

- 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:

- الاعمار 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.

- تكاليف التقاعد.

- القيمة العادلة للموجودات والمطلوبات المالية التي ليس لها سوق نشط.

وعلى الرغم من ان اعداد القوائم المالية يتطلب استخدام تقديرات معقولة، الا ان هذه التقديرات من وجهة نظر مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) لاتضعف او تقوض موثوقية تلك القوائم والاعتماد عليها. ومع مرور الوقت فإن التقديرات لتلك البنود وما شابها معرضة للتغيير بدرجة كبيرة عند الحصول على معلومات وحقائق جديدة، ويتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم (8) الاعتراف بأثر التغيير في التقدير المحاسبي بأثر مستقبلي من خلال تضمينه في الربح او الخسارة في:

أ. فترة التغيير في التقديرات، اذا كان التغيير يؤثر على تلك الفترة فقط مثل التغيير في تقديرات الديون المشكوك في تحصيلها.

ب. فترة التغيير والفترات المستقبلية اذا كان التغيير يؤثر على كل منهما، مثل التغيير في تقدير العمر الانتاجي للموجودات الثابتة والتي ستؤثر بدورها على مصروف الاندثار للسنة الحالية ولل سنوات القادمة حتى انتهاء عمر الموجود.

وعندما يؤدي التغيير في التقدير المحاسبي الى نشوء تغييرات في الموجودات والمطلوبات، او الى الحد الذي يرتبط فيه بند من حقوق الملكية، يتم الاعتراف به من خلال تعديل القيمة الدفترية (المسجلة) للموجود او المطلوب او بند حقوق الملكية ذو العلاقة خلال فترة التغيير. ومن الامثلة على ذلك وجود تدني اي انخفاض غي مؤقت في قيمة الموجودات الثابتة والتي سيؤثر على القيمة القابلة للاسترداد للموجود فإن ذلك لا يعتبر تغيير في التقديرات المحاسبية، حيث سيتم الاعتراف بخسارة التدني للفترة الحالية وتعديل القيمة الدفترية المسجلة للموجود بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (16).

مثال: (التغيير في التقديرات المحاسبية)

في 2000/1/1 ، تم شراء آلة بمبلغ 22,000 دينار وقد قدر عمرها الانتاجي عند الشراء (10) سنوات، كما قدرة القيمة المتبقية في نهاية العمر الانتاجي بمبلغ 2000 دينار وقررت الشركة استخدام طريق القسط الثابت في الاندثار.

في 2005/1/1، ونظراً لنشوء معلومات جديدة تتعلق بالآلة لم تكن متوفرة سابقاً قدر بأن الآلة ستستخدم لمدة (10) سنوات اخرى اعتباراً من 2005/1/1 كما اعيد تقدير القيمة المتبقية لتصبح القيمة الجديدة المقدرة 4000 دينار.

المطلوب/ بيان أثر التغيير في التقديرات الخاصة بالآلة اعلاه على القوائم للعام 2005 والاعوام التي تليها.

الحل:

كنتيجة لهذا التغيير، فان الفترة الحالية (عام 2005) والفترات المستقبلية (مابعد عام 2005 حتى انتهاء عمر الموجود) ستتأثر بالتغيير في التقديرات السابقة في عمر الاصل والقيمة المتبقية . وبناءً على هذه التغييرات فان قسط الاندثار السنوي على مدار العمر المتبقي للموجود سيتم احتسابه كما يلي:

القيمة الدفترية للموجود - القيمة المتبقية المعاد تقديرها
مصرف الأندثار الجديد = $\frac{\text{القيمة الدفترية للموجود} - \text{القيمة المتبقية المعاد تقديرها}}{\text{العمر المتبقي للموجود}}$

$$800 \text{ دينار} = \frac{4000 - 12000}{10} =$$

اي ان مصرف الأندثار انخفض من 2000 دينار سنوياً الى 800 دينار سنوياً، مما سيزيد صافي الربح لدى المنشأة بمبلغ 1200 دينار حتى انتهاء عمر الاصل.

