

استاندارد حسابداری ۳۴  
رویه های حسابداری، تغییر در  
برآوردهای حسابداری و اشتباهات  
(مصوب ۱۳۹۷)



موسسه حسابرسی آزمون پرداز

(حسابداران رسمی)



- هدف اصلی این استاندارد و دامنه کاربرد آن
- تفاوت اساسی این استاندارد
- تاریخ لازم الاجراء
- گزیده ای از تعاریف ارائه شده در این استاندارد
- نمای کلی از مفهوم و نحوه بکارگیری این استاندارد
- تغییر در رویه حسابداری
- اصلاح اشتباهات
- تغییر در برآوردهای حسابداری

# هدف اصلی استاندارد و دامنه کاربرد آن

- تجویز معیارهای انتخاب و تغییر رویه های حسابداری.
- نحوه عمل حسابداری و افشای تغییر در رویه های حسابداری، تغییر در برآوردهای حسابداری و اصلاح اشتباهات
- بهبود ویژگی های مربوط بودن و قابلیت اتکای صورتهای مالی و قابلیت مقایسه صورتهای مالی در طول زمان

## استاندارد حسابداری شماره ۳۴ (انواع تغییرات حسابداری)

اصلاح اشتباهات دوره  
های قبل

تغییر برآوردهای  
حسابداری

تغییرات رویه های  
حسابداری



موسسه حسابرسی آزمون پرداز

(حسابداران رسمی)

## مطابقت با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی

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

الزامات این استاندارد در مورد کلیه صورتهای مالی که دوره مالی آنها از تاریخ ۱۳۹۸/۰۱/۰۱ و بعد از آن شروع می‌شود، لازم الاجراست.

# انتخاب و بکارگیری رویه‌های حسابداری

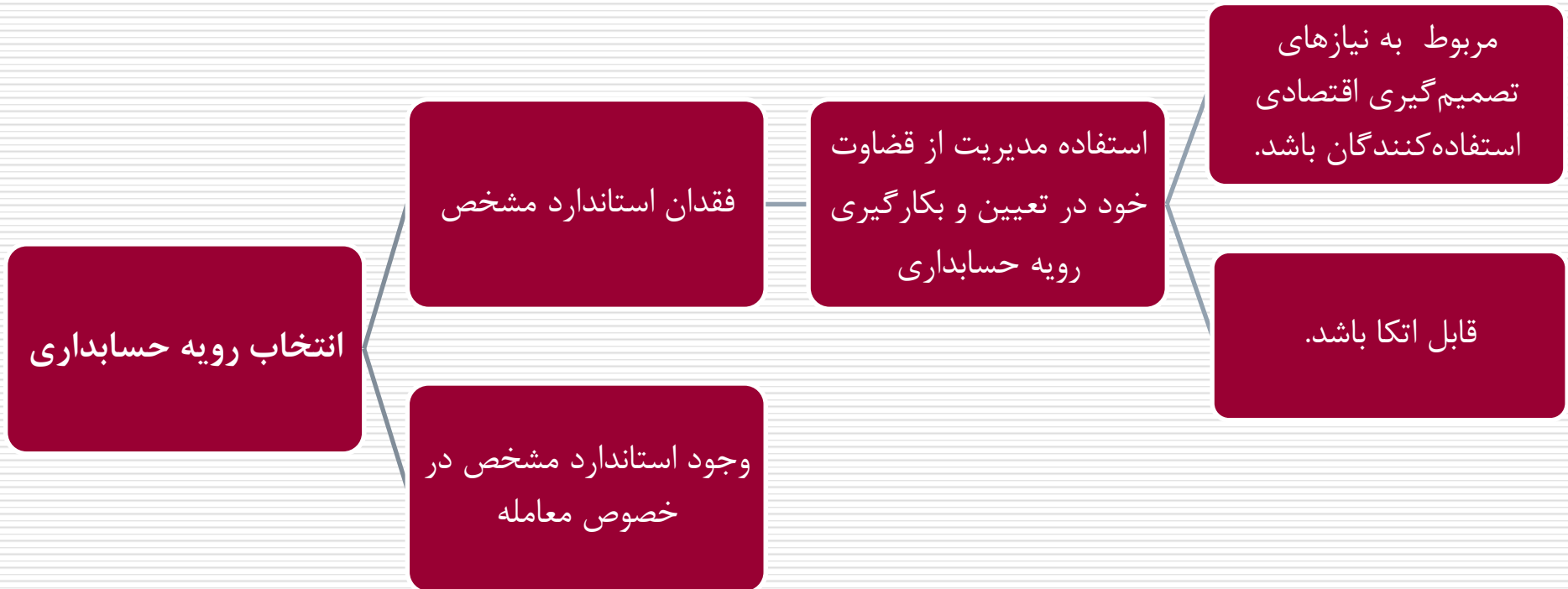




عبارت است از اصول، مبانی، میثاقها، قواعد و روشهای مشخصی است که توسط واحد تجاری در تهیه و ارائه صورتهای مالی بکار گرفته می شود.



