

المعيار المحاسبي الدولي الثامن
(المعدل في عام 1993)

صافي الربح أو الخسارة للفترة، الأخطاء الجوهرية، والتغيرات في السياسات المحاسبية

يلغي المعيار المحاسبي الدولي الخامس والثلاثون – "العمليات المتوقفة" الفقرات 4، 19 – 22، من المعيار المحاسبي الثامن، و كذلك يلغي المعيار المحاسبي الدولي الخامس والثلاثون تعريف العمليات المتوقفة في الفقرة 6 من المعيار المحاسبي الثامن. يسري مفعول المعيار المحاسبي الدولي الخامس والثلاثون على البيانات المالية التي تغطي الفترات التي تبدأ في الأول من كانون ثاني (يناير) 1999 أو بعد هذا التاريخ.

يتعلق أحد تفسيرات اللجنة الدائمة للتفسيرات بالمعيار المحاسبي الثامن:

- تفسير اللجنة الدائمة للتفسيرات رقم 8 – "التطبيق لأول مرة لمعايير المحاسبة الدولية كأساس رئيسي للمحاسبة".

المحتويات

المعيار المحاسبي الدولي الثامن "المعدل في عام 1993"

صافي الربح أو الخسارة للفترة، والأخطاء الجوهرية والتغييرات في السياسات المحاسبية

الفقرات	هدف المعيار
5-1	نطاق المعيار
6	تعريف المصطلحات
30- 7	صافي الربح أو الخسارة للفترة
15-11	البنود غير العادية
18-16	الربح أو الخسارة من الأنشطة الاعتيادية
22-19	فقرات ملغاة
30-23	تغييرات في التقديرات المحاسبية
40-31	الأخطاء الجوهرية
37-34	المعالجة المفضلة
40-38	معالجة بديلة مسموح بها
57-41	التغييرات في السياسات المحاسبية
48-46	تطبيق معيار محاسبي دولي
53-49	التغييرات الأخرى في السياسات المحاسبية - المعالجة المفضلة
57-54	التغييرات الأخرى في السياسات المحاسبية - المعالجة البديلة المسموح بها
58	تاريخ بدء التطبيق

الملحق

البنود غير العادية والعمليات الموقفة

الأخطاء الجوهرية

التغييرات في السياسة المحاسبية

المعيار المحاسبي الدولي الثامن (المعدل في عام 1993)

صافي الربح أو الخسارة للفترة، الأخطاء الجوهرية، والتغييرات في السياسات المحاسبية

يتكون هذا المعيار من الفقرات المكتوبة بأحرف مائلة وبلون داكن ويجب تطبيق هذا المعيار في ضوء ما جاء من مواد وإيضاحات بباقي الفقرات، وكذلك في ضوء ما جاء في المقدمة الخاصة بالمعايير المحاسبية الدولية، مع ملاحظة عدم ضرورة تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على البنود قليلة الأهمية نسبياً (راجع الفقرة رقم 12 بالمقدمة).

هدف المعيار:

يهدف هذا المعيار إلى وصف التبويب والإفصاح والمعالجة المحاسبية لبعض البنود في قائمة الدخل من أجل أن تقوم كافة المنشآت بإعداد وعرض قائمة الدخل على أسس منسقة وهذا يساعد المنشآت على مقارنة قوائمها المالية مع تلك الخاصة بالفترات السابقة ومع البيانات المالية للمنشآت الأخرى. وعليه فإن هذا المعيار يشترط التبويب والإفصاح للبنود غير العادية أي جانب الإفصاح عن بعض البنود من خلال الأرباح والخسائر من الأنشطة الاعتيادية كما يحدد المعيار المعالجة المحاسبية للتغييرات في التقديرات المحاسبية والسياسات المحاسبية وتصحيح الأخطاء الجوهرية.

نطاق المعيار:

1. يجب تطبيق هذا المعيار في عرض الأرباح والخسائر من الأنشطة الاعتيادية والبنود غير العادية في قائمة الدخل وفي المحاسبة عن التغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء الجوهرية والتغييرات في السياسات المحاسبية.
2. يحل هذا المعيار محل المعيار المحاسبي الدولي الثامن والخاص بالبنود غير العادية وبنود الفترات السابقة والتغيير في السياسات المحاسبية المعتمد في عام 1977.
3. من بين ما يتناوله هذا المعيار الإفصاح عن بعض بنود صافي الربح أو الخسارة للفترة. ويجرى هذا الإفصاح بالإضافة إلى أي من متطلبات الإفصاح حسب معايير المحاسبة الدولية بما فيها المعيار المحاسبي الدولي الخامس والخاص بالمعلومات التي يجب الإفصاح عنها في البيانات المالية.
4. (ملغى)
5. تتم المحاسبة والإفصاح عن الأثر الضريبي على البنود غير العادية والأخطاء الرئيسية والتغييرات في السياسات المحاسبية وفق المعيار المحاسبي الدولي الثاني عشر والخاص بالمحاسبة عن ضرائب الدخل. وعندما يشير المعيار الثاني عشر إلى البنود الاستثنائية، فإنه يتعين اعتبارها بنوداً غير عادية طبقاً لهذا المعيار.

تعريف المصطلحات :

6. استخدمت المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعاني الواردة قرين كل منها :

البنود غير العادية : هي إيرادات أو مصروفات تنشأ نتيجة لأحداث أو معاملات مميزة بوضوح عن الأنشطة الاعتيادية للمنشأة وبالتالي لا يتوقع حدوثها بشكل متكرر أو منتظم.

