



# مجلة البحوث المالية والتجارية

## المجلد (25) – العدد الأول – يناير 2024



تقييم مدي فعالية مبادرة الإفصاح في الحد من الحمل الزائد للمعلومات  
بالتقارير المالية

**Evaluation of the effectiveness of the disclosure  
initiative in reducing information overload in financial  
reports**

الباحثة/ هبة سعد حسن العوادلى  
المدرس المساعد بقسم المحاسبة

مرشح للدكتوراه

كلية التجارة- جامعة بورسعيد- قسم المحاسبة

إشراف

أ.م.د/ نورهان على المر  
أستاذ المحاسبة والمراجعة المساعد بالكلية  
كلية التجارة- جامعة بورسعيد

أ.د/ زين العابدين فارس  
أستاذ المحاسبة المالية المتفرغ  
كلية التجارة- جامعة بورسعيد

2022-11-26	تاريخ الإرسال
2022-11-29	تاريخ القبول
رابط المجلة: <a href="https://jsst.journals.ekb.eg/">https://jsst.journals.ekb.eg/</a>	



## الملخص:

هدف البحث إلى التعرف على مفهوم وأسباب الحمل الزائد للمعلومات المحاسبية، وإجراء دراسة إنتقادية لمكونات مبادرة الإفصاح الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB، والوقوف على مدى ملائمة مبادرة الإفصاح في الحد من الحمل الزائد للمعلومات بالتقارير المالية. وتوصل البحث إلى أن مكونات مبادرة الإفصاح تعترتها العديد من أوجه القصور التي تقف دون تحقيق أهدافها ومن ثم ستحد من قدرتها على معالجة مشكلة الحمل الزائد للمعلومات المحاسبية؛ حيث اتسمت تعديلات معيار عرض القوائم المالية رقم (١) بالغموض وعدم الوضوح وعدم الإتساق والتناقض فيما بينها، كما أن التعديلات على معيار السياسات والتقديرات المحاسبية رقم (٨) غير كاملة من زاوية الإبقاء على تعريف السياسات المحاسبية كما هو، والذي يشوبه الغموض والتداخل بين مصطلحاته، والتعارض مع طبيعة معايير IFRS القائمة على أساس المبادئ، الأمر الذي سيمنع من التمييز بين السياسات والتقديرات المحاسبية.. علاوة على ذلك، يواجه إرشاد الممارسة الخاص بإصدار أحكام الأهمية النسبية العديد من الإنتقادات والتي تمثلت في كونه مازال غير إلزامي، وأنه مجرد من أى أدوات عملية تساعد المعدين على تطبيق الحكم الشخصي، كما أن تطبيق الأهمية النسبية يزيد من ممارسة المعدين للأحكام الشخصية مما يفرض الحاجة إلى ضمان حيادية التطبيق وموثوقية النتائج وهو ما لم تتطرق إليه الإرشاد.

كذلك توصل البحث إلى أن مبادرة الإفصاح ذات مساهمة جزئية ومحدودة في معالجة الحمل الزائد للمعلومات المحاسبية؛ إذ ركزت مكوناتها على معالجة بعض أسباب الحمل الزائد للمعلومات، كالقضاء على منهج الإفصاح ذات القائمة المرجعية checklist، وحسم مسألة تراكم متطلبات الإفصاح، التخفيف من تعقيد المعايير، مما سينعكس على ظاهرة تكرار الإفصاح وزيادة كمية الإفصاح، ومع ذلك ستكون هذه المساهمة الجزئية محدودة في ضوء القصور الموجهه لآليات المعالجة. كما تجاهلت بعض المسببات الأخرى كغياب التنظيم والمراجعة للإفصاح الإختياري وماينتج عنه من مرونة أمام الإدارة للتلاعب في الإفصاح في ظل تعدد دوافعها وعدم الإلتزام بأخلاقيات المهنة، الأمر الذي انعكس على التغافل عن بعض أبعاد الحمل الزائد للمعلومات كإنخفاض قابلية الإفصاح للقراءة وإدارة نغمة الإفصاح وغموضه.

الكلمات المفتاحية: مبادرة الإفصاح، الحمل الزائد للمعلومات المحاسبية.

## **Abstract**

The aim of the research is to identify the concept and causes of the overload of accounting information, to conduct a critical study of the components of the disclosure initiative issued by the International Accounting Standards Board (IASB), and to determine the appropriateness of the disclosure initiative in reducing the overload of information in financial reports.

The research concluded that the components of the disclosure initiative suffer from many deficiencies that stand in the way of achieving its objectives and thus will limit its ability to address the problem of overloading accounting information. As the amendments to the Standard for Presentation of Financial Statements No. (1) were characterized by ambiguity, lack of clarity, inconsistency and contradiction among them, and the amendments to the Standard of Accounting Policies and Estimates No. (8) are incomplete in terms of keeping the definition of accounting policies as it is, which is tainted by ambiguity and overlapping between its terms. And the contradiction with the principles-based nature of IFRS standards, which will prevent a distinction between accounting policies and estimates. Moreover, the practice guideline for issuing materiality judgments faces many criticisms, which are represented in the fact that it is still not mandatory, and that it is devoid of any Applied tools that helps preparers to apply personal judgment, and the application of materiality increases the practice of personal judgment by preparers, which imposes the need to ensure impartiality of application and reliability of results, which the guidance did not address.

The research also concluded that the disclosure initiative has a partial and limited contribution to addressing the overload of accounting information. Its components focused on addressing some of the causes of information overload. However, this partial contribution will be limited in view of deficiencies in the processing mechanisms. It also ignored some of the other causes, such as the absence of organization and review of voluntary disclosure, and the resulting flexibility in front of the administration to manipulate disclosure in view of the multiplicity of its motives and lack of commitment to professional ethics, which was reflected in the neglect of some dimensions of information overload, such as low readability of disclosure and managing the tone and ambiguity of disclosure.

**Key words:** Disclosure Initiative; Accounting Information Overload.



### أولاً: مشكلة البحث:

يعتبر الحمل الزائد للمعلومات بالتقارير المالية مشكلة جسيمة تقف حائلاً أمام تحقيق أهداف التقارير المالية ومن ثم ضعف كفاءتها وفعاليتها، مما دفع بالعديد من الجهات التنظيمية مثل مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB لإصدار مبادرة الإفصاح الهادفة إلى معالجة الحمل الزائد للمعلومات المحاسبية من خلال تخفيض متطلبات الإفصاح اعتماداً على تطبيق الأهمية النسبية؛ وعلى الرغم من أهمية هذه المبادرة إلا أنها تعرضت للعديد من الانتقادات التي تحد من فعاليتها في تحقيق أهدافها، الأمر الذي يستوجب ضرورة تقييم مكونات مبادرة الإفصاح للوقوف على مدى فعاليتها في معالجة الحمل الزائد للمعلومات المحاسبية.

### ثانياً: أهداف البحث:

يهدف هذا البحث إلى التعرف على ظاهرة الحمل الزائد للمعلومات المحاسبية وأسبابها، إجراء دراسة إنتقادية لعناصر مبادرة الإفصاح الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB، الوقوف على مدى ملائمة مبادرة الإفصاح في الحد من الحمل الزائد للمعلومات بالتقارير المالية.

### ثالثاً: حدود البحث:

في ضوء مشكلة البحث وأهدافه، تتمثل حدوده في:

لن يتناول البحث الإطار النظري للحمل الزائد للمعلومات بالتقارير المالية، ولكن سيقترص على المفهوم وأسباب حدوثه؛ كما أن البحث لن يتناول جميع مكونات مشروع التقارير المالية الأفضل الصادر عن IASB، ولكن سيقترص على مشروع مبادرة الإفصاح فقط.

### رابعاً: خطة البحث:

في ضوء مشكلة البحث وأهدافه وحدوده، تتمثل خطته في:

- المحور الأول: مفهوم وأسباب الحمل الزائد للمعلومات بالتقارير المالية.
- المحور الثاني: دراسة إنتقادية لمكونات مبادرة الإفصاح الصادرة عن IASB.
- المحور الثالث: مدى ملائمة مبادرة الإفصاح في الحد من الحمل الزائد للمعلومات بالتقارير المالية.

### المحور الأول: مفهوم وأسباب الحمل الزائد للمعلومات المحاسبية

تعددت تعريفات الحمل الزائد للمعلومات المحاسبية بين الباحثين في الفكر المحاسبي، ولا يوجد تعريف واضح ومحدد، حيث قامت كل دراسة بوضع تعريف للحمل الزائد للمعلومات المحاسبية

وفق مسببات حدوثه من وجهة نظر الدراسة فمثلاً يرى (Koholga& Jerry, 2016, p.56) بأن الحمل الزائد للمعلومات المحاسبية "حالة تحدث عند توفير كم هائل من المعلومات فى القوائم والتقارير المالية بشكل مبالغ فيه، ويترتب على ذلك صعوبة التوصل للمعلومات الملائمة لإتخاذ القرارات وهو ماينعكس سلباً على جودة هذا القرار". واتفقت دراسة (عيسى، ٢٠١٧، ص ٨٦٨) مع هذا التعريف، إلا أنها أضافت عامل القدرة على تشغيل الإفصاح، ولذلك عرفته بأنه "حالة تحدث كنتيجة طبيعية لتزايد مستوى الإفصاح فى التقارير المالية بشكل يحدث إضطراباً وتشتتاً ملحوظاً فى قدرة المستخدمين على التعرف على المعلومات الملائمة، وفى قدرتهم على تشغيل هذا الكم من الإفصاح للتوصل إلى القرار الملائم فى الوقت المناسب".

وفى ضوء ماتقدم، يمكن للباحثة التعبير عن الحمل الزائد للمعلومات بأنه زيادة مطردة فى كمية الإفصاح تلازمها انخفاض فى كل من جودة هذا الإفصاح، قابليته للقراءة، وزيادة فى الغموض والتكرار، بشكل يعوق قدرة مستخدمى التقارير المالية فى التعرف على المعلومات الملائمة ومعالجتها ودمجها فى عملية اتخاذ القرارات فى الوقت المناسب، مما يؤثر سلباً على جودة القرارات.

