

تقييم مستوى الإفصاح عن المعلومات القطاعية وفقاً للمعايير المحاسبية دراسة تطبيقية لعينة من الشركات العاملة في إقليم كوردستان

أ.م. زيتو عولا ابوبكر
كلية الإدارة والاقتصاد
جامعة صلاح الدين/أربيل
zaito1972@yahoo.com

أ.م.د. عمر السر الحسن محمد
معهد الإدارة العامة
المملكة العربية السعودية
omersir84@gmail.com

المستخلص

تهدف هذه الدراسة الى التعرف على مستوى الإفصاح عن المعلومات القطاعية في التقارير المالية السنوية لعينة من الشركات العاملة في إقليم كوردستان للفترة من ٢٠١٢ - ٢٠١٦ وذلك من خلال استخدام مؤشر تم اعداده وفقاً لمتطلبات معيار التقرير المالي الدولي رقم ٨. خلصت الدراسة الى العديد من النتائج أهمها تدني مستوى الإفصاح عن المعلومات القطاعية للشركات عينة الدراسة خلال الفترة المذكورة. قدمت الدراسة مجموعة من التوصيات أهمها: ضرورة التزام الشركات بجميع متطلبات الإفصاح عن المعلومات القطاعية التي تتناسب مع متطلبات معيار التقرير المالي الدولي رقم (٨) لأنها تقدم معلومات تفصيلية عن نتائج أداء قطاعات الشركة، ضرورة قيام مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في العراق بإصدار قاعدة محاسبية خاصة تتعلق باعداد التقارير المالية القطاعية تحدد فيها المتطلبات التفصيلية لإعداد هذه التقارير تتفق مع متطلبات معيار التقرير المالي الدولي رقم ٨.

Abstract

This study aims to identify the level of disclosure of segment information in the annual financial reports of a sample of companies, operating in Kurdistan Region for the period 2012-2016, through the use of an index prepared in accordance with the requirements of IFRS 8. The study is concluded with several results, the most important of which is the Low level of disclosure of the segmental information of the sample companies during the mentioned period. The study comes out with a number of recommendations, most important of which is stating the necessity of the sample companies to commit to all the requirements of segment information disclosure which comply with the International Financial Reports Regulations-IFRS (8), Since the disclosure presents detailed, information about the performance results of the companies' segments, Iraqi Council of Audit and Control Standards should publish a special auditing database dealing with preparation of segment financial reports, highlighting the detailed needs of preparing reports complying with IFRS-8.

المقدمة:

دفعت نسبة المنافسة الشديدة التي ظهرت في الآونة الأخيرة العديد من الشركات إلى التوسيع في القطاعات الصناعية والمناطق الجغرافية من خلال فتح خطوط انتاجية عدّة والتوزيع في طبيعة الاعمال وفتح فروع تابعة لها في اماكن جغرافية مختلفة وترتب على ذلك الاختلاف في معدلات الربحية والمخاطر وفرص النمو التي تتفاوت بشكل كبير بين القطاعات التشغيلية والجغرافية الامر

الذي دعى إلى التغيير في كمية ونوعية المعلومات التي تتضمنها التقارير المالية وطرق الإفصاح عنها بحيث يمكن لهذه المعلومات مقابلة هذه المستجدات التي حدثت في بيئة اعمال الشركات وبذلك ظهرت الحاجة إلى الإفصاح عن المعلومات القطاعية كأحد المتطلبات المحاسبية الحديثة لتوفير المعلومات المفيدة إلى جانب التقارير المالية الاجمالية لمساعدة المستخدمين في الوصول إلى تقييمات دقيقة وموضوعية حول اداء الشركات، وذلك لمحدودية قدرة الأرقام الاجمالية الواردة في التقارير المالية على تصوير التباينات في اداء قطاعات الشركات مما دفع المنظمات والهيئات المحاسبية الدولية وال محلية إلى اصدار وتطوير معايير محاسبية خاصة عن كيفية الإفصاح عن الاداء المالي لكل قطاع تشغيلي الذي يتصرف بشروط معينة وبشكل يهدف أن تكون هذه المعلومات مفهومة وواضحة بالنسبة للمستخدمين فالإفصاح عن معلومات القطاعات المختلفة يعد ذو أهمية بالغة لتقدير العلاقة بين الاداء المالي لهذه الشركات ومدى التزامها في الإفصاح عن المعلومات المالية القطاعية المنصوص عليها في المعايير المحاسبية الخاصة بالقطاعات التشغيلية لتساعد مستخدمي التقارير المالية على اتخاذ القرارات الرشيدة وعلى اسس علمية دقيقة وسليمة. ونظراً لأهمية المعلومات التي تقدمها التقارير القطاعية فإن الدراسة تتناول استكشاف ممارسات الشركات العاملة في اقليم كورستان فيما يتعلق بالإفصاح عن المعلومات القطاعية في التقارير المالية المنشورة وذلك من خلال استخدام نموذج في تقييم مستوى الإفصاح عن المعلومات القطاعية في التقارير المالية المنشورة.

المبحث الأول. منهجية الدراسة

أولاً. مشكلة الدراسة: يمكن طرح مشكلة الدراسة من خلال السؤال التالي:

هل يتم الإفصاح عن المعلومات القطاعية في التقارير المالية المنشورة للشركات العاملة في اقليم كورستان وفقاً لمتطلبات المعايير المحاسبية؟

ثانياً. هدف الدراسة: تهدف الدراسة إلى:

- بيان مدى ملائمة متطلبات القواعد المحاسبية العراقية المتعلقة بالإفصاح عن المعلومات القطاعية مع متطلبات معيار التقرير المالي الدولي رقم ٨.

- دراسة وتقويم مستوى الإفصاح عن المعلومات القطاعية في الشركات المدروسة استناداً إلى المعايير والقواعد المحاسبية الصادرة عن اللجان والمجالس المهنية المحاسبية.

ثالثاً. أهمية الدراسة: يمكن توضيح أهمية الدراسة كما يلي:

- **الأهمية العلمية للدراسة:** تكمن الاهمية العلمية للدراسة من خلال تركيزها على احدى المواقع المهمة وهو موضوع الإفصاح عن المعلومات القطاعية الذي ظهرت بسبب التنوع في طبيعة الاعمال الشركات وفتح فروع تابعة لها في اماكن جغرافية مختلفة وذلك لتقييم اداء كل قطاع من القطاعات التشغيلية على حدة وترشيدتها في اتخاذ القرارات المختلفة لتصبح نواه للدراسات المستقبلية.

- **الأهمية العملية للدراسة:** تتجلى الأهمية العملية للدراسة من خلال تقييم مستوى الإفصاح عن المعلومات القطاعية للشركات العاملة في اقليم كورستان بإستخدام مؤشر صمم وفقاً لمتطلبات معيار التقرير المالي الدولي رقم (٨)، والعمل على تطوير مستوى الإفصاح عن المعلومات القطاعية لهذه الشركات من خلال المساهمة في معالجة السلبيات الناجمة في القوائم المالية التقليدية والمنشورة من قبلهم.

رابعاً. فرضية الدراسة: لغرض الوصول الى حل المشكلة تستند الدراسة على فرضية مفادها: تقوم الشركات العاملة في أقليم كوردستان بالإفصاح عن المعلومات القطاعية في التقارير المالية وفقاً لمتطلبات المعايير المحاسبية.

خامساً. مصادر جمع البيانات: للوصول الى نتائج الدراسة اعتمدت الدراسة على البيانات التالية:
١. البيانات الأولية: عن طريق المقابلات الشخصية والاعتماد على التقارير المالية السنوية المنشورة في نهاية السنوات المالية من ٢٠١٦-٢٠١٢ لعدد من الشركات العاملة في أقليم كوردستان.
٢. البيانات الثانية: عن طريق ما متوافر من الكتب والدوريات والمجلات العلمية وشبكة المعلومات الدولية (الانترنت) والرسائل الجامعية العربية والاجنبية والقواعد والمعايير المحاسبية الدولية ذات علاقة بموضوع الدراسة.

سادساً. حدود الدراسة:

١. الحدود المكانية: عدد الشركات العاملة في أقليم كوردستان ذات طبيعة نشاط مختلفة.
٢. الحدود الزمانية: ٢٠١٦-٢٠١٢ م.

المبحث الثاني: مفهوم وأهداف وأهمية الإفصاح عن المعلومات القطاعية

أولاً. مفهوم الإفصاح عن المعلومات القطاعية:

يعود ظهور الإفصاح عن المعلومات القطاعية نتيجة التطور وتوسيع النشاط الاقتصادي وظهور مشاريع كبيرة الحجم على المستوى الجغرافي والأنشطة المتعددة التي تمارسها هذه المشاريع، حيث جعل مستخدمي القوائم والتقارير المالية الى معرفة كل نشاط او قطاع على حدة مما ادى الى ضرورة اعداد وتقديم تقارير مالية تبين معلومات تفصيلية عن نشاط كل قطاع.
(تركي، ١٩٩٨ : ٤٧٩)

ويرى البعض حتى يمكن للمديرين العمل بكفاءة فإنهم يحتاجون الى معلومات عن نتائج الأقسام التي يديرونها بدل من حاجتهم الى قائمة دخل واحدة للشركة كلها، إذ توفر قائمة دخل الشركة كل معلومات ملخصة لكل عمليات الشركة ولا تحتوي على تفاصيل كافية تسمح للمدير بإكتشاف الفرص والمشاكل التي قد توجد في الشركة، وعلى سبيل المثال فقد يكون أحد المنتجات أكثر ربحية في حين يكون البعض الآخر غير مربح، كما قد تكون بعض مكاتب البيع أكثر فاعلية من غيرها، أو أن بعض المصانع لا تستخدم الطاقة أو الموارد المتاحة لها بكفاءة. (جاريسون ونورين، ٢٠١٣ : ٦٠٢)

