

## الحد من مشاكل تطبيق الأهمية النسبية في ضوء تعديل تعريف الأهمية والتوجيه المهني المقترح دراسة اختبارية

د/ محمد وداد الأرضي

أستاذ مساعد المحاسبة – كلية التجارة وإدارة الأعمال – جامعة حلوان

### ملخص البحث:

**الغرض:** تهدف الدراسة إلى تحديد مشاكل تطبيق مفهوم الأهمية النسبية، إضافة إلى محاولة اقتراح علاج لهذه المشاكل من خلال اقتراح تعديل لتعريف الأهمية النسبية، وكذلك اقتراح وإعداد توجيه مهني لإرشاد المعدين عند إصدار احكامهم المهنية المرتبطة بمفهوم الأهمية النسبية.

**تصميم / المنهجية:** للتحقق من صحة فروض الدراسة قام الباحث بإعداد قائمة استقصاء مكونة من ستة عشرون سؤال، وتم توجيه قائمة الاستقصاء لخمسة فئات هم مسئولو صناديق الاستثمار، رؤساء ومديري الحسابات، مكاتب المراجعة المعتمدة، أكاديميين تخصص محاسبة مالية، مسئولو إدارات الإفصاح بالهيئة العامة لسوق المال والبورصة المصرية.

**النتائج العملية:** تلقى الباحث ردود عن ٥٨ قائمة من إجمالي سبعة وثمانون قائمة بنسبة استجابة بلغت ٦٦,٦٦ %، وللتحقق من صحة فروض الدراسة تم إجراء التحليل الإحصائي باستخدام الإحصاءات الوصفية وكذلك التحليل الإحصائي باستخدام اختبار **Chi-Square Test**، كذلك تم إجراء اختبار **Kruskal-Wallis** لتحديد مدى وجود اختلافات بين آراء فئات الدراسة، وقد أظهرت الاختبارات عدم وجود اختلافات بين آراء فئات الدراسة الخمسة عند الإجابة عن محاور قائمة الاستقصاء وذلك فيما عدا استثناءات محدودة تم تفسيرها لصالح آراء مكاتب المراجعة بالفرضين الأول والثاني، ولصالح آراء رؤساء ومديري الحسابات فيم يتعلق بالفرض الرابع.

**الأصلة/القيمة:** تمثل الدراسة مساهمة بالأدب المحاسبي من خلال تحديد مشاكل تطبيق مفهوم الأهمية النسبية، ومحاولة علاج هذه المشاكل من خلال اقتراح تعديل لتعريف الأهمية النسبية، إضافة إلى اقتراح وإعداد توجيه مهني

لإرشاد المعدين عند إصدار احكامهم المهنية المرتبطة بمفهوم الأهمية النسبية، وأخيرا يمثل البحث مساهمة بالاتجاه القائم نحو زيادة الارتباط بين البحث المحاسبي و المشاكل الفعلية التي تواجه معدي التقارير المالية ببيئة الممارسة. **الكلمات الافتتاحية:** الأهمية النسبية، الإفراط بالإفصاح، التقييم الكمي، التقييم النوعي، الحكم المهني، التوجيه المهني، منظور المستثمر.

### **Purpose:**

The study aims to identify the problems of applying the concept of materiality, in addition to trying to suggest a remedy for these problems by proposing an amendment to Materiality definition, as well as proposing and preparing a professional guidance to guide the preparers when issuing their professional judgments related to the concept of materiality.

### **Design / Methodology:**

To verify the validity of the study hypotheses, author prepared a survey list consisting of sixteen questions, and the survey list was directed to five categories: investment fund officials, financial managers, accredited audit offices, academics specializing in financial accounting, and officials of disclosure departments at the Capital Market Authority and Egyptian Stock Exchange.

### **Practical results:**

The author received responses to ٥٨ statements from a total of ٨٧ statements with a response rate of ٦٦,٦٦%, and to verify the validity of the study hypotheses, statistical analysis was performed using descriptive statistics as well as statistical analysis using the Chi-Square Test, and the Kruskal-Wallis test was also performed to determine the extent of differences Among the opinions of the study groups, the tests showed that there were no differences between the opinions of the five study

groups when answering the axes of the survey statement, with the exception of limited exceptions that were interpreted in favor of the opinions of the audit offices in the first and second hypotheses, and in favor of the opinions of financial managers regarding the fourth hypothesis.

### **Authenticity / Value:**

The study represents a contribution to accounting literature by identifying the problems of applying the concept of materiality, and trying to remedy these problems by proposing an amendment to materiality definition, in addition to proposing and preparing a professional guidance to guide preparers when issuing their professional judgments related to the concept of materiality, and finally the study represents a contribution to current trend towards increasing the link between accounting literature and the actual problems facing financial reporting preparers in the practice environment.

### **Key words:**

*Materiality, Disclosure Overload, Quantitative Evaluation, Qualitative Evaluation, Professional Judgment, Professional Guidance, Investor Perspective.*

### **القسم الأول: منهجية البحث:**

#### **١/١ : مقدمة**

الهدف من التقارير المالية ذات الغرض العام هو توفير معلومات مالية مفيدة للمستثمرين والمقرضين والدائنين الآخرين الحاليين أو المرتقبون وذلك بما يساعدهم على اتخاذ القرارات المتعلقة بتقديم الموارد للشركة (IASB, Oct ٢٠١٥, P. ٤) ، وقد أكدت الهيئة الأوروبية لتنظيم أسواق المال ESMA أن المعلومات الموفرة للمستخدمين يجب أن تكون معبرة بأمانة عن المركز والأداء المالي والتدفقات النقدية وهو ما يتطلب عدم حذف المعلومات الهامة أو غمرها بالمعلومات الهامة نظرا لما يترتب على ذلك من فقدان القوائم المالية للعرض العادل وهو ما يؤثر سلبا على عملية صنع ، وتتطلب استعادة العرض العادل التطبيق الدقيق لمفهوم الأهمية النسبية نظرا لما له من أهمية قصوى بكافة

مراحل إعداد القوائم المالية المتمثلة في الاعتراف والقياس والعرض والإفصاح، ويراع أن التطبيق الدقيق لمفهوم الأهمية النسبية يتطلب ضرورة الدراسة المتأنية للاعتبارات الحاكمة لتطبيق النسبية وكيفية ترشيدها ما يصاحبها من إصدار المعدين لأحكام مهنية (ESMA, Nov. 2011, P.p. 4-5).

ويمثل مفهوم الأهمية النسبية أحد المفاهيم الرئيسية المستخدمة لأغراض التقرير المالي، ويمثل هذا المفهوم حجر الزاوية لممارسة وظيفة مساءلة الإدارة، كما تمثل الأهمية النسبية مبدأ توجيهي يعتمد عليه لتحديد المعلومات الملائمة لاحتياجات المستخدمين (الحد الأدنى من المعلومات) كذلك فإنه يمثل قيداً على كمية وتفصيل المعلومات المطلوبة (الحد الأقصى)، كما يعتبر أحد أكثر المفاهيم انتشاراً عند إعداد التقارير المالية ويؤكد على ذلك زيادة الاهتمام به على المستوى العالمي بغرض التغلب على مشكلة الإفصاح المتمثلة في عدم كفاية المعلومات الملائمة وتوفير الكثير من المعلومات غير الملائمة (Josef Baumüller, Michaela Linzatti, Aug. 13, 2018, P.p. 101-102) وفي ذات الصدد فقد أكد مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB أن جزء كبير من مشكلة الإفراط بالإفصاح يرجع إلى المشاكل المرتبطة بتطبيق مفهوم الأهمية النسبية وما تؤدي إليه هذه المشاكل من إغراق المعلومات الهامة بالكثير من المعلومات غير الهامة وهو ما يتطلب ضرورة تنظيم تطبيق مفهوم الأهمية النسبية (IASB, Oct, P. 9).

### ١/٢ مشكلة البحث:

يحظى مفهوم الأهمية النسبية باهتمام متزايد بين العلماء وواضعي المعايير وذلك اعتماداً على كون نظام الإفصاح الحالي لا يوفر المعلومات اللازمة للمستثمرين لاتخاذ قرارات مستنيرة، وهو ما يرتبط تحققه ببناء نظام إفصاح يتيح توفير معلومات موجزة مع التركيز على المعلومات الهامة، وهنا تتضح محورية الدور الذي يؤديه مفهوم الأهمية النسبية باعتباره الأداة التي من خلالها يتم تحديد ما سيتم (أو لا يتم) توفيره من معلومات بالقوائم المالية وما يلحق بها من ملاحظات إضافة إلى الاعتماد عليه كمفهوم أساسي يحكم إعداد كافة التقارير غير المالية (Jordi Chiar Mio and Marco Fasan, June 2014, P. 4) (Morros Ribera, No. 2d 7, P.p. 108 – 109) وقد أكد معهد المحاسبين القانونيين بإنجلترا و ويلز ICAEW أن مفهوم الأهمية النسبية هو مفهوم أساسي بالتقرير المالي وذلك وفقاً لما ورد بقائمة المبادئ الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة ASB (ICAEW, 2008, P. 5):

**الفقرة ٣,٢٨ :** تمثل الأهمية النسبية الاختبار النهائي لماهية المعلومات التي يجب أن يتم توفرها بالتقرير المالي ، في حين أن الخصائص النوعية لجودة المعلومات إذا ما توافرت فإن ذلك سيعني أن فائدة المعلومات قد تم تعظيمها.

**الفقرة ٣,٢٩:** تمثل الأهمية النسبية حد الجودة **Threshold of Quality** لكافة المعلومات المدرجة بالقوائم المالية ، وعندما يتم توفير معلومات غير هامة فإن الفوضى الناتجة ستضعف من إمكانية فهم المعلومات الأخرى.

**الفقرة ٣,٣٠:** العنصر يكون هاماً إذا ما كان حذفه أو سوء عرضه قد يترتب عليه بشكل معقول التأثير على القرارات الاقتصادية للمستخدمين أو على تقييمهم لأداء الإدارة.

وقد نتج عن التركيز على مفهوم الأهمية النسبية التوصل الى كونه لا يطبق بالممارسة بشكل سليم، وهو ما يمثل أحد أهم أسباب مشكلة الإفراط بالإفصاح نظراً لما يترتب على التطبيق غير الدقيق للنسبية في توفير الكثير من المعلومات غير الهامة (9-1 P.p. *IASB, Oct. 2015, op. Cit.*) ، وتأكيداً لما سبق فيري البعض أن الإفصاح الحالي غير فعال نظراً لـ (Robert J. Bloom field, June. ٢٠١٢, P.p. ٣٥٩-٣٦٠)

- ١- إن الإفصاح يكون كفاء فقط إذا كان المعدون يمارسون أسلوب الانتقاء عند تحديد ما سيفصح عنه.
- ٢- التعريفات المتاحة للأهمية النسبية تفشل في مساعدة معدي القوائم المالية على التمييز بين الإفصاح الهام والذي يترتب عليه توفير معلومات مفيدة والإفصاح الذي يكرر معلومات معروفة مسبقاً وهو ما يؤدي إلى إخفاء الإفصاح الهام داخل **Haystack Disclosure** (إفصاح عديم القيمة) بما يلزم المستخدمين بالبحث عن الإفصاح الهام ليكون بمثابة **Needles in Haystack**.

وبناء عليه تتحدد مشكلة البحث بمتغيرين يتمثل المتغير الأول في القصور بتطبيق مفهوم النسبية بينما المتغير الثاني يتمثل في آثار هذا القصور على الإفصاح المحاسبي، ويوضح الباحث مكونات مشكلة البحث فيما يلي:

#### ١-مشكلة القصور بتطبيق مفهوم الأهمية النسبية:

يرتبط التطبيق السليم لمفهوم الأهمية النسبية بضرورة فهم طبيعة وسمات هذا نظراً لما يترتب على ذلك من اتاحة القدرة على تحديد المعلومات الهامة وفصلها عن ما هو غير هام ، إضافة إلى ضرورة إدراك المعدين أن الفوضى الناتجة عن المعلومات غير الهامة غالباً ما تعيق قدرة المستخدمين على فهم القوائم المالية (FRC, 2012, P.32) ، كما يرتبط تطبيق مفهوم الأهمية النسبية بالممارسة

المهنية بوجود الكثير من المشاكل المستمرة منذ عدة عقود ومازالت مستمرة حتى الآن، وتحدد اهم مشاكل تطبيق مفهوم النسبية بثلاثة مشاكل هي **(William F. Messier Jr Nonna Martinov-Bennie, Aasmund :Eilifsen,, August. 2005, P.p 157- 158)**

- ١- عدم معرفة المعدين لكيفية استخدام المستثمرين للقوائم المالية عند بناء قرار الاستثمار.
  - ٢- قرارات الأهمية تصدر من خلال المعدين والمراجعين وهما فئتين متباينتين وبالتالي تتواجد وجهات نظر متباينة حول مستوى الأهمية.
  - ٣- هناك القليل من الإرشادات حول كيفية إصدار الحكم المهني بواسطة المعدين والمراجعين عند اتخاذ قرار الأهمية.
- وتأكيدا لوجود مشاكل ترتبط بتطبيق مفهوم الأهمية النسبية فقد توصل كلا من **IASB** و مجلس التقرير المالي **FRC** إلى ان أهم المشاكل المرتبطة بتطبيق مفهوم الأهمية النسبية تتمثل فيما يلي **(FRC, (IASB, Nov. 2014, P.p. 1 - 21) (IASB, Nov. 2014, P.p. 20 - 21) :**

- ١- نقص الفهم الدقيق لمفهوم النسبية وآليات تطبيقها.
- ٢- استخدام لغة متناقضة داخل المعايير.
- ٣- صياغة المعايير وما تتضمنه من إلزام مثل يجب الإفصاح **Shall disclose** أو كحد أدنى **As Minimum** مما لا يشجع المعدين على إصدار حكم مهني باستبعاد افصاح معين باعتباره غير هام وذلك لتجنب أي مخالفة لصياغة المعيار الإلزامية.
- ٤- عدم وجود أهداف واضحة للإفصاح بالمعايير.
- ٥- استخدام الكثير من مرادفات كلمة هام بالمعايير مثل **Key, Fundamental, Essential, Primary, Significant, Major** وهو ما يترتب عليه الكثير من الارتباك لمعدي القوائم المالية حيث أن تعدد المصطلحات قد يشير إلى وجود مستويات متعددة للأهمية، وقد أكدت المناقشات التي أجراها **IASB** مع الكثير من المنظمات المهنية بدول العالم المختلفة وكذلك مع مستخدمي القوائم المالية أن الاستخدام المرتبك للمصطلحات عند تحديد أهمية عنصر ما يترتب عليه عادة عدم قدرة المعدين على تحديد المقصود بهذه المصطلحات المتعددة وهو ما يدفعهم عادة للتركيز على الجوانب الكمية والتركيز المحدود على العوامل النوعية وذلك عند تحديد ما هو هام.

وبناء على ما سبق تتضح وجود الكثير من المشاكل المرتبطة بتطبيق مفهوم الأهمية النسبية وهو ما يتطلب دراسة هذه المشاكل واقتراح الأدوات اللازمة لعلاجها أو الحد من أثارها السلبية.

## ٢- آثار القصور بتطبيق مفهوم الأهمية النسبية على الإفصاح المحاسبي:

يتضح دور مفهوم الأهمية النسبية في مشكلة الإفراط بالإفصاح بناء على أن مشاكل تطبيق الأهمية النسبية السابق بيانها تؤدي إلى عدم قدرة المعدين على إصدار أحكام مهنية دقيقة، وقد أكدت رئيسة *FASB* السابقة *Leslie Seidman* أن عدم وجود توجيه لضبط إصدار أحكام الأهمية النسبية يمثل سبب رئيسي في اتجاه المعدين لتبني سياسة الإفصاح الدفاعي *Defensive Disclosure* الذي يترتب عليه توفير كافة متطلبات الإفصاح الواردة بالمعايير وذلك لتجنب إهدار الوقت أو مواجهة الضغوط من المراجعين أو المنظمين أو المستخدمين (*FASB, July. 10, 2012, P.p. 10-11*)، كما أوضح *IASB* أن دور مشاكل تطبيق النسبية في تفاقم مشكلة الإفراط بالإفصاح ينتج من خلال تعامل المعدين مع القوائم المالية باعتبارها مستندات للامتثال *Compliance document* وليست أداة للتواصل مع المستخدمين، وبالتالي يلجأ المعدون لتوفير كافة متطلبات الإفصاح الواردة في *IFRS* بشكل *Mechanical* بدلاً من تطبيق الحكم المهني لتحديد ما هو هام ليتم توفيره وما هو غير هام ليتم استبعاده، وأشار *IASB* إلى أن إتباع المعدين لهذا الأسلوب هو السبب الرئيسي لمشكلة الإفراط بالإفصاح (*IASB, Sep. 2017, P. 14*).

كما تري مؤسسة *Ernst & Young Global Limited (EY)* أن علاج مشكلة الإفراط بالإفصاح يتطلب التطبيق الدقيق للأهمية النسبية من خلال إصدار المعدين لأحكام مهنية دقيقة، الا ان *EY* أكدت أن فاعلية هذا المقترح يحد منها وجود القليل من التوجيهات اللازمة للمعدين ليتسنى لهم إصدار أحكام أهمية نسبية دقيقة (*EY, July 2014, P.p. 2 - 4*)، وفي إطار التركيز على مفهوم الأهمية النسبية كمدخل لعلاج مشكلة الإفراط بالإفصاح فقد أكد معهد المحللين الماليين *CFA* ضرورة استمرار النقاش حول ما تعنيه الأهمية النسبية للإفصاح المحاسبي خاصة في ظل الفوضى الكبيرة التي تعاني منها التقارير المالية وما يترتب على ذلك من حجب الرسالة المراد إيصالها للمستخدمين، وأكد *CFA* أن التخلص من الفوضى الحالية بالتقارير المالية يتطلب ضرورة صقل مفهوم الأهمية لدعم قدرة المعدين على التمييز بين ما هو هام وما هو غير هام وذلك من خلال إعداد توجيه مهني يتيح للمعدين إصدار حكمهم المهني حول طبيعة العناصر بالمنطقة الرمادية الكبيرة *The large gray area* وهي المنطقة حيث تتواجد عناصر



تتطلب فحص دقيق لتحديد ما هو هام وما هو غير هام وهو ما سيترتب عليه دعم قدرة المستثمرين على إصدار قرارات مستنيرة – (CFA, July 2013, P.p. 71 - ٧٤)، وفي ذات الصدد فقد أكدت مؤسسة KPMG أن تطبيق مفهوم الأهمية النسبية على متطلبات الإفصاح يمثل **Practical Challenge** لمعدي القوائم المالية باعتبار أن حسم هذا التحدي سيؤدي إلى دعم إمكانية التواصل الفعال مع مستخدمي القوائم المالية وذلك نتيجة التركيز على توفير المعلومات الهامة وخفض ما يتم توفيره من معلومات غير هامة، ويرتبط تحقق ما سبق بوجود توجيه مهني لإرشاد المعدين عند إصدار أحكامهم المهنية المرتبطة بالأهمية النسبية (KPMG, Jan. 15, 2018, P.p. 1-3) .

