

# المعيار المحاسبي الدولي رقم (8): السياسات المحاسبية, التغيرات في التقديرات المحاسبية, والأخطاء

الدكتور علي يوسف  
كلية الاقتصاد – جامعة دمشق

## هدف المعيار:

- الهدف من المعيار المحاسبي الدولي رقم "8" هو تعزيز:
  - أ- مدى **ملائمة وموثوقية** البيانات المالية للمنشأة.
  - ب- **إمكانية القابلية للمقارنة** مع تلك البيانات خلال الفترات المختلفة ومع بيانات المنشآت الأخرى.

- لتكون المعلومات مفيدة يجب أن تكون ملائمة لاحتياجات متخذي القرارات. **وتكون المعلومات ملائمة عندما تؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين** بمساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية أو عندما تؤكد أو تصحح تقييماتهم الماضية.

# القابلية للمقارنة

- إن 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.

# القابلية للمقارنة

- ولكن من غير المناسب للمنشأة أن تستمر في سياسة محاسبية بنفس الأسلوب عن عملية مالية أو حدث آخر إذا كانت هذه السياسة لا تتفق مع خاصية الملاءمة والمصدقية.
- كما انه من غير المناسب للمنشأة أن تبقي على سياساتها المحاسبية دون تعديل إن وجدت سياسات بديلة أكثر ملاءمة ومصدقية.

# نطاق المعيار:

- يطبق هذا المعيار في ثلاثة مجالات:
- 1. عند اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية.
- 2. عند المحاسبة عن التغييرات في السياسات المحاسبية.
- 3. عن التغييرات في التقديرات المحاسبية.
- 4. عن تصحيح أخطاء الفترات السابقة.

## تعريفات ومصطلحات:

- **السياسات المحاسبية:**
- **هي المبادئ والأسس والقواعد والممارسات** التي تقوم المنشأة بتطبيقها عند إعداد وتقديم البيانات المالية.
- **التطبيق بأثر رجعي:**
- **هو تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة** على المعاملات والأحداث والظروف الأخرى كما لو كانت هذه السياسة مطبقة بصفة مستمرة.
- **إعادة الإثبات بأثر رجعي:**
- **هو تصحيح إثبات وقياس والإفصاح عن قيم عناصر القوائم المالية كما لو أن خطأ الفترة السابقة** لم يحدث أبداً.

# تعريفات ومصطلحات:

## • 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 :

1. عدم تحديد تأثيرات التطبيق بأثر رجعي أو إعادة الإثبات بأثر رجعي.

2. إذا تطلب التطبيق أو إعادة الإثبات بأثر رجعي وجود افتراضات عما كانت عليه نية الإدارة في هذه الفترة.



## تعريفات ومصطلحات:

- تابع: تعذر التطبيق بأثر رجعي أو إعادة الإثبات بأثر رجعي:
- 3- 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:
- أ- تقدم هذه المعلومات أدلة عن الظروف التي كانت قائمة في تاريخ إثبات أو قياس أو الإفصاح عن هذه القيم والمبالغ.
  - ب- كان من الممكن إتاحة هذه المعلومات عند اعتماد إصدار القوائم المالية عن هذه الفترة السابقة.

# تعريفات ومصطلحات:

## • التطبيق اللاحق:

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

1. تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة على المعاملات والأحداث والظروف الأخرى التي تنشأ بعد تاريخ تغيير السياسة.
2. الاعتراف بتأثير التغيير في التقدير المحاسبي في الفترات الحالية والمستقبلية المتأثرة بالتغيير.

# اختيار السياسات المحاسبية

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

1. تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (نصوص المعايير).
2. الإرشادات التي تصدر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية، حيث تبين تلك الإرشادات ما إذا كانت إلزامية أم لا، فالإرشادات التي تشكل جزءاً أساسياً من معايير المحاسبة الدولية تعتبر إلزامية، أما الإرشادات التي لا تشكل جزءاً أساسياً من المعايير فلا تعتبر إلزامية.

