

وزارة المالية
المجلس الوطني للمحاسبة

المعيار الجزائري للتدقيق 540
"تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة
الحقيقية و المعلومات الواردة المتعلقة بها"



تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية

و المعلومات الواردة المتعلقة بها

الفهرس

3	1. مقدمة
3	1-1- مجال التطبيق
3	1-2- طبيعة التقديرات المحاسبية
3	1. الأهداف
4	II. الواجبات المطلوبة
4	1-3- إجراءات تقييم المخاطر و الإجراءات ذات الصلة
5	2-3- تحديد و تقييم مخاطر الاختلالات المعتبرة
5	3-3- الردود على المخاطر التي قُيِّمت للاختلالات المعتبرة
7	المراقبة المادية و التكميلية للرد على المخاطر الهامة
7	حالة عدم اليقين المرتبطة بالتقييم
8	معايير التسجيل و التقييم
8	تقدير عقلانية التقديرات المحاسبية و البحث عن الإختلالات
8	3-4- المعلومات الواردة المتعلقة بالتقديرات المحاسبية
8	3-5- مؤشرات التحيز المحتملة التي أدخلتها الإدارة
9	3-6- التصريحات الكتابية
9	3-7- الوثائق



ا. مقدمة

1-1- مجال التطبيق

1. يعالج المعيار م.ج.ت 540 واجبات المدقق المرتبطة بالتقديرات المحاسبية، بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية و المعلومات الواردة المتعلقة بها في إطار تدقيق الكشوف المالية، و تتضمن الواجبات المطلوبة التي تخص الاختلالات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية الفردية و تقدم مؤشرات تحيز محتملة أدخلتها الإدارة.

و تحديدا، يطوّر هذا المعيار الكيفية التي من خلالها تُطبق المعايير¹ 315،² 330، و معايير أخرى، التقديرات المحاسبية.

2-1- طبيعة التقديرات المحاسبية

2. لا يمكن قياس بعض بنود الكشوف المالية بدقة، بل يمكن تقديرها فقط.

يطلق على مثل هذه البنود لفظ التقديرات المحاسبية.

تؤثر درجة عدم اليقين في التقديرات المحاسبية بدورها في مخاطر الاختلالات المعتبرة بما فيها إمكانية ممارسة تحيز غير متعمّد أو متعمّد من طرف الإدارة.

تفرض بعض التقديرات المحاسبية عدم يقين مرتبط بتقييم منخفض نسبيا يمكن أن يؤدي إلى مخاطر ضعيفة للاختلالات المعتبرة.

ومع ذلك، قد يكون هناك عدم يقين كبير نسبيا مرتبط بتقييم بعض التقديرات المحاسبية خاصة عندما تستند هذه الأخيرة إلى فرضيات هامّة.

3. يختلف الهدف من تقييم بعض التقديرات المحاسبية بحسب المرجع المحاسبي المطبق.

الهدف من تقييم بعض التقديرات المحاسبية هو التنبؤ بنتيجة معاملة أو أكثر أو بالأحداث أو بالظروف التي دفعت إلى الحاجة لتقديرات محاسبية.

بالنسبة للتقديرات المحاسبية الأخرى بما في ذلك العديد من التقديرات المحاسبية في القيمة الحقيقية، فإنّ هدف التقييم مختلف إذ يتعلق الأمر بالتعبير عن القيمة الحالية لمعاملة ما أو لبند في الكشوف المالية، استنادا إلى ظروف لوحظت في تاريخ التقييم.

4. وجود اختلاف بين المبلغ المحقق لتقدير محاسبي و بين ذلك المسجل مبدئيا أو الوارد في الكشوف المالية، لا يعكس بالضرورة خلافا في هذه الأخيرة. كما هو الحال خاصّة بالنسبة للتقديرات المحاسبية في القيمة الحقيقية حيث أنّ كلّ إنجاز يتأثر بالضرورة بأحداث أو ظروف لاحقة طرأت بعد تاريخ أداء التقييم من أجل احتياجات الكشوف المالية.

