

صرفاً ویژه اعضای انجمن حسابداران خبره ایران
این کلاس به صورت رایگان برگزار می‌شود.

کلاس آنلاین گزارشگری مالی میان دوره‌ای

طبق استاندارد حسابداری شماره ۲۲ مصوب ۱۴۰۰ و لازم‌الاجرا از مهر ماه ۱۴۰۰

زمان: سه شنبه ۱۴ دی ماه ۱۴۰۰

ساعت: ۱۸-۲۱

اولویت با افرادی است که زودتر

ثبت نام کنند.



مدرس دوره: دکتر عبدالله آزاد

خلاصه‌ای از کلاس
آنلاین گزارشگری مالی
میان دوره‌ای طبق استاندارد
حسابداری شماره ۲۲
مصوب ۱۴۰۰ و لازم‌الاجرا
از مهر ۱۴۰۰، که صرفاً ویژه
اعضای انجمن حسابداران
خبره ایران به صورت رایگان
در روز سه شنبه مورخ
۱۴ دی ۱۴۰۰ توسط
دکتر عبدالله آزاد اجرا شد.

نگاه به تغییرات استاندارد حسابداری ۲۲ گزارشگری مالی میان دوره‌ای

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 به‌طور 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.
پ. صورت تغییرات در حقوق مالکانه

استاندارد حسابداری ۲۲ با عنوان گزارشگری مالی میان دوره‌ای، تجدید نظر شده و در مجمع عمومی ۲۲ آبان ۱۴۰۰ تصویب شده است. می‌توان گفت مهمترین تغییر استاندارد مربوط به دوره‌هایی است که ارائه صورت‌های مالی میان دوره‌ای برای آنها الزامی است. طبق بند ۲۰ استاندارد تجدیدنظر شده، گزارش‌های میان دوره‌ای باید شامل صورت‌های مالی میان دوره‌ای (فشرده یا کامل) برای دوره‌های زیر باشد:
الف. صورت وضعیت مالی به تاریخ پایان

به‌طور 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 به‌طور 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. 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، در استاندارد به واحدهای تجاری که فعالیت تجاری آنها اساساً فصلی است؛ توصیه شده افزون بر اطلاعات الزامی بالا، گزارشگری این قبیل اطلاعات را در نظر داشته باشند (کمیت‌ه تدوین

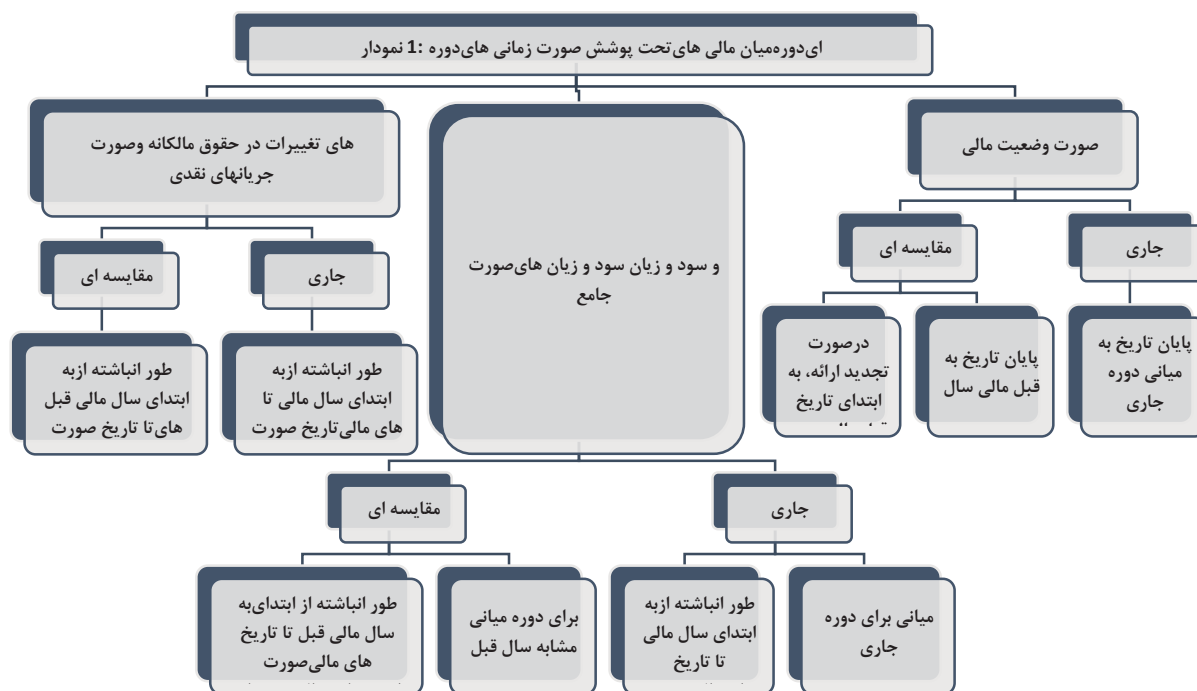
استانداردهای حسابداری، ۱۴۰۰، بندهای ۲۰ و ۲۱). نمودار ۱، دوره‌های زمانی تحت پوشش صورت‌های مالی میان‌دوره‌ای را به‌طور خلاصه نشان می‌دهد.

