**استاندارد بین المللی گزارشگری مالی شماره 8 قسمتهای عملیاتی**

 **ترجمه: الهام حمیدی**
**P. Robins**

اگر برای دستیابی به بهبود حرفه‌ای مستمر1 در مسیری واحد2 گام بر می‌دارید، مطالعه این مقاله فنی، می‌تواند بهبود حرفه‌ای مستمر شما را اندازه‌گیری کند و محتوای آن مرتبط با نیازهای آموزشی و پیشرفت حرفه‌ای شماست. با توجه به اینکه استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی شماره 8 (IFRS 8) با عنوان «قسمتهای عملیاتی»، با اندکی تغییرات در ایران قابل اجراست، توصیه می‌شود در فرایند بهبود حرفه‌ای مستمر خود از این مقاله به‌عنوان رهنمود استفاده کنید.
در نوامبر سال 2006، هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری3، استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی شماره 8 با عنوان «قسمتهای عملیاتی» را منتشر کرد. انتشار این استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی4، نتیجه مذاکرات مستمر میان ‌هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری و ‌هیئت استانداردهای حسابداری مالی امریکا5ست. محتوای استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی شماره 8 به استاندارد امریکایی معادل خود، یعنی بیانیه استاندارد حسابداری مالی شماره131 (SFAS 131)، بسیار نزدیک است. به نظر می‌ر‌سد که یکی از دلایل تغییر در استاندارد بین‌المللی و همگرایی آن با استاندارد امریکایی معادل خود،روی خوش نشان دادن به مراجع امریکایی برای تسهیل حذف الزامات تطبیق6 رویه‌های حسابداری استفاده شده طبق استانداردهای بین‌المللی با استانداردهای امریکاست که در حال حاضر برای پذیرش شرکتها در بازار سرمایه امریکا ضروری است.

**دامنه کاربرد استاندارد**
استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی شماره 8، در مورد صورتهای مالی کلیه واحدهای تجاری که اوراق بدهی یا سهام آنها به عموم عرضه می‌شود یا در جریان انتشار عمومی آنهاست، کاربرد دارد. سایر واحدهای تجاری، چنانچه اطلاعات بر حسب قسمتهای مختلف را تحت عنوان اطلاعات قسمت7، داوطلبانه افشا کنند، باید الزامات این استاندارد را رعایت نمایند.

**تشخیص قسمتهای عملیاتی**
استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی شماره 8، قسمت عملیاتی را جزئی از یک واحد تجاری تعریف می‌کند که:
• در درامدهای حاصل از فعالیتهای واحد تجاری مشارکت داشته باشد.
• نتایج عملیاتی آن، به‌طور مرتب توسط تصمیم‌گیرنده ارشد عملیاتی8 بررسی شود؛ در استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی شماره 8 اصطلاح «تصمیم گیرنده ارشد عملیاتی» طوری تعریف شده است که به‌جای یک سرفصل به یک وظیفه اشاره می‌کند که اشاره‌ درستی نیست. در بعضی از واحدهای تجاری، به‌جای شخص، گروهی از مدیران به انجام وظیفه می‌پردازند.
• برای آن اطلاعات مالی جداگانه موجود باشد.
تعریف بالا نشان می‌دهد که همه بخشهای واحد تجاری، لزوماً قسمتهای عملیاتی نیستند. استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی شماره 8، مثال مربوط به شعبه مرکزی یک شرکت سهامی را بیان می‌کند که درامد ندارد یا به‌طور اتفاقی درامد کسب می‌کند و بنابراین نمی تواند قسمت عملیاتی باشد.
برخی از مفسران به رویکرد مدیریتی9 استاندارد مبنی بر توجه بیش از اندازه به تشخیص قسمت عملیاتی بر اساس قضاوت مدیر و صلاحدید واحد تجاری، انتقاد کرده‌اند و بر این باورند که قابلیت مقایسه واحدهای تجاری مختلف از بین می‌رود.