ا. الأهداف

5. الهدف المسطر للمدقق هو جمع العناصر المقنعة و الكافية للتحقق من أنّ:

(أ) التقديرات المحاسبية، بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية، المدرجة في الكشوف المالية سواء كانت مسجلة أو مقدمة كمعلومة، معقولة؛ و

¹م.ج.ت 315: التعرف على مخاطر الاختلالات المعتبرة و تقييمها، عن طريق معرفة الكيان و محيطه.

²م.ج.ت 330: رد المدقق على المخاطر المقيّمة.



(ب) المعلومات المقدمة في الملحق المتعلق بها، ذات دلالة.

و هذا في المرجع المحاسبي المطبق.

II. الواجبات المطلوبة

3-1- إجراءات تقييم المخاطر و الإجراءات ذات الصلة

6. عند أداء إجراءات تقييم المخاطر و الإجراءات ذات الصلة بغية معرفة الكيان و محيطه، بما في ذلك نظامه للمراقبة الداخلية، تطبيقا للمعيار 315، و من أجل توفير قاعدة لتحديد و تقييم مخاطر الاختلالات المعتبرة في التقديرات المحاسبية، على المدقق أن يكون مُلمًا بما يلي:

(أ) أحكام المرجع المحاسبي المطبق المتعلقة بالتقديرات المحاسبية بما فيها المعلومات الخاصة بها و التي يتم منحها؛

(ب) الكيفية التي تحدد بها الإدارة المعاملات و الأحداث أو الظروف التي يمكن أن تؤدي إلى الحاجة للتقديرات المحاسبية قصد تسجيلها أو الإشارة إليها كمراجع ملحق في الكشوف المالية.

و باكتسابه لتلك المعرفة، على المدقق أن يستفسر لدى الإدارة حول التغييرات الحاصلة في الظروف التي قد تؤدي إلى تقديرات محاسبية جديدة أو مراجعة التقديرات المحاسبية الموجودة.

(ت) كيفية قيام الإدارة بالتقديرات المحاسبية و معرفتها بالمعطيات التي على أساسها تم إعدادها، بما في ذلك:

أ. الطريقة و عند الاقتضاء، النموذج المستعملين في القيام بالتقدير المحاسبي. قد توجد مخاطر كبيرة لاختلالات معتبرة في حالة ما إذا، و على سبيل المثال، طورت الإدارة داخليا نموذج و جب استعماله للقيام بتقدير محاسبي أو ابتعدت هذه الأخيرة عن الطريقة التي عادة ما تستعمل في نوع خاص بصناعة أو بيئة ما.

ب. المراجعات الدالة. على سبيل المثال التحقق من الفصل في المهام بين الأشخاص المُلزمين للكيان من خلال إبرام المعاملات الأساسية و بين المسؤولين عن إعداد التقديرات؛

ج. احتمال لجوء الإدارة لخبير؛

د. الفرضيات التي تشكل أساس التقديرات المحاسبية؛

هـ. في حالة وقع، أو كان ينبغي أن يكون، تغيير، مقارنة مع الفترة السابقة، في الطرق المتبعة للقيام بالتقديرات المحاسبية، و في حالة ما تأكد ذلك، فما هي الأسباب؟؛

و. إذا قامت الإدارة بتقييم الآثار المترتبة عن حالة عدم يقين مرتبطة بتقييم تقدير، و في حالة ما تأكد ذلك، كيف قامت الإدارة بإجراء هذا التقييم؟

7. يجب على المدقق مراجعة المبلغ المحقق للتقديرات المحاسبية المتضمنة في الكشوف المالية للفترة السابقة، أو إذا اقتضى الأمر، مراجعتها لاحقا ضمن احتياجات الفترة الحالية.

تأخذ كل من طبيعة و امتداد هذه المراجعة بعين الاعتبار طبيعة التقديرات المحاسبية و دلالة المعلومة في تحديد و تقييم مخاطر الاختلالات المعتبرة في التقديرات المحاسبية المُعدة في الكشوف المالية للفترة الحالية.



