



بررسی تطبیقی گزارشگری مالی قسمت‌های مختلف واحد تجاری؛

چالش‌ها و ابهامات به کارگیری IFRS8

در این پژوهش تلاش شده، با ارائه تاریخچه مختصری از گزارشگری مالی بر حسب قسمت‌های مختلف و الزامات افشای کشورهای پیشرو در حسابداری، ضمن جلب توجه حرفه حسابداری و حسابرسی کشور به مغفول ماندن این استاندارد، با تاکید بر اهمیت این موضوع در گزارش‌های شرکت‌های بزرگ مشمول عرضه خصوصی‌سازی سیاست کلی اصل «۴۴» قانون اساسی، یک بررسی تطبیقی به عمل آوریم. در ادامه نیز سعی شده برخی از مسایل بحث‌انگیز و نیازمند توجه مرتبط با افشای قسمت‌ها و به کارگیری استاندارد بین‌المللی مربوط، برای توجه استانداردارگذاران و پژوهشگران دانشگاهی به این موضوع مهم، مطرح شود. با توجه به اینکه نوشتار حاضر، فشرده مطالب پژوهش به عمل آمده توسط نگارندگان است، بر مسایل و ابهام‌های موجود در زمینه گزارشگری قسمت تاکید دارد و دیگر بخش‌های پژوهش به عمل آمده در مقاله اصلی قابل دسترس است.

مسایل و ابهام‌های موجود در زمینه گزارشگری قسمت‌ها

استاندارد بین‌المللی گزارشگری قسمت‌ها، IFRS8، رویکرد مدیریتی را دنبال و مبنای این استاندارد، مفهوم یک بخش عملیاتی که ساختار داخلی شرکت را تعیین می‌کند، است. نسخه ایرانی این استاندارد به استثنای مواردی، با الزامات IFRS8 نیز مطابقت دارد.

در حالی که قسمت‌های عملیاتی برای گزارشگری قسمت‌ها ضروری است، ولی تعیین قسمت‌های عملیاتی اغلب یکی از بزرگ‌ترین چالش‌ها در به کارگیری استاندارد گزارشگری قسمت‌ها است. برای تعیین قسمت‌های عملیاتی نخستین مرحله تعیین تصمیم‌گیرنده ارشد عملیاتی، CODM است. در استاندارد حسابداری شماره ۲۵ به خلاف IFRS8 تعریفی واضح و روشن از CODM ارائه نشده است. در ادامه برخی از مسایل و مشکلاتی که شرکت‌ها در زمینه افشای اطلاعات قسمت‌ها با آن مواجهند یا حداقل در آینده مواجه خواهند شد، پرداخته می‌شود و سپس راه حل پیشنهادی نگارندگان برای موضوع ارائه می‌شود.

مشکلات تعیین CODM

برای تعیین قسمت‌های یک واحد تجاری نخستین مرحله تعیین CODM (تصمیم‌گیرنده ارشد عملیاتی) است. تعیین قسمت‌ها و افشای اطلاعات در رویکرد مدیریتی براساس اطلاعات دریافتی توسط CODM و تصمیم‌گیری‌های او صورت می‌گیرد که می‌تواند CEO، تیم مدیریتی یا افراد دیگر باشد. در استاندارد بین‌المللی اصطلاح «تصمیم‌گیرنده ارشد عملیاتی» طوری تعریف شده است که به جای یک سرفصل به یک وظیفه اشاره می‌کند که اشاره درستی نیست. در بعضی از واحدهای تجاری، به جای شخص، گروهی از مدیران به انجام وظیفه می‌پردازند. علاوه بر این تصمیمات مربوط به تخصیص منابع گاهی اوقات ممکن است توسط CODM به فرد دیگری که مسئولیت عملیات یک قسمت خاص را بر عهده دارد، محول شود. در این شرایط ممکن است ارزش‌های اخلاقی زیر پا گذاشته شده و احتمال سوء استفاده، با هدف مطلوب نشان دادن عملکرد

