

المعيار الدولي للمحاسبة ٨
"السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين المعيار الدولي للمحاسبة ٨ "السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"، الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، كما صدر من غير أي تعديل.

المعيار الدولي للمحاسبة ٨

السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء

الهدف

- ١ يهدف هذا المعيار إلى تحديد الضوابط لاختيار وتغيير السياسات المحاسبية، مع المعالجة المحاسبية والإفصاح عن التغيرات في السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية وتصحيح الأخطاء. ويُقصد من المعيار أن يُعزز ملاءمة القوائم المالية للمنشأة وإمكانية الاعتماد عليها، وقابلية تلك القوائم المالية للمقارنة من فترة لأخرى ومع القوائم المالية للمنشآت الأخرى.
- ٢ تم تحديد متطلبات الإفصاح عن السياسات المحاسبية، باستثناء تلك المتعلقة بالإفصاح عن التغيرات في السياسات المحاسبية، في المعيار الدولي للمحاسبة ١ "عرض القوائم المالية".

النطاق

- ٣ يجب تطبيق هذا المعيار عند اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية، وعند المحاسبة عن التغيرات في السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية وتصحيح أخطاء الفترات السابقة.
- ٤ تتم المحاسبة والإفصاح عن الآثار الضريبية لتصحيح أخطاء الفترات السابقة وللتعديلات التي تتم بأثر رجعي لتطبيق التغيرات في السياسات المحاسبية وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ١٢ "ضرائب الدخل".

التعريفات

- ٥ تُستخدم المصطلحات الآتية في هذا المعيار بالمعاني المحددة لها فيما يلي:
- السياسات المحاسبية* هي مبادئ وأسس وأعراف وقواعد وممارسات محددة، تُطبقها المنشأة عند إعداد وعرض القوائم المالية.
- التقديرات المحاسبية* هي مبالغ نقدية في القوائم المالية تخضع لعدم تأكد يحيط بقياسها.
- المعايير الدولية للتقرير المالي* هي المعايير والتفسيرات الصادرة من مجلس المعايير الدولية للمحاسبة. وهي تشمل:
- (أ) المعايير الدولية للتقرير المالي؛
- (ب) المعايير الدولية للمحاسبة؛
- (ج) التفسيرات الصادرة من لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي؛
- (د) التفسيرات الصادرة من لجنة التفسيرات الدولية السابقة.^١
- "ذو/ذات أهمية نسبية" هذا المصطلح معرف في الفقرة ٧ من المعيار الدولي للمحاسبة ١ وهو مستخدم في هذا المعيار بنفس المعنى.
- أخطاء الفترات السابقة* هي الإغفالات والتحريفات في القوائم المالية للمنشأة لفترة واحدة أو أكثر من الفترات السابقة، والناشئة عن عدم استخدام، أو سوء استخدام، المعلومات التي يمكن الاعتماد عليها التي:
- (أ) كانت متاحة عند اعتماد القوائم المالية الخاصة بتلك الفترات للإصدار؛
- (ب) يمكن التوقع بدرجة معقولة أنه قد تم الحصول عليها وتم أخذها في الحسبان عند إعداد وعرض تلك القوائم المالية.

^١ عدل تعريف المعايير الدولية للتقرير المالي بعد إدخال تغيرات على الاسم بموجب "دستور مؤسسة المعايير الدولية للتقرير المالي" المنقح في ٢٠١٠.

وتشمل مثل هذه الأخطاء آثار الأخطاء الحسابية، والأخطاء في تطبيق السياسات المحاسبية، والسهو عن الحقائق أو الخطأ في تفسيرها، والغش.

التطبيق بأثر رجعي هو تطبيق سياسة محاسبية جديدة على معاملات وأحداث وظروف أخرى كما لو كانت تلك السياسة مطبقة دائماً.

إعادة العرض بأثر رجعي هو تصحيح إثبات المبالغ الخاصة بعناصر القوائم المالية وقياسها والإفصاح عنها كما لو أن الفترات السابقة لم تشهد حدوث خطأ على الإطلاق.

غير ممكن عملياً يعدّ تطبيق متطلب ما غير ممكن عملياً عندما لا تستطيع المنشأة تطبيقه بعد بذل جميع الجهود المعقولة للقيام بذلك. وفيما يخص فترة سابقة معينة، يكون من غير الممكن عملياً تطبيق تغيير في سياسة محاسبية بأثر رجعي أو إجراء إعادة عرض بأثر رجعي لتصحيح خطأ إذا:

- (أ) كانت آثار التطبيق بأثر رجعي أو إعادة العرض بأثر رجعي غير قابلة للتحديد؛ أو
 - (ب) كان التطبيق بأثر رجعي أو إعادة العرض بأثر رجعي يتطلب افتراضات عما كانت ستنبئ الإدارة في تلك الفترة؛ أو
 - (ج) كان التطبيق بأثر رجعي أو إعادة العرض بأثر رجعي يتطلب تقديرات مهمة لمبالغ وكان من غير الممكن أن يتم بشكل موضوعي تمييز المعلومات المتعلقة بتلك التقديرات والتي:
- (١) توفر أدلة عن الظروف التي كانت قائمة في التاريخ (التواريخ) الذي كان يجب أن يتم فيه إثبات أو قياس تلك المبالغ، أو الإفصاح عنها؛
 - (٢) كان يفترض أن تكون متاحة عند اعتماد القوائم المالية لتلك الفترة السابقة للإصدار، عن المعلومات الأخرى.

التطبيق بأثر مستقبلي لتغيير في سياسة محاسبية وإثبات أثر تغيير في تقدير محاسبي، هو على التوالي:

- (أ) تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة على المعاملات والأحداث والظروف الأخرى التي تحدث بعد التاريخ الذي تم فيه تغيير السياسة المحاسبية:
- (ب) إثبات أثر التغيير في التقدير المحاسبي في الفترة الحالية والفترات المستقبلية المتأثرة بالتغيير.

