



SOCPA
الهيئة السعودية
للمحاسبين القانونيين

الإرشادات التطبيقية للمعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم

التغير في السياسات المحاسبية
والتقديرات والأخطاء

القسم
(١٠)



مقدمة

أعد هذه الإرشادات التطبيقية مجموعة من المستشارين برعاية من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، ولا تعد هذه الإرشادات بديلاً عن المعايير المعتمدة، حيث لم تخضع لإجراءات اعتماد المعايير ولا تغطي كافة متطلبات المعايير، ومع بذل الجهد المعتاد في إعدادها، إلا أن الهيئة لا تضمن خلوها من الأخطاء، ولا تتحمل أي مسؤولية عن أي خطأ أو قصور قد يرد في هذه الإرشادات.

١- مقدمة:-

الهدف من هذا القسم هو:-

- ▶ تحديد ضوابط اختيار وتغير السياسة المحاسبية من خلال وصف السياسة المحاسبية وخصائصها .
- ▶ تحديد المعالجة والإفصاح المتطلبين عن التغير في السياسة المحاسبية والتقديرات المحاسبية وتصحيح الأخطاء .
- ▶ تعزيز الملاءمة لاحتياجات مستخدمي القوائم المالية وإمكان الاعتماد على القوائم المالية للمنشأة وقابلية القوائم المالية للمقارنة مع الفترات أو السنوات المالية السابقة والمقارنة مع القوائم المالية للمنشآت الأخرى .
- ▶ التمييز بين التغير في التقدير المحاسبي، وتصحيح أخطاء الفترة السابقة والتغير في السياسة المحاسبية .
- ▶ وضع تسلسل بما يمكن من تطوير سياسة محاسبية لمعاملة أو حدث لم يتم تناوله في المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم .
- ▶ توضيح الضوابط التي في ضوئها يمكن للمنشأة للقيام بالاجتهادات المهمة المطلوبة في وضع التقديرات وتحديد السياسات المحاسبية وتطبيقها .

مثال (١):-

▶ منشأة تنوي استخدام برنامج محاسبي جديد يسمح باستخدام التكلفة المعيارية في قياس المخزون إلا أن التقارير تشير إلى أنه سيتم تعديل التكلفة المعيارية للمستخدم من الخامات بشكل دوري نظرا لتغير مكونات المنتج المعيارية من كمية الخامات بما قد يجعل من المحتمل بأن تكون التكلفة المعيارية بنهاية العام غير مقاربة للتكلفة الفعلية لبعض بنود المخزون .

▶ **على المنشأة:** أن تبحث ما إذا كانت السياسة المحاسبية التي تنوي استخدامها تعكس جوهر وحقيقة ما يتم استخدامه من خامات وتعبّر بصدق عن المستخدم من تلك الخامات خلال العام في الإنتاج وتعكس مبدأ الحرص المحاسبي وبحيث لا يؤدي ذلك إلى تكلفة مخزون لا تعكس التكلفة الفعلية بما يؤدي إلى تضخيم أو تخفيض أرباح المنشأة في الفترات المقبلة عند بيعه . فإن لم تتحقق تلك الضوابط فعلى المنشأة بحث سياسة مناسبة من السياسات الأخرى الواردة في القسم ١٣ «المخزون» من المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم .

- غالبا ما يتم الاعتماد على الضوابط الواردة بهذا القسم عند تغيير السياسة المحاسبية بحيث يمكن الحكم على استيفاء الضوابط الخاصة بالسياسة الجديدة، وإذا كانت تحقق الضوابط بدرجة أكبر من السياسة السالفة عند تبرير التغيير الاختياري في السياسات المحاسبية من قبل المنشأة .

٢- الاختلافات بين المعيار السعودي للعرض والإفصاح العام، والقسم العاشر من المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم من حيث النطاق وأثرها:-

المعيار السعودي: أوضحت بشكل مقتضب التغير في السياسات المحاسبية والتقديرات والأخطاء والتغير في تكوين الوحدة المحاسبية ضمن معيار العرض والإفصاح العام.

المعيار الدولي: أفرد قسماً مستقلاً للسياسات المحاسبية والتقديرات والأخطاء، وتناوله تحت ثلاثة أجزاء:-

الجزء الأول:- السياسات المحاسبية.

الجزء الثاني:- التقديرات المحاسبية.

الجزء الثالث:- أخطاء فترات سابقة.

.....

وبذلك يتضح أن الاختلاف بجانب الأمور التي سترد في كل جزء من الأجزاء الثلاثة في النطاق يظهر في أن المعايير السعودية شملت التغير في تكوين الوحدة المحاسبية ولم يشمل المعيار الدولي للتقرير المالي هذا التغير ومعالجته وسيرد بالتفصيل في نهاية القسم إثر ذلك الاختلاف.

س. ما هي المستجدات الخاصة بالسياسات المحاسبية في المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم؛ والتي لم يتطرق إليها المعيار السعودي؟

- ▶ وضع المقصود بالسياسات المحاسبية والخصائص الواجب أخذها في الحسبان وتوفيرها بالسياسة المحاسبية.
- ▶ وضع تسلسلاً أو أولويات لبحث السياسات المحاسبية في حال عدم توافر سياسة ملائمة بالمعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم.
- ▶ وضع شروطاً أو ضوابط وحالات لتغيير السياسة المحاسبية.
- ▶ حدد بعض الحالات التي لا تعد تغييراً في السياسة المحاسبية، وهذه الحالات لم يتعرض لها المعيار السعودي.
- ▶ أوضح أنه لا يلزم تكرار الإفصاحات عند تغيير السياسة المحاسبية في القوائم المالية للفترات اللاحقة، في حين أن المعيار السعودي لم يتطرق إلى هذا الموضوع.

٣- التعريفات الهامة:-

السياسة المحاسبية:-

وهي مبادئ وأسس وأعراف وقواعد وممارسات محددة، والتي تطبق من قبل المنشأة عند إعداد وعرض القوائم المالية.

التغير في التقديرات المحاسبية:-

هو تعديل المبلغ الدفترى لأصل، أو التزام، أو مبلغ الاستهلاك الدوري لأصل، والذي ينتج عن تقويم الوضع الحالي والمنافع المستقبلية المتوقعة والالتزامات المرتبطة بالأصول والالتزامات. وتنتج التغيرات في التقديرات المحاسبية من معلومات جديدة أو تطورات جديدة؛ ولذلك فهي لا تعد تصحيحاً لأخطاء حيث إن تلك المعلومات والتطورات لم تكن متوافرة سابقاً لإدارة المنشأة.

أخطاء فترة سابقة:-

هي حذف أو تحريف في القوائم المالية للمنشأة عن فترة واحدة أو أكثر من الفترات السابقة ناشئ عن الفشل في استخدام، أو سوء استخدام معلومات لا يمكن الاعتماد عليها والتي:-

١. كانت متوفرة عندما كانت القوائم المالية لتلك الفترات مصرحا لها بالإصدار.
٢. كان من المتوقع بشكل معقول الحصول عليها وأخذها في الاعتبار في إعداد وعرض تلك القوائم المالية.

وتشمل الأخطاء:-

١. الأخطاء الحسابية.
٢. التطبيق الخاطئ للسياسات المحاسبية.
٣. السهو والتفسيرات الخاطئة للحقائق.
٤. الغش.

التطبيق المستقبلي:-

يتم تطبيق التغيير في الفترة الحالية والفترات المستقبلية. (يتسق ذلك على سبيل المثال مع تغير طريقة استهلاك الأصل وعمره الافتراضي والتغير في المخصصات).

التطبيق بأثر رجعي:-

يتم تطبيق السياسة الجديدة كما لو أن تلك السياسات كانت تطبق بشكل دائم (يجب على المنشأة أن تطبق السياسة الجديدة على المعلومات المقارنة للفترات السابقة حتى أبكر فترة ممكنة عمليا، كما لو كانت السياسة المحاسبية الجديدة تطبق دائما).

(الأمثلة:- لو طبقت منشأة سياسة الوارد أولا صادر أولا بدلا من سياسة المتوسط المرجح ببند المخزون، أو إذا قامت بقياس الاستثمار في منشأة زميلة بطريقة حقوق الملكية بدلا من سياسة التكلفة التي انتهجتها سابقا) فعلى المنشأة أن تقوم بتطبيق طريقة حقوق الملكية كما لو أنها كانت تطبق منذ اقتناء الاستثمار.

إعادة العرض بأثر رجعي:

يتم إعادة عرض القوائم المالية كما لو أن أخطاء الفترة السابقة لم تحدث أبدا.

