# دور متطلبات الإبلاغ المالي القطاعي في تعزيز مستوى الافصاح عن المعلومات القطاعية *

أ. م. د. سلمان حسين عبد الله الباحث/علي محمود بريهي الانباري
كلية الإدارة والاقتصاد/ جامعة بغداد/ قسم المحاسبة

## المستخلص

هدف هذا البحث الى تحليل متطلبات الإبلاغ المالي عن المعلومات القطاعية التي نصت عليها القواعد المحاسبية العراقية وتحري مدى توافقها مع متطلبات كل من معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (٨) ومعيار المحاسبة الامريكي رقم ١٣١، كما هدف البحث الى التعرف على ممارسات الافصاح عن المعلومات القطاعية في الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية. وقد استند البحث على فرضية مفادها " تؤثر عدم كفاية متطلبات الابلاغ المالي القطاعي العراقية سلباً على مستوى الافصاح عن المعلومات القطاعية في تقارير الادارة السنوية للشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية"، ونظراً لكون ان القواعد المحاسبية العراقية لم تحدد بنود المعلومات القطاعية الواجب الافصاح ضمن التقارير المالية السنوية وانما اكتفت بوضع إطار عام للإفصاح عنها مما صعب من عملية قياس مستوى الافصاح في الشركات العراقية، فقد تم اللجوء الى تصميم مؤشر لقياس مستوى الافصاح عن المعلومات القطاعية وذلك وفق رؤية الاطار العام الذي نصت عليه القواعد العراقية وبالاعتماد على البنود التفصيلية التي تطلبها معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (٨).

وقد تم تنفيذ البحث على عينة مكونة من التقارير المالية السنوية لـ (٥٤) شركة مساهمة مدرجة في سوق العراق للأوراق المالية لسنة ٢٠١٢. وبناءً على قياس متغيرات البحث وتشخيصها، توصل البحث إلى مجموعة من الاستنتاجات اهمها وجود دور مهم للمعلومات القطاعية في تعزيز جودة ما تحتويه التقارير المالية من معلومات محاسبية لما تمتلكه المعلومات القطاعية من خصائص نوعية اساسية ومعززة تسهم في رفع جودة المعلومات المحاسبية وبالتالي تعزيز جودة التقارير المالية، كما توصل البحث الى وجود قصور كبير في متطلبات الإبلاغ المالي القطاعي في القواعد المحاسبية العراقية، وتدنى مستوى الافصاح عن المعلومات القطاعية في الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية.

**المصطلحات الاساسية للبحث**/ المعلومات القطاعية- معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (٨)- معيار المحاسبة الامريكي رقم ١٣١ .

مجلة العلوم
الاقتصادية والإدارية
المجلد 20
العدد 76
لسنة ٢٠١٤
الصفحات٤٣٤-٤٦٣

* بحث مستل من رسالة ماجستير غير منشورة.

## مقدمة

تتميز بيئة الأعمال المعاصرة بارتفاع مستوى التعقيد فيها نتيجة للمنافسة الحادة و الانفتاح الكبير في التجارة والاستثمار الدوليين وظهور العولمة وما استتبعه ذلك من توسع اعمال الشركات من حيث تنوع انشطتها ومناطق عملها الجغرافية وظهور الشركات متعددة الجنسية العابرة للقارات، وقد صعب هذا التعقيد المتزايد على مستخدمي التقارير المالية أمكانية فهم التعقيد الحاصل في انشطة تلك الشركات وصعوبة اجراءهم لتقييمات موضوعية لأداء تلك الشركات واتخاذ القرارات الاستثمارية والائتمانية بشأنها. حيث اصبحت التقارير المالية الاجمالية المعدة على مستوى الشركة الكلي وفق الصيغ التقليدية غير قادرة بمفردها على تلبية حاجات المستخدمين في المتمثلة بالمعلومات التي تساعدهم في الوصول الى تقييمات دقيقة وموضوعية حول اداء الشركات، وذلك لمحدودية قدرة الارقام الاجمالية الواردة في التقارير المالية على تصوير التباينات في اداء قطاعات* الشركة الانتاجية وفروعها الجغرافية وما تواجه الشركة من نسب ربحية ومخاطر وفرص نمو مختلفة فيما بين القطاعات والفروع. مما دفع الباحثين اعتماداً على تشخيص هذا القصور علاوة على الجهات التنظيمية القائمة على مهنة المحاسبة الى العمل على إيجاد نوع جديد من المعلومات المحاسبية تتوافر فيها امكانيات تحليلية لمواجهة التعقيد الحاصل في انشطة الشركات، وهو ما يطلق عليه بالمعلومات القطاعية "information Segment" والتي بينت تجارب الدول المتقدمة تزايد اهتمام متخذي القرارات به نظرا لما توفره تلك المعلومات من امكانية في الفصل والتمييز بين النتائج المختلفة لأعمال قطاعات النشاط والفروع الجغرافية للشركات، بما يمكن من الوصول الى تقييم افضل لأداء الشركة وتشخيص الانشطة او الفروع ذات التأثير الاكبر في صافي نتيجة نشاط الشركة. وقد تزايدت اهمية المعلومات القطاعية بشكل كبير خلال العقدين السابقين، نتيجة لظهور المداخل الإدارية في معايير الابلاغ المالي القطاعي والتي مثلت تحول جذريا في موضوع الإبلاغ المالي القطاعي لكونها قد سمحت بالخروج عن المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاما في انتاج وتوصيل المعلومات القطاعية للمستخدمين، حيث اصبحت عملية اعداد المعلومات القطاعية لأغراض الابلاغ المالي تتم وفق رؤية الادارة وطريقة تنظيمها لقطاعات وفروع الشركة المسؤولة عنها، مما غير من طبيعة ومضمون المعلومات القطاعية وحولها الى معلومات محاسبية معدة وفق انظمة محاسبة المسؤولية التي تعتمدها الشركات لأغراضها الداخلية بشكل متحرر من القيود التي تفرضها المبادئ المحاسبية مما يوفر لمستخدمي التقارير المالية تصوراً عن رؤية ادارة الشركة لقطاعاتها ويوفر لهم معلومات تتصف بكونها اكثر ملائمة عن اداء الشركة وعلى مستوى القطاعات المكونة لها.

ومن هنا يأتي البحث الحالي ليتناول اثر جودة متطلبات الابلاغ المالي القطاعي على مستوى الافصاح عن المعلومات القطاعية في للشركات المساهمة العراقية وذلك من خلال دراسة وتحليل الآليات المعتمدة في عملية انتاج تلك المعلومات وتوصيلها للمستخدمين في ظل معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (٨). علاوة على بيان وتحليل مدى توافق متطلبات الافصاح عن المعلومات القطاعية الواردة في القاعدتين المحاسبيتين السادسة والعاشرة العراقية بالمقارنة مع متطلبات معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (٨) ومعيار المحاسبة الامريكي رقم (١٣١)، علاوة على قياس مستوى الافصاح عن المعلومات القطاعية في التقارير المالية الحالية التي تعدها الشركات العراقية.

* يقصد بمصطلح القطاعات اينما يرد في هذا البحث بالقطاعات المكونة للشركة (firm segments) ولا يقصد به القطاعات الاقتصادية (economic sectors) ما لم يشار الى غير ذلك.

## مشكلة البحث

لقد ادت التطورات الاقتصادية التي شهدها العراق والتوسع الكبير في اعمال الشركات في ظل بيئة ديناميكية غير مستقرة الى ازدياد حاجة مستخدمي المعلومات المحاسبية الى المزيد من المعلومات ذات الامكانيات التحليلية التي تساعدهم في تقييم نتائج اعمال الشركات وتقييم المخاطر المحيطة بها وفرص نموها. ومن هنا برزت الحاجة الى المعلومات القطاعية لما تمتلكه من قدرات تحليلية يمكن ان تسد حاجات المستخدمين السابقة الذكر. وقد تطلبت القواعد المحاسبية العراقية الافصاح عن المعلومات القطاعية ضمن تقارير الادارة السنوية للشركات غير ان تلك المتطلبات لم تكن على غرار المعايير الدولية ذات الصلة، كما ان العديد من الشركات متعددة الانشطة والفروع لا تقدم في العادة معلومات مالية حول نتائج اعمال فروعها او انشطتها المتعددة، مما اثار التساؤلات عن مدى كفاية وملاءمة تلك المتطلبات ومدى قرتها على الزام الشركات في الافصاح عن معلومات قطاعية تفي بحاجات مستخدمي التقارير المالية.

## هدف البحث

يسعى البحث الحالي الى دراسة وتقييم مستوى الافصاح عن المعلومات القطاعية في الشركات المساهمة المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، وبيان مدى توافق القواعد المحاسبية العراقية المنظمة للإبلاغ المالي القطاعي مع المعايير المحاسبية التي تنظم عملية الابلاغ المالي القطاعي في العالم، وتحري مدى امكانية الوصول الى مستوى مرتفع من الافصاحات القطاعية والسبل الكفيلة بذلك.

## فرضية البحث

تؤثر عدم كفاية متطلبات الابلاغ المالي القطاعي العراقية سلباً على مستوى الافصاح عن المعلومات القطاعية في تقارير الادارة السنوية للشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية.

## الدراسات السابقة

١- **دراسة** (Nichols et al, 2012)

**وجاءت بعنوان:**

**"An analysis of the impact of adopting IFRS 8 on the segment disclosures of European blue chip companies"**

هدفت الدراسة لتقصي اثار تحول الشركات الاوربية الكبرى الى تطبيق معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (٨) وتحري مدى تحقق الفوائد التي اعتقد مجلس معايير المحاسبة الدولية بإمكانية تحققها عند تطبيق هذا المعيار، وطبقت الدراسة على عينة مكونة ٣٣٥ شركة من ١١ دولة من دول الاتحاد الاوربي، وتوصلت الدراسة الى ان تطبيق معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (٨) قد ادى الى ارتفاع ارتفاع عدد القطاعات التشغيلية التي تقوم الشركات الاوربية بالإفصاح عنها ، اما على صعيد عدد البنود التي يتم الافصاح عنها فقد وجدت الدراسة بأن عدد بنود المعلومات القطاعية التي تفصح عنها الشركات الاوربية قد انخفض مقارنة مع المعيار السابق، ولاحظت الدراسة ايضا ارتفاع مستوى الافصاح عن معلومات القطاعات الجغرافية بعد تطبيق هذا المعيار.

**٢- دراسة (Aleksanyan &Danbolt, 2012)**

**وجاءت بعنوان:"Segment reporting in the UK"**

**تناولت هذه الدراسة التغيرات التي حدثت في متطلبات الافصاح عن المعلومات القطاعية في المملكة المتحدة خلال العقد الاول من القرن الحالي وتحولها اولا من تطبيق معيار المحاسبة البريطاني رقم (٢٥) الى تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم ١٤ المعدل في عام ٢٠٠٥، ومن ثم تحولها الى تطبيق معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (٨) في عام ٢٠٠٩، وتأثيرات تلك التحولات على مستويات الافصاح عن المعلومات القطاعية في الشركات البريطانية، حيث قارنت الدراسة بين مستويات الافصاح عن المعلومات القطاعية في ظل المعايير الثلاث على عينة مكونة من ١٢٧ شركة بريطانية مدرجة، ووجت بأن اعلى مستوى الإفصاح عن المعلومات القطاعية قد تحقق بعد تطبيق معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (٨) ، كما لاحظت الدراسة انخفاض مستوى الافصاح عن بند ارباح القطاعات في القطاعات الجغرافية وذلك عند تطبيق كل من معيار المحاسبة الدولي رقم (١٤) المعدل ومعيار الابلاغ المالي الدولي رقم (٨).**

**٣- دراسة (Hessling &Jaakola, 2007)**

**وكانت بعنوان:**

**"Through The Eyes Of Management: A Study On Segment Reporting In Swedish Companies And Possible Implications Of IFRS 8"**

**هدفت هذه الدراسة الى التعرف على واقع الافصاح عن المعلومات القطاعية في الشركات السويدية في ظل معيار المحاسبة الدولي رقم (١٤)، وتحري الاثار المحتملة للتحول من تطبيق المعيار سابق الذكر الى معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (٨). وقد توصلت الدراسة الى انه في ظل الممارسات المحاسبية القائمة وفق معيار المحاسبة الدولي رقم (١٤) فأن ٧٨% من الشركات السويدية تفصح عن قطاعات النشاط كقطاعات رئيسية وان ١٧% من الشركات السويدية تفصح عن القطاعات الجغرافية كقطاعات رئيسية. وفيما يتعلق بأثار التحول الى معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (٨) توصلت الدراسة الى ان الاثار السلبية المتوقعة للتحول الى المعيار الجديد ستكون متدنية نظراً لكفاءة انظمتها المحاسبية وافصاحها عن مستويات مرتفعة من معلومات قطاعية.**

