

# القياس والأفصاح المحاسبي وفق معيار القطاعات التشغيلية

إسراء علي احمد

أ.م.د حنان صحبت عبد الله

تهدف الدراسة 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٪ . و تمثلت عينة الدراسة بالشركة العامة للمنتوجات الغذائية (معمل الرشيد) ، إذ قامت الباحثة بدراسة ميدانية على بيانات هذه الشركة فضلاً عن قيامها بعمل المقابلات الشخصية داخل الشركة العامة للمنتوجات الغذائية ، وأن أهم ما توصلت له الدراسة من استنتاجات : ان 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 توصلت لها هذه الدراسة من توصيات هي أن على الشركة العامة للمنتوجات الغذائية استخدام 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 القطاعات 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 the study is to present IFRS 8 to the operating segments 8 and its role in accounting measurement and disclosure and its ability to provide appropriate disclosures and information that assist the users of financial statements and statements to make correct and appropriate decisions as well as the ability of the standard to identify sectors that achieve quantitative limits and testing The final 75%. The study sample was conducted by the General Company for Food Products (Al Rasheed Laboratory). The researcher conducted a field study on the data of this company as well as conducting personal interviews within the General Company for Food Products. The main findings of the research are: (8) Discloses the information needed by users, and the standard helps to separate and identify operational segments that meet quantitative boundary conditions and to measure and disclose financial information separately for each sector and for the Company in general, which helps users to evaluate the The main objective of this study is that the General Company for Food Products should use the IFRS 8 for its significant role in providing information that is professionally and extensively measured, as well as its disclosures that are appropriate for users Financial statements and financial statements to understand the financial position. The separation of segments into operating segments, the preparation of separate and consolidated financial statements and statements helps to determine the financial position of the operating segments separately and for the Company as a whole. The General Company for Food Products should separate the sector accounts and provide separate financial statements and statements for each sector in order to identify the 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 أنعكس 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 يتماثل 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 الدراسة 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 توصلت له هذه الدراسة من أستنتاجات وتوصيات .

### المحور الأول: منهجية البحث

**أولاً : مشكلة الدراسة :** أن ضعف القياس وأنخفاض مستوى الإفصاح المحاسبي وأعتداد الوحدات الاقتصادية على الأنظمة التقليدية في القياس والأفصاح عن معلومات الوحدة الاقتصادية تُعد 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 أداءها من أجل اتخاذ القرارات ، ولهذا السبب تم صياغة مشكلة الدراسة من خلال التساؤل الأتي : ( هل يساعد معيار الأبلأغ المالي الدولي للقطاعات التشغيلية (٨) على تحديد و فصل القطاعات التشغيلية وعلى القياس والأفصاح عن المعلومات التي يحتاجها المستخدمون ؟ ) .

**ثانياً : أهداف الدراسة :** تتمثل أهداف الدراسة 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 أجل اتخاذ القرارات اللازمة .
- ٣- دراسة وتحليل استخدام معيار الأبلأغ المالي الدولي للقطاعات التشغيلية (٨) لتوفير القياس والأفصاح الملائمين .
- ٤- دراسة وتحليل دور معيار القطاعات التشغيلية (٨) في توفير المعلومات الملائمة للمستخدمين .
- ٥- دراسة وتحليل مدى قدرة المعيار على تحديد وقياس القطاعات التي تستوفي الحدود الكمية والأختبار النهائي ٧٥٪ .

**ثالثاً : فرضية الدراسة :** تسعى هذه الدراسة الى أختبار هذه الفرضية : أن استخدام معيار الأبلأغ المالي الدولي للقطاعات التشغيلية (٨) يعمل على تحديد و فصل القطاعات التشغيلية وعلى القياس والأفصاح عن المعلومات المهمة التي تساعد المستخدمين للوصول الى قراراتهم الملائمة.

**رابعاً : أهمية الدراسة :** تساعد هذه الدراسة 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 وتحمل الخسائر والتي تقوم بأنشطة الأعمال ، وإن توفير المزيد من المعلومات الهامة والضرورية يساعد المستخدمين على اتخاذ القرارات ، كذلك يساعد استخدام هذا المعيار على تحديد ومعرفة القطاعات التشغيلية ذات الأهمية الكبيرة فضلاً عن تقويم الأداء المالي للوحدة الاقتصادية ككل ولكل قطاع بشكل منفصل .

