

## المعيار المحاسبي الدولي (IAS 8) "السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء"

### 1- نبذة تاريخية عن المعيار

في أبريل 2001 تبنى مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) المعيار المحاسبي الدولي (IAS 8) " صافي أرباح أو خسائر الفترة والاختفاء الأساسية والتغيرات في السياسات المحاسبية" الذي صدر عن لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB) عام 1993، وقد حل هذا المعيار محل المعيار المحاسبي الدولي (IAS 8) " صافي أرباح أو خسائر الفترة والاختفاء الأساسية والتغيرات في السياسات المحاسبية" الصادر في فبراير 1978.

وفي ديسمبر 2003 أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) المعيار المحاسبي الدولي (IAS 8) المنقح بعنوان جديد " السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء"، وبدأ التطبيق المعيار بتاريخ 1 جانفي 2005 كما شجع المجلس التطبيق المبكر للمعيار.

### 2- هدف المعيار

الهدف من هذا المعيار هو:

- وصف المعايير والأسس لاختيار وتغييرات السياسات المحاسبية.
- توضيح المعالجة المحاسبية للتغيرات في التقديرات المحاسبية.
- توضيح المعالجة المحاسبية للأخطاء التي حدثت في الفترات السابقة وتم اكتشافها في الفترة الحالية.

### 3- نطاق المعيار

يغطي المعيار ثلاث موضوعات رئيسية هي:

- ✓ أسس اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية والمعالجة المحاسبية لذلك.
- ✓ المعالجة المحاسبية للتغير في التقديرات المحاسبية.
- ✓ تصحيح أخطاء الفترات السابقة.

### 4- المصطلحات والعبارات:

- السياسات المحاسبية (Accounting policies): هي مبادئ محددة وأسس وقواعد وأحكام وممارسات تطبقها الشركة في عملية إعداد وعرض قوائمها المالية.
- تغيير في التقديرات المحاسبية (Change in accounting estimate): هو تعديل المبلغ المسجل لأصل ما، يكون هذا التعديل ناتج عن تقييم الوضع الحالي أو الحاضر أو المنافع والالتزامات المستقبلية المتوقعة المرتبطة بالأصل أو الالتزام، وبناء عليه فإن التغيير في التقدير المحاسبي يكون ناتج عن ظهور معلومات جديدة أو تطورات لم تكون موجودة في السابق، أي أن التغيير في التقدير المحاسبي يختلف عن عملية تصحيح الأخطاء.

▪ **تغيير في السياسة المحاسبية (Change in accounting policy):** هو التغيير المطلوب من خلال معيار محاسبي أو التغيير الذي يؤدي إلى تقديم معلومات ذات صلة ومثملة بأمانة حول تأثيرات المعاملات أو الأحداث أو الظروف الأخرى للمركز المالي أو الأداء المالي أو التدفقات النقدية.

▪ **أخطاء فترات سابقة (Prior period errors):** هو عبارة عن حذف أو خطأ حدث في عرض أو ادراج عناصر في القوائم المالية للشركة لفترة أو لفترات سابقة، ويكون هذا الحذف أو الخطأ ناتج خطأ أو سوء استخدام للمعلومات وكانت هذه المعلومات:

✓ متوفرة عندما تم التصديق على إصدار القوائم المالية لتلك الفترات.

✓ يمكن الحصول عليها واستخدامها في عملية إعداد وعرض القوائم المالية.

▪ **التطبيق بأثر رجعي (Retrospective application):** يعني تطبيق سياسة محاسبية جديدة على العمليات والأحداث والظروف كما ولو كانت هذه السياسة مطبقة سابقاً.

▪ **إعادة العرض بأثر رجعي (Retrospective restatement):** هو تصحيح لعملية الاعتراف والقياس والعرض لمبالغ تشكل عناصر القوائم المالية، بحيث يؤدي ذلك إلى تصحيح أخطاء الفترة السابقة، وكأن الخطأ لم يحدث أبداً.

