



استاندارد حسابداری ۳۴
رویه‌های حسابداری، تغییر در برآوردهای حسابداری و اشتباهات



استاندارد حسابداری ۳۴

رویه‌های حسابداری، تغییر در برآوردهای حسابداری و اشتباهات

فهرست مندرجات

<u>شماره بند</u>	
۱ - ۲	• هدف
۳ - ۴	• دامنه کاربرد
۵	• تعاریف
۶ - ۳۰	• رویه‌های حسابداری
۶ - ۱۱	- انتخاب و بکارگیری رویه‌های حسابداری
۱۲	- یکنواختی در رویه‌های حسابداری
۱۳ - ۳۰	- تغییر در رویه‌های حسابداری
۱۸ - ۲۶	اعمال تغییر در رویه‌های حسابداری
۲۷ - ۳۰	افشا
۳۱ - ۳۹	• تغییر در برآوردهای حسابداری
۳۸ - ۳۹	- افشا
۴۰ - ۴۸	• اشتباهات
۴۲ - ۴۷	- محدودیتهای تجدید ارائه با تسری به گذشته
۴۸	- افشای اشتباهات دوره‌های قبل
۴۹ - ۵۲	• غیرعملی بودن بکارگیری با تسری به گذشته و تجدید ارائه با تسری به گذشته
۵۳	• تاریخ اجرا
۵۴	• مطابقت با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی
۵۵	• کنارگذاری استاندارد حسابداری ۶ (مصوب ۱۳۷۹)



استاندارد حسابداری ۳۴

رویه‌های حسابداری، تغییر در برآوردهای حسابداری و اشتباهات

هدف

۱. هدف این استاندارد، تجویز معیارهای انتخاب و تغییر رویه‌های حسابداری، و نیز نحوه عمل حسابداری و افشای تغییر در رویه‌های حسابداری، تغییر در برآوردهای حسابداری و اصلاح اشتباهات است. هدف این استاندارد، بهبود مربوط بودن و قابلیت اتکای صورتهای مالی واحد تجاری، و قابلیت مقایسه صورتهای مالی در طول زمان و با صورتهای مالی سایر واحدهای تجاری است.
۲. الزامات افشای مربوط به رویه‌های حسابداری، به استثنای الزامات افشای مربوط به تغییر در رویه‌های حسابداری، در استاندارد حسابداری ۱ (ارائه صورتهای مالی تعیین شده است).

دامنه کاربرد

۳. این استاندارد باید برای انتخاب و بکارگیری رویه‌های حسابداری و نحوه به حساب گرفتن تغییر در رویه‌های حسابداری، تغییر در برآوردهای حسابداری و اصلاح اشتباهات دوره‌های قبل بکار گرفته شود.
۴. آثار مالیاتی اصلاح اشتباهات دوره‌های قبل و تعدیلات ناشی از تسری تغییر در رویه‌های حسابداری به دوره‌های قبل، طبق استاندارد حسابداری ۳۵ مالیات بر درآمد، به حساب منظور و افشا می‌شود.

تعاریف

۵. در این استاندارد، اصطلاحات زیر با معانی مشخص بکار رفته است:
 - رویه‌های حسابداری عبارت از اصول، مبانی، میثاقها، قواعد و روشهای مشخصی است که توسط واحد تجاری در تهیه و ارائه صورتهای مالی بکار گرفته می‌شود.
 - تغییر در برآورد حسابداری تعدیل مبلغ دفتری دارایی یا بدهی، یا مصرف ادواری یک دارایی است، که ناشی از ارزیابی وضعیت فعلی و منافع و تعهدات آتی مورد انتظار مربوط به داراییها و بدهیها می‌باشد. تغییر در برآوردهای حسابداری، ناشی از اطلاعات جدید یا پیشرفتهای جدید است و در نتیجه، اصلاح اشتباه محسوب نمی‌شود.



استاندارد حسابداری ۳۴

رویه‌های حسابداری، تغییر در برآوردهای حسابداری و اشتباهات

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

اشتباهات دوره‌های قبل عدم ارائه و ارائه نادرست در صورتهای مالی یک یا چند دوره قبل واحد تجاری، به دلیل ناتوانی در استفاده یا استفاده نادرست از اطلاعات قابل اتکایی است که:

- الف. در زمان تأیید صورتهای مالی برای انتشار در آن دوره‌ها، در دسترس بوده است؛ و
- ب. بطور معقول، انتظار می‌رود برای تهیه و ارائه آن صورتهای مالی کسب و در نظر گرفته شده باشد.

چنین اشتباهاتی شامل آثار اشتباهات ریاضی، اشتباه در بکارگیری رویه‌های حسابداری، نادیده گرفتن یا تفسیر نادرست واقعیتها، و تقلب است.

بکارگیری با تسری به گذشته بکارگیری رویه حسابداری جدید برای معاملات، سایر رویدادها و شرایط است، به گونه‌ای که گویی آن رویه همواره بکار گرفته شده است.

تجدید ارائه با تسری به گذشته، اصلاح شناخت، اندازه‌گیری و افشای مبالغ صورتهای مالی است، به گونه‌ای که گویی اشتباه دوره‌های قبل هرگز اتفاق نیفتاده است.

