

محاضرة: تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية

والمعلومات الواردة المتعلقة بها

NAA 540

I. مقدمة

- ينطبق ذلك على تدقيق جميع التقديرات المحاسبية، بما في ذلك تقديرات القيمة العادلة
- يعالج مخاطر الأخطاء الجوهرية وإمكانية تحيز الإدارة

توضح المقدمة أن هذا المعيار يتعلق بجميع التقديرات المحاسبية المعترف بها أو المفصح عنها في البيانات المالية. ويشمل ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة المتزايدة التعقيد، والتي تعتمد على افتراضات ذاتية ونماذج تقييم معقدة. تحمل هذه التقديرات بطبيعتها مخاطر، بما في ذلك القابلية للتحيز الإداري غير المقصود أو المقصود، بسبب طبيعتها الذاتية وغير المؤكدة. ومن الأمثلة الشائعة قياسات القيمة العادلة للأدوات المالية من المستوى 3، ومخصصات خسائر الائتمان المتوقعة التي تتطلب أحكامًا على الأحداث المستقبلية، وتقييمات انخفاض قيمة الشهرة أو الأصول الثابتة التي تنطوي على أحكام إدارية هامة بشأن ظروف السوق المستقبلية..

II. أهداف

الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة التي:

- التقديرات وتقديرات القيمة العادلة معقولة
- الإفصاحات ذات الصلة كافية وذات صلة

يحدد الهدف مسؤولية المدقق عن تصميم وتنفيذ إجراءات المراجعة لجمع ما يكفي من الأدلة المناسبة لاستنتاج ما إذا كانت التقديرات المحاسبية المعترف بها أو المفصح عنها من قبل الإدارة، بما في ذلك تقديرات القيمة العادلة، معقولة وخالية من الأخطاء الجوهرية. ويتضمن ذلك تقييم ما إذا كانت أساليب القياس تلتزم بالمتطلبات المنصوص عليها في إطار إعداد التقارير المالية المنطبق ويتم اتباعها باستمرار. بالنسبة لتقديرات القيمة العادلة المعقدة، يحتاج المدقق إلى إجراء تقييم شامل لما إذا كانت منهجية التقييم والنماذج المستخدمة سليمة ويتم تطبيقها بشكل مناسب ومتسق.

III. الإجراءات المطلوبة

3-1 إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المرتبطة بها:

- فهم المتطلبات المحاسبية للتقديرات/الإفصاحات
- فهم عملية الشركة لإجراء التقديرات
- مراجعة نتائج تقديرات الفترة السابقة
- الاستفسارات المتعلقة بالتغييرات التي تتطلب تقديرات جديدة/منقحة

تساعد هذه الإجراءات المتعلقة بفهم أعمال الشركة وبيئة الرقابة الداخلية والحوكمة وعمليات إجراء التقديرات المحاسبية المدقق في تحديد المجالات ذات المخاطر المتزايدة للأخطاء الجوهرية. وهذا يمكن المدقق من تصميم اختبار التدقيق المخطط له لتحقيق الفعالية. على سبيل المثال، قد يقوم المراجع بتحليل النموذج ومصادر البيانات الأساسية والافتراضات والحسابات وراء حساب خسارة الائتمان المتوقعة المعقدة لمحظة القروض. يوفر فحص المدقق للأحكام والتقديرات المحاسبية للفترة السابقة رؤية إضافية للموثوقية التاريخية لتقديرات الإدارة وعمليات الحوكمة على التقديرات.

3-2 تحديد وتقييم مخاطر التحريف الجوهري:

- تقييم درجة عدم اليقين في التقدير
- النظر في العوامل المؤثرة على عدم اليقين
- تحديد ما إذا كانت تقديرات عدم اليقين العالية تؤدي إلى مخاطر كبيرة
- يشمل التقييم تأثير الحكم والحسابية وتوافر البيانات

يحتاج المدقق إلى إجراء تقييم مدروس لعدد لا يحصى من العوامل مثل التعقيد، والذاتية، والقابلية للتحيز الإداري، والحسابية للافتراضات المقدمة، وتوافر وأهمية البيانات التاريخية التي تؤثر على درجة عدم اليقين المتأصل المرتبط بالتقدير. وهذا يؤدي إلى زيادة التعرض للتحريف، سواء كان مقصوداً أو غير مقصود. على سبيل المثال، قد تنشأ مخاطر أعلى من تقييم انخفاض القيمة الذي يعتمد بشكل كبير على حكم الإدارة والافتراضات حول ظروف السوق المستقبلية مقابل تقييم يستخدم مدخلات يمكن ملاحظتها.