وتزايد الاهتمام بالحصول على معلومات اضافية أكثر تفصيلاً نتيجة الحاجة الى هذا النوع من المعلومات، حيث نادى العديد من المحللون الماليون والمستثمرون بالافصاح عن المعلومات القطاعية، واستجابة لطلبات المحللين الماليين والمستثمرين، فقد قامت العديد من المنظمات المهنية باصدار المعايير المحاسبية التي تلزم بالافصاح عن المعلومات القطاعية، فقد قام مجلس معايير المحاسبة الامريكي FASB بإصدار المعيار (١٤) عام ١٩٧٦ بعنوان (التقارير المالية لقطاعات الشركات) والذي تم استبداله بالمعيار رقم (١٣١) في عام ١٩٩٧ بعنوان (الافصاح عن قطاعات الشركات والمعلومات المرتبطة). كما قامت لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC بإصدار المعيار المحاسبي الدولي رقم (١٤) والذي تم تعديله عام ١٩٩٧، ثم تم استبداله بمعيار التقرير المالي الدولي رقم (٨) وذلك في تشرين الثاني ٢٠٠٦. وتنتمي عملية الإفصاح عن المعلومات القطاعية من خلال تقسيم الشركة الى عدد من القطاعات، كما يقصد بالقطاع التشغيلي تلك الوحدة المستقلة داخل

الشركة تحقق ربحاً محدداً وتكون لها سجلات محاسبية خاصة ومنفصلة داخل الشركة، والتي يتم بموجبها تقييم أداء الوحدة وكفاءتها. (Mantiziou, 2014: 17)

يتبع من التعريف السابق يمكن اعتبار أي جزء من الشركة ينطبق عليه الشروط الواردة في التعريف قطاعاً تشغيلياً. عليه بإمكان الشركات أن تصنف أنشطتها حسب القطاعات التشغيلية بطريق عدّ منها تقسيم الشركة وفقاً لطبيعة الأنشطة وتسمى بـ (قطاعات النشاط)، أو تقسيمها وفقاً للمناطق الجغرافية وتسمى بـ (القطاعات الجغرافية) أو عن طريق الدمج بين قطاعات النشاط والقطاعات الجغرافية، ويمكن التعبير عن قطاع النشاط وقطاع الجغرافي بمايلي: (الجعارات،

٤٣٥ : ٢٠١٧)

١. قطاع النشاط: هو فرع من الشركة:

- يقوم بالتزويد بمنتج أو خدمة معينة أو مجموعة من المنتجات أو الخدمات.
- يخضع لمخاطر وله عوائد مختلفة عما هو موجود لدى قطاعات أخرى.

٢. القطاع الجغرافي: هو فرع من الشركة:

- يزود بمنتجات وخدمات في بيئة إقتصادية خاصة.

- يخضع لمخاطر وله عوائد مختلفة عن فروع أخرى للشركة تعمل في بيئات إقتصادية أخرى.

ومما سبق يمكن عرض العديد من وجهات النظر المختلفة حول تعريف الافصاح عن المعلومات القطاعية، فقد عرف أحد الباحثين بأنه هو الافصاح عن معلومات عن العمليات في الصناعات المختلفة والمبيعات الأجنبية ومبيعات التصدير والعملاء الرئيسيين الخاصة بالشركة.

(Epstein & Mirza, 2002: 780))

وهناك من يرى ان الافصاح عن المعلومات القطاعية عبارة عن تقسيم الشركة الى اجزاء قطاعية سواء قطاعات الاعمال او قطاعات جغرافية وعرض البيانات المالية المتجزئة مع معلومات الشركة الاجمالية. (Roberts, 2002: 420)

وكذلك عرفه آخر بأنه الافصاح عن المعلومات الهامة الخاصة بالقطاعات الجوهرية التي تتكون منها الشركات متعددة القطاعات لغرض مساعدة مستخدمي التقارير المالية في اتخاذ القرارات بصورة افضل. (Romgopal, 2001: 7)

ويرى باحث آخر ان الافصاح عن المعلومات القطاعية عبارة عن اعداد القوائم المالية الكاملة (قائمة الدخل، قائمة المركز المالي وقائمة التدفقات النقدية) للشركة متعددة القطاعات مبوبة حسب القطاعات الرئيسية بحيث تفصح عن معلومات لكل قطاع على حدة، بغض مساعدة متخذي القرارات في تقييم كل قطاع والتنبؤ بربحيته ودرجة الخطر المرتبطة به، مما يعطي صورة أفضل عن الشركة ككل. (رمضان، ٢٠٠٥: ٤١)

بينما عرفه آخر بأنه يعني الافصاح عن المعلومات الجوهرية الخاصة بالقطاعات الرئيسية التي تتكون منها الشركة للحكم على وضع الشركة والقيمة السوقية لها وتقييم مدى قدرتها على توليد التدفقات النقدية في المستقبل. (Nikolai & Bazley, 2009: 263)

أما الباحثان (Nobes & Parker) يعرفون الافصاح عن المعلومات القطاعية بأنه تقسيم معلومات التقارير الاجمالية على مستوى الشركة الى معلومات تفصيلية تخص كل قسم من أقسام الشركة بهدف توفير معلومات أكثر تفصيلاً عن أداء مكونات الشركة. (Nobes & Parker, 2010: 428)

ويلاحظ الباحثان مما تم عرضه من مفاهيم الافصاح عن المعلومات القطاعية بأنه أحد اشكال التوسيع في الافصاح المحاسبي، ولا يحل محل الافصاح عن المعلومات الإجمالية بل يعد مكملاً له وذلك بهدف مساعدة مستخدمي التقارير المالية في اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة. كما يرى الباحثان ان الافصاح عن المعلومات القطاعية ضرورية جداً لاسيما في حال تقييم الشركات متعددة القطاعات لتوفيره الكثير من المعلومات الهامة التي لا توفرها التقارير المالية الإجمالية، حيث ان الافصاح عن هذه المعلومات يؤدي الى:

١. عدم إخفاء اية معلومات هامة وضرورية لكل قطاع من القطاعات التابعة للشركة.
٢. تحديد مواطن القوة والضعف لكل قطاع من قطاعات الشركة.
٣. اجراء مقارنات بين القطاعات التابعة للشركة من حيث الربحية، درجة النمو، درجة المخاطرة، الخ
٤. تقييم كفاءة الادارة وفعاليتها بالنسبة لنتائج اداء كل قطاع لأن الافصاح عن المعلومات الإجمالية في التقارير المالية دون الافصاح عن المعلومات القطاعية لا يمكن من تقييم أداء كل قطاع من القطاعات على حدة.

ثانياً. اهداف الافصاح عن المعلومات القطاعية:

يتراوح الهدف الرئيس من الافصاح عن المعلومات القطاعية في الشركات في تقديم معلومات عن قطاعاتها الأساسية المتعلقة بنشر معلومات عن انواع نشاطات الاعمال المختلفة التي تزاولها الشركة والظروف الاقتصادية التي تعمل فيها، ويتحقق رأي كل من المعيار المحاسبي الأمريكي FASB No.131 Disclosure about Segment of an (Enterprise and Related Information) ومعيار التقرير المالي الدولي (IFRS No.8 Operation Segments) على إن أهداف الافصاح عن المعلومات القطاعية تكمن في مساعدة مستخدمي التقارير المالية حول:) FASB, Standards No (

(IASB, Standards No 8, 2006: 4)؛ (131,1997: 5)

١. الوصول الى فهم أفضل لأداء الشركة متنوعة الأنشطة.
٢. العمل على تقدير أفضل عن العوائد والمخاطر الخاصة بالشركة وتقدير التدفقات النقدية المستقبلية.
٣. التوصل الى رأي أفضل يستند على معلومات أكثر عن الأداء الاجمالي للشركة ذات الأنشطة المتنوعة.

ومن جهة أخرى يبين معيار المحاسبة البريطاني (SSAB No.25 Segmental Reporting) إن الهدف من الافصاح عن المعلومات القطاعية هو تقييم المعلومات التي تساعده مستخدمي التقارير المالية على: (ASC- SSAB No. 25, 1990: 4)

١. التقدير الشامل والملائم لنتائج الشركة ومركزها المالي وذلك لفهم اداء الشركة في الماضي وتحسين أو تقدير أفضل لاتجاهات المستقبلية.
٢. أن يكون مستخدمي التقارير المالية على دراية كاملة بتأثير التغيرات في المكونات الجوهريّة في أنشطة الشركة على نشاط الشركة ككل.

ويلاحظ الباحثان مما تقدم إن أهداف الافصاح عن المعلومات القطاعية تتشابه مع أهداف الافصاح عن المعلومات الإجمالية (التقرير المالي الرئيس)، كما يعد جزءاً مكملاً للتقارير المالية الرئيسة التي تنشرها الشركات في نهاية الفترات المالية، وإن أهدافه مستقاة منها وتنكملاً معها بالرغم من الاختلاف بينهما في إجراءات القياس وكيفية عرض المعلومات المحاسبية لاسيما تلك المتعلقة بطبيعة وشكل الافصاح.

ثالثاً. أهمية الأفصاح عن المعلومات القطاعية:

ان المنطقية وراء التقارير القطاعية تتعلق بمدى اهمية الأفصاح عن المعلومات التفصيلية للقطاعات الجوهرية التي تتكون منها الشركة، حيث اصبح توفير معلومات عن الأجزاء المكونة لها أمراً ضرورياً ومطلوباً في ظل التوسع في أعمال الشركات نتيجة كبر حجم النشاط الاقتصادي مما زاد من احتياجات المستخدمين الى معلومات تفصيلية عن أداء الشركة لمساعدتهم على فهم وتحليل نتائج أعمال الشركات، من هنا برزت اهمية الأفصاح عن المعلومات التي تنتجهها التقارير القطاعية لكونها تفسر الارقام الظاهرة في التقارير المالية الإجمالية، وعليه يمكن بيان أهمية الأفصاح عن المعلومات القطاعية من خلال النقاط التالية:- (Roberts, 2002: 375-376)

