



سازمان حسابرسی

استاندارد حسابداری ۲۲
گزارشگری مالی میان دوره‌ای (تجدیدنظر شده ۱۴۰۰)

استاندارد حسابداری ۲۲
گزارشگری مالی میان دوره‌ای

فهرست مندرجات

بند	هدف
۱-۳	دامنه کاربرد
۴	تعاریف
۵-۷	محتوای گزارش مالی میان دوره‌ای
۸	حداقل اجزای گزارش مالی میان دوره‌ای
۹-۱۲	شکل و محتوای صورتهای مالی میان دوره‌ای
۱۳-۱۶	رویدادها و معاملات با اهمیت
۱۷	سایر موارد افشا
۱۸	افشای انطباق با استانداردهای حسابداری
۱۹-۲۰	دوره‌هایی که ارائه صورتهای مالی میان دوره‌ای، برای آنها الزامی است
۲۱-۲۳	اهمیت
۲۴-۲۵	افشا در صورتهای مالی سالانه
۲۶-۴۰	شناخت و اندازه‌گیری
۲۶-۳۴	رویه‌های حسابداری یکسان با رویه‌های حسابداری سالانه
۳۵-۳۶	درآمدهای عملیاتی کسب شده فصلی، چرخه‌ای یا موردی
۳۷	مخارجی که طی سال مالی، بطور یکنواخت واقع نمی‌شود
۳۸	بکارگیری اصول شناخت و اندازه‌گیری
۳۹-۴۰	استفاده از برآوردها
۴۱-۴۳	تجدید ارائه دوره‌های میانی گزارش شده قبلی
۴۴	تاریخ اجرا
۴۵	مطابقت با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی
	پیوستها

استاندارد حسابداری ۲۲

گزارشگری مالی میان دوره‌ای

هدف

۱. هدف این استاندارد، تعیین حداقل محتوای گزارش مالی میان دوره‌ای و تعیین اصول شناخت و اندازه‌گیری در صورت‌های مالی کامل یا فشرده برای دوره میانی است. گزارشگری مالی میان دوره‌ای به موقع و قابل اتکا، توانایی سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان و سایرین را برای درک ظرفیت واحد تجاری در ایجاد سود و جریانهای نقدی و درک شرایط مالی و نقدینگی آن بهبود می‌بخشد.

دامنه کاربرد

۲. در این استاندارد، در رابطه با اینکه کدام واحدهای تجاری، با چه تناوب زمانی یا چه مدت پس از پایان دوره میانی، ملزم به انتشار گزارش‌های مالی میان دوره‌ای هستند، الزامات خاصی تعیین نمی‌شود. با وجود این، دولت و نهادهای ناظر مانند بورس اوراق بهادار، اغلب آن دسته از واحدهای تجاری که اوراق بهادار بدهی یا مالکانه آنها بطور عمومی معامله می‌شود را ملزم به انتشار گزارش‌های مالی میان دوره‌ای می‌کنند. این استاندارد در صورتی کاربرد دارد که واحد تجاری ملزم باشد یا بطور اختیاری تصمیم بگیرد گزارش مالی میان دوره‌ای را طبق استانداردهای حسابداری منتشر کند.
۳. هر گزارش مالی، اعم از سالانه یا میان دوره‌ای، از نظر انطباق با استانداردهای حسابداری بطور مجزا ارزیابی می‌شود. این موضوع که ممکن است واحد تجاری، گزارش‌های مالی میان دوره‌ای را در یک سال مالی خاص تهیه نکرده باشد یا گزارش‌های مالی میان دوره‌ای را به گونه‌ای تهیه کرده باشد که با این استاندارد مطابقت نداشته باشد، مانع تهیه صورت‌های مالی سالانه طبق استانداردهای حسابداری نمی‌شود.
۴. چنانچه اظهار شود که گزارش مالی میان دوره‌ای واحد تجاری، مطابق با استانداردهای حسابداری است، باید با تمام الزامات این استاندارد مطابقت داشته باشد. در این خصوص، بند ۱۹ موارد افشای معینی را الزامی می‌کند.

تعاریف

۵. در این استاندارد، اصطلاحات زیر با معانی مشخص بکار رفته است:
- دوره میانی دوره گزارشگری مالی کوتاه‌تر از یک سال مالی کامل است.
- گزارش مالی میان دوره‌ای، گزارش مالی برای یک دوره میانی است که یا شامل مجموعه کامل صورت‌های مالی (طبق استاندارد حسابداری ۱) (صورت‌های مالی (تجدید نظر شده ۱۳۹۷)) یا مجموعه صورت‌های مالی فشرده (طبق این استاندارد) است.