٦ [حذفت]

السياسات المحاسبية

اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية

٧ عندما ينطبق أحد المعايير الدولية للتقرير المالي بشكل محدد على معاملة ما، أو على حدث أو ظرف آخر، فيجب تحديد السياسة أو السياسات المحاسبية المنطبقة على ذلك البند عن طريق تطبيق ذلك المعيار الدولي للتقرير المالي.

٨ تحدد المعايير الدولية للتقرير المالي السياسات المحاسبية التي خلص مجلس المعايير الدولية للمحاسبة إلى أنها تنتج عنها قوائم مالية تحتوي على معلومات ملائمة ويمكن الاعتماد عليها عن المعاملات والأحداث والظروف الأخرى التي تنطبق عليها. ولا يلزم تطبيق تلك السياسات عندما يكون أثر تطبيقها غير ذي أهمية نسبية. ومع ذلك، فإنه من غير المناسب الخروج بشكل لا يُعد ذا أهمية نسبية عن المعايير الدولية للتقرير المالي، أو ترك مثل هذا الخروج دون تصحيح، لتحقيق عرض معين للمركز المالي للمنشأة أو لأدائها المالي أو تدفقاتها النقدية.

٩ مرفق بالمعايير الدولية للتقرير المالي إرشادات لمساعدة المنشآت في تطبيق متطلباتها. وتنص جميع تلك الإرشادات على ما إذا كانت تُعد جزءاً لا يتجزأ من المعايير الدولية للتقرير المالي. والإرشادات التي تُعد جزءاً لا يتجزأ من المعايير الدولية للتقرير المالي تُعد إلزامية، أما الإرشادات التي لا تُعد جزءاً لا يتجزأ من المعايير الدولية للتقرير المالي، فإنها لا تتضمن متطلبات للقوائم المالية.

- ١٠ في حالة عدم وجود معيار دولي للتقرير المالي ينطبق بشكل محدد على معاملة ما، أو على حدث أو ظرف آخر، يجب على الإدارة أن تجتهد في وضع وتطبيق سياسة محاسبية تنتج عنها معلومات:
- (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 وتدفقاتها النقدية؛
- (٢) تعكس الجوهر الاقتصادي للمعاملات، والأحداث والظروف الأخرى، وليس فقط الشكل القانوني لها؛
- (٣) تكون محايدة، بمعنى أنها تكون خالية من التحيز؛
- (٤) تتسم بالحيطة؛
- (٥) تكون كاملة من جميع الجوانب الجوهرية.
- ١١ لممارسة الاجتهاد الموضح في الفقرة ١٠، يجب على الإدارة أن ترجع إلى المصادر الآتية بحسب ترتيبها التنازلي، وأن تنظر في قابليتها للتطبيق:
- (أ) المتطلبات الواردة في المعايير الدولية للتقرير المالي التي تتناول مسائل مشابهة وذات صلة؛
- (ب) تعريفات الأصول والالتزامات والدخل والمصروفات، وضوابط إثباتها ومفاهيم قياسها الواردة في "إطار مفاهيم التقرير المالي" (إطار المفاهيم).^٢
- ١٢ لممارسة الاجتهاد الموضح في الفقرة ١٠، يمكن للإدارة أيضاً أن تأخذ في الحسبان أحدث ما يصدر عن جهات وضع المعايير الأخرى التي تستخدم إطار مفاهيم مشابهاً لتطوير معايير المحاسبة والكتابات المحاسبية الأخرى والممارسات الصناعية المقبولة، طالما كانت تلك الإصدارات لا تتعارض مع المصادر الواردة في الفقرة ١١.
- اتساق السياسات المحاسبية**
- ١٣ يجب على المنشأة أن تختار وتطبق سياساتها المحاسبية بشكل متسق على المعاملات والأحداث والظروف الأخرى المتشابهة، ما لم يتطلب معيار دولي للتقرير المالي، أو يسمح، على نحو محدد بتصنيف البنود التي قد يكون من المناسب تطبيق سياسات مختلفة لها. وإذا تطلب أحد المعايير الدولية للتقرير المالي، أو سمح، بمثل هذا التصنيف، فيجب اختيار سياسة محاسبية ملائمة وتطبيقها بشكل متسق على كل صنف.
- التغييرات في السياسات المحاسبية**
- ١٤ لا يجوز للمنشأة أن تغير السياسة المحاسبية إلا إذا كان التغيير:
- (أ) مطلوباً بموجب معيار دولي للتقرير المالي؛ أو
- (ب) تنتج عنه قوائم مالية توفر معلومات يمكن الاعتماد عليها وأكثر ملاءمة، عن آثار المعاملات، أو الأحداث أو الظروف الأخرى، على المركز المالي للمنشأة وعلى أدائها المالي وتدفقاتها النقدية.
- ١٥ يلزم أن يكون مستخدمو القوائم المالية قادرين على مقارنة القوائم المالية للمنشأة من فترة لأخرى لتحديد الاتجاهات في مركزها المالي وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية. وبناءً عليه، تُطبّق السياسات المحاسبية نفسها خلال كل فترة، ومن فترة إلى التي تليها، ما لم يستوفِ تغيير في سياسة محاسبية أحد الضوابط الواردة في الفقرة ١٤.
- ١٦ لا يُعد ما يلي تغييرات في السياسات المحاسبية:
- (أ) تطبيق سياسة محاسبية على معاملات أو أحداث أو ظروف أخرى تختلف في جوهرها عن تلك التي كانت تحدث سابقاً؛

^٢ تشرح الفقرة ٥٤ كيفية تعديل هذا المتطلب لتطبيقه على أرصدة الحسابات التنظيمية.

