



# گزارشگری بر حسب قسمت های مختلف

## تأملی در

### استاندارد حسابداری شماره ۲۵ ایران

حامی امیراصلانی

یکدیگر ندارند و اساساً ناهمگن می باشند و از این رو، نرخ مخاطره و بازده آنها تا حد زیادی متفاوت از یکدیگر است. این شکل از ترکیب تجاری به تشکیل مجتمع های تجاری بزرگ می انجامد که نمود بارز



آن در ایران، گروه صنعتی به شهر می باشد. متنوع بودن عملیات در این نوع واحدهای تجاری سبب می شود تا صورت های مالی آنها، که تنها ارائه کننده تصویری کلی از عملیات گوناگون است، مبنای مناسبی برای ارزیابی مخاطره و بازده سرمایه گذاری نباشد. در واقع، اعداد و ارقام ارائه شده در صورت های مالی این واحدهای تجاری به مثابه تجمع مجموعه ای از فعالیت های گوناگون و ناهمگن است که اطلاعات چندانی را در زمینه فعالیت های متنوع و محیط های اقتصادی متفاوتی که واحد تجاری در آنها به فعالیت مشغول است، ارائه نمی کند. در همین ارتباط، در اواسط و اواخر دهه ۱۹۶۰ میلادی، بررسی های متعددی انجام شد و نتایج آنها نشان داد که استفاده کنندگان صورت های مالی واحدهای تجاری فعال در صنایع گوناگون معتقدند که تفکیک و تجزیه داده های ارائه شده در قالب صورت های مالی و انعکاس اطلاعات قسمت ها در گزارش های مالی این واحدهای تجاری می تواند مکمل بسیار سودمندی برای

#### مقدمه

موضوع گزارشگری بر حسب قسمت های مختلف<sup>۱</sup>، واکنشی است که مراجع رسمی و مجامع حرفه ای حسابداری کشورهای مختلف جهان از اواسط دهه ۱۹۶۰ میلادی به بعد در برابر ناهمگونی عملیات واحدهای تجاری نشان داده اند. در حقیقت، از اواسط قرن بیستم میلادی به بعد بسیاری از واحدهای تجاری به دلایل گوناگونی مانند افزایش رقابت در عرصه تجارت، تعدد واحدهای تجاری فعال در صحنه بازارها، وجود فشارهای قیمتی در طرف عرضه و تقاضا، وجود نرخ های متفاوت مخاطره و بازده در صنایع مختلف و نهایتاً انگیزه های مربوط به دست یابی به سودآوری بیش تر، راه بردی جدید را در دستور کار خود قرار دادند؛ راه بردی که بر پایه آن، گسترش دامنه عملیات، حضور در عرصه صنایع گوناگون و ایجاد تنوع در عملیات سرلوحه کار واحدهای تجاری است. اجرای این راه برد در عمل موجب پدیدار شدن سه نوع ترکیب تجاری شده است؛ ترکیب به صورت افقی<sup>۲</sup>، ترکیب به صورت عمودی<sup>۳</sup> و ترکیب ناهمگن<sup>۴</sup> یا ایجاد مجتمع<sup>۵</sup>. در ترکیب افقی، عملیات ترکیب شده اساساً مشابه یکدیگر است و از این رو، نرخ مخاطره و بازده آنها نیز تا اندازه زیادی همسان می باشد. به همین ترتیب در ترکیب عمودی، عملیات ترکیب شده اصولاً مکمل یکدیگر است و بر این اساس، نرخ مخاطره و بازده آنها نیز تا حد قابل ملاحظه ای مشابهت دارد. این در حالی است که در ترکیب ناهمگن، عملیات ترکیب شده هیچ گونه تجانس و سنخیتی با

صورت های مالی سالانه آنها باشد.<sup>۶</sup> حقیقت آن است که افشای اطلاعات مالی قسمت های مختلف واحد تجاری از آن جهت حائز اهمیت است که اجزای گوناگون واحد تجاری مشمول نرخ های متفاوت بازده (سودآوری، بازده فروش، بازده دارایی ها، چشم انداز رشد در آینده و...) و مخاطره می باشند. به بیان بهتر، در شرایطی که عملیات قسمت های مختلف واحد تجاری دارای نرخ های متفاوت سودآوری، بازده سرمایه گذاری، چشم انداز رشد در آینده و مخاطره

**حقیقت آن است که افشای اطلاعات مالی**  
**قسمت های مختلف واحد تجاری از آن جهت حائز**  
**اهمیت است که اجزای گوناگون واحد تجاری**  
**مشمول نرخ های متفاوت بازده (سودآوری،**  
**بازده فروش، بازده دارایی ها، چشم انداز رشد**  
**در آینده و...) و مخاطره می باشند**

که کمیته تدوین استانداردهای حسابداری با همکاری گروه کارشناسی مدیریت تدوین استانداردها، به صورت بندی و وضع استانداردهای حسابداری لازم الاجرا در سطح کشور مبادرت می کند، تلاش های گسترده ای در زمینه موضوع افشای اطلاعات مالی قسمت های مختلف واحد تجاری به عمل آمده است؛ تلاش هایی که حاصل آن در قالب استاندارد حسابداری شماره ۲۵ با عنوان «گزارشگری برحسب قسمت های مختلف» تبلور یافته است. در مقاله حاضر، نگارنده بنا ندارد تا نوعی تحلیل تطبیقی از ضوابط حاکم بر افشای اطلاعات مالی قسمت های مختلف واحد تجاری در نقاط مختلف جهان را ارائه کند و آن را به فرصتی دیگر می سپارد؛ بلکه در این نوشتار، کوشش همه جانبه ای به عمل می آید تا مبانی گزارشگری مالی برحسب قسمت های مختلف طبق اصول و ضوابط مقرر در استاندارد حسابداری شماره ۲۵ ایران، طرح و بررسی شود.

## **هدف و دامنه کاربرد استاندارد حسابداری** **شماره ۲۵**

هدف استاندارد حسابداری شماره ۲۵ با عنوان گزارشگری برحسب قسمت های مختلف<sup>۷</sup>، تجویز مبانی گزارشگری مالی برحسب قسمت های مختلف یک واحد تجاری است. این اطلاعات در مورد انواع مختلف محصولات و خدمات ارائه شده و نیز مناطق جغرافیایی مختلف عملیات واحد تجاری است که به استفاده کنندگان صورت های مالی در مواردی به این شرح، کمک می کند:

الف- درک بهتر عملکرد گذشته واحد تجاری،

ب- ارزیابی بهتر مخاطرات و بازده های واحد تجاری، و

ج- قضاوت های آگاهانه تر در مورد کل واحد تجاری.<sup>۸</sup>

بنابراین از نظر این استاندارد، اطلاعات مالی قسمت ها در دو محدوده مشخص قابل ارائه است؛ یکی در ارتباط با گونه های مختلف محصولات و خدماتی که از سوی واحد تجاری ارائه می گردد و دیگری در مورد محدوده ها و نواحی جغرافیایی متفاوتی است که عملیات واحد تجاری در آنها استقرار پیدا کرده است. افزون بر این، انتظار می رود که افشای اطلاعات در حوزه های مورد اشاره، به استفاده کنندگان صورت های مالی امکان دهد تا شناخت بهتری از کلیت واحد تجاری کسب کنند؛ چرا که

