

ACCOUNTING STANDARDS BOARD SEPTEMBER 1997 STATEMENT

STATEMENT

INTERIM REPORTS



گزارش‌های میاندوره‌ای بیانیه هیئت استانداردهای حسابداری (انگلستان)

سپتامبر ۱۹۹۷

ترجمه بیاله مکرمه

مقدمه

گزارش‌های میاندوره‌ای بخش مهمی از گزارشگری مالی را تشکیل می‌دهد. سهامداران موجود و ممکن، برای بدست آوردن اطلاعات بموقع و مربوط، درباره وضعیت و عملکرد مالی یک شرکت گزارش‌های میاندوره‌ای را مینما قرار می‌دهند. این گزارشها به همراه دیگر اطلاعات موجود در مطبوعات یا در شرکت در طول سال، داده‌های مهمی برای گرفتن تصمیمات آگاهانه سرمایه‌گذاری است. انتشار منظم و قانونمند اطلاعات اثргذار بر قیمت سهام در طول دوره مالی منافع پیشماری برای سهامداران موجود و ممکن دارد و می‌تواند آنان را در درک صحیحتر و ضعیت و عملکرد مالی شرکت و تحصیل اعتماد مجدد در مرحله‌ای از فرایند گزارشگری که قبل از پایان سال مالی است، کمک نماید.

گرچه اصول و ضوابط حسابداری مربوط به گزارشگری میاندوره‌ای سابقه‌ای طولانی در آمریکا و کشورهای اروپایی دارد، اما در ایران این موضوع مهم که کاربرد جدی در بازار سرمایه دارد کمتر مورد توجه قرار گرفته است. اخیراً تلاش‌های موثری توسط بورس اوراق بهادار تهران و انجمن حسابداران خبره ایران در جهت رفع این کمبود به عمل آمده است که ترجمه حاضر از آن جمله است.

عنوان یکی از الزامات پذیرش مطرح شد. دلیل آن پیش از همه این

۱- گزارش‌های میاندوره‌ای ابتدا از طرف بورس سهام لندن^۲ به بود که فاصله بین گزارش‌های سالانه بیش از حد زیاد بود و ممکن

نقش گزارش میاندوره‌ای

نیود سهامداران و عموم سرمایه‌گذاران را، پویژه در زمانی که شرایط

تجاری تحت تاثیر پیشرفت‌های اقتصادی قرار گرفته بود، بدون اطلاعات مالی گذاشت.

۲- گزارش‌های میاندوره‌ای به مشابه گزارش پیشرفت کار، نقش مهمی را در فرایند گزارشگری مستمر فعالیت‌های عملیاتی، مالی، و سرمایه‌گذاری واحد تجاری ایفا می‌کند و مشابه صورتهای مالی سالانه، برای تایید کردن یا پیش‌بینی کردن بکار می‌رود. گزارش‌های میاندوره‌ای به این لحاظ طراحی شده‌اند که استفاده کنندگان، در حدودی که از نظر زمان و هزینه به صرفه باشد، بتوانند پیشرفت واحد تجاری را از جنبه وضعیت مالی نسبت به آنچه در آخرین مجموعه صورتهای مالی سالانه نشان داده شده است، زیر نظر بگیرند و اثر رخدادهای اخیر را بر عملکرد کاری و وضعیت مالی ارزیابی نمایند.

زمانبندی

۳- لازم است بین مزایای تامین اطلاعات میاندوره‌ای برای استفاده کنندگان با مسائل اجرایی گردآوری اطلاعات به بهای پذیرفتی و فاصله زمانی معقول، تعادل برقرار شود. اطلاعات، در بهروزآوری داشت استفاده کنندگان آن زمان ارزشمند است که بموقع باشد. در نتیجه، هیئت توصیه می‌کند واحدهای تجاری گزارش‌های مالی خود را ظرف ۶۰ روز از تاریخ پایان دوره میانی در دسترس قرار دهند.

مبانی ارائه

۴- گزارش‌های میاندوره‌ای، مشابه صورتهای مالی سالانه، در رابطه با یک دوره گزارشگری مشخص ارائه می‌شود. ارزیابی درست از پیشرفت واحد تجاری فقط زمانی امکان‌پذیر است که حسابهای میاندوره‌ای - یک دوره گزارشگری در مقایسه با دوره دیگر - بر مبنای یکنواخت و مقایسه‌پذیر تهیه شده باشد.

۵- به طور سنتی دو روش نسبتاً متفاوت برای تهیه گزارش‌های میاندوره‌ای بکار رفته است: روش تبعی^۴ و روش مستقل^۵.

۶- روش تبعی گزارش میاندوره‌ای را به عنوان بخشی از یک دوره بزرگتر یعنی چرخه گزارشگری سالانه در نظر می‌گیرد و وظیفه آن به طور عمده پیش‌بینی کردن و توضیح دادن اطلاعات مالی برای سال مالی کامل است. در نتیجه، اقلام در گزارش‌های میاندوره‌ای بر مبنای برآورد درآمد و هزینه‌های کل سال شناسایی می‌شوند و به

همان ترتیب تخصیص می‌یابند.

