

استاندارد حسابداری شماره ۲۲

گزارشگری مالی میان دوره‌ای

(اصلاح شده براساس استانداردهای حسابداری جدید تا مهر ۱۳۸۹)

استاندارد حسابداری شماره ۲۲ گزارشگری مالی میان دوره‌ای

فهرست مندرجات

<u>شماره بند</u>	
۱	• مقدمه
۲	• دامنه کاربرد
۳	• تعاریف
۴	• مسئولیت گزارش مالی میان دوره‌ای
۵ - ۷	• مبانی تهیه گزارش مالی میان دوره‌ای
۸ - ۲۷	• محتوای گزارش مالی میان دوره‌ای
۱۲	– حداقل اجزای گزارش مالی میان دوره‌ای
۱۳ - ۱۷	– شکل و محتوای صورتهای مالی میان دوره‌ای
۱۸ - ۲۲	– گزیده یادداشتهای توضیحی
۲۳	– افشای رعایت استانداردهای حسابداری
۲۴ - ۲۵	– دوره‌های زمانی صورتهای مالی میان دوره‌ای
۲۶ - ۲۷	– اهمیت
۲۸ - ۳۹	• شناخت و اندازه‌گیری
۲۸ - ۳۴	– رویه‌های حسابداری
۳۵ - ۳۶	– درآمدهای عملیاتی فصلی، چرخه‌ای یا موردی و مخارج نامنظم
۳۷	– کاربرد اصول شناخت و اندازه‌گیری
۳۸ - ۳۹	– استفاده از برآورد
۴۰	• تعدیلات سنواتی
۴۱	• تاریخ اجرا
۴۲	• مطابقت با استانداردهای بین‌المللی حسابداری
	• پیوست شماره ۱: نمونه‌های کاربرد اصول شناخت و اندازه‌گیری
	• پیوست شماره ۲: نمونه‌های کاربرد برآورد

استاندارد حسابداری شماره ۲۲ گزارشگری مالی میان دوره‌ای

این استاندارد باید با توجه به "مقدمه‌ای بر استانداردهای حسابداری" مطالعه و بکار گرفته شود.

مقدمه

۱. هدف این استاندارد تعیین حداقل محتوای گزارش مالی میان دوره‌ای و تعیین اصول شناخت و اندازه‌گیری قابل اعمال در تهیه صورتهای مالی کامل یا فشرده میان دوره‌ای است. گزارش مالی میان دوره‌ای به موقع و قابل اتکا، اطلاعات مفیدی در رابطه با توان کسب سود و ایجاد جریانهای نقدی، شرایط مالی و نقدینگی واحد تجاری برای سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان و سایر استفاده‌کنندگان فراهم می‌آورد.

دامنه کاربرد

۲. در این استاندارد الزامات خاصی در رابطه با اینکه کدام واحدهای تجاری ملزم به انتشار گزارش مالی میان دوره‌ای هستند و همچنین زمان تهیه و تناوب این گزارشها تعیین نمی‌شود. معمولاً مراجع قانونی، آن گروه از واحدهای تجاری را که اوراق سهام یا اوراق مشارکت آنها به عموم عرضه می‌شود، ملزم به تهیه و ارائه گزارش مالی میان دوره‌ای می‌کنند. این استاندارد برای کلیه واحدهای تجاری که به صورت اختیاری یا اجباری گزارش مالی میان دوره‌ای منتشر می‌کنند، کاربرد دارد.

تعاریف

۳. اصطلاحات ذیل در این استاندارد با معانی مشخص زیر بکار رفته است:
- دوره میانی: دوره مالی گزارشگری کوتاه‌تر از یک سال مالی است.
 - گزارش مالی میان دوره‌ای: گزارشی برای یک دوره میانی است که شامل مجموعه کامل صورتهای مالی (طبق استاندارد حسابداری شماره ۱ با عنوان "نحوه ارائه صورتهای مالی") یا صورتهای مالی فشرده (طبق این استاندارد) است.
 - صورتهای مالی فشرده: حداقل شامل صورتهای مالی اساسی و گزیده‌ای از یادداشت‌های توضیحی مطابق الزامات این استاندارد است.

استاندارد حسابداری شماره ۲۲

گزارشگری مالی میان دوره‌ای

مسئولیت گزارش مالی میان دوره‌ای

۴. مسئولیت تهیه و ارائه گزارش مالی میان دوره‌ای با هیأت مدیره یا سایر ارکان اداره کننده واحد تجاری است.