وبناء على ما سبق تتحدد مشكلة البحث في التطبيق غير الدقيق لمفهوم الأهمية النسبية الناتج عن:

- ١- عدم وجود توجيه مهني مناسب لإرشاد المعدين عند إصدار حكمهم المهني حول مدى أهمية إفصاح محدد.
  - ٢- اللغة الإلزامية بالمعايير وما يرتبط بها من توجه المعدين إلى الامتثال بتوفير كافة متطلبات الإفصاح الواردة بالمعايير.
  - ٣- فشل تعريف الأهمية النسبية في مساعدة المعدين على تحديد ما هو الإفصاح الهام.
  - ٤- استخدام الكثير من مرادفات لفظ هام بالمعايير وهو ما يترتب عليه ارتباك معدي القوائم المالية.
- ويؤدي ما سبق إلى غمر المعلومات الهامة بالكثير من المعلومات غير الهامة، وبالتالي تظهر مشكلة الأفراط بالإفصاح وما تؤدي إليه من عدم قدرة المستخدمين على بناء قرارات مستنيرة.

### ١/٣ الدراسات السابقة :

تتعدد الدراسات التي تتناول الأبعاد المختلفة لمشكلة الأهمية النسبية، ويعرض الباحث فيما يلي بعض أهم هذه الدراسات مقسمة وفقاً لكونها دراسات صادرة عن منظمات مهنية أو مُعدة بواسطة باحثين.

#### أولاً: الدراسات الصادرة عن منظمات مهنية:

##### ١-الدراسات الصادرة عن IASB

تناول IASB مفهوم الأهمية النسبية ومشاكل تطبيقه بالممارسة بالكثير من الدراسات، ولعل توالى الإصدارات حول هذه القضية يمثل مؤشر قوي على



محورية الدور الذي يؤديه مفهوم الأهمية النسبية للتقارير المالية، ويعرض الباحث فيما يلي لأهم هذه الدراسات:

### الدراسة الأولى:

(IASB, Sep. 22-24. 2014, P.p. 1-7)

جاءت الدراسة بعنوان: **Materiality- Responses from national standard-setters**، وقد تناولت الدراسة فحص وتقييم موظفي IASB للآراء الواردة من المنظمات المهنية المحلية حول تساؤل IASB عن كيفية تطبيق الأهمية النسبية بدولهم وماهية المشاكل التي تواجه تطبيقها، وقد وردت الردود من ١٩ منظمة مهنية من أمريكا الشمالية و أوروبا وآسيا وأفريقيا ، وقد تضمنت الردود ما يلي :-

- ١- التوجيهات الحاكمة لتطبيق الأهمية النسبية تختلف فيما بين دول العالم.
- ٢- معظم التركيز بالممارسة عند تقييم الأهمية النسبية يقتصر على الجانب الكمي للنسبية مقارنة بالجانب النوعي لها.
- ٣- معظم الأطر الحاكمة للنسبية بدول العالم غالباً ما تربط بين قرار الأهمية ومدى التأثير على قرارات المستخدمين.
- ٤- قلة دراية الكثير من المنظمات المهنية لنتائج البحوث الأكاديمية وعدم السعي إلى الاستفادة مما ورد بها لدعم ما يتم إصداره من أحكام مهنية.
- ٥- توجد بعض الدول التي أصدرت المنظمات المهنية بها توجيهاً يضبط إصدار أحكام النسبية إلا أن هذه الدول ألغت تطبيق هذه التوجيهات مع البدء بتطبيق **IFRS**.
- ٦- العنصر الثقافي يلعب دوراً هاماً في تحديد آليات تطبيق مفهوم النسبية والذي بناء عليه سيتحدد ما يراه المستخدم من معلومات.
- ٧- وجود الكثير من القلق لدى المنظمات المهنية تجاه إصدار IASB لتوجيه مهني يهدف لضبط الحكم المهني الخاص بالنسبية، وذلك نظراً لخشيتهم ان يصدر التوجيه المقترح مصاغاً بأسلوب بالغ التعقيد وهو ما يتوقع أن يؤدي لخفض مستوى فعالية الإفصاح.

### الدراسة الثانية:

(IASB, Oct. 2014, Op.Cit, P.p. 1-10)

جاءت الدراسة بعنوان : **Materiality**، وتضمنت الدراسة بيان أن الأهمية النسبية تمثل مفهوم منتشر بكافة مراحل إعداد التقرير المالي، ونظراً لحاجة IASB لمعلومات عن تطبيق مفهوم الأهمية النسبية والمشاكل المرتبطة به ، فقد تم

عقد *IASB* بعض المحاضرات لأصحاب المصالح حول هذا المفهوم، وتوصل *IASB* من خلال هذه المحاضرات إلى ما يلي:-

- ١- ضرورة تنقيح التعريف الحالي للأهمية النسبية خاصة استخدام كلمة *Could* يمكن.
- ٢- يمثل التطبيق غير الدقيق لمفهوم الأهمية النسبية أحد أهم المشاكل المؤدية لمشكلة الإفراط بالإفصاح.
- ٣- ضرورة إصدار توجيه يضبط إصدار المعدين لحكمهم المهني الخاص بالأهمية النسبية على أن يتضمن هذا التوجيه الكثير من الأمثلة التوضيحية لشرح المواقف التي يتعرض لها المعدين بالممارسة.
- ٤- ضرورة إصدار المنظمات المهنية لإصدارات تعليمية لتمكين المعدين من تطبيق مفهوم النسبية بدقة.
- ٥- الحاجة لضبط عملية إصدار المعايير وبيان أن المعلومات الهامة يجب أن يكون لها حد أهمية منخفض لضمان الإفصاح عنها.
- ٦- لا بد من وجود أهداف للإفصاح بكل معيار لبيان ما هي أهمية إفصاح معين للمستخدمين، وهو ما سيمثل إضافة هامة لمعدي القوائم المالية عند إصدار حكمهم المهني.
- ٧- الحاجة لوجود أليات تكفل حماية اصدار المعدين لحكمهم المهني المرتبط بقرار النسبية وذلك أمام كلا من المراجعين و المنظمين والمحاكم.

#### الدراسة الثالثة:

(*IASB, Oct. 2015, Op. Cit, P.p. 1-35*)

صدرت الدراسة كبيان ممارسة *Practice Statement* بعنوان: *Application of Materiality to Financial statements* ، وقد تناولت الدراسة عرض ما توصل إليه *IASB* من خلال أصحاب المصالح بمنتدى الإفصاح بالتقارير المالية المنعقد في يناير ٢٠١٣، وكذلك من خلال الاستقصاء الذي أجراه *IASB* حول الإفصاح بـ ٢٠١٤، وقد أوضح *IASB* انه قد تم التوصل إلى وجود صعوبات ترتبط بتطبيق الأهمية النسبية بالقوائم المالية، وأوضح كذلك أن الكثير من أصحاب المصالح يعتقدون أن مشاكل تطبيق الأهمية النسبية تمثل مدخلاً رئيسياً لمشكلة الإفصاح حيث أن الوحدات عندما تقيم أهمية عناصرها بشكل غير مناسب فإن هذا يؤدي إلى توفير معلومات غير هامة وبحالات كثيرة قد يتم حذف المعلومات الهامة، وقد حدد أصحاب المصالح المشاكل المرتبطة بتطبيق الأهمية النسبية بما يلي :

- عدم تمكن المعدين من إصدار حكم مهني لتحديد ما هو هام ضمن متطلبات الإفصاح الواردة بالمعايير، وبالتالي يتجه غالبية المعدين إلى توفير كافة متطلبات الإفصاح بغض النظر عن مدى أهميتها وهو ما يؤدي إلى ما يعانيه المستخدمون من إفراط بالإفصاح.
- عدم وجود توجيه مهني منضبط يحكم إصدار المعدين لقرارات الأهمية النسبية.

## ٢-الدراسات الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة المالية FASB الدراسة الأولى:

(FASB, Sep. 24, 2015, P.p. 1-9)

جاءت الدراسة بعنوان: *Conceptual Framework for Financial Reporting: Chapter 3: Qualitative Characteristics of Useful Financial Information* ، صدرت الدراسة على هيئة *Exposure Draft* متضمنة اقتراح تعديل تعريف الأهمية النسبية الوارد بالإطار الفكري الأمريكي بالفصل الثالث: الخصائص النوعية لجودة المعلومات، حيث اقترح FASB إضافة أن الأهمية النسبية تمثل Legal Concept وذلك بالاستناد إلى تعريف المحكمة العليا الأمريكية الذي تضمن أن المعلومات تكون هامة إذا كان هناك احتمال كبير بأن حذف العنصر أو سوء عرضه سيتم إدراكه من خلال مقدي الأموال على أنه سيغير المزيج الكلي للمعلومات.

وقد تعرض التعريف المقترح من FASB لسيل من الانتقادات حيث أكدت هيئة الأوراق المالية والبورصة الأمريكية SEC أن التعديل ينقل عبء إصدار حكم مهني متعلق بالنسبية من المعدين إلى المحامين ، الأمر الذي يعني استبدال المرجعية الأساسية للمعدين وهي المعايير المحاسبية بالسوابق القضائية ، وأكد SEC أن ما سبق أمر في غير صالح المستثمر ويمثل تراجعاً كبيراً بمجال حماية المستثمر وكفاءة إدارة أسواق المال ، كما أن تعريف المحكمة العليا الأمريكية الذي استند إليه FASB جاء في سياق قضايا الغش والاحتيال، وبالتالي فقد جانب FASB الصواب حيث انه لا يجب أن يؤسس لمفهوم أهمية نسبية يقتصر على توفير الإفصاح الضروري فقط لتجنب الاحتيال بل يجب أن يتم بناء مفهوم النسبية بما يكفل توفير ما يحتاجه المستثمرين من المعلومات (SEC, July. 11. 2017, P.p. 1-6) ، أما مؤسسة KPMG فقد أكدت أن مفهوم الأهمية يجب أن يظل مفهوماً مرتبطاً بالتقارير المالية وليس مفهوماً قانونياً وذلك اعتماداً على كون مفهوم الأهمية يمثل مفهوماً أساسياً بالأدب المحاسبي وبالتالي لا يمكن تجاهل ما ورد بالفكر المحاسبي واللجوء للتفسير القانوني للأهمية النسبية خاصة مع ما يرتبط بالتفسير القانوني من تكاليف مرتفعة للمعدين والمراجعين وذلك بسبب

تزايد الحاجة إلى المساعدات القانونية تجنباً لمخاطر التعرض للتقاضي (KPMG, *Dec. 8, 2015, P.p. 1-6*).

وبناء على هذه الانتقادات فقد تخلى *FASB* عن التعريف المقترح وقام بإعادة إصدار التعريف السابق للأهمية النسبية الوارد بالمفهوم الثاني والسابق إلغائه مع إصدار الإطار الفكري المعدل في ٢٠١٠ وهو ما سيرد بدراسة *FASB* الثانية.

#### الدراسة الثانية:

(*FSB, August. 2018, P.p. 1-12*)

جاءت الدراسة بعنوان: *Conceptual Framework for Financial Reporting: Chapter 3: Qualitative Characteristics of Useful Financial Information* ، وتضمنت الدراسة تعديل تعريف الأهمية الوارد بالإطار الفكري الأمريكي بالفصل الثالث: الخصائص النوعية لجودة المعلومات، وأكد *FASB* أن الهدف هو أحداث مواءمة تعريف الأهمية بالإطار الفكري مع التعريفات المستخدمة من *PCAOB, AICPA, SEC* إضافة إلى النظام القضائي الأمريكي، وذلك بهدف تلبية مطالبات الكثير من أصحاب المصالح الذين طالبوا بهذا التعديل لتعريف الأهمية ، وتضمن التعريف:

- بيان كيف تختلف الأهمية النسبية عن الملائمة، وإن كان *FASB* قد أكد أن مرجعية كلاً منهما هي المعلومة التي تؤثر أو تحدث فرقاً لدى المستثمر.
- بيان ضرورة تقييم الأهمية بشكل صحيح من خلال أولئك الذين يعلمون الوقائع والظروف المحيطة بالوحدة.

#### *FRC* دراسة ٣-

(*FRC, June. 3. 2014, P.p. 1-5*)

تمثلت الدراسة في رد *FRC* على طلب *IASB* المتمثل في طلب الحصول على معلومات حول وجهة نظر *FRC* حول مشاكل تطبيق مفهوم الأهمية النسبية، وقد تضمن رد *FRC* ما يلي :-

- ١- التأكيد على أن أهم مسببات مشاكل تطبيق مفهوم الأهمية يتمثل في خشية المعدين من إصدار أحكام مهنية وهو ما أدى لاستقرار بيئة الممارسة على استخدام كشوف الإفصاح *Checklist* والتي تدرج بها كافة متطلبات الإفصاح الواردة بالمعايير والتي يتم توفيرها بغض النظر عن مدى أهميتها ويرى المعدون هذا الأسلوب باعتباره *Line of Last Resistance*.
- ٢- التأكيد على حاجة مجتمع التقرير المالي إلى وجود توجيه يضبط تطبيق مفهوم الأهمية بالممارسة.
- ٣- لا بد من النص صراحة بالإطار الفكري أو بالمعايير على عدم جدوى توفير المعلومات غير الهامة.

٤- لا بد من خفض أو تحديد المصطلحات الكثيرة المستخدمة بالمعايير للإشارة لأهمية عنصر ما مثل هام، كاف، أساسي، نظراً لما تسببه هذه المصطلحات من ارتباك للمعدين.

### ثانياً: الدراسات السابقة الصادرة عن باحثين:

#### ١-دراسة *Wally*

(*Wally auskas, 2003, P.p. 190-196*)

جاءت الدراسة بعنوان: *Shades of materialit*، وقد تضمنت الدراسة عرض وتقييم لكتاب *Price and Wallace* الصادر عام ٢٠٠١ بعنوان *Shades of Materiality* ، ويتكون الكتاب من اثني عشرة فصلاً ، وتناولت الفصول النقاط التالية :-

- ١- لمحة عامة عن المعايير والتوجيهات الحاكمة لقرار النسبية مع بيان الاختلافات فيما بين دول العالم تجاه التعامل مع النسبية.
- ٢- بيان الاختلافات بين معدي القوائم المالية وكذلك المراجعين عند إصدار أحكام النسبية باختلاف القطاعات التي تنتمي لها الوحدات أو اختلاف ظروف البلدان الاقتصادية.
- ٣- شرح وتوضيح لتفسيرات المحاكم للأهمية النسبية وذلك لتوضيح المنطق القانوني نحو النسبية.
- ٤- الأزمات المالية تؤكد على الحاجة لإدخال تغييرات جذرية بالمهنة خاصة فيما يتعلق بالأهمية النسبية والتي تؤكد مشاكل تطبيقها بالعديد من دول العالم على حاجتها إلى إرشاد مهني متماسك يحكم تطبيقها، وأكدت الدراسة أن هذا الإرشاد المهني قد بات بمثابة هدف يتمناه مجتمع الأعمال.
- ٥- الجوانب النوعية للعنصر محل التقييم تمثل متغير رئيسي يجب أن يحكم قرار النسبية.

#### ٢-دراسة *Messier, JR Bennie, Eilifsen*

(*William F. Messier Jr, Nonna Martinov-Bennie, Aasmund Eilifsen, Op. Cit, P.p. 153-187*)

جاءت الدراسة بعنوان: *A Reviewed and Integration of Empirical Research on Materiality: Two Decades Later* ، تناولت الدراسة تقييم الاتجاه الذي اعلنه *FASB* منذ العام ١٩٧٥ فيما يتعلق باعتبار مفهوم الأهمية النسبية مفهوم منتشر بكافة مراحل التقرير المالي بحيث تؤثر على قرارات الاعتراف ، القياس، العرض، الإفصاح ، وقد أوضحت الدراسة أن تعريف *FASB*

للأهمية يعتمد على حجم العنصر في حين أن تعريف *IASB* يستند إلى استخدام مصطلح *Could* أي أن ما يمكن أن يؤثر على قرار المستخدمين هو عنصر هام ، ثم عرضت الدراسة لثلاثة مشاكل تواجه إصدار الحكم المهني المتعلق بالأهمية النسبية (سبق عرضها بمشكلة البحث)، وأخيراً أكدت الدراسة أن التطبيق السليم لمفهوم الأهمية النسبية يتطلب ضرورة مراعاة أربعة متغيرات، وتتمثل هذه المتغيرات فيما يلي :-

- ١- طبيعة البند محل التقييم.
- ٢- نموذج اتخاذ القرار المستخدم عند إصدار أحكام الأهمية النسبية.
- ٣- أهمية العوامل النوعية عند إصدار الحكم المهني الخاص بالنسبية.
- ٤- حدود الأهمية النسبية.

### ٣- دراسة *Heitzman, Wasley, Zimmerman*

(*Shane Heitzman, Charles Wasley, Jerold Zimmerman, Feb.*

*٢٠١٠, P.p. ١-٥٨*)

جاءت الدراسة بعنوان: *The joint effects of materiality thresholds and voluntary disclosure incentives on firms' disclosure decisions*، تناولت الدراسة مفهوم الأهمية النسبية باعتباره الأساس للتمييز بين الشئ الهام والشئ غير الهام ، وأوضحت الدراسة أهمية ما توصل إليه المشرع الأمريكي في عام ١٩٣٣ عندما عرف الحقيقة الهامة بأنها حقيقة أن الإفصاح عن معلومات غير هامة أو حذف معلومات هامة من المرجح أن يؤثر سلوك مستثمر رشيد عند اتخاذ قرار اقتناء أو بيع استثمار ما، وقد أكدت الدراسة على ضرورة تحديد المعلومات الملائمة للمستثمرين التي يتم الاعتماد عليها عند اتخاذهم لقراراتهم وذلك كمدخل لتحديد حد أهمية نسبية منخفض لهذه المعلومات لضمان توفيرها للمستثمرين .

### ٤- دراسة *Emil, Ancuța, Timea*

(*Popa Irimie Emil, Șpan Georgeta Ancuța, Fulop Melinda*

*Timea, 2010, P.p. 274-280*)

جاءت الدراسة بعنوان: *Qualitative Factors of Materiality*، تناولت الدراسة بيان كون عملية تقييم الأهمية تمثل مهمة معقدة نظراً لما تتضمنه من مراعاة الاعتبارات الكمية والنوعية، كما وأوضحت الدراسة ان الاعتماد على الجانب الكمي عند تقييم أهمية عنصر ما يمثل جانب متأصل في العمل المحاسبي وذلك من خلال الاعتماد على المؤشرات المالية المستمدة من قائمة الدخل وهو ما يرتبط عادة بعدم الاهتمام بالمتغيرات النوعية التي قد تؤثر على قرار الأهمية وهو ما يؤدي غالباً لانخفاض مستوى جودة التقرير المالي، وأخيراً أكدت الدراسة

أن العوامل النوعية تمثل متغير رئيسي لا يجوز إغفاله عند تحديد ما هو هام، وأخيراً عرضت الدراسة العوامل النوعية الثلاثة الأكثر تأثيراً على قرار الأهمية النسبية والمتمثلة في:-

- ١- خصائص الوحدة (حجم، القطاع، السياسات المحاسبية، خصائص)
- ٢- خصائص شركة المراجعة (هيكل الشركة، خبرة المراجعين، حجم الشركة).
- ٣- خصائص المراجع (الخبرة، هيكل وثقافة شركة المراجعة، السن).

#### تقييم الدراسات السابقة:

في إطار ما سبق عرضه بالدراسات السابقة، يعتقد الباحث إنها تمثل مدخلاً هاماً لتحديد أبعاد ومشاكل تطبيق الأهمية النسبية سواء ما يتعلق منها ب:

- ١- عدم وجود توجيه مهني يضبط إصدار أحكام الأهمية النسبية.
  - ٢- تعدد تعريفات الأهمية النسبية.
  - ٣- التضارب باستخدام المصطلحات التي تشير لأهمية عنصر ما بالمعايير.
  - ٤- اللغة الإلزامية بالمعايير والتي تعني للكثير من المعدين ضرورة توفير كافة متطلبات الإفصاح بغض النظر عن أهميتها.
- إلا أن هذه الدراسات لم تتضمن عرضاً لتوجيه مهني متكامل يمثل دعامة قوية لعملية إصدار أحكام المهنية المرتبطة بقرار الأهمية النسبية، كما أنها لم تتضمن عرض لتعريف مقبول للأهمية النسبية يتلافى المشاكل المرتبطة بالاعتماد على التعريفات الحالية.

