

مبدأ الأهمية النسبية في القوائم المالية

كأداة للتأثير على إدارة الانطباع

— دراسة تطبيقية

إعداد

أ.د/ عصام عبد المنعم أحمد إسماعيل
أستاذ المحاسبة المالية
كلية التجارة - جامعة المنصورة

د/ زهراء محمد محمد محمد حسن
مدرس المحاسبة
كلية التجارة - جامعة المنصورة

محمد حسن على عبده موسى

المستخلص

يهدف هذا البحث إلى التعرف على أثر تطبيق مبدأ الأهمية النسبية في القوائم المالية على إدارة الانطباع، بالتطبيق على عينة مكونة من (٩) شركات مقيدة بالبورصة المصرية، خلال الفترة من عام ٢٠١٨ وحتى عام ٢٠٢٢، بإجمالي مشاهدات قدرها ٤٥ مشاهدة، واستخدم الباحثون مؤشر تحليل المحتوي لقياس الأهمية النسبية وإدارة الانطباع، كما استخدم الباحثون المتغيرات الحاكمة في المتغيرات التي تؤثر على المتغير التابع، والتي تم إضافتها من أجل ضبط العلاقة بين المتغيرات التابعة والمتغيرات المستقلة في نماذج الانحدار، وقام الباحثون باستخدام العديد من المتغيرات الحاكمة والتي تم استخدامها كمحددات أو ثبت لها تأثير كبير على إدارة الانطباع للشركات وذلك في ضوء الدراسات السابقة وتتمثل هذه المتغيرات في حجم الشركة، ونسبة الرافعة المالية، ومعدل نمو المبيعات.

وتشير نتائج الدراسة إلى أن ارتفاع مستوى تطبيق مبدأ الأهمية النسبية في القوائم المالية يؤدي إلى انخفاض الاهتمام ببعض استراتيجيات إدارة الانطباع المتمثلة في كل من: التلاعب في سهولة القراءة، والتلاعب البلاغي، ومقارنات الأداء، واختيار رقم الأرباح، واسناد الأداء، ولكن لن يؤثر تمامًا على مستوى الاهتمام للبعض الآخر من استراتيجيات إدارة الانطباع المتمثلة في كل من: التلاعب المواضيعي، والتلاعب البصري والهيكل، وبالتالي قبول الفرض البديل للبحث جزئيًا ورفض الفرض العدم أي وجود علاقة ارتباط عكسية معنوية بين مبدأ الأهمية النسبية وكافة استراتيجيات إدارة الانطباع للشركات المدرجة بعينة البحث.

كلمات مفتاحية: مبدأ الأهمية النسبية — إدارة الانطباع.

Abstract:

This research aims to identify the effect of applying the principle of materiality in financial statements on impression management, by applying it to a sample consisting of (9) companies listed on the Egyptian Stock Exchange, during the period from 2018 to 2022, with a total of 45 views, and the researchers used an analysis indicator Content to measure materiality and impression management, The researchers also used the governing variables in the variables that affect the dependent variable, which were added in order to control the relationship between the dependent variables and the independent variables in the regression models, The researchers used many governing variables that were used as determinants or were proven to have a significant impact on companies' impression management In light of previous studies, these variables are the company size, the financial leverage ratio, and the sales growth rate.

The results of the study indicate that a high level of application of the principle of materiality in financial statements leads to a decrease in interest in some impression management strategies, but will not completely affect the level of interest in some other impression management strategies, and thus partially accepting the alternative hypothesis of the research and rejecting the null hypothesis that there is no correlation. Significant inverse relationship between relative importance and all impression management strategies, which are: manipulation of readability, rhetorical manipulation, thematic manipulation, visual and structural manipulation, performance comparisons, choosing the profit number, and attributing performance to the companies included in the research sample.

Keywords: Materiality - Impression Management.

١/١ مقدمة البحث:

يعتبر مبدأ الأهمية النسبية من المبادئ الرئيسية في إطار نظرية المحاسبة والممارسة العملية، حيث يبدأ مع فرض القياس والاعتراف ويستمر حتى فرض التوصيل والعرض والإفصاح، وتعد التقارير السنوية آلية الاتصال الرئيسية والقانونية التي تعرض فيها المنشأة أداؤها المالي لكافة مستخدميها، وتشمل تلك التقارير علي نوعين من المعلومات هما: المعلومات الكمية التي تتضمن القوائم المالية والإيضاحات المكملة لها، والمعلومات السردية التي تتضمن خطاب رئيس مجلس الإدارة، وخطابات المدير التنفيذي للمساهمين، والنشرات التشغيلية والمالية ومناقشات وتحليلات الإدارة، وتقرير حوكمة الشركات، والنشرات الصحفية، ووثائق الاستحواذ، وهذا النوع من المعلومات يمكن أن تُمارس فيه الإدارة التلاعب للتأثير علي تصور مستخدميها تجاه أداء المنشأة بغرض تحقيق أهداف ما تسعى إليها وتُسمي هذه الممارسة باسم إدارة الانطباع.

ويلعب مفهوم الأهمية النسبية دورًا رئيسيًا في الإفصاح عن المعلومات في التقارير المالية، حيث توجد علاقة طردية بين الأهمية النسبية وحجم الإفصاح فالأهمية النسبية تعد جانب هام من جوانب إصلاح الإفصاح الذي حظي باهتمام متزايد من هيئات وضع معايير المحاسبة والمراجعة (عبد التواب، ٢٠٢٠، ص ٥٢٣)، ويُعرف مفهوم الأهمية النسبية علي أنه حجم الحذف أو الخطأ في المعلومات المحاسبية، وذلك في ضوء الظروف المحيطة المتعلقة بطبيعة وحجم العناصر أو البنود المختلفة بالقوائم المالية، حيث تعتبر المعلومات جوهرية أو ذات أهمية نسبية إذا كان حذفها أو التحريف فيها يمكن أن يؤثر علي القرارات التي يتخذها المستخدمون علي أساس المعلومات المالية بشأن انجازات المنشأة لإعداد التقارير المالية (Makanza, 2019, P.2)، وقد أثارت الأهمية النسبية الكثير من النقاش المتكرر بين كل من الجهات التنظيمية، والمهنية، والأكاديميين، والممارسين من مراقبي الحسابات، ومستخدمي القوائم المالية، وأصحاب المصالح بصفة عامة نظرًا لأهميتها (شرف، ٢٠٢٠، ص ٣٧).

وعلي الجانب الآخر تعود أصول إدارة الانطباع إلي دراسات علم النفس وتشير إلي العملية التي يحاول الأفراد من خلالها التحكم في انطباع الآخرين، وتحدث إدارة الانطباع عندما تختار الإدارة المعلومات لعرضها علي مستخدمي التقارير السنوية حيث تقدم تصورات غير صحيحة عن انجازات المنشآت فتقوم بإظهار الجوانب الإيجابية وإخفاء الجوانب السلبية، وعليه إذا تم استخدام إدارة الانطباع كجزء من الإفصاح الاختياري السردية فإن ذلك سيؤدي إلي انخفاض في جودة

التقارير المالية من خلال التأثير سلبيًا علي رأس المال واستخداماته (المعاينة، ٢٠٢٠، ص٣).

٢/١ الدراسات السابقة:

قام الباحثون بتقسيم الدراسات السابقة إلي مجموعتين: سيتناول أولاً - بمشيئة الله - المجموعة المتعلقة بمبدأ الأهمية النسبية، وسوف يتناولون ثانيًا - بمشيئة الله - المجموعة المتعلقة بإدارة الانطباع:

أولاً: المجموعة الأولى التي تناولت مبدأ الأهمية النسبية:

١. دراسة (إسماعيل، ٢٠١٨) بعنوان:

"تأثير الأهمية النسبية علي جودة الإفصاح المحاسبي للتقارير المالية".

هدفت هذه الدراسة إلي اختبار تأثير الأهمية النسبية علي جودة الإفصاح المحاسبي للتقارير المالية، بهدف التأكيد علي ضرورة تقديم معلومات لمستخدمي التقارير المالية تتصف بالملائمة والموثوقية والقابلية للمقارنة وذلك لزيادة جودة المحتوي الاخباري للتقارير المالية خاصة أن معايير التقارير المالية الحديثة تبنت بصورة أكبر مقاييس القيمة العادلة التي تعتمد بشكل كبير علي عنصر التقدير الشخصي للمحاسب عن مقاييس التكلفة التاريخية التي تتصف بالموثوقية.

وتوصلت إلي أن الأهمية النسبية تؤثر بشكل كبير علي جودة الإفصاح المحاسبي والتي قد يكون لها تأثير كبير علي اتخاذ القرارات، وأنه توجد علاقة طردية بين جودة المعلومات المحاسبية وبين كفاءتها وملائمتها لاتخاذ القرارات، وحيث أن جودة المخرجات تعتمد علي جودة المدخلات، لذلك إذا تم تقديم المعلومات بدون فائدة - وليس لها صلة بالمعلومة المطلوبة سيكلف المستخدمين عبء اضافي في البحث عن المعلومة ذات الأهمية علي الرغم من أنها موجودة ولكنها مخفية وسط كم كبير من المعلومات ذات الأهمية المنخفضة.

٢. دراسة (يونس، ٢٠١٨) بعنوان:

"تحليل العلاقة بين بنود الإفصاح الاختياري مرتبة وفقاً لأهميتها النسبية وبين الأداء المالي للشركات المقيدة بالبورصة المصرية".

هدفت هذه الدراسة إلي الوصول لمؤشر عن الإفصاح الاختياري مرتبة وفقاً للأهمية النسبية لبنوده، كما هدفت هذه الدراسة أيضاً إلي دراسة واختبار العلاقة بين

بنود الإفصاح الاختياري مرتبة وفقاً لأهميتها النسبية وبين الأداء المالي في عينة من الشركات المقيدة بالبورصة المصرية.

وتوصلت إلي أنه توجد علاقة إيجابية بين بنود الإفصاح الاختياري مرتبة وفقاً لأهميتها النسبية والأداء المالي للشركات المقيدة بالبورصة المصرية، كما اتضح أنه تختلف العلاقة بين بنود الإفصاح الاختياري مرتبة وفقاً لأهميتها النسبية وبين الأداء المالي باختلاف حجم المنشأة، كذلك تختلف العلاقة بين بنود الإفصاح الاختياري مرتبة وفقاً لأهميتها النسبية والأداء المالي حسب عُمر المنشأة.

٣. دراسة (Makanza, 2019) بعنوان:

"A Comparative Analysis of the Materiality Concept in Accounting and Auditing".

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد وشرح وتطوير مفهوم الأهمية النسبية والمعايير ذات الصلة كما تم تقديمها من قبل هيئات وضع المعايير المختلفة وتحديد أوجه التشابه والاختلاف في تطبيق المفهوم في المحاسبة والمراجعة من خلال تحليل المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بهدف تقديم تأكيد معقول للمعلومات المحاسبية بأن المعلومات لا تحتوي علي تحريف أو حذف لبعض العناصر في القوائم المالية، واستخدم الباحث تحليل نوعي مقارنة لوصف وفهم الأهمية النسبية وتطبيقها في المحاسبة والمراجعة وتقييم مدى كفاية التوجيهات الموجودة من خلال الأدبيات في عملية المراجعة، وحيث أن المتحمسين للتفسير يؤمنون بأن البشر كلاعبي اجتماعيين يتصرفون بشكل مختلف بغرض تحقيق أهدافهم المرجوة.