مبانی تهیه گزارش مالی میان دوره‌ای

۵. تعیین عملکرد مالی دوره‌های زمانی کمتر از یکسال، با مشکلات ذاتی همراه است. درآمد برخی فعالیت‌های تجاری در دوره‌های میانی به دلیل عوامل فصلی، نوسان زیادی دارد. افزون بر این، مخارج ثابت با اهمیت که در یک دوره میانی واقع می‌شود، ممکن است برای سایر دوره‌های میانی نیز منافی دربر داشته باشد. از سوی دیگر، مخارج مربوط به فعالیت‌های یک سال کامل، به طور مکرر در طول سال واقع می‌شود و باید به منظور جلوگیری از تحریف عملکرد مالی دوره میانی، به محصولات در جریان تولید یا سایر دوره‌های میانی، تخصیص داده شود. بسیاری از هزینه‌ها، در دوره میانی برآورد می‌شود، زیرا فرصت کافی برای تهیه اطلاعات کامل وجود ندارد. برای مثال، ممکن است در دوره میانی بررسی جامع کلیه اقلام موجودی مواد و کالا، تعیین مخارج هر یک از پیمان‌های بلندمدت و محاسبه دقیق مالیات بردرآمد میسر نباشد. اصلاح این برآوردها در دوره‌های میانی بعد ممکن است عملکرد مالی آن دوره‌های میانی را تحریف کند. همچنین آثار توقف یک بخش از واحد تجاری بر عملکرد مالی دوره میانی با اهمیت‌تر از اثر آنها بر عملکرد مالی سالانه است. به همین دلیل باید توجه ویژه‌ای به افشای اثر این اقلام بر اطلاعات مالی میان دوره‌ای مبذول شود.

۶. در رابطه با نحوه تهیه و ارائه گزارش مالی میان دوره‌ای دو دیدگاه وجود دارد:

الف. عده‌ای هر دوره میانی را به عنوان یک دوره مالی مستقل تلقی می‌کنند و به همین دلیل معتقدند که عملکرد مالی هر دوره میانی باید اساساً مشابه با دوره مالی سالانه تعیین شود. براساس این نظریه، برای شناسایی درآمدها و هزینه‌ها و انجام برآوردها در پایان دوره میانی، از همان اصول قابل اعمال برای دوره‌های مالی سالانه استفاده می‌شود. این روش در این استاندارد "روش منفصل" نامیده می‌شود.

استاندارد حسابداری شماره ۲۲

گزارشگری مالی میان دوره‌ای

ب. گروهی دیگر، هر دوره میانی را به عنوان بخش لاینفک دوره مالی سالانه تلقی می‌کنند. براساس این نظریه، شناسایی درآمدها و هزینه‌ها و انجام برآوردها در پایان دوره میانی، با توجه به پیش‌بینی عملکرد مالی برای مابقی دوره مالی سالانه، صورت می‌گیرد. بنابراین یک قلم هزینه که ممکن است مربوط به کل دوره مالی سالانه باشد، براساس زمان، حجم فروش، حجم تولید یا مبانی دیگر به دوره‌های میانی تخصیص داده می‌شود. این روش در این استاندارد "روش متصل" نامیده می‌شود.

۷. در این استاندارد، اقلام درآمد و هزینه براساس مبانی مشابه با مبانی تهیه صورتهای مالی سالانه اندازه‌گیری و شناسایی می‌شود (روش منفصل). در رابطه با برخی اقلام درآمد و هزینه که ماهیت سالانه دارند (از قبیل مالیات بردرآمد)، لازم است ابتدا درآمد یا هزینه برای کل سال برآورد شود تا بتوان براساس آن، سهم دوره میانی را به نحو مناسب شناسایی کرد. در این روش، درآمدها و هزینه‌ها ضمن رعایت مفهوم "تطابق درآمد و هزینه" در دوره مربوط شناسایی می‌شود. روش منفصل برخلاف روش متصل، موجب هموارسازی عملکرد مالی طی سال نمی‌شود. در عوض، توضیحات مجمل و کافی درباره هرگونه نوسان، از قبیل عملکرد فصلی یا مخارج مقطعی بسیار مهم در ابتدای سال در صورتهای مالی میان‌دوره‌ای ارائه می‌شود. این شیوه به شناخت فعالیت‌های تجاری توسط استفاده‌کنندگان و همچنین بهبود توان آنها برای ارزیابی عملکرد مالی و وضعیت مالی واحد تجاری کمک می‌کند.

محتوای گزارش مالی میان دوره‌ای

۸. مجموعه کامل صورتهای مالی طبق استاندارد حسابداری شماره ۱ با عنوان نحوه ارائه صورتهای مالی شامل اجزای زیر است:

الف. ترازنامه،

ب. صورت سود و زیان،

استاندارد حسابداری شماره ۲۲

گزارشگری مالی میان دوره‌ای

ج . صورت سود و زیان جامع،

د . صورت جریان وجوه نقد، و

ه . یادداشتهای توضیحی.

۹ . اهداف گزارش مالی میان دوره‌ای همانند اهداف گزارش سالانه است. گزارش مالی میان دوره‌ای، غالباً مبنایی اساسی برای اتخاذ تصمیمات اقتصادی است و این امکان را فراهم می‌سازد که چنین تصمیماتی براساس اطلاعات به موقع تر اتخاذ شود. بنابراین، الزامات ارائه اطلاعات مالی میان دوره‌ای تا حدود زیادی مشابه الزامات ارائه اطلاعات مالی سالانه است، اگرچه توازن بین خصوصیات کیفی " قابل اتکا بودن" و " به موقع بودن" اطلاعات مالی میان دوره‌ای، با در نظر گرفتن محدودیت فزونی منافع بر هزینه‌ها، ممکن است متفاوت باشد.

