

تدقيق التقديرات المحاسبية

AUDIT OF ACCOUNTING ESTIMATES

الفقرات	المحتويات
4-1	مقدمة
7-5	طبيعة التقديرات المحاسبية
10-8	إجراءات التدقيق
12-11	فحص واختبار السياق الذي استخدم من قبل الإدارة
22	استخدام تقدير مستقل
23	فحص الأحداث اللاحقة
27-24	تقييم نتائج إجراءات التدقيق

يتم تطبيق المعايير الدولية للتدقيق عند تدقيق البيانات المالية كذلك يتم تطبيقها بعد تكييفها حسب الضرورة، لتدقيق المعلومات الأخرى ذات العلاقة.

تحتوي المعايير الدولية للتدقيق على المبادئ الأساسية والإجراءات الجوهرية (مؤشرة ومنضدة بحرف مطبوع أسود وثخين)، كذلك فإنها تحتوي على الإرشادات ذات العلاقة على شكل شروحات وإيضاحات ومعلومات أخرى. إن المبادئ الأساسية والإجراءات الجوهرية يجب أن تفسر وتؤول حسب سياق الكلام الوارد في الشرح والتفسير والتي توفر إرشادات لغرض تطبيقها.

ولغرض فهم وتطبيق المبادئ الأساسية والإجراءات الجوهرية والإرشادات المتعلقة بها ، فإن من الضروري الأخذ بعين الاعتبار النص الكامل للمعيار الدولي للتدقيق مع كافة الشروحات والمواد الأخرى التي يتضمنها ذلك المعيار، وليس فقط الاعتماد على النص المنضد بالحروف المطبوعة السوداء الثخينة.

في الظروف الاستثنائية، قد يرتئي المدقق بأن من الضرورة التخلي عن المعيار الدولي للتدقيق لكي يتمكن من تحقيق الهدف من التدقيق بشكل أكثر فعالية. في مثل هذه الحالات، على المدقق أن يكون مستعداً لتبرير هذا التخلي.

ومن المفضل أن يتم تطبيق المعايير الدولية للتدقيق في الأمور المادية فقط.

إن وجهة نظر القطاع العام والتي تصدرها لجنة القطاع العام في الاتحاد الدولي للمحاسبين مدرجة في نهاية المعيار الدولي للتدقيق، في حالة عدم وجود وجهة نظر للقطاع العام فإن المعيار الدولي للتدقيق قابل للتطبيق من كافة النواحي الجوهرية للقطاع العام.

مقدمة

1. الغرض من هذا المعيار الدولي للتدقيق هو وضع معايير وتوفير إرشادات لتدقيق التقديرات المحاسبية التي تتضمنها البيانات المالية، وليس المقصود من هذا المعيار الدولي للتدقيق تطبيقه لفحص المعلومات المالية المستقبلية، مع أن عدداً من الإجراءات الموضحة فيه قد تكون مناسبة لذلك الغرض.
2. **على المدقق الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة تتعلق بالتقديرات المحاسبية.**
3. «التقدير المحاسبي» يعني التقدير لقيمة أحد البنود في غياب وسائل دقيقة للقياس. ومن أمثلتها ما يلي:
 - مخصصات لتخفيض المخزون والذمم المدينة إلى قيمها التقديرية القابلة للتحقيق.
 - مخصصات توزيع تكلفة الأصول الثابتة على عمرها الإنتاجي المقدر.
 - الإيراد المستحق.
 - الضريبة المؤجلة.
 - مخصص خسارة متوقعة من دعوى قضائية على الشركة.
 - خسائر لمقاولات إنشائية تحت التنفيذ.
 - المخصص لمقابلة التزام الناشئ عن ضمان الغير.
4. تكون الإدارة مسؤولة عن عمل التقديرات المحاسبية التي تتضمنها البيانات المالية. وغالباً ما يتم عمل هذه التقديرات في ظروف من عدم التأكد لنتائج الأحداث التي وقعت أو المحتمل وقوعها، والتي تتطلب استعمال الاجتهاد. وكنتيجه لذلك فإن مخاطر وجود أخطاء هامة يكون أكبر في حالة وجود تقديرات محاسبية.