الأنشطة الاعتيادية : عبارة عن أية أنشطة تتولاها المنشأة كجزء من أعمالها، وتلك الأنشطة المكتملة لها أو المتعلقة بها أو الناتجة عنها.

الأخطاء الجوهرية : عبارة عن أخطاء هامة يتم اكتشافها في الفترة الحالية ذات أهمية لدرجة أن البيانات المالية الخاصة بفترة مالية سابقة واحدة أو أكثر غير قابلة للاعتماد عليها في تاريخ إصدارها .

السياسات المحاسبية :هي عبارة عن مبادئ وأسس وأعراف وقواعد وممارسات معينة تطبقها المنشأة في إعداد وعرض البيانات المالية.

صافي الربح أو الخسارة للفترة :

7. يجب أن تدرج جميع بنود الإيرادات والمصروفات التي تم الاعتراف بها خلال الفترة لتحديد صافي الربح أو الخسارة للفترة إلا إذا اشترط أو سمح معيار محاسبي دولي آخر بما يخالف ذلك .

8. عادة ما تدرج جميع بنود الإيرادات والمصروفات التي تم الاعتراف بها خلال الفترة لتحديد صافي الربح أو الخسارة للفترة. ويشمل ذلك البنود غير العادية والآثار الناجمة عن التغييرات في التقديرات المحاسبية. ولكن يمكن في ظل ظروف معينة أن يتم استبعاد بعض البنود من صافي الربح أو الخسارة للفترة الحالية. ويتناول هذا المعيار حالتين من تلك الظروف: تصحيح أخطاء جوهرية وتأثير التغييرات في السياسات المحاسبية .

9. تتناول معايير محاسبية دولية أخرى بنودا مستوفاة لتعاريف الإطار المفاهيمي للإيراد والمصروف كما وردت في الإطار لكنها تستبعد عادة عند تحديد صافي الربح أو الخسارة. أمثلة على ذلك تشمل فوائض إعادة التقييم (انظر المعيار المحاسبي الدولي السادس عشر والخاص بالامتلاكات والمصانع والمعدات كذلك المكاسب والخسائر الناتجة عن ترجمة البيانات المالية الخاصة بمنشآت أجنبية (انظر المعيار المحاسبي الدولي الحادي والعشرون والخاص بآثار التغييرات في أسعار صرف العملات الأجنبية) .

10. يتضمن صافي الربح أو الخسارة للفترة المكونات التالية التي يجب الإفصاح عنها في صلب قائمة الدخل :

- أ. الأرباح أو الخسائر من الأنشطة الاعتيادية؛ و
ب. البنود غير العادية.

البنود غير العادية:

11. يجب الإفصاح عن طبيعة وقيمة كل بند غير عادي بشكل منفصل

12. تدرج في الواقع كافة بنود الإيرادات والمصروفات عند تحديد صافي الربح أو الخسارة للفترة والنتيجة من خلال الأنشطة الاعتيادية. و لذلك فإن البنود غير العادية تنشأ عن أحداث أو عمليات نادرة الحدوث

13. إن ما يميز حدثاً أو عملية بشكل واضح عن الأنشطة الاعتيادية للمنشأة بناء على طبيعة تلك الحادثة أو العملية بالنظر إلى علاقتها بالأنشطة الاعتيادية للمنشأة وليس وفقاً لتوقع تكرار تلك الأحداث و لذلك فإن حدثاً أو عملية قد تعتبر من البنود غير العادية لمنشأة واحدة في حين تعتبر عادية بالنسبة لمنشأة أخرى فمثلاً أعباء الخسائر الناجمة عن زلزال يمكن اعتبارها بنوداً غير عادية في حالة العديد من المنشآت ولكن مطالبات المؤمن عليهم من شركة التأمين لا تعتبر بنوداً غير عادية بالنسبة لشركة التأمين التي تؤمن ضد مثل هذه المخاطر.

14. من الأمثلة لأحداث وعمليات التي ينتج عنها عادة بنوداً غير عادية لمعظم المنشآت هي :

أ. مصادرة الموجودات ؛ أو

ب. الزلازل وغيرها من الكوارث الطبيعية .

15. يمكن أن يتم الإفصاح عن طبيعة وقيمة كل بند من البنود غير العادية في صلب قائمة الدخل أو إذا تم الإفصاح عن ذلك في ملاحظات البيانات المالية فإن إجمالي البنود غير العادية يتم الإفصاح عنها في صلب قائمة الدخل .

الربح أو الخسارة من الأنشطة الاعتيادية

16. حينما تكون بنود الإيرادات والمصروفات المدرجة ضمن الربح أو الخسارة من الأنشطة الاعتيادية من الحجم والطبيعة أو التأثير بحيث يكون الإفصاح عنها ملائماً لأغراض تفسير أداء المنشأة للفترة فإنه يتعين الإفصاح عن طبيعة وقيمة تلك البنود بشكل منفصل .

17. رغم أن بنود الإيرادات والمصروفات المشار إليها في الفقرة 16 ليست من البنود

غير العادية إلا أن طبيعة وقيمة تلك البنود قد تكون ملائمة لمستخدمي البيانات المالية لغرض تفهم المركز المالي وأداء المنشأة ولإجراء التنبؤات عن المركز المالي و الأداء، و يتم الإفصاح عادة عن تلك المعلومات في إيضاحات هامشية للبيانات المالية

18. إن الظروف التي يمكن أن تستدعي الإفصاح عن بنود الإيرادات والمصروفات حسب ما ورد في الفترة 16 تشمل - على ما يلي :

أ. تخفيض قيمة المخزون إلى صافي القيمة التحصيلية وبالنسبة للمباني والمنشآت والمعدات إلى القيمة القابلة الاسترجاع وكذلك استعادة تلك التخفيضات .

