



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 st , Researcher Mohamed Abed Khalil ¹ , 2 nd Asst. Prof. kubraa Muhammad Taher Hamoudi²

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.u
mosul.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/>

الافصاح عن انشطة القطاعات التشغيلية في الشركات العراقية ذات الفروع وفقاً للمعيار الدولي IFRS8 بالتطبيق على معاونية الشركة العامة للسمن트 الشمالية

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

جامعة الموصل

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

جامعة الموصل

المستخلاص

يهدف البحث إلى بيان أهمية تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولي (IAS/IFRS)، والتعرف على مدى قدرة الشركات العراقية على تطبيق المعايير الدولية وتحديد المعوقات التي تحول دون ذلك. كذلك هدف بشكل أساس 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 تساعده مستخدمي القوائم المالية إلى اتخاذ قراراتهم الصائبة والملائمة.

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

1. إن تبني الشركة العامة للسمن트 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. إن تطبيق معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS8) يعمل على الإفصاح عن المعلومات التي يحتاج إليها المستخدمين، وكذلك يساعد تطبيق المعيار على فصل وتحديد القطاعات التشغيلية التي تحقق شروط الحدود الكمية والقياس والإفصاح عن المعلومات المالية.
3. تُعد المعلومات القطاعية أداة إدارية أساسية تمكن الإدارة من مراقبة الأداء وتحصيص الموارد ووضع إستراتيجيات الأعمال.

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

مقدمة البحث:

يُعدّ تطبيق معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولي 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 الدولي.

ونتيجة لافتتاح 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 وتدعى مبدأ الشفافية وتعمل على زيادة ثقة المستخدمين بالمعلومات "المالية وغير المالية"، فضلاً عن القياس الذي ينماط مع ما تتطلبها السياسات المحاسبية المقبولة قبلاً عاماً (GAAP)⁽¹⁾ 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 المستخدمين، 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.

ونتيجةً 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 التناقض للمعلومات وتقليل البيانات المالية، ومن ثم تقليل كلف إعداد التقارير المالية وتقديم معلومات تتصرف بالجودة العالية وأكثر شفافية، وهو الهدف الرئيسي لمعايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولي.

وهدف البحث بالدرجة الأساس إلى بيان تأثير تطبيق معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولي وعلى نحوٍ 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 متتبعة على نطاق واسع مستخدمة في إعداد التقارير المالية، تستخدم مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً في الولايات المتحدة لضمان أن البيانات المالية لكل شركة متنسقة وشفافة.

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

عليه يمكن صياغة مشكلة الدراسة بالسؤالين الرئيسيين:

- هل يُسمح بتطبيق معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 8 للقطاعات التشغيلية على تقويم الأداء المالي للقطاعات التي يتم الإفصاح عنها على أنها تمثل قطاعات تشغيلية.
- هل الإفصاح عن المعلومات القطاعية والتقرير عنها وفق المعيار الدولي IFRS 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.
- تسلیط 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 المستخدمين 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 نحو 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، وتطبيق هذا المعيار (IFRS 8) يساعد على تحديد ومعرفة القطاعات التشغيلية ذات الأهمية الكبيرة، فضلاً عن تقويم الأداء المالي للشركة مدار البحث لكل وكل 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 يُعد 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 الرئيسية 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 الاستنابطي:** لاستعراض الاطار النظري للبحث عبر الاستعانة بالرسائل والاطارين الجامعي والوثائق الرسمية والدوريات والكتب، وكذلك بدراسة وتحليل الأفكار والأراء 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 للسمن الشمالي).

