

استاندارد حسابداری ۱

ارائه صورتهای مالی

(تجدید نظر شده ۱۳۹۷)

فهرست مندرجات



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 تجمع
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	صورتهای وضعیت مالی
۵۵ - ۶۱	اطلاعات قابل ارائه در صورتهای وضعیت مالی
۶۲ - ۶۷	تفکیک اقلام به جاری و غیرجاری
۶۸ - ۷۰	داراییهای جاری
۷۱ - ۷۸	بدهیهای جاری
۷۹ - ۸۲	اطلاعات قابل ارائه در صورتهای وضعیت مالی یا در یادداشتهای توضیحی
۸۳ - ۹۹	صورتهای سود و زیان
۸۳ - ۹۰	اطلاعات قابل ارائه در صورتهای سود و زیان
۹۱ - ۹۹	اطلاعات قابل ارائه در صورتهای سود و زیان یا در یادداشتهای توضیحی
۱۰۰ - ۱۰۷	صورتهای سود و زیان جامع

اطلاعات قابل ارائه در صورت سود و زیان جامع.....	۱۰۷ - ۱۰۰
صورت تغییرات در حقوق مالکانه.....	۱۱۳ - ۱۰۸
اطلاعات قابل ارائه در صورت تغییرات در حقوق مالکانه.....	۱۰۸
اطلاعات قابل ارائه در صورت تغییرات در حقوق مالکانه یا در یادداشتهای توضیحی.....	۱۱۳ - ۱۰۹
صورت جریانهای نقدی.....	۱۱۴
یادداشتهای توضیحی.....	۱۱۵ - ۱۳۸
ساختار.....	۱۱۸ - ۱۱۵
افشای روبه‌های حسابداری.....	۱۲۴ - ۱۱۹
منابع عدم اطمینان برآوردها.....	۱۳۳ - ۱۲۵
سرمایه.....	۱۳۶ - ۱۳۴
سایر موارد افشا.....	۱۳۸ - ۱۳۷
تاریخ اجرا.....	۱۳۹ الف - ۱۳۹
مطابقت با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی.....	۱۴۰
کنارگذاری استاندارد حسابداری ۱ (مصوب ۱۳۷۹)، استاندارد حسابداری ۱۴ (مصوب ۱۳۷۹) و استاندارد حسابداری ۶ (مصوب ۱۳۷۹).....	۱۴۱

هدف

۱. این استاندارد، مبنای ارائه صورتهای مالی با مقاصد عمومی را مقرر می کند تا از قابل مقایسه بودن آن با صورتهای مالی دوره های 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 می کند.

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، اندازه گیری و افشای معاملات و سایر رویدادهای خاص را تعیین می کند.
۴. این استاندارد در مورد ساختار و محتوای صورتهای مالی میان دوره ای فشرده که طبق استاندارد حسابداری ۲۲ گزارشگری مالی میان دوره ای تهیه می شود، کاربرد ندارد. با وجود این، بندهای ۱۳ تا ۳۴ درباره این گونه صورتهای مالی کاربرد دارد. این استاندارد بطور یکسان برای تمام واحدهای تجاری، کاربرد دارد.
۵. در این استاندارد از اصطلاحاتی استفاده می شود 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 می باشند (مانند طرحهای بازنشتگی) ممکن است تغییراتی برای ارائه حقوق اعضا یا دارندگان واحدهای سرمایه گذاری، در صورتهای مالی ضرورت یابد.