ب. إعادة تشكيل أنشطة المنشأة وكذلك استعادة أية مخصصات عن تكاليف إعادة التشكيل .

ج. التخلص من الممتلكات و المصانع و المعدات .

د. العمليات الموقفة .

هـ. تسوية الدعاوى.

و. استعادة مخصصات أخرى .

19 – 22 (ملغى – انظر العيار المحاسبي الخامس و الثلاثون، العمليات المتوقفة)

التغييرات في التقديرات المحاسبية :

23. نتيجة لحالة عدم التأكد في للأنشطة التجارية فإن كثيرا من بنود البيانات المالية لا يمكن قياسها بدقة ولكن يمكن تقديرها. والتقدير يستلزم الاجتهاد الذي يعتمد على أحدث المعلومات المتوفرة. ويمكن أن يكون التقدير مطلوبا مثلا للديون المعدومة، أو تقادم المخزون، أو لتقدير العمر الإنتاجي أو النمط المتوقع لاستهلاك المنافع الاقتصادية للموجودات القابلة للاستهلاك. فاستخدام التقدير المعقول يعتبر جزءا هاما من إعداد البيانات المالية ولا يؤثر ذلك على درجة الوثوق بها .

24. يمكن أن يحتاج التقدير إلى تعديل إذا حدث تغيير في الظروف التي اعتمد عليها التقدير أو نتيجة معلومات جديدة أو زيادة في الخبرة أو تطورات لاحقة. ولا يترتب على مراجعة التقرير تطبيق تعريفات البنود غير العادية أو الأخطاء الرئيسية على ذلك التعديل.

25. في بعض الأحيان يكون من الصعب التمييز بين التغيير في السياسة المحاسبية والتغيير في التقدير المحاسبي. وفي هذه الحالة يعالج التغيير على أنه تغيير في التقدير المحاسبي مع الإفصاح المناسب.

26. يجب أن يدرج أثر التغيير في التقدير المحاسبي عند تحديد صافي الربح أو الخسارة

وذلك خلال:

- أ. فترة التغيير إذا كان التغيير يؤثر على الفترة فقط، أو
- ب. فترة التغيير والفترات المستقبلية إذا كان للتغيير أثر على كلاهما.
27. يمكن أن يكون للتغيير في التقدير المحاسبي تأثير على الفترة الحالية فقط أو الفترة الحالية والفترات المستقبلية. فمثلاً التغيير في تقدير الديون المدومة له تأثير فقط على الفترة الحالية ولذلك يعترف به فوراً ولكن التغيير في تقدير العمر الإنتاجي لأصل أو في النمط المتوقع لاستهلاك منافعه الاقتصادية يؤثر على مصروف الاستهلاك في الفترة الحالية وفي كل فترة من فترات العمر الإنتاجي المتبقي. وفي كلتا الحالتين يعترف بالأثر المرتبط بالفترة الحالية على أنه إيراد أو مصروف في الفترة الحالية، أما الأثر على الفترات المستقبلية إن وجد فيتم الاعتراف به في الفترات المستقبلية .
28. يجب أن يدرج أثر التغيير في التقدير المحاسبي طبقاً لنفس التويب في قائمة الدخل الذي سبق استخدامه لذلك التقدير .
29. لضمان المقارنة بين البيانات المالية لفترات مختلفة يدرج تأثير التغيير في التقدير المحاسبي لتقديرات سبق إدراجها في الربح أو الخسارة من العمليات الاعتيادية ضمن ذات البنود المكونة لـصافي الربح أو الخسارة. ويتم بيان أثر التغيير في التقدير المحاسبي ضمن البنود غير العادية إذا كان قد سبق إدراج التقديرات ضمن البنود غير العادية .
30. يجب الإفصاح عن طبيعة وقيمة التغيير في التقدير المحاسبي الذي له تأثير مادي على الفترة الحالية أو الذي يتوقع أن يكون له تأثير مادي على فترات لاحقة. وإذا كان تحديد القيمة غير عملي فيجب الإفصاح عن هذه الحقيقة .

الأخطاء الجوهرية

31. يمكن أن تكتشف خلال الفترة الحالية أخطاء تحدث في إعداد البيانات المالية لفترة واحدة أو أكثر من الفترات المالية السابقة. وقد تحدث الأخطاء نتيجة أخطاء حسابية أو أخطاء في تطبيق السياسات المحاسبية أو نتيجة لسوء تفسير للحقائق أو نتيجة الغش أو السهو. ويدرج عادة تصحيح تلك الأخطاء عند تحديد صافي الربح أو الخسارة للفترة الحالية .
32. في أحيان نادرة يكون للخطأ أثر هام على البيانات المالية لفترة مالية واحدة أو أكثر من الفترات السابقة بحيث يجعل تلك البيانات المالية غير موثوق بها في تاريخ إصدارها وهو ما يطلق عليها الأخطاء الجوهرية. ومثال على الأخطاء الجوهرية هو شمول البيانات المالية لفترات سابقة على قيم عن أعمال تحت التنفيذ وحسابات مدينين عن عقود مزيفة لا يمكن تنفيذها. ويتطلب تصحيح الأخطاء المتعلقة بفترات سابقة إعادة تعديل المعلومات المقارنة أو إعداد معلومات افتراضية إضافية.