**من خلال عرض مضمون ونتائج الدراسات السابقة وتحليلها نلاحظ بأنها انصبت على تحليل المحتوى المعلوماتي للإفصاحات القطاعية التي تقدمها الشركات حيث بحثت كل دراسة من تلك الدراسات واقع الافصاح عن المعلومات القطاعية في بيئة معينة ومدى تأثر ذلك الافصاح بالمتطلبات والمعايير المحاسبية المطبقة في تلك البيئة، وتأتي هذه الدراسة لتبحث في مدى كفاية متطلبات الافصاح عن المعلومات القطاعية العراقية من خلال مقارنة تلك المتطلبات مع المعايير المحاسبية ذات الصلة، ومن ثم تقييم مستوى الافصاح عن المعلومات القطاعية للشركات العراقية في ظل متطلبات الافصاح التي نصت عليه القواعد المحاسبية العراقية.**

## الجانب النظري:

يقصد بالإبلاغ المالي القطاعي "segment reporting" تجزئة (تفكيك) المعلومات الاجمالية للشركة الى المعلومات التي تخص الاقسام المكونة لها، والقيام بعملية الإبلاغ المالي لكل من هذه الاقسام، بهدف توفير معلومات اكثر تفصيلا عن اداء مكونات الشركة.(Nobes &Parker, 2010:428)

كما عرّف الإبلاغ المالي القطاعي على انه الإبلاغ عن معلومات تلبي حاجة المستخدمين للوصول لفهم افضل لأداء الشركات من خلال توفيره لمعلومات عن الربحية ،المخاطرة ،وفرص النمو لكل من قطاعات الاعمال او القطاعات الجغرافية والتي قد تتفاوت نتائجها بشكل كبير في الشركة ذاتها. (EC, 2007:5)

وعرفه البعض من جانب الإفصاح على انه الإفصاح عن معلومات تخص مكونات العمليات التشغيلية الرئيسية للشركة في الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية حيث تساعد هذه المعلومات مستخدمي القوائم المالية على تقييم الشركة من خلال النظر في الأجزاء المكونة لها. (Stanko et al, 2002:100)

وعلى ضوء ما سبق، نلاحظ بأن الإبلاغ المالي القطاعي يمكن ان يعرف على انه قياس المعلومات المالية التي تخص نشاط الأقسام والفروع المكونة للشركة وتبويبها حسب قطاعات والافصاح عنها في التقارير المالية، بغرض تمكين المستخدمين من تقييم أداء قطاعات الشركة وتقدير المخاطر المرتبطة بها وتقدير تدفقاتها النقدية المستقبلية وبالتالي الوصول الى تقييم دقيق وشامل لأداء الشركة ككل.

ويتمثل الغرض الأساسي من تقديم المعلومات حول قطاعات الشركة في توفير المعلومات عن الاشكال المختلفة للأنشطة الاقتصادية التي تمارسها الشركات وعن البيئات الاقتصادية التي تعمل فيها (FASB,1997:5). وتتفق معايير الابلاغ المالي القطاعي الصادرة عن كل من مجلس معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي على ان اهداف الإبلاغ عن المعلومات القطاعية هي : (FASB,1997:5), (IASB,2006:4) , (IASC,1997:4)

١- مساعدة مستخدمي التقارير المالية على الوصول الى فهم أفضل لأداء الشركة.

٢- مساعدة المستخدمين على عمل تقديرات أفضل للعوائد والمخاطر الخاصة بالشركة وكذلك التدفقات النقدية المستقبلية.

٣- مساعدتهم على الوصول الى احكام مستنيرة عن الأداء الإجمالي للشركة.

وتمثل المعلومات القطاعية اضافة مهمة للتقارير المالية ذلك انها توفر لمستخدم التقارير المالية معلومات داخلية عن اداء الشركة لا تكون متاحة في العادة للمستخدمين ذوي القدرات المحدودة، ويتم الافصاح عن المعلومات القطاعية بشكل سنوي وبشكل مرحلي حيث تشكل المعلومات القطاعية جزء من التقارير المالية السنوية التي تصدرها الشركات وجزء من التقارير المرحلية، ويعد كشف او تقرير المعلومات القطاعية جزءاً من تقرير الادارة او الملاحظات الإضافية وليس جزءاً من القوائم المالية الاساسية للشركة.

وقد اخذت اهمية المعلومات القطاعية بالتزايد في السنوات الاخيرة حتى اصبحت تصنف كواحدة من بين أهم ثلاثة كشوفات مالية تقدمها الشركات ضمن تقاريرها المالية جنباً الى جنب مع كشف الدخل وكشف التدفقات النقدية، ويعود السبب في ذلك الى الامكانيات التحليلية الهائلة التي تتيحها المعلومات القطاعية لمستخدميها (Herrmann&Thomas,2000:2) حيث تتميز المعلومات القطاعية عن بقية المعلومات الواردة ضمن التقارير المالية بانخفاض مستويات التجميع فيها وبالتالي فهي تمكن مستخدمي التقارير المالية من سهولة تفسير ارقام المبالغ الواردة في القوائم الاجمالية كمبلغ صافي الدخل ومبلغ الايرادات ومبلغ الموجودات...الخ من خلال ارجاع تلك الارقام الى مكوناتها او مسبباتها وبالتالي تزيد تلك المعلومات من جودة محتوى التقارير المالية من خلال تعزيزها لثقة مستخدميها في الارقام الاجمالية الواردة في تلك التقارير ومن ثم فإن المعلومات القطاعية تعطي لقارئ التقارير المالية بعداً تحليليا يساعده في تقييم التدفقات النقدية المستقبلية والمخاطر المحيطة بالشركة وفرص نموها المستقبلية.

كذلك فإن الافصاح عن المعلومات القطاعية ضمن التقارير المالية المرحلية يعزز من فائدة تلك التقارير لمستخدميها، فمن الاهداف الرئيسية للتقارير المالية المرحلية هو توفير المعلومات المحاسبية الملائمة لترشيد القرارات الاستثمارية والائتمانية المتخذة من قبل المستثمرين ومانحي الائتمان في الوقت وعلى مدار السنة المالية، كما تهدف تلك التقارير الى مساعدة مستخدميها في تقدير حجم وتوقيت التدفقات النقدية المتوقعة ودرجة التأكد المتعلقة بها (المشهداني والعبيدي،٢٠١١: ٢٩٧). وفي هذا الصدد وجدت الدراسات المحاسبية بأن الافصاح عن المعلومات القطاعية ضمن التقارير المرحلية يحسن من دقة التنبؤ بالأرباح المستقبلية للشركات، كذلك فأن امكانية التنبؤ بالعوائد المتوقعة باستخدام المعلومات الواردة في التقارير المرحلية تزداد بشكل كبير مع الافصاح عن المعلومات القطاعية ضمن التقارير المرحلية (Herrmann &Thomas, 2000:11).

وبرزت اهمية الابلاغ المالي القطاعي نتيجة تزايد حاجة مستخدمي التقارير المالية الى معلومات تساعدهم على فهم وتحليل نتائج اعمال الشركات المعقدة، حيث اصبح الإبلاغ المالي القطاعي نوعا من الإبلاغ الضروري نتيجة التعقيد المتزايد ولكون المعلومات القطاعية تزيد من ملائمة الأرقام الاجمالية الواردة في القوائم المالية فهي تفسر تلك الأرقام من خلال ما توفره من معلومات تفصيلية لمكونات الارقام الاجمالية الظاهرة ضمن التقارير المالية (hoyle, et al, 2009: 335)، وعليه فان الإبلاغ عن المعلومات القطاعية يعد من الاهمية بمكان لكونه يساعد المستثمرين ومحللي الاستثمارات على فهم طبيعة عمل الشركة وكيفية تفاعل أجزاء الشركة مع بعضها، ومعرفة القطاعات الفاعلة فيها حيث تمكن المعلومات القطاعية من تقييم كل قطاع بصفة مستقلة بما يساعد على تحليل ربحيته وفرص نموه وحجم المخاطر المرتبطة به.(Petrova, 2007:131) ،

كما ان تقديم معلومات قطاعية يساعد المستثمرين الحاليين والمرتقبين على تحسين قرارات الاستثمار التي يتخذونها حيث تساعد تلك المعلومات على تحليل وتقييم التدفقات المستقبلية المتوقعة وتقدير توقيتاتها والمخاطر المرتبطة بالاستثمارات، الأمر الذي يترتب عليه اتخاذ قرارات استثمارية أفضل، وبالتالي تخصيص أفضل للموارد الاقتصادية. (Nobes &Parker, 2010:446) ، وهناك من يرى بأنه من غير تفصيل او تجزئة للأرقام الاجمالية الواردة في التقارير المالية فأنه لا توجد طريقة معقولة للتنبؤ بالمبالغ الاجمالية وتوقيتاتها، او التدفقات النقدية المستقبلية للشركة.(Maines et al,1997:10,12) ، فضلاً عما يتيحه الإبلاغ المالي القطاعي من معلومات تحسن من رقابة المالكين على القرارات التي تتخذها الإدارة، وتحد من مشكلة عدم تماثل المعلومات (information asymmetries) التي تحدث بين الإدارة من جهة وكل من المالكين والدائنين من جهة أخرى، مما يرفع من كفاءة القرارات الاستثمارية. (Berger &Hann, 2003: 212); (Chen &Zhang, 2003:427)

ويساهم الإبلاغ المالي القطاعي في تعزيز جودة التقارير المالية فكي تكون التقارير المالية مفيدة لمستخدميها لابد ان تتصف محتوياتها بمستوى مقبول من الجودة وتتحقق تلك الجودة من خلال توافر خصائص نوعية معينة في المعلومات المحاسبية التي يتم الافصاح عنها في تلك التقارير المالية ويقصد بالخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية تلك الخصائص التي يجب ان تتسم بها المعلومات المحاسبية المفيدة، والتي تشكل معايير اساسية يتم الاسترشاد بها للحكم على مدى كفاءة وفاعلية تلك المعلومات وجودتها في تحقيق الاهداف المرجوة منها في اداء دورها المتمثل في ترشيد واتخاذ القرارات (النقيب،٢٠٠٤: ٢٩٢). ويعزز الابلاغ المالي القطاعي من جودة المعلومات المحاسبية من خلال ما يقدمه من معلومات قطاعية تدعم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وكما يلي:

## أ- الخصائص الاساسية Fundamental Characteristics

١- **الملائمة** Relevance: يقصد بالملائمة قدرة المعلومة على التأثير في قرارات المستخدمين، ولكي تكون المعلومة ملائمة يجب ان تكون أولاً ذات قيمة تنبؤية "Predictive value" وتكون المعلومة ذات قيمة تنبؤية اذا كان من الممكن ان تستخدم كمدخلات لعمل التنبؤات المستقبلية. وثانياً يجب ان تكون لها قيمة تأكيدية "Confirmatory value" اي ان تكون لها القدرة على تأكيد او تصحيح التوقعات السابقة. وثالثا ان تكون مهمة نسبياً "Material" وتكون المعلومة ذات اهمية نسبية اذا كان حذفها او اخفائها يمكن ان يؤثر سلباً على القرار المتخذ اعتماداً على المعلومات المحاسبية (IASB,2010:QC6- QC10).

ويحسن الإبلاغ المالي القطاعي من ملائمة المعلومات المحاسبية ذلك ان المعلومات القطاعية تمتلك قيمة تنبؤية عالية بالمقارنة مع غيرها من المعلومات المحاسبية، حيث توصلت الدراسات المحاسبية الى ان القيام بالإبلاغ عن المعلومات القطاعية يؤدي الى تحسين التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة للشركة وتحسين التنبؤ بالمخاطر التي يمكن ان تتعرض لها في المستقبل، كما يؤدي الى تحسين التنبؤ بالتوجهات المستقبلية للشركة وفرص نموها(Botosan et al, 2011:6,25); (EC, 2007:12) .كما يحسن الإبلاغ المالي القطاعي من القيمة التأكيدية للمعلومات المحاسبية فالمعلومات القطاعية اما أن تؤكد او تصحح توقعات متخذ القرار السابقة المبنية على معلومات القوائم المالية الإجمالية او غيرها من المعلومات التي توفرها جهات خارجية عن اداء الشركة، وذلك من خلال ما توفره من معلومات تفصيلية عن اداء الشركة على مستوى قطاعاتها (Emmanuel &Garrod, 2000:7)

٢- **التعبير الصادق** Faithful Representation: ويقصد به ان تعبر المعلومة المالية بصدق عن الاحداث الاقتصادية الخاصة بالشركة في صورة ارقام وعبارات، ولكي تعبر المعلومة بصدق عن احداث الشركة يجب تتصف بالاكتمال "Completeness" اي تتضمن كل المعلومات اللازمة لفهم الاحداث الاقتصادية للشركة، وايضا يجب ان تتصف بالحيادية "Naturalness" اي ان تكون المعلومة خالية من التحيز، كما يجب ان تكون خالية من الاخطاء "free from error".(IASB,2010:QC12)

ويحسن الإبلاغ المالي القطاعي من مصداقية المعلومات المحاسبية، ذلك إن عملية اعداد المعلومات القطاعية تتم وفق مدخل الادارة الذي يقضي بأعداد تلك المعلومات وفق الطريقة التي تعتمدها الادارة في اعداد المعلومات لأغراض تقييم القطاعات واتخاذ القرارات(Botosan et al,2011:1) ، وأن يتم اعداد تلك المعلومات وفق الهيكلية الادارية للشركة ونظام محاسبة المسؤولية، مما يجعلها معبرة عن واقع الشركة بشكل كبير، ولضمان مصداقية تلك المعلومات وخلوها من التحيز فإن المعايير المحاسبية الخاصة بالإبلاغ المالي القطاعي قد الزمت الشركة بعمل مطابقات ما بين المعلومات القطاعية والمعلومات الاجمالية لضمان عدم حصول اي تلاعب سواء كان في عملية اعداد المعلومات الاجمالية او عملية اعداد المعلومات القطاعية، كما تساعد هذه المطابقات ايضاً على ضمان خلو المعلومات المحاسبية من الاخطاء. كذلك فأن الإبلاغ عن المعلومات القطاعية يؤدي الى اكتمال المعلومات المحاسبية اللازمة لفهم الاحداث الاقتصادية للشركة، حيث توصلت بعض الدراسات المحاسبية الى ان المعلومات القطاعية التي تفصح عنها الشركات وفق مدخل الادارة تكون منسجمة (متسقة) مع المعلومات المحاسبية الاجمالية ومتكاملة معها (Street et al,2000:281).