المحور الأول:- الاطار النظري

1-1 الإطار العام لمعايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولي (IFRS/IAS)

1-1-1 تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية

معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRS مطلوبة في أكثر من 140 دولة حول العالم ومسماة في تطبيقها في أكثر من دولة، بما في ذلك الهند والبرازيل وมาيلزيا 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 الدولي (IFRS) هو افتتاح الأسواق المالية الدولية على المستثمرين وتنوع الحافظة الاستثماري 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 الدولي (IFRS) يكون في الغالب اختيارياً، بوصفها معايير ارشادية غير ملزمة دولياً، أي أن التطبيق والامتثال لمعايير الإبلاغ المالي الدولي (IFRS) متترك للدول والشركات المعنية، إلا أن هناك بعض الدول تواجه ضغوطاً خارجية كبيرة للتحول من المعايير المحلية إلى معايير الإبلاغ المالي الدولي، إذ امتنع الكثير من الدول إلى تطبيق المعايير الدولية للإبلاغ المالي بـالالتزام من قبل المنظمات والهيئات الدولية (صندوق النقد الدولي، المنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية، البنك الدولي، الاتحاد الدولي للمحاسبين)، ويعود 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 الدولي (IFRS)

إن مصطلح معايير الإبلاغ المالي الدولي (IFRS) يمكن أن تؤخذ من جانبيين:

- **الأول كمفهوم ضيق، إذ تُعد معايير الإبلاغ المالي الدولي (IFRS) ترقىً جديداً لمعايير المحاسبة الدولية لغرض تمييزها عن بعضها البعض.**
- **الثاني كمفهوم واسع، فإن معايير الإبلاغ المالي الدولي (IFRS) تُعد تطويراً وامتداداً طبيعياً لمضمون ومحظى ما صدر سابقاً وسيصدر مستقبلاً من معايير المحاسبة وتقسيراتها الصادرة والمصادقة من مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) ولجنة تقسيرات معايير الإبلاغ المالي الدولي، ويعود هذا استمراً في تطوير وتحديث المعالجات المحاسبية لتكون مواكبة ومستجيبة للتطورات التكنولوجية والمعلوماتية والاقتصادية لتحقيق أهداف المستخدمين (حمداوي، 2020: 128).**

وفي ضوء ذلك ندرج بعض التعريف لمعايير الإبلاغ المالي الدولي (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 طويلاً 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 ارشادية عامة وتقدم الأسس المناسبة للإجراءات العملية" (القاضي وحمدان، 2000: 33).

3-1-1-3 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 (يونا، 2023: 165):

1. العمل على التحسين والتسيق 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 التباغم دولي فيما يتعلق بتوحيد تطبيق القواعد والممارسات المحاسبية (طفي، 2005: 366).

3-1-4 أهمية تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية

يرى الكثيرون من الباحثين والأكاديميين والمهتمين ب مجال المحاسبة أن تبني وتطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRS أصبح أمراً لابد منه، إذ إن تطبيق المعايير لها تأثير كبير على أداء الشركات على نحو عام، ولاسيما فيما يتعلق بمصالح الأطراف التي ترتبط مع تلك الشركات من ملاك، وممولين، وموظفين، وربائين 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 يُعد 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 المركبات 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 ومتكملاً 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 والقواعد 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 ضرورية 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 IASC بـ IASB، إذ تم اعتماد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية من قبل الاتحاد الأوروبي، بينما الولايات المتحدة واليابان تسمح بالبني الطوعي، والصين على حد قولها أنها تعمل نحو المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بوصفها أسواق رأس المال الرئيسة الوحيدة دون تقويض 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 المصادر رقم (94) لسنة 2004، المصادر والشركات بوجوب إعداد 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 لافتتاح الاقتصاد العراقي على البيئة الدولية، وحاجة العراق إلى الاقتراض الدولي قام البنك المركزي العراقي بإلزام المصادر 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، والسعى لفتح السوق المالية العراقية على الأسواق العالمية، وجذب الاستثمار ورؤوس الأموال الأجنبية وتحقيق التنمية الاقتصادية المنشودة، التي كان من الأجر بمجلس معايير المحاسبة والتدقيقية العراقي أن يبادر ويتخذ مثل هذه الخطوة أو القيام بتكييف أو إصدار معايير محلية تتوافق وتنسجم مع معايير الإبلاغ المالي الدولية.