#### 5- التطبيق بأثر مستقبلي للتغيير في السياسات المحاسبية والتغيير في التقديرات المحاسبية:

- يتم تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة على المعاملات والأحداث والظروف الأخرى التي تحدث بعد التاريخ الذي تم فيه تغيير في أسس الاعتراف بالإيراد فيتم تطبيق هذا التغيير على الاحداث والعمليات التي تحدث بعد تاريخ التغيير.
- يتم الاعتراف بأثر التغيير في التقدير المحاسبي على الفترة الحالية والفترات اللاحقة لعملية التغيير، ففي حالة تغيير العمر الإنتاجي المتبقي لأصل غير جاري، فيتم الاعتراف بأثر هذا التغيير على السنة الحالية والسنة اللاحقة.

#### 6- التغييرات في السياسات المحاسبية:

يجب على الشركة استخدام نفس السياسة المحاسبية عبر الفترات الزمنية المتعاقبة وذلك لتمكين مستخدمي القوائم المالية من تحليل الاتجاه والتغيير في ربحية الشركة ومركزها المالي والتدفقات النقدية لديها والذي يحدث عبر الفترات الزمنية المتعاقبة وبالتالي فإن الحالات التي يسمح المعيار للشركة بتغيير السياسة المحاسبية معينة محدودة وتتمثل في الحالات التالية:

✚ إذا تطلب معيار أو تفسير معين هذا التغيير، أو

✚ إذا تطلب قانون تشريع محلي هذا التغيير، أو

✚ إذا أدى هذا التغيير لزيادة مصداقية وملاءمة المعلومات المعروضة في القوائم المالية للشركة، وبالتالي عزز من إظهار

المعلومات المتعلقة بميزانية الشركة ونتيجة أعمالها وتدفقاتها النقدية.

### 6-1 التطبيق بأثر رجعي للتغيير في السياسة المحاسبية

عندما يتم تطبيق تغيير معين في السياسة المحاسبية بأثر رجعي، تقوم الشركة بتعديل الرصيد الافتتاحي لكل عنصر متأثر في حقوق الملكية لأول فترة سابقة معروضة والمبالغ المقارنة الأخرى المفصّل عنها لكل فترة سابقة معروضة كما لو أن السياسة المحاسبية مطبقة سابقاً.

مثال: في 2019/1/2 اشترت شركة معدات صناعية بقيمة 200000 دج، قدر العمر الإنتاجي للمعدات الصناعية بـ 5 سنوات وقيمتها التخريدية بقيمة 50000 دج، تستخدم الشركة طريقة الاهتلاك الخطي، وبتاريخ 2021/12/31 قررت الشركة تغيير طريقة الاهتلاك واستخدام طريقة مجموع أرقام السنين، وكان السبب هو استخدام الشركات المنافسة في نفس الصناعة بمجموع أرقام السنين، تخضع الشركة لضريبة دخل 20 % .

يبلغ رأس المال الشركة 10000000 دج ويتكون من أسهم عادية، ولا يوجد مكونات أخرى ضمن حقوق الملكية سوى الأرباح المحتجزة (ترحيل من جديد)، وقد وزعت الشركة أرباح نقدية على المساهمين تبلغ 100000 دج في العام 2020 و80000 دج في العام 2021.

كما ظهرت قائمة الدخل المختصرة ورصيد الأرباح المحتجزة كما يلي:

2021	2020	البيان (قائمة الدخل)
2400000 (1100000)	1500000 (900000)	المبيعات تكلفة البضاعة المباعة
1300000 (800000)	600000 (350000)	هامش الربح المصاريف الإدارية (قبل طرح الاهتلاك)
	(30000)	يطرح عبئ الاهتلاك
	220000 (44000)	صافي الربح قبل الضريبة ضريبة 20%
	176000	صافي الربح بعد الضريبة
2020	2019	البيان (قائمة التغيير في حقوق الملكية)
420000	500000	ترحيل من جديد (الأرباح المحتجزة) أول المدة
496000	420000	ترحيل من جديد (الأرباح المحتجزة) آخر المدة

المطلوب: بيان أثر التغيير في السياسة المحاسبية على القوائم المالية لعامي 2020 و2021.

