

# گزارشگری مالی میان دوره‌ای

## بر مبنای استانداردهای جدید حسابداری ایران



محمود آل حبیب

### پیش‌گفتار

پیشینه‌ی گزارشگری مالی میان‌دوره‌ای در آمریکا به ۸۶ سال پیش و در انگلستان به ۵۶ سال پیش برمی‌گردد. دو رویکرد اصلی در گزارشگری مالی میان‌دوره‌ای شامل: (۱) به‌روزرسانی آخرین صورت‌های مالی سالانه (دوره‌ی مالی قبل) و (۲) مستندترین مورد پیش‌بینی نتایج آتی است، که این گزارش و صورت‌های مالی را متمایزترین گزارش مالی کرده است. صورت‌های مالی میان‌دوره‌ای هر چند اغلب به صورت سه‌ماهه، شش‌ماهه، و نه‌ماهه تهیه و ارائه می‌شوند. ولی فقط به این دوره‌ها محدود نیستند، و در گزارش‌های مدیریتی با تنوع زمانی بیشتری تهیه و ارائه می‌شوند.

در تهیه‌ی صورت‌های مالی سالانه، الزامات استانداردهای حسابداری عموماً نگاهی به گذشته دارند و اطلاعاتی استخراج و گزارش می‌شوند که مربوط به گذشته هستند. ولی در صورت‌های مالی میان‌دوره‌ای اطلاعات به روزتری گردآوری و ارائه می‌شوند. از این رو، برای استفاده‌کنندگان برون‌سازمانی واحد تجاری دارای جذابیت هستند. البته اهداف گزارشگری مالی میان‌دوره‌ای همانند اهداف گزارشگری مالی سالانه است، و مبنایی برای اتخاذ تصمیمات اقتصادی فراهم می‌آورد. با این حال، صورت‌های مالی میان‌دوره‌ای این امکان را فراهم می‌کند که این تصمیمات بر مبنای اطلاعات به‌موقع‌تری اتخاذ شود. الزامات گزارشگری مالی میان‌دوره‌ای نیز تا حدود زیادی مشابه الزامات گزارشگری مالی سالانه است. ولی در گزارشگری مالی میان‌دوره‌ای توازن بین ویژگی‌های کیفی "قابل‌اتکابودن" و "به‌موقع‌بودن" اطلاعات مالی با در نظر گرفتن محدودیت فزونی منافع بر هزینه‌ها ممکن است متفاوت باشد.

رویکرد جدید استانداردهای حسابداری با اندکی تامل بر استانداردهای جدید حسابداری

می‌توان به راحتی تشخیص داد که این استانداردها به سوی تحلیل‌های مدیریتی پیش رفته‌اند. مواردی که پیشتر در تحلیل‌های مدیریتی مالی جای داشتند، امروز در استانداردهای حسابداری نفوذ پیدا کرده است. بنابراین، در پیاده‌سازی استانداردهای جدید حسابداری باید به این موضوع توجه کرد. این رویکرد جدید نشان‌دهنده‌ی توجه ویژه استانداردهاگذار به موضوعات مورد توجه استفاده‌کنندگان گزارشگری مالی است. از جمله، نمونه‌های این رویکرد جدید می‌توان به شماری از بندهای استاندارد حسابداری شماره‌ی ۱ "ارائه‌ی صورت‌های مالی"، بندهای ۵۴ و ۵۵ استاندارد حسابداری شماره‌ی ۲ "صورت جریان‌های نقدی"، استاندارد حسابداری شماره‌ی ۲۲ "گزارشگری مالی میان‌دوره‌ای"، استاندارد حسابداری شماره‌ی ۲۵ "گزارشگری بر حسب قسمت‌های مختلف"، و استانداردهای حسابداری شماره‌ی ۳۶ و ۳۷ "ابزارهای مالی: ارائه و افشا" اشاره کرد، که لازم است این موارد به صورت ویژه مورد بررسی قرار گیرند و در گزارشگری مالی اعمال شود.

