



P-ISSN: 2789-1240 E-ISSN:2789-1259

NTU Journal for Administrative and Human Sciences

Available online at: <https://journals.ntu.edu.iq/index.php/NTU-JMS/index>



## Disclosure of the Activities of the Operating Sectors in Iraqi Companies with Branches in Accordance with the International Standard IFRS 8 by Application to the Subsidiary of the General Company for Northern Cement

1<sup>st</sup> , Researcher Mohamed Abed Khalil <sup>1</sup> , 2<sup>nd</sup> Asst. Prof. kubraa Muhammad Taher Hamoudi<sup>2</sup>

1. University of Mosul , College of Administration and Economics, Accounting .
2. University of Mosul , College of Administration and Economics, Accounting .

### Article Information

**Received:** 11 . 01 . 2024  
**Accepted:** 25 . 01 . 2024  
**Published online:** 01 . 12 . 2024

### Corresponding author:

Name: Mohamed Abed Khalil  
Affiliation; University of Mosul  
Email:mohamed.21bap139@student.uomosul.edu.iq

### Key Words:

keyword1, , IAS\IFRS.  
keyword2, Financial Reporting.  
keyword3, IFRS8.

### ABSTRACT

The study aims to demonstrate the importance of applying the International Financial Reporting Standards (IAS\IFRS), and to identify the extent of the ability of Iraq companies to apply international standards and to identify the obstacles that prevent this, it also aimed primarily to study the requirements of Iraq companies to adopt and apply the International Financial Reporting standards (IFRS8) related to by identifying the operating sectors and its role in measuring and disclosing them in sector report, and the extent of its ability to provide appropriate information that helps users of financial statements to make the right and appropriate decisions.

To achieve the objectives of the study and answer its questions, the researcher followed the deductive approach on the theoretical side, and the inductive approach on the applied side. Finally the study reached a set of conclusions, the most important of which are;

1. The adoption of the international Accounting and Financial Reporting Standards (IAS\IFRS), and thus further improve the quality of accounting information and enhance the role of integrity and financial control.
2. The application of the international Financial Reporting Standards (IFRS8) work to disclose the information that users need
3. Sector information is an essential management tool that enables management to monitor performance and allocate Resources and business strategy development.



THIS IS AN OPEN ACCESS ARTICLE UNDER THE CC BY LICENSE:  
<https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>

## الإفصاح عن أنشطة القطاعات التشغيلية في الشركات العراقية ذات الفروع

### وفقاً للمعيار الدولي IFRS8 بالتطبيق على معاونة

#### الشركة العامة للإسمنت الشمالية

أ. م. د. كبرى محمد طاهر حمودي  
كلية الإدارة والاقتصاد / قسم المحاسبة

جامعة الموصل

الباحث : محمد عبد خليل الطائي  
كلية الإدارة والاقتصاد / قسم المحاسبة

جامعة الموصل

### المستخلص

يهدف البحث إلى بيان أهمية تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية (IAS/IFRS)، والتعرف على مدى قدرة الشركات العراقية على تطبيق المعايير الدولية وتحديد المعوقات التي تحول دون ذلك. كذلك هدف بشكل أساسي إلى دراسة متطلبات الشركات العراقية لتبني وتطبيق معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS8) المتعلقة بتحديد القطاعات التشغيلية ودوره في القياس والإفصاح عنها في التقارير القطاعية، ومدى قدرته على توفير المعلومات الملائمة التي تساعد مستخدمي القوائم المالية إلى اتخاذ قراراتهم الصائبة والملائمة.

ولتحقيق أهداف الدراسة والإجابة على تساؤلاتها، قام الباحث بإتباع المنهج الاستنباطي في الجانب النظري، والمنهج الاستقرائي في الجانب التطبيقي. وأخيراً توصل البحث إلى مجموعة من الاستنتاجات، أهمها:

1. إن تبني الشركة العامة للإسمنت الشمالية لمعايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية (IAS/IFRS) سيعزز من مكانة الشركة اقتصادياً، ومن ثمّ زيادة تحسين نوعية المعلومات المحاسبية وتعزيز دور النزاهة والرقابة المالية.

2. إن تطبيق معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS8) يعمل على الإفصاح عن المعلومات التي يحتاج إليها المستخدمون، وكذلك يساعد تطبيق المعيار على فصل وتحديد القطاعات التشغيلية التي تحقق شروط الحدود الكمية والقياس والإفصاح عن المعلومات المالية.

3. تُعدّ المعلومات القطاعية أداة إدارية أساسية تمكن الإدارة من مراقبة الأداء وتخصيص الموارد ووضع إستراتيجيات الأعمال.

الكلمات المفتاحية: معايير الإبلاغ المالي الدولية (IAS/IFRS)، الإبلاغ المالي، معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS8)، القوائم المالية وفق معايير الإبلاغ المالي الدولية (IAS/IFRS).

## مقدمة البحث:

يُعدّ تطبيق معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية من الوسائل الرئيسة والأدوات الفعالة لإيصال نتائج الأعمال للمستخدمين في دعم قراراتهم، ولذلك زاد الاهتمام بها من قبل أصحاب الفكر والاختصاص من أكاديميين ومهنيين في مجال المحاسبة والمراجعة حول أهمية معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية.

ونتيجة لانتفاخ الوحدات الاقتصادية العراقية على الأسواق العالمية والتطورات الكبيرة التي شهدتها جميع النواحي الاقتصادية والتكنولوجية والعلمية في هذه البيئة والأسواق العالمية، لذلك أصبح واجباً على هذه الوحدات بتطبيق وتنفيذ المعايير الدولية للإبلاغ المالي لتقديم قوائم تتضمن إفصاحات تلائم وتدعم مبدأ الشفافية وتعمل على زيادة ثقة المستخدمين بالمعلومات "المالية وغير المالية"، فضلاً عن القياس الذي يتماثل مع ما تتطلبها السياسات المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP)<sup>(1)</sup> بهدف الوصول إلى التقارب الدولي في إعداد الكشوفات المالية والقوائم المالية، وبسبب الخسائر الكبيرة التي تتحملها الوحدات الاقتصادية والتي لا ترغب في الإفصاح عنها، مما يؤدي إلى انخفاض مستوى الإفصاح في التقارير والقوائم المالية التي يحتاجها المستخدمون، ومن هنا ظهرت الحاجة لاستخدام معيار دولي يحد من هذه الحالة وهو معيار الإبلاغ المالي الدولي للقطاعات التشغيلية (IFRS 8) للوصول إلى القياس والإفصاح الملائمين.

ونتيجة لما توفره هذه المعايير من توحيد للقوائم المالية، والموثوقية، والقابلية للمقارنة، فإن اعتمادها يعد حدثاً مهماً في تاريخ المحاسبة، ولإيجاد لغة محاسبية موحدة دولياً يجب اعتماد معايير موحدة في جميع الدول من أجل الحد من عدم التناسق للمعلومات وتقليل البيانات المالية، ومن ثم تقليل كلف إعداد التقارير المالية وتقديم معلومات تتصف بالجودة العالية وأكثر شفافية، وهو الهدف الرئيس لمعايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية.

وهدف البحث بالدرجة الأساس إلى بيان تأثير تطبيق معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية وعلى نحو خاص تبني وتطبيق المعيار الدولي (IFRS 8) القطاعات التشغيلية في الشركة موضوع البحث .

## مشكلة البحث:

تتمثل المشكلة الأولى للبحث في إمكانية تحقيق التوافق بين بيئة الأعمال المحلية بكل متغيراتها مع بيئة الأعمال الدولية بما يسمح تبني معايير (IFRS) الذي من شأنه أن يعطي مؤشرات

---

(1) GAAP: هي قواعد ومعايير محاسبية متبعة على نطاق واسع مستخدمة في إعداد التقارير المالية، تستخدم مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً في الولايات المتحدة لضمان أن البيانات المالية لكل شركة متسقة وشفافة.

مالية أكثر مصداقية وعدالة، وكذلك ان ضعف القياس وانخفاض مستوى الإفصاح المحاسبي واعتماد الشركات الانظمة التقليدية في القياس والإفصاح عن معلومات الشركات الاقتصادية، تعد مشكلة تواجه هذه الشركات، اذ ان الشركة العامة للسمنت العراقية تمتلك عدد من المنتجات التي تحقق منها الإيرادات، لذلك يحتاج المستخدمون الى المزيد من المعلومات الإفصاحات حول اداء الشركة من اجل اتخاذ القرارات.

عليه يمكن صياغة مشكلة الدراسة بالتساؤلين الرئيسين:

- هل يُسهم تطبيق معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 8 للقطاعات التشغيلية على تقييم الأداء المالي للقطاعات التي يتم الإفصاح عنها على انها تمثل قطاعات تشغيلية.
- هل الإفصاح عن المعلومات القطاعية والتقرير عنها وفق المعيار الدولي IFRS 8 لها انعكاس ايجابي على قرارات المستخدمين يساعد في التعرف على اداء الشركات الاقتصادية.

#### اهداف البحث:

- التعريف بمعايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية (IFRS) وتحديد متطلباتها وكيفية صياغتها.
- توضيح مدى أهمية معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS) وأهمية تبني المعايير وتطبيقها في الشركات العراقية.
- تسليط الضوء على المعايير العراقية ( القواعد المحاسبية ) ومقارنتها مع المعايير الدولية ومعرفة ما هو المطبق منها وغير المطبق.
- استخدام معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 8 لتوفير القياس والإفصاح الملائمين.
- دراسة متطلبات تطبيق الشركات العراقية معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS8) المتعلقة بتحديد القطاعات التشغيلية والإفصاح عنها في التقارير القطاعية.
- دراسة وتحليل دور معيار القطاعات التشغيلية IFRS8 في توفير المعلومات التي يحتاجها المستخدمون والمهتمين بشؤون الشركة.
- بيان مدى قدرة المعيار الدولي IFRS 8 على تحديد وقياس القطاعات التي تستوفي الشروط والحدود الكمية والاختبار النهائي بـ 75%.

