



المعيار المحاسبي الدولي رقم "٨":

"السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"

دورة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

أعدت ضمن الفعاليات العلمية

لهيئة الأوراق والأسواق المالية

بالتعاون مع

جمعية المحاسبين القانونيين السوريين لعام ٢٠٠٩

إعداد

الأستاذ الدكتور علي يوسف

أستاذ في كلية الاقتصاد بجامعة دمشق

دمشق - سورية

تشرين الثاني ٢٠٠٩

مقدمة:

يحدد الإطار المفاهيمي لمعايير المحاسبية الدولية "القابلية للمقارنة" كأحد الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية التي يتم الإفصاح عنها، إذ يجب أن يكون المستخدمين قادرين على مقارنة القوائم المالية للمنشأة عبر الزمن من أجل تحديد اتجاهات المركز المالي للمنشأة وأدائها، كما يجب أن يكون بمقدورهم مقارنة القوائم المالية للمنشآت المختلفة من أجل أن يقيموا مراكزها المالية وأدائها والتغيرات في مركزها المالي. وبناء عليه، فإن عملية قياس وعرض الأثر المالي للعمليات المالية المتشابهة والأحداث الأخرى يجب أن تتم على أساس ثابت في المنشأة وعبر الزمن لتلك المنشأة وعلى أساس ثابت للمنشآت المختلفة.

ومن أهم ما تتضمنه خاصية القابلية للمقارنة إعلام المستخدمين عن السياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية، وأية تغييرات في هذه السياسات وأثار هذه التغييرات. ويجب أن يكون المستخدمين قادرين على تحديد الاختلافات في السياسات المحاسبية المستخدمة في المنشأة للعمليات المالية المتشابهة والأحداث الأخرى من فترة لأخرى وبين المنشآت المختلفة.

وفي هذا الإطار جاء المعيار المحاسبي الدولي رقم "٨" بعنوان "التغييرات في السياسات المحاسبية، التقديرات المحاسبية والأخطاء"، لوضع الإرشادات التي يجب تطبيقها في الواقع العملي عند حدوث تغيير في السياسات المحاسبية وبشكل يعمل على المحافظة على خصائص الجودة المرغوبة للمعلومات التي تتضمنها القوائم والتقارير المالية، وبما يعمل على تحقيق الثبات في تطبيق السياسات المحاسبية. فحدد المعيار الحالات المسموح فيها للمنشأة تغيير سياساتها المحاسبية، كما حدد الحالات التي لا تدخل في إطار تغيير السياسات المحاسبية.

إضافة إلى ذلك وفي إطار طبيعة ممارسات أنشطة العمل وفي ضوء فرض الاستمرارية ومتطلبات القياس الدوري، وما يفرضه كل ذلك من ضرورة اللجوء إلى التقديرات المحاسبية، والضرورات التي تفرض تغيير تلك التقديرات إذا تغيرت الظروف والأحداث المرتبطة بها، وفي إطار المحافظة على ملائمة المعلومات التي يقدمها النظام المحاسبي، تعرض المعيار المحاسبي لقواعد وطبيعة التعامل مع التغييرات في التقديرات المحاسبية.

كما تعرض المعيار أيضاً لكيفية التعامل مع الأخطاء المحاسبية، والتي تحدث ليس بشكل مقصود أو بغرض التضليل، وإنما تتم هذه الأخطاء في الاعتراف والقياس والإفصاح المحاسبي والتي تكتشف في الفترات اللاحقة.

هدف المعيار:

الهدف من المعيار المحاسبي الدولي رقم "٨" هو تعزيز مدى ملائمة وموثوقية البيانات المالية للمنشأة، وإمكانية القابلية للمقارنة مع تلك البيانات خلال الفترات المختلفة ومع بيانات المنشآت الأخرى.

نطاق المعيار:

يطبق هذا المعيار في ثلاثة مجالات:

- ١- عند اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية.
 - ٢- عند المحاسبة عن التغييرات في السياسات المحاسبية.
 - ٣- عن التغييرات في التقديرات المحاسبية وتصحيح أخطاء الفترات السابقة.
- أما الآثار الضريبية لتصحيح أخطاء الفترات السابقة وللتسويات الخاصة بتطبيق التغييرات في السياسات المحاسبية فيتم التعرض لها في معيار المحاسبة الدولي رقم "١٢" ضريبة الدخل.

تعريفات ومصطلحات:

تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار كما يلي:

١ - السياسات المحاسبية:

هي المبادئ والأسس والقواعد والممارسات التي تقوم المنشأة بتطبيقها عند إعداد وتقديم البيانات المالية.

٢ - التغيير في التقدير المحاسبي:

هو تعديل القيمة الدفترية لأي أصل أو التزام أو تعديل قيمة الاستهلاك الدوري لأي أصل. وينشأ هذا التعديل عن تقدير الموقف الحالي والمنافع المستقبلية المتوقعة والالتزامات المرتبطة بالأصول والالتزامات. وينشأ التغيير في التقديرات المحاسبية من المعلومات والتطورات الجديدة وبالتالي فلا تعد هذه التغييرات تصحيحاً لأخطاء.

٣ - الأهمية النسبية:

يعتبر حذف أو تحريف البنود هاماً إذا كان لهذا الحذف أو التحريف منفرداً أو مجمعاً تأثير على القرارات الاقتصادية التي تتخذ بناء على استخدام القوائم المالية، وتعتمد الأهمية النسبية على حجم وطبيعة الخطأ أو التحريف الذي تم تحديده في الظروف المحيطة وقد يكون حجم أو طبيعة البند أو كليهما العامل المحدد في هذا الشأن.

٤ - أخطاء الفترات السابقة:

هي حذف أو تحريف في القوائم المالية للمنشأة عن فترة أو فترات سابقة والتي تنشأ نتيجة عدم القدرة على استخدام المعلومات الموثوق بها أو نتيجة سوء استخدام هذه المعلومات، والتي:

- أ- كانت متاحة عند الموافقة على إصدار القوائم المالية عن هذه الفترات.
- ب- كان من المتوقع على نحو معقول الحصول عليها و أخذها في الاعتبار عند إعداد وعرض هذه القوائم المالية.
- وتشمل تلك الأخطاء تأثيرات الأخطاء الحسابية والأخطاء في تطبيق السياسات المحاسبية أو إغفال أو سوء تفسير الحقائق وكذلك الغش والتدليس.

٥ - التطبيق بأثر رجعي:

هو تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة على المعاملات والأحداث والظروف الأخرى كما لو كانت هذه السياسة مطبقة بصفة مستمرة.

٦ - إعادة الإثبات بأثر رجعي:

هو تصحيح إثبات وقياس والإفصاح عن قيم عناصر القوائم المالية كما لو أن خطأ الفترة السابقة لم يحدث أبداً.

