تقييم وتطوير مبادرة الإفصاح – تعديلات معيار عرض القوائم المالية *IAS1* كمدخل لعلاج مشاكل الإفصاح المحاسبي – دراسة اختبارية

د/ محمد وداد الأرضي

أستاذ مساعد المحاسبة – كلية التجارة وإدارة الأعمال–جامعة حلوان

القسم الأول: منهجية البحث:

ملخص البحث:

الغرض: تهدف الدراسة لتقييم مكونات مبادرة الإفصاح – تعديلات المعيار المحاسبي الدولي الأول عرض القوائم المالية ***IAS1*** الصادرة عن ***IASB*** وذلك بهدف تحديد مدي قدرة هذه المبادرة على تحقيق التواصل الفعال مع مستخدمي القوائم المالية، إضافة إلى محاولة دعم قدرة مبادرة الإفصاح على تحقيق أهدافها من خلال اقتراح تعديلات لبعض فقرات ***IAS1*** التي لم ترد بمبادرة الإفصاح.

تصميم / المنهجية: للتحقق من صحة فروض الدراسة قام الباحث بإعداد قائمة استقصاء مكونة من ستة محاور وتم توجية قائمة الاستقصاء لأربعة فئات هم المستخدمون والمعدون والمراجعون والمنظمون.

النتائج العملية: تلقى الباحث ردود عن ٩٥ قائمة من إجمالى ١٧٠ قائمة بنسبة استجابة بلغت ٥٥.٨٨ %، وللتحقق من صحة فروض الدراسة تم إجراء التحليل الإحصائي باستخدام الإحصاءات الوصفية وكذلك التحليل الإحصائي باستخدام اختبار ***Chi–Square Test***، كذلك تم إجراء اختبار ***Krusskal–Wallis*** لتحديد مدى وجود اختلافات بين آراء فئات الدراسة وقد أظهر الاختبار عدم وجود اختلافات بين أراء فئات الدراسة الأربع عند الإجابة عن محاور قائمة الاستقصاء وذلك فيما عدا استثناءات محدودة تم تفسيرها لصالح المستخدمين.

الأصالة/القيمة: تمثل الدراسة مساهمة بالأدب المحاسبي من خلال محاولة تقييم مكونات مبادرة الإفصاح – تعديلات ***IAS1*** الصادرة عن ***IASB*** وتحديد مدى قدرة هذه المبادرة على تحقيق أهدافها، إضافة إلى محاولة دعم قدرة مبادرة الإفصاح على تحقيق أهدافها من خلال اقتراح تطوير لبعض فقرات ***IAS1*** التي لم ترد بمبادرة الإفصاح.

الكلمات الافتتاحية: مبادرة الإفصاح، الإفصاح، العرض، قائمة المركز المالي، قائمة الدخل، السياسات المحاسبية، الإيضاحات.

١/١: مقدمة:

تمثل القوائم المالية للشركات ضامن رئيسي لرفاهية واستمرار أسواق المال نظرا لما تحتويه من معلومات تمثل عنصر أساسي لمساعدة المستثمرين على اتخاذ القرارات، حيث يستخدم المستثمرون تلك المعلومات لتقييم توقعات نمو الشركة، المخاطر، النجاح على المدى الطويل، وبالتالي تمثل هذه المعلومات مدخلات رئيسية يعتمد عليها المستثمر لبناء نموذج القرار الخاص به وهو ما يحتم أن يكون الإفصاح في القوائم المالية معبراً عن واقع الأعمال الفعلي لأن فشل الإفصاح في التعبير عن ***Economic Story*** على حقيقتها سيؤدي إلى التأثير سلباً على أسعار الأسهم وكمية الأموال المستثمرة بأسواق المال ***(CFA, Jully. 2013, P.p. 10 – 11)***، وتعتمد الشركات لاستدامة نجاحها على أصحاب المصالح بشكل كامل، لذا فإن من مصلحة تلك الشركات أن توفر تقارير ذات جودة عالية من أجل تعزيز قرارات أصحاب المصالح و التأكد من أن جميع الجهات المعنية داخلياً وخارجياً تتلقى تقارير أعمال ذات جودة عالية في الوقت المناسب***(IFAC, P. 2, Sep. 2013)*** ، وقد بات الإفصاح يمثل طليعة الجهود التنظيمية المستخدمة لتحسين مستوى جودة أسواق المال والعمل على دعم استقرارها نظراً لتأثيره الكبير على كفاءة قرارات الاستثمار ***(Itay Gold stein, Liyan Yang, April 18. 2017, P.p. 1 – 2)***.

وتجدر الإشارة أن آلية اعتبار الإفصاح أداة لرفع مستوى جودة أسواق المال تم اعتمادها نظراً لفشل النظام اللا مركزي الذي يترك للشركات حرية توفير المعلومات بناءاً على جهود المستثمرين، وهو النظام الذي أثبت فشله وهو ما تطلب **إعداد تنظيم يكفل للمستثمرين الحصول على ما يريدون من معلومات من خلال الاعتماد على الإفصاح المحاسبي*(Sergio Gilotta , August 2, 2010 P. 4)*** ، إن التنظيم يعني أن التقرير المالي الصادر عن الشركات يتم تنظيمه من خلال اللوائح أو بتطبيق المعاييرولذلك فإن تنظيم **الإفصاح المحاسبي** يمثل أمراً حاسماً بالنسبة للتقرير المالي ، ومما لا شك فيه أن تنظيم الإفصاح هو أمر مهم ويمثل قضية متكررة بالدراسات المحاسبية ومن أهم مسببات زيادة البحث في هذا المجال أن كلاً من المنظمين و واضعي المعايير يطالبون بشكل متزايد إجراء تحليلات لتحديد العوائد والتكاليف المرتبطة باتباع تنظيم محدد للإفصاح ***(ECGI, Christian Leuz, Peterwys oscki, 2016, P.p. 8 – 9)***.

١/٢: مشكلة البحث:

يُعرف الإفصاح بأنه التوفير العمدي للمعلومات المالية أو غير المالية سواء كان إفصاح كمي أو نوعي، إلزامي أو اختياري، عبر قنوات رسمية أو غير رسمية، وهناك وسائل مختلفة للشركة لتوفير المعلومات مثل التقارير السنوية والتقارير المرحلية والمؤتمرات والنشرات الصحفية والمواقع الإلكترونية، ويعتبر التقرير المالي تقنية مهمة جداً للإفصاح على الرغم من عدم كفايته بحد ذاته كمصدر للمعلومات وهو ما أدى لوجود الأدوات البديلة للإفصاح***(Omaima Hassan, Claire Marston, July 2010, P.p. 7 – 8)*** ، وقد عرضت دراسة لمعهد المحاسبين القانونيين بأنجلترا و ويلز***ICAEW*** أهمية تنظيم الإفصاح وعدم تركه للتنظيم الذاتي ، وأكدت الدراسة أن الأسباب الداعية لتنظيم الإفصاح المحاسبي يمثل كلاً منها إخفاق من إخفاقات السوق وحددتها الدراسة بما يلي ***(ICAEW, Dec. 2013, P. 18)*** :

(١) انخفاض إنتاج السلعة العامة:

حيث أن فوائد الإفصاح لا يمكن أن تقتصر على من يدفعون تكلفته، لذا فإنه بمثابة سلعة عامة ولذا يكون هناك ميل إلى خفض الإنتاجية (المعلومات) إذا ما ترك أمر الإنتاج حصراً لقوى السوق.

(٢) دعم القابلية للمقارنة:

هناك العديد من المزايا الناتجة عن معايرة الإفصاح أهمها تحقيق فعالية الإفصاحات وضمان قابليتها للمقارنة بتقارير الوحدة عبر الفترات أو بين الوحدات بذات الفترة وهو ما يرتبط بتنظيم الإفصاح بشكل إلزامي.

(٣) عدم وجود التزام موثوق به:

استفادة المستخدمين من الإفصاح الموفر لهم تنتج من إدراكهم بوجود التزام على الوحدات من خلال جهات التنظيم وما تفرضه من وسائل إنفاذ بتوفير إفصاح وتعهدات أكثر مصداقية.

(٤) تباين المعلومات:

في غياب تنظيم للإفصاح يمكن القول بأنه من السهل بالنسبة للمشاركين بالأسواق أن يحققوا مزايا مقارنة بأولئك المشاركين الأقل إطلاعاً على سبيل المثال ببيع أسهم بأكثر من قيمتها، بشراء أسهم بأقل من قيمتها أو حتى عن طريق ارتكاب احتيال صريح.

وكل ما سبق هي حجج لتنظيم الإفصاح تؤكد على انتظار مجتمع الاستثمار تنظيم دقيق للإفصاح المحاسبي يتيح الحصول على معلومات ذات جودة عالية وشاملة تمكن المستخدمين من فهم طبيعة عمل الوحدة وتقييم مدى استدامة نموذج الأعمال الخاص بالوحدة وقدرتها على توليد تدفقات نقدية مستقبلية، وتوفير هذه المعلومات يتطلب من المنظمين وواضعي المعايير إدراك أن

الإفصاح ليس بديلاً للاعتراف بمعنى أن الإفصاح يهدف لتوفير معلومات إضافية للعناصر المعترف بها بالقوائم المالية لمساعدة المستثمرين على فهم القوائم المالية، ولذا فإن الإفصاح ليس عنصر هامشى تابع للاعتراف والقياس، وتمثل هذه المشكلة أحد أهم المشاكل التي واجهت واضعي المعايير حيث تم توجيه القليل من الاهتمام بمتطلبات الإفصاح عند إصدار أي معيار وهو ما أدى لتراكم هذه المتطلبات وبالتالي ظهرت مشكلة الإفراط بالإفصاح التي انتبه لها (متأخراً) واضعو المعايير ***(CFA, Op.Cit, P.p. 11 – 13)*** ، وقد اقترن صدور القوانين ثم المعايير المنظمة للإفصاح بالكثير من الدراسات التي أوضحت أدواراً متعددة للإفصاح يمكن إيجازها في أن دورة الأساس يتحدد في معرفة قصة الشركة الاقتصادية ومركزها المالي ونتائج العمليات بشكل كامل وواضح وبأمانة قدر الأمكان، و بكلمات أخرى ، فإن وظيفة الإفصاح المحاسبي هو أن تقول القصة كما هي وليس كما كان يجب أن تكون بمعنى أنه لا يجب أن تكون تلاوة القصة لتحقيق هدفاً محدداً بما في ذلك الرغبة في التأثير على النتائج ***(CFA, July. 2007, P.p. 11 – 12)***.

إلا أن هذا الدور المنوط بالإفصاح المحاسبي قد تعرض للكثير من الانتقادات حيث أكد ***Russ Golden*** رئيس مجلس معايير المحاسبة المالية ***FASB*** **<u>إلا أن النظام الحالي للإفصاح المحاسبي نظام هش لأنه يعتمد بشكل أساسي على الثقة</u>** فإذا كان المستثمرون أو المقرضون لا يثقون بالأرقام التي تقدم لهم فإن النظام بكامله ينهار وبسرعة ، لذا فإن المحاسبين يمثلون الحارس لهذه الثقة وخط الدفاع الأهم لضمان استمرار نمو الاقتصاد وإيجاد فرص عمل ***As Accounting, professionals, You are the guardians of that trust (FASB, Russ Golden, Augst 31, 2017,Pp.1-3)*** ، كما تضمنت الانتقادات الموجهة للإفصاح المحاسبي التأكيد على

وجود قلق متزايد في السنوات الأخيرة إزاء مشكلة الإفراط بالإفصاح وهو ما يظهر حاجة الإفصاح إلى الإصلاح وتعتمد المطالبات بأصلاح الإفصاح على أنه بالرغم من تزايد حجم المعلومات المفصح عنها فإن المستخدمين لازالوا لم يحصلوا على ما يريدون من معلومات وهو ما ارتبط بكون القليل من المستخدمين سعداء بالوضع الحالي للإفصاح المحاسبي، وتعتبر مشكلة الإفراط بالإفصاح ناتجاً متوقعاً في ظل التنظيم الحالي الذي جاء كاستجابة لإخفاق السوق في تنظيم الإفصاح المحاسبي***(ICAEW, Op.Cit, P.p. 2 – 8)***.

وفي دراسة بعنوان ***Louder than words*** تم تحديد مشكلتين أساسيتين بالإفصاح الحالي هما الإفراط في التفاصيل، إضافة لكون التقارير لا تعبر عن واقع الأعمال الحقيقي، وتمثل المشكلتان معاً مصدراً رئيسياً للتعقيد الحالي بالتقارير المالية المؤدي إلى خفض مستوى ملاءمة هذه التقارير وبالتالي فقدان الرسالة الرئيسية التي تهدف التقارير لإيصالها وعدم قدرتها على تلبية حاجات مستخدميها***(FRC, 2009, P. 4)*** ، وفي هذا الصدد تجدر الإشارة إلى أن الإفصاح المحاسبي يمر بدورات من الأوقات الجيدة والأخرى السيئة التي غالباً ما يكون مبعث الهجوم على الإفصاح خلالها هو التشكيك في فعالية المعلومات المقدمة للمستثمرين وذلك نظراً للقيود على الإدراك البشري وتكلفة معالجة هذا الكم الهائل من المعلومات وهو ما يؤدي بالمستثمرين عادة إلى اختصار القوائم وهو ما يؤدي بدوره إلى اتخاذ قرارات دون المستوى الأمثل، **ويتطلب اصلاح الإفصاح ضرورة اتجاه المنظمين وواضعي المعايير نحو إعادة ضبط القواعد المنظمة للإفصاح للحد من عبء زيادة المعلومات بهدف تحسن قرارات المستثمرين والحد من إتباع المستثمرين الأقل خبرة للمستثمرين الممثلين في شركات الاستثمار** ***(Erikf. Gerding, 2016, P.p. 1144 . , 1155)***

وفي ذات الصدد فقد أكد المعهد الأسكتلندي للمحاسبين القانونيين ***ICAS*** أن هناك استياءاً متزايداً من تقارير الشركات حيث ينظر إليها كثيرون على أنها بمثابة التزام تنظيمي بتوفير قدر من المعلومات دون مراعاة احتياجات مالكي الأسهم الفعلية وهو ما جعلهم ينظرون الى إعلان النتائج المبدئية والعرض المصاحب له باعتباره أكثر أهمية وفائدة من التقارير السنوية الكاملة وهو ما يؤكد على أن الحاجة إلى إصلاح نموذج التقرير المالي الحالي تمثل حاليا

أولوية عالمية ***(ICAS, 2016, P. 3)*** ، كما أكدت مؤسسة أرنست & يونج ***EY*** أن مشكلة الإفصاح المحاسبي ترتبط بثلاثة موضوعات مشتركة هي ***(EY, July 2014, P. 4)***:

أ-هيكل للقوائم المالية.

ب-مستوى تفصيل المعلومات.

جـ-الأهمية النسبية.

وتمثل العناصر الثلاثة مكونات معيار المحاسبة الدولي الأول العرض بالقوائم المالية *IAS1* ، وهو ما يؤكد على ضرورة تطوير هذا المعيار وذلك للحد من الأثار السلبية الناتجة استمرار ما يرتبط بتطبيق العناصر السابقة من مشاكل تؤدي مجتمعة إلى ما يعاني منه المستخدمون من مشكلة الإفصاح الحالية، والمقصود بالعرض المحاسبي هو عملية إدراج العناصر في القوائم المالية ، والهدف الرئيسي للعرض كما تم تحديده في ***IAS1*** هو توفير المعلومات لأغراض المقارنة***(FRC, Oct 2012, P.p. 46 – 48)***، وفي محاولة لعلاج أوجه القصور السابقة بالإفصاح المحاسبي أصدر***IASB*** في ٢٠١٤/٣/٢٥ دراسة تمهيدية بعنوان ***Disclosure Initiative prodosed amendments to IAS1*** وتم إتاحة ١٢٠ يوماً للتعليق على المبادرة تنتهي في ٢٠١٤/٧/٢٣ ***(IASB, March.2014,P.p.1-34) (IASB, Dec.2014, P.p.1-27)***، وقد تلقى ***IASB*** ١١٨ تعليق وقام الموظفون بصياغة ملخص للتعليقات وتلا ذلك إصدار الشكل النهائي للمبادرة في ديسمبر ٢٠١٤، وتتكون المبادرة من الأبعاد التالية***(IASB, May 2013, P.p. 1-44)*** : -

١- تعديل ***IAS1***

٢- إصدار مرشد مهنى يحكم تطبيق الأهمية النسبية.

٣- السياسات المحاسبية والتقديرات المحاسبية: التعديلات على ***IAS8***

٤- تعديل ***IAS7***

٥- إعداد مبادئ للإفصاح ***Disclosure Principles***

٦- مراجعة مستويات الإفصاح بالمعايير الحالية.

وبناءاً عليه تتحدد مشكلة البحث:

في دراسة وتقييم مكونات مبادرة الإفصاح – تعديلات ***IAS1*** الصادرة عن ***IASB*** وذلك بهدف تحديد مدي قدرتها تحقيق هدفها المتمثل في الحد من الأثار السلبية الناتجة عن لمشاكل التي يتعرض لها نموذج الإفصاح المحاسبي، ومن أجل دعم قدرة المبادرة على تحقيق أهدافها يتناول البحث اقتراح تطوير العديد من مكونات مبادرة الإفصاح إضافة الى اقتراح تعديلات على بعض فقرات ***IAS1*** لم ترد بمبادرة الإفصاح – تعديلات ***IAS1*** .

١/٣: الدراسات السابقة:

أولًا: الدراسات السابقة التي تناولت مشاكل الإفصاح المحاسبي

بذلت الكثير من الجهود المهنية والأكاديمية لمحاولة تحديد أبعاد مشكلة الإفصاح واقتراح الحلول لها، ويعرض الباحث فيما يلي لبعض هذه الدراسات.

1- دراسة *FRC*:

(FRC, 2009, Op. Cit, P.p. 1 – 64)

أكدت الدراسة أن القدرة على جذب اهتمام قارئ التقارير المالية ترتبط بإتباع أفضل الطرق لتوصيل الرسائل الهامة، وتوصلت الدراسة إلى أن الوقت قد حان لإعداد مبادرة للتقارير المالية يكون هدفها جعل التقارير أكثر قدرة على اجتذاب القارئ وإثاره اهتمامه على أن يكون مجال الاهتمام الرئيسي لمثل هذه المبادرات التركيز على أن التقرير المالي يجب أن يركز على إيصال المعلومات التي تهم القارىء وبأسلوب يمكنه من فهمها وهو ما لن يتحقق ذلك مع استمرار نموذج الإفصاح الحالي في النصوص كثيفة البيانات.

٢-دراسة *Hassan, Marston*

(Omaima Hassan, Claire Marston, Op. Cit, P.p. 1- 58)

أكدت الدراسة على أن أهمية الإفصاح تنشأ من كونه وسيلة أساسية للتواصل بين الإدارة والمستثمرين والمشاركين بالسوق بوجه عام، وينشأ الطلب على الإفصاح نتيجة لمشكلتين هما عدم تماثل المعلومات إضافة لمشكلة الوكالة بين الإدارة والمستثمرين، وأكدت الدراسة أن تطوير الإفصاح المحاسبي سيمثل أداة هامة لخفض آثار هذه المشاكل.

3- الدراسة المشتركة لمعهد المحاسبين الأسكتلندي *ICAS* ومعهد المحاسبين القانونيين في نيوزيلندا *NZICA*

(ICAS, NZICA, 2011, P.p. 1 – 142)

جاءت الدراسة بعنوان:

Losing the excess baggage – reducing disclosure in financial statements to whats important

تمت الدراسة المشتركة بين المعهدين بطلب من ***IASB*** لكلا المجلسين بمراجعة متطلبات الإفصاح في معايير المحاسبة الدولية وذلك لتحديد المتطلبات الواجب حذفها والأخرى الواجبة التطوير، وتناولت الدراسة التأكيد على أن مجتمع التقرير المالي قد بات أكثر قلقاً من الزيادة المضطردة بحجم التقارير المالية وخطورة أن يصبح القاريْ بمثابة الأعمى في ظل هذا الكم المتزايد من البيانات والتي بسببها يتم فقدان الرسائل الرئيسية، وقد أوضح المعهدان أن ما قاما به من مراجعة متطلبات الإفصاح بالمعايير قد استند إلى المبادىء التالية: -

١- وجود تراكم بمتطلبات الإفصاح بالمعايير نتيجة الإصدار المتوالي لها دون القيام بأي مراجعة للموازنة بين متطلبات الإفصاح وأهميتها للمستخدمين.

٢- ضرورة النظر للإفصاح في سياق تلبية حاجات المستخدمين وهو ما لا يمنع تقديم معلومات إضافية.

٣- يجب أن يكون الإفصاح متسماً بالوضوح والدقة وباستخدام لغة مبسطة قدر الإمكان.

٤- الإفصاح يجب أن يساعد الإدارة على تلاوة القصة عن أداء الوحدة ومركزها المالي واتجاهات العمل بها.

٥- عدم تكرار الإفصاحات.

وبناءاً على المبادىء السابقة تناولت الدراسة مراجعة متطلبات الإفصاح لـ ٢٦ معيار وتم حذف العديد من متطلبات الإفصاح بهذه المعايير واقتراح تعديلات على بعض المتطلبات الأخرى، وأوضح المعهدان أن التخفيضات المقترحة على متطلبات الإفصاح إذا تم تطبيقها ستخفض حجم متطلبات الإفصاح للمعايير الـ ٢٦ بنسبة ٣٧% وبالتالي يمكن إعداد قوائم

مالية ذات أحجام أقل تحتوي على معلومات هامة وكمية أقل من التفاصيل غير الهامة مما يخدم بشكل أفضل تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية ، وقد أكد ***ICAS*** في دراسة أخري أن ما تم القيام به من اقتراح خفض متطلبات الإفصاح يجب أن تمثل ركيزة هامة يُنظر إليها بجدية من كل المشاركين في إنتاج التقارير المالية وذلك في إطار كون الهدف من الخفض المقترح لمتطلبات الإفصاح واضحاً ويتمثل في وصول رسالة واضحة للمستخدمين حول ماضي الشركة وحاضرها ومستقبلها***(ICAS, 2010, P.p. 7 – 8)*** .

٤-دراسة مجلس التقرير المالي *FRC*:

(FRC, Op. Cit, Oct. 2012, P.p. 1 – 64)

جاءت الدراسة بعنوان ***Thinking about disclosure in a broder context*** تناولت الدراسة التأكيد على ضرورة الحد من تطبيق المنهج التدريجي بالإفصاح نظراً لآثاره السلبية التي يعاني منها مستخدمو التقارير حالياً بعد أن تراكمت متطلبات الإفصاح ، **وتضمنت الدراسة تحديد لأبعاد مشكلة الإفصاح التي لا ترتبط فقط بكمية المعلومات المفصح عنها بل ترتبط أيضاً بانخفاض مستوى جودة المعلومات المفصح** حيث ينظر غالبية المستخدمين لما يتم توفيره من إفصاحات باعتبارها مجموعة مفككة ***Distointed collection*** من الإفصاحات التي يتم توفيرها بناء على متطلبات مصادر تنظيمية مختلفة وهو ما أدى لكون هدف التقارير المالية ***Seems to have been forgotten*** ، وأقترحت الدراسة صياغة إطار متكامل للإفصاح يمكن من خلاله لواضعي المعايير والمنظمين وضع متطلبات الإفصاح بالشكل الذي يمكن المعدين من تطبيقها ، وأكدت الدراسة أن وضع هذا الإطار المقترح للإفصاح سيترتب عليه العديد من المميزات :-

١- زيادة قدرة المعلومات المفصح عنها على تلبية حاجات المستخدمين.

٢- ضمان أن المنظمين هم فقط من يعدل أو يضيف لمتطلبات الإفصاح.

٣- مزيد من الاتساق بين متطلبات الإفصاح بالمعايير.

٤- تخفيض عبء الإفصاح الناتج عن توفير كافة متطلبات الإفصاح غير المتناسقة.

٥- القضاء على التكرار بالإفصاحات.

٦- التنظيم الجيد للإفصاح سيجعل من السهل التنقل خلال التقارير المالية، لأن المعلومات التي تهدف لتحقيق أهداف محددة ستوضع بنفس القسم بالتقرير المالي.

٧- مساعدة المعدين عند تطبيق الأهمية النسبية على الإفصاحات الواردة بالإيضاحات.

٨- القضاء على الإفصاح النمطي.

وقد وردت العديد من التعليقات على هذة الدراسة بلغت ٢٨ تعليقا أشاد معظمها بما تضمنته الدراسة والإشارة لكونها مساهمة تضيف قيمة في ظل النقاش الدائر حاليا حول تطوير الإفصاح، وقد تضمنت التعليقات مطالبة ***IASB*** عند وضع الحلول لمشكلة الإفصاح بالاعتماد على ما يلي ***(FRC, June 2013, P.p. 1 – 24)*** :

١- تحديد حدود التقارير المالية.

٢- إعداد معايير للمكان الذي سيتم الإفصاح به.

٣- إعداد مرشد حول تطبيق الأهمية النسبية من منظور الإفصاح.

٤- إعداد بيان صريح حول الإفصاح عن المعلومات غير الهامة.

٥- خفض المصطلحات الواردة بـ ***IFRS*** والمستخدمة للإشارة لأهمية عنصر ما مثل ***Significant، Key، Critical***

٦- تحديث ***IAS1*** بما يؤدي لفصل متطلبات العرض عن متطلبات الإفصاح.

٧- وضع مبادئ تحكم توفيرمتطلبات الإفصاح الوارده بالمعايير.

٥-دراسة *ICAEW*:

(ICAEW, Op. Cit, P.p. 1 – 92)

أوضحت الدراسة أن الطلب على المزيد من المعلومات جاء كاستجابة غريزية ***Instinctive Response*** لمجموعة من المشاكل المرتبطة بقطاع الخدمات المالية في العقود الأخيرة ، وهذه المشاكل غالبا ما يكون رد الفعل التنظيمي المرتبط بها تفعيل الآلية الأساسية للتنظيم والمتمثلة بالإفصاح وهو ما يؤدي لتوفير حجم هائل من المعلومات عادة ما يختفي بين ثناياه المعلومات الهامة ، **وأكدت الدراسة على أن تطوير الإفصاح لا يجب أن يرتبط بكون الإفصاح كثير أم قليل ولكن يجب أن يرتبط بزيادة فعالية هذا الإفصاح حتى لو كان إحراز النتائج المرجوة لن يتحقق سريعاً.**

ثانيا: الدراسات السابقة التي تناولت ضرورة تطوير العرض المحاسبي:

في إطار ما أوضحته دراسة ***FRC*** الصادرة في عام ٢٠١٢ من الحاجة لتطويرمعيار العرض بالقوائم المالية ***IAS1*** ***(FRC, Op. Cit, Oct. 2012, P.32)***، إضافة الى ما تضمنته دراسة ***EY*** والتي حددت ثلاثة أبعاد لمشكلة الإفصاح هي***(EY, Op.Cit, P. 4):***

أ-هيكل للقوائم المالية.

ب-مستوى تفصيل المعلومات.

جـ-الأهمية النسبية.

وكون الجوانب الثلاثة تمثل عناصر معيار العرض بالقوائم المالية ***IAS1*** مما يحتم ضرورة تطوير آليات العرض المحاسبي وذلك كمدخل لعلاج مشكلة الإفصاح، بناءاً عليه يعرض الباحث فيما يلي أربع دراسات صدرت عن ثلاثة من أكبر المنظمات المهنية بالعالم وهي معهد المحللين الماليين المعتمدين ***CFA***، مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي ***FASB*** ، مجلس معايير المحاسبة الدولية ***IASB***، وقد تناولت هذه الدراسات مشاكل العرض المحاسبي وإمكانيات وآليات تطويره .

١-الدراسة التمهيدية الصادرة عن *IASB* في ٢٠٠٦ لتعديل المعيار المحاسبي الأول العرض بالقوائم المالية.

(IASB, March 2006, P.p. 1 – 104)

أوضح ***IASB*** أن التعديلات على ***IAS1*** تهدف إلى تعزيز فائدة المعلومات الواردة بالقوائم المالية من خلال السماح بتجميع العناصر ذات الخصائص المشتركة معاً إضافة إلى العمل على جعل ***IAS1*** أكثر سهولة عند القراءة أو التطبيق، وقد تضمنت الدراسة أقتراح التعديلات التالية:-

أ-تقديم قائمة المركز المالي في بداية الفترة ضمن الشكل الكامل للقوائم المالية.

ب-التغيرات في حقوق الملكية الناتجة عن التعاملات مع الملاك تقدم منفصلة عن التغيرات التي لم تتم من الملاك في قائمة التغير بحقوق الملكية.

جـ-جميع التغيرات في حقوق الملكية التي لم تتم بواسطة الملاك (الإيرادات والمصروفات المعترف بها) يجب أن تعرض في قائمة أو قائمتين للدخل ولا يجوز عرضها في قائمة التغير بحقوق الملكية.

د-عرض التوزيعات الخاصة بكل سهم بقائمة التغير بحقوق الملكية أو بالملاحظات.

٢-ورقة المناقشة المشتركة بين *IASB* و*FASB*

(FASB, IASB, 2008, P.p. 1 – 168)

جاءت بعنوان ***Preliminary Views on Financial Statements Presentation*** ، وقد تناولت الدراسة بيان أهمية العرض المحاسبي لأنه يتعلق بكيفية تقديم المعلومات في القوائم المالية ، والتأكيد على أن هذه الدراسة المشتركة هدفها الأساسي معالجة المخاوف لدى مستخدمي القوائم المالية المتعلقة بكون المتطلبات الحالية بالمعايير تتيح استخدام طرق متعددة للعرض، إضافة إلى أن المعلومات في القوائم المالية غالباً ما يتم تجميعها وعرضها بشكل غير مناسب أو غير متسق مما يجعل من الصعب تماماً فهم العلاقة بين القوائم المالية والنتائج المالية للوحدة ، وقد طور المجلسان خلال الدراسة ثلاثة أهداف للعرض بالقوائم المالية حيث أن المعلومات في القوائم يجب أن تعرض بطريقة:-

أ-تقدم صورة مالية متماسكة عن أنشطة الوحدة ***Portrays Cohesive financial pictures***

ب-تفصيل المعلومات إلى الحد الذي تكون به المعلومات مفيدة للتنبؤ بالتدفقات المستقبلية للوحدة.

ج-تساعد المستخدمين على تقييم مستوى سيولة الوحدة ومرونتها المالية ***Liquidity and finaical flezibility*** والسيولة تعني قدرة الوحدة على الوفاء بالتزاماتها المالية، أما المرونة المالية فيقصد بها تقييم قدرة الوحدة على الاستثمار بالفرص المتاحة والاستجابة للاحتياجات غير المتوقعة.

وتناولت الدراسة تقديم مقترح بتقسيم أنشطة الوحدة إلى نشاطين رئيسيين هما: -

أ- نشاط الأعمال ويقسم إلى نشاط تشغيلي واستثماري.

ب- النشاط التمويلي.

وأكدت الدراسة على الحاجة لإعداد القوائم المالية بما يظهر الأنشطة الثلاث السابقة تشغيلي ، استثماري ، تمويلي ، وذلك باعتبار أن ذلك النهج يساعد على تقديم معلومات عن الطريقة التي تتحقق بها القيمة (أنشطة الأعمال) بمعزل عن الأنشطة المتعلقة بطرق تمويل تلك

الأعمال (النشاط التمويلي)، وقدمت الدراسة نموذج للقوائم المالية المقترحة مع بيان أدلة التصنيف الواجب إتباعها لتصنيف العناصر داخل كل قائمة فيما بين الأنشطة الثلاثة وذلك في إطار العمل على تقديم صورة متماسكة عن النشاط المالي للوحدة ، **ويلاحظ أنه منذ صدور ورقة المناقشة وحتى الآن لم يتم تفعيل مكوناتها** على الرغم من أن جمعية المحاسبة الأمريكية ***AAA*** في تقييمها لهذه الدراسة أكدت على أن بها العديد من السمات عالية الجودة ، وأن النموذج المقترح والمتضمن إعداد القوائم المالية بما يظهر الأنشطة الثلاثة تشغيلي ، استثماري ، تمويلي سيؤدي لتحسين فائدة المعلومات الواردة بالقوائم المالية للمستخدمين، ولكن ***AAA*** انتقدت كون صياغة الدراسة جاءت أقرب للإطار الفكري في حين أنه كان يجب الانتهاء من تطوير الإطار الفكري أولا ثم يتم إعداد معيار لتنظيم العرض***(AAA, June 23, 2009, P.p. 1 – 8)*** ، كما أكدت دراسة ***Allen, Waldron*** على أن العمل المشترك بين ***IASB*** و ***FASB*** يمثل مشروع رئيسي يحمل وعداً كبيراً نحو دعم الشفافية وتلبية احتياجات المستثمرين ***(Janes Allen, Mathew . Waldron, 2011, P.p. 10 – 11)***

٣-دراسة معهد المحللين الماليين المعتمدين *CFA*:

(CFA, July. 2013, Op. Cit, P.p. 8 – 40)

تناولت الدراسة التأكيد على أهمية العرض وضرورة تطويره في إطار ما توصل إليه الاستقصاء الذي تم إجراؤه على ٣٠٣ عضو في عام ٢٠١٢، وقد توصل ***CFA*** من خلال الاستقصاء الى أن أولويات المستثمرين عند إدخال تحسينات على التقارير المالية تتحدد في:

أ-زيادة التركيز على المسائل ذات الأهمية:

نسبة ٨٥% من المستثمرين يرون أن المعلومات الموفرة بالتقارير المالية يجب أن تكفل فهم كاف للأعمال من خلال التركيز على العناصر الهامة وتسليط الضوء على المعلومات الأكثر أهمية.