## 6-2 التطبيق بأثر مستقبلي للتغيير في السياسة المحاسبية عندما يكون التطبيق بأثر رجعي غير عملي:

مثال: خلال عام 2020 قامت شركة بتغيير سياستها المحاسبية للاهلاك المعدات والأدوات، بهدف تطبيق منهج أكثر تكاملاً، وفي الفترات التي قبل عام 2020 لم يتوفر في سجلات الشركة معلومات مفصلة بشكل كافي عن المعدات والأدوات لدى الشركة، وفي نهاية 2019 قامت الشركة بمسح هندسي لتقديم معلومات حول تلك الأصول وقيمتها العادلة وأعمارها الإنتاجية وقيمتها المتبقية المقدرة ومبالغها القابلة للاهلاك في بداية عام 2020، إلا أن عملية المسح الهندسي لم تقدم أساساً كافياً للتقدير الموثوق، وقد توصلت الإدارة إلى أنه من غير العملي تطبيق التغييرات بأثر رجعي، وبالتالي سيتم المحاسبة عن التغيير بأثر مستقبلي أي من بداية عام 2020.

أعطيت المعلومات التالية بخصوص المعدات والأدوات كما يلي:

2020	البيان (قائمة الدخل)
50000 (28000)	المعدات والأدوات في نهاية عام 2019 يطرح مجمع الاهلاك
22000 3000	القيمة الدفترية الاهلاك السنوي (الأساس القديم)
	المعلومات الخاصة بالأصول بعد المسح الهندسي
32000 4000	قيمة الأصول بعد إعادة التقييم القيمة المتبقية المقدرة
7 سنوات	متوسط العمر المتبقي للأصول
2019	البيان (قائمة التغير في حقوق الملكية)
50000 42000	ترحيل من جديد (الأرباح المحتجزة) أول المدة ترحيل من جديد (الأرباح المحتجزة) آخر المدة

المطلوب: تحديد مقدار قسط الاهلاك على المعدات والأدوات الموجودة لعام 2020، وهل سيتم تطبيق التغيير في المعدات والأدوات الموجودة على الفترات السابقة للعام 2020.

الفرق بين السياسة المحاسبية والتقدير المحاسبي: أحياناً يكون من الصعب جداً تقييم ما إذا كنا نتعامل مع سياسة محاسبية أو تقدير محاسبي.

وعليه فإن السياسة المحاسبية هي مبدأ أو قاعدة، أو أساس قياس، أما التقدير المحاسبي هو المبلغ المحدد بناءً على أساس محدد أو نمط معين من الاستهلاك المستقبلي للأصل. على سبيل المثال: اختيار القيمة العادلة مقابل التكلفة التاريخية هو اختيار في السياسة المحاسبية، ولكن تحديث بعض المخصصات بناءً على تغيير القيمة العادلة هو تغيير في التقدير المحاسبي. بينما يتم احتساب تغيير السياسة المحاسبية بأثر رجعي، يجب أن تأخذ في الحسبان التغيير في التقدير المحاسبي بأثر رجعي.

### 7- التغييرات في التقديرات المحاسبية:

نتيجة الشكوك الموروثة في الأنشطة التجارية، لا يمكن قياس العديد من عناصر القوائم المالية بدقة، ولكن يمكن تقديرها فقط، يشمل التقدير المحاسبي الأحكام التي تقوم على المعلومات الحديثة الموثوقة والمتوفرة مثل: (الديون المدومة والمشكوك في تحصيلها، القيمة العادلة للأصول المالية والالتزامات المالية، العمر الإنتاجي أو النمط المتوقع لاهتلاك المنافع الاقتصادية المستقبلية، تكاليف التقاعد....).

ويتطلب المعيار المحاسبي (IAS 8) الاعتراف بأثر التغيير في التقدير المحاسبي بأثر مستقبلي من خلال تضمينه في الربح أو الخسارة في:

- فترة التغيير في التقديرات إذا كان التغيير يؤثر على تلك الفترة فقط مثل التغيير في تقديرات الديون المشكوك في تحصيلها.
  - فترة التغيير والفترات المستقبلية إذا كان التغيير يؤثر على كل منهما، مثل التغيير في تقدير العمر الإنتاجي للأصول الثابتة والتي ستؤثر بدورها على أقساط الاهتلاك للسنة الحالية وللسنوات القادمة حتى انتهاء عمر الأصل.
- عندما يؤدي التغيير في التقدير المحاسبي إلى نشوء تغييرات في الأصول والالتزامات أو إلى الحد الذي يرتبط فيه عنصر من حقوق الملكية، يتم الاعتراف به من خلال تعديل القيمة الدفترية (المسجلة) للأصل أو الالتزام أو عنصر حقوق الملكية ذو العلاقة خلال فترة التغيير.