**خامساً : حدود الدراسة:** تمثلت الحدود الزمنية التي أعتمدت عليها الدراسة الحالية بالبيانات المالية والقوائم المالية لسنة ٢٠١٧ ، بينما اعتمدت الباحثة في الحدود المكانية للدراسة 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 انه 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 إن القياس يتضمن 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 ) . وأن القياس المحاسبي من المبادئ المحاسبية الأساسية لتسجيل الأحداث المالية ، إذ يستند هذا المبدأ على القياس على اساس ( التكلفة التاريخية ، او القيمة العادلة ) ويعكس اختيار هذه المبادئ على المفاضلة بين الملائمة وصدق التمثيل ( Kieso et al , 2015 : 41 ) ، وأن 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 كميّاً ( لايقة ، ٢٠٠٧ : ٤٢ ) . وترى الباحثة أن القياس المحاسبي المرحلة الأولى والأساسية 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 اتخاذ القرارات الملائمة ، إذ إن المرحلة الأولى للقياس تتطلب استخدام سياسات محاسبية مقبولة قبولاً عاماً وفق ما تنص عليه المنظمات والهيئات الدولية وماتنص عليه المعايير المحاسبية للأبلاغ المالي من اجل الوصول للتقارب مع المنظمات المهنية والشركات والوحدات الاقتصادية العالمية من خلال استخدام هذه السياسات الملائمة والمماثلة للوحدات الاقتصادية التي تعمل في المجالات ذاتها مما يسهل من عملية القياس والمقارنة .

**ثانياً : الأفصاح المحاسبي :** عُرف الأفصاح المحاسبي بأنه أظهار المعلومات المالية وغير المالية بشكل كمي او وصفي في القوائم المالية او في الهوامش والملاحظات أو الجداول الملحقة والمكملة ، 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 , 1974 : 20 ) . 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 ( Kieso et al , 87 : 2018 ) ، 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 الاهداف 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 . وترى الباحثة أن الأفصاح المحاسبي هو عرض للبيانات والمعلومات المالية التي تبين وضع الوحدة الاقتصادية و التي يتم قياسها ومعالجتها بالأساليب والطرق المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً من اجل تقديم هذه المعلومات بالشكل الذي يتناسب من احتياجات المستخدمين والتي تساعدهم على اتخاذ القرارات الملائمة . لذلك فإن 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 الأفصاحات التي ينبغي تقديمها من قبل الوحدات الاقتصادية مما يساعد على امكانية مقارنة المعلومات التي يتم الأفصاح عنها مع الوحدات الاقتصادية الأخرى التي لها أنشطة مماثلة للأعمال . الأ إن هنالك بعض العوامل التي تؤثر على الأفصاح المحاسبي يمكن بيانها من خلال الأتي ( Steman , 2016 : 10-11 ) :

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 وإضرار 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 بالأفصاح 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 الأفصاح عنها . وعليه فإن وجود المعايير الدولية للإبلاغ المالي يزيد من شفافية الأفصاح وكذلك يزيد من ثقة المستخدمين لكون النتائج المالية التي يتم الأفصاح عنها معدة ومقاسة وفق المعايير الدولية للإبلاغ المالي .

### المحور الثالث: الجانب النظري لمعيار القطاعات التشغيلية (8)

أولاً: مفهوم القطاع التشغيلي ( Operating Segment ) : يستند مفهوم القطاع التشغيلي على كل قطاع تتحقق فيه النقاط الآتية ( 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 ( CODM ) Chief Operating Decision Maker 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 الأفصاح عن المعلومات التي تساعد مستخدمي القوائم والكشوفات المالية من تقويم طبيعة أنشطة الأعمال التي تقوم بها الوحدة الاقتصادية والآثار المالية والبيئية الاقتصادية التي تعمل فيها ( IFRS , 2013 : 1 ) . وقد تم صياغة هذا المعيار بمهنية كبيرة لردع الوحدات الاقتصادية من الأمتناع عن تقديم الأفصاحات 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 ( Johari , 2017 : 1 ) .

ثانياً : نطاق المعيار : يسري معيار IFRS 8 على النقاط الآتية :

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 الآتية ( 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 ) والأفصاح 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 بالأفصاح عن معلومات تتعلق بالقطاعات فإن 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 الأفصاح لمعيار IFRS 8 : أن على الشركات والوحدات الاقتصادية التي تحقق أي شرط من الشروط الآتية أن تفصح بشكل منفصل عن معلومات القطاعات التشغيلية ( PWC, 2008 : 9 ) :

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

ب- ان يبلغ المجموع المطلق من ربح أو 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 لأيراد 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 فإن 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 النقاط الأتية ( 6: 2016, KPMG ) 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 للأبلاغ 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 اهمية كبيرة للوحدة الاقتصادية

٧- الأفصاح عن كافة المعلومات التي تفيد في تقويم المخاطر والتنبؤ بإمكانيات 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 .