يمكن كذلك لمراجعة التقديرات المحاسبية للفترة السابقة أن تساعد المدقق، في الفترة الحالية، في تحديد الظروف أو الحالات التي تؤدي إلى رفع احتمال وجود تحيزات مارسستها الإدارة في التقديرات المحاسبية، أو تلك التي تشير إلى وجودها.

تساعد روح النقد لدى المدقق في تحديد مثل هذه الظروف أو الحالات و تحديد طبيعتها و رزنامة و امتداد إجراءات التدقيق التكميلية.

و مع ذلك، ليس الهدف من هذه المراجعة هو التشكيك في الأحكام المتخذة خلال الفترات السابقة، و التي قامت على المعلومات المتوفرة في تلك الفترة.

إنَّ أيَّ انحراف بين تحقيق التقديرات المحاسبية و المبلغ المسجل في الكشوف المالية للفترة السابقة لا يعني بالضرورة أنَّ هذه الأخيرة تحتوي على خلل. ومع هذا، قد يكون الأمر كذلك إذا، مثلاً، صدر الانحراف عن معلومات توفرت لدى الإدارة عند الانتهاء من إعداد الكشوف المالية للفترة السابقة، أو كان من المعقول توقع الحصول على تلك المعلومات و أخذها بالحسبان في إعدادها.

قد تهدف مراجعة المدقق لتحقيق التقديرات المحاسبية للفترات السابقة أكثر إلى فهم عملية التقديرات المحاسبية المتبعة من طرف الإدارة في الماضي، بمعنى، إلى أي مدى أثبتت جدارتها في هذه التقديرات قصد التمكن من الحكم على احتمال فعالية العملية الحالية.

2-3- تحديد و تقييم مخاطر الاختلالات المعتمدة

8. خلال تحديد و تقييم مخاطر الاختلالات المعتمدة يجب على المدقق تحديد درجة عدم اليقين المرتبط بتقييم التقديرات المحاسبية. تتأثر درجة عدم اليقين بعوامل مثل:

- الأهمية المعطاة للحكم في التقديرات المحاسبية؛
- حساسية/تفاعل التقدير المحاسبي مع التغييرات في الفرضيات؛
- وجود تقنيات في التقييم معترف بها و التي من شأنها التخفيف من حالة عدم اليقين المرتبطة بها (بالرغم من أنَّ الطابع الذاتي للفرضيات المتخذة كمدخلات قد يؤدي إلى حالة عدم يقين مرتبط بالتقييم)؛
- مدة فترة التقديرات، و دلالة المعطيات المستخلصة من الأحداث السابقة للتنبؤ بالأحداث المستقبلية؛
- توفر معطيات موثوقة صادرة عن جهات خارجية؛
- كيف تأسس التقدير المحاسبي على مدخلات ملاحظة أو غير قابلة للملاحظة.

قد تؤثر درجة عدم اليقين في تقييم التقديرات المحاسبية على إمكانية إدخال التحيز في التقدير.

9. استناداً إلى حكمه المهني، يجب على المدقق تحديد ما إذا كانت أي من التقديرات المحاسبية و التي تم رصدها على أساس أنها تحتوي على درجة عالية من عدم اليقين المتعلقة بتقييمها؛ تؤدي إلى مخاطر كبيرة.

3-3- الردود على المخاطر التي قُيِّمت للاختلالات المعتمدة

استناداً إلى مخاطر الاختلالات المعتمدة التي تم تقييمها، على المدقق تحديد:

10. ما إذا كانت الإدارة قد طبقت و بشكل صحيح أحكام المرجع المحاسبي المعمول به و المتعلقة بالتقديرات المحاسبية.



على أساس المعرفة المكتسبة عن طريق تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر، فإن أحكام المرجع المحاسبي المطبق و التي قد تكون عرضة لسوء التطبيق أو لخطأ في تفسيرات متباينة تصبح النقطة الرئيسية لمحو اهتمام المدقق.

في بعض الحالات، إجراءات تدقيق إضافية كفحص المدقق للحالة المادية لأصل ما، قد تكون ضرورية لتحديد فيما إذا كانت الإدارة قد اتبعت بالشكل المناسب أحكام المرجع المحاسبي المطبق.