طبيعة التقديرات المحاسبية:

5. إن درجة السهولة أو التعقيد في التقدير المحاسبي تعتمد على طبيعة البند. فمثلاً يكون احتساب مصاريف الإيجار المستحق بسيطاً، بينما قد يتضمن تقدير مخصص المخزون البطيء أو المخزون الراكد تحليلات كثيرة للمعلومات الحالية والتنبؤ بالمبيعات المستقبلية. وبالنسبة للتقديرات المعقدة فقد تتطلب درجة عالية من المعرفة والاجتهاد المتخصص.
6. قد يتم تحديد التقديرات المحاسبية كجزء من عمل النظام المحاسبي على أسس مستمرة روتينية، أو ربما غير روتينية، في نهاية الفترة المالية. وفي حالات عديدة يتم عمل التقديرات المحاسبية باستعمال معادلات مبنية على الخبرة، مثل استعمال نسب معيارية لاحتساب استهلاك كل صنف من أصناف الأصول الثابتة، أو استعمال نسب مئوية معيارية من إيراد المبيعات لاحتساب مخصص دعوى الضمان. في مثل هذه الحالات فإن الحاجة تدعو إلى قيام الإدارة بإعادة النظر بصورة دورية بهذه المعادلة، مثلاً، تقوم بإعادة تقدير الأعمار الإنتاجية المتبقية للأصول الثابتة أو بمقارنة النتائج الفعلية مع التقديرية وتعديل المعادلة عند الضرورة.
7. إن عدم التأكد المتعلق ببند معين أو النقص في المعلومات الموضوعية، قد يجعل من غير الممكن عمل التقديرات المعقولة. في مثل هذه الحالة، فإن المدقق يحتاج إلى دراسة فيما إذا كان هناك حاجة إلى تعديل تقريره ليتماشى مع المعيار الدولي للتدقيق (700) الموسوم (تقرير المدقق حول البيانات المالية).

إجراءات التدقيق

8. يجب على المدقق أن يحصل على أدلة إثبات كافية وملائمة عما إذا كان التقدير المحاسبي معقولاً في ظل الظروف المحيطة، وإن الإفصاح عنه، عند الحاجة لذلك، قد تم بشكل مناسب. إن الأدلة المتوفرة لدعم التقدير المحاسبي غالباً ما يكون هناك صعوبة للحصول عليها وأقل حسماً من الأدلة المتوفرة لدعم البنود الأخرى في البيانات المالية.
9. إن فهم الإجراءات والطرق المستخدمة من قبل الإدارة، ومن ضمنها النظام المحاسبي ونظام الضبط الداخلي، لعمل التقديرات المحاسبية هي غالباً ذات أهمية للمدقق ليستطيع تخطيط طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق.
10. على المدقق تبني أحد الأساليب الآتية، أو مجموعة منها، عند تدقيق التقدير المحاسبي:
- مراجعة واختبار الطريقة التي استخدمت من قبل الإدارة لإعداد التقرير.
 - إستخدام تقرير مستقل لأغراض المقارنة مع التقرير المعد من قبل الإدارة.
 - فحص أحداث اللاحقة المؤيدة للتقرير المعمول به.
- مراجعة واختبار الطرق المستخدمة من قبل الإدارة
11. إن خطوات فحص واختبار الطرق التي استخدمت من قبل الإدارة تتضمن عادة:
- تقييم البيانات ومراعاة الافتراضات التي أستند عليها التقدير.
 - اختبار الإحتسابات التي يشملها التقدير.
 - المقارنة، عند الإمكان، بين التقديرات المعمول بها في فترات سابقة مع النتائج الفعلية لهذه الفترات.
 - دراسة إجراءات الإدارة بالمصادقة على التقديرات.

