

معيار الحاسبة المصرى رقم (٥) المعدل ٢٠١٥
السياسات الحاسبية
والتغييرات فى التقديرات الحاسبية والأخطاء

معيار المحاسبة المصرى رقم (٥) المعدل ٢٠١٥
السياسات المحاسبية
والتغييرات فى التقديرات المحاسبية والأخطاء
المحتويات

فقرات	
٢-١	هدف المعيار
٤-٣	نطاق المعيار
٦-٥	تعريفات
٣١-٧	السياسات المحاسبية
١٢-٧	اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية
١٣	ثبات السياسات المحاسبية
٣١-١٤	التغييرات فى السياسات المحاسبية
٢٧-١٩	تطبيق التغييرات فى السياسات المحاسبية
٢٢	التطبيق بأثر رجعى
٢٧-٢٣	القيود على التطبيق بأثر رجعى
٣١-٢٨	الإفصاح
٤٠-٣٢	التغييرات فى التقديرات المحاسبية
٤٠-٣٩	الإفصاح
٤٩-٤١	الأخطاء
٤٨-٤٣	القيود على إعادة العرض بأثر رجعى
٤٩	الإفصاح عن أخطاء الفترات السابقة
٥٣-٥٠	تعذر إعادة التطبيق وإعادة العرض بأثر رجعى من الناحية العملية
	إرشادات التطبيق

معيار المحاسبة المصرى رقم (٥) المعدل ٢٠١٥ السياسات المحاسبية والتغييرات فى التقديرات المحاسبية والأخطاء

هدف المعيار

- ١- يهدف هذا المعيار إلى تحديد أسس اختيار و تغيير السياسات المحاسبية إلى جانب تحديد المعالجة المحاسبية والإفصاح عن التغييرات فى السياسات المحاسبية و التغييرات فى التقديرات المحاسبية وتصحيح الأخطاء. ويهدف هذا المعيار إلى دعم وتعزيز موضوعية ودرجة الثقة فى القوائم المالية للمنشأة وإمكانية مقارنة هذه القوائم المالية على مدار الفترات الزمنية وكذا مع القوائم المالية للمنشآت الأخرى.
- ٢- فيما عدا متطلبات الإفصاح عن التغييرات فى السياسات المحاسبية الواردة بهذا المعيار فقد تم تناول متطلبات الإفصاح عن السياسات المحاسبية فى معيار المحاسبة المصرى رقم (١) "عرض القوائم المالية".

نطاق المعيار

- ٣- يطبق هذا المعيار عند اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية وفى المحاسبة عن التغييرات فى السياسات المحاسبية والتغييرات فى التقديرات المحاسبية وتصحيح أخطاء الفترات السابقة.
- ٤- يتناول معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٤) "ضرائب الدخل" المحاسبة والإفصاح عن الآثار الضريبية المتعلقة بتصحيح أخطاء الفترات السابقة وبالتسويات الخاصة بتطبيق التغييرات فى السياسات المحاسبية .

تعريفات

- ٥- تستخدم المصطلحات التالية فى هذا المعيار بالمعنى المذكور قرين كل منها:
معايير المحاسبة المصرية: هى معايير أو تفسيرات تضعها لجنة المعايير المشكلة بقرار وزارى ويعتمدها الوزير المختص .
السياسات المحاسبية: هى المبادئ والأسس والقواعد والاتفاقات والممارسات التى تقوم المنشأة بتطبيقها فى إعداد وعرض القوائم المالية.

التغيير فى التقدير المحاسبى: هو تعديل فى القيمة الدفترية لأصل أو التزام أو فى مبلغ الإهلاك / الاستهلاك الدورى لأصل. وينشأ هذا التعديل عن تقدير الموقف الحالى والمنافع المستقبلية المتوقعة والالتزامات المرتبطة بالأصول والالتزامات. وتنشأ التغييرات فى التقديرات المحاسبية من معلومات أو تطورات جديدة وبالتالي فلا تعد هذه التغييرات تصحيحاً لأخطاء.

الهام نسبياً: يعتبر إغفال أو تحريف البند ذو أهمية نسبية عندما يؤثر هذا الحذف أو التحريف بصورة منفردة أو مجتمعة على القرارات الاقتصادية التى يتخذها مستخدمو القوائم المالية بناءً على تلك القوائم. وتعتمد الأهمية النسبية على الحكم على حجم وطبيعة الإغفال أو التحريف المحدد فى ضوء الظروف المحيطة. وقد يكون حجم أو طبيعة البند أو كليهما العامل المحدد فى هذا الحكم.

أخطاء الفترات السابقة: هى إغفال أو تحريف فى القوائم المالية للمنشأة عن فترة سابقة أو أكثر ينشأ نتيجة عدم القدرة على استخدام معلومات موثوق بها أو نتيجة سوء استخدام هذه المعلومات التى:

(أ) كانت متاحة عندما تمت الموافقة على إصدار القوائم المالية عن هذه الفترات.

و (ب) كان من المتوقع على نحو معقول الحصول عليها و أخذها فى الاعتبار عند إعداد و تصوير تلك القوائم المالية.

وتتضمن هذه الأخطاء تأثيرات الأخطاء الحسابية و الأخطاء فى تطبيق السياسات المحاسبية وإغفال أو سوء تفسير الحقائق وكذلك الغش والتدليس.

التطبيق بأثر رجعى: هو تطبيق سياسة محاسبية جديدة على معاملات وأحداث وظروف أخرى سابقة كما لو كانت هذه السياسة هى المطبقة بصفة دائمة.

إعادة العرض بأثر رجعى: هو تصحيح الاعتراف والقياس والإفصاح عن قيم عناصر القوائم المالية كما لو كان خطأ الفترة السابقة لم يحدث أبداً.

