



SOCPA

الهيئة السعودية
للمحاسبين القانونيين

**معيار المراجعة (٥٤٠): مراجعة التقديرات المحاسبية، بما في ذلك التقديرات المحاسبية
للقيمة العادلة والإفصاحات ذات العلاقة**

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين معيار المراجعة (٥٤٠)، كما صدر من مجلس
المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.

المعيار الدولي للمراجعة (٥٤٠)

مراجعة التقديرات المحاسبية، بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والإفصاحات ذات العلاقة

(يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية للفترة التي تبدأ في ٢٠١٧/١/١ أو بعد ذلك التاريخ)

الفهرس

الفقرة

مقدمة

١	..... نطاق هذا المعيار
٤-٢	..... طبيعة التقديرات المحاسبية
٥	..... تاريخ السريان
٦	..... الهدف
٧	..... التعريفات
	المتطلبات
٩-٨	..... إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها
١١-١٠	..... تحديد مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها
١٤-١٢	..... الاستجابات لمخاطر التحريف الجوهرية المقبولة
١٧-١٥	..... الإجراءات الأساس الإضافية للاستجابة للمخاطر المهمة
١٨	..... تقويم مدى معقولية التقديرات المحاسبية وتحديد التحريفات
٢٠-١٩	..... الإفصاحات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية
٢١	..... المؤشرات على التحيز المحتمل من جانب الإدارة
٢٢	..... الإفادات المكتوبة
٢٣	..... التوثيق

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

١١أ-١١	..... طبيعة التقديرات المحاسبية
٤٤أ-١٢أ	..... إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها
٥١أ-٤٥أ	..... تحديد مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها
١٠١أ-٥٢أ	..... الاستجابات لمخاطر التحريف الجوهرية المقبولة
١١٥أ-١٠٢أ	..... الإجراءات الأساس الإضافية للاستجابة للمخاطر المهمة
١١٩أ-١١٦أ	..... تقويم مدى معقولية التقديرات المحاسبية وتحديد التحريفات

الإفصاحات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية	أ١٢٠-أ١٢٣
المؤشرات على التحيز المحتمل من جانب الإدارة	أ١٢٤-أ١٢٥
الإفادات المكتوبة	أ١٢٦-أ١٢٧
التوثيق	أ١٢٨

الملحق: قياسات القيمة العادلة والإفصاحات عنها بموجب أطر التقرير المالي المختلفة

ينبغي قراءة معيار المراجعة (٥٤٠) "مراجعة التقديرات المحاسبية، بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والإفصاحات ذات العلاقة" جنباً إلى جنب مع معيار المراجعة (٢٠٠) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية".

مقدمة

نطاق هذا المعيار

١. يتناول هذا المعيار الدولي للمراجعة مسؤوليات المراجع فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية، بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة، والإفصاحات المتعلقة بها عند مراجعة القوائم المالية. ويستفيض هذا المعيار على وجه الخصوص في كيفية تطبيق معيار المراجعة (٣١٥) ومعيار المراجعة (٣٣٠) ومعايير المراجعة الأخرى ذات الصلة، فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية. ويتضمن أيضاً متطلبات وإرشادات بشأن تحريفات التقديرات المحاسبية الفردية، ومؤشرات على التحيز المحتمل من جانب الإدارة.

طبيعة التقديرات المحاسبية

٢. لا يمكن قياس بعض بنود القوائم المالية بدقة، ولكن يمكن تقديرها فقط. ولأغراض هذا المعيار، يُشار إلى مثل هذه البنود بالتقديرات المحاسبية. وتختلف على نطاق واسع طبيعة المعلومات المتاحة للإدارة والتي يمكنها الاعتماد عليها لدعم القيام بتقدير محاسبي، مما يؤثر على درجة عدم تأكيد التقدير المصاحب للتقديرات المحاسبية. وتؤثر درجة عدم تأكيد التقدير بدورها على مخاطر التحريف الجوهرى للتقديرات المحاسبية، بما في ذلك قابلية انطوائها على تحيز متعمد أو غير متعمد من جانب الإدارة. (راجع: الفقرات ١١-١٠)

٣. يمكن أن يختلف هدف قياس التقديرات المحاسبية بناءً على إطار التقرير المالي المنطبق والبند المالي الذي يتم التقرير عنه. ويتمثل هدف القياس لبعض التقديرات المحاسبية في التنبؤ بنتيجة واحدة أو أكثر من المعاملات أو الأحداث أو الحالات التي تنشأ عنها الحاجة للتقدير المحاسبي. وفيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية الأخرى، بما فيها العديد من التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة، يختلف الهدف من القياس، ويتم التعبير عنه في صورة القيمة الخاصة بمعاملة حالية أو بند في القائمة المالية استناداً إلى الحالات السائدة في تاريخ القياس، مثل سعر السوق التقديري لنوع معين من الأصول أو الالتزامات. فعلى سبيل المثال، قد يتطلب إطار التقرير المالي المنطبق قياس القيمة العادلة على أساس معاملة حالية افتراضية بين أطراف مطلعة وتتوفر لديها الرغبة (يُشار إليها أحياناً بلفظ "المشاركين في السوق" أو ما يعادله) في معاملة على أساس تجاري، وليس على أساس تسوية معاملة في تاريخ ما، في الماضي أو المستقبل.^٢

٤. إن وجود اختلاف بين نتيجة التقدير المحاسبي والمبلغ المثبت أو المُفصح عنه أساساً في القوائم المالية لا يمثل بالضرورة تحريفاً في القوائم المالية. وهذا هو الحال بشكل خاص في التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة، حيث إن أية نتيجة تمت ملاحظتها تتأثر حتماً بالأحداث أو الحالات اللاحقة للتاريخ الذي يتم فيه تقدير القياس لأغراض القوائم المالية.

تاريخ السريان

٥. يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية للفترة التي تبدأ في ٢٠١٧/١/١ أو بعد ذلك التاريخ.

١ معيار المراجعة (٣١٥) "تحديد مخاطر التحريف الجوهرى وتقييمها من خلال فهم المنشأة وبيئتها"

٢ معيار المراجعة (٣٣٠) "استجابات المراجع للمخاطر المقيمة"

٣ قد توجد تعريفات مختلفة للقيمة العادلة في أطر التقرير المالي.

الهدف

٦. هدف المراجع هو الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن ما إذا كانت:

- (أ) التقديرات المحاسبية، بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة، في القوائم المالية، سواءً المتبّنة أو المفصح عنها، تُعد معقولة؛
- (ب) الإفصاحات ذات العلاقة في القوائم المالية تُعد كافية، في سياق إطار التقرير المالي المنطبق.

التعريفات

٧. لأغراض معايير المراجعة، تكون للمصطلحات الآتية المعاني المبينة قرين كل منها فيما يلي:

- (أ) التقدير المحاسبي: تقدير تقريبي لمبلغ نقدي، في ظل غياب وسائل قياس دقيقة. ويُستخدم هذا المصطلح لمبلغ تم قياسه بالقيمة العادلة حيث يوجد عدم تأكيد محيط بالتقدير، ويُستخدم أيضاً للمبالغ الأخرى التي تتطلب إجراء تقدير. وفي المواضيع التي يقتصر فيها هذا المعيار على تناول التقديرات المحاسبية التي تشمل القياس بالقيمة العادلة، يُستخدم مصطلح "التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة".
- (ب) تقدير المراجع لمبلغ أو مدى من المبالغ: المبلغ أو مدى المبالغ، على الترتيب، المستنتج من أدلة المراجعة لاستخدامه في تقويم المبلغ الذي قدرته الإدارة
- (ج) عدم تأكيد التقدير: قابلية التقدير المحاسبي وما يرتبط به من إفصاحات لوجود نقص ملازم في دقة قياسه.
- (د) تحيز الإدارة: فقدان الإدارة لحيادها عند إعداد المعلومات.
- (هـ) تقدير الإدارة لمبلغ واحد: المبلغ الذي تختار الإدارة إثباته أو الإفصاح عنه في القوائم المالية كتقدير محاسبي.
- (و) نتيجة التقدير المحاسبي: المبلغ النقدي الفعلي الناتج من اتضاح المعاملات أو الأحداث أو الحالات الأساس التي تناولها التقدير المحاسبي.

المتطلبات

إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها

٨. عند تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها للتوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها، بما في ذلك الرقابة الداخلية للمنشأة، وفقاً لما يتطلبه معيار المراجعة (٣١٥)،^٤ يجب على المراجع أن يتوصل إلى فهم لما يلي، لتوفير أساس لتحديد مخاطر التحريف الجوهرية للتقديرات المحاسبية، وتقييمها: (راجع: الفقرات ١٢٢)
- (أ) متطلبات إطار التقرير المالي ذات الصلة بالتقديرات المحاسبية، بما في ذلك الإفصاحات المتعلقة بها. (راجع: الفقرات ١٣١-١٥)
- (ب) كيفية تحديد الإدارة لتلك المعاملات والأحداث والحالات التي قد تنشأ عنها الحاجة إلى إثبات التقديرات المحاسبية أو الإفصاح عنها في القوائم المالية. وفي سبيل التوصل إلى هذا الفهم،

^٤ معيار المراجعة (٣١٥)، الفقرات ٥، ٦، ١١، ١٢

يجب على المراجع أن يستفسر من الإدارة عن التغييرات في الظروف التي قد تنشأ عنها تقديرات محاسبية جديدة أو حاجة لإعادة النظر في التقديرات القائمة. (راجع: الفقرات ١٦٦-٢١١)

(ج) كيفية إجراء الإدارة للتقديرات المحاسبية، وفهم البيانات التي تستند إليها، بما في ذلك: (راجع: الفقرتين ٢٢١، ٢٢٣)

(١) الطريقة المستخدمة في إجراء التقدير المحاسبي، بما في ذلك حسب مقتضى الحال، النموذج المستخدم؛ (راجع: الفقرات ٢٤١-٢٦٤)

(٢) أدوات الرقابة ذات الصلة؛ (راجع: الفقرتين ٢٧١، ٢٨١)

(٣) ما إذا كانت الإدارة قد استعانت بأحد الخبراء؛ (راجع: الفقرتين ٢٩١، ٣٠١)

(٤) الافتراضات التي استندت إليها التقديرات المحاسبية؛ (راجع: الفقرات ٣١١-٣٦٤)

(٥) ما إذا كان هناك تغيير، أو كان ينبغي أن يكون هناك تغيير، عن الفترة السابقة في الطرق المستخدمة لإجراء التقديرات المحاسبية، وإذا كان الأمر كذلك، فأسباب هذا التغيير؛ (راجع: الفقرة ٣٧١)

(٦) ما إذا كانت الإدارة قد قامت بتقييم تأثير عدم تأكد التقدير؛ وإذا كان الأمر كذلك، فكيف تم هذا التقييم. (راجع: الفقرة ٣٨١)

٩. يجب على المراجع فحص نتيجة التقديرات المحاسبية المضمنة في القوائم المالية للفترة السابقة، أو حسب مقتضى الحال، إعادة التقدير اللاحق لها لغرض الفترة الحالية. ويأخذ المراجع في حسابه عند تحديد طبيعة ومدى هذا الفحص طبيعة التقديرات المحاسبية، وما إذا كانت المعلومات التي سيتم الحصول عليها من هذا الفحص ستكون ذات صلة بتحديد وتقييم مخاطر التحريف الجوهرية للتقديرات المحاسبية التي تم إجراؤها في القوائم المالية للفترة الحالية. ومع ذلك، لا يهدف الفحص إلى التشكيك في الأحكام الصادرة في الفترات السابقة التي استندت إلى المعلومات المتاحة في ذلك الوقت. (راجع: الفقرات ٣٩١-٤٤٤)

تحديد مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها

١٠. عند تحديد مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها، وفقاً لما يتطلبه معيار المراجعة (٣١٥)،^٥ يجب على المراجع تقويم درجة عدم تأكد التقدير المصاحب لتقدير محاسبي. (راجع: الفقرتين ٤٥١، ٤٦١)

١١. يجب على المراجع أن يحدد، بحسب حكمه، ما إذا كان أي من تلك التقديرات المحاسبية التي تم تحديدها على أنها تحتوي على درجة مرتفعة من عدم تأكد التقدير تنشأ عنها مخاطر مهمة. (راجع: الفقرات ٤٧١-٥١١)

الاستجابات لمخاطر التحريف الجوهرية المقيّمة

١٢. استناداً إلى مخاطر التحريف الجوهرية المقيّمة، يجب على المراجع تحديد: (راجع: الفقرة ٥٢١)

(أ) ما إذا كانت الإدارة قد طبقت متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق ذات الصلة بالتقدير المحاسبي بشكل مناسب؛ (راجع: الفقرات ٥٣١-٥٦١)

^٥ معيار المراجعة (٣١٥)، الفقرة ٢٥

(ب) ما إذا كانت الطرق المستخدمة لإجراء التقديرات المحاسبية مناسبة، وقد تم تطبيقها بشكل متسق، وما إذا كانت التغييرات، إن وجدت، في التقديرات المحاسبية، أو في الطريقة المستخدمة لإجرائها، عن الفترة السابقة مناسبة في ظل الظروف القائمة. (راجع: الفقرتين ٥٧١، ٥٨١)

١٣. استجابةً لمخاطر التحريف الجوهرى المُقيّمة، وفقاً لما يتطلبه معيار المراجعة (٣٣٠)،^٦ يجب أن يقوم المراجع بواحد أو أكثر مما يلي، مع الأخذ في الحسبان طبيعة التقدير المحاسبى. (راجع: الفقرات ٥٩١-٦١١)

(أ) تحديد ما إذا كانت الأحداث التي وقعت حتى تاريخ تقرير المراجع تقدم أدلة مراجعة بشأن التقدير المحاسبى. (راجع: الفقرات ٦٢١-٦٧١)

(ب) اختبار كيفية قيام الإدارة بإجراء التقدير المحاسبى والبيانات التي يستند إليها التقدير. وعند القيام بذلك، يجب على المراجع أن يُقوّم ما إذا: (راجع: الفقرات ٦٨١-٧٠١)

(١) كانت طريقة القياس المستخدمة مناسبة في ظل الظروف القائمة؛ (راجع: الفقرات ٧١١-٧٦١)

(٢) كانت الافتراضات المستخدمة من قبل الإدارة معقولة في ضوء أهداف القياس الخاصة بإطار التقرير المالى المنطوق. (راجع: الفقرات ٧٧١-٨٣١)

(ج) اختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة على كيفية قيام الإدارة بإجراء التقدير المحاسبى، جنباً إلى جنب مع تطبيق الإجراءات الأساس المناسبة. (راجع: الفقرات ٨٤١-٨٦١)

(د) تقدير مبلغ أو مدى من المبالغ لتقويم المبلغ الذي قدرته الإدارة. ولهذا الغرض: (راجع: الفقرات ٨٧١-٩١١)

(١) إذا استخدم المراجع افتراضات أو طرقاً تختلف عن تلك التي تستخدمها الإدارة، فيجب عليه أن يتوصل إلى فهم كافٍ لافتراضات أو طرق الإدارة لإثبات أن المبلغ أو مدى المبالغ الذي قدره المراجع يأخذ في الحسبان المتغيرات ذات الصلة ولتقويم أي اختلافات مهمة عن المبلغ الذي قدرته الإدارة. (راجع: الفقرة ٩٢١)

(٢) إذا استنتج المراجع أنه من المناسب استخدام مدى من المبالغ، فيجب عليه توضيح هذا المدى، استناداً إلى أدلة المراجعة المتاحة، حتى تكون جميع النتائج الواقعة ضمن ذلك المدى معقولة. (راجع: الفقرات ٩٣١-٩٥١)

١٤. عند تحديد الأمور المنصوص عليها في الفقرة ١٢، أو عند الاستجابة وفقاً للفقرة ١٣ لمخاطر التحريف الجوهرى المُقيّمة، يجب على المراجع أن ينظر فيما إذا كانت هناك حاجة إلى مهارات أو معرفة متخصصة فيما يتعلق بجانب واحد أو أكثر من التقديرات المحاسبية من أجل الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة. (راجع: الفقرات ٩٦١-١٠١١)

^٦ معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرة ٥

الإجراءات الأساس الإضافية للاستجابة للمخاطر المهمة

عدم تأكد التقدير

١٥. بالنسبة للتقديرات المحاسبية التي تنشأ عنها مخاطر مهمة، فبالإضافة إلى الإجراءات الأساس الأخرى المنفذة للوفاء بمتطلبات معيار المراجعة (٣٣٠)، يجب على المراجع تقويم ما يلي: (راجع: الفقرة ١٠٢١)

(أ) كيف أخذت الإدارة في حسابها الافتراضات أو النتائج البديلة وأسباب رفضها لها، أو كيفية معالجة الإدارة لعدم تأكد التقدير عند إجراء التقدير المحاسبي. (راجع: الفقرات ١٠٣١-١٠٦١)

(ب) ما إذا كانت الافتراضات المهمة التي استخدمتها الإدارة معقولة. (راجع: الفقرات ١٠٧١-١٠٩١)

(ج) نية الإدارة على تنفيذ إجراءات محددة وقدرتها على القيام بها، عندما يكون لذلك صلة بمدى معقولية الافتراضات المهمة التي استخدمتها الإدارة أو التطبيق المناسب لإطار التقرير المالي المنطوق. (راجع: الفقرة ١١٠٠)

١٦. إذا لم تقم الإدارة، بحسب حكم المراجع، بتحقيق معالجة كافية لتأثيرات عدم تأكد التقدير على التقديرات المحاسبية التي تنشأ عنها مخاطر مهمة، فيجب عليه، إذا اقتضت الضرورة ذلك، تحديد مدى من المبالغ يقوم من خلاله بتقويم مدى معقولية التقدير المحاسبي. (راجع: الفقرتين ١١١١، ١١٢١)

ضوابط الإثبات والقياس

١٧. بالنسبة للتقديرات المحاسبية التي تنشأ عنها مخاطر مهمة، يجب على المراجع الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن ما إذا كان:

(أ) قرار الإدارة بإثبات، أو عدم إثبات، التقديرات المحاسبية في القوائم المالية؛ (راجع: الفقرتين ١١٣١، ١١٤١)

(ب) أساس القياس المختار للتقديرات المحاسبية، (راجع: الفقرة ١١٥٠) متوافقان مع متطلبات إطار التقرير المالي المنطوق.