۱۰ . اگرچه در دوره میانی باید اطلاعات کافی به منظور امکان پذیر ساختن ارزیابی آگاهانه وضعیت مالی، عملکرد مالی و جریانهای نقدی ارائه شود، اما حجم این اطلاعات در مقایسه با صورتهای مالی سالانه کم تر است. برای تهیه اطلاعات به موقع، صرفه جویی در هزینه تهیه اطلاعات و خودداری از ارائه اطلاعات تکراری، یک واحد تجاری ممکن است به طور اجباری یا اختیاری اطلاعات کمتری در صورتهای مالی میان دوره‌ای ارائه کند. در این استاندارد، منظور از حداقل محتوای گزارش مالی میان دوره‌ای، صورتهای مالی اساسی و گزیده‌ای از یادداشتهای توضیحی است. هدف اصلی گزارش مالی میان دوره‌ای در واقع به روز کردن اطلاعات آخرین مجموعه کامل صورتهای مالی سالانه است. به همین دلیل، در گزارش مالی میان دوره‌ای اساساً اطلاعات درباره فعالیتها، رویدادها و شرایط جدید ارائه می‌شود و اطلاعات گزارش قبلی تکرار نمی‌گردد.

استاندارد حسابداری شماره ۲۲

گزارشگری مالی میان دوره‌ای

۱۱. این استاندارد، واحدهای تجاری را از ارائه مجموعه کامل صورتهای مالی (طبق استاندارد حسابداری شماره ۱ با عنوان نحوه ارائه صورتهای مالی) بجای صورتهای مالی فشرده یا ارائه اطلاعات بیشتر از حداقل تعیین شده در این استاندارد منع نمی‌کند. معیارهای شناخت و اندازه‌گیری این استاندارد برای مجموعه کامل صورتهای مالی میان دوره‌ای نیز کاربرد دارد و برای تهیه این صورتهای مالی، رعایت الزامات افشای این استاندارد و همچنین سایر استانداردهای حسابداری ضروری است.

حداقل اجزای گزارش مالی میان دوره‌ای

۱۲. گزارش مالی میان دوره‌ای حداقل باید شامل اجزای زیر باشد:

الف. ترازنامه،

ب. صورت سود و زیان،

ج. صورت سود و زیان جامع،

د. صورت جریان وجوه نقد، و

ه. گزیده‌ای از یادداشتهای توضیحی.

شکل و محتوای صورتهای مالی میان دوره‌ای

۱۳. چنانچه واحد تجاری در گزارش مالی میان دوره‌ای، مجموعه کامل صورتهای مالی را منتشر کند، شکل و محتوای این صورتهای مالی باید با الزامات مندرج در استاندارد حسابداری شماره ۱ با عنوان "نحوه ارائه صورتهای مالی" منطبق باشد.

۱۴. چنانچه واحد تجاری در گزارش مالی میان دوره‌ای، مجموعه صورتهای مالی به شکل فشرده را منتشر کند، این صورتهای مالی باید شامل صورتهای مالی اساسی طبق الزامات استاندارد حسابداری شماره ۱ با عنوان "نحوه ارائه صورتهای مالی" و گزیده‌ای از یادداشتهای توضیحی طبق الزامات استاندارد حاضر باشد. یادداشتهای اضافی در صورتی که عدم انعکاس آنها، صورتهای مالی میان دوره‌ای را گمراه کننده سازد، باید در این صورتهای گنجانده شود.

۱۵. حذف شده است.

استاندارد حسابداری شماره ۲۲

گزارشگری مالی میان دوره‌ای

۱۶. عبارت "گزارش مالی میان دوره‌ای" باید در عناوین کلیه صفحات گزارش درج شود.
۱۷. واحدهای تجاری اصلی برای تهیه صورتهای مالی میان دوره‌ای مشمول الزامات استاندارد حسابداری شماره ۱۸ با عنوان صورتهای مالی تلفیقی و حسابداری سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری فرعی، نیز می‌باشند.

گزیده یادداشتهای توضیحی

۱۸. استفاده‌کنندگان گزارش مالی میان دوره‌ای به آخرین گزارش مالی سالانه واحد تجاری نیز دسترسی دارند. بنابراین ارائه اطلاعات نسبتاً کم‌اهمیت در یادداشتهای توضیحی گزارشهای میان دوره‌ای برای به روز کردن اطلاعاتی که در آخرین گزارش سالانه ارائه شده است، ضرورت ندارد. در دوره میانی تشریح معاملات و سایر رویدادهایی مفید است که برای درک تغییرات در وضعیت مالی و عملکرد مالی واحد تجاری از تاریخ آخرین گزارشگری سالانه، حائز اهمیت باشد.

۱۹. واحد تجاری باید اطلاعات زیر را، به عنوان حداقل اطلاعات لازم، در صورت با اهمیت بودن در یادداشتهای توضیحی صورتهای مالی میان دوره‌ای افشا کند. این اطلاعات باید برای دوره‌ای که از ابتدای سال مالی شروع و به پایان دوره میانی ختم می‌شود، گزارش گردد. همچنین، واحد تجاری باید معاملات و سایر رویدادهایی را که برای درک بهتر وضعیت مالی و عملکرد مالی واحد تجاری در دوره میانی با اهمیت است، افشا کند :

الف. افشای یکنواختی رویه‌های حسابداری و روشهای محاسباتی مورد استفاده در تهیه صورتهای مالی میان دوره‌ای با آخرین صورتهای مالی سالانه و در صورت تغییر رویه‌ها و روشها افشای ماهیت و اثرات تغییر،

ب. تشریح عملیات فصلی یا چرخه‌ای در دوره میانی،

ج. ماهیت و مبلغ اقلام مؤثر بر داراییها، بدهیها، حقوق صاحبان سرمایه، سود (زیان) خالص یا جریانهای نقدی که از نظر ماهیت، اندازه یا وقوع غیرمعمول است،