**ب- الخصائص المعززة** Enhancing Characteristics

١- **إمكانية الفهم** Understandability: يقصد بها ترتيب وعرض المعلومات المحاسبية بشكل يجعلها قابلة للفهم من قبل مستخدمي المعلومات المحاسبية الذين يمتلكون قدراً معقولاً من الفهم والدراية بالأنشطة الاقتصادية والمالية للشركات (IASB,2010:QC30-32).

ان تعزيز إمكانية فهم المعلومات المحاسبية يعد هدف اساسي لعملية الإبلاغ المالي القطاعي (IASB, 2006:BC 14);( FASB, 1997:Para 3)، حيث تعمل المعلومات القطاعية على تسهيل عملية فهم اداء الشركات التي تكون على درجة عالية من التعقيد، وذلك من خلال ما تقدمه من معلومات تفصيلية عن اداء القطاعات التي تتباين فيما بينها من حيث مستويات الربحية ودرجات المخاطرة وفرص النمو، وبالتالي فإن المعلومات القطاعية تتيح لمستخدميها فهم وتحليل استراتيجيات الشركة بشكل واضح (Lucchese &Carlo, 2012:3); (Krabbenborg,2012:19).

٢- **التوقيت المناسب** Timeliness: ويقصد به ان تتوفر المعلومة المحاسبية لمتخذ القرار بتوقيت يجعلها قادرة على التأثير في عملية اتخاذ القرار (IASB,2010:QC29).

وتدعم المعلومات القطاعية خاصية التوقيت المناسب حيث يتم الافصاح عن المعلومات القطاعية ضمن التقارير المالية السنوية للشركات، كما تطلب معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (٨) ان تفصح الشركة عن معلوماتها القطاعية ضمن التقارير المرحلية التي تصدرها(IASB, 2006:BC 61,AP 91) ، فتقديم المعلومات القطاعية ضمن التقارير المرحلية يعزز من خاصية التوقيت المناسب من خلال توفير المعلومات المفيدة للمستثمرين بتوقيت اكثر قرباً للوقت الذي يتخذون فيه قرارات البيع او الشراء او الاحتفاظ باستثماراتهم وبذلك تعزز المعلومات القطاعية من محتوى وجودة المعلومات المحاسبية، فالمعلومات القطاعية المرحلية هنا تكشف الاتجاهات والاحداث التي لا تظهرها التقارير السنوية(Botosan &Harris, 2000:330) وفقا للبعد الزمني الذي يشوبه جملة من التغيرات المؤثرة على قيمة المعلومة للمستخدم.

٣- **إمكانية المقارنة** Comparability: يقصد بها ان المعلومة المحاسبية تكون ذات فائدة اكبر اذا كانت قابلة للمقارنة مع معلومة ما مشابهة لها تخص شركة اخرى او اذا كانت قابلة للمقارنة مع معلومة تخص نفس الشركة لفترة زمنية مختلفة.(IASB,2010:QC20-21)

وتعزز المعلومات القطاعية من قابلية المعلومات المحاسبية الاجمالية للمقارنة حيث توفر تلك المعلومات تفسيرات للتغيرات التي قد تطرأ على المبالغ الاجمالية من سنة لأخرى كما انها تفسر التباينات في مبالغ نتائج الاعمال الاجمالية بين الشركة وغيرها من الشركات المماثلة من حيث الانشطة، ويرجع سبب تلك التغيرات او التباينات في المبالغ الاجمالية الى التغيرات التي قد تحدث في بعض قطاعات الشركة كالتغيرات الجوهرية في حجم الايرادات او موجودات القطاعات والتي تنعكس على المبالغ الاجمالية، وهو ما تكشفه المعلومات القطاعية وبالتالي فإنها تساعد على فهم تلك التباينات والتغيرات بما يجعل من المعلومات المحاسبية الاجمالية قابلة للمقارنة بشكل افضل.

اما فيما يتعلق بإمكانية المقارنة بين المعلومات القطاعية ذاتها فإنها محدودة عموماً فمن الصعب مقارنة نتائج قطاع معين مع نتائج قطاع مماثل في شركة اخرى او مقارنة نتائجه لفترات زمنية مختلفة ويرجع السبب في ذلك الى مدخل الادارة المعتمد كأساس في عملية اعداد المعلومات القطاعية، حيث يتم تشخيص القطاعات التي يتم الإبلاغ عنها وفق هذا المدخل بالاعتماد على طريقة عرض القطاعات امام الادارة لأغراض التقييم واتخاذ القرارات الداخلية، بالإضافة الى عدم اعتماد المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً في اعداد تلك المعلومات (كما يستضح في فقرة لاحقة)، وهذا ما يجعل من نتائج القطاعات غير قابلة للمقارنة بين شركة واخرى لاختلاف اسس القياس المعتمدة وكذلك صعوبة مقارنة نتائج القطاعات بين السنين نتيجة لعدم استقرارية تصنيف القطاعات عبر السنين.(IASB, 2006:IN11 ); (Paul &Largay, 2005:305)

٤- **إمكانية التحقق** Verifiability: وتعني امكانية الوصول الى نفس المبالغ المذكورة في التقارير المالية عند إتباع ذات طرق القياس التي استخدمت في اعدادها .(IASB,2010: QC26)

ويلاحظ هنا ان المعلومات القطاعية لا تتصف بنفس مستوى القابلية للتحقق الذي تتصف به المعلومات المحاسبية الاخرى، ذلك إن عملية اعداد المعلومات القطاعية وفق مدخل الادارة تجعل من امكانية التحقق من تلك المعلومات مسألة محدودة فوسائل القياس التي تستخدم لإعداد المعلومات القطاعية والتي تعد بالأساس للأغراض الداخلية تختلف من شركة الى اخرى تبعا لطبيعة تنظيمها الداخلي وطريقة ادارتها، كذلك فإن مشكلة تخصيص التكاليف المشتركة بين القطاعات، ومشكلة اسعار التحويل تجعل من امكانية الوصول الى نفس النتائج الواردة في التقارير المالية امراً صعباً، مما يعني ان المعلومات القطاعية لا يمكن التحقق منها كغيرها من المعلومات المحاسبية (Talha &Salim, 2010 :29).

إن ضعف خاصية إمكانية التحقق الناتج عن اعتماد مدخل الادارة يأتي في مقابل رفع خاصية ملائمة المعلومات القطاعية، حيث يتم التضحية بجزء من امكانية التحقق من المعلومة القطاعية في سبيل ان تكون تلك المعلومة اكثر ملائمة لقرارات المستخدمين (Jeter &Chaney, 2009: 695).

تبين لنا مما تقدم اهمية الإبلاغ المالي القطاعي وما يتضمنه من معلومات قطاعية ومدى حاجة مختلف مستخدمي المعلومات اليها. الا انه لوحظ بانه وبالرغم من تلك الاهمية والحاجة الى المعلومات القطاعية فإن متطلبات الإبلاغ المالي القطاعي قد ظلت محدودة لفترة طويلة، مما ضيّق من نطاق تطبيقيها في الممارسة المحاسبية. فقد ظهرت اولى متطلبات الابلاغ المالي القطاعي في بريطانيا في عام ١٩٦٥ حينما اصدر سوق لندن للأوراق المالية (LSE) قائمة متطلبات للإفصاح عن بعض المعلومات على المستوى القطاعي (كمعدل دوران المبيعات، والارباح على مستوى قطاعات النشاط) وقد الزم السوق الشركات المدرجة فيه بالإفصاح عن تلك المعلومات، وفي عام ١٩٦٧ قام مجلس مبادئ المحاسبة (APB) التابع الى المعهد الامريكي للمحاسبين القانونين (AICPA) بإصدار قائمة المفاهيم رقم (٢) التي حملت عنوان "الافصاح عن المعلومات المالية الاضافية في الشركات متنوعة الانشطة" والتي شجعت الشركات الامريكية على تقديم إفصاحات طوعية عن معلوماتها القطاعية، ثم ظهرت متطلبات اخرى في بريطانيا والولايات المتحدة كان ابرزها معيار المحاسبة الامريكي رقم ١٤ الصادر عام ١٩٧٦ ومعيار المحاسبة البريطاني رقم (٢٥) في عام ١٩٩٠، كما اصدرت لجنة معايير المحاسبة الدولية (مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB حاليا)[*1] معياراً خاصا بالإبلاغ المالي القطاعي هو المعيار رقم ١٤ وذلك في عام ١٩٨١،.(Deceuninck, 2009:3,5)

الا ان كل المعايير والمتطلبات الاخرى التي ظهرت خلال الفترة بين عامي ١٩٦٥-١٩٩٧ كان قد غلب عليها طابع العمومية في المتطلبات وعدم التحديد الصريح لأليات الابلاغ المالي القطاعي مما ادى الى عدم التزام الشركات بالإفصاح عن معلوماتها القطاعية بشكل مناسب. ) (Aleksanyan &Danbolt, 2012:6) (Botosan et al, 2009:1-2. لقد كان السبب وراء عمومية متطلبات الابلاغ المالي القطاعي في تلك الفترة كان عدم وجود اسلوب محدد يمكن اعتماده من قبل كل الشركات في الابلاغ عن معلومتها القطاعية فالإبلاغ المالي القطاعي يعتمد على انظمة محاسبة المسؤولية وطبيعة الهيكل التنظيمي في الشركة ولكل شركة نظام محاسبة مسؤولية مصمم من قبل إدارتها وهيكل اداري وتنظيمي يمثل فلسفة ونظرة ادارة تلك الشركة، مما يجعل من عملية تشخيص القطاعات والإبلاغ عنها وفق اساليب ثابتة تحددها المعايير امر غير قابل للتطبيق على نطاق واسع.(Gajic & Medved,2009:623) (Angiola 2008:3)

نتيجة لتلك المشكلة حاولت الهيئات المنظمة لمهنة المحاسبة وعلى رأسها مجلس معايير المحاسبة المالية الامريكي ولجنة معايير المحاسبة الدولية ايجاد اسلوب للإبلاغ المالي القطاعي يمكن اعتماده على نطاق واسع ويكون قادراً على توفير حاجات المستخدمين من المعلومات القطاعية لذا وقد وجدت تلك الهيئات بأنه بسبب اعتماد عملية اعداد المعلومات القطاعية على انظمة محاسبة المسؤولية الخاصة بالشركات فأنه من الأفضل ان تتم عملية الابلاغ المالي القطاعي وفق وجهة نظر الادارة لذلك قررت تلك الهيئات اعتماد مداخل ادارية في معايير الإبلاغ المالي القطاعي(Schneider &Scholze, 2011:2).، لذلك قام مجلس معايير المحاسبة الامريكي في عام ١٩٩٧ بإصدار المعيار المحاسبي رقم ١٣١ الذي اعتمد على مدخل الادارة كأساس للإبلاغ المالي القطاعي، كما قامت لجنة معايير المحاسبة الدولية في نفس العام بإصدار المعيار رقم ١٤ المعدل الذي تبنى مدخل الادارة ايضاً.

ويقصد بمدخل الإدارة تلك الطريقة المستخدمة في تشخيص القطاعات التشغيلية لأغراض الإبلاغ المالي القطاعي، بناءً على الاسلوب الذي تستخدمه الإدارة لعرض قطاعاتها التشغيلية لأغراض اتخاذ القرارات الداخلية.

* تأسس مجلس معايير المحاسبة الدولية في ١ نيسان عام ٢٠٠١ خلفاً للجنة معايير المحاسبة الدولية، وبدأ المجلس منذ تأسيسه بإصدار معايير الابلاغ المالي الدولية مع تبنيه لكل اصدارات لجنة المعايير السابقة.