## کلیات نحوه انتخاب و بکارگیری رویه حسابداری



\* قابل اتکا بودن شامل بیان صادقانه، رجحان محتوا بر شکل، بی‌طرفانه بودن، همراه با احتیاط و کامل باشد.

## نحوه اعمال قضاوت برای انتخاب رویه

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

تعاریف، معیارهای شناخت و مفاهیم اندازه‌گیری داراییها، بدهیها، درآمدها و هزینه‌ها طبق مفاهیم نظری

گزارشگری مالی.

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 های فوق نباشد، در نظر گیرد.

# تغییر در رویه‌های حسابداری



## الزام به تغییر در رویه

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

طبق یک استاندارد حسابداری، الزامی باشد.

## بکارگیری رویه تجدید ارزیابی داراییها

استاندارد حسابداری ۱۵ حسابداری سرمایه گذاریها	استاندارد حسابداری ۱۷ داراییهای نامشهود	استاندارد حسابداری ۱۱ داراییهای ثابت مشهود
--	--	---

اگرچه تغییر در رویه حسابداری است اما به جای رعایت الزامات این استاندارد، طبق استاندارد حسابداری ۱۱ یا

استاندارد حسابداری ۱۷ یا استاندارد حسابداری ۱۵ عمل می شود.

## نحوه اعمال تغییر در رویه‌های حسابداری

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

۱

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

۲



تعدیل مانده ابتدای دوره هر جزء حقوق مالکانه را که تحت تأثیر قرار گرفته است، برای نخستین دوره قبلی ارائه شده

تعدیل سایر مبالغ مقایسه‌ای افشاشده برای هر یک از دوره‌های قبل



## محدودیت‌های بکارگیری با تسری به گذشته

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



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 گذاری که ممکن است بر دوره‌های آتی اثر داشته باشد؛

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

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

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

شود؛

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

ح. در صورتی که بکارگیری با تسری به گذشته برای دوره‌های معین از گذشته، یا برای دوره‌های قبل از دوره‌های ارائه شده، غیر عملی

باشد، شرایطی که منجر به ایجاد آن شرایط شده است و توصیفی از چگونگی و زمان اعمال تغییر در رویه حسابداری.

# تغییر در برآوردهای حسابداری



## تغییر در برآورد حسابداری

تعدیل مبلغ دفتری دارایی یا بدهی، یا مصرف ادواری یک دارایی است، که ناشی از ارزیابی از وضعیت فعلی و منافع و تعهدات آتی مورد انتظار مربوط به داراییها و بدهیها می باشد که عمدتاً ناشی از اطلاعات جدید خواهد بود.



## تغییر در برآورد حسابداری

به علت عدم اطمینانهای ذاتی فعالیتهای تجاری، بسیاری از اقلام صورتهای مالی را نمی توان با دقت اندازه گیری کرد، بلکه تنها می توان آنها را برآورد کرد.

تعهدات مرتبط با  
تضمینها

عمر مفید، یا الگوی  
مورد انتظار مصرف  
منافع اقتصادی  
آتی داراییهای  
استهلاک پذیر