١. الأفصاح عن المعلومات القطاعية تساعد المستثمرين الحاليين والمرتقبين في إتخاذ القرارات الإستثمارية حول تخصيص مواردهم واوجهه إستثمارها، وخصوصاً عندما يكون هناك إختلاف في نسب ربحية القطاعات التشغيلية ونمواها حسب المعلومات التفصيلية المنصورة عنها، ومن هنا نجد ان المعلومات المحاسبية عن القطاعات التشغيلية لها قيمة أكبر وأكثر ملائمة من المعلومات الإجمالية.
٢. تسهل المعلومات القطاعية وجود رقابة أكبر على قرارات مدراء الشركة، وتقلل من تباهي المعلومات بين المدراء وأصحاب الشركة وتحسن من كفاءة الانشطة الاستثمارية للشركة.
٣. يؤدي الأفصاح عن المعلومات القطاعية الى المساعدة في تقييم أداء الشركات بشكل أفضل من خلال عمل مقارنات بين أداء الشركة تعمل في قطاع معين مع شركات أخرى تعمل في نفس القطاع أو المقارنة مع شركات أخرى ذات منتج واحد تعمل في نفس المجال، إذ إن نجاح الشركة كوحدة واحدة يعتمد على أداء كافة القطاعات مجتمعةً. كما إن التغيرات والتباينات في المبالغ الإجمالية بواسطة عملية المقارنات قد ترجع إلى التغيرات التي قد تحدث في بعض قطاعات الشركة منها التغيرات الكبيرة في حجم الإيرادات او أصول القطاعات التي تنعكس على المبالغ الإجمالية وهو ما تكشفه المعلومات القطاعية ويجعل المعلومات المحاسبية الإجمالية قابلة للمقارنة بشكل أفضل. فمؤشر ربحية القطاع أكثر دقة من مؤشر ربحية الشركة ككل عند أجراء مقارنات مع شركات أخرى بقسمة ربح القطاع على أصوله لما تعكسه من دلالات لا تظهر عند مقارنة المؤشرات على المستوى الإجمالي للشركة. (Benjamin & others, 2010: 32)
٤. يساعد الأفصاح عن المعلومات القطاعية على تحليل وتقدير التدفقات النقدية المتوقع حدوثها مستقبلاً وتقدير توقعاتها والمخاطر المرتبطة بالاستثمارات بحيث يترتب عليها اتخاذ القرارات الاستثمارية بصورة أفضل وتخصيص أفضل للموارد الاقتصادية. (Nobes & Parker, 2010: 446)
٥. تعد المعلومات القطاعية كل قطاع داخل الشركة مركز للربحية حتى وإن لم يتم بيع منتجات القطاعات إلى خارج الشركة، حيث إن عملية تحويل أو إنتقال المنتجات نصف المصنعة داخل قطاعات الشركة لغرض إكمالها كسلع تامة الصنع تعد عملية بيع المنتجات ما بين القطاعات المختلفة إستناداً إلى أسعار التحويل الأمر الذي يؤدي إلى التنافس ما بين القطاعات بسبب قدرة كل قطاع على تحقيق الخاص به. (Morse & others, 2003: 570)
٦. تساعد المعلومات القطاعية على تحسين دقة تنبؤات الارباح التي يقوم بها المحللين الماليين لمساعدتهم في تقييم الوضاع الحالية وتنبؤاتهم بإتجاهات الأسواق المالية في المستقبل. (Botosan & Stanford, 2005: 755)

٧. توفر المعلومات القطاعية في حالة فتح قطاعات جديدة سواء قطاعات أعمال أو قطاعات جغرافية من رصد وتتبع نتائج الاعمال عبر الفترات المختلفة والتعرف على اثر القطاعات الجديدة على نتائج الاعمال في هذه الفترة.(Ozu & Cray, 2001: ٥)

المبحث الثالث. الإفصاح عن المعلومات القطاعية في ظل المعايير المحاسبية:

أولاً. الإفصاح عن المعلومات القطاعية في ظل معيار التقرير المالي الدولي رقم ٨ :

تعد لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) الجهة المسؤولة الرئيسية عن إعداد ونشر المعايير الدولية، ولقد شكلت هذه اللجنة على يد جمعيات ومعاهد وهيئات محاسبية مهنية رائدة في عشر دول وهي استراليا، كندا، فرنسا، ألمانيا، اليابان، المكسيك، هولندا، بريطانيا، ايرلندا، والولايات المتحدة الامريكية. (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، معايير المحاسبة الدولية، ١٩٩٩: ١٥) وبعد الإفصاح عن المعلومات القطاعية أحد اهتمامات لجنة معايير المحاسبة الدولية، حيث أصدرت معايير محاسبية خاصة بهذا الموضوع، وأصدرت اللجنة في شهر آب من عام ١٩٨١ المعيار المحاسبي الدولي رقم ١٤ كأول معيار محاسبي ذات صلة بالمعلومات القطاعية وذلك بعنوان "التقرير عن المعلومات المالية على مستوى القطاعات"، ودخل حيز التنفيذ الإلزامي بالنسبة للدول التي تطبق معايير المحاسبة الدولية في اليوم الأول من شهر كانون الثاني عام ١٩٨٣. وإعتمد المعيار مدخل الصناعة كأساس في تحديد او تشخيص القطاعات وذلك على غرار المعيار المحاسبي الامريكي رقم ١٤. (Deceuninck, 2009: ٥) وأشارت المعيار المحاسبي الدولي رقم ١٤ تقديم وصف لأنشطة كل قطاع صناعي محدد ومكونات المنطقة بالنسبة لكل منطقة جغرافية، فضلاً عن ذلك يركز المعيار على الإفصاح عن المعلومات القطاعية وفقاً للبنود الآتية:(حماد، ٢٠٠٦: ٢٠٠)

١. المبيعات أو الإيرادات التشغيلية الأخرى مع بيان المبالغ المشتقة أو المستمدة من العملاء الخارجيين والمبالغ المتولدة من المبيعات إلى القطاعات الأخرى الداخلة في نفس الشركة المصدرة للمعلومات.

٢. النتائج التشغيلية للقطاع.

٣. أصول القطاع المستخدمة.

٤. أساس التسعير بين القطاعات.

وبسبب الإنقادات الموجهة إلى هذا المعيار منها ما يرتبط بمتطلبات الإفصاح التي اتصف بالعمومية والمعايير المرنة المستخدمة في صياغة المعيار الأمر الذي فتح المجال للعديد من الممارسين أن تكون لهم تفسيرات مختلفة لمضمونه.(David & Niranjan, 1998: ٥٠) وإستجابةً لذلك أصدرت معيار المحاسبة الدولي ١٤ المعدل بعنوان "التقرير القطاعي" وذلك في عام ١٩٩٧ ليحل محل المعيار الأصلي ويصبح حيز التنفيذ في ١ تموز عام ١٩٩٨ (IASC, 1997: ٢٣). وتم تعديل المعيار بعد أن أخذت بنظر الإعتبار الإنقادات الموجهة إلى النسخة الأصلية لاسيما تلك المتعلقة بتبني المعيار لمدخل الإدارة على أساس العائد والمخاطر أو ما يعرف بالمدخل ذو المستويين، وبموجبه يصنف قطاعات الشركة إلى قطاعات أساسية وقطاعات ثانوية حسب درجة أهميتها. (Street & Nichols, 2002: ٩٤) كما ركز المعيار المعدل على البنود الأربع السابقة نفسها ضمن الإفصاح عن القطاعات الرئيسية أو الأولية فضلاً عن البنود الإضافية الآتية:

- التزامات القطاع.

- تكالفة الأرض والشركات والمعدات والأصول غير الملموسة المقتناة خلال المدة.
- الاستهلاك.
- المصروفات بخلاف الاستهلاك.
- نصيب الشركة من ربح وخسارة شركة شقيقة أو مشروع مشترك أو إستثمار آخر تتم محاسبته وفقاً لطريقة حقوق الملكية إذا كانت كل عمليات الشركة الشقيقة تقع ضمن ذلك القطاع فقط ومبلغ الإستثمار ذي صلة.

وفيما يتعلق بالإفصاح عن القطاعات الثانوية يلغى المعيار المعدل المتطلب الوارد في المعيار الأصلي فيما يتعلق بنتيجة القطاع ويستبدل بتكلفة الأرض والشركات والأصول غير الملموسة المقتناة خلال المدة.

ويعد تحقيق المقاربة بين معايير المحاسبة الدولية حول العالم والذي هو أحد أهداف الرئيسة لمجلس المعايير المحاسبة الدولية وسعياً لذلك تم وضع خطة للنقارب المشترك بين مجلس المعايير المحاسبة الدولية IASB ومجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) وذلك في شهر أيلول من عام ٢٠٠٢، وقد تم اختيار موضوع الإفصاح عن المعلومات القطاعية كإحدى المواضيع التي تمت دراستها بين المجلسين وذلك لتقليل الاختلافات الموجودة بين معيار المحاسبة الدولي رقم ٤ المعدل والمعيار المحاسبي الأمريكي رقم ١٣١، ونتيجة للمقارنة بين المعاييرين ومراجعة نتائج الأبحاث والدراسات الأكademie التي تم إجرائها على المعاييريين الأمريكي والدولي والتي أكدت ايجابيات المعيار المحاسبي الأمريكي رقم ١٣١ وافق مجلس معايير المحاسبة الدولية على تغير معياره لينسجم مع المعيار الأمريكي رقم ١٣١. وفي شهر كانون الثاني من عام ٢٠٠٦ أصدر مجلس المعايير المحاسبة الدولية مسودة لمعايير رقم (٨)، وبعد تلقي المجلس لـ ١٨٢ رسالة تعقيبية حول مسودة معيار التقرير المالي الدولي رقم (٨) الصادر من قبله بتاريخ ٩ من كانون الثاني عام ٢٠٠٦ ومراجعته للدراسات الأكademie التي أجريت بخصوص المعيار الأمريكي رقم ١٣١ قرر تبني الطريقة الأمريكية للتقرير عن المعلومات القطاعية لعدة أسباب منها: (Mardini, 2012: 61)

١. إن الدراسات الأكademie التي أجريت على معيار المحاسبة الأمريكي ١٣١ تبين:
 - إن المعلومات التي تقدمها المعيار الأمريكي حسن من إتساق وموثوقية ووقيمة المعلومات القطاعية.
 - إن المعلومات التي تقدمها المعيار الأمريكي حسن من قدرة مستخدمي التقارير المالية على التنبؤ بالأرباح المستقبلية وأسعار الأسهم.
٢. إن الإعتماد على نظام التقرير الداخلي في إعداد التقارير القطاعية تقدم معلومات أكثر إتساقاً مع الأجزاء الأخرى من التقارير المالية.
٣. إن مجلس المعيار المحاسبي الجديد سيتحقق من تكاليف إعداد المعلومات القطاعية التي تحملها الشركة، وذلك لأن تلك المعلومات تتوافر أصلاً لدى الشركة لأغراض إتخاذ القرارات الإدارية وتقييم الأداء.