الخطأ أو التعديل أو التغيير المهم نسبيا:- هو التعديل أو التغيير أو الخطأ الذي ينتج عنه حذف أو تحريف لبنود مهمة بما يؤثر على قرارات المستخدمين للقوائم المالية حين الاعتماد على تلك البيانات المالية وبها ذلك الحذف أو التحريف لبنود مهمة.

ويهدف هذا القسم إلى وضع الضوابط إذا واجهت المنشأة بشكل محدد - معاملة، أو حدثا أو ظرفا آخر. وبالرغم من ذلك لا يلزم المنشأة أن تتبع متطلبا بهذا القسم من المعيار الدولي للتقرير المالي إذا كان أثر ذلك غير ذي أهمية نسبية.

٤- خصائص السياسة المحاسبية وضوابط التغيير من سياسة لأخرى:-

المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم... وضع ضوابط لكيفية اختيار السياسات المحاسبية وذلك وفقاً للتسلسل التالي:-

أولاً...وجوب تطبيق السياسات المحاسبية الموجودة في المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم

حالة ١: فإذا وجدت معاملة أو حدث لم يتناوله المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم.

على إدارة المنشأة أن تجتهد في تطوير وتطبيق سياسة محاسبية

على المنشأة عند اجتهداتها أن ترجع إلى المصادر التالية وتدرس إمكانية انطباقها على الترتيب كما يلي :-
١. متطلبات وإرشادات هذا المعيار الواردة في أقسامه الأخرى لمعاملات مثيلة.
٢. ألا تتعارض السياسة مع تعريفات الأصول والالتزامات والإيرادات والمصروفات وضوابط الإثبات بالقسم الثاني « المفاهيم والمبادئ السائدة»

تأخذ المنشأة في الحسبان خلال إجتهادها في تطوير سياسة محاسبية ما ورد من متطلبات وإرشادات في النسخة الكاملة من المعايير الدولية للتقرير المالي للمعاملات المثيلة

حالة ٢: فإذا أتضح للمنشأة أن المعاملة أو الحدث التي تجتهد في التوصل الى سياسة محاسبية له لم يتناوله المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم سواء بإرشاداته للمعاملات المثيلة او تعريفاته وضوابط الإثبات (وفقاً للتسلسل بأعلاه) وأخذاً في الحسبان أنه لم تتناوله النسخة الكاملة من المعايير الدولية للتقرير المالي فعليها تطوير سياسة محاسبية .

بحيث تنتج هذه السياسة معلومات لها الخصائص التالية كسياسة محاسبية :

(أ) ملائمة لاحتياجات المستخدمين في اتخاذ القرارات الاقتصادية.

(ب) يمكن الاعتماد عليها، بحيث إن القوائم المالية:

(١) تعبر بصدق عن المركز المالي للمنشأة، وعن أدائها المالي، وتدفعاتها النقدية.

(٢) تعكس الجوهر الاقتصادي للمعاملات والأحداث والظروف الأخرى، وليس مجرد الشكل القانوني.

(٣) تكون محايدة، بمعنى: خالية من التحيز.

(٤) تتسم بالحرص.

(٥) تكون كاملة في جميع الجوانب ذات الأهمية النسبية.

► ويمكن عند الاجتهاد في تطوير سياسة محاسبية الاسترشاد بإجابة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين على أحد الاستفسارات الواردة على صفحة الاستفسارات بالموقع الإلكتروني الخاص بها ، وذلك فيما يخص نطاق الاسترشاد بالمعايير الدولية للتقرير المالي بنسختها الكاملة في حالة عدم وجود معالجة لمعاملة معينة بالمعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم والتي تم إيضاحها على النحو التالي :-

► شرح واف عن موضوع الاستفسار :

تستند متطلبات إثبات وقياس الأصول، والالتزامات، والدخل والمصروفات الواردة في المعيار الدولي للتقارير المالية للمنشآت الصغير ومتوسطة الحجم إلى المبادئ السائدة التي تستمد من «إطار إعداد وعرض القوائم المالية» لمجلس معايير المحاسبة الدولية ومن المجموعة الكاملة للمعايير الدولية للتقرير المالي. وفي غياب أي متطلب في هذا المعيار الدولي للتقرير المالي ينطبق على معاملة أو حدث أو ظرف آخر، فإن الفقرة - ١٠، ٤. توفر دليلاً إرشادياً لاتخاذ الأحكام، كما نصت الفقرة ١٠، ٥ التسلسل الذي يجب على المنشأة أن تتبعه عندما تقرر السياسة المحاسبية المناسبة في ظل الظروف. ويتطلب المستوى الثاني من هذا التسلسل من المنشأة أن تنظر إلى التعريفات، وضوابط الإثبات ومفاهيم قياس الأصول، والالتزامات، والدخل والمصروفات، والمبادئ السائدة المحددة في هذا الجزء. المعيار الدولي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم (الفقرة : ٤، ١٠) : إذا لم يتناول هذا المعيار الدولي للتقرير المالي بشكل محدد معاملة، أو حدث أو ظرف آخر، فإنه يجب على إدارة المنشأة أن تستخدم حكمها في تطوير وتطبيق سياسة محاسبية تنتج عنها معلومات.... إلخ. المعيار الدولي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم (الفقرة : ١٠، ٥) : لاتخاذ الحكم الموضح في الفقرة ٤، ١٠، يجب على الإدارة أن ترجع إلى المصادر التالية بحسب الترتيب التنازلي، وأن تأخذ في الحسبان إمكانية انطباقها: (أ) - المتطلبات والإرشادات في هذا المعيار الدولي للتقرير المالي التي تتعامل مع موضوعات مشابهة وذات صلة. (ب) تعريفات الأصول والالتزامات والدخل والمصروفات، وضوابط إثباتها، ومفاهيم قياسها والمبادئ السائدة الواردة في القسم ٢ «المفاهيم والمبادئ السائدة». المعيار الدولي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم (الفقرة : ١٠، ٦) : لاتخاذ الحكم الموضح في الفقرة ١٠ - ٤ ، يمكن للإدارة أيضاً أن تأخذ في الحسبان المتطلبات والإرشادات في المجموعة الكاملة للمعايير الدولية للتقرير المالي التي تتعامل مع موضوعات مشابهة وذات صلة.

► رد الهيئة :

تمت كتابة المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم في ضوء النسخة الكاملة للمعايير الدولية حتى تاريخ معين (المعايير السارية حتى عام ٢٠١٥). وبالإضافة إلى ذلك فإن النسخة الكاملة للمعايير الدولية معتمدة للتطبيق في المملكة العربية السعودية، مما يجعلها مصدراً مناسباً للسياسات المحاسبية في ظل عدم وجود معالجة في المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم لموضوع معين، وبما يساعد على تقليل التباين في المعالجات لنفس الموضوع بين الشركات المختلفة، ما لم يؤدي تطبيق متطلبات النسخة الكاملة إلى تكلفة أو جهد لا مبرر لهما.

وبناء عليه، فإنه على الرغم من أن نص الفقرة (٦) من القسم رقم (١٠) من المعيار الدولي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم يوحي بأن للمنشأة الاختيار، وليس الإلزام، بالرجوع إلى النسخة الكاملة للمعايير الدولية للتقرير المالي فيما يخص المواضيع التي لم يعالجها المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم، فإن الإفصاح عن الأسباب التي أدت بالمنشأة إلى عدم الرجوع إلى النسخة الكاملة للمعايير الدولية للتقرير المالي (بما في ذلك كون ذلك الرجوع يؤدي إلى تكلفة أو جهد لا مبرر لهما) سيحقق لمستخدمي القوائم المالية فهما أفضل لاجتهادات الإدارة المتعلقة بتحديد السياسات المحاسبية للمواضيع التي لم يعالجها المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم.

١/٤ ما هي حالات التي تتطلب أو يمكن فيها تغيير السياسة المحاسبية وفقا للمعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم وما الأمثلة على تلك الحالات ؟ - بصفة عامة فإن التغيير في السياسة المحاسبية :-

- إما أن يكون متطلبا في قسم من أقسام هذا المعيار أصدر لاحقا، أو تعديلات تمت على أقسام المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم تطلب ذلك.
- أو يكون تطوعيا من قبل المنشأة لتحقيق الضوابط المشار إليها أعلاه بدرجة أكبر (تنتج عنه قوائم مالية توفر معلومات يمكن الاعتماد عليها وأكثر ملاءمة في توضيح أثر المعاملات والأحداث والظروف الأخرى على المركز المالي للمنشأة وعلى أدائها المالي وتدقيقاتها النقدية).

