معيار المراجعة (٥٤٠) (المُحدَّث): مراجعة التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار المراجعة (٥٤٠) المُحدَّث، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.

المعيار الدولي للمراجعة (٥٤٠) (المُحدَّث)

مراجعة التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات

(يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية للفترات التي تبدأ في ١٥ ديسمبر ٢٠١٩ أو بعد ذلك التاريخ)

الفهرس

	الفقرة
مقدمة	
نطاق هذا المعيار	١
طبيعة التقديرات المحاسبية	٢–٣
المفاهيم الرئيسية لهذا المعيار	٤–٩
تاريخ السريان	١٠
الهدف	١١
التعريفات	١٢
المتطلبات	
إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها	١٣–١٥
التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها	١٦–١٧
الاستجابات لمخاطر التحريف الجوهري المقيَّمة	١٨–٣٠
الإفصاحات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية	٣١
المؤشرات على احتمال تحيز الإدارة	٣٢
التقويم العام استناداً إلى إجراءات المراجعة المنفَّذة	٣٣–٣٦
الإفادات المكتوبة	٣٧
الاتصال بالمكلفين بالحوكمة أو الإدارة أو الأطراف الأخرى ذات الصلة	٣٨
التوثيق	٣٩
المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى	
طبيعة التقديرات المحاسبية	أ١–أ٧
المفاهيم الرئيسية لهذا المعيار	أ٨–أ١٣
التعريفات	أ١٤–أ١٨
إجراءات التقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها	أ١٩–أ٦٣
التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها	أ٦٤–أ٨٠
الاستجابات لمخاطر التحريف الجوهري المقيَّمة	أ٨١–أ١٣٢
المؤشرات على احتمال تحيز الإدارة	أ١٣٣–أ١٣٦

التقويم العام استناداً إلى إجراءات المراجعة المنفَّذة أ١٣٧–أ١٤٤

الإفادات المكتوبة أ١٤٥

الاتصال بالمكلفين بالحوكمة أو الإدارة أو الأطراف الأخرى ذات الصلة أ١٤٦–أ١٤٨

التوثيق أ١٤٩–أ١٥٢

الملحق الأول: عوامل الخطر الملازم

الملحق الثاني: الاتصال بالمكلفين بالحوكمة

ينبغي قراءة معيار المراجعة (٥٤٠) (المُحدَّث) *"مراجعة التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات"* 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 والإفصاحات المتعلقة بها عند مراجعة القوائم المالية. وعلى وجه التحديد، يتضمن المعيار متطلبات ويقدم إرشادات تشير إلى، أو تتوسع في، كيفية تطبيق معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)[١] ومعيار المراجعة (٣٣٠)[٢] ومعيار المراجعة (٤٥٠)[٣] ومعيار المراجعة (٥٠٠)[٤] ومعايير المراجعة الأخرى ذات الصلة فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات. ويتضمن أيضاً متطلبات ويقدم إرشادات بشأن تقويم تحريفات التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات، والمؤشرات الدالة على وجود تحيز محتمل من جانب الإدارة.

طبيعة التقديرات المحاسبية

٢. تتباين التقديرات المحاسبية تبايناً كبيراً بطبيعتها وتكون الإدارة بحاجة إلى إجرائها عندما لا يكون من الممكن رصد المبالغ النقدية بشكل مباشر. ويخضع قياس هذه المبالغ النقدية لحالة من عدم تأكد التقدير تعكس المحدودية الملازمة في المعرفة والبيانات. وينشأ عن هذه المحدودية تباين وعدم موضوعية ملازمان لنواتج القياس. وتنطوي آلية إجراء التقديرات المحاسبية على اختيار طريقة ما وتطبيقها باستخدام افتراضات وبيانات، وهو ما يتطلب اجتهاداً من جانب الإدارة ويمكن أن ينشأ عنه تعقيد في القياس. ويكون للتأثيرات الواقعة على هذه المبالغ النقدية بسبب التعقيد أو عدم الموضوعية أو عوامل الخطر الملازم الأخرى تأثير أيضاً على قابلية تعرض المبالغ للتحريف. (راجع: الفقرات أ١–أ٦، الملحق الأول)

٣. رغم أن هذا المعيار ينطبق على جميع التقديرات المحاسبية، فإن درجة خضوع التقدير المحاسبي لعدم تأكد التقدير تتباين بشكل كبير. وسوف تتباين طبيعة تقييم المخاطر وتوقيت هذا التقييم ومداه وكذلك إجراءات المراجعة الإضافية التي يتطلبها هذا المعيار حسب حالة عدم تأكد التقدير وتقييم ما يتعلق بها من مخاطر تحريف جوهري. فقد يكون عدم تأكد التقدير منخفضاً للغاية لتقديرات محاسبية معينة، بناءً على طبيعة التقديرات، وكذلك قد تكون درجة التعقيد وعدم الموضوعية التي انطوى عليها إجراء التقديرات منخفضة للغاية. فلمثل هذه التقديرات المحاسبية، لا يُتوقع أن تكون إجراءات تقييم المخاطر وإجراءات المراجعة الإضافية مكثّفة. وعندما تكون حالة عدم تأكد التقدير أو درجة التعقيد أو عدم الموضوعية مرتفعة للغاية، يكون من المتوقع لهذه الإجراءات أن تكون أوسع نطاقاً بكثير. ويحتوي هذا المعيار على إرشادات بشأن كيفية التدرج في تطبيق متطلباته. (راجع: الفقرة أ٧)

المفاهيم الرئيسية لهذا المعيار

٤. يتطلب معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩) إجراء تقييم منفصل للخطر الملازم فيما يخص مخاطر التحريف الجوهري التي يتم التعرف عليها على مستوى الإقرارات.[٥] وفي سياق معيار المراجعة (٥٤٠) (المحدث)، وبناءً على طبيعة كل إجراء محاسبي معين، قد تخضع أو تتأثر قابلية تعرض الإقرار لتحريف، قد يكون جوهرياً، بحالة عدم تأكد التقدير أو التعقيد أو عدم الموضوعية أو عوامل الخطر الملازم الأخرى، والعلاقة المتبادلة فيما بينها. وبالتالي، يعتمد تقييم الخطر الملازم على درجة تأثير عوامل الخطر الملازم على احتمالية حدوث التحريف أو حجمه، ويتباين التقييم على مقياس يُشار إليه بلفظ نطاق الخطر الملازم. (راجع: الفقرات أ٨، أ٩، أ٦٥، أ٦٦، الملحق الأول)

٥. يشير هذا المعيار إلى المتطلبات ذات الصلة الواردة في معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩) ومعيار المراجعة (٣٣٠)، ويقدم إرشادات فيما يتعلق بهما، وذلك للتأكيد على أهمية القرارات التي يتخذها المراجع بشأن أدوات الرقابة المتعلقة بالتقديرات المحاسبية، بما في ذلك القرارات المتعلقة بما يلي:

- ما إذا كانت هناك أدوات رقابة يتطلب معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩) التعرف عليها، يتعين على المراجع تقويم تصميمها وتحديد ما إذا كان قد تم تطبيقها.

---

[١] معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩) "التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها"

[٢] معيار المراجعة (٣٣٠) "استجابات المراجع للمخاطر المُقيَّمة"

[٣] معيار المراجعة (٤٥٠) "تقويم التحريفات المكتشفة خلال المراجعة"

[٤] معيار المراجعة (٥٠٠) "أدلة المراجعة"

[٥] معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الفقرة ٣١

- ما إذا كان المراجع سيقوم باختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة ذات الصلة.

٦. يتطلب معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩) أيضاً إجراء تقييم منفصل لخطر الرقابة عند تقييم مخاطر التحريف الجوهري على مستوى الإقرارات. وعند تقييم خطر الرقابة، يأخذ المراجع في الحسبان ما إذا كانت إجراءات المراجعة الإضافية التي سينفذها تتجه إلى الاعتماد على الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة. وإذا لم يكن المراجع يخطط لاختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة، أو لا ينوي الاعتماد على الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة، فإن تقييم المراجع لخطر الرقابة يكون مؤدَّاه أن تقييم خطر التحريف الجوهري يكون هو نفسه تقييم الخطر الملازم. (راجع: الفقرة أ١٠)

٧. يؤكد هذا المعيار على ضرورة أن تكون إجراءات المراجعة الإضافية التي ينفذها المراجع (بما في ذلك، عند الاقتضاء، اختبارات أدوات الرقابة) مستجيبة لأسباب مخاطر التحريف الجوهري المقيَّمة على مستوى الإقرارات، مع الأخذ في الحسبان تأثير وجود عامل أو أكثر من عوامل الخطر الملازم وتقييم المراجع لخطر الرقابة.

٨. تتأثر ممارسة نزعة الشك المهني فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية بنظر المراجع في عوامل الخطر الملازم، وتزيد أهميتها عندما تكون التقديرات المحاسبية خاضعة لدرجة مرتفعة من عدم تأكد التقدير أو عندما تكون متأثرة بدرجة كبيرة بالتعقيد أو عدم الموضوعية أو عوامل الخطر الملازم الأخرى. وبالمثل، تُعد ممارسة نزعة الشك المهني مهمة عند ارتفاع قابلية التعرض للتحريف بسبب تحيز الإدارة أو عوامل خطر الغش الأخرى بقدر تأثيرها على الخطر الملازم. (راجع: الفقرة أ١١)

٩. يتطلب هذا المعيار من المراجع أن يقوم، بناءً على إجراءات المراجعة المنفذة وأدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، بتقويم ما إذا كانت التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات تُعد معقولة[٦] في سياق إطار التقرير المالي المنطبق، أم أنها مُحرَّفة. ولأغراض هذا المعيار، يُقصد بلفظ "معقولة في سياق إطار التقرير المالي المنطبق" أن المتطلبات ذات الصلة الواردة في إطار التقرير المالي المنطبق قد تم تطبيقها بالشكل المناسب، بما في ذلك المتطلبات التي تتناول: (راجع: الفقرات أ١٢، أ١٣، أ١٣٩–أ١٤٤)

- إجراء التقديرات المحاسبية، بما في ذلك اختيار الطريقة والافتراضات والبيانات في ضوء طبيعة التقدير المحاسبي وحقائق وظروف المنشأة؛
- اختيار الإدارة للمبلغ المقدر؛
- الإفصاحات عن التقدير المحاسبي، بما في ذلك الإفصاحات عن كيفية وضع التقدير المحاسبي والإفصاحات التي توضح طبيعة التقدير المحاسبي ومداه ومصادره.

تاريخ السريان

١٠. يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية للفترات التي تبدأ في ١٥ ديسمبر ٢٠١٩ أو بعد ذلك التاريخ.

الهدف

١١. هدف المراجع هو الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن ما إذا كانت التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات في القوائم المالية تُعد معقولة في سياق إطار التقرير المالي المنطبق.

التعريفات

١٢. لأغراض معايير المراجعة، تكون للمصطلحات الآتية المعاني المبيّنة أدناه:

(أ) التقدير المحاسبي: مبلغ نقدي يخضع قياسه، وفقاً لمتطلبات إطار التقرير المالي المنطبق، لحالة من عدم تأكد التقدير. (راجع: الفقرة أ١٤)

(ب) تقدير المراجع لمبلغ واحد أو مدى من المبالغ: مبلغ أو مدى من المبالغ، على الترتيب، يضعه المراجع عند تقويمه لتقدير الإدارة لمبلغ واحد. (راجع: الفقرة أ١٥)

---

[٦] انظر أيضاً معيار المراجعة (٧٠٠) "تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية"، الفقرة ١٣(ج)

(ج) عدم تأكد التقدير: قابلية التعرض لنقص ملازم في دقة القياس. (راجع: الفقرة أ١٦، الملحق الأول)

(د) تحيز الإدارة: فقدان الإدارة لحيادها عند إعداد المعلومات. (راجع: الفقرة أ١٧)

(هـ) تقدير الإدارة لمبلغ واحد: المبلغ الذي تختار الإدارة إثباته أو الإفصاح عنه في القوائم المالية كتقدير محاسبي.

(و) ناتج التقدير المحاسبي: المبلغ النقدي الفعلي الناتج من اتضاح المعاملات أو الأحداث أو الظروف التي تناولها تقدير محاسبي. (راجع: الفقرة أ١٨)

المتطلبات

إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها

١٣. عند التوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها وإطار التقرير المالي المنطبق ونظام الرقابة الداخلية للمنشأة، وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)،[٧] يجب على المراجع أن يتوصل إلى فهم للأمور الآتية فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية الخاصة بالمنشأة. ويجب تنفيذ إجراءات المراجع الرامية للتوصل إلى هذا الفهم بالقدر اللازم للحصول على أدلة المراجعة التي توفر أساساً مناسباً للتعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها على مستوى القوائم المالية ومستوى الإقرارات. (راجع: الفقرات أ١٩–أ٢٢)

التوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها وإطار التقرير المالي المنطبق

(أ) معاملات المنشأة والأحداث أو الحالات الأخرى التي قد تنشأ عنها الحاجة إلى إثبات تقديرات محاسبية أو الإفصاح عنها في القوائم المالية، أو تنشأ عنها تغييرات في هذه التقديرات المحاسبية. (راجع: الفقرة أ٢٣)

(ب) متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية (بما في ذلك، ضوابط الإثبات وأسس القياس وما يتعلق بذلك من متطلبات للعرض والإفصاح)؛ وكيفية تطبيقها في سياق طبيعة وظروف المنشأة وبيئتها، بما في ذلك كيفية تأثير عوامل الخطر الملازم على قابلية تعرض الإقرارات للتحريف. (راجع: الفقرتين أ٢٤، أ٢٥)

(ج) العوامل التنظيمية ذات الصلة بالتقديرات المحاسبية الخاصة بالمنشأة، بما في ذلك، عند الاقتضاء، الأطر التنظيمية المتعلقة بالإشراف الاحترازي.(*) (راجع: الفقرة أ٢٦)

(د) طبيعة التقديرات المحاسبية والإفصاحات المتعلقة بها التي يتوقع المراجع تضمينها في القوائم المالية للمنشأة، بناءً على فهم المراجع للأمور الواردة في الفقرات ١٣(أ)–(ج) أعلاه. (راجع: الفقرة أ٢٧)

التوصل إلى فهم لنظام الرقابة الداخلية للمنشأة

(هـ) طبيعة ومدى المراقبة والحوكمة اللتين تطبقهما المنشأة على آلية التقرير المالي التي تتبعها الإدارة فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية. (راجع: الفقرات أ٢٨–أ٣٠)

(و) كيفية تحديد الإدارة للحاجة إلى المهارات أو المعرفة المتخصصة، وكيفية استخدامها لها، فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية، بما في ذلك ما يختص باستعانة الإدارة بأحد الخبراء. (راجع: الفقرة أ٣١)

(ز) كيفية تعرف آلية تقييم المخاطر الخاصة بالمنشأة على المخاطر المتعلقة بالتقديرات المحاسبية وكيفيةَ معالجتها لها. (راجع: الفقرتين أ٣٢، أ٣٣)

(ح) نظام معلومات المنشأة الذي يتعلق بالتقديرات المحاسبية، بما في ذلك:

(١) كيفية تدفق المعلومات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات فيما يخص فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات المهمة خلال نظام معلومات المنشأة؛ (راجع: الفقرتين أ٣٤، أ٣٥)

---

[٧] معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الفقرات ١٩-٢٧

* الإشراف الاحترازي هو ذلك الذي تمارسه الجهات الإشرافية على القطاع المالي مثل البنوك المركزية لضمان الاستقرار المالي من خلال حماية المودعين، والمؤمن عليهم.

(٢) كيفية قيام الإدارة بما يلي، فيما يتعلق بمثل هذه التقديرات المحاسبية والإفصاحات المتعلقة بها:

أ. تحديد الطرق أو الافتراضات أو مصادر البيانات ذات الصلة، التي تُعد مناسبة في سياق إطار التقرير المالي المنطبق، والحاجة إلى إدخال تغييرات فيها، بما في ذلك كيفية قيام الإدارة بما يلي: (راجع: الفقرتين أ٣٦، أ٣٧)

١. اختيار أو تصميم الطرق المستخدمة وتطبيقها، بما في ذلك استخدام النماذج؛ (راجع: الفقرتين أ٣٨، أ٣٩)

٢. اختيار الافتراضات التي سيتم استخدامها، بما في ذلك مراعاة البدائل، وتحديد الافتراضات المهمة؛ (راجع: الفقرات أ٤٠–أ٤٣)

٣. اختيار البيانات التي سيتم استخدامها؛ (راجع: الفقرة أ٤٤)

ب. فهم درجة عدم تأكد التقدير، بما في ذلك من خلال الأخذ في الحسبان مدى نواتج القياس المحتملة؛ (راجع: الفقرة أ٤٥)

ج. معالجة عدم تأكد التقدير، بما في ذلك القيام باختيار مبلغ واحد مقدر وما يتعلق به من إفصاحات لغرض الإدراج في القوائم المالية. (راجع: الفقرات أ٤٦–أ٤٩)

(ط) أدوات الرقابة التي يتم التعرف عليها في مكون أنشطة الرقابة[٨] المطبقة على آلية الإدارة لإجراء التقديرات المحاسبية على النحو الموضح في الفقرة ١٣(ح)(٢). (راجع: الفقرات أ٥٠–أ٥٤)

(ي) كيفية مراجعة الإدارة لنواتج التقديرات المحاسبية السابقة وكيفية استجابتها لنتائج تلك المراجعة.

١٤. يجب على المراجع فحص ناتج التقديرات المحاسبية السابقة، أو إعادة التقدير اللاحق لها، عند الاقتضاء، لمساعدته في التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها في الفترة الحالية. ويجب على المراجع أن يأخذ في الحسبان خصائص التقديرات المحاسبية عند تحديد طبيعة ذلك الفحص ومداه. وليس المقصود من الفحص التشكيك في الاجتهادات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية في الفترة السابقة والتي كانت مناسبة استناداً إلى المعلومات التي كانت متاحة في وقت إجراء التقديرات. (راجع: الفقرات أ٥٥–أ٦٠)

١٥. فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية، يجب على المراجع تحديد ما إذا كان فريق الارتباط يحتاج إلى مهارات أو معرفة متخصصة لتنفيذ إجراءات تقييم المخاطر، أو التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها، أو تصميم وتنفيذ إجراءات المراجعة للاستجابة لتلك المخاطر، أو تقويم أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها. (راجع: الفقرات أ٦١–أ٦٣)

التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها

١٦. عند التعرف على مخاطر التحريف الجوهري، وتقييمها، فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات على مستوى الإقرارات، بما في ذلك تقييم الخطر الملازم وخطر الرقابة بشكل منفصل على مستوى الإقرارات، وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، [٩] يجب على المراجع أن يأخذ ما يلي في الحسبان عند التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وعند تقييم الخطر الملازم: (راجع: الفقرات أ٦٤–أ٧١)

(أ) درجة خضوع التقدير المحاسبي لعدم تأكد التقدير؛ (راجع: الفقرات أ٧٢–أ٧٥)

(ب) درجة تأثر ما يلي بالتعقيد أو عدم الموضوعية أو عوامل الخطر الملازم الأخرى: (راجع: الفقرات أ٧٦–أ٧٩)

(١) اختيار وتطبيق الطريقة والافتراضات والبيانات عند إجراء التقدير المحاسبي؛ أو

(٢) اختيار الإدارة للمبلغ المقدر وما يتعلق به من إفصاحات لغرض الإدراج في القوائم المالية.

---

[٨] معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الفقرة ٢٦(أ)(١)-(٤)

[٩] معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الفقرتان ٣١ و٣٤

١٧. يجب على المراجع تحديد ما إذا كان أي من مخاطر التحريف الجوهري التي تم التعرف عليها وتم تقييمها وفقاً للفقرة ١٦ يُعد، بحسب حكم المراجع، خطراً مهماً.[١٠] وإذا حدد المراجع وجود خطر مهم، فيجب عليه التعرف على أدوات الرقابة التي تواجه ذلك الخطر،[١١] وتقويم ما إذا كانت أدوات الرقابة تلك قد تم تصميمها بفاعلية، وتحديد ما إذا كان قد تم تطبيقها.[١٢] (راجع: الفقرة أ٨٠)

الاستجابات لمخاطر التحريف الجوهري المقيَّمة

١٨. وفقاً لمتطلبات المعيار (٣٣٠)،[١٣] يجب أن تكون إجراءات المراجعة الإضافية التي ينفذها المراجع مستجيبة لمخاطر التحريف الجوهري المقيَّمة على مستوى الإقرارات،[١٤] مع الأخذ في الحسبان أسباب التقييم المُعطى لتلك المخاطر. ويجب أن تتضمن إجراءات المراجعة الإضافية واحداً أو أكثر من المناهج الآتية:

(أ) الحصول على أدلة مراجعة من الأحداث الواقعة حتى تاريخ تقرير المراجع (انظر الفقرة ٢١)؛ أو

(ب) اختبار كيفية قيام الإدارة بإجراء التقدير المحاسبي (انظر الفقرات ٢٢-٢٧)؛ أو

(ج) تقدير المراجع لمبلغ أو مدى من المبالغ (انظر الفقرتين ٢٨–٢٩).

ويجب على المراجع أن يأخذ في الحسبان عند تنفيذ إجراءات المراجعة الإضافية أنه كلما ارتفع خطر التحريف الجوهري المقيَّم، زادت درجة الإقناع التي يلزم أن تحظى بها أدلة المراجعة.[١٥] ويجب على المراجع تصميم وتنفيذ إجراءات المراجعة الإضافية بطريقة لا تنحاز إلى الحصول على أدلة المراجعة التي قد تكون مؤيِّدة ولا إلى استبعاد أدلة المراجعة التي قد تكون مناقضة. (راجع: الفقرات أ٨١–أ٨٤)

١٩. وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة (٣٣٠)،[١٦] يجب على المراجع أن يُصمم ويُنفذ اختبارات للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة، وذلك في الحالات الآتية:

(أ) إذا اشتمل تقييم المراجع لمخاطر التحريف الجوهري على مستوى الإقرارات على توقع بأن أدوات الرقابة تعمل بفاعلية؛ أو

(ب) إذا كانت الإجراءات الأساس لا تستطيع أن توفر بمفردها ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة على مستوى الإقرارات.

وفيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية، يجب أن تكون اختبارات المراجع لأدوات الرقابة مستجيبة لأسباب التقييم المُعطى لمخاطر التحريف الجوهري. وعند تصميم وتنفيذ اختبارات أدوات الرقابة، يجب على المراجع أن يحصل على أدلة مراجعة أكثر إقناعاً، كلما زاد اعتماده على فاعلية أداة الرقابة.[١٧] (راجع: الفقرات أ٨٥–أ٨٩)

٢٠. يجب أن تتضمن إجراءات المراجعة الإضافية التي ينفذها المراجع لخطر مهم يتعلق بأحد التقديرات المحاسبية إجراء اختبارات لأدوات الرقابة في الفترة الحالية إذا كان المراجع يخطط للاعتماد على تلك الأدوات. وعندما يكون المنهج المتبع لمواجهة خطر مهم مُؤلفاً فقط من الإجراءات الأساس، فيجب أن تتضمن تلك الإجراءات اختبارات للتفاصيل.[١٨] (راجع: الفقرة أ٩٠)

الحصول على أدلة مراجعة من الأحداث الواقعة حتى تاريخ تقرير المراجع

٢١. عندما يكون من بين إجراءات المراجعة الإضافية التي ينفذها المراجع الحصول على أدلة مراجعة من الأحداث الواقعة حتى تاريخ تقرير المراجع، يجب على المراجع تقويم ما إذا كانت أدلة المراجعة كافية ومناسبة لمواجهة مخاطر التحريف الجوهري المتعلقة بالتقدير المحاسبي، مع الأخذ في الحسبان أن التغيرات في الظروف والحالات الأخرى ذات الصلة التي تقع بين الحدث وتاريخ القياس قد تؤثر على ملاءمة أدلة المراجعة في سياق إطار التقرير المالي المنطبق. (راجع: الفقرات أ٩١–أ٩٣)

---

[١٠] معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الفقرة ٣٢

[١١] معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الفقرة ٢٦(أ)(١)

[١٢] معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الفقرة ٢٦(د)

[١٣] معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرات ٦-١٥ و١٨

[١٤] معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرات ٦ و٧ و٢١

[١٥] معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرة ٧(ب)

[١٦] معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرة ٨

[١٧] معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرة ٩

[١٨] معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرتان ١٥ و٢١

اختبار كيفية إجراء الإدارة للتقدير المحاسبي

٢٢. عند اختبار كيفية إجراء الإدارة للتقدير المحاسبي، يجب أن تشتمل إجراءات المراجعة الإضافية التي ينفذها المراجع على إجراءات، يتم تصميمها وتنفيذها وفقاً للفقرات ٢٣-٢٦، للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن مخاطر التحريف الجوهري فيما يتعلق بما يلي: (راجع: الفقرة أ٩٤)

(أ) اختيار وتطبيق الطريقة والافتراضات المهمة والبيانات التي استخدمتها الإدارة عند إجراء التقدير المحاسبي؛

(ب) كيفية اختيار الإدارة للمبلغ المقدر من جانبها وإعدادها لما يتعلق بذلك من إفصاحات عن عدم تأكد التقدير.

