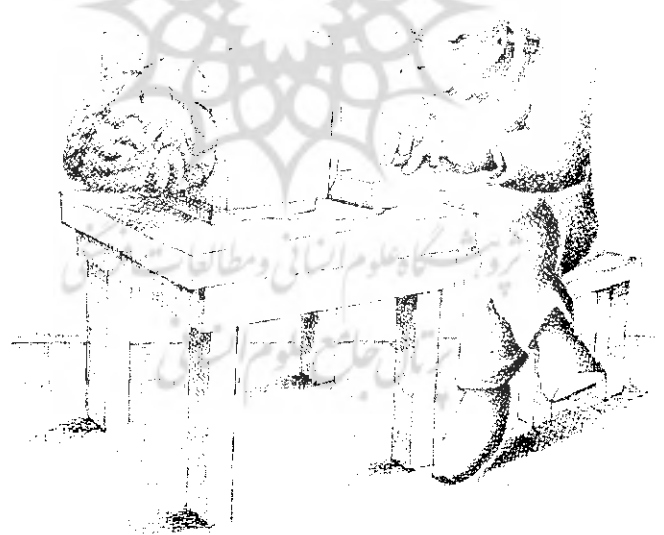


# گزارشگری مالی بر حسب قسمت‌ها و اطلاعات مربوط

بدکارگیری دانش حسابداری، سیستم حسابداری واحدهای مختلف را بوجود آورده که به گونه‌ای مناسب، در ارتباط با منابع، و مساعدت در کارایی تخصیص منابع کمیاب در عملکرد واحدهای تجاری، در چارچوب مشخصی پردازش نموده و به شکل گزارشهای مختلف، در اختیار گروههای ذی نفع قرار می‌دهد.

حسن همتی  
استاد دانشگاه



سالانه به دوره‌های کوتاهتر، از برخی مشکلات، موجود در گزارشهای سالانه، جلوگیری می‌کند و اطلاعات مالی بخشها و قسمت‌ها را نیز در فراهم آوردن اطلاعات مسربوط و قابلیت مقایسه بین واحدهای تجاری را افزایش می‌دهد. گزارشهای مالی می‌بایند دوره‌ای در مورد عملیات واحد

تجاری، در محدوده زمانی که تاریخ انتشار آنها غیر از سال مالی و نیز کمتر از یک دوره مالی است، برای تصمیم‌گیری در اختیار گروههای ذی نفع قرار گرفته، و معمولاً ۷ ادواری منتشر می‌گردد. در این گونه گزارشها

سازمانی قرار می‌دهد. محصول نهایی پردازش اطلاعات مالی، در هر سیستم، گزارشهای مالی متعددی است، که به صورت می‌بایند دوره‌ای و سالانه در زمانهای مناسب انتشار می‌یابد. تقسیم گزارشهای

حسابداری دانشی توصیفی تحلیلی است که هدف اصلی آن ارائه اطلاعات مالی مفید و قابل اتکا درباره واحدهای اقتصادی برای تصمیم‌گیری گروههای ذی نفع است. به کارگیری دانش حسابداری، سیستم حسابداری واحدهای مختلف را بوجود آورده که به گونه‌ای مناسب، در ارتباط با منابع، و مساعدت در کارایی تخصیص منابع کمیاب در عملکرد واحدهای تجاری، در چارچوب مشخصی، پردازش نموده، و به شکل گزارشهای مختلف، در اختیار گروههای ذی نفع اعم از بیرون سازمانی و درون

که حاوی اطلاعاتی انباشته شده از ابتدای دوره مالی تا تاریخ گزارشگری است، اطلاعات مقایسه‌ای در مورد دوره‌های مشابه سال قبل نیز ارائه می‌گردد.

گزارشهای مالی سالانه معمولاً اطلاعات به‌موقع را که مورد نیاز سرمایه‌گذاران و سایر گروههای ذی‌نفع است، جهت تصمیم‌گیری در اختیار قرار نمی‌دهد، بلکه گزارشهای مالی میان دوره‌ای غالباً برای فراهم آوردن اطلاعات به‌موقع برای ارزیابی عملکرد و توان سودآوری و پیش‌بینی وضعیت آتی را در دوره‌های کوتاه‌تر از یک دوره (سال) مالی است، قرار می‌دهد. به‌طور مثال واحدهای تجاری خرده‌فروشی که فعالیت فصلی دارند و در بعضی از فصول سال، فعالیت آن به نحوه چشمگیری افزایش می‌یابد. در نتیجه در این فصول سود بیشتری را عاید واحد تجاری می‌کند. در این گونه موارد، ضرورت دارد که از طریق مقایسه گزارشهای میان دوره‌ای مخارجی که برای هزینه کردن فصول قبلی آنها انجام یافته در مقایسه با تحصیل درآمد تصمیم‌گیری به‌موقع انجام گیرد.

قبل از سال ۱۹۷۳، در محتویات گزارشهای مالی میان دوره‌ای که برای سهامداران انتشار می‌یافت، یکسواختی اندکی وجود داشت. اهمیت فزاینده ارائه گزارشهای مالی در محدوده زمانی کمتر از یکسال مالی برای سرمایه‌گذاران منجر به انتشار بیانیه شماره ۲۸ هیئت تدوین اصول حسابداری<sup>۲</sup>، تحت عنوان گزارشگری مالی میان دوره‌ای<sup>۳</sup>، در ماه مه ۱۹۷۳ گردید.

از سوی دیگر شرایط افشاگری بخشها در بیانیه شماره ۱۴، هیئت تدوین استانداردهای حسابداری مالی (FASB) قابل کاربرد در گزارشگری میان دوره‌ای نبوده، مگر اینکه، گزارشهای میان دوره‌ای یک مجموعه کامل از صورتهای مالی که مفاد آن ارائه وضعیت مالی، نتایج عملیات و تغییرات در وضعیت مالی براساس اصول

پذیرفته شده حسابداری باشد، افشا گردد. در این بیانیه تاکید شده که در گزارشهای مالی میان دوره‌ای افشای مربوط به بخشها و قسمتهای مختلف الزامی نیست.

تحولات محیطی در طول تاریخ بر ضرورت افشا موثر بوده، و در گزارشگری مالی بر کل عملیات واحد تجاری به‌طور یکجا تاکید می‌ورزید، و بر تفکیک اطلاعات برای واحد تجاری کمتر تاکید می‌کند، با چنین تاکیدی غیرعادی نبود که واحدهای تجاری کوچک همانند شرکتهای بزرگ و چند ملیتی درباره عملیات و وضعیت امور مالی خود را افشا نمایند. این شرایط در دهه ۱۹۷۰ تغییر یافت، واحدهای تجاری که دارای عملیات قابل ملاحظه، در بخشهای مختلف صنایع و عملیات در کشورهای خارجی هستند، ملزم به افشا و اطلاعات درباره عملیات شدند.

