

**(القياس والأفصاح المحاسبي وفق معيار
القطاعات التشغيلية (٨))**

إسراء علي احمد

أ.م.د حنان صحبت عبد الله

**(Measurement and accounting disclosure in
accordance with the operating segments
standard (8))**

المستخلص: يهدف البحث الى عرض معيار الأبلأغ المالي الدولي للقطاعات التشغيلية (٨) ودوره في القياس والأفصاح المحاسبي ومدى قدرته على توفير الأفصاحات والمعلومات الملائمة التي تساعد مستخدمي القوائم والكشوفات المالية الى اتخاذ قراراتهم الصائبة والملائمة ، فضلاً عن مدى قدرة المعيار على تحديد القطاعات التي تحقق الحدود الكمية والأختبار النهائي ٧٥٪ . وتمثلت عينة البحث بالشركة العامة للمنتوجات الغذائية (معمل الرشيد) ، إذ قامت الباحثتان بدراسة ميدانية على بيانات هذه الشركة فضلاً عن قيامهما بعمل المقابلات الشخصية داخل الشركة العامة للمنتوجات الغذائية ، وأن أهم ما توصل له البحث من استنتاجات : ان تطبيق معيار الأبلأغ المالي الدولي للقطاعات التشغيلية (٨) يعمل على الأفصاح عن المعلومات التي يحتاجها المستخدمين ، وأن المعيار يساعد على فصل وتحديد القطاعات التشغيلية التي تحقق شروط الحدود الكمية والقياس والأفصاح عن المعلومات المالية بشكل منفصل لكل قطاع وللشركة بشكل عام مما يساعد المستخدمين على تقويم الأداء المالي للقطاعات التشغيلية بشكل منفصل وللشركة بشكل كامل ، وأن أهم ما توصل له البحث من توصيات هي أن على الشركة العامة للمنتوجات الغذائية تطبيق معيار الأبلأغ المالي الدولي للقطاعات التشغيلية (٨) لدوره الكبير في تقديم المعلومات التي يتم قياسها بمهنية وخبرة كبيرة فضلاً عن افصاحاته التي تساعد مستخدمي القوائم والكشوفات المالية على فهم الوضع المالي ، وأن فصل الشركة العامة للمنتوجات الغذائية الى قطاعات تشغيلية ، واعداد القوائم والكشوفات المالية المنفصلة والموحدة يساعد على معرفة الوضع المالي للقطاعات التشغيلية بشكل منفصل وللشركة بشكل أجمالي . وان على الشركة العامة للمنتوجات الغذائية فصل حسابات القطاعات وتوفير القوائم والكشوفات المالية المنفصلة لكل قطاع من اجل تحديد الخسائر التي تسببها القطاعات وتحسين عمل كل قطاع .

المصطلحات الرئيسية: القياس المحاسبي ،الأفصاح المحاسبي، القطاعات التشغيلية ، IFRS 8

Abstract: The aim of this research is to present the IFRS for operating segments (8), its role in measurement and accounting disclosures, and its ability to provide appropriate disclosures and information that help users of financial statements and statements to make the right and appropriate decisions, as well as the ability of the standard to identify segments that achieve quantitative limits and the Final test 75%. The research sample was represented by the General Company for Food Products (Al-Rasheed Laboratory), where the researchers conducted a field study on the company's data as well as conducting interviews within the General Company for Food Products ,and that the most important conclusions of the research: that the application of the international financial reporting standard for the operational segments (8) works to disclose the information needed by users, and that the standard helps to separate and identify operational segments that meet the requirements of quantitative limits, measurement and disclosure of information Financial separately for each segment and for the company in general, which helps users to evaluate the financial performance of the operating sectors separately and for the company in full , The most important recommendations of the research are that The General Company for Food Products should apply the international financial reporting standard for the operational segments (8) for its great role in providing information that is measured with great professionalism and experience, as well as disclosures that help users of financial statements and statements. To understand the financial situation, and to separate the General Company for Food Products into operational sectors, and the preparation of separate and consolidated financial statements and lists helps to know the financial situation of the operating segments separately and the company in general. The General Company for Food Products should separate sector accounts and provide separate financial statements and listings for each segment in order to identify losses caused by the segments and improve the work of each segment.

المقدمة

نتيجة أنفتاح الوحدات الاقتصادية العراقية على الأسواق العالمية والبيئة الخارجية والتطورات الكبيرة التي شهدتها النواحي الاقتصادية والعلمية والتكنولوجية في هذه البيئة والأسواق الخارجية ، إذ انعكس أنفتاح الأسواق العالمية وهذه التطورات على الوحدات الاقتصادية العراقية وأصبحت هذه الوحدات مطالبة بتطبيق وتنفيذ المعايير الدولية للأبلأغ المالي لتقديم أفصاحات تلائم وتدعم مبدأ الشفافية وتزيد من ثقة المستخدمين بالمعلومات (المالية وغير المالية) المقدمة من هذه الوحدات الاقتصادية ، فضلاً عن القياس الذي يتمثل مع ما تتطلبه السياسات المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً ، لأجل الوصول الى التقارب الدولي في إعداد الكشوفات والقوائم المالية ، وتعاني الوحدات الاقتصادية في البلاد من انخفاض مستوى الأفصاح في القوائم والكشوفات المالية التي يحتاجها المستخدمين ، ويعود سبب ذلك الى الخسائر الكبيرة التي تتحملها الوحدات الاقتصادية والتي لا ترغب في الأفصاح عنها ، ومن هنا برزت الحاجة لأستخدام معيار الأبلأغ المالي الدولي للقطاعات التشغيلية

IFRS 8 للوصول الى القياس والأفصاح الملائمين ، وكذلك لما يمتلكه هذا المعيار من دور كبير في تحديد وقياس وفصل القطاعات التشغيلية في الوحدات الاقتصادية ، إذ إن هذا الفصل يساعد على تقويم أداء القطاعات التشغيلية بشكل منفصل ويساعد مستخدمي المعلومات على فهم الوضع المالي للوحدة الاقتصادية بشكل كامل ولكل قطاع تشغيلي . وتم تقسيم البحث الى خمسة محاور وكما يأتي : المحور الأول يتضمن منهجية البحث ، ويحتوي المحور الثاني على الجانب النظري للقياس والأفصاح المحاسبي ، بينما تناول المحور الثالث الجانب النظري لمعيار القطاعات التشغيلية IFRS 8 ، وقدم المحور الرابع الدراسة الميدانية في الشركة العامة للمنتجات الغذائية ، وتناول المحور الخامس ما توصل له البحث من أستنتاجات وتوصيات

