الجمهورية اليمنية
وزارة التعليم العالي
جامعة المستقبل
كلية العلوم المالية والإدارية

مدى ملائمة تطبيق المعيار الدولي رقم (8) الخاص بالقطاعات التشغيلية على الشركات في الجمهورية اليمنية

إعـــداد الطلاب/
عبد المجيد محمد حميد عمر
احمد عادل احمد الجنداري
طارق عزيز نعيم
عماد يحيى السواري
شهاب عبدالله النعامي

إشـــراف
الدكتور/ خالد العليمي
الدكتور / محسن علي مثنى

قدم هذا البحث استكمالاً لمتطلبات

الحصول على شهادة البكالوريوس في المحاسبة

(1441هـ - 2020م)

بسم الله الرحمن الرحيم

" فأما الزبد فيذهب جفاءً وأما ما ينفع الناس فيمكث في الأرض "

(من الآية 17 من سورة الرعد)

شكر وتقدير وعرفان

يقول الحق سبحانه وتعالى بعد أعوذ بالله من الشيطان الرجيم ((وفوق كُل ذي علمٍ عليم)) فالشكر أولاً لله عز وجل الذي أعانني على إنجاز هذه الدراسة المتواضعة وبعد ذلك إلى جامعتي جامعة المستقبل التي قدمت لي كل العون والمساعدة عن طريق خبرة الدكاترة جزاهم الله خير الجزاء.

وأنه ليسعدني في أن أتقدم بوافر الشكر والعرفان والتقدير لكل من ساهم في هذه الدراسة بإشرافه أو رأي أو إمداد بالمراجع العلمية أو المعلومات أو مساعدة.

وأخص بالذكر الدكتوران الفاضلين خالد العليمي ومحسن علي مثنى على تكرم سيادتهم بالإشراف على هذه الدراسة.

وأشكر كافة أعضاء هيئة التدريس في الجامعة

وختاماً أشكر كل من ساعدني ولو بالدعاء والأماني الطيبة وجزى الله الجميع خيرا

والله الموفق،،،

((فإن أصبنا فمن الله وإن أخطأنا فمن أنفسنا والشيطان))

إهداء

- إلى من أفنى شبابه وكان رضاه أغلى ما أملك والدي العزيز...
- إلى من كانت منبعاً للحب والعطاء وسبباً للنجاح أمي الحنونة ...
- إلى من شدوا عضدي وكانوا سنداً لي إخوتي الأعزاء ...
- إلى حاضنة العلم جامعة المستقبل ...
- إلى كل من مد لي يد العون ...
- إلى يمن الإيمان ...
- إلى شهدائنا ومجاهدينا الأبرار...
- إلى كل من عرفنا ... وأحبنا في الله ...
- إلى كل هؤلاء أهدي هذه الدراسة

فهرس المحتويات

الموضوع	رقم الصفحة
الغلاف	
آية قرآنية	أ
شكر وتقدير وعرفان	ب
الإهداء	ج
فهرس المحتويات	د
الفصل الأول الإطار العام للدراسة	1
مقدمة	2
1.1.0 مشكلة الدراسة	3
1.2.0 أهداف الدراسة	4
1.3.0 فرضيات الدراسة	5
1.4.0 أهمية الدراسة	8
1.5.0 منهجية الدراسة	6
1.6.0 محددات الدراسة	9
الفصل الثاني معايير الإبلاغ المالي الدولية (المفهوم والخصائص وأسس الإفصاح)	10
مقدمة	11
المبحث الأول معايير المحاسبة الدولية الطبيعة والنشأة	13
2.1.0 تمهيد	13
2.1.1 مفهوم المعيار المحاسبي الدولي	13
2.1.2 أهداف إصدار معايير المحاسبة الدولية	14
2.1.3 العوامل التي دعت إلى إيجاد معايير المحاسبة الدولية	15
2.1.4 أهمية معايير المحاسبة الدولية	15
2.1.5 خصائص معايير المحاسبة الدولية	16
2.1.6 الجهات المستفيدة من معايير المحاسبة الدولية	17
2.1.7 الهيئات المحاسبية المنظمة للمهنة دولياً وعربياً	18
المبحث الثاني العوامل المؤثرة في تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية والالتزام بتطبيقها	22
2.2.0 تمهيد	22
2.2.1 المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) (المسمى والتعريف)	22
2.2.2 العوامل المؤثرة في تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية	23
2.2.3 مدى الالتزام بتطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية	26
2.2.4 العوامل التي تساعد وتدعم تطور وانتشار معايير الإبلاغ المالي الدولية	27
2.2.5 معوقات تبني الدول لمعايير الإبلاغ المالي الدولية	28
2.2.6 منافع تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية	29
2.2.7 الجهات المختصة بتطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية	30
المبحث الثالث أسس الإفصاح المحاسبي	31
2.3.0 تمهيد	31
2.3.1 ماهية الإفصاح	33
2.3.2 أهمية الإفصاح	34
2.3.3 أهداف الإفصاح	35
2.3.4 معوقات الإفصاح	36
2.3.5 أنواع الإفصاح	36

2.3.6 أساليب وطرق الإفصاح	38

الموضوع	رقم الصفحة
الفصل الثالث : العرض والإفصاح للقطاعات التشغيلية وفق معيار الإبلاغ المالي رقم (8)	41
3.1.0 مقدمة	42
3.2.0 التسلسل التاريخي للمعيار	42
3.3.0 أهمية وأهداف القطاعات التشغيلية	44
3.4.0 نطاق المعيار	45
3.5.0 تعريف القطاعات التشغيلية	46
3.6.0 ضوابط تحديد القطاعات التشغيلية	46
3.7.0 أسلوب تحديد القطاعات المشمولة في التقارير المالية	47
3.8.0 (التعبات الكمية) وكيفية تحديد القطاعات التشغيلية المشمولة في التقارير المالية	49
3.9.0 الإفصاح عن القطاعات التشغيلية	50
3.10.0 الإفصاح حول تبني المنهج الإداري في القياس	53
3.11.0 الإفصاح حول نطاق مجالات العمل في المنشأة	53
3.12.0 متطلبات الإفصاح وفقاً لبعض التطبيقات الدولية	54
3.13.0 بيان تاريخي لتسلسل معايير التقارير القطاعية	57
3.14.0 الإطار القانوني والتنظيمي الذي يحكم الإفصاح المالي في الجمهورية اليمنية	58
الفصل الرابع الطريقة والإجراءات	59
4.1.0 مقدمة	60
4.2.0 منهجية الدراسة	60
4.3.0 مجتمع الدراسة وعينتها	61
4.4.0 البيانات الوصفية لعينة الدراسة	61
الفصل الخامس النتائج والتوصيات والدراسات المستقبلية	82
نتائج الدراسة	83
توصيات الدراسة	84
دراسة مقترحة	84
المراجع	85

الفصل الأول

الإطار العام للدراسة

الفصل الأول

الإطار العام للدراسة

* **مقدمة :**

ظهرت هيئة سوق الأوراق المالية لتحقيق مجموعة أهداف أهمها إيجاد سوق مالية منظمة، وعادلة، وشفافة، وتحقق الحماية للمستثمرين من الممارسات غير النظامية أو التي تنطوي على احتيال أو غش أو تدليس أو تلاعب، وتعمل في سوق الأوراق المالية العديد من المنشآت المنتمية إلى القطاعين العام والخاص، إضافة لبنوك استثمارية، وشركات وساطة، ومستثمرين أفراد.

ولتنظيم العلاقة بين هذه الأطراف بشكل عادل طالبت لجنة الاوراق المالية في الاسواق العالمية بتطبيق المعايير الدولية بما يؤدي إلى تحقيق هذا الهدف وينظم نظام سوق الأوراق المالية ولوائحه التنفيذية العلاقة بين أطراف السوق المشار اليها، إضافةً إلى مسائل طرح الأوراق المالية وتسجيلها وإدراجها، وتنظيم نشاطات الجهات المرخصة من الهيئة الخاضعة لرقابتها ومراقبة اعمالها، وكذلك حماية المواطنين والمستثمرين من الممارسات غير العادلة أو غير السليمة، والعمل على ضمان الالتزام بمسائل الافصاح الكامل من الشركات المدرجة عن المعلومات المالية والجوهرية بالدقة والوقت المحددين، وحتى تتمكن الادارة من العمل بكفاءة فهي بحاجة الى معلومات عن نتائج الأقسام والقطاعات التي تديرها أكثر من حاجتها إلى قائمة دخل واحدة للمنظمة ككل، حيث أن قائمة الدخل توفر للمنظمة معلومات اجمالية لكافة العمليات، ولا تحتوي على تفاصيل كافية تسمح للمدير باكتشاف الفرص والمشكلات التي قد تواجه المنظمة، وعلى سبيل المثال قد يكون أحد القطاعات أكثر ربحية، في حين يكون البعض الآخر غير مربح، كما قد تكون بعض المكاتب أكثر فاعلية من غيرها أو أن بعض المنشآت لا تستخدم الطاقة أو الموارد المتاحة لها بكفاءة. **(جارسون ونورين. 2002.)**

لذلك تزايد الاهتمام بالسنوات الأخيرة بالحصول على معلومات إضافية أكثر تفصيلاً تساهم في تقييم أفضل لأداء الشركات، فكانت الحاجة إلى ظهور للتقارير القطاعية على انها تقسيم

الشركات الى اجزاء قطاعية سواءً قطاعات الأعمال أو القطاعات الجغرافية وعرض البيانات المالية القطاعية المجزأة جنباً الى جنب مع معلومات الشركة الاجمالية.

كما تنبع أهمية الإفصاح عن معلومات القطاعات التشغيلية المختلفة للمنشأة، من أن هذه المعلومات تظهر المخاطر والعوائد المتعلقة بعمل المنشأة من خلال عرض المركز المالي والأداء حسب القطاعات التشغيلية، وكذلك عرض معلومات حول منتجات وخدمات المنشأة والمناطق الجغرافية التي تعمل فيها ومعلومات حول العملاء الرئيسيين لدى المنشأة، حيث تساعد هذه المعلومات مستخدمو التقارير المالية على فهم أفضل لتقدير المخاطر المصاحبة لأداء هذه القطاعات، بحيث يتم الإفصاح عن المعلومات المفيدة دون الإسهاب المفرط في تقديم المعلومات والإفصاح عنها، بحيث أن الإفراط في عرض المعلومات سيجعل حجم المعلومات المقدمة يشكل عبئاً على المستخدمين للمعلومات المحاسبية. **(أبو نصار وحميدات.2010)**

وحيث أنه يوجد في اليمن العديد من الشركات التي تقدم خدمات ومنتجات وتعمل وفق قطاعات مختلفة وبمناطق جغرافية مختلفة، فإن الأمر يستدعي التعرف على مدى التزام هذه الشركات بتطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية والوقوف على أية صعوبات قد تواجهها في هذا الخصوص، وذلك بغرض الوقوف على مدى التزامها بما نص عليه متطلبات الادراج في السوق المالي اليمني وبالتالي تحقيق عنصر المنافسة بشكل متكافئ بين الشركات وهو ما يؤدي الى تطوير أدائها وترسيخ مكانتها في السوق المالي اليمني.

1.1.0 مشكلة الدراسة :-

تمثل القوائم المالية التي تقدمها الشركات ذات القطاعات التشغيلية مصدراً مفيداً للمعلومات، مما يستوجب قيام تلك الشركات بتطبيق معايير الابلاغ المالي الدولية وما تنطوي عليه من معلومات مالية حول القطاعات التشغيلية ونتائج أعمالها بشكل مفصل ومفيد لكل قطاع تشغيلي، ونتيجة لأهمية الإفصاح عن تلك البيانات فإن هذه الدراسة تسعى إلى طرح مشكلة الدراسة من خلال الإجابة على السؤال الرئيسي التالي :-

س ما هي العلاقة تطبيق المعيار الدولي رقم (8) الخاص بالقطاعات التشغيلية ومدى إمكانية تطبيقه في الشركات اليمنية؟ :

ويتفرع مجموعة من الأسئلة الفرعية التالية : -

1 - ما هي العلاقة بين تحديد القطاعات التشغيلية وبين تطبيق المعيار الدولي رقم (8)؟

2 - ما هي العلاقة بين الإفصاح عن القطاعات التشغيلية وبين تطبيق المعيار الدولي رقم (8)؟

3 - ما هي العلاقة بين الإفصاح حول تبني المنهج الإداري في القياس أساسية وتطبيق المعيار الدولي رقم (8)؟

4 - ما هي العلاقة بين الإفصاح حول نطاق ومجالات العمل في المنشاة وبين تطبيق معيار المالي رقم (8) ؟

1.2.0 أهداف الدراسة :-

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة العلاقة بين القطاعات التشغيلية وبين تطبيق المعيار الدولي (IFRS8) .

ويندرج تحت هذا الهدف والأهداف الفرعية الأتية :-

1 - التعرف على العلاقة بين القطاعات التشغيلية وبين تطبيق المعيار الدولي (IFRS8).

2 - معرفة العلاقة بين الافصاح عن القطاعات التشغيلية وبين تطبيق المعيار الدولي (IFRS8).

3 - التعرف على العلاقة بين الإفصاح حول تبيني المنهج الإداري في القياس وبين تطبيق المعيار الدولي (IFRS8).

4 - معرفة العلاقة بين الإفصاح حول نطاق ومجالات العمل في المنشأة وبين تطبيق المعيار الدولي (IFRS8) .

1.3.0 فرضيات الدراسة :

بناءً على التساؤلات التي تم طرحها في مشكلة الدراسة يمكن صياغة الفرضيات التالية :

1 - هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تحديد القطاعات التشغيلية وبين تطبيق المعيار الدولي (IFRS8).

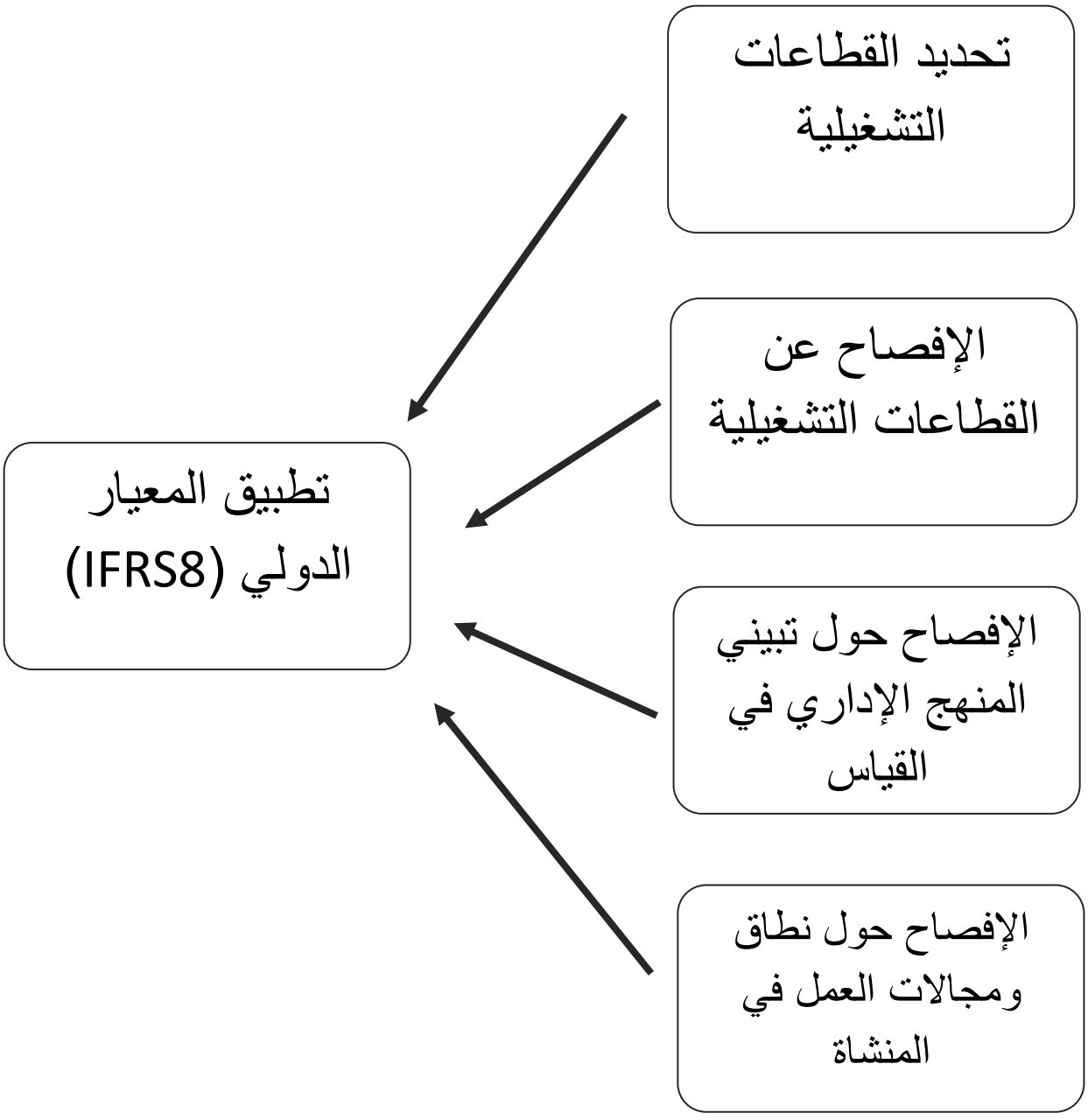
2 - هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين الإفصاح عن القطاعات التشغيلية وبين تطبيق المعيار الدولي (IFRS8).

3 - هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين الإفصاح حول تبني المنهج الإداري في القياس وتطبيق المعيار الدولي (IFRS8).

4 - هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين الإفصاح حول نطاق ومجالات العمل في المنشأة وبين وتطبيق المعيار الدولي (IFRS8).

منهجية الدراسة

المتغير المستقل **المتغير التابع**



المفاهيم الاساسية:

1- معيار الابلاغ المالي (IFRS8):

الهدف منه تحديد القطاعات التشغيلية الواجب الافصاح عنها بحسب متطلبات المعيار والذي هو محور هذي الدراسة.

2- المعيار المحاسبي :

هو مقياس النموذج الاساسي يهدف الى تحديد اساس الطريقة السليمة لتحديد وقياس وعرض عناصر القوائم المالية وتأثير العمليات والاحداث والطرق على المركز المالي للمنشاء ونتائج عملها.

3- الافصاح :

هو المعلومات التي تنشرها لإدارة للجهات الخارجية من مستخدمي القوائم المالية بهدف مقابلات احتياجاتها المختلفة.

4- القطاعات التشغيلية :

هي جزء من المنشاء تمارس نشاطا يولد إيرادات ويتكبد مصاريف ويتم مراجعة نتائجها التشغيلية بشكل منتظم من قبل متخذي القرار.

5- تبني المنهج الاداري في القياس:

وهو ان تكون البنود المتعلقة بالقطاعات التشغيلية المشغولة بالتقارير المالية التي يتم التقرير عنها بموجب هذا المعيار هي ذاتها التي يتم التقرير عنها ورفعها للمدير او متخذي القرار التشغيلي الرئيسي في المنشاة.

1.4.0 أهمية الدراسة :

1.4.1 الأهمية العلمية :

تكتسب هذه الدراسة أهميتها من خلال الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها، كما أنها تمثل حافزاً إيجابياً للالتزام بتطبيق قواعد المعيار الدولي رقم (8) الخاص بالقطاعات التشغيلية من قبل الشركات العاملة في الجمهورية اليمنية.

1.4.2 الأهمية العملية :

إن تطبيق هذا المعيار يجعل القوائم المالية والمعلومات التي نتجت عنها مصدر ثقه، كما أن تطبيق هذا المعيار يجعل الشركات ضمن إطار الأسواق العالمية ويشجع جميع الأطراف الخارجية والداخلية على التعامل مع هذه الشركات.

كما سيتزايد الاهتمام بالقطاعات التشغيلية لما تتضمنه من محتوى معلوماتي يساعد على اتخاذ القرارات وتقييم الأداء بشكل أفضل.

إذ أن نجاح الشركة كوحدة واحدة يعتمد على أداء كافة القطاعات التشغيلية فيها.

1.5.0 منهجية الدراسة :

استخدمت المنهج الوصفي التحليلي.

1.5.1 الدراسة الميدانية :

اعتمد الباحث على البيانات الوصفية ومن مصادرها الاولية وسيتم أخذ عينة عشوائية قدرها (20) موظف في بعض الشركات اليمينة وسيتم الاختبار على هذه العينة.

1.6.0 محددات الدراسة :

1.6.1 المحدد الزمني :

لم نتناول هذه الدراسة الاعوام قبل 2019م بل اقتصرت على عام 2019م لضيق الوقت.

1.6.2 المحدد المكاني :

تناولت هذه الدراسة الشركات في أمانة العاصمة

الفصل الثاني

" معايير الإبلاغ المالي الدولية "

(المفهوم والخصائص وأسس الإفصاح)

الفصل الثاني

معايير الإبلاغ المالي الدولية (المفهوم والخصائص وأسس الإفصاح)

- **مقدمة :**

تزايد الاهتمام بالآونة الأخيرة بمعايير المحاسبة الدولية ومعايير الإبلاغ المالي بالتوازي مع الإفصاح المحاسبي حتى أصبحا يحظيا باهتمام زائد من مختلف الجهات المعنية على مستوى المؤسسات الخاصة والعامة محلياً وإقليمياً ودولياً، ويعود ذلك ليس فقط إلى محاولة توحيد النظم المالية العالمية وإنما كمحاولة للتفسير والتأثير في الأزمات المالية العالمية وخصوصاً الأزمة المالية العالمية التي عصفت في العالم مؤخراً، وأضرت بكثير من الاقتصاديات العالمية العملاقة، وعلى رأسها اقتصاد الولايات المتحدة الأمريكية، لعل هذا دفع المختصين إلى دعوة الشركات لتبني مبدأ الإفصاح المحاسبي بشكل أكثر جدية وشفافية، كما ظهرت الحاجة في بعص الأحيان إلى الدعوة إلى الإشراف على الشركات نت قبل الجهات مهنية أو حكومية تلزم هذه الشركات بإتباع القواعد الأساسية في تطبيق المحاسبية المقبولة وفقاً لمعايير الإبلاغ المالي الدولية. **(معتز.2009.)**

هذا وقد بدأ صدور معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFSR) من قبل مجلس أمناء لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB) ابتداءً من العام (2001) لتحل بتسميتها الجديدة تدريجياً محل معايير المحاسبة الدولية (IAS).