غیرعملی بکارگیری یک الزام در صورتی غیرعملی است که واحد تجاری پس از هرگونه تلاش معقول، نتواند آن را بکار گیرد. برای دوره‌ای معین از گذشته، تغییر در رویه حسابداری با تسری به گذشته یا تجدید ارائه با تسری به گذشته برای اصلاح اشتباه، در صورتی غیرعملی است که:

- الف. آثار بکارگیری با تسری به گذشته یا تجدید ارائه با تسری به گذشته قابل تعیین نباشد؛
- ب. بکارگیری با تسری به گذشته یا تجدید ارائه با تسری به گذشته، مستلزم در نظر گرفتن مفروضاتی درباره قصد مدیریت در آن دوره باشد؛ یا

پ. بکارگیری با تسری به گذشته یا تجدید ارائه با تسری به گذشته، مستلزم برآوردهای قابل ملاحظه مبالغ باشد و تمایز عینی اطلاعات مربوط به آن برآوردها در موارد زیر، غیرعملی باشد:

۱. فراهم کردن شواهدی از شرایط موجود در تاریخ (تاریخهای) شناخت، اندازه‌گیری یا افشای آن مبالغ؛ و



استاندارد حسابداری ۳۴

رویه‌های حسابداری، تغییر در برآوردهای حسابداری و اشتباهات

۲. سایر اطلاعات موجود که هنگام تأیید صورتهای مالی دوره‌های قبل برای انتشار، ممکن است در دسترس بوده باشد.

بکارگیری با تسری به آینده در رابطه با تغییر در رویه حسابداری و شناخت اثر تغییر در برآورد حسابداری، به ترتیب، عبارت است از:

الف. بکارگیری رویه حسابداری جدید در مورد معاملات، سایر رویدادها و شرایط واقع شده پس از تاریخ تغییر رویه؛ و

ب. شناسایی اثر تغییر در برآورد حسابداری در دوره‌های جاری و آتی متأثر از آن تغییر.

رویه‌های حسابداری

انتخاب و بکارگیری رویه‌های حسابداری

۶. هنگامی که یک استاندارد حسابداری بطور مشخص در مورد یک معامله، رویداد دیگر یا شرایط کاربرد دارد، رویه یا رویه‌های حسابداری مورد استفاده برای آن، باید با بکارگیری استاندارد حسابداری مزبور تعیین شود.

۷. استانداردهای حسابداری، رویه‌های حسابداری را تعیین می‌کند که منجر به ارائه اطلاعات مربوط و قابل اتکا درباره معاملات، سایر رویدادها یا شرایط در صورتهای مالی خواهد شد. در صورتی که تأثیر بکارگیری آن رویه‌ها بی‌اهمیت باشد، بکارگیری آنها الزامی نیست. با وجود این، انحرافهای بی‌اهمیت از استانداردهای حسابداری یا عدم اصلاح انحرافهای مزبور به منظور انعکاس تصویر خاصی از وضعیت مالی، عملکرد مالی یا جریانهای نقدی واحد تجاری، مناسب نخواهد بود.

۸. به منظور کمک به واحدهای تجاری در بکارگیری الزامات استانداردهای حسابداری، رهنمودهایی همراه با این استانداردها ارائه می‌شود. در تمام این رهنمودها بیان می‌شود که آیا آنها بخش جدانشدنی استانداردهای حسابداری محسوب می‌شوند یا خیر. رهنمودی که بخش جدانشدنی استاندارد محسوب می‌شود، الزامی است. رهنمودی که بخش جدانشدنی استاندارد محسوب نمی‌شود، حاوی الزاماتی برای صورتهای مالی نیست.



استاندارد حسابداری ۳۴

رویه‌های حسابداری، تغییر در برآوردهای حسابداری و اشتباهات

۹. در مواردی که برای یک معامله، رویداد دیگر یا شرایط، یک استاندارد حسابداری مشخص وجود نداشته باشد، مدیریت باید از قضاوت خود در تعیین و بکارگیری رویه حسابداری استفاده کند به گونه‌ای که اطلاعات حاصل از آن:

الف. به نیازهای تصمیم‌گیری اقتصادی استفاده‌کنندگان مربوط باشد؛ و

ب. قابل اتکا باشد، به گونه‌ای که صورتهای مالی:

۱. وضعیت مالی، عملکرد مالی و جریانهای نقدی واحد تجاری را بطور صادقانه بیان کند؛

۲. محتوای اقتصادی معاملات، سایر رویدادها و شرایط، و نه صرفاً شکل قانونی، را منعکس کند؛

۳. بیطرفانه باشد؛ یعنی عاری از تمایلات جانبدارانه باشد؛

۴. همراه با احتیاط باشد؛ و

۵. از تمام جنبه‌های بااهمیت، کامل باشد.

۱۰. برای اعمال قضاوت توصیف‌شده در بند ۹، مدیریت باید به قابلیت بکارگیری منابع زیر، به ترتیب اهمیت آنها، توجه کند:

الف. الزامات استانداردهای حسابداری که به موضوعات مشابه و مربوط می‌پردازد؛ و

ب. تعاریف، معیارهای شناخت و مفاهیم اندازه‌گیری داراییها، بدهیها، درآمدها و هزینه‌ها طبق مفاهیم نظری گزارشگری مالی.