ب-تحسين العرض في القوائم المالية:

نسبة ٨٢ % من المستثمرين أكدوا على ضرورة تحسين العرض بالقوائم المالية بهدف جعل القوائم أكثر شفافية، **وتتحدد وجهة نظر المستثمرين في كون تحسين العرض يمثل العنصر**

الرئيسي لتطوير نموذج الإفصاح المحاسبي حيث يمثل كلاً من العرض والإفصاح أهم آليات الوحدة لتحقيق التواصل الفعال مع المستخدمين، ويرى المستثمرون إمكان تطوير العرض من خلال ما يلي: -

1 -**التفصيل:** مطلوب تفصيل كاف في القوائم المالية

2-**النظر للمستقبل:** إدراج معلومات مستقبلية

3-**التماسك:** لابد من تطبيق هذا المبدأ خلال القوائم المالية ومن خلاله سيكون المستثمرون قادرين على تتبع المعاملات خلال القوائم المالية.

4-**استخدام الطريقة المباشرة** بقائمة التدفقات النقدية.

ج-زيادة فعالية التواصل:

أظهر الاستقصاء **الحاجة لتحسين نموذج الاتصال الحالي بالقوائم المالية** وذلك لجعل المعلومات أكثر قابلية للفهم وأكثر فعالية في توصيل نتائج الشركة، ويمثل هذا الإتجاه حاليا مساحة مشتركة بين المستثمرين والمعدين فيما يتعلق بأولويات التحسين بالقوائم المالية، ويتطلب تفعيل هذا الأتجاه زيادة استخدام الجداول والرسوم البيانية وتحسين استخدام الإشارات المرجعية والقضاء على التكرار وذلك بهدف دعم التواصل الفعال بين الوحدة والمستخدمين.

٤-دراسة مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي *FASB*

(FASB, August. 11. 2016, P.p. 1 – 74)

تضمن المشروع التمهيدي بعنوان العرض ((المخطط إدراج هذا المشروع كفصل سابع ضمن المفهوم الثامن من مفاهيم التقرير المالي بالإطار الفكري الأمريكي)) بيان أن العرض المناسب يمثل جزءاً أساسياً لضمان تحقق أهداف القوائم المالية وهو ما يتحقق من خلال أن تكون المعلومات المعروضة بالقوائم المالية أداة مساعدة لمقدمي الموارد في:

أ- التمييز بين أنواع المعاملات والأحداث والتغيرات بالظروف التي من المحتمل أن تحدث

بالمستقبل.

ب-تقدير مبالغ وتوقيت التدفقات النقدية المستقبلية وتقييم احتمالية حدوثها.

جـ-فهم موارد الوحدة والمطالبات على هذه الموارد.

د-تقدير كيفية وتوقيت استخدام الموارد لتسوية الألتزامات.

وقد أوضح ***FASB*** أن العرض بالقوائم المالية هو بمثابة رسم صورة بالكلمات والأرقام ***Depicitions in words and numbers*** وهو ما يجب أن يستند بشكل رئيسي على الهدف من القوائم المالية وخصائص جودة المعلومات وهذان المفهومان هما الأساس الذي يجب أن تتبني عليه قرارات العرض في القوائم المالية بشكل كبير، وفي هذا السياق فقد أكدت مؤسسة ***Deloitte&Touch*** أن إعداد ***FASB*** لمفهوم متكامل يحكم العرض بالقوائم المالية سيمثل عنصراً حاسماً للمساعدة على تنظيم عرض المعلومات المالية بطريقة منطقية وبما يعزز فائدتها للمستخدمين ، وقد أوضحت ***Deloitte*** & ***Touch*** أن صياغة مفهوم للعرض واعتباره جزء من الإطار الفكري لـ ***FASB*** يحتم النظرإليه كوثيقة حية ***Living Document*** بحيث يتم تطويره باستمرار في ضوء التطورات في بيئة التقرير المالي***(Deloitte, Nov. 9. 2016, P.p. 1 – 4) .***

<u>تقييم الدراسات السابقة</u>

يعتقد الباحث أن مشاكل الإفصاح المحاسبي التي توصلت إليها الدراسات السابقة قد ارتبطت فيما بينها بخط عريض واضح يؤكد على وجود المشاكل التالية:

أ-الإفراط بالإفصاح: والمقصود به الإفراط بتوفير معلومات دون التركيز على توفير المعلومات الهامة إضافة إلى توفير المعلومات غير الهامة مع ما يترتب على توفيرها من حجب المعلومات الهامة وصعوبة حصول المستخدمين عليها.

ب-مشكلة العرض بالقوائم المالية: بما تشمله من مشاكل بهيكل القوائم المالية، مستوى تفصيل المعلومات، ضوابط تطبيق الأهمية النسبية

ج-انخفاض مستوى جودة ما يتم توفيره من معلومات: حيث لا يتلبي التقارير الاحتياجات الفعلية لمستخدميها.

د-مشكلة عدم تماثل المعلومات: وهي مشكلة رئيسية يعاني منها المستثمرون، وتنشأ هذه المشكلة من خلال إطلاع المديرين والموظفين على معلومات أكثر عن الشركة وخططها المستقبلية مقارنة بما يحصل عليه المستثمرون من معلومات، وتعتمد كفاءة الاستثمار على ما يحققه الإفصاح المحاسبي من خفض مستوى تباين المعلومات الذي يعتبر أحد المسببات

الهامة للضجيج بسوق المال هذا الضجيج الذي ينتج عنه خفض دقة ما يتم اتخاذه من قرارات ***(Youchaotan, Yuyuliu, 2017, P.p. 2010, 211)***.

ويؤكد الباحث على كون المشاكل التي يتعرض لها نموذج الإفصاح المحاسبي الحالي مازالت مشاكل قائمة حيث يعاني منها كلاً من المعدين والمستخدمين وهو ما يؤكد على أهمية اصدار ***IASB*** لمبادرة الإفصاح كمحاولة لتطوير نموذج الإفصاح المحاسبي الحالي، إضافة إلى أهمية دراسة وتقييم مكونات مبادرة الإفصاح – تعديلات ***IAS1*** لتحديد مدي قدرتها على علاج أبعاد مشكلة الإفصاح المحاسبي.

١/٤: هدف البحث:

يهدف البحث إلى تقييم مستوى جودة مكونات مبادرة الإفصاح – تعديلات ***IAS1*** الصادرة عن ***IASB*** وذلك بهدف تحديد قدرتها على علاج المشاكل التي يتعرض لها نموذج الإفصاح المحاسبي، كما يمتد هدف البحث ليشمل اقتراح تعديلات على ***IAS1*** وذلك بهدف دعم قدرة مبادرة الإفصاح – تعديلات ***IAS1*** على تحقيق أهدافها.

١/٥: أهمية البحث:

تتضح أهمية البحث من خلال ما يلي:

١-يتناول البحث تحديد للمشاكل التي ترتبط بتطبيق المعيار المحاسبي الدولي الأول عرض القوائم المالية ***IAS1*** .

٢-يساهم البحث في تقييم مستوى جودة مكونات مبادرة الإفصاح – تعديلات ***IAS1*** الصادرة عن ***IASB*** وذلك بهدف تحديد قدرتها على علاج المشاكل التي يتعرض لها نموذج الإفصاح المحاسبي.

٣-يتناول البحث تقديم مقترحات لتعديل بعض فقرات واضافة فقرات جديدة لـ ***IAS1*** بهدف دعم قدرة مبادرة الإفصاح – تعديلات ***IAS1*** على تحقيق أهدافها.

٤-يتوافق موضوع هذا البحث مع الإصدارات الحديثة عن كبرى المنظمات المهنية المحاسبية والتي تتناول التأكيد على أهمية تطوير كلاً من الإفصاح والعرض باعتبار أن ما يتعرضان له من مشاكل تحد كثيراً من قدرة مستخدمي القوائم المالية على الاستفادة منها.

١/٦: فروض البحث:

الفرض الأول:

تتضح الحاجة لتطوير نموذج الإفصاح المحاسبي في إطار تعدد أبعاد مشكلة الإفصاح من تبني المعدين لسياسة الامتثال بدلاً من التواصل مع المستخدمين، أضافة الى مشاكل العرض المحاسبي وكذلك انخفاض جودة المعلومات المفصح عنها.

الفرض الثاني:

يمثل إصدار ***IASB*** لمبادرة الإفصاح – تعديلات ***IAS1*** استجابة تنظيمية للأزمة المالية العالمية تهدف إلى إيجاد حلول لمشاكل نموذج الإفصاح المحاسبي.

الفرض الثالث:

يجب أن يستند التطوير المقترح على مبادرة الإفصاح – تعديلات ***IAS1*** على مجموعة من المبادئ التي تكفل الحد من التعقيد الحالي بالتقارير المالية، ودعم مستوى التواصل الفعال مع المستخدمين، وكذلك دعم الاتجاه الهادف لإصدار المعدين لأحكام مهنية، وأخيرا مشاركة أصحاب المصالح

الفرض الرابع:

تمثل التعديلات المقترحة على مبادرة الإفصاح – تعديلات ***IAS1*** المرتبطة بقائمة المركز المالي مدخلاً للحد من الإفراط بالإفصاح وزيادة قدرة القوائم المالية على تلبية احتياجات مستخدميها.

الفرض الخامس:

تمثل التعديلات المقترحة على مبادرة الإفصاح – تعديلات ***IAS1*** المرتبطة بقائمة (قائمتي) الأرباح أو الخسائر والدخل الشامل الآخر مدخلا للحد من الإفراط بالإفصاح وزيادة قدرة القوائم المالية على تلبية احتياجات مستخدميها.

الفرض السادس:

تمثل التعديلات المقترحة على مبادرة الإفصاح – تعديلات ***IAS1*** المرتبطة بالإيضاحات مدخلا للحد من الإفراط بالإفصاح وزيادة قدرة القوائم المالية على تلبية احتياجات مستخدميها.

الفرض السابع:

تمثل التعديلات المقترحة على مبادرة الإفصاح – تعديلات ***IAS1*** المرتبطة بالإفصاح عن السياسات المحاسبية مدخلا للحد من الإفراط بالإفصاح وزيادة قدرة القوائم المالية على تلبية احتياجات مستخدميها.

الفرض الثامن

التعديلات الواردة ضمن مبادرة الإفصاح– تعديلات ***IAS1*** تمثل تعديلات محدودة النطاق والأثر وهوما يحتم دعم هذه التعديلات بمجموعة من مقترحات التطوير الهادفة لتحقيق الأهداف المرجو تحققها من إصدار المبادرة.

الفرض التاسع

تؤدي التعديلات المقترحة على فقرات ***IAS1*** التي لم ترد ضمن مبادرة الإفصاح– تعديلات ***IAS1*** إلى دعم التواصل الفعال مع المستخدمين وتمثل مدخلا للحد من الإفراط بالإفصاح وزيادة قدرة القوائم المالية على تلبية احتياجات مستخدميها.

١/٧: تنظيم البحث:

لتحقيق أهداف البحث واختبار فروضه تم تقسيم البحث إلى سبعة أقسام وذلك على النحو التالي: –

القسم الأول: منهجية البحث

القسم الثاني: إصدار مبادرة الإفصاح

القسم الثالث: التقييم العام لمبادرة الإفصاح –تعديلات ***IAS1***

القسم الرابع: المبادئ التي يستند عليها التطوير المقترح على مبادرة الإفصاح– تعديلات ***IAS1***

القسم الخامس: تقييم وتطوير مبادرة الإفصاح–تعديلات ***IAS1***

القسم السادس: الدراسة الاختبارية

القسم السابع: الخلاصة والنتائج والتوصيات

القسم الثاني: إصدار مبادرة الإفصاح:

يتناول الباحث فيما يلي أحد أكثر المحاولات لعلاج مشاكل نموذج الإفصاح الحالي اكتمالاً ودقة وهي مبادرة الإفصاح ***Disclosure Initiative*** الصادرة عن ***IASB*** ، حيث سيتم

عرض مكونات المبادرة ويلي ذلك تقييم هذه المكونات واقتراح مقترحات للتطوير **وذلك في إطار الدور الهام للبحث المحاسبي في مجتمع التقرير المالي والمتمثل في التحديد الدقيق للمشاكل التي يعاني منها التقرير المالي في ضوء اتجاهات كافة فئات المستخدمين وكذلك المعدين ، ويلي ذلك الدور الرئيسي للبحث المحاسبي والمتمثل في اقتراح وصياغة الحلول الأكثر كفاءة وقدرة على علاج المشاكل القائمة** ***(James Guthrie, Leed. Parker, 2016, P.p. 2 – 3)*** .

في ٢٠١٤/٣/٢٥ أصدر ***IASB*** دراسة تمهيدية بعنوان ***Disclosure Initiative prodosed amendments to IAS1*** وتم إتاحة ١٢٠ يوماً للتعليق على المبادرة تنتهي في ٢٠١٤/٧/٢٣

(IASB, March.2014, Op. Cit, P.p.1-34) (IASB, Dec.2014, Op. Cit, P.p.1-27)، وقد تلقى ***IASB*** ١١٨ تعليقاً وقام الموظفون بصياغة ملخص للتعليقات وتلا ذلك إصدار الشكل النهائي للمبادرة في ديسمبر ٢٠١٤، وتتكون المبادرة من العناصر التالية***(IASB, May 2013, Op. Cit, P.p. 1-44)*** : -

١- تعديل ***IAS1***

٢- إصدار مرشد مهني يحكم تطبيق الأهمية النسبية.

٣- السياسات المحاسبية والتقديرات المحاسبية: التعديلات على ***IAS8***

٤- تعديل ***IAS7***

٥- إعداد مبادئ للإفصاح ***Disclosure Principles***

٦- مراجعة مستويات الإفصاح بالمعايير الحالية.

ويعتقد الباحث أن المتغيرات المؤدية لتحرك ***IASB*** لإصدار هذه المبادرة تمثلت فيما يلي : -

المتغير الأول: محاولة إيجاد حلول لمشاكل نموذج الإفصاح المحاسبي السابق عرضها:

وهو ما يتضح في إطار ماسبق عرضه من مشاكل يعاني منها نموذج الإفصاح الحالي وحاجته للتطوير ومطالبة المنظمات المهنية والأكاديميين لـ***IASB*** بتولي قيادة عملية التطوير.

المتغير الثاني: حاجة مجتمع التقرير المالي لمبادرة تمثل إطاراً شاملاً للإفصاح:

أكدت دراسة لمؤسسة ***KPMG*** أجريت في عام ٢٠١٣ أنه خلال العشرة سنوات التالية يجب علـى واضـعي المعـايير والمنظمـين والمعـدين والمسـتخدمين العمـل معـاً مـن أجـل تـوفير المعلومـات الهامـة ، ويتطلـب النجـاح بهـذا المجـال تبنـي مبـادرات هامـة حـول العـالم فمـثلاً التقارير الآن هي مزيج من المعايير الدولية وقواعد البورصة وأنظمة تقررها الدولة ويجب أن يظهر كل هذا من خلال التقارير المالية **ولـذا فـإن التغييـر سيشـكل تحـدياً كبيـراً حقـاً *(KPMG, 2013,P.19)*** ، **وتجـدر الإشـارة لكـون المبـادرات تمثـل وسـيلة لإصـلاح الإفصاح ترتكز على الجوانب التي تجعل الإفصاح أكثر فعالية** وهو ما يمثل أمراً لا غنى عنه للمستثمر للحصول على فهم وتحليل للخلفية الاقتصادية لأعمال الشركة ***(CFA, July 2013, Op. Cit, P.p. 1 – 9) .***

المتغير الثالث: الاستجابة التنظيمية للأزمة المالية العالمية:

كان للأزمة المالية العالمية أثر كبير على فقدان الثقة بين الأسواق والمستثمرين وهو ما ارتبط بانخفاض متوسط الصفقات اليومية الى نصف ما كان عليه حجم الصفقات في عام ٢٠٠٨ ، كما شهد تدفق الاستثمارات لسوق المال انخفاضاً كبيراً ناتجاً عن انخفاض الرغبة في الاستثمار بسوق الأسهم وأدى ذلك الى انخفاض في أعداد الاكتتابات بالولايات المتحدة الأمريكية ، بوجه عام ومع نظرة أكثر للوراء نجد أن منذ انفجار فقاعة التكنولوجيا في عام ٢٠٠٠ فإن السوق لم يتعاف ولاسيما بالشركات الصغيرة ، وتتطلب الرغبة في استعادة الثقة المفقودة في سوق المال تعزيز الإفصاح الكامل والعادل المؤدي لتوفير معلومات موثوق بها تتيح القدرة على مسألة الإدارة وتساعد على ردع أي محاولة للغش بما يؤدي لحماية المستثمرين وإتاحة بناء حقيقي لرؤوس الأموال***(CFA, July 2013, Op. Cit, P.p. 23 – 25)***

وقد تناولت دراسة لـ ***Bertomeu,Magee*** بيان أن أوقات الأزمات تمثل لحظات هامة لتنظيم مهنة المحاسبة، وهو ما يتضح بمجرد البحث في التاريخ الحديث لتنظيم أسواق المال نجد أن قانون هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية الأمريكية ***SEC*** صدر عام ١٩٣٤ وقانون سارينير أوكسلي صدر عام ٢٠٠٢ وكلاهما صدر أثناء أو بعد سنوات من الكساد ، وأكدت الدراسة أن تنظيم التقارير المالية غالباً ما يكون مرتبطاً بدورة الأعمال **وبالتالي فإن أجواء**

الأزمة تستدعي غالباً استجابة تنظيمية لمحاولة علاج القصور المحاسبي وهو ما أكد عليه ***David Twediee*** الرئيسي السابق لـ ***IASB*** في اجتماع جمعية المحاسبية الأمريكية ***AAA*** حيث قال ((**دعونا ننظر إلى الأزمة ، ما سبب ذلك؟ إنها لم تحدث بسبب المحاسبة بل بسبب المصرفيين الذين قاموا بتقديم قروض لأشخاص ليس لديهم دخل ولا وظائف ولا أصول ولكن لمواجهة الأزمة فلابد من إجراءات محاسبية تعيد للسوق جزءاً من التوازن المفقود**)) (***Jeremy Bertomeu***, ***Robert P. Maggee, Nov. 2011,P.p. 211 – 214***) ، ويدعم الرأي السابق القائم على كون الأزمات المالية تمثل محركاً محفزاً لتنظيم الإفصاح الأجراءات المحاسبية المتخذة تزامنا مع ثلاث أزمات كبرى هي الأزمة الآسيوية عام ١٩٩٧ وفضيحة شركة أنرون في أمريكا وأخيرا الأزمة المالية العالمية في ٢٠٠٨ حيث أنه في أعقاب هذه الأحداث قام واضعوا المعايير والهيئات الرقابية بتغييرات هامة في قواعد الإفصاح والتقرير المالي بوجه عام (***ECGI,Christian Leuz, Peter Wsocki, Op. Cit, P.p. 1 – 2***)

وبناء على ما سبق يعتقد الباحث أن أجواء الأزمة المالية العالمية وما صاحبها من دعوات إلى إصلاح شامل لنظام التقرير المالي كانت محفزاً لـ ***IASB*** لإعداد استقصاء ٢٠١٢ للحصول على آراء كافة فئات مجتمع التقرير المالي ، وفي إطار ما تم الحصول عليه من معلومات من خلال الاستقصاء تم عقد منتدى للإفصاح ***Disclosure Forum*** في عام ٢٠١٣ لمناقشة الجوانب المختلفة لمشكلة الإفصاح ، وفي إطار ما سبق أصدر ***IASB*** مبادرة الإفصاح في ٢٠١٤، وقد تناول الباحث في دراسة سابقة عرض لمكونات المبادرة وتحديد مدى حاجة نموذج التقرير المالي لهذه المبادرة، **أما هذه الدراسة فتشتمل على تناول تقييم وتطوير مبادرة الإفصاح وذلك فيما يتعلق بما تضمنته مبادرة الإفصاح من تعديلات على *IAS1*** ، ويتم عرض التقييم والتطوير المقترح من خلال الأقسام التالية:-

القسم الثالث: التقييم العام لمبادرة الإفصاح –تعديلات ***IAS1***.

القسم الرابع: المبادئ التي يستند عليها التطوير المقترح لمبادرة الإفصاح–تعديلات ***IAS1***.

القسم الخامس: تقييم وتطوير مبادرة الإفصاح –تعديلات ***IAS1*** ويشمل هذا القسم: –

أولاً: تقييم وتطوير فقرات ***IAS1*** الواردة ضمن مبادرة الإفصاح–تعديلات ***IAS1***

ثانياً: التعديلات المقترحة على فقرات بـ ***IAS1*** لم ترد ضمن مبادرة الإفصاح- تعديلات ***IAS1***

ثالثاً: التعديلات على ***IAS1*** المرتبطة بإصدار***IASB*** الإطار الفكري للتقرير المالي في مارس ٢٠١٨.

القسم الثالث: التقييم العام لمبادرة الإفصاح -تعديلات *IAS1*:

تناول الجزء الأول من المبادرة والصادر نهائياً في ديسمبر ٢٠١٤ تعديلات على ***IAS1*** وتهدف هذه التعديلات إلى ***(IASB, Sep 2013,P. 10)*** :

١) بيان أن تضمين التقارير المالية معلومات غير هامة يترتب عليه عادة حجب المعلومات الهامة.

٢) إيضاح أن تقييم الأهمية النسبية يطبق على المجموعة الكاملة للقوائم المالية شاملة الملاحظات.

٣) إزالة اللغة التي ترتب عليها تفسير وجود منهج محدد الملاحظات.

٤) تضمين اللغة التي تسمح بمرونة أكثر فيما يتعلق بمكان الإفصاح عن السياسات المحاسبية.

٥) النظر في إضافة متطلبات للمطابقة فيما يتعلق بصافي الديون إذا تم الإفصاح عنها.

وقد ورد لـ ***IASB*** العديد من التعليقات منها التعليقات الإيجابية وبعضها كانت تعليقات تنتقد بعض مكونات مبادرة الإفصاح -تعديلات ***IAS1***، ويعرض الباحث فيما يلي عرض موجز لمكونات هذه التعليقات، ويلاحظ أنه لم يصدر أي تعليق من جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية فيما يرتبط بأي مرحلة من مراحل إصدار المبادرة على الرغم من أهمية المشاركة وبيان رؤية ممارسي المهنة بمصر لهذه التعديلات كما تفعل الكثير من المنظمات المهنية بدول العالم المختلفة بما فيها منظمات مهنية عربية وأفريقية.

أولاً: التعليقات الإيجابية على مبادرة الإفصاح– تعديلات *IAS1*

١-معهد المحاسبين القانونيين بانجلترا وويلز *ICAEW*:

(ICAEW, 2014, P.p. 1 – 8)

رحب ***ICAEW*** بالمبادرة باعتبارها استكشافاً لآفاق تحسين الإفصاحات في ***IFRS***، وأكد ***ICAEW*** أن المبادرة تأتي كاستجابة للدعوات المتوالية إلى إصلاح الإفصاح المحاسبي ***Calls for Reform***، وقد تضمن تعليق ***ICAEW*** التأكيد على أهمية انتهاء مشروع المبادرة ومشروع الإطار الفكري من أجل إعادة دعم مستوى الثقة بالتقرير المالي.

٢-مجلس معايير المحاسبة الاسترالي *AASB*:

(AASB, August. 5. 2014, P.p. 1-11)

أكد مجلس معايير المحاسبة الاسترالي ***IAASB*** أنه يدعم بقوة مشروع مبادرة الإفصاح في مرحلته الأولى، وذلك باعتبار أن التعديلات المقترحة على ***IAS1*** تمثل خطوة في الاتجاه السليم والمرغوب فيه نحو إدارة التعقيد الحالي بالتقارير المالية من خلال تحسين متطلبات العرض والإفصاح.

٣-الهيئة الأوربية لتنظيم أسواق المال *ESMA*:

(ESMA, June 23, 2014, P.p. 1 – 7)

أوضحت الهيئة الأوربية لتنظيم أسواق المال ***ESMA*** تأييدها تعديل متطلبات الإفصاح الواردة ضمن مبادرة الإفصاح -تعديلات ***IAS1*** ، وأكدت أن التعديلات المقترحة تمثل محاولة للحد من الأثار السلبية الناتجة عن المشاكل المحيطة بإعداد القوائم المالية ، وسوف تؤدي هذه التعديلات إلى تحسين نوعية المعلومات المالية على المدى القصير.

٤-مؤسسة *Delloite*:

(Deloitte, July. 21, 2014, P.p. 1 – 5)

أيدت مؤسسة ***Delloitte*** مبادرة الإفصاح باعتبارها تمثل إدراكاً دقيقاً لمشكلة الإفصاح الزائد المنتشر على نطاق واسع كما إنها تمثل مدخلاً للحفاظ على وظيفة التقرير المالي كأداة للاتصال مع المستخدمين، وأكدت مؤسسة ***Delloitte*** الأتفاق بوجه عام مع التعديلات المقترحة المرتبطة بإتاحة الفرصة للمعدين لإصدار أحكام مهنية وهو ما يمثل خطوة نحو تحقيق تواصل أكثر وضوحاً مع مستخدمي التقارير المالية.

٥-مؤسسة أرنست & يونج العالمية *EY*:

(EY, July 23. 2014, P.p. 1 – 6)

أوضح ***EY*** أن التعديلات المقترحة تبدو عموماً متسقة مع الفهم العام لـ ***IAS1*** إضافة لكونها تسلط الضوء على بعض مشاكل الممارسة الحالية وبالتالي فإن مبادرة الإفصاح– تعديلات ***IAS1*** تمثل الخطوة الأولى نحو تحسين متطلبات العرض والإفصاح وهو ما يجعل مجتمع التقرير المالي بحالة انتظار لإصدار باقي مكونات المبادرة المعلن عنها (سبق بيانها).

<u>ثانياً: التعليقات المتضمنة لانتقاد مبادرة الإفصاح– تعديلات *IAS1*:</u>

تضمنت الكثير من التعليقات انتقاداً لبعض مكونات مبادرة الإفصاح– تعديلات ***IAS1*** ، ويعرض الباحث هذه الانتقادات فيما يلي :-

١-معهد المحللين الماليين المعتمدين *CFA* :

(CFA, August. 28. 2014, P.p. 1 – 14)

يرى ***CFA*** أن المشروع يركز على بعض الجوانب المحدودة المتعلقة بالعرض والإفصاح في حين أنه كان يجب أن تتم إجراء مراجعة شاملة للعرض بالقوائم المالية وذلك بسبب الطبيعة الأساسية لمعيار العرض ***IAS1***، وأوضح ***CFA*** أن ***IASB*** يجب عليه التركيز على قضايا محددة مثل تفصيل البيانات بالقوائم المالية وكذلك مستوى تماسك القوائم المالية ***Cohesiveness*** وهو ما يعتقد***CFA*** أنه سيكون له عائداً أفضل مقارنة بالتغييرات محدودة النطاق في مبادرة الإفصاح -تعديلات ***IAS1*** الصادر عن ***IASB*** .

٢-مؤسسة *KPMG*:

(KPMG, July. 23. 2014, P.p.1 – 7)

أوضحت مؤسسة ***KPMG*** أن التعديلات الواردة بمبادرة الإفصاح -تعديلات ***IAS1*** تمثل تعديلات محدودة وضيقة النطاق ولا يترتب عليها أي تغيير كبير في الممارسة القائمة وإن كان سيترتب عليها إتاحة الفرصة للمعدين في توفير عرض أكثر ملاءمة من مستوى

العرض الحالي، إلا أن هذه التعديلات لابد من استكمالها واعتبارها خطوة أولى نحو بناء مبادرة للإفصاح أوسع نطاقاً.

٣-معهد المحاسبين الإيرلندي *CAI*

(CAI, July 2014, P.p.1 – 6)

يعتقد ***CAI*** أن التعديلات على ***IAS1*** جاءت كاستجابة (محدودة) للمخاوف المحيطة بالممارسة والمرتبطة بكون متطلبات الإفصاح الواردة بـ ***IAS1*** تمنع المعدين من إصدار أحكام مهنية إلا أن التعديلات لم تحد كثيراً من هذه المخاوف، إضافة إلى أن التعديلات ينقصها ضرورة مراعاة بعض الاعتبارات الإضافية مثل الوضوح وتوفير التوجيه المناسب لكيفية إجراء تعديلات محددة في الممارسة العملية.

٤-المجموعة الاستشارية الأوربية للتقرير المالي *EFRAG*:

(EFRAG, July. 22. 2014, P.p.1 – 6)

يعتقد ***EFRAG*** أن مبادرة الإفصاح هي واحدة من أهم المشاريع الدولية لـ ***IASB*** الهادفة لإيجاد مجموعة واضحة وفعالة ومتسقة وشاملة من متطلبات الإفصاح ، إلا أن ***EFRAG*** يعتقد إن المبادرة لم تؤدي إلا لتعديلات طفيفة على ***IAS1*** في حين أن التعديلات الأساسية لم يتم التوصل إليها حتى الآن والمتمثلة في مراجعة وتعديل مستويات الإفصاح بكافة المعايير، وأكد***EFRAG*** أن ما صدر من تعديلات مخيب للآمال ويُفقد ***IASB*** الفرصة لإحراز تقدم وهو ما كان يمكن تحقيقه في ضوء الكثير من الدراسات ذات الصلة بمشكلة الإفصاح التي قام بها ***EFRAG*** وغيره من هيئات معايير المحاسبة الإقليمية والوطنية.

<u>وإضافة الى ماسبق فقد أصدر ***IASB*</u>** بياناً يوضح فيه طبيعة التعليقات الواردة على إصدار مبادرة الإفصاح – تعديلات ***IAS1*** ، وأكد أن التعليقات اشتملت على ما يلي ***(IASB, Oct. 2014, P.p.1 – 11) (IASB, Sep. 2014, P.p.1 – 19)*** :

١) إن التعديلات محدودة وأثرها على الممارسة سيكون ضعيفاً.

٢) المعدون يعتقدون بأن المنهج التجريبي المستخدم من ***IASB*** لمعالجة مشكلة الإفصاح يعتبر منهج غير مناسب.

٣) التعديلات المتعلقة بالأهمية النسبية لم تتضمن آليات تحديد ما هو هام وما هو غير هام فيما يتعلق بالإفصاح.

٤) التعديلات لم تتضمن عرضاً للمعلومات المفيدة التي لا توفر بالتقارير المالية.

٥) غالبية المعلقين كانوا يفضلون أن تركز التعديلات على كيفية استخدام مستخدمي القوائم المالية للمعلومات الواردة بها والأثر المتوقع للتعديلات على هذا الاستخدام.

٦) التعديلات لم توفر إطاراً كافياً يحكم إصدار المعدين للأحكام المهنية.

