

استاندارد حسابداری شماره ۶
گزارش عملکرد مالی

استاندارد حسابداری شماره ۶

گزارش عملکرد مالی

فهرست مندرجات

شماره بند	
۱	• مقدمه
۲	• تعاریف
۳ - ۴	• اجزای عملکرد مالی
۵ - ۱۴	• صورت سود و زیان جامع
۱۵	• صورت سود و زیان
۱۶ - ۱۷	• اقلام استثنایی
۱۸ - ۲۵	• عملیات متوقف شده
۲۶ - ۳۰	• اقلام غیرمترقبه
۲۹ - ۳۰	- اثر مالیاتی اقلام غیرمترقبه
۳۱ - ۳۶	• تغییر در برآوردهای حسابداری
۳۷ - ۴۳	• تعدیلات سنواتی
۳۹ - ۴۰	- تغییر در رویه حسابداری
۴۱ - ۴۳	- اصلاح اشتباه
۴۴ - ۴۶	• تغییرات حقوق صاحبان سرمایه
۴۷	• تاریخ اجرا
۴۸	• مطابقت با استانداردهای بین‌المللی حسابداری
	• پیوست: نمونه‌ای از اجزای عملکرد مالی

استاندارد حسابداری شماره ۶

گزارش عملکرد مالی

این استاندارد باید با توجه به "مقدمه‌ای بر استانداردهای حسابداری" مطالعه و بکارگرفته شود.

مقدمه

۱. هدف این استاندارد ملزم کردن واحدهای تجاری به انعکاس مشخص و بارز برخی عناصر عملکرد مالی است تا به درک استفاده‌کنندگان صورتهای مالی از عملکرد مالی واحد تجاری طی یک دوره کمک کند و مبنایی جهت ارزیابی عملکرد مالی و جریانهای نقدی آتی برای آنها فراهم آورد.

تعاریف

۲. اصطلاحات ذیل در این استاندارد با معانی مشخص زیر بکار رفته است:

- **فعالیت‌های عادی:** فعالیت‌های معمول، تکرار شونده یا منظم واحد تجاری (فعالیت‌های تجاری) و همچنین فعالیت‌های مرتبطی است که به تبعیت و در جهت پیشبرد فعالیت‌های فوق یا در نتیجه آنها توسط واحد تجاری انجام می‌شود. چنانچه وقوع برخی رویدادها، صرف نظر از ماهیت غیر معمول یا تناوب آن، در محیط حاکم بر عملیات واحد تجاری (اعم از اقتصادی، مقرراتی، جغرافیایی و غیره) مورد انتظار باشد، آثار آنها بر عملیات واحد تجاری در زمره فعالیت‌های عادی تلقی می‌شود.
- **اقلام استثنایی:** اقلامی با اهمیت است که منشأ آن رویدادها یا معاملاتی می‌باشد که در چارچوب فعالیت‌های عادی شرکت واقع می‌گردد و به منظور ارائه تصویری مطلوب، افشای جداگانه آنها، منفرداً یا در صورت تشابه نوع، در مجموع، به لحاظ استثنایی بودن ماهیت یا وقوع ضرورت می‌یابد.
- **اقلام غیر مترقبه:** اقلامی با اهمیت و بسیار غیر معمول است که منشأ آن رویدادهایی خارج از فعالیت‌های عادی شرکت می‌باشد و انتظار نمی‌رود به طور مکرر یا منظم واقع شود.
- **تعدیلات سنواتی:** تعدیلاتی با اهمیت است که به سنوات قبل مربوط می‌شود و از تغییر در رویه حسابداری یا اصلاح اشتباه ناشی می‌گردد. تعدیلات سنواتی، اصلاحات تکرار شونده معمول و تعدیل برآوردهای انجام شده در سنوات قبل را شامل نمی‌شود.

استاندارد حسابداری شماره ۶

گزارش عملکرد مالی

- یک بخش از واحد تجاری: جزئی از عملیات واحد تجاری یا گروه که اهمیت نسبی دارد و به طور جداگانه قابل شناسایی است و فعالیتها، داراییها و نتایج مربوط به آن را بتوان به وضوح از بقیه فعالیتهای واحد تجاری تمیز داد. یک بخش از واحد تجاری معمولاً خطوط تولید یا بازارهای جداگانه خاص خود را دارد و ممکن است یک قسمت تجاری یا جغرافیایی (به شرح مندرج در استاندارد حسابداری شماره ۲۵ باعنوان "گزارشگری برحسب قسمتهای مختلف") یا کوچکتر از آن باشد.

اجزای عملکرد مالی

- ۳ . کلیه درآمدها و هزینه‌های شناسایی شده باید در صورت سود و زیان یا صورت سود و زیان جامع منعکس شود. درآمدها و هزینه‌ها تنها در مواردی در صورت سود و زیان دوره انعکاس نمی‌یابد که به موجب استانداردهای حسابداری مستقیماً به حقوق صاحبان سرمایه منظور می‌شود.
- ۴ . بخشهای متعدد فعالیتهای واحد تجاری دارای ویژگیهای بارزی است که از نظر ثبات، مخاطره و قابلیت پیش‌بینی باهم متفاوت است و این امر افشای جداگانه اجزای تشکیل‌دهنده عملکرد مالی را در صورت سود و زیان و صورت سود و زیان جامع ایجاب می‌کند. افشای جداگانه این اجزا با هدف تسهیل درک عملکرد مالی یک دوره و کمک به استفاده‌کنندگان صورتهای مالی به‌منظور تصمیم‌گیری در مورد میزان اتکا به نتایج دوره‌های قبل جهت ارزیابی نتایج بالقوه دوره‌های آتی صورت می‌گیرد. بنابراین افشای جداگانه اجزای مذکور، صرف‌نظر از ماهیت در صورتی ضرورت دارد که برای ارزیابی بعضی از جنبه‌های عملکرد مالی حائز اهمیت باشد.