#### ١/٤ هدف البحث:

يهدف البحث إلى تحديد مشاكل تطبيق مفهوم الأهمية النسبية، إضافة إلى محاولة اقتراح علاج لهذه المشاكل من خلال اقتراح تعديل لتعريف الأهمية النسبية، وكذلك اقتراح وإعداد توجيه مهني لإرشاد المعدين عند إصدار أحكامهم المهنية المرتبطة بمفهوم الأهمية النسبية.

#### ١/٥ أهمية البحث:

تتضح أهمية البحث من خلال ما يلي:

- ١- تحديد مشاكل تطبيق مفهوم الأهمية النسبية.
- ٢- محاولة علاج مشاكل تطبيق مفهوم الأهمية النسبية من خلال اقتراح تعديل لتعريف الأهمية النسبية.
- ٣- محاولة علاج مشاكل تطبيق مفهوم الأهمية النسبية من خلال اقتراح وإعداد توجيه مهني لإرشاد المعدين عند إصدار أحكامهم المهنية المرتبطة بمفهوم الأهمية النسبية.



٤- يتوافق موضوع هذا البحث مع الإصدارات الحديثة عن الكثير من المنظمات المهنية المحاسبية ومن أهمها *IASB, FASB, FRC, CFA* التي تتناول مشاكل تطبيق مفهوم الأهمية النسبية ودورها بتفاقم مشكلة الأفرط بالإفصاح.

٥- يمثل البحث مساهمة بالاتجاه القائم نحو زيادة الارتباط بين البحث المحاسبي ومشاكل إعداد التقارير المالية الفعلية، وذلك من خلال محاولة اقتراح حلول تكفل علاج المشاكل الفعلية التي تواجه معدي التقارير المالية ببيئة الممارسة.

#### ١/٦: فروض البحث:

##### الفرض الأول:

تمثل الأهمية النسبية مبدأ عاماً ينتشر بكافة مراحل إعداد التقارير المالية بمراحلها الأربعة.

##### الفرض الثاني:

تؤدي التحديات الكثيرة المرتبطة بتطبيق مفهوم الأهمية النسبية الى صعوبة إصدار المعدين للأحكام المهنية المرتبطة بهذا المفهوم وهو ما يمثل مدخلا رئيسيا لمشكلة الأفرط بالإفصاح.

##### الفرض الثالث:

يمثل التعريف المقترح للأهمية النسبية مدخلا هاما لعلاج مشاكل تطبيق الأهمية النسبية.

##### الفرض الخامس:

تمثل محتويات التوجيه المهني المقترح للأهمية النسبية دعامة هامة يمكن أن تساهم بترشيد الأحكام المهنية المرتبطة بقرارات الأهمية النسبية.

#### ١/٧: خطة البحث:

لتحقيق أهداف البحث واختبار فروضه تم تقسيم البحث إلى الأقسام التالية: -

القسم الأول: منهجية البحث.

القسم الثاني: سمات الأهمية النسبية.

القسم الثالث: المقترح الأول لعلاج مشاكل تطبيق الأهمية النسبية: تعديل التعريف.

القسم الرابع: المقترح الثاني لعلاج مشاكل تطبيق الأهمية النسبية: بناء توجيه مهني يحكم قرار

الأهمية النسبية.

القسم الخامس: الدراسة الاختبارية.

القسم السادس: الخلاصة والنتائج والتوصيات.

### القسم الثاني: سمات الأهمية النسبية

ظهر مصطلح الأهمية النسبية محاسبياً بمطلع القرن العشرين وكان الغرض منه إصدار أحكام مهنية حول أهمية المعلومات لتحديد إمكانية توفيرها للمستخدمين، ومنذ ذلك الحين فقد شهد مفهوم الأهمية الكثير من مشاكل التطبيق والتي مازالت مستمرة حتى الآن سواء فيما يتعلق بضبط إصدار المعدين لأحكام النسبية أو الاتفاق على تعريف موحد للنسبية يستند إلى ركيزة أساسية وهي منظور المستثمر. (Josef Baumüller, Michaela Linzatti, Op. Cit, P. 103) ، ويعتقد الباحث ان محاولة إيجاد مقترحات لعلاج مشاكل تطبيق الأهمية النسبية تقتضي بداية تحديد السمات الحاكمة لهذا المفهوم وذلك كمدخل لضبط تطبيق الأهمية النسبية بالممارسة، وهو ما سيتم تناوله بهذا القسم من البحث، وتحدد السمات الرئيسية لمفهوم الأهمية النسبية وفقاً لما ورد بالعديد بالدراسات بما يلي:-

#### ١- الأهمية النسبية مفهوم منتشر :

أكد *IASB* أن مفهوم الأهمية النسبية مفهوم منتشر عبر عملية إعداد التقارير المالية بمراحلها الأربعة اعتراف - قياس - عرض - إفصاح ، وتنص المعايير على أن المتطلبات الواردة بها لا تنفذ إلا إذا كان تأثيرها جوهرياً (*IASB, Sep. 2017, Op. Cit, P. 6*) ، وتتعدد المعايير التي تحتوي إشارات تتعلق بالأهمية النسبية وذلك إضافة الى ما ورد بالإطار الفكري، ويمكن تحديد هذه الإشارات على سبيل المثال بما يلي (*ESMA, Op. Cit, P.p. 18-21*):

الإطار الفكري: الفقرات ١٧، ١٨، ١١، ١٢، ١٣، ١٤، ١٥، ١٦، ١٧، ١٨، ١٩، ٢٠، ٢١، ٢٢، ٢٣، ٢٤، ٢٥، ٢٦، ٢٧، ٢٨، ٢٩، ٣٠، ٣١، ٣٢، ٣٣، ٣٤، ٣٥، ٣٦، ٣٧، ٣٨، ٣٩، ٤٠، ٤١، ٤٢، ٤٣، ٤٤، ٤٥، ٤٦، ٤٧، ٤٨، ٤٩، ٥٠، ٥١، ٥٢، ٥٣، ٥٤، ٥٥، ٥٦، ٥٧، ٥٨، ٥٩، ٦٠، ٦١، ٦٢، ٦٣، ٦٤، ٦٥، ٦٦، ٦٧، ٦٨، ٦٩، ٧٠، ٧١، ٧٢، ٧٣، ٧٤، ٧٥، ٧٦، ٧٧، ٧٨، ٧٩، ٨٠، ٨١، ٨٢، ٨٣، ٨٤، ٨٥، ٨٦، ٨٧، ٨٨، ٨٩، ٩٠، ٩١، ٩٢، ٩٣، ٩٤، ٩٥، ٩٦، ٩٧، ٩٨، ٩٩، ١٠٠، ١٠١، ١٠٢، ١٠٣، ١٠٤، ١٠٥، ١٠٦، ١٠٧، ١٠٨، ١٠٩، ١١٠، ١١١، ١١٢، ١١٣، ١١٤، ١١٥، ١١٦، ١١٧، ١١٨، ١١٩، ١٢٠، ١٢١، ١٢٢، ١٢٣، ١٢٤، ١٢٥

*IAS1* : بالفقرات ٧، ٢٩، ٣٠، ٣١، ٣٢، ٣٣، ٣٤، ٣٥، ٣٦، ٣٧، ٣٨، ٣٩، ٤٠، ٤١، ٤٢، ٤٣، ٤٤، ٤٥، ٤٦، ٤٧، ٤٨، ٤٩، ٥٠، ٥١، ٥٢، ٥٣، ٥٤، ٥٥، ٥٦، ٥٧، ٥٨، ٥٩، ٦٠، ٦١، ٦٢، ٦٣، ٦٤، ٦٥، ٦٦، ٦٧، ٦٨، ٦٩، ٧٠، ٧١، ٧٢، ٧٣، ٧٤، ٧٥، ٧٦، ٧٧، ٧٨، ٧٩، ٨٠، ٨١، ٨٢، ٨٣، ٨٤، ٨٥، ٨٦، ٨٧، ٨٨، ٨٩، ٩٠، ٩١، ٩٢، ٩٣، ٩٤، ٩٥، ٩٦، ٩٧، ٩٨، ٩٩، ١٠٠، ١٠١، ١٠٢، ١٠٣، ١٠٤، ١٠٥، ١٠٦، ١٠٧، ١٠٨، ١٠٩، ١١٠، ١١١، ١١٢، ١١٣، ١١٤، ١١٥، ١١٦، ١١٧، ١١٨، ١١٩، ١٢٠، ١٢١، ١٢٢، ١٢٣، ١٢٤، ١٢٥

*IAS8* : بالفقرات ٤١، ٤٢، ٤٣، ٤٤، ٤٥، ٤٦، ٤٧، ٤٨، ٤٩، ٥٠، ٥١، ٥٢، ٥٣، ٥٤، ٥٥، ٥٦، ٥٧، ٥٨، ٥٩، ٦٠، ٦١، ٦٢، ٦٣، ٦٤، ٦٥، ٦٦، ٦٧، ٦٨، ٦٩، ٧٠، ٧١، ٧٢، ٧٣، ٧٤، ٧٥، ٧٦، ٧٧، ٧٨، ٧٩، ٨٠، ٨١، ٨٢، ٨٣، ٨٤، ٨٥، ٨٦، ٨٧، ٨٨، ٨٩، ٩٠، ٩١، ٩٢، ٩٣، ٩٤، ٩٥، ٩٦، ٩٧، ٩٨، ٩٩، ١٠٠، ١٠١، ١٠٢، ١٠٣، ١٠٤، ١٠٥، ١٠٦، ١٠٧، ١٠٨، ١٠٩، ١١٠، ١١١، ١١٢، ١١٣، ١١٤، ١١٥، ١١٦، ١١٧، ١١٨، ١١٩، ١٢٠، ١٢١، ١٢٢، ١٢٣، ١٢٤، ١٢٥

*IAS34* : بالفقرة ٢٣

كما أكد *IASB* أن كون الأهمية النسبية مفهوم منتشر يتطلب أن تعمل كفلتر لضمان أن المعلومات بالقوائم المالية موجزة وفعالة ومفهومة، فإذا كانت المعلومات بالقوائم المالية لم يتم تلخيصها أو تجميعها بشكل واضح فقد يترتب على ذلك وجود كم زائد من المعلومات غير الهامة أو قد يتم حجب المعلومات الهامة وهذا ما يجعل المستخدمين أقل قدرة على فهم المعلومات الواردة التقرير المالي (*IASB, Oct. 2015, Op. Cit, P. 10*) ، وفيما يتعلق بكون مفهوم الأهمية النسبية مفهوم منتشر عبر مراحل التقرير المالي فيمكن إيضاحه كما يلي :

#### أ- مفهوم الأهمية النسبية بمرحلي الاعتراف والقياس:

أكدت دراسة *IASB* أن المعايير تشتمل على متطلبات محددة للاعتراف والقياس والوحدة يجب أن تطبق هذه المتطلبات عندما يكون أثر تطبيقها هاماً (*IASB, Sep. 2017, Op. Cit, P. 7*) ، وذات الأمر تناوله *IASB* بدراسة أخرى حيث

أكد على أن تطبيق متطلبات الاعتراف والقياس لا يتم إلا إذا كان لها أثر هام على القوائم المالية ، كما عرض *IASB* لآلية تطبيق الأهمية النسبية عند الاعتراف بتوضيح أن الشركة قد تتبع سياسة داخلية تنص على رسملة النفقات واعتبارها نفقات رأسمالية عند الزيادة عن مقدار محدد وفي حالة عدم تجاوز هذا المقدار يعترف بالمبلغ كنفقة عادية ، وأكد *IASB* أن الإدارة بهذه الحالة تكون قد أصدرت حكماً مهنياً يتعلق بكون هذا الخروج عن تطبيق *IFRS* ليس له تأثير هام على قرارات المستخدمين ، وأكد *IASB* أن هذه السياسة يجب أن يعاد تقييمها بشكل دوري للتأكد من استمرار صلاحية افتراضات الوحدة . (*IASB, Oct. 2015, Op. Cit, P.p.24-25*)

#### ب- مفهوم الأهمية النسبية بمرحلي العرض والإفصاح:

ينتشر الفشل في تطبيق الأهمية النسبية بشكل كبير وذلك فيما يتعلق بالإفصاح عن المعلومات بالملاحظات ويتمثل هذا الفشل في احجام المعدين عن إصدار أحكام مهنية عند تحديد المعلومات التي سيفصح عنها بالملاحظات وتلك التي سيتم استبعادها، مما يؤدي إلى الإفراط بالإفصاح وصعوبة فهم المستخدمين للمعلومات المفصح عنها إضافة إلى صعوبة العثور على المعلومات الهامة التي غالباً ما يتم حجبها من خلال المعلومات غير الهامة ، (*ESMA, Feb. 14, 2013, P.p. 6-7*) ، وقد أكد *IASB* أن مفهوم الأهمية لا يتغير عند تطبيقه على الملاحظات إلا أن سياق تطبيقه سيكون مختلف وذلك لكون الملاحظات لها دور مختلف عن القوائم المالية في المساعدة على تحقيق هدف التقرير المالي، كما أوضح *IASB* أن ضوابط ادراج المعلومات بالملاحظات تعتمد اعتماداً كبيراً على التطبيق السليم لمفهوم الأهمية النسبية وذلك وفقاً لما ورد بـ *IFRS* ، وتمثل هذه الضوابط فيما يلي (*IASB, Oct. 2015, Op. Cit, P.p. 19-23*) :

- ١- المعلومات التي لا يوجد ما يبرر عرضها بالقوائم المالية ولكنها هامة للمستخدمين يجب أن يتم الإفصاح عنها بالملاحظات.
- ٢- المعلومات التي يجب عرضها بالقوائم المالية، بالتالي فإن عدم عرضها بالقوائم المالية والاكتفاء بالإفصاح عنها بالملاحظات فإن هذا سيمثل أمر غير كاف.
- ٣- قد تتضمن الملاحظات معلومات غير مرتبطة بما تم عرضه بالقوائم المالية ولكنها معلومات هامة وتؤثر على قرارات المستخدمين مثل الأحداث غير العادية بعد تاريخ إعداد الميزانية والمعلومات المتعلقة بالعناصر غير المعترف بها بالقوائم المالية.
- ٤- ما ورد بالفقرة ٣١ من *IAS1* من إمكانية عدم توفير متطلبات الإفصاح الواردة بالمعايير طالما أن هذا الإفصاح غير هام وذلك وفقاً للحكم المهني للمعد.

**٢- الأهمية النسبية مبدأ عاماً:**

تمثل الأهمية النسبية مبدأ عاماً أو مفهوماً مجرداً **Abstract Concept** يستند إلى جوهر الشيء ومدى تأثيره على قرارات المستخدمين إضافة لكون تطبيقه لا يقتصر على سياق محدد بمعنى أنه يطبق على كلاً من القوائم المالية وكذلك على الملاحظات (**IASB, 2015, P.p. 6-7**) ، إضافة إلى ما سبق فإن مفهوم النسبية لا يطبق فقط عند إعداد القوائم المالية بل يطبق أيضاً عند أداء عملية المراجعة وأيضاً عند إعداد التقارير غير المالية وهذا هو سبب اعتبار الأهمية بمثابة مبدأ عام ينطوي على جانبين أحدهما كمي والآخر نوعي (**IASB, Nov. 2014, Op. Cit, P.p. 2-3**).

**٣-ارتباط قرارات الأهمية النسبية بالحكم المهني:**

هدف التقارير المالية هو توفير صورة عادلة للمستخدمين عن الأداء والمركز المالي ، لذا فإن واجب المعدين أن يسألوا أنفسهم ما الذي يجب الإفصاح عنه لتوفير صورة حقيقية عادلة وهل المعلومات المفصح عنها فعلاً مفيدة ، وتتطلب هذه التساؤلات عادة إصدار أحكاماً مهنية **Professional Judgement** ، ولاشك أن بعض من يصدر هذه الأحكام لا يمارسون ذلك الأمر بشكل سليم، **وترى الكثير من المنظمات المهنية أن زيادة عملية تنظيم التقرير المالي قد ارتبطت بانخفاض قدرة المعدين على إصدار أحكام مهنية وزيادة تركيزهم نحو توفير كافة متطلبات الإفصاح الواردة بالمعايير حتى لو كانت غير جوهرية، وهو ما كان سبباً رئيسياً لمشكلة الإفراط بالإفصاح، وهو ما يحتم ضرورة تشجيع المعدين على إصدار حكمهم المهني عند تطبيق الأهمية النسبية (ICAEW, Dec. 2013, P.p. 25-27) ، وفي دراسة لـ ICAEW تم التأكيد على أن تطبيق الأهمية النسبية لا بد أن يستند إلى إصدار المعدين لحكمهم المهني وهو ما يجب أن يستند بدوره على إدراك المعدين لحاجات المستخدمين من المعلومات وكيفية استخدامهم لهذه المعلومات عند اتخاذ القرارات وهو ما يساعد بقدر كبير على إصدار المعدين لحكم مهني يكفل تلبية احتياجات المستخدمين من المعلومات ، وأوضح ICAEW أن المعدين غالباً ما يكونوا بحاجة إلى توجيه مهني لإرشادهم عند إصدار احكامهم المهنية المرتبطة بقرارات الأهمية (ICAEW, June. 2008, Op. Cit, P. 13).**

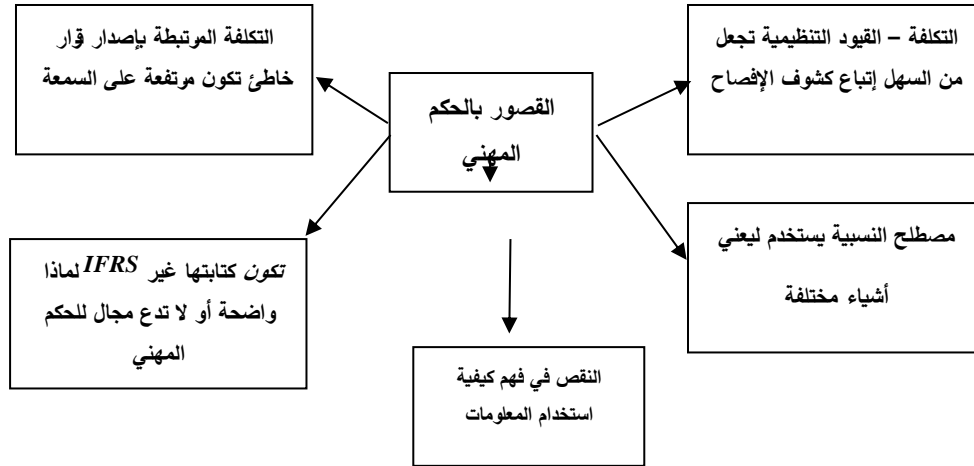
وقد تناولت العديد من الدراسات التأكيد على أن طبيعة قرار الأهمية النسبية تحتم اعتباره بمثابة حكم مهني، وتتضح مبررات اعتبار قرار الأهمية النسبية كحكم مهني فيما أورده **EFRAG** من أن قرار الأهمية النسبية لا يرتبط فقط بقرار الإفصاح عن عنصر معين أو عدم الإفصاح عنه ولكنه يرتبط أيضاً باتخاذ المُعد لقرارات بما إذا كان سوف (**EFRAG, March, 2016, P. 6**):

أ- يتم عرض العنصر بشكل منفصل في القوائم المالية أو

ب- يتم تجميع العنصر مع عنصر آخر و/ أو

ج- يتم الإفصاح عنه بالملاحظات.