وفي إطار ما سبق يعتقد الباحث أن مبادرة الإفصاح والمتضمنة تعديلات ***IAS1*** تمثل خطوة هامة في سبيل معالجة ما يتعلق بمشاكل العرض المحاسبي الموجودة بـ ***IAS1*** ، إضافة إلى الدور المتكامل والمقترح للمبادرة والهادف لإعداد إطار متكامل للإفصاح يتولى تنظيم وترشيد الإفصاح المحاسبي وتوفير آليات لمساعدة المعدين على إصدار أحكام مهنية ، إلا أن ما سبق لا ينفي وجود الكثير من الانتقادات التي وجهت للمبادرة خصوصاً ما يتعلق بمحدودية التعديلات وأثرها المحدود الذي يفقدها القدرة على تحقيق الهدف الرئيسي لها والمتمثل في معالجة مشاكل الإفصاح المحاسبي ، وبناءاً عليه سيحاول الباحث فيما يلي اقتراح أوجه تطوير لمكونات ***IAS1*** وذلك بهدف تحقيق ما ورد بالكثير من الدراسات السابق عرضها من أن التقارير المالية يجب أن توفر معلومات عما حدث بطريقة موجزة وصريحة وسهلة القراءة وذلك بما يشجع المستخدمين على قراءتها، ويعتمد الباحث عند صياغة مكونات التطوير المقترح على مجموعة من المبادئ الرئيسية التي ستمثل الضابط لصياغة مكونات التطوير المقترح ، وتتحدد هذه المبادئ فيما يلي :-

القسم الرابع: المبادئ التي يستند عليها التطوير المقترح على مبادرة الإفصاح – تعديلات *IAS1*:

يعرض الباحث فيما يلي لمجموعة من المبادئ التي سيتم صياغة التطوير المقترح في ضوئها، ويراعي أن هذه المبادىء تمثل متطلبات أساسية يجب أن تتواجد بنموذج التقرير المالي الحالي في إطار السعي لحل مشكلة الإفصاح، وتتحدد هذه المبادئ في الأربعة مبادىء التالية: –

أولًا: مبادىء الحد من التعقيد:

باتت التقارير المالية بوضعها الحالي معقدة للغاية مما يفقد المستخدم القدرة على الربط بين العناصر الرئيسية للتقارير عبر مجموعة القوائم المالية ، وقد أكد ***Mervyn King*** رئيس المجلس الدولي للتقارير المتكاملة ***IIRC*** **أن نموذج التقرير المالي الحالي صار مثل النظر إلى مرآة الرؤية الخلفية بالسيارة بينما الواقع يشير إلى أن الطريق إلى الأمام مضطرباً جداً وهذا ما يجعل من الصعب على المستثمرين فهم أو تقييم أداء الشركة *(KPMG, 2013, P. 8)*** ، وقد توصلت دراسة ***Miller*** إلى أن مستوى التعقيد المرتفع بالتقارير المالية يكون مكلفاً جداً لصغار المستثمرين، كما يرتبط التعقيد المرتفع كذلك بانخفاض حجم التداول بسوق المال بالنسبة لصغار المستثمرين مع آثار محدودة على كبار المستثمرين***(Brian P. Miller, 2010, P.2109)*** ، وتتحدد مكونات التعقيد بالتقارير المالية فيما يلي***(ACCA,2009,P.p.11-12):***

١) التعقيد الناتج عن التعقيد المتأصل في المعاملات.

٢) التعقيد الناجم عن تعقيد المعايير.

ويعتقد الباحث أن محاولة التعامل مع هذا التعقيد تقتضي أن يتم إدراك أن المشكلة الرئيسية تتمثل في فشل الإفصاح المحاسبي الحالي في الحد من الأثار السلبية لنوعي التعقيد، ففي **النوع الأول** يفشل الإفصاح المحاسبي في التقاط مستوى التعقيد بالمعاملات، وفي **النوع الثاني** كذلك يفشل الإفصاح في تبسيط متطلبات الإفصاح الواردة بالمعايير وهو ما يؤسس إلى مفهوم انخفاض فعالية الإفصاح، وبناءاً عليه يؤيد الباحث الأتجاه القائم على أن أي محاولة لتطوير التقارير المالية بهدف الحد من مستوى التعقيد يجب أن تلتزم بالمبادىء التالية ***(FRC, 2009, Op.Cit, P.p 15 – 38)***:-

١) **الاستهداف *Targeted***: بأن تركز أي محاولة للتطوير على جوانب الأهمية، وأن يتم التركيز على توفير معلومات ملائمة للمستخدمين تعبر حقيقة عن واقع المعاملات.

٢) **التناسب *Proportionate***: بين التكلفة والعائد وأن يكون التطوير المقترح محققاً لعوائد للمستخدمين تفوق تكلفة توفير هذا التطوير.

٣) **التنسيق *Coordinate***: ضرورة تناسق متطلبات الإفصاح بالمعايير مع التطوير المقترح ومع متطلبات الإفصاح المطلوبة من جهات تنظيمية أخرى لذات المعاملة.

٤) **الوضـوح *Clear***: يجـب أن تكـون التعـديلات المقترحـة بسـيطة وسـهلة الاسـتخدام، ويجب أن:

- تتم صياغة التعديل صياغة واضحة.
- تتاح الفرصة للمعدين على استخدام المبادئ والأحكام المهنية.
- يتم استخدام المصطلحات المحددة بدقة وتناسق استخدامها.

وسيلتزم الباحث بهذه المحددات عند صياغة التطوير المقترح على مكونات مبادرة الإفصاح –تعديلات ***IAS1***

<u>ثانيا: مبادئ التواصل الفعال *Effective Communication*</u>

سبق بيان فشل التقرير المالي في أداء دوره كوسيلة للتواصل الفعال مع المستخدمين الذين يجدون صعوبة في فهم مكوناته ، ولذا يحتاجون لإنفاق المزيد من المال والوقت لتحليل ما ورد بالقوائم المالية ، إضافة لكون التواصل غير الفعال لا يشمل التوصيل السيئ للمعلومات فقط بل يشمل أيضاً غمر المعلومات الهامة بالكثير من المعلومات غير الهامة أو الفشل في إدراك المعدين لأهمية معلومات معينة وبالتالي عدم إدراجها في القوائم المالية ، وبناء عليه تتضح أهمية صياغة مبادئ يلتزم بها المعدون وتمثل مبادئ واضحة للتواصل الفعال ، علماً بأن هذا الاقتراح ورد بالكثير من الدراسات السابق بيانها التي تضمنت ضرورة وجود هذه المبادئ لدورها الفعال في جعل القوائم المالية أكثر ملاءمة وأكثر قدرة على التعبير الصادق ***(IASB, March 2017, P.p. 19 -26)***

ويعرض الباحث فيما يلي لمجموعتين من مبادئ الاتصال الفعال، **<u>المجموعة الأولى</u>** صدرت ضمن مشروع مبادئ الإفصاح الصادر عن ***IASB*** ضمن مراحل مبادرة الافصاح، **<u>والمجموعة الثانية</u>** هي مبادئ التواصل الفعال الصادرة ضمن النسخة النهائية للإطار الفكري الصادر في مارس ٢٠١٨.

<u>المجموعة الأولى:</u> مبادئ التواصل الفعال الصادرة ضمن مشروع مبادئ الإفصاح *Disclosure Principles*:

أكد ***IASB*** على ضرورة وجود مبادئ تحكم عمل المعدين وتساعد الوحدات على توصيل المعلومات بشكل أكثر فعالية، ويرى ***IASB*** أن هذه المبادئ يجب أن تتكون من ***(IASB, March 2017, Op.Cit, P.p. 20 – 21)***:-

١) أن تكون المعلومات المفصح عنها خاصة بالوحدة، ومصاغه وفقاً لظروفها، وهو ما يجعلها أكثر فائدة من المعلومات العامة أو النمطية أو المعلومات المتاحة بسهولة خارج القوائم المالية.

٢) أن تصف المعلومات ببساطة ما تتجه لعرضه وبشكل مباشر كلما كان ذلك ممكناً وبدون فقدان أي معلومات هامة، وبدون أي زيادة غير ضرورية في حجم القوائم المالية.

٣) تنظيم المعلومات بطريقة تبرز العناصر الهامة، وهذا يشمل تقديم إفصاحات مرتبة ترتيباً مناسباً والتأكيد على النقاط المهمة بداخلها.

٤) الترابط عندما يكون مطلوباً (ملائماً) مع المعلومات الأخرى في القوائم المالية أو بالأجزاء الأخرى بالتقرير السنوي، وذلك من أجل تسليط الضوء على العلاقات بين أجزاء المعلومات وتحسينها ضمن القوائم المالية.

٥) عدم تكرار المعلومات دون داع في أجزاء مختلفة بالقوائم المالية أو بالتقرير السنوي.

٦) أن تقدم المعلومات بطريقة تزيد من قابليتها للمقارنة بين الوحدات أو بين الفترات لذات الوحدة دون المساس بفائدة المعلومات.

٧) أن تقدم المعلومات بشكل مناسب لهذا النوع في المعلومات، على سبيل المثال فإن القوائم تستخدم لتفتيت النصوص السردية الطويلة أما الجداول فتكون أفضل بالنسبة للمعلومات كثيفة البيانات مثل تحليل آجال الاستحقاق.

وأوصى ***IASB*** باستخدام الحكم المهني عند تطبيق هذه المبادئ في حالة احتياج الوحدة لإجراء موازنة لإعطاء أولوية لمبدأ معين على حساب مبدأ آخر، وقد ناقش ***IASB*** إدراج هذه المبادئ بمرشد غير إلزامي وهو ما رفضته معظم التعليقات، وأكدت التعليقات على أن كون هذه المبادئ غير إلزامية لن يجعل الوحدات في حاجة لتطبيقها وطالبت معظم التعليقات بإدراج هذه المبادئ ضمن إطار إلزامي ***(EFRAG, Sep. 11-2017, P.p. 9 – 10) (ICAEW, Oct. 2. 2017, P.p. 3 – 4)*** ، كما عرض ***IASB*** بذات الدراسة أمثلة للتواصل غير الفعال في القوائم المالية لمساعدة المعدين على تجنبها ***(IASB, March 2017, Op.Cit , P.p. 19 -20)*** :-

١) استخدام أوصاف عامة أو نمطية مثل نسخ متطلبات الإفصاح من ***IFRS*** مباشرة دون تفصيلها بما يظهر كيفية تطبيق الوحدة لهذه المتطلبات بما يتفق مع ظروفها.

٢) استخدام أوصاف غير واضحة على سبيل المثال المصطلحات الفنية بدون شرح شروط استخدام الأوصاف.

٣) ضعف تنظيم لمعلومات في القوائم المالية، على سبيل المثال، تجميع المعلومات بشكل غير مناسب أو عدم توفير صفحة محتويات أو مساعدات أخرى.

٤) الربط غير الواضح بين أجزاء المعلومات الموجودة في أجزاء مختلفة في القوائم المالية على سبيل المثال المعلومات حول الأصول المقدمة كضمان للاقتراض تدرج بعدة ملاحظات بدون أي إشارات مرجعية أو أي ربط بين تلك الإفصاحات.

٥) الازدواجية غير الضرورية للمعلومات، على سبيل المثال، فإن ما يرد بالملاحظات حول المخزون يعيد ذات ما ذكر في القوائم المالية دون أي معلومات إضافية.

٦) الإفصاح بلا داع عن المعلومات في صيغة غير متناسقة مع ممارسات الصناعة، أو تغير طريقة الإفصاح عن المعلومات في القوائم المالية من فترة لأخرى بدون النظر في كون ذلك مصدر صعوبة للمستخدمين عند إجراء المقارنة مع الوحدات الأخرى أو بين الفترات المختلفة لذات الوحدة.

٧) استخدام الإفصاح السردي عندما يكون استخدام الجداول أكثر فعالية.

٨) حذف المعلومات الهامة، أو إدراج معلومات غير هامة.

<u>المجموعة الثانية:</u> مبادئ التواصل الفعال الواردة بالإطار الفكرى للتقرير المالي:

وردت مبادئ التواصل الفعال بالفصل السابع الخاص بالعرض والإفصاح ضمن الإطار الفكري للتقرير المالي الصادر في مارس ٢٠١٨، وقد ورد ما يتعلق بالتواصل الفعال بالفقرات **<u>7.2</u>** , **<u>7.4</u>** ,**<u>7.6</u>** وتضمن ما يلي ***(IASB, March 2018, P.p 74 – 77)*** :-

١) التركيز على تحقيق مبادئ وأهداف العرض والإفصاح بدلاً من التركيز على القواعد.

٢) تصنيف المعلومات بحيث أن المجموعة الواحدة تحتوي على عناصر متماثلة وفصل العناصر غير المتماثلة.

٣) تجميع المعلومات بطريقة لا يترتب عليها أن يتم غمر المعلومات الهامة بالتفاصيل غير الهامة، أو بأن يكون هناك إفراط بالتجميع عند تطبيق متطلبات العرض والإفصاح.

٤) المعلومات المرتبطة بالوحدة أكثر فائدة من المعلومات التوصيفية الواردة بالمعايير والتي يشار لها دائماً بالمعلومات النمطية.
٥) تكرار المعلومات بأجزاء مختلفة بالقوائم المالية عادة ما يكون أمر غير ضروري ويترتب عليه جعل القوائم المالية أقل قابلية للفهم.

وبأستعراض مجموعتي مبادئ التواصل الفعال يتضح إن البندين الرابع والخامس بمبادئ الاتصال الفعال بالإطار الفكري هما فقط من سبق عرضه بالمبادئ الواردة بالمجموعة الأولى، وبناءاً عليه يرى الباحث **أن مبادئ الاتصال الواجب الالتزام بها عند صياغة التطوير المقترح هي المجموعة الأولى لمبادئ الاتصال الفعال والمكونة من سبعة بنود يضاف لها من المجموعة الثانية الثلاثة بنود الأولى فقط ليكون الإجمالي عشر مبادئ للاتصال الفعال**، مع ضرورة الالتزام بمراعاة تجنب أوجه الاتصال غير الفعال والتي عرضها ***IASB*** ، ويعتقد الباحث أن الالتزام بمبادئ الاتصال الفعال والتركيز على ايصال الرسائل الهامة بدلاً من الالتزام الشكلي بمتطلبات الإفصاح سيترتب عليه خفض مستوى التعقيد بالتقارير المالية ومساعدة المستثمرين على الحصول على فهم كامل للأعمال.

ثالثا: دعم الاتجاه الهادف لإصدار المعدين لأحكام مهنية:

أكد ***IASB*** أن بعض الفقرات بـ ***IAS1*** تجعل من الصعب على المعدين إصدار أحكام مهنية وأن الأثر التراكمي لهذه الفقرات (وفقاً لآراء المعدين) يتمثل في عدم القدرة على الربط بين المعلومات الهامة الواردة بأكثر من قائمة وهو ما يؤدي لجعل القوائم المالية بشكلها الحالي مفككة ***Disjointed (IASB, May 2013, Op.Cit, P.p. 18-19)***، وتجدر الإشارة إلى أن **القطاع المالي بأكمله يرفض على الإطلاق اعتبار أن السبيل الصحيح لمعالجة مشاكل التقارير المالية يتمثل في المزيد من التعقيد التنظيمي من خلال إصدار معايير ومتطلبات إفصاح جديدة** وذلك باعتبار إن الاتجاه لإصدار معايير ومتطلبات إفصاح جديدة سيكون له نتائج كارثية لأن الإصدارات الجديدة قد تكون أكثر تعقيداً وبالتالي يتم البدء بمتاهات تنظيمية لا نهاية لها، **كما أكد *Berglund* إن الحل الأمثل لمواجهة التعقيد يتمثل في اللجوء للحكم المهني الذي يصدره المعدون مع التقليل من القواعد المطبقة (متطلبات الإفصاح الثابتة)*(Tom Berglund, 2014, P.p. 107 – 108)***

، وفي ذات الصدد يرى ***FRC*** أن إتاحة الفرصة للمعدين لإصدار الحكم المهني الموضوعي سيضمن إلى حد كبير أن توفر القوائم المالية صورة حقيقية وعادلة، ويمثل هذا الحكم المهني أمر هام لإعداد القوائم المالية بجميع مراحل إعدادها، على سبيل المثال ***(FRC,June2014,P.p.1-2)***:

أ-حين يكون هناك اختيار بين سياسات محاسبية مسموح بها في ظل ***IFRS***

ب-تصميم سياسات محاسبية للعناصر التي لم تتناولها المعايير المحاسبية أو تمثل معاملات غامضة وفقاً للمنهج الوارد في ***IAS8***

جـ-النظر فيما هو هام وما هو غير هام.

د-توفير إفصاح مناسب حتى لو لم يكن مطلوباً وفقاً للمعايير.

هـ-التأكد من أن المعلومات الهامة لا يتم حجبها من خلال معلومات غير هامة أو غير ملائمة.

و-تقييم القوائم المالية والتأكد من أنها وبشكل عام توفر رؤية حقيقية وعادلة.

بناءاً عليه يعتقد الباحث بضرورة تقييم وإعداد مقترحات تطوير ***IAS1*** في إطارالأعتماد على مبدأ دعم قدرة المعدين على إصدر أحكام مهنية باعتبار أن ذلك يتفق مع الدور المتوقع للمهنة حال الرغبة في تفعيل مبادئ الاتصال الفعال التي لن يتمكن أي معد من تفعيلها في ضوء الالتزام بمتطلبات إفصاح ثابتة أو قواعد جامدة لا يمكن الخروج عنها، ويؤكد الباحث أن ما تعرضه بعض الدراسات من أن تفعيل إصدار المعدين لأحكام مهنية سيترتب عليه انخفاض قابلية القوائم المالية للوحدة للمقارنة مع قوائم الوحدات الأخرى هو انتقاد لم يتم إثباته بدراسات يمكن الاعتداد بها، ويعتقد الباحث أنه بالإعتماد على مفهوم التكلفة / العائد فإن العائد من الاعتماد على إصدار المعدين لأحكام مهنية سيفوق كثيراً أي تكاليف ناتجة عن تبني هذا الاتجاه.

رابعا: مشاركة أصحاب المصالح لتقييم مكونات التطوير المقترح على مبادرة الإفصاح – تعديلات *IAS1*:

يتمثل أصحاب المصالح في الفئات التي يرى ***IASB*** أنهم أطراف مهمة في سلسلة إعداد التقارير المالية وهم المستخدمون، المعدون، واضعو المعايير، المراجعون، المنظمون، وقد

أوضح ***IASB*** **أن آراء المشاركين بمنتدى الإفصاح المنعقد في ٢٠١٣ تظهر اقتناعهم لكون كل طرف منهم يساهم (كمسبب) في أحد أو أكثر من مشاكل الإفصاح** وهو ما يؤكد على أن كل الأطراف يمكن أن تساهم في تطوير الإفصاح على أن يتم إسناد قيادة عملية التطوير إلى ***IASB*** باعتباره الهيئة المؤهلة لهذا الدور كواضع للمعايير ***(IASB, May 2013, Op.Cit, P. 11)*** ، وقد أكد مجلس التقرير المالي الإنجليزي ***FRC*** على أهمية مشاركة أصحاب المصالح عند تطوير الإفصاح بتأكيده أن الفوضى الحالية بالتقرير المالي لا يمكن القضاء عليها إلا بمواصلة العمل مع المعدين و واضعي المعايير والمنظمين والمستخدمين لاقتراح الحلول للقضايا التي يجب معالجتها ***(FRC, 2011,P. 9)*** .

كما أشار ***Russell G. Golden*** رئيس مجلس معايير المحاسبة المالية ***FASB*** إلى ما يقوم بـ ***FASB*** من تواصل مع أصحاب المصالح للحصول على آرائهم وتفهم أولوياتهم وخبراتهم واهتماماتهم وهو ما يساعد كثيراً على الحد من مستويات التعقيد التي تخفض مستوى جودة التقرير المالي ، كما أوضح أن التواصل مع أصحاب المصالح يتم من خلال عقد لقاءات وتوفير مواد تعليمية وعقد مؤتمرات مهنية وبرامج للتدريب المستمر، كما أشار ***Golden*** إلى أهمية دور***FASB*** في تثقيف المستثمرين وغيرهم من المستخدمين بالمعايير الجديدة من خلال إنشاء بوابة الكترونية تضمن التواصل الفعال مع كافة أصحاب المصالح حيث يتم تلقي الأسئلة والإجابة عنها من خلال فريق موظفي ***FASB*** ***(FASB, Russell G. Golden, August. 31, 2017,P.p. 1 – 11) .***

ويؤكد الباحث على الاعتماد على هذا المبدأ القائم على مشاركة كافة أصحاب المصالح وذلك من خلال عرض مقترحات التطوير على الفئات التالية: –معدون – مستخدمون – مراجعون – منظمون، للحصول على أراؤهم وتقييمهم لمقترحات التطوير.

القسم الخامس: تقييم و تطوير مبادرة الإفصاح – تعديلات *IAS1*:

يتناول الباحث عرض التقييم والتطوير المقترح لمبادرة الإفصاح –تعديلات ***IAS1*** من خلال ما يلي:

أولاً: تقييم ومحاولة تطويرفقرات ***IAS1*** الواردة ضمن مبادرة الإفصاح –تعديلات ***IAS1***

ثانياً: التعديلات المقترحة على فقرات بـ ***IAS1*** لم ترد ضمن مبادرة الإفصاح–تعديلات ***IAS1***، وهي الفقرات التي يري الباحث ضرورة تطويرها ضمن الاتجاه القائم على تطوير العرض المحاسبي باعتباره أحد أهم أدوات التواصل مع المستخدمين.

ثالثاً: التعديلات على ***IAS1*** المرتبطة بإصدار***IASB*** الإطار الفكري للتقرير المالي في مارس ٢٠١٨.

أولاً: تقييم وتطوير فقرات *IAS1* الواردة ضمن مبادرة الإفصاح–تعديلات *IAS1*

تتكون التعديلات على معيار *IAS1* الواردة ضمن مبادرة الأفصاح مما يلي (الشكل الكامل للتعديلات ملحق ١) : –

- تعديلات متعلقة بالأهمية النسبية والتجميع.
- تعديلات على قائمة المركز المالي.
- تعديلات على قائمة (قائمتي) الأرباح أو الخسائر والدخل الشامل الآخر.
- تعديلات على الإيضاحات.
- تعديلات على الإفصاح عن السياسات المحاسبية.
- تعديلات على المجموعة الكاملة للقوائم المالية.

ويتناول الباحث فيما يلي تطوير التعديلات السابقة وفقاً لإصدارها النهائي في ديسمبر ٢٠١٤ ، ويراعى أن التعديلات الخاصة بالأهمية النسبية والتجميع سيتناولها الباحث (بإذن الله) بدراسة منفصلة لارتباطها بالكثير من التعديلات الصادرة عن ***IASB*** والمنظمات المهنية الأخرى، ويعتقد الباحث أنه في حالة عرض وتقييم التعديلات الخاصة بالأهمية النسبية ضمن هذا التطوير المقترح فإن التطوير سيخرج من سياقه نظراً لأن الدراسات المتعلقة بالأهمية النسبية متعددة وتحكمها آليات خاصة تختلف كثيراً عن باقي مكونات التطوير، **ويراعي أن التعديلات أسفلها خط هي التعديلات الواردة بمبادرة الإفصاح–تعديلات*IAS1*** ، **اما *التعديلات أسفلها خطين ويصياغة مائلة* فتمثل التعديلات المقترحة من الباحث**

١/أولاً: التعديلات المرتبطة بقائمة المركز المالي:

تناولت مبادرة الإفصاح –تعديلات ***IAS1*** فيما يتعلق بقائمة المركز المالي الفقرات التالية:

١/١/أولاً –الفقرة ٥٤: فقرة معدلة:

الإصدار الأول:

~~كحد أدنى~~، يجب أن تشمل قائمة المركز المالي بنوداً مستقلة تعرض المبالغ التالية:

البنود من أ الى ص بالفقرة ٥٤ دون تعديل

ثم بنهاية الفقرة ٥٤ تمت إضافة ما يلي:

هذه البنود المستقلة يجب أن يتم تفصيلها عندما يكون هذا العرض ملائماً لفهم المركز المالي للوحدة، على سبيل المثال، قد ترى الوحدة أن يتم تفصيل العقارات والآلات والمعدات (٥٤ أ) إلى بنود مستقلة بقائمة المركز المالي من أجل أن تكون العقارات والآلات والمعدات لها القدرة على صنع الفارق في القرارات المتخذة بواسطة مستخدمين القوائم المالية.

الإصدار النهائي:

تم حذف عبارة كحد أدنى فقط أما السطور أسفلها خط بنهاية الفقرة فقد تم حذفها ولم تضاف للإصدار النهائي.

تقييم وتطوير الفقرة ٥٤:

١–تأييد حذف عبارة كحد أدنى:

أكد ***IASB*** في شرحه لصياغة بنود المبادرة ***Basis of Conclusion*** أن إزالة تلك العبارة جاء لمعالجة سوء الفهم المرتبط بصياغتها التي توحى بوجود الزام على المعدين بتوفير كافة عناصر قائمة المركز المالي الواردة ضمن **الفقرة ٥٤** بغض النظر عن مدي أهميتها، وقد أكد ***IASB*** أن الهدف من التعديل هو حث المعدين على تطبيق الأهمية النسبية على عناصر قائمة المركز المالي وتوفير ماهو هام منها فقط ***(IASB, March 2014, Op. Cit, P. 18)***، كما أن ***IASB*** في تلخيص التعليقات الواردة إليه والمقدرة بـ ١١٨ تعليق، أكد أن أفراد العينة يؤيدون حذف **الفقرة ٥٤** وأكدوا عى أن هذا الحذف سيزيل الاعتقاد الخاطئ بوجود قائمة إرشادية للبنود التي يجب توفيرها وأن حذف العبارة سيساعد على التركيز على البنود التي توفر معلومات أكثر ملاءمة ***(IASB, Op. Cit, P. 7)***، ووفقاً لما ورد بالتعليقات لـ ***IASB*** فقد كان هناك تأييد عام لحذف هذه العبارة حيث أكد مجلس معايير المحاسبة الاسترالي ***AASB*** أن عبارة كحد أدني تمثل مدخل لتجاوز حدود

الأهمية النسبية حيث يرى غالبية المعدون توفير كافة البنود المحددة **بالفقرة ٥٤** حتى لو لم تلبي معايير الأهمية النسبية أي حتى لو لم تكن هامة، وبالتالي فقد أكد ***AASB*** على ضرورة حذف هذه العبارة حيث أن عدم حذفها سيعطي للقارئ دلالة على وجود عمد للاحتفاظ بها كمدخل لتجاوز حد الأهمية النسبية وإدراج كل عناصر قائمة المركز المالي بغض النظر عن أهميتها ***(AASB, Op.Cit, P.p. 4 -5)*** ، كما أكد ***ICAEW*** أفضلية إزالة عبارة كحد أدنى من بداية **الفقرة ٥٤** ***(ICAEW, July 2014, Op. Cit, P. 5)***.

بناء على ماسبق واتساقاً مع المبادئ السابق بيانها كدعائم للتطوير المقترح وخصوصاً ما يتعلق بتفعيل مبادئ التواصل الفعال، وكذلك مساعدة المعدين على إصدار أحكام مهنية تكفل التمييز بين ما هو هام وما هو غير هام فأن **الباحث يؤيد حذف عبارة كحد أدنى من نصى الفقرة ٥٤.**

٢-عبارة يجب أن تشمل:

يعتقد الباحث أن الأثر المنتظر من حذف **عبارة كحد أدنى** لن يتحقق مع استمرار عبارة **يجب أن تشمل** التي ستحد كثيراً من قدرة المعدين على تحديد العناصر الهامة والتركيز على عرضها وذلك لأن عبارة **يجب أن تشمل** مازالت تظهر نوعاً من الإلزام بضرورة توفير كافة البنود (من أ إلى ص) الواردة **بالفقرة ٥٤** بغض النظر عن أهميتها ، ويؤيد هذا الاتجاه مؤسسة ***EY*** التي أكدت خطأ الاعتقاد بكون حذف عبارة كحد أدنى قد حل المشكلة وأصبح متاح للمعدين استخدام متطلبات النسبية وتطبيقها على **الفقرة ٥٤** وذلك لأن الصياغة الحالية مازالت تظهر إلزام المعدين من خلال جملة ***Shall Include*** وهو ما يفيد الإلزام***(EY, July 23, 2014, Op. Cit, P.p 3 - 4)*** .

وفي ذات الصدد يرى ***ICAEW*** أن استخدام عبارة ***Shall Include*** مازالت تشير إلى أن ما يليها من مكونات هي مكونات إلزامية كما أن استمرار هذه الفقرة يتنافى مع حذف ***As a minimum*** وبالتالي تظل الفقرة عرضه لسوء التفسير ، لذا فلابد من توجيه المزيد من الاهتمام للصياغة الواضحة التي تكفل تحقيق الهدف وهو تفعيل متطلبات الأهمية النسبية على بنود **الفقرة ٥٤** ***(ICAEW, July 2014, Op. Cit, P.p. 4- 5)*** ، كما أكد

معهد المحاسبين الإداريين ***IMA*** أن تأييد حذف عبارة كحد أدنى من **الفقرة ٥٤** يصطدم بكون الصياغة الباقية تحتوي على ***Shall Include*** والتي تمثل بدورها إلزام بتوفير كافة البنود اللاحقة مما لا يوفر أي إمكانية لتطبيق الأهمية النسبية وما تتطلبه من إصدار أحكام مهنية لاستبعاد العناصر غير الهامة ، وأكد ***IMA*** أن اتجاه ***IASB*** لتطبيق الأهمية النسبية على **الفقرة ٥٤** يلزمه باستخدام اللغة المناسبة وهو ما يحتم حذف عبارة ***Shall Include*** ***(IMA, July. 7. 2014, p.p 3 – 4)*** .

بناء على ماسبق يؤيد الباحث ضرورة حذف عبارة يجب أن تشمل ***Shall Include*** لأنها تفيد قدراً من الإلزام يحد من قدرة المعدين على توفير معلومات عن العناصر الهامة فقط ، كما أن حذف العبارة سيساعد المعدين على عدم النظر إلى عناصر **الفقرة ٥٤** كعناصر يجب الإفصاح عنها بغض النظر عن أهميتها، كما يؤيد الباحث اقتراح ***EY*** من حذف عبارة ***Shall Include*** وأن يحل محلها ***Would Normally Include*** (عادة ما تشتمل) وهو ما يعتقد الباحث بكونه لا يحمل أي صيغة إلزام ويتيح للمعدين تطبيق أحكام الأهمية النسبية على عناصر **الفقرة ٥٤** .

٣: إضافة ما يفيد صراحة أن عرض عناصر المركز المالي يرتبط بكونها عناصر هامة:
في إطار كون الاقتراحات بحذف عبارتي كحد أدنى و يجب أن تشمل تهدف إلى التخلص من صيغة الإلزام **بالفقرة ٥٤** ، وللتأكيد على تحقق الهدف من الحذف يقترح الباحث أن يضاف للفقرة ٥٤ في جزئها الأول عبارة **عندما تكون هامة** ، وقد طالب الكثيرون بهذا التعديل، فقد أكد ***FRC*** على أن **الفقرة ٥٤** يجب أن تشير صراحة إلى أن توفير البنود المنصوص عليها بالفقرة يكون فقط إذا كانت هامة ***(FRC, July 7. 2014, P. 7)*** ، كما أن ملخص التعليقات الواردة لـ ***IASB*** أوضح أن الكثير من أفراد العينة يرون إضافة ***When Material*** إلى الفقرة ٥٤ ***(IASB, Sep 2014, Op. Cit, P. 8)*** ، كما أكد ***ICAEW*** أنه يجب أن يكون واضحاً أن عناصر **الفقرة ٥٤** يطبق عليها أحكام الأهمية النسبية ولا يتم عرضها إلا إذا كانت هامة***(ICAEW, July 2014, Op. Cit, P. 5)***
بناء على ماسبق يؤيد الباحث إضافة عبارة **عندما تكون هامة** إلى نهاية الجملة الأولى **بالفقرة ٥٤** لضمان عدم توفير كافة البنود المدرجة بها إلا لو كانت ذات أهمية نسبية تبرر

عرضها، وهو ما يعتقد الباحث بأنه سيمثل حافز للمعدين والمراجعين على تخطي ما استقرت عليه بيئة الممارسة من توفير كافة المتطلبات الواردة بالمعايير بغض النظر عن أهميتها وذلك ليتجنب المعدون مواجهة الانتقادات من المراجعين أو مواجهة الفئتين معا للدعاوى القضائية.