وتوصلت إلي أن العوامل الكمية والنوعية تعتبر عوامل أولية عند تقييم الأهمية النسبية، وأن مفهوم الأهمية النسبية هو مبدأ محاسبي ينظر إليه لإدراكه هو أولاً وقبل كل شيء ولا بد أن يتم تطويره باستمرار من قبل هيئات المحاسبة المختلفة، ويُنظر إليه أيضاً بشكل شائع على أنه ملف المعيار أو العتبة المستخدمة عند إعداد القوائم المالية والتقارير المالية لتحديد المبلغ الذي سيؤثر به الخطأ أو الحذف على اتخاذ القرار من قبل مستخدمي القوائم والتقارير المالية.

٤. دراسة (الأرضي، ٢٠٢١) بعنوان:

"الحد من مشاكل تطبيق الأهمية النسبية في ضوء تعديل تعريف الأهمية والتوجيه المهني المقترح".

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

وتوصلت إلى ارتباط تقييم الأهمية النسبية ببيئة الممارسة بالكثير من المشاكل، وتؤدي مشاكل تطبيق الأهمية النسبية وخوف المعدين من المساءلة إلى توفير كافة متطلبات الإفصاح الواردة بالمعايير بغض النظر عن مدي أهميتها وهو ما يؤدي بدوره لتفاقم مشكلة الإفراط بالإفصاح، ويؤدي التعريف المقترح للأهمية النسبية للمساهمة في حل مشاكل تطبيق الأهمية النسبية حيث تم التركيز على تعريف ما هي المعلومات الهامة، كما تم تحديد المستخدمين بالمستثمر الرشيد لضمان الحد من الإفراط بالإفصاح مع تعدد فئات المستخدمين.

قام الباحثون بتناول المجموعة الأولى المتعلقة بمبدأ الأهمية النسبية، وسوف يتناولون بمشيئة الله المجموعة الثانية المتعلقة بإدارة الانطباع:

ثانيًا: المجموعة الثانية التي تناولت إدارة الانطباع:

١. دراسة (Silvia, 2017) بعنوان:

"Impression management – an international perspective".

هدفت هذه الدراسة إلى إجراء مراجعة للأدبيات الدولية المتعلقة بإدارة الانطباع من خلال تقديم الاستراتيجيات المتأصلة بها ومعرفة تأثيرها المحتمل على مستخدمي المعلومات المحاسبية فيما يتعلق باتخاذ القرارات التي تخص الأداء المالي للمنشآت.

وتوصلت إلى وجود علاقة قوية بين التلاعب بالنتائج المالية واستخدام تقنيات إدارة الانطباع من أجل تقليل احتمالية الكشف عن النتائج السلبية والتي ستؤثر سلباً على المستثمرين الفعليين والمحتملين من خلال ارتكاب أخطاء في تخصيص رأس المال، وإذا كان لدى المستثمرين القدرة على جمع المعلومات الخاصة من مصادر أخرى وتقييم المعلومات العامة بشكل صحيح، فإن محاولات المديرين لتضليل

المستثمرين من خلال التركيز فقط على الأخبار الإيجابية لا يمكن أن تكون ناجحة علي حقيقة أن المستثمرين لديهم القدرة علي توقع ميل المديرين لاستخدام لغة إيجابية.

٢. دراسة (سليم، ٢٠١٩) بعنوان:

"مدخل مقترح لتخفيض مخاطر الإفصاح السردى للحد من ممارسات الانطباع التنظيمي لمنشآت الأعمال".

هدفت هذه الدراسة إلي معرفة كيفية خفض مخاطر الإفصاح السردى للحد من الممارسات السلبية لإدارة الانطباع التنظيمي من خلال التعرف علي طبيعة الإفصاح السردى وتداعيات ظهوره، ومعرفة دور هذا الإفصاح في تقليل فجوة عدم تماثل المعلومات المحاسبية في التقارير السردية، ومحاولة بناء قرار عادل لدي الأطراف الخارجية من خلال الاعتماد علي أسلوب تحليل المحتوى النصي للإفصاحات السردية.

وتوصلت إلي عدم وجود إطار عام يحدد شكل وعناصر التقارير السردية ومن كونه إفصاحاً اختيارياً، ولا يوجد معيار محاسبي ينظم عملية الإفصاح لذلك تظهر ممارسات إدارة الانطباع التنظيمي في الإفصاحات السردية، وإن الاعتماد علي أسلوب تحليل المحتوى النصي للإفصاحات السردية والتركيز علي الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية يساهم بشكل جيد في تحسين مستوى الإفصاح السردى وبالتالي تخفيض مخاطره للحد من الممارسات السلبية لإدارة الانطباع التنظيمي.

٣. دراسة (سعودي، ٢٠١٩) بعنوان:

"محددات ممارسات إدارة الانطباع في سياق السرد المحاسبي: دراسة تطبيقية علي الشركات المسجلة بسوق الأوراق المالية المصرية".

هدفت هذه الدراسة إلي التعرف علي مدي ممارسة الشركات المسجلة بسوق الأوراق المالية المصرية لإدارة الانطباع في خطابات رؤساء مجلس إدارة هذه الشركات كأحد صور السرد المحاسبي، بالإضافة إلي التعرف علي محددات هذا الاستخدام.

وتوصلت إلي أنه لا يوجد اختلاف ذو دلالة احصائية بين ربحية الشركات المسجلة بسوق الأوراق المالية المصرية التي تستخدم استراتيجيات إدارة الانطباع في سياق السرد المحاسبي وبين الشركات التي لا تستخدم تلك الاستراتيجيات، وتبين استخدام الشركات المسجلة بسوق الأوراق المالية المصرية لخمس استراتيجيات من استراتيجيات إدارة الانطباع في خطابات رؤساء مجلس الإدارة تمثلت في التلاعب

الخطابي، والتلاعب الموضوعي، والتلاعب البصري والهيكل، ومقارنات الأداء، وإسناد الأداء، في حين لم تستخدم هذه المنشآت استراتيجيات التلاعب في سهولة القراءة، واختيار رقم الأرباح.

كما توصلت إلي وجود علاقة بين ربحية الشركة واستراتيجيات إدارة الانطباع في سياق السرد المحاسبي حيث تبين أن الشركات الأقل ربحية هي الأكثر استخداماً لاستراتيجيات إدارة الانطباع، ولم يكن هناك تأثير لحجم الشركة إلا على استخدام استراتيجية التلاعب البصري والهيكل، أما الرافعة المالية فلم يكن لها تأثير على استخدام أي من استراتيجيات إدارة الانطباع، ولذلك اتضح أن إدارة الانطباع لا تخرج عن كونها محاولة الفرد لتشكيل صورة ذهنية مُعينة له لدى الآخرين مستخدماً مزيجاً من الحقيقة، والمبالغة، أو حتي التضليل

٤. دراسة (البربري وآخرون، ٢٠٢١) بعنوان:

"تقييم أثر مستوى الإفصاح عن الاستدامة علي ممارسات إدارة الانطباعات في ظل تطبيق مبدأ الأهمية النسبية بالبنوك التجارية".

هدفت هذه الدراسة إلي بيان تأثير مستوى الإفصاح عن الاستدامة علي ممارسات إدارة الانطباعات بالبنوك التجارية، وتأثير إدخال مبدأ الأهمية النسبية كمغير معدل لمستوي الإفصاح علي تلك الممارسات، لذا تم تقسيم مستوى الإفصاح إلي إفصاحات غير جوهرية وإفصاحات جوهرية لتوضيح تأثير كل منهما علي استراتيجيات إدارة الانطباعات، واستخدمت في ذلك أسلوب تحليل محتوى لمجتمع دراسة مكون من ١٥ تقرير استدامة معد وفق مبادرة الإفصاح العالمية لإعداد التقارير.

وتوصلت إلي عدم وجود علاقة معنوية بين مستوى الإفصاح بكافة أشكاله علي استراتيجيات (التلاعب البصري والهيكل - إسناد الأداء)، ووجود تأثير عكسي معنوي بين مستوى الإفصاح عن الاستدامة واستراتيجيات إدارة الانطباعات التالية (التلاعب بسهولة القراءة - التلاعب البلاغي - التلاعب المواضيعي - مقارنات الأداء - انتقائية الأرقام)، وقد زادت معنوية العلاقة بالانتقال من دراسة مستوى الإفصاح غير الجوهرية إلي مستوى الإفصاح الجوهرية وبالتالي يحد تطبيق مبدأ الأهمية النسبية من استراتيجيات التشويش علي الأداء السلبي لممارسات إدارة الانطباعات بتقارير الاستدامة بالبنوك التجارية المصرية، حيث يلعب المبدأ دوراً في ضبط مستوى التفصيل في عرض المعلومات.

كما توصلت إلي أن التطبيق السليم لمبدأ الأهمية النسبية يحد من قدرة إدارة البنك استبعاد بنود الإفصاح الجوهرية التي تظهر أداء سلبياً، كما يحد من قدرة الإدارة علي

إدراج بنود رمزية (غير جوهرية)، وبالتالي تقل حاجة إدارة البنك لاستخدام استراتيجيات تأكيدية لإظهار تلك البنود كبنود ذات صلة.

٥. دراسة (Moreno et al. 2022) بعنوان:

"Impression management in corporate annual reports during the global financial crisis".

هدفت هذه الدراسة إلى استخدام تحليل الاسناد اليدوي في النص السردى للقراء لتقارير مجلس الإدارة لعينة مكونة من ٢٦٤ منشأة إسبانية في القطاعات الصناعية قبل اندلاع الأزمة المالية العالمية وبعد اندلاع الأزمة المالية العالمية.

وتوصلت إلى أن المدبرون يقومون بإسناد الأداء الجيد لأنفسهم وتحميل الظروف الخارجية بأسباب الأداء السيء، وأن الإفصاحات السردية في التقارير السنوية تتصف بالتحيز، نظراً لأنها تحاول التأكيد على أن الفشل يرجع إلى عوامل خارجية لا يمكن السيطرة عليها، والمنشآت ذات الأداء الأفضل يميلون إلى استخدام معايير مرجعية إيجابية بطريقة تخدم مصالحهم الذاتية بعكس المنشآت ذات الأداء السيء، وتشير النتائج بأن الإدارة تميل إلى استخدام المزيد من الضمائر الشخصية عندما يكون أداء المنشأة أفضل وهذا ما حدث للمنشآت قبل اندلاع الأزمة المالية العالمية في الفترة من ٢٠٠٢: ٢٠٠٧.

وأوصت تلك الدراسة إلى أنه يتعين على المنشآت استعادة الثقة من خلال سرد محاسبي متسق ومساعدة الأفراد في تفسير الأزمات الاقتصادية العالمية للتنبؤ بالمخاطر التي قد تتعرض لها هذه المنشآت، وتحسين الاتصال المؤسسي مع هيكل المنشأة ككل لاستنباط المعلومات المتاحة وتقديم تقارير عادلة، حيث أن التوصل الشفاف يصبح أكثر أهمية في أوقات الأزمات وبالتالي يقلل من المخاطر لإدارة المعلومات.

وبعد أن تناول الباحثون المجموعة الأولى المتعلقة بمبدأ الأهمية النسبية والمجموعة الثانية المتعلقة بإدارة الانطباع من الدراسات السابقة الذكر فإنه سوف يتم - بمشيئة الله - التعليق على هاتين المجموعتين وتحديد الفجوة البحثية من خلال النقاط التالية:

- تعتمد الأهمية النسبية للبند أو العنصر على طبيعته وقيمه وعلي علاقته مع البنود الأخرى لذلك يصعب تحديد مستوي محدد تصبح عنده المعلومات ذات أهمية نسبية، ولكن يجب ترتيبها تبعاً لأهميتها النسبية لاتخاذ القرار.