تعاریف

۷. در این استاندارد، اصطلاحات زیر با معانی مشخص بکار رفته است:
 - صورتهای مالی با مقاصد عمومی (که از این پس "صورتهای مالی" نامیده می شود)، صورتهای مالی است که هدف آن تأمین نیازهای استفاده کنندگانی 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: اطلاعاتی بااهمیت است که بطور معقولی انتظار رود عدم ارائه یا ارائه نادرست آنها بتواند به تنهایی یا در مجموع، بر تصمیمات اقتصادی استفاده کنندگان که بر اساس صورتهای مالی اتخاذ می شود، تأثیر بگذارد. اهمیت، به اندازه و ماهیت عدم ارائه یا ارائه نادرست بستگی دارد که با توجه به شرایط محیطی در مورد آن قضاوت می شود. اندازه یا ماهیت یک قلم، یا ترکیب هر دو، می تواند عامل تعیین کننده باشد.
 - ارزیابی این موضوع که آیا عدم ارائه یا ارائه نادرست می تواند بر تصمیمات اقتصادی استفاده کنندگان تأثیر گذار و در نتیجه بااهمیت باشد، مستلزم در نظر گرفتن ویژگیهای استفاده کنندگان است. طبق مفاهیم نظری گزارشگری مالی، "فرض می شود که استفاده کنندگان، 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 می توان انتظار داشت که تصمیم گیرهای اقتصادی استفاده کنندگانی با این ویژگیها، تحت تأثیر قرار گیرد.
 - یادداشتهای توضیحی 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 می شود. این یادداشتها، اطلاعات توضیحی یا جزئیات اقلام ارائه شده در صورتهای مالی و اطلاعاتی در ارتباط با اقلامی که واجد شرایط لازم برای شناسایی در صورتهای مالی نیست را ارائه می کند.
 - سایر اقلام سود و زیان جامع در برگیرنده اقلامی از درآمدها و هزینه ها (شامل تعدیلات تجدیدطبقه بندی) 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 **حسابداری سرمایه‌گذاریها** 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 تجدید 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 تجدید طبقه‌بندی 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 می شود، باید با عبارتی صریح و بی قید 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 تمام الزامات استانداردهای حسابداری مطابقت داشته باشد.
۱۵. تقریباً در تمام شرایط، واحد تجاری با رعایت استانداردهای حسابداری مربوط، به ارائه منصفانه دست می یابد. علاوه بر این، ارائه منصفانه واحد تجاری را ملزم می کند که:
- الف. رویه های حسابداری را طبق استاندارد حسابداری ۳۴ رویه های حسابداری، تغییر در برآوردهای حسابداری و اشتباهات، انتخاب و اعمال نماید. استاندارد حسابداری ۳۴، سلسله مراتب رهنمودهای معتبری را تعیین می کند که مدیریت در نبود استاندارد حسابداری که بطور مشخص برای یک قلم کاربرد دارد، مورد توجه قرار می دهد.
- ب. اطلاعات، از جمله رویه های حسابداری، را به گونه ای 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 استفاده کنندگان 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 نمی تواند بکارگیری رویه های حسابداری نامناسب را با افشای رویه های حسابداری استفاده شده 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 گمراه‌کننده است که با هدف صورتهای مالی، مندرج در مفاهیم نظری گزارشگری مالی، ناسازگار می‌باشد و نحوه عمل حسابداری استفاده‌شده؛ و

ت. در هر یک از دوره‌های 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 دوره‌های 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 تعیین‌شده در بند ۱۸ (پ) و (ت) را افشا کند.

۲۰. بند ۱۹، برای مثال زمانی کاربرد دارد که در یکی از دوره‌های قبل، واحد تجاری از یک الزام مندرج در یک استاندارد حسابداری برای اندازه‌گیری داراییها یا بدهیها، منحرف شده باشد و آن انحراف، اندازه‌گیری 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 می‌رسد که رعایت یک الزام از یک استاندارد حسابداری، آنقدر گمراه‌کننده است که با هدف صورتهای مالی در مفاهیم نظری گزارشگری مالی ناسازگار می‌باشد، اما مقررات مربوط، انحراف از این الزام را منع می‌کند، واحد تجاری باید تا حد ممکن جنبه‌های گمراه‌کننده 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 گمراه‌کننده است که با هدف صورتهای مالی در مفاهیم نظری گزارشگری مالی ناسازگار است؛ و

ب. در هر یک از دوره‌های ارائه‌شده، 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 واقع بینانه 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 نمی کند، 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 می گیرد. 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 می کند 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 بی اهمیت باشند.

۲۸. صورتهای مالی، نتیجه پردازش تعداد زیادی از معاملات یا سایر رویدادهایی است که بر اساس ماهیت یا کارکرد، در طبقاتی تجمیع می شود. آخرین مرحله از فرایند تجمیع و طبقه بندی، ارائه اطلاعات فشرده و طبقه بندی شده ای است که اقلام اصلی صورتهای مالی را تشکیل می دهد. اگر یک قلم اصلی به تنهایی بااهمیت نباشد، با اقلام دیگر در متن صورتهای مالی یا یادداشتهای توضیحی تجمیع می شود. 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 توجیه پذیر نماید.