الطرق

٢٣. عند تطبيق متطلبات الفقرة ٢٢، بشأن الطرق، يجب أن تتناول إجراءات المراجعة الإضافية التي ينفذها المراجع:

(أ) ما إذا كانت الطريقة المختارة تُعد مناسبة في سياق إطار التقرير المالي المنطبق، وما إذا كانت التغييرات، إن وجدت، عن الطريقة المستخدمة في الفترات السابقة تُعد مناسبة؛ (راجع: الفقرتين أ٩٥، أ٩٧)

(ب) ما إذا كانت الاجتهادات الممارسة عند اختيار الطريقة تنشأ عنها مؤشرات على احتمال تحيز الإدارة؛ (راجع: الفقرة أ٩٦)

(ج) ما إذا كانت العمليات الحسابية مطبقة وفقاً للطريقة ودقيقة حسابياً؛

(د) ما إذا كانت الاجتهادات تم تطبيقها بشكل متّسق، وذلك عندما ينطوي تطبيق الإدارة للطريقة على وضع نماذج معقدة، وأيضاً عند الاقتضاء: (راجع: الفقرات أ٩٨–أ١٠٠)

(١) ما إذا كان تصميم النموذج يحقق هدف القياس المنصوص عليه في إطار التقرير المالي المنطبق، ويُعد مناسباً في ظل الظروف القائمة، وأيضاً ما إذا كانت التغييرات، إن وجدت، عن نموذج الفترة السابقة تُعد مناسبة في ظل الظروف القائمة؛

(٢) ما إذا كانت التعديلات على مخرجات النموذج تُعد متّسقة مع هدف القياس المنصوص عليه في إطار التقرير المالي المنطبق وتُعد مناسبة في ظل الظروف القائمة؛

(هـ) ما إذا كانت سلامة الافتراضات المهمة والبيانات قد تم الحفاظ عليها عند تطبيق الطريقة. (راجع: الفقرة أ١٠١)

الافتراضات المهمة

٢٤. عند تطبيق متطلبات الفقرة ٢٢، بشأن الافتراضات المهمة، يجب أن تتناول إجراءات المراجعة الإضافية التي ينفذها المراجع:

(أ) ما إذا كانت الافتراضات المهمة تُعد مناسبة في سياق إطار التقرير المالي المنطبق، وما إذا كانت التغييرات، إن وجدت، عن الفترات السابقة تُعد مناسبة؛ (راجع: الفقرات أ٩٥، أ١٠٢-أ١٠٣)

(ب) ما إذا كانت الاجتهادات الممارسة عند اختيار الافتراضات المهمة تنشأ عنها مؤشرات على احتمال تحيز الإدارة؛ (راجع: الفقرة أ٩٦)

(ج) ما إذا كانت الافتراضات المهمة تُعد متسقة مع بعضها ومع تلك المستخدمة في التقديرات المحاسبية الأخرى، أو مع ما يتعلق بها من افتراضات مستخدمة في المجالات الأخرى لأنشطة عمل المنشأة، وذلك بناءً على المعرفة التي اكتسبها المراجع أثناء المراجعة؛ (راجع: الفقرة أ١٠٤)

(د) عند الاقتضاء، ما إذا كانت الإدارة تنوي اتخاذ تصرفات معينة ولديها القدرة على القيام بذلك. (راجع: الفقرة أ١٠٥)

البيانات

٢٥. عند تطبيق متطلبات الفقرة ٢٢، بشأن البيانات، يجب أن تتناول إجراءات المراجعة الإضافية التي ينفذها المراجع:

(أ) ما إذا كانت البيانات تُعد مناسبة في سياق إطار التقرير المالي المنطبق، وما إذا كانت التغييرات، إن وجدت، عن الفترات السابقة تُعد مناسبة؛ (راجع: الفقرتين أ٩٥، أ١٠٦)؛

(ب) ما إذا كانت الاجتهادات الممارسة عند اختيار البيانات تنشأ عنها مؤشرات على احتمال تحيز الإدارة؛ (راجع: الفقرة أ٩٦)

(ج) ما إذا كانت البيانات ملائمة ويمكن الاعتماد عليها في ظل الظروف القائمة؛ (راجع: الفقرة أ١٠٧)

(د) ما إذا كانت البيانات قد تم فهمها أو تفسيرها بشكل سليم من جانب الإدارة، بما في ذلك ما يتعلق بالشروط التعاقدية. (راجع: الفقرة أ١٠٨)

اختيار الإدارة للمبلغ المقدر وما يتعلق به من إفصاحات عن عدم تأكد التقدير

٢٦. عند تطبيق متطلبات الفقرة ٢٢، يجب أن تتناول إجراءات المراجعة الإضافية التي ينفذها المراجع ما إذا كانت الإدارة قد اتخذت، في سياق إطار التقرير المالي المنطبق، خطوات مناسبة:

(أ) لفهم عدم تأكد التقدير؛ (راجع: الفقرة أ١٠٩)

(ب) لعلاج عدم تأكد التقدير عن طريق اختيار مبلغ مقدر مناسب وعن طريق إعداد ما يتعلق بذلك من إفصاحات عن عدم تأكد التقدير. (راجع: الفقرات أ١١٠–أ١١٤)

٢٧. عندما لا تكون الإدارة قد قامت، بحسب حكم المراجع استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، باتخاذ الخطوات المناسبة لفهم عدم تأكد التقدير أو علاجه، فيجب على المراجع: (راجع: الفقرات أ١١٥–أ١١٧)

(أ) مطالبة الإدارة بتنفيذ المزيد من الإجراءات لفهم عدم تأكد التقدير أو التعامل معه عن طريق إعادة النظر في اختيار الإدارة للمبلغ المقدر أو النظر في تقديم إفصاحات إضافية فيما يتعلق بعدم تأكد التقدير، وتقويم استجابات الإدارة وفقاً للفقرة ٢٦؛

(ب) القيام قدر الإمكان بتقدير مبلغ أو مدى من المبالغ وفقاً للفقرتين ٢٨ و٢٩، وذلك إذا حدد المراجع أن استجابة الإدارة لطلبه لا تعالج عدم تأكد التقدير بشكل كافٍ؛

(ج) تقويم ما إذا كان يوجد قصور في الرقابة الداخلية، وإذا كان الأمر كذلك، فيجب عليه أن يقوم بالإبلاغ وفقاً لمعيار المراجعة (٢٦٥).[١٩]

تقدير المراجع لمبلغ أو مدى من المبالغ

٢٨. عندما يقدر المراجع مبلغاً أو مدى من المبالغ لتقويم المبلغ الذي قدرته الإدارة وما يتعلق بذلك من إفصاحات عن عدم تأكد التقدير، بما في ذلك عندما يكون المراجع مطالباً بالقيام بذلك وفقاً للفقرة ٢٧(ب)، فيجب أن تتضمن إجراءات المراجعة الإضافية التي ينفذها المراجع إجراءات لتقويم ما إذا كانت الطرق أو الافتراضات أو البيانات المستخدمة تُعد مناسبة في سياق إطار التقرير المالي المنطبق. وبغض النظر عمّا إذا كان المراجع يستخدم الطرق أو الافتراضات أو البيانات الخاصة بالإدارة أو الخاصة به، فيجب أن تكون إجراءات المراجعة الإضافية تلك مُصمَّمة ومُنفَّذة لعلاج الأمور الواردة في الفقرات ٢٣-٢٥. (راجع: الفقرات أ١١٨–أ١٢٣)

٢٩. إذا قام المراجع بتقدير مدى من المبالغ، فيجب عليه:

(أ) تحديد أن المدى يتضمن فقط المبالغ التي يدعمها ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة والتي قام المراجع بتقويمها على أنها معقولة في سياق أهداف القياس والمتطلبات الأخرى المنصوص عليها في إطار التقرير المالي المنطبق؛ (راجع: الفقرتين أ١٢٤، أ١٢٥)

(ب) تصميم وتنفيذ إجراءات مراجعة إضافية للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة عن مخاطر التحريف الجوهري المقيَّمة فيما يتعلق بالإفصاحات الواردة في القوائم المالية والتي تصف حالة عدم تأكد التقدير.

اعتبارات أخرى تتعلق بأدلة المراجعة

٣٠. يجب على المراجع الالتزام بالمتطلبات ذات الصلة الواردة في معيار المراجعة (٥٠٠) عند الحصول على أدلة مراجعة بشأن مخاطر التحريف الجوهري التي تتعلق بالتقديرات المحاسبية، وبغض النظر عن مصادر المعلومات التي سيتم استخدامها كأدلة مراجعة.

---

[١٩] معيار المراجعة (٢٦٥) "إبلاغ أوجه القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة"

وعند استخدام عمل خبير استعانت به الإدارة، فإن المتطلبات الواردة في الفقرات ٢١-٢٩ من هذا المعيار يمكن أن تساعد المراجع في تقويم مدى مناسبة استخدام عمل الخبير كدليل مراجعة لأحد الإقرارات ذات الصلة وفقاً للفقرة ٨(ج) من معيار المراجعة (٥٠٠). وعند تقويم عمل الخبير الذي استعانت به الإدارة، فإن إجراءات المراجعة الإضافية تتأثر في طبيعتها وتوقيتها ومداها بتقويم المراجع لكفاءة الخبير وقدراته وموضوعيته، وبفهم المراجع لطبيعة العمل الذي نفذه الخبير، وبمعرفة المراجع بمجال عمل الخبير. (راجع: الفقرات أ١٢٦–أ١٣٢)

الإفصاحات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية

٣١. يجب على المراجع تصميم وتنفيذ إجراءات مراجعة إضافية للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن مخاطر التحريف الجوهري المقيَّمة على مستوى الإقرارات وذلك للإفصاحات المتعلقة بكل تقدير محاسبي، بخلاف تلك المتعلقة بعدم تأكد التقدير التي تم تناولها في الفقرتين ٢٦(ب) و٢٩(ب).

المؤشرات على احتمال تحيز الإدارة

٣٢. يجب على المراجع تقويم ما إذا كانت الاجتهادات والقرارات التي اتخذتها الإدارة عند إجراء التقديرات المحاسبية التي اشتملت عليها القوائم المالية تقدم مؤشرات على احتمال تحيز الإدارة، حتى وإن كانت هذه الاجتهادات والقرارات تُعد معقولة عند النظر لكل منها على حدة. وعند تحديد وجود مؤشرات على احتمال تحيز الإدارة، يجب على المراجع تقويم ما يترتب على ذلك من آثار على المراجعة. وإذا كانت هناك نية للتضليل، يُعد تحيز الإدارة غشاً بطبيعة الحال. (راجع: الفقرات أ١٣٣–أ١٣٦)

التقويم العام استناداً إلى إجراءات المراجعة المُنفَّذة

٣٣. عند تطبيق معيار المراجعة (٣٣٠) على التقديرات المحاسبية،[٢٠] يجب على المراجع أن يقوم، استناداً إلى إجراءات المراجعة المُنفَّذة وأدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، بتقويم ما يلي: (راجع: الفقرتين أ١٣٧، أ١٣٨)

(أ) ما إذا كانت تقييمات مخاطر التحريف الجوهري على مستوى الإقرارات لا تزال مناسبة، بما في ذلك عند المعرفة بوجود مؤشرات على احتمال تحيز الإدارة؛

(ب) ما إذا كانت قرارات الإدارة فيما يتعلق بالإثبات والقياس والعرض والإفصاح عن هذه التقديرات المحاسبية في القوائم المالية قد تم اتخاذها وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق؛

(ج) ما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة.

٣٤. عند إجراء التقويم الذي تتطلبه الفقرة ٣٣(ج)، يجب على المراجع أن يأخذ في الحسبان جميع أدلة المراجعة ذات الصلة التي تم الحصول عليها، سواءً كانت مؤيِّدة أو مناقِضة.[٢١] وفي حالة عدم قدرة المراجع على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، فيجب عليه أن يحدد ما يترتب على ذلك من آثار على المراجعة أو على رأيه في القوائم المالية وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٥).[٢٢]

تحديد ما إذا كانت التقديرات المحاسبية معقولة أو محرَّفة

٣٥. يجب على المراجع تحديد ما إذا كانت التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات تُعد معقولة في سياق إطار التقرير المالي المنطبق، أم أنها مُحرَّفة. ويقدم معيار المراجعة (٤٥٠)[٢٣] إرشادات بشأن الكيفية التي يمكن أن يميز بها المراجع بين التحريفات (سواءً كانت في الحقائق أو ناتجة عن الاجتهادات أو مُعمَّمة) لأغراض تقويم المراجع لتأثير التحريفات غير المُصحَّحة على القوائم المالية. (راجع: الفقرات أ١٢، أ١٣، أ١٣٩–أ١٤٤)

---

[٢٠] معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرتان ٢٥ و٢٦

[٢١] معيار المراجعة (٥٠٠)، الفقرة ١١

[٢٢] معيار المراجعة (٧٠٥) "التعديلات على الرأي في تقرير المراجع المستقل"

[٢٣] معيار المراجعة (٤٥٠)، الفقرة أ٦

٣٦. فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية، يجب على المراجع تقويم ما يلي:

(أ) في حالة إطار العرض العادل، ما إذا كانت الإدارة قد قامت بتضمين الإفصاحات التي تُعد ضرورية، بخلاف تلك المطلوبة على وجه التحديد بموجب الإطار، لتحقيق العرض العادل للقوائم المالية ككل؛[٢٤] أو

(ب) في حالة إطار الالتزام، ما إذا كانت الإفصاحات هي تلك التي تُعد ضرورية حتى لا تكون القوائم المالية مضللة.[٢٥]

الإفادات المكتوبة

٣٧. يجب على المراجع أن يطلب من الإدارة والمكلفين بالحوكمة،[٢٦] حسب مقتضى الحال، تقديم إفادات مكتوبة عمّا إذا كانت الطرق والافتراضات المهمة والبيانات المستخدمة في إجراء التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات تُعد مناسبة لتحقيق الإثبات أو القياس أو الإفصاح الذي يتفق مع إطار التقرير المالي المنطبق. ويجب على المراجع أن يأخذ في الحسبان أيضاً الحاجة للحصول على إفادات عن تقديرات محاسبية محددة، بما في ذلك ما يتعلق بالطرق أو الافتراضات أو البيانات المستخدمة. (راجع: الفقرة أ١٤٥)

الاتصال بالمكلفين بالحوكمة أو الإدارة أو الأطراف الأخرى ذات الصلة

٣٨. عند تطبيق معيار المراجعة (٢٦٠)[٢٧]ومعيار المراجعة (٢٦٥)،[٢٨] يتطلب الأمر من المراجع الاتصال بالمكلفين بالحوكمة أو الإدارة بشأن أمور معينة، من بينها الجوانب النوعية المهمة للممارسات المحاسبية الخاصة بالمنشأة وأوجه القصور المهمة في الرقابة الداخلية، على الترتيب. وعند القيام بذلك، يجب على المراجع أن ينظر في الأمور التي سيتم الإبلاغ عنها، إن وجدت، بشأن التقديرات المحاسبية وأن يأخذ في الحسبان ما إذا كانت الأسباب المحددة لمخاطر التحريف الجوهري تتعلق بعدم تأكد التقدير، أو بتأثيرات التعقيد أو عدم الموضوعية أو العوامل الأخرى للخطر الملازم لإجراء التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات. وإضافة لذلك، فإن المراجع مطالَبٌ في ظروف معينة بموجب الأنظمة أو اللوائح بالإبلاغ عن أمور معينة لأطراف أخرى ذات صلة، مثل السلطات التنظيمية أو جهات الإشراف الاحترازي. (راجع: الفقرات أ١٤٦–أ١٤٨)

التوثيق

٣٩. يجب على المراجع أن يُضمِّن في توثيقه لأعمال المراجعة ما يلي:[٢٩] (راجع: الفقرات أ١٤٩–أ١٥٢)

(أ) العناصر الرئيسية لفهم المراجع للمنشأة وبيئتها، بما في ذلك فهم الرقابة الداخلية فيها التي تتعلق بالتقديرات المحاسبية للمنشأة؛

(ب) الرابط بين إجراءات المراجعة الإضافية التي نفذها المراجع ومخاطر التحريف الجوهري المقيَّمة على مستوى الإقرارات، ٣٠ مع الأخذ في الحسبان الأسباب (سواءً كانت متعلقة بالخطر الملازم أو خطر الرقابة) المحددة لتقييم تلك المخاطر؛

(ج) استجابات المراجع عندما لا تكون الإدارة قد اتخذت خطوات مناسبة لفهم عدم تأكد التقدير وعلاجه؛

(د) المؤشرات على احتمال تحيز الإدارة فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية، إن وجدت، وتقويم المراجع لما يترتب على ذلك من آثار على المراجعة، وفقاً لمتطلبات الفقرة ٣٢؛

(هـ) الأحكام المهمة التي تتعلق بتحديد المراجع ما إذا كانت التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات تُعد معقولة في سياق إطار التقرير المالي المنطبق، أم أنها مُحرَّفة.

***

---

٢٤ انظر أيضاً معيار المراجعة (٧٠٠)، الفقرة ١٤

٢٥ انظر أيضاً معيار المراجعة (٧٠٠)، الفقرة ١٩

٢٦ معيار المراجعة (٥٨٠) "الإفادات المكتوبة"

٢٧ معيار المراجعة (٢٦٠) "الاتصال بالمكلفين بالحوكمة"، الفقرة ١٦(أ)

٢٨ معيار المراجعة (٢٦٥)، الفقرة ٩

٢٩ معيار المراجعة (٢٣٠) "توثيق أعمال المراجعة"، الفقرات ٨–١١، وأ٦ وأ٧ وأ١٠

٣٠ معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرة ٢٨(ب)

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

طبيعة التقديرات المحاسبية (راجع: الفقرة ٢)

أمثلة للتقديرات المحاسبية

أ١. من الأمثلة على التقديرات المحاسبية التي تتعلق بفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات ما يلي:

- تقادم المخزون.
- استهلاك الممتلكات والمعدات.
- تقويم أصول البنية التحتية.
- تقويم الأدوات المالية.
- نتيجة الدعاوى القضائية التي لم يتم البت فيها.
- مخصص خسائر الائتمان المتوقعة.
- تقويم التزامات عقود التأمين.
- التزامات الضمانات.
- الالتزامات الخاصة بمنافع تقاعد الموظفين.
- المدفوعات على أساس الأسهم.
- القيمة العادلة للأصول أو الالتزامات المستحوذ عليها في تجميع للأعمال، بما في ذلك تحديد الشهرة والأصول غير الملموسة.
- الهبوط في قيمة الأصول أو الممتلكات أو المعدات المعمِّرة المحتفظ بها بهدف الاستبعاد.
- عمليات التبادل غير النقدي للأصول أو الالتزامات بين الأطراف المستقلة.
- الإيراد المثبت للعقود طويلة الأجل.

الطرق

أ٢. الطريقة هي أسلوب قياس تستخدمه الإدارة لإجراء تقدير محاسبي وفقاً لأساس القياس المطلوب. فعلى سبيل المثال، تتمثل إحدى الطرق المعروفة لإجراء التقديرات المحاسبية التي تتعلق بمعاملات الدفع على أساس الأسهم في تحديد سعر استرداد نظري في عقود الخيار باستخدام الصيغة الرياضية لبلاك شولز الخاصة بتسعير عقود الخيار. وتُطبق أية طريقة باستخدام أداة أو عملية حسابية، يُشار إليها أحياناً بلفظ "نموذج"، وتنطوي على تطبيق افتراضات وبيانات مع الأخذ في الحسبان مجموعة العلاقات فيما بينها.

الافتراضات والبيانات

أ٣. تنطوي الافتراضات على اجتهادات تستند إلى المعلومات المتاحة حول أمور مثل اختيار معدل فائدة أو معدل خصم أو اجتهادات حول ظروف أو أحداث مستقبلية. ويمكن أن تختار الإدارة افتراضاً من بين مجموعة من البدائل المناسبة. وتصبح الافتراضات التي يضعها أو يحددها الخبير الذي تستعين به الإدارة افتراضات من جانب الإدارة نفسها عندما تستخدمها الإدارة في إجراء التقدير المحاسبي.

أ٤. لأغراض هذا المعيار، يُقصد بالبيانات المعلومات التي يمكن الحصول عليها من خلال الملاحظة المباشرة أو من طرف من خارج المنشأة. ويُشار إلى المعلومات التي يتم الحصول عليها عن طريق تطبيق أساليب تحليلية أو تفسيرية على البيانات باسم البيانات المشتقة وذلك عندما يكون لمثل هذه الأساليب أسس نظرية مستقرة مما يترتب عليه قلة الحاجة إلى اجتهادات الإدارة. وفيما عدا ذلك، تكون مثل هذه المعلومات مجرد افتراض.

أ٥. من أمثلة البيانات:

- الأسعار المتفق عليها في معاملات السوق؛
- أوقات التشغيل أو كميات الإنتاج للآلات الإنتاجية؛
- الأسعار التاريخية أو الشروط الأخرى المنصوص عليها في العقود، مثل النصوص المدرجة في اتفاقية قرض بشأن معدل الفائدة المتعاقد عليه وجدول مواعيد السداد ومدة القرض؛
- المعلومات المستشرفة للمستقبل مثل توقعات الحالة الاقتصادية أو الأرباح التي يتم الحصول عليها من مصدر خارجي للمعلومات؛
- معدل الفائدة المستقبلي الذي يتم تحديده باستخدام أساليب الاستقراء من معدلات الفائدة الآجلة (بيانات مشتقة).

أ٦. يمكن أن تأتي البيانات من مجموعة واسعة من المصادر. فعلى سبيل المثال، يمكن أن تكون البيانات:

- مُعدّة داخل المنشأة أو خارجها؛ أو
- قد تم الحصول عليها من نظام داخل دفتري الأستاذ العام والمساعد أو من نظام خارجهما؛ أو
- قابلة للرصد في العقود؛ أو
- قابلة للرصد في الإصدارات التشريعية أو التنظيمية.

التدرج (راجع: الفقرة ٣)

أ٧. من أمثلة الفقرات التي تحتوي على إرشادات بشأن الكيفية التي يمكن بها التدرج في تطبيق متطلبات هذا المعيار الفقرات أ٢٠–أ٢٢ وأ٦٣ وأ٦٧ وأ٨٤.

المفاهيم الرئيسية لهذا المعيار

عوامل الخطر الملازم (راجع: الفقرة ٤)

أ٨. عوامل الخطر الملازم هي خصائص الحالات أو الأحداث التي تؤثر على قابلية تعرض أحد الإقرارات عن فئة معاملات أو رصيد حساب أو إفصاح للتحريف، سواءً بسبب الغش أو الخطأ، وذلك قبل النظر في أدوات الرقابة.[٣١] ويشرح الملحق الأول بمزيد من التفصيل طبيعة هذه العوامل، والعلاقات المتبادلة فيما بينها، في سياق إجراء التقديرات المحاسبية وعرضها في القوائم المالية.

أ٩. عند تقييم مخاطر التحريف الجوهري على مستوى الإقرارات،[٣٢] فإنه بالإضافة إلى عدم التأكد المحيط بالتقدير والتعقيد وعدم الموضوعية، يأخذ المراجع في الحسبان أيضاً درجة تأثير عوامل الخطر الملازم المنصوص عليها في معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩) (بخلاف عدم التأكد المحيط بالتقدير والتعقيد وعدم الموضوعية) على قابلية تعرض الإقرارات لتحريف بشأن التقدير المحاسبي. وتشمل عوامل الخطر الملازم الإضافية تلك:

- التغير في طبيعة أو ظروف بنود القوائم المالية ذات الصلة، أو متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق مما قد تنشأ عنه حاجة إلى إجراء تغييرات في الطريقة أو الافتراضات أو البيانات المستخدمة لإجراء التقدير المحاسبي.
- قابلية التعرض للتحريف بسبب تحيز الإدارة، أو عوامل خطر الغش الأخرى بقدر تأثيرها على الخطر الملازم، عند إجراء التقدير المحاسبي.
- عدم التأكد، بخلاف عدم التأكد المحيط بالتقدير.

---

[٣١] معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الفقرة ١٢(و)

[٣٢] معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الفقرة ٣١

خطر الرقابة (راجع: الفقرة ٦)

أ١٠. عند تقييم خطر الرقابة على مستوى الإقرارات وفقاً لمعيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، يأخذ المراجع في الحسبان ما إذا كان يخطط لاختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة. وعندما ينظر المراجع فيما إذا كان سيختبر الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة، يدعم تقويم المراجع لفاعلية تصميم أدوات الرقابة وتطبيقها توقعات المراجع بشأن الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة عند وضع الخطة لاختبارها.

نزعة الشك المهني (راجع: الفقرة ٨)

أ١١. الفقرات أ٦٠ وأ٩٥ وأ٩٦ وأ١٣٧ وأ١٣٩ هي أمثلة للفقرات التي توضح الطرق التي يمكن أن يمارس بها المراجع نزعة الشك المهني. وتقدم الفقرة أ١٥٢ إرشادات بشأن الطرق التي يمكن بها توثيق ممارسة المراجع لنزعة الشك المهني، وتحتوي على أمثلة لفقرات محددة في هذا المعيار يمكن أن يقدم التوثيق بشأنها أدلة على ممارسة نزعة الشك المهني.

مفهوم لفظ "معقولة" (راجع: الفقرتين ٩، ٣٥)

أ١٢. من بين الاعتبارات الأخرى التي قد تكون ذات صلة بنظر المراجع فيما إذا كانت التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات تُعد معقولة في سياق إطار التقرير المالي المنطبق، ما إذا كانت:

- البيانات والافتراضات المستخدمة في إجراء التقدير المحاسبي تُعد متّسقة مع بعضها ومع تلك المستخدمة في التقديرات المحاسبية الأخرى أو في مجالات أنشطة عمل المنشأة؛
- التقديرات المحاسبية تأخذ في الحسبان المعلومات المناسبة التي يتطلبها إطار التقرير المالي المنطبق.

أ١٣. يُقصد بلفظ "قد تم تطبيقها بالشكل المناسب" المستخدم في الفقرة ٩ أن المتطلبات قد تم تطبيقها بطريقة لا تراعي فقط متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق، وإنما تعكس أيضاً الاجتهادات التي تُعد متّسقة مع هدف أساس القياس المنصوص عليه في ذلك الإطار.

التعريفات

التقدير المحاسبي (راجع: الفقرة ١٢(أ))

أ١٤. التقديرات المحاسبية هي مبالغ نقدية قد تكون ذات صلة بفئات معاملات أو أرصدة حسابات مُثبتة أو مُفصح عنها في القوائم المالية. وتشمل التقديرات المحاسبية أيضاً المبالغ النقدية المدرجة في الإفصاحات أو المستخدمة لإجراء الاجتهادات بشأن الإثبات أو الإفصاح المتعلق بفئة معاملات أو رصيد حساب.

المبلغ أو مدى المبالغ الذي قدره المراجع (راجع: الفقرة ١٢(ب))

أ١٥. يمكن استخدام المبلغ أو مدى المبالغ الذي قدره المراجع لتقويم تقدير محاسبي بشكل مباشر (على سبيل المثال، مخصص الهبوط في القيمة، أو القيمة العادلة لمختلف أنواع الأدوات المالية)، أو غير مباشر (على سبيل المثال، مبلغ سيتم استخدامه كافتراض مهم لإجراء تقدير محاسبي). وقد يتّبع المراجع منهجاً مماثلاً عند تحديد مبلغ أو مدى من المبالغ لتقويم بند غير نقدي يتألف من بيانات أو لتقويم افتراض (على سبيل المثال، العمر الإنتاجي المقدر لأصل من الأصول).

عدم تأكد التقدير (راجع: الفقرة ١٢(ج))

أ١٦. لا تخضع جميع التقديرات المحاسبية لدرجة عالية من عدم تأكد التقدير. فعلى سبيل المثال، قد يكون لبعض بنود القوائم المالية سوق نشطة ومفتوحة تقدم معلومات يمكن الحصول عليها بسهولة ويمكن الاعتماد عليها بشأن الأسعار التي تتم بها عمليات التبادل الفعلية. ومع ذلك، فقد يحيط بالتقدير حالة من عدم التأكد حتى وإن كانت طريقة التقويم والبيانات محددة بوضوح. فعلى سبيل المثال، قد يتطلب تقويم الأوراق المالية المعروضة في سوق نشطة ومفتوحة بسعر السوق المدرج إجراء تعديل في حال ما إذا كانت الممتلكات مهمة أو خاضعة لقيود فيما يتعلق بقابليتها للتداول. وبالإضافة لذلك، فإن الظروف الاقتصادية العامة السائدة حينذاك، مثل عدم السيولة في سوق معينة، قد تؤثر على حالة عدم تأكد التقدير.

تحيز الإدارة (راجع: الفقرة ١٢(د))

أ١٧. غالباً ما تدعو أطر التقرير المالي إلى الحيادية، وبعبارة أخرى، إلى التحرر من التحيز. وينشأ عن حالة عدم تأكد التقدير عدم موضوعية في إجراء التقدير المحاسبي. وتنشأ عن عدم الموضوعية الحاجة إلى الاجتهاد من جانب الإدارة وقابلية وقوع تحيز غير متعمد أو متعمد من جانبها (على سبيل المثال، نتيجة الدافع لتحقيق مستهدف ربح أو نسبة رأس مال مرغوبة). وتزداد قابلية انطواء التقدير المحاسبي على تحيز من جانب الإدارة تبعاً لدرجة عدم الموضوعية عند إجراء التقدير المحاسبي.

