استاندارد حسابداری 34

رویه‌های حسابداری، تغییر در برآوردهای حسابداری و اشتباهات

فهرست‌ مندرجات‌

**بند**

**هدف 2 - 1**

**دامنه‌ كاربرد 4 - 3**

**تعاریف 5**

**رویه‌های حسابداری 30 - 6**

انتخاب و بکارگیری رویه‌های حسابداری **11 - 6**

یکنواختی در رویه‌های حسابداری **12**

تغییر در رویه‌های حسابداری **30 - 13**

اعمال تغییر در رویه‌های حسابداری **26 - 18**

افشا **30 - 27**

تغییر در برآوردهای حسابداری **39 - 31**

افشا **39 - 38**

**اشتباهات 48 - 40**

محدودیتهای تجدید ارائه با تسری به گذشته **47 - 42**

افشای اشتباهات دوره‌های قبل **48**

**غیرعملی بودن بکارگیری با تسری به گذشته و تجدید ارائه با تسری به گذشته 52 - 49**

**تاریخ اجرا 53**

**مطابقت با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی 54**

**کنارگذاری استاندارد حسابداری 6 (مصوب 1379) 55**

**هدف**

1 . هدف اين استاندارد، تجویز معیارهای انتخاب و تغيير رويه‌هاي حسابداري، و نیز نحوه عمل حسابداري و افشاي تغيير در رويه‌هاي حسابداري، تغيير در برآورد‌هاي حسابداري و اصلاح اشتباهات است. هدف این استاندارد، بهبود مربوط بودن و قابليت اتكاي صورتهاي مالي واحد تجاري، و قابليت مقايسه‌ صورتهاي مالي در طول زمان و با صورتهاي مالي ساير واحد‌هاي تجاري است.

2 . الزامات افشاي مربوط به رويه‌هاي حسابداري، به استثنای الزامات افشای مربوط به تغيير در رويه‌هاي حسابداري، در استاندارد حسابداري ١ ارائه صورتهاي مالي تعیین شده است.

**دامنه كاربرد**

3 . **این استاندارد بايد برای انتخاب و بكارگيري رويه‌هاي حسابداري و نحوه به حساب گرفتن تغيير در رويه‌هاي حسابداري، تغيير در برآورد‌هاي حسابداري و اصلاح اشتباهات دوره‌های قبل بكار گرفته شود.**

4 . آثار مالياتي اصلاح اشتباهات دوره‌های قبل و تعديلات ناشی از تسری تغییر در رویه‌های حسابداری به دوره‌های قبل، طبق استاندارد حسابداري 35 ماليات بر درآمد، به حساب منظور و افشا می‌شود.

**تعاریف**

**5 . در این استاندارد، اصطلاحات زیر با معانی مشخص بکار رفته است:**

**رويه‌هاي حسابداري** عبارت از اصول، مباني، ميثاقها، قواعد و روشهای مشخصی است که توسط واحد تجاري در تهيه و ارائه صورتهاي مالي بکار گرفته می‌شود.

**تغيير در برآورد‌ حسابداري** تعديل مبلغ دفتري دارايي يا بدهي، يا مصرف ادواري یک دارايي است، كه ناشي از ارزيابي وضعيت فعلي و منافع و تعهدات آتي مورد انتظار مربوط به داراييها و بدهيها می‌باشد. تغيير در برآورد‌هاي حسابداري، ناشی از اطلاعات جديد يا پیشرفتهای جديد است و در نتیجه، اصلاح اشتباه محسوب نمی‌شود.

**بااهميت** موارد عدم ارائه يا ارائه نادرست اقلام در صورتی بااهميت است که بتواند به تنهایی يا در مجموع، بر تصميمات اقتصادي استفاده‌کنندگان که بر اساس صورتهاي مالي اتخاذ می‌شود، تأثیر بگذارد. اهميت، به اندازه و ماهيت عدم ارائه يا ارائه نادرست بستگی دارد که با توجه به شرايط محيطي در مورد آن قضاوت می‌شود. اندازه يا ماهيت يک قلم، يا ترکيب هر دو، می‌تواند عامل تعيين‌کننده باشد.

**اشتباهات دوره‌های‌ قبل** عدم ارائه و ارائه نادرست در صورتهاي مالي يك يا چند دوره قبل واحد تجاري، به دلیل ناتوانی در استفاده يا استفاده نادرست از اطلاعات قابل اتکایی است كه:

* الف. در زمان تأیید صورتهاي مالي برای انتشار در آن دوره‌ها، در دسترس بوده است؛ و
* ب . بطور معقول، انتظار می‌رود برای تهيه و ارائه آن صورتهاي مالي کسب و در نظر گرفته شده باشد.

**چنين اشتباهاتی شامل آثار اشتباهات رياضي، اشتباه در بكارگيري رويه‌هاي حسابداري، ناديده گرفتن یا تفسیر نادرست واقعيتها، و تقلب است.**

**بكارگيري با تسري به گذشته** بکارگیری رويه حسابداری جديد برای معاملات، ساير رويداد‌ها و شرايط است، به‌گونه‌ای که گویی آن رويه همواره بکار گرفته شده است.