تقويم مدى معقولية التقديرات المحاسبية وتحديد التحريفات

١٨. استناداً إلى أدلة المراجعة، يجب على المراجع تقويم ما إذا كانت التقديرات المحاسبية في القوائم المالية معقولة في سياق إطار التقرير المالي المنطوق، أو محرفة. (راجع: الفقرات ١١٦١-١١٩١)

الإفصاحات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية

١٩. يجب على المراجع الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن ما إذا كانت الإفصاحات الواردة في القوائم المالية فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية متوافقة مع متطلبات إطار التقرير المالي المنطوق. (راجع: الفقرتين ١٢٠٠، ١٢١١)

٧ معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرة ١٨

٢٠. بالنسبة للتقديرات المحاسبية التي تنشأ عنها مخاطر مهمة، يجب على المراجع أيضاً تقويم مدى كفاية الإفصاح عن عدم تأكد تقديرها في القوائم المالية في سياق إطار التقرير المالي المنطوق. (راجع: الفقرتين ١٢٢١، ١٢٣١)

المؤشرات على التحيز المحتمل من جانب الإدارة

٢١. يجب على المراجع فحص الاجتهادات والقرارات التي اتخذتها الإدارة عند إجراء التقديرات المحاسبية للتعرف على ما إذا كانت هناك مؤشرات على وجود تحيز محتمل من جانب الإدارة. ولا تشكل المؤشرات على التحيز المحتمل من جانب الإدارة في حد ذاتها تحريفات لأغراض استنباط استنتاجات عن مدى معقولية كل تقدير محاسبي على حدة. (راجع: الفقرتين ١٢٤١، ١٢٥١)

الإفادات المكتوبة

٢٢. يجب على المراجع الحصول على إفادات مكتوبة من الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، عمّا إذا كانوا يعتقدون أن الافتراضات المهمة المستخدمة في إجراء التقديرات المحاسبية هي افتراضات معقولة. (راجع: الفقرتين ١٢٦١، ١٢٧١)

التوثيق

٢٣. يجب على المراجع أن يضمن في توثيقه لأعمال المراجعة ما يلي:^٨

(أ) الأساس لاستنتاجات المراجع بشأن مدى معقولية التقديرات المحاسبية التي تنشأ عنها مخاطر مهمة، والإفصاح عن هذه التقديرات؛

(ب) المؤشرات على التحيز المحتمل من جانب الإدارة، إن وجدت. (راجع: الفقرة ١٢٨١)

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

طبيعة التقديرات المحاسبية (راجع: الفقرة ٢)

١١. بسبب حالات عدم التأكد الملازمة لأنشطة الأعمال، فإن بعض بنود القوائم المالية لا يمكن إلا تقديرها. وبالإضافة إلى ذلك، فإن الخصائص المحددة لأصل أو التزام أو مكوّن حق من حقوق الملكية، أو أساس أو طريقة القياس المفروضة بموجب إطار التقرير المالي، قد تنشأ عنها الحاجة إلى تقدير بند في القائمة المالية. وتنص بعض أطر التقرير المالي على طرق قياس معينة وعلى الإفصاحات المطلوب وضعها في القوائم المالية، فيما تكون بعض الأطر الأخرى أقل تحديداً. ويناقش ملحق هذا المعيار قياسات القيمة العادلة والإفصاحات عنها بموجب أطر التقرير المالي المختلفة.

٢١. تتطوي بعض التقديرات المحاسبية على مستوى منخفض نسبياً من عدم تأكد التقدير، وقد تنشأ عنها مخاطر تحريف جوهري أقل، ومثال ذلك:

- التقديرات المحاسبية التي تظهر في المنشآت التي تخترط في أنشطة تجارية غير معقدة.
- التقديرات المحاسبية التي يتم إعدادها وتحديثها بشكل متكرر بسبب تعلقها بمعاملات روتينية.

^٨ معيار المراجعة (٢٣٠) "توثيق أعمال المراجعة"، الفقرات ٨-١١، وأ

- التقديرات المحاسبية المشتقة من بيانات متاحة بسهولة، مثل بيانات معدلات الفائدة المنشورة، أو أسعار الأوراق المالية المتداولة في السوق المالية. ويمكن الإشارة إلى مثل هذه البيانات بأنها "قابلة للرصد" في سياق التقدير المحاسبي للقيمة العادلة.
- التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة عندما تكون طريقة القياس المفروضة بموجب إطار التقرير المالي المنطبق بسيطة وسهلة التطبيق على الأصل أو الالتزام الذي يتطلب القياس بالقيمة العادلة.
- التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة عندما يكون النموذج المستخدم لقياس التقدير المحاسبي معروفاً أو متعارفاً عليه، شريطة أن تكون الافتراضات أو المدخلات الخاصة بالنموذج قابلة للرصد.

٣أ. ومع ذلك، فبما يتعلق ببعض التقديرات المحاسبية، قد يكون عدم تأكد التقدير مرتفعاً نسبياً، خاصةً عندما تكون التقديرات مستندة إلى افتراضات مهمة، ومثال ذلك:

- التقديرات المحاسبية المتعلقة بنتيجة دعوى قضائية.
- التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة للأدوات المالية المشتقة غير المتداولة في سوق عام.
- التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة التي يُستخدم فيها نموذج عالي التخصص من تطوير المنشأة، أو التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة التي توجد لها افتراضات أو مدخلات لا يمكن رصدها في السوق.

٤أ. تختلف درجة عدم تأكد التقدير استناداً إلى طبيعة التقدير المحاسبي، وإلى مدى وجود نموذج أو طريقة متعارف عليها تُستخدم لإجراء التقدير المحاسبي، ودرجة عدم موضوعية الافتراضات المستخدمة في إجراء التقدير المحاسبي. وفي بعض الحالات، قد يكون عدم تأكد التقدير المصاحب للتقدير المحاسبي كبيراً جداً بحيث لا يتم الوفاء بضوابط الإثبات في إطار التقرير المالي المنطبق ولا يمكن إجراء التقدير المحاسبي.

٥أ. لا تنطوي بنود القوائم المالية المطلوب قياسها بالقيمة العادلة، كلها، على عدم تأكد محيط بالتقدير. فعلى سبيل المثال، قد يكون هذا هو الحال لبعض بنود القوائم المالية التي توجد لها سوق نشطة ومفتوحة توفر معلومات متاحة بسهولة ويمكن الاعتماد عليها بشأن الأسعار التي يتم بها التداول الفعلي، وفي هذه الحالة يكون وجود عروض الأسعار المنشورة هو بصفة عامة أفضل دليل مراجعة بشأن القيمة العادلة. ومع ذلك، قد يوجد عدم تأكد محيط بالتقدير حتى وإن كانت طريقة التقييم والبيانات محددة بوضوح. فعلى سبيل المثال، قد يتطلب تقييم الأوراق المالية المعروضة في سوق نشطة ومفتوحة بسعر السوق المدرج إجراء تعديل في حال ما إذا كان حجم الممتلكات مهماً بالنظر إلى علاقتها بالسوق أو إذا كانت الممتلكات تخضع لقيود بشأن قابليتها للتداول. وبالإضافة لذلك، فإن الظروف الاقتصادية العامة السائدة حينذاك، مثل عدم السيولة في سوق معينة، قد تؤثر على حالة عدم تأكد التقدير.

٦أ. من بين الأمثلة الأخرى على المواقف التي قد تكون التقديرات المحاسبية، بخلاف التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة، مطلوبة فيها ما يلي:

- مخصص الحسابات المشكوك في تحصيلها.
- تقادم المخزون.
- التزامات الضمانات.
- طريقة الاستهلاك أو العمر الإنتاجي للأصل.

- مخصص مقابل المبلغ الدفترى لاستثمار معين في حالة وجود عدم تأكيد فيما يتعلق بإمكانية استرداده.
 - نتيجة العقود طويلة الأجل.
 - التكاليف الناشئة عن تسويات الدعاوى القضائية والأحكام القضائية.
٧. من بين الأمثلة الأخرى على المواقف التي قد تكون التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة مطلوبة فيها ما يلي:
- الأدوات المالية المعقدة غير المتداولة في سوق نشطة ومفتوحة.
 - المدفوعات على أساس الأسهم.
 - العقارات أو المعدات المحفوظ بها بهدف الاستبعاد.
 - بعض الأصول أو الالتزامات المستحوذ عليها في تجميع للأعمال، بما في ذلك الشهرة والأصول غير الملموسة.
 - المعاملات التي تتضمن تبادل أصول أو التزامات بين أطراف مستقلة بدون عوض نقدي، على سبيل المثال، التبادل غير النقدي لمعدات المصنع بين خطوط أعمال مختلفة.
٨. يتضمن التقدير القيام باجتهادات استناداً إلى المعلومات المتاحة عند إعداد القوائم المالية. وبالنسبة للعديد من التقديرات المحاسبية، فإنها تتضمن وضع افتراضات بشأن الأمور التي يشوبها عدم تأكيد في وقت إجراء التقدير. ولا يعد المراجع مسؤولاً عن التنبؤ بالحالات أو المعاملات أو الأحداث المستقبلية التي، إذا كانت معروفة في وقت المراجعة، ربما كانت قد أثرت بشكل كبير على إجراءات الإدارة أو الافتراضات التي تستخدمها.

تحيز الإدارة

٩. غالباً ما تدعو أطر التقرير المالي إلى الحيادية، أي التحرر من التحيز. ومع ذلك، فإن التقديرات المحاسبية تكون غير دقيقة، ويمكن أن تتأثر باجتهادات الإدارة. فمثل تلك الاجتهادات قد تنطوي على تحيز متعمد أو غير متعمد من جانب الإدارة (على سبيل المثال، نتيجة دافع لتحقيق نتيجة مرغوبة). وتزداد قابلية احتواء التقدير المحاسبي على تحيز من جانب الإدارة تبعاً لعدم الموضوعية الذي يشوب إجراء التقدير. وبعد تحيز الإدارة غير المتعمد واحتمال وجود تحيز متعمد من جانب الإدارة عاملين ملازمين للقرارات غير الموضوعية التي كثيراً ما يتطلبها الأمر عند إجراء التقدير المحاسبي. وفيما يتعلق بعمليات المراجعة المستمرة، تؤثر المؤشرات على التحيز المحتمل من جانب الإدارة، المتعرف عليها خلال المراجعة في الفترات السابقة، على الأنشطة التي يقوم بها المراجع في الفترة الحالية بشأن التخطيط وتحديد المخاطر وتقييمها.
١٠. قد يكون من الصعب اكتشاف تحيز الإدارة على مستوى حساب معين. وقد لا يتم التعرف عليه إلا عند النظر فيه على مستوى مجمل مجموعات التقديرات المحاسبية أو جميع التقديرات المحاسبية، أو عند ملاحظته على مدار عدد من الفترات المحاسبية. ورغم أن القرارات غير الموضوعية يلازمها شكل من أشكال تحيز الإدارة، فإنه عند إجراء مثل هذه الاجتهادات قد لا توجد لدى الإدارة أية نية في تضليل مستخدمي القوائم المالية. ومع ذلك، فإذا كانت هناك نية للتضليل، يعد تحيز الإدارة غشاً بطبيعة الحال.

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

١١. قد تملك منشآت القطاع العام ممتلكات مهمة تتمثل في أصول متخصصة لا تتوفر بشأنها مصادر معلومات متاحة بسهولة ويمكن الاعتماد عليها لأغراض القياس بالقيمة العادلة، أو أسس أخرى للقيمة
- ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ١٠ معيار المراجعة (٥٤٠)

الحالية، أو كلا الأمرين. وغالباً لا تُؤلّد الأصول المتخصصة المحتفظ بها تدفقات نقدية ولا توجد لها سوق نشطة. ولهذا، فإن قياسها بالقيمة العادلة عادةً ما يتطلب تقديراً وقد يكون معقداً، وفي بعض الحالات النادرة قد لا يكون ممكناً على الإطلاق.

إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها (راجع: الفقرة ٨)

١٢٠. تساعد إجراءات تقييم المخاطر، التي تتطلبها الفقرة ٨ من هذا المعيار، وما يتعلق بها من أنشطة، المراجع في وضع توقع بشأن طبيعة ونوع التقديرات المحاسبية التي قد توجد لدى المنشأة. ويتمثل الاهتمام الرئيسي للمراجع فيما إذا كان الفهم الذي تم الحصول عليه يعد كافياً لتحديد مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية، ولتخطيط طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الأخرى.

التوصل إلى فهم لمتطلبات إطار التقرير المالي المنطبق (راجع: الفقرة ٨(أ))

١٣٠. يساعد التوصل إلى فهم لمتطلبات إطار التقرير المالي المنطبق المراجع في تحديد ما إذا كانت هذه المتطلبات، على سبيل المثال:

- تفرض شروطاً معينة لإثبات^٩ التقديرات المحاسبية أو طرق قياسها.
- تحدد شروطاً معينة تسمح أو تتطلب القياس بالقيمة العادلة، على سبيل المثال، عن طريق الإشارة إلى نوايا الإدارة على تنفيذ إجراءات معينة فيما يتعلق بأصل أو التزام معين.
- تحدد إفصاحات مطلوبة أو مسموح بها.

كما يوفر التوصل إلى هذا الفهم أساساً للمراجع لمناقشة الإدارة في كيفية تطبيقها لتلك المتطلبات ذات الصلة بالتقدير المحاسبي، وقرار المراجع فيما إذا كانت قد طبقت بشكلٍ مناسب.

١٤٠. قد تقدم أطر التقرير المالي إرشادات للإدارة بشأن تحديد المبالغ التقديرية في حالة وجود بدائل. وتتطلب بعض أطر التقرير المالي، على سبيل المثال، أن يكون المبلغ المقدر الذي يتم اختياره هو البديل الذي يعكس اجتهاد الإدارة بشأن النتيجة الأكثر احتمالاً.^{١٠} وقد تتطلب أطر أخرى، على سبيل المثال، استخدام قيمة متوقعة مخصومة ترجحها الاحتمالات. وفي بعض الحالات، قد تكون الإدارة قادرة على تقدير مبلغ واحد بشكلٍ مباشر. وفي حالات أخرى، قد لا تستطيع الإدارة تقدير مبلغ واحد يمكن الاعتماد عليه إلا بعد أن تأخذ في الحسبان الافتراضات أو النتائج البديلة التي تستطيع من خلالها تقدير مبلغ واحد.

١٥٠. قد تتطلب أطر التقرير المالي الإفصاح عن المعلومات التي تتعلق بالافتراضات المهمة التي يكون للتقدير المحاسبي حساسية خاصة تجاهها. وعلاوة على ذلك، وعند ارتفاع درجة عدم تأكد التقدير، فإن بعض أطر التقرير المالي لا تسمح بإثبات التقدير المحاسبي في القوائم المالية، ولكن قد يتطلب الأمر إفصاحاً معيناً في الإفصاحات المرفقة بالقوائم المالية.

^٩ تتطلب معظم أطر التقرير المالي أن تشمل قائمة المركز المالي أو قائمة الدخل على البنود التي تستوفي ضوابط إثباتها. كما لا يعالج الإفصاح عن السياسات المحاسبية أو إضافة إيضاحات إلى القوائم المالية الفشل في إثبات مثل هذه البنود، بما في ذلك التقديرات المحاسبية.

^{١٠} قد تستخدم أطر التقرير المالي المختلفة مصطلحات مختلفة لوصف المبالغ المقدرة التي يتم تحديدها بهذه الطريقة.

التوصل إلى فهم لكيفية تحديد الإدارة للحاجة إلى التقديرات المحاسبية (راجع: الفقرة ٨(ب))

١٦أ. يتطلب إعداد القوائم المالية من الإدارة تحديد ما إذا كانت هناك معاملة أو حدث أو حالة تنشأ عنها الحاجة إلى إجراء تقدير محاسبي، وما إذا كانت جميع التقديرات المحاسبية الضرورية قد تم إثباتها وقياسها والإفصاح عنها في القوائم المالية طبقاً لإطار التقرير المالي المنطبق.