دردن در دهه‌های اخیر، رشد واحدهای اقتصادی نامتجانس و توسعه فعالیت‌های آنان در بازارهای جهانی، منجر به ظهور شرکت‌های چندملیتی، ترکیب و ادغام واحدهای تجاری و به تبع آن تنوع و پیچیدگی عملیات واحدهای تجاری شده است. با تجمیع اطلاعات، بخشی از اطلاعات سودمند در دسترس کاربران که قبلاً از گزارش‌های جداگانه استخراج می‌شد، از دست خواهد رفت. موضوع گزارشگری بر حسب قسمت‌های مختلف، واکنشی است که مراجع رسمی و حرفه‌ای حسابداری کشورهای مختلف و نیز مجامع بین‌المللی در برابر ناهمگونی عملیات واحد تجاری نشان داده‌اند. این مقاله چشم‌اندازهایی را در مورد الزامات کشورهای مختلف و مجامع بین‌المللی رویکرد غالب در ارائه افشای قسمت نشان می‌دهد. در انتها نیز کوشش شده برخی از مسایل بحث‌انگیز و ابهامات موجود در به کارگیری استاندارد بین‌المللی مرتبط با افشای قسمت‌ها (IFRS8)، برای توجه استانداردارگذاران و پژوهشگران دانشگاهی مطرح شود.

هدف گزارشگری مالی، فراهم آوردن اطلاعاتی است که سرمایه‌گذاران، بستانکاران و سایر استفاده‌کنندگان را در اتخاذ تصمیمات اقتصادی یاری رساند (کمیته تدوین استانداردهای حسابداری، ۱۳۸۶). یکی از اقدامات صورت گرفته برای رفع مشکلات و نارسایی‌های پیش روی استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی در تجزیه و تحلیل اطلاعات ارائه شده از سوی واحدهای تجاری فعال در عرصه‌های متنوع و گوناگون، موضوع گزارشگری مالی بر حسب قسمت‌های مختلف واحد تجاری مطرح شده است. استدلال نظری ارائه شده به منظور توجیه و حمایت از افشای اطلاعات تفکیکی به جای تلفیقی از یک سو و نتایج حاصل از پژوهش‌های تجربی از سوی دیگر، توجه مراجع رسمی تدوین اصول، ضوابط و استانداردهای حسابداری کشورهای مختلف، به خصوص کشورهای پیشرو در حسابداری نظیر انگلستان، آمریکا، کانادا و نیز مجامع بین‌المللی را به گزارشگری قسمت‌ها، معطوف کرده است. در ایران نیز همانند سایر نقاط، تلاش‌هایی در زمینه افشای اطلاعات مالی قسمت‌ها شده است؛ تلاش‌هایی که حاصل آن در استاندارد حسابداری شماره ۲۵ با عنوان «گزارشگری بر حسب قسمت‌های مختلف» تبلور یافته است.

اقدام به عمل آمده از سوی کمیته تدوین استانداردهای حسابداری در راستای تدوین الزامات حسابداری که منجر به گسترش دامنه افشای اطلاعات مالی می‌شود، به واقع شایسته است، اما مناسب‌تر این است که با انجام پژوهش‌های علمی، اقدامات لازم در راستای هماهنگ‌سازی استاندارد شماره ۲۵ با استانداردهای بین‌المللی مربوط، شناسایی محدودیت‌ها و چالش‌های حاکم بر آن صورت گیرد.

دکتر احمد احمدپور
استاد حسابداری
دانشگاه مازندران
معصومه شهبواری
کارشناسی ارشد حسابداری
دانشگاه مازندران

در آینده سودهای متفاوتی داشته باشند نباید ترکیب شوند.

ترکیب در گفتار ساده‌تر از عمل است. به عنوان مثال در صنعت معدن، دو معدن ممکن است دو محصول مشابه مثلاً زغال سنگ تولید کنند. این ممکن است منجر به این تصور در مدیریت شود که قسمت‌های عملیاتی آنها را می‌توان ترکیب کرد، ولی به این دلیل که معادن از روش‌های مختلف استخراج مثل فرایندهای مختلف تولیدی استفاده می‌کنند، نباید براساس معیار ترکیبی استاندارد، با یکدیگر ترکیب شوند.

مسئله افشا

استاندارد، شرکت‌ها را به افشای اطلاعاتی که استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی را قادر به موارد زیر سازد، ملزم می‌کند: ارزیابی ماهیت و فعالیت‌های تجاری که واحد اقتصادی مشغول به آن است و محیط اقتصادی و قانونی که یک واحد اقتصادی در آن به فعالیت می‌پردازد.

