

استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی

پیش‌نویس پیشنهادی: ارائه و افشای عمومی

جمعهای فرعی در صورت سودیازیان

مسئله چیست؟

استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱ با عنوان «ارائه صورتهای مالی» شرکتها را ملزم می‌کند که «درآمد» و «سودیازیان» را در صورت سودیازیان ارائه کنند، اما هیچ جمع فرعی مشخصی را در بین آنها الزامی نمی‌کند.

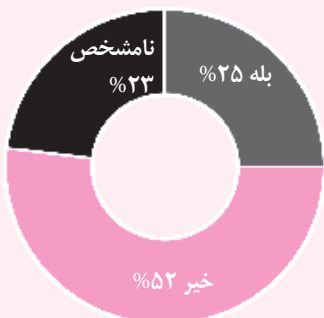
در نتیجه، ساختار و مضمون صورت سودیازیان بین شرکتها فرق می‌کند؛ حتی در میان شرکتها یک صنعت مشابه. این تنوع، مقایسه عملکرد مالی شرکتها با یکدیگر را برای سرمایه‌گذاران سخت می‌کند.

برای نمونه، بسیاری از شرکتها جمع فرعی «سود عملیاتی» را ارائه می‌کنند که در حال حاضر به وسیله استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی تعریف نشده است. بسیاری از سرمایه‌گذاران از سود عملیاتی برای ارزیابی حاشیه سود و به عنوان نقطه شروع برای پیش‌بینی جریانهای نقدی استفاده می‌کنند. با وجود این، شرکتها سود عملیاتی را به شیوه‌های متفاوت محاسبه می‌کنند.

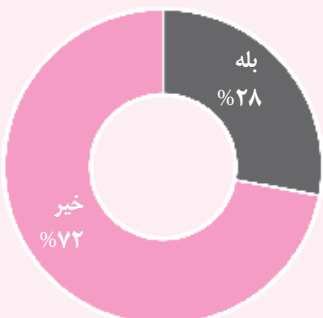
سود عملیاتی به‌گونه‌ای غیریکنواخت محاسبه می‌شود

در نمونه‌ای تشکیل شده از ۱۰۰ شرکت، یافته‌ها نشان می‌دهد که ۶۳ شرکت سود عملیاتی را در صورتهای مالی خود با استفاده از دست‌کم ۹ تعریف متفاوت گزارش کرده‌اند.^۱

آیا هزینه بهره مربوط به بدهیهای بازنشستگی با مزایای معین، در سود عملیاتی گنجانده شده است؟



آیا سهم سودیازیان واحدهای وابسته و مشارکتهای خاص، در سود عملیاتی گنجانده شده است؟



۱- گزارشهای سالانه ۲۰۱۷-۱۸ صد شرکت پذیرفته‌شده در بورس از ۲۶ حوزه گزارشگری و ۱۲ صنعت که استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی را به‌کار گرفته‌اند، تحلیل شده است.

عملیاتی	درآمد	۳۴۷۰۰۰
	سایر درآمدها	۳۸۰۰
	تغییرات در موجودی کالای ساخته شده و کالای در جریان ساخت	۳۰۰۰
	مواد اولیه مصرف شده	(۱۴۶۰۰۰)
	مزایای کارکنان	(۱۰۷۰۰۰)
	استهلاک دارائیهای ثابت مشهود	(۲۷۰۰۰)
	استهلاک دارائیهای نامشهود	(۱۲۵۰۰)
	کاهش ارزش املاک، ماشین آلات و تجهیزات	(۸۰۰۰)
	کاهش ارزش دریافتیهای تجاری	(۶۵۰۰)
	حق الزحمه‌های حرفه‌ای و دیگر هزینه‌ها	(۵۵۳۰)
سود عملیاتی	۴۱۲۷۰	
واحدهای وابسته و مشارکتهای خاص راهبردی	سهم سودیازبان واحدهای وابسته و مشارکتهای خاص راهبردی	(۶۰۰)
	سود عملیاتی و درآمد و هزینه واحدهای وابسته و مشارکتهای خاص راهبردی	۴۰۶۷۰
سرمایه‌گذاری	سهم سودیازبان واحدهای وابسته و مشارکتهای خاص غیرراهبردی	۳۳۸۰
	درآمد سود تقسیمی	۳۵۵۰
تامین مالی	سود قبل از تامین مالی و مالیات بر درآمد	۴۷۶۰۰
	هزینه‌های ناشی از فعالیتهای تامین مالی	(۳۸۰۰)
	برگشت تخفیف تعهدات و ذخایر بازنشستگی	(۳۰۰۰)
	سود قبل از مالیات	۴۰۸۰۰
	مالیات بر درآمد	(۷۲۰۰)
	سود سال	۳۳۶۰۰