٧ - تعذر التطبيق:

يعتبر تطبيق أحد المتطلبات غير عملي عندما يتعذر على المنشأة تطبيق هذا الأمر بعد القيام بجهود معقولة في هذا الشأن. ولفترة معينة قد يكون من المتعذر تطبيق التغيير في السياسة المحاسبية بأثر رجعي أو القيام بإعادة الإثبات بأثر رجعي لتصحيح أي خطأ وذلك في أحد الحالات الآتية :

- أ- عدم تحديد تأثيرات التطبيق بأثر رجعي أو إعادة الإثبات بأثر رجعي.
- ب- إذا تطلب التطبيق أو إعادة الإثبات بأثر رجعي وجود افتراضات عما كانت عليه نية الإدارة في هذه الفترة.
- ت- إذا تطلب التطبيق أو إعادة الإثبات بأثر رجعي إعداد تقديرات هامة للقيم والمبالغ وكان من المتعذر تمييز المعلومات المتعلقة بهذه التقديرات عن غيرها من المعلومات بصورة موضوعية بحيث:

 - تقدم هذه المعلومات أدلة عن الظروف التي كانت قائمة في تاريخ إثبات أو قياس أو الإفصاح عن هذه القيم و المبالغ.
 - كان من الممكن إتاحة هذه المعلومات عند اعتماد إصدار القوائم المالية عن هذه الفترة السابقة.

٨ - التطبيق اللاحق:

التطبيق اللاحق للتغيير في السياسة المحاسبية والاعتراف بتأثير التغيير في التقديرات المحاسبية يتمثل على الترتيب فيما يلي:

- أ- تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة على المعاملات والأحداث و الظروف الأخرى التي تنشأ بعد تاريخ تغيير السياسة.

ب- الاعتراف بتأثير التغيير في التقدير المحاسبي في الفترات الحالية والمستقبلية المتأثرة بالتغيير.

ولتقييم ما إذا كان للخطأ الناتج عن السهو أو التحريف تأثير على القرارات الاقتصادية لمستخدمي القوائم المالية ومن ثم يكون الخطأ أو التحريف هام، فإن الأمر يتطلب أن نأخذ في الاعتبار السمات التي يتميز بها هؤلاء المستخدمين. ويوضح إطار إعداد وعرض القوائم المالية على أنه "يفترض أن يكون لدى المستخدمين مستوى معقول من المعرفة بالأعمال والأنشطة الاقتصادية والمحاسبة كما أن لديهم الرغبة في دراسة المعلومات بقدر معقول من العناية.

التفرقة بين السياسات المحاسبية والتقديرات المحاسبية:

كما سبق بيانه يعرف المعيار المحاسبي الدولي رقم "٨" السياسات المحاسبية بأنها "هي المبادئ والأسس والقواعد والممارسات التي تقوم المنشأة بتطبيقها عند إعداد وتقديم البيانات المالية". وبصفة محددة فإن المعيار يعتبر أن التغيير في أساس القياس هو تغيير في السياسة المحاسبية وليس تغييراً في التقدير، ومن أمثلة القياس هذه:

١- التكلفة التاريخية.

٢- القيمة الحالية القابلة للتحقق.

٣- القيمة العادلة.

أما التغييرات في التقديرات المحاسبية فيحددها المعيار بأنها: تعديل القيمة الدفترية لأي أصل أو التزام أو تعديل قيمة الاستهلاك الدوري لأي أصل". ويضيف المعيار توضيحاً لذلك بأن هذه التغييرات في التقديرات ترتبط بحدوث تعديلات في الموقف الحالي والمنافع المستقبلية المتوقعة والالتزامات المرتبطة بالأصول والالتزامات، وينشأ التغيير في التقديرات المحاسبية من المعلومات والتطورات الجديدة و بالتالي فلا تعد هذه التغييرات تصحيحاً لأخطاء.

ويبين المعيار أمثلة عن هذه التغييرات في التقديرات مثل تقديرات الديون المدومة والعمر الإنتاجي للأصل الثابت أو النمط المتوقع لاستهلاك المنافع المتوقعة من الأصل.

عدم القدرة على التفرقة بين التغييرات في السياسات والتغييرات في التقديرات:

عندما يكون من الصعب التمييز بين تغيير في السياسة المحاسبية وتغيير في التقدير المحاسبي، يتطلب المعيار معاملة التغيير كتغيير في التقدير المحاسبي.

الجزء الأول: السياسات المحاسبية:

يمكن تحديد القواعد والأسس التالية بشأن التغييرات في السياسات المحاسبية وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم "٨":

أولاً: اختيار السياسات المحاسبية:

كما سبق بيانه تعتبر السياسات المحاسبية تلك المبادئ والأسس والقواعد والممارسات التي تقوم المنشأة بتطبيقها عند إعداد وتقديم البيانات المالية. وهنا:

- تحدد السياسات المحاسبية أو السياسات المطبقة على البنود عن طريق:

/- تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (نصوص المعايير).

ب- الإرشادات التي تصدر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية، حيث تبين تلك الإرشادات ما إذا كانت إلزامية أم لا، فالإرشادات التي تشكل جزء أساسي من معايير المحاسبة الدولية تعتبر إلزامية، أما الإرشادات التي لا تشكل جزء أساسي من المعايير فلا تعتبر إلزامية.

٢- حالة عدم وجود معيار محاسبي دولي أو تفسير للتطبيق: في هذه الحالة على الإدارة أن تستخدم

أحكامها وتقديرها لوضع وتطبيق سياسة محاسبية تؤدي إلى معلومات توصف بأنها:

أ- ملائمة لاحتياجات مستخدمي القوائم المالية لاتخاذ القرارات الاقتصادية.

ب- موثوقة، وذلك من حيث أن البيانات المالية:

- تمثل الوضع المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية بصدق.
- تعكس الجوهر الاقتصادي للمعاملات والأحداث والظروف الأخرى وطبيعة هذه المعاملات وليس مجرد الشكل القانوني.
- حيادية (خالية من التحيز).
- حكيمة.
- كاملة من كافة جوانبها الهامة.

ويمكن للإدارة أن تطبق سياسة محاسبية من أحدث الإصدارات الصادرة من هيئة مهنية تصدر معايير محاسبية وتستخدم إطار مماثل عند إصدارها لمعاييرها. وإذا تم حدوث تعديل في هذا الإصدار واختارت المنشأة تغيير سياستها المحاسبية فإن هذا التغيير يعامل ويفصح عنه كتغيير طوعي في السياسات المحاسبية.

ثانياً: ثبات السياسات المحاسبية:

تقوم المنشأة باختيار وتطبيق سياستها المحاسبية بثبات وذلك بالنسبة للمعاملات المتماثلة والأحداث والظروف الأخرى ما لم يشترط أي معيار أو تفسير يسمح بتبويب البنود وفقاً لسياسات مختلفة تكون مناسبة. وإذا ما سمح أو تطلب هذا المعيار أو التفسير مثل هذا التبويب يتم اختيار السياسة المحاسبية المناسبة وتطبيقها بثبات على كل مجموعة.

ثالثاً: متى يسمح للمنشأة بالتغيير في السياسات المحاسبية:

يجب أن يكون مستخدمو القوائم المالية قادرين على مقارنة القوائم المالية لعدد من الفترات الزمنية للمنشأة، والتعرف على اتجاهات موقفها المالي وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية. ومن ثم يكون من الضروري تطبيق نفس السياسات المحاسبية في هذه الفترات الزمنية المختلفة ما لم يستوفى التغيير في السياسات المحاسبية الاشتراطات والأسس التالية:

- أ- إذا طلب أي معيار أو تفسير إجراء هذا التغيير.
- ب- أو إذا كان مثل هذا التغيير يفضي إلى قوائم مالية تقدم معلومات موثوق بها وأكثر ملائمة عن تأثير المعاملات والأحداث الأخرى على المركز المالي أو الأداء المالي أو التدفقات النقدية للمنشأة.