باشند، طرح این ادعا که افشای اطلاعات مالی قسمت های مختلف واحد تجاری می تواند تحلیل و درک بهتر صورت های مالی و ارزیابی چشم انداز آتی آن را تسهیل کند، کاملاً منطقی خواهد بود.<sup>۷</sup> بدین ترتیب، می توان انتظار داشت که افشای این اطلاعات بستری را فراهم کند تا سرمایه گذاران به عنوان اصلی ترین استفاده کننده از صورت های مالی، درک مناسب تری از وضعیت مالی و عملکرد مالی واحد گزارشگر، توانایی آن در ایجاد جریان های نقدی آتی و انعطاف پذیری مالی آن به دست آورند. بر پایه چنین آرا و دیدگاه هایی، مراجع رسمی و مجامع حرفه ای کشورهای مختلف جهان به ویژه کشورهای پیشگام در عرصه حسابداری مانند آمریکا، انگلستان و کانادا و هم چنین مراجع بین المللی مانند کمیته استانداردهای بین المللی حسابداری، فدراسیون بین المللی حسابداران، سازمان بین المللی کمیسیون های اوراق بهادار، سازمان همکاری های اقتصادی و توسعه، جامعه اقتصادی اروپا و حتی سازمان ملل متحد، اصول، ضوابط و استانداردهای حسابداری و حسابرسی مربوط به گزارشگری برحسب قسمت های مختلف واحد تجاری و رسیدگی و اظهار نظر نسبت به اعتبار آن را تدوین کرده و به مورد اجرا گذاشته اند.<sup>۸</sup> در ایران نیز

صورت های مالی ارائه شده از سوی واحدهای تجاری فعال در عرصه های متنوع تنها تصویری کلی از فعالیت های آنها را ارائه می کند و این در حالی است که تولید و ارائه محصولات و خدمات متنوع یا فعالیت در مناطق جغرافیایی متفاوت اساساً دربرگیرنده نرخ های سودآوری، فرصت های رشد، انتظارات آتی و مخاطرات مختلفی است (این امر در قالب نمایه ۱ به تصویر کشیده شده است).



اما ارزیابی مخاطره و بازده اساساً به منظور تصمیم گیری در زمینه تخصیص منابع کمیاب اقتصادی صورت می پذیرد؛ و عرصه رسمی تخصیص این نوع منابع به واحدهای تجاری، بازار سرمایه است؛ مکانی که بازیگران اصلی صحنه آن، سرمایه گذاران به عنوان تأمین کنندگان سرمایه متضمن مخاطره واحد تجاری و مشاوران آنان می باشند. برپایه تلقی سرمایه گذاران به منزله اصلی ترین استفاده کنندگان از صورت های مالی بوده است<sup>۱۳</sup> که در استاندارد حسابداری شماره ۲۵ تصریح شده که کلیه واحدهای تجاری که اوراق سهام آنها به عموم عرضه می شود یا در جریان انتشار عمومی است باید الزامات این استاندارد را رعایت کنند.<sup>۱۴</sup> به علاوه، سایر واحدهای تجاری چنانچه در صورت های مالی تهیه شده بر اساس استانداردهای حسابداری، اطلاعات بر حسب قسمت های مختلف را افشا نمایند، باید الزامات استاندارد حسابداری شماره ۲۵ را به طور کامل رعایت کنند.<sup>۱۵</sup> در نهایت آن که اگر مجموعه صورت های مالی واحد تجاری اصلی همراه صورت های مالی تلفیقی ارائه شود، اطلاعات مالی قسمت ها فقط در صورت های مالی تلفیقی ارائه می شود.<sup>۱۶</sup>

### قسمت های واحد تجاری

برخلاف استانداردهای حسابداری حاکم بر افشای اطلاعات مالی قسمت های مختلف واحد تجاری در کشورهایی مانند آمریکا و کانادا که بر تعریف قسمت ها در قالب قسمت عملیاتی، قسمت صنعتی و قسمت جغرافیایی تأکید ورزیده اند، استاندارد حسابداری شماره ۲۵ به شیوه تعریف قسمت ها برپایه قواعد مقرر در استانداردهای حسابداری کشور انگلستان و نیز استانداردهای بین المللی حسابداری گرایش داشته و از این رو، بر تعریف و تبیین مفهوم قسمت های واحد تجاری در چارچوب قسمت تجاری، قسمت جغرافیایی و قسمت قابل گزارش تمرکز شده است. بر این اساس:

• **قسمت تجاری جزئی قابل تفکیک** از واحد تجاری است که یک محصول یا خدمت یا گروهی از محصولات یا خدمات مرتبط را ارائه می کند و دارای مخاطره و بازدهی متفاوت از سایر قسمت های واحد تجاری است.

• **قسمت جغرافیایی جزئی قابل تفکیک** از واحد تجاری است که به ارائه محصولات یا خدمات در منطقه جغرافیایی مشخصی مشتمل بر یک کشور یا گروهی از کشورها اشتغال دارد و دارای مخاطره و بازدهی متفاوت از اجزایی است که در سایر مناطق جغرافیایی فعالیت می کنند.

• **قسمت قابل گزارش قسمتی تجاری یا جغرافیایی** است که بر مبنای تعاریف پیش گفته مشخص می شود و بر اساس این استاندارد، افشای اطلاعات قسمت در مورد آن ضرورت دارد.<sup>۱۶</sup> حال به بررسی دقیق تر هر یک از این مفاهیم طبق استاندارد حسابداری شماره ۲۵ پرداخته می شود.

### قسمت تجاری و قسمت جغرافیایی

در مباحث قبل اشاره شد که فعالیت اصلی قسمت (های) تعریف شده در قالب قسمت تجاری اساساً بر ارائه یک محصول یا خدمت یا گروهی از محصولات یا خدمات مرتبط، متمرکز است. برپایه استاندارد حسابداری شماره ۲۵، عوامل مشخصی باید در تعیین محصولات و خدمات مرتبط، در نظر گرفته شود؛ این عوامل از این قرارند:

الف- ماهیت محصولات یا خدمات،

ب- ماهیت فرایندهای تولید،

ج- نوع یا طبقه مشتریان برای محصولات یا خدمات،

د - روش های توزیع محصولات یا ارائه خدمات، و  
ه - ماهیت مقررات مربوط، برای مثال، مقررات بانکی و بیمه ای.<sup>۱۷</sup>  
به همین ترتیب، فعالیت اصلی قسمت (های) تعریف شده در  
چارچوب قسمت جغرافیایی عمدتاً بر اشتغال در یک کشور یا  
گروهی از کشورها، تأکید دارد. بر مبنای استاندارد حسابداری  
شماره ۲۵، عواملی که باید در تشخیص قسمت های جغرافیایی در  
نظر گرفته شود، به این شرح است:

