الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة المالية

مقرر رقم ...77... المؤرّخ في ..... 24 سبتمبر 2018 ..... الموافق لـ ..... يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.

إن وزيـــر الماليـــة،

- بمقتضى الأمر رقم 75- 59 المؤرخ في 20 رمضان عام 1395 الموافق 26 سبتمبر سنة 1975 و المتضمن القانون التجاري، المعدّل و المتمّم،

- و بمقتضى القانون رقم 07-11 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق 25 نوفمبر سنة 2007 و المتضمن النظام المحاسبي المالي، المعدّل،

- و بمقتضى القانون رقم 10-01 المؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق 29 يونيو سنة 2010 و المتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد،

- و بمقتضى المرسوم الرئاسي رقم 17-243 المؤرخ في 25 ذي القعدة عام 1438 الموافق 17 أغسطس سنة 2017 و المتضمن تعيين أعضاء الحكومة، المعدّل،

- و بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 95-54 المؤرخ في 15 رمضان عام 1415 الموافق 15 فبراير سنة 1995 و الذي يحدد صلاحيات وزير المالية،

- و بمقتضى المرسوم التّنفيذيّ رقم 11- 24 المؤرّخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير سنة 2011 و الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره،

- و بمقتضى المرسوم التّنفيذيّ رقم 11- 25 المؤرّخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير سنة 2011 و الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وتنظيمه وقواعد سيره،

- و بمقتضى المرسوم التّنفيذيّ رقم 11- 26 المؤرّخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير سنة 2011 و الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وتنظيمه وقواعد سيره،

- و بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير سنة 2011 و المتعلق بتعيين محافظي الحسابات،

- و بمقتضى المرسوم التّنفيذيّ رقم 11-202 المؤرّخ في 23 جمادى الثانية عام 1432 الموافق 26 مايو سنة 2011 و الذي يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات و أشكال و آجال إرسالها،

- و بمقتضى القرار المؤرّخ في 15 شعبان عام 1434 الموافق 24 يونيو سنة 2013 و الذي يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات،

- و بمقتضى القرار المؤرّخ في 10 ربيع الأول عام 1435 الموافق 12 يناير سنة 2014 و الذي يحدد كيفيات تسليم تقارير محافظ الحسابات،

يـقـرر ما يأتي:

المادة الأولى:

يهدف هذا المقرر إلى وضع حيز التنفيذ أربعة (04) معايير جزائرية للتدقيق الآتية:

- المعيار الجزائري للتدقيق -230- " وثائق التدقيق "،
- المعيار الجزائري للتدقيق -501- " العناصر المقنعة- اعتبارات خاصة " ،
- المعيار الجزائري للتدقيق -530- " السّبر في التدقيق"،
- المعيار الجزائري للتدقيق -540- " تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية و المعلومات الواردة المتعلقة به".

المادة 2 :

تستهدف المعايير الجزائرية لتدقيق الكشوف المالية و المرفقة لهذا المقرر، جميع أشكال مهام التدقيق قانونية كانت أو تعاقدية.

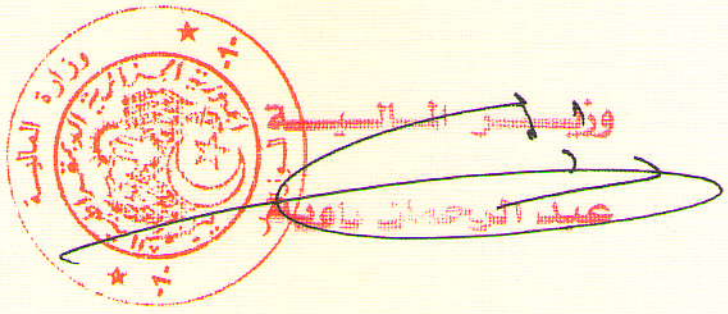
المـــادة 3:

ينشر هذا المقرر في الجريدة الرسمية لوزارة المالية.

24 SEP. 2018

حرر بالجزائر، في

وزير الماليـــة



وزارة المالية
المجلس الوطني للمحاسبة

المعيار الجزائري للتدقيق 230
وثائق التدقيق

وثائق التدقيق

الفهرس

I.المقدمة 3
1-1-مجال التطبيق 3
2-1-طبيعة و فائدة توثيق التدقيق 3
II.الأهداف 3
III.الواجبات المطلوبة 4
1-3-إعداد وثائق التدقيق في الوقت المناسب 4
2-3-وثائق إجراءات التدقيق المنجزة و العناصر المقنعة المتحصل عليها 4
3-2-1- شكل و محتوى و امتداد التوثيق 4
3-2-2- عدم احترام الواجبات المطلوبة 6
3-2-3- أحداث مهمة حدثت بعد تاريخ تقرير المدقق 6
3-3-تشكيل ملف التدقيق النهائي 6
3-4-حماية و حفظ و ملكية ملفات العمل 7

I. المقدمة

1-1- مجال التطبيق

1. يعالج المعيار 230 المسؤولية التي تقع على عاتق المدقق لإعداد وثائق تدقيق الكشوف المالية.

لا تُبطل واجبات التوثيق الخاصة المذكورة في المعايير الجزائرية للتدقيق الأخرى، تطبيق هذا المعيار.

من جهة أخرى، يمكن للنصوص التشريعية و القانونية أن تفرض واجبات توثيق إضافية.

