

(5000) دينار، فقد تم وضع الفرق في الجانب الدائن من عمود التسويات، نظراً لان الموجود عند جعله دائماً ويزيد عند جعله مديناً.

2. تم اظهار قيمة الشهرة، وكما تم احتسابها سابقاً، في الجانب المدين من التسويات نظراً لانها موجود.
3. تم الغاء كل من حساب الاستثمار في الشركة التابعة(النور) وحساب رأس مال الشركة التابعة(الهدى) ورأس المال الاضافي والارباح المحتجزة لدى الشركة التابعة (شركة النور).

ثالثاً . السياسات المحاسبية والتغيير بالتقديرات المحاسبية والاختلال (IAS 8) Accounting

Policies, Chnges in Accounting Estimates and Errors

مقدمة

يعتمد اعداد القوائم المالية على مجموعة من المبادئ والاسس والاعراف والممارسات السائدة، كما يعتمد اعداد القوائم في بعض الحالات على تقديرات الادارة لبعض الامور التي تؤثر على عناصر القوائم المالية ، مثل تقدير العمر الانتاجي للاصول غير المتداولة وتقدير الديون المشكوك في تحصيلها نظراً لوجود مرونة في تطبيق بعض المبادئ والاسس المحاسبية وفي تقديرات الادارة لبعض البنود، فقد جاء معيار المحاسبة الدولي رقم (8) ليغطي ويوضح الاسس والمبادئ الواجب مراعاتها عند اعداد القوائم المالية لزيادة درجة الملائمة والموثوقية في القوائم المالية. بالاضافة الى ذلك فإن المعيار يغطي كيفية معالجة الاخطاء التي يمكن ان تحدث في الفترات السابقة ويكون لها تأثير على مصداقية وملائمة القوائم المالية. وقد طرأ على المعيار رقم (8) تعديلات جوهرية في عام 2003 حيث انتقلت العديد من الامور الهامة التي كانت فيه والمتعلقة بأعداد القوائم المالية الى المعيار المحاسبي الدولي رقم (1) "عرض القوائم المالية".

هدف المعيار:

من اجل زيادة وتعزيز زيادة ملائمة وموثوقية البيانات المنشورة في القوائم المالية ولزيادة درجة وقابلية مقارنة القوائم المالية لنفس المنشأة من فترة لاخرى والمقارنة بين المنشآت المختلفة لنفس الفترة، جاء المعيار الدولي (8) لتحقيق الاهداف التالية:

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

نطاق المعيار:

يغطي معيار المحاسبة الدولي رقم(8) ثلاث موضوعات رئيسة هي:

1. اسس اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية والمعالجة المحاسبية لذلك.
2. المعالجة المحاسبية للتغيير في التقديرات المحاسبية.
3. تصحيح اخطاء الفترة السابقة.

التعريفات والمصطلحات الواردة في المعيار:

السياسات المحاسبية **Accounting Policies** : هي عبارة عن الاسس المحددة والقواعد والاعراف والاحكام والممارسات التي تتبعها وتطبقها المنشأة في عملية اعداد وعرض القوائم المالية.

التغيير في التقدير المحاسبي A Change in Accounting Estimate : هو عبارة عن تعديل للقيمة المسجلة لاصل او التزام، أو القيمة المستنفذة او المستهلكة لاصل خلال فترة معينة، ويكون هذا التعديل ناتج عن تقييم للوضع الحالي او للمنافع او للالتزامات المستقبلية المرتبطة بالاصل او الالتزام. وبناء عليه فأن التغيير في التقدير المحاسبي يكون ناتج عن ظهور معلومات جديدة او تطورات لم تكن موجود في السابق. اي ان التغيير في التقدير المحاسبي يختلف عن عملية تصحيح الاخطاء. مثال ذلك اعادة تقدير عمر آلة نتيجة توفر معلومات جديدة عن تلك الآلة لم تكن موجودة في السابق تفيد بأن العمر الانتاجي المتبقي لتلك الآلة يختلف عن المقدر سابقاً.