**تجديد ارائه با تسري به گذشته**، اصلاح شناخت، اندازه‌گيري و افشای مبالغ عناصر صورتهاي مالي است، به‌گونه‌ای که گویی اشتباه دوره‌های قبل هرگز اتفاق نيفتاده است.

**غیر‌عملي** بکارگيري يک الزام در صورتی غيرعملي است که واحد تجاري پس از هرگونه تلاش معقول، نتواند آن را بکار گيرد. برای دوره‌ای‌ معین از گذشته، تغيير در رويه حسابداري با تسري به گذشته يا تجديد ارائه با تسري به گذشته برای اصلاح اشتباه، در صورتي غيرعملي است كه:

* الف. آثار بكارگيري با تسري به گذشته يا تجديد ارائه با تسري به گذشته قابل تعيين نباشد؛
* ب . بكارگيري با تسري به گذشته يا تجديد ارائه با تسري به گذشته، مستلزم در نظر گرفتن مفروضاتي درباره قصد مدیریت در آن دوره باشد؛ يا
* پ . بكارگيري با تسري به گذشته يا تجديد ارائه با تسري به گذشته، مستلزم برآوردهای قابل ملاحظه مبالغ باشد و تمایز عینی اطلاعات مربوط به آن برآوردها در موارد زیر، غیرعملی باشد:

١. فراهم کردن شواهدي از شرايط موجود در تاريخ (تاريخهاي) شناخت، اندازه‌گيري يا افشای آن مبالغ؛ و

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

**بكارگيري با تسري به آينده** در رابطه با تغییر در رویه حسابداریو شناخت اثر تغيير در برآورد حسابداري، به ترتيب، عبارت است از:

* الف. بكارگيري رويه حسابداري جدید در مورد معاملات، ساير رويداد‌ها و شرايط واقع‌شده پس از تاريخ تغییر رويه؛ و
* ب . شناسایی اثر تغيير در برآورد حسابداري در دوره‌هاي جاری و آتي متأثر از آن تغيير.

**رويه‌هاي حسابداري**

**انتخاب و بكارگيري رويه‌هاي حسابداري**

6 . **هنگامي كه یک استاندارد حسابداری بطور مشخص در مورد یک معامله، رويداد دیگر یا شرایط کاربرد دارد، رويه يا رويه‌هاي حسابداري مورد استفاده برای آن، باید با بکارگیری استاندارد‌ حسابداری مزبور تعیین شود.**

7 . استاندارد‌هاي حسابداری، رويه‌هاي حسابداري را تعیین می‌کند كه منجر به ارائه اطلاعات مربوط و قابل اتکا درباره معاملات، سایر رويدادها يا شرايط در صورتهاي مالي خواهد شد. در صورتي كه تأثير بكارگيري آن رويه‌ها بی‌‌اهميت باشد، بكارگيري آنها الزامي نيست. 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.

8 . به منظور كمك به واحد‌هاي تجاري در بكارگيري الزامات استاندارد‌های حسابداری، رهنمود‌هايي همراه با این استاندارد‌ها ارائه می‌شود. در تمام اين رهنمود‌ها بیان می‌‌شود كه آيا آنها بخش جدانشدنی استاندارد‌هاي حسابداری محسوب مي‌شوند یا خیر. رهنمود‌ي كه بخش جدانشدنی استاندارد محسوب مي‌شود، الزامی است. رهنمود‌ي كه بخش جدانشدنی استاندارد محسوب نمي‌شود، حاوی الزاماتی برای صورتهاي مالي نيست.

9 . **در مواردی که برای یک معامله، رويداد دیگر يا شرايط، یک استاندارد حسابداری مشخص وجود نداشته باشد، مديريت بايد از قضاوت خود در تعيين و بكارگيري رويه حسابداري استفاده کند به‌گونه‌ای که اطلاعات حاصل از آن:**

الف . به نياز‌هاي تصميم‌گيري اقتصادي استفاده‌كنندگان مربوط باشد؛ و

ب . قابل اتکا باشد، به‌گونه‌اي كه صورتهاي مالي:

1. وضعيت مالي، عملكرد مالي و جريانهاي نقدي واحد تجاري را بطور صادقانه بیان کند؛

2. محتواي اقتصادي معاملات، سایر رویدادها و شرایط، و نه صرفاً شكل قانوني، را منعکس کند؛

3. بيطرفانه باشد؛ يعني عاري از تمايلات جانبدارانه باشد؛

4. همراه با احتياط باشد؛ و

5. از تمام جنبه‌های بااهميت، كامل باشد.

