

استاندارد حسابداری ۲۵

گزارشگری بر حسب قسمت‌های مختلف



فهرست مندرجات

بند

۱ - ۲	مقدمه
۳ - ۵	دامنه کاربرد
۶ - ۱۳	تعاریف
۱۴ - ۱۹	تشخیص قسمت‌های قابل گزارش
۲۰ - ۲۳	رویه‌های حسابداری قسمت
۲۴ - ۳۳	افشا
۳۴	تاریخ اجرا
۳۵	مطابقت با استانداردهای بین‌المللی حسابداری
	پیوست: نمونه گزارشگری بر حسب قسمت‌های مختلف

مقدمه

۱. هدف این استاندارد، تجویز مبانی گزارشگری اطلاعات مالی بر حسب قسمتهای 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 صورتهای مالی در موارد زیر کمک می کند:
 - الف. درک بهتر عملکرد گذشته واحد تجاری،
 - ب. ارزیابی بهتر مخاطرات و بازدههای واحد تجاری، و
 - ج. قضاوتهای آگاهانه تر در مورد کل واحد تجاری.
۲. برخی واحدهای تجاری، محصولات و خدمات متنوعی تولید و ارائه می کنند یا در مناطق جغرافیایی متفاوتی فعالیت دارند که از نرخهای سودآوری، فرصتهای رشد، انتظارات آتی و مخاطرات مختلفی برخوردارند. اطلاعات در مورد انواع مختلف محصولات و خدمات یک واحد تجاری و عملیات آن در مناطق جغرافیایی متفاوت، که اغلب اطلاعات قسمت نامیده می شود، برای ارزیابی مخاطرات و بازدههای یک واحد تجاری مفید است.

دامنه کاربرد

۳. کلیه واحدهای تجاری که اوراق سهام آنها به عموم عرضه می شود یا در جریان انتشار عمومی است باید الزامات این استاندارد را رعایت کند.
۴. سایر واحدهای تجاری چنانچه داوطلبانه در صورتهای مالی تهیه شده براساس استانداردهای حسابداری، اطلاعات بر حسب قسمتهای مختلف را افشا نمایند، باید الزامات این استاندارد را به طور کامل رعایت کنند.
۵. هنگام ارائه مجموعه صورتهای مالی جداگانه واحد تجاری اصلی همراه صورتهای مالی تلفیقی، اطلاعات مربوط به قسمتها فقط در صورتهای مالی تلفیقی ارائه می شود.

تعاریف

۶. اصطلاحات ذیل در این استاندارد با معانی مشخص زیر بکار رفته است:

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 بازدهای متفاوت از سایر قسمتهای واحد تجاری است. عوامل زیر باید در تعیین محصولات و خدمات مرتبط در نظر گرفته شود:

 - الف. ماهیت محصولات یا خدمات،
 - ب. ماهیت فرآیندهای تولید،
 - ج. نوع یا طبقه مشتریان برای محصولات یا خدمات،
 - د. روشهای توزیع محصولات یا ارائه خدمات، و
 - ه. ماهیت مقررات مربوط، برای مثال، مقررات بانکی و بیمه ای.

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 بازدهای متفاوت از اجزایی است که در سایر مناطق جغرافیایی فعالیت می کنند. عوامل زیر باید در تشخیص قسمتهای جغرافیایی در نظر گرفته شود:

 - 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.
- قسمت قابل گزارش قسمتی تجاری یا جغرافیایی است که بر مبنای تعاریف پیشگفته مشخص می شود و براساس این استاندارد، افشای اطلاعات قسمت در مورد آن ضرورت دارد.

درآمد عملیاتی قسمت عبارت است از درآمد حاصل از فعالیتهای اصلی و مستمر که مستقیماً قابل انتساب یا بر مبنای منطقی، قابل تخصیص به قسمت است اعم از اینکه از فروش به مشتریان برون سازمانی یا معاملات با سایر قسمتهای همان واحد تجاری ناشی شده باشد.

هزینه عملیاتی قسمت عبارت است از هزینههای مرتبط با فعالیتهای اصلی و مستمر که مستقیماً قابل انتساب یا بر مبنای منطقی قابل تخصیص به قسمت است اعم از اینکه مرتبط با فروش به مشتریان برون سازمانی یا معاملات با سایر قسمتهای همان واحد تجاری باشد.