# اختيار السياسات المحاسبية

- 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.

# اختيار السياسات المحاسبية

- 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.

## متى يسمح بتغيير السياسات المحاسبية

- من الضروري تطبيق نفس السياسات المحاسبية في الفترات الزمنية المختلفة ما لم يستوفى التغيير في السياسات المحاسبية الاشتراطات والأسس التالية:

1. إذا طلب أي معيار أو تفسير إجراء هذا التغيير.
2. 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.

# ما لا يعتبر تغييراً في السياسات المحاسبية

- لا يعتبر المعيار المحاسبي الدولي رقم "8" ما يلي تغييراً في السياسة المحاسبية:

1. تطبيق سياسة محاسبية لمعاملات أو أحداث أو ظروف أخرى تختلف في جوهرها عن تلك المعاملات السابقة.
2. تطبيق سياسة محاسبية جديدة على معاملات أو أحداث أو ظروف أخرى لم تحدث من قبل أو كانت غير ذات أهمية نسبية.

# تطبيق التغييرات في السياسات المحاسبية:

- يتطلب المعيار المحاسبي الدولي رقم "8" تطبيق التغيير في السياسة المحاسبية بأثر رجعي, مع الأخذ بالحسبان ما يلي:
- 1 – مصادر التغييرات في السياسات المحاسبية:
- يحدد المعيار التغييرات في السياسات المحاسبية التي تنشأ من ثلاثة مصادر, وهي:



# تطبيق التغييرات في السياسات المحاسبية:

1. 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 ذاك التفسير.
  2. تغيير سياسة محاسبية عند التطبيق الأولي لأي معيار أو تفسير لا يتضمن أحكام انتقالية محددة تطبق على هذا التغيير.
  3. تغيير سياسة محاسبية بشكل طوعي.
- وفي الحالتين الأخيرتين من الضروري تطبيق التغيير في السياسة المحاسبية بأثر رجعي، أي يطبق على المعاملات والأحداث والظروف الأخرى كما لو كان مطبق دائماً.
  - **ملاحظة:** تعتبر الفقرة "20" من المعيار رقم "8" أنه "لأغراض هذا المعيار فإن التطبيق المبكر لمعيار أو تفسير ما لا يعد تغيير طوعي في سياسة محاسبية".

# تطبيق التغييرات في السياسات المحاسبية:

- 2 - 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 .

## التطبيق بأثر رجعي:

- عند تطبيق أي تغيير في السياسة المحاسبية بأثر رجعي، تقوم المنشأة ب:
    - 1- تسوية رصيد أول المدة لأي بند من بنود حقوق الملكية قد تأثر بذلك، وذلك عن أقرب مدة سابقة يتم عرضها.
    - 2 - 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 بالفترات 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.

## التطبيق بأثر رجعي:

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

1. 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.
2. يتم بيان الأثر التراكمي للتغيير صافياً من ضرائب الدخل – إن وجود – كتسوية للرصيد الافتتاحي للأرباح المحتجزة.
3. كما يعاد بيان أية معلومات تتعلق بالفترات السابقة مثل الملخصات التاريخية للبيانات المالية.

## مثال: التغيير في السياسات المحاسبية:

- قامت إحدى الشركات بتغيير سياستها المحاسبية المتعلقة بتسعير المنصرف من المخزون, إذ أن الشركة تتبع طريقة المتوسط المرجح حتى 2010/12/31 وفي عام 2011 تم تغيير هذه الطريقة إلى طريقة الوارد أولاً صادر أولاً, وتم تحديد الأثر على تقييم المخزون كما يلي:
- في 2009/12/31 زيادة قدرها 25000 ل.س.
- في 2010/12/31 زيادة قدرها 50000 ل.س.
- في 2011/12/31 زيادة قدرها 75000 ل.س.