2-1- طبيعة و فائدة توثيق التدقيق

2. يعني مصطلح التوثيق، الوثائق (ملفات العمل) التي يُعدّها المدقق أو تلك التي تحصّل عليها أو احتفظ بها في إطار أدائه للتدقيق، و تتشكل من إجراءات التدقيق المُنجزة، العناصر المقنعة الدّالة المُجمّعة و النتائج التي توصّل إليها المدقق.

قد تكون على شكل ورق أو شريط أو تقرير الكتروني أو أي دعامة أخرى تسمح بالمحافظة على كافة المعطيات قابلة للقراءة و واضحة أثناء المدة القانونية لحفظ الملف.

3. تسمح وثائق التدقيق بـ :

- دعم استنتاج المدقق بالنظر الى أهدافه العامة المحددة في المعيار 200[1]؛
- تأكيد أنه قد تمّ التخطيط للتدقيق و أداؤه وفقا للمعايير الجزائرية للتدقيق و لمتطلبات النصوص القانونية و التنظيمية المطبقة.

4. تُفيد وثائق التدقيق لغايات كثيرة أخرى، منها :

- مساعدة فريق المهمة في تخطيط التدقيق وأدائه؛
- مساعدة أعضاء فريق المهمة المكلّفين بالإشراف على توجيه و مراقبة أعمال التدقيق في أداء مسؤولياتهم المتعلقة بمراجعة الأعمال وفقا للمعيار م ج ت 220[2]؛
- تمكين فريق المهمة من تقديم تقرير عن أعمالهم؛
- حفظ ملف للنقاط المهمة لمهام التدقيق المستقبلية،
- السّماح بتنفيذ مراجعات المراقبة النوعية للمهمة و التفتيشات وفق للمعيار م.ج.م.ن.1[3] أو لمتطلبات تكون على الأقل في صرامته،
- السماح بالقيام بتفتيشات خارجية، وفقا لمتطلبات النصوص القانونية و التنظيمية أو نصوص أخرى مطبقة.

II. الأهداف

5. أهداف المدقق هي تحضير الوثائق التي:

---

[1] م.ج.ت 200:الأهداف العامّة للمدقق المستقل و أداء عملية التدقيق.

[2] م.ج.ت 220: مراقبة النوعية لتدقيق الكشوف المالية

[3] م.ج.م.ن.1: المعيار الجزائري لمراقبة النوعية للمكاتب التي تؤدي مهام التدقيق أو فحص الكشوف المالية و كذلك مهام أخرى في التأمينات و الخدمات المرتبطة.

- تشكل ملفا كافيا و ملائما للعناصر المقنعة التي تسمح بدعم تقريره؛
- تؤكد أنّه قد تمّ التخطيط للتدقيق و أداؤه وفقا للمعايير الجزائرية للتدقيق و لمتطلبات النصوص القانونية و التنظيمية المُطبقة؛
- تسمح بالحفاظ على أثر النقاط المهمّة و التي تشكل مصلحة دائمة تؤخذ في الحسبان في مهام التدقيق المستقبلية؛
- تُسهل القيام بمراجعات المراقبة النوعية و التفتيشات المنجزة تطبيقا للمعيار(م.ج.م.ن.1) أو النصوص القانونية و التنظيمية.

III. الواجبات المطلوبة

3-1- إعداد وثائق التدقيق في الوقت المناسب

6. يجب على المدقق أن يُعدّ وثائق التدقيق بشكل تدريجي مع أداءه للمهمة.

3-2- وثائق إجراءات التدقيق المنجزة و العناصر المقنعة المتحصل عليها

3-2-1- شكل و محتوى و امتداد التوثيق

7. يجب على المدقق إعداد وثائق كافية تُمكّن مدقق ذا خبرة و الذي لم يشارك بعد في المهمة، من فهم:

أ. طبيعة و رزنامة و امتداد إجراءات التدقيق الموضوعة حيز التنفيذ قصد المطابقة مع المعايير الجزائرية للتدقيق و متطلبات النصوص القانونية و التنظيمية المطبقة؛

ب. نتائج إجراءات التدقيق المنفذة و العناصر المقنعة المتحصل عليها؛

ج. المسائل المهمّة المطروحة أثناء التدقيق و النتائج المستخلصة حول هذه المسائل و الأحكام المهنية المهمة التي توجب أخذها للوصول إلى تلك النتائج.

8. يعتمد كلّ من شكل و محتوى و امتداد وثائق التدقيق على عوامل كـ :

- حجم و تعقيد الكيان؛
- طبيعة إجراءات التدقيق الواجب وضعها حيز التنفيذ؛
- مخاطر الإختلالات المعتبرة المحددة؛
- أهمية العناصر المقنعة المتحصل عليها؛
- طبيعة و عمق الانحرافات المحددة؛
- ضرورة التسجيل في الملف خلاصة أو أسس خلاصة حول الأعمال المنجزة أو العناصر المقنعة المتحصل عليها، و التي لا تتجلى بوضوح من خلال وثائق التدقيق؛
- الطرق المتبعة و الأدوات المستعملة للتدقيق.

9. تُوفر وثائق التدقيق العناصر التي تثبت أن التدقيق قد تمّ وفقا للمعايير الجزائرية للتدقيق و مع ذلك، ليس بالضروري على المدقق أو بإمكانه أن يوثق كلّ واحدة من النقاط المعالجة أو الأحكام المهنية الممارسة في تدقيق ما.

إن تقدير أهمية نقطة معينة تتطلب التحليل الموضوعي للوقائع و الظروف.