والأمثلة التطبيقية التالية توضح الحالات الخاصة بالتسلسل والضوابط الخاصة باختيار السياسة المحاسبية وفقا للمعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم:- حالة ١:-

تتمثل تلك الحالة في وجود حدث أو معاملة لم يتناولها المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم أو المعايير الدولية للتقرير المالي بنسختها الكاملة وسمح فيها باجتهادات الإدارة بوضوح ضمن أقسام المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم وذلك لتطوير سياسة محاسبية ملائمة وبحيث يتوافر فيها الضوابط السابقة.

والمثال على ذلك (القسم ٣٤ - الأنشطة المتخصصة) والذي طالب المنشأة بتطبيق وتطوير سياسة محاسبية تحدد النفقات التي يتم إثباتها كأصول استكشاف وتقويم.

حالة ٢: الاجتهاد في التوصل إلى سياسة محاسبية التي لم يرد لها مثيل بالمعيار الدولي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم أو النسخة الكاملة للمعايير الدولية للتقارير المالية:-

منشأة لديها عقار «أرض ومبنى من ثلاث طوابق» تستغل أحد طوابقه لأغراض إدارية وطابقا آخر لتوليد عوائد إيجارية، وطابق ثالث تنوي بيعه ضمن دورة النشاط المعتاد لها، وقد استعانت بمقيم معتمد فقام بتقويم الأرض والمبنى، ولا يوجد بالمعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم أو المعايير الدولية للتقارير المالية بنسختها الكاملة ضوابط محددة تستخدم في توزيع قيمة العقار ذي الاستخدام المزدوج على مكوناته، وإن كان قد أشير إلى ضرورة الفصل طالما أن لكل جزء من العقار أهمية، وتستخدم المنشأة القيمة العادلة في تقويم عقاراتها الاستثمارية.

وفقاً لذلك على المنشأة:- أن تجتهد في إيجاد سياسة تتسم بالملاءمة وإمكان الاعتماد عليها لتحديد القيمة العادلة لكل طابق من الطوابق (على سبيل المثال:- مساحة الطابق / إجمالي مساحة طوابق العقار)، وأن يتم استخدام تلك السياسة بثبات وبحيث يمكن فصل الجزء الذي يمثل العقار الاستثماري بالقيمة العادلة وفقاً للقسم ١٦ «العقار الاستثماري»، وما يستخدم من العقار في الأغراض الإدارية يتم تخصيصه على بند العقارات والآلات وفقاً للقسم ١٧ «العقارات والآلات والمعدات»، ويتم التعامل مع الجزء المصنف على أنه للبيع ضمن النشاط المعتاد كمخزون وفقاً للقسم ١٣ «المخزون» من المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم.

حالة ٣:- تطبيق سياسة محاسبية قياسية على معالجات مثيلة بأقسام بالمعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم في حال عدم وجود قسم خاص ببند بعينه:- (المثال مأخوذ عن الإرشادات التطبيقية الصادرة من مجلس معايير المحاسبة الدولية).

في ١ يناير ٢٠١٧، كجزء من مخطط لتقديم الدعم لمشاريع في القرى المحلية، أعلنت إحدى الشركات الزراعية أنا سوف تقدم منحاً ضمن برنامجها للمسؤولية الاجتماعية موجهة للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم في القطاع الزراعي لإعداد مشروعها الزراعي في نطاق جغرافي محدد. وسوف تحصل المنشآت المؤهلة على منحة نقدية لا تزيد عن ١٠٠,٠٠٠ ريال لإنشاء مشروعها الزراعي في المنطقة المحددة. يجب على المنشآت تعبئة نموذج الطلب وتقديم دراسته وتقديم الوثائق اللازمة قبل إصدار المنحة.

وفقاً لذلك على المنشأة: نظراً لعدم وجود قسم يخص المنح غير الحكومية في المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم يمكن الاسترشاد بالمتطلبات في القسم ٢٤ «المنح الحكومية» للمحاسبة عن تلك المنحة وفقاً للضوابط في ذلك القسم.

٥- ثبات السياسات المحاسبية:-

إذا اختارت المنشأة تطبيق سياسة محاسبية معينة، فيجب عليها:

١. أن تطبق هذه السياسة بشكل ثابت.
٢. أن تطبق هذه السياسة على جميع المعاملات والأحداث المتشابهة.

وذلك ما عدا

إذا كان هناك معيار دولي للتقرير المالي يتطلب أو يسمح بشكل محدد بتصنيف معاملات وأحداث متشابهة إلى فئات وتطبيق سياسة محاسبية مختلفة على كل فئة.

في هذه الحالة

- ▶ يجب اختيار وتطبيق السياسة المحاسبية الملائمة لكل فئة.
 - ▶ يجب تطبيق السياسة المحاسبية لكل فئة بشكل ثابت.
- والأمثلة التطبيقية التالية توضح تلك الحالات يتم عرضها كآلاتي:-

مثال (١):- المنشأة (س) تستثمر جزءا من أموالها في ٣٠٪ من أسهم الشركة (أ)، وهي شركة أسهمها غير متاحة للتداول، وكذلك تستثمر في ٣٥٪ من أسهم الشركة (ب)، وهي شركة أسهمها معروضة للتداول وقد كانت سياسة المنشأة القيمة العادلة في قياس الاستثمارات في المنشآت الزميلة.

في هذه الحالة: كل من المنشأتين (أ) و (ب) تعد منشأة زميلة، وبالتالي يطبق عليها نفس السياسات المحاسبية عند المحاسبة عن الاستثمار، سواء بالتكلفة أو القيمة العادلة أو طريقة حقوق الملكية.

إلا أن المنشأة (أ) أسهمها غير متاحة للتداول، وبالتالي هناك صعوبة في قياس القيمة العادلة لها بتكلفة وجهد مبررين. والمنشأة (ب) أسهمها معروضة للتداول، وبالتالي القيمة العادلة لها معلومة ولا تحتاج تكلفة وجهد لوجود سوق تداول لها، وبالتالي قد يتطلب المعيار قياس الاستثمار في المنشأة (أ) بالتكلفة، وقياس الاستثمار في المنشأة (ب) بالقيمة العادلة.

وفي هذه الحالة يتطلب المعيار الثبات في استخدام طريقة القياس المستخدمة لكل استثمار بالمنشأة إلا إذا تغيرت الظروف.

مثال (٢):- وفقا لقسم (١٦) «العقارات الاستثمارية».

منشأة تمتلك عقارين استثماريين في منطقتين مختلفتين، أحدهما يمكن تحديد قيمة عادلة له بطريقة يعتمد عليها دون تكلفة وجهد غير مبررين، وكانت تكلفته المبدئية (١,٠٠٠,٠٠٠) ريال، والقيمة العادلة في تاريخ التقرير المالي للقوائم المالية (١,٢٠٠,٠٠٠) ريال.

في حين أن العقار الآخر لم يمكن التوصل إلى قيمة عادلة له يمكن الاعتماد عليها، حيث إن الشركة تقوم بتطوير أرض لإنشاء مجمع تجارى كبير، ووحدات تجارية عليها، وفي ظل التغيرات الاقتصادية والتقلبات في الدراسات الخاصة بالمشروع يصعب تحديد القيمة العادلة من خلال سوق نشط للمجمع او دارسة كافية، كما أن نشاط المنشأة السابق لا يشمل مشروعات مثيلة تمكن من الوصول لقيمة عادلة عند هذه المرحلة؛ لذلك ومن وجهة نظر المنشأة كان عامل التكلفة والجهد غير مبررين في ظل أن القيمة العادلة للأراضي لم تختلف جوهريا عن قيمتها الدفترية قبل البدء بالمشروع مباشرة سببا لقياس هذا العقار بنموذج التكلفة وفقا للقسم ١٧ «العقارات والآلات والمعدات».

*** المقترحات والمناقشة:** يتم قياس العقار الاستثماري الأول بالقيمة العادلة بـ (١,٢٠٠,٠٠٠) ريال ويتم إثبات فروق التقييم في الربح و الخسارة (٢٠٠,٠٠٠ ريال) نظرا لإمكانية تقييم العقارات الاستثمارية بالقيمة العادلة (بدون تكلفة وجهد غير مبررين)، في حين أن العقار الثاني (المنشآت والأراضي تحت التطوير) يتم قياسها ضمن العقارات التي يتم إنشاؤها ذاتيا وفقا لمتطلبات القسم (١٧) «العقارات والآلات والمعدات»، وتعد الأراضي والمباني (عقارات استثمارية بالتكلفة)، مع العلم أنه في حال وجود قيمة عادلة لمنشآت وأراضي المشروع في الفترات اللاحقة يعد من قبيل تغيير الظروف. ويستدعي التقييم بالقيمة العادلة وفقا للقسم ١٦ «العقار الاستثماري، وليس من قبيل تغيير السياسات كما أن صعوبة التوصل إلى القيمة العادلة للأراضي وتحويلها إلى عقارات استثمارية بالتكلفة عند تطويرها هو أيضا تغيير للظروف، مما دعا لقياسها بنموذج التكلفة (التكلفة مخصوما منها مجمع الاستهلاكات والهبوط المتراكم)، وعلى الشركة عدا ذلك الثبات في استخدام السياسة طالما لم تتغير الظروف.