- (ب) تطبيق سياسة محاسبية جديدة على معاملات أو أحداث أو ظروف أخرى لم تحدث سابقاً، أو لم تكن لها أهمية نسبية.
- ١٧ يعد التطبيق الأولي لسياسة خاصة بإعادة تقويم الأصول، وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ١٦ "العقارات والآلات والمعدات"، أو المعيار الدولي للمحاسبة ٣٨ "الأصول غير الملموسة"، تغييراً في سياسة محاسبية يُعامل على أنه إعادة تقويم وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ١٦ أو المعيار الدولي للمحاسبة ٣٨، وليس وفقاً لهذا المعيار.
- ١٨ لا تنطبق الفقرات ١٩-٣١ على التغيير في السياسة المحاسبية الموضح في الفقرة ١٧.

تطبيق التغييرات في السياسات المحاسبية

- ١٩ مع مراعاة متطلبات الفقرة ٢٣:
- (أ) يجب على المنشأة أن تقوم بالمحاسبة عن التغيير في السياسة المحاسبية، الناتج عن التطبيق الأولي لمعيار دولي للتقرير المالي، وفقاً لأحكام التحول المحددة في ذلك المعيار الدولي للتقرير المالي، إن وجدت؛
- (ب) عندما تغير المنشأة سياسة محاسبية بناءً على التطبيق الأولي لمعيار دولي للتقرير المالي لا يشتمل على أحكام تحول محددة تنطبق على ذلك التغيير، أو عندما تغير سياسة محاسبية بشكل اختياري، يجب عليها أن تطبق التغيير بأثر رجعي.
- ٢٠ لغرض هذا المعيار، لا يعد التطبيق المبكر لمعيار دولي للتقرير المالي تغييراً اختيارياً في السياسة المحاسبية.
- ٢١ في حالة عدم وجود معيار دولي للتقرير المالي ينطبق بشكل محدد على معاملة، أو حدث أو ظرف آخر، فيجوز للإدارة، وفقاً للفقرة ١٢، أن تطبق سياسة محاسبية مأخوذة من أحدث إصدارات جهات وضع المعايير الأخرى التي تستخدم إطار مفاهيم مشابهاً لتطوير معايير المحاسبة. وإذا اختارت المنشأة أن تغير سياسة محاسبية، بعد تعديل مثل هذا الإصدار، فإن هذا التغيير يُحاسب ويُفصح عنه على أنه تغيير اختياري في السياسة المحاسبية.

التطبيق بأثر رجعي

- ٢٢ مع مراعاة الفقرة ٢٣، عندما يُطبّق تغيير في السياسة المحاسبية بأثر رجعي وفقاً للفقرة ١٩ (أ) أو (ب)، فيجب على المنشأة أن تُعدّل الرصيد الافتتاحي لكل مكون متأثر من مكونات حقوق الملكية، وذلك لأسبق فترة معروضة والمبالغ المقارنة الأخرى المُفصح عنها لكل فترة سابقة معروضة، كما لو كانت السياسة المحاسبية الجديدة مطبقة دائماً.

حدود التطبيق بأثر رجعي

- ٢٣ عندما تتطلب الفقرة ١٩ (أ) أو (ب) إجراء التطبيق بأثر رجعي، يجب أن يُطبّق التغيير في السياسة المحاسبية بأثر رجعي إلا إذا كان من غير الممكن عملياً تحديد آثار التغيير على فترة بعينها أو تحديد الأثر التراكمي للتغيير.
- ٢٤ عندما يكون من غير الممكن عملياً تحديد آثار تغيير سياسة محاسبية على المعلومات المقارنة لفترة واحدة بعينها أو أكثر من الفترات السابقة المعروضة، فيجب على المنشأة أن تطبق السياسة المحاسبية الجديدة على المبالغ الدفترية للأصول والالتزامات حتى بداية أسبق فترة يمكن عملياً تطبيق السياسة بأثر رجعي لها، وقد تكون هي الفترة الحالية، ويجب أن تجري المنشأة تعديلاً مقابلاً لذلك في الرصيد الافتتاحي لكل مكونات حقوق الملكية المتأثرة في تلك الفترة.
- ٢٥ عندما يكون من غير الممكن عملياً تحديد الأثر التراكمي، في بداية الفترة الحالية، لتطبيق سياسة محاسبية جديدة على جميع الفترات السابقة، فيجب على المنشأة أن تُعدّل المعلومات المقارنة لأجل تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة بأثر مستقبلي بداية من أسبق تاريخ ممكن عملياً.
- ٢٦ عندما تطبق المنشأة سياسة محاسبية جديدة بأثر رجعي، فإنها تطبق السياسة المحاسبية الجديدة على المعلومات المقارنة للفترات السابقة حتى أسبق فترة ممكنة عملياً. ولا يكون التطبيق بأثر رجعي على فترة سابقة ممكناً عملياً إلا إذا كان من الممكن عملياً تحديد الأثر التراكمي على المبالغ في كل من قائمتي المركز المالي الافتتاحية والختامية لتلك الفترة. ويُرصد مبلغ التعديل الناتج، المتعلق بالفترات قبل تلك المعروضة في القوائم المالية، في الرصيد الافتتاحي لكل مكون متأثر من مكونات حقوق الملكية لأسبق فترة معروضة. ويُجرى التعديل عادةً

في الأرباح المبقاة. ومع ذلك، فإن التعديل يمكن إجراؤه في مكون آخر لحقوق الملكية (على سبيل المثال، للالتزام بمعيار دولي للتقرير المالي). وتُعدّل أيضاً أية معلومات أخرى عن الفترات السابقة، مثل الملخصات التاريخية للبيانات المالية، حتى أسبق فترة ممكنة عملياً.

