

پیش‌نویس



سازمان حسابرسی

استاندارد حسابداری ۳۴

رویه‌های حسابداری، تغییر در برآوردهای حسابداری و اشتباهات

کمیته تدوین استانداردهای حسابداری، براساس استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و با تشکیل جلسات متعدد، پیش‌نویس استاندارد "رویه‌های حسابداری، تغییر در برآوردهای حسابداری و اشتباهات" را تدوین کرده است. انتشار استاندارد به صورت پیش‌نویس با هدف کسب نظرات و پیشنهادات افراد ذینفع و ذی‌علاقه در جامعه صورت می‌گیرد و از ضروریات افزایش کیفیت استانداردهای حسابداری است و نقش تعیین‌کننده‌ای بر جهت‌گیری و سیاستهای اساسی تدوین استانداردهای حسابداری دارد.

کمیته تدوین استانداردهای حسابداری از تمام افراد صاحب‌نظر تقاضا دارد که ضمن مطالعه دقیق پیش‌نویس استاندارد، پیشنهادات خود را حداکثر تا پایان آذر ۱۳۹۵ برای مدیریت تدوین استانداردها (به آدرس: تهران، خیابان بیهقی، نبش خیابان ۱۲، پلاک ۱۲ یا پایگاه اطلاع‌رسانی سازمان حسابرسی (www.audit.org.ir))، ارسال فرمایند.

کمیته تدوین استانداردهای حسابداری

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

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

فهرست مندرجات

| شماره بند | |
|-----------|---|
| 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 دوره گذشته |
| ۴۹ - ۵۲ | • غیرعملی بودن بکارگیری با تسری به گذشته و تجدید ارائه با تسری به گذشته |

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 رویه‌های حسابداری، به استثنای الزامات 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 عمل حسابداری تغییر در رویه‌های حسابداری، تغییر در برآوردهای حسابداری و اصلاح اشتباهات دوره‌های گذشته، بکار گرفته شود.
۴. آثار مالیاتی اصلاح اشتباهات دوره‌های گذشته و تعدیلات ناشی از تسری تغییر در رویه‌های حسابداری به دوره‌های گذشته، طبق استاندارد حسابداری ۳۵ **مالیات بر درآمد**، به حساب منظور و افشا می‌شود.

تعاریف

۵. اصطلاحات زیر، در این استاندارد با معانی مشخص زیر بکار رفته است:
رویه‌های حسابداری عبارت از اصول، مبانی، میناقها، 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 مبلغ استفاده ادواری از 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

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

اشتباهات دوره‌های گذشته عدم ارائه و ارائه نادرست در صورتهای مالی یک یا چند دوره گذشته 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 عناصر صورتهای مالی است، به گونه‌ای که گویی اشتباه دوره گذشته 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

ب. 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 گذشته برای انتشار، ممکن بود در دسترس 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. شناخت 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. تمام این رهنمودها بیان می‌کنند 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.

۹. در نبود یک استاندارد حسابداری که بطور مشخص برای یک معامله، رویداد دیگر یا شرایط بکار می‌رود، 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

استاندارد حسابداری ۳۴

رویه‌های حسابداری، تغییر در برآوردهای حسابداری و اشتباهات

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 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.

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.

استاندارد حسابداری ۳۴

رویه‌های حسابداری، تغییر در برآوردهای حسابداری و اشتباهات

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 شرایط که محتوای آنها با مواردی که در گذشته واقع شده است، متفاوت می‌باشد؛ و

ب. بکارگیری رویه حسابداری جدید برای معاملات، سایر رویدادها یا شرایط 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** یا استاندارد حسابداری ۱۷ **داراییهای نامشهود**، اگرچه تغییر در رویه حسابداری است اما به جای رعایت الزامات این استاندارد، طبق استاندارد حسابداری ۱۱ یا استاندارد حسابداری ۱۷، 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 خاص گذار در آن استاندارد، اعمال نماید؛ و

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 بکارگیری 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 زودتر از موعد یک استاندارد حسابداری، تغییر اختیاری در رویه حسابداری محسوب نمی‌شود.

