

استاندارد حسابداری ۱

ارائه صورتهای مالی

(تجدید نظر شده ۱۳۹۷)

فهرست مندرجات

شماره بند	
۱	• هدف
۲ - ۶	• دامنه کاربرد
۷	• تعاریف
۸ - ۴۷	• صورتهای مالی
۸	- هدف صورتهای مالی
۹ - ۱۲	- مجموعه کامل صورتهای مالی
۱۳ - ۴۷	- ویژگیهای عمومی
۱۳ - ۲۲	ارائه منصفانه و رعایت استانداردهای حسابداری
۲۳ - ۲۴	تداوم فعالیت
۲۵ - ۲۶	مبنای تعهدی حسابداری
۲۷ - ۳۰	اهمیت و تجمیع
۳۱ - ۳۴	تهاتر
۳۵	تناوب گزارشگری
۳۶ - ۴۵	اطلاعات مقایسه‌ای
۴۶ - ۴۷	ثبات رویه در ارائه
۴۸ - ۱۳۸	• ساختار و محتوا
۴۸ - ۴۹	- مقدمه
۵۰ - ۵۴	- تشخیص صورتهای مالی
۵۵ - ۸۲	- صورت وضعیت مالی
۵۵ - ۶۱	اطلاعات قابل ارائه در صورت وضعیت مالی
۶۲ - ۶۷	تفکیک اقلام به جاری و غیرجاری
۶۸ - ۷۰	داراییهای جاری
۷۱ - ۷۸	بدهیهای جاری

فهرست مندرجات

<u>شماره بند</u>	
۷۹ - ۸۲	اطلاعات قابل ارائه در صورت وضعیت مالی یا در یادداشتهای توضیحی
۸۳ - ۹۹	- صورت سود و زیان
۸۳ - ۹۰	اطلاعات قابل ارائه در صورت سود و زیان
۹۱ - ۹۹	اطلاعات قابل ارائه در صورت سود و زیان یا در یادداشتهای توضیحی
۱۰۰ - ۱۰۷	- صورت سود و زیان جامع
۱۰۰ - ۱۰۷	اطلاعات قابل ارائه در صورت سود و زیان جامع
۱۰۸ - ۱۱۳	- صورت تغییرات در حقوق مالکانه
۱۰۸	اطلاعات قابل ارائه در صورت تغییرات در حقوق مالکانه
۱۰۹ - ۱۱۳	اطلاعات قابل ارائه در صورت تغییرات در حقوق مالکانه یا در یادداشتهای توضیحی
۱۱۴	- صورت جریانهای نقدی
۱۳۸-۱۱۵	- یادداشتهای توضیحی
۱۱۵ - ۱۱۸	ساختار
۱۱۹ - ۱۲۴	افشای رویه‌های حسابداری
۱۲۵ - ۱۳۳	منابع عدم اطمینان برآوردها
۱۳۴ - ۱۳۶	سرمایه
۱۳۷ - ۱۳۸	سایر موارد افشا
۱۳۹	• تاریخ اجرا
۱۴۰	• مطابقت با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی
۱۴۱	• کنارگذاری استاندارد حسابداری ۱ (مصوب ۱۳۷۹)، استاندارد حسابداری ۱۴ (مصوب ۱۳۷۹) و استاندارد حسابداری ۶ (مصوب ۱۳۷۹)

۱. این استاندارد، مبنای ارائه صورتهای مالی با مقاصد عمومی را مقرر می‌کند تا از قابل مقایسه بودن آن با صورتهای مالی دوره‌های قبل واحد تجاری و نیز با صورتهای مالی سایر واحدهای تجاری اطمینان حاصل شود. این استاندارد، الزامات کلی درباره ارائه صورتهای مالی، رهنمودهایی درباره ساختار و حداقل الزامات مربوط به محتوای آنها را تعیین می‌کند.

دامنه کاربرد

۲. واحد تجاری باید این استاندارد را در تهیه و ارائه صورتهای مالی با مقاصد عمومی بر اساس استانداردهای حسابداری بکار گیرد.

۳. سایر استانداردهای حسابداری، الزامات شناخت، اندازه‌گیری و افشای معاملات و سایر رویدادهای خاص را تعیین می‌کند.

۴. این استاندارد در مورد ساختار و محتوای صورتهای مالی میان‌دوره‌ای فشرده که طبق استاندارد حسابداری ۲۲ گزارشگری مالی میان‌دوره‌ای تهیه می‌شود، کاربرد ندارد. با وجود این، بندهای ۱۳ تا ۳۴ درباره این‌گونه صورتهای مالی کاربرد دارد. این استاندارد بطور یکسان برای تمام واحدهای تجاری، کاربرد دارد.

۵. در این استاندارد از اصطلاحاتی استفاده می‌شود که برای واحدهای انتفاعی، از جمله واحدهای تجاری بخش عمومی مناسب است. چنانچه واحدهایی با فعالیتهای غیرانتفاعی در بخش خصوصی یا بخش عمومی این استاندارد را بکار گیرند، ممکن است تغییراتی در عناوین صورتهای مالی و برخی اقلام اصلی مندرج در آنها ضرورت یابد.

۶. همچنین، در واحدهای تجاری که فاقد حقوق مالکانه می‌باشند (مانند طرحهای بازنشستگی) ممکن است تغییراتی برای ارائه حقوق اعضا یا دارندگان واحدهای سرمایه‌گذاری، در صورتهای مالی ضرورت یابد.

۷. در این استاندارد، اصطلاحات زیر با معانی مشخص بکار رفته است:

صورت‌های مالی با مقاصد عمومی (که از این پس "صورت‌های مالی" نامیده می‌شود)، صورت‌های مالی است که هدف آن تأمین نیازهای استفاده‌کنندگانی است که در موقعیتی قرار ندارند که واحد تجاری را ملزم کنند گزارش‌هایی مطابق با نیازهای اطلاعاتی خاص آنها تهیه کند.

غیرعملی بکارگیری یک الزام در صورتی غیرعملی است که واحد تجاری پس از هرگونه تلاش معقول، نتواند آن را بکار گیرد.

بااهمیت عدم ارائه یا ارائه نادرست اقلام در صورتی بااهمیت است که بتواند به تنهایی یا در مجموع، بر تصمیمات اقتصادی استفاده‌کنندگان که بر اساس صورت‌های مالی اتخاذ می‌شود، تأثیر بگذارد. اهمیت، به اندازه و ماهیت عدم ارائه یا ارائه نادرست بستگی دارد که با توجه به شرایط محیطی در مورد آن قضاوت می‌شود. اندازه یا ماهیت یک قلم، یا ترکیب هر دو، می‌تواند عامل تعیین‌کننده باشد.

ارزیابی این موضوع که آیا عدم ارائه یا ارائه نادرست می‌تواند بر تصمیمات اقتصادی استفاده‌کنندگان تأثیرگذار و در نتیجه بااهمیت باشد، مستلزم در نظر گرفتن ویژگی‌های استفاده‌کنندگان است. طبق مفاهیم نظری گزارشگری مالی، "فرض می‌شود که استفاده‌کنندگان، درباره فعالیت‌های تجاری و اقتصادی و حسابداری آگاهی معقولی دارند و مایلند با تلاش منطقی، اطلاعات را مطالعه کنند." بنابراین، این ارزیابی مستلزم در نظر گرفتن این نکته است که چگونه به نحو معقولی می‌توان انتظار داشت که تصمیم‌گیرهای اقتصادی استفاده‌کنندگانی با این ویژگیها، تحت تأثیر قرار گیرد.

یادداشت‌های تفضیلی شامل اطلاعاتی است افزون بر آنچه در صورت وضعیت مالی، صورت سود و زیان، صورت سود و زیان جامع، صورت تغییرات در حقوق مالکانه و صورت جریانهای نقدی ارائه می‌شود. این یادداشتها، اطلاعات توضیحی یا جزئیات اقلام ارائه‌شده در صورت‌های مالی و اطلاعاتی در ارتباط با اقلامی که واجد شرایط لازم برای شناسایی در صورت‌های مالی نیست را ارائه می‌کند.

سایر اقلام سود و زیان جامع در برگیرنده اقلامی از درآمدها و هزینه‌ها (شامل تعدیلات تجدید طبقه‌بندی) است که سایر استانداردهای حسابداری، شناسایی آنها را در صورت سود و زیان، الزامی یا مجاز نکرده باشد.

اجزای سایر اقلام سود و زیان جامع، شامل موارد زیر است:

الف. تغییرات در مازاد تجدید ارزیابی (به استاندارد حسابداری ۱۱ داراییهای ثابت مشهود، استاندارد حسابداری ۱۷ داراییهای نامشهود و استاندارد حسابداری ۱۵ مسابرداری سرمایه‌گذارها) مراجعه شود؛

ب. تجدید اندازه‌گیری طرحهای با مزایای معین (به استاندارد حسابداری ۳۳ مزایای بازنشستگی کارکنان) مراجعه شود؛ و

پ. سود و زیان ناشی از تسعیر صورتهای مالی عملیات خارجی (به استاندارد حسابداری ۱۶ آثار تغییر در نرخ ارز) مراجعه شود).

مالکان دارندگان ابزارهایی هستند که به عنوان حقوق مالکانه طبقه‌بندی شده است.

سود یا زیان دوره درآمدها منهای هزینه‌ها، به جز اجزای سایر اقلام سود و زیان جامع است.

تعدیلات تمديد طبقه‌بندی مبالغی است که در دوره جاری یا دوره‌های قبل، در سایر اقلام سود و زیان جامع شناسایی شده است و در دوره جاری، به صورت سود و زیان منتقل می‌شود.

مجموع سود و زیان جامع تغییر در حقوق مالکانه طی دوره در نتیجه معاملات و سایر رویدادها به جز تغییرات ناشی از معامله با مالکان به عنوان مالک می‌باشد.

مجموع سود و زیان جامع، متشکل از تمام اجزای "صورت سود و زیان" و "سایر اقلام سود و زیان جامع" است.

صورت‌های مالی

هدف صورت‌های مالی

۸. صورت‌های مالی، ارائه ساختاریافته وضعیت مالی و عملکرد مالی واحد تجاری است. هدف صورت‌های مالی، ارائه اطلاعاتی درباره وضعیت مالی، عملکرد مالی و جریانهای نقدی واحد تجاری است که برای تصمیم‌گیریهای اقتصادی طیف گسترده‌ای از استفاده‌کنندگان مفید باشد. همچنین، صورت‌های مالی نتایج مباشرت مدیریت نسبت به منابعی که به آن سپرده شده است را

نشان می‌دهد. برای دستیابی به این هدف، صورتهای مالی اطلاعات زیر را درباره واحد تجاری ارائه می‌کند:

الف. داراییها؛

ب. بدهیها؛

پ. حقوق مالکانه؛

ت. درآمدها و هزینه‌ها، شامل سودها و زیانها؛

ث. آورده مالکان و توزیع منابع بین آنها به عنوان مالک؛ و

ج. جریانهای نقدی.

این اطلاعات، همراه با سایر اطلاعات مندرج در یادداشتهای توضیحی، به استفاده‌کنندگان صورتهای مالی برای پیش‌بینی جریانهای نقدی آتی واحد تجاری، به ویژه زمانبندی و قطعیت آنها، کمک می‌کند.

مجموعه کامل صورتهای مالی

۹. مجموعه کامل صورتهای مالی شامل موارد 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؛

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؛ و

ح. صورت وضعیت مالی به تاریخ ابتدای دوره قبل، چنانچه واحد تجاری یک رویه حسابداری را با تسری به گذشته بکار گیرد یا اقلام صورتهای مالی را با تسری به گذشته تجدید ارائه نماید، یا اقلام صورتهای مالی را طبق بندهای ۳۹ تا ۴۱ تجدیدطبقه‌بندی کند.

۱۰. واحد تجاری باید در مجموعه کامل صورتهای مالی، تمام صورتهای مالی را با اهمیت یکسان ارائه کند.

۱۱. بسیاری از واحدهای تجاری، خارج از صورتهای مالی، بررسیهای مالی مدیریت را ارائه می کنند که در آن، ویژگیهای اصلی عملکرد مالی و وضعیت مالی واحد تجاری و عدم اطمینانهای عمده پیش روی واحد تجاری، توصیف می شود. این گزارش می تواند شامل بررسی موارد زیر باشد:

الف. عوامل اصلی و اثرگذار تعیین کننده عملکرد مالی، شامل تغییرات در محیط فعالیت واحد تجاری، واکنش واحد تجاری به این تغییرات و آثار آنها، و خط مشی سرمایه گذاری واحد تجاری برای حفظ و بهبود عملکرد مالی، از جمله خط مشی تقسیم سود؛

ب. منابع تأمین مالی واحد تجاری و نسبت مورد انتظار بدهیها به حقوق مالکانه؛ و

پ. منابع واحد تجاری که طبق استانداردهای حسابداری، در صورت وضعیت مالی شناسایی نمی شود.