• أن العوامل الكمية والعوامل النوعية تعتبر عوامل أولية عند تقييم الأهمية النسبية، وأن مفهوم الأهمية النسبية هو مبدأ محاسبي ينظر إليه لإدراكه هو أولاً وقبل كل شيء ولا بد أن يتم تطويره باستمرار من قبل هيئات المحاسبة المختلفة.

• أن إدارة الانطباع لا تخرج عن كونها محاولة الفرد لتشكيل صورة ذهنية مُعينة له لدى الآخرين مُستخدمًا مزيدًا من الحقيقة والمبالغة أو حتي التضليل.

• هناك اتفاقاً بين الدراسات السابقة علي أن المنشآت ذات الأداء الضعيف والمعرضة لخطر أكبر من الضغوط المالية قد تميل إلي الانخراط في ممارسة استراتيجيات إدارة الانطباع في التقارير السنوية لإخفاء المعلومات والتفسيرات حول أداء المنشأة الضعيف وذلك لتشتيت انتباه المستثمرين بعيداً عن ضعف المنشأة أو الأخبار السلبية.

واستناداً إلي ما تم استعراضه من الدراسات السابقة يستطيع الباحثون تحديد الفجوة البحثية علي النحو التالي:

• تناولت الدراسات السابقة بشكل كافٍ مفهوم الأهمية النسبية باعتبارها أحد المفاهيم الهامة في نظرية المحاسبة والممارسة العملية، وأحد القيود علي عملية اعداد وعرض القوائم المالية، حيث اختلفت تلك الدراسات في دراسة مبدأ الأهمية النسبية وأوضحت أثره علي متغيرات أخرى مثل الأداء المالي للمنشآت، وجودة الإفصاح المحاسبي، وقرارات الاستثمار للمستثمرين.

• اختلفت النتائج بين تلك الدراسات حيث كانت الأهمية النسبية ذات علاقة ايجابية بين بنود الإفصاح الاختياري مرتبة وفقاً للأهمية النسبية لبنوده وبين الأداء المالي، في حين أن الأهمية النسبية لا تؤثر بشكل مختلف في قرارات المستثمرين بناءً علي نوع الاستثمار.

• واختلفت أيضاً تلك الدراسات في دراسة إدارة الانطباع وعلاقتها بمتغيرات أخرى وتوصلت في النهاية إلي أن إدارة الانطباع تمثل سلوكاً انتهازياً إدارياً يُمارسها مُديري المنشآت لخدمة مصالحهم الذاتية وتتكون من خطوتين تتمثل أولهم في انتقاء واختيار المعلومات التي تميل إلي إظهار الأداء الإيجابي، أما الخطوة التالية تتمثل في ممارسة الاستراتيجيات التي تؤكد علي أخبارها الإيجابية والتشوش علي أحداثها السلبية.

لذلك في حدود علم الباحثون واطلاعهم – لا يوجد أي دراسة سابقة أجريت بشكل عام لاختبار أثر تطبيق مبدأ الأهمية النسبية في القوائم المالية علي إدارة الانطباع.

١ / ٣ مشكلة البحث:

يعمل المديرون في بيئة ترتبط فيها رواتبهم بالأداء المالي للمنشآت مما تدفعهم إلي ممارسة إدارة الانطباع لزيادة المكافآت والتعويضات والمزايا الإدارية، وهنا يكون لدي المديرون انطباعاً إيجابياً أو سلبياً عن البنود ذات الأهمية النسبية في القوائم المالية بشأن إنجازات المنشأة، ويختلف هذا الانطباع حسب نوع نشاط المنشأة.

ويحظى مفهوم الأهمية النسبية للمعلومات المحاسبية باهتمام متزايد بين المحاسبين وواضعي المعايير، وذلك اعتماداً علي كون نظام الإفصاح الحالي لا يوفر المعلومات اللازمة للإدارة لاتخاذ قرارات مستنيرة، وهو ما يرتبط تحققه ببناء نظام إفصاح يتيح توفير معلومات موجزة مع التركيز علي المعلومات الهامة، وهنا يتضح محورية الدور الذي يلعبه مفهوم الأهمية النسبية والذي يتم تقييمه بناءً علي العوامل الكمية والعوامل النوعية وباعتباره الأداة التي من خلالها يتم تحديد ما يتم توفيره أولاً من معلومات بالقوائم المالية (الأرضي، ٢٠٢١، ص ١٩٠)، بالإضافة إلي الاعتماد عليه كمفهوم أساسي يحكم إعداد كافة التقارير غير المالية (Jordi, 2017, P.108).

حيث نجد معظم المنشآت تتمتع بدرجة كبيرة من الحرية في الإفصاح عن أدائها، وبالتالي تستخدم تلك المنشآت الحرية في التحكم في المعلومات المصحح عنها بغرض التأثير علي مستخدمي التقارير المالية باستخدام أساليب مقنعة، ونتيجة لعدم خضوع التقارير السردية لنطاق المراجع الخارجي حيث يقتصر نطاق عمل المراجع علي مراجعة القوائم المالية والإيضاحات المتممة لها (سعودي، ٢٠١٩، ص ٥).

الأمر الذي سهل علي الإدارة خلق انطباع من خلال التلاعب في الكلمات ونقل انطباع قد يكون خاطئاً عن أداء المنشأة كالتأكيد علي النتائج الإيجابية ومحاولة اغفال النتائج السلبية إضافة إلي محاولة الإدارة تعزيز أدائها رغم وجود العديد من المشكلات وذلك من أجل تعظيم المنفعة الاقتصادية من خلال زيادة الحوافز والمكافآت وتقادي الأخطاء، وتحسين الأداء للمنشأة (المعاينة، ٢٠٢٠، ص ٢١).

وفي سياق تقارير المنشآت، ينظر إلي ممارسات إدارة الانطباع علي أنها تهدف إلي التحكم عن قصد في انطباع المستخدمين عن المعلومات المحاسبية والسردية والتلاعب بها وفقاً لاستراتيجيات إدارة الانطباع، حيث أشارت نظرية أصحاب المصلحة (نظرية الوكالة) والنظرية التقليدية (النظرية الشرعية أو نظرية الإشارة) إلي أن ممارسات استراتيجيات إدارة الانطباع يتبعها عدم تماثل المعلومات وعدم

اتفاق الإدارة مع الملاك بشأن المعلومات المقدمة عن أداء المنشأة مما يؤثر سلباً علي تصورات وتوقعات الملاك بشأن انجازات المنشأة (Courtis et al, 2015, P.276).

وفي ضوء مما سبق يمكن صياغة مشكلة الدراسة في هذا التساؤل الرئيسي التالي:

■ ما هو أثر تطبيق مبدأ الأهمية النسبية في القوائم المالية علي إدارة الانطباع؟.

٤/١ فروض البحث:

تم صياغة فروض الدراسة علي النحو التالي والتي تم اشتقاقها من الدراسات السابقة وذلك في ضوء معالجة مشكلة الدراسة والمتمثلة في السؤال البحثي التالي:

- هل يؤثر تطبيق مبدأ الأهمية النسبية في القوائم المالية علي إدارة الانطباع؟

وبناءً علي ما سبق تم صياغة الفرض الرئيس التالي:

- لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية لتطبيق مبدأ الأهمية النسبية في القوائم المالية علي إدارة الانطباع.

وتمت صياغة هذا الفرض في صورة فرض عدم وذلك لأنه في حدود علم الباحثون واطلاعمهم – لم يتم تناول هذا الفرض من قبل داخل الدراسات السابقة.

٥/١ هدف البحث:

يتمثل الهدف الرئيسي من الدراسة في دراسة أثر تطبيق مبدأ الأهمية النسبية في القوائم المالية علي إدارة الانطباع، واختبار مدي تأثير تطبيق مبدأ الأهمية النسبية في القوائم المالية عند اجراء عمليات القياس والتوصيل المحاسبي، ولتحقيق ذلك الهدف تتمثل الأهداف الفرعية فيما يلي:

١. تناول أهم الآليات والخطوات العملية الممنهجة والمنظمة عند تطبيق وإصدار أحكام مبدأ الأهمية النسبية عند إعداد المنشآت قوائمها المالية وذلك وفقاً للمعايير المحاسبية المصرية والدولية.
٢. دراسة المؤشرات التي تؤثر علي مبدأ الأهمية النسبية، ودراسة أيضاً أهم العوامل المؤثرة علي قرارات تحديد مبدأ الأهمية النسبية.
٣. التعرف علي مدي ممارسة إدارة المنشأة لاستراتيجيات إدارة الانطباع المختلفة والتي يُمكن استخدامها في سياق السرد المُحاسبي.

٤. تحديد مدى أثر تطبيق مبدأ الأهمية النسبية في القوائم المالية علي إدارة الانطباع والذي من الممكن أن يعقبها أثر فعال علي عملية اتخاذ القرارات بشأن انجازات المنشأة وذلك بالتطبيق علي الشركات المدرجة في البورصة المصرية.

٦/١ أهمية البحث:

تتبع أهمية الدراسة من كونها تطبيق مبدأ الأهمية النسبية في القوائم المالية والذي كان محل اهتمام متزايد في المجال الأكاديمي ومجال أعمال الشركات المدرجة في البورصة المصرية، وباعتباره أحد المبادئ الهامة في نظرية المحاسبة والممارسة العملية، وأن الإفصاح عنه من خلال تحديد البنود ذات الأهمية النسبية في القوائم المالية من الممكن أن يكون له آثار إيجابية وسلبية علي ممارسات إدارة الانطباع لدي مختلف الأطراف المتعاملة مع المنشأة.

كما أن هذه الدراسة تعتبر امتداداً للدراسات السابقة في ظل مواكبة التطور التكنولوجي السريع لمهنة المحاسبة والمراجعة، وتستمد الدراسة أهميتها من خلال توجيه نظر مُستخدمي القوائم المالية لا سيما أصحاب المصالح بضرورة توخي الحذر عند تطبيق مبدأ الأهمية النسبية في القوائم المالية والذي من الممكن أن يُدير انطباع مُتخذ القرار في كيفية استغلاله لعدم التماثل في المعلومات والتأثير علي تصورات وتوقعات أصحاب المصالح من خلال بناء صورة إيجابية غير حقيقة عن أداء المنشأة.

٧/١ حدود البحث

اقتصر البحث الحالي في جانبه التطبيقي علي الشركات المقيدة بالبورصة المصرية وعددها ٩ شركات في قطاع الصناعات الدوائية والرعاية الصحية، وذلك عن الفترة الزمنية من عام ٢٠١٨ حتى عام ٢٠٢٢.

٨/١ الإطار النظري لمبدأ الأهمية النسبية

١/٨/١ الأهمية النسبية (Materiality)

تعتبر الأهمية النسبية من المبادئ الهامة في علم المحاسبة، فالعديد من الأمور في عمليتي القياس والإفصاح تخضع للأحكام الشخصية والتقدير التي يمكن أن تؤثر علي بعض بنود القوائم المالية الأمر الذي جعل المنظمات المهنية والأكاديمية المحاسبية تولي اهتماماً كبيراً لمبدأ الأهمية النسبية وكيفية تطبيقه (خليل إبراهيم، ٢٠١٨، ص ١٢).

وسوف يتناول الباحثون الإطار النظري لمبدأ الأهمية النسبية علي النحو التالي:

١/١/٨/١ مفهوم الأهمية النسبية وعلاقتها بالمعايير المحاسبية:

في الأونة الأخيرة في يناير عام ٢٠١٣م كانت الأهمية النسبية من أحد الركائز الأساسية التي اهتم بها مجلس معايير المحاسبة الدولية في منتدى الإفصاح عن التقارير المالية، حيث أكد هذا المنتدى بوجود دعم عام من الهيئات المكونة لمزيد من الإرشادات حول التطبيق المتعلق بالأهمية النسبية، وتتنوع قضية الأهمية النسبية إلى أبعد من مجرد ضمان الإفصاح عن العناصر أو البنود ذات الأهمية النسبية ولكن أيضاً عدم الإفصاح عن البنود غير ذات الأهمية النسبية، لأن إدراج البنود غير ذات الأهمية النسبية قد يضلل المستخدمين لاستنتاج أن هذه البنود ذات أهمية نسبية (Cameron. R, 2014, P.429).