وإستناداً إلى النقاط المذكورة أعلاه وإجراء التعديلات اللازمة على مسودة المعيار الجديد أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية في ٣٠ من تشرين الثاني لعام ٢٠٠٦ معيار التقرير المالي الدولي رقم (٨) والذي يستوفي متطلبات معيار المحاسبة الأمريكية رقم ١٣١ بعنوان "القطاعات التشغيلية" وليحل محل معيار المحاسبة الدولي رقم ٤ المعدل وأصبح ساري المفعول اعتباراً من

- الأول من شهر كانون الثاني عام ٢٠٠٩ (Liu, 2014: 3). وبموجبه تتطلب على الشركات أن تفصح عن معلومات تمكن مستخدمي المعلومات المحاسبية من تقويم طبيعة أنشطة الأعمال التي تقوم بها وأثارها المالية من خلال الإفصاح عن المعلومات القطاعية الآتية: (المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ٢٠١٣: ٢٩٢-٢٩٧).
- معلومات عامة: وبموجبها تتطلب على الشركة عن تفاصيل المعلومات العامة التالية: (العوامل المستخدمة في تحديد القطاعات المشمولة في التقارير المالية، وأنواع المنتجات والخدمات التي يستمد منها كل قطاع في التقارير المالية ايراداته).
- معلومات حول الأرباح أو الخسائر المبلغ عنها للقطاع بما في ذلك الإيرادات والمصاريف المحددة المشمولة في الأرباح والخسائر المبلغ عنها للقطاع وأصول وإلتزامات القطاع وأساس القياس كالتالي: الربح أو الخسارة، الإيرادات من العملاء الخارجيين، الإيرادات من المعاملات مع القطاعات التشغيلية لنفس الشركة، الاستهلاك والإطفاء، إيراد الفائدة، مصروف الفائدة، بنود الدخل والمصروف ذات الأهمية النسبية، حصة الشركة من الربح أو خسارة الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة، مصروف ضريبة الدخل، البنود المالية غير النقدية بإستثناء (الاستهلاك والإطفاء)، مبلغ الاستثمار في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة بإسلوب حقوق الملكية، مبلغ الإضافات للأصول غير المتداولة بإستثناء الأوراق المالية وأصول الضريبة المؤجلة، وتقسييرات لمقاييس أرباح أو خسائر القطاع وأصول وإلتزاماته (أساس القياس المعتمد)
- المطابقات: وتشمل المطابقة بين أجمالي إيرادات القطاعات المشمولة في التقارير المالية مع إيرادات الشركة، أجمالي أرباح وخسائر القطاعات المشمولة في التقارير المالية مع أرباح وخسائر الشركة، أجمالي أصول القطاعات المشمولة في التقارير المالية مع أصول الشركة أصول وإنجمالي التزامات القطاعات المشمولة في التقارير المالية مع إلتزامات الشركة.
- معلومات على مستوى الشركة: وتنطبق على كافة الشركات بما في ذلك الشركات التي تملك قطاعاً واحداً مشمولاً في التقارير المالية وتشمل: الإيرادات من العملاء الخارجيين لكل منتج أو خدمة أو لكل مجموعة من المنتجات والخدمات المماثلة، ومعلومات عن المناطق الجغرافية (الإيرادات من العملاء الخارجيين، الأصول غير المتداولة، والإفصاح عن الإيرادات من كبار العملاء (إذا تجاوز ١٠٪ من إيرادات المنشأة) وذلك لتقديم معلومات حول مدى اعتمادها على كبار عملائها.
- ثانياً. الإفصاح عن المعلومات القطاعية في ظل القواعد المحاسبية العراقية ومدى ملاءمتها مع معيار التقرير المالي الدولي رقم ٨.

يرجع ظهور الإهتمام بالمعايير المحاسبية وأهمية اعتمادها في التطبيقات المحاسبية في العراق بشكل عام وأقليم كورستان بشكل خاص اعتباراً من عام ١٩٩٥ بعد أن نظمت عمل مجلس المعايير المحاسبية والرقابية العراقية حسب التعليمات رقم (١) لعام ١٩٩٥ وبموجبها ضمت المجلس أعضاء يمثلون الجهات ذات العلاقة منها ديوان الرقابة المالية ونقابة المحاسبين والمدققين ومدراء عاميين من وزارة المالية والصناعية والتخطيط والتعليم العالي والبنك المركزي العراقي. والهدف الأساسي لمجلس المعايير المحاسبية والرقابية العراقية هو العمل على ايجاد معايير محلية تتناسب مع البيئة العراقية وقد أصدر المجلس لغاية عام ٢٠٠٠ (١٤) قاعدة محاسبية و(٦) أدلة تدقيقية ورقابية شكلت جنباً إلى جنب النظام المحاسبي الموحد النظام العام والتطبيقات المحاسبية في العراق. (مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في العراق، ١٩٩٧: أ-ب) (جبار، ٢٠١٦: ٢٩٢).

وفيما يلي عرضاً لمتطلبات الإفصاح عن المعلومات القطاعية في ظل القاعدتين ومدى ملائمتهما مع متطلبات معيار التقرير التقرير المالي الدولي رقم (٨):

١. الإفصاح عن المعلومات القطاعية في ظل القاعدة المحاسبية السادسة:

أقر مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في جمهورية العراق في عام ١٩٩٥ القاعدة المحاسبية رقم ٦ بعنوان الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالبيانات المالية والسياسات المحاسبية وإلزamt الشركات العاملة في العراق بتطبيقها اعتباراً من السنة المالية المنتهية في ١٩٩٦/١٢/٣١ وبعد إجراء بعض التعديلات في فقراتها في عام ٢٠١١، إلزamt الشركات بتطبيقها في ٢٠١٢/١٢/٣١. وتناول هذه القاعدة الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالبيانات المالية والسياسات المتبعة في إعدادها والطرق المحاسبية المستخدمة والمتغيرات الجارية عليها، وكذلك ما يجب أن يتضمنه تقرير مجلس الإدارة بشأن الإفصاح عن كافة المعلومات الخاصة بالشركة وواقع أدائها والتوقعات المستقبلية لنشاطها، فضلاً عما يجب أن يتضمنه تقرير مراجع الحسابات الخارجي عن البيانات المالية للشركة وعن أية بيانات أو معلومات أو إيضاحات ضرورية. وتحتفظ هذه القاعدة إلى الوصول إلى فهم أفضل للبيانات المالية وتوفير معلومات ومؤشرات عن أداء الشركة وإعطاء صورة حقيقة وواضحة ومتوازنة عن نتائج نشاطها وأوضاعها المالية. وجاءت في الفقرة ٢٠ من القاعدة المذكورة ينبغي الإفصاح في تقرير مجلس الإدارة السنوي عن كافة المعلومات المتعلقة بالشركة وواقع أدائها، ومواردها خلال الفترة المعنية، والعوامل المؤثرة في هذا الأداء، والتوقعات المستقبلية لنشاطها، مع كافة الإيضاحات المتعلقة بالبيانات المالية، وذلك على وفق الإطار العام التالي: (مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في العراق-القاعدة رقم ٦، ٢٠١١: ٣٢-٢٨)

- المعلومات الأساسية عن الشركة كتاريخ تأسيسها وفروعها ومناطق عملها وإدارتها وشخصيتها وأنواع منتجاتها وهياكلها التنظيمي وأسماء رئيس وأعضاء مجلس إدارتها أو هيئة الاستشارية، و... الخ.

- المؤشرات العامة عن أداء الشركة.

- المؤشرات القطاعية لتقويم أداء الأنشطة أو الفروع أو البرامج أو المشاريع أو خطوط الإنتاج أو معامل الشركة، وكذلك المعلومات المتعلقة بأدائها حسب المناطق الجغرافية، مع ضرورة إبراز عملياتها الخارجية بشكل واضح ومتسلق.

- المؤشرات الاجتماعية العامة ومنها: الموارد البشرية، التفاعل مع المجتمع وحماية المستهلك. يتبيّن من العرض السابق للقاعدة المحاسبية العراقية رقم ٦، إن الفقرة ٢٠ من هذه القاعدة قد تطرقت بشكل عام إلى الإطار العام لما يجب الإفصاح عنه في تقرير مجلس الإدارة، أما البند ج من هذه الفقرة فقد تطرقت إلى الإطار العام لمتطلبات الإفصاح عن المعلومات القطاعية كبند جانبي دون التطرق إلى المتطلبات التفصيلية للإفصاح عن المعلومات القطاعية في التقارير المالية المنشورة.

٢. الإفصاح عن المعلومات القطاعية في ظل القاعدة المحاسبية العاشرة:

أقر مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في جمهورية العراق في عام ١٩٩٨ القاعدة المحاسبية رقم ١٠ بشأن الإفصاح عن البيانات المالية للمصارف والمنشآت المالية المماثلة والسياسات المحاسبية المتبعة في إعدادها، وإلزamt المصارف العاملة العراق بتطبيقها اعتباراً من السنة المالية المنتهية في ١٩٩٩/١٢/٣١، ووضعت هذه القاعدة لتغطية متطلبات الإفصاح في

المنشآت المالية كالمصارف وشركات التأمين وغيرها بسبب الخصوصية التي يتمتع بها النشاط المالي والمصرفي. (مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في العراق-القاعدة رقم ١٠، ١٩٩٨ : ٧٢) وجاءت في الفقرة ٢٢ من القاعدة المحاسبية العاشرة ينبغي الإفصاح في تقرير مجلس الإدارة السنوي عن كافة المعلومات المتعلقة بالمصرف وواقع أدائه وموارده خلال الفترة المعنية، والعوامل المؤثرة في هذا الأداء، والتوقعات المستقبلية، والإتجاهات أو الشكوك التي سيكون لها تأثير على نشاطي، مع كافة الإيضاحات المتعلقة بالبيانات المالية. وذلك في سبيل توحيد أسلوب عرض التقرير المالي والإقتصادي على مستوى القطر، وكما جاء في القاعدة المحاسبية رقم ٦ الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالبيانات المالية والسياسات المحاسبية. وذلك وفقاً للإطار التالي: (مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في العراق-القاعدة رقم ١٠، ١٩٩٨ : ٧٨)

- المعلومات الأساسية عن المصرف ومنها تاريخ التأسيس، الفروع ومناطق تواجدها، الهيكل التنظيمي، أسماء وأعضاء مجلس الإدارة ومسؤوليتهم.
- المؤشرات العامة عن أداء المصرف.
- المؤشرات القطاعية لتقويم أداء المصرف والمعلومات المتعلقة بأدائه حسب المناطق الجغرافية، مع ضرورة إبراز عملياته الخارجية بشكل واضح ومستقبل.