٤-الفقرة الخاصة بالتفصيل الواردة بالإصدار الأولى بنهاية الفقرة ٥٤ والتى تم حذفها بالإصدار النهائي:

وردت هذه الفقرة بالإصدار الأولي بنهاية **الفقرة ٥٤** بغرض إتاحة الفرصة للمعدين لتفصيل العناصر الواردة **الفقرة ٥٤** إلى عناصر مستقلة، كما هو الحال في العقارات والآلات والمعدات فيجوز عرض كلاً منهما بشكل منفصل حالة تحقق متطلبات الأهمية النسبية إضافة لضرورة أن يكون هذا العرض أكثر مناسبة لفهم المستخدمين للمركز المالي، **إلا أن الإصدار النهائي للمبادرة اشتمل على حذف هذه الفقرة**، وقد أيدت الكثير من التعليقات هذا الحذف لأن التفصيل المطلوب وفقاً للفقرة هو ذاته تفصيل عناصر قائمة المركز المالي الواجب إدراجه بالإيضاحات وفقاً للفقرتين ١١٢ (حـ) و ١١٤ (ج) من ***IAS1*** وبالتالي فهذا التعديل يمثل إضافة دائرية قد تؤدي إلى تأثير غير مقصود بجلب التفصيلات الواجب إدراجها في الإيضاحات بقائمة المركز المالي***(AASB, Aug. 5. 2014, Op. Cit, P. 6)*** ، كما أكد ***EY*** أن الفقرة المضافة بالإصدار الأولى بنهاية ٥٤ هي إضافة مضللة لأنه بمعظم الحالات يكون الإفصاح عن تفصيل المعلومات في الإيضاحات ***(EY, July 23. 2014, Op. Cit, P.3) .***

إلا أن الباحث يرى أن حذف العبارة جاء حذفاً متسرعاً وأن الأفضل كان إعادة صياغة الفقرة لضمان تفعيل إتاحة الفرصة للمعدين لإصدار حكم مهني حول مكان إدراج التفاصيل ، إما بقائمة المركز المالي أو بالملاحظات، وهو ما أكد عليه مجلس ***AASB*** حيث أشار إلى أن مبادرة الإفصاح تمثل فرصة مثالية ***Ideal Opportunity*** للتأكيد على أن معدي القوائم المالية هم المسئولون عن تحديد أفضل سبل العرض التي تتفق مع ظروف الوحدة بما في ذلك تفصيل المعلومات بما يكفل كون المعلومات في القوائم المالية مفهومة وملاءمة لاحتياجات المستخدمين ***Tell the Story*** ، تحقيقاً لهذه الغاية فإن ***IAS1*** يجب أن

يحتوي على السماح للمعدين بإدراج التفصيل إما بالقوائم المالية أو بالإيضاحات وفقاً لرؤية المعد أيهما أكثر فائدة وملاءمة لاحتياجات المستخدمين ***(AASB, Aug. 5. 2014 , Op. Cit, P.5)***، كما أكد ***FRC*** على ضرورة بقاء الفقرة مع تعديلها بما يتيح إمكانية عرض التفصيل في قائمة المركز المالي دون الإخلال بما ورد بالفقرتين ١١٢ (حـ) و ١١٤ (حـ) في ***IAS1*** اللتان تتضمنان أن تفاصيل عناصر قائمة مركز مالي تعرض بالإيضاحات، ويرى ***FRC*** أن يتم تعديل الفقرة لتكون كما يلي ***(FRC, July. 7. 2014, Op. Cit, P. 7) :***

<u>هذه البنود المستقلة يجب أن يتم تفصيلها عندما يكون هذا العرض هو الأسلوب الأكثر فعالية لتوصيل المعلومات الملائمة لفهم المركز المالي للوحدة.</u>

ويؤيد الباحث هذا التعديل الذي يتيح قدراً من التفصيل لعناصر **<u>الفقرة ٥٤</u>** طالما أن هذا سيترتب عليه زيادة قدرة المستخدمين على فهم المركز المالي، ولكن الباحث يرى الإشارة إلى عدم الإخلال بما ورد في الفقرتين ١١٢ (ج) و١١٤ (ج) لبيان الارتباط بين الفقرة ٥٤ والفقرتين وذلك لضمان وضوح حاجة المُعد إلى إصدار حكم مهني حول رؤيته لمكان إدراج التفاصيل هل بقائمة المركز المالى بالإيضاحات.

<u>بناءاً عليه تكون الصياغة المقترحة للفقرة على الفقرة ٥٤ كما يلي: –</u>

<u>عادة ما تشتمل</u> قائمة المركز المالي على بنود مستقلة تعرض المبالغ التالية ***<u>عندما تكون هامة</u>***: –

البنود من أ الى ص بالفقرة ٥٤ دون تعديل

<u>هذه البنود المستقلة يمكن أن تفصل في قائمة المركز المالي إذا كان هذا العرض هو الأسلوب الأكثر فاعلية لتوصيل المعلومات الملائمة لفهم المركز المالي للوحدة وذلك دون الإخلال بما ورد بالفقرتين ١١٢ (ج) ، ١١٤ (ج) من هذا المعيار.</u>

<u>٢/١/أولاً –الفقرة ٥٥: فقرة معدلة:</u>

<u>الإصدار الأول:</u>

لم تعدل **<u>الفقرة ٥٥</u>**

<u>الإصدار النهائي:</u>

تقوم المنشأة بعرض بنود **(بما في ذلك تفصيل البنود المبينة في الفقرة "٥٤")** وعناوين ومجاميع فرعية إضافية في قائمة المركز المالي ، إذا كان العرض على هذا النحو يؤدي إلى فهم المركز المالي للمنشأة.

ويرتبط بهذا التعديل الشكلي التعديل الوارد في **الفقرة ٥٥ أ.**

٣/١/أولاً –الفقرة ٥٥ أ : فقرة مضافة:

فقرة غير موجودة بـ ***IAS1*** وتم إضافتها كما يلي: –

الإصدار الأول:

عندما تقوم المنشأة بعرض مجاميع فرعية وفقاً للفقرة "٥٥" يجب أن تكون هذه المجاميع الفرعية :

أ– مكونة من مبالغ لبنود يتم قياسها وفقاً لمعايير التقرير المالي الدولية.

و ب– يتم عرضها وعنونتها على نحو يجعل البنود المكونة للمجموع الفرعي واضحة ومفهومة.

و ج– تكون متسقة من فترة لأخرى.

الإصدار النهائي:

تم الموافقة على إضافة الفقرة لـ ***IAS1*** على أن يضاف البند (د) لشروط عرض المجاميع الفرعية، وينص على:

د–لا يتم إبرازها أكثر من المجاميع الفرعية والمجاميع المطلوبة في قائمة المركز المالي وفقاً لمعايير التقرير المالي الدولية.

تقييم وتطويرالفقرة ٥٥ أ:

أوضح ***FASB*** في إطار دراسته حول العرض أن المعايير تتضمن عدداً محدوداً من المجاميع الفرعية بالقوائم المالية، وأكد ***FASB*** أن هذه المجاميع الفرعية يجب أن تتكون من عناصر متجانسة لكي تتيح لمقدمي الموارد الاستفادة منها في ضوء ما تضيفه من التعبير الصادق عن آثار المعاملات أو الأحداث أو الظروف ***(FASB, August 11, 2016,P. 12)*** ، كما أوضح ***IASB*** أن السماح بعرض هذه المجاميع الفرعية يتطلب التزام الوحدة عند عرضها بالشروط الواردة **بالفقرة ٥٥ أ** ، وقد عرض ***IASB*** أوجه

المخاوف لدى بعض المستخدمين من التوسع في استخدام هذه المجاميع الفرعية، وحددت هذه المخاوف بما يلي ***(IASB, March 2017, Op. Cit, P.p. 49 – 51)(IASB, Dec 2104,Op. Cit,P.p. 18 – 19)***:-

أ-الصعوبة في فهم كيفية حسابها.

ب-عدم وضوح كيفية ارتباطها بالمبالغ الأخرى فى القوائم المالية.

جـ-صعوبة المقارنة بين الفترات لأن الوحدة قد لا تستمر باحتسابها.

د-الخوف من أن تكون مضللة أو يكون لا داعي لها

إلا أن ***IASB*** يرى أن استخدام الشروط الواردة **بالفقرة ٥٥ أ** يمثل رداً على معظم هذ المخاوف، خاصة مع ما تلقاه ***IASB*** من تعليقات بأن معظم المستخدمين يدعمون الوحدات التي تكون لديها المرونة لعرض مجاميع فرعية في القوائم المالية شريطة ألا تكون هذه المجاميع مضللة وأن يتم عرضها بشكل عادل بما يحسن فهم المستخدمين ، وقد أكد ***IASB*** أنه لا يمكن حظر هذه المجاميع وأنه لابد من صدور إرشادات للوحدات تساعدها على تفهم كيفية حساب تلك المجاميع وأسباب استخدامها، وقد تلقى ***IASB*** تأييد من معظم المعلقين لإضافة **الفقرة ٥٥ أ** لما تحققه من مرونة تساعد الوحدات على الاستناد للأحكام المهنية عند توفير هذه المجاميع ، وكان التعديل الرئيسي المقترح من المعلقين متمثلاً في البند (ج) **بالفقرة ٥٥ أ** الذي يتناول الثبات في استخدام المقاييس من فترة لأخرى وهو ذات ما ورد **بالبند أ بالفقرة ٤٥** ، ولذا تم اقتراح حذف البند (ج) من **الفقرة ٥٥ أ** ***(ICAEW, July 2014, Op. Cit, P.p.5 – 6) (AASB, Aug. 5, 2014, Op. Cit, P.p.7 - 8) (EFRAG, July 22. 2014, Op. Cit, P. 5) (CAI, July 2014, Op. Cit, P. 3)***

وقد عرضت دراسة ***IASB*** بعنوان ***Disclosure principles*** أنه عند استخدام المجاميع الفرعية يجب الالتزام بالمتطلبات التالية ***(IASB, March 2017, Op. Cit, P.p.56 – 57)***:-

١) أن تعرض برموز مساوية أو أقل من العناصر الرئيسية أو المجاميع الفرعية المطلوبة وفقاً لـ ***IFRS***

٢) أن تكون مصحوبة بشرح في الإيضاحات حول: -
أ-كيف تقدم معلومات عن مركز وأداء وتدفقات الوحدة.
ب-أية معلومات إضافية أخرى تساعد على فهم المجاميع.
٣) أن تكون محايدة وخالية من الأخطاء ومكتوبة بوضوح بحيث لا تكون مضللة.
٤) أن تكون مصحوبة بمعلومات مقارنة.
٥) العرض المستمر بما يدعم القابلية للمقارنة.

وبناءاً على ما سبق يرى الباحث إجراء التعديلات التالية على **الفقرة ٥٥ أ** (علماً بأن ذات التعديلات ترتبط أيضا **بالفقرة ٨٥ أ**) :-

١) حذف البند (ج) بالإصدار الأولي ويحل محله البند (د) الوارد بالإصدار النهائي.
٢) إضافة البندين الثاني والثالث فقط من المتطلبات المحددة بدراسة ***Disclosure principle***، وقد تم استبعاد إضافة البنود الأخري بدراسة ***Disclosure principles*** نظراً لتماثلها مع نص **الفقرة ٥٥ أ** وفقا للتعديل المقترح.

بناءاً عليه تكون الصياغة المقترحة للفقرة ٥٥ أ كما يلي:

عندما تقوم المنشأة بعرض مجاميع فرعية وفقاً للفقرة "٥٥" ، يجب أن تكون هذه المجاميع الفرعية :-

(أ) مكونة من مبالغ لبنود يتم قياسها وفقاً لمعايير التقرير المالي الدولية.

(ب) يتم عرضها وعنونتها على نحو يجعل البنود المكونة للمجموع الفرعي واضحة ومفهومة.

(ج) لا يتم إبرازها أكثر من المجاميع الفرعية المجاميع المطلوبة في قائمة المركز المالي وفقاً لمعايير التقرير المالي الدولية.

د) أن تكون مصحوبة بشرح في الإيضاحات حول:-

١-كيف تقدم معلومات عن مركز وأداء وتدفقات الوحدة.

٢-أية معلومات إضافية اخرى تساعد على فهم المجاميع.

هـ) أن تكون محايدة وخالية من الأخطاء ومكتوبة بوضوح بحيث لا تكون مضللة.

ويعتقد الباحث أن هذه التعديلات ستساعد جدياً على اتساق وثبات عرض المجاميع الفرعية وقابليتها للمقارنة مع ما يترتب على ذلك من دعم مستوى ملاءمة المعلومات وكذلك قابليتها للفهم.

٢/أولاً: التعديلات المرتبطة بقائمة (قائمتي) الأرباح أو الخسائر والدخل الشامل الآخر: –

تناولت مبادرة الإفصاح –تعديلات ***IAS1*** الفقرات التالية وذلك فيما يتعلق بقائمة (قائمتي) الأرباح أو الخسائر والدخل الشامل الآخر:

٢/١/أولاً –الفقرة ٨٢: تعديل ثم حذف التعديل:

الإصدار الأول:

بالإضافة إلى البنود المطلوبة بموجب المعايير الدولية للتقرير المالي الأخرى، يجب أن يتضمن قسم الربح أو الخسارة أو قائمة الربح أو الخسارة البنود المستقلة التي تعرض المبالغ التالية للفترة:

البنود من أ إلى (و_ ط) بالفقرة ٨٢ دون تعديل، ثم بنهاية الفقرة تمت إضافة ما يلي:

هذه البنودالمستقلة يجب أن تفصل عندما يكون هذا العرض ملائماً لفهم الأداء المالي للوحدة

الإصدار النهائي:

تم حذف التعديل المقترح وظلت الفقرة كما هي دون تعديل.

تقييم وتطوير الفقرة ٨٢:

أكدت الفقرتين 7.16 – ٧.١٧ بإطار إعداد التقارير المالية الصادر في مارس ٢٠١٨ أن قائمة الدخل هي المصدر الرئيسي للمعلومات حول الأداء المالي وتحتوي عادة على مجموع الأرباح أو الخسائر بما يوفر صورة ملخصة عن الأداء المالي خلال فترة التقرير ، وتناولت الفقرتان كون العديد من المستخدمين يبدءون تحليلاتهم اعتماداً على مجموع الأرباح أو الخسائر ويعتبرونه كنقطة انطلاق للتحليل والمؤشر الرئيسي للأداء المالي ، كما أن قائمة الدخل هي المصدر الرئيسي للمعلومات عن جميع الإيرادات والمصروفات ويجوز استثناء مجالات محددة و عرضها بقائمة الدخل الشامل ***(IASB, March 2018,Op.Cit,P.***

(76) ، وفيما يتعلق بالتعديل على **الفقرة ٨٢** فإن الإصدار النهائي للفقرة تضمن إصدارها دون تعديل ، وهو ما لا يتفق مع ما أكد عليه ***EFRAG*** من أن **الفقرة ٨٢** لا تتسق مع الصياغة المقترحة **للفقرة ٥٤** ، وأكد ***EFRAG*** أن صياغة كلا الفقرتين يجب أن يكون صياغة متسقة فأحدهما تعرض بنود قائمة المركز المالي والأخرى تعرض بنود قائمة الدخل***(EFRAG, July 22. 2014, Op.Cit, P. 7)***

وبناءاً عليه يقترح الباحث التعديلات التالية على **الفقرة ٨٢** لتكون متسقة مع صياغة **الفقرة ٥٤**:-

١) بداية **الفقرة ٨٢** عبارة (بالإضافة إلى البنود المطلوبة بموجب المعايير الدولية للتقرير المالي الأخرى) وهي عبارة لم ترد في **الفقرة ٥٤** ولذا ولضمان اتساق الفقرتين يقترح الباحث إحلال العبارة السابقة بذات العبارة الواردة ببداية **الفقرة ٥٤ (عادة ما يتضمن قسم الربح أو الخسارة أو قائمة الربح أو الخسارة)** مع إدراج الفقرة التي تم إحلالها ضمن عناصر **الفقرة ٨٢** ضمن **البند ز**.

٢) النص على أن توفير العناصر يرتبط بأهميتها النسبية لذا تضاف نهاية الجملة الأولى عبارة ***عندما تكون هامة*** كما تم **بالفقرة ٥٤**.

٣) حذف **يجب أن يتضمن** وذلك للتخلص من صيغة الإلزام ويحل محلها ***عادة ما يشتمل***.

٤) عقب العناصر المقترحة كمكونات للقائمة يتم إضافة ذات العبارة المقترحة بنهاية الفقرة ٥٤ .

بناءاً عليه تكون الصياغة المقترحة للفقرة ٨٢ كما يلي.

عادة ما يشتمل قسم الربح أو الخسارة أو قائمة الربح أو الخسارة البنود المستقلة التي تعرض المبالغ التالية للفترة ***عندما تكون هامة***: -

البنود من أ الى (و_ ط) بالفقرة ٨٢ دون تعديل

ز-إضافة إلى البنود المطلوبة بموجب المعايير الدولية للتقرير المالي الأخرى.

هذه البنود المستقلة يمكن أن تفصل في قائمة (قائمتي) الأرباح أو الخسائر والدخل الشامل الآخر إذا كان هذا العرض هو الأسلوب الأكثر فاعلية لتوصيل المعلومات الملائمة

لفهم الإداء المالي للوحدة وذلك دون الإخلال بما ورد بالفقرتين ١١٢ (ج) ، ١١٤ (ج) من هذا المعيار.

٢/٢/أولاً –الفقرة ٨٢ أ: فقرة معدلة:

الإصدار الأول:

يجب أن يعرض قسم الدخل الشامل الآخر البنود المستقلة للمبالغ ~~الدخل الشامل الأخر في الفترة ، مصنفة بحسب طبيعتها (بما في ذلك النصيب من الدخل الشامل الأخر بالمنشأت الزميلة والمشروعات المشتركة الذي تمت المحاسبة عنه باستخدام طريقة حقوق الملكية) ومجمعة، وفقا للمعايير الدولية للتقرير المالي، كما يلي.~~ الخاصة بالفترة :-

أ-بنود الدخل الشامل الآخر (بخلاف المبالغ في الفقرة (ب) مبوبة وفقاً لطبيعتها ومجموع تلك التي:

أ- (I) بنود لن يعاد تصنيفها لاحقاً ضمن الربح أو الخسارة.

ب-(II) بنود سوف يعاد تصنيفها لاحقاً ضمن الربح أو الخسارة عندما تستوفي شروط محددة.

ب-نصيب المنشأة في الدخل الشامل الآخر من الشركات الشقيقة والمشروعات المشتركة والتي يتم المحاسبة عنها باستخدام طريقة حقوق الملكية ، مع فصل البنود وفقاً لمعايير التقرير المالي الدولية الأخرى بين:

(I) لن يتم إعادة تبويبها لاحقاً إلى الأرباح أو الخسائر.

(II) سوف يتم إعادة تبويبها لاحقاً إلى الأرباح أو الخسائر عند تحقق شروط محددة.

الإصدار النهائي:

تم إصدار ذات التعديل الوارد بالإصدار الأولى.

تقييم وتطويرالفقرة ٨٢ أ :

يعرض قسم الدخل الشامل صافي تأثير التغيرات المعترف بها على حقوق الملكية خلال الفترة بما تشمله من معاملات وأحداث باستثناء التأثيرات على حقوق الملكية الناتجة عن استثمارات الملاك والتوزيعات لهم، وتعكس هذه المعلومات قدرة الوحدة على استخدام الموارد

المتاحة لها بما في ذلك قدرتها على توليد تدفقات نقدية ***(FASB, August, 11, 2016, Op.Cit, P. 11)*** ، وقد عرض ***IASB*** سبب التعديل ببيان أنه في أبريل ٢٠١٣ تلقت لجنة التفسيرات في ***IASB*** طلب لتوضيح مسألة في ***IAS1*** مرتبطة بطريقة عرض بنود الدخل الشامل من الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة عند استخدام طريقة حقوق الملكية ، وقد طلب مقدم التفسير من لجنة التفسيرات تقديم توضيح حول متطلبات العرض في **الفقرة ٨٢ أ** لتوضيح ما إذا كانت حصة بنود الدخل الشامل الناشئة عن طريقة حقوق الملكية تتطلب تقديم الاستثمارات بشكل منفصل وفقاً لطبيعتها أو يتم تجميعها في مجموع واحد، في يوليو ٢٠١٣ ناقشت لجنة التفسيرات المسألة وأوصت بأن يعدل ***IASB*** **الفقرة ٨٢ أ** لضمان توفير مرشد يوضح كيفية عرض الشركة لحصتها في الدخل الشامل بالشركات الزميلة أو المشروعات المشتركة عند استخدام طريقة حقوق الملكية ***(IASB, March 2014, Op.Cit, P. 22)***:-

أ-ما إذا كانت تلك البنود ستضاف أو لن تضاف في وقت لاحق كربح أو خسارة

و ب-العرض كبند واحد داخل تلك التصنيفات.

وقد أكد ***IASB*** أن العرض المقترح بالتعديل سيكون أكثر إفادة للمستخدمين وأن عدم اقتراح أي متطلبات إفصاح إضافية بالتعديل يرجع لكون **الفقرة ٢٠** من ***IFRS12*** تتولى تنظيم هذا الإفصاح***(Ibid, P. 33)***، وقد وافق معظم المعلقين على التعديل المقترح **للفقرة ٨٢ أ** وأظهروا دعم هذه التعديلات لكونها ستحسن من مستوى شفافية التقرير المالي، كما أنها مناسبة لفصل الدخل الشامل للوحدة عن الدخل الشامل من المشروعات المشتركة أو الزميلة***(IASB, Sep 2014, Op.Cit, P. 16)***، كما أيد كلاً من ***CFA, AASB*** ***FRC ، Deloitte*** هذة التعديلات ، وأكدوا على دورها في دعم شفافية التقرير المالي ***(AASB, Op.Cit, P. 10)(CAF, Aug. 28. 2014, Op.Cit, P. 13) (FRC, July. 7, 2014, Op.Cit, P.p 11 – 12) (Deloitte, July 21. 2014, Op.Cit, P. 5)*** ، ويتمثل التعديل المقترح فيما ورد بتعليق ***AASB*** وكذلك بعرض ***IASB*** لملخص التعليقات الواردة وتضمن أن صياغة **الفقرة ٨٢ أ** جاءت خالية من بيان ما إذا كان العرض يكون قبل أو بعد حساب الضريبة في حين أن المثال الملحق بالتعديل تم خصم الضريبة، ولذا فإن صياغة الفقرة يجب توضيح أن العرض يكون بعد

خصم الضريبة وذلك بما يتفق مع ما ورد **بالفقرات ٨٢ بند د و ٩٠ و ٩١ بـ *IAS1.*** ***(IASB, Sep 2014, Op.Cit, P. 17)*** ***(AASB, Aug. 5. 2014, Op.Cit, P.. 10)*** ، وبناءاً عليه يقترح الباحث إضافة عبارة **بعد حساب الضريبة** للاتفاق مع ما ورد بفقرات المعيار الأخرى وتكون الصياغة المقترحة .

بناءاً تكون الصياغة المقترحة للفقرة ٨٢ أ كما يلي.

يجب أن يعرض قسم الدخل الشامل البنود المستقلة للمبالغ التالية **الخاصة بالفترة بعد *حساب الضريبة*** :

أ-بنود الدخل الشامل الآخر (بخلاف المبالغ في الفقرة (ب) مبوبة وفقاً لطبيعتها ومجموع تلك التي:

(I) بنود لن يعاد تصنيفها لاحقاً ضمن الربح أو الخسارة.

(II) بنود سوف يعاد تصنيفها لاحقاً ضمن الربح أو الخسارة عندما تستوفي شروط محددة.

ب-نصيب المنشأة في الدخل الشامل الآخر من الشركات الشقيقة والمشروعات المشتركة والتي يتم المحاسبة عنها باستخدام طريقة حقوق الملكية ، مع فصل البنود وفقاً لمعايير التقرير المالي الدولية الأخرى بين:

(I) لن يتم إعادة تبويبها لاحقاً إلى الأرباح أو الخسائر.

(II) سوف يتم إعادة تبويبها لاحقاً إلى الأرباح أو الخسائر عند تحقق شروط محددة.

٣/٢/أولاً -الفقرة ٨٥: فقرة معدلة:

الإصدار الأول: لم تعدل **الفقرة ٨٥**

الإصدار النهائي:

على المنشأة عرض بنود **(بما في ذلك تفصيل البنود المبينة في الفقرة "٨٢")** وعناوين ومجاميع فرعية إضافية في القائمة (القائمتين) التي تعرض الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر إذا كان ذلك العرض ملائماً لفهم الأداء المالي للمنشأة.

ويرتبط التعديل الشكلي **بالفقرة ٨٥** بالتعديل الوارد **بالفقرة ٨٥ أ.**

٤/٢/أولاً –الفقرة ٨٥ أ : فقرة مضافة

الإصدار الأول:

عند عرض الوحدة للمجاميع الفرعية وفقاً للفقرة ٨٥ ، فإن هذه المجاميع الفرعية يجب أن :–

أ–تكون مكونة من عناصر يمكن التحقق منها وقياسها وفقاً لـ *IFRS*

ب–تكون موصوفة بطريقة تجعلها مفهومة.

جـ–تكون متسقة من فترة لأخرى وفقاً للفقرة ٤٥ ، و

د–ألا تعرض بشكل يعطي لها أولوية مقارنة بالمجاميع الفرعية والإجمالية المحددة بـ *IFRS*.

الإصدار النهائي:

تم الموافقة على إضافة الفقرة لـ ***IAS1*** مع تعديل صياغة البند (د) لشروط لينص على :

د–لا يتم إبرازها أكثر من المجاميع الفرعية والمجاميع المطلوبة في معايير *IFRS* فيما يتعلق بقائمة الأرباح أو الخسائر والدخل الشامل الآخر.

تقييم وتطوير الفقرة ٨٥ أ :

تتناول الفقرة توفير مقاييس فرعية بقائمة الدخل وهو ذات الأمر الذي تم تناوله **بالفقرة ٥٥ أ** التي تناولت المجاميع الفرعية بقائمة المركز المالي، وتجدر الإشارة أن المقاييس بخلاف المنصوص عليها في ***IFRS*** مثل الربح قبل الفوائد والضرائب والإهلاك وإهلاك الدين ***EBITAA*** وكذلك الربح قبل الفوائد والضرائب ***EBIT*** وغيرهما من المقاييس البديلة تستخدم على نطاق واسع، ولذا فإنها عند عرضها يجب الالتزام بما يلي ***:(EFRAG,Oct,12,2017,P.p.19-20)***

أ–تعريفها بوضوح.

ب–توضيح الغرض منها.

جـ–الثبات في العرض.

د–الاستناد إلى معلومات ***IFRS*** عند حسابها.

هـ–تفهم المستخدمون لسبب حسابها.

و-ألا يترتب عليها حجب أو إعاقة فهم معلومات ***IFRS***.

وقد أيدت معظم التعليقات السابق عرضها فيما يتعلق **بالفقرة ٥٥ أ** إجراء ذات التعديلات على **الفقرة ٨٥ أ** نظراً للطبيعة الواحدة للفقرتين، فالأولى تتناول المجاميع الفرعية ومتطلبات إعدادها بقائمة المركز المالي، والثانية تتناول ذات الأمر ولكن فيما يتعلق بقائمة الدخل، وقد أكد ***KPMG*** أن التعديلات **بالفقرة ٨٥ أ** تتفق مع إطار إعداد التقارير المالية وسوف تساعد على تحسين الشفافية والفهم وستساعد على اتساق عرض المجاميع الفرعية كما أنها ستضيف الكثير من الوضوح لدى المستثمرين بما يلبي احتياجاتهم ***(KPMG, , July. 23. 2014,op. cit, P. 5)***، كما أكد ***IASB*** أن تأييد غالبية المعلقين للتعديلات **بالفقرة ٨٥ أ** جاء لكونها ***(11 – 9 IASB, Sep 2014, Op. Cit, P.p.)***:

أ-تقدم منهجية تمنع عرض المجاميع التي لا داعي لها

ب-لا تشجع عرض ***Non-GAAP Measures*** التي قد تعطي صورة أكثر إيجابية مقارنة بالمعلومات المطلوبة بموجب المعايير الدولية للإبلاغ المالي

جـ-عدم تشجيع التغيرات غير الضرورية بالعرض والتي قد يكون الدافع منها إعطاء نظرة متفائلة للأداء المالي.

وقد تضمن عرض التعليقات تأكيد ***IASB*** على أن الكثير من التعليقات تضمنت الحاجة لتوجيه أكبر فيما يتعلق بضوابط ومتطلبات عرض المقاييس الفرعية بقائمة الدخل، وفي هذا الصدد فقد اقترح معهد المحاسبين الإيرلندي ***CAI*** ضرورة وضوح العوامل الواجب أخذها في الاعتبار عند عرض هذه المجاميع الفرعية ***(CAI, Op. Cit, P. 4)*** ، وهذا الاقتراح هو ما تم إضافته إلى **الفقرة ٥٥ أ** ضمن البند (د) وهو ما يجب دعم **الفقرة ٨٥ أ** به ايضا ، كما أكد ***FRC*** على ضرورة التركيز على أن إدراج تلك المقاييس **عندما تكون هامة *(FRC, July 7, 2014, Op. Cit, P.7)***، وبناء عليه وفي ضوء ما ورد بالكثير من التعليقات التي تناولت تعديلات **الفقرة ٥٥ أ** وأكدت على ضرورة إجراء ذات التعديلات على **الفقرة ٨٥ أ** نظراً لاتفاق طبيعة الفقرتين، وتتمثل التعديلات في:

١- **حذف البند (ج)** بالإصدار الأول وذلك بمراعاة ان ما ورد بهذا البند هو ذات ما ورد بالبند أ بالفقرة ٤٥، ويقترح أن يحل محله البند (د)

٢- **إضافة البندين (د) و (هـ)** السابق إضافتهما **للفقرة ٥٥ أ** وذلك بهدف دعم متطلبات إعداد المجاميع الفرعية.

بناء عليه تكون الصياغة المقترحة للفقرة ٨٥ أ كما يلي :-

عند عرض الوحدة للمجاميع الفرعية وفقاً للفقرة ٨٥ ، فإن هذه المجاميع الفرعية يجب أن :-

أ- تكون مكونة من عناصر يمكن التحقق منها وقياسها وفقاً لـ *IFRS*.

ب- تكون موصوفة بطريقة تجعلها مفهومة.

جـ- لا يتم إبرازها أكثر من المجاميع الفرعية والمجاميع المطلوبة في معايير *IFRS* فيما يتعلق بقائمة الأرباح أو الخسائر والدخل الشامل الآخر.

د) أن تكون مصحوبة بشرح في الإيضاحات حول:-

١-كيف تقدم معلومات عن مركز وأداء وتدفقات الوحدة.

٢-أية معلومات إضافية اخرى تساعد على فهم المجاميع.

هـ) أن تكون محايدة وخالية من الأخطاء ومكتوبة بوضوح بحيث لا تكون مضللة.

ويعتقد الباحث أن هذه التعديلات ستكفل إلى حد كبير اتساق عرض هذه المجاميع الفرعية وقابليتها للمقارنة، إضافة لدعم مستوى جودة التقارير المالية من خلال زيادة قدرتها على تلبية احتياجات مستخدميها.

٥/٢/أولاً -الفقرة ٨٥ ب : فقرة مضافة:

الإصدار الأولي:

يجب على المنشأة عرض البنود في قائمة (قائمتي) الربح أو الخسارة والدخل الشامل الأخر التي تطابق أي مجاميع فرعية تم عرضها وفقاً للفقرة "٨٥" مع المجاميع الفرعية والأجماليات المطلوبة وفقا للمعايير الدولية للتقرير المالي لهذة القوائم.

الإصدار النهائي:

تم الموافقة على إضافة الفقرة لـ ***IAS1***

تقييم وتطوير الفقرة ٨٥ ب:

أكد مجلس معايير المحاسبة الاسترالي أن التطابق المطلوب **بالفقرة ٨٥ ب** يوفر معلومات بديهية للقارئ، ويؤكد المجلس على عدم قناعته بالعائد من **الفقرة ٨٥ ب** ، ويعتقد المجلس ضرورة تعديلها بما يتيح للوحدة القدرة على إصدار حكم مهني حول الحاجة للمطابقة علما بأن هذه المطابقة يجب أن تتم بالإيضاحات وليس بقائمة الدخل ***(AASB, Aug. 5. 2014, Op. Cit, P.p. 8 – 9)***، كما أكد ***ICAEW*** أن الحاجة إلى دعم الاتصال الفعال مع المستخدمين تحتم عرض هذا التوافق في الإيضاحات ***(ICAEW, July 2014, Op. Cit, P. 6)***، بناءاً عليه يعتقد الباحث ضرورة النص على إدراج هذه المطابقة بالإيضاحات للحد من الفوضى الناتجة عن إدراجها بقائمة الدخل، ويعتقد الباحث أنه يمكن تحقيق هذا الهدف من خلال استبدال الصياغة الحالية :

يجب على المنشأة عرض إلى يجب على المنشأة الإفصاح عن

حيث يُعبر مصطلح العرض عن المعلومات المدرجة بالقوائم المالية في حين يُعبر مصطلح الإفصاح عن المعلومات المدرجة بالإيضاحات وغيرها من التقارير السنوية التي تعدها الإدارة***(IASB, March 2014, Op. Cit, P.17)***.