عندما يكون من غير الممكن عملياً أن تطبق المنشأة سياسة محاسبية جديدة بأثر رجعي، لأنها لا تستطيع تحديد الأثر التراكمي لتطبيق السياسة على جميع الفترات السابقة، فوفقاً للفقرة ٢٥، تطبق المنشأة السياسة الجديدة بأثر مستقبلي من بداية أسبق فترة ممكنة عملياً. وبناءً عليه، تتجاهل المنشأة الجزء من التعديل التراكمي للأصول والالتزامات وحقوق الملكية الناشئ قبل ذلك التاريخ. ويُسمح بتغيير السياسة المحاسبية، حتى ولو كان من غير الممكن عملياً أن تُطَبَّق السياسة بأثر مستقبلي لأية فترة سابقة. وتوفر الفقرات ٥٠ - ٥٣ إرشادات عندما يكون من غير الممكن عملياً أن تُطَبَّق السياسة المحاسبية الجديدة على فترة واحدة أو أكثر من الفترات السابقة.

الإفصاح

عندما يكون للتطبيق الأولي لأحد المعايير الدولية للتقرير المالي أثر على الفترة الحالية أو أية فترة سابقة، أو عندما يمكن أن يكون له مثل هذا الأثر إلا أنه من غير الممكن عملياً تحديد مبلغ التعديل، أو عندما يحتمل أن يكون له أثر على الفترات المستقبلية، فيجب على المنشأة الإفصاح عما يلي:

- (أ) اسم المعيار الدولي للتقرير المالي؛
- (ب) عند الاقتضاء، أن التغيير في السياسة المحاسبية قد تم وفقاً لأحكام التحول الخاصة به؛
- (ج) طبيعة التغيير في السياسة المحاسبية؛
- (د) عند الاقتضاء، وصف لأحكام التحول؛
- (هـ) عند الاقتضاء، أحكام التحول التي قد يكون لها أثر على الفترات المستقبلية؛
- (و) للفترة الحالية وكل فترة سابقة معروضة، إلى الحد الممكن عملياً، مبلغ التعديل؛
- (١) لكل بند متأثر من البنود المستقلة في القوائم المالية؛
- (٢) لربحية السهم الأساسية والمخفضة، إذا كان المعيار الدولي للمحاسبة ٣٣ "ربحية السهم" ينطبق على المنشأة؛
- (ز) مبلغ التعديل المتعلق بالفترات التي تسبق تلك المعروضة، إلى الحد الممكن عملياً؛
- (ح) إذا كان التطبيق بأثر رجعي المطلوب بموجب الفقرة ١٩ (أ) أو (ب) غير ممكن عملياً لفترة سابقة معينة أو للفترات التي تسبق تلك المعروضة، يتم الإفصاح عن الظروف التي أدت إلى وجود تلك الحالة، وعن وصف لكيفية تطبيق التغيير في السياسة المحاسبية وتاريخ بداية تطبيقه.

ولا يلزم تكرار هذه الإفصاحات في القوائم المالية للفترات اللاحقة.

عندما يكون للتغيير الاختياري في السياسة المحاسبية أثر على الفترة الحالية أو أية فترة سابقة، أو عندما يمكن أن يكون له أثر على تلك الفترة إلا أنه من غير الممكن عملياً تحديد مبلغ التعديل، أو عندما يحتمل أن يكون له أثر على الفترات المستقبلية، فيجب على المنشأة الإفصاح عما يلي:

- (أ) طبيعة التغيير في السياسة المحاسبية؛
- (ب) الأسباب التي تجعل تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة يوفر معلومات يمكن الاعتماد عليها وأكثر ملاءمة؛
- (ج) للفترة الحالية وكل فترة سابقة معروضة، إلى الحد الممكن عملياً، مبلغ التعديل؛
- (١) لكل بند متأثر من البنود المستقلة في القوائم المالية؛
- (٢) لربحية السهم الأساسية والمخفضة، إذا كان المعيار الدولي للمحاسبة ٣٣ ينطبق على المنشأة؛
- (د) مبلغ التعديل المتعلق بالفترات التي تسبق تلك المعروضة، إلى الحد الممكن عملياً؛

(هـ) إذا كان التطبيق بأثر رجعي غير ممكن عملياً لفترة سابقة معينة، أو للفترات التي تسبق تلك المعروضة، يتم الإفصاح عن الظروف التي أدت إلى وجود تلك الحالة، وعن وصف لكيفية تطبيق التغيير في السياسة المحاسبية وتاريخ بداية تطبيقه.

ولا يلزم تكرار هذه الإفصاحات في القوائم المالية للفترات اللاحقة.

٣٠ عندما لا تكون المنشأة قد طبقت معياراً دولياً جديداً للتقرير المالي تم إصداره ولكن لم يحن بعد وقت تطبيقه، فيجب على المنشأة أن تفصح عما يلي:

(أ) هذه الحقيقة؛

(ب) المعلومات المعروفة أو التي يمكن تقديرها بشكل معقول، الملازمة لتقييم التأثير المحتمل الذي سيكون لتطبيق المعيار الجديد على القوائم المالية للمنشأة في فترة التطبيق الأولى.

٣١ التزاماً بالفقرة ٣٠، تنظر المنشأة في الإفصاح عما يلي:

(أ) اسم المعيار الدولي للتقرير المالي الجديد؛

(ب) طبيعة التغيير أو التغييرات الوشيكة في السياسة المحاسبية؛

(ج) التاريخ الذي يتعين فيه تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي؛

(د) التاريخ الذي تخطط أن تطبق فيه المعيار الدولي للتقرير المالي بشكل أولي؛

(هـ) أحد ما يلي:

(١) مناقشة بشأن التأثير الذي من المتوقع أن يكون للتطبيق الأولي للمعيار الدولي للتقرير المالي على القوائم

المالية للمنشأة؛ أو

(٢) إذا لم يكن ذلك التأثير معروفاً أو لا يمكن تقديره بشكل معقول، فيتم التصريح بما يفيد ذلك.

