

استاندارد بین‌المللی حسابداری 8
رویه‌های حسابداری، تغییر در برآوردهای حسابداری و
اشتباهات

فهرست مندرجات

از
بند

| | |
|----|--|
| 1 | هدف |
| 3 | دامنه کاربرد |
| 5 | تعاریف |
| 7 | رویه‌های حسابداری |
| 7 | انتخاب و بکارگیری رویه‌های حسابداری |
| 13 | ثبات رویه‌های حسابداری |
| 14 | تغییر در رویه‌های حسابداری |
| 19 | اعمال تغییر در رویه‌های حسابداری |
| 28 | افشا |
| 32 | تغییر در برآوردهای حسابداری |
| 39 | افشا |
| 41 | اشتباهات |
| 43 | محدودیت‌های تجدید ارائه با تسری به گذشته |
| 49 | افشای اشتباهات دوره گذشته |
| 50 | غیرعملی بودن بکارگیری با تسری به گذشته و تجدید ارائه با تسری به گذشته |
| 54 | تاریخ اجرا |
| 55 | کنارگذاری سایر بیانی‌ها |

استاندارد بین‌المللی حسابداری 8 رویه‌های حسابداری، تغییر در برآوردهای حسابداری و اشتباهات

استاندارد بین‌المللی حسابداری 8

رویه‌های حسابداری، تغییر در برآوردهای حسابداری و اشتباهات

هدف

1. 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.
2. الزامات افشای رویه‌های حسابداری، به استثنای الزامات مربوط به تغییر در رویه‌های حسابداری، در استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱ ارائه صورتهای مالی تعیین شده است.

دامنه کاربرد

3. 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.
4. آثار مالیاتی اصلاح اشتباهات دوره گذشته و تعدیلات ناشی از تسری تغییر در رویه‌های حسابداری به دوره‌های گذشته، طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱۲ مالیات بر درآمد به حساب منظور و افشا می‌شود.

تعاریف

5. در این استاندارد، اصطلاحات زیر، با معانی مشخص زیر 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 مبلغ استفاده ادواری 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، بر همین اساس، اصلاح اشتباه محسوب نمی‌شود.

استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی استانداردها و تفاسیر منتشرشده توسط هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری است. این استانداردها شامل موارد زیر است:

الف. استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی؛

استاندارد بین‌المللی حسابداری 8 رویه‌های حسابداری، تغییر در برآوردهای حسابداری و اشتباهات

- ب. استانداردهای بین‌المللی حسابداری؛
پ. تفاسیر کمیته تفاسیر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی؛ و
ت. تفاسیر کمیته تفاسیر مباحث جاری¹.

با اهمیت موارد عدم ارائه یا ارائه نادرست اقلام در صورتی با اهمیت است که 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، به‌گونه‌ای 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، به‌گونه‌ای 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

1. تعریف استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، پس از تغییر نامهای صورت‌گرفته در اساسنامه جدید بنیاد استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، در سال 2010 تغییر کرد.

استاندارد بین‌المللی حسابداری 8 رویه‌های حسابداری، تغییر در برآوردهای حسابداری و اشتباهات

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(های) شناخت، اندازه‌گیری یا افشای آن مبالغ؛ و
 ۲. سایر اطلاعات موجود که هنگام تأیید صورتهای مالی دوره 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.

6. ارزیابی اینکه عدم ارائه یا ارائه نادرست می‌تواند بر تصمیمات اقتصادی استفاده‌کنندگان اثر بگذارد و در نتیجه با اهمیت باشد، مستلزم در نظر گرفتن ویژگیهای آن استفاده‌کنندگان است. چارچوب تهیه و ارائه صورتهای مالی در بند 25² بیان می‌کند که "فرض می‌شود استفاده‌کنندگان، درباره فعالیتهای تجاری و اقتصادی و حسابداری آگاهی معقولی دارند و مایلند با تلاش منطقی، اطلاعات را مطالعه کنند." بنابراین، این ارزیابی مستلزم در نظر گرفتن این است که چگونه به نحو معقولی می‌توان انتظار داشت که تصمیم‌گیریهایی اقتصادی استفاده‌کنندگانی با این ویژگیها، تحت تأثیر قرار گیرد.

رویه‌های حسابداری

انتخاب و بکارگیری رویه‌های حسابداری

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

8. استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، رویه‌های حسابداری را تعیین می‌کند که به عقیده هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری، منجر به ارائه اطلاعات مربوط و قابل اتکا درباره معاملات، سایر رویدادها یا شرایط در صورتهای مالی خواهد شد. در صورتی

² چارچوب تهیه و ارائه صورتهای مالی کمیته استانداردهای بین‌المللی حسابداری، در سال 2001 توسط هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری پذیرفته شد. در سپتامبر سال 2010، هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری، مفاهیم نظری گزارشگری مالی را جایگزین چارچوب کرد. فصل 3 مفاهیم نظری، جایگزین بند 25 شد.