در همین دوران، سرمایه‌گذاران و سایر گروههای ذی‌نفع خواستار آن بودند که اطلاعات مالی براساس خطوط تولید یا عملیات تجاری تفکیک خود، در زمانی متناسب و به‌موقع در دسترس تصمیم‌گیرندگان قرار گیرد. ترازنامه در تاریخ معینی به‌طور سالانه تهیه می‌شود، اما نتایج عملکرد یک واحد تجاری (سود یا زیان) در طول دوره گزارشگری تحصیل می‌شود. با توجه به شرایط موجود، سرمایه‌گذاران خواستار آن هستند که، اطلاعات درآمد انباشته شده، در دوره‌های زمانی کوتاه‌تر همچون ماهانه، سه ماهه، چهارماهه، شش ماهه و ... برای نشان دادن پیشرفت واحد تجاری در اختیارشان قرار گیرد. برخی از واحدهای تجاری، گزارشهای مالی میان دوره‌ای را که برای سهامداران منتشر می‌کردند، از حیث اطلاعات دارای ثبات و همیشگی نبود. در سال ۱۹۷۶، هیئت تدوین اصول حسابداری بیانیه شماره ۲ را درباره افشای اطلاعات مالی مکمل، منتشر ساخت. در این بیانیه، ارائه اطلاعات

در واحدهای تجاری که دارای فعالیت متنوع‌اند، جنبه تشویقی داشت، و در آن هیچ‌گونه الزامی برای افشای اطلاعات مالی مکمل درباره بخشهای مختلف صنعت جنبه وجود نداشت.

نخستین الزام گزارشگری مالی برای واحدهای تجاری که دارای فعالیت متنوع هستند، مربوط به سال ۱۹۶۹ است، که کمیسیون اوراق بهادار و بورس (SEC) برای واحدهای تجاری تهیه این گونه گزارشهای مالی را پذیرفت. شرط اساسی کمیسیون اوراق بهادار و بورس برای افشا، شامل مجموع درآمد حاصل از فروش و سود (زیان) قبل از مالیات و اقلام غیرمترقبه برای آخرین دوره پنج ساله هر خط تولید (تجاری) زنجیره‌ای و داد و ستد با ۱۰ درصد یا بیشتر از درآمد یا سود قبل از مالیات و اقلام غیرمترقبه بود.

در سال ۱۹۷۶، هیئت استانداردهای حسابداری مالی، بیانیه شماره ۱۴ را انتشار داد که براساس آن واحدهای تجاری، باید عملیات و اطلاعات مالی تفکیک شده واحد تجاری در بخشهای مختلف صنایع و محل جغرافیایی عملیات واحدهای تجاری را افشا کند. در بیانیه فوق نیز تاکید شده که افشای اطلاعات مربوط به فروشهای صادراتی و مشتریان اصلی الزامی است.

در گزارش تحقیقاتی که از طرف هیئت استانداردهای حسابداری مالی در سال ۱۹۹۳ منتشر شد، آمده است که استفاده‌کنندگان اطلاعات ارائه شده براساس بیانیه شماره ۱۴ را مفید، اما ناکارآمد می‌دانند. به‌طور کلی، آنان خواستار اطلاعات بیشتری درباره تفکیک قسمتها در گزارشهای میان دوره‌ای بودند. این گزارش نیز نیازهای گوناگون استفاده‌کنندگان اطلاعات قسمتها را به‌طور خلاصه نشان داده بود. مواردی برگزیده از گزارش تحقیقاتی که نیازهای اطلاعاتی بخشهای خاصی که نظر وام‌دهندگان و اعتباردهندگان تامین می‌کند،

به شرح زیر است:

وام‌دهندگان و اعتباردهندگان به دنبال اطلاعاتی هستند که بتواند آنان را در ارزیابی مخاطرات (ریسک) و جریانهای نقدی آتی هر یک از واحدهای تجاری دریافت‌کننده وام و اعتبار یاری رساند - بدین معنی که واحد تجاری که قرار است وام و اعتبار دریافتی را از محل جریانهای نقدی بازپرداخت کند، ممکن است داراییهای آن در وثیقه (تضمین) وام و اعتبار قرار گیرد. غالباً، بیشتر واحدهای تجاری وام‌گیرنده و اعتبارگیرنده را شرکتهایی تشکیل می‌دهند که معمولاً عضو گروه شرکتهایی هستند، که صورتهای مالی آنها تلفیق می‌شود. مخاطرات (ریسک) و دورنمای جریانهای نقدی یک واحد تجاری عضو گروه با مخاطرات و دورنمای سایر واحدهای تجاری عضو گروه تلفیق تفاوت دارد. از این رو، مسئولان اعطای وام و اعتبار (مؤسسات اعتباری) بر این باورند: وضعیتی که کاربرد صورتهای مالی تلفیقی گزارش می‌دهد نسبت به صورتهای مالی تلفیقی مرجحتر است، زیرا اطلاعات تفکیکی قسمتهای عملیاتی واحد تجاری اعتبارگیرنده را به وضوح نشان می‌دهد.<sup>۴</sup>

تکامل تدریجی استانداردهای گزارشگری قسمتها (بخشها) در کانادا به موازات ایالات متحده آمریکا صورت گرفت. الزامات گزارشگری به بخشها در کانادا همانند بیانیه شماره ۱۴ است. در سال ۱۹۸۱، کمیته استانداردهای حسابداری بین‌المللی (IASB) بیانیه شماره ۱۴ را درباره گزارشگری مربوط به قسمتها منتشر کرد. در این بیانیه الزاماتی را در سطح جهانی جهت گزارشگری مالی مربوط به قسمتهای مختلف یک واحد تجاری تعیین نمود.

در سال ۱۹۷۷ هیئت استانداردهای حسابداری مالی (FASB) بیانیه شماره ۱۳۱ را جایگزین بیانیه شماره ۱۴ کرد. هدف کلی بیانیه ۱۳۱، گزارش اطلاعات

مالی درباره قسمتهای مختلف یک بنگاه اقتصادی، براساس عملیات تولیدی خاص تفکیک شده، جهت تصمیم‌گیری و قضاوت آگاهانه در مورد ارزیابی عملیات اجرایی بخشها و برآورد جریانهای نقدی آتی است. با توجه به این هدف، بیانیه شماره ۱۳۱، نگرشی مدیریتی<sup>۵</sup> دارد، در این نگرش، بخشها و قسمتهای مختلف، جهت گزارشگری خارجی، براساس ساختار داخلی واحد تجاری که از سوی مدیریت تعیین شده، مورد استفاده قرار می‌گیرد. یک بنگاه اقتصادی ممکن است از طریق تهیه مجموعه صورتهای مالی که به طرق مختلف تفکیک شده‌اند هدف مورد نظر را تامین کند. اگر بخشهای گزارشگری داخلی براساس مناطق جغرافیایی صورت گیرد، گزارشگری بخشها نیز باید بر مبنای تقسیمات جغرافیایی باشد.