وتمثل هذه القرارات الثلاثة أحكاماً مهنية ترتبط بقرار النسبية، وفي ذات الاتجاه تعتبر مؤسسة *IOSCO* إصدار قرار الأهمية بمثابة حكم مهني يعتمد على العوامل الكمية والنوعية، ويجب النظر لهذا الحكم المهني باعتباره عملية متكررة (*IOSCO, March.29, 2016, P.p. 6-7*) Iterative Process ، وقد عرض *IASB* المشاكل المرتبطة بإصدار المعدين لحكمهم المهني المتعلق بقرار النسبية وتحددت هذه المشاكل بالشكل التالي (*IASB, Feb.27, 2014, P.5*) :-



ويعتقد الباحث أن ضبط إصدار المعدين للحكم المهني المتعلق بالأهمية النسبية يتطلب بناء توجيه مهني يحكم إصدار المعدين لأحكامهم المهنية على ان يتضمن هذا التوجيه تعريف دقيق للأهمية يتيح للمعدين القدرة على تحديد العناصر الهامة، إضافة الى ضرورة التحديد الدقيق للمستخدم الذي تتخذ قرارات الأهمية وفقاً لاحتياجاته من المعلومات، ويعتقد الباحث ان توفير المتطلبات السابقة سيؤدي الى إزالة المعلومات غير الهامة التي تحجب المعلومات الهامة وهو ما يعني أن أداء الوحدة ومركزها المالي سوف يكون أكثر وضوحاً *More Visible* .

**٤- يرتبط تطبيق مفهوم الأهمية النسبية بالكثير من التحديات :**

- أوضحت دراسة **KPMG** وجود ثمانية تحديات رئيسية تواجه المعدين عند اصدار حكمهم المهني المرتبط بقرار تقييم الأهمية النسبية، وهو ما يحتم عليهم ضرورة الاستعداد للتعامل مع هذه التحديات وبناء منهج متوازن يكفل تلبية احتياجات المستخدمين، وتمثل هذه التحديات فيما يلي (**KPMG, 2014, P.p. 12-16**):
- **التحدي الأول:** إجراء عملية تقييم الأهمية تتم بمعزل عن مكونات وظروف عمل الوحدة.
  - **التحدي الثاني:** عدم مشاركة الإدارة العليا بمراحل اتخاذ قرارات الأهمية.
  - **التحدي الثالث:** قد تكون الأعمال معقدة للغاية وهو ما يترتب عليه صعوبة الحصول على تقييم دقيق للأهمية.
  - **التحدي الرابع:** مشاركة أصحاب المصالح بقرارات تقييم الأهمية تمثل اتجاه تراه الكثير من إدارات الوحدات عملي مكلف ويمثل استهلاك للوقت.
  - **التحدي الخامس:** صعوبة تحديد ماهية الموضوعات الهامة في ضوء تنوع اهتمامات أصحاب المصالح.
  - **التحدي السادس:** الموضوعات الهامة قد تكون متسعة جداً وغالباً ما تكون متداخلة.
  - **التحدي السابع:** احتمالية وجود العديد من الموضوعات الهامة أكثر مما يمكن للوحدة إدارته.
  - **التحدي الثامن:** تكرار تقييم الأهمية كل فترة تقرير يمثل اجراء غير واضح مدي جدواه للكثير من المعدين.

في إطار السمات السابقة للأهمية النسبية والتي أظهرت مدى انتشار هذا المفهوم بعملية التقرير المالي باعتباره مبدأ عام إلا أن تطبيقه يتطلب إصدار أحكام مهنية وهو ما تواجهه الكثير من الصعوبات التي أدت إلى مشاكل متعددة عند تطبيق هذا المفهوم وهو ما كان سبباً رئيسياً فيما تعانیه التقارير المالية حالياً من إفراط بالإفصاح ، وما سبق يحتم ضرورة إيجاد الحلول المناسبة لعلاج مشاكل تطبيق الأهمية النسبية التي يرى الباحث أنها ستمثل الأداة الرئيسية للحد من الآثار السلبية للإفراط بالإفصاح ، ويعرض الباحث فيما يلي لمداخل العلاج المقترح لمشاكل تطبيق الأهمية النسبية والمتمثلة وفقاً لما تم التوصل إليه بمشكلة

البحث في اقتراح تعديل لتعريف الأهمية النسبية إضافة لمحاولة إعداد توجيه مهني لضبط الاحكام المهنية المرتبطة بالأهمية النسبية.

### القسم الثالث: المقترح الأول لعلاج مشاكل تطبيق الأهمية النسبية:

#### تعديل التعريف

تُعرف الأهمية النسبية وفقاً لما ورد بالفقرة السابعة من *IAS1* بأنها: الحذف الجوهري لبنود أو سوء عرضها يعد ذات أهمية نسبية إذا كان يمكن أن يؤثر - بشكل فردي أو جماعي - على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون على أساس القوائم المالية. وتعتمد الأهمية النسبية على حجم وطبيعة الحذف أو سوء العرض المقدر في الظروف المحيطة وقد يكون حجم البند، أو طبيعته، أو مزيج من كليهما، هو العامل الحاسم. كما يوجد تعريف آخر للأهمية النسبية مدرج بالفقرة *QC11* بالإطار الفكري ل *IASB*:

تكون المعلومات ذات أهمية نسبية إذا كان يمكن التوقع بدرجة معقولة أن إغفال ذكرها أو تحريفها أو حجبها قد يؤثر على القرارات التي يتخذها المستخدمون الرئيسيون للتقارير المالية ذات الغرض العام على أساس تلك التقارير، التي تقدم معلومات مالية عن منشأة معدة للتقرير بعينها، وبعبارة أخرى، تعد الأهمية النسبية جانباً من الملاءمة تختص به كل منشأة ويستند إلى طبيعة البنود التي ترتبط بها المعلومات في سياق التقرير المالي لكل منشأة، أو إلى حجم هذه البنود، أو إلى الطبيعة والحجم معاً. وبالتالي، لا يستطيع المجلس أن يضع حداً كمياً موحداً للأهمية النسبية، أو أن يحدد بشكل مسبق ما يمكن أن يكون ذا أهمية نسبية في موقف معين (*IASB, March 2018, P.15*).

ويرجع الاهتمام بصياغة تعريف دقيق للأهمية النسبية منذ ثلاثينات القرن الماضي وذلك مع إدراك كون مفهوم الأهمية هو الأداة التي تتحكم بالعديد من جوانب الإفصاح، وهو ما جعل *SEC* مشغولاً باحتمالية اغراق مستخدمي القوائم المالية بالمعلومات غير الهامة والتي يتم خلطها مع المعلومات الهامة وهو ما يتنافى مع سعي *SEC* لحماية المستثمرين، وبالتالي نشأت الحاجة لصياغة تعريف للأهمية النسبية يكفل الحد من الإفصاح عن المعلومات غير الهامة والتركيز على توفير ما هو هام (*Jordi Morros Ribera, Op. Cit, P.p. 110-111*)، وقد تعرض تعريف الأهمية النسبية الوارد بالفقرة السابعة من *IAS1* للعديد من الانتقادات يوجزها الباحث فيما يلي :-

١- أكد *IASB* أن العديد من أصحاب المصالح يرون أن وجود أكثر من تعريف للأهمية النسبية يمثل أمراً مربكاً خاصة مع الاختلاف بين التعريف المدرج



بـ **IAS1** والتعريف المدرج بالإطار الفكري وهو ما جعل **IASB** يؤكد على ضرورة أحداث موازنة بين كلا التعريفين ، وقد حدد **IASB** الانتقادات الموجهة للتعريف المدرج في **IAS1** بما يلي (**IASB, Sep. 2017, Op. Cit, P.p. 15-16**) :

أ- استخدام عبارة يمكن أن تؤثر **Could Influence** على قرارات المستخدمين لوصف الحد الذي تكون عنده المعلومات هامة وهو ما يمثل دافعاً قوياً للمعددين إلى خفض حد الأهمية واستخدام حد منخفض باعتبار أن أي معلومة يمكن أن تؤثر على قرارات المستخدمين حتى لو كان الاحتمال بعيداً وهو ما يمثل سبب رئيسي لمشكلة الإفراط بالإفصاح.

ب- التعريف يركز فقط على بيان طبيعة المعلومات التي لا يمكن حذفها أو سوء عرضها، إلا أنه لم تتم الإشارة إلى تأثير تضمين معلومات غير هامة.

ج- يشير التعريف إلى المستخدمين ولكنه لا يحدد خصائصهم وهو ما يفسره البعض بمطالبة الوحدة بالنظر إلى احتياجات جميع المستخدمين المحتملين للقوائم المالية عند تحديد ما يجب الإفصاح عنه.

٢- بيئة الممارسة تؤكد على وجود اتجاه قوي ومتنام لوجود تعريف أكثر شمولاً يتيح التركيز على ما هو هام وليس على الحذف أو سوء العرض (**Jordi Morros Ribera, Op. Cit, P.109**).

٣- التعريف الحالي تعريف متسع للغاية في ضوء احتمالته على كون الشيء هاماً إذا كان يمكن أن يؤثر على قرارات المستخدمين، في حين كان يجب الإشارة لكون العنصر الهام هو العنصر الذي سوف يؤثر بشكل معقول على قرارات المستخدمين (**PWC, Feb. 26. 2016, P. p. 1-2**).

٤- أظهرت المحاضرات واللقاءات التي عقدها **IASB** مع المنظمات المهنية المحلية وكذلك مع العديد من أصحاب المصالح (**IASB, Oct. 2014, Op. Cit, P.p. 3-5**).

أ- الحاجة لتنقيح التعريف الحالي.

ب- الحاجة لتعريف قوي يمثل خط دفاع بالنسبة لمعدي القوائم المالية أمام المراجعين

أو المنظمين فيما يتعلق لحكمهم المهني حول ما هو هام وما هو غير هام.

ج- الحاجة لحسم آثار استخدام مصطلح **Could** أو استبداله بمصطلح

**Would**.

وفي إطار ما سبق من انتقادات لتعريف الأهمية النسبية الوارد بالفقرة السابعة **IAS1** فقد أكد **PWC** إن علاج أوجه القصور المرتبطة بالتعريف يمثل الخطوة الأولى نحو علاج مشاكل تطبيق النسبية (**PWC. Op.Cit, P.2**)، وبناء عليه فقد أصدر **IASB** في سبتمبر ٢٠١٧ **Exposure Draft** تضمن تعديل لتعريف الأهمية

النسبية الوارد بالفقرة السابعة بـ **IAS1** ونص التعريف المقترح على ما يلي (ما أسفله خط هي الفقرات المضافة لتعريف الأهمية النسبية الوارد بالفقرة السابعة **IAS1**) (IASB, Sep.2017, Op.Cit, P.p.1-24) :-

تكون المعلومات هامة إذا كان الحذف أو سوء العرض أو الحجب يمكن توقع بشكل معقول أن يؤثر على القرارات التي يتخذها المستثمرون الرئيسيون للقوائم المالية ذات الغرض العام لوحدة محددة على أساس تلك القوائم المالية.

تعتمد الأهمية على الطبيعة أو حجم المعلومات أو مزيج منهما، تقوم الوحدة بتقييم ما إذا كانت المعلومات هامة إما بشكل فردي أو بالاشتراك مع المعلومات الأخرى وذلك بسباق قوائمها المالية، المعلومات الهامة يتم حجبيها إذا لم يتم توصيلها بشكل واضح على سبيل المثال إذا ما تم حجبيها بالمعلومات غير الهامة، سوء عرض المعلومات يكون هاماً إذا كان يمكن أن يؤدي بشكل معقول إلى التأثير على القرارات المتخذة بواسطة المستخدمين الرئيسيين.

تقييم ما إذا كانت المعلومات يمكن توقع أن تؤثر بشكل معقول على قرارات المستخدمين الرئيسيين للقوائم المالية ذات الغرض العام يتطلب مراعاة خصائص المستخدمين في ضوء ظروف الوحدة.

لا يمكن للعديد من المستثمرين والمقرضين الحاليين والمحتملين والدائنين الآخرين مطالبة الوحدات بتقديم معلومات مباشرة لهم ويجب عليهم الاعتماد على التقارير المالية ذات الغرض العام في الحصول على الكثير من المعلومات المالية التي يحتاجون إليها، وبالتالي فإنهم يُعدون المستخدمين الرئيسيون الذين توجه إليهم التقارير المالية ذات الغرض العام، يتم إعداد القوائم المالية للمستخدمين الذين لديهم معرفة معقولة بالأنشطة التجارية والاقتصادية والذين يقومون بمراجعة وتحليل المعلومات بجدية، في بعض الأحيان قد يحتاج المستخدمون الجادون لطلب المساعدة من مستشار لفهم المعلومات المتعلقة بالظواهر الاقتصادية المعقدة.

وقد أوضح **IASB** أن الفقرة الأولى تتضمن التعريف المقترح بينما الفقرات الثلاثة الأخرى هي فقرات تفسيرية للتعريف المقترح، كما تضمن اقتراح **IASB** تعديل تعريف الأهمية النسبية أيضاً بالفقرتين الخامسة والسادسة وإضافة الفقرة ٦ أ بـ **IAS8**، ويعتقد الباحث بضرورة تقييم التعريف المقترح وذلك لتحديد مدى قدرته على الحد من مشاكل تطبيق مفهوم الأهمية النسبية، ويتم التقييم من خلال النقاط التالية:-

#### ١- إضافة عبارة بشكل معقول (**reasonably**):

وفقاً لما هو مدرج بالتعريف الأساسي بالفقرة السابعة بـ **IAS1** فقد تم تحديد ما هو هام من خلال استخدام عبارة (يمكن أن يؤثر على قرارات المستخدمين) وهو ما

ارتبط بتحديد المعدون لحد أهمية منخفض في ضوء حقيقة أن أي معلومة يمكن أن تؤثر على قرارات المستخدمين، وبناء عليه فقد تعددت المطالبات بإضافة عبارة بشكل معقول إلى تعريف الأهمية النسبية لتكون **(يمكن أن يؤثر بشكل معقول على قرارات المستخدمين)** وهو ما يترتب عليه رفع حد الأهمية والتركيز على توفير ما يمكن توقع بشكل معقول انه سيؤثر على قرارات المستخدمين **(William F. Messier Jr, Nonna Martinov-Bennie, Op.Cit, P. 157)** ، وقد أكد **ICAEW** تأييده لإضافة **عبارة بشكل معقول** باعتبار أن ذلك سيعمل على معالجة المخاوف لدى بعض الوحدات نظرا لكون حد الأهمية الحالي (يمكن أن يؤثر) هو حد منخفض جداً للأهمية ويمثل احد دوافع اتجاه المعدين لتوفير كافة متطلبات الإفصاح الواردة بالمعايير بغض النظر عن مدي أهميتها والمبرر انها يمكن ان تؤثر على قرارات المستخدمين **(ICAEW, Jan.15. 2018, P. 3)** ، كما أكد كلاً من **EFRAG** و **KPMG** **تأييد إضافة عبارة بشكل معقول** تجنباً لخفض حد الأهمية الذي يترتب عليه توفير الكثير من المعلومات غير الهامة **(EFRAG, Jan. 23. 2018, P. 1)** ، **(KPMG, Jan. 15, 2018, Op.Cit, P. 1)** .

ويتفق الباحث مع التعديل المقترح بإضافة عبارة بشكل معقول كمدخل لرفع حد الأهمية النسبية، وبالتالي الاقتصار على توفير ما يتوقع بقدر كبير أن يؤثر على قرارات المستخدمين.

## ٢-الاستمرار في استخدام مصطلح **يمكن (Could)**:

تضمن التعريف المقترح الاستمرار في استخدام مصطلح **يمكن (Could)** وجاءت الصياغة (أن المعلومات الهامة هي التي **يمكن** أن تؤثر على قرارات المستخدمين ) ، وذلك في ظل تعدد المطالبات باستبدال مصطلح **يمكن (Could)** بمصطلح **سوف (Would)** وبالتالي تكون الصياغة (أن المعلومات الهامة هي التي **سوف** تؤثر على قرارات المستخدمين ) ، وتري الكثير من الدراسات أن استخدام مصطلح **Could** يقترن بحد أهمية نسبية منخفض حيث يمكن اعتبار أي معلومة يمكن ان تؤثر على قرارات المستخدمين وبالتالي تنشأ مشكلة الافراط بالإفصاح **في حين أن استخدام مصطلح **Would** سيعني وجود قدر عال من اليقين لدى المعدين نحو توفير المعلومات التي سوف تؤثر بقدر معقول على قرارات المستخدمين وبالتالي سوف يرتفع حد الأهمية النسبية**، وقد أكد **ESMA** أن تمسك **IASB** بمصطلح **Could** يرجع إلى مشكلة عدم التحديد الدقيق لاحتياجات المستخدمين من المعلومات المؤثرة فعلا على قراراتهم ( **ESMA, Feb. 14. 2013, Op.Cit, P.8-9** ) ، **(ESMA, Nov. 2011, Op.Cit., P. 9)** .

ويتفق الباحث مع الاقتراح السابق باستبدال مصطلح يمكن **Could** بمصطلح سوف **Would** نظراً لما يتوقع من ذلك التعديل من رفع حد الأهمية النسبية والاقتصار على توفير المعلومات التي سوف يؤثر بشكل معقول على قرارات المستخدمين.

### ٣- ادراج مصطلح الحجب **Obscure** :

يرى **ICAEW** أن استخدام كلمة الحجب بالتعريف المقترح للأهمية النسبية تتطلب ضرورة توصيف لحالات يتحقق بها حجب المعلومات وعلى سبيل المثال **(ICAEW, 2018, Op.Cit, P.p. 4-5)** :

- ١- التجميع غير المناسب للعناصر غير المتماثلة.
  - ٢- التصنيف غير المناسب للعناصر المتماثلة.
  - ٣- تقديم المعلومات الهامة جنباً إلى جنب مع كم كبيرة من المعلومات غير الهامة وهو ما يؤثر سلباً على مدي وضوح المعلومات وكذلك على قابليتها للفهم.
  - ٤- استخدام لغة غامضة غير محددة.
- كما اقترح **ICAEW** إضافة التفسير المتعلق بالحجب ضمن الإطار الفكري وليس بـ **IAS1**، في حين أن **EFRAG** اقترح حذف كلمة الحجب من التعريف، أما في حالة استمرارها فيجب إضافة المقصود بكلمة الحجب وحالات تحققها ضمن الجزء المتعلق بمتطلبات العرض العادل بـ **IAS1 (EFRAG, Jan. 23. 2018, P.4)**، ويعتقد الباحث بمعقولية اقتراح **EFRAG** والقاضي بحذف كلمة الحجب من التعريف نظراً لأن إيجاد حل لمشاكل تطبيق الأهمية النسبية يتطلب صياغة توجيه مهني للأهمية النسبية وهو ما يمثل الإصدار الذي يجب أن يدرج به مفهوم الحجب وحالات تحققه.

### ٤- تقييم عام للتعريف :

يعرض الباحث فيما يلي لتقييم عدد من المنظمات المهنية للتعريف المقترح للأهمية النسبية بوجه عام:-

- ١- يرى **ICAEW** أن التعريف بحاجة إلى تحسين كبير قبل أن يمكن اعتباره مفيداً للمعدين كما أن الفقرات التفسيرية الملحقة بالتعريف لا داع لإدراجها بالمعيار ويمكن أن تضاف إلى التوجيه المهني المقترح، كما أوضح **ICAEW** أن ما ورد بالفقرة الثانية بالتعريف من استخدام عبارة حجم المعلومات **Magnitude of Information** أمر غير واضح فهل المقصود هو حجم العنصر محل التقييم أم حجم المعلومات وهو أمر مستغرب أن يكون للمعلومات نفسها حجم أو كمية أو قيمة عددية **(ICAEW, 2018, Op. Cit, P.p.1-7)** .

