دور المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية الثامن"قطاعات التشغيل" في تحسين جودة المعلومات المحاسبية مع تطبيقه على شركات CAC40 وشركة REPSOL للمحروقات

The Role of the Eighth IFRS "Operating Sectors" In Improving the Quality of Accounting Information with Its Application to CAC40 and REPSOL Fuels Corporations

أ/ أمينة زغمار

أستاذ مساعد صنف" أ"

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير (جامعة الجزائر3)

minamar@hotmail.fr

الملخص:

يهدف هذا البحث إلى تحديد الأثر الناتج عن تطبيق أحد معايير المحاسبة وهو المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية الثامن "قطاعات التشغيل" على جودة المعلومات المحاسبية، من خلال التركيز على مفهوم التقارير المالية، وكذا مفهوم التقارير القطاعية ومتطلبات إعدادها وفق ما ينص عليه المعيار سابق الذكر، وأهم خصائص جودة المعلومات المحاسبية كما حددها مجلس معايير المحاسبة الدولية، لنبرز في الأخير ما أحدثه هذا المعيار من تغييرات على جودة هذه المعلومات. ولقد قمنا بالاستعانة بدراسة أجريت على مجموعة من أكبر الشركات الفرنسية لتحديد أثر تبني هذا المعيار فيها، بالإضافة إلى تحديد تطبيقه من طرف شركةREPSOL التابعة لقطاع المحروقات في الجزائر.

الكلمات المفتاحية: التقارير المالية، المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية الثامن" قطاعات التشغيل" ، جودة المعلومات المحاسبية.

Abstract:

The objective of this article is to determine the impact of IFRS8 "Operating Sectors" on the quality of accounting information. Based on the concept of financial reports, sector reports and the methods of their preparation as required by the standard "IFRS8", and also the characteristics of the quality of accounting information as defined by the board. IASB international accounting standards, to highlight at the end the positive impact of the previous standard on the quality of sector information and to promote the theoretical part of our work, we used a study of sector information CAC40 companies following the application of IFRS8 and a study by the oil company REPSOL in Algeria.

Keywords: financial reports, financial reporting standard 8 "operating segments", quality of accounting information

تمهيد:

أصدرت لجنة معايير المحاسبة الدولية منذ إنشائها مجموعة من المعايير عرفت بالمعايير المحاسبية الدولية، ليتم استبدالها سنة 2001 بمجلس معايير المحاسبة الدولية الذي اهتم بتطوير كافة معايير المحاسبة الدولية، والتي أصبحت تعرف تحت تسمية المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. ويعتبر الهدف الرئيسي من تطوير وإعداد معايير محاسبية جديدة هو تحسين شفافية وقابلية مقارنة القوائم المالية للشركات.

ولقد أدى تنوع الأنشطة في الشركات إلى التأثير على شكل ومضمون التقارير المالية، حيث أصبحت المعلومات المجمعة لا تفي باحتياجات مستخدمي المعلومات المحاسبية في مساعدتهم على اتخاذ قراراتهم مما أدى إلى افتقادها قدرتها التقييمية كونها لا تسمح بتقييم كل قطاع وحده، وتعتبر المعلومات المتضمنة في التقارير القطاعية وسيلة تمكن مستعمليها من تحديد وتحليل المخاطر وفرص النمو الخاصة بالشركات متعددة الأنشطة ولقد اهتمت لجنة معايير المحاسبة الدولية بإعداد معايير تنظم إعداد التقارير القطاعية، أولها المعيار IAS14 "التقرير عن المعلومات القطاعية على أساس القطاع" سنة 1981، ثم أجرت عليه بعد ذلك مجموعة من التعديلات سنة 1997، ورغبة في إعداد توافق بين المعايير المحاسبية الدولية والأمريكية أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية سنة 2006 المعيار الدولي لإعداد التقارير القطاعية الثامن "قطاعات التشغيل" IFRS8 الذي حل محل المعيار IAS 14 وهو يعتبر نسخة عن المعيار الأمريكي SFAS131" الإفصاح عن قطاعات الشركة والمعلومات المتعلقة بها".

ومن أجل معالجة هذا البحث قمنا بطرح الإشكالية التالية: **ما مدى مساهمة المعيار IFRS8 في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، وما هي التغييرات الناتجة عن تطبيقه؟**

ومن أجل معالجة الموضوع قمنا بصياغة الفرضية التالية: **يؤثر المعيار IFRS8 القائم على مدخل الإدارة ايجابيا على جودة المعلومات المحاسبية.**

أولا. الإطار النظري للتقارير المالية:

تعتبر التقارير المالية المنتج النهائي للمحاسبة ووسيلة لإمداد المستفيدين منها بالمعلومات الملائمة التي تساعدهم على اتخاذ قرارات اقتصادية رشيدة.

1. مفهوم التقارير المالية ومحتوياتها[1]:

قد يصعب وضع حد فاصل بين القوائم المالية والتقارير المالية، حيث يشمل كل منهما مخرجات النظام المحاسبي المالي فضلا عن كون كليهما وسيلة من وسائل إيصال المعلومات للمستفيدين منها، وهناك بعض المعلومات المهمة التي يمكن الوصول إليها من خلال القوائم المالية ولكنها تحتاج إلى معلومات تفصيلية موجودة بالتقارير المالية. وهو ما يعني بأن التقارير المالية مكملة للقوائم المالية ومفصلة لها. وتحتوي التقارير المالية على معلومات مالية وغير مالية لا توجد في القوائم المالية كمعلومات عن النشاط الإنتاجي والعوامل التي قد تؤثر فيه مستقبلا، وهي تعد بمعرفة الإدارة وتحت مسؤوليتها، وتتضمن التقارير المالية السنوية: القوائم المالية وتقرير مجلس الإدارة وتقرير الإدارة التنفيذية وكذا تقرير مراجع الحسابات.

2. الأطراف المستفيدة من التقارير المالية[2]:

يقصد بمستخدمي المعلومات أو المستفيدين كل الجهات التي تربطها مصالح وعلاقات مع الشركة وتتأثر قراراتها بنشاطها الاقتصادي، ويمكن تقسيمها إلى:

- المستخدمون الداخليون: وهم المديرون المسؤولون عن تخطيط مستقبل الشركة، وإعداد الخطط ورقابة التشغيل على أساس يومي، والتقارير التي يقدمها النظام المحاسبي لخدمة المستخدمين الداخليين تسمى تقارير داخلية أو تقارير الإدارة الداخلية، ونظرا لطبيعتها الخاصة فإنه لا حاجة لتتوافق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، بحيث يجب تكييفها فقط مع احتياجات المستخدمين الداخليين.
- المستخدمون الخارجيون: وهم المستثمرون، والدائنون ومؤسسات الإقراض والمستخدمون الآخرون مثل العاملين والمحليين الماليين والهيئات الحكومية والضريبية.