۱۲. برخی واحدهای تجاری، خارج از صورتهای مالی، گزارشها و صورتهایی از قبیل گزارشهای زیست محیطی نیز ارائه می کنند، به خصوص در صنایعی که عوامل زیست محیطی، از اهمیت برخوردار است. گزارشها و صورتهایی که خارج از صورتهای مالی ارائه می شود در دامنه کاربرد استانداردهای حسابداری قرار نمی گیرد.

ویژگیهای عمومی

ارائه منصفانه و رعایت استانداردهای حسابداری

۱۳. صورتهای مالی باید وضعیت مالی، عملکرد مالی و جریانهای نقدی واحد تجاری را به طور منصفانه ارائه کند. ارائه منصفانه مستلزم بیان صادقانه آثار معاملات، سایر رویدادها و شرایط طبق تعاریف و معیارهای شناخت داراییها، بدهیها، درآمدها و هزینهها در مفاهیم نظری گزارشگری مالی است. فرض بر این است که بکارگیری استانداردهای حسابداری، و در صورت لزوم افشای اطلاعات بیشتر، منجر به ارائه منصفانه صورتهای مالی می شود.

۱۴. واحد تجاری که صورتهای مالی آن طبق استانداردهای حسابداری تهیه می‌شود، باید با عبارتی صریح و بی‌قید و شرط، این مطابقت را در یادداشتهای توضیحی افشا کند. واحد تجاری نباید در صورتهای مالی اظهار نماید که صورتهای مالی طبق استانداردهای حسابداری است، مگر اینکه این صورتهای مالی با تمام الزامات استانداردهای حسابداری مطابقت داشته باشد.

۱۵. تقریباً در تمام شرایط، واحد تجاری با رعایت استانداردهای حسابداری مربوط، به ارائه منصفانه دست می‌یابد. علاوه بر این، ارائه منصفانه واحد تجاری را ملزم می‌کند که:

الف. رویه‌های حسابداری را طبق استاندارد حسابداری ۳۴ (رویه‌های حسابداری، تغییر در برآوردهای حسابداری و اشتباهات، انتخاب و اعمال نماید. استاندارد حسابداری ۳۴، سلسله مراتب رهنمودهای معتبری را تعیین می‌کند که مدیریت در نبود استاندارد حسابداری که بطور مشخص برای یک قلم کاربرد دارد، مورد توجه قرار می‌دهد.

ب. اطلاعات، از جمله رویه‌های حسابداری، را به گونه‌ای ارائه کند که مربوط، قابل اتکا، قابل مقایسه و قابل فهم باشد.

پ. در مواردی که رعایت الزامات خاصی از استانداردهای حسابداری برای بهبود درک استفاده‌کنندگان صورتهای مالی از تأثیر معاملات خاص، سایر رویدادها و شرایط، بر وضعیت مالی و عملکرد مالی واحد تجاری کافی نباشد، اطلاعات بیشتری را افشا کند.

۱۶. واحد تجاری نمی‌تواند بکارگیری رویه‌های حسابداری نامناسب را با افشای رویه‌های حسابداری استفاده‌شده یا از طریق توصیف در یادداشتهای توضیحی جبران کند.

۱۷. در شرایط بسیار نادر، که مدیریت به این نتیجه می‌رسد که رعایت یک الزام از یک استاندارد حسابداری، آنقدر گمراه‌کننده است که با هدف صورتهای مالی، مندرج در مفاهیم نظری گزارشگری مالی، ناسازگار است، انحراف واحد تجاری از آن الزام، به شیوه تعیین‌شده در بند ۱۸، الزامی است، به شرط آنکه مقررات مربوط، چنین انحرافی را الزامی کند یا مانع آن نشود.

۱۸. در صورت انحراف واحد تجاری طبق بند ۱۷، موارد زیر باید افشا شود:

الف. اینکه مدیریت به این نتیجه رسیده است که صورتهای مالی، وضعیت مالی، عملکرد مالی و جریانهای نقدی واحد تجاری را به طور منصفانه ارائه می‌کند؛

ب . اینکه واحد تجاری، به استثنای انحراف از یک الزام خاص جهت دستیابی به ارائه منصفانه، استانداردهای حسابداری مربوط را رعایت کرده است؛

پ . عنوان استاندارد حسابداری که واحد تجاری از رعایت الزام آن منحرف شده است، ماهیت انحراف، شامل نحوه عمل حسابداری مقرر در آن استاندارد، دلیل اینکه چرا در آن شرایط آن نحوه عمل آنقدر گمراه کننده است که با هدف صورتهای مالی، مندرج در مفاهیم نظری گزارشگری مالی، ناسازگار می باشد و نحوه عمل حسابداری استفاده شده؛ و

ت . در هر یک از دوره های ارائه شده، اثر مالی انحراف بر هر یک از اقلام صورتهای مالی با فرض رعایت الزام استاندارد حسابداری مربوط.

۱۹ . چنانچه واحد تجاری در یکی از دوره های قبل، از الزامات یک استاندارد حسابداری منحرف شده باشد و آن انحراف بر مبالغ شناسایی شده در صورتهای مالی دوره جاری مؤثر باشد، باید موارد تعیین شده در بند ۱۸(پ) و (ت) را افشا کند.

۲۰ . بند ۱۹، برای مثال زمانی کاربرد دارد که در یکی از دوره های قبل، واحد تجاری از یک الزام مندرج در یک استاندارد حسابداری برای اندازه گیری داراییها یا بدهیها، منحرف شده باشد و آن انحراف، اندازه گیری تغییر در داراییها و بدهیهای شناسایی شده در صورتهای مالی دوره جاری را تحت تأثیر قرار دهد.

۲۱ . در شرایط بسیار نادر که مدیریت واحد تجاری به این نتیجه می رسد که رعایت یک الزام از یک استاندارد حسابداری، آنقدر گمراه کننده است که با هدف صورتهای مالی در مفاهیم نظری گزارشگری مالی ناسازگار می باشد، اما مقررات مربوط، انحراف از این الزام را منع می کند، واحد تجاری باید تا حد ممکن جنبه های گمراه کننده متصور از رعایت آن الزام را با افشای موارد زیر کاهش دهد:

الف. عنوان استاندارد حسابداری مورد نظر، ماهیت الزام و دلیل اینکه چرا مدیریت به این نتیجه رسیده است که رعایت آن الزام آنقدر گمراه کننده است که با هدف صورتهای مالی در مفاهیم نظری گزارشگری مالی ناسازگار است؛ و

ب . در هر یک از دوره های ارائه شده، تعدیلات اقلامی از صورتهای مالی که از نظر مدیریت برای دستیابی به ارائه منصفانه ضروری است.

۲۲ . به منظور رعایت بندهای ۱۷ تا ۲۱، یک قلم از اطلاعات، زمانی با هدف صورتهای مالی ناسازگار خواهد بود که به طور صادقانه معرف معاملات، سایر رویدادها و شرایطی نباشد که

مدعی بیان آن است یا به گونه‌ای معقول انتظار می‌رود بیان کند و در نتیجه بتواند تصمیمات اقتصادی استفاده‌کنندگان صورتهای مالی را تحت تأثیر قرار دهد. مدیریت برای ارزیابی این موضوع که آیا رعایت الزام خاص در یک استاندارد حسابداری، آنقدر گمراه‌کننده است که با هدف صورتهای مالی در مفاهیم نظری گزارشگری مالی ناسازگار باشد، موارد زیر را مورد توجه قرار می‌دهد:

الف. دلایل عدم دستیابی به هدف صورتهای مالی در شرایط خاص؛ و

ب. تفاوت شرایط واحد تجاری با شرایط سایر واحدهای تجاری که آن الزام را رعایت می‌کنند. اگر سایر واحدهای تجاری در شرایط مشابه آن الزام را رعایت می‌کنند، این فرض قابل رد وجود دارد که رعایت آن الزام توسط واحد تجاری آنقدر گمراه‌کننده نیست که با هدف صورتهای مالی در مفاهیم نظری گزارشگری مالی ناسازگار باشد.

تداوم فعالیت

۲۳. مدیریت در زمان تهیه صورتهای مالی، باید توانایی واحد تجاری برای ادامه فعالیت را ارزیابی کند. واحد تجاری باید صورتهای مالی را بر مبنای تداوم فعالیت تهیه کند، مگر اینکه مدیریت قصد انحلال واحد تجاری یا توقف عملیات را داشته باشد یا گزینه واقع‌بینانه دیگری نداشته باشد. زمانی که مدیریت در ارزیابیهای خود، از عدم اطمینان بااهمیت در ارتباط با رویدادها و شرایطی آگاه است که ممکن است نسبت به توانایی تداوم فعالیت واحد تجاری، تردید اساسی ایجاد کند، واحد تجاری باید این عدم اطمینان را افشا کند. هنگامی که واحد تجاری صورتهای مالی را بر مبنای تداوم فعالیت تهیه نمی‌کند، باید این واقعیت را همراه با مبنای تهیه صورتهای مالی و دلایل عدم تداوم فعالیت واحد تجاری، افشا کند.

۲۴. مدیریت برای ارزیابی مناسب بودن فرض تداوم فعالیت، تمام اطلاعات در دسترس درباره حداقل دوازده ماه آینده پس از پایان دوره گزارشگری، و نه محدود به آن، را در نظر می‌گیرد. میزان بررسی این اطلاعات، به واقعیتهای مربوط به هر مورد بستگی دارد. در مواردی که واحد تجاری سابقه عملیات سودآور و دسترسی آسان به منابع مالی داشته باشد، ممکن است بدون تجزیه و تحلیل تفصیلی به این نتیجه برسد که حسابداری بر مبنای تداوم فعالیت مناسب است. در سایر موارد، مدیریت برای قانع شدن نسبت به مناسب بودن مبنای تداوم فعالیت، ممکن

است نیاز به بررسی طیف گسترده‌ای از عوامل مربوط به سودآوری جاری و مورد انتظار، جدول زمانبندی پرداخت بدهیها و منابع بالقوه جایگزین تأمین مالی داشته باشد.

مبنای تعهدی حسابداری

۲۵. واحد تجاری باید صورتهای مالی خود را، به استثنای اطلاعات جریانهای نقدی، بر مبنای تعهدی تهیه کند.

۲۶. واحد تجاری هنگام استفاده از مبنای تعهدی حسابداری، اقلامی را به عنوان دارایی، بدهی، حقوق مالکانه، درآمد و هزینه (عناصر صورتهای مالی) شناسایی می‌کند که تعاریف و معیارهای شناخت آن عناصر طبق مفاهیم نظری گزارشگری مالی احراز شده باشد.

اهمیت و تجمیع

۲۷. واحد تجاری باید هر طبقه بااهمیت از اقلام مشابه را به طور جداگانه ارائه کند. واحد تجاری باید اقلامی را که ماهیت یا کارکرد مشابه ندارند، به طور جداگانه ارائه کند مگر آنکه این اقلام بی‌اهمیت باشند.

۲۸. صورتهای مالی، نتیجه پردازش تعداد زیادی از معاملات یا سایر رویدادهایی است که بر اساس ماهیت یا کارکرد، در طبقاتی تجمیع می‌شود. آخرین مرحله از فرایند تجمیع و طبقه‌بندی، ارائه اطلاعات فشرده و طبقه‌بندی شده‌ای است که اقلام اصلی صورتهای مالی را تشکیل می‌دهد. اگر یک قلم اصلی به تنهایی بااهمیت نباشد، با اقلام دیگر در متن صورتهای مالی یا یادداشتهای توضیحی تجمیع می‌شود. اگر اهمیت یک قلم آنقدر نباشد که ارائه جداگانه آن را در صورتهای مالی توجیه کند، ممکن است افشای جداگانه آن را در یادداشتهای توضیحی توجیه‌پذیر نماید.