استاندارد بین‌المللی حسابداری 8 رویه‌های حسابداری، تغییر در برآوردهای حسابداری و اشتباهات

که تأثیر بکارگیری آن رویه‌ها بی‌اهمیت باشد، بکارگیری آنها الزامی نیست. با وجود این، انحرافهای بی‌اهمیت از استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی یا عدم اصلاح انحرافهای مزبور به منظور انعکاس تصویر خاصی از وضعیت مالی، عملکرد مالی یا جریانهای نقدی واحد تجاری، مناسب نخواهد بود.

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

10. در نبود یک استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی که بطور مشخص در مورد یک معامله، رویداد دیگر یا شرایط بکار می‌رود، مدیریت باید از قضاوت خود در تعیین و بکارگیری رویه حسابداری استفاده کند به‌گونه‌ای که اطلاعات حاصل از آن:

الف. به نیازهای تصمیم‌گیری اقتصادی استفاده‌کنندگان مربوط باشد؛ و

ب. قابل اتکا باشد، به‌گونه‌ای که صورتهای مالی:

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

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

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

4. همراه با احتیاط باشد؛ و

5. از تمام جنبه‌های بااهمیت، کامل باشد.

11. برای اعمال قضاوت توصیف‌شده در بند 10، مدیریت باید به قابلیت بکارگیری منابع زیر، به ترتیب اهمیت آنها، توجه کند:

الف. الزامات استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی که به موضوعات مشابه و مربوط می‌پردازد؛ و

ب. تعاریف، معیارهای شناخت و مفاهیم اندازه‌گیری داراییها، بدهیها، درآمدها و هزینه‌ها طبق چارچوب³.

2. هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری، در سال 2010، مفاهیم نظری گزارشگری مالی را جایگزین چارچوب کرد.

استاندارد بین‌المللی حسابداری 8 رویه‌های حسابداری، تغییر در برآوردهای حسابداری و اشتباهات

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

ثبات رویه‌های حسابداری

13. واحد تجاری باید در انتخاب و بکارگیری رویه‌های حسابداری خود در مورد معاملات مشابه، سایر رویدادها و شرایط، ثبات رویه داشته باشد مگر اینکه یک استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی، بطور مشخص طبقه‌بندی اقلیمی که بکارگیری رویه‌های متفاوت در مورد آنها مناسب است را الزامی یا مجاز کرده باشد. چنانچه یک استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی چنین طبقه‌بندی را الزامی یا مجاز کرده باشد، باید در انتخاب و بکارگیری رویه حسابداری مناسب برای هر طبقه، ثبات رویه وجود داشته باشد.

تغییر در رویه‌های حسابداری

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

الف. طبق یک استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 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.

15. 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 ۱۴ را احراز کند.

۱۶. 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.

17. بکارگیری رویه تجدید ارزیابی داراییها برای نخستین بار، طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری 16 املاک، ماشین‌آلات و تجهیزات، یا استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۸ داراییهای نامشهود، اگرچه تغییر در رویه حسابداری است اما به جای رعایت الزامات این استاندارد،

استاندارد بین‌المللی حسابداری 8
رویه‌های حسابداری، تغییر در برآوردهای حسابداری و اشتباهات

طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱۶ یا استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۸، عمل می‌شود.

18. بندهای ۱۹ تا ۳۱، در مورد تغییر در رویه حسابداری توصیف‌شده در بند ۱۷، کاربرد ندارد.

اعمال تغییر در رویه‌های حسابداری

19. با توجه به بند ۲۳:

الف. واحد تجاری باید تغییر در رویه حسابداری را که ناشی از بکارگیری یک استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی برای نخستین بار است، طبق شرایط خاص گذار در آن استاندارد، در صورت وجود، اعمال نماید؛ و

ب. هرگاه واحد تجاری رویه حسابداری را در زمان بکارگیری یک استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 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.

20. برای مقاصد این استاندارد، بکارگیری پیش از موعد یک استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی، تغییر اختیاری در رویه حسابداری محسوب نمی‌شود.