وبذلك فإن التسمية الخاصة بمعايير المحاسبة الدولية (IAS) سوف تختفي من الأدب المحاسبي تدريجياً لتحل محلها التسمية الجديدة (الإبلاغ المالي) وفق الإصدارات الجديدة والتعديلات المحتملة لمعايير المحاسبة الدولية النافذة المفعول وعددها (29) معياراً والتي تستند إلى نفس الإطار المفاهيمي لمعايير المحاسبة الدولية.

هذا ونظراً لارتباط مفهوم الالتزام بالمعايير المحاسبة بموضوع الإفصاح وضرورة التزام الشركات (بالمعيار المحاسبي المتعلق بهذا الأمر في قوائمها) فإنه من الأهمية التعرض في هذا الفصل بالتحليل والمناقشة إلى مفهوم وخصائص وأسس الالتزام الواردة في تلك المعايير كما يلي :

المبحث الأول

معايير المحاسبة الدولية الطبيعة والنشأة

2.1.0 تمهيد :

تميل أدبيات المحاسبة إلى استخدام مفهوم معيار المحاسبة بوصفه نموذج يتم في ضوئه إجراء عملية القياس من حيث قياس العمليات والأحداث والظروف التي تؤثر على المركز المالي للمنظمة ونتائج أعمالها مع ايصال المعلومات للمستفيدين.**(لطفي.2004.371)**

إن الهدف من اصدار معايير المحاسبة الدولية هو احداث تجانس في الممارسات المحاسبية على مستوى العالم بما يمكن من إجراء المقارنات لمحتويات القوائم المالية، وبما يخدم أهداف مستخدميها على وجه الخصوص في ظل حرية التجارة العالمية، وهو الأمر الذي تطلب قيام الاتحاد الدولي للمحاسبة بتوجيه الهيئات المهنية بها عند صياغة المعايير في الدول التي تنتمي إليها مع تطوير تطبيقاتها.**(درويش وبلال.2004.)**

2.1.1 مفهوم المعيار المحاسبي الدولي :

يعرف المعيار بأنه نموذج أو قاعدة لقياس أداء، وتستخدم المعايير في كافة مجالات الحياة، والمعيار المحاسبي هو مقياس أو نموذج اساسي يهدف إلى تحديد أساس الطريقة السليمة لتحديد وقياس وعرض عناصر القوائم المالية وتأثير العمليات والأحداث والظروف على المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها ويؤدي المعيار عدة وظائف

أهمها :**(ظاهر.2003.)**

- يعتبر وسيلة مساعدة للارتقاء بمستوى الأداء المحاسبي لأعلى مستوى كفاءة ممكنة.
- يربط الأداء بزمن محدد ومسموح به.
- يستخدم في تسجيل العمليات المالية لإنتاج وبيع سلعة أو خدمة دفترياً وعرض نتائجها

وبياناتها بدقة وعدالة وتوقيت مناسب ويمكن الاعتماد عليه.

2.1.2 أهداف إصدار معايير المحاسبة الدولية :

تهدف عملية إصدار معايير المحاسبة الدولية ما يلي **:(المجمع العربي للمحاسبين القانونيين.25.1999)**

- إعداد ونشر معايير المحاسبة لأجل الصالح العام ويؤخذ بها عند تقييم قوائم مالية وتشجع القبول بها والعمل بموجبها على مستوى العالم.
- العمل بشكل عام على تطوير وتوافق العمليات والمعايير المحاسبية والإجراءات المتعلقة بتنفيذ القوائم المالية.

هذا ويتم تحقيق أهداف إصدار المعايير المحاسبية الدولية من خلال ما يلي **:(جوبوع وحلس.2001.)**

- التأكد من أن القوائم المالية المنشورة قد أعدت وعرضت بما يتفق مع معايير المحاسبة الدولية والإفصاح عن ذلك.
- إقناع الحكومات والشركات والمصارف والجهات المهنية بالالتزام بمعايير المحاسبة - الدولية.
- إقناع الهيئات الرسمية المشرفة على أسواق المال والمنظمات التجارية والمصارف بضرورة التزام الوحدات الخاضعة لإشرافها والتابعة لها بتطبيق معايير المحاسبة الدولية مع الإفصاح من مدى تطبيق هذا الالتزام.
- إقناع مراجعي الحسابات الخارجيين بالتحقق من مدى قياس الشركات والبنوك بالالتزام بمعايير المحاسبة الدولية عند إعداد وتجهيز القوائم والبيانات المالية.
- العمل على اكتساب الدعم الدولي لقبول وتطبيق معايير المحاسبة الدولية.

2.1.3 العوامل التي دعت إلى إيجاد معايير المحاسبة الدولية :

إن اتساع حجم الأعمال الدولية ودمج هذه الأعمال، وكذلك الاتجاه نحو الخصخصة أدى إلى إيجاد أسواق مالية والاهتمام المتزايد بالمعلومات التي توفرها القوائم المالية والتي تخدم مستخدميها في الاستثمار والتمويل، وبذلك أصبح لابد من الاهتمام بمعايير المحاسبة التي تعتبر أساساً يتم الاستناد إليه في إعداد تلك القوائم، ويمكن القول أن هنالك العديد من العوامل التي دعت إلى إيجاد معايير المحاسبة الدولية، ومن هذه العوامل **:(صيام والخداش.2007.)**

- الانتشار الواسع للشركات متعددة الجنسيات.
- وجود شركات المحاسبة العالمية.
- زيادة حركة التجارة العالمية بين الدول.
- توفير الوقت وتخفيض تكلفة إعداد البيانات المالية.
- الحاجة الملحة إلى حماية الأموال المستثمرة في الأسواق العالمية.

2.1.4 أهمية معايير المحاسبة الدولية

تنبع أهمية معايير المحاسبة الدولية من خلال ما يلي : **.(عابدين.2006.)**

- توحيد وجهات نظر المنظمات المحاسبية من خلال توحيد الطرق والممارسات التي يتم بها تحديد وقياس الأحداث المتشابهة، وإيصال نتائج الأعمال إلى مستخدمي القوائم المالية المباشرين وغير المباشرين، بحيث يمكن الاعتماد عليها والاستفادة منها في اتخاذ القرارات المناسبة.
- تساعد معايير المحاسبة الدولية على التخطيط والمتابعة على المستوى القومي، مما يترتب عليه أن تكون البيانات القومية صحيحة وتعبر عن الواقع.
- الالتزام بتطبيق معايير المحاسبة الدولية يؤدي إلى تقليص الفروقات القائمة في

الأساليب والممارسات المحاسبية بين الدول خصوصاً فيما يتعلق بقياس الأرباح والمركز المالي ويجعل القوائم المالية تعبر بصورة عادلة عن نتائج الأعمال والأوضاع المالية.

- تساهم المعايير في زيادة ثقة المستثمرين، والقدرة على الحصول على التمويل، كما تسهل هذه المعايير إجراء المقارنة بين الشركات، وتوفر مصدراً متسقاً من المعلومات عن الكيفية التي يمكن بها أن تظل هذه المؤسسات بوضع يؤهل للمنافسة، وتنفيذ أعمالها بكفاءة.
- تطبيق معايير المحاسبة الدولية سيوفر جهداً كبيراً وأموالاً طائلة من قبل أعضاء الدول النامية، كانت ستحتاج إليها لوضع المعايير الحلية.
- إعداد القوائم المالية وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية بات مطلباً أساسياً لإدراج الشركات في البورصات، وبالتالي انفتاح الأسواق المحلية على الأسواق الدولية.
- إن استخدام معايير المحاسبة الدولية سيسارع في تبني معايير عربية وإسلامية.
- إن استخدام معايير المحاسبة الدولية سوف يقدم حماية أكبر للمساهمين والجمهور بشكل
- تلافي أوجه التضارب في الممارسات والبدائل المحاسبية.

2.1.5 خصائص معايير المحاسبة الدولية :

إن انتشار الشركات والمصارف متعددة الجنسيات خلال الربع الأخير من القرن الماضي كان تحدياً للمعرفة المحاسبية، مع احتمالية زيادة حدوث بعض الأخطاء الجانبية التي تؤثر على مستقبل المؤسسات، ولمواجهة هذه الأخطاء فإنه يجب تقديم تقارير مالية مرحلية وقطاعية ملتزمة بالمعايير الدولية التي تساعد على ترشيد القرارات الإدارية وذلك من خلال توفر ما يلي : **(المجمع العربي للمحاسبين القانونيين.1999.)**

- تتميز بأنها قابلة للتحقق والتطبيق.
- تكون في متناول مستخدميها وفي الوقت المناسب.
- ذات قابلية للمقارنة.
- الوضوح والشفافية والدقة عند عرضها.

2.1.6 الجهات المستفيدة من معايير المحاسبة الدولية :

إن تحديد الجهة التي تستفيد من المعلومات المحاسبية يتم من خلال تحديد الخواص الواجب توافرها في هذه المعلومات من حيث الشكل والمحتوى وطريقة العرض، فعلى سبيل المثال فإن المعلومات المقدمة لمستخدمين على قدر كاف من المعرفة يجب أن يتلاءم وإمكاناتهم، فهم يطمحون لتوفير الحقائق المتعمقة في هذه المعلومات بعكس المستخدمين العاديين الذين يحتاجون لحقائق عامة سهلة الفهم وخالية من التعقيدات، هذا ويمكن تصنيف الجهات المستفيدة من المعلومات والتقارير المالية المنشورة إلى ستة أصناف أساسية :

- مجموعة المساهمين في ملكية المشروع بمن فيهم المساهمون الحاليون والمتوقعون في المستقبل وحملة السندات القابلة للتحويل إلى رأس المال.
- مجموعة المقرضين بمن فيهم حملة السندات الحاليين والمتوقعين وكذلك الدائنين الذين يمولون المشروع على شكل قروض مضمونة أو غير مضمونة.
- مجموع الموظفين بمن فيهم الإدارة والمستخدمين.
- مجموع المحللين والاستشاريين بمن فيهم المحللون الماليون والاقتصاديون والاحصائيون والباحثون وغيرهم ممن يقدمون الخدمات الاستشارية.
- الحكومة بأجهزتها ذات العلاقة كمصلة الضرائب والوزارات والدوائر المعنية بالإشراف على الأمور التجارية والصناعية والسلطات المحلية.
- الجمهور بشكل عام بما في ذلك دافعي الضرائب والمستهلكين والأحزاب السياسية وجمعيات حماية المستهلك وجماعة الضغط الديني.

هذا ولكي تفي البيانات المالية المنشورة باحتياجات مستخدميها في مجالات الاستثمار والتمويل يجب توفر شرطين أساسيين هما :

1- أن تتسم المعلومات التي توفرها تلك البيانات بالمصداقية ليكون بالإمكان الوثوق بها والاعتماد عليها في عملية اتخاذ القرار.
2- أن تكون المعلومات قابلة للمقارنة وذلك كي تحوز المؤشرات المشتقة منها على قبول

عام بحيث يمكن استخدامها أساساً لتقييم أداء المصارف والوقوف على مركزها المالي وإجراء المقارنات بقدر كبير من الموضوعية.

2.1.7 الهيئات المحاسبية المنظمة للمهنة دولياً وعربياً :

هناك منظمات محاسبية مهنية ودولية وعربية التي كان لها دور كبير في إصدار المعايير المحاسبية، وإثراء الفكر المحاسبي ومعالجة العديد من المشاكل المحاسبية وهي :

2.1.7.1 لجنة المعايير المحاسبية الدولية

لجنة المعايير المحاسبية الدولية هي هيئة خاصة مستقلة تهدف إلى توحيد المبادئ المحاسبية المستخدمة من قبل منشآت الأعمال ومنظمات عالمية، ولقد شكلت اللجنة في عام 1977م، نتيجة اتفاق هيئات محاسبية مهنية من استراليا وكندا وفرنسا والمانيا واليابان والمكسيك وهولندا والمملكة المتحدة وايرلندا والولايات المتحدة، ومنذ عام (1983) ضمت عضوية لجنة المعايير المحاسبية الدولية كافة الهيئات المحاسبية المهنية وهم أعضاء الاتحاد الدولي للمحاسبين. **(المجمع العربي للمحاسبين القانونيين.15.1999)**

وقد اكتسبت لجنة معايير المحاسبة الدولية اعترافاً دولياً واسعاً بأهليتها رغم عدم وجود سلطة لديها لفرض معاييرها وقد التحق بها عدد كبير من الجمعيات المهنية في البلدان المختلفة، كالاتحاد الدولي للمحاسبة الذي يضم في عضويته مليوني محاسب، ويدار عمل اللجنة من قبل مجلس يضم ممثلي الهيئات المحاسبية الثلاثة المعينين من قبل مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين، ومن أربعة منظمات مهتمة بوضع التقارير المالية وتكون عضوية المجلس لمدة سنتين ونصف، كما تضم اللجنة ممثلين عن لجنة التنسيق الدولية لجمعيات المحللين الماليين والجمعية الدولية لمعهد المدراء الماليين، وتسعى اللجنة لإقناع الحكومات والمنظمات المهنية المسئولة بالمعايير الدولية والتأكد من تطبيقها، كما تسعى اللجنة لإقناع الجهات المشرفة على أسواق المال المختلفة بإلزام الشركات بإعداد قوائمها المالية وفق المعايير الدولية.

2.1.7.2 الاتحاد الدولي للمحاسبين

يعتبر الاتحاد الدولي للمحاسبين أحد الجهات الدولية المهنية، وقد تأسس في العام 1963م وذلك بموجب اتفاقية تمت بين (36) منظمة محاسبية مهنية من (49) دولة من دول العالم، ويهدف الاتحاد إلى تطوير ودعم مهنة مراجعة الحسابات ورفع درجة توحيد ممارسة المهنة من خلال إصدار أصول التدقيق الدولية، وقد صدر حتى الأن عن الاتحاد (36) معيار، وفي العام 1982م اعترف الاتحاد الدولي للمحاسبين بأن اللجنة الدولية لأصول المحاسبة هي صاحبة الأهلية والحق بإصدار أصول المحاسبة الدولية. **(الحيالي وعلوان.2002.31)**

وبذلك وضع الاتحاد نهاية الغموض والخلاف بينه وبين اللجنة من حيث الاختصاص وأهداف كلاً منهما، حيث يختص الاتحاد بمهنة المراجعة ويصدر عنه أصول المراجعة الدولية، وفي المقابل تهتم اللجنة بمهنة المحاسبة ويصدر عنها أصول المحاسبة الدولية، ويتخذ الاتحاد الدولي للمحاسبين من مدينة نيويورك مقراً له وينبثق عن الاتحاد سبع لجان : **(جربوع.2002.14)**

أ- اللجنة الدولية لمهنة المراجعة.
ب- لجنة السلوك.
ج- لجنة تقنية المعلومات.
د- لجنة التعليم المحاسبي.
هـ- لجنة العضوية.
و- لجنة القطاع العام الحكومي.
ز- لجنة المحاسبة المالية والإدارية.

2.1.7.3 المجمع العربي للمحاسبين القانونيين :

تم تأسيس المجمع العربي للمحاسبين القانونيين في العاصمة البريطانية (لندن) في العام 1983، حيث التقى عدد من قادة مهنة المحاسبة في العالم العربي في مقر الجمعية البريطانية للمحاسبين القانونيين، وقد تم الاتفاق على تأسيس هيئة مهنية تعني بشئون مهنة المحاسبة والمراجعة في العالم العربي، وبعد عام واحد (العام 1984) أسس المجمع جمعية مهنية له في الأردن تعرف باسم (جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين)، وتمكنت هذه الجمعية في العام 1987م من الحصول على عضوية أكبر مجمع مهني في العالم وهو (الاتحاد الدولي للمحاسبين) واللجنة الدولية لمهنة المراجعة، وهي الأن عضو في مجلس إدارة هذه اللجان، ويصدر عن المجمع العربي للمحاسبين القانونيين مجلة مهنية تعرف باسم (مجلة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين)، ويمنح المجمع شهادة مهنية (شهادة محاسب قانوني عربي) بعد دراسة منهاج محدد واجتياز الامتحانات التي تعقد في مراكز منتشرة في العديد من العواصم والمدن العربية. **(جربوع.2002.)**

2.1.7.4 الاتحاد العام للمحاسبين والمراجعين العرب :

تأسس الاتحاد العام للمحاسبين والمراجعين العرب في السبعينات من القرن الماضي في القاهرة، وقد أسس له معهد في عام 1979م يعرف باسم (المعهد العربي للمحاسبة والتدقيق)، وله فروع ومراكز امتحانات في معظم الدول العربية، ويمنح المعهد شهادة مهنية تؤهل حاملها لممارسة مهنة المحاسبة والتدقيق في العالم العربي. **(جربوع.2002.)**

2.1.7.5 جمعية المحاسبين القانونيين اليمنيين :

هي جمعية يمنية مهنية غير حكومية ذات شخصية اعتبارية مستقلة مالياً وإدارياً تم انشاؤها في 21/ 9/ 1993م بموجب القانون الصادر رقم (31) لسنة 1992م بشأن نظام المحاسبين القانونيين والمعدل بالقانون رقم (26) لسنة 1999م بشأن مهنة التدقيق والمراجعة للحسابات، وتعني بتطوير مهنة المحاسبة والمراجعة في الجمهورية اليمنية ورعاية شئون اعضائها ومقرها الرئيسي صنعاء، ولها الحق في فتح فروع لها في جميع انحاء الجمهورية بعد موافقة الجهة الإدارية المختصة، وتمثل المهنة محلياً واقليمياً ودولياً، وتظم في عضويتها في الوقت الراهن ما يزيد على (1400) محاسباً قانونياً وممارساً للمهنة موزعين على جميع محافظات الجمهورية مجازين ومرخص لهم مزاولة وممارسة المهنة.

المبحث الثاني

العوامل المؤثرة في تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية والالتزام بتطبيقها

2.2.0 تمهيد :

إن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، هي المعايير التي أعلن عنها مجلس معايير الإبلاغ المالي الدولية، التي كانت تعرف مسبقاً باسم معايير المحاسبة الدولية التي صدرت عن لجنة معايير المحاسبة الدولية، وهي الهيئة السابقة لمجلس معايير المحاسبة الدولية، ويمكن أن توصف هذه المعايير بأنها لغة المحاسبة الدولية المشتركة.

2.2.1 المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) (المسمى والتعريف) :

أصدر مجلس معايير الإبلاغ المالية الدولية بعض المعايير التي تساهم في ضبط الأداء المالي للعديد من العمليات المالية والمعالجات المحاسبية اللازمة مع بداية العام 2003، نوردها في هذه الدراسة لغرض إظهار أهميتها ودورها في هذا المجال وفقاً للبيانات التالية :

* معيار الإبلاغ المالي (IFRS 1) : وهو يتعلق بتبني أسس وقواعد إعداد التقارير المالية، حيث يتوجب على الشركة الإعلان صراحة وبشكل واضح بأن القوائم المالية معدة وفقاً لمعايير الإبلاغ المالي ووفق الإجراءات المنصوص عليها في المعيار.
* معيار الإبلاغ المالي (IFRS 2) : وهو يبين بشكل مفصل وواضح المعالجة المحاسبية الواجب على الشركة القيام بها في حال استلمت الشركة سلعاً وخدمات في مقابل أسهم عادية من أسهمها أو أن تقوم بعمل التزام محدد مبنياً على أساس القيمة السوقية لأسهمها العادي أو الممتازة المتداولة في سوق رأس المال.
* معيار الإبلاغ المالي (IFRS 3) : وهو يختص بتبني طريقة الشراء دون طريقة تجميع

المصالح، كما يتطلب ضرورة تقويم كامل الأصول بالقيمة العادلة ومن الجدير ذكره أن هذا المعيار يحل محل معيار المحاسبة الدولي رقم (22).

* معيار الإبلاغ المالي (IFRS 4) : وهو متعلق بعقود التأمين التي تقوم الشركة بإبرامها، حيث تناول نشاط التأمين من حيث الإفصاح عن البيانات المالية وأسس الاعتراف والقياس.
* معيار الإبلاغ المالي (IFRS 5) : ويتعلق المعيار بالموجودات الثابتة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقفة عن الخدمة والتي تحتفظ المنشأة بها بقصد البيع، حيث حل هذا المعيار محل معيار المحاسبة الدولي رقم (35).
* معيار الإبلاغ المالي (IFRS 6) : وهو يهدف بشكل أساسي إلى تحديد التقارير المالية اللازمة في حال استكشاف الموارد المعدنية أو الطبيعية وفي حال تقييمها محاسبياً.
* معيار الإبلاغ المالي (IFRS 7) : وهو يستهدف تقديم الإفصاحات عن البيانات المالية والتي ستؤدي إلى تقييم أهمية الأدوات المالية في يد إدارة المنشأة.
* معيار الإبلاغ المالي (IFRS 8) : والهدف منه تحديد القطاعات التشغيلية الواجب الإفصاح عنها بحسب متطلبات المعيار والذي هو محور هذه الدراسة.
* معيار الإبلاغ المالي (IFRS 9) :وهو يهدف بشكل أساسي إلى وضع مبادئ لإعداد التقارير المالية للأصول والالتزامات المالية للشركة والتي من شأنها أن تعرض معلومات ملائمة ومفيدة لمستخدمي البينات المالية سواءً داخليين أو خارجيين.

2.2.2 العوامل المؤثرة في تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية :

هناك بعض العوامل المؤثرة في الرغبة الدولية في تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية وأهمها :

2.2.2.1 البنية الأساسية المحاسبية

تؤثر البنية الأساسية المحاسبية للكيانات المالية في المصلحة نحو تبني تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية، وتتكون البنية الأساسية المحاسبية من المكونات الآتية : **(الجرف.15.2010)**

* وجود كيانات قوية ذات مصلحة في تنظيم المعايير كهيئات تداول الأوراق المالية والبنوك وغيرها.
* وجود تنظيم متكامل ومتقس لتطوير وصناعة المعايير يتضمن بصفة أساسية مجلس مستقل لاتخاذ القرار، مجلس استشاري متخصص لتقديم المشورة والدعم، ومركز للبحوث والدراسات المحاسبية لتطوير المعايير، مجلس لإصدار التفسيرات التطبيقية اللازمة.
* وجود ممارسة مهنية قوية ومتمثلة في المحاسبين ومكاتب المحاسبة.
* وجود موارد مالية وبشرية كافية.