۲۹. هنگام بکارگیری این استاندارد و سایر استانداردهای حسابداری، واحد تجاری باید با در نظر گرفتن تمام واقعیتها و شرایط موجود، درباره نحوه تجمیع اطلاعات در صورتهای مالی، شامل یادداشتهای توضیحی، تصمیم‌گیری کند. واحد تجاری نباید با پنهان کردن اطلاعات بااهمیت در میان اطلاعات بی‌اهمیت یا با تجمیع اقلام بااهمیتی که ماهیت و کارکرد متفاوت دارند، از قابلیت درک صورتهای مالی بکاهد.

۳۰. برخی استانداردهای حسابداری مشخص می‌کنند کدام اطلاعات در صورتهای مالی، شامل یادداشتهای توضیحی ارائه شود. واحد تجاری در صورتی باید اطلاعات الزامی طبق استانداردهای حسابداری را افشا کند که آن اطلاعات بااهمیت باشد. این موضوع، حتی در مواردی که استاندارد حسابداری حاوی فهرستی از الزامات خاص باشد یا حداقل الزامات را تعیین کند، مصداق دارد. همچنین، در مواردی که رعایت الزامات خاصی از استانداردهای حسابداری برای درک استفاده‌کنندگان صورتهای مالی از تأثیر معاملات خاص، سایر رویدادها و شرایط بر وضعیت مالی و عملکرد مالی واحد تجاری کافی نباشد، واحد تجاری باید افشای موارد بیشتر را مورد توجه قرار دهد.

تهاتر

۳۱. واحد تجاری نباید داراییها و بدهیها یا درآمدها و هزینهها را تهاتر کند، مگر اینکه در یکی از استانداردهای حسابداری، تهاتر آنها الزامی یا مجاز شده باشد.

۳۲. واحد تجاری داراییها و بدهیها، و درآمدها و هزینهها را جداگانه گزارش می‌کند. تهاتر در صورت سود و زیان، صورت سود و زیان جامع یا صورت وضعیت مالی، موجب کاهش توانایی درک استفاده‌کنندگان از معاملات انجام‌شده، سایر رویدادها و شرایط و ارزیابی جریانهای نقدی آتی واحد تجاری می‌شود، به استثنای مواردی که تهاتر، محتوای معامله یا رویدادی دیگر را منعکس می‌کند. اندازه‌گیری داراییها پس از کسر ارقام کاهنده ارزش- برای مثال، ذخیره کاهش ارزش موجودیها و ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول، تهاتر محسوب نمی‌شود.

۳۳. استاندارد حسابداری ۳ (درآمد عملیاتی)، درآمد عملیاتی را تعریف می‌کند و واحد تجاری را ملزم می‌نماید درآمد را به ارزش منصفانه مابه‌ازای دریافتی یا دریافتنی با احتساب هرگونه تخفیف تجاری و تخفیف مقداری اعطایی اندازه‌گیری کند. واحد تجاری در روال فعالیتهای عادی خود معاملات دیگری انجام می‌دهد که درآمد عملیاتی ایجاد نمی‌کند، اما همراه با انجام فعالیتهای اصلی مولد درآمد عملیاتی، انجام می‌شود. واحد تجاری نتایج این‌گونه معاملات را با تهاتر درآمدها و هزینههای مربوط ناشی از آن معاملات ارائه می‌کند، به شرط آنکه این نحوه ارائه، نشان‌دهنده محتوای معامله یا رویدادی دیگر باشد. برای مثال:

الف. واحد تجاری، سود و زیان حاصل از واگذاری داراییهای غیرجاری، مانند سرمایه‌گذاریها و داراییهای عملیاتی را از طریق کسر نمودن مبلغ دفتری دارایی و هزینه‌های فروش مربوط از عواید واگذاری دارایی ارائه می‌کند؛ و

ب. واحد تجاری ممکن است مخارج مرتبط با ذخایر شناسایی شده طبق استاندارد حسابداری ۴ ذفاید، بدهیهای احتمالی و داراییهای احتمالی که بر اساس توافق قراردادی با اشخاص ثالث (برای مثال، ضمانت‌نامه) تسویه می‌شود را با پرداختهای شخص ثالث تهاتر کند.

۳۴. افزون بر این، واحد تجاری سودها و زیانهای گروهی از معاملات مشابه، برای مثال، سودها و زیانهای تسعیر ارز را به صورت خالص ارائه می‌کند. با وجود این، چنانچه این سودها و زیانها بااهمیت باشد، واحد تجاری آنها را بطور جداگانه ارائه می‌کند.

تناوب گزارشگری

۳۵. واحد تجاری باید مجموعه کامل صورتهای مالی (شامل اطلاعات مقایسه‌ای) را حداقل بطور سالانه ارائه کند. زمانی که واحد تجاری پایان دوره گزارشگری خود را تغییر می‌دهد و صورتهای مالی را برای دوره‌ای طولانی‌تر یا کوتاهتر از یکسال ارائه می‌کند، باید افزون بر دوره تحت پوشش صورتهای مالی، موارد زیر را افشا کند:

الف. دلیل استفاده از دوره طولانی‌تر یا کوتاهتر؛ و

ب. این واقعیت که مبالغ ارائه‌شده در صورتهای مالی، به طور کامل قابل مقایسه نیستند.

اطلاعات مقایسه‌ای

حداقل اطلاعات مقایسه‌ای

۳۶. واحد تجاری باید اطلاعات مقایسه‌ای دوره قبل را برای تمام مبالغ گزارش شده در صورتهای مالی دوره جاری ارائه کند، مگر در مواردی که استانداردهای حسابداری، نحوه عمل دیگری را مجاز یا الزامی کرده باشد. واحد تجاری در صورتی باید اطلاعات مقایسه‌ای مربوط به اطلاعات تشریحی و توضیحی را افشا کند که برای درک صورتهای مالی دوره جاری مربوط باشد.

۳۷. واحد تجاری باید، حداقل، دو صورت وضعیت مالی، دو صورت سود و زیان، دو صورت سود و زیان جامع، دو صورت جریانهای نقدی و دو صورت تغییرات در حقوق مالکانه، و یادداشت‌های توضیحی مربوط را ارائه نماید.

۳۸. در برخی موارد، اطلاعات تشریحی ارائه شده در صورتهای مالی دوره(های) قبل، در دوره جاری همچنان مربوط تلقی می شود. برای مثال، واحد تجاری جزئیات یک دعوای حقوقی که نتیجه آن در پایان دوره قبل نامعلوم بوده و هنوز هم حل نشده است را در دوره جاری افشا می کند. ممکن است استفاده کنندگان، از افشای اطلاعات درباره اینکه در پایان دوره قبل عدم اطمینان وجود داشته و از افشای اطلاعات درباره گامهایی که طی دوره برای رفع این عدم اطمینان برداشته شده است، منتفع شوند.

تغییر در رویه حسابداری، تجدید ارائه با تسری به گذشته یا تجدید طبقه بندی

۳۹. واحد تجاری در صورتی باید علاوه بر حداقل صورتهای مالی مقایسه ای مقرر در بند ۳۷، سومین صورت وضعیت مالی را به تاریخ ابتدای دوره قبل ارائه کند که:

الف. یک رویه حسابداری را با تسری به گذشته بکار گیرد، اقلامی از صورتهای مالی را با تسری به گذشته تجدید ارائه نماید یا اقلامی در صورتهای مالی را تجدید طبقه بندی کند؛ و

ب. بکارگیری رویه حسابداری با تسری به گذشته، تجدید ارائه با تسری به گذشته یا تجدید طبقه بندی، اثر بااهمیتی بر اطلاعات مندرج در صورت وضعیت مالی در ابتدای دوره قبل، داشته باشد.

۴۰. در شرایط توصیف شده در بند ۳۹، واحد تجاری باید سه صورت وضعیت مالی به تاریخهای زیر ارائه کند:

الف. پایان دوره جاری؛

ب. پایان دوره قبل؛ و

پ. ابتدای دوره قبل.

۴۱. هرگاه واحد تجاری، طبق بند ۳۹، ملزم به ارائه صورت وضعیت مالی به تاریخ ابتدای دوره قبل باشد، باید اطلاعات مقرر در بندهای ۴۲ تا ۴۵ و استاندارد حسابداری ۳۴ را ارائه کند. اما نیازی به ارائه یادداشتهای توضیحی مربوط به صورت وضعیت مالی به تاریخ ابتدای دوره قبل، نیست.

۴۲. چنانچه واحد تجاری، ارائه یا طبقه بندی اقلام را در صورتهای مالی تغییر دهد، مبالغ مقایسه ای نیز باید تجدید طبقه بندی شود، مگر اینکه تجدید طبقه بندی غیرعملی باشد. هنگامی که واحد

تجاری مبالغ مقایسه‌ای را تجدید طبقه‌بندی می‌کند، موارد زیر، از جمله به تاریخ ابتدای دوره قبل، باید افشا شود:

الف . ماهیت تجدید طبقه‌بندی؛

ب . مبلغ هر قلم یا هر طبقه از اقلام که تجدید طبقه‌بندی می‌شود؛ و

پ . دلیل تجدید طبقه‌بندی.

۴۳ . هنگامی که تجدید طبقه‌بندی مبالغ مقایسه‌ای غیرعملی باشد، واحد تجاری باید موارد زیر را افشا کند:

الف . دلیل عدم تجدید طبقه‌بندی آن مبالغ؛ و

ب . ماهیت تعدیلاتی که در صورت تجدید طبقه‌بندی مبالغ، انجام می‌شود.

۴۴ . افزایش قابلیت مقایسه بین دوره‌ای اطلاعات، به ویژه با ایجاد امکان ارزیابی روندها در اطلاعات مالی برای مقاصد پیش‌بینی، به استفاده‌کنندگان در تصمیم‌گیریهای اقتصادی کمک می‌کند. در برخی شرایط، تجدید طبقه‌بندی اطلاعات مقایسه‌ای مربوط به دوره خاصی در گذشته به منظور قابلیت مقایسه با دوره جاری، غیرعملی است. برای مثال، ممکن است واحد تجاری در دوره(های) قبل، داده‌ها را به گونه‌ای جمع‌آوری نکرده باشد که تجدید طبقه‌بندی امکان‌پذیر گردد و ممکن است تهیه مجدد اطلاعات غیرعملی باشد.

۴۵ . استاندارد حسابداری ۳۴، تعدیلات الزامی در اطلاعات مقایسه‌ای هنگام تغییر در رویه حسابداری یا اصلاح اشتباه توسط واحد تجاری را تعیین می‌کند.

ثبات رویه در ارائه

۴۶ . واحد تجاری نباید ارائه و طبقه‌بندی اقلام مندرج در صورتهای مالی را از دوره‌ای به دوره دیگر تغییر دهد، مگر آنکه:

الف . در پی تغییر عمده ماهیت عملیات واحد تجاری یا بررسی صورتهای مالی آن، مناسب‌تر بودن نحوه دیگری از ارائه و طبقه‌بندی، با توجه به معیارهای انتخاب و بکارگیری رویه‌های حسابداری طبق استاندارد حسابداری ۳۴، واضح باشد؛ یا

ب . یکی از استانداردهای حسابداری، تغییر در ارائه را الزامی کند.

۴۷. برای مثال، تحصیل یا واگذاری عمده یا بررسی ارائه صورتهای مالی، ممکن است ارائه صورتهای مالی به گونه‌ای متفاوت را ایجاب کند. برای آنکه قابلیت مقایسه مخدوش نشود، واحد تجاری تنها هنگامی ارائه صورتهای مالی را تغییر می‌دهد که ارائه جدید، برای استفاده‌کنندگان صورتهای مالی، اطلاعات قابل اتکا و مربوطتری فراهم کند و تداوم ساختار تجدیدنظرشده محتمل باشد. هنگام اعمال چنین تغییراتی در ارائه، واحد تجاری اطلاعات مقایسه‌ای را طبق بندهای ۴۲ و ۴۳، تجدید طبقه‌بندی می‌کند.

ساختار و محتوا

مقدمه

۴۸. این استاندارد، افشاهای خاص در صورت وضعیت مالی، صورت سود و زیان، صورت سود و زیان جامع، صورت تغییرات در حقوق مالکانه و همچنین افشای سایر اقلام اصلی در این صورتهای یا در یادداشتهای توضیحی را الزامی می‌نماید. استاندارد حسابداری ۲ صورت جریانهای نقدی، الزامات ارائه اطلاعات جریانهای نقدی را تعیین می‌کند.

۴۹. برخی مواقع، واژه «افشا» در این استاندارد، با مفهومی گسترده استفاده شده است و اقلام ارائه‌شده در صورتهای مالی را دربرمی‌گیرد. برخی موارد افشا نیز طبق سایر استانداردهای حسابداری الزامی می‌شود. به جز مواردی که در این استاندارد یا در سایر استانداردهای حسابداری، خلاف آن تصریح شده باشد، این گونه افشاها می‌تواند در صورتهای مالی انجام شود.