مثال (٣):-

يتطلب هذا القسم ١٦ «العقارات الاستثمارية» ضرورة فصل مكونات العقار الواحد الذي يشتمل على جزء تشغله المنشأة لأغراض إدارية، وجزء مؤجر إيجارا تشغيليا (على سبيل المثال: مبنى من عدة طوابق) بحيث ينطبق القسم ١٧ «العقارات والآلات والمعدات» على الجزء الذي تشغله المنشأة من العقار لأغراض إدارية، وينطبق القسم ١٦ «العقارات الاستثمارية» على الجزء المؤجر إيجارا تشغيليا، على أن يتم تطبيق كل سياسة بثبات.

٦- ما هي الحالات التي يمكن للمنشأة أن تغير السياسة المحاسبية فيها؟

المعيار السعودي: لم يتطرق إلى هذا الموضوع، وبالتالي تغيير السياسة المحاسبية مسموح به بشكل عام مع المعالجة بأثر رجعي في المعايير السعودية.

المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم: يسمح بتغيير السياسة المحاسبية في حالتين فقط:-

► **الحالة الأولى:** إذا كان هذا التغيير مطلوباً بموجب تغيرات في هذا المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم (أي إصدار تعديلات أو أقسام جديدة تتطلب التعديل).

■ **مثال ١:** المنشأة (س) كانت تتبنى إحدى السياسات الواردة بقسم من أقسام المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم، ولكن بفرض أنه صدرت تعديلات تتطلب استخدام سياسة محاسبية أخرى وتوضح كيفية التعديل وذلك مثل التعديلات الدورية التي يصدرها مجلس معايير المحاسبة الدولي وتعتمدها الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.

في هذه الحالة: يكون على المنشأة (س) أن تغير السياسة المحاسبية، وأن تتبنى السياسة الجديدة بموجب التعديل أو القسم الجديد، وتطبق الضوابط التي وردت بهذا القسم أو التعديل لتغيير السياسة المحاسبية أو الرجوع لقسم السياسات المحاسبية والأخطاء والتقديرية إذا نص التعديل على ذلك.

► **الحالة الثانية:** إذا كان هذا التغيير سوف ينتج عنه قوائم مالية توفر معلومات يمكن الاعتماد عليها وأكثر ملاءمة

لتوضيح آثار المعاملات والأحداث والظروف الأخرى على المركز المالي للمنشأة، وعلى أدائها المالي وتدفقاتها النقدية.

■ **مثال ١:** المنشأة (س) كانت تتبنى نموذج التكلفة في قياس العقارات والآلات والمعدات، ثم رأت إدارة المنشأة أن قياس العقارات والآلات والمعدات بالقيمة العادلة وفقا لنموذج إعادة التقييم سوف يوفر معلومات يمكن الاعتماد عليها وأكثر ملاءمة للمركز المالي للمنشأة، وعلى أدائها المالي وتدفقاتها النقدية.

في هذه الحالة: يسمح لهذه المنشأة بتغيير السياسة المحاسبية مع المحاسبة عن آثار التغيير ولكن بأثر مستقبلي في هذه الحالة.

■ **مثال ٢:** منشأة قررت أن استخدام طريقة المتوسط المرجح سنويا في تحديد تكلفة المخزون تعد أكثر ملاءمة، وكما أنها يمكن الاعتماد عليها بدرجة أكبر عن طريقة الوارد أولا صادر أولا حيث إنها تلجأ إلى بيع جزء من المنتج الحالي مع تقديم تخفيض لعملائها ممن يستمرون في طلب جزء من المنتج السابق.

في هذه الحالة: يعد هذا تغييرا في السياسات المحاسبية مسموحا به اختارته المنشأة ومبررة ذلك بالعرض لمعلومات يمكن الاعتماد عليها وأكثر ملاءمة ويتطلب التعديل بأثر رجعي وتعديل الأرقام المقارنة بما يعكس إمكان مقارنة النتائج عبر الزمن.

٧- الحالات التي لا تعد تغييرا في السياسات المحاسبية:-

الحالة الأولى: حالة تطبيق سياسة محاسبية على معاملات، أو أحداث، أو ظروف أخرى تختلف -في جوهرها- عن تلك التي كانت تحدث سابقا.

• **مثال (١):** المنشأة (س) تعمل في مجال الاستصلاح الزراعي، وكانت المنشأة تحصل على منحة حكومية دون أي ضوابط تلتزم المنشأة بتحقيقها للحصول عليها ، فيتم إثباتها كدخل من المنح بالربح والخسارة مباشرة ،ولأول مرة هذا العام تحصل المنشأة على منحة حكومية تشترط ضوابط معينه لمدة سنتين ، ولذلك أوضحت المنشأة أن هناك تغير بسياسة معينة للمحاسبة عن هذه المنحة حيث تم إثبات ٥٠٪ من المنحة في العام الأول (وفقا لما تحقق من ضوابط) في الربح والخسارة، وتم إثبات ٥٠٪ ضمن الالتزامات المتداولة بقائمة المركز المالي.

الحالة الثانية: حالة تطبيق سياسة محاسبية جديدة على معاملات، أو أحداث، أو ظروف أخرى لم تحدث سابقا، أو كانت غير ذات أهمية نسبية.

■ **مثال:-** الشركة (س) تمتلك مبنى تستخدمه في أنشطتها التشغيلية ويتم قياسه وفقا لنموذج التكلفة، إلا أنها في (٢٠١٨/٢/١٥م) قررت اعتباره عقارا استثماريا لتستفيد من عوائده، وقامت بتأجيله للغير، وقررت قياس هذا العقار بالقيمة العادلة. وقامت باستئجار طابق بمبنى آخر لنشاطها التشغيلي.

■ **في هذه الحالة:** القياس بالقيمة العادلة للعقار الاستثماري لا يعد تغييرا في السياسة المحاسبية، حيث إن المنشأة لم يكن لديها سابقا أي عقارات استثمارية؛ ولذلك يعد ذلك تطبيقا لسياسة محاسبية جديدة نتيجة تغير الظروف، وهي التحول من عقارات وآلات ومعدات وفقا لقسم (١٧) ، إلى عقار استثماري وفقا لقسم (١٦) وذلك بقيمتها الدفترية، ولا يعد تغييرا بسياسة محاسبية.

■ **مثال:** منشأة لديها مزرعة ملحقة بمبنى الإدارة بها بعض الأشجار، ونظرا لعدم أهمية المحصول يتم توزيعه على العاملين بها ولم تتبع في تقييم المنتج الزراعي متطلبات القسم ٣٤ «الأنشطة المتخصصة»، نظرا لعدم الأهمية النسبية للمنتج. وفي عام ٢٠١٨ قامت المنشأة بشراء مزرعة جديدة بإنتاج ذي أهمية نسبية لمزاولة نشاط إنتاج التمور.

وفقاً لتلك الحالة على المنشأة قياس المنتج الزراعي عند الحصاد بالقيمة العادلة مطروحا منه التكاليف البيعية، ولا يعد ذلك تغييرا في السياسة المحاسبية، ولا يتطلب تعديل الأرقام المقارنة حيث إن المنتج لم يكن من الأهمية بالسنوات السابقة لتطبيق السياسة.

■ **مثال:** تصنف المنشأة كافة الأصول التي تستأجرها ضمن الأصول المستأجرة إيجارا تشغيليا بشكل صحيح. وتبلغ قيمة أصولها ٥٠ مليون ريال، وقد قامت باستئجار ماكينة طباعة للإدارة وذلك بعقد إيجار تمويلي، وفقا لتلك الحالة فيمكن للمنشأة أن تستمر في إثبات مدفوعات الإيجار كمصروف إيجار تشغيلي بالنسبة لذلك الأصل، وذلك لانخفاض أهميته ولن يؤدي ذلك لضرورة تطبيق سياسة الإيجار التمويلي.

الحالة الثالثة:- التحول إلى نموذج التكلفة عندما لم يعد متوفرا قياس بالقيمة العادلة يمكن الاعتماد عليه (أو العكس) لأصل يتطلب هذا المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم، أو يسمح بقياسه بالقيمة العادلة.