المحور الأول منهجية البحث

أولاً : مشكلة البحث : أن ضعف القياس وأنخفاض مستوى الإفصاح المحاسبي وأعتقاد الوحدات الاقتصادية على الأنظمة التقليدية في القياس والأفصاح عن معلومات الوحدات الاقتصادية ؛ تعد مشكلة كبيرة تواجه هذه الوحدات إذ إن الشركة العامة للمنتجات الغذائية تمتلك عدد من المنتجات والأستثمارات الخارجية الأخرى التي تحقق منها الإيرادات ، ويحتاج المستخدم الخارجي المزيد من المعلومات والأفصاحات حول اداءها من اجل اتخاذ القرارات ، ولهذا السبب تم صياغة مشكلة البحث من خلال التساؤل الأتي : (هل يساعد تطبيق معيار الإبلاغ المالي الدولي للقطاعات التشغيلية (٨) على قياس وتقويم الأداء المالي للقطاعات التي يتم الإفصاح عنها على انها قطاعات تشغيلية ؟) .

ثانياً : أهداف البحث : تتمثل أهداف البحث بالأتي :

- ١- دراسة القياس المحاسبي وتحليل دوره في استخدام السياسات المحاسبية التي تتفق مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً .
- ٢- دراسة الإفصاح المحاسبي ودوره في توفير المعلومات الملائمة للمستخدمين من اجل اتخاذ القرارات اللازمة .
- ٣- استخدام معيار الإبلاغ المالي الدولي للقطاعات التشغيلية (٨) لتوفير القياس والأفصاح الملائمين .
- ٤- دراسة وتحليل دور معيار القطاعات التشغيلية (٨) في توفير المعلومات التي يحتاجها المستخدمون .
- ٥- بيان مدى قدرة المعيار على تحديد وقياس القطاعات التي تستوفي الحدود الكمية والأختبار النهائي ٧٥٪ .

ثالثاً : فرضية البحث: يسعى هذا البحث الى أختبار هذه الفرضية :

يؤدي استخدام أختبارات الحدود الكمية في معيار القطاعات التشغيلية (٨) الى فصل وقياس القطاعات التشغيلية مما يساعد على تقويم الأداء المالي لكل قطاع بشكل منفصل والأفصاح عن نتائج القطاعات التشغيلية التي تستوفي الحدود الكمية .

رابعاً : أهمية البحث : تنبع أهمية البحث من أهمية المعايير الدولية للإبلاغ المالي إذ يساعد البحث على توفير القياس الملائم للقطاعات كافة سواء كانت هذه القطاعات (تشغيلية او تصنف على أنها قطاعات اخرى) وكذلك الإفصاح بشكل منفصل عن القطاعات التشغيلية التي تحقق الأرباح وتتحمل الخسائر والتي تقوم بأنشطة الأعمال ، وإن توفير المزيد من المعلومات الهامة والضرورية التي تساعد المستخدمين على اتخاذ القرارات ، كذلك يساعد تطبيق هذا المعيار على تحديد ومعرفة القطاعات التشغيلية ذات الأهمية الكبيرة فضلاً عن تقويم الأداء المالي للوحدة الاقتصادية ككل ولكل قطاع بشكل منفصل .

خامساً : حدود البحث : تمثلت الحدود الزمنية التي أعتد عليها البحث بالبيانات المالية والقوائم المالية لسنة ٢٠١٧ ، وتتضمن الحدود المكانية للبحث على إحدى الشركات التابعة لوزارة الصناعة والمعادن ، الشركة العامة للمنتجات الغذائية (معمل الرشيد).

المحور الثاني الجانب النظري للقياس والأفصاح المحاسبي

أولاً : القياس المحاسبي

عرف مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) Financial Accounting Standards Board القياس المحاسبي بأنه تخصيص للأحداث المالية وغير المالية وفقاً لقواعد محددة ، كما أنه عملية مقارنة تهدف للحصول على معلومات ذات درجة من الملائمة من أجل مساعدة المستخدمين على التمييز بين بديل وآخر في حالة اتخاذ القرارات (ريتشارد شرويدر وآخرون ، ٢٠٠٦ : ١٨٥) ، وكذلك فإن القياس المحاسبي يعمل على تحديد وتخصيص نتائج الأعمال والعمليات المحاسبية بشكل أرقام تمثل خواص او سمات الأنظمة المادية عدا الأرقام نفسها استناداً الى القوانين التي تحكم هذه الخواص ، إذ يتضمن القياس عملية ربط بين النظام الشكلي والنظام العددي مع مظاهر الأشياء والأحداث عبر قواعد معينة ، وإن هذه القواعد تجعل عمليات الربط ممكنة فالقياس يصبح ممكناً لأن العلاقات بين خصائص النظام العددي يعبر عنها على شكل نموذج رياضي وحتى العلاقات بين الأشياء والأحداث مع خصائص كل منها (الغانمي ، ٢٠١٧ : ٥٠) . وينظر الى

القياس المحاسبي على أنه من المبادئ المحاسبية الأساسية لتسجيل الأحداث المالية ، إذ يستند هذا المبدأ على القياس على أساس (التكلفة التاريخية ، او القيمة العادلة) ويعكس اختيار هذه المبادئ على المفاضلة بين الملائمة وصدق التمثيل (41 : 2015 ، Kieso et al) ، ويعتبر القياس المحاسبي قياس كمي على أساس نقدي ومبدأ القياس في نطاق المحاسبة المالية يتضمن (الموجودات ، المطلوبات ، الإيرادات ، المصروفات ، والأرباح والخسائر) فضلاً عن ما تتضمنه قائمة المركز المالي و قائمة التدفقات النقدية ، ولكي يكون القياس المحاسبي ممكناً للعناصر المذكورة أعلاه والتي تنشأ عن الأحداث الاقتصادية والمالية لابد من وجود خاصية مشتركة بينها جميعاً وتكون في الوقت ذاته مستهدفة من عملية القياس وتمكن من اختيار أساس ملائم يؤدي الى قياسها كميأ (لايقة ، ٢٠٠٧ : ٤٢) .