تشخیص صورتهای مالی

۵۰. صورتهای مالی باید به وضوح از سایر اطلاعاتی که همراه آن در یک مجموعه انتشار می‌یابد، قابل تشخیص و متمایز باشد.

۵۱. استانداردهای حسابداری فقط در مورد صورتهای مالی کاربرد دارد و لزوماً برای سایر اطلاعات ارائه‌شده در گزارش سالانه، اطلاعات ارائه‌شده به نهادهای نظارتی یا سایر گزارشها کاربرد ندارد. بنابراین، برای استفاده‌کنندگان اهمیت دارد که بتوانند اطلاعات تهیه‌شده طبق

استانداردهای حسابداری را از سایر اطلاعاتی که می‌تواند برای آنها مفید باشد اما مشمول آن الزامات نیست، تمیز دهند.

۵۲. واحد تجاری باید هر یک از صورتهای مالی و یادداشتهای توضیحی را به وضوح مشخص کند. افزون بر این، واحد تجاری باید اطلاعات زیر را به گونه‌ای بارز منعکس کند و در صورت لزوم برای قابل فهم بودن اطلاعات ارائه شده، آن را تکرار نماید:

الف. نام واحد گزارشگر یا سایر شناسه‌های هویت و هرگونه تغییر در آن اطلاعات نسبت به دوره قبل؛

ب. اینکه صورتهای مالی، مربوط به یک واحد تجاری یا گروه واحدهای تجاری است؛

پ. تاریخ پایان دوره گزارشگری یا دوره تحت پوشش مجموعه صورتهای مالی و یادداشتهای توضیحی؛

ت. واحد پول گزارشگری، طبق تعریف استاندارد حسابداری ۱۶؛ و

ث. سطح گرد کردن مبالغ مندرج در صورتهای مالی.

۵۳. واحد تجاری با ارائه عناوین مناسب برای صفحات، صورتهای مالی، یادداشتهای توضیحی، ستونها و نظایر آن، الزامات بند ۵۲ را رعایت می‌کند. تعیین بهترین نحوه ارائه چنین اطلاعاتی، مستلزم قضاوت است. برای مثال، چنانچه واحد تجاری صورتهای مالی را به صورت الکترونیکی ارائه کند، ممکن است در مواردی، از صفحات جداگانه استفاده نشود؛ در این صورت، واحد تجاری برای اطمینان از قابل فهم بودن اطلاعات مندرج در صورتهای مالی، موارد بالا را ارائه می‌کند.

۵۴. واحد تجاری اغلب با ارائه اطلاعات بر حسب هزار یا میلیون واحد پول، قابلیت فهم صورتهای مالی را افزایش می‌دهد. این نحوه عمل، تا جایی قابل پذیرش است که واحد تجاری، سطح گرد کردن را افشا کند و منجر به حذف اطلاعات بااهمیت نشود.

صورت وضعیت مالی

اطلاعات قابل ارائه در صورت وضعیت مالی

۵۵. صورت وضعیت مالی باید حداقل شامل اقلام اصلی نشان‌دهنده مبالغ زیر باشد:

الف. داراییهای ثابت مشهود؛

- ب . سرمایه‌گذاری در املاک؛
- پ . داراییهای نامشهود؛
- ت . داراییهای مالی (به جز مبالغ مندرج در قسمتهای (ث)، (ح) و (د))؛
- ث . سرمایه‌گذاری‌هایی که حسابداری آنها به روش ارزش ویژه انجام شده است؛
- ج . داراییهای زیستی؛
- چ . موجودیها؛
- ح . دریافتنی‌های تجاری و سایر دریافتنی‌ها؛
- خ . سفارشات و پیش‌پرداختها؛
- د . نقد و معادلهای نقد؛
- ذ . مجموع داراییهایی که طبق استاندارد حسابداری ۳۱ داراییهای غیرجاری نگهداری شده برای فروش و عملیات متوقف‌شده، به عنوان نگهداری شده برای فروش طبقه‌بندی شده است و داراییهای قرارگرفته در مجموعه واحد که طبق همان استاندارد به عنوان نگهداری شده برای فروش طبقه‌بندی شده است؛
- ر . پرداختنی‌های تجاری و سایر پرداختنی‌ها؛
- ز . ذخایر؛
- ژ . بدهیهای مالی (به جز مبالغ مندرج در قسمتهای (ر) و (ز))؛
- س . بدهیها و داراییهای مالیات جاری، طبق تعریف استاندارد حسابداری ۳۵ مالیات بر درآمد؛
- ش . بدهیهای مالیات انتقالی و داراییهای مالیات انتقالی طبق تعریف استاندارد حسابداری ۳۵؛
- ص . پیش‌دریافتها؛
- ض . بدهیهای مجموعه واحد که طبق استاندارد حسابداری ۳۱، به عنوان نگهداری شده برای فروش طبقه‌بندی شده است؛
- ط . منافع فاقد حق کنترل، ارائه‌شده در بخش حقوق مالکانه؛ و
- ظ . سرمایه و اندوخته‌های قابل انتساب به مالکان واحد تجاری اصلی.

۵۶. اگر ارائه اقلام اصلی دیگر (از جمله از طریق تفکیک اقلام اصلی مندرج در بند ۵۵)، عناوین و جمعهای فرعی دیگر برای درک وضعیت مالی واحد تجاری، مربوط باشد، واحد تجاری باید آنها را در صورت وضعیت مالی ارائه کند.

۵۷. هرگاه واحد تجاری طبق بند ۵۶، جمعهای فرعی ارائه کند، این جمعهای فرعی باید:

الف. شامل اقلام اصلی باشد که اجزای آن، طبق استانداردهای حسابداری شناسایی و اندازه گیری می شود؛

ب. به گونه ای ارائه و نامگذاری شود که اقلام اصلی مربوط به آن، روشن و قابل درک باشد؛

پ. طبق بند ۴۶، در دوره های مختلف یکنواخت باشد؛ و

ت. نسبت به جمعهای فرعی و جمعهای کل الزام شده در استانداردهای حسابداری برای صورت وضعیت مالی، مهم تر جلوه داده نشود.

۵۸. چنانچه واحد تجاری، داراییها و بدهیها را در صورت وضعیت مالی به جاری و غیرجاری طبقه بندی کند، باید داراییهای (بدهیهای) مالیات انتقالی را به عنوان دارایی (بدهی) غیرجاری تلقی کند.

۵۹. این استاندارد ترتیب یا شکل خاصی برای ارائه اقلام توسط واحد تجاری تجویز نمی کند. بند ۵۵، تنها اقلامی را فهرست می کند که ماهیت یا کارکرد آنها به اندازه ای متفاوت است که ارائه جداگانه در صورت وضعیت مالی را توجیه می کند. افزون بر این:

الف. اگر اندازه، ماهیت یا کارکرد یک قلم یا مجموعه ای از اقلام مشابه به گونه ای باشد که ارائه جداگانه آن برای درک وضعیت مالی واحد تجاری، مربوط باشد، آن قلم در زمره اقلام اصلی قرار می گیرد؛ و

ب. عناوین مورد استفاده یا ترتیب ارائه اقلام یا مجموعه ای از اقلام مشابه، ممکن است به دلیل ماهیت واحد تجاری و معاملات آن اصلاح شود تا اطلاعاتی مربوط برای درک وضعیت مالی فراهم کند. برای مثال، ممکن است یک مؤسسه مالی، عنوانهای بالا را برای فراهم کردن اطلاعات مربوط درباره عملیات مؤسسه مالی، تغییر دهد.

۶۰. واحد تجاری، برای قضاوت جهت ارائه جداگانه اقلام دیگر، موارد زیر را ارزیابی می‌کند:

الف. ماهیت و نقدشوندگی داراییها؛

ب. کارکرد داراییها در واحد تجاری؛ و

پ. مبالغ، ماهیت و زمانبندی بدهیها.

۶۱. استفاده از مبانی اندازه‌گیری متفاوت برای طبقات مختلف داراییها، نشان‌دهنده ماهیت یا کارکرد متفاوت آنها است و بنابراین، واحد تجاری آنها را به عنوان اقلام اصلی جداگانه ارائه می‌کند. برای مثال، طبق استاندارد حسابداری ۱۱، طبقات مختلف داراییهای ثابت مشهود را می‌توان به بهای تمام شده یا مبالغ تجدید ارزیابی شده، ارائه کرد.

تفکیک اقلام به جاری و غیرجاری

۶۲. واحد تجاری باید داراییهای جاری و غیرجاری، و بدهیهای جاری و غیرجاری را طبق بندهای ۶۸ تا ۷۸، در طبقات جداگانه در صورت وضعیت مالی ارائه کند، مگر در مواردی که ارائه بر مبنای نقدشوندگی، اطلاعات قابل اتکا و مربوطتر فراهم آورد. در صورت بکارگیری این استثنا، واحد تجاری باید تمام داراییها و بدهیها را به ترتیب نقدشوندگی ارائه کند.

۶۳. صرف نظر از روش ارائه انتخاب شده، واحد تجاری باید مبلغی را که انتظار می‌رود در مدتی بیش از دوازده ماه بازیافت یا تسویه شود، برای هر یک از اقلام اصلی دارایی و بدهی که مبلغ آنها ترکیب مبالغ زیر است، افشا کند:

الف. مبالغی که انتظار می‌رود طی مدت حداکثر دوازده ماه پس از دوره گزارشگری، بازیافت یا تسویه شود؛ و

ب. مبالغی که انتظار می‌رود در مدتی بیش از دوازده ماه پس از دوره گزارشگری بازیافت یا تسویه شود.

۶۴. چنانچه واحد تجاری، کالاها یا خدماتی را در یک چرخه عملیاتی به وضوح قابل تشخیص، عرضه کند، طبقه‌بندی جداگانه داراییها و بدهیهای جاری و غیرجاری در صورت وضعیت مالی، با متمایز کردن خالص داراییهایی که به عنوان سرمایه در گردش، به طور مستمر در جریان است، از خالص داراییهایی که در عملیات بلندمدت واحد تجاری استفاده می‌شود،

اطلاعات مفید فراهم می‌کند. همچنین در این رویکرد، داراییهایی که انتظار می‌رود در چرخه عملیاتی جاری به نقد تبدیل شوند و بدهیهایی که قرار است در همان دوره سررسید شوند، برجسته می‌شود.

۶۵. در برخی واحدهای تجاری، نظیر مؤسسه‌های مالی، ارائه داراییها و بدهیها به ترتیب نقدشوندگی، اعم از صعودی یا نزولی، اطلاعات قابل اتکا و مربوط تر در مقایسه با ارائه جاری و غیرجاری فراهم می‌کند، زیرا واحد تجاری کالاها یا خدمات را در یک چرخه عملیاتی به وضوح قابل تشخیص، عرضه نمی‌کند.

۶۶. واحد تجاری در بکارگیری بند ۶۲، مجاز است برخی داراییها و بدهیهای خود را بر اساس طبقه‌بندی جاری و غیرجاری و برخی دیگر را به ترتیب نقدشوندگی ارائه کند، مشروط بر اینکه این اطلاعات قابل اتکا و مربوط تر باشد. هنگامی که واحد تجاری عملیات متنوعی دارد، ممکن است مبنای ترکیبی برای ارائه مورد نیاز باشد.

۶۷. برای ارزیابی نقدشوندگی و توان پرداخت بدهیهای واحد تجاری، اطلاعات مربوط به تاریخهای مورد انتظار تبدیل داراییها به نقد و تسویه بدهیها، مفید است. همچنین، صرف نظر از اینکه داراییها و بدهیها به جاری و غیرجاری طبقه‌بندی شده باشند، اطلاعات مربوط به تاریخ مورد انتظار بازیافت داراییهای غیرپولی مانند موجودیها و تاریخ مورد انتظار تسویه بدهیهایی مانند ذخایر مفید است. برای مثال، واحد تجاری مبلغ موجودیهایی را که انتظار می‌رود در مدتی بیش از دوازده ماه پس از دوره گزارشگری بازیافت شود، افشا می‌کند.