الفرق بين التقدير المحاسبي والأخطاء: إذا كانت هذه التغييرات ناتجة عن بعض المعلومات الجديدة أو الاتجاه الجديد أو التطورات الحاصلة، فهي تغييرات في التقديرات المحاسبية أما إذا كانت هذه التغييرات ناتجة عن بعض الأخطاء، مثل الحساب غير الصحيح أو التطبيق الخاطيء للسياسات المحاسبية فهي ليست تغييرات في التقديرات المحاسبية، ولكنها أخطاء ويجب احتسابها على أنها أخطاء.

مثال: بتاريخ 2016/1/2 تم شراء آلة إنتاجية بمبلغ 250000 دج، حيث قدر عمرها الإنتاجي بـ 10 سنوات، كما قدرت قيمتها التخريدية (المتبقية) في نهاية العمر الإنتاجي 40000 دج، تستعمل الشركة طريقة الاهتلاك الخطي. وفي 2021/1/1 ونظراً لنشوء معلومات جديدة تتعلق بالآلة الإنتاجية لم تكن متوفرة سابقاً قدر بأن الآلة الإنتاجية ستستخدم لمدة 10 سنوات أخرى اعتباراً من 2021/1/1 كما أعيد تقدير القيمة المتبقية لتصبح القيمة الجديدة المقدرة 80000 دج المطلوب: بيان أثر التغيير في التقديرات الخاصة بالآلة الإنتاجية على القوائم المالية لسنة 2021 والأعوام التي تليها.

## 8- تصحيح الأخطاء:

تتطلب المعالجة المحاسبية لتصحيح أخطاء فترات سابقة وفق المعيار المحاسبي الدولي (IAS 8) أن تتم بأثر رجعي بتعديل الرصيد الافتتاحي للأرباح المحتجزة (ترحيل من جديد) إذا كان ذلك عملياً:

- ✓ إعادة عرض المبالغ المقارنة للفترة (الفترات) السابقة المعروضة التي حدث فيها الخطأ.
- ✓ إذا حدث الخطأ أقدم فترة سابقة معروضة، يتم إعادة عرض الأرصدة الافتتاحية للأصول والالتزامات وحقوق الملكية لأقدم فترة سابقة معروضة، وإذا كان من غير العملي تحديد تأثيرات الخطأ في فترة معينة على المعلومات المقارنة لواحدة أو أكثر من الفترات السابقة المعروضة يتم إعادة عرض الأرصدة الافتتاحية للأصول والالتزامات وحقوق الملكية للفترة الأولى التي يكون فيها إعادة العرض بأثر رجعي أمراً ممكناً.

وإذا كان من غير العملي تحديد الأثر التراكمي في بداية الفترة الحالية لخطأ معين على كافة الفترات السابقة يتم حينها إعادة عرض المعلومات المقارنة لتصحيح الخطأ بأثر مستقبلي من أول تاريخ عملي.

مثال: خلال عام 2021 إكتشف محاسب مؤسسة (RCB) بأنه لم يتم إثبات قسط اهتلاك أحد المباني التجارية بقيمة 30000 دج للعام 2020، وفيما يلي جدول حسابات النتائج (قائمة الدخل) وجدول التغييرات في الأموال الخاصة (قائمة التغيير في حقوق الملكية) لعام 2021 قبل تصحيح الخطأ.

2021	2020	البيان (قائمة الدخل)
300000	345000	هامش الربح
(120000)	(120000)	الأعباء بما فيها الاهتلاكات
180000	225000	صافي الربح قبل الضريبة
(36000)	(45000)	ضريبة 20%
144000	180000	صافي الربح بعد الضريبة
2021	2020	البيان (قائمة التغيير في حقوق الملكية)
225000	45000	ترحيل من جديد (الأرباح المحتجزة) أول المدة
369000	225000	ترحيل من جديد (الأرباح المحتجزة) آخر المدة

**المطلوب:** بيان المعالجة المحاسبية لتصحيح الخطأ.

**ملاحظة:** الآثار الضريبية لتصويب الأخطاء المتعلقة بالفترات السابقة والتعديلات بأثر رجعي التي تتم عند إجراء تغييرات في السياسات المحاسبية تتم المعالجة المحاسبية لذلك والافصاح عنها في المعيار المحاسبي الدولي (IAS 12) "ضرائب الدخل".