**تشخیص قسمتهای قابل گزارش**
پس از تشخیص قسمت عملیاتی، در صورت وجود هر یک از آستانه‌های اهمیت کمی10 زیر، واحد تجاری باید اطلاعات قسمت را گزارش کند:
• درامد گزارش‌شده قسمت (برون‌سازمانی و معاملات با سایر قسمتها) حداقل 10 درصد مجموع درامد تمام قسمتهای عملیاتی اعم از داخلی و برون‌سازمانی باشد.
• سود یا زیان گزارش شده قسمت، حداقل10درصد مجموع سود تمام قسمتهای عملیاتی سودده یا مجموع زیان تمام قسمتهای عملیاتی زیانده، هر کدام که قدر مطلق آن بزرگتر است، باشد.
• داراییهای قسمت، حداقل 10درصد مجموع داراییهای تمام قسمتهای عملیاتی باشد.
استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی شماره 8 بیان می‌کند که اگر گردش معاملات برون‌سازمانی گزارش‌شده به‌وسیله قسمتهای عملیاتی که انتساب‌پذیر به قسمتهای قابل گزارش است، کمتر از 75 درصد مجموع درامد واحد تجاری باشد، باید قسمتهای دیگر به‌عنوان قسمتهای قابل گزارش مشخص شوند تا سطح 75 درصد تحقق یابد.
چنانچه قسمتها از ویژگیهای اقتصادی مشابه برخوردار باشند، تجمیع آنها به شکل یک قسمت عملیاتی واحد و به‌منظور تعیین آستانه اهمیت بلامانع است.
مثال:
اجزای یک واحد تجاری به شرح زیر تشخیص داده شده‌اند؛ با توجه به آستانه‌های اهمیت کمی بیان شده در استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی شماره 8، کدام یک از قسمتها، قابل گزارش‌اند؟
اجزای 1 و 2، به‌دلیل احراز تمام آستانه‌های کمی (معیار اندازه)، به‌طور جداگانه قابل گزارش هستند. اجزای 3 و 4، به‌دلیل احراز نکردن هیچ یک از آستانه‌های کمی، ظاهراً قابل گزارش نیستند. درامد برون‌سازمانی جزء 1، 82 درصد مجموع درامدهای برون‌سازمانی است، بنابراین آستانه 75 درصد احراز شده است. با این حال، اگر این قسمتها ویژگیهای اقتصادی مشابه داشته باشند، تجمیع آنها، آستانه اهمیت 10درصد درامد را احراز می‌کند و به‌عنوان یک قسمت مجزا، قابل گزارش خواهد بود.
بر اساس استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی شماره 8، اطلاعات دوره جاری و اطلاعات مقایسه‌ای قسمت، باید به‌طور یکنواخت گزارش شود. یعنی چنانچه یکی از قسمتها در دوره جاری به‌عنوان قسمت قابل گزارش تعیین شود، ولی در دوره قبل، قسمت قابل گزارش نباشد، باید اطلاعات مقایسه‌ای مشابه ارائه شود، مگر آنکه هزینه‌بر بودن اطلاعات، مانع کسب آنها گردد.
استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی شماره 8، به واحدهای تجاری اختیار می‌دهد که برای گزارش اطلاعات قسمتهایی که آستانه اهمیت را احراز نمی‌کنند، به قضاوت بپردازند. اگر بر مبنای قضاوت مدیریت، اطلاعات قسمت برای استفاده‌کنندگان صورتهای مالی مفید باشد، واحدهای تجاری می‌توانند اطلاعات مربوط به این قسمتها را گزارش کنند.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **اجزای واحد تجاری** | **درامد** | **سود** | **داراییها** |
| **برون‌سازمانی** | **داخلی** |
| 1 | 8000 | - | 10000 | 50000 |
| 2 | - | 45000 | 5000 | 30000 |
| 3 | 10000 | - | 1000 | 4000 |
| 4  | 8000 | - | 500 | 3000 |
| **جمع کل در سطح واحد تجاری** | 98000 | 45000 | 16500 | 87000 |