ملاحظة:

بلغت القيمة الدفترية للموجود عند التغيير في التقدير عمر الموجود والقيمة المتبقية 12000 دينار وتمثل (التكلفة - مجموع الأندثار) اي (22000-10000) دينار حيث كان مصرف الأندثار السنوي قبل التغيير 2000 دينار (2200-2000)/10. وبالتالي فإن رصيد مجمع الأندثار يبلغ للسنوات الخمس الاولى 10000 دينار.

متطلبات الإفصاح عن التغيير في التقديرات المحاسبية:

1. يجب ان تفصح المنشأة عن طبيعة وحجم التغيير في التقدير المحاسبي الذي يكون له تأثير الفترة الحالية او يتوقع ان يكون له تأثير في الفترات المستقبلية، باستثناء الإفصاح عن الاثر على الفترات المستقبلية عندما يكون من غير العملي تقدير ذلك الاثر.
2. اذا لم يتم الإفصاح عن حجم الاثر في الفترات المستقبلية لان تقديره غير عملي، تقوم المنشأة بالإفصاح عن تلك الحقيقة.

ثالثاً. تصحيح الأخطاء Correction of Errors:

بالرغم من ان توفر نظام جيد للرقابة الداخلية وبذل العناية المهنية اللازمة سيؤدي الى تخفيض عدد الأخطاء المرتكبة، الا ان ذلك لا يمنع بالضرورة من خلو القوائم المالية من الأخطاء. من هنا جاءت اهمية وجود معيار محدد او اسلوب معالجة موحد لتصحيح تلك الأخطاء.

ويعرف معيار المحاسبة الدولي رقم (8) اخطاء الفترات السابقة بأنها (حذف بند من بنود القوائم المالية او ادرجه بشكل خاطئ في القوائم المالية لفترة او لعدة فترات سابقة، نتيجة عدم استخدام او الخطأ في استخدام معلومات صحيحة متوفرة وموثوقة والتي كانت متوفرة عند التصريح بأصدار القوائم المالية، ويمكن الحصول عليها واخذها بعين الاعتبار عند اعداد القوائم المالية ومن امثلة هذه الأخطاء الحسابية، واطفاء في تطبيق السياسات المحاسبية، واغفال الحقائق او تفسيرها بشكل خاطئ، والاحتيايل).

الفرق بين الاخطاء والتغيرات في التقديرات المحاسبية:

تمثل التقديرات المحاسبية تحديد ارقام تقريبية ومقدرة والتي تحتاج الى مراجعة عند توفر معلومات اضافية، فمثلاً الاعتراف بالارباح او الخسائر الناتجة عن تحقق الالتزامات الطارئه والتي لم يتم تقديرها بشكل موثوق، تعتبر فروقات ناتجة عن التقديرات المحاسبية ولا يمثل ذلك تصحيح اخطاء. لكن اذا كان مبلغ الالتزامات الطارئه قد تم احتسابه بشكل خاطئ من المعلومات المتوفرة عند اعداد القوائم المالية فأن هناك خطأ احتساب.

وتتطلب المعالجة المحاسبية لتصحيح اخطاء فترات سابقة وفق المعيار المحاسبي رقم(8) مايلى (اذا كان ذلك عملياً)

- أ. اعادة عرض المبالغ المقارنة للفترة (الفترات) السابقة المعروضة التي حدث فيه الخطأ.
 - ب. اذا حدث الخطأ قبل اقدم فترة سابقة معروضة، يتم اعادة عرض الارصدة الافتتاحية للموجودات والمطلوبات وحقوق الملكية لاقدام فترة سابقة معروضة. واذا كان من غير العملي تحديد تأثير الخطأ في فترة معينة على المعلومات المقارنة لواحدة او اكثر من الفترات السابقة المعروضة يتم اعادة الارصدة الافتتاحية للموجودات والمطلوبات وحقوق الملكية التي يكون فيها العرض بأثر رجعي امراً ممكناً (والتي يمكن ان تكون الفترة الحالية).
 - واذا كان من غير العملي تحديد الاثر التراكمي في بداية الفترة الحالية لخطأ معين على كافة الفترات السابقة يتم حينها اعادة عرض المعلومات المقارنة لتصحيح الخطأ بأثر مستقبلي من اول تاريخ عملي.
- متطلبات الإفصاح عن اخطاء الفترات السابقة:

1. ما هية الخطأ في الفترة السابقة.