3-3 الردود على المخاطر المقدرة للخطأ الجوهري:

- تقييم ما إذا كانت التقديرات/الإفصاحات تلبى المتطلبات المحاسبية
- تقييم ما إذا كانت طريقة التقديرات مناسبة ومتسقة

- التغييرات من الفترات السابقة مناسبة

يقوم المدقق بتصميم وتنفيذ اختبارات تفصيلية إضافية وجمع المزيد من أدلة التدقيق لمعالجة المخاطر المحددة للأخطاء الجوهرية ومجالات الأحكام المعقدة. تساعد الإجراءات الشاملة المدقق على التأكد من مدى معقولية التقديرات المحاسبية للإدارة والإفصاحات ذات الصلة. ومن الأمثلة على النهج تطوير نطاق مستقل لتقدير القيمة العادلة لتحدي تقديرات الإدارة، واستشارة مصادر البيانات الخارجية وخبراء التقييم حسب ما يقتضيه تقييم المخاطر.

الإجراءات الموضوعية للاستجابة للمخاطر الكبيرة الناجمة عن عدم اليقين في التقدير:

- تقييم مدى معقولية الافتراضات

- تقييم خطط الإدارة/قدرتها على تنفيذ النوايا

بالنسبة للتقديرات المحاسبية التي تم تقييمها بمخاطر أعلى بسبب زيادة عدم اليقين في التقدير، يقوم المراجع بتنفيذ إجراءات مستهدفة إضافية لتقييم مدى معقولية الافتراضات المهمة ونوايا الإدارة وقدراتها لتنفيذ خطط معينة تؤثر على التقدير. على سبيل المثال، عندما يتم تقييم الشهرة أو الأصل غير الملموس باستخدام مدخلات مهمة غير قابلة للملاحظة، يركز المراقب المزيد من جهود المراجعة حول مدى معقولية افتراضات التدفقات النقدية الأساسية ومعدلات النمو المستخدمة في نموذج التقييم. يتضمن ذلك جمع الأدلة لتقييم الخطط الإستراتيجية للإدارة وقدرتها على تحقيق هذه التوقعات.

معايير الاعتراف والقياس:

- الحصول على الأدلة المتعلقة بأساس الاعتراف والقياس.

يحصل المدقق على ما يكفي من الأدلة المناسبة لاستنتاج ما إذا كانت الإدارة قد اعترفت بشكل مناسب بالتقديرات المحاسبية ضمن البنود الصحيحة في البيانات المالية وفقاً للمعايير المحاسبية. كما يقوم المراقب أيضاً بتقييم ما إذا كان يتم تطبيق أسس القياس المناسبة وأساليب التقييم ذات الصلة بشكل ثابت وفقاً للإطار المحاسبي. على سبيل المثال، يجب استخدام طرق محددة محددة لخسائر الائتمان المتوقعة أو التزامات عقود التأمين.

تقييم مدى معقولية التقديرات المحاسبية وتقييم الأخطاء:

- يقوم المدقق بتقييم ما إذا كانت التقديرات معقولة أو خاطئة.

يقوم المدقق بتجميع نتائج جميع اختبارات المراجعة ذات الصلة والأدلة التي تم جمعها أثناء تقييم المخاطر وإجراءات المراجعة الإضافية والمراجعات التحليلية الجوهرية وما إلى ذلك لإجراء تقييم موضوعي لما إذا كانت التقديرات المحاسبية المعترف بها أو المفتح عنها، إلى جانب عرضها والإفصاحات ذات الصلة، معقولة وملتزمة مع متطلبات الاعتراف والقياس والإفصاح ضمن المعايير المحاسبية المعمول بها. وفي حالة ملاحظة انحرافات تتجاوز الحد المعقول، يقوم المراجع بتقييم الأدلة الواقعية لتحديد ما إذا كانت الأخطاء الجوهرية موجودة بشكل فردي أو مجتمعة.

3-4 الإفصاحات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية:

- الحصول على الأدلة إذا كانت الإفصاحات تفي بالمطلبات.