أخطاء الفترات السابقة Prior Period Errors: هو عبارة عن حذف او خطأ حدث في عرض او ادراج بند في القوائم المالية للمنشأة لفترة او فترات سابقة، ويكون هذا الحذف او الخطأ ناتج خطأ او سوء استخدام لمعلومات موثوقة، وكانت هذه المعلومات:

- متوفرة عندما يتم التصديق على اصدار القوائم المالية لتلك الفترات، ويمكن الحصول عليها واستخدامها في عملية اعداد وعرض القوائم المالية.
- تتضمن اخطأ الفترات السابقة كل من الاخطاء الحسابية والاطعاء في تطبيق السياسات المحاسبية، واغفال او سوء تفسير بعض الحقائق والاحتيايل.

الحذف الجوهرى او العرض الخاطئ لبند ما: يكون الحذف او العرض الخاطئ لبند معينه جوهرى اذا كان حجم هذه البنود او طبيعتها سواء كانت مستقلة او عند اضافتها لبند اخرى ذات تأثير على القرار الاقتصادى لمستخدمي المعلومات المحاسبية.

التطبيق بأثر رجعي: ويعني تطبيق سياسة جديدة لعمليات واحداث وظروف كما لو كانت هذه السياسة مطبقة سابقاً.

اعادة العرض بأثر رجعي: هو تصحيح لعملية الاعتراف والقياس والعرض لمبالغ تشكل عناصر القوائم المالية، وبحيث يؤدي ذلك الى تصحيح اخطاء الفترة السابقة، وكأن الخطأ لم يحدث ابداً.

التطبيق بأثر مستقبلي للتغيير في السياسة المحاسبية والتغيير في التقدير المحاسبي: يتم تطبيق التغيير في السياسة المحاسبية والاعتراف باثر التغيير في التقديرات المحاسبية على النحو الاتي:

- يتم تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة على المعاملات والاحداث والظروف الاخرى التي تحدث بعد التاريخ الذي تم فيه تغيير السياسة، اي بأثر مستقبلي. بمعنى اذا حدث تغيير في اسس الاعتراف بالايراد 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 تغير العمر الانتاجي المتبقي لاصل غير متداول فيتم الاعتراف بأثر هذا التغيير على السنة الحالية والسنوات اللاحقة.

متطلبات المعيار:

اولاً. اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية Selection and Application of Accounting policies:

1. يتم اختيار السياسات المحاسبية الملائمة من خلال تطبيق المعيار او تفسير ملائم للمعاملات او الاحداث مع الاخذ بعين الاعتبار اية ارشادات ذات علاقة تصدرها مجلس معايير المحاسبة الدولية.

2. عند عدم وجود معيار او تفسير ينطبق بشكل محدد على حدث او عملية معينة، تستخدم الادارة اجتهادها في تطوير وتطبيق السياسة المحاسبية التي تؤدي الى معلومات تتصف بما يلي:

أ. ملائمة لمستخدمي المعلومات المحاسبية لاتخاذ قرارات اقتصادية رشيدة.

ب. موثوقة بحيث تكون القوائم المالية تمثل بصدق المركز المالي والاداء المالي والتدفقات النقدية للمنشأة، وتعكس الجوهر الاقتصادي للمعاملات وليس فقط الشكل القانوني، وتكون محايدة اي تخلو من التحيز، ومكتملة، ومتحفظة وحكيمة.

3. عند استخدام الادارة لاجتهادها في تطوير وتطبيق سياسة محاسبية معينة الفقرة(2) اعلاه عليها مراعاة تطبيق المصادر التالية بترتيب تنازلي وتأخذها بعين الاعتبار:

أ. المتطلبات والارشادات الواردة في المعايير والتفسيرات التي تعالج مواضيع مشابهة وذات علاقة.

ب. التعريفات وشروط الاعتراف وأسس القياس المتعلقة بالاصول والالتزامات والدخل والمصاريف الواردة في الاطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولي(IASB).

ج. كما يمكن للادارة الاخذ بعين الاعتبار الاصدارات الحديثة للهيئات الاخرى الواضحة للمعايير التي تستخدم اطار مفاهيمي مماثل لاطار المعايير المحاسبية الدولية وغيرها من الاطر المحاسبية والاستعانة بالممارسة السائدة والمقبولة

في الصناعة التي تعمل بها المنشأة وبما لا يتعارض ذلك مع المصادر المذكوره سابقاً(أ وب).