21. در نبود یک استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی که بطور مشخص در مورد یک معامله، رویداد دیگر یا شرایط بکار می‌رود، مدیریت ممکن است طبق بند ۱۲، یک رویه حسابداری از آخرین بیانیه‌های سایر نهادهای تدوین‌کننده استاندارد را که از مفاهیم نظری مشابهی برای تدوین استاندارد حسابداری استفاده می‌کنند، بکار گیرد. چنانچه پس از اصلاح چنین بیانیه‌ای، واحد تجاری رویه حسابداری خود را تغییر دهد، آن تغییر به عنوان تغییر اختیاری در رویه حسابداری محسوب و افشا می‌شود.

بکارگیری با تسری به گذشته

۲۲. با توجه به بند ۲۳، هنگامی که تغییر در رویه حسابداری، طبق بند ۱۹ (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 ارائه‌شده را تعدیل کند بطوری که گویی رویه جدید حسابداری همواره بکار گرفته شده است.

محدودیت‌های بکارگیری با تسری به گذشته

23. هنگامی که بکارگیری با تسری به گذشته، طبق بند ۱۹ (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.

استاندارد بین‌المللی حسابداری 8
رویه‌های حسابداری، تغییر در برآوردهای حسابداری و اشتباهات

24. هنگامی که تعیین آثار دوره‌ای تغییر در رویه حسابداری بر اطلاعات مقایسه‌ای ارائه‌شده در 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.

25. 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.

26. هنگامی که واحد تجاری یک رویه حسابداری جدید را با تسری به گذشته بکار می‌گیرد، آن رویه حسابداری جدید را برای اطلاعات مقایسه‌ای دوره‌های گذشته تا آنجا که عملی باشد، اعمال می‌کند. بکارگیری با تسری به گذشته عملی نیست، مگر اینکه تعیین اثر انباشته بر مبالغ مندرج در صورت وضعیت مالی ابتدا و پایان آن دوره عملی باشد. مبلغ تعدیل ایجادشده 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 گذشته 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 بین‌المللی گزارشگری مالی) اعمال شود. هر اطلاعات دیگری درباره دوره‌های گذشته، مانند خلاصه‌های تاریخی اطلاعات مالی، تا آنجا که عملی باشد، تعدیل می‌شود.

27. 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 25، 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. تغییر در رویه حسابداری حتی در صورتی که بکارگیری رویه با تسری به آینده برای هر یک از دوره‌های گذشته غیرعملی باشد، مجاز است. رهنمودهای مربوط به مواردی که بکارگیری یک رویه حسابداری جدید در یک یا چند دوره گذشته غیرعملی است، در بندهای 0 تا 3، ارائه شده است.

استاندارد بین‌المللی حسابداری 8
رویه‌های حسابداری، تغییر در برآوردهای حسابداری و اشتباهات

افشا

28. واحد تجاری باید هنگامی که بکارگیری یک استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی برای نخستین بار، بر دوره جاری یا هر یک از دوره‌های گذشته 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 زیر را افشا کند:

- الف. عنوان استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی؛
- 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:
۱. برای هر قلم اصلی صورت مالی که تحت تأثیر قرار گرفته است؛ و

2. در صورتی که استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۳ سود هر سهم بکارگرفته شود، برای سود پایه هر سهم و سود تقلیل‌یافته هر سهم؛

- ج. مبلغ تعدیل مربوط به دوره‌های قبل از دوره‌های ارائه‌شده، تا آنجا که عملی است؛ و
- ح. در صورتی که بکارگیری با تسری به گذشته، مقرر در بند ۱۹ (الف) یا (ب)، برای دوره‌ای معین از گذشته، یا برای دوره‌های قبل از دوره‌های ارائه‌شده، 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.

29. واحد تجاری باید هنگامی که تغییر اختیاری در رویه حسابداری، بر دوره جاری یا هر یک از دوره‌های گذشته 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 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. 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 تأثیر قرار گرفته است؛ و

استاندارد بین‌المللی حسابداری 8 رویه‌های حسابداری، تغییر در برآوردهای حسابداری و اشتباهات

2. در صورتی که استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۳ سود هر سهم بکارگرفته شود، برای سود پایه هر سهم و سود تقلیل‌یافته هر سهم؛

ت. مبلغ تعدیل مربوط به دوره‌های قبل از دوره‌های ارائه‌شده، 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 ارائه‌شده، 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.

30. در مورد استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی جدیدی که منتشر شده است اما 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 بین‌المللی گزارشگری مالی جدید بر صورتهای مالی واحد تجاری در دوره بکارگیری برای نخستین بار، مربوط می‌باشد.