3. أهداف التقارير المالية[3]:

يمكن إيجاز أهداف التقارير المالية فيما يلي:

- يجب أن توفر التقارير المالية معلومات تكون مفيدة لكل المستثمرين والدائنين في اتخاذ القرارات السليمة المتعلقة بالاستثمار والاقتراض.
- يجب أن توفر التقارير المالية معلومات مفيدة تساعد المستثمرين والدائنين من تقييم قيمة ووقت وعائد الاستثمار ودرجة التأكد من تحقيقه.
- يجب أن توفر التقارير المالية معلومات عن أداء الشركة خلال الفترة فالمستثمرون غالبا ما يستعملون معلومات عن الأداء الماضي في تقدير التوقعات عن الشركة وظروفها.
- يجب أن توفر التقارير المالية معلومات مفيدة للمديرين وأعضاء مجلس الإدارة يمكن الاعتماد عليها حال قيامهم باتخاذ قراراتهم.

4. خصائص جودة المعلومات المحاسبية كمقياس لجودة التقارير المالية:

تعتبر خصائص جودة المعلومات المحاسبية من بين أهم الاتجاهات المتبعة لقياس جودة التقارير المالية:

أ.مفهوم جودة المعلومات المحاسبية[4]:

يقصد بجودة المعلومات المحاسبية "المعلومات الملائمة التي يتم إعدادها لتلبي احتياجات مستخدميها في الوقت المناسب في ظل الالتزام بالمعايير الحالية والتشريعات القانونية التي تحكم الممارسات العملية " وورد في مفهوم آخر أن "جودة المعلومات المحاسبية تعتمد على الخصائص النوعية لهذه المعلومات حيث تؤدي دورين أحدهما تقييمي بحيث يستخدم المستثمرين التقارير المحاسبية في تقدير التوزيعات المستقبلية المتوقعة والآخر إشرافي حيث يعتمد حملة الأسهم الحاليين على نفس التقارير لمراقبة تجنب المدير للمخاطر". ومن ثم يمكن القول بأن جودة المعلومات المحاسبية تعكس ما تتمتع به المعلومات من خصائص (أساسية ومعززة) ومدى مصداقيتها وقدرتها على تحقيق احتياجات المستخدمين، وأن تخلو من التحريف والتضليل، وأن تعد في إطار مجموعة من المعايير المحاسبية والقانونية بحيث تعبر عن حقيقة الأداء الاقتصادي للشركة.

ب. الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية:

يطور مجلس معايير المحاسبة الدولية الإطار المفاهيمي الخاص بإعداد التقارير المالية، وقد تم إصدار النسخة الأولى في سبتمبر 2010 والتي تضمنت إجراء بعض التعديلات على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، بحيث تكون أكثر فائدة ونفعا لمتخذي القرارات وقد جاءت هذه الخصائص في مجموعتين أساسيتين هما:

- **الخصائص الأساسية:** تشمل خاصيتي[5]:

- **الملاءمة:** حتى تكون المعلومات المالية المعروضة ملائمة، يجب أن تكون ذات صلة بالقرار، ومن ثم تؤثر على القرارات الاقتصادية للمستعملين، بمساعدتهم على تقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية أو تعديل عملية تقييم سابقة.
- **التمثيل الصادق:** ويعني أن تكون المعلومات المالية ممثلة بصدق للعمليات والأحداث المالية التي حدثت في الشركة، والتي يتم التعبير عنها بالقوائم المالية.

- **الخصائص المعززة للخصائص الأساسية: تشمل على[6]:**

- **القابلية للمقارنة:** يقصد بها إمكانية مقارنة القوائم المالية لفترة معينة بقوائم المالية لفترة أو فترات أخرى سابقة لشركة ذاتها، أو مقارنة القوائم المالية لشركة معينة بقوائم مالية لشركات أخرى. ويقوم بذلك مستخدمو القوائم المالية لأغراض اتخاذ القرارات المتعلقة بالاستثمار أو التمويل أو التعرف على أداء الشركات.
- **الوقت المناسب:** يفترض أن تصل المعلومات إلى متخذي القرار في الوقت الذي تؤثر فيه على القرارات المتخذة دونما تأخير، وبذات الوقت لا يجب أن تفقد موثوقيتها، أي لا يؤثر الاستعجال بالحصول على المعلومات المالية على تمثيلها الصادق ودقتها وحيادها.
- **القابلية للفهم:** وتعني خاصية قابلية الفهم أن المعلومات المالية يجب عرضها بطريقة تمكن المستخدمين من فهمها، فهي من ناحية تتطلب أن تكون معروضة بوضوح بعيدة عن التعقيد، ومن ناحية أخرى يلزم أن يكون لدى المستخدمين مستوى معقول من المعرفة التي تمكنهم من فهم المعلومات التي وردت في القوائم المالية.

- **القابلية للتحقق:** يقصد بها أن النتائج التي يتم الوصول إليها من طرف شخص معين باستعمال أساليب معينة للقياس والإفصاح المحاسبي يمكن الوصول إليها من طرف شخص آخر باستعمال نفس الأساليب.

5. تطور التقارير المالية:

شهدت السنوات الأخيرة تطورا في التقارير المالية من حيث نوعيتها وكمية المعلومات التي تحتويها ونوعها وطريقة عرض البيانات بها، ولقد ظهر هذا التطور جليا من خلال ظهور العديد من التقارير مثل التقارير القطاعية، والتقارير المالية المرحلية وسنركز دراستنا على التقارير القطاعية[7].

أ. مفهوم التقارير القطاعية[8]:

تعتبر التقارير القطاعية أداة لقياس أداء الشركات الكبرى ذات المنتجات والخدمات المتعددة وذلك بهدف كشف المعلومات التفصيلية لكل قطاع عمل أو قطاع جغرافي بحيث لا يؤدي ذلك إلى ضرر بالمركز التنافسي للشركة، وهذا التحليل يفيد مستخدمي المعلومات بإعطائهم معلومات أكثر عن قطاعات الشركة. وتعرف التقارير القطاعية كما يلي" هي تقارير تتضمن معلومات متعلقة بالمكونات المختلفة لعمليات الشركة، وكذلك المعلومات المتعلقة بمنتجات الشركة وخدماتها ومناطقها الجغرافية وزبائنها الرئيسيين ".