د. ماهیت و مبلغ تغییر در برآورد مبالغ گزارش شده در دوره(های) میانی قبلی سال مالی جاری یا تغییر در برآورد مبالغ گزارش شده در سالهای مالی گذشته، مشروط بر اینکه تغییرات یاد شده آثار مهمی بر اقلام دوره میانی جاری داشته باشد،

استاندارد حسابداری شماره ۲۲

گزارشگری مالی میان دوره‌ای

- ه . افزایش یا کاهش سرمایه و انتشار یا بازخرید اوراق مشارکت،
 - و . رویدادهای بااهمیت پس از پایان دوره میانی که در صورتهای مالی میان دوره‌ای منعکس نشده است،
 - ز . اثر تغییرات ساختاری واحد تجاری طی دوره میانی از جمله ترکیب واحدهای تجاری، تحصیل یا واگذاری واحدهای تجاری فرعی و سرمایه‌گذاریهای بلندمدت، تجدید ساختار و عملیات متوقف شده،
 - ح . تغییر در بدهیهای احتمالی یا داراییهای احتمالی از تاریخ آخرین ترازنامه سالانه، و
 - ط . اطلاعات لازم درباره طرحهای توسعه، جایگزینی و غیره.
- ۲۰ . نمونه‌های زیر مصادیقی از موارد افشاست که طبق بند ۱۹ انعکاس آنها در گزیده یادداشتهای توضیحی لازم است. در سایر استانداردهای حسابداری شیوه افشای بسیاری از این اقلام مشخص شده است:
- الف . کاهش ارزش موجودیها به خالص ارزش فروش یا برگشت آن،
 - ب . زیان کاهش ارزش داراییهای ثابت مشهود، داراییهای نامشهود یا سایر داراییها و برگشت آن،
 - ج . تحصیل و واگذاری داراییهای ثابت مشهود،
 - د . تعهدات سرمایه‌ای،
 - ه . حل و فصل دعاوی حقوقی،
 - و . اصلاح اشتباه،
 - ز . اقلام استثنایی،
 - ح . تأخیر در پرداخت بدهیها یا نقض قراردادهای استقراض،
 - ط . معاملات با اشخاص وابسته، و
 - ی . سود یا زیان حاصل از فروش سرمایه‌گذاریها و درآمد حاصل از سود سهام.

استاندارد حسابداری شماره ۲۲

گزارشگری مالی میان دوره‌ای

۲۱. سایر استانداردهای حسابداری، موارد افشا در صورتهای مالی را مشخص می‌کند. در آن استانداردها، منظور از صورتهای مالی، مجموعه کامل صورتهای مالی است که سالانه تهیه و ارائه می‌شود. رعایت الزامات افشا که در سایر استانداردهای حسابداری مقرر شده است در مواردی که واحد تجاری صورتهای مالی میان دوره‌ای را به شکل فشرده ارائه می‌کند، الزامی نیست.

۲۲. چنانچه سازمان بورس اوراق بهادار یا مراجع قانونی دیگر افشای اطلاعات دیگری را در دوره میانی الزامی کند، این اطلاعات در صورتی که در حوزه گزارشگری مالی باشد در صورتهای مالی میان دوره‌ای و در غیر این صورت به عنوان اطلاعات متمم آن ارائه می‌شود (از قبیل آمار تولید و فروش، پیش‌بینی‌ها و...).

افشای رعایت استانداردهای حسابداری

۲۳. چنانچه گزارش مالی میان دوره‌ای واحد تجاری با الزامات این استاندارد حسابداری انطباق داشته باشد این واقعیت باید افشا شود.

دوره‌های زمانی صورتهای مالی میان دوره‌ای

۲۴. گزارش مالی میان دوره‌ای باید شامل صورتهای مالی میان دوره‌ای برای دوره‌های زیر باشد:

الف. ترازنامه به تاریخ پایان دوره میانی جاری، همراه با اقلام مقایسه‌ای به تاریخ پایان سال مالی قبل، و

ب. صورتهای سود و زیان، سود و زیان جامع و جریان وجوه نقد برای دوره میانی جاری همراه با اقلام مقایسه‌ای برای دوره میانی مشابه سال مالی قبل و نیز اقلام مقایسه‌ای سال مالی قبل.

۲۵. ارائه اطلاعات مالی ۱۲ ماهه منتهی به پایان دوره میانی همراه با اطلاعات مالی مقایسه‌ای ۱۲ ماهه گذشته، برای واحدهای تجاری که فعالیت آنها اساساً فصلی است ممکن است مفید باشد. لذا، توصیه می‌شود چنین واحدهایی علاوه بر اطلاعات مندرج در بند ۲۴، گزارش اطلاعات برای یک دوره ۱۲ ماهه را نیز در نظر داشته باشند.

اهمیت

۲۶. در تصمیم‌گیری برای شناسایی، اندازه‌گیری، طبقه‌بندی یا افشای یک قلم جهت مقاصد گزارشگری مالی میان دوره‌ای، اهمیت باید با توجه به اطلاعات مالی میان دوره‌ای ارزیابی شود.