33. يمكن التمييز بين تصحيح أخطاء جوهرية وبين التغييرات في التقديرات المحاسبية. إذ أن التقديرات المحاسبية بطبيعتها هي تقريبات تحتاج إلى مراجعته عند ظهور معلومات إضافية فمثلا المكاسب والخسائر التي يعترف بها نتيجة لاحتمال لم يكن بالإمكان تقديره بشكل موثوق به لا يمثل تصحيحاً لخطأ جوهري .

المعالجة المفضلة :

34. يجب بيان المبلغ الناتج عن تصحيح خطأ جوهري تابع لفترات مالية سابقة عن طريق تعديل الرصيد الافتتاحي للأرباح المحتجزة ويتعين تعديل المعلومات المقارنة إلا إذا كان إجراء ذلك غير عملي.

35. تعد البيانات المالية بما في ذلك المعلومات المقارنة كما لو كان إجراء التصحيح يتم في نفس الفترة التي حدث فيها الخطأ. ولذلك تدرج قيمة التصحيح لكل فترة ضمن صافي الربح أو الخسارة لتلك الفترة. أما قيمة التصحيح المتعلقة بفترات سابقة للمعلومات المقارنة في البيانات المالية فيتم تعديلها ضمن الرصيد الافتتاحي للأرباح المحتجزة لأول فترة مالية مقدمة. ويتم أيضا تعديل أية معلومات متعلقة بالفترات السابقة كما هو الحال في عرض ملخصات البيانات المالية.

36. لا يؤدي تعديل المعلومات المقارنة بالضرورة إلى تعديل البيانات المالية التي سبق اعتمادها من قبل المساهمين أو سجلت أو قدمت إلى الجهات الرقابية المسؤولة المنظمة. ومع ذلك فقد تتطلب القوانين الوطنية تعديلا لتلك البيانات المالية .

37. يجب أن تفصح المنشأة عن الآتي :

- أ. طبيعة الخطأ الجوهري .
- ب. مبلغ التصحيح للفترة الحالية ولكل فترة سابقة معروضة .
- ج. مبلغ التصحيح المتعلق بفترات سابقة التي أدرجت في المعلومات المقارنة،
- د. حقيقة أن المعلومات المقارنة قد تم تعديلها أو أن إجراء ذلك غير عملي .

معالجة بديلة مسموح بها:

38. يجب إدراج قيمة تصحيح خطأ جوهري في تحديد صافي الربح أو الخسارة للفترة الحالية. ويجب عرض المعلومات المقارنة كما تم عرضها في البيانات المالية للفترة السابقة. ويجب عرض المعلومات الافتراضية الإضافية التي أعدت حسب الفقرة 34 إلا إذا كان ذلك غير عملي .

39. يتم إدراج تصحيح خطأ جوهري في تحديد صافي الربح أو الخسارة للفترة الحالية. ولكن المعلومات الإضافية عادة ما تعرض في أعمدة منفصلة لإظهار صافي الربح أو الخسارة للفترة الحالية وأي فترة سابقة كما لو كان الخطأ الرئيسي قد تم تصحيحه في الفترة التي حدث فيها. ويمكن أن تكون هذه المعالجة المحاسبية ضرورية في

الدول التي تشترط أن تتضمن البيانات المالية معلومات مقارنة والتي تتفق مع البيانات المالية التي عرضت في الفترات السابقة .

40. يجب أن تفصح المنشأة عن الآتي :

- أ. طبيعة الخطأ الجوهرى .
- ب. مبلغ التصحيح الذي تم الاعتراف به في صافي الربح أو الخسارة للفترة الحالية، و
- ج. مبلغ التصحيح الذي أدرج في كل فترة من الفترات التي عرض لها معلومات افتراضية و مبلغ التصحيح المتعلق بالفترات السابقة لتلك التي أدرجت في المعلومات الافتراضية. و إذا كان إجراء ذلك غير عملي فيجب الإفصاح عن هذه الحقيقة .

التغييرات في السياسات المحاسبية

41. يحتاج مستخدمى البيانات المالية أن يكون بإمكانهم مقارنة البيانات المالية للمنشأة خلال فترة زمنية حتى يتعرفوا على التغييرات في المركز المالي والأداء والتدفقات النقدية. ولذلك تطبق عادة نفس السياسات المحاسبية في كل فترة.

42. يجب الاقتصار على إجراء تغيير في السياسة المحاسبية فقط في الحالات التي يتطلبها القانون أو هيئة وضع المعايير المحاسبية أو إذا كان ذلك من شأنه تقديم عرض أكثر مناسبة للأحداث والعمليات في البيانات المالية الخاصة بالمنشأة .

43. يتم عرض الأحداث والعمليات في البيانات المالية بطريقة أكثر مناسبة عندما ينتج عن السياسة المحاسبية الجديدة معلومات أكثر مناسبة ومعتمدة عن المركز المالي و الأداء والتدفقات النقدية للمنشأة .

44. لا تعتبر الأمور التالية تغييرا في السياسات المحاسبية :

- أ. تبنى سياسة محاسبية لأحداث أو عمليات تختلف من حيث الجوهر عن أحداث أو عمليات حدثت في السابق، و
- ب. تتبنى سياسة محاسبية جديدة لأحداث أو عمليات لم تحدث في السابق أو كانت غير مادية.

إن التطبيق المبدئي لسياسة تحميل موجودات بقيم إعادة التقييم يمثل تغييرا في السياسة المحاسبية ولكن يتم معالجته كإعادة تقييم حسب المعيار المحاسبى الدولي رقم 16 والخاص بالامتلاكات والمصانع والمعدات، أو المعيار المحاسبى الدولي رقم 25 والخاص بالمحاسبة عن الاستثمارات طبقا للأحوال، وليس حسب هذا المعيار المحاسبى. و لذلك فإن الفقرات 49-57 من هذا المعيار لا يتم تطبيقها على مثل تلك التغييرات في السياسة المحاسبية.

