

المحاضرة (4): المعيار (IAS8) السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات، الأخطاء**أهداف المحاضرة:**

بعد إكمال المحاضرة الرابعة على الطالب فهم ما يلي:

- ✓ تحديد الأسس الواجب مراعاتها عند اختيار و تغيير السياسات المحاسبية.
- ✓ كيفية المعالجة المحاسبية لذلك.
- ✓ اكتشاف الأخطاء التي حدثت في الفترات السابقة حالياً و كيفية معالجتها.

تمهيد:

إعداد القوائم المالية يقوم على أساس مجموعة من المبادئ و الأسس و الأعراف و الممارسات، كما يعتمد على تقديرات الإدارة لبعض الأمور التي تؤثر على عناصر القوائم المالية: مثل تقدير العمر الإنتاجي للأصول غير المتداولة و تقدير الديون المشكوك في تحصيلها. لذلك كان لابد من إصدار هذا المعيار ليوضح الأسس و المبادئ التي يجب مراعاتها عند إعداد القوائم المالية لزيادة درجة الملاءمة و الموثوقية فيها.

1. تعريفات:

القوائم المالية تتكون من مجموعة كاملة من الوثائق المحاسبية و المالية التي تسمح بإعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية. فالصورة الصادقة تستلزم إحترام القواعد و المبادئ المحاسبية، إلا أنه في الحالة الإستثنائية و عند تطبيق القاعدة المحاسبية سيظهر بطريقة غير صحيحة الصورة الصادقة للوحدة، فتكون هناك مخالفة يجب توضيح في ملحق القوائم المالية مبررات هذا الاختلاف.

يمكن تلخيص أهداف القوائم المالية سواء كانت تخص الوحدات التجارية أو غير التجارية في:

- توفير المعلومات الخاصة بالوضعية المالية، الأداء، و تغيرات الوضعية المالية للمؤسسة لمستخدمي التقارير المالية التي تمكنهم من تقييم و أخذ القرارات الخاصة بتخصيص الموارد الاقتصادية.
- إعداد القوائم المالية ذات الغرض العام بطريقة تساعد المؤسسة على إخلاء مسؤوليتها.
- يجب أن تفصح القوائم المالية عن المعلومات اللازمة لخدمة المجالات الآتية: تقييم الأداء و المركز المالي، تقييم التمويل و الإستثمار، وأخيراً تقييم مدى التقيد بالحدود و القوانين و اللوائح المنظمة¹.

- **البنود غير العادية** : هي إيرادات أو مصروفات تنشأ نتيجة لأحداث أو معاملات مميزة بوضوح عن الأنشطة الاعتيادية للمنشأة و بالتالي لا يتوقع حدوثها بشكل متكرر أو منتظم.
- **الأنشطة الاعتيادية** : عبارة عن أية أنشطة تتولاها المنشأة كجزء من أعمالها، و تلك الأنشطة المكتملة لها أو المتعلقة بها أو الناتجة عنها.
- **الأخطاء الجوهرية** : عبارة عن أخطاء هامة يتم اكتشافها في الفترة الحالية ذات أهمية لدرجة أن البيانات المالية الخاصة بفترة مالية سابقة واحدة أو أكثر غير قابلة للاعتماد عليها في تاريخ إصدارها.
- **السياسات المحاسبية**: هي عبارة عن مبادئ و أسس و أعراف و قواعد و ممارسات معينة تطبقها المنشأة في إعداد و عرض البيانات المالية.

2. التفرقة بين السياسات المحاسبية و التقديرات المحاسبية:

المعيار المحاسبي الدولي رقم " 8 " يعرف السياسات المحاسبية بأنها "هي المبادئ و الأسس و القواعد و الممارسات التي تقوم المنشأة بتطبيقها عند إعداد و تقديم البيانات المالية." وبصفة محددة فإن المعيار يعتبر أن التغيير في أساس القياس هو تغيير في السياسة المحاسبية وليس تغييراً في التقدير، و من أمثلة القياس هذه:

- (1) التكلفة التاريخية.
- (2) القيمة الحالية القابلة للتحقق.
- (3) 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 المعدومة والعمر الإنتاجي للأصل الثابت أو النمط المتوقع لاستهلاك المنافع المتوقعة من الأصل.

3. التغييرات في السياسات المحاسبية

■ يحتاج مستخدمي البيانات المالية أن يكون بإمكانهم مقارنة البيانات المالية للمنشأة خلال فترة زمنية حتى يتعرفوا على التغييرات في المركز المالي والأداء والتدفقات النقدية. ولذلك تطبق عادة نفس السياسات المحاسبية في كل فترة.