الاتساق في السياسات المحاسبية Consistency in Accounting policies:

يعني الاتساق الثبات في استخدام نفس السياسات المحاسبية للعمليات والاحداث والظروف المتشابهة من فترة لآخرى، مما يجعل القوائم المالية لنفس المنشأة قابلة للمقارنة من فترة لآخرى، يوجب المعيار على المنشأة اختيار وتطبيق سياساتها المحاسبية بشكل يلائم المعاملات والاحداث، ما لم يحدد او يسمح معيار او تفسير معين بتصنيف البنود التي قد يكون اختلاف السياسات مناسباً لها.

التغييرات في السياسات المحاسبية Chages in Accounting policies:

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. وبالتالي فأن الحالات التي يسمح فيها المعيار المحاسبي الدولي رقم (8) للمنشآت بتغيير سياسة محاسبية معينة محدودة وتتمثل في الحالات التالية:

- اذا تطلب معيار او تفسير معين هذا التغيير، او اذا تطلب قانون تشريع محلي هذا التغيير، او اذا ادى هذا التغيير لزيادة موثوقية وملائمة المعلومات المعروضة في القوائم المالية للمنشأة، بالتالي عزز من اظهار المعلومات المتعلقة بميزانية المنشأة ونتيجة اعمالها وتدفقاتها النقدية.

ولا يعتبر المعيار المحاسبي الدولي رقم (8) التغييرات التالية كتغييرات في السياسة المحاسبية:

- تطبيق سياسة محاسبية على نوع جديد من المعاملات او العمليات والتي لم تحدث لدى المنشأة في السابق.
- تطبيق سياسة محاسبية جديدة على معاملات او عمليات لم تحدث لدى المنشأة في السابق او انها كانت غير مهمة نسبياً.

ومن الامثلة على ما سبق قيام المنشأة لأول مرة بتطبيق سياسة اعادة التقييم على الاصول غير المتداولة لديها وذلك وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (16) "الممتلكات والمصانع والمعدات"، حيث لا يعد هذا تغييراً في السياسة المحاسبية لدى المنشأة.

تطبيق التغيير في السياسة المحاسبية:

- يجب على المنشأة المحاسبة عن التغيير في السياسة المحاسبية الناتج عن تطبيق الاولي لمعيار او تفسير معين بموجب الاحكام الانتقالية المحددة ان وجدت في ذلك المعيار او التفسير.
- عندما تقوم المنشأة بتغيير السياسة المحاسبية عند التطبيق الاولي لمعيار او تفسير معين لا يحتوي احكاماً محددة تنطبق على ذلك التغيير، او تقوم بتغيير السياسة المحاسبية بشكل طوعي (إختياري)، يجب عليها تطبيق التغيير بأثر رجعي.

التغيير في السياسات المحاسبية الناجمة عن تبني معيار محاسبي دولي:

عندما يتم التغيير في السياسة المحاسبية بناءً على متطلبات معيار محاسبي جديد، فيجب المحاسبة عن هذا التغيير وفقاً للاحكام الانتقالية المحددة في ذلك المعيار. وعادة ما تقتضي الاحكام الانتقالية اعادة عرض المعلومات المقارنة عند تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة الا اذا كان ذلك غير عملي، وعندما لا يتم اعادة عرض المعلومات المقارنة لفترة سابقة معينة، يتم عندها تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة بتعديل الارصدة الافتتاحية للموجودات والمطلوبات في الفترة اللاحقة، مع تعديل مقابل لها للرصيد الافتتاحي للارباح المدورة، اي يتم تطبيق السياسات المحاسبية الجديدة على الارصدة الدفترية للموجودات والمطلوبات في بداية او اقرب مدة يمكن تطبيقها وبالمقابل اجراء تعديلات على الارصدة الافتتاحية للبنود المتعلقة بها ضمن حقوق المساهمين.

وإذا كان من العملي اعادة عرض المعلومات المقارنة فأن الأثر المتراكم للتغيير في السياسة المحاسبية كما في اول فترة مقارنة معروضة سيتم التقرير عنها كتعديل لرصيد الارباح المدورة اول المدة لتلك الفترة. وفي حالة غياب اي احكام انتقالية في المعيار، يتم تطبيق التغيير في السياسة المحاسبية بموجب المتطلبات الواردة في المعيار المحاسبة رقم (8) والمتعلقة بتغييرات الاختيارية في السياسات المحاسبية.