ومما تقدم يتضح أن القياس المحاسبي المرحلة الأساسية لتسجيل وتبويب وتلخيص الأحداث كافة سواء كانت (مالية اوغير مالية) التي تحدث داخل الوحدات الاقتصادية لغرض الأفصاح عن هذه الأحداث بشكل كمي او وصفي في القوائم المالية لمساعدة مستخدمي المعلومات على فهم وتقويم الأداء المالي وغير المالي لهذه الوحدات ، و يتطلب القياس استخدام سياسات محاسبية مقبولة قبولاً عاماً وفق ما تنص عليه المنظمات والهيئات الدولية وماتتص عليه المعايير المحاسبية للأبلاغ المالي من اجل الوصول للتقارب مع والوحدات الاقتصادية العالمية من خلال استخدام السياسات الملائمة والمماثلة للوحدات التي تعمل في ذات المجالات مما يسهل من عملية القياس والمقارنة . وان نتائج القياس المحاسبي التي تتمثل بالقوائم والكشوفات المالية يتم الأفصاح عنها مما يساعد الوحدات الاقتصادية والمستخدمين على تقويم الأداء المالي لهذه الوحدات

ثانياً : الأفصاح المحاسبي

عُرف الأفصاح المحاسبي بأنه أظهر المعلومات المالية وغير المالية بشكل كمي او وصفي في القوائم المالية او في الهوامش والملاحظات أو الجداول الملحقة والمكاملة ، مما يجعل هذه القوائم غير مظلمة وملائمة للمستخدمين الخارجيين الذين يمتلكون سلطة محدودة للحصول على المعلومات التي تلائم اتخاذ القرارات ، على أن يتم الأفصاح في الوقت المناسب دون تأخير حتى لا تصبح المعلومات عديمة القيمة (محمد ، ٢٠١٦ : ٣٩) . وقد عرف Meigs & other الأفصاح المحاسبي على أنه عرض للمعلومات والأحداث التي تبين الوضع المالي والاقتصادي للوحدة الاقتصادية في القوائم المالية التي يتم الأفصاح عنها وعلى أن تكون هذه القوائم غير مظلمة وكاملة (Meigs et al , 20: 1974) . وأصبح الأفصاح المحاسبي في الوقت الحالي من المبادئ المحاسبية التي تنتمي الى الأطار المفاهيمي إذ يعكس الأفصاح الوضع المالي للوحدة الاقتصادية ، وأن هذه المعلومات التي يتم الأفصاح عنها تعد ذات أهمية وتأثير كبير على قرار المستخدم ، إذ ينبغي أن تبين هذه المعلومات التي يتم الأفصاح عنها الوضع الحقيقي للوحدة الاقتصادية (87 : 2018 ، Kieso et al) ، لذلك فإن الأفصاح المحاسبي يتضمن تقديم المعلومات والبيانات الى المستخدمين بشكل مضمون وصحيح وملائم لمساعدتهم على اتخاذ القرارات ، لذلك فإن الأفصاح المحاسبي يشمل المستخدمين الداخليين والخارجيين في آن واحد (عبد اللطيف ، ٢٠١٤ : ١٢) .

ان الهدف الرئيس للأفصاح هو تقديم معلومات مالية عن الوحدة الاقتصادية ، ويمكن تلخيص الاهداف بالاتي (Kieso et al , 2015 : 31) :

١- توفير معلومات مفيدة لاتخاذ القرارات الاستثمارية والائتمانية التي تساعد المستخدمين والمستثمرين على فهم ومعرفة الوضع المالي للوحدة الاقتصادية .

٢- تقديم معلومات مفيدة عن التدفقات النقدية المستقبلية للوحدة الاقتصادية إذ تساعد هذه المعلومات المستخدمين على اتخاذ القرارات الاستثمارية المهمة .

٣- توفير معلومات مفيدة عن موارد الوحدة الاقتصادية والتزاماتها.

بالأضافة الى هذه الأهداف ينبغي ان تتمتع المعلومات التي يتم الأفصاح عنها بالخصائص النوعية للأطار المفاهيمي للمعلومات المحاسبية ، من اجل ان تكون هذه المعلومات ملائمة للمستخدمين لاتخاذ القرارات المناسبة .

ومما تقدم يتضح أن الأفصاح المحاسبي هو عرض للبيانات والمعلومات المالية التي تبين وضع الوحدة الاقتصادية و التي يتم قياسها ومعالجتها محاسبياً والأفصاح عنها لمساعدة مستخدمي المعلومات (الداخليين والخارجيين) على تقويم الأداء المالي للوحدات الاقتصادية وتمتلك المعايير المحاسبية للأبلاغ المالي لها دور كبير وفعال في القياس والأفصاح المحاسبي من اجل تحديد السياسات الطرق المحاسبية

التي يتم استخدامها في أعداد القوائم والكشوفات المالية وكذلك تحديد مستوى الإفصاحات التي ينبغي تقديمها من قبل الوحدات الاقتصادية مما يساعد على إمكانية مقارنة المعلومات التي يتم الإفصاح عنها مع الوحدات الاقتصادية الأخرى التي لها أنشطة مماثلة للأعمال .

الأ إن هنالك بعض المعوقات التي تحد من نطاق الإفصاح المحاسبي يمكن بيانها من خلال الأتي (11-10 : Steman, 2016) :

١- تعمل بعض الوحدات الاقتصادية على إخفاء الخسائر المتكررة التي تتعرض لها هذه الوحدات من أجل تظليل المستخدمين بأداءها و التأثير على قرارات المستخدمين .

٢- أن بعض الوحدات الاقتصادية التي تعمل في سوق المنافسة الصناعية تخشى من الوحدات المنافسة الأخرى لذلك تعمل على إخفاء او حذف بعض المعلومات من أجل منع المنافسين من دخول أسواقهم والإضرار بالأرباح المستقبلية ، الا ان إخفاء هذه المعلومات قد تؤثر على متخذ القرار .

٣- التمويل الجديد او الخارجي ، إذ تخفي بعض الوحدات معلومات عن التمويل الجديد او الخارجي ولا تقوم بالإفصاح عنه خوفاً وتهرباً من الضرائب ومن الجهات الحكومية .

٤- أن بعض المديرين يحاولون إخفاء التخصيص غير الفعال للموارد التنظيمية في القوائم والكشوفات المالية التي يتم الإفصاح عنها .

المحور الثالث الجانب النظري لمعيار القطاعات التشغيلية (8)

أولاً: مفهوم القطاع التشغيلي (Operating Segment)

يستند مفهوم القطاع التشغيلي على كل قطاع تتحقق فيه النقاط الأتية (Ernst & Young, 2009:7) :

١- أن يكون القطاع احد اجزاء الوحدة الاقتصادية الذي قد يحقق إيرادات او يتكبد مصاريف نتيجة قيامه بأنشطة الأعمال بما في ذلك الإيرادات والمصاريف الناتجة عن العمليات مع قطاعات او اجزاء الوحدة الأخرى .