2.2.2.2 الشركات متعددة الجنسيات

عادة ما تتطلب الأنظمة المحلية التي تتواجد فيها الشركات متعددة الجنسيات القيام بإعداد قوائمها وفقاً للمبادئ المحاسبية والضوابط الصادرة عنها على أن تقوم بإعادة إعداد قوائمها المالية الموحدة في الدولة الأم لأغراض اتخاذ القرارات الداخلية، ومن هنا تصبح تكلفة إنتاج معلومة محاسبية مرتفعة.

علاوة على ذلك فإن مكاتب المراجعة الكبرى تلزم المعنيين بمراجعة حسابات الشركة الأم بدفع أتعاب مراجعة عالية، وتصبح تكلفة إعداد قوائم مالية موحدة ومراجعتها عبئاً كبيراً على تلك الشركات، ومن هنا أصبح هنالك ضغطاً من جانب الشركات الكبرى ومكاتب المراجعة الكبرى على هيئات صنع القرار الدولي لتبني مجموعة واحدة من معايير محاسبية.

كما أن ظهور الشركات متعددة الجنسيات قد كثف الجهود لإصدار معايير الإبلاغ المالي الدولية من أجل معالجة المشاكل المحاسبية التي صاحبت قيام هذه الشركات، وأبرزها كيفية إعداد البيانات المالية الموحدة. **(المجربي.2011.)**

2.2.2.3 التداول في الأسواق العالمية

تظهر الحاجة المتزايدة إلى رأس المال في الشركات لتمكينها من تنفيذ أنشطتها الاقتصادية المختلفة وحاجة الممولين والمستثمرين إلى المعلومات المالية عن تلك الشركات وبالتالي بحاجة إلى تطبيق معايير محاسبية موحدة قابلة للفهم من المستثمرين والمقرضين.

وبذلك فإن غياب التنسيق بين الدول فإن كل شركة سوف تكون مطالبة بإعداد مجموعتين من القوائم المالية، الأولى وفقاً لمعايير دولة المنشأة والثانية وفقاً لمعايير الدولة المضيفة وإذا تصورنا تداخل العلاقات الدولية على هذا النحو فأن صعوبة الالزام بقواعد التداول في الدول المتعددة سوف يحول دون قيد وتداول الأوراق المالية للشركات المحلية والوطنية في الخارج.

ولهذا السبب فأن التنسيق الدولي بين الدول المختلفة بدأ على مستويين، الأول المستوى الثنائي والاقليمي الذي يأخذ شكل اتفاقيات وتسهيل عملية التداول البيئي بين الدول المتفقة، والثاني على المستوى العالمي والدولي في إطار المنظمات الدولية العالمية. **(الجرف.2010.)**

2.2.2.4 الاستثمار في الأسواق العالمية :

تظهر المشكلة التي ترافق عمليات الاستثمار الاجنبية في صعوبة قراءة وفهم القوائم المالية المعدة وفقاً للمعايير المحاسبية للدول المستثمر فيها، ومع القيود المفروضة على قدرات المستثمر الأجنبي في فهم الأمور المحاسبية أصبح يلجأ إلى المحللين الماليين في المؤسسات الاستثمارية، وبالتالي زيادة تكلفة الاستثمار ولهذا بدأت الدول المستثمر فيها تبحث عن ابسط القواعد التي تخفض هذه التكلفة ومنها تبني معايير الإبلاغ المالي الدولي إما بصورة مطلقة أو بصورة متوافقة تجعل الاختلافات ضئيلة جداً عند إعداد القوائم المالية مع الإفصاح عن هذه الاختلافات في القوائم المالية.

ويرى البعض أنه يصعب في الوقت الحاضر تفهم أداء الشركات عندما تنشأ المعلومات المالية في مواقع جغرافية مختلفة حيث العديد من هذه الشركات تعد قوائمها المالية باستخدام قواعد ومعايير وتشريعات محاسبية مختلفة وبالتالي توجد مقاييس أو قيم مختلفة لنفس الأحداث الاقتصادية، ومن هنا جاءت الحاجة الماسة لوجود معايير محاسبية متجانسة وابلاغ مالي بلغة محاسبية.

فالافتقار لقواعد محاسبية متناغمة حول العالم يقف عائقاً بالنسبة لعولمة رأس المال، ويحد من قدرة المستثمرين في اتخاذ قرارات مبنية على المعرفة بالبدائل الاستثمارية المتاحة وقيام المستثمرين ومستخدمي البيانات المالية الأخرين بعملية المقارنة للفرص الاستثمارية أو بالمثل بالنسبة للشركات من أجل قياس أو تقييم أوضاعها وأدائها مقارنة مع الشركات المنافسة، حيث أن الافتقار لقابلية المقارنة بين القوائم المالية يؤثر على ما يلي :

* قرار الشركة بخصوص القيام بأعمال خارج حدودها الجغرافية.
* توصية المحللين المالية وتوصياتهم وتقديراتهم حول مراجعة وتحليل كفاءة الدائنين للمنشأة الأجنبية.
* قدرة أي مستثمر لاتخاذ قرارات رشيدة فيما يتعلق بفرص الاستثمار الدولي.
* قرار المنظمة المحلية بالنسبة للتعامل مع المورد الأجنبي.

2.2.3 مدى الالتزام بتطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية :

يتضح من أهداف إصدار معايير المحاسبة الدولية أن تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية يكون في الغالب اختيارياً باعتبارها تمثل معايير ارشادية غير ملزمة دولياً، وبالتالي تكون الأولوية في التطبيق عند إعداد القوائم المالية في الدولة للمعايير والنظم والقوانين المحلية بما لا يتعارض مع معايير الإبلاغ المالي الدولية حيث يراعى ما يلي : **(جربوع وحلس.2002)**

* إذا كانت المعايير المطبقة في القطر أقل قوةً من المعايير التي أقرها الاتحاد الدولي (IFAC)، تطبق معايير الاتحاد الدولي.
* إذا كانت المعايير المطبقة في القطر أكثر وأشد قوةً من معايير الإبلاغ المالي الدولية، تطبق معايير القطر التي تؤدى فيها الخدمة.
* إذا كانت المعايير المطبقة في الدولة الأم صالحة وأقوى وأشد صرامة من المعايير في القطر التي تؤدى فيها الخدمة تطبق معايير القطر الأم.

2.2.4 العوامل التي تساعد وتدعم تطور وانتشار معايير الإبلاغ المالي الدولية :

هناك عوامل تساعد في تطو وانتشار معايير الإبلاغ المالي الدولية بحسب التالي : **(حميدات.2004)**

* إن تبني الدول النامية لهذه المعايير الدولية يهدف إلى اكتساب تمثيل عالمي للإبلاغ المالي.
* تساعد معايير الإبلاغ المالي الدولية في تحسين عملية المقارنة للقوائم المالية وجعلها أسهل للاستخدام عبر البلدان المختلفة خاصةً مع تسارع نمو أسواق المال العالمية.
* تعتبر مفيدة للدول النامية التي تفتقر إلى وجود معايير خاصة فيها، حيث يصعب على تلك الدول تطوير معايير خاصة فيها نظراً لمحدودية الامكانيات المادية والفنية لديها.
* تعتبر مفيدة للشركات متعددة النشاط لخدمة عملائها الأجانب من جهة، وتوحيد القوائم المالية من جهة أخرى.
* تساعد المستثمر العالمي الذي يرغب في الاستثمار عالمياً بسب
* من الصعب تبني دول معينة لمعايير محاسبية لدولة أخرى بسبب السيادة الوطنية، ولكن تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية الصادرة من جهة محايدة (مجلس معايير محاسبية عالمية) يلقى استحساناً وقبولاً.
* إن وجود خصائص نوعية للبيانات المالية المبنية على أساس معايير محاسبية موحدة عالمياً يعطيها ثقة أكبر وملائمة وقابلية للمقارنة لهذه البيانات.
* تخدم أغراض العولمة والتخاصية، خصوصاً في تقييم الأصول المعروضة من

الخصخصة.

* تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية يحقق للبيانات المنشورة والمعدة والمدققة بموجب تلك المعايير سمة الموثوقية وذلك بالإضافة إلى سمتي القبول العام والقابلية للمقارنة.

هذا ومن الجدير بالذكر أن هناك تشريعات دولية يعتبر اصدارها بمثابة تأييد والزام للمجتمع الدولي في اتجاه تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية وفي هذا السياق فقد تم ادراج مصدرين مهمين لدعم وتأييد تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية هما **:(الجراف.2010.)**

* **المصدر الأول** : مساهمة المنظمة الدولية للبورصات العالمية (IOSCO) في معايير الإبلاغ المالي الدولية وتمثل تلك المساهمة في مراجعة تلك المعايير واقرارها والتوصية باستخدامها في كل عمليات القيد والتداول الخارجي للشركات.
* **المصدر الثاني** : التشريع رقم (1606 لسنة 2020) الصادر عن البرلمان الأوروبي الذي يلزم الشركات العاملة أو المقيد ة في أي دولة من دول الاتحاد الأوروبي بأن تبدأ في استخدام معايير الإبلاغ المالي الدولية في إعداد القوائم المالية المجتمعة وذلك اعتباراً من (1 يناير 2005).

2.2.5 معوقات تبني الدول لمعايير الإبلاغ المالي الدولية :

هنالك المعوقات تقف في سبيل تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية أهمها **:(حميدات.2004)**

* عوامل تتعلق بكل دولة على حدة (سياسية، اقتصادية، وتنظيمية، ....).
* وجود تضارب بين التشريعات والقوانين الوطنية السائدة والحالة السيادية وبين معايير الإبلاغ المالي الدولية.
* صعوبة استبدال المعايير المحلية بمعايير محاسبية أخرى.
* صعوبة تطبيقها على المؤسسات الصغيرة.
* صعوبة التنسيق بين الاختلافات الموجودة في المعايير المحاسبية في مختلف دول

العالم.

* اختلاف اللغة والثقافة والتقاليد ومستوى التعليم ودرجة التنمية الاقتصادية والاجتماعية ونظام الضرائب وغيرها.
* تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية اضافةً إلى معايير محلية يخلق عبئاً متزايداً بخصوص تطبيق المعايير.
* الحاجة لوجود جمعيات أو هيئات وهيئة قوية لإلزام تطبيق هذه المعايير مع وجود الدعم الحكومي لها.

2.2.6 منافع تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية :

عندما تعتمد الشركات معايير الإبلاغ المالي الدولية، فأنها تعتمد لغة الإبلاغ المالي العالمية التي تؤهل الشركة بأن يصبح إبلاغها المالي مفهوماً ومقروءاً في السوق العالمية، وهذا يعني امكانية اختراق أسواق رأس المال العالمية وتخفيض تكاليف انتقال الأموال ووضع أنفسهم على خارطة الاستثمار العالمي، وهناك منافع ومساوئ لتبني واستخدام معايير الإبلاغ المالي الدولية وهي كالتالي : **(المجربي.2012)**

* تسمح للمجموعات متعددة الجنسيات بتطبيق النظم المحاسبية المتبعة على الشركات والفروع التابعة لها، التي تساعد على تحسين عملية الاتصال فيما بينها ومن جودة الإبلاغ الإداري وبالتالي تؤثر على عمليات اتخاذ القرارات على مستوى المجموعة ككل.
* في ظل المنافسة المتزايدة فأن معايير الإبلاغ المالي الدولية تضع الشركات موضع مقارنة مقابل الشركات ذات النشاط المماثل.
* الشركات التي لا تتطبق معايير الإبلاغ المالي الدولية أو التي لا تستطيع بسبب التشريعات والقوانين المحلية أن يكون بمقدورها مقارنة نفسها مع الشركات الأخرى ممل يحد قدرتها على جذب رؤوس الأموال.
* اعادة الثقة للمستثمرين مما يسمح بتدفق الاستثمارات الأجنبية المباشرة.
* زيادة الشفافية والفعالية في حسابات الشركة وهو ما يسمح بالتحديد الدقيق للصحة

المالية لها ومن ثم اتخاذ القرارات الاستراتيجية اللازمة.

* امكانية المقارنة بين القوائم المالية، خاصة بالنسبة للشركات المدرجة بالبورصة.
* تشجيع ظهور وتطوير الأسواق المالية ومن ثم التخفيض من التكاليف والحصول على رؤوس الأموال بالنسبة للشركة.
* تطوير نظام المعلومات المالية في الشركة من خلال التحسين المستمر للمعلومات التي يتطلبها تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية.

2.2.7 الجهات المختصة بتطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية :

فيما يلي الجهات التي يتوجب عليها تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية وهي :

* **الشركات المساهمة** : تلتزم بتطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية جميع الشركات المساهمة العامة التي يتم تداول اسهمها في هيئات أسواق المال (البورصات).
* **الشركات غير المساهمة** : وهي شركات القطاع الخاص غير المساهمة وينصح بتطبيق هذه المعايير لما ستحققه من منافع على مستوى الأداء داخلي وفي تعاملها مع الشركات المالية الوطنية والدولية.
* **الشركات الصغيرة المتوسطة** : فقد أصدر مجلس معايير الإبلاغ المالي الدولية معيار خاص بالشركات الصغيرة متوسطة الحجم وهي معايير مبسطة تركز على احتياجات تلك الشركات، وهكذا سيكون للبلدان العربية امكانية اعتماد وتطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية العامة للشركات الكبرى ومعايير مبسطة للشركات المبسطة والصغيرة.

ومن الجدير ذكره أن الزام الشركات المذكورة بتطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية يحقق لها مزايا اضافية سواءً من حيث مصداقية قوائمها وتسهيل تعاملاتها المالية الهادفة للحصول على تمويل أو في فتح أسواق جديدة خارج القطر الذي تعمل فيه أو من خلال اعتمادها ضمن الشركات الملتزمة دولياً بالمعايير، كما أن بإمكان الشركات خارج تلك الفئات الالتزام بمعايير الإبلاغ المالي الدولية ولكن بصورة اختيارية دون الزام.

المبحث الثالث

أسس الإفصاح المحاسبي

2.3.0 تمهيد :

ظهرت أهمية مبدأ الإفصاح مع ظهور الشركات المساهمة والزام قوانين الشركات في معظم الدول على ضرورة نشر القوائم المالية لهذه الشركات قبل الاجتماع السنوي لجمعياتها العمومية **(جربوع،2001.)** ونتيجة لزيادة حجم الاستثمارات والمضاربة في أسهم الشركات وقد أدى ذلك إلى زيادة الطلب على مزيد من الإفصاح، وقد كان لتعدد الأطراف المستفيدة من الشركة وخاصةً كثرة المساهمين وتمكينهم الإدارة لتسيير نشاطها دور عظيم في نشوء الإفصاح الذي يتمثل في البداية في الاعلام عن ميزانية الشركة التي تلخص مركزها المالي لفترة معينة ثم تطور الأمر إلى زياد الحاجة إلى شخص يقوم بعملية التحقق من كفاءة استخدام الأموال التي تقوم باستثمارها في تلك الشركة ويتم ذلك عن طريق مدقق الحسابات الذي يجب أن يكون شخص محايد.**(المطارنة.2006)**

ونظراً لتعدد الممارسات المحاسبية في معالجة العمليات المالية والإفصاح عنها من خلال ميزانيتها وتقاريرها المالية الأخرى، فأن لكل شركة الحرية في اختيار ما تراه مناسباً من الطرق المحاسبية التي تمكنها من الإعلان عن نتائج أعمالها وفق من تراه الإدارة العليا مناسباً. **(القاضي وحمدان.2001)**

هذا وخلال الفترة من عام 1929م وحتى 1933م حدثت أزمة كساد عامة سميت بالأزمة الاقتصادية الكبرى، وأدت تلك الأزمة إلى افلاس الكثير من الشركات الصغيرة ومتوسطة الحجم، مما تطلب الأمر لجوء العديد من الشركات إلى الاقتراض لمحاولة درء الإفلاس وخوفاً من هبوط أسعار أسهمها مما يسرع في إفلاسها وغالباً ما كان يتم التضليل عن طريق اقرار سياسات محاسبية تؤدي إلى رفع قيمة الأصول أو زيادة الأرباح بشكل مغاير

للواقع، أما المساهمون أو المقرضون الذين كانت مصالحهم تتضرر من جراء الأخذ بهذه البيانات وكان يرجعون إلى القضاء لمسائلة المحاسب والمدقق والإدارة، وكثيراً ما كانت أحكام تصدر ضد المدقق أو المحاسب أو الإدارة دفاعاً عن مصالح المجتمع المالي ضد الغش، وقد أدى ذلك إلى ما يلي :

* مطالبة الدولة والمجتمع المالي بوضع مبادئ للمحاسبة لإلزام الإدارة في مختلف الشركات بالتقيد بها وحماية المحاسبين من ضغوط الإدارة والتقليل من المخاطر التي يتعرض لها المجتمع المالي بسبب ترك الحرية للشركات في اختيار الطرق المحاسبية التي تراها مناسبة. **(لطفي.2006.)**
* انشاء هيئة تداول الأوراق المالية (SEC) عام 1934 التي تتولى مراقبة تداول الأوراق المالية مع تمتعها بحق فرض أية قيود على الشركات المتداولة أسهمها وكما صدر قانون الأوراق المالية عام 1933 والذي يعد قانوناً متعلقاً بالإفصاح حيث يتطلب هذا القانون نشر معلومات مالية بصورة دورية من خلال تقارير وقوائم مالية تقدم لهيئة تداول الأوراق المالية وتصبح متاحة لجميع من يريد الاطلاع عليها حتى يتمكن المستثمر من اتخاذ القرارات الرشيدة.**(عبد الله .1995.)**

وإثر تفاقم أزمة الكساد الكبير سعت الهيئات المحاسبية المهنية خلال الفترة 1933م – 1973م إلى البحث عن مبادئ محاسبية مقبولة عموماً تكون أساساً للإفصاح المحاسبي مع التركيز خصوصاً على مبادئ الإفصاح الكامل، فمنذ عام 1933م أكد المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين على ضرورة التزام مهنة المحاسبة بمبدأين هما :

- مبدأ الإفصاح الشامل والكامل.
- مبدأ الثبات في إتباع النسق الواحد.

ومازال هذان المبدآن يمثلان حتى اليوم مركزاً محورياً ضمن مجموعة المبادئ المحاسبية، ولقد توسع الإفصاح تدريجياً فلقد أضيفت إلى قائمتي الدخل والمركز المالي

قائمتان جديدتان وهما قائمة التدفقات النقدية للإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالنقدية وقائمة التغيير في حقوق المساهمين للإفصاح عن التغيرات في حقوق المساهمين.

وفي ضوء ما سبق يتبين أن من أهم أسباب نشوء مبدأ الإفصاح يعود إلى عدة عوامل تتعلق بالأزمات الاقتصادية والحاجة إلى دقة وسلامة البيانات المالية والإفصاح عنها بصورة عادلة وثابتة ومتوازنة كما أن العوامل التالية تعتبر من ضمن أسباب نشوء الإفصاح :

- ظهور الشركات المساهمة.
- الأزمات الاقتصادية خاصة الكبرى والعالمية.
- ظهور الحاجة إلى معلومات محاسبية دقيقة وصحيحة.

2.3.1 ماهية الإفصاح :

تناولت العديد من الكتابات موضوع الإفصاح وأوضحت بأنه يتمثل في المعلومات التي تنشرها الإدارة للجهات الخارجية من مستخدمة القوائم المالية بهدف مقابلة احتياجاتها المختلفة من المعلومات المتعلقة بأعمال الشركة ويشمل الإفصاح أية معلومات محاسبية أو غير محاسبية تاريخية ومستقبلية تصرح عنها الإدارة وتضمنها التقارير المالية فهو بالتالي يظهر القوائم المالية لجميع المعلومات الأساسية التي تهم الفئات الخارجية عن المشروع بحيث تعينها على اتخاذ القرارات الرشيدة. **(عبد الله.1995.)**

هذا وباعتبار أن الإفصاح المحاسبي أحد شقي الوظيفة المحاسبية وهو جوهر النظرية المحاسبية فهو ينطوي على الإعلان المدروس بطريقة اختيارية أو إجبارية لبعض ما لدى الإدارة من معلومات وبيانات ذات صفة اقتصادية نافعة للأطراف الخارجية المعنية ذات السلطة والموارد المحدودة للوصول إلى مثل هذه المعلومات وذلك باستخدام أدوات معينة وتحقيقاً لهدف معين.

2.3.2 أهمية الإفصاح :

تعتبر الشركات المساهمة من القطاعات المهمة في الاقتصاد، حيث تشكل عاملاً مهماً في ازدهار الأعمال وتقوم بالمحافظة على الثقة في الاستثمار والاقتصاد، وذلك من خلال علاقتها بالجهات الحكومية ومن خلال تقيدها بالتشريعات والانظمة المفروضة عليها، لذلك فإن البيانات المالية لهذه الشركات تعتبر من المصادر الهامة للمعلومات بالنسبة لمتخذ القرارات الاقتصادية، وأن الإفصاح الكافي في هذه البيانات سوف يساعد متخذي القرارات الاقتصادية في تقييم المركز المالي والأعمال والانجازات التي تقوم بها الشركات، وفهم الميزات والمواصفات الخاصة بطبيعة أعمالها.

ونظراً لضخامة حجم رأس المال والأصول فأن ذلك يتطلب درجة عالية من الإفصاح والشفافية في القوائم المالية، وذلك بتقديم المعلومات يتم الاسترشاد بها لقياس العمليات والأحداث والظروف التي تؤثر على القوائم المالية للشركات المساهمة ونتائج أعمالها وايصالها للمستفيدين بهدف اعطاء الصورة الصحيحة في الوقت الملائم لاتخاذ القرارات بناءً عليها، لذلك فأن تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية المتعارف عليها يعطي مصداقة أكبر للقوائم المالية تؤدي إلى امكانية الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات المالية، كما أن انتشار تطبيق هذه المعايير يؤدي إلى سهولة وواقعية مقارنة البيانات المالية للشركات كما يؤمن مستوى من الوضوح والشفافية للبيانات المالية لطمأنه متخذي القرارات الاقتصادية.