رابعاً: ما لا يعتبر تغييراً في السياسات المحاسبية:

- لا يعتبر المعيار المحاسبي الدولي رقم "٨" ما يلي تغييراً في السياسة المحاسبية:
- أ- تطبيق سياسة محاسبية لمعاملات أو أحداث أو ظروف أخرى تختلف في جوهرها عن تلك المعاملات السابقة.
- ب- تطبيق سياسة محاسبية جديدة على معاملات أو أحداث أو ظروف أخرى لم تحدث من قبل أو كانت غير ذات أهمية نسبية.

خامساً: تطبيق التغييرات في السياسات المحاسبية:

يتطلب المعيار المحاسبي الدولي رقم "٨" تطبيق التغيير في السياسة المحاسبية بأثر رجعي، مع الأخذ بالحسبان ما يلي:

١ - مصادر التغييرات في السياسات المحاسبية:

- يحدد المعيار التغييرات في السياسات المحاسبية التي تنشأ من ثلاثة مصادر، وهي:
- أ- تغيير في السياسة المحاسبية نتيجة التطبيق الأولي لأي معيار محاسبي دولي أو تفسير، وهنا يجب على المنشأة المحاسبية عن مثل هذه التغييرات طبقاً للأحكام الانتقالية المحددة إن وجدت في هذا المعيار أو ذلك التفسير.
- ب- تغيير سياسة محاسبية عند التطبيق الأولي لأي معيار أو تفسير لا يتضمن أحكام انتقالية محددة تطبق على هذا التغيير.
- ت- تغيير سياسة محاسبية بشكل طوعي.
- وفي الحالتين الأخيرتين من الضروري يطبق التغيير في السياسة المحاسبية بأثر رجعي، أي يطبق على المعاملات والأحداث والظروف الأخرى كما لو كان مطبق دائماً.

ملاحظة: تعتبر الفقرة "٢٠" من المعيار رقم "٨" أنه "لأغراض هذا المعيار فإن التطبيق المبكر لمعيار أو تفسير ما لا يعد تغيير طوعي في سياسة محاسبية".

٢ - في حالة عدم وجود معيار محاسبي دولي:

حالة عدم وجود معيار محاسبي دولي، ولجوء الإدارة إلى طريقة أخرى محددة بموجب هذا المعيار - كما بينا سابقاً - فإن هذا التغيير يعامل ويفصح عنه كتغيير طوعي في السياسات المحاسبية.

٣ - التطبيق بأثر رجعي:

عند تطبيق أي تغيير في السياسة المحاسبية بأثر رجعي طبقاً للقرارات السابقة، تقوم المنشأة بتسوية رصيد أول المدة لأي بند من بنود حقوق الملكية قد تأثر بذلك، وذلك عن أقرب مدة سابقة يتم عرضها، وكذلك مبالغ المقارنة الأخرى المفصح عنها عن كل فترة سابقة يتم عرضها كما لو كانت السياسة المحاسبية يتم تطبيقها بصفة مستمرة. ويبين المعيار أن التعديل الناتج والمتعلق بالقرارات السابقة لتلك المعروضة في القوائم المالية سيتم إجراؤه للأرباح المحتجزة، ومع ذلك يشير المعيار إلى إمكانية إجراء التعديل في عنصر آخر من حقوق الملكية كما سنرى لاحقاً.

وعند تطبيق الأثر الرجعي على التغيير في السياسات المحاسبية، يجب إجراء التسويات التالية:

- أ- يتم إعادة بيان المعلومات المقارنة عن الفترات السابقة بحيث تعكس التغيير الحاصل في السياسات المحاسبية، ويحسب هذا التغيير كما لو أن السياسة المحاسبية مطبقة بشكل مستمر.
- ب- يتم بيان الأثر التراكمي للتغيير صافياً من ضرائب الدخل - إن وجود - كتسوية للرصيد الافتتاحي للأرباح المحتجزة.

ت- أية معلومات تتعلق بالفترات السابقة مثل الملخصات التاريخية للبيانات المالية يعاد بيانها أيضاً.

مثال: التغيير في السياسات المحاسبية:

قامت إحدى الشركات بتغيير سياستها المحاسبية المتعلقة بتسعير المنصرف من المخزون، إذ أن الشركة تتبع طريقة المتوسط المرجح حتى ٢٠٠٧/١٢/٣١ وفي عام ٢٠٠٨ تم تغيير هذه الطريقة إلى طريقة الوارد أولاً صادر أولاً، وتم تحديد الأثر على تقييم المخزون كما يلي:

في ٢٠٠٦/١٢/٣١ زيادة قدرها ٢٥٠٠٠ ل.س.

في ٢٠٠٧/١٢/٣١ زيادة قدرها ٥٠٠٠٠ ل.س.

في ٢٠٠٨/١٢/٣١ زيادة قدرها ٧٥٠٠٠ ل.س.

وكانت قائمة الدخل المقارنة قبل التغيير كما يلي:

٢٠٠٨	٢٠٠٧	البيان
٣٧٠٠٠٠٠	٣٥٠٠٠٠٠	المبيعات
(١٤٠٠٠٠٠٠)	(١٣٥٠٠٠٠٠)	يطرح: تكلفة المبيعات
٢٣٠٠٠٠٠	٢١٥٠٠٠٠	مجمّل الربح
(٦٥٠٠٠٠٠)	(٦٥٠٠٠٠٠)	يطرح: مصاريف إدارية

يطرح: مصاريف البيع والتوزيع	(٤٠٠٠٠٠)	(٤٥٠٠٠٠)
صافي الربح	١١٠٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠٠

وكانت بيانات الأرباح المحتجزة كما يلي:

البيان	٢٠٠٧	٢٠٠٨
رصيد ١/١	١٨٠٠٠٠	١٢٨٠٠٠٠
رصيد ١٢/٣١	١٢٨٠٠٠٠	٢٤٨٠٠٠٠

١ - تكون قائمة الدخل بعد التعديل كما يلي:

البيان	٢٠٠٧	٢٠٠٨
المبيعات	٣٥٠٠٠٠٠	٣٧٠٠٠٠٠
يطرح: تكلفة المبيعات	(١٣٢٥٠٠٠)	(١٣٧٥٠٠٠)
مجمّل الربح	٢١٧٥٠٠٠	٢٣٢٥٠٠٠
يطرح: مصاريف إدارية	(٦٥٠٠٠٠)	(٦٥٠٠٠٠)
يطرح: مصاريف البيع والتوزيع	(٤٠٠٠٠٠)	(٤٥٠٠٠٠)
صافي الربح	١١٢٥٠٠٠	١٢٢٥٠٠٠

٢ - يمكن بيان الأثر قائمة التغيرات في حقوق الملكية في ٢٠٠٨/١٢/٣١ من خلال الأرباح المحتجزة كما يلي:

البيان	الأرباح المحتجزة قبل التعديل	الأرباح المحتجزة بعد التعديل	الأثر التراكمي
رصيد ٢٠٠٧/١/١	١٨٠٠٠٠	١٨٠٠٠٠	
التغيير في سياسة تقييم المخزون		٢٥٠٠٠	
الرصيد كما أعيد بيانه	١٨٠٠٠٠	٢٠٥٠٠٠	٢٥٠٠٠

	١١٢٥٠٠٠	١١٠٠٠٠٠	صافي أرباح عام ٢٠٠٧ كما أعيد بيانها
٥٠٠٠٠	١٣٣٠٠٠٠	١٢٨٠٠٠٠	رصيد ٢٠٠٧/١٢/٣١
	١٢٢٥٠٠٠	١٢٠٠٠٠٠	صافي أرباح عام ٢٠٠٨
٧٥٠٠٠	٢٥٥٥٠٠٠	٢٤٨٠٠٠٠	الأرباح المحتجزة في ٢٠٠٨/١٢/٣١

الأثر التراكمي في ٢٠٠٧/١٢/٣١ هو زيادة في الأرباح المحتجزة بمبلغ ٥٠٠٠٠ ل.س وفي ٢٠٠٨/١٢/٣١ يبلغ ٧٥٠٠٠ ل.س.