١٧أ. يستند تحديد الإدارة للمعاملات والأحداث والحالات التي تنشأ عنها الحاجة إلى إعداد تقديرات محاسبية، على الأرجح، إلى ما يلي:

- معرفة الإدارة بعمل المنشأة والصناعة التي تعمل فيها.
- معرفة الإدارة بتطبيق استراتيجيات الأعمال في الفترة الحالية.
- الخبرة المتراكمة للإدارة في إعداد القوائم المالية للمنشأة في فترات سابقة، متى كان ذلك منطبقاً.

في مثل هذه الحالات، قد يتوصل المراجع إلى فهم لكيفية تحديد الإدارة للحاجة إلى التقديرات المحاسبية، بشكل رئيسي، من خلال الاستفسار من الإدارة. وفي حالات أخرى، حيث تكون آلية الإدارة أكثر تنظيماً، على سبيل المثال، عندما تتولى الإدارة مهمة رسمية في إدارة الخطر، قد يقوم المراجع بتنفيذ إجراءات لتقييم المخاطر تستهدف الطرق والممارسات التي تتبعها الإدارة للقيام دورياً بمراجعة الظروف التي تنشأ عنها التقديرات المحاسبية وإعادة تقدير التقديرات المحاسبية عند الضرورة. ويعد استكمال التقديرات المحاسبية في كثير من الأحيان من الاعتبارات المهمة للمراجع، خاصة التقديرات المحاسبية المتعلقة بالالتزامات.

١٨أ. إن فهم المراجع للمنشأة وبيئتها، الذي يتم التوصل إليه أثناء تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر، إلى جانب أدلة المراجعة الأخرى التي يتم الحصول عليها أثناء المراجعة، يساعده في تحديد الظروف، أو التغييرات في الظروف، التي قد تنشأ عنها الحاجة إلى إجراء تقدير محاسبي.

١٩أ. قد تتضمن الاستفسارات الموجهة إلى الإدارة حول التغييرات في الظروف، على سبيل المثال، الاستفسار عما يلي:

- ما إذا كانت المنشأة قد دخلت في أنواع جديدة من المعاملات التي قد تنشأ عنها تقديرات محاسبية.
- ما إذا كانت شروط المعاملات التي نشأت عنها التقديرات المحاسبية قد تغيرت.
- ما إذا كانت السياسات المحاسبية المتعلقة بالتقديرات المحاسبية قد تغيرت، نتيجة للتغييرات في متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق أو لأي أسباب أخرى.
- ما إذا كانت قد حدثت تغييرات تنظيمية أو غيرها خارج نطاق سيطرة الإدارة، قد تتطلب من الإدارة إعادة النظر في التقديرات المحاسبية أو إعداد تقديرات محاسبية جديدة.
- ما إذا كانت قد وقعت حالات أو أحداث جديدة، قد تنشأ عنها الحاجة إلى إجراء تقديرات محاسبية جديدة أو إعادة النظر فيها.

٢٠أ. قد يحدد المراجع خلال المراجعة معاملات أو أحداث أو حالات تنشأ عنها الحاجة إلى إجراء تقديرات محاسبية ولكن الإدارة فشلت في التعرف عليها. ويتناول معيار المراجعة (٣١٥) الظروف التي يحدد

فيها المراجع مخاطر التحريف الجوهرية التي فشلت الإدارة في التعرف عليها، بما في ذلك تحديد ما إذا كان هناك قصور مهم في الرقابة الداخلية فيما يتعلق بآليات المنشأة لتقييم المخاطر.^{١١}

اعتبارات خاصة بالمنشآت الأصغر

٢١١. غالباً ما يكون التوصل إلى هذا الفهم بشأن المنشآت الأصغر أقل تعقيداً، لأن أنشطة أعمالها غالباً ما تكون محدودة ومعاملاتها أقل تعقيداً. وإضافة إلى ذلك، فغالباً ما يكون هناك شخص واحد، على سبيل المثال المدير المالك، هو من يحدد الحاجة إلى إجراء تقدير محاسبي، وتبعاً لذلك فقد يركز المراجع استفساراته على هذا الشخص.

التوصل إلى فهم لكيفية إجراء الإدارة للتقديرات المحاسبية (راجع: الفقرة ٨(ج))

٢٢١. يتطلب إعداد القوائم المالية أيضاً من الإدارة وضع آليات التقرير المالي لإجراء التقديرات المحاسبية، بما في ذلك الرقابة الداخلية الكافية. وتتضمن مثل هذه الآليات ما يلي:

- اختيار السياسات المحاسبية المناسبة وتحديد آليات التقدير، بما في ذلك طرق التقدير أو التقويم المناسبة، بما فيها عند الانطباق، النماذج.
- إعداد أو تحديد البيانات والافتراضات ذات الصلة التي تؤثر في التقديرات المحاسبية.
- المراجعة الدورية للظروف التي تنشأ عنها التقديرات المحاسبية وإعادة تقدير التقديرات المحاسبية عند الضرورة.

٢٣١. تشمل الأمور التي قد يأخذها المراجع في الحسبان عند التوصل إلى فهم لكيفية إجراء الإدارة للتقديرات المحاسبية، على سبيل المثال، ما يلي:

- أنواع الحسابات أو المعاملات التي ترتبط بها التقديرات المحاسبية (مثل ما إذا كانت التقديرات المحاسبية ناشئة عن تسجيل معاملات روتينية ومكررة أو ما إذا كانت ناشئة عن معاملات غير مألوفة أو غير متكررة).
- ما إذا كانت الإدارة قد استخدمت أساليب قياس معترف بها في إجراء تقديرات محاسبية معينة؛ وإذا كان الأمر كذلك، فكيف استخدمت تلك الأساليب.
- ما إذا كانت التقديرات المحاسبية قد تم إجراؤها استناداً إلى البيانات المتاحة في تاريخ أولي معين؛ وإذا كان الأمر كذلك، ما إذا كانت الإدارة قد أخذت في الحسبان تأثير الأحداث والمعاملات والتغيرات في الظروف التي حدثت بين ذلك التاريخ ونهاية الفترة، وكيف تم ذلك.

طريقة القياس، بما في ذلك استخدام النماذج (راجع: الفقرة ٨(ج)(١))

٢٤١. في بعض الحالات، قد يفرض إطار التقرير المالي المنطبق طريقة القياس لإجراء أحد التقديرات المحاسبية، على سبيل المثال، استخدام نموذج معين في قياس تقدير قيمة عادلة. إلا أنه في العديد من الحالات، لا يفرض إطار التقرير المالي المنطبق طريقة القياس، أو قد يحدد طرق قياس بديلة.

^{١١} معيار المراجعة (٣١٥)، الفقرة ١٦

٢٥١. عندما لا يفرض إطار التقرير المالي المنطبق طريقة معينة يتم استخدامها في ظل الظروف القائمة، فإن الأمور التي قد يأخذها المراجع في الحسبان عند التوصل إلى فهم للطريقة، أو عند الانطباق، للنموذج المستخدم في إجراء التقديرات المحاسبية، تشمل على سبيل المثال:

- كيفية مراعاة الإدارة لطبيعة الأصل أو الالتزام الخاضع للتقدير عند اختيار طريقة معينة.
- ما إذا كانت المنشأة تعمل في نشاط أو صناعة أو بيئة معينة تتوفر فيها طرق شائعة يتم استخدامها لإجراء نوع معين من التقديرات المحاسبية.

٢٦١. قد تزيد مخاطر التحريف الجوهرية، على سبيل المثال، في الحالات التي تكون الإدارة قد طورت فيها داخلياً أحد النماذج ليتم استخدامه في إجراء التقدير المحاسبي، أو الحالات التي يتم فيها الخروج عن طريقة شائعة يتم استخدامها في صناعة أو بيئة معينة.

أدوات الرقابة ذات الصلة (راجع: الفقرة ٨(ج)(٢))

٢٧١. تتضمن الأمور التي قد يأخذها المراجع في الحسبان عند التوصل إلى فهم لأدوات الرقابة ذات الصلة، على سبيل المثال، خبرة وكفاءة من يقومون بإجراء التقديرات المحاسبية، وأدوات الرقابة المتعلقة بما يلي:

- كيفية تحديد الإدارة لمدى اكتمال وملاءمة ودقة البيانات المستخدمة في وضع التقديرات المحاسبية.
- مراجعة التقديرات المحاسبية، بما في ذلك الافتراضات أو المدخلات المستخدمة في وضعها، واعتمادها من المستويات الإدارية المناسبة ومن المكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال.
- الفصل في الواجبات بين الأشخاص الذين يلزمون المنشأة بالمعاملات الأساس والمسؤولين عن إجراء التقديرات المحاسبية، بما في ذلك ما إذا كان توزيع المسؤوليات يأخذ في الحسبان على نحو مناسب طبيعة المنشأة ومنتجاتها أو خدماتها (على سبيل المثال، في حالة المؤسسات المالية الكبيرة، قد يتضمن الفصل الملائم في الواجبات إنشاء قسم مستقل مسؤول عن تقدير التسعير بالقيمة العادلة والتحقق من صحته للمنتجات المالية المملوكة للمنشأة على ألا تكون أجور الأفراد العاملين في هذا القسم مربوطة بمثل هذه المنتجات).

٢٨١. قد توجد هناك أدوات رقابة أخرى ذات صلة بإجراء التقديرات المحاسبية بناءً على الظروف. فعلى سبيل المثال، في حالة استخدام المنشأة لنماذج محددة لإجراء التقديرات المحاسبية، قد تطبق الإدارة سياسات وإجراءات معينة بشأن هذه النماذج. وقد تشمل أدوات الرقابة ذات الصلة، على سبيل المثال، الأدوات المطبقة على:

- تصميم وتطوير، أو اختيار، نموذج معين لغرض معين.
- استخدام النموذج.
- الحفاظ على سلامة النموذج والتحقق دورياً من صحته.

استعانة الإدارة بالخبراء (راجع: الفقرة ٨(ج)(٣))

٢٩١. قد يوجد من بين الإدارة أفراد، أو قد توظف المنشأة أفراداً، يتمتعون بالخبرة والكفاءة اللازمة لتقدير المبالغ المطلوبة. ومع ذلك، وفي بعض الحالات، قد تحتاج الإدارة إلى إشراك خبير لتقدير هذه المبالغ أو المساعدة في تقديرها. وتنشأ هذه الحاجة، على سبيل المثال، بسبب:

- الطبيعة المتخصصة للأمر الذي يتطلب التقدير، مثل قياس احتياطي المعادن أو الهيدروكربونات في الصناعات الاستخراجية.

- الطبيعة الفنية للنماذج المطلوبة للوفاء بالمتطلبات ذات الصلة في إطار التقرير المالي المنطوق، كما هو الحال في قياسات معينة بالقيمة العادلة.
- الطبيعة غير العادية أو غير المتكررة للحالة أو المعاملة أو الحدث الذي يتطلب تقديراً محاسبياً.

اعتبارات خاصة بالمنشآت الأصغر

٣٠ أ. في المنشآت الأصغر، غالباً ما يكون المدير المالك في الظروف التي تتطلب تقديراً محاسبياً قادراً على تقدير المبلغ المطلوب. ومع ذلك، ففي بعض الحالات، تكون هناك حاجة إلى الاستعانة بخبير. وقد يؤدي النقاش مع المدير المالك في مرحلة مبكرة من عملية المراجعة بشأن طبيعة أي تقديرات محاسبية، واكتمال التقديرات المحاسبية المطلوبة، ومدى كفاية آلية التقدير، إلى مساعدة المدير المالك في تحديد الحاجة إلى الاستعانة بخبير.

الافتراضات (راجع: الفقرة ٨ (ج) (٤))

٣١ أ. تعد الافتراضات من المكونات الأساسية للتقديرات المحاسبية. وتشمل الأمور التي قد يأخذها المراجع في الحسبان عند التوصل إلى فهم للافتراضات التي تستند إليها التقديرات المحاسبية، على سبيل المثال، ما يلي:

- طبيعة الافتراضات، بما في ذلك تحديد الافتراضات التي من المرجح أن تكون مهمة.
 - كيفية تقدير الإدارة لما إذا كانت تلك الافتراضات تعد ملائمة ومكتملة (بعبارة أخرى، ما إذا كان قد تم أخذ جميع المتغيرات ذات الصلة في الحسبان).
 - كيفية تحديد الإدارة للاتساق الداخلي بين الافتراضات المستخدمة، عند الانطباق.
 - ما إذا كانت الافتراضات تتعلق بأمور تقع في نطاق سيطرة الإدارة (على سبيل المثال، الافتراضات حول برامج الصيانة التي قد تؤثر على تقدير العمر الإنتاجي لأصل معين)، وكيفية توافقها مع خطط عمل المنشأة والبيئة الخارجية لها، أو ما إذا كانت تتعلق بأمور خارج نطاق سيطرة الإدارة (على سبيل المثال، الافتراضات المتعلقة بمعدلات الفائدة أو معدلات الوفيات أو الإجراءات القضائية أو التنظيمية المحتملة أو تقلب التدفقات النقدية المستقبلية وتوقيتها).
 - طبيعة ومدى الوثائق، إن وجدت، الداعمة للافتراضات.
- قد يقوم أحد الخبراء بوضع أو تحديد افتراضات لمساعدة الإدارة في إجراء التقديرات المحاسبية. وتصير هذه الافتراضات عند استخدام الإدارة لها من افتراضات الإدارة.

٣٢ أ. في بعض الحالات، قد يُشار إلى الافتراضات على أنها مدخلات، على سبيل المثال، عندما تستخدم الإدارة نموذجاً لإجراء تقدير محاسبي، رغم أن مصطلح "المدخلات" قد يُستخدم أيضاً للإشارة إلى البيانات الأساس التي تُطبّق عليها افتراضات محددة.

٣٣ أ. قد تدعم الإدارة الافتراضات بأنواع مختلفة من المعلومات المستقاة من مصادر داخلية وخارجية، والتي تتفاوت في مدى ملاءمتها وإمكانية الاعتماد عليها. وفي بعض الحالات، قد يكون الافتراض مستنداً بثقة إلى معلومات منطبقة مستقاة إما من مصادر خارجية (على سبيل المثال، معدل الفائدة المعلن عنه أو أي بيانات إحصائية أخرى) أو من مصادر داخلية (على سبيل المثال، المعلومات التاريخية أو الظروف السابقة التي تعرضت لها المنشأة). وفي حالات أخرى، قد يكون الافتراض أقل موضوعية، على سبيل المثال، عندما لا تتوفر لدى المنشأة أية خبرة أو مصادر خارجية لاستقراء الافتراض.

٣٤أ. في حالة التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة، تعكس الافتراضات، أو تتسق مع، ما تستخدمه الأطراف المطلعون الذين تتوفر لديهم الرغبة في معاملة على أساس تجاري (يُشار إليهم أحياناً بلفظ "المشاركين في السوق" أو ما يعادله من ألفاظ أخرى) في تحديد القيمة العادلة عند تبادل أصل أو تسوية التزام. وستباين أيضاً افتراضات معينة تبعاً لخصائص الأصل أو الالتزام الذي يتم تقويمه، وطريقة التقويم المستخدمة (على سبيل المثال، منهج السوق أو منهج الدخل) ومتطلبات إطار التقرير المالي المنطبق.

٣٥أ. فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية للقيمة العادلة، فإن الافتراضات أو المدخلات تختلف من حيث مصدرها وأسسها على النحو الآتي:

(أ) تلك التي تعكس ما سيستخدمه المشاركون في السوق في تسعير أصل أو التزام، والتي تم وضعها استناداً إلى بيانات السوق التي تم الحصول عليها من مصادر مستقلة عن المنشأة المقررة (يُشار إليها أحياناً بلفظ "المدخلات القابلة للرصد" أو ما يعادله).

(ب) تلك التي تعكس الاجتهادات الخاصة بالمنشأة بشأن الافتراضات التي سيستخدمها المشاركون في السوق في تسعير أصل أو التزام، والتي تم وضعها استناداً إلى أفضل المعلومات المتاحة في ظل الظروف القائمة (يُشار إليها أحياناً بلفظ "المدخلات غير القابلة للرصد" أو ما يعادله).

ومع ذلك، ففي الواقع العملي، لا يكون التمييز بين (أ) و(ب) واضحاً دائماً. وعلاوة على ذلك، قد يكون من الضروري للإدارة أن تختار من بين عدد من الافتراضات المختلفة المستخدمة من قبل مختلف المشاركين في السوق.

٣٦أ. يؤثر مدى عدم الموضوعية، مثل ما إذا كانت الافتراضات أو المدخلات قابلة للرصد، على درجة عدم تأكد التقدير، ومن ثم على تقييم المراجع لمخاطر التحريف الجوهري لتقدير محاسبي معين.