ووفقا لمدخل الإدارة فإن تشخيص القطاعات التشغيلية يكون على أساس الطريقة التي يتم بها تنظيم وتقديم المعلومات المالية لمتخذ القرار التشغيلي الرئيسي للشركة "CODM" (IASB, 2006: BC 9) ، وعليه فأن تحديد متخذ القرار التشغيلي الرئيسي للشركة يعد الخطوة الأولى لتشخيص القطاعات التشغيلية لأي شركة (KPMG, 2010:12)، ويقصد بمتخذ القرار التشغيلي الرئيسي ذلك الشخص الي يتولى وظيفة تخصيص الموارد للقطاعات التشغيلية في الشركة وتقييم أداء تلك القطاعات، وفي العادة يكون متخذ القرار التشغيلي الرئيسي في الشركة هو نفسه المدير التنفيذي او المدير التشغيلي للشركة كما يمكن ان يتولى تلك الوظيفة مجموعة من المدراء داخل الشركة على شاكلة مجلس الادارة (IASB, 2006: Para 7).

## معيار المحاسبة الأمريكي رقم (١٣١)

اصدر مجلس معايير المحاسبة المالية الامريكي المعيار المحاسبي رقم (١٣١) الذي حمل عنوان "الإفصاحات حول قطاعات المشروع والمعلومات المتعلقة بها"، وذلك في حزيران عام ١٩٩٧، وبدأ تطبيقه الفعلي في الولايات المتحدة في ١٥ كانون الاول من العام ذاته. فيما دخل حيز التطبيق في كندا اعتبارا من بداية عام ١٩٩٩(Graham et al, 2005:3).

تميز هذا المعيار بمتطلبات الافصاح الواسعة والمفصلة التي تطلبها، واعتماده لمدخل ادراري عرف بـ"مدخل الإدارة الامريكي" "US Management approach" ويتبنى هذا المدخل مفهوم "القطاعات التشغيلية" "Operating Segments" كأساس لتشخيص القطاعات التي يراد الإبلاغ عنها قطاعياً ويقصد بالقطاع التشغيلي ذلك الجزء من الشركة الذي يشترك في الانشطة الاقتصادية للشركة والتي قد يحقق منها ايرادات ويتحمل عنها مصاريف، بما فيها الايرادات والمصاريف الناتجة عن العمليات المتبادلة مع اقسام الشركة، كما يشترط في القطاع التشغيلي ان تقيّم نتائج اعماله من قبل ادارة الشركة، وان تتوفر عنه معلومات مالية منفصلة (اي يمكن تحديدها بشكل مستقل عن بقية اجزاء الشركة)(Beams et al, 2012:498).

وتعتمد عملية تشخيص القطاعات التشغيلية التي يراد الإبلاغ عنها وفق هذا النموذج على التوجيهات والقرارات الصادرة من الإدارة بشأن القطاعات، والتي يسترشد بها داخليا لتقييم الوضع المالي للشركة وأدائها التشغيلي (Baker et al, 2008:632)، ذلك ان الهدف من اعتماد مدخل الادارة كان لتوفير الاتساق بين نظامي الإبلاغ المالي الداخلي والخارجي(Jeter &Chaney, 2009:689). ولم يلزم المعيار الشركات بأن تكون المعلومات القطاعية المفصح عنها متوافقة مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً "GAAP"، حيث سمح للشركات بأن تفصح عن معلوماتها القطاعية المعدة وفق نظام الابلاغ الداخلي دون الحاجة الى ان يتم تعديلها لتتوافق مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموما، ولعل السبب في ذلك هو رغبة المجلس في أن تكون تلك المعلومات معدة طبقاً لرؤية ادارات الشركات وان تعكس هيكلياتها الداخلية، ولضمان عدم خضوع عملية اعداد المعلومات القطاعية للأهواء الشخصية للإدارات الزم المعيار الشركات بالإفصاح عن مطابقات بين نتائج النشاط الظاهرة في المعلومات القطاعية ونتائج اعمال الشركة الاجمالية الظاهرة في القوائم المالية (Venkataraman, 2001:7).

## معيار المحاسبة الدولي رقم (١٤) المعدل

لقد صدر معيار المحاسبة الدولي رقم (١٤) المعدل في نفس الوقت الذي صدر فيه معيار المحاسبة الامريكي رقم (١٣١) وقد كانت هناك عدة اختلافات جوهرية بين المعيارين. فالمعيار الدولي تبنى مدخل الادارة يختلف عن مدخل الادارة الامريكي علاوة على ان متطلبات الافصاح كانت متباينة بين المعيارين ويبدو بأن لجنة معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة المالية الامريكي لم يتفقا على اسلوب مشترك للإبلاغ المالي القطاعي في ذلك الوقت (Graaf,2011:13). فقد معيار المحاسبة الدولي رقم (١٤) المعدل مدخل اداري عرف بـ "مدخل الإدارة المبني على أساس العوائد والمخاطر" Management Approach Based Upon Risk And Return او ما يعرف اختصاراً بـ "المدخل ذو المستويين" Two-Tier Approach، ووفق هذا النموذج (Model) من مدخل الادارة تصنف القطاعات الى قطاعات أساسية وقطاعات ثانوية وعلى نوعين هما قطاعات نشاط وقطاعات جغرافية حيث يجب على الشركة الابلاغ عن كل من قطاعات النشاط والقطاعات الجغرافية معاً على ان يكون احدهما اساسياً والاخر ثانوياً، ويترك هذا المدخل للإدارة حرية تحديد اي من النوعين كأساسي او ثانوي حسب تقديرها الخاص، على ان يكون ذلك التقدير قد تم وضعه وفق ما إذا كانت العوائد والمخاطر ترتبط بشكل أكبر بقطاعات النشاط ام بالقطاعات الجغرافية (Street et al, 2002:94).

وتعرض هذا النموذج لعدة انتقادات دفعت مجلس معايير المحاسبة الدولية الى التخلي عنه في عام ٢٠٠٦، ومن تلك الانتقادات الصعوبة البالغة في تطبيق هذا النموذج المعتمد على اساس تصنيف المخاطر والعوائد، بشكل منتظم يحقق الفائدة المرجوة منه، وذلك لتباينها بين الشركات من جهة وبين قطاعات الشركة الواحدة عبر الزمن من جهة اخرى، الامر يؤدى الى عدم اتساق عملية الابلاغ المالي القطاعي والى تحميل الشركات بتكاليف اضافية لإعادة تصنيف قطاعاتها بين فترة واخرى حسب التغيرات التي تطرأ على مستويات العوائد والمخاطر، فضلا عن التكاليف التي قد تنتج عن استخدام تصنيفات متعددة للقطاعات قد تكون مختلفة عن التصنيف الداخلي للشركة وبقاء نفس مشكلة اختلاف التصنيف المتبع عن التصنيف الداخلي والتي كانت موجودة في مدخل الصناعة ايضاً (Emmanuel and Garrod, 2000:5).

## معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (٨)

في ايلول عام ٢٠٠٢ عقد مجلسي معايير المحاسبة الأميركي والدولي اتفاقية لتقليل الاختلافات بين معايير المحاسبة الدولية ومعايير المحاسبة الامريكية، وفي كانون الثاني عام ٢٠٠٥ بدأ المجلسان مشروع التقارب المشترك الخاص بمعايير الإبلاغ المالي القطاعي وذلك من خلال القيام بتحليل الاختلافات بين معيار المحاسبة الدولي رقم (١٤) المعدل ومعيار المحاسبة الامريكي رقم (١٣١)، وقد جاءت نتائج أعمال المشروع منسجمة مع نتائج الدراسات الاكاديمية التي تناولت المقارنة بين المعيارين الدولي والامريكي والتي بينت أفضلية مدخل الادارة المعتمد في معيار المحاسبة الامريكي رقم (١٣١)، وبأن المعلومات المعدة وفق المعيار الامريكي ذات فائدة اكبر للمستخدمين من تلك المعدة وفق معيار المحاسبة الدولي رقم (١٤) المعدل، ونتيجة لذلك كله وافق مجلس معايير المحاسبة الدولية على تغيير معياره لينسجم مع المعيار الامريكي رقم (١٣١) (Deceuninck, 2009:8) ; (Nobes &Parker, 2010:118).

وفي ١٩ كانون الثاني عام ٢٠٠٦ اصدر المجلس مسودة المعيار رقم (٨)، وقد تلقى (١٨٢) رسالة تعقيبية حول مسودة المعيار عبر عدداً منها عن المخاوف من ان يتيح اعتماد المعيار المقترح المجال امام امكانية التلاعب بالمعلومات القطاعية، وانه قد يتعارض مع طبيعة معايير المحاسبة الدولية(Ibid, 2010:440) ، وقام المجلس فضلاً عن دراسته لما ورد في تلك الرسائل، بمراجعة الدراسات الاكاديمية حول معيار المحاسبة الامريكي رقم (١٣١) والتي بينت بأن هذا المعيار قد حسّن من اتساق وموثوقية ووقتية المعلومات القطاعية كما أظهرت تلك الدراسات بأن معيار المحاسبة الامريكي رقم (١٣١) قد حسن من قدرة مستخدمي التقارير المالية على التنبؤ بالأرباح المستقبلية وبينت الانعكاسات السريعة في القدرة التنبؤية على اسعار الاسهم والتي تتيحها المعلومات القطاعية المعدة وفق المعيار الامريكي. واعتماداً على تلك النتائج قرر المجلس تبني الطريقة الامريكية للإبلاغ المالي القطاعي حيث وجد بأنه وفق تلك الطريقة فأن الشركات ستعد تقاريرها القطاعية بالاعتماد على نظام الإبلاغ الداخلي المستخدم لديها للأغراض الإدارية، وانها ستقدم معلومات قطاعية اكثر اتساقا مع الاجزاء الاخرى من التقارير المالية، كما وسترفع بعض الشركات من عدد القطاعات التي تقوم بالإبلاغ المالي القطاعي عنها، فضلا عن ذلك اعتقد المجلس بأن المعيار الجديد سيخفض من تكاليف اعداد المعلومات القطاعية التي تتحملها الشركات باعتبار ان تلك المعلومات متوفرة لديها اصلا لأغراض اتخاذ القرارات الادارية وتقييم الأداء ( Mardini,2012:61). وفي ٣٠ تشرين الثاني عام ٢٠٠٦ وبعد اجراءه لبعض التعديلات على مسودة المعيار، قام المجلس بإصدار معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (٨) وبعنوان " القطاعات التشغيلية" "Operating Segments" ليحل محل معيار المحاسبة الدولي رقم (١٤) المعدل بدأ من ١ كانون الثاني عام ٢٠٠٩.

## الجانب العملي

بهدف دراسة الابعاد الثلاثة لمشكلة البحث التي تتمثل اولاً بوضوح متطلبات الافصاح القطاعي وثانياً بكفاية مستويات الافصاح القطاعي وثالثاً بالتوافق والانسجام في الافصاح القطاعي مع المعايير الدولية، فأننا سنقوم باختبار فرضية البحث، والتي مفادها:

تؤثر عدم كفاية متطلبات الإبلاغ المالي القطاعي العراقية سلباً على مستوى الافصاح عن المعلومات القطاعية في تقارير الادارة السنوية للشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية.

وتتكون هذه الفرضية من متغيرين يتمثل الاول منهما بكفاية متطلبات الإبلاغ المالي القطاعي العراقية وهو المتغير المستقل، وذلك باعتبار ان متطلبات الإبلاغ قد توثر على ممارسات الشركات في تقديم مستوى مقبول من الافصاح عن المعلومات القطاعية. فيما يتمثل المتغير الأخر بمستوى الافصاح عن المعلومات القطاعية في تقارير الادارة السنوية للشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية وهو المتغير التابع.

حيث سيتم قياس اثر المتغير المستقل وفقاً للفرضية اعلاه من خلال تحليل وصفي لبيان مدى كفاية القواعد المحاسبية العراقية في تنظيم عملية الإبلاغ المالي القطاعي وتوفير إفصاحات قطاعية كافية للمستخدمين، ومدى توافق تلك المتطلبات الواردة في القواعد المحاسبية العراقية بالمقارنة مع ما ورد في كل من معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (٨) ومعيار المحاسبة الامريكي رقم (١٣١) من متطلبات.

فيما سيتم قياس المتغير التابع في هذه الفرضية من خلال القياس المباشر لمستوى الافصاح عن المعلومات القطاعية في التقارير المالية للشركات المساهمة المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية وذلك من خلال مؤشر تم تصميمه لهذا الغرض، فضلاً عن تحليل ما تضمنته التقارير المالية لتلك الشركات من معلومات قطاعية، ولأجل القيام بذلك فقد تمت دراسة التقارير المالية للشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية والذي يمثل مجتمع البحث وبالاعتماد على بيانات سنة ٢٠١٢ وذلك لأن هذه السنة قد اعتبرت سنة مستقرة بالنسبة للبيئة الاقتصادية العراقية، ولكون القاعدة المحاسبية رقم (٦) قد شهدت تعديلات اقرت في سنة ٢٠١١ وطبقت على التقارير المالية لسنة ٢٠١٢، وعليه فأن حداثة التاريخ تشير الى حداثة التطبيقات المحاسبية للشركات المساهمة خصوصا مع سريان تطبيق التعديل الحاصل في نص القاعدة رقم (٦)، كذلك فقد شهد سوق العراق للأوراق المالية خلال سنة ٢٠١٢ إضافة قطاع جديد اليه وهو قطاع الاتصالات ومن المعروف بأن شركات الاتصالات في العراق تعتبر من اوسع الشركات نشاطاً على الصعيد الجغرافي مما قد يعزز من اهتمام تلك الشركات بالمعلومات القطاعية، وبالتالي قد تعزز من نتائج البحث وحل مشكلته.

