معيار المراجعة المصرى رقم (٥٤٠)

مراجعة التقديرات المحاسبية

معيار المراجعة المصرى رقم (٥٤٠)
مراجعة التقديرات المحاسبية

المحتويات

	الفقرات
المقدمة	١-٤
طبيعة التقديرات المحاسبية	٥-٧
إجرءات المراجعة لمواجهة خطر التحريف الهام فى التقديرات المحاسبية للمنشأة	٨-١٠
فحص و اختبار الإجراءات المستخدمة بمعرفة الإدارة	١١-٢١
استخدام تقدير مستقل	٢٢
فحص الأحداث اللاحقة	٢٣
تقييم نتائج إجراءات المراجعة	٢٤-٢٧

معيار المراجعة المصرى رقم (٥٤٠)
مراجعة التقديرات المحاسبية

المقدمة

١- يهدف هذا المعيار إلى وضع معايير وتوفير إرشادات تتعلق بمراجعة التقديرات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية ، وليس من أهداف هذا المعيار أن يطبق على فحص القوائم المالية المستقبلية على الـرغم من أن الإجراءات الموضحة به قد تكون مناسبة لهذا الغرض.

٢- يجب أن يحصل مراقب الحسابات على أدلة مراجعة كافية وملائمة تتعلق بالتقديرات المحاسبية.

٣- - التقدير المحاسبي هو القيمة التقريبية للبند في ظل غياب الوسيلة الدقيقة لقياسه ومن أمثلة ذلك:

* مخصصات تخفيض المخزون وحسابات المدينون إلى القيمة الاستردادية المتوقعة.

* مخصص لتوزيع تكلفة الأصول الثابتة على مدار أعمارها الإنتاجية المقدرة.

* الإيرادات المستحقة.

* الضرائب المؤجلة.

* مخصص الخسارة الناتجة عن دعاوي قضائية.

* الخسائر في عقود المقاولات تحت التنفيذ.

* مخصص لمقابلة التزامات خلال فترة الضمان.

٤- تعتبر الإدارة مسئولة عن وضع التقديرات المحاسبية التي تشتمل عليها القوائم المالية. وتتم هذه التقديرات عادة في ظل ظروف من عدم التأكد المناسبة للأحداث التي وقعت فعلا أو التي من المحتمـل وقوعهـا وتحتاج إلي استخدام الحكم الشخصي. ونتيجة لذلك فإن خطر حدوث تحريف هام يكون أعلـى عنـدما تكون هناك تقديرات محاسبية، وفي بعض الحالات قد يخلص المراقب إلى أن خطـر التحريـف الهـام المتعلق بتقدير محاسبي يعتبر خطراً جوهرياً يحتاج إلى اعتبارات مراجعة خاصـة ، راجـع الفقـرات من " ١٠٨" إلى "١١٤" من معيار المراجعة المصري رقم (٣١٥) "تفهم المنشأة وبيئتها وتقييم مخـاطر التحريف الهام".

طبيعة التقديرات المحاسبية

٥- قد يكون تحديد التقدير المحاسبي بسيط أو معقد حسب طبيعة البند. فحساب المصروفات المستحقة عن الإيجار مثلاً قد يكون عملية حسابية بسيطة في حين أن تقدير قيمة الهبوط في المخزون بطئ الحركة (مخزون راكد) أو الزائد عن الحاجة قد يتضمن تحليلات كثيرة للبيانات المتاحة والتنبؤ بالمبيعات المستقبلية. وفي حالة التقديرات المعقدة قد يتطلب الأمر وجود درجة عالية من المعرفة المتخصصة والحكم الشخصي.

٦- قد يتم تحديد التقديرات المحاسبية كجزء من نظام المعلومات الروتيني المرتبط بالقوائم المالية والذي يتم تطبيقه بصفة مستمرة أو قد يكون بصورة غير روتينية في نهاية الفترة فقط. وفي كثير من الحالات تتم التقديرات المحاسبية باستخدام قياسات مبنية على الخبرة المكتسبة في الماضي مثل استخدام معدلات نمطية لإهلاك كل مجموعة من مجموعات الأصول الثابتة أو نسبة مئوية نمطية من إيرادات المبيعات لحساب مخصص الالتزامات المحتملة خلال فترة الضمان. وفي هذه الحالات تكون هذه القياسات بحاجة إلى فحص منتظم بمعرفة الإدارة مثل إعادة تقدير الأعمار الإنتاجية المتبقية للأصول أو مقارنة النتائج الفعلية مع التقديرية ومراعاة أثر ذلك على هذه القياسات.