ملاحظة: يعتبر التطبيق المبدئي لأي سياسة لإعادة تقييم الأصول طبقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم "١٦" الخاص - بالأصول الثابتة وإستهلاكها أو معيار المحاسبة الدولي رقم (٣٨) الخاص بالأصول غير الملموسة تغييراً في السياسة المحاسبية يتم التعامل معه إعادة تقييم طبقاً لمعايير المحاسبة الدولية رقم "١٦" و"٣٨" و ليس طبقاً لهذا المعيار.

وبناء على ذلك، يجب التعامل مع التغيير في سياسة إعادة تقويم الأصول الثابتة طبقاً للمعايير ذات الصلة، وهذا يعني أنه من غير الضروري إعادة بيان الفترات السابقة بالنسبة للقيمة الدفترية ومصاريف الاستهلاك. إلا أنه وبغض النظر عن الملاحظة السابقة، يشير المعيار رقم "٨" إلى أن التغيير في أساس القياس هو تغيير في السياسة المحاسبية وليس تغييراً في التقدير المحاسبي، كما يبين لاحقاً - كما سنرى - أنه عندما يصعب التمييز بين التغيير في السياسة المحاسبية والتغيير في التقدير، يعامل التغيير وكأنه تغيير في التقدير المحاسبي.

٤ - القيود على التطبيق بأثر رجعي:

إذا لم يكن من الممكن عملياً تحديد الآثار الخاصة بالفترة أو الأثر التراكمي لتغيير السياسات المحاسبية، فهنا لا يطلب المعيار المحاسبي الدولي رقم "٨" من المنشأة تطبيق التغيير في السياسة المحاسبية بأثر رجعي. إلا أن المعيار رقم "٨" يسهب في شرح وبيان العديد من القضايا التي ترتبط بالقاعدة السابقة، يمكن بيان ذلك من خلال ما يلي:

١- في حالة تعذر تحديد التأثيرات الخاصة بالفترة المرتبطة بتغيير أي سياسة محاسبية على معلومات المقارنة عن فترة أو أكثر من الفترات التي يتم عرضها، يمكن للمنشأة أن تقوم بتطبيق السياسة المحاسبية الجديدة على القيم الدفترية للأصول والالتزامات في بداية أقرب فترة يمكن التطبيق عليها

بأثر رجعي والتي قد تكون الفترة الحالية، وتقوم المنشأة أيضاً بعمل تسوية لمطابقة لرصيد أول المدة الخاص بكل بند من بنود حقوق الملكية قد تأثر عن هذه الفترة.

٢- عند تعذر تحديد الأثر التراكمي في بداية الفترة الحالية والخاص بتطبيق سياسة محاسبية جديدة على جميع الفترات السابقة، فإنه يجب على المنشأة تعديل المعلومات المقارنة لتطبيقها السياسة المحاسبية الجديدة بأثر لاحق في أقرب تاريخ ممكن.

٣- عندما تقوم المنشأة بتطبيق سياسة محاسبية جديدة بأثر رجعي، فإنها تطبق هذه السياسة على معلومات المقارنة عن الفترات السابقة لأقصى مدة ممكنة وليس من العملي التطبيق بأثر رجعي على أي فترة دون إمكانية تحديد التأثير التراكمي على المبالغ الخاصة بالأرصدة الافتتاحية والختامية، ويتم إضافة قيمة التسوية الناشئة الخاصة بالفترات السابقة على الفترات المعدة عنها القوائم المالية على رصيد أول المدة الخاص بكل بند أو عنصر من عناصر حقوق الملكية قد تأثر وذلك بالنسبة لأقرب فترة يتم عرضها، وعادة ما تتم التسوية على الأرباح المحتجزة إلا أنه قد تتم التسوية على بند آخر من بنود حقوق الملكية (على سبيل المثال للالتزام بأي معيار أو تفسير) و يتم تعديل أي معلومات أخرى عن الفترات السابقة مثل البيانات المالية التاريخية المختصرة عن أبعاد فترة ممكنة.

٤- عندما لا يكون بإمكان المنشأة تطبيق سياسة محاسبية جديدة بأثر رجعي نظراً لعدم استطاعتها تحديد التأثير التراكمي لتطبيق السياسة على جميع الفترات السابقة، في هذه الحالة تقوم المنشأة بتطبيق المعيار بأثر رجعي من بداية أقرب فترة ممكنة. وبالتالي تتجاوز المنشأة عن الجزء الخاص بالتعديل التراكمي للأصول والالتزامات وحقوق الملكية الناشئة قبل هذا التاريخ، ويسمح بتغيير السياسة المحاسبية حتى وإن كان من المتعذر تطبيق السياسة بأثر لاحق عن أي فترة سابقة.

سادساً: الإفصاح:

١ - تغيير السياسات المحاسبية التالية للتطبيق الأولي لمعيار محاسبي دولي أو لتفسير محدد:

عندما يترتب على التطبيق الأولي لأي معيار أو تفسير تأثير على الفترة الحالية أو أي فترة سابقة ويكون من المتعذر تحديد قيمة التسوية أو أن يكون لهذا التطبيق تأثير على الفترات المستقبلية، عندئذ تقوم المنشأة بالإفصاح عما يلي:

أ- أسم المعيار أو التفسير.

ب- أن التغيير في السياسة المحاسبية يتم طبقاً للأحكام الانتقالية للمعيار إن أمكن ذلك .

ت- طبيعة التغيير في السياسة المحاسبية.

ث- وصف الأحكام الانتقالية إن أمكن ذلك.

ج- الأحكام الانتقالية التي قد يكون لها تأثير على الفترات المستقبلية إن أمكن ذلك.

ح- قيمة التعديل بالنسبة للفترة الحالية وكل فترة سابقة تم عرضها - في حدود ما يمكن - وذلك فيما يتعلق بما يلي:

- كل بند بالقوائم المالية تم تأثيره.
- في حالة سريان معيار المحاسبة الدولي رقم (٢٢) الخاص "بنصيب السهم في الأرباح" على المنشأة، يتم الإفصاح عن قيمة التسويات بالنسبة لنصيب السهم الأساسي في الأرباح و نصيب السهم المخفض للأرباح.

خ- قيمة التسوية المرتبطة بالفتريات قبل تلك الفترات التي يتم عرضها إن أمكن ذلك.

- د- إذا تعذر التطبيق بأثر رجعي يتم الإفصاح عن الظروف التي أدت إلى وجود هذا الظرف أو الحالة مع بيان كيفية و توقيت تطبيق التغيير في السياسة المحاسبية .
- ولا تحتاج القوائم المالية عن الفترات اللاحقة إلى تكرار هذه الإفصاحات.