10 . **برای اعمال قضاوت توصیف‌شده در بند 9، مدیریت بايد به قابليت بكارگيري منابع زير، به ترتيب اهميت آنها، توجه کند:**

الف . الزامات استاندارد‌هاي حسابداری كه به موضوعات مشابه و مربوط می‌پردازد؛ و

ب . تعاريف، معیارهای شناخت و مفاهيم اندازه‌گيري داراييها، بدهيها، درآمدها‌ و هزينه‌ها طبق **مفاهیم نظری گزارشگری مالی**.

11 . **همچنین، برای اعمال قضاوت توصیف‌شده در بند 9، مديريت ممكن است آخرین بیانیه‌های ساير نهاد‌هاي تدوين‌كننده استاندارد را كه از مفاهیم نظري مشابهی برای تدوین استانداردهای حسابداری استفاده مي‌كنند، به شرطی كه در تضاد با منابع مندرج در بند 10 نباشد، در نظر گیرد.**

**يكنواختي در رويه‌هاي حسابداري**

12 . **واحد تجاري بايد رويه‌هاي حسابداري خود در مورد معاملات مشابه، سایر رويدادها و شرايط را بطور یکنواخت انتخاب کند و بكار گيرد، مگر اينكه یک استاندارد حسابداری، بطور مشخص طبقه‌بندي اقلامي كه بکارگیری رويه‌هاي متفاوت در مورد آنها مناسب است را الزامي يا مجاز کند. چنانچه یک استاندارد حسابداری، چنين طبقه‌بندي را الزامي يا مجاز کند، بايد برای هر طبقه، رويه حسابداري مناسب، بطور يكنواخت انتخاب و بكار گرفته شود.**

**تغيير در رويه‌هاي حسابداري**

13 . **واحد تجاري تنها در صورتي بايد یک رويه حسابداري را تغییر دهد كه آن تغيير:**

الف . طبق یک استاندارد حسابداری، الزامي باشد؛ يا

ب . منجر به ارائه اطلاعات قابل اتکا و مربوط‌تر درباره آثار معاملات، سایر رويداد‌ها يا شرايط بر وضعيت مالي، عملكرد مالي يا جريانهاي نقدي واحد تجاري، در صورتهاي مالي شود.

14 . استفاده‌كنندگان صورتهاي مالي باید بتوانند صورتهاي مالي واحد تجاري را در طول زمان مقایسه کنند تا روندها را در وضعيت مالي، عملكرد مالي و جريانهاي نقدي تشخیص دهند. بنابراين، در هر دوره و در دوره‌های مختلف، رويه‌هاي حسابداري یکسان بكار گرفته مي‌شود مگر اينكه تغيير در رويه‌ حسابداري، يكي از معيار‌هاي مندرج در بند 13 را احراز کند.

15 . **موارد زير، تغيير در رويه‌‌های حسابداري تلقی نمی‌شود:**

الف . بكارگيري یک رويه حسابداري برای معاملات، سایر رويداد‌ها يا شرايطی كه محتوای آنها با مواردي كه در گذشته واقع شده است، متفاوت می‌باشد؛ و

ب . بكارگيري رويه حسابداري جديد برای معاملات، سایر رويداد‌ها يا شرايطی كه در گذشته واقع نشده يا بی‌اهمیت بوده است.

16 . **بكارگيري رويه‌ تجديد ارزيابي دارايیها برای نخستین بار، طبق استاندارد‌ حسابداري** 11 داراییهای ثابت مشهود، **استاندارد حسابداري 17** داراييهاي نامشهود، **یا استاندارد حسابداری 15** حسابداري‌ سرمايه‌گذاريها، **اگرچه تغيير در رويه حسابداري است اما به جاي رعایت الزامات اين استاند**ارد، **طبق استاندارد حسابداري 11 یا استاندارد حسابداري 17 یا استاندارد حسابداری 15 عمل می‌شود.**

17 . بند‌هاي 18 تا 30، در مورد تغيير در رويه حسابداري توصیف‌شده در بند ١6 کاربرد ندارد.

**اعمال تغيير در رويه‌های حسابداري**

18 . **با توجه به بند 22:**

الف . واحد تجاري بايد تغيير در رويه حسابداری را که ناشي از بكارگيري یک استاندارد حسابداری برای نخستین بار است، طبق شرايط گذار خاص مندرج در آن استاندارد اعمال کند؛ و

ب . هرگاه واحد تجاري رويه حسابداري را در زمان بكارگيري یک استاندارد حسابداری برای نخستین بار، تغییر دهد و آن استاندارد، دربرگیرنده شرايط گذار خاصی برای اعمال آن تغییر یا تغییرات اختیاری در رویه حسابداری نباشد، واحد تجاری بايد آن تغيير را با تسری به گذشته اعمال کند.

19 . برای مقاصد اين استاندارد، بكارگيري پیش از موعد یک استاندارد حسابداری، تغيير اختیاری در رويه حسابداري محسوب نمی‌شود.

