

08 - يؤثر تعديل طريقة محاسبية بكيفية واضحة على عرض الرضعية المالية للمؤسسة و نتيجة نشاطها طوال فترة محاسبية كما يمكن ان تغالط تبعا لذلك كل تحليل مقارني للقوائم المالية.

09 - ينبغي الا يطبق تغيير طريقة محاسبية إلا إذا أوجب معيار محاسبي جديد أو إذا كان هذا التغيير يفضي إلى عرض أفضل للعمليات المدونة في القوائم المالية للمؤسسة.

10 - يكون التقديم للعمليات المسجلة في القوائم المالية أكثر سلاسة عندما تفرض طريقة محاسبية جديدة إلى معلومات أكثر إفادة أو أكثر أمانة حول الرضعية المالية وحول الأداء أو التدفقات النقدية للمؤسسة.

11 - ينتج تغيير في الطريقة المحاسبية عند اعتماد مبدأ أو قاعدة أو ممارسة مخصوصة مختلفة عما استعمل لاعداد قوائم مالية سابقة. غير أنه لا تعد تغييرات في الطرق :

أ - اعتماد طريقة محاسبية جديدة أو تعويض طريقة معتمدة بالنسبة لعمليات تختلف جوهريا عن تلك التي سبقتها.

ب - اعتماد طريقة محاسبية جديدة بالنسبة إلى عمليات لم تنجز سابقا أو كانت إلى حد الآن غير هامة نسبيا.

12 - لا تمثل التغييرات الناجمة عن تطبيق سابق لطرق غير ملائمة أو خاطئة تغييرات للطرق وإنما تمثل تصحيحات للأخطاء التي سنتناولها الفقرات اللاحقة من 29 إلى 34.

13 - إن تغييرات الطرق المحاسبية كثيرة ومتنوعة وتحتوي مثلا على :

أ - تغيير طريقة تقييم المخزونات

ب - تغيير طريقة التقييد المحاسبي للمداخل

ج - تغيير طريقة التقييد المحاسبي لمصاريف البحث والتطوير.

اعتماد معيار محاسبية جديد

14 - إن كل تغيير في الطريقة المحاسبية نتيجة اعتماد معيار محاسبية جديد ينبغي تقييده محاسبيا وعند الإقتضاء طبقا للأحكام الانتقالية الخاصة المنصوص عليها بهذا المعيار. وفي غياب أحكام إنتقالية فإن كل تغيير في الطريقة المحاسبية ينبغي أن يطبق وفقا للمعالجات المعروضة في الفقرات من 15 إلى 20 من هذا المعيار.

معالجة تغييرات الطرق المحاسبية

15 - يطبق التغيير في الطريقة المحاسبية بصفة رجعية أو مستقبلية طبقا لاحكام هذا المعيار. ويؤدي التطبيق الرجعي إلى اعتماد طريقة محاسبية جديدة للعمليات كما لو أن هذه الطريقة تم استعمالها دائما. ونتيجة لذلك فإن الطريقة المحاسبية تطبق على العمليات بدءا من تاريخ انجازها ، والتطبيق المستقبلي يعني أن الطريقة المحاسبية مطبقة على الوقائع والعمليات الطارئة بعد تاريخ التعديل.

16 - ويفضى التطبيق الرجعي إلى تحويل للوضعيات السابقة ويسمح بمقارنة أفضل للقوائم المالية المتلاحقة للمؤسسة ، في حين أن التطبيق المستقبلي يحدد مدى عرض هذه الوضعيات في القوائم المالية لغاية المقارنة.

17 - ينبغي تطبيق تغيير الطريقة المحاسبية رجعيا لتحديد اثره في السنوات المحاسبية السابقة إلا إذا كان مبلغ كل تحويل متعلق بهذه الفترات ومتأت من التغيير لا يمكن تحديده بصفة آمنة. إن كل تحويل ناجم عن تغيير الطريقة ينبغي عرضه على أنه تحويل للأموال الذاتية للاقتتاح وينبغي إعادة معالجة المعطيات المقارنة إلا إذا استحال ذلك.