التقديرات المحاسبية

٣٢ قد تتطلب السياسة المحاسبية قياس بنود في القوائم المالية بطريقة تنطوي على عدم تأكد يحيط بالقياس -أي إن السياسة المحاسبية قد تتطلب قياس تلك البنود بمبالغ نقدية لا يمكن رصدها بشكل مباشر ويجب تقديرها بدلاً من ذلك. وفي هذه الحالة، تضع المنشأة تقديراً محاسبياً لتحقيق الهدف المحدد في السياسة المحاسبية. وينطوي وضع التقديرات المحاسبية على استخدام اجتهادات أو افتراضات تستند إلى أحدث المعلومات المتاحة التي يمكن الاعتماد عليها. ومن أمثلة التقديرات المحاسبية:

(أ) مخصص الخسارة للخسائر الائتمانية المتوقعة، عملاً بالمعيار الدولي للتقرير المالي ٩ "الأدوات المالية"؛

(ب) صافي القيمة القابلة للتحقق لأحد بنود المخزون، عملاً بالمعيار الدولي للمحاسبة ٢ "المخزون"؛

(ج) القيمة العادلة لأصل أو التزام، عملاً بالمعيار الدولي للتقرير المالي ١٣ "قياس القيمة العادلة"؛

(د) مصروف الإهلاك لأحد بنود العقارات والآلات والمعدات، عملاً بالمعيار الدولي للمحاسبة ١٦؛

(هـ) المخصص المرصود لواجبات الضمانات، عملاً بالمعيار الدولي للمحاسبة ٣٧ "المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة".

٣٢ أ تستخدم المنشأة أساليب القياس والمدخلات لوضع التقدير المحاسبي. وتشتمل أساليب القياس على أساليب للتقدير (على سبيل المثال، الأساليب المستخدمة لقياس مخصص خسارة للخسائر الائتمانية المتوقعة عملاً بمعيار التقرير المالي ٩) وأساليب للتقويم (على سبيل المثال، الأساليب المستخدمة لقياس القيمة العادلة لأصل أو التزام عملاً بمعيار التقرير المالي ١٣).

٣٢ ب يشير المصطلح "تقدير" في معايير التقرير المالي أحياناً إلى تقدير آخر بخلاف التقدير المحاسبي الوارد تعريفه في هذا المعيار. وعلى سبيل المثال، يشير هذا المصطلح أحياناً إلى المدخلات المستخدمة في وضع التقديرات المحاسبية.

- ٣٣ يعد استخدام التقديرات المعقولة جزءاً أساسياً في إعداد القوائم المالية، ولا يُحد من إمكانية الاعتماد عليها.
- التغيرات في التقديرات المحاسبية**
- ٣٤ قد تحتاج المنشأة إلى تغيير التقدير المحاسبي إذا حدثت تغيرات في الظروف التي استند إليها التقدير المحاسبي أو نتيجة لظهور معلومات جديدة أو تطورات جديدة أو لاكتساب المزيد من الخبرة. وبحسب طبيعته، لا يتعلق التغيير في التقدير المحاسبي بالفترات السابقة ولا يُعدّ تصحيحاً لخطأ.
- ١٣٤ تُعد التأثيرات على التقدير المحاسبي الناتجة عن تغير في أحد المدخلات أو تغير في أسلوب القياس تغييرات في التقديرات المحاسبية ما لم تكن ناتجة عن تصحيح أخطاء لفترات سابقة.
- ٣٥ يعد التغيير في أساس القياس المطبق تغييراً في سياسة محاسبية، وليس تغييراً في تقدير محاسبي. وعندما يكون من الصعب تمييز تغيير في سياسة محاسبية عن تغيير في تقدير محاسبي، فإن التغيير يُعالج على أنه تغير في تقدير محاسبي.
- تطبيق التغيرات في التقديرات المحاسبية**
- ٣٦ يجب إثبات الأثر الناتج عن تغيير في تقدير محاسبي، بخلاف التغيير الذي تنطبق عليه الفقرة ٣٧، بأثر مستقبلي وذلك عن طريق تضمينه في الربح أو الخسارة في:
- (أ) فترة التغيير، إذا كان التغيير يؤثر فقط على تلك الفترة؛ أو
- (ب) فترة التغيير والفترات المستقبلية، إذا كان التغيير يؤثر على كليهما.
- ٣٧ إذا نتج عن التغيير في تقدير محاسبي تغييرات في الأصول والالتزامات، أو إذا تعلق ببند من حقوق الملكية، فيجب إثبات التغيير عن طريق تعديل المبلغ الدفئري لبند الأصل أو الالتزام أو حق الملكية ذي الصلة في فترة التغيير.
- ٣٨ يعني الإثبات المستقبلي لأثر تغيير في تقدير محاسبي أن التغيير يُطبق على المعاملات، والأحداث والظروف الأخرى، من تاريخ ذلك التغيير. وقد يؤثر التغيير في التقدير المحاسبي على ربح أو خسارة الفترة الحالية فقط، أو ربح أو خسارة كل من الفترة الحالية والفترات المستقبلية. فعلى سبيل المثال، يؤثر التغيير في مخصص خسارة للخسائر الائتمانية المتوقعة على ربح أو خسارة الفترة الحالية فقط، وبناءً عليه، فإنه يُثبت في الفترة الحالية. ولكن تغيير العمر الإنتاجي المقدر لأصل قابل للإهلاك، أو النمط المتوقع لاستهلاك المنافع الاقتصادية المستقبلية الكامنة فيه، يؤثر على مصروف الإهلاك للفترة الحالية ولكل فترة مستقبلية خلال العمر الإنتاجي المتبقي للأصل. وفي كلتا الحالتين، يُثبت أثر التغيير المتعلق بالفترة الحالية على أنه دخل أو مصروف في الفترة الحالية. ويُثبت الأثر على الفترات المستقبلية، إن وجد، على أنه دخل أو مصروف في تلك الفترات المستقبلية.
- الإفصاح**
- ٣٩ يجب أن تفصح المنشأة عن طبيعة ومبلغ التغيير في التقدير المحاسبي الذي له أثر في الفترة الحالية، أو يتوقع أن يكون له أثر في الفترات المستقبلية، ويستثنى من ذلك الإفصاح عن الأثر الواقع على الفترات المستقبلية عندما يكون من غير الممكن عملياً تقدير ذلك الأثر.
- ٤٠ في حال عدم الإفصاح عن مبلغ الأثر في الفترات المستقبلية لأن تقديره غير ممكن عملياً، يجب على المنشأة الإفصاح عن تلك الحقيقة.