## الإبلاغ المالي القطاعي في ظل القواعد المحاسبية العراقية

تقوم الشركات العراقية بإعداد تقاريرها المالية وفق القواعد المحاسبية العراقية الصادرة من مجلس المعايير المحاسبية والرقابية التابع الى ديوان الرقابة المالية. وقد نصت اثنتان من القواعد المحاسبية على تقديم إفصاحات قطاعية هما القاعدتان المحاسبيتان السادسة والعاشرة حيث تطلبتا تقديم ثلاث اشكال من الإفصاحات القطاعية هي المؤشرات القطاعية والمناطق الجغرافية والعمليات الخارجية وذلك في التقرير المالي السنوي للشركة وضمن الجزء الخاص بتقرير الادارة. وتعرض الفقرات التالية ما تضمنته تلك القاعدتان من متطلبات فضلاً عن تحليل مدى كفاية تلك المتطلبات وتوافقها مع المعايير الدولية.

## القاعدة المحاسبية السادسة

جاءت هذه القاعدة بعنوان "الافصاح عن المعلومات المتعلقة بالبيانات المالية والسياسات المحاسبية" وصدرت بتاريخ ١٩٩٥/١١/٩ وطبقت على البيانات المالية للسنة المنتهية في٣١/كانون الأول /١٩٩٦ وما بعدها، ثم تم تعديل بعض فقراتها في عام ٢٠١١ وبدأ سريان القاعدة المعدلة في ١/كانون الثاني/٢٠١٢ والفترات المالية التي بعدها. وتتناول هذه القاعدة الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالبيانات المالية والسياسات المتبعة في إعدادها والطرق المحاسبية المستخدمة والمتغيرات الجارية عليها، وكذلك ما يجب أن يتضمنه تقرير الإدارة بشأن الإفصاح عن كافة المعلومات الخاصة بالشركة وواقع أدائها والتوقعات المستقبلية لنشاطها، فضلا عما يجب أن يتضمنه تقرير مراقب الحسابات الخارجي عن البيانات المالية للشركة وعن أية بيانات أو معلومات أو إيضاحات ضرورية. ويشمل نطاق تطبيق هذه القاعدة كافة شركات القطاع العام والقطاع المختلط والقطاع الخاص والشركات المساهمة العامة والخاصة وفروع الشركات الاجنبية العاملة في العراق ولا يشمل نطاق هذه القاعدة المصارف والمؤسسات المالية الاخرى.

وقد تضمنت هذه القاعدة تحديد مجموعة متطلبات للإفصاح عن المعلومات القطاعية ضمن التقرير السنوي للإدارة حيث نصت الفقرة رقم (٢٠) من القاعدة على ما يأتي"

"ينبغي الإفصاح في تقرير الإدارة السنوي عن كافة المعلومات المتعلقة بالوحدة الاقتصادية وواقع أدائها، ومواردها خلال الفترة المعنية، والعوامل المؤثرة في هذا الأداء، والتوقعات المستقبلية لنشاطها، مع كافة الإيضاحات المتعلقة بالبيانات المالية"، وقد تضمنت هذه الفقرة إطاراً عاماً لما يجب الإفصاح عنه واختص البند (ج) منها بمتطلبات الافصاح على المعلومات القطاعية فقد حدد هذا البند متطلبات الافصاح عن المعلومات القطاعية بالاتي "المؤشرات القطاعية لتقويم أداء الأنشطة أو الفروع أو البرامج أو المشاريع أو خطوط الإنتاج أو معامل الوحدة الاقتصادية، وكذلك المعلومات المتعلقة بأدائها حسب المناطق الجغرافية، مع ضرورة إبراز عملياتها الخارجية بشكل واضح ومستقل".

## القاعدة المحاسبية العاشرة

وجاءت هذه القاعدة بعنوان " الإفصاح عن البيانات المالية للمصارف والمنشآت المالية المماثلة" وصدرت في عام ١٩٩٨ وطبقت بدءاً من السنة المالية المنتهية في ٣١/كانون الاول/١٩٩٩ ومازالت سارية التطبيق لحد الأن دون أن تطرأ عليها اية تعديلات، وتناولت هذه القاعدة متطلبات الإفصاح عن البيانات المالية للمصارف والمنشآت المالية المماثلة والسياسات المحاسبية المتبعة في إعدادها وما يجب ان يحتويه تقرير الإدارة السنوي من إفصاحات. ووضعت هذه القاعدة لتغطية متطلبات الافصاح في المنشآت المالية كالمصارف وشركات التأمين وغيرها التي تم استثناءها من أحكام القاعدة المحاسبية رقم (٦) بسبب الخصوصية التي يتمتع بها النشاط المالي والمصرفي.

وقد تضمنت هذه القاعدة متطلبات للإفصاح عن المعلومات القطاعية بشكل مشابه لتلك التي وردت في القاعدة رقم (٦)، وذلك في الفقرة ٢٢/البند (ج) والذي نص على الافصاح عن " المؤشرات القطاعية لتقويم أداء المصرف ، كذلك المعلومات المتعلقة بأدائه حسب المناطق الجغرافية، مع ضرورة إبراز عملياته الخارجية بشكل واضح ومستقل".

## مدى كفاية متطلبات القاعدتان المحاسبيتان السادسة والعاشرة

بغرض الوصول الى تقييم سليم لمدى كفاية متطلبات الإبلاغ المالي القطاعي في القاعدتان السادسة والعاشرة، توجب على الباحث اجراء مقارنة بين تلك المتطلبات مع متطلبات الإبلاغ المالي القطاعي المطبقة في دول اخرى والتي اثبتت الابحاث العلمية نجاعتها في بلوغ مستوى كافي للإفصاح عن المعلومات القطاعية ولا نجد افضل من معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم ٨ ومعيار المحاسبة الامريكي رقم ١٣١ كأساس للمقارنة. وفيما يلي مقارنة للمتطلبات الواردة في القاعدتان المحاسبيتان السادسة والعاشرة مع ما ورد في معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم ٨ ومعيار المحاسبة الامريكي رقم ١٣١:

جدول رقم (١)
مقارنة بين القاعدة رقم (٦) والقاعدة رقم (١٠) ومعيار الإبلاغ المالي الدولي رقم ٨ ومعيار المحاسبة الامريكي رقم ١٣١

| التفاصيل | القاعدة المحاسبية رقم (٦) | القاعدة المحاسبية رقم (١٠) | معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (٨) | ومعيار المحاسبة الامريكي رقم ١٣١ |
|---|---|---|---|---|
| الموضوع | تنظيم عملية الافصاح عن المعلومات المتعلقة بالبيانات المالية للشركات والسياسات والطرق المتبعة في إعدادها، وما يتضمنه تقرير الإدارة وتقرير مراقب الحسابات. | تنظيم عملية الافصاح عن المعلومات المتعلقة بالبيانات المالية للمنشآت المالية والسياسات والطرق المتبعة في إعدادها، وكذلك ما يجب أن يتضمنه تقرير الإدارة. | تنظيم عملية قياس المعلومات القطاعية والافصاح عن تلك المعلومات ضمن التقارير المالية السنوية والمرحلية للوحدات الاقتصادية. | تحديد الطريقة التي تبلغ بواسطتها مشاريع الاعمال عن معلوماتها القطاعية ضمن التقارير المالية السنوية والمرحلية. |
| الأهداف | تمكين مستخدمي البيانات المالية من الوصول إلى فهم أفضل للبيانات المالية، وتوفير معلومات ومؤشرات عن أداء الشركات، وإعطاء صورة حقيقية وواضحة عن نتائج نشاطها وأوضاعها المالية. | توفير معلومات واضحة عن نتائج نشاط والأوضاع المالية للمصارف والمنشآت المالية. وتوفير المعلومات الموثوق بها للمستخدمين بشكل ملائم وقابل للمقارنة لتساعدهم في تقويم أدائها. وتوحيد المعايير المحاسبية للقياس والإفصاح المستخدمة لكي يتاح للمستخدمين إدراك الأسس والقواعد المتبعة وتسهيل عملية المقارنة. تعزيز ثقة المستخدمين. وتحسين بيئة التعاملات وتوفير معلومات تتيح للمستخدمين تقويم كفاءة العاملين على إدارة هذه المصارف. | تمكين مستخدمي القوائم المالية من تقييم طبيعة الانشطة التي تزاولها الشركة واثارها المالية وطبيعة البيئة التي تعمل فيها. | توفير معلومات حول الانواع المختلفة من الانشطة التي تشارك فيها الشركة وحول البيئات الاقتصادية المختلفة التي تعمل فيها، لمساعدة مستخدمي القوائم المالية على: (أ) الوصول الى فهم افضل لأداء الشركة ؛ (ب) عمل تقديرات افضل لصافي التدفقات النقدية المستقبلية؛ (جـ) الوصول الى احكام اكثر دقة حول الشركة ككل. |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| نطاق التطبيق | شركات القطاع العام والقطاع المختلط والقطاع الخاص والشركات المساهمة العامة والخاصة وفروع الشركات الاجنبية العاملة في العراق. | المصارف والمنشآت المالية المماثلة. | القوائم المالية للمنشأة التي تتصف بما يلي : (أ) يتم تداول أدوات الدين أو حقوق الملكية الخاصة بها في سوق عام (بورصة محلية أو أجنبية أو سوق تداول مباشر)، أو (ب) اذا كانت تودع ، أو قيد عملية إيداع بياناتها المالية لدى هيئة أوراق مالية او هيئة تنظيمية أخرى بهدف إصدار اي نوع من انواع الأدوات المالية في سوق عام . و (ج) القوائم المالية الموحدة للشركة الأم (القابضة) التي ينطبق عليها احد الشرطين (أ) أو (ب). فضلا عن اي منشأة اخرى تلتزم بمتطلبات هذا المعيار. | مشاريع الاعمال العامة التي يتم تداول أدوات الدين أو حقوق الملكية الخاصة بها في سوق عام (بورصة محلية أو أجنبية أو سوق تداول مباشر) |
| المعلومات التي يجب الافصاح عنها | (أ) المؤشرات القطاعية لتقويم أداء الأنشطة أو الفروع أو البرامج أو المشاريع أو خطوط الإنتاج أو معامل الوحدة الاقتصادية؛ (ب) المعلومات المتعلقة بأداء الوحدة حسب المناطق الجغرافية؛ (جـ) المعلومات الخاصة بالعمليات الخارجية للوحدة. | (أ) المؤشرات القطاعية لتقويم أداء المصرف؛ (ب) المعلومات المتعلقة بأداء المصرف حسب المناطق الجغرافية؛ (جـ) المعلومات الخاصة بالعمليات الخارجية للمصرف. | (أ) الإفصاحات الاساسية الإلزامية: لكل قطاع نشاط أو قطاع جغرافي يتم الافصاح عن الربح او الخسارة، ومعلومات عامة عن منتجات القطاعات وكيفية تنظيم الشركة قطاعياً، واسس القياس المعتمدة، فضلا عن المطابقات مع الحسابات الاجمالية، ومناطقها الجغرافية؛(ب) تقدم الإفصاحات التالية في حال توفرها: الإيرادات الخارجية، الايرادات الداخلية، الموجودات والمطلوبات، إيراد الفائدة، مصروفات الفائدة، الاندثارات، الحصة و الأرباح من مشاريع المشاركة، مصروف ضريبة الدخل، والمصاريف الاخرى غير النقدية. | (أ) الإفصاحات الاساسية الإلزامية: يتطلب المعيار الافصاح عن الايرادات الخارجية، والايرادات الناشئة عن العمليات المتبادلة مع القطاعات الاخرى داخل الشركة)، الربح، الموجودات، و المطابقات مع الحسابات الاجمالية.(ب)تقدم الإفصاحات التالية لكل قطاع اذا كان يراجع من قبل متخذ القرار التشغيلي الرئيسي في الشركة: المصاريف الرأسمالية، ايراد الفائدة، مصروف الفائدة، الاندثارات، حق الملكية من صافي الدخل ويحتسب بموجب طريقة الملكية، مصروف ضريبة الدخل، المصاريف الاخرى غير النقدية. |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| موقع المعلومات القطاعية وتوقيتات الافصاح عنها | يتم الافصاح عنها في التقرير المالي السنوي للشركة ضمن تقرير الادارة. | يتم الافصاح عنها في التقرير المالي السنوي للشركة ضمن تقرير الادارة. | يتم الافصاح عنها في التقرير المالي السنوي للشركة ضمن تقرير الادارة او الملاحظات الاضافية، وضمن التقارير المالية المرحلية للشركة. | يتم الافصاح عنها في التقرير المالي السنوي للشركة ضمن تقرير الادارة او الملاحظات الاضافية، وضمن التقارير المالية المرحلية للشركة. |
| أسس القياس المعتمدة | لم تحدد اسس قياس خاصة بالمعلومات القطاعية. | لم تحدد اسس قياس خاصة بالمعلومات القطاعية. | يتم اعداد المعلومات القطاعية باستخدام اسس القياس المعتمدة لقياس نتائج القطاعات للأغراض الداخلية، ويجب استخدام الاختبارات الكمية للأهمية النسبية (اختبار ١٠% واختبار ٧٥%) لتحديد ما يتم الافصاح عنه من معلومات قطاعية، فضلا عن عمل المطابقات اللازمة ما بين مبالغ المعلومات القطاعية والمبالغ الظاهرة في القوائم المالية الاجمالية. | يتم اعداد المعلومات القطاعية باستخدام اسس القياس المعتمدة لقياس نتائج القطاعات للأغراض الداخلية، ويجب استخدام الاختبارات الكمية للأهمية النسبية (اختبار ١٠% واختبار ٧٥%) لتحديد ما يتم الافصاح عنه من معلومات قطاعية، فضلا عن عمل المطابقات اللازمة ما بين مبالغ المعلومات القطاعية والمبالغ الظاهرة في القوائم المالية الاجمالية. |

