

تدقيق التقديرات المحاسبية من قبل محافظ الحسابات وفق معيار التدقيق الجزائري NAA540- دراسة تحليلية -

حمزة لعبيدي¹*

¹مخبر ECOFIMA، جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة (الجزائر)، h.labidi@univ-skikda.dz

* حمزة لعبيدي

تاريخ النشر: 2022/12/31

تاريخ القبول: 2022/12/28

تاريخ الاستلام: 2022/10/26

ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على مفهوم التقديرات المحاسبية، والخطوات المتبعة في تدقيقها من طرف محافظ الحسابات وذلك وفقا لما نص عليه معيار التدقيق الجزائري 540، ومن أجل تحقيق ذلك تم القيام بدراسة تحليلية لهذه العناصر، ومن أهم النتائج المتوصل إليها من خلال هذه الدراسة أن التقديرات المحاسبية هي القيمة التقريبية للبيد في حالة غياب وسيلة دقيقة لقياسه، ويتمثل الهدف الرئيسي من تدقيق التقديرات المحاسبية التأكيد من معقوليتها، وتتوقف موضوعية تقييم التقديرات المحاسبية على فاعلية خطوات وإجراءات تدقيقها.

الكلمات المفتاحية: التقديرات المحاسبية، معيار التدقيق الجزائري 540، تدقيق التقديرات المحاسبية.

تصنيف (JEL): M41، M42.

Auditing of accounting estimates by the auditor in accordance with the Algerian Standard of Auditing NAA 540 - An analytical study -

Hamza Labidi^{1*}

¹ECOFIMA, University of 20 August 1955 Skikda (Algeria),h.labidi@univ-skikda.dz

* Hamza Labidi

Received:26/10/2022

Accepted: 28/12/2022

Published:31/12/2022

Abstract:

This study aims to identify the concept of accounting estimates, and the steps followed in auditing them by the account keeper, in accordance with the provisions of the Algerian Auditing Standard 540, and in order to achieve this, an analytical study was carried out for these elements. Accounting is the approximate value of an item in the absence of an accurate means to measure it, the main objective of auditing accounting estimates is to ensure their reasonableness, The objectivity of accounting estimates evaluation depends on the effectiveness of auditing steps and procedures.

Keywords:Accounting estimates, Algerian audit standard 540, Audit for accounting estimates.

JEL classification:M41,M42.

1. مقدمة

تعد معايير التدقيق بمثابة المبادئ والقواعد العامة التي تحكم مهمة التدقيق، والتي يعتمد عليها محافظ الحسابات في تقييم وتوجيه عمله، من أجل إبداء رأيه الفني المحاييد حول صدق وشرعية القوائم المالية. بعد إصدار النظام المحاسبي المالي وبدأ العمل به بدء من 2010/01/01، كان لابد من إعادة النظر في القوانين والتشريعات التي تنظم مهنة المحاسبة والتدقيق في الجزائر حتى تواكب هذا التغيير الحاصل، وتم ذلك من خلال إصدار القانون رقم 10-01 المنظم لمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وهذا في إطار الجهود المبذولة من أجل إصلاح مهنة التدقيق ومواكبتها للممارسات الدولية، وفي سنة 2016 قام المجلس الوطني للمحاسبة بإصدار أول مجموعة من معايير التدقيق الجزائرية (NAA)، وبتاريخ 24 سبتمبر 2018 تم إصدار معيار التدقيق الجزائري رقم 540 الخاص بتدقيق التقديرات المحاسبية، وهذا لما لها من أهمية وأثر كبير في عدالة ومصداقية القوائم المالية.

1.1 إشكالية البحث:

مما سبق سنحاول في هذه الورقة إبراز أهم خطوات تدقيق التقديرات المحاسبية وفق الإشكالية الآتية:
ما هي أهم الخطوات المتبعة في تدقيق التقديرات المحاسبية من طرف محافظ الحسابات وفق معيار التدقيق الجزائري 540؟

ومن أجل الإجابة على التساؤل الرئيسي والإمام بمختلف جوانب البحث، تم تقسيم الدراسة إلى محورين أساسيين هما:
-مدخل عام إلى التقديرات المحاسبية.

-تدقيق التقديرات المحاسبية في ظل معيار التدقيق الجزائري NAA540.