صورت سود و زیان جامع

- ۵ . صورت سود و زیان جامع به عنوان یک صورت مالی اساسی، باید کل درآمدها و هزینه‌های شناسایی شده طی دوره را که قابل انتساب به صاحبان سرمایه است، به تفکیک اجزای تشکیل‌دهنده آنها نشان دهد.
- ۶ . هدف از تهیه صورت سود و زیان و صورت سود و زیان جامع، ارائه کلیه درآمدها و هزینه‌های شناسایی شده طی یک دوره مالی می‌باشد. تمرکز اصلی صورت سود و زیان

استاندارد حسابداری شماره ۶

گزارش عملکرد مالی

دوره بردرآمدها و هزینه‌های عملیاتی است. درآمدها و هزینه‌ها تنها در مواردی در صورت سود و زیان منعکس نمی‌شود که به طور مشخص به موجب استانداردهای حسابداری مستقیماً به حساب حقوق صاحبان سرمایه منظور شود. از آنجایی که جهت تصمیم‌گیری اقتصادی استفاده‌کنندگان صورتهای مالی، آگاهی از کلیه جنبه‌های عملکرد مالی واحد تجاری طی دوره ضرورت دارد، لازم است کلیه درآمدها و هزینه‌های شناسایی شده طی آن دوره مورد ملاحظه قرار گیرد. بدین لحاظ همان‌گونه که در مفاهیم نظری گزارشگری مالی مقرر شده، تهیه و ارائه یک صورت مالی اساسی جدید با عنوان "صورت سود و زیان جامع" لازم است تا میزان افزایش یا کاهش حقوق صاحبان سرمایه از بابت درآمدها و هزینه‌های مختلف دوره نشان داده شود.

۷. صورت سود و زیان جامع به طرق زیر به اهداف گزارشگری مالی کمک می‌کند:

الف. ترکیب اطلاعات مربوط به جنبه عملیاتی عملکرد و موارد مرتبط با آن با سایر جنبه‌های عملکرد مالی واحد تجاری.

ب. ارائه اطلاعاتی که همراه با اطلاعات مندرج در سایر صورتهای مالی اساسی، برای ارزیابی بازده سرمایه‌گذاری در یک واحد تجاری مفید واقع شود.

۸. صورت سود و زیان جامع باید موارد زیر را به ترتیب نشان دهد:

الف. سود یا زیان خالص دوره طبق صورت سود و زیان.

ب. سایر درآمدها و هزینه‌های شناسایی شده به تفکیک.

ج. تعدیلات سنواتی.

۹. از آنجا که صورت سود و زیان جامع دربرگیرنده کلیه درآمدها و هزینه‌های شناسایی شده،

اعم از تحقق یافته و تحقق نیافته است، سود یا زیان خالص دوره مالی به عنوان اولین قلم در صورت سود و زیان جامع انعکاس می‌یابد. این بدان معنی است که صورت سود و زیان دوره، یکی از اقلام صورت سود و زیان جامع را به تفصیل نشان می‌دهد و سایر درآمدها و هزینه‌های شناسایی شده، به‌طور جداگانه در صورت سود و زیان جامع انعکاس می‌یابد.

استاندارد حسابداری شماره ۶

گزارش عملکرد مالی

۱۰. سایر درآمدها و هزینه‌های شناسایی شده شامل موارد زیر است:
- الف. درآمدها و هزینه‌های تحقق نیافته ناشی از تغییرات ارزش داراییها و بدهیهای که اساساً به منظور قادر ساختن واحد تجاری به انجام عملیات به نحو مستمر نگهداری می‌شود و به موجب استانداردهای حسابداری مربوط مستقیماً به حقوق صاحبان سرمایه منظور می‌شود (از قبیل درآمدها و هزینه‌های ناشی از تجدید ارزیابی داراییهای ثابت مشهود).
- ب. درآمدها و هزینه‌هایی که طبق استانداردهای حسابداری به استناد قوانین آمره مستقیماً در حقوق صاحبان سرمایه منظور می‌شود (از قبیل مابه‌التفاوتهای حاصل از تسعیر داراییها و بدهیهای ارزی موضوع ماده ۱۳۶ قانون محاسبات عمومی).
۱۱. موارد مندرج در ردیفهای الف و ب بند ۸، سود یا زیان جامع سال را تشکیل می‌دهد. تعدیلات سنواتی (مشمول بر آثار انباشته تغییر در رویه‌های حسابداری و اصلاح اشتباه) حسب مورد از سود یا زیان جامع سال کسر یا به آن اضافه می‌شود تا سود یا زیان جامع شناسایی شده در فاصله تاریخ صورتهای مالی دوره قبل و پایان دوره مالی جاری به دست آید.
۱۲. نظر به اینکه صورت سود و زیان جامع دربرگیرنده کلیه درآمدها و هزینه‌های شناسایی شده طی دوره از جمله درآمدها و هزینه‌های تحقق نیافته است، تحقق بعدی اقلام اخیرالذکر منجر به گزارش مجدد آنها در صورت سود و زیان نمی‌شود. در نتیجه، هرگاه تغییری در ارزش یک دارایی ایجاد شود یا آن دارایی به فروش رسد، سود یا زیان گزارش شده معادل تفاوت ارزش جدید یا عواید فروش دارایی و آخرین مبلغ دفتری آن است. برای مثال درآمد تحقق نیافته ناشی از تجدید ارزیابی یک دارایی ثابت مشهود در صورت سود و زیان جامع دوره تجدید ارزیابی انعکاس می‌یابد. تحقق تمام یا بخشی از درآمد مزبور به هنگام فروش دارایی در دوره‌های بعدی، درآمد آن دوره محسوب نمی‌شود بلکه مبین درآمدی است که قبلاً تا زمان تجدید ارزیابی شناسایی شده است.