الف - تشابه شرایط اقتصادی و سیاسی،

ب - روابط بین عملیات در مناطق جغرافیایی مختلف،

ج - مجاورت عملیات،

د - مخاطرات خاص ناشی از عملیات در مناطق مشخص،

ه - مقررات کنترل ارز، و

و - مخاطرات نوسانات ارزی.<sup>۱۸</sup>

یکی از پیش فرض های حاکم بر استاندارد حسابداری شماره ۲۵،  
وجود انطباق میان قسمت های تجاری و جغرافیایی با واحدهای  
سازمانی است که به منظور ارزیابی عملکرد گذشته واحد سازمانی و  
تصمیم گیری در مورد تخصیص های آتی منابع، اطلاعات آنها  
به هیئت مدیره و مدیر عامل واحد تجاری یا سایر ارکان مشابه آن،  
گزارش می شود. بر همین اساس و با در نظر گرفتن این که منشاء  
اصلی مخاطرات بر چگونگی سازمان دهی و اداره واحدهای تجاری  
اثر گذار است، ساختار سازمانی و سیستم گزارشگری مالی داخلی  
واحد تجاری مبنایی برای تشخیص قسمت های آن است.<sup>۱۹</sup> اما در  
همین ارتباط، استاندارد مزبور بر قضاوتی بودن فرایند تعیین  
قسمت های تجاری یا جغرافیایی تأکید می کند و در این خصوص  
اعلام می دارد که مدیریت واحد تجاری برای اعمال این قضاوت،  
هدف گزارشگری اطلاعات مالی قسمت با توجه به این استاندارد و  
خصوصیات کیفی اطلاعات مالی (طبق مفاهیم نظری گزارشگری  
مالی) را در نظر می گیرد.<sup>۲۰</sup>

### قسمت قابل گزارش

شناسایی قسمت های قابل گزارش یا همان قسمت هایی که اطلاعات  
مالی جداگانه باید در مورد آنها افشا شود، نوعی فرایند سه مرحله ای  
را در بر می گیرد. در اولین گام، مدیریت واحد تجاری باید با در نظر  
گرفتن تعریف قسمت تجاری و قسمت جغرافیایی و توجه به ساختار  
سازمانی و سیستم گزارشگری مالی داخلی خود، اقدام لازم برای  
تشخیص قسمت های مختلف را به عمل آورد. در گام بعد، مدیریت



در همین ارتباط، تعاریف ارائه شده در استاندارد حسابداری شماره  
۲۵، اصول و ضوابط مربوط به تعیین درآمد عملیاتی، هزینه عملیاتی،  
نتیجه عملیات، دارایی ها و بدهی های قسمت ها را تبیین و اعلام  
کرده است. در این استاندارد، سه ویژگی مشخص در مورد درآمد و  
هزینه عملیاتی ارائه شده که به این شرح است؛ درآمد و هزینه  
عملیاتی:

● حاصل از فعالیت های اصلی و مستمر است،

● مستقیماً قابل انتساب به قسمت است یا بر مبنایی منطقی قابل  
تخصیص به آن است، و

● ناشی از فروش به مشتریان برون سازمانی است یا آن که حاصل از  
معاملات با سایر قسمت های واحد تجاری می باشد.

بنابراین، درآمد عملیاتی قسمت عبارت است از درآمد حاصل از  
فعالیت های اصلی و مستمر که مستقیماً قابل انتساب یا بر مبنایی  
منطقی قابل تخصیص به قسمت است اعم از این که از فروش  
به مشتریان برون سازمانی یا معاملات با سایر قسمت های همان  
واحد تجاری ناشی شده باشد و هزینه عملیاتی قسمت عبارت است  
از هزینه های مرتبط با فعالیت های اصلی و مستمر که مستقیماً قابل  
انتساب یا بر مبنایی منطقی قابل تخصیص به قسمت است اعم از  
این که مرتبط با فروش به مشتریان برون سازمانی یا معاملات با سایر  
قسمت های همان واحد تجاری باشد.<sup>۲۱</sup> به همین ترتیب، نتیجه  
عملیات قسمت عبارت از درآمد عملیاتی قسمت پس از کسر هزینه

در ادامه تعاریف استاندارد حسابداری شماره ۲۵، با تأکید بر دو مشخصه زیر در مورد دارایی‌ها و بدهی‌های قسمت، اقدام لازم در زمینه تعریف آنها نیز به عمل آمده است؛ دارایی‌ها و بدهی‌ها:

- به طور مستقیم قابل انتساب، یا
- بر مبنایی منطقی قابل تخصیص به فعالیت‌های عملیاتی قسمت می‌باشند.

بر این پایه، دارایی‌های قسمت عبارت از دارایی‌هایی است که به طور مستقیم قابل انتساب یا بر مبنایی منطقی قابل تخصیص به فعالیت‌های عملیاتی قسمت باشد و بدهی‌های قسمت عبارت است از بدهی‌هایی که مستقیماً قابل انتساب و یا بر مبنایی منطقی قابل تخصیص به فعالیت‌های عملیاتی قسمت باشد.<sup>۲۳</sup>

استاندارد حسابداری شماره ۲۵ مواردی مانند دارایی‌های جاری مرتبط با فعالیت‌های عملیاتی قسمت، دارایی‌های ثابت مشهود، دارایی‌های موضوع اجاره‌های سرمایه‌ای و دارایی‌های نامشهود را به عنوان نمونه‌هایی از دارایی‌های قسمت<sup>۲۴</sup> و اقلامی مانند حساب‌ها و اسناد پرداختی تجاری و سایر حساب‌ها و اسناد پرداختی، پیش دریافت از مشتریان و ذخیره تضمین محصول را در گروه بدهی‌های قسمت، معرفی می‌کند.<sup>۲۵</sup> افزون بر این، در این استاندارد تصریح شده است که اگر استهلاك یک دارایی در هزینه عملیاتی قسمت منظور شود، دارایی مربوط نیز جزء دارایی‌های قسمت قرار می‌گیرد و دارایی‌های قسمت در صورتی شامل دارایی‌های مورد استفاده مشترک دو یا چند قسمت است که مبنایی منطقی برای تخصیص وجود داشته باشد.<sup>۲۶</sup> این در حالی که دارایی‌های قسمت تنها در صورتی دربرگیرنده سرفقلی است که مستقیماً قابل انتساب یا به طور منطقی قابل تخصیص به قسمت باشد و هزینه عملیاتی قسمت نیز شامل استهلاك سرفقلی مربوط است.<sup>۲۷</sup> از سوی دیگر، چنانچه هزینه سود تضمین شده ناشی از یک بدهی در نتیجه عملیات قسمت منعکس شود، بدهی مربوط جزء بدهی‌های قسمت قرار می‌گیرد. به علاوه، استاندارد یاد شده اعلام کرده است که بدهی‌های قسمت‌هایی که عملیات آنها عموماً ماهیت مالی ندارد، شامل تسهیلات دریافتی و بدهی‌های مشابه نیست، زیرا نتیجه عملیات قسمت بیانگر سود یا زیان عملیاتی و نه سود یا زیان پس از هزینه‌های مالی است.<sup>۲۸</sup>

در نهایت آن که، درآمد عملیاتی قسمت، هزینه عملیاتی قسمت،

دارایی‌های قسمت و بدهی‌های قسمت، پیش از حذف مانده‌ها و معاملات درون گروهی، به عنوان جزئی از فرایند تلفیق، تعیین می‌گردد، مگر این که چنین مانده‌ها و معاملات درون گروهی، بین واحدهای تجاری گروه در درون یک قسمت باشد.<sup>۲۹</sup>

با در نظر گرفتن اطلاعات گردآوری شده در مورد درآمد عملیاتی، هزینه عملیاتی، دارایی‌ها و بدهی‌های قسمت می‌توان آخرین مرحله از فرایند تشخیص قسمت‌های قابل گزارش را اجرا کرد؛ مرحله‌ای که دربرگیرنده مجموعه‌ای از آزمون‌های کمی برای تشخیص سطح اهمیت قسمت‌های تجاری و قسمت‌های جغرافیایی است. بر این اساس، قسمت تجاری یا قسمت جغرافیایی در صورتی باید به عنوان قسمت قابل گزارش مشخص شود که اکثر درآمد آن از فروش به مشتریان برون سازمانی عاید گردد، و