وفي عام 2016 عقد المجلس جلسته الأولى لمناقشة خطوات التحول لتبني وتطبيق معايير المحاسبة الدولية على نحو جزئي، وحدد عدد من المعايير المحاسبية والتدقيقية لغرض تطبيقها جزئياً، وفي جلسته الثانية المنعقدة بتاريخ 5/4/2017 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 العراقي 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، وتعد إحدى الشركات المهنية الأربعة الكبرى في العالم، وبهذا تُعد الخطوة الأهم والصحيحة باتجاه الافتتاح الاقتصادي العراقي ودخوله الأسواق العالمية، كون الشركة تُعد 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**

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

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

ويلاحظ أن هناك العديد من المعايير المحاسبية الدولية التي أوصى بإتباعها مجلس معايير المحاسبة الدولية (ISAB) لم تطرق إليها القواعد المحاسبية وهذه المعايير هي (17, 20, 26, 27, 31, 32, 33, 34, 39, 40) 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.ifrs.org) (www.iaca_iraq.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) أثار التغييرات 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.
 - القاعدة المحاسبية رقم (7) كشف التدفق النقدي، التي يقابلها المعيار الدولي (IAS07)
 7. 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 والاحاديث اللاحقة لتاريخ الميزانية العامة، والتي يقابلها المعيار الدولي (IAS10) الاحاديث 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 وي العمل على تسويته لتحقيق التوافق وتخفيض أوجه الخلاف الجوهرى بين معايير المحاسبة الدولية من جهة ومعايير المحاسبة المحلية من جهة أخرى.

1-2 معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS)

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

تبغ 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 الأساس (هدف المعيار)

يجب أن تقصح المنشأة عن معلومات تمكن مستخدمي قوائمها المالية من تقويم 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 تتصرف 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 بصدده 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 بصدده إيداع قوائمها المالية الموحدة لدى هيئة أوراق مالية أو هيئة تنظيمية أخرى بهدف إصدار أية فئة من الأدوات المالية في سوق عام.

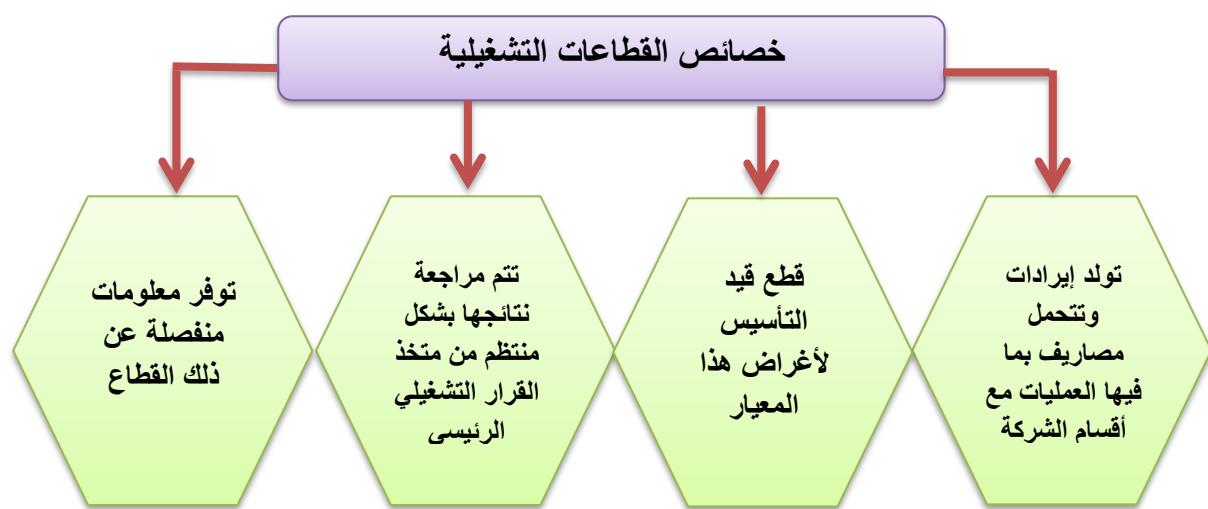
3. إذا قامت المنشأة غير ملزمة بتطبيق هذا المعيار بالإفصاح عن معلومات تتعلق بالقطاعات ولا تنسجم هذه الإفصاحات مع متطلبات هذا المعيار، فإنه لا يجوز وصف هذه المعلومات كمعلومات قطاعية.