ففي المحاسبة ظهر مصطلح الأهمية النسبية لأول مرة في سياق التقارير المالية والمراجعة في مطلع القرن العشرين، ويُعد الغرض من الأهمية النسبية هو إصدار الأحكام حول المعلومات ذات الأهمية النسبية اللازمة لتقييمها وعرضها علي مُستخدمي القوائم المالية لأغراض صنع القرارات (Baumüller et al, 2018, PP.102-103).

كما يحظى مفهوم الأهمية النسبية باهتمام متزايد بين المحاسبين وواضعي المعايير وذلك اعتماداً علي كون نظام الإفصاح الحالي لا يوفر المعلومات اللازمة للمستخدمين لاتخاذ قرارات مستنيرة، وهو ما يرتبط تطبيقه ببناء نظام إفصاح يتيح توفير معلومات موجزة مع التركيز علي المعلومات الهامة، وهنا تتضح محورية الدور الذي يؤديه مفهوم الأهمية النسبية باعتباره الأداة التي من خلالها يتم تحديد ما سيتم (أو لا يتم) توفيره من معلومات بالقوائم المالية وما يلحق به من ملاحظات سيتم (أو لا يتم) توفيره من معلومات بالقوائم المحاسبية هي أهم المدخلات في أي عملية لصنع قرار اقتصادي سليم، كما أن الأهمية النسبية تلعب أيضاً دوراً حاسماً لضمان دقة المعلومات المعروضة والمفصّل عنها في القوائم المالية (عبد التواب، ٢٠٢٠، ص ٥٢٤).

وبعد استطلاع الباحثون لتعريفات الأهمية النسبية وفقاً لما ورد في الأدب المحاسبي فيري الباحث أنه قد اتفق كل من مجلس معايير المحاسبة المالية ومجلس معايير المحاسبة الدولية ومعهد المحاسبين القانونيين في إنجلترا وويلز ولجنة الأوراق المالية والبورصات والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بشأن تعريف الأهمية النسبية علي أنها "حجم الحذف أو الخطأ أو تحريف البنود الهامة في المعلومات المحاسبية، وإذا كان هذا الحذف أو الخطأ أو التحريف منفرداً أو مجمّعاً تأثيراً علي القرارات الاقتصادية والاجتماعية والبيئية التي يتخذها المستخدمون بناءً علي استخدام القوائم المالية، وتعتمد الأهمية النسبية علي حجم وطبيعة الخطأ أو

التحريف الذي تم تحديده في الظروف المحيطة، وقد يكون حجم أو طبيعة البند أو كليهما العامل المحدد في هذا الشأن" (Phonsumlissakul et al , 2021, P.22).

وفي ضوء مما سبق يستطيع الباحثون تعريف الأهمية النسبية على أنها "مبدأ رئيسي في الإطار العام لنظرية المحاسبة والممارسة العملية، حيث تبدأ مع فرض القياس والاعتراف وتستمر مع فرض التوصيل والعرض والإفصاح، وتُعني بأن المعلومات تكون جوهرية أو ذات أهمية نسبية عن غيرها عندما يكون لها تأثير كبير على المستخدمين الرئيسيين للقوائم المالية لأغراض صنع القرارات المختلفة".

٢/١/٨/١ خصائص وسمات الأهمية النسبية:

يمكن تحديد خصائص وسمات الأهمية النسبية وفقاً لما ورد بالأدب المحاسبي بما يلي:

١- مفهوم الأهمية النسبية مفهوم شائع الاستخدام:

أكد (Mäkelä et al, 2019, P.1044) أن مفهوم الأهمية النسبية هو مفهوم أساسي في المحاسبة المالية، وتمثل الأهمية النسبية مبدأً توجيهي يعتمد عليه لتحديد المعلومات الملائمة لاحتياجات المستخدمين (الحد الأدنى من المعلومات) كذلك فإنه يمثل قيداً على كمية وتفاصيل المعلومات المطلوبة (الحد الأقصى)، كما يعتبر أحد أكثر المفاهيم انتشاراً عند إعداد التقارير المالية ويؤكد على ذلك زيادة الاهتمام به على المستوى العالمي بغرض التغلب على مشكلة الإفصاح المتمثلة في عدم كفاية المعلومات الملائمة وتوفير الكثير من المعلومات غير الملائمة (الأرضي، ٢٠٢١، ص ١٩٠؛ Baumüller et al, 2018, P. 10).

كما أكد مجلس معايير المحاسبة الدولية أن كون الأهمية النسبية مفهوم شائع الاستخدام يتطلب أن تعمل كتنقيح للمعلومات لضمان أن المعلومات بالقوائم المالية موجزة وفعالة ومفهومة، فإذا كان مُعدي القوائم المالية يريدون أن يفصحوا عن جميع الأحداث الاقتصادية في القوائم المالية، فإن القوائم المالية سوف تحتوي على كم ضخم هائل من المعلومات غير الهامة نسبياً أو قد يتم حجب المعلومات الهامة وهذا ما يجعل مُتخذي القرارات أقل قدرة على استيعاب تلك المعلومات، (IASB, Oct 2015, P.10).

٢- الأهمية النسبية مبدأ عاماً:

تعتبر الأهمية النسبية مبدأً عاماً أو مفهوماً مجرداً (الأرضي، ٢٠٢٠، ص ٢٠٥)، وتستند إلى التركيز على المعلومات الهامة وما يتم توفيره من معلومات بالقوائم المالية وما يلحق به من ملاحظات، ومعرفة مدى تأثيره على مُتخذي القرارات،

إضافة إلى أنه يطبق عند أداء عملية المراجعة (Phonsumlissakul et al, 2021, P.20)، وذلك عند تقييم أثر الأخطاء والتحريفات في البيانات المالية وعند تكوين رأي المراجع (الناغي، ٢٠٢٠، ص ٢١١)، لذلك يمكن اعتبار الأهمية النسبية بمثابة مبدأ عام ينطوي علي جانبيين أحدهما كمي والآخر نوعي (الأرضي، ٢٠٢١، ص ٢٠٥). (IASB, Nov 2014, PP. 2-3).

٣- ارتباط قرارات الأهمية النسبية بالحكم المهني:

وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (١) "إطار لإعداد وعرض القوائم المالية" والذي نص علي أن الغرض من القوائم المالية هو توفير معلومات جوهرية ودقيقة حول المركز المالي وأداء المنشأة، وحتى يتم الإفصاح عن تلك المعلومات الجوهرية فإنها تتطلب عادة إصدار أحكام مهنية من قبل إدارة المنشأة بما في ذلك مُعدي القوائم المالية، ويجب إصدار تلك الأحكام من منظور مُستخدمي القوائم المالية، ويجب أن تكون هذه المعلومات مفيدة للمستخدمين عند اتخاذ القرارات الاقتصادية، ولكي تكون المعلومات مفيدة للمستخدمين يجب أن تكون ذات صلة وممثلة بأمانة وقابلة للفهم والمقارنة والتحقق وإمكانية توصيلها في التوقيت المناسب (Chen et al, 2017, P.55)، وعلي الرغم من ثقل حجم المسؤولية الملقاة علي عاتق مُعدي القوائم المالية بشأن إصدار أحكام مبدأ الأهمية النسبية، نجد أن المنظمات المهنية المحاسبية المختلفة لم تترك لمُعدي القوائم المالية أي دليل مهني للإشارة إلي كيفية تطبيق المُعدون للحدود الكمية للأهمية النسبية (عبد التواب، ٢٠٢٠، ص ٥٣٥).

ومع ذلك فإن الحكم المهني مفقود عند تحديد نوع المعلومات التي يجب الإفصاح عنها، بدلاً من ذلك يتم استخدام متطلبات الإفصاح كقوائم مراجعة للامتثال للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على حساب العمل كتواصل، في حين يُنظر إلى المعايير على أنها قواعد نظراً لكيفية صياغتها من قبل المنظمين وواضعو المعايير، لذلك لا بد أن يكون هناك حاجة إلى دليل مهني مبني علي مبادئ خالصة تساعد المعدّين بدلاً من أن توضح لهم الطريق إلى نمط معين من الإفصاحات، علي أن يتضمن هذا الدليل تعريف دقيق لمبدأ الأهمية النسبية وكيفية تطبيقه، حتي يتيح للمُعدّين القدرة علي تحديد المعلومات ذات الأهمية النسبية، ويجب أن يكون التركيز علي كيفية عرض المعلومات الهامة وتنظيم الملاحظات بجانب القوائم المالية (IASB, 2013, P.7).

ومن ضمن خصائص واعتبارات مؤشرات الحكم علي الأهمية النسبية التي ذكرتها دراسة (إسماعيل، ٢٠١٧، ص ص ١٣١ - ١٣٢) أنها تخضع للتقدير النوعي والكمي أي أن تطبيق اعتبار الأهمية النسبية يُطلب تقدير والحكم علي كل من العوامل النوعية والكمية للبند المحاسبي، وأنها أيضاً تتأثر بطريقة عرض البند المحاسبي فردي أو مجمع للحكم علي البند المحاسبي إذا ما كان ذو أهمية نسبية أو غير ذو أهمية نسبية.

٤ - ارتباط تطبيق مفهوم الأهمية النسبية بالكثير من التحديات:

أوضحت دراسة (KMPG, 2014, PP.12-16) علي أنه يوجد ثمانية تحديات رئيسية تواجه مُعدي القوائم المالية عند إصدار حكمهم المهني المرتبط بقرار تقييم الأهمية النسبية، وهو ما يحتم عليه ضرورة الاستعداد للتعامل مع هذه التحديات وبناء منهج متوازن يكفل تلبية احتياجات المستخدمين، وتتمثل تلك التحديات فيما يلي:

- **التحدي الأول:** إجراء عملية تقييم الأهمية النسبية تتم بمعزل عن مكونات وظروف عمل المنشأة.
- **التحدي الثاني:** عدم مشاركة الإدارة العليا بمراحل اتخاذ قرارات الأهمية النسبية.
- **التحدي الثالث:** قد تكون الأعمال معقدة للغاية وهو ما يترتب عليه صعوبة الحصول علي تقييم دقيق للأهمية النسبية.
- **التحدي الرابع:** مشاركة أصحاب المصالح بقرارات تقييم الأهمية النسبية تمثل اتجاه تراه الكثير من إدارات المنشآت علي أنه عملي ومكلف ويمثل استهلاك للوقت.
- **التحدي الخامس:** صعوبة تحديد ماهية الموضوعات الهامة في ضوء تنوع اهتمامات أصحاب المصالح.
- **التحدي السادس:** الموضوعات الهامة قد تكون متسعة جدًا وغالبًا ما تكون متداخلة.
- **التحدي السابع:** احتمالية وجود العديد من الموضوعات الهامة أكثر مما يمكن للمنشأة إدارتها.
- **التحدي الثامن:** تكرار تقييم الأهمية النسبية كل فترة تقرير يمثل إجراء غير واضح للكثير من المُعدين.

