميزاتها التنافسية. لذلك فإن الشركات التي بذلت جهوداً للحد من مخاطر تغير المناخ تكون أكثر استعداداً للإفصاح عن معلومات تغير المناخ للإشارة إلى انطباق جيد في السوق وبالتالي الحصول على حوافز سوقية أعلى. higher market incentives. وعلى نطاق أوسع، يمكن للشركات والمديرين استخدام تقارير الإفصاح عن تغير المناخ كإشارة إيجابية لمساعدة المستثمرين على تقييم قدرة الشركات على التعامل مع مخاطر تغير المناخ وبالتالي زيادة القيمة السوقية المحتملة للشركات.

نظرية الإفصاح الاختياري Voluntary disclosure Theory

تشير نظرية الإفصاح الاختياري إلى أن المديرين يمارسون حرية التصرف في الإفصاح عن معلومات الشركة بناء على تقييم التكلفة والعائد. ويعتمد تحليل التكلفة والعائد على نظرية الاختيار العقلاني Rational Choice Theory ووفقاً لهذه النظرية يقارن المديرون المنافع والتكاليف المختلفة للإجراءات البديلة قبل اتخاذ قرار عمل عقلائي عن طريق اختيار البديل الذي تزيد فيه المنافع عن التكاليف. ويعتبر تطبيق تحليل التكلفة والعائد أحد الأدوات التي يعتمد عليها في تحليل دوافع ومحددات الشركات في الإفصاح عن الأنشطة البيئية. فالمديرون يحاولون الإفصاح عن معلومات بيئية إضافية لأصحاب المصالح عندما تفوق المنافع تكاليف إعداد التقارير. تشمل المنافع المحتملة انخفاض تكاليف رأس المال لأن المعلومات الإضافية تعزز من ثقة المستثمرين في الشركة من خلال زيادة الشفافية. وقد توصلت أحد الدراسات إلى أن إفصاح (30) شركة من الشركات المدرجة في مؤشر Dow Jones عن معلومات تغير المناخ المساعدة للمستثمرين والمنظمين على فهم سياسات الشركة للتخفيف من تغير المناخ وخفض الانبعاثات وذلك لتقليل الدعاوي القضائية المحتملة Potential Lawsuits، والتكاليف التنظيمية لأي انتهاكات. وفقاً لنظرية الإفصاح الاختياري، يقوم مديري الشركات بالإفصاح بشكل استباقي عن الإجراءات المتعلقة بتغير المناخ لتلبية احتياجات المستثمرين من المعلومات بشأن مخاطر المناخ، وتحسين أرباح الشركة وقيمتها عن طريق الحد من عدم تماثل المعلومات، والتخصيص الفعال لموارد سوق رأس المال، ومع ذلك، يمكن أن تحدث تكاليف الإفصاح إذا استخدم أصحاب المصلحة من غير المساهمين هذه المعلومات الإضافية التي تم الإفصاح عنها ضد الشركة على سبيل المثال يمكن أن يؤدي الإفصاح عن الأحداث السلبية إلى الإضرار بسمعة الشركة، أو قد يؤدي إلى الإفصاح البيئي الإضافي إلى لفت الانتباه من المنظمين أو وكلاء حماية البيئة.

نظرية الاقتصاد السياسي Political economy theory

يعرف الاقتصاد السياسي بأنه تفاعل القوة، وأهداف أصحاب السلطة وأنظمة التبادل الإنتاجي، كما عرفته دراسة أخرى بأنه الإطار الاجتماعي والسياسي الذي تتم فيه الحياة البشرية، فمن منظور الاقتصاد السياسي فإن الاقتصاد والمجتمع والسياسية لا ينفصلان وبالتالي لا يمكن دراسة النشاط الاقتصادي للمنشأة بشكل فعال إذا كانت معزولة عن السياقات السياسية والاجتماعية حيث تحدث الأحداث الاقتصادية. فمن أجل استمرار الوجود والتشغيل للمنشأة ضمن سياقاتها السياسية والاجتماعية يجب على المنشأة الحصول على الموافقة والدعم من أصحاب المصلحة مثل العملاء والموردين والمستثمرين والدائنين والمنظمين ووسائل الإعلام.

في السياق الاجتماعي من العوامل الحاسمة في قدرة الشركة على الفوز أو الحفاظ على دعم وموافقة أصحاب المصلحة هو التواصل المستمر للشركة فيما يتعلق بمشاركتها في المسؤولية الاجتماعية للشركات (بما في ذلك المسؤولية البيئية وتقريرها حول نتائج مشاركة الطاقة الخضراء مما يعكس قبولها واحترامها للعقود الاجتماعية. وبالتالي، بناء على نظرية الاقتصاد السياسي فإن الشركات على استعداد للإفصاح عن معلومات تغير المناخ لكسب دعم وموافقة أصحاب المصلحة.

نظرة الشرعية Legitimacy Theory

تعرف الشرعية بأنها حالة توجد عندما تكون قيم نظام المنشأة متوافقة مع قيم النظام الاجتماعي الذي تكون المنشأة جزءاً منه، وقد اشارت إحدى الدراسات بأن نظرية الشرعية هي وجهة نظر موجهة للأنظمة والمجتمع وتسمح لنا بالتركيز على دور المعلومات والإفصاح في العلاقات بين المنشآت والمؤسسات والافراد والمجموعات. كما يمكن تعريف الشرعية بأنها تصور أو افتراض عام بأن تصرفات منشأة ما مرغوبة أو مناسبة ضمن نظام اجتماعي معين من القواعد والقيم والمعتقدات.