الأخطاء

- ٤١ يمكن أن تنشأ أخطاء تتعلق بإثبات وقياس وعرض عناصر القوائم المالية والإفصاح عنها. ولا تُعد القوائم المالية ملتزمة بالمعايير الدولية للتقرير المالي إذا اشتملت على أخطاء، سواء كانت جوهرية أو غير جوهرية، حدثت بشكل متعمد لتحقيق عرض معين للمركز المالي للمنشأة، أو لأدائها المالي أو تدفقاتها النقدية. وتُصحح الأخطاء المحتملة للفترة الحالية التي يتم اكتشافها خلال الفترة ذاتها، قبل اعتماد

القوائم المالية للإصدار. ومع ذلك، لا تُكتشف الأخطاء الجوهرية أحياناً حتى فترة لاحقة، وتُصحَّح أخطاء الفترة السابقة تلك في المعلومات المقارنة المعروضة في القوائم المالية لتلك الفترة اللاحقة (انظر الفقرات ٤٢ - ٤٧).

٤٢ مع مراعاة الفقرة ٤٣، يجب على المنشأة تصحيح الأخطاء الجوهرية للفترات السابقة بأثر رجعي في أول مجموعة من القوائم المالية يتم اعتمادها للإصدار بعد اكتشاف الأخطاء، وذلك عن طريق:

- (أ) إعادة عرض المبالغ المقارنة للفترة (الفترات) السابقة المعروضة التي حدث فيها الخطأ؛ أو
(ب) إعادة عرض الأرصدة الافتتاحية للأصول والالتزامات وحقوق الملكية لأسبق فترة معروضة، إذا حدث الخطأ قبل أسبق فترة معروضة.

حدود إعادة العرض بأثر رجعي

٤٣ يجب أن يُصحَّح خطأ أية فترة سابقة عن طريق إعادة العرض بأثر رجعي، إلا إذا كان من غير الممكن عملياً تحديد آثار الخطأ على فترة بعينها أو تحديد الأثر التراكمي للخطأ.

٤٤ عندما يكون من غير الممكن عملياً تحديد آثار خطأ على المعلومات المقارنة لفترة واحدة بعينها أو أكثر من الفترات السابقة المعروضة، فيجب على المنشأة أن تُعيد عرض الأرصدة الافتتاحية للأصول والالتزامات وحقوق الملكية لأسبق فترة يمكن عملياً أن يتم إعادة العرض بأثر رجعي لها (وقد تكون هي الفترة الحالية).

٤٥ عندما يكون من غير الممكن عملياً تحديد الأثر التراكمي، في بداية الفترة الحالية، لخطأ على جميع الفترات السابقة، يجب على المنشأة إعادة عرض المعلومات المقارنة لتصحيح الخطأ بأثر مستقبلي ابتداءً من أسبق تاريخ ممكن عملياً.

٤٦ لا يدخل تصحيح أخطاء الفترات السابقة في ربح أو خسارة الفترة التي اكتُشف فيها الخطأ. وتُعدَّل أية معلومات معروضة عن الفترات السابقة، بما في ذلك أي ملخصات تاريخية للبيانات المالية، حتى أسبق فترة ممكنة عملياً.

٤٧ عندما يكون من غير الممكن عملياً تحديد مبلغ أي خطأ (مثل خطأ في تطبيق سياسة محاسبية) لجميع الفترات السابقة، فإن المنشأة، وفقاً للفقرة ٤٥، تُعيد عرض المعلومات المقارنة بأثر مستقبلي بداية من أسبق تاريخ ممكن عملياً. وبناءً عليه، تتجاهل المنشأة الجزء من إعادة العرض التراكمي للأصول والالتزامات وحقوق الملكية الناشئ قبل ذلك التاريخ. وتوفر الفقرات ٥٠ - ٥٣ إرشادات عن الأوقات التي يكون من غير الممكن عملياً فيها تصحيح خطأ لفترة واحدة أو أكثر من الفترات السابقة.

٤٨ يختلف تصحيح الأخطاء عن التغييرات في التقديرات المحاسبية. وتُعد التقديرات المحاسبية بحسب طبيعتها قيماً تقريبية قد يلزم تغييرها عند معرفة المزيد من المعلومات عنها. فعلى سبيل المثال، لا يعد مبلغ المكسب أو الخسارة المثبت بناءً على نتيجة بند محتمل تصحيحاً لخطأ.