استاندارد یادشده برای صورت‌های مالی دوره‌هایی که از اول مهرماه سال ۱۴۰۰ یا پس از آن شروع می‌شود، لازم‌الاجرا است. از این رو، این پرسش پیش می‌آید که در رابطه با شرکت‌هایی که سال مالی آنها منطبق با سال شمسی است؛ آیا صورت‌های مالی میان‌دوره‌ای نه ماهه منتهی به ۳۰ آذر ۱۴۰۰ باید طبق استاندارد پیشین تهیه شود یا طبق استاندارد تجدید نظر شده؟

در پاسخ، می‌توان گفت که با توجه به بخش ب بند ۲۰ استاندارد، صورت سود و زیان و صورت سود و زیان جامع برای دوره میانی جاری و به‌طور انباشته برای سال مالی جاری تا تاریخ صورت‌های

مالی... ارائه شود. در شرایطی که واحد تجاری، صورت‌های مالی میان‌دوره‌ای را به‌صورت فصلی ارائه می‌کند. منظور از دوره جاری، دوره سه ماهه منتهی به تاریخ صورت‌های مالی است. برای نمونه دوره جاری فصل سوم، دوره سه ماهه منتهی به ۳۰ آذر ۱۴۰۰ است. بنابراین، دوره میانی جاری منتهی به ۳۰ آذر ۱۴۰۰، از روز نخست مهر ۱۴۰۰ آغاز می‌شود و بنابراین، استاندارد برای صورت‌های مالی میان‌دوره‌ای نه ماهه منتهی به ۳۰ آذر ۱۴۰۰ لازم‌الاجرا است.

با توجه به مطالب یادشده، طبق بخش ب بند ۲۰ استاندارد تجدیدنظرشده، ارائه صورت سود و زیان و صورت سود و زیان جامع برای دوره میانی جاری، برای نمونه دوره سه ماهه منتهی به ۳۰ آذر ۱۴۰۰ و همچنین اقلام مقایسه‌ای مربوط، ضروری است و واحد تجاری باید صورت‌های مالی را برای دوره‌های تعیین شده در



استاندارد ارائه کند.

گفتنی است که در 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 دوره ای هستند، الزامات خاصی تعیین نشده است. با وجود این، استاندارد در صورتی کاربرد دارد که واحد تجاری ملزم باشد یا به طور اختیاری تصمیم بگیرد گزارش مالی میان دوره ای را طبق استانداردهای حسابداری منتشر

کند. در این رابطه، دستورالعمل اجرایی افشای اطلاعات شرکت های ثبت شده نزد سازمان بورس و اوراق بهادار (۱۳۹۸)، ناشران پذیرفته شده در بورس را ملزم به تهیه و انتشار صورت های مالی میان دوره ای و حسابرسان آنها را نیز ملزم به حسابرسی (بررسی اجمالی) این صورت ها کرده است. برای نمونه، طبق ماده ۷ دستورالعمل یاد شده، ناشر بررسی مکلف است اطلاعات و صورت های مالی میان دوره ای ۳، ۶ و ۹ ماهه حسابرسی

نشده را حداکثر ۳۰ روز پس از پایان مقاطع سه ماه و صورت های مالی میان دوره ای ۶ ماهه حسابرسی شده را حداکثر ۶۰ روز بعد از پایان دوره ۶ ماهه و در مورد شرکت هایی که ملزم به تهیه صورت های مالی تلفیقی هستند، حداکثر ۷۵ روز پس از پایان دوره ۶ ماهه، تهیه و منتشر کند.