محتوای گزارش مالی میان دوره‌ای

۶. طبق تعریف استاندارد حسابداری ۱، مجموعه کامل صورت‌های مالی شامل اجزای زیر است:
- الف. صورت وضعیت مالی به تاریخ پایان دوره؛
- ب. صورت سود و زیان برای دوره؛
- پ. صورت سود و زیان جامع برای دوره؛

استاندارد حسابداری ۲۲

گزارشگری مالی میان دوره‌ای

- ت. صورت تغییرات در حقوق مالکانه برای دوره؛
- ث. صورت جریانهای نقدی برای دوره؛
- ج. یادداشتهای توضیحی، شامل اهم رویه‌های حسابداری و سایر اطلاعات توضیحی؛
- چ. اطلاعات مقایسه‌ای دوره قبل طبق بندهای ۳۶ و ۳۷ استاندارد حسابداری ۱؛ و
- ح. صورت وضعیت مالی به تاریخ ابتدای دوره قبل، چنانچه واحد تجاری طبق بندهای ۳۹ تا ۴۱ استاندارد حسابداری ۱، یک رویه حسابداری را با تسری به گذشته بکار گیرد یا اقلامی از صورتهای مالی را با تسری به گذشته تجدید ارائه نماید، یا اقلامی را در صورتهای مالی تجدید طبقه‌بندی کند.
۷. به منظور به موقع بودن و ملاحظات مربوط به هزینه و خودداری از تکرار اطلاعاتی که در گذشته گزارش شده است، واحد تجاری ممکن است ملزم شود یا بطور اختیاری تصمیم بگیرد اطلاعات کمتری در تاریخهای میان دوره‌ای در مقایسه با صورتهای مالی سالانه خود ارائه کند. در این استاندارد، حداقل محتوای گزارش مالی میان دوره‌ای شامل صورتهای مالی فشرده و گزیده یادداشتهای توضیحی تعیین می‌شود. هدف گزارش مالی میان دوره‌ای، به روزرسانی آخرین مجموعه کامل صورتهای مالی سالانه است. به همین دلیل، در گزارش مالی میان دوره‌ای بر فعالیتها، رویدادها و شرایط جدید تمرکز شده است و اطلاعات گزارش شده در گذشته تکرار نمی‌شود.
۸. در این استاندارد، واحد تجاری از انتشار مجموعه کامل صورتهای مالی (طبق استاندارد حسابداری ۱) به جای صورتهای مالی فشرده و گزیده یادداشتهای توضیحی در گزارش مالی میان دوره‌ای منع نمی‌شود. همچنین طبق این استاندارد، واحد تجاری از ارائه اطلاعات بیش از حداقل تعیین شده در این استاندارد در مورد اقلام اصلی یا گزیده یادداشتهای توضیحی در صورتهای مالی میان دوره‌ای فشرده منع نمی‌گردد. رهنمود شناخت و اندازه‌گیری در این استاندارد، برای مجموعه کامل صورتهای مالی در دوره میانی نیز کاربرد دارد و این صورتهای مالی شامل تمام موارد افشای الزامی طبق این استاندارد (به ویژه گزیده یادداشتهای توضیحی در بند ۱۸) و همچنین موارد افشای الزامی در سایر استانداردهای حسابداری است.

حداقل اجزای گزارش مالی میان دوره‌ای

۹. گزارش مالی میان دوره‌ای باید حداقل شامل اجزای زیر باشد:
- الف. صورت وضعیت مالی فشرده؛
- ب. صورت سود و زیان فشرده؛
- پ. صورت سود و زیان جامع فشرده؛
- ت. صورت تغییرات در حقوق مالکانه فشرده؛
- ث. صورت جریانهای نقدی فشرده؛ و
- ج. گزیده یادداشتهای توضیحی.

استاندارد حسابداری ۲۲

گزارشگری مالی میان دوره‌ای

شکل و محتوای صورتهای مالی میان دوره‌ای

۱۰. اگر واحد تجاری در گزارش مالی میان دوره‌ای خود، مجموعه کامل صورتهای مالی را منتشر کند، شکل و محتوای این صورتهای مالی باید طبق الزامات استاندارد حسابداری ۱ برای مجموعه کامل صورتهای مالی باشد.
۱۱. چنانچه واحد تجاری در گزارش مالی میان دوره‌ای خود، مجموعه صورتهای مالی فشرده را منتشر کند، این صورتهای مالی فشرده باید حداقل شامل هر یک از عناوین و جمعهای فرعی مندرج در آخرین صورتهای مالی سالانه و گزیده یادداشتهای توضیحی طبق الزامات این استاندارد باشد. اقلام اصلی یا یادداشتهای توضیحی بیشتر به شرطی باید در صورتهای مالی میان دوره‌ای فشرده درج شود که حذف آنها موجب گمراه‌کنندگی این صورتهای مالی گردد.
۱۲. در صورت سود و زیان میان دوره‌ای، واحد تجاری باید سود پایه و تقلیل یافته هر سهم را برای دوره‌ای که آن واحد تجاری مشمول دامنه کاربرد استاندارد حسابداری ۳۰ سود هر سهم است، ارائه کند.
۱۳. در صورتی که آخرین صورتهای مالی سالانه واحد تجاری، شامل صورتهای مالی تلفیقی نیز باشد، گزارش مالی میان دوره‌ای علاوه بر صورتهای مالی جداگانه باید بر مبنای تلفیقی نیز تهیه شود.