■ **مثال:** حالة الأصول الحيوية أو المنتجات الزراعية (مثل:- الماشية والمحاصيل الزراعية) حيث يتم قياسها وفقا للقسم ٣٤ «الأنشطة المتخصصة» بالقيمة العادلة مطروحا منها التكاليف البيعية، إلا أنه في المرحلة المبكرة من عمر الماشية، ونظرا للتغيرات العمرية في الأصول الحيوية (رؤوس الماشية) يتعذر في بعض الحالات على المنشأة الحكم على مدى ما إذا كان سيتم استخدامها ضمن القطيع المنتج (أصول حيوية) أو سيتم بيعها (مخزون)، وتبعاً لذلك تحديد القيمة العادلة بدرجة ثقة يعتمد عليها لهذه الأصول.

■ **في هذه الحالة:** تقوم المنشأة بتصنيفها ضمن قطع الماشية (الصغار) غير الناضج ويتم قياسها بالتكلفة، لحين توافر قيمة عادلة يمكن الاعتماد عليها والوصول إلى المرحلة العمرية التي تمكن من الحكم، وبالتالي فإن هذا التحول من القياس بالقيمة العادلة إلى القياس بالتكلفة لا يعد تغييراً في السياسة المحاسبية.

التغيير بين بدائل المعالجات المحاسبية المسموح بها يعد تغييراً في السياسة المحاسبية

إذا كان هذا المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم يسمح باختيار المعالجة المحاسبية (بما في ذلك أساس القياس) لعملية أو حدث أو ظرف آخر محدد، وغيرت المنشأة اختيارها السابق، فإن ذلك يعد تغييراً في السياسة المحاسبية.

بمعنى أن هناك معايير قد تجيز للمنشأة بدائل للمعالجات المحاسبية، تختار المنشأة منها أي بديل، وتقوم بتطبيقه، فإذا قامت المنشأة باختيار بديل وطبقته ثم رأت بعد ذلك أنه من الأفضل تطبيق البديل الآخر، فإن ذلك يعد تغييراً في السياسة المحاسبية.

مثال: معيار المخزون يتيح بدائل للتسعير مثل الوارد أولاً يصرف أولاً، والمتوسط المرجح.

فإذا قامت المنشأة بتطبيق طريقة الوارد أولاً يصرف أولاً، ثم إذا أرادت بعد ذلك تطبيق طريقة المتوسط المرجح وفقاً لمبررات توضح تحقيق مزيد من المصدقية والعرض العادل لمستخدمي القوائم، فإن ذلك يعد تغييراً في السياسة المحاسبية.

٨- كيفية المحاسبة عن آثار تطبيق تغير السياسة المحاسبية:-

■ **الحالة الأولى:-** حالة ما إذا كان التغيير في السياسة المحاسبية حدث بسبب تغير في متطلبات المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم (وفقاً للأحكام الانتقالية الواردة بالقسم من المعيار الدولي المحدد للتغير المطلوب).

► يجب على المنشأة أن تقوم بالمحاسبة عن التغيير في سياسة محاسبية، والنتائج عن تغيير في متطلبات هذا المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم، وفقاً للأحكام الانتقالية المحددة في ذلك التعديل (إن وجدت).

■ **مثال (١):** المنشأة (س) تقوم بتطبيق سياسة مسموح بها بالمعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم، ثم حدث تعديل في المعيار الدولي، وألغى هذه الطريقة من البدائل المسموح بها.

■ **في هذه الحالة:** تقوم المنشأة بالمحاسبة عن آثار الانتقال من هذه الطريقة إلى طريقة أخرى مسموح بها، طبقاً للأحكام الانتقالية الصادرة مع التعديل في المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم.

■ بمعنى أن الأحكام الانتقالية الصادرة مع التعديل سوف تحدد ما إذا كان ستتم المحاسبة عن هذه الآثار بأثر رجعي أو أثر مستقبلي.

■ **الحالة الثانية:-** (الإثبات بأثر مستقبلي): حالة التطبيق الأولي لسياسة إعادة التقويم لأحد بنود العقارات والآلات والممتلكات وفقا للقسم (١٧) «العقارات والآلات والمعدات».

■ **في هذه الحالة:** يعد هذا التطبيق الأولي تغيرا في سياسة محاسبية يتم التعامل معه على أساس أنه تغير من نموذج التكلفة إلى سياسة إعادة التقويم وفقا للقسم (١٧).

■ وتبعاً لذلك، فإن التغيير من نموذج التكلفة إلى نموذج إعادة التقويم لفئة من فئات العقارات والآلات والمعدات يجب المحاسبة عنه بأثر مستقبلي وفقا للأحكام الانتقالية التي حددت كيفية التغير إلى سياسة إعادة التقويم بالقسم نفسه.

■ المقصود بـ «إثبات التغير بأثر مستقبلي»:-

أن يطبق هذا التغيير على المعاملات والأحداث والظروف الأخرى من تاريخ التغيير.

وقد يكون لهذا التغيير تأثير على الفترة الحالية فقط أو على الفترة الحالية والفترات المستقبلية.

■ **الحالة الثالثة:** التغييرات في السياسات المحاسبية والتي تم طلبها نتيجة لتبني المنشأة لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩ والتي تتم وفق ضوابط الأحكام الانتقالية المحددة بمعيار المحاسبة الدولي (٣٩) نفسه.

■ **تتبع المنشأة الأحكام الانتقالية المحددة في معيار المحاسبة الدولي عندما تختار المنشأة أن تتبع معيار المحاسبة الدولي (٣٩) «الأدوات المالية: الإثبات والقياس» بدلا من اتباع القسم (١١) «الأدوات المالية الأساس» والقسم (١٢) «موضوعات أخرى تتعلق بالأدوات المالية»**، على النحو المسموح به بموجب الفقرة (١١. ٢)، إذا اختلفت متطلبات معيار المحاسبة الدولي (٣٩) مع القسم (١١) أو (١٢) من المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم.

■ **مثال :-** قررت المنشأة أن تعيد تصنيف أحد استثماراتها من القيمة العادلة من خلال الربح والخسارة إلى الاستثمارات المتاحة للبيع وفقا لمعيار المحاسبة الدولي (٣٩).

■ **في هذه الحالة:** فإنه يجب على المنشأة أن تقوم بالمحاسبة عن ذلك التغيير في السياسة المحاسبية وفقا للأحكام الانتقالية المحددة في معيار المحاسبة الدولي (٣٩)،

■ **الحالة الرابعة:-** إذا كان التغيير في السياسة المحاسبية لا يندرج تحت الثلاث حالات السابقة. **في هذه الحالة: أي في كل الحالات الأخرى بخلاف ما سبق** يتم تطبيق السياسة المحاسبية بأثر رجعي وفقا لهذا القسم.

س. ما المقصود بتطبيق السياسة المحاسبية بأثر رجعي؟

يقصد بها تطبيق السياسة الجديدة على المعلومات المقارنة للفترات السابقة المعروضة حتى أبكر فترة ممكنة عمليا، كما لو كانت السياسة المحاسبية الجديدة تطبق دائما.

■ **وفي حالة** إذا كان من غير العملي تحديد الآثار لفترة بعينها لتغيير سياسة محاسبية على المعلومات المقارنة لفترة واحدة أو أكثر من الفترات السابقة المعروضة، فيجب على المنشأة أن تطبق السياسة المحاسبية الجديدة على المبالغ الدفترية للأصول والالتزامات كما في بداية أبكر فترة يكون من الممكن - عمليا - التطبيق بأثر رجعي لها، والتي قد تكون الفترة الحالية.

س. ما هي الإعفاءات من تطبيق السياسة المحاسبية بأثر رجعي - عدم القابلية للتطبيق بأثر رجعي؟

في حالة إذا ما كانت الفترة الحالية هي أبكر فترة يكون من الممكن -عمليا- تطبيق تغيير السياسة المحاسبية بأثر رجعي لها وذلك بسبب الاعتماد على افتراضات لإدارة يصعب التوصل إليها في الفترات السابقة أو لعدم إمكان تحديد أثر التغيير في فترات زمنية سابقة معينة أو عدم قدرة المنشأة على فصل البيانات المالية المطلوبة التي تخص تلك الفترات بطريقة موضوعية عن التقديرات الأخرى للإدارة والتي كانت من الممكن أن تكون متاحة في تاريخ سابق عند إصدار القوائم المالية السابقة.

في هذه الحالة يجب أن تجري المنشأة تعديلا مقابلا للرصيد الافتتاحي لكل مكونات حقوق الملكية المتأثرة وذلك لتلك الفترة الحالية باعتبارها أبكر فترة زمنية يمكن تحديد الأثر عليها، وذلك مع الإفصاح عن أسباب ذلك.

مثال ١: المنشأة «س» تقوم بتسعير مخزونها على أساس طريقة الوارد أولا، يصرف أولا.