تدرك نظرية الشرعية أن الشركات ملزمة بالعقد الاجتماعي الذي توافق فيه الشركات على أداء العيد من الإجراءات المرغوبة اجتماعياً مقابل الموافقة على أهدافها والمكافآت الأخرى وهو ما يضمن في النهاية استمرار وجودها.

واتفقت العديد من الدراسات حول تقارير المسؤولية الاجتماعية للشركات على أن الشركات تستخدم الإفصاح الطوعي للوفاء بالعقود الاجتماعية واثبات الشرعية. **ومن خلال منظور الموارد The resource Perspective** ينظر إلى الشرعية على أنها مورد تسعى الشركات للحفاظ عليه وبالتالي تتبنى استراتيجيات لضمان استمرارية هذا المورد. **ومن المنظور المؤسسي Institutional Perspective** تقوم المنظمات بتعديل هيكلها وعملياتها لتتوافق مع التوقعات الاجتماعية. ونظراً لأن تغير المناخ أصبح محور التنمية المستدامة للمجتمع بأكمله، بدأت الشركات المدرجة في مؤشر Dow Jones الأمريكي والعديد من الشركات الدولية تفصح عن معلومات تغير المناخ لإثبات شرعيتها في المجتمع وكسب دعم أصحاب المصلحة من خلال الوفاء بالعقود الاجتماعية، بعبارة أخرى تحصل الشركات على الدعم من أصحاب المصالح وتحفظ باستمراريته وبقاؤها عند الحفاظ على شرعيتها أو الوفاء بالعقد الاجتماعي من خلال الإفصاح عن تغير المناخ وخفض انبعاثات الكربون.

أما في حالة انتهاك الشركة للعقد الاجتماعي أو فشلها في إرساء الشرعية ستواجه صعوبات في الوصول إلى رأس المال وسوق العمل والموارد الاقتصادية الأخرى. ووفقاً لنظرية الشرعية تقدم الشركات المحلية والعالمية الإفصاح الاختياري عن تغير المناخ لتلبية احتياجات أصحاب المصالح الحماية مصالحهم من خلال توفير حلول والتخفيف من مشكلات الاحتباس الحراري.

أسئلة الفصل الثامن

- ١- ناقش باختصار الهدف من مسودة الإفصاح المالي عن التغيرات المناخية؟ موضحاً نطاق تطبيقه؟
- ٢- ناقش باختصار الحوكمة في ضوء مسودة الإفصاح المالي عن التغيرات المناخية؟
- ٣- ناقش باختصار الاستراتيجية في ضوء مسودة الإفصاح المالي عن التغيرات المناخية؟
- ٤- ناقش باختصار المخاطر والفرص المتعلقة بالمناخ في ضوء مسودة الإفصاح المالي عن التغيرات المناخية؟
- ٥- ناقش باختصار المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية في ضوء مسودة الإفصاح المالي عن التغيرات المناخية؟
- ٦- وضح المقاييس والأهداف المتعلقة بالإفصاح المالي عن التغيرات المناخية؟
- ٧- ناقش باختصار مرونة أو مقاومة المناخ في ضوء مسودة الإفصاح المالي عن التغيرات المناخية؟
- ٨- ناقش باختصار الاستراتيجية واتخاذ القرار في ضوء مسودة الإفصاح المالي عن التغيرات المناخية؟
- ٩- وضح إدارة المخاطر المتعلقة بالإفصاح المالي عن التغيرات المناخية؟
- ١٠- ناقش باختصار النظريات المفسرة للإفصاح المالي عن التغيرات المناخية.

الفصل التاسع المعيار الدولي للتقرير المالي رقم (١٨): العرض والإفصاح في القوائم المالية Presentation and International Financial Reporting Standard (١٨) Disclosure in Financial Statements

المقدمة

في عام (٢٠١٣) تم اصدار معيار المحاسبة الدولي رقم (١) بعنوان " العرض والإفصاح في القوائم المالية والذي حدد متطلبات نشر القوائم المالية الدورية لتلبية الحاجات المشتركة للمستخدمين إلى المعلومات كما هو مبين في الإطار المفاهيمي.

وفي عام (٢٠١٤) تم تعديل المعيار ليشمل متطلبات الحد الأدنى لمحتوى القوائم المالية والهيكل الموصي به للقوائم المالية الذي يسهل العرض الصادق وقابلية المقارنة مع القوائم المالية للمؤسسة للفترة السابقة والقوائم المالية للمؤسسات الأخرى.

بينما في عام (٢٠١٥) تم إضافة متطلبات جديدة لتعديل المعيار ليشمل متطلبات الإفصاح عن الأطراف ذات الصلة. بينما في عام (٢٠١٥) تم إضافة متطلبات جديدة لتعديل المعيار ليشمل متطلبات الإفصاح عن الأطراف ذات الصلة. أما في عام (٢٠١٦) بدأ مجلس معايير المحاسبة الدولية مشروع القوائم المالية الأولية استجابة لمخاوف المستثمرين بشأن إمكانية المقارنة والشفافية في تقارير أداء الشركات.