۷- طبق روش مستقل، دوره میانی به عنوان یک دوره حسابداری مستقل از چرخه سالانه قلمداد می‌شود. در این روش با معاملات کامل نشده با همان اصولی برخورد می‌شود که در پایان سال مالی بکار می‌رود. مزیت این روش آن است که عناصر صورتهای مالی به طرقی مشابه صورتهای مالی سالانه تعریف می‌شود.

۸- هیئت این روش را توصیه می‌کند که اندازه‌گیری و شناسایی اقلام درآمد و هزینه بر مبنای یکنواخت با آنچه که در تهیه صورتهای مالی سالانه بکار می‌رود، صورت گیرد (روش مستقل). در مورد اقلام خاص و مشخص درآمد و هزینه که بر مبنای سالانه روی می‌دهند (برای مثال مالیات) برای تعیین مبلغ مناسبی که باید در دوره میانی شناسایی شود لازم است درآمد و هزینه برآورد شده برای کل سال در نظر گرفته شود؛ که در هر حال با روش یاد شده یکنواخت است. برای این کار، با توجه به مورد، می‌توان از مبانی مناسبی همچون زمان سپری شده، نفع حاصل شده یا فاعلیت مرتبط با دوره استفاده کرد.

رویه‌های حسابداری

۹- بورس اوراق بهادار لندهای الزام کرده است که رویه‌های حسابداری و نحوه ارائه ارقام در گزارش‌های میاندوره‌ای با موارد مشابه در صورتهای مالی سالانه یکنواخت باشد. به همین ترتیب، گزارش‌های میاندوره‌ای باید با استفاده از مبانی اندازه‌گیری مشابه و با اتخاذ اصول و روش‌های حسابداری مشابه با آنچه در صورتهای مالی سالانه بکار می‌رود، تهیه شود.

۱۰- گزارش‌های میاندوره‌ای باید در برگیرنده این عبارت باشد که گزارشها بر مبنای رویه‌های حسابداری تعیین شده در آخرین مجموعه صورتهای مالی سالانه تهیه شده‌اند. گزارش‌های میاندوره‌ای اغلب در پوستگی با صورتهای مالی سال قبل مرور می‌شوند و در نتیجه رویه‌های حسابداری بکار رفته در آن فقط در مواردی نیاز به بیان و توضیح دارد که از رویه‌های اتخاذ شده قبلی متفاوت باشد.

تغییرات در رویه حسابداری و تعدیلات دوره قبل

۱۱- در هنگام تهیه حسابهای میاندوره‌ای اگر معلوم شود که در حسابهای سالانه تغییری در رویه حسابداری (یا نحوه ارائه) رخ

تامین‌کنندگان کالا بر مبنای سقف سالانه داده می‌شود نیز بر مبنای سهم مورد انتظار از تخفیف سالانه در دوره میانی مقدمت شناسایی می‌شود.

درآمدهای فصلی^۶

۱۶- کسب و کار و قیمتی فصلی است که تفاوت مهم و مکرری بین سطوح سود در دوره میانی نسبت به بقیه سال وجود داشته باشد. درآمدهای نوساندار مربوط به کسب و کار فصلی معمولاً در عرف بازار مشخص می‌شود و مناسب این است که همان‌گونه که به وجود می‌آیند گزارش شوند.

مالیات

۱۷- اگر از نظر مالیاتی در تاریخ میاندوره‌ای به گونه‌ای عمل شود که گویا پایان سال است، این بدان معناست که هزینه مالیات بردرآمد بدون در نظر گرفتن ذخایر سرمایه‌ای و دیگر تعدیلات که بر نرخ موثر سالانه اثر دارند محاسبه شود. عددی که به این ترتیب به دست می‌آید معنیدار نخواهد بود. زیرا این واقعیت را منعکس نمی‌کند که مالیات هزینه‌ای است سالانه و به طور نهایی نمی‌توان آن را تعیین نمود مگر در پایان سال مالی.

۱۸- هزینه مالیات میاندوره‌ای باید بر پایه برآورد نرخ محتمل و موثر مالیات سال مبتنی باشد. این نرخ باید به صورت درصدی از نتایج مورد انتظار سال بیان شود و سپس در مورد سود یا زیان حاصل شده اعمال شود. نتیجه این روش آن است که مالیات، شامل تفاوت‌های زمانبندی و دایمی مالیات، براساس نرخ کلی برای تمام سال و با منظور کردن دیگر اقلام درآمد و هزینه قراردادی که به طور سالانه، به ترتیبی که در بندی‌های ۱۴ و ۱۵ اشاره شد، تعیین می‌شوند، شناسایی می‌شود.