2.1 أهمية البحث وأهداف البحث:

تكمن أهمية الدراسة في أنها تتناول أحد أهم المواضيع المهمة في التدقيق، نظرا لتزايد استخدام التقديرات المحاسبية في إعداد القوائم المالية بشكل كبير، حيث نجد أن الكثير من بنود القوائم المالية يتم تقديرها، وهذا راجع إلى التغيير المستمر في بيئة الأعمال وانتشار عدم التأكد، ما يحتم ضرورة تدقيق هذه التقديرات والتأكد من معقوليتها من طرف محافظ الحسابات؛ تهدف الدراسة إلى تحقيق عدة أهداف هي:

- دراسة تحليلية لمفهوم التقديرات المحاسبية؛
- التعرف على محتوى معيار التدقيق الجزائري 540؛
- التعرف على الإجراءات المتبعة في تدقيق التقديرات المحاسبية من طرف محافظ الحسابات.

2. مدخل عام إلى التقديرات المحاسبية

أصبحت التقديرات المحاسبية تحظى باهتمام كبير على مستوى الفكر المحاسبي والباحثين وعلى مستوى الهيئات المهنية وممارسي المهنة، وهذا بسبب زيادة استخدامها في القوائم المالية وتأثيرها على قرارات مستخدمي القوائم المالية.

1.2 تعريف التقديرات المحاسبية

لم تتضمن معايير المحاسبة المالية تعريفا صريحا للتقديرات المحاسبية حيث أشار المعيار المحاسبي الدولي رقم 8 (IAS8) المتعلق بالسياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء، عبارة تفيد بأنه كنتيجة لعدم التأكد المتأصل في أنشطة المنشأة، فإن العديد من عناصر القوائم المالية لا يمكن قياسها بدقة، وإنما يمكن تقديرها فقط، ولا يعد هذا تعريفا للتقديرات المحاسبية، بل أن الكثير من بنود القوائم المالية تستند في قياسها إلى التقدير وليس القياس الدقيق، أي أنها تمثل تقديرات محاسبية(الصايغ، 2017، صفحة 1173).

ظهر تعريف صريح للتقديرات المحاسبية في معايير التدقيق الدولية، حيث عرفها المعيار الدولي رقم (540) المعدل لسنة 2019 بأنها: " مبلغ نقدي يخضع لقياسه لحالة عدم تأكد التقدير، وفقا لمتطلبات إطار التقرير المالية المطبق، وقد تكون

التقديرات المحاسبية ذات صلة بفئات معاملات أو أرصدة حسابات مثبتة أو مفصح عنها في القوائم المالية (حامد، الرشيد، و عبد النبي، 2021، صفحة 398)؛ أما على صعيد الباحثين فقد تباين آراء الباحثين حول تحديد تعريف موحد لها، فقد عرفها طارق عبد العال حماد بأنها القيمة التقريبية لأحد العناصر في غياب وسيلة دقيقة للقياس (حامد، موسوعة معايير المحاسبة، 2009، صفحة 790)، وفي تعريف آخر عرفها مصطفى الفرموي التقدير هو قيمة العنصر في ضوء المعلومات المتاحة وتعدد العوامل المؤثرة عليه ووجود عدم تأكد متعلق بهذه القيمة واستناد تحديدها إلى الحكم المهني لوضع هذه التقديرات، من خلال الاعتماد على أساليب معينة، بما يؤدي في النهاية إلى تقليل درجة الخطأ والتقدير إلى أقل درجة ممكنة (فرموي، 2017، صفحة 415)، وعرفتها إيمان قارئ بأنها التعبير عن قيمة تقريبية لبعض البنود الواردة في القوائم المالية والتي تستوجب التقدير الذاتي بصورة اجتهادية نتيجة ارتباطها بخصائص ظاهرة عدم التأكد، وهذا يدل على أن التقدير يتأثر بدرجة كبيرة بالحكم الشخصي للقائم بالتقدير (قارئ، 2009، صفحة 11)، يلاحظ أن تعاريف الباحثين كانت مبنية أساسا على تعريف الهيئات الدولية حيث اتفقت معها كون التقديرات المحاسبية قيمة تقريبية، وبها درجة من عدم التأكد. من خلال عرض التعريفات السابقة نستخلص ما يلي:

- ✓ التقديرات المحاسبية هي قيمة تقريبية لعنصر معين؛
- ✓ تستخدم التقديرات المحاسبية في حالة عدم وجود وسيلة دقيقة للقياس؛
- ✓ تعتمد التقديرات المحاسبية على الأحكام الشخصية، وبالتالي تكون معرضة للتحيز.