وفي عام (٢٠١٧) قامت إدارة الشركة بتطبيق طريقة المتوسط المرجح على اعتبار أنه أكثر ملاءمة في عرض المعلومات المحاسبية.

وقد تم تحديد أن صافي أثر تطبيق هذه السياسة سينتج عنه زيادة في قيمة المخزون بقيمة ٢٠٠,٠٠٠ ريال، وقد أمكن تخصيصها على الفترات كالتالي:-

٠ (١٠٠,٠٠٠) ريال تخص عام ٢٠١٦ م.

٠ (٥٠,٠٠٠) ريال تخص عام ٢٠١٥ م.

٠ (٥٠,٠٠٠) ريال تخص عام ٢٠١٤ م.

المطلوب: ما هو تأثير هذا التغيير على القوائم المالية إذا علمت أن المنشأة تعرض قوائم مالية مقارنة لسنة واحدة (وهي قوائم السنة المالية المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠١٦).

الحل :- يتم عرض سنتين مقارنة بالقوائم المالية لعام ٢٠١٧ م، ويتم التعديل على الأرباح المبقة كالتالي:

١. صافي أثر التغيير عام ٢٠١٤: زيادة الأرباح المبقة في ١/١/٢٠١٥ م بمبلغ (٥٠,٠٠٠) ريال .

٢. صافي أثر التغيير عام ٢٠١٥: زيادة الأرباح المبقة في ٣١/١٢/٢٠١٥ م بمبلغ (٥٠,٠٠٠) ريال .

٣- صافي أثر التغيير عام ٢٠١٦: زيادة الأرباح المبقة في ٣١/١٢/٢٠١٦ م بمبلغ (١٠٠,٠٠٠) ريال .

بحيث يكون الأثر التراكمي للأرباح المبقة هو زيادة بمقدار (٢٠٠,٠٠٠) ريال في بداية ١/١/٢٠١٧ م.

وفقا لذلك على المنشأة إجراء الآتي عند إصدار المنشأة قوائمها المالية عام ٢٠١٧:-

١. القيد المحاسبي في ١ يناير ٢٠١٧ :-

٢٠٠,٠٠٠ من ح/ المخزون

٢٠٠,٠٠٠ الى ح/ الأرباح المبقة

٢. يتم تعديل الرصيد الافتتاحي لعام ٢٠١٦ بتطبيق السياسة بأثر رجعي منذ ٢٠١٤ واحتساب الأثر على الأرباح

المبقة بقائمة التغيير في حقوق الملاك (أو قائمة الأرباح والخسائر والأرباح المبقة) لأقدم سنة مالية معروضة (عام ٢٠١٦)

وذلك بقيمة ١٠٠,٠٠٠ ريال (٥٠,٠٠٠ + ٥٠,٠٠٠) الذي يمثل الأثر المجمع للتغيير في السياسة لأعوام ٢٠١٤ و ٢٠١٥ - ويتم

تعديل رصيد المخزون بنفس القيمة بالمركز المالي الافتتاحي في ١ يناير ٢٠١٦ (وإن كان غير متطلب عرض المركز المالي

- الافتتاحي وفقا لهذا القسم إلا أنه قد تجد المنشأة أنه يعزز فهم مستخدمي القوائم للتغير وأثره فتختار عرضه).
٣. يتم تعديل الأرقام المقارنة للقوائم المالية لعام ٢٠١٦ بأثر التغير على ربح وخسارة العام بقيمة ١٠٠,٠٠٠ ريال بتخفيض تكلفة المبيعات وزيادة المخزون (رصيد آخر العام) بقيمة ١٠٠,٠٠٠ ريال، ويشار الى القوائم المعدلة بالإيضاحات.
٤. يتم الإفصاح عن التعديل وأسبابه والأثر الذي يخص سنوات ٢٠١٤ و ٢٠١٥ ضمن الإيضاحات .

ملاحظات:-

١. تم في المثال عرض صافي أثر التغير بين مخزون أول وآخر لكل سنة مالية حيث إن المخزون ذو طبيعة من شأنها أن أثر التغير على الأرباح المبقاة بفترة معينة يتحول إلى عكسه بالفترة التي تليها.
٢. تم عرض المثال مع الأخذ في الحسبان أن أثر الضريبة صفر، وفي حال وجود أثر للضريبة فيحتسب الأثر على الأرباح المبقاة صاف من أثر الضريبة.

مثال ٢: في المثال السابق بفرض أنه سينتج عن تغيير السياسة المحاسبية زيادة في المخزون تبلغ (٢٠٠,٠٠٠) ريال، ولم يمكن عمليا تحديد آثار التغيير على كل فترة قبل عام ٢٠١٧م.

في هذه الحالة

يتم تعديل الأرباح المبقاة في ٢٠١٧/١/١م بزيادة قدرها (٢٠٠,٠٠٠) ريال.

ويتم الإفصاح عن:

طبيعة التغيير في السياسة المحاسبية.

إنه من غير العملي تحديد آثار تطبيق هذه السياسة على سنوات المقارنة المعروضة.

٩- متطلبات الإفصاح عن التغيير في السياسة المحاسبية:-

الجديد في متطلبات الإفصاح في المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم:-

هو مطالبته بالإفصاح عن مبلغ التعديل لكل بند من بنود القوائم المالية، تأثر بتغيير السياسة، إلى الحد الممكن عمليا.

أولاً: إفصاحات مطلوبة: حالة ما إذا كان للتعديل في هذا المعيار الدولي للتقرير المالي أثر على الفترة الحالية أو أي فترة سابقة، أو قد يكون له أثر على الفترات المستقبلية:- يجب على المنشأة أن تقصص عما يلي:

(أ) طبيعة التغيير في السياسة المحاسبية.

(ب) مبلغ التعديل لكل بند مستقل متأثر في القوائم المالية للفترة الحالية، وكل فترة سابقة معروضة إلى الحد الممكن عمليا.

(ج) مبلغ التعديل المتعلق بالفترات قبل تلك المعروضة، إلى الحد الممكن عمليا.

(د) توضيح، إذا كان من غير العملي تحديد المبالغ التي يفصح عنها، والواردة في (ب) أو (ج) أعلاه.

ولا يلزم تكرار هذه الإفصاحات في القوائم المالية للفترات اللاحقة.

مثال: في ظل هذا المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم، إذا كانت المنشأة قد اقتتت استثمارا في منشأة زميلة منذ خمس سنوات وتمت المحاسبة عنه بطريقة التكلفة، والمنشأة بصدد تغيير السياسة المحاسبية إلى حقوق الملكية وفقا للقسم ١٤ «الاستثمارات في المنشآت الزميلة» بآخر السنة الرابعة، فإن عليها دراسة الأثر المجمع وتطبيق السياسة الجديدة على أرقام آخر أربع سنوات، وعلى المنشأة أن تعرض طبيعة التغيير، وأثر تغيير السياسة لكل

بند تأثر بهذا التعديل بالقوائم المالية للسنة الحالية والسنة التي تمثل أرقام المقارنة بحيث يتم عرض القوائم المعدلة والتعديلات على بنودها. وكذلك فإن عليها أيضا الإفصاح عن الأثر على السنتين غير المعروضتين بالأرقام المقارنة.

ثانياً: إفصاحات مطلوبة: حالة ما إذا كان للتغيير الاختياري في سياسة محاسبية أثر على الفترة الحالية، أو على أي فترة سابقة.

يجب على المنشأة أن تفصح عما يلي:

(أ) طبيعة التغيير في السياسة المحاسبية.

(ب) الأسباب التي تجعل تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة يوفر معلومات يمكن الاعتماد عليها وأكثر ملاءمة.

(ج) مبلغ التعديل لكل بند قائمة مالية مستقلة متأثرة - إلى الحد الممكن عملياً - بحيث يظهر - مستقلاً:

(١) للفترة الحالية.

(٢) لكل فترة سابقة معروضة.

(٣) المجموع للفتريات قبل تلك المعروضة.

(٤) توضيح، إذا كان من غير العملي تحديد المبالغ التي يفصح عنها والواردة في (ج) أعلاه.

ولا يلزم تكرار هذه الإفصاحات في القوائم المالية للفتريات اللاحقة.

ولا يعد التطبيق المبكر لأي قسم من قبيل التغيير الاختياري، وبالتالي يتم اتباع الأحكام الانتقالية الخاصة بتطبيق القسم الصادر من اقسام المعيار الدولي فيما إذا تم إصدار قسم جديد.

ملاحظة :-

يلاحظ أن الفرق يتضح في التمييز بين التغيير الاختياري للسياسة وذلك التغيير المعروض في «أولاً» كتطبيق بأثر رجعي بموجب تعديل مطلوب وفقاً للمعيار الدولي بالسياسات المحاسبية.