وفى هذا السياق، توجد العديد من الأسباب التى أدت إلى نشوء الحمل الزائد للمعلومات المحاسبية، ووفقاً للدراسات السابقة يمكن للباحثة تقسيم تلك الأسباب إلى التوسع فى الإفصاح بشقيه الإلزامى والإختياري؛ التوسع فى الإفصاح لتحقيق أغراض خاصة (التشويش المعلوماتى). وسيتم عرض تلك الأسباب كما يلى:-

#### ١- التوسع فى الإفصاح الإلزامى والإختياري:

أجمعت العديد من الدراسات السابقة على أن متطلبات الإفصاح الإلزامى (المتعلق بالوفاء بالمتطلبات القانونية والتنظيمية) ساهمت بشكل كبير فى الحمل الزائد للمعلومات المحاسبية، مما تسبب فى سوء فهم المستخدمين للتقارير المالية بدلاً من مساعدتهم فى فهم الأداء المالى؛ حيث قامت دراسة (Tschopp, Barney, & Dean, 2018, p. 56) بتحليل قابلية الملاحظات المتممة للقراءة بالشركات الأمريكية على مدى زمنى خمسة عشر عاماً، وتوصلت إلى انخفاض القابلية للقراءة بمرور الزمن، نظراً لزيادة متطلبات الإفصاح بالمعايير. كما أكدت دراسة (مشابط، ٢٠٢٣، صفحة ٩٢٠) على أن زيادة متطلبات الإفصاح بالمعايير المحاسبية أدت إلى إنخفاض قابلية الملاحظات المتممة للقراءة بالتقارير المالية المصرية. كذلك أوضحت دراسة (إبراهيم، صالح، و أحمد، ٢٠٢٣، ص ١٣٩٨) وجود زيادة فى حجم التقارير السنوية للشركات المصرية تعود إلى المتطلبات التنظيمية مثل قواعد الشركات، قواعد القيد بالبورصة.



وقد أسندت الدراسات السابقة ذلك إلى العديد من الأسباب التي تتمحور في؛ تفسير خاصية القابلية للمقارنة على أنها توحيد؛ تبنى المعدين سلوكاً حذراً خوفاً من الدعاوى القضائية وضغوط السمعة، وبالتالي عدم إستبعاد المعلومات حتى لو كانت غير هامة، وهو ما جعلهم يعتمدون على منهج الإفصاح القائم على إستخدام القائمة المرجعية (Wagner, 2019, P.273).

علاوة على ذلك، فقد أدى اعتماد معايير IFRS إلى تفاقم مشكلة الحمل الزائد للمعلومات المحاسبية، وهو ما أكد عليه الفكر المحاسبى؛ إذ استنتجت دراسة (Koholga & Jerry, 2016, p.59) أن اعتماد IFRS أدى إلى زيادة طول التقارير المالية، إذ زادت السياسات المحاسبية بنسبة ٩٥.٣٪، قائمة الدخل بنسبة ٨٤.٦٪، الملاحظات المتممة بنسبة ٧.٢٪، تقرير تعليقات مجلس الإدارة بنسبة ١٣.٣٪ وقائمة المركز المالى بنسبة ٩.٧٪؛ مما يدل على أن معايير التقارير المالية الدولية IFRS أدت إلى الحمل الزائد للمعلومات المحاسبية بالتقارير المالية للبنوك النيجيرية.

وفى نيوزيلاندا، أشارت دراسة (Morunga & Bradbury, 2012, p. 57) إلى تزايد حجم التقارير السنوية بعد تطبيق معايير IFRS بنسبة ٩٢٪، وهو ما ترتب عليه زيادة الحمل الزائد للمعلومات. وأيدت ذلك دراسة (Richards & Staden, 2015, p. 300) بأن اعتماد IFRS أدى إلى انخفاض قابلية التقارير المالية للقراءة، زيادة طول الإفصاح بنسبة ٨٠٪ وزيادة استخدام الجداول بنسبة ٨٥٪ فى الشركات النيوزيلاندية.

وفى مصر، أوردت دراسة (العقيلي، ٢٠١٧، ص ٣٧) أن معايير المحاسبة المصرية القائمة على معايير IFRS، أدت إلى زيادة طول الملاحظات المتممة للقوائم المالية، وهو ما انعكس على صعوبة قراءة تلك الملاحظات. أيضاً استندت دراسة (محمود، ٢٠١٨، ص ١٢٢) على أن تطبيق معايير المحاسبة المصرية خفض من المحتوى المعلوماتى للتقارير المالية. فى حين أفادت دراسة (السواح، ٢٠١٩، ص ٣١١) بوجود ارتباط موجب بين معايير IFRS وطول التقرير المالى، مما يدل على أنه كلما زادت متطلبات الإفصاح بمعايير IFRS زاد معها طول التقرير المالى.

هذا وقد أسندت الدراسات السابقة تفاقم مشكلة الحمل الزائد للمعلومات بعد اعتماد IFRS إلى العديد من الأسباب يمكن إجمالها فيما يلى:-

- إدخال متطلبات الإفصاح الإضافية مع عدم إلغاء المتطلبات الحالية، حيث يتم تناول الإفصاحات على أساس كل قضية على حدى، وتزداد هذه المشكلة تعقيداً بعدم وجود إطار افصاح شامل (Koholga& Jerry, 2016, p.59)

- اعتماد معايير IFRS على مدخل المبادئ، والذي يتسم بقلّة التفسيرات وإرشادات التطبيق، إيجاز المبادئ المحاسبية، زيادة الحكم والتقدير الشخصى لمعدى التقارير المالية، وذلك عند تحديد أسس الإعراف والقياس المحاسبى، إجراء تغييرات فى السياسات المحاسبية المستخدمة، مما يؤدي إلى ضرورة تفسير ذلك بالملاحظات المتممة، وهو ما يترتب عليه زيادة حجم التقارير المالية وتعقدها (عبد الونيس، ٢٠٢٠، ص ٣).

- وجود بعض المعايير المعقدة مثل معيار القيمة العادلة، معيار الأدوات المالية، الإفصاح عن المخاطر، وغيرها، والتي تحتاج إلى المزيد من الإفصاح ومن ثم زيادة فى طول الإفصاح (Impink, J. et al., 2022, p.9).

- تعقيد المعايير من حيث عدم وضوح صياغتها، التناقض بين بعض المعايير، تعدد بدائل القياس والإفصاح (سرور، ٢٠١٥، ص ٢٢٤)، مما أدى إلى تطبيق منخفض الجودة لمتطلبات تلك المعايير، الأمر الذى ترتب عليه الحمل الزائد للمعلومات المحاسبية.

ومن زاوية أخرى، أثبتت العديد من الدراسات السابقة بأن الإفصاح الاختياري الموسع أحد مسببات الحمل الزائد للمعلومات المحاسبية؛ حيث اتفق كلاً من (Guay et. al, 2016, (du Toit, E., et al., 2017, p.671); p.265 على أن زيادة متطلبات الإفصاح الاختياري تزيد من تعقيد التقارير المالية؛ وذلك لعدم التكامل بين المعلومات المالية والمعلومات غير المالية. وتوصلت دراسة (Nili pour et. al, 2020, p.105) إلى وجود ارتباط سلبى بين قابلية تقارير الإستدامة للقراءة وطول التقرير السنوى، مما يشير إلى أن الشركات ذات مستوى عالى من الإفصاح المستدام تكون تقاريرها أقل قابلية للقراءة. كما توصلت دراسة (Sun, 2022, p.2900) إلى أن اعتماد المبادرة العالمية لإعداد تقارير الاستدامة أدى إلى زيادة طول التقارير وانخفاض قابليتها للقراءة، وهو ما ترتب عليه حدوث الحمل الزائد للمعلومات المحاسبية.

وعلى الصعيد المحلى، أوضحت دراسة (سيد، العوام والجارحي، ٢٠٢٠، ص ١٩٣) بأن الزيادة فى مستوى الإفصاح الاختياري تؤدي إلى زيادة طول التقارير المالية، وأوضحت الدراسة أن هذه الممارسات قد تكون روتينية ولا تتضمن معلومات جوهرية. كما بينت دراسة (Alm El-Din



(et al, 2022, p.492) بأن زيادة الإفصاح الاختياري في التقرير السنوي يقلل من قابليته للقراءة، مما يترتب عليه الحمل الزائد للمعلومات المحاسبية.

وفي ذلك أرجعت العديد من الدراسات أسباب تفاقم الحمل الزائد للمعلومات في ظل الإفصاح الاختياري الموسع إلى مايلي:-

- عدم وجود إطار شامل ينظم الإفصاح الاختياري يمكن الرجوع إليه لمعرفة مايتعين الإفصاح عنه، وبالتالي يظل هذا الإفصاح خاضعاً لإدراك الإدارة وتقييمها للتكلفة والعائد (عز الدين، ٢٠٢٠، ص ٨).

- عدم وجود جهات تنظيمية للإلزام بإصدار التقارير غير المالية، ومن ثم فإن الفشل في تنظيم ممارسات الإفصاح الاختياري يؤدي إلى ممارسات خاطئة مثل (الإفصاح المعياري)، تعقيد التقارير السنوية، مما يؤثر سلباً على المستثمرين في فهم ومعالجة جميع المعلومات المتاحة (Alm El-Din et al, 2022, p.482).

- عدم وجود تنسيق موحد لمحتويات الإفصاح الاختياري، مما يوفر مرونة للمديرين من حيث المحتوى والشكل، وهو ما يؤدي إلى الاختلاف بين المنظمات من حيث الممارسة والقابلية للقراءة (Alm El-Din et al, 2022, p.482).

- أن الإفصاح الاختياري لا يتم مراجعته، وقائم على التقدير الشخصي لمعدى التقارير المالية (El-Sayed, D.H., et al., 2021, p.139).

## ٢- التوسع في الإفصاح لتحقيق أغراض خاصة (التشويش المعلوماتي)

تشير الكتابات في الفكر المحاسبي أن أحد أسباب حدوث الحمل الزائد للمعلومات المحاسبية هو تعمد معدى التقارير المالية لإحداث نوع من التشويش المعلوماتي في نموذج الإفصاح الإلزامي والإختياري (الجندي، ٢٠٢٠، ص ١٢)؛ حيث يستغل المديرين سلطتهم التقديرية تجاه تحديد شكل ومحتوى التقارير المالية، للتلاعب إستراتيجياً في حجم الإفصاح المحاسبي ومدى قابليته للقراءة عند إعداد التقارير المالية، مما يؤدي إلى تشتت وإرباك المستخدمين، ومن ثم عدم قدرتهم على إتخاذ القرارات الرشيدة، وفي هذه الحالة يطلق على التشويش الناتج بأنه تشويش متعمد لتحقيق أغراض خاصة (Lim, E. K., et al., 2018, p.79).

وعلى النقيض من ذلك، يمكن أن يكون التشويش غير متعمد من قبل الإدارة، فقد يرجع إلى ضعف الإحترافية المحاسبية في إعداد التقارير المالية لدى المعدين، وعلى الرغم من صعوبة التمييز بين التشويش المتعمد وغير المتعمد، إلا أن التشويش غير المتعمد هو الأقل ترجيحاً، نظراً لحذر المنظمة من مخاطر السمعة والتقاضى حال تعيينها لأشخاص غير محترفين في إعداد التقارير المالية (عبد الونيس، ٢٠٢٠، ص ٨).