٣/١/٨/١ المؤشرات التي تؤثر علي مبدأ الأهمية النسبية:

أشارت دراسة (إسماعيل، ٢٠١٧، ص ص ١٣٢ - ١٣٣) إلي أن المؤشرات التي تؤثر علي مبدأ الأهمية النسبية تتمثل فيما يلي:

- **طبيعة البند:** فمثلاً البند الذي يمكن وصفه بأنه ذو أهمية نسبية في منشأة معينة قد لا يُمكن وصفه بذلك في منشأة أخرى.
- **حجم البند:** من حيث قيمته ونسبة هذه القيمة إلي قيمة باقي البنود التي يتم عرضها بشكل منفصل في القوائم المالية ومدي قدرة هذا البند في التأثير علي صافي الأرباح.
- **توقيت الإفصاح عن البند:** سواء كان هذا الإفصاح خلال أوقات مختلفة في العام المالي نفسه أو علي امتداد عمر المنشأة.

- **التقدير الشخصي للمحاسب:** من المشاكل التي تؤثر على سلامة القوائم المالية وجودة المعلومات الواردة بها.
- **من هم مُستخدمي القوائم المالية:** تعد القوائم المالية بغرض تقديم معلومات دقيقة حول المركز المالي وأداء المنشأة، ويجب أن تكون هذه المعلومات مفيدة لمستخدميها عند اتخاذ القرارات الاقتصادية (Mujic. M et al, 2016, P.4)، ومُستخدمي القوائم المالية هم في الأساس مستثمرين حاليين ومحتملين والمحللين الماليين والموردين والهيئات الرقابية والبنوك والمقرضين والدائنين الآخرين (Baumüller et al, 2018, P.103).
- **نوع وحجم الإفصاح الذي تتبناه المنشأة:** اهتمت معايير المحاسبة الدولية بالإفصاح المحاسبي واطهار المعلومات ذات الأهمية النسبية في القوائم المالية التي تعتبر هدف أساسي لتزويد مستخدمي تلك القوائم بالمعلومات المفيدة في اتخاذ القرارات.

١/٨/٤ العوامل المؤثرة علي قرارات تحديد مبدأ الأهمية النسبية:

في عام ٢٠٢٠م نص معيار المحاسبة المصري رقم ١ المعدل (عرض القوائم المالية) بأن أهمية البند في القوائم المالية تقاس بمدى تأثيره علي مُستخدمي القوائم المالية وذلك في ضوء: (١) طبيعة وحجم البند وعلاقته بحجم المنشأة، (٢) الظروف المحيطة بذلك البند.

وعلي ذلك فقد نصت هيئة الأوراق المالية والبورصات العالمية على أن العوامل الكمية تعتبر عوامل أولية عند تحديد الأهمية النسبية ومع ذلك لا يمكن اتخاذ قرار الأهمية النسبية فقط على أساس كمي، ومن هنا تم التركيز على تطبيق العوامل النوعية عندما يتم تقييم الأهمية النسبية (Makanza. R, 2019, P.14).

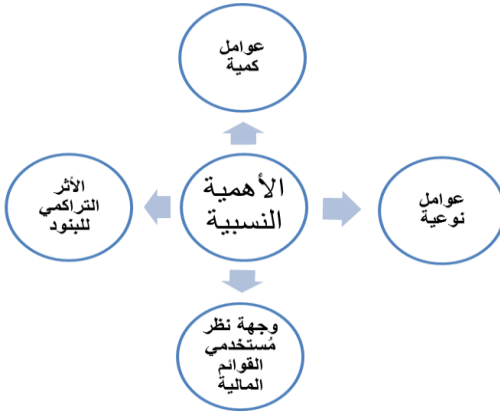
وعلي الرغم من صعوبة حصر العوامل التي تؤثر علي قرارات تحديد مبدأ الأهمية النسبية إلا أنه يمكن تحديدها في عدة عوامل وهي:

- **أولاً العوامل الكمية:** والتي تتمثل فيه القيمة المطلقة أو النسبية للبند حيث تستخدم هذه القيم لتحديد الأهمية النسبية للبند في الحالات العادية أو التي لا تستخدم بحساسة خاصة.
- **ثانياً العوامل النوعية:** والتي تتمثل في طبيعة البند والظروف المحيطة به والظروف البيئية التي تعمل فيها المنشأة (الظروف الخارجية المحيطة)

وظروفها الخاصة (الظروف الداخلية)، والسياسات المحاسبية، وكذلك ظروف عدم التأكد.

• ثالثاً أهداف مستخدمي القوائم المالية: نوع المعلومات التي يحتاجون إليها لاتخاذ القرارات.

• رابعاً الأثر الإجمالي للبند: فقد يوجد العديد من البنود والتي يعتبر كل منها منفرداً غير هام إلا أنها مجتمعة مع غيرها من البنود تعتبر هامة نسبياً (عبد التواب، ٢٠٢٠، ص ٥٣٣).



الشكل (١)

العوامل المؤثرة علي قرارات تحديد مبدأ الأهمية النسبية

المصدر: (عبد اللطيف، ٢٠٢١، ص ٦٥٦).

٥/١/٨/١ الممارسات المتعلقة بتطبيق مبدأ الأهمية النسبية:

في يوليو عام ٢٠١٨م أضاف مجلس معايير المحاسبة الدولية مشروعاً إلي جدول أعماله لتطوير إرشادات وأمثلة لمساعدة المنشآت علي تطبيق أحكام الأهمية النسبية للمعلومات المحاسبية عن الإفصاح علي السياسة المحاسبية، وقام المجلس بتطوير تعديلات علي معيار المحاسبة الدولي رقم ١ (عرض القوائم المالية) لمطابقة المنشآت بالإفصاح عن سياستها المحاسبية الجوهرية بدلاً من سياستها المحاسبية المهمة، ولذلك من خلال أربع خطوات وضحها مجلس معايير المحاسبة الدولية في بيان الممارسة رقم (٢) علي عمليات الإفصاح عن السياسة المحاسبية (Alibhai,

(P.68, 2018)، وذلك لتعزيز فهم أفضل لدور الأهمية النسبية في معايير الإفصاح المالي وكيف ينبغي تطبيقها عند إعداد القوائم المالية، وبالتالي تحسين فائدتها وإمكانية فهمها (عبد اللطيف، ٢٠٢١، ص ٦٥٨)، ولا يعد بيان الممارسة في حد ذاته معياراً وأصبح قابلاً للتطبيق اعتباراً من عام ٢٠٢٠م عند إعداد القوائم المالية للأغراض العامة التي تتوافق مع المعايير الدولية (Schroeder et al, 2019, P.184)، وسوف يقوم الباحثون بعرض وتحليل أهم ما جاء بتلك البيان علي النحو التالي:

أهداف بيان الممارسة رقم (٢):

يهدف بيان الممارسة رقم (٢) بشأن إصدار أحكام الأهمية النسبية إلي تحقيق ما يلي:

١. تزويد المنشآت بكيفية إصدار أحكام جوهرية عند إعداد القوائم المالية مع مراعاة بأن ظروف المنشأة تتغير بمرور الوقت لذلك يتم إعادة تقييم أحكام الأهمية النسبية في تاريخ كل سنة مالية علي ضوء تلك الظروف المتغيرة، ويمكن للمنشآت اتخاذ أحكاماً جوهرية عند صُنع قرارات بشأن الاعتراف والقياس، وكذلك العرض والإفصاح (عبد اللطيف، ٢٠٢١، ص ٦٥٨).

٢. توفير إرشادات غير إلزامية بشأن إصدار أحكام الأهمية النسبية عند إعداد القوائم المالية ذات الغرض العام في ضوء معايير IFRS، (Alvarez, 2018, PP. 6-8).

وقد ركز بيان الممارسة رقم (٢) أيضاً علي مجموعة من القضايا الرئيسية المرتبطة بإصدار أحكام الأهمية النسبية عند إعداد القوائم المالية والتي تتمثل في التركيز علي المستخدمين الرئيسيين للقوائم المالية، وخطوات إصدار أحكام الأهمية النسبية عند إعداد القوائم المالية، حيث تحتاج المنشأة إلي النظر في أن المعلومات يتوقع تأثيرها بشكل معقول علي المستخدمين الرئيسيين لقوائمها المالية، وهم المستثمرون والمقرضون والدائنون الآخرون الحاليون والمرتقبون الذين لا يستطيعون مطالبة المنشآت بتقديم المعلومات مباشرة إليهم، وأيضاً من ضمن القضايا الرئيسية المرتبطة بإصدار أحكام الأهمية النسبية التي ركز عليها هذا البيان هي خطوات إصدار أحكام الأهمية النسبية عند إعداد القوائم المالية (عبد التواب، ٢٠٢٠، ص ٥٣٧)، وأن تطبيق الأهمية النسبية يجب أن يُنظر إليها علي أنها عملية منهجية ومنظمة تتكون من أربع خطوات:

١ - تحديد المعلومات التي يمكن أن تكون جوهرية.

٢ - تقييم ما إذا كانت المعلومات التي تم تحديدها جوهرية بالفعل.

٣- تنظيم المعلومات ضمن مسودة القوائم المالية لتوصيل المعلومات بوضوح ودقة للمستخدمين الأساسيين.

٤- مراجعة مسودة القوائم المالية لتحديد إذا كانت جميع المعلومات ذات أهمية نسبية، وسوف يقوم الباحث بعرض تلك الخطوات بالتفصيل علي النحو التالي:

وبالإضافة لبيان الممارسة رقم (٢) السابق ذكره، فقد أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية تعديل لمفهوم الأهمية النسبية في أكتوبر عام ٢٠١٨ في سبيل تحسين عملية إصدار أحكام الأهمية النسبية في القوائم المالية، وفيما يلي توضيح لما ورد بشأن المفهوم المعدل:

١/٥/١/٨/١ مفهوم الأهمية النسبية المعدل في أكتوبر عام ٢٠١٨:

في أكتوبر عام ٢٠١٨ قام مجلس معايير المحاسبة الدولية بإصدار تعديلات على معيار المحاسبة الدولي ١ ومعيار المحاسبة الدولي ٨ وكان الهدف من هذه التعديلات هو تحسين تعريف الأهمية النسبية وتطبيقه من خلال مواءمة التعريف في جميع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وتحقيق الاتساق مع ما جاء في الإطار الفكري للمحاسبة المالية في عام ٢٠١٨ (عبد التواب، ٢٠٢٠، ص ٥٤٤).

وطبقاً لتعريف المعدل للأهمية النسبية "تعتبر المعلومات هامة نسبياً إذا كان حذفها أو تحريفها أو حجبها يتوقع تأثيره بشكل معقول علي القرارات التي يتخذها المستخدمين الرئيسيين للقوائم المالية ذات الغرض العام علي أساس تلك القوائم والتي توفر معلومات عن المنشأة المطلوب التقرير عنها" (IFRS, Oct 2018, P.3)؛ (Makanza. R , 2019,P.3).

واشتمل هذا التعديل علي عدة جوانب أهمها:

أ- إضافة مفهوم "التعتيم" أو "حجب المعلومات" في تعريف الأهمية النسبية المعدل يضيف بعداً جديداً عند تطبيق الأهمية النسبية وأن حجب المعلومات يمكن أن يكون له نفس التأثير على القرارات التي يتخذها المستخدمين الرئيسيين بالإضافة إلي الحذف والتحريف (Makanza. R, 2019, P.35).

ب- أن استبدال حدود الأهمية النسبية من عبارة "يمكن التأثير" بعبارة "يتوقع تأثيره بشكل معقول" سوف يساعد الإدارة علي التركيز فقط علي المعلومات الهامة نسبياً، حيث أن عبارة "يمكن التأثير" واسعة للغاية ويمكن أن تؤدي إلي التحميل الزائد للمعلومات في القوائم المالية (Kegali, August 2019, P.2).