20 . در مواردی که برای یک معامله، رويداد دیگر يا شرايط، یک استاندارد حسابداری مشخص وجود نداشته باشد، مديريت ممکن است طبق بند 11، یک رويه حسابداري از آخرین بيانيه‌هاي ساير نهاد‌هاي تدوين‌کننده استاندارد را كه از مفاهیم نظري مشابهي برای تدوين استاندارد‌هاي حسابداري استفاده می‌کنند، بكار گيرد. چنانچه پس از اصلاح چنين بيانيه‌اي، واحد تجاري رويه حسابداري را تغییر دهد، آن تغيير به عنوان تغيير اختیاری در رويه حسابداري محسوب و افشا می‌شود.

**بكارگيري با تسري به گذشته**

21 . **با توجه به بند 22، هنگامی که تغيير در رويه حسابداري، طبق بند 18(الف) يا (ب)، با تسري به گذشته بکار گرفته می‌شود، واحد تجاري بايد مانده ابتدای دوره هر جزء حقوق مالکانه را كه تحت تأثير قرار گرفته است، براي نخستين دوره قبلی ارائه‌شده و ساير مبالغ مقايسه‌اي افشاشده برای هر يك از دوره‌هاي قبل را تعديل کند به‌گونه‌ای که گویی رويه حسابداري جدید همواره بكار گرفته شده است.**

**محدوديتهاي بکارگیری با تسري به گذشته**

22 . **هنگامی که بكارگيري با تسري به گذشته طبق بند 18(الف) يا (ب) الزامي باشد، تغيير در رويه حسابداري بايد به گذشته تسري داده شود، مگر تا میزانی که تعيين آثار دوره‌ای يا اثر انباشته تغییر، غیرعملی باشد.**

23 . **هنگامي‌كه تعيين آثار دوره‌ای تغيير در رويه حسابداري بر اطلاعات مقايسه‌اي ارائه‌شده برای يك يا چند دوره قبل، غيرعملي باشد، واحد تجاري بايد رويه حسابداري جدید را از ابتداي نخستين دوره‌اي كه بكارگيري با تسري به گذشته عملي است (که ممکن است دوره جاری باشد)، در مورد مبالغ دفتري داراييها و بدهيها اعمال کند، و باید مانده‌ ابتدای دوره هر يك از اجزاي حقوق مالکانه را که تحت تأثیر قرار گرفته است، در آن دوره تعدیل کند.**

24 . **چنانچه در ابتداي دوره جاري، تعيين اثر انباشته بکارگیری رويه حسابداری جدید برای تمام دوره‌های قبل غیرعملي باشد، واحد تجاري بايد برای بكارگيري رويه حسابداري جدید با تسری به آینده، اطلاعات مقایسه‌ای را از نخستين تاريخي كه عملی است، تعديل کند.**

25 . هنگامي كه واحد تجاري رويه حسابداري جدید را با تسري به گذشته بكار می‌گيرد، رويه حسابداري جدید را برای اطلاعات مقايسه‌اي دوره‌هاي قبل تا آنجا كه عملی باشد، اعمال می‌کند. بكارگيري با تسري به گذشته تا دوره‌ای از گذشته عملی است که تعيين اثر انباشته بر مبالغ مندرج در صورت وضعيت مالي ابتدا و پایان آن دوره، عملی باشد. مبلغ تعديل 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 مي‌شود. معمولاً اين تعديل در سود انباشته اعمال مي‌گردد. با وجود این، ممكن است اين تعديل در جزء دیگری از حقوق مالکانه (برای مثال، برای انطباق با یک استاندارد حسابداری) اعمال شود. هر اطلاعات دیگری درباره دوره‌هاي قبل، مانند خلاصه‌هاي تاريخي اطلاعات مالي، تا آنجا كه عملی باشد تعديل مي‌شود.

26 . هنگامي كه بكارگيري رويه حسابداري جدید با تسري به گذشته، به دليل عدم امكان تعيين اثر انباشته بكارگيري آن رویه برای تمام دوره‌هاي قبل، غير‌عملي باشد، واحد تجاری طبق بند 24 رويه جديد را از ابتداي نخستين دوره‌اي كه عملی است، با تسری به آینده بكار مي‌گيرد. بنابراين، بخشي از تعديل انباشته داراييها، بدهيها و حقوق مالکانه مربوط به قبل از آن تاریخ، ناديده گرفته مي‌شود. رهنمود‌هاي مربوط به مواردی که بكارگيري یک رويه حسابداري جدید در يك يا چند دوره قبل، غیرعملی است، در بندهای 49 تا 52 ارائه شده است.

