

أثر الإرشادات الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB على تحسين قرارات الإدارة بشأن تطبيق مفهوم الأهمية النسبية في التقارير المالية

د. محمد عزت عبد التواب*

ملخص البحث

استهدف الباحث دراسة وتحليل مدى قدرة الإرشادات الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB على تحسين قرارات الإدارة بشأن تطبيق مفهوم الأهمية النسبية في التقارير المالية، من خلال القيام بنوعين من الدراسات وهما دراسة نظرية ودراسة ميدانية، وقد استخدم الباحث كل من المنهج الاستقرائي لاستقراء وتحليل أهم الدراسات والبحوث وغيرها من المراجع الأخرى العربية والأجنبية المتعلقة بالأهمية النسبية في المحاسبة، والمنهج الاستنباطي في صياغة فروض البحث وعددها فرضين.

وقد تم استخدام أسلوب قائمة الاستبيان لجمع البيانات من العينة محل الدراسة الميدانية وعددها (132) مفردة من المديرين الماليين بالشركات العاملة في مصر، والمحاسبين بمكاتب المحاسبة والمراجعة، وقد تم تحليل البيانات باستخدام حزمة البرامج الإحصائية للعلوم الإجتماعية SPSS ، وقد أشارت نتائج التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة الميدانية إلى قبول فروض البحث، حيث تم القبول بقدرة الإرشادات

* مدرس المحاسبة، كلية التجارة وإدارة الأعمال - جامعة حلوان

Email: mezzathu@commerce.helwan.edu.eg

الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB على المساعدة في تحسين عملية إصدار أحكام الأهمية النسبية في التقارير المالية عند مستوى معنوية 5%، وكذلك قدرة الإرشادات الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB بشأن الأهمية النسبية على المساعدة في الحد من التحميل الزائد للمعلومات في التقارير المالية عند مستوى معنوية 5%.

الكلمات المفتاحية: الأهمية النسبية، التقارير المالية، مجلس معايير المحاسبة الدولية، معايير إعداد التقارير المالية الدولية.

The Impact of IASB Guidance on Improving Management Decisions on the Application of the Concept of Materiality in Financial Reporting

Abstract

The researcher aimed to study and analyze the ability of the guidance issued by the International Accounting Standards Board (IASB) to improve management decisions on the application of the Materiality concept in the financial reports, through the conduct of two types of studies, namely theoretical study and field study. The researcher used both, inductive method to extrapolate and analyze the most important Arabic and foreign studies and other references related to Materiality concept in accounting and deductive approach in the formulation of research hypotheses and its number were two hypotheses.

The questionnaire list method was used to collect data from the sample (132) unit of the financial managers of companies operating in Egypt, and accountants in the accounting and auditing offices. The data were analyzed using SPSS package. The results of the statistical analysis of the data of the field study indicated the acceptance of the research hypotheses, where it was accepted that the ability of the guidance issued by the International Accounting Standards Board (IASB) in improving

the process of making the materiality judgments in financial reports at the level of 5%, As well as acceptance of the ability of the IASB guidance about the materiality in reducing the information overload in financial reports at 5% level.

Key words: Materiality, Financial Reporting, IASB, IFRS.

الإطار العام للبحث

مقدمة

تهدف التقارير المالية ذات الغرض العام إلى تقديم معلومات مالية عن المنشأة المطلوب التقرير عنها والتي تكون مفيدة للمستثمرين والمقرضين الحاليين والمرتبين وغيرهم من الدائنين عند اتخاذ القرارات بشأن تقديم الموارد إلى المنشأة (IASB, 2018) وتعد التقارير المالية هي الوسيلة الرئيسية لتوصيل المعلومات المالية حول المنشأة لمستخدمي تلك التقارير، ولتحقيق هدف إعداد التقارير المالية يجب أن تكون المعلومات المقدمة في التقارير المالية ذات صلة بالمستخدمين الرئيسيين لأغراض المساءلة واتخاذ القرارات (ASB, April 2019).

وعند تقديم التقارير المالية إلى المستخدمين يتعين على الإدارة تأكيد أن القوائم المالية خالية من الأخطاء من جميع النواحي الهامة نسبياً (Iyer and Whitecotton, 2008) ويحتاج معدو التقارير المالية باستمرار إلى تحديد المعلومات اللازمة للوفاء بهدف إعداد التقارير المالية من خلال إصدار الأحكام والقرارات المناسبة حول الأهمية النسبية للمعلومات (ASB, April 2019)، ولا يمكن الحكم على أهمية المعلومات إلا من حيث تأثيرها النهائي أو تأثيرها المحتمل على مستخدمي التقارير المالية (Alayemi, et al, 2015).

ويلعب مفهوم الأهمية النسبية دوراً رئيسياً في الإفصاح عن المعلومات في التقارير المالية (Cameron, 2014)، حيث توجد علاقة طردية بين الأهمية النسبية وحجم الإفصاح (Heitzman, et al, 2010)، فالأهمية النسبية تعد

جانب هام من جوانب إصلاح الإفصاح الذي حظي باهتمام متزايد من هيئات وضع معايير المحاسبة والمراجعة (CFA Institute, 2015).

مشكلة البحث

يعد أحد القيود المفروضة على اتخاذ القرارات هو كم المعلومات اللازمة لإتخاذ تلك القرارات والمفصح عنها في القوائم المالية أو الإيضاحات المتممة للمنشأة، فإذا كان المحاسبون يريدون أن يشملوا جميع الأحداث الاقتصادية في القوائم المالية، فإن القوائم المالية سوف تحتوي على كم ضخم من المعلومات غير الهامة نسبياً مما يؤدي إلى تضليل مستخدمي القوائم المالية، ومن ناحية أخرى إذا فشل المحاسبون في الإفصاح عن حدث اقتصادي أو في اختيار الطريقة المناسبة لتقديم المعلومات الاقتصادية المتعلقة بالمنشأة فإن ذلك سوف يؤدي إلى تضليل مستخدمي القوائم المالية (Juma'h, 2009).

وتلعب الأهمية النسبية دوراً مهماً في تحديد المعلومات المتاحة للمستخدمين والشكل الذي يتم به توصيل هذه المعلومات (Eugene, et al, 2002)، فالمعلومات المحاسبية هي أهم المدخلات في أي عملية لصنع قرار اقتصادي سليم (Akintoye, 2008)، كما أن الأهمية النسبية تلعب دوراً حاسماً لضمان دقة المعلومات المعروضة والمفصح عنها في القوائم المالية (Park, 2009).

وتتبع قضية الأهمية النسبية من مجرد ضمان الإفصاح عن العناصر الهامة النسبية ولكن أيضاً عدم الكشف عن العناصر غير الهامة نسبياً، لأن إدراج عناصر غير هامة قد يضلل المستخدمين (Cameron, 2014)، كما أن مشكلات الإفصاح تنتج عن التطبيق الضعيف لمفهوم الأهمية النسبية (Mujic and Tran, 2016)، وقد يرجع هذا التطبيق الضعيف إلى غياب إرشادات كافية بشأن إصدار أحكام الأهمية النسبية لذلك يتم التعامل معها كمسألة حكم مهني (Acito, et al, 2019).

وبسبب غياب وجود إرشادات للحكم المهني لمعدّي التقارير المالية بشأن الأهمية النسبية، قد يتم إيقاع مستخدمي القوائم المالية في كم هائل من الإفصاحات غير الهامة التي لا تؤدي إلى اتخاذ قرارات رشيدة (Iyer and Whitecotton, 2008)، كما يؤدي ذلك النقص في إرشادات الأهمية النسبية إلى التنوع في تطبيق الأهمية النسبية والإختلاف والتباين في نوع ومحتوى وجودة الإفصاح المحاسبي (Mayorga and Sidhu, 2012)، مما دفع في الآونة الأخيرة إلى قيام العديد من المنظمات المهنية المحاسبية إلى تنفيذ مشاريع بشأن الأهمية النسبية (Cameron, 2014).

ونتيجة لضغوط أصحاب المصلحة في القوائم المالية بشأن ضرورة وضع إرشادات توضح عملية إصدار أحكام الأهمية النسبية من قبل إدارة المنشأة، قام مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB بإصدار عدداً من الإرشادات بشأن الأهمية النسبية والتي تأتي كجزء من "مبادرة الإفصاح" والتي تمثل جزءاً من موضوع "الإلتصال الأفضل في التقارير المالية" والمدرج في جدول أعمال مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB كموضوع رئيسي خلال الفترة من عام 2017 إلى عام 2021، وتتمثل تلك الإرشادات في: (1) بيان الممارسة رقم (2) بشأن إصدار أحكام الأهمية النسبية لمعدّي التقارير المالية ذات الغرض العام في ضوء متطلبات (IFRS) في سبتمبر 2017، ومفهوم الأهمية النسبية المعدل في أكتوبر 2018.

وفي ضوء ما سبق يمكن صياغة مشكلة البحث في التساؤلات التالية:

1. ما هي أهم القضايا والمشكلات المرتبطة بتطبيق مفهوم الأهمية النسبية في التقارير المالية؟
 2. ما أثر الإرشادات الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB على تحسين عملية إصدار أحكام الأهمية النسبية في التقارير المالية؟
 3. ما أثر الإرشادات الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB على الحد من التحميل الزائد للمعلومات في التقارير المالية؟
- وهذه التساؤلات سوف يجيب عنها الباحث في سياق هذا البحث.

أهداف البحث

تتمثل أهداف البحث في هدف رئيسي يتمثل في دراسة وتحليل مدى قدرة الإرشادات الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية *IASB* على تحسين قرارات الإدارة بشأن تطبيق مفهوم الأهمية النسبية في التقارير المالية، ويشتق من هذا الهدف الأهداف الفرعية الآتية:

1. تحديد ماهية وطبيعة وقضايا الأهمية النسبية في المحاسبة.
2. دراسة وتقييم الإرشادات الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية *IASB* بشأن الأهمية النسبية في التقارير المالية.
3. تحديد أثر الإرشادات الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية *IASB* على تحسين عملية إصدار أحكام الأهمية النسبية في التقارير المالية.
4. تحديد أثر الإرشادات الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية *IASB* بشأن الأهمية النسبية على الحد من التحميل الزائد للمعلومات في التقارير المالية.

أهمية البحث

يستمد البحث أهميته من خلال العناصر التالية:

1. تزايد إهتمام أصحاب المصلحة من مستخدمي التقارير المالية في الآونة الأخيرة بقضايا الأهمية النسبية في المحاسبة.
2. إهتمام المنظمات المهنية المحاسبية بمفهوم الأهمية النسبية في المحاسبة وقيام مجلس معايير المحاسبة الدولية *IASB* بإصدار إرشادات في هذا الشأن.
3. تركيز الدراسة الحالية على تحديد المشكلات المرتبطة بعملية إصدار أحكام الأهمية النسبية ومدى مساهمة الإرشادات الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية *IASB* في حل تلك المشكلات.

حدود البحث

يقتصر البحث على دراسة وتحليل ما جاء في الفكر المحاسبي بشأن المشكلات المرتبطة بقضية الأهمية النسبية في المحاسبة، ومدى مساهمة الإرشادات الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية *IASB* في حل تلك المشكلات، دون التطرق إلى قضايا الأهمية النسبية في المراجعة.

فروض البحث

للإجابة على تساؤلات مشكلة البحث وتحقيق أهدافه يمكن صياغة فروض البحث على النحو التالي:

الفرض الأول:

تساعد الإرشادات الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية *IASB* على تحسين عملية إصدار أحكام الأهمية النسبية في التقارير المالية.