هیئت چه پیشنهادی ارائه می‌دهد؟

هیئت پیشنهاد می‌کند که شرکتها را ملزم کند تا:

- درآمد و هزینه‌های خود را در **چهار طبقه معین** طبقه‌بندی کنند، که در مثال ارائه شده در **جدول روبرو** نشان داده شده است (شرکتها ملزم به ارائه عنوان طبقه‌ها نخواهند بود)؛ و
- **سه جمع فرعی** بین این طبقه‌ها ارائه کنند، که در مثال ارائه شده با شماره‌های ۱ تا ۳ نشان داده شده است.

این جمعهای فرعی و طبقه‌ها باید:

- هرکدام با ارائه اطلاعات مربوط برای سرمایه‌گذاران، یک جنبه از عملکرد مالی شرکت را منعکس کنند؛ و
- یک ساختار یکنواخت برای صورت سودیازبان ایجاد کرده و مقایسه شرکتها را برای سرمایه‌گذاران آسانتر کنند.

مثال ارائه شده نشان می‌دهد که پیشنهادها، با تحلیل هزینه‌های عملیاتی از نظر ماهیت، چگونه برای بیشتر شرکتها می‌تواند به کار گرفته شود. شرکتیهای مانند بانکها، بیمه‌گران و شرکتیهای سرمایه‌گذاری این پیشنهادها را به گونه‌ای متفاوت به کار خواهند گرفت. در مثال، بعضی از خطرپذیهای نشان داده شده درون طبقه‌ها، الزامی خواهند بود و بقیه برای مقاصد تشریحی ارائه شده‌اند

در هر طبقه چه اقلامی قرار می‌گیرد؟

طبقه عملیاتی

طبقه عملیاتی و جمع فرعی «سود عملیاتی» اطلاعاتی درباره درآمد و هزینه‌های ناشی از فعالیت‌های اصلی کسب‌وکار شرکت را در بر خواهد داشت. این گروه، گروه پیش‌فرض است-درآمدها و هزینه‌ها در طبقه عملیاتی طبقه‌بندی می‌شوند، مگر این‌که در طبقه‌های دیگر طبقه‌بندی شده باشند.

طبقه مربوط به واحدهای وابسته و مشارکتهای خاص راهبردی

این دسته شامل سهم از سودیازبان و درآمد و هزینه‌های مرتبط با واحدهای وابسته و مشارکتهای خاص است که فعالیت‌هایشان ارتباط نزدیک با فعالیت‌های کسب‌وکار اصلی شرکت دارد.

طبقه سرمایه‌گذاری

یک شرکت ممکن است سرمایه‌گذاری‌هایی داشته باشد که مستقل از دیگر دارایی‌های شرکت، تولید بازده می‌کند. برای مثال، شرکت ممکن است سرمایه‌گذاری در اموال داشته باشد یا سهام بعضی از شرکت‌های دیگر را در اختیار داشته باشد. سرمایه‌گذاران اغلب بازده‌های چنین سرمایه‌گذاری‌های «جداگانه» را جدا از عملیات شرکت تحلیل می‌کنند. طبقه سرمایه‌گذاری در نظر دارد درآمد و هزینه‌های حاصل از چنین سرمایه‌گذاری‌هایی را نشان دهد تا تحلیل سرمایه‌گذاران را تسهیل کند.