استاندارد حسابداری شماره ۲۲

گزارشگری مالی میان دوره‌ای

در ارزیابی اهمیت باید به این نکته توجه داشت که اندازه‌گیری اقلام در دوره میانی در مقایسه با اندازه‌گیری داده‌های مالی سالانه، بیشتر متکی به برآورد است.

۲۷. برای ارزیابی اهمیت اقلام همیشه اعمال قضاوت لازم است. طبق این استاندارد به منظور قابل فهم بودن اقلام میان دوره‌ای، تصمیم‌گیری برای شناخت و افشای اطلاعات در دوره میانی با توجه به اهمیت اقلام برای دوره میانی صورت می‌گیرد. بنابراین، برای مثال، اقلام استثنایی، تغییر در رویه حسابداری یا تغییر در برآورد حسابداری و اشتباه در صورتهای مالی دوره‌های گذشته بر مبنای اهمیت آنها نسبت به اطلاعات میان دوره‌ای شناسایی و افشا می‌شود تا از برداشتهای گمراه‌کننده که ممکن است ناشی از افشا نکردن اطلاعات باشد، جلوگیری شود. هدف اصلی چنین دیدگاهی، اطمینان از این امر است که گزارش مالی میان دوره‌ای شامل کلیه اطلاعات مربوط برای درک وضعیت مالی و عملکرد مالی واحد تجاری طی دوره میانی باشد.

شناخت و اندازه‌گیری

رویه‌های حسابداری

۲۸. واحد تجاری باید برای تهیه صورتهای مالی میان دوره‌ای از رویه‌های یکسان با رویه‌های مورد استفاده در تهیه صورتهای مالی سالانه استفاده کند. تغییر در رویه‌های حسابداری بعد از تاریخ آخرین صورتهای مالی سالانه که در صورتهای مالی سالانه بعدی منعکس می‌شود از این قاعده مستثنی است. به هر حال، تناوب گزارشگری واحد تجاری (سالانه، شش ماهه یا فصلی) نباید بر اندازه‌گیری نتایج سالانه اثر داشته باشد. برای دستیابی به این هدف، اندازه‌گیری برای مقاصد گزارشگری مالی میان دوره‌ای، باید آن دوره زمانی را دربر گیرد که از ابتدای سال مالی شروع و به پایان دوره میانی ختم می‌شود.

۲۹. تناوب گزارشگری نباید موجب تغییر اصول شناخت و اندازه‌گیری حاکم بر صورتهای مالی میان دوره‌ای شود. برای مثال:

الف. اصول شناخت و اندازه‌گیری زیان کاهش ارزش موجودی مواد و کالا یا زیان کاهش ارزش داراییهای غیرجاری در دوره میانی، یکسان با اصولی است که برای

استاندارد حسابداری شماره ۲۲

گزارشگری مالی میان دوره‌ای

تهیه صورتهای مالی سالانه اعمال می‌شود. با این حال، اگر چنین اقلامی در یک دوره میانی شناسایی و اندازه‌گیری شود ولی برآورد آنها در یک دوره میانی بعدی همان سال مالی تغییر کند، در دوره میانی بعدی برآورد اولیه از طریق انباشت مبلغ زیان اضافی یا از طریق برگشت مبلغ شناسایی شده، تغییر داده می‌شود.

ب. مخارجی که در پایان دوره میانی با تعریف دارایی انطباق ندارد را نمی‌توان به امید دریافت اطلاعاتی در آینده حاکی از انطباق با تعریف دارایی یا به منظور هموارسازی سود طی دوره‌های میانی یکسال مالی، در ترازنامه به دوره آتی منتقل کرد.

ج. در هر دوره میانی، هزینه مالیات بر درآمد بر مبنای بهترین برآورد از نرخ مؤثر مالیات بر درآمد سالانه مورد انتظار برای کل سال مالی، شناسایی می‌شود. ذخیره مالیات یک دوره میانی ممکن است در دوره میانی بعدی همان سال مالی به علت تغییر در نرخ مؤثر مالیات بر درآمد سالانه، تعدیل شود.

۳۰. براساس مفاهیم نظری گزارشگری مالی شناخت متضمن مشخص کردن عنوان و مبلغ پولی یک عنصر و احتساب آن مبلغ در جمع اقلام صورتهای مالی است. یکی از معیارهای شناخت تطبیق یک قلم با تعریف یکی از عناصر صورتهای مالی است. تعاریف دارایی، بدهی، درآمد و هزینه هم برای شناخت در دوره میانی و هم شناخت در دوره سالانه، اهمیت اساسی دارد.

۳۱. منافع اقتصادی آتی داراییها در دوره میانی همانند دوره سالانه بررسی می‌شود. مخارجی که ماهیتاً در پایان سال مالی واجد معیارهای شناخت دارایی نیست در دوره میانی نیز به عنوان دارایی شناسایی نمی‌شود. به همین ترتیب در پایان دوره میانی اقلامی به عنوان بدهی شناسایی می‌شود که در آن تاریخ بیانگر وجود تعهد باشد.

۳۲. یکی از ویژگیهای اصلی درآمد و هزینه این است که افزایش یا کاهش داراییها و بدهیهای مرتبط با آن، قبلاً رخ داده است. چنانچه این تغییرات واقع شده باشد، درآمد و هزینه مرتبط با آن شناسایی و در غیر اینصورت از شناسایی درآمد و هزینه خودداری می‌شود.