نتیجه عملیات قسمت عبارت از درآمد عملیاتی قسمت پس از کسر هزینه عملیاتی آن است.

داراییهای قسمت عبارت است از داراییهایی که به طور مستقیم قابل انتساب یا بر مبنای منطقی قابل تخصیص به فعالیتهای عملیاتی قسمت باشد.

بدهیهای قسمت عبارت است از بدهیهایی که مستقیماً قابل انتساب و یا بر مبنای منطقی قابل تخصیص به فعالیتهای عملیاتی قسمت باشد.

۷. منشاء اصلی مخاطرات بر چگونگی سازماندهی و اداره واحدهای تجاری اثر می گذارد. بنابراین، ساختار سازمانی و سیستم گزارشگری مالی داخلی واحد تجاری مبنایی برای تشخیص قسمتهای آن است. مخاطرات و بازدههای یک واحد تجاری، هر دو تحت تأثیر محل جغرافیایی عملیات و نیز بازارهای آن قرار می گیرد. در نتیجه، قسمتهای جغرافیایی می تواند یکی از دو مورد زیر باشد:

الف. محل استقرار تجهیزات تولید یا ارائه خدمت و سایر داراییهای واحد تجاری، یا

ب. محل بازارها و مشتریان آن.

۸. تعیین قسمتهای تجاری یا جغرافیایی جداگانه نیازمند قضاوت است. مدیریت واحد تجاری برای اعمال این قضاوت، هدف گزارشگری اطلاعات مالی قسمت را با توجه به این استاندارد و خصوصیات کیفی اطلاعات مالی (طبق مفاهیم نظری گزارشگری مالی) در نظر می گیرد. خصوصیات کیفی شامل مربوط بودن، قابل اتکا بودن و قابل مقایسه بودن اطلاعاتی است که در مورد گروههای مختلف محصولات و خدمات واحد تجاری و عملیات آن در مناطق جغرافیایی خاص گزارش می شود. همچنین خصوصیات کیفی شامل مفید بودن اطلاعات مالی برای ارزیابی مخاطرات و بازده کل واحد تجاری است.

۹. نمونه هایی از داراییهای قسمت شامل داراییهای جاری مرتبط با فعالیتهای عملیاتی قسمت، داراییهای ثابت مشهود، داراییهای موضوع اجاره های سرمایه ای و داراییهای نامشهود است. اگر استهلاک یک دارایی در هزینه عملیاتی قسمت منظور شود، دارایی مربوط نیز جزء داراییهای قسمت قرار می گیرد. داراییهای قسمت، داراییهای مورد استفاده برای مقاصد عمومی واحد تجاری یا دفتر مرکزی را دربر نمی گیرد. داراییهای قسمت در صورتی شامل داراییهای مورد استفاده مشترک دو یا چند قسمت است که مبنایی منطقی برای تخصیص وجود داشته باشد. داراییهای قسمت دربرگیرنده سرقفلی است که مستقیماً قابل انتساب یا بطور منطقی قابل تخصیص به قسمت است و هزینه عملیاتی قسمت شامل استهلاک سرقفلی مربوط است.

۱۰. نمونه هایی از بدهیهای قسمت شامل حسابها و اسناد پرداختی تجاری و سایر حسابها و اسناد پرداختی، پیش دریافت از مشتریان و ذخیره های تضمین محصول است. بدهیهای قسمت شامل تسهیلات دریافتی، بدهیهای مربوط به داراییهای موضوع اجاره های سرمایه ای و سایر بدهیهایی نیست که برای مقاصد تأمین مالی و نه عملیاتی تحمل می شود. اگر هزینه سود تضمین شده در نتیجه عملیات قسمت منعکس شود، بدهی مربوط جزء بدهیهای قسمت قرار می گیرد. بدهیهای قسمتهایی که عملیات آنها عمدتاً 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 هزینه های مالی است.

۱۱. اندازه گیری داراییها و بدهیهای قسمت شامل تعدیلات مبالغ دفتری قبلی داراییها و بدهیهای قابل تشخیص قسمت یک واحد تجاری است که در ترکیب واحدهای تجاری تحصیل شده و حسابداری آن به روش خرید است. همچنین اگر داراییهای ثابت مشهود بعد از تحصیل، با توجه به نحوه عمل مجاز جایگزین، تجدید ارزیابی شود داراییهای قسمت براساس مبالغ تجدید ارزیابی شده اندازه گیری می شود.