۱۱. همچنین، برای اعمال قضاوت توصیف‌شده در بند ۹، مدیریت ممکن است آخرین بیانیه‌های سایر نهادهای تدوین‌کننده استاندارد را که از مفاهیم نظری مشابهی برای تدوین استانداردهای حسابداری استفاده می‌کنند، به شرطی که در تضاد با منابع مندرج در بند ۱۰ نباشد، در نظر گیرد.

یکنواختی در رویه‌های حسابداری

۱۲. واحد تجاری باید رویه‌های حسابداری خود در مورد معاملات مشابه، سایر رویدادها و شرایط را بطور یکنواخت انتخاب کند و بکار گیرد، مگر اینکه یک استاندارد حسابداری، بطور مشخص طبقه‌بندی اقلامی که بکارگیری رویه‌های متفاوت در مورد آنها مناسب است را الزامی یا مجاز کند. چنانچه یک استاندارد حسابداری، چنین طبقه‌بندی را الزامی یا مجاز کند، باید برای هر طبقه، رویه حسابداری مناسب، بطور یکنواخت انتخاب و بکار گرفته شود.



استاندارد حسابداری ۳۴

رویه‌های حسابداری، تغییر در برآوردهای حسابداری و اشتباهات

تغییر در رویه‌های حسابداری

۱۳. واحد تجاری تنها در صورتی باید یک رویه حسابداری را تغییر دهد که آن تغییر:

الف. طبق یک استاندارد حسابداری، الزامی باشد؛ یا

ب. منجر به ارائه اطلاعات قابل اتکا و مربوط‌تر درباره آثار معاملات، سایر رویدادها یا شرایط بر وضعیت مالی، عملکرد مالی یا جریانهای نقدی واحد تجاری، در صورتهای مالی شود.

۱۴. استفاده‌کنندگان صورتهای مالی باید بتوانند صورتهای مالی واحد تجاری را در طول زمان مقایسه کنند تا روندها را در وضعیت مالی، عملکرد مالی و جریانهای نقدی تشخیص دهند. بنابراین، در هر دوره و در دوره‌های مختلف، رویه‌های حسابداری یکسان بکار گرفته می‌شود مگر اینکه تغییر در رویه حسابداری، یکی از معیارهای مندرج در بند ۱۳ را احراز کند.

۱۵. موارد زیر، تغییر در رویه‌های حسابداری تلقی نمی‌شود:

الف. بکارگیری یک رویه حسابداری برای معاملات، سایر رویدادها یا شرایطی که محتوای آنها با مواردی که در گذشته واقع شده است، متفاوت می‌باشد؛ و

ب. بکارگیری رویه حسابداری جدید برای معاملات، سایر رویدادها یا شرایطی که در گذشته واقع نشده یا بی‌اهمیت بوده است.

۱۶. بکارگیری رویه تجدید ارزیابی داراییها برای نخستین بار، طبق استاندارد حسابداری ۱۱ (داراییهای ثابت مشهود، استاندارد حسابداری ۱۷ (داراییهای نامشهود، یا استاندارد حسابداری ۱۵ (مسئله‌های سرمایه‌گذاریها)، اگرچه تغییر در رویه حسابداری است اما به جای رعایت الزامات این استاندارد، طبق استاندارد حسابداری ۱۱ یا استاندارد حسابداری ۱۷ یا استاندارد حسابداری ۱۵ عمل می‌شود.

۱۷. بندهای ۱۸ تا ۳۰، در مورد تغییر در رویه حسابداری توصیف شده در بند ۱۶ کاربرد ندارد.

اعمال تغییر در رویه‌های حسابداری

۱۸. با توجه به بند ۲۲:

الف. واحد تجاری باید تغییر در رویه حسابداری را که ناشی از بکارگیری یک استاندارد حسابداری برای نخستین بار است، طبق شرایط گذار خاص مندرج در آن استاندارد اعمال کند؛ و



استاندارد حسابداری ۳۴

رویه‌های حسابداری، تغییر در برآوردهای حسابداری و اشتباهات

ب. هرگاه واحد تجاری رویه حسابداری را در زمان بکارگیری یک استاندارد حسابداری برای نخستین بار، تغییر دهد و آن استاندارد، دربرگیرنده شرایط گذار خاصی برای اعمال آن تغییر یا تغییرات اختیاری در رویه حسابداری نباشد، واحد تجاری باید آن تغییر را با تسری به گذشته اعمال کند.

۱۹. برای مقاصد این استاندارد، بکارگیری پیش از موعد یک استاندارد حسابداری، تغییر اختیاری در رویه حسابداری محسوب نمی‌شود.

۲۰. در مواردی که برای یک معامله، رویداد دیگر یا شرایط، یک استاندارد حسابداری مشخص وجود نداشته باشد، مدیریت ممکن است طبق بند ۱۱، یک رویه حسابداری از آخرین بیانیه‌های سایر نهادهای تدوین‌کننده استاندارد را که از مفاهیم نظری مشابهی برای تدوین استانداردهای حسابداری استفاده می‌کنند، بکار گیرد. چنانچه پس از اصلاح چنین بیانیه‌ای، واحد تجاری رویه حسابداری را تغییر دهد، آن تغییر به عنوان تغییر اختیاری در رویه حسابداری محسوب و افشا می‌شود.