تعذر التطبيق من الناحية العملية: يعتبر تطبيق أحد المتطلبات غير عملى عندما يتعذر على المنشأة تطبيقه بعد القيام بكل الجهود المعقولة فى هذا الشأن. وقد يتعذر من الناحية العملية تطبيق التغيير فى سياسة محاسبية بأثر رجعى أو إعادة العرض بأثر رجعى لتصحيح خطأ عن فترة معينة وذلك عندما:

(أ) لا يمكن تحديد آثار التطبيق بأثر رجعى أو إعادة العرض بأثر رجعى.

أو (ب) يتطلب التطبيق أو إعادة العرض بأثر رجعى وجود افتراضات عما كانت عليه نية الإدارة فى هذه الفترة.

أو (ج) يتطلب التطبيق أو إعادة العرض بأثر رجعى إعداد تقديرات هامة عن القيم وكان من المستحيل تمييز المعلومات المتعلقة بهذه التقديرات بصورة موضوعية عن غيرها من المعلومات التى:

(١) تقدم أدلة عن الظروف التى كانت قائمة فى تاريخ الاعتراف أو القياس أو الإفصاح عن هذه القيم.

و(٢) كان من الممكن أن تكون متاحة عندما تم اعتماد إصدار القوائم المالية عن هذه الفترة السابقة.

التطبيق المستقبلى: للتغيير فى سياسة محاسبية وللإعتراف بأثر التغيير فى تقديرات محاسبية يتمثل على الترتيب فيما يلى:-

(أ) تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة على المعاملات والأحداث والظروف الأخرى التى تنشأ بعد تاريخ تغيير السياسة.

و (ب) الاعتراف بأثر التغيير فى التقدير المحاسبى فى الفترات الحالية والمستقبلية المتأثرة بالتغيير.

٦- للحكم على ما إذا كان الإغفال أو التحريف له تأثير على القرارات الاقتصادية لمستخدمى القوائم المالية (ومن ثم الحكم على مدى أهميته النسبية) فإن الأمر يتطلب النظر إلى سمات هؤلاء المستخدمين. وينص الجزء (٣) من إطار إعداد وعرض القوائم المالية على أنه "يفترض أن يكون لدى مستخدمى القوائم المالية مستوى معقول من المعرفة بالأعمال والأنشطة الاقتصادية وعن المحاسبة وكذا الرغبة فى دراسة المعلومات بقدر معقول من العناية".

السياسات المحاسبية

اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية

٧- عندما يطبق معيار محاسبة مصرى محدد على معاملة أو حدث أو حالة أخرى فيجب تحديد السياسة أو السياسات المحاسبية التى تطبقها المنشأة على تلك المعاملة أو الحدث أو الحالة الأخرى من خلال ذلك المعيار المحاسبى المطبق.

٨- تحدد معايير المحاسبة المصرية السياسات المحاسبية التى خلصت لجنة إعدادها إلى أنها تؤدى إلى قوائم مالية تتضمن معلومات يعتمد عليها وذات صلة بالمعاملات والأحداث والحالات الأخرى التى تنطبق عليها تلك السياسات. ولا توجد حاجة لتطبيق تلك السياسات فى الحالات التى لا يكون لتطبيقها تأثيراً ذو أهمية نسبية. إلا أنه من غير المناسب الخروج عن تطبيق معايير المحاسبة المصرية أو ترك بعض من تلك الحالات بدون تصحيح حتى ولو لم تكن لها أهمية نسبية إذا كان ذلك الخروج أو الترك يتم بهدف تحقيق عرض معين للموقف المالى للمنشأة أو لأدائها المالى أو لتدفقاتها النقدية.

٩- ترافق معايير المحاسبة المصرية إرشادات لمساعدة المنشآت فى تطبيق متطلبات هذه المعايير. ويذكر بكل إرشاد ما إذا كان يمثل جزءاً لا يتجزأ من المعيار من عدمه. ويعتبر الإرشاد الذى يمثل جزءاً لا يتجزأ من معايير المحاسبة المصرية إلزامياً، أما الإرشاد الذى لا يمثل جزءاً لا يتجزأ من معايير المحاسبة المصرية فهو لا يحتوى على متطلبات للقوائم المالية.

١٠- فى حالة عدم وجود معيار محاسبى مصرى ينطبق بشكل محدد على معاملة أو حدث أو ظرف آخر فيتعين على الإدارة أن تستخدم حكمها فى وضع وتطبيق سياسة محاسبية تؤدى إلى معلومات تتسم بأنها:

(أ) ذات صلة باحتياجات مستخدمى القوائم المالية لاتخاذ القرارات الاقتصادية.

و(ب) يمكن الاعتماد عليها من منطلق أنها تجعل القوائم المالية:

(١) تعبر بأمانة عن المركز المالى والأداء المالى والتدفقات النقدية للمنشأة.

و(٢) تعكس الجوهر الاقتصادى للمعاملات والأحداث والظروف الأخرى وليس مجرد الشكل القانونى لها.

و(٣) محايدة (خالية من التحيز).

و(٤) تتسم بالحيطة والحذر.

و(٥) مكتملة فى كافة جوانبها الهامة.

١١- عندما تقوم الإدارة بتطبيق حكمها فيما يتعلق بالمفهوم المبين فى الفقرة "١٠" فيتعين عليها الرجوع والنظر بعين الاعتبار إلى مدى انطباق المصادر التالية مرتبة ترتيباً تنازلياً:

(أ) المتطلبات التى تتضمنها معايير محاسبة مصرية تتعامل مع موضوعات مماثلة وذات صلة.

و(ب) التعريفات وأسس الاعتراف ومفاهيم القياس للأصول والالتزامات والإيرادات والمصروفات الواردة فى إطار إعداد وعرض القوائم المالية.

١٢- عندما تقوم الإدارة بتطبيق حكمها بالمفهوم المبين فى الفقرة "١٠" فيجوز لها أيضاً النظر بعين الاعتبار لأحدث إصدارات من جهات أخرى منوط بها وضع معايير محاسبية وتستخدم إطار ومفاهيم مماثلة لتطوير معايير محاسبية وفلسفات محاسبية وغيرها من ممارسات مقبولة أخرى بالصناعة وذلك إلى المدى الذى لا تتعارض عنده كل هذه المفاهيم مع المصادر الواردة فى الفقرة "١١".