وكتعريف شامل للتقديرات المحاسبية يمكن تعريفها بأنها القيمة التقريبية للعنصر في ضوء محدودية المعلومات المتاحة وتعدد العوامل المؤثرة فيه وإمكانية تغييرها في المستقبل ووجود عدم تأكد حول هذه القيمة، واستناد هذه القيمة في تحديدها إلى الحكم المهني لوضع التقديرات في ضوء خبراته السابقة، من خلال الاعتماد على أسس معينة، والعمل على تقليل درجة الخطأ في التقدير إلى أقل حد ممكن.

2.2. خصائص التقديرات المحاسبية

تتصف التقديرات المحاسبية بالخصائص الرئيسية التالية:

1.2.2. عنصر عدم التأكد المتأصل في التقديرات

ترتبط التقديرات المحاسبية بظروف عدم التأكد فعلية إعداد التقديرات ليست دائما من السهل التعامل معها، حيث أن بعض التقديرات المحاسبية معقدة وصعبة في حسابها مقارنة بالبنود الأخرى، ومن الأسباب التي تجعل من عملية إعداد التقديرات المحاسبية عملية صعبة أنها تعتمد على البيانات المتاحة والمتوفرة في وقت معين والتي عادة لا تكون بيانات كاملة أو دقيقة، ويؤثر عدم التأكد المتأصل في التقديرات المحاسبية على دقة هذه التقديرات، وحتى يستطيع مستخدمو التقارير المالية أن يحكموا على دقة التقديرات المحاسبية المدرجة بها فإنهم بحاجة إلى الحصول على معلومات من المؤسسة عن مدى دقة التقديرات، أو في حالة عدم توفر ذلك فإن المستخدمين يكونون بحاجة إلى الوصول إلى استنتاجات حول دقة التقديرات بأنفسهم (الصايغ ، 2017، صفحة 1175).

2.2.2. تعدد العوامل المؤثرة في التقديرات المحاسبية

تختلف طبيعة ومصادقية المعلومات المتاحة للمحاسبين والتي يستخدمونها في إعداد هذه التقديرات بصورة كبيرة، كما تختلف العوامل المؤثرة على تقدير هذه البنود، وهذا ما يؤثر بدوره على درجة التأكد المرتبط بهذه التقديرات. إن عملية وضع التقديرات المحاسبية عملية ليست سهلة، فتحديد مصروف الإيجار المستحق يعد عملية حسابية سهلة في حين أن تقدير قيمة تدني قيمة الآلات يعتبر عملية أكثر صعوبة، ويتطلب تحليلا للبيانات الحالية، والتنبؤ ببيانات مستقبلية، والأخذ في الحسبان كافة العوامل التي يمكن أن تؤثر على هذا الأمر.

فوضع تقديرات محاسبية أكثر تعقيدا يتطلب معرفة متخصصة، وحكما مهنيا مبنيًا على الخبرة والممارسة، ومعلومات أولية حول البيئة، وأخذ كافة العوامل المؤثرة في الاعتبار، وتعتمد درجة صعوبة وضع التقديرات المحاسبية ودقتها على تكرار أعمال الحكم المهني، وبالتالي فإن درجة صعوبة عملية وضع التقديرات المحاسبية ودقتها تعتمد بدرجة كبيرة على طبيعة البند محل التقدير وحجم العوامل المؤثرة عليه (جلال، 2022، صفحة 44)، وتتمثل هذه العوامل التي تؤثر على مدى صعوبة أو سهولة عملية التقدير المحاسبي في: مدى توفر المعلومات، طبيعة البند، درجة عدم التأكد لنتائج الأحداث المستقبلية، مدى توفر الخبرات الضرورية.