#### أهمية البحث:

يستمد البحث أهميته من أهمية المعايير الدولية للإبلاغ المالي، إذ يساعد البحث على توفير القياس الملائم للقطاعات كافة سواء كانت تلك القطاعات (تشغيلية أو تصنف على أنها قطاعات تشغيلية) وأيضاً الإفصاح على نحوٍ كامل ومنفصل عن القطاعات التشغيلية التي تحقق الأرباح وتتكبد الخسائر التي تقوم بأنشطة الأعمال، ومساعدة المستخدمين على اتخاذ

القرارات المهمة عبر توفير المزيد من المعلومات المهمة والضرورية، وبتطبيق هذا المعيار (IFRS 8) يساعد على تحديد ومعرفة القطاعات التشغيلية ذات الأهمية الكبيرة، فضلاً عن تقييم الأداء المالي للشركة مدار البحث ككل ولكل قطاع على نحو منفصل، وإن القطاعات التشغيلية تتميز بأهمية كبيرة من جهات عديدة سواءً داخلية أم خارجية، وأن الإفصاح عن المعلومات اللازمة عن القطاعات التشغيلية يُعدّ في غاية الأهمية كونها تتضمن معلومات مفيدة تساعد في اتخاذ القرارات وتقييم الأداء على نحو أفضل.

### **فرضية البحث:**

- استناداً لأهمية ومشكلة البحث، يمكن صياغة الفرضية الرئيسة للبحث على النحو الآتي:
1. إن الإفصاح عن المعلومات القطاعية والإبلاغ عنها له تأثير إيجابي في الشركات العراقية بما يحقق الفائدة لمستخدمي التقارير المالية.
  2. إن فصل وقياس القطاعات التشغيلية يساعد على "تقويم الأداء المالي لكل قطاع على نحو منفصل والإفصاح عن نتائج القطاعات التشغيلية التي تستوفي الحدود الكمية".
  3. إمكانية تطبيق شركات القطاع العام العراقية معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS8 الذي يُسهم في تطوير البيئة المحاسبية العراقية.

### **منهج البحث:**

1. **المنهج الاستنباطي:** لاستعراض الإطار النظري للبحث عبر الاستعانة بالرسائل والاطاريح الجامعية والوثائق الرسمية والدوريات والكتب، وكذلك بدراسة وتحليل الأفكار والآراء من المصادر والأدبيات ذات العلاقة بموضوع الدراسة.
2. **المنهج الاستقرائي:** استكمالاً لإطار البحث تم اتباع المنهج الاستقرائي لإنجاز الجانب العملي على البيانات والمعلومات التي تم الحصول عليها من الشركة محل البحث (الشركة العامة للسمنت الشمالية).

### **المحور الأول:- الإطار النظري**

#### **1-1 الإطار العام لمعايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية (IFRS/IAS)**

##### **1-1-1 تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية**

معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRS مطلوبة في أكثر من 140 دولة حول العالم ومسموح في تطبيقها في أكثر من دولة، بما في ذلك الهند والبرازيل وماليزيا وكوريا الجنوبية والاتحاد الأوروبي والفلبين وهونغ كونغ وتشيلي وجنوب أفريقيا ومجلس التعاون الخليجي وتركيا وروسيا وباكستان وسنغافورة وأستراليا. (عباس، 2022: 35)

إن السبب الرئيس في الحاجة إلى معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS) هو انفتاح الأسواق المالية الدولية على المستثمرين وتنوع الحافطة الاستثمارية الخاصة بالمستثمرين وحاجتهم إلى تقارير مالية تحمل طابع دولي تساعدهم على فهم تلك التقارير عند اتخاذهم للقرارات الاستثمارية، وإن لتطوير أنظمة الاتصالات العالمية وتكنولوجيا المعلومات كان لها دور كبير في إيجاد فرص استثمارية جديدة خارج المجال المحلي.

إن تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS) يكون في الغالب اختياريًا، بوصفها معايير إرشادية غير ملزمة دوليًا، أي أن التطبيق والامتثال لمعايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS) متروك للدول والشركات المعنية، إلا أن هناك بعض الدول تواجه ضغوط خارجية كبيرة للتحويل من المعايير المحلية إلى معايير الإبلاغ المالي الدولية، إذ تمثل الكثير من الدول إلى تطبيق المعايير الدولية للإبلاغ المالي بالزام من قبل المنظمات والهيئات الدولية (صندوق النقد الدولي، المنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية، البنك الدولي، الاتحاد الدولي للمحاسبين)، ويُعدّ البنك الدولي وصندوق النقد الدولي من أبرز اللاعبين الرئيسيين في أسواق رأس المال العالمية، هدفها الرئيس هو تشجيع وتحفيز التنمية الاقتصادية عبر إتاحة القروض للدول المؤهلة.

### 1-1-2 مفهوم معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS)

إن مصطلح معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS) يمكن أن تؤخذ من جانبين:

- **الأول كمفهوم ضيق**، إذ تُعدّ معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS) ترقيةً جديداً لمعايير المحاسبة الدولية لغرض تمييزها عن بعضها البعض.
- **الثاني كمفهوم واسع**، فإن معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS) تُعدّ تطوراً وامتداداً طبيعياً لمضمون ومحتوى ما صدر سابقاً وسيصدر مستقبلاً من معايير المحاسبة وتفسيراتها الصادرة والمصادقة من مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) ولجنة تفسيرات معايير الإبلاغ المالي الدولية، ويُعدّ هذا استمراراً في تطوير وتحديث المعالجات المحاسبية لتكون مواكبة ومستجيبة للتطورات التكنولوجية والمعلوماتية والاقتصادية لتحقيق أهداف المستخدمين (حمداوي، 2020: 128).

**وفي ضوء ذلك ندرج بعض التعاريف لمعايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS)**

- ✓ هي مجموعة واحدة من معايير المحاسبة عالية الجودة والمفهومة والقابلة للتنفيذ والمقبولة عالمياً تهدف إلى تحقيق الشفافية والمساءلة والكفاءة في الأسواق المالية حول العالم والعمل على خدمة المصلحة العامة عبر تعزيز الثقة والنمو والاستقرار المالي طويل الأجل في الاقتصاد العالمي (IFRS, 2018: 2).

✓ تُعدّ بمثابة" نماذج أو إرشادات عامة تؤدي إلى توجيه وترشيد الممارسات العملية في مجال المحاسبة والتدقيق، وهي بهذا المعنى تمتلك صفة إرشادية عامة وتقدم الأسس المناسبة للإجراءات العملية (القاضي وحمدان، 2000: 33).

### 1-1-3 أهداف تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية

الهدف الأساس لمعايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS) هو تحقيق التوافق للمعايير المحاسبية بين مختلف دول العالم لتسهيل عملية مقارنة أداء الشركات عبر الدول، وهي أيضاً ترتبط بإنتاج تقارير مالية على مستوى شركات كل دولة على حدة من أجل نشر تقارير مالية محلية وليست دولية.

وبناءً على ذلك يمكن للمعايير المحاسبية أن تحقق مجموعة من الأهداف من بينها

(يوحنا، 2023: 165):

1. العمل على التحسين والتنسيق بين الأنظمة والقواعد والإجراءات المحاسبية المرتبطة بإعداد وعرض القوائم المالية.
2. التأكيد على أن البيانات المالية المنشورة قد أعدت وعرضت بما يتفق مع المعايير الدولية والإفصاح عن ذلك.
3. تعزيز مقارنة البيانات المالية وتحسين شفافية الشركات، وزيادة جودة التقارير المالية، ومن ثم توفير فوائد أكبر للمستفيدين.
4. الاهتمام بالاحتياجات الخاصة للشركات الصغيرة والمتوسطة واقتصاديات الدول النامية فيما يخص تحقيق الهدفين الأول والثالث.
5. تخلق معايير المحاسبة التناغم دولي فيما يتعلق بتوحيد تطبيق القواعد والممارسات المحاسبية (لطفی، 2005: 366).