۱۹- تا آنجا که امکان‌پذیر و هرگاه که معنیدارتر باشد، باید نرخ موثر مالیات سالانه برآورده^۷ جداگانه برای هر یک از حوزه‌های مالیاتی مهم تعیین شود و در مورد درآمد قبل از مالیات میاندوره‌ای هر حوزه جداگانه اعمال شود. به همین ترتیب، اگر نرخ مالیات بردرآمد متفاوتی در مورد گروههای متفاوت درآمد (مثل مالیات بر سود غیرعملیاتی حاصل از معاملات سرمایه‌ای^۸) اعمال‌پذیر باشد، تا آنجا که امکان‌پذیر است باید نرخ جداگانه‌ای در مورد هر گروه مجزا از درآمد قبل از مالیات میاندوره‌ای با اهمیت، اعمال شود. در بسیاری از موارد میانگین موزونی از نرخهای حوزه‌های

خواهد داد (شامل تغییرات اختیاری در رویه حسابداری که از یک استاندارد حسابداری جدید یا تجدیدنظر شده ناشی نباشد، یا تغییر در قوانین و مقررات)، این تغییر به جای آن که تا پایان سال معوق بماند ترجیحاً باید در حسابهای میاندوره‌ای انجام شود. این روش ایجاد اطمینان می‌کند که تابع میاندوره‌ای بر همان مبنایی که برای

کل سال مالی عمل می‌شود، ارائه شده است. اگر تغییر در رویه حسابداری در سال جاری معلوم باشد ولی در گزارش میاندوره‌ای انجام نشود، در آن صورت برآورده از اثر آن باید نشان داده شود و اگر چنین کاری ممکن نباشد، باید یک عبارت توضیحی در گزارش میاندوره‌ای جاری ۱۲- در پی هر تغییر در رویه حسابداری، مبالغ دوره‌های جاری و قبل باید بر مبنای رویه‌های جدید نشان داده شود. اثر اثباته تغییر رویه بر اندوخته‌های اول دوره (یعنی اول سال مالی) باید در

پانویس صورت سود و زیان اثباته افشا شود. دیگر تعدیلات دوره‌های قبل ناشی از کشف اشتباها اساسی نیز باید به روش مشابهی افشا شود. برای کمک به استفاده کنندگان در درک ماهیت هر تغییر یا تعديل، باید توضیح کافی ارائه شود.

درآمد و هزینه با مبنای سالانه

۱۳- اقلام مشخصی از درآمد و هزینه هرسال یکبار در زمان تهیه صورتهای مالی سالانه بر یک مبنای قراردادی تعیین می‌شوند؛ مثالهایی از این نوع عبارت است از پاداش، توافقهای سود شراکتی، تخفیفهای مبتنی بر سقف معامله، کمیسیون فروش، و اجاره بر مبنای درآمد یا فروش.

۱۴- در هر مورد لازم است تعیین شود که آیا در تاریخ پایان دوره میانی تعهدی برای انتقال منافع اقتصادی در نتیجه معاملات یا رخدادهای گذشته وجود دارد. فقط اگر چنین تعهدی وجود دارد (اعم از قراردادی یا ضمنی) باید در پایان دوره ذخیره در نظر گرفته شود. قصد انتقال منافع اقتصادی به خودی خود برای شناسایی درآمد و هزینه‌های آینده در دوره میانی کافی نیست.

۱۵- برای مثال، پاداش واقعی و قانونی که فقط یکبار در پایان سال داده می‌شود فقط در دوره حسابداری میانی نهایی شناسایی خواهد شد. از طرفی، پاداش مرتبط با سود که در پایان سال پرداخت می‌شود، حتی اگر قراردادی برای آن نباشد، اگر روش متداول گذشته نشانده‌نده نوعی تعهد ضمنی باشد، بر مبنای سود تحصیل شده در دوره، در دوره میانی مقدمت شناسایی می‌شود. به همین ترتیب، تخفیفی که در سال طبق قراردادی که تابع حجم معامله است به

۲۴- در تعیین مبلغ زیان مالیاتی و شناسایی مبلغ قابل کسر از مالیات شرکت در دوره میانی، باید برآورده از مبلغ زیانی که انتظار می‌رود در کل سال مالیاتی مستهلك شود صورت گیرد. مبلغ شناسایی شده در دوره میانی باید به نسبت سود قبل از مالیات دوره میانی و سود قبل از مالیات برآورده سالانه محاسبه شود اما در کل نباید از مبلغ قابل برگشت برای سال بیشتر باشد.

برای مثال اگر زیان مالیاتی انتقالی از سال قبل مبلغ ۷۵,۰۰۰ ریال؛ سود مالیات پذیر برآورده نیمه اول سال ۱۰۰,۰۰۰ ریال؛ و زیان مالیاتی مورد انتظار نیمه دوم سال ۴۰,۰۰۰ ریال باشد؛ آنگاه زیان مالیاتی به مبلغ ۶۰,۰۰۰ ریال می‌تواند در نیمه اول سال مستهلك شود (یعنی حداقل زیان مالیاتی انتقالی که برمبنای برآورده سود مالیات پذیر سال قابل استهلاک است) و به این ترتیب سود مالیات پذیر نیمه اول سال به مبلغ ۴۰,۰۰۰ ریال در قبال زیان مالیاتی نیمه دوم سال به مبلغ ۴۰,۰۰۰ ریال مستهلك نشده باقی ماند. این محاسبه به این نتیجه می‌انجامد که برای نیمه اول سال هزینه مالیات بردرآمد (مثلاً با نرخ موثر مالیاتی ۳۰ درصد) معادل ۱۲,۰۰۰ ریال و برای نیمه دوم سال معافیت مالیاتی معادل ۱۲,۰۰۰ ریال و هزینه مالیات بردرآمد در کل سال معادل صفر باشد.