تشمل النقاط المهمّة، على سبيل الذكر لا الحصر:

- النقاط التي تُولّد مخاطر كبيرة على النّحو المبيّن في المعيار 315[4]؛
- نتائج إجراءات التدقيق التي تُشير إلى أنّ الكشوف المالية قد تشوبها اختلالات معتبرة أو حاجة المدقق لإعادة النظر في تقييمه السابق لمخاطر الإختلالات المعتبرة و ردوده على تلك المخاطر؛
- الظروف التي تخلق صعوبات كبيرة أمام تنفيذ المدقق إجراءات التدقيق التي يعتبرها ضرورية ؛
- الوقائع المحددة و التي قد تؤدي إلى تعديل في رأي التدقيق أو إضافة فقرة ملاحظة في تقرير التدقيق.

هناك عامل دال لتحديد شكل و محتوى و امتداد وثائق التدقيق للنقاط المهمّة، يتواجد في الحكم المهني الممارس خلال إنجاز أعمال التدقيق و تقييم النتائج.

10. قد يعتبر المدقق من المفيد أن يُعد و يحفظ، باعتباره جزءا من وثائق التدقيق، ملخص (يسمى أحيانا " مذكرة موجزة") يشرح فيه النقاط الرئيسية التي تم تحديدها أثناء التدقيق و كيف تمّت معالجتها، أو الإحالة، من خلال مرجع متقاطع، إلى عناصر أخرى من وثائق التدقيق تحتوي على تلك المعلومات.

من شأن هذا الملخص تعزيز كفاءة و نجاعة مراجعات و تفتيشات وثائق التدقيق بالأخص في حالة تدقيقات مهمّة و معقدة. بالإضافة إلى أنّ إعداد هذا الملخص قد يساعد المدقق في اعتباره للنقاط المهمّة.

11. يمكن إعداد وثائق التدقيق و حفظها على الورق أو على دعامة الكترونية أو على دعامة أخرى، و يمكن أن تشمل على سبيل المثال:

- برامج التدقيق؛
- تحليلات؛
- مذكرات حول مشاكل خاصة؛
- ملخصات حول مسائل هامّة؛
- رسائل للتأكيد و التوكيد؛
- استبيانات المراقبة؛
- المراسلات (بما فيها البريد الإلكتروني) المتعلقة بالمسائل الهامّة.

و يمكن للمدقق أن يضمّ في ثائق التدقيق ملخصات أو نسخ عن وثائق الكيان (على سبيل المثال: بعض العقود أو الاتفاقيات الهامّة).

مع ذلك، لا يُمكن لوثائق التدقيق أن تحلّ محلّ الوثائق المحاسبية للكيان.

كما لا تكفي شروحات المدقق الشفهية لوحدها لتأكيد صحة الأعمال التي أنجزها أو النتائج التي استخلصها، لكن يمكن استخدامها لتحديد أو توضيح المعلومات الواردة في الوثائق.

12. على المدقق أن يُدوّن كتابيا في الوثائق المتعلقة بطبيعة و رزنامة و امتداد إجراءات التدقيق الموضوعة حيز التنفيذ، كل من:

أ. الخصائص المميزة لعناصر خاصّة تم اختبارها؛

مثلا:

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

- في حالة إجراء يتطلّب اختيار أو فحص كل العناصر التي تفوق قيمة معينة في فئة معينة، يمكن للمدقق توثيق امتداد الإجراء و تحديد الفئة (مثلا كل القيود المحاسبية في اليومية التي تفوق مبلغ معيّن)؛
- في حالة إجراء يتطلب طلبات للمعلومات لدى أعضاء محدّدين من مستخدمي الكيان، يمكن للمدقق توثيق تواريخ اللقاءات و كذلك إسم و مركز كلّ من هؤلاء الأشخاص؛
- في حالة إجراء معاينة مادية، يمكن للمدقق توثيق العملية أو العناصر التي تمّت معاينتها، الأشخاص المعنيون و مسؤوليات كل منهم و كذلك مكان و زمان تنفيذ هذا الإجراء.

ب. من قام بأعمال التدقيق و تاريخ إنهائها؛

ج. من قام بمراجعة أعمال التدقيق المنجزة و كذلك تاريخ و امتداد هذه المراجعة.

13. على المدقق أن يُبقي في ملفه أثرا للقاءاته مع الإدارة و القائمين على الحكم و مع أشخاص آخرين، حول هذه المسائل، كما عليه الإشارة خاصة إلى طبيعة الأسئلة، توقيت اللقاءات و مع من اجتمع.

14. عندما يُحدد المدقق معلومات تتعارض مع الاستنتاجات النهائية حول مسألة مهمّة، عليه أن يدوّن في الملف الكيفية التي عالج بها هذه التناقضات.

هذا لا يعني أن المدقق مطالب بالاحتفاظ بوثائق غير صحيحة، مستبدلة أو لم تعد مُجدية.

3-2-2- عدم احترام الواجبات المطلوبة

15. في حالات خاصة، عندما يُقدّر المدقق ضرورة التخلّي عن واجب خاص مطلوب وفقا لمعيار ما، عليه أن يُدوّن في ملفاته الكيفية التي نُفذت بها إجراءات التدقيق البديلة الموضوعة للوصول إلى الهدف المرجو من خلال هذا الواجب و أسباب عدم تطبيقه.

3-2-3- أحداث مهمة حدثت بعد تاريخ تقرير المدقق

16. في ظروف استثنائية عندما يضع المدقق حيز التنفيذ إجراءات جديدة أو إضافية للتدقيق أو يستخلص نتائج جديدة بعد تاريخ تقريره، عليه أن يُدوّن في الملف:

أ. الظروف الاستثنائية التي واجهته،

ب. إجراءات التدقيق الجديدة أو الإضافية الموضوعة، العناصر المقنعة المتحصل عليها و النتائج التي استخلصت منها، و كذلك تأثيرها على تقريره؛

ج. تحديد الأشخاص الذين عدّلوا و راجعوا الوثائق و كذلك التواريخ الموافقة.