ناتج التقدير المحاسبي (راجع: الفقرة ١٢(و))

أ١٨. لا يترتب على بعض التقديرات المحاسبية، بطبيعتها، ناتج يكون ملائماً للأعمال التي ينفذها المراجع وفقاً لهذا المعيار. فعلى سبيل المثال، قد يكون التقدير المحاسبي مستنداً إلى تصورات خاصة بالمشاركين في السوق في لحظة زمنية معينة. وبالتالي، قد يتغير السعر المحقق عند بيع أصل أو نقل التزام عن التقدير المحاسبي ذي الصلة الذي تم في تاريخ التقرير بسبب تغير تصورات المشاركين في السوق مع مرور الوقت.

إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها

التوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها وإطار التقرير المالي المنطبق ونظام الرقابة الداخلية للمنشأة (راجع: الفقرة ١٣)

أ١٩. تتطلب الفقرات ١٩–٢٧ من معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩) من المراجع أن يتوصل إلى فهم لأمور معينة عن المنشأة وبيئتها وإطار التقرير المالي المنطبق ونظام الرقابة الداخلية للمنشأة. وتتعلق المتطلبات الواردة في الفقرة ١٣ من هذا المعيار بشكل أكثر تحديداً بالتقديرات المحاسبية وتعتمد على المتطلبات الأوسع نطاقاً الواردة في معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩).

التدرج

أ٢٠. إن طبيعة إجراءات المراجع، وتوقيتها ومداها، للتوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها وإطار التقرير المالي المنطبق ونظام الرقابة الداخلية للمنشأة، فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية الخاصة بالمنشأة، قد تعتمد بدرجة أو بأخرى على مدى انطباق الأمور الفردية في ظل الظروف القائمة. وعلى سبيل المثال، قد يكون للمنشأة عدد قليل من المعاملات أو الأحداث أو الحالات الأخرى التي تنشأ عنها الحاجة إلى إجراء التقديرات المحاسبية، وقد تكون متطلبات التقرير المالي المنطبقة سهلة التطبيق، وقد لا توجد هناك أي عوامل تنظيمية ذات صلة. وبالإضافة إلى ذلك، قد لا تتطلب التقديرات المحاسبية اجتهادات مهمة، وقد تكون آلية إجراء التقديرات المحاسبية أقل تعقيداً. وفي هذه الظروف، قد تخضع التقديرات المحاسبية أو قد تتأثر بحالة عدم التأكد المحيط بالتقدير أو التعقيد أو عدم الموضوعية أو عوامل الخطر الملازم الأخرى بدرجة أقل، وقد يكون هناك عدد أقل من أدوات الرقابة التي يتم التعرف عليها في مكون أنشطة الرقابة. وإذا كان الأمر كذلك، فإن إجراءات المراجع للتعرف على المخاطر وتقييمها من المرجح أن تكون أقل شمولاً وقد تتم بشكل أساسي من خلال توجيه الاستفسارات إلى الإدارة التي تتحمل المسؤوليات المناسبة عن القوائم المالية، على سبيل المثال من خلال التتبع البسيط لآلية الإدارة في إجراء التقدير المحاسبي (بما في ذلك عند تقويم ما إذا كانت أدوات الرقابة التي تم التعرف عليها في تلك الآلية مصممة بفاعلية وعند تحديد ما إذا كانت أدوات الرقابة قد تم تطبيقها).

أ٢١. في المقابل، قد تتطلب التقديرات المحاسبية ممارسة اجتهادات مهمة من جانب الإدارة، وقد تكون آلية إجراء التقديرات المحاسبية معقدة وتنطوي على استخدام نماذج معقدة. وقد يكون لدى المنشأة أيضاً نظم معلومات أكثر تطوراً وأدوات رقابة أكثر شمولاً مطبقة على التقديرات المحاسبية. وفي هذه الظروف، قد تخضع التقديرات المحاسبية أو قد تتأثر بحالة عدم تأكد التقدير أو التعقيد أو عدم الموضوعية أو عوامل الخطر الملازم الأخرى بدرجة أعلى. وإذا كان الأمر كذلك، فإن طبيعة أو توقيت إجراءات المراجع لتقييم المخاطر من المرجح أن تختلف أو أن تكون أكثر شمولاً مما تكون عليه في الظروف الموضحة في الفقرة أ٢٠.

أ٢٢. قد تكون الاعتبارات الآتية ذات صلة بالمنشآت التي تزاول أعمالاً بسيطة فقط، والتي قد يكون من بينها العديد من المنشآت الأصغر:

- قد تكون الآليات ذات الصلة بالتقديرات المحاسبية غير معقدة بسبب بساطة أنشطة الأعمال أو لأن التقديرات المطلوبة ربما يشوبها عدم تأكد التقدير بدرجة أقل.
- قد يتم إعداد التقديرات المحاسبية من خارج دفتر الأستاذ العام ودفاتر الأستاذ المساعدة، وقد تكون أدوات الرقابة على إعداد التقديرات محدودة، وقد يكون للمدير المالك تأثير كبير على تحديد التقديرات. وقد يلزم أن يأخذ المراجع في الحسبان دور المدير المالك في إجراء التقديرات المحاسبية، عند التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وأيضاً عند النظر في خطر تحيز الإدارة.

المنشأة وبيئتها

معاملات المنشأة والأحداث أو الحالات الأخرى (راجع: الفقرة ١٣(أ))

أ٢٣. قد يكون من بين التغيرات في الظروف التي تنشأ عنها الحاجة إلى إجراء تقديرات محاسبية، أو إدخال تغييرات عليها، على سبيل المثال:

- ما إذا كانت المنشأة قد انخرطت في أنواع جديدة من المعاملات؛ أو
- ما إذا كانت شروط المعاملات قد تغيرت؛ أو
- ما إذا كانت هناك أحداث أو حالات جديدة قد وقعت.

متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق (راجع: الفقرة ١٣(ب))

أ٢٤. يوفر التوصل إلى فهم لمتطلبات إطار التقرير المالي المنطبق للمراجع أساساً لمناقشة الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، في كيفية تطبيق الإدارة لمتطلبات إطار التقرير المالي المنطبق ذات الصلة بالتقديرات المحاسبية، وفي تحديد المراجع لما إذا كانت هذه المتطلبات قد طُبقت بشكلٍ مناسب. وقد يساعد هذا الفهم المراجع أيضاً في اتصاله بالمكلفين بالحوكمة عندما يرى أن ممارسة محاسبية مهمة، مقبولة بموجب إطار التقرير المالي المنطبق، ليست هي الممارسة الأنسب في ظل الظروف الخاصة بالمنشأة.[٣٣]

أ٢٥. عند التوصل إلى هذا الفهم، قد يسعى المراجع إلى فهم ما يلي:

- ما إذا كان إطار التقرير المالي المنطبق:
  - o يفرض ضوابطاً معينة لإثبات التقديرات المحاسبية أو طرقاً لقياسها؛ أو
  - o يحدد ضوابطاً معينة تتطلب أو تسمح بالقياس بالقيمة العادلة، على سبيل المثال، عن طريق الإشارة إلى نوايا الإدارة بتنفيذ تصرفات معينة فيما يتعلق بأصل أو التزام؛ أو
  - o يحدد إفصاحات مطلوبة أو مقترحة، بما في ذلك الإفصاحات المتعلقة بالاجتهادات أو الافتراضات أو المصادر الأخرى لعدم تأكد التقدير فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية؛
- ما إذا كنت التغييرات في إطار التقرير المالي المنطبق تتطلب إدخال تغييرات على السياسات المحاسبية للمنشأة فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية.

العوامل التنظيمية (راجع: الفقرة ١٣(ج))

أ٢٦. إن التوصل إلى فهم للعوامل التنظيمية ذات الصلة بالتقديرات المحاسبية، إن وجدت، قد يساعد المراجع في التعرف على الأُطُر التنظيمية المنطبقة (على سبيل المثال، الأطر التنظيمية المقررة من جهات الإشراف الاحترازي في قطاع البنوك أو التأمين) وفي تحديد ما إذا كانت هذه الأطر التنظيمية:

- تتناول شروطاً لإثبات التقديرات المحاسبية، أو طرقاً لقياسها، أو تقدم إرشادات بشأنها؛ أو
- تحدد إفصاحات أخرى إضافة إلى متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق، أو تقدم إرشادات بشأنها؛ أو
- تشير إلى المجالات التي قد توجد فيها احتمالية لوقوع تحيز من جانب الإدارة في الوفاء بالمتطلبات التنظيمية؛ أو
- تحتوي على متطلبات للأغراض التنظيمية لا تتسق مع متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق، وقد تشير إلى مخاطر محتملة للتحريف الجوهري. فعلى سبيل المثال، قد تسعى بعض السلطات التنظيمية إلى فرض حدود دنيا لمخصصات الخسائر الائتمانية المتوقعة تتجاوز تلك التي يتطلبها إطار التقرير المالي المنطبق.

---

٣٣ معيار المراجعة (٢٦٠)، الفقرة ١٦(أ)

طبيعة التقديرات المحاسبية والإفصاحات المتعلقة بها التي يتوقع المراجع تضمينها في القوائم المالية (راجع: الفقرة ١٣(د))

أ٢٧. إن التوصل إلى فهم لطبيعة التقديرات المحاسبية والإفصاحات المتعلقة بها التي يتوقع المراجع تضمينها في القوائم المالية للمنشأة يساعد المراجع في فهم أساس قياس هذه التقديرات المحاسبية وطبيعة ومدى الإفصاحات التي قد تكون ذات صلة. ويوفر التوصل إلى مثل هذا الفهم للمراجع أساساً لمناقشة الإدارة في كيفية إجرائها للتقديرات المحاسبية.

نظام الرقابة الداخلية للمنشأة

طبيعة ومدى المراقبة والحوكمة (راجع: الفقرة ١٣(هـ))

أ٢٨. عند تطبيق معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)،[٣٤] قد يكون فهم المراجع لطبيعة ومدى المراقبة والحوكمة التي تطبقها المنشأة على آلية الإدارة في إجراء التقديرات المحاسبية مهماً للتقويم المطلوب من المراجع فيما يتعلق بما يلي:

- ما إذا كانت الإدارة قد قامت، تحت إشراف المكلفين بالحوكمة، بنشر ثقافة قائمة على الأمانة والسلوك الأخلاقي وحافظت عليها؛
- ما إذا كانت بيئة الرقابة توفر أساساً مناسباً للمكونات الأخرى في نظام الرقابة الداخلية في ضوء طبيعة وحجم المنشأة؛
- ما إذا كانت أوجه القصور في الرقابة التي تم التعرف عليها في بيئة الرقابة تقوّض المكونات الأخرى في نظام الرقابة الداخلية.

أ٢٩. يمكن أن يتوصل المراجع إلى فهم لما إذا كان المكلفون بالحوكمة:

- يتمتعون بالمهارات أو المعرفة اللازمة لفهم خصائص طريقة معينة أو نموذج معين لإجراء التقديرات المحاسبية، أو المخاطر المرتبطة بالتقدير المحاسبي، على سبيل المثال، المخاطر المرتبطة بالطريقة أو تقنية المعلومات المستخدمة في إجراء التقديرات المحاسبية؛ أو
- يتمتعون بالمهارات والمعرفة اللازمة لفهم ما إذا كانت الإدارة قد أجرت التقديرات المحاسبية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق؛ أو
- يُعدون مستقلين عن الإدارة، وتتوفر لديهم المعلومات اللازمة للقيام في الوقت المناسب بتقويم كيفية إجراء الإدارة للتقديرات المحاسبية، ويتمتعون بسلطة التحقيق في تصرفات الإدارة عندما تبدو تلك التصرفات غير كافية أو غير مناسبة؛ أو
- يشرفون على آلية الإدارة لإجراء التقديرات المحاسبية، بما في ذلك استخدامها للنماذج؛ أو
- يشرفون على أنشطة المتابعة التي تنفذها الإدارة. وقد يشتمل ذلك على إجراءات إشراف ومراجعة تهدف إلى اكتشاف وتصحيح أي أوجه قصور في تصميم أدوات الرقابة المطبقة على التقديرات المحاسبية أو في الفاعلية التشغيلية لهذه الأدوات.

أ٣٠. قد يكون التوصل إلى فهم لأعمال المراقبة والإشراف التي يضطلع بها المكلفون بالحوكمة مهماً عندما تكون هناك تقديرات محاسبية:

- تتطلب اجتهادات مهمة من جانب الإدارة لعلاج عدم الموضوعية؛ أو
- تنطوي على عدم تأكد مرتفع في التقدير؛ أو
- تنطوي على تعقيد عند إجرائها، على سبيل المثال، بسبب الاستخدام الواسع لتقنية المعلومات أو كبر حجم البيانات أو استخدام مصادر بيانات متعددة أو افتراضات توجد فيما بينها علاقات معقدة؛ أو
- طرأ عليها، أو يُفترض أن يكون قد طرأ عليها، تغيير في الطريقة أو الافتراضات أو البيانات مقارنة بالفترات السابقة؛ أو
- تنطوي على افتراضات مهمة.

استخدام الإدارة للمهارات أو المعرفة المتخصصة، بما في ذلك استعانتها بالخبراء (راجع: الفقرة ١٣(و))

أ٣١. قد ينظر المراجع فيما إذا كانت الظروف الآتية تزيد من احتمالية حاجة الإدارة إلى إشراك خبير:[٣٥]

---

[٣٤] معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الفقرة ٢١(أ)

[٣٥] معيار المراجعة (٥٠٠)، الفقرة ٨

- الطبيعة المتخصصة للأمر الذي يتطلب إجراء تقدير، على سبيل المثال، قد ينطوي التقدير المحاسبي على قياس احتياطيات من المواد المعدنية أو الهيدروكربونية في الصناعات الاستخراجية أو تقويم النتيجة المرجحة لتطبيق شروط تعاقدية معقدة.
- الطبيعة المعقدة للنماذج اللازمة لتطبيق المتطلبات ذات الصلة في إطار التقرير المالي المنطبق، كما هو الحال في قياسات معينة، مثل قياسات القيمة العادلة من المستوى الثالث.[٣٦]
- الطبيعة غير المعتادة أو غير المتكررة للحالة أو المعاملة أو الحدث الذي يتطلب تقديراً محاسبياً.

آلية المنشأة لتقييم المخاطر (راجع: الفقرة ١٣(ز))

أ٣٢. إن فهم الكيفية التي تتعرف بها آليةُ تقييم المخاطر الخاصة بالمنشأة على المخاطر المتعلقة بالتقديرات المحاسبية، وكيفية معالجتها لها، يمكن أن تساعد المراجع عند النظر في التغييرات الطارئة على:

- متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق المتعلقة بالتقديرات المحاسبية؛
- تَوَفُّر أو طبيعة مصادر البيانات الملائمة لإجراء التقديرات المحاسبية أو التي يمكن أن تؤثر على إمكانية الاعتماد على البيانات المستخدمة؛
- نظام المعلومات أو بيئة تقنية المعلومات في المنشأة؛
- كبار الموظفين.

أ٣٣. من بين الأمور التي قد يأخذها المراجع في الحسبان عند توصله إلى فهم للكيفية التي حددت وعالجت بها الإدارة قابلية التعرض للتحريف بسبب التحيز أو الغش من جانب الإدارة في إجراء التقديرات المحاسبية، ما إذا كانت الإدارة تقوم بالأمور الآتية، وكيفية قيامها بها:

- إيلاء اهتمام خاص لاختيار أو تطبيق الطرق والافتراضات والبيانات المستخدمة في إجراء التقديرات المحاسبية.
- متابعة مؤشرات الأداء الرئيسية التي قد تشير إلى أداء غير متوقع أو غير متسق مقارنة بالأداء السابق أو المتوقع أو مقارنة بالعوامل المعروفة الأخرى.
- تحديد الحوافز المالية أو غيرها التي قد تشكل دافعاً للتحيز.
- متابعة الحاجة إلى تغيير الطرق أو الافتراضات المهمة أو البيانات المستخدمة في إجراء التقديرات المحاسبية.
- إخضاع النماذج المستخدمة في إجراء التقديرات المحاسبية لإجراءات المراقبة والمراجعة المناسبة.
- المطالبة بتوثيق المبررات المنطقية للاجتهادات المهمة الممارسة عند إجراء التقديرات المحاسبية، أو المطالبة بإجراء مراجعة مستقلة لهذه الاجتهادات.

نظام معلومات المنشأة الذي يتعلق بالتقديرات المحاسبية (راجع: الفقرة ١٣(ح)(١))

أ٣٤. فئات المعاملات والأحداث والحالات المهمة الواقعة ضمن نطاق الفقرة ١٣(ح) هي نفس فئات المعاملات والأحداث والحالات المهمة فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات التي تخضع للفقرة ٢٥(أ) من معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩). وعند التوصل إلى فهم لنظام معلومات المنشأة الذي يتعلق بالتقديرات المحاسبية، قد يأخذ المراجع في الحسبان ما يلي:

- ما إذا كانت التقديرات المحاسبية ناشئة عن تسجيل معاملات روتينية ومتكررة أو ما إذا كانت ناشئة عن معاملات غير معتادة أو غير متكررة.
- كيفية معالجة نظم المعلومات لاكتمال التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات، ولاسيّما التقديرات المحاسبية المتعلقة بالالتزامات.

[٣٦] انظر، على سبيل المثال، المعيار الدولي للتقرير المالي (١٣) "قياس القيمة العادلة"

أ٣٥. قد يحدد المراجع خلال المراجعة فئات معاملات أو أحداث أو حالات تنشأ عنها الحاجة إلى إجراء تقديرات محاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات لكن الإدارة فشلت في التعرف عليها. ويتناول معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩) الظروف التي يتعرف فيها المراجع على مخاطر للتحريف الجوهري فشلت الإدارة في التعرف عليها، بما في ذلك النظر في الآثار المترتبة على ذلك التي تلحق تقويم المراجع لآلية المنشأة الخاصة بتقييم المخاطر.[٣٧]

تحديد الإدارة للطرق والافتراضات ومصادر البيانات ذات الصلة (راجع: الفقرة ١٣(ح)(٢)(أ))

أ٣٦. إذا قامت الإدارة بتغيير طريقة إجراء تقدير محاسبي، فقد تشمل الاعتبارات ذات الصلة ما إذا كانت الطريقة الجديدة، على سبيل المثال، أنسب، أو كانت هي في حد ذاتها استجابة لتغيرات في البيئة أو الظروف التي تؤثر على المنشأة، أو استجابة لتغييرات في متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق أو البيئة التنظيمية، أو ما إذا كانت الإدارة لديها سبب آخر وجيه.

أ٣٧. إذا لم تقم الإدارة بتغيير طريقة إجراء تقدير محاسبي، فقد تشمل الاعتبارات ذات الصلة ما إذا كان الاستمرار في استخدام الطرق والافتراضات والبيانات السابقة يُعد مناسباً في ضوء البيئة أو الظروف الحالية.

الطرق (راجع: الفقرة ١٣(ح)(٢)(أ)(١))

أ٣٨. قد يفرض إطار التقرير المالي المنطبق الطريقة التي سيتم استخدامها في إجراء تقدير محاسبي. ولكن في العديد من الحالات، لا يفرض إطار التقرير المالي المنطبق طريقة واحدة، أو إن أساس القياس المطلوب يفرض، أو يسمح باستخدام طرق بديلة.

النماذج

أ٣٩. قد تصمم وتطبق الإدارة أدوات رقابة خاصة على النماذج التي يتم استخدامها لإجراء التقديرات المحاسبية، سواءً كانت نماذج للإدارة ذاتها أو نماذج خارجية. وعندما ينطوي النموذج نفسه على مستوى مرتفع من التعقيد أو عدم الموضوعية، مثل استخدام نموذج لتقدير الخسائر الائتمانية المتوقعة أو نموذج لتقدير القيمة العادلة باستخدام مدخلات من المستوى الثالث، فإن أدوات الرقابة التي تواجه هذه الحالة من التعقيد أو عدم الموضوعية قد تزيد احتمالية التعرف عليها باعتبارها ذات صلة بالمراجعة. وعند وجود تعقيد فيما يتعلق بالنماذج، تزيد أيضاً احتمالية أن تكون أدوات الرقابة المطبقة على سلامة البيانات من أدوات الرقابة التي يتم التعرف عليها وفقاً لمعيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩). وتشمل العوامل التي قد يكون من المناسب للمراجع النظر فيها عند التوصل إلى فهم للنموذج وأدوات الرقابة المتعلقة به التي يتم التعرف عليها ما يلي:

- كيفية تحديد الإدارة لمدى ملاءمة ودقة النموذج؛
- التحقق من صحة النموذج أو إعادة اختباره، بما في ذلك ما إذا كان النموذج يتم التحقق من صحته قبل الاستخدام ويُعاد التحقق من صحته على فترات منتظمة لتحديد ما إذا كان لا يزال صالحاً للقصد من استخدامه. وقد تشمل آلية التحقق من النموذج التي تقوم بها المنشأة تقويم ما يلي:
  - الصحة النظرية للنموذج؛
  - السلامة الرياضية للنموذج؛
  - دقة واكتمال البيانات ومناسبة البيانات والافتراضات المستخدمة في النموذج؛
- كيفية تغيير أو تعديل النموذج في الوقت المناسب تبعاً للتغيرات في السوق أو غيرها من الحالات وما إذا كانت هناك سياسات مناسبة للرقابة على التغييرات مطبقة على النموذج؛
- ما إذا كانت هناك تعديلات، ويُشار إليها أيضاً بلفظ التعديلات المركبة في صناعات معينة، قد تم إدخالها على مخرجات النموذج وما إذا كانت مثل هذه التعديلات تُعد مناسبة في ظل الظروف القائمة وفقاً لمتطلبات إطار التقرير المالي المنطبق. وعندما تكون التعديلات غير مناسبة، فقد تكون هذه التعديلات مؤشراً على احتمال تحيز الإدارة؛

[٣٧] معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الفقرة ٢٢(ب)

- ما إذا كان النموذج موثقاً بشكلٍ كافٍ، بما في ذلك توثيق استخداماته المقصودة وقيوده ومؤشراته القياسية الرئيسية وبياناته وافتراضاته المطلوبة ونتائج أية عملية طُبقت عليه للتحقق من صحته وطبيعة أي تعديلات أُدخلت على مخرجاته وأساس هذه التعديلات.

الافتراضات (راجع: الفقرة ١٣(ح)(٢)(أ)(٢))

أ٤٠. تشمل الأمور التي قد يأخذها المراجع في الحسبان عند التوصل إلى فهم لكيفية اختيار الإدارة للافتراضات المستخدمة في إجراء التقديرات المحاسبية، على سبيل المثال، ما يلي:

- أساس اختيار الإدارة للافتراض والتوثيق الداعم لهذا الاختيار. وقد يوفر إطار التقرير المالي المنطبق ضوابط أو إرشادات ليتم استخدامها عند اختيار الافتراضات.
- كيفية تقييم الإدارة لما إذا كانت الافتراضات ملائمة ومكتملة.
- عند الاقتضاء، كيفية قيام الإدارة بتحديد أن الافتراضات تُعد متّسقة مع بعضها، أو مع الافتراضات المستخدمة في التقديرات المحاسبية الأخرى أو مجالات أنشطة عمل المنشأة، أو مع الأمور الأخرى الواقعة:
  - داخل نطاق سيطرة الإدارة (على سبيل المثال، الافتراضات حول برامج الصيانة التي قد تؤثر على تقدير العمر الإنتاجي لأصل من الأصول)، وما إذا كانت الافتراضات متسقة مع خطط عمل المنشأة والبيئة الخارجية؛
  - خارج نطاق سيطرة الإدارة (على سبيل المثال، الافتراضات حول معدلات الفائدة أو معدلات الوفيات أو الدعاوى القضائية أو الإجراءات التنظيمية المحتملة).
- متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق المتعلقة بالإفصاح عن الافتراضات.

أ٤١. فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية للقيمة العادلة، فإن الافتراضات تتباين من حيث مصادر البيانات وأساس الاجتهادات الممارسة لدعمها، حسب ما يلي:

(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 المعدة للتقرير.

(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 البيانات المتاحة في ظل الظروف القائمة.

لكن في الواقع العملي، قد لا يكون التفريق بين تقديرات البند (أ) وتقديرات البند (ب) واضحاً دائماً ويعتمد التمييز فيما بينها على فهم مصادر البيانات وأساس الاجتهادات الداعمة للافتراض. وعلاوة على ذلك، قد يكون من الضروري للإدارة أن تختار من بين عدد من الافتراضات المختلفة المستخدمة من قبل مختلف المشاركين في السوق.

أ٤٢. يُشار إلى الافتراضات المستخدمة في إجراء التقدير المحاسبي على أنها افتراضات مهمة إذا كان وجود تباين معقول في الافتراض من شأنه أن يؤثر بشكل جوهري على قياس التقدير المحاسبي. ويمكن أن يكون إجراء تحليل الحساسية مفيداً في توضيح درجة تباين القياس بناءً على افتراض واحد أو أكثر من الافتراضات المستخدمة في إجراء التقدير المحاسبي.

الأسواق غير النشطة أو غير السائلة

أ٤٣. عندما تكون الأسواق غير نشطة أو غير سائلة، فإن فهم المراجع لكيفية اختيار الإدارة للافتراضات قد يشمل التوصل إلى فهم لما إذا كانت الإدارة لديها:

- سياسات مناسبة مُطبقة لتكييف تطبيق الطريقة في ظل هذه الظروف. وقد يشتمل هذا التكييف على إجراء تعديلات في النماذج أو وضع نماذج جديدة تكون مناسبة في ظل الظروف القائمة؛

- المهارات أو المعرفة اللازمة لتكييف أو تطوير نموذج ما، إذا كان ضرورياً بشكل عاجل، بما في ذلك اختيار أسلوب التقويم المناسب في مثل هذه الظروف؛
- الموارد اللازمة لتحديد مدى النواتج، في ضوء حالات عدم التأكد القائمة، على سبيل المثال عن طريق إجراء تحليل للحساسية؛
- وسائل تقييم الكيفية التي أثر بها التدهور في أحوال السوق، إن حدث، على عمليات المنشأة وبيئتها ومخاطر الأعمال ذات الصلة وما ترتب على ذلك من آثار على التقديرات المحاسبية للمنشأة، في مثل هذه الظروف؛
- فهم مناسب للكيفية التي يمكن أن تتابين بها بيانات الأسعار التي تم الحصول عليها من مصادر خارجية معينة للمعلومات، ومدى ملاءمة هذه البيانات، في مثل هذه الظروف.

البيانات (راجع: الفقرة ١٣(ح)(٢)(أ)(٣))

أ٤٤. تشمل الأمور التي قد يأخذها المراجع في الحسبان عند التوصل إلى فهم لكيفية اختيار الإدارة للبيانات التي تستند إليها التقديرات المحاسبية، ما يلي:

- طبيعة ومصدر البيانات، بما في ذلك المعلومات المتحصل عليها من مصدر خارجي للمعلومات.
- كيفية تقويم الإدارة لما إذا كانت البيانات مناسبة.
- دقة البيانات واكتمالها.
- اتساق البيانات المستخدمة مع البيانات المستخدمة في الفترات السابقة.
- مدى التعقيد في تطبيقات تقنية المعلومات أو الجوانب الأخرى لبيئة تقنية المعلومات في المنشأة التي يتم استخدامها للحصول على البيانات ومعالجتها، بما في ذلك عندما ينطوي ذلك على التعامل مع قدر كبير من البيانات.
- كيفية الحصول على البيانات وإرسالها ومعالجتها وكيفية الحفاظ على سلامتها.