۱۲. 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 اینکه چنین مانده‌ها و معاملات درون گروهی، بین واحدهای تجاری گروه در درون یک قسمت باشد.
۱۳. رویه‌های حسابداری اصلی قسمت همان رویه‌هایی است که در تهیه و ارائه صورتهای مالی واحد تجاری استفاده می‌شود. علاوه بر این، رویه‌های حسابداری قسمت شامل رویه‌هایی است که مختص گزارشگری قسمت است. تشخیص قسمتها، روش قیمت گذاری انتقالات بین قسمتها و مبانی تخصیص درآمدها و هزینه‌های عملیاتی به قسمتها نمونه‌هایی از این رویه‌های خاص می‌باشد.

تشخیص قسمتهای قابل گزارش

۱۴. قسمت تجاری یا قسمت جغرافیایی در صورتی باید به عنوان قسمت قابل گزارش مشخص شود که اکثر درآمد عملیاتی 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 سود ده یا مجموع زیان عملیاتی قسمتهای زیان ده، هر کدام که قدر مطلق آن بزرگتر است، باشد، یا
- ج. داراییهای آن حداقل ۱۰ درصد جمع داراییهای تمام قسمتها باشد.
۱۵. 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، باید قسمتهای دیگری به عنوان قسمتهای قابل گزارش مشخص شود، حتی اگر آن قسمتها زیر آستانه‌های ۱۰ درصد بند ۱۴ 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.
۱۶. قسمت یا قسمتهایی که زیر تمام آستانه‌های اهمیت طبق بند ۱۴ قرار می‌گیرد و مشمول بند ۱۵ نمی‌شود باید به طور جداگانه تحت عنوان سایر (قسمتهای تخصیص نیافته) گزارش گردد.
۱۷. آستانه‌های ۱۰ درصد در این استاندارد تنها برای مشخص کردن قسمتهای تجاری و جغرافیایی قابل گزارش است و رهنمودی برای تعیین اهمیت در هیچ یک از دیگر جنبه‌های گزارشگری مالی ارائه نمی‌کند.
۱۸. قسمتی که در دوره قبل به دلیل احراز یکی از آستانه‌های ۱۰ درصد مربوط به عنوان قسمت قابل گزارش تعیین شده است، چنانچه بر مبنای قضاوت مدیریت واحد تجاری همچنان دارای اهمیت باشد باید برای دوره جاری نیز به عنوان قسمت قابل گزارش تلقی شود حتی اگر درآمد عملیاتی، نتیجه عملیات و داراییهای آن بیش از آستانه‌های ۱۰ درصد نباشد.
۱۹. چنانچه قسمتی به دلیل احراز یکی از آستانه‌های ۱۰ درصد، در دوره جاری به عنوان قسمت قابل گزارش تعیین شود، اطلاعات مقایسه‌ای دوره قبل آن باید ارائه مجدد شود، به استثنای مواردی که انجام این کار عملی نباشد.

رویه‌های حسابداری قسمت

۲۰. اطلاعات قسمت باید براساس همان رویه‌های حسابداری تهیه شود که برای تهیه و ارائه صورتهای مالی تلفیقی یا صورتهای مالی واحد تجاری، بکار گرفته شده است.
۲۱. از آنجا که هدف اطلاعات قسمت، کمک به استفاده کنندگان برای درک بهتر واحد تجاری و انجام قضاوتهای آگاهانه‌تر در مورد واحد تجاری به عنوان یک مجموعه است، این استاندارد در تهیه اطلاعات قسمت، استفاده از رویه‌های حسابداری بکار گرفته شده در واحد تجاری را الزامی می‌داند. این به معنای آن نیست که رویه‌های حسابداری تلفیقی یا رویه‌های حسابداری واحد تجاری برای قسمتهای قابل گزارش، همانند آنکه آن قسمتها واحدهای گزارشگری جداگانه‌ای هستند، به کار رود. ارقام محاسبه‌شده در نتیجه به کارگیری یک رویه حسابداری خاص در سطح واحد تجاری، در صورت وجود مبنایی منطقی، به قسمتها تخصیص می‌یابد. برای مثال، استهلاك ماشین‌آلات اغلب در سطح کل واحد تجاری محاسبه می‌شود. اما ممکن است مبلغ کل استهلاك بر مبنای ساعات کارکرد در هر قسمت تخصیص یابد.