بکارگیری با تسری به گذشته

۲۱. با توجه به بند ۲۲، هنگامی که تغییر در رویه حسابداری، طبق بند ۱۸(الف) یا (ب)، با تسری به گذشته بکار گرفته می‌شود، واحد تجاری باید مانده ابتدای دوره هر جزء حقوق مالکانه را که تحت تأثیر قرار گرفته است، برای نخستین دوره قبلی ارائه شده و سایر مبالغ مقایسه‌ای افشاشده برای هر یک از دوره‌های قبل را تعدیل کند به گونه‌ای که گویی رویه حسابداری جدید همواره بکار گرفته شده است.

محدودیت‌های بکارگیری با تسری به گذشته

۲۲. هنگامی که بکارگیری با تسری به گذشته طبق بند ۱۸(الف) یا (ب) الزامی باشد، تغییر در رویه حسابداری باید به گذشته تسری داده شود، مگر تا میزانی که تعیین آثار دوره‌ای یا اثر انباشته تغییر، غیرعملی باشد.

۲۳. هنگامی که تعیین آثار دوره‌ای تغییر در رویه حسابداری بر اطلاعات مقایسه‌ای ارائه شده برای یک یا چند دوره قبل، غیرعملی باشد، واحد تجاری باید رویه حسابداری جدید را از ابتدای نخستین دوره‌ای که بکارگیری با تسری به گذشته عملی است (که ممکن است دوره جاری باشد)، در مورد مبالغ دفتری داراییها و بدهیها اعمال کند، و باید مانده ابتدای دوره هر یک از اجزای حقوق مالکانه را که تحت تأثیر قرار گرفته است، در آن دوره تعدیل کند.



استاندارد حسابداری ۳۴

رویه‌های حسابداری، تغییر در برآوردهای حسابداری و اشتباهات

۲۴. چنانچه در ابتدای دوره جاری، تعیین اثر انباشته بکارگیری رویه حسابداری جدید برای تمام دوره‌های قبل غیرعملی باشد، واحد تجاری باید برای بکارگیری رویه حسابداری جدید با تسری به آینده، اطلاعات مقایسه‌ای را از نخستین تاریخی که عملی است، تعدیل کند.

۲۵. هنگامی که واحد تجاری رویه حسابداری جدید را با تسری به گذشته بکار می‌گیرد، رویه حسابداری جدید را برای اطلاعات مقایسه‌ای دوره‌های قبل تا آنجا که عملی باشد، اعمال می‌کند. بکارگیری با تسری به گذشته تا دوره‌ای از گذشته عملی است که تعیین اثر انباشته بر مبالغ مندرج در صورت وضعیت مالی ابتدا و پایان آن دوره، عملی باشد. مبلغ تعدیل مربوط به دوره‌های قبل از دوره‌های ارائه‌شده در صورتهای مالی، در مانده ابتدای دوره هر یک از اجزای حقوق مالکانه که تحت تأثیر قرار گرفته است در نخستین دوره قبلی ارائه‌شده، اعمال می‌شود. معمولاً این تعدیل در سود انباشته اعمال می‌گردد. با وجود این، ممکن است این تعدیل در جزء دیگری از حقوق مالکانه (برای مثال، برای انطباق با یک استاندارد حسابداری) اعمال شود. هر اطلاعات دیگری درباره دوره‌های قبل، مانند خلاصه‌های تاریخی اطلاعات مالی، تا آنجا که عملی باشد تعدیل می‌شود.

۲۶. هنگامی که بکارگیری رویه حسابداری جدید با تسری به گذشته، به دلیل عدم امکان تعیین اثر انباشته بکارگیری آن رویه برای تمام دوره‌های قبل، غیرعملی باشد، واحد تجاری طبق بند ۲۴ رویه جدید را از ابتدای نخستین دوره‌ای که عملی است، با تسری به آینده بکار می‌گیرد. بنابراین، بخشی از تعدیل انباشته داراییها، بدهیها و حقوق مالکانه مربوط به قبل از آن تاریخ، نادیده گرفته می‌شود. رهنمودهای مربوط به مواردی که بکارگیری یک رویه حسابداری جدید در یک یا چند دوره قبل، غیرعملی است، در بندهای ۴۹ تا ۵۲ ارائه شده است.