بنابراین ناشران بررسی ملزم به تهیه و ارائه صورت های مالی میان دوره ای در پایان هر فصل هستند. از این رو، با توجه

جدول ۱: دوره های زمانی تحت پوشش صورت های مالی میان دوره ای

برای دوره ۹ ماهه منتهی به ۳۰ آذر ۱۴۰۰

گزارشگری مالی میان دوره ای شش ماهه ۱۴۰۰/۰۹/۳۰	پایان دوره میانی جاری	پایان دوره میانی مقایسه ای	پایان آخرین سال مالی
	۱۳۹۹/۰۳۰/۹	۱۳۹۹/۱۲/۳۰	
صورت وضعیت مالی			
صورت های سود و زیان و سود و زیان جامع	دوره سه ماهه	✓	✓
	دوره شش ماهه	✓	✓
	دوره دوازده ماهه	×	×
صورت تغییرات در حقوق مالکانه	دوره شش ماهه	✓	✓
	دوره دوازده ماهه	×	×
صورت جریان های نقدی	دوره شش ماهه	✓	✓
	دوره دوازده ماهه	×	×
	ارائه الزامی است.		
	ارائه در صورت فصلی بودن فعالیت توصیه شده است.		



به مفاد استاندارد و دستورالعمل یادشده، ارائه صورت سود و زیان و صورت سود و زیان جامع برای دوره میانی جاری سه ماهه منتهی به پایان سه ماهه نخست، پایان سه ماهه دوم و پایان سه ماهه سوم همراه با ارقام مقایسه‌ای مربوط، ضرورت دارد. نکته قابل توجه اینست که نبود الزام به حسابرسی یا بررسی اجمالی صورتهای مالی میان دوره‌ای ۳ و ۹ ماهه، الزام ارائه صورتهای مالی را برای دوره‌های تعیین شده در استاندارد منتفی نمی‌کند. شکل و محتوای صورتهای مالی میان دوره‌ای را استاندارد تعیین می‌کند و دولت و نهادهای ناظر مانند بورس اوراق بهادار، آن دسته از واحدهای تجاری را که اوراق بهادار بدهی یا مالکانه آنها به‌طور عمومی معامله می‌شود ملزم به انتشار گزارشهای مالی میان دوره‌ای، با تناب مشخص می‌کنند (آزاد، ۱۴۰۰). با توجه به مطالب بالا، صورتهای مالی میان دوره‌ای ۹ ماهه منتهی به ۳۰ آذر ۱۴۰۰ باید به شرح جدول یک ارائه شود.

تغییر عمده دیگری که در استاندارد تجدیدنظرشده رخ داده است، حذف مطالب مربوط به روشهای منفصل و متصل است. این روشها در بند ۶ استاندارد پیشین مطرح شده بود اما این پرسش مطرح می‌شود که آیا تنها مطالب مربوط به این روشها از متن استاندارد حذف شده است یا به‌طور کلی این روشها حذف شده است و دیگر مطرح نیستند. بند ۷ استاندارد پیشین نشان می‌داد که دیدگاه غالب در استاندارد پیشین به‌کارگیری روش منفصل بود اما در برخی موارد (مانند مالیات بر درآمد)، روش متصل نیز به‌کار گرفته می‌شد. دراستاندارد تجدیدنظرشده، روشهای منفصل و متصل مشابه استاندارد

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.

استاندارد ۲۲ تجدیدنظرشده، با استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۴ گزارشگری مالی میان دوره‌ای منطبق است. روشهای منفصل و متصل، در استاندارد بین‌المللی نیز، به‌روشنی و در یک بند جداگانه درج نشده است اما بند ۲۸ استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۴ گزارشگری مالی میان دوره‌ای که مبنای بند ۲۷ استاندارد تجدیدنظرشده نیز هست، حاکی از به‌کارگیری روش منفصل است. گفتنی است گرچه در متن استاندارد بین‌المللی

بین‌المللی حسابداری ۳۴ گزارشگری مالی میان دوره‌ای (۲۰۱۸) در متن استاندارد بیان نشده‌اند. باوجود این، رویکرد غالب استاندارد، مشابه استاندارد پیشین، روش منفصل است. به‌ویژه، بند ۲۷ استاندارد تجدید نظر شده، به شرح زیر بیانگر این موضوع است:

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، تناب گزارشگری واحد تجاری (سالانه، شش

<https://cmr.seo.ir/FrmRule.aspx?Id=32>

۳. کمیته تدوین استانداردهای حسابداری، استاندارد حسابداری ۲۲ گزارشگری مالی میان دوره‌ای، سازمان حسابرسی، بازیابی شده در ۱۱ دی ۱۴۰۰ از

<https://audit.org.ir/WFrmCodificatedStandardView.aspx?Id=2>

4. International Accounting Standards Board (IASB), (2018), IAS 34 Interim Financial Reporting.

Retrieved 2022, January, 1, from: <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/publications/pdf-standards/english/2021/issued/part-a/ias-34-interim-financial-reporting.pdf>.

5. International Accounting Standards Board (IASB), (2006), Interpretation 10 Interim Financial Reporting and Impairment (IFRIC 10). Retrieved 2022, January, 1, from: <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/publications/pdf-standards/english/2021/issued/part-a/ifric-10-interim-financial-reporting-and-impairment.pdf>.

6. Grant Thornton. (2021). Illustrative Corporation Group: IFRS Example Interim Consolidated Financial Statements – 30 June 2021. Retrieved 2022, January, 1, from: <https://www.grantthornton.global>.

عبداله آزاد: دکترای حسابداری از دانشگاه فردوسی مشهد و حسابدار رسمی



شده واحد تجاری نباید زیان کاهش ارزش شناسایی شده در دوره میانی قبلی را در ارتباط با سرقفی، سرمایه گذاری در ابزارهای مالکانه یا دارایی های مالی منعکس شده به بهای تمام شده برگشت دهد. حتی در شرایطی که اگر ارزیابی کاهش ارزش تنها در پایان دوره گزارشگری سالانه انجام می شود، زیان کاهش ارزش، شناسایی نمی شد نیز این موضوع صادق است (گرنٹ تورنتون، ۲۰۲۱، ۱۵ و تفسیر ۱۰ کمیته تفاسیر استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی، ۲۰۰۶).

تغییرات ذکر شده، مهمترین تغییرات استاندارد حسابداری ۲۲ با عنوان گزارشگری مالی میان دوره‌ای، تجدید نظر شده ۱۴۰۰ است و تغییرات محتوایی عمده دیگری در استاندارد تجدیدنظرشده رخ نداده است.

منابع

۱. آزاد، عبدالله، (۱۴۰۰، ۳۰ آذر)، تغییر دوره های گزارشگری مالی میان دوره، روزنامه ی دنیای اقتصاد، شماره ۵۳۴۵.
۲. سازمان بورس و اوراق بهادار، (۱۳۹۸)، دستورالعمل اجرایی افشای اطلاعات شرکت های ثبت شده نزد سازمان بورس و اوراق بهادار، بازیابی شده در ۱۱ دی

به این دو روش اشاره نشده است اما در متون آموزشی و راهنماهای به کارگیری استاندارد به این روش ها اشاره شده است. برای نمونه، موسسه حسابرسی گرنٹ تورنتون در نسخه سال ۲۰۲۱ صورت های مالی تلفیقی میان دوره ای نمونه مبتنی بر استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی آورده است که:

استاندارد بین المللی حسابداری ۳۴، استفاده از رویکرد دوره منفصل را الزامی کرده است. این رویکرد نیازمند آن است که اقلام درآمد و هزینه بر مبنایی منطبق با آنچه در تهیه صورت های مالی سالانه استفاده می شود، شناسایی و اندازه گیری شود و نباید هیچ گونه تعدیلی برای رویدادهایی که انتظار می رود بعد از پایان دوره میانی رخ دهد، انجام داد. بند ۲۸ استاندارد بین المللی حسابداری ۳۴، اشاره می کند که تناوب گزارشگری واحد تجاری نباید بر اندازه گیری نتایج سالانه آن تأثیر بگذارد. با این حال، شرایطی وجود دارد که می توان رویه های گزارشگری سالانه را تغییر داد. نمونه آن، کاهش ارزش سرقفی است که در تفسیر ۱۰ کمیته تفاسیر استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی با عنوان گزارشگری مالی میان دوره ای و کاهش ارزش (IFRIC 10)، مطرح شده است. طبق تفسیر یاد