ثبات السياسات المحاسبية

١٣- يجب على المنشأة الثبات فى اختيار وتطبيق سياساتها المحاسبية على المعاملات والأحداث والحالات الأخرى المتماثلة ما لم يشترط أو يسمح معيار محاسبى بتبويب معين لبنود قد يكون ملائماً معه تطبيق سياسات مختلفة عليها. لذا فعندما يتطلب معيار محاسبى محدد أو يسمح بمثل هذا التبويب عندئذ يتم اختيار سياسة محاسبية مناسبة والاستمرار فى تطبيقها على كل تبويب من تلك التبويبات.

التغييرات فى السياسات المحاسبية

١٤- تقوم المنشأة بتغيير السياسة المحاسبية فقط فى حالة ما إذا كان:

(أ) هذا التغيير مطلوب بموجب معيار محاسبى مصرى.

أو (ب) هذا التغيير يودى إلى قوائم مالية تقدم معلومات يعتمد عليها وأكثر صلة بالمعاملات والأحداث والظروف الأخرى التى تؤثر على المركز المالى أو الأداء المالى أو التدفقات النقدية للمنشأة.

١٥- يحتاج مستخدمو القوائم المالية لأن يكونوا قادرين على مقارنة القوائم المالية لمنشأة على مدار الفترات الزمنية للوقوف على الاتجاهات فى موقفها المالى وأدائها المالى وتدفقاتها النقدية. لذا يتم تطبيق نفس السياسات المحاسبية فى الفترة المالية الواحدة ومن إحدى الفترات إلى الفترة التالية لها ما لم يفى التغيير فى السياسات المحاسبية بإحدى الاشتراطات الواردة فى فقرة "١٤".

١٦- لا يعد ما يلى تغييراً فى السياسات المحاسبية:

(أ) تطبيق سياسة محاسبية على معاملات أو أحداث أو حالات أخرى تختلف فى جوهرها عن مثيلتها من المعاملات التى كانت تحدث فى الماضى.

(ب) تطبيق سياسة محاسبية جديدة على معاملات أو أحداث أو حالات أخرى لم تحدث من قبل أو كانت لا تتسم بالأهمية النسبية.

١٧- ملغاة.

١٨- لا تنطبق الفقرات من "١٩" إلى "٣١" على التغيير فى السياسة المحاسبية الوارد فى الفقرة "١٧".

تطبيق التغييرات فى السياسات المحاسبية

١٩- مع مراعاة الفقرة "٢٣":

(أ) بالنسبة للتغيير فى سياسة محاسبية الذى ينشأ عن تطبيق معيار محاسبية مصرى لأول مرة فيتعين على المنشأة أن تقوم بالمحاسبة عنه طبقاً للأحكام الانتقالية المحددة فى ذلك المعيار إن وجدت.

و(ب) عندما تقوم المنشأة بتغيير سياسة محاسبية نتيجة تطبيق معيار محاسبية مصرى لأول مرة وكان ذلك المعيار لا يتضمن أحكام انتقالية محددة تحدد كيفية تطبيق هذا التغيير (أثر رجعى أو مستقبلى)، أو عندما تقوم المنشأة بتغيير إختيارى فى سياسة محاسبية فيتعين عليها أن تقوم بتطبيق تلك التغييرات بأثر رجعى.

٢٠- لأغراض هذا المعيار فإن التطبيق المبكر لمعيار محاسبة مصرى ما لا يعد تغييراً إختيارياً فى سياسة محاسبية.

٢١- عندما لا يوجد معيار ينطبق بصفة محددة على معاملة أو حدث أو حالة أخرى - طبقاً للفقرة "١٢" - يمكن للإدارة فى تطبيقها لسياساتها المحاسبية أن تسترشد بأحدث الإصدارات لجهات منوط بها وضع وتطوير معايير محاسبية وتستخدم إطار مماثل من المفاهيم لتطوير تلك المعايير. وإذا قررت المنشأة تغيير سياساتها المحاسبية فى أعقاب حدوث تعديل فى هذا الإصدار فيتعين عليها معالجة هذا التغيير والإفصاح عنه باعتباره تغييراً إختيارياً فى سياسة محاسبية.

التطبيق بأثر رجعى

٢٢- مع الأخذ فى الاعتبار الفقرة "٢٣" ، فعندما تقوم المنشأة بتطبيق التغيير فى سياسة محاسبية بأثر رجعى طبقاً للفقرة "١٩" (أ) أو (ب) فيتعين عليها تسوية رصيد أول المدة لكل بند يتأثر بذلك التغيير من بنود حقوق الملكية وذلك لأبعد فترة سابقة معروضة بالإضافة إلى تعديل مبالغ المقارنة الأخرى المفصوح عنها عن كل فترة سابقة يتم عرضها كما لو أن السياسة المحاسبية الجديدة هى التى كانت مطبقة دائماً.

القيود على التطبيق بأثر رجعى

٢٣- عندما يكون التطبيق بأثر رجعى مطلوباً بموجب الفقرة "١٩" (أ) أو (ب) فيتعين على المنشأة أن تطبق التغيير فى السياسة المحاسبية بأثر رجعى إلا إذا تعذر من الناحية العملية تحديد الآثار الخاصة بفترة محددة أو تحديد التأثير المتجمع للتغيير.