## مثال: التغيير في السياسات المحاسبية:

- وكانت قائمة الدخل المقارنة قبل التغيير كما يلي:

البيان	2010	2011
المبيعات	3500000	3700000
يطرح: تكلفة المبيعات	(1350000)	(1400000)
مجمّل الربح	2150000	2300000
يطرح: مصاريف إدارية	(650000)	(650000)
يطرح: مصاريف البيع والتوزيع	(400000)	(450000)
صافي الربح	1100000	1200000

• مثال: التغيير في السياسات المحاسبية:  
وكانت بيانات الأرباح المحتجزة كما يلي:

2011	2010	البيان
1280000	180000	رصيد 1/1
2480000	1280000	رصيد 31/12

مثال: التغيير في السياسات المحاسبية:

• 1 – تكون قائمة الدخل بعد التعديل كما يلي:

2011	2010	البيان
3700000	3500000	المبيعات
(1375000)	(1325000)	يطرح: تكلفة المبيعات
2325000	2175000	مجمّل الربح
(650000)	(650000)	يطرح: مصاريف إدارية
(450000)	(400000)	يطرح: مصاريف البيع والتوزيع
1225000	1125000	صافي الربح



## مثال: التغيير في السياسات المحاسبية:

- 2 – يمكن بيان الأثر قائمة التغيرات في حقوق الملكية في 2011/12/31 من خلال الأرباح المحتجزة كما يلي:

## مثال: التغيير في السياسات المحاسبية:

البيان	الأرباح المحتجزة قبل التعديل	الأرباح المحتجزة بعد التعديل	الأثر التراكمي
رصيد 2010/1/1	180000	180000	
التغيير في سياسة تقييم المخزون		25000	
الرصيد كما أعيد بيانه	180000	205000	25000
صافي أرباح عام 2010 كما أعيد بيانها	<u>1100000</u>	<u>1125000</u>	
رصيد 2010/12/31	1280000	1330000	50000
صافي أرباح عام 2011	<u>1200000</u>	<u>1225000</u>	
الأرباح المحتجزة في 2011/12/31	2480000	2555000	75000

## مثال: التغيير في السياسات المحاسبية:

- الأثر التراكمي في 2010/12/31 هو زيادة في الأرباح المحتجزة بمبلغ 50000 ل.س وفي 2011/12/31 يبلغ 75000 ل.س.

## ملاحظة:

- يعتبر التطبيق المبدئي لأي سياسة لإعادة تقييم الأصول طبقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم "16" الخاص - بالأصول الثابتة وإستهلاكها أو معيار المحاسبة الدولي رقم (38) الخاص بالأصول غير الملموسة تغييراً في السياسة المحاسبية يتم التعامل معه كإعادة تقييم طبقاً لمعايير المحاسبة الدولية رقم "16" و"38" وليس طبقاً لهذا المعيار.

## ملاحظة:

- 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 "8" 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.

# الإفصاح:

- 1 - عن تغيير السياسات المحاسبية نتيجة التطبيق الأولي لمعيار محاسبي دولي أو لتفسير محدد, يجب الإفصاح عن:
  - 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.

## الإفصاح:

- 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.
  - قيمة التسوية المرتبطة بالفترات قبل تلك الفترات التي يتم عرضها إن أمكن ذلك.
- خ - إذا تعذر التطبيق بأثر رجعي يتم الإفصاح عن الظروف التي أدت إلى وجود هذا الظرف أو الحالة مع بيان كيفية وتوقيت تطبيق التغيير في السياسة المحاسبية.
- ولا تحتاج القوائم المالية عن الفترات اللاحقة إلى تكرار هذه الإفصاحات.

## • 2 - التغييرات الطوعية في السياسات المحاسبية:

- أ- طبيعة التغيير في السياسة المحاسبية.
- ب- الأسباب التي تفسر أن تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة يقدم معلومات أكثر مصداقية وموضوعية.
- ج- بالنسبة للفترة الحالية وأي 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 (33) على المنشأة ، يتم الإفصاح عن نصيب السهم الأساسي والمخفض في الأرباح.
  - مقدار التعديل المرتبطة بالفترة السابقة على الفترات التي يتم عرضها في حدود ما يمكن.