- ٢- كما يرى **EFRAG** أن التعريف المقترح لم يحقق الموازنة مع تعريف الأهمية النسبية الوارد بالإطار الفكري ، كما أن التعريف لم يحسم مشكلة تعدد المصطلحات المستخدمة بالمعايير للإشارة للأهمية والتي توجي بوجود مستويات مختلفة من الأهمية. (**EFRAG, Jan. 23. 2018, Op. Cit, P.p.1-6**).
- ٣- يرى **KPMG** أن التعريف المقترح بحاجة إلى الكثير من التعديلات ليكون متوائماً مع تعريف الأهمية بالإطار الفكري ، كما أن التعريف يجب أن ينتقل من مرحلة التركيز على بيان ما هو غير هام إلى التحديد الدقيق لما هو هام (**KPMG, Jan. 15. 2018, Op. Cit, P.p. 1-6**).
- ٤- أكد **Deloitte Touch** أن التعريف بحاجة إلى أن يكون أكثر وضوحاً وبساطة لإمكان تحقق الهدف المرجو من التعديلات، إضافة إلى عدم ضرورة تكرار تعريف الأهمية بـ **IAS8** ، وكذلك ضرورة الإشارة بالمعايير الأخرى إلى أن مرجعية قرار النسبية تستند إلى ما ورد في **IAS1** (**Deloitte Touch , Dec. 1-2017, P.p. 1-17**).

وفي إطار ما سبق عرضه من انتقادات لتعريف الأهمية النسبية الذي اقترحه **IASB**، يعتقد الباحث بضرورة صياغة تعريف يتلافى الانتقادات السابقة، ويعتقد الباحث بداية بضرورة التعرف على تعريفات الأهمية النسبية بالمنظمات المهنية الأخرى:

#### ١-تعريف **FASB** للأهمية النسبية:

قام **FASB** بتعديل تعريف الأهمية النسبية المعتمد منذ عام ٢٠١٠م بالإطار الفكري الأمريكي بالفقرة **QC11** ليكون التعريف كما يلي ( هو ذات التعريف الذي تم الغائه عام ٢٠١٠ ) (**FASB, Aug. 2018, Op. Cit, P.p. 1-12**):

تعرف الملاءمة والأهمية من خلال ما يؤثر أو يحدث فرقا لمستثمر أو صانع قرار، مع ذلك يمكن تمييز المفهومين عن بعضهما، الملاءمة هي فكرة عامة عن نوعية المعلومات المفيدة للمستثمرين، أما الأهمية فتربط بالوحدة، ويعتبر حذف أو سوء عرض عنصر بالقوائم المالية هاماً إذا في ضوء الظروف المحيطة، كان حجم العنصر من المحتمل أن يغير أو يؤثر على حكم شخص رشيد يعتمد على التقرير في حالة إدراج أو تصحيح العنصر.

كما اقترح **FASB** إضافة الفقرتين:

**QC11/A**: تتضمن الفقرة بيان إمكانية اتخاذ قرار بعدم الإفصاح عن معلومات معينة نظراً لكونها غير هامة.

**QC11/B**: تتضمن الفقرة توضيح عدم إمكانية إصدار معيار يراعي كافة الاعتبارات التي تؤثر

على عملية إصدار الحكم المهني للأهمية النسبية.

#### ٢- تعريف الأهمية النسبية وفقاً لـ *GRI*

الجوانب الهامة هي تلك الجوانب التي تعكس جوانب الوحدة الاقتصادية والاجتماعية والبيئية التي تؤثر بشكل كبير على تقييمات أصحاب المصالح (*Jordi Morro Ribera, Op. Cit, P. 118*).

#### ٣- تعريف الأهمية النسبية وفقاً لمؤسسة *Accountability*

هي الأساس لتحديد مدى ملاءمة وكفاية عنصر ما للوحدة ولأصحاب المصالح فيها ، ويتحدد الموضوع الهام باعتباره الموضوع الذي سيؤثر على القرارات والإجراءات والأداء الخاصة بالمؤسسة وأصحاب المصالح فيها (*IR, March. P. 17*).

#### ٤- تعريف الأهمية النسبية وفقاً لـ *IR*

يكون الأمر هاماً إذا كان يمكنه بشكل ملموس أن يؤثر على تقييم مقدمي رأس المال وذلك فيما يتعلق بقدرة الوحدة على تحقيق قيمة على المدى القصير والمتوسط والطويل، عند تحديد ما إذا كان الأمر هاماً، أم لا، فيجب على المكلفين بالإدارة والحوكمة النظر فيما إذا كان الأمر سيؤثر بشكل جوهري على استراتيجية الوحدة أو نموذج أعمالها أو على رأس المال (*Ibid P.2*).

#### وفي إطار ما سبق عرضه من تعريفات يقترح الباحث ما يلي :-

١- أن يقتصر تعريف الأهمية النسبية على فقرة واحدة يتم ادراجها بالفقرة ١٥ بـ *IAS1* الخاصة بالعرض العادل، ويأتي الاقتراح السابق اعتماداً على ما اقترحه *KPMG* من ضرورة اعتبار تعديل تعريف الأهمية جزء رئيسي من أجندة العمل الخاصة بالتواصل الفعال واحداً من متطلبات العرض العادل (*KMPG, Jan. 15. Op. Cit, P.p. ٢-٣*).

٢- الفقرات الثانية والثالثة والرابعة بالتعريف المقترح من *IASB* باعتبارها توضح أليات التطبيق الدقيق لمفهوم الأهمية النسبية، فيعتقد الباحث بأن هذه الفقرات يجب أن تضاف إلى التوجيه المهني المقترح للأهمية النسبية.

٣- يعتقد الباحث بعدم جدوى تكرار تعريف الأهمية النسبية بـ *IAS8* وهو ما يتطلب اقتراح حذف الفقرتان الخامسة والسادسة بـ *IAS8*.

٤- عدم جدوى إدراج تعريف للأهمية في الإطار الفكري وذلك للحد من الارتباك الذي يسببه تكرار تعريفات الأهمية النسبية التي يجب على معدي القوائم المالية الاعتماد عليها عند تحديد ما هو هام.

٥- الاعتماد على منظور المستثمر عند صياغة التعريف المقترح، ويراع أن التوجيه المهني المقترح بجزء البحث التالي يتضمن بيان ما هي المعلومات الهامة للمستثمرين، ويأتي هذا الاقتراح في ضوء ما ورد بالعديد من التعليقات على تعريف *IASB* التي تضمنت ان إضافة كلمة الرئيسيين إلى المستخدمين سيكون أثرها على الممارسة محدوداً نظراً لتعدد احتياجات فئات المستخدمين الرئيسيين وتعارضها وهو ما يحتم تحديد فئة بعينها يؤدي تلبية احتياجاتها من المعلومات لتلبية القدر الأكبر من احتياجات الفئات الأخرى من المستخدمين.

يعتقد الباحث أن جوهر تعريف الأهمية يتمثل في فكرة أن المعلومات تكون هامة إذا كان حذفها أو سوء عرضها سيؤثر على قرارات المستخدمين، وبناء عليه وفي إطار تقييم كلا من التعريف الحالي للأهمية وكذلك التعريف المقترح من *IASB* إضافة الى التعريفات الأخرى السابق عرضها، يقترح الباحث التعريف التالي للأهمية النسبية.

المعلومات تكون هامة إذا توقع بشكل معقول أنها سوف تؤثر على قرارات مستثمر رشيد (بشكل فردي أو جماعي) يعتمد على القوائم المالية ذات الغرض العام، ويتطلب التطبيق السليم لمفهوم الأهمية النسبية إدراك أنها أحد أهم متطلبات تحقق التواصل الفعال مع المستثمرين وهو ما يتطلب الاعتماد على التوجيه المهني للأهمية النسبية بملاحق هذا المعيار.

ويعتقد الباحث أن التعريف المقترح يتلافى عيوب التعريف المقترح من *IASB* حيث:-

- ١- تم التركيز على تعريف ما هي المعلومات الهامة.
- ٢- تم تحديد المستخدمين بالمستثمر الرشيد لضمان الحد من الإفراط بالإفصاح مع تعدد فئات المستخدمين.
- ٣- تم استخدام مصطلح سوف *Would* وليس يمكن *Could*، وهو ما يساعد على رفع حد الأهمية النسبية، علماً بأن تحديد ماهية المعلومات التي سوف تؤثر على قرارات المستثمر الرشيد سترد ضمن مكونات التوجيه المهني المقترح.
- ٤- يقترح الباحث حذف التعريف من الفقرة السابعة ب *IAS1* وأن يضاف لمكونات الفقرة الخامسة عشر بذات المعيار والتي تتناول متطلبات العرض العادل، ويأتي ذلك الاقتراح اعتماداً على كون التطبيق الدقيق للأهمية النسبية



يمثل أحد أهم متطلبات العرض العادل، وكذلك يمثل أداة رئيسية لتحقيق التواصل الفعال مع مستخدمي القوائم المالية.

### القسم الرابع: المقترح الثاني لعلاج مشاكل تطبيق الأهمية النسبية:

#### بناء توجيه مهني يحكم قرار الأهمية النسبية

يعرض الباحث فيما يلي لاقتراح بناء توجيه مهني يحكم اصدار المعدون للأحكام المهنية فيما يتعلق بقرارات الأهمية النسبية، ويقترح الباحث أن يتم عرض هذا الاقتراح وفقاً للترتيب التالي:-

#### أولاً: أهمية بناء توجيه مهني لضبط قرار الأهمية النسبية:

من أهم متطلبات تنظيم كفاءة الإفصاح التمييز بين المعلومات الهامة والمعلومات غير الهامة وهو ما يمثل تحدياً كبيراً ويتطلب وجود توجيه تنظيمي يوجه المعدين عند اتخاذ قرارات التمييز بين ما هو هام وما هو غير هام ، أن ترشيد التعامل مع الاستخدام المنتشر لمفهوم الأهمية النسبية يتطلب وجود إطار شامل ومتناسك يحكم تطبيق الأهمية النسبية وقد بات وجود هذا الإطار هدفاً يتمناه مجتمع الأعمال (Wally Auskas, Op. Cit, P. 192) ، وفي دراسة شاملة لـ IASB تناولت عرض وتقييم الآراء المؤيدة والمعارضة لإصدار توجيه مهني حكم قرار الأهمية النسبية والتي تم التوصل إليها خلال ما تم عقده من جلسات تشاورية مع ممثلي كلا من (ASAF)، (GPF)، (IAASB)، (IOSCO)، إضافة لمراجعة المؤلفات الأكاديمية للاستفادة مما توصل إليه الأدب المحاسبي، وقد تضمنت الدراسة الآراء التالية (IASB, Nov. 2014, Op.Cit. P.p.1-21):

#### ١/ أولاً: الآراء المؤيدة لإصدار توجيه ضبط قرار الأهمية النسبية:

استندت الآراء المؤيدة لإصدار توجيه مهني لما يلي:

- ١- هناك تأييد واسع لإصدار توجيه مهني من المعدين والمراجعين والمنظمين والمستخدمين، حيث تعتقد هذه الأطراف أن مبدأ الأهمية النسبية غير مفهوم بوضوح ولا يتم تطبيقه بشكل سليم نظراً لأن الكثير من المعدين يركزون على الجانب الكمي فقط عند تقييم الأهمية.
- ٢- ارتفاع مستوى الذاتية بقرار الأهمية نظراً لعدم وجود توجيه يوجه قرار الأهمية.
- ٣- الرغبة بزيادة الوعي المهني بمشاكل تطبيق الأهمية النسبية وبيان كيفية التغلب عليها.
- ٤- الحاجة لتوفير مزيد من الوضوح بخصوص أن الإفصاح عن متطلبات الإفصاح بالمعايير يتم عندما تكون هامة، وهو ما يعتقد أنه سيمثل أساس قوي للحد من اعتماد المعدين على استخدام أسلوب Checklist المؤدي الى ما يعانيه المستخدمون حالياً من أفرط بالإفصاح.

- ٥- يمثل التوجيه أساس قوي للحد من ارتباك المعدين الناتج عن تعدد المصطلحات المستخدمة بالمعايير للإشارة لأهمية عنصر ما.
- ٦- يمثل وجود توجيه مهني اداة هامة لمساعدة المعدين على تجنب مخاطر عدم الإفصاح عن عنصر ما، وهو ما يكسب المعدين المزيد من الثقة عند اصدار حكمهم المهني.
- ٧- إصدار *IASB* لتوجيه مهني يضبط قرارات الأهمية النسبية سيقبل من الحاجة لإصدار توجيهات محلية وما قد ينتج عنها من اتخاذ قرارات تحديد أهمية غير متناسقة.

## ٢/ أولاً: الآراء المعارضة لإصدار توجيه يضبط قرار الأهمية النسبية :

- استندت الآراء المعارضة لإصدار توجيه مهني على ما يلي :
- ١- وجود توجيه سيقبل من مستوى الحكم المهني للمعدين.
- ٢- احتمالية تعارض التوجيه مع المتطلبات المحلية المرتبطة بقرارات الأهمية.
- ٣- التوجيه بمفرده لن يكون كافياً دون إعادة النظر باللغة الإلزامية المستخدمة بالمعايير.
- ٤- ضرورة التركيز على ما هو ملائم وليس ما هو هام.

## ثانياً: دعائم بناء التوجيه المقترح للأهمية النسبية:

في إطار ما تم عرضه من إصدارات مهنية وأكاديمية، يعتقد الباحث أن بناء توجيه مهني يضبط ويوجه الحكم المهني المرتبط بالأهمية النسبية يتطلب وجود دعائم رئيسية يتم الاعتماد عليها عند بناء هذا التوجيه، وتحدد هذه الدعائم فيما يلي: -

### ١ / ثانياً: الاعتماد على منظور المستثمر:

تضمن الإطار الفكري للتقرير المالي بالفقرة ١,٢ بيان أن مستخدمي القوائم المالية كلاً من المستثمرين والمقرضين وكذلك الدائنين الآخرين الحاليين منهم والمحتملين ، كما تضمنت الفقرة ١,٨ بيان وجود تعارض في احتياجات فئات المستخدمين من المعلومات وهو ما يتطلب ضرورة تحديد وتوفير المعلومات المالية لاحتياجات أكبر عدد من المستخدمين، ووفقاً لـ *CFA* فقد ارتبط تعدد احتياجات المستخدمين والسعي لتلبية احتياجاتهم من المعلومات بالنمو المستمر للمعلومات منخفضة الجودة التي غالباً ما تفشل في تحذير المستثمرين من حدوث أزمات مالية، حتى لو توافرت إشارات التحذير فغالبا ما يفشل المستثمرين في العثور عليها نظراً لاحتواء التقارير المالية على الكثير من المعلومات غير الهامة، وقد أكد *CFA* أن ما سبق يتطلب ضرورة الاعتماد على وجهة نظر المستثمر عند بناء قرار الأهمية النسبية بحيث يتم تحديد ما هو هام بناء على الأثر على

قرار المستثمر وهو ما سيترتب عليه تلبية احتياجات كافة المستخدمين الآخرين، أن الاعتماد على منظور المستثمر لتحديد ما هو هام يتطلب إدراك المعدن لاحتياجات المستثمرين من المعلومات وكيفية استخدامهم لها عند اتخاذ القرارات وبدون ذلك ستمثل عملية تقييم الأهمية تحدي هائل للمعدن (CFA, 2013, Op. Cit, P.p. 59-77).

وفي ذات الصدد يري *Faux* أن المرجعية الأساسية التي يجب الاعتماد عليها لتحديد المعلومات الهامة التي يجب ادراجها بالتقرير المالي يجب أن تكون احتياجات المستثمر نظرا لما سيؤدي اليه ذلك من الحد كثيراً من الإفراط بالإفصاح، وأوضح *Faux* أن الاعتماد على احتياجات المستثمر عند تحديد ما هو هام سيمثل الخطوة الأولى لتحقيق نواصل فعال مع الفئات المختلفة من أصحاب المصالح (FAUX J., 2012, P.p. 284-298)، وذات الأمر تناوله *CFA* وأوضح أن التركيز على تلبية احتياجات المستثمرين سيحد كثيراً من تعارض الاحتياجات مع تعدد فئات المستخدمين، كما أن تلبية احتياجات المستثمرين ستعني قدرة أعلى على تلبية احتياجات فئات المستخدمين الأخرى (CFA, July. 2007, P.p. 10-12)، كما أوضح *KPMG* أن الاعتماد على منظور المستثمر لتحديد ما هو هام يجب أن يتم النظر إليه كمدخل شامل يعتمد على (KPMG, Oct. 2. 2017, P.p. 3-6):

- ١- تحديد احتياجات المستثمرين من المعلومات.
- ٢- إحداث تغييرات بالاعتراف والقياس والإفصاح لتحسين ملاءمة المعلومات لاحتياجات المستثمرين.
- ٣- التركيز على التواصل الفعال مع المستثمرين وفئات المستخدمين الأخرى.
- ٤- دعم مستوى شفافية التقرير المالي.

وبناء على ما سبق يعتقد الباحث أن احتياجات المستثمرين من المعلومات يجب أن تكون المعيار الذي يتخذ بناء عليه قرار الأهمية النسبية بحيث يتم اعتبار ما هو هام بناء على مدى قدرته على إحداث فرق بقرار المستثمر.

## ٢ / ثانياً: الاستفادة من طرق تقدير الأهمية بالتقارير غير المالية:

يمثل الإفصاح غير المالي بتقارير الشركات أمر بالغ الأهمية وذلك في ظل الرغبة باستعادة ثقة المستخدمين تجاه سلوك الشركات، وكذلك بهدف مساعدة للمستثمرين وغيرهم من أصحاب المصالح على اتخاذ قرارات أكثر استنارة (Chiara Mio and Marco Fasan, Op. Cit, P. 5)، ويعرض الباحث فيما يلي لأساليب تقييم الأهمية النسبية عند إعداد التقارير غير المالية وذلك وفقاً للمؤسسات المنظمة لإصدار التقارير غير المالية:-

**١- إجراءات تقييم الأهمية النسبية وفقاً للتقرير المتكامل IR**

اشتمل إطار إعداد التقرير المتكامل على سبعة مبادئ وكانت الأهمية النسبية هي المبدأ الرابع ، وقد تم تحديد خطوات تقييم الأهمية كما يلي (IR, Nov. 2015, P.p. 12-26) :-

- ١- بناء مؤشرات لتوجيه عملية التقييم (ما هي الموضوعات التي يمكن اعتبارها هامة ولمن).
- ٢- تصفية الموضوعات (من خلال تحديد أهمية الموضوعات وتحديد الأولويات).
- ٣- وضع حدود للتقرير.
- ٤- تحديد الإفصاحات الهامة.
- ٥- إعادة النظر في العملية وإجراءاتها.

**٢- إجراءات تقييم الأهمية النسبية وفقاً لـ GRI:**

تمثل الأهمية النسبية أحد مبادئ تحديد محتوى تقرير الاستدامة وفقاً لإطار GRI ، وقد حدد GRI العديد من الاعتبارات الواجب مراعاتها عند تقييم أهمية الموضوعات بتقرير الاستدامة (GRI, 2016, P.p. 10-11) :

- ١- المهمة الشاملة للوحدة.
- ٢- احتياجات المعلومات لأصحاب المصالح.
- ٣- الالتزامات والارتباطات بمعايير أو اتفاقيات يجب الالتزام بها.
- ٤- الآثار المرتبطة بالعنصر محل التقييم اقتصادياً، بيئياً، اجتماعياً.
- ٥- أثر العنصر محل التقييم على قرارات أصحاب المصالح.