وفي الفترة من ديسمبر (٢٠١٩) إلى سبتمبر (٢٠٢٠) نشر مجلس معايير المحاسبة الدولية مسودة العرض العام والإفصاح وبعد انتهاء فترة التعليق أعاد مجلس معايير المحاسبة الدولية مناقشة المقترحات مع الأخذ في الاعتبار التعليقات الواردة.

وأخيراً في (٩) أبريل (٢٠٢٤) تم الانتهاء من المقترحات الخاصة بالمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (١٨) مع بعض التعديلات ونشرها حيث اصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) معياره الجديد (١٨) (IFRS) " العرض والإفصاح في القوائم المالية والذي يحل محل معيار (١) (IAS) " عرض القوائم المالية" ويهدف إلى تحسين كيفية تواصل الشركات في قوائمها المالية. ومن المتوقع سريان هذا المعيار في يناير ٢٠٢٧.

١- الهدف من المعيار

الهدف من المعيار الدولي رقم (١٨) هو تحديد متطلبات العرض والإفصاح عن المعلومات في القوائم المالية للمساعدة في ضمان توفير المعلومات التي تمثل بأمانة أصول والتزامات، وحقوق الملكية، والدخل، والمصروفات. وبالتالي فإن الهدف من هذا المعيار هو توفير معلومات أفضل القرارات أفضل من خلال زيادة القابلية للمقارنة، زيادة الشفافية، وزيادة فائدة المعلومات.

إيضاح رقم (١)

أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية (ASB) في أبريل ٢٠٢٤ م معيار التقرير المالي الدولي رقم (١٨) الخاص بالعرض والإفصاح في البيانات المالية ذات الغرض العام والذي يحل محل معيار المحاسبة الدولي رقم (١) والخاص بعرض البيانات نتيجة معالجة التناقضات في التقارير المالية، حيث معيار المحاسبة الدولي رقم (١) لم يوفر أسس واضحة لعرض القوائم المالية مما أدى إلى صعوبة مقارنة الأداء المالي بين المنشآت.

يسعى المعيار رقم (١٨) إلى تعزيز جودة وشفافية العرض والإفصاح بالقوائم المالية بتقديم متطلبات بشأن عرض بيانات الأرباح والخسائر بما في ذلك الإجماليات المحددة والمجاميع الفرعية كما يتطلب أيضاً الإفصاح عن مقاييس الأداء المحددة من قبل الإدارة

في ضوء ما سبق يتضح أن معيار التقرير المالي الدولي رقم ١٨ IFRS

- يستجيب لحاجة المستثمرين إلى الحصول على معلومات أفضل بشأن الأداء المالي للشركات.
- يحسن كيفية نقل المعلومات في القوائم المالية.

➤ يمنح المستثمرين أساساً أفضل لتحليل ومقارنة أداء الشركات.

٢- نطاق المعيار

➤ ينطبق المعيار الدولي رقم (١٨) على جميع القوائم المالية التي يتم إعدادها وعرضها وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRSS)، يتم تناول معايير الاعتراف والقياس والإفصاح عن معاملات محددة في

معايير وتفسيرات أخرى. وبالنسبة للبيئة المصرية سوف تتأثر جميع الشركات المصرية بتطبيق هذا المعيار بمجرد إصداره ضمن معايير المحاسبة المصرية، ولكن عند تطبيقه دولياً من بداية يناير (٢٠٢٧) سوف تلتزم الشركات المصرية المقيدة بالبورصة بتطبيقه.

- يحدد هذا المعيار المتطلبات العامة و الخاصة لعرض المعلومات في قوائم الأداء المالي، وقائمة المركز المالي، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية كما يحدد متطلبات الإفصاح عن المعلومات في الايضاحات.
- تحدد معايير المحاسبة الدولية الأخرى متطلبات الاعتراف والقياس والعرض والإفصاح للمعاملات المحددة والأحداث الأخرى.
- تجري العديد من الوحدات والكيانات مراجعة مالية من قبل الإدارة وهي مراجعة منفصلة عن القوائم المالية وتشرح السمات الرئيسية للأداء المالي للوحدات ومركزها المالي بالإضافة إلى أوجه عدم اليقين الرئيسية التي يواجهها وتقع هذه المراجعة خارج نطاق معايير المحاسبة الدولية IFRS

إيضاح رقم (٢)

يتضمن المعيار الدولي رقم (١٨) ثلاثة مجموعات محورية من المتطلبات تهدف إلى تزويد المستثمرين بمعلومات أكثر كفاءة ودقة تمكن من تحليل الأداء المالي للمنشآت مع إتاحة مقارنتها مع معلومات المنشآت الأخرى يمكن بيانها كما يلي:

- تعزيز إمكانية المقارنة بين قوائم الدخل.
- تقديم متطلبات جديدة لتعزيز الشفافية فيما يتعلق بمقاييس الأداء الخاصة بالمنشأة.
- تقديم إرشادات محسنة لتعزيز فائدة تجميع المعلومات ضمن القوائم المالية.
- ومن الجدير بالذكر أن المتطلبات الجديدة المقدمة في المعيار تهدف إلى تعزيز إمكانية المقارنة في الأداء المالي للشركات المماثلة وقد يغير ما تعلن عنه المنشأة على أنه " الربح أو الخسارة التشغيلية كما أن بعض الشركات سوف تحتاج إلى فترة انتقالية تمهيدية للأسباب التالية :
- الحاجة إلى تغيير أنظمة المحاسبة وتكنولوجيا المعلومات.
- ضرورة تطبيق المقترحات بأثر رجعي.
- الوقت اللازم لمناقشة المتطلبات مع المراجعين والهيئات التنظيمية.
- الوقت اللازم للتحضير لمتطلبات اعداد التقارير الأخرى مثل معايير الإفصاح عن الاستدامة الخاصة عن الاستدامة الخاصة بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