٢ – التغييرات الطوعية في السياسات المحاسبية:

عندما يكون للتغيير الطوعي في السياسة المحاسبية تأثير على الفترة الحالية أو أي فترة سابقة، أو إذ كان هذا التأثير موجود مع تعذر تحديد قيمة التسوية، أو في حالة أن يكون لهذا التغيير تأثير على الفترات المستقبلية، عندئذ تقوم المنشأة بالإفصاح عما يلي:

- أ- طبيعة التغيير في السياسة المحاسبية.
- ب- الأسباب التي تفسر أن تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة يقدم معلومات أكثر مصداقية و موضوعية.
- ت- بالنسبة للفترة الحالية و أي فترة سابقة يتم عرضها وفي حدود الممكن ، يتم الإفصاح عن قيمة التعديل بالنسبة لما يلي:

- كل بند بالقوائم المالية تم تأثيره.
- في حالة سريان معيار المحاسبة الدولي رقم (٣٣) على المنشأة ، يتم الإفصاح عن نصيب السهم الأساسي و المخفض في الأرباح.
- ث- مقدار التعديل المرتبطة بالفترة السابقة على الفترات التي يتم عرضها في حدود ما يمكن.
- ج- في حالة تعذر التطبيق بأثر رجعي بالنسبة لفترة سابقة محددة، أو بالنسبة لفترات سابقة على الفترات التي يتم عرضها، يتم الإفصاح عن الظروف التي أدت إلى ذلك وبيان كيفية و توقيت تطبيق التغيير في السياسة المحاسبية، ولا تحتاج القوائم المالية عن الفترات اللاحقة إلى تكرار هذه الإفصاحات.

٣ – التأثير المستقبلي لمعيار أو لتفسير جديد:

في حالة عدم قيام المنشأة بتطبيق معيار أو تفسير جديد قد صدر ولم تدخل حيز التنفيذ بعد، تقوم المنشأة بالإفصاح عما يلي:

- هذه الحقيقة.
 - المعلومات المعروفة أو التي يمكن تقديرها بشكل معقول المرتبطة بتقدير التأثير المحتمل لتطبيق المعيار أو التفسير الجديد على القوائم المالية للمنشأة في فترة التطبيق الأولى.
- ووفقاً لذلك على المنشأة أن تدرس الإفصاح عن:
- أ- اسم المعيار أو التفسير الجديد.
 - ب- طبيعة التغيير الوشيك في السياسة المحاسبية .
 - ت- التاريخ المطلوب فيه تطبيق المعيار أو التفسير.
 - ث- التغيير الذي تقوم فيه المنشأة بالتخطيط لتطبيق المعيار أو التفسير بشكل مبدئي.
- ج- إما:
- مناقشة تأثير هذا التطبيق المبدئي للمعيار أو التفسير المتوقع على القوائم المالية للمنشأة.
 - أو إذا كان هذا التأثير غير معروف أو غير قابل للتقدير بشكل معقول يتم الإفصاح بما يفيد ذلك.

الجزء الثاني: التغييرات في التقديرات المحاسبية

يتطلب إعداد القوائم المالية استخدام العديد من التقديرات، وتعتبر هذه التقديرات ضرورية نتيجة لظروف عدم التأكد التي تنصف بها أنشطة المنشأة، إذ لا يمكن قياس العديد من البنود في القوائم المالية بدقة ولكن يمكن فقط تقديرها، ويعد استخدام التقديرات المعقولة جزءاً أساسياً في إعداد القوائم المالية ولا يؤدي إلى المساس بمصداقيتها.

وتنطوي عملية التقدير على أحكام تتم بناءً على آخر معلومات متاحة و موثوق بها، فعلى سبيل المثال قد يطلب تقديرات تتعلق بما يلي:

١. الديون المشكوك فيها.
٢. تقادم المخزون.
٣. القيمة العادلة للأصول والالتزامات المالية.
٤. العمر الإنتاجي المقدر أو النمط المتوقع لاستهلاك المنافع الاقتصادية المستقبلية للأصول القابلة للاستهلاك.
٥. الالتزامات بموجب ضمانات (الكفالات).

وسيلزم إجراء تغيير في التقديرات إذا حدثت تغييرات في الظروف التي على أساسها أعدت تلك التقديرات، أو كنتيجة لمعلومات جديدة أو مزيد من الخبرات، ووفقاً للمعيار المحاسبي الدولي رقم "٨" فإنه لا ترتبط عملية مراجعة التقديرات بالفترات السابقة، كما أنها لا تعد تصحيحاً لأي خطأ. وبالتالي فإن المعيار – كما سنلاحظ أدناه – يتطلب معالجة التغيير في التقديرات المحاسبية في الفترات الجارية والمستقبلية المتأثرة بتغيير التقديرات.

الاعتراف بالتغيير في التقديرات المحاسبية:

يتم الاعتراف بتأثير التغيير في التقديرات المحاسبية كما يلي:

- ١ – يعترف بتأثير التغييرات في التقديرات المحاسبية بأثر لاحق (مستقبلاً) وذلك بإدراجه في الأرباح والخسائر

:

أ- في فترة التغيير إذا كان التغيير يؤثر على الفترة فقط.

ب- أو في فترة التغيير أو الفترات المستقبلية إذا كان التغيير يؤثر على كليهما.
٢ - عندما يترتب على تغيير التقديرات المحاسبية تعديل في الأصول أو الالتزامات أو حقوق الملكية يكون من الواجب الاعتراف بهذا التغيير بتعديل القيم الدفترية للأصول أو الالتزامات أو حقوق الملكية في فترة التغيير.

الاعتراف المستقبلي أو اللاحق لتأثير التغيير في التقديرات المحاسبية:

يقصد بالاعتراف اللاحق لتأثير التغيير في التقدير المحاسبي أن يطبق هذا التغيير على المعاملات والأحداث والظروف الأخرى من تاريخ تغيير هذه التقديرات.

وقد يؤثر التغيير في التقديرات المحاسبية فقط على أرباح أو خسائر الفترة الحالية أو على كل من أرباح أو خسائر الفترة الحالية والفترات المستقبلية، مثلاً يؤثر التغيير في تقدير قيمة الديون المشكوك فيها فقط على أرباح أو خسائر الفترة الحالية، وبالتالي يتم الاعتراف به في الفترة الحالية، إلا أن التغيير في العمر الإنتاجي المقدر أو النمط المتوقع لاستهلاك المنافع الاقتصادية المستقبلية للأصل القابل للاستهلاك يؤثر على مصروف الاستهلاك للفترة الحالية ولكل فترة مستقبلية أثناء العمر الإنتاجي المتبقي للأصل. وفي كلا الحالتين يتم الاعتراف بتأثير التغيير الخاص بالفترة الحالية كإيراد أو مصروف في الفترة الحالية، ويتم الاعتراف بالتأثير (إن وجد) على الفترات المستقبلية كإيراد أو مصروف في هذه الفترات المستقبلية.

التمييز بين التغيير في السياسة المحاسبية والتغيير في التقديرات:

يعد التغيير في أساس القياس المطبق تغيير في السياسة المحاسبية وليس تغيير في التقدير المحاسبي، وفي حالة صعوبة تمييز التغيير في السياسة المحاسبية عن التغيير في التقديرات المحاسبية يعامل التغيير كتغيير في التقديرات المحاسبية.

الإفصاح

تقوم المنشأة بالإفصاح عن طبيعة وقيمة التغيير في التقدير المحاسبي الذي يكون له تأثير في الفترة الحالية أو الذي يكون له تأثير متوقع في الفترات المستقبلية، وذلك في ما عدا إذا كان من المتعذر تقدير هذا التأثير على الفترات المستقبلية.