التغييرات في طرق إجراء التقديرات المحاسبية (راجع: الفقرة ٨(ج)(٥))

٣٧أ. عند تقويم كيفية إجراء الإدارة للتقديرات المحاسبية، يتطلب الأمر أن يفهم المراجع ما إذا كان هناك، أو كان من المفترض أن يكون هناك، تغيير عن الفترة السابقة في الطرق المستخدمة لإجراء التقديرات المحاسبية. وقد يلزم تغيير طريقة تقدير معينة استجابةً للتغيرات في البيئة أو الظروف التي تؤثر على المنشأة أو التغييرات في متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق. وفي حالة قيام الإدارة بتغيير الطريقة المتبعة لإجراء تقدير محاسبي، فمن المهم أن تكون الإدارة قادرة على إثبات أن الطريقة الجديدة أكثر مناسبة، أو أن تكون الطريقة الجديدة في حد ذاتها استجابةً لمثل هذه التغيرات. فعلى سبيل المثال، في حالة قيام الإدارة بتغيير أساس إجراء تقدير محاسبي من منهج التقدير حسب سعر السوق إلى استخدام نموذج، فإنه يقع على المراجع تحديد ما إذا كانت افتراضات الإدارة بشأن السوق تُعد معقولة في ضوء الظروف الاقتصادية.

عدم تأكد التقدير (راجع: الفقرة ٨(ج)(٦))

٣٨أ. من بين الأمور التي قد يأخذها المراجع في الحسبان عند التوصل إلى فهم لما إذا كانت الإدارة قد قامت بتقييم تأثير عدم تأكد التقدير، وإذا كان الأمر كذلك، فكيف تم هذا التقييم، ما يلي على سبيل المثال:

- ما إذا كانت الإدارة قد أخذت في الحسبان الافتراضات أو النتائج البديلة عن طريق القيام، على سبيل المثال، بإجراء تحليل حساسية لتحديد تأثير التغييرات في الافتراضات على التقدير المحاسبي؛ وإذا كان الأمر كذلك، فكيف أخذت الإدارة في الحسبان هذه الافتراضات أو النتائج البديلة.

- كيفية تحديد الإدارة للتقدير المحاسبي عندما يشير التحليل إلى عدد من السيناريوهات للنتائج.

- ما إذا كانت الإدارة تتابع نتيجة التقديرات المحاسبية التي تمت في الفترة السابقة، وما إذا كانت الإدارة قد استجابت بشكل مناسب لنتيجة إجراء المتابعة.

فحص التقديرات المحاسبية للفترة السابقة (راجع: الفقرة ٩)

٣٩١. تختلف في الغالب نتيجة التقدير المحاسبي عن التقدير المحاسبي المثبت في القوائم المالية للفترة السابقة. وعن طريق تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر لتحديد أسباب تلك الاختلافات وفهمها، قد يحصل المراجع على:

- معلومات تتعلق بفاعلية آلية التقدير الخاصة بالإدارة في الفترة السابقة، والتي من خلالها يستطيع المراجع أن يحكم على الفاعلية المحتملة لآلية الإدارة في الفترة الحالية.
- أدلة مراجعة ذات صلة بالقيام في الفترة الحالية بإعادة تقدير التقديرات المحاسبية للفترة السابقة.
- أدلة مراجعة لأمر مثل عدم تأكد التقدير، قد يتطلب الأمر الإفصاح عنها في القوائم المالية.

٤٠١. أيضاً، قد يساعد فحص التقديرات المحاسبية للفترة السابقة المراجع في الفترة الحالية في التعرف على الظروف أو الحالات التي تزيد من قابلية تعرض التقديرات المحاسبية لتحيز محتمل من جانب الإدارة، أو التي تشير إلى وجود ذلك. وتساعد نزعة الشك المهني للمراجع في التعرف على مثل هذه الظروف أو الحالات وفي تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الإضافية.

٤١١. إن الفحص بأثر رجعي لاجتهادات وافتراضات الإدارة فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية المهمة هو أمر يتطلبه أيضاً معيار المراجعة (٢٤٠).^{١٢} ويتم إجراء هذا الفحص كجزء من المتطلب الذي يقضي بقيام المراجع بتصميم وتنفيذ إجراءات لفحص التقديرات المحاسبية بحثاً عن وجود حالات تحيز قد تمثل خطر تحريف جوهرى بسبب الغش، كاستجابة لمخاطر تجاوز الإدارة لأدوات الرقابة. ومن الناحية العملية، قد يتم فحص التقديرات المحاسبية للفترة السابقة كإجراء لتقييم المخاطر وفقاً لهذا المعيار بالتزامن مع الفحص الذي يتطلبه معيار المراجعة (٢٤٠).

٤٢١. قد يرى المراجع أن هناك حاجة لإجراء فحص أكثر تفصيلاً لتلك التقديرات المحاسبية التي تم تحديدها خلال مراجعة الفترة السابقة بسبب ارتفاع درجة عدم تأكد التقدير التي تنطوي عليها، أو لتلك التقديرات المحاسبية التي تغيرت بشكل كبير عن الفترة السابقة. ومن ناحية أخرى، وعلى سبيل المثال فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية الناشئة من تسجيل معاملات روتينية ومتكررة، قد يرى المراجع أن تطبيق الإجراءات التحليلية كإجراءات لتقييم المخاطر هو أمر كافٍ لأغراض الفحص.

٤٣١. فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والتقديرات المحاسبية الأخرى المستندة إلى الظروف الحالية في تاريخ القياس، قد يظهر تفاوت أكبر بين مبلغ القيمة العادلة المثبت في القوائم المالية للفترة السابقة والنتيجة أو المبلغ المُعاد تقديره لغرض الفترة الحالية. ويعود هذا إلى أن هدف القياس لمثل هذه التقديرات المحاسبية يتعامل مع تصورات حول القيمة في لحظة زمنية معينة، والتي قد تتغير بشكل كبير وسريع، تبعاً لتغير البيئة التي تعمل فيها المنشأة. ولذلك، قد يركز المراجع في عملية الفحص على الحصول على المعلومات التي قد تكون ذات صلة بتحديد مخاطر التحريف الجوهرى وتقييمها. فعلى سبيل المثال، وفي بعض الحالات، قد لا يكون من المرجح أن يؤدي التوصل إلى فهم للتغيرات التي حدثت في افتراضات المشاركين في السوق والتي أثرت على نتيجة التقدير المحاسبي للقيمة العادلة في الفترة السابقة، إلى توفير معلومات ملائمة لأغراض المراجعة. وفي هذه الحالة، قد يكون نظر المراجع في نتيجة التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة في الفترة السابقة أكثر توجهاً نحو فهم

^{١٢} معيار المراجعة (٢٤٠) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية"، الفقرة ٣٣(ب)(٢)

فاعلية آلية التقدير السابقة الخاصة بالإدارة، وبعبارة أخرى، إلى الأداء السابق للإدارة الذي يمكن من خلاله أن يحكم المراجع على الفاعلية المحتملة للآلية الحالية للإدارة.

٤٤ أ إن وجود اختلاف بين نتيجة التقدير المحاسبي والمبلغ المثبت في القوائم المالية للفترة السابقة لا يمثل بالضرورة تحريفاً في القوائم المالية للفترة السابقة. إلا أن الأمر قد يكون كذلك، على سبيل المثال، إذا كان الاختلاف ناشئاً عن معلومات كانت متاحة للإدارة عندما تم الانتهاء من وضع القوائم المالية للفترة السابقة، أو معلومات يمكن معقول توقع أنها قد تم الحصول عليها وأخذها في الحسبان عند إعداد تلك القوائم المالية. وتحتوي العديد من أطر التقرير المالي على إرشادات بشأن التمييز بين التغييرات التي حدثت في التقديرات المحاسبية والتي تشكل تحريفات والتغييرات التي لا تُعد كذلك، والمعالجة المحاسبية المطلوب اتباعها.

تحديد مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها

عدم تأكد التقدير (راجع: الفقرة ١٠)

٤٥ أ قد تتأثر درجة عدم تأكد التقدير المصاحب لتقدير محاسبي بعوامل مثل:

- مدى اعتماد التقدير المحاسبي على الاجتهاد.
- حساسية التقدير المحاسبي للتغييرات في الافتراضات.
- وجود أساليب قياس مُعترف بها يمكن أن تخفف من تأثير عدم تأكد التقدير (على الرغم من أن عدم موضوعية الافتراضات المستخدمة كمدخلات قد ينشأ عنها مع ذلك عدم تأكد في التقدير).

• طول فترة التنبؤ، وملاءمة البيانات المستنبطة من أحداث سابقة للتنبؤ بأحداث مستقبلية.

• مدى توفر بيانات يمكن الاعتماد عليها من مصادر خارجية.

• مدى اعتماد التقدير المحاسبي على المدخلات القابلة للرصد أو غير القابلة للرصد.

• وقد تؤثر درجة عدم تأكد التقدير المصاحب لتقدير محاسبي على قابلية انطواء التقدير على تحيز.

٤٦ أ من بين الأمور التي يأخذها المراجع في الحسبان أيضاً عند تقييم مخاطر التحريف الجوهرية ما يلي:

- الحجم الفعلي أو المتوقع للتقدير المحاسبي.
- المبلغ المسجل للتقدير المحاسبي (أي المبلغ الذي قدرته الإدارة) مقارنة بالمبلغ الذي يتوقع المراجع تسجيله.
- ما إذا كانت الإدارة قد استعانت بخبير في إجراء التقديرات المحاسبية.
- نتيجة فحص التقديرات المحاسبية للفترة السابقة.

ارتفاع درجة عدم تأكد التقدير والمخاطر المهمة (راجع: الفقرة ١١)

٤٧ أ من أمثلة التقديرات المحاسبية التي قد تنطوي على عدم تأكد مرتفع في التقدير ما يلي:

- التقديرات المحاسبية التي تعتمد بشكل كبير على الاجتهاد، على سبيل المثال، الاجتهادات بشأن نتيجة الدعاوى القضائية التي لم يتم البت فيها، أو مبلغ وتوقيت التدفقات النقدية المستقبلية المعتمدة على أحداث غير مؤكدة لعدة سنوات في المستقبل.
- التقديرات المحاسبية التي لا يتم احتسابها باستخدام أساليب قياس مُعترف بها.

- التقديرات المحاسبية التي تشير فيها نتائج فحص المراجع لتقديرات محاسبية مشابهة تم إجراؤها في القوائم المالية للفترة السابقة إلى وجود فرق كبير بين التقدير المحاسبي الأصلي والنتيجة الفعلية.
- التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة التي يُستخدم فيها نموذج عالي التخصص من تطوير المنشأة، أو التي لا توجد لها مدخلات قابلة للرصد.

٤٨٨. قد يؤدي التقدير المحاسبي الذي يبدو غير جوهري إلى احتمال حدوث تحريف جوهري بسبب عدم تأكد التقدير المصاحب للتقدير؛ أي أن حجم المبلغ المثبت أو المُفصح عنه في القوائم المالية لتقدير محاسبي ما قد لا يعد مؤشراً على عدم تأكد تقديره.

٤٩٩. في بعض الظروف، يكون عدم تأكد التقدير مرتفعاً جداً بحيث لا يمكن إجراء تقدير محاسبي معقول. ولذلك، قد يمنع إطار التقرير المالي المنطبق إثبات البند في القوائم المالية، أو قياسه بالقيمة العادلة. وفي مثل هذه الحالات، لا ترتبط المخاطر المهمة فقط بما إذا كان ينبغي إثبات التقدير المحاسبي، أو ما إذا كان ينبغي قياسه بالقيمة العادلة، وإنما أيضاً بمدى كفاية الإفصاح. وفيما يتعلق بتلك التقديرات المحاسبية، قد يتطلب إطار التقرير المالي المنطبق الإفصاح عن التقديرات المحاسبية وعدم التأكد المُرتفع في التقدير المصاحب لها (انظر الفقرات ١٢٠١ - ١٢٣١).

٥٠٠. إذا حدد المراجع وجود تقدير محاسبي ينشأ عنه خطر مهم، فإنه مطالب بالتوصل إلى فهم لأدوات الرقابة الخاصة بالمنشأة، بما في ذلك أنشطة الرقابة.^{١٣}

٥١١. في بعض الحالات، قد يثير عدم تأكد التقدير المصاحب للتقدير المحاسبي شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة. ويحدد معيار المراجعة (٥٧٠) متطلبات ويقدم إرشادات في مثل هذه الظروف.

الاستجابات لمخاطر التحريف الجوهري المقيّمة (راجع: الفقرة ١٢)

٥٢١. يتطلب معيار المراجعة (٣٣٠) من المراجع تصميم وتنفيذ إجراءات مراجعة تستجيب في طبيعتها وتوقيتها ومداهها لمخاطر التحريف الجوهري المقيّمة فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية على مستوى كل من القوائم المالية والإقرارات.^{١٥} وتركز الفقرات ٥٣١-١١٥٤ على استجابات محددة على مستوى الإقرارات فقط.

تطبيق متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق (راجع: الفقرة ١٢(أ))

٥٣١. تنص العديد من أطر التقرير المالي على شروط معينة لإثبات التقديرات المحاسبية وتحدد الطرق الخاصة بإجرائها والإفصاحات المطلوبة بشأنها. وقد تكون تلك المتطلبات معقدة وقد تتطلب ممارسة الاجتهاد. واستناداً إلى الفهم الذي تم التوصل إليه عند تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر، تصبح متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق التي قد تكون عرضة لسوء التطبيق أو لتفسيرات مختلفة موضع اهتمام المراجع.

٥٤١. يعتمد تحديد ما إذا كانت الإدارة قد طبقت بشكل مناسب متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق، إلى حد ما، على فهم المراجع للمنشأة وبيئتها. فعلى سبيل المثال، قد ينطوي قياس القيمة العادلة لبعض البنود،

^{١٣} معيار المراجعة (٣١٥)، الفقرة ٢٩

^{١٤} معيار المراجعة (٥٧٠) "الاستمرارية"

^{١٥} معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرتان ٦، ٥

مثل الأصول غير الملموسة المستحوذ عليها عند تجميع الأعمال، على اعتبارات خاصة تتأثر بطبيعة المنشأة وعملياتها.

٥٥أ. في بعض المواقف، قد يتطلب الأمر إجراءات مراجعة إضافية، مثل تفصي المراجع عن الحالة المادية الحالية لأصل معين، بهدف تحديد ما إذا كانت الإدارة قد طبقت بشكل مناسب متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق.

٥٦أ. يتطلب تطبيق متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق من الإدارة أن تأخذ في الحسبان التغييرات في البيئة أو الظروف والتي لها تأثير على المنشأة. فعلى سبيل المثال، قد يشير ظهور سوق نشطة لفئة معينة من الأصول أو الالتزامات إلى أن استخدام التدفقات النقدية المخصومة في تقدير القيمة العادلة لمثل هذا الأصل أو الالتزام لم يعد مناسباً.

الاتساق في الطرق وأساس التغييرات (راجع: الفقرة ١٢(ب))

٥٧أ. إن مراعاة المراجع لأي تغيير في التقدير المحاسبي، أو في طريقة إجرائه عن الفترة السابقة هو أمر مهم لأن التغيير الذي لا يستند إلى تغيير في الظروف أو إلى ظهور معلومات جديدة يُعد تغييراً عشوائياً. وتؤدي التغييرات العشوائية في التقدير المحاسبي إلى عدم اتساق القوائم المالية على مدار الوقت وقد ينشأ عنها تحريف في القوائم المالية أو قد تُعد مؤشراً على تحيز محتمل من جانب الإدارة.

٥٨أ. غالباً ما تكون الإدارة قادرة على إيجاد سبب قوي لإجراء تغيير في التقدير المحاسبي، أو في طريقة إجراء التقدير المحاسبي من فترة لأخرى، استناداً إلى حدوث تغير في الظروف. وما يشكل سبباً قوياً ويوفر الدعم الكافي لحجج الإدارة بوجود تغير في الظروف يبرر تغيير التقدير المحاسبي أو تغيير طريقة إجرائه، هو أمر خاضع للحكم المهني.

الاستجابات لمخاطر التحريف الجوهرية المقيّمة (راجع: الفقرة ١٣)

٥٩أ. قد يتأثر قرار المراجع فيما يتعلق بالاستجابة، المنفردة أو المقترنة بغيرها، التي سيقوم بتطبيقها من بين الاستجابات الواردة في الفقرة ١٣، لمواجهة مخاطر التحريف الجوهرية، بأمور مثل:

- طبيعة التقدير المحاسبي، بما في ذلك ما إذا كان قد نشأ عن معاملات روتينية أو غير روتينية.
- ما إذا كان الإجراء (الإجراءات) من المتوقع أن يزود المراجع بشكل فعال بما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة.
- خطر التحريف الجوهرية المقيّم، بما في ذلك ما إذا كان الخطر المقيّم خطراً مهماً.

٦٠أ. على سبيل المثال، عند تقويم مدى معقولية مخصص الحسابات المشكوك في تحصيلها، فقد يكون الإجراء الفعال هو فحص المتحصلات النقدية اللاحقة بالتزامن مع الإجراءات الأخرى. وعندما يكون عدم تأكيد التقدير المصاحب للتقدير المحاسبي مرتفعاً، على سبيل المثال، عندما يستند التقدير المحاسبي إلى نموذج خاص لا توجد له مدخلات قابلة للرصد، فقد يكون من الضروري تطبيق مجموعة من إجراءات الاستجابة للمخاطر المقيّمة في الفقرة ١٣ من أجل الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة.