ارزش منصفانه  
داراییهای مالی یا  
بدهیهای مالی

نابابی موجودیها

دریافتنی های  
مشکوک الوصول



## نحوه عمل حسابداری تغییر در برآوردها:

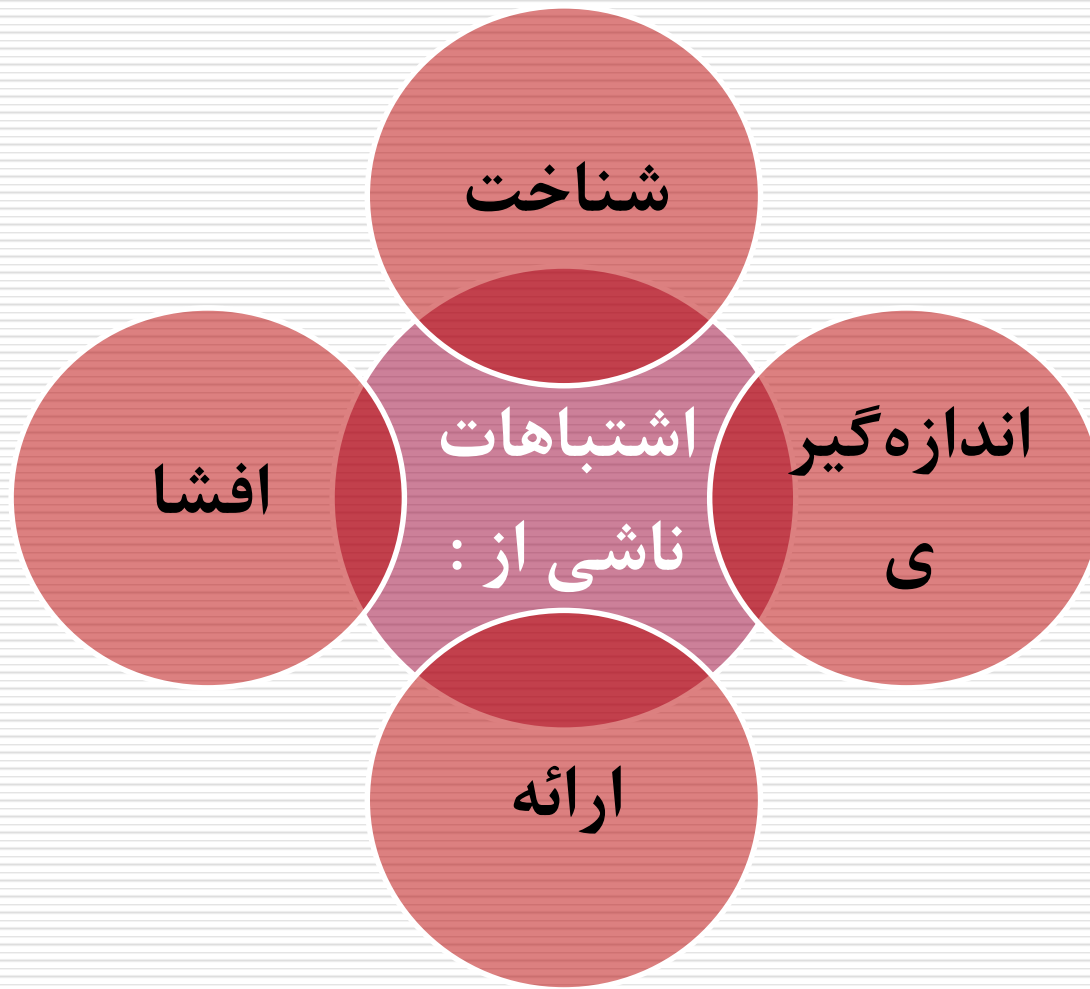
افشا ماهیت و مبلغ تغییر در برآورد  
حسابداری در موثر بر دوره جاری و آتی



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

# اصلاح اشتباه





## نحوه عمل حسابداری تغییر در اصلاح اشتباهات: بکارگیری رویکرد تسری به گذشته

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

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

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



## تفاوت اشتباه و تغییر در برآورد:

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

**اشتباهات** می‌تواند در ارتباط با **شناخت**، **اندازه‌گیری**، **ارائه** یا **افشای عناصر صورتهای مالی**، ایجاد شود.

- ماهیت اشتباه دوره‌های قبل؛
- مبلغ اصلاح مرتبط با موارد زیر، برای هر دوره قبلی ارائه شده تا آنجا که عملی است:
  - برای هر قلم اصلی صورت مالی که تحت تأثیر قرار گرفته است؛ و
  - برای سود پایه هر سهم و سود تقلیل یافته هر سهم، در صورتی که استاندارد حسابداری ۳۰ کاربرد داشته باشد؛
- مبلغ اصلاح در ابتدای نخستین دوره قبل ارائه شده؛ و
- چنانچه تجدید ارائه با تسری به گذشته، برای دوره معینی از گذشته غیر عملی باشد، شرایطی که منجر به ایجاد آن وضعیت شده است و تشریح چگونگی و زمان اصلاح آن اشتباه.