وترى الباحثة 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

ولاً 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 إنتاج 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 الإنتاج والمبيعات .

ثانياً : تطبيق معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 8 حدد المعيار عدد من الخطوات التي ينبغي الأسترشاد بها من أجل 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 الإفصاح 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 الإنتاجي الذي يقوم بإنتاج المنظفات و الصابون ، إذ يمتلك هذا القطاع خطوط انتاجية وخدمية خاصة به ويقدم معلومات مالية منفصلة عن عملياته التشغيلية ، بينما يمثل القطاع الثاني القطاع الأستثماري الذي يقوم على أساس استثمارات خارجية بأستثمار التبغ والسكائر ، إذ يُعد هذا القطاع ذو اهمية كبيرة للشركة العامة للمنتجات الغذائية لما يحققه من إيرادات كبيرة ومنافع ، ويقدم هذا القطاع معلومات منفصلة ، وتقديم الإفصاحات التي تساعد المستخدمين على معرفة الوضع المالي للوحدة الاقتصادية وللقطاعات . والجدول الآتية تمثل حسابات وكشوفات الأرباح والخسائر للشركة وللقطاعات 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 (٢٧٩٧٧٥٥٤٥٤٣)
مجمّل الخسارة		
تطرح : المصروفات الإدارية (الأندثار + مصروفات أخرى)	١٢٠٧٧٠٤٧٦٧	١٢٠٧٧٠٤٧٦٧ (٢٩١٨٥٢٥٩٣١٠)
الخسارة التشغيلية		
تضاف : الأيرادات الأخرى إيرادات الأستثمارات إيرادات أخرى تطرح المصروفات الأخرى	٦٧٩٤٤٤٤٠٦٣٤ ١٨٢٣٥٧٥١٨ ) (٣٩٧٥٩٢٨٢٥)	٦٧٧٢٩٢٠٥٣٢٧ ٣٨٥٤٣٩٤٦٠١٧
الدخل		

المصدر : اعداد الباحثة بالأستناد على القوائم المالية للشركة

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

### ب- قائمة المركز المالي للشركة العامة للمنتجات الغذائية

#### الجدول (٢)

الشركة العامة للمنتجات الغذائية (معمل الرشيد)

قائمة المركز المالي كما في ٢٠١٧/١٢/٣١

	بنود
--	------

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

المصدر : اعداد الباحثة بالأستناد الى الميزانية العمومية للشركة

يبين الجدول (٢) قائمة المركز المالي المعدة وفق معيار IFRS 8 ، 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 فأن العجز المتراكم اصبح بعد التخفيض (٢٤٢٢٧٨٨٣٢٣٨٨) ديناراً ، وعليه فأن معيار IFRS 8 يساعد على الأفصاح عن المعلومات المالية التي يحتاجها المستخدمون من اجل اتخاذ قراراتهم بالشكل الصحيح .

ت- اعداد القوائم المالية المنفصلة لكل من قطاع الإنتاج والأستثمار

### الجدول (٣)

#### قطاع الإنتاج (المنظفات والصابون)

كشف الأرباح والخسائر وفق معيار IFRS 8 للسنة المالية المنتهية في ٢٠١٧/١٢/٣١

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

المصدر : إعداد 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 يحققة من إيرادات وكذلك ما يتكبد من مصاريف ، ويبين الكشف أن قطاع الإنتاج يحقق صافي خسارة تبلغ (١٨٤٥١٠٩٩١٢٧) ديناراً وإن قطاع الاستثمار يغطي هذه الخسائر من خلال القوائم والحسابات الموحدة ، وعليه فأن معيار IFRS 8 يساعد على تقديم معلومات مالية منفصلة والأفصاح عن المعلومات التي يحتاجها المستخدمين .

### الجدول (٤)

#### قطاع الاستثمارات ( منتج التبغ والسكائر)

كشف الأرباح والخسائر وفق معيار IFRS 8 للسنة المالية المنتهية في ٢٠١٧/١٢/٣١

العناصر او البنود الإيرادات التشغيلية :	المبالغ الجزئية	المبالغ الأجمالية
تطرح المصروفات العمليات التشغيلية: الرواتب والأجور مصروفات تشغيلية أخرى	٧٣٢٢٥٩٣٤٩٥ ١٥٢٢٧٦٣١٣٩	٦٧٩٤٤٤٤٤٠٦٣٤
مجمّل الربح		٥٩٠٩٩٠٨٠٤٠٠٠
تطرح : المصروفات الإدارية (الأندثار + مصروفات أخرى)	٤٢٢٦٩٦٦٦٦٩	٤٢٢٦٩٦٦٦٦٩
الربح التشغيلي		٥٩٠٥٦٨١٠٧٣٣١
تضاف :الإيرادات الأخرى الإيرادات الأخرى تطرح مصروفات أخرى	١١١٣٢٥٩٩١	(١١١٣٢٥٩٩١)
صافي الربح		٥٩٠٤٥٦٧٨١٣٤٠