٦١أ. توفر الفقرات ٦٢أ-٩٥ إرشادات إضافية توضح الظروف التي قد تكون فيها كل استجابة مناسبة.

الأحداث الواقعة حتى تاريخ تقرير المراجع (راجع: الفقرة ١٣(أ))

٦٢أ. إن تحديد ما إذا كانت الأحداث الواقعة حتى تاريخ تقرير المراجع توفر أدلة مراجعة فيما يتعلق بالتقدير المحاسبي، قد يكون استجابة مناسبة عندما يكون من المتوقع لتلك الأحداث أن:

- تحدث؛
 - توفر أدلة مراجعة تؤكد التقدير المحاسبي أو تتناقض معه.
٦٣٠. قد توفر، أحياناً، الأحداث التي تقع حتى تاريخ تقرير المراجع ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن تقدير محاسبي ما. فعلى سبيل المثال، قد يوفر بيع المخزون الكامل من منتج تم استبداله بأخر بعد نهاية الفترة بوقت قصير أدلة مراجعة تتعلق بتقدير صافي قيمته القابلة للتحقق. وفي مثل هذه الحالات، قد لا توجد حاجة لتنفيذ إجراءات مراجعة إضافية بشأن التقدير المحاسبي، بشرط الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة حول الأحداث.

٦٤٠. فيما يتعلق ببعض التقديرات المحاسبية، من غير المرجح أن توفر الأحداث التي تقع حتى تاريخ تقرير المراجع أدلة مراجعة تتعلق بالتقدير المحاسبي. فعلى سبيل المثال، لا تتطور الحالات أو الأحداث المتعلقة ببعض التقديرات المحاسبية إلا على مدار فترة زمنية ممتدة. وبالإضافة إلى ذلك، وبسبب الهدف من قياس التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة، فإن المعلومات التي يتم الحصول عليها بعد نهاية الفترة قد لا تعكس الأحداث أو الحالات القائمة في تاريخ قائمة المركز المالي، ومن ثم فإنها قد لا تكون ملائمة لقياس التقدير المحاسبي للقيمة العادلة. وتحدد الفقرة ١٣ استجابات أخرى لمخاطر التحريف الجوهرية، قد يقوم المراجع بتنفيذها.

٦٥٠. في بعض الحالات، قد تشير الأحداث التي تتناقض مع التقدير المحاسبي إلى قيام الإدارة بآليات غير فعّالة لإجراء التقديرات المحاسبية، أو إلى وجود تحيز من جانب الإدارة عند إجراء التقديرات المحاسبية.

٦٦٠. بالرغم من أن المراجع قد يقرر عدم اتباع هذا المنهج فيما يتعلق بتقديرات محاسبية معينة، فإنه مطالب بالالتزام بمعيار المراجعة (٥٦٠).^{١٦} فوفقاً لذلك المعيار، فإن المراجع مطالب بتنفيذ إجراءات مراجعة مصممة للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة على أن جميع الأحداث الواقعة بين تاريخ القوائم المالية وتاريخ تقرير المراجع والتي تتطلب إدخال تعديل على القوائم المالية، أو ذكر إفصاح فيها، قد تم تحديدها^{١٧} وأنها منعكسة بشكل مناسب في القوائم المالية.^{١٨} ولأن قياس العديد من التقديرات المحاسبية، بخلاف التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة، يعتمد عادةً على نتيجة حالات أو معاملات أو أحداث مستقبلية، فإن عمل المراجع بموجب معيار المراجعة (٥٦٠) له أهمية خاصة.

اعتبارات خاصة بالمنشآت الأصغر

٦٧٠. عند طول الفترة الفاصلة بين تاريخ قائمة المركز المالي وتاريخ تقرير المراجع، فقد يمثل فحص المراجع للأحداث الواقعة في هذه الفترة استجابة فعّالة للتقديرات المحاسبية بخلاف التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة. وقد يكون هذا هو الحال بشكل خاص في بعض المنشآت الأصغر التي يديرها مالكوها، خاصةً عندما لا يكون لدى الإدارة إجراءات رقابة رسمية على التقديرات المحاسبية.

اختبار كيفية إجراء الإدارة للتقدير المحاسبي (راجع: الفقرة ١٣ (ب))

٦٨٠. قد يمثل اختبار كيفية قيام الإدارة بإجراء التقدير المحاسبي والبيانات التي يستند إليها التقدير استجابة مناسبة عندما يكون التقدير المحاسبي تقديراً محاسبياً للقيمة العادلة تم وضعه بناءً على نموذج يستخدم

^{١٦} معيار المراجعة (٥٦٠) "الأحداث اللاحقة"

^{١٧} معيار المراجعة (٥٦٠)، الفقرة ٦

^{١٨} معيار المراجعة (٥٦٠)، الفقرة ٨

مدخلات قابلة للرصد، وأخرى غير قابلة للرصد. وقد يُعد هذا الاختبار مناسباً أيضاً، على سبيل المثال، في الحالات الآتية:

- عندما يكون التقدير المحاسبي مشتقاً من المعالجة الروتينية للبيانات بواسطة النظام المحاسبي للمنشأة.
- عندما يوحي فحص المراجع للتقديرات المحاسبية المماثلة التي تم إجراؤها في القوائم المالية للفترة السابقة بأن الآلية المتبعة في الفترة الحالية من قبل الإدارة من المرجح أن تكون فعّالة.
- عندما يكون التقدير المحاسبي مستنداً إلى مجتمع عينة كبير من بنود ذات طبيعة متماثلة، لا توجد أهمية لكل منها على حدة.

٦٩أ. قد يشتمل اختبار كيفية قيام الإدارة بإجراء التقدير المحاسبي، على سبيل المثال، على ما يلي:

- اختبار مدى دقة واكتمال وملاءمة البيانات التي يستند إليها التقدير المحاسبي، وما إذا كان قد تم تحديد التقدير المحاسبي بشكل سليم باستخدام هذه البيانات وافتراضات الإدارة.
- مراعاة مصدر البيانات أو المعلومات الخارجية ومدى ملاءمتها وإمكانية الاعتماد عليها، بما في ذلك تلك التي تم الحصول عليها من خبراء خارجيين تعاقدت معهم الإدارة للمساعدة في إجراء التقدير المحاسبي.
- إعادة احتساب التقدير المحاسبي، وفحص المعلومات بشأن التقدير المحاسبي بهدف التحقق من اتساقها الداخلي.
- النظر في آليات الفحص والاعتماد التي تقوم بها الإدارة.

اعتبارات خاصة بالمنشآت الأصغر

٧٠أ. من المرجح أن تكون آلية إجراء التقديرات المحاسبية في المنشآت الأصغر أقل تنظيمياً منها في المنشآت الأكبر. فالمنشآت الأصغر التي بها إدارة نشطة قد لا تكون لديها توصيفات شاملة للإجراءات المحاسبية، أو سجلات محاسبية متطورة، أو سياسات مكتوبة. حتى وإن لم يكن لدى المنشأة آلية رسمية موضوعة، فإن هذا لا يعني أن الإدارة غير قادرة على توفير أساس يستطيع المراجع بناءً عليه اختبار التقدير المحاسبي.

تقويم طريقة القياس (راجع: الفقرة ١٣(ب)(١))

٧١أ. عندما لا يفرض إطار التقرير المالي المنطبق طريقة القياس، يُعد تقويم ما إذا كانت الطريقة المستخدمة مناسبة في ظل الظروف القائمة، بما في ذلك تقويم أي نموذج منطبق، أمراً خاضعاً للحكم المهني.

٧٢أ. لهذا الغرض، تتضمن الأمور التي قد يأخذها المراجع في الحسبان، على سبيل المثال، ما يلي:

- ما إذا كان مبرر الإدارة للطريقة المختارة معقولاً.
- ما إذا كانت الإدارة قد قامت بالتقويم الكافي والتطبيق المناسب للضوابط، إن وجدت، التي يوفرها إطار التقرير المالي المنطبق لدعم الطريقة المختارة.
- ما إذا كانت الطريقة مناسبة في ظل الظروف القائمة أخذاً في الحسبان طبيعة الأصل أو الالتزام الذي يتم تقديره ومتطلبات إطار التقرير المالي المنطبق ذات الصلة بالتقديرات المحاسبية.
- ما إذا كانت الطريقة مناسبة لعمل المنشأة والصناعة والبيئة التي تعمل فيها المنشأة.

٧٣٤. في بعض الحالات، ربما تكون الإدارة قد حددت أن الطرق المختلفة تؤدي إلى مدى من التقديرات المختلفة بشكل كبير. وفي مثل هذه الحالات، قد يؤدي التوصل إلى فهم لكيفية تحري الإدارة عن أسباب هذه الاختلافات إلى مساعدة المراجع في تقويم مدى مناسبة الطريقة المختارة.

تقويم استخدام النماذج

٧٤١. في بعض الحالات، خاصةً عند إجراء تقديرات محاسبية للقيمة العادلة، قد تستخدم الإدارة نموذجاً ما. وتتوقف مناسبة النموذج المستخدم في ظل الظروف القائمة من عدمها على عدد من العوامل، مثل طبيعة المنشأة وبيئتها، بما في ذلك الصناعة التي تعمل فيها، والأصل أو الالتزام المحدد الذي يتم قياسه.

٧٥١. يعتمد مدى صلة الاعتبارات التالية على الظروف، بما في ذلك ما إذا كان النموذج متاحاً تجارياً للاستخدام في قطاع أو صناعة معينة، أو أنه نموذج خاص. وفي بعض الحالات، قد تستخدم المنشأة خبيراً لتطوير واختبار نموذج معين.

٧٦١. اعتماداً على الظروف، تتضمن الأمور التي قد يأخذها المراجع في الحسبان عند اختبار النموذج، على سبيل المثال، ما يلي:

- ما إذا كان قد تم التحقق من صحة النموذج قبل الاستخدام، مع إجراء مراجعات دورية له لضمان أنه لا يزال مناسباً للغرض المعد له. وقد تشمل آلية التحقق التي تقوم بها المنشأة تقويم ما يلي:
 - الصحة النظرية والسلامة الرياضية للنموذج، بما في ذلك مدى مناسبة المؤشرات القياسية للنموذج.
 - اتساق واكتمال مدخلات النموذج مع ممارسات السوق.
 - مخرجات النموذج مقارنة بالمعاملات الفعلية.
- ما إذا كانت هناك سياسات وإجراءات مناسبة موجودة للرقابة على التغييرات.
- ما إذا كانت قد تمت المعايرة الدورية للنموذج واختبار صلاحيته، خاصة عندما تكون المدخلات غير موضوعية.
- ما إذا كان قد تم إدخال تعديلات على مخرجات النموذج، بما في ذلك في حالة التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة، وما إذا كانت تلك التعديلات تعكس الافتراضات التي يستخدمها المشاركون في السوق في ظروف مماثلة.
- ما إذا كان قد تم توثيق النموذج بشكل كافٍ، بما في ذلك التطبيقات المقصودة من النموذج ومحددات النموذج ومؤشراته القياسية الرئيسية، والمدخلات المطلوبة، ونتائج أي تحليل للصلاحية تم تنفيذه.

الافتراضات المستخدمة من قبل الإدارة (راجع: الفقرة ١٣(ب)(٢))

٧٧١. يستند تقويم المراجع للافتراضات التي تستخدمها الإدارة فقط إلى المعلومات المتاحة للمراجع وقت المراجعة. ويتم تنفيذ إجراءات المراجعة التي تتعامل مع افتراضات الإدارة في سياق مراجعة القوائم المالية للمنشأة، وليس لغرض تقديم رأي في الافتراضات في حد ذاتها.

٧٨١. تتضمن الأمور التي قد يأخذها المراجع في الحسبان عند تقويم مدى معقولية الافتراضات المستخدمة من جانب الإدارة، على سبيل المثال، ما يلي:

- ما إذا كان كل افتراض يبدو معقولاً.

- ما إذا كانت الافتراضات مترابطة ومتسقة داخلياً.
- ما إذا كانت الافتراضات تبدو معقولة في مجملها، أو بالاقتران مع افتراضات أخرى، سواءً لهذا التقدير المحاسبي أو لتقديرات محاسبية أخرى.
- في حالة التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة، ما إذا كانت الافتراضات تعكس بشكل مناسب افتراضات السوق القابلة للرصد.

٧٩أ. قد تعكس الافتراضات التي تستند إليها التقديرات المحاسبية النتيجة التي تتوقعها الإدارة لأهداف واستراتيجيات محددة. وفي مثل هذه الحالات، قد ينفذ المراجع إجراءات مراجعة بهدف تقويم مدى معقولية تلك الافتراضات، وذلك عن طريق النظر، على سبيل المثال، فيما إذا كانت الافتراضات تتسق مع:

- البيئة الاقتصادية العامة والظروف الاقتصادية للمنشأة.
- خطط المنشأة.
- الافتراضات التي تمت في فترات سابقة، إذا كانت ذات صلة.
- التجربة أو الأحوال السابقة التي مرت بها المنشأة، إذا كان من الممكن اعتبار هذه المعلومات التاريخية ممثلة للحالات أو الأحداث المستقبلية.
- الافتراضات الأخرى التي تستخدمها الإدارة فيما يتعلق بالقوائم المالية.

٨٠أ. قد تعتمد مدى معقولية الافتراضات المستخدمة على نية الإدارة وقدرتها على القيام بتصرفات معينة. وغالباً ما توثق الإدارة الخطط والنوايا ذات الصلة بأصول أو التزامات معينة، وقد يتطلب منها إطار التقرير المالي القيام بذلك. وبالرغم من أن مدى أدلة المراجعة التي سيتم الحصول عليها حول نية الإدارة وقدرتها هو أمر خاضع للحكم المهني، فإن إجراءات المراجع قد تتضمن ما يلي:

- فحص سوابق الإدارة في تنفيذ نواياها المعلنة.
- فحص الخطط المكتوبة والوثائق الأخرى، بما في ذلك، وعند الانطباق، الموازنات المعتمدة رسمياً أو التفويضات أو محاضر الاجتماعات.
- الاستفسار من الإدارة عن أسباب اتباع تصرف معين.
- فحص الأحداث التي تقع بعد تاريخ القوائم المالية وحتى تاريخ تقرير المراجع.
- تقويم قدرة المنشأة على تنفيذ تصرف معين في ظل الظروف الاقتصادية للمنشأة، بما في ذلك انعكاسات تعهداتها القائمة.

ومع ذلك، قد لا تسمح أطر تقرير مالي معينة بأخذ نوايا وخطط الإدارة في الحسبان عند إجراء التقدير المحاسبي. وغالباً ما يكون ذلك في حالة التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة، لأن الهدف من قياسها يتطلب أن تعكس الافتراضات تلك الافتراضات التي يستخدمها المشاركون في السوق.

٨١أ. بالإضافة إلى ما تمت مناقشته أعلاه، قد تتضمن الأمور التي قد يأخذها المراجع في الحسبان عند تقويم مدى معقولية الافتراضات التي تستخدمها الإدارة كأساس للتقديرات المحاسبية للقيمة العادلة، حيثما يكون ذلك منطبقاً، على سبيل المثال، ما يلي:

- ما إذا كانت الإدارة قد قامت بدمج مدخلات خاصة بالسوق في وضع الافتراضات إذا كان ذلك ذا صلة؛ وفي حالة تنفيذ هذا الدمج، فكيف قامت به الإدارة.

- ما إذا كانت الافتراضات تتسق مع أوضاع السوق القابلة للرصد، وخصائص الأصل أو الالتزام المُقاس بالقيمة العادلة.
- ما إذا كانت مصادر الافتراضات الخاصة بالمشاركين في السوق ملائمة ويمكن الاعتماد عليها، وكيفية اختيار الإدارة للافتراضات التي سيتم استخدامها عند وجود عدد من الافتراضات المختلفة للمشاركين في السوق.
- ما إذا كانت الإدارة قد أخذت في الحسبان الافتراضات المستخدمة في المعاملات أو الأصول، أو الالتزامات المقارنة، أو المعلومات المتعلقة بها، حيثما يكون ذلك مناسباً؛ وإذا تم ذلك، فكيف قامت به الإدارة.

٨٢٤. بالإضافة إلى ذلك، قد تتألف التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة من مدخلات قابلة للرصد وأخرى أيضاً غير قابلة للرصد. وعندما تستند التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة إلى مدخلات غير قابلة للرصد، فإن الأمور التي قد يأخذها المراجع في الحسبان تشمل، على سبيل المثال، كيفية دعم الإدارة لما يلي:

- تحديد خصائص المشاركين في السوق ذات الصلة بالتقدير المحاسبي.
- التعديلات التي أجرتها على الافتراضات الخاصة بها لتعكس وجهة نظرها في الافتراضات التي من شأن المشاركين في السوق استخدامها.
- ما إذا كانت قد أدمجت أفضل المعلومات المتاحة في ظل الظروف القائمة.
- عند الاقتضاء، كيف أن افتراضاتها تأخذ في الحسبان المعاملات أو الأصول أو الالتزامات المقارنة.