۲۲. داراییهایی که به طور مشترک توسط دو یا چند قسمت استفاده می شود فقط در صورتی باید به آن قسمتها تخصیص یابد که درآمدها و هزینه های عملیاتی مربوط به آن داراییها نیز به همان قسمتها تخصیص داده شود.
۲۳. روش تخصیص اقلام دارایی، بدهی، درآمد عملیاتی و هزینه عملیاتی به قسمتها 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. همچنین مجبور کردن واحدهای تجاری به تخصیص اقلام دارایی، بدهی، درآمد عملیاتی و هزینه عملیاتی مشترک قسمت در صورتی که مبنای این تخصیصها اختیاری یا درک آن مشکل باشد، مناسب به نظر نمی رسد. بعلاوه تعاریف درآمد عملیاتی قسمت، هزینه عملیاتی قسمت، داراییهای قسمت و بدهیهای قسمت به یکدیگر مربوط است و تخصیصها باید سازگار باشد. بنابراین داراییهایی که به طور مشترک مورد استفاده قسمتها قرار می گیرد فقط در صورتی به آنها تخصیص می یابد که درآمدها و هزینه های عملیاتی مربوط به آن داراییها نیز به قسمتها تخصیص داده شود. برای مثال، یک دارایی فقط در صورتی در داراییهای قسمت منعکس می شود که استهلاك مربوط نیز در اندازه گیری نتیجه عملیات قسمت، منظور گردد.

افشا

۲۴. واحد تجاری باید موارد زیر را برای هر قسمت قابل گزارش تجاری یا جغرافیایی مبتنی بر مکان استقرار داراییها افشا کند :
- الف. درآمد عملیاتی قسمت ناشی از فروش به مشتریان برون سازمانی و معاملات با سایر قسمتها، به طور جداگانه،
 - ب. نتیجه عملیات قسمت،
 - ج. جمع مبلغ دفتری داراییهای قسمت،
 - د. بدهیهای قسمت،
 - ه. جمع اضافات داراییهای ثابت مشهود و داراییهای نامشهود هر قسمت طی دوره،
 - و. جمع مبلغ هزینه استهلاك داراییهای ثابت مشهود و داراییهای نامشهود هر دوره قسمت که در نتیجه عملیات آن قسمت منظور شده است، و
 - ز. جمع مبلغ سایر هزینه های غیرنقدی عمده هر دوره قسمت که در هزینه های عملیاتی آن قسمت منظور شده است.
- در مورد قسمت جغرافیایی مبتنی بر مکان بازارها و مشتریان چنانچه با مکان استقرار داراییها متفاوت باشد و درآمد عملیاتی آن از 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 قسمتهایی را به طور جداگانه افشا کند.
۲۵. واحد تجاری باید صورت تطبیق اطلاعات افشا شده برای قسمت های قابل گزارش و اطلاعات تجمیعی در صورتهای مالی تلفیقی یا صورتهای مالی واحد تجاری را ارائه کند. برای این منظور باید درآمد عملیاتی قسمت با درآمد عملیاتی واحد تجاری از مشتریان برون سازمانی (شامل افشای مبلغ درآمد عملیاتی واحد تجاری از مشتریان برون سازمانی که در درآمد عملیاتی هیچیک از قسمتها منظور نشده است)، نتیجه عملیات قسمت با سود یا زیان عملیاتی واحد تجاری، داراییهای قسمت با داراییهای واحد تجاری و بدهیهای قسمت با بدهیهای واحد تجاری تطبیق داده شود.
۲۶. در اندازه گیری و گزارشگری درآمد عملیاتی قسمت ناشی از معاملات با سایر قسمتها، انتقالات بین قسمتها باید بر مبنایی اندازه گیری شود که واحد تجاری در عمل برای قیمت گذاری انتقالات استفاده می کند. مبنای قیمت گذاری انتقالات بین قسمتها و هر تغییر مربوط باید در صورتهای مالی افشا شود.
۲۷. تغییرات در رویه های حسابداری بکار گرفته شده برای گزارشگری قسمت که تأثیر عمده ای بر اطلاعات قسمت دارد، باید افشا شود. همچنین اطلاعات دوره گذشته قسمت برای مقاصد مقایسه ای باید ارائه مجدد شود، مگر آنکه انجام این کار عملی نباشد. این افشا باید شرحی از ماهیت تغییر، دلایل تغییر، اینکه اطلاعات مقایسه ای ارائه مجدد شده یا اینکه انجام این کار غیرعملی است و اثر مالی تغییر را، در صورتی که به طور منطقی قابل تعیین باشد، دربرگیرد. چنانچه واحد تجاری نحوه تشخیص قسمتهای خود را تغییر دهد و اطلاعات دوره گذشته قسمت را به دلیل عملی نبودن بر مبنای جدید ارائه مجدد نکند، به منظور مقایسه، واحد تجاری باید اطلاعات قسمت را در سالی که نحوه تشخیص قسمتها را تغییر داده است، بر مبنای قسمتهای قدیم و جدید گزارش کند.