رویدادها و معاملات بااهمیت

۱۴. واحد تجاری باید در گزارش مالی میان دوره‌ای خود، شرحی از رویدادها و معاملاتی که برای درک تغییرات در وضعیت مالی و عملکرد مالی واحد تجاری از پایان آخرین دوره گزارشگری مالی سالانه اهمیت دارد را درج نماید. اطلاعات افشاشده در ارتباط با آن رویدادها و معاملات، باید اطلاعات مربوط ارائه شده در آخرین گزارش مالی سالانه را به روزرسانی کند.
۱۵. استفاده‌کنندگان گزارش مالی میان دوره‌ای، به آخرین گزارش مالی سالانه آن واحد تجاری دسترسی خواهند داشت. بنابراین، ضرورتی ندارد که در یادداشتهای توضیحی گزارش مالی میان دوره‌ای، اطلاعات گزارش شده در یادداشتهای توضیحی آخرین گزارش مالی سالانه، بابت اطلاعات نسبتاً کم‌اهمیت، به روز شود.
۱۶. موارد زیر، فهرست رویدادها و معاملاتی است که در صورت بااهمیت بودن، افشای آنها الزامی است. این فهرست، جامع نیست.

- الف. کاهش ارزش موجودیها به خالص ارزش فروش و برگشت این کاهش ارزش؛
- ب. شناسایی زیان کاهش داراییهای مالی، داراییهای ثابت مشهود، داراییهای نامشهود، یا سایر داراییها و برگشت این زیان کاهش ارزش؛
- پ. برگشت ذخیره مخارج تجدید ساختار؛
- ت. تحصیل و واگذاری داراییهای ثابت مشهود؛
- ث. تعهدات خرید داراییهای ثابت مشهود؛
- ج. حل و فصل دعاوی حقوقی؛

استاندارد حسابداری ۲۲

گزارشگری مالی میان دوره‌ای

چ. اصلاح اشتباهات دوره‌های قبل؛

ح. تغییرات شرایط اقتصادی یا کسب و کار که بر ارزش منصفانه داراییهای مالی و بدهیهای مالی واحد تجاری تأثیر می‌گذارد، صرف‌نظر از اینکه آن داراییها یا بدهیها به ارزش منصفانه یا به بهای مستهلک‌شده شناسایی شده باشند؛

خ. عدم ایفای تعهدات وام یا نقض مفاد موافقت‌نامه وام که تا پایان دوره گزارشگری برطرف نشده باشد؛

د. معاملات با اشخاص وابسته؛

ذ. جابجایی بین سطوح سلسله مراتب ارزش منصفانه مورد استفاده در اندازه‌گیری ارزش منصفانه ابزارهای مالی؛

ر. تغییر طبقه‌بندی سرمایه‌گذارها در نتیجه تغییر در هدف یا استفاده از آن داراییها؛ و

ز. تغییر در بدهیهای احتمالی یا داراییهای احتمالی.

۱۷. سایر استانداردهای حسابداری، رهنمودهایی در خصوص الزامات افشای بسیاری از اقلام فهرست‌شده در بند ۱۶ ارائه می‌کنند. هرگاه رویداد یا معامله‌ای برای درک تغییرات در وضعیت مالی یا عملکرد مالی واحد تجاری از آخرین دوره گزارشگری مالی سالانه با اهمیت باشد، گزارش مالی میان دوره‌ای باید شرحی از اطلاعات مربوط مندرج در صورتهای مالی آخرین دوره گزارشگری مالی سالانه، همراه با به‌روزرسانی آن اطلاعات را ارائه کند.

سایر موارد افشا

۱۸. واحد تجاری باید افزون بر افشای رویدادها و معاملات با اهمیت طبق بندهای ۱۴ تا ۱۷، اطلاعات زیر را در یادداشت‌های توضیحی صورتهای مالی میان دوره‌ای یا در جای دیگری از گزارش مالی میان دوره‌ای درج کند. موارد افشای زیر باید یا در صورتهای مالی میان دوره‌ای یا از طریق عطف از صورتهای مالی میان دوره‌ای به برخی صورتهای دیگر (مانند گزارش تفسیری مدیریت) ارائه شود و در شرایط یکسان و همزمان با صورتهای مالی میان دوره‌ای، در دسترس استفاده‌کنندگان صورتهای مالی قرار گیرد. اگر استفاده‌کنندگان صورتهای مالی، در شرایط یکسان و همزمان به اطلاعات ارائه‌شده از طریق عطف دسترسی نداشته باشند، گزارش مالی میان دوره‌ای کامل نیست. این اطلاعات، باید بر مبنای "از ابتدای سال مالی تا تاریخ صورتهای مالی" گزارش شود.

الف. بیان اینکه در صورتهای مالی میان دوره‌ای، در مقایسه با آخرین صورتهای مالی سالانه، از رویه‌های حسابداری و روشهای محاسباتی یکسان استفاده می‌شود یا در صورت تغییر آن رویه‌ها یا روشها، توصیف ماهیت و اثر تغییر مورد نظر.

ب. توضیحات مشروح درباره فصلی یا چرخه‌ای بودن عملیات دوره میانی.

پ. ماهیت و مبلغ اقلام مؤثر بر داراییها، بدهیها، حقوق مالکانه، سود یا زیان دوره یا جریانهای نقدی که از نظر ماهیت، اندازه یا وقوع، غیرعادی است.

ت. ماهیت و مبلغ تغییرات در برآورد مبالغ گزارش‌شده در دوره‌های میانی قبلی سال مالی جاری یا تغییرات در برآورد مبالغ گزارش‌شده در سالهای مالی قبل.