استاندارد حسابداری شماره ۶

گزارش عملکرد مالی

۱۳. هرگاه اجزای صورت سود و زیان جامع محدود به سود یا زیان خالص دوره و تعدیلات سنواتی باشد، ارائه صورت سود و زیان جامع ضرورتی ندارد. در چنین حالتی باید در یادداشتی ذیل صورت سود و زیان دوره، عدم لزوم ارائه صورت سود و زیان جامع افشا شود.

۱۴. در موارد مذکور سود یا زیان خالص دوره مندرج در صورت سود و زیان و نیز تعدیلات سنواتی مندرج در گردش حساب سود (زیان) انباشته توأمأ اطلاعات کافی در مورد کل درآمدها و هزینه‌های شناسایی شده طی دوره ارائه می‌دهد. در چنین حالتی ارائه یادداشتی ذیل صورت سود و زیان به شرح زیر کفایت می‌کند: "از آنجا که اجزای سود و زیان جامع محدود به سود (زیان) دوره و تعدیلات سنواتی است، صورت سود و زیان جامع ارائه نشده است."

صورت سود و زیان

۱۵. برای اینکه اطلاعات ارائه شده در صورت سود و زیان جهت تصمیم‌گیریهای اقتصادی مفید واقع شود، باید اجزای صورت سود و زیان طبق بند ۵۸ استاندارد حسابداری شماره ۱ با عنوان نحوه ارائه صورتهای مالی نشان داده شود. ارائه جداگانه اقلام استثنایی و نتایج مربوط به عملیات متوقف شده نیز از جمله مواردی است که بر مفیدبودن اطلاعات ارائه شده می‌افزاید.

اقلام استثنایی

۱۶. اقلام استثنایی باید در محاسبه سود یا زیان فعالیتهای عادی منظور شود. مبلغ هر قلم استثنایی (منفرداً یا در صورت تشابه نوع، در مجموع) باید به طور جداگانه و ترجیحاً در متن صورت سود و زیان تحت سرفصل درآمد یا هزینه مربوط منعکس گردد. اعم از اینکه انعکاس این اقلام در متن صورت سود و زیان یا در یادداشت‌های توضیحی صورت گیرد، این اقلام باید به عنوان اقلام استثنایی قابل تشخیص باشد و این‌گونه تصریح گردد. شرح مناسبی در مورد هر یک از اقلام استثنایی جهت درک ماهیت این اقلام ضروری است.

۱۷. نمونه اقلامی که ممکن است در صورت با اهمیت بودن، استثنایی تلقی شود عبارت است از:

الف. زیانهای ناشی از بلایای طبیعی در مناطقی که وقوع آنها به طور متناوب انتظار می‌رود،

استاندارد حسابداری شماره ۶

گزارش عملکرد مالی

- ب . هزینه‌های اخراج دسته جمعی کارکنان شاغل در بخشهای فعال واحد تجاری،
- ج . هزینه‌های تجدید سازمان،
- د . به هزینه بردن داراییهای نامشهود خارج از فرایند استهلاک،
- ه . زیان انتقال صنایع مزاحم به خارج از محدوده شهرها، طبق مقررات جاری،
- و . کمکهای بلاعوض غیرسرمایه‌ای دریافتی و کمکهای بلاعوض پرداختی،
- ز . سود یا زیان فروش داراییهای ثابت مشهود و سرمایه‌گذاریهای بلندمدت،
- ح . سود یا زیان فروش یا توقف عملیات یک بخش از واحد تجاری،
- ط . هزینه‌های غیرمعمول مربوط به مطالبات مشکوک‌الوصول و کاهش ارزش موجودی مواد و کالا،
- ی . ذخیره‌های غیرمعمول برای زیانهای ناشی از پیمانهای بلندمدت،
- ک . وجوه مازاد ناشی از حل و فصل ادعای خسارت از شرکتهای بیمه،
- ل . هزینه‌های جذب نشده ناشی از عدم دستیابی به ظرفیت معمول (عملی) مورد انتظار و ضایعات غیرعادی، و
- م . سود یا زیان ناشی از حل و فصل دعاوی برله یا علیه شرکت.

عملیات متوقف شده

۱۸ . در صورت توقف عملیات یک بخش از واحد تجاری لازم است نتایج عملیات بخش متوقف شده از جمله سود یا زیان حاصل از واگذاری آن بخش به طور جداگانه در صورت سود و زیان منعکس شود. برای این منظور درآمدها و هزینه‌های عملیاتی مربوط به بخش متوقف شده باید در سرفصلهای مربوط و ترجیحاً در متن صورت سود و زیان به طور جداگانه نمایش یابد. همچنین سود یا زیان حاصل از واگذاری بخش متوقف شده، پس از تهاثر کلیه ذخایر مربوط به هزینه‌های غیر قابل بازیافت عملیات توقف، باید پس از سود (زیان) عملیاتی در صورت سود و زیان منعکس شود.