يلاحظ الباحثان مما سبق إن متطلبات الإفصاح عن المعلومات القطاعية في ظل القاعدة المحاسبية العاشرة لا تختلف عن متطلبات الإفصاح عن المعلومات القطاعية الواردة في ظل القاعدة المحاسبية السادسة حيث يمثل الإفصاح عن هذه المعلومات وفق القاعدة المحاسبية العاشرة أيضاً الإطار العام لما يجب الإفصاح عنه في تقرير مجلس الإدارة كما جاء في البند (ج) من الفقرة (٢٢) من القاعدة المذكورة. وعليه يمكن القول إن القاعدتين المذكورتين لم تتطرقا إلى متطلبات الإفصاح التفصيلية التي يجب أن تظهر ضمن التقارير المالية القطاعية لاسيما تلك المتعلقة بالقطاعات النشاط والقطاعات الجغرافية وما تتضمنها محتويات التقارير القطاعية كما جاء في معيار التقرير المالي الدولي رقم ٨ منها معلومات عامة كالعوامل المستخدمة في تشخيص القطاع وأنواع المنتجات أو الخدمات التي يستمد منها كل قطاع ايراداته، معلومات حول الأرباح أو الخسائر المبلغ عنها للقطاع وأصول وإلتزامات القطاع وأساس القياس، والمطابقات ومعلومات على مستوى الشركة وغيرها. والإفصاح عن المؤشرات القطاعية لتقويم أداء الشركة، وكذلك المعلومات المتعلقة بأدائها حسب المناطق الجغرافية، مع ضرورة إبراز عملياتها الخارجية بشكل واضح ومستقبل. علاوة على ذلك يلاحظ الباحثان مايلي:

- أ. تتوافق متطلبات الإفصاح عن المعلومات القطاعية بموجب القواعد المحاسبية من حيث الإطار العام مع متطلبات الإفصاح عن المعلومات القطاعية وفقاً لمعيار التقرير المالي الدولي رقم ٨، إذ تركزت القاعدتين ٦ و ١٠ إلى ترك آليات تطبيق محتوى هذه المتطلبات لإدارات الشركات وهذا ينسجم مع مدخل الإدارة في تشخيص القطاعات التابعة للشركة حسب متطلبات معيار التقرير المالي الدولي رقم ٨. والإختلاف الموجود بين القاعدتين والمعيار الدولي تكمن في المصطلحات الواردة بينهما لكن المضمون تنص على نفس المعنى حيث:
- استخدمت في القاعدتان ٦ و ١٠ المؤشرات القطاعية للإشارة إلى المعلومات التي تخص أداء الأنشطة أو الفروع أو البرامج أو المشاريع أو خطوط الإنتاج أو معامل الشركة، ويتبين من ذلك

التطابق في مصطلح القطاعات التشغيلية (النشاط) الوارد في معيار التقرير المالي الدولي رقم ٨ الذي ينص على اعتبار قطاع النشاط أحد مكونات أو قطاعات الشركة إذ مارس نشاطاً اقتصادياً داخل الشركة يكتسب إيرادات ويتحمل عنها مصروفات كأن يكون خط انتاجي أو قسم، أو مجموعة من الأقسام.

- أشارت القاعدتان ٦ و ١٠ إلى الإفصاح عن المعلومات القطاعية المتعلقة بأداء الشركة أو المصارف حسب المناطق الجغرافية والإفصاح عن المعلومات الخاصة بالعمليات الخارجية للمصرف وهو بذلك يتطابق مع معيار التقرير المالي الدولي رقم ٨ فيما تخص فقرة الإفصاح على مستوى الشركة، إذ تدرج ضمن هذه الفقرة البنود المتعلقة بالإفصاح عن الإيرادات من العملاء الخارجيين والإفصاح عن المناطق الجغرافية فضلاً عن الإفصاح عن الإيرادات التي تدر من كبار العملاء.

ب. من الصعب قياس مستوى الأفصاح عن المعلومات القطاعية بناءً على القاعدتين السادسة والعشرة، وذلك لكون القاعدتين قد أكثراً لوضع الأطر العام لمتطلبات الأفصاح الأساسية عن المعلومات القطاعية دون التطرق إلى طبيعة و Mahmahie محتوى المعلومات القطاعية التي تتضمنها التقارير المالية القطاعية، وعليه يرى الباحثان أن متطلبات معيار التقرير المالي الدولي رقم (٨) هي أفضل مؤشر يمكن استخدامه لنقيم مستوى الأفصاح عن المعلومات القطاعية في هذه الدراسة.

المبحث الرابع. تقييم مستوى الإفصاح عن المعلومات القطاعية في عينة الدراسة:

يهدف هذا المبحث إلى اختبار فرضية الدراسة مفادها: تقوم الشركات العاملة في إقليم كورستان بالإفصاح عن المعلومات القطاعية في التقارير المالية وفقاً لمتطلبات المعايير المحاسبية والإختبار فرضية الدراسة تم تطبيق الدراسة على مجموعة من الشركات العاملة في إقليم كورستان العراق موزعة على قطاعات اقتصادية مختلفة من خلال تحليل التقارير المالية السنوية المعدة من قبلهم للفترة المالية المنتهية من ٢٠١٢-٢٠١٦ وتغطي هذه الفترة تطبيق القاعدتين المحاسبتين العراقيتين السادسة والعشرة ومعيار التقرير المالي الدولي رقم ٨ "القطاعات التشغيلية"، وتم اختيار عينة الدراسة والمكونة من واحد واربعون شركة من أكبر الشركات في الإقليم من حيث الحجم مقارنة بالشركات الأخرى كما مبين أسمائهم في ملحق رقم (١) ويرجع سبب اختيار العينة إلى عدة أسباب منها:

١. من المتوقع أن تكون الشركات كبيرة الحجم تعمل على قطاعات متعددة سواء أكانت قطاعات النشاط أو قطاعات جغرافية.
٢. قيام شركات مراجعة مشهورة بمراجعة التقارير المالية السنوية للشركات عينة الدراسة، حيث هناك شركات مراجعة عالمية تقوم بهذه العملية منها الشركات الأربع الكبيرة (Big Four).
٣. الإستعداد التام الذي ابنته الشركات للتعاون من خلال توفير البيانات المطلوبة لإنجاز الجانب التطبيقي من الدراسة.
٤. التزام الشركات بمسك دفاتر وسجلات محاسبية منتظمة وفق القوانين والتعليمات الصادرة من الجهات المختصة وإعداد تقارير مالية سنوية منتظمة في نهاية السنوات المالية.
٥. تقدم هذه الشركات منتجات وخدمات متعددة للزبائن بالإضافة إلى إنتشارهم الواسع جغرافياً الأمر الذي من شأنه يستوجب إعداد تقارير قطاعية لهذه الشركات.

ولقياس مستوى الإفصاح عن المعلومات القطاعية في التقارير المالية السنوية للشركات عينة الدراسة تم الاعتماد على الفقرات الآتية:

أولاً. إعداد مؤشر تقييم مستوى الإفصاح عن المعلومات القطاعية:

- لغرض قياس مستوى الإفصاح عن المعلومات القطاعية في عينة الدراسة يستخدم الباحثان مؤشر تم اعداده بالإعتماد على المتطلبات التفصيلية لمعايير التقرير المالي الدولي رقم ٨، ويرجع التركيز على متطلبات هذا المعيار لقياس مستوى الإفصاح عن المعلومات القطاعية إلى ما يلي:
١. تطابق الإطار العام لمتطلبات الإفصاح عن المعلومات القطاعية وفقاً للقاعدة المحاسبية العراقية رقم ١٠ مع معيار التقرير المالي الدولي رقم ٨، فضلاً عن عدم تطرق القواعد المحاسبية العراقية إلى المتطلبات التفصيلية ل تستند إليها الشركات في اعداد التقارير المالية القطاعية.
 ٢. قانون الأسواق المالية العراقية رقم ٧٤ لسنة ٢٠٠٤ يلزم جميع الشركات المدرجة في الأسواق المالية العراقية بالإفصاح عن قوائمها المالية وفقاً لمتطلبات المعايير المحاسبية الدولية. وقانون المصارف رقم ٤ لعام ٢٠٠٤ ينص على تطبيق قواعد ونظم محاسبية مطابقة للمعايير المحاسبية الدولية.
 ٣. إصدار تعليمات خاصة للمصارف العاملة في العراق وأقاليم كورستان من قبل البنك المركزي العراقي تتزامن بضرورة إعداد التقارير المالية وفقاً لمتطلبات المعايير الدولية، فضلاً عن الزامهم بضرورة التعاقد مع أحدى شركات المراجعة الدولية المعروفة لإجراء عمليات تقييم مراكزهم المالية وجوداتهم.
 ٤. وفقاً للعرف المحاسبي السائد تجأ الشركات إلى تطبيق معايير المحاسبة الدولية في حال عدم كفاية أو وضوح أية قاعدة من قواعد المحاسبة العراقية الصادرة عن مجلس المعايير المحاسبية والرقابية العراقية.

وبناءً على ذلك وبالرجوع إلى متطلبات المعيار المذكور كما أسلفنا فإن المؤشر المقترن يجب أن يتكون من أربعة أجزاء رئيسية ويتفرع إلى ٢٢ بندًا (او فقرة) كما في ملحق رقم (٢). وفيما يلي شرحاً مختصراً لهذه الأجزاء التي تكون المؤشر المقترن:

الجزء الأول. معلومات عامة:

يحتوي هذا الجزء على فقرتين الهدف منها الإفصاح عن العوامل المستخدمة في تحديد أو تشخيص القطاعات بما فيها أساس التنظيم والطريقة التي اعتمدتتها الإدارة في تنظيم الشركة بناءً على الاختلافات في المنتجات والخدمات أو المناطق الجغرافية والبيانات التنظيمية أو مزيجاً من تلك العوامل، وما إذا كانت القطاعات التشغيلية قد تم تجميعها لتشكيل قطاع أكبر، فضلاً عن ذلك فإن المعلومات العامة تشمل أيضاً أنواع المنتجات والخدمات التي يحصل القطاع على إيراده منها.