ث. انتشار، باز خرید و باز پرداخت اوراق بهادار بدهی و مالکانه.

ج. سود تقسیمی پرداخت‌شده (در مجموع یا به ازای هر سهم)، بطور جداگانه بر حسب سهام عادی و سایر انواع سهام.

استاندارد حسابداری ۲۲

گزارشگری مالی میان دوره‌ای

ج. اطلاعات زیر در مورد قسمت‌ها (افشای اطلاعات قسمت در گزارش مالی میان دوره‌ای واحد تجاری تنها در صورتی الزامی است که استاندارد حسابداری ۲۵ گزارشگری بر مسدب قسمت‌های مفتلف، واحد تجاری را ملزم به افشای اطلاعات قسمت‌ها در صورت‌های مالی سالانه خود کند):

۱. درآمد عملیاتی قسمت حاصل از فروش به مشتریان برون سازمانی و معاملات با سایر قسمت‌ها، به طور جداگانه.
۲. نتیجه عملیات قسمت.
۳. جمع مبلغ دفتری داراییهای قسمت.
۴. بدهیهای قسمت.
۵. صورت تطبیق اطلاعات افشاشده برای قسمت‌های قابل گزارش و اطلاعات تجمیعی در صورت‌های مالی تلفیقی یا صورت‌های مالی واحد تجاری.
- ح. رویدادهای پس از دوره میانی که در صورت‌های مالی آن دوره میانی منعکس نشده است.
- خ. اثر تغییر در ساختار واحد تجاری در دوره میانی، شامل ترکیبهای تجاری، به دست آوردن یا از دست دادن کنترل واحدهای تجاری فرعی و سرمایه‌گذارهای بلندمدت، تجدید ساختارها و عملیات متوقف‌شده. در مورد ترکیبهای تجاری، واحد تجاری باید اطلاعات الزامی طبق استاندارد حسابداری ۳۸ ترکیبهای تجاری (تجدیدنظرشده ۱۳۹۸) را افشا کند.
- د. برای ابزارهای مالی، افشا درباره ارزش منصفانه که در بندهای ۹۰ تا ۹۲ (ح)، ۹۳ تا ۹۵، ۹۷ و ۹۸ استاندارد حسابداری ۴۲ اندازه‌گیری ارزش منصفانه و بندهای ۱۷ تا ۱۹ استاندارد حسابداری ۳۷ ابزارهای مالی؛ افشا الزامی شده است.
- ذ. برای واحدهای تجاری که به واحد تجاری سرمایه‌گذاری، طبق تعریف مندرج در استاندارد حسابداری ۳۹ صورتهای مالی تلفیقی تبدیل می‌شوند یا شرایط واحد تجاری سرمایه‌گذاری را از دست می‌دهند، موارد افشای مندرج در بند ۱۲ استاندارد حسابداری ۴۱ افشای منافع در واحدهای تجاری دیگر.

افشای انطباق با استانداردهای حسابداری

۱۹. در صورتی که گزارش مالی میان دوره‌ای واحد تجاری مطابق با الزامات این استاندارد باشد، این موضوع باید افشا شود. واحد تجاری نباید در گزارش مالی میان دوره‌ای اظهار کند که این صورتهای مالی طبق استانداردهای حسابداری است، مگر اینکه با تمام الزامات استانداردهای حسابداری مطابقت داشته باشد.

دوره‌هایی که ارائه صورتهای مالی میان دوره‌ای برای آنها الزامی است

۲۰. گزارشهای میان دوره‌ای باید شامل صورتهای مالی میان دوره‌ای (فشرده یا کامل) برای دوره‌های زیر باشد:
 - الف. صورت وضعیت مالی به تاریخ پایان دوره میانی جاری و صورت وضعیت مالی مقایسه‌ای به تاریخ پایان سال مالی قبل،
 - ب. صورت سود و زیان و صورت سود و زیان جامع برای دوره میانی جاری و بطور انباشته برای سال مالی جاری تا تاریخ صورتهای مالی، همراه با صورت سود و زیان مقایسه‌ای و صورت سود و زیان جامع مقایسه‌ای برای دوره‌های میانی قابل مقایسه (جاری و از ابتدای سال تا تاریخ صورتهای مالی) در سال مالی قبل.

استاندارد حسابداری ۲۲

گزارشگری مالی میان دوره‌ای

پ. صورت تغییرات در حقوق مالکانه بطور انباشته برای سال مالی جاری تا تاریخ صورتهای مالی، همراه با صورت تغییرات در حقوق مالکانه مقایسه‌ای برای دوره قابل مقایسه سال تا تاریخ صورتهای مالی در سال مالی قبل.

ت. صورت جریانهای نقدی بطور انباشته برای سال مالی جاری تا تاریخ صورتهای مالی، همراه با صورت جریانهای نقدی مقایسه‌ای برای دوره قابل مقایسه سال تا تاریخ صورتهای مالی در سال مالی قبل.