ب.أهمية التقارير القطاعية:

- تعمل التقارير القطاعية على تطوير الجانب الإعلامي للوظيفة المحاسبية لتلائم متطلبات الاقتصاد العالمي الجديد في ظل عصر الاندماجات وتنوع الأنشطة وتوسع المناطق الجغرافية، كما تساهم التقارير القطاعية في التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية ورفع كفاءة أسواق المال بتخفيض درجة المخاطر وعدم تماثل المعلومات التي تتعرض لهما الشركات[9].

وتعتبر التقارير القطاعية إضافة مهمة للتقارير المالية باعتبارها توفر لمستخدميها معلومات داخلية عن أداء الشركة لا تكون متاحة في العادة لمستخدمين ذوي القدرات المحدودة ويعد تقرير

المعلومات القطاعية جزءا من تقرير الإدارة أو الملاحق أو الملاحظات الإضافية وليس جزءا من القوائم المالية الأساسية[10].

ثانيا. المعيار IFRS8 " قطاعات التشغيل" ومدخل الإدارة[11]:

من أجل تحسين جودة المعلومات المتضمنة في التقارير القطاعية يتطلب المعيار IFRS8 "قطاعات التشغيل" من الشركات الإفصاح عن المعلومة التي تمكن المستعملين من تقييم الطبيعة والآثار المالية للأنشطة التي تمارسها والمحيط الاقتصادي الذي تنشط فيه. إن أهم ما يميز هذا المعيار هو اعتماده على "مدخل الإدارة" الذي يقضي بتحديد القطاعات لأغراض إعداد التقارير المالية القطاعية وفق نفس الأسس التي تتبعها الشركة في تحديد قطاعاتها لإعداد التقارير الداخلية بمعنى تحديد القطاعات وفق هيكل التنظيم الداخلي للشركة. وأهم ما تضمنه المعيار المعيار IFRS8:

يعتبر تحديد متخذ القرار التشغيلي الرئيسي المرحلة الأولى من تطبيق المعيار IFRS8 "قطاعات التشغيل"، ويعبر مصطلح "متخذ القرار التشغيلي" عن الوظيفة التي يقوم بها هذا الأخير والمتمثلة في تخصيص الموارد للقطاعات التشغيلية للشركة وتقييم أدائها ويمكن أن يكون الرئيس المدير العام أو المدير العام أو يمكن أن يتمثل في مجموعة من المديرين التنفيذيين. وعموما يسند قطاع التشغيل لمدير القطاع الذي يكون مسؤولا مباشرة أمام متخذ القرار، والذي يتواصل معه بشكل منتظم لمناقشة الأنشطة التشغيلية والنتائج التشغيلية وخطط وتوقعات القطاع.

ومن الآن فصاعدا، يتم تحديد القطاعات التشغيلية بالاعتماد على التقرير الداخلي للشركة، ويعرف القطاع التشغيلي على أنه أحد مكونات الشركة:

- يمارس نشاط تجاري يولد إيرادات ويتكبد مصاريف بما في ذلك الإيرادات والمصاريف الناتجة عن العمليات مع أجزاء الشركة الأخرى.
- تراجع نتائجه التشغيلية بشكل منتظم من قبل متخذ القرار التشغيلي الرئيسي للشركة، لاتخاذ قرارات حول الموارد التي سيتم تخصيصها للقطاع وتقييم أدائه.
- تتوفر معلومات منفصلة حول ذلك القطاع.

ويمكن أن يتم تحديد القطاع حسب النشاط أو حسب المنطقة الجغرافية أو مزيج بين الاثنين، كما يمكن اعتبار قطاع لا يولد إيرادات قطاع تشغيلي كالقطاع قيد التأسيس.

وفي المقابل، ينبغي على الشركات عرض معلوماتها القطاعية بمجرد أنها تتوفر في نظام الإبلاغ الداخلي لها، ولقد أوجب المعيار IFRS8 على الشركات الإفصاح عن معلومات لكل قطاع تشغيلي استوفى شروط التقرير المنفصل، عن العناصر المستعملة في تحديد القطاعات، ومعلومات عن المنتجات والخدمات التي يحصل منها القطاع على إيراداته، وأرباح وخسائر القطاعات، بالإضافة إلى المعلومات التالية ولكن إذا وفقط إذا كانت متضمنة في نتيجة القطاع أو إذا كانت تقدم لمتخذ القرار التشغيلي بصفة منتظمة كأصول القطاع والتزاماته وأسس قياسها، والإيرادات المتأتية من زبائن خارجيين والإيرادات بين القطاعات والعناصر غير النقدية الهامة وإيرادات ونفقات الفوائد والاهتلاكات وخسائر القيمة.

كما يقتضي تطبيق المعيارIFRS8 إجراء مطابقات بين إجمالي إيرادات القطاع وأرباحه وخسائره مع إجمالي إيرادات الشركة وأرباحها وخسائرها ككل. وأخيرا على للشركات التي لا تنظم أنشطتها حسب المنتجات أو الخدمات أو المناطق الجغرافية، أن تقدم معلومات حول منتجات الشركة وخدماتها ومناطقها الجغرافية وزبائنها الرئيسيين.

ثالثا. مواقف الأطراف المختلفة من تبني المعيارIFRS8 القائم على مدخل الإدارة:

بعد الأبحاث المفصلة التي قام بها مجلس معايير المحاسبة الدولية وكذا مناقشته لمختلف مستعملي القوائم المالية توصل إلى أن التوافق مع مدخل الإدارة المعتمد في المعيار الأمريكي يحمل عددا من الايجابيات حيث أن الشركات ستفصح عن القطاعات المعروضة في التقارير الداخلية للإدارة مما يجعل المعلومات أكثر تجانسا مع باقي التقارير المالية السنوية وأنه سيتم تخفيض تكلفة إعداد المعلومات القطاعية. واعتبر بأن الإشكال الذي قد يطرحه تطبيق المعيار هو إعداد معلومات قطاعية وفق مبادئ محاسبية تختلف عن المبادئ المحاسبية المقبولة عموما، مما قد يؤثر على مصداقية المعلومات. وأخيرا اعتبر المجلس بأن الايجابيات التي حققها تطبيق

المعيار الأمريكي لإعداد التقارير القطاعية والقائم على مدخل الإدارة تفوق سلبياته واقترح ضرورة التوافق مع المعيار الأمريكي[12].

بعد نشر مشروع مسودة المعيار والذي أصبح فيما بعد معيار الإفصاح القطاعي الجديد اشتد النقاش حول الايجابيات والسلبيات التي يمكن أن يحملها مدخل الإدارة وأصبح بذلك موضوع التقارير القطاعية موضوعا ساخنا في عالم المحاسبة المالية.