الفرض الثاني:

تساعد الإرشادات الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية *IASB* بشأن الأهمية النسبية على الحد من التحميل الزائد للمعلومات في التقارير المالية.

منهج البحث

لتحقيق هدف البحث واختبار فروضه تم الاعتماد على كل من:

- المنهج الاستقرائي: وعلى أساسه تم القيام بدراسة نظرية لإستقراء وتحليل أهم الدراسات والبحوث وغيرها من المراجع الأخرى العربية والأجنبية المتعلقة بالأهمية النسبية في المحاسبة.

- المنهج الاستنباطي: وعلى أساسه تم صياغة فروض البحث والقيام بدراسة ميدانية تم فيها استخدام أسلوب قائمة الاستبيان والمقابلات الشخصية لجمع البيانات من العينة محل الدراسة وتحليل النتائج باستخدام الأساليب الإحصائية الملائمة.

خطة البحث

في ضوء أهمية البحث وتحقيقاً لأهدافه واختبار فروضه يقترح الباحث تقسيم باقي أجزاء البحث على النحو التالي:

1. الدراسات السابقة.
2. ماهية وطبيعة وقضايا الأهمية النسبية في المحاسبة.
3. بيان الممارسة رقم (2) الصادر في سبتمبر 2017.
4. مفهوم الأهمية النسبية المعدل الصادر في أكتوبر 2018.
5. الدراسة الميدانية.
6. النتائج والتوصيات والتوجهات البحثية المقترحة.

1. الدراسات السابقة.

تناولت الدراسات السابقة في الفكر المحاسبي مشكلات تطبيق مفهوم الأهمية النسبية في التقارير المالية من قبل معدي التقارير المالية منذ منتصف القرن الماضي ومازالت قضية تطبيق مفهوم الأهمية النسبية وإصدار أحكامها في المحاسبة محل جدال ونقاش حتى وقتنا هذا.

في مجال الإفصاح عن مستويات الأهمية النسبية من قبل معدي التقارير المالية، استهدف (Brennan and Gray, 2005) مراجعة للأدبيات حول الأهمية النسبية في المحاسبة من حيث المشكلات الناشئة عن تطبيق مفهوم الأهمية النسبية في الممارسة العملية، والحدود الكمية ومقارنة تعريفات الأهمية النسبية من المصادر القانونية والمحاسبية والبورصة، وقد أوصى الجهات التنظيمية إلى توسيع متطلبات

الإفصاح لتشمل معلومات حول مستويات الأهمية النسبية لتعزيز شفافية المحاسبة لخدمة المساهمين والمستثمرين الذين لهم الحق في الحصول على هذه المعلومات.

وبدراسة استخدام الطرق الوصفية والكمية من قبل المحاسبين بشأن قرارات الأهمية النسبية توصل (Juma'h, 2009) إلى أنه في غياب الإرشادات التوجيهية لتطبيقات الأهمية النسبية يتم استخدام الطرق الوصفية والكمية من قبل المحاسبين بشأن اتخاذ قرار الأهمية النسبية، وأن الأساليب الوصفية تعتمد على الحكم المهني للمحاسبين بناءً على خبرتهم وتعتمد الأساليب الكمية على البيانات التاريخية للمتغيرات المالية وغير المالية، وأن استخدام الطرق الوصفية والكمية هي عملية روتينية ونادراً ما يقوم المحاسبون بعمليات مبتكرة لتطبيقها على الأهمية النسبية.

وفي إطار الإفصاح عن البنود غير الهامة استهدفت دراسة (Cameron, 2014) كيفية تطبيق مفهوم الأهمية النسبية على البنود غير العادية وما إذا كان يتم تصنيف البنود غير الهامة نسبياً على أنها غير عادية، وما إذا كانت الحدود الكمية للأهمية النسبية تم تطبيقها بإتساق على الأنواع المختلفة من البنود غير العادية بمرور الوقت، وقد أشارت النتائج إلى أن ما يقرب من (22.94%) من البنود غير العادية هي بنود غير هامة نسبياً، وتمثل نتائج هذا البحث أهمية في إطار المناقشات الحالية من قبل المنظمات المهنية المحاسبية مثل مشروع IASB بشأن الأهمية النسبية حول إدراج العناصر غير الهامة في التقارير المالية.

وفي إطار دراسة أسباب التحميل الزائد للمعلومات في القوائم المالية توصل (Alayemi, et al, 2015)، إلى أنه يجب عند إعداد وعرض القوائم المالية الحفاظ على التوازن بين ما هو هام والإحتياجات من المعلومات لمختلف مستخدمي القوائم المالية لتوجيههم ضد التحميل الزائد للمعلومات، وأشار إلى أنه لا توجد طريقة واضحة لتقرير مدى أهمية المعلومات وبالتالي فإن الأهمية النسبية هي مصطلح نسبي، فقد يكون عنصر ما هام في موقف معين وفي حالة أخرى قد لا يكون هاماً،

ويجب على معدي القوائم المالية تقديم المعلومات المالية بطريقة تأخذ في الاعتبار تجنب التحميل الزائد للمعلومات.

وفي دراسة لطبيعة المقاييس الكمية توصل (Acito, et al, 2019) إلى أن معدي القوائم المالية يستخدمون عادة مقاييس كمية متعددة في تحليلات الأهمية النسبية مع كون الأرباح المحاسبية هي المعيار الأكثر شيوعاً.

ويتقييم الدراسات السابقة لأهم قضايا الأهمية النسبية في المحاسبة نجد أنها ركزت على قضايا رئيسية مازالت تمثل تحدياً من الناحية الأكاديمية للباحثين حتى الآن عند دراسة وتحليل تطبيق مفهوم الأهمية النسبية في القوائم المالية مثل الحكم المهني للمحاسبين، الحدود الكمية والوصفية للأهمية النسبية، مستخدمي التقارير المالية واحتياجاتهم من المعلومات دون تضليل، وأدى ذلك إلى قيام مجلس معايير المحاسبة الدولية *IASB* مؤخراً إلى إصدار عدداً من الإرشادات بشأن الأهمية النسبية والتي لم تتناولها أيّاً من الدراسات السابقة حتى وقتنا هذا وهو ما دفع الباحث إلى دراسة وتحليل تلك الإرشادات ومدى تأثيرها في تحسين قرارات الإدارة بشأن تطبيق مفهوم الأهمية النسبية للمعلومات في التقارير المالية.

2. ماهية وطبيعة وقضايا الأهمية النسبية في المحاسبة

سوف يتناول الباحث ماهية وطبيعة وقضايا الأهمية النسبية في المحاسبة من خلال النقاط التالية:

2/1 تعريف الأهمية النسبية في المحاسبة

ينظر إلى الأهمية النسبية على أنها تطور تدريجي لفكرة فنية تشكلت بمرور الوقت من فئات متعددة من المعارف، كما سمحت الطبيعة المرنة للأهمية النسبية للمهنة بإعادة تنظيمها وإعادة تطويرها لتلبية الأولويات والتحديات المتغيرة (Edgley, 2014)، ويعتبر مفهوم الأهمية النسبية من المفاهيم الهامة في نظرية المحاسبة والممارسة العملية ويلعب مفهوم الأهمية النسبية دوراً رئيسياً في عملية صنع القرارات

في مجال المحاسبة (Cameron, 2014; Messier, 2005; Juma'h, 2009).

وقد ورد تعريف الأهمية النسبية في ضوء معايير المحاسبة الدولية في كل من المعيار المحاسبي الدولي رقم (1) والمعيار المحاسبي الدولي رقم (8) من حيث أنه "يعتبر حذف أو تحريف البنود هاماً إذا كان لهذا الحذف أو التحريف منفرداً أو مجمعاً تأثير على القرارات الاقتصادية التي تتخذ بناء على استخدام القوائم المالية، وتعتمد الأهمية النسبية على حجم وطبيعة الخطأ أو التحريف الذي تم تحديده في الظروف المحيطة وقد يكون حجم أو طبيعة البند أو كليهما العامل المحدد في هذا الشأن" (IASB, December 1993; IASB, September 1997).

وطبقاً لتعريف الأهمية النسبية نجد أن المعلومات ذات الصلة بالمستخدمين وقراراتهم هي التي يجب أن تعرض في القوائم المالية، وتحديد الأهمية النسبية ليس أمراً بسيطاً فهي تتطوي على ممارسة الحكم المهني، وغالباً ما تطبق المنشآت المتطلبات الفردية للمعايير بدلاً من التركيز على ماهية الأهمية النسبية، ونتيجة لذلك ينشأ تعقيد غير ضروري في تطبيق المعايير ويتم تزويد المستخدمين بالمعلومات التي تحجب تركيزهم عن القضايا الرئيسية (ASB, April 2019).

وقد جاء في الفكر المحاسبي العديد من التعليقات بشأن تعريف الأهمية النسبية، وسوف يتم عرض أهمها على النحو التالي:

1. يجب ربط تعريف الأهمية النسبية برد فعل السوق المحتمل بدلاً من التركيز فقط على المستثمرين (Langevoort, 2002).
2. أن تعريف الأهمية النسبية يعد هاماً بالنسبة لثلاث مجموعات من أصحاب المصلحة وهم مُعدي القوائم المالية ومراجعي الحسابات ومستخدمي القوائم المالية (Brennan and Gray, 2005).

3. على الرغم من أهمية مفهوم الأهمية النسبية في المحاسبة، يرى *Alayemi* أن مفهوم الأهمية النسبية هو مفهوم نسبي في الحجم والأهمية، حيث أن بعض المعلومات المالية قد تكون مهمة لمنشأة ما ولكنها قد تكون غير مهمة لمنشأة أخرى (*Alayemi, et al, 2015*).

4. في دراسة لهيئة الأسواق والأوراق المالية الأوربية (*ESMA*) بشأن الأهمية النسبية توصلت إلى أنه على الرغم من اتجاه البعض إلى تأييد ضرورة وضوح تعريف الأهمية النسبية وأنها قيداً على خاصية الملائمة، إلا أن البعض الآخر يرى أن الأهمية النسبية ليست قيداً على خاصية الملائمة وإنما هي جانب من جوانب الملائمة، كما أن واضعي المعايير المحاسبية غير مطالبين بتحديد الأهمية النسبية في المعايير بسبب أن أحكام الأهمية النسبية تمارس على مستوى كل منشأة بشكل منفرد (*ESMA, November 2011*).

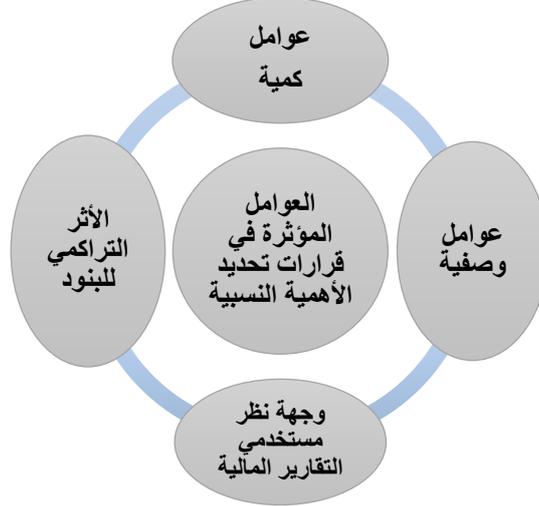
في ضوء ما سبق يلاحظ الباحث أن هناك العديد من الانتقادات التي يمكن توجيهها لمفهوم الأهمية النسبية تتمثل في عدم التركيز على المستخدمين الرئيسيين للقوائم المالية، والتركيز على القرارات الاقتصادية دون غيرها من القرارات، وكذلك عدم التركيز على استبعاد المعلومات التي تحجب تركيز مستخدمي القوائم المالية عن القضايا الرئيسية للمنشأة.