هذا تتألف ظاهرة الحمل الزائد للمعلومات المحاسبية - في ضوء التعريف والأسباب - من مجموعة من الأبعاد، والتي يمكن إجمالها كلاً من زيادة كمية الإفصاح، إنخفاض القابلية للقراءة، تكرار الإفصاح، عدم توازن نغمة الإفصاح، وغموض الإفصاح.

وإجمالاً لما سبق، تخلص الباحثة إلى تعدد أسباب حدوث الحمل الزائد للمعلومات ما بين وجود كمية كبيرة من المعلومات الإلزامية والإختيارية تلازمها التعقيد والغموض والتكرار، بشكل يفوق القدرة الإدراكية المحدودة للمستخدمين على تشغيل ومعالجة تلك المعلومات؛ وأن هذه الحالة ترجع في الأصل إلى تعقيد المعايير، المرونة التي تسمح بها كل من المعايير والطبيعة الحكيمة للإفصاح الطوعي، مع عدم الإلتزام بأخلاقيات المهنة من قبل معدى ومراجعي التقارير المالية.

## المحور الثاني: دراسة إنتقادية لمكونات مبادرة الإفصاح الصادرة عن IASB.

تعتبر مبادرة الإفصاح جزء من المشروع الأكبر لمجلس معايير المحاسبة الدولية IASB المسمى "تحسين التواصل بالتقارير المالية"، حيث تم البدء بإصدارها عام ٢٠١٤ ومازل العمل عليها مستمر حتى الآن، وجاءت هذه المبادرة بهدف تحسين محتوى وفائدة الإيضاحات المتممة للقوائم المالية كمحاولة لعلاج مشكلة الحمل الزائد للمعلومات بالتقارير المالية. وتضمنت مبادرة الإفصاح مجموعة من العناصر التي تُعد بمثابة أدوات للتطوير تكفل علاج المشاكل بنموذج الإفصاح الحالي، حيث تمثلت هذه العناصر فيما يلي:-

١- تعديلات على معيار المحاسبة الدولي (١): عرض القوائم المالية IAS 1.

٢- تعديلات على معيار المحاسبة الدولي (٧): قائمة التدفقات النقدية IAS 7.

٣- تعديلات على المعيار الدولي (٨): السياسات والتقديرات المحاسبية IAS 8.

٤- مبادئ الإفصاح.

٥- بيان الممارسة (٢) كإرشاد مهني لإصدار أحكام الأهمية النسبية.

٦- مراجعة متطلبات الإفصاح بالمعايير الحالية.



وفيما يلي عرض وتقييم لعناصر مبادرة الإفصاح للوقوف على مزاياها وأوجه القصور بها  
العنصر الأول: تعديلات على معيار المحاسبة الدولي (1) عرض القوائم المالية IAS 1.  
أصدر مجلس IASB عام ٢٠١٤ تعديلات على معيار عرض القوائم المالية بهدف  
توضيح أن اشمال القوائم المالية على معلومات غير هامة سيحجب المعلومات الهامة؛ أن مفهوم  
الأهمية النسبية يطبق على القوائم المالية وإيضاحاتها؛ إزالة اللغة الناتج عنها فهم معدى التقارير  
المالية بوجود منهج موحد للإفصاح عن الإيضاحات؛ إدراج اللغة التي تسمح بالمزيد من المرونة  
فيما يتعلق بالإفصاح عن السياسات المحاسبية؛ إضافة متطلبات للمطابقة الخاصة الإفصاح عن  
صافى الديون (IASB, 2014). وقد تضمنت التعديلات على معيار عرض القوائم المالية تعديل  
البنود التالية؛ الأهمية النسبية والتجميع، هيكل ومحتويات القوائم المالية، هيكل الإيضاحات  
المتمة، السياسات المحاسبية، الشكل الكامل للقوائم المالية. وفيما يلي عرض وتقييم لهذه  
التعديلات بشئ من التفصيل:-

بالنسبة لبند الأهمية النسبية والتجميع: تمثلت تعديلاته في (IASB, 2014)؛ تعديل  
الفقرة (٣٠) بإضافة جملتين إحداهما تؤكد على أن المنشأة لا تحتاج إلى توفير إفصاح محدد إذا  
كان غير جوهرى حتى لو كان ضمن متطلبات معايير IFRS، والأخرى تحث المنشأة على ضرورة  
تقديم افصاحات إضافية في حال كانت متطلبات الإفصاح بمعايير IFRS غير كافية، وتتفق  
الباحثة مع المجموعة الإستشارية الأوروبية لإعداد التقارير المالية (EFRAG,2014) في أن  
إستخدام لفظ "لاحتياج المنشأة" يفشل في تحديد أهداف هذه التعديلات بشكل كامل، لأنه يشير  
إلى الإختيارية في التطبيق، لذلك يجب صياغة التعديلات بلغة واضحة وصريحة تسمح للمنظمات  
في النظر بعناية فيما إذا كان الإفصاح جوهرى أم لا؛ وكذلك إضافة الفقرة (٣٠ أ) حيث تضمنت  
توجيهات بضرورة مراعاة الحقائق والظروف ذات الصلة عند تجميع المعلومات في القوائم المالية،  
مع مراعاة القابلية للفهم من خلال عدم حجب المعلومات الهامة بمعلومات غير هامة. وتتفق  
الباحثة مع ما ذهبت إليه بعض المنظمات المهنية (Deloitte,2014; ACCA,2014) من أن  
هذا التعديل يفتقر للوضوح فيما يتعلق بالتفاعل بين تلك التوجيهات ومتطلبات توفير معلومات  
على أساس إجمالي بالمعايير الأخرى، وأنه يحتاج إلى إعادة صياغة بما يوضح ضرورة الحفاظ  
على خاصيتى الإتساق والقابلية للمقارنة بجانب القابلية للفهم وذلك للحد من التنوع في الممارسة  
بين المنظمات.

وبالنسبة لبند هيكل ومحتويات القوائم المالية: فتمثلت تعديلاته في (IASB, 2014)؛  
تعديل الفقرات (٥٤ - ٨٢) بحيث تم إعادة صياغة الفقرات المتعلقة بالمعلومات الواجب عرضها

بالقوائم المالية فحذفت عبارة " كحد أدنى" لتبدأ بـ [ يجب أن تشمل قائمة .... بنوداً مستقلة تعرض المبالغ التالية،،،]. وذلك بهدف تشجيع معدى التقارير المالية على تطبيق الأهمية النسبية على عناصر القوائم المالية وتوفير ما هو هام فقط، وترى العديد من المنظمات أن حذف عبارة "كحد أدنى" والإبقاء على عبارة "يجب أن تشمل" تفشل في تحقيق أهداف هذا التعديل، لأن هذه الصياغة تفيد الإلزام بضرورة توفير كافة البنود المعروضة، مما سيحد من قدرة المعدين على تحديد العناصر الهامة فقط وإزالة ما هو غير هام (E&Y, 2014; ICAEW, 2014) ، ولذلك تؤيد الباحثة هذا الإتجاه وترى ضرورة صياغة هذه التعديلات بلغة واضحة وصريحة؛ كما تمثلت التعديلات على هذا البند فى إضافة الفقرات (٥٥، ٨٥) حيث تناولت خصائص المجاميع الفرعية بكل قائمة من القوائم المالية، والمتمثلة فى وجوب أن تكون المجاميع الفرعية مكونة من بنود للمبالغ المثبتة وقياسها وفقاً لمعايير IFRS، وأن تكون معروضة بشكل واضح ومفهوم ومتسق من فترة لأخرى، وترى الباحثة أن الإعراف بالمجاميع الفرعية فى القوائم المالية والتي هى مقاييس بخلاف المنصوص عليها بمعايير IFRS مثل الربح قبل الفوائد والضرائب والإهلاك واهلاك الدين EBITAA، الربح قبل الفوائد والضرائب EBIT وغيرها من مقاييس الأداء البديلة، يساهم فى زيادة خاصية الملائمة لكونها قائمة على الإحتياجات المعلوماتية لمستخدمى التقارير المالية.

أما بالنسبة لبند هيكل الإيضاحات المتممة فكانت تعديلاته هي (IASB, 2014) ؛ تعديل الفقرة (١١٣) بإضافة جملة تحدد نهج عرض الإيضاحات المتممة بطريقة منظمة من خلال الأخذ فى الإعتبار الأثر على القابلية للفهم والمقارنة للقوائم المالية، ويهدف هذا التعديل إلى إعطاء مرونة للمنظمات فى تحديد هيكل الإيضاحات، وتتفق الباحثة مع ما توصلت إليه العديد من المنظمات المهنية (FRC,2014; ESMA, 2014; E&Y, 2014) بوجود تناقض فى هذا التعديل بين القابلية للفهم والقابلية للمقارنة، الأمر الذى سيقف حائلاً أمام تحقيق الهدف منه، خاصة فى ظل عدم وجود إرشاد مهنى يوضح كيفية إجراء موازنة بينهما؛ وكذلك تعديل الفقرة (١١٤) حيث تم عرض أمثلة على الترتيب المنظم للإيضاحات المتممة أو تجميعها، وتم إضافة طريقتين بجانب الطريقة المعهودة وهما إبراز الأنشطة الأكثر ملائمة لفهم الأداء المالى والمركز المالى مثل تجميع معلومات مع بعضها عن أنشطة تشغيلية معينة، تجميع المعلومات عن البنود المقاسة بصورة مشابهة مثل الأصول المقاسة بالقيمة العادلة. ويرى مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولى (IAASB, 2014) أن هذا التعديل ينطوى على وصف بديل لما ورد بالفقرة (١١٣) التى لا تفرض ترتيب معين للإيضاحات، ويفضل حذف الفقرة (١١٤) باعتبارها إمتداد للممارسة الحالية القائمة على فرض شكل معين لترتيب الإيضاحات، إلا أن الباحثة لا تؤيد ذلك الرأى، وترى أن



الفقرة (١١٤) ما هي إلا أمثلة على الترتيب المنظم للإيضاحات والذي يجب أن تعرضها المنظمة وفقاً للفقرة (١١٣)؛ بالإضافة إلى ذلك تم حذف الفقرة (١١٥) وتؤيد الباحثة ذلك لمنع التكرار مع ماورد بالفقرة ١١٣، ١١٤.