### 1-1-4 أهمية تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية

يرى الكثيرون من الباحثين والأكاديميين والمهتمين بمجال المحاسبة أن تبني وتطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRS أصبح أمراً لا بد منه، إذ إن تطبيق المعايير لها تأثير كبير على أداء الشركات على نحو عام، ولا سيما فيما يتعلق بمصالح الأطراف التي ترتبط مع تلك الشركات من ملاك، وممولين، وموظفين، وزبائن تجاريين، وحكومات، وجهات رقابية، ومنظمات، وغيرها، إذ تُعدّ معايير المحاسبة بمثابة مقاييس يتم بموجبها التعرف على مدى مصداقية البيانات المالية ودرجة تحققها للشفافية، لذلك لم يُعدّ تطبيق المعايير المحاسبية خياراً بيد الشركات، وإنما ضرورة إدارية ومالية واقتصادية، لذلك فإن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية الخاصة بالإبلاغ

المالي يضمن للشركات الحصول على مزايا عدة وفوائد، من أهمها (جبر، ذياب، 2021: 176) (نصيف، علي، 2021: 276):

1. تعد المعايير الدولية المتعلقة بالإبلاغ المالي أحد المرتكزات المهمة التي يستند إليها في إعداد القوائم المالية التي تكتسب صفة الموضوعية، ومن ثم فإن تطبيق معايير الإبلاغ المالي سيعزز كفاءة مخرجات النظام المحاسبي وموضوعيته، إذ إن موضوعية القياس في المحاسبة لا يمكن أن تتحقق إلا بوجود إطار نظري ومتكامل يحكم عملية التطبيق وأن عدم وجود المعايير سوف يؤدي إلى الفوضى المحاسبية، إذ إن الاختلافات ستكون كبيرة بين المحاسبين في معالجة الممارسات المحاسبية نفسها.
2. يؤدي تبني معايير الإبلاغ المالي إلى تغيير نظرة الكثير من الدول والهيئات المحاسبية التي اتجهت في الآونة الأخيرة للاهتمام في صياغة الضوابط والإجراءات المهمة من أجل تحديد أهداف المحاسبة والقوائم المالية.
3. تعمل معايير الإبلاغ المالي الدولية على إضفاء صفة الشفافية على حسابات الشركات مما يسمح بتدقيق القوائم المالية.
4. تعمل معايير الإبلاغ المالي الدولية على تحسين الإفصاح ولا سيما في الملاحق عبر توفير معلومات وصفية وكمية حسب القطاعات الجغرافية للشركات.
- تعمل معايير الإبلاغ المالي الدولية على نشر القوائم المالية التي تغطي مجالات زمنية معينة مما يسمح في الحصول على ضرورة في الوقت الملائم.

### 1-1-5 التوجه نحو تطبيق معايير محاسبية عالمية

نتيجة للتقدم الكبير وبروز ظاهرة العولمة الاقتصادية التي جعلت من العالم قرية صغيرة تلاشت بينها الحدود والحواجز وفي ظل الاختلاف والتنوع في الممارسات المحاسبية بين دول العالم. كان هناك تقدم كبير أيضاً نحو تطوير مجموعة واحدة من معايير المحاسبة الدولية عالية الجودة منذ أن تم استبدال IASB بـ IASB، إذ تم اعتماد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية من قبل الاتحاد الأوروبي، بينما الولايات المتحدة واليابان تسمح بالتبني الطوعي، والصين على حد قولها أنها تعمل نحو المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بوصفها أسواق رأس المال الرئيسة الوحيدة دون تفويض المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (مشكور، 2021: 43).

وفي عام 2018 هناك 144 دولة تقدمت بطلب استخدام المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لجميع الشركات المدرجة في البورصة، وكانت هناك 12 دولة أخرى تسمح باستخدام المعايير الدولية.



### 1-1-6 توجه العراق نحو تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS)

ألزم قانون البنك المركزي رقم (56) لسنة 2004 وقانون المصارف رقم (94) لسنة 2004، المصارف والشركات بوجوب اعداد البيانات المالية للمصارف الحكومية وشركات القطاع الخاص والمختلط وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية، فضلاً عن قانون سوق العراق للأوراق المالية رقم (74) لسنة 2004 الذي ألزم الشركات المدرجة في السوق بإعداد بياناتها المالية وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية.

ونظراً لانفتاح الاقتصاد العراقي على البيئة الدولية، وحاجة العراق إلى الاقتراض الدولي قام البنك المركزي العراقي بإلزام المصارف بعرض قوائمها المالية وفقاً لمعايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS) بداية من عام 2016 إضافة للنظام المحاسبي الموحد العراقي، وهي خطوة باتجاه مواكبة التطورات في مجال المحاسبة، والسعي لفتح السوق المالية العراقية على الأسواق المالية العالمية، وجذب الاستثمار ورؤوس الأموال الأجنبية وتحقيق التنمية الاقتصادية المنشودة، التي كان من الأجدر بمجلس معايير المحاسبة والتدقيقية العراقي أن يبادر ويتخذ مثل هذه الخطوة أو القيام بتكييف أو إصدار معايير محلية تتوافق وتتسجم مع معايير الإبلاغ المالي الدولية.

وفي عام 2016 عقد المجلس جلسته الأولى لمناقشة خطوات التحوّل لتبني وتطبيق معايير المحاسبة الدولية على نحو جزئي، وحدد عدد من المعايير المحاسبية والتدقيقية لغرض تطبيقها جزئياً، وفي جلسته الثانية المنعقدة بتاريخ 2017/4/5 حدد المجلس مجموعة من المعايير التي سيتم تبنيها خلال عام 2017، إذ قام المجلس باختيار (11) أحد عشر معياراً من معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS) والمعايير المحاسبية الدولية النافذة.

ثم انعقد المؤتمر العلمي الأول لجمعية العراقية للمحاسبين القانونيين في عام 2017 وبمشاركة فاعلة من قبل البنك المركزي العراقي وديوان الرقابة المالية والهيئة العامة للضرائب وبمشاركة أساتذة من ذوي الاختصاص من كافة الجامعات العراقية.

وفي عام 2019 تعاقد البنك المركزي العراقي مع إحدى الشركات الخدمة المهنية البريطانية وهي (Young\Ernst) وهي شركة متعددة الجنسيات ومقرها لندن، وتُعدّ إحدى الشركات المهنية الأربعة الكبرى في العالم، وبهذا تُعدّ الخطوة الأهم والصحيحة باتجاه الانفتاح الاقتصادي العراقي ودخوله الأسواق العالمية، كون الشركة تُعدّ من أكبر الشركات في مجال التدقيق الخارجي والمعروفة عالمياً، مما يعطي القوائم المالية الختامية للبنك المركزي مصداقية وشفافية عالية.

#### • القواعد المحاسبية المحلية الصادرة من مجلس المعايير المحاسبية العراقية

يُلاحظ من الاطلاع على القواعد المحاسبية المحلية، أن هناك عدد من المعايير المحاسبية الدولية تتطابق بأغلب مضامينها مع القواعد المحاسبية العراقية، وهذه المعايير هي: (23,21,14,12,11,10,7,2,1, 28, 29, 30, 38, 41)، إذ تشكل نسبة مقبولة مقارنة مع المعايير المحاسبية الدولية التي تمثل نسبة (46%) تقريباً من إجمالي المعايير التي أصدرتها لجنة المعايير المحاسبية الدولية، وتُعدّ هذه النسبة ذات تأثير كلي.

وهناك بعض القواعد المحاسبية العراقية تتطابق جزئياً بأحكام وقواعد بعض المعايير المحاسبية الدولية وتتمثل بالمعايير المرقمة (37,36,24,19,18,16) وهي ما نسبته (20%) من إجمالي المعايير الدولية، وتُعدّ ذات تأثير جزئي.

ويلاحظ أن هناك العديد من المعايير المحاسبية الدولية التي أوصى بإتباعها مجلس معايير المحاسبة الدولية (ISAB) لم تتطرق إليها القواعد المحاسبية وهذه المعايير هي (40,39,34,33,32,31,27,26,20,17) إذ بلغ عدد هذه المعايير (10) معايير محاسبية من أصل (30) معياراً محاسبياً تمثل نسبتها تقريباً (34%) من إجمالي المعايير المحاسبية الدولية. ويلاحظ أن القاعدة المحاسبية رقم (12) الأرباح والخسائر الرأسمالية الصادرة من مجلس المعايير المحاسبية العراقية، إذ خصص المجلس قاعدة خاصة بها، بينما لم يرد مثل هكذا مصطلح ضمن المعايير المحاسبية الدولية ولم يخصص معياراً خاصاً أو متخصص في هذا الموضوع (مشكور, 2017: 5).

#### • القواعد المحاسبية العراقية وما يقابلها من المعايير المحاسبية الدولية (IAS\IFRS)

تتمثل القواعد المحاسبية الصادرة في العراق وما يقابلها من المعايير المحاسبية الدولية بما يأتي (ديوان الرقابة المالية، 2011) ([www.iaca\\_iraq.org](http://www.iaca_iraq.org)) ([www.ifrs.org](http://www.ifrs.org)):

1. القاعدة المحاسبية رقم (1) بيان بشأن معيار قياس نتيجة النشاط لعقود الإنشاء، التي يقابلها المعيار الدولي (IAS11) عقود الإنشاء (المقاولات).
2. القاعدة المحاسبية رقم (2) الموجودات غير الملموسة، التي يقابلها المعيار الدولي (IAS 38) الموجودات غير الملموسة (المعنوية).
3. القاعدة المحاسبية رقم (3) رسملة كلف الاقتراض، والتي يقابلها المعيار الدولي (IAS 23) تكاليف الاقتراض.
4. القاعدة المحاسبية رقم (4) المحاسبة لأثار التغيير بأسعار العملة الأجنبية، والتي يقابلها المعيار الدولي (IAS 21) اثار التغيرات في اسعار صرف العملات.