اگر گزارشگری داخلی براساس خط تولید، یا صنعت، محصولات و خدمات فرعی باشد، گزارشگری قسمتها باید متقابلاً براساس خطوط تولید یا صنعت صورت گیرد. در صورتی که دو یا چند واحد تجاری دارای فعالیت مشابه باشند و در محیط اقتصادی یکسان فعالیت کنند، می‌توان اطلاعات این قسمتها را با هم ترکیب کرد. بیانیه شماره ۱۳۱ (بند ۴) چنین نتیجه‌گیری می‌کند.

تعیین قسمتها به ساختار تشکیلات داخلی بنگاه اقتصادی بستگی دارد و صورتهای مالی باید به گونه‌ای تهیه شوند که اطلاعات ضروری بر اساس یک روش مناسب، مقرون به صرفه<sup>۶</sup> و به موقع در دسترس تصمیم‌گیرندگان قرار گیرند.

شناسایی مسئولیتهای در گزارشگری قسمتهای مختلف یک واحد تجاری

بسیاری از واحدهای اقتصادی در تهیه گزارشگری قسمتها تابع شرایط تعیین شده، در بیانیه شماره ۱۳۱ مشمول گزارشگری

جداگانه هستند. به‌رحال، فعالیت واحد تجاری در زمینه‌های مختلف صنعتی و مناطق جغرافیایی و میزان فروش آن به مشتریان عمده تا حدی به تنوع محصولاتی که تعیین‌کننده در گزارشگری دارد، بستگی دارد. تعیین بخشها و قسمتهای عملیاتی در ساختار سازمانی واحد تجاری به قضاوت مدیریت بستگی دارد، به بیان دیگر، قسمتهای عملیاتی، جزئی از یک واحد تجاری است که:

۱) به فعالیتهای تجاری می‌پردازد که ممکن است برای تحصیل درآمد و تحمل هزینه‌ها باشد؛

۲) نتایج فعالیتهای آن از طریق مسئول مدیریت اجرایی واحد اقتصادی مورد بررسی قرار می‌گیرد؛

۳) اطلاعات مالی جداگانه (مجزا) آماده برای آن وجود دارد.

#### معیار ترکیبی

هر قسمت عملیاتی که از نظر ویژگیهای اقتصادی مشابه بوده و نیز در حوزه‌های عملیاتی زیر همانند آن باشند، اطلاعات این قسمتها با هم ترکیب می‌شوند:<sup>۶</sup>

الف - ماهیت تولیدات و خدمات؛

ب - ماهیت فرایند تولید؛

ج - نوع و طبقات مشتریان برای تولیدات و خدمات؛

د - روش توزیع و فروش محصولات و خدمات؛

ه - شرایط محیط قانونمند. به‌طور مثال، بانکداری، بیمه یا شرکتهای سهامی عام.

معیار و ضوابط کمی برای تعیین قسمتهای عملیاتی مشمول گزارشگری

فرایند تعیین قسمتهای عملیاتی که ملزم

به ارائه اطلاعات مربوط به قسمتهای

مختلف، به‌طور جداگانه در هر یک از

دوره‌های مالی قابل گزارش هستند، تابع

اهمیت قسمتهای عملیاتی واحد تجاری از

دیدگاه مدیریت (ارزشیابی وضعیت مالی و

بازده عملیاتی) است. براین اساس، یک قسمت عملیاتی در صورتی قابل گزارش است که حائز شرایط آزمون ۱۰ درصد درآمد، آزمون ۱۰ درصد سود یا زیان عملیاتی یا آزمون ۱۰ درصد دارایی قابل شناسایی را در هر یک از دوره‌های مالی که صورت‌های مالی ارائه می‌شود دارا باشد.

۱- آزمون درآمد. یک قسمت عملیاتی در صورتی قابل گزارشگری (بااهمیت) است که، درآمد آن حداقل ده درصد مجموع درآمد ترکیبی کلیه قسمت‌های عملیاتی واحد تجاری باشد. (منظور از درآمد یعنی فروش به مشتریان خارج از واحد تجاری و فروش بین قسمت‌های مختلف واحد تجاری بر مبنای قیمت‌های انتقالی است).

نکته قابل توجه اینکه درآمد فروش به مشتریان خارج از واحد تجاری را درآمد غیروابسته و درآمد فروش بین قسمت‌های مختلف واحد تجاری را درآمد وابسته گویند.

۲- آزمون سود یا زیان. یک قسمت عملیاتی در صورتی مشمول گزارشگری است که سود یا زیان عملیاتی آن حداقل ۱۰ درصد قدرمطلق مجموع سود یا زیان (هر کدام که بیشتر است) کلیه قسمت‌های عملیاتی واحد تجاری باشد. به عبارت دیگر، قسمتهایی قابل گزارشگری است که: میزان قدر مطلق سود یا زیان عملیاتی آن ده درصد یا بیش از میزان قدرمطلق باشد.

۱) سودهای گزارش شده ترکیبی کلیه قسمت‌های عملیاتی واحد تجاری حاکی از زیان نبوده (سودآور بوده‌اند)، یا

۲) زیانهای گزارش شده ترکیبی کلیه قسمت‌های عملیاتی واحد تجاری که متحمل زیان عملیاتی گردیده‌اند. جهت تامین شرط آزمون ۱۰ درصد سود یا زیان، سود عملیاتی کلیه قسمتهایی که تحصیل سود کرده و نیز عملیات کلیه قسمتهایی که متحمل زیان شده‌اند، به‌طور جداگانه جمع می‌شوند. از بین دو نتایج حاصل، رقم

جدول شماره ۱

قسمت	سود عملیاتی	زیان عملیاتی
پوشاک	۱,۷۰۰,۰۰۰	
محصولات غذایی	۲۴۰,۰۰۰	
بسته‌بندی	۸۸۰,۰۰۰	
لوازم چوبی		۶۰۰,۰۰۰
ابزارآلات		۱۳۰,۰۰۰
	۲,۸۲۰,۰۰۰	۷۳۰,۰۰۰

است. بنابراین قسمت‌های پوشاک، بسته‌بندی (با سود عملیاتی به مبلغ ۱,۷۰۰,۰۰۰ ریال و ۸۸۰,۰۰۰ ریال به ترتیب) و بخش لوازم چوبی به‌رغم اینکه متحمل زیان شده (۶۰۰,۰۰۰ ریال) مشمول گزارشگری به‌طور جداگانه‌اند.