**افشا**

27 . **واحد تجاری باید هنگامی که بكارگيري یک استاندارد حسابداری برای نخستین بار، بر دوره جاري يا هر یک از دوره‌های قبل اثر می‌گذارد، که معمولاً این‌گونه است مگر اینکه تعیین مبلغ تعدیل غیرعملی باشد، یا هنگامی که آن تغییر ممکن است بر دوره‌های آتی اثر بگذارد، موارد زير را افشا کند:**

الف . عنوان استاندارد حسابداری؛

ب . چنانچه کاربرد داشته باشد، اينكه تغيير در رويه حسابداري طبق شرايط گذار انجام شده است؛

پ . ماهيت تغيير در رويه حسابداري؛

ت . چنانچه کاربرد داشته باشد، توصيفي از شرايط گذار؛

ث . چنانچه کاربرد داشته باشد، شرايط گذاری كه ممكن است بر دوره‌هاي آتی اثر داشته باشد؛

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

1. برای هر قلم اصلی صورت مالي که تحت تاثیر قرار گرفته است؛ و

2. ‌برای سود پايه هر سهم و سود تقليل‌يافته هر سهم، در صورتی که استاندارد حسابداري 30 **سود هر سهم** بکارگرفته شود؛

چ . مبلغ تعديل مربوط به دوره‌هاي قبل از دوره‌های ارائه‌شده، تا آنجا كه عملی است؛ و

ح . در صورتي كه بكارگيري با تسري به گذشته، طبق بند 18(الف) يا (ب)، براي دوره‌ای معین از گذشته، يا براي دوره‌هاي قبل از دوره‌های ارائه‌شده، غيرعملي باشد، شرايطي كه منجر به ايجاد آن شرایط شده است و توصیفی از چگونگي و زمان اعمال تغيير در رويه حسابداري.

**تكرار اين موارد افشا در صورتهاي مالي دوره‌هاي بعد، ضروري نيست.**

28 . **واحد تجاری باید هنگامی كه تغيير اختیاری در رويه‌ حسابداري، بر دوره جاري يا هر یک از دوره‌های قبل اثر می‌گذارد، که معمولاً این‌گونه است مگر اینکه تعیین مبلغ تعدیل غیرعملی باشد، یا هنگامی که آن تغییر ممکن است بر دوره‌های آتی اثر بگذارد، موارد زير را افشا کند:**

الف . ماهيت تغيير در رويه حسابداري؛

ب . دلايل اینکه چرا بكارگيري رويه حسابداري جديد، اطلاعات قابل اتکا و مربوط‌تر فراهم می‌کند؛

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

1. برای هر قلم اصلی صورت مالي که تحت تاثیر قرار گرفته است؛ و

2. برای سود پايه هر سهم و سود تقليل‌يافته هر سهم، در صورتی که استاندارد حسابداري 30 بکارگرفته شود؛ ‌

ت . مبلغ تعديل مربوط به دوره‌هاي قبل از دوره‌های ارائه‌شده، تا آنجا كه عملی است؛ و

ث . در صورتي كه بكارگيري با تسري به گذشته، براي دوره‌ای معین از گذشته، يا براي دوره‌هاي قبل از دوره‌های ارائه شده، غيرعملي باشد، شرايطي كه منجر به ايجاد آن وضعیت شده است و توصیفی از چگونگي و زمان اعمال تغيير در رويه حسابداري.

**تكرار اين موارد افشا در صورتهاي مالي دوره‌هاي بعد، ضروري نيست.**

29 . **در مورد استاندارد حسابداری جديدي كه تاريخ اجراي آن فرا نرسيده است و واحد تجاری آ ن را بكار نگرفته است، واحد تجاری بايد موارد زير را افشا کند:**

الف . توصیف اين موضوع؛ و

ب . اطلاعات مشخص يا اطلاعاتی که بطور معقول قابل برآورد است و به ارزيابي اثر احتمالي بكارگيري استاندارد حسابداری جديد بر صورتهاي مالي واحد تجاري در دوره بكارگيري برای نخستین بار، مربوط می‌باشد.

30 . به منظور انطباق با بند 29، واحد تجاري افشای موارد زير را در نظر می‌گیرد:

الف . عنوان استاندارد حسابداری جديد؛

ب . ماهيت تغيير در رويه حسابداري؛

پ . تاريخی که بكارگيري استاندارد حسابداری جدید الزامی می‌شود؛

ت . تاريخي كه واحد تجاري تصمیم دارد استاندارد حسابداری جدید را براي نخستين بار بکار گیرد؛ و

ث . يكی از موارد زير:

**١. شرحی از تأثيری که انتظار می‌رود بكارگيري استاندارد حسابداری جدید برای نخستین‌ بار، بر صورتهاي مالي واحد تجاري داشته باشد؛ يا**

**٢. توصیف تأثیر، در صورتي كه این تأثير مشخص یا بطور معقول قابل برآورد نباشد.**

**تغيير در برآورد‌هاي حسابداري**

31 . به علت عدم اطمينانهای ذاتي فعاليتهاي تجاري، بسياري از اقلام صورتهاي مالي را نمی‌توان با دقت اندازه‌گيري کرد، بلکه تنها مي‌توان آنها را برآورد کرد. برآورد، مستلزم قضاوتهای مبتنی بر آخرين اطلاعات در دسترس و قابل اتکا است. برای مثال، ممکن است برآورد موارد زير الزامی باشد:

الف . دریافتنی‌های مشکوک‌الوصول؛

ب . نابابي موجوديها؛

پ . ارزش منصفانه داراييهاي مالي يا بدهيهاي مالي؛

ت . عمر مفيد، يا الگوي مورد انتظار مصرف منافع اقتصادي آتي داراييهاي استهلاك‌پذير؛ و

ث . تعهدات مرتبط با تضمینها.