2/2 العوامل المؤثرة في قرارات تحديد الأهمية النسبية:

تعد طبيعة العنصر من أهم العوامل المؤثرة في قرارات تحديد الأهمية النسبية، حيث تتميز طبيعة أي عنصر بما يلي: (أ) وجود المعاملة أو الأحداث الأخرى التي تؤدي إلى وجود ذلك العنصر (ب) قانونية وحسابية وطبيعية والعواقب المحتملة للمعاملة أو الحدث (ج) هوية الطرف المعني بالعنصر (د) التفسيرات والإيضاحات المرتبطة بالعنصر (*Alayemi, et al, 2015*)، بالإضافة إلى التركيز على الظروف المحيطة بذلك العنصر (*UN, 2016*).

فالمديرون يستخدمون العديد من المقاييس الكمية المرجعية في تحليلهم للأهمية النسبية وتعتبر الأرباح هي المقياس الكمي المرجعي الأكثر استخداماً كما يوجد أسس أخرى بديلة مثل إجمالي الأصول (*Gleason and Mills, 2002; Acito, et al, 2019*)، وتستخدم الحدود الكمية للأهمية النسبية كخط فاصل بين المعلومات الهامة نسبياً وغير الهامة نسبياً وكذلك بين ما هو هام وغامض (*Iselin and Iselin and, 2010; Lo, 2010; Askandar, 2000*)، ولا يجب الاعتماد على نسبة مئوية محددة كتقدير مطلق للأهمية النسبية (*Bachner, 2015*).

وعلى الرغم من صعوبة حصر العوامل التي تؤثر في قرارات تحديد الأهمية النسبية إلا أنه يمكن تحديدها في عدة عوامل وهي، أولاً العوامل الكمية، والتي تتمثل في القيمة المطلقة أو النسبية للعنصر حيث تستخدم هذه القيم لتحديد الأهمية النسبية للعنصر في الحالات العادية أو التي لا تتسم بحساسية خاصة، ثانياً العوامل الوصفية، وتتمثل في طبيعة العنصر والظروف المحيطة به والظروف البيئية التي تعمل فيها المنشأة (الظروف الخارجية المحيطة) وظروفها الخاصة (الظروف الداخلية)، والسياسات المحاسبية، وكذلك ظروف عدم التأكد، ثالثاً أهداف مستخدمي القوائم المالية ونوع المعلومات التي يحتاجون إليها لاتخاذ القرارات، رابعاً الأثر الإجمالي، فقد يوجد العديد من البنود والتي يعتبر كل منها منفرداً غير هام إلا أنها مجتمعة مع غيرها من البنود تعتبر هامة نسبياً (*قاييد، 1981*)، ويوضح الشكل رقم (1) العوامل المؤثرة في قرارات تحديد الأهمية النسبية على النحو التالي:



شكل رقم (1) العوامل المؤثرة في قرارات تحديد الأهمية النسبية (المصدر: الباحث) كما يؤثر في أحكام الأهمية النسبية مناهج التطوير المحاسبي مثل منهج الأحداث والمنهج السلوكي والتي تفسر كمية ونوعية المحتوى المعلوماتي بالقوائم المالية، ففي منهج الأحداث يقوم المحاسب بالتوسع في المحتوى المعلوماتي في القوائم المالية من خلال حشد كم كبير من المعلومات عن مختلف الأحداث الاقتصادية للمنشأة في القوائم المالية لتلبية احتياجات جميع المستخدمين، وفي المنهج السلوكي يتم التركيز على ذلك القدر من المعلومات التي يستخدمون لمساعدتها في اتخاذ القرارات، ولكن توجد صعوبة في تطبيق هذا المنهج من حيث عدم الدراية الكافية لدى إدارة المنشأة بطبيعة ونوعية القرارات المتوقع اتخاذها من قبل مستخدمي القوائم المالية (رضوان، 1987).

2/3 مسؤولية إصدار أحكام الأهمية النسبية

تسعى إدارة المنشأة إلى عرض القوائم المالية بشكل صادق يعكس حقيقة الظروف المالية والاقتصادية للمنشأة، الأمر الذي قد يؤدي إلى الإفصاح عن حجم ضخم من المعلومات للمستخدمين الخارجيين، وتحمل إدارة المنشأة على عاتقها مسؤولية

إصدار أحكام الأهمية النسبية ويجب إصدار تلك الأحكام من منظور مستخدم القوائم المالية، لذلك من الضروري تلخيص المعلومات المعروضة وتقديمها بطريقة تجعلها سهلة الاستخدام لمساعدة المستخدمين على فهم الصورة المالية للمنشأة بوضوح وأفاقها المستقبلية، ولتحقيق هذا الهدف يجب أن تحدد إدارة المنشأة المعلومات الهامة والتي لا يمكن تجاهلها وأنواع المعلومات الأخرى غير الهامة والتي يجب استبعادها (Chen and Tsay, 2017).

وعلى الرغم من ثقل حجم المسؤولية الملقاة على عاتق المحاسبين بشأن إصدار أحكام الأهمية النسبية، نجد أن المنظمات المهنية المحاسبية المختلفة لم تترك للمحاسبين أي دليل عملي للإشارة إلى كيفية تطبيق المحاسبون للحدود الكمية للأهمية النسبية، وبالتالي فإنه يعترف بأن الحكم المهني للمحاسبين أمر أساسي في إصدار أحكام الأهمية النسبية، ويجب على المحاسبين أن يتخذوا شكلاً مقنعاً وقانونياً من الحكم فيما يتعلق بمستوى الأهمية النسبية دون زيادة تحميل المعلومات في القوائم المالية (Alayemi, et al, 2015).

2/4 التحميل الزائد للمعلومات واحتياجات مستخدمي القوائم المالية

يتطلب تقييم الأهمية النسبية للمعلومات فهم خصائص مستخدمي القوائم المالية للمنشأة وسمات المعلومات المطلوبة من قبل هؤلاء المستخدمين ومدى ملائمتها، حيث أن هناك ارتباط وثيق بين الملاءمة والأهمية النسبية (شاهين، 2011)، ويجب على معدي التقارير المالية النظر بعناية في إصدار إفصاحات بشأن الأهمية النسبية التي تمارس في إعداد التقارير المالية بهدف تزويد المستخدمين الأساسيين بالمعلومات ذات الصلة بفهم المستخدمين الأساسيين لتلك التقارير المالية (ESMA, November 2011).

وعلى الرغم من ذلك يتبين من الإفصاح في التقارير المالية أن هناك مشكلة تتمثل في الإفراط في الإفصاح عن المعلومات غير الهامة في القوائم المالية والتي تتسبب في النهاية إلى التحميل الزائد للمعلومات، ويمكن أن يؤدي التحميل الزائد للمعلومات

إلى حجب المعلومات المفيدة وعدم وضوح بعض الإفصاحات، وقد ترجع أسباب التحميل الزائد للمعلومات إلى: (1) تبنى معدو التقارير المالية سلوكاً حذراً خوفاً من الدعاوى القضائية وضغوط السمعة وبالتالي عدم استبعاد المعلومات حتى لو كانت غير هامة، (2) تعدد الجهات التنظيمية التي تتطلب الإفصاح عن معلومات مختلفة في القوائم المالية، (3) الإرشادات حول الأهمية النسبية في المعايير المحاسبية الدولية ليست واضحة قدر الإمكان (Alayemi, et al, 2015).

وفي سبيل تقليل التحميل الزائد للمعلومات ركزت CFA على وجهة نظر المستثمرين، حيث طالبت بضرورة التركيز على منظور المستثمرين عند وضع تعريف للأهمية النسبية، ويجب عند تقييم الأهمية النسبية استخدام معيار ما إذا كان المعلومات التي تم الكشف عنها سوف تحدث فارقاً في اتخاذ القرارات من قبل المستثمرين (CFA Institute, 2015)، بينما يري البعض ويؤيدهم في ذلك الباحث، أنه يجب تحديد كل من المستخدمين الرئيسيين، وتحديد احتياجاتهم من المعلومات، وأنواع المعلومات التي من المحتمل أن تؤثر على قراراتهم، حيث أن تجنب التحميل الزائد للمعلومات يعد أحد المجالات الرئيسية لجودة الإفصاح (Alayemi, et al, 2015; Barker et al, 2016).

وفي سبيل تحسين عملية إصدار أحكام الأهمية النسبية في التقارير المالية من قبل المحاسبين والحد من التحميل الزائد للمعلومات في التقارير المالية، قام مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB بإصدار كل من بيان الممارسة رقم (2) بشأن إصدار أحكام الأهمية النسبية في سبتمبر 2017، وإصدار تعديل لمفهوم الأهمية النسبية في أكتوبر 2018، وسوف يقوم الباحث بعرض أهم ما جاء بتلك الإرشادات في الأجزاء التالية من البحث.

3. بيان الممارسة رقم (2) الصادر في سبتمبر 2017

في سبتمبر 2017 قام مجلس معايير المحاسبة الدولية *IASB* بإصدار بيان الممارسة رقم (2) بهدف تحسين تطبيق مفهوم الأهمية النسبية من قبل إدارة المنشأة في التقارير المالية، وسوف يقوم الباحث بعرض وتحليل أهم ما جاء في هذا البيان من خلال النقاط التالية (*IFRS, September 2017*):

3/1 أهداف بيان الممارسة رقم (2)

يهدف بيان الممارسة رقم (2) بشأن إصدار أحكام الأهمية النسبية إلى تحقيق ما يلي:

1. توفير إرشادات غير إلزامية بشأن إصدار أحكام الأهمية النسبية لمعدي التقارير المالية ذات الغرض العام في ضوء معايير *IFRS*.
 2. مساعدة الأطراف الأخرى المهتمة بإعداد التقارير المالية على فهم كيفية قيام المنشأة بإصدار أحكام الأهمية النسبية عند إعداد التقارير المالية.
- وقد ركز البيان رقم (2) على مجموعة من القضايا الرئيسية المرتبطة بإصدار أحكام الأهمية النسبية عند إعداد التقارير المالية والتي تتمثل في التركيز على المستخدمين الرئيسيين للتقارير المالية، وخطوات إصدار أحكام الأهمية النسبية عند إعداد التقارير المالية، وتضمن كذلك أمثلة تطبيقية للعديد من الحالات التي تتطلب إصدار أحكام للأهمية النسبية.