استاندارد حسابداری شماره ۲۲

گزارشگری مالی میان دوره‌ای

۳۳. یک واحد تجاری که تنها صورتهای مالی سالانه تهیه و ارائه می‌کند، برای اندازه‌گیری داراییها، بدهیها، درآمدها، هزینه‌ها و جریانهای نقدی در صورتهای مالی می‌تواند از اطلاعاتی استفاده کند که در طول سال مالی فراهم شده است. در نتیجه اندازه‌گیریها، آن دوره زمانی را دربر می‌گیرد که از ابتدای سال مالی شروع و به پایان دوره میانی ختم می‌شود.

۳۴. یک واحد تجاری که گزارش شش ماهه تهیه می‌کند، برای اندازه‌گیری اقلام صورتهای مالی میان دوره‌ای از اطلاعاتی استفاده می‌کند که تا پایان دوره شش ماهه یا مدت کوتاهی بعد از آن در دسترس است. چنین واحدی برای دوره سالانه از اطلاعاتی بهره می‌گیرد که تا پایان سال یا مدت کوتاهی پس از آن کسب می‌شود. اندازه‌گیریهای سالانه، تغییر در برآورد ارقام گزارش شده در شش ماهه اول را منعکس می‌کند و مبالغ گزارش شده در صورتهای مالی میان دوره‌ای برای دوره شش ماهه اول تعدیل نمی‌شود.

درآمدهای عملیاتی فصلی، چرخه‌ای یا موردی و مخارج نامنظم

۳۵. درآمدهای عملیاتی که به صورت فصلی، چرخه‌ای یا موردی طی سال مالی تحصیل می‌گردد و نیز مخارجی که به صورت نامنظم طی سال مالی واقع می‌شود باید در همان دوره میانی به عنوان درآمد یا هزینه شناسایی شود که معیارهای شناخت بکار گرفته شده برای تهیه صورتهای مالی سالانه، در آن دوره احراز گردد.

۳۶. چنانچه بین سطح سود در دوره میانی و مابقی سال نوسانات فاحش و مکرر وجود داشته باشد، فعالیت واحد تجاری ماهیت فصلی یا چرخه‌ای دارد. چنین نوساناتی معمولاً توسط بازار درک می‌شود و بنابراین درآمد عملیاتی در همان دوره میانی که تحقق می‌یابد گزارش و ماهیت فصلی یا چرخه‌ای آن نیز افشا می‌شود. مثالهایی از این درآمدهای عملیاتی شامل سود سهام در شرکتهای سرمایه‌گذاری، کمک بلاعوض دولت و فروش محصول در شرکتهای تولیدکننده قند و شکر است.

استاندارد حسابداری شماره ۲۲ گزارشگری مالی میان دوره‌ای

کاربرد اصول شناخت و اندازه‌گیری

۳۷. نمونه‌هایی از کاربرد اصول شناخت و اندازه‌گیری مندرج در بندهای ۲۸ الی ۳۶ در پیوست شماره ۱ ارائه شده است.

استفاده از برآورد

۳۸. به منظور ارائه اطلاعات قابل اتکا و همچنین افشای مناسب کلیه اطلاعات بااهمیت و مربوط برای درک وضعیت مالی و عملکرد مالی واحد تجاری، در تهیه گزارش مالی میان دوره‌ای باید از روشهای اندازه‌گیری مناسب استفاده شود. اگرچه اندازه‌گیریها هم در گزارش مالی میان دوره‌ای و هم در گزارش مالی سالانه مبتنی بر برآوردهای معقول است، اما برای تهیه گزارشهای مالی میان دوره‌ای، برآوردها کاربرد گسترده‌تری دارد.

۳۹. نمونه‌های استفاده از برآورد در دوره میانی، در پیوست شماره ۲ ارائه شده است.

تعدیلات سنواتی

۴۰. در صورت تغییر در رویه حسابداری، مبالغ دوره میانی جاری و دوره‌های قبل که به شکل مقایسه‌ای ارائه می‌گردد باید بر مبنای رویه جدید محاسبه شود. همچنین در صورت اصلاح اشتباه، ارقام مقایسه‌ای نیز باید ارائه مجدد شود. با آثار انباشته تغییر در رویه حسابداری و نیز اصلاح اشتباه باید طبق استاندارد حسابداری شماره ۶ با عنوان "گزارش عملکرد مالی" برخورد شود.

تاریخ اجرا

۴۱. الزامات این استاندارد برای کلیه صورتهای مالی که دوره مالی آنها از تاریخ ۱/۱/۱۳۸۰ و بعد از آن شروع می‌شود، لازم‌الاجراست.

مطابقت با استانداردهای بین‌المللی حسابداری

۴۲. با اجرای الزامات این استاندارد، مفاد استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۳۴ با عنوان گزارشگری مالی میان دوره‌ای نیز رعایت می‌شود.

استاندارد حسابداری شماره ۲۲

گزارشگری مالی میان دوره‌ای

پیوست شماره ۱

نمونه‌های کاربرد اصول شناخت و اندازه‌گیری

در این پیوست که تنها جنبه توضیحی دارد و بخشی از استاندارد حسابداری نیست، نمونه‌هایی از کاربرد اصول شناخت و اندازه‌گیری مندرج در بندهای ۲۸ تا ۳۶ ارائه می‌شود. تشریح کاربرد استاندارد در راستای روشن شدن مفاهیم استاندارد است.