**٣- إجراءات تقييم الأهمية النسبية وفقاً لـ KPMG:**

يتضمن الأسلوب المقترح من KPMG لتقييم الأهمية بالتقرير غير المالي المراحل التالية (KPMG, 2014, Op. Cit, P.p. 7-10) :

- ١- تحديد غرض ونطاق التقرير.
- ٢- تحديد الموضوعات المحتمل ان تكون هامة.
- ٣- تصنيف الموضوعات بالمرحلة السابقة.
- ٤- تجميع المعلومات عن أثر ومستوى أهمية الموضوعات بالمرحلة السابقة.
- ٥- تحديد أولويات الموضوعات (تحديد الأهمية).
- ٦- مشاركة الإدارة العليا (تقييم ما تم إجرائه من خطوات).
- ٧- اختبار معقولة نتائج التقييم بالعرض على أصحاب المصالح (ضرورة توثيق النتائج التي تم الحصول عليها من أصحاب المصالح للاعتماد عليها بالسنوات القادمة).

**٢- إجراءات تقييم الأهمية النسبية وفقاً لـ *Accountability*:**

تضمن الإطار الصادر عن *Accountability* لإعداد التقارير غير المالية ثلاثة خطوات رئيسية يجب أن يعتمد عليها عند تقييم أهمية عنصر ما، وتتمثل هذه الخطوات فيما يلي (*Accountability, August 2013, P.p.19-20*):

- ١- تحديد القضايا الهامة (وفقاً لاحتياجات أصحاب المصالح).
  - ٢- تحديد الأولويات.
  - ٣- المراجعة (لضمان التحديد السليم للأولويات وقدرتها على تلبية احتياجات أصحاب المصالح).
- يعتقد الباحث ان بناء توجيه لضبط اصدار المعدون الاحكام المهنية المرتبطة بالأهمية النسبية يجب ان يتم في إطار الاستفادة من مراحل تقييم الأهمية وفقاً لمناهج اعداد التقارير غير المالية نظرا لما حققته هذه التقارير من انتشار وقدرة مميزة على تلبية حاجات مستخدميها من المعلومات.

**٣ / ثانياً: الحد من تضارب المصطلحات :**

وفقاً لما سبق عرضه فإن المعايير تحتوي على الكثير من المصطلحات التي قد تفيد بكون العنصر هام مثل *Principal, Significant, Key* ، وقد أكد *EFRAG* أن تعدد هذه المصطلحات يسبب ارتباك للمعدين وبالتالي يجب الحد منه (*EFRAG, March 8. 2016 Op. Cit, P.5*) ، ويتفق الباحث مع هذا الاتجاه وبالتالي فإن إعداد التوجيه المهني المقترح سيتم في إطار العمل على الحد من تضارب المصطلحات وذلك لتجنب ارتباك المعدين وهو ما يقترح الباحث أن يكون من خلال استخدام مصطلحين فقط هما هام وغير هام.

**٥ / ثانياً: حسم جدلية كون التوجيه المهني إلزامي أم غير إلزامي:**

تفاوتت الآراء حول مستوى الالتزام الواجب على المعدين تجاه التوجيه المهني المقترح للأهمية النسبية، حيث أن هناك من يؤيد كون التوجيه المهني غير ملزم وأن يتم إصداره كبيان ممارسة أو بشكل إصدارات تعليمية للمعدين، كما أن هناك من يؤيد أن يكون هذا التوجيه إلزامي، وقد عرض *IASB* ثلاثة اتجاهات حول مدى الالتزام بالتوجيه المهني المقترح (*IASB, Nov. 2014, Op. Cit, P.p.14-17*):

**الاتجاه الأول: إصدار التوجيه على هيئة توجيه تنفيذي (إلزامي):**

حيث يتم بداية الإصدار بشكل *Exposure Draft* وطلب التعليقات من أصحاب المصالح حول ما يجب إجرائه من تعديلات لدعم قدرة المشروع على علاج مشاكل الممارسة ويلي ذلك الإصدار النهائي بشكل توجيه تنفيذي إلزامي، ووفقاً لهذه الطريقة فإن تطبيق ما يرد بالتوجيه المهني سيكون إلزامي وسيعمل على زيادة الاتساق عبر العالم، ويرى *IASB* أن هذا الأسلوب هو الطريقة الأكثر رسمية

لإصدار التوجيه المقترح، إلا أن هناك احتمال حدوث مقاومة من الدول التي لديها إرشادات محلية تحكم تطبيق الأهمية النسبية.

#### الاتجاه الثاني: إصدار التوجيه المهني على هيئة مواد تعليمية (غير إلزامي):

حيث يتم إصدار التوجيه على هيئة إصدارات تعليمية غير ملزمة للمعدين، ووفقاً لهذا الاتجاه فإن الإصدارات التعليمية تمثل أداة أكثر مرونة من حيث القدرة على التوافق مع المتطلبات المحلية مقارنة بالأسلوب السابق، إلا أن هناك خطر أن يتم تجاوز هذه المواد التعليمية بمرور الزمن وهو ما يؤدي لانحسار أثرها على تحسين تطبيق مفهوم الأهمية النسبية.

#### الاتجاه الثالث: إصدار التوجيه المهني على هيئة بيان ممارسة (غير إلزامي):

اتباع *IASB* هذا الأسلوب عند إصدار التوجيه المهني الخاص به في عام ٢٠١٥، ويرى *IASB* أن هذا الأسلوب يجمع بين مزايا الأسلوبين السابقين من حيث كونه وثيقة رسمية مع وجود مرونة من حيث القدرة على إدخال تعديلات.

بناء على ما سبق يعتقد الباحث بمعقولية ما توصل إليه كلا من *EY*، *IOSCO* حيث طالبا بأن يصدر التوجيه المهني بشكل إلزامي لضمان تحقق المنافع المتوقعة منه، كما يتفق الباحث مع ما اقترحه *ESMA* من أن يصدر التوجيه كإرشاد تنفيذي إلزامي *Mandatory Implementation Guidance* يرفق بـ *IAS1*، إضافة إلى النص على أن تطبيق هذا التوجيه المهني يمثل أحد متطلبات العرض العادل الواردة بالفقرة ١٥ من *IAS1*، *(ESMA, Feb. 19. 2016, Op.Cit, P.p. 3-4)*.

#### ثالثاً: التوجيه المقترح للأهمية النسبية:

ارتبط استمرار مشاكل تطبيق مفهوم الأهمية النسبية بمطالبة الكثير من المنظمات المهنية والباحثين بضرورة إصدار توجيه مهني يضبط إصدار الأحكام المهنية الخاصة بالأهمية النسبية، وفيما يلي صياغة مقترحة لمكونات التوجيه المهني للأهمية النسبية، ويراعى ان الباحث يعتمد في بناء مكونات التوجيه المهني على الدعائم السابق بيانها، إضافة إلى ما ورد من إرشادات مهنية لأحكام الأهمية النسبية بالدراسات التالية: -

١- توجيه الأهمية النسبية الصادر عن *IASB* كبيان ممارسة (١) بعنوان:

***Practice Statement (١): Application of Materiality to Financial statements (IASB, Oct. 2015, Op. Cit, P.p1-38)***

٢- توجيه الأهمية النسبية الصادر عن *IASB* كبيان ممارسة (٢) بعنوان:

***Practice Statement (٢): Making materiality judgement (IASB, Sep. 2017, Op. Cit, P.p.1-47)***

٣- توجيه الأهمية النسبية الصادر عن *ICAEW* بعنوان:

**Guidance on Materiality in Financial Reporting by UK Entities(ICAEW, 2008, Op. Cit,P.p.1-15)**

٤- توجيه الأهمية النسبية الصادر عن **ESMA** بعنوان:

**Consideration of Materiality in financial reporting (ESMA, Feb. 1٤. ٢٠١٣, Op. Cit, P.p. ١-١٩) (ESMA, Nov. ٢٠١١. Op. Cit, P.p. ١-٢٧)**

٥- إضافة إلى ما ورد بالكثير من الدراسات حول ضوابط إصدار الأحكام المهنية المرتبطة بتطبيق الأهمية النسبية.

بناء على ما سبق يقترح الباحث أن يتضمن التوجيه المهني المقترح للأهمية النسبية المقترح المكونات التالية (الأسطر المدرجة بخط مائل تمثل المكونات المقترحة للتوجيه المهني):

**١-تعريف الأهمية النسبية:**

يقترح الباحث الاعتماد على التعريف السابق اقتراحه للأهمية النسبية ضمن القسم الثالث بالبحث، وتحدد صياغة هذا الجزء من التوجيه المهني المقترح كما يلي:

المعلومات تكون هامة إذا توقع بشكل معقول أنها سوف تؤثر على قرارات مستثمر رشيد (بشكل فردي أو جماعي) يعتمد على القوائم المالية ذات الغرض العام، ويتطلب التطبيق السليم لمفهوم الأهمية النسبية إدراك أنها أحد أهم متطلبات تحقق التواصل الفعال مع المستثمرين وهو ما يتطلب الاعتماد على التوجيه المهني للأهمية النسبية بملاحق هذا المعيار.

**٢-من هم المستخدمون وما هي احتياجاتهم من المعلومات.**

يقترح الباحث الاعتماد على منظور المستثمر عند تحديد الاحتياجات من المعلومات وذلك وفقاً لما سبق بيانه بالدعامة الأولى من دعائم بناء التوجيه المهني المقترح، وتمثل المشكلة بهذا الصدد في تحديد احتياجات المستثمرين من المعلومات لتعمل هذه الاحتياجات كمقياس عند تحديد ما هو هام من معلومات وما هو غير هام ، و لتحديد احتياجات المستثمرين من المعلومات يعتمد الباحث على ما صدر عن **FASB** بالفصل الثامن بالمفهوم الثامن من مفاهيم الإطار الفكري الأمريكي بعنوان **Notes to financial statements** الذي تضمن بيان المعلومات التي يحتاجها المستثمرين وكيفية تقييم مدى أهميتها لتحديد إمكانية الإفصاح عنها حالة كونها هامة فقط ، وقد حدد **FASB** هذه المعلومات بثلاثة مكونات رئيسية **(FASB, August 2018, P.p. 21-29)** ، كما ورد بيان للاحتياجات الرئيسية من المعلومات اللازمة للمستثمرين بالفقرات الثامنة عشر،



التاسعة عشر، العشرون، الحادية والعشرون بالتوجيه المهني *ICAEW* ، وكذلك بالفقرات الحادية والعشرون، الثانية والعشرون، الثالثة والعشرون بالتوجيه المهني *ESMA 2011*، بناء عليه تتحدد الصياغة المقترحة لهذا الجزء من التوجيه المهني المقترح كما يلي:

تمثل احتياجات المستثمرين من المعلومات المرجعية الرئيسية التي يعتمد عليها عند تحديد مدى أهمية عنصر ما، وتتحدد المعلومات التي يحتاجها المستثمرين للتمكن من اتخاذ قرارات مستنيرة بما يلي:

#### أ-المعلومات عن العناصر الرئيسية وتتضمن الإفصاح عن:-

- معلومات نوعية عن الظواهر التي يراها المستثمرون هامة خاصة مع عدم إمكان الحصول على المعلومات من مصادر أخرى.
- معلومات عن الأدوات المالية والعقود ومدى الالتزام بالشروط، والتدفقات المرتبطة مستقبلاً بهذه العقود وتوقيت حدوثها، المخاطر الخاصة بالتدفقات من الأدوات المالية أو العقود.
- وصف لحالات عدم التأكد المرتبطة بالتقديرات الخاصة بالعناصر الرئيسية بالقوائم المالية.
- أنواع الاستثمارات المدرجة بمحفظة الأدوات المالية.
- أنواع المخزون سواء مواد خام أو إنتاج تحت التشغيل أو منتجات نهائية.
- معلومات عن الممتلكات العقارية المملوكة للوحدة.
- الإيرادات المحققة من الأعمال المدمجة حديثاً.
- معلومات عن الأصول الثابتة التي تم الحصول عليها كتسوية للديون.
- معلومات عن طبيعة وخصائص مكونات العناصر الرئيسية.
- معلومات عن العناصر الرئيسية غير العادية أو غير المتكررة.
- معلومات عن التغييرات الهامة بعناصر القوائم المالية الرئيسية.
- معلومات عن التدفقات الداخلة أو الخارجة المرتبطة بالعناصر الرئيسية.
- معلومات عن الأصول التي تسيطر عليها الوحدة ولا يعترف بها بالقوائم المالية نظراً لعدم تليبيتها لشروط الاعتراف وذلك مثل مكونات رأس المال الفكري.
- وصف لطرق القياس المستخدمة للعناصر الرئيسية أو الفردية وبيان مدى اختلاف طريقة القياس المستخدمة.
- السياسات المحاسبية المطبقة على العناصر الرئيسية ، وهل توجد تغييرات بالسياسات المطبقة بتقرير السنة المالية ، مع بيان سبب التغيير حال حدوثه ، وكيف يؤثر التغيير على نتائج السنوات الماضية.
- الافتراضات والأحكام الهامة المرتبطة بطرق القياس المستخدمة.

- أي معلومات إضافية ترى الإدارة أنها هامة ومطلوبة وفقاً لنموذج القرار الخاص بالمستثمر.

**ب-المعلومات عن وحدة التقرير، وتتضمن معلومات عن الوحدة تهم المستثمرين وتحدد فيما يلي:**

- معلومات عامة عن الوحدة وأنشطتها الرئيسية.
- معلومات عن القيود على أنشطة الوحدة أو المزايا الممنوحة لها من الجهات التنظيمية.
- معلومات عن الأطراف ذات العلاقة والمعاملات معها.
- قطاعات الوحدة.
- توصيف للشكل القانوني للوحدات التابعة للوحدة.
- أي معلومات أخرى ترتبط بالوحدة وترى الإدارة أنها معلومات هامة لنموذج قرار المستثمر.

**ج-معلومات عن الأحداث الماضية والظروف والاعتبارات الحالية التي يمكن أن تؤثر على تدفقات الوحدة، وتتضمن توفير معلومات عن :-**

- الالتزامات الحالية على الوحدة.
- الالتزامات الحالية للوحدة تجاه وحدات أخرى.
- مستوى عدم التأكد للتدفقات المرتبطة بالالتزامات على الوحدة أو للوحدة.
- أي انتهاك للقوانين أو التنظيمات أو شروط العقود بواسطة الوحدة.
- أي انتهاك لحقوق الوحدة المرتبطة بالتنظيم أو بالعقود.
- بيان مقدرة الوحدة على الاستمرار.
- تأثير الظروف أو الأحداث على أنشطة الوحدة وسير العمل بها.
- مدى كون الظروف أو الأحداث التي تتعرض لها الوحدة عادية / أو غير عادية.
- تقييم الوحدة لمدى تأثير الأحداث أو الظروف على التدفقات النقدية المستقبلية.
- أي التزامات أو حقوق تنشأ نتيجة لمعاملات أو أحداث ماضية أو ظروف حالية ويتوقع أن تلبى معايير الاعتراف بالمستقبل، مع بيان التدفقات المتوقعة المرتبطة بهذه الالتزامات أو الحقوق.
- أي معلومات أخرى مرتبطة بالأحداث الماضية والظروف والاعتبارات الحالية والتي ترى الإدارة أنها يمكن أن تؤثر على نموذج القرار الخاص بالمستثمر.

**٣-سمات الأهمية النسبية:**

- وتتمثل سمات مفهوم الأهمية النسبية بما يلي: -
- أ- مفهوم منتشر بمراحل التقرير المالي اعتراف، قياس، عرض، إفصاح.
- ب- تمثل الأهمية النسبية مبدأ عام.
- ج- الحكم المهني الدعامة الرئيسية للتطبيق الدقيق لمفهوم الأهمية النسبية.
- د- التقييم الدقيق للأهمية النسبية يرتبط بكلا من التقييم الكمي والتقييم النوعي.
- هـ- يرتبط تطبيق مفهوم الأهمية النسبية بالكثير من التحديات.

**٤-متى يكون الإفصاح هاماً:**

تضمن بيان الممارسة رقم ٢ الصادر عن **IASB** بيان أن تحديد ما إذا كانت المعلومات هامة هو مسألة حكم مهني يجب أن تعتمد على احتياجات مستخدمي التقرير المالي (تضمن الجزء الثاني من هذا التوجيه أمثله لاحتياجات المستثمرين) ، وكذلك تعتمد على الحقائق والظروف المرتبطة بنشاط الوحدة، كما أكد التوجيه المهني لـ **ICAEW** بالفقرات السادسة والسابعة والثامنة أن تحديد المعلومات الهامة يعتمد على حجم أو طبيعة البند أو كلاهما وهي مسألة تخضع للحكم المهني، وذات الأمر أكد عليه توجيه **ESMA 2011** بالفقرتين التاسعة عشر، العشرون، وبناء عليه تتحدد صياغة هذا الجزء من التوجيه المهني كما يلي: -:

يعتمد تحديد أهمية المعلومات على حجم أو طبيعة البند أو كلاهما، وهي مسألة ترتبط بإصدار مُعد التقرير المالي لحكمه المهني وذلك بمراعاة ما يلي:

**أ-حجم البند****ب-طبيعة البند**

ج- تمثل احتياجات المستثمرين من المعلومات المرجعية الأساسية لتحديد ما إذا كان حذف أو سوء عرض عنصر ما سيؤثر سلباً على إمكانية اتخاذ المستثمر لقرار مستنير.

د-تقييم الأهمية النسبية للعناصر المدرجة بالملاحظات له ذات الاعتبارات الخاصة بتقييم الأهمية النسبية للعناصر المدرجة بالقوائم المالية، إلا أن العوامل النوعية تكون أكثر أهمية من الجوانب الكمية عند تقييم الأهمية النسبية بالملاحظات.

**٥-متى يكون الإفصاح غير هام:**

يقترح الباحث الاعتماد في صياغة هذا الجزء على الفقرات الرابعة والثلاثون ، والسادسة والثلاثون ببيان الممارسة رقم ١ الصادر عن *IASB*، إضافة للفقرة الثامنة من توجيه الأهمية النسبية لـ *ICAEW*، وكذلك الفقرة السادسة والعشرون من توجيه الأهمية النسبية لـ *ESMA 2011*، ويراع انه قد ورد ببيان الممارسة رقم ١ الصادر عن *IASB* بالفقرة الخامسة والثلاثون إن الوحدات لا تمنع من الإفصاح عن المعلومات غير الهامة ومع ذلك فإن IFRS تطالب الوحدات النظر فيما إذا كان الإفصاح غير الهام سيحجب المعلومات الهام ،

**٦-الحجب:**

يعتمد الباحث في صياغة هذا الجزء من التوجيه المهني المقترح على ما ورد ببياني الممارسة رقم ١ ورقم ٢ الصادران عن *IASB* ، إضافة لما ورد بتعليق *EFRAG* على التعريف المقترح من *IASB* للأهمية النسبية ، *(EFRAG, Jan. 23. 2018, Op.Cit, P. 4)*.