3/2 المستخدمون الرئيسيون للتقارير المالية

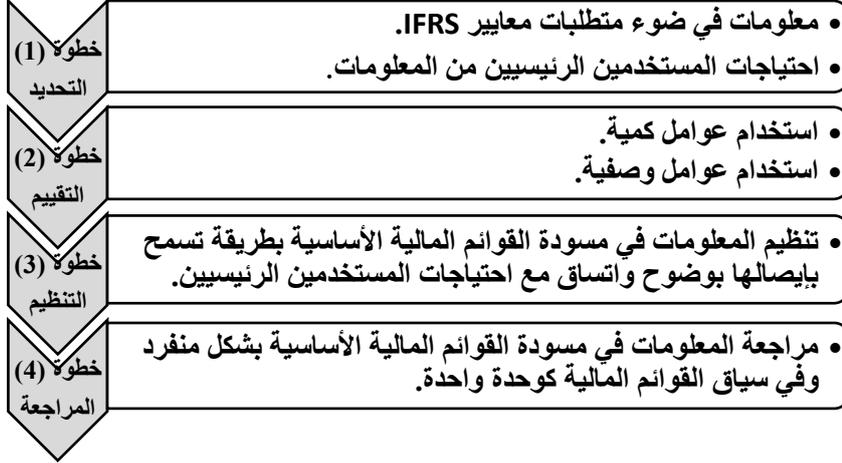
أشار البيان رقم (2) إلى أنه عند إصدار أحكام الأهمية النسبية، تحتاج المنشأة إلى النظر في أن المعلومات يتوقع تأثيرها بشكل معقول على المستخدمين الرئيسيين لقوائمها المالية، وهم المستثمرون والمقرضون والدائنون الآخرون الحاليون والمرتقبون الذين لا يستطيعون مطالبة المنشآت بتقديم المعلومات مباشرة إليهم ويجب عليهم

الاعتماد على القوائم المالية للأغراض العامة للحصول على المعلومات المالية التي يحتاجونها، ويجب على المنشأة عند إصدار أحكام الأهمية النسبية مراعاة: (1) أن ظروف المنشأة تتغير بمرور الوقت، لذلك يتم إعادة تقييم أحكام الأهمية النسبية في تاريخ كل تقرير على ضوء تلك الظروف المتغيرة، (2) تلبية احتياجات المستخدمين الأساسية من المعلومات بشأن: (أ) الأصول والخصوم وحقوق الملكية والإيرادات والمصروفات للمنشأة، و(ب) مدى كفاءة وفعالية إدارة المنشأة ومجلس إدارتها في الاضطلاع بمسؤولياتهما في استخدام موارد المنشأة.

كما أشار البيان إلى أنه لتلبية الاحتياجات العامة لمستخدميها الرئيسيين من المعلومات، تحدد المنشأة أولاً وبشكل منفصل احتياجات المعلومات التي يشاركها المستخدمون في واحدة من الفئات الثلاث للمستخدمين الأساسيين المحددة في الإطار المفاهيمي (المستثمرون والمقرضون والدائنون الآخرون الحاليون والمرتبون)، ثم تقوم بعمل تقييم للفئتين المتبقيتين، وإجمالي احتياجات المعلومات التي تم تحديدها هو مجموع احتياجات المعلومات المشتركة التي تهدف المنشأة إلى تلبيةها.

3/3 خطوات عملية إصدار أحكام الأهمية النسبية عند إعداد التقارير المالية

أشار البيان رقم (2) إلى أنه من المفيد لأي منشأة اتباع خطوات عملية ممنهجة ومنظمة عند إصدار أحكام الأهمية النسبية عند إعداد قوائمها المالية، وقد قدم البيان أربعة خطوات يمكن للمنشأة إتباعها عند إصدار أحكام الأهمية النسبية، كما في الشكل التالي:



شكل رقم (2) خطوات إصدار أحكام الأهمية النسبية (المصدر: الباحث)

توفر هذه الخطوات الأربعة الموضحة بعالية نظرة عامة على الدور الذي تلعبه الأهمية النسبية في إعداد القوائم المالية، مع التركيز على العوامل التي يجب على المنشأة مراعاتها عند إصدار أحكام الأهمية النسبية، ويعرض الباحث ملخصاً لأهم ما تشتمل عليه خطوات عملية إصدار أحكام الأهمية النسبية على النحو التالي:

الخطوة الأولى: التحديد

في هذه الخطوة تقوم المنشأة بما يلي:

1. تحديد المعلومات حول المعاملات والأحداث والظروف الأخرى في ضوء متطلبات معايير التقارير المالية الدولية السارية على تلك المعاملات والأحداث والظروف الأخرى.
2. تحديد أية معلومات إضافية تكون ضرورية لتمكين المستخدمين الرئيسيين من فهم تأثير معاملات المنشأة والأحداث والظروف الأخرى على المركز المالي للمنشأة وإدائها المالي وتدفعاتها النقدية.

الخطوة الثانية: التقييم

في هذه الخطوة تقوم المنشأة بتحديد مجموعة رئيسية من المعلومات الهامة نسبياً، فبالنسبة للعرض والإفصاح يتضمن ذلك اتخاذ قرارات بشأن المعلومات التي تحتاج المنشأة إلى تقديمها في قوائمها المالية وفي مقدار التفاصيل، وبالنسبة للاعتراف والقياس تحديد المعلومات التي يتوقع تأثيرها بشكل معقول على قرارات المستخدمين الرئيسيين.

ويجب مراعاة أن إصدار أحكام الأهمية النسبية ينطوي على اعتبارات كمية (مثل مقاييس إيرادات المنشأة وربحية المنشأة ونسب المركز المالي ومقاييس التدفق النقدي للمنشأة، وتستخدمها المنشأة في تقييم ما إذا كانت المعلومات مهمة من خلال النظر في حجم تأثير المعاملة أو الحدث أو الظروف الأخرى تجاه مقاييس المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للمنشأة)، ووصفية (مثل خصائص المعاملات أو الأحداث أو الظروف الأخرى للمنشأة، مما يجعل المعلومات في حالة وجودها أكثر عرضة للتأثير في قرارات المستخدمين الرئيسيين للقوائم المالية للمنشأة)، ولن يكون من المناسب للمنشأة الاعتماد على إرشادات رقمية بحتة أو تطبيق حد كمي موحد للأهمية النسبية.

الخطوة الثالثة: التنظيم

في هذه الخطوة تقوم المنشأة بتنظيم المعلومات التي تمثل مخرجات الخطوة رقم (2) من أجل: (أ) التأكيد على العناصر الهامة نسبياً؛ (ب) تكييف المعلومات حسب ظروف المنشأة؛ (ج) وصف معاملات المنشأة والأحداث والظروف الأخرى بطريقة بسيطة ومباشرة قدر الإمكان دون حذف المعلومات الهامة نسبياً ودون زيادة ليس لها داع؛ (د) تسليط الضوء على العلاقات بين الأجزاء المختلفة من المعلومات؛ (هـ) تقديم المعلومات بالتنسيق المناسب لنوعها (في شكل جدول أو سردي)؛ (و) تقديم المعلومات بطريقة تزيد إلى أقصى حد ممكن من المقارنة بين المنشآت وعبر فترات

التقرير؛ (ز) تجنب أو تقليل ازدواجية المعلومات في أجزاء مختلفة من القوائم المالية و(ح) التأكد من أن المعلومات الهامة نسبياً لا تحجبها المعلومات غير الهامة.

الخطوة الرابعة: المراجعة

في هذه الخطوة تحتاج المنشأة إلى مراجعة ما إذا كانت المعلومات هامة نسبياً سواء منفردة أو بالاقتران مع معلومات أخرى في سياق قوائمها المالية ككل، فقد يتم الحكم على المعلومات على أنها غير هامة نسبياً، إلا أنها تكون هامة نسبياً عند إقترانها مع معلومات أخرى في سياق القوائم المالية ككل، وعند مراجعة المنشأة لمسودة القوائم المالية الخاصة بها، يجب أن تعتمد على معرفتها وتجربتها مع معاملاتها والأحداث والظروف الأخرى لتحديد ما إذا كانت جميع المعلومات الهامة نسبياً قد تم توفيرها في القوائم المالية وبأولوية مناسبة، وتتيح المراجعة للمنشأة فرصة التراجع والنظر في المعلومات المقدمة من منظور أوسع وبشكل إجمالي، وقد تؤدي المراجعة إلى: (أ) إضافة معلومات في القوائم المالية؛ (ب) تصنيف أفضل للمعلومات التي تم تحديدها بالفعل على أنها هامة نسبياً؛ (ج) إزالة المعلومات التي تم تحديدها بالفعل؛ أو (د) معلومات يعاد تنظيمها في القوائم المالية.

في ضوء ما سبق يرى الباحث أن البيان رقم (2) قد ركز على المستخدمين الرئيسيين للتقارير المالية دون التركيز على فئة معينة مثل المستثمرين، كما أن خطوات إصدار أحكام الأهمية النسبية قد تساعد في ترشيد أحكام الأهمية النسبية عند إعداد التقارير المالية، بالإضافة إلى أن زيادة الأمثلة التطبيقية للعديد من الحالات التي تتطلب إصدار أحكام للأهمية النسبية يمكن أن تؤدي إلى ترشيد الحكم المهني للمحاسبين عند إصدار أحكام الأهمية النسبية.

وقد تناول بيان الممارسة رقم (2) أيضاً إرشادات بشأن ما يلي:

1. معلومات الفترة السابقة: حيث يجب النظر في كيفية تقييم مدى الأهمية النسبية للبنود عن الفترات السابقة في الفترة الحالية باستخدام القوائم المالية المقارنة.
2. الأخطاء: حيث يجب النظر في كيفية تقييم الأخطاء بشكل فردي وجماعي وتأثير الأخطاء التراكمية من المنظور الكمي والوصفي.
3. التعهدات المالية: حيث يجب شرح كيفية تقييم الأهمية النسبية فيما يتعلق بتأثير التعهدات المالية، بما في ذلك: (1) مدى أهمية عواقب خرق تلك التعهدات، و(2) احتمال حدوث الخرق.
4. التفاعل مع القوانين واللوائح المحلية: فعلى الرغم من أنه يجب أن تمتثل القوائم المالية للمنشأة للمتطلبات الواردة في معايير التقرير المالي الدولية، إلا أنه قد تحدد القوانين واللوائح المحلية متطلبات قد تؤثر على المعلومات المقدمة في القوائم المالية، في هذه الحالة يجب توفير هذه المعلومات لتلبية المتطلبات القانونية أو التنظيمية المحلية حتى لو لم تكن هذه المعلومات هامة نسبياً وفقاً لمتطلبات الأهمية النسبية في المعايير.

وفي ضوء ما تم عرضه من إرشادات بشأن إصدار أحكام الأهمية النسبية بواسطة معدي التقارير المالية نجد أن مجلس معايير المحاسبة الدولية (*IASB*) ركز في بيان الممارسة رقم (2) على ثلاثة قضايا رئيسية تتعلق بمستخدمي القوائم المالية وهي: (1) من هم المستخدمون الرئيسيون للقوائم المالية؟، (2) ما هي القرارات التي يتخذونها؟، و(3) ما هي احتياجاتهم من المعلومات؟ (*BDO, November 2017*).

وحيث أنه يعد أهم عنصر في إعداد القوائم المالية هو الحكم المهني للمحاسبين، يستخدم المحاسبون متطلبات الإفصاح في *IFRS* كقائمة مرجعية (*KPMG, October 2017*)، ويسعى مجلس معايير المحاسبة الدولية (*IASB*) إلى إنهاء مفهوم "القائمة المرجعية" للإفصاح من خلال تشجيع المنشآت على استخدام أكبر للحكم المهني للمحاسبين، (*KPMG, November 2018*)، مع مراعاة

الاعتبارات الكمية والوصفية للمعلومات وأهميتها بالنسبة للمستخدمين الرئيسيين للقوائم المالية لتوفير كمية مناسبة من المعلومات في القوائم المالية وترتيبها بطريقة مفهومة (Buresova, March 2019).

ولما كان الهدف الرئيسي لمفهوم الأهمية النسبية هو تصفية المعلومات لضمان أن المعلومات في القوائم المالية تعرض بطريقة فعالة وقابلة للفهم (Mujic and Tran, 2016)، يعتبر الكثيرون أن التطبيق غير المناسب لمفهوم الأهمية النسبية هو أحد الأسباب الرئيسية لعدم فعالية الإفصاح، وقد لوحظ أنه في الممارسة العملية تقوم العديد من المنشآت بالإفصاح عن معلومات غير هامة وتتجاهل المعلومات الهامة نسبياً، مما يقلل من فائدة القرارات المبنية على أساس القوائم المالية (EY, November 2018).

