

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 - ۳۰ (حذف شده است)	
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 بکار گرفته 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:
- عملیات متوقف شده: یک بخش از واحد تجاری است که واگذار یا برکنار شده یا به عنوان نگهداری شده برای فروش طبقه بندی شده است، و:
 - الف. بیانگر یک فعالیت تجاری یا حوزه جغرافیایی عمده و جداگانه از عملیات است،
 - ب. قسمتی از یک برنامه هماهنگ برای واگذاری یا برکناری یک فعالیت تجاری یا حوزه جغرافیایی عمده و جداگانه از عملیات است، و یا
 - ج. یک واحد فرعی است که صرفاً با قصد فروش مجدد خریداری شده است.
 - عملیات در حال تداوم: کلیه عملیات واحد تجاری به استثنای عملیات متوقف شده.
 - اقلام استثنایی: اقلامی با اهمیت است که منشأ آن رویدادها یا معاملاتی می‌باشد که در چارچوب عملیات در حال تداوم 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.
 - 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 و جریانهای نقدی واحد تجاری است که از لحاظ عملیاتی و اهداف گزارشگری مالی، به وضوح از سایر فعالیتهای واحد تجاری متمایز 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 به منظور 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 دوره بر درآمدها 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

استاندارد حسابداری شماره ۶

گزارش عملکرد مالی

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.
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).

استاندارد حسابداری شماره ۶

گزارش عملکرد مالی

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 ارقام 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.

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 توأمأً اطلاعات کافی در مورد کل درآمدها و هزینه‌های شناسایی شده طی دوره ارائه می‌دهد. در چنین حالتی ارائه

استاندارد حسابداری شماره ۶

گزارش عملکرد مالی

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 عملیات در حال تداوم 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 این گونه 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،

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،

استاندارد حسابداری شماره ۶

گزارش عملکرد مالی

- و . کمکهای بلاعوض غیر سرمایه‌ای 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 غیر معمول مربوط به مطالبات مشکوک‌الوصول و کاهش ارزش موجودی مواد و کالا،
- ی . ذخیره‌های غیر معمول 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 غیر عادی، و
- م . سود یا زیان ناشی از حل و فصل دعاوی برله یا علیه شرکت.

۱۸-۳۰. حذف شده است.

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 تجدیدنظر 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 تجدیدنظر در ارقام سالهای قبل به آن تأثیر قهقراپی 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،

استاندارد حسابداری شماره ۶

گزارش عملکرد مالی

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 توأمأً 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 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 عملیات در حال تداوم منظور شده است، تحت عنوان همان قلم درآمد و هزینه منعکس می‌گردد.

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.

استاندارد حسابداری شماره ۶

گزارش عملکرد مالی

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.

تغییر در رویه حسابداری

۳۹. یکی از خصوصیات کیفی صورتهای مالی قابل مقایسه بودن آن می‌باشد. 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 رویه‌های 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 نمی‌شود.

۴۰. چنانچه در رویه حسابداری تغییری صورت گیرد، ارقام مربوط به سال جاری، بر مبنای رویه جدید منعکس و ارقام مقایسه‌ای سنوات قبل نیز بر مبنای رویه جدید ارائه مجدد می‌شود. 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 می‌شود، ارقام

استاندارد حسابداری شماره ۶

گزارش عملکرد مالی

مزبور معمولاً ارائه مجدد خواهد شد. اگر به دلیل عملی نبودن، ارقام خلاصه‌های چندین ساله، جهت انعکاس تغییر در رویه حسابداری، ارائه مجدد نشود، موضوع افشا می‌گردد. همچنین در صورت ارائه مجدد، سالهایی را که مورد تجدید نظر واقع شده است، باید مشخص کرد. تعدیلات انباشته ناشی از تغییر در رویه‌های حسابداری، همچنین 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 واقعیهایی 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.

استاندارد حسابداری شماره ۶

گزارش عملکرد مالی

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 این‌گونه تغییرات 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 به‌گونه‌ای مشخص منعکس شود. به موجب این استاندارد تغییرات حقوق صاحبان سرمایه به شرح زیر در صورتهای مالی انعکاس می‌یابد:

الف. با توجه 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

استاندارد حسابداری شماره ۶

گزارش عملکرد مالی

حسابداری مربوط، مستقیماً به حقوق صاحبان سرمایه منظور می‌شود (از قبیل مازاد تجدید ارزیابی) در یادداشتهای توضیحی افشا می‌گردد.

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

(تجدید ارائه شده)			
۱۳×۱	۱۳×۲		
میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	
۶۲	۱۴۰		فروش خالص
(۴۰)	(۶۰)		بهای تمام شده فروش
۲۲	۸۰		سود ناخالص
(۵)		(۱۵)	هزینه‌های فروش، اداری و عمومی
(۶)		۱۸	خالص سایر درآمدها و هزینه‌های عملیاتی
(۱۱)	۳		
۱۱	۸۳		سود عملیاتی
(۲)	(۱۰)		هزینه‌های مالی
(۱)	(۳۰)		خالص سایر درآمدها و هزینه‌های غیر عملیاتی
۸	۴۳		سود عملیات در حال تداوم قبل از مالیات
(۲)	(۱۰)		مالیات بر درآمد
۶	۳۳		سود خالص عملیات در حال تداوم
۳		۶	سود عملیات متوقف شده قبل از مالیات ^(۱)
(۲)		(۲)	اثر مالیاتی
۱	۴		
۷	۳۷		سود خالص

(۱) جزئیات مورد نیاز در یادداشتهای توضیحی ارائه می‌شود.

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>	
میلیون ریال	میلیون ریال	
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><u>۹</u></u>	<u><u>۲۸</u></u>	سود جامع شناسایی شده از تاریخ گزارشگری قبلی