3.2.2. أخطاء التقدير

تختلف طبيعة المعلومات المتاحة للإدارة لمساعدتها في وضع التقديرات المحاسبية بدرجة كبيرة وهذا ما يؤثر على درجة عدم التأكد المرتبط بهذه التقديرات، لذلك يلاحظ أن بعض التقديرات المحاسبية تتضمن تقديرات غير مؤكدة بدرجة منخفضة نسبيا، مما يترتب عليه انخفاض المخاطر الجوهرية، وبالعكس فعندما تكون التقديرات المحاسبية ذات درجة مرتفعة من عدم التأكد نسبيا يترتب على ذلك ارتفاع في المخاطر الأخطاء المتعلقة بها (Mayorga & Sidhu, 2012, p. 29)؛ وعادة ما تكون أخطاء التقدير راجعة إلى التحيز في التقدير أو الأخطاء العشوائية (سلامة، 2013، الصفحات 3-4)، وبالتالي نستج أن أهم عنصر مؤثر في التقديرات المحاسبية والذي يعد من خصائصها الأساسية هو نقص المعلومات الضرورية حول الظروف والأحداث السائدة بتاريخ التقدير، والتي يتم وضع التقدير في ضوءها وزيادة درجة عدم التأكد المرتبطة به، وهو ما سنتلزم الاعتماد على الحكم المهني والشخصي في بناء هذا التقدير.

4.2.2. تأثير التقديرات على نتيجة النشاط والمركز المالي للمؤسسة

في غالب الأحيان التقديرات المحاسبية لها تأثير على نتائج الأعمال والذي يأخذ شكل إيرادات أو مصروفات أي أنها تؤثر على قائمة الدخل في السنة المالية التي حدث فيها التقدير وفي السنوات المستقبلية إذا كان هذا التقدير يظهر على مدى عدة فترات في القوائم المالية، مما يظهر أهميتها لمستخدمي التقارير المالية عند اتخاذ قراراتهم (جلال، غطاس، و أبو الوفا، 2021، صفحة 27)؛ فهذه التقديرات المحاسبية لها تأثير مباشر على جودة المعلومات المحاسبية الواردة في التقارير المالية نظرا لإعدادها وفق مجموعة من الافتراضات التي تتبناها إدارة المؤسسة باعتبارها ذات صفة تقريبية واحتمالية ومبنية على عوامل الخبرة السابقة المكتسبة (قارئ، 2009، صفحة 35).

5.2.2. مسؤولية الإدارة عن إعداد التقديرات المحاسبية

تقوم إدارة المؤسسة بتوفير المعلومات عن طريق إعداد التقارير المالية، والتي تحتوي بدورها على معلومات حقيقية وأخرى تقديرية، ويكون المحاسبون مسؤولون عن وضع هذه التقديرات المحاسبية التي تدرج ضمن القوائم المالية، وتعتمد هذه التقديرات على عوامل ذاتية وأخرى موضوعية، ويتم استخدام الحكم المهني لتقدير قيمة العنصر في تاريخ التقارير والقوائم المالية، ويعتمد الحكم المهني للمحاسبين على خبرتهم ومعرفتهم بالأحداث السابقة والحالية، وافترضااتهم بشأن الظروف التي يتوقعون حدوثها والتصرفات التي يتوقعون اتخاذها عند مواجهة أي طارئ (الصايغ، 2017، صفحة 1177).

3. أهمية التقديرات المحاسبية

أصبحت التقديرات المحاسبية تمثل جزء مهما من المبالغ المدرجة في القوائم المالية لا يمكن الاستغناء عنها، ويمكن عرض أهمية استخدام التقديرات المحاسبية في النقاط الآتية: (أحمد، 2006، الصفحات 37-38)

- تساعد مستخدمي التقارير المالية على فهم التقديرات المعترف بها وتزودهم بمعلومات عن التقديرات التي لم يتم الاعتراف بها، مما يشجع معدي التقارير المالية على استخدام التقديرات، والتي لا يمكن الاستغناء عنها.
- القياس المحاسبي بالقيمة العادلة يفتح الباب لاستخدام التقديرات، خاصة في حالة عدم وجود سوق نشط وعدم توفر المعلومات اللازمة لقياس القيمة العادلة.

- التعريفات الحالية للأصول والالتزامات تركز على التدفقات المتوقعة من المنافع الاقتصادية، مما يعزز مكانة التقدير المحاسبي.
- يؤدي تطبيقها إلى تقديم معلومات أكثر فائدة لمستخدمي التقارير المالية في اتخاذ القرارات الاقتصادية، من خلال قياس الأصول والالتزامات بالطريقة التي تعكس الظروف الاقتصادية الحالية والتوقعات المستقبلية.
- التقدير المحاسبي هو آلية مهمة لتطبيق العديد من المبادئ المحاسبية، كمبدأ الدورية واستقلال الدورات المحاسبية ومبدأ المقابلة، فالفصل بين الجهود والإنجازات الخاصة بكل فترة يتطلب الاعتماد على التقدير المحاسبي بشكل كبير، ومبدأ الحيطة والحذر الذي يتطلب الاعتماد على التقدير المحاسبي من أجل تحديد مخصصات الدورة فيما يخص خسائر القيمة والمؤونات وغيرها.