وتوضح التعديلات أن الأهمية النسبية ستتوقف على طبيعة أو حجم المعلومات، وسوف تحتاج المنشأة إلى تقييم الأهمية النسبية للمعلومات سواء كانت فردية أم مقترنة بمعلومات أخرى في سياق القوائم المالية (EY, November 2018)، وقد اشتمل بيان الممارسة رقم (2) أيضاً على العديد من الأمثلة المرتبطة بكيفية تطبيق إرشادات الأهمية النسبية في ظروف فردية، وقد قدم بيان الممارسة منهج منظم لإصدار أحكام الأهمية النسبية يمكن اتباعه من قبل المنشآت لعرض معلومات مالية أكثر دقة وفعالية (KPMG, October 2017).

وعلى الرغم من أن الإفصاح المحاسبي الفعال والكفء يعتمد على قدرة معدي التقارير المالية على تجاهل المعلومات غير الهامة نسبياً التي لا يكون لها تأثير على المستخدمين، إلا أنه قد يختلف مفهوم الأهمية النسبية باختلاف احتياجات فئات المستخدمين، ولذلك يجب على معدي التقارير المالية تقييم الأهمية النسبية من وجهة نظر مستخدمي القوائم المالية (CFA Institute, 2015)، وإدراك احتياجات هؤلاء المستخدمين (AAT, December 2015)، وإصدار أحكام الأهمية النسبية من وجهة نظر مستخدمي التقارير المالية وليس من وجهة نظر المعدين (Chen and Tsay, 2017).

وقد أشارت *CFA* إلى أنه بين المعلومات الهامة نسبياً والمعلومات غير الهامة نسبياً تقع مجموعة من المعلومات والتي يمكن أن تؤثر في إتخاذ القرارات من قبل مستخدمي القوائم المالية ولا ينبغي حذف تلك المعلومات، كما أنه في الأونة الأخيرة تلاحظ أن الإفصاحات غير الهامة يتم إدراجها في القوائم المالية وأنه يجب تقليص المعلومات إلى ما هو ضروري فقط (*CFA Institute, 2015*).

ويود الباحث الإشارة إلى أنه على الرغم من المنهج الذي يقوم عليه بيان الممارسة رقم (2) من حيث قيام المنشأة بتحديد احتياجات المعلومات التي يشاركها المستخدمون في واحدة من الفئات الثلاث للمستخدمين الأساسيين المحددة في الإطار المفاهيمي ثم تقوم بعمل تقييم للفئتين المتبقيتين وأن إجمالي احتياجات المعلومات التي تم تحديدها هو مجموعة احتياجات المعلومات المشتركة التي تهدف المنشأة إلى تلبيتها، نجد أن هذا المنهج قد يستبعد تلك المعلومات التي تلبى احتياجات فئة واحدة فقط.

وبالتالي قد يكون من الصعب للغاية فرض منهج معين لاتخاذ الأحكام اللازمة لتطبيق مفهوم الأهمية النسبية في الممارسة العملية، حيث أن تطبيق مفهوم الأهمية النسبية عند إعداد القوائم المالية أمر صعب خاصة فيما يتعلق بالإفصاحات، وبشكل عام يعتقد أن بيان الممارسة رقم (2) مفهوم ويمكن أن يكون أكثر فائدة إذا تضمن مزيد من دراسات الحالة التطبيقية (*Grant Thornton, February 2016*).

4. مفهوم الأهمية النسبية المعدل في أكتوبر 2018

في أكتوبر عام 2018 قام مجلس معايير المحاسبة الدولية *IASB* بتعديل مفهوم الأهمية النسبية في كل من المعيار المحاسبي الدولي رقم (1)، والمعيار المحاسبي الدولي رقم (8)، وذلك لتحقيق الإتساق مع ما جاء في الإطار الفكري للمحاسبة المالية الصادر في 2018.

وطبقاً للتعريف المعدل للأهمية النسبية "تعتبر المعلومات هامة نسبياً إذا كان حذفها أو تحريفها أو حجبها يتوقع تأثيره بشكل معقول على القرارات التي يتخذها

المستخدمين الرئيسيين للقوائم المالية ذات الغرض العام على أساس تلك القوائم والتي توفر معلومات عن المنشأة المطلوب التقرير عنها" (*IFRS, October 2018*). وقد تضمن التعريف المعدل للأهمية النسبية مفهوم "حجب المعلومات" والذي لم يكن موجوداً من قبل في التعريف السابق، وقد أشار *IASB* إلى أنه تكون المعلومات محجوبة إذا تم توصيلها بطريقة من شأنها أن يكون لها تأثير مماثل لحذف أو تحريف هذه المعلومات بالنسبة للمستخدمين الرئيسيين للقوائم المالية، وفيما يلي أمثلة للظروف التي قد تؤدي إلى حجب المعلومات الهامة نسبياً (*IFRS, October 2018*):

1. الإفصاح عن المعلومات المتعلقة ببند أو معاملة أو حدث آخر هام نسبياً في القوائم المالية باستخدام لغة غامضة أو غير واضحة.
2. بعثرة المعلومات المتعلقة ببند أو معاملة أو حدث آخر هام نسبياً في القوائم المالية.
3. العناصر المختلفة أو المعاملات أو الأحداث الأخرى يتم تجميعها بشكل غير مناسب في القوائم المالية.
4. يتم تصنيف العناصر أو المعاملات أو الأحداث المماثلة بطريقة غير ملائمة.
5. إخفاء المعلومات الهامة عن طريق تداخلها في المعلومات غير الهامة إلى الحد الذي يتعذر فيه على المستخدم الأساسي تحديد المعلومات الهامة نسبياً. ويرى البعض أن التعريف المعدل للأهمية النسبية قد يحقق التحسينات التالية:
 1. أن استبدال حدود الأهمية النسبية من عبارة "يمكن التأثير" بعبارة "توقع تأثيرها بشكل معقول" سوف يساعد الإدارة على التركيز فقط على المعلومات الهامة، حيث أن عبارة "يمكن التأثير" واسعة للغاية وقد تؤدي إلى التحميل الزائد للمعلومات (*Nexia, March 2018; Kegalj, August 2019*).

2. استخدم التعريف السابق مصطلح "المستخدمين" ولكنه لم يحدد خصائصهم والتي يمكن تفسيرها على أن المنشأة مطلوب منها النظر في جميع المستخدمين المحتملين للقوائم المالية عند تحديد المعلومات التي يجب الإفصاح عنها، وبالتالي قرر مجلس

معايير المحاسبة الدولية (*IASB*) الإشارة إلى المستخدمين الرئيسيين في التعريف المعدل للمساعدة في الاستجابة للمخاوف من احتمال تفسير مصطلح المستخدمين على نطاق واسع جدًا (*EY, November 2018*).

3. تضمين مفهوم "حجب المعلومات" في تعريف الأهمية النسبية المعدل يضيف بعداً جديداً عند تطبيق الأهمية النسبية مفاده التأكيد على أن حجب المعلومات يمكن أن يكون له نفس التأثير على القرارات من قبل المستخدمين الرئيسيين بالإضافة إلى الحذف والتحريف (*KPMG, November 2018; BDO, June 2019*).

4. استبدال مصطلح "القرارات الاقتصادية" بكلمة "القرارات"، من المتوقع أن يتم تفسيرها بنفس الطريقة وإن أدى إلى الاتساع ليشمل قرارات الأعمال الأخرى (*Deloitte, November 2018*).

كما يرى البعض أن الآثار العملية المحتملة لتعريف الأهمية النسبية المعدل قد تشمل على ما يلي (*BDO, August 2018*):

1. في مجال الإفصاح: قد يكون معدو التقارير المالية قادرين على تقليل الحجم الكبير للقوائم المالية من خلال تبرير أن بعض الإفصاحات غير مهمة لمستخدمي التقارير المالية، كما أن تقديم إفصاحات أكثر وضوحاً قد يحتاج إلى إعادة الترتيب أو العرض بطريقة واضحة في ضوء الإرشادات الإضافية حول آثار حجب المعلومات.

2. في مجال العرض: الفئات غير الهامة نسبياً من الأرصدة والمعاملات يمكن دمجها معاً، بينما العناصر الهامة نسبياً قد تتطلب عرضاً متميزاً ومنفصلاً في القوائم المالية.

3. في مجال القياس: التطبيق العملي للمعايير على الأرصدة والمعاملات غير الهامة نسبياً سوف يتم بسهولة أكبر في الممارسة العملية.

وفي سياق معاكس وجه البعض العديد من الانتقادات لمفهوم الأهمية النسبية المعدل على النحو التالي:

1. على الرغم من إدراج *IASB* لمفهوم "حجب المعلومات" في التعريف والقصد من ذلك هو إعطاء أهمية أكبر لهذا المفهوم من أجل المساعدة في اتخاذ القرارات المتعلقة بالتجميع والتصنيف وتشجيع المزيد من الإفصاحات المستهدفة، إلا أن هذا المفهوم يحتاج إلى شرح أوضح وإرشادات أكثر شمولاً إذا كان هذا التغيير مفيداً *(Drummond, 2017)*.

2. على الرغم من أن التعديلات أوضحت مفهوم الأهمية النسبية وجعلته أكثر إتساقاً مع معايير *IFRS* إلا أنه ليس من المتوقع أن يكون لها تأثير جوهري على إعداد القوائم المالية *(PWC, March 2019)*.

3. لما كانت التعديلات تهدف إلى جعل التعريف أسهل للفهم وليست بقصد تغيير مفهوم الأهمية النسبية، فإنه ليس من المتوقع أن تغير التعديلات في كيفية إصدار أحكام الأهمية النسبية في الممارسة أو للتأثير بشكل كبير على القوائم المالية للمنشآت *(Grant Thornton, April 2018)*.

4. أنه من غير المرجح أن تؤدي التعديلات إلى تغييرات كبيرة في حدود أو إفصاحات الأهمية النسبية، ومع ذلك ينبغي أن يكون معدي القوائم المالية على علم بتلك التغييرات *(FRAB, April 2019)*.

وفي ضوء ما سبق يرى الباحث أن التعريف المعدل للأهمية النسبية يتوقع أن يؤدي إلى إزالة عدم الإتساق في صياغة تعريف الأهمية النسبية في الإطار المفاهيمي للتقرير المالي عن الصياغة المستخدمة في كل من المعيار المحاسبي الدولي رقم (1) والمعيار المحاسبي الدولي رقم (8) لأن وجود أكثر من تعريف واحد للأهمية النسبية يعد مربكاً وغير متسقاً ويترتب عليه التطبيق بشكل مختلف.

كما يعتقد الباحث أن الإرشادات التي قدمها مجلس معايير المحاسبة الدولية *IASB* بشأن ترشيد ممارسات إصدار أحكام الأهمية النسبية قد تحقق المنافع التالية:

1. تقديم مرشداً يعمل على معالجة الصعوبات التي تواجه إدارة المنشآت عند الحكم على مدى أهمية المعلومات في القوائم المالية.
2. الحد من التحميل الزائد للمعلومات في القوائم المالية.