عدم قابلية التطبيق:

عندما يكون من الصعب او من غير العملي تحديد الأثر التراكمي، في بداية الفترة الحالية لتطبيق السياسة المحاسبية الجديدة على كافة الفترات السابقة، يتم تعديل المعلومات المقارنة لتطبيق السياسة المحاسبية الجديدة بأثر مستقبلي من بداية اول فترة قابلة للتطبيق.

يعد تطبيق المتطلب غير ممكن عندما لا يستطيع المنشأة تطبيق بعد بذل كل جهد معقول للقيام بذلك، وبالنسبة لفترة سابقة محددة، يعتبر من غير الممكن تطبيق التغيير في السياسة المحاسبية بأثر رجعي أو اعادة العرض بأثر رجعي لتصويب خطأ معين اذا:

- تطلب التطبيق بأثر رجعي او اعادة العرض بأثر رجعي افتراضات حول ما كانت ستكون عليه نية الادارة في تلك الفترة.
- اقتضى التطبيق بأثر رجعي او اعادة العرض بأثر رجعي تقديرات هامه للمبالغ وكان من الصعب التمييز الموضوعي بين المعلومات السابقة والمعلومات المتعلقة بتلك التقديرات والتي:
- توفر ادلة على الظروف التي كانت قائمة في التاريخ التي ينبغي فيها الاعتراف بتلك المبالغ او قيلسها او الافصاح عنها.
- كان من الممكن ان تكون متوفرة عندما تم التصريح بإصدار القوائم المالية لتلك الفترة السابقة.

متطلبات الإفصاح عن التغييرات في السياسة المحاسبية:

عند حدوث تغيير في السياسة المحاسبية، ويكون سبب هذا التغيير هو:

- أ. صدور معيار محاسبي جديد او تفسيرات جديدة، فيجب في هذه الحالة الافصاح عما يلي:
1. عنوان المعيار او التفسير الذي ادى الى التغيير في السياسة المحاسبية، وطبيعة التغيير في السياسة المحاسبية، ووصف للاحكام الانتقالية، بما في ذلك الاحكام التي يمكن ان تؤثر على الفترة المستقبلية.
 2. مقدار المبالغ التي سيتم تعديلها للفترة الحالية والفترات السابقة نتيجة التغيير في السياسة المحاسبية، عندما يكون ذلك ممكناً.
 3. مقدار التعديلات نتيجة التغيير في السياسة المحاسبية التي تخص الفترات السابقة للفترات التي تغطيها القوائم المالية، عندما يكون ذلك ممكناً.
 4. اذا كان من غير العملي تطبيق اثر التغيير في السياسة المحاسبية بأثر رجعي، يتوجب على المنشأة في هذه الحالة الافصاح عن كيفية تطبيق اثر التغيير في السياسة المحاسبية.

ب. في حالة قيام المنشأة بتغيير سياسة محاسبية معينة بشكل اختياري، يتوجب في هذه الحالة الافصاح عما يلي:

1. طبيعة التغيير في السياسة المحاسبية.
2. الاسباب التي تبرر ان تبني تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة سيوفر معلومات اكثر ملائمة وموثوقة.
3. مقدار المبالغ التي سيتم تعديلها للفترة الحالية والفترات السابقة نتيجة التغيير في السياسة المحاسبية، عندما يكون ذلك ممكناً.
4. مقدار التعديلات نتيجة التغيير في السياسة المحاسبية التي تخص الفترات السابقة للفترات التي تغطيها القوائم المالية، عندما يكون ذلك ممكناً.
5. اذا كان من غير العملي تطبيق اثر التغيير في السياسة المحاسبية بأثر رجعي، يتوجب على المنشأة في هذه الحالة الافصاح عن كيفية تطبيق اثر التغيير في السياسة المحاسبية.

ثانياً. التغيير في التقديرات المحاسبية **Change in Accounting Estimates**

تتطلب عملية اعداد القوائم المالية الاستخدام المتكرر للتقديرات للعديد من البنود مثل:

- الاعداد الانتاجية للموجودات القابلة للاندثار، او نمط الاندثار المتوقع للمنافع الاقتصادية المستقبلية المتمثلة في تلك الموجودات.
- تقادم المخزون.
- قيمة الخردة او النفاية للموجودات الملموسة طويلة الاجل.
- الديون المشكوك في تحصيلها .
- التزامات الضمانات.