وفيما يتعلق ببند السياسات المحاسبية فكانت تعديلاته هي (IASB, 2014)؛ تعديل الفقرة (١١٧) بحذف كلمة "ملخص" من عبارة (ملخص السياسات المحاسبية)، للتأكيد على مرونة الإدارة في الإفصاح عن السياسات المحاسبية الهامة كجزء من الإيضاحات في أكثر من مكان، وعدم الالتزام بالإفصاح عنها في ملخص واحد فقط، ويرى معهد المحاسبين الإداريين (IMA) (2014) ضرورة الإفصاح عن السياسات المحاسبية في ملاحظة واحدة وعدم توزيعها في أكثر من مكان في الإيضاحات منعاً لتشتت مستخدمي التقارير المالية، إلا أن الباحثة تؤيد حذف كلمة "ملخص" وذلك لتحقيق القابلية للفهم والملائمة حال الإفصاح عن السياسات المحاسبية الهامة تحت كل بند من البنود المتعلقة بها؛ كما تم إضافة الفقرات (١١٧ أ، ١١٧ ب، ١١٧ ج، ١١٧ د، ١١٧ هـ) والتي تناولت تعريف السياسات المحاسبية الهامة ومستوياتها وإرشادات الإفصاح عنها، حيث حدد المجلس IASB أن السياسة المحاسبية الهامة هي السياسات المفيدة للمستخدمين لفهم القوائم المالية، وحدد ثلاثة مستويات للسياسات المحاسبية كالتالي:-

المستوى الأول: السياسات اللازمة لفهم المعلومات بالقوائم المالية والتي ترتبط بالعناصر والأحداث الهامة (كالسياسات التي تتغير خلال الفترة، السياسات المختارة من بدائل تسمح بها معايير IFRS، السياسات القائمة على تقديرات وافترضات هامة، السياسات المطورة وفقاً لمعيار IAS8 في ظل غياب معيار محدد يتم تطبيقه).

المستوى الثاني: سياسات محاسبية ليست ضمن المستوى الأول، لكنها تتعلق بالبنود والأحداث والمعاملات الهامة للقوائم المالية بسبب مبلغها أو طبيعتها.

المستوى الثالث: السياسات المحاسبية المستخدمة من قبل الوحدة عند إعداد القوائم المالية وغير مدرجة بالمستويين الأول والثاني وتتعلق بمعاملات وأحداث غير هامة.

وأكد المجلس IASB على أنه يجب الإفصاح عن السياسات في المستوى الأول والثاني وإعتبارها لازمة لفهم القوائم المالية، أما السياسات الخاصة بالمستوى الثالث فيجب أن تُفصل عن السياسات الهامة ويتم الإفصاح عنها بملاحظة منفصلة أو في نهاية الإيضاحات. وتؤيد الباحثة هذا التعديل لأنه يساعد معدى التقارير المالية على التمييز بين السياسات المحاسبية الهامة وغير الهامة، الأمر الذي سيحد من إغراق التقارير المالية بالمعلومات غير الملائمة، خاصة إذا تم

النظر في وجوب الإفصاح عن المستوى الثالث من السياسات المحاسبية على المواقع الإلكترونية وعدم تضمينه بالتقارير المالية.

وأيضاً تم حذف الفقرة (١٢٠) بالكامل والتي كانت تتناول أمثلة عن السياسات المحاسبية الهامة نظراً لفشلها في تقديم إرشادات مفيدة عن تحديد السياسات المحاسبية الهامة. وتؤيد الباحثة حذف هذه الفقرة بناءً على القصور الموجهه لها، ولمنع الإزدواجية مع التعديلات المقترحة على الفقرات السابقة.

أما بند الشكل الكامل للقوائم المالية فتمثلت تعديلاته في (IASB, 2014) تعديل الفقرة (٧) وذلك بتعديل مفهوم الأهمية النسبية وإضافة فقرات تفسيرية له، حيث نص التعريف الجديد على أن "المعلومات تعتبر هامة إذا كان من المتوقع بشكل معقول أن يؤثر حذفها أو تحريفها أو حجبها على القرارات التي يتخذها المستخدمون الرئيسيين للقوائم المالية". وبشأن الفقرات التفسيرية فقد تناولت الإعتبارات التالية؛ أن الأهمية النسبية تعتمد على طبيعة أو حجم المعلومات أو كلاهما؛ يتم حجب المعلومات إذا أرسلت بشكل له تأثير مماثل للحذف أو التحريف على المستخدمين الرئيسيين للقوائم المالية، ومن أمثلة ذلك (الإفصاح بلغة غامضة وغير واضحة ومشتمت عبر القوائم المالية، التجميع غير المناسب للعناصر غير المتشابهة، التصنيف غير المناسب للعناصر المتشابهة، تقليل القابلية للفهم بإخفاء المعلومات الهامة بالكثير من المعلومات غير الهامة)؛ المستخدمين الرئيسيين الموجهه لهم القوائم المالية ذات الغرض العام هم المستثمرين، المقرضين، الدائنين الحاليين والمرتقبين، ذوي معرفة معقولة بالأنشطة الإقتصادية والتجارية.

وتؤيد الباحثة التعريف الحديث للأهمية النسبية، لأن إضافة عبارة "يتوقع بشكل معقول" سترفع حد الأهمية النسبية وتركز على توفير ما يتوقع أن يؤثر على قرارات المستخدمين الرئيسيين، وأن إضافة مصطلح "الحجب" سيضيف عاملاً جديداً للأهمية النسبية بجانب الحذف والتحريف، مما سيؤدى إلى الحد من إغراق التقارير المالية بالمعلومات غير الملائمة، وبالتالي الحد من الحمل الزائد للمعلومات المحاسبية.

كذلك تم تعديل البند [هـ] من الفقرة (١٠) بحذف كلمة "ملخص" من عبارة (ملخص السياسات المحاسبية) عند تناول محتوى الإيضاحات المتممة كجزء من القوائم المالية الكاملة. وتؤيد الباحثة هذا التعديل لإتساقه مع التعديل على الفقرة (١١٧)، ودعمه لإمكانية الإفصاح عن السياسات المحاسبية في أكثر من مكان داخل الإيضاحات.



العنصر الثانى: تعديلات على معيار المحاسبة الدولية (٧) قائمة التدفقات النقدية IAS 7. فى يناير ٢٠١٦ نقح مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB معيار قائمة التدفقات النقدية بهدف تحسين المعلومات المقدمة لمستخدمى القوائم المالية عن الأنشطة التمويلية للشركة بقائمة التدفقات النقدية، وتوفير الإفصاح المساعد على فهم سيولة الشركة (IASB, 2014) وتمثلت هذه التعديلات فى ضبط الإفصاح عن التغيرات فى الإلتزامات الناشئة عن الأنشطة التمويلية، وذلك بإضافة الفقرات التالية (IASB, 2016)؛ إضافة الفقرة ٤٤أ التى ألزمت المنشأة بضرورة الإفصاح عن التغيرات فى الإلتزامات الناشئة عن الأنشطة التمويلية؛ إضافة الفقرة ٤٤ب التى تناولت أنواع التغيرات فى الإلتزامات الناشئة عن الأنشطة التمويلية وهى (التغيرات من التدفقات النقدية التمويلية، أثر التغيرات فى أسعار الصرف الأجنبى، التغيرات فى القيمة العادلة والتغيرات الأخرى)؛ إضافة الفقرة ٤٤ج التى عرضت تعريف الإلتزامات الناشئة عن الأنشطة التمويلية بأنها الإلتزامات التى تم تصنيف تدفقاتها النقدية أو سيتم تصنيف تدفقاتها النقدية المستقبلية على أنها تدفقات نقدية من الأنشطة التمويلية؛ إضافة الفقرة ٤٤د التى أوضحت آلية الإفصاح عن التغيرات فى الإلتزامات الناشئة عن الأنشطة التمويلية، وذلك بتقديم تحليل الحركة بين الأرصدة الإفتتاحية والختامية للإلتزامات الناشئة من أنشطة تمويلية فى قائمة المركز المالى؛ إضافة الفقرة ٤٤هـ التى تقتضى الفصل بين الإفصاح عن التغيرات فى الإلتزامات الأنشطة التمويلية وبين الإفصاح عن التغيرات فى الأصول والخصوم الأخرى.

ويرى عدد من المنظمات المهنية (E&Y, 2015; CFA-UK, 2015) أن هذه التعديلات ستمكن المستثمرين من الحصول على إفصاحات عن تحركات المديونية وسيولة الشركة خلال الفترة، وهو ما يعتبر جزء مهم من عملية تقييم المخاطر للمستثمرين ويلبى الحد الأدنى من متطلباتهم. وتتفق الباحثة مع هذا وتضيف بأنها ستساعد فى توفير معلومات ملائمة بقائمة التدفق النقدى مما يجعلها تساهم فى معالجة مشكلة عدم كفاية المعلومات الملائمة أكثر من مساهمتها فى معالجة مشكلة كثرة المعلومات غير الملائمة (الحمل الزائد للمعلومات).

العنصر الثالث: تعديلات على معيار المحاسبة الدولية (٨) السياسات والتقديرات المحاسبية اصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB فى عام ٢٠٢١ المعيار المنقح رقم (٨) السياسات والتقديرات المحاسبية لمساعدة المنظمات على التمييز بين السياسات والتقديرات المحاسبية للتخفيف من التنوع فى الممارسة، وقد تمثلت تلك التعديلات فى البنود الآتية (تعديل التعريفات، استحداث بند التقديرات المحاسبية، تعديل التغيرات فى التقديرات المحاسبية). وفيما يلى عرض وتقييم هذه التعديلات (IASB, 2021) :-

فبالنسبة لتعديل التعريفات بالفقرة (٥) فتمثلت في؛ استحداث تعريف للتقديرات المحاسبية حيث تم تعريفها بأنها "المبالغ النقدية في القوائم المالية التي تخضع لعدم التأكد في القياس"؛ البقاء على تعريف السياسات المحاسبية دون تعديل والذي كان من المقترح في مسودة المعيار تعديله بحيث تُحذف بعض المصطلحات مثل "المبادئ، الأعراف، القواعد" وإستبدال كلمة "الأسس" بـ"أسس القياس"، وهو ما لم يتم في الإصدار النهائى. تؤيد الباحثة ما أورده العديد من المنظمات المهنية من أن تعريف التقديرات المحاسبية سيوفر المزيد من الوضوح، ويمكن من التمييز بين التغيرات في التقديرات المحاسبية والتغيرات الأخرى. كما تتفق أيضاً في أن عدم تعديل تعريف السياسات المحاسبية والإبقاء على المصطلحات التي كان من المزمع حذفها (كالمبادئ، الأعراف، القواعد) يجعل التعريف غامضاً ويمنع من التمييز بين السياسات والتقديرات المحاسبية، وذلك لأن هذه المصطلحات "كالمبادئ- الأعراف - القواعد" لم يتم تعريفها بوضوح في معايير IFRS وذات تفسير واسع وبالتالي تزيد من التنوع في الممارسات عند التمييز بين السياسات والتقديرات المحاسبية، كما أن مصطلح "الأعراف" يتداخل مع معنى الممارسة وكلاهما يشير إلى العرف أو الطريقة المقبولة لمعالجة المعاملات محاسبياً، فضلاً عن أن مصطلح "القواعد" يتعارض مع كون معايير IFRS قائمة على المبادئ وليس القواعد (KPMG, 2019; FRC, 2019; EFRAG, 2019).