٢٤- عندما يتعذر من الناحية العملية تحديد الآثار المحددة التى تخص كل فترة والناجئة عن التغيير فى سياسة محاسبية معينة على معلومات المقارنة عن فترة أو أكثر من الفترات السابقة المعروضة فيتعين على المنشأة أن تقوم بتطبيق السياسة المحاسبية الجديدة بأثر رجعى على الأرصدة الدفترية للأصول والالتزامات فى بداية أبعاد فترة يمكن معها عملياً إجراء هذا التطبيق وقد تكون أبعاد فترة يمكن الوصول إليها هى الفترة الحالية. وفى هذه الحالة يتعين على المنشأة أن تقوم بإجراء تسوية مقابلة على رصيد أول المدة لكل بند من بنود حقوق الملكية تأثر عن هذه الفترة.

٢٥- عند تعذر تحديد التأثير المتجمع فى بداية الفترة الحالية والناجى عن تطبيق سياسة محاسبية جديدة على جميع الفترات السابقة ، عندئذ تقوم المنشأة بتعديل معلومات المقارنة لتطبيق السياسة المحاسبية الجديدة اعتباراً من أقرب تاريخ يمكن فيه عملياً تحديد ذلك التأثير المتجمع.

٢٦- عندما تقوم منشأة بتطبيق سياسة محاسبية جديدة بأثر رجعى فإنها تقوم بتطبيق تلك السياسة الجديدة على معلومات المقارنة لأبعد مدى زمنى يمكن فيه تحقيق ذلك من الناحية العملية. ولا يعد التطبيق بأثر رجعى على أى فترة عملياً إلا إذا أمكن تحديد الأثر التراكمى للتطبيق على مبالغ الأرصدة الافتتاحية والختامية بقائمة المركز المالى لتلك الفترة بصورة عملية. ويعدل الرصيد الافتتاحى لكل بند من بنود حقوق الملكية - تأثر بتطبيق السياسة الجديدة - بقيمة التسوية الناشئة عن ذلك التطبيق والتى تخص فترات مالية تسبق تلك المعروضة بالقوائم المالية على أن يكون التعديل على تلك الأرصدة الافتتاحية لأبعد فترة سابقة معروضة. وعادة ما تتم التسوية على الأرباح المرحلة إلا أنها قد تتم على بند آخر من بنود حقوق الملكية (على سبيل المثال للالتزام بمتطلبات معيار محاسبة مصرى آخر). ويتم تعديل أى معلومات أخرى عن الفترات السابقة مثل الملخصات التاريخية للبيانات المالية وذلك إلى أبعاد مدى زمنى سابق كلما كان ذلك عملياً.

٢٧- عندما يتعذر على المنشأة من الناحية العملية تطبيق سياسة محاسبية جديدة بأثر رجعى نظراً لعدم قدرتها على تحديد التأثير التراكمى لتطبيق السياسة على جميع الفترات السابقة عندئذ تقوم المنشأة بموجب الفقرة "٢٥" بتطبيق المعيار بأثر مستقبلى اعتباراً من بداية أبعاد فترة يمكن عندها تحديد ذلك التأثير من الناحية العملية ، وفى هذه الحالة تتجاوز المنشأة عن جزء من التسوية التراكمية على الأصول والالتزامات وحقوق الملكية يمثل نصيب الفترات التى تسبق ذلك التاريخ. ويسمح هذا المعيار بتغيير السياسة المحاسبية حتى ولو تعذر على المنشأة من الناحية العملية تطبيق السياسة بأثر رجعى عن أى فترة سابقة. وتقدم الفقرات من "٥٠" إلى "٥٣" إرشادات عن أمثلة لحالات قد يتعذر فيها من الناحية العملية تطبيق سياسة محاسبية جديدة بأثر رجعى على فترة سابقة أو أكثر.

الإفصاح

٢٨- عندما يترتب على تطبيق معيار محاسبى مصرى لأول مرة تأثير على الفترة الحالية أو أى فترة سابقة أو عندما يكون له تأثير على الفترات المستقبلية عندئذ تقوم المنشأة بالإفصاح عما يلى (إلا لو تعذر على المنشأة من الناحية العملية تحديد قيمة ذلك التأثير):-

(أ) إسم المعيار.

و(ب) أن التغيير فى السياسة المحاسبية يتم طبقاً للأحكام الانتقالية للمعيار (فى حالة وجودها).

و(ج) طبيعة التغيير فى السياسة المحاسبية.

و(د) وصف الأحكام الانتقالية (فى حالة وجودها).

و(هـ) الأحكام الانتقالية التى قد يكون لها تأثير على الفترات المستقبلية (فى حالة وجودها).

و(و) كلما كان ذلك ممكناً من الناحية العملية ، قيمة التسوية بالنسبة للفترة الحالية وأى فترة سابقة معروضة وذلك:

(١) على كل بند بالقوائم المالية تأثر بذلك التغيير.

(٢) على النصيب الأساسى والمخفض للسهم فى الأرباح إذا كان معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٢) "نصيب السهم فى الأرباح" يسرى على المنشأة.

و(ز) قيمة التسوية المرتبطة بفترات تسبق الفترات المعروضة كلما كان من الممكن عملياً تحديد تلك التسوية.

و(ح) الظروف التى أدت من الناحية العملية إلى تعذر التطبيق بأثر رجعى بموجب الفقرة ١٩ (أ) أو (ب) "على فترة سابقة محددة أو على فترات تسبق الفترات المالية المعروضة ، مع بيان الكيفية التى تم بها تطبيق التغيير فى السياسة المحاسبية والتوقيت الذى بدأ فيه ذلك التطبيق.

ولا تحتاج القوائم المالية عن الفترات اللاحقة إلى تكرار هذه الإفصاحات.

٢٩- عندما يكون للتغيير الاختيارى فى سياسة محاسبية تأثير على الفترة الحالية أو أى فترة سابقة ، أو عندما يتعذر من الناحية العملية تحديد قيمة التسوية فى حالة وجود مثل ذلك التأثير على تلك الفترة، أو عندما يكون لهذا التغيير تأثير على الفترات المستقبلية ، عندئذ تقوم المنشأة بالإفصاح عما يلى:

(أ) طبيعة التغيير فى السياسة المحاسبية.