### روش‌های گزارشگری مالی میان‌دوره‌ای

سه روش اصلی تهیه‌ی صورت‌های میان‌دوره‌ای عبارتند از:

- **تهیه‌ی مجموعه‌ی کامل صورت‌های مالی طبق استاندارد حسابداری شماره‌ی ۱**  
"ارائه‌ی صورت‌های مالی": شامل صورت وضعیت مالی، صورت سود و زیان، صورت سود و زیان جامع، صورت جریان‌های نقدی، صورت تغییرات در حقوق مالکانه و یادداشت‌های توضیحی همراه صورت‌های مالی است. گفتنی است، با توجه به بازنگری استاندارد حسابداری شماره‌ی ۱ "ارائه‌ی صورت‌های مالی"، بند ۸ استاندارد حسابداری شماره‌ی ۲۲ "گزارشگری مالی میان‌دوره‌ای" نیز از این بابت نیاز به بازنگری دارد.

- **تهیه‌ی صورت‌های مالی فشرده یا**

## خلاصه شده طبق استاندارد حسابداری

### شماره ۲۲ "گزارشگری مالی"

#### میان دوره‌ای": شامل صورت وضعیت مالی،

صورت سود و زیان، صورت سود و زیان جامع، صورت جریان‌های نقدی، صورت تغییرات در حقوق مالکانه و گزیده‌ای از یادداشت‌های توضیحی همراه صورت‌های مالی است. یادداشت‌های اضافی در صورتی که عدم

انعکاس آن‌ها صورت‌های مالی میان دوره‌ای را گمراه کننده سازد، باید در این مجموعه گنجانده شود. گفتنی است، با توجه به بازنگری استاندارد حسابداری شماره ۱ "ارائه‌ی صورت‌های مالی"، بند ۱۲ استاندارد حسابداری شماره ۲۲ "گزارشگری مالی میان دوره‌ای" نیز از این بابت نیاز به بازنگری دارد.

#### ■ گزارش‌های خاص و مکمل طی دوره

#### (که معمولاً طبق الزامات قانونی تهیه می‌شوند):

چنانچه سازمان بورس اوراق بهادار یا مراجع قانونی دیگر افشای اطلاعات دیگری را در دوره‌ی میانی الزامی کنند، این اطلاعات در صورتی که در حوزه‌ی گزارشگری مالی باشند در صورت‌های مالی میان دوره‌ای و در غیر این صورت به عنوان اطلاعات متمم آن (مثلاً آمار تولید و فروش، پیش‌بینی‌ها و...) ارائه می‌شوند.

#### الزام رعایت کامل افشائیات استانداردهای حسابداری

هنگامی که صورت‌های مالی میان دوره‌ای طبق بند ۸ استاندارد حسابداری شماره ۲۲ "گزارشگری مالی میان دوره‌ای" به شکل مجموعه‌ی کامل تهیه می‌شوند، الزامات همه‌ی استانداردهای حسابداری با محوریت استاندارد حسابداری شماره ۱ "ارائه‌ی صورت‌های مالی" همچنین الزامات استاندارد حسابداری شماره ۲۲ "گزارشگری مالی میان دوره‌ای" باید رعایت شوند. هنگامی که صورت‌های مالی میان دوره‌ای به صورت مجموعه‌ی

کامل تهیه می‌شوند، در صفحه‌ی اول آن‌ها باید ذکر شود: "صورت‌های مالی میان دوره‌ای طبق استانداردهای حسابداری ایران تهیه شده است." گزارشگری مالی میان دوره‌ای به این شکل سنگین‌تر و پرحجم‌تر از گزارشگری مالی سالانه است. زیرا محدودیت‌ها و مشکلات ذاتی گزارشگری مالی میان دوره‌ای نیز اضافه خواهد شد.