افشا

۲۷. واحد تجاری باید هنگامی که بکارگیری یک استاندارد حسابداری برای نخستین بار، بر دوره جاری یا هر یک از دوره‌های قبل اثر می‌گذارد، که معمولاً این گونه است مگر اینکه تعیین مبلغ تعدیل غیرعملی باشد، یا هنگامی که آن تغییر ممکن است بر دوره‌های آتی اثر بگذارد، موارد زیر را افشا کند:

الف. عنوان استاندارد حسابداری؛



استاندارد حسابداری ۳۴

رویه‌های حسابداری، تغییر در برآوردهای حسابداری و اشتباهات

ب. چنانچه کاربرد داشته باشد، اینکه تغییر در رویه حسابداری طبق شرایط گذار انجام شده است؛

پ. ماهیت تغییر در رویه حسابداری؛

ت. چنانچه کاربرد داشته باشد، توصیفی از شرایط گذار؛

ث. چنانچه کاربرد داشته باشد، شرایط گذاری که ممکن است بر دوره‌های آتی اثر داشته باشد؛

ج. مبلغ تعدیل مرتبط با موارد زیر برای دوره جاری و هر یک از دوره‌های قبلی ارائه شده، تا آنجا که عملی است:

۱. برای هر قلم اصلی صورت مالی که تحت تاثیر قرار گرفته است؛ و

۲. برای سود پایه هر سهم و سود تقلیل یافته هر سهم، در صورتی که استاندارد حسابداری ۳۰ سود هر سهم بکار گرفته شود؛

چ. مبلغ تعدیل مربوط به دوره‌های قبل از دوره‌های ارائه شده، تا آنجا که عملی است؛ و

ح. در صورتی که بکارگیری با تسری به گذشته، طبق بند ۱۸ (الف) یا (ب)، برای دوره‌ای معین از گذشته، یا برای دوره‌های قبل از دوره‌های ارائه شده، غیرعملی باشد، شرایطی که منجر به ایجاد آن شرایط شده است و توصیفی از چگونگی و زمان اعمال تغییر در رویه حسابداری.

تکرار این موارد افشا در صورتهای مالی دوره‌های بعد، ضروری نیست.

۲۸. واحد تجاری باید هنگامی که تغییر اختیاری در رویه حسابداری، بر دوره جاری یا هر یک از دوره‌های قبل اثر می‌گذارد، که معمولاً این گونه است مگر اینکه تعیین مبلغ تعدیل غیرعملی باشد، یا هنگامی که آن تغییر ممکن است بر دوره‌های آتی اثر بگذارد، موارد زیر را افشا کند:

الف. ماهیت تغییر در رویه حسابداری؛

ب. دلایل اینکه چرا بکارگیری رویه حسابداری جدید، اطلاعات قابل اتکا و مربوطتر فراهم می‌کند؛

پ. مبلغ تعدیل مرتبط با موارد زیر، برای دوره جاری و هر یک از دوره‌های گذشته که ارائه می‌شود، تا آنجا که عملی است:

۱. برای هر قلم اصلی صورت مالی که تحت تاثیر قرار گرفته است؛ و

۲. برای سود پایه هر سهم و سود تقلیل یافته هر سهم، در صورتی که استاندارد حسابداری ۳۰ بکار گرفته شود؛



استاندارد حسابداری ۳۴

رویه‌های حسابداری، تغییر در برآوردهای حسابداری و اشتباهات

- ت. مبلغ تعدیل مربوط به دوره‌های قبل از دوره‌های ارائه شده، تا آنجا که عملی است؛ و
- ث. در صورتی که بکارگیری با تسری به گذشته، برای دوره‌ای معین از گذشته، یا برای دوره‌های قبل از دوره‌های ارائه شده، غیرعملی باشد، شرایطی که منجر به ایجاد آن وضعیت شده است و توصیفی از چگونگی و زمان اعمال تغییر در رویه حسابداری.
- تکرار این موارد افشا در صورتهای مالی دوره‌های بعد، ضروری نیست.
۲۹. در مورد استاندارد حسابداری جدیدی که تاریخ اجرای آن فرا نرسیده است و واحد تجاری آن را بکار نگرفته است، واحد تجاری باید موارد زیر را افشا کند:
- الف. توصیف این موضوع؛ و
- ب. اطلاعات مشخص یا اطلاعاتی که بطور معقول قابل برآورد است و به ارزیابی اثر احتمالی بکارگیری استاندارد حسابداری جدید بر صورتهای مالی واحد تجاری در دوره بکارگیری برای نخستین بار، مربوط می‌باشد.
۳۰. به منظور انطباق با بند ۲۹، واحد تجاری افشای موارد زیر را در نظر می‌گیرد:
- الف. عنوان استاندارد حسابداری جدید؛
- ب. ماهیت تغییر در رویه حسابداری؛
- پ. تاریخی که بکارگیری استاندارد حسابداری جدید الزامی می‌شود؛
- ت. تاریخی که واحد تجاری تصمیم دارد استاندارد حسابداری جدید را برای نخستین بار بکار گیرد؛ و
- ث. یکی از موارد زیر:
۱. شرحی از تأثیری که انتظار می‌رود بکارگیری استاندارد حسابداری جدید برای نخستین بار، بر صورتهای مالی واحد تجاری داشته باشد؛ یا
 ۲. توصیف تأثیر، در صورتی که این تأثیر مشخص یا بطور معقول قابل برآورد نباشد.