و(ب) الأسباب التى تدعو الإدارة للاعتقاد بأن تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة يقدم معلومات يعتمد عليها وأكثر ملاءمة.

و(ج) إلى المدى الذى يمكن معه تحديد ذلك من الناحية العملية ، قيمة التسوية عن الفترة الحالية وكل فترة سابقة معروضة:

(١) على كل بند بالقوائم المالية تأثر بذلك التغيير.

و(٢) على النصيب الأساسى والمخفض للسهم فى الأرباح إذا كان معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٢) "تصيب السهم فى الأرباح" يسرى على المنشأة.

و(د) قيمة التسوية التى تخص كل فترة سابقة على الفترات المالية المعروضة كلما كان ذلك ممكناً من الناحية العملية.

و(هـ) الظروف التى أدت من الناحية العملية إلى تعذر التطبيق بأثر رجعى على فترة سابقة محددة أو على فترات تسبق الفترات المالية المعروضة ، مع بيان الكيفية التى تم بها تطبيق التغيير فى السياسة المحاسبية والتوقيت الذى بدأ فيه ذلك التطبيق.

ولا تحتاج القوائم المالية عن الفترات اللاحقة إلى تكرار هذه الإفصاحات.

٣٠- فى حالة وجود معيار محاسبة مصرى جديد صدر ولكن لم يبدأ سريانه بعد ولم تقم المنشأة بتطبيق ذلك المعيار، فيتعين على المنشأة أن تقوم بالإفصاح عما يلى:

(أ) حقيقة وجود معيار مصرى جديد صدر ولم يحل تاريخ سريانه بعد وأن المنشأة لم تقم بتطبيقه على قوائمها المالية.

و(ب) المعلومات المعروفة أو التى يمكن افتراضها بشكل معقول والمرتبطة بتقدير التأثير المحتمل - على القوائم المالية للمنشأة - والذى يمكن أن يترتب على تطبيق المعيار الجديد فى الفترة التى سيتم بها تطبيقه لأول مرة.

٣١- على المنشأة فى تطبيقها للفقرة "٣٠" أن تراعى الإفصاح عن:

(أ) اسم المعيار الجديد.

و (ب) طبيعة التغيير أو التغييرات الوشيكية فى السياسة المحاسبية.

و (ج) التاريخ الذى يجب أن يبدأ فيه تطبيق المعيار.

و (د) التاريخ المحدد الذى تخطط المنشأة فيه لتطبيق المعيار لأول مرة.

و (هـ) إما:

(١) مناقشة التأثير المتوقع من تطبيق ذلك المعيار لأول مرة على القوائم المالية للمنشأة.

أو (٢) حقيقة أن ذلك التأثير غير معروف أو غير قابل للافتراض بشكل معقول (إذا ما كان الأمر كذلك).

التغييرات فى التقديرات المحاسبية

٣٢- نتيجة لظروف عدم اليقين التى تتصف بها أنشطة الأعمال فلا يمكن قياس العديد من البنود فى القوائم المالية بدقة ولكن يمكن فقط تقديرها. وتتطوى عملية التقدير تلك على أحكام تعتمد على أحدث معلومات متاحة يعتمد عليها، فعلى سبيل المثال: قد تكون التقديرات مطلوبة لما يلى:

(أ) الديون الرديئة.

و(ب) تقادم المخزون.

و(ج) القيمة العادلة للأصول المالية والالتزامات المالية.

و(د) الأعمار المقدرة للمنافع الاقتصادية المستقبلية التى تتضمنها الأصول القابلة للإهلاك أو النمط المتوقع لاستهلاك تلك المنافع.

و(هـ) التزامات الضمان (مثل: ضمان ما بعد البيع).

٣٣- يعد استخدام التقديرات المحاسبية المعقولة جزءاً أساسياً فى إعداد القوائم المالية ولا يؤدى إلى التقليل من مصداقيتها.

٣٤- قد يحتاج أحد التقديرات المحاسبية إلى تعديل إذا حدثت تغييرات فى الظروف التى تم على أساسها بناء ذلك التقدير أو نتيجة لتوافر معلومات جديدة أو اكتساب مزيد من الخبرات. وبحكم طبيعته فإن التعديل على أى تقدير لا يرتبط بفترات سابقة، كما أنه لا يعد تصحيحاً لخطأ.

٣٥- يعد التغيير فى أساس القياس المطبق تغييراً فى سياسة محاسبية وليس تغييراً فى تقدير محاسبى وعندما يصعب على المنشأة التمييز بين التغيير فى سياسة محاسبية والتغيير فى تقدير محاسبى فإن ذلك التغيير يعامل كتغيير فى تقدير محاسبى.

٣٦- بخلاف التغيير الذى تنطبق عليه الفقرة "٣٧" يتم الاعتراف بتأثير التغيير فى التقدير المحاسبى بأثر مستقبلى وذلك بإدراج ذلك التأثير فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) عن:

(أ) فترة التغيير إذا كان التغيير يؤثر على تلك الفترة فقط.

أو (ب) فترة التغيير والفترات المستقبلية إذا كان التغيير يؤثر على كليهما.

٣٧- عندما يؤدى تغيير فى تقدير محاسبى إلى تغييرات فى الأصول أو الالتزامات أو عندما يتعلق ذلك التغيير ببند من بنود حقوق الملكية يكون من الواجب الاعتراف بهذا التغيير بتعديل القيم الدفترية للأصول أو للالتزامات أو لبنود حقوق الملكية ذات العلاقة فى فترة التغيير.