إن البرلمان الأوروبي لم يكن متأكدا من مدى ملاءمة المعيار IFRS8 للبلدان الأوروبية وعبر بأن "التوافق المحاسبي لا يعني بأن ينسخ طرف معين وببساطة معايير الإبلاغ المالي لطرف آخر" وأبدى تخوفه من أن يكون قد تم تبني المعيار دون معالجة احتياجات الشركات متوسطة وصغيرة الحجم والتي تعتبر أكثر انتشارا في أوروبا مقارنة بالولايات المتحدة الأمريكية. إن اختلاف حجم الشركات الأوروبية والأمريكية كان كذلك محل جدل فيما يتعلق بتبني مدخل الإدارة، حيث أن تبني المعيار قد يفرض على الشركات أن تفصح عن معلومات تجارية حساسة"commercially sensitive information" والذي يمكن أن يضر الشركات الصغيرة التي تحتاج إلى حماية كونها لا تزال في وضعية هشة، ومن ثم ينبغي إعفاؤها من الإفصاح عن التقارير القطاعية التجارية التي قد تضر بمصالحها[13].

رابعا. أثر تطبيق المعيار IFRS8 "قطاعات التشغيل" على جودة المعلومات المحاسبية:

يساهم المعيار IFRS8 في إضفاء شفافية أكبر على المعلومات المحاسبية في التقارير القطاعية ويسعى من خلال فقراته إلى تزويد مختلف المستعملين بمعلومات تعكس ما يدور داخل الشركة باعتبار أن هذا المعيار يركز على التقارير الداخلية كأساس لإعداد التقارير القطاعية[14].

1. التغييرات التي أحدثها المعيار IFRS8:

لقد عبر مجلس معايير المحاسبة الدولية أن نتائج الدراسات الأكاديمية حول أثر تطبيق المعيار IFRS8، بينت عدم تغيير عدد كبير من الشركات لعدد القطاعات التي تفصح عنها، وأما تلك التي قامت بالتغيير فقد **ارتفع عدد قطاعاتها**. وفي هذا الصدد توصل كل من Crawford Helliar, Extance and Power، من خلال فحصهم لعينة تتكون من 150 شركة بريطانية لتحديد أثر تطبيق المعيار IFRS8، إلى ارتفاع في عدد القطاعات التي تفصح عنها الشركات، والذي انتقل من 3.3 إلى 3.56 قطاع، أما دراسة Nichols, Street and Cereolo ومن خلال فحصها

لعينة تتكون من 335 شركة فقد توصلت إلى ارتفاع في عدد القطاعات من 3.84 إلى 4 قطاعات[15]. إن زيادة عدد القطاعات المعروضة ضمن التقارير المالية للشركات يعني انخفاض في إخفاء المعلومات الهامة ضمن القطاعات المدمجة، ومن ثم تحسين المحتوى المعلوماتي للتقارير القطاعية.

ومن بين التغييرات الايجابية التي أحدثها المعيار IFRS8 كذلك، تحسين جودة المعلومات المعدة حسب القطاعات الجغرافية، حيث توصل كل من Extance , Helliar and Power Crawford, إلى وجود زيادة في الإفصاح عن مناطق جغرافية محددة، كما توصل كل من Nichols, Street and Cereolo إلى أن عدد الشركات التي تفصح عن مناطق جغرافية موسعة قد انخفض من 17% إلى 10%[16]. إن مدخل الإدارة يتطلب توفير معلومات عن العوائد والزبائن في المناطق الجغرافية المختلفة، مما يساعد المحللين الماليين على تحليل أفضل لمواطن المخاطرة وإمكانية التركيز عليها، وكذلك تحليل اتجاهات النمو في ظل التغيرات الاقتصادية في المناطق الجغرافية المختلفة.

2. دور المعيار IFRS8 في تحسين خصائص جودة المعلومات المحاسبية:

يساهم المعيار IFRS8 القائم على مدخل الإدارة، في تعزيز جودة المعلومات المحاسبية من خلال ما يقدمه من معلومات قطاعية تدعم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية كما يلي:

أ. خاصية الملاءمة:

يحسن الإبلاغ المالي القطاعي وفق مدخل الإدارة من ملاءمة المعلومات المحاسبية، وهذا لكون المعلومات القطاعية تمتلك قيمة تنبؤية عالية مقارنة بالمعلومات الأخرى، ولقد اعتبر مجلس معايير المحاسبة الدولية بأن مدخل الإدارة يحسن بشكل كبير من جودة المعلومات، حيث يحسن من تنبؤ المستعملين بأسعار الأسهم والذي سيكون له أثر هام على توقعات الشركة فيما يخص التدفقات النقدية المستقبلية. وتعتبر دراسة Main et al 1997 من أولى الدراسات التي اختبرت أثر تطبيق متطلبات المعيار SFAS131 (والذي يعتبر المعيار IFRS8 نسخة عنه) الأمريكي القائم على مدخل الإدارة على جودة القرارات الاستثمارية، حيث أن نتائج التنبؤات التي تم التوصل إليها بينت بأن توجيهات المعيار قد حسنت من موثوقية المعلومات القطاعية[17]. ويحسن الإفصاح القطاعي من القيمة التأكيدية للمعلومات المحاسبية فالمعلومات القطاعية إما

تؤكد وإما تصحح توقعات متخذ القرار السابقة المبنية على معلومات القوائم المالية الإجمالية أو غيرها من المعلومات التي توفرها جهات خارجية عن أداء الشركة وذلك من خلال ما توفره من معلومات عن أداء الشركة على مستوى قطاعاتها[18].

ب. التعبير الصادق:

يحسن الإبلاغ المالي القطاعي من مصداقية المعلومات المحاسبية، كونها تعد وفق مدخل الإدارة، فالمسيرين عند إعدادهم للتقارير الداخلية يأخذون في الحسبان بأن هذه التقارير سوف تكون أساس للإفصاح عن التقارير القطاعية وبالتالي تظهر للعلن مما يحتم عليهم العمل بما يعكس أفضل صورة لمجهودهم[19]. كما يتم إعداد تلك المعلومات وفق الهيكل الإداري للشركات ونظام محاسبة المسؤولية مما يجعلها معبرة عن واقع الشركة بشكل كبير.

ولضمان مصداقية تلك المعلومات وخلوها من التحيز ينبغي القيام بمطابقات بين المعلومات التفصيلية والمعلومات الإجمالية لضمان عدم حصول أي تلاعب سواء في إعداد المعلومات القطاعية أو المجمعة. كذلك يؤدي الإبلاغ المالي القطاعي إلى اكتمال المعلومات المحاسبية اللازمة لفهم الأحداث الاقتصادية للشركة، حيث توصلت بعض الدراسات المحاسبية إلى أن المعلومات القطاعية التي تفصح عنها الشركات وفق مدخل الإدارة تكون منسجمة ومتسقة مع المعلومات المحاسبية الإجمالية ومتكاملة معها[20]. كما أنها تكون منسجمة ومتناسقة مع باقي مصادر المعلومات الأخرى كتقارير الإدارة والتقارير السنوية الأخرى.