كيفية فهم الإدارة لحالة عدم تأكد التقدير وكيفية معالجتها لها (راجع: الفقرتين ١٣(ح)(٢)(ب)–١٣(ح)(٢)(ج))

أ٤٥. تشمل الأمور التي قد يكون من المناسب للمراجع أخذها في الحسبان فيما يتعلق بما إذا كانت الإدارة تفهم درجة عدم تأكد التقدير، وكيفية فهمها لها، على سبيل المثال، ما يلي:

- ما إذا كانت الإدارة قد حددت طرقاً أو افتراضات مهمة أو مصادر بيانات بديلة تُعد مناسبة في سياق إطار التقرير المالي المنطبق، وإذا كان الأمر كذلك، فكيف قامت الإدارة بهذا التحديد.
- ما إذا كانت الإدارة قد أخذت في الحسبان النواتج البديلة عن طريق القيام، على سبيل المثال، بإجراء تحليل حساسية لتحديد تأثير التغييرات في الافتراضات المهمة أو البيانات المستخدمة في إجراء التقدير المحاسبي، وإذا كان الأمر كذلك، فكيف أخذت الإدارة في الحسبان هذه النواتج البديلة.

أ٤٦. قد تحدد متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق المنهج الخاص باختيار الإدارة للمبلغ المقدر من بين نواتج القياس المحتملة بدرجة معقولة. وقد تنص أُطُر التقرير المالي على أن المبلغ المناسب هو مبلغ يتم اختياره بشكل مناسب من بين نواتج القياس المحتملة بدرجة معقولة، وفي بعض الحالات، قد تشير إلى أن المبلغ الأكثر ملاءمة ربما يكون هو المبلغ الواقع في وسط ذلك النطاق.

أ٤٧. على سبيل المثال، فيما يتعلق بتقديرات القيمة العادلة، يشير المعيار الدولي للتقرير المالي (١٣)[٣٨] إلى أنه في حالة استخدام أساليب تقويم متعددة لقياس القيمة العادلة، فإن النتائج (بعبارة أخرى، المؤشرات على القيمة العادلة) يجب تقويمها مع الأخذ في الحسبان معقولية مدى القيم التي تشير إليها تلك النتائج. ويُعد قياس القيمة العادلة هو قياس أفضل نقطة ضمن ذلك المدى تمثل القيمة العادلة في ظل الظروف

[٣٨] المعيار الدولي للتقرير المالي (١٣) "قياس القيمة العادلة، الفقرة ٦٣

القائمة. وفي حالات أخرى، قد يحدد إطار التقرير المالي المنطبق استخدام المتوسط الذي ترجحه الاحتمالات لنواتج القياس المحتملة بدرجة معقولة، أو مبلغ القياس الأرجح أو الأكثر ترجيحاً على الإطلاق.

أ٤٨. قد يفرض إطار التقرير المالي المنطبق إفصاحات أو أهدافاً للإفصاحات فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية، وقد تختار بعض المنشآت الإفصاح عن معلومات إضافية. وقد تتناول هذه الإفصاحات أو أهداف الإفصاحات، على سبيل المثال، ما يلي:

- طريقة التقدير المستخدمة، بما في ذلك أي نموذج منطبق وأساس اختياره.
- المعلومات التي تم الحصول عليها من نماذج أو من عمليات حسابية أخرى مستخدمة لتحديد التقديرات المثبتة أو المفصح عنها في القوائم المالية، بما في ذلك المعلومات المتعلقة بالبيانات والافتراضات الأساسية المستخدمة في تلك النماذج، مثل:
  - الافتراضات المعدة داخلياً؛ أو
  - البيانات، مثل معدلات الفائدة، التي تتأثر بعوامل خارجة عن سيطرة المنشأة.
- تأثير أي تغييرات على طريقة التقدير عن الفترة السابقة.
- مصادر عدم تأكد التقدير.
- معلومات القيمة العادلة.
- معلومات عن تحليلات الحساسية، مستنبطة من النماذج المالية، وتدل على أن الإدارة قد أخذت في الحسبان الافتراضات البديلة.

أ٤٩. في بعض الحالات، قد يتطلب إطار التقرير المالي المنطبق إفصاحات محددة بشأن عدم تأكد التقدير، على سبيل المثال:

- الإفصاح عن المعلومات التي تتعلق بالافتراضات الموضوعة بشأن المستقبل والمصادر الرئيسية الأخرى لعدم تأكد التقدير التي ينشأ عنها ارتفاع في احتمالية أو حجم التعديلات الجوهرية على المبالغ الدفترية للأصول والالتزامات بعد نهاية الفترة. وقد يتم وصف تلك المتطلبات باستخدام مصطلحات مثل "المصادر الرئيسية لعدم تأكد التقدير" أو "التقديرات المحاسبية المهمة". وقد تتعلق تلك الإفصاحات بالتقديرات المحاسبية التي تتطلب الاجتهادات الأكثر صعوبة أو عدم موضوعية أو الأكثر تعقيداً من جانب الإدارة. وقد يزيد خضوع هذه الاجتهادات لحالة عدم الموضوعية أو قد تكون أكثر تعقيداً، مما يترتب عليه زيادة احتمالية إدخال تعديل جوهري على المبالغ الدفترية للأصول والالتزامات، تبعاً لعدد بنود البيانات والافتراضات المؤثرة على الحل المستقبلي المحتمل لحالة عدم تأكد التقدير. ومن بين المعلومات التي قد يتم الإفصاح عنها:
  - طبيعة الافتراض أو المصادر الأخرى لحالة عدم تأكد التقدير؛
  - حساسية المبالغ الدفترية للطرق والافتراضات المستخدمة، بما في ذلك أسباب الحساسية؛
  - الحل المتوقع لحالة عدم التأكد ومدى النواتج المحتملة بدرجة معقولة فيما يتعلق بالمبالغ الدفترية للأصول والالتزامات المتأثرة؛
  - تفسير للتغييرات التي تم إجراؤها على الافتراضات السابقة المتعلقة بتلك الأصول والالتزامات، إذا ظلت حالة عدم التأكد دون حل.
- الإفصاح عن مدى النواتج المحتملة والافتراضات المستخدمة في تحديد المدى.
- الإفصاح عن معلومات محددة، مثل:
  - المعلومات التي تتعلق بما تمثله التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة من أهمية للمركز المالي للمنشأة وأدائها؛
  - الإفصاحات التي تتعلق بعدم نشاط السوق أو عدم سيولته.
- 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 كمّية مثل مدى تعرض المنشأة للخطر، استناداً إلى المعلومات المقدمة داخلياً لموظفي الإدارة الرئيسيين في المنشأة، بما في ذلك خطر الائتمان وخطر السيولة وخطر السوق.

أدوات الرقابة التي يتم التعرف عليها المطبقة على آلية الإدارة لإجراء التقديرات المحاسبية (راجع: الفقرة ١٣(ط))

أ٥٠. إن حكم المراجع عند التعرف على أدوات الرقابة في مكون أنشطة الرقابة، وبالتالي الحاجة إلى تقويم تصميم تلك الأدوات وتحديد ما إذا كان قد تم تطبيقها، يتعلق بآلية الإدارة الموضحة في الفقرة ١٣(ح)(٢). وقد لا يتعرف المراجع على أدوات رقابة ذات صلة فيما يتعلق بجميع جوانب الفقرة ١٣(ح)(٢).

أ٥١. في إطار التعرف على أدوات الرقابة وتقويم تصميمها وتحديد ما إذا كان قد تم تطبيقها، قد ينظر المراجع فيما يلي:

- كيفية تحديد الإدارة لمناسبة البيانات المستخدمة في وضع التقديرات المحاسبية، بما في ذلك عندما تستخدم الإدارة مصدراً خارجياً للمعلومات أو بيانات من خارج دفتر الأستاذ العام ودفاتر الأستاذ المساعدة.
- فحص التقديرات المحاسبية، بما في ذلك الافتراضات أو البيانات المستخدمة في وضعها، واعتمادها من المستويات الإدارية المناسبة ومن المكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال.
- الفصل في الواجبات بين المسؤولين عن إجراء التقديرات المحاسبية ومن يُلزِمون المنشأة بالمعاملات المتعلقة بها، بما في ذلك ما إذا كان تحديد المسؤوليات يأخذ في الحسبان بشكل مناسب طبيعة المنشأة وما تقدمه من منتجات أو خدمات. فعلى سبيل المثال، في حالة المؤسسات المالية الكبرى، قد يتألف الفصل الملائم في الواجبات من إنشاء قسم مستقل مسؤول عن تقدير أسعار القيم العادلة والتحقق من صحتها للمنتجات المالية الخاصة بالمنشأة وتزويد هذا القسم بأفراد لا تكون أجورهم مرتبطة بمثل هذه المنتجات.
- فاعلية تصميم أدوات الرقابة. بصفة عامة، قد تواجه الإدارة صعوبة في تصميم أدوات الرقابة التي تعالج حالة عدم الموضوعية أو عدم تأكد التقدير بطريقة تمنع، أو تكتشف وتصحح، على نحو فعال، التحريفات الجوهرية أكبر مما تواجهه في تصميم أدوات الرقابة التي تعالج التعقيد. وقد يلزم أن تحتوي أدوات الرقابة التي تعالج عدم الموضوعية أو عدم تأكد التقدير على المزيد من العناصر اليدوية، التي قد تكون أقل في إمكانية الاعتماد عليها من أدوات الرقابة الآلية لأنه يمكن تخطيها أو تجاهلها أو تجاوزها بشكل أكثر سهولة من جانب الإدارة. وقد تتباين درجة فاعلية تصميم أدوات الرقابة التي تعالج حالة التعقيد بناءً على سبب التعقيد وطبيعته. فعلى سبيل المثال، قد يكون من الأيسر تصميم أدوات رقابة أكثر فاعلية فيما يتعلق بإحدى الطرق المستخدمة بشكل روتيني أو المطبقة على سلامة البيانات.

أ٥٢. عندما تستخدم الإدارة تقنية المعلومات بشكل مكثّف في إجراء التقديرات المحاسبية، فمن المرجح أن تشتمل أدوات الرقابة التي يتم التعرف عليها في مكون أنشطة الرقابة على أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات وأدوات الرقابة على معالجة المعلومات. وقد تواجه مثل هذه الأدوات مخاطر تتعلق بما يلي:

- ما إذا كانت تطبيقات تقنية المعلومات أو الجوانب الأخرى في بيئة تقنية المعلومات لديها القدرة على معالجة قدر كبير من البيانات ومُهيّأة على نحوٍ مناسب للقيام بذلك؛
- العمليات الحسابية المعقدة في تطبيق طريقة التقدير. وعندما يتطلب الأمر استخدام تطبيقات تقنية معلومات متنوعة لمعالجة المعاملات المعقدة، تتم عندئذ عمليات مطابقة منتظمة بين تطبيقات تقنية المعلومات، ولاسيّما عندما لا يكون هناك تواصل آلي بين هذه التطبيقات أو عندما يكون من المحتمل أن تخضع لتدخل يدوي؛
- ما إذا كان تصميم النماذج ومعايرتها يتم تقويمه بشكل دوري؛
- اكتمال البيانات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية ودقة استخراجها من سجلات المنشأة أو من المصادر الخارجية للمعلومات؛
- البيانات، بما في ذلك اكتمال البيانات ودقة تدفقها خلال نظام معلومات المنشأة، ومناسبة أي تعديل على البيانات المستخدمة في إجراء التقديرات المحاسبية، والحفاظ على سلامة البيانات وأمنها.
- المخاطر المرتبطة بمعالجة البيانات أو تسجيلها، عند استخدام مصادر خارجية للمعلومات؛

- ما إذا كانت الإدارة لديها أدوات رقابة على الوصول إلى كل نموذج وتغييره وصونه، من أجل الاحتفاظ بمسار مراجعة قوي لإصدارات النماذج المعتمدة ومنع الوصول إلى تلك النماذج أو تعديلها دون تصريح بذلك؛
- ما إذا كانت هناك أدوات رقابة مناسبة مطبقة على نقل المعلومات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية إلى دفتر الاستاذ العام، بما في ذلك أدوات رقابة مناسبة على قيود اليومية.

أ٥٣. في بعض القطاعات، مثل البنوك أو التأمين، قد يُستخدم لفظ الحوكمة لوصف الأنشطة المطبقة في بيئة الرقابة وآلية المنشأة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية والمكونات الأخرى في نظام الرقابة الداخلية، كما هو موضح في معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩).[٣٩]

أ٥٤. بالنسبة للمنشآت التي تحتوي على وظيفة للمراجعة الداخلية، فإن عمل هذه الوظيفة قد يكون مفيداً جداً للمراجع في التوصل إلى فهم لما يلي:

- طبيعة ومدى استخدام الإدارة للتقديرات المحاسبية؛
- تصميم وتطبيق أدوات الرقابة التي تواجه المخاطر المرتبطة بالبيانات والافتراضات والنماذج المستخدمة لإجراء التقديرات المحاسبية؛
- الجوانب الخاصة بنظام معلومات المنشأة التي تولد البيانات التي تستند إليها التقديرات المحاسبية؛
- كيفية التعرف على المخاطر الجديدة المتعلقة بالتقديرات المحاسبية وتقييمها وإدارتها.

فحص ناتج التقديرات المحاسبية السابقة أو فحص إعادة تقديرها (راجع: الفقرة ١٤)

أ٥٥. يساعد إجراء فحص لناتج التقديرات المحاسبية السابقة أو فحص لإعادة تقديرها (الفحص بأثر رجعي) في التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها عندما يكون للتقديرات المحاسبية السابقة ناتجٌ في الفترة الحالية من خلال نقل أو تحقق أصل أو التزام، أو عندما يُعاد تقديرها لغرض الفترة الحالية. ومن خلال إجراء فحص بأثر رجعي، يمكن أن يحصل المراجع على ما يلي:

- معلومات عن مدى فاعلية آلية التقدير السابقة الخاصة بالإدارة، ويمكن أن يحصل المراجع من هذه المعلومات على أدلة مراجعة عن الفاعلية المحتملة لآلية الإدارة في الفترة الحالية.
- أدلة مراجعة عن أمور، مثل أسباب التغييرات التي قد يتطلب الأمر الإفصاح عنها في القوائم المالية.
- معلومات عن حالة التعقيد أو عدم تأكد التقدير المتعلقة بالتقديرات المحاسبية.
- معلومات عن قابلية تعرض التقديرات المحاسبية لتحيز محتمل من جانب الإدارة، أو معلومات يمكن أن تكون مؤشراً على وجود هذا التحيز. وتساعد نزعة الشك المهني للمراجع في التعرف على مثل هذه الظروف أو الحالات وفي تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الإضافية.

أ٥٦. قد يوفر الفحص بأثر رجعي أدلة مراجعة تدعم التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها في الفترة الحالية. ويمكن تطبيق مثل هذا الفحص الذي يتم بأثر رجعي على التقديرات المحاسبية التي أُجريت للقوائم المالية الخاصة بالفترات السابقة، أو يمكن تطبيقه على فترات عديدة أو على فترة أقصر (مثل نصف سنة أو ربع سنة). وفي بعض الحالات، قد يكون من المناسب إجراء فحص بأثر رجعي لفترات عديدة وذلك عندما يتم التوصل إلى ناتج أحد التقديرات المحاسبية على مدار فترة أطول.

أ٥٧. يتطلب معيار المراجعة (٢٤٠) إجراء فحص بأثر رجعي لاجتهادات وافتراضات الإدارة التي تتعلق بالتقديرات المحاسبية المهمة.[٤٠] ومن الناحية العملية، قد يتم فحص التقديرات المحاسبية السابقة كإجراء لتقييم المخاطر وفقاً لهذا المعيار بالتزامن مع الفحص الذي يتطلبه معيار المراجعة (٢٤٠).

أ٥٨. بناءً على التقييم السابق الذي أجراه المراجع لمخاطر التحريف الجوهري، فقد يرى المراجع أنه من الضروري إجراء فحص أكثر تفصيلاً بأثر رجعي، على سبيل المثال، إذا تم تقييم خطر ملازم على أنه خطر مرتفع لواحد أو أكثر من مخاطر التحريف الجوهري. وفي إطار الفحص التفصيلي الذي يتم بأثر رجعي، قد يولي المراجع اهتماماً خاصاً، إن أمكن من الناحية العملية، لتأثير البيانات والافتراضات المهمة المستخدمة

---

[٣٩] معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الملحق الثالث

[٤٠] معيار المراجعة (٢٤٠) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية"، الفقرة ٣٣(ب)(٢)

في إجراء التقديرات المحاسبية السابقة. ومن ناحية أخرى، وعلى سبيل المثال فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية الناشئة عن تسجيل معاملات روتينية ومتكررة، قد يرى المراجع أن تطبيق الإجراءات التحليلية كإجراءات لتقييم المخاطر هو أمر كافٍ لأغراض الفحص.

أ٥٩. تبعاً للظروف القائمة في تاريخ القياس، فإن الهدف من قياس التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والتقديرات المحاسبية الأخرى يتناول 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 بالتعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها. فعلى سبيل المثال، وفي بعض الحالات، قد لا يكون من المرجح أن يؤدي التوصل إلى فهم للتغييرات في افتراضات المشاركين في السوق التي أثرت على ناتج التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة في فترة سابقة، إلى توفير أدلة مراجعة ملائمة. وفي هذه الحالة، يمكن الحصول على أدلة المراجعة عن طريق فهم نواتج الافتراضات (مثل توقعات التدفقات النقدية) وفهم مدى فاعلية آلية التقدير السابقة الخاصة بالإدارة التي تدعم التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها في الفترة الحالية.

أ٦٠. إن وجود اختلاف بين ناتج التقدير المحاسبي والمبلغ المثبت في القوائم المالية للفترة السابقة لا يمثل بالضرورة تحريفاً في القوائم المالية للفترة السابقة. إلا أن مثل هذا الاختلاف قد يمثل تحريفاً، على سبيل المثال، إذا كان الاختلاف ناشئاً عن معلومات كانت متاحة للإدارة عندما تم الانتهاء من إعداد القوائم المالية للفترة السابقة، أو معلومات يمكن بشكل معقول توقع أنها قد تم الحصول عليها وأخذها في الحسبان في سياق إطار التقرير المالي المنطبق.[٤١] وقد يدعو مثل هذا الاختلاف إلى إثارة الشكوك حول الآلية التي تتبعها الإدارة لأخذ المعلومات في الحسبان عند إجراء التقدير المحاسبي. ونتيجة لذلك، قد يقوم المراجع بإعادة تقييم أي خطط لاختبار أدوات الرقابة ذات العلاقة والتقييم ذي العلاقة لخطر الرقابة أو قد يقرر أنه من الضروري الحصول على أدلة مراجعة أكثر إقناعاً بشأن الأمر. 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 في كل حالة.

المهارات أو المعرفة المتخصصة (راجع: الفقرة ١٥)

أ٦١. من بين الأمور التي قد تؤثر على تحديد المراجع لما إذا كان فريق الارتباط بحاجة إلى مهارات أو معرفة متخصصة، على سبيل المثال، ما يلي:[٤٢]

- طبيعة التقديرات المحاسبية لعمل أو صناعة معينة (على سبيل المثال، الرواسب المعدنية، الأصول الزراعية، الأدوات المالية المعقدة، التزامات عقود التأمين).
- درجة عدم تأكد التقدير.
- مدى تعقيد الطريقة أو النموذج المستخدم.
- مدى تعقيد متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق ذات الصلة بالتقديرات المحاسبية، بما في ذلك ما إذا كانت هناك مجالات من المعروف أنها تخضع لتفسيرات أو ممارسات مختلفة أو مجالات يوجد فيها أوجه عدم اتساق في كيفية إجراء التقديرات المحاسبية.
- الإجراءات التي ينوي المراجع القيام بها استجابةً لمخاطر التحريف الجوهري المقيَّمة.
- الحاجة إلى ممارسة الاجتهاد بشأن أمور غير محددة بموجب إطار التقرير المالي المنطبق.
- درجة الاجتهاد المطلوبة لاختيار البيانات والافتراضات.
- تعقيد تقنية المعلومات ومدى استخدام المنشأة لها في إجراء التقديرات المحاسبية.

ويمكن أن تتباين طبيعة إشراك الأفراد الذين يتمتعون بمهارات ومعرفة متخصصة، وكذلك توقيت هذا الإشراك ومداه، على مدار عملية المراجعة.

---

[٤١] معيار المراجعة (٥٦٠) "الأحداث اللاحقة"، الفقرة ١٤

[٤٢] معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث) "إدارة الجودة لمراجعة القوائم المالية"، الفقرتان ٢٥ و٢٦، ومعيار المراجعة (٣٠٠) "التخطيط لمراجعة القوائم المالية"، الفقرة ٨(هـ)

أ٦٢. قد لا يملك المراجع المهارات أو المعرفة المتخصصة اللازمة عندما يكون الأمر المعني في مجال آخر بخلاف المحاسبة أو المراجعة (على سبيل المثال، مهارات التقويم) وربما يحتاج إلى الاستعانة بأحد الخبراء.[٤٣]

أ٦٣. لا يتطلب العديد من التقديرات المحاسبية استخدام مهارات أو معرفة متخصصة. فعلى سبيل المثال، قد لا تكون هناك حاجة إلى مهارات أو معرفة متخصصة لإجراء احتساب بسيط لتقادم المخزون. ولكن من المرجح أن يخلص المراجع إلى ضرورة استخدام مهارات أو معرفة متخصصة، على سبيل المثال، لتقدير الخسائر الائتمانية المتوقعة لمؤسسة مصرفية أو التزامات عقود التأمين لمنشأة تأمينية.

التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها (راجع: الفقرتين ٤، ١٦)

أ٦٤. يُعد التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها على مستوى الإقرارات فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية أمراً مهماً لجميع التقديرات المحاسبية، ولا يقتصر ذلك على التقديرات المثبتة في القوائم المالية، وإنما يمتد أيضاً إلى التقديرات المدرجة في الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية.

أ٦٥. وتنص الفقرة أ٤٤ من معيار المراجعة (٢٠٠) على أن معايير المراجعة تشير عادةً إلى "مخاطر التحريف الجوهري" بدلاً من الإشارة إلى الخطر الملازم وخطر الرقابة بشكل منفصل. ويتطلب معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩) إجراء تقييم منفصل للخطر الملازم وخطر الرقابة من أجل توفير أساس لتصميم إجراءات المراجعة الإضافية وتنفيذها للاستجابة لمخاطر التحريف الجوهري على مستوى الإقرارات،[٤٤] بما في ذلك المخاطر المهمة، وفقاً لمعيار المراجعة (٣٣٠).

أ٦٦. عند التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييم الخطر الملازم فيما يخص التقديرات المحاسبية وفقاً لمعيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)،[٤٥] يتعين على المراجع أن يأخذ في الحسبان عوامل الخطر الملازم التي تؤثر على قابلية تعرض الإقرارات للتحريف، وكيفية ذلك التأثير. وقد يوفر أيضاً نظر المراجع في عوامل الخطر الملازم معلومات ليتم استخدامها فيما يلي:

- تقييم احتمالية حدوث التحريف وحجمه (أي درجة تقييم الخطر الملازم على نطاق الخطر الملازم)؛
- تحديد أسباب التقييم الممنوح لمخاطر التحريف الجوهري على مستوى الإقرارات، وأن إجراءات المراجعة الإضافية التي ينفذها المراجع وفقاً للفقرة ١٨ تستجيب لتلك الأسباب.

ويحتوي الملحق الأول على شرح أكثر تفصيلاً للعلاقات المتبادلة بين عوامل الخطر الملازم.

أ٦٧. قد تكون أسباب تقييم المراجع للخطر الملازم على مستوى الإقرارات ناتجة عن واحد أو أكثر من عوامل الخطر الملازم المتمثلة في عدم تأكد التقدير أو التعقيد أو عدم الموضوعية أو عوامل الخطر الملازم الأخرى. فعلى سبيل المثال:

(أ) من المرجح أن تكون التقديرات المحاسبية للخسائر الائتمانية المتوقعة معقدة لأنه لا يمكن رصد هذه الخسائر بشكل مباشر وقد تتطلب استخدام نموذج معقد. وقد يستخدم النموذج مجموعة معقدة من البيانات التاريخية والافتراضات المتعلقة بالتطورات المستقبلية في مجموعة متنوعة من السيناريوهات الخاصة بالمنشأة والتي قد يكون من الصعب التنبؤ بها. ومن المرجح أن تكون التقديرات المحاسبية للخسائر الائتمانية المتوقعة خاضعة أيضاً لدرجة مرتفعة من عدم تأكد التقدير ومستوى كبير من عدم الموضوعية في إجراء الاجتهادات المتعلقة بالأحداث أو الحالات المستقبلية. وتنطبق اعتبارات مماثلة أيضاً على التزامات عقود التأمين.

(ب) قد يتطلب إجراء تقدير محاسبي لمخصص التقادم في منشأة تمتلك مجموعة كبيرة من مختلف أنواع المخزون نُظُماً وآليات معقدة، لكنه قد ينطوي على قدر منخفض من عدم الموضوعية وقد تكون درجة عدم تأكد التقدير منخفضة، وذلك بناءً على طبيعة المخزون.

(ج) قد توجد تقديرات محاسبية أخرى غير معقدة في إجرائها لكنها قد تنطوي على درجة مرتفعة من عدم تأكد التقدير وقد تتطلب أحكاماً واجتهادات مهمة، ومثال ذلك، إجراء تقدير محاسبي يتطلب اجتهاداً واحداً بالغ الأهمية بشأن التزام يتوقف مبلغه على نتيجة دعوى قضائية.

---

[٤٣] معيار المراجعة (٦٢٠) "استخدام عمل خبير المراجع"

[٤٤] معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الفقرتان ٣١ و٣٤

[٤٥] معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الفقرة ٣١(أ)

أ٦٨. قد تتباين مدى صلة وأهمية عوامل الخطر الملازم من تقدير لآخر. وبالتالي، قد تؤثر عوامل الخطر الملازم، سواءً كل منها على حدة أو مع بعضها، على التقديرات المحاسبية البسيطة بدرجة أقل وقد يتعرف المراجع على مخاطر أقل أو قد يقيِّم الخطر الملازم قرب الطرف الأسفل لنطاق الخطر الملازم.

أ٦٩. وعلى النقيض، قد تؤثر عوامل الخطر الملازم، سواءً كل منها على حدة أو مع بعضها، على التقديرات المحاسبية المعقدة بدرجة أكبر، وقد تقود المراجع إلى تقييم الخطر الملازم عند الحد الأعلى لنطاق الخطر الملازم. وفيما يخص هذه التقديرات المحاسبية، من المرجح أن يؤثر نظر المراجع في تأثيرات عوامل الخطر الملازم تأثيراً مباشراً على عدد وطبيعة مخاطر التحريف الجوهري التي تم التعرف عليها وعلى تقييم هذه المخاطر، وفي نهاية المطاف، على درجة الإقناع التي يلزم أن تحظى بها أدلة المراجعة استجابةً للمخاطر المقيَّمة. وقد يكون تطبيق المراجع لنزعة الشك المهني مهماً أيضاً بصفة خاصة فيما يتعلق بهذه التقديرات المحاسبية.