5. القاعدة المحاسبية رقم (5) المخزون، والتي يقابلها المعيار الدولي (IAS02) المخزون.
  6. القاعدة المحاسبية رقم (6) الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالبيانات المالية والسياسات المحاسبية، والتي يقابلها المعيار الدولي (IAS01) عرض القوائم المالية.
  7. القاعدة المحاسبية رقم (7) كشف التدفق النقدي، التي يقابلها المعيار الدولي (IAS07) القاعدة المحاسبية رقم (8) المعلومات التي تعكس آثار التغير بالأسعار، التي يقابلها المعيار الدولي (IAS29) التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع.
  8. القاعدة المحاسبية رقم (9) الاحتمالات الطارئة والاحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العامة، والتي يقابلها المعيار الدولي (IAS10) الاحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية.
  9. القاعدة المحاسبية رقم (10) الإفصاح عن البيانات المالية للمصارف و المنشآت المالية، والتي يقابلها المعيار الدولي (IAS30) الإفصاح في القوائم المالية للبنوك والشركات المالية المشابهة.
  10. القاعدة المحاسبية رقم (13) المحاسبة عن ضريبة الدخل، والتي يقابلها المعيار الدولي (IAS12) ضرائب الدخل.
  12. القاعدة المحاسبية رقم (14) محاسبة الاستثمارات، والتي يقابلها المعيار الدولي (IAS28) المحاسبة عن الاستثمارات في الشركات الزميلة.
- واستناداً لما تقدم، يمكن القول أن التوافق المحاسبي للمعايير أكثر واقعية وقبولاً من التوحيد المحاسبي، ويعزو سبب ذلك إلى أن لكل دولة قواعدها المحاسبية واختلاف بيئتها الاقتصادية والثقافية والسياسية والتعليمية والدينية وأهدافها وفلسفتها في كيفية إدارة الموارد وحمايتها، وإن التوافق لا يعني إلغاء هذا الاختلاف بين الدول على العكس يجب أن يعترف به ويعمل على تسويته لتحقيق التوافق وتخفيض أوجه الخلاف الجوهرية بين معايير المحاسبة الدولية من جهة ومعايير المحاسبة المحلية من جهة أخرى.**

## **2-1 معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS)**

### **1-2-1 معيار الإبلاغ المالي IFRS 8 القطاعات التشغيلية**

تتبع أهمية الإفصاح عن معلومات القطاعات التشغيلية المختلفة للشركة، إذ إن هذه المعلومات تظهر المخاطر والعوائد المتعلقة بعمل الشركة عبر عرض المركز المالي والأداء حسب القطاعات التشغيلية، وكذلك عرض معلومات حول المنتجات التي تقدمها الشركة والمناطق الجغرافية التي تعمل فيها ومعلومات حول العملاء الرئيسيين للشركة، إذ تساعد هذه المعلومات مستخدمي القوائم والتقارير المالية على فهم أفضل لتقدير المخاطر المصاحبة لأداء

هذه القطاعات، ويحدد معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 8 ماهية المعلومات الواجب التقرير والإفصاح عنها حول القطاعات التشغيلية بحيث يتم الإفصاح عن المعلومات المفيدة لمستخدمي المعلومات المحاسبية دون الإسهاب المفرط في تقديم المعلومات والإفصاح عنها، إذ إن الإفراط والمبالغة في عرض المعلومات سيجعل حجم المعلومات المقدمة يشكل عبئاً على المستخدمين للمعلومات المحاسبية، وقد أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية في شهر تشرين الثاني/2006 هذا المعيار، الذي يحل محل معيار المحاسبة الدولي رقم (14) وهو ساري المفعول اعتباراً من 2009/1/1.

#### أولاً: المبدأ الاساس (هدف المعيار)

يجب أن تفصح المنشأة عن معلومات تمكن مستخدمي قوائمها المالية من تقييم طبيعة أنشطة الأعمال التي تقوم بها وآثارها المالية والبيانات الاقتصادية التي تعمل فيها.

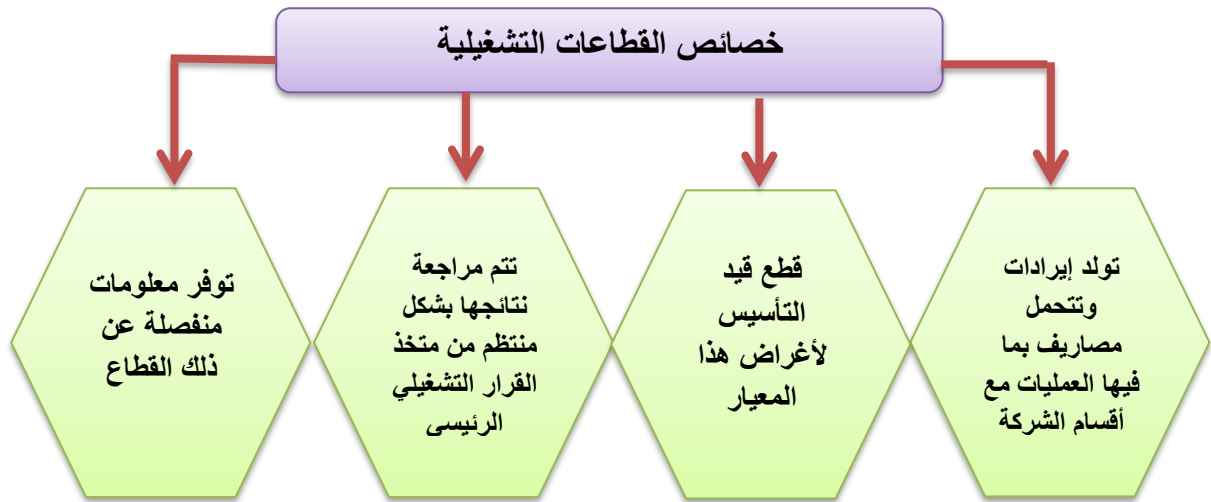
#### ثانياً: نطاق المعيار

1. القوائم المالية المنفصلة **Separate** أو المنفرد للمنشأة التي تتصف بما يأتي:
  - ✓ يتم تداول أدوات الدين أو الحقوق الملكية الخاصة بها في سوق عام (بورصة محلية أو أجنبية أو سوق تداول مباشر بما في ذلك الأسواق المحلية أو الإقليمية).
  - ✓ إذا كانت المنشأة تودع، أو التي بصدد إيداع، قوائمها المالية لدى هيئة للأوراق المالية أو هيئة تنظيمية أخرى بهدف إصدار أي نوع من أنواع الأدوات المالية في سوق عام.
2. القوائم المالية الموحدة لمجموعة لها شركة أم:
  - ✓ يتم تداول أدوات الدين العام أو حقوق الملكية بها في سوق عام (بورصة محلية أو أجنبية أو سوق تداول مباشر بما في ذلك الأسواق المحلية أو الأجنبية).
  - ✓ إذا كانت المنشأة تودع، أو بصدد إيداع قوائمها المالية الموحدة لدى هيئة أوراق مالية أو هيئة تنظيمية أخرى بهدف إصدار أية فئة من الأدوات المالية في سوق عام.
3. إذا قامت المنشأة غير ملزمة بتطبيق هذا المعيار بالإفصاح عن معلومات تتعلق بالقطاعات ولا تتسجم هذه الإفصاحات مع متطلبات هذا المعيار، فإنه لا يجوز وصف هذه المعلومات كمعلومات قطاعية.
4. إذا تضمنت التقارير المالية السنوية كل من البيانات المالية الموحدة لمنشأة أم (خاضعة لمتطلبات هذا المعيار) والبيانات المالية المفصلة للمنشأة الأم، فإن المعلومات حول القطاعات مطلوبة في القوائم المالية الموحدة فقط.

#### ثالثاً: التعريفات والمصطلحات الواردة في المعيار

القطاعات التشغيلية والقطاع التشغيلي هو جزء من المنشأة يتصف بما يأتي:

- يمارس نشاطاً تجارياً يولد إيرادات ويتكبد مصاريف بما فيها الإيرادات والمصاريف الناتجة عن العمليات مع أجزاء المنشأة الأخرى.
  - يتم مراجعة نتائجه التشغيلية على نحوٍ منتظم من قبل متخذ القرار التشغيلي الرئيس للمنشأة من أجل اتخاذ قرارات حول الموارد التي سيتم تخصيصها للقطاع وتقييم أدائه.
  - تتوفر معلومات منفصلة عن ذلك القطاع.
- ويمكن عدّ قطاع معين على أنه قطاع تشغيلي حتى لو لم يقوم بتوليد إيراد، فعلى سبيل المثال، يمكن عدّ عمليات بدء التشغيل قطاعات تشغيلية قبل اكتساب الإيرادات.



الشكل (8)

### خصائص القطاعات التشغيلية

الشكل: من إعداد الباحث بتصرف، بالاعتماد على المصدر المعايير الدولية للتقرير المالي (SOCPA).

- عند تحديد القطاعات التشغيلية يتم الاستعانة بالإرشادات الآتية:
1. لا تُعدّ جميع أجزاء المنشأة قطاعات تشغيلية، فعلى سبيل المثال قد لا يحقق المقر الرئيس للمنشأة أو بعض الدوائر الوظيفية إيرادات أو تحقق إيرادات عرضية غير مهمة، وبالتالي فهي لا تُعدّ قطاعات تشغيلية، ولأغراض هذا المعيار لا تُعدّ "خطط منافع ما بعد التوظيف" المتعلقة بالمنشأة قطاعات تشغيلية.
  2. يكون للقطاع التشغيلي عادة مدير يكون مسؤولاً على نحوٍ مباشر تجاه "متخذ القرار التشغيلي الرئيسي" وقد يكون المدير مسؤول عن أكثر من قطاع وفي بعض المنشآت قد يكون مدير القطاع معين هو نفسه متخذ القرار التشغيلي الرئيسي للمنشأة.
- القطاعات التي يتم التقرير عنها:

أولاً: يتطلب هذا المعيار التقرير على نحوٍ منفصل عن المعلومات حول كل قطاع تشغيلي من القطاعات التي تتصف بالشرطين الآتيين معاً:

1. القطاعات التي ينطبق عليها تعريف القطاع التشغيلي الوارد سابقاً، أو القطاعات الناتجة عن تجميع اثنين أو أكثر من القطاعات التشغيلية التي تظهر عادةً أداء مالي متماثلاً وطويل الأجل (مثل متوسط هوامش الربح الإجمالية طويلة الأجل) إذا كان لديها خصائص اقتصادية متشابهة، ويتم تجميع قطاعين تشغيليين أو أكثر في قطاع تشغيلي واحد إذا كان التجميع متوافق مع المبدأ الأساس الوارد في هذا المعيار، وكانت القطاعات ذات خصائص اقتصادية متشابهة وكانت القطاعات متماثلة في كافة الجوانب.