5. الدراسة الميدانية

بعد القيام بعمل دراسة نظرية من خلال الأجزاء السابقة من البحث وذلك بهدف تحديد ماهية وطبيعة وقضايا الأهمية النسبية في المحاسبة، ودراسة وتقييم الإرشادات الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية *IASB* بشأن الأهمية النسبية في التقارير المالية، تم التوصل إلى أن غياب الإرشادات الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية *IASB* بشأن إصدار أحكام الأهمية النسبية في التقارير المالية يؤدي التطبيق الضعيف لمفهوم الأهمية النسبية والتعامل معها كمسألة حكم مهني مما ترتب عليه التنوع في تطبيق مفهوم الأهمية النسبية والاختلاف والتباين في نوع ومحتوى وجودة الإفصاح في التقارير المالية، كما أدى النقص في إرشادات الأهمية النسبية إلى التحميل الزائد للمعلومات في التقارير المالية وتقديم كم هائل من الإفصاحات غير الهامة التي قد تؤدي إلى اتخاذ قرارات مضللة وغير رشيدة من قبل مستخدمي التقارير المالية، وقد دفع ذلك مؤخراً مجلس معايير المحاسبة الدولية *IASB* بإصدار العديد من الإرشادات بهدف ترشيد إصدار أحكام الأهمية النسبية من قبل معدي التقارير المالية لخدمة المستخدمين الرئيسيين لتلك التقارير.

وفي ضوء ما سبق سوف يقوم الباحث من خلال هذا الجزء من البحث بعمل دراسة ميدانية للتحقق من الاستنتاجات التي توصل إليها الباحث من خلال الدراسة النظرية للبحث، وتحديد أثر الإرشادات الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية *IASB* على تحسين عملية إصدار أحكام الأهمية النسبية وكذلك على الحد من التحميل الزائد للمعلومات في التقارير المالية، وسوف يقوم الباحث بإختبار مدى قبول أو رفض الفروض التي يقوم عليها البحث، وفي سبيل تحقيق ذلك تم تصميم الدراسة الميدانية على النحو التالي:

5/1 أهداف الدراسة الميدانية

تهدف الدراسة الميدانية إلى استطلاع آراء واتجاهات الأطراف المختلفة ذات العلاقة بتطبيق مفهوم الأهمية النسبية في القوائم المالية بشأن التعرف على كلاً مما يلي:

1. آراء واتجاهات عينة الدراسة بشأن اختبار مدى قدرة الإرشادات الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية *IASB* على تحسين عملية إصدار أحكام الأهمية النسبية في التقارير المالية.
2. آراء واتجاهات عينة الدراسة بشأن اختبار مدى قدرة الإرشادات الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية *IASB* بشأن الأهمية النسبية على الحد من التحميل الزائد للمعلومات في التقارير المالية.

5/2 مجتمع وعينة الدراسة الميدانية

يتمثل مجتمع الدراسة الميدانية في مجموعة من المديرين الماليين للشركات المقيدة بالبورصة المصرية ومجموعة من المحاسبين والمراجعين العاملين بمكاتب المحاسبة والمراجعة، وقد قام الباحث بتوزيع عدد (150) قائمة استبيان على الفئات المختلفة، ويوضح الجدول رقم (1) عدد قوائم الاستبيان الموزعة وعدد قوائم الاستبيان المستلمة والصحيحة:

جدول رقم (1) قوائم الاستبيان الموزعة والمستلمة والصحيحة

قوائم الاستبيان		فئات عينة الدراسة
المستلمة (الصحيحة)	الموزعة	
النسبة	العدد	
48.48%	64	75
51.52%	68	75
100%	132	150

(المصدر: الباحث)

كما يوضح الجدول رقم (2) توزيع قوائم الاستبيان المستلمة والصحيحة على عينة الدراسة بحسب سنوات الخبرة العملية على النحو التالي:

جدول رقم (2) توزيع قوائم الاستبيان المستلمة والصحيحة على عينة الدراسة

بحسب سنوات الخبرة العملية

الإجمالي		المحاسبون والمراجعون	المديرون الماليون	فئات العينة سنوات الخبرة
النسبة	العدد			
22%	29	16	13	أقل من 5 سنوات
24.20%	32	17	15	5 سنوات - أقل من 10 سنوات
19.70%	26	12	14	10 سنوات - أقل من 15 سنة
17.40%	23	11	12	15 سنة - أقل من 20 سنة
16.70%	22	12	10	20 سنة فأكثر
100%	132	68	64	الإجمالي

(المصدر: الباحث)

بتحليل الجدول رقم (2) يتضح أن نسبة 22% من عينة الدراسة خبرتهم أقل من 5 سنوات، ونسبة 24.20% خبرتهم تتراوح بين 5 سنوات وأقل من 10 سنوات، ونسبة 19.70% خبرتهم تتراوح بين 10 سنوات وأقل من 15 سنة، ونسبة 17.40% خبرتهم تتراوح بين 15 سنة وأقل من 20 سنة، ونسبة 16.70% خبرتهم 20 سنة فأكثر، وفي ضوء ذلك فإن العينة تمثل سنوات خبرة مختلفة وبالتالي فإن عينة الدراسة ملائمة لتحقيق أهداف البحث واختبار فروضه.

5/3 أساليب جمع البيانات

اعتمد الباحث في الحصول على البيانات الأولية من عينة الدراسة الميدانية على أسلوب قائمة الاستبيان سواء كانت موزعة من خلال الحسابات الإلكترونية لعينة الدراسة عبر شبكة الإنترنت أو من خلال المقابلات الشخصية للتعرف على آراء

واتجاهات عينة الدراسة بشأن مدى قدرة الإرشادات الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية *IASB* على تحسين عملية إصدار أحكام الأهمية النسبية في التقارير المالية، وكذلك على الحد من التحميل الزائد للمعلومات في التقارير المالية.

5/4 تصميم قائمة الاستبيان

لقد تم تقسيم أسئلة قائمة الاستبيان إلي جزئين وهما:

الجزء الأول: يشتمل على مجموعة الأسئلة المتعلقة باختبار الفرض الأول القائل بأنه "تساعد الإرشادات الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية *IASB* على تحسين عملية إصدار أحكام الأهمية النسبية في التقارير المالية.

الجزء الثاني: يشتمل هذا الجزء من قائمة الاستبيان على مجموعة من الأسئلة المتعلقة باختبار الفرض الثاني القائل بأنه "تساعد الإرشادات الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية *IASB* بشأن الأهمية النسبية على الحد من التحميل الزائد للمعلومات في التقارير المالية.

وقد راعى الباحث أن تكون أسئلة قائمة الاستبيان واضحة وبسيطة وسهلة الفهم، وقد تم الاعتماد على مقياس ليكرت (الخماسي) لقياس استجابات مفردات العينة حيث تتراوح درجة الموافقة بين (1) إلى (5) على النحو التالي:

جدول رقم (3) درجات الموافقة على أسئلة الاستبيان

درجة الموافقة				
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
غير موافق إطلاقاً	غير موافق	محايد	موافق	موافق جداً

(المصدر: الباحث)

5/5 إختبار ثبات وصدق قائمة الاستبيان

تم حساب معاملي الثبات (*Reliability*) والصدق (*Validity*) قبل إجراء التحليل الإحصائي للبيانات، فالثبات يعني استقرار المقياس وعدم تناقضه مع نفسه، أي أن المقياس يعطي نفس النتائج باحتمال مساوٍ لقيمة المعامل إذا أعيد تطبيقه على نفس العينة، وتم إجراء إختبار الثبات لإستمارة الاستبيان بإستخدام معامل (ألفا كرونباخ) والذي يأخذ قيمةً تتراوح بين الصفر والواحد الصحيح، فإذا لم يكن هناك ثبات في البيانات فإن قيمة المعامل تكون مساوية للصفر، وعلى العكس إذا كان هناك ثبات تام في البيانات فإن قيمة المعامل تساوي الواحد الصحيح، أما الصدق يعني أن المقياس يقيس ما وضع لقياسه ويمكن حساب معامل الصدق عن طريق الجذر التربيعي لمعامل الثبات، والجدول التالي يوضح نتائج إختبار الثبات والصدق لأسئلة قائمة الاستبيان:

جدول رقم (4) نتائج إختبار الثبات والصدق لأسئلة قائمة الاستبيان

المحاور	عدد العبارات	متوسط معامل الثبات	متوسط معامل الصدق
الجزء الأول	14	0.951	0.975
الجزء الثاني	10	0.933	0.966
الإجمالي	24	0.957	0.978

(المصدر : مخرجات حزمة البرامج الإحصائية للعلوم الإجتماعية *SPSS*)

في ضوء النتائج الواردة بالجدول رقم (4) يلاحظ أن متوسط قيم معامل الثبات بالنسبة لأسئلة الجزء الأول قد بلغ 0.951 ، كما يلاحظ أن متوسط قيم معامل الصدق قد بلغ 0.975 ، أما بالنسبة لأسئلة الجزء الثاني قد بلغ متوسط قيم معامل الثبات 0.933 ، وقد بلغ متوسط قيم معامل الصدق 0.966 ، وقد تم إختبار الثبات والصدق لجميع أسئلة قائمة الاستبيان على حده وجاءت نتيجة هذا الإختبار أن متوسط قيم معامل الثبات قد بلغ 0.957 ، كما بلغ متوسط قيم معامل الصدق 0.978.

وبذلك نستنتج من النتائج الموضحة في الجدول رقم (4) أنها تؤكد ثبات وصدق نتائج الدراسة الميدانية، حيث أن المعاملات ذات دلالة جيدة لأغراض البحث ويمكن الاعتماد على نتائجها وتعميم تلك النتائج على مجتمع الدراسة.

5/6 أساليب تحليل البيانات:

بعد القيام بتجميع قوائم الاستبيان، تم مراجعتها وتصنيفها وترميز الأسئلة الواردة بها وإدخال الإجابات عليها في برنامج (SPSS)، وفيما يلي نتائج التحليل الإحصائي :

5/6/1 فروض البحث:

تتمثل فروض البحث في فرضين أساسيين كما هو موضح على النحو التالي:

الفرض الأول:

تساعد الإرشادات الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB على تحسين عملية إصدار أحكام الأهمية النسبية في التقارير المالية.

الفرض الثاني:

تساعد الإرشادات الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB بشأن الأهمية النسبية على الحد من التحميل الزائد للمعلومات في التقارير المالية.

5/6/1/1 الفرض الأول

سوف يقوم الباحث بعرض الإحصاءات الوصفية لإتجاهات الآراء لأسئلة قائمة الاستبيان (الجزء الأول) والمتعلقة باختبار الفرض الأول على النحو التالي:

5/6/1/1/1 الإحصاءات الوصفية

يعرض الجدول رقم (5) ملخصاً عن الإحصاءات الوصفية لإتجاهات الآراء لأسئلة قائمة الاستبيان (الجزء الأول) والمتعلقة باختبار الفرض الأول على النحو التالي:

جدول رقم (5) الإحصاءات الوصفية لأسئلة قائمة الاستبيان (الجزء الأول)