۲۵- حساب سود و زیان یک واحد تجاری خارجی که به روش خالص سرمایه‌گذاری^{۱۰} یا به روش آخرین نرخ^{۱۱} منظور می‌شود باید یا با نرخ متوسط دوره میانی یا با آخرین نرخ پایان دوره، هر کدام که با رویه حسابداری شرکت مطابق است، برگردان شود.

۲۶- شناسایی تغییرات ارزش داراییها که در ارزیابی به دست آمده، بستگی به ماهیت داراییها و مشکلات انجام ارزیابی دارد. تجدید ارزیابی در بعضی موارد ضروری است، برای مثال، در مورد سهام نرخیندی شده که با ارزش بازار نقل شده است؛ در بعضی موارد ضروری نیست، مثال متدالوں آن اموال است که در این حالت مبنای بکار رفته در تجدید ارزیابی در صورتهای مالی سالانه قبلی با توجه به شرایط زیر کفایت می‌کند:

(الف) آخرین ارزیابی در دسترس باید بکار رود؛
(ب) اگر ارزیابی بدون اصلاح مجدد، از حسابهای سالانه قبلی نقل

مختلف یا گروههای مختلف درآمد می‌تواند تخمین معقولی برای نرخهای مشخص متعدد باشد.

۲۰- اقلام استثنایی^۹، بنا به تعریف آن، از اقلام با اهمیت به حساب می‌آیند و اگر نرخ مالیات اعمال پذیر بر اقلام استثنایی به میزان درخور توجهی از نرخ موثر مالیات مورد نظر تفاوت داشته باشد، اغلب می‌توانند باعث تحریف کلی هزینه مالیات شوند. در نتیجه، اثر مالیاتی اقلام استثنایی، اگر با اهمیت باشد، نباید در نرخ موثر مالیاتی مورد نظر منظور شود بلکه باید مشابه اقلام استثنایی مربوط، در همان دوره (ها) شناسایی گردد. در چنین شرایطی، نرخ موثر مالیات سالانه برآورده (بدون اقلام استثنایی) در مورد سود یا زیان میاندوره‌ای قبل از اقلام استثنایی اعمال خواهد شد.

۲۱- رخدادها و مخارجی که بر نرخ موثر مالیات سالانه اثر دارند اما انتظار می‌رود در نیمه دوم سال قرار گیرند باید با رعایت اصل محافظه کاری در برآورد منظور شوند. مخارج سرمایه‌ای معمولاً از پیش برنامه‌ریزی می‌شود و در نتیجه معمولاً به حساب گرفتن ذخیره مورد انتظار سرمایه‌ای در محاسبه نرخ موثر مالیاتی سال میسر است. اما در هر حال به طور متعارف مناسب نیست که آثار مالیاتی دیگر رخدادهای مهم که با ابهام درخور توجهی همراهند، حتی اگر انتظار برود که در نیمه دوم سال واقع شوند، به حساب گرفته شود.

۲۲- گزارش میاندوره‌ای در مواردی که چنین رخدادهایی پیشینی شده است باید توضیح روشنی درباره مبانی نرخ مالیاتی موثر در قالب اشارات توضیحی ارائه دهد.

۲۳- روش کلی برآورد نمودن نرخ مالیاتی موثر برای سال باید حتی در مواردی که، برای مثال، انتظار می‌رود نتایج حاصل از نیمه اول سال به طور کامل با نتایج نیمه دوم پوشانده شود، به کار گرفته شود. حتی اگر سرجمع نتایج سریمسر باشد، باز هم نرخ مالیاتی موثر (مثلاً ۳۰ درصد) مطرح است. به طور مفهومی، صفر بودن مالیات کل سال به معنی صفر بودن نرخ مالیات نیست بلکه معادل ۳۰ درصد سود صفر است. به همین ترتیب، همین نرخ مالیاتی در مورد سود و زیان هر دو به کار می‌رود. با وجود این، هنگامی می‌توان معافیت مالیاتی برای زیان میاندوره‌ای در حسابها منتظر کرد (و برای آن دارایی مالیاتی انتقالی به دوره‌های آینده شناسایی نمود) که اطمینان معقولی از برگشت آن در آینده قابل انتظار (با توجه به استاندارد حسابداری مربوط به مالیات انتقالی به دوره آینده) وجود داشته باشد.

است مفید باشد که داراییهای ثابت به اجزای تشکیل دهنده تجزیه شود و یا جزئیات بیشتری درباره استقرارهای شرکت فراهم شود، یا منافع مازاد یا غیرمازاد در وجوده متعلق به سهامداران طبق استاندارد گزارشگری شماره ۴، ابزارهای سرمایه‌ای^{۱۲}، بیان شود.

