



**استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۰**  
**رویه‌های حسابداری، تغییر در برآوردهای حسابداری و اشتباهات**



**استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۰**  
**رویه‌های حسابداری، تغییر در برآوردهای حسابداری و اشتباهات**

فهرست مندرجات

شماره بند	
۱-۲	• هدف
۳-۴	• دامنه کاربرد
۵	• تعاریف
۶-۲۰	• رویه‌های حسابداری
۶-۹	- انتخاب و بکارگیری رویه‌های حسابداری
۱۰	- ثبات رویه‌های حسابداری
۱۱-۱۵	- تغییر در رویه‌های حسابداری
۱۶-۱۹	- ارائه مجدد
۲۰	- افشا
۲۱-۲۷	• تغییر در برآوردهای حسابداری
۲۷	- افشا
۲۸-۳۲	• اشتباهات
۳۲	- افشا
۳۴-۳۷	• عملی نبودن ارائه مجدد
۳۸	• تاریخ اجرا



## استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۰ رویه‌های حسابداری، تغییر در برآوردهای حسابداری و اشتباهات

### مقدمه

۱. این استاندارد، معیارهای انتخاب و تغییر در رویه‌های حسابداری همراه با نحوه حسابداری و افشای این تغییرات، تغییر در برآوردهای حسابداری و اصلاح اشتباهات را تجویز می‌کند. هدف این استاندارد کمک به ارتقای ویژگیهای کیفی مربوط بودن و قابلیت اتکای اطلاعات مندرج در صورتهای مالی و همچنین حصول اطمینان از قابلیت مقایسه صورتهای مالی یک واحد گزارشگر در دوره‌های مختلف و با صورتهای مالی سایر واحدهای گزارشگرمی باشد.

۲. الزامات افشای مربوط به رویه‌های حسابداری، به استثنای الزامات افشایی که مربوط به تغییر در رویه‌های حسابداری است، در استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱ نحوه ارائه صورتهای مالی ارائه شده است.

### دامنه کاربرد

۳. این استاندارد در خصوص انتخاب و بکارگیری رویه‌های حسابداری، تغییر در رویه‌ها و برآوردهای حسابداری و اصلاح اشتباهات دوره‌های قبل، کاربرد دارد.

۴. اثرات مالیاتی اصلاح اشتباهات دوره‌های قبل و تعدیلات قابل تسری به گذشته برای اعمال تغییر در رویه‌های حسابداری، در این استاندارد مدنظر قرار نمی‌گیرد.

### تعاریف

۵. اصطلاحات ذیل در این استاندارد با معانی مشخص شده زیر بکار رفته است:

- رویه‌های حسابداری: اصول، مبانی، میثاق‌ها، قواعد و روش‌های خاصی (شامل الزامات قانونی) است که در تهیه و ارائه صورتهای مالی بکار گرفته می‌شود.
- تغییر در برآورد حسابداری: تعدیل مبلغ دفتری یک دارایی یا بدهی یا مصرف ادواری یک دارایی است که در نتیجه ارزیابی وضعیت موجود، منافع و تعهدات آتی مورد انتظار آن دارایی و بدهی حاصل می‌شود. تغییر در برآوردهای حسابداری، ناشی از اطلاعات یا تحولات جدید است و بنابراین اصلاح اشتباه محسوب نمی‌شود.

## استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۰

### رویه‌های حسابداری، تغییر در برآوردهای حسابداری و اشتباهات

- عملی نبودن: بکارگیری یک الزام، زمانی عملی نیست که واحد گزارشگر به دلایل منطقی قادر به اجرای آن نباشد. شرایطی که بکارگیری الزامات یک تغییر در رویه حسابداری یا اصلاح یک اشتباه از طریق ارائه مجدد عملی نیست عبارتند از:
  - الف. آثار بکارگیری تغییر در رویه حسابداری و یا اصلاح اشتباه برای دوره‌های گذشته قابل تعیین نباشد.
  - ب. ارائه مجدد نیازمند مفروضاتی درباره قصد و نیت مدیریت در دوره(های) قبل باشد؛ یا
  - پ. ارائه مجدد نیازمند برآورد مبالغی باشد که تشخیص شرایط حاکم بر شناسایی، اندازه‌گیری یا افشای آن مبالغ؛ و دسترسی به اطلاعات زمان تصویب صورتهای مالی دوره‌های گذشته؛ به طور عینی امکانپذیر نباشد.
- اشتباهات دوره(های) قبل: عدم ارائه یا ارائه نادرست اطلاعات در صورتهای مالی واحد گزارشگر طی یک یا چند دوره قبل است که از عدم استفاده یا استفاده نادرست از اطلاعات قابل اتکایی نشأت می‌گیرند که:
  - الف. در زمان تصویب صورتهای مالی آن دوره‌ها در دسترس بوده است؛ و
  - ب. به گونه‌ای معقول می‌توان انتظار داشت که در تهیه و ارائه آن صورتهای مالی قابل استفاده بوده است.
- چنین اشتباهاتی شامل آثار اشتباهات ریاضی، اشتباه در انتخاب و بکارگیری رویه‌های حسابداری، اشتباهات سهوی یا تعبیر نادرست و یا نادیده گرفتن واقعیت‌ها و تقلب می‌باشد.
- تسری به آینده: عبارت است از:
  - الف. اعمال رویه حسابداری جدید در مورد معاملات، سایر رویدادها و شرایطی که بعد از تاریخ تغییر رویه رخ می‌دهد؛ و
  - ب. شناسایی اثر تغییر در برآورد حسابداری در دوره‌های جاری و آتی متأثر از آن تغییر.
- ارائه مجدد: عبارت است از بکارگیری یک رویه حسابداری جدید یا اصلاح یک اشتباه مربوط به دوره‌های قبل از طریق تسری به گذشته همانند این که آن رویه از ابتدا مورد استفاده بوده است یا این که هرگز اشتباهی رخ نداده است.

## استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۰ رویه‌های حسابداری، تغییر در برآوردهای حسابداری و اشتباهات

### رویه‌های حسابداری

#### انتخاب و بکارگیری رویه‌های حسابداری

۶. هنگامی که یک استاندارد حسابداری بخش عمومی به‌طور خاص در مورد یک معامله یا رویداد کاربرد دارد، رویه یا رویه‌های حسابداری مناسب برای آن معامله یا رویداد باید بر اساس آن استاندارد تعیین شود.

۷. در شرایطی که در مورد یک معامله یا رویداد خاص، استاندارد حسابداری بخش عمومی وجود ندارد، واحد گزارشگر باید برای تعیین و بکارگیری رویه‌های حسابداری که منجر به ارائه اطلاعات قابل اتکا و مربوط می‌شود، از قضاوت استفاده کند.

۸. برای انجام قضاوت مربوط به بند ۷، واحد گزارشگر باید به ترتیب اولویت و بر حسب امکانپذیر بودن از منابع زیر استفاده کند:

الف. الزامات و رهنمودهای مندرج در استانداردهای حسابداری بخش عمومی در مورد موضوعات مشابه و مربوط؛ و

ب. تعاریف، معیارهای شناخت و اندازه‌گیری داراییها، بدهیها، درآمدها و هزینه‌ها که در سایر استانداردهای حسابداری بخش عمومی ارائه شده است.

۹. در اعمال قضاوت، واحد گزارشگر می‌تواند جدیدترین بیانیتهای سایر نهادهای تدوین استاندارد و روش‌های پذیرفته شده بخش عمومی یا خصوصی را تا میزانی که با منابع مندرج در بند ۸ تضاد نداشته باشد، مورد استفاده قرار دهد.

#### ثبات رویه‌های حسابداری

۱۰. واحد گزارشگر باید رویه‌های حسابداری مناسبی را برای معاملات و رویدادهای مشابه انتخاب و به‌طور یکنواخت به کار گیرد، مگر این که یک استاندارد حسابداری بخش عمومی به‌طور خاص طبقه‌بندی اقلامی را الزامی یا مجاز بداند که ممکن است رویه‌های متفاوتی در مورد آنها مناسب باشد. اگر استاندارد دیگری چنین طبقه‌بندی را الزامی یا مجاز بداند باید برای هر طبقه یک رویه مناسب انتخاب و به‌طور یکنواخت بکار گرفته شود.



## استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۰ رویه‌های حسابداری، تغییر در برآوردهای حسابداری و اشتباهات

تغییر در رویه‌های حسابداری

۱۱. واحد گزارشگر تنها زمانی باید رویه حسابداری را تغییر دهد که تغییر مزبور:

الف. توسط یک استاندارد حسابداری بخش عمومی الزامی شده باشد؛ یا

ب. منجر به تهیه صورتهای مالی شود که اطلاعات قابل اتکاتر و مربوطتری را در مورد آثار معاملات و سایر رویدادها و شرایط ارائه کند.

۱۲. استفاده‌کنندگان صورتهای مالی به منظور شناسایی روندهای موجود نیاز دارند صورتهای مالی یک واحد گزارشگر را در دوره‌های مختلف مقایسه کنند. بنابراین، رویه‌های حسابداری یکسانی در هر دوره و از دوره‌ای به دوره بعد بکار گرفته می‌شود مگر این که یک تغییر رویه حسابداری منطبق با معیارهای مندرج در بند ۱۱ ضروری باشد.

۱۳. تغییر در نحوه عمل حسابداری، تغییر در شناسایی یا اندازه‌گیری یک معامله، رویداد یا شرایط و همچنین تغییر در مبنای حسابداری، تغییر در رویه‌های حسابداری محسوب می‌شوند.

۱۴. موارد زیر تغییر در رویه‌های حسابداری محسوب نمی‌شوند:

الف. بکارگیری یک رویه حسابداری برای معاملات و سایر رویدادها و شرایطی که ماهیتاً با معاملات، رویدادها و شرایطی که در گذشته به وقوع پیوسته است به روشنی متفاوت باشد.

ب. بکارگیری یک رویه حسابداری جدید در مورد معاملات و سایر رویدادها و شرایطی که برای نخستین بار اتفاق افتاده است یا پیش از این کم اهمیت بوده است.

۱۵. تجدید ارزیابی داراییها برای اولین بار طبق استانداردهای حسابداری بخش عمومی مربوط به داراییهای ثابت مشهود یا داراییهای نامشهود، تغییر در رویه حسابداری است که باید طبق استانداردهای مربوط، به عنوان تجدید ارزیابی با آن برخورد شود.

ارائه مجدد

۱۶. چنانچه در رویه حسابداری تغییری صورت گیرد، ارقام مربوط به سال جاری، بر مبنای رویه جدید منعکس و ارقام مقایسه‌ای سنوات قبل نیز بر مبنای رویه جدید ارائه مجدد می‌شود، به نحوی که گویی، رویه جدید از ابتدا مورد استفاده بوده است. آثار انباشته تغییر رویه باید در "گردش حساب تغییرات در ارزش خالص" جهت تعدیل ارزش خالص ابتدای دوره منعکس شود.

**استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۰**  
**رویه‌های حسابداری، تغییر در برآوردهای حسابداری و اشتباهات**

۱۷. تعدیلات انباشته مربوط به سنوات قبل، به جهت اینکه هیچ گونه ارتباطی با نتایج عملکرد سال جاری ندارد، نباید در تعیین خالص تغییر در وضعیت مالی سال جاری دخالت داده شود. تعدیلات مزبور باید از طریق ارائه مجدد ارقام سالهای قبل به حساب گرفته شود. بدین ترتیب مانده ارزش خالص ابتدای دوره تعدیل خواهد شد.

۱۸. زمانی که ارائه مجدد ارقام مقایسه‌ای یک یا چند دوره قبل عملی نباشد، واحد گزارشگر باید رویه حسابداری جدید را در اولین دوره ممکن (که ممکن است دوره جاری باشد) بکار گیرد.

۱۹. در شرایطی که ارائه مجدد الزامی است، رویه حسابداری جدید در مورد اطلاعات مقایسه‌ای دوره‌های قبل تا دوره‌ای که عملی باشد، بکار گرفته می‌شود. تسری به گذشته تا دوره‌ای عملی است که تعیین آثار انباشته بر مانده حسابهای ابتدا و انتهای آن دوره، میسر باشد.