داراییهای جاری

۶۸. واحد تجاری هنگامی باید یک دارایی را به عنوان جاری طبقه‌بندی کند که:

الف. انتظار داشته باشد در چرخه عملیاتی عادی، دارایی به نقد تبدیل شود یا قصد فروش یا مصرف آن را داشته باشد؛

ب. دارایی را اساساً با هدف مبادله نگهداری کند؛

پ. انتظار داشته باشد دارایی در مدت دوازده ماه پس از دوره گزارشگری، به نقد تبدیل شود؛ یا

ت . دارایی به صورت نقد یا معادل نقد (طبق تعریف استاندارد حسابداری ۲) باشد، مگر اینکه دارایی برای مبادله یا برای تسویه بدهیها، برای حداقل دوازده ماه پس از دوره گزارشگری، با محدودیت مواجه باشد.

واحد تجاری باید تمام داراییهای دیگر را به عنوان غیرجاری طبقه‌بندی کند.

۶۹ . این استاندارد، اصطلاح «غیرجاری» را برای داراییهای بلندمدت مشهود، نامشهود و مالی بکار می‌برد. این استاندارد، استفاده از عناوین جایگزین را، مادامی که مفهوم آنها واضح باشد، منع نمی‌کند.

۷۰ . چرخه عملیاتی واحد تجاری، مدت زمان بین تحصیل داراییها به منظور پردازش و تبدیل آنها به نقد یا معادل‌های نقد است. در مواردی که چرخه عملیاتی عادی واحد تجاری به وضوح قابل تشخیص نیست، مدت آن دوازده ماه فرض می‌شود. داراییهای جاری شامل داراییهایی (نظیر موجودیها و دریافتیهای تجاری) است که در چرخه عملیاتی عادی واحد تجاری فروخته می‌شود، به مصرف می‌رسد یا به نقد تبدیل می‌شود، حتی اگر انتظار نرود که طی دوازده ماه پس از دوره گزارشگری به نقد تبدیل شود. همچنین، داراییهای جاری، داراییهایی که اساساً با هدف مبادله نگهداری می‌شود و حصه جاری داراییهای مالی غیرجاری را دربرمی‌گیرد.

بدهیهای جاری

۷۱ . واحد تجاری هنگامی باید یک بدهی را به عنوان جاری طبقه‌بندی کند که:

الف . انتظار داشته باشد بدهی را در چرخه عملیاتی عادی تسویه کند؛

ب . بدهی را اساساً با هدف مبادله نگهداری کند؛

پ . متعهد باشد بدهی را در مدت دوازده ماه پس از دوره گزارشگری تسویه کند؛ یا

ت . برای حداقل دوازده ماه پس از دوره گزارشگری، حق بی‌قید و شرط برای به تعویق انداختن تسویه بدهی را نداشته باشد (به بند ۷۵ مراجعه شود). شرایط یک بدهی که به اختیار طرف مقابل می‌تواند موجب تسویه آن از طریق انتشار ابزارهای مالکانه شود، طبقه‌بندی بدهی را تحت تأثیر قرار نمی‌دهد.

واحد تجاری باید تمام بدهیهای دیگر را به عنوان غیر جاری طبقه‌بندی کند.

۷۲. برخی بدهیهای جاری، مانند پرداختنیهای تجاری و برخی تعهدات مرتبط با کارکنان و سایر مخارج عملیاتی، بخشی از سرمایه در گردش بکار رفته در چرخه عملیاتی عادی واحد تجاری است. واحد تجاری، این اقلام عملیاتی را به عنوان بدهیهای جاری طبقه‌بندی می‌کند، حتی اگر تعهد تسویه آن، طی مدتی بیش از دوازده ماه پس از دوره گزارشگری باشد. در طبقه‌بندی داراییها و بدهیهای واحد تجاری، چرخه عملیاتی عادی یکسانی اعمال می‌شود. زمانی که چرخه عملیاتی عادی واحد تجاری به وضوح قابل تشخیص نباشد، فرض می‌شود مدت آن دوازده ماه است.

۷۳. سایر بدهیهای جاری، در چرخه عملیاتی عادی واحد تجاری تسویه نمی‌شود، اما سررسید آن طی دوازده ماه پس از دوره گزارشگری است یا اساساً با هدف مبادله نگهداری می‌شود. اضافه برداشتهای بانکی، حصة جاری بدهیهای مالی غیرجاری، سود تقسیمی پرداختنی، مالیات بر درآمد و سایر پرداختنیهای غیرتجاری، مثالهایی از این بدهیهای جاری است. بدهیهای مالی که از طریق آنها تأمین مالی بلندمدت انجام می‌شود (یعنی بخشی از سرمایه در گردش بکار رفته در چرخه عملیاتی عادی واحد تجاری نیست) و سررسید آن طی دوازده ماه پس از دوره گزارشگری نمی‌باشد، طبق بندهای ۷۶ و ۷۷، جزء بدهیهای غیرجاری محسوب می‌شود.

۷۴. واحد تجاری، هنگامی بدهیهای مالی خود را به عنوان جاری طبقه‌بندی می‌کند که سررسید آن طی دوازده ماه پس از دوره گزارشگری باشد، حتی اگر:

الف. دوره اولیه، طولانی‌تر از دوازده ماه بوده باشد؛ و

ب. پس از دوره گزارشگری و پیش از تأیید صورتهای مالی برای انتشار، به منظور تأمین مالی مجدد یا زمانبندی مجدد پرداختها به صورت بلندمدت، توافق صورت گرفته باشد.

۷۵. اگر واحد تجاری انتظار و اختیار تأمین مالی مجدد یا تمدید تعهد مرتبط با تسهیلات مالی موجود را برای حداقل دوازده ماه پس از دوره گزارشگری داشته باشد، این تعهد را به عنوان غیرجاری طبقه‌بندی می‌کند، حتی اگر سررسید آن در دوره‌ای کوتاهتر باشد. با وجود این، در صورتی که واحد تجاری اختیار تأمین مالی مجدد یا تمدید تعهد را نداشته باشد (برای مثال،

برای تأمین مالی مجدد، توافقی صورت نگرفته باشد)، قابلیت تأمین مالی مجدد تعهد را در نظر نمی‌گیرد و این تعهد را به صورت جاری طبقه‌بندی می‌کند.

۷۶. هرگاه واحد تجاری در پایان دوره گزارشگری یا قبل از آن، یکی از شرایط قرارداد وام بلندمدت را نقض کند و در نتیجه، بدهی عندالمطالبه شود، بدهی را به عنوان جاری طبقه‌بندی می‌کند، حتی اگر وام‌دهنده پس از دوره گزارشگری و پیش از تأیید صورتهای مالی برای انتشار، موافقت کرده باشد که در نتیجه نقض شرایط قرارداد، خواهان بازپرداخت وام نباشد. واحد تجاری این بدهی را به این دلیل به عنوان جاری طبقه‌بندی می‌کند که در پایان دوره گزارشگری، حق بی قید و شرط برای به تعویق انداختن تسویه آن برای حداقل دوازده ماه پس از پایان دوره گزارشگری، نداشته است.

۷۷. با وجود این، در صورتی که وام‌دهنده تا پایان دوره گزارشگری موافقت کند مهلتی به واحد تجاری دهد که پایان آن حداقل دوازده ماه پس از دوره گزارشگری باشد و طی آن واحد تجاری بتواند موارد نقض شده را رفع کند و وام‌دهنده نتواند بازپرداخت فوری را درخواست کند، واحد تجاری این بدهی را به عنوان غیرجاری طبقه‌بندی می‌کند.

۷۸. اگر در ارتباط با وامهای طبقه‌بندی شده به عنوان بدهی جاری، رویدادهای زیر بین تاریخ پایان دوره گزارشگری و تاریخ تأیید صورتهای مالی برای انتشار رخ دهد، طبق استاندارد حسابداری ۵ (رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه)، این رویدادها به عنوان رویدادهای غیرتعدیلی افشا می‌شود:

الف. تأمین مالی مجدد به صورت بلندمدت؛

ب. رفع موارد نقض قرارداد وام بلندمدت؛

پ. اعطای مهلت توسط وام‌دهنده برای رفع موارد نقض قرارداد وام بلندمدت که پایان آن حداقل دوازده ماه پس از دوره گزارشگری است.

- اطلاعات قابل ارائه در صورت وضعیت مالی یا در یادداشتهای توضیحی
۷۹. واحد تجاری باید برای اقلام اصلی ارائه شده، طبقات فرعی بیشتری را متناسب با عملیات واحد تجاری، در صورت وضعیت مالی یا در یادداشتهای توضیحی افشا کند.
۸۰. جزئیات ارائه شده در طبقات فرعی، به الزامات استانداردهای حسابداری و اندازه، ماهیت، و کارکرد اقلام بستگی دارد. همچنین، واحد تجاری برای تعیین مبنای طبقه بندی فرعی، از عوامل تعیین شده در بند ۶۰ استفاده می کند. برای هر یک از اقلام، موارد افشا متفاوت است، برای مثال:
- الف. اقلام داراییهای ثابت مشهود، طبق استاندارد حسابداری ۱۱ به طبقاتی تفکیک می شود؛
- ب. دریافتنی ها به مبالغ دریافتنی از مشتریان تجاری، دریافتنی ها از اشخاص وابسته، پیش پرداختها و سایر مبالغ تفکیک می شود؛
- پ. موجودیها طبق استاندارد حسابداری ۸ مسابرداری موهومی مواد و کالا به طبقاتی مانند موجودی کالا، ملزومات تولید، مواد اولیه، کار در جریان ساخت و کالای ساخته شده تفکیک می شود؛
- ت. ذخایر به ذخایر مزایای کارکنان و سایر ذخایر تفکیک می شود؛ و
- ث. سرمایه و اندوخته ها به طبقات مختلف مانند سرمایه پرداخت شده، صرف سهام و اندوخته ها تفکیک می شود.
۸۱. واحد تجاری باید موارد زیر را در صورت وضعیت مالی یا صورت تغییرات در حقوق مالکانه یا در یادداشتهای توضیحی افشا کند:
- الف. برای هر طبقه از سهام؛
۱. تعداد سهام مصوب؛
۲. تعداد سهام منتشر شده و تماماً پرداخت شده، و سهام منتشر شده اما تماماً پرداخت نشده؛

۳. ارزش اسمی هر سهم؛

۴. صورت تطبیق تعداد سهام در جریان در ابتدا و پایان دوره؛

۵. حقوق، امتیازات و محدودیتهای مربوط به هر طبقه شامل محدودیتهای تقسیم سود و بازپرداخت سرمایه؛

۶. سهام واحد تجاری که در اختیار واحد تجاری یا واحدهای فرعی یا وابسته آن است؛ و

ب. توصیف ماهیت و هدف هر یک از اندوخته‌ها در حقوق مالکانه.

۸۲. واحدهای تجاری فاقد سهام، مانند واحدهای تجاری تضامنی یا صندوقهای سرمایه‌گذاری، باید اطلاعاتی معادل اطلاعات مقرر در بند ۸۱(الف) افشا کنند بطوری که تغییرات طی دوره در هر طبقه از حقوق مالکانه، و حقوق، امتیازات و محدودیتهای مربوط به هر طبقه از حقوق مالکانه را نشان دهد.

صورت سود و زیان

اطلاعات قابل ارائه در صورت سود و زیان

۸۳. افزون بر اقلام الزامی طبق سایر استانداردهای حسابداری، صورت سود و زیان باید دربردارنده اقلام اصلی باشد که مبالغ زیر را برای دوره ارائه می‌کند:

الف. درآمدهای عملیاتی؛

ب. هزینه‌های مالی؛

پ. سهم از سود یا زیان واحدهای تجاری وابسته و مشارکتهای خاص که حسابداری آنها به روش ارزش ویژه انجام می‌شود؛

ت. هزینه مالیات؛

ث. یک مبلغ مجزا برای کل عملیات متوقف‌شده (به استاندارد حسابداری ۳۱ مراجعه شود)؛

ج. سود یا زیان دوره؛

چ. سود یا زیان دوره، قابل انتساب به:

۱. منافع فاقد حق کنترل؛ و

۲. مالکان واحد تجاری اصلی.