ج. قابلية الفهم:

إن إعداد التقارير القطاعية بالاعتماد على التقارير الداخلية للشركة يسمح إلى النظر إلى أداء الشركة بنفس طريقة الإدارة مما يزيد من شفافية وقابلية فهم القرارات الإدارية[21]. كما يساعد على تسهيل فهم أداء الشركات التي تكون على درجة عالية من التعقيد وذلك من خلال ما تقدمه من معلومات تفصيلية عن أداء القطاعات التي تختلف فيما بينها من حيث مستويات الربحية ودرجة المخاطرة وفرص النمو، بما يتيح لمستعمليها إمكانية فهم وتحليل استراتيجيات الشركة بشكل واضح[22].

د. قابلية المقارنة:

باعتبار أن الشركات تنشط في بلدان مختلفة وبيئات تنظيمية مختلفة، فإن أساليب وطرق التسيير تختلف من بلد إلى آخر، ومن ثم فإن طريقة تحديد القطاعات سوف تختلف من بلد لآخر مما يؤثر على قابلية المقارنة بين الشركات هذا من جهة، ومن جهة أخرى يتطلب تطبيق مدخل الإدارة إعداد المعلومات القطاعية وفق سياسات وطرق لا تتوافق بالضرورة مع المعايير IAS/IFRS وهو ما اعتبر أهم انتقاد وجه لهذا المعيار، حيث أن اختلاف الطرق المحاسبية المستعملة لغرض الإفصاح القطاعي والطرق المحاسبية المستعملة لإعداد القوائم المالية قد يؤدي إلى عدم إمكانية المقارنة بين الشركات نظرا لاختلاف أسس القياس المعتمدة، وفي المقابل يعتبر البعض أنه ليس من الملائم دائما القيام بمقارنة قطاعات شركة معينة بقطاعات شركة أخرى، وهذا راجع إلى الاختلاف في التنظيم الداخلي لها، كما أنها تتعرض لمخاطر مختلفة حتى ولو كانت تنشط في نفس المجال. ولقد اعتبر كل من Paul et Lrgay(2005)، بأن مدخل الإدارة يعتبر مفيدا بالنسبة للمستعملين الذين يرغبون في تحليل شركة واحدة فقط وليس المستعملين الذين يرغبون في إجراء مقارنة بين الشركات[23]. ومن ثم ينبغي النظر إلى قابلية المقارنة من خلال خصائص أخرى كالملاءمة والمنفعة[24].

هـ. التوقيت المناسب:

يسمح الاعتماد على مدخل الإدارة في إعداد التقارير القطاعية بتوفير المعلومات في الوقت المناسب كون هذه المعلومات متوفرة أساسا داخل الشركة ومستعملة داخليا من طرف الإدارة هذا من جهة. ومن جهة أخرى تعزز المعلومات القطاعية المعدة وفق المعيار IFRS8 خاصية التوقيت المناسب، حيث تطلب المعيار IFRS8 أن تفصح الشركات عن معلوماتها القطاعية ضمن التقارير المرحلية التي تصدرها مما يوفر معلومات مفيدة للمستثمرين بتوقيت قريب من التوقيت الذي يتخذون فيه قرارات البيع أو الشراء أو الاحتفاظ باستثماراتهم[25].

و. القابلية للتحقق:

إن المعلومات القطاعية لا تتمتع بنفس مستوى قابلية التحقق التي تتمتع به المعلومات الأخرى، لأن إعدادها وفق مدخل الإدارة يجعل من إمكانية التحقق من تلك المعلومات مسألة

محدودة فوسائل القياس التي تستعمل لإعداد المعلومات القطاعية تختلف من شركة إلى أخرى تبعا لتنظيمها الداخلي وطريقة إدارتها[26].

خامسا. تطبيق المعيار IFRS8 على شركات*CAC40[27]:

لقد تبنت الدول الأوروبية المعايير المحاسبية الدولية منذ سنة 2005، ومن ثم يعتبر تحديد أثر تبني المعيار IFRS8 على شركات CAC40 ملائما. حيث تمت الاستعانة بدراسة أجريت على هذه الأخيرة مع استثناء 7 شركات لا يمكن فيها تحديد أثر تطبيق المعيار لأسباب مختلفة، وبهذا تصبح عينة الدراسة33 شركة. ومن أجل تحديد التغييرات التي أحدثها المعيار IFRS8 تم الاعتماد على القوائم المالية المجمعة لسنة 2008 والمعدة وفق المعيارIAS14 السابق والقوائم المالية المجمعة لسنة 2009 والمعدة وفق المعيار IFRS8.

1. تحديد متخذ القرار التشغيلي الرئيسي:

يتميز تحديد متخذ القرار التشغيلي الرئيسي للشركة بنوع من الصعوبة، وعمليا 18 شركة فقط هي التي تحدد متخذ القرار التشغيلي الرئيسي فيها حيث يتمثل في 28 % من الشركات في واحد أو أكثر من مسؤولي الإدارة **(الرئيس المدير العام، أو المدير العام)**، أما في 33 % من الشركات فيتمثل في **لجنة الإدارة** وأخيرا وبالنسبة لأغلبية الشركات أي 39 % فيتمثل في **إدارة الشركة.**

2. معلومات حول آثار تطبيق المعيارIFRS8:

في إطار تطبيق المعيارIFRS8 لأول مرة، حوالي 22 شركة (67%) من عينة الدراسة هي التي توضح صراحة في ملحق قوائمها المالية ومن خلال الجزء المتضمن للطرق المحاسبية، بأن المعيار IFRS8 لم يكن له أثر جوهري على معلوماتها القطاعية. في حين أن 7 شركات أخرى لم تقدم أي تفصيل عن أثر تطبيق المعيار الجديد، و4 شركات فقط هي التي تبين من خلال ملحق قوائمها المالية بأن المعيار IFRS8 قد أثر على معلوماتها القطاعية. ويحتمل أن النسبة المرتفعة لعدد الشركات التي لم يؤثر تبني المعيار عليها يرجع لكونها كانت تعتمد على تقاريرها الداخلية في إعداد معلوماتها القطاعية حتى قبل تبني المعيار.