٧- إن عدم التأكد المرتبط ببند ما أو عدم وجود البيانات الموضوعية قد يجعل من الصعب إجراء تقدير معقول ، وفي هذه الحالة يحتاج المراقب إلى دراسة ما إذا كان تقرير مراقب الحسابات يحتاج إلى تعديل ليتماشى مع معيار المراجعة المصري رقم (٧٠١) " التعديلات على تقرير مراقب الحسابات ".

إجراءات المراجعة لمواجهة خطر التحريف الهام في التقديرات المحاسبية للمنشأة

٨- **يجب على المراقب أن يصمم وينفذ إجراءات مراجعة إضافية من أجل الحصول على أدلة مراجعة كافية وملائمة عما إذا كانت التقديرات المحاسبية للمنشأة معقولة في ظل الظروف المحيطة ومدى ملاءمة الإفصاح المطلوب عنها**. وغالبا ما يكون الحصول على الأدلة المتاحة لتأييد التقديرات المحاسبية أكثر صعوبة وأقل حسما من الأدلة المتاحة لتأييد البنود الأخرى في القوائم المالية. ويساعد تفهم المراقب للمنشأة والبيئة التي تعمل فيها بما في ذلك الرقابة الداخلية على تحديد وتقييم مخاطر التحريف الهام و المؤثر الناتج عن التقديرات المحاسبية للمنشأة.

٩- إن تفهم الإجراءات والطرق- بما فيها أنشطة الرقابة الملائمة- المستخدمة بمعرفة الإدارة في إعداد التقديرات المحاسبية يكون عادة مهما للمراقب لتحديد وتقييم مخاطر التحريف الهامة وذلك لتحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الإضافية.

١٠- يجب على المراقب أن يستخدم واحدا أو أكثر من الأساليب التالية في مراجعة التقديرات المحاسبية:

(أ) فحص واختبار الإجراءات المستخدمة بمعرفة الإدارة للتوصل إلى التقدير.

أو(ب) استخدام تقدير محايد لمقارنته مع التقدير المعد بمعرفة الإدارة.

أو (ج) فحص الأحداث اللاحقة التي توفر أدلة مراجعة عن مدى معقولية التقديرات التي وضعت.

فحص واختبار الإجراءات المستخدمة بمعرفة الإدارة

١١- تتضمن خطوات فحص واختبار الإجراءات المستخدمة بمعرفة الإدارة عادة ما يلي:

(أ) تقييم البيانات ودراسة الافتراضات التي بنى على أساسها التقدير.

و(ب) اختبار العمليات الحسابية التي ينطوي عليها التقدير.

و(ج) مقارنة تقديرات الفترات السابقة مع النتائج الفعلية لهذه التقديرات متى كان ذلك ممكناً.

و(د) دراسة إجراءات اعتماد الإدارة لهذه التقديرات.

تقييم البيانات ودراسة الافتراضات

١٢- يجب على المراقب تقييم ما إذا كانت البيانات التي يعتمد عليها التقدير دقيقة وكاملة ومناسبة، ولذا يجب التأكد عند استخدام بيانات محاسبية من أنها مطابقة للبيانات المستخرجة من خلال نظام المعلومات الملائم لإعداد التقارير المالية. فمثلا يجب على المراقب للتحقق من مخصص التزامات فترة الضمان أن يحصل على دليل مراجعة بأن البيانات المتعلقة بالمنتجات المباعة التي لا تزال في فترة الضمان في نهاية الفترة تتفق مع بيانات المبيعات التي يوفرها نظام المعلومات. ويوفر معيار المراجعة المصري رقم (٥٠٠) "أدلة المراجعة " في فقرة "١١" إرشادات إضافية عن المتطلبات للحصول على أدلة مراجعة عن صحة واكتمال المعلومات التي توفرها المنشأة عندما يتم استخدامها في أداء إجراءات المراجعة.