يقوم المراجع بتنفيذ إجراءات لجمع أدلة المراجعة التي تحدد ما إذا كانت الإفصاحات حول التقديرات المحاسبية المقدمة من الإدارة تتوافق مع متطلبات الإفصاح ذات الصلة المنصوص عليها في معايير إعداد التقارير المالية. وهذا مهم بشكل خاص بالنسبة للتقديرات المحاسبية التي تم تقييمها مع قدر أكبر من عدم اليقين والمخاطر في التقدير، حيث من المحتمل أن تكون الإفصاحات الإضافية مطلوبة للمستخدمين لفهم الأحكام الإضافية وعدم اليقين المعنيين. ويقوم المراقب بتقييم ما إذا كانت المعلومات التي تم الكشف عنها تعكس ذلك وتوضحه بشكل مناسب.

3-5 مؤشرات التحيز الإداري المحتمل:

- مراجعة الأحكام لمؤشرات التحيز المحتمل

- المؤشرات لا تعني بالضرورة وجود خطأ.

ويمارس المراقب الشك المهني عند مراجعة الأحكام والافتراضات والبيانات المهمة التي تستخدمها الإدارة لتحديد المؤشرات المحتملة للتحيز الإداري غير المقصود أو المقصود الذي يمكن أن يتلاعب بالتقديرات. على سبيل المثال، التغييرات في الافتراضات لا تركز على الواقع. وفي حين أن وجودهم لا يؤكد التحريف في حد ذاته، إلا أنه قد يتطلب تركيزاً إضافياً من المراجع في هذا المجال لتبديد أو تأكيد التحيز الإداري المحتمل.

3-6 الإقرارات الكتابية:

- الحصول على تمثيل بأن الافتراضات معقولة.

وفقاً لمعايير المراجعة، يطلب المدقق ويحصل على بيانات مكتوبة من الإدارة والمكلفين بالحوكمة تؤكد أموراً مثل:

• وهم يعتبرون أن الافتراضات الهامة المستخدمة في إجراء التقديرات المحاسبية ذات المخاطر الأعلى تعتبر معقولة

• إن الاعتراف بالتقديرات المحاسبية وقياسها والإفصاح عنها يتوافق بشكل مناسب مع إطار إعداد التقارير المالية المنطبق

إن الحصول على إقرارات مكتوبة رسمية يجعل الإدارة مسؤولة عن التأكيدات الأساسية التي تدعم معقولية التقديرات.

3-7 التوثيق:

- توثيق الاستنتاجات التي تم التوصل إليها ومؤشرات التحيز.

تحدد معايير المراجعة متطلبات التوثيق التي تجبر المدقق على توثيق الاستنتاجات التي تم التوصل إليها بشكل رسمي بشأن:

- مدى معقولية التقديرات المحاسبية ذات المخاطر العالية
- مدى ملاءمة الجوانب الرئيسية مثل معايير الاعتراف والقياس
- تم تحديد مؤشرات التحيز الإداري المحتمل وتقييم المراجع لها

خلاصة: يقدم معيار التدقيق الجزائري 540، الذي يحمل عنوان "تدقيق التقديرات المحاسبية، بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والإفصاحات ذات الصلة"، إرشادات للمدققين عند تدقيق التقديرات المحاسبية والإفصاحات في البيانات المالية. يعترف المعيار بعدم اليقين والتعقيد المتأصل المرتبط بالتقديرات المحاسبية، بما في ذلك تقديرات القيمة العادلة. ويؤكد معيار التدقيق 540 على أهمية فهم عملية المنشأة لإجراء التقديرات المحاسبية، وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية، وتصميم إجراءات المراجعة وفقاً لذلك. ويحدد الاعتبارات الخاصة بتقييم مدى معقولية التقديرات المحاسبية والإفصاحات ذات الصلة، مع معالجة المخاطر الكامنة والمخاطر الرقابية. ويؤكد المعيار على حاجة المدققين إلى إجراء تقييم نقدي لأحكام وافتراضات الإدارة، خاصة في المجالات التي تنطوي على درجة عالية من عدم اليقين في التقديرات. بالإضافة إلى ذلك، يوجه معيار التدقيق 540 المراجعين حول النظر فيما إذا كان هناك نطاق من النتائج المحتملة للتقديرات المحاسبية وتأثيراتها على إجراءات المراجعة. يضمن الالتزام بمعيار التدقيق الجزائري 540 إجراء تدقيق شامل وقوي للتقديرات المحاسبية، مما يساهم في موثوقية البيانات المالية وتعزيز جودة عملية التدقيق.

محاضرات الدكتور خالد جفال جامعة أم البواقي 2020 - 2021