٢- أن يكون للقطاع متخذ القرار الرئيس الذي يعرف بمصطلح (Chief Operating Decision Maker (CODM) إذ يقوم بمراجعة نتائج الأعمال التشغيلية للقطاع بشكل منتظم من أجل اتخاذ القرارات حول تخصيصات الموارد التي سيتم تقديمها ولتقويم أداء القطاع

٣- ان يقدم القطاع معلومات مالية منفصلة .

وأن المبدأ الرئيس الذي يقوم عليه معيار IFRS 8 هو الإفصاح عن المعلومات التي تساعد مستخدمي القوائم والكشوفات المالية من تقويم طبيعة أنشطة الأعمال التي تقوم بها الوحدة الاقتصادية والآثار المالية والبيئة الاقتصادية التي تعمل فيها (1 : IFRS , 2013) . وقد تم صياغة هذا المعيار بمهنية كبيرة لردع الوحدات الاقتصادية من الأمتناع عن تقديم الإفصاحات التي يحددها المعيار والمنظمات المهنية ، إذ تم العمل على المعيار وتنفيذه بشكل رسمي خلال سنة ٢٠١٣ بعد إن تم اصداره خلال سنة ٢٠٠٦ وتم التعديل عليه وتطبيقه خلال سنة ٢٠٠٩ إذ يحل هذا المعيار الدولي للإبلاغ المالي محل معيار المحاسبة الدولي 14 التقارير القطاعية (1 : Johari , 2017) .

ثانياً : نطاق المعيار

يسري معيار IFRS 8 على النقاط الأتية :

١- يطبق هذا المعيار على الوحدات الاقتصادية التي تقدم قوائم وكشوفات مالية منفصلة أو فردية او على القوائم والكشوفات المالية الموحدة لمجموعة لها وحدة اقتصادية أم ، اذا حققت الشروط الأتية (أبو نصار وحמידات ، ٢٠١٦ : ٧٣٥-٧٣٦) (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ، ٢٠١٧ : ٢٧٨) :

أ- أن يتم تداول أدوات ديونها أو أدواتها المالية المتمثلة بالأسهم والسندات في سوق عام (محلي ، اقليمي ، او عالمي) والإفصاح عن جميع المعلومات التي تساعد المستخدمين على فهم طبيعة الأنشطة التي تقوم بها هذه الوحدة .

ب- أن تودع أو في سياق إيداع، القوائم المالية الموحدة لدى هيئة الأوراق المالية او جهات أخرى .

٢- إذ قامت وحدة اقتصادية غير ملزمة بتطبيق هذا المعيار بالإفصاح عن معلومات تتعلق بالقطاعات فأن هذه المعلومات لا تعد معلومات قطاعية .

٣- اذا تضمنت القوائم المالية كلاً من القوائم المالية الموحدة للوحدة الام التي ينطبق عليها هذا المعيار فضلاً عن القوائم المالية المنفصلة، تكون المعلومات القطاعية المطلوبة هي القوائم المالية الموحدة فقط.

ثالثاً : شروط الإفصاح لمعيار IFRS 8

أن على الشركات والوحدات الاقتصادية التي تحقق أي شرط من الشروط الأتية أن تفصح بشكل منفصل عن معلومات القطاعات التشغيلية (PWC, 2008) :

أ- أن يبلغ إيراد القطاع الذي يتم الأفصاح عنه ١٠٪ أو أكثر من مجموع مبيعات القطاع التشغيلي سواء كانت هذه المبيعات (داخلية او خارجية او تحويلات بين القطاعات) .

ب- ان يبلغ المجموع المطلق من ربح او خسارة ايهما اكبر ١٠ ٪ من مجموع الربح او الخسارة .

ت- ان تبلغ الموجودات التي يمتلكها القطاع ١٠ ٪ او أكثر من مجموع الموجودات التي تمتلكها القطاعات التشغيلية كافة .

وبعد حساب الحدود الكمية للقطاعات التشغيلية التي تستوفي كافة الأختبارات أعلاه يتم عمل أختبار نهائي لإيراد المبيعات الخارجية (أختبار ٧٥٪) ،الذي ينص على أن تحقق القطاعات التشغيلية التي تحقق أي من شروط الحدود الكمية ٧٥٪ من مجموع الإيراد الخارجي المحقق من قبل القطاعات التشغيلية وإذ كان الأيراد الخارجي يمثل أقل من ٧٥ ٪ من إيراد الوحدة الاقتصادية فإنه ينبغي تحديد قطاعات تشغيلية إضافية كقطاعات يتم الأفصاح عنها(حتى اذا لم تحقق الضوابط التي تنص عليها الحدود الكمية) ، وعليه فأن القطاع التشغيلي الذي يحقق أي من هذه الحدود والأختبار النهائي يعدّ قطاعاً تشغيلياً .

رابعاً : أفصاحات معيار IFRS 8

يتضمن معيار IFRS 8 مجموعة من الأفصاحات التي تبينها النفاط الأتية (KPMG, 2016 : 6) و (Deloitte, 2018:43-44) :

- ١- يتطلب معيار IFRS 8 الأفصاح عن الأرباح والخسائر للقطاعات التشغيلية التي يتم الأفصاح عنها .
 - ٢- الأفصاح عن مستوى الوحدة الاقتصادية ، حتى عندما يكون للوحدة الاقتصادية قطاع واحد فقط يتم الأفصاح عنه .
 - ٣- يتطلب من معيار IFRS 8 تحديد أنواع المنتجات والخدمات التي يستمد كل قطاع تشغيلي إيراداته منها .
 - ٤- الأفصاح عن المطابقات الخاصة بمجموع إيرادات القطاع ، وأرباح وخسائر القطاع الذي يتم الأفصاح عنه ، وموجودات ومطلوبات القطاع ، وكذلك عناصر المواد الأخرى والعناصر المتماثلة في القوائم والكشوفات المالية الموحدة .
 - ٥- تقديم الأفصاحات التي تخص المعاملات مع العملاء الرئيسيين .
 - ٦- ينص هذا المعيار على الأفصاح بشكل متناسق عن معلومات الفترة الحالية ومقارنة معلومات القطاع ، وهذا يعني انه اذا تم تحديد احد القطاعات على أنه قطاع قابل للإبلاغ عنه في المدة الحالية ولكنه لم يكن كذلك في المدة السابقة ، فينبغي تقديم معلومات مقارنة مماثلة الا اذا كانت تكلفة الحصول على هذه المعلومات مرتفعة ، وبأمكان الوحدة الاقتصادية الأفصاح عن القطاعات التي لا تحقق أي من الحدود الكمية او التي لا تحقق الإيرادات إذ كانت هذه القطاعات ذات أهمية كبيرة للوحدة الاقتصادية
 - ٧- الأفصاح عن كافة المعلومات التي تعيد في تقويم المخاطر والتنبؤ بأماكنيات الوحدة الاقتصادية ومدى نموها .
- وهناك عديد من المنافع التي يحققها معيار IFRS 8 (9 : 2012, IFRS):

١- يساعد تطبيق معيار IFRS 8 على تحقق التقارب مع Generally Accepted Accounting Principles (GAAP) في الولايات المتحدة .