۳۳- این نوع اطلاعات باید به صورت مختصر و در انطباق و قابل مقایسه با اطلاعات گزارش شده قبلی (گزارش سالانه) ارائه شود و باید مقایسه بین شرکتهای مشابه را تسهیل کند.

اشارات توضیحی مدیریت

۳۴- براساس الزامات بورس اوراق بهادار لندن، گزارش‌های میاندوره‌ای باید شامل یک متن توضیحی مشتمل بر هرگونه اطلاعات مهم که ارزیابی آگاهانه روند فعالیتها و سود و زیان را برای سرمایه‌گذاران ممکن سازد، باشد (مقررات پذیرش). گزارش‌های میاندوره‌ای باید توجه خود را بر عرصه‌های تغییر از زمان آخرین مجموعه صورتهای مالی سالانه متمرکز نماید. اشارات توضیحی متوازنی که دلایل تغییرات مهم در شاخصهای اصلی را توضیح می‌دهد و گرایشهای مشاهده شده در تجارت را مشخص می‌کند، از عناصر مهم گزارش میاندوره‌ای است، که به مدیریت فرصت می‌دهد تا به ارائه گزارش مباشرت خویش در واحد تجاری در سطح کلی پردازد.

۳۵- اشارات توضیحی باید به استفاده‌کنندگان امکان دهد تا عوامل اصلی اثرگذار بر عملکرد شرکت در طول دوره میانی و وضعیت آن در پایان دوره را درک کنند. برای مثال، حاشیه سود عامل مهمی در موقعیت واحدهای تجاری خرده‌فروشی است و در چنین مواردی باید به قدر مناسب افسا و تشریح شود. گاهی توضیح این نکته ممکن است لازم باشد که بهبود حاصل شده در عملکرد شرکت بیشتر مربوط به رخدادی بوده که در نیمه دوم سال قبل واقع شده است. توجه باید به سوی رخدادها و تغییراتی در طول دوره معطوف شود که گرچه اثر نسبتاً کمی بر دوره جاری داشته‌اند اما احتمال می‌رود اثر مهمی بر دوره بعدی داشته باشند.

۳۶- قصد بر این نیست که اشارات توضیحی به جامعیت گزارش بررسی مالی و عملیاتی^{۱۳} شرکت باشد. اما مدیریت شرکت باید لزوم گنجاندن مباحث اصلی مورد اشاره در گزارش یاد شده را در گزارش میاندوره‌ای (گرچه با جزئیات کمتر و با تمرکز بر عرصه‌های تغییر) به عنوان پاسخی به پیشنهادهای مندرج در گزارش و کمک به استفاده‌کنندگان در درک بهتر کسب و کار شرکت، موردن

شده باشد، آثار آن باید توضیح داده شود؛ (ج) در موارد مهم بهتر است که مدیران در مورد تغییرات قیمت از آخرین ارزیابی اظهار نظر کنند.

۲۷- به همین ترتیب به طور معمول اخذ ارزیابی رسمی برای مخارج بازنیستگی ضروری نیست، مگر رخداد بالاهمیتی مانند تغییر در مزايا باعث خدشه دار شدن برآورد قبلی شده باشد. در هر حال، اگر ارزیابی رسمی جدیدتری در تاریخ میاندوره‌ای در دسترس باشد، این ارزیابی باید در حسابهای میاندوره‌ای استفاده شود.

اهمیت

۲۸- مطابق با روش مستقل، اهمیت باید با توجه به نتایج و وضعیت مالی دوره میانی و نه در ارتباط با نتایج و وضعیت مالی مورد انتظار برای کل سال، ارزیابی شود.

محتوا گزارش میاندوره‌ای

۲۹- گزارش‌های میاندوره‌ای تامین کننده اطلاعات بهنگام شده از آخرین صورتهای مالی سالانه است و بهمین دلیل باید بر فعالیتها، رخدادها و شرایط جدید متمرکز باشد.

۳۰- صورت عملکرد و وضعیت مالی آگاهی بخش فقط بر سود (یا زیان) دوره متمرکز نمی‌شود، بلکه نیازمند مقایسه اطلاعات مندرج در حساب سود و زیان، صورت سود و زیان ابیاشته، ترازنامه و صورت گردش وجود نقد است. گرچه تمام اطلاعات مندرج در چهار صورت اصلی یاد شده برای تحلیل لازم نیست، اما ارائه اطلاعات با اهمیت موجود در این چهار صورت به همراه اشارات توضیحی که این اجزا را از میان رخدادهای بعد از گزارش سالانه و حسابهای قبلی توضیح دهد و برجسته نماید، مفید است.

۳۱- در نتیجه سفارش می‌شود که گزارش میاندوره‌ای در برگیرنده اشارات توضیحی، حساب سود و زیان خلاصه شده، صورت سود و زیان ابیاشته، ترازنامه خلاصه شده و صورت گردش وجود نقد خلاصه شده باشد.