يتطلب إتباع الإدارة أحكام المرجع المحاسبي المطبق، الأخذ بعين الاعتبار التغيرات الحاصلة في المحيط أو الظروف التي تؤثر على الكيان.

على سبيل المثال، ظهور سوق نشطة لفئة خاصّة من الأصول أو الخصوم قد يشير إلى أن استخدام طريقة سيولة الخزينة المحيئة لتقدير القيمة الحقيقية لهذه الأصول أو الخصوم، ليست بالطريقة المناسبة.

11. ما إذا كانت الطرق المتبعة للقيام بالتقديرات المحاسبية مناسبة كما أنه قد تمّ تطبيقها باستمرار في الفترة السابقة، و كانت التغييرات المحتملة في التقديرات المحاسبية أو في الطريقة المتبعة في وضعها ملائمة بالنظر إلى الظروف.

يُعدُّ مهمًا، أخذ المدقق بعين الاعتبار لتغيير ما في التقديرات المحاسبية، أو في الطريقة المتبعة للقيام بها بالمقارنة مع الفترة السابقة، باعتبار أن أيّ تغيير غير مؤسس على تغيير في الظروف أو على معلومات جديدة، يعتبر اعتباطيا.

إنّ التغييرات الاعتبارية في التقديرات المحاسبية تؤدي إلى كشف مالية غير قابلة للمقارنة عبر الزمن و يمكنها أن تؤدي إلى خلل في هذه الأخيرة أو تكون مؤشرا لتحيز محتمل مارسته الإدارة.

12. ردًا على المخاطر المُقدّرة للاختلالات المعتبرة، يتعهد المدقق القيام، كما هو مطلوب في المعيار 330، بواحد أو أكثر من الإجراءات التالية مع الأخذ بعين الاعتبار طبيعة التقدير المحاسبي:

(أ) تحديد ما إذا كانت الأحداث التي وقعت حتى تاريخ تقرير المدقق، يمكن أن يكون إجراء مناسب لجمع العناصر المقنعة حول تقدير محاسبي، عندما نتوقع أن هذه الأحداث:

- تقع، و

- تمنح عنصرا مقنعا يؤكد أو ينفي التقدير المحاسبي.

على سبيل المثال، البيع الكلي لمخزون من المنتجات المُهملة في وقت قصير جدًا بعد نهاية الفترة يمكن أن يشكّل عنصر مقنع بالنسبة لقيمة إنجازها. في مثل هذه الحالات، قد يكون غير ضروري تنفيذ إجراءات تدقيق تكميلية على التقديرات المحاسبية.

(ب) التأكد من كفاءة قيام الإدارة بالتقديرات المحاسبية و المعطيات التي استندت إليها، للقيام بذلك يجب على المدقق تقدير:

✓ ما إذا كانت طريقة التقييم المتبعة مناسبة في هذه الظروف. عندما لا يصف المرجع المحاسبي المطبق طرق التقييم، يستعين المدقق بحكمه المهني لتقدير ما إذا كانت الطريقة مناسبة في هذه الظروف؛

✓ ما إذا كانت الفرضيات التي اعتمدها الإدارة معقولة بالنظر إلى أهداف تقييم المرجع المحاسبي المطبق؛

✓ ما إذا كانت الفرضيات التي بُنيت عليها التقديرات المحاسبية قد تعكس توقعات الإدارة بالنظر إلى أهداف أو استراتيجيات محددة.

في مثل هاته الحالات، يمكن لمدقق الحسابات القيام بإجراءات التدقيق لـ :

- تقدير عقلانية هذه الفرضيات؛
- اختبار فعالية سير الرقابة حول كيفية قيام الإدارة بالتقديرات المحاسبية، بالاشتراك مع الرقابات المادية المناسبة.
- قد يكون اختبار فعالية سير المراجعات على عملية التقييم المستخدمة من قبل الإدارة للقيام بالتقديرات المحاسبية، ردا مناسباً عند عملية تم تصميمها وتنفيذها ومتابعتها بشكل صحيح ، مثلا:
- عند استعراض التقديرات المحاسبية و الموافقة عليها من طرف الإدارة على مستوى التسلسل الهرمي المناسب و، وإن أمكن من طرف الأشخاص المكلفين بالحكم في المؤسسة؛
- عندما تنتج التقديرات المحاسبية عن المعالجة المبرمجة في إطار النظام المحاسبي للكيان.