وعلى ما سبق فأننا نرى من خلال بحثنا أن الإفصاح للقوائم المالية يعتبر سبباً أولياً ومهماً في حصول ثقة المتعاملين بالقوائم المالية كما أنه مرتبط ارتباطاً وثيقاً مع تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية والذي يعتبر نتيجة حتمية لتطبيق هذه المعايير.

2.3.3 أهداف الإفصاح :

يهدف الإفصاح المحاسبي إلى تقديم معلومات للمستخدمين من أجل :

* وصف العناصر المعترف بها وتقديم المقاييس ذات العلاقة بهذه العناصر بخلاف المقاييس المستخدمة في القوائم المالية مثل "تقدير القيمة العادلة لبنود الميزانية العمومية".
* وصف العناصر غير المعترف بها وتقديم مقاييس مفيدة لهذه العناصر مثل مبلغ الضرائب المؤجل غير المعترف به، وصف الضمانات التي على المنشأة مقابل الديون.
* توفير معلومات لمساعدة المستثمرين والدائنين لتقييم المخاطر والاحتمالات للعناصر المعترف بها وغير المعترف بها.
* تقديم المعلومات المهمة التي تسمح لمستخدمي القوائم المالية بعمل المقارنات بين السنوات.
* تقديم معلومات عن التدفقات النقدية الداخلة والخارجة المستقبلية.
* مساعدة المستثمرين لتقييم العائد على استثماراتهم.

وعلى ما سبق تتضح أهداف وأهمية الإفصاح بالنسبة للفئات المستخدمة للقوائم المالية للشركات خاصةً الشركات المساهمة والتي يتم تداول أسهمها في الأسواق المالية، والتي تعتبر قوائمها مصدر المعلومات الأول والأهم لهؤلاء المستخدمين لقوائمها المالية.

2.3.4 معوقات الإفصاح :

على الرغم مما تعكسه متطلبات تحقيق أهداف الإفصاح إلا أنه قد تبرز بعض المعوقات التي قد تحد من نطاق هذا الإفصاح والتي يجب على المنشأة محاولة التغلب عليها ومنها : **(عاشور.2008)**

* العمل على توفير معلومات عن المنشأة للمنافسين للاستفادة منها واستخدامها ضد المنشأة الأمر الذي قد يضر بمصالحها.
* زيادة كمية المعلومات المفصح عنها قد يؤدي إلى تشويش وارباك بين الذين يحاولون فهم واستخدام هذا الكم الكبير من المعلومات.
* إن الإفصاح عن المزيد من المعلومات يعد أمر مكلف مما يجعل الإدارة ترفض التوسع في الإفصاح.
* وجود شك في ثقة المستخدمين من المعلومات الإضافية والمفصح عنها كما أن المعلومات الإضافية قد تضر بالشركة مثلاً في حالة أظهرت القوائم المالية انخفاض في النشاط قد يدفع ذلك المستثمرين إلى سحب أموالهم، وإذا أظهرت ارتفاع في حجم النشاط قد يدفع العمال إلى طلب حصة أكبر من الأرباح المتوقعة قبل أن تتحقق.
* خشية الإدارة من الدعاوي القضائية التي قد ترفع على الشركة إذا ما قامت بالإفصاح اختيارياً عن تنبؤاتها بالدخل المتوقع وكانت هذه التنبؤات مفرطة بالتفاؤل فأن المستثمرين يمكنهم مقاضاة تلك الشركة وإدارتها بتعويضهم عن الخسائر التي تعرضوا لها نتيجة اعتمادهم على التنبؤ الخاطئ.

2.3.5 أنواع الإفصاح :

يمكن تصنيف الإفصاح من حيث الأهداف إلى ما يلي : **(الجعبري.2009)**

2.3.5.1 الإفصاح الكامل

يقصد به شمولية التقارير المالية وأهمية تغطيتها لأي معلومات ذات أثر محسوس على القارئ وأهمية هذا النوع من الإفصاح من أهمية القوائم المالية كمصدر أساسي يعتمد عليه في اتخاذ القرارات ويقتصر الإفصاح على الحقائق حتى نهاية الفترة المحاسبية بل يمتد إلى بعض الوقائع اللاحقة لتواريخ القوائم المالية والتي لها أثر على مستخدميها.

2.3.5.2 الإفصاح العادل

يهدف إلى الرعاية المتوازنة لاحتياجات جميع الأطراف المالية إذ يتوجب اصدار القوائم المالية والتقارير بالشكل الذي لا يقدم أو يفضل مصلحة فئة معينة على مصلحة الفئات الأخرى.

2.3.5.3 الإفصاح الملائم :

هو الإفصاح الذي يراعي حاجة مستخدمي البيانات وظروف المنشأة وطبيعة نشاطها إذ أنه ليس من المهم فقط الإفصاح عن المعلومات المالية، بل الأهم أن تكون ذات قيمة ومنفعة بالنسبة لقرارات المستثمرين والدائنين وتتناسب مع نشاط المنشأة وظروفها الداخلية.

2.3.5.4 الإفصاح الوقائي :

هو الإفصاح عن المعلومات المحاسبية بالشكل الذي يجعل التقارير المالية غير مضللة لمستخدميها وخاصة المستثمر منهم حيث يهدف هذا النوع من الإفصاح إلى حماية المجتمع المالي ويسمى بالإفصاح الوقائي (تقليدي) ويتطلب الكشف عن الأمور الأتية :

* السياسة المحاسبية.
* التغير في السياسة المحاسبية.
* تصحيح الأخطاء في القوائم المالية.
* المكاسب والخسائر المحتملة.
* الارتباطات المالية.
* الأحداث اللاحقة.

2.3.5.5 الإفصاح التثقيفي :

يظهر هذا النوع من الإفصاح إثر تزايد أهمية الملائمة، حيث ظهرت المطالبة بالإفصاح عن المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات كالإفصاح عن مكونات الأصول الثابتة والمخزون السلعي والإفصاح عن سياسة الإدارة المتبعة بتوزيع الأرباح والهياكل التمويلية للمؤسسة.

2.3.6 أساليب وطرق الإفصاح :

يوجد العديد من طرق وسائل الإفصاح المحاسبي والتي يمكن أن تساعد مستخدمي المعلومات على فهمها واتخاذ القرار الصحيح وتتوقف المفاضلة من طريقة إلى أخرى على طبيعة المعلومات المطلوبة وأهميتها النسبية وفيما يلي أكثر وسائل الإفصاح شيوعاً للاستخدام : **(الجعبري.2009)**

2.3.6.1 الإفصاح من خلال القوائم المالية

حيث يتم ظهور المعلومات الأساسية في صلب القوائم المالية بطريقة تساعد على الإفصاح من حيث شكل وترتيب هذه القوائم وعلى سبيل المثال قائمة المركز المالي تظهر بنود أصول وخصوم المنشأة وحقوق الملكية.

2.3.6.2 الإفصاح باستخدام مصطلحات واضحة ومتعارف عليها

مما لا شك فيه أن استخدام المصطلحات الواضحة ومقدار التفصيل في المعلومات لا يقل أهمية عن الإفصاح في صلب القوائم المالية السابق الاشارة اليها، ويجب أن تستخدم المصطلحات التي تعبر عن المعنى الدقيق والمعروف جيداً لدى مستخدمي المعلومات مع مراعاة توحيد المصطلحات لنفس المعاني في جميع التقارير حتى يستفيد مستخدم المعلومات منها والا أصبح الإفصاح مظللاً في حالة حدوث العكس.

2.3.6.3 الإفصاح من خلال المعلومات بين الأقواس

يتم ذلك في صلب القوائم المالية في حالة بعض البنود التي يتعذر فهمها من عناوينها فقط دون اسهاب أو تطويل لذلك يمكن شرح مثل هذه البنود كملاحظات مختصرة بين الأقواس مثل طريقة تقييم بند معين/ الأصول المقيدة برهن أو اجراء شرح مختصر وإلى غير ذلك من الملاحظات.

2.3.6.4 الإفصاح من خلال الملاحظات والهوامش

وهي من وسائل الإفصاح العامة لما توفره من معلومات قد يصل توفيرها في صلب القوائم المالية إلا أنه لا يجوز الاعتماد عليها بدرجة كبيرة في الإفصاح عوضاً عن التقارير المالية.

2.3.6.5 الإفصاح من خلال التقارير والجداول الملحقة

تستخدم هذه الوسيلة لإظهار بعض المعلومات الإضافية والتفاصيل التي يصعب بل يستحيل إظهارها في صلب القوائم المالية وقد تستخدم هذه الوسيلة ضمن وسيلة الملاحظات والهوامش أو في صورة تقارير مستقلة أو غير ذلك.

2.3.6.6 الإفصاح من خلال تقرير رئيس مجلس الإدارة

هذا التقرير يعتبر متمماً للقوائم المالية والذي بدونه يصعب تفسير الكثير من معلومات القوائم المالية.

2.3.6.7 الإفصاح من خلال تقرير المراجع الخارجي

ويعتبر وسيلة لإفصاح ثانوية وليست رئيسية حيث أنه يمكن أن يؤكد إفصاح أو عدم إفصاح معلومات معينة عن طريق الملاحظات أو التحفظات التي يذكرها المراجع في تقريره.

الفصل الثالث

" العرض والإفصاح للقطاعات التشغيلية

وفق معيار الإبلاغ المالي رقم (8)"

الفصل الثالث

" العرض والإفصاح للقطاعات التشغيلية وفق معيار الإبلاغ المالي رقم (8)"

3.1.0 مقدمة

قام مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) بإجراء العديد من التعديلات على معايير المحاسبة الدولية وبدأ بإصدار معايير الإبلاغ المالي الدولية لتحل تدريجياً مكان تلك المعايير، وذلك لأسباب تتمثل في زيادة التناغم بين متطلبات المعايير الدولية ومتطلبات معايير المحاسبة الأمريكية (GAAP) والصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الأمريكية، وجاءت بعض التعديلات استجابة لتداعيات الأزمة المالية العالمية والتي اشتد أثرها في النصف الثاني من العام 2008.

وقد جاء ضمن التعديلات إلغاء معيار المحاسبة الدولي رقم 14 "التقارير القطاعية" وحل محله (مغيار الإبلاغ المالي) رقم (8) القطاعات التشغيلية، ويأتي هذا الفصل لتحديد القطاعات التشغيلية ونطاق التطبيق وضوابط الإفصاح كما يلي :

3.2.0 التسلسل التاريخي للمعيار

جاء معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (8) (القطاعات التشغيلية) كنتيجة للتعديلات في معيار المحاسبة الدولية رقم (14) (التقارير القطاعية)، حيث قامت لجنة معايير المحاسبة الدولية في عام 1981م بإصدار معيار المحاسبة الدولي رقم (14) والمتعلق بالتقارير القطاعية، والذي يتطلب من قطاعات الأعمال والقطاعات الجغرافية الإفصاح عن : (الإيرادات الخارجية، الإيرادات من التحويلات بين القطاعات، قائمة تسوية لشرح الفرق بين إجمالي المبيعات والمبيعات القطاعية في حالة وجود فرق، والأرباح القطاعية والأصول القطاعية، وقائمة بالخدمات التي يقدمها كل قطاع، والأساس المتبع في تسعير التحويلات فيما بين القطاعات)،

وفي العام 1991م تم إعادة صياغة معيار المحاسبة الدولي رقم (14) بإدخال بعض المصطلحات لأجل توفير بعض الاتساق بين هذا المعيار ومعايير المحاسبة الدولية الأخرى، وتم إصدار هذا المعيار الخاص بالتقرير عن المعلومات المالية لقطاعات الأعمال بصيغته النهائية في العام 1994م (معايير المحاسبة الدولية 1997). وقد نص على إرشادات عامة لتحديد قطاعات الأعمال والقطاعات التشغيلية، واقترح أنه من الممكن للمجموعات التنظيمية الداخلية أن توفر أساساً لتحديد القطاعات التي يمكن تقديم التقرير عنها، وإلا فإن المنشأة بحاجة إلى إعادة تصنيف البيانات بشكل جديد قد تغلب عليه زيادة كلفة إعادة التصنيف على الفائدة المرجوة منه.

وقد دفعت هذه المساوئ بمجلس معايير المحاسبة الدولية إلى تعديل هذا المعيار في عام 1997م، ليصبح باسم معيار المحاسبة الدولية رقم (14) المعدل، وليكون نافذ المفعول في الأول من تموز للعام 1998م، على أن يتم تطبيقه على الشركات التي تغطي نشاطاتها قطاعات أعمال ومناطق جغرافية مختلفة، ويتطلب هذا المعيار من الشركات أن تقدم تقاريرها حول قطاعات الأعمال والقطاعات الجغرافية، كما أنه يتطلب النظر إلى الهيكل التنظيمي الإداري والنظام الخاص بكل شركة لتحديد القطاعات، ما وإذا كانت القطاعات الداخلية مبنية على منتجات أو على قطاعات جغرافية مختلفة.

هذا ويحكم على شكل التقرير طبيعة المخاطر وعوائد الشركة وما إذا كان يمثل قطاع عمل أو قطاعاً جغرافياً، فإذا كانت مخاطر وعوائد الشركة تتأثر بشكل كبير بالمنتجات فإن الشكل الرئيس لتقديم التقارير عن القطاع يكون قطاع عمل. ويقدم تقرير ثانوي حول القطاعات الجغرافية. أما إذا كانت مخاطر وعوائد الشركة تتأثر بالعمل في مناطق جغرافية متعددة فإن الشكل الرئيس لتقديم التقارير القطاعية يكون قطاعاً جغرافياً، ويقدم تقرير ثانوي حول قطاعات الأعمال. **(لجنة معايير المحاسبة الدولية .2000)**

3.3.0 أهمية وأهداف القطاعات التشغيلية

تنبع أهمية الإفصاح عن القطاعات التشغيلية من أهمية الإفصاح عموماً، فالمعيار يتطلب من المنشآت الإفصاح عن معلومات بهدف تمكين مستخدمي قوائمها المالية من تقييم معلومات عن طبيعة الأنشطة التجارية للمنشأة، وآثارها المالية والبيئات الاقتصادية التي تعمل فيها. **(حميدات.2009)**

وتوافر المعلومات القطاعية سواءً عن قطاع الأعمال أو القطاعات الجغرافية وذلك ليتمكن مستخدمو القوائم المالية من التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية، ومن مقارنة الأداء لشركة تعمل في قطاع معين مع شركة أخرى تعمل في نفس القطاع، أو المقارنة مع شركات ذات منتج واحد تعمل في نفس المجال، الأمر الذي يساعد بدوره المهتمين بالقوائم المالية على تقييم أداء الشركات بشكل أفضل، إذ أن نجاح الشركة كوحدة واحدة يعتمد على نجاح كافة القطاعات مجتمعة، كما أن إفصاح الشركات عن المعلومات قطاعية كافية يساعد مستخدمي القوائم المالية على التنبؤ بالأرباح التي قد تحققها الشركة وكذلك المخاطر في ظل توافر معلومات خارجية.

كما أن تطبيق المعيار سيدعم كفاءة وفاعلية الإدارة في المجالات التالية :**(العوضي.2008)**

* دعم كفاءة وفاعلية الإدارة في قدرتها على عمل مقارنات بين قطاعات الأعمال والخدمات وقدرتهم على تقييم قطاعات الأعمال والخدمات.
* دعم كفاءة وفاعلية الإدارة في قدرتها على تقييم أداء العاملين والقطاعات حسب انجاز كل عامل وقطاع للهدف المرسوم له.
* تعزيز كفاءة وفاعلية الإدارة في قدرتها على التخطيط واتخاذ القرارات لما توفره هذه التقارير من معلومات ملائمة وكافية ودقيقة.
* زيادة كفاءة وفاعلية الإدارة في التعرف على مخاطر العمليات المحيطة بالقطاعات مبكراً.

* زيادة من كفاءة وفاعلية الإدارة في التعامل مع مشاكل القطاعات الخاصة بفضل ما تظهره التقارير القطاعية من معلومات دقيقة لا تظهرها القوائم الإجمالية.
* العمل على زيادة كفاءة وفاعلية الإدارة في الرقابة على أداء القطاعات الداخلية.
* العمل على زيادة كفاءة وفاعلية الإدارة في قياس قدرة القطاعات في تحقيق الربحية ومدى مساهمتها في ربحية المصارف.
* تعزيز كفاءة وفاعلية الإدارة في تحديد حجم التكاليف القطاعية وبالتالي العمل على تقليص التكاليف التي لا مبرر لها.
* دعم قدرة كفاءة وفاعلية الإدارة في دقة التنبؤ في أرباح القطاعات.
* زيادة كفاءة وفاعلية الإدارة في قياس ربحية العميل.
* دعم قدرة الإدارة في تحليل حجم ايرادات القطاع ومدى مساهمته في الربحية.
* مساعدة الإدارة في تحديد أهم الخدمات وأكثرها رواجاً.

3.4.0 نطاق المعيار

يشمل تطبيق المعيار المجالات التالية:

القوائم المالية في الوحدات المستقلة التابعة للمنشأة الأم : التي يتم لها أوراق مالية متداولة وأسهم وسندات في سوق عام (بورصة محلية أو أجنبية أو مسجلة لدى هيئات أوراق مالية معينة).

القوائم المالية الموحدة : حيث تتصف الشركة الأم بتداول أدوات الدين أو حقوق الملكية الخاصة بها في سوق عام (بورصة محلية أو أجنبية أو سوق تداول مباشر بما في ذلك الأسواق المحلية أو الإقليمية)، أو كانت المنشأة تودع بياناتها المالية الموحدة لدى هيئة أوراق مالية أو هيئة تنظيمية أخرى بهدف اصدار أي نوع من أنواع الأدوات المالية في سوق عام. **(حميدات .2009)**

3.5.0 تعريف القطاعات التشغيلية

وهو جزء من المنشأة يمارس نشاطاً يولد إيرادات ويتكبد مصاريف ويتم مراجعة نتائجه التشغيلية بشكل منتظم من قبل متخذي القرار التشغيلي، ويكون القطاع التشغيلي مديراً مسئولاً بشكل مباشر تجاه "متخذ القرار التشغيلي الرئيسي للمنشأة" لاتخاذ القرار حول الموارد التي يتم تخصيصها للقطاع، وتقييم أداءه والتي توفر معلومات مالية منفصلة بشأنه.

3.6.0 ضوابط تحديد القطاعات التشغيلية

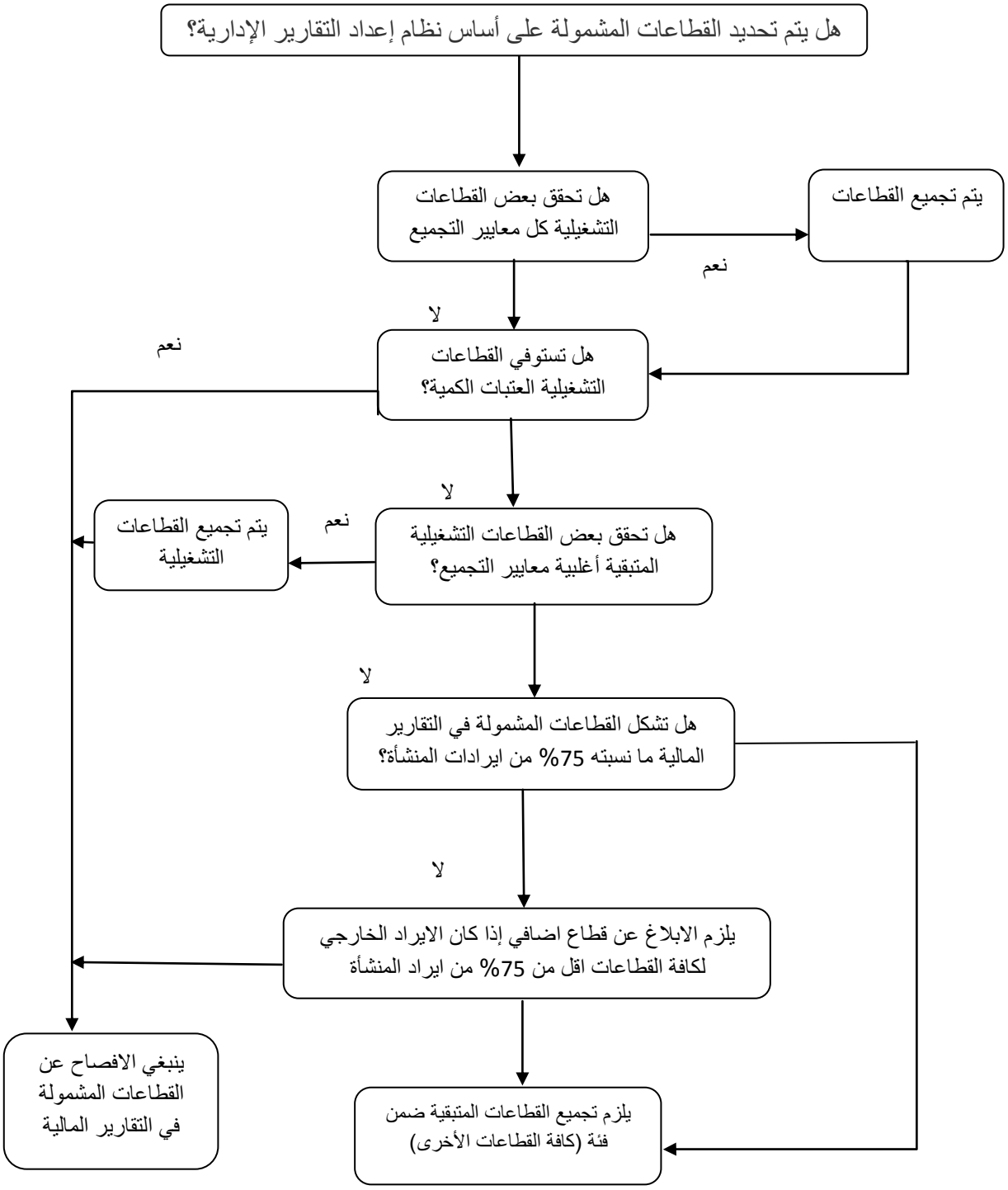
هناك العديد من الضوابط التي يتعين مراعاتها عند تحديد القطاعات التشغيلية أهمها :

* لا تعتبر جميع أجزاء المنشأة قطاعات تشغيلية، وقد لا يحقق المقر الرئيسي للمنشأة أو بعض الدوائر الوظيفية ايرادات أو تحقق ايرادات عرضية غير مهمة وبالتالي فهي لا تعتبر قطاعات تشغيلية.
* يكون القطاع التشغيلي (مدير) ويكون مسئولاً بشكل مباشر تجاه "متخذ القرار التشغيلي الرئيسي للمنشأة"، وقد يكون مدير مسئول عن أكثر من قطاع وفي بعض المنشآت قد يكون مدير قطاع معين هو متخذ القرار التشغيلي الرئيسي للمنشأة.