3. تحديد قطاعات الشركات:

من خلال تحليل الحسابات الفصلية لسنة 2009 والمعدة وفق متطلبات المعيار IFRS8، تبين بأن أغلبية الشركات أي 24 شركة (73%) تحدد قطاعاتها على أساس الأنشطة، في حين أن 4 شركات (12%) تحدد قطاعاتها على أساس المناطق الجغرافية. أما 5 شركات المتبقية فهي تعتمد تقسيما قطاعيا مزدوجا بمعنى أن قطاعاتها عبارة عن مزيج بين الأنشطة والمناطق الجغرافية. ومن ثم فإن الشركات الأوروبية تعتبر تحديد القطاعات على أساس الأنشطة أكثر أهمية وأكثر فائدة مقارنة بالتقسيم القطاعي الجغرافي ويليه بعد ذلك التقسيم القطاعي المختلط.

4. تغيير التقسيم القطاعي للشركات:

تبين من خلال الدراسة بأن ¾ من شركات العينة (24 شركة) لم تغير طريقة تقسيمها القطاعي عند تبني المعيار IFRS8. أما بالنسبة ل9 شركات المتبقية والتي غيرت من تقسيمها القطاعي فقد تمثلت التغييرات في:

- إعادة تعريف القطاعات.
- الانتقال من التقسيم القطاعي الجغرافي إلى التقسيم المختلط (مزيج بين قطاعات الأنشطة والقطاعات الجغرافية).
- الانتقال من التقسيم القطاعي حسب الأنشطة إلى التقسيم القطاعي الجغرافي.

لكن الذي ينبغي الإشارة إليه هو أن هذه التغييرات لا تتعلق بالضرورة بتبني المعيار IFRS8 وإنما يرجع السبب في تغيير طريقة التقسيم القطاعي بالنسبة لأكثر من نصف الشركات إلى تغيير التنظيم الداخلي للشركات. والجدول التالي يلخص لنا ذلك:

الجدول(1): تطور التقسيم القطاعي بعد تبني المعيار IFRS8

طبيعة التغيير / سبب التغيير	إعادة تعريف قطاعات الأنشطة	التغيير من التقسيم القطاعي الجغرافي إلى التقسيم المختلط	التغيير من التقسيم القطاعي حسب الأنشطة إلى التقسيم الجغرافي	المجموع
الاقتناء acquisition	1	-	-	1
تطبيق المعيار IFRS8	2	2	-	4
تغيير التنظيم الداخلي	3	-	1	4
المجموع	6	2	1	9

Source: PRICE WATER HOUSE COOPERS, opcit, p08.

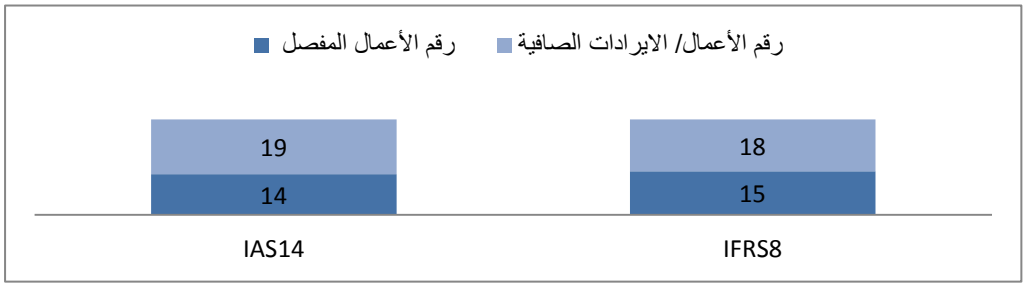
نلاحظ من خلال الجدول أن 4 شركات فقط قامت بتغيير تقسيمها القطاعي بسبب تبني المعيار IFRS8. بمعنى أقل من 10% من الشركات وهي نسبة ضعيفة جدا، تبين كما أشرنا سابقا بأن تحديد القطاعات في هذه الشركات كان متوافقا مع مدخل الإدارة (القطاعات الداخلية) للشركات قبل تبني المعيار IFRS8.

5. الإفصاح عن المؤشرات المالية القطاعية:

أ. مؤشرات النمو:

- إن المؤشر الذي يعبر عن النمو في الشركات هو **رقم الأعمال** أو **الإيراد الصافي** بالنسبة لشركات القطاع المالي. إن المعيار IAS14 السابق كان يفرض على الشركات أن تقوم بالتمييز بين إيراداتها المتأتية من زبائن خارجيين والإيرادات الناتجة عن المعاملات بين القطاعات، أما المعيار IFRS8 لا يفرض هذا التمييز إلا إذا كان موجودا أساسا في التقارير الداخلية. وكما يوضح الشكل أدناه، جميع الشركات وبدون استثناء تفصح عن رقم أعمالها القطاعي، فهو يعتبر مؤشر الأداء الأكثر تقييما ومتابعة من طرف متخذ القرار التشغيلي، حيث أن حوالي نصف الشركات التابعة لعينة الدراسة قامت بتقديم عرض لرقم أعمالها **مفصل** من خلال التمييز بين الإيرادات المتأتية من زبائن خارجيين والإيرادات الناتجة عن المعاملات بين القطاعات. وشركة وحيدة فقط هي التي قامت بتمييز إيراداتها لأول مرة عند تطبيق المعيار IFRS8.

الشكل (1): عرض الشركات لرقم الأعمال حسب القطاعات



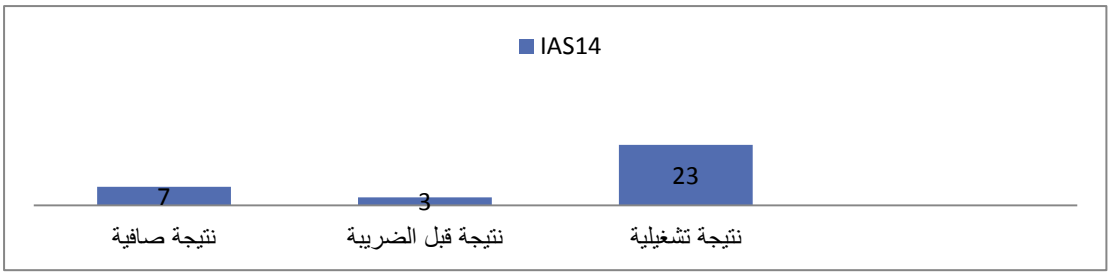
Source: PRICE WATER HOUSE COOPERS, opcit, p09.

ومن ثم فإن المعيار IFRS8 كان له أثر محدود على الإفصاح عن رقم الأعمال حسب القطاعات.