۲۱. برای هر واحد تجاری که فعالیت تجاری آن اساساً فصلی است، ارائه اطلاعات مالی برای دوازده ماهه منتهی به پایان دوره میانی و اطلاعات مقایسه‌ای برای دوره دوازده ماهه گذشته ممکن است مفید باشد. از این رو، به واحدهای تجاری که فعالیت تجاری آنها اساساً فصلی است، توصیه می‌شود افزون بر اطلاعات الزامی طبق بند قبل، گزارشگری این قبیل اطلاعات را در نظر داشته باشند.

اهمیت

۲۲. در تصمیم‌گیری درباره چگونگی شناخت، اندازه‌گیری، طبقه‌بندی یا افشای یک قلم برای مقاصد گزارشگری مالی میان دوره‌ای، اهمیت باید در ارتباط با اطلاعات مالی دوره میانی تعیین شود. در ارزیابی اهمیت، باید به این موضوع توجه داشت که اندازه‌گیری اطلاعات مالی دوره میانی در مقایسه با اندازه‌گیری اطلاعات مالی سالانه، ممکن است به میزان بیشتری متکی به برآورد باشد.

۲۳. استاندارد حسابداری ۱ و استاندارد حسابداری ۳۴ (رویه‌های مسابرداری، تغییر در برآوردهای مسابرداری و اشتباهات، قلم بااهمیت را به عنوان قلمی تعریف می‌کند که عدم ارائه یا ارائه نادرست آن، می‌تواند بر تصمیمات اقتصادی استفاده‌کنندگان صورتهای مالی تأثیر بگذارد. استاندارد حسابداری ۱، افشای جداگانه اقلام بااهمیت برای مثال عملیات متوقف‌شده، و استاندارد حسابداری ۳۴، افشای تغییر در برآوردهای مسابرداری، اشتباهات و تغییر در رویه‌های حسابداری را الزامی می‌کند. در این دو استاندارد، رهنمود کمی درباره اهمیت ارائه نشده است.

۲۴. اگرچه همواره در تعیین اهمیت، قضاوت ضرورت دارد، این استاندارد به منظور قابل فهم بودن ارقام میان دوره‌ای، صرفاً اطلاعات دوره میانی را مبنای تصمیمات مربوط به شناخت و افشا قرار می‌دهد. بنابراین، برای مثال، اقلام غیرعادی، تغییر در رویه‌ها یا برآوردهای مسابرداری و اشتباهات، بر مبنای اهمیت آنها در ارتباط با اطلاعات دوره میانی شناسایی و افشا می‌شود تا از برداشتهای گمراه‌کننده که ممکن است ناشی از عدم افشای اطلاعات باشد جلوگیری شود. هدف مهمتر، کسب اطمینان از این موضوع است که گزارش مالی میان دوره‌ای شامل تمام اطلاعات مربوط برای درک وضعیت مالی و عملکرد مالی واحد تجاری در دوره میانی است.

افشا در صورتهای مالی سالانه

۲۵. چنانچه برآورد مبلغ گزارش شده در یکی از دوره‌های میانی، در آخرین دوره میانی از سال مالی بطور قابل ملاحظه‌ای تغییر کند، اما برای آخرین دوره میانی، گزارش مالی جداگانه منتشر نشده باشد، ماهیت و مبلغ این تغییر در برآورد، باید در یادداشتهای توضیحی صورتهای مالی سالانه برای آن سال مالی افشا شود.

۲۶. استاندارد حسابداری ۳۴، افشای ماهیت و (در صورت عملی بودن) مبلغ تغییرات در برآورد را که بر دوره جاری اثر بااهمیت دارد یا انتظار می‌رود بر دوره‌های آتی اثر بااهمیت داشته باشد، الزامی می‌کند. بند ۱۸(ت) این استاندارد، افشای مشابهی را در گزارش مالی میان دوره‌ای الزامی می‌کند. مثالها شامل تغییر در برآورد مرتبط با کاهش ارزش

استاندارد حسابداری ۲۲ گزارشگری مالی میان دوره‌ای

موجودی‌ها، تجدید ساختارها یا زیانهای کاهش ارزش در آخرین دوره میانی می‌باشد که در یکی از دوره‌های میانی قبلی سال مالی، گزارش شده است. افشای الزامی در بند قبل، مطابق با الزام استاندارد حسابداری ۳۴ می‌باشد و دامنه کاربرد آن فقط به تغییر در برآورد محدود شده است. واحد تجاری ملزم به ارائه اطلاعات مالی میان دوره‌ای اضافه‌تر در صورت‌های مالی سالانه خود نیست.

شناخت و اندازه‌گیری

رویه‌های حسابداری یکسان با رویه‌های حسابداری سالانه

۲۷. واحد تجاری باید برای تهیه صورت‌های مالی میان دوره‌ای از رویه‌های حسابداری یکسان با رویه‌های حسابداری 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. با وجود این، تناوب گزارشگری واحد تجاری (سالانه، شش ماهه یا فصلی) نباید بر اندازه‌گیری نتایج سالانه آن اثر بگذارد. برای دستیابی به این هدف، اندازه‌گیریها برای مقاصد گزارشگری میان دوره‌ای، باید بر مبنای از ابتدای سال مالی تا تاریخ صورت‌های مالی انجام گیرد.