ومما سبق قد اتضحت الفكرة الرئيسية لمتطلبات الإفصاح القطاعي بحسب المعيار والتي تم تلخيصها حتى تكون سهلة للفهم وقابلة للتطبيق، كما قد تم تحديد الضوابط الخاصة بعمل المعيار.

3.7.0 اسلوب تحديد القطاعات المشمولة في التقارير المالية

بين المخطط التالي اسلوب تحديد نوعية القطاعات التشغيلية المطلوب الإفصاح عنها حسب المعيار، حيث يتوجب على الشركات في البداية تحديد القطاعات المشمولة في التقارير المالية والتأكد ما إذا كانت تحقق معايير التجميع واستيفائها لشرط العتبات الفنية، كما يتعين تحديد ما إذا كانت هذه القطاعات تشكل 75% من إيرادات المنشأة إلى جانب ضرورة الإفصاح عن أي قطاعات أخرى كقطاعات إضافية في حال لم تستوفي شروط التجميع، وبين الشكل التالي خطوات تحديد القطاعات المشمولة للمعيار :


هل يتم تحديد القطاعات المشمولة على أساس نظام إعداد التقارير الإدارية؟
هل تحقق بعض القطاعات التشغيلية كل معايير التجميع
يتم تجميع القطاعات
نعم
لا
نعم
هل تستوفي القطاعات التشغيلية العتبات الكمية؟
لا
نعم
يتم تجميع القطاعات التشغيلية
هل تحقق بعض القطاعات التشغيلية المتبقية أغلبية معايير التجميع؟
لا
هل تشكل القطاعات المشمولة في التقارير المالية ما نسبته 75% من ايرادات المنشأة؟
لا
يلزم الابلاغ عن قطاع اضافي إذا كان الايراد الخارجي لكافة القطاعات اقل من 75% من ايراد المنشأة
ينبغي الافصاح عن القطاعات المشمولة في التقارير المالية
يلزم تجميع القطاعات المتبقية ضمن فئة (كافة القطاعات الأخرى)

3.8.0 (العتبات الكمية) وكيفية تحديد القطاعات التشغيلية المشمولة في التقارير المالية

هناك العديد من المحددات (العتبات الكمية) اتي يتعين مراعاتها عند تعريف وتحديد القطاع الواجب الإفصاح عنه بالتقارير المالية للمنشأة وأهمها :

* بلوغ الإيرادات الداخلية (للقطاعات الأخرى داخل المنشأة) والقطاعات الخارجية (العملاء) 10% أو أكثر من إجمالي الإيراد الموحد لكافة القطاعات التشغيلية.
* بلوغ نتيجة القطاع التشغيلي سواءً ربحاً أو خسارة 10% أو أكثر من النتيجة مجتمعة لكافة القطاعات التشغيلية من الربح أو النتيجة مجتمعة لكافة القطاعات من الخسارة **أيهما أكبر** في مبلغها المطلق.
* بلوغ موجودات (أصول) القطاع 10% أو أكثر من إجمالي موجودات كافة القطاعات التشغيلية.

هذا (ويسمح للمنشأة بالإفصاح والتقرير عن قطاع معين بشكل منفصل حتى إذا لم يستوفي أياً من الشروط السابقة، إذا اعتقدت الإدارة بأن المعلومات حول ذلك القطاع ستكون مفيدة لمستخدمي البيانات المالية) وذلك في الحالات التالية:

* إذا كان مجموع الإيراد الخارجي للقطاعات أقل من 75% من إجمالي الإيراد المرحل يتم اعتبارها قطاعات تشغيلية اضافية ويجب التقرير عنها، ولكن عندما تصبح تلك القطاعات تشكل ما مجموعه 75% على الأقل من مجموع الإيراد الموحد فأنه يجب في هذه الحالة اتبارها قطاعات تشغيلية.
* القطاعات التشغيلية التي لم تستوفي الشروط الغير مشمولة بالتقارير المالية بشكل منفصل يتم الإفصاح عنها ضمن فئة "كافة القطاعات الأخرى".
* يتم الإفصاح عن أي قطاع في حال لم يستوفي شروط التقرير السابقة إذا اعتبرت إدارة المنشأة هذا القطاع ذو أهمية متواصلة.
* إذا تم تحديد قطاع تشغيلي على أنه قطاع مشمول في التقارير المالية للفترة المالية الحالية، فأنه يتم اعادة عرض بيانات هذا القطاع لأغراض المقارنة عن الفترة السابقة التي لم يحقق فيها القطاع شرط الـ 10%.

3.9.0 الإفصاح عن القطاعات التشغيلية

تنبع أهمية الإفصاح عن المعلومات القطاعية في المنشأة بغرض اظهار المخاطر والعوائد المتعلقة بعملها من خلال عرض المركز المالي والأداء حسب القطاعات التشغيلية، وكذلك عرض معلومات حول منتجات وخدمات المنشأة والمناطق الجغرافية التي تعمل فيها ومعلومات حول العملاء الرئيسين، حيث تساعد هذه المعلومات لمستخدمي التقارير المالية على فهم أفضل لتقدير المخاطر المصاحبة لإداء هذه القطاعات.

وقد أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية المعيار (IFRS8) النافذ المفعول اعتباراً من يناير 2009م محدداً المعلومات التي يتعين التقرير والإفصاح بشأنها، حيث تكون هذه المعلومات مفيدة لمستخدمي القوائم المالية دون الإفراط فيها، وحتى لا تشكل عبئاً على مستخدمي تلك المعلومات، ويجب على المنشأة الإفصاح عن معلومات تمكن من تقييم الطبيعة والأثار المالية لأنشطتها التجارية في ظل البيئة الاقتصادية التي تعمل فيها ويتطلب هذا المعيار الإفصاح عن ما يلي لكل فترة تعرض فيها قائمة الدخل الشامل : **(لجنة معايير المحاسبة الدولية.2009)**

3.9.1 معلومات عامة

وتتضمن تلك المعلومات ما يلي :

* العوامل المتعلقة بحديث قطاعات المنشأة (مثال : تنظيم المنشأة على أساس الاختلاف في نوعية المنتجات والخدمات، والمناطق الجغرافية، والبيئة التنظيمية أو خليط من تلك العوامل).
* انواع المنتجات والخدمات التي يستمد كل قطاع تشغيلي مشمول في التقرير المالية إيراداته منها.

3.9.2 معلومات حول الأرباح والخسائر المعلنة في القطاع التشغيلي

وتتضمن تلك البيانات المعلومات المتعلقة بالإيرادات والمصاريف الخاصة بالقطاع، ومعلومات حول أصول والتزامات القطاع، وأساس القياس المستخدم.

3.9.3 المطابقات

يعني بالمطابقات هو إجراء المقابلة بين اجمالي إيرادات ومصروفات القطاع، وأصول والتزامات القطاع والبنود الأخرى المهمة مع المبالغ المتعلقة بالمنشأة ككل، كما يجب (إعداد تسوية) بين مبالغ قائمة المركز المالي للقطاعات المشمولة في التقرير المالي مع مبالغ قائمة المركز المالي للمنشأة ككل.

3.9.4 معلومات وصفية حول قطاعات المنشأة

يقضي المعيار ضرورة الإفصاح عن أية معلومات وصفية حول قطاعات المنشأة المشمولة في التقارير المالية والتي تحتوي على وصف أنواع المنتجات والخدمات التي يستمد منها كل قطاع مشمول في التقارير المالية إيراداته.

3.9.5 معلومات حول الربح أو الخسارة والأصول والالتزامات :

يتوجب على المنشأة الإفصاح عن أرباح أو خسائر وإجمالي الأصول والالتزامات لكل قطاع مؤهل للتقرير عن معلوماته بشكل منفصل، إذا كان يتم تزويد هذا المبلغ بشكل منتظم إلى متخذ القرار التشغيلي الرئيسي للمنشأة، كما على المنشأة الإفصاح عن البنود التالية حول القطاع : **(حميدات.2009)**

* الإيرادات من العملاء الخارجيين.
* الإيرادات من العمليات مع القطاعات التشغيلية الأخرى داخل المنشأة.

* إيراد الفائدة.
* مصروف الفائدة.
* الإهلاك والإطفاء.
* حصة المنشأة في ربح أو خسارة الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة التي تتم محاسبتها بطريقة حقوق الملكية.
* مصروف أو (دخل) ضريبة الدخل.
* البنود غير النقدية الهامة نسبياً باستثناء الإهلاك والإطفاء.

3.9.6 المطابقات مع بنود القطاعات التشغيلية وإيرادات المنشأة :

يتطلب المعيار قيام المنشأة بتقديم عرض ومطابقة البنود التالية :

* إجمالي إيرادات القطاعات المشمولة في التقارير المالية مع إيرادات المنشأة.
* إجمالي أرباح أو خسائر القطاعات المشمولة في التقارير المالية مع أرباح أو خسائر المنشأة قبل الفوائد والضرائب والعمليات الموقوفة.
* إجمالي أصول القطاعات المشمولة في التقارير المالية مع أصول المنشأة.
* إجمالي التزامات القطاعات المشمولة في التقارير المالية مع التزامات المنشأة.

3.9.7 عرض المعلومات القطاعية المقارنة للفترة السابقة :

تقضي بنود الإفصاح أنه في حال قيام المنشأة بتعديل هيكلها التنظيمي الداخلي بشكل يؤدي إلى تغيير في تركيبة قطاعاتها المشمولة في التقارير المالية، يجب عندها إعادة عرض المعلومات المقارنة للفترات السابقة بما فيها الفترات المرحلية، إلا إذا كانت المعلومات التي سيتم إعادة عرضها وبيانها غير متوفرة وتكلفة إعدادها باهظة، ويجب عند إعادة عرض معلومات الفترات السابقة الإفصاح عن ذلك.

وفي حالة عدم عرض المعلومات القطاعية لفترات سابقة لتعكس التغيير بما في ذلك الفترات المرحلية، فيجب على المنشأة أن تفصح (في السنة الحالية التي حدث فيها

التغيير) عن المعلومات القطاعية للفترة الحالية وفق الأساس القديم والأساس الجديد للقطاعات إل إذا كانت المعلومات اللازمة غير متوفرة وكانت تكلفة إعدادها مرتفعة جداً.

3.10.0 الإفصاح حول تبني المنهج الإداري في القياس :

يتطلب المعيار من المنشأة أن تكون البنود المتعلقة بالقطاعات التشغيلية المشمولة في التقارير المالية التي يتم التقرير عنها بموجب هذا المعيار هي ذاتها التي يتم التقرير عنها ورفعه المدير أو متخذ القرار التشغيلي الرئيسي في المنشأة لأغراض اتخاذ قرارات حول تخصيص الموارد للقطاع وتقييم أداءه، **فيلزم الإفصاح عن المعلومات التالية :**
(لجنة معايير المحاسبة الدولية.2009)

* أساليب القياس المتبعة في قياس أرباح وخسائر وأصول والتزامات القطاع التشغيلي.
* أساس محاسبة العمليات الداخلية بين القطاعات بشكل منفصل في التقارير المالية.
* الفروقات بين مقاييس ارباح وخسائر القطاعات التشغيلية المشمولة وأرباح وخسائر المنشأة.
* الاختلافات بين مقياس الأصول المتعلقة بالقطاعات التشغيلية المشمولة في التقارير المالية والمقاييس المتعلقة بأصول المنشأة.
* الاختلافات بين مقياس الالتزامات المتعلقة بالقطاعات التشغيلية المشمولة في التقارير المالية والمقاييس المتعلقة بالالتزامات الكلية للمنشأة.

3.11.0 الإفصاح حول نطاق ومجالات العمل بالمنشأة

يقتضي المعيار بوجوب الإفصاح حول نطاق ومجالات العمل بالمنشأة كما يلي : **(لجنة معايير المحاسبة الدولية.2009)**

* **معلومات حول المنتجات والخدمات**

على المنشأة الإفصاح عن الإيرادات من العملاء الخارجيين لكل منتج أو خدمة أو لكل مجموعة من الخدمات والمنتجات المتشابهة.

* **معلومات حول المناطق الجغرافية**

وتشمل تلك المعلومات ما يلي :

- الإيرادات من العملاء الخارجيين المتأتية من دولة مقر المنشأة، بالإضافة للإيرادات المتأتية من كافة الفروع الأخرى التي تستمد منها المنشأة إيراداتها.
- الأصول غير المتداولة (طويلة الأجل) التي تقع في بلد إقامة المنشأة والتي تقع في كافة الدول الأجنبية التي تحتفظ فيها المنشأة بأصول.

* **معلومات حول العملاء الرئيسيين (كبار العملاء)**

على المنشأة أن تفصح عن معلومات حول اعتمادها على عملاء رئيسيين، وإذا كانت الإيرادات المتأتية من العمليات مع عميل خارجي واحد تساوي 10 % أو أكثر من الإيرادات المنشأة، فإنه يجب على المنشأة الإفصاح عن تلك الحقيقة وعن إجمالي مبلغ الإيرادات من كل عميل رئيسي وهوية القطاع أو القطاعات التي ينتمي إليها مثل هؤلاء العملاء دون الإفصاح عن هوية عميل رئيسي أو مبلغ الإيرادات المتأتية لكل قطاع من ذلك العميل.

3.12.0 متطلبات الإفصاح وفقاً لبعض التطبيقات الدولية

لأغراض التعرف على تطبيقات بعض الدول المتقدمة في مجال الإفصاح القطاعي والوقوف على دلالاتها ودور وحالات كلاً من الولايات المتحدة الأمريكية، والمملكة المتحدة (بريطانيا) كونهما من الدول الرائدة في هذا المجال، يتم تسليط الضوء فيما يلي على ما ورد في المعايير الصادرة في البلدين.

3.12.1 متطلبات الإفصاح القطاعي في الولايات المتحدة الأمريكية

كانت الولايات المتحدة الأمريكية سباقة إلى الإفصاح عن المعلومات القطاعية، إذ تعد الولايات المتحدة من أوائل الدول التي تفصح عن هذه المعلومات، حيث طلبت هيئة الأوراق المالية ذلك في العام 1969.

فمتطلبات الإفصاح عن المعلومات القطاعية لك تكن وليدة اللحظة، بل جاءت بعد جهود ودراسات متتالية قام بها مجلس المعايير المحاسبية الأمريكية (Financial Accounting Standard Board-FASB) والتي انتهت بإصدار معيار المحاسبة الأمريكي رقم (SFAS No14) عام 1976، والمعني بالتقارير المالية لقطاع الأعمال والذي تطلب من قطاعات الشركة الإفصاح عن (الإيرادات من العملاء الخارجيين، الإيرادات من التحويلات الداخلية، صافي الدخل أو الربح التشغيلي، الأصول، مصاريف الاستهلاك، المصاريف الرأسمالية، صافي الربح أو الخسارة في الشركات الزميلة، المبيعات المحلية ومبيعات التصدير) لكل قطاع، والمبيعات للعملاء الرئيسيين في حال كون ذلك يشكل 10% فأكثر من إجمالي المبيعات (SFAS No. 14)، بعد ذلك أجريت تعديلات على المعيار آخذة بعين الاعتبار رأي الإدارة بالإفصاح عن المعلومات القطاعية حيث توصل مجلسي معايير المحاسبة الأمريكية والكندية تحت وصاية مجلس معايير المحاسبة الدولية إلى إصدار مسودة تتعلق بالمعلومات القطاعية في العام 1996م (SFAS No. 14)، واعتبر هذا المعيار ساري من العام 1997م، ويتطلب الإفصاح (الإيرادات الداخلية والخارجية، الربح أو الخسارة، مصاريف البحث أو التطوير، حصة صافي الربح في الشركات الزميلة، ضريبة الدخل، البنود الغير عادية، إجمالي الموجودات، إجمالي المطلوبات، حصة الاستثمار في الشركات الزميلة، المصروفات الرأسمالية) لكل قطاع (SFAS No. 131).

ومن الملاحظ زيادة عدد البنود التي يجب الإفصاح عنها تبعاً للمعيار المحاسبي الأمريكي رقم (131) (SFAS No. 131) مقارنةً بالبنود التي يتم الإفصاح عنها تبعاً للمعيار المحاسبي رقم (14) (SFAS No. 14).

3.12.2 متطلبات الإفصاح القطاعي في المملكة المتحدة

في العام 1965م تم إصدار قانون يتعلق بالإفصاح القطاعي في بريطانيا، وتوجب الإفصاح في التقارير المالية لكل شركة مدرجة في السوق المالي عن (المبيعات في خطوط الإنتاج، المبيعات الجغرافية) والإفصاح عن الأرباح القطاعية في حال أن هذه الأرباح غير عادية وأعلى من الأرباح في السوق، وقد تم دعم المتطلبات بقانون الشركات الصادر عام 1976م، وفي العام 1985م تم إصدار قانون جديد كان من أهم ما جاء فيه دمج خطي أنتاج في حال أن أحدهما لا يشكل أهمية نسبية، وفي العام 1990م تم إصدار (SSAB NO. 25) (التقارير القطاعية)، وتطلب هذا المعيار الإفصاح عن (المبيعات الخارجية لكل قطاع، المبيعات بين القطاعات، صافي الربح لكل قطاع بعد الضريبة، حقوق الملكية لكل قطاع، البنود الغير عادية لكل قطاع، صافي الأصول لكل قطاع ونسبة المساهمة في الشركات الزميلة إذا بلغت نسبتها 20% فأكثر من الأصول أو الأرباح).

مع عرض قائمة تسوية لشرح الفروق في حالة وجودها بين القيمة المجمعة من القطاعات وإجمالي القيمة لكل قطاع.

3.13.0 بيان تاريخي بتسلسل معايير التقارير القطاعية

وفي نفس الإطار السابق فأنه من الأهمية الاشارة أيضاً إلى التطورات التاريخية لعمليات صدور معايير التقارير القطاعية في بلدان العالم المتقدمة إلى جانب المعايير الدولية.

جدول : معايير التقارير القطاعية الدولية حسب تاريخها وجهة إصدارها				
Jurisdiction **مكان السريان**	**Issuing Body** **صادر عن**	**Title** **المسمى**	**Pronouncement** **رمز المعيار**	**Date Issued** **ت. الإصدار**
أمريكا	FASB	Financial Reporting for Segments of a Business Enterprise التقارير المالية عن القطاعات للمؤسسات العامة	SFAS 14	ديسمبر 1976
دولي	IASC	Reporting Financial Information by Segment التقرير عن المعلومات المالية حسب القطاع	IAS 14	أغسطس 1981
بريطانيا	ASC/ICAEW	Segmental Reporting التقارير القطاعية	SSAB 25	يونيو 1990
أمريكا	FASB	Disclosure about Segments of an Enterprise and Related Information الإفصاح عن قطاعات المنشأة وعن المعلومات ذات الصلة	SFAS 131	يونيو 1997
دولي	IASC	Segment Reporting التقارير القطاعية	IAS 14R	أغسطس 1997
دولي	IASB	Operating Segments القطاعات التشغيلية	ED 8 مسودة مشروع	يناير 2006
دولي	IASB	Operating Segments القطاعات التشغيلية	IFRS 8	نوفمبر 2009

3.14.0 الإطار القانوني والتنظيمي الذي يحكم الإفصاح المالي في الجمهورية اليمنية

يتعين على المنشأة وفقاً لهذا المعيار أن تفصح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي قوائمها المالية من تقييم طبيعة النشاطات التجارية التي تشارك فيها وأثارها المالية والبيئة الاقتصادية التي تعمل فيها.

يعد قطاع في المنشأة إذا كان يشارك في نشاطات تجارية يمكن أن تجني منها إيرادات وتتكبد مصاريف، ويتم مراجعة نتائجها التشغيلية بشكل منتظم من قبل صانع القرار التشغيلي للمنشأة وتوفر معلومات مالية منفصلة بشأنها.

تفصح المنشأة عن نوع القطاعات وكيفية تحديدها والإيرادات والمصاريف والأرباح والخسائر الخاصة بكل قطاع وأصول والتزامات القطاع وأساس تسعير العمليات المتبادلة والمنتجات والخدمات التي تولد إيراد لكل قطاع.

الزم القانون شركات التأمين أن تقدم لمرقبة التأمين القواعد المالية مرفقاً بها حسابات الإيراد والمصروف لكل نوع من أنواع التأمين (قانون اشراف الرقابة على شركات ووسطاء التأمين، 1992م مادة 41، فقرة 4).

كما ميز النظام المحاسبي الموحد في إيرادا ت النشاط الجاري بين إيرادات العمليات الصناعية، والعمليات التجارية ..... وغيرها (وزارة الاقتصاد، 1978م : 139-142) بيد أن هذا التمييز في تقدير الباحث قُصد به تطبيق النظام على المنشآت التي تعمل في أنشطة مختلفة.