**افشای اطلاعات قسمتهای عملیاتی گزارشگر**
استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی شماره 8، چارچوبی ارائه می‌کند که باید مبنای افشای اطلاعات قسمتها قرار گیرد:
1- واحدهای تجاری باید اطلاعات کلی مربوط به نحوه تعیین قسمتهای قابل گزارش و انواع خدمات و محصولاتی را که درامد قسمتهای قابل گزارش از آن حاصل می‌شود، ارائه کنند.
2- واحدهای تجاری باید به گزارشگری رویه حسابداری مورد استفاده برای اندازه‌گیری سود یا زیان و مجموع داراییهای هر یک از قسمتهای قابل گزارش بپردازند. رویه حسابداری مورد استفاده برای اندازه‌گیری سود یا زیان و مجموع داراییها باید بر مبنای اطلاعات تهیه شده برای تصمیم‌گیرنده ارشد عملیاتی باشد. اگر اطلاعات مربوط به بدهیهای قسمتهای عملیاتی به‌طور مرتب برای تصمیم‌گیرنده ارشد عملیاتی تهیه شوند، این بدهیها نیز باید بر مبنای هر قسمت گزارش گردند.
استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی شماره 8 افشای مواردی را تصریح کرده که مبالغ آنها برای اندازه‌گیری سود یا زیان و مجموع داراییها به‌کار رفته است:
• درامدهای درون‌سازمانی و برون‌سازمانی؛
• درامد و هزینه بهره؛ درامد و هزینه بهره نباید با یکدیگر تهاتر شوند مگر آنکه بخش عمده درامدهای قسمت، درامد بهره باشد و تصمیم‌گیرنده ارشد عملیاتی، عملکرد قسمت را بر مبنای خالص درامد بهره ارزیابی کند؛
• استهلاک داراییهای ثابت مشهود و نامشهود؛
• اقلام بااهمیت سود و هزینه باید به‌طور جداگانه افشا شوند؛
• سهم سود پس از مالیات و ارزش دفتری سرمایه‌گذاری واحدهای تجاری که حسابداری آنها به روش ارزش ویژه انجام می‌شود؛
• اقلام غیرنقدی بااهمیت به استثنای استهلاک داراییهای ثابت مشهود و نامشهود؛
• مبالغ داراییهای غیرجاری به استثنای ابزار مالی، مالیات انتقالی به دوره‌های آینده، مزایای پایان خدمت کارکنان و حقوق ناشی از قراردادهای بیمه.
مبنای اندازه‌گیری هر یک از اقلامی که جداگانه گزارش شده‌اند، باید با مبنای اندازه‌گیری اطلاعاتی که برای تصمیم‌گیرنده ارشد عملیاتی تهیه شده است یكسان باشد. ممکن است سیستم گزارشگری مالی داخلی واحد تجاری بیش از یک رویه حسابداری برای اندازه‌گیری سود یا زیان یا داراییها یا بدهیهای قسمت عملیاتی به‌کار برد. در این شرایط، رویه‌های استفاده شده در گزارشگری قسمت باید رویه‌هایی باشند که به تشخیص مدیر، با رویه‌های اندازه‌گیری مبالغ مشابه در صورتهای مالی واحد تجاری سازگارترند.
واحدهای تجاری باید چندین صورت تطبیق اطلاعات افشاشده به‌شرح زیر تهیه کنند:
• مجموع درامدهای قسمتهای قابل گزارش در برابر درامد واحد تجاری،
• مجموع سود یا زیان قسمتهای قابل گزارش در برابر سود یا زیان واحد تجاری،
• مجموع داراییهای قسمتهای قابل گزارش در برابر داراییهای واحد تجاری،
• مجموع بدهیهای قسمتهای قابل گزارش (اگر به‌طور جداگانه تشخیص داده شوند) در برابر بدهیهای واحد تجاری، و
• مجموع مبالغ سایر اقلام بااهمیت افشاشده توسط قسمتهای قابل گزارش در برابر مبالغ اقلام مشابه واحد تجاری.