(ت) تحديد تقدير ظرفي أو مجال التقديرات للحكم على التقدير الظرفي للإدارة. و لذلك:

- عندما يستند المدقق إلى فرضيات و يستخدم طرق مغايرة لتلك المتبعة من طرف الإدارة، عليه أن يكتسب معرفة كافية لهذه الأخيرة ، ليثبت أن التقدير الظرفي أو مجال التقديرات خاصته يأخذ بعين الاعتبار المتغيرات المعنية و ليقيم كل فرق هام مع التقدير الظرفي للإدارة؛
- عندما يستنتج المدقق أنه من المناسب استخدام مجال التقديرات، يتعين عليه التقليل منه إلى حد تلك التي يعتبرها معقولة، استناداً إلى العناصر المقنعة المتوفرة لديه.

13. بتحديد النقاط المشار إليها في الفقرة 10 أو بالرد على مخاطر الاختلالات المعتبرة التي تم تقييمها وفقاً للفقرة 11، ينبغي على المدقق أن يتساءل لمعرفة ما إذا كانت كفاءات ما أو معرفة متخصصة متعلقة بجانب أو أكثر للتقديرات المحاسبية، مطلوبة لجمع العناصر المقنعة الكافية و المناسبة.

في معظم التقديرات المحاسبية، حتى بوجود حالات عدم يقين متعلقة بها، من المستبعد المطالبة بكفاءات أو معارف متخصصة. مثلاً: من المستبعد أن تعد كفاءات أو معارف متخصصة ضرورية بالنسبة للمدقق لتقييم قيمة ضائعة في الحقوق المشكوك في تحصيلها.

بالمقابل، قد لا يمتلك المدقق الكفاءات اللازمة أو المعرفة المتخصصة المطلوبة عندما يتعلق الأمر بمجال بعيد عن المحاسبة أو التدقيق (الثروات المعدنية، الأصول الزراعية، الأدوات المالية المعقدة) و يمكن أن يحتاج إلى اللجوء إلى خبير لاستيعابها.

يحدد المعيار 620³ الواجبات المطلوبة و طريقة التطبيق حول كيفية تحديد حاجة المدقق إلى اللجوء لخدمات خبير ما، و كذلك مسؤولياته أثناء استخدام أعمال هذا الخبير.

المراقبة المادية و التكميلية للرد على المخاطر الهامة

حالة عدم اليقين المرتبطة بالتقييم

14. بالنسبة للتقديرات المحاسبية التي تنجم عنها مخاطر هامة إضافة إلى مراقبات مادية أخرى منجزة تلبية لمتطلبات المعيار 330، على المدقق تقييم الجوانب التالية:

- أ. الكيفية التي من خلالها أخذت الإدارة بعين الاعتبار الفرضيات البديلة أو الإنجازات المختلفة، و كذلك الأسباب التي من أجلها تم رفضها، أو الكيفية التي تأخذ بها الإدارة في الحساب و بشكل آخر حالة عدم اليقين المرتبطة بالتقييم عند تحديد التقدير المحاسبي؛

³ م.ج.ت 620 : استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق.



ب. عقلانية الفرضيات الهامة المعتمدة من طرف الإدارة؛

ج. عندما يمس ذلك عقلانية الفرضيات الهامة التي اعتمدها الإدارة، أو ملاءمة تطبيق المرجع المحاسبي المعمول به أو نية الإدارة و قدرتها على إدارة أعمال خاصة.

15. إذا قدر المدقق أن الإدارة غير مكترثة بالشكل المناسب للآثار المترتبة عن عدم اليقين المرتبط بالتقييم المتعلق بالتقديرات المحاسبية التي تخلق مخاطر كبيرة يجب عليه، إن اعتبر ذلك ضرورياً، تحديد مجال و الذي يقيم من ضمنه عقلانية التقدير المحاسبي.