الجزء الثاني. معلومات عن الربح والخسارة أو الأصول والالتزامات القطاع:

يحتوي هذا الجزء على ١٣ فقرة تهدف إلى جمع المعلومات عن الإفصاحات المطلوبة حول الربح أو الخسارة بما في ذلك الإيرادات والمصروفات المحددة المدرجة في الربح أو الخسارة التي تم التقرير عنها، وأصول القطاع، وإلتزامات القطاع وأساس القياس المعتمد.

الجزء الثالث. المطابقات:

يحتوي هذا الجزء على ٤ فقرات هدفت الى جمع المعلومات الخاصة بالإفصاحات المطلوبة حول مطابقة مجموع إيرادات القطاع، أرباح وخسائر القطاع، وأصول القطاع، وإلتزامات القطاع مع المبالغ المقابلة لها على مستوى الشركة ككل.

الجزء الرابع. الإفصاحات على مستوى الشركة:

يحتوي هذا الجزء على ٣ فقرات هدفت الى جمع المعلومات الخاصة بالإفصاحات المطلوبة حول الإيرادات من العملاء الخارجيين لكل منتج أو خدمة، والإفصاح عن المعلومات الجغرافية منها الإيرادات من العملاء الخارجيين والأصول غير المتداولة، فضلاً عن الإفصاح عن عملاء الرئيسيين (كبار العملاء) إذا تجاوزت الإيرادات من المعاملات مع عميل خارجي وحيد ١% أو أكثر من إيرادات الشركة.

ثانياً. تحليل نتائج مستوى الإفصاح عن المعلومات القطاعية للشركات عينة الدراسة:

لغرض الوصول الى نتائج مستوى الإفصاح عن المعلومات القطاعية للشركات عينة الدراسة تم تطبيق المؤشر المعد على التقارير المالية المعدة للشركات عينة الدراسة، وبهدف الوصول الى قياس مستوى الإفصاح عن المعلومات القطاعية لهذه الشركات تم اعطاء الوزن (٠) لكل بند من بنود الإفصاح التي لا تتوفر عنه المعلومات القطاعية في الشركات المدروسة، والوزن (١) لكل بند من بنود الإفصاح التي تتوفر عنه المعلومات القطاعية، وللوصول الى قياس مستوى الإفصاح عن هذه المعلومات لكل سنة من سنوات الدراسة تم احتساب النسبة من خلال قسمة عدد البنود التي تتوفر فيها المعلومات القطاعية على إجمالي عدد البنود (٢٢) بندًا والتي تمثل إجمالي بنود الإفصاح. وبالإعتماد على ما ذكر يمكن عرض مستوى الإفصاح لعينة الدراسة كالتالي:

١. مستوى الإفصاح الكلي (معدل الإفصاح) عن المعلومات القطاعية:

تم أخذ الوسط الحسابي بنظر الإعتبار بهدف التوصل الى معدل الإفصاح عن المعلومات القطاعية للسنوات المدروسة. وجدول رقم (١) يبين نتائج التحليل الوصفي لمؤشر الإفصاح عن المعلومات القطاعية على الشركات عينة الدراسة خلال خمسة سنوات (٢٠١٦-٢٠١٢):

الجدول (١)

الإفصاح عن المعلومات القطاعية للشركات عينة الدراسة للفترة

من (٢٠١٢-٢٠١٦)

السنة	المتوسط العام	المتوسط الحسابي	القيمة القصوى	القيمة الدنيا
٢٠١٢	%٣٤,٢٥١	%٨٦,٤	%٤,٥	%٤,٥
٢٠١٣	%٣٥,٢٥١	%٨٦,٤	%٤,٥	%٤,٥
٢٠١٤	%٣٥,٠٢٩	%٨٦,٤	%٤,٥	%٤,٥
٢٠١٥	%٣٥,٠٢٩	%٨٦,٤	%٤,٥	%٤,٥
٢٠١٦	%٣٦,٣٥٨	%٨٦,٤	%٤,٥	%٤,٥
المتوسط العام				%٣٥,١٨٣٦

من خلال جدول رقم (١) نلاحظ أن المتوسطات للأعوام الخمسة كانت متقاربة جداً حيث بلغ متوسط أقصاها في عام (٢٠١٦) بمقدار (%)٣٦,٣٥٨ وبقيمة قصوى بلغت (%)٨٦,٤ وقيمة دنيا بلغت (%)٤,٥ في حين كان المتوسط العام لخمسة سنوات مقداره (%)٣٥,١٨٣٦ وبمتوسط قيمة قصوى بلغ (%)٨٦,٤ ومتوسط قيمة دنيا بلغ (%)٤,٥.

ويبيّن جدول رقم (٢) توزيع نسب الإفصاح عن المعلومات القطاعية للشركات عينة الدراسة وفق فئات مختلفة على النحو الآتي:

الجدول (٢)

توزيع نسب الإفصاح عن المعلومات القطاعية للشركات عينة الدراسة للفترة من ٢٠١٦-٢٠١٢

نسبة الإفصاح	٢٠١٢	٢٠١٣	٢٠١٤	٢٠١٥	٢٠١٦
	عدد الشركات	النسبة	عدد الشركات	النسبة	النسبة
١٠-١	١٢	٢٩,٢٧	١٠	٢٤,٣٩	٢٤,٣٩
٢٠-١١	٤	٩,٧٦	٦	١٤,٦٣	١٤,٦٣
٣٠-٢١	٤	٩,٧٦	٤	٩,٧٦	٧,٣٢
٤٠-٣١	٩	٢١,٩٥	٩	٢١,٩٥	٢٤,٣٩
٤١ فأكثر	١٢	٢٩,٢٧	١٢	٢٩,٢٧	٣١,٧١
المجموع	٤١	١٠٠	٤١	١٠٠	١٠٠

يتبيّن من جدول رقم (٢) ما يلي:

- هناك ١٢ شركة أو ما نسبته ٢٩,٢٧% من حجم عينة الدراسة والبالغ عددها (٤١) شركة قد أفحصت عن معلوماتها القطاعية بنسبة أقل من ١٠% في عام ٢٠١٢، أما في الأعوام الأخرى فقد أفحصت ١٠ شركات أو مانسبته ٢٤,٣٩% من حجم العينة عن معلوماتها القطاعية وهي نسب متقاربة إلى حد ما مقارنة بالعام ٢٠١٢.
- هناك ١٢ شركة أو ما نسبته ٢٩,٢٧% من حجم عينة الدراسة قد أفحصت عن معلوماتها القطاعية بنسبة أكثر من ٤١% في الأعوام ٢٠١٢ - ٢٠١٥ - ٢٠١٥، أما في عام ٢٠١٦ فقد أفحصت ١٣ شركات أو مانسبته ٣١,٧١% من حجم العينة عن معلوماتها القطاعية.
- يلاحظ الباحثان أن ٢٩ شركة أي ما يقارب ٧٠% تقريباً من حجم العينة قد أفصحت عن معلوماتها القطاعية بنسبة أقل من ٤٠% وهذه النسبة تتراوح بين ٤٠% إلى ٣٦,٤% ويشير من هذه النتائج هناك فروقات كبيرة في نسبة الإفصاح عن المعلومات القطاعية بين الشركات عينة الدراسة وتدني مستويات الإفصاح عموماً لكافة الشركات.

٢. توزيع نسب الإفصاح وفقاً ل البنود الإفصاح عن المعلومات القطاعية:

لإعطاء صورة أكثر تفصيلاً عن مستويات الإفصاح، قام الباحثان بتحليل مستوى الإفصاح الكلي لمؤشر الإفصاح عن المعلومات القطاعية إلى البنود المكونة للمؤشر. وللوصول إلى الهدف المنشود تم إحتساب نسبة الإفصاح القطاعي لكل بند عن طريق عدد الشركات التي أفحصت عن البند مثمناً على إجمالي عدد شركات العينة والبالغ عددها (٤١) شركة. والجدول (٣) يبيّن نسبة الإفصاح القطاعي لكل بند من البنود المضمنة في المؤشر:

الجدول (٣)