17. تتضمن الظروف الاستثنائية، تحديدا ،الحقائق التي علم بها المدقق بعد تاريخ تقريره لكنها كانت موجودة في ذلك التاريخ و التي لو أنها عُرفت في ذلك الوقت، كان يمكن أن تؤدي إلى تعديل في الكشوف المالية أو إلى تعديل رأيه في تقرير التدقيق.

3-3- تشكيل ملف التدقيق النهائي

18. على المدقق تجميع الوثائق في ملف التدقيق و استكمال العملية الإدارية لتشكيل ملف التدقيق النهائي في وقت معقول بعد تاريخ تقريره.

يطلب من المكاتب وفقا للمعيار (م.ج.م.ن.1) ، وضع سياسات و إجراءات لاستكمال تشكيل ملفات التدقيق في وقت معقول.

19. بمجرد تشكيله لملف التدقيق النهائي، على المدقق أن لا يحذف أو يسحب أي عنصر من الوثائق، مهما كانت طبيعته، قبل نهاية آجال الحفظ المحددة.

20. في ظروف أخرى غير تلك الواردة في الفقرة 14 عندما يعتبر المدقق من الضروري تقديم معلومات تكميلية لوثائق التدقيق بعد تشكيل ملف التدقيق النهائي، عليه بغض النظر عن طبيعة المعلومات التكميلية، أن يُدوّن في الملف و بدقة:

- الأسباب التي قُدمت من أجلها؛
- متى و من قدّمها و من قام بمراجعتها؛

3-4- حماية و حفظ و ملكية ملفات العمل

21. على المدقق أن يعتمد الإجراءات المناسبة لضمان سريّة و حماية ملفات العمل و كذلك حفظها لفترة كافية.

لتلبية احتياجات سياسة المكتب و الامتثال للمتطلبات القانونية و المهنية فيما يتعلق بحفظ الوثيقة.

22. في حالة تدقيقات متكرّرة يمكن تصنيف بعض الملفات على أنّها ملفات دائمة يتم تحيينها بالمعلومات الجديدة الهامة و التي تشكل مصلحة دائمة خلافا لملفات العمل الحالية التي تحتوي على معلومات تتعلق أساسا بتدقيق سنة مالية واحدة.

23. ملفات العمل ملك للمدقق. على الرّغم من أن بعض أجزاء أو مقتطفات من ملفات العمل يمكن، بناء على تقدير المدقق، أن توضع تحت تصرف الكيان إلا أنها لا تحلّ محلّ الوثائق المحاسبية لهذا الأخير.

وزارة المالية

المجلس الوطني للمحاسبة

المعيار الجزائري للتدقيق 501

العناصر المقنعة – اعتبارات خاصة

العناصر المقنعة – اعتبارات خاصة

الفهرس

I.المقدمة 3
-1-1مجال تطبيق المعيار 3
II.الهدف 3
III.الواجبات المطلوبة 3
-1-3المخزونات 3
2-3-القضايا و المنازعات 4
التأكيدات الكتابية 5
3-3-المعلومات القطاعية 5

I. المقدمة

1-1- مجال تطبيق المعيار

1. يعالج هذا المعيار مدى اعتبار المدقق عند حصوله على عناصر مقنعة كافية و مناسبة وفقا للمعايير 330[1] و500[2] و كذلك المعايير الجزائرية للتدقيق الأخرى المعنية، و هذا فيما يخص جوانب محددة تمسّ المخزونات و القضايا و النزاعات التي تُلزم الكيان و المعلومات القطاعية في إطار تدقيق الكشوف المالية.

II. الهدف

2. يتمثل هدف المدقق في الحصول على عناصر مقنعة كافية و ملائمة فيما يخص:

أ. وجود المخزونات و حالتها ؛

ب. اكتمال إحصاء القضايا و النزاعات التي تلزم الكيان؛

ج. و تقديم المعلومات الواجب الإفادة بها خاصة تلك المتعلقة بالقطاع، وفقا للمعيار المحاسبي المطبق.

III. الواجبات المطلوبة

1-3- المخزونات

3. إذا كانت المخزونات دالّة بالنظر إلى الكشوف المالية، يجب على المدقق الحصول على عناصر مقنعة كافية و ملائمة حول وجودها و حالتها:

أ. كتواجدها عند الجرد المادي إلا إذا تعذر ذلك، وهذا من أجل:

– تقييم التعليمات و الإجراءات التي حددتها الإدارة لتسجيل و مراقبة نتائج الجرد المادي للكيان؛

– معاينة تطبيق إجراءات التعداد التي أعدتها الإدارة؛

– تفحص المخزونات؛

– اختبار التعداد عن طريق السّبر.

ب. إخضاع الحسابات النهائية لمخزونات الكيان لإجراءات التدقيق لتحديد ما إذا كانت تعكس بشكل دقيق النتائج الحقيقية لتعداد المخزونات.

4. عندما يتم الجرد المادي للمخزونات في تاريخ غير تاريخ الإقفال، يجب على المدقق بالإضافة إلى الإجراءات المطلوبة في الفقرة 3، وضع إجراءات تدقيق بهدف الحصول على بيانات عناصر مقنعة لتحديد ما إذا كانت التغييرات في المخزونات بين تاريخ التعداد و تاريخ الإقفال قد تم تسجيلها بشكل صحيح.