طبق بندهای ۱۹ و ۲۰ استاندارد حسابداری شماره ۲۲ "گزارشگری مالی میان دوره‌ای" حداقل اطلاعات لازم برای افشاء در یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی میان دوره‌ای (در صورت با اهمیت بودن) به شرح زیر است: افشای یکنواختی رویه‌های حسابداری و روش‌ها محاسباتی مورد استفاده، و در صورت تغییر رویه‌ها و روش‌ها، افشای ماهیت و اثرات تغییر؛ تشریح عملیات فصلی یا چرخه‌ای در دوره‌ی میانی؛ 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؛ ماهیت و مبلغ تغییر در برآورد مبالغ گزارش شده در دوره‌ی میانی قبلی، سال مالی جاری، یا تغییر در برآورد مبالغ گزارش شده در سال‌های مالی گذشته؛ افزایش یا کاهش سرمایه و انتشار یا باز خرید اوراق مشارکت؛ رویدادهای بااهمیت پس از پایان دوره‌ی میانی؛ اثر تغییرات ساختاری واحد تجاری طی دوره‌ی میانی، از جمله ترکیب واحدهای تجاری، تحصیل یا واگذاری واحدهای تجاری فرعی، و سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت، تجدید ساختار و عملیات متوقف شده، تغییر در بدهی‌های احتمالی یا دارایی‌های احتمالی از تاریخ آخرین صورت وضعیت سالانه؛ اطلاعات لازم درباره‌ی طرح‌های توسعه، جایگزینی و ... همچنین، واحد تجاری باید معاملات و سایر رویدادهایی را که برای درک بهتر وضعیت مالی و عملکرد مالی واحد تجاری در دوره‌ی میانی با اهمیت است، افشاء کند.

نمونه‌هایی از مصادیق افشاء که در یادداشت‌های توضیحی لازم است ارائه شود عبارتند از: کاهش ارزش موجودی‌ها به خالص ارزش فروش یا برگشت آن؛ زیان کاهش ارزش دارایی‌های ثابت مشهود، دارایی‌های نامشهود یا سایر دارایی‌ها و برگشت آن؛ تحصیل و واگذاری دارایی‌های ثابت مشهود، تعهدات سرمایه‌ای، حل و فصل دعاوی حقوقی، اصلاح اشتباه، اقلام خاص؛ تأخیر در پرداخت بدهی‌ها یا نقض قراردادهای استقراض؛ معاملات با اشخاص وابسته؛ و سود یا زیان حاصل از فروش سرمایه‌گذاری‌ها و درآمد حاصل از سود سهام.

#### عدم الزام رعایت کامل افشائیات استانداردهای حسابداری

هنگامی که صورت‌های مالی میان دوره‌ای به شکل فشرده یا خلاصه شده تهیه می‌شوند، الزامی به رعایت همه‌ی استانداردهای حسابداری از نظر ارائه‌ی یادداشت‌های توضیحی همراه صورت‌های مالی نیست. ولی پاره‌ای از مهم‌ترین اطلاعات و یادداشت‌های توضیحی که نسبت به آخرین مجموعه‌ی صورت‌های مالی تغییرات قابل توجه‌ای دارند باید ارائه شوند. یادداشت‌های اضافی در صورتی که عدم انعکاس آن‌ها موجب گمراه‌کنندگی صورت‌های مالی میان دوره‌ای شود، باید در این مجموعه گنجانده شوند. هنگامی که صورت‌های مالی میان دوره‌ای به صورت فشرده یا خلاصه شده تهیه می‌شوند، در صفحه‌ی اول آن‌ها باید ذکر شود: "صورت‌های مالی فشرده‌ی میان دوره‌ای طبق استاندارد حسابداری شماره ۲۲ ایران "گزارشگری مالی میان دوره‌ای" تهیه شده است."

در این رویکرد، سیاست استانداردگذار طبق بند ۱۸ استاندارد حسابداری شماره ۲۲ "گزارشگری مالی میان دوره‌ای" بدین شرح است: "استفاده‌کنندگان گزارش مالی میان دوره‌ای به آخرین گزارش مالی سالانه‌ی واحد تجاری نیز

دسترسی دارند. بنابراین ارائه‌ی اطلاعات نسبتاً کم‌اهمیت در یادداشت‌های توضیحی گزارش‌های میان‌دوره‌ای برای به روز کردن اطلاعاتی که در آخرین گزارش سالانه ارائه شده است، ضرورت ندارد. در دوره‌ی 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."

**دوره‌های زمانی گزارشگری مالی میان‌دوره‌ای طبق استانداردهای جدید حسابداری ایران**  
گزارشگری مالی میان‌دوره‌ای باید شامل صورت‌های مالی میان‌دوره‌ای برای دوره‌های زیر باشد:

الف. "صورت وضعیت مالی" به تاریخ پایان دوره‌ی میانی، همراه با اقلام مقایسه‌ای به تاریخ پایان سال مالی قبل، و در صورت تجدید ارائه‌ی ارقام مقایسه‌ای به تاریخ ابتدای دوره‌ی مقایسه‌ای. هر چند در این مورد دیدگاه‌های متفاوتی وجود دارد، ولی سازمان حسابرسی با توجه به صورت‌های مالی نمونه‌ی میان‌دوره‌ای دیدگاه ارائه‌ی ارقام مقایسه‌ای ابتدای سال قبل را در صورت تجدید ارائه مورد توجه قرار داده است.