افشا

۲۰. هنگام تغییر در رویه حسابداری، واحد گزارشگر باید موارد زیر را افشا کند:

الف. ماهیت تغییر در رویه حسابداری؛

ب. دلایل بکارگیری رویه حسابداری جدید؛

پ. مبلغ تعدیل مربوط به هر قلم از صورتهای مالی متأثر از تغییر در رویه در مورد دوره جاری و دوره‌های قبلی ارائه شده، تا میزانی که عملی است؛

ت. مبلغ تعدیل مربوط به دوره‌های قبل از دوره‌هایی که ارائه شده‌اند؛ تا میزانی که عملی است؛ و

ث. چنانچه ارائه مجدد برای دوره خاصی در گذشته یا برای دوره‌های قبل از دوره‌هایی که ارائه شده‌اند، عملی نباشد، شرایطی که به وجود این وضعیت منجر شده و توصیفی از این که چگونه و از چه زمانی تغییر رویه حسابداری بکار گرفته شده است.

افشای موارد فوق در صورتهای مالی دوره‌های بعد ضرورت ندارد.

**استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۰**  
**رویه‌های حسابداری، تغییر در برآوردهای حسابداری و اشتباهات**

**تغییر در برآوردهای حسابداری**

۲۱. برخی از اقلام صورتهای مالی را نمی‌توان به دقت اندازه‌گیری کرد بلکه فقط می‌توان آنها را برآورد نمود. برآورد مستلزم قضاوت‌هایی است که بر مبنای آخرین اطلاعات قابل اتکا و قابل دسترس صورت می‌گیرد. برای مثال، ممکن است در موارد زیر برآورد الزامی باشد:

الف. مالیات بر درآمد قابل وصول توسط دولت؛

ب. مطالبات مشکوک‌الوصول؛

پ. نابابی موجودیها؛

ت. ارزش منصفانه داراییهای مالی یا بدهیهای مالی؛

ث. عمر مفید یا الگوی مورد انتظار انقضای خدمات بالقوه یا منافع اقتصادی آتی، داراییهای استهلاک‌پذیر، یا درصد تکمیل داراییهای در دست ساخت؛ و

ج. تعهدات ناشی از ضمانتنامه‌ها.

۲۲. تغییر در مبنای اندازه‌گیری مورد استفاده، تغییر در رویه حسابداری است و تغییر در برآورد حسابداری به شمار نمی‌رود. در شرایطی که تمایز بین تغییر در رویه حسابداری از تغییر در برآورد حسابداری مشکل باشد، تغییر مذکور به‌عنوان یک تغییر در برآورد حسابداری تلقی می‌گردد.

۲۳. آثار تغییر در برآوردهای حسابداری باید در صورت تغییرات در وضعیت مالی دوره تغییر منظور شود. بدیهی است چنانچه تغییر مزبور بر دوره‌های بعدی نیز اثر گذارد، آثار چنین تغییری باید در صورت تغییرات در وضعیت مالی دوره‌های بعدی منظور شود.

۲۴. آثار تغییر در برآوردهای حسابداری باید تحت سرفصل‌هایی که قبلا در صورتهای مالی انعکاس می‌یافت طبقه‌بندی شود.

۲۵. از آنجا که تغییر در برآورد، حاصل اطلاعات جدید یا تحولات تازه است نباید با تجدید نظر در ارقام سالهای قبل به آن تأثیر قهقرایی داد. آثار تغییر باید در خالص تغییر در

## استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۰ رویه‌های حسابداری، تغییر در برآوردهای حسابداری و اشتباهات

وضعیت مالی سالی که نسبت به آنها شناخت صورت می‌گیرد منعکس و در صورت با اهمیت بودن تشریح شود. در عین حال، هرگاه تشخیص بین تغییر در رویه حسابداری و تغییر در برآورد حسابداری بسیار مشکل باشد. در چنین حالتی، تغییر مورد نظر باید به عنوان تغییر در برآورد حسابداری تلقی و به گونه مناسبی افشا شود.