طبقه تامین مالی

طبقه تامین مالی و جمع فرعی «سود قبل از تامین مالی و مالیات بر درآمد» به سرمایه‌گذاران کمک می‌کند تا عملکرد شرکت‌ها قبل از آثار تصمیم‌های تامین مالی را مقایسه کنند. طبقه تامین مالی شامل موارد زیر خواهد بود:

- درآمد و هزینه‌های ناشی از وجه نقد و معادل وجه نقد؛
- درآمد و هزینه‌های مربوط به بدهی‌های ناشی از فعالیت‌های تامین مالی، مانند وام‌های بانکی، بدهی‌های اجاره و پرداخت‌های تجاری واگذار شده برای دوره‌های اعتباری تمدید شده؛ و
- درآمد و هزینه‌های بهره سایر بدهی‌ها، مانند برگشت تخفیف بدهی‌ها و ذخایر بازنشستگی.

درآمد و هزینه‌های ناشی از واحدهای وابسته و مشارکتهای خاص که به‌عنوان حقوق مالکانه محسوب می‌شوند، چگونه باید ارائه شود؟

دیدگاه‌های مختلف سودبران

شرکتها در حال حاضر سهم سودیازبان واحدهای وابسته و مشارکتهای خاص را در جاهای مختلفی از صورت سودوزبان ارائه می‌کنند. سودبران دیدگاه‌های مختلفی درباره مکان مناسب برای این ارائه دارند.

زیر سود عملیاتی - سرمایه‌گذاران نتایج ناشی از واحدهای وابسته و مشارکتهای خاص را به‌طور جداگانه تحلیل می‌کنند، زیرا:

- سهم سودیازبان یک نتیجه خالص، پس از تامین مالی و مالیات بر درآمد است؛
- واحدهای وابسته و مشارکتهای خاص زیر کنترل شرکت نیستند؛ و
- گنجاندن سهم سودیازبان در سود عملیاتی، حاشیه سود عملیاتی را تحریف خواهد کرد.

بعضی از فعالیتهای واحدهای وابسته و مشارکتهای خاص ارتباط نزدیکی با فعالیتهای کسب‌وکار اصلی شرکت دارد. برخی از شرکتها می‌خواهند بتوانند عملکرد خود، شامل نتایج ناشی از چنین واحدهای وابسته و مشارکتهای خاص را انتقال دهند.

در پاسخ، هیئت پیشنهاد یک رویکرد متوازن را داده است - شرکتها ملزم خواهند بود تا:

- درآمد و هزینه‌های همه واحدهای فرعی و مشارکتهای خاص را که به‌عنوان حقوق مالکانه محاسبه می‌شوند، از سود عملیاتی خارج کنند.
- مشخص کنند که کدام واحدهای وابسته و مشارکتهای خاص که به‌عنوان حقوق مالکانه محاسبه می‌شوند، ارتباط نزدیک (راهبردی) به فعالیتهای کسب‌وکار اصلی آنها دارند. درآمد و هزینه‌های واحدهای وابسته و مشارکتهای خاص راهبردی باید نسبت به واحدهای وابسته و مشارکتهای خاص غیرراهبردی، به سود عملیاتی نزدیکتر باشد.

واحدهای وابسته و مشارکتهای خاص غیرراهبردی

- **تعریف:** «به‌طور انفرادی و به‌میزان گسترده و مستقل از سایر داراییهای شرکت تولید بازده می‌کنند.»
- درآمد و هزینه‌های چنین واحدهای وابسته و مشارکتهای خاص غیرراهبردی در طبقه سرمایه‌گذاری طبقه‌بندی می‌شود.

واحدهای وابسته و مشارکتهای خاص راهبردی

- **تعریف:** «به‌طور انفرادی و به‌میزان گسترده و مستقل از سایر داراییهای شرکت، بازده تولید نمی‌کنند.»
- درآمد و هزینه‌های چنین واحدهای وابسته و مشارکتهای خاص در یک طبقه جداگانه درست زیر سود عملیاتی طبقه‌بندی می‌شود.
- زیر این طبقه، جمع فرعی «سود عملیاتی و درآمد و هزینه‌های واحدهای وابسته و مشارکتهای خاص راهبردی» ارائه خواهد شد.