استاندارد حسابداری شماره ۶

گزارش عملکرد مالی

۱۹. گاه ممکن است یک واحد تجاری تصمیم بگیرد بخشی از عملیات خود را که از سایر عملیات تجاری آن متمایز است متوقف کند. در چنین مواردی لازم است برای تعهدات ناشی از این تصمیم (شامل کلیه هزینه‌های مستقیم فروش یا خاتمه عملیات و هرگونه زیان عملیاتی تا تاریخ فروش یا خاتمه عملیات) که از محل سودهای عملیاتی آتی آن بخش یا سود حاصل از واگذاری داراییهای آن جبران پذیر نباشد، ذخیره‌ای در حسابها منظور شود. برای تعیین ذخایر یادشده، موضوعاتی از قبیل موارد زیر مد نظر قرار می‌گیرد:
- الف. هزینه‌های اخراج دسته جمعی کارکنان (پس از کسر کمکهای دولت از این بابت)،
- ب. هزینه‌های مربوط به ادامه همکاری کارکنان اصلی طی دوره کاهش عملیات،
- ج. زیانهای ناشی از فروش داراییها شامل هزینه‌های مستمر پیش بینی شده نظیر اجاره، عوارض و غیره،
- د. مطالبات مشکوک‌الوصول و لاوصول ناشی از تصمیم به توقف عملیات،
- ه. هرگونه زیان ناشی از جرایم پیش‌بینی شده در قراردادها، و
- و. سایر اقلام درآمد و هزینه ناشی از عملیات تجاری بخش مورد توقف تا زمان فروش یا خاتمه عملیات.
- ایجاد ذخیره متکی بر این واقعیت است که تعهدات در زمانی ایجاد می‌شود که واحد تجاری آشکارا متعهد به فروش یا خاتمه عملیات گردد. شواهد این تعهد می‌تواند شامل اعلام رسمی برنامه توقف، شروع عملی برنامه توقف یا سایر شرایطی باشد که به طور مؤثر واحد تجاری را ناگزیر به تکمیل، فروش یا خاتمه عملیات کند. هر قرارداد الزام‌آوری که بعد از پایان سال منعقد می‌شود، ممکن است شواهد اضافی در رابطه با ارزش داراییها و تعهدات در تاریخ ترازنامه فراهم آورد. در مواردی که قصد فروش وجود دارد، لیکن قرارداد الزام‌آور حقوقی منعقد نشده باشد، تعهدی توسط واحد تجاری تقبل نشده است و در نتیجه نباید ذخیره‌ای از بابت هزینه‌های مستقیم مربوط به فروش و نیز زیانهای عملیاتی در نظر گرفته شود.

استاندارد حسابداری شماره ۶

گزارش عملکرد مالی

۲۰. فروش یا خاتمه عملیات در صورتی عملیات متوقف شده، محسوب می‌شود که تأثیر با اهمیتی بر ماهیت و زمینه اصلی عملیات واحد تجاری داشته باشد و معرف کاهش مهمی در امکانات عملیاتی ناشی از خروج از بازاری خاص (اعم از تجاری یا جغرافیایی) یا کاهش عمده در میزان فروش در بازارهای در حال تداوم آن باشد. ماهیت و زمینه اصلی عملیات واحد تجاری عبارت از جایگاه محصولات و خدمات آن واحد در بازارهای مربوط (شامل جنبه‌های کیفی و مکانی) است. برای مثال، چنانچه شرکتی که به طور معمول در امر اداره مهمانخانه‌های کوچک فعالیت دارد، اقدام به فروش مهمانخانه‌ها و خرید هتل‌های چند ستاره کند، ضمن آنکه همچنان به فعالیت هتل داری مشغول است، ماهیت و زمینه اصلی عملیات آن تغییر می‌یابد. حالت مشابه آن است که همان شرکت با فروش هتل‌های خود در یک کشور خارجی اقدام به خرید هتل در ایران کند. فروش جایگزینی منظم داراییهای عمده که به عنوان بخشی از عملیات معمول و جهت نگهداشت پرتفوی داراییها انجام می‌شود، نباید به عنوان توقف عملیات تلقی گردد. در مثال بالا، فروش هتل و خرید هتل دیگر در همان بازار و یا مکانهای مشابه کلاً به عنوان عملیات در حال تداوم طبقه‌بندی می‌شود. همچنین فروش یا خاتمه یک بخش از عملیات واحد تجاری که اساساً به منظور دستیابی به بهسازی تولید یا صرفه‌جویی در هزینه صورت گرفته، بخشی از عملیات در حال تداوم آن محسوب می‌گردد.

۲۱. فروش یا خاتمه عملیات در صورتی عملیات متوقف شده محسوب می‌شود که، داراییها، بدهیها، نتایج عملیات و فعالیتهای بخش مورد نظر از نظر فیزیکی و عملیاتی و برای مقاصد گزارشگری، به روشنی قابل تشخیص باشد. اگر نتایج مالی عملیات فروش رفته یا خاتمه یافته به طور جداگانه از سوابق حسابداری قابل استخراج نباشد یا تا حد با اهمیتی تنها از طریق تخصیص درآمد یا هزینه قابل استخراج گردد، در آن صورت به عنوان عملیات متوقف شده طبقه‌بندی نمی‌شود. برای مثال تعطیل یک کارگاه تولیدی که در بازار به طور جداگانه قیمت فروشی برای محصول آن وجود ندارد، به عنوان عملیات متوقف شده تلقی نمی‌شود.

استاندارد حسابداری شماره ۶

گزارش عملکرد مالی

۲۲. چنانچه عملیات توقف یک بخش از واحد تجاری حداکثر تا سه ماه پس از تاریخ ترازنامه یا تاریخ تصویب صورتهای مالی، هر کدام که کمتر باشد، تکمیل گردد، در این صورت عملیات آن بخش، در تاریخ ترازنامه به عنوان عملیات متوقف شده تلقی و در صورت سود و زیان تحت همین عنوان طبقه‌بندی می‌شود. در صورت عدم احراز شرایط یاد شده، عملیات بخش مزبور در صورت سود و زیان سال جاری به عنوان عملیات در حال تداوم منعکس می‌گردد.