ب. مؤشرات المردودية:

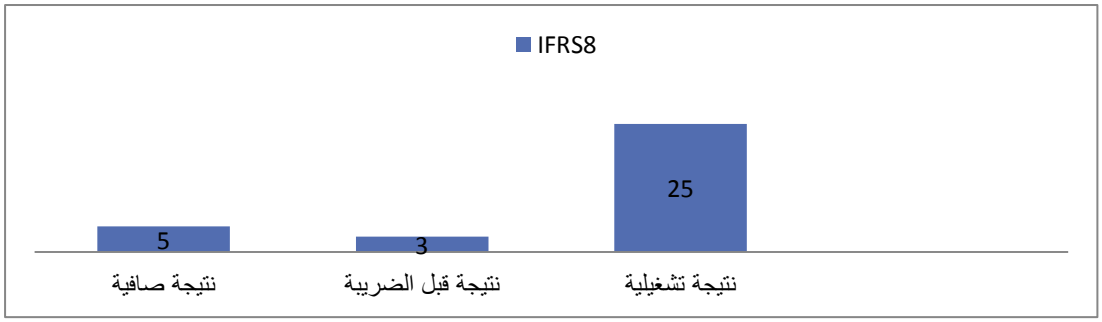
من خلال تحليل المعلومات القطاعية المعروضة وفق المعيار IFRS8 من طرف شركات CAC40، نلاحظ أن الإفصاح عن مؤشر نتيجة القطاع مختلف بين الشركات حيث تكتفي25 شركة (76%) بالإفصاح عن نتيجة القطاع التشغيلي، أما 3 شركات(9%) تتجاوز ذلك إلى الإفصاح عن النتيجة قبل الضريبة، في حين تفصح 5 شركات المتبقية (15%) عن نتيجتها الصافية علما أن 4 شركات منها تابعة للقطاع المالي. ويوضح الشكلين أدناه الإفصاح عن نتيجة القطاعات من طرف الشركات وهذا وفق المعيارين IAS14السابق و IFRS8:

شكل (2): عرض نتيجة القطاعات حسب المعيار السابقIAS14



Source: PRICE WATER COOPERS HOUSE, opcit, p10.

الشكل (3): عرض نتيجة القطاعات حسب المعيارIFRS8



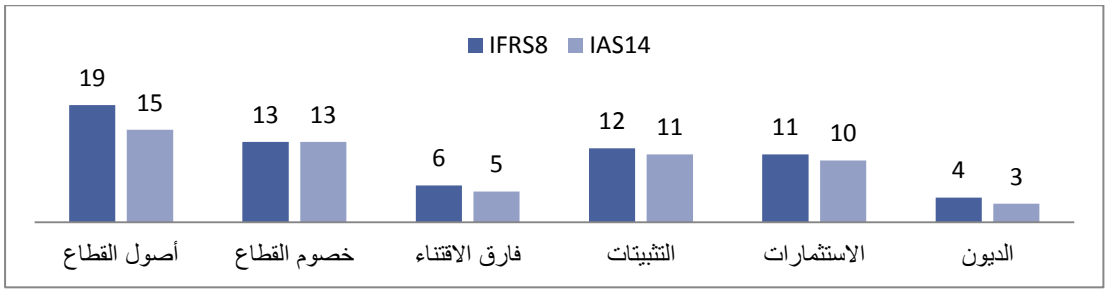
Source: PRICE WATER COOPERS HOUSE, opcit, p10.

إن اختلاف الإفصاح عن مؤشر النتيجة بين القطاعات راجع لكون المعيارIFRS8 طلب من الشركات أن تفصح عن نتيجة القطاعات دون أن يقدم تعريفا دقيقا لهذا العنصر، وهو ما قد يطرح إشكالا في إمكانية قابلية المقارنة بين الشركات.

ج. مؤشرات الهيكل المالي:

إن المعيار IFRS8 لا يتطلب من الشركات تقديم معلومات عن تطور أصولها أو خصومها إلا إذا كانت تقدم بصفة منتظمة لمتخذ القرار التشغيلي الرئيسي، على عكس المعيار IAS14 الذي يعتبر تقديم هذه المعلومات إجباريا. ولقد بينت الدراسة بأن 7 شركات لم تفصح عن أي مؤشر مالي قطاعي. أما بالنسبة ل 26 شركة المتبقية(79%) فهي تفصح عن مؤشرات مالية للميزانية. ويبين الشكل أدناه المؤشرات المالية الأكثر إفصاحا.

الشكل (4): عرض مؤشرات الهيكل المالي حسب القطاعات وفق المعيارين من طرف الشركات



Source: PRICE WATER HOUSE COOPERS, opcit, p11.

إن تطبيق المعيار IFRS8 لم يكن له أثر كبير على الإفصاح عن أصول القطاع حيث أفصحت 19 شركة فقط عن أصولها القطاعية وفق المعيار IFRS8 مقارنة ب 15 شركة وفق المعيار IAS14. كما أن عدد الشركات التي تفصح عن خصوم القطاع يعتبر متساويا بتطبيق كلا المعيارين ونفس النتائج لباقي العناصر الأخرى كفارق الاقتناء والاستثمارات.

نلاحظ بأن الإفصاح عن مؤشرات الهيكل المالي متقارب جدا بين المعيارين، ومن ثم فإن أثر تطبيق المعيار IFRS8 على الإفصاح عن مؤشرات الهيكل المالي بشكل خاص والمعلومات القطاعية بشكل عام يعتبر محدودا.

سادسا. تطبيق المعيار IFRS8 "قطاعات التشغيل" في شركة REPSOL للمحروقات:

لقد تم إعداد النظام المحاسبي المالي بالاعتماد على المعايير المحاسبية الدولية لسنة 2004 ومن ثم فالمعيارIFRS8 لم يكن قد صدر آنذاك، ولم يشر النظام المحاسبي المالي في نصوصه إلى ضرورة التزام الشركات الجزائرية بتطبيق المعيارIFRS8، وبغرض تحديد مدى

تماشي الشركات الجزائرية مع التطور الحاصل على مستوى المعايير المحاسبية الدولية وبشكل خاص تطبيق المعيار IFRS8 فقد اخترنا شركة REPSOL وهي شركة تعمل في قطاع المحروقات، تتنوع أنشطتها بين التنقيب عن البترول وإنتاجه وبيع الغاز والبترول ومشتقاته، كما تمارس أنشطتها في العديد من مناطق الجنوب الجزائري وعدد من البلدان الأخرى. ولقد عالجنا الجوانب التالية:

1. تحديد قطاعات الشركة:

تطبق شركة REPSOL المعيار IFRS8 "قطاعات التشغيل"، وتقوم بإعداد التقارير القطاعية وفق متطلبات هذا المعيار، ويتم تحديد القطاعات وفق هذا المعيار بالاعتماد على الأنشطة التي يراجعها متخذ القرار التشغيلي بانتظام، والذي يمثل **المدير العام في الشركة**، أما القطاعات التي يتم الإفصاح عنها فهما قطاعي نشاط: **نشاط المنبع** الذي يضم التنقيب عن البترول وإنتاجه وتطويره وبيع الغاز والبترول **ونشاط المصب** الذي يتضمن تحويل البترول وبيع مشتقاته.