۳۲- گرایشها و رخدادهای با اهمیت درج شده در اشارات توضیحی باید متنکی به ارقام تاییدکننده، چه در متن صورتهای اصلی و چه از طریق یادداشت، باشد. با توجه به ماهیت فعالیت تجاری شرکت و طبق نظر مدیران، هر جاکه مناسب باشد باید اطلاعات تکمیلی کافی ارائه شود تا درک اقلام مهم منظور شده در صورتهای مالی اصلی میسر شود. برای مثال، در موارد خاص ممکن

توجه قرار دهد.

● حقوق اقلیت؛

- سود یا زیان دوره؛
- سود سهام پیشنهادی و پرداختی.

واحدهای تحصیل شده و عملیات متوقف شده^{۱۵}

۴۱- فروش و سود عملیاتی واحدهای تحصیل شده و عملیات متوقف شده (همانگونه که در استاندارد گزارشگری مالی شماره ۳، گزارشگری عملکرد مالی^{۱۶}، تعریف شده) باید در انطباق با استاندارد گزارشگری مالی شماره ۳ به طور جداگانه در متن حساب سود و زیان همان دوره افشا شود. برای این مقاصود، عملیات هنگامی متوقف شده قلمداد می‌شود که فروش یا ختم عملیات به طور کامل در طول دوره میانی، یا قبل از سه ماه بعد از تاریخ پایان دوره میانی و یا تاریخی که گزارش میاندوره‌ای تصویب می‌شود هر کدام زودتر باشد، به انجام رسیده باشد.

۴۲- بهترین شکل این است که نتایج عملیاتی که در دست متوقف است یا انتظار می‌رود که در صورتهای مالی سال جاری به عنوان متوقف شده، طبقه‌بندی شوند، حتی اگر متوقف کامل نشده باشد، به صورت جداگانه در یادداشتها یا در اشارات توضیحی مدیریت افشا شود. در مورد واحدهای تحصیل شده اگر تعیین نتایج عملیات بعد از تحصیل تا تاریخ پایان دوره میانی امکان‌پذیر باشد، باید سهم واحد تحصیل شده در فروش و سود عملیاتی مربوط به عملیات مستمر به گونه‌ای مشخص شود.

اطلاعات قسمتهای واحد تجاری^{۱۷}

۴۳- برای ارتقای کیفیت اطلاعات مربوط به تحلیل روند و مقایسه‌های درون شرکتی، شرکتهایی که ملزم به ارائه اطلاعات قسمتی در صورتهای مالی سالانه خود هستند، باید طبقه‌بندی جغرافیایی و تجاری مشابهی را در گزارش‌های مالی میاندوره‌ای خود بکار برند و موارد زیر را افشا نمایند:

- فروش هر قسمت، که در آن فروش‌های بین قسمتی با اهمیت مشخص شده باشد؛

- سود و زیان هر قسمت به همان ترتیبی که در صورتهای مالی سالانه افشا می‌شود. معمولاً سود یا زیان قبل از منظور کردن بهره، مالیات و حقوق اقلیت.

۴۴- مبنای بکار رفته در ارائه اطلاعات قسمتی در گزارش میاندوره‌ای باید در صورت امکان با مبنایی که در پایان سال جاری

۳۷- اشارات توضیحی باید ماهیت هرگونه فعالیت فصلی را تشریح کند، و در کنار دیگر موارد افشا، اطلاعات کافی برای آنکه عملکرد واحد تجاری و وضعیت مالی آن در پایان دوره در مفهوم چرخه سالانه آن درک شود، فراهم نماید. اصولی که با آن نتایج فصلی در گزارش میاندوره‌ای انکاس یافته، بدینه باید در مواردی که انتظار می‌رود تغییراتی در آثار فصلی بودن پدید آید، بیان شود.

۳۸- اشارات توضیحی، همانگونه که به عملکرد تجاری اشاره دارد، باید به ترازنامه و صورت گردش وجوده نقد به صورتی خلاصه شده توجه نماید. اشارات توضیحی به علاوه باید تغییرات مهم را بعد از آخرین صورتهای مالی سالانه، به ویژه در ارتباط با سرمایه در گردش، نقدینگی و خالص بدھیها که احتمال می‌رود در ارزیابی واحد تجاری برای استفاده کنندگان ارزشمند باشد، برجسته و تشریح نماید.

۳۹- اشارات توضیحی باید هر موضوع دیگری را که مدیریت می‌پنداشد در درک گزارش به استفاده کنندگان کمک می‌کند، تشریح کند. مثالهایی از این قبیل عبارت است از:

- تحصیل و واگذاری سرمایه گذاریها یا داراییهای ثابت اصلی در طول دوره گزارش؛
- تغییرات در بدھیهای احتمالی، تعهدات و ابزارهای مالی خارج از ترازنامه از پایان سال مالی قبل تاکنون؛
- تغییرات با اهمیت در ساختار سرمایه یا تامین مالی؛
- رخدادهای پدیدآمده بعد از پایان دوره گزارش.