٢- استعمال مدخل الإدارة الذي يساعد المستخدمين على التنبؤ بالتدفقات المستقبلية

٣- يعمل معيار IFRS 8 على تسليط الضوء نحو الأخطار التي تواجه الإدارة.

٤- يساعد استعمال التقارير الإدارية على انتاج التقارير المرحلية بشكل مستمر .

ويتضح مما تقدم أن معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 8 له دور كبير في القياس والأفصاح المحاسبي وفي تقديم المعلومات الملائمة التي يحتاجها المستخدمين لاتخاذ قراراتهم الملائمة ، وما له من دور كبير في تحديد وقياس وفصل القطاعات ، مما يساعد على فهم القوائم والكشوفات المالية للقطاعات التشغيلية المنفصلة وعلى تقويم اداء كل قطاع والوحدة الاقتصادية بشكل كامل.

المحور الرابع الدراسة الميدانية في الشركة العامة للمنتجات الغذائية

اولاً نبذة تعريفية : تعد الشركة العامة للمنتجات الغذائية إحدى الشركات التابعة لوزارة الصناعة والمعادن إذ تم تأسيسها سنة ١٩٦٩ تحت مسمى الشركة العامة لصناعة الزيوت النباتية ، وتختص الشركة في أنتاج الدهون الصلبة والزيوت السائلة والصوابين والمنظفات بأنواعها

ومستحضرات التجميل ، وكذلك على انتاج واستثمار التبوغ والسكائر بأنواعها. وتعاني الشركة من خسائر كبيرة نتيجة وجود فائض كبير من العاملين فضلاً عن انخفاض مستوى الأنتاج والمبيعات .

ثانياً : تطبيق معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 8

حدد المعيار عدد من الخطوات التي ينبغي الأسترشاد بها من اجل الوصول للأفصاحات الملائمة وكما يأتي :

١- جمع البيانات والمعلومات : يتطلب تطبيق معيار IFRS 8 أن يتم جمع البيانات اللازمة للشركة ككل وللقطاعات التشغيلية بشكل منفصل وكذلك جمع البيانات التي يحتاجها المعيار المتمثلة بالأيرادات الداخلية والخارجية والتحويلات بين القطاعات ، فضلاً عن الأرباح والخسائر والموجودات والمطلوبات وكافة العناصر للأزمة التي يتم استعمالها في إعداد القوائم المالية وفي الحدود الكمية .

٢- إعداد القوائم والكشوفات المالية للوحدة الاقتصادية بشكل عام وللقطاعات التي يتم الأفصاح عنها بشكل منفصل : يتطلب معيار IFRS 8 الحصول على معلومات مالية للوحدة الاقتصادية ككل ومعلومات مالية منفصلة لكل قطاع ، إذ تم تقسيم الشركة العامة للمنتجات الغذائية (معمل الرشيد) الى قطاعين ، يتمثل القطاع الأول بالقطاع الأنتاجي الذي يقوم بأنتاج المنظفات و الصابون ، إذ يمتلك هذا القطاع خطوط انتاجية وخدمية خاصه به ويقدم معلومات مالية منفصلة عن عملياته التشغيلية ، بينما يمثل القطاع الثاني القطاع الأستثماري الذي يقوم على أساس استثمارات خارجية بأستثمار التبغ والسكائر ، إذ يعد هذا القطاع ذو اهمية كبيرة للشركة العامة للمنتجات الغذائية لما يحققه من ايرادات كبيرة ومنافع ، ويقدم هذا القطاع معلومات منفصلة ، وتقديم الأفصاحات التي تساعد المستخدمين على معرفة الوضع المالي للوحدة الاقتصادية وللقطاعات . والجدول الأتية تمثل حسابات وكشوفات الأرباح والخسائر للشركة وللقطاعات التي يتم قياسها وفق معيار IFRS 8 وكما يأتي :

أ- كشف الأرباح والخسائر للشركة العامة للمنتجات الغذائية ككل وللقطاعات

الجدول (١) الشركة العامة للمنتجات الغذائية (معمل الرشيد) كشف الأرباح والخسائر وفق معيار IFRS 8 للسنة المالية المنتهية في ٢٠١٧/١٢/٣١

البنود	المبالغ الجزئية	أجمالي المبالغ
الإيرادات التشغيلية : أجمالي إيراد العمليات التشغيلية فوائد دائنة	٤٧٨١٥٢٥٥٧٧ ١٥٠٠٠٠٠	٤٧٨٣٠٢٥٥٧٧
تطرح : المصروفات التشغيلية : الرواتب والأجور (المستلزمات السلعية والخدمية)	٢٧١٢٠٧١٦٦٤٥ ٥٦٣٩٨٦٣٤٧٥	٣٢٧٦٠٥٨٠١٢٠
مجمل الخسارة		(٢٧٩٧٧٥٥٤٥٤٣)
تطرح : المصروفات الإدارية (الأندثار + مصروفات أخرى)	١٢٠٧٧٠٤٧٦٧	١٢٠٧٧٠٤٧٦٧
الخسارة التشغيلية		(٢٩١٨٥٢٥٩٣١٠)
تضاف : الأيرادات الأخرى إيرادات الأستثمارات إيرادات أخرى تطرح المصروفات الأخرى	٦٧٩٤٤٤٤٤٠٦٣٤ ١٨٢٣٥٧٥١٨ (٣٩٧٥٩٢٨٢٥)	٦٧٧٢٩٢٠٥٣٢٧
الدخل		٣٨٥٤٣٩٤٦٠١٧

المصدر : اعداد الباحثة بالأستناد على القوائم المالية للشركة

يبين الجدول اعلاه أن الشركة العامة للمنتوجات الغذائية تحقق صافي ربح قدره (٣٨٥٤٣٩٤٦٠١٧) ديناراً بالرغم من الخسائر التشغيلية التي تحققت الشركة نتيجة العمليات التشغيلية المتمثلة في انتاج المنظفات والزيوت ، وان اعداد كشف الارباح والخسائر وفق معيار 8 IFRS يساعد على القياس والأفصاح عن المعلومات التي يحتاجها المستخدمون .