پیشنهاد هیئت برای شرکتهایی مانند بانکها و شرکتهای سرمایه‌گذاری چگونه کار می‌کند؟

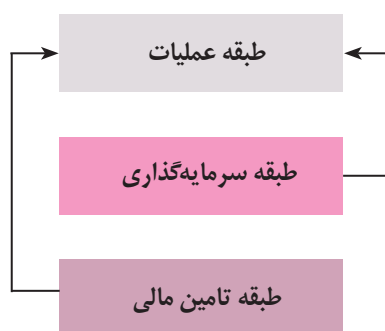
این الزام برای شرکتهایی که استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۷ با عنوان «قراردادهای بیمه» را به‌کار گرفته‌اند، چه معنایی دارد؟

با به‌کارگیری پیشنهادهای هیئت، بیمه‌گران موارد زیر را در طبقه عملیاتی می‌گنجانند:

- نتیجه خدمات بیمه‌ای- شامل درآمد بیمه و هزینه‌های خدمات بیمه‌ای؛ و
- نتیجه تامین مالی بیمه- شامل درآمد سرمایه‌گذاری و درآمد یا هزینه‌های تامین مالی بیمه.

این پیشنهادها بر چگونگی به‌کارگیری استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۷ (IFRS 17) اثر نخواهد گذاشت.

مثالهای تشریحی همراه پیش‌نویس پیشنهادی، مثالهایی را دربر می‌گیرد که نشان می‌دهد صورت سودوزیان برای بانک یا بیمه‌گر که پیشنهادهای هیئت را به‌کار می‌گیرند چه شکلی خواهد بود.



برای گنجاندن درآمد و هزینه‌های ناشی از فعالیتهای کسب‌وکار اصلی شرکت در سود عملیاتی، هیئت الزاماتی پیشنهاد می‌دهد که بعضی از شرکتهای درآمد و هزینه‌ها را در طبقه عملیاتی طبقه‌بندی کنند، که در غیر این صورت در طبقه سرمایه‌گذاری یا تامین مالی طبقه‌بندی می‌شدند.

اگر یک شرکت با به‌کارگیری این الزام، همه درآمد و هزینه‌های فعالیتهای تامین مالی را در طبقه عملیاتی طبقه‌بندی کند، جمع فرعی «سود قبل از تامین مالی و مالیات بر درآمد» را ارائه نخواهد کرد.

بعضی از شرکتهای به‌عنوان یکی از فعالیتهای اصلی، برای مشتریان تامین مالی می‌کنند یا سرمایه‌گذاری می‌کنند؛ برای مثال بانکها و شرکتهای سرمایه‌گذاری. به‌کارگیری تعاریفی که ارائه شد برای چنین شرکتهایی، اطلاعات مربوطی به‌دست نمی‌دهد، زیرا برخی از درآمدها و هزینه‌هایی که به فعالیتهای کسب‌وکار اصلی این شرکتهای مربوط هستند، در طبقه عملیاتی طبقه‌بندی نمی‌شوند.

برای مثال، در به‌کارگیری تعاریف یادشده برای بانک، هزینه بهره به‌جای این‌که در طبقه عملیاتی قرار بگیرد، در طبقه سرمایه‌گذاری طبقه‌بندی خواهد شد. در نتیجه، بانکها نمی‌توانند جمع فرعی درآمد بهره خالص را درون طبقه عملیاتی ارائه کنند.

پرسش و پاسخ: جمع‌های فرعی در صورت سودیازیان

آیا این طبقه‌ها معنی مشابهی با طبقه‌های مندرج در صورت جریانهای نقد دارند؟

خیر، گرچه این طبقه‌ها عنوانهای مشابهی دارند (عملیاتی، سرمایه‌گذاری، و تامین مالی)، هیئت دپری این نیست که بین طبقه‌ها در صورت سودیازیان و طبقه‌های مندرج در صورت جریانهای نقد همسویی کامل وجود داشته باشد. هیئت، به قصد، طبقه‌های سرمایه‌گذاری در دو صورت را با هدفهای متفاوت تعریف کرده است:

- در صورت سودیازیان قصد از طبقه سرمایه‌گذاری نشان دادن نتایج سرمایه‌گذاریهای «جداگانه است» (به توضیح صفحه‌های پیشین نگاه شود).