2. إذا استوفى القطاع التشغيلي واحد من الشروط الآتية:-

✓ إذا بلغت الإيرادات الداخلية (للقطاعات الأخرى داخل المنشأة) والخارجية (العملاء) 10% أو أكثر من إجمالي الإيراد الموحد للمنشأة ككل (الإيرادات الداخلة والخارجة) لكافة القطاعات التشغيلية.

✓ إذا بلغت نتيجة القطاع التشغيلي سواء ربحاً أو خسارة 10% أو أكثر من النتيجة مجتمعةً لكافة القطاعات التشغيلية من الربح أو النتيجة مجتمعةً لكافة القطاعات من الخسارة أيهما أكبر في مبلغهما المطلق.

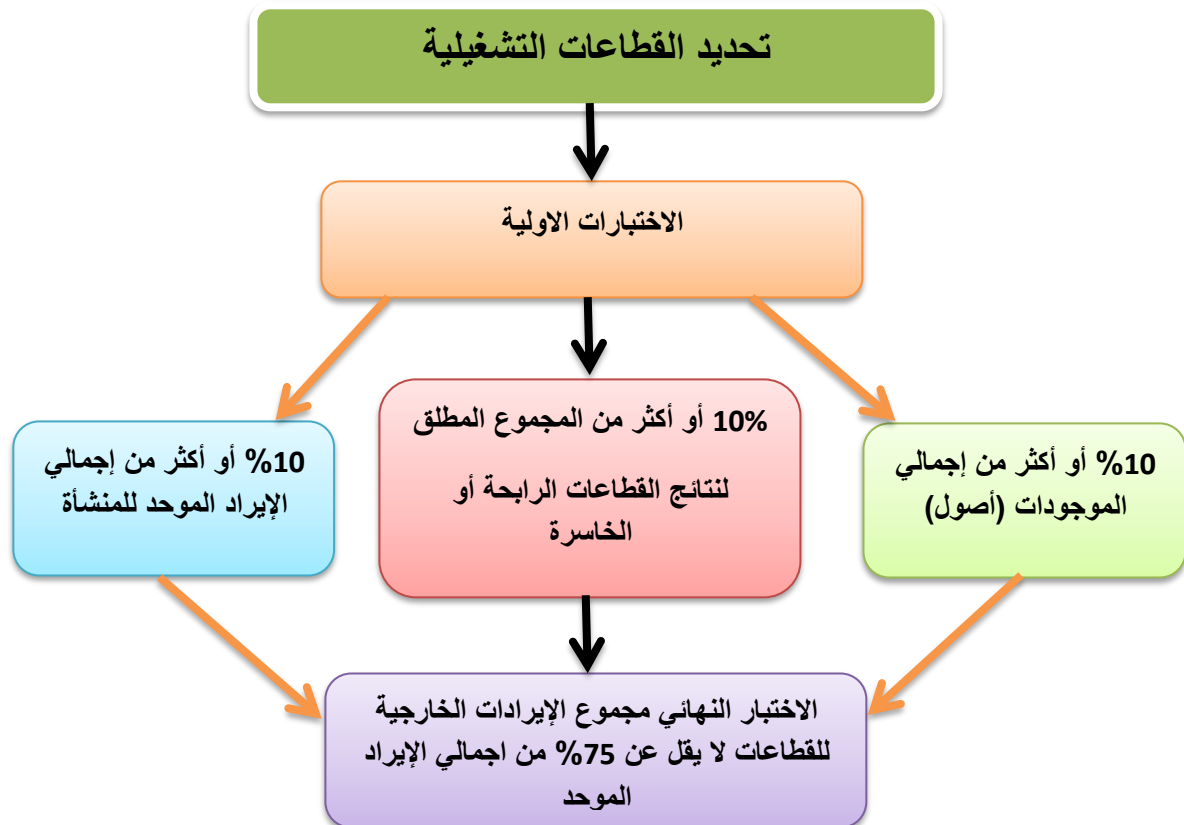
✓ إذا بلغت موجودات (الأصول) القطاع 10% أو أكثر من إجمالي موجودات كافة القطاعات التشغيلية للمنشأة ككل.

ويسمح المعيار لإدارة المنشأة الإفصاح والتقرير عن قطاع معين على نحوٍ منفصل حتى إذا لم يستوف أي من الشروط الثلاثة الأنفة الذكر إذا اعتقدت الإدارة بأن المعلومات حول ذلك القطاع ستكون مفيدة لمستخدمي البيانات المالية.

ثانياً: إذا كان مجموع الإيراد الخارجي الذي يتعلق بالقطاعات التشغيلية التي تقدم عنها التقارير أقل من 75% من إجمالي الإيراد الموحد (إيراد المنشأة ككل) فإنه يجب تحديد قطاعات إضافية على أنها قطاعات تقدم عنها تقارير حتى وإن كانت لم تستوف نسبة 10% الواردة في المعيار، على أن تشكل القطاعات المشمولة في التقارير ما مجموعه 75% على الأقل من مجموع الإيراد الموحد أو إيراد المنشأة.

ثالثاً: يجب دمج المعلومات حول النشاطات التجارية والقطاعات التشغيلية الأخرى التي لم تستوف شروط التقرير المنفصل عنها، أي غير المشمولة بالتقارير المالية على نحوٍ منفصل والإفصاح عنها ضمن فئة "كافة القطاعات الأخرى" وعلى نحوٍ منفصل عن القطاعات الأخرى.

رابعاً: إذا لم يستوفِ قطاع تشغيلي معين شروط التقرير المنفصل عن المعلومات المتعلقة به خلال الفترة المالية الحالية، في حين كان قد تم التقرير عن المعلومات الخاصة بهذا القطاع على نحوٍ منفصل عن الفترة المالية السابقة، وأن هذا المعيار يتطلب الاستمرار في الإبلاغ عن المعلومات حول ذلك القطاع على نحوٍ منفصل في الفترة الحالية إذا عدّت إدارة المنشأة هذا القطاع ذو أهمية متواصلة، والعكس صحيح مع الأخذ بالحسبان اعتبارات الكلفة/المنفعة في الإفصاح عن تلك المعلومات عن القطاع.



يوضح عملية تحديد القطاعات التشغيلية المهمة للمنشأة

المصدر: الشكل من اعداد الباحث بتصرف، بالاعتماد على المصدر المعايير الدولية للتقرير المالي (SOCPA).

رابعاً: الإفصاح: مفهومه، أهدافه، أهميته وفق معيار القطاعات التشغيلية

أ. مفهوم الإفصاح عن المعلومات القطاعية

نتيجة للتطور والتوسع في النشاط الاقتصادي، وظهور المشاريع الكبيرة الحجم على مستوى الأنشطة المتعددة التي تمارسها الشركات، وعلى المستوى الجغرافي، ظهرت الحاجة إلى الإفصاح عن المعلومات القطاعية، إذ أسهم الإفصاح في زيادة المعرفة لدى مستخدمي التقارير والقوائم المالية عن كل نشاط أو قطاع على حدة، الأمر الذي يتطلب إعداد وتقديم تقارير مالية تبين المعلومات التفصيلية عن الأنشطة التي يمارسها كل قطاع.

إن زيادة الاهتمام بالحصول على معلومات إضافية أكثر تفصيلاً، الأمر الذي جعل العديد من المحللين الماليين والمستثمرين يطالبون بالإفصاح عن المعلومات القطاعية، واستجابةً لطلباتهم فقد قامت العديد من المنظمات المهنية بإصدار المعايير المحاسبية التي تلزم بالإفصاح عن المعلومات القطاعية (محمد، أبوبكر، 2018: 89).

- في عام 1976 أصدر مجلس معايير المحاسبة الأمريكي (FASB) المعيار رقم (14) تحت عنوان ((التقارير المالية لقطاعات الشركات)).
- في عام 1997 تم استبدال المعيار رقم (14) بالمعيار (131) تحت عنوان ((الإفصاح عن قطاعات الشركات والمعلومات المرتبطة)).
- أصدرت لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) المعيار المحاسبي الدولي رقم (14) الذي تم تعديله عام 1997.

- في عام 2006 تم استبدال المعيار رقم (14) بالمعيار الدولي رقم (8)، إذ تتم عملية الإفصاح عن المعلومات القطاعية عبر تقسيم الشركة إلى عدد من القطاعات التشغيلية، ويقصد بالقطاع التشغيلي هو تلك الوحدة المستقلة داخل الشركة التي تحقق ربحاً محدداً، وتكون لها سجلات محاسبية خاصة بها ومنفصلة عن سجلات الشركة، التي يتم بموجبها تقييم أداء الوحدة وكفاءتها.

#### ب. أهداف الإفصاح عن المعلومات القطاعية

يكمّن الهدف الأساس من الإفصاح عن المعلومات القطاعية في الشركات في تقديم المعلومات عن القطاعات الأساسية ذات العلاقة بنشر المعلومات عن أنواع الأنشطة المختلفة التي تمارسها الشركة والظروف الاقتصادية التي تعمل بها.