■ يجب الاقتصار على إجراء تغيير في السياسة المحاسبية فقط في الحالات التي يتطلبها القانون أو هيئة وضع المعايير المحاسبية أو إذا كان ذلك من شأنه تقديم عرض أكثر مناسبة للأحداث والعمليات في البيانات المالية الخاصة بالمنشأة. يتم عرض الأحداث والعمليات في البيانات المالية بطريقة أكثر مناسبة عندما ينتج عن السياسة المحاسبية الجديدة معلومات أكثر مناسبة ومعتمدة عن المركز المالي و الأداء والتدفقات النقدية للمنشأة

■ لا تعتبر الأمور التالية تغييراً في السياسات المحاسبية:

أ) تبنى سياسة محاسبية لأحداث أو عمليات تختلف من حيث الجوهر عن أحداث أو عمليات حدثت في السابق، و

ب) تتبنى سياسة محاسبية جديدة لأحداث أو عمليات لم تحدث في السابق أو كانت غير مادية.

■ التغيير في السياسة المحاسبية يطبق بأثر رجعي أو على الفترات المستقبلية حسب متطلبات هذا المعيار. ويؤدي التطبيق بأثر رجعي إلى أن السياسة المحاسبية الجديدة الجاري تطبيقها على الأحداث والعمليات كما لو كان قد تم تطبيقها دائماً. لذلك تطبق السياسة المحاسبية على الأحداث والعمليات منذ بدء ظهور هذه البنود. ويعني التطبيق على الفترات المستقبلية أن السياسة المحاسبية الجديدة قد طبقت على الأحداث والعمليات التي تحدث بعد تاريخ التغيير. ولا يتم إجراء أية تعديلات تتعلق بالفترات السابقة سواء للرصيد الافتتاحي للأرباح المحتجزة أو لبيان صافي الربح أو الخسارة للفترة الحالية لأنه لا يجري إعادة احتساب الأرصدة القائمة. ويتعين تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة على الأرصدة القائمة منذ تاريخ التغيير. فمثلاً يمكن أن تقرر المنشأة إجراء تغيير في السياسة المحاسبية الخاصة بتكاليف الاقتراض وتقوم برسمة تلك التكاليف حسب المعالجة البديلة المسموح بها في المعيار المحاسبي الدولي الثالث و العشرون والخاص بتكاليف الاقتراض. ولذا فإن التطبيق المستقبلي للسياسة الجديدة ينطبق فقط على تكاليف الاقتراض التي حدثت بعد تاريخ التغيير في السياسة المحاسبية.

4. التغيير في التقديرات المحاسبية:

يتطلب إعداد القوائم المالية استخدام العديد من التقديرات، وتعتبر هذه التقديرات ضرورية نتيجة لظروف عدم التأكد التي تتصف 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.

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

✓ الديون المشكوك فيها.

✓ تقادم المخزون.

✓ القيمة العادلة للأصول والالتزامات المالية.

✓ العمر الإنتاجي المقدر أو النمط المتوقع لاستهلاك المنافع الاقتصادية المستقبلية للأصول القابلة للاستهلاك.

✓ الالتزامات بموجب ضمانات (الكفالات).

- يمكن أن يحتاج التقدير إلى تعديل إذا حدث تغيير في الظروف التي اعتمد عليها التقدير أو نتيجة معلومات جديدة أو زيادة في الخبرة أو تطورات لاحقة. ولا يترتب على مراجعة التقرير تطبيق تعريفات البنود غير العادية أو الأخطاء الرئيسية على ذلك التعديل.
- في بعض الأحيان يكون من الصعب التمييز بين التغيير في السياسة المحاسبية والتغيير في التقدير المحاسبي. وفي هذه الحالة يعالج التغيير على أنه تغيير في التقدير المحاسبي مع الإفصاح المناسب.
- يجب أن يدرج أثر التغيير في التقدير المحاسبي عند تحديد صافي الربح أو الخسارة وذلك خلال:

أ. فترة التغيير إذا كان التغيير يؤثر على الفترة فقط، أو

ب. فترة التغيير والفترات المستقبلية إذا كان للتغيير أثر على كلاهما.