### بندهای ۲۱ و ۴۱ استاندارد حسابداری ۳۴:

به منظور افزایش قابلیت مقایسه صورتهای مالی، در صورت وجود تغییر در رویه حسابداری، تجدید ارائه و یا تجدید طبقه بندی با تسری به گذشته، واحد تجاری باید مانده ابتدای دوره هر جزء حقوق مالکانه را که تحت تاثیر قرار گرفته است، برای نخستین دوره قبلی ارائه شده و سایر مبالغ مقایسه ای افشاء شده برای هر یک از دوره های قبل را تعدیل کند.

### بند ۳۹ استاندارد حسابداری ۱:

در صورت وجود تغییرات در صورتهای مالی که مستلزم تجدید ارائه و یا تجدید طبقه بندی با تسری به گذشته باشد، واحد تجاری باید صورت وضعیت مالی به تاریخ ابتدای دوره مالی قبل ارائه کند.



# موسسه حسابرسی آزمون پرداز

(حسابداران رسمی)

شرکت نمونه (سهامی عام)

صورت وضعیت مالی تلفیقی

در تاریخ ۲۹ اسفند ۱۳۹۸

(تجدید ارائه شده)			(تجدید ارائه شده)			(تجدید ارائه شده)			(تجدید ارائه شده)			
۱۳۹۷/۰۱/۰۱	۱۳۹۷/۱۲/۲۹	۱۳۹۸/۱۲/۲۹	یادداشت	بدهی‌ها و حقوق مالکانه	۱۳۹۷/۰۱/۰۱	۱۳۹۷/۱۲/۲۹	۱۳۹۸/۱۲/۲۹	یادداشت	دارایی‌ها	۱۳۹۷/۰۱/۰۱	۱۳۹۷/۱۲/۲۹	۱۳۹۸/۱۲/۲۹
میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال		بدهی‌های جاری:	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال		دارایی‌های جاری:	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال
***	***	***	۱۹	پرداختی‌ها	***	***	***	۴	نقد و معادل وجه نقد	***	***	***
***	***	***	۲۰	سود سهام پرداختی	***	***	***	۵	سایر دارایی‌های مالی	***	***	***
***	***	***	۲۱	مالیات بر درآمد پرداختی	***	***	***	۶	دریافتی‌ها	***	***	***
***	***	***	۲۲	پیش دریافت	***	***	***	۸	موجودی مواد و کالا	***	***	***
***	***	***	۲۳	سایر بدهی‌های مالی	***	***	***	۹	پیش پرداخت‌ها	***	***	***
***	***	***	۲۴	ذخایر	***	***	***			***	***	***
***	***	***			***	***	***			***	***	***
***	***	***	۱۰	بدهی‌های مرتبط با دارایی‌های غیرجاری نگهداری شده برای فروش	***	***	***	۱۰	دارایی‌های غیرجاری نگهداری شده برای فروش	***	***	***
***	***	***		<b>جمع بدهی‌های جاری</b>	***	***	***		<b>جمع دارایی‌های جاری</b>	***	***	***
***	***	***		<b>بدهی‌های غیرجاری:</b>					<b>دارایی‌های غیرجاری:</b>			
***	***	***	۱۴	بدهی‌های مالیات انتقالی	***	***	***	۷	دریافتی‌های بلندمدت	***	***	***
***	***	***	۲۳	سایر بدهی‌های مالی	***	***	***	۱۱	سرمایه‌گذاری‌های اندازه‌گیری شده به ارزش ویژه	***	***	***
***	***	***	۲۵	ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان	***	***	***	۱۲	سایر دارایی‌های مالی	***	***	***
***	***	***		<b>جمع بدهی‌های غیرجاری</b>	***	***	***	۱۳	سرمایه‌گذاری در املاک	***	***	***
***	***	***		<b>جمع بدهی‌ها</b>	***	***	***	۱۴	دارایی‌های مالیات انتقالی	***	***	***
***	***	***		<b>حقوق مالکانه:</b>	***	***	***	۱۵	سرقفلی	***	***	***
***	***	***	۲۶	سرمایه	***	***	***	۱۶	سایر دارایی‌های نامشهود	***	***	***
***	***	***		اندوخته قانونی	***	***	***	۱۷	دارایی‌های ثابت مشهود	***	***	***
***	***	***	۲۷	مازاد تجدید ارزیابی	***	***	***	۱۸	سایر دارایی‌ها	***	***	***
***	***	***	۲۸	تفاوت تسعیر ارز عملیات خارجی	***	***	***		<b>جمع دارایی‌های غیرجاری</b>	***	***	***
***	***	***		سود انباشته	***	***	***			***	***	***
***	***	***		حقوق مالکانه قابل انتساب به شرکت اصلی	***	***	***			***	***	***
***	***	***	۲۹	منافع فاقد حق کنترل	***	***	***			***	***	***
***	***	***		<b>جمع حقوق مالکانه</b>	***	***	***			***	***	***
***	***	***		<b>جمع بدهی‌ها و حقوق مالکانه</b>	***	***	***		<b>جمع دارایی‌ها</b>	***	***	***

یادداشت‌های توضیحی، بخش جدایی‌ناپذیر صورت‌های مالی است.