۲۸. از الزام واحد تجاری به تهیه صورت‌های مالی میان دوره‌ای با استفاده از رویه‌های حسابداری یکسان با صورت‌های مالی سالانه، ممکن است این گونه استنباط شود که اندازه‌گیریهای میان دوره‌ای با این فرض انجام می‌گیرد که هر دوره میانی، به خودی خود یک دوره گزارشگری مستقل است. اما بند ۲۷ با بیان اینکه تناوب گزارشگری واحد تجاری نباید بر اندازه‌گیری نتایج سالانه آن اثر بگذارد، تأیید می‌کند که دوره میانی، بخشی از یک سال مالی طولانی‌تر است. اندازه‌گیری بر مبنای از ابتدای سال مالی تا تاریخ صورت‌های مالی ممکن است شامل تغییرات در برآورد مبالغ گزارش شده در دوره‌های میانی قبلی سال مالی جاری باشد، اما اصول شناخت داراییها، بدهیها، درآمدها و هزینه‌های دوره‌های میانی همانند صورت‌های مالی سالانه است.

۲۹. برای مثال:

الف. اصول شناخت و اندازه‌گیری زیانهای کاهش ارزش موجودیها، تجدید ساختارها یا کاهش ارزشها در یک دوره میانی، یکسان با اصولی است که اگر واحد تجاری تنها صورت‌های مالی سالانه را تهیه می‌کرد، آنها را بکار می‌گرفت. با وجود این، چنانچه این اقلام در یک دوره میانی شناسایی و اندازه‌گیری شود و برآوردها در دوره میانی بعدی همان سال مالی تغییر کند، برآورد اولیه از طریق احتساب مبلغ زبان اضافی یا برگشت مبلغ شناسایی شده قبلی در دوره میانی بعدی تغییر می‌یابد؛

ب. مخارجی که در پایان یک دوره میانی با تعریف دارایی انطباق ندارد، به امید کسب اطلاعات آتی مبنی بر انطباق با تعریف دارایی یا برای هموارسازی سود طی دوره‌های میانی یک سال مالی، در صورت وضعیت مالی منعکس نمی‌شود و به دوره‌های آتی انتقال نمی‌یابد؛ و

پ. هزینه مالیات بر درآمد، در هر دوره میانی بر مبنای بهترین برآورد مورد انتظار از میانگین موزون نرخ مالیات بر درآمد سالانه برای کل سال مالی شناسایی می‌شود. مبالغ منظور شده برای هزینه مالیات بر درآمد در یک

استاندارد حسابداری ۲۲

گزارشگری مالی میان دوره‌ای

دوره میانی، به دلیل تغییر در برآورد نرخ مالیات بر درآمد سالانه، ممکن است در دوره میانی بعدی آن سال مالی مستلزم تعدیل باشد.

۳۰. بطور کلی، شناخت، فرایند درج یک قلم در صورت وضعیت مالی، صورت سود و زیان یا صورت سود و زیان جامع است که تعریف یک عنصر و معیارهای شناخت را احراز می‌کند. تعاریف داراییها، بدهیها، درآمدها و هزینهها، به منظور شناخت در پایان دوره‌های گزارشگری مالی سالانه و میانی، موضوعی اساسی است.

۳۱. آزمونهای یکسانی در مورد منافع اقتصادی آتی داراییها، در پایان دوره‌های میانی و در پایان سال مالی واحد تجاری، اعمال می‌شود. مخارجی که به دلیل ماهیت، واجد شرایط شناسایی به عنوان دارایی در پایان سال مالی نیستند، در پایان دوره‌های میانی نیز واجد شرایط شناسایی به عنوان دارایی نمی‌باشند. به همین ترتیب، بدهی در پایان دوره گزارشگری میانی، دقیقاً همانند پایان دوره گزارشگری سالانه، باید بیانگر تعهد موجود در آن تاریخ باشد.

۳۲. یک ویژگی اصلی درآمدها و هزینهها این است که جریانهای ورودی و جریانهای خروجی داراییها و بدهیها، پیش از این واقع شده است. هرگاه جریانهای ورودی یا خروجی مزبور واقع شود، درآمد و هزینه مربوط شناسایی می‌گردد؛ در غیر این صورت، شناسایی نمی‌شود. بطور کلی، هزینه‌ها زمانی در صورت سود و زیان یا صورت سود و زیان جامع شناسایی می‌شود که در منافع اقتصادی آتی مرتبط با کاهش یک دارایی یا افزایش یک بدهی، کاهش به وجود آید که بتوان آن را بطور قابل اتکا اندازه‌گیری کرد. اقلامی که تعریف داراییها یا بدهیها را احراز نمی‌کنند، نباید در صورت وضعیت مالی شناسایی شوند.

۳۳. واحد تجاری که تنها بطور سالانه گزارشگری می‌کند، در اندازه‌گیری داراییها، بدهیها، درآمدها، هزینهها و جریانهای نقدی گزارش شده در صورتهای مالی خود، می‌تواند از اطلاعاتی استفاده نماید که در طول سال مالی در دسترس قرار می‌گیرد. در واقع، اندازه‌گیریهای واحد تجاری، بر مبنای از ابتدای سال مالی تا تاریخ صورتهای مالی است.