أ٧٠. قد توفر الأحداث الواقعة بعد تاريخ القوائم المالية معلومات إضافية ذات صلة بتقييم المراجع لمخاطر التحريف الجوهري على مستوى الإقرارات. وعلى سبيل المثال، قد يصبح ناتج أحد التقديرات المحاسبية معروفاً أثناء المراجعة. وفي مثل هذه الحالات، قد يقوم المراجع بتقييم مخاطر التحريف الجوهري على مستوى الإقرارات، أو إعادة النظر في تقييمها،[٤٦] بغض النظر عن كيفية تأثير عوامل الخطر الملازم على قابلية تعرض الإقرارات للتحريف فيما يتعلق بالتقدير المحاسبي. وقد تؤثر الأحداث الواقعة بعد تاريخ القوائم المالية أيضاً على اختيار المراجع لمنهج اختبار التقدير المحاسبي وفقاً للفقرة ١٨. وعلى سبيل المثال، فيما يخص استحقاق العلاوات البسيطة اعتماداً على نسبة مئوية واضحة من الأجور لموظفين محددين، قد يخلص المراجع إلى وجود درجة منخفضة نسبياً من التعقيد أو عدم الموضوعية في إجراء التقدير المحاسبي، ومن ثمّ، قد يقيِّم الخطر الملازم على مستوى الإقرارات قرب الطرف الأسفل لنطاق الخطر الملازم. وقد يوفر دفع العلاوات بعد نهاية الفترة ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن مخاطر التحريف الجوهري المُقيَّمة على مستوى الإقرارات.

أ٧١. يمكن أن يتم تقييم المراجع لخطر الرقابة بطرق مختلفة بناءً على أساليب أو منهجيات المراجعة المفضلة. ويمكن التعبير عن تقييم خطر الرقابة باستخدام فئات نوعية (على سبيل المثال، تقييم خطر الرقابة بأنه مرتفع، متوسط، منخفض) أو من حيث توقع المراجع لمدى فاعلية أدوات الرقابة في مواجهة الخطر الذي تم التعرف عليه، وبعبارة أخرى، الاعتماد المقرر على الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة. فعلى سبيل المثال، في حالة تقييم خطر الرقابة بأنه مرتفع، يتوقع المراجع عدم الاعتماد على الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة. وفي حالة تقييم خطر الرقابة بأقل من مرتفع، يتوقع المراجع أن يعتمد على الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة.

عدم تأكد التقدير (راجع: الفقرة ١٦(أ))

أ٧٢. مع الأخذ في الحسبان درجة خضوع التقدير المحاسبي لعدم تأكد التقدير، يمكن أن ينظر المراجع فيما يلي:

- ما إذا كان إطار التقرير المالي المنطبق يتطلب:
  - o استخدام طريقة ما لإجراء التقدير المحاسبي الذي ينطوي بطبيعته على مستوى مرتفع من عدم تأكد التقدير. فعلى سبيل المثال، قد يتطلب إطار التقرير المالي استخدام مدخلات غير قابلة للرصد.
  - o استخدام افتراضات تنطوي بطبيعتها على مستوى مرتفع من عدم تأكد التقدير، مثل الافتراضات التي لها أمد تنبؤ طويل، أو الافتراضات التي تستند إلى بيانات غير قابلة للرصد وبالتالي يصعب على الإدارة إعدادها، أو استخدام افتراضات متنوعة غير مرتبطة ببعضها.
  - o إفصاحات عن عدم تأكد التقدير.
- بيئة العمل. فقد تكون المنشأة تعمل في سوق يشهد تقلباً أو اضطراباً محتملاً (على سبيل المثال، بسبب الحركات الكبيرة في سعر العملة أو بسبب الأسواق غير النشطة) وقد يعتمد التقدير المحاسبي بسبب ذلك على بيانات غير قابلة للرصد بسهولة.
- ما إذا كان من المحتمل (أو من الممكن عملياً، طالما كان ذلك مسموحاً به بموجب إطار التقرير المالي المنطبق) للإدارة:

[٤٦] معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الفقرة ٣٧

- أن تصل إلى توقع دقيق ويمكن الاعتماد عليه بشأن التحقق المستقبلي لمعاملة تمت في الماضي (على سبيل المثال، المبلغ الذي سيتم دفعه بموجب حكم تعاقدي مشروط)، أو بشأن حدوث أو أثر أحداث أو حالات مستقبلية (على سبيل المثال، مبلغ خسارة ائتمانية مستقبلية أو المبلغ الذي سيتم تسوية مطالبة تأمينية به في وقت التسوية)؛ أو
- أن تحصل على معلومات دقيقة ومكتملة عن حالة راهنة (على سبيل المثال، معلومات عن خصائص التقويم التي يمكن أن تعكس وجهة نظر المشاركين في السوق في تاريخ القوائم المالية، لوضع تقدير للقيمة العادلة).

أ٧٣. لا يُعد حجم المبلغ المثبت أو المفصح عنه في القوائم المالية لتقدير محاسبي، في حد ذاته، مؤشراً على قابلية تعرضه للتحريف لأن التقدير المحاسبي قد يكون، على سبيل المثال، قد جرى تهوينه.

أ٧٤. في بعض الظروف، قد يكون عدم تأكد التقدير مرتفعاً جداً بحيث لا يمكن إجراء تقدير محاسبي معقول. وقد يمنع إطار التقرير المالي المنطبق إثبات البند في القوائم المالية، أو قياسه بالقيمة العادلة. وفي مثل هذه الحالات، قد تكون هناك مخاطر تحريف جوهري لا ترتبط فقط بما إذا كان ينبغي إثبات التقدير المحاسبي، أو ما إذا كان ينبغي قياسه بالقيمة العادلة، وإنما أيضاً بمدى معقولية الإفصاح. وفيما يتعلق بتلك التقديرات المحاسبية، قد يتطلب إطار التقرير المالي المنطبق الإفصاح عن التقديرات المحاسبية وعدم تأكد التقدير المصاحب لها (انظر الفقرات أ١١٢–أ١١٣، أ١٤٣-أ١٤٤).

أ٧٥. في بعض الحالات، قد يثير عدم تأكد التقدير المتعلق بتقدير محاسبي شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة. ويحدد معيار المراجعة (٥٧٠)[٤٧] متطلبات ويقدم إرشادات في مثل هذه الظروف.

التعقيد أو عدم الموضوعية (راجع: الفقرة ١٦(ب))

درجة تأثير التعقيد على اختيار الطريقة وتطبيقها

أ٧٦. عند الأخذ في الحسبان درجة تأثير التعقيد على اختيار الطريقة المستخدمة في إجراء التقدير المحاسبي وتطبيقها، قد ينظر المراجع فيما يلي:

- حاجة الإدارة إلى المهارات أو المعرفة المتخصصة مما قد يشير إلى أن الطريقة المستخدمة في إجراء التقدير المحاسبي معقدةٌ بطبيعتها ومن ثمّ قد يكون التقدير المحاسبي معرضاً بدرجة أكبر للتحريف الجوهري. وقد ترتفع قابلية التعرض للتحريف الجوهري عندما تكون الإدارة قد قامت بوضع النموذج داخلياً مع تمتعها بخبرة قليلة نسبياً في القيام بذلك، أو عندما تستخدم نموذجاً يطبق طريقة غير مستقرة أو غير شائعة الاستخدام في صناعة أو بيئة معينة.
- طبيعة أساس القياس المطلوب بموجب إطار التقرير المالي المنطبق، التي قد تؤدي إلى ضرورة استخدام نموذج معقد يتطلب الاستعانة بمصادر متعددة للحصول على البيانات أو الافتراضات التاريخية أو المستشرفة للمستقبل، مع تعدد العلاقات المتبادلة فيما بينها. فعلى سبيل المثال، قد يتطلب تقدير مخصص خسارة ائتمانية متوقعة اجتهادات بشأن المبالغ الائتمانية المسددة في المستقبل والتدفقات النقدية الأخرى، بناءً على النظر في بيانات التجارب التاريخية وتطبيق الافتراضات المستشرفة للمستقبل. وبالمثل، قد يتطلب تقويم أحد التزامات عقود التأمين اجتهادات بشأن مدفوعات عقود التأمين المستقبلية التي يتم توقعها بناءً على التجارب السابقة والاتجاهات الحالية والمستقبلية المفترضة.

درجة تأثير التعقيد على اختيار البيانات وتطبيقها

أ٧٧. عند الأخذ في الحسبان درجة تأثير التعقيد على اختيار البيانات المستخدمة في إجراء التقدير المحاسبي وتطبيقها، قد ينظر المراجع فيما يلي:

- تعقيد الآلية المستخدمة لاستنباط البيانات، مع الأخذ في الحسبان مدى ملاءمة مصدر البيانات وإمكانية الاعتماد عليه. وقد تكون البيانات المتحصل عليها من مصادر معينة أفضل في إمكانية الاعتماد عليها من بيانات أخرى. وأيضاً لأسباب السرية أو حقوق الملكية، لن تفصح بعض المصادر الخارجية للمعلومات (أو لن تفصح بشكل كامل) عن المعلومات التي قد تكون ذات صلة بالنظر في إمكانية الاعتماد على البيانات التي تقدمها، مثل مصادر البيانات الأساسية التي استخدمتها أو كيفية جمعها ومعالجتها.

[٤٧] معيار المراجعة (٥٧٠) "الاستمرارية"

- التعقيد الملازم للحفاظ على سلامة البيانات. فعندما يوجد هناك قدر كبير من البيانات ومصادر بيانات متعددة، فقد يوجد تعقيد ملازم للحفاظ على سلامة البيانات المستخدمة لإجراء تقدير محاسبي.
- الحاجة إلى تفسير الشروط التعاقدية المعقدة. فعلى سبيل المثال، قد يعتمد تحديد التدفقات النقدية الداخلة أو الخارجة الناتجة عن حسومات تجارية لموردين أو عملاء على شروط تعاقدية معقدة للغاية تتطلب خبرة أو كفاءة خاصة لفهمها أو تفسيرها.

درجة تأثير عدم الموضوعية على اختيار الطريقة أو الافتراضات أو البيانات وتطبيقها

أ٧٨. عند الأخذ في الحسبان درجة تأثير عدم الموضوعية على اختيار الطريقة أو الافتراضات أو البيانات وتطبيقها، قد ينظر المراجع فيما يلي:

- درجة عدم تحديد إطار التقرير المالي المنطبق لمناهج التقويم ومفاهيمه وأساليبه وعوامله التي سيتم استخدامها في طريقة التقدير.
- عدم التأكد بشأن المبلغ أو التوقيت، بما في ذلك طول فترة التنبؤ. يُعد المبلغ والتوقيت مصدراً لعدم التأكد الملازم للتقدير، وتنشأ عنهما الحاجة إلى اجتهاد الإدارة في اختيار المبلغ المقدر، مما يخلق بدوره فرصة لتحيز الإدارة. فعلى سبيل المثال، قد ينطوي التقدير المحاسبي الذي يحتوي على افتراضات مستشرفة للمستقبل على درجة مرتفعة من عدم الموضوعية التي قد تكون عرضة لتحيز الإدارة.

عوامل الخطر الملازم الأخرى (راجع: الفقرة ١٦(ب))

أ٧٩. تؤثر درجة عدم الموضوعية المرتبطة بالتقدير المحاسبي على قابلية تعرض التقدير المحاسبي للتحريف بسبب تحيز الإدارة أو عوامل خطر الغش الأخرى بقدر تأثيرها على الخطر الملازم. وعلى سبيل المثال، عندما يكون التقدير المحاسبي خاضعاً لدرجة مرتفعة من عدم الموضوعية، يُرجح عندئذ أن تزيد قابلية تعرض التقدير المحاسبي للتحريف بسبب التحيز أو الغش من جانب الإدارة وقد يؤدي ذلك إلى مجموعة واسعة من نواتج القياس المحتملة. وقد تختار الإدارة من بين ذلك المدى مبلغاً غير مناسب في ظل الظروف القائمة، أو متأثراً على نحو غير ملائم بتحيز غير متعمد أو متعمد من جانب الإدارة، وبالتالي يُعد مبلغاً محرّفاً. وفيما يتعلق بعمليات المراجعة المستمرة، فإن المؤشرات على احتمال تحيز الإدارة، التي تم التعرف عليها أثناء المراجعة في الفترات السابقة، قد تؤثر على التخطيط وعلى إجراءات تقييم المخاطر في الفترة الحالية.

المخاطر المهمة (راجع: الفقرة ١٧)

أ٨٠. إن تقييم المراجع للخطر الملازم، الذي يأخذ في الحسبان درجة خضوع التقدير المحاسبي لحالة عدم تأكد التقدير أو التعقيد أو عدم الموضوعية أو عوامل الخطر الملازم الأخرى أو درجة تأثره بهذه الأمور، يساعده في تحديد ما إذا كان أي من مخاطر التحريف الجوهري التي تم التعرف عليها وتم وتقييمها يُعد خطراً مهماً.

الاستجابات لمخاطر التحريف الجوهري المقيَّمة

إجراءات المراجعة الإضافية الخاصة بالمراجع (راجع: الفقرة ١٨)

أ٨١. عند تصميم إجراءات المراجعة الإضافية وتنفيذها، قد يستخدم المراجع أياً من مناهج الاختبار الثلاثة (بمفرده أو مع أحدها الآخر) المذكورة في الفقرة ١٨. فعلى سبيل المثال، عند استخدام افتراضات عديدة لإجراء تقدير محاسبي، قد يقرر المراجع استخدام منهج اختبار مختلف لكل افتراض يتم اختباره.

الحصول على أدلة مراجعة ملائمة سواءً كانت مؤيِّدة أو مناقضة

أ٨٢. تشمل أدلة المراجعة كلاً من المعلومات التي تدعم وتؤيد إقرارات الإدارة، وأي معلومات تتناقض مع هذه الإقرارات.[٤٨] وقد يستلزم الحصول على أدلة المراجعة بطريقة غير منحازة الحصول على الأدلة من مصادر متعددة من داخل المنشأة وخارجها. غير أن المراجع ليس مطالباً بتنفيذ بحث شامل لتحديد جميع مصادر أدلة المراجعة الممكنة.

---

[٤٨] معيار المراجعة (٥٠٠)، الفقرة أ٥

أ٨٣. يتطلب معيار المراجعة (٣٣٠) أن يحصل المراجع على أدلة مراجعة أكثر إقناعاً كلما ارتفع تقييم المراجع للخطر.[٤٩] ولذلك، قد يكون النظر في طبيعة أدلة المراجعة أو حجمها أكثر أهمية عندما تكون المخاطر الملازمة فيما يتعلق بتقدير محاسبي مُقيَّم عند الحد الأعلى لنطاق الخطر الملازم.

التدرج

أ٨٤. تتأثر طبيعة إجراءات المراجعة الإضافية وتوقيتها ومداها بأمور منها على سبيل المثال:

- مخاطر التحريف الجوهري المقيَّمة، التي تؤثر في درجة الإقناع التي يلزم أن تحظى بها أدلة المراجعة وفي المنهج الذي يختاره المراجع لمراجعة التقدير المحاسبي. فعلى سبيل المثال، قد تقل مخاطر التحريف الجوهري المقيَّمة فيما يتعلق بإقرارات الوجود أو التقويم فيما يخص استحقاق واضح من العلاوات التي تُدفع للموظفين بعد نهاية الفترة بمدة قصيرة. وفي هذا الوضع، قد يكون من العملي بدرجة أكبر للمراجع أن يحصل على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة عن طريق تقويم الأحداث الواقعة حتى تاريخ تقرير المراجع، وليس من خلال مناهج الاختبار الأخرى.
- أسباب مخاطر التحريف الجوهري المقيَّمة.

عندما ينوي المراجع الاعتماد على الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة (راجع: الفقرة ١٩)

أ٨٥. قد يكون اختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة مناسباً عندما يتم تقييم الخطر الملازم بأنه مرتفع على نطاق الخطر الملازم، بما في ذلك فيما يخص المخاطر المهمة. وقد يكون هذا هو الحال عندما يخضع أو يتأثر التقدير المحاسبي بدرجة مرتفعة من التعقيد. وعندما يكون التقدير المحاسبي متأثراً بدرجة مرتفعة من عدم الموضوعية، ومن ثمّ، يتطلب اجتهاداً مهماً من جانب الإدارة، فإن المحدودية الملازمة في فاعلية تصميم أدوات الرقابة قد تجعل المراجع يركز على الإجراءات الأساس أكثر من اختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة.

أ٨٦. عند تحديد طبيعة وتوقيت ومدى اختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية، قد يأخذ المراجع في الحسبان عوامل مثل:

- طبيعة المعاملات ومدى تكرارها وحجمها؛
- فاعلية تصميم أدوات الرقابة، بما في ذلك ما إذا كانت أدوات الرقابة مصممة بشكل مناسب للاستجابة للخطر الملازم المقيَّم، وقوة الحوكمة؛
- الأهمية التي تمثلها أدوات رقابة معينة لأهداف الرقابة العامة والآليات المطبقة في المنشأة، بما في ذلك مدى تطور نظم المعلومات لدعم المعاملات؛
- متابعة أدوات الرقابة وأوجه القصور التي تم التعرف عليها في الرقابة الداخلية؛
- طبيعة المخاطر التي تهدف أدوات الرقابة إلى مواجهتها، ومثال ذلك أدوات الرقابة المتعلقة بممارسة الاجتهاد مقارنة بأدوات الرقابة على البيانات الداعمة؛
- كفاءة المشاركين في أنشطة الرقابة؛
- معدل تنفيذ أنشطة الرقابة؛
- الأدلة على تنفيذ أنشطة الرقابة.

الإجراءات الأساس لا تستطيع أن توفر بمفردها ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة

أ٨٧. في بعض القطاعات، مثل قطاع الخدمات المالية، تستخدم الإدارة بكثافة تقنية المعلومات لمزاولة الأعمال. ولذلك، ربما تزيد احتمالية وجود مخاطر تتعلق بتقديرات محاسبية معينة لا تستطيع أن توفر لها الإجراءات الأساس بمفردها ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة.

---

[٤٩] معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرتان ٧(ب) وأ١٩

أ٨٨. من بين الظروف التي قد توجد فيها مخاطر لا تستطيع أن توفر لها الإجراءات الأساس بمفردها ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة على مستوى الإقرارات، ما يلي:

- عندما تكون أدوات الرقابة ضرورية للتخفيف من أثر المخاطر المتعلقة بإنشاء أو تسجيل أو معالجة أو التقرير عن المعلومات المتحصل عليها من خارج دفتر الأستاذ العام ودفاتر الأستاذ المساعدة.
- عندما تكون المعلومات الداعمة لإقرار واحد أو أكثر قد تم إنشاؤها أو تسجيلها أو معالجتها أو التقرير عنها بشكل إلكتروني. ومن المرجح أن يكون هذا هو الحال عندما يوجد قدر كبير من المعاملات أو البيانات، أو عند استخدام نموذج معقد، مما يتطلب استخدام واسع لتقنية المعلومات لضمان دقة المعلومات واكتمالها. وقد تحتاج مؤسسة مالية أو منشأة مرافق عامة إلى تحديد مخصص معقد لخسارة ائتمانية متوقعة. فعلى سبيل المثال، في حالة منشأة المرافق العامة، قد تتألف البيانات المستخدمة في تحديد مخصص الخسارة الائتمانية المتوقعة من العديد من الأرصدة الصغيرة الناتجة عن قدر كبير من المعاملات. وفي هذه الظروف، قد يخلص المراجع إلى أنه لا يمكن الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بدون اختبار أدوات الرقابة المتعلقة بالنموذج المستخدم لتحديد مخصص الخسارة الائتمانية المتوقعة.

وفي مثل هذه الحالات، قد يعتمد مدى كفاية ومناسبة أدلة المراجعة على فاعلية أدوات الرقابة المطبقة على دقة المعلومات واكتمالها.

أ٨٩. في إطار مراجعة القوائم المالية لمنشآت معينة (مثل بنك أو شركة تأمين)، قد يكون المراجع مطالباً أيضاً بموجب الأنظمة أو اللوائح بتنفيذ المزيد من الإجراءات فيما يتعلق بالرقابة الداخلية، أو بتقديم استنتاج يحتوي على تأكيد بشأن الرقابة الداخلية. وفي هذه الظروف وغيرها من الظروف المماثلة، قد يستطيع المراجع استخدام المعلومات التي تم الحصول عليها عند تنفيذ هذه الإجراءات كأدلة مراجعة، شريطة تحديد ما إذا كانت هناك تغيرات لاحقة قد حدثت يمكن أن تؤثر على ملاءمة هذه المعلومات لعملية المراجعة.

المخاطر المهمة (راجع: الفقرة ٢٠)

أ٩٠. عندما تتألف إجراءات المراجعة الإضافية التي ينفذها المراجع استجابة لخطر مهم من الإجراءات الأساس فقط، فإن معيار المراجعة (٣٣٠)[٥٠] يتطلب أن تشتمل تلك الإجراءات على اختبارات للتفاصيل. ويمكن تصميم هذه الاختبارات وتنفيذها في كل منهج من المناهج الموضحة في الفقرة ١٨ من هذا المعيار بناءً على الحكم المهني للمراجع في ظل الظروف القائمة. ومن أمثلة اختبارات التفاصيل التي يتم إجراؤها للمخاطر المهمة المتعلقة بالتقديرات المحاسبية:

- التحقق، على سبيل المثال، التحقق من العقود لتأييد شروط أو افتراضات.
- إعادة الاحتساب، على سبيل المثال، التحقق من الدقة الرياضية لنموذج.
- توافق الافتراضات المستخدمة مع المستندات المؤيدة، مثل المعلومات المنشورة من طرف ثالث.

الحصول على أدلة مراجعة من الأحداث الواقعة حتى تاريخ تقرير المراجع (راجع: الفقرة ٢١)

أ٩١. في بعض الظروف، قد يوفر الحصول على أدلة المراجعة من الأحداث الواقعة حتى تاريخ تقرير المراجع ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لمواجهة مخاطر التحريف الجوهري. فعلى سبيل المثال، قد يوفر بيع المخزون الكامل من منتج غير دائم بعد نهاية الفترة بوقت قصير ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بتقدير صافي قيمته القابلة للتحقق في نهاية الفترة. وفي حالات أخرى، قد يكون من الضروري استخدام هذا المنهج من الاختبارات فيما يتصل بمنهج آخر من المناهج الواردة في الفقرة ١٨.

أ٩٢. فيما يتعلق ببعض التقديرات المحاسبية، من غير المرجح أن توفر الأحداث الواقعة حتى تاريخ تقرير المراجع ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن التقدير 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 ثمّ فإنها قد لا تكون ملائمة لقياس التقدير المحاسبي للقيمة العادلة.

---

[٥٠] معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرة ٢١

أ٩٣. حتى وإن قرر المراجع عدم تنفيذ هذا المنهج من الاختبارات فيما يتعلق بتقديرات محاسبية معينة، فإنه يُعد مطالباً بالالتزام بمعيار المراجعة (٥٦٠). ويتطلب معيار المراجعة (٥٦٠) أن يقوم المراجع بتنفيذ إجراءات مراجعة مصممة للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة التي تثبت أن جميع الأحداث الواقعة بين تاريخ القوائم المالية وتاريخ تقرير المراجع والتي تتطلب تعديلاً أو إفصاحاً في القوائم المالية قد تم تحديدها[٥١] وأنها قد انعكست في القوائم المالية بشكل مناسب.[٥٢] 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.

اختبار كيفية إجراء الإدارة للتقدير المحاسبي (راجع: الفقرة ٢٢)

أ٩٤. قد يكون اختبار كيفية قيام الإدارة بإجراء التقدير المحاسبي منهجاً مناسباً، على سبيل المثال، في الحالات الآتية:

- عندما يوحي فحص المراجع للتقديرات المحاسبية المماثلة التي تم إجراؤها في القوائم المالية للفترة السابقة بأن الآلية المتبعة من قبل الإدارة في الفترة الحالية غير مناسبة.
- عندما يكون التقدير المحاسبي مستنداً إلى مجتمع عينة كبير من بنود ذات طبيعة متماثلة، لا توجد أهمية لكل منها على حدة.
- عندما يحدد إطار التقرير المالي المنطبق الكيفية التي يُتوقع أن تنفذ بها الإدارة التقدير المحاسبي. فعلى سبيل المثال، قد يكون هذا هو الحال لتقدير مخصص خسارة ائتمانية متوقعة.
- عندما يكون التقدير المحاسبي مشتقاً من المعالجة الروتينية للبيانات.

قد يكون اختبار كيفية إجراء الإدارة للتقدير المحاسبي منهجاً مناسباً أيضاً عندما لا يكون من العملي تنفيذ أي من مناهج الاختبار الأخرى، أو قد يكون منهجاً مناسباً بالاقتران مع أحد مناهج الاختبار الأخرى.

التغييرات في الطرق والافتراضات المهمة والبيانات عن الفترات السابقة (راجع: الفقرات ٢٣(أ)، ٢٤(أ)، ٢٥(أ))

أ٩٥. عندما يكون تغيير ما عن الفترات السابقة في إحدى الطرق أو الافتراضات المهمة أو في البيانات غير مستند إلى ظروف جديدة أو معلومات جديدة، أو عندما تكون الافتراضات المهمة غير متّسقة مع بعضها ومع تلك المستخدمة في التقديرات المحاسبية الأخرى، أو مع الافتراضات ذات الصلة المستخدمة في المجالات الأخرى لأنشطة عمل المنشأة، فقد يحتاج المراجع إلى إجراء المزيد من النقاشات مع الإدارة حول الظروف، وعند القيام بذلك، إلى مناقشة الإدارة بجدية حول مناسبة الافتراضات المستخدمة.

المؤشرات على تحيز الإدارة (راجع: الفقرات ٢٣(ب)، ٢٤(ب)، ٢٥(ب))

أ٩٦. عندما يحدد المراجع مؤشرات على احتمال تحيز الإدارة، فإنه قد يحتاج إلى إجراء المزيد من النقاشات مع الإدارة وقد يحتاج إلى إعادة النظر فيما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة التي تثبت أن الطريقة والافتراضات والبيانات المستخدمة كانت مناسبة ومحتملة في ظل الظروف القائمة. ومن أمثلة المؤشرات على تحيز الإدارة في إجراء تقدير محاسبي معين ما يكون عندما تحدد الإدارة مدى مناسباً لافتراضات عديدة مختلفة، وفي كل مرة يكون الافتراض المستخدم من طرف المدى الذي يؤدي إلى ناتج القياس الأفضل تحقيقاً للمصلحة.

الطرق

اختيار الطريقة (راجع: الفقرة ٢٣(أ))

أ٩٧. قد تشتمل اعتبارات المراجع ذات الصلة بشأن مدى مناسبة الطريقة المختارة في سياق إطار التقرير المالي المنطبق، ومدى مناسبة التغييرات، إن وجدت، عن الفترة السابقة، على ما يلي:

- ما إذا كان مبرر الإدارة للطريقة المختارة يُعد مناسباً؛

[٥١] معيار المراجعة (٥٦٠)، الفقرة ٦

[٥٢] معيار المراجعة (٥٦٠)، الفقرة ٨

- ما إذا كانت الطريقة تُعد مناسبة في ظل الظروف القائمة في ضوء طبيعة التقدير المحاسبي ومتطلبات إطار التقرير المالي المنطبق ومفاهيم أو أساليب التقويم الأخرى المتاحة والمتطلبات التنظيمية والنشاط التجاري والصناعة والبيئة التي تعمل فيها المنشأة؛
- عندما تحدد الإدارة أن الطرق المختلفة تؤدي إلى مدى من التقديرات المختلفة بشكل كبير، كيفية دراسة الإدارة لأسباب هذه الاختلافات؛
- ما إذا كان التغيير قائماً على ظروف جديدة أو معلومات جديدة. وعندما يكون الحال خلافاً لذلك، فإن التغيير قد لا يكون معقولاً أو متوافقاً مع إطار التقرير المالي المنطبق. وتؤدي التغييرات العشوائية إلى عدم اتساق القوائم المالية على مدار الوقت وقد ينشأ عنها تحريفات في القوائم المالية أو قد تُعد مؤشراً على تحيز محتمل من جانب الإدارة. (انظر أيضاً الفقرات أ١٣٣–أ١٣٦)

وهذه الأمور مهمة عندما لا يفرض إطار التقرير المالي المنطبق طريقة القياس أو عندما يسمح بأكثر من طريقة.