٣- المتطلبات العامة والمحددة للقوائم المالية بموجب المعيار الدولي رقم ١٨

(١) المتطلبات العامة للقوائم المالية

الهدف من القوائم المالية هو توفير معلومات مالية عن أصول والتزامات وحقوق الملكية والدخل والمصروفات الخاصة بالمنشأة المعدة للتقارير والتي تكون مفيدة لمستخدمي القوائم المالية في تقييم توقعات صافي التدفقات النقدية المستقبلية إلى المنشأة وفي تقييم إشراف الإدارة على الموارد الاقتصادية للجهة وتشمل المجموعة الكاملة للقوائم المالية على:

- قائمة الأداء المالي عن فترة التقرير.
- قائمة المركز المالي في نهاية الفترة
- قائمة التغيرات في حقوق الملكية.
- قائمة التدفقات النقدية.

الإيضاحات عن الفترة المشمولة بالتقرير، معلومات مقارنة فيما يتعلق بالفترة السابقة قائمة المركز المالي كما في بداية الفترة السابقة إذا قامت المنشأة بتطبيق سياسة محاسبية بأثر رجعي أو أعادت تصنيف البنود في قوائمها المالية.

(ب) المتطلبات المحددة للقوائم المالية الأولية الفردية

➤ قائمة الربح أو الخسارة

يقدم المعيار الدولي رقم IFRS ١٨ هيكلًا محددًا لقائمة الربح أو الخسارة والهدف من ذلك هو تقليل التنوع في التقرير عن قائمة الربح والخسارة مما يساعد مستخدمي القوائم المالية على فهم المعلومات وإجراء مقارنات أفضل بين الشركات، ويتكون الهيكل من الفئات والمجاميع الفرعية

الفئات

يجب إدراج جميع بنود الدخل والمصروفات في فترة التقرير في قائمة الربح أو الخسارة ما لم يتطلب أو يسمح بالمعيار بخلاف ذلك يجب بعد ذلك تصنيفها في واحدة من خمس فئات في قائمة الربح أو الخسارة فئة التشغيل، فئة الاستثمار، فئة التمويل، فئة ضرائب الدخل، فئة العمليات المتوقعة، ويمكن توضيحها كما يلي:

➤ **فئة التشغيل:** تشمل الدخل من عمليات التشغيل وهي الفئة المتبقية من الدخل والمصروفات غير المصنفة في فئات أخرى وتشمل ما يخص النشاط الرئيسي من إيرادات ومصروفات حيث يتطلب تصنيف جميع الإيرادات والمصروفات غير المصنفة في الفئات الأخرى.

➤ **فئة الاستثمار:** تشمل الدخل من عمليات الاستثمار وتتضمن هذه الفئة نتائج العمليات والمشاريع المشتركة (كالشركات الزميلة) ويشمل الأصول التي تدر عائد وبشكل منفرد بعيد عن موارد المنشأة الأخرى كد دخل الاستثمار العقاري أرباح وخسائر الأصول المالية من تقييم، فوائد، وتوزيعات.

➤ **فئة التمويل:** تشمل الدخل من العمليات التمويلية، وتتضمن هذه الفئة جميع الإيرادات والمصروفات من العمليات التمويلية كمصروفات الفوائد ومصروفات الحصول على التمويل من التزامات مالية، تأثير تغيرات أسعار الفائدة على الالتزامات الأخرى بما فيها التزامات عقود الإيجار والمعاشات.

➤ **فئة ضرائب الدخل:** يتضمن الجزء الخاص بضرائب الدخل المستحقة على المنشأة.

➤ **فئة العمليات المتوقعة:** التي تشمل الدخل من العمليات غير المستقرة.

وفي ضوء المعيار رقم IFRS يتم إعداد قائمة الأرباح والخسائر كما يلي:

➤ يجب تصنيف الإيرادات والمصروفات، تحديد نوعية النشاط الرئيسي طبقاً للفئات الثلاث التشغيل، الاستثمار، التمويل هل هو نشاط تجاري رئيسي محدد أم نشاط تجاري للاستثمار في مجموعة من الأصول المختلفة أم هو نشاط تجاري تمويلي، كذلك يتم تصنيف بعض الإيرادات والمصروفات في فئة التشغيل التي من الممكن تصنيفها في فئة الاستثمار أو التمويل إذا لم يكن النشاط تجاري رئيسي.

➤ يجب على المنشآت التي تقدم التمويل للعملاء كنشاط تجاري رئيسي تصنيف الإيرادات والمصروفات بفئة التشغيل من الالتزامات الناشئة من المعاملات بفئة التمويل فقط والمتعلقة بتوفير التمويل للعملاء واختيار السياسات المحاسبية للتصنيف في فئة التشغيل أو فئة تمويل الإيرادات والمصروفات الناشئة من الالتزامات للمعاملات الخاصة فقط بفئة التمويل غير المرتبط بتقديم التمويل للعملاء.