أما بالنسبة لبند استحداث بند التقديرات المحاسبية فتمثلت تعديلاته في (IASB, 2021)؛ إدراج الفقرة (٣٢) وتعديلها بحيث تم إضافة توضيح لمفهوم التقديرات المحاسبية وآلية إعدادها وأمثلة عنها مثل (مخصص الخسائر الإئتمانية المتوقعة، صافى القيمة المحققة من المخزون، القيمة العادلة للأصل أو الإلتزام، إلتزامات الضمان... إلخ)؛ إضافة الفقرة (٣٢) بحيث توضح الفرق بين أساليب القياس والتقدير وأساليب التقييم عند وضع التقدير المحاسبى، فأساليب القياس والتقدير مثل الأساليب المستخدمة لقياس مخصص الخسائر الإئتمانية المتوقعة، أما أساليب التقييم مثل الأساليب المستخدمة في قياس القيمة العادلة للأصول والخصوم. وتتفق الباحثة مع معهد المحاسبين القانونيين بإنجلترا وويلز (ICAEW, 2019) في أن استحداث بند التقديرات المحاسبية يؤدي إلى تعريفات أكثر إتساقاً، كما ترى الباحثة أن الأمثلة التوضيحية عن التقديرات المحاسبية تقضى على التداخل بين التعريفات ومن ثم تحسين التمييز بين السياسات والتقديرات المحاسبية.

وفيما يتعلق ببند تعديل التغيرات في التقديرات المحاسبية فتمثلت تعديلاته في (IASB, 2021)؛ تعديل الفقرة (٣٤) بإستبدال مصطلح "التقدير" بـ "التقدير المحاسبى"؛ إضافة الفقرة



(أ٣٤) التي توضح أن التأثيرات على التقدير المحاسبي للتغيير في أحد المدخلات أو أسلوب القياس هي تغييرات في التقديرات المحاسبية ما لم تكن ناتجة عن تصحيح أخطاء الفترة السابقة. وترى الباحثة أن هذه التعديلات تعمل على توحيد المصطلحات وتحقيق الإتساق بين المعايير.

العنصر الرابع: مبادئ الإفصاح

أصدر مجلس IASB عام ٢٠١٧ ورقة مناقشة بعنوان "مبادرة الإفصاح- مبادئ الإفصاح" لمعالجة مشكلة الإفصاح (IASB, 2017)، وبناءً على التعليقات الواردة للمجلس من قبل مجتمع المحاسبة تجاه ورقة المناقشة، قام مجلس IASB عام ٢٠١٩ بتحديث وتنقيح مشروع مبادئ الإفصاح كما يلي (IASB, 2019) :-

مشروع مبادئ الإفصاح عام ٢٠١٩	مشروع مبادئ الإفصاح عام ٢٠١٧
إعطاء الأولوية لهذا القسم، والعمل على وضع مبادئ للإفصاح وإرشادات لتطوير وصياغة أهداف ومتطلبات الإفصاح.	نظرة عامة عن مشكلة الإفصاح والهدف منه، الحاجة إلى مبادئ الإفصاح.
قرر المجلس الإبقاء على هذا القسم، وعدم تطويره حالياً.	مبادئ الإتصال الفعال
دمج هذا القسم في مشروع القوائم المالية الأساسية.	أدوار القوائم المالية والملاحظات
إلغاء هذا القسم وعدم متابعته في الوقت الحالى.	موقع المعلومات
دمج هذا القسم في مشروع القوائم المالية الأساسية.	استخدام مقاييس الأداء فى القوائم المالية
دمج هذا القسم في مشروع السياسات المحاسبية.	الإفصاح عن السياسات المحاسبية
إلغاء هذا القسم وعدم متابعته في الوقت الحالى.	أهداف الإفصاح المركزية
دمج هذا القسم في مشروع مراجعة متطلبات المعايير الحالية.	عرض محاولة مجلس معايير المحاسبة النيوزيلاندى لصياغة متطلبات الإفصاح بمعايير IFRS

يتضح من ذلك أن مجلس IASB قد حصر مشروع مبادئ الإفصاح فى قسمين (IASB, 2019) :-

١- نظرة عامة على مشكلة الإفصاح والهدف من المشروع: والذي يتناول ثلاثة مشاكل للإفصاح (عدم كفاية المعلومات الملائمة، كثرة المعلومات غير الملائمة، ضعف التواصل) وذلك لمعالجتها والعمل على وضع مبادئ للإفصاح وإرشادات لتطوير وصياغة أهداف ومتطلبات الإفصاح.

٢- مبادئ التواصل الفعال: والتي تمثلت فى ضرورة أن تكون المعلومات بالقوائم المالية خاصة بالمنظمة، موصوفة ببساطة ووضوح، منظمة بشكل يسلط الضوء على الأمور الهامة، مرتبطة بالمعلومات الأخرى، غير متكررة بلا داعى، مقدمة بشكل متناسق وقابل للمقارنة.

وتؤيد الباحثة ما أوردته المنظمات المهنية (ICAEW, 2017; FRC, 2017; WBCSD, 2017) من أن هذه المبادئ بمثابة إرشادات مفيدة لمعدى التقارير المالية وتعزز جودة الإفصاح؛ إلا أنها تظل غير كافية، ويوجد بعض التناقض فيما بينها خاصة مبدأى "المعلومات خاصة بالمنظمة" و "المعلومات قابلة للمقارنة"، الأمر الذى سيحتاج إلى توفير المزيد من الإرشادات بشأن التفاعل بينهما، فضلاً عن الحاجة إلى أمثلة توضيحية لفهم الفرق بين مبدأى "المعلومة منظمة بشكل يسلط الضوء على الأمور الهامة" و "المعلومة مقدمة بشكل مناسب".

العنصر الخامس: بيان الممارسة رقم (٢) إصدار أحكام الأهمية النسبية  
أصدر مجلس IASB فى عام ٢٠١٧ بيان الممارسة رقم (٢) "أحكام الأهمية النسبية" لتوفير إرشادات غير إلزامية تمكن معدى التقارير المالية من اصدار أحكام الأهمية النسبية. وقد تتضمن هذا البيان مجموعة من القضايا المتعلقة بالأهمية النسبية مثل؛ تحديد المستخدمين الرئيسيين للقوائم المالية، خطوات إصدار أحكام الأهمية النسبية، موضوعات خاصة) ويمكن عرضها فيما يلى (IASB, 2017) :-

١- المستخدمين الرئيسيين للتقارير المالية: حدد المستخدمين الرئيسيين فى المستثمرين، المقرضين، الدائنين الحاليين والمرتبين، مع مراعاة إحتياجاتهم المعلوماتية من خلال التحديد بشكل منفصل أولاً إحتياجات المعلومات التى يشاركها المستخدمون فى فئة واحدة من الفئات الثلاثة، ثم عمل تقييم للفئتين المتبقيتين، وبالتالي سيكون إجمالى إحتياجات المعلومات التى تم تحديدها هو مجموع إحتياجات المعلومات المشتركة التى تهدف المنظمة إلى تلبيتها.

٢- خطوات إصدار أحكام الأهمية النسبية: حيث عرض البيان أربعة خطوات لإصدار أحكام الأهمية النسبية وهى؛ التحديد: فيتم تحديد المعلومات فى ضوء متطلبات معايير IFRS، وأية معلومات ضرورية لتلبية إحتياجات المستخدمين؛ التقييم: فيتم تحديد مجموعة رئيسية من المعلومات الهامة نسبياً إعتياداً على عوامل كمية (كالإيرادات، الربحية، نسب المركز المالى وغيرها) وعوامل وصفية (كخصائص المعاملات والأحداث التى تجعل المعلومات أكثر تأثيراً فى قرارات المستخدمين)؛ التنظيم: فيتم تنظيم المعلومات للتأكد على العناصر الهامة نسبياً، وأن وصف المعاملات والأحداث تم ببساطة وبصورة مباشرة دون حذف أو زيادة، إبراز العلاقات بين الأجزاء المختلفة من المعلومات، تقديم المعلومات بتنسيق مناسب وقابل للمقارنة، تجنب إزدواجية المعلومات والتأكد من أن المعلومات الهامة لا تحجبها المعلومات غير الهامة؛ المراجعة: يتم مراجعة المعلومات فى مسودة القوائم المالية



الأساسية بشكل منفرد في سياق القوائم المالية كوحدة واحدة، حيث قد تؤدي المراجعة إلى إضافة معلومات، أو تصنيف أفضل للمعلومات، أو إزالة معلومات أو إعادة تنظيم معلومات.

٣- موضوعات خاصة: حيث أشار البيانات إلى إرشادات أخرى تتعلق بمعلومات الفترة السابقة، الأخطاء، التعهدات المالية، أحكام جوهرية لإعداد التقارير المالية المؤقتة.

بالإضافة إلى ذلك، فقد قام المجلس IASB في عام ٢٠٢٢ بتحديث بيان الممارسة (٢) ليشتمل على إرشادات حول كيفية تقييم ما إذا كانت معلومات السياسات المحاسبية هامة أم لا؛ وذلك بمراعاة الإفصاح عن السياسات المحاسبية المتعلقة بمعاملات وأحداث هامة من حيث الحجم أو الطبيعة أو الأثنين معاً، وتكون ذات أهمية للقوائم المالية (IASB, 2017).