45. التغيير في السياسة المحاسبية يطبق بأثر رجعي أو على الفترات المستقبلية حسب

متطلبات هذا المعيار. ويؤدي التطبيق بأثر رجعي إلى أن السياسة المحاسبية الجديدة الجاري تطبيقها على الأحداث والعمليات كما لو كان قد تم تطبيقها دائماً. لذلك تطبق السياسة المحاسبية على الأحداث والعمليات منذ بدء ظهور هذه البنود. ويعني التطبيق على الفترات المستقبلية أن السياسة المحاسبية الجديدة قد طبقت على الأحداث والعمليات التي تحدث بعد تاريخ التغيير. ولا يتم إجراء أية تعديلات تتعلق بالفترات السابقة سواء للرصيد الافتتاحي للأرباح المحتجزة أو لبيان صافي الربح أو الخسارة للفترة الحالية لأنه لا يجري إعادة احتساب الأرصدة القائمة. ويتعين تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة على الأرصدة القائمة منذ تاريخ التغيير. فمثلاً يمكن أن تقرر المنشأة إجراء تغيير في السياسة المحاسبية الخاصة بتكاليف الاقتراض وتقوم برسمة تلك التكاليف حسب المعالجة البديلة المسموح بها في المعيار المحاسبي الدولي الثالث والعشرون والخاص بتكاليف الاقتراض. ولذا فإن التطبيق المستقبلي للسياسة الجديدة ينطبق فقط على تكاليف الاقتراض التي حدثت بعد تاريخ التغيير في السياسة المحاسبية.

تبنى معيار محاسبي دولي :

46. إن التغيير في السياسة المحاسبية نتيجة لتبني معيار محاسبي دولي يجب أن يتم التعامل معه حسب الأحكام الانتقالية المحددة إن وجدت في ذلك المعيار المحاسبي الدولي. وفي غياب الأحكام الانتقالية يطبق التغيير في السياسة المحاسبية حسب المعالجة المفضلة في الفقرات 49، 52، 53 أو حسب المعالجة البديلة المسموح بها في الفقرات 54، 56، 57.

47. يمكن أن تتطلب الأحكام الانتقالية في المعيار المحاسبي الدولي معالجة التغيير في السياسة المحاسبية إما باتباع التطبيق بأثر رجعي أو التطبيق على الفترات المستقبلية.

48. عندما لا تطبق المنشأة معيار محاسبي دولي جديد صادر عن لجنة المعايير المحاسبية الدولية، ولم يحين موعد نفاذه فإنه يعرض بأن تقوم المنشأة بالإفصاح عن طبيعة التغيير المستقبلي في السياسة المحاسبية والإفصاح عن تقدير أثر التغيير على صافي الربح أو الخسارة والمركز المالي .

التغييرات الأخرى في السياسات المحاسبية - المعالجة المفضلة :

49. يجب أن يطبق التغيير في السياسة المحاسبية بأثر رجعي إلا إذا كانت قيمة أي تعديل ناتج يعود لفترات سابقة غير قابلة للتحديد بشكل معقول والتعديل الناتج عن ذلك يتم معالجته على أنه تعديل للرصيد الافتتاحي للأرباح المحتجزة. ويجب إعادة بيان المعلومات المقارنة إلا إذا كان من غير العملي إجراء ذلك¹.

50. يتم عرض البيانات المالية بما فيها المعلومات المقارنة للفترات السابقة كما لو كانت

¹ التفسير رقم 8 ، تطبيق المعايير المحاسبية الدولية لأول مرة كأساس رئيسي للمحاسبة. هذا يعني أنه ليس من المناسب التعرف على التأثير المتراكم الناتج عن الانتقال بالعمل من المعايير المحاسبية المتعارف عليها محلياً إلى معايير المحاسبة الدولية في قائمة الدخل (مثلا المعالجة البديلة المسموح بها في المعيار الدولي رقم 8 الفقرة 54 غير قابلة للتطبيق عند تطبيق المعايير المحاسبية الدولية لأول مرة كأساس رئيسي للمحاسبة).

السياسة المحاسبية الجديدة مستخدمة من البداية. لذلك يعاد عرض المعلومات المقارنة حتى تعكس السياسة المحاسبية الجديدة. ويتم تعديل الرصيد الافتتاحي للأرباح المحتجزة لأقدم الفترات المعروضة بقيمة التعديل المتعلق بالفترات السابقة لتلك المدرجة في البيانات المالية. كما يعاد عرض أي معلومات أخرى متعلقة بالفترات السابقة مثل الملخصات التاريخية للبيانات المالية .

51. لا يؤدي إعادة عرض المعلومات المقارنة بالضرورة إلى تعديل البيانات المالية التي تم اعتمادها من قبل المساهمين أو تم تسجيلها لدى الجهات المنظمة. ولكن يمكن أن تشترط القوانين المحلية إجراء تعديل لتلك البيانات المالية .

52. يتم إجراء التطبيق المستقبلي للتغيير في السياسة المحاسبية عندما تكون قيمة التعديل للرصيد الافتتاحي للأرباح المحتجزة حسب الفقرة 49 غير قابلة للتحديد بشكل معقول.