۸۴. واحد تجاری باید تمام اقلام درآمد و هزینه یک دوره را در صورت سود و زیان منظور کند مگر اینکه یکی از استانداردهای حسابداری، روش دیگری را الزامی یا مجاز کرده باشد.
۸۵. برخی استانداردهای حسابداری، شرایطی را مشخص می‌کند که در آن، واحد تجاری اقلام خاصی را خارج از سود یا زیان دوره جاری شناسایی می‌کند. استاندارد حسابداری ۳۴، دو مورد از این شرایط شامل اصلاح اشتباهات و اثر تغییر در رویه‌های حسابداری را تعیین می‌کند. سایر استانداردهای حسابداری، مستثنی کردن اجزای سایر اقلام سود و زیان جامع از صورت سود و زیان را که با تعریف درآمد یا هزینه در مفاهیم نظری گزارشگری مالی مطابقت دارد، الزامی یا مجاز می‌کند (به بند ۷ مراجعه شود).
۸۶. اگر ارائه اقلام اصلی دیگر (از جمله از طریق تفکیک اقلام اصلی مندرج در بند ۸۳)، عناوین و جمعهای فرعی بیشتر برای درک عملکرد مالی واحد تجاری مربوط باشد، واحد تجاری باید آنها را در صورت سود و زیان ارائه کند.
۸۷. هرگاه واحد تجاری طبق بند ۸۶، جمعهای فرعی ارائه کند، این جمعهای فرعی باید:
- الف. شامل اقلام اصلی باشد که اجزای آن، طبق استانداردهای حسابداری شناسایی و اندازه‌گیری می‌شود؛
 - ب. به گونه‌ای ارائه و نامگذاری شود که اقلام اصلی مربوط به آن، روشن و قابل درک باشد؛
 - پ. طبق بند ۶۶، در دوره‌های مختلف یکنواخت باشد؛ و
 - ت. نسبت به جمعهای فرعی و جمعهای کل الزام‌شده در استانداردهای حسابداری برای صورت سود و زیان و صورت سود و زیان جامع، مهم‌تر جلوه داده نشود.
۸۸. واحد تجاری باید اقلام اصلی را به گونه‌ای در صورت سود و زیان گزارش کند که تمام جمعهای فرعی ارائه‌شده طبق بند ۸۶، با جمعهای فرعی یا جمعهای کل الزام‌شده در استانداردهای حسابداری برای این صورتهای مالی منطبق باشد.

۸۹. از آنجا که آثار فعالیتها، معاملات و سایر رویدادهای مختلف واحد تجاری از نظر تکرار، توان ایجاد سود یا زیان و قابلیت پیش‌بینی با یکدیگر متفاوت است، افشای اجزای عملکرد مالی، به استفاده‌کنندگان در درک عملکرد مالی حاصل‌شده و پیش‌بینی عملکرد مالی آتی کمک می‌کند. واحد تجاری، چنانچه برای توضیح عناصر عملکرد مالی ضرورت داشته باشد، اقلام اصلی دیگری را در صورت سود و زیان درج می‌کند و عناوین مورد استفاده و ترتیب ارائه اقلام را تغییر می‌دهد. واحد تجاری، عواملی مانند اهمیت و ماهیت و کارکرد اقلام درآمد و هزینه را در نظر می‌گیرد. برای مثال، یک مؤسسه مالی ممکن است عناوین مورد استفاده برای تهیه اطلاعات مربوط به عملیات مؤسسه مالی را تغییر دهد. واحد تجاری، اقلام درآمد و هزینه را تهاتر نمی‌کند مگر در مواردی که معیارهای مندرج در بند ۳۱ احراز شود.

۹۰. واحد تجاری، نباید هیچ‌یک از اقلام درآمد یا هزینه را در صورت سود و زیان، صورت سود و زیان جامع یا در یادداشتهای توضیحی، به عنوان اقلام غیرمترقبه ارائه کند.

اطلاعات قابل ارائه در صورت سود و زیان یا در یادداشتهای توضیحی

۹۱. هرگاه اقلام درآمد یا هزینه بااهمیت باشد، واحد تجاری باید ماهیت و مبلغ آنها را جداگانه افشا کند.

۹۲. شرایط زیر موجب می‌شود اقلام درآمد و هزینه، جداگانه افشا شود:

الف. کاهش ارزش موجودیها به خالص ارزش فروش یا کاهش ارزش داراییهای ثابت مشهود به مبلغ بازیافتنی و همچنین برگشت این‌گونه کاهش ارزشها؛

ب. تجدید ساختار فعالیتهای واحد تجاری و برگشت هرگونه ذخیره مخارج تجدید ساختار؛

پ. واگذاری اقلام داراییهای ثابت مشهود؛

ت. واگذاری سرمایه‌گذارها؛

ث. عملیات متوقف‌شده؛

ج. حل و فصل دعاوی حقوقی؛ و

چ . سایر موارد برگشت ذخایر.

۹۳ . واحد تجاری باید اجزای هزینه‌های شناسایی شده در صورت سود و زیان را با استفاده از طبقه‌بندی مبتنی بر ماهیت هزینه‌ها یا کارکرد هزینه‌ها در واحد تجاری، هر کدام که اطلاعات قابل اتکا و مربوطتر فراهم می‌کند، ارائه نماید.

۹۴ . به واحدهای تجاری توصیه می‌شود که اطلاعات موضوع بند ۹۳ را در صورت سود و زیان ارائه کنند.

۹۵ . برای برجسته کردن اجزای عملکرد مالی که ممکن است از نظر تکرار، توان ایجاد سود یا زیان و قابلیت پیش‌بینی با یکدیگر تفاوت داشته باشند، هزینه‌ها به طبقات فرعی تقسیم می‌شود. این طبقه‌بندی، به دو روش انجام می‌شود.

۹۶ . اولین روش طبقه‌بندی، روش "ماهیت هزینه" است. واحد تجاری، هزینه‌ها را بر اساس ماهیت آنها (برای مثال، استهلاک، مواد اولیه مصرف شده، هزینه‌های حمل و نقل، هزینه مزایای کارکنان و هزینه‌های تبلیغات) در صورت سود و زیان تجمیع می‌کند و آنها را به کارکردهای واحد تجاری، تخصیص مجدد نمی‌دهد. بکارگیری این روش ساده است، زیرا تخصیص هزینه‌ها بر اساس کارکرد، ضرورتی ندارد. نمونه‌ای از طبقه‌بندی با استفاده از روش ماهیت هزینه به شرح زیر است:

×	درآمد عملیاتی
×	سایر درآمدها
×	تغییرات در موجودی کالای ساخته شده و کالای در جریان ساخت
×	مواد اولیه و ملزومات مصرف شده
×	هزینه مزایای کارکنان
×	هزینه استهلاک داراییهای ثابت مشهود و داراییهای نامشهود
×	سایر هزینه‌ها
(×)	جمع هزینه‌ها
×	سود قبل از مالیات

۹۷. روش دوم طبقه‌بندی، روش "کارکرد هزینه" یا روش "بهای تمام شده فروش" است. در این روش هزینه‌ها بر اساس کارکرد آنها، به عنوان بخشی از بهای تمام شده فروش یا، برای مثال، هزینه‌های فروش یا هزینه‌های اداری طبقه‌بندی می‌شوند. در این روش، حداقل، واحد تجاری بهای تمام شده فروش را جدا از سایر هزینه‌ها افشا می‌کند. این روش در مقایسه با روش طبقه‌بندی هزینه‌ها بر اساس ماهیت، می‌تواند اطلاعات مربوط تری برای استفاده‌کنندگان فراهم کند، اما تخصیص هزینه‌ها به کارکردها، ممکن است مستلزم تخصیص اختیاری و اعمال قضاوت قابل ملاحظه باشد. نمونه‌ای از طبقه‌بندی با استفاده از روش کارکرد هزینه به شرح زیر است:

×	درآمد عملیاتی
(×)	بهای تمام شده فروش
×	سود ناخالص
×	سایر درآمدها
(×)	هزینه‌های فروش
(×)	هزینه‌های اداری
(×)	سایر هزینه‌ها
×	سود قبل از مالیات

۹۸. واحد تجاری که هزینه‌ها را بر اساس کارکرد طبقه‌بندی می‌کند، باید اطلاعات بیشتری درباره ماهیت هزینه‌ها، شامل هزینه استهلاک داراییهای ثابت مشهود و داراییهای نامشهود و هزینه مزایای کارکنان، افشا کند.

۹۹. انتخاب روش کارکرد هزینه یا روش ماهیت هزینه، به عوامل تاریخی و ویژگیهای صنعت و ماهیت واحد تجاری بستگی دارد. هر دو روش، میزان هزینه‌هایی را نشان می‌دهد که ممکن است بطور مستقیم یا غیرمستقیم، با تغییرات سطح فروش یا تولید واحد تجاری تغییر کند. از آنجا که هر یک از روشها، در واحدهای تجاری مختلف، مزایای متفاوتی دارد، این استاندارد مدیریت را ملزم می‌کند نحوه ارائه‌ای را انتخاب کند که قابل اتکا و مربوط تر باشد. به هر

حال، از آنجا که اطلاعات مرتبط با ماهیت هزینه‌ها در پیش‌بینی جریانهای نقدی آتی مفید است، در صورت استفاده از روش طبقه‌بندی بر اساس کارکرد هزینه، افشای بیشتر الزامی است. اصطلاح "مزایای کارکنان" در بند ۹۸، دارای همان مفهوم بکار رفته در استاندارد حسابداری ۳۳ است.

صورت سود و زیان جامع

اطلاعات قابل ارائه در صورت سود و زیان جامع

۱۰۰. واحد تجاری باید موارد زیر را در صورت سود و زیان جامع ارائه کند:

الف. سود یا زیان دوره؛

ب. سایر اقلام سود و زیان جامع؛

پ. مجموع سود و زیان جامع دوره؛

ت. مجموع سود و زیان جامع دوره، قابل انتساب به:

۱. منافع فاقد حق کنترل؛ و

۲. مالکان واحد تجاری اصلی.

۱۰۱. اقلام اصلی زیر باید در سایر اقلام سود و زیان جامع ارائه شود:

الف. اقلام سایر اقلام سود و زیان جامع (به استثنای مبالغ مندرج در قسمت (ب)) باید بر حسب ماهیت طبقه‌بندی شود و به دو گروه اقلامی تفکیک گردد که طبق سایر استانداردهای حسابداری:

۱. در دوره‌های آتی به سود یا زیان دوره منتقل نخواهد شد؛ و

۲. در صورت تحقق شرایط خاص، در دوره‌های آتی به سود یا زیان دوره منتقل خواهد شد.

ب. سهم از سایر اقلام سود و زیان جامع واحدهای تجاری وابسته و مشارکتهای خاص که حسابداری آنها به روش ارزش ویژه انجام می‌شود، به دو گروه اقلامی تفکیک شود که طبق سایر استانداردهای حسابداری:

۱. در دوره‌های آتی به سود یا زیان دوره منتقل نخواهد شد؛ و

۲. در صورت تحقق شرایط خاص، در دوره‌های آتی به سود یا زیان دوره منتقل خواهد شد.

۱۰۲. واحد تجاری باید مبلغ مالیات بر درآمد مرتبط با هر یک از اجزای سایر اقلام سود و زیان جامع، شامل تعدیلات تجدید طبقه‌بندی را در صورت سود و زیان جامع یا در یادداشت‌های توضیحی افشا کند.

۱۰۳. واحد تجاری می‌تواند اجزای سایر اقلام سود و زیان جامع را به یکی از روشهای زیر ارائه کند:

الف. پس از کسر آثار مالیاتی مربوط؛ یا

ب. قبل از کسر آثار مالیاتی مربوط، به همراه یک رقم برای نشان دادن جمع مبلغ مالیات بر درآمد مربوط به آن اقلام.

اگر واحد تجاری روش (ب) را انتخاب کند، باید مالیات را بین اقلامی که ممکن است در دوره‌های آینده به صورت سود و زیان منتقل شوند و اقلامی که در دوره‌های آینده به صورت سود و زیان منتقل نخواهند شد، تخصیص دهد.

۱۰۴. واحد تجاری باید تعدیلات تجدید طبقه‌بندی مرتبط با اجزای سایر اقلام سود و زیان جامع را افشا کند.

۱۰۵. در سایر استانداردهای حسابداری مشخص می‌شود که آیا مبالغی که قبلاً در سایر اقلام سود و زیان جامع شناسایی شده است، به صورت سود و زیان منتقل می‌شود یا خیر و در صورت امکان انتقال، چه زمانی این کار صورت می‌گیرد. در این استاندارد، به این تجدید طبقه‌بندیها، تعدیلات تجدید طبقه‌بندی گفته می‌شود. مبلغ تعدیل، در دوره‌ای که تجدید طبقه‌بندی انجام می‌شود، در سایر اقلام سود و زیان جامع منعکس می‌گردد. ممکن است این مبالغ، به عنوان سودهای تحقق‌نیافته دوره‌های جاری یا قبلی، در سایر اقلام سود و زیان جامع شناسایی شده باشد. این‌گونه سودهای تحقق‌نیافته باید در دوره‌ای که سودهای تحقق‌یافته به سود یا زیان دوره منتقل می‌شود، از سایر اقلام سود و زیان جامع کسر گردد تا از احتساب مجدد آنها در جمع سود و زیان جامع اجتناب شود.