4. إذا تضمنت التقارير المالية السنوية كل من البيانات المالية الموحدة لمنشأة أم (خاضعة لمتطلبات هذا المعيار) والبيانات المالية المنفصلة 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 يتصرف بما يأتي:

- يمارس نشاطاً تجاريًّا يولد إيرادات ويتكبد مصاريف بما فيها الإيرادات والمصاريف الناتجة عن العمليات مع أجزاء المنشأة الأخرى.
 - يتم مراجعة نتائجه التشغيلية على نحوٍ منظم من قبل متخذ القرار التشغيلي الرئيسي للمنشأة من أجل اتخاذ قرارات حول الموارد التي سيتم تخصيصها للقطاع وتقييم أدائه.
 - تتوافر 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 تُعد جميع أجزاء المنشأة قطاعات تشغيلية، فعلى سبيل المثال قد لا يحقق المقر الرئيسي للمنشأة أو بعض الدوائر الوظيفية إيرادات أو تحقق إيرادات عرضية غير مهمة، وبالتالي فهي لا تُعد قطاعات تشغيلية، ولأغراض هذا المعيار لا تُعد "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 بالشروطين الآتيين معاً:

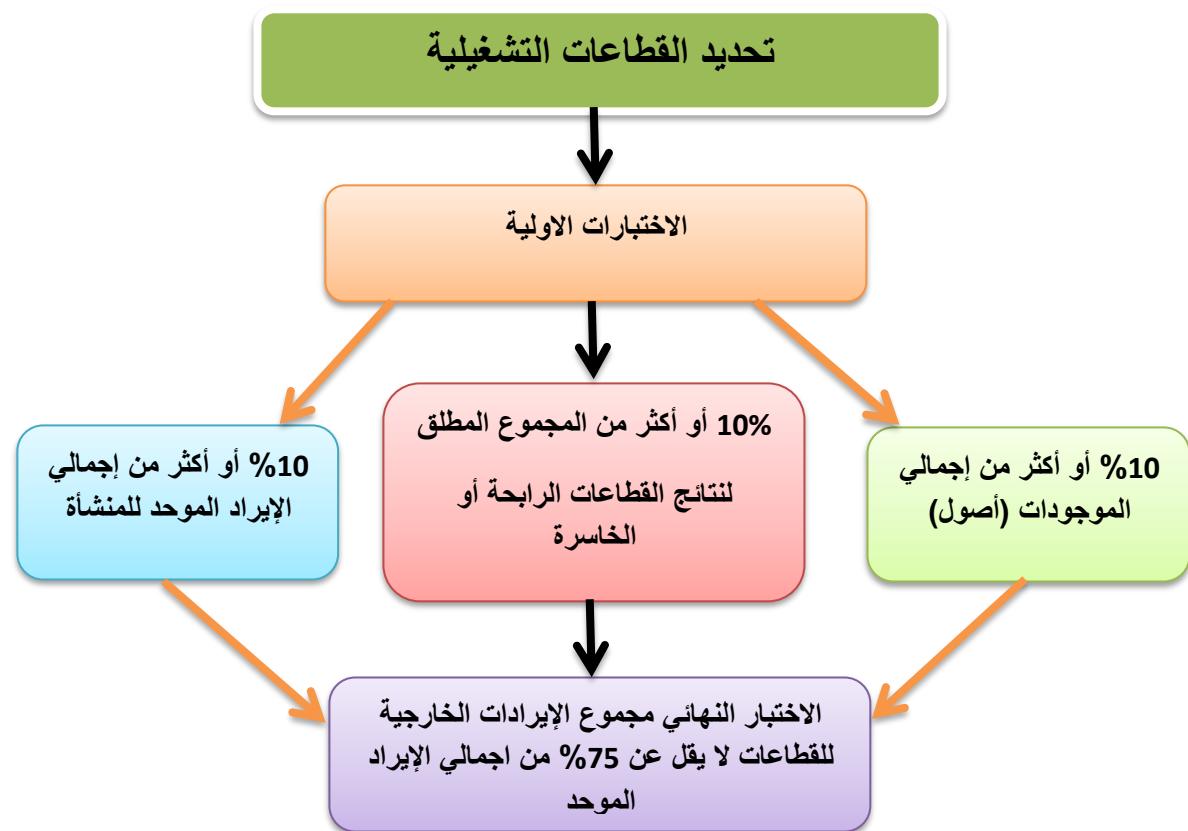
- القطاعات التي ينطبق عليها تعريف القطاع التشغيلي الوارد سابقاً، أو القطاعات الناتجة عن تجميع اثنين أو أكثر من القطاعات التشغيلية التي تظهر عادةً أداءً ماليًّا متماثلاً وطويل الأجل (مثل متوسط هامش الربح الإجمالية طولية الأجل) إذا كان لديها خصائص اقتصادية متشابهة، ويتم تجميع قطاعين تشغيليين أو أكثر في قطاع تشغيلي واحد إذا كان التجميع متواافق مع المبدأ الأساس الوارد في هذا المعيار، وكانت القطاعات ذات خصائص اقتصادية متشابهة وكانت القطاعات متماثلة في كافة الجوانب.
- إذا استوفى القطاع التشغيلي واحد من الشروط الآتية:-
 - إذا بلغت الإيرادات الداخلية (للم القطاعات الأخرى داخل المنشأة) والخارجية (العملاء) 10% أو أكثر من إجمالي الإيراد الموحد للمنشأة ككل (الإيرادات الداخلية والخارجية) 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 يستوفِ أيٌ من الشروط الثلاثة الآتية إذا اعتقدت الإدارة بأن المعلومات حول ذلك القطاع ستكون مفيدة لمستخدمي البيانات المالية.