53. عندما يكون للتغيير في السياسة المحاسبية أثر مادي على الفترة الحالية أو أي فترة سابقة معروضة أو يمكن أن يكون لها أثر مالي على فترات لاحقة فعلى المنشأة الإفصاح عن الآتي:

- أ. أسباب التغيير
- ب. قيمة التعديل للفترة الحالية ولكل فترة سابقة معروضة.
- ج. قيمة التعديل المتعلقة بفترات سابقة لتلك المدرجة في المعلومات المقارنة، و
- د. حقيقة أن المعلومات المقارنة قد أعيد عرضها أو أن إجراء ذلك لم يكن عملياً.

التغييرات الأخرى في السياسات المحاسبية- معالجة بديلة مسموح بها :

54. يطبق التغيير في السياسة المحاسبية بأثر رجعي إلا إذا كانت قيمة أي تعديل ناتج ومتعلق بفترات سابقة غير قابلة للتحديد بشكل معقول، كما يجب أن يدرج أي تعديل في تحديد صافي الربح أو الخسارة للفترة الحالية، كما يجب أن تعرض المعلومات المقارنة كما تم عرضها في البيانات المالية للفترة السابقة. ويتعين عرض المعلومات الافتراضية الإضافية التي أعدت حسب الفقرة 49 إلا إذا كان إجراء ذلك لم يكن عملياً.

55. تدرج التعديلات الناتجة من تغيير في السياسة المحاسبية عند تحديد صافي الربح أو الخسارة للفترة. ولكن المعلومات المقارنة الإضافية عادة ما تعرض في أعمدة منفصلة حتى تظهر صافي الربح أو الخسارة والمركز المالي للفترة الحالية والفترات السابقة المعروضة كما لو كانت السياسة المحاسبية الجديدة مطبقة دائماً. ويمكن أن يكون من الضروري تطبيق هذه المعالجة المحاسبية في الدول التي فيها تتطلب أن تتضمن البيانات المالية معلومات مقارنة متفقة مع البيانات المالية المعروضة في الفترات السابقة.

56. يجب تطبيق التغيير في السياسة المحاسبية بأثر رجعي في الأحوال التي تكون فيها القيمة التي يجب إدراجها في صافي الربح أو الخسارة للفترة الحالية حسب الفقرة 54 غير قابلة للتحديد بشكل معقول .

57. حينما يكون للتغيير في السياسة المحاسبية اثر مادي على الفترة الحالية أو أي فترة سابقة معروضة أو يمكن أن يكون لها أثر مادي على فترات لاحقة فيجب على المنشأة أن تفصح عن الآتي :

أ. أسباب التغيير،

ب. قيمة التعديل المعترف به في صافي الربح أو الخسارة للفترة الحالية، و

ج. قيمة التعديل الذي أدرج في كل فترة من الفترات التي عرض لها معلومات افتراضية وقيمة التعديل المتعلق بالفترات السابقة لتلك التي أدرجت في البيانات المالية وإذا كان عرض معلومات شكلية غير عملي فيجب الإفصاح عن هذه الحقيقة.

تاريخ بدء التطبيق :

58. يعتبر هذا المعيار المحاسبي الدولي واجب التطبيق على البيانات المالية التي تغطي فترات تبدأ في أول كانون ثاني (يناير) 1995 أو بعد ذلك التاريخ.

الملحق

هذا الملحق توضيحي ولا يمثل جزءا من المعايير، والغرض منه توضيح تطبيق المعايير للمساعدة في شرح معانيها. يورد الملحق مقتطفات من بيانات الدخل وبيانات الأرباح المدورة لإظهار التأثيرات على هذه البيانات من العمليات الموصوفة أدناه. لا تتطابق هذه المقتطفات بالضرورة مع متطلبات الإفصاح والعرض للمعايير المحاسبية الدولية الأخرى.

شركة الفا
مقتطفات من قائمة الدخل

20x1	20x1	
10000	12000	مجمّل الربح
(3000)	(3600)	ضرائب الدخل
<u>7000</u>	<u>8400</u>	الربح من الأنشطة الاعتيادية
		بنود غير عادية - خسارة مصادرة عمليات تصنيع
		صمام مكائن السيارات في الدولة (ر) بعد طرح
--	(3150)	ضريبة الدخل 1350 (إيضاح رقم 1)
<u>7000</u>	<u>5250</u>	صافي الربح

مستخلص من إيضاحات البيانات المالية

1. في أول تشرين الأول (أكتوبر) 20x1 تمت مصادرة عمليات شركة الفا لتصنيع صمام مكائن السيارات في الدولة (ر) دون تعويض من قبل الحكومة. تم بيان ذلك فيما سبق في تقرير قطاع تصنيع الصمام وفي تقرير قطاع الموقع الجغرافي. تمت المحاسبة عن الخسارة الناتجة عن المصادرة كبنود غير عادي. تتمثل الخسارة الناتجة عن المصادرة في صافي القيمة المحملة للموجودات والمطلوبات في تاريخ المصادرة. بلغت الإيرادات المعترف بها والمتعلقة بتلك العمليات من أول كانون الثاني (يناير) 20x1 وحتى أول تشرين الأول (أكتوبر) 20x1 10,000. والأرباح قبل الضرائب بلغت 2,000.

الأخطاء الجوهرية :

خلال عام 19 X2 اكتشفت شركة بيتا بأن بعض المنتجات التي تم بيعها خلال عام 20×0 قد أدرجت بالخطأ في المخزون في 31 كانون الأول (ديسمبر) 20×0 بمبلغ 6,500.

تظهر سجلات المحاسبة في الشركة لعام 19 X2 أن المبيعات 104,000، وتكلفة المبيعات 86,500. (بما فيها 6,500 للخطأ في الرصيد الافتتاحي) وضرائب دخل 5,250 في 20×0 أقرت شركة بيتا:

73,500	المبيعات
(53,500)	تكلفة المبيعات
20,000	الربح من الأنشطة الاعتيادية قبل الضرائب
(6,000)	ضرائب الدخل
<u>14,000</u>	صافي الربح

بلغ الرصيد الافتتاحي للأرباح المحتجزة لعام 20×0 20,000 والرصيد بعد الإقفال كان 34,000.