- در صورت جریانهای نقد، قصد از طبقه سرمایه‌گذاری نشان دادن جریانهای نقد حاصل از سرمایه‌گذاریها در داراییهای بلندمدتی است که بازده آینده ایجاد خواهند کرد.

برای مثال، جریانهای نقد حاصل از املاک، ماشین‌آلات و تجهیزات در صورت جریانهای نقد در طبقه سرمایه‌گذاری منظور می‌شوند، اما درآمد و هزینه ناشی از آن داراییها در صورت سودیازیان در طبقه عملیاتی منظور می‌شوند.

چه موقع شرکتها ملزم خواهند بود سه جمع فرعی را نشان دهند؟

«سود عملیاتی» همیشه الزامی است. «سود عملیاتی و درآمد و هزینه حاصل از واحدهای وابسته و مشارکتهای خاص راهبردی» زمانی الزامی خواهد بود که شرکت دارای درآمد و هزینه حاصل از واحدهای وابسته و مشارکتهای خاص باشد.

«سود قبل از تامین مالی و مالیات بر درآمد» الزامی خواهد بود، مگر در حالتی که تامین مالی یا سرمایه‌گذاری به‌عنوان فعالیت کسب‌وکار اصلی شرکت باشد و طبقه تامین مالی و طبقه سرمایه‌گذاری در طبقه عملیاتی ادغام شده باشد.

تفاوتهای تسعیر ارز چگونه طبقه‌بندی خواهد شد؟

تفاوتهای تسعیر ارز شناسایی شده در سودیازیان به‌عنوان سودیازیان اقالمی که آنها را پدید آورده‌اند، در همان طبقه، در صورت سودیازیان طبقه‌بندی خواهند شد.

برای مثال، تفاوتهای تسعیر ارز ناشی از پرداختنیهای تجاری در شرایط اعتباری معمولی، به‌طور متعارف در طبقه عملیاتی طبقه‌بندی خواهد شد، در حالی که تفاوتهای تسعیر ارز ناشی از بدهیهای تامین مالی، به‌طور متعارف در طبقه تامین مالی طبقه‌بندی خواهد شد.

چرا هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری برای سود قبل از بهره، مالیات، و استهلاک (EBITDA) جمع فرعی تعریف نکرده است؟

در همان حال که سود قبل از بهره، مالیات، و استهلاک یک معیار مورد استفاده عمومی در گزارشگری مالی است، سرمایه‌گذاران درباره آن چه این معیار نشان می‌دهد توافق ندارند، جز آن که از آن به‌عنوان نقطه آغازی در تحلیل استفاده می‌کنند. نحوه محاسبه آن در واقع گوناگون است. نبود توافق از این دست، تعریف سود قبل از بهره، مالیات، و استهلاک را برای هیئت دشوار ساخت.

با این حال، هیئت معیاری شبیه سود قبل از بهره، مالیات، و استهلاک پیشنهاد داده است؛ سود عملیاتی قبل از استهلاک، به‌عنوان معیاری مشخص شده از سوی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی که شرکتها می‌توانند به انتخاب خود آن را در صورت سودیازیان تنظیمی «برمبنای ماهیت» نمایش دهند یا در یادداشتهای همراه افشا کنند. هیئت تصمیم گرفت این معیار را با عنوان سود قبل از بهره، مالیات، و استهلاک نخواند زیرا محتوای آن با آنچه این عنوان نماینده آن است، مطابقت ندارد.

چرا هیئت پیشنهاد داده است که طبقه عملیاتی به‌عنوان طبقه پیش فرض تعریف شود؟

از دیدگاه هیئت، چنین تعریفی بیشتر احتمال دارد که نسبت به یک تعریف مستقیم، به‌طور پیوسته به‌کار گرفته شود. گرچه این عنوان به‌طور مستقیم تعریف نشده است، ولی هیئت انتظار دارد که سود عملیاتی، جمع فرعی باربطی باشد که فعالیت‌های کسب‌وکاری اصلی شرکتها را نشان دهد.

منبع: