

INTERIM REPORTS

گزارشهای میان دوره‌ای

بیانیه هیئت استانداردهای حسابداری^۲ (انگلستان)

سپتامبر ۱۹۹۷

ACCOUNTING
STANDARDS
BOARD

ترجمه بداله مکرمی

مقدمه

گزارشهای میان دوره‌ای بخش مهمی از گزارشگری مالی را تشکیل می‌دهد. سهامداران موجود و ممکن، برای بدست آوردن اطلاعات باموقع و مربوط، درباره وضعیت و عملکرد مالی یک شرکت گزارشهای میان دوره‌ای را مبنا قرار می‌دهند. این گزارشها به همراه دیگر اطلاعات موجود در مطبوعات یا در شرکت در طول سال، داده‌های مهمی برای گرفتن تصمیمات آگاهانه سرمایه گذاری است. انتشار منظم و قانونمند اطلاعات اثرگذار بر قیمت سهام در طول دوره مالی متافع بیشماری برای سهامداران موجود و ممکن دارد و می‌تواند آنان را در درک صحیحتر وضعیت 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 میان دوره‌ای 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.

نقش گزارش میان دوره‌ای

عنوان یکی از الزامات پذیرش مطرح شد. دلیل آن پیش از همه این بود که فاصله بین گزارشهای سالانه بیش از حد زیاد بود و ممکن

۱- گزارشهای میان دوره‌ای ابتدا از طرف بورس سهام لندن^۳ به

نبود سهامداران و عموم سرمایه‌گذاران را، بویژه در زمانی که شرایط تجاری تحت تاثیر پیشرفت‌های اقتصادی قرار گرفته بود، بدون اطلاعات مالی گذاشت.

۲- گزارش‌های میاندوره‌ای به مثابه 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 استفاده‌کنندگان، 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 استفاده‌کنندگان با مسائل اجرایی گردآوری اطلاعات به بهای پذیرفتنی و فاصله زمانی معقول، تعادل برقرار شود. اطلاعات، در بهرزه‌آوری دانش استفاده‌کنندگان 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.

مبنای 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 مبنایی یکنواخت و مقایسه‌پذیر تهیه شده باشد.

۵- به‌طور 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 به‌طور 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 طریقی مشابه صورتهای مالی سالانه تعریف می‌شود.

۸- هیئت این روش را توصیه می‌کند که اندازه‌گیری و شناسایی اقلام درآمد و هزینه بر مبنایی 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 مبنایی مناسبی همچون زمان سپری شده، نفع حاصل شده یا فعالیت مرتبط با دوره استفاده کرد.

رویه‌های حسابداری

۹- بورس اوراق بهادار لندن 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 مبنای 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 پیوستگی 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

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

درآمدهای فصلی^۶

۱۶- کسب و کار وقتی 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 میان دوره‌ای به گونه‌ای عمل شود که گویا پایان سال است، این بدان معناست که هزینه مالیات بر درآمد 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 به‌طور نهایی نمی‌توان آن را تعیین نمود مگر در پایان سال مالی.

۱۸- هزینه مالیات میان دوره‌ای 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 به‌طور سالانه، به ترتیبی که در بندهای ۱۴ و ۱۵ اشاره شد، تعیین می‌شوند، شناسایی می‌شود.

۱۹- تا آنجا که امکان‌پذیر و هرگاه که معنیدارتر باشد، باید نرخ موثر مالیات سالانه برآوردی^۷ جداگانه برای هر یک از حوزه‌های مالیاتی مهم تعیین شود و در مورد درآمد قبل از مالیات میان دوره‌ای هر حوزه جداگانه اعمال شود. به همین ترتیب، اگر نرخ مالیات بر درآمد متفاوتی در مورد گروه‌های متفاوت درآمد (مثل مالیات بر سود غیر عملیاتی 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 میان دوره‌ای 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 تجدید نظر شده ناشی نباشد، یا تغییر در قوانین و مقررات)، این تغییر به جای آن که تا پایان سال معوق بماند ترجیحاً باید در حساب‌های میان دوره‌ای انجام شود. این روش ایجاد اطمینان می‌کند که نتایج میان دوره‌ای 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 میان دوره‌ای انجام نشود، در آن صورت برآوردی از اثر آن باید نشان داده شود و اگر چنین کاری ممکن نباشد، باید یک عبارت توضیحی در گزارش منظور شود. ۱۲- در پی هر تغییر در رویه حسابداری، مبالغ دوره‌های جاری و قبل باید بر مبنای رویه‌های جدید نشان داده شود. اثر انباشته تغییر رویه بر اندوخته‌های اول دوره (یعنی اول سال مالی) باید در پانویس صورت سود و زیان انباشته افشا شود. دیگر تعدیلات دوره‌های قبل ناشی از کشف اشتباهات اساسی نیز باید به روش مشابهی افشا شود. برای کمک به استفاده‌کنندگان در درک ماهیت هر تغییر یا تعدیل، باید توضیح کافی ارائه شود.

درآمد و هزینه با مبنای سالانه

۱۳- اقلام مشخصی از درآمد و هزینه هر سال یکبار در زمان تهیه صورتهای مالی سالانه بر یک مبنای قراردادی تعیین می‌شوند؛ مثالی از این نوع عبارت است از پاداش، توافقه‌های 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 مقدمتر شناسایی می‌شود. به همین ترتیب، تخفیفی که در سال طبق قراردادی که تابع حجم معامله است به

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

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

۲۱- رخدادهای و مخارجی که بر نرخ موثر مالیات سالانه اثر دارند اما انتظار می رود در نیمه دوم سال قرار گیرند باید با رعایت اصل محافظه کاری در برآورد منظور شوند. مخارج سرمایه‌ای معمولاً از پیش برنامه‌ریزی می شود و در نتیجه معمولاً به حساب گرفتن ذخیره مورد انتظار سرمایه‌ای در محاسبه نرخ موثر مالیاتی سال میسر است. اما در هر حال به‌طور 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 پیشبینی 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 می رود نتایج حاصل از نیمه اول سال به‌طور کامل با نتایج نیمه دوم پوشانده شود، به کار گرفته شود. حتی اگر سرجمع نتایج سربه‌سر باشد، باز هم نرخ مالیاتی موثر (مثلاً ۳۰ درصد) مطرح است. به‌طور 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 می رود. با وجود این، هنگامی می توان معافیت مالیاتی برای زیان میاندوره‌ای در حسابها منظور کرد (و برای آن دارایی مالیاتی انتقالی به دوره‌های آینده شناسایی نمود) که اطمینان معقولی از برگشت آن در آینده قابل انتظار (یا توجه به استاندارد حسابداری مربوط به مالیات انتقالی به دوره آینده) وجود داشته باشد.

۲۴- در تعیین مبلغ زیان مالیاتی و شناسایی مبلغ قابل کسر از مالیات شرکت در دوره میانی، باید برآوردی از مبلغ زیانی که انتظار می رود در کل سال مالیاتی مستهلک شود صورت گیرد. مبلغ شناسایی شده در دوره میانی باید به نسبت سود قبل از مالیات دوره میانی و سود قبل از مالیات برآوردی 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 برآوردی 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 می تواند در نیمه اول سال مستهلک شود (یعنی حداکثر زیان مالیاتی انتقالی که بر مبنای برآورد 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 مستهلک نشده باقی ماند. این محاسبه به این نتیجه می انجامد 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.

ارز خارجی

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

ارزیابی

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 نرخبندی شده که با ارزش بازار نقل شده است؛ در بعضی موارد ضروری نیست، مثال متداول آن اموال است که در این حالت مبنای بکار رفته در تجدید ارزیابی در صورتهای مالی سالانه قبلی با توجه به شرایط زیر کفایت می کند:

الف) آخرین ارزیابی در دسترس باید بکار رود؛

ب) اگر ارزیابی بدون اصلاح مجدد، از حسابهای سالانه قبلی نقل

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 بازنشستگی ضروری نیست، مگر رخداد بااهمیتی مانند تغییر در مزایا 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.

محتوای گزارش میاندوره‌ای

۲۹- گزارشهای میاندوره‌ای تامین کننده اطلاعات بهنگام شده از آخرین صورتهای مالی سالانه است و به همین 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 نمی شود، بلکه نیازمند مقایسه اطلاعات مندرج در حساب سود و زیان، صورت سود و زیان انباشته، ترازنامه و صورت گردش وجوه 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 می شود که گزارش میاندوره‌ای در برگیرنده اشارات توضیحی، حساب سود و زیان خلاصه شده، صورت سود و زیان انباشته، ترازنامه خلاصه شده و صورت گردش وجوه نقد خلاصه شده باشد.

۳۲- گرایشها و رخدادهای با اهمیت درج شده در اشارات توضیحی باید متکی 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 جا که 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

است مفید باشد که داراییهای ثابت به اجزای تشکیل دهنده تجزیه شود و یا جزئیات بیشتری درباره استقراضهای شرکت فراهم شود، یا منافع مازاد یا غیرمازاد در وجوه 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 سرمایه گذاران 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 متوازی که دلایل تغییرات مهم در شاخصهای اصلی را توضیح می دهد و گرایشهای مشاهده شده در تجارت را مشخص می کند، از عناصر مهم گزارش میاندوره‌ای است، که به مدیریت فرصت می دهد تا به ارائه گزارش مباشرت خویش در واحد تجاری در سطح کلی بپردازد.

۳۵- اشارات توضیحی باید به استفاده کنندگان 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 موفقیت واحدهای تجاری خرده‌فروشی است و در چنین مواردی باید به قدر مناسب افشا 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 رخدادهای و تغییراتی در طول دوره معطوف شود که گرچه اثر نسبتاً کمی بر دوره جاری داشته‌اند اما احتمال می رود اثر مهمی بر دوره بعدی داشته باشند.

۳۶- قصد بر این نیست که اشارات توضیحی به جامعیت گزارش بررسی مالی و عملیاتی^{۱۴} 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 پیشنهادها مندرج در گزارش و کمک به استفاده کنندگان در درک بهتر کسب و کار شرکت، مورد

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 مقصود، عملیات هنگامی متوقف شده قلمداد می شود 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 میاندوره ای تصویب می شود هر کدام زودتر باشد، به انجام رسیده باشد.

۴۲- بهترین شکل این است که نتایج عملیاتی که در دست توقف است یا انتظار می رود که در صورت های مالی سال جاری به عنوان متوقف شده، طبقه بندی شوند، حتی اگر توقف 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 امکان پذیر باشد، باید سهم واحد تحصیل شده در فروش و سود عملیاتی مربوط به عملیات مستمر به گونه ای مشخص شود.

اطلاعات قسمتهای واحد تجاری^{۱۷}

۴۳- برای ارتقای کیفیت اطلاعات مربوط به تحلیل روند و مقایسه های درون شرکتی، شرکتهایی که ملزم به ارائه اطلاعات قسمتی در صورت های مالی سالانه خود هستند، باید طبقه بندی جغرافیایی و تجاری مشابهی را در گزارشهای مالی میاندوره ای 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 صورت های مالی سالانه افشا می شود. معمولاً سود یا زیان قبل از منظور کردن بهره، مالیات و حقوق اقلیت.

۴۴- مبنای بکار رفته در ارائه اطلاعات قسمتی در گزارش میاندوره ای 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 میاندوره ای انعکاس یافته، به ویژه باید در مواردی که انتظار می رود 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 وجوه 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 بدهیها که احتمال می رود در ارزیابی واحد تجاری برای استفاده کنندگان ارزشمند باشد، برجسته و تشریح نماید.

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

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

حساب سود و زیان

۴۰- گزارش میاندوره ای 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 پیشبینی‌های 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 به‌طور 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 عناوین 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 افشاشده 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 به‌دست 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 انباشته

۴۹- در مواردی که سود یا زیان غیرعملیاتی عمده‌ای 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 انباشته به گزارش مالی میاندوره‌ای اضافه شود.

۵۰- برای مثال، نشان دادن صورت سود و زیان انباشته در مورد تفاوت‌های برگردان ارز خارجی شناسایی شده فقط زمانی ضروری است که جمع تفاوتها نسبت به نتایج دوره با اهمیت باشد. برعکس، در مسورد یک شرکت سرمایه‌گذاری که به‌طور مداوم سرمایه‌گذاریهای خود را تجدید ارزیابی می‌کند، صورت سود و زیان انباشته 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 انباشته نخواهد بود.

۵۱- در صورت سود و زیان انباشته، 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؛
- موجودیها؛
- بدهکاران؛
- موجودی صندوق و بانک؛
- سایر داراییهای جاری.
- بستانکاران: مبالغ با سررسید کمتر از یکسال؛
- داراییها (بدهیها) جاری خالص؛
- جمع داراییها پس از کسر بدهیهای جاری؛
- بستانکاران: مبالغ با سررسید بیشتر از یکسال؛
- ذخیره بدهیها و هزینه‌ها؛
- سرمایه و اندوخته‌ها؛
- حقوق اقلیت.

صورت گردش وجوه نقد

۵۳- اطلاعات درباره مبلغ و منبع گردش وجوه نقد، عملکرد شرکت را در طول دوره میانی از بُعد 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 فعالیتهای عملیاتی؛
- بازده سرمایه‌گذاریها و استفاده از منابع مالی؛
- مالیات؛
- مخارج سرمایه‌ای و سرمایه‌گذاری مالی؛
- تحصیل و واگذاری واحدهای تجاری؛
- سود سهام پرداختی؛
- مدیریت منابع نقدپذیر؛
- تامین مالی؛
- افزایش - کاهش در وجوه نقد.

۵۴- صورت تطبیق سود عملیاتی با گردش وجوه نقد عملیاتی با جزئیات کافی باید تهیه و ارائه شود تا استفاده‌کنندگان بتوانند اجزای آن را ارزیابی کنند. صورت تطبیق تغییرات وجوه نقد دوره با تغییرات خالص بدهیها، 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 بدهیها نیز تهیه و ارائه شود مگر آن که جای دیگری افشا شده باشد.

اقدام مقایسه‌ای

۵۵- در مورد حساب سود و زیان خلاصه شده، صورت سود و زیان انباشته 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 آنجا که فعالیت تجاری فصلی است، حاصل می‌شود. استفاده‌کنندگان 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 ترانزنامه‌ای به این منظور در گزارشهای میان دوره‌ای ارائه می‌شود که تغییرات در شاخصهای اصلی عملکرد مالی را در شرایط محیط عملیاتی واحد تجاری از زمان پایان آخرین

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

سایر موارد افشا^{۱۹}

۵۷- به جز استثنائات محدودی که در این بیانیه اشاره شده، موارد افشای خواسته شده از طرف استانداردهای گزارشگری مالی^{۲۰} و بیانیه‌های رویه‌های استاندارد حسابداری^{۲۱} به‌طور کلی در ارائه گزارشهای میان دوره‌ای الزامی نیست.

۵۸- اما به هر حال، موارد افشای معینی وجود دارد که خاص گزارشهای میان دوره‌ای است. این موارد برای استفاده‌کنندگان در ارزیابی ویژگیهای مربوط بودن و قابل اتکا بودن گزارشهای میان دوره‌ای مفید می‌باشند:

- دوره گزارش؛
- تاریخی که گزارش از جانب هیئت مدیره تایید شده است؛
- دامنه و حدود حسابرسی یا رسیدگی به اطلاعات مندرج 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)