31. به منظور انطباق با بند ۳۰، واحد تجاری افشای موارد زیر را در نظر می‌گیرد:

الف. عنوان استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی جدید؛

ب. ماهیت تغییر یا تغییرات احتمالی در رویه حسابداری؛

پ. تاریخی که بکارگیری آن استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی، الزامی می‌شود؛

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

ث. یکی از موارد زیر:

۱. شرحی از تأثیری که انتظار می‌رود بکارگیری آن استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 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

۳۲. به علت عدم اطمینانهای ذاتی فعالیتهای تجاری، بسیاری از اقلام صورتهای مالی، با دقت قابل اندازه‌گیری نیست

استاندارد بین‌المللی حسابداری 8
رویه‌های حسابداری، تغییر در برآوردهای حسابداری و اشتباهات

اما تنها می‌توان آنها را برآورد کرد. انجام برآورد، مستلزم قضاوت بر مبنای 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 داراییهای استهلاک‌پذیر؛ و

ث. تعهدات مرتبط با ضمانتنامه‌ها؛

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

34. 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، به دوره‌های گذشته مربوط نمی‌شود و اصلاح اشتباه نمی‌باشد.

35. 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.

36. اثر تغییر در برآورد حسابداری، به غیر از تغییر مشمول بند 37، باید با تسری به آینده و با انعکاس در سود یا 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.

37. 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.

38. 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

استاندارد بین‌المللی حسابداری 8 رویه‌های حسابداری، تغییر در برآوردهای حسابداری و اشتباهات

یا زیان دوره جاری، یا بر سود یا زیان دوره جاری و دوره‌های آتی مؤثر باشد. برای مثال، تغییر در برآورد مبلغ مطالبات مشکوک‌الوصول، تنها بر سود یا زیان دوره جاری اثر می‌گذارد و بنابراین در دوره جاری شناسایی می‌شود. با این وجود، تغییر در عمر مفید برآوردی یا الگوی مورد انتظار مصرف منافع اقتصادی آتی دارای استهلاک‌پذیر، بر هزینه استهلاک دوره جاری و هر یک از دوره‌های آتی باقیمانده از عمر مفید دارای 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.

افشا

39. 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.

40. 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

41. اشتباهات می‌تواند در ارتباط با شناخت، اندازه‌گیری، ارائه یا افشای عناصر صورتهای مالی ایجاد شود. اگر صورتهای مالی، حاوی اشتباهات بااهمیت باشد یا به منظور ارائه تصویری خاص از وضعیت مالی، عملکرد مالی یا جریانهای نقدی واحد تجاری، حاوی اشتباهات بی‌اهمیت عمده باشد، صورتهای مالی، منطبق با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی 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 42 تا 47 مراجعه شود).

42. با توجه به بند 43، واحد تجاری باید اشتباهات بااهمیت دوره گذشته را پس از کشف آنها 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) ارائه‌شده گذشته که اشتباه در آن واقع شده است؛ یا

استاندارد بین‌المللی حسابداری 8
رویه‌های حسابداری، تغییر در برآوردهای حسابداری و اشتباهات

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

۴۳. 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.

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

۴۵. 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.

۴۶. اصلاح اشتباه دوره گذشته، در سود یا زیان دوره‌ای که اشتباه در آن کشف می‌شود، منظور نمی‌گردد. هر گونه اطلاعات ارائه‌شده درباره دوره‌های گذشته، از جمله خلاصه‌های تاریخی اطلاعات مالی، تا آنجا که عملی باشد، تجدید ارائه می‌شود.

۴۷. هنگامی که تعیین مبلغ اشتباه (مانند اشتباه در بکارگیری رویه حسابداری) برای تمام دوره‌های گذشته غیرعملی باشد، واحد تجاری طبق بند ۴۵، 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 50 تا 53 ارائه شده است.

۴۸. 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 شناسایی‌شده ناشی از قطعیت یک رویداد احتمالی، اصلاح اشتباه نیست.

افشای اشتباهات دوره گذشته

۴۹. واحد تجاری باید در بکارگیری بند ۴۲، موارد زیر را افشا کند:
الف. ماهیت اشتباه دوره گذشته؛

استاندارد بین‌المللی حسابداری 8
رویه‌های حسابداری، تغییر در برآوردهای حسابداری و اشتباهات

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

2. در صورتی که استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۳ بکارگرفته شود، سود پایه هر سهم و سود تقلیل‌یافته هر سهم؛

پ. مبلغ اصلاح در ابتدای نخستین دوره ارائه‌شده گذشته؛ و

ت. چنانچه تجدید ارائه با تسری به گذشته، برای دوره مشخصی از گذشته غیرعملی باشد، شرایطی که منجر به وجود 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

50. 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 به‌گونه‌ای جمع‌آوری نشده باشد که امکان بکارگیری رویه حسابداری جدید با تسری به گذشته (از جمله، برای مقاصد بندهای ۵۱ تا 53، 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 مجدد آن اطلاعات، غیرعملی باشد.