١٣- قد يرغب المراقب أيضا في الحصول على أدلة مراجعة من مصادر خارج المنشأة. فمثلا عند فحص قيمة المخزون المتقادم والذي تم حسابه استنادا إلى رقم المبيعات المتوقع في المستقبل فقد يسعى المراقب- بالإضافة إلى فحص البيانات الداخلية مثل أرقام المبيعات في الفترات السابقة والأوامر الواردة واتجاهات السوق- إلى الحصول على أدلة مراجعة من توقعات المبيعات السائدة في الصناعة مثل المعدة بمعرفة الغرف أو الاتحادات الصناعية وتحليلات السوق لمنتجات هذه الصناعة. وبالمثل عند فحص تقديرات الإدارة للتأثير المالي للقضايا والمطالبات فإن المراقب يلجأ إلى الاتصال المباشر بالمستشار القانونى للمنشأة.

١٤- على المراقب تقييم أن البيانات التي تم جمعها قد تم تحليلها بصورة مناسبة وإعـدادها لتكـون أساسـا معقولا لتحديد التقدير المحاسبي. وكأمثلة على ذلك تحليل أعمار المدينين وحساب رصـيد احـد بنـود المخزون مقدراً باستهلاك عدد من الشهور وفي ضوء حجم الاستخدام السابق والمتوقع.

١٥- يجب على المراقب دراسة ما إذا كان لدى المنشأة أساس مناسب للافتراضات الرئيسية المستخدمة فـي التقدير. ففي بعض الأحيان تبنى الافتراضات على أساس الإحصاءات الحكوميـة والإحـصاءات علـى مستوى الصناعة ، مثل معدلات التضخم المتوقعة مستقبلا ومعدلات الفائدة ومعدلات التوظيـف والنمـو المتوقع في السوق. وفي أحيان أخرى تكون الافتراضات خاصة بالمنشأة نفسها وتبنـى علـى البيانـات المعدة داخليا في المنشأة.

١٦- عند تقييم الافتراضات التي بنى عليها التقدير يجب على المراقب أن يدرس- من بين عدة أمور أخرى- ما إذا كانت هذه الافتراضات.

* معقولة في ضوء النتائج الفعلية في الفترات السابقة.

و* متفقة مع تلك الافتراضات المستخدمة في تقديرات محاسبية أخرى.

و* متفقة مع خطط الإدارة التي تبدو مناسبة.

ويجب على المراقب أن يولى اهتماما خاصا للافتراضات التي تكون عرضة للتغير الـسريع أو الحكـم الشخصي أو الخطأ المؤثر.

١٧- بالنسبة لعمليات التقدير المعقدة التي تشمل استخدام أساليب فنية متخصصة ، فقد يكون من الـضروري للمراقب أن يستخدم عمل خبير. فيلجأ على سبيل المثال ، إلى مهندس لتقدير كميـات المخـزون مـن الخامات التعدينية. وفي مثل هذه الحالات يجب على المراقب أن يسترشد بمعيار المراجعة المصري رقم (٦٢٠) "استخدام عمل خبير".

١٨- قد يفحص المراقب مدى استمرار ملاءمة المعادلات التي اسـتخدمتها الإدارة فـي إعـداد التقـديرات المحاسبية. ويعكس هذا الفحص معلومات المراقب عن نتائج أعمال المنشأة في الفترات السابقة وكـذلك الممارسات التي استخدمتها المنشآت الأخرى في نفس الصناعة وكذلك الخطط المستقبلية للإدارة كما تـم الإفصاح عنها للمراقب.

اختبار العمليات الحسابية

١٩- يجب على المراقب أن يفحص الإجراءات التي اتبعتها الإدارة في العمليات الحسابية الخاصة بالتقـدير. وتتوقف طبيعة وتوقيت ومدى اختبارات المراجعة على درجة التعقيد في عملية حساب التقدير المحاسبي وتقييم المراقب للإجراءات والطرق المستخدمة بمعرفة المنشأة في تحديد التقدير وعلى أهميتـه النـسبية بالنسبة للقوائم المالية.