ثانياً: إذا كان مجموع الإيراد الخارجي الذي ينبع 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 تستوفِ 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 تستوفِ 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

- مفهوم الإفصاح عن المعلومات القطاعية

نتيجة للتطور والتوسيع 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 حدا، 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 المحاسبى الدولى رقم (14) الذى 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

يكلمن 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.

ويلحظ أن هناك اتفاق للرأي بين المعيار المحاسبى الامريكي (FASB131) ومعايير التقرير المالي الدولي (IFRS8) على أن الهدف الرئيس للإفصاح عن المعلومات القطاعية

يكلمن في مساعدة مستخدمي التقارير المالية حول:

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

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 تحسن من كفاءة الأنشطة الاستثمارية للشركة.
 3. المساعدة في تقييم أداء الشركة على نحوٍ 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 المتوقعة حوثها مستقبلاً.
 5. المساعدة على تحسين دقة التنبؤات للأرباح التي يقوم بها المحللون الماليون لمساعدتهم في تقييم الوضع الحالي وتتبؤاتهم باتجاه الأسواق المالية مستقبلاً.
- ويجب 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 أو 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 تقر عن مقياس للربح أو الخسارة لكل قطاع يتم التقرير عنه، ويجب على المنشأة أن تقر عن مقياس لمجموع الأصول والالتزامات لكل قطاع يتم التقرير عنه، إذا كانت هذه المبالغ يتم توفيرها على نحوٍ منتظم لتخاذل 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.
- ✓ الاحلاك والاستفاذ.
- ✓ 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 الاحلاك والاستفاذ.