وضع النماذج المعقدة (راجع: الفقرة ٢٣(د))

أ٩٨. من الأرجح أن يكون النموذج والطريقة المتعلقة به معقدين في الحالات الآتية:

- عندما يتطلب فهم الطريقة وتطبيقها، بما في ذلك تصميم النموذج واختيار البيانات والافتراضات المناسبة واستخدامها، مهارات أو معرفة متخصصة؛ أو
- عندما يكون من الصعب الحصول على البيانات اللازمة للاستخدام في النموذج بسبب وجود قيود على توفر البيانات أو قابليتها للرصد أو إمكانية الوصول إليها؛ أو
- عندما يكون من الصعب الحفاظ على سلامة البيانات والافتراضات (على سبيل المثال، دقتها أو اتساقها أو اكتمالها) عند استخدام النموذج بسبب تعدد خصائص التقويم أو تعدد العلاقات فيما بينها أو تعدد العمليات الحسابية المتكررة.

أ٩٩. من بين الأمور التي قد يأخذها المراجع في الحسبان عندما تستخدم الإدارة نموذجاً معقداً، على سبيل المثال، ما يلي:

- ما إذا كان قد تم التحقق من صحة النموذج قبل الاستخدام أو عندما يكون هناك تغيير قد طرأ عليه، 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 للنموذج؛
  - السلامة الرياضية للنموذج؛
  - دقة واكتمال بيانات النموذج وافتراضاته؛
  - مخرجات النموذج مقارنة بالمعاملات الفعلية.
- ما إذا كانت هناك سياسات وإجراءات مناسبة موجودة للرقابة على التغييرات.
- ما إذا كانت الإدارة تستخدم مهارات ومعرفة مناسبة عند استخدام النموذج.

وقد تكون هذه الاعتبارات مفيدة أيضاً للطرق التي لا تنطوي على وضع نماذج معقدة.

أ١٠٠. يمكن أن تقوم الإدارة بإجراء تعديلات على مخرجات النموذج للوفاء بمتطلبات إطار التقرير المالي المنطبق. وفي بعض الصناعات، يُشار إلى هذه التعديلات بلفظ التعديلات المركبة. وفي حالة التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة، قد يكون من الملائم النظر فيما إذا كانت التعديلات على مخرجات النموذج، إن وجدت، تعكس الافتراضات التي قد يستخدمها المشاركون في السوق في ظروف مماثلة.

الحفاظ على سلامة الافتراضات المهمة والبيانات المستخدمة عند تطبيق الطريقة (راجع: الفقرة ٢٣(هـ))

أ١٠١. يشير الحفاظ على سلامة الافتراضات المهمة والبيانات عند تطبيق الطريقة إلى الحفاظ على دقة البيانات واكتمالها خلال جميع مراحل معالجة المعلومات. وقد يؤدي الإخفاق في الحفاظ على هذه السلامة إلى فساد البيانات والافتراضات وقد تنشأ عنه تحريفات. وفي هذا الشأن، قد تشمل

اعتبارات المراجع ذات الصلة ما إذا كانت البيانات والافتراضات تخضع لجميع التغييرات المقصودة من جانب الإدارة، ولا تخضع لأي تغييرات غير مقصودة، أثناء الأنشطة مثل الإدخال أو التخزين أو الاسترداد أو الإرسال أو المعالجة.

الافتراضات المهمة (راجع: الفقرة ٢٤)

أ١٠٢. قد تشتمل اعتبارات المراجع ذات الصلة بشأن مدى مناسبة الافتراضات المهمة في سياق إطار التقرير المالي المنطبق، ومدى مناسبة التغييرات، إن وجدت، عن الفترة السابقة، على ما يلي:

- مبرر الإدارة لاختيار الافتراض؛
- ما إذا كان الافتراض يُعد مناسباً في ظل الظروف القائمة في ضوء طبيعة التقدير المحاسبي ومتطلبات إطار التقرير المالي المنطبق والنشاط التجاري والصناعة والبيئة التي تعمل فيها المنشأة؛
- ما إذا كان التغيير عن الفترات السابقة في اختيار افتراض ما قائماً على ظروف جديدة أو معلومات جديدة. وعندما يكون الحال خلافاً لذلك، فإن التغيير قد لا يكون معقولاً ولا متوافقاً مع إطار التقرير المالي المنطبق. وقد تنشأ عن التغييرات العشوائية في التقدير المحاسبي تحريفات جوهرية في القوائم المالية أو قد تُعد هذه التغييرات مؤشراً على تحيز محتمل من جانب الإدارة. (انظر الفقرات أ١٣٣–أ١٣٦).

أ١٠٣. قد تقوم الإدارة بتقويم الافتراضات أو النواتج البديلة للتقديرات المحاسبية، ويمكن أن يتم ذلك من خلال عدة مناهج بناءً على الظروف. ويتمثل أحد هذه المناهج الممكنة في إجراء تحليل الحساسية. وقد ينطوي ذلك على تحديد كيفية تفاوت المبلغ النقدي لتقدير محاسبي معين تبعاً لاختلاف الافتراضات. وحتى بالنسبة للتقديرات المحاسبية المُقاسة بالقيمة العادلة، يمكن أن يوجد تفاوت لأن مختلف المشاركين في السوق سيستخدمون افتراضات مختلفة. وقد يؤدي تحليل الحساسية إلى وضع عدد من السيناريوهات للنواتج، توصف أحياناً بأنها مدى النواتج المقدرة من الإدارة، وأيضاً بالسيناريوهات "المتشائمة" و"المتفائلة".

أ١٠٤. من خلال المعرفة المكتسبة أثناء تنفيذ المراجعة، قد يصبح المراجع على علم بالافتراضات المستخدمة في المجالات الأخرى لعمل المنشأة، أو قد يتوصل إلى فهم لها. وقد تشمل هذه الأمور، على سبيل المثال، الآفاق التجارية والافتراضات المستخدمة في إعداد مستندات الاستراتيجية والتدفقات النقدية المستقبلية. وأيضاً إذا كان الشريك المسؤول عن الارتباط قد نفذ ارتباطات أخرى للمنشأة، فإن معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)[٥٣] يتطلب أن ينظر الشريك المسؤول عن الارتباط فيما إذا كانت المعلومات التي تم الحصول عليها من تلك الارتباطات الأخرى تُعد ملائمة للتعرف على مخاطر التحريف الجوهري. وقد تكون مراعاة هذه المعلومات مفيدة أيضاً عند تناول ما إذا كانت الافتراضات المهمة تُعد متسقة مع بعضها ومع تلك المستخدمة في التقديرات المحاسبية الأخرى.

أ١٠٥. قد يعتمد مدى مناسبة الافتراضات المهمة في سياق متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق على نية الإدارة وقدرتها على تنفيذ تصرفات معينة. وغالباً ما توثق الإدارة الخطط والنوايا ذات الصلة بأصول أو التزامات معينة، وقد يتطلب منها إطار التقرير المالي المنطبق أن تقوم بذلك. وتُعد طبيعة أدلة المراجعة التي سيتم الحصول عليها بشأن نية الإدارة وقدرتها، ومدى هذه الأدلة، أمراً خاضعاً للحكم المهني. وعند الاقتضاء، قد تتضمن إجراءات المراجع ما يلي:

- مراجعة تاريخ الإدارة في تنفيذ نواياها المعلنة.
- الفحص المادي للخطط المكتوبة والوثائق الأخرى، بما في ذلك، عند الاقتضاء، الموازنات المعتمدة رسمياً أو التفويضات أو محاضر الاجتماعات.
- الاستفسار من الإدارة عن أسباب اتباع تصرف معين.
- استعراض الأحداث الواقعة بعد تاريخ القوائم المالية وحتى تاريخ تقرير المراجع.
- تقويم قدرة المنشأة على تنفيذ تصرّف معين في ظل الظروف الاقتصادية للمنشأة، بما في ذلك الآثار المترتبة على تعهداتها القائمة والقيود النظامية أو التنظيمية أو التعاقدية التي يمكن أن تؤثر على جدوى تصرفات الإدارة.

[٥٣] معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الفقرة ١٥(ب)

- النظر فيما إذا كانت الإدارة قد التزمت بمتطلبات التوثيق المنطبقة، إن وجدت، المنصوص عليها في إطار التقرير المالي المنطبق.

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 يقضي بأن تعكس الافتراضات المهمة تلك الافتراضات التي يستخدمها المشاركون في السوق.

البيانات (راجع: الفقرة ٢٥(أ))

أ١٠٦. قد تشتمل اعتبارات المراجع ذات الصلة بشأن مدى مناسبة البيانات المختارة للاستخدام في سياق إطار التقرير المالي المنطبق، ومدى مناسبة التغييرات، إن وجدت، عن الفترة السابقة، على ما يلي:

- مبرر الإدارة لاختيار البيانات؛
- ما إذا كانت البيانات تُعد مناسبة في ظل الظروف القائمة في ضوء طبيعة التقدير المحاسبي ومتطلبات إطار التقرير المالي المنطبق والنشاط التجاري والصناعة والبيئة التي تعمل فيها المنشأة؛
- ما إذا كان التغيير عن الفترات السابقة في مصادر أو بنود البيانات المختارة أو في البيانات المختارة، قائماً على ظروف جديدة أو معلومات جديدة. وعندما يكون الحال خلافاً لذلك، فمن غير المرجح أن يكون التغيير معقولاً أو متوافقاً مع إطار التقرير المالي المنطبق. وتؤدي التغييرات العشوائية في التقدير المحاسبي إلى عدم اتساق القوائم المالية على مدار الوقت وقد تنشأ عنها تحريفات في القوائم المالية أو قد تُعد مؤشراً على تحيز محتمل من جانب الإدارة (انظر الفقرات أ١٣٣-أ١٣٦).

ملاءمة البيانات وإمكانية الاعتماد عليها (راجع: الفقرة ٢٥(ج))

أ١٠٧. عند استخدام معلومات من إعداد المنشأة، يتطلب معيار المراجعة (٥٠٠) أن يقوم المراجع بتقويم ما إذا كانت المعلومات يمكن الاعتماد عليها بشكل كافٍ لتحقيق أغراض المراجع، بما في ذلك وبحسب ما تستدعيه الظروف، الحصول على أدلة مراجعة بشأن دقة واكتمال المعلومات وتقويم ما إذا كانت المعلومات تُعد دقيقة ومفصلة بشكل كافٍ لأغراض المراجع.[٥٤]

الشروط القانونية أو التعاقدية المعقدة (راجع: الفقرة ٢٥(د))

أ١٠٨. تشمل الإجراءات التي قد يأخذها المراجع في الحسبان عندما يكون التقدير المحاسبي قائماً على شروط قانونية أو تعاقدية معقدة ما يلي:

- النظر فيما إذا كانت المهارات أو المعرفة المتخصصة ضرورية لفهم العقد أو تفسيره؛
- الاستفسار من المستشار القانوني للمنشأة عن الشروط القانونية أو التعاقدية؛
- الفحص المادي للعقود الأساسية من أجل:
  - تقويم الغرض التجاري الأساسي من المعاملة أو الاتفاقية؛
  - النظر فيما إذا كانت شروط العقود تُعد متسقة مع تفسيرات الإدارة.

اختيار الإدارة للمبلغ المقدر وما يتعلق به من إفصاحات عن عدم تأكد التقدير

الخطوات التي اتخذتها الإدارة لفهم عدم تأكد التقدير وعلاجه (راجع: الفقرة ٢٦(أ))

أ١٠٩. قد يكون من بين الاعتبارات ذات الصلة بشأن ما إذا كانت الإدارة قد اتخذت خطوات مناسبة لفهم عدم تأكد التقدير وعلاجه ما إذا كانت الإدارة قد قامت بما يلي:

(أ) فهم عدم تأكد التقدير، من خلال تحديد مصادره وتقييم درجة التباين الملازمة لنواتج القياس والمدى الناتج عن نواتج القياس المحتملة بدرجة معقولة؛

---

[٥٤] معيار المراجعة (٥٠٠)، الفقرة ٩

(ب) تحديد درجة تأثير التعقيد أو عدم الموضوعية أثناء آلية القياس على خطر التحريف الجوهري، ومعالجة ما ينتج عن ذلك من احتمال وقوع تحريف، وذلك من خلال تطبيق:

(١) المهارات والمعرفة المتخصصة في إجراء التقديرات المحاسبية؛

(٢) الاجتهاد المهني، بما في ذلك عن طريق تحديد ومعالجة قابلية التعرض لتحيز الإدارة؛

(ج) علاج حالة عدم تأكد التقدير من خلال القيام بشكل مناسب باختيار المبلغ المقدر وما يتعلق به من إفصاحات تصف حالة عدم تأكد التقدير.

اختيار الإدارة للمبلغ المقدر وما يتعلق به من إفصاحات عن عدم تأكد التقدير (راجع: الفقرة ٢٦(ب))

أ١١٠. من بين الأمور التي قد تكون ذات صلة بشأن اختيار الإدارة للمبلغ المقدر وإعداد ما يتعلق به من إفصاحات عن عدم تأكد التقدير ما يلي:

- ما إذا كانت الطرق والبيانات المستخدمة تم اختيارها بشكل مناسب، بما في ذلك عندما تتوفر طرق بديلة لإجراء التقدير المحاسبي ومصادر بديلة للحصول على البيانات.
- ما إذا كانت خصائص التقويم المستخدمة مناسبة ومكتملة.
- ما إذا كانت الافتراضات المستخدمة قد تم اختيارها من بين مدى من المبالغ المحتملة بدرجة معقولة وكانت تدعمها بيانات مناسبة تُعد ذات صلة ويمكن الاعتماد عليها.
- ما إذا كانت البيانات المستخدمة مناسبة وذات صلة ويمكن الاعتماد عليها وما إذا كان قد تم الحفاظ على سلامة تلك البيانات.
- ما إذا كانت العمليات الحسابية مطبقة وفقاً للطريقة ودقيقة حسابياً؛
- ما إذا كان المبلغ الذي قدرته الإدارة مختاراً بشكل مناسب من بين نواتج القياس المحتملة بدرجة معقولة.
- ما إذا كانت الإفصاحات ذات الصلة تصف المبلغ على نحو مناسب بأنه تقدير وتوضح طبيعة وقيود آلية التقدير، بما في ذلك التباين في نواتج القياس المحتملة بدرجة معقولة.

أ١١١. قد تشمل اعتبارات المراجع ذات الصلة بشأن مدى مناسبة المبلغ الذي قدرته الإدارة، ما يلي:

- ما إذا كانت الإدارة قد اتبعت متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق عندما تحدد متطلبات ذلك الإطار المبلغَ المقدر الذي يلزم استخدامه بعد النظر في النواتج والافتراضات البديلة، أو عندما تحدد طريقة قياس محددة.
- ما إذا كانت الإدارة قد مارست الاجتهاد، أخذاً في الحسبان متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق، عندما لا يحدد إطار التقرير المالي المنطبق كيفية اختيار مبلغ معين من بين نواتج القياس المحتملة بدرجة معقولة.

أ١١٢. تشمل اعتبارات المراجع ذات الصلة بشأن إفصاحات الإدارة عن عدم تأكد التقدير متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق، التي قد تتطلب إفصاحات:

- تصف المبلغ بأنه تقدير وتوضح طبيعة وقيود آلية إجراء التقدير، بما في ذلك التباين في نواتج القياس المحتملة بدرجة معقولة. وقد يتطلب الإطار أيضاً إفصاحات إضافية لتحقيق أحد أهداف الإفصاح.[٥٥]
- عن السياسات المحاسبية المهمة التي تتعلق بالتقديرات المحاسبية. وبناءً على الظروف، قد تشمل السياسات المحاسبية ذات الصلة مسائل مثل المبادئ والأسس والأعراف والقواعد والممارسات الخاصة المطبقة في إعداد التقديرات المحاسبية وعرضها في القوائم المالية.
- عن الاجتهادات المهمة أو الحساسة (على سبيل المثال، تلك التي كان لها التأثير الأكبر على المبالغ المثبتة في القوائم المالية) وأيضاً عن الافتراضات المهمة المستشرفة للمستقبل أو مصادر عدم تأكد التقدير الأخرى.

[٥٥] المعيار الدولي للتقرير المالي (١٣) "قياس القيمة العادلة، الفقرة ٩٢

وفي ظروف خاصة، قد يلزم تقديم إفصاحات إضافية بخلاف تلك المطلوبة صراحة بموجب إطار التقرير المالي من أجل تحقيق العرض العادل، أو في حالة وجود إطار التزام، فحتى لا تكون القوائم المالية مضللة.

أ١١٣. كلما زادت درجة خضوع التقدير المحاسبي لعدم تأكد التقدير، زادت احتمالية تقييم مخاطر التحريف الجوهري على أنها مخاطر مرتفعة ومن ثمّ زادت درجة الإقناع التي يلزم أن تحظى بها أدلة المراجعة للقيام -وفقاً للفقرة ٣٥- بتحديد ما إذا كان المبلغ الذي قدرته الإدارة وما يتعلق به من إفصاحات عن عدم تأكد التقدير يُعدان معقولين في سياق إطار التقرير المالي المنطبق، أم أنهما محرفان.

أ١١٤. إذا كان نظر المراجع في عدم تأكد التقدير المرتبط بتقدير محاسبي، وما يتعلق به من إفصاحات، أمراً تطلب اهتماماً كبيراً من جانب المراجع، فإن ذلك قد يمثل أحد الأمور الرئيسة للمراجعة.[٥٦]

عندما لا تكون الإدارة قد قامت باتخاذ خطوات مناسبة لفهم عدم تأكد التقدير وعلاجه (راجع: الفقرة ٢٧)

أ١١٥. عندما يقرر المراجع أن الإدارة لم تتخذ خطوات مناسبة لفهم عدم تأكد التقدير وعلاجه، فإن الإجراءات الزائدة التي قد يطلب المراجع من الإدارة تنفيذها لفهم عدم تأكد التقدير قد تشتمل، على سبيل المثال، على النظر في الافتراضات البديلة أو إجراء تحليل حساسية.

أ١١٦. عند النظر فيما إذا كان من الممكن عملياً تقدير مبلغ واحد أو مدى من المبالغ، فمن بين الأمور التي قد يحتاج المراجع إلى أخذها في الحسبان ما إذا كان يستطيع القيام بذلك دون المساس بمتطلبات الاستقلال. وقد يشمل ذلك المتطلبات المسلكية ذات الصلة التي تتناول المحظورات المفروضة على تولي المسؤوليات الإدارية.

أ١١٧. إذا قرر المراجع بعد نظره في استجابة الإدارة أنه من غير الممكن عملياً أن يقوم بتقدير مبلغ أو مدى من المبالغ، فإنه يكون مطالباً بتقويم ما يترتب على ذلك من آثار على المراجعة أو على رأيه في القوائم المالية وفقاً للفقرة ٣٤.

تقدير المراجع لمبلغ أو استخدامه لمدى مقدر من المبالغ (راجع: الفقرتين ٢٨، ٢٩)

أ١١٨. يمكن أن يكون تقدير المراجع لمبلغ أو مدى من المبالغ أو تقويمه للمبلغ الذي قدرته الإدارة وما يتعلق به من إفصاحات عن عدم تأكد التقدير منهجاً مناسباً في الحالات الآتية، على سبيل المثال:

- 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 المتوقع أن تكون فعّالة.
- عندما لا تكون أدوات الرقابة الخاصة بالمنشأة والمطبقة على آلية الإدارة لإجراء التقديرات المحاسبية مصممة بشكل جيد أو مطبقة بشكل سليم.
- عندما لا تكون الأحداث أو المعاملات الواقعة بين نهاية الفترة وتاريخ تقرير المراجع قد تم أخذها في الحسبان على الوجه الصحيح، عندما يكون من المناسب للإدارة القيام بذلك، وتبدو هذه الأحداث أو المعاملات متناقضة مع المبلغ الذي قدرته الإدارة.
- عندما توجد بدائل مناسبة للافتراضات أو مصادر البيانات ذات الصلة، يمكن استخدامها في تقدير المراجع لمبلغ أو مدى من المبالغ.
- عندما لا تكون الإدارة قد اتخذت خطوات مناسبة لفهم عدم تأكد التقدير أو علاجه (انظر الفقرة ٢٧).

أ١١٩. قد يتأثر أيضاً القرار بتقدير مبلغ أو مدى من المبالغ بإطار التقرير المالي المنطبق، الذي قد يفرض المبلغ المقدر الذي سيتم استخدامه بعد الأخذ في الحسبان النواتج والافتراضات البديلة، أو قد يفرض طريقة قياس معينة (على سبيل المثال، استخدام قيمة متوقعة مخصومة ترجحها الاحتمالات، أو الناتج الأكثر ترجيحاً).

أ١٢٠. قد يعتمد قرار المراجع فيما إذا كان سيقوم بتقدير مبلغ وليس مدى من المبالغ على طبيعة التقدير وعلى حكم المراجع في ظل الظروف القائمة. فعلى سبيل المثال، قد يكون من طبيعة التقدير توقع وجود تباين أقل في النواتج المحتملة بدرجة معقولة. وفي هذه الظروف، يمكن أن يكون تقدير مبلغ واحد منهجاً فعالاً، ولاسيّما عندما يمكن تقديره بدرجة عالية من الدقة.

أ١٢١. قد يقوم المراجع بتقدير مبلغ أو مدى من المبالغ بعدة طرق من بينها، على سبيل المثال:

---

[٥٦] معيار المراجعة (٧٠١) "الإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة في تقرير المراجع المستقل"

- استخدام نموذج مختلف عن النموذج المستخدم من قبل الإدارة، على سبيل المثال، أحد النماذج المتاحة تجارياً للاستخدام في قطاع أو صناعة معينة، أو نموذج خاص أو من تطوير المراجع.
- استخدام نموذج الإدارة لكن مع وضع افتراضات أو مصادر بيانات بديلة لتلك التي استخدمتها الإدارة.
- استخدام الطريقة الخاصة بالمراجع لكن مع وضع افتراضات بديلة لتلك التي استخدمتها الإدارة.
- توظيف شخص ذي خبرة متخصصة أو التعاقد معه لوضع أو تنفيذ نموذج أو لتقديم افتراضات ذات صلة.
- النظر في الحالات أو المعاملات أو الأحداث الأخرى أو في الأسواق الأخرى، إذا كانت ذات صلة، القابلة للمقارنة فيما يتعلق بالأصول أو الالتزامات القابلة للمقارنة.

أ١٢٢. يمكن أن يقوم المراجع أيضاً بتقدير مبلغ أو مدى من المبالغ لجزء فقط من التقدير المحاسبي (على سبيل المثال، لافتراض معين، أو عندما ينشأ خطر التحريف الجوهري عن جزء معين من التقدير المحاسبي).

أ١٢٣. عند استخدام الطرق أو الافتراضات أو البيانات الخاصة بالمراجع أو تقدير مبلغ أو مدى من المبالغ، قد يحصل المراجع على أدلة بشأن مدى مناسبة الطرق أو الافتراضات أو البيانات الخاصة بالإدارة. فعلى سبيل المثال، في حالة استخدام المراجع للافتراضات الخاصة به عند تقدير مدى من المبالغ لتقويم مدى معقولية المبلغ الذي قدرته الإدارة، قد يكوِّن المراجع أيضاً رؤية حول ما إذا كانت الاجتهادات التي مارستها الإدارة عند اختيار الافتراضات المهمة المستخدمة في إجراء التقدير المحاسبي تنشأ عنها مؤشرات على احتمال تحيز الإدارة.

أ١٢٤. ليس المقصود من المتطلب الوارد في الفقرة ٢٩(أ) والذي يقضي بأن يحدد المراجع أن المدى يتضمن فقط المبالغ التي يدعمها ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة أن المراجع يُتوقع منه الحصول على أدلة مراجعة لدعم كل ناتج محتمل ضمن المدى، كل على حدة. ولكن في المقابل، يُرجح أن يحصل المراجع على أدلة لتحديد أن النقطتين على كلا طرفي المدى تُعدان معقولتين في ظل الظروف القائمة، مما يدعم أن المبالغ الواقعة بين هاتين النقطتين تُعد معقولة أيضاً.

أ١٢٥. قد يكون حجم المدى المقدر من المراجع عبارة عن مستويات متعددة للأهمية النسبية للقوائم المالية ككل، ولاسيّما عندما تكون الأهمية النسبية قائمة على النتائج التشغيلية (على سبيل المثال، الدخل قبل الزكاة والضريبة) ويكون هذا القياس صغيراً نسبياً مقارنة بالأصول أو بقياسات قائمة المركز المالي الأخرى. ومن الأرجح أن ينشأ هذا الوضع في الظروف التي يكون فيها عدم تأكد التقدير المرتبط بالتقدير المحاسبي هو نفسه مستويات متعددة للأهمية النسبية، وهو الأمر الأكثر شيوعاً لأنواع معينة من التقديرات المحاسبية أو في صناعات معينة، مثل التأمين أو البنوك، حيث يكون ارتفاع درجة عدم تأكد التقدير أمراً معهوداً بدرجة أكبر وربما توجد متطلبات محددة في إطار التقرير المالي المنطبق في ذلك الشأن. وبناءً على الإجراءات المنفَّذة وأدلة المراجعة التي تم الحصول عليها وفقاً لمتطلبات هذا المعيار، قد يخلص المراجع إلى أن وضع مدى يتألف من مستويات متعددة للأهمية النسبية، بحسب حكم المراجع، هو الإجراء المناسب في ظل الظروف القائمة. وعندما يكون هذا هو الحال، يصبح تقويم المراجع لمدى معقولية الإفصاحات عن حالة عدم تأكد التقدير مهماً بصورة متزايدة، ولاسيّما تقويمه لما إذا كانت هذه الإفصاحات تنقل بشكل مناسب ارتفاع درجة عدم تأكد التقدير ومدى النواتج المحتملة. وتحتوي الفقرات أ١٣٩–أ١٤٤ على اعتبارات إضافية قد تكون ذات صلة في هذه الظروف.

اعتبارات أخرى تتعلق بأدلة المراجعة (راجع: الفقرة ٣٠)

أ١٢٦. ربما تكون المعلومات التي سيتم استخدامها كأدلة مراجعة، فيما يتعلق بمخاطر التحريف الجوهري المرتبطة بالتقديرات المحاسبية، قد تم إنتاجها من قبل المنشأة أو تم إعدادها باستخدام عمل أحد الخبراء الذين تستعين بهم الإدارة أو تم تقديمها من قبل مصدر خارجي للمعلومات.