وفي حالة عدم الإفصاح عن قيمة التأثير في الفترة الحالية نظراً لتعذر التقدير، تقوم المنشأة بالإفصاح عن هذه الحقيقة.

مثال (١): تغيير التقديرات المحاسبية:

اشترت إحدى المنشآت آلة بمبلغ ١٢٠٠٠٠٠٠ ل.س في ٢٠٠٣/١/١ يقدر عمرها الإنتاجي بـ ٨ سنوات وتستهلك بموجب القسط الثابت، وتقوم سياسة الشركة على مراجعة العمر الإنتاجي للأصول الثابتة في بداية الربع الأخير من عمرها.

وفي ٢٠٠٨/١/١ وبناء على تقرير الخبراء المعينين قدر عمرها المتبقي بـ ٤ سنوات. وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي يعتبر مراجعة العمر الإنتاجي للأصل الثابت تغيير في التقدير المحاسبي، ويتم معالجته كما يلي:

١ - مصاريف الاستهلاك السنوية قبل التغيير:

$$= ١٢٠٠٠٠٠٠ \div ٨ \text{ سنوات} = ١٥٠٠٠٠٠ \text{ ل.س.}$$

٢ - مصروف الاستهلاك السنوي المعدل:

$$= [١٢٠٠٠٠٠٠ - (٦ \times ١٥٠٠٠٠٠) \div ٤ \text{ سنوات}] = ٧٥٠٠٠٠ \text{ ل.س.}$$

٣ - الأثر على قائمة الدخل = في ٢٠٠٨/١٢/٣١:

$$= ٧٥٠٠٠٠ \text{ ل.س} [١٥٠٠٠٠٠ - ٧٥٠٠٠٠ \text{ ل.س.}]$$

مثال (٢): تغيير التقديرات المحاسبية:

اشترت إحدى المنشآت آلة في ٢٠٠٣/١/١ بمبلغ ١٦٠٠٠٠٠٠ ل.س، وقدر عمرها الإنتاجي بـ ١٠ سنوات وقيمة النفاية بمبلغ ١٠٠٠٠٠٠ ل.س. وقررت الشركة استهلاك الآلة بموجب القسط الثابت.

في ٢٠٠٨/١/١ قررت الشركة مراجعة العمر الإنتاجي للآلة وعمرها المتبقي، وتبين بنتيجة ذلك أن العمر المتبقي للآلة يبلغ ٨ سنوات وقيمة النفاية المتوقعة ٧٥٠٠٠٠ ل.س.

يتم حساب الاستهلاك السنوي المعدل على أساس المعادلة التالية:

$$\frac{\text{صافي القيمة الدفترية في ٢٠٠٨/١/١} - \text{القيمة المتبقية المعدلة}}{\text{العمر الإنتاجي المتبقي}} = \text{الاستهلاك السنوي المعدل}$$

$$\text{مجمع الاستهلاك حتى ٢٠٠٧/١٢/٣١} = ٢٠٠٧/١٢/٣١ \div [١٠ - (١٠٠٠٠٠٠ - ١٦٠٠٠٠٠)] \times ٥ = ٧٥٠٠٠٠ \text{ ل.س.}$$

$$\text{صافي القيمة الدفترية في ٢٠٠٨/١/١} = ٧٥٠٠٠٠٠ - ١٦٠٠٠٠٠٠ = ٨٥٠٠٠٠٠ \text{ ل.س.}$$

$$\text{مصروف الاستهلاك السنوي المعدل} = ٧٥٠٠٠٠ - ٨٥٠٠٠٠٠ \div ٨ = ٩٦٨٧٥ \text{ ل.س.}$$

الجزء الثالث: الأخطاء

مضمون الأخطاء التي تدخل في المعيار المحاسبي الدولي رقم "٨":

قد تنشأ الأخطاء في الاعتراف بعناصر القوائم المالية، أو في عرضها أو الإفصاح عنها، ولا تعتبر القوائم المالية ملتزمة بما جاء في معايير المحاسبة الدولية إذا كانت تتضمن أخطاء متعمدة (سواء كانت هامة وجوهرية أو غير هامة) من أجل التأثير على عرض المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية. ويتم التمييز بين الأخطاء التي تكتشف في الفترة التي تحدث فيها، وتلك التي تكتشف في فترات لاحقة، **فالأخطاء التي تكتشف في نفس فترة حدوثها يتم تصحيحها قبل اعتماد إصدار القوائم المالية**، إلا أن الأخطاء الهامة قد لا تكتشف أحياناً حتى الفترة التالية، ويتم تصحيح أخطاء الفترات السابقة ضمن معلومات المقارنة الواردة في القوائم المالية عن الفترة اللاحقة.

تصحيح الأخطاء:

حدد المعيار المحاسبي الدولي رقم "٨" أنه يجب تصحيح الأخطاء الهامة التي تكتشف في الفترة الحالية وتتعلق بفترات سابقة بأثر رجعي في أول قوائم مالية تعتمد للإصدار بعد اكتشافها وذلك من خلال ما يلي:

١. إعادة إثبات مبالغ المقارنة عن الفترة أو الفترات السابقة المعروضة التي حدث بها الخطأ.
٢. إذا كان الخطأ حدث قبل أقرب فترة سابقة معروضة، يتم تعديل الأرصدة الافتتاحية للأصول والالتزامات وحقوق الملكية.

تعذر البيان بأثر رجعي:

كما هو الحال للتعذر للتطبيق بأثر رجعي للتغير في السياسات المحاسبية، فإن إعادة البيان بأثر رجعي لتصحيح الأخطاء المادية المتعلقة بفترات سابقة لا يكون مطلوب إذا لم يكن من الممكن أو من غير العملي تحديد التأثيرات المحددة للفترة أو تعذر تحديد الأثر التراكمي للخطأ. وهنا حدد المعيار رقم "٨" ما يلي:

- ١ - عندما يتعذر تحديد تأثير الأخطاء المحددة للفترة على معلومات المقارنة لمدة أو لمدد سابقة يتم عرضها، فإنه يجب على المنشأة إعادة إثبات أرصدة أول المدة للأصول والالتزامات وحقوق الملكية عن أقرب فترة يمكن فيها إجراء إعادة الإثبات بأثر رجعي (قد تكون تلك الفترة هي الفترة الحالية).
- ٢ - عندما يتعذر تحديد الأثر التراكمي للخطأ في بداية الفترة الحالية على جميع الفترات السابقة، تقوم المنشأة بإعادة إثبات معلومات المقارنة لتصحيح الخطأ بأثر لاحق في أقرب تاريخ ممكن.
- ٣ - يتم استبعاد تصحيح خطأ الفترة السابقة من الأرباح والخسائر عن الفترة التي تم اكتشاف الخطأ فيها، ويتم إعادة إثبات أي معلومات تم عرضها (بما في ذلك البيانات المالية التاريخية المختصرة) عن الفترات السابقة وذلك عن أبعاد فترة ممكنة.

٤ - في حالة تعذر تحديد قيمة الخطأ (على سبيل المثال خطأ تطبيق السياسة المحاسبية) عن جميع الفترات السابقة، تقوم المنشأة بإعادة إثبات معلومات المقارنة بأثر لاحق في أقرب تاريخ ممكن، وبالتالي نتجاوز عن الجزء الخاص بإعادة الإثبات التراكمي للأصول والالتزامات وحقوق الملكية الناشئة قبل ذلك التاريخ.