م	برجاء تحديد درجة الموافقة عن مدى قدرة الإرشادات الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB بشأن الأهمية النسبية على تحقيق ما يلي:	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	الاتجاه
(1)	وضوح العوامل الكمية والعوامل الوصفية المؤثرة في إصدار أحكام الأهمية النسبية في التقارير المالية.	3.08	1.176	موافق
(2)	تقليل إختلاف الحكم المهني بين المحاسبين عند إصدار أحكام الأهمية النسبية في التقارير المالية.	3.19	1.167	موافق
(3)	التركيز على إحتياجات المستخدمين الرئيسيين من المعلومات عند إصدار أحكام الأهمية النسبية في التقارير المالية.	4.10	0.890	موافق بشدة
(4)	ترشيد استخدام المقاييس الكمية المرجعية (مثل نسبة من الأرباح أو نسبة من إجمالي الأصول) وعدم استخدامها كتقدير مطلق عند إصدار أحكام الأهمية النسبية في التقارير المالية.	3.61	1.131	موافق
(5)	مساعدة الأطراف المهتمة بإعداد التقارير المالية على فهم كيفية قيام المنشأة بإصدار أحكام الأهمية النسبية في التقارير المالية.	3.26	1.196	موافق
(6)	تساعد الأمثلة التطبيقية الواردة في الإرشادات على توضيح كيفية إصدار أحكام الأهمية النسبية في التقارير المالية بشكل كاف.	3.57	1.180	موافق
(7)	مراعاة التغير في ظروف المنشأة بمرور الوقت عند إصدار أحكام الأهمية النسبية .	3.64	1.120	موافق
(8)	تقديم خطوات عملية ممنهجة لترشيد قرارات الإدارة عند إصدار أحكام الأهمية النسبية في التقارير المالية بشكل أكثر دقة وفعالية.	3.80	1.037	موافق
(9)	المساعدة على تقييم الأهمية النسبية للبنود عن الفترات السابقة في الفترة الحالية عند إصدار أحكام الأهمية النسبية في التقارير المالية.	3.76	1.092	موافق
(10)	المساعدة على تقييم الأهمية النسبية للأخطاء بشكل فردي وتراكمي ومدى تأثير الأخطاء التراكمية من المنظور الكمي والوصفي.	3.78	0.999	موافق
(11)	المساعدة على تقييم تأثير الإفصاح عن المعلومات المرتبطة بالتعهدات المالية عند إصدار أحكام الأهمية النسبية في التقارير المالية.	3.90	0.881	موافق
(12)	السماح بتوفير المعلومات التي تلبى المتطلبات القانونية أو	3.89	1.036	موافق

			التنظيمية المحلية حتى لو لم تكن هامة في ضوء إرشادات الأهمية النسبية الصادرة عن IASB.	
موافق	1.090	3.73	ترشيد استخدام القائمة المرجعية للإفصاح المعدة في ضوء متطلبات معايير IFRS بسبب تشجيع الاستخدام الأكبر للحكم المهني لمعدّي التقارير المالية.	(13)
موافق	0.888	3.92	المساعدة على جعل مفهوم الأهمية النسبية المعدل أكثر فهماً وتطبيقاً من قبل معدّي التقارير المالية.	(14)

(المصدر : مخرجات حزمة البرامج الإحصائية للعلوم الإجتماعية SPSS)

بتحليل بيانات الجدول السابق، توصل الباحث إلى أنه قد تراوحت قيمة المتوسطات المرجحة للإجابات عن أسئلة الجزء الأول بين القيمة 3.08 والقيمة 4.10 وهو ما يعني أن فئات العينة تميل إلى الإقرار بقدرة الإرشادات الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB على تحسين عملية إصدار أحكام الأهمية النسبية في التقارير المالية.

5/6/1/1/2 إختبار الفرض الأول

لإختبار هذا الفرض تم الاعتماد على إختبار (ت) لعينتين مستقلتين *Independent Sample T-Test* ، ويوضح الجدول التالي رقم (6) نتائج إختبار (ت) لهذا الفرض:

جدول (6) نتائج إختبار (ت) للفرض الأول

المعنوية لإختبار (ت)		الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الفرض
المعنوية	القيمة			
0.188	1.634	0.83509	3.6596	تساعد الإرشادات الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB على تحسين عملية إصدار أحكام الأهمية النسبية في التقارير المالية.

(المصدر : مخرجات حزمة البرامج الإحصائية للعلوم الإجتماعية SPSS)

بناء على بيانات الجدول السابق، توصل الباحث إلى أنه لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطي إجابات فئتي عينة الدراسة بشأن قدرة الإرشادات الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية *IASB* على تحسين عملية إصدار أحكام الأهمية النسبية في التقارير المالية عند مستوى معنوية 5%، حيث بلغ متوسط الاجابات 3.6596 وهي قيمة مرتفعة، كما أن نتيجة إختبار (ت) تشير إلى أن القيمة المعنوية للإختبار بلغت 0.188 وهذه القيمة تعني عدم وجود دلالة إحصائية حيث أن (مستوى المعنوية أكبر من 0.05)، وبالتالي يوجد تجانس بين آراء فئتي عينة الدراسة، وبناء على ذلك يتم قبول الفرض الأول.

5/6/1/2 الفرض الثاني

سوف يقوم الباحث بعرض الإحصاءات الوصفية لإتجاهات الآراء لأسئلة قائمة الاستبيان (الجزء الثاني) والمتعلقة باختبار الفرض الثاني على النحو التالي:

5/6/1/2/1 الإحصاءات الوصفية

يعرض الجدول رقم (7) ملخصاً عن الإحصاءات الوصفية لإتجاهات الآراء لأسئلة قائمة الاستبيان (الجزء الثاني) والمتعلقة باختبار الفرض الثاني على النحو التالي:

جدول رقم (7) الإحصاءات الوصفية لأسئلة قائمة الاستبيان (الجزء الثاني)

م	برجاء تحديد درجة الموافقة عن مدى قدرة الإرشادات الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية <i>IASB</i> بشأن الأهمية النسبية على تحقيق ما يلي:	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	الاتجاه
(1)	فهم خصائص المستخدمين الرئيسيين للقوائم المالية (المستثمرين والمقرضين والدائنين الآخرين الحاليين والمحتملين) والقرارات التي يتخذونها وطبيعة المعلومات المتوقع تأثيرها على قراراتهم.	3.95	0.952	موافق
(2)	تحقيق التوازن بين المعلومات الهامة نسبياً واحتياجات المستخدمين الرئيسيين للتقارير المالية من المعلومات.	4.05	0.813	موافق بشدة
(3)	تحقيق التوازن بين المعلومات الهامة نسبياً ومتطلبات الإفصاح المفرطة في متطلبات معايير <i>IFRS</i> .	3.90	0.864	موافق
(4)	تجنب حشد كم كبير من المعلومات عن مختلف المعاملات	4.06	0.798	موافق

بشدة			والأحداث والظروف الأخرى للمنشأة في التقارير المالية.
موافق	0.937	3.99	(5) عدم التعارض بين متطلبات الإفصاح في ضوء معايير <i>IFRS</i> وإرشادات الأهمية النسبية الصادرة عن <i>IASB</i> .
موافق بشدة	0.928	4.02	(6) مراعاة حجم أو طبيعة المعلومات أو كليهما وسواء كانت منفردة أو مقترنة بمعلومات أخرى في سياق القوائم المالية ككل.
موافق	0.920	3.98	(7) إتساق مفهوم الأهمية النسبية المعدل مع الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية بشأن التركيز على احتياجات المستخدمين الرئيسيين للتقارير المالية من المعلومات.
موافق	0.915	3.95	(8) يساعد استبدال حدود الأهمية النسبية في المفهوم المعدل من عبارة (يمكن التأثير) إلى عبارة (توقع تأثيرها بشكل معقول) على التركيز فقط على المعلومات الهامة.
موافق	1.010	3.73	(9) يساعد إضافة عبارة (حجب المعلومات) في المفهوم المعدل على التركيز فقط على المعلومات الهامة واستبعاد الإفصاحات غير الهامة نسبياً لما لها من التأثير كما في حالات حذف أو تحريف المعلومات.
موافق بشدة	0.808	4.06	(10) سماح الإرشادات بدمج البنود غير الهامة نسبياً معاً، بينما تتطلب عرض العناصر الهامة نسبياً بشكل مميز ومنفصل في القوائم المالية.

(المصدر : مخرجات حزمة البرامج الإحصائية للعلوم الإجتماعية (SPSS)

بتحليل البيانات الواردة بالجدول رقم (7)، توصل الباحث إلى أنه قد تراوحت قيمة المتوسطات المرجحة لإجابات أسئلة الجزء الثاني بين القيمة 3.73 والقيمة 4.06 وهو ما يعني أن فئات العينة تميل إلى الإقرار بقدرة الإرشادات الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية *IASB* بشأن الأهمية النسبية على الحد من التحميل الزائد للمعلومات في التقارير المالية عند مستوى معنوية 5%.

5/6/1/2/2 إختبار الفرض الثاني

لإختبار هذا الفرض تم الاعتماد على إختبار (ت) لعينتين مستقلتين *Independent Sample T-Test*، ويوضح الجدول التالي رقم (8) نتائج إختبار (ت) لهذا الفرض:

جدول رقم (8) نتائج إختبار (ت) للفرض الثاني

إختبار (ت)		الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الفرض
المعنوية	القيمة			
0.316	0.492-	0.70902	3.9705	تساعد الإرشادات الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية <i>IASB</i> بشأن الأهمية النسبية على الحد من التحميل الزائد للمعلومات في التقارير المالية.

(المصدر : مخرجات حزمة البرامج الإحصائية للعلوم الإجتماعية SPSS)

بناء على بيانات الجدول السابق، توصل الباحث إلى أنه لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطي إجابات فئتي عينة الدراسة بشأن قدرة الإرشادات الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية *IASB* بشأن الأهمية النسبية على الحد من التحميل الزائد للمعلومات في التقارير المالية عند مستوى معنوية 5%، حيث بلغ متوسط الاجابات 3.9705 وهي قيمة مرتفعة، كما أن نتيجة إختبار (ت) تشير إلى أن القيمة المعنوية للإختبار بلغت 0.316 وهذه القيمة تعني عدم وجود دلالة احصائية حيث أن (مستوى المعنوية أكبر من 0.05) ، وبالتالي يوجد تجانس بين آراء فئتي عينة الدراسة، وبناء على ذلك يتم قبول الفرض الثاني.

6. النتائج والتوصيات والتوجهات البحثية المقترحة

6/1 النتائج

استهدف البحث دراسة وتحليل أثر الإرشادات الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية *IASB* على تحسين قرارات الإدارة بشأن تطبيق مفهوم الأهمية النسبية في التقارير المالية، وقد توصل الباحث من خلال الدراسة النظرية والميدانية إلى النتائج التالية:

1. يعتبر مفهوم الأهمية النسبية من المفاهيم الهامة في نظرية المحاسبة والممارسة العملية وتمثل الأهمية النسبية أحد القيود على عملية إعداد وعرض القوائم المالية.
2. يمكن تحديد أهم العوامل التي تؤثر في قرارات تحديد الأهمية النسبية في كل من العوامل الكمية (مالية وغير مالية)، العوامل الوصفية (مالية وغير مالية)، أهداف ووجهة نظر مستخدمي القوائم المالية وطريقة استخدامهم للمعلومات المحاسبية في اتخاذ قراراتهم ونوع المعلومات التي يحتاجون إليها والأثر التراكمي (الإجمالي) للمعلومات في سياق القوائم المالية كوحدة واحدة.
3. أدى غياب الإرشادات الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية *IASB* بشأن إصدار أحكام الأهمية النسبية في التقارير المالية إلى التطبيق الضعيف لمفهوم الأهمية النسبية والتعامل معها كمسألة حكم مهني مما ترتب عليه التنوع في تطبيق مفهوم الأهمية النسبية والاختلاف والتباين في نوع ومحتوى وجودة الإفصاح في التقارير المالية، كما أدى النقص في إرشادات الأهمية النسبية إلى التحميل الزائد للمعلومات في التقارير المالية وتقديم كم هائل من الإفصاحات غير الهامة التي قد تؤدي إلى اتخاذ قرارات مضللة وغير رشيدة من قبل مستخدمي التقارير المالية.
4. نتيجة لضغوط أصحاب المصلحة في القوائم المالية من حيث ضرورة وضع إرشادات توضح خطوات عملية إصدار أحكام الأهمية النسبية من قبل إدارة المنشأة، وكذلك ضرورة إعادة النظر في تعريف الأهمية النسبية بسبب تعارضه مع التعريف الوارد في الإطار الفكري للمحاسبة المالية، قام مجلس معايير المحاسبة الدولية *IASB* بإصدار عدداً من الإرشادات بشأن الأهمية النسبية وتتمثل تلك الإرشادات في: (1) بيان الممارسة رقم (2) بشأن إصدار أحكام الأهمية النسبية لمعدي التقارير المالية ذات الغرض العام في سبتمبر 2017، (2) مفهوم الأهمية النسبية المعدل في أكتوبر 2018.