ت- التركيز على المستخدمين الرئيسيين حيث يشار إلى التعريف القديم إلى المستخدمين وليس المستخدمين الأساسيين ولاحظ مجلس معايير المحاسبة الدولية أنه قد يتم تفسير ذلك على أنه يتطلب من المحاسبين تقديم المعلومات المالية لجميع المستخدمين المحتملين والتركيز عند إعداد أو مراجعة القوائم المالية، ويجب أن يكون علي المستخدمين الرئيسيين لتلك القوائم المالية الذين هم من المتوقع أن يكون لديهم معرفة عادلة بالمحاسبة (Makanza. R , 2019, P.35).

ث- استبدال مصطلح "القرارات الاقتصادية" بكلمة "القرارات"، ومن المتوقع أن يتم تفسيرها بنفس الطريقة وإن أدى إلى الاتساع ليشمل قرارات الأعمال الأخرى (Deloitte, Nov 2018, P.2).

وفي ضوء ما سبق فقد اتفق الباحثون مع رأي (IASB, 2018a, P.5) بأنه لا يوجد تعريف واضح لمفهوم الأهمية النسبية، وأن البحث عن التعريف لا يزال مستمراً، ولا توجد معايير لاتخاذ قرارات ذات أهمية نسبية تم الاتفاق عليها ويتم استخدامها باستمرار في المحاسبة، وهذا يمكن أن يؤدي إلى وجود اختلافات في الآراء والاستنتاجات حول مفهوم الأهمية النسبية من قبل المتخصصين، مما يترتب علي ذلك تطبيق مبدأ الأهمية النسبية بشكل مختلف.

٩/١ الإطار النظري لإدارة الانطباع ١/٩/١ إدارة الانطباع (Impression Management):

يعتبر العالم Erving Goffman من علماء علم النفس الاجتماعي ومؤسس وصاحب نظرية إدارة الانطباع والذي كرس حياته للتحليل المجهرى والتركيز علي التفاعل الاجتماعي، والذي انتهى بتطويره لمفهوم إدارة الانطباع باعتبارها تقديم الذات في الحياة اليومية بمعنى أن الفرد يعمل كل يوم علي نقل انطباع يرغب في تركه لدي الآخرين من حوله بغرض تحقيق هدف ما يسعى إليه (Solomon, 2013, P.197)، وقد نشأت إدارة الانطباع في أدبيات علم النفس الاجتماعي وتركز بشكل أساسي على سلوك الأفراد، حيث يكون لدي الأفراد هدف تحقيق التوافق بين صورتهم والصورة الضرورية للأهداف المرجوة أو الأهداف المرغوبة لديهم (Wang, 2016, P.726).

وتشمل ممارسات إدارة الانطباع عددًا من الاستراتيجيات الممكنة التي تهدف إلى التأثير بشكل إيجابي على متلقي المعلومات العامة المتعلقة بالمساءلة، وفي غالبية الدراسات المحاسبية يتم تصور معدي التقارير المالية أو التقارير الاجتماعية والبيئية كجهات فاعلة تنظيمية عقلانية تسعى للتأثير علي الجمهور المستهدف من الإفصاح (Pesci, 2020, PP.225-226).

حيث ذكرت دراسة (Dennis et al, 2012) أن إدارة الانطباع تحدث عندما تختار الإدارة المعلومات المراد عرضها وتعرض تلك المعلومات بطريقة تهدف إلى تشويه تصورات القراء عن إنجازات المنشأة، فإدارة الانطباع في المحاسبة هي وسيلة يستخدمها المديرون للتحكم بالمعلومات التي تظهر في التقارير المالية لتحقيق أهداف ما يسعون إليها، وبطريقة تؤثر على آراء مستخدمي هذه التقارير، حيث أن الهدف من إدارة الانطباع في الاتصال المحاسبي هو رغبة الإدارة في بناء انطباع من قبل المنشآت وبما في ذلك المساهمين وأصحاب المصلحة أو تقديم الذات في الحياة اليومية لخدمة مصالحها الشخصية، ولكن قد ينتج عن هذا عواقب تتمثل في سوء تخصيص رأس المال (Brennan, et al, 2013, P.109).

وبالرجوع إلى الفكر المحاسبي نجد هناك دافعين رئيسيين للمديرين للانخراط في ممارسة إدارة الانطباع حيث تستند هذه الدوافع إما على نظرية الوكالة (نظرية أصحاب المصلحة) أو نظرية الإشارة (النظرية الشرعية) وهي النظريات التي تركز على تصورات المساهمين تجاه الأداء المالي للمنشآت، وقد عرفت إدارة الانطباع في ظل نظرية الوكالة على أنها سلوك إداري انتهازي ناشئ من عدم تناسق المعلومات بين المديرين والمساهمين للتلاعب بتصورات المساهمين حول الأداء المالي للمنشآت من خلال استخدام الإدارة لاستراتيجية الإسناد للتأكيد على أفعالهم عندما تكون النتائج إيجابية بغرض تحقيق منافعهم الشخصية، ومن ناحية أخرى تركز النظرية الشرعية على الشرعية التنظيمية التي تسعى المنشآت إليها باستمرار وفقاً للقيم الاجتماعية، ولذلك تستخدم المنشآت إدارة الانطباع للتأكيد أو الحفاظ على انطباع التمثيل بطريقة تتفق مع القيم الاجتماعية، ومن هذه النظرية يُنظر إلى إدارة الانطباع على أنها أداة لإضفاء الشرعية على المنشأة تجاه المجتمع (Depoers, 2021, P.146).

ومن وجهة نظر الباحثون يُمكن تعريفها على أنها: "سلوك انتهازي إداري تمارسها المنشآت للعمل على سد الفجوة بين الوضع الحقيقي والوضع المرغوب، كما أنها يتم ممارستها للتحكم في تصورات عين مُتخذ القرار من خلال حجب الجوانب السلبية وإرجاعها للظروف الخارجية والتأكيد على الجوانب الإيجابية وإسنادها لأنفسهم".

٢/٩/١ تصورات إدارة الانطباع من وجهة النظر الرئيسية للمنظورات الأربعة (الاقتصادية، والنفسية، والاجتماعية، النقدية):

تعني منظورات علم النفس الاقتصادية والاجتماعية في المقام الأول بصورة الاستثمار، وتُركز على المحاولات الإدارية لإدارة تصورات المساهمين، وأصحاب المصلحة الماليين للأداء المالي (المعاطبة، ٢٠٢٠، ص ١٨)، بدلاً من محاولة تزويدهم بمعلومات إضافية مفيدة، فإذا نجح ذلك فإنه سوف يؤدي إلى سوء توزيع

(تخصيص) رأس المال علي المدي القصير، وقد يؤدي الي وجود عواقب اجتماعية وسياسية قد تواجه المنشأة (Brennan et al, 2013, P.113).

وفي هذا الجانب فإن المنظور النفسي من وجهة نظر المديرون الذين يتخذون قرارات إعداد تقارير المنشآت فقط علي أساس حسابات تكلفة المنفعة من وجهة النظر النفسية التي تأخذ العلاقات الاجتماعية المتأصلة في عين الاعتبار في سياق القرار (المعاينة، ٢٠٢٠، ص ٢٣)، وعلي ذلك فإن المنظورات القائمة علي أسس نفسية واقتصادية تتنافس وتتداخل جزئياً ويمكن تبرير الزيادة في ممارسات الإغفال باستخدام كل من العوامل الاقتصادية والنهج القائم علي النفسية لأنه يوفر بشكل انتهازى وجهة نظر أكثر ملاءمة عن أداء المنشأة ويأخذ في الاعتبار تحيز المستخدمين عن الإغفال (Melis, et al, 2017, P.8).

وعلي النقيض من ذلك فإن المنظور الاجتماعي يُنظر إلي إدارة الانطباع علي أنها تلاعب بتصورات مجموعة معينة من أصحاب المصلحة مثل (الموظفين، العملاء، الوكالات الحكومية) أو للاستجابة للضغط العام واهتمام وسائل الإعلام فيما يتعلق بقضية أو حدث مثير للجدل وذلك اتفاقاً مع نظرية الوكالة، ومن ناحية أخرى تقوم النظرية الشرعية علي فكرة وجود عقد اجتماعي بين المنشأة والمجتمع الذي تعمل فيه ويستخدم هذا العقد الاجتماعي لتمثيل العديد من القواعد والمعايير والقيم الاجتماعية التي يجب علي المنشأة الوفاء بها أثناء استمرارها في العمل في المجتمع، ثم يعتمد بقاء المنشأة إلي حد ما علي العمل ضمن حدود المعايير المجتمعية (Merkel-Davies, A, 2011, P.426).

وأخيراً فإن المنظور النقدي يتعلق بالحفاظ علي السلطة، ويركز علي المحاولات الإدارية للتأثير علي تصورات مُتخذ القرار لنفوذ المنشآت وسيطرتها، وإذا نجحت إدارة الانطباع فإن ذلك سيؤدي إلي الهيمنة، وفي سياق تقارير المنشآت تشير الهيمنة إلي عملية التأثير علي عقول مُستخدمي تقارير المنشأة بطريقة تقتعهم بدعم المنشآت بمحض إرادتهم (المعاينة، ٢٠٢٠، ص ١٩).

٣/٩/١ استراتيجيات إدارة الانطباع المُستخدمة في سياق السرد المُحاسبي:

وفقاً للأدبيات المتعلقة بإدارة الانطباع، فقد ذكرت دراسة (Boiral, 2016, P.755) أن المنشآت تُستخدم استراتيجيات مختلفة للتأثير علي تصورات مُتخذ القرار من أجل حماية صورتهم أو تحسينها، وتعد أساليب الاتصال هذه مهمة بشكل خاص عندما تواجه المنشآت ضغوطاً اجتماعية من المحتمل أن تهدد شرعيتها الاجتماعية مثل النقد الخارجي المرتبط بالآثار البيئية، واستكشفت استراتيجيات إدارة الانطباع التي تستخدمها المنشآت لتحسين شرعيتها الاجتماعية فيما يتعلق بالقضايا البيئية والطرق التي قد يستجيب بها مُتخذ القرار لمثل هذه الاستراتيجيات.

وتعد معرفة استراتيجيات إدارة الانطباع ودراستها جيداً قد تُسهل تحقيق مستوي متقدم في فهم وتفسير المعلومات التي تفصح عنها المنشآت في التقارير السردية وذلك لأن المعلومات المتحيزة تتعارض مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، (Silvia, 2017, P.610).

فهناك طريقتان من الممكن أن يستخدمهما المديرون في إدارة الانطباع في سياق السرد المحاسبي هما "الإخفاء"، و"الإسناد" (Jarbou, 2021, P.602).

فأما "الإخفاء" فيمكن تحقيقه إما عن طريق إخفاء الأخبار السلبية أو عن طريق إبراز أو اظهار الأخبار الإيجابية.

أما "الإسناد" فيتمثل في إسناد أو ارجاع سبب النجاح لهؤلاء المديرون وتحميل الفشل لظروف خارجة عن إرادتهم (Brennan et al, 2009, P.798)، (سعودي، ٢٠١٩، ص ١٢).

بالنسبة للاستراتيجيات الست الخاصة بالإخفاء فاثنتان منها تهدفان إلى إخفاء الأخبار السيئة إما عن طريق جعل النص أكثر صعوبة في القراءة (التلاعب في سهولة القراءة) أو عن طريق استخدام لغة مقنعة (التلاعب البلاغي)، وتستخدم الاستراتيجيات الأربع المتبقية للتأكيد على الأخبار الجيدة من خلال التلاعب بالمعلومات اللفظية أو العددية، والتركيز على الأداء المالي الجيد (التلاعب المواضيعي)، وكذلك من خلال التحيز البصري للطريقة التي يتم بها تقديم المعلومات (التلاعب البصري والهيكل)، أو عن طريق اختيار معايير الأداء المرجعية التي تظهر الأداء المالي الحالي بشكل إيجابي (مقارنات الأداء)، أو عن طريق استخدام طريقة انتقائية في الإفصاح عن رقم الربح الذي يظهر زيادة في الأرباح السنوية (اختيار رقم الأرباح) (الانتقائية) (Diouf et al, 2017, P.648).