**المصدر: اعداد الباحثين**

**يتبين من المقارنة السابقة غموض وعمومية متطلبات الإبلاغ المالي القطاعي الواردة في القاعدة المحاسبية رقم (٦) والقاعدة المحاسبية رقم (١٠) ذلك إن كلتا القاعدتان لم تختصا أساساً بموضوع الإبلاغ المالي القطاعي وإنما تطرقتا اليه ضمن متطلبات الافصاح الواجبة في تقرير الإدارة، كذلك فإن اي من تلك القاعدتان لم توضح مفهوم الإبلاغ المالي القطاعي ولم تحدد الياته حيث لم تقدم تعريف للقطاعات ولم تحدد أسس القياس التي يجب اتباعها عند تشخيص وتحديد القطاعات وكيفية الافصاح عن معلوماتها، لذلك فأن تلك المتطلبات لا يمكن اعتبارها متطلبات ابلاغ مالي فهي تنحصر في كونها متطلبات افصاح فقط، وفي هذا الاطار نلاحظ ايضاً بأن كلتا القاعدتان لم تحددا المعلومات الواجب الإفصاح عنها فقد اكتفتا بالإشارة الى وجوب الافصاح عن "المؤشرات القطاعية" لتقويم أداء الفروع أو البرامج أو المشاريع أو خطوط الإنتاج أو معامل الوحدة الاقتصادية، و"المناطق الجغرافية""، و"العمليات الخارجية". وبالرغم من تلك العمومية فإنه يمكن اعتبار ما ورد في القاعدتان إطاراً عاماً للإبلاغ المالي القطاعي في العراق نظراً لعدم وجود محددات او قيود في نص القاعدتان تحد من قدرة الشركات على الإبلاغ عن معلوماتها القطاعية.**

**كما يتبين من خلال تحليل متطلبات الافصاح عن المعلومات القطاعية التي نصت عليها القاعدتان السادسة والعاشرة بأنه وعلى الرغم من عدم كفاية القاعدتان لتغطية كل جوانب عملية الإبلاغ المالي القطاعي، فأن متطلبات الافصاح تلك تتوافق من حيث الاساس مع المتطلبات الواردة في كل من معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (٨) ومعيار المحاسبة الأمريكي رقم (١٣١) وذلك للأسباب التالية:**

١- نصت كلتا القاعدتان على ان متطلبات الافصاح المذكورة سابقاً تمثل "إطاراً" لما يجب الافصاح عنه من معلومات، وهذا يعني بأن القاعدتان قد رسمتا الخطوط العريضة لمتطلبات الافصاح القطاعي، أما أليات تطبيق تلك المتطلبات فقد تُركت لإدارات الشركات وهذا ينسجم مع مدخل الإدارة الحديث المعتمد في المعيار الدولي رقم (٨) والمعيار الأمريكي رقم ١٣١.

٢- إن ما ورد في القاعدتان من متطلبات إفصاح يمثل جوهر متطلبات الافصاح الواردة في المعيار الدولي رقم (٨) والمعيار الأمريكي رقم ١٣١، فالمعياران قد تطلبا الافصاح عن نوعين من المعلومات هما قطاعات النشاط والإفصاحات على نطاق الشركة "Entity-Wide Disclosures"، وتطلبت القاعدتان السادسة والعاشرة الافصاح عن ثلاثة انواع من المعلومات هي المؤشرات القطاعية و المناطق الجغرافية والعمليات الخارجية.

٣- إن المصطلحات الواردة في القاعدتان تختلف عن المصطلحات المعتمدة في المعيار الدولي رقم (٨) والمعيار الأمريكي رقم ١٣١، إلا انها تشير الى ذات المعنى، فالقاعدتان قد استخدمتا مصطلح "المؤشرات القطاعية" للإشارة الى المعلومات التي تخص أداء الأنشطة أو الفروع أو البرامج أو المشاريع أو خطوط الإنتاج أو معامل الوحدة الاقتصادية وهذا يتطابق مع مفهوم مصطلح "قطاعات النشاط" الوارد في المعيار الدولي رقم (٨) والمعيار الأمريكي رقم ١٣١، والذي يعرف على انه ذلك الجزء الذي يمارس نشاط اقتصادياً داخل الشركة يحقق منه ايراد ويتحمل عنه تكاليف كأن يكون خط انتاجي او قسم أو مجموعة من الاقسام ، كذلك فقد اشارت القاعدتان الى الافصاح عن "المعلومات المتعلقة بأداء الشركة (أو المصرف) حسب المناطق الجغرافية" والافصاح عن "العمليات الخارجية" وهذا يطابق مفهوم مصطلح الإفصاحات على نطاق الشركة، حيث تندرج كل من المعلومات القطاعية التي تخص المناطق الجغرافية والعمليات الداخلية والخارجية فضلاً عن المعلومات عن الزبائن الرئيسيين للشركة تحت مسمى الإفصاحات على نطاق الشركة.

مستوى الافصاح عن المعلومات القطاعية في التقارير المالية للشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية نظراً لكون القاعدتان السادسة والعاشرة قد اكتفتا بوضع المتطلبات الاساسية لما يجب الافصاح عنه من معلومات قطاعية من دون تحديد طبيعة وماهية المعلومات التي يجب ان تفصح عنها الشركات، فإن من الصعب قياس مستوى الافصاح عن المعلومات القطاعية في التقارير المالية للشركات عينة البحث مما يستوجب اللجوء الى مقياس او مؤشر معتمد للإفصاح عن المعلومات القطاعية وباعتقادنا فإن معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (٨) هو افضل مؤشر يمكن الاعتماد عليه لتقييم مستوى الافصاح المالي القطاعي في الشركات المساهمة العراقية نظراً لسعة وتفصيل المعلومات التي تطلب الافصاح عنها، ولكونه الاوسع تطبيقاً حيث يطبق في اكثر من ١٢٠ دولة. ونظراً لتطابق الاطار العام لمتطلبات الافصاح القطاعي الواردة في القاعدتان السادسة والعاشرة مع المتطلبات الرئيسية في معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (٨).

لذا فإننا سنستخدم متطلبات الافصاح التفصيلية الواردة في المعيار رقم (٨) لبناء مؤشر الافصاح بغرض قياس مستوى الافصاح عن المعلومات القطاعية في الشركات موضوع البحث، وذلك من خلال اتباع طريقة تحليل المحتوى (Content Analysis) لجمع وتحديد وتصنيف البنود المتعلقة بالمعلومات القطاعية من تقارير الادارة السنوية للشركات محل البحث، وبناءً على ذلك سيتم عمل مؤشر لقياس مستوى الافصاح في تلك الشركات ويتكون مؤشر الإفصاح من ثلاث أجزاء رئيسية هي قطاعات النشاط، والمناطق الجغرافية، والمناطق الخارجية والزبائن الرئيسيين تقابل المتطلبات الواردة في القاعدتان السادسة والعاشرة، ويوضح الشكل رقم (١) ألية عمل مؤشر الإفصاح المستخدم في البحث، ويتكون كل جزء رئيسي من جزأين يمثل الاول منهما المعلومات الاساسية التي تطلب معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (٨) الافصاح عنها ولكل قطاع وهي موزعة على (٤) بنود وكالاتي:*

١- الربح (أو الخسارة): أي الافصاح عن نتيجة النشاط من ربح أو خسارة لكل من القطاعات التي تقرر الشركة الافصاح عنها.

٢- المعلومات العامة عن منتجات القطاعات وهيكلية الشركة: أي الافصاح عن العوامل التي استخدمتها الشركة في تشخيص قطاعاتها المفصح عنها، بما في ذلك الاسس التنظيمية والهيكل التنظيمي والطريقة التي اعتمدتها الادارة في تنظيم الشركة سواء أكانت على اساس الاختلافات في المنتجات والخدمات او المناطق الجغرافية والبيئات التنظيمية، او كانت مزيجاً من تلك العوامل، وما اذا كانت القطاعات قد تم تجميعها معا لتشكل قطاع اكبر، وتشمل المعلومات العامة ايضاً انواع المنتجات و الخدمات التي يحصل القطاع على ايراده منها.

٣- أسس القياس المعتمدة: يجب على الشركة تقديم تفسيرات عن اسس القياس التي اعتمدتها في اعداد معلوماتها القطاعية وتشمل هذه التفسيرات كل من اسس المحاسبة عن العمليات بين القطاعات، و طبيعة الاختلافات بين القياسات المعتمدة على المستوى القطاعي وتلك المعتمدة في إعداد القوائم المالية الاجمالية (إن وجدت تلك الاختلافات ولم يتم الافصاح عنها ضمن فقرة المطابقات).

٤- المطابقات: أي تقديم مطابقات وتسويات عن الاختلافات بين المبالغ الظاهرة في الإفصاحات القطاعية وبين تلك الظاهرة في القوائم المالية الاجمالية، أي مطابقة نتائج القطاعات المعدة على وفق رؤية الادارة مع القوائم المالية الاجمالية المعدة وفق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.

أما الجزء الثاني فيمثل المعلومات التي يتم الافصاح عنها عند توفرها أي تلك المعلومات التي تفصح عنها الشركة اذا توفرت لديها لأغراض اتخاذ القرارات من قبل متخذ القرار الرئيسي في الشركة، وهي بدورها تتوزع على (٥) بنود وكالآتي:

١- الموجودات والمطلوبات: أي أن تقوم الشركة بالإفصاح عن مبالغ الموجودات والمطلوبات لكل قطاع.

٢- الإيرادات الداخلية والخارجية: أي الافصاح عن الايرادات الداخلية الناجمة عن التعاملات الداخلية بين القطاعات المكونة للشركة، فضلا عن الايرادات الخارجية التي يجنيها القطاع من تعاملاته مع الجهات الاخرى من خارج الشركة كالزبائن والعملاء.

٣- المصاريف غير النقدية: أي الافصاح عن كافة المصاريف غير النقدية التي يتحملها القطاع بما في ذلك الاندثارات والمبالغ التي يتم احتسابها في صورة مخصصات، بما يساعد مستخدمي التقارير المالية للوصول الى تقديرات اكثر دقة لحجم التدفقات النقدية لكل قطاع.

٤- البنود المهمة الداخلة في الايرادات والمصروفات: أي الافصاح عن اي بند يشكل نسبة كبيرة من مبلغ المصروفات او الايرادات الخاصة بالقطاع.

٥- ضريبة الدخل: أي الافصاح عن حصة القطاع من ضريبة الدخل التي تتحملها الشركة، او الافصاح عن ضريبة الدخل التي يتحملها القطاع بصورة منفردة خصوصا تلك القطاعات التي تعمل في مناطق جغرافية مختلفة

* للمزيد حول تلك المتطلبات أنظر (IASB, 2006:Para 20-34).

من حيث مقدار الضريبة (القطاعات الخارجية خصوصا) أو تلك القطاعات التي تمارس نشاطا مختلفا عن الأنشطة الرئيسية الشركة مما يترتب على تلك القطاعات ان تقوم بدفع ضرائبها بصورة منفصلة.