بناءاً عليه تكون الصياغة المقترحة للفقرة ٨٥ ب كما يلي :

يجب على المنشأة *الإفصاح عن* البنود في قائمة (قائمتي) الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر التي تطابق أي مجاميع فرعية تم عرضها وفقاً للفقرة "٨٥" مع المجاميع الفرعية والإجماليات المطلوبة وفقا للمعايير الدولية للتقرير المالي لهذة القوائم.

٣/أولًا: التعديلات المرتبطة بالإيضاحات:

تهدف الإيضاحات إلى توفير معلومات عن ***(IASB, March 2017, Op. Cit, P. 29)*** :

أ–طبيعة العناصر المعترف بها وغير المعترف بها والمخاطر الناشئة عنها.

ب-الأساليب والافتراضات والأحكام والتغيرات في تلك الأساليب، الافتراضات والأحكام التي تؤثر على المبالغ المعروضة أو المفصح عنها.

جـ-المعاملات والأحداث التي حدثت بعد نهاية الفترة إذا كانت ضرورية لتحقيق هدف القوائم المالية.

د-معلومات مستقبلية حول المعاملات أو الأحداث المحتملة أو المستقبلية.

هـ-معلومات مقارنة حول الفترات السابقة.

وقد تناولت التعديلات الواردة بمبادرة الإفصاح-تعديلات ***IAS1*** فيما يتعلق بالإيضاحات الفقرات التالية:

١/٣/أولًا -الفقرة ١١٣: فقرة معدلة:

الإصدار الأول:

يجب على المنشأة أن تعرض الإيضاحات بطريقة منظمة ما أمكن ذلك عمليا .**~~ويجب على المنشاة أن تضع إشارات مرجعية لكل بند في قوائم المركز المالي وفي قائمة (قائمتي) الربح أو الخسارة و الدخل ا لشامل الآخر، وفي قائمتي التغيرات في حقوق الملكية والتدفقات النقدية إلى أي معلومات متعلقة به في الإيضاحات.~~ لتحديد الطريقة العملية يجب على المنشأة أن تأخذ في الاعتبار الأثر على قابلية القوائم المالية للفهم والمقارنة.**

الإصدار النهائي:

يجب على المنشأة أن تعرض الإيضاحات بطريقة منظمة، ما أمكن ذلك عملياً، **لتحديد الطريقة العملية يجب على المنشأة أن تأخذ في الاعتبار الأثر على قابلية القوائم المالية للفهم والمقارنة.** ويجب على المنشأة أن تضع إشارات مرجعية لكل بند في قائمة المركز المالي، وفي قائمة (قائمتي) الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر، وفي قائمتي التغيرات في حقوق الملكية والتدفقات النقدية إلى أي معلومات متعلقة به في الإيضاحات.

تقييم وتطوير الفقرة ١١٣:

يلاحظ أنه **بالإصدار الأولي** تم حذف ما يتعلق بالإشارات المرجعية التي تشير لإدراج معلومات بالإيضاحات تتعلق ببنود القوائم المالية، وتم نقل ما يتعلق بهذة الإشارات المرجعية **للفقرة ١١٥**، ولكن بالإصدار النهائي تم حذف **الفقرة ١١٥** وإعادة عرض ما يتعلق

بالإشارات المرجعية **للفقرة ١١٣**، وقد أكد ***CFA*** على الحاجة إلى دعم وتعزيز استخدام الإشارات المرجعية نظراً لمحدودية استخدامها بقائمة الدخل وهو ما يؤدي بالمستثمرين لمواجهة صعوبة في التوفيق بين معلوماتها والمعلومات الواردة بالإيضاحات ***(CFA, Aug 28. 2014, Op. Cit, P.11)*** ، وقد تناولت التعليقات الواردة لـ ***IASB*** الاقتراحات التالية :-

١) تناول التعديل الإشارة لإضافة القابلية للفهم والمقارنة وهو ما أيدته الكثير من التعليقات ، ويؤيد الباحث ما عرضه ***EY*** من أن الرغبة في دعم القابلية للفهم قد تصطدم مع القابلية للمقارنة التي تعني المقارنة من عام لآخر لذات الوحدة وكذلك لذات العام بين الوحدات وهو ما قد يفقد التعديل الهادف لدعم القابلية للفهم جدواه ، وذات الأمر أكد عليه ***IASB*** ضمن المبادرة بتأكيده على وجود علاقة تبادلية بين القابلية للفهم والقابلية للمقارنة ، وقد أكد ***EY*** أن القابلية للمقارنة يجب أن تلعب دوراً أقل نسبياً وذلك عند مقارنتها بالقابلية للفهم فالأولوية يجب أن تكون للقابلية للفهم. ***(EY, Jul 23, 2014, Op. Cit, P. 4)***، وقد وردت ذات الملاحظة ضمن ملخص التعليقات الصادر عن ***IASB*** حيث طالب الكثير من المعلقين بمزيد من الوضوح حول آليات المفاضلة بين القابلية للفهم والقابلية للمقارنة لأن السماح بالمرونة لزيادة الفهم سيترتب عليه خفض القابلية للمقارنة ، ولذا يجب على ***IASB*** توضيح لمن تعطي الأولوية للقابلية للفهم أم للقابلية للمقارنة ***(IASB, Sep 2014, Op. Cit, P.p. 12 – 13)*** ، وقد ورد بالإطار الفكري للتقارير المالية الصادر في مارس ٢٠١٨ تناول السؤال السابق **حول لمن تعطي الأولوية للقابلية للفهم أم للقابلية للمقارنة** حيث نص بالفقرة 7.4 على أنه لتسهيل التواصل الفعال للمعلومات في القوائم المالية عند توفير متطلبات العرض والإفصاح الواردة بالمعايير فيجب إجراء موازنة بين ***(IASB, March 2018, Op. Cit, P. 74):***

أ-إعطاء الوحدة المرونة لتقديم معلومات ملائمة ومعبرة بشكل صادق عن أصول الوحدة والتزاماتها وحقوق الملكية، والإيرادات والمصروفات، **و**

ب-الحاجة لمعلومات قابلة للمقارنة سواء من فترة لأخرى لذات الوحدة أو بفترة واحدة فيما بين الوحدات.

ويعتقد الباحث أن هذه الموازنة المطلوبة لم تظهر الأولوية لمن للقابلية للفهم أم القابلية للمقارنة، وهو ما يجعل الباحث أكثر قبولاً للاقتراح المقدم من ***ESMA*** والمتضمن **حذف كلا الخاصيتين (القابلية للفهم و القابلية للمقارنة)** بالتعديل للتغلب على الصعوبات المرتبطة بالتطبيق الناشئة عن ضرورة إجراء موازنة بينهما بدون وجود إرشاد مهني ، واقترح ***ESMA*** ***أن يحل محل الخاصيتين الحاجة لدعم خصائص جودة المعلومات الأساسية المتمثلة في الملاءمة والتعبير الصادق (ESMA, June 23. 2014, Op. Cit, P.5).***

٢) اقتراح بأن يضاف للفقرة اشتراط أن تكون الإيضاحات متماسكة ***Cohesive*** وموجزة ***Summrized*** ***(ICAEW, Jul 2014, Op. Cit, P. 7)*** ، وهو ما يعترض عليه الباحث اعتماداً على ما سبق ذكره بالمقترح السابق من الإشارة لتفعيل دور الخصائص النوعية للمعلومات عند إعداد الإيضاحات وهو ما سيكفل تحقق التماسك والإيجاز.

٣) اقتراحات محدودة تتناول ضرورة إدراج جدول محتويات (فهرس) قبل الملاحظات لإعطاء لمحة سريعة لعناصر الإيضاحات لتسهيل الوصول للإيضاح الذي يرغبه القارئ ***(IASB, Sep 2014, Op. Cit, P. 13)***، ويرى الباحث أن هذا التعديل لا داع لإدراجه بالفقرة باعتباره تعديل شكلي غالباً ما يتواجد بالتقارير المصدرة فعلاً.

٤) اقتراح إيضاح أن الملاحظات تمثل جزء منفصل عن القوائم المالية ويتم تقديمها بعد القوائم المالية. ***(ESMA, June 3, 2014, Op. Cit, P. 6)***، ويتفق الباحث مع هذا التعديل وسيرد بيان أهمية هذا الفصل بين القوائم المالية والملاحظات ضمن التعديلات المقترحة من الباحث على ***IAS1*** والتي لم ترد في المبادرة.

بناءاً عليه تكون الصياغة المقترحة للفقرة ١١٣ كما يلي:

يجب على المنشأة أن تعرض الإيضاحات ***كجزء منفصل عن القوائم المالية*** بطريقة منتظمة، ما أمكن ذلك عملياً، **لتحديد الطريقة العملية يجب على المنشأة أن تأخذ في الأعتبار الأثر على *خصائص جودة المعلومات الأساسية*** ، ويجب على المنشأة أن تضع إشارات مرجعية لكل بند في قائمة المركز المالي، وفي قائمة (قائمتي) الأرباح او الخسائر

والدخل الشامل الأخر، وفي قائمتي التغيرات في حقوق الملكية والتدفقات النقدية إلى أي معلومات متعلقة به في الإيضاحات.

٢/٣/أولًا --الفقرة ١١٣ أ: فقرة مضافة ثم حذف الإضافة:

الإصدار الأول:

عند تحديد النظام المنهجي لعرض الإيضاحات يجب إعطاء الأولوية للإفصاحات التي تعتبر أكثر ملاءمة لفهم المركز المالي والأداء المالي أو التي تجعل العلاقة بين الإفصاحات مفهومة، على سبيل المثال يمكن للمنشأة تنظيم الإيضاحات بجمع الإيضاحات حول الأدوات المالية معاً مثل الإفصاح عن تغيرات القيمة العادلة في الأرباح أو الخسائر ، والإفصاح عن القيمة العادلة في قائمة المركز المالي، وكذلك استحقاق هذه الأدوات. تجميع الإيضاحات بهذه الطريقة سوف يجعل العلاقات بين أنواع المعلومات المفصح عنها أكثر وضوحاً، بالإضافة إلى أنه حيث يتم وضع (عرض) هذه المجموعة من الإفصاحات في القوائم المالية يمكن تحديد كيف تنظر الشركة للأهمية النسبية للأدوات المالية كأداة لفهم المركز المالي والأداء المالي.

الإصدار النهائي:

تم حذف الفقرة ولم تدرج ضمن التعديلات النهائية على ***IAS1***

تقييم وتطوير الفقرة ١١٣ أ :

يرى الباحث عدم حذف **الفقرة ١١٣ أ** من الإصدار النهائي وذلك في إطار إجراء بعض التعديلات عليها، ويستند رأي الباحث إلى ما يلي: -

١) يرى ***ICAEW*** أن المثال الوارد **بالفقرة ١١٣ أ** لا داع له لضمان عدم النظر إليه باعتباره تطبيق إلزامي بتجميع ملاحظات الأدوات المالية ***(ICAEW, July 2014, Op. Cit, P.6).***

٢) ترحيب ***ESMA*** **بالفقرة ١١٣ أ** نظراً لما يترتب عليها من إعطاء أولوية للإفصاحات الأكثر أهمية بدلاً من إتباع ذات الترتيب الوارد بالقوائم المالية ***(ESMA, Jun 23. 2014, Op. Cit, P. 5).***

٣) أكد ***Deloitte*** على تأييد استمرار **الفقرة ١١٣ أ** نظراً لإعطائها الأولوية للإفصاحات الأكثر أهمية لفهم الأداء والمركز المالي، وهو ما يتيح للوحدة المرونة لتسليط الضوء على الإفصاحات الأكثر أهمية ***(Deloitte, July. 21, 2014, Op. Cit, P. 4)*** .

في إطار ما سبق يقترح الباحث عدم حذف **الفقرة ١١٣ أ** بالإصدار النهائي وأن تستمر كفقرة بـ ***IAS1*** نظراً لتأييد معظم التعليقات لها نظرا لدورها في بيان عدم وجود نموذج ملزم لترتيب الملاحظات وإعطاء الأولوية للإفصاحات الأكثر ملاءمة لفهم المركز والأداء المالي.

بناءاً عليه تكون الصياغة المقترحة للفقرة ١١٣ أ كما يلي:

عند تحديد النظام المنهجي لعرض الإيضاحات يجب إعطاء الأولوية للإفصاحات التي تعتبر أكثر ملاءمة لفهم المركز المالي والأداء المالي أو التي تجعل العلاقة بين الإفصاحات مفهومة.

٣/٣/أولًا-الفقرة ١١٤ : فقرة معدلة :

الإصدار الأول:

بدلا من ذلك، عند تحديد النظام المنهجي لترتيب الملاحظات، **يجب أن** تعرض المنشأة ~~=~~ ~~عادة=~~الإيضاحات بالترتيب التالي، لتساعد مستخدمي **القوائم المالية** على فهم **كيف ترتبط الإيضاحات** بالقوائم المالية **للمنشأة**، ومقارنتها بالقوائم المالية للمنشآت الأخرى: -

أ-بيان بالالتزام بالمعايير الدولية للتقرير المالي (انظر الفقرة ١٦).

ب-~~ملخص~~ السياسات المحاسبية المهمة المطبقة (انظر الفقرة ١١٧).

جـ-المعلومات المؤيدة للبنود المعروضة في قوائم المركز المالي وفي قائمة (قائمتي) الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر، وفي قائمتي التغيرات في حقوق الملكية، والتدفقات النقدية، **والتي يجب ، على سبيل المثال أن يفصح عنها** بالترتيب الذي عرضت به كل قائمة وكل بند مستقل

د-إفصاحات أخرى، تشمل:

١-الالتزامات المحتملة (انظر معيار المحاسبة الدولي ٣٧) والارتباطات التعاقدية غير المثبتة.

٢-الإفصاحات غير المالية، مثل أهداف وسياسات إدارة المخاطر المالية للمنشأة (انظر المعيار الدولي للتقرير المالي ٧).

الإصدار النهائي:

تشمل الأمثلة علي الترتيب المنظم أو تجميع الإيضاحات ما يلي :

(أ)إعطاء بروز أكبر لمجال الأنشطة التي تعتبرها المنشأة أكثر ملاءمة لفهم الأداء المالي والمركز المالي، مثل تجميع المعلومات مع بعضها عن أنشطة تشغيلية معينة؛

(ب)تجميع المعلومات عن البنود التي يتم قياسها بشكل مماثل، مثل الأصول التي يتم قياسها بالقيمة العادلة، أو

(ج)اتباع ترتيب البنود في قائمة (قائمتي) الأرباح أو الخسائر والدخل الشامل الأخر وقائمة المركز المالي، مثل:

(i) فقرة توضح الالتزام بتطبيق المعايير الدولية للتقرير المالي (انظر الفقرة "١٦").

(ii) السياسات المحاسبية المهمة المطبقة (انظر الفقرة "١١٧").

(iii) المعلومات المؤيدة للبنود المعروضة في قائمة المركز المالي وفي قائمة (قائمتي) الأرباح أو الخسائر والدخل الشامل الأخر، وفي قائمتي التغيرات في حقوق الملكية، والتدفقات النقدية بالترتيب الذي عرضت به كل قائمة وكل بند مستقل.

(د)-إفصاحات أخرى، تشمل ما يلي:

(١) -الالتزامات المحتملة (انظر معيار المحاسبة الدولي 37) والارتباطات التعاقدية غير المثبتة؛

(٢) -الإفصاحات غير المالية، مثل أهداف وسياسات المنشأة في إدارة المخاطر المالية (انظر المعيار الدولي للتقرير المالي 7).

تقييم الفقرة ١١٤:

وفقا لما ورد **بالفقرتين ١١٣ ، ١١٣ أ** يتضح عدم وجود نموذج مفروض ***Prescriptive*** عند توفير الإيضاحات وهو ما يعتبر أمر على درجة مرتفعة من الأهمية باعتباره ينزع صفة

الإلزام عند ترتيب الإيضاحات ويتيح التركيز على ترتيبها بما يدعم قابلية المعلومات للفهم، إلا أن ***IASB*** بتعديل **الفقرة ١١٤** تسبب في إفراغ **الفقرتين ١١٣، ١١٣ أ** من مضمونهما الهام ، حيث نصت **الفقرة ١١٤** على الترتيب المنظم ***Systematic ordering*** وهو ما يشير إلى هيكل إيضاحات أكثر إلزامية وغير مرن وبشكل يفوق ما يهدف إليه ***IASB*** ، وبالتالي فإن حذف هذه العبارة **الترتيب المنظم *Systematic ordering*** سيؤدي لتجنب تقويض ما تهدف إليه **الفقرتين ١١٣ ، ١١٣ أ** من توفير المرونة عند بناء نسق الإيضاحات، إضافة لكون حذف هذه العبارة يتفق مع حذف كلمة ***Normally*** (عادة) من بداية **الفقرة ١١٤** بالإصدار الأولي ***(FRC, July. 7. 2014, Op. Cit, P. 8)***، وذات الأمر تناولته الكثير من التعليقات التي أوردها ***IASB*** حيث أكد المعلقون أن الطريقة التي ترتب بها الوحدة ملاحظاتها يجب أن تبقى متسقة وأن يتم تغييرها فقط لتعكس تغيراً في طبيعة وأهمية العمليات***(IASB, Sep 2014, Op. Cit, P. 13)***، وفي ذات الصدد فقد كان تعليق ***AASB*** أكثر شمولية حيث أبدى تشككه من ملاءمة الإبقاء على **الفقرة ١١٤** نظراً لأنها تنطوي على وصف بديل لما ورد في **الفقرتين ١١٣ و ١١٣ أ** اللتين لا تفرضان ترتيب معين للإيضاحات يجب على الوحدة الالتزام به عند ترتيبها، لذا فإن ***AASB*** يقترح حذف **الفقرة ١١٤** باعتبارها تمثل أمتداد للممارسة الحالية القائمة على وجود شكل ملزم لترتيب الإيضاحات***(AASB, Aug, 5. 2014, Op. Cit, P. 9)*** .

بناءاً عليه يرى الباحث ضرورة **حذف الفقرة ١١٤** وما احتوته من ترتيب منظم ***Systematic ordering*** وذلك لضمان الاستفادة من هدف التعديلات **بالفقرتين ١١٣ و١١٣ أ** المتمثل في التخلي عن صيغة الإلزام عند تحديد ترتيب الإيضاحات، والاتجاه لترتيبها بما يلبي احتياجات المستخدمين ويدعم مستوى تحقق الخصائص النوعية لجودة المعلومات.

٤/٣/أولًا- الفقرة ١١٥: تعديل الفقرة بالكامل ثم حذفها:

الإصدار الأول:

يجب على المنشأة توفير إشارات مرجعية لكل بند معروض في قائمة المركز المالي وقائمة (قائمتي)الأرباح أو الخسائر والدخل الشامل الآخر، وقائمتي التغيرات بحقوق الملكية والتدفقات النقدية، وذلك إلى أي معلومات ذات صلة بالإيضاحات.

الإصدار النهائي:

تم حذف التعديل وحذف الفقرة الأصلية بالكامل.

تقييم الفقرة ١١٥:

تضمنت الفقرة ١١٥ بالإصدار الأول الربط بين معلومات القوائم المالية وما يرتبط بها من إفصاح بالإيضاحات من خلال الإشارات المرجعية، **ولكن بالإصدار النهائي** تم حذف الفقرة ١١٥ **وتعديل الفقرة ١١٣** بحيث إدراج بها ما يشير للربط بين معلومات القوائم المالية وما يرتبط بها من إفصاح بالإيضاحات من خلال الإشارات المرجعية، **وبالتالي يؤيد الباحث حذف الفقرة ١١٥ حيث أصبحت بمثابة تكرار لما ورد بالفقرة ١١٣.**

٥/٣/أولًا –الفقرة ١١٦: تعديل ثم حذف التعديل:

الإصدار الأول:

يمكن للمنشأة أن ~~تعرض الإيضاحات المقدمة~~ **تفصح** عن معلومات عن أساس إعداد القوائم المالية، وعن سياسات محاسبية محددة **كإيضاحات** في قسم منفصل بالقوائم المالية أو **كجزء من الإيضاحات.**

الإصدار النهائي:

تم حذف التعديل المقترح وظلت الفقرة كما هي.

تقييم الفقرة ١١٦:

يؤيد الباحث استبدال كلمة عرض بكلمة إفصاح وفقاً للحاجة لضبط المصطلحات المستخدمة بالمعيار حيث أن ما يدرج بالإيضاحات هو إفصاح وليس عرض، **ولكن يحد من القدرة على الاستفادة من هذا التعديل** كون الباحث يري ضرورة حذف **الفقرة ١١٦** نظراً لما تضمنته من السماح بالإفصاح عن جزء من السياسات بشكل منفصل عن باقي السياسات المحاسبية، ويتفق هذا الاتجاه مع ما أورده تعليق ***IMA*** من أنه من المناسب أن يفصح عن كل السياسات المحاسبية في ملاحظة واحدة وعدم توزيع الإفصاحات المتعلقة بها في أكثر من مكان ***(IMA, July. 7. 2014,Op.Cit,P. 4)*** ، **بناءاً عليه يقترح الباحث حذف**

الفقـرة ١١٦ لضـمان عـرض مـا يتعلـق بالإفصـاح عـن السياسـات المحاسـبية بفقـرة واحـدة بالإيضـاحات منعـاً لتشـتت قـارىء الإيضـاحات وفقـاً لمـا سـيرد إيضـاحه فـي الجـزء التـالي بالبحث.

٤/أولًا: التعديلات المرتبطة بالإفصاح عن السياسات المحاسبية :

يمثل الجزء الخاص بالسياسات المحاسبية الوارد بالإيضاحات واحداً من الأجزاء المفيدة للغاية بالنسبة للمستثمرين، وهو ما يحتم أن يتم إعداد هذا الجزء بقدر عال من الدقة وذلك بما يكفل توفير معلومات للمستثمرين عن السياسات الهامة التي تتبعها الوحدة ***(CFA, Aug 28. 2014 Op.Cit,P. 12)***، وتجدر الإشارة إلى أن التطورات المتلاحقة ببيئة الأعمال تحتم تبني اتجاه أكثر انفتاحاً فيما يتعلق بالإفصاح عن السياسات المحاسبية، ويرتبط تحقق هذا الاتجاه بكون المعلومات عن السياسات المحاسبية المفصح عنها معلومات محددة (خاصة بالوحدة) ومتسمة بالملاءمة بعيداً عن الطول الهائل لهذه المعلومات إضافة لضرورة تجنب تكرار الإفصاحات من سنة لأخرى لما يترتب على هذا التكرارمن منع المستخدمين من الإستفادة من هذة المعلومات على نحو فعال ***(ICAEW, July 2014, Op.Cit,P. 7)***.

وقد تناولت التعديلات الواردة بمبادرة الإفصاح–تعديلات ***IAS1*** فيما يتعلق بالسياسات المحاسبية الفقرات التالية:

١/٤/أولًا –الفقرة ١١٧: فقرة معدلة:

الإصدار الأول:

يجب على الوحدة أن تفصح في ~~ملخص السياسات المحاسبية الهامة:~~ –

أ–أساس (أو أسس) القياس المستخدم في إعداد القوائم المالية.

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

الإصدار النهائي:

يجب على المنشأة أن تفصح ~~في ملخص~~ عن سياساتها المحاسبية الهامة لتشمل: –

أ–أساس (أو أسس) القياس المستخدم في إعداد القوائم المالية.

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

تقييم وتطوير الفقرة ١١٧:

١- كلمة(الهامة):

يراعى أن الإصدار الأولي **للفقرة ١١٧** حذف كلمة **(الهامة)** في حين أن الإصدار النهائي أعاد تلك الكلمة وفقاً لما طالب به الكثير من التعليقات الواردة لـ***IASB (IASB, Sep. 2014, Op.Cit,P.15)***، ويعتقد الباحث بأن الأفضلية لوجود كلمة **(الهامة)** وهو ما طالب به ***Deloitte*** الذي أكد على الطبيعة الطويلة والمعقدة للإفصاح عن السياسات المحاسبية وهو ما يحتم إعطاء الأولوية للتركيز على السياسات الهامة وهوما سيكون أكثر ملاءمة للمستخدمين***(Deloitte, Jul. 21, 2014, Op.Cit,P..p. 4 – 5)***، ويعتقد الباحث أن استمرار وجود كلمة **الهامة** سيمثل ضمانة أساسية تكفل عدم الإطالة بالإفصاحات عن السياسات المحاسبية أو تكرار ذات الإفصاحات من عام لآخر من خلال نسخ عبارات كاملة من المعايير متعلقة بالسياسات وإدراجها بالإيضاحات وهو الأمر الذي أكدت العديد من الدراسات أنه يفقد الإفصاح عن السياسات المحاسبية الكثير من منفعتة لمستخدمي القوائم المالية ، بناءاً عليه يقترح الباحث استبدال كلمة **الأخرى بالفقرة ١١٧ (ب)** بكلمة **الهامة** حتى تكون الرؤية الحاسمة للإفصاح عن السياسات المحاسبية مستندة إلى أساس واحد وهو مدى أهميتها.

٢-(في ملخص):

جاء حذف **(في ملخص)** بالإصدارين الأول والنهائي بهدف التأكيد على أنه ليس من الإلزام الإفصاح عن السياسات المحاسبية الهامة بملخص واحد ولكن يمكن الإفصاح عنها كجزء من الملاحظات الأخرى وفقاً لما ورد **بالفقرة ١١٦** ***(FRC, July. 7. 2014, Op.Cit,P.9)***، ويعتقد الباحث بضرورة إعادة إدراج **(في ملخص)** لضمان عرض كل ما يتعلق بالسياسات بملاحظة واحدة ويعتمد هذا الأقتراح على ما سبق بيانه من اقتراح **حذف الفقرة ١١٦** لضمان الإفصاح عن ما يتعلق بالسياسات المحاسبية في ملاحظة واحدة بالإيضاحات منعاً لتشتت القارئ.

بناءاً عليه تكون الصياغة المقترحة للفقرة ١١٧ كما يلي:

يجب على المنشأة أن تفصح ***في ملخص*** سياساتها المحاسبية الهامة لتشمل: -

أ-أساس (أو أسس) القياس المستخدم في إعداد القوائم المالية.
ب-السياسات المحاسبية **الهامة** المستخدمة والتي تكون ملائمة لفهم القوائم المالية.

ويعتقد الباحث أن إعادة إدراج كلمة **الهامة** بالفقرة ١١٧ **ستثير قضية هامة تتعلق بآليات تحديد السياسات المحاسبية الهامة** وهو ما قام ***IASB*** بتحديده في دراسة مبادئ الإفصاح حيث حدد ثلاثة مستويات للسياسات المحاسبية، هي ***(IASB, March 2017, Op.Cit,P.p. 61 – 63)***

المستوى الأول:

السياسات اللازمة لفهم المعلومات الواردة بالقوائم المالية وتتمثل في: -
أ-السياسات التي تغيرت خلال فترة التقرير.
ب-السياسات التي تم اختيارها من بدائل مسموح بها وفقاً لـ ***IFRS***
جـ-السياسات المحاسبية التي تم تطويرها وفقاً لـ ***IAS8***
د-السياسات المحاسبية التي تتطلب من الوحدة بناء تقديرات هامة و (أو) افتراضات وفقا لما ورد بالفقرتين ١٢٢ و١٢٥ بـ ***IAS1*** .

المستوى الثاني:

هي السياسات المحاسبية التي ليست ضمن المستوى الأول لكنها تتعلق بالبنود والأحداث والمعاملات التي تعتبر جوهرية للقوائم المالية لسبب مبالغها أو طبيعتها.

المستوى الثالث:

السياسات المستخدمة من قبل الوحدة بإعداد القوائم المالية وغير مدرجة بالمستويين الأول والثاني، وتتعلق بمعاملات أو أحداث غير هامة.

ويوصي *IASB* بالإفصاح عن المستويين الأول والثاني فقط على أن يقترن الإفصاح عنها ببيان: -

أ-إن هدف الإفصاح عن السياسات المحاسبية هو تقديم توصيف حول:
-السياسات المطبقة خلال إعداد القوائم المالية.
-السياسات الضرورية لفهم القوائم المالية.

ب-توضيح طبيعة الثلاثة مستويات من السياسات، وتوضيح الإلزام بتوفير المستويين الأول والثاني.

جـ-توضيح عدم إلزام الوحدة بالإفصاح عن المستوى الثالث من السياسات المحاسبية حتى لا تحجب المعلومات الهامة أو بما يجعل القوائم المالية صعبة الفهم.

ويؤيد الباحث إدراج هذا التحديد لمستويات الإفصاح عن السياسات المحاسبية ضمن فقرتين جديدتين يقترح الباحث إضافتهما لـ ***IAS1*** وهما **الفقرتين ١١٧ أ و ١١٧ ب** والتي يقترح الباحث أن يكونا بمثابة مرشد مهني لمعدي التقارير يتيح لهم إصدار أحكام مهنية دقيقة حول كيفية تحديد السياسات المحاسبية الهامة.

بناءاً عليه تكون الصياغة المقترحة للفقرة ١١٧ أ كما يلي:

تصنف السياسات المحاسبية وفقاً لأهميتها في ثلاثة مستويات:

المستوى الأول: السياسات اللازمة لفهم المعلومات الواردة بالقوام المالية وتتمثل في :-

أ-السياسات التي تغيرت خلال فترة التقرير.

ب-السياسات التي تم اختيارها من بدائل مسموح بها وفقاً لـ IFRS

جـ-السياسات المحاسبية التي تم تطويرها وفقاً لـ IAS8

د-السياسات المحاسبية التي تتطلب من الوحدة بناء تقديرات هامة و (أو) افتراضات وفقا لما ورد بالفقرتين ١٢٢ و١٢٥ بـ IAS1 .

المستوى الثاني:

هي السياسات المحاسبية التي ليست ضمن المستوى الأول لكنها تتعلق بالبنود والأحداث والمعاملات التي تعتبر جوهرية للقوائم المالية بسبب مبالغها أو طبيعتها.

المستوى الثالث:

السياسات المستخدمة من قبل الوحدة بإعداد القوائم المالية وغير مدرجة المستويين الأول والثاني وتتعلق بمعاملات أو أحداث غير هامة.

وتكون الصياغة المقترحة للفقرة ١١٧ ب كما يلي:

يجب على الوحدة أن تفصح عن السياسات المحاسبية الواردة بالمستويين الأول والثاني بالفقرة ١١٧ أ، كما تفصح الوحدة عما يلي: –

أ–إن هدف الإفصاح عن السياسات المحاسبية هو تقديم توصيف حول:

–السياسات المطبقة خلال إعداد القوائم المالية.

–السياسات الضرورية لفهم القوائم المالية.

ب–بيان طبيعة مستويات السياسات المحاسبية الثلاثة وتوضيح الإلزام بتوفير معلومات عن المستويين الأول والثاني.

جـ–بيان عدم إلزام الوحدة بالإفصاح عن المستوى الثالث من السياسات المحاسبية حتى لا تحجب المعلومات الهامة وذلك ما قد يترتب عليه أن تكون القوائم المالية صعبة الفهم.

٢/٤/أولًا –الفقرة ١١٩: فقرة معدلة:

الإصدار الأول: تم عرض الفقرة بدون تعديل.