۲۳. هرگاه با توجه به شرایط مندرج در بند ۲۲، عملیات بخشی که تصمیم به توقف آن اتخاذ شده است، در سال جاری به عنوان عملیات متوقف شده تلقی نگردد، هزینه ناشی از وضع ذخایر مربوط به عنوان عملیات در حال تداوم در صورت سود و زیان منعکس و در صورت با اهمیت بودن با عنوان "اقدام استثنایی" طبقه‌بندی شود. در دوره بعد، یعنی زمانی که عملیات مزبور در زمره عملیات متوقف شده قرار می‌گیرد، هزینه‌های ذخایر مزبور باید در صورت سود و زیان، به تفکیک "ذخیره زیان عملیاتی" و "ذخیره زیان غیر عملیاتی حاصل از فروش یا خاتمه عملیات متوقف شده"، از زیان عملیاتی و زیان غیر عملیاتی بخش متوقف شده کسر شود.

۲۴. در صورت توقف عملیات یک بخش از واحد تجاری، لازم است نتایج عملیات آن بخش، از جمله سود یا زیان حاصل از واگذاری آن به طور مجزا در صورت سود و زیان منعکس شود. برای این منظور درآمدها و هزینه‌های عملیات بخش متوقف شده در سرفصل مربوط و ترجیحاً در صورت سود و زیان، جداگانه نمایش می‌یابد. همچنین سود یا زیان حاصل از واگذاری بخش متوقف شده پس از تهاتر کلیه ذخایر انتقالی از سال قبل در ارتباط با بخش متوقف شده، پس از سود (زیان) عملیاتی در صورت سود و زیان منعکس می‌شود.

استاندارد حسابداری شماره ۶

گزارش عملکرد مالی

۲۵ . علاوه بر موارد فوق، افشای موارد زیر در رابطه با توقف عملیات یک بخش واحد تجاری ضروری است:

الف. ماهیت و مشخصات عملیات متوقف شده،

ب. تاریخ مؤثر توقف عملیات برای مقاصد حسابداری، و

ج. نحوه توقف عملیات (فروش یا کنارگذاری).

اقلام غیر مترقبه

۲۶ . سود یا زیان غیر مترقبه و مالیات مربوط باید به طور جداگانه در صورت سود و زیان پس از سود یا زیان ناشی از فعالیتهای عادی نشان داده شود. سهم سهامداران اقلیت از سود یا زیان غیر مترقبه نیز باید زیر صورت سود و زیان تلفیقی افشا شود. ارائه شرح مناسبی در یادداشت‌های توضیحی در مورد هر یک از اقلام غیر مترقبه جهت درک ماهیت این اقلام ضروری می‌باشد.

۲۷ . طبقه‌بندی اقلام به عنوان غیر مترقبه به شرایط خاص هر مورد بستگی دارد. به علت تفاوت در فعالیتهای عادی، آنچه برای یک واحد تجاری غیر مترقبه است، لزوماً برای واحد تجاری دیگر غیر مترقبه نیست. اقلام غیر مترقبه بسیار نادر است، زیرا مربوط به رویدادهایی بسیار غیر معمول می‌باشد که خارج از فعالیتهای عادی واحد تجاری رخ می‌دهد و انتظار نمی‌رود به طور مکرر یا منظم واقع شود. با توجه به ملاحظات فوق، سودها یا زیانهای ناشی از مواردی از قبیل بلایای طبیعی (مانند زلزله و سیل) و مصادره داراییها را در صورت با اهمیت بودن، می‌توان به عنوان مثالهایی از اقلام غیر مترقبه ذکر کرد.

۲۸ . درآمدها و هزینه‌هایی که منشأ آن رویداد غیر مترقبه واحدی باشد، تشکیل دهنده یک قلم غیر مترقبه واحد است و باید ادغام شود و به عنوان اقلام غیر مترقبه در صورت سود و زیان منظور گردد.

اثر مالیاتی اقلام غیر مترقبه

۲۹ . اثر مالیاتی اقلام غیر مترقبه باید از طریق مقایسه مالیات سود یا زیان ناشی از فعالیتهای عادی بدون احتساب اقلام غیر مترقبه و مالیات سود یا زیان سال مالی (پس از اقلام غیر مترقبه) تعیین گردد. هرگونه اضافه یا کسر مالیات ناشی از مقایسه فوق باید به اقلام غیر مترقبه نسبت داده شود.

استاندارد حسابداری شماره ۶

گزارش عملکرد مالی

۳۰. روش یادشده در بند ۲۹ تضمین‌کننده این امر است که در هر سال محاسبه مالیات مربوط به سود یا زیان ناشی از فعالیتهای عادی به وجود یا عدم وجود اقلام غیر مترقبه بستگی نداشته و ارقام حاصل‌شده در هر دو حالت یکسان باشد.

تغییر در برآوردهای حسابداری

۳۱. آثار تغییر در برآوردهای حسابداری باید در تعیین سود یا زیان خالص دوره‌ای منظور شود که در آن، تغییر صورت گرفته است. بدیهی است چنانچه تغییر مزبور بر دوره‌های بعدی نیز اثر گذارد، آثار چنین تغییری باید در تعیین سود یا زیان خالص دوره‌های بعدی منظور شود.