ب- قائمة المركز المالي للشركة العامة للمنتوجات الغذائية

الجدول (٢) الشركة العامة للمنتوجات الغذائية (معمل الرشيد) قائمة المركز المالي كما في ٢٠١٧/١٢/٣١

العناصر او البنود	المبلغ
الموجودات المتداولة	
النقدية في الصندوق ولدى البنك	٢٥٣٦٧٧١٢٢٩
المدينون	١٢٧٢٣٧٥٨٠٢٣
اعتمادات مستندية لشراء المواد	٢١٢٩٥٧٣٢٣
المخزون	١٣٩١٣٠١٦٨٨٢
اجمالي الموجودات المتداولة	٢٩٣٨٦٥٠٣٤٥٧
الموجودات غير المتداولة	
مشروعات تحت التنفيذ	٩٣٥١٠٢٥٩٣
استثمارات مالية طويلة الأجل	٣٩٩٤٨٨٢٧
صافي الموجودات الثابتة	١٤١٣٩٢٤٦٠٩٠
اجمالي الموجودات غير المتداولة	١٥١١٤٢٩٧٥١٠
مجموع الموجودات	٤٤٥٠٠٨٠٠٩٦٧
المطلوبات وحقوق الملكية	
المطلوبات	٧٤٧٦٧٢٣٨٩٥٤
حقوق الملكية	٣٢٣٦١٤٠٠٠
رأس المال الأسمي والمدفوع	٤٠٤٤١٩٠٧٥٨١
الأحتياطيات	٣٨٥٤٣٩٤٦٠١٧
صافي الربح	(٢٨٠٨٢٢٧٧٨٤٠٥)
العجز المتراكم قبل الأطفاء	(٢٤٢٢٧٨٨٣٢٣٨٨)
العجز المتراكم بعد اطفاءه بصافي الربح	١٧١٢٤٦٨٧٢٨٢٠
قروض مستلمة طويلة الأجل	١٧١٢٤٦٨٧٢٨٢٠
مجموع المطلوبات وحقوق الملكية	٤٤٥٠٠٨٠٠٩٦٧

المصدر : اعداد الباحثة بالأستناد الى الميزانية العمومية للشركة

يبين الجدول (٢) قائمة المركز المالي المعدة وفق معيار 8 IFRS ، إذ حققت الشركة في السنوات السابقة عجز متراكم يبلغ قيمته (٢٨٠٨٢٢٧٧٨٤٠٥) ديناراً ، وحققت الشركة خلال هذه السنة صافي ربح قدره (٣٨٥٤٣٩٤٦٠١٧) ديناراً وتم تخفيض الخسائر المتراكمة

بمبلغ الربح المتحقق ، وعليه فإن العجز المتراكم اصبح بعد التخفيض (٢٤٢٢٧٨٨٣٢٣٨٨) ديناراً ، وعليه فإن معيار 8 IFRS يساعد على الأفصاح عن المعلومات المالية التي يحتاجها المستخدمين من اجل اتخاذ قراراتهم بالشكل الصحيح .

أ- اعداد القوائم المالية المنفصلة لكل من قطاع الإنتاج والأستثمار

الجدول (٣) قطاع الإنتاج (المنظفات والصابون) كشف الأرباح والخسائر وفق معيار 8 IFRS للسنة المالية المنتهية في ٢٠١٧/١٢/٣١

العناصر او البنود	المبالغ الجزئي	المبالغ الأجمالية
ايراد العمليات التشغيلية : الايراد التشغيلي الفوائد الدائنة	٤٧٨١٥٢٥٥٧٧ ١٥٠٠٠٠٠	٤٧٨٣٠٢٥٥٧٧
تطرح : مصروفات العمليات التشغيلية الرواتب والأجور (المستلزمات السلعية والخدمية)	١٩٧٩٨١٢٣١٥٠ ٤١١٧١٠٠٣٣٦	٢٣٩١٥٢٢٣٤٨٦
مجمل الخسارة		(١٩١٣٢١٩٧٩٠٩)
تطرح : المصروفات الأدارية (الأندثار + مصروفات أخرى)	٧٨٥٠٠٨٠٩٨	٧٨٥٠٠٨٠٩٨
الخسارة التشغيلية		(١٨٣٤٧١٨٩٨١١)
تضاف : الأيرادات الأخرى الأيرادات الأخرى تطرح مصروفات أخرى	١٨٢٣٥٧٥١٨ (٢٨٦٢٦٦٨٣٤)	(١٠٣٩٠٩٣١٦)
صافي الخسارة		(١٨٤٥١٠٩٩١٢٧)

المصدر : اعداد الباحثة بالأستناد الى بيانات قسم التكلفة والمالية في الشركة

يبين الشكل (٣) كشف الأرباح والخسائر لقطاع الإنتاج (قطاع المنظفات والصابون) ، إذ إن فصل القطاع وتقديم بيانات مالية منفصلة ساعد على بيان الوضع المالي لهذا القطاع وما يحققه من ايرادات وكذلك ما يتكبد من مصاريف ، ويبين الكشف أن قطاع الإنتاج يحقق صافي خسارة تبلغ (١٨٤٥١٠٩٩١٢٧) ديناراً وإن قطاع الأستثمار يغطي هذه الخسائر من خلال القوائم والحسابات الموحدة ، وعليه فإن معيار 8 IFRS يساعد على تقديم معلومات مالية منفصلة والأفصاح عن المعلومات التي يحتاجها المستخدمين .

الجدول (٤) قطاع الأستثمارات (منتج التبغ والسكائر) كشف الأرباح والخسائر وفق معيار 8 IFRS للسنة المالية المنتهية في ٢٠١٧/١٢/٣١

العناصر او البنود	المبالغ الجزئية	المبالغ الأجمالية
الايراد التشغيلي :	٦٧٩٤٤٤٤٤٠٦٣٤	٦٧٩٤٤٤٤٤٠٦٣٤
تطرح المصروفات العمليات التشغيلية: الرواتب والأجور مصروفات تشغيلية أخرى	٧٣٢٢٥٩٣٤٩٥ ١٥٢٢٧٦٣١٣٩	٨٨٤٥٣٥٦٦٣٤
مجمل الربح		٥٩٠٩٩٠٨٠٤٠٠٠
تطرح : المصروفات الأدارية		

٤٢٢٦٩٦٦٦٩	٤٢٢٦٩٦٦٦٩	(الأندثار + مصروفات أخرى)
٥٩٠٥٦٨١٠٧٣٣١		الربح التشغيلي
(١١١٣٢٥٩٩١)	١١١٣٢٥٩٩١	تضاف: الأيرادات الأخرى الأيرادات الأخرى تطرح مصروفات أخرى
٥٩٠٤٥٦٧٨١٣٤٠		صافي الربح