۲۶. تسری به آینده اثر یک تغییر در برآورد حسابداری بدین معنی است که تغییر مزبور از تاریخ تغییر در برآورد در مورد معاملات و رویدادها بکار گرفته شود. تغییر در برآورد حسابداری ممکن است تنها بر خالص تغییر در وضعیت مالی دوره جاری تاثیر داشته باشد یا اینکه خالص تغییر در وضعیت مالی دوره جاری و دوره‌های آتی را توأمأ تحت تاثیر قرار دهد. برای مثال تغییر در برآورد مبلغ مطالبات غیر قابل وصول تنها بر خالص تغییر در وضعیت مالی دوره جاری تاثیر دارد و از این رو، در دوره جاری شناسایی می‌شود. در حالی که، تغییر در عمر مفید برآوردی یا الگوی مورد انتظار مصرف منافع اقتصادی آتی یا توان بالقوه خدمت‌رسانی موجود در دارایی استهلاک‌پذیر، بر هزینه استهلاک دوره جاری و دوره‌های آتی عمر مفید باقی مانده دارایی تاثیر می‌گذارد. اثر تغییر مرتبط با دوره جاری در هر دو حالت، به عنوان درآمد یا هزینه دوره جاری و اثر تغییر در دوره‌های آتی، در صورت وجود، در همان دوره‌ها شناسایی می‌شود.

افشا

۲۷. ماهیت و مبلغ تغییر در برآورد حسابداری که دارای تاثیر در دوره جاری است یا انتظار می‌رود بر دوره‌های آتی تأثیر داشته باشد، باید افشا گردد. چنانچه تعیین مبلغ تغییر عملی نباشد، موضوع باید افشا شود.

اشتباهات

۲۸. ممکن است در خصوص شناسایی، اندازه‌گیری، ارائه یا افشای عناصر صورتهای مالی اشتباهاتی رخ دهد. چنانچه صورتهای مالی حاوی اشتباه باشد، با استانداردهای حسابداری

## استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۰ رویه‌های حسابداری، تغییر در برآوردهای حسابداری و اشتباهات

بخش عمومی مطابقت ندارد. اشتباه دوره جاری که در همان دوره کشف می‌شود، قبل از تصویب صورتهای مالی جهت انتشار اصلاح می‌گردد. با این حال، برخی اوقات اشتباهات با اهمیت تا دوره یا دوره‌های بعد کشف نمی‌شود اما پس از کشف در اطلاعات مقایسه‌ای ارائه شده در صورتهای مالی همان دوره اصلاح می‌شود.

۲۹. اصلاح اشتباهات در صورتی که با اهمیت نباشد، در خالص تغییر در وضعیت مالی دوره جاری منظور می‌گردد. اما اصلاح اشتباهات با اهمیت باید با ارائه مجدد ارقام صورتهای مالی سال(های) قبل صورت پذیرد. در نتیجه، مانده ابتدای دوره ارزش خالص نیز بدین ترتیب تعدیل خواهد شد. همچنین تعدیلات سنواتی ناشی از اصلاح اشتباهات در گردش حساب تغییرات در ارزش خالص جهت تعدیل مانده اول دوره ارزش خالص منعکس می‌شود.

۳۰. چنانچه تعیین آثار مربوط به یک اشتباه در دوره(های) قبل عملی نباشد، واحد گزارشگر باید ارقام صورتهای مالی اولین دوره ممکن را مجدداً ارائه کند.

۳۱. اصلاح اشتباه دوره‌های قبل تنها در صورت تغییرات در وضعیت مالی دوره‌ای که اشتباه در آن کشف شده است، اعمال نمی‌شود بلکه هر گونه اطلاعات ارائه شده در صورتهای مالی دوره‌های قبل، تا اولین تاریخ ممکن ارائه مجدد می‌شود.

۳۲. برآوردهای حسابداری ماهیتاً عبارت از تخمینهایی است که با کسب اطلاعات اضافی در دوره‌های بعد ممکن است تغییر یابد. بنابراین اصلاح اشتباه را باید از این گونه تغییرات تمیز داد. برای مثال، تعدیل ذخیره شناسایی شده در نتیجه یک پیشامد احتمالی، اصلاح اشتباه نیست.