تقييم البيانات ومراعاة الافتراضات

12. يقوم المدقق بتقييم كون البيانات التي أستند عليها التقدير دقيقة وكاملة وملائمة. وعند استخدام البيانات المحاسبية، فإن هناك حاجة لأن تكون متفقة مع البيانات المعالجة خلال النظام المحاسبي فمثلاً للتأكد من حقيقة مخصص دعوى الضمان، يقوم المدقق بالحصول على أدلة إثبات بأن البيانات المتعلقة بالمنتجات التي لازالت ضمن فترة الضمان بتاريخ نهاية الفترة المالية تتفق مع بيانات المبيعات التي يوفرها النظام المحاسبي.
13. قد يسعى المدقق للحصول على أدلة من مصادر خارج المنشأة. فمثلاً عند فحص مخصص تقاوم المخزون المحتسب استناداً إلى المبيعات المستقبلية، فإن المدقق قد يسعى للحصول على أدلة من مصادر قطاعية للمبيعات المتوقعة ولتحليل الأسواق إضافة لفحصه للبيانات الداخلية كالمستويات السابقة للمبيعات والطلبات تحت اليد ولاتجاهات السوق. كذلك عند فحص تقديرات الإدارة للأثار المالية التي تنطوي عليها الدعاوى والمطالبات القضائية، فإن المدقق يسعى إلى الاتصال المباشر مع محامي المنشأة للحصول على تأكيدات بهذا الخصوص .
14. يقوم المدقق بتقييم فيما إذا كانت البيانات المجمعة قد تم تحليلها وعرضها بشكل مناسب لتكون أساساً معقولاً لتحديد التقدير المحاسبي. ومن الأمثلة على ذلك تحليل أعمار الذمم المدينة، والتنبؤ بعدد أشهر المخزون تحت اليد لأحد البنود استناداً إلى الاستعمال السابق والمتوقع.
15. يقوم المدقق بتقييم فيما إذا كانت لدى المنشأة أسس مناسبة للفرضيات الرئيسية المستعملة في التقدير المحاسبي. وفي بعض الحالات فإن الفرضيات سوف تؤسس على إحصائيات القطاع أو الإحصائيات الحكومية، مثل معدلات التضخم المستقبلية ومعدلات الفائدة ومعدلات التشغيل وتوقعات نمو السوق. أما في الحالات الأخرى فإن الفرضيات سوف تكون خاصة بالمنشأة وسوف تؤسس على المعلومات الناشئة من داخل المنشأة .
16. عند تقييم الفرضيات التي اعتمدت كأساس للتقدير، فإن المدقق سيراعي، مع أشياء أخرى، فيما إذا كانت:

- معقولة في ضوء النتائج الفعلية للفترات السابقة.
 - مطابقة مع الفرضيات المستعملة في التقديرات المحاسبية الأخرى.
 - مطابقة مع خطط الإدارة والتي تبدو مناسبة.
- ويحتاج المدقق إلى إعطاء عناية خاصة للفرضيات الحساسة تجاه التغييرات أو الذاتية أو التي تكون عرضة للأخطاء.
17. في حالة كون عمليات التقدير معقدة وتستلزم تقنيات متخصصة فقد يكون من الضروري للمدقق أن يستفيد من عمل الخبير، مثلاً الاستفادة من المهندسين لتقدير الكميات لكميات من المعادن الخام ويتضمن المعيار الدولي للتدقيق (620) (الاستفادة من عمل الخبير) إرشادات حول كيفية استخدام خبير.
18. على المدقق التأكد من استمرار ملائمة المعادلة المستخدمة من قبل الإدارة في تهيئة التقديرات المحاسبية. مثل هذا الفحص سيعكس معرفة المدقق لنتائج المنشأة المالية في الفترات السابقة، والممارسات المستعملة من قبل المشاريع في القطاعات الاقتصادية الأخرى، والخطط المستقبلية للإدارة والتي كشفتها للمدقق.

اختبار الإحتسابات

19. على المدقق اختبار إجراءات الإحتساب المستعملة من قبل الإدارة. وتعتمد طبيعة وتوقيت ومدى اختبارات المدقق على عدة عوامل منها التعقيد الموجود في احتساب التقدير المحاسبي، وتقييم المدقق للإجراءات والطرق المستعملة من قبل المنشأة لإعداد التقدير، والأهمية النسبية للتقدير في إطار البيانات المالية.