ب. صورت‌های سود و زیان، سود و زیان جامع، و جریان‌های نقدی برای دوره‌ی میانی امسال، همراه با اقلام مقایسه‌ای برای دوره‌ی میانی مشابه سال مالی قبل، و نیز اقلام مقایسه‌ای سال مالی قبل.

ج. صورت تغییرات در حقوق مالکانه به طور انباشته برای سال مالی جاری تا تاریخ صورت‌های مالی، همراه با اقلام مقایسه‌ای برای دوره‌ی قابل مقایسه تا تاریخ صورت‌های مالی در سال مالی قبل، (طبق بند ۲۰.ب استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره‌ی ۳۴ "گزارشگری مالی میان‌دوره‌ای")

با توجه به شباهت مانده‌های این صورت به صورت وضعیت مالی به نظر می‌رسد ارائه‌ی اقلام مقایسه‌ای مشابه تا پایان سال مالی قبل

نیز بر مفید بودن اطلاعات بیفزاید، تا با مانده‌ی مقایسه‌ای صورت وضعیت مالی نیز قابل تطبیق باشد. در صورت‌های مالی میان‌دوره‌ای نمونه‌ی سازمان بورس و اوراق بهادار و سازمان حسابرسی این مورد رعایت شده است. ولی به صورت سه قسمتی ارائه شده است. قسمت اول برای دوره‌ی میانی امسال، قسمت دوم برای مقایسه‌ای مشابه سال قبل، و قسمت سوم صورت تطبیق صورت تغییرات برای کل سال مالی قبل است. البته این مورد باعث طولانی شدن این صورت مالی اساسی می‌شود. بنابراین، توصیه می‌شود در صورت امکان قسمت دوم و سوم به صورت یکجا و در یک قالب ارائه شود. بدین صورت که ابتدا قسمت اول از ابتدای سال مالی مقایسه‌ای تا پایان میان‌دوره‌ی مشابه (مثلاً از ۱۳۹۷/۰۱/۰۱ تا ۱۳۹۷/۰۶/۳۱) و قسمت دوم از بعد از تاریخ میان‌دوره‌ی مشابه تا پایان سال مالی قبل (مثلاً از ۱۳۹۷/۰۷/۰۱ تا ۱۳۹۷/۱۲/۲۹).

نحوه‌ی ارائه‌ی صورت تغییرات در حقوق مالکانه با توجه به سیاست‌های ارائه‌شده در بندهای ۶ تا ۱۱ استاندارد حسابداری شماره‌ی ۳۴ "رویه‌های حسابداری، تغییر در برآوردهای حسابداری و اشتباهات" و با پیروی از استانداردهای بین‌المللی حسابداری شماره‌ی ۱ "ارائه‌ی صورت‌های مالی" و شماره‌ی ۳۴ "گزارشگری مالی میان‌دوره‌ای" است.

#### موارد خاص در دوره‌های زمانی گزارشگری مالی میان‌دوره‌ای

ارائه‌ی اطلاعات مالی دوازده ماهه‌ی منتهی به پایان دوره‌ی میانی همراه با اطلاعات مالی مقایسه‌ای دوازده ماهه‌ی گذشته برای واحدهای تجاری که فعالیت آن‌ها اساساً فصلی است ممکن است مفید باشد. از این رو، توصیه می‌شود چنین واحدهایی علاوه بر اطلاعات مندرج در بند ۲۴ استاندارد حسابداری شماره‌ی ۲۲ "گزارشگری مالی میان‌دوره‌ای" گزارش اطلاعات برای یک دوره‌ی دوازده ماهه را نیز در نظر داشته باشند.