2.عناصر القطاعات التي تفصح عنها الشركة:

تقوم الشركة بالإفصاح عن المبيعات حسب القطاعات وهذا بالتمييز بين المبيعات للزبائن الخارجيين والمبيعات بين قطاعات الشركة، حيث تعتبر المبيعات حسب القطاعات من أهم المعلومات التي يمكن استعمالها للقيام بتنبؤات أفضل بالأرباح، وترتفع درجة دقة التنبؤات بالأرباح المستقبلية كنتيجة مباشرة للإفصاح عن مبيعات القطاعات المختلفة، مما يعزز من ملاءمة المعلومات القطاعية. كما تفصح الشركة عن نتيجة قطاعاتها وهو ما يساعد على القيام بمقارنة نتائج القطاعات المختلفة للشركة، بما يمكن المستثمرين من الحكم على أداء كل قطاع على حدى، ويمكن إدارة الشركة من تقييم أداء العاملين بها.

3. صعوبات إعداد التقارير القطاعية:

إن الصعوبات في إعداد هذه التقارير داخل الشركة، تكمن في توزيع التكاليف المشتركة بين القطاعات، والذي يتطلب وجود نظام محاسبة تحليلية فعال.

خاتمة:

لقد بينت الدراسة بأن المعيار IFRS8 كان له أثر محدود على ممارسات الإفصاح القطاعي في الشركات الفرنسية من خلال النتائج المتوصل إليها فيما يتعلق بالتقسيم القطاعي والإفصاح عن المؤشرات المالية.

إن تحسين منفعة وملاءمة المعلومات القطاعية بتطبيق المعيار IFRS8 يفوق تخوف المحللين الماليين من فقدان خاصية قابلية المقارنة هذا من جهة، ومن جهة أخرى يبين الأثر المحدود للمعيار IFRS8 على ممارسات الشركات المدروسة بأن متطلبات إعداد وعرض التقارير القطاعية وفق المعيار السابق IAS14 كانت أساسا متجانسة ومتسقة مع التقارير الداخلية لأغلب الشركات وهو ما يطمئن المحللين الماليين بشأن تخوفهم من فقدان خاصية قابلية المقارنة، ولكن اختلاف إفصاح الشركات عن بعض العناصر (كنتيجة القطاع مثلا) قد يؤثر على قابلية المقارنة بين الشركات.

أما بالنسبة لإعداد التقارير القطاعية في الجزائر فقد لاحظنا تطبيق شركة REPSOL للمعيار IFRS8 والتزامها بأهم متطلباته، ولكن لا يمكن تعميم النتائج باعتبارها شركة واحدة فقط، بحيث ينبغي القيام بدراسات أخرى لتحديد مدى اهتمام الشركات الجزائرية بتطبيق المعايير المحاسبية المرتبطة بالتقارير القطاعية المالية.

الهوامش والاحالات:

[1] محمد سامي راضي، تحليل التقارير المالية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2016، ص13- ص14.

[2] المرجع السابق.

[3] المرجع السابق، ص26- ص27.

[4] مجدي مليجي عبد الحكيم مليجي، ***أثر التحول إلى معايير التقارير المالية الدولية على جودة المعلومات المحاسبية وقيمة الشركة***،WWW.bu.edu.eg تاريخ الاطلاع 13جويلية 2017.

[5]خالد جمال الجعارات، ***معايير التقارير المالية الدولية***، إثراء للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2007، ص51- ص52

[6] المرجع السابق، ص52-ص55. بتصرف.

[7] محمد سامي راضي، مرجع سبق ذكره، ص65.

[8] إيهاب محمد كامل عاشور، تحليل العلاقة بين معلومات التقارير القطاعية وتكاليف الوكالة وأثرها على إحكام قرارات المستثمرين في سوق رأس المال المصري، ***مجلة المحاسبة المصرية***، العدد الخامس، جامعة القاهرة، 2013، ص291- ص292.

[9] المرجع السابق، ص292.

[10]علي محمد بريهي الأنباري، دور متطلبات الإبلاغ المالي القطاعي في تعزيز مستوى الإفصاح عن المعلومات القطاعية، ***مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية***، المجلد20، الاصدار76، جامعة بغداد، 2014، ص438.

[11]KPMG, ***The application of ifrs: segment reporting***, september2010, p09-p17.

[12]Susanna Saariluma, ***The effects on IFRS8 on Segment Disclosure- Evidence from Finnish listed companies***, accounting master's thesis, 2013, p22.

[13]Susanna Saariluma, opcit,P26.

[14] محمد سفير، محمد، تطور أساس الإفصاح عن المعلومات القطاعية وأثر ذلك على تدعيم إرساء مبادئ حوكمة الشركات وتفعيل الأداء دراسة ميدانية، المؤتمر الدولي الثالث لكلية إدارة الأعمال، جامعة مؤتة الأكرم، ص09.

[15]Ibid, p28.

[16]Ibid, p29.

[17] http: //www.cairn.info/revue- comptabilité-contrôle-audit,2002 , consulté le 10/09/2017.

[18] علي محمد بريهي الأنباري، مرجع سبق ذكره، ص 440.

[19] محمد سفير، مرجع سبق ذكره، ص10.

[20]علي محمد بريهي الأنباري، مرجع سبق ذكره، ص441.

[21]EUROPEEN COMMISSION, ***Endorsement of IFRS8 Operating Segments, Analyses of potential effects***, Brussels, 3-09-2007, p24.

[22]علي محمد بريهي الأنباري، مرجع سبق ذكره، ص 441.

[23]Frédéric DEMERENS, ***Utilité et comparabilité de l'information sectorielle application aux groupes hôteliers internationaux et à leurs analyses financiers***, thèse pour l'obtention du titre de docteur en science de gestion, 8/07/201,p 139.
[24]EUROPEEN COMMISSION, Endorsement of IFRS8 Operating Segments, Analyses of potential effects, opcit, p26.

[25]علي محمد بريهي الأنباري، مرجع سبق ذكره، ص442.

[26] المرجع السابق.

[*] يتكون مؤشر كاك40 من أربعين من أكبر الشركات في بورصة باريس.
[27]PRICE WATER HOUSE COOPERS ,Etude ***de l'information sectorielle des sociétés du CAC40 suite à l'application d'IFRS8***, p05-p11,www.bibliobaseonline.com, consulté le20Mai2017.