32 . استفاده از برآوردهای معقول، بخش اساسي تهيه صورتهاي مالي است و قابلیت اتکای آن را تضعیف نمي‌کند.

33 . برآورد ممكن است به دليل تغيير در شرايط مبنای انجام برآورد یا به علت دستیابی به اطلاعات جديد يا کسب تجربه بيشتر، مستلزم تجديد‌نظر باشد. تجديدنظر در برآورد، با توجه به ماهيت آن، به دوره‌هاي قبل مربوط نیست و اصلاح اشتباه محسوب نمی‌شود.

34 . تغيير در مبناي اندازه‌گيري مورد استفاده، تغيير در رويه حسابداري است و تغيير در برآورد حسابداري تلقی نمی‌‌شود. هنگامي كه تمایز بین تغيير در رويه‌ حسابداري و تغيير در برآورد حسابداری دشوار باشد، تغيير مزبور به عنوان تغيير در برآورد حسابداري محسوب می‌شود.

35 . **اثر تغییر در برآورد حسابداری، به استثنای تغيير مشمول بند 36، بايد با تسری به آینده و با انعکاس در صورت سود و زيان دوره‌هاي زير شناسایی شود:**

الف . دوره تغيير، در صورتي كه تغيير تنها بر آن دوره تأثير داشته باشد؛ يا

ب . دوره تغيير و دوره‌هاي آتي، در صورتي كه تغيير بر هر دو تأثير داشته باشد.

36 . **تغيير در برآورد حسابداري، تا میزانی كه منجر به تغيير در دارايیها و بدهیها مي‌شود، يا مربوط به يكي از اقلام حقوق مالکانه است، بايد با تعديل مبلغ دفتري دارايي، بدهي يا حقوق مالکانه مربوط، در دوره تغيير شناسايي شود.**

37 . شناسایی اثر تغيير در برآورد حسابداري با تسري به آينده به این معني است كه آن تغيير برای معاملات، ساير رويداد‌ها و شرايط از تاريخ تغيير در برآورد بكار گرفته مي‌شود. تغيير در برآورد‌ حسابداري ممكن است تنها بر سود یا زيان دوره جاري، يا بر سود یا زيان دوره جاري و دوره‌هاي آتي مؤثر باشد. برای مثال، تغيير در برآورد مبلغ دریافتنی‌های مشکوک‌الوصول، تنها بر سود یا زيان دوره جاري تأثير مي‌گذارد و بنابراين در دوره جاري شناسايي مي‌شود. با این وجود، تغيير در عمر مفيد برآوردي يا الگوي مورد انتظار مصرف منافع اقتصادي آتي دارايي استهلاك‌پذير، بر هزينه استهلاك دوره جاري و هر یک از دوره‌هاي آتي باقیمانده از عمر مفيد دارایی تأثير مي‌گذارد. در هر دو مورد، اثر تغيير مربوط به دوره جاري به عنوان درآمد يا هزينه دوره جاري شناسايي مي‌شود. اثر بر دوره‌هاي آتي، در صورت وجود، به عنوان درآمد يا هزينه آن دوره‌ها شناسايي می‌گردد.

**افشا**

38 . **واحد تجاري بايد ماهيت و مبلغ تغيير در برآورد‌ حسابداري را كه بر دوره جاري اثر دارد يا انتظار مي‌رود دوره‌هاي آتي را تحت تأثیر قرار دهد، افشا کند، مگر اینکه برآورد اثر تغییر در برآورد بر دوره‌های آتی، غیرعملی باشد.**

39 . **چنانچه اثر تغییر در برآورد بر دوره‌های آتی، به دليل غیرعملي بودن برآورد آن، افشا نشود، واحد تجاري بايد این موضوع را افشا كند.**

**اشتباهات**

40 . اشتباهات می‌تواند در ارتباط با شناخت، اندازه‌گيري، ارائه يا افشاي عناصر صورتهاي مالي، ایجاد شود. اگر صورتهای مالی، حاوی اشتباهات بااهمیت، یا به منظور ارائه تصویری خاص از وضعيت مالي، عملكرد مالي يا جريانهای نقدی واحد تجاری، حاوی اشتباهات کم‌اهمیت عمدی باشد، صورتهای مالی منطبق با استاندارد‌هاي حسابداری نخواهد بود. اشتباهات دوره جاري كه در آن دوره كشف مي‌شود، قبل از تأیید صورتهاي مالي برای انتشار، اصلاح می‌گردد. با وجود این، برخی مواقع اشتباهات بااهميت تا دوره بعد کشف نمی‌شود و اشتباهات دوره قبل، در اطلاعات مقايسه‌اي ارائه‌شده در صورتهاي مالي دوره بعد اصلاح مي‌شود (به بند‌هاي 41 تا 46 مراجعه شود).