۱۰۶. ممکن است واحد تجاری، تعدیلات تجدید طبقه‌بندی را در صورت سود و زیان جامع یا در یادداشتهای توضیحی ارائه کند. واحد تجاری که تعدیلات تجدید طبقه‌بندی را در یادداشتهای توضیحی ارائه می‌کند، اجزای سایر اقلام سود و زیان جامع را پس از هرگونه تعدیلات تجدید طبقه‌بندی مربوط ارائه می‌نماید.

۱۰۷. تعدیلات تجدید طبقه‌بندی، در نتیجه تغییرات در مازاد تجدید ارزیابی شناسایی شده طبق استاندارد حسابداری ۱۱، استاندارد حسابداری ۱۷ یا استاندارد حسابداری ۱۵ یا هنگام تجدید اندازه‌گیری طرحهای با مزایای معین شناسایی شده طبق استاندارد حسابداری ۳۳، ایجاد نمی‌شود. این اجزا در سایر اقلام سود و زیان جامع شناسایی می‌شود و در دوره‌های بعد به صورت سود و زیان منتقل نمی‌گردد. تغییرات مازاد تجدید ارزیابی ممکن است در دوره‌های بعد، در نتیجه استفاده از دارایی یا در صورت قطع شناخت آن، به سود انباشته منتقل شود.

صورت تغییرات در حقوق مالکانه

اطلاعات قابل ارائه در صورت تغییرات در حقوق مالکانه

۱۰۸. واحد تجاری صورت تغییرات در حقوق مالکانه را باید طبق الزامات بند ۹ ارائه کند. صورت تغییرات در حقوق مالکانه شامل اطلاعات زیر است:

الف. مجموع سود و زیان جامع دوره، که جمع مبالغ قابل انتساب به مالکان واحد تجاری اصلی و منافع فاقد حق کنترل را جداگانه نشان می‌دهد؛

ب. برای هر یک از اجزای حقوق مالکانه، آثار بکارگیری با تسری به گذشته یا تجدید ارائه با تسری به گذشته که طبق استاندارد حسابداری ۳۴ شناسایی می‌شود؛

پ. برای هر یک از اجزای حقوق مالکانه، صورت تطبیق مبالغ دفتری ابتدا و پایان دوره که به‌طور جداگانه تغییرات موارد زیر را افشا می‌کند:

۱. سود یا زیان دوره؛

۲. سایر اقلام سود و زیان جامع؛ و

۳. معاملات با مالکان به عنوان مالک، که بطور جداگانه آورده مالکان و توزیع منابع بین آنها و تغییر منافع مالکیت در واحدهای تجاری فرعی که موجب از دست دادن کنترل نمی‌شود را نشان می‌دهد.

- اطلاعات قابل ارائه در صورت تغییرات در حقوق مالکانه یا در یادداشتهای توضیحی
۱۰۹. واحد تجاری، برای هر یک از اجزای حقوق مالکانه، باید اجزای سایر اقلام سود و زیان جامع را در صورت تغییرات در حقوق مالکانه یا در یادداشتهای توضیحی ارائه کند (به بند ۱۰۸(پ)(۲) مراجعه شود).
۱۱۰. واحد تجاری باید کل سود تقسیمی و مبلغ سود تقسیمی برای هر سهم را در صورت تغییرات در حقوق مالکانه یا در یادداشتهای توضیحی ارائه کند.
۱۱۱. اجزای حقوق مالکانه در بند ۱۰۸، برای مثال، شامل هر طبقه از حقوق مالکانه تأمین شده، مبلغ انباشته هر طبقه از سایر اقلام سود و زیان جامع و سود انباشته است.
۱۱۲. تغییرات در حقوق مالکانه واحد تجاری از ابتدا تا پایان دوره گزارشگری، افزایش یا کاهش خالص داراییها را طی دوره نشان می دهد. این تغییرات، به استثنای تغییرات ناشی از معامله با مالکان به عنوان مالک (نظیر آورده مالکان، بازخرید ابزارهای مالکانه خود واحد تجاری و سود تقسیمی) و مخارج معامله که به طور مستقیم با این معاملات مرتبط است، جمع درآمدها و هزینه های ناشی از فعالیتهای واحد تجاری طی آن دوره، شامل سودها و زیانها را نشان می دهد.
۱۱۳. طبق استاندارد حسابداری ۳۴، تعدیلات با تسری به گذشته برای انعکاس آثار تغییر در رویه های حسابداری، در صورت عملی بودن، الزامی است، مگر اینکه شرایط گذار در سایر استانداردهای حسابداری، نحوه عمل دیگری را مقرر کرده باشد. همچنین طبق استاندارد حسابداری ۳۴، تجدید ارائه مرتبط با اصلاح اشتباهات، در صورت عملی بودن، با تسری به گذشته الزامی است. تعدیلات و تجدید ارائه با تسری به گذشته، تغییرات در حقوق مالکانه نیست بلکه تعدیل مانده سود انباشته ابتدای دوره است، مگر اینکه یکی از استانداردهای حسابداری، تعدیل با تسری به گذشته را برای یکی دیگر از اجزای حقوق مالکانه، الزامی کند. بند ۱۰۸(ب)، الزام می کند که کل تعدیلات هر یک از اجزای حقوق مالکانه ناشی از تغییر در رویه های حسابداری و کل تعدیلات ناشی از اصلاح اشتباهات، در صورت تغییرات در حقوق مالکانه، جداگانه افشا شود. این تعدیلات برای هر یک از دوره های قبل و ابتدای دوره افشا می شود.

صورت جریانهای نقدی

۱۱۴. اطلاعات جریان نقدی، برای استفاده کنندگان صورتهای مالی، مبنایی جهت ارزیابی توانایی واحد تجاری در ایجاد نقد و معادل نقد و ارزیابی نیازهای واحد تجاری به استفاده از آن جریانهای نقدی، فراهم می‌کند. استاندارد حسابداری ۲، الزامات ارائه و افشای اطلاعات جریان نقدی را تعیین می‌کند.

یادداشت‌های توضیحی

ساختار

۱۱۵. یادداشت‌های توضیحی باید:

الف. اطلاعاتی درباره مبنای تهیه صورتهای مالی و رویه‌های حسابداری خاص مورد استفاده طبق بندهای ۱۱۹ تا ۱۲۴ ارائه کند؛

ب. اطلاعات الزامی طبق استانداردهای حسابداری، که در جای دیگری از صورتهای مالی ارائه نمی‌شود را افشا کند؛ و

پ. اطلاعاتی ارائه کند که در جای دیگری از صورتهای مالی ارائه نمی‌شود، اما برای درک صورتهای مالی، مربوط است.

۱۱۶. واحد تجاری باید تا آنجا که عملی است، یادداشت‌های توضیحی را بطور منظم ارائه کند. برای تعیین ارائه منظم، واحد تجاری باید به تأثیر صورتهای مالی بر قابل فهم بودن و قابل مقایسه بودن اطلاعات توجه کند. واحد تجاری باید هر یک از اقلام مندرج در صورت وضعیت مالی، صورت سود و زیان، صورت سود و زیان جامع، صورت تغییرات در حقوق مالکانه و صورت جریانهای نقدی را به اطلاعات مرتبط در یادداشت‌های توضیحی عطف متقابل دهد.

۱۱۷. نمونه‌هایی از ارائه یا گروه‌بندی منظم یادداشت‌های توضیحی، شامل موارد زیر است:

الف. برای حوزه‌هایی از فعالیت واحد تجاری که به منظور درک وضعیت مالی و عملکرد مالی از بیشترین اثرگذاری برخوردار است، اهمیت بیشتری قائل شود؛ برای مثال اطلاعات مربوط به فعالیتهای عملیاتی خاص را با یکدیگر در یک گروه طبقه‌بندی کند؛

ب. اطلاعات مربوط به اقلامی که مشابه یکدیگر اندازه گیری می شوند، مانند داراییهای اندازه گیری شده به ارزش منصفانه، را در یک گروه طبقه بندی کند؛

پ. به ترتیب اقلام اصلی مندرج در صورت سود و زیان، صورت سود و زیان جامع و صورت وضعیت مالی، موارد زیر را ارائه نماید:

۱. بیان رعایت استانداردهای حسابداری (به بند ۱۴ مراجعه شود)؛

۲. خلاصه اهم رویه های حسابداری مورد استفاده (به بند ۱۱۹ مراجعه شود)؛

۳. اطلاعات پشتیبان برای اقلام ارائه شده در صورت وضعیت مالی، صورت سود و زیان، صورت سود و زیان جامع، صورت تغییرات در حقوق مالکانه و صورت جریانهای نقدی به ترتیبی که هر یک از صورتهای مالی و هر یک از اقلام اصلی ارائه می شود؛ و

سایر موارد افشا، شامل:

۱. بدهیهای احتمالی (به استاندارد حسابداری ۴ مراجعه شود) و تعهدات قراردادی شناسایی نشده، و

۲. موارد افشای غیرمالی، مانند اهداف و سیاستهای مدیریت ریسک مالی واحد تجاری (به استاندارد حسابداری ۳۷ ایزاهای مالی؛ افشا مراجعه شود).

۱۱۸. واحد تجاری ممکن است یادداشتهای توضیحی را به گونه ای ارائه کند که اطلاعات مرتبط با مبنای تهیه صورتهای مالی و رویه های حسابداری خاص، به عنوان بخش جداگانه ای از صورتهای مالی در نظر گرفته شود.

افشای رویه های حسابداری

۱۱۹. در خلاصه اهم رویه های حسابداری، واحد تجاری باید موارد زیر را افشا کند:

الف. مبنای (یا مبانی) اندازه گیری مورد استفاده در تهیه صورتهای مالی؛ و

ب. سایر رویه های حسابداری مورد استفاده که برای درک صورتهای مالی، مربوط است.

۱۲۰. آگاه کردن استفاده‌کنندگان از مبنا یا مبانی اندازه‌گیری مورد استفاده در صورتهای مالی (برای مثال، بهای تمام شده تاریخی، بهای جاری، خالص ارزش بازیافتنی، ارزش منصفانه یا مبلغ بازیافتنی) برای واحد تجاری بااهمیت است، زیرا مبانی که واحد تجاری صورتهای مالی را بر اساس آن تهیه می‌کند، بر تجزیه و تحلیل استفاده‌کنندگان تأثیر قابل ملاحظه‌ای دارد. هنگامی که واحد تجاری، بیش از یک مبنا یا اندازه‌گیری را در صورتهای مالی مورد استفاده قرار می‌دهد (برای مثال، زمانی که طبقات خاصی از داراییها تجدید ارزیابی می‌شود)، مشخص کردن طبقات داراییها و بدهیها که هر یک از مبانی اندازه‌گیری برای آنها بکار رفته است، کافی است.

۱۲۱. مدیریت در تصمیم‌گیری درباره افشای یک رویه حسابداری خاص، باید بررسی کند که آیا افشای مزبور، به استفاده‌کنندگان در درک چگونگی انعکاس معاملات، سایر رویدادها و شرایط در عملکرد مالی و وضعیت مالی کمک می‌کند یا خیر. افشای رویه‌های حسابداری خاص، به‌ویژه زمانی که این رویه‌ها از بین گزینه‌های مجاز در استانداردهای حسابداری انتخاب شده باشد، برای استفاده‌کنندگان مفید است. افشای اینکه آیا واحد تجاری برای سرمایه‌گذاری‌های کوتاه‌مدت سریع‌ال معامله در سهام، روش ارزش بازار یا روش اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش را استفاده می‌کند، نمونه‌ای از افشای مزبور است. برخی استانداردهای حسابداری، افشای رویه‌های حسابداری خاص، شامل انتخاب رویه توسط مدیریت از بین رویه‌های مجاز را به روشنی الزامی می‌کند. برای مثال، طبق استاندارد حسابداری ۱۱، افشای مبانی اندازه‌گیری مورد استفاده برای طبقات داراییهای ثابت مشهود الزامی است.

۱۲۲. یک رویه حسابداری ممکن است به دلیل ماهیت عملیات واحد تجاری مهم باشد، حتی اگر مبالغ دوره جاری و دوره‌های قبل بااهمیت نباشد. افشای هر یک از رویه‌های مهم حسابداری که در استانداردهای حسابداری بطور خاص الزامی نشده است، اما واحد تجاری طبق استاندارد حسابداری ۳۴، آن را انتخاب و استفاده می‌کند نیز مناسب است.