افشا

۳۳. واحد گزارشگر باید موارد زیر را افشا کند:

الف. ماهیت و مبلغ اشتباه دوره قبل؛

ب. مبلغ اصلاح هر سرفصل صورت مالی متأثر از اصلاح اشتباه در مورد دوره جاری و دوره-های قبلی ارائه شده، تا میزانی که عملی است؛

**استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۰**  
**رویه‌های حسابداری، تغییر در برآوردهای حسابداری و اشتباهات**

- پ . مبلغ اصلاح اشتباه در ابتدای اولین دوره قبل از ارائه شده؛ و
- ت . اگر تجدید ارائه در مورد یک دوره خاص عملی نباشد، شرایطی که به ایجاد چنین وضعیتی منجر شده و شرحی از چگونگی و زمانی که اشتباه اصلاح شده است.
- افشای موارد فوق در صورتهای مالی دوره‌های بعد ضرورت ندارد.

**عملی نبودن ارائه مجدد**

۳۴ . در برخی موارد، تعدیل اطلاعات مقایسه‌ای یک یا چند دوره قبل جهت دستیابی به قابلیت مقایسه با دوره جاری، عملی نیست. برای مثال، ممکن است در دوره یا دوره‌های گذشته داده‌ها به گونه‌ای جمع‌آوری نشده باشند که امکان تسری به گذشته یا ارائه مجدد را فراهم کند و ایجاد مجدد آن اطلاعات نیز عملی نباشد.

۳۵ . غالباً لازم است در بکارگیری یک رویه حسابداری برآوردهایی صورت گیرد. برآورد به‌طور ذاتی ذهنی است و ممکن است بعد از تاریخ گزارشگری صورت گیرد. هنگام تسری به گذشته یا ارائه مجدد، انجام برآورد ذاتاً مشکل‌تر است؛ زیرا دوره زمانی طولانی‌تری از زمان وقوع معامله، رویداد یا شرایط سپری شده است.

۳۶ . تسری به گذشته یا ارائه مجدد بواسطه تغییر یک رویه یا اصلاح یک اشتباه مستلزم دستیابی به اطلاعاتی است که:

الف . شواهدی از شرایط موجود در تاریخ (های) وقوع معامله، سایر رویدادها یا شرایط فراهم کند؛ و

ب . هنگام تصویب انتشار صورتهای مالی آن دوره، در دسترس بوده باشد.

در مورد برخی از انواع برآوردها (برای مثال اندازه‌گیری ارزش منصفانه که مبتنی بر قیمت‌ها یا اطلاعات غیر قابل مشاهده است)، دستیابی به اطلاعات مربوط عملی نیست. زمانی که تسری به گذشته یا ارائه مجدد مستلزم انجام برآوردهای قابل ملاحظه‌ای است که دستیابی به این اطلاعات در مورد آنها امکان‌پذیر نباشد، ارائه مجدد عملی نیست.

**استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۰**  
**رویه‌های حسابداری، تغییر در برآوردهای حسابداری و اشتباهات**

۳۷. هنگام بکارگیری یک رویه حسابداری جدید یا اصلاح مبالغ مربوط به دوره(های) گذشته، نباید نسبت به مفروضات در خصوص قصد مدیریت یا برآورد مبالغ در آن دوره اعمال قضاوت نمود. برای مثال، زمانی که یک واحد گزارشگر قصد اصلاح اشتباه دوره قبل در طبقه‌بندی ساختمان دولت به‌عنوان سرمایه‌گذاری در املاک را دارد (اگر چه طبقه‌بندی ساختمان در دوره‌های بعد اصلاح شده است) نباید مبنای طبقه‌بندی آن دوره را تغییر دهد.

**تاریخ اجرا**

۳۸. الزامات این استاندارد در مورد کلیه صورتهای مالی که دوره مالی آنها از تاریخ اول فروردین ۱۳۹۵ و بعد از آن شروع می‌شود، لازم‌الاجراست.