

المعيار المحاسبي الدولي 8 السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية والاطعاء

صدر المعيار المحاسبي الدولي 8 صافي الريج والخسارة عن الفترة والاطعاء الاساسية والتغير في السياسات المحاسبية في ديسمبر 1993، طرأت عليه تعديلات جوهرية في ديسمبر 2003 ليصبح المعيار المحاسبي الدولي 8 السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية والاطعاء . اما تاريخ نفاذه يبدأ في او بعد 2005/1/1، واذما قامت الشركة بمتطلبات المعيار قبل هذا التاريخ فانه ينبغي عليها الافصاح عن ذلك .

هدف المعيار: من اجل زيادة وتعزيز ملائمة وموثوقية البيانات المنشورة في القوائم المالية، وزيادة درجة قابلية مقارنة القوائم المالية لنفس المنشأة او مع المنشآت الاخرى يهدف المعيار المحاسبي 8 الى تحقيق الاهداف التالية :

- تحديد الاسس والمعايير الواجب مراعاتها عند اختيار وتغيير السياسات المحاسبية الواجب اتباعها عند اعداد القوائم المالية .
- توضيح المعالجة المحاسبية للتغيير في التقديرات المحاسبية .
- بيان المعالجة المحاسبية للاخطاء التي تحدث في الفترات السابقة ويتم اكتشافها في الفترة الحالية.

نطاق المعيار : يطبق المعيار في الحالات التالية :

- عند اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية .
- عند المعالجة المحاسبية للتغييرات في السياسات المحاسبية .
- عند المعالجة المحاسبية للتغييرات في التقديرات المحاسبية .
- تصحيح الاخطاء الفترة السابقة .

اولا اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية :

-يتم اختيار السياسات المحاسبية الملائمة من خلال تطبيق المعيار أو التفسير الملائم للمعاملات أو الاحداث، مع الاخذ بعين الاعتبار أية ارشادات ذات علاقة يصدرها مجلس معايير المحاسبة الدولية . عند عدم وجود معيار أو تفسير ينطبق بشكل محدد على حدث أو عملية معينة، تستخدم الادارة اجتهادها في تطوير وتطبيق السياسة المحاسبية التي تؤدي الى معلومات تتصف بالملائمة والموثوقية .

على المنشأة بعد قيامها باختيار وتطبيق السياسات المحاسبية الالتزام بالخصائص والمتطلبات التالية :

أ- الاتساق او الثبات في السياسات المحاسبية : يعد الثبات في تطبيق السياسات المحاسبية المستخدمة من قبل شركة مبدأ اساسي في المحاسبة، مما يجعل من الثبات في تطبيق السياسة المحاسبية التي قامت الشركة باختيارها امرا ضروريا ما لم يشترط معيار محاسبي دولي او يسمح باستخدام سياسة محاسبية مختلفة عن تلك التي تستخدمها الشركة.

ب- التغيرات في السياسات المحاسبية : يجب على المنشأة استخدام نفس السياسات المحاسبية عبر الفترات الزمنية المتعاقبة، وذلك لتمكين مستخدمي القوائم المالية من تحليل الاتجاه والتغيير في ربحية المنشأة ومركزها المالي والتدفقات النقدية لديها والذي يحدث عبر الفترات الزمنية المتعاقبة، و الحالات التي يسمح فيها المعيار المحاسبي الدولي 8 للمنشآت بتغيير سياسة محاسبية معينة محدودة وتتمثل في الحالات التالية :

*اذا تطلب المعيار أو تفسير معين هذا التغيير .

*اذا تطلب قانون تشريع محلي هذا التغيير .

*اذا أدى هذا التغيير لزيادة موثوقية وملائمة المعلومات المعروضة في القوائم المالية للمنشأة .

لا تعتبر التغيرات التالية كتغييرات في السياسة المحاسبية :

-تطبيق سياسة محاسبية على نوع جديد من المعاملات أو العمليات والتي لو تحدث لدى المنشأة في السابق .

-تطبيق سياسة محاسبية جديدة على معاملات أو عمليات لم تحدث لدى المنشأة في السابق أو أنها كانت غير مهمة نسبيا .