ويُلاحظ أن هناك اتفاق للرأي بين المعيار المحاسبي الأمريكي (FASB131) ومعيار التقرير المالي الدولي (IFRS8) على أن الهدف الرئيس للإفصاح عن المعلومات القطاعية يكمن في مساعدة مستخدمي التقارير المالية حول:

1. الوصول إلى فهم أفضل لأداء الشركة متعددة الأنشطة.
2. العمل على تقدير أفضل عن العوائد والمخاطرة الخاصة بالشركة وتقدير التدفقات النقدية المستقبلية.
3. التوصل إلى رأي أفضل يستند على معلومات أكثر تفصيلاً عن الأداء الإجمالي للشركة ذات الأنشطة المتعددة.

#### ج. أهمية الإفصاح عن المعلومات القطاعية



1. الإفصاح عن المعلومات القطاعية يُساعد المستثمرين الحاليين والمرتقبين في اتخاذ القرارات الاستثمارية حول تخصيص مواردهم وأوجه استثمارها، وذلك عندما يكون هناك اختلاف في نسبة الربحية للقطاعات التشغيلية ودرجة نموها عبر المعلومات التفصيلية المنشورة، وهنا نلاحظ أن المعلومات المحاسبية عن القطاعات التشغيلية تكون لها قيمة أكبر وأكثر ملاءمة من المعلومات الإجمالية.

2. المعلومات القطاعية تُسهل وجود عملية رقابة أكبر على قرارات المدراء، وتعمل على تقليل تباين المعلومات بين المدراء وأصحاب الشركة، وكذلك تحسّن من كفاءة الأنشطة الاستثمارية للشركة.

3. المساعدة في تقييم أداء الشركة على نحو أفضل عبر عمل المقارنات بين أداء الشركة التي تعمل في قطاع معين مع شركات أخرى تعمل بالقطاع نفسه.

4. المساعدة على تحليل وتقييم التدفقات النقدية المتوقع حدوثها مستقبلاً.

5. المساعدة على تحسين دقة التنبؤات للأرباح التي يقوم بها المحللون الماليون لمساعدتهم في تقييم الوضع الحالي وتنبؤاتهم باتجاه الأسواق المالية مستقبلاً.

يجب على المنشأة الإفصاح عن معلومات تمكن مستخدمي قوائمها المالية من تقييم طبيعة الآثار المالية على أنشطتها التجارية والبيئة الاقتصادية التي تعمل بها، وبهذا الخصوص يتطلب المعيار الدولي (IFRS 8) الإفصاح عما يأتي لكل فترة تعرض بها قائمة الدخل الشامل:

أ. **معلومات عامة، وتشمل:**

- العوامل المستخدمة في تحديد قطاعات المنشأة المشمولة في التقارير المالية بما في ذلك أساس الهيكل التنظيمي (على سبيل المثال، ما إذا كانت الإدارة قد اختارت تنظيم المنشأة بناءً على الاختلافات في المنتجات أو المناطق الجغرافية أو البيئة التنظيمية، أو خليط من تلك العوامل، وما إذا كانت القطاعات التشغيلية قد تم تجميعها)
- أنواع المنتجات (سلع أم خدمات) التي يستمد كل قطاع تشغيلي مشمول في التقارير المالية إيراداته منه.

## ب. **معلومات حول الربح أو الخسارة والأصول والالتزامات**

1. يجب على المنشأة أن تقرر عن مقياس للربح أو الخسارة لكل قطاع يتم التقرير عنه، ويجب على المنشأة أن تقرر عن مقياس لمجموع الأصول والالتزامات لكل قطاع يتم التقرير عنه، إذا كانت هذه المبالغ يتم توفيرها على نحو منتظم لمتخذ القرارات التشغيلية الرئيس بالمنشأة، ويجب على المنشأة أيضاً أن تفصح عما يأتي لكل قطاع يتم التقرير عنه:

✓ الإيرادات من العملاء الخارجيين.

- ✓ الإيرادات من المعاملات مع القطاعات التشغيلية الأخرى للمنشأة نفسها.
  - ✓ إيراد الفائدة.
  - ✓ مصروف الفائدة.
  - ✓ الإهلاك والاستنفاد.
  - ✓ بنود الدخل والمصروف ذات الأهمية النسبية التي يفصح عنها.
  - ✓ حصة المنشأة في ربح أو خسارة المنشآت الزميلة والمشروعات المشتركة التي تتم المحاسبة عنها بطريقة حقوق الملكية.
  - ✓ مصروف أو دخل ضريبة الدخل.
  - ✓ البنود غير النقدية ذات الأهمية النسبية بخلاف الإهلاك والاستنفاد.
- ويتطلب هذا المعيار التقرير عن إيراد الفائدة على نحو منفصل عن مصروف الفائدة (عدم إجراء مقاصة) لكل قطاع مشمول في التقارير المالية إلا إذا كانت معظم إيرادات القطاع من الفائدة وما لم يكن متخذ القرارات التشغيلية الرئيس يعتمد على نحو أساس على صافي إيراد الفائدة لتقييم أداء القطاع واتخاذ قرارات بشأن تخصيص الموارد للقطاع، وفي هذه الحالة يمكن للمنشأة عرض صافي إيراد القطاع من الفائدة مطروحاً منه مصروف الفائدة، على أن تفصح المنشأة عن قيامها بذلك.
2. على المنشأة الإفصاح عما يأتي لكل قطاع مشمول في التقارير المالية إذا كانت هذه المبالغ مشمولة ضمن أصول القطاع التي يراجعها أو تقدم إليه بوصفها معلومات على نحو منتظم، حتى وإن لم تكن مشمولة ضمن أصول القطاع:
- ✓ مبلغ الاستثمار في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة التي تتم محاسبتها باستخدام طريقة حقوق الملكية.
  - ✓ مبلغ الإضافات إلى الأصول غير المتداولة (طويلة الأجل) باستثناء "الأدوات المالية" والأصول الضريبية المؤجلة، وأصول منافع ما بعد التوظيف، والحقوق الناشئة بموجب عقود التأمين.

### المحور الثاني :- الجانب التطبيقي

يتطلب معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS8) من الشركة تحديد القطاعات باستخدام نهج الإدارة بما يتلاءم مع الطريقة التي تنظم بها الإدارة القطاعات داخل الشركة لاتخاذ قرارات التشغيل وتقييم الأداء، وسيحاول الباحث من تطبيق هذا المعيار على عينة الدراسة (الشركة

العامة للسمنت الشمالية) بالمعلومات والبيانات التي تم الحصول عليها من الشركة وتقرير ديوان الرقابة المالي لسنة 2013.

**أولاً: تحديد قطاعات التشغيل :** لتحديد القطاعات التشغيلية في عينة الدراسة يجب التأكد من توفر جميع المعايير الثلاثة الآتية:

- أ. تقوم بأنشطة الأعمال التي قد تحقق منها إيرادات وتتحمل المصروفات.
- ب. الذي تتم مراجعة نتائجها التشغيلية بانتظام من قبل صانع القرار التشغيلي الرئيسي.
- ت. الذي تتوفر عنه معلومات مالية منفصلة.

ولتطبيق هذه الشروط الرئيسة الثلاثة على عينة الدراسة عبر الهيكل التنظيمي للشركة فإن لديها خمسة معامل ولكل معمل هيكل خاص به، يتكون من مدير خاص وخطوط إنتاج ولكي نعد هذه المعامل هي قطاعات تشغيل حسب المعيار الدولي (IFRS8) يجب التأكد من توفر الشروط الثلاثة أعلاه على هذه المعامل.

• **معمل سمنت بادوش القديم**

**الجدول (1)**

**كشف مصروفات وإيرادات معمل بادوش القديم لسنة 2012**

**(000, دينار عراقي)**

البيان	الكمية	سعر بيع الطن الواحد	إيراد المبيعات	كلفة الطن الواحد	كلفة الإنتاج	الربح/ خسارة
خط الإنتاج	12	105	1,260	164	(1971)	-711516

• **معمل سمنت بادوش الجديد**

**الجدول (2)**

**كشف مصروفات وإيرادات معمل بادوش الجديد لسنة 2012**

**(000, دينار عراقي)**

البيان	الكمية	سعر بيع الطن الواحد	إيراد المبيعات	كلفة الطن الواحد	كلفة الإنتاج	الربح/ خسارة
خط الإنتاج	256	105	26880000	75791	(19402496)	7477504

• **معمل سمنت بادوش التوسيع**

**الجدول (3)**

**كشف مصروفات وإيرادات معمل بادوش التوسيع لسنة 2012**

**(000, دينار عراقي)**

البيان	الكمية	سعر بيع الطن الواحد	إيراد المبيعات	كلفة الطن الواحد	كلفة الإنتاج	الربح/ خسارة
خط الإنتاج	735	105	77175000	45765	(33637275)	43537725

• معمل سمّنت حمام العليل القديم

#### الجدول (4)

كشف مصروفات وإيرادات معمل حمام العليل القديم لسنة 2012

(000, دينار عراقي)

البيان	الكمية	سعر بيع الطن الواحد	إيراد المبيعات	كلفة الطن الواحد	كلفة الإنتاج	الربح/ خسارة
خط الإنتاج	27	105	2835000	329418	(8894286)	-6059286

• معمل سمّنت حمام العليل الجديد

#### الجدول (5)

كشف مصروفات وإيرادات معمل حمام العليل الجديد لسنة 2012

(000, دينار عراقي)