41 . **با توجه به بند 42، واحد تجاري بايد اشتباهات بااهميت کشف‌شده دوره(های) قبل را با تسري به گذشته در نخستين مجموعه صورتهاي مالي تأییدشده برای انتشار، به یکی از روشهای زیر اصلاح كند:**

الف . تجديد ارائه مبالغ مقايسه‌اي دوره(هاي) قبلی ارائه‌شده كه اشتباه در آن واقع شده است؛ يا

ب . تجديد ارائه مانده‌ حسابهای دارايي، بدهي و حقوق مالکانه در ابتدای نخستين دوره قبلی ارائه‌شده، در صورتي كه اشتباه قبل از نخستين دوره قبلی ارائه‌شده واقع شده باشد.

**محدوديتهاي تجديد ارائه با تسري به گذشته**

42 . **اشتباه دوره‌های قبل بايد از طریق تجديد ارائه با تسري به گذشته اصلاح شود، مگر تا میزانی که تعيين آثار دوره‌ای يا اثر انباشته اشتباه، غیرعملی باشد.**

43 . **چنانچه تعيين آثار دوره‌ای اشتباه بر اطلاعات مقایسه‌ای‌ یک یا چند دوره قبلی ارائه‌شده، غیرعملي باشد، واحد تجاري بايد مانده‌ حسابهای دارايي، بدهي‌ و حقوق‌ مالکانه در ابتدای نخستين دوره‌ای که تجديد ارائه با تسری به گذشته عملی است (كه ممکن است دوره جاري باشد) را تجديد ارائه کند.**

44 . **چنانچه در ابتدای دوره جاری، تعيين اثر انباشته اشتباه بر تمام دوره‌هاي قبل ‌غیرعملي باشد، واحد تجاري بايد اطلاعات مقايسه‌اي را تجديد ارائه كند تا اشتباه را از نخستين تاریخی كه عملی است، با تسري به آینده اصلاح کند.**

45 . اصلاح اشتباه دوره‌های قبل، در سود یا زيان دوره‌اي كه اشتباه در آن كشف مي‌شود، منظور نمي‌گردد. هرگونه اطلاعات ارائه‌شده درباره دوره‌هاي قبل، از جمله خلاصه‌هاي تاريخي داده‌های مالي، تا آنجا كه عملی باشد، تجديد ارائه مي‌شود.

46 . هنگامي كه تعيين مبلغ اشتباه (مانند اشتباه در بكارگيري رويه حسابداري) براي تمام دوره‌هاي قبل غیرعملي باشد، طبق بند 44، واحد تجاری اطلاعات مقايسه‌اي را از اولین تاریخی که عملی است، با تسری به آینده تجديد ارائه مي‌كند. بنابراين، بخشي از تجدید ارائه انباشته داراييها، بدهيها و حقوق مالکانه مربوط به قبل از آن تاریخ، ناديده گرفته مي‌شود. رهنمودهای مربوط به مواردی که اصلاح اشتباه يك يا چند دوره قبل غير‌عملي است، در بندهای 49 تا 52 ارائه شده است.

47 . اصلاح اشتباهات با تغيير در برآورد‌هاي حسابداري تفاوت دارد. برآورد‌هاي حسابداري، از نظر ماهیت، تخمین‌هایی است که در صورت مشخص شدن اطلاعات بیشتر، ممکن است نیاز به تجدیدنظر داشته باشد. برای مثال، سود يا زيان شناسايي‌شده ناشی از قطعیت یک رویداد احتمالی، اصلاح اشتباه نیست.

**افشاي اشتباهات دوره‌های قبل**

48 . **واحد تجاري بايد در بكارگيري بند 41، موارد زير را افشا کند:**

الف . ماهيت اشتباه دوره‌های قبل؛

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

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

2. برای سود پايه هر سهم و سود تقليل‌يافته هر سهم، در صورتی که استاندارد حسابداري 30 کاربرد داشته باشد؛

پ . مبلغ اصلاح در ابتداي نخستين دوره قبل ارائه‌شده؛ و

ت . چنانچه تجديد ارائه با تسري به گذشته، برای دوره معینی از گذشته غیرعملی باشد، شرايطي كه منجر به ایجاد آن وضعیت شده است و تشريح چگونگي و زمان اصلاح آن اشتباه.