مقارنة التقديرات السابقة مع النتائج الفعلية

٢٠- يجب على المراقب -كلما أمكن- أن يقارن التقديرات المحاسبية المعدة في فترات سابقة مع النتائج الفعلية لهذه الفترات للمساعدة في:

(أ) الحصول على أدلة مراجعة عن إمكانية الاعتماد بصفة عامة على إجراءات المنشأة بشأن التقدير.

و(ب) دراسة مدى الحاجة إلى إجراء تعديلات على معدلات التقدير.

و(ج) تقييم ما إذا كانت الاختلافات بين النتائج الفعلية والتقديرات السابقة قد تم صياغتها في صورة رقمية وأن التعديلات المناسبة أو الإفصاح عنها قد تم - متى كان ذلك ضروريا - .

دراسة إجراءات اعتماد الإدارة للتقديرات

٢١- يتم عادة فحص التقديرات المحاسبية الهامة واعتمادها بواسطة الإدارة. ويجب أن يدرس المراقب ما إذا كان هذا الفحص والاعتماد قد تم بواسطة المستوى الإداري المناسب وأنه يظهر بوضوح على مستندات تحديد التقدير المحاسبي.

استخدام تقدير مستقل

٢٢- قد يقوم المراقب بحساب – أو الحصول على- تقدير مستقل ومقارنته مع التقديرات المحاسبية المعدة بمعرفة الإدارة. وعند استخدام تقدير مستقل يقوم المراقب عادة بتقييم البيانات ودراسة الافتراضات وفحص الإجراءات المتبعة في الحساب. وقد يكون من المناسب مقارنة التقديرات المحاسبية للفترات السابقة مع النتائج الفعلية لهذه الفترات.

فحص الأحداث اللاحقة

٢٣- قد توفر الأحداث والمعاملات التي تحدث بعد نهاية الفترة وقبل اكتمال أعمال المراجعة دليل مراجعة بشأن التقديرات المحاسبية المعدة بمعرفة الإدارة. فقد يؤدي فحص المراقب لهذه الأحداث والمعاملات إلى تخفيض أو حتى استبعاد حاجته لفحص واختبار الإجراءات المتبعة بمعرفة الإدارة وأيضا حاجته لاستخدام تقدير مستقل لتقييم معقولية التقدير المحاسبي.

تقييم نتائج إجراءات المراجعة

٢٤- يجب على المراقب أن يقوم بعمل تقييم نهائي لمعقولية التقدير المحاسبي بناء على خبرته بالمنـشأة وبالصناعة، وما إذا كان التقدير متفقا مع أدلة المراجعة الأخرى التي حصل عليها خلال مراجعته.

٢٥- يجب أن يدرس المراقب ما إذا كانت هناك أية أحداث أو معاملات هامة لاحقة تـؤثر علـى البيانـات والافتراضات المستخدمة في تحديد التقدير المحاسبي.

٢٦- بسبب وجود درجة من عدم التأكد المتأصل في التقديرات المحاسبية فإن تقييم الاختلاف قد يكون أكثر صعوبة عنه في موضوعات المراجعة الأخرى. ويجب على المراقب عندما يكون هناك اخـتلاف بـين قيمة التقدير بالأدلة المتوفرة وقيمة التقدير الوارد بالقوائم المالية أن يحدد ما إذا كان هذا الاختلاف يحتاج إلى تعديل. فإذا كان الفرق معقولا كأن يكون واقعا في المدى المقبول للنتائج عند المراقب فإنـه قـد لا يحتاج إلى تعديل. أما إذا رأي المراقب أن الاختلاف غير مقبول فيجب عليه أن يطلب من الإدارة تعديل التقدير ، فإذا لم تستجب الإدارة فإن الاختلاف يعتبر تحريف يجب دراسته مع غيـره مـن التحريفـات الأخرى في تقدير تأثيره على القوائم المالية.

٢٧- إذا انتهت دراسة المراقب للاختلافات ـ التي سبق له اعتبار كل منها على حده معقولة ـ إلـي أنهـا متحيزة ومؤثرة في اتجاه واحد بحيث تشكل في مجموعها تأثير هام على القوائم المالية. ففي مثل هـذه الحالات يجب على المراقب تقييم التقديرات المحاسبية ككل.