الإفصاح عن أخطاء الفترات السابقة

٤٩ عند تطبيق الفقرة ٤٢، يجب على المنشأة أن تفصح عما يلي:

- (أ) طبيعة خطأ الفترة السابقة؛
(ب) لكل فترة سابقة معروضة، وإلى الحد الممكن عملياً، مبلغ التصحيح:
(١) لكل بند متأثر من البنود المستقلة في القوائم المالية؛
(٢) لربحية السهم الأساسية والمخفضة، إذا كان المعيار الدولي للمحاسبة ٣٣ ينطبق على المنشأة؛
(ج) مبلغ التصحيح في بداية أسبق فترة معروضة؛
(د) إذا كان إعادة العرض بأثر رجعي غير ممكن عملياً لفترة سابقة معينة، يتم الإفصاح عن الظروف التي أدت إلى وجود تلك الحالة، وعن وصف لكيفية تصحيح الخطأ وتاريخ بداية تصحيحه.

ولا يلزم تكرار هذه الإفصاحات في القوائم المالية للفترات اللاحقة.

عدم الإمكانية العملية للتطبيق بأثر رجعي وإعادة العرض بأثر رجعي

- ٥٠ في بعض الظروف، يكون من غير الممكن عملياً أن تُعدّل المعلومات المقارنة لفترة واحدة أو أكثر من الفترات السابقة لتحقيق القابلية للمقارنة مع الفترة الحالية. فعلى سبيل المثال، ربما تكون البيانات لم يتم جمعها في الفترة (الفترات) السابقة بطريقة تسمح سواءً بالتطبيق بأثر رجعي لسياسة محاسبية جديدة (بما في ذلك، ولغرض الفقرات ٥١-٥٣، تطبيقها بأثر مستقبلي على الفترات السابقة) أو إعادة العرض بأثر رجعي لتصحيح خطأ فترة سابقة، وقد يكون من غير الممكن عملياً إعادة إنتاج المعلومات.
- ٥١ هناك ضرورة متكررة لإجراء تقديرات عند تطبيق سياسة محاسبية على عناصر القوائم المالية المثبتة أو المُفصّل عنها فيما يتعلق بالمعاملات، أو الأحداث أو الظروف الأخرى. ويُعدّ التقدير غير موضوعي بحكم طبيعته وقد توضع التقديرات بعد فترة التقرير. ويُحتمل أن تزيد درجة الصعوبة المحيطة بوضع التقديرات عند تطبيق سياسة محاسبية بأثر رجعي، أو عند إعادة العرض بأثر رجعي لتصحيح خطأ فترة سابقة، نظراً لطول الفترة الزمنية التي ربما تكون قد مضت منذ حدوث المعاملة، أو الحدث أو الظرف الآخر المتأثر. وبالرغم من ذلك، يبقى الهدف من التقديرات المتعلقة بالفترات السابقة هو نفسه من التقديرات التي تُجرى في الفترة الحالية، ألا وهو أن يعكس التقدير الظروف التي كانت موجودة عند حدوث المعاملة، أو الحدث أو الظرف الآخر.
- ٥٢ وبناءً عليه، يتطلب التطبيق بأثر رجعي لسياسة محاسبية جديدة، أو تصحيح خطأ فترة سابقة، تمييز المعلومات التي توفر أدلة عن الظروف التي كانت قائمة في التاريخ (التواريخ) الذي حدثت فيه المعاملة، أو الحدث أو الظرف الآخر،
- (أ) (ب) كان يفترض أن تكون متاحة عند اعتماد القوائم المالية لتلك الفترة السابقة للإصدار
- عن المعلومات الأخرى. وفيما يخص بعض أنواع التقديرات (مثل قياس القيمة العادلة الذي يستخدم مدخلات مهمة لا يمكن رصدها)، يكون تمييز هذه الأنواع من المعلومات غير ممكن عملياً. وعندما يتطلب التطبيق بأثر رجعي، أو إعادة العرض بأثر رجعي، إجراء تقدير مهم يستحيل معه تمييز هذين النوعين من المعلومات، يكون من غير الممكن عملياً تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة، أو تصحيح خطأ الفترة السابقة، بأثر رجعي.
- ٥٣ لا ينبغي أن يُستخدم الإدراك المتأخر عند تطبيق سياسة محاسبية جديدة على فترة سابقة، أو عند تصحيح المبالغ لفترة سابقة، سواءً عند وضع افتراضات عما كانت ستستهدفه الإدارة في فترة سابقة، أو عند تقدير المبالغ المثبتة أو المقيسة أو المُفصّل عنها في فترة سابقة. فعلى سبيل المثال، عندما تصحح المنشأة خطأ فترة سابقة في احتساب التزامها الناتج عن الإجازات المرضية المتراكمة للموظفين وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ١٩ "منافع الموظفين"، فإنها تتجاهل المعلومات، التي أصبحت متاحة بعد اعتماد القوائم المالية الخاصة بالفترة السابقة للإصدار، عن موجة أنفلونزا شديدة – على نحو غير عادي - خلال الفترة التالية. ولا تؤدي حقيقة الحاجة المتكررة إلى إجراء تقديرات مهمة عند تعديل المعلومات المقارنة المعروضة للفترات السابقة إلى الحيلولة دون إجراء تعديل أو تصحيح يمكن الاعتماد عليه لتلك المعلومات المقارنة.

تاريخ السريان والتحول

- ٥٤ يجب على المنشأة أن تطبق هذا المعيار للمعيار للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٥ أو بعد ذلك التاريخ. ويُشجّع على التطبيق الأسبق. وإذا طبقت المنشأة هذا المعيار لفترة تبدأ قبل ١ يناير ٢٠٠٥، فيجب عليها أن تفصح عن تلك الحقيقة.
- أ٥٤ [حذفت]
- ب٥٤ [حذفت]
- ج٥٤ عدّل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣ "قياس القيمة العادلة"، الصادر في مايو ٢٠١١، الفقرة ٥٢. ويجب على المنشأة أن تطبق ذلك التعديل عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٣.
- د٥٤ [حذفت]
- ه٥٤ عدّل المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ "الأدوات المالية"، الصادر في يوليو ٢٠١٤، الفقرة ٥٣ وحذف الفقرات ٥٤أ، ٥٤ب، ٥٤د. ويجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ٩.