۳۴. یک واحد تجاری که گزارش میان‌دوره‌ای شش ماهه ارائه می‌کند، در اندازه‌گیریهای مربوط به صورتهای مالی خود برای نخستین دوره شش ماهه، از اطلاعات در دسترس تا پایان دوره شش ماهه یا مدت زمان کوتاهی پس از آن و برای دوره دوازده ماهه، از اطلاعات در دسترس تا پایان سال یا مدت زمان کوتاهی پس از آن استفاده می‌کند. اندازه‌گیریهای دوازده ماهه، تغییرات احتمالی در برآورد مبالغ گزارش شده برای نخستین دوره شش ماهه را منعکس خواهد کرد. مبالغ گزارش شده در گزارش مالی میان‌دوره‌ای مربوط به نخستین دوره شش ماهه، با تسری به گذشته تعدیل نمی‌شود. با وجود این، در بندهای ۱۸(ت) و ۲۵، افشای ماهیت و مبلغ هرگونه تغییر بااهمیت در برآوردها الزامی شده است.

۳۵. یک واحد تجاری که برای دوره‌های میانی کوتاهتر از شش ماه گزارشگری می‌کند، برای هر دوره میانی، درآمدها و هزینهها را بر مبنای از ابتدای سال مالی تا تاریخ صورتهای مالی با استفاده از اطلاعات در دسترس در زمان تهیه هر مجموعه از صورتهای مالی اندازه‌گیری می‌کند. مبالغ درآمدها و هزینههای گزارش شده در دوره میانی جاری، تغییرات در برآورد مبالغ گزارش شده در دوره‌های میانی قبلی آن سال مالی را منعکس خواهد کرد. مبالغ گزارش شده در دوره‌های میانی قبلی با تسری به گذشته تعدیل نمی‌شود. با وجود این، در بندهای ۱۸(ت) و ۲۵، افشای ماهیت و مبلغ هرگونه تغییر بااهمیت در برآوردها الزامی شده است.

استاندارد حسابداری ۲۲ گزارشگری مالی میان دوره‌ای

درآمدهای عملیاتی کسب شده فصلی، چرخه‌ای یا موردی

۳۶. درآمدهای عملیاتی که طی سال مالی به صورت فصلی، چرخه‌ای یا موردی کسب می‌شود، در صورتی نباید در تاریخهای میان دوره‌ای، بر مبنای پیش‌بینی شناسایی شود یا انتقال یابد که چنین پیش‌بینی یا انتقالی، در پایان سال مالی واحد تجاری نیز مناسب نباشد.

۳۷. مثالهایی در این خصوص شامل درآمد سود تقسیمی، حق امتیازها و کمکهای بلاعوض دولت است. افزون بر این، برخی واحدهای تجاری، در دوره‌های میانی معینی از سال مالی همواره درآمدهای عملیاتی بیشتری نسبت به سایر دوره‌های میانی کسب می‌کنند (برای مثال، درآمدهای عملیاتی فصلی واحدهای گردشگری). این درآمدهای عملیاتی در زمان وقوع شناسایی می‌شود.

مخارجی که طی سال مالی، بطور یکنواخت واقع نمی‌شود

۳۸. مخارجی که طی سال مالی واحد تجاری بطور یکنواخت واقع نمی‌شود، تنها در صورتی باید برای مقاصد گزارشگری میان دوره‌ای، بر مبنای پیش‌بینی شناسایی شود یا به دوره‌های آتی انتقال یابد که شناسایی بر مبنای پیش‌بینی یا انتقال این نوع مخارج در پایان سال مالی نیز مناسب باشد.

بکارگیری اصول شناخت و اندازه‌گیری

۳۹. در پیوست ۱ این استاندارد، مثالهایی از کاربرد اصول کلی شناخت و اندازه‌گیری که در بندهای ۲۷ تا ۳۸ مطرح شده است، ارائه می‌شود.

استفاده از برآوردها

۴۰. روشهای اندازه‌گیری مورد استفاده در گزارش مالی میان دوره‌ای باید به گونه‌ای طراحی شود که اطمینان دهد اطلاعات ایجادشده از قابلیت اتکا برخوردار است و تمام اطلاعات مالی بااهمیت که برای درک وضعیت مالی یا عملکرد مالی واحد تجاری مربوط است، به نحو مناسب افشا می‌شود. با وجود اینکه اندازه‌گیریهای موجود در گزارشهای مالی سالانه و میان دوره‌ای، اغلب مبتنی بر برآوردهای معقول است، تهیه گزارشهای مالی میان دوره‌ای نسبت به گزارشهای مالی سالانه، عموماً مستلزم استفاده گسترده‌تر از روشهای برآوردی است.

۴۱. در پیوست ۲ این استاندارد، مثالهایی درباره استفاده از برآوردها در گزارشهای میان دوره‌ای ارائه شده است.