الإصدار النهائي:

عند تحديد ما إذا كان ينبغي أن يفصح عن سياسة محاسبية معينة، تأخذ الإدارة في الحسبان ما إذا كان الإفصاح سيساعد المستخدمين في فهم الكيفية التي انعكست بها المعاملات والأحداث والظروف الأخرى في الأداء المالي والمركز المالي الذي تم التقرير عنه. **تأخذ كل منشأة في الحسبان طبيعة عملياتها وسياساتها التي يتوقع مستخدمو القوائم المالية الإفصاح عنها لنوع هذه المنشأة.** يعد الإفصاح عن سياسات محاسبية معينة مفيداً للمستخدمين – بصفة خاصة – عند اختيار تلك السياسات من بدائل مسموح بها في المعايير الدولية للتقرير المالي. مثال ذلك، الإفصاح عما إذا كانت منشأة ما تطبق نموذج القيمة العادلة أو نموذج التكلفة على عقاراتها الاستثمارية (انظر معيار المحاسبة الدولي ٤٠ "العقارات الاستثمارية") تتطلب بعض المعايير الدولية للتقرير المالي – بصفة خاصة – الإفصاح عن سياسات محاسبية معينة، بما في ذلك الاختيارات التي قامت بها الإدارة بين السياسات المختلفة التي تسمح بها تلك المعايير. فعلى سبيل المثال، يتطلب معيار المحاسبة الدولي ١٦ الإفصاح عن أسس القياس المستخدمة لفئات العقارات والآلات والمعدات.

تقييم الفقرة ١١٩:

تتناول الفقرة الاعتبارات الواجب مراعاتها عند الإفصاح عن سياسة محاسبية معينة وهو ما سبق تناوله من خلال الفقرتين المقترح إضافتهما وهما **الفقرتين ١١٧ أ و ١١٧ ب،** وقد

أشار ***ICAEW*** إلى كون ***IASB*** يخطط لصياغة مشروع منفصل يتناول السياسات المحاسبية وطالب بإعادة صياغة **الفقرة ١١٩** لتعزيز متطلبات الإفصاح ***(ICAEW, Jul. 2014, Op.Cit,P.7)*** ، وهذا المشروع هو ما تم إعداده بدراسة مبادئ الإفصاح الصادرة ***IASB*** والتي تناولت تقسيم السياسات المحاسبية إلى ثلاثة مستويات وهو ما تم عرضه بالفقرتين المقترح إضافتهما ١١٧ أ ، ١١٧ ب، وبناءاً عليه يعتقد الباحث أن **الفقرة ١١٩ لا داعي لاستمرار إدراجها بالمعيار** باعتبار أن ما تناولته من إرشادات لتحديد السياسات الهامة يمثل إرشاد محدود مقارنة بما تم اقتراحه بإضافة **الفقرتين ١١٧أ و١١٧ ب** ، وهو ما يؤكد على عدم جدوى استمرار الفقرة ١١٩ ويؤكد على ضرورة حذفها.

٣/٤/أولًا –الفقرة ١٢٠ : فقرة محذوفة:

الإصدار الأول: حذف.

الإصدار النهائي: حذف.

تقييم الفقرة ١٢٠:

تناولت الفقرة أمثلة على السياسات المحاسبية الهامة التي يتوقع مستخدمو القوائم المالية أن تفصح الوحدة عنها وهو ما يجب عى الوحدة مراعاته عند الإفصاح عن السياسات المحاسبية، وقد أكد ***IASB*** في ملخص التعليقات أن معظم المعلقين وافقوا على حذف **الفقرة ١٢٠** وكان هناك اتفاق على أن الفقرة تفشل في توفير إرشادات مفيدة لتحديد السياسات التي يجب الإفصاح عنها ***(AASB, Aug. 5, 2014, Op.Cit,P.10) (FRC, July 7. 2014, Op.Cit, P.11)*** ، وفي إطار الإرشادات الواردة بالفقرتين ١١٧ أ و ١١٧ ب يؤيد الباحث **حذف الفقرة ١٢٠** لعدم جدواها إضافة لقصورها عن تقديم أي مرشد لمساعدة المعدين عند تصنيف السياسات المحاسبية.

٤/٤/أولًا –الفقرة ١٢٢: فقرة معدلة:

الإصدار الأول: لم تعرض ضمن التعديلات في الإصدار الأولي للمبادرة.

النص النهائي:

يجب على المنشأة أن تفصح في ~~ملخص~~ السياسات المحاسبية الهامة، أو في الإيضاحات الأخرى عن الأحكام التي اتخذتها الإدارة، بخلاف تلك التي تنطوي على تقديرات (انظر

الفقرة ١٢٥) ، في سياق تطبيق السياسات المحاسبية للمنشأة ، والتي يكون لها الأثر الأهم على المبالغ المثبتة في القوائم المالية.

تقييم وتطوير الفقرة ١٢٢:

جاء التعديل على الفقرة ١٢٢ للاتفاق مع تعديل **الفقرة ١١٧** الخاص بحذف **(في ملخص)** حتى يتسنى الإفصاح عن السياسات في أكثر من مكان داخل الملاحظات وليس في ملاحظة واحدة وهو التعديل الذي تم رفضه، واقترح الباحث استمرار كلمة **(في ملخص)** لضمان الإفصاح عن السياسات الهامة بملخص واحد لضمان فهم المستخدمين للسياسات وعدم تشتتهم، وهو ذات الأمر فيما يتعلق **بالفقرة ١٢٢** حيث يعتقد الباحث بضرورة استمرار **(في ملخص)** لضمان الاتساق مع التعديل المقترح بالفقرة ١١٧.

بناءاً عليه تكون الصياغة المقترحة للفقرة ١١٧ كما يلي:

يجب على المنشأة أن تفصح في **ملخص** السياسات المحاسبية الهامة، أو في الإيضاحات الأخرى عن الأحكام التي اتخذتها الإدارة، بخلاف تلك التي تنطوي على تقديرات (انظر الفقرة ١٢٥) ، في سياق تطبيق السياسات المحاسبية للمنشأة ، والتي يكون لها الأثر الأهم على المبالغ المثبتة في القوائم المالية.

٥/أولًا: التعديل المتعلق بالمجموعة الكاملة من القوائم المالية: –

الإصدار الأول:

لم يتم تناول أي تعديل متعلق بالمجموعة الكاملة للقوائم المالية **بالفقرة ١٠**.

الإصدار النهائي:

تم تعديل على **البند (هـ) بالفقرة ١٠**

هـ–الإيضاحات، وتشمل **ملخصا** للسياسات المحاسبية المهمة والمعلومات التوضيحية الأخرى.

تقييم وتطوير الفقرة ١٠:

تم حذف كلمة **ملخصا** قبل السياسات الهامة وذلك لضمان الاتساق مع التعديل المقترح **بالفقرة ١١٧**، وهو التعديل الذي رفضه الباحث **واقترح استمرار (في ملخص) بالفقرة**

١١٧، وكذلك يعترض الباحث على حذف **(ملخصا) بالبند (هـ) بالفقرة ١٠** ويرى أن الأفضلية لاستمرارها للاتفاق مع التعديل المقترح بين الباحث **بالفقرة ١١٧**.

بناء عليه تكون الصياغة المقترحة للند هـ بالفقرة ١٠ كما يلي:

هـ-الإيضاحات، وتشمل **ملخصا** للسياسات المحاسبية المهمة والمعلومات التوضيحية الأخرى.

ثانياً: التعديلات المقترحة على فقرات بـ *IAS1* لم ترد ضمن مبادرة الإفصاح-تعديلات *IAS1*

يعتقد الباحث أن الرغبة في إيجاد علاج لمشكلة الإفصاح تقتضي حزمة من التعديلات يجب أن تضاف لدعم التعديلات الواردة بمبادرة الإفصاح – تعديلات ***IAS1***، ويؤكد الباحث على أن صياغة هذه التعديلات سيتم في إطار الالتزام بذات المبادئ التي تم الاعتماد عليها عند إجراء التعديلات على مكونات مبادرة الإفصاح-تعديلات ***IAS1*** والمتمثلة في آليات الحد من التعقيد، تفعيل مبادئ التواصل الفعال، دعم الاتجاه الهادف لإصدار المعدين لأحكام مهنية، مشاركة أصحاب المصالح لتقييم مكونات التطوير المقترح، وتتكون التعديلات المقترحة مما يلي:

١/ثانياً -هدف معيار *IAS1* :

أكد إطار إعداد التقرير المالي الصادر في مارس ٢٠١٨ بالفقرة 7.5 :

أن إدراج أهداف للعرض والإفصاح بالمعايير سيساعد على دعم التواصل الفعال بالقوائم المالية لأن هذه الأهداف تساعد الوحدات لتحديد المعلومات المفيدة وكذلك لتساعدها على تحديد كيفية توصيل المعلومات بالوسيلة الأكثر فعالية ***(IASB, March 2018, Op. Cit, P. 74)***، وقد أكد ***EFRAG*** أن أهم أسباب مشكلة الإفصاح تتمثل في عدم وجود أهداف واضحة بالمعايير بما يساعد المعدين على إعداد قوائم مالية تتفق مع هدف المعيار وهو ما يمثل سبباً رئيسياً في اتجاه الكثير من المعدين لتبني منهج ***Checklist*** ***(EFRAG, Oct. 12, 2017, Op. Cit, P.24).***

وقد ورد هدف معيار *IAS1* في الفقرة الأولى، وينص على:

يحدد هذا المعيار أساس عرض القوائم المالية ذات الغرض العام، وذلك لضمان قابلية مقارنتها مع القوائم المالية للمنشأة في الفترات السابقة، ومع القوائم المالية للمنشآت الأخرى. فهو يحدد المتطلبات الكلية لعرض القوائم المالية والإرشادات الخاصة بهيكلها، والحد الأدنى من المتطلبات المتعلقة بتلك بمحتوياتها.

يعتقد الباحث أن العرض الدقيق يجب أن يكون كفيلاً بدعم تحقق كافة خصائص جودة المعلومات الرئيسية والتدعيمية وليس فقط ضمان القابلية للمقارنة ، اعتماداً على ما سبق يقترح الباحث استبدال عبارة القابلية للمقارنة بعبارة ***تفعيل الخصائص النوعية للمعلومات الواردة بإطار إعداد التقرير المالي*** ، كما أن الفقرة الأولي تستخدم مصطلح **كحد أدنى** وهو ذات المصطلح الذي تم حذفه **بالفقرة ٥٤** نظرا لما يشير إليه من إلزام مفروض على معدي القوائم المالية ، ولذا يقترح الباحث ***حذف مصطلح كحد أدنى*** من **الفقرة الأولي** لضمان الاتساق بين فقرات المعيار .

بناءاً عليه تكون الصياغة المقترحة للفقرة الأولي كما يلي:

يحدد هذا المعيار أساس أساس عرض القوائم المالية ذات الغرض العام، ***وذلك بما يكفل تفعيل الخصائص النوعية للمعلومات الواردة في إطار إعداد التقرير المالي***، فهو يحدد المتطلبات الكلية لعرض القوائم المالية ومحتوياتها والإرشادات الخاصة بهيكلها.

٢/ثانياً – نطاق المعيار:

تنص الفقرة الثانية المتضمنة لنطاق المعيار على أن: –

يجب على المنشأة أن تطبق هذا المعيار في إعداد وعرض قوائم مالية ذات غرض عام، وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي (***IFRSs***).

وقد ورد بالعديد من الدراسات الحاجة لضبط المصطلحات المستخدمة بالمعيار بما يتيح التمييز بين القوائم المالية الأساسية الممثلة بأربع قوائم مالية والإيضاحات ***Notes*** ، وقد انتقدت دراسة ***KPMG*** عدم تمكن ***IASB*** من ضبط المصطلحات المستخدمة بمبادرة الإفصاح حيث أن **الفقرة ٣١** بـ ***IAS1***تشير إلى (القوائم المالية شاملة الملاحظات) بينما **الفقرة ٣٠** بذات المعيار تستخدم (في القوائم المالية أو في الملاحظات)، وذلك إضافة إلى

استخدام **الفقرة العاشرة** مصطلح (المجموعة الكاملة للقوائم المالية)، وأكد ***KPMG*** أنه من السيئ عدم ضبط هذه المصطلحات نظراً لما يترتب على ذلك من صعوبات وارتباك للمعدين***(KPMG, Jul 23, 2014, Op. Cit, P. 4)***، وقد ورد في دراسة ***IASB*** الخاصة بمبادئ الإفصاح التأكيد على ضرورة التفرقة بين مصطلحي القوائم المالية الأساسية التي تشمل القوائم الأربع وبين الإيضاحات وهو ما تفتقده المعايير الصادرة عن ***IASB*** حاليا حيث لا يتم استخدام مصطلحات واضحة تساعد المعدين على التمييز بين كلا المصطلحين القوائم المالية والإيضاحات حيث يتم استخدام مصطلحات مثل ***Primary Financial Statements & Face of Financial Statements*** للإشارة للقوائم المالية الأربع وهو ما يسبب الكثير من الارتباك لدى المعدين لعدم تمكنهم من تحديد هل هذه المصطلحات تشمل الإيضاحات أم لا تشملها ، **ولمعالجة هذه المخاوف طرح *IASB* للنقاش المصطلحات التالية للإشارة للقوائم المالية** ***Primary, Face, Main, Statements, Set of Statements***، وتوصل ***IASB*** من خلال التعليقات الوارده إليه إلى فعالية مصطلح ***Primary financial statements*** للإشارة للقوائم الأربع نظراً لكونه :-

أ-مصطلح مفهوم جيداً ومستخدم على نطاق واسع بالمجتمع المالي.

ب-المصطلح غير مستخدم حالياً لأغراض أخرى.

جـ-تقديم مصطلح جديد قد يسبب ارتباك.

وأكد ***IASB*** أن استخدام مصطلح ***Primary*** للإشارة للقوائم المالية لا يعني أن الإيضاحات ***Notes*** أقل أهمية ولكنها تقدم معلومات مختلفة ولها دور مختلف ، كما أن مصطلح ***Primary*** يتفق مع كون القوائم الأربع تمثل نقطة الانطلاق للتحليل بما توفره من نظرة عامة عن أصول والتزامات وإيرادات ومصروفات وحقوق الملكية بالوحدة ، **وبناءاً عليه فإن *IASB* يري التفرقة بين *Primary financial statements* لتعني القوائم المالية الأساسية (أربع قوائم) والـ *Notes* لتعني الإيضاحات، بحيث يطلق عليهما معاً المجموعة الكاملة للقوائم المالية *(IASB, March 2017, Op. Cit,P. p 30 – 32)***، وبناءاً عليه يقترح الباحث أن تتم إعادة صياغة الفقرة الثانية للتمييز بين القوائم المالية الأساسية والإيضاحات لضمان عدم الخلط أو الارتباك لدى المعدين.

بناءاً عليه تكون الصياغة المقترحة للفقرة الثانية نطاق المعياركما يلي:

يجب على المنشأة أن تطبق هذا المعيار في إعداد وعرض ***القوائم المالية الأساسية والإيضاحات (المجموعة الكاملة للقوائم المالية)*** وفقاً لمعايير التقرير المالي الدولية ***IFRSs***.

ويرتبط بهذا التعديل بالفقرة الثانية تعديل الفقرات التالية بـ*IAS1* :

١-الفقرة ٩ بـ *IAS1*:

عنوانها الرئيسي القوائم المالية يقترح تعديله إلى ***القوائم المالية الأساسية***، كما يقترح تعديل العنوان الفرعي غرض القوائم المالية إلى ***غرض القوائم المالية الأساسية***.

٢-الفقرتين ١٣، ١٤ بـ *IAS1*:

الفقرة ١٣:

تقوم الكثير من إدارات المنشآت بتقديم استعراض مالي خارج القوائم المالية، يصف ويوضح السمات الرئيسية لأداء المنشأة ومركزها المالي وحالات عدم التأكد الأساسية التي تواجهها.

الفقرة ١٤:

تعرض كثير من المنشآت أيضاً – خارج القوائم المالية–تقارير وقوائم مثل التقارير البيئية وقوائم القيمة المضافة، خاصة في الصناعات التي تكون فيها العوامل البيئية مهمة، وعندما يعد الموظفون مجموعة مهمة من المستخدمين.

وتثير هاتان الفقرتان الكثير من الخلط لدى المعدين فهل المقصود خارج القوائم المالية أن يتم توفير المعلومات بالإيضاحات، ويعتقد الباحث أنه وفقاً لسياق ومكونات الفقرتين فإن المقصود توفير هذه المعلومات خارج القوائم المالية الأساسية والإيضاحات معاً وذلك بالتقارير البيئية أو تعليق الإدارة، بناءاً عليه يقترح الباحث تعديل الفقرتين ١٣،١٤ **بحذف خارج القوائم المالية** وأن يحل محلها ***خارج المجموعة الكاملة للقوائم المالية*** ليكون واضحاً لدى المعدين أن هذه المعلومات توفر ***خارج القوائم الأساسية والإيضاحات معا*** بحيث يتم توفيرها بالتقارير المدعمة للمجموعة الكاملة للقوائم المالية مثل تعليق الإدارة أوالتقارير البيئية.

٣/ثانياً – الفقرة السابعة بـ *IAS1*:

تناولت الفقرة عدد من التعريفات، ويقترح الباحث إجراء التعديلات التالية:

التعديل الأول بالفقرة السابعة:

ينص التعريف الأول بالفقرة السابعة على ما يلي:

القوائم المالية ذات الغرض العام (يشار إليها بالقوائم المالية) هي تلك القوائم التي يقصد منها أن تلبي احتياجات المستخدمين الذين ليس بإمكانهم مطالبة المنشأة بإعداد تقارير تكون مصممة لتوفير احتياجاتهم المحددة من المعلومات.

يقترح الباحث تعديل التعريف الأول بالفقرة السابعة لتكون صياغته متسقة مع التعديل الذي تم اقتراحه **بالفقرة الثانية (نطاق المعيار)** والخاص بالتفرقة بين القوائم المالية الأساسية والإيضاحات لضمان ضبط المصطلحات والحد من ارتباك المعدين.

بناءاً عليه تكون الصياغة المقترحة للتعريف الأول بالفقرة السابعة كما يلي:

تشمل المجموعة الكاملة للقوائم المالية ذات الغرض العام ***القوائم المالية الأساسية Primary financial statements والملاحظات Notes، ويتم تصميم تلك المجموعة الكاملة للقوائم المالية*** بغرض تلبية احتياجات المستخدمين الذين ليس بإمكانهم مطالبة المنشأة بإعداد تقارير تكون مصممة لتوفير احتياجاتهم المحددة من المعلومات.

التعديل الثاني بالفقرة السابعة:

تناول ***IASB*** بمبادرة الإفصاح–تعديلات***IAS1*** أهمية التفرقة بين **مصطلح العرض *Presentation*** الذي يشير للمعلومات المدرجة بالقوائم المالية الأساسية، **ومصطلح الإفصاح *Disclosure*** الذي يشير إلى المعلومات المدرجة بالإيضاحات ***(IASB, March 2014, Op. Cit,P. 17)***، وهو ما أيدته الكثير من التعليقات الوارده من ***KPMG*** و ***FRC*** و ***ICAEW*** والكثير من التعليقات الأخرى، وأكدت التعليقات على أن التفرقة بين المصطلحين تقتضي مراجعة الكثير من فقرات ***IAS1*** الأخرى.

بناءاً عليه يقترح الباحث أن يدرج **بالفقرة السابعة** ضمن التعريفات المدرجة بها تعريف لكلاً من العرض ***Presentation*** والإفصاح ***Disclosure*** والتعريفان المقترحان هما :–

العرض: هو تقديم المعلومات بالقوائم المالية الأساسية.

<u>الإفصاح: هو تقديم المعلومات في الإيضاحات المتممة للقوائم المالية الأساسية وقد يتسع المفهوم ليشمل المعلومات المدرجة بتعليق الإدارة وتحليل العمليات والبيئة التنافسية.</u>

ويتطلب التعديل السابق إجراء تعديلات أخرى على فقرات أخرى بـ ***IAS1*** وذلك ليتحقق اتساق استخدام مصطلحى العرض ***Presentation*** والإفصاح ***Discloure*** عبر فقرات ***IAS1*** بحيث لا يستخدم أي مصطلح منهما إلا للإشارة إلى ما تضمنه التعريفان المدرجان بالفقرة السابعة، وباستقراء ***IAS1*** يتضح ضرورة إجراء التعديلات التالية لضمان ضبط المصطلحات واتساقها خلال المعيار، والتعديلات هي :-

<u>١-الفقرة ٧٧ بـ *IAS1*:</u>

يجب على المنشأة أن تفصح، إما في قائمة المركز المالي، أو في الإيضاحات، عن تصنيفات فرعية إضافية للبنود المستقلة المعروضة، مصنفة بطريقة تناسب المنشأة.

<u>التعديل:</u>

يجب على المنشأة أن ***<u>تعرض</u>*** في قائمة المركز المالي أو ***<u>تفصح</u>*** في الإيضاحات، عن تصنيفات فرعية إضافية للبنود المستقلة المعروضة، مصنفة بطريقة تناسب المنشأة.

<u>٢-الفقرة ٧٩ بـ *IAS1*:</u>

يجب على المنشأة أن تفصح عما يلي، أما في قائمة المركز المالي أو في قائمة التغيرات في حقوق الملكية، أو في الإيضاحات: .....

<u>التعديل:</u>

يجب على المنشأة أن ***<u>تعرض</u>*** في قائمة المركز المالي أو في قائمة التغيرات في حقوق الملكية، أو ***<u>تفصح</u>*** في الإيضاحات: .....

<u>٣-الفقرة ٨٧ بـ *IAS1*:</u>

لا يجوز للمنشأة أن تعرض أي بنود للدخل أو المصروف على أنها بنود استثنائية في القائمة(القائمتين) التي تعرض الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر، أو في الإيضاحات.

<u>التعديل:</u>

لا يجوز للمنشأة أن تعرض أي بنود للدخل أو المصروف على أنها بنود استثنائية في القائمة(القائمتين) التي تعرض الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر، أو ***أن تفصح عنها*** في الإيضاحات.

٤-الفقرة ٩٠ بـ *IAS1*:

يجب على المنشأة أن تفصح عن مبلغ ضريبة الدخل لكل بند للدخل الشامل الآخر، بما في ذلك تعديلات إعادة التصنيف، وذلك إما في قائمة الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر، أو في الإيضاحات.

التعديل:

يجب على المنشأة أن ***تعرض*** مبلغ ضريبة الدخل لكل بند للدخل الشامل الآخر، بما في ذلك تعديلات إعادة التصنيف، وذلك إما في قائمة الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر، أو **تفصح عنه** الإيضاحات.

٥-الفقرة ٩٧ بـ *IAS1*:

عنوان الفقرة: المعلومات التي تعرض في قائمة (قائمتي) الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر أو في الإيضاحات.

نص الفقرة: يجب على المنشأة أن تفصح عن طبيعة ومبلغ بنود الدخل أو المصروف – بشكل منفصل – عندما تكون ذات أهمية نسبية.

التعديل:

عنوان الفقرة: المعلومات التي تعرض في قائمة (قائمتي) الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر أو ***يفصح عنها*** في الإيضاحات.

نص الفقرة: يجب على المنشأة أن ***تعرض معلومات*** عن طبيعة ومبلغ بنود الدخل أو المصروف – بشكل منفصل – عندما تكون ذات أهمية نسبية، ***أو تفصح عنها بالإيضاحات.***

٦-فقرة ١١٢ بـ *IAS1*:

الإيضاحات يجب أن: –

أ-تعرض معلومات عن أساس إعداد القوائم المالية والسياسات المحاسبية المحددة والمستخدمة وفقا للفقرات ١١٧-١٢٤

ب-تفصح عن المعلومات المطلوبة بموجب المعايير الدولية للتقرير المالي، والتي لن تعرض في مكان آخر في القوائم المالية.

ج-توفر المعلومات التي لن تُعرض في مكان آخر في القوائم المالية، ولكنها ملائمة لفهم أي منها.

التعديل:

الإيضاحات يجب أن: -

أ-***تفصح عن*** معلومات عن أساس إعداد القوائم المالية والسياسات المحاسبية المحددة والمستخدمة وفقاً للفقرات ١١٧-١٢٤

ب-تفصح عن المعلومات المطلوبة بموجب المعايير الدولية للتقرير المالي، والتي لن تعرض في مكان آخر في القوائم المالية.

ج-***تفصح عن*** المعلومات التي لن تُعرض في مكان آخر في القوائم المالية، ولكنها ملائمة لفهم أي منها.

٤/ثانياً - - الفقرة ١٥ بـ *IAS1*:

جاءت الفقرة بعنوان السمات العامة -العرض العادل والالتزام بالمعايير الدولية للتقرير المالي، ويقترح الباحث أن يضاف للفقرة ثلاث فقرات فرعية تتكون من:-

١٥/أ: أهداف العرض العادل بالقوائم المالية

١٥/ب: مبادئ العرض العادل.

١٥/ج: مبادئ التواصل الفعال.

١٥/ أ: أهداف العرض العادل بالقوائم المالية

يعتقد الباحث بضرورة إضافة فقرة تتناول بيان الهدف من العرض بالقوائم المالية وهو ما أكد عليه ***IASB*** حيث **أكد على أن التواصل الفعال يتطلب التركيز على أهداف ومبادئ العرض *(IASB, March 2018, Op. Cit, P. 74)***، وقد ورد تحديد أهداف للعرض بالقوائم المالية في دراسة مشتركة بين ***FASB*** و ***IASB*** في عام ٢٠٠٨ وحددت الدراسة أهداف العرض بالقوائم المالية بما يلي ***(IASB, FASB, Oct 2008,P.p. 28 – 32)*** :-

الهدف الأول: التماسك *Cohesiveness Objective*:

ويعني أن الوحدة عليها تقديم المعلومات في القوائم المالية بطريقة تعرض صورة مالية متماسكة عن أنشطتها ***Cohesive financial picture of its activities*** وهو ما يعني أن العلاقات بين العناصر عبر القوائم المالية يجب أن تكون مترابطة بما يدعم من قابليتها للفهم، **وهدف التماسك هو علاج للقصور الحالي بالعرض المحاسبي الناتج عن فصل الأنشطة وفقاً لطبيعتها بقائمة التدفقات النقدية وهو ما لا يتم بباقي القوائم المالية.**

الهدف الثاني: هدف التفصيل *Disaggregation Objective*:

يجب على الوحدة أن تفصل المعلومات في القوائم المالية بالطريقة التي تجعلها مفيدة في تقييم مبالغ وتوقيت وعدم التأكد للتدفقات النقدية المستقبلية، ويترتب على التفصيل تسهيل عملية تحليل القوائم المالية، وأكد المجلسان على **ضرورة وجود توازن دقيق يكفل اتخاذ الوحدة لقرار حول توفير قدر كبير من المعلومات (دون إفراط) أو توفير قدر قليل من المعلومات، ولذا فمن الأهمية إدراج التفصيل كهدف.**

الهدف الثالث: هدف السيولة والمرونة المالية *Liquidity and financial flexibility objective*

يجب على الوحدة عرض المعلومات بالقوائم المالية بطريقة تساعد المستخدمين على تقييم قدرة الوحدة على الوفاء بالتزاماتها المالية عند حلول آجال استحقاقها وكذلك تقييم القدرة على استثمار الفرص الاستثمارية، وأكد المجلسان **أن مصطلح السيولة هو القدرة على الوفاء بالالتزامات في حين أن مصطلح المرونة المالية يمثل *A broader notion*** يرتبط بأكثر من مجرد وجود موارد لأداء الديون ولكن المرونة المالية ترتبط بقدرة الوحدة على: -

أ-تحقيق عوائد من الاستثمارات وتمويل النمو المستقبلي.

ب-اتخاذ إجراءات فعالة لتغيير مبلغ وتوقيت التدفقات النقدية المستقبلية بما يمكن الوحدة من الاستجابة للاحتياجات والفرص غير المتوقعة.

تقييم الأهداف المقترحة للعرض:

أكد ***Deloitte*** دعمه لأهداف العرض السابقة حيث أن هدف التماسك سيقلل من ذاتية المعدين عند تصنيف الأعمال بين الأنشطة التشغيلية أو الاستثمارية أو التمويلية، وهو ما كان يمثل عائقاً غالباً ما يرتبط بممارسات غير متسقة، إضافة إلى تأييد هدف التفصيل المترتب عليه توفير معلومات مفيدة وهو ما يستلزم وجود مؤشرات من المجلسين لتحديد مستوى التفصيل المناسب***(Deloitte, Apr. 10, 2009, P.p. 1 – 2)***، كما أكد ***ICAEW*** تأييده لهدفي التماسك والتفصيل إضافة إلى تأييد هدف السيولة والمرونة المالية باعتباره هدف لا غنى عنه خاصة في ظل المجال الاقتصادي الحالي ***(ICAEW, Apr. 20, 2009, P. 7)*** .

وفي إطار رغبة الباحث في تحقق المبادئ الحاكمة للتطوير المقترح (السابق بيانها بقسم البحث الرابع) والمتعلقة بالتواصل الفعال وكذلك دعم قدرة المعدين على إصدار أحكام مهنية، يقترح الباحث إدراج **الفقرة ١٥ أ** لتتضمن أهداف العرض بالقوائم المالية باعتبار أن هذه الفقرة ستمثل إضافة هامة ومرشد مفيد للمعدين عند تحديد أسلوب العرض الأكثر ملاءمة لاحتياجات المستخدمين.

بناءاً عليه تكون الصياغة التالية للفقرة ١٥ أ :-

تتحدد أهداف العرض المناسب بالقوائم المالية فيما يلي :-

- ***هدف التماسك.***
- ***هدف التفصيل.***
- ***هدف السيولة والمرونة المالية.***

١٥/ ب: مبادئ العرض العادل :

أكد ***IASB*** أن التركيز على مبادئ العرض يمثل أداة هامة لدعم التواصل الفعال وذلك بدلاً من التركيز على القواعد***(IASB, March 2018, Op. Cit, P. 74)***، وقد ورد تحديد مبادئ العرض بدراسة مشتركة بين ***IASB, FASB*** تناولت تحديد المبادئ التالية كمبادىء يجب أن تحكم العرض العادل بالقوائم المالية ***(IASB, FASB, Oct. 2008, Op. Cit, P.p 32 – 36) :***

المبدأ الأول: عرض قوائم مالية متماسكة:

أكد المجلسان أنه وفقاً للحالة المثالية فإن القوائم يجب أن تكون متماسكة على مستوى العناصر الرئيسية لأن ذلك سيدعم مستوى الشفافية بما يمكن المستخدم من تحديد الأصول والالتزامات والتغيرات عليها، وتناولت الدراسة التأكيد على أن توفير مجموعة قوائم مالية متماسكة يتطلب أحداث توافق بين العناصر الرئيسية وترتيب المعلومات في القوائم المالية.

المبدأ الثاني: فصل المعلومات إلى أقسام وفئات:

يجب على الوحدة أن تعرض المعلومات حول طريقة تحقق القيمة (أنشطة الأعمال) بشكل منفصل عن المعلومات حول طريقة تمويل هذه الأنشطة.

المبدأ الثالث: تقديم مجاميع فرعية ذات مغزى:

يجب على الوحدة تقديم المجاميع الفرعية والعناوين الأكثر تعبيراً عما تتجه لعرضه في كل قسم بكل قائمة، ويجب على الوحدة تقديم مجاميع فرعية إضافية وعناوين إذا كان هذا العرض سيكون مساعداً لفهم المركز المالي والتغيرات به، كما أنه يجب استخدام هذه المجاميع الفرعية والعناوين بشكل متسق عبر القوائم المالية.

وقدأكد ***Deloitte*** أن أهداف ومبادئ العرض المحددة بالدراسة المشتركة ***IASB , FASB*** إذا تم تنفيذهما بشكل مناسب فسيكونا إضافة لصالح المستخدمين لمساعدتهما على فهم أوضح للعلاقة بين القوائم المالية وكذلك لطبيعة المعلومات الواردة بالقوائم المالية. ***(Deloitte, Apr. 10, 2009, Op. Cit,P.2)***، كما أكد المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين ***AICPA*** أن الأهداف والمبادئ المحددة للعرض سوف يساهمان في رفع مستوى جودة القوائم المالية وهو ما يتوقع أن يؤدي لمساعدة المستخدمين إلى اتخاذ قرارات أفضل ***(AICPA, Apr. 14, 2009, P.p. 1 – 2)***، ويعتقد الباحث أن إدراج هذه المبادئ سيمثل إضافة قوية للمعيار من حيث توفير مرشد مهني للمعدين حول المبادئ الحاكمة لعملهم عند تحديد أسلوب العرض الأكثر قدرة على تلبية حاجات المستخدمين، إضافة لكون هذه المبادئ ستمثل دعماً هاماً لقدرة المنشأة على تحقيق التواصل الفعال مع المستخدمين.

بناءاً عليه يقترح الباحث الصياغة التالية للفقرة ١٥/ ب:

يتحدد أسلوب العرض العادل في ضوء المبادئ التالية: –

أ–عرض قوائم مالية متماسكة.