استاندارد حسابداری ۳۴

رویه‌های حسابداری، تغییر در برآوردهای حسابداری و اشتباهات

تغییر در برآوردهای حسابداری

۳۱. به علت عدم اطمینانهای ذاتی فعالیتهای تجاری، بسیاری از اقلام صورتهای مالی را نمی‌توان با دقت اندازه‌گیری کرد، بلکه تنها می‌توان آنها را برآورد کرد. برآورد، مستلزم قضاوت‌های مبتنی بر آخرین اطلاعات در دسترس و قابل اتکا است. برای مثال، ممکن است برآورد موارد زیر الزامی باشد:

الف. دریافتی‌های مشکوک‌الوصول؛

ب. نابابی موجودیها؛

پ. ارزش منصفانه داراییهای مالی یا بدهیهای مالی؛

ت. عمر مفید، یا الگوی مورد انتظار مصرف منافع اقتصادی آتی داراییهای استهلاک‌پذیر؛ و

ث. تعهدات مرتبط با تضمینها.

۳۲. استفاده از برآوردهای معقول، بخش اساسی تهیه صورتهای مالی است و قابلیت اتکای آن را تضعیف نمی‌کند.

۳۳. برآورد ممکن است به دلیل تغییر در شرایط مبنای انجام برآورد یا به علت دستیابی به اطلاعات جدید یا کسب تجربه بیشتر، مستلزم تجدیدنظر باشد. تجدیدنظر در برآورد، با توجه به ماهیت آن، به دوره‌های قبل مربوط نیست و اصلاح اشتباه محسوب نمی‌شود.

۳۴. تغییر در مبنای اندازه‌گیری مورد استفاده، تغییر در رویه حسابداری است و تغییر در برآورد حسابداری تلقی نمی‌شود. هنگامی که تمایز بین تغییر در رویه حسابداری و تغییر در برآورد حسابداری دشوار باشد، تغییر مزبور به عنوان تغییر در برآورد حسابداری محسوب می‌شود.

۳۵. اثر تغییر در برآورد حسابداری، به استثنای تغییر مشمول بند ۳۶، باید با تسری به آینده و با انعکاس در صورت سود و زیان دوره‌های زیر شناسایی شود:

الف. دوره تغییر، در صورتی که تغییر تنها بر آن دوره تأثیر داشته باشد؛ یا



استاندارد حسابداری ۳۴

رویه‌های حسابداری، تغییر در برآوردهای حسابداری و اشتباهات

ب. دوره تغییر و دوره‌های آتی، در صورتی که تغییر بر هر دو تأثیر داشته باشد.

۳۶. تغییر در برآورد حسابداری، تا میزانی که منجر به تغییر در داراییها و بدهیها می‌شود، یا مربوط به یکی از اقلام حقوق مالکانه است، باید با تعدیل مبلغ دفتری دارایی، بدهی یا حقوق مالکانه مربوط، در دوره تغییر شناسایی شود.

۳۷. شناسایی اثر تغییر در برآورد حسابداری با تسری به آینده به این معنی است که آن تغییر برای معاملات، سایر رویدادها و شرایط از تاریخ تغییر در برآورد بکار گرفته می‌شود. تغییر در برآورد حسابداری ممکن است تنها بر سود یا زیان دوره جاری، یا بر سود یا زیان دوره جاری و دوره‌های آتی مؤثر باشد. برای مثال، تغییر در برآورد مبلغ دریافتی‌های مشکوک‌الوصول، تنها بر سود یا زیان دوره جاری تأثیر می‌گذارد و بنابراین در دوره جاری شناسایی می‌شود. با این وجود، تغییر در عمر مفید برآوردی یا الگوی مورد انتظار مصرف منافع اقتصادی آتی دارایی استهلاک‌پذیر، بر هزینه استهلاک دوره جاری و هر یک از دوره‌های آتی باقیمانده از عمر مفید دارایی تأثیر می‌گذارد. در هر دو مورد، اثر تغییر مربوط به دوره جاری به عنوان درآمد یا هزینه دوره جاری شناسایی می‌شود. اثر بر دوره‌های آتی، در صورت وجود، به عنوان درآمد یا هزینه آن دوره‌ها شناسایی می‌گردد.

افشا

۳۸. واحد تجاری باید ماهیت و مبلغ تغییر در برآورد حسابداری را که بر دوره جاری اثر دارد یا انتظار می‌رود دوره‌های آتی را تحت تأثیر قرار دهد، افشا کند، مگر اینکه برآورد اثر تغییر در برآورد بر دوره‌های آتی، غیرعملی باشد.

۳۹. چنانچه اثر تغییر در برآورد بر دوره‌های آتی، به دلیل غیرعملی بودن برآورد آن، افشا نشود، واحد تجاری باید این موضوع را افشا کند.

اشتباهات

۴۰. اشتباهات می‌تواند در ارتباط با شناخت، اندازه‌گیری، ارائه یا افشای عناصر صورت‌های مالی، ایجاد شود. اگر صورت‌های مالی، حاوی اشتباهات بااهمیت، یا به منظور ارائه تصویری خاص از وضعیت مالی، عملکرد مالی یا جریانهای نقدی واحد تجاری، حاوی اشتباهات کم‌اهمیت عمدی باشد، صورت‌های مالی منطبق با استانداردهای حسابداری



استاندارد حسابداری ۳۴

رویه‌های حسابداری، تغییر در برآوردهای حسابداری و اشتباهات

نخواهد بود. اشتباهات دوره جاری که در آن دوره کشف می‌شود، قبل از تأیید صورت‌های مالی برای انتشار، اصلاح می‌گردد. با وجود این، برخی مواقع اشتباهات بااهمیت تا دوره بعد کشف نمی‌شود و اشتباهات دوره قبل، در اطلاعات مقایسه‌ای ارائه‌شده در صورت‌های مالی دوره بعد اصلاح می‌شود (به بندهای ۴۱ تا ۴۶ مراجعه شود).