ويطلب 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 متخد القرارات التشغيلية الرئيس يعتمد على نحو أساس على صافي إيراد الفائدة لتقدير 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 وتقدير الأداء، وسيحاول الباحث من تطبيق هذا المعيار على عينة الدراسة (الشركة

العامة للسمنـت الشـمالـية) بالـمعـلومـات والـبـيـانـات التـي تمـ الحصولـ عـلـيـها منـ الشـرـكـة وـتـقـرـيرـ دـيـوانـ الرـقـابـة المـالـي لـسـنـة 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 تتحقق منها إيرادات وتحمـلـ المـصـرـوفـاتـ.

ب. الذي تـمـ مـراـجـعـةـ نـتـائـجـهاـ التـشـغـيلـيـةـ بـاـنـظـامـ منـ قـبـلـ صـانـعـ الـقـرـارـ التـشـغـيلـيـ الرـئـيـسيـ.

ت. الذي توفر عنه مـعـلومـاتـ مـالـيـةـ مـنـفـصـلـةـ.

ولتطبيق هذه الشروط الرئيسة الثلاثة على عينة الدراسة عبر الهيكل التنظيمي للشركة فإن لديها خمسة معامل وكل معامل 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 سـمـنـتـ بـادـوـشـ الـقـدـيمـ

الجدول (1)

كشف مـصـرـوفـاتـ وـإـيرـادـاتـ مـعـالـمـ بـادـوـشـ الـقـدـيمـ لـسـنـةـ 2012

(000, دينار عراقي)

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

• معمل سـمـنـتـ بـادـوـشـ الـجـدـيدـ

الجدول (2)

كشف مـصـرـوفـاتـ وـإـيرـادـاتـ مـعـالـمـ بـادـوـشـ الـجـدـيدـ لـسـنـةـ 2012

(000, دينار عراقي)

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

• معمل سـمـنـتـ بـادـوـشـ التـوـسـيـعـ

الجدول (3)

كشف مـصـرـوفـاتـ وـإـيرـادـاتـ مـعـالـمـ بـادـوـشـ التـوـسـيـعـ لـسـنـةـ 2012

(000, دينار عراقي)

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

• معمل سمنت حمام العليل القديم

الجدول (4)

كشف مصروفات وإيرادات معمل حمام العليل القديم لسنة 2012

(000, دينار عراقي)

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

• معمل سمنت حمام العليل الجديد

الجدول (5)

كشف مصروفات وإيرادات معمل حمام العليل الجديد لسنة 2012

(000, دينار عراقي)

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

الجدول (6)

شروط تحديد القطاعات

Hammond	Hammond	Hammond	بادوش	بادوش	بادوش	شروط تحديد القطاعات
العليل الجديد	العليل القديم	التوسيع	الجديد	القديم		
✓	✓	✓	✓	✓		الذي يقوم بأنشطة الأعمال التي قد تتحقق منها إيرادات وتحمّل 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 للسمن 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 تُعد هذه الشروط (معايير كمية) تميّز بين القطاع التشغيلي الذي يجب التقرير عنه والقطاع الآخر الذي لا يجب التقرير عنه.

1. تحديد إجمالي إيراد 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 للسمن الشمالية.

أما بالنسبة للأصول الخاصة بكل معمل من معامل الشركة الخمسة التي تم التعرف عليها وتحديدها 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.

2. تحديد مدى توافر أحد الشروط (الاختبارات) الكمية المطلوبة من أجل تحديد القطاعات التشغيلية الواجب الإبلاغ عنها:-

أ. اختبار الإيرادات:

إذ يتم تطبيق أول 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:

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

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

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

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.