مستوى الإفصاح عن المعلومات القطاعية وفقاً لبنود مؤشر الإفصاح

٢٠١٦		٢٠١٥		٢٠١٤		٢٠١٣		٢٠١٢		بنود المؤشر
نسبة الإفصاح	عدد الشركات التي أفصحت عن بند	نسبة الإفصاح	عدد الشركات التي أفصحت عن بند	نسبة الإفصاح	عدد الشركات التي أفصحت عن بند	نسبة الإفصاح	عدد الشركات التي أفصحت عن بند	نسبة الإفصاح	عدد الشركات التي أفصحت عن بند	
أولاً. معلومات عامة										
٤٦,٣٤	١٩	٣٩,٠٤	١٦	٣٩,٠٤	١٦	٣٩,٠٤	١٦	٣٩,٠٤	١٦	- العوامل المستخدمة في تحديد القطاعات المشمولة في التقارير المالية.
٤٨,٧٨	٢٠	٤٣,٩٠	١٨	٤٣,٩٠	١٨	٤٣,٩٠	١٨	٤٣,٩٠	١٨	- أنواع المنتجات والخدمات التي يستمد منها كل قطاع في التقارير المالية ايراداته.
ثانياً. معلومات عن الربح أو الخسارة والأصول والالتزامات القطاع										
٦٥,٨٥	٢٧	٧٠,٧٣	٢٩	٧٠,٧٣	٢٩	٧٠,٧٣	٢٩	٦٣,٤١	٢٦	- الربح أو الخسارة.
٧٣,١٧	٣٠	٧٣,١٧	٣٠	٧٣,١٧	٣٠	٧٣,١٧	٣٠	٧٠,٧٣	٢٩	- الإيرادات من العملاء الخارجيين.
١٩,٥١	٨	١٩,٥١	٨	١٩,٥١	٨	١٩,٥١	٨	١٩,٥١	٨	- الإيرادات من المعاملات مع القطاعات التشغيلية لنفس الشركة.
٣١,٧١	١٣	٣١,٧١	١٣	٣١,٧١	١٣	٣١,٧١	١٣	٣١,٧١	١٣	- الاستهلاك والاطفاء.
٩,٧٦	٤	٧,٣٢	٣	٧,٣٢	٣	٧,٣٢	٣	٧,٣٢	٣	- ايراد الفاندة.
٩,٧٦	٤	٩,٧٦	٤	٩,٧٦	٤	٩,٧٦	٤	٩,٧٦	٤	- مصروف الفاندة.
١٢,٢٠	٥	١٢,٢٠	٥	١٢,٢٠	٥	١٢,٢٠	٥	١٢,٢٠	٥	- بنود الدخل والمصروف ذات الأهمية النسبية وفقاً للفقرة ٩٧ من المعيار المحاسبي الدولي ١ (IAS1) (بيانات المالية).
١٤,٦٣	٦	١٢,٢٠	٥	١٢,٢٠	٥	١٢,٢٠	٥	١٢,٢٠	٥	- حصة الشركة من الربح أو خسارة الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة.
٢٦,٨٣	١١	٢٦,٨٣	١١	٢٦,٨٣	١١	٢٦,٨٣	١١	٢٤,٣٩	١٠	- مصروف ضريبة الدخل.
١٩,٥١	٨	١٩,٥١	٨	١٩,٥١	٨	١٩,٥١	٨	١٩,٥١	٨	- البنود المالية غير النقدية باستثناء (الاستهلاك والاطفاء)
١٩,٥١	٨	١٧,٠٧	٧	١٧,٠٧	٧	١٧,٠٧	٧	١٧,٠٧	٧	- مبلغ الاستثمار في الشركات الزميلة والمشاريع المشاركة بأسلوب حقوق الملكية.
٩,٧٦	٤	٩,٧٦	٤	٩,٧٦	٤	٩,٧٦	٤	٩,٧٦	٤	- مبلغ الإضافات للأصول غير المتداولة باستثناء الأوراق المالية، أصول الضريبة الموجلة، أصول المنافع المحددة.
٢١,٩٥	٩	٢١,٩٥	٩	٢١,٩٥	٩	٢١,٩٥	٩	٢١,٩٥	٩	- أساس القياس المعتمد.
ثالثاً. المطابقات										
٥٦,١٠	٢٣	٥٦,١٠	٢٣	٥٦,١٠	٢٣	٥٨,٥٤	٢٤	٥٦,١٠	٢٣	- إجمالي إيرادات القطاعات في التقارير المالية مع إيرادات المنشأ.
٦٥,٨٥	٢٧	٦٥,٨٥	٢٧	٦٥,٨٥	٢٧	٦٥,٨٥	٢٧	٦٠,٩٨	٢٥	- إجمالي أرباح وخسائر القطاعات في التقارير المالية مع أرباح وخسائر المنشأ.
٤٨,٧٨	٢٠	٤١,٤٦	١٧	٤١,٤٦	١٧	٤١,٤٦	١٧	٤١,٤٦	١٧	- إجمالي أصول القطاعات في التقارير المالية مع اصول المنشأ.
٢٦,٨٣	١١	٢١,٩٥	٩	٢١,٩٥	٩	٢١,٩٥	٩	٢١,٩٥	٩	- إجمالي التزامات القطاعات في التقارير المالية مع التزامات المنشأ.

٢٠١٦		٢٠١٥		٢٠١٤		٢٠١٣		٢٠١٢		بنود المؤشر
نسبة الإفصاح	عدد الشركات التي أفصحت عن بند	نسبة الإفصاح	عدد الشركات التي أفصحت عن بند	نسبة الإفصاح	عدد الشركات التي أفصحت عن بند	نسبة الإفصاح	عدد الشركات التي أفصحت عن بند	نسبة الإفصاح	عدد الشركات التي أفصحت عن بند	
رابعاً. الإفصاحات على مستوى الشركة										
٩٢,٦٨	٣٨	٩٢,٦٨	٣٨	٩٢,٦٨	٣٨	٩٢,٦٨	٣٨	٩٢,٦٨	٣٨	- الإيرادات من العملاء الخارجيين لكل منتج أو خدمة.
٤٣,٩٠	١٨	٤٦,٣٤	١٩	٤٦,٣٤	١٩	٤٨,٧٨	٢٠	٤٦,٣٤	١٩	معلومات عن المناطق الجغرافية (الإيرادات من العملاء الخارجيين، الأصول غير المتداولة)
٢٤,٣٩	١٠	٢٤,٣٩	١٠	٢٤,٣٩	١٠	٢٤,٣٩	١٠	٢٤,٣٩	١٠	- الإيرادات من كبار العملاء (إذا تجاوز ١٠٪ من إيرادات المنشاة)

من خلال إظهار النتائج كما في جدول رقم (٣) يتبيّن ما يلي:

- لم تتفاوت نسبة الإفصاح عن المعلومات القطاعية لكل بند من بنود المؤشر بشكل مستقل خلال السنوات من ٢٠١٢ – ٢٠١٦ ، حيث النسب متقاربة مع بعضها البعض.
- لا يوجد أي من بنود مؤشر الإفصاح لم يتم الإفصاح عنها نهائياً.
- لا يوجد أي من بنود مؤشر الإفصاح تمت الإفصاح عنها بنسبة ١٠٠٪.
- أدنى مستوى الإفصاح عن المعلومات القطاعية للبند المعنى كانت من نصيب بند ايراد الفائدة ومصروف الفائدة في الجزء الثاني أو الفقرة ثانياً (معلومات عن الربح أو الخسارة والأصول والالتزامات القطاع) من الجدول الواقع ٧,٣٢٪ و ٩,٧٦٪ للسنوات الخمسة على التوالي، وبند مبلغ الإضافات للأصول غير المتداولة باستثناء الأوراق المالية، أصول الضريبة المؤجلة، أصول المنافع المحددة في نفس الفقرة وذلك بنسبة ٩,٧٦٪.
- أعلى مستوى الإفصاح عن المعلومات القطاعية للبند المعنى كانت من نصيب بند الإيرادات من العملاء الخارجيين لكل منتج أو خدمة في الجزء الثاني أو الفقرة رابعاً (الإفصاح على مستوى الشركة) وذلك بنسبة ٩٢,٦٨٪ للسنوات الخمسة.

من خلال ما سبق نلاحظ أن معدل الإفصاح عن المعلومات القطاعية للأعوام الخمسة في الشركات عينة الدراسة هو بواقع (٣٥,١٨٣٦٪)، وهذا معدل منخفض نسبياً، حيث أظهرت النتائج الإحصائية أن ٢٩ شركة أي ما يقارب ٧٠٪ تقريباً من حجم العينة قد أفصحت عن معلوماتها القطاعية بنسبة أقل من ٤٠٪ وهذه النسبة تتراوح بين ٤,٥٪ إلى ٣٦,٤٪ ويشير من هذه النتائج هناك فروقات كبيرة في نسبة الإفصاح عن المعلومات القطاعية بين الشركات عينة الدراسة وتدني مستويات الإفصاح عموماً لكافة الشركات. وبناءً على ما تقدم ترفض الفرضية الرئيسية وهي: تقوم الشركات العاملة في إقليم كوردستان بالإفصاح عن المعلومات القطاعية في التقارير المالية وفقاً لمتطلبات المعايير المحاسبية.

النتائج والتوصيات

إن أهم ما توصلت إليه الدراسة من نتائج في ضوء الجانب النظري والتطبيقي ما يلي:

النتائج

أولاً. نتائج الجانب النظري:

١. يمثل الإفصاح عن المعلومات القطاعية هدف رئيسي من أهداف التقارير المالية وهو يعمل على توفير المعلومات المفيدة إلى المستفيدين لاتخاذ القرارات الاقتصادية المختلفة، إذ ان الإفصاح عن المعلومات الإجمالية دون الإفصاح عن المعلومات القطاعية في التقارير المالية المنشورة يؤدي إلى فقدان متخذ القرار مفرداً مهماً من المعلومات الضرورية الهامة تساعد على تقييم أداء الشركة وقدرتها على تحقيق الأرباح والتدفقات النقدية المستقبلية وكذلك معدلات النمو المتوقعة للشركة.
٢. يقوم الإفصاح عن المعلومات القطاعية على تحضير المعلومات التفصيلية الناجمة عن ظهور الشركات متعددة القطاعات استناداً إلى مدخل التوسيع في الإفصاح المحاسبي، وهو بذلك يعتبر مكملاً للإفصاح عن المعلومات الإجمالية وليس بديلاً له.
٣. إن الهدف الأساسي للإفصاح عن المعلومات القطاعية تكمن في:
 - تحقيق فهم أفضل عن أداء كل قطاع من قطاعات الشركة وأداء الشركة الإجمالي في الماضي.
 - التنبؤ وعمل تقديرات أفضل للعوايد والمخاطر التي قد تواجه الشركة في المستقبل.
 - إصدار قرارات أكثر دقة ورؤية سليمة من أداء الشركة ككل.
 - أثر عوايد ومخاطر كل قطاع من قطاعات الشركة على الشركة ككل.