5. إذا تعذر على المدقق، لظروف غير متوقعة، حضور عملية الجرد المادي للمخزونات، وجب عليه معاينة بعض عيّنات التعداد في تاريخ آخر، و أن يُنفذ إجراءات تدقيق بديلة للتأكد من أن حركة المخزونات حدثت بين التاريخين.

[1] م.ج.ت 300: ردود المدقق في تقييم المخاطر.
[2] م.ج.ت 500: العناصر المقنعة.

6. إذا كان حضور الجرد المادي للمخزونات غير عمليّ، على المدقق أن يضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق البديلة للحصول على عناصر مقنعة كافية و ملائمة فيما يخص وجود المخزونات و حالتها. إذا لم يكن ذلك ممكنا، على المدقق أن يعبّر برأي معدّل في تقريره وفقا للمعيار 705[3].

7. إذا كانت المخزونات الخاضعة لرقابة و مراجعة "الغير" ذات دلالة بالنظر إلى الكشوف المالية، على المدقق الحصول على العناصر المقنعة الكافية و الملائمة فيما يتعلق بوجود هذه المخزونات و حالتها و ذلك باتخاذ واحدة من التدابير التالية أو كلاهما معا:

أ. طلب تأكيد من "الغير" حول كمية و حالة المخزونات التي بحوزته لحساب الكيان، وفقا لإجراءات التأكيدات الخارجية الواردة في المعيار 505[4]؛

ب. إجراء تفتيش أو وضع حيز التنفيذ إجراءات تدقيق أخرى ملائمة حسب الظروف، و هذا عندما يتولد شك حول المعلومات المتحصل عليها فيما يخص نزاهة و موضوعية "الغير" الحائز.

3-2- القضايا و المنازعات

8. على المدقق تحديد و وضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق التي تُمكّنه من تحديد القضايا و المنازعات التي تُلزم الكيان، و التي قد تولّد خطر اختلالات معتبرة. تتضمن هذه الإجراءات:

أ. طلب معلومات موجّه للإدارة، و عند الاقتضاء، إلى أشخاص داخل الكيان، بما فيهم المستشار القانوني الداخلي؛

ب. مراجعة محاضر اجتماعات القائمين على الحكم في المؤسسة، و كذلك المراسلات بين الكيان و مستشاره القانوني الخارجي؛

ج. مراجعة المصاريف القضائية.

9. إذا خلُص المدقق بعد تقييمه إلى وجود اختلالات معتبرة إضافة إلى قضايا و منازعات تمّ تحديدها، أو عندما تُشير إجراءات التدقيق المنفذة إلى وجود قضايا و منازعات أخرى دالة، يجب على المدقق، بالإضافة إلى الإجراءات المطلوبة في المعايير الجزائرية للتدقيق، أن يعمل على التواصل مباشرة مع المستشار القانوني الخارجي للكيان، إن وُجد.

و لذلك، تُعد الإدارة رسالة لطلب معلومات يقوم المدقق بإرسالها، يُطالب من خلالها المستشار القانوني الخارجي للكيان بإجابته بشكل مباشر.

في حالة مُنع المستشار القانوني الخارجي للكيان من التواصل بشكل مباشر مع المدقق بموجب نصوص قانونية أو تنظيمية أو النظام الداخلي للهيئة المهنية للمحامين، فعلى المدقق أن يضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق البديلة.

10. على المدقق التعبير عن رأي مُعدّل في تقريره وفقا للمعيار 705، في حال اجتمعت الشروط التالية:

أ. ترفض الإدارة السّماح للمدقق من التواصل مع المستشار القانوني الخارجي للكيان أو الاجتماع به، أو يرفض المستشار القانوني الخارجي للكيان بدوره الإجابة على رسالة طلب المعلومات بطريقة مُرضية، أو يُمنع من الإجابة؛

---

[3] م.ج.ت 705: التعديلات المحدثة في الرأي المعبر عنه في تقرير المدقق المستقل.

[4] م.ج.ت 505: التأكيدات الخارجية.

ب. تعذّر على المدقق الحصول على العناصر المقنعة الكافية و الملائمة أثناء تنفيذ إجراءات التدقيق البديلة.

التأكيدات الكتابية

11. يجب على المدقق الطلب من الإدارة، و عند الاقتضاء، من القائمين على الحكم في المؤسسة، مدّه بالتصريحات الكتابية التي تؤكد أنّ جميع القضايا و المنازعات الحالية و المحتملة بما في ذلك التأثيرات الواجب أخذها في الحسبان لإعداد الكشوف المالية، قد تمّ إبلاغه عنها و تسجيلها و ذكرها في الكشوف المالية وفقا للمعيار المحاسبي المطبّق.

3-3- المعلومات القطاعية

12. يجب على المدقق الحصول على العناصر المقنعة الكافية و الملائمة فيما يخصّ عرض و تبليغ معلومات ذات دلالة عن القطاع، وفقا للمعيار المحاسبي المطبق، بـ:

أ. استيعاب الطُرق المستخدمة من قبل الإدارة لإعداد المعلومات القطاعية، ثم:

- تقييم ما إذا كانت هذه الطرق من شأنها أن توفر معلومات تتماشى و المعيار المحاسبي المعمول به؛
- عند الحاجة، اختبار تطبيق هذه الطرق.

ب. وضع حيز التنفيذ إجراءات تحليلية أو إجراءات تدقيق أخرى ملائمة للظروف.