٥ - تختلف عملية تصحيح الأخطاء عن عملية التغييرات في التقديرات المحاسبية، حيث أن التقديرات المحاسبية بطبيعتها هي تقديرات تقريبية قد تحتاج مراجعة في حالة ظهور معلومات إضافية، فعلى سبيل المثال لا تعتبر الأرباح أو الخسائر الناشئة عن أحداث محتملة بمثابة تصحيح للأخطاء.

الإفصاح عن أخطاء الفترات السابقة

يجب على المنشأة الإفصاح عن ما يلي :

١. طبيعة خطأ الفترة السابقة.
٢. قيمة الخطأ عن كل فترة سابقة يتم عرضها إن أمكن ذلك وذلك بالنسبة لما يلي:
 - أ- كل بند بالقوائم المالية تم تأثيره.
 - ب- في حالة سريان معيار المحاسبة الدولي رقم (٢٢) على المنشأة ، يتم الإفصاح عن قيمة الخطأ بالنسبة لنصيب السهم الأساسي أو المخفض في الأرباح.
 ٣. قيمة التصحيح في بداية أقرب فترة سابقة يتم عرضها.
 ٤. إذا كان من المتعذر إعادة الإثبات بأثر رجعي عن فترة سابقة معينة، يتم الإفصاح عن الظروف التي أدت إلى وجود هذا الظرف وبيان كيفية و توقيت تصحيح هذا الخطأ. ولا تحتاج القوائم المالية عن الفترات اللاحقة إلى تكرار هذه الإفصاحات.

تعذر إعادة التطبيق وإعادة الإثبات بأثر رجعي:

في بعض الأحوال يتعذر تعديل معلومات المقارنة عن فترة سابقة أو أكثر لتحقيق إمكانية المقارنة مع الفترة الحالية، فعلى سبيل المثال قد لا تجميع البيانات في الفترة أو الفترات السابقة بشكل يسمح إما التطبيق بأثر رجعي لأي سياسة محاسبية جديدة، أو بإعادة الإثبات بأثر رجعي لتصحيح خطأ الفترة السابقة، وقد يكون من المتعذر إعادة صياغة أو إنشاء المعلومات.

ومن الأهمية باستمرار عمل تقديرات عند تطبيق السياسة المحاسبية على عناصر القوائم المالية المعترف بها أو المفصح عنها فيما يتعلق بالمعاملات والأحداث والظروف الأخرى علماً بأن عملية التقدير هي عملية ذاتية في جوهرها وقد تتطور التقديرات بعد تاريخ الميزانية وهي عملية صعبة وذلك عند تطبيق أي سياسة محاسبية بأثر رجعي أو عند إعادة الإثبات بأثر رجعي لتصحيح خطأ الفترة السابقة وذلك بسبب طول الفترة الزمنية التي

أنقضت منذ تاريخ المعاملة التي تأثرت أو الحدث أو الظرف الذي تأثر أيضاً. إلا أن الهدف من التقديرات الخاصة بالفترات السابقة يظل كما هو بالنسبة للتقديرات التي تتم في الفترة الحالية وهو أن التقدير يعكس الظروف التي كانت موجودة عند حدوث المعاملة أو الحدث أو الظرف.

وبناء عليه، يتطلب تطبيق أي سياسة جديدة بأثر رجعي أو تصحيح خطأ أي فترة سابقة بأثر رجعي التمييز بين:

١. المعلومات التي تقدم أدلة عن الظروف والأحوال التي كانت موجودة في التاريخ الذي تمت فيه المعاملة أو وقع فيه الحدث أو الظرف الآخر .

٢. المعلومات التي كان من الممكن أن تكون متاحة عند اعتماد القوائم المالية لهذه الفترة السابقة للإصدار. وذلك عن أي معلومات أخرى.

وبالنسبة لبعض أنواع التقديرات (تقدير القيمة العادلة ليس بناءً على السعر أو المدخلات التي يمكن ملاحظتها) فإنه من المتعذر التمييز بين هذه الأنواع من المعلومات، وعندما يتطلب التطبيق أو إعادة الإثبات بأثر رجعي عمل تقدير هام يستحيل معه التمييز بين هاتين النوعيتين من المعلومات، عندئذ يتعذر تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة أو تصحيح خطأ الفترة السابقة بأثر رجعي .

ولا يجب استخدام الإدراك المؤخر بعد وقوع الحدث عند تطبيق سياسة محاسبية جديدة أو تصحيح مبالغ بالنسبة لفترة سابقة وذلك في عمل الافتراضات بشأن ما كانت عليه نوايا الإدارة في الفترة السابقة أو في تقدير المبالغ المعترف بها أو التي تم الإفصاح عنها أو التي تم قياسها أو تقييمها في أي فترة سابقة، على سبيل المثال عند قيام أي منشأة بتصحيح خطأ فترة سابقة لقياس الأصول المالية المبوبة من قبل كاستثمارات محتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق طبقاً لمعيار المحاسبة الولي رقم "٣٩" (الأدوات المالية - الاعتراف و القياس)، فإنها لا تغير أسس قياس هذه الأصول (الاستثمارات) عن هذه الفترة إذا قررت الإدارة فيما بعد عدم الاحتفاظ بهذه الاستثمارات حتى تاريخ الاستحقاق، بالإضافة إلى ذلك عند قيام المنشأة بتصحيح خطأ فترة سابقة عند حساب التزاماتها عن رصيد الإجازات المرضية لموظفيها طبقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم "١٩" الخاص " بمزايا العاملين" فإنها تغفل أي معلومات تتاح عن أي موسم ظهرت فيه أنفلونزا حادة بشكل غير معتاد بعد اعتماد إصدار القوائم المالية عن الفترة السابقة ولا يمنع الاحتياج الدائم للتقديرات الهامة عند تعديل معلومات المقارنة المعروضة عن الفترات السابقة من إجراء التسويات أو التصحيحات الموثوقة لمعلومات المقارنة.

مثال (١) على تصحيح الأخطاء:

تبين لدى إحدى الشركات في عام ٢٠٠٨ أن الشركة أغفلت في عام ٢٠٠٧ إثبات القيد المحاسبي المتعلق بمصروف استنفاد براءة الاختراع والبالغ ٥٠٠٠٠٠ ل.س، حيث تظهر بيانات قائمة الدخل عن العاملين للشركة كما يلي:

٢٠٠٨	٢٠٠٧	البيان
٥٥٠٠٠٠٠	٥٠٠٠٠٠٠	مجل الربح
		يطرح:
(٨٠٠٠٠٠٠)	(٨٠٠٠٠٠٠)	مصاريف عامة وإدارية
(٢٥٠٠٠٠٠)	(٢٠٠٠٠٠٠)	مصاريف البيع والتوزيع
(٥٠٠٠٠٠٠)	صفر	استنفاد براء اختراع
٤٤٠٠٠٠٠٠	٤٠٠٠٠٠٠٠	= صافي الربح قبل الضرائب
(١١٠٠٠٠٠٠)	(١٠٠٠٠٠٠٠)	يطرح الضرائب (بفرض ٢٥%)
٣٣٠٠٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠٠٠	= صافي الربح

وكانت قائمة الأرباح المحتجزة قبل تصحيح الأخطاء كما يلي:

٢٠٠٨	٢٠٠٧	البيان
٣٣٠٠٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠٠٠	الأرباح المحتجزة في بداية العام
٦٦٠٠٠٠٠٠	٣٣٠٠٠٠٠٠٠	الأرباح المحتجزة في نهاية العام