الف- درآمد عملیاتی حاصل از فروش به مشتریان برون سازمانی و معاملات با سایر قسمت‌ها، حداقل ۱۰ درصد جمع درآمد تمام قسمت‌ها اعم از برون سازمانی یا داخلی باشد، یا

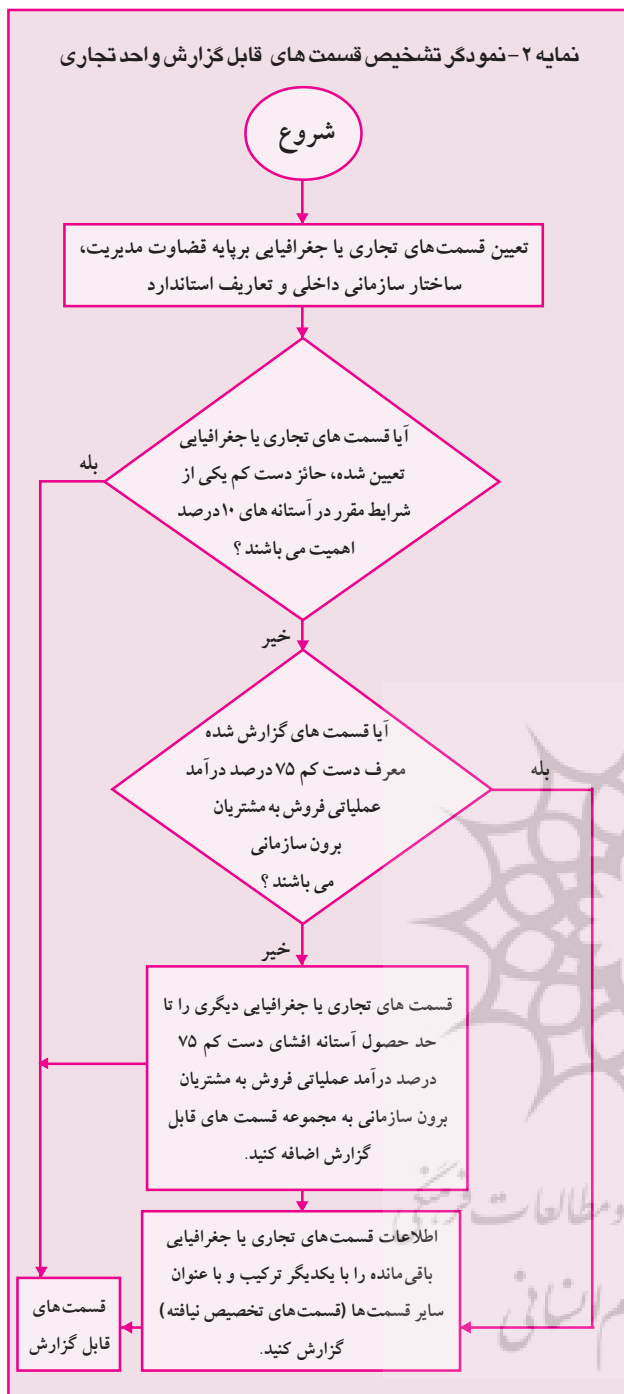
ب- نتیجه عملیات قسمت اعم از سود یا زیان حداقل ۱۰ درصد مجموع سود عملیاتی قسمت‌های سودده یا مجموع زیان عملیاتی قسمت‌های زیان‌ده، هر کدام که قدر مطلق آن بزرگ‌تر است، باشد، یا

ج- دارایی‌های آن حداقل ۱۰ درصد جمع دارایی‌های تمام قسمت‌ها باشد.<sup>۳۰</sup>

اجرای این سه آزمون کمی نخستین گام در فرایند شناسایی آن دسته از قسمت‌هایی است که اطلاعات مالی مجزا باید در مورد آنها افشا شود. اما پس از اجرای این آزمون‌ها باید نسبت به اجرای یک آزمون کمی تکمیلی نیز اقدام کرد. بدین ترتیب که اگر جمع درآمد عملیاتی از فروش به مشتریان برون سازمانی که قابل انتساب به قسمت‌های قابل گزارش است کم‌تر از ۷۵ درصد جمع درآمد عملیاتی تلفیقی یا درآمد عملیاتی واحد تجاری باشد<sup>۳۱</sup>، باید قسمت‌های دیگری به عنوان قسمت‌های قابل گزارش مشخص شود، حتی اگر آن قسمت‌ها زیر آستانه‌های ۱۰ درصد مقرر در این استاندارد باشد. این عمل تا آنجا ادامه می‌یابد که مجموع درآمد عملیاتی قسمت‌های قابل گزارش حداقل ۷۵ درصد جمع درآمد عملیاتی تلفیقی یا درآمد عملیاتی واحد تجاری باشد.<sup>۳۲</sup>

با اجرای آزمون‌های کمی ۱۰ درصدی و آزمون تکمیلی ۷۵ درصدی، همواره امکان دارد که یک یا تعدادی از قسمت‌های واحد

## نمایه ۲- نمودگر تشخیص قسمت های قابل گزارش واحد تجاری



### نمونه ای در ارتباط با تشخیص قسمت های قابل گزارش

در راستای تشریح الزامات مقرر در چارچوب آستانه های ۱۰ درصد و ۷۵ درصد مربوط به تشخیص قسمت های قابل گزارش، از داده های فرضی مربوط به یک واحد تجاری استفاده می شود. افزون بر این داده ها، مدیریت واحد تجاری مزبور اظهار داشته که قسمت (پ) در دوره مالی قبل حائز یکی از آستانه های ۱۰ درصد بوده و انتظار می رود این روند در آینده نیز ادامه یابد. برپایه این

تجاری هنوز هم به عنوان بخشی از قسمت های مشمول گزارشگری جداگانه قرار نداشته باشند. در همین ارتباط، استاندارد حسابداری شماره ۲۵ تصریح می کند که قسمت یا قسمت هایی که زیر تمام آستانه های اهمیت ۱۰ درصد قرار می گیرد و مشمول آزمون ۷۵ درصد نمی شود باید به طور جداگانه تحت عنوان سایر (قسمت های تخصیص نیافته) گزارش گردد.<sup>۳۳</sup> در **نمایه ۲**، نمودگر تشخیص قسمت های قابل گزارش طبق استاندارد حسابداری شماره ۲۵ به تصویر درآمده است.