وفي حالة وجود مدخلات غير قابلة للرصد، فمن الأرجح أن تكون هناك حاجة للجمع بين تقويم المراجع للافتراضات والاستجابات الأخرى للمخاطر المقيّمة، الواردة في الفقرة ١٣، من أجل الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة. وفي مثل هذه الحالات، قد يكون من الضروري أن يقوم المراجع بتنفيذ إجراءات مراجعة أخرى، على سبيل المثال، التحقق من الوثائق الداعمة لفحص التقدير المحاسبي واعتماده من قبل المستويات الإدارية المناسبة، ومن قبل المكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال.

٨٣٤. عند تقويم مدى معقولية الافتراضات الداعمة لتقدير محاسبي، قد يحدد المراجع واحداً أو أكثر من الافتراضات المهمة. وفي هذه الحالة، قد يشير الافتراض إلى أن التقدير المحاسبي يشوبه عدم تأكيد مرتفع في التقدير، وقد تنشأ عنه بالتالي مخاطر مهمة. وتوضح الفقرات ١٠٢٤ - ١١٥٤ استجابات إضافية للمخاطر المهمة.

اختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة (راجع: الفقرة ١٣ (ج))

٨٤٤. إن اختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة المطبقة على كيفية إجراء الإدارة للتقدير المحاسبي، قد تمثل استجابة مناسبة، عندما تكون آلية الإدارة قد تم تصميمها وتطبيقها وصونها بشكل جيد، على سبيل المثال:

- عندما توجد أدوات رقابة لفحص التقديرات المحاسبية واعتمادها من قبل المستويات الإدارية المناسبة، ومن قبل المكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال.
- عندما يكون التقدير المحاسبي مشتقاً من المعالجة الروتينية للبيانات بواسطة النظام المحاسبي للمنشأة.

٨٥٤. يُعد اختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة مطلوباً عندما:

- (أ) يتضمن تقييم المراجع لمخاطر التحريف الجوهرية على مستوى الإقرارات توقعاً بأن أدوات الرقابة على الآلية تعمل بفاعلية؛ أو
- (ب) لا توفر الإجراءات الأساس بمفردها ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة على مستوى الإقرارات.^{١٩}

اعتبارات خاصة بالمنشآت الأصغر

٨٦أ. قد توجد في المنشآت الأصغر أدوات رقابة مطبقة على آلية إجراء التقديرات المحاسبية، ولكنها تكون متفاوتة في درجة الرسمية التي تعمل بها. بالإضافة لذلك، قد تقرر المنشآت الأصغر أن أنواعاً معينة من أدوات الرقابة غير ضرورية، بسبب المشاركة الفعالة من جانب الإدارة في آلية التقرير المالي. غير أنه في حالة المنشآت الصغيرة جداً، قد لا توجد أدوات رقابة عديدة يمكن للمراجع أن يتعرف عليها. ولهذا السبب، يُرجح أن تكون استجابة المراجع للمخاطر المقيّمة استجابة أساسية بطبيعتها، حيث ينفذ المراجع استجابة واحدة أو أكثر من الاستجابات الأخرى الواردة في الفقرة ١٣.

تقدير مبلغ أو مدى من المبالغ (راجع: الفقرة ١٣(د))

- ٨٧أ. قد يكون تقدير مبلغ أو مدى من المبالغ لتقويم المبلغ الذي قدرته الإدارة استجابة مناسبة، على سبيل المثال، في الحالات الآتية:
- عندما لا يكون التقدير المحاسبي مشتقاً من المعالجة الروتينية للبيانات بواسطة النظام المحاسبي.
 - عندما يوحي فحص المراجع للتقديرات المحاسبية المماثلة التي تم إجراؤها في القوائم المالية للفترة السابقة بأن الآلية المتبعة في الفترة الحالية من قبل الإدارة من غير المرجح أن تكون فعّالة.
 - عندما لا تكون أدوات الرقابة الخاصة بالمنشأة والمطبقة على آليات الإدارة لتحديد التقديرات المحاسبية مصممة بشكل جيد أو مطبقة بشكل سليم.
 - عندما تتعارض الأحداث أو المعاملات بين نهاية الفترة وتاريخ تقرير المراجع مع المبلغ الذي قدرته الإدارة.
 - عندما توجد مصادر بديلة متاحة للمراجع للحصول على بيانات ملائمة يُمكن استخدامها في تقدير مبلغ واحد أو مدى من المبالغ.

٨٨أ. حتى وإن كانت أدوات الرقابة الخاصة بالمنشأة مصممة بشكل جيد ومطبقة بشكل سليم، فإن تقدير مبلغ واحد أو مدى من المبالغ قد يكون استجابة فعّالة أو ذات كفاءة لمواجهة المخاطر المقيّمة. وفي مواقف أخرى، قد يأخذ المراجع في الحسبان هذا المنهج كجزء من تحديد ما إذا كانت هناك ضرورة لاتخاذ إجراءات إضافية، وتحديد طبيعة هذه الإجراءات ومداهما، في حالة الحاجة إليها.

٨٩أ. قد يختلف المنهج الذي يتبعه المراجع في تقدير المبلغ أو مدى المبالغ استناداً إلى ما يعتبره أكثر فاعلية في ظل الظروف القائمة. فعلى سبيل المثال، قد يقدر المراجع مبلغاً واحداً مبدئياً، ثم يقيم حساسيته للتغيرات في الافتراضات للتنبؤ من مدى من المبالغ سيقوم باستخدامه لتقويم المبلغ الذي قدرته الإدارة. وبدلاً من ذلك، قد يبدأ المراجع بتقدير مدى من المبالغ لأغراض تقدير مبلغ واحد، متى كان ذلك ممكناً.

^{١٩} معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرة ٨

٩٠أ. تعتمد قدرة المراجع على تقدير مبلغ واحد، في مقابل تقدير مدى من المبالغ، على عدة عوامل من بينها النموذج المستخدم وطبيعة ومدى البيانات المتاحة وعدم تأكد التقدير الذي يشوب التقدير المحاسبي. وبالإضافة إلى ذلك، قد يتأثر القرار بتقدير مبلغ واحد أو مدى من المبالغ بإطار التقرير المالي المنطوق، الذي قد يفرض المبلغ المقدر الذي سيتم استخدامه بعد الأخذ في الحسبان النتائج والافتراضات البديلة، أو قد يفرض طريقة قياس معينة (على سبيل المثال، استخدام قيمة متوقعة مخصومة ترجحها الاحتمالات).

٩١أ. قد يقوم المراجع بتقدير مبلغ واحد أو مدى من المبالغ بعدة طرق من بينها، على سبيل المثال:

- استخدام نموذج، على سبيل المثال، من النماذج المتاحة تجارياً للاستخدام في قطاع أو صناعة معينة، أو نموذج خاص أو من تطوير المراجع.
- التوسع في مراعاة الإدارة للافتراضات أو النتائج البديلة، على سبيل المثال، عن طريق تقديم مجموعة مختلفة من الافتراضات.
- توظيف شخص ذي خبرة متخصصة أو التعاقد معه لتطوير أو تنفيذ النموذج أو لتقديم الافتراضات ذات الصلة.
- الرجوع إلى الحالات أو المعاملات أو الأحداث الأخرى المقارنة، أو الأسواق، إذا كانت ذات صلة، فيما يتعلق بالأسول أو الالتزامات المقارنة.

فهم افتراضات الإدارة أو طريقتها (راجع: الفقرة ١٣(د)(١))

٩٢أ. عندما يقوم المراجع بتقدير مبلغ واحد أو مدى من المبالغ، واستخدام افتراضات أو طريقة تختلف عن تلك التي استخدمتها الإدارة، فإن الفقرة ١٣(د)(١) تتطلب من المراجع التوصل إلى فهم كافٍ للافتراضات أو الطريقة التي استخدمتها الإدارة في إجراء التقدير المحاسبي. ومن شأن هذا الفهم أن يزداد المراجع بمعلومات قد تكون ذات صلة بتقدير المراجع لمبلغ واحد مناسب أو مدى مناسب من المبالغ. كما إن ذلك يساعد المراجع على فهم وتقويم الاختلافات المهمة عن المبلغ الذي قدرته الإدارة. فعلى سبيل المثال، قد ينشأ اختلاف بسبب استخدام المراجع لافتراضات مختلفة ولكنها لا تقل في صحتها عند مقارنتها مع تلك الافتراضات التي استخدمتها الإدارة. وقد يكشف ذلك أن التقدير المحاسبي ذو حساسية مرتفعة لافتراضات معينة، وبالتالي فإنه معرض لعدم تأكد مرتفع في التقدير، مما يشير إلى أن التقدير المحاسبي قد ينطوي على خطر مهم. وفي المقابل، قد ينشأ الاختلاف نتيجة لخطأ فعلي من جانب الإدارة. وتبعاً للظروف، قد يجد المراجع أنه من المفيد في التوصل إلى الاستنتاجات أن يناقش مع الإدارة أساس الافتراضات المستخدمة وصحتها، والاختلاف، إن وجد، عن المنهج المتبع في إجراء التقدير المحاسبي.

تضييق المدى (راجع: الفقرة ١٣(د)(٢))

٩٣أ. عندما يستنتج المراجع أنه من المناسب استخدام مدى من المبالغ لتقويم مدى معقولة المبلغ الذي قدرته الإدارة، فإن الفقرة ١٣(د)(٢) تتطلب أن يشتمل المدى على جميع "النتائج المعقولة" وليس على جميع النتائج المحتملة. وإذا أريد للمدى أن يكون مفيداً، فلا يمكن أن يشتمل على جميع النتائج المحتملة، لأن أي مدى من ذلك القليل من شأنه أن يكون واسعاً جداً بحيث لا يكون فعالاً لأغراض المراجعة. ويكون مدى المراجع مفيداً وفعالاً عندما يكون ضيقاً بشكل كافٍ لمساعدة المراجع في استنتاج ما إذا كان التقدير المحاسبي محرفاً.

٩٤أ. عادةً، يُعد المدى الذي تم تضييق نطاقه حتى يكون مساوياً للأهمية النسبية للأداء أو أقل منها كفاً لأغراض تقويم مدى معقولة المبلغ الذي قدرته الإدارة. ومع ذلك، وخاصةً في صناعات معينة، قد يكون من غير الممكن تضييق المدى إلى ما هو أقل من مثل هذا المبلغ. ولا يحول هذا بالضرورة دون

إثبات التقدير المحاسبي. إلا أنه قد يشير إلى أن عدم تأكد التقدير المصاحب للتقدير المحاسبي قد ينشأ عنه خطر مهم. وتوضح الفقرات ١٠٢١-١١٥٤ استجابات إضافية للمخاطر المهمة.

٩٥أ. إن تضيق المدى إلى وضعٍ تُعد فيه جميع النتائج التي تقع ضمنه معقولة قد يتحقق من خلال:

(أ) استبعاد تلك النتائج التي تقع في أقصى طرفي المدى والتي يقرر المراجع عدم احتمالية حدوثها؛

(ب) الاستمرار في تضيق المدى استناداً إلى أدلة المراجعة المتاحة، حتى يستنتج المراجع أن جميع النتائج التي تقع ضمن المدى تُعد معقولة. وفي بعض الحالات النادرة، قد يكون المراجع قادراً على تضيق المدى حتى تشير أدلة المراجعة إلى مبلغ واحد.

النظر فيما إذا كانت هناك حاجة إلى مهارات أو معرفة متخصصة (راجع: الفقرة ١٤)

٩٦أ. عند التخطيط للمراجعة، يتطلب الأمر من المراجع أن يتحقق من طبيعة وتوقيت ومدى الموارد اللازمة لتنفيذ ارتباط المراجعة. ٢٠ وقد يتضمن ذلك، حسب الضرورة، إشراك ذوي المهارات أو المعرفة المتخصصة. ويتطلب معيار المراجعة (٢٢٠) أيضاً أن يكون الشريك المسؤول عن الارتباط على قناعة بأن فريق الارتباط، وأي خبراء خارجيين يستعين بهم المراجع وليسوا ضمن فريق الارتباط، يتمتعون مجتمعين بالكفاءات والقدرات المناسبة لتنفيذ ارتباط المراجعة. ٢١ وخلال مراجعة التقديرات المحاسبية، قد يحدد المراجع، في ضوء خبرته وظروف الارتباط، الحاجة إلى توفير مهارات أو معرفة متخصصة سيتم استخدامها فيما يتعلق بجانب واحد أو أكثر من جوانب التقديرات المحاسبية.

٩٧أ. تتضمن الأمور التي قد تؤثر على نظر المراجع فيما إذا كانت هناك حاجة لمهارات أو معرفة متخصصة، على سبيل المثال، ما يلي:

- طبيعة الأصل أو الالتزام أو مكون حق الملكية الذي يتم تقديره في نشاط أو صناعة معينة (مثل الرواسب المعدنية، الأصول الزراعية، الأدوات المالية المعقدة).
- ارتفاع درجة عدم تأكد التقدير.
- وجود عمليات حسابية معقدة أو نماذج متخصصة، على سبيل المثال، عند تقدير القيم العادلة في حالة عدم وجود سوق قابلة للرصد.
- تعقد متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق ذات الصلة بالتقديرات المحاسبية، بما في ذلك ما إذا كانت هناك مجالات من المعروف أنها تخضع لتفسيرات مختلفة أو ما إذا كانت الممارسة غير متسقة أو قيد التطوير.
- الإجراءات التي ينوي المراجع القيام بها استجابةً للمخاطر المقيّمة.

٩٨أ. فيما يتعلق بمعظم التقديرات المحاسبية، حتى عند وجود عدم تأكد في التقدير، فمن غير المرجح أن تكون هناك حاجة إلى مهارات أو معرفة متخصصة. فعلى سبيل المثال، من غير المرجح أن تكون المهارات أو المعرفة المتخصصة ضرورية للمراجع عند تفويض مخصص الحسابات المشكوك في تحصيلها.

٢٠ معيار المراجعة (٣٠٠) "التخطيط لمراجعة القوائم المالية"، الفقرة ٨(هـ)

٢١ معيار المراجعة (٢٢٠) "رقابة الجودة لمراجعة القوائم المالية"، الفقرة ١٤

٩٩١. ومع ذلك، قد لا يملك المراجع المهارات أو المعرفة المتخصصة المطلوبة عندما يكون الأمر المعني في مجال آخر بخلاف المحاسبة أو المراجعة وربما يتطلب الاستعانة بأحد خبراء المراجع. ويحدد معيار المراجعة (٦٢٠) ٢٢ متطلبات ويقدم إرشادات بشأن تحديد الحاجة إلى توظيف أو إشراك أحد خبراء المراجع، ومسؤوليات المراجع عند استخدام عمل هذا الخبير.

١٠٠٠. علاوة على ما سبق، وفي بعض الحالات، قد يستنتج المراجع أنه من الضروري الحصول على مهارات أو معرفة متخصصة تتعلق بمجالات محددة في المحاسبة أو المراجعة. وقد يتم توظيف أفراد يتمتعون بمثل هذه المهارات أو المعرفة المتخصصة من قبل مكتب المراجع أو قد يتم إشراكهم من مؤسسة خارجية من خارج مكتب المراجع. وعندما ينفذ هؤلاء الأفراد إجراءات مراجعة في الارتباط، فإنهم يصبحون جزءاً من فريق الارتباط، ومن ثم يخضعون لمتطلبات معيار المراجعة (٢٢٠).

١٠١١. بناءً على فهم المراجع وخبرته في العمل مع خبير المراجع أو هؤلاء الأفراد من ذوي المهارات أو المعرفة المتخصصة، قد يرى المراجع أنه من المناسب مناقشة أمور، مثل متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق، مع الأفراد المشاركين لتحديد ما إذا كان عملهم ملائم لأغراض المراجعة.

الإجراءات الأساس الإضافية للاستجابة للمخاطر المهمة (راجع: الفقرة ١٥)

١٠٢١. عند مراجعة التقديرات المحاسبية التي تنشأ عنها مخاطر مهمة، تركز الإجراءات الأساس الإضافية للمراجع على تقييم:

(أ) كيفية تقييم الإدارة لتأثير عدم تأكيد التقدير على التقدير المحاسبي، والتأثير الذي قد يكون لعدم التأكيد على مدى مناسبة إثبات التقدير المحاسبي في القوائم المالية؛

(ب) مدى كفاية الإفصاحات ذات العلاقة.

عدم تأكيد التقدير

مراجعة الإدارة لعدم تأكيد التقدير (راجع: الفقرة ١٥ (أ))

١٠٣١. قد تقوم الإدارة بتقويم الافتراضات أو النتائج البديلة للتقديرات المحاسبية من خلال عدة طرق، بناءً على الظروف. وتتمثل إحدى هذه الطرق الممكنة التي تستخدمها الإدارة في إجراء تحليل للحساسية. وقد ينطوي ذلك على تحديد كيفية تفاوت المبلغ النقدي لتقدير محاسبي معين تبعاً لاختلاف الافتراضات. وحتى بالنسبة للتقديرات المحاسبية المقاسة بالقيمة العادلة، يمكن أن يوجد تفاوت لأن مختلف المشاركين في السوق سيستخدمون افتراضات مختلفة. وقد يؤدي تحليل الحساسية إلى وضع عدد من سيناريوهات النتائج، التي تصفها الإدارة أحياناً بأنها مدى من النتائج، مثل التصورات "المتشائمة" و"المتفائلة".