تعمیرات ادواری عمده و برنامه‌ریزی شده

۱. مخارج تعمیرات ادواری عمده و برنامه‌ریزی شده یا سایر مخارج فصلی که انتظار می‌رود طی سال مالی واقع شود، قبل از وقوع در گزارش میان دوره‌ای منعکس نمی‌شود، مگر اینکه یک رویداد سبب ایجاد تعهد قراردادی یا قانونی برای واحد تجاری شود. صرف قصد یا ضرورت انجام مخارج مربوط به آینده، موجب تعهد برای واحد تجاری نمی‌شود.

ذخایر

۲. چنانچه واحد تجاری در نتیجه رویدادهای گذشته که سبب ایجاد تعهد قانونی یا قراردادی شده است راه کار دیگری به جز انتقال منافع اقتصادی نداشته باشد، برای هزینه‌های مربوط، ذخیره شناسایی می‌شود. تعدیلات ناشی از تغییر در برآورد ذخیره، در صورت سود و زیان منعکس می‌شود.

۳. برای شناسایی و اندازه‌گیری ذخایر در دوره میانی از همان معیارهایی استفاده می‌شود که برای دوره‌های سالانه ملاک عمل است. وجود یا نبود تعهد انتقال منافع تابع طول دوره گزارشگری نیست.

پاداشهای پایان سال

۴. پاداشهای پایان سال ماهیتی بسیار متنوع دارد. برخی پاداشها مبتنی بر مدت زمان و برخی دیگر مبتنی بر شاخصهای عملکرد ماهانه، فصلی یا سالانه پرداخت می‌شود. مبلغ پاداش ممکن است به موجب مصوبات قانونی، قراردادی یا براساس تشخیص مدیریت تعیین شود.

استاندارد حسابداری شماره ۲۲

گزارشگری مالی میان دوره‌ای

پیوست شماره ۱ (۱۵۱مه)

۵. در گزارشگری میان دوره‌ای پاداش سالانه تنها زمانی شناسایی می‌شود که:

الف. پاداش یک تعهد قانونی یا قراردادی باشد یا اینکه شیوه عمل در سنوات قبل موجب تعهد عرفی گردد و واحد تجاری راه کار عملی دیگری به جز پرداخت آن نداشته باشد، و

ب. مبلغ تعهد را بتوان به گونه‌ای اتکاپذیر اندازه‌گیری کرد.

داراییهای نامشهود

۶. تعریف و معیارهای شناسایی داراییهای نامشهود در دوره میانی، مشابه دوره سالانه است. مخارج واقع شده قبل از احراز معیارهای شناخت دارایی نامشهود، در صورت سود و زیان منعکس می‌شود. انتقال مخارج به دوره‌های آتی به امید احراز معیارهای شناخت در زمان باقیمانده از سال مالی، مجاز نیست.

مزایای پایان خدمت کارکنان

۷. برای مزایای پایان خدمت کارکنان، در قالب رویه مورد عمل برای احتساب ذخیره سالانه و برای دوره زمانی از ابتدای سال مالی تا پایان دوره میانی ذخیره در نظر گرفته می‌شود.

سایر مخارج نامنظم برنامه‌ریزی شده

۸. در بودجه واحد تجاری ممکن است مخارجی پیش‌بینی شده باشد که انتظار می‌رود در مقطعی از سال واقع شود (از قبیل کمک‌های خیریه و مخارج آموزش کارکنان). این مخارج اگرچه برنامه‌ریزی شده است و غالباً سال به سال تکرار می‌شود اما عموماً تابع تشخیص مدیریت می‌باشد. شناسایی تعهد در پایان دوره میانی در قبال چنین مخارجی که تا آن زمان واقع نشده است با تعریف بدهی مطابقت ندارد.

استاندارد حسابداری شماره ۲۲

گزارشگری مالی میان دوره‌ای

پیوست شماره ۱ (۱۵۱مه)

اندازه‌گیری مالیات بر درآمد دوره میانی

۹. برای محاسبه مالیات بر درآمد دوره میانی از نرخ مؤثر مالیاتی مورد انتظار برای دوره مالی سالانه استفاده می‌شود زیرا طبق قانون، مالیات بر درآمد براساس عملکرد سالانه محاسبه می‌شود. نرخ مؤثر مالیاتی با در نظر داشتن درآمد معاف از مالیات محاسبه و با اعمال آن نسبت به سود مشمول مالیات دوره میانی، مالیات بر درآمد تعیین می‌شود. ضمناً تا آنجا که امکان پذیر باشد برای فعالیتهای مشمول مالیات به نرخ مقطوع، نرخ مؤثر مالیاتی جداگانه‌ای بکار گرفته می‌شود.

استهلاک داراییهای ثابت مشهود و داراییهای نامشهود

۱۰. استهلاک داراییهای ثابت مشهود و داراییهای نامشهود، برای داراییهای موجود طی دوره میانی محاسبه می‌شود. تحصیل یا واگذاری داراییها که برای مدت زمان باقیمانده از سال مالی برنامه‌ریزی شده است در محاسبه استهلاک در نظر گرفته نمی‌شود.