اگر از نقطه نظر شرکت به موضوع بنگریم، بیشتر شرکت‌ها تمایلی به افشای اطلاعات قسمت ندارند. آنها استدلال می‌کنند که هزینه افشای اطلاعات مثل هزینه‌های جمع‌آوری، پردازش، انتشار و نیز نبود کسب مزیت‌های رقابتی) بیشتر از منافع است. از این رو برخی از واحدهای تجاری به دنبال حذف برخی از افشاهای خاص در زمینه‌های مهم و حساس تجاری هستند. استاندارد نه تنها شرکت‌ها را از افشای اطلاعات حساس و مهم تجاری معاف نمی‌کند، بلکه واحدهای تجاری که فقط یک قسمت قابل گزارش دارند نیز باید از افشای کامل در گزارش‌های خود اطمینان حاصل کنند. (افشا در سطح واحد اقتصادی).

شرکت‌ها می‌توانند با تغییر در ساختار داخلی واحد تجاری و میزان گزارش‌های ارائه شده به CODM از این الزامات و تا حدودی هزینه افشای اطلاعات رهایی یابند. از این‌رو، گزارشگری بر حسب قسمت‌های مختلف به طور اثربخش وجود نخواهد داشت. رویکرد مدیریتی دست‌مدیریت تجاری را بیش از حد باز گذاشته است. چنین اختیاری ممکن است بر میزان اطلاعات ارائه شده یا ارائه اطلاعات بالقوه گمراه‌کننده، به‌کار گرفته شود.

کلام آخر!

گزارشگری قسمت‌ها، نمونه‌ای از تلاش برای مقابله با کاستی‌های اطلاعات تجمیعی در بازارهای جهانی به شمار می‌آید. با توسعه مجتمع‌های تجاری مشتمل بر فعالیت‌های متنوع که از طریق ادغام یا تحصیل سهام شرکت‌های ناهمگون انجام پذیرفته، مسئله تجمیع اطلاعات حادث‌تر نیز شده است. این تلاش‌ها برای ایجاد ضوابط لازم برای تفکیک یک واحد تجاری به بخش‌های تشکیل دهنده آن و ارائه گزارش‌های جداگانه برای پاسخگویی به نیاز کاربران اطلاعات مالی، ارزیابی عملکرد و پیش‌بینی‌های آتی واحد تجاری شکل گرفته است. تأکید بر تفکیک بخش‌ها بر اساس رویکرد مدیریتی است. در این رویکرد، باور عمومی این است که بهتر است ارقامی گزارش شود که مورد استفاده مدیریت است. با وجود اقدامات به عمل آمده توسط مجامع ملی و بین‌المللی برای یکنواخت‌سازی گزارشگری اطلاعات بر مبنای قسمت‌های مختلف، ولی همان‌طور که در بخش پایانی مقاله حاضر ارائه شد، پرسش‌هایی همچنان باقی مانده است.

گزارشگری قسمت‌ها یک زمینه قوی برای پژوهش‌های دانشگاهی بوده و هست. هر چند شواهد زیادی حاکی از منافع افشای اطلاعات قسمت وجود دارد، تحقیقاتی نیز وجود دارد که نشان می‌دهد واحدهای تجاری به خاطر آسیب‌های رقابتی افشای اطلاعات قسمت، گزارشگری اطلاعات تجمیعی را ترجیح می‌دهند. در نهایت اینکه اثر کلی ارائه افشای قسمت، مثبت است. استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی شماره ۸ (IFRS ۸)، نیازهای جهانی استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی را به‌طور کامل مورد توجه قرار داده هر چند ابهاماتی در خصوص به‌کارگیری آن وجود دارد، می‌توان انتظار داشت که استاندارد حسابداری ملی گزارشگری قسمت‌ها، استاندارد حسابداری شماره ۲۵، با از میان برداشتن این محدودیت‌ها و ابهامات، به سمت یکنواختی با این استاندارد بین‌المللی متمایل شود.

یک بخش خاص به وجود آید.

توجه بیش از اندازه به تشخیص قسمت عملیاتی بر اساس قضاوت مدیر و صلاحدید واحد تجاری، انتقاد وارده به این رویکرد است که باعث می‌شود قابلیت مقایسه واحدهای تجاری مختلف از بین می‌رود.

واحدهای تجاری باید روابط CODM با مدیران ارشد را دائماً مورد ارزیابی قرار داده و عملکرد مدیران هر یک از بخش‌ها توسط مدیران سایر بخش‌ها مورد بررسی و نظارت قرار گیرد.