٣٨- يقصد بالاعتراف بالتغيير فى التقدير المحاسبى "بأنثر مستقبلى" أن يطبق هذا التغيير على المعاملات والأحداث والظروف الأخرى من تاريخ التغيير فى ذلك التقدير. وقد يؤثر التغيير فى التقدير المحاسبى على أرباح أو خسائر الفترة الحالية فقط أو على أرباح أو خسائر الفترة الحالية والفترة المستقبلية. فعلى سبيل المثال: يؤثر التغيير فى تقدير قيمة الديون الرديئة على أرباح أو خسائر الفترة الحالية فقط وبالتالي يتم الاعتراف به فى الفترة الحالية. إلا أن التغيير فى العمر الإنتاجى المقدر أو فى النمط المتوقع لاستهلاك المنافع الاقتصادية المستقبلية لأصل قابل للإهلاك يؤثر على مصروف الإهلاك للفترة الحالية ولكل فترة مستقبلية من العمر الإنتاجى المقدر المتبقى للأصل.

وفى كلتا الحالتين يتم الاعتراف بتأثير التغيير الخاص بالفترة الحالية كإيراد أو كمصروف فى الفترة الحالية بينما يتم الاعتراف بالتأثير على الفترات المستقبلية - إن وجد - كإيراد أو كمصروف خلال تلك الفترات المستقبلية.

الإفصاح

٣٩- على المنشأة أن تقوم بالإفصاح عن طبيعة وقيمة التغيير فى تقدير محاسبى عندما يكون له تأثير على الفترة الحالية أو يتوقع أن يكون له تأثير على الفترات المستقبلية - إلا عندما يتعذر من الناحية العملية تقدير ذلك التأثير على الفترات المستقبلية.

٤٠- إذا لم يتم الإفصاح عن قيمة التأثير المتوقع على الفترات المستقبلية نظراً لتعذر الوصول إلى ذلك التقدير من الناحية العملية، فعلى المنشأة أن تقوم بالإفصاح عن تلك الحقيقة.

الأخطاء

٤١- يمكن أن تنشأ الأخطاء فى الاعتراف ببندود القوائم المالية، أو فى قياسها أو عرضها أو الإفصاح عنها. ولا تعد القوائم المالية ملتزمة بمعايير المحاسبة المصرية إذا تضمنت أخطاء ارتكبت بقصد الوصول إلى عرض معين للمركز المالى للمنشأة أو لنتائج أعمالها أو لتدفقاتها النقدية - سواء كانت أو لم تكن ذات أهمية نسبية - . ويتم تصحيح الأخطاء المحتملة التى يتم اكتشافها فى الفترة الحالية فى ذات الفترة قبل اعتماد القوائم المالية للإصدار. إلا أن بعض الأخطاء ذات الأهمية النسبية قد لا تكتشف أحياناً إلا فى فترة تالية وعندئذ يتم تصحيح أخطاء الفترات السابقة بمعلومات المقارنة المعروضة فى القوائم المالية عن الفترة التالية التى يكتشف فيها تلك الأخطاء(راجع الفقرات من "٤٢" إلى "٤٧").

٤٢- مع الأخذ في الاعتبار الفقرة "٤٣" ، ينبغي على المنشأة أن تقوم بتصحيح أخطاء الفترات السابقة ذات الأهمية النسبية وذلك بأثر رجعي في أول قوائم مالية تعتمد للإصدار بعد اكتشافها وذلك من خلال:

(أ) إعادة عرض مبالغ المقارنة عن الفترة أو الفترات السابقة المعروضة والتي حدث بها الخطأ.

أو (ب) إذا كان الخطأ حدث قبل أبعد فترة سابقة معروضة ، فيتم تعديل الأرصدة الافتتاحية للأصول و الالتزامات وحقوق الملكية عن أبعد فترة مالية سابقة معروضة.

القيود على إعادة العرض بأثر رجعي

٤٣- يتم تصحيح خطأ فترة سابقة بإعادة العرض بأثر رجعي إلا إذا تعذر من الناحية العملية تحديد آثار الخطأ عن فترة محددة أو تحديد الأثر المجمع (المتراكم) لذلك الخطأ.

٤٤- لو تعذر من الناحية العملية تحديد آثار خطأ فترة محددة على معلومات المقارنة لفترة سابقة أو أكثر من الفترات المعروضة ، تقوم المنشأة بإعادة عرض الأرصدة الافتتاحية للأصول والالتزامات وحقوق الملكية عن أبعد فترة يمكن إعادة العرض لها بأثر رجعي من الناحية العملية (وقد تكون تلك الفترة هي الفترة الحالية).

٤٥- لو تعذر من الناحية العملية في بداية الفترة الجارية تحديد التأثير التراكمي للخطأ على جميع الفترات السابقة ، فعلى المنشأة أن تقوم بإعادة عرض معلومات المقارنة لتصحيح الخطأ بأثر مستقبلي اعتباراً من أبعد تاريخ يمكن عنده الوصول لهذا التأثير من الناحية العملية.

٤٦- يتم استبعاد تصحيح خطأ الفترة السابقة من أرباح أو خسائر الفترة التي يتم اكتشاف الخطأ فيها ، ويتم إعادة عرض أى معلومات معروضة (بما فى ذلك الملخصات التاريخية للبيانات المالية) إلى أبعد مدى زمنى سابق يمتد إليه هذا الخطأ إذا كان ذلك ممكناً من الناحية العملية.

٤٧- عندما يتعذر من الناحية العملية تحديد قيمة الخطأ (على سبيل المثال: خطأ فى تطبيق سياسة محاسبية) عن كافة الفترات السابقة ، تقوم المنشأة طبقاً للفقرة "٤٥" بإعادة عرض معلومات المقارنة بأثر مستقبلي من أبعد تاريخ يمكن فيه الوصول من الناحية العملية إلى تحديد لتلك القيمة ، وبالتالي تتجاوز المنشأة عن جزء إعادة العرض التراكمى على الأصول والالتزامات وحقوق الملكية يتعلق بالآثار الناشئة عن ذلك الخطأ قبل ذلك التاريخ. وتقدم الفقرات من "٥٠" إلى "٥٣" إرشادات عن أمثلة لحالات قد يتعذر فيها من الناحية العملية تصحيح خطأ بأثر رجعي على فترة سابقة أو أكثر.