حساب سود و زیان

۴۰- گزارش میاندوره‌ای باید در برگیرنده یک حساب سود و زیان باشد که در آن بسته به مورد اطلاعات زیر درج شده باشد (و مبالغ مربوط به شرکتهای وابسته و مشارکتهای خاص جداگانه در آن مشخص شده باشد):

- فروش؛
- سود یا زیان عملیاتی؛
- بهره پرداختی پس از کسر بهره دریافتی (خالص)؛
- سود یا زیان فعالیتهای عادی قبل از کسر مالیات؛
- مالیات بر سود یا زیان فعالیتهای عادی؛
- سود یا زیان فعالیتهای عادی بعد از مالیات؛

بکار خواهد رفت یکنواخت باشد تا به کمک آن استفاده کنندگان بتوانند بسادگی پیشینی‌های خود را با نتایج سالانه مقایسه کنند.

هرگونه تغییر با اهمیت در شکل ارائه گزارش میاندوره‌ای نسبت به آنچه که در آخرین صورتهای مالی سالانه بکار رفته باید افشا و تشریح شود.

اقلام استثنایی

۴۵- برحسب تعریف، اقلام استثنایی ماهیتی غیرعادی و مبلغی درخور توجه دارند. آثار این نوع اقلام به ندرت از یک سال تجاوز می‌کند و به طور کلی تخصیص اثر آنها به بخش‌های مختلف دوره گزارشگری مناسب نیست. این نوع اقلام باید در حساب سود و زیان همان دوره میانی که روی می‌دهند، شناسایی و افشا شوند. طبق بند ۲۰ استاندارد گزارشگری شماره ۳، اقلام استثنایی معینی باید بعد از سود عملیاتی و قبل از بهره نشان داده شوند.

۴۶- سایر اقلام استثنایی باید در جهت رسیدن به سود یا زیان فعالیتهای عادی، ذیل عنوانین مقرر در حساب سود و زیان نشان داده شوند و به آن عنوانی که مربوطند منظور یا بستانکار شوند. به علاوه، این نوع اقلام باید از طریق یک یادداشت افشا و تشریح شوند.

۴۷- آثار مالیاتی اقلام استثنایی افشا شده در متن حساب سود و زیان، در انطباق با بند ۴۵ بالا، باید به صورت جداگانه در حساب سود و زیان یا در یک یادداشت، افشا شود.

سود هر سهم

۴۸- بورس اوراق بهادار لندن از شرکتهای پذیرفته شده می‌خواهد که سود هر سهم را در قالب یک عدد برای هر سهم بیان کنند. سود اولیه هر سهم باید از نتایج به دست آمده برای دوره میانی استخراج شود و به همان روش پایان سال محاسبه و افشا شود. شرکتهایی که به انتخاب خود و با بکارگیری مبنای دیگر برای سطح سود، ارقام اضافی برای هر سهم در صورتهای مالی سالانه خود ارائه می‌کنند، باید این چنین ارقام را نیز که مطابق با استاندارد گزارشگری شماره ۳ محاسبه و افشا شده باشد، در حسابهای میاندوره‌ای ارائه کنند.

صورت سود و زیان اباسته

۴۹- در مواردی که سود یا زیان غیرعملیاتی عمدہ‌ای غیر از سود

یا زیان مربوط به دوره میانی که در حساب سود و زیان گزارش شده، در طول دوره شناسایی شده باشد، باید صورت سود و زیان اباسته به گزارش مالی میاندوره‌ای اضافه شود.

۵۰- برای مثال، نشان دادن صورت سود و زیان اباسته در مورد تفاوت‌های برگردان ارز خارجی شناسایی شده فقط زمانی ضروری است که جمع تفاوت‌ها نسبت به نتایج دوره با اهمیت باشد. بر عکس،

در مورد یک شرکت سرمایه‌گذاری که به طور مداوم سرمایه‌گذاری‌های خود را تجدید ارزیابی می‌کند، صورت سود و زیان اباسته ضروری است. اگر داراییها فقط در پایان سال تجدید ارزیابی شوند، آنگاه هیچ‌گونه تغییرات تجدید ارزیابی در طی دوره وجود نخواهد داشت که گزارش شود. در نتیجه، به شرط آنکه هیچ سود یا زیان غیرعملیاتی دیگری گزارش نشده باشد، نیازی به تهیه صورت سود و زیان اباسته نخواهد بود.

۵۱- در صورت سود و زیان اباسته، اگر تغییراتی به جز سود و زیان غیرعملیاتی وجود داشته باشد آنگاه تهیه صورت تطبیق تغییرات وجوه سهامداران ضروری است.

ترازنامه

۵۲- تغییرات مهم در شاخصهای اصلی وضعیت مالی شرکت باید در یک ترازنامه خلاصه شده، (به همراه ارقام مقایسه‌ای) نشان داده شود. در جهت رعایت یکنواختی، طبقه‌بندی مشابهی نسبت به آنچه در صورتهای مالی سالانه بکار رفته باید پیروی شود. برای مثال ارائه اطلاعات ترازنامه‌ای زیر پیشنهاد می‌شود:

- داراییهای ثابت؛
- داراییهای جاری؛
- موجودیهای بدهکاران؛
- موجودی صندوق و بانک؛
- سایر داراییهای جاری.
- بستانکاران: مبالغ با سرسید کمتر از یکسال؛
- داراییها (بدهیها)ی جاری خالص؛
- جمع داراییها پس از کسر بدھیهای جاری؛
- بستانکاران: مبالغ با سرسید بیشتر از یکسال؛
- ذخیره بدھیها و هزینه‌ها؛
- سرمایه و اندوخته‌ها؛
- حقوق اقلیت.