المصدر : اعداد الباحثة بالأستناد الى بيانات قسم المالية في الشركة

يبين الشكل (٤) ان قطاع الأستثمار (قطاع التبغ والسكائر) يحقق ارباح كبيرة جداً إذ تبلغ قيمة هذه الأرباح (٥٩٠٤٥٦٧٨١٣٤٠) ديناراً ، وان فصل هذا القطاع عن القطاعات الأخرى يساعد على الأفصاح عن المعلومات التي يحتاجها المستخدمين ، ويبين لمستخدمي المعلومات ان هذا القطاع يحقق ارباح ومنافع كبيرة ، وأن قطاع الأستثمارات يمتلك موجودات خاصة به مثلة بالمخازن وخطوط التعبئة والتغليف فضلاً عن العمال والموظفين الذين يقومون بإداء العمليات اللازمة لأتمام منتج التبغ والسكائر ، وعليه فأن معيار الأبلأغ المالي الدولي IFRS 8 يساعد على فصل القطاعات وتقديم معلومات وقوائم مالية منفصلة لجميع القطاعات فضلاً عن الأفصاح عن المعلومات التي يحتاجها المستخدمون وطرق القياس المستخدمة في اعداد القوائم والكشوفات المالية .

٣- اعداد الحدود الكمية وأختبار ٧٥٪ للقطاعات التشغيلية لمعيار الأبلأغ المالي الدولي IFRS 8: ينص المعيار على ضرورة تحقيق أي شرط من شروط الحدود الكمية الثلاثة التي ينص عليها و المتمثلة بالآتي :

- ١٠٪ من مجموع الأيرادات (الداخلية ، الخارجية ، التحويلات)
- ١٠٪ من المجموع المطلق للربح او الخسارة ايهما اكبر
- ١٠٪ من مجموع الموجودات

وان أي قطاع يحقق أي من شروط الحدود الكمية يعد قطاع تشغيلي ، والحسابات الأتية تبين الحدود الكمية لقطاع الأنتاج (المنظفات والصابون) وقطاع الأستثمار (التبغ والسكائر) وكما يأتي :

- اختبار الأيرادات = (مجموع الأيرادات الداخلية والخارجية للقطاع / مجموع الأيرادات الداخلية والخارجية لجميع القطاعات) × ١٠٠٪
 - اختبار الأيرادات لقطاع المنظفات والصابون = (٤٩٦٥٣٨٣٠٩٥ / ٧٢٩٠٩٨٢٣٧٢٩) × ١٠٠٪

= ٧ ٪ قطاع المنظفات لا يحقق اختبار الأيراد

- اختبار الأيرادات لقطاع التبغ والسكائر = (٦٧٩٤٤٤٤٠٦٣٤ / ٧٢٩٠٩٨٢٣٧٢٩) × ١٠٠٪

= ٩٣ ٪ قطاع التبغ والسكائر يحقق اختبار الأيراد

وعليه فأن قطاع التبغ والسكائر يعد قطاعاً تشغيلياً لأنه يحقق نسبة ٩٣٪ وهي نسبة اكبر من النسبة التي يحددها المعيار .

- اختبار الأرباح والخسائر = (المجموع المطلق للربح او الخسارة للقطاع / المجموع المطلق للربح او الخسارة ايهما اكبر للقطاعات) × ١٠٠٪

- اختبار الأرباح والخسائر لقطاع المنظفات والصابون = (١٨٤٥١٠٩٩١٢٧ / ٥٩٠٤٥٦٧٨١٣٤٠) × ١٠٠٪

= ٣٪ قطاع المنظفات والصابون لا يحقق اختبار الأرباح والخسائر

- اختبار الموجودات = (مجموع موجودات القطاع / اجمالي موجودات القطاعات) × ١٠٠٪

- اختبار الموجودات لقطاع المنظفات والصابون = (٢٩٨١٥٥٣٦٦٤٧ / ٤٤٥٠٠٨٠٠٩٦٧) × ١٠٠٪

= ٦٧٪ قطاع المنظفات يستوفي ويحقق اختبار الموجودات

وعليه فأن كل من قطاع المنظفات والصابون وقطاع التبغ والسكائر يعد كل منهما قطاعاً تشغيلياً، إذ حقق قطاع التبغ والسكائر اختبارات الحدود الكمية الثلاثة بينما حقق قطاع المنظفات والصابون اختبار الموجودات بنسبة ٦٧٪ ، وبهذا فأنهما يحققان الحدود الكمية ، وان القطاعان يحققان اختبار ٧٥٪ ، إذ يحقق كلا القطاعين اكثر من ٧٥٪ من مجموع الايرادات الخارجية .

وفق ما تنص عليه بنود المعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS 8 فإن القطاع الذي يحقق أي من شروط الحدود الكمية يعد قطاعاً تشغيلياً ، ومما سبق يتضح أن كل من قطاع الإنتاج (المنظفات والصابون) وقطاع الأستثمار (التبغ والسكائر) يعدان قطاعات تشغيلية لأن كل منهما حقق شروط الحدود الكمية ، وبهذا تحققت أهداف البحث التي تنص على أن تطبيق معيار القطاعات التشغيلية يساعد على توفير القياس والأفصاحات الملائمة وعلى توفير المعلومات التي يحتاجها المستخدمون فضلاً عن توفير القياس الملائم للقطاعات وشروط الحدود الكمية والأختبار النهائي ٧٥٪ . وان تطبيق معيار القطاعات التشغيلية يساعد على الأفصاح عن المعلومات التي يحتاجها المستخدمون . وقد تحققت فرضية البحث التي تنص على " يؤدي استخدام أختبارات الحدود الكمية في معيار القطاعات التشغيلية (٨) الى فصل وقياس القطاعات التشغيلية مما يساعد على تقويم الأداء المالي لكل قطاع بشكل منفصل والأفصاح عن نتائج القطاعات التشغيلية التي تستوفي الحدود الكمية " .