٤٨- يوجد اختلاف بين تصحيح الأخطاء والتغييرات فى التقديرات المحاسبية حيث أن التقديرات المحاسبية بطبيعتها هى تقديرات تقريبية قد تحتاج إلى تعديل عندما تظهر معلومات إضافية ، فعلى سبيل المثال: لا تعد الأرباح أو الخسائر التى تتحقق عندما تظهر نتائج فعلية لأحداث محتملة بمثابة تصحيحاً لخطأ.

الإفصاح عن أخطاء الفترات السابقة

٤٩- على المنشأة أن تقوم بالإفصاح عما يلى فى تطبيقها للفقرة "٢-٤":

(أ) طبيعة خطأ الفترة السابقة.

(ب) قيمة الخطأ عن كل فترة سابقة معروضة إن أمكن ذلك عملياً وذلك:

(١) على كل بند من بنود القوائم المالية تأثر بذلك الخطأ.

(٢) على النصيب الأساسى والمخفض للسهم فى الأرباح ، إذا كان معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٢) "تصيب السهم فى الأرباح" يسرى على المنشأة.

(ج) قيمة التصحيح فى بداية أبعاد فترة سابقة معروضة .

(د) الظروف التى أدت من الناحية العملية إلى تعذر إعادة العرض بأثر رجعى لتصحيح ذلك الخطأ عن فترة سابقة معينة مع بيان كيفية تصحيح ذلك الخطأ والفترة التى بدأ تصحيح الخطأ اعتباراً منها.

ولا تحتاج القوائم المالية عن الفترات اللاحقة إلى تكرار هذه الإفصاحات .

تعذر إعادة التطبيق وإعادة العرض بأثر رجعى من الناحية العملية

٥٠- فى بعض الأحوال يتعذر من الناحية العملية تعديل معلومات المقارنة عن فترة أو أكثر من الفترات السابقة لتحقيق إمكانية المقارنة مع الفترة الحالية.

فعلى سبيل المثال: قد تكون البيانات لم يتم تجميعها فى الفترة أو الفترات السابقة بشكل يسمح إما بالتطبيق بأثر رجعى لسياسة محاسبية جديدة (بما فى ذلك متطلبات الفقرات من "٥١" إلى "٥٣" الأثر المستقبلى لتطبيق تلك السياسة على فترات سابقة) أو بإعادة العرض بأثر رجعى لتصحيح خطأ فترة سابقة ، وقد يتعذر من الناحية العملية إعادة إنتاج مثل هذه المعلومات.

٥١- من الضرورى للمنشأة فى كثير من الأحيان عندما تطبق سياسة محاسبية على عناصر معترف بها أو مفسح عنها بالقوائم المالية عن معاملات وأحداث وحالات أخرى أن تستخدم التقديرات. ويعتبر التقدير عملية ذاتية فى جوهرها (تخضع للحكم الشخصى) ، وقد يتم عمل التقديرات بعد تاريخ نهاية الفترة المالية. وقد يكون عمل التقديرات أكثر

صعوبة عندما يتم تطبيق سياسة محاسبية بأثر رجعى أو عندما يتم إعادة العرض بأثر رجعى لتصحيح خطأ فترة سابقة وذلك بسبب طول الفترة الزمنية التى قد تكون انقضت منذ التاريخ الذى حدثت به المعاملة أو الحدث أو الحالة الأخرى. إلا أن الهدف من التقديرات الخاصة بالفترة السابقة لا يختلف عنه بالنسبة للتقديرات التى تتم فى الفترة الحالية ويتمثل تحديداً فى ضرورة أن يعكس التقدير الظروف التى كانت موجودة عندما حدثت المعاملة أو الحدث أو الحالة الأخرى.

٥٢- لذا فإن تطبيق أى سياسة جديدة بأثر رجعى أو تصحيح لخطأ فترة سابقة بأثر رجعى يستوجب تمييز المعلومات الواردة فى (أ) و(ب) أدناه عن غيرها من المعلومات الأخرى:

(أ) معلومات تقدم أدلة عن الظروف التى كانت قائمة فى التاريخ الذى تمت فيه المعاملة أو وقع فيه الحدث أو الظرف الآخر.

و(ب) معلومات كان من الممكن أن تكون متاحة عندما تم اعتماد القوائم المالية للإصدار لهذه الفترة السابقة.

وبالنسبة لبعض أنواع التقديرات (مثل: تقدير القيمة العادلة التى لا تستند على سعر أو مدخلات قابلة للملاحظة) فيتعذر من الناحية العملية التمييز بين هذه الأنواع من المعلومات. وعندما يتطلب التطبيق أو إعادة العرض بأثر رجعى استخدام تقدير مؤثر يستحيل معه التمييز بين هذين النوعين من المعلومات عندئذ يتعذر على المنشأة من الناحية العملية تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة أو تصحيح خطأ الفترة السابقة بأثر رجعى.

٥٣- عندما يتم تطبيق سياسة محاسبية جديدة على فترة سابقة أو عندما يتم تصحيح مبالغ تتعلق بفترة سابقة فلا يجوز للمنشأة أن تستخدم ما يطلق عليه "الإدراك المتأخر" ويقصد به أن تستخدم المنشأة ما هو متاح لها حالياً من معلومات وذلك سواء فى بناء افتراضات عما كانت عليه نوايا الإدارة فى فترة سابقة أو فى تقدير المبالغ المعترف بها أو التى تم قياسها أو الإفصاح عنها فى فترة سابقة. وعلى سبيل المثال: عندما تقوم منشأة بتصحيح خطأ فترة سابقة فى حساب التزاماتها عن الرصيد المرحل من الأجازات المرضية لموظفيها طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣٨) "مزايا العاملين" فإنها تغفل أى معلومات عن موسم ظهرت فيه أنفلونزا حادة بشكل غير معتاد لو أصبحت تلك المعلومات متاحة لها فى فترة تالية بعد اعتماد القوائم المالية للإصدار عن الفترة السابقة. وفى الحقيقة فإن احتياج المنشأة لاستخدام تقديرات ذات أهمية نسبية بصفة متكررة عندما تقوم بتعديل معلومات المقارنة المعروضة عن فترات سابقة لا يمنعها من إجراء تسويات أو تصحيحات يعتمد عليها على تلك المعلومات.