5. يرى *IASB* أن هذه الإصدارات سوف تؤدي إلى توفير إرشادات غير إلزامية لمعدي التقارير المالية ذات الغرض العام بشأن إصدار أحكام الأهمية النسبية في ضوء (*IFRS*)، ومساعدة الأطراف الأخرى المهتمة بإعداد التقارير المالية على فهم كيفية قيام المنشأة بإصدار أحكام الأهمية النسبية عند إعداد التقارير المالية.

6. أظهرت نتائج التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة الميدانية قبول الفرض الأول بشأن قدرة الإرشادات الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية *IASB* على المساعدة في تحسين عملية إصدار أحكام الأهمية النسبية في التقارير المالية عند مستوى معنوية 5%.

7. كما أظهرت نتائج التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة الميدانية قبول الفرض الثاني من حيث قدرة الإرشادات الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية *IASB* بشأن الأهمية النسبية على المساعدة في الحد من التحميل الزائد للمعلومات في التقارير المالية عند مستوى معنوية 5%.

6/2 التوصيات والتوجهات البحثية المقترحة

في ضوء النتائج التي توصل إليها البحث يوصي الباحث بما يلي:

1. ضرورة قيام مجلس معايير المحاسبة الدولية (*IASB*) بإصدار المزيد من الإرشادات بشأن الأهمية النسبية لترشيد إصدار أحكام الأهمية النسبية في التقارير المالية.
2. ضرورة قيام مجلس معايير المحاسبة الدولية (*IASB*) بزيادة الحالات التطبيقية الإرشادية بشأن إصدار أحكام الأهمية النسبية في التقارير المالية التي تساعد معدي التقارير المالية في مختلف المنشآت على التعامل مع تلك الحالات.
3. إجراء مزيد من الأبحاث العلمية المستقبلية المتعلقة الأهمية النسبية في التقارير المالية سواء في مجال المحاسبة أو في مجال المراجعة.
4. توجيه الأبحاث العلمية المستقبلية لدراسة مدى إمكانية تطبيق إرشادات الأهمية النسبية الأخيرة على المعلومات المعروضة في التقارير غير المالية.

5. إجراء أبحاث مستقبلية من شأنها دراسة أثر التحول الرقمي في منشآت الأعمال نحو التشغيل الآلي للمحاسبة والمراجعة على تطبيق مفهوم الأهمية النسبية في القوائم المالية.

قائمة المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية

- رضوان، رأفت علي، (1987)، "الأهمية النسبية في المحاسبة: دراسة تحليلية لطرق قياسها"، مجلة العلوم التجارية، كلية التجارة، جامعة المنوفية، مجلد (3)، العدد (10، 11، 12).
- شاهين، علي عبد الله، (2011)، "النظرية المحاسبية: إطار فكري تحليلي وتطبيقي"، مكتبة آفاق للطباعة والنشر والتوزيع، غزة، فلسطين.
- قايد، محمد أمين عبد الله، (1981)، "مفهوم الأهمية النسبية في المحاسبة والمراجعة: المشكلة والطريق إلى الحل-الجزء الأول"، مجلة المال والتجارة، نادي التجارة، مجلد (12)، العدد (144).

ثانياً: المراجع باللغة الإنجليزية

- Accounting Standards Board (ASB), (April 2019), "Guideline on The Application of Materiality to Financial Statements", Available At: <http://www.asb.co.za>.
- Acito, A., Burks, J. and Johnson, W., (2019), "The Materiality of Accounting Errors: Evidence from SEC Comment Letters", Contemporary Accounting Research Vol. 36 No. 2.
- Akintoye, I., (2008), "Optimising Investment Decisions through Informative Accounting Reporting", European Journal of Social Sciences, Vol. 7, No. 3.

- Alayemi, A., Adeoye, T. and Oyeleye, A., (2015), "Materiality concept and accounting information overloading", Sky Journal of Business Administration and Management, Vol. 3, No. 4.
- Association of Accounting Technicians (AAT), (December 2015), "Association of Accounting Technicians Response to the IASB Exposure Draft on Application of Materiality to Financial Statements", Available At: <https://www.aat.org.uk>.
- Bachner, S., (2015), "Accounting Misstatements: Prior Period Financial Statement Errors", Honors Thesis, University of Redlands.
- Barker, R., Barone, E., Birt, J., Gaeremynck, A., Mcgeachin, A., Marton, J. and Moldovan, R., (2013), "Response of the EAA FRSC to the EFRAG/ANC/FRC Discussion Paper: Towards a Disclosure Framework for the Notes", Journal of Accounting in Europe, Vol. 10, Issue 1.
- BDO, (November 2017), "IASB Issues Guidance on Making Materiality Judgements (IFRS Practice Statement 2 Making Materiality Judgements)", Accounting Alert, Available At: <https://www.bdo.nz>.
- BDO, (August 2018), "Amendments to IAS 1 and IAS 8- Definition of Material", Available at: <http://www.bdo.global>.
- BDO, (June 2019), "Financial Reporting Standards Update", A Summary of Changes to the Financial Reporting Landscape for 30 June 2019 Financial Year and Beyond, Available At: <https://www.bdo.com.au>.
- Brennan, N. and Gray, S., (2005), "The Impact of Materiality: Accountings Best Kept Secret" Asian Academ of Management Journal of Accounting and Finance, Vol. 1.

- Buresova, K., (March 2019), "Materiality in IFRS: it's on", KPMG, Available At: <https://blog.kpmg.lu>.
- Cameron, R., (2014), "Applying the Materiality Concept: The Case of Abnormal Items", Corporate Ownership and Control, Vol. 12, Issue 1.
- CFA Institute, (2015), "Materiality: Investor Perspectives", Available At: <http://www.cfainstitute.org>.
- Chen, S. and Tsay, B., (2017), "Refer to Materiality as a Legal Concept", The Journal of Corporate Accounting & Finance, Vol. 28, Issue 2.
- Deloitte, (November 2018), "IFRS in Focus: IASB Amends the Definition of Material", Available at: <http://www.deloitte.com>.
- Drummond, P., (2017), "Definition of Material-IASB proposals", ICAEW Blogs and Discussions: Financial Reporting, Available At: <https://ion.icaew.com>.
- Edgley, C., (2014), "A Genealogy of Accounting Materiality", Critical Perspectives on Accounting Vol. 25.
- Ernst and young (EY), (November 2018), "IFRS Developments IASB Issues Amendments to The Definition of Material", Issue 138, Available at: <https://www.ey.com>.
- Eugene G., Chewning J. and Julia L., (2002), "What Does Materiality Really Mean?", The Journal of Corporate Accounting & Finance, May/June 2002, Wiley Periodicals, Inc, doi 10.1002/jcaf.10071.
- European Securities and Markets Authority (ESMA), (November 2011), "Considerations of Materiality in Financial Reporting", Consultation Paper on Materiality, Available At: <https://www.esma.europa.eu>.

- Financial Reporting Advisory Board (FRAB), (April 2019), "IFRS Amendments and Annual Improvement Cycle–Update", HM Treasury, Available at: <https://www.gov.uk>.
- Gleason, A. and Mills, F., (2002), "Materiality and Contingent Tax Liability Reporting", the Accounting Review, Vol. 77, No. 1.
- Grant Thornton, (February 2016), "ED/2015/8 IFRS Practice Statement: Application of Materiality to Financial Statements", Grant Thornton International Ltd, Available At: <https://www.grantthornton.com.au>.
- Grant Thornton, (April, 2018), "IFRS Alert: IASB Issues Definition of Material (Amendments to IAS 1 and IAS 8)", Available at: <https://www.grantthornton.com.au>.
- Heitzman, S., Wasley, C. and Zimmerman, J. (2010), "The Joint Effects of Materiality Thresholds and Voluntary Disclosure Incentives on Firms' Disclosure Decisions", vol. 49, Issue (1-2).
- International Accounting Standards Board (IASB), (December 1993), "IAS No. 8, Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors", Available At: <http://www.ifrs.org>.
- International Accounting Standards Board (IASB), (September 1997), "IAS No. 1, Presentation of Financial Statements", Available At: <http://www.ifrs.org>.
- International Accounting Standards Board (IASB), (2018), "Conceptual Framework for Financial Reporting", Available At: <http://www.ifrs.org>.
- International Financial Reporting Standards (IFRS), (September 2017), "Practice Statement 2: Making Materiality Judgements", Available At: <http://www.ifrs.org>

- International Financial Reporting Standards (IFRS), (October 2018), "Definition of Material Amendments to IAS 1 and IAS 8", Available At: <http://www.ifrs.org>.
- Iselin, R. and Iskandar, M., (2000), "Auditors' Recognition and Disclosure Materiality Thresholds: Their Magnitude and the Effects of Industry". British Accounting Review, Vol. 32.
- Iyer, G. and Whitecotton, S., (2008), "Re-Defining Materiality: An Exeprcise to Restore Ethical Financial Reporting", Advances in Accounting, Vol. 23.
- Juma'h, A., (2009), "The Implications of Materiality Concept on Accounting Practices and Decision Making", Revista Empresarial Inter Metro/Inter Metro Business Journal, Vol. 5, No. 1.
- Kegalj, G., (August 2019), "Applying Materiality When Preparing Financial Statements", KPMG, Available At: <https://assets.kpmg>.
- KPMG, (October 2017), "IASB Provides Guidance on Making Materiality Judgements and Proposes Amendments to the Definition of Materiality", IFRS Notes, Available at: <https://assets.kpmg>.
- KPMG, (November 2018), "Applying Materiality When Preparing Financial Statements", Available at: <https://home.kpmg>.
- Langevoort, C., (2002), "Taming the Animal Spirits of the Stock Market: A Behavioral Approach to Securities Regulation", Northwestern University Law Review, Vol. 97.
- Lo, K. (2010), "Materiality and Voluntary Disclosures", Journal of Accounting and Economics, Vol. 49, Issues 1-2.

- Mayorga, D. and Sidhu, B., (2012), "Corporate Disclosures of the Major Sources of Estimation Uncertainties" Australian Accounting Review No. 60 Vol. 22 Issue 1.
- Messier, J., Martinov-Bennie, N. and Eilifsen, A., (2005), "A Review and Integration of Empirical Research on Materiality: Two Decades Later", Auditing A Journal of Practice and Theory, Vol. 24, No. 2.
- Mujic, M. and Tran, C., (2016), "Missing Relevant Disclosures or Too Much Irrelevant Disclosures: A case Study on the Concept of Materiality", Master Degree, School of Business, Economics and Law, University of Gothenburg.
- Nexia, (March 2018), "IFRS Link", Issue 28, Nexia International Limited, <http://www.nexia.com>.
- Park, J., (2009), "Assessing the Materiality of Financial Misstatements", The Journal of Corporation Law, Vol. 34, No. 2, Available At: <http://www.ssrn.com>.
- Pricewaterhouse Coopers (PWC), (March 2019), "In Depth: New IFRS for 2019 ", Available at: <https://www.pwccn.com>.
- United Nations (UN), (2016), "Materiality Framework", Corporate Guidance for International Public Sector Accounting Standards, Available At: <https://www.un.org>.