به علاوه، برپایه مفاهیم نظری گزارشگری مالی در ایران، قابل مقایسه بودن اطلاعات از جمله خصوصیات کیفی است که موجب می شود تا ارائه اطلاعات مالی مفید باشد. در حقیقت، استفاده کنندگان صورت های مالی باید بتوانند صورت های مالی واحد تجاری را طی زمان جهت تشخیص روند تغییرات در وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف پذیری مالی واحد تجاری مقایسه نمایند.<sup>۳۴</sup> بر این اساس بوده که در استاندارد حسابداری شماره ۲۵ تأکید شده است که قسمتی که در دوره قبل به دلیل احراز یکی از آستانه های ۱۰ درصد مربوط، به عنوان قسمت قابل گزارش تعیین شده است، چنان چه بر مبنای قضاوت مدیریت واحد تجاری هم چنان دارای اهمیت باشد، باید برای دوره جاری نیز به عنوان قسمت قابل گزارش تلقی شود حتی اگر درآمد عملیاتی، نتیجه عملیات و دارایی های آن بیش از آستانه های ۱۰ درصد نباشد.<sup>۳۵</sup> استاندارد یاد شده در تکمیل الزامات مربوط به تأمین خصوصیت کیفی قابل مقایسه بودن اطلاعات مالی در ادامه چنین می افزاید که چنان چه قسمتی به دلیل احراز یکی از آستانه های ۱۰ درصد، در دوره جاری به عنوان قسمت قابل گزارش تعیین شود، اطلاعات مقایسه ای دوره قبل آن باید ارائه مجدد شود، به استثنای مواردی که انجام این کار عملی نباشد.<sup>۳۶</sup>

بدین ترتیب، استاندارد حسابداری شماره ۲۵ ضمن تأکید بر این مطلب که آستانه های ۱۰ درصد مقرر در این استاندارد تنها برای مشخص کردن قسمت های تجاری و جغرافیایی قابل گزارش است و رهنمودی برای تعیین اهمیت در هیچ یک از دیگر جنبه های گزارشگری مالی ارائه نمی کند<sup>۳۷</sup>، ضوابط و قواعد مربوط به تعیین قسمت های مشمول گزارشگری جداگانه را در اختیار کاربران استانداردهای حسابداری در واحدهای تجاری قرار داده است.

داده ها و اظهارات مدیریت واحد تجاری، محاسبات مربوط به تعیین قسمت های قابل گزارش در قالب جدول ارائه شده است.

همان گونه که از داده های این جدول و محاسبات مربوط به تعیین قسمت های قابل گزارش بر می آید، قسمت های الف، پ، ت، ث و ج مشمول گزارشگری جداگانه می باشند. یگانه قسمت باقی مانده که حائز هیچ یک از آستانه های اهمیت نیست، قسمت ب است که اطلاعات مالی آن زیر عنوان سایر قسمت ها (قسمت های تخصیص نیافته) گزارش می شود.

### رویه های حسابداری قسمت

بر پایه استاندارد حسابداری شماره ۲۵، اطلاعات قسمت باید بر اساس همان رویه های حسابداری تهیه شود که برای تهیه و ارائه صورت های مالی تلفیقی یا صورت های مالی واحد تجاری به کار گرفته شده است.<sup>۳۸</sup> البته این به معنای آن نیست که رویه های حسابداری تلفیقی یا رویه های حسابداری واحد تجاری برای قسمت های قابل گزارش، همانند آن که آن قسمت ها واحدهای گزارشگری جداگانه هستند به کار رود.<sup>۳۹</sup> در حقیقت، ارقام محاسبه شده در نتیجه به کارگیری یک رویه حسابداری خاص در سطح واحد تجاری، در صورت وجود مبنایی منطقی، به قسمت ها تخصیص می یابد.<sup>۴۰</sup> در استاندارد یاد شده از نمونه هزینه استهلاک ماشین آلات برای روشن تر شدن این مفهوم استفاده به عمل آمده است. استهلاک ماشین آلات اغلب در سطح کل واحد تجاری محاسبه می شود. اما ممکن است مبلغ کل استهلاک بر مبنای ساعات کارکرد در هر قسمت تخصیص یابد.<sup>۴۱</sup> در هر حال، کمیته تدوین استانداردهای حسابداری به درستی از تجویز مبنای حاکم بر تخصیص اعداد و ارقام صورت های مالی به قسمت ها اجتناب کرده و اظهار داشته است که روش تخصیص اقلام دارایی، بدهی، درآمد عملیاتی و هزینه عملیاتی به قسمت ها به عواملی از قبیل ماهیت اقلام، فعالیت های انجام شده توسط قسمت و استقلال نسبی آن بستگی دارد. مشخص کردن مبنایی واحد برای تخصیص که توسط تمام واحدهای تجاری پذیرفته شود، امکان پذیر یا مناسب نیست.<sup>۴۲</sup> این در حالی است که نوعی ارتباط منطقی نیز میان تعاریف درآمد عملیاتی، هزینه عملیاتی، دارایی ها و بدهی های قسمت ها وجود دارد و از این رو، تخصیص های صورت گرفته در ارتباط با این اقلام باید از نوعی سازگاری برخوردار باشد. بنابراین دارایی هایی که

به طور مشترک مورد استفاده قسمت ها قرار می گیرد فقط در صورتی به آنها تخصیص می یابد که درآمدها و هزینه های عملیاتی مربوط به آن دارایی ها نیز به قسمت ها تخصیص داده شود.<sup>۴۳</sup>

### الزامات افشا در مورد قسمت های قابل گزارش

در استاندارد حسابداری شماره ۲۵ با توجه به اهمیت اطلاعات مالی مربوط به درآمد عملیاتی (ناشی از فروش به مشتریان برون سازمانی و معاملات با سایر قسمت ها)، نتیجه عملیات قسمت، مبلغ دفتری دارایی های قسمت و بدهی های قسمت و نقش این اطلاعات در تعیین قسمت های با اهمیت مشمول گزارشگری جداگانه، الزامات افشا به صورت گسترده ای طرح شده است. این استاندارد، افشای اطلاعات مالی در مورد این اقلام و سایر مواردی که شرح زیر را در خصوص قسمت های قابل گزارش الزامی می داند:

الف - درآمد عملیاتی قسمت ناشی از فروش به مشتریان برون سازمانی و معاملات با سایر قسمت ها، به طور جداگانه،

ب - نتیجه عملیات قسمت،

ج - جمع مبلغ دفتری دارایی های قسمت،

د - بدهی های قسمت،

ه - جمع اضافات دارایی های ثابت مشهود و دارایی های نامشهود هر قسمت طی دوره،

و - جمع مبلغ هزینه استهلاک دارایی های ثابت مشهود و دارایی های نامشهود هر دوره قسمت که در نتیجه عملیات آن قسمت منظور شده است، و

ز - جمع مبلغ سایر هزینه های غیر نقدی عمده هر دوره که در هزینه های عملیاتی آن قسمت منظور شده است.<sup>۴۴</sup>

افزون بر این، همواره امکان دارد که میان مکان استقرار دارایی های یک قسمت جغرافیایی و مکان بازارها و مشتریان آن، تفاوت وجود داشته باشد. این امر به ویژه در شرایطی مصداق دارد که امکانات تولید یک قسمت با بازار عرضه آن در دو محل مختلف واقع شده باشد. در چنین شرایطی، استاندارد حسابداری شماره ۲۵ مقرر داشته است که چنان چه درآمد عملیاتی این نوع قسمت های جغرافیایی از محل فروش به مشتریان برون سازمانی برابر یا حداقل ۱۰ درصد جمع درآمد عملیاتی واحد تجاری از فروش به تمام مشتریان برون سازمانی باشد، واحد تجاری باید درآمد عملیاتی چنین قسمت هایی را به طور جداگانه افشا کند.<sup>۴۵</sup>

جدول ۱- داده های فرضی مربوط به قسمت های مختلف واحد تجاری (ارقام به میلیون ریال) و محاسبات مربوط