**٧-التقييم الكمي والنوعي للأهمية النسبية:**

يعتمد الباحث بصياغة هذا الجزء على ما ورد بدعائم التوجيه المهني المقترح، إضافة إلى ما ورد ببياني الممارسة رقم ١ ورقم ٢ الصادران عن *IASB* ، إضافة إلى الفقرات السادسة، الحادية عشر، الثانية عشر، السادسة والعشرون، السابعة والعشرون، الثامنة والعشرون، التاسعة والعشرون، الثلاثون، الحادية والثلاثون بالتوجيه المهني للأهمية النسبية لـ *ICAEW* ، وكذلك يتم الاعتماد على ما ورد بمحاضرة *SEC* برقم *(SAB No. 99)*، أخيراً يتم الاعتماد على ما ورد بالفقرة العاشرة من التوجيه المهني للأهمية النسبية *ESMA 2013*

**٨-الحكم المهني:**

يعتمد الباحث بصياغة هذا الجزء على ما ورد بدعائم التوجيه المهني المقترح، إضافة لما ورد ببياني الممارسة رقم ١ ورقم ٢ الصادران عن *IASB*، وكذلك الفقرة السابعة من توجيه الأهمية النسبية لـ *ICAEW*، إضافة إلى الفقرتين الثانية والعشرون، الثالثة والعشرون من توجيه الأهمية النسبية لـ *ESMA 2011*، بناء عليه تتحدد صياغة هذا الجزء من التوجيه المهني المقترح كما يلي:

عند تقييم مستوي أهمية المعلومات الواردة بالقوائم المالية فإن الإدارة تطبق حكمها المهني لاتخاذ قرار حول ما إذا كانت المعلومات من المعقول أن تؤثر على

قرارات المستثمرين المعتمدة على التقارير المالية، عند إصدار الحكم المهني يجب على الوحدة النظر في:-

#### أ-ظروف المنشأة.

يتم إصدار الحكم المهني في ضوء ظروف الوحدة، وهذه الظروف تتغير بمرور الوقت، لذا فإنه يجب مراجع ظروف الوحدة المؤثرة على الاحكام المهنية للأهمية النسبية كل فترة تقرير (فقرة ١٢ من بيان الممارسة رقم ٢ الصادر عن IASB).

#### ب-احتياجات المستثمرين من المعلومات وكيفية استخدامها لهم

#### ٩-الاعتراف والقياس:

يعتمد الباحث بصياغة هذا الجزء على ما ورد بدعائم التوجيه المهني المقترح، إضافة لما ورد ببياني الممارسة رقم ١ ورقم ٢ الصادران عن IASB، وكذلك توجيه الأهمية النسبية ل ICAEW، أخيراً يتم الاعتماد على توجيه الأهمية النسبية ل ESMA 2013.

#### ١٠-العرض:

يعتمد الباحث بصياغة هذا الجزء على ما ورد بدعائم التوجيه المهني المقترح، إضافة لما ورد ببياني الممارسة رقم ١ ورقم ٢ الصادران عن IASB، إضافة إلى الفقرة الرابعة من التوجيه المهني للأهمية النسبية ل ICAEW، أخيراً يتم الاعتماد على الفقرة العاشرة من التوجيه المهني للأهمية النسبية ESMA 2011.

#### ١١-الملاحظات:

بداية يؤكد الباحث على أن صياغة فقرات التوجيه المهني المقترح الخاصة بالملاحظات ستتم في إطار السعي لتجنب ما توصل إليه كلاً من ICAEW, ESMA من وجود الكثير من القصور المرتبط بتطبيق الأهمية النسبية عند تحديد ما يتم الإفصاح عنه بالملاحظات، وقد بات هذا القصور أمراً شائعاً بالممارسة ، ويتحقق هذا القصور من خلال احجام غالبية المعدين عن ممارسة الحكم المهني باستبعاد المعلومات غير الهامة عند تحديد المعلومات التي سيفصح عنها بالملاحظات وهو ما يؤدي الى الوصول لمستوي الإفراط الحالي بالإفصاح وما يرتبط به من اثار سلبية على مستخدمي التقرير المالي مثل إعاقة فهم الأداء والمركز المالي للوحدة ، ويتطلب ما سبق صياغة دقيقة لاعتبارات إصدار حكم مهني يتعلق بما يدرج بالملاحظات بحيث يتم توضيح كيفية تحديد المُعد لأولويات الإفصاح مع بيان كيفية تطبيق الجوانب الكمية والنوعية عند تطبيق مفهوم الأهمية على ما يتم إدراجه من معلومات بالملاحظات (ICAEW, March. 21, 2014, P.p. 1-16) (ESMA, Feb. 2013, Op. Cit, P. 6)

**١٢- إجراءات تقييم الأهمية النسبية :**

يقترح الباحث أن تتم صياغة هذه الإجراءات بناء على ما ورد ببيان الممارسة رقم ٢ الصادر عن *IASB* في عام ٢٠١٧ والذي تضمن اقتراح أربعة خطوات لتقييم الأهمية النسبية، كما يقترح الباحث الاستفادة من خطوات تقييم الأهمية النسبية عند إصدار التقارير غير المالية والتي سبق عرضها بدعائم إعداد التوجيه المهني المقترح، بناء عليه تتحدد صياغة هذا الجزء من التوجيه المهني المقترح كما يلي:

قد تجد الوحدة أنه من المفيد إتباع إجراءات منظمة عند بناء أحكام الأهمية النسبية، وتصف إجراءات بناء حكم الأهمية النسبية كيف تقييم الوحدة ما إذا كانت المعلومات هامة لغرض العرض أو الإفصاح إضافة للاعتراف والقياس، وفي كل حالات تطبيق أحكام النسبية يجب على الوحدة أن تراعى أن هذه الإجراءات مصممة لمساعدة الوحدة على إصدار حكم مهني بطريقة كفء وفعالة (الفقرات ٢٩ - ٣٠ - ٣١ من بيان ممارسة رقم ٢ الصادر عن *IASB*)، تمثل الخطوات التالية منهجاً محتملاً لتقييم الأهمية النسبية عند إعداد القوائم المالية الأساسية والملاحظات الملحقة بها ، وتتحدد هذه الخطوات فيما يلي (الفقرتان من ٣٣ إلى ٦٥ من بيان ممارسة رقم ٢ الصادر عن *IASB* ، إضافة لأطر تقييم الأهمية النسبية الصادرة عن *GRI, Accountability, IIRC, KPMG*):

**أ- تحديد غرض / نطاق التقرير:**

تتضمن هذه الخطوة تحديد أهداف تقييم الأهمية النسبية، والنظر فيما سيتم فعله بنتائج العمل، وتشمل أهداف تقييم الأهمية النسبية ما يلي:

- تحديد المخاطر والفرص.
- تحديد أهم الموضوعات التي سيتم التقرير عنها.
- تلبية احتياجات المستثمرين.
- تحديد حدود تقييم الأهمية.
- تحديد كيف ستؤثر نتائج تقييم الأهمية على عملية إعداد التقرير.

**ب- التحديد:**

يجب على الوحدة أن تحدد المعلومات عن المعاملات أو الأحداث أو الظروف التي تهم المستثمرين ليتمكنوا من اتخاذ قرارات بناءة بالاعتماد على القوائم المالية والملاحظات المرفقة بها ، ونقطة البداية تحديد متطلبات *IFRS* المرتبطة بهذه المعاملات ، ويتمثل ناتج هذه الخطوة في مجموعة محتملة من المعلومات الهامة ، ويجب على الوحدة الموازنة بين التكلفة والعائد .

**ج-التقييم:**

يمر تقييم أهمية المعلومات بمرحلتين رئيسيتين هما :-

**المرحلة الأولى: تحديد أهمية العنصر:****المرحلة الثانية : تحديد الأولويات :****د-التنظيم:**

يجب على الوحدة أن تُعد مسودة للقوائم المالية في ضوء ما تم تحديده من العناصر الأكثر أهمية بالخطوة السابقة، ويجب على الوحدة أن تعمل على إيصال المعلومات للمستثمرين بشكل فعال، وهو ما يتطلب مراعاة ما يلي: -  
- التأكد من كون الأمور الهامة قد تم مراعاة مبادئ التواصل الفعال عند إدراجها بالقوائم المالية.

- تفصيل المعلومات بما يتفق مع ظروف الوحدة.  
- وصف معاملات الوحدة أو الأحداث أو الظروف بشكل مباشر ما أمكن ذلك بدون حذف أي معلومات هامة وبدون أي زيادة غير ضرورية في طول القوائم المالية.

- عنونة العلاقات بين أجزاء المعلومات المختلفة.  
- توفير المعلومات بشكل مناسب لها اما من خلال الجداول أو الإفصاح السردي.

- توفير المعلومات بطريقة تعزز لأقصى حد ممكن إمكانية المقارنة بين الوحدات وبين فترات التقرير.

- التأكد من أن المعلومات الهامة لم يتم حجبيها بالمعلومات غير الهامة. تتمثل مخرجات الخطوة (د) في مسودة القوائم المالية، ويجب أن تراعى الإدارة أن تنظيم المعلومات بطريقة غير واضحة يؤدي إلى أن تكون المعلومات أقل قابلية للفهم، وبالمثل فإن القوائم المالية تكون أقل قابلية للفهم إذا تم تجميع العناصر الهامة ذات الطبيعة أو الوظائف المختلفة معا .

**ه-المراجعة:**

إجراءات تقييم الأهمية ليست عمل هين وتتطلب إصدار حكم مهني بكل خطوة من خطوات التقييم وهو ما يتطلب قدر كبير من العمل والمشاورات، ويجب على الإدارة القيام بتقييم شامل مع استكمال كل خطوة من خطوات التقييم، كما يجب عليها أيضا مراجعة مسودة القوائم المالية (ناتج الخطوة د) من خلال الاعتماد على المعرفة والخبرة المتراكمة لديها فيما يتعلق بالمعاملات والأحداث والظروف وذلك لتحديد ما إذا كانت المعلومات الهامة قد تم تقديمها بالقوائم المالية وبالأولوية المناسبة ، وتؤدي خطوة المراجعة الى اتاحة الفرصة للإدارة للنظر



للصورة الشاملة للأداء والمركز المالي والتدفقات وكذلك إتاحة الفرصة للتراجع عن أي حكم تم إصداره ،

### ١٣- الإفصاح عن خطوات تقييم الأهمية النسبية:

وفقاً لما ورد بتوجيه الأهمية النسبية الصادر عن **ESMA 2011** فإن الوحدة يجب أن تفصح ضمن ملخص السياسات المحاسبية الهامة عن الإجراءات المتبعة لإصدار حكم مهني حول مدي أهمية المعلومات المعروضة بالقوائم المالية أو المفصح عنها بالملاحظات، ويؤكد **ESMA** على أن هذا الإفصاح سيضفي المزيد من الأهمية على الإفصاح عن السياسات المحاسبية كما أنه سيؤدي لتوفير إفصاح مطلوب توفيره وفقاً للفقرة ١١٧ من **IAS1** التي تنص على أن المنشأة يجب أن تفصح ضمن سياساتها المحاسبية الهامة عن **(ESMA, Nov. 2011, Op. Cit, P.p.11-12)**:

أ- أساس (أسس) القياس المستخدمة بإعداد القوائم المالية.

ب- السياسات المحاسبية الأخرى المستخدمة والتي تكون ملائمة لفهم القوائم المالية.

### ١٤- مراجعة الإفصاحات بكل فترة تقرير:

تجب على إدارة الوحدة المراجعة المستمرة كل فترة تقرير لمراحل وإجراءات العمل المتبعة عند تقييم الأهمية النسبية وذلك نظراً لتغير معايير الأهمية مع مرور الوقت، وترى مؤسسة **Accountability** إمكانية اشتراك استشاريين من داخل الوحدة أو من خارجها بهذا الإجراء وذلك لضمان التوصل لتقييم دقيق وذا مصداقية لمدي جودة مراحل وإجراءات تقييم النسبية بالفترة السابقة **(Accountability, Op. Cit, P.20)** ، بناء عليه تتحدد صياغة هذا الجزء من التوجيه المهني المقترح كما يلي:

يجب على الوحدة المراجعة السنوية لمراحل وإجراءات تقييم الأهمية النسبية وذلك في ظل تغير الظروف المحيطة بالوحدة أو تزايد احتياجات المستثمرين من المعلومات، وكذلك مراجعة مدى دقة نتائج تقييم الأهمية النسبية بالأعوام السابقة.

### القسم الخامس: الدراسة الاختيارية

يتناول الباحث فيما يلي التحقق من صحة فروض البحث من خلال تصميم قائمة استقصاء.

#### ١-مجتمع الدراسة:

يرى الباحث أن يتكون المجتمع المستقصى أرائه من الفئات التالية:

١-مستولي صناديق الاستثمار بشركات مساهمة تتداول أسهمها بالبورصة المصرية (كمقياس لأراء المستثمرين)

٢- رؤساء ومديري الحسابات بشركات تتداول أسهمها بالبورصة المصرية

٣- مكاتب المراجعة المعتمدة

٤- أكاديميين تخصص محاسبة مالية.

٥- مسئولو إدارات الإفصاح بالهيئة العامة لسوق المال والبورصة المصرية.

### ٢- تحديد العينة ونسبة الاستجابة لكل فئة:

١- مسئولو صناديق الاستثمار بشركات مساهمة (كمقياس لآراء المستثمرين)، وقد

بلغ عددهم ستة مسئولين، وتم توجيه الأسئلة لهم خلال المقابلات الشخصية.

٢- رؤساء ومديري الحسابات بشركات تتداول أسهمها بالبورصة المصرية، وقد وُجه

لهم عدد أربعون قائمة استقصاء، وقد تلقي الباحث الإجابات من اثنين وعشرون

رئيس أو مدير حسابات بنسبة استجابة بلغت ٥٥٪.

٣- مكاتب المراجعة المعتمدة، وقد وُجه لهم عدد عشرون قائمة استقصاء، وقد

تلقي الباحث الإجابات من تسعة مكاتب مراجعة بنسبة استجابة بلغت ٤٥٪.

٤- أكاديميين تخصص محاسبة مالية، وقد بلغ عددهم ستة عشر- عضو هيئة

تدريس، وتم توجيه الأسئلة لهم خلال المقابلات الشخصية.

٥- مسئولو إدارات الإفصاح بالهيئة العامة لسوق المال والبورصة المصرية، وقد بلغ

عددهم خمسة مسئولين، وتم توجيه الأسئلة لهم خلال المقابلات الشخصية.

### ٣- نسبة الاستجابة الاجمالية

بلغت نسبة الاستجابة الاجمالية ٦٦,٦ ٪.

### ٤- التحقق من صحة الفروض:

يتم التحقق من صحة الفروض من خلال تحليل إجابات عينة الدراسة على

الأسئلة الواردة بقائمة الاستقصاء، وتتحدد الفروض بما يلي:

#### الفرض الأول:

تمثل الأهمية النسبية مبدأً عاماً ينتشر بكافة مراحل إعداد التقارير المالية بمراحلها

الأربعة.

للتحقق من صحة هذا الفرض تم صياغة الأسئلة الأول، الثاني، الثالث، الرابع.

#### الفرض الثاني:

تؤدي التحديات الكثيرة المرتبطة بتطبيق مفهوم الأهمية النسبية الى صعوبة

إصدار المعدين للأحكام المهنية المرتبطة بهذا المفهوم وهو ما يمثل مدخلا رئيسيا

لمشكلة الإفراط بالإفصاح.

للتحقق من صحة هذا الفرض تم صياغة الأسئلة الخامس، السادس، السابع،

الثامن، التاسع.

**الفرض الثالث:**

يمثل التعريف المقترح للأهمية النسبية مدخلا هاما لعلاج مشاكل تطبيق الأهمية النسبية.

للتحقق من صحة هذا الفرض تم صياغة الأسئلة العاشر، الحادي عشر، الثاني عشر، الثالث عشر، الرابع عشر، الخامس عشر.

**الفرض الرابع:**

يعتبر إصدار توجيه مهني الزامي وفقا لدعائم المحددة مدخلا رئيسيا لعلاج مشاكل إصدار المعدون الاحكام المهنية المرتبطة بقرارات الأهمية النسبية.

للتحقق من صحة هذا الفرض تم صياغة الاسئلة السادس عشر، السابع عشر، الثامن عشر، التاسع عشر، العشرون.

**الفرض الخامس:**

تمثل محتويات التوجيه المهني المقترح للأهمية النسبية دعامة هامة يمكن أن تساهم بترشيد الاحكام المهنية المرتبطة بقرارات الأهمية النسبية.

للتحقق من صحة هذا الفرض تم صياغة الأسئلة الحادي والعشرون، الثاني والعشرون، الثالث والعشرون، الرابع والعشرون، الخامس والعشرون، السادس والعشرون.

**أولاً-الإحصاءات الوصفية و نتائج اختبار كا-تربيع Chi-Square Test:**

يتضمن الجدول (١) الإحصاءات الوصفية (الوسط الحسابي والانحراف المعياري) لإجابات عينة الدراسة عن أسئلة الاستقصاء المتعلقة ، إضافة لنتائج اختبار كا-تربيع Chi-Square Test (الإحصاءات الوصفية و نتائج اختبار كا-تربيع ملحق (١) وقد جاء ترتيب أهم تلك الفقرات فيما يتعلق بكل فرض كما يلي:

## جدول (١) الإحصاءات الوصفية ونتائج اختبار كا-تربيع Chi-Square Test

اختبار كا-تربيع Chi-square Test		الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	السئلة
المعنوية	القيمة			مجموعة الأسئلة المرتبطة بالفرض الأول:
٠,٠٠٠	٥٤,٠٦٩	٠,٨٤١	٤,١٧	Q١
٠,٠٠٠	٣٩,٧٥٩	٠,٩٢٣	٤,٠٩	Q٢
٠,٠٠٠	٧٠,٦٢١	٠,٦٢٦	٤,٤٥	Q٣
٠,٠٠٠	٥٢,٠٠٠	٠,٧٩٥	٤,٠٠	Q٤
				مجموعة الأسئلة المرتبطة بالفرض الثاني:
٠,٠٠٠	٦٨,٥٥٢	٠,٦٧١	٤,٣٨	Q٥
٠,٠٠٠	١٢,١٧٢	١,٥٤٨	٣,٧٦	Q٧
٠,٠٠٠	٦٤,٤١٤	٠,٧٦٧	٤,٢١	Q٩
				مجموعة الأسئلة المرتبطة بالفرض الثالث:
٠,٠٠٠	٦٢,٨٦٢	٠,٨٢٧	٣,٩٨	Q١٠
٠,٠٠٥	٤٩,٤١٤	٠,٩٠٢	٣,٦٩	Q١٢
٠,٠٠٠	٣٩,٠٦٩	٠,٩١٢	٣,٩٠	Q١٤
٠,٠٠٠	٣٤,٧٥٩	١,١١٢	٣,٥٢	Q١٥
				مجموعة الأسئلة المرتبطة بالفرض الرابع:
٠,٠٠٠	٦٢,٣٤٥	١,٠٩٧	٣,٧٦	Q١٦
٠,٠٧٣	٨,٥٥٢	١,٣١٤	٣,٦٩	Q١٨
٠,٠٠٢	١٧,٣٤٥	١,٢٤٣	٤,٢٩	Q٢٠
				مجموعة الأسئلة المرتبطة بالفرض الخامس:
٠,٠٠٠	٥٨,٣٧٩	١,٠٩٣	٣,٧٨	Q٢١
٠,٠٠٠	٦٢,٣٤٥	١,٠٢٢	٣,٧٩	Q٢٣
٠,٠٠٠	٨٠,٧٩٣	٠,٨٨٧	٣,٩٥	Q٢٥
٠,٠٠٠	٥٨,٧٢٤	٠,٨١٤	٤,٠٧	Q٢٦

**ويتبين من الجدول السابق:****فيما يتعلق بالإحصاءات الوصفية:**

موافقة معظم أفراد العينة على جميع الفقرات المتعلقة بمحاور الاستقصاء ويتضح ذلك من خلال ارتفاع قيم الوسط الحسابي لكل الفقرات (أكبر من ٣).