2. الإفصاح عن مبلغ تصحيح الاخطاء لكافة الفترات السابقة المعروضة لكل بند معروض ومتأثر في القوائم المالية، وحصه الاسهم من الارباح الاساسية والمخفضة.

3. مقدار تصحيح الخطأ في بداية اول فترة سابقة معروضة.

4. بيان اسباب ان اعادة العرض بأثر رجعي غير عملي لفترة سابقة معينة.

ومن غير الضروري تكرار هذه الإفصاحات في القوائم المالية للفترات اللاحقة.

رابعاً . معيار المحاسبة الدولي رقم(34) التقارير المالية المرحلية Interim Financial Reporting

المقدمة:

تشكل القوائم المالية والإيضاحات المرفقة بها وسيلة الإبلاغ الرئيسية التي يعتمد عليها مستخدمو المعلومات المحاسبية، وتعتبر التقارير المالية السنوية المدققة هي الوسيلة الأولى التي يعتمد عليها متخذو القرارات الاقتصادية، الا أن للتغيرات المتسارعة والأحداث المتلاحقة التي تمر بها المنشأة تجعل الحاجة متزايدة لوجود معلومات تغطي فترات

أقصر من سنة واحدة. ومن هنا تستمد التقارير المالية المرحلية أهميتها والتي تبقى مستخدم المعلومات المحاسبية على إطلاع مستمر على نتائج أعمال الشركة ومركزها المالي إما بشكل ربع سنوي أو نصف سنوي أو حتى شهري.

هدف المعيار

يهدف معيار المحاسبة الدولي رقم (34) الى وصف وتحديد الحد الأدنى من محتوى التقارير المرحلية، وكذلك وصف مبادئ الاعتراف والقياس في القوائم المالية المختصرة أو الكاملة لفترة مالية مرحلية معينة، مما يساهم في تعزيز استخدام مستخدمي المعلومات المحاسبية في إتخاذ القرارات الرشيدة.

نطاق المعيار

لايحدد معيار المحاسبة الدولي رقم (34) المنشآت التي يتوجب عليها نشر التقارير المالية المرحلية أو عدد مرات نشر تلك ألتقارير، أو الفترة التي يجب نشر هذه التقارير خلالها بعد نهاية الفترة المرحلية.

وبهذا الخصوص يتضمن المعيار مايلي:

- أ. يشجع هذا المعيار المنشآت التي يتم تداول أسهمها في سوق الأوراق المالية على تقديم تقارير مالية مرحلية تتسجم مع مبادئ الاعتراف والقياس والإفصاح الواردة في هذا المعيار، وبشكل خاص يشجع المعيار هذه المنشآت على مايلي:
 - تقديم تقارير مالية مرحلية تغطي النصف الاول من سنتها المالية على الأقل.
 - أن تنشر هذه التقارير خلال فترة لا تزيد عن 60 يوماً من نهاية الفترة المالية المرحلية .
- ب. تلتزم المنشأة بمتطلبات هذا المعيار إذا تم الطلب من المنشأة بموجب تشريع محلي أو إذا إختارت نشر تقارير مالية مرحلية بموجب معايير الإبلاغ المالي الدولي، وعندها يجب أن تلتزم المنشأة بكافة متطلبات هذا المعيار .
- ج. في حالة عدم قيام المنشأة بنشر تقارير مالية مرحلية أو تقديمها لتقارير مالية مرحلية لا تمتثل لمعيار المحاسبة الدولي رقم (34) فإن ذلك لا يمنع من إمتثالها لمعايير الإبلاغ المالي الدولي عند إعدادها التقارير المالية السنوية الممتثلة لهذه المعايير .

التعريفات والمصطلحات الواردة في المعيار

الفترة المرحلية Interim Period : هي الفترة التي تعد عنها التقارير المالية وتغطي فترة أقل من سنة مالية كاملة.
التقرير المالي المرحلي Interim Financial Repor هو التقرير المالي الذي يحتوي أما على مجموعة كاملة من البيانات المالية كما هو موصوف في معيار المحاسبة الدولي رقم (1) 'عرض القوائم المالية' أو على مجموعة من القوائم المالية المختصرة كما هو مبين في هذا المعيار .