18 - إن التصحيحات الناتجة عن تغيير في الطريقة المحاسبية تؤدي إذن إلى ارتفاع أو انخفاض الاموال الذاتية لفتح السنة المحاسبية التي تم خلالها تغيير الطريقة. ويتم احتساب اثر تغيير الطريقة بمقارنة النتائج السابقة المسجلة بالنتائج المفترض حصولها عند تطبيق الطريقة الجديدة. ولا يفيد محاسبيا التحويل الموافق باعتباره عنصرا استغلال للسنة المحاسبية التي تم خلالها التغيير، بل يقيد باعتباره تعديلا لوضعية الاموال الذاتية المسجلة عند فتح السنة المحاسبية وتمكن هذه المعالجة من تحليل أبسط وبدون تحويل خاص لنشاط المؤسسة. ولضمان أكثر انسجام في المعلومات المسجلة في القوائم المالية للمؤسسة، فإن البيانات المقارنة يعاد معالجتها وفق الطريقة المحاسبية الجديدة. وإن المبلغ الناتج عن التحويل المتعلق بالسنوات المحاسبية السابقة لتلك التي وقع ضبط قوائمها

## معيار المحاسبة المتعلق بالتعديلات المحاسبية (م 11)

### الهدف

01 - إن الإفصاح عن المعلومات المالية يعتمد على الميزات النوعية المنصوص عليها بالإطار المرجعي وخصوصا قابلية المقارنة التي يعادلها إتفاق تماثل الطرق المحاسبية.

02 - يمكن أن يؤدي الإهتمام بتأكيد الصورة الوافية في بعض الحالات إلى إدخال تعديلات محاسبية. و تعلق هذه التعديلات بمرور ظروف جديدة أو التوصل إلى حقائق متعلقة بحدث سابق.

03 - ويهدف هذا المعيار إلى ضبط مختلف أنماط التعديلات المحاسبية وتدقيق المعالجات الملائمة لكل واحدة منها.

### مجالات التطبيق

04 - ينبغي أن يطبق هذا المعيار لتسجيل

أ - تغييرات الطرق المحاسبية

ب - التغييرات في التقديرات المحاسبية

ج - تصحيح أخطاء جوهرية في القوائم المالية السابقة.

05 - لا تدخل ضمن هذا المعيار التغييرات المسجلة على مستوى الأسعار

### مفاهيم

06 - للمصطلحات الآتي ذكرها في هذا المعيار الدلالات التالية :

الطرق المحاسبية هي المبادئ والقواعد والممارسات الخصوصية التي تعتمد عليها المؤسسة لضبط قوائمها المالية وعرضها.

التقدير المحاسبي هو كل عملية تقييم لخطر ناجم عن نقص قيمة من عناصر أصول المؤسسة أو ظهور عنصر من خصومها أو ارتفاعه.

الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية السابقة هي الأخطاء التي تم اكتشافها طوال الفترة المحاسبية الجارية والتي لها من الأهمية ما يحمل على اعتبار القوائم المالية لسنة محاسبية أو عدة سنوات سابقة غير آمنة عند تاريخ نشرها.

### التغييرات في الطرق المحاسبية

07 - ينبغي على مستعملي المعلومة المالية أن يكونوا قادرين على مقارنة القوائم المالية للمؤسسة في فترة معينة حتى يحددوا توجهات وضعيتها المالية وأدائها وتدفقاتها النقدية وتبعاً لذلك فإنه من الطبيعي أن نعتد نفس الطرق المحاسبية من سنة إلى أخرى.

المالية بهدف المقارنة يدرج في الأموال الذاتية لفتح أول سنة محاسبية يقع تقديمها. وتكون كذلك كل المعلومات الأخرى والإيضاحات حول السنوات المحاسبية السابقة موضوع إعادة معالجة، والتي يجب أن لا تتم إلا لغاية المقارنة وأن لا تؤدي إلى تعديل القوائم المالية التي تم نشرها.

19 - ينبغي تطبيق تغير الطريقة المحاسبية بصفة مستقبلية عندما لا يمكن تحديد مبلغ تصحيح الأموال الذاتية للافتتاح المنصوص عليه في الفقرة 17 بصورة آمنة.

20 - عندما يكون لتغيير الطريقة المحاسبية انعكاس ملحوظ على السنة المحاسبية الجارية أو أي سنة أخرى سابقة تم عرضها، أو أن هذا التغيير يمكن أن يكون له انعكاس ملحوظ على السنوات اللاحقة فعلى المؤسسة أن تبين العناصر التالية:

أ - أسباب التغير

ب - مبلغ التصحيح بعنوان السنة المحاسبية الجارية وكل سنة محاسبية معروضة

ج - مبلغ التصحيح المتعلق بالسنوات المحاسبية السابقة للسنة أو السنوات المعروضة على سبيل المقارنة.