إن الحالة الاختيارية في تغيير السياسة المحاسبية في البند «ثانياً» أعلاه تتطلب عرض الأسباب التي تجعل تطبيق السياسة الجديدة يوفر معلومات يمكن الاعتماد عليها ويجعلها أكثر ملاءمة. ولم يتطرق المعيار السعودي للعرض والإفصاح العام للترقية في تغيير السياسة بين التغيير الاختياري في السياسة والتغيير الناشئ عن وجود متطلب جديد في المعايير.

١٠- التغييرات في التقديرات المحاسبية:-

١. المستجدات الخاصة بالتقديرات المحاسبية في المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم،

والتي لم يتطرق إليها المعيار السعودي.

* وضع المقصود بالتغيير في التقدير المحاسبي.

* وضع كيفية نشأة التغييرات في التقديرات المحاسبية.

* أرسى مبدأ حالة صعوبة تمييز ما إذا كان التغيير تغيير سياسة أو تقديراً محاسبياً بأن يعامل كتغيير في تقدير محاسبي.

* وضع أن هناك حالتين للمحاسبة عن آثار تغيير التقدير المحاسبي كالاتي:-

▶ **حالة:** لها تأثير على أرباح أو خسائر الفترة الحالية أو المستقبلية.

▶ **حالة:** ليس لها تأثير على الأرباح أو الخسائر، وإنما تقتصر على تغييرات الأصول أو الالتزامات أو بند من

بنود حقوق الملكية.

٢. المقصود بالتغير في تقدير محاسبي :-

هو تعديل المبلغ الدفترى لأصل، أو التزام، أو مبلغ الاستهلاك الدوري لأصل، والذي ينتج عن تقويم الوضع الحالي والمنافع المستقبلية المتوقعة والالتزامات المرتبطة بالأصول والالتزامات، وذلك نتيجة لمعلومات جديدة أو تطورات جديدة.

٣. كيفية نشأة التغييرات في التقديرات المحاسبية :-

تنتج التغييرات في التقديرات المحاسبية من:-

- ١- وجود تغييرات في الموقف الحالي، والمنافع المستقبلية المتوقعة والالتزامات المرتبطة بالأصول والالتزامات.
 - ٢- وجود تغييرات في الظروف التي تم على أساسها بناء ذلك التقدير.
 - ٣- توافر معلومات جديدة أو اكتساب مزيد من الخبرات.
- وبالتالي فلا تعد هذه التغييرات تصحيحاً لأخطاء).

٤. قد تكون التقديرات مطلوبة لما يلي :-

- (أ) الديون الرديئة.
- (ب) تقادم المخزون.
- (ج) القيمة العادلة للأصول المالية والالتزامات المالية.
- (د) الأعمار المقدرة للمنافع الاقتصادية المستقبلية التي تتضمنها الأصول القابلة للإهلاك أو النمط المتوقع لاستهلاك تلك المنافع.
- (هـ) التزامات الضمان (مثل: ضمان ما بعد البيع).
- (و) قيمة الخردة بالنسبة للأصول القابلة للإهلاك.

٥. كيفية إثبات أثر التغيير في التقدير المحاسبي:-

الحالة الأولى:- إذا كان التغيير في التقدير المحاسبي يؤثر على فترة التغيير فقط:-.

في هذه الحالة: يتم إثبات الأثر في الأرباح والخسائر (قائمة الدخل) في فترة التغيير.

مثال:- في ٢٠١٧/١٢/٣١م قدرت المنشأة (س) الديون المشكوك في تحصيلها من العميل (ص) بمبلغ (٢٠,٠٠٠) ريال، وفي ٢٠١٨/١٢/٣١ تم تقدير الديون المشكوك فيها بمبلغ (٣٠,٠٠٠) ريال، نظراً لأن العميل (ص) كان دائماً التأخير في سداد مستحقاته عام ٢٠١٧م.

في هذه الحالة:- يعتبر زيادة المبلغ المقدر للديون المشكوك في تحصيلها بمبلغ (١٠,٠٠٠) ريال عام ٢٠١٨م، هو تغيير في التقدير المحاسبي، يتم إثباته في الفترة الحالية ويحمل على الربح والخسارة لعام ٢٠١٧م.

الحالة الثانية:- إذا كان التغيير في التقدير المحاسبي يؤثر على فترة التغيير، وعلى الفترات المستقبلية:-

في هذه الحالة: يتم إثبات الأثر في الأرباح والخسائر (قائمة الدخل) في فترة التغيير، وفي الفترات المستقبلية.

مثال: في ٢٠١٥/١/١م قامت الشركة «أ» بشراء آلة بمبلغ (١٠٥,٠٠٠) ريال، وقد قدرت العمر الإنتاجي لها (٥) سنوات، والقيمة خردة (٥٠٠٠) ريال، وكانت تستخدم طريقة القسط الثابت في إهلاكها.

وفي ٢٠١٧/١/١م أعيد تقدير العمر الإنتاجي للآلة وقيمة الخردة، وقدّر العمر الإنتاجي الجديد (٥) سنوات، بداية من

٢٠١٧/١/١م، وقيمة خردة (٧٠٠٠) ريال.

المطلوب: ما هي المعالجة المحاسبية لآثار التغيير في التقديرات المحاسبية؟

(أ) التقدير الأولي لعمر الآلة والخردة:

القيمة القابلة للإهلاك = تكلفة الآلة - قيمة الخردة = ١٠٥,٠٠٠ - ٥,٠٠٠ = ١٠٠,٠٠٠ ريال.

وحيث إن الشركة تستخدم طريقة القسط الثابت والعمر الإنتاجي (٥) سنوات.

يكون قسط الإهلاك السنوي = القيمة القابلة للإهلاك / العمر الإنتاجي المقدر

$$= ١٠٠,٠٠٠ / ٥ = ٢٠,٠٠٠ \text{ ريال}$$

يكون موزعا على السنوات كالتالي:

السنة	الإهلاك	مجمع الإهلاك	صافي القيمة الدفترية
٢٠١٥	٢٠,٠٠٠	٢٠,٠٠٠	٨٥,٠٠٠
٢٠١٦	٢٠,٠٠٠	٤٠,٠٠٠	٦٥,٠٠٠
٢٠١٧	٢٠,٠٠٠	٦٠,٠٠٠	٤٥,٠٠٠
٢٠١٨	٢٠,٠٠٠	٨٠,٠٠٠	٢٥,٠٠٠
٢٠١٩	٢٠,٠٠٠	١٠٠,٠٠٠	٥,٠٠٠

(ب) التقدير الجديد لعمر الآلة والخردة:-

* صافي القيمة الدفترية للآلة في ٢٠١٧/١/١ هو (٦٥,٠٠٠) ريال.

* التقدير الجديد للخردة (٧٠٠٠) ريال، والعمر الإنتاجي المقدر الجديد (٥) سنوات من ٢٠١٧/١/١م.

* قسط الإهلاك السنوي = (٦٥,٠٠٠ - ٧,٠٠٠) / ٥ = ١١,٦٠٠ ريال.

ولذلك سوف تتأثر الفترة الحالية والفترات المستقبلية بهذا التغيير في التقدير المحاسبي متمثلا في انخفاض الإهلاك

السنوي من (٢٠,٠٠٠) ريال إلى (١١,٦٠٠) ريال سنويا.

الحالة الثالثة:- إذا كان التغيير في التقدير المحاسبي يؤدي إلى تغييرات في الأصول أو الالتزامات أو يتعلق ببند من بنود

حقوق الملكية:-

في هذه الحالة: يتم إثبات هذا التغيير من خلال تعديل القيم الدفترية للأصول أو للالتزامات أو لبنود حقوق الملكية

ذات العلاقة في فترة التغيير مع الإفصاح الكافي عن الأثر.

مثال: عمليات إعادة قياس صافي التزام (أصل) المنافع المحددة، وفيما يخص الجزء الذي يثبت في الدخل الشامل الآخر

إذا اتبعت المنشأة سياسة الإثبات بعناصر الدخل الشامل الآخر للفروق الاكتوارية.

متطلبات الإفصاح عن التغيير في التقدير المحاسبي

► **المعيار السعودي:** أجاز عدم الإفصاح عن التغيير في التقدير الذي يجري كل مدة مالية عند المحاسبة عن الأنشطة

العادية للوحدة المحاسبية، كما هو الحال بالنسبة لتقدير «مخصص الديون المشكوك في تحصيلها» (فقرة ٦٩٤ من المعيار

السعودي)، في حين أن هذه الإجازة غير موجودة بالمعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم .

► **المعيار السعودي:** طالب بالإفصاح عن أثر التغير في التقدير المحاسبي على الفترة المستقبلية، في حين طالب المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم بهذا الإفصاح عندما يكون من الممكن عمليا تقدير هذا الأثر.

* **متطلبات الإفصاح في المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم:-**

- ١- الإفصاح عن طبيعة أي تغير في تقدير محاسبي.
- ٢- الإفصاح عن أثر التغير في التقدير المحاسبي على أصول، والتزامات، ودخل ومصروف الفترة الحالية.
٣. الإفصاح عن أثر التغير في التقدير المحاسبي على الفترات المستقبلية، وذلك عندما يكون من الممكن -عمليا- للمنشأة أن تقدر هذا الأثر.

١١- تصحيح أخطاء فترة سابقة:-

١. **المستجدات الخاصة بتصحيح أخطاء فترة سابقة في المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم، والتي لم يتطرق إليها المعيار السعودي:-**

المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم: وضع المقصود بأخطاء فترة سابقة، وأعطى أمثلة عليها. وطالب بإعادة العرض بأثر رجعي عند تصحيح الأخطاء ذات الأهمية النسبية في فترة سابقة، في حين أن المعيار السعودي لم يتطرق إلى ما إذا كان الخطأ مهم أو غير مهم.

المعيار السعودي:- طالب بإعادة العرض بأثر رجعي لكافة الفترات المعروضة عند تصحيح أخطاء فترة سابقة، في حين أن المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم أضاف استثناء وهو: عندما يكون من غير العملي تحديد آثار الخطأ لفترة محددة على المعلومات المقارنة لفترة واحدة أو أكثر من الفترات السابقة المعروضة. **وفي هذه الحالة:** يجب على المنشأة أن تعيد عرض الأرصدة الافتتاحية للأصول والالتزامات وحقوق الملكية لأبكر فترة يكون من الممكن -عمليا- إعادة العرض بأثر رجعي لها (وقد تكون هي الفترة الحالية).

٢. المقصود بأخطاء فترة سابقة:-

هي إغفال أو تحريف في القوائم المالية للمنشأة عن فترة سابقة أو أكثر ينشأ نتيجة عدم القدرة على استخدام، أو سوء استخدام معلومات يمكن الاعتماد عليها، والتي:

(أ) كانت متاحة عند اعتماد القوائم المالية لهذه الفترات للإصدار.

(ب) كان من المتوقع -بشكل معقول- أن يتم الحصول عليها وأخذها في الحسبان في إعداد وعرض هذه القوائم المالية.

وتتضمن هذه الأخطاء:

- ١- تأثيرات الأخطاء الحسابية.
- ٢- الأخطاء في تطبيق السياسات المحاسبية.
- ٣- إغفال أو سوء تفسير الحقائق.
- ٤- الغش والتدليس.

كيفية المحاسبة عن آثار تصحيح أخطاء فترة سابقة؟

إذا كانت ذات أهمية نسبية ومن الممكن عملياً تحديد آثار الخطأ

يتم إعادة عرض مبالغ المقارنة للفترة (الفترة) السابقة المعروضة التي حدث فيها الخطأ

إذا حدثت الأخطاء قبل أواخر فترة سابقة معروضة

إذا كانت ذات أهمية نسبية.. ومن غير العملي تحديد آثار الأخطاء على المعلومات المقارنة لفترة واحدة أو أكثر من الفترات السابقة المعروضة

يتم إعادة عرض الأرصدة الافتتاحية للأصول والالتزامات وحقوق الملكية لأواخر فترة سابقة معروضة بعد التصحيح.

يجب على المنشأة أن تعيد عرض الأرصدة الافتتاحية للأصول والالتزامات وحقوق الملكية لأواخر فترة يكون من الممكن عملياً- إعادة العرض بأثر رجعي لها (وقد تكون هي الفترة الحالية).

مثال ١: في ٢٠١٧/١٢/٣٠م اكتشفت المنشأة (س) خطأ حسابياً قدره (٢٠) ريالاً في مصروف أثبت بالخطأ عام ٢٠١٦م. **المطلوب:** كيفية التعامل مع هذا الخطأ.

الحل:- حيث إن قيمة الخطأ غير ذات أهمية نسبية، فيتم تجاهل هذا الخطأ ويعالج على مصروفات العام.

مثال ٢: في ٢٠١٧/٥/٣٠م وبعد إصدار القوائم المالية اكتشفت المنشأة (س) أنه في عام ٢٠١٦م سقط سهواً إثبات استحقاق (٢٥,٠٠٠) ريال، قيمة مصروفات إقامة وضيافة لأحد عملاء المنشأة الأجانب في فندق الرياض. **المطلوب:-** كيفية معالجة هذا الخطأ (مع إهمال أثر الضريبة).

الحل:- حيث إن تأثير هذا الخطأ تحدد في الفترة ٢٠١٦م، فيتم تعديل عرض القوائم المالية ٢٠١٦م.

* يتم إثبات التزام على المنشأة دائنون متنوعون بمبلغ (٢٥,٠٠٠) ريال.

* يتم تخفيض الأرباح المبقة في ٢٠١٦م بمبلغ (٢٥,٠٠٠) ريال.

* يتم إثبات مصروف الضيافة في قائمة الدخل عن عام ٢٠١٦، وتعديل الربح أو الخسارة تبعاً لذلك.

مثال ٣: في ٢٠١٧/٧/٣١م اكتشفت المنشأة الأهلية للصناعات وجود خطأ حسابي في مخزون الخامات عن السنوات السابقة، وهذا الخطأ ناتج عن خطأ في معادلة تسعير المخزون في البرنامج المحاسبي مما ترتب عليه انخفاض المخزون

بمبلغ ٤٠,٠٠٠ ريال، مع العلم أنه يوجد صعوبة في تحديد تأثير هذا الخطأ على كل سنة من السنوات المعروضة.

المطلوب: كيفية معالجة هذا الخطأ بافتراض أثر الضريبة (صفر):

بما أنه من غير العملي تحديد آثار الخطأ على المعلومات المقارنة لفترة واحدة أو أكثر من الفترات السابقة المعروضة.

لذلك يتم إعادة عرض الأرصدة الافتتاحية للشركة في ٢٠١٧/١/١م مع إجراء التعديلات التالية:

* زيادة بند المخزون بمبلغ (٤٠,٠٠٠) ريال.

* زيادة بند الأرباح المبقاة بمبلغ (٤٠,٠٠٠) ريال.

متطلبات الإفصاح عن أخطاء فترة سابقة

المستجدات في متطلبات الإفصاح في المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم:

بالإضافة إلى الإفصاح عن طبيعة الخطأ، طالب المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم بالإفصاح عن:-

١- مبلغ التصحيح لكل بند مستقل متأثر في القوائم المالية لكل فترة معروضة، وإلى الحد الممكن عمليا.

٢- مبلغ التصحيح في بداية أواخر فترة سابقة معروضة، إلى الحد الممكن عمليا.

٣- توضيح، إذا كان من غير العملي تحديد المبالغ التي يفصح عنها والواردة في (١) أو (٢) أعلاه.

أوضح المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم أنه لا يلزم تكرار هذه الإفصاحات في القوائم المالية للفترات اللاحقة، في حين أن المعيار السعودي لم يتطرق إلى هذا الموضوع.

التغيير في تكوين الوحدة الاقتصادية:-

وفقا للمعيار السعودي:- فإنه يطلب إظهار التغييرات المحاسبية التي تؤدي إلى إعداد قوائم مالية تعتبر في حقيقتها

قوائم لوحدة محاسبية مختلفة وذلك بإعادة عرض القوائم المالية لكافة المدد المالية المعروضة، حتى يمكن إظهار

المعلومات المالية للوحدة المحاسبية الجديدة خلال كافة المدد المقارنة المعروضة. وتشمل تلك التغييرات على سبيل المثال

عرض قوائم مالية للمنشأة موحدة بعام وكانت المنشأة تعرض قوائم مستقلة أو تغيير في مكونات التوابع بداخل المجموعة.

وفقا للمعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم:- فإن التغييرات في تكوين الوحدة

الاقتصادية تتم معالجته في القسم ٩ «القوائم المالية الموحدة والمنفصلة». فعلى سبيل المثال عندما تسيطر المنشأة على

منشأة أخرى بغرض إعادة بيعها في فترة لا تزيد عن سنة، ولكنها تستمر بعد انقضاء السنة في السيطرة على تلك

المنشأة، وحيث لم يكن عدم البيع لظروف خارجة عن سيطرة المنشأة فإنه يجب عليها أن تعد قوائم مالية موحدة وأن

تعيد عرض القوائم المالية الموحدة للسنة التي تمت فيها السيطرة على المنشأة.