- يمكن أن يكون للتغيير في التقدير المحاسبي تأثير على الفترة الحالية فقط أو الفترة الحالية والفترات المستقبلية. فمثلاً التغيير في تقدير الديون المعدومة له تأثير فقط على الفترة الحالية ولذلك يعترف به فوراً ولكن التغيير في تقدير العمر الإنتاجي لأصل أو في النمط المتوقع لاستهلاك منافعه الاقتصادية يؤثر على مصروف الاستهلاك في الفترة الحالية وفي كل فترة من فترات العمر الإنتاجي المتبقي. وفي كلتا الحالتين يعترف بالأثر المرتبط بالفترة الحالية على أنه إيراد أو مصروف في الفترة الحالية، أما الأثر على الفترات المستقبلية إن وجد فيتم الاعتراف به في الفترات المستقبلية.
- يجب أن يدرج أثر التغيير في التقدير المحاسبي طبقاً لنفس التبويب في قائمة الدخل الذي سبق استخدامه لذلك التقدير.
- لضمان المقارنة بين البيانات المالية لفترات مختلفة يدرج تأثير التغيير في التقدير المحاسبي لتقديرات سبق إدراجها في الربح أو الخسارة من العمليات الاعتيادية ضمن ذات البنود المكونة لصافي الربح أو الخسارة. ويتم بيان أثر التغيير في التقدير المحاسبي ضمن البنود غير العادية إذا كان قد سبق إدراج التقديرات ضمن البنود غير العادية.
- يجب الإفصاح عن طبيعة وقيمة التغيير في التقدير المحاسبي الذي له تأثير مادي على الفترة الحالية أو الذي يتوقع أن يكون له تأثير مادي على فترات لاحقة. وإذا كان تحديد القيمة غير عملي فيجب الإفصاح عن هذه الحقيقة.

5. الأخطاء الجوهرية

- ✓ يمكن أن تكتشف خلال الفترة الحالية أخطاء تحدث في إعداد البيانات المالية لفترة واحدة أو أكثر من الفترات المالية السابقة. وقد تحدث الأخطاء نتيجة أخطاء حسابية أو أخطاء في تطبيق السياسات المحاسبية أو نتيجة لسوء تفسير للحقائق أو نتيجة الغش.
- ✓ في أحيان نادرة يكون للخطأ أثر هام على البيانات المالية لفترة مالية واحدة أو أكثر من الفترات السابقة بحيث يجعل تلك البيانات المالية غير موثوق بها في تاريخ إصدارها وهو ما يطلق عليها الأخطاء الجوهرية. ومثال على الأخطاء الجوهرية هو شمول البيانات المالية لفترات سابقة على قيم عن أعمال تحت التنفيذ وحسابات مدينين عن عقود مزيفة لا يمكن تنفيذها. ويتطلب تصحيح الأخطاء المتعلقة بفترات سابقة إعادة تعديل المعلومات المقارنة أو إعداد معلومات افتراضية إضافية.
- ✓ يمكن التمييز بين تصحيح أخطاء جوهرية وبين التغييرات في التقديرات المحاسبية. إذ أن التقديرات المحاسبية بطبيعتها هي تقريبات تحتاج إلى مراجعته عند ظهور معلومات إضافية فمثلاً المكاسب والخسائر التي يعترف بها نتيجة لاحتمال لم يكن بالإمكان تقديره بشكل موثوق به لا يمثل تصحيحاً لخطأ جوهري.

تصحيح الأخطاء

- يجب بيان المبلغ الناتج عن تصحيح خطأ جوهري تابع لفترات مالية سابقة عن طريق تعديل الرصيد الافتتاحي للأرباح المحتجزة ويتعين تعديل المعلومات المقارنة إلا إذا كان إجراء ذلك غير عملي.
- تعد البيانات المالية بما في ذلك المعلومات المقارنة أما لو كان إجراء التصحيح يتم في نفس الفترة التي حدث فيها الخطأ. ولذلك تدرج قيمة التصحيح لكل فترة ضمن صافي الربح أو الخسارة لتلك الفترة. أما

قيمة التصحيح المتعلقة بفترة سابقة للمعلومات المقارنة في البيانات المالية فيتم تعديلها ضمن الرصيد الافتتاحي للأرباح المحتجزة لأول فترة مالية مقدمة. ويتم أيضا تعديل أية معلومات متعلقة بالفترة السابقة أما هو الحال في عرض ملخصات البيانات المالية.

➤ لا يؤدي تعديل المعلومات المقارنة بالضرورة إلى تعديل البيانات المالية التي سبق اعتمادها من قبل المساهمين أو سجلت أو قدمت إلى الجهات الرقابية المسؤولة المنظمة. ومع ذلك فقد تتطلب القوانين الوطنية تعديلا لتلك البيانات المالية.

متطلبات الإفصاح:

- أ . طبيعة الخطأ الجوهرية.
- ب . مبلغ التصحيح للفترة الحالية ولكل فترة سابقة معروضة.
- ج . مبلغ التصحيح المتعلق بفترة سابقة التي أدرجت في المعلومات المقارنة،
- د . حقيقة أن المعلومات المقارنة قد تم تعديلها أو أن إجراء ذلك غير عملي.