**أما فيما يتعلق بنتائج اختبار كا-تربيع *Chi-Square Test*:**

يتضح أنه توجد فروق بين التكرارات الموزعة على درجات الموافقة على كل فقرة من فقرات الاستقصاء وذلك لصالح الآراء الموافقة على كل فقرة، كما تشير نتائج اختبار كا-تربيع إلى أن هذه الفروق تعتبر معنوية وذات دلالة إحصائية، حيث أن مستوى المعنوية أقل من ٥٪، ومن ثم فإن الغالبية يرون صحة فروض الدراسة، بناء عليه يتم قبول فروض الدراسة.

**ثانيا-المقارنة بين آراء فئات الدراسة:**

لاختبار معنوية الفروق بين آراء فئات الدراسة الخمسة (مسئولي صناديق الاستثمار، رؤساء ومديري الحسابات، مكاتب المراجعة المعتمدة، أكاديميين تخصص محاسبة مالية، مسئولو إدارات الإفصاح بالهيئة العامة لسوق المال والبورصة المصرية) حول مشاكل تطبيق مفهوم الأهمية النسبية ومقترحات علاجها، فقد تم استخدام اختبار كروسكال - واليس *Kruskal-Wallis*، ويستخدم هذا الاختبار لاختبار معنوية الفروق بين أكثر من فئتين، وإذا كانت نتيجة اختبار كروسكال - واليس معنوية (وذلك عندما تكون  $Sig. < 0.05$ ) فإن ذلك يعني أن الفروق بين الفئات الأربع معنوية، وتكون تلك الفروق لصالح الفئة ذات أكبر متوسط رتب *Mean Rank*.

وقد تبين أن نتيجة اختبار كروسكال - واليس غير معنوية (ملحق ٢) حيث أن مستوى المعنوية أكبر من ٥٪ لجميع الفقرات، مما يشير إلى عدم وجود فروق معنوية بين الفئات الخمسة من حيث آرائهم فيما يتعلق بمشاكل تطبيق مفهوم الأهمية النسبية ومقترحات علاجها، ويستثنى من ذلك الفقرات الثالثة (الفرض الأول)، السادسة (الفرض الثاني)، الثامنة عشر (الفرض الرابع) حيث أن قيمة المعنوية أقل من ٥٪ مما يشير لوجود فروق معنوية بين الفئات الخمسة، وتفسر تلك الفروق بالفرضين الأول والثاني لصالح آراء مكاتب المراجعة، كما تفسر بالنسبة للفرض الرابع لصالح آراء رؤساء ومديري الحسابات، بناء عليه فإنه يمكن استنتاج أنه لا توجد اختلافات بين آراء الفئات الخمسة حول:

١- اعتبار مفهوم الأهمية النسبية مفهوم منتشر يرتبط تطبيقه بالكثير من المشاكل التي يترتب عليها تفاقم مشكلة الإفراط بالإفصاح.

- ٢- الموافقة على تعريف الأهمية النسبية المقترح نظرا لدوره في الحد من مشاكل تطبيق الأهمية النسبية.
- ٣- الموافقة على إصدار ومحتويات التوجيه المهني الإلزامي لضبط الاحكام المهنية الصادرة عن المعدين والمتعلقة بالأهمية النسبية.

### القسم السادس: الخلاصة والنتائج والتوصيات

#### خلاصة البحث:

تمثل هدف البحث في تحديد مشاكل تطبيق مفهوم الأهمية النسبية، إضافة الى محاولة اقتراح علاج لهذه المشاكل من خلال اقتراح تعديل لتعريف الأهمية النسبية، وكذلك اقتراح وإعداد توجيه مهني لإرشاد المعدين عند إصدار احكامهم المهنية المرتبطة بمفهوم الأهمية النسبية، ولتحقيق هذا الهدف تم تقسيم البحث إلى خمسة أقسام على النحو التالي:

**القسم الأول** تناول منهجية البحث، كما تناول **القسم الثاني** تحديد السمات الرئيسية للأهمية النسبية وذلك كمدخل لإيجاد مداخل لعلاج مشاكل تطبيقها، و تناول **القسم الثالث** المقترح الأول لعلاج مشاكل تطبيق الأهمية النسبية والمتمثل في تعديل تعريف الأهمية النسبية الوارد بالفقرة السابعة بـ **IAS1**، وتضمن **القسم الرابع**: عرض لدعائم بناء التوجيه المهني المقترح لضبط احكام الأهمية النسبية وتلا ذلك عرض لمكونات هذا التوجيه المقترح، وأخيرا تضمن **القسم الخامس** الدراسة الاختبارية للتحقق من صحة فروض البحث باستخدام الإحصاءات الوصفية، وكذلك تم استخدام اختبار **Chi-Square Test** وأخيرا تم استخدام اختبار كروسكال - واليس **Kruskal-Wallis**.

#### نتائج البحث:

- توصل الباحث من خلال الدراستين النظرية والاختبارية إلى النتائج التالية:**
- ١- يرتبط تقييم الأهمية النسبية ببيئة الممارسة بالكثير من المشاكل
  - ٢- تؤدي مشاكل تطبيق الأهمية النسبية وخوف المعدين من المساءلة الى توفير كافة متطلبات الإفصاح الواردة بالمعايير بغض النظر عن مدى أهميتها وهو ما يؤدي بدوره لتفاقم مشكلة الإفراط بالإفصاح .
  - ٣- يؤدي التعريف المقترح للأهمية النسبية للمساهمة في حل مشاكل تطبيق الأهمية النسبية حيث تم التركيز على تعريف ما هي المعلومات الهامة، كما تم تحديد المستخدمين بالمستثمر الرشيد لضمان الحد من الإفراط بالإفصاح مع تعدد فئات المستخدمين، وأخيرا فقد تم استبدال مصطلح **Could** بمصطلح **Would** وهو ما يتوقع أن يؤدي لرفع حد الأهمية النسبية.

٤- يؤدي التوجيه المهني الإلزامي المقترح دوراً هاماً لضبط احكام الأهمية النسبية التي يصدرها المعدون وهو ما تفتقده بيئة الممارسة حالياً.

### التوصيات:

- ١- تقييم التعريف المقترح للأهمية النسبية من خلال لجنة مراجعة معايير المحاسبة والمراجعة المصرية، وذلك تمهيداً لتعديل تعريف الأهمية النسبية الوارد بالمعيار المحاسبي المصري الأول.
- ٢- إدراج تعريف الأهمية النسبية المقترح ضمن الفقرات المتعلقة بمتطلبات العرض العادل بالمعيار المحاسبي المصري الأول، وذلك اعتماداً على كون الأهمية النسبية أحد أهم مقومات تحقق العرض العادل بالتقارير المالية.
- ٣- تقييم التوجيه المهني المقترح لضبط أحكام الأهمية النسبية من خلال لجنة مراجعة معايير المحاسبة والمراجعة المصرية.
- ٤- إصدار التوجيه المقترح كإرشاد تنفيذي الزامي **Mandatory Implementation Guidance** على ان يدرج كأحد ملاحق المعيار المحاسبي المصري الأول، إضافة الى النص بتعريف الأهمية النسبية على ان تطبيق هذا التوجيه المهني يمثل أحد متطلبات العرض العادل الواردة بالمعيار المحاسبي المصري الأول.
- ٥- تبني إدارة البورصة المصرية لهذا التوجيه المهني وإلزام الشركات المساهمة المصرية التي تتداول أسهمها بالبورصة بتطبيق هذا التوجيه، إضافة الى إلزام الشركات بالإفصاح عن مدى الالتزام بتطبيق التوجيه المهني ضمن الإفصاح عن السياسات المحاسبية الهامة بالملاحظات.

### المراجع

#### ١-Periodicals

- Andrew A. Acito , Jeffrey J. Burks, W. Bruce Johnson, The Materiality of Accounting Errors: Evidence from SEC Comment Letters, **Contemporary Accounting Research** ,Volume ٣٦, Issue ٢, Summer ٢٠١٩.
- Brennan, Niamh; Gray, S. J., The impact of materiality: accounting's best kept secret, **Journal of Accounting Research**, IV (١), ٢٠٠٧.
- Faux, J. Environmental event materiality and decision-making. **Managerial Auditing** (٣), Journal ٢٧, ٢٠١٢.



- Gunther, Samuel P, What Is Materiality? SEC & PCAOB v. FASB & ASB, *Accounting Policy & Practice Report 8.11*, May ٢٥, ٢٠١٢.
- Jordi Morrós Ribera, Materiality in sustainability reporting: multiple standards and looking for common principles and measurement. The case of the seven biggest groups in Spain, *EUROPEAN ACCOUNTING AND MANAGEMENT REVIEW*, VOLUME ٤, ISSUE ١, ARTICLE ٦, ١٠٨-١٤٧, NOVEMBER ٢٠١٧.
- Josef Baumüller, Michaela-Maria Schaffhauser-Linzatti, In search of materiality for nonfinancial information—reporting requirements of the Directive ٢٠١٤/٩٥/EU, *The journal Sustainability Management Forum (SMF)*, ٢٦, Aug. ١٣ ٢٠١٨.
- Popa Irimie Emil, Şpan Georgeta Ancuţa, Fulop Melinda Timea, QUALITATIVE FACTORS OF MATERIALITY - A REVIEW OF EMPIRICAL RESEARCH, *Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica*, ١٢(١), ٢٠١٠.
- Robert J. Bloomfield, A Pragmatic Approach to More Efficient Corporate Disclosure, *Accounting Horizon*, Vol. ٢٦, No. ٢, June ٢٠١٢.
- Saher Aqel, Auditors' Assessments of Materiality Between Professional Judgment and Subjectivity, *Accounting and Auditing AUDOE*, Vol ٧, No. ٤/٢٠١١.
- Shane Heitzman, Charles Wasley, Jerold Zimmerman, The joint effects of materiality thresholds and voluntary disclosure incentives on firms' disclosure decisions, *Journal of Accounting and Economics*, Volume ٤٩, Issues ١-٢, February ٢٠١٠.
- Susie Ruqun Wu, Changliang Shao, Jiquan Chen, *Sustainability Review*, ٣٢٣٣, Oct ٢٠١٨.
- Wally Auskas, Shades of materiality, *Canadian Accounting Perspectives* ٢, ٢, ٢٠٠٣.
- William F. Messier Jr, Nonna Martinov-Bennie, Aasmund Eilifsen, A Review and Integration of Empirical Research on Materiality: Two Decades Later, *Auditing A Journal of Practice & Theory*, August ٢٠٠٥.

**٢-Others:**

- **Accountability**, Redefining Materiality II: Why it Matters, Who's Involved, and What It Means for Corporate Leaders and Boards, August ٢٠١٣.
- Chiara Mio and Marco Fasan, Materiality from financial towards non-financial Reporting, **Working Paper Department of Management at Università Ca' Foscari Venezia n. 19/2013** , October ٢٠١٣.
- Chiara Mio , Marco Fasan, The Determinants of Materiality Disclosure in Integrated Corporate Disclosure, **Department of Management, Università Ca' Foscari Venezia Working Paper No. 2014/9**, Jun ٢٠١٤.
- **Deloitte Touch** , Exposure Draft ED/٢٠١٧/٦ Definition of Material, ١ December ٢٠١٧.
- **Deloitte Touch**, Exposure Draft – IFRS Practice Statement – Application of Materiality to Financial Statements February ١٩ .٢٠١٦.
- **Ernst & Young Global Limited (EY)**, Improving disclosure Effectiveness, July ٢٠١٤.
- **Ernst & Young Global Limited (EY)**, Invitation to comment – Exposure Draft ED/٢٠١٥/٨ - IFRS Practice Statement: Application of Materiality to Financial Statements, February ٢٦. ٢٠١٦.
- **European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG)**, ED/٢٠١٧/٦ Definition of Material - Proposed amendments to IAS ١ and IAS ٨ , ٢٣ January ٢٠١٨.
- **European Financial Reporting Advisory Group EFRAG**, Re: Disclosure Initiative (Proposed amendments to IAS ١), July. ٢٢. ٢٠١٤.
- **European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG)**, Re: ED/٢٠١٧/٦ Definition of Material - Proposed amendments to IAS ١ and IAS ٨, January ٢٣, ٢٠١٨.
- **European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG)**, Re: Exposure Draft ED/٢٠١٥/٨ IFRS Practice Statement: Application of Materiality to Financial Statements, ٨ March ٢٠١٦.

- **European Securities and Market Authority (ESMA)**, Consultation Paper Considerations of materiality in financial reporting, Nov, ٢٠١١.
- **European Securities and Market Authority (ESMA)**, Feedback Statement: Considerations of materiality in financial reporting, Feb. ١٤, ٢٠١٣.
- **European Securities and Market Authority (ESMA)**, Ref: Exposure Draft IFRS Practice Statement: Application of materiality to Financial Statements, , February ١٩, ٢٠١٦.
- **European Securities and Markets Authority (ESMA)**, The IASB's Exposure Draft Proposed Amendments to IAS ١ - Presentation of Financial Statements under the Disclosure Initiative, June. ٢٣, ٢٠١٤.
- **Financial Accounting Standards Board (FASB)**, Conceptual Framework for Financial Reporting: Chapter ٣: Qualitative Characteristics of Useful Financial Information, August ٢٠١٨.
- **Financial Accounting Standards Board (FASB)**, Conceptual Framework for Financial Reporting: Chapter ٣: Qualitative Characteristics of Useful Financial Information, September ٢٤, ٢٠١٥.
- **Financial Accounting Standards Board (FASB)**, Conceptual Framework for Financial Reporting: Statement of Financial Accounting Concepts No. ٨: Chapter ٨, Notes to Financial Statements, August ٢٠١٨.
- **Financial Accounting Standards Board (FASB)**, FASB Chair Examines Cost-Benefit Analysis and Disclosure Overload, July. ١٠, ٢٠١٢.
- **Financial Accounting Standards Board (FASB)**, Notes to Financial Statements(Topic ٢٣٥): Assessing Whether Disclosures Are Material, September ٢٤, ٢٠١٥.
- **Financial Reporting Council (FRC)**, **Cutting Clutter**, Combating clutter in annual reports, ٢٠١١.
- **Financial Reporting Council (FRC)**, **louder than Words: Principles and actions for making corporate reports less complex and more relevant**, ٢٠٠٩.

- **Financial Reporting Council (FRC)**, Request for information on the application of materiality, ٣ June ٢٠١٤.
- **Financial Reporting Council FRC**, Response to Exposure Draft 'Disclosure Initiative (Proposed amendments to IAS ١)', July ٧, ٢٠١٤.
- **Financial Reporting Council (FRC)**, Thinking about disclosures in a broader context, October ٢٠١٢.
- **Global Reporting Initiative (GRI)**, GRI ١٠١: FOUNDATION, ٢٠١٦
- **Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW)**, ED/٢٠١٧/٦ Definition of Material - Proposed amendments to IAS ١ and IAS ٨, January ١٥, ٢٠١٨.
- **Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW)**, Financial Reporting Disclosure s: Market and Regulatory Failures information for better markets initiative, December ٢٠١٣.
- **Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW)**, FRED ٥٣ Draft Amendments to FRS ١٠١ Reduced Disclosure Framework, March. ٢١. ٢٠١٤.
- **Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW)**, GUIDANCE ON MATERIALITY IN FINANCIAL REPORTING BY UK ENTITIES, ٢٠٠٨.
- **Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW)**, Rep ٤٢/١٦ Application of Materiality to Financial Statements, February, ١٢, ٢٠١٦.
- **International Accounting Standards Board (IASB)**, CMAC meeting, Disclosure Initiative: Materiality, ٢٧ February ٢٠١٤ .
- **International Accounting Standards Board (IASB)**, Conceptual Framework for Financial Reporting, March ٢٠١٨.
- **International Accounting Standards Board (IASB)**, Definition of Material Proposed amendments to IAS ١ and IAS ٨, September ٢٠١٧.
- **International Accounting Standards Board, IASB**, Disclosure Initiative amendments to IAS ١, Dec. ٢٠١٤.
- **International Accounting Standards Board (IASB)**, Disclosure Initiative: Materiality, ٢٠١٥.

- **International Accounting Standards Board, IASB**, Disclosure Initiative: Proposed amendments to IAS ١: feedback summary Sep. ٢٠١٤.
- **International Accounting Standards Board, IASB**, Disclosure Initiative: Proposed amendments to IAS ١, March, ٢٠١٤.
- **International Accounting Standards Board (IASB)**, IFRS Practice Statement, Application of Materiality to Financial Statements, Oct, ٢٠١٥.
- **International Accounting Standards Board (IASB)**, Materiality, Oct, ٢٠١٤
- **International Accounting Standards Board (IASB)**, **Practice Statement 2**, Making Materiality Judgements, September ٢٠١٧.
- **International Accounting Standards Board (IASB)**, STAFF PAPER: Disclosure Initiative: Materiality, November ٢٠١٤.
- **International Accounting Standards Board (IASB)**, STAFF PAPER: Disclosure Initiative: Materiality- Responses from national standard-setters, ٢٢-٢٤ September ٢٠١٤.
- **International Integrated Reporting Council, (IIRC)**, Materiality Background paper for <IR>, March ٢٠١٣.
- **International Integrated Reporting Council, (IIRC)**, Materiality in <IR> Guidance for the preparation of integrated reports, November ٢٠١٥ .
- **KPMG**, Comment letter, Discussion paper DP/٢٠١٧/١: Disclosure Initiative: Disclosure Principles, October, ٢, ٢٠١٧.
- **KPMG**, Comment Letter on Exposure Drafts: “Conceptual Framework for Financial Reporting – Chapter ٣: Qualitative Characteristics of Useful Financial Information” (File Reference No. ٢٠١٥-٣٠٠), December ٨, ٢٠١٥,
- **KPMG**, Comment Letter on Exposure Draft ED/٢٠١٧/٦ Definition of Material (Proposed amendments to IAS ١ and IAS ٨), ١٥ January ٢٠١٨.
- **KPMG**, Comment Letter on Exposure Draft ED/٢٠١٥/٨ IFRS Practice Statement: Application of Materiality to Financial State, February ١٩. ٢٠١٦.

- **KPMG**, Sustainable Insight The essentials of materiality assessment, ٢٠١٤.
- **PWC**, Expostire Draft: IFRS Practice Statement: Application of materiality to financial statements (ED/٢٠١٥/٨), ٢٦ February ٢٠١٦
- **SECURITIES AND EXCHANGE COMMISSION (SEC)**, File Reference No. ٢٠١٥-٣٠٠, Proposed Amendments by the FASB to Concepts Statement No. ٨, Conceptual Framework for Financial Reporting, July ١١, ٢٠١٧.
- **SECURITIES AND EXCHANGE COMMISSION (SEC)**, SEC Staff Accounting Bulletin: No. ٩٩ – Materiality, August ١٢, ١٩٩٩.
- **The Australian Accounting Standards Board (AASB)**, IASB ED/٢٠١٥/٨ IFRS Practice Statement: Application of Materiality to Financial Statements, March ٤, ٢٠١٦.
- **The Chartered Financial Analyst Institute, CFA**, A Comprehensive Business-Reporting Model Financial Reporting for Investors, July ٢٠٠٧.
- **The Chartered Financial Analyst Institute, CFA**, Financial Reporting Disclosures Investor Perspectives on Transparency, Trust, and Volume, July. ٢٠١٣.
- **The International Organization of Securities Commissions (IOSCO)**, RE: Practice Statement: Application of Materiality to Financial Statements, ٢٩ March ٢٠١٦