دارایی ها	نتیجه عملیات	کل درآمد عملیاتی	معاملات با سایر قسمت ها	فروش به مشتریان برون سازمانی	قسمت ها
۹۰	۲۰	۱۸۰	۹۰	۹۰	الف
۵۰	۱۰	۱۲۰	۰	۱۲۰	ب
۷۰	(۱۰)	۱۳۰	۲۰	۱۱۰	پ
۱۴۰	۰	۲۰۰	۰	۲۰۰	ت
۲۳۰	(۱۳۰)	۴۴۰	۱۱۰	۳۳۰	ث
۲۶۰	۶۰	۳۸۰	۰	۳۸۰	ج
<u>۸۴۰</u>	<u>(۵۰)</u>	<u>۱۴۵۰</u>	<u>۲۲۰</u>	<u>۱۲۳۰</u>	

• آزمون ۱۰ درصد درآمد عملیاتی

آستانه بااهمیت بودن قسمت ها:  $145 \times 10\% = 14.5$

قسمت های قابل گزارش: الف، ت، ث، ج

• آزمون ۱۰ درصد نتیجه عملیات

جمع نتیجه عملیات قسمت های سودده:  $20 + 10 + 60 = 90$

جمع نتیجه عملیات قسمت های زیان ده:  $(10) + (130) = (140)$

مقایسه جمع سود با قدر مطلق جمع زیان قسمت ها:  $90 > 140$

آستانه بااهمیت بودن قسمت ها:  $14 \times 10\% = 1.4$

قسمت های قابل گزارش: الف، ت، ث، ج

• آزمون ۱۰ درصد دارایی ها

آستانه بااهمیت بودن قسمت ها:  $84 \times 10\% = 8.4$

قسمت های قابل گزارش: الف، ت، ث، ج

• نتیجه اجرای آزمون های ۱۰ درصد اهمیت

قسمت های قابل گزارش: الف، ت، ث، ج

• آزمون ۷۵ درصد فروش به مشتریان برون سازمانی

آستانه مربوط به فروش به مشتریان برون سازمانی:  $1230 \times 75\% = 922.5$

فروش به مشتریان برون سازمانی افشا شده:  $90 + 200 + 330 + 380 = 1000$

الزامات مربوط به افشای حداقل ۷۵ درصد فروش

به مشتریان برون سازمانی تأمین شده است:  $1000 > 922.5$

• قسمت های قابل گزارش

قسمت های الف، پ، ت، ث، ج مشمول گزارشگری جداگانه می باشند.



از سوی دیگر، نظر به اهمیت اطلاعات مالی در آمد عملیاتی، نتیجه عملیات، دارایی‌ها و بدهی‌های قسمت‌های قابل گزارش و سهم آنها در ایجاد ارقام مندرج در صورت‌های مالی کل واحد تجاری، استاندارد حسابداری شماره ۲۵ مقرر داشته است تا واحدهای تجاری صورت تطبیق اطلاعات افشا شده برای قسمت‌های قابل گزارش و اطلاعات تجمیعی در صورت‌های مالی تلفیقی یا صورت‌های مالی واحد تجاری را ارائه کنند.<sup>۴۶</sup>

یکی از عوامل کسب درآمد عملیاتی به وسیله قسمت‌های تجاری و جغرافیایی، معاملات با سایر قسمت‌های واحد تجاری است. اطلاعات مربوط به مبانی حاکم بر قیمت‌گذاری انتقالات بین قسمت‌ها (بهای تاریخی، بهای توافقی یا بهای جاری) نیز از اهمیت زیادی برخوردار می‌باشد. استاندارد حسابداری شماره ۲۵ تصریح کرده است که در اندازه‌گیری و گزارشگری درآمد عملیاتی قسمت ناشی از معاملات با سایر قسمت‌ها، انتقالات بین قسمت‌ها باید بر مبنایی اندازه‌گیری شود که واحد تجاری در عمل برای قیمت‌گذاری انتقالات استفاده می‌کند. مبانی قیمت‌گذاری انتقالات بین قسمت‌ها و هر تغییر مربوط باید در صورت‌های مالی افشا شود.<sup>۴۷</sup>

#### انتظار بر آن است که اطلاعات مالی تهیه و افشا شده بر

پایه رعایت استاندارد حسابداری شماره ۲۵ بتواند

زمینه ارزیابی مناسب‌تر مخاطره و بازده

سرمایه‌گذاری از جانب فعالان بازار سرمایه و به ویژه

سرمایه‌گذاران و تحلیلگران مالی را فراهم کند؛

و در این صورت است که می‌توان شاهد تخصیص

منطقی‌تر منابع اقتصادی به واحدهای تجاری بود

حفظ شود.<sup>۴۸</sup> بر همین اساس و با در نظر گرفتن اهمیت قابل مقایسه بودن اطلاعات مالی قسمت‌ها، استاندارد حسابداری شماره ۲۵ اعلام داشته است که تغییرات در رویه‌های حسابداری به کار گرفته شده برای گزارشگری قسمت که تأثیر عمده‌ای بر اطلاعات قسمت دارد، باید افشا شود.<sup>۴۹</sup> این در حالی است که با تغییرات در رویه‌های حسابداری به کار گرفته شده توسط واحد تجاری بر اساس استاندارد حسابداری شماره ۶ با عنوان گزارش عملکرد مالی رفتار می‌شود. بر اساس الزامات استاندارد یاد شده، تغییر در رویه حسابداری فقط باید در صورتی انجام شود که تغییر به موجب قوانین آمره یا استانداردهای جدید الزامی شود یا به ارائه مطلوب‌تر رویدادها یا معاملات در صورت‌های مالی واحد تجاری منجر شود.<sup>۵۰</sup>

در نهایت آن که، استاندارد حسابداری شماره ۲۵، واحدهای تجاری را به افشای اطلاعات مربوط به انواع محصولات و خدمات منظور شده در هر قسمت تجاری گزارش شده و نیز ترکیب هر قسمت جغرافیایی گزارش شده مکلف کرده است.<sup>۵۱</sup> استاندارد یاد شده در توضیح ضرورت این امر خاطر نشان می‌سازد که در ارتباط با موضوعاتی از قبیل تغییرات در تقاضا، قیمت مصرفی یا سایر عوامل تولید و توسعه محصولات و فرایندهای جایگزین در قسمت تجاری، لازم است که فعالیت‌های قسمت شناخته شود. هم چنین برای ارزیابی تأثیر تغییرات محیط اقتصادی و سیاسی بر مخاطرات و نرخ‌های بازده قسمت جغرافیایی، شناختن اجزای آن قسمت جغرافیایی اهمیت دارد.<sup>۵۲</sup>

#### خلاصه و نتیجه‌گیری

تدوین استاندارد حسابداری شماره ۲۵ و لازم‌الاجرا شدن آن در سطح واحدهای تجاری در ایران را باید به عنوان اولین گام اساسی در مسیر قانونمندی افشای اطلاعات مالی قسمت‌ها در نظر گرفت. انتظار بر آن است که اطلاعات مالی تهیه و افشا شده بر پایه رعایت این استاندارد بتواند زمینه ارزیابی مناسب‌تر مخاطره و بازده سرمایه‌گذاری از جانب فعالان بازار سرمایه و به ویژه سرمایه‌گذاران و تحلیلگران مالی را فراهم کند؛ و در این صورت است که می‌توان شاهد تخصیص منطقی‌تر منابع اقتصادی به واحدهای تجاری بود. در مقاله حاضر، سعی و تلاش نگارنده بر آن بود تا ضمن طرح الزامات مقرر در استاندارد حسابداری شماره ۲۵ ایران، با استفاده از توضیحات، به کارگیری نمایه‌ها و ارائه نمونه‌هایی در مورد اصول

یکی دیگر از موضوعاتی که در محدوده الزامات افشای اطلاعات قسمت‌ها مورد توجه بوده به مفهوم ثبات رویه و اثرهای ناشی از تغییرات در رویه‌های حسابداری، مربوط است. بر پایه مفاهیم نظری گزارشگری مالی، قابل مقایسه بودن اطلاعات مستلزم این امر است که اندازه‌گیری و ارائه اثرات مالی معاملات و سایر رویدادهای مشابه در هر دوره حسابداری و از یک دوره به دوره بعد با ثبات رویه انجام گیرد و هم چنین هماهنگی رویه توسط واحدهای تجاری مختلف

7 - Margaret G. Lindsay, **Segmented Material Implemented**, *The Chartered Accountant* (May 1979), p. 51.