البيان	الكمية	سعر بيع الطن الواحد	إيراد المبيعات	كلفة الطن الواحد	كلفة الإنتاج	الربح/ خسارة
خط الإنتاج	104	105	10920000	164558	(1711032)	-6190032

#### الجدول (6)

شروط تحديد القطاعات

شروط تحديد القطاعات	بادوش القديم	بادوش الجديد	بادوش التوسيع	حمام العليق القديم	حمام العليق الجديد
الذي يقوم بأنشطة الأعمال التي قد تحقق منها إيرادات وتتحمل مصروفات	✓	✓	✓	✓	✓
الذي تتم مراجعة نتائجه التشغيلية من قبل صانع القرار التشغيلي الرئيس	✓	✓	✓	✓	✓
الذي تتوفر عنه معلومات مالية منفصلة	✓	✓	✓	✓	✓

## ثانياً: القطاعات التي يتم الإبلاغ عنها

بعد أن تم تحديد القطاعات التشغيلية في عينة الدراسة (الشركة العامة للسمنت الشمالية)، الآن سوف يتم تحديد القطاع الذي سيتم الإبلاغ عنه، وهو القطاع الذي يجب على الشركة الإفصاح عن المعلومات القطاعية المتعلقة به إذا توافر أحد الشروط أعلاه، إذ تُعدّ هذه الشروط (معايير كمية) تميّز بين القطاع التشغيلي الذي يجب التقرير عنه والقطاع الآخر الذي لا يجب التقرير عنه.

### 1. تحديد إجمالي إيرادات المبيعات والأرباح والخسائر والأصول من كل قطاع من القطاعات التشغيلية التي تتكون منها الشركة:

تم تحديد إجمالي إيرادات وأرباح كل قطاع تشغيلي في الشركة عبر الكشوفات التي تم إعدادها من قبل الباحث في الفقرة أولاً تحديد القطاعات التشغيلية بالاعتماد على المعلومات والبيانات التي تم الحصول عليها من الشركة بصورة مباشرة ومن تقرير ديوان الرقابة المالية لسنة 2013 للشركة العامة للسمنت الشمالية.

أما بالنسبة للأصول الخاصة بكل معمل من معامل الشركة الخمسة التي تم التعرف عليها وتحديد كقطاعات تشغيلية فتم الحصول على المعلومات من الشركة لمعملين فقط من المعامل الخمسة كون البيانات والمعلومات لبقية المعامل قد تعرضت للتلف نتيجة الاحتراق عند دخول عصابات داعش الارهابية لمدينة الموصل، لذلك سوف نكتفي بعرض معلومات الخاصة بمعمل بادوش الجديد ومعمل بادوش التوسيع.

### 2. تحديد مدى توافر احد الشروط (الاختبارات) الكمية المطلوبة من اجل تحديد القطاعات التشغيلية الواجب الإبلاغ عنها:-

#### أ. اختبار الإيرادات:

إذ يتم تطبيق اول اختبار على القطاع التشغيلي الواجب الإبلاغ عنه في التقارير المالية القطاعية، فإذا بلغت نسبة إجمالي إيرادات القطاع 10% من إجمالي إيرادات القطاعات التشغيلية في الشركة ككل:

$$\text{نسبة إجمالي الإيرادات للشركة} = \text{إجمالي إيرادات الشركة} \times 10\%$$

$$= 104,070,015,000 \times 10\%$$

$$= 10,407,001,500$$

كشف اختبار الإيرادات

القطاعات	الإيراد لكل قطاع	مدى توافر الشرط	يمكن
----------	------------------	-----------------	------

الإبلاغ عنه			
لا	10,407,001,500 < 1,260,000	1,260,000	بادوش القديم
نعم	10,407,001,500 < 26,880,000,000	26,880,000,000	بادوش الجديد
نعم	10,407,001,500 < 77,175,000,000	77,175,000,000	بادوش التوسيع
لا	10,407,001,500 < 2,835,000,000	2,835,000,000	حمام العليل القديم
نعم	10,407,001,500 < 10,920,000,000	10,920,000,000	حمام العليل الجديد

#### ب. اختبار الأرباح والخسائر

بالنسبة إلى اختبار الأرباح والخسائر فإن القطاع التشغيلي الواجب الإبلاغ عنه يجب أن تبلغ نسبة الأرباح أو الخسائر المتحققة منه 10% أو أكثر من الأرباح أو الخسائر المجمعة من جميع القطاعات التشغيلية في الشركة ككل.

$$\begin{aligned} \text{نسبة إجمالي الأرباح (الجديد / التوسيع)} &= \text{إجمالي أرباح القطاعات} \times 10\% \\ 31,650,747,000 \times 10\% &= \\ 3,165,074,700 &= \end{aligned}$$

#### الجدول (8)

##### اختبار الأرباح والخسائر

أرباح القطاع - (م. تسويقية + م. إدارية)

القطاعات	الأرباح لكل قطاع	مدى توافر الشرط	يمكن الإبلاغ عنه
بادوش القديم	(891,532,047)	(891,532,047) > 3,165,074,700	لا
بادوش الجديد	3,637,161,893	3,637,161,893 < 3,165,074,700	نعم
بادوش التوسيع	32,511,742,18	32,511,742,180 < 3,165,074,700	نعم

	3,165,074,700	0	
لا	> (6,464,322,102) 3,165,074,700	) 6,464,322,102 (	حمام العليل القديم
لا	> (7750171042) 3,165,074,700	(7750171042)	حمام العليل الجديد

#### ت. اختبار الأصول

وفقاً لاختبار الأصول فإن القطاع التشغيلي الواجب الإبلاغ عنه والإفصاح عن المعلومات القطاعية في التقارير يجب أن تكون أصوله أكبر من نسبة 10% من إجمالي الأصول المجمعة من قطاعات الشركة، أما بالنسبة للمعلومات المالية الخاصة بكل معمل من معامل الشركة الخمسة التي تم التعرف عليها وتحديد كقطاعات تشغيلية فتم الحصول على المعلومات من الشركة لمعملين فقط من المعامل الخمسة كون البيانات والمعلومات لبقية المعامل قد تعرضت للتلف نتيجة الاحتراق عند دخول عصابات داعش الإرهابية لمدينة الموصل لذلك سوف نكتفي بعرض معلومات الخاصة بمعمل بادوش الجديد ومعمل بادوش التوسيع.

$$\begin{aligned} \text{نسبة إجمالي الأصول ( بادوش الجديد + التوسيع )} &= \text{إجمالي الأصول المجمعة} \times 10\% \\ &= 169,231,852,279,164 \times 10\% \\ &= 16,923,185,227,916 \end{aligned}$$

#### الجدول (9)

كشف اختبار الأصول (000,000, عراقي)

القطاعات	أصول القطاعات	مدى توافر الشرط	يمكن الإبلاغ عنه
بادوش القديم			
بادوش الجديد	40,280,516	16,923,185 > 40,280,516	نعم
بادوش التوسيع	128,951,335	> 128,951,335 16,923,185	نعم
حمام العليل القديم			
حمام العليل الجديد			

## الجدول (10)

شروط القطاعات التي يتم الإبلاغ عنها

شروط تحديد القطاعات	بادوش القديم	بادوش الجديد	بادوش التوسيع	حمام العليل القديم	حمام العليل الجديد
تبلغ إيراداتها المعلنة (الخارجية والداخلية) 10% أو أكثر من الإيرادات المجمعة الداخلية والخارجية لجميع قطاعات التشغيل	X	✓	✓	X	✓
إذا بلغت نتيجة القطاع التشغيلي سواءً ربحاً أو خسارة 10% أو أكثر من النتيجة مجتمعة لكافة القطاعات التشغيلية من الربح أو الخسارة أيهما أكبر في مبلغها المطلق	X	✓	✓	X	X
أصول القطاع هي 10% أو أكثر من الأصول المجمعة لجميع قطاعات التشغيل		✓	✓		

حسب الاختبارات (الشروط) الكمية الثلاثة التي تم إجراؤها على القطاعات التابعة للشركة فإن القطاع الذي يستوفي أحد الشروط فإنه يُعدّ من القطاعات التشغيلية التي يجب الإبلاغ عنها في التقارير المالية للشركة العامة للسمنت الشمالية وفقاً للفقرة 13 من معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS8) والقطاعات التي استوفت أحد الشروط أعلاه هي (بادوش القديم/ بادوش التوسيع/ بادوش الجديد/ حمام العليل القديم/ حمام العليل الجديد).

وبعد تحديد القطاعات التشغيلية عبر الاختبارات (الشروط) الكمية الثلاثة التي بموجبها ينبغي الإبلاغ عنها على نحو منفصل في التقارير المالية، فإنه يجب أن تبلغ إجمالي إيرادات هذه القطاعات التشغيلية 75% من إجمالي إيرادات الشركة، وتحسب النسبة كما يأتي:

$$\begin{aligned} \text{نسبة إجمالي إيرادات الشركة} &= \text{إجمالي إيرادات الشركة} \times 75\% \\ &= 119,070,000,000 \times 75\% \\ &= 89,302,500,000 \end{aligned}$$

كشف إيرادات القطاعات التشغيلية التي يجب الإبلاغ عنها

إيرادات القطاعات	القطاعات التشغيلية
1,260,000,000	بادوش القديم



26,880,000,000	بادوش الجديد
77,175,000,000	بادوش التوسيع
2,835,000,000	حمام العليل القديم
10,920,000,000	حمام العليل الجديد
<b>119,070,000,000</b>	<b>المجموع</b>

يُلاحظ من هذا الاختبار (الشرط) أن إجمالي إيرادات القطاعات التشغيلية (بادوش القديم/ بادوش الجديد/ بادوش التوسيع/ حمام العليل القديم/ حمام العليل الجديد) التي ينبغي الإبلاغ عنها هو (119,070,000,000) أكبر من (75%) من إجمالي إيرادات الشركة البالغ (89,302,500,000)، لذلك أصبحت هذه القطاعات التشغيلية الخمسة مستوفية لجميع الشروط التي نص عليها معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS8) ويمكن التقرير عنها على نحو منفصل في التقارير المالية للشركة العامة للسمنت الشمالية/ معاونة السمنت الشمالية.