4 - 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 وتوقيت تطبيق التغيير في السياسة المحاسبية، ولا تحتاج القوائم المالية عن الفترات اللاحقة إلى تكرار هذه الإفصاحات.

# الإفصاح:

## • 3 - التأثير المستقبلي لمعيار أو لتفسير جديد:

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

أ- هذه الحقيقة.

ب- 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.

# الإفصاح:

4 - ووفقاً لذلك على المنشأة أن تدرس الإفصاح عن:

- اسم المعيار أو التفسير الجديد.
- طبيعة التغيير الوشيك في السياسة المحاسبية .
- التاريخ المطلوب فيه تطبيق المعيار أو التفسير.
- التغيير الذي تقوم فيه المنشأة بالتخطيط لتطبيق المعيار أو التفسير بشكل مبدئي.
- إما:

أ- مناقشة تأثير هذا التطبيق المبدئي للمعيار أو التفسير المتوقع على القوائم المالية للمنشأة.

ب- أو إذا كان هذا التأثير غير معروف أو غير قابل للتقدير بشكل معقول يتم الإفصاح بما يفيد ذلك.

## التغير في التقديرات المحاسبية

- تتطلب طبيعة ممارسات أنشطة العمل في ضوء فرض الاستمرارية ومتطلبات القياس الدوري, 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 التغيرات في التقديرات المحاسبية.

# تعريفات ومصطلحات:

## 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.

## التغير في التقديرات المحاسبية

- وتتطوي عملية التقدير على أحكام تتم بناءً على آخر معلومات متاحة وموثوق بها، فعلى سبيل المثال قد يطلب تقديرات تتعلق بما يلي:

1. الديون المشكوك فيها.
2. تقادم المخزون.
3. القيمة العادلة للأصول والالتزامات المالية.
4. العمر الإنتاجي المقدر أو النمط المتوقع لاستهلاك المنافع الاقتصادية المستقبلية للأصول القابلة للاستهلاك.
5. الالتزامات بموجب ضمانات (الكفالات).

## التغيير في التقديرات المحاسبية

- 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 "8" 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:

• 1 – 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.

2 – 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:**

- الاعتراف اللاحق لتأثير التغيير في التقدير المحاسبي هو تطبيق هذا التغيير على المعاملات والأحداث والظروف الأخرى من تاريخ تغيير هذه التقديرات.
- فقد 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 (1): تغيير التقديرات المحاسبية:

- اشترت إحدى المنشآت آلة بمبلغ 1200000 ل.س في 2004/1/1 يقدر عمرها الإنتاجي بـ 8 سنوات وتستهلك بموجب القسط الثابت، وتقوم سياسة الشركة على مراجعة العمر الإنتاجي للأصول الثابتة في بداية الربع الأخير من عمرها.
- وفي 2010/1/1 وبناء على تقرير الخبراء المعينين قدر عمرها المتبقي بـ 4 سنوات.
- وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي يعتبر مراجعة العمر الإنتاجي للأصل الثابت تغيير في التقدير المحاسبي، ويتم معالجته كما يلي:

## مثال (1): تغيير التقديرات المحاسبية:

- 1 – مصروف الاستهلاك السنوية قبل التغيير:
- $1200000 \div 8 \text{ سنوات} = 150000 \text{ ل.س.}$
- 2 – مصروف الاستهلاك السنوي المعدل:
- $[1200000 - (6 \times 150000) \div 4 \text{ سنوات}] = 75000 \text{ ل.س.}$
- 3 – الأثر على قائمة الدخل = في 2010/12/31:
- $75000 \text{ ل.س.} - 150000 \text{ ل.س.} = 75000 \text{ ل.س.}$