وزارة المالية
المجلس الوطني للمحاسبة

المعيار الجزائري للتدقيق 530
"السّبر في التدقيق"

السّبر في التدقيق

الفهرس

I.المقدمة 3
مجال التطبيق 3
II.الأهداف 3
مفاهيم 3
2-1- السّبر 3
2-2-اختيار الطريقة يقع ضمن حكم المهني 4
III.الواجبات المطلوبة 4
3-1- مفهوم و حجم العينة و تحديد العناصر الواجب اختبارها 4
3-2- وضع إجراءات التدقيق 4
3-3- طبيعة و سبب الانحرافات و الاختلالات 5
3-4- استقراء الاختلالات 5
3-5- تقييم نتائج السّبر 5

تتم قراءة المعيار الجزائري 530 "السّبر في التدقيق" على ضوء المعيار الجزائري 200 "الأهداف العامة للمدقق".

I. المقدمة

مجال التطبيق

1. يُطبق المعيار الجزائري 530 عندما يقرر المدقق استخدام السّبر في التدقيق لإنجاز إجراءات التدقيق.

يعالج هذا المعيار طريقة استخدام السّبر الإحصائي و الغير إحصائي لتحديد و اختيار عيّنة ما، و وضع فحوص لإجراءات الاختيار و مراجعات تفصيلية وتقييم نتائج السّبر.

2. يُتمّم المعيار 530 المعيار الجزائري 500 الذي يعالج واجبات المدقق في إطار تحديد و انجاز إجراءات التدقيق الموجهة إلى جمع العناصر المقنعة الكافية و الملائمة التي تمكّنه من خلاصات معقولة و التي يُؤسّس عليها رأيه.

يضع المعيار الجزائري للتدقيق 500 في متناول المدقق كيفيات التطبيق على الوسائل و التي يُعدُ السّبر في التدقيق جزءا منها، و هذا قصد اختيار العناصر التي سيتم اختبارها.

II. الأهداف

3. يهدف المدقق الذي يستعين بالسّبر في التدقيق إلى الحصول على قاعدة معقولة يستخرج منها الاستنتاجات حول المجتمع الإحصائي الذي اختار منه العيّنة.

مفاهيم

2-1- السّبر

4. السّبر الذي أُجري على نسبة أقل من 100 من عناصر مجتمع إحصائي دال للتدقيق هو وسيلة توفر للمدقق قاعدة معقولة لإستقراء نتائجه حول عيّنة ما على كافة المجتمع الإحصائي الذي استخرجت منه.

5. خطر أخذ العيّنات هو ذلك الذي نتعرض له عندما نعبّر عن رأي خاطئ في التدقيق أو عن رأي غير ملائم، على سبيل المثال في الحالات التالية:

- اختبار الإجراءات، استنتاج أنّ الرقابات أكثر فعالية ممّا هي عليه في الواقع و العكس؛
- مراجعة التفاصيلو استنتاج أنه لا توجد اختلالات معتبرة مع أنّها موجودة في الواقع و العكس.

6. يُعد السّبر إحصائيا إذا توفّرت فيه الخاصّيتين التاليتين:

- الاختيار العشوائي للعناصر المكونة للعيّنة؛
- استخدام نظرية الاحتمالات لتقييم نتائج السّبر بما في ذلك قياس مخاطر أخذ العيّنة.

تعتبر كل طريقة في السّبر لا تجمع هاتين الخاصيتين طريقة سبر غير إحصائية.

2-2- اختيار الطريقة يقع ضمن حكم المهني

7. يتمثل التطابق في عملية تقسيم المجتمع الإحصائي إلى مجتمعات فرعية يجمع كلّ واحد منها وحدات لأخذ العيّنة لديها خصائص مماثلة.

8. الاختلال المقبول هو القيمة النقدية التي لا تزيد عن القيمة المرجعية التي يحددها المدقق مُسبقا للحصول على مستوى الضمان الملائم.

9. الانحراف هو الاختلال الذي لا يمثل المجتمع الإحصائي.

III. الواجبات المطلوبة

3-1- مفهوم و حجم العينة و تحديد العناصر الواجب اختبارها

أ. اختيار طريقة أخذ العينة

10. عند اختيار العيّنة يجب على المدقق أن يأخذ بالحسبان أهداف إجراء التدقيق و خصائص المجتمع الإحصائي الذي سيستخرج منه العيّنة و هذا بعد التأكد من أنّ المجتمع الإحصائي المعني كامل.

ب. حجم العيّنة

11. يجب على المدقق تحديد العيّنة بالحجم المناسب للتقليل من مخاطر أخذ العيّنات إلى مستوى مقبول و مناسب.

12. في المنهج الإحصائي، يتم اختيار العناصر المعتمدة في السّبر بالشكل الذي يُتيح لكل وحدة من وحدات أخذ العيّنات فرصة محتملة لكي يتمّ اختيارها.

13. في المنهج الغير إحصائي، يقع اختيار العناصر بهدف السّبر ضمن حكم المهني.

في كل الحالات يجب على المدقق أن يكون موضوعيا في اختياره كما عليه تأسيس اختياراته على طريقة للاختيار.

3-2- وضع إجراءات التدقيق

14. يجب على المدقق أن يُخضع كل عنصر تمّ اختياره إلى إجراءات تدقيق تتماشى و الهدف المنشود.

15. عندما لا يصلُح عنصر تمّ اختياره لتطبيق إجراء التدقيق، على المدقق تنفيذ الإجراء على عنصر بديل.

مثلا إذا ألغي شيك تمّ اختياره في الأصل للتحقق من وجود ترخيص بالدفع، يتم اختيار شيك آخر في نفس زمان و مكان الشيك الأول بشرط أن يقتنع المدقق تماما أنه لا يمثل انحرافا.