تجدید ارائه دوره‌های میانی گزارش شده قبلی

۴۲. تغییر در رویه حسابداری، به جز تغییر در رویه‌ای که به موجب استانداردهای حسابداری جدید، برای آن شرایط گذار تعیین شده است، باید به روشهای زیر منعکس شود:

الف. تجدید ارائه صورتهای مالی دوره‌های میانی قبلی سال مالی جاری و دوره‌های میانی قابل مقایسه در هر یک از سالهای مالی قبل، که طبق استاندارد حسابداری ۳۴ در صورتهای مالی سالانه تجدید ارائه خواهد شد؛ یا

استاندارد حسابداری ۲۲

گزارشگری مالی میان دوره‌ای

ب. هرگاه تعیین اثر انباشته بکارگیری رویه جدید حسابداری برای تمام دوره‌های قبلی، در ابتدای سال مالی غیرعملی باشد، از طریق تعدیل صورتهای مالی دوره‌های میانی قبلی سال مالی جاری و دوره‌های میانی قابل مقایسه در سالهای مالی قبل با بکارگیری رویه جدید حسابداری با تسری به آینده از اولین تاریخ ممکن.

۴۳. یکی از اهداف الزام مندرج در بند ۴۲، حصول اطمینان از بکارگیری یک رویه حسابداری واحد برای طبقه خاصی از معاملات طی یک سال مالی است. طبق استاندارد حسابداری ۳۴، تغییر در رویه حسابداری از طریق بکارگیری با تسری به گذشته همراه با تجدید ارائه اطلاعات مالی دوره‌های قبلی، از هر تاریخی در گذشته که عملی باشد منعکس می‌شود. با وجود این، هرگاه تعیین مبلغ انباشته تعدیل مربوط به سالهای مالی قبل غیرعملی باشد، در آن صورت طبق استاندارد حسابداری ۳۴، رویه جدید از اولین تاریخ ممکن با تسری به آینده اعمال می‌شود. اثر الزام مندرج در بند ۴۲ این است که هرگونه تغییر در رویه حسابداری در سال مالی جاری، با تسری به گذشته یا در صورت غیرعملی بودن، با تسری به آینده از تاریخی که پس از شروع سال مالی نباشد بکار گرفته می‌شود.

۴۴. مجاز کردن انعکاس تغییرات حسابداری در یکی از تاریخهای میانی سال مالی، بکارگیری دو رویه حسابداری متفاوت را برای طبقه خاصی از معاملات یک سال مالی واحد امکانپذیر می‌کند. نتیجه این امر، ایجاد مشکلات تخصیص میان دوره‌ای، نتایج عملیاتی مبهم و پیچیدگی تحلیل و درک اطلاعات دوره میانی خواهد بود.

تاریخ اجرا

۴۵. این استاندارد برای صورتهای مالی دوره‌هایی که از اول مهرماه سال ۱۴۰۰ یا پس از آن شروع می‌شود، لازم‌الاجرا است.

مطابقت با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی

۴۶. با اجرای الزامات این استاندارد، مفاد استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۴ گزارشگری مالی میان‌دوره‌ای (ویرایش ۲۰۱۸) نیز رعایت می‌شود.

استاندارد حسابداری ۲۲ گزارشگری مالی میان دوره‌ای

پیوست ۱

مثالهایی از کاربرد اصول کلی شناخت و اندازه‌گیری مندرج در بندهای ۲۷ تا ۳۸

در این پیوست که تنها جنبه توضیحی دارد و بخشی از استاندارد مسابرداری نیست، مثالهایی از کاربرد اصول شناخت و اندازه‌گیری مندرج در بندهای ۲۷ تا ۳۸ ارائه می‌شود.

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 راهکار 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 ماهیت بسیار متنوعی 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.

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

الف. پاداش، یا یک تعهد قانونی یا قراردادی باشد یا شیوه عمل در سنوات قبل موجب تعهد عرفی گردد و واحد تجاری راهکار 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.

استاندارد حسابداری ۲۲ گزارشگری مالی میان دوره‌ای

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 غیریکنواخت 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.

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 بر اساس 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 امکان‌پذیر 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 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 تمام‌شده 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.

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 می‌شود. کاهش در خالص ارزش فروش در دوره میانی بعد، تنها زمانی قابل برگشت است که انجام چنین کاری در پایان سال نیز مناسب باشد.

استاندارد حسابداری ۲۲ گزارشگری مالی میان دوره‌ای

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 می‌شود که این انحرافات در پایان سال مالی در صورت سود و زیان سالانه شناسایی می‌گردد. انتقال انحرافات که انتظار می‌رود تا پایان سال جذب شود، مناسب نیست زیرا موجب تحریف بهای تمام‌شده واقعی موجودی مواد و کالا در دوره میانی می‌شود.

سود و زیان تسعیر ارز

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

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 **کاهش ارزش داراییها** استفاده می‌شود. 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 می‌دهد.

استاندارد حسابداری ۲۲ گزارشگری مالی میان دوره‌ای

پیوست ۲

مثالهایی درباره استفاده از برآوردها

در این پیوست که تنها جنبه توضیحی دارد و بخشی از استاندارد مسابرداری نیست، مثالهایی درباره استفاده از برآوردها ارائه می‌شود.

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 طبقه‌بندی 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 هزینه‌های زیست محیطی) ممکن است پیچیده و اغلب هزینه‌بر 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 اندازه‌گیریهای میان دوره‌ای در صنایع تخصصی (مثل اندازه‌گیری ذخایر در صنعت بیمه) به دلیل پیچیدگی، هزینه و زمان، نسبت به پایان دوره سالانه، کمتر است.