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

الجدول (8)

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

اختبار الأرباح والخسائر

ال القطاعات	الأرباح لكل قطاع	مدى توافر الشرط	يمكن الإبلاغ عنه
(891,532,047)	(891,532,047)	> (891,532,047) 3,165,074,700	لا
3,637,161,893	3,637,161,893	< 3,637,161,893 3,165,074,700	نعم
32,511,742,180	32,511,742,180	< 32,511,742,180	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 وتحديدها 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.

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

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
تبعد إيراداتها المعلنة (الخارجية والداخلية) 10% أو أكثر من الإيرادات المجمعة الداخلية والخارجية لجميع قطاعات التشغيل				✓	X
إذا بلغت نتيجة القطاع التشغيلي سواءً ربحاً أو خسارة 10% أو أكثر من النتيجة مجتمعةً لكافة القطاعات التشغيلية من الربح أو الخسارة أيهما أكبر في مبلغها المطلق				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 يُعد من القطاعات التشغيلية التي يجب الإبلاغ عنها في التقارير المالية للشركة العامة للسمن 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

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

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
119,070,000,000	المجموع

يُلحظ 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 للسمن트 الشمالية/ معاونية 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 يتحقق الشروط (الاختبارات) الكمية الثلاثة لكي يتحقق (75%) على الأقل من إجمالي إيرادات الشركة حسب ما جاء في الفقرة 15 من المعيار الدولي للإبلاغ المالي الدولي (IFRS8).

ومن خلال ما تقدم، يُلحظ أن الشركة العامة للسمن트 العراقية/ معاونية السمنت الشمالية قد استوفت الاختبارات (الشروط) الرئيسية لمعايير 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 الرئيسية في الشركة التي تحقق إيرادات وتتكد المصاروفات 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 للسمن트 الشمالية) تمتلك عدداً لا يأس به من المقومات التي تساعدها على تبني وتطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRS.

2- الاستنتاجات والتوصيات:

أولاً: الاستنتاجات:

أ. الاستنتاجات الخاصة بالجانب النظري

1. إن تبني الشركة العامة للسمن트 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 للسمن트 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 المحاسبى لـ (الكوادر الإدارية أيضاً) المناظر إليها العمل المحاسبى، وقلة المعلومات والدراسة الكافية عن معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية (IAS\IFRS)، وكل هذا يؤدي إلى غياب الثقافة المحاسبية التي تُعد خطوة مهمة والركيزة الأساسية 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 تُعد 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.

- عندما تطبق الشركة المعيار الدولي (IFRS8) فإنه يعمل على توفير القياس الملائم للعمليات المالية وفق استخدام السياسات المحاسبية التي ينص عليها المعيار.
- 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

- ضرورة تبني إدارة الشركة العامة للسمن트 الشمالي سياسة واضحة تأخذ على عاتقها تقديم المعلومات المحاسبية وفقاً لمعايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولي.
- ضرورة ببني 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 لابد من تطوير النظام المحاسبي الموحد وإعطائه صفة المرونة.
- 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، والسعى 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. الصفار، نور عبدالسلام ، (2021)، تأثير تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولي 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 المتنى للعلوم الادارية والاقتصادية، المجلد 2، العدد 3.
4. محمد، ابو بكر، عمر السر الحسن، زيتون عولا، (2018)، تقييم مستوى الإفصاح عن المعلومات القطاعية وفقاً لمعايير المحاسبة (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 الجامعية، المجلد 10، العدد 1.
7. المشهداني، بشرى، (2019)، المداخل المعتمدة في صياغة المعايير المحاسبية في العراق وأهمية تفعيمها - دراسة ميدانية، بحث منشور.
8. داخل، فرحان، حسين علي، عماد محمد، (2021)، طبيعة انشطة قطاعات الأعمال التشغيلية وفقاً لمعايير الإبلاغ المالي الدولي (8)، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 13.
9. يوحنا، براء منير، محمد جمیل، سنان زهیر، 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.