يرى البعض (عبد التواب، ٢٠٢٠؛ إسماعيل، ٢٠١٧) أن تفعيل الأهمية النسبية يحقق وفورات في التكلفة لمعدى ومستخدمى التقارير المالية، وأن تطبيقها يساعد في تغليب الجودة على الحجم والحد من الحمل الزائد للمعلومات. ولكن تعرض بيان الممارسة لعدة إنتقادات؛ حيث أن المنهج المتبع لتلبية الإحتياجات المعلوماتية للمستخدمين يستبعد المعلومات التي تلبى إحتياجات فئة واحدة فقط، وبالتالي يصعب من فرض منهج معين لإتخاذ أحكام الأهمية النسبية في الممارسة العملية؛ كما أن تخفيض الإفصاح بتطبيق الأهمية النسبية يجعل المعلومات أسوأ، نظراً لإحتمالية استخدام هذا المفهوم في التلاعب بالإفصاح لتحقيق أغراض خاصة، الأمر الذي سيؤثر على فعالية الإفصاح؛ فضلاً عن أن عدم إلزامية بيان الممارسة يمنع تحقيق أهدافه والمنافع المتوقعة منه (ACCA, 2020; E&Y, 2020; Chapman, Reiter, White & Williams, 2019).

وتتفق الباحثة مع هذا الإتجاه، وتضيف أن بيان الممارسة مجرد من أى أدوات عملية تساعد على ترشيد الحكم المهني عند تطبيق الأهمية النسبية، وأنه بحاجة إلى ضمان حيادية وموثوقية التطبيق.

العنصر السادس: مراجعة متطلبات الإفصاح بالمعايير الحالية

أوجدت مشكلة الإفصاح الحاجة إلى تنظيمة بحيث تكون المعلومات بالتقارير المالية منظمة وموجزة وقائمة على الإحتياجات الفعلية المشتركة لمستخدمى التقارير المالية، لذلك أعطى مجلس IASB أولوية لإجراء مراجعة شاملة لمتطلبات الإفصاح بمعايير IFRS، بهدف تطويرها لتكون واضحة ومتناسكة وشاملة وموجزة، ومن ثم تحسين فعالية وفائدة الإفصاح. وفي عام ٢٠١٨ أعلن المجلس عن مشروع لتحديد المعايير التي سيتم مراجعة متطلبات الإفصاح بها، وأن صياغة تلك المتطلبات مستقبلاً ستنطوي على مجموعة أهداف محددة بكل معيار، والربط بين متطلبات الإفصاح بالمعيار وهدف الإفصاح المحدد به.

وتلى ذلك قيام المجلس بإصدار ورقة مناقشة عام ٢٠٢١ بعنوان "متطلبات الإفصاح في معايير IFRS - نهج تجريبي" (IASB, 2021) ، تناولت دليل تطوير وصياغة متطلبات الإفصاح بمعايير IFRS مستقبلاً، وتطبيق هذا الدليل في تطوير وصياغة متطلبات الإفصاح الجديدة بمعايير (معياري قياس القيمة العادلة، معيار مزايا الموظفين). هذا وقد تضمن الدليل الإجراءات التالية؛ إمتثال المنظمات لأهداف الإفصاح الشاملة التي تصف إجمالى الإحتياجات المعلوماتية للمستخدمين؛ إمتثال المنظمات لأهداف الإفصاح المحددة التي تصف الإحتياجات المعلوماتية التفصيلية لمستخدمي التقارير المالية؛ تحديد عناصر المعلومات التي تلبى كل هدف إفصاح محدد وذلك بتطبيق الأهمية النسبية.

تؤيد الباحثة توجه مجلس IASB نحو مراجعة متطلبات الإفصاح الحالية، والطريقة الجديدة المتبعة في تطوير وصياغة هذه المتطلبات، لما لها من دور في تحقيق الوضوح والشمولية والإيجاز ومن ثم الحد من الحمل الزائد للمعلومات، كما تؤيد أيضاً البدء بمعيار (١٣) القيمة العادلة لكونه أكثر تعقيداً وأحد مسببات التعقيد المحاسبي، الأمر الذي سيؤدى في النهاية إلى الحد من التعقيد وتحسين فعالية الإفصاح.

في ضوء ماتقدم من تقييم لمبادرة الإفصاح يتضح بأن مكوناتها تعترتها العديد من أوجه القصور التي تقف دون تحقيق أهدافها ومن ثم ستحد من قدرتها على معالجة مشكلة الحمل الزائد للمعلومات المحاسبية؛ حيث تبين أن تعديلات معيار عرض القوائم المالية رقم (١) اتسمت بصياغتها بالغموض وعدم الوضوح وعدم الإتساق والتناقض فيما بينها، مما يجعلها معقدة. كما تبين أن التعديلات على معيار السياسات والتقديرات المحاسبية رقم (٨) غير كاملة من زاوية الإبقاء على تعريف السياسات المحاسبية كما هو، والذي يشوبه الغموض والتداخل بين مصطلحاته، والتعارض مع طبيعة معايير IFRS القائمة على أساس المبادئ، الأمر الذي سيمنع من التمييز بين السياسات والتقديرات المحاسبية.

أيضاً جاءت مبادئ الإفصاح المقترحة غير كافية ومتناقضة فيما بينها خاصة مبدأ "المعلومات تكون خاصة بالمنظمة" ومبدأ "القابلية للمقارنة"، وكذلك يعانى مشروع مبادئ الإفصاح ككل من عدم التنظيم وعدم الإستقرار بين عناصره حتى الآن. علاوة على ذلك، يواجه إرشاد الممارسة الخاص بإصدار أحكام الأهمية النسبية العديد من الإنتقادات والتي تمثلت في كونه مازال إرشاد غير إلزامي، وأنه مجرد من أى أدوات عملية تساعد المعدين على تطبيق الحكم الشخصى، كما أن منهج تلبية الإحتياجات المعلوماتية للمستخدمين الرئيسيين المقترح في هذا الإرشاد يستبعد الإحتياجات المعلوماتية الخاصة بفئة واحدة، بالإضافة إلى أن تطبيق الأهمية النسبية يزيد من



ممارسة المعدين لأحكام الشخصية مما يفرض الحاجة إلى ضمان حيادية التطبيق وموثوقية النتائج وهو ما لم تتطرق إليه الإرشاد.

المحور الثالث: مدي ملائمة مبادرة الإفصاح في الحد من الحمل الزائد للمعلومات بالتقارير المالية.

بالنظر إلى أهداف العنصر الأول من مبادرة الإفصاح الخاص بتعديلات معيار عرض القوائم المالية والمتمثلة في تطبيق الأهمية النسبية على القوائم المالية وإيضاحاتها، إزالة اللغة التي تُنم عن وجود منهج موحد للإفصاح بالإيضاحات، إدراج اللغة التي تزيد من مرونة الإفصاح عن السياسات المحاسبية (IASB, 2014). يتضح أن هذه الأهداف تعمل على معالجة بعض أسباب الحمل الزائد للمعلومات المحاسبية كالتضاء على تبني المعدين لمنهج الإفصاح ذات القائمة المرجعية checklist، تخفيف حدة تعقيد المعايير من خلال تحسين صياغتها، مما سيترتب عليه توفير المعلومات الملائمة وعدم إغراقها بالمعلومات غير الملائمة (أي معالجة ظاهرة تكرار الإفصاح) ومن ثم تخفيض كمية الإفصاح.

ومن ناحية أخرى، ستزيد هذه الأهداف وتعديلاتها من المرونة أمام المعدين لإصدار أحكام وتقديرات شخصية، مما سيفرض الحاجة إلى الثقة في هذه التقديرات والإفصاحات، وهو ما سيدفع المعدين إلى الإفصاح عن المبررات والأسس القائم عليها أي تقدير أو حكم مهني والذي بدوره سينعكس على حجم الإفصاح بزيادته، وبالتالي تفاقم مشكلة الحمل الزائد للمعلومات المحاسبية بدلاً من معالجتها؛ بالإضافة إلى أن تعديلات هذا المعيار اتسمت بالغموض وعدم الوضوح والتناقض فيما بينها وهو ما سيقف حائلاً أمام تحقيق هذه الأهداف بفعالية.

كما أن الهدف من تعديلات معيار السياسات والتقديرات المحاسبية المتمثل في تمييز المنظمات بين السياسات والتقديرات المحاسبية للتخفيف من التنوع في الممارسة (IASB, 2021). يتضح للباحثة أنه سيعمل أيضاً على التخفيف من تعقيد المعايير الناتج عن الخلط بين السياسات والتقديرات المحاسبية، القضاء على سلوك الإفصاح ذات القائمة المرجعية checklist للتركيز على السياسات والتقديرات الهامة فقط، مما سيؤدي إلى التركيز على المعلومات الملائمة والحد من المعلومات غير الملائمة (أي معالجة ظاهرة تكرار الإفصاح) ومن ثم تخفيض حجم الإفصاح وبالتالي الحد من الحمل الزائد للمعلومات المحاسبية. وعلى الرغم من ذلك، فإن هذه التعديلات غير كاملة من زاوية الإبقاء على تعريف السياسات المحاسبية دون تعديل، الأمر الذي سيمنع المعدين من التمييز بين السياسات والتقديرات المحاسبية بكفاءة وفعالية.

وبفحص مبادئ الإفصاح التي تُعد إرشادات لتعزيز جودة الإفصاح تنطوي على ضرورة أن تكون المعلومة خاصة بالمنظمة، موصوفة ببساطة ووضوح، منظمة بشكل يسلط الضوء على الأمور الهامة، مرتبطة بالمعلومات الأخرى، غير متكررة بلا داعي، مقدمة بشكل مناسب ويحسن القابلية للمقارنة (IASB, 2019). يتضح للباحثة أنها تسعى للتركيز على المعلومات الملائمة وعدم إغراقها بالمعلومات غير الملائمة والمتكررة، كما أنها ستقضي على سلوك الإفصاح القائم على القائمة المرجعية checklist. إلا أنه وعلى الجانب الآخر جاءت صياغة هذه المبادئ غير كافية ومتناقضة إلى حد ما بشكل سيؤثر في قدرتها على الحد من الحمل الزائد للمعلومات المحاسبية.