۳۲. با توجه به ابهامات موجود در محیط اقتصادی، انجام برآوردهای حسابداری و تجدیدنظر در آنها برای تهیه صورتهای مالی امری اجتناب‌ناپذیر است. پیش‌بینی رویدادهای آتی و برآورد اثرات آنها مستلزم اعمال قضاوت و تجدید نظر در این برآوردها به هنگام وقوع رویدادهای جدید، حصول تجربه بیشتر یا دستیابی به اطلاعات اضافی است. از آنجا که تغییر در برآورد، حاصل اطلاعات جدید یا تحولات تازه است نباید با تجدید نظر در ارقام سالهای قبل به آن تأثیر فقه‌رایی داد. این اقلام باید در صورت سود و زیان سالی که نسبت به آنها شناخت صورت می‌گیرد منعکس و آثار آن در صورت با اهمیت بودن تشریح شود. در عین حال، گاه تشخیص بین تغییر در رویه حسابداری و تغییر در برآورد حسابداری ممکن است بسیار مشکل باشد. در چنین حالتی، تغییر مورد نظر باید به عنوان تغییر در برآورد حسابداری تلقی و به گونه مناسبی افشا شود.

۳۳. تغییر در برآورد حسابداری ممکن است تنها بر دوره جاری تأثیر داشته باشد یا اینکه دوره جاری و دوره‌های آتی را توأماً تحت تأثیر قرار دهد. برای مثال تغییر در برآورد مبلغ هزینه مطالبات مشکوک‌الوصول فوراً شناسایی می‌شود و تنها بر دوره جاری تأثیر می‌گذارد، لیکن تغییر در عمر مفید برآوردی یک دارایی بر هزینه استهلاک دوره جاری و هریک از دوره‌های آتی باقیمانده از عمر مفید دارایی تأثیر دارد. اثر تغییر مرتبط با دوره جاری در

استاندارد حسابداری شماره ۶

گزارش عملکرد مالی

هر دو حالت به عنوان درآمد یا هزینه دوره جاری و اثر تغییر در دوره‌های آتی، در صورت وجود، در همان دوره‌ها شناسایی می‌شود.

۳۴. آثار تغییر در برآوردهای حسابداری باید تحت همان سرفصلهایی که قبلاً در صورت سود و زیان انعکاس می‌یافت طبقه‌بندی شود.

۳۵. برای قابل مقایسه بودن صورتهای مالی دوره‌های مختلف، اثر تغییر در برآورد حسابداری که قبلاً در محاسبه سود یا زیان حاصل از فعالیتهای عادی منظور شده است، تحت عنوان همان قلم درآمد و هزینه منعکس می‌گردد. هرگاه درآمد یا هزینه مزبور قبلاً به عنوان یک قلم غیرمترقبه تلقی شده باشد، اثر تغییر در برآورد آن نیز باید به صورت یک قلم غیرمترقبه گزارش شود.

۳۶. ماهیت و مبلغ تغییر در برآورد حسابداری که دارای اثر با اهمیتی در دوره جاری است یا انتظار می‌رود اثر با اهمیتی در دوره‌های بعد داشته باشد، باید افشا گردد. در صورتی که تعیین مبلغ تغییر عملی نباشد، موضوع باید در یادداشتهای توضیحی افشا شود.

تعدیلات سنواتی

۳۷. تعدیلات سنواتی یعنی اقلام مربوط به سنوات قبل که در تعدیل مانده سود (زیان) انباشته ابتدای دوره منظور می‌گردد، به اقلامی محدود می‌شود که از "تغییر در رویه حسابداری" و "اصلاح اشتباه" ناشی گردد.

۳۸. اثر تعدیلات سنواتی باید از طریق اصلاح مانده سود (زیان) انباشته ابتدای دوره در صورتهای مالی منعکس گردد. اقلام مقایسه‌ای صورتهای مالی نیز باید ارائه مجدد شود، مگر آنکه این امر عملی نباشد. در چنین شرایطی موضوع باید در یادداشتهای توضیحی افشا شود. همچنین میزان و ماهیت اقلام تشکیل‌دهنده تعدیلات سنواتی و دلایل توجیهی تغییر در رویه حسابداری و همچنین این امر که اقلام مقایسه‌ای صورتهای مالی ارائه مجدد شده است (یا عملی نبودن ارائه مجدد) باید در یادداشتهای توضیحی افشا گردد.

استاندارد حسابداری شماره ۶

گزارش عملکرد مالی

تغییر در رویه حسابداری

۳۹. یکی از خصوصیات کیفی صورتهای مالی قابل مقایسه بودن آن می باشد. برای نیل به این خصوصیت، ثبات رویه در نحوه عمل حسابداری طی هر دوره مالی و نیز از یک دوره مالی به دوره مالی بعد ضروری است. از اینرو، نباید در رویه های حسابداری تغییری صورت گیرد مگر اینکه به علت رجحان رویه جدید بر رویه پیشین، از نظر ارائه مطلوب تر صورتهای مالی واحد تجاری، تغییر در رویه حسابداری قابل توجیه باشد یا اینکه تغییر به موجب قوانین آمره یا استانداردهای حسابداری جدید، الزامی شود. یکی از مشخصات تغییر در رویه حسابداری این است که این تغییر، حاصل گزینش بین دو یا چند روش حسابداری است. چنانچه معامله یا رویدادهایی که از نظر ماهیت با معاملات و رویدادهای قبلی به روشنی متفاوت است، لزوم اتخاذ یک روش جدید یا تعدیل روش موجود را ایجاب کند، این اتخاذ یا تعدیل روش تغییر رویه حسابداری محسوب نمی شود.