أما الاستراتيجية السابعة والتي تتعلق بالإسناد فهي استراتيجية (إسناد الأداء) وتهدف إلى تحقيق منافع ذاتية للمديرين من خلال إرجاع النجاح إلى أسباب تتعلق بحسن إدارتهم، أما الفشل فيتم تحميله إلى ظروف خارجة عن إرادتهم، أو تحميله للإدارة السابقة (Soliman, 2021, P.89)، (Kanbaty et al, 2017, P.34).

٤/٩/١ كيفية الحد من الآثار السلبية الناتجة عن ممارسات إدارة الانطباع:

اهتم مجلس معايير المحاسبة المالية بجودة الإفصاح التقديري في تقارير الأعمال، كما أصدر مجلس معايير المحاسبة المالية تقرير اللجنة التوجيهية بعنوان تحسين تقارير الأعمال والرؤى لتعزيز الإفصاح الاختياري من خلال الحد من ممارسات استراتيجيات إدارة الانطباع التي قد تؤدي إلى سوء تخصيص رأس المال

واضعاف جودة التقارير المالية (Courtis et al, 2015, P.276).

ولكيفية الحد من هذه الآثار السلبية فقد اقترحت دراسة (سليم، ٢٠١٩) مدخل محاسبي ولنجاح هذا المدخل فقد ذكرت هذه الدراسة أنه لا بد من اتباع المقومات الآتية بهدف تخفيض مخاطر الإفصاح السري وتجنب ممارسات إدارة الانطباع التنظيمي ومن ثم تحسين جودة الإفصاح، وفيما يلي المقومات اللازمة لنجاح المدخل المحاسبي المقترح:

١/٤/٩/١ المقومات اللازمة لنجاح المدخل المحاسبي المقترح:

١- الاهتمام بأسلوب تحليل المحتوى النصي سواء باستخدام الطريقة اليدوية أو باستخدام البرامج الإلكترونية مثل Dedoose – MAXQDA – Nvivo- Atlas (سليم، ٢٠١٩، ص ١١٠).

٢- التركيز علي خصائص وجودة المعلومات السردية المحاسبية من حيث القابلية للقراءة والقابلية للفهم والموثوقية (سليم، ٢٠١٩، ص ١١٠).

٣- التركيز علي المعلومات المستقبلية، لأن التركيز علي المعلومات التاريخية فقط أقل فائدة لقرارات الاستثمار والتمويل، وفي نفس الوقت تُفصح الإدارة عن المعلومات التاريخية فقط لتُخفي الأداء الضعيف للمنشأة (سليم، ٢٠١٩، ص ١١٠).

٤- ضرورة وجود أو تبني إطار لعملية الإفصاح السري من قبل المنشآت علي أن يحدد هذا الإطار العناصر وشكل المعلومات السردية التي يلزم الإفصاح عنها بدلاً من عملية الإفصاح الاختياري لهذه المعلومات (سليم، ٢٠١٩، ص ١١٠).

٥- ضرورة إلزام المنشآت بفترات زمنية محددة لعرض التقارير السردية للأطراف الخارجية (سليم، ٢٠١٩، ص ١١٠).

٦- ضرورة خضوع الإفصاحات السردية لعملية المراجعة الخارجية لإضفاء الموثوقية علي نوعية هذه الإفصاحات المتمثلة في الإفصاحات المالية وغير المالية من قبل المستخدمين بالمنشأة (سليم، ٢٠١٩، ص ١١٠).

١٠/١ الدراسة التطبيقية

١/١٠/١ متغيرات الدراسة وأدوات القياس:

يمكن للباحثون عرض متغيرات الدراسة وأدوات قياسها لأغراض تحليل العلاقة بين المتغيرات على النحو التالي:

١/١٠/١: المتغير المستقل للدراسة (مبدأ الأهمية النسبية):

يتمثل المتغير المستقل محل الاهتمام بالدراسة الحالية في مبدأ الأهمية النسبية، فقد قام الباحثون بقياس الأهمية النسبية من خلال استعراض بعض القوائم المالية لعينة الدراسة ثم الاعتماد على مؤشر التثقيب عن النص في تفريغ واستخراج قيمة البنود من القوائم المالية ثم استخدام مؤشر تحليل المحتوى في تحليل وتصنيف بعض بنود قائمة المركز المالي لتحديد مدي أهميتها النسبية مقارنة بالبنود الأخرى ويتم قياس مستوى الإفصاح عن المخاطر بعدد العناصر التي تم الإفصاح عنها إلى إجمالي عناصر مؤشر الإفصاح، وقد اعتمد الباحثون في مؤشر تحليل المحتوى على تحديد الأهمية النسبية بناءً على ما يلي (الناغي، ٢٠١٧، ص ٢٨٦):

- إذا كانت قيمة العنصر إلى القيمة الأساسية أكثر من ١٠% ففي هذه الحالة يجب اعتبار هذا البند ذا أهمية خاصة في غياب دليل عكس ذلك.

- وإذا كانت القيمة ما بين ٥% و ١٠% في هذه الحالة يكون العنصر محلاً للتقدير والحكم الخاص على أهميته.

- وإذا كانت القيمة أقل من ٥% فإن العنصر يعتبر ضعيف الأهمية.

٢/١/١٠/١ المتغير التابع للدراسة:

يتمثل المتغير التابع للدراسة في إدارة الانطباع، ويتعلق بها المتغير استراتيجيات مختلفة قد تؤثر على تصورات مُتخذ القرار من أجل حماية صورتهم أو تحسينها، حيث يتمثل عدد تلك الاستراتيجيات في سبع استراتيجيات، ويمكن تقسيمهم إلى نوعين هما: (١) استراتيجية الإخفاء وتشمل ست استراتيجيات هما: استراتيجية التلاعب في سهولة القراءة، واستراتيجية التلاعب البلاغي، واستراتيجية التلاعب المواضيعي، واستراتيجية التلاعب البصري والهيكل، واستراتيجية مقارنات الأداء، واستراتيجية اختيار رقم الأرباح، (٢) أما استراتيجية الإسناد فتشمل استراتيجية واحدة وهي استراتيجية إسناد الأداء.

٣/١/١٠/١ المتغيرات الضابطة للعلاقة:

تتمثل المتغيرات الحاكمة في المتغيرات التي تؤثر على المتغير التابع، والتي تم إضافتها من أجل ضبط العلاقة بين المتغيرات التابعة والمتغيرات المستقلة في نماذج الانحدار، وأحياناً قد يطلق عليها المتغيرات الضابطة أو الرقابية، وقام الباحثون باستخدام العديد من المتغيرات الحاكمة والتي تم استخدامها كمحددات أو ثبت لها تأثير كبير على ادارة الانطباع للشركة وذلك في ضوء الدراسات السابقة (البربري وآخرون، ٢٠٢١، ص ٣٢٩)، وتتمثل هذه المتغيرات في حجم الشركة، ونسبة الرافعة المالية، ومعدل نمو المبيعات. وفيما يلي توضيح لكيفية قياس هذه المتغيرات الحاكمة من خلال الجدول التالي:

جدول رقم (١-١): المتغيرات الحاكمة

<u>المتغير</u>	<u>الرمز</u>	<u>التفسير</u>
حجم الشركة	Size	لو غار يتم القيمة الدفترية للشركة.
الرافعة المالية	LEV	وهي نسبة الديون الى اجمالي الأصول.
معدل نمو المبيعات	Growth	وهي نسبة التغير في المبيعات للسنة الحالية مقارنة بالسنة السابقة.

٢/١/١٠/١ نموذج تحليل العلاقة بين متغيرات الدراسة

نموذج اختبار الفرض الاحصائي للبحث:

في اطار ما تسعى إليه الدراسة من اختبار الفروض الاحصائية يمكن للباحثون صياغة نموذج اختبار الفروض الاحصائية للدراسة في ضوء العلاقات الفرعية المباشرة، ومن ثم يمكن للباحثون صياغة نموذج اختبار الفروض الاحصائية على النحو التالي:

$$REM = \beta_0 + \beta_1 Mat. + \beta_5 Size + \beta_6 Lev + \beta_7 Growth + \varepsilon \quad (1-1)$$

$$RM = \beta_0 + \beta_1 Mat. + \beta_5 Size + \beta_6 Lev + \beta_7 Growth + \varepsilon \quad (1-2)$$

$$TM = \beta_0 + \beta_1 \text{ Mat.} + \beta_5 \text{ Size} + \beta_6 \text{ Lev} + \beta_7 \text{ Growth} + \varepsilon \quad (1-3)$$

$$VSM = \beta_0 + \beta_1 \text{ Mat.} + \beta_5 \text{ Size} + \beta_6 \text{ Lev} + \beta_7 \text{ Growth} + \varepsilon \quad (1-4)$$

$$PC = \beta_0 + \beta_1 \text{ Mat.} + \beta_5 \text{ Size} + \beta_6 \text{ Lev} + \beta_7 \text{ Growth} + \varepsilon \quad (1-5)$$

$$CEN = \beta_0 + \beta_1 \text{ Mat.} + \beta_5 \text{ Size} + \beta_6 \text{ Lev} + \beta_7 \text{ Growth} + \varepsilon \quad (1-6)$$

$$PA = \beta_0 + \beta_1 \text{ Mat.} + \beta_5 \text{ Size} + \beta_6 \text{ Lev} + \beta_7 \text{ Growth} + \varepsilon \quad (1-7)$$

٣/١٠/١ نتيجة الدراسة التطبيقية

نتيجة اختبار الفرض الاحصائي للبحث:

يتنبأ الفرض الاحصائي الفرعي الثاني للدراسة بتحليل أثر تطبيق الأهمية النسبية على استراتيجية التلاعب البلاغي، ويمكن للباحثون تحليل تلك العلاقة من خلال تشغيل نموذج الانحدار رقم (٢-١) الخاص باختبار الفرض الاحصائي الفرعي الثاني، وذلك بالاعتماد على مستوى معنوية العلاقات واتجاهاتها بين المتغيرات، وفي هذا الشأن فقد أسفرت نتائج التحليل الاحصائي لتشغيل نموذج الانحدار رقم (٢-١) عن الجدول رقم (٢-١).

يتضح لدى الباحثون من خلال النتائج المعروضة بالجدول رقم (٢-١) الانخفاض النسبي بالقوة التفسيرية للنموذج حيث تبلغ ١٥.١%، ٢١.١% لكل من النموذج الأساسي والنموذج الكامل لتحليل العلاقة على التوالي، وهو ما يشير إلى أن المتغيرات المستقلة والحاكمة الموجودة بنموذج اختبار الفروض الاحصائية رقم (١-٢) للدراسة يمكنها تفسير التباين الكلي في استراتيجية التلاعب البلاغي كأحد استراتيجيات إدارة الانطباع بنسبة ١٥.١%، ٢١.١% على التوالي، وهي نتيجة جيدة تقترب من نظيرتها بالعديد من الدراسات ذات الصلة، وبالتالي فإن نموذج اختبار الفروض رقم (٢-١) يمكنه تفسير العلاقة بكفاءة بين المتغيرات الداخلة فيه، كما يتبين للباحثون ارتفاع ومعنوية قيم F للنماذج المختلفة حيث أنها تبلغ ٨.٨٣٦، ٣.٩٣٤ على التوالي وجميعها معنوية عند مستوى معنوية ٥%.