كان معدل ضريبة الدخل لشركة بيتا 30% لعام 19 X2، 20×0،

شركة بيتا		مستخلص من قائمة الدخل في ظل المعالجة النموذجية	
20×0	19x2		
(بعد إعادة البيان)			
(
73,500	104,000	المبيعات	
(60,000)	(80,000)	تكلفة المبيعات	
13,500	24,000	الربح من الأنشطة الاعتيادية قبل الضرائب	
(4,050)	(7,200)	ضريبة الدخل	
	صافي الربح	16,800	9,450

شركة بيتا
قائمة الأرباح المحتجزة في ظل المعالجة النموذجية
19x2

	19x2	20x0 (بعد إعادة البيان)
الرصيد الافتتاحي للأرباح المحتجزة حسب ما تم إقرارها سابقا	34,000	20,000
تصحيح أخطاء رئيسية (صافي ضرائب الدخل (1,950) (الإيضاح رقم 1)	(4,550)	-
الرصيد الافتتاحي للأرباح المحتجزة بعد إعادة البيان	29,450	20,000
صافي الربح	16,800	9,450
رصيد الأرباح المحتجزة الختامي	46,250	29,450

مستخلص من الملاحظات على البيانات المالية

1. بعض المنتجات التي تم بيعها في عام 20x0 قد أدرجت بالخطأ في المخزون في 31 كانون الأول (ديسمبر) 19x1 بمبلغ 6,500. ولقد تم إعادة البيانات المالية وتصحيح الخطأ.

شركة بيتا

مستخلص من قائمة الدخل في ظل المعالجة البديلة المسموح بها

عرض شكلي

20x0 (بعد إعادة البيان)	19x2 (بعد إعادة البيان)	20x0	19x 2	
73,500	104,000	73,500	104,000	المبيعات
(60,000)	(80,000)	(53,500)	(86,500)	تكلفة المبيعات (الإيضاح رقم 1) الربح من الأنشطة الاعتيادية قبل الضرائب
13,500	24,000	20,000	17,500	
(4,050)	(7,200)	(6,000)	(5,250)	ضريبة الدخل (تتضمن تأثير تصحيح الأخطاء صافي الربح
9,450	16,800	14,000	12,250	

شركة بيتا

قائمة الأرباح المحتجزة في ظل المعالجة البديلة المسموح بها

عرض شكلي				
20×0	19×2	20×0	19×2	
(بعد إعادة البيان)	(بعد إعادة البيان)			
20,000	34,000	20,000	34,000	الرصيد الافتتاحي للأرباح المحتجزة حسب مل تم إقرارها سابقا
-	(4,550)	-	-	تصحيح أخطاء جوهرية (صافي ضرائب الدخل 1950)
20,000	29,450	20,000	34,000	الرصيد الافتتاحي للأرباح المحتجزة بعد
9,450	16,800	14,000	12,250	إعادة البيان صافي الربح
<u>29,450</u>	<u>46,250</u>	<u>34,000</u>	<u>46,250</u>	رصيد الأرباح المحتجزة الختامي

مستخلص من الملاحظات على البيانات المالية

1. تكلفة المبيعات لعام 19×2 تتضمن 6500 لبعض المنتجات التي تم بيعها عام 20×0 ولكن تم إدراجها بالخطأ ضمن المخزون في 31 كانون الأول (ديسمبر) 20×0 المعلومات الشكلية التي أعيد بيانها لعام 19×2 وعام 20×0 قد تم عرضها كما لو كان الخطأ قد تم تصحيحه في عام 20×0 .

التغييرات في السياسات المحاسبية :

خلال عام 19×2 غيرت شركة جاما سياستها المحاسبية فيما يتعلق بمعالجة تكاليف الاقتراض المنسوبة مباشرة إلى حيازة محطة الطاقة الكهربائية التي هي في مرحلة البناء للاستخدام بواسطة شركة جاما. في الفترات السابقة قامت الشركة برسمة تلك التكاليف، صافي ضرائب الدخل، حسب المعالجة البديلة المسموح بها في المعيار المحاسبي الدولي رقم 23 والخاص بتكاليف الاقتراض. قررت شركة جاما اعتبار تلك التكاليف كمصروف بدلا من رسملتها وذلك من أجل التوافق مع المعالجة المفضلة في المعيار 23 .

قامت شركة جاما برسمة تكاليف الاقتراض وقدرها 2,600 خلال عام 19×1 وكذلك 5,200 خلال فترات قبل عام 19×1. جميع تكاليف الاقتراض التي حلت خلال السنوات السابقة والمتعلقة بحيازة محطة الطاقة قد تم رسملتها.

سجلات شركة جاما المحاسبية لعام 19×2 تظهر أرباح من أنشطة اعتيادية قبل الفوائد وضرائب الدخل 30,000، مصروف الفائدة 3,000 (لعام 19×2 فقط) ، وكذلك ضرائب دخل 8,100.

لم تعترف شركة جاما بأي استهلاك على محطة الطاقة لأنها ليست مستخدمة بعد.