موجودی مواد و کالا

۱۱. اصول شناسایی و اندازه‌گیری موجودی مواد و کالا در دوره میانی همانند دوره سالانه است. استانداردهای شناسایی و اندازه‌گیری موجودی مواد و کالا در استاندارد حسابداری شماره ۸ با عنوان حسابداری موجودی مواد و کالا ارائه شده است. در هر تاریخ گزارشگری مالی، موجودی مواد و کالا از نظر تعیین مقادیر، بهای تمام شده و خالص ارزش فروش، مشکلات ویژه‌ای دارد. با این وجود، از اصول مشابهی برای اندازه‌گیری موجودی مواد و کالا در دوره میانی استفاده می‌شود. واحد تجاری برای اندازه‌گیری موجودی مواد و کالا در دوره میانی نسبت به دوره سالانه، از برآوردهای بیشتری استفاده می‌کند. استفاده گسترده‌تر از برآوردها، با هدف صرفه‌جویی در زمان و هزینه صورت می‌گیرد.

استاندارد حسابداری شماره ۲۲

گزارشگری مالی میان دوره‌ای

پیوست شماره ۱ (۱۴۱۵ه)

خالص ارزش فروش موجودی مواد و کالا

۱۲. خالص ارزش فروش موجودی مواد و کالا با توجه به قیمت فروش و مخارج تکمیل و فروش موجودی مواد و کالا در پایان دوره میانی تعیین می شود. کاهش در خالص ارزش فروش در دوره میانی بعد، تنها زمانی قابل برگشت است که انجام چنین کاری در پایان سال نیز مناسب باشد.

انحرافات هزینه‌های تولید در دوره میانی

۱۳. انحرافات قیمت، کارایی، مصرف (هزینه) و حجم تنها به همان ترتیبی در صورت سود و زیان میان دوره‌ای شناسایی می شود که این انحرافات در پایان سال مالی در صورت سود و زیان سالانه شناسایی می گردد. انتقال انحرافات که انتظار می رود تا پایان سال جذب شود، مناسب نیست زیرا موجب تحریف بهای تمام شده واقعی موجودی مواد و کالا در دوره میانی می شود.

سود و زیان تسعیر ارز

۱۴. سود و زیان تسعیر ارز در دوره میانی با توجه به استاندارد حسابداری شماره ۱۶ با عنوان تسعیر ارز اندازه‌گیری و شناسایی می شود. برای تسعیر عملیات خارجی در دوره میانی، تغییرات نرخ ارز برای مدت باقیمانده از سال مالی در نظر گرفته نمی شود.

زیان کاهش ارزش داراییهای غیر جاری

۱۵. در دوره میانی برای بررسی، شناسایی و برگشت زیان کاهش ارزش داراییهای غیر جاری از الزامات استاندارد حسابداری شماره ۳۲ با عنوان کاهش ارزش داراییها استفاده می شود. البته در پایان هر دوره میانی انجام محاسبات تفصیلی برای تعیین زیان کاهش ارزش داراییهای غیر جاری لازم نیست بلکه واحد تجاری برای تعیین لزوم چنین محاسباتی، یک بررسی اجمالی را انجام می دهد.

استاندارد حسابداری شماره ۲۲

گزارشگری مالی میان دوره‌ای

پیوست شماره ۲

نمونه‌های کاربرد برآورد

در این پیوست که تنها جنبه توضیحی دارد و بخشی از استاندارد حسابداری نیست، نمونه‌هایی از کاربرد اصول مندرج در بند ۳۸ این استاندارد ارائه می‌شود. هدف این پیوست تشریح کاربرد استاندارد در راستای روشن شدن مفاهیم آن است.

موجودی مواد و کالا

۱. روشهای کامل ارزشیابی و انبارگردانی ممکن است برای گزارش موجودی مواد و کالا در دوره میانی لازم نباشد. حتی اگر چنین روشهایی در پایان سال برای گزارش موجودی مواد و کالا اعمال شود، ممکن است در دوره میانی انجام برآورد براساس حاشیه فروش کفایت کند.

طبقه‌بندی داراییها و بدهیها به جاری و غیرجاری

۲. واحد تجاری ممکن است برای طبقه بندی داراییها و بدهیها به جاری و غیرجاری در پایان سال بررسیهای مفصلتری در مقایسه با دوره میانی انجام دهد.

ذخایر

۳. تعیین مبالغ مناسب برای ذخیره (از قبیل ذخیره تضمین کالا و هزینه های زیست محیطی) ممکن است پیچیده و اغلب هزینه بر و زمانبر باشد. واحدهای تجاری، در مواردی برای محاسبه ذخایر سالانه از متخصصین خارج از شرکت استفاده می‌کنند. در دوره میانی، برای انجام برآوردهای مشابه، اغلب ذخایر سال گذشته به هنگام می‌شود و از متخصصین خارج از شرکت برای انجام محاسبات جدید استفاده نمی‌شود.

تطبیق مانده‌های درون گروهی

۴. برای تهیه صورتهای مالی تلفیقی میان دوره‌ای تطبیق کامل و مفصل مانده‌های درون گروهی، همانند دوره سالانه، لازم نیست. این گونه مانده‌ها را می‌توان با تفصیل کمتری نسبت به دوره سالانه تطبیق داد.

صنایع تخصصی

۵. دقت اندازه گیریهای میان دوره‌ای در صنایع تخصصی (مثل اندازه گیری ذخایر در صنعت بیمه) به دلیل پیچیدگی، هزینه و زمان، نسبت به پایان دوره سالانه، کمتر است.