- ٥٤هـ عدلت "التعديلات على الإشارات إلى إطار المفاهيم في المعايير الدولية للتقرير المالي"، الصادرة في عام ٢٠١٨، الفقرتين ٦ و ١١ (ب). ويجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٢٠ أو بعد ذلك التاريخ. ويُسمح بالتطبيق الأسبق إذا طبقت المنشأة أيضاً في ذات الوقت جميع التعديلات الأخرى التي أدخلتها "التعديلات على الإشارات إلى إطار المفاهيم في المعايير الدولية للتقرير المالي". ويجب على المنشأة تطبيق التعديلات على الفقرتين ٦ و ١١ (ب) بأثر رجعي وفقاً لهذا المعيار. ومع ذلك، فإذا قررت المنشأة أن التطبيق بأثر رجعي سيكون غير ممكن عملياً أو سينطوي على تكاليف أو جهود لا مبرر لها، فيجب عليها تطبيق التعديلات على الفقرتين ٦ و ١١ (ب) بالرجوع إلى الفقرات ٢٣-٢٨ من هذا المعيار. وإذا كان التطبيق بأثر رجعي لأي تعديل وارد في "التعديلات على الإشارات إلى إطار المفاهيم في المعايير الدولية للتقرير المالي" سينطوي على تكاليف أو جهود لا مبرر لها، فيجب على المنشأة، عند تطبيق الفقرات ٢٣-٢٨ من هذا المعيار، أن تقرأ أية إشارة إلى مصطلح "غير ممكن عملياً"، باستثناء الإشارات الواردة في الجملة الأخيرة من الفقرة ٢٧، على أنها تعني "تنطوي على تكاليف أو جهود لا مبرر لها" وأية إشارة إلى مصطلح "ممكن عملياً" على أنها "ممكن بدون تحمل تكاليف أو جهود لا مبرر لها".
- ٥٤ز في حالة عدم تطبيق المنشأة للمعيار الدولي للتقرير المالي ١٤ "الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية"، فيجب على المنشأة عند تطبيق الفقرة ١١ (ب) على أرصدة الحسابات التنظيمية أن تستمر في الرجوع إلى التعريفات وضوابط الإثبات ومفاهيم القياس الواردة في "إطار إعداد وعرض القوائم المالية"^٣، وأن تنظر في قابلية تطبيقها، بدلاً من تلك الواردة في "إطار المفاهيم". ورصيد الحساب التنظيمي هو رصيد أي حساب مصروف (أو دخل) غير مثبت على أنه أصل أو التزام وفقاً للمعايير الأخرى المنطبقة ولكنه مُضمَّن، أو يتوقع أن يتم تضمينه، من قبل منظم الأسعار عند وضع السعر أو الأسعار التي يمكن أن تُحمَّل على العملاء. ومنظم الأسعار هو هيئة رسمية لها سلطة بموجب تشريع أو لائحة لوضع سعر أو نطاق أسعار ملزم للمنشأة. ويمكن أن يكون منظم الأسعار طرفاً ثالثاً أو طرفاً ذا علاقة بالمنشأة، بما في ذلك المجلس الحاكم الخاص بالمنشأة، إذا كانت هذه الهيئة مُطالبة بموجب تشريع أو لائحة أن تضع الأسعار لمصلحة العملاء وأن تضمن أيضاً الجدوى المالية للمنشأة بشكل عام.
- ٥٤ح عدل الإصدار "تعريف مصطلح "ذو ذات أهمية نسبية" (تعديلات على المعيار الدولي للمحاسبة ١ والمعيار الدولي للمحاسبة ٨)، الصادر في أكتوبر ٢٠١٨، الفقرة ٧ من المعيار الدولي للمحاسبة ١ والفقرة ٥ من المعيار الدولي للمحاسبة ٨، وحذف الفقرة ٦ من المعيار الدولي للمحاسبة ٨. ويجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات بأثر مستقبلي للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٢٠ أو بعد ذلك التاريخ. ويُسمح بالتطبيق الأسبق. وإذا طبقت المنشأة تلك التعديلات لفترة أسبق، فيجب عليها أن تفصح عن تلك الحقيقة.
- ٥٤ط عدل الإصدار "تعريف التقديرات المحاسبية"، الصادر في فبراير ٢٠٢١، الفقرات ٥ و ٣٢ و ٣٤ و ٣٨ و ٤٨ وأضاف الفقرات ٣٢ و ٣٤ أ. ويجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات للفترات التقرير السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٢٣ أو بعد ذلك التاريخ. ويُسمح بالتطبيق الأسبق. ويجب على المنشأة تطبيق التعديلات على التغييرات في التقديرات المحاسبية والتغييرات في السياسات المحاسبية التي تحدث في أو بعد بداية أول فترة تقرير سنوية تُطَبَّق فيها التعديلات.

سحب الإصدارات الأخرى

- ٥٥ يحل هذا المعيار محل المعيار الدولي للمحاسبة ٨ "صافي الربح أو الخسارة للفترة والأخطاء الأساس والتغييرات في السياسات المحاسبية"، المُنقَح في ١٩٩٣.
- ٥٦ يحل هذا المعيار محل التفسيرات الآتية:
- (أ) تفسير لجنة التفسيرات الدولية السابقة ٢ "الاتساق - رسملة تكاليف الاقتراض"؛
- (ب) تفسير لجنة التفسيرات الدولية السابقة ١٨ "الاتساق - الطرق البديلة".

^٣ الإشارة هنا إلى "إطار إعداد وعرض القوائم المالية" الصادر عن لجنة معايير المحاسبة الدولية والذي أقره المجلس في عام ٢٠٠١.