ج- تطبيق التغيير في السياسات المحاسبية :

*التطبيق بأثر رجعي: يقصد به تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة التي يتم استخدامها من قبل الشركة على المعاملات أو الاحداث أو الظروف الاخرى كما لو كانت مطبقة بصفة مستمرة، أي تطبيق تلك السياسة عن الفترات المالية السابقة، وبناءا عليه فانه ينبغي على الشركة عند التغيير في السياسة المحاسبية القيام بالامور التالية :

-المحاسبة عن التغييرات الناتجة عن التغيير في السياسة المحاسبية المستخدمة الناشئ عن تطبيق الاول لمتطلبات المعيار المتعلق به .

-تطبيق التغييرات بأثر رجعي إلا اذا تعذر تحديد التأثيرات الخاصة بالفترة، وفي هذه الحالة يمكن للمنشأة تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة على القيم الدفترية للاصول والالتزامات في بداية اقرب فترة يمكن تطبيق السياسة الجديدة عليها بأثر رجعي (ممكن ان تكون الفترة الحالية) وعلى الشركة اجراء التسوية اللازمة لمطابقة رصيد اول مدة الخاص بكل بند من بنود حقوق الملكية يكون قد تأثر عن تلك الفترة .

مثال : (التغيير في السياسة المحاسبية مع التطبيق بأثر رجعي) : في 2004/1/1 اشترت شركة القدس الالات بقيمة 20000 دج قدر عمره الانتاج لالات بخمس سنوات والخرده بقيمة 5000 دج وقررت الشركة استخدام طريقة القسط الثابت في اهتلاك الالات . في 2006/12/31 قررت الشركة تغير طريقة الاهتلاك واستخدام طريقة مجموع ارقام السنين وكان سبب تغيير هو استخدام شركات التي تعمل في نفس المجال لطريقة مجموع السنين وليس بسبب تغير في المنافع الاقتصادية من الاصل، تخضع الشركة لضريبة على الدخل تبلغ 20%

بلغ رصيد الارباح المحتجزة قبل اجراء التغيير كما يلي

2004/1/1	50000 دينار	يبلغ راس مال الشركة 100000 د يتكون من اسهم عادية، ولا يوجد مكونات
----------	-------------	---

أخرى ضمن حقوق الملكية سوى ارباح محتجزة، وقد وزعت الشركة ارباح	42000 دينار	2004/12/31
النقدية على المساهمين تبلغ 10000 د في العام 2005 و 8000 د في العام 2006	49600 دينار	2005/12/31

كما ظهرت قائمة الدخل المختصرة للعام 2005 و 2006 على النحو التالي:

البيان	2005	2006
ايرادات المبيعات	150000	240000
يطرح تكاليف المبيعات	(90000)	(110000)
الربح الاجمالي	60000	13000
مصاريف ادارية (من غير اهتلاك الالات)	(35000)	(80000)
اهتلاك الالات	(3000)	
الربح قبل الضريبة	22000	
الضريبة على الربح	(4400)	
الربح بعد الضريبة	17600	

الحل : اثر التغيير على الفترات السابقة 2006 اي (2004 و 2005)

البيان	2004	2005
قسط الاهتلاك السنوي حسب طريقة القسط الثابت = (قيمة الاصل - قيمة الخردة)/عدد السنوات = $5/(5000-20000)$	3000	3000
قسط الاهتلاك السنوي حسب طريقة مجموع ارقام السنوات = $15/5*(5000-20000)$ عام 2004 = $15/4*(5000-20000)$ عام 2005	(5000)	(4000)
فرق الاهتلاك	2000	1000
اثر الضريبة	(400)	(200)
صافي اثر التغيير في السياسات المحاسبية بعد الضريبة	1600	800

بناء على ما سبق يتم اجراء القيد التالي لتعديل الفروق عامي 2004 و 2005 .