	في عام 20×0 أقرت شركة جاما
18,000	الربح من الأنشطة الاعتيادية قبل الفائدة وضرائب الدخل
-	مصروف الفائدة
18,000	الربح من الأنشطة الاعتيادية قبل ضرائب الدخل
(5,400)	ضرائب الدخل
12,600	صافي الربح

كان رصيد الأرباح المحتجزة الافتتاح عام 20×0 20,000 و رصيد الإقفال للأرباح المحتجزة كان 32,600

كان معدل الضريبة لشركة جاما 30 % لعام 19×2 وعام 20×0 .

مستخلص من قائمة الدخل في ظل المعالجة النموذجية

20×0	19×2	
(بعد إعادة البيان)		
(
18000	30000	الربح من الأنشطة الاعتيادية قبل الفائدة
(2600)	(3000)	وضرائب الدخل
		مصروف الفائدة
15400	27000	الربح من الأنشطة الاعتيادية قبل ضرائب
(4620)	(8100)	الدخل
10780	18900	ضرائب الدخل
		صافي الربح

شركة جاما

قائمة الأرباح المحتجزة في ظل المعالجة المفضلة

20×0	19×2	
(بعد إعادة البيان)		
20,000	32,600	رصيد الأرباح المحتجزة أول المدة كما تم بيانه سابقا
		تغيير في السياسة المحاسبية فيما يتعلق برسمة الفائدة (صافي ضرائب الدخل 2340 لعام 19×2 وكذلك تغيير في السياسة المحاسبية فيما يتعلق برسمة الفائدة (صافي ضرائب الدخل 2340 لعام 19×2 وكذلك 1560 لعام 19×1) (الإيضاح رقم 1)
(3,640)	(5,460)	رصيد الأرباح المحتجزة بعد إعادة البيان
16,360	27,140	صافي الربح
10,780	18,900	رصيد الأرباح المحتجزة آخر الفترة
27,140	46,040	مستخلص من ملاحظات على البيانات المالية

1. خلال عام 19×2 غيرت شركة جاما سياستها المحاسبية الخاصة بمعالجة تكاليف الاقتراض المتعلقة بمحطة الطاقة الكهربائية التي هي في مرحلة البناء للاستخدام بواسطة الشركة من أجل التوافق مع المعالجة النموذجية في المعيار المحاسبي الدولي 23 والخاص بتكاليف الاقتراض . تقوم المنشأة باعتبار تلك التكاليف كمصروف بدلا من رسمتها . هذا التغيير في السياسة المحاسبية قد تم المحاسبة له بتمعن. البيانات المقارنة لعام 20×0 قد أعيد بيانها للتوافق مع تغيير السياسة. تأثير التغيير هو زيادة في مصروف الفائدة 3,000 (عام 19×2) وكذلك 2,600 (عام 20×0) تم تخفيض رصيد الأرباح المحتجزة أول المدة لعام 20×0 بمبلغ 5,200 وهو قيمة التعديل المتعلق بالفترات قبل 19×1.

شركة جاما

مستخلص من قائمة الدخل في ظل المعالجة البديلة المسموح بها

بيان		20×0	19×2	
19×2	20×0	20×0	19×2	
(بعد إعادة البيان)	(بعد إعادة البيان)			
18,000	30,000	18,000	30,000	الربح من الأنشطة الاعتيادية قبل الفائدة
(2,600)	(3,000)	-	(3,000)	وضرائب الدخل مصروف الفائدة
-	-	-	(7,800)	التأثير المتراكم للتغيير في السياسة المحاسبية
15,400	27,000	18,000	19,200	الربح من الأنشطة قبل الاعتيادية
(4,620)	(8,100)	(5,400)	(5,760)	ضرائب الدخل (تتضمن تأثير التغيير في السياسة المحاسبية)
10,780	18,900	12,600	13,440	صافي الربح

شركة جاما

قائمة الأرباح المحتجزة في ظل المعالجة البديلة المسموح بها

عرض شكلي		20×0	19×2	
20×0	19×2	20×0	19×2	
(بعد إعادة البيان)	(بعد إعادة البيان)			
20,000	32,600	20,000	32,600	رصيد الأرباح المحتجزة أول المدة كما تم بيانه
3,640	5,460	-	-	تغيير في السياسة لمحاسبية المتعلقة برسمله الفائدة (صافي)
16,360	27,140	20,000	32,600	ضرائب الدخل لعام 2340 لعام 19×2 وكذلك لعام (1×9) (الإيضاح 11)
10,780	18,900	12,600	13,440	رصيد الأرباح المحتجزة أول المدة حسب إعادة البيان صافي الربح

<u>27,140</u>	<u>46,040</u>	<u>32,600</u>	<u>46,040</u>	رصيد الأرباح المحتجزة الختامي
---------------	---------------	---------------	---------------	-------------------------------

مستخلص من الملاحظات على البيانات المالية .

1. تم التعديل في قائمة الدخل بمبلغ 7,800 لعام 19×2 الذي يمثل أثر التغيير في السياسة المحاسبية الخاصة بمعالجة تكاليف الاقتراض المتعلقة بمحطة الطاقة الكهربائية التي هي في مرحلة البناء للاستخدام بواسطة الشركة من أجل التوافق مع المعيار المحاسبي الدولي الثالث و العشرين الخاص بتكاليف الاقتراض تقوم المنشأة باعتبار تلك التكاليف كمصروف بدلا من رسملتها. هذا التغيير في السياسة المحاسبية قد تم المحاسبة له بتمعن. المعلومات الشكلية التي تفترض أن السياسة الجديدة قد تم استخدامها دائما، قد تم عرضها. رصيد الأرباح المحتجزة أول المدة في المعلومات الافتراضية لعام 20×0 قد تم تخفيضها 5,200 وهو قيمة التعديل المتعلق بالفترات قبل 20×0.