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

۳۰. برخی استانداردهای حسابداری مشخص می کنند 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 استفاده کنندگان 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 می کند. تهاتر در صورت سود و زیان، صورت سود و زیان جامع یا صورت وضعیت مالی، موجب کاهش توانایی درک استفاده کنندگان از معاملات انجام شده، سایر رویدادها و شرایط و ارزیابی جریانهای نقدی آتی واحد تجاری می شود، به استثنای مواردی که تهاتر، محتوای معامله یا رویدادی دیگر را منعکس می کند. اندازه گیری داراییها پس از کسر اقلام کاهنده ارزش - برای مثال، ذخیره کاهش ارزش موجودیها و ذخیره مطالبات مشکوک الوصول، تهاتر محسوب نمی شود.

۳۳. طبق استاندارد حسابداری ۴۳ درآمد عملیاتی حاصل از قرارداد با مشتریان، واحد تجاری ملزم است درآمد عملیاتی حاصل از قرارداد با مشتریان را به مبلغ مابه ازایی اندازه گیری کند که انتظار دارد در قبال انتقال کالاها یا خدمات تعهد شده به مشتری، نسبت به آن محق باشد. برای مثال؛ مبلغ درآمد عملیاتی شناسایی شده، منعکس کننده تخفیفات تجاری و تخفیفات حجمی اعطایی واحد تجاری است. واحد تجاری در روال فعالیتهای عادی خود معاملات دیگری انجام می دهد که درآمد عملیاتی ایجاد نمی کند، اما همراه با انجام فعالیتهای اصلی مولد درآمد عملیاتی، انجام می شود. واحد تجاری نتایج این گونه معاملات را با تهاتر درآمدها و هزینههای مربوط ناشی از آن معاملات ارائه می کند، به شرط آنکه این نحوه ارائه، نشان دهنده محتوای معامله یا رویدادی دیگر باشد. برای مثال:

الف. واحد تجاری، سود و زیان حاصل از واگذاری داراییهای غیر جاری، شامل سرمایه گذاریها و داراییهای عملیاتی را از طریق کسر نمودن مبلغ دفتری دارایی و هزینههای فروش مربوط از مبلغ مابه ازای حاصل از واگذاری دارایی ارائه می کند؛ و
ب. واحد تجاری ممکن است مخارج مرتبط با ذخایر شناسایی شده طبق استاندارد حسابداری ۴ ذخایر، بدهیهای احتمالی و داراییهای احتمالی که بر اساس توافق قراردادی با اشخاص ثالث (برای مثال، ضمانتها) تسویه می شود 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 می کند. با وجود این، چنانچه این سودها و زیانها با اهمیت باشد، واحد تجاری آنها را بطور جداگانه ارائه می کند.

تناوب گزارشگری

۳۵. واحد تجاری باید مجموعه کامل صورتهای مالی (شامل اطلاعات مقایسه ای) را حداقل بطور سالانه ارائه کند. زمانی که واحد تجاری پایان دوره گزارشگری خود را تغییر می دهد و صورتهای مالی را برای دوره ای طولانی تر یا کوتاهتر از یکسال ارائه می کند، باید افزون بر دوره تحت پوشش صورتهای مالی، موارد زیر را افشا کند:

الف. دلیل استفاده از دوره طولانی تر یا کوتاهتر؛ و

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

اطلاعات مقایسه ای

حداقل اطلاعات مقایسه ای

۳۶. واحد تجاری باید اطلاعات مقایسه ای 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 مقایسه ای 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 دعوی 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 طبقه‌بندی
۳۹. واحد تجاری در صورتی باید علاوه بر حداقل صورتهای مالی مقایسه‌ای 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 طبقه‌بندی کند؛ و
- ب. بکارگیری رویه حسابداری با تسری به گذشته، تجدید ارائه با تسری به گذشته یا تجدید طبقه‌بندی، اثر بااهمیتی بر اطلاعات مندرج در صورت وضعیت مالی در ابتدای دوره قبل، داشته باشد.
۴۰. در شرایط توصیف‌شده 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 طبقه‌بندی اقلام را در صورتهای مالی تغییر دهد، مبالغ مقایسه‌ای نیز باید تجدید طبقه‌بندی شود، مگر اینکه تجدید طبقه‌بندی 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 می‌شد.
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 ایجاد 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.