➤ يجب على المنشآت التي لا تقدم التمويل للعملاء كنشاط تجاري رئيسي أن تضمن فئة التمويل الإيرادات والمصروفات الناتجة من الالتزامات التي نشأت نتيجة العمليات التمويلية مثل القروض، الأوراق المالية السندات التغيرات في أسعار الفائدة...

➤ يجب على المنشآت عند إعداد قائمة الأرباح والخسائر أن تتضمن الاجماليات والمجاميع الفرعية وكذلك عرض الأرباح والخسائر قبل الفئة الثالثة الخاصة بالتمويل، والفئة الرابعة الخاصة بضرائب الدخل.

➤ بالنسبة للأرباح والخسائر عن السنوات السابقة والتي تم الاعتراف بها في قائمة الدخل الشامل سابقاً يتم اعداد تقييمها بالقيمة العادلة وتوضع في قائمة الأرباح والخسائر.

➤ توضع بقائمة الأرباح والخسائر والإيرادات والمصروفات الخاصة بنسب السيطرة الشركات الأم) والتي تخص فترة التقرير.

وفي ضوء ما سبق تتمثل أهم مخاوف المستثمرين في صعوبة المقارنة بين الأداء المالي للشركات بسبب التباين في محتوى وهيكل قوائم الربح أو الخسارة.

إيضاح رقم (٣)

دور القوائم المالية الأولية والإيضاحات

- لتحقيق هدف القوائم المالية تعرض الوحدات المعلومات الجوهرية في القوائم المالية الأولية. والإفصاح عنها في الإيضاحات، يتمثل دور القوائم المالية.
- يتمثل دور القوائم المالية الأولية في توفير ملخصات منظمة للأصول والخصوم وحقوق الملكية والإيرادات والمصروفات والتدفقات النقدية والتي تكون مفيدة لمستخدمي التقارير المالية حيث:
- الحصول على نظرة واضحة عن الأصول والخصوم وحقوق الملكية والإيرادات والمصروفات والتدفقات النقدية المعترف بها للوحدات.
 - إجراء المقارنات بين الوحدات وفترات اعداد التقارير للوحدات لنفس الوحدة.
 - تحديد البنود أو المجالات التي قد يرغب مستخدمي القوائم المالية في طلب معلومات إضافية عنها في الإيضاحات.
 - يتمثل دور الإيضاحات في توفير المعلومات الجوهرية اللازمة :
 - تمكين مستخدمي القوائم المالية من فهم البنود الوارد في القوائم المالية الأولية.
 - استكمال القوائم المالية الأولية بمعلومات إضافية لتحقيق هدف القوائم المالية.

يمكن تصوير قائمة الربح أو الخسارة كما يلي:

قائمة الربح أو الخسارة

| | |
|------------|--|
| التشغيلي | الإيراد |
| | (-) تكلفة المبيعات |
| | إجمالي الربح |
| | الدخل التشغيلي الآخر |
| | مصروفات البيع |
| | مصروفات البحث والتطوير |
| | المصروفات العمومية والإدارية |
| | خسارة الهبوط في قيمة الشهرة |
| | المصروفات التشغيلية الأخرى |
| | الربح التشغيلي |
| الاستثماري | النصيب من ربح أو خسارة المنشآت الزميلة والمشروعات المشتركة |
| | الدخل الاستثماري الآخر |
| | الربح قبل التمويل وضرائب الدخل |
| التمويلي | مصروفات الفائدة على القروض والتزامات عقود الإيجار ومصروفات الفائدة على التزامات ومخصصات المعاشات التقاعدية |
| | الربح قبل ضرائب الدخل |

مصروف ضريبة الدخل

الربح

٤- قائمة الدخل الشامل: يتعين على المنشأة أن تعرض في القائمة

تعرف قائمة الدخل الشامل بأنها القائمة التي تظهر التغير في صافي أصول الوحدة خلال الفترة المالية والنتائج عن جميع المعاملات والأحداث العادية وغير العادية المتكررة وغير المتكررة، ويشمل كل من صافي الدخل التقليدي وكافة التغيرات في حقوق الملكية بخلاف الناتجة عن الاستثمارات مع الملاك أو التوزيعات عليهم.

وبالتالي يشمل الدخل الشامل جميع التغيرات في حقوق الملكية خلال الفترة المحاسبية والنتائج عن جميع المعاملات بخلاف استثمارات الملاك أو التوزيعات عليهم. كما أن الدخل الشامل لا يتضمن الدخل المحقق من جميع المصادر فقط ولكن يتضمن أيضاً العديد من بنود الدخل غير المحقق خلال الفترة المحاسبية والنتيجة عن التقلبات في قيمة الأصول أو الالتزامات المحفوظ بها، وأن قائمة الدخل الشامل تتضمن الدخل التقليدي الناتج عن عمليات المنشأة العادية والمتكررة والذي يتم الحصول عليه من قائمة الدخل وبنود الدخل الشامل الأخرى وهي الإيرادات والخسائر التي تتجاوز صافي الدخل وتم الاعتراف بها ولكنها لم تتحقق بعد والنتيجة عن التغيرات في القيمة العادلة لأصول والالتزامات المنشأة.