ب–فصل المعلومات إلى أقسام وفئات.

جـ–تقديم مجاميع فرعية ذات مغزى.

١٥/ ج: مبادئ التواصل الفعال:

تناول الباحث عرض لمبادىء التواصل الفعال الصادرة عن ***IASB*** ضمن المبادئ الحاكمة لصياغة التعديلات المقترحة ، وقد أكد ***IASB*** على تركيزه على المشاريع التي من شأنها تحسين التواصل الفعال باعتبار أن التواصل يعد موضوعاً مركزيا لعمل ***IASB*** ***(IASB, March 2017, Op. Cit, p. 4)*** ، وقد تضمنت الردود الواردة على مقترح ***IASB*** بصياغة مبادئ للتواصل الفعال تأكيد ***ICAEW*** على تأييده لمبادئ التواصل الفعال التي يجب على الوحدات الالتزام بها عند إعداد القوائم المالية باعتبارها تمثل إطار مفيداً لمساعدة المعدين على إصدار أحكام مهنية عند تطبيق متطلبات الإفصاح الواردة بالمعايير ***(ICAEW, Oct. 2. 2017, P.p. 4 – 5)***، وقد أكد ***EFRAG*** على أهمية إصدار مبادئ التواصل الفعال ، كما أكد على أن إصدار هذه المبادئ بشكل غير إلزامي أو ضمن مواد تعليمية سيحد كثيراً من فاعليتها***(EFRAG, Oct. 12, 2017, Op. Cit,P.9)*** .

وفيما يتعلق بآلية إصدار مبادئ التواصل الفعال وهل تكون إلزامية أم غير إلزامية أكد ***IASB*** أن ردود الفعل على مبادئ التواصل الفعال تضمنت اقتراح البعض إدراجها بإطار إعداد التقريرالمالي، بينما رأى الكثير من المعلقين إدراج هذه المبادئ ضمن ***IAS1*** ***(IASB, May 2015, P. 88)***، وذات الأمر أكد عليه ***ICAEW*** بأن الأولوية لإدراج مبادئ التواصل الفعال كتعديل على ***IAS1*** ***(ICAEW, Oct 2, 2017, Op. Cit,P.5)*** ، **وفي إطار ما تضمنته المبادئ الحاكمة للتعديلات المقترحة** من ضرورة الالتزام بمبادئ التواصل الفعال المكونة من عشرة مبادئ وردت في دراستين منفصلتين لـ ***IASB*** ، **وهي ذات المبادئ التي يقترح الباحث إدراجها كفقرة ضمن *IAS1* لتكون الفقرة ١٥/ ج.**

بناءاً عليه يقترح الباحث الصياغة التالية للفقرة ١٥/ج :-

يعتمد تحقق التواصل الفعال مع مستخدمي المجموعة الكاملة للقوائم المالية على المبادئ التالية :-

١) أن تكون المعلومات المفصح عنها خاصة بالوحدة ومصاغه وفقاً لظروفها.

٢) أن تصف المعلومات ببساطة ما تتجه لعرضه وبشكل مباشر كلما كان ذلك ممكناً وبدون فقدان أي معلومات هامة .

٣) تنظيم المعلومات بطريقة تبرز العناصر الهامة ، وهذا يشمل تقديم إفصاحات مرتبة ترتيباً مناسباً والتأكيد على النقاط المهمة بداخلها.

٤) الترابط عندما يكون مطلوباً (ملائماً) مع المعلومات الأخرى في القوائم المالية أو بالأجزاء الأخرى بالتقرير السنوي.

٥) عدم تكرار المعلومات دون داع في أجزاء مختلفة بالقوائم المالية أو بالتقرير السنوي.

٦) أن تقدم المعلومات بطريقة تزيد من قابليتها للمقارنة بين الوحدات أو بين الفترات لذات الوحدة.

٧) أن تقدم المعلومات بشكل مناسب لهذا النوع في المعلومات ، على سبيل المثال فإن القوائم تستخدم لتفتيت النصوص السردية الطويلة أما الجداول فتكون أفضل بالنسبة للمعلومات كثيفة البيانات مثل تحليل آجال الاستحقاق.

٨) التركيز على تحقيق مبادئ وأهداف العرض والإفصاح بدلاً من التركيز على القواعد.

٩) تصنيف المعلومات بحيث أن المجموعة الواحدة تحتوي على عناصر متماثلة وفصل العناصر غير المتماثلة.

١٠) تجميع المعلومات بطريقة لا يترتب عليها أن يتم غمر المعلومات الهامة بالتفاصيل غير

الهامة أو بأن يكون هناك إفراط بالتجميع عند تطبيق متطلبات العرض والإفصاح.

٥/ثانيا- إضافة الفقرة ٥٤ أ بـ*IAS1* :

تضمن التطوير المقترح على **الفقرة ٥٤** :

١-اقتراح حذف كل ما يشير إلى وجود قائمة إرشادية للبنود الواجب إدراجها بقائمة المركز المالي.

٢-إضافة إلى حذف عبارة كحد أدنى لما كان يترتب عليها من تجاوز حدود النسبية وتوفير المعدين لكافة العناصر الواردة بالفقرة ٥٤ بغض النظر عن مدى أهميتها.

٣-إضافة عبارة عندما تكون هامة.

وقد أكد ***IASB*** بالفقرة 7.9 من إطار إعداد التقرير المالي أنه قد يكون من المناسب أحياناً فصل الأصول أو الالتزامات إلى مكونات لها خصائص مختلفة ويتم تصنيف تلك المكونات بشكل منفصل، ومن شأن ذلك أن يكون مناسباً عندما يؤدي هذا التصنيف بشكل منفصل إلى تعزيز فائدة المعلومات وعلى سبيل المثال فقد يكون من المناسب تقسيم الأصول والالتزامات لمجموعتين متداولة وغير متداولة ***(IASB, March 2018, Op. Cit,P.75)***، ولكن المشكلة تتمثل في كون **الفقرة ٥٤** لم تتضمن أي إرشاد للمعدين لمساعدتهم على تحديد التصنيف المناسب لعناصر الفقرة، **وهو ما يظهر الحاجة لمرشد لمساعدة المعدين لتحديد أسلوب العرض المناسب الذي يكفل تحديد العناصر التي يجب أن تعرض كعناصر رئيسية والأخرى التي يجب أن تعرض كمجاميع فرعية**، وقد تضمنت دراسة لـ ***FASB*** حول العرض بيان الاعتبارات الضرورية التي تجب مراعاتها عند تحديد العناصر الرئيسية التي يجب أن تظهر في بيان مالي محدد وكذلك عند تحديد العناصر الفرعية التي ستدرج كمكونات بالعناصر الرئيسية، وتتحدد هذه الاعتبارات الضرورية فيما يلي ***(FASB,August,11.2016,P.p.12-13)***:-

أ-الحدث الذي تسبب في التعرف على عنصر ما، مثلاً معاملة أو تغيير في الظروف.

ب-النشاط الذي يرتبط به عنصر ما.

جـ-التشابهات والاختلافات في تكرار (الأحداث) والتي من المتوقع أن تؤدي لمكونات مماثلة بالدخل الشامل وبمبالغ مماثلة سيعترف بها بالمستقبل.

د-الوقت المتوقع حتى يتحقق الأصل أو يسدد الالتزام.

هـ-أنواع التغييرات بالظروف الاقتصادية التي من الممكن أن تؤثر على الأصول أو الخصوم أو الإيرادات أو المصروفات أو المكاسب، الخسائر في المستقبل.

و-التشابهات أو الاختلافات بأساليب القياس.

ويقترح الباحث أن يضاف لتلك الاعتبارات ما يلي:-

ز-الأهمية النسبية للعناصر الفرعية ومدى قدرتها على تقديم معلومات ذات مغزى للمستخدمين.

ح-مدى تجانس العناصر الفرعية المكونة للعنصر الرئيسي.

اعتمادا على ما سبق يعتقد الباحث ضرورة إضافة **الفقرة ٥٤/أ** لتتضمن الاعتبارات السابقة والتي يرى الباحث أنها ستمثل مرشد مهني لمساعدة المعدين على تحديد آليات تحديد العناصر الرئيسية وما هي العناصر الفرعية التي تدرج ضمن كل عنصر رئيسي.

بناءاً عليه يقترح الباحث الصياغة التالية للفقرة ٥٤/أ:

يراعي عند تحديد البنود الرئيسية والعناصر الفرعية التي ستمثل مكونات البنود الرئيسية بقائمة المركز المالي أن تتم مراعاة الاعتبارات التالية: -

أ-الحدث الذي تسبب في التعرف على عنصر ما، مثلاً معاملة أو تغيير في الظروف.

ب-النشاط الذي يرتبط به عنصر ما.

جـ-التشابهات والاختلافات في تكرار (الأحداث) والتي من المتوقع أن تؤدي لمكونات مماثلة بالدخل الشامل ويمبالغ مماثلة سيعترف بها بالمستقبل.

د-الوقت المتوقع حتى يتحقق الأصل أو يسدد الالتزام.

هـ-أنواع التغيرات بالظروف الاقتصادية التي من الممكن أن تؤثر على الأصول أو الخصوم أو الإيرادات أو المصروفات أو المكاسب، الخسائر في المستقبل.

و-التشابهات أو الاختلافات بأساليب القياس.

ز-الأهمية النسبية للعناصر الفرعية ومدى قدرتها على تقديم معلومات ذات مغزى للمستخدمين.

ح-مدى تجانس العناصر الفرعية المكونة للعنصر الرئيسي.

ثالثاً: التعديلات على *IAS1* المرتبطة بإصدار *IASB* الإطار الفكري للتقرير المالي في

مارس ٢٠١٨.

عقب إصدار الشكل الكامل لإطار إعداد التقرير المالي في مارس ٢٠١٨ اصدر ***IASB*** دراسة تحدد التعديلات الواجب إجراؤها على ***IAS1*** ، وتضمنت هذه التعديلات ما يلي ***(IASB, March 2018, P.p.9-12)*** :

١-الفقرة ٧ بـ *IAS1* :

في الجزء المتعلق بالأهمية النسبية:

أ-حذف ينص إطار إعداد وعرض القوائم المالية بالفقرة ٢٥ أن المستخدمين.

يحل محلها: المستخدمون

ب-حذف الإشارة المرجعية رقم (٣).

٢-الفقرات ١٥- ١٩- ٢٠-٢٣- ٢٤-٢٨ – ٨٩ - بـ *IAS1* :

أ-حذف كلمة الإطار.

يحل محلها: الإطار الفكري للتقرير المالي (الإطار الفكري).

ب-حذف الإشارات المرجعية رقم (٤)، رقم (٥)، رقم (٦).

٣-إضافة الفقرة ١٣٩ ض بـ *IAS1* :

لتشير لكون التعديلات أعلاه ستطبق بداية من ٢٠٢٠/١/١ مع السماح بالتطبيق المبكر حالة تطبيق الوحدة لباقي التعديلات على المعايير الأخرى المرتبطة بإصدار الإطار وهي المعايير, ***IAS1,IAS8,IAS34,IAS37,IAS38 , IFRS2, IFRS 3, IFRS 6, IFRS14.***

القسم السادس: الدراسة الإختبارية:

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

١-مجتمع الدراســـة:

يرى الباحث أن يتكون المجتمع المستقصى أرائه من الفئات التالية:

١-المستثمرون والمقرضون باعتبارهما المستخدم الرئيسي للقوائم المالية ويشار لهما بالمستخدمين.

٢-معدو القوائم المالية بالشركات المساهمة المصرية.

٣-مراجعو القوائم المالية للشركات المساهمة المصرية.

٤-المنظمون بالهيئة العامة لسوق المال والبورصة المصرية (مسئولي إدارات الإفصاح).

٢-تحديد العينـــــة:

١-المستخدمون وُجه لهم عدد ٦٦ قائمة استقصاء.
٢-معدو القوائم المالية وُجه لهم عدد ٥٢ قائمة استقصاء.
٣-مراجعو القوائم المالية وُجه لهم عدد ٤٠ قائمة استقصاء.
٤-المنظمون وُجه لهم عدد ١٢ قائمة استقصاء.

٣-جمع المعلومـــــات

تم جمع المعلومات بعد إرسال قوائم الاستقصاء.

٤-نسبة الاستجابة

تلقى الباحث ردود عن ٩٥ قائمة من إجمالي ١٧٠ قائمة بنسبة استجابة بلغت ٥٥.٨٨ %.

٥-التحقق من صحة الفروض:

يتم التحقق من صحة الفروض من خلال تحليل إجابات عينة الدراسة على الأسئلة الواردة بقائمة الاستقصاء.

الفرض الأول:

تتضح الحاجة لتطوير نموذج الإفصاح المحاسبي في إطار تعدد أبعاد مشكلة الإفصاح من تبني المعدين لسياسة الامتثال بدلاً من التواصل مع المستخدمين، أضافة الى مشاكل العرض المحاسبي وكذلك انخفاض جودة المعلومات المفصح عنها.

وللتحقق من صحة هذا الفرض تم صياغة أسئلة **المحور الأول** بقائمة الاستقصاء والمعنون **بتحديد أبعاد مشكلة الإفصاح المحاسبي**، وعدد أسئلة هذا المحور ست أسئلة.

الفرض الثاني:

يمثل إصدار ***IASB*** لمبادرة الإفصاح – تعديلات ***IAS1*** استجابة تنظيمية للأزمة المالية العالمية تهدف إلى إيجاد حلول لمشاكل نموذج الإفصاح المحاسبي.

وللتحقق من صحة هذا الفرض تم صياغة أسئلة **المحور الثاني** بقائمة الاستقصاء والمعنون **بإصدار مبادرة الإفصاح – تعديلات *IAS1***، وعدد أسئلة هذا المحور ثلاث أسئلة .

الفرض الثالث:

يجب أن يستند التطوير المقترح على مبادرة الإفصاح – تعديلات ***IAS1*** على مجموعة من المبادئ التي تكفل الحد من التعقيد الحالي بالتقارير المالية، ودعم مستوى التواصل الفعال مع المستخدمين، وكذلك دعم الاتجاه الهادف لإصدار المعدين لأحكام مهنية، وأخيرا مشاركة أصحاب المصالح.

وللتحقق من صحة هذا الفرض تم صياغة أسئلة **المحور الثالث** بقائمة الاستقصاء والمعنون **المبادئ التي يستند عليها التطوير المقترح**، وعدد أسئلة هذا المحور ست أسئلة.

الفرض الرابع:

تمثل التعديلات المقترحة على مبادرة الإفصاح – تعديلات ***IAS1*** المرتبطة بقائمة المركز المالي مدخلاً للحد من الإفراط بالإفصاح وزيادة قدرة القوائم المالية على تلبية احتياجات مستخدميها.

وللتحقق من صحة هذا الفرض تم صياغة أسئلة المحور **الرابع** بقائمة الاستقصاء والمعنون **التطوير المقترح على مكونات مبادرة الإفصاح – تعديلات *IAS1* (التعديلات المرتبطة بقائمة المركز المالي)**، وعدد أسئلة هذا المحور عشرة أسئلة.

الفرض الخامس:

تمثل التعديلات المقترحة على مبادرة الإفصاح – تعديلات ***IAS1*** المرتبطة بقائمة (قائمتي) الأرباح أو الخسائر والدخل الشامل الآخر مدخلا للحد من الإفراط بالإفصاح وزيادة قدرة القوائم المالية على تلبية احتياجات مستخدميها.

وللتحقق من صحة هذا الفرض تم صياغة أسئلة المحور **الخامس** بقائمة الاستقصاء والمعنون **التطوير المقترح على مكونات مبادرة الإفصاح – تعديلات *IAS1* (التعديلات المرتبطة بقائمة (قائمتي) الأرباح أو الخسائر والدخل الشامل الآخر)**، وعدد أسئلة هذا المحور ستة عشر سؤالًا.

الفرض السادس:

تمثل التعديلات المقترحة على مبادرة الإفصاح – تعديلات ***IAS1*** المرتبطة بالإيضاحات مدخلا للحد من الإفراط بالإفصاح وزيادة قدرة القوائم المالية على تلبية احتياجات مستخدميها.

وللتحقق من صحة هذا الفرض تم صياغة أسئلة المحور **السادس** بقائمة الاستقصاء والمعنون **التطوير المقترح على مكونات مبادرة الإفصاح – تعديلات *IAS1* (التعديلات المرتبطة بالإيضاحات)**، وعدد أسئلة هذا المحور عشرة أسئلة.

الفرض السابع:

تمثل التعديلات المقترحة على مبادرة الإفصاح – تعديلات ***IAS1*** المرتبطة بالإفصاح عن السياسات المحاسبية مدخلا للحد من الإفراط بالإفصاح وزيادة قدرة القوائم المالية على تلبية احتياجات مستخدميها.

وللتحقق من صحة هذا الفرض تم صياغة أسئلة المحور **السابع** بقائمة الاستقصاء والمعنون **التطوير المقترح على مكونات مبادرة الإفصاح– تعديلات *IAS1* (التعديلات المرتبطة بالإفصاح عن السياسات المحاسبية)**، وعدد أسئلة هذا المحور أحد عشر سؤالًا.

الفرض الثامن

التعديلات الواردة ضمن مبادرة الإفصاح– تعديلات ***IAS1*** تمثل تعديلات محدودة النطاق والأثر وهوما يحتم دعم هذه التعديلات بمجموعة من مقترحات التطوير الهادفة لتحقيق الأهداف المرجو تحققها من إصدار المبادرة.

وللتحقق من صحة هذا الفرض تم صياغة أسئلة المحور **الثامن** بقائمة الاستقصاء والمعنون **محدودية أثر مكونات مبادرة الإفصاح – تعديلات *IAS1***، وعدد أسئلة هذا المحور سؤالان.

الفرض التاسع

تؤدي التعديلات المقترحة على فقرات ***IAS1*** التي لم ترد ضمن مبادرة الإفصاح– تعديلات ***IAS1*** إلى دعم التواصل الفعال مع المستخدمين وتمثل مدخلا للحد من الإفراط بالإفصاح وزيادة قدرة القوائم المالية على تلبية احتياجات مستخدميها.

وللتحقق من صحة هذا الفرض تم صياغة أسئلة المحور **التاسع** بقائمة الاستقصاء والمعنون **أوجه التطوير المقترح على فقرات *IAS1* التي لم ترد بمبادرة الإفصاح**، وعدد أسئلة هذا المحور ثلاثة وعشرين سؤالًا.

ويتم التحقق من صحة الفروض من خلال الإحصاءات الوصفية، وكذلك من خلال استخدام اختبار ***Chi-Square Test***، وهو أحد الاختبارات اللامعلمية الهامة، وله العديد من الاستخدامات منها اختبار معنوية الفروق بين التكرارات الموزعة على البدائل المختلفة، ولذلك يمكن استخدامه لاختبار معنوية الفروق بين التكرارات الموزعة على الدرجات المختلفة للموافقة على كل فقرة تبعاً لمقياس ليكارت، وإذا كانت نتيجة اختبار كا-تربيع معنوية (وذلك عندما تكون ***Sig.*** < ***0.05***) فإن ذلك يعني أن الفروق بين التكرارات معنوية، وتكون تلك الفروق لصالح الآراء التي حصلت على النسبة الكبرى من التكرارات.

أولًا-الإحصاءات الوصفية:

يتضمن الجدول (١) الإحصاءات الوصفية (الوسط الحسابي والانحراف المعياري) لإجابات عينة الدراسة عن أسئلة الاستقصاء المتعلقة، ويتبين من الجدول موافقة معظم أفراد العينة على جميع الفقرات المتعلقة بمحاور الاستقصاء ويتضح ذلك من خلال ارتفاع قيم الوسط الحسابي لكل الفقرات (أكبر من ٣)، وقد جاء ترتيب أهم تلك الفقرات فيما يتعلق بكل فرض كما يلي:

جدول (١) الإحصاءات الوصفية

الأسئلة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
مجموعة الأسئلة المرتبطة بالفرض الأول:		
Q1_٢	4.26	0.925
Q1_1	4.20	0.974
Q1_٦	4.18	1.041
مجموعة الأسئلة المرتبطة بالفرض الثاني:		
Q٢_٢	4.32	0.878
Q٢_٣	4.2٥	0.931
مجموعة الأسئلة المرتبطة بالفرض الثالث:		
Q٣_١	4.38	0.881

Q٣_٣	4.36	0.746
Q٣_٦	4.33	0.774
مجموعة الأسئلة المرتبطة بالفرض الرابع:		
Q4_10	4.44	0.782
Q4_2	4.39	0.842
Q4_7	4.36	0.824
مجموعة الأسئلة المرتبطة بالفرض الخامس:		
Q5_7	4.48	0.650
Q5_12	4.46	0.712
Q5_2	4.44	0.712
مجموعة الأسئلة المرتبطة بالفرض السادس:		
Q6_1	4.45	0.649
Q6_2	4.44	0.768
Q6_10	4.43	0.724
مجموعة الأسئلة المرتبطة بالفرض السابع:		
Q7_7	4.5٥	0.727
Q7_2	4.54	0.741
Q7_5	4.48	0.756
مجموعة الأسئلة المرتبطة بالفرض الثامن:		
Q٨_2	4.48	0.770
Q٨_١	4.47	0.797
مجموعة الأسئلة المرتبطة بالفرض التاسع:		
Q٩_١٩	4.58	0.678
Q٩_٧	4.55	0.740
Q٩_١٣	4.54	0.727

ثانياً-نتيجة الاختبار الإحصائي لفروض الدراسة باستخدام اختبار *Chi-Square Test*:

يوضح جدول (٢) نتائج التحليل ((فيما يتعلق بالأسئلة المحققة لأعلى وسط حسابي وفقاً لما سبق عرضه بالجدول الأول)):

جدول (٢) نتائج اختبار كا-تربيع Chi-Square Test

الأسئلة	اختبار كا-تربيع Chi-square Test	
	القيمة	المعنوية
مجموعة الأسئلة المرتبطة بالفرض الأول:		
Q1_٢	88.211	0.000
Q1_1	79.789	0.000
Q1_٦	80.421	0.000
مجموعة الأسئلة المرتبطة بالفرض الثاني:		
Q٢_٢	97.158	0.000
Q٢_٣	87.579	0.000
مجموعة الأسئلة المرتبطة بالفرض الثالث:		
Q٣_١	98.526	0.000
Q٣_٣	100.316	0.000
Q٣_٦	107.895	0.000
مجموعة الأسئلة المرتبطة بالفرض الرابع:		
Q4_10	116.947	0.000
Q4_2	109.895	0.000
Q4_7	102.000	0.000
مجموعة الأسئلة المرتبطة بالفرض الخامس:		
Q5_7	122.421	0.000
Q5_12	122.000	0.000
Q5_2	122.000	0.000

مجموعـــة الأســـئلة المرتبطـــة بـــالفرض السادس:		
Q6_1	118.000	0.000
Q6_2	118.421	0.000
Q6_10	115.263	0.000
مجموعة الأسئلة المرتبطة بالفرض السابع:		
Q7_7	140.421	0.000
Q7_2	142.316	0.000
Q7_5	125.684	0.000
مجموعة الأسئلة المرتبطة بالفرض الثامن:		
Q٨_2	128.000	0.000
Q٨_١	128.105	0.000
مجموعة الأسئلة المرتبطة بالفرض التاسع:		
Q٩_١٩	150.526	0.000
Q٩_٧	146.000	0.000
Q٩_١٣	140.526	0.000

ومن الجدول السابق يتضح أنه توجد فروق بين التكرارات الموزعة على درجات الموافقة على كل فقرة من فقرات **محاور 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**، بناءاً عليه يتم **قبول فروض الدراسة**.

ثالثا-المقارنة بين أراء فئات الدراسة:

لاختبار معنوية الفروق بين آراء فئات الدراسة الأربعة (مستخدمين – معدين – مراجعين – منظمين) حول الحاجة لتطوير نموذج الإفصاح المحاسبي، وقد تم استخدام اختبار كروسكال – واليس ***Krusskal-Wallis***، ويستخدم هذا الاختبارلاختبار معنوية الفروق بين أكثر من فئتين، ويعتبر البديل اللامعلمي لتحليل التباين ***ANOVA*** واختبار ف ***F-Test*** ، 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 حيث أن مستوى المعنوية أكبر من ٥% لجميع الفقرات، مما يشير الى عدم وجود فروق معنوية بين الفئات الأربع من حيث آرائهم حول تعدد أبعاد مشكلة الإفصاح المحاسبي وبالتالي الحاجه لتطوير نموذج الإفصاح المحاسبي، ويستثنى من ذلك الفقرة الثامنة بالفرض السابع، إضافة إلى الفقرتين الثانية والثامنة بالفرض التاسع حيث أن قيمة المعنوية أقل من ٥% مما يشير لوجود فروق معنوية بين الفئات الأربع، وتفسر تلك الفروق بالفرضين السابع والتاسع لصالح المستخدمين، بناءاً عليه فإنه يمكن استنتاج أنه **لا توجد اختلافات** بين آراء الفئات الأربع حول **أهمية تطوير نموذج الإفصاح المحاسبي نظرا لتعدد أبعاد ما يتعرض له من مشاكل إضافة للموافقة على ما تم اجراؤه من تعديلات على الفقرات الواردة بمبادرة الإفصاح وأخيراً الموافقة على التطوير المقترح من الباحث على فقرات*IAS1* التي لم ترد بمبادرة الإفصاح.**

القسم السابع: الخلاصة والنتائج والتوصيات

خلاصة البحث:

تمثل هدف البحث في تقييم مستوى جودة مكونات مبادرة الإفصاح – تعديلات ***IAS1*** الصادرة عن ***IASB*** وذلك بهدف تحديد قدرتها على علاج المشاكل التي يتعرض لها نموذج الإفصاح المحاسبي، كما يمتد هدف البحث ليشمل اقتراح تعديلات على ***IAS1*** وذلك بهدف دعم قدرة مبادرة الإفصاح – تعديلات ***IAS1*** على تحقيق أهدافها، ولتحقيق هذا الهدف تم تقسيم البحث إلى سبعة أقسام على النحو التالي:

القسم الأول: منهجية البحث

القسم الثاني: إصدار مبادرة الإفصاح

القسم الثالث: التقييم العام لمبادرة الإفصاح –تعديلات ***IAS1***

القسم الرابع: المبادئ التي يستند عليها التطوير المقترح على مبادرة الإفصاح– تعديلات ***IAS1***

القسم الخامس: تقييم وتطوير مبادرة الإفصاح –تعديلات ***IAS1***

القسم السادس: الدراسة الاختبارية

القسم السابع: الخلاصة والنتائج والتوصيات

وقد تضمن **القسم الأول** منهجية البحث من خلال تحديد مشكلة البحث وأهدافه وأهميته وصياغة فروض البحث، كما تضمن **القسم الثاني** مناقشة للمتغيرات التي قادت ***IASB*** لإصدار مبادرة الإفصاح وهي المتغيرات المتمثلة في محاولة إيجاد حلول لمشاكل نموذج الإفصاح المحاسبي وكذلك حاجه مجتمع التقرير المالي لمبادرة تمثل إطاراً شاملاً للإفصاح وأخيرا الاستجابة التنظيمية للأزمة المالية العالمية، كما تناول **القسم الثالث** التقييم العام لمبادرة الإفصاح –تعديلات ***IAS1*** وتضمن عرض للتعليقات الإيجابية والسلبية الصادرة من كبرى المنظمات المهنية المحاسبية، كما تناول **القسم الرابع** عرض للمبادىء التي تم الأستناد إليها عند تقييم واقتراح تطوير مكونات مبادرة الإفصاح –تعديلات ***IAS1*** ، أما **القسم الخامس** فقد تناول تقييم وتطوير مبادرة الإفصاح –تعديلات ***IAS1*** من خلال مرحلتين حيث تضمنت المرحلة الأولى تقييم وتطوير مكونات مبادرة الإفصاح، كما تضمنت المرحلة الثانية عرض التعديلات المقترحة على فقرات بـ ***IAS1*** لم ترد ضمن مبادرة الإفصاح، كما تناول **القسم السادس** الدراسة الاختبارية وذلك للتحقق من صحة فروض البحث باستخدام الإحصاءات الوصفية، وكذلك تم استخدام اختبار ***Chi-Square Test*** وأخيرا تم استخدام اختبار كروسكال – واليس ***Krusskal-Wallis***.

<u>نتائج البحث:</u>

توصل الباحث من خلال الدراستين النظرية والاختبارية إلى النتائج التالية: –

١- مازال مجتمع التقرير المالي يعاني من المشاكل التي يتعرض لها نموذج الإفصاح المحاسبي الحالي والمتمثلة في الإفراط بالإفصاح ومشكلة العرض وكذلك مشكلة انخفاض جودة المعلومات وأخيرا مشكلة عدم تماثل المعلومات.

٢- أهمية اصدار ***IASB*** لمبادرة الإفصاح باعتبارها استجابة تنظيمية للأزمة المالية العالمية تهدف إلى تطوير نموذج الإفصاح المحاسبي.

٣- محدودية تعديلات مبادرة الإفصاح –تعديلات ***IAS1*** يفقدها القدرة على تحقيق الهدف الرئيسي لها والمتمثل في معالجة مشاكل الإفصاح المحاسبي الأمر الذي يتطلب دعم

هذه التعديلات بمجموعة من مقترحات التطوير الهادفة لتحقيق الأهداف المرجو تحققها من إصدار المبادرة.

٤- تمثل التعديلات المقترحة على مبادرة الإفصاح – تعديلات ***IAS1*** المرتبطة بكلا من قائمة المركز المالي وقائمة (قائمتي) الأرباح أو الخسائر والدخل الشامل الآخر مدخلاً للحد من الإفراط بالإفصاح وزيادة قدرة القوائم المالية على تلبية احتياجات مستخدميها.

٥- تمثل التعديلات المقترحة على مبادرة الإفصاح – تعديلات ***IAS1*** المرتبطة بكلا من الإيضاحات والإفصاح عن السياسات المحاسبية مدخلاً للحد من الإفراط بالإفصاح وزيادة قدرة القوائم المالية على تلبية احتياجات مستخدميها.

٦- تمثل التعديلات المقترحة على فقرات ***IAS1*** التي لم ترد ضمن مبادرة الإفصاح– تعديلات ***IAS1*** مدخلا لدعم التواصل الفعال مع المستخدمين، كما تمثل مدخلا للحد من الإفراط بالإفصاح وزيادة قدرة القوائم المالية على تلبية احتياجات مستخدميها.

<u>التوصيات:</u>

١- ضرورة البدء بإصدار إطار متكامل للإفصاح المحاسبي يؤدى دوره في تنظيم وترشيد الإفصاح المحاسبي وكذلك توفير آليات لمساعدة المعدين على إصدار أحكام مهنية.

٢- ضرورة استمرار البحث المحاسبي المتعلق بمكونات مبادرة الإفصاح وذلك بهدف التقييم أو تقديم مقترحات للتطوير تساعد على تحقق الهدف الرئيسي لمبادرة الإفصاح والمتمثل في علاج مشاكل نموذج الإفصاح المحاسبي.

٣- ضرورة أطلاع وزارة الأستثمار وجمعية المحاسبين والمراجعين المصرية على مقترحات البحث المحاسبي المتعلقة بمبادرة الإفصاح (وغيرها من مجالات البحث) ودراسة هذه المقترحات بهدف تقديم مقترحات لـ ***IASB*** لإجراء تعديلات على مكونات المبادرة وذلك في حالة ارتفاع مستوى جودة مقترحات البحث المحاسبي والتحقق من آثرها الإيجابي على جودة التقرير المالي.

المراجع

Periodicals:

- American Accounting Association AAA, Response to the Financial Accounting Standards Board's and the InternationalAccounting Standard Board's Joint Discussion Paper Entitled Preliminary Views on Financial Statement Presentation, ***Accounting Horizons, American Accounting Association,*** Vol. 24, No. 1,2010.
- Brian P. Miller, The Effects of Reporting Complexity on Small and Large Investor Trading, 2010, ***The Accounting Review***, Vol. 85, No. 6, 2010.
- Erik F. Gerding, Disclosure 2.0: Can Technology Solve Overload, Complexity, and Other Information Failures?, U of Colorado Law Legal Studies Research Paper No. 17-12, ***Tulane Law Review***, Vol. 90, No. 5, U of Colorado Law Legal Studies Research, 2016.

- Itay Goldstein and liyan Yang, Information Disclosure in Financial Markets, ***Annual Review of Financial Economics***, 9,2017.