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 ارائه شده 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 ارائه شده در گزارش سالانه، اطلاعات ارائه شده به نهادهای نظارتی یا سایر گزارشها کاربرد ندارد. بنابراین، برای استفاده کنندگان اهمیت دارد که بتوانند اطلاعات تهیه شده 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)، (ج) 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 متوقف شده، به عنوان نگهداری شده برای فروش طبقه بندی شده است و داراییهای قرار گرفته در مجموعه واحد که طبق همان استاندارد به عنوان نگهداری شده برای فروش طبقه بندی 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 . پیش دریافتها؛
- ض . بدهیهای مجموعه واحد که طبق استاندارد حسابداری ۳۱، به عنوان نگهداری شده برای فروش طبقه بندی شده است؛
- ط . منافع فاقد حق کنترل، ارائه شده 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 می کند:
- الف . ماهیت و نقدشوندگی داراییها؛
- ب . کارکرد داراییها در واحد تجاری؛ و
- پ . مبالغ، ماهیت و زمانبندی بدهیها.
- ۶۱ . استفاده از مبانی اندازه گیری متفاوت برای طبقات مختلف داراییها، نشان دهنده ماهیت یا کارکرد متفاوت آنها است و بنابراین، واحد تجاری آنها را به عنوان اقلام اصلی جداگانه ارائه می کند. برای مثال، طبق استاندارد حسابداری ۱۱، طبقات مختلف داراییهای ثابت مشهود را می توان به بهای تمام شده یا مبالغ تجدید ارزیابی شده، ارائه کرد.

تفکیک اقلام به جاری و غیر جاری

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 مربوط تر 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 می رود 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 می رود طی مدت حداکثر دوازده ماه پس از دوره گزارشگری، بازیافت یا تسویه شود؛ و
- ب. مبالغی که انتظار می رود 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، طبقه بندی 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 می شود، اطلاعات مفید فراهم می کند. همچنین در این رویکرد، داراییهایی که انتظار می رود در چرخه عملیاتی جاری به نقد تبدیل شوند و بدهیهایی که قرار است در همان دوره سررسید شوند، برجسته می شود.
۶۵. در برخی واحدهای تجاری، نظیر مؤسسه های 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 می کند، زیرا واحد تجاری کالاها یا خدمات را در یک چرخه عملیاتی به وضوح قابل تشخیص، عرضه نمی کند.
۶۶. واحد تجاری در بکارگیری بند ۶۲، مجاز است برخی داراییها و بدهیهای خود را بر اساس طبقه بندی 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 طبقه بندی شده باشند، اطلاعات مربوط به تاریخ مورد انتظار بازیافت داراییهای غیر پولی مانند موجودیها و تاریخ مورد انتظار تسویه بدهیهایی مانند ذخایر مفید است. برای مثال، واحد تجاری مبلغ موجودیهایی را که انتظار می رود در مدتی بیش از دوازده ماه پس از دوره گزارشگری بازیافت شود، افشا می کند.

داراییهای جاری

۶۸. واحد تجاری هنگامی باید یک دارایی را به عنوان جاری طبقه بندی 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 طبقه بندی کند.
۶۹. این استاندارد، اصطلاح "غیرجاری" را برای داراییهای بلندمدت مشهود، نامشهود و مالی بکار می برد. این استاندارد، استفاده از عناوین جایگزین را، مادامی که مفهوم آنها واضح باشد، منع نمی کند.
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 می شود. داراییهای جاری شامل داراییهایی (نظیر موجودیها و دریافتنی های تجاری) است که در چرخه عملیاتی عادی واحد تجاری فروخته می شود، به مصرف می رسد یا به نقد تبدیل می شود، 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 می شود و حصه جاری داراییهای مالی غیرجاری را دربرمی گیرد.