2006/12/31	2004	2005
من ح/ الاثر المترامك للتغيير في السياسات المحاسبية	2400	3000
من ح/ ضرائب دخل مؤجلة - اصل الى ح/ مجمع الاهتلاك	600	
تعديل فروقات عامي 2005/2004	2400	
من ح/ ارباح محتجزة الى ح/ الاثر المترامك للتغيير في السياسات المحاسبية		2400

اما العام الحالي 2006 يتم احتساب اهتلاك بالطريقة الجديدة التي تبنتها الشركة وبالتالي يكون قسط الاهتلاك عام 2006 = $(5000 - 20000) / 3 = 3000$ د .

قائمة الدخل المقارنة للعامين 2006/2005 في ضوء التغيير كمايلي

البيان	2005	2006
ايراد المبيعات	150000	240000
تكاليف المبيعات	(90000)	(110000)
الربح الاجمالي	60000	130000
مصاريف ادارية (عدا اهتلاك الاثاث)	(35000)	(80000)
اهتلاك الالات	(4000)	(3000)
الربح قبل الضريبة	21000	47000
ضريبة الدخل 20%	(4200)	(9400)
الربح بعد الضريبة الدخل	16800	37600

جزء من قائمة المركز المالي في 2006

البيان	2005	2006
الالات (بالتكلفة التاريخية)	20000	20000
الاهتلاك المترامك	9000	12000
صافي القيمة الدفترية	11000	8000

كما سيتم اعادة عرض قائمة التغييرات في حقوق الملكية كما يلي :

البيان	رأس المال	الارباح المحتجزة	المجموع
الرصيد في 2004/12/31 قبل التغيير	100000	42000	142000
التغيير في السياسة المحاسبية اهتلاك الات عام 2004		(1600)	(1600)
الرصيد في 2004/12/31 بعد التعديل	100000	40400	140400
صافي الربح لعام 2005 بعد التعديل		16800	16800
توزيعات ارباح نقدية 2005		(10000)	(10000)

147200	47200	100000	الرصيد في 2005/12/31
37600	37600		صافي الربح عام 2006
(8000)	(8000)		توزيع الارباح 2006
176800	76800	100000	الرصيد في 2006/12/31

مثال : (التغير في السياسة المحاسبية بأثر مستقبلي) : خلال عام 2006 قامت شركة بتغيير سياستها المحاسبية لاهتلاك الممتلكات والمصانع والمعدات، بهدف تطبيق منهج أكثر تكامل في نفس الوقت تبني نموذج اعادة التقييم .

وفي فترات ما قبل 2006 لم يتوفر في السجلات معلومات مفصلة بشكل كاف عن الممتلكات والمصانع والمعدات لدى الشركة في نهاية عام 2005 قامت الادارة باجراء مسح هندسي لتقديم معلومات حول تلك الاصول وقيمتها العادلة وقيمتها المتبقية المقدرة ومبالغها القابلة للاهتلاك في بداية عام 2006 الا ان عملية المسح لم تقدم اساسا كافيا للتقدير الموثوق . وقد توصلت الادارة الى أنه من غير العملي تطبيق التغييرات بأثر رجعي، وبالتالي سيتم المحاسبة عن التغيير بأثر مستقبلي اي من بداية 2006 . اعطيت المعلومات التالية بخصوص الممتلكات والمصانع والمعدات الموجودة لدى الشركة :

المطلوب : تحديد مقدار مصروف الاهتلاك على الممتلكات والمصانع والمعدات الموجودة لعام 2006 وهل سيتم تطبيق اثر التغيير في الممتلكات والمصانع والمعدات الموجودة على الفترات السابقة للعام 2006؟	50000 دينار (28000 دينار)	الممتلكات والمصانع والمعدات في نهاية 2005 بالتكلفة الاهتلاك المجمع
	22000 دينار 3000 دينار	القيمة الدفترية مصروف الاهتلاك السنوي (الاساس القديم)
	32000 دينار 4000 دينار 7 سنوات	المعلومات الخاصة بالاصول بعد المسح الهندسي : قيمة الاصول بعد اعادة التقييم القيمة المتبقية المقدرة (الخردة) متوسط العمر المتبقي

حل المثال : مصروف الاهتلاك على الممتلكات والمصانع والمعدات الموجودة لعام 2006 = $7 / (4000 - 32000) = 4000$ دينار . في هذه الحالة التطبيق لن يكون بأثر رجعي، وانما سيجري التطبيق على العام 2006 والاعوام التي تليها .