نکته: قسمت‌های عملیاتی که هیچ یک از شرایط تعیین شده متغیرهای کمی آزمون ۱۰ درصد را دارا نباشد، در صورتی که آنها در اکثر معیارهای ترکیبی (سه نوع آزمون) سهمیم باشند، می‌توانند قسمت‌های قابل گزارش را تشکیل دهند. در مثال شرکت ایران کالا، قسمت‌های عملیاتی در محصولات غذایی و ابزارآلات هیچ یک از معیارهای ترکیبی آزمون ۱۰ درصد را ندارند. در این شرایط قسمت‌های عملیاتی که به تنهایی با اهمیت نبوده و نمی‌تواند با سایر قسمت‌ها ترکیب شود، با یکدیگر ترکیب شده تحت عنوان سایر بخشها افشا می‌شوند. منابع درآمدهای مشمول سایر بخشها به‌طور جداگانه باید افشا شوند.

۳- آزمون دارایی. یک قسمت از واحد تجاری در صورتی با اهمیت است که، دارایی قابل شناسایی آن حداقل ۱۰ درصد دارایی قابل شناسایی کلیه قسمت‌ها واحد تجاری باشد. داراییهای قابل شناسایی یک قسمت واحد تجاری شامل دارایی مشهود و نامشهود است که، در قسمت‌های مختلف واحد اقتصادی مورد

بزرگتر (سود یا زیان) برای انجام آزمون ده درصد مورد استفاده قرار می‌گیرد. مراتب با مثال تشریح می‌شود:

مثال - سود یا زیان قسمت‌های مختلف عملیاتی شرکت ایران کالا که به‌طور جداگانه گزارش شده، به‌قرار زیر است:

پوشاک	۱,۷۰۰,۰۰۰ ریال
لوازم چوبی	(۶۰۰,۰۰۰) ریال
محصولات غذایی	۲۴۰,۰۰۰ ریال
بسته‌بندی	۸۸۰,۰۰۰ ریال
ابزارآلات	(۱۳۰,۰۰۰) ریال
جمع سود عملیاتی	۲,۰۹۰,۰۰۰ ریال

با در نظر گرفتن اطلاعات فوق و با توجه به ضوابط تعیین شده در بیانیه شماره ۱۳۱ قسمت‌های با اهمیت کدام است:

برای اجرای شرایط آزمون ۱۰ درصد سود یا زیان عملیاتی، کلیه قسمتهایی که متحمل زیان شده و نیز قسمتهایی که سود تحصیل کرده‌اند، به‌طور جداگانه جمع می‌شوند، از بین دو نتایج حاصل، هر کدام که بیشتر است، برای آزمون ۱۰ درصد مورد استفاده قرار می‌گیرد. (جدول شماره ۱)

برای اجرای شرط آزمون ۱۰ درصد سود یا زیان، از آنجا که رقم ۲,۸۲۰,۰۰۰ ریال بیش از رقم قدر مطلق ۷۳۰,۰۰۰ ریال است، مورد استناد قرار گرفته، قسمت‌های مشمول گزارشگری، قسمتهایی هستند که سود یا زیان عملیاتی آنان بیش از مبلغ ۲,۸۲۰,۰۰۰ ریال (۱۰ درصد  $\times$  ۲,۸۲۰,۰۰۰)

قسمتها	(۱)	(۲)	(۳)	(۴)	(۵)	(۶)	جمع
	خدمات فنی	داروسازی	تجاری	پوشاک	مواد غذایی	خدمات مالی	
درآمدها:							
فروش - درآمد غیر وابسته	۸۵۰	۶۱۰	۱۷۰	۷۰	۸۸۰	۰	۲۵۸۰
فروش - درآمد وابسته	۱۰۰	۰	۰	۰	۰	۰	۱۰۰
درآمد بهره:							
غیر وابسته	۰	۰	۰	۰	۰	۲۲۰	۲۲۰
وابسته (بین قسمتها)	۰	۰	۰	۰	۰	۵۰	۵۰
جمع درآمدها	۹۵۰	۶۱۰	۱۷۰	۷۰	۸۸۰	۲۷۰	۲۹۵۰
هزینه‌ها:							
بهای تمام شده کالای فروخته شده	۲۱۰	۲۷۰	۹۰	۲۰	۳۳۰	۰	۱۲۳۰
بازاریابی	۲۷۰	۹۰	۲۵	۲۵	۱۷۰	۶۰	۶۶۰
هزینه بهره:							
غیروابسته	۸۰	۶۰	۱۵	۲۵	۱۵۰	۸۰	۳۲۰
وابسته	۰	۰	۰	۰	۵۰	۰	۵۰
دفتر مرکزی	۰	۲۰	۰	۰	۰	۰	۲۰
اقلام غیرعادی (زیان)	۷۰	۳۰	۰	۰	۰	۰	۱۱۰
جمع هزینه‌ها	۶۳۰	۶۸۰	۱۵۰	۱۰۰	۸۰۰	۱۳۰	۲۵۰۰
میزان سودآوری:	۳۲۰	۷۰	۲۰	(۳۰)	۸۰	۱۳۰	۳۵۰
سود یا زیان قسمت داراییها:							
مطالبات بین قسمتها	۰	۰	۰	۰	۰	۲۰۰	۲۰۰
سایر داراییها	۲۳۰	۵۸۰	۳۱۰	۱۸۰	۹۳۰	۷۷۰	۲۰۱۰
جمع داراییها	۲۳۰	۵۸۰	۳۱۰	۱۸۰	۹۳۰	۹۷۰	۳۲۱۰

به‌شمار نمی‌آیند. گزارشگری مالی در مورد فعالیتهای مختلف، از مثال شرکت الف که دارای ۶ قسمت عملیاتی است، استفاده می‌شود: اطلاعات جدول شماره ۲ در مورد قسمتهای مختلف عملیاتی واحد تجاری (الف) برای محاسبه آزمونها برای تعیین قسمتهای قابل گزارش در دست است. نحوه محاسبه آزمونهای کمی برای تعیین قسمتهای قابل گزارش در جدول شماره ۳ نشان داده شده است.