۱۲۳. واحد تجاری باید در اهم رویه‌های حسابداری یا سایر یادداشتهای توضیحی، قضاوت‌های مدیریت در فرایند بکارگیری رویه‌های حسابداری واحد تجاری و قضاوت‌هایی که بیشترین تأثیر را بر مبالغ

شناسایی شده در صورتهای مالی داشته است، جدا از قضاوتهای مربوط به برآوردها (به بند ۱۲۵ مراجعه شود) افشا کند.

۱۲۴. مدیریت در فرایند بکارگیری رویه‌های حسابداری واحد تجاری، علاوه بر قضاوتهای مربوط به برآوردها، قضاوتهای متعددی انجام می‌دهد که می‌تواند اثر مهمی بر مبالغ شناسایی شده در صورتهای مالی داشته باشد. برای مثال، مدیریت در تعیین موارد زیر قضاوت می‌کند:

الف. چه زمانی بخش مهمی از ریسکها و مزایای عمده مالکیت داراییهای مالی و داراییهای اجاره‌ای، به واحدهای تجاری دیگر منتقل می‌شود؛ و

ب. آیا برخی فروشهای خاص، از نظر محتوا، تأمین مالی است و بنابراین، منجر به درآمد نمی‌شود.

منابع عدم اطمینان برآوردها

۱۲۵. چنانچه در انجام برآوردها در پایان دوره گزارشگری، موارد عدم اطمینانی وجود داشته باشد که ریسک قابل ملاحظه‌ای را برای تعدیل بااهمیت مبالغ دفتری داراییها و بدهیها در سال مالی آتی ایجاد کند، واحد تجاری باید اطلاعاتی را درباره مفروضات مرتبط با آینده و سایر منابع عمده عدم اطمینان این برآوردها افشا کند. در مورد این داراییها و بدهیها، یادداشتهای توضیحی باید شامل جزئیات زیر باشد:

الف. ماهیت آنها؛ و

ب. مبلغ دفتری آنها در پایان دوره گزارشگری.

۱۲۶. تعیین مبالغ دفتری برخی داراییها و بدهیها، مستلزم برآورد آثار رویدادهای نامطمئن آتی بر آن داراییها و بدهیها در پایان دوره گزارشگری است. برای مثال، در صورت نبود قیمتهای جاری در بازار، برآوردهای معطوف به آینده برای اندازه‌گیری مبلغ بازیافتی طبقاتی از داراییهای ثابت مشهود، اثر منسوخ شدن فناوری بر موجودیها، ذخایر مربوط به نتایج آتی دعاوی در جریان و بدهیهای بلندمدت مرتبط با مزایای کارکنان مانند تعهدات بازنشستگی، ضرورت دارد. این برآوردها مستلزم مفروضاتی درباره اقلامی مانند تعدیل اثر ریسک بر جریانهای نقدی یا نرخهای تنزیل، تغییرات آتی حقوق و مزایا و تغییرات آتی قیمتهای مؤثر بر سایر مخارج است.

۱۲۷. مفروضات و سایر منابع عدم اطمینان برآوردها که طبق بند ۱۲۵ افشا می‌شود، مربوط به برآوردهایی است که مستلزم مشکل‌ترین، ذهنی‌ترین یا پیچیده‌ترین قضاوت‌های مدیریت است. با افزایش تعداد متغیرها و مفروضات مؤثر بر رفع احتمالی عدم اطمینانهای آتی، این قضاوتها ذهنی‌تر و پیچیده‌تر می‌شود و بدین ترتیب، امکان تعدیلات بااهمیت ناشی از آن در مبالغ دفتری داراییها و بدهیها، بطور معمول افزایش می‌یابد.

۱۲۸. در مورد داراییها و بدهیهایی که ریسک تغییر بااهمیت مبلغ دفتری آنها در سال مالی بعد قابل ملاحظه است، در صورتی که این اقلام در پایان دوره گزارشگری، به ارزش منصفانه مبتنی بر قیمت اعلام شده در بازار فعال برای داراییها و بدهیهای مشابه اندازه‌گیری شده باشد، موارد افشای بند ۱۲۵ الزامی نیست. ممکن است در سال مالی بعد، این ارزشهای منصفانه تغییر بااهمیت داشته باشد، اما این تغییرات ناشی از مفروضات یا سایر منابع عدم اطمینان در برآورد در پایان دوره گزارشگری نبوده است.

۱۲۹. واحد تجاری موارد افشای مندرج در بند ۱۲۵ را به گونه‌ای ارائه می‌نماید که برای درک قضاوت‌های مدیریت درباره آینده و سایر منابع عدم اطمینان برآوردها، به استفاده‌کنندگان صورتهای مالی کمک کند. ماهیت و میزان اطلاعات تهیه شده، بسته به ماهیت مفروضات و سایر شرایط، متفاوت است. مثالهایی از انواع موارد افشا توسط واحد تجاری به شرح زیر است:

الف. ماهیت مفروضات یا سایر موارد عدم اطمینان برآورد؛

ب. حساسیت مبالغ دفتری نسبت به روشها، مفروضات و برآوردهای مبنای محاسبات، شامل دلایل حساسیت؛

پ. رفع احتمالی عدم اطمینان و دامنه نتایجی که در سال مالی بعد در ارتباط با مبالغ دفتری داراییها و بدهیهای تحت تاثیر، بطور معقول محتمل است.

ت. تشریح تغییرات ایجاد شده در مفروضات پیشین مرتبط با آن داراییها و بدهیها، در صورتی که عدم اطمینان برطرف نشده باشد.

۱۳۰. این استاندارد، واحد تجاری را ملزم نمی‌کند که هنگام افشای موارد مندرج در بند ۱۲۵، اطلاعات بودجه‌ای یا پیش‌بینی‌ها را افشا کند.

۱۳۱. برخی مواقع، در پایان دوره گزارشگری، افشای میزان آثار احتمالی یک فرض یا سایر منابع عدم اطمینان برآوردها غیر عملی است. در این موارد، واحد تجاری افشا می‌کند که، بر مبنای اطلاعات موجود، ممکن است نتایج سال مالی بعد، به دلیل تفاوت با فرض مزبور، مستلزم تعدیل بااهمیت در مبلغ دفتری دارایی یا بدهی مورد نظر باشد. در تمام موارد، واحد تجاری، ماهیت و مبلغ دفتری دارایی یا بدهی خاص (یا طبقه‌ای از داراییها و بدهیها) را که تحت تأثیر آن فرض قرار گرفته است، افشا می‌کند.

۱۳۲. موارد افشای بند ۱۲۳ درباره قضاوت‌های خاصی که مدیریت در فرایند بکارگیری رویه‌های حسابداری واحد تجاری انجام می‌دهد، با موارد افشای بند ۱۲۵ درباره منابع عدم اطمینان برآوردها ارتباطی ندارد.

۱۳۳. سایر استانداردهای حسابداری، افشای برخی مفروضات، به جز موارد مقرر شده در بند ۱۲۵ را الزامی می‌کنند. برای مثال، استاندارد حسابداری ۴، در شرایط خاص، افشای مفروضات اصلی مرتبط با رویدادهای آتی مؤثر بر طبقات ذخایر را الزامی می‌کند.

سرمایه

۱۳۴. واحد تجاری باید اطلاعاتی را افشا کند تا استفاده‌کنندگان صورتهای مالی بتوانند اهداف، خط مشی‌ها و فرایندهای مدیریت سرمایه واحد تجاری را ارزیابی کنند.

۱۳۵. به منظور رعایت بند ۱۳۴، واحد تجاری موارد زیر را افشا می‌کند:

الف. اطلاعات کیفی درباره اهداف، خط مشی‌ها و فرایندهای مدیریت سرمایه شامل:

۱. شرحی درباره آنچه به عنوان سرمایه، مدیریت می‌شود؛

۲. در مواردی که در ارتباط با سرمایه واحد تجاری الزامات برون‌سازمانی وجود

دارد، ماهیت این الزامات و چگونگی بکارگیری الزامات در مدیریت سرمایه؛ و

۳. نحوه دستیابی به اهداف مدیریت سرمایه.

ب. خلاصه داده‌های کمی درباره آنچه به عنوان سرمایه، مدیریت می‌شود. در برخی واحدهای تجاری، بعضی از بدهیهای مالی فاقد سررسید (مانند بدهیهای درون‌گروهی) را به عنوان بخشی از سرمایه در نظر می‌گیرند.

پ. هر گونه تغییرات در قسمتهای الف و ب در مقایسه با دوره قبل.

ت. آیا طی دوره، تمام الزامات برون‌سازمانی سرمایه را که مشمول آن بوده، رعایت کرده است یا خیر.

ث. پیامدهای ایجاد شده، در مواردی که واحد تجاری الزامات برون‌سازمانی سرمایه را رعایت نکرده است.

واحد تجاری، این موارد را بر مبنای اطلاعات درون‌سازمانی تهیه‌شده برای مدیران اصلی افشا می‌کند.

۱۳۶. واحد تجاری ممکن است سرمایه را به روشهای مختلف مدیریت کند و مشمول الزامات سرمایه متفاوتی باشد. برای مثال، یک مجموعه از شرکتهای ناهمگن ممکن است شامل واحدهایی باشد که عهده‌دار فعالیتهای بیمه و بانکداری هستند و در حوزه‌های مقرراتی مختلف فعالیت می‌کنند. در صورتی که افشای کلی الزامات سرمایه و نحوه مدیریت سرمایه اطلاعات مفیدی فراهم نکند یا درک استفاده‌کنندگان صورتهای مالی از منابع سرمایه واحد تجاری را مخدوش نماید، واحد تجاری باید اطلاعات جداگانه‌ای را برای هر یک از الزامات سرمایه که واحد تجاری مشمول آن است، افشا کند.

سایر موارد افشا

۱۳۷. واحد تجاری باید موارد زیر را در یادداشت‌های توضیحی افشا کند:

الف. مبلغ سود تقسیمی پیشنهادی قبل از تأیید صورتهای مالی برای انتشار، که طی دوره به عنوان ستانده مالکان شناسایی نشده است و مبلغ مربوط به هر سهم؛ و

ب. مبلغ هر گونه سود سهام ممتاز انباشت‌شونده که شناسایی نشده است.

۱۳۸. واحد تجاری باید موارد زیر را، چنانچه در جای دیگری از صورتهای مالی افشا نکرده باشد، افشا کند:

الف. اقامتگاه و شکل حقوقی واحد تجاری، کشور محل تاسیس و نشانی مرکز ثبت شده آن (یا محل اصلی فعالیت در صورتی که متفاوت از مرکز ثبت شده باشد):

ب. شرح ماهیت عملیات واحد تجاری و فعالیتهای اصلی آن؛

پ. نام واحد تجاری اصلی و واحد تجاری اصلی نهایی گروه؛ و

ت. اطلاعات مربوط به عمر واحد تجاری، در صورتی که واحد تجاری با عمر محدود است.

تاریخ اجرا

۱۳۹. الزامات این استاندارد در مورد کلیه صورتهای مالی که دوره مالی آنها از تاریخ ۱/۱/۱۳۹۸ و بعد از آن شروع می شود، لازم الاجراست.

مطابقت با استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی

۱۴۰. با اجرای الزامات این استاندارد، مفاد استاندارد بین المللی حسابداری ۱ (ارائه صورتهای مالی (ویرایش ۲۰۱۷) نیز رعایت می شود.

کنارگذاری استاندارد حسابداری ۱ (مصوب ۱۳۷۹)، استاندارد حسابداری ۱۴ (مصوب ۱۳۷۹) و استاندارد حسابداری ۶ (مصوب ۱۳۷۹)

۱۴۱. استاندارد حسابداری ۱ (ارائه صورتهای مالی (مصوب ۱۳۹۷)، جایگزین استاندارد حسابداری ۱ نمونه ارائه صورتهای مالی (مصوب ۱۳۷۹) می شود. اجرای الزامات این استاندارد، منجر به کنارگذاری استاندارد حسابداری ۱۴ نمونه ارائه داراییهای جاری و بدهیهای جاری می گردد. همچنین، اجرای همزمان این استاندارد و استاندارد حسابداری ۳۴ (رویه های مسابرداری، تغییر در برآوردهای مسابرداری و اشتباه، موجب کنارگذاری استاندارد حسابداری ۶ گزارش عملکرد مالی می شود.