المحور الخامس الأستنتاجات والتوصيات

أولاً : الأستنتاجات

- ١- ان تطبيق معيار IFRS 8 يساعد على الأفصاح عن المعلومات التي يحتاجها المستخدمون من خلال القوائم والكشوفات والملاحق التي يقدمها .
- ٢- يساعد تطبيق معيار IFRS 8 على فصل وتحديد القطاعات التشغيلية التي تحقق شروط الحدود الكمية وقياس والأفصاح عن المعلومات بشكل منفصل لكل قطاع وللشركة لكل مما يساعد المستخدمين على تقويم الأداء المالي للقطاعات التشغيلية بشكل منفصل وللشركة بشكل عام.
- ٣- يعمل معيار IFRS 8 على توفير القياس الملائم للأحداث المالية وفق استخدام السياسات المحاسبية التي ينص عليها المعيار .
- ٤- أن الشركة العامة للمنتوجات الغذائية حققت خلال السنوات السابقة عجز متراكم يبلغ (٢٤٢٢٧٨٨٣٢٣٨٨) ديناراً وأن السبب الرئيسي لهذه الخسائر المتراكم ارتفاع عدد العاملين والموظفين والعمالة الفائضة عن الحاجة مما يؤدي الى ارتفاع المصروفات التي تتحملها الشركة
- ٥- أن فصل قطاع المنظفات والصابون ساعد على تحديد وقياس الخسائر التي يتحملها هذا القطاع والتي تبلغ (١٨٤٥١٠٩٩١٢٧) ديناراً ، إذ إن الإفصاح وفصل المعلومات لكل قطاع يساعد على تحديد القطاعات التي تسبب الخسائر وتقويم اداءها .
- ٦- ان قطاع الأستثمار (التبغ والسكائر) حقق من خلال فصله عن القطاعات الأخرى صافي ربح كبير جداً يبلغ (٥٩٠٤٥٦٧٨١٣٤٠) ديناراً ، وعليه فإنه قطاع ذو اهمية كبيرة للشركة العامة للمنتوجات الغذائية .
- ٧- أن الشركة العامة للمنتوجات الغذائية لا تمتلك اسهم ولا سندات ولا تقوم بتداولها في سوق الأوراق المالية ولا تودع أوراقها المالية لدى الهيئة المالية او الهيئات الأخرى .

ثانياً : التوصيات

- ١- على الشركة العامة للمنتوجات الغذائية تطبيق معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 8 لما له من دور كبير في القياس والأفصاح عن المعلومات التي تقيدها المستخدمون .
- ٢- ينبغي على الشركة العامة للمنتوجات الغذائية فصل القطاعات الى قطاعات تشغيلية ، واعداد قوائم وكشوفات مالية منفصلة وموحدة من اجل بيان اداء القطاعات التشغيلية والشركة بشكل عام .
- ٣- على الشركة فصل حسابات القطاعات وتقديم معلومات مالية منفصلة لكل قطاع من اجل تحديد الخسائر التي تسببها القطاعات وتحسين عمل كل قطاع .
- ٤- على الشركة العامة للمنتوجات الغذائية تخفيض عدد العاملين الى نسبة الأحتياج الفعلي للعمل ، من اجل تخفيض المصروفات التي يتحملها كل قطاع والشركة .
- ٥- على الشركة والقطاعات التشغيلية أن تفصح عن المعلومات للمستخدمين من اجل الوصول لقرارتهم المفيدة التي تلائم احتياجاتهم .
- ٦- على الشركة العامة للمنتوجات الغذائية أن تودع أوراقها المالية لدى الهيئات والمنظمات المالية ، وان تقوم بتداول الاسهم والسندات لدى سوق عام .

١- أبو نصار، محمد و حميدات ، جمعة (٢٠١٦) " معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية " الجوانب النظرية والعملية ، عمان - الاردن ، دار وائل للنشر .

٢- الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (٢٠١٧) " المعايير الدولية للتقرير المالي "

مؤسسة المعايير الدولية للتقارير المالية ، ترجمة وتعريب الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين

٣- شرويدر ، ريتشارد وكلاارك ، مارتل وكاثير ، جاك (٢٠٠٦) ، " نظرية المحاسبة " ، الرياض - المملكة العربية السعودية ، دار المريخ للنشر .

ب- الرسائل والأطاريح :

١- عبد اللطيف ، شادو (٢٠١٤) " القياس والأفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS " رسالة مقدمة لجامعة قاصدي مرباح - ورقلة / كلية العلوم والأقتصادية والتجارية وعلوم التسيير للحصول على درجة ماجستير في علوم التجارة .

٢- الغانمي ، جعفر فالح ناصر (٢٠١٧) " القياس والأفصاح المحاسبي عن رأس المال الفكري وأثرهما في قيمة الوحدة الأقتصادية " رسالة مقدمة لجامعة القادسية / كلية الإدارة والأقتصاد للحصول على درجة ماجستير في علوم المحاسبة .

٣- محمد ، نادية محمد حمد (٢٠١٦) " أثر الأفصاح المحاسبي في القوائم المالية ودوره في تقويم الأداء المالي للمؤسسات المالية " رسالة مقدمة لجامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا / كلية الدراسات العليا للحصول على درجة ماجستير في المحاسبة والتمويل .

٤- لايقة ، رولا كاسر (٢٠٠٧) " القياس والأفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمصارف ودورها في ترشيد قرارات الأستثمار " رسالة مقدمة لجامعة تشرين / كلية الأقتصاد للحصول على درجة ماجستير في المحاسبة المصرفية .

المصادر الأجنبية :

- ١- Deloitte (2018) " A Roadmap to Segment Reporting " www.Deloitte.com.
- ٢- Ernst & Young (2009) " IFRS 8 Operating Segments :Implementation Guidance " www.ey.com
- ٣- IFRS (international Financial Reporting Standards) (2012) " Post – Implementation Review : IFRS 8 Operating Segments " IFRS Foundation.
- ٤- IFRS ,(International Financial Reporting Standards) (2013) " Post – Implementation Review : IFRS 8 Operating Segments" Report and Feedback Statement .
- ٥- Johari , Jalila (2017) " Post – Implementation of IFRS 8 Operating Segments Among listed Firms in Malaysia " SHS Web of Conferences 34.
- ٦- Kieso, Donald E. Weygandt, Jerry J. & Warfield, Terry D. (2015) " INTERMEDIATE ACCOUNTING " IFRS Edition , Second Edition.
- ٧- Kieso, Donald E. Weygandt, Jerry J. & Warfield, Terry D. (2018) " INTERMEDIATE ACCOUNTING " IFRS Edition , Third Edition
- ٨- KPMG (2016) " KPMG Financial Reporting Insights " Operating Segment Disclosures, KPMG.com.au
- ٩- Meigs, Walter B. , Mosich , A. N. Johnson, Charles E. & Keller Thomas F. (1974) " INTERMEDIATE ACCOUNTING" Third Edition . MCGRAW – HILL Book com .
- ١٠- PWC (price water house coopers) (2008) "A Practical Guide to Segment Reporting" September, www.PWC.com/ifrs.
- ١١- Steman , Jelle (2016) "The Post Adoption Impact of IFRS 8 on Segment Disclosure Quality" evidence from European and Australian listed Firms , University of Twente.