الافصاح عن التغييرات في السياسات المحاسبية : يجب الافصاح عن سبب التغيير في السياسة المحاسبية، مقدار المبالغ التي سيتم تعديلها ومقدار التعديلات نتيجة التغير، بالإضافة الافصاح عن كيفية تطبيق اثر التغيير (رجعي او لاحق) يتوجب الافصاح عن الاسباب التي تبرر تبني تطبيق السياسة المحاسبية جديدة في حالة التغيير الاختياري .

ثانيا التغيير في التقديرات المحاسبية : يقصد بالتغير في التقديرات المحاسبية التعديل في القيمة الدفترية لاصل ما او الالتزام او تعديل الاهتلاك الدوري للاصل حيث ينشأ هذا التعديل عن تقدير الموقف الحالي المنافع المستقبلية المتوقعة و الالتزامات، التغيير في التقديرات ينشأ من المعلومات التطورات الجديدة مما لا يجعل هذه التغييرات تصحيحا للاخطاء . **من امثلة التقديرات :**

*الديون المشكوك في تحصيلها والديون المعدومة . * تقادم المخزون . *تقدير القيمة العادلة للاصول والالتزامات المالية . *العمر الانتاجي، او النمط المتوقع لاستهلاك المنافع الاقتصادية المستقبلية للاصول المستهلكة . *تقدير الالتزامات المرتبطة بالضمانات . الاعتراف بالتغير في التقديرات المحاسبية : يكون الاعتراف بالتغير في التقديرات المحاسبية اما خلال الفترة والفترات اللاحق اي الاعتراف يتم بأثر لاحق، او يتم خلال الفترة التي حدث فيها التغير في التقدير

الافصاح : على الشركة ضرورة الافصاح عن طبيعة التغير في التقديرات المحاسبية وقيمتها، الذي يكون له تأثير في الفترة الحالية او ممتد الى فترات مستقبلية .

مثال :(التغيير في التقديرات المحاسبية) في 2000/1/1 تم شراء آلة بمبلغ 22000 دينار وقد قدر عمرها الانتاجي 10 سنوات، كما قدرت القيمة المتبقية في نهاية العمر الانتاجي بـ 2000 دج وتستخدم طريقة الاهتلاك الثابت ، في 2005/1/1 ونظرا لنشوء معلومات جديدة تتعلق بالآلة لم تكن متوفرة سابقا قدر لان الآلة ستستخدم لمدة 10 سنوات اخرى اعتبارا من 2005/1/1 كما اعيد تقدير قيمة الخردة بـ 4000 دج . **المطلوب :** بيان اثر التغيير في التقديرات الخاصة بالآلة اعلاه على القوائم المالية للعام 2005 والاعوام التي تليها .

حل المثال : بناء على التغييرات سيتم احتساب القسط على مدار عمر الاصل والقيمة المتبقية :
مصروف الاهتلاك = (القيمة الدفترية - القيمة الخردة الجديدة)/العمر المتبقي للاصل

= $10 / (4000 - 12000) = 800$ دينار اي ان المصروف الاهتلاك انخفض من 2000 دينار الى 800 دينار مما يؤدي الى زيادة صافي الربح لدى المنشأة بـ 1200 دينار حتى انتهاء عمر الاصل .

ثالثا تصحيح الاخطاء : تكون نتيجة حذف بند من بنود القوائم المالية او ادراجها بشكل خاطئ لفترة او عدة فترات نتيجة عدم استخدام واستخدام خاطئ للمعلومة ومن امثلة الاخطاء : اخطاء الحسابية، اخطاء تطبيق السياسات المحاسبية، اغفال الحقائق او تفسيرها بشكل خاطئ والاحتيايل . تتطلب المعالجة المحاسبية اخطاء الفترات السابقة وفق المعيار المحاسبي رقم 8 ما يلي (اذا كان ذلك عمليا) :

-اعادة عرض المبالغ المقارنة للفترة او الفترات السابقة المعروضة التي حدث فيها الخطأ .
-اذا حدث الخطأ قبل اقدم فترة سابقة معروضة، يتم اعادة عرض الارصدة الافتتاحية للاصول والالتزامات وحقوق الملكية لاقدم فترة سابقة معروضة اذا كان من غير العملي تحديد تأثيرات الخطأ في فترة معينة على المعلومات المقارنة لواحدة او اكثر من الفترات السابقة المعروضة يتم اعادة عرض الارصدة الافتتاحية للاصول والالتزامات وحقوق الملكية للفترة الاولى التي يكون فيها اعادة العرض بأثر رجعي امرا ممكنا (والتي يمكن ان تكون الفترة الحالية) .