أما في حالة كان إجمالي إيرادات القطاعات التشغيلية الواجب التقرير عنها أقل من (75%) من إجمالي إيرادات الشركة، ففي هذه الحالة يجب على الشركة تحديد قطاع تشغيلي يجب الإبلاغ عنه حتى إذا لم يحقق الشروط (الاختبارات) الكمية الثلاثة لكي يحقق (75%) على الأقل من إجمالي إيرادات الشركة حسب ما جاء في الفقرة 15 من المعيار الدولي للإبلاغ المالي الدولي (IFRS8).

ومن خلال ما تقدم، يُلاحظ أن الشركة العامة للسمنت العراقية/ معاونة السمنت الشمالية قد استوفت الاختبارات (الشروط) الرئيسة لمعيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS8) القطاعات التشغيلية في تحديد القطاعات وتم تحديد خمسة معامل تابعة للشركة لكي تكون قطاعات تشغيلية وهي (قطاع بادوش القديم/ قطاع بادوش الجديد/ قطاع بادوش التوسيع/ قطاع حمام العليل القديم/ قطاع حمام العليل الجديد)، وأن هذه القطاعات قد استوفت الشروط والمعايير الواردة في المعيار (IFRS8) الخاصة في تحديد القطاعات التي يمكن الإبلاغ عنها، على اعتبار أن هذه القطاعات تقوم بأنشطة الأعمال الرئيسة في الشركة التي تحقق إيرادات وتتكد المصروفات ويكون الإبلاغ عن المعلومات الجوهرية الخاصة بكل قطاع عبر التقارير الداخلية التي يتم عرضها على أصحاب القرار في الشركة التي من خلالها يتم تخصيص الموارد وتقييم الأداء عن كل قطاع تشغيلي من هذه القطاعات، وهذه المعلومات أيضاً يتم التقرير عنها إلى المستخدمين الداخليين والخارجيين.

نلاحظ مما تقدم في التطبيق العملي من هذا الفصل، أن عينة الدراسة (الشركة العامة للسمنت الشمالية) تمتلك عدداً لا بأس به من المقومات التي تساعد على تبني وتطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRS.

## **2- الاستنتاجات والتوصيات:**

### **أولاً: الاستنتاجات:**

#### **أ. الاستنتاجات الخاصة بالجانب النظري**

1. إن تبني الشركة العامة للسمنت الشمالية لمعايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية (IAS\IFRS) سيعزز من مكانة الشركة اقتصادياً، ومن ثم زيادة تحسين نوعية المعلومات المحاسبية وتعزيز دور النزاهة والرقابة المالية.
2. يواجه تطبيق معايير المحاسبة الدولية ولاسيما في البلدان النامية، ومن هذه التحديات (القوانين والتشريعات ومشكلات الترجمة والتكلفة المادية التي ترافق تطبيق المعايير كالتدريب والتأهيل والتطوير.....، وغيرها).
3. هناك مشكلة تعاني منها الشركة العامة للسمنت الشمالية وهي عدم قدرتها على التحول وتبني وتطبيق معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية بسبب: "الموارد البشرية المتمثلة بـ (الكوادر المحاسبية) غير مؤهلة بالشكل المطلوب ونقص في الوعي المحاسبي للكوادر الإدارية أيضاً المناط إليها العمل المحاسبي، وقلة المعلومات والدراسة الكافية عن معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية (IAS\IFRS)، وكل هذا يؤدي الى غياب الثقافة المحاسبية التي تُعدّ خطوة مهمة والركيزة الاساسية المؤهلة للمحاسبين.
4. تُسهم معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية (IAS\IFRS) في الفاعلية الاقتصادية، إذ يؤدي استخدام لغة محاسبية موحدة وموثوقة في إعداد القوائم المالية إلى خفض تكاليف إعدادها.
5. تواجه الكوادر المحاسبية الصعوبة في فهم معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية (IAS\IFRS) وكيفية تطبيقها في الجانب العملي لما تحتويه من تفاصيل ومعالجات محاسبية معقدة، فضلاً عن التعديلات والتغيرات التي تطرأ عليها وتحديثها بصورة مستمرة، التي تُعدّ عائق أيضاً أمام تطبيقها.

#### **ب. الاستنتاجات الخاصة بالجانب العملي**

1. عند تطبيق المعيار الدولي (IFRS8) فإنه يعمل على فصل وتحديد القطاعات التشغيلية التي تحقق الشروط (الحدود الكمية) والقياس والإفصاح عن المعلومات بشكل منفصل لكل

- قطاع وللشركة ككل، الأمر الذي يؤدي إلى مساعدة المستخدمين على تقييم الأداء المالي للقطاعات التشغيلية على نحو منفصل وللشركة على نحو عام.
2. عندما تطبق الشركة المعيار الدولي (IFRS8) فإنه يعمل على توفير القياس الملائم للعمليات المالية وفق استخدام السياسات المحاسبية التي ينص عليها المعيار.
3. إن فصل القطاعات يساعد على تحديد وقياس الأرباح والخسائر التي يتحملها القطاع، وكذلك المصروفات، ومن ثم فإن الإفصاح وفصل المعلومات لكل قطاع يساعد على تحديد القطاعات التي تسبب الخسائر، ومن ثم تقويم أدائها.

#### ثانياً: التوصيات

1. ضرورة تبني إدارة الشركة العامة للسمنت الشمالية سياسة واضحة تأخذ على عاتقها تقديم المعلومات المحاسبية وفقاً لمعايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية.
2. ضرورة تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية شكلاً ومضموناً كونها تمتلك عدد لا بأس به من عوامل تبني المعايير الدولية، وتكييف النظام المحاسبي الموحد على وفق معايير الإبلاغ المالي الدولية، ولمواكبة التطور المحاسبي فإنه لا بد من تطوير النظام المحاسبي الموحد وإعطائه صفة المرونة.
3. يتوجب على الجهات المهنية القائمة على مهنة المحاسبة حث شركات القطاع العام بتبني معيار (IFRS8) وتطبيقه لما له من أهمية في توفير معلومات أكثر تفصيلاً وملاءمة للمستخدمين، والسعي الدائم على تطبيق المعايير المحاسبية الدولية والإبلاغ المالي وإلزام شركات القطاع العام بتبنيها وتطبيقها.

#### المصادر

1. حسين، سطم صالح، (2016)، تأثير جودة الإبلاغ المالي في سياسات توزيع الأرباح وانعكاسه على القيمة السوقية للشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، اطروحة دكتوراه في المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، العراق.
2. الصفر، نور عبدالسلام ، (2021)، تأثير تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRSs على مخرجات النظام المحاسبي الموحد في العراق، رسالة ماجستير مالية وتدقيق، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العراق.
3. ناجي، ميادة جعفر، المعايير المحاسبية العراقية ومدى توافقها مع المعايير المحاسبية الدولية على تطوير الممارسات المحاسبية في العراق - دراسة مقارنة، مجلة المثنى للعلوم الادارية والاقتصادية، المجلد 2، العدد 3.
4. محمد، ابو بكر، عمر السر الحسن، زيتو عولا، (2018)، تقييم مستوى الإفصاح عن المعلومات القطاعية وفقاً لمعايير المحاسبية (دراسة تطبيقية)، مجلة تكريت للعلوم الادارية والاقتصادية، المجلد 2، العدد 42.
5. أحمد، عبدالله، إسراء علي، حنان صبحت، (2018)، القياس والإفصاح المحاسبي وفق معيار القطاعات التشغيلية، مجلة الجامعة العراقية، العدد (50 ج 2).
6. عبدالكاظم، محمد راضي، (2018)، مبررات التوافق مع المعايير المحاسبة الدولية في ظل التغيرات في البيئة العراقية، مجلة كلية مدينة العلم الجامعة، المجلد 10، العدد 1.
7. المشهداني، بشرى، (2019)، المداخل المعتمدة في صياغة المعايير المحاسبية في العراق وأهمية تفعيلها - دراسة ميدانية، بحث منشور.
8. داخل، فرحان، حسنين علي، عماد محمد، (2021)، طبيعة أنشطة قطاعات الأعمال التشغيلية وفقاً لمعيار الإبلاغ المالي الدولي (8)، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 13.
9. يوحنا، براء منير، محمد جميل، سنان زهير، تكامل تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRSs للأصول وتأثيرها على النظام المحاسبي الموحد للمصارف والشركات التأمين، مجلة تكريت للعلوم الادارية والاقتصادية، المجلد 19، العدد 61، الجزء 1، العراق.
10. سلمان، جاري، عامر محمد، احمد سعد، (2017)، توافق البيئة العراقية مع معايير المحاسبة الدولية (IFRS) وتأثيره في جودة المعلومات المحاسبية، المؤتمر العلمي والمهني الأول للجمعية العراقية للمحاسبين القانونيين، 18-19 تشرين الأول، بغداد، العراق.