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 بی‌قید 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 طبقه‌بندی‌شده 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 گزارشگری، این رویدادها به عنوان رویدادهای غیرتعديلی 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 ارائه‌شده، طبقات فرعی بیشتری را متناسب با عملیات واحد تجاری، در صورت وضعیت مالی یا در یادداشتهای توضیحی افشا کند.

۸۰. جزئیات ارائه‌شده در طبقات فرعی، به الزامات استانداردهای حسابداری و اندازه، ماهیت، و کارکرد اقلام بستگی دارد. همچنین، واحد تجاری برای تعیین مبنای طبقه‌بندی فرعی، از عوامل تعیین‌شده در بند ۶۰ استفاده می‌کند. برای هر یک از اقلام، موارد افشا متفاوت است، برای مثال:

- الف. اقلام داراییهای ثابت مشهود، طبق استاندارد حسابداری ۱۱ به طبقاتی تفکیک می‌شود؛
- ب. دریافتی‌ها به مبالغ دریافتی از مشتریان تجاری، دریافتی‌ها از اشخاص وابسته، پیش‌پرداختها و سایر مبالغ تفکیک می‌شود؛
- پ. موجودیها طبق استاندارد حسابداری ۸ حسابداری موجودی مواد و کالا به طبقاتی مانند موجودی کالا، ملزومات تولید، مواد اولیه، کار در جریان ساخت و کالای ساخته شده تفکیک می‌شود؛
- ت. ذخایر به ذخایر مزایای کارکنان و سایر ذخایر تفکیک می‌شود؛ و
- ث. سرمایه و اندوخته‌ها به طبقات مختلف مانند سرمایه پرداخت‌شده، صرف سهام و اندوخته‌ها تفکیک می‌شود.

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 منتشرشده و تماماً پرداخت‌شده، و سهام منتشرشده اما تماماً پرداخت‌نشده؛
 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 متوقف شده (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 می کند که در آن، واحد تجاری اقلام خاصی را خارج از سود یا زیان دوره جاری شناسایی می کند. استاندارد حسابداری ۳۴، دو مورد از این شرایط شامل اصلاح اشتباهات و اثر تغییر در رویه های حسابداری را تعیین می کند. 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 می کند (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 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 سود و زیان و صورت سود و زیان جامع، مهم تر جلوه داده نشود.
۸۸. واحد تجاری باید اقلام اصلی را به گونه ای در صورت سود و زیان گزارش کند که تمام جمعهای فرعی ارائه شده طبق بند ۸۶، با جمعهای فرعی یا جمعهای کل الزام شده 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 پیش بینی با یکدیگر متفاوت است، افشای اجزای عملکرد مالی، به استفاده کنندگان در درک عملکرد مالی حاصل شده و پیش بینی عملکرد مالی آتی کمک می کند. واحد تجاری، چنانچه برای توضیح عناصر عملکرد مالی ضرورت داشته باشد، اقلام اصلی دیگری را در صورت سود و زیان درج می کند و عناوین مورد استفاده و ترتیب ارائه اقلام را تغییر می دهد. واحد تجاری، عواملی مانند اهمیت و ماهیت و کارکرد اقلام درآمد و هزینه را در نظر می گیرد. 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 نمی کند مگر در مواردی که معیارهای مندرج در بند ۳۱ احراز شود.
۹۰. واحد تجاری، نباید هیچ یک 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 با اهمیت باشد، واحد تجاری باید ماهیت و مبلغ آنها را جداگانه افشا کند.
۹۲. شرایط زیر موجب می شود 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 این گونه کاهش ارزشها؛
 - ب. تجدید ساختار فعالیتها و واحد تجاری و برگشت هرگونه ذخیره مخارج تجدید ساختار؛
 - پ. واگذاری اقلام داراییهای ثابت مشهود؛
 - ت. واگذاری سرمایه گذاریها؛