صورت گردش وجوه نقد

سال مالی واحد تجاری آشکار سازد. از این‌رو، ارقام آخرین صورتهای مالی سالانه ارقام مقایسه‌ای دارای اهمیت هستند که به همراه ارقام مشابه در دوره میانی قبلی می‌توانند آثار فعلی بودن را آشکار سازند.

سایر موارد افشا^{۱۹}

۵۷- به جز استثنایات محدودی که در این بیانیه اشاره شد، موارد افشا خواسته شده از طرف استانداردهای گزارشگری مالی^{۲۰} و بیانیه‌های رویدهای استاندارد حسابداری^{۲۱} به طور کلی در ارائه گزارش‌های میاندوره‌ای الزامی نیست.

۵۸- اما به هر حال، موارد افشاء معینی وجود دارد که خاص گزارش‌های میاندوره‌ای است. این موارد برای استفاده کنندگان در ارزیابی ویژگیهای مربوط بودن و قابل انکا بودن گزارش‌های میاندوره‌ای مفید می‌باشند:

● دوره گزارش؛

● تاریخی که گزارش از جانب هیئت مدیره تایید شده است؛

● دامنه و حدود حسابرسی یا رسیدگی به اطلاعات متدرج در گزارش.

1- Interim reports

2- Accounting Standards Board (ASB)

3- London Stock Exchange (LSE)

4- Integral method

5- Discrete method

6- Seasonal revenues

7- Estimated effective annual tax rate

8- Capital gain

9- Exceptional items

10- Net investment method

11- Closing rate method

12-FRS 4 'Capital Instruments'

13- Management commentary

14- Operating and financial review (OFR)

15- Acquisitions and discontinued operations

16- FRS 3 'Reporting Financial Performance'

17- Segmental information

18- FRS1 'Cash Flow Statements'

19- Other disclosures

20- Financial Reporting Standards (FRS)

21- Statements of Standard Accounting Practice (SSAP)

- ۵۳- اطلاعات درباره مبلغ و منبع گردش وجوه نقد، عملکرد شرکت را در طول دوره میانی از بعد دیگری نشان می‌دهد. جمع مبالغ گردش وجوه نقد برای طبقات مشخص شده در استاندارد گزارشگری شماره ۱ (تجدید نظر شده در سال ۱۹۹۶)، صورت گردش وجوه نقد^{۱۸}، باید به ترتیب زیر ارائه شود:
- خالص جریان ورودی - خروجی نقد حاصل از فعالیتهاي عملیاتی؛
 - بازده سرمایه‌گذارها و استفاده از منابع مالی؛
 - مالیات؛
 - مخارج سرمایه‌ای و سرمایه‌گذاری مالی؛
 - تحصیل و واگذاری واحدهای تجاری؛
 - سود سهام پرداختی؛
 - مدیریت منابع نقدی‌بر؛
 - تامین مالی؛
 - افزایش - کاهش در وجوه نقد.

۵۴- صورت تطبیق سود عملیاتی با گردش وجوه نقد عملیاتی با جزیبات کافی باید تهیه و ارائه شود تا استفاده کنندگان بتوانند اجزای آن را ارزیابی کنند. صورت تطبیق تغییرات وجوه نقد دوره با تغییرات خالص بدھیها، به ترتیبی که استاندارد گزارشگری مالی شماره ۱ (تجدید نظر شده در سال ۱۹۹۶) خواسته است، شامل آثار تغییرات استقراضهای کوتاه‌مدت و بلند‌مدت، وجوه نقد و سایر اجزای خالص بدھیها نیز تهیه و ارائه شود مگر آن که جای دیگری افشا شده باشد.

اقلام مقایسه‌ای

۵۵- در مورد حساب سود و زیان خلاصه شده، صورت سود و زیان ابانته و صورت گردش وجوه نقد خلاصه شده باید ارقام مقایسه‌ای برای دوره میانی مشابه و سال کامل مالی قبل ارائه شود. به این ترتیب تصویر معنیداری از عملکرد تا به روز، بویژه آنجاکه فعالیت تجاری فعلی است، حاصل می‌شود. استفاده کنندگان در نتیجه می‌توانند ارقام را بر مبنای سال به سال مقایسه کنند، یا از آنها در ارزیابی روند و تخمین نتایج سالانه استفاده نمایند.

۵۶- اطلاعات ترازناسامه‌ای به این منظور در گزارش‌های میاندوره‌ای ارائه می‌شود که تغییرات در شاخصهای اصلی عملکرد مالی را در شرایط محیط عملیاتی واحد تجاری از زمان پایان آخرین