۴۰. چنانچه در رویه حسابداری تغییری صورت گیرد، ارقام مربوط به سال جاری، بر مبنای رویه جدید منعکس و ارقام مقایسه ای سنوات قبل نیز بر مبنای رویه جدید ارائه مجدد می شود. در این حالت، تعدیلات انباشته مربوط به سنوات قبل، به جهت اینکه هیچ گونه ارتباطی با نتایج عملکرد سال جاری نداشته است، نباید در تعیین سود یا زیان سال جاری دخالت داده شود. تعدیلات مزبور باید از طریق ارائه مجدد ارقام سالهای قبل به حساب گرفته شود، در نتیجه، مانده سود (زیان) انباشته ابتدای دوره نیز بدین ترتیب تعدیل خواهد شد. در صورت تهیه خلاصه چندین ساله وضعیت مالی و عملکرد مالی، جهت حصول اطمینان از اینکه ارقام مربوط به سنوات قبل بر مبنای یکنواخت نشان داده می شود، ارقام مزبور معمولاً ارائه مجدد خواهد شد. اگر به دلیل عملی نبودن، ارقام خلاصه های چندین ساله، جهت انعکاس تغییر در رویه حسابداری، ارائه مجدد نشود، موضوع افشا می گردد. همچنین در صورت ارائه مجدد، سالهایی را که مورد تجدید نظر واقع شده است، باید مشخص کرد. تعدیلات انباشته ناشی از تغییر در رویه های حسابداری، همچنین

استاندارد حسابداری شماره ۶

گزارش عملکرد مالی

به عنوان آخرین قلم در صورت سود و زیان جامع منعکس می‌شود تا اثر این تعدیلات برای استفاده‌کنندگان مشخص گردد.

اصلاح اشتباه

۴۱. ممکن است در دوره جاری اشتباهاتی مربوط به صورتهای مالی یک یا چند دوره مالی گذشته کشف گردد. این اشتباهات می‌تواند از جمله، ناشی از موارد زیر باشد:

الف. اشتباهات ریاضی،

ب. اشتباه در بکارگیری رویه‌های حسابداری،

ج. تعبیر نادرست یا نادیده گرفتن واقعیتهای موجود در زمان تهیه صورتهای مالی،

د. تغییر از یک رویه غیر استاندارد حسابداری به یک رویه استاندارد حسابداری، و

ه. موارد تقلب.

اصلاح این اشتباهات در صورتی که با اهمیت نباشد، در سود یا زیان خالص دوره جاری منظور می‌گردد.

۴۲. در مواردی ممکن است صورتهای مالی منتشر شده یک یا چند دوره قبل شامل اشتباهات با اهمیتی باشد که تصویر مطلوب را مخدوش و در نتیجه قابلیت اتکای صورتهای مالی مزبور را کاهش دهد. اصلاح چنین اشتباهاتی نباید از طریق منظور کردن آن در سود و زیان سال جاری انجام گیرد، بلکه باید با ارائه مجدد ارقام صورتهای مالی سال(های) قبل به چنین منظوری دست یافت. در نتیجه، مانده افتتاحیه سود (زیان) انباشته نیز بدین ترتیب تعدیل خواهد شد. تعدیلات سنواتی ناشی از اصلاح اشتباهات همچنین به عنوان آخرین قلم در صورت سود و زیان جامع منعکس می‌شود.

۴۳. برآوردهای حسابداری ماهیتاً عبارت از تخمینهایی است که با کسب اطلاعات اضافی در دوره‌های بعد ممکن است تغییر یابد. بنابراین اصلاح اشتباه را باید از این گونه تغییرات

استاندارد حسابداری شماره ۶

گزارش عملکرد مالی

تمیز داد. به گونه مشابه، سود یا زیانی را که پس از مشخص شدن پیامد یک پیشامد احتمالی مورد شناخت قرار می‌گیرد و برآورد دقیق آن قبلاً میسر نبوده است نمی‌توان به عنوان اشتباه با اهمیت قلمداد کرد.

تغییرات حقوق صاحبان سرمایه

۴۴ . صورتهای مالی باید تغییرات حقوق صاحبان سرمایه را منعکس کند. بخشی از این تغییرات در گردش حساب سود و زیان انباشته مستقیماً در ذیل صورت سود و زیان دوره انعکاس می‌یابد. سایر تغییرات از جمله گردش حساب اندوخته قانونی، حساب اندوخته اختیاری و حسابهای مربوط به اقلامی که طبق استانداردهای حسابداری مستقیماً به حقوق صاحبان سرمایه منظور می‌گردد و همچنین تغییرات ناشی از افزایش یا کاهش سرمایه باید در یادداشتهای توضیحی مربوط افشا شود.

۴۵ . تغییرات حقوق صاحبان سرمایه و ساختار آن در زمره مهم‌ترین اقلام اطلاعاتی مندرج در صورتهای مالی است و از اینرو باید به گونه‌ای مشخص منعکس شود. به موجب این استاندارد تغییرات حقوق صاحبان سرمایه به شرح زیر در صورتهای مالی انعکاس می‌یابد:

الف. باتوجه به اهمیت اطلاعات مندرج در حساب سود (زیان) انباشته، گردش این حساب، متشکل از سود (زیان) دوره، سود (زیان) انباشته ابتدای دوره، تعدیلات سنواتی، و هرگونه مبلغ انتقالی از سایر سرفصلهای حقوق صاحبان سرمایه (مجموعاً سود قابل تقسیم)، سود سهام پیشنهادی، مبالغ انتقالی به اندوخته‌های قانونی و اختیاری (مجموعاً تخصیص سود)، بلافاصله زیر صورت سود و زیان دوره انعکاس می‌یابد.

ب. گردش حساب اندوخته قانونی و اندوخته‌های اختیاری تخصیص یافته از محل سود قابل تقسیم و همچنین گردش حسابهای مربوط به اقلامی که طبق استانداردهای حسابداری مربوط، مستقیماً به حقوق صاحبان سرمایه منظور می‌شود (از قبیل مازاد تجدید ارزیابی) در یادداشتهای توضیحی افشا می‌گردد.