۲۸. با تغییرات در رویه‌های حسابداری بکار گرفته شده توسط واحد تجاری، براساس استاندارد حسابداری شماره ۳۴ رویه‌های حسابداری، تغییر در برآوردهای حسابداری و اشتباهات رفتار می‌شود. براساس 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.
۲۹. برخی تغییرات در رویه‌های حسابداری مانند تغییرات در نحوه تشخیص قسمت‌ها و تغییرات در مبانی تخصیص درآمدها و هزینه‌های عملیاتی، مشخصاً مربوط به گزارشگری قسمت‌هاست. این تغییرات می‌تواند تأثیر عمده‌ای بر اطلاعات قسمت گزارش شده داشته باشد، اما مجموع اطلاعات مالی گزارش شده برای واحد تجاری را تغییر نخواهد داد. برای اینکه استفاده‌کنندگان تغییرات را درک و روندها را ارزیابی کنند، اطلاعات مقایسه‌ای قسمت برای انعکاس آثار رویه‌های حسابداری جدید، در صورت عملی بودن، ارائه مجدد می‌شود.
۳۰. براساس الزامات بند ۲۶ برای مقاصد گزارشگری قسمت، انتقالات بین قسمت‌ها باید بر مبنای اندازه‌گیری شود که واحد تجاری در عمل برای قیمت‌گذاری آن انتقالات استفاده می‌کند. چنانچه واحد تجاری روش قیمت‌گذاری انتقالات بین قسمت‌های خود را تغییر دهد، اگرچه این تغییر به مثابه تغییر در رویه حسابداری نیست و نباید براساس بند ۲۷ اطلاعات مقایسه‌ای دوره گذشته قسمت ارائه مجدد شود، با این حال طبق بند ۲۶ افشای این تغییر الزامی است.
۳۱. واحد تجاری باید انواع محصولات و خدمات منظور شده در هر قسمت تجاری گزارش شده و نیز ترکیب هر قسمت جغرافیایی گزارش شده را افشا کند.
۳۲. برای ارزیابی موضوعاتی از قبیل تغییرات در تقاضا، قیمت منابع مصرفی یا سایر عوامل تولید و توسعه محصولات و فرآیندهای جایگزین در قسمت تجاری، لازم است که فعالیتهای قسمت شناخته شود. همچنین برای ارزیابی تأثیر تغییرات محیط اقتصادی و سیاسی بر مخاطرات و نرخهای بازده قسمت جغرافیایی، شناختن اجزای آن قسمت جغرافیایی اهمیت دارد.
۳۳. قسمت‌هایی که قبلاً گزارش شده اما در دوره جاری آستانه‌های کمی را احراز نکنند، به طور جداگانه گزارش نمی‌شود. برای مثال ممکن است به دلیل کاهش در تقاضا یا تغییر در راهبرد مدیریت یا به دلیل فروش بخشی از عملیات قسمت یا ترکیب آن با سایر قسمت‌ها، آن قسمت آستانه‌ها را دیگر احراز نکنند. توضیحی در مورد دلایل اینکه چرا قسمت گزارش شده قبلی دیگر گزارش نمی‌شود نیز ممکن است در تأیید انتظارات از کاهش بازارها و تغییرات در راهبردهای واحد تجاری، مفید باشد.

تاریخ اجرا

۳۴. الزامات این استاندارد در مورد کلیه صورتهای مالی که دوره مالی آنها از تاریخ ۱۳۸۱/۱/۱ و بعد از آن شروع می‌شود، لازم‌الاجراست.