16. عندما يتعذر على المدقق انجاز إجراءات التدقيق على عنصر تمّ اختياره أو انجاز إجراءات بديلة و مكيّفة، عليه التعامل مع هذا العنصر على أنّه انحراف مقارنة مع المراجعة المدوّنة في حالة اختبارات الإجراءات، أو على أنّه اختلال في حالة المراجعات في التفصيل.

يجب على المدقق اختيار عناصر السّبر بالكيفية التي تُتيح لكل عناصر المجتمع الإحصائي فرصة لاختيارها.

3-3- طبيعة و سبب الانحرافات و الاختلالات

17. يجب على المدقق أن يتحرّى حول طبيعة و سبب الانحرافات و الاختلالات المحددة، و تقييم أثرها المحتمل على الهدف المنشود من إجراء التدقيق و مختلف ميادين التدقيق الأخرى.

عند تحليل الانحرافات و الاختلالات المحددة، يستطيع المدقق ملاحظة أنّ لدى عدد منها خصائص مشتركة، مثلا: نوع المعاملة أو الموقع أو خط المنتجات أو فترة زمنية، في مثل هذه الحالات قد يقرر المدقق تحديد جميع العناصر في المجتمع الإحصائي التي لديها نفس الخصائص وتمديد إجراءات التدقيق على تلك العناصر بالإضافة إلى أنّه يمكن أن تكون مثل هذه الانحرافات و الاختلالات مُتعمّدة وقد تشير إلى احتمال وجود غش.

18. في حالات نادرة جدا حيث يعتبر المدقق اختلالا أو انحرافا حُدّد في السّبر كخطأ عرضي، عليه أن يحصل على مستوى عال من اليقين أنّه لا يمثل العيّنة.

لذلك، وجب وضع إجراءات تدقيق إضافية بحيث يجمع العناصر المقنعة الكافية و المناسبة التي تثبت أن الاختلال أو الانحراف لا يؤثر في باقي المجتمع الإحصائي.

3-4- استقراء الاختلالات

19. في حال المراجعات في التفصيل، يجب على المدقق أن يستقرء الاختلالات المحددة في السّبر على كافة المجتمع الإحصائي.

في بعض الحالات قد يكون الاستقراء غير كافي لتحديد مبلغ التعديل الواجب تسجيله.

عندما يحدث أن يكون الاختلال خطأ عرضي، يمكن إقصاؤه من الاختلالات الواجب استقراؤها على كافة المجتمع الإحصائي.

3-5- تقييم نتائج السّبر

20. في حالة مراجعات في التفصيل، فإنّ الاختلالات المستقرئة بما فيها الاختلال العرضي إن وُجد، تُشكل للمدقق أحسن تقدير للاختلالات الموجودة في المجتمع الإحصائي. عندما تتجاوز الاختلالات المستقرئة بالإضافة إلى الاختلال العرضي الاختلالات المقبولة، لا يمنح السّبر قاعدة معقولة لتأسيس النتائج حول المجتمع المراقب بهذه الكيفية.

كلّما اقتربت الاختلالات المستقرئة بما فيها الخطأ العرضي من الاختلال المقبول، كلّما كبُرت إمكانية أنّ الاختلالات الحقيقية المتضمّنة في المجتمع الإحصائي تتجاوز الاختلال المقبول المحدّد مبدئيا. نفس الشيء إذا كان الاختلال المستقرء أكبر من ذلك المتوقع من طرف المدقق و الذي استخدمه لتحديد حجم العيّنة، يمكن للمدقق أن يخلُص إلى وجود مخاطرة غير مقبولة في أخذ العيّنات كون الاختلالات الحقيقية المتضمّنة في المجتمع الإحصائي تتجاوز الاختلال المقبول.

إنّ أخذ نتائج إجراءات التدقيق الأخرى في الحسبان يساعد على تقييم مخاطرة أنّ الاختلالات الحقيقية في المجتمع الإحصائي تتجاوز الاختلال المقبول، و الذي يمكن التقليل منها إذا تمّ جمع عناصر مقنعة إضافية.

21. يجب على المدقق تقييم ما إذا كانت نتائج السّبر في التدقيق قدّمت قاعدة معقولة لتأسيس النتائج على كافة المجتمع الذي تم فحصه.

في حالة العكس، إذا خلُص المدقق أنّ السّبر لم يقدّم قاعدة معقولة لتأسيس النتائج حول المجتمع المفحوص، يمكن أن:

– يطلب من الإدارة القيام بالتّحريات حول الاختلالات التي تمّ اكتشافها و حول إمكانية وجود اختلالات أخرى مع القيام بالتعديلات الضرورية، أو

– يؤقلم طبيعة، رزنامة و امتداد إجراءات التدقيق الإضافية الواجب وضعها للوصول إلى الضمانات المنشودة.

وزارة المالية

المجلس الوطني للمحاسبة

المعيار الجزائري للتدقيق 540

"تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية و المعلومات الواردة المتعلقة بها"

تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية و المعلومات الواردة المتعلقة بها

الفهرس

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

I. مقدمة

1-1- مجال التطبيق

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

و تحديدا، يطوّر هذا المعيار الكيفية التي من خلالها تُطبق المعايير 315[1]، 330[2]، و معايير أخرى، التقديرات المحاسبية.

1-2- طبيعة التقديرات المحاسبية

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

يطلق على مثل هذه البنود لفظ التقديرات المحاسبية.

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

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

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

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

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

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

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

I. الأهداف

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

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

[1] م.ج.ت 315: التعرف على مخاطر الاختلالات المعتبرة و تقييمها، عن طريق معرفة الكيان و محيطه.
[2] م.ج.ت 330 : رد المدقق على المخاطر المقيّمة.