**تكرار اين موارد افشا در صورتهاي مالي دوره‌هاي بعد، الزامی نيست.**

**غير عملي بودن بكارگيري با تسري به گذشته و تجديد ارائه با تسري به گذشته**

49 . در برخي شرايط، تعديل اطلاعات مقايسه‌اي يك يا چند دوره قبل برای دستیابی به قابليت مقايسه با دوره جاري، غیرعملي است. برای مثال، ممكن است اطلاعات در دوره‌(هاي) قبل به گونه‌اي جمع‌آوری نشده باشد كه امكان بكارگيري رویه حسابداری جدید با تسري به گذشته (از جمله، برای مقاصد بند‌هاي 50 تا 52، بكارگيري آن با تسري به آینده) يا تجديد ارائه با تسري به گذشته برای اصلاح اشتباه دوره‌های قبل وجود داشته باشد، و ممکن است تهیه کردن مجدد آن اطلاعات، غیرعملی باشد.

50 . در بكارگيري رويه حسابداري در مورد عناصر شناسايي‌شده يا افشاشده در صورتهاي مالي در ارتباط با معاملات، سایر رويداد‌ها يا شرايط، اغلب انجام برآوردهایی ضروری است. برآورد، ذاتاً ماهیت ذهني دارد و ممكن است پس از دوره گزارشگري تغییر کند. هنگام بکارگیری رویه حسابداری با تسري به گذشته يا تجديد ارائه با تسري به گذشته برای اصلاح اشتباه دوره‌های قبل، انجام برآورد دشوار‌تر است، زيرا ممکن است از زمان وقوع معامله، رويداد دیگر يا شرايط تحت تأثیر، دوره زمانی طولانی سپری شده باشد. با وجود این، هدف برآورد‌هاي مربوط به دوره‌هاي قبل، همانند هدف برآورد‌هاي انجام شده در دوره جاری است، تا برآوردی از شرایط موجود در زمان وقوع معامله، رویداد دیگر یا شرایط را منعکس کند.

51 . بنابراين، بكارگيري رويه حسابداري جدید با تسری به گذشته يا اصلاح اشتباه دوره گذشته، مستلزم تمایز بین اطلاعاتی است که:

الف . شواهدي از شرايط موجود در تاريخ(های) وقوع معامله، رويداد دیگر يا شرايط، فراهم می‌کند؛

ب . هنگام تأیید صورتهاي مالي برای انتشار در آن دوره قبلی، در دسترس بوده است.

در برخي انواع برآورد‌ها (برای مثال، اندازه‌گيري ارزش منصفانه با استفاده از ورودیهای غير‌قابل مشاهده‌ قابل ملاحظه)، تمایز اين اطلاعات عملي نيست. هنگامی که بكارگيري با تسري به گذشته يا تجديد ارائه با تسري به گذشته، مستلزم انجام برآورد قابل ملاحظه‌اي باشد كه امكان تمایز اين دو نوع اطلاعات غيرممكن شود، بكارگيري رويه حسابداري جدید يا اصلاح اشتباه دوره‌های قبل با تسري به گذشته، غیرعملي است.

52 . هنگام بكارگيري رويه حسابداري جدید يا اصلاح مبالغ دوره‌های قبل ، چنانچه مرتبط با مفروضاتی درباره قصد مدیریت در دوره‌های قبل يا مرتبط با برآورد مبالغ شناسايي‌شده، اندازه‌گيري‌شده يا افشا شده در دوره‌های قبل باشد، نباید بازنگری صورت گیرد. برای مثال، اگر واحد تجاري اشتباه دوره‌های قبل در محاسبه بدهي بابت مرخصي استعلاجي انباشته کارکنان را طبق استاندارد حسابداري 33 مزاياي بازنشستگی كاركنان اصلاح کند، اطلاعات مربوط به آنفلوانزای شديد فصلي غير‌عادي در دوره بعد را که پس از تأیید صورتهاي مالي دوره قبل برای انتشار مشخص مي‌شود، ناديده مي‌گيرد. اين موضوع كه هنگام اصلاح اطلاعات مقايسه‌اي دوره‌هاي قبلی ارائه‌شده، اغلب انجام برآوردهای قابل ملاحظه لازم است، مانع تعديل قابل اتکا يا اصلاح اطلاعات مقايسه‌اي نمي‌شود.

**تاريخ‌ اجرا**

53 . **الزامات‌ اين‌ استاندارد در مورد كليه‌ صورتهاي‌ مالي‌ كه‌ دوره‌ مالي‌ آنها از تاريخ‌ 1/1/1398 و بعد از آن‌ شروع‌ مي‌شود، لازم‌الاجراست‌.**

**مطابقت‌ با استانداردهاي‌ بين‌المللي‌ گزارشگری مالی‌**

54 . با اجراي‌ الزامات‌ اين‌ استاندارد، مفاد استاندارد بين‌المللي‌ حسابداري‌ 8 رویه‌های حسابداری، تغییر در برآوردهای حسابداری و اشتباهات (ویرایش 2017) نيز رعايت‌ مي‌شود.

**کنارگذاری استاندارد حسابداری 6 (مصوب 1379)**

55 . اجرای همزمان این استاندارد و استاندارد حسابداری 1 ارائه صورتهای مالی، موجب کنارگذاری استاندارد حسابداری 6 گزارش عملکرد مالی می‌شود.