## مثال (2): تغيير التقديرات المحاسبية:

- اشترت إحدى المنشآت آلة في 2005/1/1 بمبلغ 1600000 ل.س., وقدر عمرها الإنتاجي بـ 10 سنوات وقيمة النفاية بمبلغ 100000 ل.س. وقررت الشركة استهلاك الآلة بموجب القسط الثابت.
- في 2011/1/1 قررت الشركة مراجعة العمر الإنتاجي للآلة وعمرها المتبقي, وتبين بنتيجة ذلك أن العمر المتبقي للآلة يبلغ 8 سنوات وقيمة النفاية المتوقعة 75000 ل.س.
- يتم حساب الاستهلاك السنوي المعدل على أساس المعادلة التالية:

## مثال (2): تغيير التقديرات المحاسبية:

صافي القيمة الدفترية في 2009/1/1 – القيمة المتبقية المعدلة

الاستهلاك السنوي المعدل =  $\frac{\text{صافي القيمة الدفترية في 2009/1/1 – القيمة المتبقية المعدلة}}{\text{العمر الإنتاجي المتبقي}}$

- مجمع الاستهلاك حتى 2010/12/31 =  $1000000 \div 10 \times 5 = 750000$  ل.س.
- صافي القيمة الدفترية في 2011/1/1 =  $1600000 - 750000 = 850000$  ل.س.
- مصروف الاستهلاك السنوي المعدل =  $850000 \div 8 = 96875$  ل.س.

## مثال (2): تغيير التقديرات المحاسبية:

ويثبت مصروف الاستهلاك عن عام 2011 كما يلي:

96875	96875	من حـ/ مصروف استهلاك آلات إلى حـ/ مجمع استهلاك آلات إثبات مصروف استهلاك الآلات
96875	96875	من حـ/ ملخص الدخل (حـ/ أ.خ) إلى حـ/ مصروف استهلاك آلات إقفال مصروف استهلاك الآلات



## مثال (2): تغيير التقديرات المحاسبية:

- وتظهر الآلات في ميزانية 2011/12/31 كما يلي:

ل.س	ل.س	البیان
	<b>1600000</b>	آلات
<b>753125</b>	<b>(846875)</b>	(-) مجمع الاستهلاك

- ويكون الاستهلاك السنوي في الفترات المتبقية =  

$$96875 \text{ ل.س} = (75000 - 753125) \div 7$$

- مضمون الأخطاء التي تدخل في المعيار المحاسبي الدولي رقم "8":

- 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.

## تعريفات ومصطلحات, الأخطاء:

- **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:

1. كانت متاحة عند الموافقة على إصدار القوائم المالية عن هذه الفترات.

2. كان من المتوقع على نحو معقول الحصول عليها وأخذها في الاعتبار عند إعداد وعرض هذه القوائم المالية.

## تعريفات ومصطلحات, الأخطاء:

### • أخطاء الفترات السابقة:

تشمل تلك الأخطاء:

- أ- تأثيرات الأخطاء الحسابية.
- ب- الأخطاء في تطبيق السياسات المحاسبية.
- ج- أو إغفال الحقائق أو سوء تفسيرها.
- د- الغش والتدليس.

عند الانتقال من تطبيق مبدأ أو سياسة محاسبية خاطئة إلى مبدأ أو سياسة محاسبية صحيحة, فإن هذا التغيير يعامل على أنه تصحيح في الأخطاء.

# الأخطاء

- ويتم التمييز بين الأخطاء التي تكتشف في الفترة التي تحدث فيها, وتلك التي تكتشف في فترات لاحقة:
  - أ- فالأخطاء التي تكتشف في نفس فترة حدوثها يتم تصحيحها قبل اعتماد إصدار القوائم المالية.
  - ب- 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 "8" 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:
- 1. إعادة إثبات مبالغ المقارنة عن الفترة أو الفترات السابقة المعروضة التي حدث بها الخطأ.
- 2. 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 التطبيق 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.

يجب على المنشأة الإفصاح عن ما يلي :

1- طبيعة خطأ الفترة السابقة.