موسسه حسابرسی آزمون پرداز

(حسابداران رسمی)

✓ **تحصیلات:** کارشناسی ارشد حسابداری (دانشگاه الزهرا)، کارشناسی حسابداری و کارشناسی حقوق

✓ **مدارک حرفه‌ای:** حسابدار رسمی، حسابدار مستقل

✓ **عضویت:** عضو جامعه حسابداران رسمی

#### حوزه‌های تخصص

- حسابرسی
- استانداردهای حسابداری ایران
- استانداردهای حسابرسی ایران
- قوانین و مقررات مالیاتی
- قوانین و مقررات تامین اجتماعی
- قوانین و مقررات بانکی در ایران
- استانداردهای بین‌المللی حسابداری
- قانون تجارت

#### فعالیت‌های علمی و آموزشی

- برگزاری دوره‌ها و همایش‌های متعدد در ارتباط با استانداردهای حسابداری ایران
- تدریس استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی
- تدریس دوره تهیه صورتهای مالی
- چاپ مقالات متعدد در حسابداری و حسابرسی



**کبری پورقنبری**

**شریک حسابرسی بانک**

تلفن: +۹۸ ۲۱ ۸۸۵۴۴۵۹۰

همراه: +۹۸ ۹۱۲۳۰۵۸۲۰۸

ایمیل: [K.pourghanbari@azpar.com](mailto:K.pourghanbari@azpar.com)



موسسه حسابرسی آزمون پرداز

(حسابداران رسمی)

- ✓ مدارک حرفه‌ای: حسابدار رسمی، حسابدار مستقل، حسابدار خبره مالی
- ✓ عضویت: عضو جامعه حسابداران رسمی، انجمن حسابداران خبره ایران
- ✓ عضو کمیته کارشناسی کارگروه بانک و بیمه جامعه حسابداران رسمی ایران

#### حوزه‌های تخصص

- حسابرسی
- استانداردهای حسابداری ایران
- استانداردهای حسابرسی ایران
- قوانین و مقررات بانکی در ایران
- استانداردهای بین‌المللی حسابداری
- استانداردهای حسابرسی مالی (IFRS9)
- قوانین و مقررات مالیاتی
- قانون تجارت
- قوانین و مقررات تامین اجتماعی
- راستی‌آزمایی (Due Diligence)

#### فعالیت‌های علمی و آموزشی

- کسب رتبه اول آزمون حسابدار رسمی
- کسب رتبه اول آزمون حسابدار خبره مالی
- شرکت در دوره یک ماهه استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی زیر نظر موسسه حسابرسی PwC
- تالیف کتاب ابزارهای مالی (آماده برای چاپ)
- برگزاری دوره‌ها و همایش‌های متعدد در ارتباط با استانداردهای حسابداری ایران
- تدریس استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی
- تدریس دوره تهیه صورتهای مالی



**همایون خوبان عنبران**

**مدیر حسابرسی بانک**

تلفن: +۹۸ ۲۱ ۸۸۵۴۴۵۹۰

همراه: +۹۸ ۹۱۲۷۹۲۴۷۱۳

ایمیل: Homayoonkhoban@gmail.com



توصیه می کنیم با نصب اپلیکیشن **سahوما** (قابل نصب بر روی گوشی موبایل) از آخرین تغییرات قانون مالیاتهای مستقیم و کلیه بخشنامه ها و آرای شورای عالی مالیاتی و .... مربوط به هر ماده اطلاع پیدا کنید. ضمن آن که **خلاصه نکات کاربردی مالیاتی** بصورت دوره ای برای کاربران این اپلیکیشن ارسال می گردد.

# سahوما

## سامانه هوشمند مالیاتی

<https://cafebazaar.ir/app/com.arad.app.sahoma>



<https://play.google.com/store/apps/details?id=com.arad.app.sahoma>



<https://sibche.com/applications/sahoma>