استاندارد حسابداری ۳۴

رویه‌های حسابداری، تغییر در برآوردهای حسابداری و اشتباهات

۲۰. در نبود یک استاندارد حسابداری که بطور مشخص برای یک معامله، رویداد دیگر یا شرایط بکار رود، 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 که تحت تأثیر قرار گرفته است را برای نخستین دوره گذشته ارائه شده و سایر مبالغ مقایسه‌ای افشا شده برای هر یک از دوره‌های گذشته را تعدیل کند بطوری که گویی رویه حسابداری جدید همواره بکار گرفته شده است.

محدودینتهای 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 گذشته، 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 مانده‌های ابتدای دوره هر یک از اجزای حقوق مالکانه را که تحت تأثیر قرار گرفته است، باید در آن دوره تعدیل کند.

۲۴. چنانچه در ابتدای دوره جاری، تعیین اثر انباشته بکارگیری رویه حسابداری جدید برای تمام دوره‌های گذشته غیرعملی باشد، واحد تجاری باید برای بکارگیری رویه حسابداری جدید با تسری به گذشته، از نخستین تاریخی که امکان‌پذیر است اطلاعات مقایسه‌ای را 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 گذشته تا آنجا که عملی باشد، اعمال می‌کند. بکارگیری با تسری به دوره‌ای از گذشته عملی نیست، مگر اینکه تعیین اثر انباشته بر مبالغ مندرج در صورت وضعیت مالی ابتدا و پایان آن دوره، عملی باشد. مبلغ تعدیل به وجود آمده مربوط به دوره‌های قبل از دوره‌های ارائه شده در صورتهای مالی، در

استاندارد حسابداری ۳۴

رویه‌های حسابداری، تغییر در برآوردهای حسابداری و اشتباهات

مانده ابتدای دوره هر یک از اجزای حقوق مالکانه که تحت تأثیر قرار گرفته است در نخستین دوره گذشته ارائه شده 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 گذشته، 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 گذشته، غیرعملی باشد، طبق بند ۲۴، واحد تجاری 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 گذشته، 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 گذشته 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؛

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 گذار که ممکن است بر دوره‌های آتی اثر داشته باشد؛

ج. برای دوره جاری و هر یک از دوره‌های گذشته که ارائه می‌شود، تا آنجا که عملی است، مبلغ تعدیل؛

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

استاندارد حسابداری ۳۴

رویه‌های حسابداری، تغییر در برآوردهای حسابداری و اشتباهات

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

ج. 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، مقرر در 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 گذشته 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 مربوط تر فراهم می‌کند؛

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

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

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

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 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.

۲۹. در مورد استاندارد حسابداری جدیدی که تاریخ اجرای آن فرا نرسیده است و واحد تجاری آن را بکار نرفته است، واحد تجاری باید موارد زیر را افشا کند:

الف. توصیف این موضوع؛ و

استاندارد حسابداری ۳۴

رویه‌های حسابداری، تغییر در برآوردهای حسابداری و اشتباهات

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 آن استاندارد حسابداری، الزامی می‌شود؛

ت. تاریخی که واحد تجاری تصمیم دارد این استاندارد حسابداری را برای نخستین بار بکار گیرد؛ و

ث. یکی از موارد زیر:

۱. شرحی از تأثیری که انتظار می‌رود بکارگیری آن استاندارد حسابداری 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.

تغییر در برآوردهای حسابداری

۳۱. به علت عدم اطمینان‌های ذاتی فعالیت‌های تجاری، بسیاری از اقلام صورتهای مالی، با دقت قابل اندازه‌گیری نیست اما 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. مطالبات مشکوک‌الوصول؛

ب. نابابی موجودیها؛

پ. ارزش منصفانه داراییهای مالی یا بدهیهای مالی؛

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

استاندارد حسابداری ۳۴

رویه‌های حسابداری، تغییر در برآوردهای حسابداری و اشتباهات

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 گذشته مربوط نمی‌شود و اصلاح اشتباه نمی‌باشد.

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، غیر از 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

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 و زیان دوره جاری، یا بر سود و زیان دوره جاری و دوره‌های آتی مؤثر باشد. برای مثال، تغییر در برآورد مبلغ مطالبات مشکوک‌الوصول، تنها بر سود و 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 می‌شود.