المصدر : اعداد الباحثة بالأستناد الى بيانات قسم المالية في الشركة

يبين الشكل (٤) ان قطاع الاستثمار (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 ومناافع كبيرة ، وأن قطاع الاستثمارات يمتلك موجودات خاصة به مثلة بالمخازن وخطوط التعبئة والتغليف فضلاً عن العمال والموظفين الذين يقومون باداء العمليات اللازمة لأتمام منتج التبغ والسكائر ، وعليه فأن معيار الإبلاغ 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 الإبلاغ 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 الإيرادات ( 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 الإنتاج ( المنظفات والصابون ) وقطاع الاستثمار ( التبغ والسكائر ) وكما يأتي :

- اختبار الإيرادات = ( مجموع الإيرادات الداخلية والخارجية للقطاع / مجموع الإيرادات الداخلية والخارجية لجميع القطاعات ) × ١٠٠٪

- اختبار الإيرادات لقطاع المنظفات والصابون = ( ٧٢٩٠٩٨٢٣٧٢٩ / ٤٩٦٥٣٨٣٠٩٥ ) × ١٠٠٪ =

= ٧٥٪ قطاع المنظفات لا يحقق اختبار الإيراد

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

= ٩٣٪ قطاع التبغ والسكائر يحقق اختبار الإيراد

- وعليه فإن قطاع التبغ والسكائر يعد قطاعاً تشغيلياً لأنه يحقق نسبة ٩٣٪ وهي نسبة أكبر 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 اختبار الموجودات وعليه فإن كل من قطاع المنظفات والصابون وقطاع التبغ والسكائر يعد كل منهما قطاعاً تشغيلياً، وان القطاعان يحققان اختبار ٧٥٪ ، إذ يحقق كلا القطاعين أكثر من ٧٥٪ من مجموع الإيرادات 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 تستنتج الباحثة 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 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 معيار القطاعات التشغيلية يساعد على الإفصاح عن المعلومات التي يحتاجها المستخدمون . وقد تحققت فرضية الدراسة التي تنص على " أن استخدام معيار الإبلاغ المالي الدولي للقطاعات التشغيلية (٨) يعمل على تحديد و فصل القطاعات التشغيلية وعلى القياس والأفصاح عن المعلومات المهمة التي تساعد المستخدمين للوصول الى قراراتهم الملائمة " .

### المحور الخامس: الأستنتاجات والتوصيات

أولاً : الأستنتاجات

- ١- ان معيار IFRS 8 يقوم بالإفصاح عن المعلومات التي يحتاجها المستخدمون من خلال القوائم والكشوفات والملاحق التي يقدمها .
- ٢- يساعد معيار IFRS 8 على فصل وتحديد القطاعات التشغيلية التي تحقق شروط الحدود الكمية وقياس والأفصاح عن المعلومات بشكل منفصل لكل قطاع وللشركة للكل مما يساعد المستخدمين على تقويم الأداء المالي للقطاعات التشغيلية بشكل منفصل وللشركة بشكل عام.
- ٣- يعمل معيار IFRS 8 على القياس الملائم للأحداث المالية وفق استخدام السياسات المحاسبية التي ينص عليها المعيار .
- ٤- أن الشركة العامة للمنتجات 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 للمنتجات الغذائية .
- ٧- أن الشركة العامة للمنتجات الغذائية لا تمتلك اسهم ولا سندات ولا تقوم بتداولها في سوق الأوراق المالية ولا تودع اوراقها المالية لدى الهيئة المالية او الهيئات الأخرى .

### ثانياً : التوصيات

- ١- على الشركة العامة للمنتجات الغذائية استخدام معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 8 لما له من دور كبير في القياس والأفصاح عن المعلومات التي تعيد المستخدمين .
- ٢- ينبغي على الشركة العامة للمنتجات 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 اوراقها المالية لدى الهيئات والمنظمات المالية ، وان تقوم بتداول الاسهم والسندات لدى سوق عام .

### المصادر

أ- الكتب :

- 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
- 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 تقييم 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.