از اطلاعات جدول شماره ۳ می‌توان ادامه در صفحه ۸۰

سرقفلی نیز پس از کسر استهلاک، مشمول دارایی قابل شناسایی قسمتها مطرح است. داراییهای قابل شناسایی قسمتهای مختلف پس از کسر ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول، استهلاک انباشته، ذخیره کاهش ارزش موجودیها، تغییرات ارزشیابی اوراق بهادار قابل دادوستد و مانند آن، در گزارشگری منظور می‌شود.

مثال - به منظور تشریح آزمونها در

استفاده قرار می‌گیرد. داراییهایی که در بیش از یک قسمت از واحد تجاری به‌طور مشترک مورد استفاده قرار می‌گیرد، باید بر مبنای معقول بین قسمتهای مختلف تخصیص داده شود.

داراییهایی که در عملیات هیچ یک از قسمتهای واحد تجاری مورد استفاده قرار نمی‌گیرند (مثل داراییهای دفتر مرکزی واحد تجاری، اوراق بهادار قابل دادوستد، پیش پرداختها، وام پرداختنی بین قسمتها) جزو داراییهای قابل شناسایی

## گزارشگری مالی بر حسب قسمت‌ها و اطلاعات مربوط

(۱)	(۲)	(۳)	(۴)	(۵)	(۶)	
خدمات فنی	داروسازی	نجاری	پوشاک	مواد غذایی	خدمات مالی	جمع
۱- آزمون درآمد:						
۹۵۰	۶۱۰	۱۷۰	۷۰	۸۸۰	۲۷۰	۲۹۵۰
جمع درآمد						
درصد مبنا						
مبلغ مبنا						
قسمتهای قابل گزارش						
بلی	بلی	خیر	خیر	بلی	خیر	۲۹۵
۲- آزمون سودآوری:						
۲۲۰	-	۲۰	-	۸۰	۱۳۰	۵۵۰
سود گزارش شده قسمتها						
-	۷۰	-	۳۰	-	-	۱۰۰
زیان گزارش شده قسمتها						
انتخاب کنید بزرگترین (قدر مطلق) سود یا زیان ترکیبی						
درصد مبنا						
مبلغ مبنا						
قسمتهای قابل گزارش						
بلی	بلی	خیر	خیر	بلی	بلی	۵۵
۳- آزمون دارایی:						
۲۴۰	۵۸۰	۳۱۰	۱۸۰	۹۳۰	۹۷۰	۳۲۱۰
جمع داراییها						
درصد مبنا						
مبلغ مبنا						
قسمتهای قابل گزارش						
خیر	بلی	خیر	خیر	بلی	بلی	۳۲۱

دهد، از این رو، قسمتهای عملیاتی دیگر که مشمول گزارشگری نیست، برای تکمیل آزمون به قسمتهای قابل گزارش (بااهمیت) اضافه می‌شود، (حتی اگر حائز شرایط سه نوع آزمون، ۱۰ درصد را دارا نباشد) تا شرایط آزمون ۷۵ درصد تامین گردد.

مثال فرض کنید شرکت (الف) دارای ۷ قسمت عملیاتی تعیین شده، به عنوان واحد اقتصادی است. اطلاعات در جدول شماره ۴ آمده است.

بر مبنای آزمون ۱۰ درصد درآمد، قسمتهای با اهمیت (مشمول گزارشگری) شامل واحد تعمیرات نقلیه، نجاری، ساختمان‌سازی و خدمات مالی است. از آنجا که مجموع درآمد حاصل از فروش به اشخاص خارج از واحد تجاری (درآمد

ارزیابی مجدد قسمتهای قابل گزارش بدون توجه به نتایج تعداد قسمتهای قابل گزارش حاصل از کاربرد سه نوع آزمون ۱۰ درصد، در قسمتهای قابل گزارش باید حداقل ۷۵ درصد کلیه درآمد ترکیبی حاصل از فروش به مشتریان خارج از واحد تجاری (درآمد غیر وابسته) از کلیه قسمتهای عملیاتی را شامل شود.

بند ۲۰ بیانیه شماره ۱۳۱ هیئت تدوین استانداردهای حسابداری مالی حاکی از آن است که اگر مجموع درآمد فروش به مشتریان خارج از واحد تجاری (درآمد غیر وابسته) کلیه قسمتهای قابل گزارش کمتر از ۷۵ درصد از مجموع درآمد کل به مشتریان خارج از واحد تجاری (درآمد غیر وابسته) کلیه قسمتهای عملیاتی را تشکیل

چنین نتیجه گیری کرد:  
۱- قسمتهای قابل گزارش از نظر آزمون درآمد: خدمات فنی، داروسازی و مواد غذایی

۲- قسمتهای قابل گزارش از نظر آزمون سودآوری: خدمات فنی، داروسازی، مواد غذایی و خدمات مالی

۳- قسمتهای قابل گزارش از نظر آزمون دارایی: داروسازی، مواد غذایی و خدمات مالی

قسمتهای قابل گزارش در کل واحد اقتصادی: خدمات فنی، داروسازی، مواد غذایی و خدمات مالی.

۸- قسمتهای غیر قابل گزارش در کل واحد اقتصادی: نجاری و پوشاک.

قسمتهای عملیاتی	درآمد غیروابسته	درآمد وابسته	مجموع درآمد قسمتها	درصد	قسمتهای بنا اهمیت
واحد لوازم خانگی	۵/۵	۱/۶	۷/۱	٪۹/۳	خیر
واحد اسباب بازی	۶/۲	۰	۶/۲	٪۸/۱	خیر
واحد تعمیرات نقلیه	۲/۴	۷/۹	۱۱/۳	٪۱۴/۸	بلی ✓
واحد نجاری	۶/۶	۱۰/۴	۱۷/۰	٪۲۲/۳	بلی ✓
واحد ابزارآلات	۷/۲	۰	۷/۲	٪۹/۴	خیر
واحد ساختمان سازی	۲/۱	۶/۲	۸/۳	٪۱۰/۹	بلی ✓
واحد خدمات مالی	۱۹/۲	۰	۱۹/۲	٪۲۵/۲	بلی ✓
	<u>۵۰/۲</u>	<u>۲۶/۱</u>	<u>۷۶/۳</u>	<u>٪۱۰۰</u>	