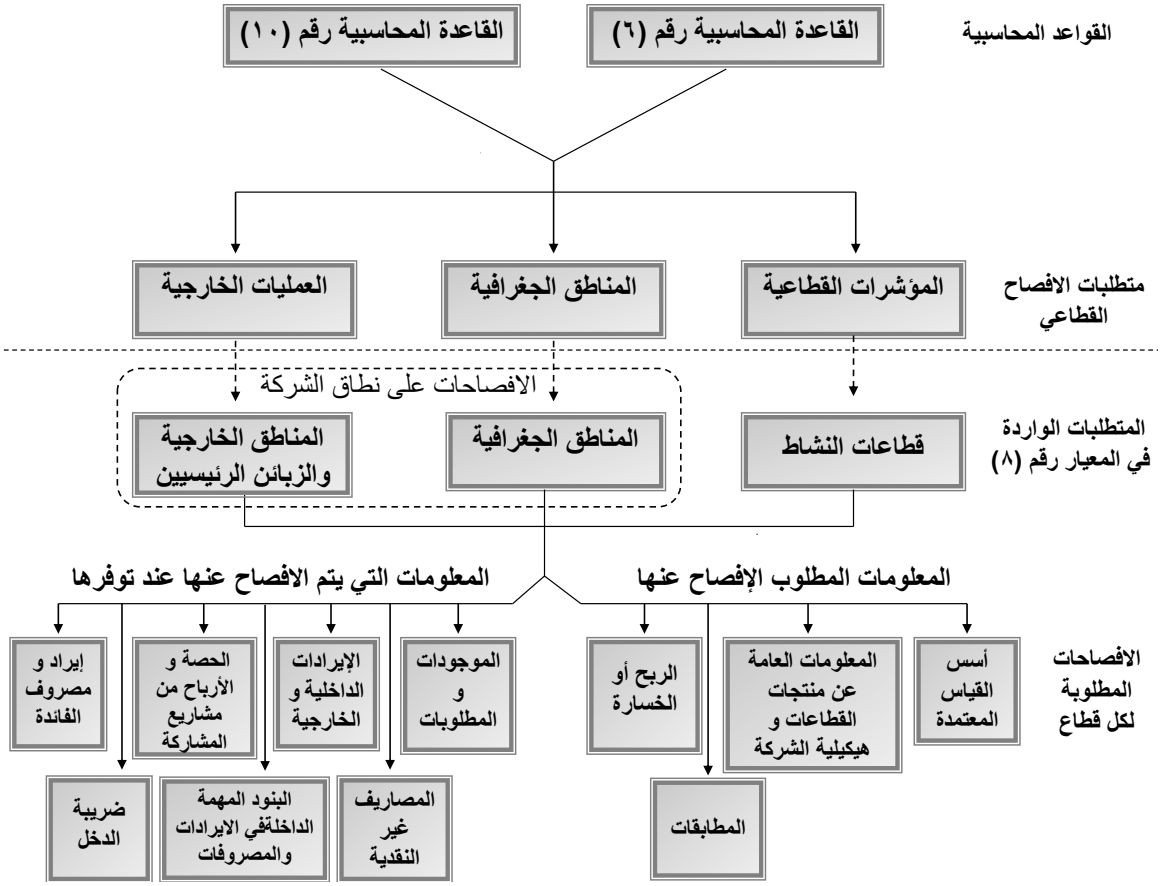
٦- إيراد ومصروف الفائدة: أي الافصاح عن ما يخص القطاع من مصروف الفائدة الذي تتحمله الشركة، والافصاح عن حصة القطاع من ايراد الفائدة ، كذلك الافصاح عن ايراد ومصروف الفائدة للقطاع اذا كان القطاع يمارس نشاط إقراضي (ائتماني) منفصل وتحدث هذه الحالة بكثرة في القطاعات الجغرافية.

٧- الحصة والارباح من مشاريع المشاركة: أي الافصاح عن مقدار استثمار القطاع وحصته من أرباح مشاريع المشاركة "Joint Venture" سواء تلك التي تقيمها الشركة مع غيرها او يقيمها القطاع بصفة منفردة مع الغير.

وقد تم تطبيق مؤشر الافصاح على مجتمع البحث المتمثل بالتقارير المالية السنوية للشركات المساهمة المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية لعام ٢٠١٢ والبالغ عددها (٨٥) شركة بحسب التقرير السنوي للسوق لعام ٢٠١٢، وتم استبعاد (٣١) شركة منها نظراً لعدم توفر تقاريرها المالية لعام ٢٠١٢، مما يجعل من الحجم الكلي لعينة البحث (٥٤) شركة مساهمة تشكل ما نسبته (٦٤%) تقريباً من مجتمع البحث، نعتقد بأنها توفر التمثيل الكافي لمجتمع البحث.

ولاحتساب مستوى الإفصاح عن المعلومات القطاعية لكل شركة تم إعطاء الوزن (صفر) لكل بند من بنود الافصاح القطاعي غير متوفر في التقرير المالي للشركة وتم إعطاء الوزن (١) لكل بند من بنود الافصاح متوفر في التقرير المالي للشركة، وتم تقسيم تلك البنود على جزأين هما المعلومات الاساسية المطلوب الافصاح عنها، والمعلومات التي يتم الافصاح عنها عند توفرها. وبالتالي تم احتساب مستوى الافصاح لكل جزء من خلال قسمة عدد البنود ذات الوزن (١) على العدد الكلي لبنود الجزء، وتم جمع نتائج الجزأين للوصول لمعدل افصاح القطاع في الشركة، وبعد ذلك تم تجميع نتائج تصنيفي القطاعات (قطاعات النشطات والإفصاحات على نطاق الشركة) وتقسيمها على (٢) للوصول الى مستوى الافصاح القطاعي في الشركة.

شكل رقم (١)
ألية عمل مؤشر الإفصاح




المصدر: إعداد الباحثان

## تحليل نتائج تطبيق مؤشر الافصاح القطاعي

بعد تطبيق مؤشر الافصاح على الشركات عينة البحث تبين لنا بأن مستوى الافصاح عن المعلومات القطاعية في التقارير المالية للشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية خلال العام ٢٠١٢ قد تراوح بين (٠ %) في الحد الادنى و(٢٢.٧%) في الحد الاقصى، وقد بلغ الوسط الحسابي لمستويات الافصاح في الشركات (٣.٩٦%) في حين بلغ الانحراف المعياري (٥.٧٢%). وقد وجد اعلى مستوى للإفصاح القطاعي في مصرف الخليج التجاري فقد بلغ مستوى الافصاح الكلي عن المعلومات القطاعية فيه (٢٢.٧%)، حيث بلغت نسبة الافصاح عن قطاعات النشاط (١٨.٢%) وبلغت نسبة الإفصاحات على نطاق الشركة (المناطق الجغرافية) (٢٧.٣%)، ويبين الجدول رقم (٣) مستويات الافصاح عن المعلومات القطاعية للشركات عينة البحث:

جدول رقم (٢)
مستويات الافصاح القطاعي للشركات عينة البحث

| مستوى الافصاح (%) | عدد الشركات | نسبة عدد الشركات الى السوق |
|---|---|---|
| %٠ | ٣١ | %٥٧.٤١ |
| %٤.٥ | ٩ | %١٦.٧ |
| %٩.١ | ٨ | %١٤.٨ |
| %١٣.٦ | ٣ | %٥.٦ |

| | | |
|---|---|---|
| %١٨.٢ | ٢ | %٣.٧ |
| %٢٢.٧ | ١ | %١.٩ |

ويتضح من الجدول اعلاه تدني مستويات الافصاح عموما لكافة الشركات، حيث يلاحظ بأن مستوى الافصاح الكلي لم يتعدى في اعلى مستوى له نسبة (٢٢.٧%) وذلك في شركة واحدة فقط، كما ان (٣١) شركة ضمن العينة لم تقدم اية إفصاحات قطاعية حيث بلغ مستوى الافصاح فيها (٠%) وتلك الشركات تشكل ما نسبته (٥٧%) من العينة.

ولتوخي أسباب تدني مستويات الافصاح عن المعلومات القطاعية تم تحليل مستوى الافصاح الكلي لمؤشر الافصاح الى البنود المكونة للمؤشر، وقد تبين من خلال التحليل ايضاً تدني مستويات الافصاح لكل البنود، حيث بلغ الوسط الحسابي لبنود الافصاح الكلية (٧.٩١%) وبلغ الانحراف المعياري لها (١٤.٦٧%)، فيما بلغ الوسط الحسابي لبنود الافصاح المطلوبة (١٠.٤٩%) وبلغ الوسط الحسابي لبنود الإفصاح المطلوبة في حال توفرها (٦.٩٤%).

ويبين الجدول رقم (٥) مستويات الافصاح الخاصة بكل بند من بنود مؤشر الافصاح القطاعي ولكلا التصنيفين (قطاعات النشاط، والإفصاحات على نطاق الشركة)، حيث يتضح من الجدول بأن الشركات عينة البحث قد ركزت على توفير الإفصاحات القطاعية عن بعض بنود المؤشر وان سبعة من اصل العشر بنود التي تم قياسها لا تقوم الشركات الافصاح عنها نهائيا، حيث إن البنود التي افصحت عنها الشركات والتي تتطابق مع مفهوم المعلومات القطاعية هي الربح (او الخسارة)، الموجودات والمطلوبات، الايرادات الخارجية، والايرادات الداخلية، فيما لم تفصح الشركات عن البنود الاخرى سواء تلك المطلوب الافصاح عنها بكل اساسي، او تلك التي يتم الافصاح عنها في حال توفرها.

**جدول رقم (٣)**
**مستويات الافصاح لبنود مؤشر الافصاح القطاعي**

| ت | بنود المؤشر | عدد الشركات التي أفصحت عن البند لقطاعات النشاط | مستوى الإفصاح | عدد الشركات التي أفصحت عن البند للمناطق الجغرافية (الإفصاحات على نطاق الشركة) | مستوى الإفصاح | مستوى الإفصاح الكلي للبند |
|---|---|---|---|---|---|---|
| البنود (المعلومات) المطلوب الإفصاح عنها: | | | | | | |
| ١ | الربح (الخسارة) | ٤ | %٧.٤١ | ١٣ | ٢٤.٠٧ % | %٣١.٤٨ |
| ٢ | المعلومات العامة | صفر | %٠ | صفر | %٠ | %٠ |
| ٣ | أسس القياس المعتمدة | صفر | %٠ | صفر | %٠ | %٠ |
| ٤ | المطابقات | - | - | - | - | - |
| البنود (المعلومات) التي يتم الافصاح عنها عند توفرها: | | | | | | |
| ١ | الموجودات والمطلوبات | ٣ | %٥.٥٦ | ٢ | %٣.٧٠ | %٩.٢٦ |
| ٢ | الايرادات الخارجية | ١٦ | %٢٩.٦٣ | ٨ | ١٤.٨١ % | %٤٤.٤٤ |
| ٣ | الإيرادات الداخلية | ١ | %١.٨٥ | صفر | %٠ | %١.٨٥ |
| ٤ | البنود المهمة الداخلة في الايرادات والمصروفات | صفر | %٠ | صفر | %٠ | %٠ |
| ٥ | إيراد ومصروف الفائدة | صفر | %٠ | صفر | %٠ | %٠ |
| ٦ | الحصة والارباح من مشاريع المشاركة | صفر | %٠ | صفر | %٠ | %٠ |
| ٧ | المصاريف غير النقدية | صفر | %٠ | صفر | %٠ | %٠ |
| ٨ | ضريبة الدخل | صفر | %٠ | صفر | %٠ | %٠ |

**وبناءً على نتائج مؤشر الافصاح عن المعلومات القطاعية التي بينت تدني مستوى الافصاح عن المعلومات القطاعية في التقارير المالية للشركات عينة البحث، وما بينته نتائج التحليل والمقارنة لمتطلبات الإبلاغ المالي القطاعي التي نصت عليها القاعدتان المحاسبيتان السادسة والعاشرة مع متطلبات معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (٨) من غموض وعمومية متطلبات الإبلاغ المالي القطاعي في القاعدتان المحاسبيتان السادسة والعاشرة فأنه يتم القبول بفرضية البحث والتي مفادها:**
**تؤثر عدم كفاية متطلبات الإبلاغ المالي القطاعي العراقية سلباً على مستوى الافصاح عن المعلومات القطاعية في تقارير الادارة السنوية للشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية.**

## الاستنتاجات

بناء على ما تقدم في البحث ووفقاً لمشكلة البحث وفرضيته التي تم صياغتها والنتائج التي تم التوصل اليها من الجانب العملي منه فقد تم التوصل البحث الى جملة من الاستنتاجات هي ما يأتي:

١. يتركز دور المعلومات القطاعية في دعم عملية اتخاذ القرار الاستثماري او الاقراضي في كونها تساعد متخذ القرار على فهم طبيعة عمل الشركة من خلال فهم أداء الاجزاء الرئيسية للشركة (قطاعاتها) بما يمكنه من الوصول الى تقييم اكثر دقة لأداء الشركة والمخاطر المحيطة بأنشطتها وقطاعاتها الجغرافية، وبالتالي تقييم فرص نمو الشركة في المستقبل.

٢. إن للمعلومات القطاعية دوراً مهماً في تعزيز جودة ما تحتويه التقارير المالية من معلومات محاسبية لما تمتلكه المعلومات القطاعية من خصائص نوعية اساسية ومعززة تسهم في رفع جودة المعلومات المحاسبية عموما وبالتالي تعزيز جودة التقارير المالية، وتميل كفة خاصية الملائمة على خاصية التعبير الصادق في المعلومات القطاعية بسبب اعتماد مدخل الادارة في اعداد تلك المعلومات وعدم تقييد اسلوب القياس المتبع في اعدادها باتباع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.