اگر بین سطح سود در دوره‌ی 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. بنابراین درآمد عملیاتی در همان دوره‌ی میانی که تحقق می‌یابد گزارش و ماهیت فصلی یا چرخه‌ای آن نیز افشاء می‌شود. مثال‌هایی از این درآمدهای عملیاتی شامل سود سهام در شرکت‌های سرمایه‌گذاری، کمک بلاعوض دولت، و فروش محصول در شرکت‌های تولیدکننده‌ی قند و شکر است. متأسفانه مورد تشریح شده در بندهای ۲۵ و ۳۶ استاندارد حسابداری شماره‌ی ۲۲ "گزارشگری مالی میان‌دوره‌ای" از بابت عملیات فصلی و چرخه‌ای در ایران تعیین و تکلیف نشده و سیاست خاصی بابت ارائه‌ی آن ارائه نشده است. از این رو، در عمل هیچ یک از شرکت‌هایی که ماهیت عملیات آن‌ها فصلی و دوره‌ای است الزامات فوق را رعایت نمی‌کنند.

#### رویه‌های حسابداری

موارد بسیار قابل توجه‌ای در استاندارد حسابداری شماره‌ی ۳۴ "رویه‌های حسابداری، تغییر در برآوردهای حسابداری و اشتباهات" و تفاسیر استانداردهای بین‌المللی وجود دارد که تأمل در آن‌ها بسیار حایز اهمیت است. واحد تجاری باید برای تهیه‌ی صورت‌های مالی میان‌دوره‌ای از رویه‌های یکسان با رویکردهای مورد استفاده در تهیه‌ی صورت‌های مالی سالانه استفاده کند. شرکت‌هایی که اغلب صورت‌های مالی میان‌دوره‌ای تهیه می‌کنند (عمدتاً شرکت‌های بورسی) باید در صورت تغییر در رویه‌ها صرفاً تغییر رویه‌ها را در دوره‌ی اول میانی انجام دهند. زیرا در غیر این صورت عملاً قابلیت مقایسه‌ی صورت‌های مالی میان‌دوره‌ای در دوره‌های مختلف و در کل سال از بین خواهد رفت. از این رو، توجه به مورد با اهمیت فوق به همه‌ی شرکت‌های تهیه‌کننده‌ی صورت‌های مالی میان‌دوره‌ای توصیه می‌شود.

## نمایه ۱ - نحوه شناسایی شماری از متداول ترین هزینه‌ها در پایان میان دوره

نحوه شناسایی	هزینه
هنگام وقوع شناسایی می‌شوند. مگر مواردی که بابت آن‌ها تعهد قانونی یا قراردادی داشته باشیم.	تعمیرات ادواری عمده و برنامه‌ریزی شده
فقط در صورتی که در نتیجه رویدادهای گذشته تعهد قانونی یا قراردادی وجود داشته باشد باید شناسایی شوند.	ذخایر
فقط در صورتی که در سنوات قبل هم بوده است، یا تعهد عرفی، قانونی یا قراردادی برای پرداخت آن‌ها وجود داشته باشد باید شناسایی شوند.	پاداش‌های دوره‌ای و پایان سال
باید تا پایان میان‌دوره شناسایی شوند.	هزینه مزایای پایان خدمت کارکنان
هنگام وقوع شناسایی می‌شوند. واحد تجاری معمولاً تعهد قانونی یا قراردادی از بابت این هزینه‌ها ندارد.	مخارج نامنظم برنامه‌ریزی شده
به نسبت مدت زمانی تا پایان میان‌دوره شناسایی می‌شوند.	استهلاک دارایی‌های ثابت
به نسبت مدت زمانی تا پایان میان‌دوره شناسایی می‌شوند.	استهلاک دارایی‌های نامشهود
با توجه به نرخ‌های پایان میان‌دوره به حساب منظور می‌شوند، و تغییرات احتمالی برای مدت باقی مانده از سال مالی در نظر گرفته نمی‌شود.	سود و زیان تسعیر ارز
پس از بررسی اجمالی در صورت نیاز شناسایی می‌شود.	زیان کاهش ارزش دارایی‌ها
ابتدا ظرفیت معمول برآوردی واحد تجاری طبق مدت زمان میان‌دوره محاسبه می‌شود. سپس، انحراف آن با تولید واقعی میان‌دوره محاسبه و نسبت به شناسایی سربار جذب‌نشده اقدام می‌شود.	سربار جذب‌نشده