۳۱/۳ - ۱۹/۲ + ۲/۱ + ۶/۶ + ۲/۴ = مجموع درآمد غیروابسته مشمول گزارشگری

۳۱/۳ + ۵۰/۲ × ۱۰۰ = ٪۶۲/۳

قسمتهای عملیاتی	درآمد غیروابسته	درآمد وابسته	مجموع درآمد وابسته و غیروابسته	درصد	قسمتهای بنا اهمیت
مواد غذایی	۱۵۰,۰۰۰	۰	۱۵۰,۰۰۰	٪۲۲/۴	بلی ✓
صنایع کاغذسازی	۱۷۰,۰۰۰	۲۰۰,۰۰۰	۳۷۰,۰۰۰	٪۵۵/۲	بلی ✓
پوشاک	۴۰,۰۰۰	۰	۴۰,۰۰۰	٪۶/۱	خیر
امور مالی	۶۰,۰۰۰	۵۰,۰۰۰	۱۱۰,۰۰۰	٪۱۶/۴	بلی ✓
	<u>۳۲۰,۰۰۰</u>	<u>۲۵۰,۰۰۰</u>	<u>۶۷۰,۰۰۰</u>	<u>٪۱۰۰</u>	

۳۲۰,۰۰۰ - ۱۷۰,۰۰۰ + ۶۰,۰۰۰ + ۱۵۰,۰۰۰ = مجموع درآمد غیروابسته مشمول گزارشگری

صریح در تعداد قسمتهایی که اطلاعات آنها به طور جداگانه باید گزارش شود، قائل نشده است. اما بنا به دلایلی، برای اینکه اطلاعات قسمتها بیش از اندازه از جزئیات برخوردار نباشد، در صورت لزوم مجموع قسمتهایی که مشمول گزارشگری به طور جداگانه قرار می گیرند، حداکثر ممکن است به ده مورد برسد.<sup>۷</sup>

حال اگر مجموع درآمد فروش به مشتریان خارج از واحد تجاری (درآمد غیر وابسته) کلیه قسمتهای قابل گزارش حداقل

$۳۸/۵ = ۳۱/۳ + ۷/۲ =$  مجموع درآمد مشمول گزارشگری

$۳۸/۵ + ۵۰/۲ \times ۱۰۰ = ٪۷۶/۷$

افشای دو قسمت بقیه مجاز نیست، به هر حال، اطلاعات این دو قسمت که قابل گزارش نیستند با هم ترکیب شده و تحت عنوان سایر بخشها افشا می شود. لازم به یادآوری است که قسمتهای قابل گزارش باید به گونه ای با هم ترکیب شوند که شرط آزمون ۷۵ درصد تامین گردد. در بیانیه شماره ۱۳۱ هیچگونه محدودیتی به طور

غیروابسته) که توسط کلیه قسمتهای گزارشگر تحصیل شده ۶۲/۴ درصد مجموع درآمد فروش واحد تجاری به طرفین غیروابسته را تشکیل می دهد و کمتر از ۷۵ درصد درآمد، کل درآمد غیر وابسته است، لازم است که قسمت ابزارآلات که مجموع درآمد غیر وابسته آن ۷/۲ میلیون ریال است، به عنوان قسمت گزارشگر انتخاب و به قسمتهای مشمول گزارشگری قبلی اضافه شود تا شرط آزمون ۷۵ درصد تامین گردد.

۷۵ درصد از مجموع درآمد کل غیر وابسته را تشکیل دهد، در این شرایط نیازی به شناسایی قسمتهای عملیاتی که حائز شرایط آزمون ۱۰ درصد نیست، نخواهد بود. (جدول شماره ۵)

بر مبنای آزمون ۱۰ درصد درآمد، قسمتهای با اهمیت (مشمول گزارشگری) شامل مواد غذایی، صنایع کاغذسازی و امور مالی است. از آنجا که مجموع درآمد حاصل از فروش به اشخاص خارج از واحد تجاری (غیر وابسته) که توسط کلیه قسمتهای گزارشگر تحصیل شده ۹۰ درصد است، که بیش از ۷۵ درصد مجموع درآمد فروش غیر وابسته است. از این نظر، هیچ یک از قسمتهای مشمول گزارشگری نیازی به شناسایی نیست. اطلاعات درباره سایر فعالیتها و قسمتهای عملیاتی ترکیبی واحد تجاری که قابل گزارش نیستند، تحت عنوان سایر بخشها به طور جداگانه افشا می شود.<sup>۸</sup> خلاصه تعیین قسمتهای قابل گزارش در نمودار ۱ نشان داده شده است.

تفاوت بین استانداردهای بین الملل حسابداری درباره گزارشگری قسمتهای بیانییه شماره ۱۴ کمیته تدوین استانداردهای حسابداری بین المللی (IAS-14) اطلاعات گزارشگری مالی در قسمتهای مختلف واحد اقتصادی (تجدید نظر شده در سال ۱۹۹۷ میلادی، توسط کمیته تدوین استانداردهای حسابداری بین الملل در لندن) نگرشی متفاوت نسبت به آنچه که در بیانییه شماره ۱۳۱ هیئت تدوین استانداردهای حسابداری مالی (FASB) منتشر شده، دارد، بی آنکه وارد جزئیات مورد اختلاف شود، موارد کلی اختلاف نسبت به بیانییه شماره ۱۴ استانداردهای حسابداری بین المللی (IAS) به قرار جدول شماره ۶ می باشد.

شرایط افشا در بیانییه شماره ۱۳۱ هیئت تدوین استانداردهای حسابداری مالی برای

جدول شماره ۶

بیانییه شماره ۱۴ (IAS) بین الملل	بیانییه شماره ۱۳۱ (FASB)	اقدام
محصولات و خدماتی که دارای بازده و مخاطرات مشابه است.	مدیریت	۱- رویکرد
قسمت تجاری و قسمت جغرافیایی (نگرش در بیانییه شماره ۱۴ بین الملل کنار گذاشته شده است)	قسمت عملیاتی	۲- واحد اصلی قسمت
افشای قسمت ضروری نیست	افشای قسمت ممکن است ضروری باشد.	۳- عملیاتیهای ترکیبی عمودی
مبنای اصول پذیرفته شده	اصول پذیرفته شده و پذیرفته نشده حسابداری الزامی است	۴- ماهیت اطلاعات حسابداری
در صورتهای مالی تلفیقی به کار برده می شود.		۵- گزارشگری میاندوره های الزامی است
الزامی نیست		

داراییهای بلندمدت قابل شناسایی و مبنای ارزشیابی آزمونهای متغیرهای مربوط به قسمتها، حتی درآمدهای قسمتهای عملیاتی واحد تجاری که از طریق مشتریان عمده تحصیل می شود، باید افشا کنند.<sup>۹</sup>

اهم اطلاعاتی که برای هر قسمت عملیاتی باید به طور جداگانه افشا شود به قرار زیر است:

۱- اطلاعات کلی درباره قسمتهای عملیاتی شامل:

● عواملی که برای تعیین هویت قسمتهای عملیاتی به کار گرفته شده است؛

● اطلاعات درباره انواع تولیدات و خدمات ارائه شده هر یک از قسمتهای عملیاتی قابل گزارش که درآمد از محل آن تحصیل شده است.