٣. هناك قصور كبير في متطلبات الابلاغ المالي القطاعي في القواعد المحاسبية العراقية ينعكس سلباً على مستوى التزام الشركات العراقية بالإفصاح عن معلوماتها القطاعية، ذلك ان المتطلبات ذات الصلة الواردة في القاعدة المحاسبية السادسة والقاعدة المحاسبية العاشرة لم توضح المفاهيم الخاصة بالمعلومات القطاعية ولم تحدد أسس القياس الي يجب اتباعها عند اعداد المعلومات القطاعية ، كذلك لم تحدد المعلومات الواجب الإفصاح عنها.

٤. لا تلتزم أغلب الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية بالإفصاح عن معلوماتها القطاعية، حيث بلغت نسبة الشركات التي افصحت عن معلوماتها القطاعية ٤٣% من الشركات عينة البحث، ولم تتجاوز نسبة المعلومات التي تم الافصاح عنها لم تتعدى في اعلى مستوى له نسبة (٢٢.٧%) مما يشير الى ضعف التزام الشركات بالإفصاح عن معلوماتها القطاعية.

٥. تركز الشركات على الافصاح عن بند الربح (الخسارة) للقطاعات الجغرافية حيث وصلت نسبة الافصاح عن هذا البند جغرافياً ٢٤.٠٧% وهي اعلى نسبة افصاح في البنود الخاصة بالمناطق الجغرافية.

٦. تركز الشركات على الافصاح عن بند الايرادات الخارجية بالنسبة لقطاعات النشاط حيث وصلت نسبة الافصاح عن هذا البند لقطاعات النشاط ٢٩.٦٣% وهي اعلى نسبة افصاح في البنود الخاصة بقطاعات النشاط.

## التوصيات

بناءً على الاستنتاجات التي تم التوصل إليها، نضع التوصيات الآتية:

١. العمل على اصدار قاعدة محاسبية جديدة تختص بموضوع الإبلاغ عن المعلومات القطاعية، او العمل على توسيع متطلبات الافصاح عن المعلومات القطاعية التي نصت عليها القاعدتان المحاسبيتان السادسة والعاشرة، لتشمل كل البنود الواجب الافصاح عنها، مع تحديد اليات القياس الواجب اتبعها عند اعداد المعلومات القطاعية.

٢. ضرورة تعزيز الدور الرقابي لمجلس محافظي السوق على الشركات المدرجة فيه وذلك من خلال متابعة المجلس لمدى التزام الشركات في السوق بتطبيق القواعد المحاسبية النافذة، مع ضرورة قيام هيئة الاوراق المالية العراقية بإصدار تعليمات تلزم الشركات بالإفصاح عن معلوماتها القطاعية وفق متطلبات الافصاح التي نصت عليها القواعد المحاسبية العراقية، وبإيقاف الشركات التي لا تلتزم بالإفصاح عن معلوماتها القطاعية عن التداول، وعلى غرار ما اصدرته هيئات الاوراق المالية في دول العالم كهيئة الاوراق المالية الامريكية.

٣. ضرورة العمل على توعية مستخدمي المعلومات المحاسبية ولاسيما المتعاملين منهم في سوق العراق للأوراق المالية بأهمية المعلومات القطاعية والامكانيات التحليلية الكبيرة التي تتيحها لهم وذلك من خلال عمل الدورات والمؤتمرات ومن خلال التقارير التي يصدرها سوق العراق للأوراق المالية.

٤. ضرورة ايلاء موضوع الإبلاغ المالي القطاعي المزيد من الاهتمام والبحث من قبل الاكاديميين والباحثين في المجال المحاسبي نظراً لحداثة الموضوع وقلة البحوث والدراسات التي تناولته خصوصا في العراق والدول العربية.

## المصادر

### المصادر العربية:

**اولا: الوثائق والتقارير الرسمية**

١.التقارير المالية السنوية للشركات المساهمة عينة الدراسة لسنة ٢٠١٢.
٢.التقرير السنوي التاسع لسوق العراق للأوراق المالية لسنة ٢٠١٢.
٣.ديوان الرقابة المالية، " القاعدة المحاسبية رقم (٦) المعدلة، ٢٠١١.
٤.ديوان الرقابة المالية، " القاعدة المحاسبية رقم (١٠) " ، ١٩٩٨.
٥.ديوان الرقابة المالية، " تعليمات عدد (١) لسنة ١٩٩٥".

**ثانياً: الكتب**

١.النقيب، كمال عبد العزيز،" مقدمة في نظرية المحاسبة "، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، ٢٠٠٤.

**ثالثاً: البحوث**

١.المشهداني، بشرى نجم عبدالله والعبيدي، جوان جاسم خضير، " دور التقارير المالية المرحلية في تعزيز كفاءة السوق المالية- دراسة ميدانية"، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية"، العدد ٢٦، ٢٠١١.

## Foreign References

### First: Books

1. **Baker, R., V. Lembke, T. King and C. Jeffrey "Advanced Financial Accounting", 7th ed., McGraw hill Companies Inc., 2008.**
2. **Beams, F., J. Anthony, B. Bettinghaus and K. Smith, "Advanced Accounting", 11th ed., Pearson Prentice Hall, 2012.**
3. **Hoyle, J., T. Schaefer and T. Doupnik "Advanced Accounting",9th ed., McGraw hill Companies Inc., 2009.**
4. **Jeter, D., and P. Chaney "Advanced Accounting", 4th ed., John Wily & Sons Inc., 2009.**
5. **Nobes, C. and R. Parker "Comparative International Accounting", 11th ed., Pearson Prentice Hall, 2010.**

### Second: Periodicals, Reports and Websites

1. **Aleksanyan, M and J. Danbolt "Segment reporting in the UK", Working Paper, 2012. Electronic copy from : http:// ssrn.com/abstract=2180894.**
2. **Angiola, Nunzio "The Firm Operating Size And The Number of Reportable Segments Identified According To IAS 14: An Empirical Investigation On Italian Listed Companies", working paper, University of Foggia, Italy, 2008. Electronic copy from: http://ssrn.com/abstract=1830264**
3. **Berger, P. G. and R. Hann "The Impact of SFAS No. 131 on Information and Monitoring" Journal of Accounting Research, Vol. 41, No. 2, 2003.**
4. **Botosan , C. and M.S. Harris "Motivation for a Change in Disclosure Frequency and its Consequences: An Examination of Voluntary Quarterly Segment Disclosures", Journal of Accounting Research, Vol.38, No.2, 2000.**
5. **Botosan, C., S. McMahon and M. Stanford "Representationally Faithful Disclosures, Organizational Design And Managers' Segment Reporting Decisions" March, 2009. Electronic copy from : http: //ssrn.com/abstract=1272091.**
6. **Botosan, C., S. McMahon and M. Stanford "Representationally Faithful Disclosures, Organizational Design And Managers' Segment Reporting Decisions", Working Paber, September 2011.**
7. **Chen , P. F., and Zhang, G. "Heterogeneous Investment Opportunities in Multiple-Segment Firms and the Incremental Value Relevance of Accounting data", The Accounting Review, Vol. 78, No.2, 2003.**
8. **EC, European Commission, "Endorsement of IFRS 8 Operating segments – Analysis of potential impact", European Commission-Internal Market and Services DG, Accounting, 2007.**
9. **Emmanuel, C.R, and N. Garrod "On The Relevance And Comparability Of Segmental Data", Working Paper Series, University of Glasgow, 2000.**
10. **Gajic, L., and I. Medved "Functions And Importance Of Segment Reporting In An Agricultural Company", 4th Aspects and Visions of Applied Economics and Informatics, Debrecen, Hungary, 2009.**

11. **Graham, R.C.,C. Morrill and J.B. Morrill "The Incremental Value Relevance Of Geographic Segment Disclosures: Canadian Evidence" , January 2005. Electronic copy from http: //www.umanitoba.ca/ asper/faculty/cam.morrill/ GrahamMorrillMorrillcgamb.pdf**
12. **Herrmann, D., and W. Thomas, "A Model of Forecast Precision Using Segment Disclosures: Implications for SFAS No. 131", Journal of International Accounting & Taxation, Vol. 9, No. 1, 2000.**
13. **KPMG, "The Application of IFRS: Segment reporting", KPMG international standards group, 2010.**
14. **Lucchese, M. and F.D. Carlo "An Analysis of Segment Disclosure under IFRS 8 and IAS 14R: Evidence from Italian Listed Companies" working paper, Bangkok Conference 2012,Published by World Business Institute, Australia, 2012.**
15. **Maines, L. A., McDaniel, L. S. and Harris, M. "Implications of Proposed Segment Reporting Standards for Financial Analysts' Investment Judgments", Journal of Accounting Research, Vol. 35, 1997.**
16. **Paul J.W., and J.A. Largay "Does the Management Approach Contribute to Segment Reporting Transparency?", Business Horizons, Vol. 48, 2005.**
17. **Petrova, Diana "Financial Reporting For Segments Of Enterprise In The Context Of The EU Integration Process: Benefits, Requirements And Problems" The Journal of Economics and Organization, Vol. 4, No 2, 2007.**
18. **Schneider, G. and A. Scholze "Segment Disclosure under the Management Approach: The Impact of Proprietary Costs on Internal Reporting Decisions", working paper, May, 2011.**
19. **Stanko, P.P., J. Utterback and J. Fitzgerald "Segment Reporting: The Aftermath Effects Of Statement Of Financial Accounting Standards No. 131", The Journal of Applied Business Research, Vol. 18, No. 4, 2002.**
20. **Street, D.L., and N.B. Nichols "LOB and Geographic Segment Disclosure: an Analysis of IAS 14 Revised", Journal of International Accounting, Vol.11, No. 2, 2002.**
21. **Street, D.L., N.B. Nichols and S.J. Gray "Segment Disclosures under SFAS No. 131:Has Business Segment Reporting Improved" Accounting Horizons Vol.14, No. 3, 2000.**
22. **Talha, M. and A. Salim, "What prompts firms to choose between business and geographic segments as a primary segment?", Managerial Auditing Journal, Vol. 25, No. 1, 2010.**

## Third: Dissertations & Thesises

1. **Deceuninck, Annelien "Segment Reporting Of Belgian Listed Companies", Master Thesis, Gent University, Belgium, 2009.**
2. **Graaf, F.W., "The Effects of IFRS 8 Geographical Disclosure Changes on the Valuation of Foreign Earnings :An Association Study on European Companies", Master thesis, Tilburg University, Netherlands, 2011.**
3. **Krabbenborg, "IFRS 8, disclosure quality, and cost of capital", Master thesis, Tilburg University, Netherlands, 2012.**
4. **Mardini, Ghassan H., "The Impact of IFRS 8 on Segmental Reporting by Jordanian Listed Companies: An Analysis of Disclosure Practices and Some Stakeholders' Perceptions", doctoral thesis, University of Dundee, United Kingdom, 2012.**
5. **Venkataraman, Ramgopal "The Impact of SFAS 131 on Financial Analysts' Information Environment", Doctoral Thesis, The Pennsylvania State University, United States, 2001.**

## Forth: Standards and other related material

1. **Financial Accounting Standards Board (FASB), Statement of Financial Standards No.131, "Disclosure About Segment of an Enterprise and Related Information", December, 1997.**
2. **International Accounting Standards Board (IASB), "Conceptual Framework for Financial Reporting",2010. available at: http:// eifrs.iasb.org/eifrs/bnstandards/ en/framework.pdf**
3. **International Accounting Standards Board (IASB), International Financial Reporting Standard No.8 "Operating Segments" , November, 2006.**
4. **International Accounting Standards Committee (IASC) IAS No. 14R "Segment Reporting", August, 1997 .**
5. **International Accounting Standards Committee (IASC), "IAS No. 14 Financial Reporting For Segment of Business Enterprise" August, 1981.**

# The role of segment reporting requirements in enhancing the volume of segmental disclosure of the Iraqi corporations

## Abstract

**The aim of this research was to analyze the financial reporting requirements of segmental information that stipulated by the Iraqi accounting rules, investigating the extent of it compliance with the requirements of the International Financial Reporting Standard No.8 (IFRS 8) and the Statement of Financial Standards No.131 (SFAS 131). Also the research aimed to identify the segmental disclosure practices in listed corporations on Iraq Stock Exchange (ISX), basing on a hypotheses said that "the insufficient of Iraqi financial reporting requirements of segmental information affect negatively the volume of segment information disclosures in the annual reports of listed corporations on (ISX), and due to the fact that the Iraqi accounting rules did not specify the segment information disclosure items, rather merely put a general disclosure framework, making it difficult to measure the volume of disclosure in the Iraqi companies, We resort to design an index to measure the volume of segmental disclosures, in the light of the general framework provided by the Iraqi rules and relying on detailed items that required by IFRS 8.**

**The research carried out on a sample of annual financial reports for the year 2012 of 54 ISX listed corporations'. based on the measurement of the research variables, diagnosis and testing of it, the research reached to several conclusions including an important role for the segment information in enhancing the quality of the accounting information contained in the financial reports Due to its fundamental and enhanced characteristics that contribute to raising the quality of accounting information and thus enhance the quality of financial reports. The research also found a significant deficiencies of the segment reporting requirements in the Iraqi accounting rules, and a low level of the disclosure of segment information in the researched corporations.**

**Keywords: Segments Information, International Financial Reporting Standard No.8, Statement of Financial Standards No.131.**