ثانياً. نتائج الجانب العملي:

١. من خلال التحليل والمقارنة بين المتطلبات العامة التي نصت عليها القاعدتان المحاسبيتان السادسة والعشرة ومعيار التقرير المالي الدولي رقم (٨) أظهرت النتائج التوافق والانسجام الكبير بين تلك المتطلبات من حيث الإطار العام لما يجب الإفصاح عن المعلومات القطاعية في التقارير المالية، اي لا يوجد تعارض بين متطلبات الإفصاح وفقاً لقاعدتان ومعيار التقرير المالي الدولي المذكور بالرغم من القصور الواضح في المتطلبات التفصيلية للإفصاح عن المعلومات القطاعية وفقاً لقاعدتان المحاسبيتان السادسة والعشرة مقارنة مع المعيار التقرير المالي الدولي رقم (٨).
٢. أظهرت نتائج الدراسة التحليلية للسنوات الخمسة المدروسة أن أغلب الشركات عينة الدراسة لا تقوم بالإفصاح عن المعلومات القطاعية، إذ أظهرت هذه النتائج بعد تطبيق بنود مؤشر الإفصاح القطاعي التفاوت في مستوى الإفصاح عن هذه المعلومات، حيث كانت المتوسطات للأعوام الخمسة متقاربة جداً وبلغ متوسط أقصاها في عام (٢٠١٦) بمقدار (٣٥,٣٦%) وبقيمة قصوى بلغت (٤,٦%) وقيمة دنيا بلغت (٤,٥%) في حين كان المتوسط العام لخمسة سنوات مقداره (٣٦,١٨٣%) وبمتوسط قيمة قصوى بلغ (٤,٦%) ومتوسط قيمة دنيا بلغ (٤,٥%). كما أظهرت النتائج الإحصائية ان ٢٩ شركة أي ما يقارب ٧٠% تقريباً من حجم العينة قد أفضت عن معلوماتها القطاعية بنسبة أقل من ٤٠% وهذه النسبة تتراوح بين ٤,٥% إلى ٣٦,٤%.
٣. أظهرت نتائج تطبيق بنود مؤشر الإفصاح عن المعلومات القطاعية أن أدنى مستوى الإفصاح عن المعلومات القطاعية للبند المعنى كانت من نصيب بند ايراد ومصروف الفائدة في الجزء الثاني أو الفقرة ثانياً (معلومات عن الربح أو الخسارة والأصول والالتزامات القطاع) من المؤشر بوافق ٣٢,٧٪ و ٧,٣٪ و ٩,٧٪ للسنوات الخمسة على التوالي، وبند مبلغ الإضافات للأصول غير المتداولة

باستثناء الأوراق المالية، أصول الضريبة المؤجلة، أصول المنافع المحددة في نفس الفقرة وذلك بنسبة ٩,٧٦%. أما أعلى نسبة الإفصاح عن المعلومات القطاعية للبند المعنى كانت من نصيب بند الإيرادات من العملاء الخارجيين لكل منتج أو خدمة. في الجزء الثاني أو الفقرة رابعاً (الإفصاح على مستوى الشركة) وذلك بنسبة ٩٢,٦٨ للسنوات الخمسة.

النوصيات

بعد أن تم استعراض أهم نتائج الدراسة، يجد الباحثان من الضروري أن تتضمن الدراسة عدداً من التوصيات التي من شأنها المساهمة في تطوير الواقع الفعلي والإفصاح عن المعلومات القطاعية وفقاً للمعايير المحاسبية وكما يأتي:

١. ضرورة التزام الشركات بجميع متطلبات الإفصاح عن المعلومات القطاعية عند اعداد التقارير المالية القطاعية وفقاً للمعايير المحاسبية منها متطلبات معيار التقرير المالي الدولي رقم (٨) نظراً لأهمية المعلومات التفصيلية التي تقدمها عن أداء الشركات والتي تقييد وتمكن المستخدمين من فهم التعقيد في طبيعة اعمال الشركات التي تتمتع بالتنوع في الأنشطة لمساعدتهم في تقييم نتائج أداء كل قطاع من قطاعات الشركة بشكل دقيق بهدف تحسين وتطوير اداء القطاعات بشكل خاص وتحسين وتطوير اداء الشركة بشكل عام.
٢. ضرورة قيام مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في العراق بإصدار قاعدة محاسبية خاصة تتعلق بإعداد التقارير المالية القطاعية تحدد فيها المتطلبات التفصيلية لإعداد هذه التقارير تتفق مع متطلبات معيار التقرير المالي الدولي رقم ٨، أو العمل على التكامل في متطلبات الإفصاح عن المعلومات القطاعية التي نصت عليها القاعدتان المحاسبيتان السادسة والعشرة من خلال التوسيع في جميع البنود الواجب الإفصاح عنها كما جاء في معيار التقرير المالي الدولي رقم ٨.
٣. ضرورة قيام المراجعين الخارجيين بممارسة أدائهم المهني عند مراجعة التقارير المالية للشركات من قبلهم، وذلك من خلال شمول تقاريرهم بمدى التزام الشركات بالإفصاح عن المعلومات القطاعية في التقارير المالية المنشورة وفقاً للمعايير المحاسبية، وذلك لدورهم المهني في هذا المجال وضمان الثقة التي تزرعها تقاريرهم في المعلومات المقدمة بواسطة التقارير المالية.
٤. العمل على تظافر الجهود من قبل مجلس المعايير المحاسبية والرقابية، نقابة المحاسبين والمدققين، دائرة الإفصاح المحاسبي في سوق الأوراق المالية، والبنك المركزي العراقي وغيرها من الجهات المهنية ذات العلاقة بهدف الارتقاء بمستوى المهنة من خلال صدور تعليمات خاصة تبين فيها المتطلبات أو الأسس والمعايير المعتمدة في اعداد التقارير المالية القطاعية والإفصاح عن بنودها كما في معيار التقرير المالي الدولي رقم (٨) أو متطلبات الإفصاح عن المعلومات القطاعية التي نصت عليها القاعدتان المحاسبيتان السادسة والعشرة بعد التوسيع في جميع بنودها القطاعية، واصدار عقوبات صارمة بحق الشركات التي لم تستلزم بذلك.

المصادر

أولاً. المراجع العربية:

أ. الوثائق الرسمية:

١. التقارير المالية السنوية للشركات عينة الدراسة، ٢٠١٦-٢٠١٢.
 ٢. المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، معايير المحاسبة الدولية، ١٩٩٩.
 ٣. ديوان الرقابة المالية، مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في العراق، نقابة المحاسبين والمدققين، (١٩٩٧)، العراق.
 ٤. ديوان الرقابة المالية، مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في العراق، نقابة المحاسبين والمدققين، (١٩٩٨)، القاعدة المحاسبية رقم (١٠)، العراق.
 ٥. ديوان الرقابة المالية، مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في العراق، نقابة المحاسبين والمدققين، (٢٠١١)، القاعدة المحاسبية رقم (٦)، العراق.
 ٦. المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، (٢٠١٣)، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، مجموعة طلال أبو غزالة، عمان.
- ب. الرسائل والأطاريح الجامعية:
١. رمضان، عبدالعزيز محمد قطب عبدالعزيز، (٢٠٠٥)، استخدام التبوبب القطاعي بعرض تحسين الأفصاح المحاسبي لقواعد المالية المنشورة دراسة تطبيقية، أطروحة دكتوراه في المحاسبة، جامعة عين الشمس، كلية التجارة، مصر.

ج. الدوريات العلمية:

١. تركي، محمد، (١٩٩٨)، فاعلية التقارير المالية المنشورة في توصيل المعلومات المالية للمستخدمين، مجلة البحث التجارى، جامعة ملك سعود، المجلد العاشر، الرياض.
٢. جبار، ناظم شعبان، (٢٠١٦)، التدقيق المحاسبي الدولى والبيئة العراقية - متطلبات التوافق والتطبيق (دراسة مقارنة)، مجلة القادسية للعلوم الادارية والاقتصادية، المجلد العاشر، العدد ٢، العراق.

د. الكتب:

١. الجعارات، خالد جمال، (٢٠١٧)، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية - الجزء الأول، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان.
٢. جاريسون، ري إتش ونورين إريك (٢٠١٣) ترجمة د. محمد عصام الدين زائد ود. أحمد حامد حاج، المحاسبة الإدارية، دار المريخ للنشر، الرياض.
٣. حماد، طارق عبدالعال، (٢٠٠٦)، التقارير المالية، الدار الجامعية، الإسكندرية.

ثانياً. المراجع الإنكليزية:

A. Official Publications:

1. Accounting Standards Committee, (ASC) SSAB No. 25, (1990) Segmental Reporting, July.
2. Financial Accounting Standards Board (FASB), (1997), Statement of Financial Standards No 131, Disclosure about Statement of an Enterprise and Related Information, December.
3. International Accounting Standards Board (IASB), (2006), International Financial Reporting Standard No.8 " Operating Segments", November, Para. 5.

4. International Accounting Standards Committee (IASC) IAS. 14R, (1997) Segment Reporting, August.

B. Dissertations and Theses:

1. Deceuninck, Annelien, (2009) Segment Reporting of Belgian Listed Companies, Master Thesis, Gent University, Belgium.
2. Mardini, Ghassan H., (2012), 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.
3. Mantiziou, Stamatina, (2014) The Effectiveness of IFRS 8: Operating Segment, Master Thesis, University Pierie – Mendos, France.
4. Liu, Ying, (2014), The usefulness of segmental information disclosures and analyst forecast efficiency, Master thesis, Auckland University of Technology, New Zealand.

C. Periodicals:

1. David, Albrecht, W. & Niranjan, Chipalkatti, (1998) New Segment Reporting, CPA Journal, May.
2. Botosan, Christinc & Stanford, Mary, (2005), Managers, Motives to Withhold Segment Disclosures and the Effect of SFAS No. 131 on Analysis Information Environment, The Accounting Review, American Accounting Association, Vol. 80, No. 3.
3. Ozu, Chikako & Cray, Sidney, (2001), The Development of Segmental Reporting in Japan: International Harmonization Through Aprocess of National Consensus, Advances in International Accounting, Elsevier, Vol. 14.
4. Benjamin, Samuel Jebaraj & Muthaiyah, Saravanan & Marathamuthu, Srikamaladevi & Murugaiah, Uthiyakumar, (2010), A Study Of Segment Reporting Practices: A Malaysian Perspective, The Journal of Applied Business Research, The Clute Institute, Vol. 26, No. 3.
5. Street, Donna L & Nichols, Nancy B, (2002), LOB and Geographic Segment Disclosure: an Analysis of IAS 14 Revised, Journal of International Accounting, Elsevier, Vol.11, No. 2.
6. Ramgopal, Venkataraman, (2001), the Impact of SFAS 131 on Finantian Analysts Information Environment, Working Paper, Pennsylvania State University.

D. Books:

1. Epstein, Barry J & Mirza, Abbas Ali, (2002) Interpertation and Application of International Accounting Standards, John Wiley and sons, Inc, New York.
2. Nobes, Christopher & Parker, Robert, (2010) Comparative International Accounting, 11th Edition, Pearson Prentice Hall, New York.
3. Nikolai, Loren A. & Bazley, Johen D., (2009), Intermediate Accounting, Cangage Learning, 11 th Edition, Thomsom south western, U.S.A.
4. Roberts, Clare, (2002) Segment Reporting. In: Comparative International Accounting, 6th Edition, Prentice-Hall, New York.
5. Morse, Wayne J. & Davis, James Richard & Hartgraves, Al L., (2003) Managerial Accounting: A strategic Approach, 3rd Edition, South Western, USA.