۲- اطلاعات درباره سود یا زیان عملیاتی هر یک از قسمتهای مشمول گزارشگری و مبالغ هزینه های مربوط به قسمتها شامل:

● درآمد حاصل از فروش به مشتریان خارج از واحد تجاری (درآمد غیر وابسته)؛

● درآمد حاصل از فروش بین قسمتهای

واحدهای تجاری به طور گسترده اجرای آن پذیرفته شده است (در این بیانییه اطلاعات کمی قسمتها بیش از آنچه که در بیانییه شماره ۱۴ بین الملل، لازم بوده، افشا می شود). موارد افشا در سه طبقه به شرح زیر است:

۱- محصولات و خدمات (کمی و توصیفی)؛

۲- مناطق جغرافیایی (کمی)؛

۳- مشتریان عمده (کمی).

افشای اطلاعات برای قسمتهای قابل گزارش

ضرورت افشای اطلاعات مربوط به قسمتهای عملیاتی بر مبنای شناسایی قسمتهای قابل گزارش است. تعیین دامنه اهمیت فعالیت بر عهده مدیریت واحد اقتصادی است (تولیدات، خدمات، حوزه جغرافیایی، شرایط قانونی محیط فعالیت یا ترکیب برخی از این عوامل). طبق بیانییه شماره ۱۳۱، هیئت تدوین استانداردهای حسابداری مالی، واحدهای تجاری باید اطلاعات مربوط به درآمدها، سود یا زیان،





عملیاتی واحد تجاری (درآمد وابسته)؛  
 ● درآمد بهره و هزینه بهره (گزارش به طور جداگانه)، خالص درآمد بهره‌ای که برای تامین منابع مالی قسمتها که ممکن است به کار گرفته شود باید گزارش گردد (مبانی ارزشیابی نیز باید افشا شود)؛  
 ● هزینه استهلاک اموال و ماشین‌آلات، دارایی نامشهود و داراییهای نقصان‌پذیر؛  
 ● اهم اقلام غیرنقدی مشمول سود یا زیان قسمتها، به استثنای استهلاک اموال و ماشین‌آلات، دارایی نامشهود و هزینه استهلاک دارایی نقصان‌پذیر؛  
 ● اقلام غیرعادی (عملیات متوقف شده و اقلام غیرمترقبه)؛  
 ● مالیات بردرآمد یا مزایای اعطایی؛  
 ● اقلام غیرمترقبه.  
 ۳- مبالغ مربوط به داراییهای قابل شناسایی هر یک از قسمتها و سایر اقلام مربوط به داراییها به شرح زیر است:  
 ● اطلاعات مربوط به قسمتهای مختلف یک واحد تجاری در مجموعه کامل صورتهای مالی واحدهایی که سرمایه‌گذاری در شرکتهای سرمایه‌پذیر، مشمول تلفیق نبوده، و روش حسابداری آن واحد، ارزش ویژه است، در صورتی که صورتهای مالی واحد سرمایه‌پذیر، همراه صورتهای مالی واحد سرمایه‌گذار ارائه شود، افشای آن ضروری است.  
 ● مخارجی که به داراییهای بلندمدت به استثنای ابزارهای مالی<sup>۱۰</sup> اضافه شده، باید افشا شود.  
 علاوه بر موارد فوق:  
 - تغییر اقلام با اهمیت که موجب تغییر گزارش سالانه گردیده باید افشا شود.  
 - هر نوع مغایرت در مجموع سود یا زیان قسمتها برای مجموع واحد اقتصادی، تطبیق داراییهای قابل شناسایی برای کلیه قسمتهای با اهمیت و سایر قسمتهای واحد اقتصادی با مجموع داراییهای تلفیقی شرکت اصلی که در این تطبیق شناسایی

می‌شود، باید افشا شود.  
 - تطبیق سود یا زیان عملیاتی برای کلیه قسمتهای قابل گزارش و سایر قسمتهای واحد اقتصادی با سود قبل از مالیات حاصل از عملیات مستمر، آنچنان که در صورت سود و زیان تلفیقی گزارش شده، باید افشا گردد.  
 - اگر شرکتهای اصلی و فرعی با هم تلفیق شوند، افشای اطلاعات مربوط به قسمتها در صورتهای مالی جداگانه همراه با صورتهای مالی تلفیقی ضرورت ندارد، اما اطلاعات مربوط به قسمتهای مختلف در صورتهای مالی تلفیقی باید افشا شود.

ماهیت گزارشهای میان دوره‌ای درباره قسمتهای مشمول گزارشگری

از نظر مفهوم عینی، گزارشهای مالی میان دوره‌ای، اطلاعات مالی را در زمانی مناسبتر نسبت به صورتهای مالی سالانه، در دسترس استفاده‌کنندگان قرار می‌دهد، گزارشهای مالی میان دوره‌ای درباره قسمتهای عملیاتی در برگزیده تامین نیازهای به موقع تصمیم‌گیرندگان در اجرای عملیات آتی است. به طور مثال، چنانچه سرمایه‌گذار بالقوه‌ای، مایل باشد در مورد خرید سهام یک واحد تجاری اقدام کند، نیاز به آگاهی از اطلاعاتی دارد که از طریق برآوردها، توان سودآوری آتی واحد تجاری را پیش‌بینی و تصمیم‌گیری کند. واحد اقتصادی که دارای قسمتهای مختلف عملیاتی است، عملکرد مجموعه آنها، همواره تابعی از عملکرد تک‌تک اجزای آنها و قسمتهای تشکیل‌دهنده مجموعه کل است. تحلیلگران بورس و اوراق بهادار و دیگر استفاده‌کنندگان افشاگریهای قسمتها، براین باورند که اطلاعات قسمتهای عملیاتی برای تجزیه و تحلیل، موثر و در کارایی صورتهای مالی با اهمیت است. اطلاعات میان دوره‌ای این قبیل قسمتها در صنایع و نواحی مختلف جغرافیایی، فرصت توسعه و سودآوری را افزایش می‌دهد. اطلاعات گزارشهای میان دوره‌ای باید بر پایه اصول پذیرفته شده حسابداری تهیه گردد، نتایج عملیاتی میان دوره‌ای مکمل عملکرد سالانه است. بیانیه شماره ۱۳۱، نیز افشاگریهای لازم درباره قسمتهای

افشای اطلاعات درباره قسمتها - گزارش میان دوره‌ای

در مواردی که، گزارشگری اطلاعات مالی میان دوره‌ای به طور خلاصه در صورتهای مالی ارائه می‌شود، واحدهای تجاری اطلاعات زیر را باید افشا کنند:  
 ۱- هر نوع تغییر در پایه قسمتهای گزارشگر ناشی از آخرین گزارش سالانه دوره مالی قبل.