## نمایه ۲ - نحوه شناسایی دارایی‌ها، بدهی‌ها و حقوق مالکانه در پایان میان دوره

نحوه شناسایی	حساب
ضمن بررسی نیاز به کاهش ارزش قابل شناسایی، تا پایان میان‌دوره به‌روزرسانی می‌شوند.	دریافتی‌های تجاری و غیر تجاری / سفارش‌ها و پیش‌پرداخت‌ها
ضمن بررسی نیاز به کاهش ارزش قابل شناسایی، طبق رویه‌های واحد تجاری (مطابق یادداشت مهم رویه‌ها) شناسایی می‌شوند.	سرمایه‌گذاری‌ها
ضمن بررسی نیاز به کاهش ارزش قابل شناسایی، طبق رویه‌های واحد تجاری (مطابق یادداشت مهم رویه‌ها) شناسایی می‌شوند. ضرورت انبارگردانی در پایان میان‌دوره نیز بررسی می‌شود.	موجودی مواد و کالا
ضمن بررسی نیاز به کاهش ارزش قابل شناسایی، با اعمال هزینه‌ی استهلاک لازم تا پایان میان‌دوره به‌روزرسانی می‌شوند.	دارایی‌های ثابت مشهود دارایی‌های نامشهود
طبق تعهدات عرفی، قانونی یا قراردادی به‌روزرسانی می‌شوند.	ذخایر
طبق تعهدات قانونی باید به‌روزرسانی شود.	ذخیره‌ی مزایای پایان خدمت کارکنان
با توجه به درآمد‌های مشمول مالیات در میان‌دوره ذخیره‌ی لازم اعمال و به‌روزرسانی می‌شود.	مالیات پرداختنی
در صورت افزایش سرمایه قبل از تاریخ صورت وضعیت مالی تعدیلات لازم تا پایان میان‌دوره اعمال می‌شود.	سرمایه
با توجه به مفاد قانون تجارت و سود خالص میان‌دوره به‌روزرسانی می‌شود.	اندوخته‌ی قانونی
با توجه به نرخ‌های پایان میان‌دوره به حساب منظور می‌شود، و تغییرات احتمالی برای مدت باقی مانده از سال مالی در نظر گرفته نمی‌شود.	افزایش و کاهش نرخ تسعیر ارز

طبق بند ۳۸ استاندارد حسابداری شماره ۲۲ "گزارشگری مالی میان دوره‌ای" به منظور ارائه‌ی اطلاعات قابل اتکا و همچنین افشای مناسب همه‌ی اطلاعات با اهمیت و مربوط برای درک وضعیت مالی و عملکرد مالی واحد تجاری، در تهیه‌ی صورت‌های مالی میان دوره‌ای باید از روش‌های اندازه‌گیری مناسب استفاده شود. هرچند اندازه‌گیری‌ها هم در صورت‌های مالی میان دوره‌ای و هم در صورت‌های مالی سالانه مبتنی بر برآوردهای معقول است، ولی برآوردها برای تهیه‌ی صورت‌های مالی میان دوره‌ای کاربرد گسترده‌تری دارند.

#### اصلاح اشتباهات

باتوجه به این که در استاندارد حسابداری شماره ۳۴ "رویه‌های حسابداری، تغییر در برآوردهای حسابداری و اشتباهات" از اصطلاح تعدیلات سنواتی استفاده نشده است، در صورت‌های مالی میان دوره‌ای نیز نباید از این اصطلاح استفاده شود. بنابراین، مواردی که طبق این استاندارد عطف به ما سبق می‌شوند، و صورت‌های مالی دوره‌ی قبل باید با آن فرض تجدید ارائه شوند، به عنوان تغییر در رویه‌ی حسابداری و اصلاح اشتباهات طبقه‌بندی می‌شوند.

طبق بند ۴۰ استاندارد حسابداری شماره ۲۲ "گزارشگری مالی میان دوره‌ای" در صورت تغییر در رویه‌ی حسابداری مبالغ دوره‌ی جاری و دوره‌های قبل که به شکل مقایسه‌ای ارائه می‌شوند باید بر مبنای رویه‌ی جدید محاسبه شوند. همچنین، در صورت اصلاح اشتباه، ارقام مقایسه‌ای نیز باید تجدید ارائه شوند. اثرات دو مورد فوق را می‌توان به دو طبقه تقسیم‌بندی کرد:

- اثرات تغییر در رویه و اصلاح اشتباه در دوره‌ی قبل (سال مقایسه‌ای)
- اثرات تغییر در رویه و اصلاح اشتباه برای دوره‌های قبل از دوره‌ی مقایسه‌ای که موارد فوق در صورت تغییرات در حقوق مالکانه در

دو سطر جداگانه ارائه شده است.