- James Guthrie, Leed. Parker, ***Accounting, Auditing & Accountability***, Journal,Vol. 29 No. 1, 2016.

- Omaima Hassan, Claire Marston , Disclosure Measurement in the Empirical Accounting Literature – ***A Review Article***, Working Paper No. 10-18, Economics and Finance Working Paper Series, July 15, 2010, , Available at SSRN: https://ssrn.com/abstract=1640598 or http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1640598.

- Tom Berglund, Incentives for complexity in financial regulation, ***The Journal of Risk Finance***, Vol. 15 No. 2, 2014.

- Youchaotan, Yuyuliu, How do investors view information disclosure quality rating? The effect of FNFI on corporate investment efficiency, ***Nankai Business Review International,*** Vol. 8 No. 2, 2017.

Others:

- ***Chartered Accountants Ireland CAI,The Accounting Committee,*** Comments on Exposure Draft ED/2014/1: Disclosure Initiative – Proposed amendments to IAS 1 July 2014.

- ***Deloitte&Touch***, Comments on Exposure Draft ED 2014/1 – Disclosure Initiative: Proposed amendments to IAS 1, July. 21, 2014.

- ***Deloitte&Touch,*** Proposed Statement of Financial Accounting Concepts, Concepts Statement 8 – Conceptual Framework for Financial Reporting — Chapter 7: Presentation Nov. 9. 2016.

- ***Ernst & Young Global Limited EY,*** Comments on Exposure Draft ED/2014/1 Disclosure Initiative (Proposed amendments to IAS 1), July 23. 2014.

- ***Ernst & Young Global Limited EY,***, Improving disclosure effectiveness, July 2014.

- ***Ernst & Young Global Limited EY,*** Invitation to comment – Exposure Draft ED/2014/1 Disclosure Initiative (Proposed amendments to IAS 1), July 23, 2014.

- ***European Financial Reporting Advisory Group EFRAG,*** Comment Letter on Discussion Paper DP/2017/1 Disclosure Initiative – Principles of Disclosure, Oct12, 2017.

- ***European Financial Reporting Advisory Group EFRAG,*** Re: Disclosure Initiative (Proposed amendments to IAS 1), July. 22. 2014.

- ***Financial Accounting Standards Board, FASB***, Chairman Russ Golden, Georgia Society of CPAs Southeastern Accounting Show, Atlanta, Georgia, August 31, 2017.

- ***Financial Accounting Standards Board FASB***, Concepts Statement 8—Conceptual Framework for Financial Reporting: Chapter 7: Presentation, August 11, 2016.

- ***Financial Accounting Standards Board, FASB***,, ***International Accounting Standards Board , IASB***,, Discussion Paper: Preliminary Views on Financial Statement Presentation, 2008

- ***Financial Accounting Standards Board FASB,*** Remarks of Russ Golden Chairman of Financial Accounting Standards Board, August. 31, 2017.
- ***Financial Reporting Council FRC,*** Cutting clutter: Combating clutter in annual reports.
- ***Financial Reporting Council, FRC,***, Feedback Statement Thinking about disclosures in a broader context – A roadmap for a disclosure framework, June 2013.
- ***Financial Reporting Council, FRC,*** Louder than Words – Principles and actions for making corporate reports less complex and more relevant, 2009.
- ***Financial Reporting Council FRC,*** Response to Exposure Draft 'Disclosure Initiative (Proposed amendments to IAS 1), July 7. 2014.
- ***Financial Reporting Council, FRC,*** Thinking about disclosures in a broader context A road map for a disclosure framework, Oct 2012.
- ***Financial Reporting Council FRC,*** True and Fair, June 2014.
- ***International Accounting Standards Board , IASB***, Amendments to IAS 1 Presentation of Financial Statements A Revised Presentation, March 2006.
- ***International Accounting Standards Board, IASB,*** Conceptual Framework for Financial Reporting, March 2018.
- ***International Accounting Standards Board, IASB,*** Disclosure Initiative amendments to IAS 1, Dec.2014.

- ***International Accounting Standards Board, IASB,***
Disclosure Initiative: Amendments to IAS 1: due process steps & balloting, Oct. 2014.
- ***International Accounting Standards Board, IASB,***
Disclosure initiative An overview, Sep 2013.
- ***International Accounting Standards Board, IASB,***
Disclosure Initiative–Principles of Disclosure, March 2017.
- ***International Accounting Standards Board, IASB,***
Disclosure Initiative: Proposed amendments to IAS 1: feedback summary Sep.2014.
- ***International Accounting Standards Board, IASB,***
Disclosure Initiative: Proposed amendments to IAS 1, March, 2014.
- ***International Accounting Standards Board, IASB,***
Discussion Forum–Financial Reporting Disclosure Feedback Statement, May 2013.
- ***International Federation of Accountants (IFAC),*** INTERNATIONAL GOOD PRACTICE GUIDANCE PRINCIPLES FOR EFFECTIVE BUSINESS REPORTING PROCESSES: EXECUTIVE SUMMARY, September 2013.
- ***KPMG IFRG Limited***, Comments on Exposure Draft: Disclosure Initiative – Proposed amendments to IAS 1 , July. 23. 2014.
- ***KPMG IFRG Limited***, The future of corporate reporting: towards a common vision, 2013.
- Sergio Gilotta , The Conflict between Disclosure in Securities Markets and the Firm's Need for Confidentiality: Theoretical

Framework and Regulatory Analysis, ***Working Paper***, August 2, 2010, Available at SSRN: https://ssrn.com/abstract=1709334 or http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.709334.

- ***The Association of Chartered Certified Accountants ACCA,*** Complexity in Financial Reporting2009.
- ***The Australian Accounting Standards Board AASB,*** Comments on Exposure Draft ED/2014/1 Disclosure Initiative, August. 5. 2014.
- ***The Chartered Financial Analyst Institute, CFA***, A Comprehensive Business Reporting Model Financial Reporting for Investors , 2007 .
- ***The Chartered Financial Analyst Institute, CFA***, Financial Reporting Disclosures Investor Perspectives on Transparency, Trust, and Volume, July.2013.
- ***The Chartered Financial Analyst Institute, CFA***, Janes Allen, Mathew Waldron, 2011.
- ***The Chartered Financial Analyst Institute, CFA***, Re: Disclosure Initiative: Proposed Amendments to IAS 1, August. 28. 2014.
- ***The European Corporate Governance Institute, ECGI,*** Christian Leuz, Peterwys oscki, The Economics of Disclosure and Financial Reporting Regulation: Evidence and Suggestions for Future Research, Law Working Paper N° 306/2016, Chicago Booth Research Paper No. 16-03. Available at

SSRN: https://ssrn.com/abstract=2733831 or http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2733831.

- ***The European Securities and Markets Authority ESMA,*** Comments on The IASB's Exposure Draft Proposed Amendments to IAS 1 – Presentation of Financial Statements under the Disclosure Initiative, June 23, 2014.
- ***The Institute of Chartered Accountants in England and Wales ICAEW,*** Comments on Disclosure Initiative – Principles of Disclosure Oct. 2. 2017.
- ***The Institute of Chartered Accountants in England and Wales ICAEW,*** Disclosure Initiative Proposed amendments to IAS 1, 2014.
- ***The Institute of Chartered Accountants in England and Wales , ICAEW,*** Financial Reporting Disclosures: Market and Regulatory Failure information for better markets initiative, Dec.2013.
- ***The Institute of Chartered Accountants in England and Wales ICAEW,*** ICAEW Rep 96/14 – Disclosure Initiative: Proposed Amendments to IAS 1, July 2014.
- ***The Institute of Chartered Accountants of Scotland, ICAS,*** Making corporate reports readable– time to cut the Chase, 2010.
- ***The Institute of Chartered Accountants of Scotland, ICAS,*** Making corporate Reports Relevant, 2013.
- ***The Institute of Chartered Accountants of Scotland, ICAS, The New Zealand Institute of Chartered Accountants, NZICA,*** Losing the excess baggage – reducing disclosures in financial statements to what is important, 2011.

- ***The Institute of Management Accountants IMA,*** Comment Letter on IASB Disclosure Initiative: Proposed amendments to IAS 1, July. 7. 2014.

الملاحق

ملحق (١) : الشكل الكامل للتعديلات على *IAS1*

الموضوع	الفقرة	إصدار أولي مارس ٢٠١٤	إصدار نهائي ديسمبر ٢٠١٤
الأهمية النسبية والتجميع	٢٩	تعديل	حذف التعديل
	٣٠	تعديل	حذف التعديل
	٣٠ أ	مضافة	مضافة
	٣١	تعديل	تعديل
قائمة المركز المالي	٥٤	تعديل	تعديل
	٥٥	لم تعدل	تعديل
	٥٥ أ	مضافة	مضافة
قائمة (قائمتي) الأرباح	٨٢	تعديل	حذف التعديل
	٨٢ أ	تعديل	تعديل

أو الخسائر والدخل الشامل الآخر	**٨٥**	لم تعدل	تعديل
	٨٥ أ	مضافة	مضافة
	٨٥ ب	مضافة	مضافة
الإيضاحات	**١١٣**	تعديل	تعديل
	١١٣ أ	مضافة	حذف الإضافة
	١١٤	تعديل	تعديل
	١١٥	تعديل بالكامل	حذف
	١١٦	تعديل	حذف التعديل
الإفصاح عن السياسات المحاسبية	**١١٧**	تعديل	تعديل
	١١٩	لم تعدل	تعديل
	١٢٠	حذف	حذف
	١٢٢	لم تعدل	تعديل
المجموعة الكاملة للقوائم المالية	**١٠**	لم تعدل	تعديل

ملحق (٢) نتائج الإحصاءات الوصفية واختبار *Chi-Square Test* لكل فروض البحث

الفرض الأول:

العبارات	**آراء عينة الدراسة**	**الإحصاءات الوصفية**	**اختبار كا-تربيع Chi-square Test**

		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	الوسط الحسابى	الانحراف المعيارى	القيمة	المعنوية
Q1_1	عدد	44	36	7	6	2	4.20	0.974	79.789	0.000
	%	46.3	37.9	7.4	6.3	2.1				
Q1_2	عدد	46	36	7	4	2	4.26	0.925	88.211	0.000
	%	48.4	37.9	7.4	4.2	2.1				
Q1_3	عدد	38	40	8	7	2	4.11	0.984	71.368	0.000
	%	40.0	42.1	8.4	7.4	2.1				
Q1_4	عدد	44	35	7	5	4	4.16	1.055	76.105	0.000
	%	46.3	36.8	7.4	5.3	4.2				
Q1_5	عدد	40	40	7	5	3	4.15	0.989	77.789	0.000
	%	42.1	42.1	7.4	5.3	3.2				
Q1_6	عدد	45	35	5	7	3	4.18	1.041	80.421	0.000
	%	47.4	36.8	5.3	7.4	3.2				

الفرض الثانى:

العبارات		آراء عينة الدراسة					الإحصاءات الوصفية		اختبار كا-تربيع Chi-square Test	
		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	الوسط الحسابى	الانحراف المعيارى	القيمة	المعنوية
Q2_1	عدد	48	33	6	5	3	4.24	1.008	87.263	0.000
	%	50.5	34.7	6.3	5.3	3.2				
Q2_2	عدد	48	36	5	5	1	4.32	0.878	97.158	0.000
	%	50.5	37.9	5.3	5.3	1.1				
Q2_3	عدد	45	37	5	7	1	4.24	0.931	87.579	0.000
	%	47.4	38.9	5.3	7.4	1.1				

الفرض الثالث:

العبارات		آراء عينة الدراسة						الإحصاءات الوصفية		اختبار كا-تربيع Chi-square Test	
		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	الوسط الحسابى	الانحراف المعيارى	القيمة	المعنوية
Q3_1	عدد	49	35	5	5	1	4.33	0.881	98.526	0.000
	%	51.6	36.8	5.3	5.3	1.1				
Q3_2	عدد	45	42	3	3	2	4.32	0.854	105.579	0.000
	%	47.4	44.2	3.2	3.2	2.1				
Q3_3	عدد	49	35	9	2	0	4.38	0.746	100.316	0.000
	%	51.6	36.8	9.5	2.1	0.0				
Q3_4	عدد	47	35	5	5	3	4.24	0.997	88.842	0.000
	%	49.5	36.8	5.3	5.3	3.2				
Q3_5	عدد	46	38	5	3	3	4.27	0.939	94.632	0.000
	%	48.4	40.0	5.3	3.2	3.2				
Q3_6	عدد	48	39	5	2	1	4.38	0.774	107.895	0.000
	%	50.5	41.1	5.3	2.1	1.1				

الفرض الرابع:

العبارات		آراء عينة الدراسة						الإحصاءات الوصفية		اختبار كا-تربيع Chi-square Test	
		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	الوسط الحسابى	الانحراف المعيارى	القيمة	المعنوية
Q4_1	عدد	47	36	7	4	1	4.31	0.864	92.947	0.000
	%	49.5	37.9	7.4	4.2	1.1				

العبارات		آراء عينة الدراسة							الإحصاءات الوصفية		اختبار كا-تربيع Chi-square Test	
		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	الوسط الحسابى	الانحراف المعيارى	القيمة	المعنوية
Q4_2	عدد	52	34	4	4	1	4.39	0.842	109.895	0.000
	%	54.7	35.8	4.2	4.2	1.1				
Q4_3	عدد	45	37	7	4	2	4.25	0.922	87.263	0.000
	%	47.4	38.9	7.4	4.2	2.1				
Q4_4	عدد	50	34	4	6	1	4.33	0.904	100.211	0.000
	%	52.6	35.8	4.2	6.3	1.1				
Q4_5	عدد	47	38	5	3	2	4.32	0.878	99.263	0.000
	%	49.5	40.0	5.3	3.2	2.1				
Q4_6	عدد	48	36	4	6	1	4.31	0.900	97.263	0.000
	%	50.5	37.9	4.2	6.3	1.1				
Q4_7	عدد	49	36	6	3	1	4.36	0.824	102.000	0.000
	%	51.6	37.9	6.3	3.2	1.1				
Q4_8	عدد	46	36	6	5	2	4.25	0.945	88.000	0.000
	%	48.4	37.9	6.3	5.3	2.1				
Q4_9	عدد	47	36	6	4	2	4.28	0.919	92.421	0.000
	%	49.5	37.9	6.3	4.2	2.1				
Q4_10	عدد	55	31	5	4	0	4.44	0.782	116.947	0.000
	%	57.9	32.6	5.3	4.2	0.0				

الفرض الخامس:

العبارات	آراء عينة الدراسة	الإحصاءات الوصفية	اختبار كا-تربيع Chi-square Test

		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	الوسط الحسابى	الانحراف المعيارى	القيمة	المعنوية
Q5_1	عدد	53	32	6	3	1	4.40	0.830	109.158	0.000
	%	55.8	33.7	6.3	3.2	1.1				
Q5_2	عدد	53	36	3	3	0	4.46	0.712	122.000	0.000
	%	55.8	37.9	3.2	3.2	0.0				
Q5_3	عدد	47	36	4	6	2	4.26	0.959	92.421	0.000
	%	49.5	37.9	4.2	6.3	2.1				
Q5_4	عدد	50	38	4	3	0	4.42	0.723	113.895	0.000
	%	52.6	40.0	4.2	3.2	0.0				
Q5_5	عدد	47	38	5	4	1	4.33	0.844	99.474	0.000
	%	49.5	40.0	5.3	4.2	1.1				
Q5_6	عدد	51	32	6	4	2	4.33	0.928	98.737	0.000
	%	53.7	33.7	6.3	4.2	2.1				
Q5_7	عدد	53	36	5	1	0	4.48	0.650	122.421	0.000
	%	55.8	37.9	5.3	1.1	0.0				
Q5_8	عدد	50	38	2	4	1	4.39	0.816	113.684	0.000
	%	52.6	40.0	2.1	4.2	1.1				
Q5_9	عدد	49	34	6	5	1	4.32	0.890	95.474	0.000
	%	51.6	35.8	6.3	5.3	1.1				
Q5_10	عدد	48	36	4	5	2	4.29	0.933	96.842	0.000
	%	50.5	37.9	4.2	5.3	2.1				
Q5_11	عدد	48	36	6	4	1	4.33	0.856	97.263	0.000
	%	50.5	37.9	6.3	4.2	1.1				
Q5_12	عدد	53	36	3	3	0	4.46	0.712	122.000	0.000
	%	55.8	37.9	3.2	3.2	0.0				
Q5_13	عدد	50	36	4	4	1	4.37	0.839	106.526	0.000
	%	52.6	37.9	4.2	4.2	1.1				
Q5_14	عدد	49	35	5	5	1	4.33	0.881	98.526	0.000

العبارات		آراء عينة الدراسة							الإحصاءات الوصفية		اختبار كا-تربيع Chi-square Test	
		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	الوسط الحسابى	الانحراف المعيارى	القيمة	المعنوية
	%	51.6	36.8	5.3	5.3	1.1				
Q5_15	عدد	49	33	6	4	3	4.27	0.983	91.895	0.000
	%	51.6	34.7	6.3	4.2	3.2				
Q5_16	عدد	53	34	5	3	0	4.44	0.740	115.474	0.000
	%	55.8	35.8	5.3	3.2	0.0				

الفرض السادس:

العبارات		آراء عينة الدراسة							الإحصاءات الوصفية		اختبار كا-تربيع Chi-square Test	
		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	الوسط الحسابى	الانحراف المعيارى	القيمة	المعنوية
Q6_1	عدد	50	39	5	1	0	4.45	0.649	118.000	0.000
	%	52.6	41.1	5.3	1.1	0.0				
Q6_2	عدد	53	35	4	2	1	4.44	0.768	118.421	0.000
	%	55.8	36.8	4.2	2.1	1.1				
Q6_3	عدد	50	34	5	6	0	4.35	0.848	100.632	0.000
	%	52.6	35.8	5.3	6.3	0.0				
Q6_4	عدد	47	41	6	1	0	4.41	0.660	111.684	0.000
	%	49.5	43.2	6.3	1.1	0.0				
Q6_5	عدد	52	34	5	4	0	4.41	0.779	110.316	0.000
	%	54.7	35.8	5.3	4.2	0.0				
Q6_6	عدد	50	35	5	5	0	4.37	0.813	103.684	0.000

العبارات		آراء عينة الدراسة							الإحصاءات الوصفية		اختبار كا-تربيع Chi-square Test	
		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	الوسط الحسابى	الانحراف المعيارى	القيمة	المعنوية
	%	52.6	36.8	5.3	5.3	0.0				
Q6_7	عدد	48	39	4	3	1	4.37	0.800	107.684	0.000
	%	50.5	41.1	4.2	3.2	1.1				
Q6_8	عدد	45	39	6	4	1	4.29	0.849	94.421	0.000
	%	47.4	41.1	6.3	4.2	1.1				
Q6_9	عدد	47	37	7	4	0	4.34	0.794	96.737	0.000
	%	49.5	38.9	7.4	4.2	0.0				
Q6_10	عدد	51	37	4	3	0	4.43	0.724	115.263	0.000
	%	53.7	38.9	4.2	3.2	0.0				

الفرض السابع:

العبارات		آراء عينة الدراسة							الإحصاءات الوصفية		اختبار كا-تربيع Chi-square Test	
		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	الوسط الحسابى	الانحراف المعيارى	القيمة	المعنوية
Q7_1	عدد	49	36	5	5	0	4.36	0.811	102.211	0.000
	%	51.6	37.9	5.3	5.3	0.0				
Q7_2	عدد	60	30	2	2	1	4.54	0.741	142.316	0.000
	%	63.2	31.6	2.1	2.1	1.1				
Q7_3	عدد	48	38	5	4	0	4.37	0.773	104.421	0.000
	%	50.5	40.0	5.3	4.2	0.0				

العبارات		آراء عينة الدراسة							الإحصاءات الوصفية		اختبار كا-تربيع Chi-square Test	
		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	الوسط الحسابى	الانحراف المعيارى	القيمة	المعنوية
Q7_4	عدد	50	34	7	3	1	4.36	0.837	100.526	0.000
	%	52.6	35.8	7.4	3.2	1.1				
Q7_5	عدد	58	28	6	3	0	4.48	0.756	125.684	0.000
	%	61.1	29.5	6.3	3.2	0.0				
Q7_6	عدد	52	29	9	5	0	4.35	0.860	97.158	0.000
	%	54.7	30.5	9.5	5.3	0.0				
Q7_7	عدد	62	24	7	2	0	4.54	0.727	140.421	0.000
	%	65.3	25.3	7.4	2.1	0.0				
Q7_8	عدد	59	26	6	3	1	4.46	0.836	126.211	0.000
	%	62.1	27.4	6.3	3.2	1.1				
Q7_9	عدد	49	37	6	3	0	4.39	0.748	105.789	0.000
	%	51.6	38.9	6.3	3.2	0.0				
Q7_10	عدد	49	37	6	3	0	4.39	0.748	105.789	0.000
	%	51.6	38.9	6.3	3.2	0.0				
Q7_11	عدد	49	36	5	5	0	4.36	0.811	102.211	0.000
	%	51.6	37.9	5.3	5.3	0.0				

الفرض الثامن:

العبارات	آراء عينة الدراسة	الإحصاءات الوصفية	اختبار كا-تربيع Chi-square Test

		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	الوسط الحسابى	الانحراف المعيارى	القيمة	المعنوية
Q8_1	عدد	58	29	3	5	0	4.47	0.797	128.105	0.000
	%	61.1	30.5	3.2	5.3	0.0				
Q8_2	عدد	58	29	4	4	0	4.48	0.770	128.000	0.000
	%	61.1	30.5	4.2	4.2	0.0				

الفرض التاسع:

العبارات		آراء عينة الدراسة					الإحصاءات الوصفية		اختبار كا-تربيع Chi-square Test	
		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	الوسط الحسابى	الانحراف المعيارى	القيمة	المعنوية
Q9_1	عدد	50	34	6	5	0	4.36	0.824	100.632	0.000
	%	52.6	35.8	6.3	5.3	0.0				
Q9_2	عدد	59	29	3	3	1	4.49	0.797	133.474	0.000
	%	62.1	30.5	3.2	3.2	1.1				
Q9_3	عدد	48	38	5	4	0	4.37	0.773	104.421	0.000
	%	50.5	40.0	5.3	4.2	0.0				
Q9_4	عدد	50	34	7	3	1	4.36	0.837	100.526	0.000
	%	52.6	35.8	7.4	3.2	1.1				
Q9_5	عدد	58	30	3	3	1	4.48	0.797	130.421	0.000
	%	61.1	31.6	3.2	3.2	1.1				
Q9_6	عدد	56	28	7	4	0	4.43	0.808	114.737	0.000
	%	58.9	29.5	7.4	4.2	0.0				
Q9_7	عدد	63	24	5	3	0	4.55	0.740	146.000	0.000
	%	66.3	25.3	5.3	3.2	0.0				
Q9_8	عدد	59	26	6	3	1	4.46	0.836	126.211	0.000

العبارات		آراء عينة الدراسة							الإحصاءات الوصفية		اختبار كا-تربيع Chi-square Test	
		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	الوسط الحسابى	الانحراف المعيارى	القيمة	المعنوية
	%	62.1	27.4	6.3	3.2	1.1				
Q9_9	عدد	49	37	6	3	0	4.39	0.748	105.789	0.000
	%	51.6	38.9	6.3	3.2	0.0				
Q9_10	عدد	49	36	7	3	0	4.38	0.760	102.632	0.000
	%	51.6	37.9	7.4	3.2	0.0				
Q9_11	عدد	52	35	3	4	1	4.40	0.830	113.158	0.000
	%	54.7	36.8	3.2	4.2	1.1				
Q9_12	عدد	48	38	5	4	0	4.37	0.773	104.421	0.000
	%	50.5	40.0	5.3	4.2	0.0				
Q9_13	عدد	61	27	4	3	0	4.54	0.727	140.526	0.000
	%	64.2	28.4	4.2	3.2	0.0				
Q9_14	عدد	43	42	5	4	1	4.28	0.834	97.368	0.000
	%	45.3	44.2	5.3	4.2	1.1				
Q9_15	عدد	57	33	2	3	0	4.52	0.697	134.000	0.000
	%	60.0	34.7	2.1	3.2	0.0				
Q9_16	عدد	53	34	5	3	0	4.44	0.740	115.474	0.000
	%	55.8	35.8	5.3	3.2	0.0				
Q9_17	عدد	61	27	4	3	0	4.54	0.727	140.526	0.000
	%	64.2	28.4	4.2	3.2	0.0				
Q9_18	عدد	42	43	6	3	1	4.28	0.808	97.579	0.000
	%	44.2	45.3	6.3	3.2	1.1				
Q9_19	عدد	63	26	4	2	0	4.58	0.678	150.526	0.000
	%	66.3	27.4	4.2	2.1	0.0				

العبارات		آراء عينة الدراسة							الإحصاءات الوصفية		اختبار كا-تربيع Chi-square Test	
		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	الوسط الحسابى	الانحراف المعيارى	القيمة	المعنوية
Q9_20	عدد	57	33	1	4	0	4.51	0.727	134.211	0.000
	%	60.0	34.7	1.1	4.2	0.0				
Q9_21	عدد	50	34	5	6	0	4.35	0.848	100.632	0.000
	%	52.6	35.8	5.3	6.3	0.0				
Q9_22	عدد	57	28	6	4	0	4.45	0.796	120.000	0.000
	%	60.0	29.5	6.3	4.2	0.0				
Q9_23	عدد	57	29	4	4	1	4.44	0.847	122.000	0.000
	%	60.0	30.5	4.2	4.2	1.1				

ملحق (٣): نتائج اختبار كروسكال *Krusskal-Wallis* للمقارنة بين آراء فئات الدراسة الأربع

الفروض	العبارات	متوسط الرتب حسب الفئة				اختبار كروسكال – واليس	
		المستخدمون	المعدون	المراجعون	المنظمون	القيمة	المعنوية
	Q1_1	52.23	43.25	45.91	53.20	2.624	0.453
	Q1_2	52.58	46.96	39.28	46.40	3.328	0.344
الفرض الأول	Q1_3	50.18	46.37	48.84	39.00	1.065	0.786
	Q1_4	52.69	44.43	46.31	40.20	2.574	0.462
	Q1_5	48.84	50.12	42.16	45.60	1.170	0.760
	Q1_6	49.28	46.44	46.94	51.80	0.371	0.946
	Q2_1	52.49	47.32	40.03	42.20	3.184	0.364
الفرض الثاني	Q2_2	50.81	44.49	47.94	49.60	1.208	0.751
	Q2_3	48.65	45.88	46.94	60.60	1.548	0.671
	Q3_1	53.43	42.41	45.94	49.20	3.747	0.290
	Q3_2	51.59	45.84	45.38	42.40	1.533	0.675
الفرض الثالث	Q3_3	53.05	43.54	46.91	41.40	3.131	0.372
	Q3_4	51.80	44.74	44.31	51.60	1.941	0.585
	Q3_5	52.23	46.21	38.84	55.70	3.938	0.268
	Q3_6	48.98	45.90	45.41	62.80	2.283	0.516
	Q4_1	44.94	49.82	53.41	42.80	1.742	0.628
	Q4_2	47.51	48.03	49.25	47.70	0.058	0.996
	Q4_3	46.11	49.84	44.94	60.40	1.855	0.603
	Q4_4	52.99	43.12	45.63	48.90	3.093	0.377
الفرض الرابع	Q4_5	51.06	46.66	45.00	42.20	1.208	0.751
	Q4_6	51.31	44.00	47.69	49.70	1.610	0.657
	Q4_7	50.08	45.71	47.13	49.80	0.618	0.892

0.252	4.091	56.10	39.41	45.43	52.61	Q4_8	
0.736	1.273	37.70	47.00	47.18	50.39	Q4_9	
0.151	5.306	46.30	42.84	42.85	54.65	Q4_10	
0.950	0.351	48.20	45.09	47.75	49.35	Q5_1	
0.598	1.881	47.30	46.72	44.21	51.83	Q5_2	
0.565	2.034	50.40	44.03	44.79	52.01	Q5_3	
0.933	0.435	48.70	44.34	48.50	48.95	Q5_4	
0.581	1.961	42.20	49.41	44.07	51.50	Q5_5	الفرض الخامس
0.824	0.904	48.60	46.56	45.41	50.70	Q5_6	
0.515	2.288	38.20	44.19	46.76	51.80	Q5_7	
0.926	0.469	48.30	44.22	48.50	49.05	Q5_8	
0.460	2.584	58.70	46.16	43.75	51.01	Q5_9	
0.745	1.234	49.80	43.34	46.54	50.88	Q5_10	
0.540	2.159	42.10	49.19	43.88	51.76	Q5_11	
0.316	3.540	60.10	41.34	45.51	51.26	Q5_12	
0.860	0.757	49.30	50.19	45.07	49.45	Q5_13	
0.465	2.559	58.60	47.19	43.50	50.83	Q5_14	
0.641	1.680	49.70	42.22	46.60	51.29	Q5_15	
0.888	0.636	56.40	47.53	47.26	47.76	Q5_16	
0.605	1.845	61.60	49.66	46.29	47.09	Q6_1	
0.789	1.052	47.50	44.38	46.43	50.85	Q6_2	
0.795	1.026	48.70	45.50	45.65	50.91	Q6_3	
0.369	3.151	40.90	48.53	43.25	52.71	Q6_4	
0.828	0.888	47.50	45.28	46.15	50.73	Q6_5	الفرض السادس
0.371	3.135	49.50	46.75	42.71	52.81	Q6_6	
0.869	0.717	49.10	49.56	45.13	49.68	Q6_7	
0.736	1.273	43.30	52.91	49.29	45.53	Q6_8	
0.507	2.328	49.70	43.91	44.54	52.36	Q6_9	

0.733	1.284	52.40	52.22	44.69	48.58	Q6_10	
0.293	3.724	62.50	41.56	51.40	45.88	Q7_1	
0.052	7.728	43.90	40.19	43.22	55.70	Q7_2	
0.862	0.747	54.30	45.69	49.74	46.66	Q7_3	
0.779	1.091	48.60	45.59	45.50	51.01	Q7_4	
0.897	0.599	45.00	52.00	47.66	47.06	Q7_5	
0.734	1.280	48.10	48.97	44.29	50.75	Q7_6	الفرض السابع
0.083	6.675	44.20	41.06	43.44	55.13	Q7_7	
0.024	9.404	44.90	41.47	41.29	56.70	Q7_8	
0.645	1.664	40.90	48.16	51.90	45.51	Q7_9	
0.645	1.664	40.90	48.16	51.90	45.51	Q7_10	
0.293	3.724	62.50	41.56	51.40	45.88	Q7_11	
0.605	1.844	57.80	42.25	48.22	48.89	Q8_1	الفرض الثامن
0.715	1.361	45.00	43.47	51.34	47.35	Q8_2	
0.722	1.330	53.70	45.41	51.12	45.68	Q9_1	
0.018	10.027	44.60	36.31	44.12	56.40	Q9_2	
0.676	1.529	54.30	51.06	49.74	44.51	Q9_3	
0.779	1.091	48.60	45.59	45.50	51.01	Q9_4	
0.984	0.157	45.00	48.97	47.32	48.56	Q9_5	
0.991	0.109	46.10	46.59	48.50	48.38	Q9_6	الفرض التاسع
0.127	5.699	43.70	43.81	42.87	54.58	Q9_7	
0.024	9.404	44.90	41.47	41.29	56.70	Q9_8	
0.645	1.664	40.90	48.16	51.90	45.51	Q9_9	
0.647	1.655	41.20	47.06	52.09	45.75	Q9_10	
0.621	1.771	47.60	47.88	43.96	51.54	Q9_11	
0.440	2.703	54.30	41.66	52.40	46.01	Q9_12	
0.064	7.267	43.60	40.25	43.56	55.43	Q9_13	

0.986	0.141	51.40	48.06	48.40	47.21	Q9_14	
0.436	2.725	45.00	40.59	47.37	51.88	Q9_15	
0.450	2.645	47.70	39.13	49.25	50.53	Q9_16	
0.064	7.267	43.60	40.25	43.56	55.43	Q9_17	
0.983	0.167	44.10	48.38	48.79	47.66	Q9_18	
0.029	9.038	46.20	34.13	47.32	54.35	Q9_19	
0.987	0.138	45.10	48.91	47.40	48.51	Q9_20	
0.894	0.610	48.70	50.56	49.35	45.74	Q9_21	
0.991	0.106	46.60	49.69	47.71	47.75	Q9_22	
0.920	0.495	46.50	49.59	45.85	49.38	Q9_23	