۴۱. با توجه به بند ۴۲، واحد تجاری باید اشتباهات بااهمیت کشف‌شده دوره(های) قبل را با تسری به گذشته در نخستین مجموعه صورت‌های مالی تأییدشده برای انتشار، به یکی از روش‌های زیر اصلاح کند:

الف. تجدید ارائه مبالغ مقایسه‌ای دوره(های) قبلی ارائه‌شده که اشتباه در آن واقع شده است؛ یا

ب. تجدید ارائه مانده حساب‌های دارایی، بدهی و حقوق مالکانه در ابتدای نخستین دوره قبلی ارائه‌شده، در صورتی که اشتباه قبل از نخستین دوره قبلی ارائه‌شده واقع شده باشد.

محدودیت‌های تجدید ارائه با تسری به گذشته

۴۲. اشتباه دوره‌های قبل باید از طریق تجدید ارائه با تسری به گذشته اصلاح شود، مگر تا میزانی که تعیین آثار دوره‌ای یا اثر انباشته اشتباه، غیرعملی باشد.

۴۳. چنانچه تعیین آثار دوره‌ای اشتباه بر اطلاعات مقایسه‌ای یک یا چند دوره قبلی ارائه‌شده، غیرعملی باشد، واحد تجاری باید مانده حساب‌های دارایی، بدهی و حقوق مالکانه در ابتدای نخستین دوره‌ای که تجدید ارائه با تسری به گذشته عملی است (که ممکن است دوره جاری باشد) را تجدید ارائه کند.

۴۴. چنانچه در ابتدای دوره جاری، تعیین اثر انباشته اشتباه بر تمام دوره‌های قبل غیرعملی باشد، واحد تجاری باید اطلاعات مقایسه‌ای را تجدید ارائه کند تا اشتباه را از نخستین تاریخی که عملی است، با تسری به آینده اصلاح کند.

۴۵. اصلاح اشتباه دوره‌های قبل، در سود یا زیان دوره‌ای که اشتباه در آن کشف می‌شود، منظور نمی‌گردد. هرگونه اطلاعات ارائه‌شده درباره دوره‌های قبل، از جمله خلاصه‌های تاریخی داده‌های مالی، تا آنجا که عملی باشد، تجدید ارائه می‌شود.

۴۶. هنگامی که تعیین مبلغ اشتباه (مانند اشتباه در بکارگیری رویه حسابداری) برای تمام دوره‌های قبل غیرعملی باشد، طبق بند ۴۴، واحد تجاری اطلاعات مقایسه‌ای را از اولین



استاندارد حسابداری ۳۴

رویه‌های حسابداری، تغییر در برآوردهای حسابداری و اشتباهات

تاریخی که عملی است، با تسری به آینده تجدید ارائه می‌کند. بنابراین، بخشی از تجدید ارائه انباشته داراییها، بدهیها و حقوق مالکانه مربوط به قبل از آن تاریخ، نادیده گرفته می‌شود. رهنمودهای مربوط به مواردی که اصلاح اشتباه یک یا چند دوره قبل غیرعملی است، در بندهای ۴۹ تا ۵۲ ارائه شده است.

۴۷. اصلاح اشتباهات با تغییر در برآوردهای حسابداری تفاوت دارد. برآوردهای حسابداری، از نظر ماهیت، تخمین‌هایی است که در صورت مشخص شدن اطلاعات بیشتر، ممکن است نیاز به تجدیدنظر داشته باشد. برای مثال، سود یا زیان شناسایی شده ناشی از قطعیت یک رویداد احتمالی، اصلاح اشتباه نیست.

افشای اشتباهات دوره‌های قبل

۴۸. واحد تجاری باید در بکارگیری بند ۴۱، موارد زیر را افشا کند:

الف. ماهیت اشتباه دوره‌های قبل؛

ب. مبلغ اصلاح مرتبط با موارد زیر، برای هر دوره قبلی ارائه شده تا آنجا که عملی است:

۱. برای هر قلم اصلی صورت مالی که تحت تأثیر قرار گرفته است؛ و

۲. برای سود پایه هر سهم و سود تقلیل یافته هر سهم، در صورتی که استاندارد حسابداری ۳۰ کاربرد داشته باشد؛

پ. مبلغ اصلاح در ابتدای نخستین دوره قبل ارائه شده؛ و

ت. چنانچه تجدید ارائه با تسری به گذشته، برای دوره معینی از گذشته غیرعملی باشد، شرایطی که منجر به ایجاد آن وضعیت شده است و تشریح چگونگی و زمان اصلاح آن اشتباه.

تکرار این موارد افشا در صورتهای مالی دوره‌های بعد، الزامی نیست.