١٠٤١. قد يثبت تحليل الحساسية أن تقديراً محاسبياً ما ليست له حساسية تجاه التغييرات في افتراضات معينة. وفي المقابل، قد يثبت أن التقدير المحاسبي حساساً تجاه واحد أو أكثر من الافتراضات التي تصبح بعد ذلك محور اهتمام المراجع.

١٠٥١. ليس المقصود من ذلك الإيحاء بأن طريقة ما معينة تُعد أكثر مناسبة من غيرها لمعالجة عدم تأكيد التقدير (مثل تحليل الحساسية)، أو أن الأخذ في الحسبان للافتراضات والنتائج البديلة من جانب الإدارة يلزم القيام به من خلال آلية مفصلة تدمجها وثائق مستفيضة. بل الأهم من ذلك هو ما إذا كانت الإدارة قد قامت بتقييم الكيفية التي يمكن أن يؤثر بها عدم تأكيد التقدير على التقدير المحاسبي، وليس الطريقة المحددة التي تم بها التقييم. وبالتالي، عندما لا تأخذ الإدارة في الحسبان الافتراضات أو النتائج البديلة،

٢٢ معيار المراجعة (٦٢٠) "استخدام عمل خبير المراجع"

فقد يكون من الضروري أن يناقش المراجع مع الإدارة كيفية معالجتها لتأثيرات عدم تأكد التقدير على التقدير المحاسبي، وأن يطلب منها ما يدعم هذه الكيفية.

اعتبارات خاصة بالمنشآت الأصغر

١٠٦أ. قد تستخدم المنشآت الأصغر وسائل بسيطة لتقييم عدم تأكد التقدير. وإضافة لفحص المراجع للوثائق المتاحة، قد يحصل المراجع على أدلة مراجعة أخرى بشأن مراعاة الإدارة للافتراضات أو النتائج البديلة عن طريق الاستفسار من الإدارة. وقد لا تملك الإدارة الخبرة اللازمة لتأخذ في حسابها النتائج البديلة أو لتقوم بأي طريقة أخرى بمعالجة عدم تأكد التقدير المصاحب للتقدير المحاسبي. وفي مثل هذه الحالات، قد يشرح المراجع للإدارة الآلية أو الطرق المختلفة المتاحة للقيام بذلك، وما يتعلق به من توثيق. غير أن ذلك لا يغير من مسؤوليات الإدارة بشأن إعداد القوائم المالية.

الافتراضات المهمة (راجع: الفقرة ١٥(ب))

١٠٧أ. قد يبدو أحد الافتراضات المستخدمة في إجراء التقدير المحاسبي مهماً إذا كان وجود تفاوت معقول في الافتراض من شأنه أن يؤثر بشكل جوهري على قياس التقدير المحاسبي.

١٠٨أ. قد يتم الحصول على دعم للافتراضات المهمة المشتقة من معرفة الإدارة من خلال آليات الإدارة المستمرة الخاصة بالتحليل الاستراتيجي وإدارة المخاطر. وحتى مع غياب الآليات الرسمية المحددة، كما هو الحال في المنشآت الأصغر، قد يستطيع المراجع تقويم الافتراضات من خلال الاستفسارات والمناقشات مع الإدارة، إلى جانب إجراءات المراجعة الأخرى بهدف الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة.

١٠٩أ. توضح الفقرات ٧٧أ - ٨٣ اعتبارات المراجع عند تقويم الافتراضات التي أعدتها الإدارة.

نية الإدارة وقدرتها (راجع: الفقرة ١٥(ج))

١١٠أ. توضح الفقرتان ١٣أ و ٨٠أ اعتبارات المراجع فيما يتعلق بالافتراضات التي أعدتها الإدارة ونية الإدارة وقدرتها.

تحديد المدى (راجع: الفقرة ١٦)

١١١أ. عند إعداد القوائم المالية، قد تكون الإدارة على قناعة بأنها قد قامت بما يكفي لمعالجة تأثيرات عدم تأكد التقدير على التقديرات المحاسبية التي تنشأ عنها مخاطر مهمة. ومع ذلك، وفي بعض الظروف، قد يرى المراجع أن جهود الإدارة غير كافية. وقد يكون هذا هو الحال، على سبيل المثال، عندما يكون بحسب حكم المراجع:

- من غير الممكن الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة من خلال تقويم المراجع لكيفية معالجة الإدارة لتأثيرات عدم تأكد التقدير.
- من الضروري التوسع في دراسة درجة عدم تأكد التقدير المصاحب لتقدير محاسبي، على سبيل المثال، عندما يكون المراجع على دراية بوجود تفاوت كبير في نتائج التقديرات المحاسبية المشابهة له في ظروف مشابهة.
- من غير المرجح أن يتم الحصول على أدلة مراجعة أخرى، على سبيل المثال، من خلال فحص الأحداث الواقعة حتى تاريخ تقرير المراجع.
- من المحتمل أن توجد مؤشرات على وجود تحيز من جانب الإدارة عند إجراء التقديرات المحاسبية.

١١٢أ. توضح الفقرات ٨٧أ - ٩٥أ اعتبارات المراجع عند تحديد مدى المبالغ لهذا الغرض.

ضوابط الإثبات والقياس

إثبات التقديرات المحاسبية في القوائم المالية (راجع: الفقرة ١٧(أ))

١١٣أ. عندما تثبت الإدارة تقديراً محاسبياً في القوائم المالية، فإن تركيز التقويم الذي يقوم به المراجع ينصب على ما إذا كان قياس التقدير المحاسبي يمكن الاعتماد عليه بشكل كافٍ لاستيفاء ضوابط الإثبات المنصوص عليها في إطار التقرير المالي المنطبق.

١١٤أ. فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية التي لم يتم إثباتها، يركز التقويم الذي يقوم به المراجع على ما إذا كانت ضوابط الإثبات المنصوص عليها في إطار التقرير المالي قد تم استيفائها في الواقع. وحتى في حالة عدم إثبات التقدير المحاسبي، وتوصل المراجع إلى أن تلك المعالجة تُعد مناسبة، فقد تكون هناك حاجة إلى الإفصاح عن الظروف في الإفصاحات المرفقة بالقوائم المالية. وحسب الاقتضاء، قد يقرر المراجع أيضاً أن التقدير المحاسبي الذي تم تحديده على أن به عدم تأكيد مرتفع في التقدير، هو أحد الأمور الرئيسية للمراجعة التي يلزم الإبلاغ عنها في تقرير المراجع وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١)،^{٢٣} أو قد يرى المراجع أنه من الضروري إدراج فقرة للفت الانتباه في تقرير المراجع (انظر معيار المراجعة (٧٠٦)).^{٢٤} وإذا تم تحديد الأمر على أنه أحد الأمور الرئيسية للمراجعة، فإن معيار المراجعة (٧٠٦) يحظر على المراجع إدراج فقرة للفت الانتباه في تقريره.^{٢٥}

أساس القياس للتقديرات المحاسبية (راجع: الفقرة ١٧(ب))

١١٥أ. فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية للقيمة العادلة، تفترض بعض أطر التقرير المالي أن وجود قيمة عادلة يمكن قياسها بطريقة يمكن الاعتماد عليها هو شرط مسبق إما للإلزام أو السماح بقياسات القيمة العادلة والإفصاح عنها. وفي بعض الحالات، قد يتم تجاوز هذا الافتراض في حالة عدم وجود طريقة أو أساس مناسب للقياس. وفي مثل هذه الحالات، يركز التقويم الذي يقوم به المراجع على ما إذا كان أساس الإدارة في تجاوز الافتراض المتعلق باستخدام القيمة العادلة المنصوص عليه بموجب إطار التقرير المالي المنطبق يُعد مناسباً.

تقويم مدى معقولية التقديرات المحاسبية وتحديد التحريفات (راجع: الفقرة ١٨)

١١٦أ. استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، قد يستنتج المراجع أن الأدلة تشير إلى تقدير محاسبي يختلف عن المبلغ الذي قدرته الإدارة. وعندما تدعم أدلة المراجعة مبلغاً واحداً، فإن الفرق بين المبلغ الذي قدره المراجع والمبلغ الذي قدرته الإدارة يُعد تحريفاً. وعندما يتوصل المراجع إلى أن استخدام مدى المبالغ المقدر من جانبه يوفر ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، فإن أي مبلغ مقدر من الإدارة يقع خارج نطاق مدى المبالغ الذي قدره المراجع لن يحظى بدعم أدلة المراجعة. وفي مثل هذه الحالات، لا يكون التحريف أقل من الفرق بين المبلغ الذي قدرته الإدارة وأقرب مبلغ في مدى المبالغ الذي قدره المراجع.

١١٧أ. عندما تغير الإدارة تقديراً محاسبياً، أو طريقة إجرائه، عن الفترة السابقة استناداً إلى تقييم غير موضوعي بحدوث تغيير في الظروف، فقد يتوصل المراجع استناداً إلى أدلة المراجعة إلى أن التقدير المحاسبي قد تم تحريفه نتيجةً لتغيير عشوائي من جانب الإدارة، أو قد يعد المراجع هذا التغيير مؤشراً على وجود تحيز محتمل من جانب الإدارة (انظر الفقرتين ١٢٤أ، ١٢٥أ).

^{٢٣} معيار المراجعة (٧٠١) "الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة في تقرير المراجع المستقل"

^{٢٤} معيار المراجعة (٧٠٦) "فقرات لفت الانتباه وفقرات أمور أخرى في تقرير المراجع المستقل"

^{٢٥} معيار المراجعة (٧٠٦)، الفقرة ٨(ب)

١١٨أ. يقدم معيار المراجعة (٤٥٠) ٢٦ إرشادات بشأن التمييز بين التحريفات لأغراض تقويم المراجع لتأثير التحريفات غير المصححة على القوائم المالية. وفيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية، فإن التحريف سواءً كان بسبب غش أو خطأ، قد ينشأ نتيجة لما يلي:

- تحريفات لا يوجد شك بشأنها (تحريفات واقعية).
- فروق ناشئة عن اجتهادات الإدارة بشأن تقديرات محاسبية يرى المراجع أنها غير معقولة، أو اختيار أو تطبيق سياسات محاسبية يرى المراجع أنها غير مناسبة (تحريفات اجتهادية).
- أفضل تقدير يقوم به المراجع للتحريفات في مجتمعات العيانات، ويشمل ذلك تعميم التحريفات المُكتشفة في عينات المراجعة على كامل مجتمعات العينة التي سُحبت منها العيانات (التحريفات المُعمّمة).

في بعض الحالات التي تنطوي على تقديرات محاسبية، قد ينشأ التحريف نتيجة مجموعة من هذه الظروف، مما يجعل التحديد المنفصل صعباً أو مستحيلًا.

١١٩أ. إن تقويم مدى معقولية التقديرات المحاسبية والإفصاحات المتعلقة بها المُضمّنة في الإفصاحات المرفقة بالقوائم المالية، سواءً كان يتطلبها إطار التقرير المالي المنطبق أو تم الإفصاح عنها بشكل اختياري، يشتمل حتماً على نفس أنواع الاعتبارات المنطبقة عند مراجعة تقدير محاسبي مثبت في القوائم المالية.

الإفصاحات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية

الإفصاحات وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق (راجع: الفقرة ١٩)

١٢٠أ. يتضمن عرض القوائم المالية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق الإفصاح الكافي عن الأمور الجوهرية. وقد يسمح إطار التقرير المالي المنطبق، أو يفرض، إفصاحات تتعلق بالتقديرات المحاسبية، وقد تصح بعض المنشآت اختيارياً عن معلومات إضافية في الإفصاحات المرفقة بالقوائم المالية. وقد تتضمن هذه الإفصاحات، على سبيل المثال، ما يلي:

- الافتراضات المستخدمة.
- طريقة التقدير المستخدمة، بما في ذلك أي نموذج منطبق.
- أساس اختيار طريقة التقدير.
- تأثير أي تغييرات على طريقة التقدير عن الفترة السابقة.
- مصادر عدم تأكد التقدير والآثار المترتبة عليه.

وتعد تلك الإفصاحات ذات صلة بالمستخدمين عند فهم التقديرات المحاسبية المثبتة أو المُفصح عنها في القوائم المالية، ويلزم الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة حول ما إذا كانت الإفصاحات قد تمت وفقاً لمتطلبات إطار التقرير المالي المنطبق.

١٢١أ. في بعض الحالات، قد يتطلب إطار التقرير المالي المنطبق إفصاحات محددة بشأن حالات عدم التأكد. فعلى سبيل المثال، تفرض بعض أطر التقرير المالي ما يلي:

- الإفصاح عن الافتراضات الرئيسية والمصادر الأخرى لعدم تأكد التقدير، والتي تنطوي على خطر مهم يتمثل في إدخال تعديل جوهري على المبالغ الدفترية للأصول والالتزامات. وقد يتم

٢٦ معيار المراجعة (٤٥٠) "تقويم التحريفات المكتشفة خلال المراجعة"

وصف تلك المتطلبات باستخدام مصطلحات مثل "المصادر الرئيسية لعدم تأكد التقدير" أو "التقديرات المحاسبية المهمة".

- الإفصاح عن مدى النتائج المحتملة والافتراضات المستخدمة في تحديد المدى.
 - الإفصاح عن معلومات تتعلق بأهمية التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة للمركز المالي للمنشأة وأدائها.
 - إفصاحات نوعية مثل التعرض للخطر وكيفية نشأته، وأهداف المنشأة، وسياسات وإجراءات إدارة المخاطر، والطرق المستخدمة لقياس الخطر، وأي تغييرات عن الفترة السابقة في هذه المفاهيم النوعية.
 - إفصاحات كمية مثل مدى تعرض المنشأة للخطر، استناداً إلى المعلومات المقدمة داخلياً لموظفي الإدارة الرئيسيين في المنشأة، بما في ذلك خطر الائتمان وخطر السيولة وخطر السوق.
- الإفصاحات عن عدم تأكد التقدير للتقديرات المحاسبية التي تنشأ عنها مخاطر مهمة (راجع: الفقرة ٢٠)

١٢٢١. فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية التي تنطوي على خطر مهم، فحتى وإن كان الإفصاح قد تم وفقاً لإطار التقرير المالي المنطوق، فقد يستنتج المراجع أن الإفصاح عن عدم تأكد التقدير غير كافٍ في ضوء الظروف والحقائق المعنية. وتزداد أهمية تقويم المراجع لمدى كفاية الإفصاح عن عدم تأكد التقدير كلما زاد مدى النتائج المحتملة للتقدير المحاسبي وفقاً للأهمية النسبية (انظر المناقشة ذات الصلة في الفقرة ٩٤١).

١٢٣١. في بعض الحالات، قد يرى المراجع أنه من المناسب تشجيع الإدارة على وصف الظروف المتعلقة بعدم تأكد التقدير في الإفصاحات المرفقة بالقوائم المالية. ويقدم معيار المراجعة (٧٠٥) إرشادات بشأن الآثار المنعكسة على رأي المراجع عندما يعتقد أن إفصاح الإدارة عن عدم تأكد التقدير في القوائم المالية غير كافٍ أو مضلل.

المؤشرات على وجود تحيز محتمل من جانب الإدارة (راجع: الفقرة ٢١)

١٢٤١. قد يصبح المراجع أثناء المراجعة على علم بالاجتهادات والقرارات التي اتخذتها الإدارة، والتي تنشأ عنها مؤشرات على وجود تحيز محتمل من جانب الإدارة. وقد تؤثر هذه المؤشرات على استنتاج المراجع فيما يتعلق بما إذا كان تقييم المراجع للمخاطر وما يتعلق بها من استجابات لا يزال مناسباً، وقد يحتاج المراجع أن يأخذ في حسبان ما يترتب على ذلك من آثار على باقي أعمال المراجعة. وقد تؤثر أيضاً على تقويم المراجع لما إذا كانت القوائم المالية ككل تخلو من التحريف الجوهرى، وفقاً لما تمت مناقشته في معيار المراجعة (٧٠٠).^{٢٨}

١٢٥١. من أمثلة المؤشرات على وجود تحيز محتمل من جانب الإدارة فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية، ما يلي:

- التغييرات في التقدير المحاسبي، أو طريقة إجرائه، عندما تكون الإدارة قد قامت بإجراء تقييم غير موضوعي يفيد بحدوث تغير في الظروف.
- استخدام الافتراضات الخاصة بالمنشأة لإجراء التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة عندما تكون غير متسقة مع افتراضات السوق القابلة للرصد.