معايير التسجيل و التقييم

16. بالنسبة للتقديرات المحاسبية التي تنجم عنها مخاطر كبيرة، يجب على المدقق تجميع العناصر المقنعة الكافية و المناسبة المتعلقة بمعرفة:

- إذا كان قرار الإدارة بأن تعكس أو لا تعكس التقديرات المحاسبية في الكشوف المالية؛ و
- إذا كانت عناصر التقييم المختارة للتقديرات المحاسبية، متطابقة مع أحكام المرجع المحاسبي المطبق.

تقدير عقلانية التقديرات المحاسبية و البحث عن الإختلالات

17. على المدقق تقييم، على أساس العناصر المقنعة، فيما إذا كانت التقديرات المحاسبية المتضمنة في الكشوف المالية إما معقولة في سياق المرجع المحاسبي المطبق و إما خاطئة.

3-4- المعلومات الواردة المتعلقة بالتقديرات المحاسبية

18. على المدقق جمع العناصر المقنعة الكافية و المناسبة لتحديد ما إذا كانت المعلومات الواردة في الكشوف المالية و المتعلقة بالتقديرات المحاسبية متطابقة مع أحكام المرجع المحاسبي المطبق؛

19. بالنسبة للتقديرات المحاسبية التي تحدث مخاطر كبيرة، يجب على المدقق كذلك أن يقدر في إطار المرجع المحاسبي المطبق، دلالة المعلومات الواردة في الكشوف المالية على حالة عدم اليقين المرتبطة بتقييمها.

3-5- مؤشرات التحيز المحتملة التي أدخلتها الإدارة

20. يجب على المدقق إعادة النظر في أحكام و قرارات الإدارة المتخذة أثناء تحديد التقديرات المحاسبية قصد رصد مؤشرات التحيز المحتملة و المقدمة من طرفها.

21. مؤشرات التحيز المحتملة و المقدمة من طرف الإدارة لا تشكل في حد ذاتها الإختلالات التي تُمكن المدقق من استخلاص النتائج المتعلقة بعقلانية التقديرات المحاسبية الفردية.

و لكن مثل هذه المؤشرات قد تؤدي إلى التساؤل عن معرفة ما إذا كان تقييمه للمخاطر و الردود عليها لا يزال ملائماً و جعله ينظر في النتائج التي قد تترتب على باقي عملية التدقيق.

من جهة أخرى، قد يكون لمثل هاته المؤشرات تأثير على تقييم المدقق لمسألة ما إذا كانت الكشوف المالية في مجملها لا تتضمن إختلالات معتبرة كما هو موضح في المعيار 700⁴.

أمثلة على مؤشرات التحيز المحتملة التي أدخلتها الإدارة في التقديرات المحاسبية:

⁴م.ج.ت 700: تأسيس الرأي و تقرير التدقيق للكشوف المالية.



- التغييرات في التقديرات المحاسبية أو طرق تقييمها و التي من أجلها قامت الإدارة بإصدار حكم ذاتي غير مؤسس على التغيير في الظروف؛
- استخدام الفرضيات الخاصة بالكيان في التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية بينما هي ليست متناسقة مع الفرضيات التي يمكن ملاحظتها في السوق؛
- اختيار أو استحداث فرضيات هامة تؤدي إلى تقدير ظرفي في اتجاه أهداف الإدارة؛
- اختيار تقدير ظرفي يمكن أن يدل على وجود ميول نحو التفاؤل أو نحو التشاؤم.

3-6- التصريحات الكتابية

22. يجب على المدقق الحصول على التصريحات الكتابية من الإدارة التي تؤكد بأن هذه الأخيرة تعتبر أن الفرضيات الهامة التي وضعتها عند قيامها بالتقديرات المحاسبية، هي معقولة.

3-7- الوثائق

23. يجب على المدقق أن يضم إلى وثائق التدقيق ما يلي:

- أ. أساس نتائج حول عقلانية التقديرات المحاسبية أو عدمها، التي تنتج عنها مخاطر كبيرة و معلومات متعلقة بها، و
- ب. إن وجدت، مؤشرات التحيز المحتملة التي أدخلتها الإدارة.