از بابت مورد بند ۱ فوق، اثرات مربوط از (به) سود و زیان دوره‌ی قبل کسر (اضافه) می‌شود. از بابت مورد بند ۲ فوق نیز مانده‌های اول دوره‌ی حقوق مالکانه که غالباً سود انباشته است تعدیل می‌شود.

#### شناسایی درآمدها و هزینه‌ها در گزارشگری مالی میان دوره‌ای

طبق رویکرد منفصل، برای شناسایی درآمدها و هزینه‌ها در گزارشگری مالی میان دوره‌ای همان سیاست‌های پایان سال مالی باید اعمال شوند. بند ۷ استاندارد حسابداری شماره ۲۲ "گزارشگری مالی میان دوره‌ای" به بررسی مفصل‌تری نیاز دارد که به آینده موکول می‌شود.

#### نحوه‌ی شناسایی درآمدها

در مورد نحوه‌ی شناسایی درآمدها ما با موارد قابل توجه‌ای مواجه نیستیم، با توجه به نوع درآمدها در دوره‌ی ارائه‌ی خدمت یا انجام فروش شناسایی می‌شوند. لازم به ذکر است، در ایران، وجود الزامات ماده‌ی ۱۶۹ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم و قانون مالیات بر ارزش افزوده به این موضوع کمک قابل توجه‌ای کرده است.

یکی از پیچیده‌ترین حالت‌های شناسایی درآمد مربوط به قراردادهای پیمانکاری است که باید به روش درصد پیشرفت کار انجام شود، به همان شکلی که در پایان سال انجام می‌شود.

#### نحوه‌ی شناسایی هزینه‌ها

نحوه‌ی شناسایی شماری از متداول‌ترین هزینه‌ها در پایان میان دوره در نمایه ۱ ارائه شده است.

#### نحوه‌ی شناسایی دارایی‌ها، بدهی‌ها و حقوق مالکانه

نحوه‌ی شناسایی دارایی‌ها، بدهی‌ها و حقوق مالکانه در پایان میان دوره با اعمال الزامات مذکور

در شناسایی هزینه‌ها در نمایه ۲ ارائه شده است.

#### تطبیق با استانداردهای بین‌المللی

استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۳۴ "گزارشگری مالی میان دوره‌ای" (IAS 34) از سال ۲۰۱۱ و پیش آن با بازنگری‌های قابل توجه‌ای مواجه شده است. هر چند بعضی بندها دچار تعدیل شده‌اند، ولی موارد بسیار قابل توجه‌ای از بابت پیاده‌سازی در محیط ایران وجود دارد که باید پیش از تصویب و لازم الاجرا شدن به موارد قابل توجه آن تامل و تمرکز کرد. تشریح این موارد را به نوشته‌ای در آینده موکول می‌کنیم.

#### منابع:

- آل حبیب، محمود. اسلایدهای آموزشی استانداردهای حسابداری ایران و استانداردهای بین‌المللی حسابداری و گزارشگری مالی، ارائه‌شده در مراکز آموزش حرفه‌ای.
- سازمان حسابرسی. استانداردهای حسابداری، کمیته‌ی تدوین استانداردهای حسابداری، ۱۳۹۸، چاپ سی‌ام.
- بادآور نهندی، یونس. راهنمای به‌کارگیری استاندارد ۲۲ گزارشگری مالی میان دوره‌ای، نشریه‌ی ۱۸۴، انتشارات مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی، سازمان حسابرسی، ۱۳۸۸، چاپ چهارم.
- خواجوی، شکراله و ناظمی، امین. حسابداری پیشرفته ۱، انتشارات ترمه، ۱۳۸۸، چاپ اول.
- سازمان حسابرسی. ترجمه‌ی فارسی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، انتشارات مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی، سازمان حسابرسی، ۱۳۹۶، چاپ اول.

محمود آل حبیب: حسابدار رسمی، مدرس دانشگاه و مراکز آموزشی حرفه‌ای