يتعين على المنشأة أن تعرض في القائمة إجمالاً الدخل الشامل للربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر (مجمع بين تلك البنود التي سيتم أو لن يتم إعادة تصنيفها إلى الربح والخسارة في الفترة اللاحقة والدخل الشامل، مجموع الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر).

وينص معيار التقرير المالي الدولي IFRS ١٨ على أن تتضمن قائمة الدخل الشامل ما يلي:

- الإيرادات والخسائر الناتجة عن إعادة تقييم الأصول المالية المتاحة للبيع.
- الإيرادات والخسائر الناتجة عن تغيرات أسعار الصرف وترجمة العملات الأجنبية.
- الإيرادات والخسائر الناتجة عن أدوات التغطية المستخدمة في تحوط التدفقات النقدية.
- إيرادات إعادة تقييم الأصول الثابتة والأصول غير الملموسة.
- الإيرادات والخسائر الإكتوارية على خطط منافع الموظفين.

وفي ضوء ذلك يتضح أن قائمة الدخل الشامل هي مقياس مالي متعدد التفاصيل يشمل بداخله على جميع مصادر الإيرادات والنفقات التي تؤثر على الوضع المالي للمنشأة خلال الفترة المحاسبية فهي وسيلة لتوضيح أن هناك مصادر دخل أخرى يمكن أن تساهم في نمو المنشأة، حيث تتضمن جميع العناصر المختلفة التي تزيد من نمو الدخل، فالمنشأة تحتاج أن تعرض في قائمة الدخل الشامل أو تفصح في الإيضاحات المتممة عن تعديلات إعادة التصنيف المتعلقة بمكونات الدخل الشامل الآخر، ومبلغ ضرائب الدخل المتعلقة بكل بند من بنود الدخل الشامل الآخر بما في ذلك تعديلات إعادة التصنيف.

٥- قائمة المركز المالي

يتطلب المعيار رقم IFRS ١٨ عند إعداد قائمة المركز المالي أن يتم الفصل بين الأصول والالتزامات المتداولة وغير المتداولة فإذا كانت الأصول أو الالتزامات تم تجميعها لتشمل العناصر المتداولة التي سيتم تسويتها بعد فترة التقرير (١٢) شهر فيجب أن يتم الإفصاح بين الأصول والالتزامات المتداولة بين النوعين وأن يتم الفصل بين كل منها ما لم يكن على العرض على أساس السهولة ملخصاً منظماً أكثر فائدة لمتخذي القرار.

إيضاح رقم (٤)

يتضمن تطبيق معيار IFRS ١٨ مجموعة من المتطلبات لإعداد القوائم المالية وهي :

- متطلبات القوائم المالية الأولية لفترة التقرير وتشمل (قائمة الأرباح والخسائر، قائمة الدخل الشامل، قائمة المركز المالي، قائمة التغيرات في حقوق الملكية قائمة التدفقات النقدية، الإيضاحات المتممة، مقاييس الأداء المحدد من قبل الإدارة).
- متطلبات التقارير المالية وتشمل (الايضاحات، ومقاييس الأداء).
- معلومات مقارنة فيما يتعلق بالفترات السابقة على النحو المحدد بالمعيار.
- بيان المركز المالي في بداية فترة التقرير السابقة إذا لزم الأمر.
- يجب على المنشآت تجميع أو تقسيم المعلومات بالقوائم المالية الأولية والايضاحات المتممة لها في ضوء الخصائص المشتركة وأن يتم تصنيفها في ضوء الخصائص غير المشتركة على أن لا يتم حجب المعلومات ذات الأهمية النسبية والجوهرية
- يجب على المنشآت أن يتم وصف عناصر القوائم المالية الأولية الاجماليات المجاميع الفرعية البنود أو العناصر التي تم الإفصاح عنها في الايضاحات المتممة بصدق حتى يتمكن متخذ القرار من فهم هذه العناصر بدقة
- لا يجوز للمنشأة أن تعمل مقاصة بين الصول والالتزامات والايرادات والمصروفات ما لم يكن ذلك مطلوباً أو مسموح به بموجب معايير التقرير المالية الدولية.

٦- قائمة التدفقات النقدية

طبقاً لمعيار التقرير الدولي رقم (١٨) فإن هناك طريقتان لإعداد قائمة التدفقات النقدية وهما: الطريقة المباشرة والطريقة غير المباشرة، وللمنشأة الحق في الاختيار بين الطريقتان فعند استخدام الطريقة غير المباشرة يمكن للمنشآت استخدام الربح التشغيلي، أو صافي الربح، أو الربح قبل الضريبة كمدخل لقائمة التدفقات النقدية مع الالتزام بإجراء بعض التعديلات عليه للوصول للربح المحاسبي ويمكن للمنشآت عند تصنيف توزيعات الأرباح والفوائد المستلمة أن تصنفها على إنها نشاط تشغيلي أو نشاط استثماري وذلك في ضوء نشاط المنشأة.