مشکلات تعیین قسمت‌های یک واحد تجاری

زمانی که روش‌های حسابداری مختلف در شرکت و هر یک از بخش‌های آن به کار گرفته می‌شود، استدلال استاندارد این است که بهتر است ارقامی گزارش شود که مورد استفاده مدیریت است؛ حتی اگر با اصول حسابداری مورد استفاده مدیریت مغایرت داشته باشد، سپس مدیریت ارقام و اطلاعات را برای قابل مقایسه بودن، تعدیل می‌کند. به عبارت دیگر گزارشگری قسمت‌ها بر اطلاعات ارائه شده به CODM تأکید می‌کند که مستلزم به کارگیری قضاوت است. از طرفی همه بخش‌های واحد تجاری، لزوماً قسمت‌های عملیاتی نیستند.

قضاوت درباره اطلاعاتی که به طور مرتب توسط CODM مورد ارزیابی قرار می‌گیرد، می‌تواند یک چالش باشد به ویژه زمانی که اطلاعات قسمت‌ها در سطوح مختلف یا مبنای متفاوتی موجود باشد. این ممکن است در شرایطی اتفاق بیفتد که واحد تجاری در ماتریس ساختار یافته باشد که در آن اجزای قسمت‌های عملیاتی هم پوشانی و در مبنای مختلفی به CODM گزارش شده باشند. به عنوان مثال برخی مدیران داخلی ممکن است مسئول مناطق مختلف جغرافیایی بوده، در حالی که سایر مدیران مسئولیت محصولات و خدمات در سطح جهانی به عهده دارند. در این مورد CODM مجموعه‌های متعدد گزارش‌ها با مبنای متفاوت را مورد بررسی قرار می‌دهد. لحاظ کردن افشای اضافی و داوطلبانه در مواردی که اطلاعات فراهم شده برای مدیریت دید واضح و روشنی از بخش‌های عملیاتی واحد اقتصادی به‌دست نمی‌دهد، یا در مواردی که اطلاعات با مبنای مختلفی در اختیار CODM قرار می‌گیرد؛ به عنوان مثال اگر یک واحد تجاری تشخیص دهد که قسمت‌های عملیاتی خطوط تجاری هستند، ممکن است افشای اطلاعات با یک مبنای جغرافیایی را در صورتی که برای استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی مربوط تلقی شود، انتخاب کند.

مسئله تغییر در قسمت‌ها

واحدهای تجاری باید در هر تاریخ گزارشگری قسمت‌های عملیاتی خود را افشا کنند. این به ویژه در جایی که واحد اقتصادی تجدید ساختار داشته باشد، اهمیت دارد. هر گونه تغییر در واحد تجاری یا اطلاعات فراهم شده برای CODM افشاهای قسمت نیز برای مربوط بودن باید تغییر یا افزایش یابد. بنابراین باید تأمل بیشتری در الزامات صورت گیرد. این تغییرات گاه ممکن است منجر به رویدادهایی شود که می‌تواند باعث کاهش یا افزایش دارایی‌های مشهود و نامشهود شده و در نتیجه منجر به عدم تخصیص یا تخصیص نامناسب آن بین قسمت‌ها و زیر سوال بردن قابلیت اتکای اطلاعات افشا شده قسمت‌ها شود. همانند کاهش ارزش سرقفلی؛ بنابراین باید تأمل بیشتری در الزامات صورت گیرد!

مسئله ترکیب قسمت‌های عملیاتی

قبل از تعیین قسمت‌های قابل گزارش دو یا چند بخش که از نظر ویژگی‌های اقتصادی مشابه بوده ممکن است در یک قسمت عملیاتی اقدام شوند. استاندارد اظهار می‌کند که قسمت‌های عملیاتی در صورتی که دارای ویژگی‌های اقتصادی مشابه باشند در بلندمدت عملکرد مشابهی را نشان می‌دهند، بنابراین باید ترکیب شوند. با وجود این در عمل برخی از بخش‌های تجاری ممکن است، سودهای جاری متفاوتی داشته باشند؛ ولی اگر انتظار رود که در بلندمدت به سودهای یکسانی منجر شوند، ممکن است با هم ترکیب شوند. در طرف مقابل، دو قسمت عملیاتی که دارای سودهای جاری یکسان هستند، ولی انتظار رود که