مقارنة التقديرات السابقة مع النتائج الفعلية

20. كلما كان ممكناً، على المدقق مقارنة التقديرات المحاسبية للفترات السابقة مع النتائج الفعلية لهذه الفترات وذلك لمساعدته في:
- أ- الحصول على أدلة حول موثوقية إجراءات المنشأة بشأن التقديرات بشكل عام.
 - ب- دراسة فيما إذا كانت معادلة التقدير تتطلب أية تعديلات.
 - ج- تقييم فيما إذا تم تحديد مقدار الفروق بين النتائج الفعلية والتقديرات السابقة، وإن التسويات المناسبة أو الإفصاح عنها، قد تم اتخاذها عند الضرورة.

دراسة إجراءات الإدارة بالمصادقة على التقديرات

21. تتم مراجعة التقديرات المحاسبية الهامة والمصادقة عليها من قبل الإدارة عادة. وعلى المدقق دراسة فيما إذا كانت تلك الفحوصات والمصادقات قد أنجزت من قبل المستوى الإداري المناسب، وإن ذلك موثق في المستندات الثبوتية التي تدعم التقدير المحاسبي.

استخدام تقدير مستقل

22. قد يقوم المدقق بعمل، أو الحصول على، تقدير مستقل ثم يقارنه مع التقدير المحاسبي المعد من قبل الإدارة. وفي حالة استعمال تقدير مستقل يتحتم على المدقق عادة تقييم البيانات، ودراسة الفرضيات، ثم اختبار إجراءات الإحتساب المستعملة عند إعدادها. وكذلك قد يكون من المناسب مقارنة التقديرات المحاسبية للفترات السابقة مع النتائج الفعلية لهذه الفترات.

مراجعة الأحداث اللاحقة

23. قد توفر المعاملات أو الأحداث، التي تقع بعد نهاية الفترة المالية وقبل الانتهاء من عملية التدقيق، أدلة إثبات تتعلق بالتقدير المحاسبي الذي قامت به الإدارة. إن فحص المدقق لهذه المعاملات والأحداث قد يقلل، أو حتى قد يلغي، حاجة المدقق إلى فحص واختبار الطريقة التي استخدمت من قبل الإدارة لإعداد التقدير، أو لاستعمال تقدير مستقل لتقييم التقدير المحاسبي.

تقييم نتائج إجراءات التدقيق :-

24. على المدقق القيام بتقييم نهائي لمعقولية التقدير مستنداً على معرفة المدقق لطبيعة العمل، وفيما إذا كان التقدير منسجم مع أدلة الإثبات الأخرى التي تم الحصول عليها خلال عملية التدقيق.
25. على المدقق دراسة فيما إذا كان هناك أية معاملات هامة لاحقة أو أحداث تؤثر على البيانات أو الافتراضات المستعملة في تحديد التقدير المحاسبي.
26. بسبب عدم التأكد الملازم للتقديرات المحاسبية، فإن تقييم الاختلافات يمكن أن يكون أكثر صعوبة فيها من المناطق الأخرى للتدقيق. وعندما يكون هنالك اختلاف بين تقدير المدقق للمبلغ المؤيد بأدلة الإثبات المتوفرة وبين المبلغ التقديري الظاهر في البيانات المالية، فإن على المدقق تحديد فيما إذا كان مثل هذا الاختلاف يتطلب تسوية ما. وفي حالة كون الاختلاف معقولاً، مثلاً بسبب كون المبلغ الظاهر في القوائم المالية يقع ضمن مجال النتائج المقبولة، فقد لا يتطلب الأمر أي تسوية. ومع ذلك، وعندما يعتقد المدقق بأن الاختلاف غير معقولاً، فإنه سيطلب من الإدارة تعديل التقدير. وفي حالة رفض الإدارة تعديل التقدير، فإن الاختلاف سيعتبر من الأخطاء الهامة ويجب أن يؤخذ بعين الاعتبار، مع كافة الأخطاء الهامة الأخرى، عند تقدير فيما إذا كان تأثيره على القوائم المالية جوهرياً.
27. كذلك على المدقق دراسة فيما إذا كان كل فرق من الفروق والتي تم قبولها على أساس معقوليتها متحيزة لاتجاه معين، وعليه قد يكون لها، في مجموعها، تأثيراً هاماً على القوائم المالية. في مثل هذه الظروف فإن المدقق سوف يقيم التقديرات المحاسبية المأخوذة ككل.