أما عند فحص بيان الممارسة (٢): إصدار أحكام الأهمية النسبية الهادف إلى توفير إرشادات تمكن مدى التقارير المالية من إصدار أحكام الأهمية النسبية (IASB, 2017). يتضح للباحثة أنه سيقضى على سلوك الإفصاح ذات القائمة المرجعية checklist، وسيحد من إغراق المعلومات الملائمة بالكثير من المعلومات غير الملائمة مما يعنى أنه سيقضى على ظاهرة تكرار الإفصاح وبالتالي تخفيض كمية الإفصاح، ومن ثم الحد من الحمل الزائد للمعلومات المحاسبية. لكنه وعلى الجانب الآخر سيزيد من مرونة معايير IFRS القائمة على المبادئ بزيادة المرونة أمام المعدين عند إعداد التقارير المالية والتي ستزيد معها إمكانية تلاعب الإدارة بالإفصاح، مما يؤدي إلى تفاقم مشكلة الحمل الزائد للمعلومات المحاسبية بدلاً من معالجتها؛ بالإضافة إلى أن جعل بيان الممارسة غير إلزامي (إختياري)، ومجرد من الأدوات العملية المعززة لعملية إصدار الأحكام المهنية، سيقف حائلاً أمام عملية التطبيق السليم ومن ثم التأثير سلباً على جودة الإفصاح. وأخيراً فيما يتعلق بمراجعة متطلبات الإفصاح بالمعايير الحالية الهادفة إلى تطوير متطلبات الإفصاح لتكون واضحة ومتناسكة وشاملة وموجزة (IASB, 2021). يتضح للباحثة أن إيجاز وشمولية وتماسك متطلبات الإفصاح سيحد من مشكلة تراكم متطلبات الإفصاح والتي هي إحدى مسببات الحمل الزائد للمعلومات، كما أن وضوح وتماسك متطلبات الإفصاح سيحد من تعقيد المعايير والتي هي أيضاً إحدى مسببات مشكلة الحمل الزائد للمعلومات، الأمر الذي سيقترن عليه إشمال التقارير المالية على المعلومات الملائمة (أي القضاء على ظاهرة تكرار الإفصاح) وبالتالي تخفيض كمية الإفصاح.

وإجمالاً لما سبق يتبين للباحثة أن (مبادرة الإفصاح) ذات مساهمة جزئية ومحدودة في معالجة الحمل الزائد للمعلومات المحاسبية؛ إذ ركزت مكوناتها على معالجة بعض أسباب الحمل الزائد للمعلومات كالقضاء على منهج الإفصاح ذات القائمة المرجعية checklist، وحسم مسألة



تراكم متطلبات الإفصاح، التخفيف من تعقيد المعايير، مما سينعكس على ظاهرة تكرار الإفصاح وكمية الإفصاح، ومع ذلك ستكون هذه المساهمة الجزئية محدودة في ضوء القصور الموجهه لآليات المعالجة. ويمكن توضيح ذلك في الجدول التالي:

جدول 1: مدى مساهمة مبادرة الإفصاح في معالجة أسباب الحمل الزائد للمعلومات

مبادرة الإفصاح	أسباب وأبعاد الحمل الزائد للمعلومات المحاسبية
أسباب الحمل الزائد للمعلومات بالتقارير المالية	
	<b>*التوسع في الإفصاح الإلزامي:</b>
✓	1- منهج الإفصاح ذات القائمة المرجعية check list .
✓	2- تراكم متطلبات الإفصاح بمعايير IFRS .
✓	3- تعقيد معايير IFRS .
×	4- مرونة معايير IFRS القائمة على المبادئ
	<b>*التوسع في الإفصاح الاختياري:</b>
×	1- المرونة أمام مدى التقارير المالية لعدم وجود إطار شامل ينظم الإفصاح الاختياري.
×	2- عدم وجود جهات تنظيمية للإلزام بإصدار التقارير غير المالية.
×	3- غياب التنسيق الموحد لمحتويات الإفصاح الاختياري.
×	4- عدم خضوع الإفصاح الاختياري للمراجعة.
	<b>*التوسع في الإفصاح لتحقيق أغراض خاصة:</b>
×	1- دوافع الإدارة للتلاعب بالإفصاح.
×	2- غياب الإلتزام بأخلاقيات المهنة .
أبعاد الحمل الزائد للمعلومات بالتقارير المالية	
✓	كمية الإفصاح
×	إنخفاض قابلية الإفصاح للقراءة
✓	تكرار الإفصاح
×	غموض الإفصاح
×	نغمة الإفصاح

المصدر: إعداد الباحثة

يفسر الجدول النظرة الجزئية لمكونات مبادرة الإفصاح عند معالجة الحمل الزائد للمعلومات المحاسبية، كما أنه يوضح الفجوة بين الواقع والمأمول، حيث تجاهلت هذه المبادرة بعض مسببات الحمل الزائد للمعلومات كغياب التنظيم والمراجعة للإفصاح الاختياري وماينتج عنه من مرونة أمام الإدارة للتلاعب في الإفصاح في ظل تعدد دوافعها وعدم الإلتزام بأخلاقيات المهنة، الأمر الذي

انعكس على التغافل عن بعض أبعاد الحمل الزائد للمعلومات كإنخفاض قابلية الإفصاح للقراءة وإدارة نغمة الإفصاح وغموضه.

### النتائج والتوصيات:

توصلت الباحثة إلى مجموعة من النتائج أهمها:

- ١- الحمل الزائد للمعلومات المحاسبية هو زيادة مطردة في كمية الإفصاح تلازمها انخفاض في كل من جودة هذا الإفصاح، قابليته للقراءة، وزيادة في الغموض والتكرار، بشكل يعوق قدرة مستخدمي التقارير المالية في التعرف على المعلومات الملائمة ومعالجتها ودمجها في عملية اتخاذ القرارات في الوقت المناسب، مما يؤثر سلباً على جودة القرارات.
- ٢- تتعدد أسباب حدوث الحمل الزائد للمعلومات ما بين وجود كمية كبيرة من المعلومات الإلزامية والإختيارية تلازمها التعقيد والغموض والتكرار، بشكل يفوق القدرة الإدراكية المحدودة للمستخدمين على تشغيل ومعالجة تلك المعلومات؛ وأن هذه الحالة ترجع في الأصل إلى تعقيد المعايير، المرونة التي تسمح بها كل من المعايير والطبيعة الحكيمة للإفصاح الطوعي، مع عدم الالتزام بأخلاقيات المهنة من قبل معدى ومراجعي التقارير المالية.
- ٣- مكونات مبادرة الإفصاح تعترضها العديد من أوجه القصور التي تقف دون تحقيق أهدافها ومن ثم ستحد من قدرتها على معالجة مشكلة الحمل الزائد للمعلومات المحاسبية؛ حيث تبين أن تعديلات معيار عرض القوائم المالية رقم (١) اتسمت صياغتها بالغموض وعدم الوضوح وعدم الإتساق والتناقض فيما بينها، مما يجعلها معقدة، كما أن التعديلات على معيار السياسات والتقديرات المحاسبية رقم (٨) غير كاملة من زاوية الإبقاء على تعريف السياسات المحاسبية كما هو، والذي يشوبه الغموض والتداخل بين مصطلحاته، والتعارض مع طبيعة معايير IFRS القائمة على أساس المبادئ، الأمر الذي سيمنع من التمييز بين السياسات والتقديرات المحاسبية، أيضاً جاءت مبادئ الإفصاح المقترحة غير كافية ومتناقضة فيما بينها خاصة مبدأ "المعلومات تكون خاصة بالمنظمة" ومبدأ "القابلية للمقارنة"، ويعانى مشروع مبادئ الإفصاح ككل من عدم التنظيم وعدم الإستقرار بين عناصره حتى الآن. علاوة على ذلك، يواجه إرشاد الممارسة الخاص بإصدار أحكام الأهمية النسبية العديد من الإنتقادات والتي تمثلت في كونه مازال إرشاد غير إلزامى، وأنه مجرد من أى أدوات عملية تساعد المعدين على تطبيق الحكم الشخصى، كما أن منهج تلبية الإحتياجات المعلوماتية للمستخدمين الرئيسيين المقترح في هذا الإرشاد يستبعد الإحتياجات



المعلوماتية الخاصة بفئة واحدة، بالإضافة إلى أن تطبيق الأهمية النسبية يزيد من ممارسة المعدين للأحكام الشخصية مما يفرض الحاجة إلى ضمان حيادية التطبيق وموثوقية النتائج وهو ما لم تتطرق إليه الإرشاد.

٤- مبادرة الإفصاح ذات مساهمة جزئية ومحدودة في معالجة الحمل الزائد للمعلومات المحاسبية؛ إذ ركزت مكوناتها على معالجة بعض أسباب الحمل الزائد للمعلومات كالتضاء على منهج الإفصاح ذات القائمة المرجعية *checklist*، وحسم مسألة تراكم متطلبات الإفصاح، التخفيف من تعقيد المعايير، مما سينعكس على ظاهرة تكرار الإفصاح وزيادة كمية الإفصاح، ومع ذلك ستكون هذه المساهمة الجزئية محدودة في ضوء القصور الموجهه لآليات المعالجة.

٥- تجاهلت المبادرة الإفصاح بعض مسببات الحمل الزائد للمعلومات كغياب التنظيم والمراجعة للإفصاح الاختياري وما ينتج عنه من مرونة أمام الإدارة للتلاعب في الإفصاح في ظل تعدد دوافعها وعدم الإلتزام بأخلاقيات المهنة، الأمر الذي انعكس على التغافل عن بعض أبعاد الحمل الزائد للمعلومات كإنخفاض قابلية الإفصاح للقراءة وإدارة نغمة الإفصاح وغموضه.

وتوصى الباحثة بضرورة تطوير مكونات مبادرة الإفصاح سواء من الناحية الشكلية، أو من الناحية الصياغية، أو من الناحية التطبيقية، والعمل على تدعيمها بالأدوات والوسائل التي تسهل من عملية التطبيق وتزيد من كفاءتها؛ كذلك توصي الباحثة بضرورة إيجاد حلول شاملة ومتكاملة وعملية لمعالجة أسباب الحمل الزائد للمعلومات بالتقارير المالية والتي تغافلت عنها مبادرة الإفصاح، علاوة على ذلك، يجب الأخذ في الإعتبار دور التقنيات التكنولوجية الحديثة في معالجة مشاكل الإفصاح بشكل عام، والحمل الزائد للمعلومات المحاسبية بشكل خاص.