وبالنظر إلى نتائج العمود الأول (Panel A) يتبين للباحثون معنوية المتغير المستقل Mat. الخاص بتطبيق الأهمية النسبية حيث أن $\beta = -0.189$; $t = -2.972$ ($P\text{-Value} = 0.005 < 5\%$) كما أنه يحمل إشارة سالبة، وهو ما يشير إلى أن ارتفاع مستوى تطبيق مبدأ الأهمية النسبية يؤدي إلى انخفاض مستوى الاهتمام باستراتيجية التلاعب البلاغي كأحد استراتيجيات إدارة الانطباع حيث أكدت نتائج العمود الثاني (Panel B) النتيجة السابقة، حيث يتبين للباحثون معنوية المتغير المستقل Mat. الخاص بتطبيق مبدأ الأهمية النسبية في ظل وجود المتغيرات الحاكمة أيضاً حيث أن $\beta = -0.154$; $t = -2.376 > 2$; $P\text{-Value} = 0.022 < 5\%$)، كما أنه يحمل إشارة سالبة، وهو ما يشير إلى أن ارتفاع مستوى تطبيق مبدأ الأهمية

النسبية يؤدي إلى انخفاض مستوى الاهتمام باستراتيجية التلاعب البلاغي كأحد استراتيجيات إدارة الانطباع.

وتأسيباً على ذلك، يمكن للباحثون قبول الفرض الاحصائي الفرعي الثاني للدراسة على الشكل البديل التالي: يوجد تأثير عكسي معنوي لتطبيق مبدأ الأهمية النسبية على استراتيجية التلاعب البلاغي كأحد استراتيجيات ادارة الانطباع.

Variables	Dependent Variable (RM)					
	Panel A: Baseline			Panel B: Including control variables		
	Coef.	t-stat.	Sig.	Coef.	t-stat.	Sig.
Constant	1.505	4.141	0.000	-0.720	-0.728	0.471
Mat.	-0.189	-2.972	0.005	-0.154	-2.376	0.022
Size	--	--	--	0.136	1.871	0.069
Lev	--	--	--	1.722	1.162	0.252
Growth	--	--	--	0.988	0.576	0.568
N	45			45		
F-statistic	8.836***			3.934***		
Adj. R2	15.10%			21.10%		

Note: *** indicate statistical significance at the 5% level

١١/١ قائمة المراجع

١/١١/١ المراجع باللغة العربية:

- إسماعيل، أحمد مصطفى أحمد، "اعتبار الأهمية النسبية في المعايير المحاسبية وتأثيره علي القوائم المالية"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة جامعة عين شمس، العدد الرابع، ٢٠١٧، ص ص ١٢٧-١٣٨.
- الأرضي، محمد وداد، "الحد من مشاكل تطبيق الأهمية النسبية في ضوء تعديل تعريف الأهمية والتوجيه المهني المقترح"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة جامعة عين شمس، العدد الثاني، ٢٠٢١، ص ص ١٨٧-٢٤٢.
- المعاينة، بكر فحي، أثر إدارة الانطباع علي عوائد الأسهم السوقية في البنوك المدرجة في بورصة عمان، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، كلية الأعمال جامعة الإسراء الخاصة، الأردن، ٢٠٢٠.
- الناعي، محمود السيد، نظرية المحاسبة، بدون رقم طباعة، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، المنصورة، ٢٠١٧.
- خليل إبراهيم، زينب، مخاطر التدقيق والأهمية النسبية وأثرهم على عملية التدقيق، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، جامعة الموصل كلية الإدارة والاقتصاد، العراق، ٢٠١٨.
- سليم، عوض عوض علي محمد، "مدخل مقترح لتخفيض مخاطر الإفصاح السردى للحد من ممارسات الانطباع التنظيمي لمؤسسات الأعمال"، مجلة البحوث المالية والتجارية كلية التجارة جامعة بورسعيد، المجلد ٢٠، العدد الثالث، ٢٠١٩، ص ص ٩٥-١١٩.
- سعودي، سامح محمد، "محددات ممارسات إدارة الانطباع في سياق السرد المحاسبي: دراسة تطبيقية علي الشركات المسجلة بسوق الأوراق المالية المصرية"، مجلة البحوث المحاسبية كلية التجارة - جامعة طنطا، المجلد السادس، العدد الأول، ٢٠١٩، ص ص ١-٦٤.
- عبد التواب، محمد عزت، "أثر الإرشادات الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB علي تحسين قرارات الإدارة بشأن تطبيق مفهوم الأهمية النسبية في التقارير المالية"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة جامعة عين شمس، المجلد ٢٤، العدد الأول، ٢٠٢٠، ص ص ٥٢١-٥٦٦.
- عبد اللطيف، محمد أبو طالب، "تأثير أحكام الأهمية النسبية وفقاً لبيان الممارسة IASB/2 في الخصائص التعزيزية للمعلومات المحاسبية لرفع جودة الإفصاح المحاسبي"، مجلة الدراسات المستدامة، الجمعية العلمية للدراسات التربوية المستدامة، المجلد الثالث، العدد الرابع، ٢٠٢١، ص ص ٦٤٨-٦٨٦.

- Alibhai, S. (2018), Wiley 2018 Interpretation and Application of IFRS Standards. **John Wiley and Sons**, Incorporated.
- Alvarez P., (2018), Judging the materiality in the financial statements, IASB Recommendations, **Accounting and taxation**, CEF, 423.
- Baumüller, J., Schaffhauser-Linzatti, MM, (2018), "In search of materiality for nonfinancial information—reporting requirements of the Directive 2014/95/EU", **Nachhaltigkeits Management Forum**, Vol.26, PP.101-111.
- Boiral. O, (2016), Accounting for the unaccountable: Biodiversity reporting and impression management, **Journal of Business Ethics**, Vol.135, No.4th, PP.751-768.
- Brennan, Niamh M, S.& Encarna, G-S, and Aileen Pierce, (2009), "Methodological Insights Impression management Developing and illustrating a scheme of analysis for narrative — disclosures a methodological note" , **Accounting, Auditing& Accountability Journal**, Vol.22, No.5th, PP.789- 832.
- Brennan, Niamh .M, S.& Doris M. Merkl-Davies, (2013), The Routledge Companion to Accounting Communication, 1st Edition, **Bangor University, UK**.
- Cameron. R, (2014), "Applying the Materiality Concept: The Case of Abnormal Items", **Corporate Ownership and Control**, Vol.12, No.1st, PP.428-437.
- Chen, S. and Tsay, B., (2017), "Refer to Materiality as a Legal Concept", **The Journal of Corporate Accounting & Finance**, Vol. 28, No.2nd, PP.55-61.
- Courtis John, S.& Sidney Leung, S. & Lee Parker,(2015), "Impression Management Through Minimal Narrative Disclosure in Annual Reports", **The British Accounting Review**, Vol.47, No.3rd, PP. 275- 289.
- Deloitte, (November 2018), "IFRS in Focus: IASB Amends the Definition of Material".

- Dennis, M. Patten, Michelon G. S.& Charles H. Cho and, (2012), "Impression Management in Sustainability Reports: An Empirical Investigation of the Use of Graphs", **Accounting and the Public Interest**, Vol.12, No.1st, PP. 16-37.
- Depoers. F, S.& Tiphaine. J, (2021), "Corporate tax disclosure and impression management", **Association de Recherches et Publications en Management**, Vol.38, No.3rd, PP. 143-164.
- Diouf, D., & Boiral, O, (2017), "The quality of sustainability reports and impression management: A stakeholder perspective", **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, Vol.30, No.3rd, PP.643-667.
- **International Accounting Standards Board (IASB)**, (2013), Discussion Forum – Financial reporting disclosure: Feedback statement. **The International Financial Reporting Standard Foundation**, May, PP. 1 – 44.
- **International Accounting Standards Board (IASB)**, (2014) STAFF PAPER: Disclosure Initiative: Materiality, November.
- **International Accounting Standards Board (IASB)**, (2015), IFRS Practice Statements, Application of Materiality to Financial Statements, Oct, 2015.
- **International Accounting Standards Board (IASB)**, (2018a), Definition of Material Proposed Amendments to IAS 1 and IAS 8, London: IASB, PP. 1-8.
- **International Financial Reporting Standards (IFRS)**, (October 2018), "Definition of Material Amendments to IAS 1 and IAS 8", PP. 1-8.
- Jarboui, A., S.& Sourour, H., (2021), "CSR or social impression management? Tone management in CSR reports", **Journal of Financial Reporting and Accounting**, Vol.20, No.3rd-4th, PP.599-617.
- Jordi, Morros Ribera, (2017), "Materiality in sustainability reporting: multiple standards and looking for common principles and measurement", The case of the seven biggest groups in Spain, **European Accounting and Management Review**, Vol.4, No.1st, PP.108-147.

- Kanbaty, Majid H., (2017), Infographics in corporate sustainability reports: providing useful information or used for impression management?, **MSC**, Macquarie University in Sydney Australia.
- Kegalj, G., (August 2019), "Applying Materiality When Preparing Financial Statements", KPMG.
- KPMG, (2014), "Sustainable Insight The essentials of materiality assessment", PP.1-19.
- Makanza. R, (2019), A Comparative Analysis of the Materiality Concept in Accounting and Auditing, **MsC**, University of Johannesburg.
- Mäkelä. H. S.& Jenni. P,(2019), "Matter of opinion Exploring the socio-political nature of materiality disclosures in sustainability reporting", **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, Vol.32, No.4th, PP.1043-1072.
- Melis. A, S.& Michael. J, and Simone. A, (2017), "Impression Management and Retrospective Sense-Making in Corporate Annual Reports: Banks' Graphical Reporting During the Global Financial Crisis", **International Journal of Business Communication**, Vol.57, No.4th, PP. 1-39.
Available At:
- Merkl-Davies, Doris M. ,S. Niamh M. Brennan, (2011), "A Conceptual Framework of Impression Management: New insights from psychology, sociology, and critical perspectives", **Accounting and Business Research** ,Vol.41, No.5th,PP.415-437.
- Mujic. M, S.& Chin Yee.T, (2016), "Missing Relevant Disclosures or too much Irrelevant Disclosures: A case study on the concept of materiality". A case study on the concept of materiality, **MSC**, Gothenburg University Publications Electronic Archive.
- Pesci, C. S.& Luca. F, Alice. M, Silvia. T and Teerooven. S, (2020), " Can Graphs in Sustainability Reports Actually Manage Impressions? An Analysis from the Investors' Perspective", **Accounting, Accountability and Society**, Vol. 10. No.2nd, PP.225- 243.

- Phonsumlissakul. K, Juthathip. A, (2021), "Guidance is Not Always Better: The Effect of Structured Guidance and Skepticism on Auditors' Planning Materiality", **Thammasat Review**, Vol.24, No.1st, PP.19-36.
- Silvia, Sandulescu -Maria, (2017), "Impression management – an international perspective", **Journal of Audit Financiar**, Vol.148, No.4th, PP.605- 612.
- Soliman, Ahmed M. M., .Ayah, (2021), "Narrative Reporting and Corporate Managers' Impression Management Practices", **Scientific Journal of Business and Environmental Studies**, Vol.12, No.1st, PP. 80-108.
- Solomon, Jill F, Solomon A. S.& L. Joseph. Nathan, and Norton, Simon. D, (2013), "Impression management, myth creation and fabrication in private social and environmental reporting: Insights from Erving Goffman", **Accounting, Organizations and Society**, Vol.38, No.3rd, PP. 195 – 213.
- Wang, J., (2016), "Literature review on the impression management in corporate information disclosure", **Modern Economy**, Vol.7, No.6th, PP.725–731.