مطابقت با استانداردهای بین‌المللی حسابداری

۳۵. به استثنای موارد زیر، با اجرای الزامات این استاندارد، مفاد استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱۴ گزارشگری قسمت‌ها نیز رعایت می‌شود:
- الف. طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱۴ گزارشگری قسمت‌ها مدیریت باید با توجه به منبع اصلی و ماهیت مخاطرات و بازده‌های یک واحد تجاری، قسمت تجاری یا قسمت جغرافیایی را به عنوان مبنای اولیه گزارشگری مشخص کند. در رابطه با مبنای اولیه اطلاعات مفصلتر و برای مبنای ثانویه اطلاعات کمتری ارائه می‌شود. در استاندارد ۲۵ گزارشگری بر حسب قسمت‌های مختلف برای محدود کردن دامنه قضاوت و جلوگیری از پیچیدگی غیر ضروری با توجه به شرایط موجود، الزامات گزارشگری بر مبنای اولیه و ثانویه پیش‌بینی نشده است.
- ب. طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱۴، برای هر قسمت قابل گزارش سهم واحد تجاری از سود یا زیان واحدهای تجاری وابسته، مشارکتهای خاص یا سایر سرمایه‌گذاریهایی که به روش ارزش ویژه منعکس می‌شود و عملیات آنها در حوزه یک قسمت واحد قرار می‌گیرد باید افشا شود. این الزام در استاندارد حسابداری ۲۵ وجود ندارد.

پیوست

نمونه گزارشگری بر حسب قسمتهای مختلف

این پیوست تنها جنبه تشریحی دارد و جزئی از استاندارد حسابداری نیست. هدف این پیوست، نشان دادن

کاربرد الزامات این استاندارد برای کمک به روشن شدن مفاهیم آن است

جدول و یادداشت مربوط که در این پیوست ارائه شده است به تشریح افشای اطلاعات قسمت می‌پردازد که براساس این استاندارد برای واحدهای تجاری با محصولات و خدمات متنوع و دارای فعالیت در مناطق مختلف جغرافیایی الزامی است. این مثال با این فرض تنظیم شده است که عملیات تولید واحد تجاری مورد نظر در ایران صورت می‌گیرد اما محصولات خود را به سایر کشورها صادر می‌کند و در آن اطلاعات مقایسه‌ای سال قبل نیز ارائه شده است. ارائه اطلاعات برحسب قسمتهای مختلف برای هر دوره‌ای که مجموعه کامل صورتهای مالی ارائه می‌شود، ضروری است.

یادداشت ××: اطلاعات مربوط به قسمتهای تجاری شرکت به شرح زیر است (ارقام به میلیارد ریال):

محصولات دارویی		محصولات بهداشتی		خدمات توزیع		سایر عملیات		حذفها		تلفیقی	
۱۳×۱	۱۳×۲	۱۳×۱	۱۳×۲	۱۳×۱	۱۳×۲	۱۳×۱	۱۳×۲	۱۳×۱	۱۳×۲	۱۳×۱	۱۳×۲
درآمد عملیاتی:											
۵۵	۵۰	۲۰	۱۷	۱۹	۱۶	۷	۷				
۱۵	۱۰	۱۰	۱۴	۲	۴	۲	۲	(۲۹)	(۳۰)		
۷۰	۶۰	۳۰	۳۱	۲۱	۲۰	۹	۹	(۲۹)	(۳۰)	۱۰۱	۹۰
۲۰	۱۷	۹	۷	۲	۱	۰	۰	(۱)	(۱)	۳۰	۲۴
نتیجه عملیات قسمت											
۲۰	۱۷	۹	۷	۲	۱	۰	۰	(۱)	(۱)	(۷)	(۹)
هزینه‌های مشترک تخصیص نیافته											
۲۳	۱۵										
سود عملیاتی											
۷۴	۶۶	۳۴	۳۰	۱۰	۱۰	۲۲	۱۹			۱۴۰	۱۲۵
سایر اطلاعات:											
داراییهای قسمت											
۷۴	۶۶	۳۴	۳۰	۱۰	۱۰	۲۲	۱۹			۱۴۰	۱۲۵
داراییهای مشترک تخصیص نیافته											
۲۵	۱۵	۸	۱۱	۸	۸	۱	۱			۳۵	۳۰
۲۵	۱۵	۸	۱۱	۸	۸	۱	۱			۳۵	۳۰
جمع داراییهای تلفیقی											
۲۵	۱۵	۸	۱۱	۸	۸	۱	۱			۳۵	۳۰
بدهیهای قسمت											
۲۵	۱۵	۸	۱۱	۸	۸	۱	۱			۳۵	۳۰
بدهیهای مشترک تخصیص نیافته											
۲۵	۱۵	۸	۱۱	۸	۸	۱	۱			۳۵	۳۰
جمع بدهیهای تلفیقی											
۲۵	۱۵	۸	۱۱	۸	۸	۱	۱			۳۵	۳۰
مخارج سرمایه‌ای											
۱۲	۱۰	۳	۵	۵	۵	۴	۳			۴۰	۵۵
۹	۷	۹	۷	۵	۳	۴	۳			۸۲	۹۰
۹	۷	۹	۷	۵	۳	۴	۳			۸۲	۹۰
استهلاک											
۹	۷	۹	۷	۵	۳	۴	۳			۸۲	۹۰
سایر هزینه‌های غیرنقدی به استثنای استهلاک											
۸	۲	۷	۳	۲	۲	۲	۲			۸۲	۹۰