استاندارد حسابداری ۳۴

رویه‌های حسابداری، تغییر در برآوردهای حسابداری و اشتباهات

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 واقعیت 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 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 دوره گذشته را پس از کشف آنها با تسری به گذشته در نخستین مجموعه صورت‌های مالی تأیید شده برای انتشار، به یکی از روشهای زیر اصلاح کند:

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

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

محدودیت‌های تجدید ارائه با تسری به گذشته

۴۲. اشتباه دوره گذشته باید از طریق تجدید ارائه با تسری به گذشته اصلاح شود، به استثنای آن میزانی که تعیین آثار خاص دوره یا اثر انباشته اشتباه، غیرعملی باشد.

۴۳. چنانچه تعیین آثار دوره‌ای اشتباه بر اطلاعات مقایسه‌ای یک یا چند دوره ارائه‌شده گذشته، غیرعملی باشد، واحد تجاری باید مانده حسابهای دارایی، بدهی و حقوق مالکانه در ابتدای

استاندارد حسابداری ۳۴

رویه‌های حسابداری، تغییر در برآوردهای حسابداری و اشتباهات

نخستین دوره‌ای که تجدید ارائه با تسری به گذشته عملی است (که امکان دارد همان دوره جاری باشد) را تجدید ارائه کند.

۴۴. چنانچه در ابتدای دوره جاری، تعیین اثر انباشته اشتباه بر تمام دوره‌های گذشته 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 دوره گذشته، در سود و زیان دوره‌ای که اشتباه در آن کشف می‌شود، منظور نمی‌گردد. هرگونه اطلاعات ارائه‌شده درباره دوره‌های گذشته، 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 گذشته غیرعملی باشد، طبق بند ۴۴، واحد تجاری اطلاعات مقایسه‌ای را از اولین 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 گذشته 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 باشند. برای مثال، سود یا زیان شناسایی شده ناشی از قطعیت یک رویداد احتمالی، اصلاح اشتباه نیست.

افشای اشتباهات دوره گذشته

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

الف. ماهیت اشتباه دوره گذشته؛

ب. برای هر دوره گذشته که ارائه می‌شود، تا آنجا که عملی باشد، مبلغ اصلاح:

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

۲. 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 ارائه‌شده گذشته؛ و

استاندارد حسابداری ۳۴

رویه‌های حسابداری، تغییر در برآوردهای حسابداری و اشتباهات

ت. چنانچه تجدید ارائه با تسری به گذشته، برای دوره مشخصی از گذشته غیرعملی باشد، شرایطی که منجر به وجود آن شرایط 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 گذشته برای دستیابی به قابلیت مقایسه با دوره جاری، غیرعملی است. برای مثال، ممکن است اطلاعات در دوره(های) گذشته به گونه‌ای جمع‌آوری نشده باشد که امکان بکارگیری رویه حسابداری جدید با تسری 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 دوره گذشته 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 دوره گذشته، 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 گذشته، همان 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 گذشته، در دسترس بوده است.

استاندارد حسابداری ۳۴

رویه‌های حسابداری، تغییر در برآوردهای حسابداری و اشتباهات

در برخی انواع برآوردها (برای مثال، اندازه‌گیری ارزش منصفانه با استفاده از ورودیهای قابل ملاحظه و غیرقابل مشاهده)، 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 دوره گذشته با تسری به گذشته، غیرعملی است.

۵۲. هنگام بکارگیری رویه حسابداری جدید یا اصلاح مبالغ دوره گذشته، چنانچه مرتبط با مفروضاتی درباره قصد مدیریت در دوره گذشته یا مرتبط با برآورد مبالغ شناسایی شده، اندازه‌گیری شده یا افشا شده در دوره گذشته باشد، نباید بازنگری صورت گیرد. برای مثال، اگر واحد تجاری اشتباه دوره گذشته 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 گذشته برای انتشار مشخص می‌شود، نادیده می‌گیرد. این موضوع که هنگام اصلاح اطلاعات مقایسه‌ای دوره‌های ارائه شده گذشته، اغلب انجام برآوردهای قابل ملاحظه لازم است، مانع تعدیل قابل اتکا یا اصلاح اطلاعات مقایسه‌ای نمی‌شود.