٧- قائمة التغيرات في حقوق الملكية

أشار المعيار الدولي رقم (١٨) IFRS إلى أن قائمة التغيرات في حقوق الملكية تتضمن إجمالي الدخل الشامل عن فترة التقرير، مع تحديد المبالغ الخاصة بحقوق ملكية الملاك المسيطرة وكذلك حقوق الملكية غير المسيطرة وذلك بشكل منفصل، وإذا تم تطبيق المعيار في موعد سابق أو بأثر رجعي يجب بيان السياسات المحاسبية أو التعديلات التي تم إجراؤها في ضوء متطلبات المعيار وذلك بشكل منفصل لكل عنصر من عناصر حقوق الملكية وأن يتم عمل التسويات بين القيم الدفترية مرتين في بداية ونهاية الفترة لجميع عناصر حقوق الملكية. مع ضرورة الإفصاح عن قيمة وأثر العمليات مع الملاك المسيطرين وكذلك إظهار كافة التغيرات التي تتم مع الملاك غير المسيطرة في الشركات التابعة والتي لا تؤدي إلى فقدان السيطرة.

٨- الإيضاحات المتممة

نص معيار IFRS ١٨ على أن تتضمن الايضاحات ملاحظات عن الفترة المشمولة بالتقرير، معلومات مقارنة فيما يتعلق بالفترات السابقة، معلومات عن أسس إعداد البيانات المالية، والسياسات المحاسبية المطبقة وذلك بشكل منفصل وكذلك لا بد أن تتضمن الايضاحات قيام المنشأة بتطبيق أي سياسة محاسبية بأثر رجعي أو اعدت تصنيف البنود في قوائمها المالية على أن يتم الإفصاح أيضاً عن جميع المعلومات التي تتطلبها تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير وجميع المعلومات التي لم يتم عرضها في القوائم المالية الأولية. كذلك الإفصاح عن المعلومات الخاصة بأرباح الأسهم غير المعترف بها والمعلنة قبل السماح بإصدار القوائم المالية وذلك طبقاً للمعيار.

٩- مقاييس الأداء المحددة من قبل الإدارة

نص المعيار رقم IFRS ١٨ على أن يتضمن الإفصاح تحديد مقاييس الأداء التفصيلية التي تستخدمها الإدارة ويجب أن تكون المعلومات التي تم الإفصاح عنها قابلة للفهم من قبل مستخدمي القوائم المالية كذلك يجب توفير معلومات عن الأداء العالي وكيفية مقارنته بالمقاييس التي تحددها المعايير المحاسبية الدولية لإعداد التقارير المالية.

وفي ضوء ذلك يتضح أن المعيار ١٨ IFRS أحدث تغييرات جوهرية في طريقة إعداد وعرض القوائم المالية من حيث العرض والإفصاح حيث هدف المعيار إلى توحيد عناصر الدخل والمصروفات إلى فئات متميزة وإدخال مجاميع فرعية إلزامية في قائمة الدخل الشامل بحيث تتوافق مع قائمة التدفقات النقدية طبقاً لمعيار ٧ IAS خاصة في تصنيف التزامات بقائمة الدخل بحيث يمكن الإفصاح عن بنود المسؤولية الاجتماعية ضمن التزامات الأخرى إذا أتيح ذلك وهو ما لم يكن متوافراً في المعيار الدولي السابق ١ IAS

١٠- الإفصاح المحاسبي طبقاً لمعيار التقرير المالي الدولي رقم ١٨

يتطلب تطبيق المعيار رقم ١٨ IFRS من المنشآت القيام بالإفصاح عن معلومات حول مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً أو مقاييس الأداء البديلة مثل أرباح التشغيل المعدلة، الأرباح أو الخسائر المعدلة، الأرباح قبل الفوائد والضرائب والإهلاك والاستهلاك والتدفق النقدي والعائد على حقوق الملكية، وذلك بالقوائم المالية في ملاحظة واحدة. كذلك نص المعيار رقم ١٨ IFRS على أنه يجب الإفصاح عن جميع مقاييس الأداء المحددة من قبل الإدارة في مذكرة واحدة مع بيان أهميتها وطريقة حسابها ومطابقتها للمجموع الفرعي الأكثر قابلية للمقارنة المحدد بالمعيار كذلك الإفصاح بشكل إضافي للبنود المصنفة على أنها "أخرى" بالقوائم المالية حتى لا يتم تشجيع المنشآت على استخدام التصنيفات العامة بالقوائم المالية، ويجب عليها تقديم معلومات أكثر تفصيلاً كذلك ألزم المعيار المنشآت بالإفصاح عن سبب التغيير للسياسات والإشارة إلى المبالغ غير القابلة للمقارنة تماماً كذلك أشار المعيار ١٨ IFRS إلى أنه يجب الإفصاح عن سبب التغيير للسياسات والإشارة إلى المبالغ غير القابلة للمقارنة تماماً وكذلك نص المعيار ١٨ IFRS على أنه يجب الإفصاح عن المعلومات التي تتعلق بالفترة السابقة لجميع المبالغ المدرجة في القوائم المالية السهولة المقارنة سواء في متن القوائم الأولية أو في الأيضاحات وكذلك يجب توفير معلومات المقارنة المعلومات السردية والوصفية عندما يكون ذلك ضرورياً لفهم القوائم المالية للفترة الحالية في كل من القوائم المالية الأولية أو في الأيضاحات. وفي ضوء ما سبق يتضح أن الإفصاح في ظل المعيار رقم ١٨ IFRS يتضمن كل المعلومات المالية وغير المالية التي يقوم المركز المالي بنشرها لتزويد المستخدمين بالمعلومات الضرورية ويتضمن البيانات المالية كالدخل والمصروفات والأرباح والخسائر بالإضافة إلى المعلومات ذات الصلة بالإدارة والتي تسهم في فهم وتقييم الأداء العالي للمنشأة بهدف توضيح الوضع المالي والأداء المالي للمنشآت بشكل شفاف ودقيق.