الفصل الرابع

الطريقة والإجراءات والنتائج

الفصل الرابع

الطريقة والإجراءات والنتائج

4.1.0 مقدمة

يتناول هذا الفصل الإجراءات والخطوات المنهجية التي تمت في مجال الدراسة الميدانية، حيث يتناول منهج الدراسة، ومجتمع الدراسة، والعينة التي طبقت عليها الدراسة، إضافةً إلى توضيح الأدوات المستخدمة في الدراسة وخطواتها، والأساليب الإحصائية التي استخدمت في تحليل البيانات للتوصل إلى النتائج ومن ثم تحقيق أهداف الدراسة، وفيما يلي تفاصيل ما تقدم :

4.2.0 منهجية الدراسة

لتحقيق أهداف الدراسة اتبع الباحث المنهج الوصفي التحليلي والذي يعرف بأنه طريقة بحث تتناول أحداث وظواهر وممارسات موجودة ومتاحة للدراسة والقياس كما هي دون تدخل في مجرياتها، كما أنه يحاول الإجابة على السؤال الأساسي حول ماهية وطبيعة الظاهرة موضوع البحث، ويشمل ذلك تحليل الظاهرة، وبيئتها، وبيان العلاقة بين مكوناتها، ومعنى ذلك أن الوصف يتم أساساً بالوحدات أو الشروط أو العلاقات أو الفئات أو التصنيفات أو الأنساق التي توجد بالفعل، وقد يشمل ذلك الآراء حولها والاتجاهات إزائها، وكذلك العمليات التي تتضمنها والآثار التي تحدثها، ومعنى ذلك أن المنهج الوصفي يمتد إلى تناول كيف تعمل الظاهرة؟

4.3.0 مجتمع الدراسة وعينتها

تشمل الدراسة بعض الشركات في الجمهورية اليمنية :

حيث بعضها تخضع لمتطلبات المعيار حيث تتوفر قطاعات (منتجات، خدمات، جغرافية) وذلك من خلال الاطلاع على تقاريرها المالية المنشورة، ويضم المجتمع فئة المختصين والعاملين الأساسيين الذين يقومون بمهام المحاسبة والمراجعة ورؤساء الأقسام المسئولين عن إعداد وعرض القوائم المالية للشركات الموجودة في الجمهورية اليمنية.

وقد تم أخذ (20) فرداً نظراً لصغر الدراسة فإن عينة الدراسة تشمل جميع أفراد المجتمع.

4.4.0 البيانات الوصفة لعينة الدراسة :

4.4.1 توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

جدول (4.1) يوضح توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة %
دبلوم	5	25
بكالوريوس	12	60
دراسات عليا	3	15
المجموع	20	100

تبين من الجدول السابق أن 60% من أفراد عينة الدراسة مؤهلهم العلمي بكالوريوس، في حين أن 15% مؤهلهم العلمي دراسات عليا بينما 25% مؤهلهم العلمي دبلوم،

ويشير ذلك إلى أن معظم أفراد العينة مؤهلين تأهيلاً أكاديمياً ملائماً مما يمكنهم من الإجابة عن أسئلة الاستبانة بشكل علمي.

4.4.2 توزيع أفراد العينة حسب التخصص العلمي

جدول (4.2) يوضح توزيع أفراد العينة حسب التخصص العلمي

التخصص العلمي	التكرار	النسبة %
محاسبة	13	65
إدارة أعمال	4	20
علوم مالية ومصرفية	3	15
المجموع	20	100

تبين من الجدول السابق أن (65%) من أفراد عينة الدراسة تخصصهم العلمي محاسبة، بينما (20%) تخصصهم العلمي إدارة أعمال، في حين أن (15%) تخصصهم العلمي علوم مالية ومصرفية، الأمر الذي يشير إلى أن معظم أفراد العينة ذات صلة بموضوع الدراسة وأنهم من ذوي الخبرة في نفس المجال مما يعد مؤشراً إيجابياً باتجاه قدرة المجيبين على فهم أسئلة الاستبانة وقدرتهم على فهم المعالجات المحاسبية والإفصاح حول القطاعات التشغيلية.

4.4.3 توزيع أفراد العينة حسب الخبرة العملية

جدول (4.3) يوضح توزيع أفراد العينة حسب الخبرة العملية

الخبرة العملية	التكرار	النسبة %
من سنة إلى 5 سنوات	10	50
من 5 إلى 10 سنوات	5	25
من 10 إلى 15 سنوات	3	15
15 سنة فأكثر	2	10
المجموع	60	100

تبين من الجدول السابق أن (25%) من أفراد عينة الدراسة تتراوح الخبرة العملية لديهم ما بين (10 سنوات إلى 15 سنة)، أو أكثر من (15) سنة، بينما (50%) تتراوح الخبرة العملية لديهم ما بين سنة واحدة إلى (5) سنوات، في حين (25%) تتراوح الخبرة العملية لديهم ما بين (5) سنوات إلى (10) سنوات، وتشير البيانات السابقة إلى أن المجيبين على الاستبانة لديهم خبرات كافية تؤهبهم لفهم أسئلة الاستبانة والإجابة عليها.

4.4.4 توزيع أفراد العينة حسب عدد الدورات التدريبية التي التحق بها المبحوثين في مجال معايير المحاسبة الدولية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية بشكل عام

جدول (4.4) يوضح توزيع أفراد العينة حسب عدد الدورات التدريبية التي التحقت بها في مجال معايير المحاسبة الدولية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية

عدد الدورات	التكرار	النسبة %
دورتان	2	10
دورة	3	15
لا يوجد	15	75
المجموع	20	100

تبين من النتائج الموضحة في الجدول السابق أن (75%) من أفراد عينة الدراسة لم يلتحقوا بدورات في مجال معايير المحاسبة الدولية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية، بينما (15%) التحقوا بدورة واحدة في مجال معايير المحاسبة الدولية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية، و (10%) التحقوا بدورتان في مجال معايير المحاسبة الدولية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية، ومن هنا يتضح أن النسبة كبيرة تصل إلى (68.3%) من أفراد العينة التحقت بدورة واحدة أو لم تلتحق بأي دورة في مجال المعايير الدولية على الرغم من أن الدورة التدريبية في مجال المعايير الدولية تعد المدخل الأساسي والرئيسي لكسب المهارات الفنية والتطبيقية في مجال المعايير الدولية وتحويل العلوم النظري إلى واقع عملي، وحتى يتمكن العاملين من التنفيذ الراعي لمتطلبات الإفصاح وفقاً للمعايير الدولية وليتمكنوا من تحقق الأهداف العامة لهذه المعايير وتنفيذ متطلباتها، فإن ذلك يتطلب مهارات فكرية وعقلية وعملية من الضروري أن يتمتع بها العاملين، ولا يكون ذلك إلا من خلال اجتياز دورات تدريبية تنفيذية ومتواصلة لكل ما هو جديد في مجال المعايير الدولية.

4.4.5 توزيع أفراد العينة حسب تلقي دورات تتعلق بمعيار الإبلاغ المالي رقم (8)

جدول (4.5) يوضح توزيع أفراد العينة حسب تلقي دورات تتعلق بمعيار الإبلاغ المالي رقم (8)

هل تلقى دورة	التكرار	النسبة %
نعم	5	25
لا	15	75
المجموع	20	100

تبين من الجدول السابق أن 75% من أفراد عينة الدراسة لم يتلقوا أي دورة تدريبية في مجال معيار الإبلاغ الدولي رقم (8)، بينما 25% تلقوا دورة في مجال معيار الإبلاغ الدولي رقم (8)، وهذا يدل على أن متطلبات الإفصاح بحسب معيار الإبلاغ الدولي رقم (8) غير واضحة للغالبية العظمى من الأفراد.

أفراد عينة الدراسة، وهو ما سيكون له الأثر البالغ على مستوى الالتزام بمتطلبات هذا المعيار ، ما يستوجب عمل دورة متخصصة في مجال معيار القطاعات التشغيلية حتى يتوضح أهداف ومتطلبات ا لافصاح الخاصة بالمعيار للعاملين والشركات العاملة في الجمهورية اليمنية .

أداة الدراسة :

استخدام الباحث استبانة لغرض جمع البيانات وذلك وفق المراحل التالية :

- إعداد استبانه أولية من أجل استخدامها في جمع البيانات والمعلومات .
- عرض الاستبانة على المشرف من اجل اختيار مدى ملاءمتها لجمع المعلومات
- تعديل الاستبانة بشكل أولي بحسب ما يراه المشرف
- تم عرض الاستبانة على مجموعة من المحكمين حيث قاموا بدورهم بتقديم النصح والإرشاد وتعديل وحذف ما يلزم .
- جراء دراسة اختبارية ميدانية أولية للاستبانة تتكون 15 مبحوث ، وبعد قراءة نتائجها وجد أنها تنسجم مع الدراسات السابقة وبذلك فقد تم دمجها واعتمادها ضمن الدراسة .
- توزيع الاستبانة بالشكل النهائي بعد التعديلات على جميع أفراد العينة لجمع البيانات اللازمة للدراسة وقد تم تقسيم الاستبانة إلى ثلاث أقسام رئيسية كالتالي:

القسم الأول :يتكون من البيانات الشخصية لأفراد عينه الدراسة .

القسم الثاني : وتشمل فقرات الاستبانة المكونة من (43) فقرة وفق المحاور التالية :

- المحور الأول :تحديد القطاعات التشغيلية (العتبات الكمية) واشتملت على 8 فقرات.
- المحور الثاني : الإفصاح عن القطاعات التشغيلية واشتملت على 14 فقرة .
- المحور الثالث : الإفصاح حول تبني المنهج الاداري في القياس واشتملت على 5 فقرات
- المحور الرابع الإفصاح حول نطاق ومجالات العمل بالمنشاة واشتملت على 8 فقرات.
- المحور الخامس : معقوات تطبيق معيار الإبلاغ المالي الدولي واشتملت على 8 فقرات.

- تصحيح الاستبانة :

قام الباحث باستخدام مقياس خماسي يعكس أوزان فقرات الاستبانة بحيث تعطي الإجابة موافق بدرجة عالية (5) درجات ، والإجابة موافق (4) درجات ، والإجابة موافق بدرجة متوسطة (3) درجات ـ والإجابة غير موافق (2) درجتين ، والاجابة غير موافق بشدة (1) درجة.

جدول (4.7) يوضح مقياس

الاجابات

المقياس	موافق بدرجة عالية	موافق	موافق بدرجة متوسطة	غير موافق	غير موافق بشدة
الدرجة	5	4	3	2	1

المعالجات الاحصائية :

قام ا لباحث بتفريغ وتحليل الاستبانة من خلال برنامج التحليل الاحصائي Statistical (SPSS) Package for the Social Sciences باستخدام الأساليب الإحصائية التالية :

1- إحصاءات وصفية منها :النسبة المئوية والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن الحسابي النسبي ويستخدم هذا الأمر بشكل أساسي بهدف معرفة تكرار فئات متغير ما في وصف متغيرات الدراسة .
2- معامل ارتباط بيرسون : للتحقق من صدق الاتساق الداخلي بين فقرات الاستبانة والدرجة الكلية للاستبانة .
3- معامل ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha) لمعرفة ثبات فقرات الاستبانة .
4- معامل ارتباط سبيرمان بروان للتجزئة النصفية المتساوية ، لمعرفة ثبات فقرات الاستبانة .
5- اختبار ت" (One Sample T test) لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت الى درجة الحياد وهي 3 أم لا .

صدق أدارة الدراسة :

صدق أداة الدراسة يعني التأكد من أنها سوف تقيس ما أعدت لقياسه ، وقد تم التحقق من صدق أدارة الدراسة بطريقة صدق الاتساق الداخلي .

صدق الاتساق الداخلي Internal Validity

يقصد بصدق الاتساق الداخلي مدى اتساق كل فقرة من فقرات الاستبانة مع المحور الذي تنتمي إلية هذه الفقرة ، وتم حساب الاتساق الداخلي للاستبانة وذلك من خلال حساب معاملات الارتباط ببرسون بين كل فقرة من فقرات الاستبانة والدرجة الكلية للاستبانة، والنتائج موضحة من خلا الجدول التالي :

جدول (4.8) يوضح معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات الاستبانة والدرجة الكلية للاستبانة

المحور الاول			المحور الثاني			المحور الثالث		
رقم الفقرة	معاملات الارتباط	مستوى الدلالة	رقم الفقرة	معاملات الارتباط	مستوى الدلالة	رقم الفقرة	معاملات الارتباط	مستوى الدلالة
1	0.829	**0.000	1	0.566	**0.002	1	0.792	**0.000
2	0.820	**0.000	2	0.546	**0.003	2	0.877	**0.000
3	0.855	**0.000	3	0.607	**0.001	3	0.792	**0.000
4	0.787	**0.000	4	0.660	**0.000	4	0.891	**0.000
5	0.846	**0.000	5	0.760	**0.000	5	0.821	**0.000
6	0.871	**0.000	6	0.815	**0.000			
7	0.811	**0.000	7	0.815	**0.000			
8	0.764	**0.000	8	0.583	**0.001			
			9	0.655	**0.000			
			10	0.703	**0.000			
			11	0.795	**0.000			
			12	0.698	**0.000			
			13	0.829	**0.000			
			14	0.644	**0.000			
المحور الرابع			المحور الخامس					
رقم الفقرة	معاملات الارتباط	مستوى الدلالة	رقم الفقرة	معاملات الارتباط	مستوى الدلالة			
1	0.767	**0.000	1	0.689	**0.000			
2	0.809	**0.000	2	0.791	**0.000			
3	0.805	**0.000	3	0.521	**0.005			
4	0.660	**0.000	4	0.804	**0.000			
5	0.706	**0.000	5	0.627	**0.000			
6	0.773	**0.000	6	0.774	**0.000			
7	0.783	**0.000	7	0.605	**0.000			
8	0.570	**0.002	8	0.604	**0.000			

** الارتباط دال إحصائياً عند $a \leq 0.05$

// الارتباط غير دال إحصائياً عند $a \geq 0.05$

وتشير النتائج الموضحة في الجدول السابق أن فقرات الاستبانة تتمتع بمعاملات ارتباط قوية ودال إحصائياً عند مستوى دلالة أقل من (0.05)، حيث تراوحت معاملات الارتباط بين (0.521 ، 0.891) ومستوى معنوية صفر مما يدل على أن الاستبانة بفقراتها تتمتع بمعامل صدق عالي.

ثبات الاستبانة Reliability:

يقصد بثبات الاستبانة أن تعطي هذه الاستبانة نفس النتيجة لو تم إعادة توزيعها أكثر من مرة تحت نفس الظروف والشروط ، أو بعبارة أخرى أن ثبات الاستبانة يعني الاستقرار في نتائج الاستبانة وعدم تغييرها بشكل كبير فيما لو تم إعادة توزيعها على أفراد العينة عدة مرات خلال فترات زمنية معينة ، وبعد تطبيق الاستبانة تم حساب الثبات بطريقتين:

1- معامل ألفا – كرونباخ Cronbach's Alpha Coefficient:

تم تطبيق الاستبانة على عينة قوامها (30) مفردة من الموظفين ، ثم تم حساب معامل ألفا كرونباخ لقياس الثبات، حيث وجد أن قيمة ألف كرونباخ للاستبانة 0.940، وهذا دليل كافي على أن الاستبانة تتمتع بمعامل ثبات مرتفع، حيث أنه وفق قاعدة اتخاذ القرار فإن نسبة أكبر من 60% تعد مقبولة، والنتائج موضحة في جدول (13):

جدول (4.9) يوضح نتائج معامل ألفا كرونباخ

لقياس ثبات الاستبانة

	عدد الفقرات	معامل ألفا كرونباخ
الاستبانة الكلية	43	0.940
المحور الأول	8	0.927
المحور الثاني	14	0.916
المحور الثالث	5	0.891
المحور الرابع	8	0.901
المحور الخامس	8	0.889

الثبات بطريقة التجزئة النصفية half methods Split:

بعد تطبيق الاستبانة تم تجزئة فقرات الاختبار إلى جزأين وهما الاسئلة ذات الأرقام الفردية، والاسئلة ذات الارقام الزوجية، ثم تم احتساب معامل الارتباط بين درجات الاسئلة الفردية ودرجات الاسئلة الزوجية وبعد ذلك تم تصحيح معامل الارتباط بمعادلة سبيرمان بروان Spearman Brown:

معامل الارتباط المعدل = حيث r معامل الارتباط بين درجات الاسئلة الفردية ودرجات الاسئلة الزوجية، والنتائج موضحة في جدول (10):

جدول (4.10) معاملات الثبات بطريقة التجزئة النصفية

للاستبانة

	عدد الفقرات	معامل ألفا كرونباخ
الاستبانة الكلية	0.689	0.822
المحور الأول	0.847	0.917
المحور الثاني	0.816	0.898
المحور الثالث	0.807	0.893
المحور الرابع	0.572	0.728
المحور الخامس	0.712	0.832

وتشير النتائج الموضحة في الجدول السابق أن قيمة معامل الارتباط المعدل (Spearman Brown)

.

نتائج تحليل فقرات وفرضيات الدراسة وتفسيرها

تم إجراء تحليل لمكونات الاستبانة لمعرفة واقع متغيرات الدراسة، وللإجابة على هذه أسئلة الدراسة تم حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي وقيمة اختبار (T) (One Sample Test) ومستوى الدلالة لكل محور من محاور الدراسة، وتكون الفقرة إيجابية بمعنى أن أفراد العينة موافقون على محتواها إذا كان مستوى المعنوية والوزن النسبي أكثر من 60%، وتكون آراء العينة في الفقرة محايدة (موافقون بدرجة متوسطة) إذا كانت كان مستوى المعنوية أكبر 5%.

تحليل فقرات : ما مدى التزام الشركات ذات القطاعات التشغيلية والعاملة في الجمهورية اليمنية للأوراق المالية بتطبيق معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (8)

للتحقق من ذلك تم إيجاد النسبة المئوية والمتوسط الحسابي والوزن النسبي لفقرات المحور الأول ، ثم تم إيجاد قيمة اختبار الإشارة لكل فقرة من فقرات المحور والدرجة الكلية له، والنتائج موضحة من خلال الدوال التالية :

المحور الأول : تحديد القطاعات التشغيلية (العتبات الكمية) :

جدول (5.1) نتائج اختبار الإشارة والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي للمحور الأول

رقم الفقرة	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي %	اختبار T	مستوى الدلالة	درجة توافق اللفظي
1	يتم الإفصاح بشكل منفصل عن القطاع إذا بلغت ايراداته 10% أو أكثر من إجمالي الإيراد الموحد لكافة القطاعات التشغيلية	2.355	1.127	47.10	**-3.67	0.001	ضعيف
2	يتم الافصاح بشكل منفصل عن القطاع إذا بلغت أرباح القطاع التشغيلي 10% أو أكثر من الأرباح المجتمعة لكافة القطاعات مجتمعة	2.150	1.094	43.00	**-2.95	0.005	عالي
3	يتم الإفصاح بشكل منفصل عن القطاع إذا بلغت خصائر القطاع التشغيلي 10% أو اكثر من الخسائر المجتمعة لكافة القطاعات مجتمعة	2.467	1.200	49.33	**-3.44	0.001	ضعيف
4	يتم الإفصاح بشكل منفصل عن القطاع إذا بلغت موجودات (أصول) القطاع التشغيلي 10% أو أكثر من إجمالي موجودات (أصول) كافة القطاعات مجتمعة	2.200	1.054	44.00	**-5.88	0.000	عالي
5	تشكل القطاعات التشغيلية المشمولة في التقارير المالية ما نسبته 75% على الأقل من إيرادات المنشأة	2.050	0.946	41.00	**-7.78	0.000	عالي جدا
6	القطاعات التي لم تستوفي شروط التقرير المنفصل عنها، يتم الإفصاح عنها بشكل منفصل ضمن فئة (كافة القطاعات الأخرى)	2.050	0.910	41.00	**-8.09	0.000	عالي جدا
7	يتم التقرير المنفصل عن إي قطاع في حال لم يستوف شرط التقرير المنفصل إذا اعتبرت إدارة المنشأة هذا القطاع ذو أهمية متواصلة	2.250	1.035	45.00	**-5.61	0.000	متوسط
8	إذا تم تحديد قطاع تشغيلي على انه قطاع مشمول في التقارير المالية الفترة المالية الحالية وفقاً لنسبة 10% المذكورة، فإنه يتم إعادة عرض بيانات هذا القطاع لفترة سابقة لأغراض المقارنة حتى وإن لم يلبي ذلك القطاع خلال الفترة السابقة معايير الإبلاغ وفقاً لنسبة 10%	2.000	1.025	40.00	**-7.56	0.000	عالي جدا
	المتوسط العام	2.190	1.049	43.80	**-5.62	0.001	

** الارتباط دال إحصائياً عند $a \leq 0.05$

// الارتباط غير دال إحصائياً عند $a \geq 0.05$

يتبين من النتائج الموضحة في الجدول السابق ما يلي :

- المتوسط الحسابي للفقرة رقم (3) يساوي 2.467 (الدرجة الكلية من 5) فقد احتلت هذه الفقرة المرتبة الأولى وبلغ الوزن النسبي لها 49.33% والقيمة الاحتمالية أقل من 0.05، وبذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة0.05 = a ، حيث أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة يقل عن درجة الحياد وهي 3 وهذا يعني أن أفراد عينة الدراسة غير موافقين على أنه يتم الإفصاح بشكل منفصل عن القطاع التشغيلي إذا بلغت خسائر القطاع التشغيلي 10% أو أكثر من الخسائر المجتمعة لكافة القطاعات مجتمعة.
- المتوسط الحسابي للفقرة رقم (1) يساوي 2.355 (الدرجة الكلية من 5) فقد احتلت هذه الفقرة المرتبة الثانية وبلغ الوزن النسبي لها 47.10% والقيمة الاحتمالية أقل من 0.05، وبذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة0.05 = a، حيث أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة يقل عن درجة الحياد وهي 3 وهذا يعني أن افراد العينة غير موافقين على انه يتم الإفصاح بشكل منفصل عن القطاع إذا بلغت إيراداته 10% أو أكثر من إجمالي الايراد الموحد لكافة القطاعات التشغيلية .
- المتوسط الحسابي للفقرة رقم (6) يساوي 2.050 (الدرجة الكلية من 5) فقد احتلت هذه الفقرة المرتبة الثانية وبلغ الوزن النسبي لها 41% والقيمة الاحتمالية أقل من 0.05، وبذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة0.05 = a، حيث أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة يقل عن درجة الحياد وهي 3، وهذا يعني أن أفراد العينة غير موافقين على أن القطاعات التي لم تستوفي شروط المنفصل عنها، يتم الإفصاح عنها بشكل منفصل ضمن فئة (كافة القطاعات الأخرى) .
- المتوسط الحسابي للفقرة رقم (8) يساوي 2.000 (الدرجة الكلية من 5) فقد احتلت هذه الفقرة المرتبة الثانية وبلغ الوزن النسبي لها 40% والقيمة الاحتمالية أقل من 0.05، وبذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة0.05 = a، حيث أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة يقل عن درجة الحياد وهي 3 وهذا يعني أن أفراد العينة غير موافقين بأنه إذا تم تحديد قطاع تشغيلي على أنه قطاع مشمول في التقارير المالية للفترة المالية الحالية وفقاً لنسبة 10% المذكورة، فإنه يتم إعادة عرض بيانات هذا القطاع لفترة سابقة لأغراض المقارنة حتى وإن لم يلبي ذلك القطاع خلال الفترة السابقة معايير الإبلاغ وفقاً لنسبة 10% .