51. در بکارگیری رویه حسابداری در مورد عناصر شناسایی‌شده 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. در صورت 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 انجام‌شده در دوره جاری است تا برآوردی از شرایط موجود در زمان وقوع معامله، رویداد دیگر یا شرایط را منعکس کند.

استاندارد بین‌المللی حسابداری 8 رویه‌های حسابداری، تغییر در برآوردهای حسابداری و اشتباهات

۵۲. 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، و
- ب. هنگام تأیید صورتهای مالی برای انتشار در آن دوره گذشته، در دسترس بوده باشد.

در برخی انواع برآوردها (برای مثال، اندازه‌گیری ارزش منصفانه با استفاده از داده‌های ورودی 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.

53. هنگام بکارگیری رویه جدید حسابداری یا اصلاح مبالغ دوره گذشته، چنانچه مرتبط با مفروضاتی درباره قصد مدیریت در دوره گذشته یا مرتبط با برآورد مبالغ شناسایی‌شده، اندازه‌گیری‌شده یا افشاشده در دوره گذشته باشد، نباید بازنگری صورت گیرد. برای مثال، هنگامی که واحد تجاری اشتباه دوره گذشته خود در اندازه‌گیری داراییهای مالی که قبلاً طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری 39 ابزارهای مالی: شناخت و اندازه‌گیری به عنوان سرمایه‌گذاری نگهداری‌شده تا سررسید طبقه‌بندی شده است را اصلاح می‌کند، چنانچه مدیریت تصمیم بگیرد سرمایه‌گذاری مزبور را تا سررسید نگهداری نکند، نباید مبنای اندازه‌گیری در آن دوره را تغییر دهد. اگر واحد تجاری اشتباه دوره گذشته در محاسبه بدهی بابت مرخصی استعلاجی انباشته کارکنان را طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱۹ مزایای کارکنان، اصلاح کند، اطلاعات مربوط به آنفلوانزای 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 ارائه‌شده گذشته، اغلب انجام برآوردهای قابل ملاحظه لازم است، مانع تعدیل قابل اتکا یا اصلاح اطلاعات مقایسه‌ای نمی‌شود.

تاریخ اجرا

استاندارد بین‌المللی حسابداری 8
رویه‌های حسابداری، تغییر در برآوردهای حسابداری و اشتباهات

54. واحد تجاری باید این استاندارد را برای دوره‌های سالانه‌ای که از اول ژانویه سال 2005 یا پس از آن شروع می‌شود، بکارگیرد. بکارگیری پیش از موعد مجاز است. اگر واحد تجاری این استاندارد را برای دوره‌ای بکارگیرد که قبل از اول ژانویه سال 2005 شروع می‌شود، باید این موضوع را افشا کند.

54الف. [این بند اشاره به اصلاحاتی دارد که هنوز لازم‌الاجرا نشده است و بنابراین، در این ویرایش درج نشده است.]

54ب. [این بند اشاره به اصلاحاتی دارد که هنوز لازم‌الاجرا نشده است و بنابراین، در این ویرایش درج نشده است.]

54پ. استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۳ اندازه‌گیری ارزش منصفانه، منتشرشده در می سال 2011، بند ۵۲ را اصلاح کرد. واحد تجاری باید این مورد اصلاحی را هنگام بکارگیری استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۳، اعمال کند.

54ت. [این بند اشاره به اصلاحاتی دارد که هنوز لازم‌الاجرا نشده است و بنابراین، در این ویرایش درج نشده است.]

54ث. [این بند اشاره به اصلاحاتی دارد که هنوز لازم‌الاجرا نشده است و بنابراین، در این ویرایش درج نشده است.]

کنارگذاری سایر بیانیه‌ها

55. این استاندارد، جایگزین استاندارد بین‌المللی حسابداری 8 سود یا زیان خالص دوره، اشتباهات اساسی و تغییر در رویه‌های حسابداری، تجدیدنظرشده در سال 1993، می‌شود.

56. این استاندارد جایگزین تفاسیر زیر می‌شود:

الف. تفسیر ۲ کمیته تفاسیر مباحث جاری ثبات رویه - احتساب مخارج تأمین مالی در بهای تمام شده؛ و

ب. تفسیر 18 کمیته تفاسیر مباحث جاری ثبات رویه - روشهای جایگزین.