د - أن معطيات المقارنة قد أعيدت معالجتها أو أن إعادة معالجتها يعد أمرا مستحيلا.

#### تغيرات في التقديرات المحاسبية

21 - بسبب الشكوك المتعلقة بالأنشطة التجارية فإن العديد من عناصر القوائم المالية لا يمكن تقييما بدقة لذا يتم تقديرها وتنتج عن ذلك أحكام مبنية على آخر المعلومات المتوفرة. وقد يكون من الضروري مثلا اللجوء إلى تقدير الديون المشكوك فيها، وتقدير قدم المخزون أو مدة الاستعمال أو المخطط المنتظر لإستعمال المنافع الاقتصادية المتحصل عليها من الأصول الثابتة القابلة للإستهلاك. ويعد اللجوء إلى التقديرات المعقولة جزءا أساسيا من ضبط القوائم المالية ولا تكون أمانتها موضع شك

22 - قد ينبغي مراجعة تقدير ما إذا حدثت تغيرات متعلقة بالظروف التي انبنت عليه أو إثر توفر معلومات جديدة أو إكتساب خبرة كبيرة أو حدوث تطورات لاحقة ونظرا لصيغة التقدير فإن مراجعته لا تمنح للتحوير أرائق صفة العنصر الطارئ أو وصفه الخطأ الجوهري على مستوى القوائم المالية السابقة.

23 - من الصعب أحيانا التمييز بين تغير الطريقة المحاسبية وبين تغيير في التقديرات وفي هذه الحالة فإن التعديل يعتبر تغييرا في التقديرات المحاسبية مع معلومة مناسبة.

24 - يجب أن يأخذ بعين الإعتبار الإنعكاس الناتج عن تغير في التقديرات المحاسبية وذلك عند تحديد النتيجة الصافية بعنوان:

أ - السنة المحاسبية التي تم فيها التعديل إذا كان لا يؤثر إلا في هذه السنة.

ب - لسنة المحاسبية أو السنوات اللاحقة إذا كانت معنية بذلك.

25 - يمكن أن يؤثر تغير في التقدير المحاسبي إما في السنة المحاسبية الجارية فحسب أو فيها وفي السنوات اللاحقة. على سبيل المثال فإن تغيرا في تقييم مبلغ الديون المشكوك فيها يؤثر في السنة المحاسبية الجارية فحسب وتبعاً لذلك يقيد فوراً. إلا أن تغيرا في مدة الاستعمال المقدرة وفي المخطط المنتظر لاستهلاك المنافع الاقتصادية المتحصل عليها من الأصول القابلة للإستهلاك يؤثر في عبء الإستهلاك للسنة المحاسبية الجارية وفي كل السنوات المحاسبية اللاحقة طوال المدة المتبقية لاستعمال الأصول الثابتة. وفي كلتا الحالتين فإن انعكاس التغير الموافق للسنة المحاسبية الجارية يسجل في إيرادات أو في أعباء السنة نفسها كي يسجل الانعكاس على السنوات المحاسبية اللاحقة خلال هذه السنوات.

26 - إن انعكاس تغير في التقدير المحاسبي يجب أن يكون مقيدا في نفس البند المدرج بقائمة النتائج الذي أستعمل سابقا لتقييد هذا التقدير.

27 - ومن أجل ضمان قابلية مقارنة القوائم المالية لختلف السنوات المحاسبية فإن إنعكاس تغير في التقدير المحاسبي لتقديرات مدرجة سلفا في النتيجة المتأتية من الأنشطة العادية يتم تقييده في نفس عنصر النتيجة الصافية.

كما يتم تقييده انعكاس تغير في تقدير محاسبي مدرج سلفا في العناصر الطارئة في نفس هذه العناصر.

28 - ينبغي ذكر الطبيعة والبلغ الناجمين عن تغير في التقدير المحاسبي واللذين يعد إنعكاسهما هاما بالنسبة إلى السنة المحاسبية الجارية أو خلال السنوات المحاسبية اللاحقة. وعندما يتعذر ضبط المبلغ فإنه يتعين إبرازه على مستوى الإيضاحات حول القوائم المالية.

#### الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية السابقة

29 - يمكن إكتشاف أخطاء في إعداد القوائم المالية لسنة محاسبية سابقة أو أكثر وذلك أثناء السنة المحاسبية الجارية. ويمكن أن يكون سبب هذه الأخطاء، في الحساب أو في تطبيق الطرق المحاسبية أو لسوء فهم للوقائع أو أعمال غش أو إهمال. ويترتب عادة تصحيح هذه الأخطاء في تحديد النتيجة الصافية للسنة المحاسبية الجارية.

30 - نادرا ما يكون لخطأ ما إنعكاس هام على القوائم المالية لسنة أو لسنوات محاسبية سابقة إلى حد إعتبارها غير آمنة في تاريخ نشرها.

وعلى سبيل المثال فإن الإدراج في القوائم المالية لسنة محاسبية سابقة لمبلغ هام بعنوان أشغال جارية وديون جرفاء متعلقة بعقود مدلسة لا يمكن العمل بها يعد خطأ في القوائم المالية السابقة. وإن تصحيح الأخطاء التي لها علاقة بسنوات محاسبية سابقة يتطلب إعادة معالجة المعلومة المدرجة في السنة المحاسبية السابقة والمعروضة على أساس مقارني.

31 - يختلف تصحيح الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية السابقة عن التغيرات في التقديرات المحاسبية. ويحكم طبيعتها فإن التقديرات المحاسبية هي تقريبات ينبغي أن تراجع كلما ظهرت معلومات تكميلية. وعلى سبيل المثال فإن النتيجة المتحصل عليها إثر تحقق احتمال لم يقيم سابقا بأمانة لا يمثل تصحيح خطأ جوهري في القوائم المالية السابقة.

32 - ينبغي تقييد مبلغ تصحيح خطأ جوهري في القوائم المالية السابقة بتعديل الأموال الذاتية للافتتاح وينبغي تحويل البيانات المقارنة إلا إذا كان ذلك مستحيلا.

33 - تمكن إذن تصحيحات الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية السابقة من ترفع أو تخفيض الأموال الذاتية لافتتاح السنة المحاسبية التي تمت خلالها هذه التصحيحات. ويكون احتساب أثر التصحيح بمقارنة النتائج السابقة المسجلة بالنتائج التي كان من المفترض أن تكون لو لم يرتكب الخطأ الجوهري.

ولا يتم التقييد المحاسبي للتحوير الموافق بإعتباره عنصرا مستغلا للسنة المحاسبية التي تم خلالها التغير، لكن بإعتباره تعديلا لوضعية الأموال الذاتية المسجلة عند فتح السنة المحاسبية. وتمكن هذه المعالجة من تحليل أبسط ودون اللجوء إلى تعديل خاص لنشاط المؤسسة. كذلك وحتى يمكن القيام بمقارنة صحيحة للقوائم المالية للمؤسسة فإن البيانات المقارنة تعاد مراجعتها كما لو أن الخطأ الجوهري قد صحح في السنة المحاسبية التي تم إرتكابها خلالها. إن مبلغ التحوير المتعلق بالسنوات السابقة لتلك المسجلة على سبيل مقارني في القوائم المالية يدرج في الأموال الذاتية لفتح أول سنة محاسبية تم تقديمها. وتخضع كل المعلومات الأخرى والإيضاحات حول السنوات المحاسبية السابقة إلى إعادة معالجة. ولا يتم القيام بإعادة المعالجة إلا إستجابة لمتطلبات المقارنة وينبغي ألا تؤدي إلى تعديل القوائم المالية التي تم نشرها.

34 - وعلى المؤسسات أن تذكر العناصر التالية:

أ - طبيعة الخطأ الجوهري في القوائم المالية السابقة.

ب - مبلغ التصحيح بعنوان السنة المحاسبية الجارية وكل سنة محاسبية سابقة وقع تقديمها

ج - مبلغ التصحيح المتعلق بالسنوات المحاسبية السابقة للسنة أو السنوات المعروضة على سبيل مقارني

د - أن البيانات المقارنة قد أعيدت معالجتها أو أن إعادة معالجتها أمر مستحيل.

#### تاريخ التطبيق

35 - يطبق هذا المعيار على القوائم المالية المتعلقة بالسنوات المحاسبية المفتوحة ابتداء من غرة جانفي 1997.