وبصفة عامة فقد بلغ المتوسط الحسابي للمحور الأول كلياً 2.190 (الدرجة الكلية من 5) وبلغ الوزن النسبي 43.80% وكانت القيمة الاحتمالية أقل من 0.05، حيث أن متوسط درجة الاستجابة يختلف جوهرياً عن درجة الحياد وهي 3 وهذا يعني أن أفراد العينة متفقون على أن الشركات العاملة في الجمهورية اليمنية للأوراق النقدية غير ملتزمة بتحديد القطاعات التشغيلية المشمولة بالتقارير المالية وفقاً (العتبات الكمية) بحسب متطلبات معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (8) القطاعات التشغيلية .

المحور الثاني : الإفصاح عن القطاعات التشغيلية

جدول (5.2) نتائج اختبار الأشارة والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي للمحور الثاني

رقم الفقرة	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي %	اختبار T	مستوى الدلالة	درجة توافق اللفظي
1	يتم الافصاح عن القطاعات التشغيلية التي تبيع للقطاعات الاخرى	3.650	0.755	73.00	**6.67	0.000	ضعيف
2	يتم الافصاح عن معلومات حول العناصر المرتبطة لكل مرحلة من مراحل الانتاج	3.367	0.780	67.33	**3.64	0.001	متوسط
3	يتم الافصاح عن أنواع المنتجات والخدمات المتعلقة بكل قطاع تشغيلي	3.667	1.052	73.33	**4.91	0.000	ضعيف
4	يتم الإفصاح عن المعلومات المتعلقة باصول والتزامات كل قطاع تشغيلي	2.517	1.269	50.33	**-2.95	0.005	متوسط
5	تقوم المنشأة بإجراء المطابقة بين ايرادات القطاع المشمولة في التقارير المالية مع اجمالي ايرادات المنشأة ككل	3.550	0.832	71.00	**5.12	0.000	ضعيف
6	تقوم المنشأة بإجراء مطابقة لاجمالي أرباح وخسائر القطاعات التشغيلية في التقارير المالية مع اجمالي أرباح وخسائر المنشأة	3.567	0.789	71.33	**5.56	0.000	ضعيف
7	تقوم المنشأة بإعداد مطابقة لإجمالي أصول والتزامات القطاعات التشغيلية مع إجمالي اصول والتزامات المنشأة ككل	3.433	0.963	68.67	**3.48	0.001	متوسط
8	يتم الافصاح عن معلومات وصفية حول قطاعات المنشأة المشمولة في التقارير المالية	2.317	1.282	46.33	**-4.13	0.000	عالي جدا
9	يتم الافصاح عن الايرادات من العملاء الخارجيين لكل قطاع تشغيلي مشمول في التقارير	2.400	1.167	48.00	**-3.98	0.000	عالي
10	يتم الافصاح عن ايرادات العمليات لكل قطاع تشغيلي مشمول في التقارير المالية	2.433	1.254	48.67	**-3.50	0.001	عالي
11	يتم الافصاح ايراد الفائدة لكل قطاع تشغيلي مشمول في التقارير المالية	2.300	1.109	46.00	**-4.89	0.000	عالي جدا
12	يتم الافصاح عن مصروف الفائدة لكل قطاع تشغيلي مشمول في التقارير المالية	2.367	1.104	47.33	**-4.44	0.000	عالي جدا
13	يتم الافصاح عن الاهلاك والاطفاء لكل قطاع تشغيلي مشمول في التقارير المالية	2.383	1.303	47.67	**-3.67	0.001	عالي جدا
14	يتم الافصاح عن مصروف أو (دخل) ضريبة الدخل	3.383	0.761	67.67	**3.90	0.000	متوسط

	لكل قطاع تشغيلي في التقارير المالية						
	المتوسط العام	**2.952**	**1.030**	**59.05**	**3.41****	**0.001**	

** الارتباط دال إحصائياً عند $a \leq 0.05$

// الارتباط غير دال إحصائياً عند $a \geq 0.05$

تبين من النتائج الموضحة في الجدول السابق ما يلي :

- المتوسط الحسابي للفقرة رقم (3) يساوي 3.667 (الدرجة الكلية من 5) فقد احتلت هذه الفقرة المرتبة الأولى، وبلغت الوزن النسبي 73.33%، والقيمة الاحتمالية أقل من 0.05، وبذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عن مستوى دلالة $a = 0.05$، حيث أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الحياد وهي 3 وهذا يعني أن أفراد عينة الدراسة موافقين على انه يتم الإفصاح عن أنواع المنتجات والخدمات المتعلقة بكل قطاع تشغيلي.
- المتوسط الحسابي للفقرة رقم (1) يساوي 3.650 (الدرجة الكلية من 5) فقد احتلت هذه الفقرة المرتبة الثانية، وبلغت الوزن النسبي 73 %، والقيمة الاحتمالية أقل من 0.05، وبذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عن مستوى دلالة $a = 0.05$، ، حيث أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الحياد وهي 3 وهذا يعني أن أفراد العينة الموافقين على انه يتم الإفصاح عن القطاعات التشغيلية التي تبيع للقطاعات الأخرى.
- المتوسط الحسابي للفقرة رقم (8) يساوي 2.317 (الدرجة الكلية من 5) فقد احتلت هذه الفقرة المرتبة الثالثة عشر، وبلغت الوزن النسبي 46.33 %، والقيمة الاحتمالية أقل من 0.05، وبذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عن مستوى دلالة $a = 0.05$، ، حيث أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد قل عن درجة الحياد وهي 3 وهذا يعني أن أفراد العينة غير موافقين على انه يتم الإفصاح عن المعلومات الوصفية حول قطاعات المنشأة المشمولة في التقارير المالية .
- المتوسط الحسابي للفقرة رقم (11) يساوي 2.300 (الدرجة الكلية من 5) فقد احتلت هذه الفقرة المرتبة الأخيرة، وبلغت الوزن النسبي 46 %، والقيمة الاحتمالية أقل من 0.05، وبذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عن مستوى دلالة $a = 0.05$، ، حيث أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قل عن درجة الحياد وهي 3 حيث أن أفراد العينة غير موافقين على انه يتم الإفصاح عن إيرادات الفائدة لكل قطاع تشغيلي مشمول في التقارير المالية .

وبصفة عامة فقد بلغ المتوسط الحسابي للمحور الثاني كلياً 2.952 (الدرجة الكلية من 5)، وبلغ الوزن النسبي 59.05%، وكانت القيمة الاحتمالية أقل من 0.05، حيث أن متوسط درجة الاستجابة يختلف جوهرياً عن درجة الحياد وهي 3، مما يدل على أن أفراد العينة متفقون على أن الشركات العاملة في الجمهورية اليمنية للأوراق المالية غير ملتزمة بمتطلبات الإفصاح عن القطاعات التشغيلية بحسب متطلبات معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (8) .

المحور الثالث : الإفصاح حول تبني المنهج الإداري في القياس

جدول (5.3) نتائج اختبار الإشارة والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي للمحور الثالث

رقم الفقرة	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي %	اختبار T	مستوى الدلالة	درجة توافق اللفظي
1	يتم الافصاح عن أساليب القياس المتبعة في قياس أرباح وخسائر وأصول والتزامات القطاع التشغيلي	2.833	1.224	56.67	**-3.06	0.003	ضعيف
2	يتم الافصاح عن أساس محاسبة العمليات الداخلية بين القطاعات بشكل منفصل في التقارير المالية	3.433	0.963	68.67	**3.48	0.001	ضعيف
3	يتم الافصاح عن أية فروقات بين مقاييس أرباح أو خسائر القطاعات التشغيلية المشمولة في التقارير المالية وبين أرباح أو خسائر المنشأة	2.100	1.160	42.00	**-6.01	0.000	عالي
4	يتم الافصاح عن الاختلافات بين مقاييس الاصول المتعلقة بالقطاعات المشمولة في التقارير المالية والمقاييس المتعلقة بأصول المنشأة	2.667	1.084	53.33	**-2.38	0.020	متوسط
5	تقوم المنشأة بالافصاح عن الاختلافات بين مقاييس الالتزامات المتعلقة بالقطاعات التشغيلية المشمولة في التقارير المالية والمقاييس المتعلقة بالتزامات المنشأة	2.583	1.078	51.67	**-2.99	0.004	عالي
	المتوسط العام	**2.723**	**1.102**	**54.47**	**-2.19**	**0.005**	

** الارتباط دال إحصائياً عند $a \leq 0.05$

// الارتباط غير دال إحصائياً عند $a \geq 0.05$

تبين من النتائج الموضحة في الجدول السابق ما يلي :

- المتوسط الحسابي للفقرة رقم (2) يساوي 3.433 (الدرجة الكلية من 5) فقد احتلت هذه الفقرة المرتبة الأولى، وبلغت الوزن النسبي 68.67%، والقيمة الاحتمالية أقل من 0.05، وبذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عن مستوى دلالة a = 0.05، حيث أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الحياد وهي 3 وهذا يعني أن أفراد العينة موافقين على انه يتم الإفصاح عن اساس المحاسبة حول العمليات الداخلية بين القطاعات بشكل منفصل في التقارير المالية .
- المتوسط الحسابي للفقرة رقم (1) يساوي 2.833 (الدرجة الكلية من 5) فقد احتلت هذه الفقرة المرتبة الثانية، وبلغت الوزن النسبي 56.67%، والقيمة الاحتمالية أقل من 0.05، وبذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عن مستوى دلالة a = 0.05، حيث أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة تقل عن درجة الحياد وهي 3 وهذا يعني أن أفراد العينة موافقين بدرجة متوسطة على انه يتم الإفصاح عن أساليب القياس المتبعة في قياس أرباح وخسائر وأصول والتزامات القطاع التشغيلي .
- المتوسط الحسابي للفقرة رقم (5) يساوي 2.583 (الدرجة الكلية من 5) فقد احتلت هذه الفقرة المرتبة الأولى، وبلغت الوزن النسبي 51.67%، والقيمة الاحتمالية أقل من 0.05، وبذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عن مستوى دلالة a = 0.05، حيث أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة تقل عن درجة الحياد وهي 3 وهذا يعني أن أفراد العينة موافقين بدرجة متوسطة على ان الشركات تقوم بالإفصاح عن الاختلافات بين مقاييس الالتزامات المتعلقة بالقطاعات التشغيلية المشمولة في التقارير المالية والمقاييس المتعلقة بالتزامات المنشأة .
- المتوسط الحسابي للفقرة رقم (3) يساوي 2.100 (الدرجة الكلية من 5) فقد احتلت هذه الفقرة المرتبة الأولى، وبلغت الوزن النسبي 42%، والقيمة الاحتمالية أقل من 0.05، وبذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عن مستوى دلالة a = 0.05، حيث أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة تقل عن درجة الحياد وهي 3 وهذا يعني أن أفراد العينة غير موافقين على ان الشركات تقوم بالإفصاح عن أية فروقات بين مقاييس أرباح أو خسائر القطاعات التشغيلية المشمولة في التقارير المالية وبين أرباح أو خسائر المنشأة .

- وبصفة عامة فقد بلغ المتوسط الحسابي للمحور الثالث كلياً 2.723 (الدرجة الكلية من 5) وبلغ الوزن النسبي 54.47%، وكانت القيمة الاحتمالية أقل من 0.05، حيث أن متوسط درجة الاستجابة لا يختلف

جوهرياً عن درجة الحياد وهي 3، مما يدل على أن أفراد العينة متفقون على ان الشركات العاملة في الجمهورية اليمنية للأوراق المالية غير ملتزمة بتبني المنهج الإداري في الإفصاح عن أسس القياس المتبعة للبنود المتعلقة بالقطاعات التشغيلية .

المحور الرابع : الإفصاح حول نطاق ومجالات العمل بالمنشاة

جدول (5.4) نتائج اختبار الإشارة والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي للمحور الرابع

رقم الفقرة	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي %	اختبار T	مستوى الدلالة	درجة توافق اللفظي
1	تقوم المنشأة بالافصاح عن الايرادات من العملاء الخارجيين لكل منتج أو خدمة أو لكل مجموعة من الخدمات والمنتجات المتشابهة	3.250	1.002	65.00	**3.93	0.000	ضعيف
2	تقوم المنشأة بالإفصاح عن الايرادات من العملاء الخارجيين المتأتية من مركز مقر المنشأة	3.217	1.010	64.33	**3.66	0.000	متوسط
3	تقوم المنشأة بالافصاح عن الايرادات من العملاء الخارجيين المتأتية من كافة الفروع الاخرى التي تستمد منها المنشأة ايراداتها	2.533	1.065	50.67	**-3.39	0.001	عالي
4	تقوم المنشأة بالافصاح عن الاصول غير المتداولة (طويلة الأجل) التي تقع خارج دولة المقر الرئيسي	2.467	1.200	49.33	**-3.44	0.001	عالي
5	تفصح المنشأة عن المعلومات المتعلقة باعتمادها على (عميل رئيسي) إذا كانت الايرادات المتأتية منه تساوي 10% أو أكثر من ايرادات المنشأة	2.367	1.073	47.33	**-4.57	0.000	عالي جدا
6	تفصح المنشأة عن اجمالي مبلغ الايرادات المتأتية من العمليات مع (عميل رئيسي)	3.333	0.933	66.67	**2.77	0.008	ضعيف
7	تفصح المنشأة عن هوية القطاع أو القطاعات التي ينتمي اليها مثل هؤلاء (العملاء الرئيسيين)	2.567	1.047	51.33	**-3.20	0.002	متوسط
8	إذا كان العميل الرئيسي للمنشأة هي الحكومة فيتم اعتبارها كعميل واحد	2.450	1.185	49.00	**-3.60	0.001	عالي جدا
	المتوسط العام	2.773	1.064	55.46	**-3.98	0.002	

** الارتباط دال إحصائياً عند $a \leq 0.05$

// الارتباط غير دال إحصائياً عند $a \geq 0.05$

يتبين من النتائج الموضحة في الجدول السابق ما يلي :

- المتوسط الحسابي للفقرة رقم (6) يساوي 3.333 (الدرجة الكلية من 5) فقد احتلت هذه الفقرة المرتبة الأولى، وبلغت الوزن النسبي 66.67%، والقيمة الاحتمالية أقل من 0.05، وبذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عن مستوى دلالة a = 0.05، حيث أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الحياد وهي 3 وهذا يعني أن أفراد عينة الدراسة موافقين بدرجة متوسطة على ان المنشأة تفصح عن إجمالي مبلغ الإيرادات المتأتية من العمليات مع العملاء الرئيسيين .
- المتوسط الحسابي للفقرة رقم (1) يساوي 3.250 (الدرجة الكلية من 5) فقد احتلت هذه الفقرة المرتبة الثانية، وبلغت الوزن النسبي 65%، والقيمة الاحتمالية أقل من 0.05، وبذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عن مستوى دلالة a = 0.05، حيث أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الحياد وهي 3 وهذا يعني أن أفراد العينة موافقين بدرجة متوسطة على ان المنشأة تقوم بالإفصاح عن الايرادات من العملاء الخارجيين لكل منتج أو خدمة أو لكل مجموعة من الخدمات والمنتجات المتشابهة .
- المتوسط الحسابي للفقرة رقم (8) يساوي 2.450 (الدرجة الكلية من 5) فقد احتلت هذه الفقرة المرتبة الأولى، وبلغت الوزن النسبي 49%، والقيمة الاحتمالية أقل من 0.05، وبذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عن مستوى دلالة a = 0.05، حيث أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد قل عن درجة الحياد وهي 3 وهذا يعني أن أفراد العينة غير موافقين على انه إذا كان العميل الرئيسي هو الحكومة فيتم اعتبارها كعميل واحد .
- المتوسط الحسابي للفقرة رقم (5) يساوي 2.367 (الدرجة الكلية من 5) فقد احتلت هذه الفقرة المرتبة الأولى، وبلغت الوزن النسبي 47.33%، والقيمة الاحتمالية أقل من 0.05، وبذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عن مستوى دلالة a = 0.05، حيث أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد قل عن درجة الحياد وهي 3 وهذا يعني أن أفراد العينة غير موافقين على انه الشركات تفصح عن المعلومات المتعلقة باعتمادها على (عميل رئيسي) إذا كانت الايرادات المتأتية منه تساوي 10% أو أكثر من ايرادات المنشأة .

- وبصفة عامة فقد بلغ المتوسط الحسابي للمحور الرابع كلياً 2.773 (الدرجة الكلية من 5) وبلغ الوزن النسبي 55.46%، وكانت القيمة الاحتمالية أقل من 0.05، حيث أن متوسط درجة الاستجابة لا يختلف جوهرياً عن درجة الحياد وهي 3، مما يدل على أن أفراد العينة متفقون على ان الشركات العاملة في

الجمهورية اليمنية للأوراق المالية غير ملتزمة لكن بمستوى ضعيف بالإفصاح عن المعلومات حول نطاق ومجالات العمل بالمنشأة .

المحور الخامس : معوقات تطبيق معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 8 للشركات العاملة في الجمهورية اليمنية

جدول (5.5) نتائج اختبار الإشارة والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي للمحور الخامس

رقم الفقرة	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي %	اختبار T	مستوى الدلالة	درجة توافق اللفظي
1	لا تتوفر خبرة ومعرفة كافية لتطبيق معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (8)	3.683	0.911	73.67	**5.81	0.000	متوسط
2	وجود اختلاف في البيئة الاقتصادية والاجتماعية بين الدول التي تضع المعايير الدولية والدول التي تطبق هذه المعايير يعتبر أحد المعوقات لتطبيق معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (8)	3.917	0.743	78.33	**9.55	0.000	ضعيف
3	عدم وجود تعليمات ملزمة للشركة بتطبيق معايير الابلاغ المالي	3.633	0.991	72.67	**4.95	0.000	عالي
4	ضعف دور الجمعيات والهيئات المهنية في تنمية وتطوير المحاسبين حول ما يستجد من معايير الابلاغ المالي الدولية خاصة معيار الابلاغ المالي رقم (8)	4.000	0.883	80.00	**8.77	0.000	ضعيف
5	مناهج التعليم الجامعية تفتقر الى مقررات تختص بمعايير الابلاغ المالي الدولية وخاصة المعيار رقم (8)	3.883	0.739	77.67	**9.26	0.000	متوسط
6	صعوبة فهم وتفسير متطلبات الافصاح في معايير الابلاغ المالي الدولية	3.600	0.995	72.00	**4.67	0.000	عالي جدا
7	الظروف الاقتصادية والبيئية السائدة لا تمكن المدقق من القيام بواجباته في التحقق من الالتزام بمعايير الابلاغ المالي الدولية	3.683	0.948	73.67	**5.59	0.000	متوسط
8	عدم كفاية أو قلة الموارد المالية التي تمكن الشركات من تدريب موظفيها حول المستجدات في المعايير الدولية	3.617	0.940	72.33	**5.08	0.000	عالي جدا
	المتوسط العام	3.752	0.894	75.04	**6.71	0.000	

** الارتباط دال إحصائياً عند $a \leq 0.05$

// الارتباط غير دال إحصائياً عند $a \geq 0.05$

يتبين من النتائج الموضحة في الجدول السابق ما يلي :

- المتوسط الحسابي للفقرة رقم (4) يساوي 4.000 (الدرجة الكلية من 5) فقد احتلت هذه الفقرة المرتبة الأولى، وبلغت الوزن النسبي 80%، والقيمة الاحتمالية أقل من 0.05، وبذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عن مستوى دلالة a = 0.05، حيث أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الحياد وهي 3 وهذا يعني أن أفراد عينة الدراسة موافقين على وجود ضعف في دور الجمعيات والهيئات المهنية في تنمية وتطوير المحاسبين حول ما يستجد من معايير الابلاغ المالي الدولية خاصة معيار الابلاغ المالي رقم (8).
- المتوسط الحسابي للفقرة رقم (2) يساوي 3.917 (الدرجة الكلية من 5) فقد احتلت هذه الفقرة المرتبة الثانية، وبلغت الوزن النسبي 78.33%، والقيمة الاحتمالية أقل من 0.05، وبذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عن مستوى دلالة a = 0.05، حيث أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الحياد وهي 3 وهذا يعني أن أفراد العينة موافقين على ان الاختلاف في البيئة الاقتصادية والاجتماعية بين الدول يعتبر أحد المعوقات نحو تطبيق معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (8) .
- المتوسط الحسابي للفقرة رقم (8) يساوي 3.617 (الدرجة الكلية من 5) فقد احتلت هذه الفقرة المرتبة الأولى، وبلغت الوزن النسبي 72.33%، والقيمة الاحتمالية أقل من 0.05، وبذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عن مستوى دلالة a = 0.05، حيث أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد قل عن درجة الحياد وهي 3 وهذا يعني أن أفراد العينة موافقين على عدم كفاية أو ضعف الموارد المالية لدى الشركات كانت سبباً في عدم تنمية وتدريب موظفيها حول المستجدات في المعايير الدولية .
- المتوسط الحسابي للفقرة رقم (6) يساوي 3.600 (الدرجة الكلية من 5) فقد احتلت هذه الفقرة المرتبة الأولى، وبلغت الوزن النسبي 72%، والقيمة الاحتمالية أقل من 0.05، وبذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عن مستوى دلالة a = 0.05، حيث أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الحياد وهي 3 وهذا يعني أن أفراد العينة موافقين على على وجود صعوبات تتعلق بفهم وتفسير متطلبات الإفصاح في معايير الإبلاغ المالي الدولية .
- وبصفة عامة فقد بلغ المتوسط الحسابي للمحور الخامس 3.752 (الدرجة الكلية من 5) وبلغ الوزن النسبي 75.04%، وكانت القيمة الاحتمالية أقل من 0.05، حيث أن متوسط درجة الاستجابة لا يختلف جوهرياً عن درجة الحياد وهي 3، مما يدل على أن أفراد العينة متفقون على انه يوجد بعض المعوقات التي تساهم في الحد من تطبيق معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 8 للشركات العاملة في الجمهورية اليمنية.