۸- به منظور مطالعه و شناخت اصول، ضوابط و استانداردهای حسابداری و حسابرسی مربوط به گزارشگری برحسب قسمت های مختلف در کشورهای آمریکا، انگلستان و کانادا و نیز ضوابط مقرر از جانب مراجع بین المللی حسابداری و حسابرسی مانند کمیته استانداردهای بین المللی حسابداری، فدراسیون بین المللی حسابداران، سازمان بین المللی کمیسیون های اوراق بهادار، سازمان همکاری های اقتصادی و توسعه، جامعه اقتصادی اروپا و سازمان ملل متحد، به ترتیب به مراجع زیر رجوع شود:

● Financial Accounting Standards Board, **Statement of Financial Accounting Standards No. 131, Disclosures about Segments of an Enterprise and Related Information** (Norwalk, CT.: FASB, 1997).

● American Institute of Certified Public Accountants, Auditing Standards Board, **Evidential Matter: Auditing Interpretations of Section 326**, Applying Audit Procedures to Segment Disclosures in Financial Statements, (New York, NY.: AICPA, 1997).

● Accounting Standards Committee, **Statement of Standard Accounting Practice No. 25, Segmental Reporting** (London: ASC, 1990).

● Canadian Institute of Chartered Accountants, **CICA Handbook of Accounting – Volume 1, Accounting Recommendations**, General Accounting-Section 1701, Segment Disclosures, (Toronto: CICA, 1997).

● Canadian Institute of Chartered Accountants, **CICA Handbook of Accounting, Assurance and Related Services Guidelines**, Auditing Guideline No. 26, Applying Audit Procedures to Segment Disclosures in Financial Statements, (Toronto: CICA, 1998).

● International Accounting Standards Committee, **International Accounting Standard No. 14 (Revised), Segment Reporting** (London: IASC, 1997).

● International Federation of Accountants, International Auditing and Assurance Standards Board, **International Standards on Auditing and Related Services, Section 501**, Audit Evidence-Additional Considerations for Specific Items, (New York, NY.: IFAC, 1994).

● International Organisation of Securities Commissions, **Comparative Analysis of Disclosure Regimes** (Quebec, IOSCO, 1991).

● Organisation for Economic Co-operation and Development, **Multinational Enterprises and Disclosure of Information: Clarification of the OECD Guidelines** (Paris: OECD, 1988).

● European Economic Community, **The Fourth European Economic Community Company Law Directive** (Brussels: EEC, 1978).

● United Nations, Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Financial

و ضوابط استاندارد یاد شده، شناخت کاربران آن از ماهیت موضوع و شیوه پیاده سازی آن در عمل را تا حد امکان و بضاعت افزایش دهد. با این حال، صرف نظر از تلاش به عمل آمده در تبیین مفاهیم گزارشگری برحسب قسمت ها، به نحوی که در این نوشتار به آن پرداخته شد، یکی از اصولی ترین اقداماتی که دست درکاران حسابداری و گزارشگری مالی در واحدهای تجاری ناگزیر از انجام آن می باشند، مطالعه دقیق و موشکافانه متن هر استاندارد حسابداری است؛ قاعده ای که استاندارد حسابداری شماره ۲۵ نیز از آن مستثنی نیست.



### منابع به زبان فارسی:

● امیراصلانی، حامی، گزارشگری مالی برحسب قسمت های مختلف واحد تجاری - آزمایش تجربی بار اطلاعاتی و زمینه یابی مقطعی کاربردها و محدودیت ها در ایران، پایان نامه کارشناسی ارشد حسابداری (منتشر نشده)، دانشکده حسابداری و مدیریت دانشگاه علامه طباطبائی (تابستان ۱۳۸۱).

● خالقی مقدم، حمید و حامی امیراصلانی، گزارشگری مالی برحسب قسمت های مختلف واحد تجاری - آزمایش تجربی بار اطلاعاتی و زمینه یابی مقطعی کاربردها و محدودیت ها در ایران، فصلنامه بررسی های حسابداری و حسابرسی، سال نهم، شماره ۳۰ (زمستان ۱۳۸۱)، صص ۱۴۴-۸۱.

● کمیته فنی سازمان حسابرسی، اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی، استانداردهای حسابداری، سازمان حسابرسی، نشریه شماره ۱۶۰ (تهران: سازمان حسابرسی، ۱۳۸۱).

### منابع به زبان انگلیسی:

● Alexander, David, and Simon Archer, **Miller International Accounting Standards Guide**, 1<sup>st</sup> Edition, New York: Aspen Law & Business, 2002.

● Delaney, Patrick R., Barry J. Epstein, Ralph Nach, and Susan Weiss Budak, **Wiley GAAP 2002- Interpretation and Application of Generally Accepted Accounting Principles**, 1<sup>st</sup> Edition, New York: John Wiley & Sons, Inc., 2001.

● Elliott, Barry, and Jamie Elliott, **Financial Accounting and Reporting**, 6<sup>th</sup> Edition, Gosport, England: Pearson Education Ltd., 2002.

### پانویست ها:

- 1 - Segment Reporting.
- 2 - Horizontal Combination.
- 3 - Vertical Combination.
- 4 - Nonhomogeneous Combination.
- 5 - Conglomerates.

۶- برای مطالعه نمونه ای از این بررسی ها، به مراجع زیر رجوع شود:

Morton Backer and Walter B. McFarland, **External Reporting for Segments of a Business** (New York, NY.: National Association of Accountants, 1968). also Robert T. Sprouse, **Diversified Views about Diversified Companies**, *Journal of Accounting Research*, Vol. 7, No. 1 (Spring 1969), pp. 137-159.

**Reporting, Conclusions on Accounting and Financial Reporting by Transnational Corporations, United Nations Document ST/CTC/92 (New York, NY.: United Nations, 1988).**

۹- به منظور کسب اطلاعات جامع در خصوص اصول، ضوابط و استانداردهای حسابداری و حسابرسی مربوط به گزارشگری مالی برحسب قسمت های مختلف واحد تجاری، به فصل دوم مرجع زیر رجوع شود:

حامی امیراصلانی، گزارشگری مالی برحسب قسمت های مختلف واحد تجاری-آزمایش تجربی بار اطلاعاتی و زمینه یابی مقطعی کاربردها و محدودیت ها در ایران، پایان نامه کارشناسی ارشد حسابداری (منتشر نشده)، دانشکده حسابداری و مدیریت دانشگاه علامه طباطبائی (تابستان ۱۳۸۱).