استاندارد حسابداری شماره ۶

گزارش عملکرد مالی

ج . گردش سایر اقلام از قبیل حساب سرمایه و صرف سهام در یادداشت‌های توضیحی افشا می‌گردد.

۴۶ . موارد خاصی وجود دارد که اقلامی با ماهیت درآمد یا هزینه را که قابل انعکاس در حساب سود و زیان دوره است طبق قوانین آمره باید مستقیماً به حساب اندوخته منظور کرد. برای مثال، اساسنامه قانونی برخی از شرکتهای دولتی مقرر می‌دارد که سود حاصل از فروش داراییهای ثابت به حساب اندوخته سرمایه‌ای یا سایر اندوخته‌های غیر قابل تقسیم منظور گردد. به منظور انعکاس اثرات کلیه این نوع اقلام در صورتهای عملکرد مالی، درآمد یا هزینه مربوط باید در صورت سود و زیان جامع منعکس شود.

تاریخ اجرا

۴۷ . الزامات این استاندارد در مورد کلیه صورتهای مالی که دوره مالی آنها از تاریخ ۱۳۸۰/۱/۱ و بعد از آن شروع می‌شود، لازم‌الاجراست.

مطابقت با استانداردهای بین‌المللی حسابداری

۴۸ . با اجرای الزامات این استاندارد، مفاد استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۸ با عنوان سود یا زیان خالص دوره، اشتباهات با اهمیت و تغییرات در رویه‌های حسابداری نیز رعایت می‌شود.

**استاندارد حسابداری شماره ۶
گزارش عملکرد مالی**

پیوست

نمونه‌ای از اجزای عملکرد مالی

این پیوست به منظور آشنایی با نحوه اجرای الزامات مندرج در استاندارد حسابداری برای انعکاس اجزای عملکرد مالی تهیه شده است و بخشی از استاندارد حسابداری تلقی نمی‌شود.

استاندارد حسابداری شماره ۶
گزارش عملکرد مالی
 پیوست : نمونه‌ای از اجزای عملکرد مالی
 شرکت نمونه
 صورت سود و زیان
 برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفندماه ۱۳ × ۲

(تجدیدارائه شده)

	۱۳×۲	۱۳×۱
	میلیون ریال	میلیون ریال
فروش :		
عملیات درحال تداوم	۶۰۰	۵۰۰
عملیات متوقف شده	۱۷۵	۱۹۰
	۷۷۵	۶۹۰
بهای تمام شده کالای فروش رفته		
سود ناخالص	(۶۲۰)	(۵۵۵)
هزینه‌های اداری، عمومی و فروش	۱۵۵	۱۳۵
	(۱۰۴)	(۸۳)
سود عملیاتی :		
عملیات درحال تداوم	۵۶	۴۰
عملیات متوقف شده	(۱۵)	۱۲
کسر می‌شود: ذخیره زیان عملیاتی ناشی از عملیات متوقف شده سال ۱۳×۱	۱۰	—
	۵۱	۵۲
سود ناشی از فروش داراییهای ثابت مربوط به عملیات درحال تداوم		
ذخیره زیان عملیاتی که قرار است متوقف شود (هزینه استثنایی)	۹	۶
ذخیره زیان ناشی از فروش عملیات متوقف شده	—	(۳۰)
کسر می‌شود: ذخیره زیان غیرعملیاتی ناشی از عملیات متوقف شده سال ۱۳×۱	(۱۷)	۲۰
	۳	۲۸
کسر می‌شود: هزینه‌های مالی		
سود ناشی از فعالیتهای عادی قبل از مالیات	(۴)	(۱۷)
مالیات سود فعالیتهای عادی	۵۹	۱۱
سود قبل از اقلام غیرمترقبه	(۱۴)	(۴)
زیان غیرمترقبه ناشی از وقوع زلزله		
اثر مالیاتی مربوط	(۱۲)	۷
خالص	۴	—
سود خالص سال	(۸)	۷
گردش حساب سود (زیان) انباشته		
سود خالص سال مالی	۳۷	۷
سود انباشته ابتدای سال	۸۷	۸۶
تعدیلات سنواتی	(۱۰)	(۱۱)
	۷۷	۷۵
انتقال درآمد تحقق یافته از حساب مازاد تجدید ارزیابی		
سود قابل تقسیم	۴	—
کسر می‌شود: سود سهام پرداختنی	(۸)	(۱)
انتقال به اندوخته قانونی	(۲)	(۱)
انتقال به اندوخته طرح و توسعه	(۴)	(۳)
	(۱۴)	(۵)
سود انباشته در پایان سال	۱۲۸	۸۲
	۱۱۴	۷۷

استاندارد حسابداری شماره ۶
گزارش عملکرد مالی
 پیوست : نمونه‌ای از اجزای عملکرد مالی (ادامه)

شرکت نمونه
 صورت سود و زیان جامع
 برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفندماه ۱۳ × ۲

(تجدید ارائه شده)

<u>۱۳×۱</u>	<u>۱۳×۲</u>	
<u>میلیون ریال</u>	<u>میلیون ریال</u>	
۷	۳۷	سود خالص سال
۶	۴	مازاد تحقق نیافته ناشی از تجدید ارزیابی داراییهای ثابت
<u>۷</u>	<u>(۳)</u>	سود (زیان) تحقق نیافته سرمایه‌گذاری بلندمدت
۲۰	۳۸	سود جامع سال مالی
<u>(۱۱)</u>	<u>(۱۰)</u>	کسر می‌شود: تعدیلات سنواتی
<u>۹</u>	<u>۲۸</u>	سود جامع شناسایی شده از تاریخ گزارشگری قبلی