غیر عملی بودن بکارگیری با تسری به گذشته و تجدید ارائه با تسری به گذشته

۴۹. در برخی شرایط، تعدیل اطلاعات مقایسه‌ای یک یا چند دوره قبل برای دستیابی به قابلیت مقایسه با دوره جاری، غیرعملی است. برای مثال، ممکن است اطلاعات در دوره(های) قبل به گونه‌ای جمع‌آوری نشده باشد که امکان بکارگیری رویه حسابداری جدید با تسری



استاندارد حسابداری ۳۴

رویه‌های حسابداری، تغییر در برآوردهای حسابداری و اشتباهات

به گذشته (از جمله، برای مقاصد بندهای ۵۰ تا ۵۲، بکارگیری آن با تسری به آینده) یا تجدید ارائه با تسری به گذشته برای اصلاح اشتباه دوره‌های قبل وجود داشته باشد، و ممکن است تهیه کردن مجدد آن اطلاعات، غیرعملی باشد.

۵۰. در بکارگیری رویه حسابداری در مورد عناصر شناسایی شده یا افشاشده در صورتهای مالی در ارتباط با معاملات، سایر رویدادها یا شرایط، اغلب انجام برآوردهایی ضروری است. برآورد، ذاتاً ماهیت ذهنی دارد و ممکن است پس از دوره گزارشگری تغییر کند. هنگام بکارگیری رویه حسابداری با تسری به گذشته یا تجدید ارائه با تسری به گذشته برای اصلاح اشتباه دوره‌های قبل، انجام برآورد دشوارتر است، زیرا ممکن است از زمان وقوع معامله، رویداد دیگر یا شرایط تحت تأثیر، دوره زمانی طولانی سپری شده باشد. با وجود این، هدف برآوردهای مربوط به دوره‌های قبل، همانند هدف برآوردهای انجام شده در دوره جاری است، تا برآوردی از شرایط موجود در زمان وقوع معامله، رویداد دیگر یا شرایط را منعکس کند.

۵۱. بنابراین، بکارگیری رویه حسابداری جدید با تسری به گذشته یا اصلاح اشتباه دوره گذشته، مستلزم تمایز بین اطلاعاتی است که:

الف. شواهدی از شرایط موجود در تاریخ(های) وقوع معامله، رویداد دیگر یا شرایط، فراهم می‌کند؛

ب. هنگام تأیید صورتهای مالی برای انتشار در آن دوره قبلی، در دسترس بوده است.

در برخی انواع برآوردها (برای مثال، اندازه‌گیری ارزش منصفانه با استفاده از ورودیهای غیرقابل مشاهده قابل ملاحظه)، تمایز این اطلاعات عملی نیست. هنگامی که بکارگیری با تسری به گذشته یا تجدید ارائه با تسری به گذشته، مستلزم انجام برآورد قابل ملاحظه‌ای باشد که امکان تمایز این دو نوع اطلاعات غیرممکن شود، بکارگیری رویه حسابداری جدید یا اصلاح اشتباه دوره‌های قبل با تسری به گذشته، غیرعملی است.



استاندارد حسابداری ۳۴

رویه‌های حسابداری، تغییر در برآوردهای حسابداری و اشتباهات

۵۲. هنگام بکارگیری رویه حسابداری جدید یا اصلاح مبالغ دوره‌های قبل، چنانچه مرتبط با مفروضاتی درباره قصد مدیریت در دوره‌های قبل یا مرتبط با برآورد مبالغ شناسایی شده، اندازه‌گیری شده یا افشا شده در دوره‌های قبل باشد، نباید بازنگری صورت گیرد. برای مثال، اگر واحد تجاری اشتباه دوره‌های قبل در محاسبه بدهی بابت مرخصی استعلاجی انباشته کارکنان را طبق استاندارد حسابداری ۳۳ مزایای بازنشستگی کارکنان، اصلاح کند، اطلاعات مربوط به آنفلوآنزای شدید فصلی غیرعادی در دوره بعد را که پس از تأیید صورتهای مالی دوره قبل برای انتشار مشخص می‌شود، نادیده می‌گیرد. این موضوع که هنگام اصلاح اطلاعات مقایسه‌ای دوره‌های قبلی ارائه شده، اغلب انجام برآوردهای قابل ملاحظه لازم است، مانع تعدیل قابل اتکا یا اصلاح اطلاعات مقایسه‌ای نمی‌شود.

تاریخ اجرا

۵۳. الزامات این استاندارد در مورد کلیه صورتهای مالی که دوره مالی آنها از تاریخ ۱/۱/۱۳۹۸ و بعد از آن شروع می‌شود، لازم‌الاجراست.

مطابقت با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی

۵۴. با اجرای الزامات این استاندارد، مفاد استاندارد بین‌المللی حسابداری ۸ (رویه‌های حسابداری، تغییر در برآوردهای حسابداری و اشتباهات) (ویرایش ۲۰۱۷) نیز رعایت می‌شود.

کنارگذاری استاندارد حسابداری ۶ (مصوب ۱۳۷۹)

۵۵. اجرای همزمان این استاندارد و استاندارد حسابداری ۱ (ارائه صورتهای مالی، موجب کنارگذاری استاندارد حسابداری ۶ گزارش عملکرد مالی می‌شود.