۱۰- کمیته فنی سازمان حسابرسی، اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی، استانداردهای حسابداری، استاندارد حسابداری شماره ۲۵ - گزارشگری برحسب قسمت های مختلف، سازمان حسابرسی، نشریه شماره ۱۶۰ (تهران: سازمان حسابرسی، ۱۳۸۱)، صص ۴۷۶-۴۵۹.

۱۱- همان مأخذ، صص ۴۶۳. بند ۱ (تأکید از نگارنده است).

۱۲- بررسی و تحلیل مبانی نظری حسابداری و گزارشگری مالی ارائه شده از سوی مراجع رسمی حسابداری در کشورهایی هم چون آمریکا، انگلستان، کانادا و ایران و هم چنین مراجع بین المللی حسابداری مانند کمیته استانداردهای بین المللی حسابداری، مؤید وجود وجوه مشترک مشخصی در مورد استفاده کنندگان اصلی از اطلاعات حسابداری است. مراجع تدوین کننده اصول و ضوابط حسابداری در این کشورها و نیز در سطح بین المللی متفقاً بر این باورند که توجه به نیازهای اطلاعاتی سرمایه گذاران بالفعل و بالقوه و تلاش برای ارائه اطلاعات مالی جهت رفع چنین نیازهایی ضمن آن که باید سرلوحه کار تدوین کنندگان استانداردهای حسابداری قرار گیرد، بلکه به خودی خود منجر به تأمین نیازهای اطلاعاتی سایر استفاده کنندگان نیز می شود. به منظور کسب اطلاعات بیش تر در این خصوص، به مراجع زیر رجوع شود:

● Financial Accounting Standards Board, Statement of Financial Accounting Concepts No. 1, Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises (Stamford, CT.: FASB, 1978), par. 34.

● Accounting Standards Board, Statement of Principles for Financial Reporting, Chapter 1- The Objectives of Financial Statements (London: ASB, 1999).

● Canadian Institute of Chartered Accountants, CICA Handbook of Accounting-Volume 1, Accounting Recommendations, General Accounting- Section 1000, Financial Statement Concepts, (Toronto: CICA, 1999), par. 1000. 11.

● International Accounting Standards Committee, Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements (London: IASC, 1989), par.11.

● کمیته فنی سازمان حسابرسی، اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی، استانداردهای حسابداری، مفاهیم نظری گزارشگری مالی، سازمان حسابرسی، نشریه شماره ۱۶۰ (تهران: سازمان حسابرسی،

۱۳۸۱) صص ۴۸۸-۴۸۷، بند ۱-۵.

۱۳- همان مأخذ، صص ۴۶۳. بند ۳.

۱۴- همان مأخذ، صص ۴۶۳. بند ۴.

۱۵- همان مأخذ، صص ۴۶۴. بند ۵.

۱۶- همان مأخذ، صص ۴۶۴. بند ۶.

۱۷- همان مأخذ.

۱۸- همان مأخذ.

۱۹- همان مأخذ، صص ۴۶۵. بند ۷.

۲۰- همان مأخذ، صص ۴۶۵. بند ۸.

۲۱- همان مأخذ، صص ۴۶۴. بند ۶.

۲۲- همان مأخذ.

۲۳- همان مأخذ.

۲۴- همان مأخذ، صص ۴۶۵. بند ۹.

۲۵- همان مأخذ، صص ۴۶۶. بند ۱۰.

۲۶- همان مأخذ، صص ۴۶۶. بند ۹.

۲۷- همان مأخذ.

۲۸- همان مأخذ، صص ۴۶۶. بند ۱۰.

۲۹- همان مأخذ، صص ۴۶۶. بند ۱۲.

۳۰- همان مأخذ، صص ۴۶۷. بند ۱۴.

۳۱- بر پایه استاندارد حسابداری شماره ۳ با عنوان درآمد عملیاتی، تعریف واژه درآمد عملیاتی واحد تجاری عبارت است از افزایش در حقوق صاحبان سرمایه، به جز موارد مرتبط با آورده صاحبان سرمایه، که از فعالیت های اصلی و مستمر واحد تجاری ناشی شده باشد. برای کسب اطلاعات بیش تر در این خصوص، به مرجع زیر رجوع شود:

کمیته فنی سازمان حسابرسی، اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی، استانداردهای حسابداری، استاندارد حسابداری شماره ۳- درآمد عملیاتی، سازمان حسابرسی، نشریه شماره ۱۶۰ (تهران: سازمان حسابرسی، ۱۳۸۱)، صص ۹۸-۷۵.

۳۲- همان مأخذ، صص ۴۶۷. بند ۱۵.

۳۳- همان مأخذ، صص ۴۶۷. بند ۱۶.

۳۴- کمیته فنی سازمان حسابرسی، اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی، استانداردهای حسابداری، مفاهیم نظری گزارشگری مالی - فصل دوم - خصوصیات کیفی اطلاعات مالی، سازمان حسابرسی، نشریه شماره ۱۶۰ (تهران: سازمان حسابرسی، ۱۳۸۱)، صص ۴۹۹-۴۹۸، بند ۲۱-۲۰.

۳۵- کمیته فنی سازمان حسابرسی، اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی، استانداردهای حسابداری، استاندارد حسابداری شماره ۲۵ - گزارشگری برحسب قسمت های مختلف، سازمان حسابرسی، نشریه شماره ۱۶۰ (تهران: سازمان حسابرسی، ۱۳۸۱)، صص ۴۶۸-۴۶۷، بند ۱۸.

۳۶- همان مأخذ، صص ۴۶۸. بند ۱۹.

۳۷- همان مأخذ، صص ۴۶۷. بند ۱۷.

۳۸- همان مأخذ، صص ۴۶۸. بند ۱۹.

۳۹- همان مأخذ، صص ۴۶۸. بند ۲۱.

۴۰- همان مأخذ.

۴۱- همان مأخذ.

۴۲- همان مأخذ، صص ۴۶۸. بند ۲۳.

۴۳- همان مأخذ، صص ۴۶۹. بند ۲۳.

۴۴- همان مأخذ، صص ۴۶۹. بند ۲۴.

۴۵- همان مأخذ.

۴۶- همان مأخذ، صص ۴۶۹. بند ۲۵.

۴۷- همان مأخذ، صص ۴۷۰. بند ۲۶.

۴۸- کمیته فنی سازمان حسابرسی، اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی، استانداردهای حسابداری، مفاهیم نظری گزارشگری مالی - فصل دوم - خصوصیات کیفی اطلاعات مالی، سازمان حسابرسی، نشریه شماره ۱۶۰ (تهران: سازمان حسابرسی، ۱۳۸۱)، صص ۴۹۹. بند ۲۴-۲۰.

۴۹- کمیته فنی سازمان حسابرسی، اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی، استانداردهای حسابداری، استاندارد حسابداری شماره ۲۵ - گزارشگری برحسب قسمت های مختلف، سازمان حسابرسی، نشریه شماره ۱۶۰ (تهران: سازمان حسابرسی، ۱۳۸۱)، صص ۴۷۰. بند ۲۷.

۵۰- همان مأخذ، صص ۴۷۰. بند ۲۸.

۵۱- همان مأخذ، صص ۴۷۱. بند ۳۱.

۵۲- همان مأخذ، صص ۴۷۱. بند ۳۲.