## المراجع

### أ- قائمة المراجع العربية

- إبراهيم، أ.، أكرم، صالح، أبوالحمد، & أحمد، نبيل ياسين. (٢٠٢٣). التأثير المشترك لنغمة الإفصاح السردي ودرجة عدم تماثل المعلومات في قيمة الشركة: دليل من التقارير السنوية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية. *المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية*، ٤(١)، ١٣٧٥-١٤١١.
- إسماعيل، أحمد مصطفى أحمد (٢٠١٧). "إعتبار الأهمية النسبية في المعايير المحاسبية وتأثيره على القوائم المالية"، *المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة*، ٤، ١٢٧-١٣٨.
- الجندي، تامر يوسف عبد العزيز علي (٢٠٢٠). قياس أثر زيادة حجم التقارير المالية وإنخفاض قابليتها للقراءة على أتعاب المراجعة: دراسة تطبيقية على الشركات المدرجة بالمؤشر المصري . *EGX100* ، *مجلة الاسكندرية للبحوث المحاسبية*، ٤(٣)، ١-٥٢.
- سرور، عاصم محمد أحمد (٢٠١٥). إطار مقترح لتحسين جودة التقارير المالية المعدة طبقاً لمعايير المحاسبة الدولية-IFRS في ضوء خصائص المعلومات المحاسبية: دراسة تحليلية. *الفكر المحاسبي*، ١٩(٢)، ٢٢٢-٢٧٥.
- السواح، تامر إبراهيم (٢٠١٩). أثر تبني معايير التقرير المالي الدولية علي العلاقة بين جودة المراجعة وقابلية التقرير المالي السنوي للقراءة-دراسة تطبيقية علي الشركات المقيدة بالبورصة المصرية. *مجلة الاسكندرية للبحوث المحاسبية*، ٣(٣)، العدد ٣، ٢٤٦-٣١٤.
- سيد، مي محمد حنفي؛ العوام، عاطف محمد، & الجارحي، فريد محرم فريد إبراهيم. (٢٠٢٠). التأثير المشترك لتبرة الإفصاح والقابلية للقراءة على جودة الإفصاحات السردية الاختيارية باستخدام تحليل المحتوى الإلكتروني للنصوص المالية باللغة العربية. *المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة*، ١، ٦٠٨-٦٤٢.
- عبد التواب، محمد عزت (٢٠٢٠). أثر الإرشادات الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB علي تحسين قرارات الإدارة بشأن تطبيق مفهوم الأهمية النسبية في التقارير المالية. *المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة*، ١، ٥٢١-٥٦٦.
- عبد الونيس، إيمان محمد (٢٠٢٠)، "قياس تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS على العلاقة بين القدرة الإدارية وتعقد التقارير المالية في الشركات المتداولة بالبورصة المصرية"، *مجلة الفكر المحاسبي*. ٢٤(٤)، ١-٢٥.
- عز الدين، أسر حسن يوسف (٢٠٢٠). جودة نظم المعلومات والإفصاح الاختياري للمعلومات المالية وغير المالية- دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية النشطة في البورصة المصرية خلال الفترة من ٢٠٠٨-٢٠١٨. *مجلة الاسكندرية للبحوث المحاسبية*، ٤(١)، ١-٥٤.
- العقيلي، ليلي محروس (٢٠١٧). محددات مقروئية الايضاحات المتممة للقوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة المصرية المعدلة ٢٠١٥: دراسة تطبيقية على شركات المساهمة المصرية. *مجلة الدراسات والبحوث التجارية*، ٣٧(٤)، ١٤٥-١٨٢.



- عيسى، عارف محمود كامل (٢٠١٧). قياس أثر الحمل الزائد للمعلومات في التقارير المالية على تكلفة رأس المال المملوك: دراسة عملية. *المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة*، ٤٧ (٤)، ٨٥٩-٩٢٠.
- محمود، سحر عبد السميع (٢٠١٨). أثر تطبيق معايير المحاسبة المصرية الجديدة على المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية- دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية. *مجلة الاسكندرية للبحوث المحاسبية*، ٢(٢)، ٩٩-١٣٢.
- مشابط، نعمة حرب (٢٠٢٣). العلاقة بين قابلية الإيضاحات المتممة للقوائم المالية للقراءة وتأخير تقرير المراجعة وأثر طول فترة ارتباط مراقب الحسابات وحجم مكتبه على هذه العلاقة: دراسة تطبيقية على الشركات المسجلة بالبورصة المصرية. *المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية*، ٤(١)، ٩١٩-٩٧٧.

#### ب- قائمة المراجع الأجنبية

- Alm El-Din, M. M. A., El-Awam, A. M., Ibrahim, F. M., & Hassanein, A. (2022). Voluntary disclosure and complexity of reporting in Egypt: the roles of profitability and earnings management. *Journal of Applied Accounting Research*, 23(2), 480-508.
- Chapman, K. L., Reiter, N., White, H. D., & Williams, C. D. (2019). Information overload and disclosure smoothing. *Review of Accounting Studies*, 24, 1486-1522.
- Du Toit, E., Van Zyl, R., & Schütte, G. (2017). Integrated reporting by South African companies: a case study. *Meditari Accountancy Research*, 25(4), 654-674.
- El-Sayed, D. H., Adel, E., Elmougy, O., Fawzy, N., Hatem, N., & Elhakey, F. (2021). The influence of narrative disclosure readability, information ordering and graphical representations on non-professional investors' judgment: evidence from an emerging market. *Journal of Applied Accounting Research*, 22(1), 138-167.
- Guay, W., Samuels, D., & Taylor, D. (2016). Guiding through the fog: Financial statement complexity and voluntary disclosure. *Journal of Accounting and Economics*, 62(2-3), 234-269.
- Impink, J., Paananen, M., & Renders, A. (2022). Regulation-induced Disclosures: Evidence of Information Overload? *Abacus*, 58(3), 432-478.
- Koholga, O., & Jerry, M. (2016). International financial reporting standards adoption and financial reporting information overload: Evidence from Nigerian banks. *GSTF Journal on Business Review (GBR)*, 4(4). 55-63.
- Lim, E. K., Chalmers, K., & Hanlon, D. (2018). The influence of business strategy on annual report readability. *Journal of Accounting and Public Policy*, 37(1), 65-81.
- Morunga, M., & Bradbury, M. E. (2012). The impact of IFRS on annual report length. *Australasian Accounting, Business and Finance Journal*, 6(5), 47-62.
- Nilipour, A., De Silva, T. A., & Li, X. (2020). The readability of sustainability reporting in New Zealand over time. *Australasian Accounting, Business and Finance Journal*, 14(3), 86-107.
- Richards, G., & Van Staden, C. (2015). The readability impact of international financial reporting standards. *Pacific Accounting Review*, 27(3), 282-303.
- Sun, Y., Wang, J. J., & Huang, K. T. (2022). Does IFRS and GRI adoption impact the understandability of corporate reports by Chinese listed companies? *Accounting & Finance*, 62(2), 2879-2904.

Tschopp, D., Barney, D., & Dean, P. C. (2018). The Readability of Financial Statement Note Disclosures. *International Journal of Business, Accounting, and Finance*, 12(1), 4-63.

Wagner, J. M. (2019). Effectiveness and Efficiency of Disclosure: A Preparer's Perspective. *Schmalenbach Business Review*, 71, 271-278.

## Other

CFA Society of the UK (CFA-UK, 2015). Comments on Exposure Draft: Disclosure Initiative - Proposed amendments to IAS 7. Available at: [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org)

Deloitte (2014). Comments on Exposure Draft: Disclosure Initiative - Proposed amendments to IAS 1. Available at: [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org)

Ernst & Young (E&Y, 2014). Comments on Exposure Draft: Disclosure Initiative - Proposed amendments to IAS 1. Available at: [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org).

\_\_\_\_\_ (E&Y, 2015). Comments on Exposure Draft: Disclosure Initiative - Proposed amendments to IAS 7. Available at: [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org).

\_\_\_\_\_ (E&Y, 2020). comment on Exposure Draft: General Presentation and Disclosures (Primary Financial Statements). available at: [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org)

European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG, 2014). Comments on Exposure Draft: Disclosure Initiative - Proposed amendments to IAS 1. Available at: [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org)

\_\_\_\_\_ (EFRAG, 2019). Comments on Exposure Draft: Accounting Policies and Accounting Estimates (Proposed Amendments to IAS 8). Available at: [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org).

European Securities and Markets Authority (ESMA, 2014). Comments on Exposure Draft: Disclosure Initiative - Proposed amendments to IAS 1. Available at: [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org).

Financial Reporting Council (FRC, 2014). Comments on Exposure Draft: Disclosure Initiative - Proposed amendments to IAS 1. Available at: [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org).

\_\_\_\_\_ (FRC. 2017). Comments on Discussion Paper: Disclosure Initiative—Principles of Disclosure. Available at: [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org).

\_\_\_\_\_ (FRC. 2019). Comments on Exposure Draft: Disclosure of Accounting Policies – Proposed amendments to IAS 1 and IFRS Practice Statement 2. Available at: [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org).

Institute of Management Accountants (IMA, 2014). Comments on Exposure Draft: Disclosure Initiative - Proposed amendments to IAS 1. Available at: [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org).

International Accounting Standards Board (IASB, 2014). Disclosure Initiative (Amendments to IAS 1). Available at: [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org).

\_\_\_\_\_ (IASB, 2014). Exposure Draft: Disclosure Initiative Proposed amendments to IAS 1. Available at: [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org)

\_\_\_\_\_ (IASB, 2014). Exposure Draft: Disclosure Initiative (Proposed Amendments to IAS 7). Available at: [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org).

\_\_\_\_\_ (IASB, 2016). Disclosure Initiative (Amendments to IAS 7). Available at: [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org).

\_\_\_\_\_ (IASB, 2017). Discussion Paper: Disclosure Initiative—Principles of Disclosure. Available at: [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org).



- 
- \_\_\_\_\_ (IASB, 2017). IFRS Practice Statement 2 Making Materiality Judgements. Available at: [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org).
- \_\_\_\_\_ (IASB, 2019). Project Summary: Disclosure Initiative—Principles of Disclosure. Available at: [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org)
- \_\_\_\_\_ (IASB, 2021). Exposure Draft: Disclosure Requirements in IFRS Standards—A Pilot Approach. Available at: [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org).
- \_\_\_\_\_ (IASB, 2021). IAS 8 Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors. Available at: [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org).
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB, 2014). Comments on Exposure Draft: Disclosure Initiative - Proposed amendments to IAS 1. Available at: [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org).
- KPMG (2019). Comments on Exposure Draft: Disclosure of Accounting Policies – Proposed amendments to IAS 1 and IFRS Practice Statement 2. Available at: [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org)
- the Association of Chartered Certified Accountants (ACCA, 2014). Comments on Exposure Draft: Disclosure Initiative - Proposed amendments to IAS 1. Available at: [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org).
- \_\_\_\_\_ (ACCA, 2020). comment on Exposure Draft: General Presentation and Disclosures (Primary Financial Statements. available at: [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org).
- The Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW, 2014). Comments on Exposure Draft: Disclosure Initiative - Proposed amendments to IAS 1. Available at: [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org).
- \_\_\_\_\_ (ICAEW, 2019). Comments on Exposure Draft: Accounting Policies and Accounting Estimates (Proposed Amendments to IAS 8). Available at: [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org).
- \_\_\_\_\_ (ICAEW, 2017). Comments on Discussion Paper: Disclosure Initiative—Principles of Disclosure. Available at: [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org).
- The World Business Council for Sustainable Development (WBCSD, 2017). Comments on Discussion Paper: Disclosure Initiative—Principles of Disclosure. Available at: [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org).