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

و هذا في المرجع المحاسبي المطبق.

II. الواجبات المطلوبة

3-1- إجراءات تقييم المخاطر و الإجراءات ذات الصلة

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

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

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

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

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

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

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

ج. احتمال لجوء الإدارة لخبير؛

د. الفرضيات التي تشكل أساس التقديرات المحاسبية؛

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

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

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

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

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

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

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

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

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

3-2- تحديد و تقييم مخاطر الاختلالات المعتبرة

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

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

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

9. استنادا إلى حكمه المهني، يجب على المدقق تحديد ما إذا كانت أيّ من التقديرات المحاسبية و التي تمّ رصدها على أساس أنها تحتوي على درجة عالية من عدم اليقين المتعلق بتقييمها؛ تؤدي إلى مخاطر كبيرة.

3-3- الردود على المخاطر التي قُيّمت للاختلالات المعتبرة

استنادا إلى مخاطر الاختلالات المعتبرة التي تمّ تقييمها، على المدقق تحديد:

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

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

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

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

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

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

يُعدَّ مُهمّا، أخذ المدقق بعين الاعتبار لتغيير ما في التقديرات المحاسبية، أو في الطريقة المتبعة للقيام بها بالمقارنة مع الفترة السابقة ، باعتبار أن أيَ تغيير غير مؤسَس على تغيير في الظروف أو على معلومات جديدة، يعتبر اعتباطيا.

إنّ َ التغيّرات الاعتباطية في التقديرات المحاسبية تؤدي إلى كشوف مالية غير قابلة للمقارنة عبر الزمن و يمكنها أن تؤدي إلى خلل في هذه الأخيرة أو تكون مؤشرا لتحيّز محتمل مارسته الإدارة.

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

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

- تقع، و
- تمنح عنصرا مقنعا يؤكد أو ينفي التقدير المحاسبي.

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

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

- ✓ ما إذا كانت طريقة التقييم المتبعة مناسبة في هذه الظروف. عندما لا يصف المرجع المحاسبي المطبق طرق التقييم، يستعين المدقق بحكمه المهني لتقدير ما إذا كانت الطريقة مناسبة في هذه الظروف؛
- ✓ ما إذا كانت الفرضيات التي اعتمدتها الإدارة معقولة بالنظر إلى أهداف تقييم المرجع المحاسبي المطبق؛
- ✓ ما إذا كانت الفرضيات التي بُنيت عليها التقديرات المحاسبية قد تعكس توقعات الإدارة بالنظر إلى أهداف أو استراتيجيات محددة.

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

- تقدير عقلانية هذه الفرضيات؛
- اختبار فعالية سير الرقابة حول كيفية قيام الإدارة بالتقديرات المحاسبية، بالاشتراك مع الرقابات المادية المناسبة.

قد يكون اختبار فعالية سير المراجعات على عملية التقييم المستخدمة من قبل الإدارة للقيام بالتقديرات المحاسبية، ردا مناسبا عند عملية تمّ تصميمها وتنفيذها ومتابعتها بشكل صحيح ، مثلا:

- عند استعراض التقديرات المحاسبية و الموافقة عليها من طرف الإدارة على مستوى التسلسل الهرمي المناسب و، وإن أمكن من طرف الأشخاص المكلفين بالحكم في المؤسسة؛
- عندما تنتُج التقديرات المحاسبية عن المعالجة المبرمجة في إطار النظام المحاسبي للكيان.

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

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

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

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

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

يحدد المعيار 620[3] الواجبات المطلوبة و طريقة التطبيق حول كيفية تحديد حاجة المدقق إلى اللّجوء لخدمات خبير ما، و كذلك مسؤولياته أثناء استخدام أعمال هذا الخبير.

المراقبة المادية و التكميلية للرد على المخاطر الهامة

حالة عدم اليقين المرتبطة بالتقييم

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

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

[3] م.ج.ت 620 : استخدام أعمال خبير مُعيّن من طرف المدقق.

ب. عقلانية الفرضيات الهامة المعتمدة من طرف الإدارة؛

ج. عندما يمسّ ذلك عقلانية الفرضيات الهامة التي اعتمدتها الإدارة، أو مُلائمة تطبيق المرجع المحاسبي المعمول به أو نية الإدارة و قدرتها على إدارة أعمال خاصة.

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

معايير التسجيل و التقييم

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

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

تقدير عقلانية التقديرات المحاسبية و البحث عن الإختلالات

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

3-4- المعلومات الواردة المتعلقة بالتقديرات المحاسبية

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

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

3-5- مؤشرات التحيّز المحتملة التي أدخلتها الإدارة

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

21. مؤشرات التحيّز المحتملة و المقدمة من طرف الإدارة لا تشكل في حدّ ذاتها الاختلالات التي تُمكّن المدقق من استخلاص النتائج المتعلقة بعقلانية التقديرات المحاسبية الفردية.

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

من جهة أخرى، قد يكون لمثل هاته المؤشرات تأثير على تقييم المدقق لمسألة ما إذا كانت الكشوف المالية في مجملها لا تتضمن إختلالات معتبرة كما هو موضح في المعيار 700[4].

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

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

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

3-6- التصريحات الكتابية

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

3-7- الوثائق

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

أ. أساس نتائجه حول عقلانية التقديرات المحاسبية أو عدمها، التي تنتج عنها مخاطر كبيرة و معلومات متعلقة بها، و

ب. إن وجدت، مؤشرات التحيّز المحتملة التي أدخلتها الإدارة.