^{٢٧} معيار المراجعة (٧٠٥) "التعديلات على الرأي في تقرير المراجع المستقل"

^{٢٨} معيار المراجعة (٧٠٠) "تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية"

- اختيار أو بناء افتراضات مهمة تؤدي إلى تقدير مبلغ واحد موافق لأهداف الإدارة.
- اختيار مبلغ واحد مقدر قد يشير إلى نمط تشاؤمي أو تفاؤلي.

الإفادات المكتوبة (راجع: الفقرة ٢٢)

١٢٦١. يناقش معيار المراجعة (٥٨٠)٢٩ استخدام الإفادات المكتوبة. واعتماداً على طبيعة عدم تأكد التقدير وأهميته ومداه، فإن الإفادات المكتوبة بشأن التقديرات المحاسبية المثبتة أو المصحح عنها في القوائم المالية قد تتضمن إفادات:

- بشأن مدى مناسبة آليات القياس، بما في ذلك الافتراضات والنماذج المتعلقة بها، التي تستخدمها الإدارة في تحديد التقديرات المحاسبية في سياق إطار التقرير المالي المنطبق، والاتساق في تطبيق الآليات.
- بأن الافتراضات تعكس بشكل مناسب نية الإدارة وقدرتها على تنفيذ إجراءات محددة بالنيابة عن المنشأة، عندما يكون لذلك صلة بالتقديرات المحاسبية والإفصاحات.
- بأن الإفصاحات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية مكتملة ومناسبة بموجب إطار التقرير المالي المنطبق.
- بأنه لا يوجد أي حدث لاحق يتطلب إجراء تعديل على الإفصاحات والتقديرات المحاسبية المضمنة في القوائم المالية.

١٢٧١. فيما يتعلق بتلك التقديرات المحاسبية غير المثبتة أو غير المصحح عنها في القوائم المالية، فإن الإفادات المكتوبة قد تتضمن أيضاً إفادات بشأن:

- مدى مناسبة الأساس المستخدم من قبل الإدارة في تحديدها لعدم استيفاء ضوابط الإثبات أو الإفصاح المنصوص عليها في إطار التقرير المالي المنطبق. (انظر الفقرة أ١١٤)
- مدى مناسبة الأساس المستخدم من قبل الإدارة في تجاوزها لافتراض المتعلق باستخدام القيمة العادلة المنصوص عليه في إطار التقرير المالي المنطبق الخاص بالمنشأة، لتلك التقديرات المحاسبية التي لم يتم قياسها أو الإفصاح عنها بالقيمة العادلة (انظر الفقرة أ١١٥).

التوثيق (راجع: الفقرة ٢٣)

١٢٨١. يساعد توثيق المؤشرات على التحيز المحتمل من جانب الإدارة المتعرف عليها خلال المراجعة، المراجع في التوصل إلى ما إذا كان تقييمه للمخاطر وما يتعلق بها من استجابات لا يزال مناسباً، وفي تقويم ما إذا كانت القوائم المالية ككل تخلو من التحريف الجوهرى. انظر الفقرة أ١٢٥ للاطلاع على أمثلة للمؤشرات على التحيز المحتمل من جانب الإدارة.

٢٩ معيار المراجعة (٥٨٠) "الإفادات المكتوبة"

الملحق

(راجع: الفقرة ١١)

قياسات القيمة العادلة والإفصاحات عنها بموجب أطر التقرير المالي المختلفة

يقتصر الغرض من هذا الملحق على توفير نقاش عام عن قياسات القيمة العادلة والإفصاحات عنها بموجب أطر التقرير المالي المختلفة، من حيث الخلفية والسياق.

١. تتطلب أطر التقرير المالي المختلفة أو تسمح باستخدام مجموعة متنوعة من قياسات وإفصاحات القيمة العادلة في القوائم المالية. وتنبأين هذه الأطر أيضاً من حيث مستوى الإرشادات التي تقدمها لقياس الأصول والالتزامات أو ما يتعلق بذلك من إفصاحات. وتوفر بعض أطر التقرير المالي إرشادات توجيهية، فيما يوفر البعض الآخر إرشادات عامة، والبعض الآخر لا يوفر أي إرشادات على الإطلاق. وإضافة لذلك، توجد أيضاً ممارسات معينة للقياس والإفصاح فيما يخص القيم العادلة ترتبط بصناعات معينة.
٢. قد تختلف تعريفات القيمة العادلة فيما بين أطر التقرير المالي، أو فيما يتعلق بالأصول أو الالتزامات أو الإفصاحات المختلفة ضمن إطار معين. فعلى سبيل المثال، يعرف المعيار الدولي للمحاسبة (٣٩)^١ القيمة العادلة بأنها "المبلغ الذي يمكن به مبادلة أصل أو تسوية التزام بين أطراف مطلعة وتتوفر لديها الرغبة في معاملة على أساس تجاري". ويفترض مفهوم القيمة العادلة عادةً وجود معاملة جارية، بدلاً من التسوية في تاريخ سابق أو مستقبلي. وبالتالي، ستكون عملية قياس القيمة العادلة بمثابة بحث عن السعر المقدر الذي يمكن أن تحدث به تلك المعاملة. كما قد تستخدم أطر التقرير المالي المختلفة مصطلحات مثل "القيمة الخاصة بالمنشأة" أو "قيمة المنفعة" أو مصطلحات أخرى مشابهة، لكن هذه المصطلحات لا تزال تقع ضمن مفهوم القيمة العادلة الوارد في هذا المعيار.
٣. قد تعالج أطر التقرير المالي التغيرات في قياس القيمة العادلة التي تحدث مع مرور الوقت بطرق مختلفة. فعلى سبيل المثال، قد يتطلب إطار تقرير مالي معين أن تنعكس التغيرات في قياسات القيمة العادلة لأصول أو التزامات معينة في حقوق الملكية مباشرة، في حين أن هذه التغيرات قد تنعكس في الدخل بموجب إطار آخر. وفي بعض الأطر، يتأثر تحديد ما إذا كان سيتم استخدام المحاسبة بالقيمة العادلة أو كيفية تطبيقها بعزم الإدارة على تنفيذ إجراءات معينة فيما يتعلق بالأصل أو الالتزام المحدد.
٤. قد تتطلب أطر التقرير المالي المختلفة قياسات وإفصاحات معينة للقيمة العادلة في القوائم المالية وقد تفرض أو تسمح بها بدرجات متفاوتة. وقد تقوم أطر التقرير المالي بما يلي:
 - فرض متطلبات قياس وعرض وإفصاح لمعلومات معينة مُضمَّنة في القوائم المالية، أو لمعلومات مُفصَّح عنها في الإفصاحات المرفقة بالقوائم المالية أو معروضة كمعلومات إضافية؛ أو
 - السماح بقياسات معينة باستخدام القيم العادلة بناءً على اختيار المنشأة أو فقط عند استيفاء ضوابط معينة؛ أو
 - فرض طريقة معينة لتحديد القيمة العادلة، على سبيل المثال، من خلال استخدام تقويم مستقل أو طرق محددة لاستخدام التدفقات النقدية المخصومة؛ أو

^١ المعيار الدولي للمحاسبة (٣٩) "الأدوات المالية: الإثبات والقياس"

- السماح باختبار طريقة لتحديد القيمة العادلة من بين عدة طرق بديلة (قد تكون ضوابط الاختيار منصوفاً، أو غير منصوفاً، عليها في إطار التقرير المالي)؛ أو
- عدم تقديم أي إرشادات بشأن قياسات أو إفصاحات القيمة العادلة بخلاف استخدامها الواضح من خلال العرف أو الممارسة، على سبيل المثال، ممارسة متبعة في صناعة معينة.

٥. تفترض بعض أطر التقرير المالي أن وجود قيمة عادلة يمكن قياسها بطريقة يمكن الاعتماد عليها هو شرط مسبق إما للإلزام أو السماح بقياسات القيمة العادلة أو الإفصاح عنها. وفي بعض الحالات، قد يتم تجاوز هذا الافتراض عندما لا يكون لأصل أو التزام معين سعر سوق مُعلن في سوق نشطة وعندما تُعد الطرق الأخرى لتقدير القيمة العادلة لذلك الأصل أو الالتزام على نحو معقول غير مناسبة أو غير عملية بشكل واضح. وقد تحدد بعض أطر التقرير المالي تسلسلاً هرمياً للقيمة العادلة يميز بين المدخلات المستخدمة في التوصل إلى القيم العادلة ويتراوح بين تلك القيم التي تنطوي على "مدخلات قابلة للصدق" بالاستناد إلى الأسعار المعلنة والأسواق النشطة، وتلك التي تنطوي على "مدخلات غير قابلة للصدق" تتضمن اجتهادات خاصة بالمنشأة بشأن الافتراضات التي قد يستخدمها المشاركون في السوق.

٦. تتطلب بعض أطر التقرير المالي إدخال تعديلات معينة على معلومات التقييم، أو مراعاة أمور أخرى تتعلق بأصل أو التزام معين دون سواه. فعلى سبيل المثال، قد تتطلب المحاسبة عن العقارات الاستثمارية تعديلات يجب إجراؤها على أية قيمة سوقية مقدرة، مثل تعديلات تكاليف الإقفال المقدرة للبيع، والتعديلات المتعلقة بحالة الملكية ومكانها وغيرها من الأمور. وعلى نحو مماثل، إذا لم يوجد لأصل معين سوق نشطة، فقد تنشأ حاجة إلى تعديل عروض الأسعار المعلنة للتوصل إلى قياس أكثر مناسبة للقيمة العادلة. فعلى سبيل المثال، قد لا تكون أسعار السوق المعلنة مؤشراً على القيمة العادلة في حالة وجود نشاط غير منتظم في السوق، أو إذا كان السوق غير منظم بطريقة جيدة، أو إذا كان يتم التداول بكميات صغيرة من الوحدات مقارنة بالعدد الإجمالي لوحدات التداول القائمة. وبناءً عليه، فقد يكون من الضروري تعديل أسعار السوق. وقد يتطلب الأمر توفر مصادر بديلة للحصول على معلومات السوق بهدف إجراء تلك التعديلات. وبالإضافة إلى ذلك، قد يتطلب الأمر في بعض الحالات أخذ الرهن المخصص في الحسبان (على سبيل المثال، عندما يتم تخصيص رهن لأنواع معينة من الاستثمار في الدين) عند تحديد القيمة العادلة أو الهبوط المحتمل في قيمة أصل أو التزام.

٧. في معظم أطر التقرير المالي، يستند مفهوم قياسات القيمة العادلة إلى فرضية أن المنشأة مستمرة دون أية نية أو حاجة لتصفيتها أو تقليص حجم عملياتها بشكل جوهري أو تنفيذ معاملة بشروط مجحفة. ولذلك، ففي هذه الحالة، لن تكون القيمة العادلة هي المبلغ الذي قد تستلمه أو تدفعه المنشأة في معاملة اضطرابية أو تصفية إجبارية أو بيع قسري. ومن ناحية أخرى، قد تؤدي الظروف الاقتصادية العامة أو الظروف الاقتصادية الخاصة بصناعات معينة إلى عدم توفر سيولة في السوق، وتقتضي أن يتم التنبؤ بالقيم العادلة بناءً على أسعار منخفضة، ومن المحتمل أن تكون منخفضة بشكل كبير. ومع ذلك، قد تحتاج منشأة معينة إلى أن تأخذ وضعها الاقتصادي أو التشغيلي الحالي في الحسبان عند تحديد القيم العادلة لأصولها والتزاماتها، في حالة ما إذا كانت المنشأة مطالبة أو مسموحاً لها بذلك بموجب إطار التقرير المالي الخاص بها وكان هذا الإطار يحدد أو لا يحدد كيفية القيام بذلك. فعلى سبيل المثال، قد يكون من بين الأمور ذات الصلة بتحديد القيمة العادلة لأصل معين تخطيط الإدارة للتخلص من ذلك الأصل على أساس معجل للوفاء بأهداف عمل محددة.

شروع قياسات القيمة العادلة

٨. أصبحت القياسات والإفصاحات استناداً إلى القيمة العادلة شائعة الاستخدام بشكل متزايد في أطر التقرير المالي. وقد تظهر القيم العادلة في القوائم المالية وتؤثر على تحديدها بعدة طرق، من بينها القياس بالقيمة العادلة لما يلي:

- أصول أو التزامات محددة، مثل الأوراق المالية أو الائتمانات القابلة للتداول لتسوية التزام بموجب أداة مالية بأسعار السوق، إما بشكل روتيني أو دوري.
- مكونات محددة لحقوق الملكية، على سبيل المثال عند المحاسبة عن إثبات وقياس وعرض أدوات مالية معينة لها سمات حقوق الملكية، مثل السندات القابلة للتحويل من قبل حاملي السندات إلى أسهم عادية في الشركة المصدرة.
- أصول أو التزامات محددة تم الاستحواذ عليها عند تجميع أعمال. فعلى سبيل المثال، يستند التحديد الأولي للشهرة الناشئة عن شراء منشأة عند تجميع أعمال عادةً إلى قياس القيمة العادلة للأصول والالتزامات القابلة للتحديد المستحوذ عليها والقيمة العادلة للعرض المعطى.
- أصول أو التزامات محددة مُعدّلة تبعاً للقيمة العادلة على أساس مرة واحدة فقط. وقد تتطلب بعض أطر التقرير المالي استخدام القياس بالقيمة العادلة لتحديد حجم أي تعديل يكون قد تم إدخاله على أصل أو مجموعة من الأصول كجزء من تحديد الهبوط في قيمة الأصل، ومثال ذلك، إجراء اختبار للهبوط في الشهرة التي تمت حيازتها عند تجميع أعمال بالاستناد إلى القيمة العادلة لمنشأة تشغيلية محددة أو وحدة تقرير، حيث يتم تخصيص قيمتها بعد ذلك لمجموعة الأصول والالتزامات الخاصة بالمنشأة أو الوحدة بهدف اشتقاق شهرة ضمنية لتتم مقارنتها بالشهرة المسجلة.
- مجاميع الأصول والالتزامات. في بعض الظروف، يتطلب قياس فئة أو مجموعة من الأصول أو الالتزامات تجميع القيم العادلة لبعض الأصول أو الالتزامات المفردة في تلك الفئة أو المجموعة. فعلى سبيل المثال، بموجب إطار التقرير المالي المنطبق للمنشأة، قد يتم تحديد قياس محفظة قروض متنوعة استناداً إلى القيمة العادلة لبعض فئات القروض التي تتألف منها المحفظة.
- المعلومات المُفصح عنها في الإفصاحات المرفقة بالقوائم المالية أو المعروضة كمعلومات إضافية، دون إثباتها في القوائم المالية.

Copyright	حقوق التأليف والنشر
<p>“This <i>Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2018 Edition</i> of the International Auditing and Assurance Standards Board published by the International Federation of Accountants in December 2018 in the English language, has been translated into Arabic by the Saudi Organization for Certified Public Accountants in [insert month and year], and is reproduced with the permission of IFAC. The process for translating the <i>Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2018 Edition</i> was considered by IFAC and the translation was conducted in accordance with “Policy Statement—Policy for Translating and Reproducing Standards Published by IFAC.” The approved text of all <i>Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2018 Edition</i> is that published by IFAC in the English language.</p>	<p>قامت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (ديسمبر ٢٠١٨م) بإعداد الترجمة العربية لإصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، نسخة عام ٢٠١٨ التي أصدرها مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد، ونشرها الاتحاد الدولي للمحاسبين في ديسمبر ٢٠١٨م باللغة الإنجليزية. وتم إعادة نشرها بإذن من الاتحاد الدولي للمحاسبين. وقد نظر الاتحاد الدولي للمحاسبين في آلية ترجمة هذا الكتاب، والذي تمت ترجمته وفقاً لسياسة الاتحاد المنشورة بعنوان "بيان السياسة: سياسة ترجمة وإعادة النشر للمعايير التي ينشرها الاتحاد الدولي للمحاسبين". والنسخة المعتمدة لإصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، نسخة عام ٢٠١٨، هي النسخة التي أصدرها الاتحاد الدولي للمحاسبين باللغة الإنجليزية.</p>
<p>English language text of <i>Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2018 Edition</i> © 2018 by IFAC. All rights reserved.</p>	<p>حقوق التأليف والنشر للنسخة الإنجليزية، طبعة عام ٢٠١٨، لإصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين © ٢٠١٨. جميع الحقوق محفوظة.</p>
<p>Arabic language text of <i>Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2018 Edition</i> © [year of translation] by IFAC. All rights reserved.</p>	<p>حقوق التأليف والنشر للنسخة العربية، طبعة عام ٢٠١٨، لإصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين © ٢٠١٩. جميع الحقوق محفوظة.</p>
<p>Original title: [Insert original English language title of standard as follows: <i>Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2018 Edition</i>] ISBN: [Insert original number, if any, in format 978-1-60815-389-3]</p>	<p><i>Handbook of International Quality Control, Auditing, review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2018 Edition</i> ISBN: 978-1-60815-389-3</p>
<p>Contact Permissions@ifac.org for permission to reproduce, store or transmit, or to make other similar uses of this document.”</p>	<p>اتصل بـ permission@ifac.org للحصول على إذن بإعادة النشر أو التخزين أو النقل أو أي استخدامات أخرى مماثلة لهذه الوثيقة.</p>