إيضاح رقم (٥)

يقدم المعيار رقم (١٨) متطلبات إفصاح محددة تتعلق بقائمة الربح أو الخسارة منها :

- ١- مقاييس الأداء المحددة من قبل الإدارة: حدد المعيار رقم (١٨) مجموعة فرعية من المقاييس التي تتعلق بالأداء المالي للمنشأة لذلك يجب الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالمقاييس في القوائم المالية.
- ٢- الإفصاح عن المصاريف حسب طبيعتها بالنسبة للمنشآت التي تعرض قائمة الربح أو الخسارة حسب الوظيفة ستقوم المنشآت بعرض المصاريف في الفئة التشغيلية حسب الطبيعة أو الوظيفة أو مزيج من الإثنين معاً.

الم

صطلحات الأساسية التي يتضمنها معيار التقرير المالي الدولي رقم (١٨)

| | |
|---|----------------------------------|
| هو التغيير في حقوق الملكية خلال فترة إعداد التقارير الناتج عن المعاملات والأحداث الآخرة بخلاف التغييرات الناتجة عن المعاملات مع الملاك بصفتهم ملاكاً. | إجمالي الدخل الشامل |
| الجمع بين الأصول أو الالتزامات أو حقوق الملكية أو الدخل أو المصروفات أو التدفقات النقدية التي تشارك في خصائصها والتي يتم تضمينها في نفس التصنيف. | التجميع |
| فرز الأصول والالتزامات وحقوق الملكية والدخل والمصروفات والتدفقات النقدية على أساس الخصائص المشتركة. | التصنيف |
| فصل البند إلى الأجزاء المكونة له التي لها خصائص غير مشتركة. | التفصيل |
| التقارير التي تقدم معلومات مالية على المنشأة المعدة للتقرير والتي تتعلق بتوفير الموارد للمنشأة وتشمل تلك القرارات على قرارات تتعلق بما يلي: | التقارير المالية ذات الغرض العام |

| | |
|--|---|
| <p>١- شراء أو بيع أدوات حقوق الملكية وأدوات الدين. ٢- تقديم أو تسوية القروض وأشكال الائتمان الأخرى. ٣- ممارسة الحقوق في التصويت على تصرفات الإدارة التي تؤثر على استخدام الموارد الاقتصادية للمنشأة. وتشمل التقارير المالية ذات الغرض العام على سبيل المثال لا الحصر على القوائم المالية ذات الغرض العام الإفصاحات المالية المتعلقة بالاستدامة الخاصة بالمنشأة.</p> | <p>معايير التقرير المالي الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة</p> |
| <p>تشمل المعايير الدولية للتقرير المالي المعايير الدولية للمحاسبة، التفسيرات الصادرة عن لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي، التفسيرات الصادرة عن لجنة التفسيرات السابقة.</p> | <p>الإيضاحات</p> |
| <p>معلومات في القوائم المالية يتم تقديمها بالإضافة إلى تلك المعروضة في القوائم المالية الرئيسية. تكون المعلومات ذات أهمية نسبية إذا كان يمكن التوقع بدرجة معقولة أن إغفال ذكرها أو تحريفها أو حجمها قد يؤثر على القرارات التي يتخذها المستخدمون الرئيسيون للقوائم المالية ذات الغرض العام على أساس تلك القوائم التي تقدم معلومات عن منشأة معدة للتقرير بعينها.</p> | <p>المعلومات ذات الأهمية النسبية</p> |
| <p>ملخص مهيكّل يتم تقديمه في القوائم المالية الرئيسية يضم أصول المنشأة المعدة للتقرير والتزاماتها وحقوق ملكيتها ودخلها ومصروفاتها وتدفقاتها النقدية التي يتم اثباتها بما يفيد مستخدمي القوائم المالية فيما يلي: ١- التوصل إلى نظرة عامة قابلة للفهم لما هو مثبت للمنشأة من أصول والتزامات وحقوق ملكية ودخل ومصروفات وتدفقات نقدية. ٢- إجراء مقارنات بين المنشآت وبين فترات التقرير لنفس المنشأة. ٣- تحديد البنود أو المجالات التي قد يرغب مستخدمو القوائم المالية في الاطلاع على المزيد من المعلومات بشأنها في الإيضاحات</p> | <p>الملخص المهيكّل المفيد</p> |

أسئلة وحالات عملية للمناقشة

- ١- ما هو الهدف من معيار التقرير المالي الدولي رقم ١٨ IFRS؟
- ٢- ما هو نطاق تطبيق معيار التقرير المالي الدولي رقم ١٨ SIFRS؟
- ٣- ماهي المجموعة الكاملة للقوائم المالية كما حددها معيار التقرير المالي الدولي رقم ١٨ IFRS؟
- ٤- ناقش باختصار المتطلبات العامة للقوائم المالية وفقاً لمعيار التقرير المالي الدولي رقم ١٨ IFRS؟
- ٥- ما هي المتطلبات المحددة للقوائم المالية وفقاً لمعيار التقرير المالي الدولي رقم ١٨ IFRS؟
- ٦- ناقش باختصار الإفصاح المحاسبي وفقاً لمعيار التقرير المالي الدولي رقم ١٨ IFRS؟