یادداشت ۱ - ××: قسمتهای تجاری و جغرافیایی

قسمتهای تجاری: برای مقاصد مدیریت، شرکت نمونه در سطح ایران به لحاظ فعالیت در سه قسمت عملیاتی اصلی شامل محصولات دارویی، محصولات بهداشتی و خدمات توزیع، سازمان یافته است که هر یک زیر نظر یکی از معاونین مدیرعامل اداره می‌شود. این قسمتها مبنایی برای گزارش اطلاعات قسمتهای شرکت نمونه می‌باشد. قسمت محصولات دارویی، عمدتاً کپسول‌ها و آمپول‌های آنتی‌بیوتیک را تولید می‌کند. قسمت محصولات بهداشتی به تولید مواد شوینده می‌پردازد و قسمت خدمات توزیع، محصولات دارویی و بهداشتی شرکت نمونه و محصولات بهداشتی سایر شرکتهای را توزیع می‌کند. سایر عملیات شامل تهیه و توزیع تجهیزات پزشکی براساس سفارش خاص مشتریان برون سازمانی است. اطلاعات مالی قسمتهای تجاری در جدول الف ارائه شده است.

قسمتهای جغرافیایی: عملیات قسمتهای شرکت نمونه در سطح ایران سازمان یافته است اما محصولات خود را در چند حوزه جغرافیایی اصلی شامل ایران (کلیه محصولات)، آسیای میانه (محصولات دارویی) و آفریقا (محصولات بهداشتی) توزیع می‌کند.

یادداشت ۲ - ××: فروش برحسب بازار

جدول زیر نشان دهنده فروشهای تلفیقی شرکت نمونه برحسب بازار جغرافیایی است:

میلیارد ریال		
۱۳×۱	۱۳×۲	
۳۸	۴۳	ایران
۳۱	۳۰	آسیای میانه
۲۱	۲۸	افریقا
۹۰		
	۱۰۱	

یادداشت ۳ - ××: داراییها و بدهیهای قسمت: داراییهای هر قسمت شامل تمام داراییهای عملیاتی استفاده شده توسط قسمت است که عمدتاً وجه نقد، مطالبات، موجودی مواد و کالا و داراییهای ثابت مشهود (پس از کسر ارقام کاهنده مربوط) را در بر می گیرد. با وجود اینکه بیشتر این داراییها می تواند مستقیماً به هر یک از قسمتها منتسب شود اما مبلغ دفتری برخی از داراییهایی که به طور مشترک توسط دو یا چند قسمت استفاده می شود بر مبنایی منطقی به آن قسمتها تخصیص می یابد. بدهیهای قسمت شامل تمام بدهیهای عملیاتی است و به طور عمده دربرگیرنده حسابها و اسناد پرداختنی، پیش دریافتها و سایر ارقام پرداختنی است. بدهیهای قسمت، مالیات بردرآمد را در بر نمی گیرد.

یادداشت ۴ - ××: انتقالات بین قسمتها: درآمد عملیاتی قسمت، هزینه های عملیاتی قسمت و نتیجه عملیات قسمت شامل انتقالات بین قسمتهای تجاری است. چنین انتقالاتی، به قیمت های بازار رقابتی برای مشتریان برون سازمانی منظور می شود. این انتقالات در تلفیق حذف می شود.