۲- برای هر یک از قسمتهای مشمول گزارشگری که باید افشا شود:  
 ● درآمد حاصل از فروش به مشتریان خارج از واحد تجاری<sup>۸</sup> (درآمد غیر وابسته)؛

● درآمد حاصل از فروش بین قسمتهای واحد تجاری<sup>۹</sup> (درآمد وابسته)؛  
 ● مبانی اندازه‌گیری سود یا زیان؛

● مبانی اندازه‌گیری جمع داراییها، جمع مبلغ داراییهای قابل شناسایی برای هر یک از قسمتهای گزارشگر، حتی اگر مبلغ تغییرات با اهمیت باشد، مبلغ تغییر از آخرین گزارش سالانه، باید افشا شود؛

● هر نوع تغییر در مبانی اندازه‌گیری سود یا زیان مربوط به هر یک از قسمتهای گزارشگر، از آخرین گزارش سالانه.

۳- مغایرت موجود میان سود یا زیان هر

عملیاتی را در گزارشهای میان دوره‌ای تاکید کرده و بر این باور است که اطلاعات مورد نظر با معنی تر خواهد بود. در گزارشات میان دوره‌ای برای هر یک از قسمتهای عملیاتی اقلام زیر باید افشا شود:

● درآمد حاصل از فروش مربوط به مشتریان خارج از واحد تجاری (درآمد غیر وابسته)؛

● درآمد حاصل از فروش مربوط به نقل و انتقال بین قسمتهای یک واحد اقتصادی (درآمد وابسته)؛

● سود یا زیان قسمتها؛  
● مجموع داراییهای قابل شناسایی برای هر یک از قسمتهای گزارشگر چنانچه تغییرات آنها نسبت به گزارش سالانه قبلی با اهمیت بوده باید افشا شود.

به علاوه، مجموع سود یا زیان عملیاتی قسمتها باید با مجموع سود قبل از مالیات واحد اقتصادی مطابقت داده شود، و هر نوع تغییری نسبت به گزارش سالانه قبلی بر مبنای اندازه‌گیری سود یا زیان قسمتهای عملیاتی افشا گردد.

#### افشای اطلاعات بنگاه اقتصادی

بیانیه شماره ۱۳۱، برای فراهم کردن اطلاعات مالی استفاده‌کنندگان برای تعیین مخاطرات و بازده بالقوه یک واحد تجاری در قسمتهای مختلف، مناطق جغرافیایی (داخلی، خارجی) تاکید می‌کند. واحد اقتصادی این گونه موارد را باید در یادداشت‌های همراه صورتهای مالی افشا کرد.

بیانیه شماره ۱۳۱ هیئت تدوین استانداردهای حسابداری مالی، افشای اطلاعات مربوط به درآمد فروش حاصل از مبادلات با مشتریان خارج از واحد تجاری (درآمد غیر وابسته) بر اساس نوع تولیدات و خدمات را تاکید کرده است. حتی در مواردی که واحد اقتصادی دارای یک قسمت عملیاتی باشد، افشای فروش به مشتریان خارج از واحد تجاری بر مبنای نوع

تولیدات و خدمات الزامی است. در مواردی که این عمل غیر عملی باشد، کل عملیات به عنوان یک قسمت گزارشگر تعیین و به نحو مقتضی افشا می‌گردد.

#### اطلاعات درباره مناطق جغرافیایی

کلیه واحدهای اقتصادی باید اطلاعات مربوط به عملیات داخلی و خارجی قسمتهای خود را بر اساس آزمونهای درآمد و داراییهای بلندمدت قابل شناسایی برای هر یک از مناطق جغرافیایی خاص گزارش کند. گرچه هیئت تدوین استانداردهای حسابداری مالی استفاده از آزمون ۱۰ درصد برای تعیین قسمتهای با اهمیت در مناطق جغرافیایی مختلف تاکید کرده است، اما تصمیم‌گیری در مورد تعیین قسمتهای مشمول گزارشگری به عهده مدیریت واحد اقتصادی است.

افشا درباره مناطق جغرافیایی، باید بر اساس اطلاعات مالی برای معرفی هدفهای کلی صورتهای مالی در نظر گرفته شود.

به‌طور خلاصه، افشای اطلاعات درباره مناطق جغرافیایی که عملیات در آن انجام می‌شود به قرار زیر است:

● درآمد حاصل از فروش به مشتریان خارج از واحد تجاری (درآمد غیر وابسته)، واحد اقتصادی داخل کشور؛

● درآمد حاصل از فروش به مشتریان خارج از واحد تجاری (درآمد غیر وابسته)، واحد اقتصادی خارج از کشور.

اگر درآمد حاصل از فروش به مشتریان خارج از واحد تجاری در یک کشور خاص خارجی با اهمیت باشد، این گونه عملیات خارجی باید به‌طور جداگانه افشا گردد.

● داراییهای بلندمدت قابل شناسایی مربوط به واحد تجاری داخل کشور و همچنین مجموع داراییهای بلندمدت قابل شناسایی قسمتهای عملیاتی مربوط به واحد اقتصادی واجد اهمیت در خارج از

کشور، باید به‌طور جداگانه به تفکیک کشور خاص افشا گردد.

#### اطلاعات درباره مشتریان عمده

در مواردی که، واحد تجاری حداقل ۱۰ درصد درآمد حاصل از فروش را از طریق فروش به یک مشتری یگانه یا دولت (داخلی، خارجی) تحصیل کرده باشد، مراتب باید افشا گردد.

این افشا شامل جمع مبالغ درآمد حاصل از فروش، هر یک از مشتریان عمده و هویت قسمتهای عملیاتی که درآمد از آن بخش تحصیل شده است (افشای هویت مشتری الزامی نیست).

#### بی‌نوشت

- 1- Annual report
- 2- Accounting Principles Board (APB)
- 3- Interim financial reporting
- 4- Paul Pacter, Reporting Disaggregated Information, FASB Research Report, 1993, P vii
- 5- Management Approach
- 6- Cost effective
- 7- FASB-131.Par.17
- 8- FASB-131.Par.24
- 9- FASB-131.Par.21
- 10- FASB-131.Par.27
- 11- Intersegment Revenue
- 12- External Revenues (to third Parties)

#### تسلیت

آقای عباس اسرارحقیقی از اعضای انجمن، به سوگ مادر عزیزشان نشسته‌اند. مصیبت وارده را به ایشان تسلیت گفته و برایشان صبر و بردباری آرزو مندیم.

انجمن حسابداران خبره ایران