الفصل الخامس

النتائج والتوصيات والدراسات المستقبلية

أولاً نتائج الدراسة :

في ضوء التحليلات النظرية والعملية لهذه الدراسة يمكن استخلاص النتائج التالية :

1. أوضحت الدراسة أن الشركات المدرجة في --------- للأوراق المالية غير ملتزمة بتحديد القطاعات التشغيلية المشمولة بالتقارير المالية وفقاً للعتبات الكمية المنصوص عليها في متطلبات معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (8) القطاعات التشغيلية .
2. بينت الدراسة ان الشركات العاملة في الجمهورية اليمنية للأوراق المالية لا تلتزم بدرجة كافية بالإفصاح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي قوائمها المالية من تقييم طبيعة والآثار المالية لأنشطتها التجارية في ظل البيئة الاقتصادية التي تعمل فيها والمتعلقة بالقطاعات التشغيلية وفقاً لمتطلبات معيار الابلاغ المالي المذكور .
3. لاتقوم الشركات بتبني المنهج الاداري بالافصاح عن اسس القياس المتبعة للبنود المتعلقة بالقطاعات التشغيلية ، حيث يتم ذلك بدرجة ضعيفة ولا تتفق مع ما ورد في متطلبات المعيار .
4. لا تفصح الشركات عن المعلومات المتعلقة بنطاق ومجالات العمل بشكل كاف، الأمر الذي يستلزم مراعاة وجود الأسس والتعليمات المتعلقة بجوانب الافصاح حول نطاق ومجالات العمل في الشركة
5. أظهرت الدراسة محدودية خبرة ومعرفة القائمين على إعداد التقارير المالية المنشورة لدى الشركات العاملة في الجمهورية اليمنية للأوراق المالية حول متطلبات معيار الابلاغ المالي المذكور .
6. بينت الدراسة أن اختلاف البيئة الاقتصادية والاجتماعية بين الدول التي تضع المعايير الدولية والدول التي تطبق هذه المعايير يعتبر أحد المعوقات الرئيسية في تطبيق معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (8) .
7. أظهرت الدراسة أن عدم تطبيق تعليمات ملزمة في البورصة فيما يخص تطبيق معايير الابلاغ المالي ساهم في ضعف الالتزام من قبل الشركات بتطبيق هذه المعايير بشكل عام وبتطبيق معيار الابلاغ المالي رقم (8) بشكل خاص .
8. وجود ضعف كبير في دور الجمعيات والهيئات المهنية في تنمية وتطوير المحاسبين حول ما يستجد من معايير الابلاغ المالي الدولية خاصة معيار الابلاغ المالي رقم (8).
9. كشف الدراسة افتقار مناهج التعليم الجامعية إلى مقررات تختص بآليات تطبيق معايير الابلاغ المالي الدولية.
10. عدم التزام مدققي الحسابات بالاضطلاع بواجباتهم في التحقق من الالتزام بمعايير الابلاغ المالي الدولية .

11. أظهرت الدراسة أن عدم كفاية وقلة الموارد المالية أو الاهتمام كانت إحدى الأسباب في عدم تمكن الشركات من تدريب موظفيها حول المستجدات في المعايير الدولية .

ثانياً : توصيات الدراسة :

1. ضرورة صدور تشريعات ملزمة للشركات بالالتزام بمعيار الابلاغ المالي الدولي (القطاعات التشغيلية) تشترط لإدراج الشركات العاملة في الجمهورية اليمنية .
2. ضرورة قيام الشركات بتبني المنهج الإداري المتعلق بأسس القياس والإفصاح الواجب عن القطاعات التشغيلية لديها .
3. ضرورة التزام الشركات بمراعاة تجاوز العتبات الكمية كأحد الشروط الواجبة لتطبيق معيار الابلاغ المالي الدولي .
4. ضرورة التزام الشركات بمراعاة الأسس والتعليمات المتعلقة بجوانب الافصاح حول نطاق ومجالات العمل في الشركة .
5. ضرورة تعزيز ثقافة وخبرة العاملين في مجال إعداد القوائم المالية في الشركات في مجال آليات تطبيق معيار القطاعات التشغيلية .
6. ضرورة اضطلاع الجمعيات والمنظمات المهنية في اليمن بدورها في نوعية وتدريب المراجعين والمحاسبين حول أسس ومتطلبات تطبيق المعيار المذكور .
7. حث الجامعات اليمنية على أعطاء أهمية نحو مساق معايير المحاسبة ومعايير الإبلاغ المالي الدولية لطلبة قسمي المحاسبة والعلوم المالية والمصرفية .

ثالثاً : دراسات مقترحة :

1. دور المدقق الخارجي في إلزام الشركات بمعايير الابلاغ المالي الدولية .
2. تقييم دور المناهج المحاسبية في الجامعات اليمنية في نشر معايير الإبلاغ المالي الدولية .
3. أثر تطبيق معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (8) على التنبؤ بأسعار الأسهم .
4. مدى إدراك متطلبات الافصاح القطاعي وفقاً لمعيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (8).
5. مدى التزام البنوك اليمنية بتطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية .

إمكانية تطبيق معايير الابلاغ المالي الدولية في الشركات العاملة في الجمهورية اليمنية للأوراق المالية .

قائمة المراجع

أولاً : المراجع العربية :

- الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ، دراسة (1991)، Swami Nathan.
- المطارئة، غسان فلاح (2006)، تدقيق الحسابات المعاصر، الطبعة الأولى ، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان.
- خشارمة، حسين علي، مستوى الافصاح في البيانات المالية للبنوك والشركات المالية المشابهة المندمجة في الأردن، مجلة جامعة النجاح للأبحاث، مجلد 17، 2003، ص87، 116،
- جربوع، يوسف محمود وحلس، سالم عبدالله، المحاسبة الدولية، الطبعة الأولى، 2001.
- أبو نصار، حميدات (2010)، معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية (الجوانب النظرية والعملية).
- الجعبري، مجدي)2009) الافصاح المحاسب في ضوء المعايير المحاسبية الدولية دراسة ميدانية على الشركة السعودية للصناعات الأساسية (سابل) .
- درويش، محمود، بلال، سمير (2004) ورشة عمل حول معايير المحاسبة الدولية، معهد الإدارة المتقدمة، جمهورية مصر العربية،
- أبو شربة، توفيق (2009)، تقييم الابلاغ المالي وممارسات الافصاح للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية على ضوء المتطلبات القانونية المحلية ومعايير المحاسبة الدولية وتوقعات المستثمرين، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة عمان العربية، الاردن (2009).
- عبدالله، خالد أمين (1995)، الافصاح ودورة في تنشيط التداول في أسواق رأس المال العربية، مجلة المحاسب القانوني العربي، العدد 92.
- القاضي، حسين وحمدان، مأمون توفيق)2001)، نظرية المحاسبة، الطبعة الأولى، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع، عمان.
- لطفي، أمين السيد أحمد، نظرية المحاسبة، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع الإسكندرية، 2006.
- حميدات، جمع (2004)، مدى التزام الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان، بمعايير الافصاح الواردة في معايير المحاسبة الدولية وتعليمات هيئة الاوراق المالية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة عمان العربية.

- عاشور، عثمان (2008) مدى التزام الشركات الصناعية المساهمة الفلسطينية لمتطلبات الافصاح المحاسبي في قوائمها المالية و فقاً لمعيار المحاسب الدولي رقم (1)، دراسة ماجستير، كلية التجار، الجامعة الإسلامية.
- الجرف، ياسر احمد (2010)، أهمية تطوير معايير المحاسبة في المملكة العربية السعودية لتحقيق التوافق مع معايير المحاسبة الدولية، ورقة عمل مقدمة إلى الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية.
- المجربي، فاطمة (2012) قدرة الشركات المدرجة في سوق الاوراق المالية الليبي على تبني وتطبيق معايير الابلاغ المالي الدولي، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الاوسط، كلية الأعمال.
- حميدات، جمعة (2004)، مدى التزام الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان بمعايير الافصاح الواردة في معايير المحاسبة الدولية وتعليمات هيئة الأوراق المالية، رسالة دكتوراه، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، عمان/الأردن.
- العوضي، وائل (2008)، إمكانية تطبيق المصارف لمعيار المحاسبي الدولي رقم (14) التقارير القطاعية ودوره في دعم كفاءة وفاعلية الإدارة المصرفية "دراسة تطبيقة على المصارف العاملة في قطاع غزة، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، كلية التجارة، غزة.
- جاريسون، راي، نوريه (2002)، أريك، المحاسبة الادارية، ترجمة محمد عصام الدين زايد، دار المريخ، الرياض.
- جربوع، يوسف، حلس، سالم (2002)، المحاسبة الدولية مع التطبيق العملي لمعايير المحاسبة الدولية، غزة، الطبعة الأولى.
- العمري، سويدان (2002)، الافصاح عن المعلومات القطاعية في التقارير المالية السنوية للشركات الصناعية الأردنية دراسة ميدانية.
- عبد، سوزان (2003)، الافصاح عن المعلومات القطاعية للشركات الصناعية الأردنية متعددة المنتجات دراسة ميدانية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة اليرموك، الأردن.
- صيام، وليد والخداش، حسام (2007)، المعايير المحاسبية الدولية، الطبعة الأولى، منشورات جامعة القدر المفتوحة، فلسطين.
- عابدين، حسني (2006)، إطار علمي لقياس أثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية لعقود المقاولات على نتائج أعمال شركات المقاولات بفلسطين. دراسة تحليلية تطبيقية أطروحه دكتوراه غير منشورة، جامعة النيلين، السودان.

- الحيالي، وليد، علوان، بدر (2002)، القياس والاعتراف والافصاح المحاسبي، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الاردن، الطبعة الأولى.
- ظاهر، أحمد (2003)، المحاسبة الإدارية، دار وائل، الأردن، الطبعة الأولى.
- لطفي، أمين، المحاسبة الدولية والشركات متعددة الجنسية، الدار الجامعية، الإسكندرية، (2004).
- المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، المحاسبة الأساسية وإعداد البيانات المالية، (2001).
- المجمع الدوري للمحاسبين القانونيين، معايير المحاسبة الدولية، (1999).
- المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، معايير المحاسبة الدولية، (2000).
- المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، معايير المحاسبة الدولية، (1997).
- المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، (2010).

ثانياً: القوانين والتعليمات:

- قانون الشركات الأردن رقم 12 لسنة 1964م.
- قانون الأوراق المالية رقم 12 لسنة 2004م.
- تعليمات الافصاح الصادرة عن هيئة سوق الأوراق المالية.
- قواعد سوق فلسطين للأوراق المالية. نظام الإدراج قرار رقم (20/3) للعام 2006.

ثالثاً: مواقع الإنترنت:

1- موقع المجمع العربي للمحاسبين القانونين، www.Ascasociety.org
2- موقع جمعية المحاسبين القانونيين اليمنيين .

الجزء الأول بيانات عامة

يرجى التكرم بوضع إشارة (✓) امام الإجابة المناسبة.

أولاً البيانات الوصفية لعملية الدراسة :

- المؤهل العلمي :

☐ دبلوم ☐ بكالوريوس ☐ دراسات عليا

- التخصص العلمي :

☐ محاسبة ☐ إدارة اعمال ☐ علوم مالية ومصرفية

- الخبرة العملية :

☐ من سنة الى 5 سنوات ☐ 5 – أقل من 10 سنوات

☐ 10 – أقل من 15 سنة ☐ أكثر من 15 سنة

- الوظيفة الحالية :

☐ محاسب رئيسي ☐ رئيس قسم الحسابات ☐ مدقق حسابات داخلي

- الدورات التدريبية التي حضرتها في مجال معايير المحاسبة ومعايير الابلاغ المالي الدولية

☐ دورتان ☐ دورة ☐ لايوجد

- هل تلقيت دورات تتعلق بمعيار الابلاغ المالي الدولي رقم (8) (القطاعات التشغيلية)؟

☐ نعم ☐ لا

الجزء الثاني : بيانات متغيرات الدراسة

يرجى التكرم بوضع إشارة (✓) أمام الاجابة التي تمثل رأيكم وقناعتكم الشخصية.

القطاع التشغيلي هو جزء من المنشأة يمارس نشاط يولد إيرادات ويتكبد مصاريف ويتم مراجعة نتائجه التشغيلية بشكل منتظم من قبل متخذ القرار التشغيلي ، ويكون للقطاع التشغيلي مدير مسئول بشكل مباشر تجاه متخذ القرار التشغيلي الرئيس للمنشأة "لاتخاذ القرار حول الموارد التي يتم تخصيصها للقطاع، وتقييم أدائه والتي تتوفر معلومات مالية منفصلة بشأنه.

المحور الأول : تحديد القطاعات التشغيلية (العتبات الكمية):

م	الأسئلة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	يتم الافصاح بشكل منفصل عن القطاع إذا بلغت ايراداته 10% أو أكثر من اجمالي الايراد الموحد لكافة القطاعات التشغيلية					
2	يتم الافصاح بشكل منفصل عن القطاع اذا بلغت ارباح القطاع التشغيلي 10% أو اكثر من الارباح المجتمعة لكافة القطاعات مجتمعة					
3	يتم الافصاح بشكل منفصل عن القطاع اذا بلغت خسائر القطاع التشغيلي 10% أو أكثر من الخسائر المجتمعة لكافة القطاعات مجتمعة					
4	يتم الافصاح بشكل منفصل عن القطاع اذا بلغت موجودات (أصول) القطاع التشغيلي 10% أو أكثر من إجمالي موجودات (أصول) كافة القطاعات مجتمعة .					
5	تشكل القطاعات التشغيلية المشمولة في التقارير المالية ما نسبته 75% على الأقل من ايرادات المنشأة					
6	القطاعات التي لم تستوفي شروط التقرير المفصل عنها ، يتم الافصاح عنها بشكل منفصل ضمن فئة (كافة القطاعات الأخرى)					
7	يتم التقرير المنفصل عن أي قطاع في حال لم يستوف شرط التقرير المنفصل اذا اعتبرت إدارة المنشأة هذا القطاع ذو أهمية متواصلة					
8	اذا تم تحديد قطاع تشغيلي على أنه قطاع مشمول في التقارير المالية للفترة المالية الحالية وفقاً لنسبة 10% المذكورة، فإنه يتم إعادة عرض بيانات هذا القطاع لفترة سابقة لأغراض المقارنة حتى وإن لم يلبي ذلك القطاع خلال الفترة السابقة معايير الابلاغ وفقاً لنسبة 10%					

المحور الثاني : الافصاح عن القطاعات التشغيلية : تقوم المنشأة بالافصاح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي قوائمها المالية من تقييم طبيعة والآثار المالية لأنشطتها التجارية في ظل البيئة الاقتصادية التي تعمل فيها .

م	الأسئلة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	تقوم المنشأة بالافصاح عن القطاعات التشغيلية التي تبيع لقطاعات تشغيلية أخرى					
2	تقوم المنشأة بالافصاح عن معلومات حول العناصر المرتبطة لكل مرحلة من مراحل الانتاج					
3	تقوم المنشأة بالافصاح عن انواع المنتجات والخدمات المتعلقة بكل قطاع تشغيلي					
4	تقوم المنشأة بالافصاح عن المعلومات المتعلقة بايرادات ومصروفات كل قطاع تشغيلي					
5	تقوم المنشأة بالافصاح عن المعلومات المتعلقة باصول والتزامات كل قطاع تشغيلي					
6	تقوم المنشأة باجراء المطابقة بين ايرادات القطاع المشمول في التقارير المالية مع اجمالي ايرادات المنشأة ككل					
7	تقوم المنشأة باجراء مطابقة لاجمالي أرباخ وخسائر القطاعات التشغيلية في التقارير المالية مع اجمالي أرباح وخسائر المنشأة					
8	تقوم المنشأة بإعداد مطابقة لاجمالي أصول والتزامات القطاعات التشغيلية مع إجمالي أصول والتزامات المنشأة ككل					
9	تقوم المنشأة بالافصاح عن معلومات وصفية حول قطاعات المنشأة المشمولة في التقارير المالية					
10	تقوم المنشأة بالافصاح عن الايرادات من العملاء الخارجيين لكل قطاع تشغيلي مشمول في التقارير					
11	تقوم المنشأة بالافصاح عن ايرادات العمليات لكل قطاع تشغيلي مشمول في التقارير المالية					
12	تقوم المنشأة بالافصاح ايراد الفائدة لكل قطاع تشغيلي مشمول في التقارير المالية					
13	تقوم المنشأة بالافصاح عن مصروف الفائدة لكل قطاع تشغيلي مشمول في التقارير المالية					
14	تقوم المنشأة بالافصاح عن الاهلاك والاطفاء لكل قطاع تشغيلي مشمول في التقارير المالية					
15	تقوم المنشأة بالافصاح عن مصروف أو (دخل) ضريبة الدخل لكل قطاع تشغيلي مشمول في التقارير المالية					

المحور الثالث : الافصاح حول تبني المنهج الاداري في القياس : ويتطلب هذا المعيار من المنشأة أن تكون البنود المتعلقة بالقطاعات التشغيلية المشمولة في التقارير المالية التي يتم التقرير عنها بموجب هذا المعيار هي ذاتها التي تم التقرير عنها ورفعها لمدير أو متخذ القرار التشغيلي الرئيسي في المنشأة لأغراض اتخاذ قرارات حول تخصيص الموارد للقطاع وتقييم أدائه

م	الأسئلة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	تقوم المنشأة الافصاح عن أساليب القياس المتبعة استخدام لقياس ارباح وخسائر واصول والتزامات القطاع التشغيلي					
2	تقوم المنشأة بتقديم تفسيرات لمقاييس أرباح او خسائر و أصول والتزامات كل قطاع مشمول في التقارير المالية					
3	تقوم المنشأة بالافصاح عن أسس محاسبة العمليات الداخلية بين القطاعات بشكل منفصل في التقارير المالية					
4	تقوم المنشأة بالافصاح عن أية فروقات بين مقاييس أرباح أو خسائر القطاعات التشغيلية المشمولة في التقارير المالية وبين أرباح أو خسائر المنشأة ككل .					
5	تقوم المنشأة بالافصاح عن الاختلافات بين مقاييس الأصول المتعلقة بالقطاعات المشمولة في التقارير المالية والمقاييس المتعلقة بأصول المنشأة					
6	تقوم المنشأة بالافصاح عن الاختلافات بين مقاييس الالتزامات المتعلقة بالقطاعات التشغيلية المشمولة في التقارير المالية والمقاييس المتعلقة بالتزامات المنشأة					

المحور الرابع : الافصاح حول نطاق ومجالات العمل بالمنشأة:

م	الأسئلة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق

						بشدة
4.1: معلومات حول المنتجات والخدمات :						
1	تقوم المنشأة بالافصاح عن الايرادات من العملاء الخارجيين لكل منتج أو خدمة أو لكل مجموعة من الخدمات والمنتجات المتشابهة					
4.2: معلومات حول المناطق الجغرافية :						
2	تقوم المنشأة بالافصاح عن الايرادات من العملاء الخارجيين المتأتية من مركز مقر المنشأة .					
3	تقوم المنشأة بالافصاح عن الايرادات من العملاء الخارجيين المتأتية من كافة الفروع الاخرى التي تستمد منها المنشأة ايراداتها					
4	تقوم المنشأة بالافصاح عن الأصول غير المتداولة (طويلة الأجل) التي تقوم في الدول الأجنبية					
4.3: معلومات حول العملاء الرئيسين (كبار العملاء) :						
5	تفصح المنشأة عن المعلومات المتعلقة باعتمادها على (عميل رئيسي) إذا كانت الايرادات المتأتية منه تساوي 10% أو أكثر من ايرادات المنشأة					
6	تفصح المنشأة عن إجمالي مبلغ الايرادات المتأتية من العمليات مع (عميل رئيسي)					
7	تفصح المنشأة عن هوية القطاع أو القطاعات التي ينتمي إليها مثل هؤلاء (العملاء الرئيسين)					
8	إذا كان العميل الرئيسي للمنشأة هي الحكومة فتعتبر كعميل واحد					

المحور الخامس : معوقات تطبيق معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (8) للشركات العاملة في الجمهورية اليمنية:

1- هل توجد معوقات تحد من قدرة مدققين الحسابات على التحقق م ن كفاية الافصاح القطاعي والالتزام بمعيار الابلاغ المالي الدولي رقم (8)؟

اذا كانت إجابتك (نعم) فما هي المعوقات حسب وجهة نظرك التي تعيق المدقق من التحقق من كفاية الافصاحات حول (القطاعات التشغيلية) والالتزام بمعيار الابلاغ المالي الدولي رقم (8)

م	الأسئلة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	لاتتوفر معرفة وخبرة كافية لتطبيق معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (8) لدى محاسبي الشركة					
2	وجود اختلاف في البيئة الاقتصادية والاجتماعية بين الدول التي تضع المعايير الدولية والدول التي تطبق هذه المعايير يعتبر أحد المعوقات لتطبيق معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (8)					
3	عدم وجود قوانين ملزمة للشركة بتطبيق معايير الابلاغ المالي					
4	ضعف دور الجمعيات والهيئات المهنية في تنمية وتطوير المحاسبين حول ما يستجد من معايير الابلاغ المالي الدولية خاصة عيار الابلاغ المالي رقم (8)					
5	مناهد التعليم الجامعية لا تحتوي على مقررات تختص بمعايير الابلاغ المالي الدولية وخاصة المعيار رقم (8)					
6	صعوبة فهم وتفسير متطلبات الافصاح في معايير الابلاغ المالي الدولية					
7	الظروف الاقتصادية والبيئية السائدة لا تمكن المدقف من القيام بواجباته في التحقق من الالتزام بمعايير الابلاغ المالي الدولية					
8	عدم كفاية أو قلة الموارد المالية التي تمكن الشركات من تدريب موظفيها حول المستجدات في المعايير الدولية					

9. هل يوجد معوقات أخرى، أذكرها؟

شكراً لحسن تعاونكم