المصادر الخارجية للمعلومات

أ١٢٧. وفقاً لما هو موضح في معيار المراجعة (٥٠٠)،[٥٧] فإن إمكانية الاعتماد على المعلومات التي تم الحصول عليها من مصدر خارجي للمعلومات تتأثر بمصدر المعلومات وطبيعتها والظروف التي تم الحصول عليها في ظلها. وبالتالي، قد تتباين طبيعة إجراءات المراجعة الإضافية الخاصة بالمراجع ومدى هذه الإجراءات التي تهدف إلى النظر في إمكانية الاعتماد على المعلومات المستخدمة في إجراء تقدير محاسبي، وذلك تبعاً لطبيعة هذه العوامل. فعلى سبيل المثال:

[٥٧] معيار المراجعة (٥٠٠)، الفقرة أ٣٥

- عندما يتم الحصول على بيانات السوق أو الصناعة، أو الأسعار، أو البيانات المرتبطة بالتسعير من مصدر خارجي وحيد للمعلومات متخصص في مثل هذه المعلومات، فقد يطلب المراجع الحصول على سعر من مصدر آخر مستقل للمقارنة معه.
- عندما يتم الحصول على بيانات السوق أو الصناعة أو الأسعار أو البيانات المرتبطة بالتسعير من أكثر من مصدر خارجي مستقل للمعلومات وتشير هذه البيانات أو الأسعار إلى توافق في الآراء بين تلك المصادر، فقد يحتاج المراجع للحصول على قدر أقل من الأدلة بشأن إمكانية الاعتماد على البيانات المتحصل عليها من كل مصدر.
- عندما تشير المعلومات المتحصل عليها من مصادر معلومات متعددة إلى اختلاف وجهات النظر في السوق، فقد يسعى المراجع لفهم أسباب الاختلاف في الآراء. وقد يكون الاختلاف ناتجاً عن استخدام طرق أو افتراضات أو بيانات مختلفة. فعلى سبيل المثال، قد يكون أحد المصادر يستخدم الأسعار الحالية فيما يكون مصدر آخر يستخدم أسعاراً مستقبلية. وعندما يتعلق الاختلاف بحالة عدم تأكد التقدير، فإن المراجع مطالَبٌ بموجب الفقرة ٢٦(ب) بالحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة عمّا إذا كانت الإفصاحات الواردة في القوائم المالية والتي تصف حالة عدم تأكد التقدير، في سياق إطار التقرير المالي المنطبق، تُعد معقولة. وفي مثل هذه الحالات، يُعد الحكم المهني مهماً أيضاً عند النظر في المعلومات المتعلقة بالطرق أو الافتراضات أو البيانات المطبقة.
- عندما تكون المعلومات المتحصل عليها من مصدر خارجي للمعلومات قد تم إعدادها من قبل ذلك المصدر باستخدام طرقه الخاصة. وتقدم الفقرة أ٤٣ من معيار المراجعة (٥٠٠) إرشادات ذات صلة بهذا الشأن.

أ١٢٨. بالنسبة للتقديرات المحاسبية الخاصة بالقيمة العادلة، فإن الاعتبارات الإضافية الخاصة بملاءمة المعلومات المتحصل عليها من مصادر خارجية للمعلومات، وإمكانية الاعتماد على هذه المعلومات، قد تشمل:

(أ) ما إذا كانت القيم العادلة قائمة على عمليات تداول في نفس الأداة أو على عروض أسعار في الأسواق النشطة؛

(ب) عندما تكون القيم العادلة مستندة إلى معاملات في أصول أو التزامات قابلة للمقارنة، فكيف تم تحديد تلك المعاملات ومن أي وجه تُعد قابلة للمقارنة؛

(ج) عندما لا توجد أية معاملات سواءً للأصل أو الالتزام أو الأصول أو الالتزامات القابلة للمقارنة، فكيف تم إعداد المعلومات بما في ذلك ما إذا كانت المدخلات المُعدة والمستخدمة تمثل الافتراضات التي من شأن المشاركين في السوق استخدامها عند تسعير الأصل أو الالتزام، عند الاقتضاء؛

(د) عندما يكون قياس القيمة العادلة مستنداً إلى عرض أسعار لأحد الوسطاء، ما إذا كان عرض الوسيط:

(١) هو من أحد صانعي السوق الذين يقومون بإجراء المعاملات في نفس نوع الأداة المالية؛

(٢) ملزم أو غير ملزم، مع إيلاء أهمية أكبر لعروض الأسعار القائمة على عروض ملزمة؛

(٣) يعكس أحوال السوق في تاريخ القوائم المالية، عندما يتطلب ذلك إطار التقرير المالي المنطبق.

أ١٢٩. عند استخدام معلومات متحصل عليها من مصدر خارجي للمعلومات كأدلة مراجعة، فقد يتمثل أحد اعتبارات المراجع ذات الصلة فيما إذا كان من الممكن الحصول على معلومات، أو ما إذا كنت المعلومات مفصلة على نحو كافٍ، لفهم الطرق والافتراضات والبيانات الأخرى المستخدمة من قبل المصدر الخارجي للمعلومات. وقد يكون ذلك مقيداً من بعض الجوانب مما قد يؤثر على نظر المراجع في طبيعة الإجراءات التي سيتم تنفيذها وتوقيتها ومداها. فعلى سبيل المثال، توفر خدمات التسعير غالباً معلومات عن طرقها وافتراضاتها حسب فئات الأصول وليس لكل ورقة من الأوراق المالية. ويوفر الوسطاء غالباً معلومات محدودة فقط عن مدخلاتهم وافتراضاتهم عند تقديم عروض أسعار دلالية للأوراق المالية. وتقدم الفقرة أ٤٤ من معيار المراجعة (٥٠٠) إرشادات بشأن القيود التي يفرضها المصدر الخارجي للمعلومات على تقديم المعلومات الداعمة.

الخبير الذي تستعين به الإدارة

أ١٣٠. تصبح الافتراضات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية التي يضعها أو يحددها الخبير الذي تستعين به الإدارة افتراضات من جانب الإدارة نفسها عندما تستخدمها الإدارة في إجراء التقدير المحاسبي. وبالتالي، يطبق المراجع المتطلبات ذات الصلة الواردة في هذا المعيار على تلك الافتراضات.

أ١٣١. إذا انطوى عمل الخبير الذي استعانت به الإدارة على استخدام طرق أو مصادر بيانات فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية، أو على وضع أو تقديم نتائج أو استنتاجات فيما يتعلق بمبلغ مقدر أو ما يتعلق به من إفصاحات لغرض الإدراج في القوائم المالية، فقد تساعد المتطلبات الواردة في الفقرات ٢١-٢٩ من هذا المعيار المراجع في تطبيق الفقرة ٨(ج) من معيار المراجعة (٥٠٠).

المنشآت الخدمية

أ١٣٢. يتناول معيار المراجعة (٤٠٢)[٥٨] فهم المراجع للخدمات التي تقدمها منشأة خدمية، بما في ذلك فهم الرقابة الداخلية فيها، وأيضاً استجابات المراجع لمخاطر التحريف الجوهري المقيَّمة. وعندما تستخدم المنشأة خدمات منشأة خدمية في إجراء التقديرات المحاسبية، فإن المتطلبات والإرشادات الواردة في معيار المراجعة (٤٠٢) قد تساعد المراجع في تطبيق متطلبات هذا المعيار.

المؤشرات على احتمال تحيز الإدارة (راجع: الفقرة ٣٢)

أ١٣٣. قد يكون من الصعب اكتشاف تحيز الإدارة على مستوى الحسابات وقد لا يمكن للمراجع تحديده إلا عندما ينظر في مجموعات من التقديرات المحاسبية، أو في جميع التقديرات المحاسبية في مجملها، أو عند ملاحظته على مدار عدد من الفترات المحاسبية. فعلى سبيل المثال، في حالة اعتبار التقديرات المحاسبية المدرجة في القوائم المالية أنها تقديرات معقولة، عند النظر لكل منها على حدة، ولكن المبالغ التي قدرتها الإدارة تميل دائماً في اتجاه أحد طرفي المدى المقدر من المراجع للنواتج المعقولة وذلك حتى تقدم الإدارة في التقرير المالي أفضل ناتج يحقق مصلحتها، فإن مثل هذه الظروف قد تشير إلى وجود تحيز محتمل من جانب الإدارة.

أ١٣٤. 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.
- اختيار أو بناء افتراضات مهمة أو بيانات تؤدي إلى تقدير مبلغ مواتٍ لأهداف الإدارة.
- اختيار مبلغ مقدر قد يشير إلى نمط من التشاؤم أو التفاؤل.

وعند التعرف على وجود مثل هذه المؤشرات، فقد يكون هناك خطر للتحريف الجوهري على مستوى الإقرارات أو على مستوى القوائم المالية. ولا تشكل المؤشرات الدالة على التحيز المحتمل من جانب الإدارة، في حد ذاتها، تحريفات لأغراض استنباط الاستنتاجات عن مدى معقولية كل تقدير محاسبي على حدة. لكن في بعض الحالات، قد تشير أدلة المراجعة إلى وجود تحريف وليس مجرد مؤشر على تحيز الإدارة.

أ١٣٥. قد تؤثر المؤشرات على احتمال تحيز الإدارة على استنتاج المراجع بشأن ما إذا كان تقييم المراجع للمخاطر وما يتعلق بها من استجابات لا يزال مناسباً. وقد يحتاج المراجع أيضاً إلى النظر في الآثار المنعكسة على جوانب المراجعة الأخرى، بما في ذلك الحاجة إلى التشكيك أيضاً في مدى مناسبة اجتهادات الإدارة عند إجراء التقديرات المحاسبية. وقد تؤثر المؤشرات على احتمال تحيز الإدارة أيضاً على استنتاج المراجع بشأن ما إذا كانت القوائم المالية ككل تخلو من التحريف الجوهري، وفقاً لما تمت مناقشته في معيار المراجعة (٧٠٠).[٥٩]

أ١٣٦. وإضافة لذلك، فعند تطبيق معيار المراجعة (٢٤٠)، يُعد المراجع مطالباً بتقويم ما إذا كانت اجتهادات الإدارة وقراراتها في إجراء التقديرات المحاسبية المدرجة في القوائم المالية تشير إلى احتمال وجود تحيز قد يمثل تحريفاً جوهرياً بسبب الغش.[٦٠] وينتج التقرير المالي المغشوش غالباً عن تحريف متعمد في التقديرات المحاسبية، وقد يتضمن هذا التحريف القيام عن عمد بالتهوين أو المبالغة في التقديرات المحاسبية. وقد تكون المؤشرات على احتمال تحيز الإدارة، التي قد تكون أيضاً أحد عوامل خطر الغش، سبباً في قيام المراجع بإعادة النظر فيما إذا كانت تقييماته للمخاطر، ولاسيّما تقييم مخاطر الغش، وما يتعلق بها من استجابات لا تزال مناسبة.

---

[٥٨] معيار المراجعة ٤٠٢ "اعتبارات المراجعة ذات العلاقة بمنشأة تستخدم منشأة خدمية"

[٥٩] معيار المراجعة (٧٠٠)، الفقرة ١١

[٦٠] معيار المراجعة (٢٤٠)، الفقرة ٣٣(ب)

التقويم العام استناداً إلى إجراءات المراجعة المُنفَّذة (راجع: الفقرة ٣٣)

أ١٣٧. عندما يؤدي المراجع إجراءات المراجعة المخطط لها، فإن أدلة المراجعة التي يتم الحصول عليها قد تتسبب في قيام المراجع بتعديل طبيعة أو توقيت أو مدى إجراءات المراجعة الأخرى المخطط لها.[٦١] وفيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية، قد تنمو إلى علم المراجع أثناء تنفيذ إجراءات الحصول على أدلة المراجعة معلومات تختلف بشكل جوهري عن المعلومات التي تم على أساسها تقييم المخاطر. فعلى سبيل المثال، ربما يكون المراجع قد توصل إلى أن السبب الوحيد لأحد مخاطر التحريف الجوهري المقيَّمة هو عدم الموضوعية التي انطوى عليها إجراء التقدير المحاسبي. لكن أثناء تنفيذ الإجراءات استجابةً لمخاطر التحريف الجوهري المقيَّمة، قد يكتشف المراجع أن التقدير المحاسبي أكثر تعقيداً مما تصور في البداية، مما قد يثير شكوكاً حول تقييم خطر التحريف الجوهري (على سبيل المثال، قد يلزم إعادة تقييم الخطر الملازم عند الحد الأعلى لنطاق الخطر الملازم بسبب تأثير التعقيد) وبالتالي قد يحتاج المراجع إلى تنفيذ المزيد من إجراءات المراجعة الإضافية للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة.[٦٢]

أ١٣٨. فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية التي لم يتم إثباتها، قد يركز التقويم الذي يقوم به المراجع بصفة خاصة على ما إذا كانت ضوابط الإثبات المنصوص عليها في إطار التقرير المالي المنطبق قد تم استيفاؤها في الواقع. وفي حالة عدم إثبات أحد التقديرات المحاسبية، وتوصل المراجع إلى أن تلك المعالجة تُعد مناسبة، فقد تتطلب بعض أُطُر التقرير المالي الإفصاح عن الظروف في الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية.

تحديد ما إذا كانت التقديرات المحاسبية معقولة أو محرَّفة (راجع: الفقرتين ٩، ٣٥)

أ١٣٩. عند القيام، بناءً على إجراءات المراجعة المنفذة وأدلة المراجعة المتحصل عليها، بتحديد ما إذا كان المبلغ الذي قدرته الإدارة والإفصاحات المتعلقة به يعدان معقولين أم أنهما محرفان:

- عندما تدعم أدلة المراجعة مدى معين، فقد يكون حجم المدى كبيراً وفي بعض الظروف قد يتألف من مستويات متعددة للأهمية النسبية للقوائم المالية ككل (انظر أيضاً الفقرة أ١٢٥). وبالرغم من أن وجود مدى واسع قد يكون مناسباً في ظل الظروف القائمة، فإنه قد يشير إلى ضرورة قيام المراجع بإعادة النظر فيما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن مدى مناسبة المبالغ الواقعة ضمن ذلك المدى.
- قد تدعم أدلة المراجعة مبلغاً مقدراً يختلف عن المبلغ الذي قدرته الإدارة. وفي مثل هذه الظروف، فإن الفرق بين المبلغ الذي قدره المراجع والمبلغ الذي قدرته الإدارة يُشكل تحريفاً.
- قد تدعم أدلة المراجعة مدى لا يتضمن المبلغ الذي قدرته الإدارة. وفي مثل هذه الظروف، يكون التحريف هو الفرق بين المبلغ الذي قدرته الإدارة وأقرب نقطة في مدى المبالغ الذي قدره المراجع.

أ١٤٠. تقدم الفقرات أ١١٠–أ١١٤ إرشادات لمساعدة المراجع في تقويم اختيار الإدارة للمبلغ المقدر وما يتعلق به من إفصاحات لغرض الإدراج في القوائم المالية.

أ١٤١. عندما تتضمن إجراءات المراجعة الإضافية التي ينفذها المراجع إجراء اختبار للكيفية التي أجرت بها الإدارة التقدير المحاسبي أو عندما تتضمن تقدير المراجع لمبلغ أو مدى من المبالغ، يُعد المراجع مطالباً بالحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة عن الإفصاحات التي تصف حالة عدم تأكد التقدير وفقاً للفقرتين ٢٦ (ب) و٢٩ (ب) وعن الإفصاحات الأخرى وفقاً للفقرة ٣١. ثم ينظر المراجع في أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها بشأن الإفصاحات في إطار التقويم العام، وفقاً للفقرة ٣٥، لما إذا كانت التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات تُعد معقولة في سياق إطار التقرير المالي المنطبق، أم أنها محرَّفة.

أ١٤٢. يقدم معيار المراجعة (٤٥٠) أيضاً إرشادات بشأن الإفصاحات النوعية[٦٣] وعندما يمكن أن تكون التحريفات في الإفصاحات مؤشراً على حدوث غش.[٦٤]

---

[٦١] معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرة أ٦٢

[٦٢] انظر أيضاً معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الفقرة ٣١

[٦٣] معيار المراجعة (٤٥٠)، الفقرة أ١٧

[٦٤] معيار المراجعة (٤٥٠)، الفقرة أ٢٢

أ١٤٣. عند إعداد القوائم المالية وفقاً لإطار عرض عادل، فإن تقويم المراجع لما إذا كانت القوائم المالية تحقق العرض العادل[٦٥] يتضمن النظر في العرض العام وهيكل القوائم المالية ومحتواها، وما إذا كانت القوائم المالية، بما في ذلك الإيضاحات المرتبطة بها، تعبر عن المعاملات والأحداث بطريقة تحقق العرض العادل. فعلى سبيل المثال، عندما يخضع تقدير محاسبي لدرجة مرتفعة من عدم تأكد التقدير، فقد يقرر المراجع أنه من الضروري تقديم إفصاحات إضافية لتحقيق العرض العادل. وفي حالة عدم قيام الإدارة بإدراج مثل هذه الإفصاحات الإضافية، فقد يخلص المراجع إلى أن القوائم المالية محرَّفة بشكل جوهري.

أ١٤٤. يقدم معيار المراجعة (٧٠٥)[٦٦] إرشادات بشأن الآثار المنعكسة على رأي المراجع عندما يعتقد المراجع أن الإفصاحات المقدمة من الإدارة في القوائم المالية غير كافية أو مضللة، بما في ذلك على سبيل المثال فيما يتعلق بحالة عدم تأكد التقدير.

الإفادات المكتوبة (راجع: الفقرة ٣٧)

أ١٤٥. قد تتضمن الإفادات المكتوبة المتعلقة بتقديرات محاسبية معينة إفادات:

- بأن الاجتهادات المهمة الممارسة عند إجراء التقديرات المحاسبية قد أخذت في الحسبان جميع المعلومات ذات الصلة التي كانت الإدارة على علم بها.
- عن الاتساق والمناسبة في اختيار وتطبيق الطرق والافتراضات والبيانات المستخدمة من قبل الإدارة في إجراء التقديرات المحاسبية.
- بأن الافتراضات تعكس بشكل مناسب نية الإدارة وقدرتها على تنفيذ تصرفات محددة بالنيابة عن المنشأة، عندما يكون لذلك صلة بالتقديرات المحاسبية والإفصاحات.
- بأن الإفصاحات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية، بما في ذلك الإفصاحات التي تصف حالة عدم تأكد التقدير، كاملة ومعقولة في سياق إطار التقرير المالي المنطبق.
- بأنه قد تم تطبيق المهارات أو الخبرات المتخصصة المناسبة عند إجراء التقديرات المحاسبية.
- بأنه لا يوجد أي حدث لاحق يتطلب إجراء تعديل على التقديرات المحاسبية والإفصاحات المتعلقة بها المدرجة في القوائم المالية.
- عن مدى مناسبة قرار الإدارة بعدم استيفاء ضوابط الإثبات أو الإفصاح المنصوص عليها في إطار التقرير المالي المنطبق، وذلك عندما توجد تقديرات محاسبية غير مُثبتة أو غير مُفصح عنها في القوائم المالية.

الاتصال بالمكلفين بالحوكمة أو الإدارة أو الأطراف الأخرى ذات الصلة (راجع: الفقرة ٣٨)

أ١٤٦. عند تطبيق معيار المراجعة (٢٦٠)، يقوم المراجع بإبلاغ المكلفين بالحوكمة بوجهات نظره بشأن الجوانب النوعية المهمة للممارسات المحاسبية الخاصة بالمنشأة والتي تتعلق بالتقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات.[٦٧] ويحتوي الملحق الثاني على أمور خاصة بالتقديرات المحاسبية، يمكن أن ينظر المراجع في أن يبلغ بها المكلفين بالحوكمة.

أ١٤٧. يتطلب معيار المراجعة (٢٦٥) أن يبلغ المراجع كتابة المكلفين بالحوكمة بأوجه القصور المهمة في الرقابة الداخلية التي يتم التعرف عليها أثناء المراجعة.[٦٨] ويمكن أن تتضمن أوجه القصور المهمة تلك ما يتعلق بأدوات الرقابة على:

(أ) اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية المهمة، واختيار وتطبيق الطرق والافتراضات والبيانات؛

(ب) إدارة المخاطر وما يتعلق بها من نُظُم؛

(ج) سلامة البيانات، بما في ذلك عندما يتم الحصول على البيانات من مصدر خارجي للمعلومات؛

---

[٦٥] معيار المراجعة (٧٠٠)، الفقرة ١٤

[٦٦] معيار المراجعة (٧٠٥)، الفقرتان ٢٢ و٢٣

[٦٧] معيار المراجعة (٢٦٠)، الفقرة ١٦(أ)

[٦٨] معيار المراجعة (٢٦٥)، الفقرة ٩

(د) استخدام النماذج وتطويرها والتحقق من صحتها، بما في ذلك النماذج التي يتم الحصول عليها من مقدم خدمة خارجي، وأي تعديلات قد تكون مطلوبة.

أ١٤٨. إضافة إلى الاتصال بالمكلفين بالحوكمة، قد يُسمح للمراجع أو قد يُطلب منه أن يتصل مباشرة بالسلطات التنظيمية أو جهات الإشراف الاحترازي. وقد يكون هذا الاتصال مفيداً طوال عملية المراجعة أو في مراحل معينة، على سبيل المثال عند التخطيط للمراجعة أو عند الانتهاء من وضع تقرير المراجع. وعلى سبيل المثال، تسعى سلطات تنظيم المؤسسات المالية في بعض الدول إلى التعاون مع المراجعين لتبادل المعلومات حول عمل أدوات الرقابة وتطبيقها على أنشطة الأدوات المالية، والتحديات التي تواجه تقويم الأدوات المالية في الأسواق غير النشطة، والخسائر الائتمانية المتوقعة، واحتياطيات التأمين فيما قد تسعى سلطات تنظيمية أخرى إلى فهم وجهات نظر المراجع بشأن جوانب مهمة لعمليات المنشأة بما في ذلك تقديرات تكاليف المنشأة. وقد يفيد هذا الاتصال المراجع في التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها والاستجابة لها.

التوثيق (راجع: الفقرة ٣٩)

أ١٤٩. يحتوي معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)[٦٩] ومعيار المراجعة (٣٣٠)[٧٠] على متطلبات وإرشادات بشأن توثيق فهم المراجع للمنشأة وعمليات تقييم المخاطر والاستجابات للمخاطر المقيَّمة. وتعتمد هذه الإرشادات على المتطلبات والإرشادات الواردة في معيار المراجعة (٢٣٠).[٧١] وفي سياق مراجعة التقديرات المحاسبية، يُعد المراجع مطالباً بإعداد توثيق لأعمال المراجعة يتناول العناصر الرئيسية في فهم المراجع للمنشأة وبيئتها فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية. وإضافة لذلك، فمن المرجح أن يوفر توثيق الاتصالات مع المكلفين بالحوكمة والإدارة المزيد من الدعم لأحكام المراجع بشأن مخاطر التحريف الجوهري المقيَّمة فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية، واستجابات المراجع لهذه المخاطر.

أ١٥٠. عند توثيق الرابط بين إجراءات المراجعة الإضافية الخاصة بالمراجع ومخاطر التحريف الجوهري المقيَّمة على مستوى الإقرارات، وفقاً لمعيار المراجعة (٣٣٠)، يتطلب هذا المعيار أن يأخذ المراجع في الحسبان الأسباب المحددة لمخاطر التحريف الجوهري على مستوى الإقرارات. فتلك الأسباب قد تتعلق بعامل أو أكثر من عوامل الخطر الملازم أو بتقييم المراجع لخطر الرقابة. ومع ذلك، فإن المراجع غير مطالب بتوثيق الطريقة التي أُخذ بها كل عامل من عوامل الخطر الملازم في الحسبان عند التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها فيما يتصل بكل تقدير محاسبي.

أ١٥١. قد يأخذ المراجع في الحسبان أيضاً توثيق:

- ما إذا كانت اجتهادات الإدارة قد تم تطبيقها بشكل متسق، وعند الاقتضاء، ما إذا كان تصميم النموذج يحقق هدف القياس المنصوص عليه في إطار التقرير المالي المنطبق، وذلك عندما ينطوي تطبيق الإدارة للطريقة على وضع نماذج معقدة.
- أحكام المراجع عند تحديد ما إذا كان ثمة حاجة لمهارات أو معرفة متخصصة لتنفيذ إجراءات تقييم المخاطر، أو تصميم وتنفيذ الإجراءات المستجيبة لتلك المخاطر، أو تقويم أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، وذلك عندما يكون اختيار الطرق والافتراضات المهمة والبيانات متأثراً بالتعقيد بدرجة كبيرة. وفي هذه الظروف، قد يتضمن التوثيق أيضاً كيفية تطبيق المهارات أو المعرفة التي كانت مطلوبة.

أ١٥٢. تشير الفقرة أ٧ من معيار المراجعة (٢٣٠) إلى أنه بالرغم من عدم وجود طريقة وحيدة لتوثيق ممارسة المراجع لنزعة الشك المهني، فإن توثيق أعمال المراجعة قد يوفر مع ذلك دليلاً على ممارسة المراجع لنزعة الشك المهني. فعلى سبيل المثال، فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية، عندما تشتمل أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها على أدلة تؤيد وتناقض إقرارات الإدارة، على السواء، فقد يحتوي التوثيق على كيفية تقويم المراجع لتلك الأدلة، بما في ذلك الأحكام المهنية المتخذة عند تكوين الاستنتاج بشأن مدى كفاية ومناسبة أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها. ومن أمثلة المتطلبات الأخرى الواردة في هذا المعيار والتي قد يوفر لها التوثيق دليلاً على ممارسة نزعة الشك المهني من جانب المراجع، ما يلي:

- الفقرة ١٣(د)، بشأن كيفية استخدام المراجع لفهمه عند تحديد توقعاته للتقديرات المحاسبية والإفصاحات المتعلقة بها المقرر إدراجها في القوائم المالية للمنشأة ومدى تتطابق ذلك التوقع مع القوائم المالية للمنشأة المعدة من قبل الإدارة؛

---

[٦٩] معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الفقرات ٣٨ وأ٢٣٧-أ٢٤١

[٧٠] معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرتان ٢٨ وأ٦٥

[٧١] معيار المراجعة (٢٣٠)، الفقرة ٨(ج)

- الفقرة ١٨، التي تتطلب تصميم إجراءات مراجعة إضافية وتنفيذها للحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة بطريقة لا تنحاز إلى الحصول على أدلة المراجعة التي قد تكون مؤيِّدة ولا إلى استبعاد أدلة المراجعة التي قد تكون مناقضة؛
- الفقرات ٢٣(ب) و٢٤(ب) و٢٥(ب) و٣٢، التي تتناول المؤشرات على احتمال تحيز الإدارة؛
- الفقرة ٣٤، التي تتناول نظر المراجع في جميع أدلة المراجعة ذات الصلة، سواءً كانت مؤيِّدة أو مناقِضة.

الملحق الأول

(راجع: الفقرات ٢، ٤، ١٢(ج)، أ٨، أ٦٦)

عوامل الخطر الملازم

مقدمة

١. عند التعرف على مخاطر التحريف الجوهري على مستوى الإقرارات لأحد التقديرات المحاسبية وما يتعلق به من إفصاحات، وتقييم هذه المخاطر والاستجابة لها، فإن هذا المعيار يتطلب من المراجع أن يأخذ في الحسبان درجة خضوع التقدير المحاسبي لعدم تأكد التقدير، ودرجة تأثير التعقيد وعدم الموضوعية وعوامل الخطر الملازم الأخرى على اختيار وتطبيق الطرق والافتراضات والبيانات المستخدمة في إجراء التقدير المحاسبي، واختيار الإدارة للمبلغ المقدر وما يتعلق به من إفصاحات لغرض الإدراج في القوائم المالية.