2- قيمة الخطأ عن كل فترة سابقة يتم عرضها إن أمكن ذلك وذلك بالنسبة لما يلي:

■ كل بند بالقوائم المالية تم تأثيره.

■ في حالة سريان معيار المحاسبة الدولي رقم (22) على المنشأة ، يتم الإفصاح عن قيمة الخطأ بالنسبة لنصيب السهم الأساسي أو المخفض في الأرباح.



- 3 - قيمة التصحيح في بداية أقرب فترة سابقة يتم عرضها.
- 4 - إذا كان من المتعذر إعادة الإثبات بأثر رجعي عن فترة سابقة معينة, يتم الإفصاح عن الظروف التي أدت إلى وجود هذا الظرف وبيان كيفية وتوقيت تصحيح هذا الخطأ. ولا تحتاج القوائم المالية عن الفترات اللاحقة إلى تكرار هذه الإفصاحات.

# مثال: تصحيح الأخطاء

- في عام 2011 اكتشفت إحدى الشركات أنها في العام 2010 لم تسجل مبلغ 400000 ل.س مصروف استهلاك حواسيب, وكانت البيانات كما يلي:

البيان	2010	2011
المبيعات	3200000	3500000
تكلفة المبيعات	(1500000)	(1650000)
مجمّل الربح	1700000	1850000
مصاريف تشغيل	(1200000)	(1100000)
الربح قبل الضريبة	500000	750000
الضريبة (20%)	(100000)	(150000)
صافي الربح	400000	600000

# مثال: تصحيح الأخطاء

- وكانت الأرباح المحتجزة كما يلي

البيان	2010	2011
رصيد 1/1	600000	1000000
صافي الربح	400000	600000
رصيد 31/12	1000000	1600000

## مثال: تصحيح الأخطاء

- ونظراً لاستبعاد مبلغ 40000 ل.س من مصروف الاستهلاك أدت هذه العملية إلى:

تخفيض مصروف استهلاك الحواسيب بمبلغ	40000 ل.س
تخفيض مجمع استهلاك الحواسيب بمبلغ	40000 ل.س.
ازداد مصروف ضريبة الدخل بمبلغ	8000 ل.س.
ازداد صافي الربح للشركة عن عام 2008 بمبلغ	32000 ل.س.

# مثال: تصحيح الأخطاء

- وبالتالي يتم تصحيح الخطأ من خلال القيد التالي:

من مذكورين		
ح/ الأرباح المحتجزة	40000	32000
ح/ ضريبة دخل مؤجلة		8000
إلى ح/ مجمع استهلاك الحواسيب		

# مثال: تصحيح الأخطاء

- وتظهر بيانات قائمة الدخل بعد التعديل كما يلي:

البيان	2010	2011
المبيعات	3200000	3500000
تكلفة المبيعات	(1500000)	(1650000)
مجمّل الربح	1700000	1850000
مصاريف تشغيل	(1240000)	(1100000)
الربح قبل الضريبة	460000	750000
الضريبة	(92000)	(150000)
صافي الربح	368000	600000

# مثال: تصحيح الأخطاء

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

2011	2010	البيان
1000000	600000	رصيد 1/1
(32000)		تصحيح الخطأ (صافي من الضريبة البالغة 8000)
968000	600000	رصيد 1/1 بعد التعديل
600000	368000	صافي الربح
1568000	968000	رصيد 12/31

# مثال: تصحيح الأخطاء

- وفي القوائم المالية المقارنة يتم بيان تصحيح الخطأ كما يلي  
عن عام 2010:

في الميزانية	
مجمع استهلاك حواسيب	40000 ل.س زيادة
ضريبة دخل مؤجلة	8000 ل.س نقص
أرباح محتجزة رصيد 12/31	32000 نقص
في قائمة الدخل	
مصروف استهلاك حواسيب	40000 زيادة
مصروف الضريبة	8000 نقص
في قائمة الأرباح المحتجزة	
أرباح محتجزة رصيد 12/31	32000 ل.س نقص