ث . عملیات متوقف شده؛

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 مربوطتری برای استفاده کنندگان 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 می دهد 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، مزیت های متفاوتی دارد، این استاندارد مدیریت را ملزم می کند نحوه ارائه ای را انتخاب کند که قابل اتکا و مربوط تر باشد. به هر حال، از آنجا که اطلاعات مرتبط با ماهیت هزینه ها در پیش بینی جریانهای نقدی آتی مفید است، در صورت استفاده از روش طبقه بندی 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 طبقه بندی شود و به دو گروه اقلامی تفکیک گردد که طبق سایر استانداردهای حسابداری:
 ۱. در دوره های آتی به سود یا زیان دوره منتقل نخواهد شد؛ و
 ۲. در صورت تحقق شرایط خاص، در دوره های 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 می شود، به دو گروه اقلامی تفکیک شود که طبق سایر استانداردهای حسابداری:
 ۱. در دوره های آتی به سود یا زیان دوره منتقل نخواهد شد؛ و
 ۲. در صورت تحقق شرایط خاص، در دوره های 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 طبقه بندی را در صورت سود و زیان جامع یا در یادداشت های توضیحی افشا کند.

۱۰۳. واحد تجاری می تواند 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 دوره های آینده به صورت سود و زیان منتقل شوند و اقلامی که در دوره های آینده به صورت سود و زیان منتقل نخواهند شد، تخصیص دهد.

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

در سایر استانداردهای حسابداری مشخص می شود که آیا مبالغی که قبلاً در سایر اقلام سود و زیان جامع شناسایی شده است، به صورت سود و زیان منتقل می شود یا خیر و در صورت امکان انتقال، چه زمانی این کار صورت می گیرد. در این استاندارد، به این تجدید طبقه بندیها، تعدیلات تجدید طبقه بندی گفته می شود. مبلغ تعدیل، در دوره ای که تجدید طبقه بندی انجام می شود، در سایر اقلام سود و زیان جامع منعکس می گردد. ممکن است این مبالغ، به عنوان سودهای تحقق نیافته دوره های جاری یا قبلی، در سایر اقلام سود و زیان جامع شناسایی شده باشد. این گونه سودهای تحقق نیافته باید در دوره ای که سودهای

تحقق یافته به سود یا زیان دوره منتقل می شود، 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 طبقه بندی را در صورت سود و زیان جامع یا در یادداشتهای توضیحی ارائه کند. واحد تجاری که تعدیلات تجدید طبقه بندی را در یادداشتهای توضیحی ارائه می کند، اجزای سایر اقلام سود و زیان جامع را پس از هر گونه تعدیلات تجدید طبقه بندی مربوط ارائه می نماید.

۱۰۷. تعدیلات تجدید طبقه بندی، در نتیجه تغییرات در مازاد تجدید ارزیابی شناسایی شده طبق استاندارد حسابداری ۱۱، استاندارد حسابداری ۱۷ یا استاندارد حسابداری ۱۵ یا هنگام تجدید اندازه گیری طرحهای با مزایای معین شناسایی شده طبق استاندارد حسابداری ۳۳، ایجاد نمی شود. این اجزا در سایر اقلام سود و زیان جامع شناسایی می شود و در دوره های بعد به صورت سود و زیان منتقل نمی گردد. تغییرات مازاد تجدید ارزیابی ممکن است در دوره های 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 می دهد؛

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 می شود؛

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

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 نمی شود را نشان می دهد.

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 می کند. استاندارد حسابداری ۲، الزامات ارائه و افشای اطلاعات جریان نقدی را تعیین می کند.

یادداشتهای توضیحی

ساختار

۱۱۵. یادداشتهای توضیحی باید:

- الف. اطلاعاتی درباره مبنای تهیه صورتهای مالی و رویه های 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 نمی شود را افشا کند؛ و
- پ. اطلاعاتی ارائه کند که در جای دیگری از صورتهای مالی ارائه نمی شود، 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. نمونه هایی از ارائه یا گروه بندی منظم یادداشتهای توضیحی، شامل موارد زیر است:

الف. برای حوزه هایی 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 طبقه بندی 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. بدیهیهای 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 ابزارهای مالی: افشا مراجعه شود).

۱۱۸. واحد تجاری ممکن است یادداشتهای توضیحی را به گونه‌ای ارائه کند که اطلاعات مرتبط با مبنای تهیه صورتهای مالی و رویه‌های حسابداری خاص، به عنوان بخش جداگانه‌ای از صورتهای مالی در نظر گرفته شود.