٢. إن الخطر الملازم المرتبط بالتقدير المحاسبي هو قابلية تعرض الإقرار عن التقدير المحاسبي للتحريف الجوهري، وذلك قبل النظر في أدوات الرقابة. وينتج الخطر الملازم من عوامل الخطر الملازم التي تنشأ عنها تحديات في إجراء التقدير المحاسبي بشكل مناسب. ويقدم هذا الملحق شرحاً تفصيلياً عن طبيعة عوامل الخطر الملازم لحالة عدم تأكد التقدير وعدم الموضوعية والتعقيد، والعلاقات المتبادلة فيما بينهم، في سياق إجراء التقديرات المحاسبية واختيار الإدارة للمبلغ المقدر وما يتعلق به من إفصاحات لغرض الإدراج في القوائم المالية.

أساس القياس

٣. ينشأ عن أساس القياس وطبيعة البند الوارد في القوائم المالية وحالته وظروفه، خصائص التقويم ذات الصلة. فعندما لا يكون من الممكن رصد تكلفة أو سعر البند بشكل مباشر، يتطلب الأمر إجراء تقدير محاسبي عن طريق تطبيق طريقة مناسبة واستخدام بيانات وافتراضات مناسبة. وقد تكون الطريقة محددة بموجب إطار التقرير المالي المنطبق، أو قد تختارها الإدارة، لتعكس أثر المعرفة المتاحة عن الطريقة التي سيكون من المتوقع أن تؤثر بها خصائص التقويم ذات الصلة على تكلفة أو سعر البند على أساس القياس.

عدم تأكد التقدير

٤. يُشار غالباً في الأطر المحاسبية إلى قابلية التعرض لنقص في دقة القياس بلفظ عدم تأكد القياس. ويعرف هذا المعيار حالة عدم تأكد التقدير بأنها قابلية التعرض لنقص ملازم في دقة القياس. وتنشأ هذه الحالة عندما لا يكون من الممكن إجراء قياس دقيق للمبلغ النقدي المطلوب لأحد بنود القوائم المالية المثبت أو المفصح عنه في القوائم المالية، من خلال الرصد المباشر للتكلفة أو السعر. وعندما يكون الرصد المباشر غير ممكن، فإن استراتيجية القياس البديلة التالية الأكثر دقة تتمثل في تطبيق طريقة تعكس أثر المعرفة المتاحة عن تكلفة أو سعر البند على أساس القياس ذي الصلة، باستخدام البيانات القابلة للرصد عن خصائص التقويم ذات الصلة.

٥. ومع ذلك، فإن القيود المفروضة على توفر مثل هذه المعرفة أو البيانات قد تحد من إمكانية التحقق من هذه المدخلات المستخدمة في آلية القياس مما يحد من دقة نواتج القياس. وعلاوة على ذلك، تقر معظم الأطر المحاسبية بوجود قيود عملية على المعلومات التي ينبغي أن تؤخذ في الحسبان، ومثال ذلك عندما يكون من المتوقع أن تفوق تكلفة الحصول على المعلومات المنافع المرجوة منها. ويُعد النقص في دقة القياس الناشئ عن هذه القيود نقصاً ملازماً لأنه لا يمكن تخليص آلية القياس منه. ولذلك، تُعد مثل هذه القيود مصادر لعدم تأكد التقدير. وثمة مصادر أخرى لحالة عدم تأكد القياس التي قد تحدث في آلية القياس تُعد، على الأقل من حيث المبدأ، قابلة للإزالة في حال تطبيق الطريقة بشكل مناسب وبالتالي تُعد مصادر لتحريف محتمل وليس لحالة عدم تأكد التقدير.

٦. عندما يتعلق عدم تأكد التقدير بتدفقات داخلة أو خارجة مستقبلية غير أكيدة لمنافع اقتصادية ستنتج في النهاية عن الأصل أو الالتزام الأساسي، فلن يكون من الممكن رصد ناتج هذه التدفقات إلا بعد تاريخ القوائم المالية. وبناءً على طبيعة أساس القياس المنطبق وطبيعة بند القوائم المالية وحالته وظروفه، فقد يكون هذا الناتج قابلاً للرصد بشكل مباشر قبل الانتهاء من وضع القوائم المالية أو قد لا يمكن رصده بشكل مباشر إلا في تاريخ لاحق. وفيما يتعلق ببعض التقديرات المحاسبية، قد لا يوجد أي ناتج على الإطلاق قابل للرصد بشكل مباشر.

٧. قد يكون من السهل نسبياً التنبؤ بدرجة عالية من الدقة ببعض النواتج غير الأكيدة لأحد البنود. فعلى سبيل المثال، قد يكون من السهل التنبؤ بالعمر الإنتاجي لإحدى الآلات الإنتاجية في حال توفر ما يكفي من المعلومات الفنية عن متوسط العمر الإنتاجي لهذه الآلة. وعندما لا يكون من

الممكن التنبؤ بدقة معقولة بأحد النواتج المستقبلية، مثل العمر المتوقع لأحد الأفراد بناءً على افتراضات اكتوارية، فقد يظل في الإمكان التنبؤ بذلك الناتج لمجموعة من الأفراد بدقة أكبر. وقد تشير أسس القياس، في بعض الحالات، إلى أحد مستويات المحافظ على أنه وحدة الحساب ذات الصلة لأغراض القياس، مما قد يحد من عدم تأكد التقدير الملازم.

التعقيد

٨. يتسبب التعقيد (بعبارة أخرى، التعقيد الملازم لآلية إجراء التقدير المحاسبي، قبل النظر في أدوات الرقابة) في ظهور الخطر الملازم. وقد ينشأ التعقيد الملازم عندما:

- توجد خصائص تقويم عديدة ذات علاقات عديدة أو غير ثابتة فيما بينها.
- يتطلب تحديد قيم مناسبة لواحدة أو أكثر من خصائص التقويم مجموعات بيانات متعددة.
- تكون هناك حاجة لمزيد من الافتراضات عند إجراء التقدير المحاسبي، أو عندما توجد علاقات مترابطة بين الافتراضات المطلوبة.
- تكون هناك صعوبة ملازمة لتحديد البيانات المستخدمة أو الحصول أو الاطلاع عليها أو فهمها.

٩. قد يكون التعقيد مرتبطاً بتعقيد الطريقة وبتعقيد الآلية الحسابية أو النموذج المستخدم في تطبيقها. فعلى سبيل المثال، قد يعكس التعقيد في النموذج الحاجة إلى تطبيق مفاهيم أو أساليب تقويم قائمة على الاحتمالات أو صيغ رياضية لتسعير عقود الخيار أو أساليب محاكاة للتنبؤ بسلوكيات افتراضية أو نواتج مستقبلية غير أكيدة. وبالمثل، قد تتطلب الآلية الحسابية بيانات يتم الحصول عليها من مصادر متعددة، أو مجموعات بيانات متعددة لدعم إجراء افتراض أو تطبيق مفاهيم رياضية أو إحصائية متطورة.

١٠. كلما زاد التعقيد، زادت احتمالية حاجة الإدارة إلى تطبيق مهارات أو معرفة متخصصة عند إجراء التقدير المحاسبي أو إلى الاستعانة بأحد الخبراء، على سبيل المثال فيما يتعلق بما يلي:

- مفاهيم وأساليب التقويم التي من الممكن استخدامها في سياق أساس القياس وأهدافه أو في سياق المتطلبات الأخرى لإطار التقرير المالي المنطبق وكيفية تطبيق تلك المفاهيم أو الأساليب؛
- خصائص التقويم الأساسية التي قد تكون ذات صلة في ضوء طبيعة أساس القياس وطبيعة وحالة وظروف بنود القوائم المالية التي يتم إجراء التقديرات المحاسبية لها؛ أو
- تحديد مصادر البيانات المناسبة من بين المصادر الداخلية (بما في ذلك من مصادر من خارج دفتر الأستاذ العام ودفاتر الأستاذ المساعدة) أو المصادر الخارجية للمعلومات، أو تقرير كيفية مواجهة الصعوبات المحتملة عند الحصول على البيانات من هذه المصادر أو عند الحفاظ على سلامتها عند تطبيق الطريقة، أو فهم مدى ملاءمة تلك البيانات وإمكانية الاعتماد عليها.

١١. قد ينشأ التعقيد المتعلق بالبيانات، على سبيل المثال، في الظروف الآتية:

(أ) عندما يكون من الصعب الحصول على البيانات أو عندما تتعلق بمعاملات لا يمكن الاطلاع عليها في العادة. وحتى عندما يكون من الممكن الاطلاع على هذه البيانات، على سبيل المثال، من خلال مصدر خارجي للمعلومات، فقد يكون من الصعب النظر في مدى ملاءمة البيانات وإمكانية الاعتماد عليها، ما لم يفصح المصدر الخارجي للمعلومات عن معلومات كافية عن مصادر البيانات الأساسية التي استخدمها وعن أية معالجة للبيانات تم إجراؤها.

(ب) عندما يكون من الصعب فهم البيانات التي تعكس وجهات نظر مصدر خارجي للمعلومات عن حالات أو أحداث مستقبلية، قد تكون ذات صلة عند تقديم الدعم لأحد الافتراضات، بدون وجود شفافية حول المبررات والمعلومات التي تم أخذها في الحسبان عند تكوين وجهات النظر تلك.

(ج) عندما توجد صعوبة ملازمة لفهم أنواع معينة من البيانات لأنها تستدعي فهماً لمفاهيم تجارية أو قانونية معقدة من الناحية الفنية، مثل ما قد يكون مطلوباً لتحقيق فهم سليم للبيانات التي تتألف منها شروط الاتفاقيات القانونية عن المعاملات التي تنطوي على أدوات مالية أو منتجات تأمين معقدة.

عدم الموضوعية

١٢. يعكس عدم الموضوعية (بعبارة أخرى، عدم الموضوعية الملازم لآلية إجراء التقدير المحاسبي، قبل النظر في أدوات الرقابة) المحدودية الملازمة في المعرفة أو البيانات المتوفرة بشكل معقول عن خصائص التقويم. وعند وجود مثل هذه المحدودية، قد يحد إطار التقرير المالي المنطبق من درجة عدم الموضوعية عن طريق توفير أساس ضروري لإجراء اجتهادات معينة. وقد تضع هذه المتطلبات، على سبيل المثال، أهدافاً صريحة أو ضمنية فيما يتعلق بالقياس أو الإفصاح أو وحدة الحساب أو تطبيق أحد قيود التكلفة. وقد يسلط إطار التقرير المالي المنطبق الضوء أيضاً على أهمية هذه الاجتهادات من خلال وضع متطلبات للإفصاحات المتعلقة بتلك الاجتهادات.

١٣. تحتاج الإدارة عموماً إلى ممارسة الاجتهاد عند تحديد بعض أو كل الأمور الآتية التي تنطوي غالباً على درجة من عدم الموضوعية:

- مناهج التقويم ومفاهيمه وأساليبه وعوامله التي سيتم استخدامها في طريقة التقدير، مع الأخذ في الحسبان المعرفة المتاحة، في حالة عدم تحديد هذه الأمور بموجب متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق؛
- مصادر البيانات المناسبة التي سيتم استخدامها، طالما كانت خصائص التقويم قابلة للرصد في حال وجود العديد من مصادر البيانات المحتملة؛
- الافتراضات أو مدى الافتراضات المناسبة التي سيتم وضعها، إذا كانت خصائص التقويم غير قابلة للرصد، مع الأخذ في الحسبان أفضل البيانات المتوفرة، على سبيل المثال، وجهات النظر في السوق؛
- مدى النواتج المحتملة بدرجة معقولة الذي سيُختار من بينه المبلغ المقدر، والاحتمالية النسبية لاتساق مبالغ معينة ضمن ذلك المدى مع ما يهدف إليه أساس القياس المطلوب بموجب إطار التقرير المالي المنطبق؛
- اختيار الإدارة للمبلغ المقدر، والإفصاحات المتعلقة به التي سيتم تقديمها، في القوائم المالية.

١٤. ينطوي وضع افتراضات عن أحداث أو حالات مستقبلية على استخدام الحكم والاجتهاد، وتتباين صعوبة القيام بذلك تبعاً لدرجة عدم تأكد تلك الأحداث أو الحالات. وتعتمد الدقة التي من الممكن أن تُتوقع بها أحداث أو حالات مستقبلية غير أكيدة على درجة إمكانية تحديد تلك الأحداث أو الحالات بناءً على المعرفة، بما في ذلك المعرفة بالحالات والأحداث الماضية والنواتج المتعلقة بها. كما يسهم الافتقار إلى الدقة في حالة عدم تأكد التقدير، كما هو موضح أعلاه.

١٥. وفيما يتعلق بالنواتج المستقبلية، فلن تكون هناك حاجة لوضع افتراضات إلا لتلك الجوانب غير الأكيدة في الناتج. فعلى سبيل المثال، عند النظر في قياس هبوط محتمل في قيمة مبلغ مستحق التحصيل لإحدى صفقات بيع المنتجات في تاريخ قائمة المركز المالي، قد يكون المبلغ مستحق التحصيل محدداً بصورة لا لبس فيها وقابلاً للرصد بشكل مباشر في مستندات المعاملة ذات الصلة. والجانب الذي قد يكون غير أكيد هو مبلغ الخسارة، إن وجد، بسبب الهبوط في القيمة. وفي هذه الحالة، قد لا تكون الافتراضات ضرورية إلا فيما يتعلق باحتمالية الخسارة ومبلغ وتوقيت أية خسارة من ذلك القبيل.

١٦. ومع ذلك، ففي حالات أخرى، قد تكون مبالغ التدفقات النقدية المُجسَّدة في الحقوق المتعلقة بأصل من الأصول غير أكيدة. وفي تلك الحالات، قد يكون من الضروري وضع افتراضات حول كل من مبالغ الحقوق الأساسية في التدفقات النقدية والخسائر المحتملة بسبب الهبوط في القيمة.

١٧. قد يكون من الضروري أن تأخذ الإدارة في الحسبان المعلومات المتعلقة بالحالات والأحداث الماضية، جنباً إلى جنب مع الاتجاهات والتوقعات الحالية بشأن التطورات المستقبلية. فالحالات والأحداث الماضية توفر معلومات تاريخية يمكن أن توضح أنماطاً تاريخية متكررة يمكن القياس عليها عند تقويم النواتج المستقبلية. وقد تشير هذه المعلومات التاريخية أيضاً إلى أنماط متغيرة في هذا السلوك على مدار الوقت (الدورات أو الاتجاهات). وقد يشير ذلك إلى أن أنماط السلوك التاريخية الأساسية كانت تتغير بطرق يمكن التنبؤ بها نوعاً ما ويمكن أن يُقاس عليها أيضاً عند تقويم النواتج المستقبلية. وقد تتوفر أيضاً أنواع أخرى من المعلومات تشير إلى احتمال حدوث تغيرات في الأنماط التاريخية لهذا السلوك أو في الدورات أو الاتجاهات المتعلقة به. وقد تكون هناك حاجة إلى ممارسة اجتهادات وأحكام صعبة بشأن القيمة التنبؤية لهذه المعلومات.

١٨. قد يترتب على مدى وطبيعة الاجتهادات (بما في ذلك درجة عدم الموضوعية التي تنطوي عليها) الممارسة عند إجراء التقديرات المحاسبية فرصة لتحيز الإدارة في اتخاذ القرارات المتعلقة بالتصرف الذي يُعد، وفقاً للإدارة، مناسباً في إجراء التقدير المحاسبي. وعندما يوجد أيضاً مستوى مرتفع من التعقيد أو مستوى مرتفع من عدم تأكد التقدير، أو كلا الأمرين معاً، فقد يرتفع أيضاً خطر التحيز أو الغش من جانب الإدارة، وفرصة حدوث ذلك.

علاقة عدم تأكد التقدير بعدم الموضوعية والتعقيد

١٩. ينشأ عن حالة عدم تأكد التقدير تباين ملازم في الطرق ومصادر البيانات والافتراضات المحتملة التي قد يتم استخدامها لإجراء التقدير المحاسبي. وينشأ عن هذا عدم موضوعية، ومن ثم، الحاجة إلى استخدام الاجتهاد أو الحكم في إجراء التقدير المحاسبي. وتكون هذه الاجتهادات أو الأحكام ضرورية عند اختيار الطرق ومصادر البيانات المناسبة ووضع الافتراضات واختيار الإدارة للمبلغ المقدر وما يتعلق به من إفصاحات لغرض الإدراج في القوائم المالية. وتُمارس هذه الاجتهادات والأحكام في سياق متطلبات الإثبات والقياس والعرض والإفصاح المنصوص عليها في إطار التقرير المالي المنطبق. ولكن نظراً لوجود قيود على توفر، وعلى إمكانية الوصول إلى، المعرفة أو المعلومات اللازمة لدعم هذه الاجتهادات والأحكام، فإنها تكون غير موضوعية بطبيعتها.

٢٠. تخلق حالة عدم الموضوعية التي تنطوي عليها هذه الاجتهادات فرصة لوقوع تحيز غير متعمد أو متعمد من جانب الإدارة في إجرائها. وتتطلب العديد من الأُطُر المحاسبية أن تكون المعلومات المُعدَّة لغرض الإدراج في القوائم المالية معلومات محايدة (بعبارة أخرى، ينبغي أن تكون غير منحازة). ونظراً لأن هذا التحيز يمكن، على الأقل من حيث المبدأ، إزالته من آلية التقدير، فإن مصادر التحيز المحتمل في الاجتهادات الممارسة لعلاج عدم الموضوعية تُعد مصادر تحريف محتمل وليس مصادر لعدم تأكد التقدير.

٢١. ينشأ أيضاً عن التباين الملازم في الطرق ومصادر البيانات والافتراضات المحتملة التي قد يتم استخدامها لإجراء تقدير محاسبي (انظر الفقرة ١٩) تباين في نواتج القياس المحتملة. ويتوقف حجم مدى نواتج القياس المحتملة بدرجة معقولة على درجة عدم تأكد التقدير، ويُشار إليه غالباً بلفظ حساسية التقدير المحاسبي. وإضافة إلى تحديد نواتج القياس، تنطوي آلية التقدير أيضاً على إجراء تحليل لتأثير التباين الملازم في الطرق ومصادر البيانات والافتراضات المحتملة على مدى نواتج القياس المحتملة بدرجة معقولة (يُشار إليه بلفظ تحليل الحساسية).

٢٢. إن إعداد عرض في القوائم المالية يحقق التعبير الصادق عن أحد التقديرات المحاسبية (بعبارة أخرى، تعبيراً كاملاً ومحايداً وخالياً من الخطأ)، عندما يتطلب إطار التقرير المالي المنطبق ذلك، يشتمل على إجراء اجتهادات مناسبة عند اختيار الإدارة للمبلغ المقدر الذي يتم اختياره بشكل مناسب من مدى نواتج القياس المحتملة بدرجة معقولة، والإفصاحات المتعلقة به التي تصف على نحو مناسب حالة عدم تأكد التقدير. وقد تنطوي هذه الاجتهادات نفسها على عدم موضوعية، بناءً على طبيعة المتطلبات الواردة في إطار التقرير المالي المنطبق التي تتناول هذه الأمور. فعلى سبيل المثال، قد يتطلب إطار التقرير المالي المنطبق استخدام أساس محدد (مثل متوسط ترجحه الاحتمالات أو أفضل تقدير) لاختيار الإدارة للمبلغ المقدر. وبالمثل، قد يتطلب الإطار تقديم إفصاحات محددة أو إفصاحات تحقق أهداف الإفصاح المحددة أو إفصاحات إضافية لازمة لتحقيق العرض العادل في ظل الظروف القائمة.

٢٣. رغم أن التقدير المحاسبي الذي يخضع لدرجة مرتفعة من عدم تأكد التقدير قد يكون قابلاً للقياس بدقة أقل من التقدير المحاسبي الذي يخضع لدرجة منخفضة من عدم تأكد التقدير، فإن التقدير المحاسبي قد يظل على قدرٍ كاف من الأهمية لمستخدمي القوائم المالية ليتم إثباته في هذه القوائم إذا كان من الممكن تحقيق تعبير صادق عن البند عندما يتطلب ذلك إطار التقرير المالي المنطبق. وفي بعض الحالات، قد يكون عدم تأكد التقدير كبيراً جداً بحيث لا يتم الوفاء بضوابط الإثبات الواردة في إطار التقرير المالي المنطبق ولا يمكن إثبات التقدير المحاسبي في القوائم المالية. وحتى في هذه الظروف، قد تظل هناك متطلبات إفصاح ذات صلة، على سبيل المثال الإفصاح عن المبلغ الواحد المقدر أو مدى نواتج القياس المحتملة بدرجة معقولة والمعلومات التي تصف حالة عدم تأكد التقدير والقيود التي ينطوي عليها إثبات البند. وقد تكون متطلبات إطار التقرير المالي المنطبقة في هذه الظروف محددة بدرجات متفاوتة. وبالتالي، قد توجد في هذه الظروف اجتهادات وأحكام إضافية يلزم ممارستها، تنطوي على درجة من عدم موضوعية.

الملحق الثاني

(راجع: الفقرة أ١٤٦)

الاتصال بالمكلفين بالحوكمة

من بين الأمور التي قد يأخذ المراجع في الحسبان إبلاغها للمكلفين بالحوكمة فيما يتعلق بوجهات نظره بشأن الجوانب النوعية المهمة للممارسات المحاسبية الخاصة بالمنشأة والتي تتعلق بالتقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات:

(أ) كيفية قيام الإدارة بتحديد المعاملات والأحداث والظروف الأخرى التي قد تنشأ عنها الحاجة إلى إثبات تقديرات محاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات، أو الحاجة إلى إجراء تغييرات فيها.

(ب) مخاطر التحريف الجوهري.

(ج) الأهمية النسبية التي تمثلها التقديرات المحاسبية للقوائم المالية ككل.

(د) فهم الإدارة (أو عدم فهمها) لطبيعة التقديرات المحاسبية ومداها والمخاطر المرتبطة بها.

(هـ) ما إذا كانت الإدارة قد طبقت المهارات أو المعرفة المتخصصة المناسبة أو استعانت بالخبراء المناسبين.

(و) وجهات نظر المراجع حول الاختلافات بين المبلغ أو مدى المبالغ الذي قدره والمبلغ الذي قدرته الإدارة.

(ز) وجهات نظر المراجع حول مدى مناسبة اختيار السياسات المحاسبية المتعلقة بالتقديرات المحاسبية وعرضها في القوائم المالية.

(ح) المؤشرات على احتمال تحيز الإدارة.

(ط) ما إذا كان هناك تغيير، أو كان ينبغي أن يكون هناك تغيير، عن الفترة السابقة في الطرق المستخدمة لإجراء التقديرات المحاسبية.

(ي) المواضع التي كان فيها تغيير عن الفترة السابقة في طرق إجراء التقدير المحاسبي، وأسباب ذلك التغيير، وأيضاً ناتج التقديرات المحاسبية في الفترات السابقة.

(ك) ما إذا كانت طرق الإدارة لإجراء التقديرات المحاسبية، بما في ذلك عندما تكون الإدارة قد استخدمت أحد النماذج، تُعد مناسبة في سياق أهداف القياس والطبيعة والظروف والحالات والمتطلبات الأخرى المنصوص عليها في إطار التقرير المالي المنطبق.

(ل) طبيعة وآثار الافتراضات المهمة المستخدمة في التقديرات المحاسبية ودرجة عدم الموضوعية التي انطوى عليها وضع الافتراضات.

(م) ما إذا كانت الافتراضات المهمة تُعد متسقة مع بعضها ومع تلك المستخدمة في التقديرات المحاسبية الأخرى، أو مع الافتراضات المستخدمة في المجالات الأخرى لأنشطة عمل المنشأة.

(ن) ما إذا كان للإدارة نية لتنفيذ تصرفات محددة وقدرتها على القيام بها، عندما يكون لذلك صلة بمدى مناسبة الافتراضات المهمة أو التطبيق المناسب لإطار التقرير المالي المنطبق.

(س) كيف أخذت الإدارة في الحسبان الافتراضات أو النواتج البديلة ولماذا رفضتها، أو كيف عالجت الإدارة على أي نحو آخر حالة عدم تأكد التقدير عند إجراء التقدير المحاسبي.

(ع) ما إذا كانت البيانات والافتراضات المهمة المستخدمة من قبل الإدارة في إجراء التقديرات المحاسبية تُعد مناسبة في سياق إطار التقرير المالي المنطبق.

(ف) ملاءمة المعلومات المتحصل عليها من مصدر خارجي للمعلومات وإمكانية الاعتماد عليها.

(ص) الصعوبات المهمة التي تمت مواجهتها عند الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بالبيانات المتحصل عليها من مصدر خارجي للمعلومات أو عمليات التقويم التي نفذتها الإدارة أو أحد الخبراء الذين استعانت بهم.

(ق) الاختلافات المهمة في الأحكام والاجتهادات بين المراجع والإدارة أو الخبير الذي استعانت به الإدارة فيما يتعلق بعمليات التقويم.

(ر) التأثيرات المحتملة على القوائم المالية للمنشأة بسبب المخاطر الجوهرية وأشكال التعرض التي يلزم الإفصاح عنها في القوائم المالية، بما في ذلك عدم تأكد التقدير المرتبط بالتقديرات المحاسبية.

(ش) مدى معقولية الإفصاحات عن عدم تأكد التقدير في القوائم المالية.

(ت) ما إذا كانت قرارات الإدارة فيما يتعلق بالإثبات والقياس والعرض والإفصاح عن التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات في القوائم المالية قد تم اتخاذها وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق.

Copyright	حقوق التأليف والنشر
"This Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2022 Edition of the International Auditing and Assurance Standards Board published by the International Federation of Accountants in October 2023 in the English language, has been translated into Arabic by the Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants in January 2024, and is reproduced with the permission of IFAC. The process for translating the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2022 Edition was considered by IFAC and the translation was conducted in accordance with "Policy Statement—Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants." The approved text of the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2022 Edition is that published by IFAC in the English language. IFAC assumes no responsibility for the accuracy and completeness of the translation or for actions that may ensue as a result thereof.	"قامت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين في يناير ٢٠٢٤ بإعداد الترجمة العربية لكتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام ٢٠٢٢ التي أصدرها مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد، ونشرها الاتحاد الدولي للمحاسبين في أكتوبر ٢٠٢٣ باللغة الإنجليزية. وتم إعادة نشر هذا الكتاب بإذن من الاتحاد الدولي للمحاسبين. وقد نظر الاتحاد الدولي للمحاسبين في آلية ترجمة هذا الكتاب، والذي تمت ترجمته وفقاً لسياسة الاتحاد المنشورة بعنوان "بيان السياسات: سياسة ترجمة مطبوعات الاتحاد الدولي للمحاسبين". والنسخة المعتمدة من كتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام ٢٠٢٢، هي النسخة التي أصدرها الاتحاد الدولي للمحاسبين باللغة الإنجليزية. ولا يتحمل الاتحاد الدولي للمحاسبين أية مسؤولية عن دقة واكتمال الترجمة أو عن التصرفات التي قد تنشأ نتيجة لها.
English language text of the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements © 2023 by IFAC. All rights reserved.	حقوق التأليف والنشر للنص الإنجليزي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة © لعام ٢٠٢٣ محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة.
Arabic language text of the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements © 2024 by IFAC. All rights reserved.	حقوق التأليف والنشر للنص العربي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة © لعام ٢٠٢٤ محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة.
Original title: [Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2022 Edition] ISBN: [978-1-60815-546-0]	العنوان الأصلي: [Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2022 Edition] ردمك: [978-1-60815-546-0]
Contact Permissions@ifac.org for permission to reproduce, store or transmit, or to make other similar uses of this document."	اتصل على permission@ifac.org للحصول على إذن بإعادة النشر أو التخزين أو النقل أو أي استخدامات أخرى مماثلة لهذا المستند".