وتطبيقاً للمعيار المحاسبي الدولي رقم "٨"، وعرض البيانات المالية وفق المعيار تكون قائمة الدخل وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، كما يلي:

٢٠٠٨	٢٠٠٧	البيان
٥٥٠٠٠٠٠٠	٥٠٠٠٠٠٠٠	مجل الربح
		يطرح:
(١١٠٠٠٠٠٠)	(١٠٥٠٠٠٠٠)	مصاريف عامة وإدارية ومصاريف البيع والتوزيع
٤٤٠٠٠٠٠٠	٣٩٥٠٠٠٠٠	= صافي الربح قبل الضرائب
(١١٠٠٠٠٠٠)	(٩٨٧٥٠٠٠)	يطرح الضرائب (بفرض ٢٥%)

صافي الربح =	٢٩٦٢٥٠٠	٣٣٠٠٠٠٠
--------------	---------	---------

قائمة التغيرات في حقوق الملكية (بيان الأرباح المحتجزة فقط):

٢٠٠٨	٢٠٠٧	البيان
٣٣٠٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠٠	الأرباح المحتجزة في بداية العام
(٣٧٥٠٠)		تصحيح الخطأ (صافي الربح بمقدار ٣٧٥٠٠ ل.س)
٣٢٦٢٥٠٠	٣٠٠٠٠٠٠	الأرباح المحتجزة في بداية العام كما تم إعادة عرضها
٣٣٠٠٠٠٠	٢٩٦٢٥٠٠	صافي الربح عن العام
٦٥٦٢٥٠٠	٣٢٦٢٥٠٠	الأرباح المحتجزة في نهاية العام

وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي رقم "٨":

١ - يجب الإبلاغ عن مقدار تصحيح الخطأ المتعلق بفترات سابقة من خلال تعديل الرصيد الافتتاحي للأرباح المحتجزة، ويجب إعادة عرض المعلومات المقارنة إذا كان من المتعذر القيام بذلك، حيث تم ما يلي:

أ- تم تعديل الأرباح المحتجزة في بداية العام بقيمة ٣٧٥٠٠ ل.س والتي تعبر عن خطأ قيمته ٥٠٠٠٠ ل.س وصافي تأثير الضريبة ١٢٥٠٠ ل.س.

ب- تم إعادة عرض المبالغ المقارنة في قائمة الدخل كما يلي:

١٠٠٠٠٠٠	مصاريف عادة وإدارة وبيع وتوزيع قبل التصحيح
٥٠٠٠٠	مقدار التصحيح
١٠٥٠٠٠٠	مصاريف التشغيل بعد التصحيح

١٠٠٠٠٠٠	ضرائب الدخل قبل التصحيح
(١٢٥٠٠)	تأثير ضرائب الدخل
٩٨٧٥٠٠	الضرائب بعد التصحيح

مثال (٢): تصحيح الأخطاء (إعادة العرض بأثر رجعي):

اكتشفت إحدى الشركات خلال عام ٢٠٠٨ أن بعض المنتجات التي تم بيعها خلال عام ٢٠٠٧ كانت مدرجة بشكل خاطئ في جرد ٢٠٠٧/١٢/٣١ بمبلغ ٥٠٠٠٠ ل.س.

وتظهر البيانات المستخرجة من دفاتر الشركة عن عام ٢٠٠٨ أن المبيعات تبلغ ٢٥٠٠٠٠٠٠ ل.س وتكلفة المبيعات ١٢٠٠٠٠٠٠ ل.س بما يتضمن ذلك مبلغ ٥٠٠٠٠٠ ل.س للخطأ في مخزون ٢٠٠٨/١/١، وضرائب قدرها ١٠٠٠٠٠ ل.س (معدل الضريبة ٢٠%).

وكانت بيانات الربح للشركة كما يلي:

البيان	ل.س
المبيعات	٢٢٠٠٠٠٠٠
تكلفة المبيعات	(١٠٠٠٠٠٠٠)
مجمل الربح	١٢٠٠٠٠٠٠
مصاريف تشغيل	(٦٠٠٠٠٠٠)
الربح قبل الضريبة	٦٠٠٠٠٠٠
الضريبة	١٢٠٠٠٠٠
صافي الربح	٤٨٠٠٠٠٠

وكانت الأرباح المحتجزة عن عام ٢٠٠٧ :

رصيد ١/١	٥٠٠٠٠٠٠
رصيد ١٢/٣١	٩٨٠٠٠٠٠

من خلال ما سبق:

- ١- أدى الخطأ السابق إلى تخفيض تكلفة المبيعات عن عام ٢٠٠٧ بمقدار ٥٠٠٠٠٠ ل.س.
- ٢- كما أدت إلى زيادة صافي الربح عن عام ٢٠٠٧ بمقدار ٤٠٠٠٠٠ ل.س.
- ٣- زيادة تكلفة المبيعات عن عام ٢٠٠٨ بمبلغ ٥٠٠٠٠٠ ل.س.

وتظهر بيانات قائمة الدخل بعد التعديل كما يلي:

البيان	٢٠٠٧	٢٠٠٨
المبيعات	٢٢٠٠٠٠٠٠	٢٥٠٠٠٠٠٠
تكلفة المبيعات	(١٠٥٠٠٠٠٠)	(١١٥٠٠٠٠٠)
مجمل الربح	١١٥٠٠٠٠٠	١٣٥٠٠٠٠٠
مصاريف تشغيل	(٦٠٠٠٠٠٠)	(٧٠٠٠٠٠٠)
الربح قبل الضريبة	٥٥٠٠٠٠٠	٦٥٠٠٠٠٠٠
الضريبة	(١١٠٠٠٠٠)	(١٣٠٠٠٠٠٠)

صافي الربح	٤٤٠٠٠٠٠	٥٢٠٠٠٠٠
------------	---------	---------

وتظهر الأرباح المحتجزة ضمن قائمة التغيرات في حقوق الملكية كما يلي:

البيان	٢٠٠٧	٢٠٠٨
رصيد ١/١	٥٠٠٠٠٠٠	٩٨٠٠٠٠٠
تصحيح الخطأ (صافي من الضريبة البالغة ١٠٠٠٠٠)		(٤٠٠٠٠٠)
رصيد ١/١ بعد التعديل	٥٠٠٠٠٠٠	٩٤٠٠٠٠٠
صافي الربح	٤٤٠٠٠٠٠	٥٢٠٠٠٠٠
رصيد ١٢/٣١	٩٤٠٠٠٠٠	١٤٦٠٠٠٠٠

ويجب أن تتضمن الإيضاحات المتممة للقوائم المالية ما يلي:

يتضمن مخزون ٢٠٠٧/١٢/٣١ مبلغ ٥٠٠٠٠٠ ل.س بالخطأ قيمة بعض المنتجات التي تم بيعها في ٢٠٠٧، وتم

تعديل القوائم المالية لتصحيح هذا الخطأ.

ويمكن بيان ملخص أثر إعادة عرض تلك البيانات كما يلي:

التأثير على عام ٢٠٠٧	
البيان	ل.س
زيادة في تكلفة المبيعات	(٥٠٠٠٠٠)
نقص في مصروف ضريبة الدخل	١٠٠٠٠٠
نقص في الربح	(٤٠٠٠٠٠)
نقص في الجرد	(٥٠٠٠٠٠)
نقص في ضريبة الدخل المستحقة	١٠٠٠٠٠
نقص في حقوق الملكية	(٤٠٠٠٠٠)