افشای رویه‌های حسابداری

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

- الف. مبنای (یا مبنای) اندازه‌گیری مورد استفاده در تهیه صورتهای مالی؛ و
 - ب. سایر رویه‌های حسابداری مورد استفاده که برای درک صورتهای مالی، مربوط است.
۱۲۰. آگاه کردن استفاده‌کنندگان از مبنا یا مبنای 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 مبنایی 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 مبنای 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 مبنای 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 سریع‌المعامله 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 مبنای 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 شناسایی‌شده 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 شناسایی‌شده 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 اندازه گیری 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 می شود، مربوط به برآوردهایی است که مستلزم مشکل ترین، ذهنی ترین یا پیچیده ترین قضاوتهای مدیریت است. با افزایش تعداد متغیرها و مفروضات مؤثر بر رفع احتمالی عدم اطمینانهای آتی، این قضاوتها ذهنی تر و پیچیده تر می شود و بدین ترتیب، امکان تعدیلات بااهمیت ناشی از آن در مبالغ دفتری داراییها و بدهیها، بطور معمول افزایش می یابد.
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 اندازه گیری 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 گونه ای ارائه می نماید که برای درک قضاوتهای مدیریت درباره آینده و سایر منابع عدم اطمینان برآوردها، به استفاده کنندگان 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 نمی کند که هنگام افشای موارد مندرج در بند ۱۲۵، اطلاعات بودجه ای یا پیش بینی ها 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 می کند 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 طبقه ای از داراییها و بدهیها) را که تحت تاثیر آن فرض قرار گرفته است، افشا می کند.
۱۳۲. موارد افشای بند ۱۲۳ درباره قضاوتهای خاصی که مدیریت در فرایند بکارگیری رویه های حسابداری واحد تجاری انجام می دهد، 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 می کنند. برای مثال، استاندارد حسابداری ۴، در شرایط خاص، افشای مفروضات اصلی مرتبط با رویدادهای آتی مؤثر بر طبقات ذخایر را الزامی می کند.

سرمایه

۱۳۴. واحد تجاری باید اطلاعاتی را افشا کند تا استفاده کنندگان صورتهای مالی بتوانند اهداف، خط مشی ها و فرایندهای مدیریت سرمایه واحد تجاری را ارزیابی کنند.
۱۳۵. به منظور رعایت بند ۱۳۴، واحد تجاری موارد زیر را افشا می کند:
- الف. اطلاعات کیفی درباره اهداف، خط مشی ها و فرایندهای مدیریت سرمایه شامل:
۱. شرحی درباره آنچه به عنوان سرمایه، مدیریت می شود؛
 ۲. در مواردی که در ارتباط با سرمایه واحد تجاری الزامات برون سازمانی وجود دارد، ماهیت این الزامات و
 ۳. چگونگی بکارگیری الزامات در مدیریت سرمایه؛ و

۴. 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 درون گروهی) 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 هرگونه 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 ۱۳۹۸/۱/۱ و بعد از آن شروع می‌شود، لازم‌الاجراست.

۱۳۹الف. به تبع استاندارد حسابداری ۴۳ درآمد عملیاتی حاصل از قرارداد با مشتریان (تصویب شده ۱۴۰۲)، بند ۳۳ اصلاح شد. واحد تجاری

باید این مورد اصلاحی را از تاریخ لازم‌الاجرا شدن استاندارد حسابداری ۴۳ بکار گیرد.

مطابقت با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی

۱۴۰. با اجرای الزامات این استاندارد، مفاد استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱ ارائه صورتهای مالی (ویرایش ۲۰۱۷) نیز رعایت می‌شود.

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

۱. استاندارد حسابداری ۱ ارائه صورتهای مالی (مصوب ۱۳۹۷)، جایگزین استاندارد حسابداری ۱ نحوه ارائه صورتهای مالی (مصوب

۱۳۷۹) می‌شود. اجرای الزامات این استاندارد، منجر به کنارگذاری استاندارد حسابداری ۱۴ نحوه ارائه داراییهای جاری و بدهیهای

جاری می‌گردد. همچنین، اجرای همزمان این استاندارد و استاندارد حسابداری ۳۴ رویه‌های حسابداری، تغییر در برآوردهای

حسابداری و اشتباهات (مصوب ۱۳۹۷)، موجب کنارگذاری استاندارد حسابداری ۶ گزارش عملکرد مالی می‌شود.