**افشا در سطح واحد تجاری11**
طبق استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی شماره 8، واحدهای تجاری باید اطلاعات مربوط به درامدهای خود را بر مبنای قسمتهای جغرافیایی و تجاری ارائه کنند. همچنین واحدهای تجاری باید اطلاعات مربوط به داراییهای غیرجاری خود را بر مبنای قسمتهای جغرافیایی ارائه کنند، ولی ارائه اطلاعات مربوط به داراییهای غیرجاری بر مبنای قسمتهای تجاری ضرورت ندارد.
اگر درامدهای حاصل از معامله با یک مشتری برون‌سازمانی حداقل 10درصد مجموع درامد واحد تجاری باشد، واحد تجاری باید علاوه بر افشای آن، موارد زیر را نیز افشا کند:
• مجموع درامد حاصل از معامله با هر یک از مشتریان (افشای نام آنها ضرورت ندارد)، و
• درامدهای هر قسمت یا قسمتهای گزارش‌کننده درامد.
حتی اگر واحد تجاری فقط یک قسمت عملیاتی داشته باشد، افشا در سطح واحد تجاری ضرورت دارد و بنابراین گزارشگری بر حسب قسمتهای مختلف به‌طور اثربخش وجود نخواهد داشت.
تاریخ اجرای استاندارد خارج از اتحادیه اروپا12
این استاندارد برای صورتهای مالی که شروع دوره مالی آنها اول ژانویه سال 2009 و پس از آن است، لازم‌الاجراست. اجرای پیش از موعد استاندارد مجاز است، ولی واحد تجاری باید این موضوع را در صورتهای مالی خود افشا کند.

**پذیرش استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی در اتحادیه اروپا**
در اتحادیه اروپا، برای صورتهای مالی که شروع دوره مالی آنها اول ژانویه سال 2005 و پس از آن است، باید الزامات استانداردهای بین‌المللی رعایت شوند. اتحادیه اروپا هنوز استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی شماره 8 را نپذیرفته و همچنان استاندارد بین‌المللی شماره 14 را اجرا می‌کند. برخی از ذینفعان بر این باورند که استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی شماره 8 به‌دلیل اختیارعملهای بسیاری که به مدیران اعطا می‌کند، دچار نقص و کاستی است.
در ماه مه، ‌هیئت اجرایی اتحادیه اروپا13 پژوهشی در خصوص انتشار استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی شماره 8 انجام داد و نتیجه آن را طی گزارشی در سوم سپتامبر 2007 به اتحادیه اروپا ارائه کرد. تحلیل تفصیلی آثار استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی شماره 8 نتایج زیر را به‌همراه داشته است:
• اثر کلی استفاده از رویکرد مدیریتی بر کیفیت اطلاعات قسمت، مثبت بوده و مربوط بودن و مفید بودن آن را افزایش می‌دهد.
• اهمیت افزایش در ویژگیهای کیفی مربوط بودن و مفید بودن اطلاعات قسمت بر مبنای رویکرد مدیریتی، از اظهار نگرانی درباره مقایسه‌پذیری گزارشهای مالی، بیشتر است.
• استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی شماره 8، نیازهای جهانی استفاده‌کنندگان صورتهای مالی را به‌درستی به‌وسیله افشای اطلاعات قسمتهای جغرافیایی مورد توجه قرار داده است و نباید این اطلاعات در مقایسه با استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره 14، کاهش یابند.
• استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی شماره 8، مشکلات مرتبط با راهبری شرکتی در اتحادیه اروپا، به‌وجود نمی‌آورد.
• استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی شماره 8، مقرراتی برای گزارشگری قسمتهای مختلف واحدهای تجاری ارائه می‌کند که برای شرکتهای سهامی عام کوچکتر مناسب است.
نتایج گزارش نشان می‌دهد که پذیرش سریع استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی شماره 8، بی‌اطمینانی نسبت به رویه‌های حسابداری مورد استفاده برای صورتهای مالی را که پایان دوره مالی آنها 31 دسامبر 2007 است برطرف می‌کند و از هدف اتحادیه اروپا برای به رسمیت شناختن استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در تمام مناطق از جمله امریکا، حمایت به‌عمل می‌آورد، بدون آنکه نیاز به تطبیق رویه‌های حسابداری باشد.

**پانوشتها**
1- CPD
2- Unit Route
3- International Accounting Standards Board (IASB)
4- International Financial Reporting Standards (IFRS)
5- US Financial Accounting Standards Board (FASB)
6- Reconciliation Requirement
7- Segment Information
8- Chief Operating Decision Maker
9- Management Approach
10- Quantitative Thresholds
11- Entity-Wide Disclosure
12- European Union
13- European Commission

**منبع**
• Robins P., IFRS 8, Operating Segments, www.accaglobal.com, 2011