متطلبات الإفصاح عن اخطاء الفترات السابقة :

-ماهية الخطأ في الفترات السابقة .-الإفصاح عن مبلغ تصحيح الأخطاء لكافة الفترات السابقة المعروضة .-مقدار التصحيح الخطأ في بداية اول فترة سابقة معروضة -بيان اسباب ان اعادة العرض باثر رجعي غير عملي لفترة سابقة معينة .
مثال : خلال عام 2005 اكتشف محاسب شركة بانه لم يثبت مبلغ مصروف الاهتلاك احد المباني بقيمة 30000 د لعام 2004 وقد ظهرت قائم الدخل وحقوق الملكية قبل تصحيح الخطأ . كما يلي .

البيان	2004	2005
الربح الاجمالي	345000	300000
مصاريف ادارية (بما فيها الاهتلاكات)	(120000)	(120000)
صافي الربح قبل الضريبة	225000	180000
ضريبة الدخل 20%	(45000)	(36000)
صافي الربح بعد الضريبة	180000	144000
الأرباح المحتجزة أول المدة	45000	225000
الأرباح المحتجزة اخر المدة	225000	369000

المطلوب : بيان المعالجة المحاسبية لتصحيح الخطأ .

حل المثال : فيما يلي المعالجة المحاسبية والعرض المطلوب بموجب المعيار 8 لتصحيح الخطأ .

القيود اللازمة للتصحيح :

30000	24000	6000	من د/ الأثر المتراكم لتغيير السياسات المحاسبية من د/ اصول ضريبية موجلة الى د / مجمع اهتلاك
	24000		قيد تصحيح الخطأ من د ارباح محتجزة
24000			الى د / الأثر المتراكم لتغيير السياسات المحاسبية

قائمة الدخل :

البيان	2004	2005
مجمل الربح	345000	300000
مصاريف (بما فيها الاهتلاكات)	(150000)	(120000)
الربح قبل الضريبة	195000	180000
ضريبة الدخل	(39000)	(36000)
صافي الربح بعد الضريبة	156000	144000

قائمة التغيرات في حقوق الملكية (اضهار عمود الأرباح المحتجزة فقط)

البيان	2004	2005
الأرباح المحتجزة اول المدة كما اعلنت سابقا	45000	225000
تصحيح الأخطاء	-----	(24000)
الأرباح المحتجزة اول المدة بعد اعادة عرضها	45000	201000
صافي الربح	156000	144000
الأرباح المحتجزة اخر المدة	201000	345000

مثال اخر : تبين لد شركة انه خلال عام 2006 هناك بضاعة قيمتها 10000 د تم بيعها وتسليمها لأحد العملاء في 2005/5/30 الا ان المحاسب اعتبرها خطأ ضمن بضاعة اخر المدة لعام 2005 كما وردت خطأ ضمن بضاعة اول المدة للعام 2006 وفيما يلي قائمة الدخل للعامين 2005 و2006 قبل تصحيح الخطأ .

البيان	2005	2006
المبيعات	800000	900000
تكلفة المبيعات	(650000)	(730000)
الربح الاجمالي	150000	170000
مصاريف	(40000)	(70000)
الربح في قبل الضريبة	110000	100000
ضريبة الدخل 20%	(22000)	(20000)
صافي الربح بعد الضريبة	88000	80000

قائمة التغيير في حقوق الملكية (عمود الأرباح المحتجزة)

البيان	2005	2006
الأرباح المحتجزة اول المدة	32000	120000
صافي الربح	88000	80000
الأرباح المحتجزة اخر المدة	120000	200000

المطلوب : بيان المعالجة لتصحيح الخطأ .