إرشادات التطبيق

يرافق هذا الدليل معيار المحاسبة المصرى رقم (٥) ولكنه لا يمثل جزءاً منه.

مثال: إعادة العرض بأثر رجعى للأخطاء

١-١ اكتشفت شركة (ب) خلال عام ٢٠١٠ أن بعض المنتجات التي تم بيعها خلال عام ٢٠٠٩ قد تم إدراجها بالخطأ ضمن مخزون ٣١ ديسمبر ٢٠٠٩ بمبلغ ٦٥٠٠.

٢-١ وقد تظهر الدفاتر المحاسبية للشركة (ب) عن عام ٢٠١٠ مبيعات بمبلغ ١٠٤٠٠٠ وتكلفة بضاعة مباعه بمبلغ ٨٦٥٠٠ (تتضمن الخطأ في رصيد أول المدة للمخزون بمبلغ ٦٥٠٠) وضرائب دخل بمبلغ ٥٢٥٠.

٣-١ ظهرت البيانات المالية التالية بقائمة الدخل للشركة (ب) في عام ٢٠٠٩:

٧٣ ٥٠٠	مبيعات
(٥٣ ٥٠٠)	تكلفة البضاعة المباعة
٢٠ ٠٠٠	الأرباح قبل ضرائب الدخل
(٦ ٠٠٠)	ضرائب الدخل
١٤ ٠٠٠	الربح

٤-١ بلغ رصيد أول المدة للأرباح المرحلة في عام ٢٠٠٩ مبلغ ٢٠ ٠٠٠ وبلغ رصيد آخر المدة للأرباح المرحلة مبلغ ٣٤ ٠٠٠.

٥-١ بلغ سعر ضريبة الدخل لشركة (ب) ٣٠% عن عامى ٢٠١٠ و ٢٠٠٩. ولم يكن لديها أى دخل أو مصروف آخر.

٦-١ بلغ رأس مال شركة (ب) ٥٠٠٠ خلال الفترات ولم تظهر بقائمة مركزها المالى أية عناصر حقوق ملكية أخرى بخلاف الأرباح المرحلة. علما بأن أسهم الشركة (ب) غير مقيدة بالبورصة ولا تقوم بالإفصاح عن نصيب السهم فى الأرباح.

شركة (ب)

بيانات مستخرجة من قائمة الدخل (الأرباح أو الخسائر)

٢٠٠٩	٢٠١٠	
(معدلة)		
٧٣ ٥٠٠	١٠٤ ٠٠٠	مبيعات
(٦٠ ٠٠٠)	(٨٠ ٠٠٠)	تكلفة البضاعة المباعة
١٣ ٥٠٠	٢٤ ٠٠٠	الربح قبل ضرائب الدخل
(٤ ٠٥٠)	(٧ ٢٠٠)	ضرائب الدخل
<u>٩ ٤٥٠</u>	<u>١٦ ٨٠٠</u>	الربح

شركة (ب)

قائمة التغير في حقوق الملكية

المجموع	الأرباح المرحلة	رأس المال	
٢٥ ٠٠٠	٢٠ ٠٠٠	٥ ٠٠٠	الرصيد في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٨
٩ ٤٥٠	٩ ٤٥٠		ربح السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٩ كما تم تعديله
<u>٣٤ ٤٥٠</u>	<u>٢٩ ٤٥٠</u>	<u>٥ ٠٠٠</u>	الرصيد في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٩
١٦ ٨٠٠	١٦ ٨٠٠		ربح السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠١٠
<u>٥١ ٢٥٠</u>	<u>٤٦ ٢٥٠</u>	<u>٥ ٠٠٠</u>	الرصيد في ٣١ ديسمبر ٢٠١٠

بيانات مستخرجة من الإيضاحات المتممة للقوائم المالية

١- تم إدراج بعض المنتجات (التي سبق للشركة "ب" أن باعتها خلال عام ٢٠٠٩) بالخطأ ضمن المخزون في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٩ مبلغ ٦ ٥٠٠ ، وقد تم تعديل القوائم المالية في ٢٠٠٩ لتصحيح هذا الخطأ. وفيما يلي ملخصاً لتأثير إعادة عرض هذه القوائم المالية علماً بأنه لا يوجد تأثير على عام ٢٠١٠.

التأثير على	٢٠٠٩
(زيادة) في تكلفة البضاعة المباعة	(٦ ٥٠٠)
الانخفاض في مصروف ضرائب الدخل	١ ٩٥٠
(الانخفاض) في الربح	(٤ ٥٥٠)
(الانخفاض) في المخزون	(٦ ٥٠٠)
الانخفاض في التزام ضريبة الدخل	١ ٩٥٠
(الانخفاض) في حقوق الملكية	(٤ ٥٥٠)

شركة (ب)

بيانات مستخرجة من قائمة الأرباح المرحلة

٢٠٠٩	٢٠١٠	
(معدلة)		
جنيه	جنيه	
٢٠ ٠٠٠	٣٤ ٠٠٠	رصيد أول المدة للأرباح المرحلة قبل التعديل
-	(٤ ٥٥٠)	تصحيح خطأ محاسبي (صافي الأثر بعد خصم ضريبة الدخل بمبلغ ١٩٥٠) "إيضاح (١)"
٢٠ ٠٠٠	٢٩ ٤٥٠	رصيد أول المدة للأرباح المرحلة بعد التعديل
٩ ٤٥٠	١٦ ٨٠٠	صافي الربح (٢٠٠٩: معدل بتصحيح الخطأ)
٢٩ ٤٥٠	٤٦ ٢٥٠	رصيد آخر المدة للأرباح المرحلة