وعلى ضوء ما سبق نستخلص أن تزايد استخدام التقديرات المحاسبية في إعداد التقارير المالية في الوقت الحالي يرجع إلى طبيعة بيئة الأعمال الحالية تتصف بالتغير المستمر والسريع، والتطور الهائل، وانتشار عدم التأكد في ظل هذه البيئة، مما يجعل القيم المعترف بها في التقارير المالية قيمة غير مؤكدة وإنما مجرد تقديرات، كذلك فإن اضطراب قبول مستخدمي التقارير المالية لوجود هذا الحجم من التقديرات فيها يعود لحاجتهم إلى المعلومات التي تمكنهم من اتخاذ القرارات وهو ما يجعل من هذه التقديرات لا غنى عنها نظراً لأهميتها، الأمر الذي يجعل من الضروري العمل على زيادة دقتها قدر الإمكان لها من تأثير كبير على التقارير المالية وعلى النتائج.

4.2. الإفصاح عن التقديرات المحاسبية

اتفق العديد من الباحثين أن الإفصاح عن التقديرات المحاسبية قد يتم وفق طريقتين إما الإفصاح بنقطة واحدة أي قيمة واحدة للبند محل التقدير، أو أن يتم الإفصاح من خلال مدى من النقاط، أي عدد من القيم المختلفة للبند محل التقدير، بما يمكن مستخدمي التقارير المالية من فهم كيفية التأثير المحتمل لعوامل عدم التأكد على الأرباح والتدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة.

ويعتبر النوع الثاني من الإفصاحات (مدى من التقديرات) هو أحد أشكال الإفصاح الممكنة والهامة التي تساعد المستخدمين على فهم كيفية تأثير التقديرات غير المؤكدة على احتمالية تحقق الأرباح والتدفقات النقدية المستقبلية للمؤسسة، حيث يتم الإفصاح في صلب القوائم المالية عن القيمة المتوسطة، ويتم الإفصاح في الإيضاحات المتممة عن القيمتين الممثلتين للحد الأدنى والحد الأقصى لهذا المدى من التقديرات، ومن الانتقادات التي من الممكن توجيهها لهذا الأسلوب حالة عدم الإفصاح عن كيفية قيام الإدارة بتحديد الحد الأدنى والحد الأقصى لهذا المدى أو حتى أي تحليلات حساسية للقيم التي تم تقديرها وعلاقتها بالافتراضات أو الطرق المستخدمة في التقدير (فرماوي، 2017، الصفحات 422-423).

وفي ذات السياق أشار المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 (IAS01) أنه من أجل أن يتمكن مستخدمي التقارير المالية من التحقق من مصداقية التقديرات المحاسبية لابد من الإفصاح عن الافتراضات المتعلقة بها، والطرق المستخدمة لجمع المعلومات، وغيرها من العوامل التي تم الاعتماد عليها في الحصول على هذه التقديرات (عباس، 2017، صفحة 6).

ويلاحظ وجود قدر من الحرية الممنوح للمؤسسات حول طبيعة المعلومات المفصح عنها الخاصة بالتقديرات، فالمعايير المحاسبية لم تتضمن شكلاً واحداً للمعلومات التي يجب الإفصاح عنها، وإنما أوضحت أن طبيعة وكم المعلومات التي يتم الإفصاح عنها تختلف باختلاف الظروف الخاصة بكل مؤسسة، وكذلك باختلاف طبيعة البند محل التقدير، أي أن المعلومات التي سيتم الإفصاح عنها يجب أن تكون بالشكل الذي سيساعد مستخدمي التقارير المالية على فهم الأحكام المهنية للإدارة والتي تتعلق بالمستقبل وعدم التأكد المتعلقة بهذه التقديرات.

5.2. الانتقادات الموجهة للتقديرات المحاسبية

- قدمت العديد من الانتقادات للتقديرات المحاسبية من أهمها: (الصايغ ، 2017، صفحة 1183)
- قد تكون التقديرات المحاسبية متحيزة بسبب اعتمادها على الأحكام المهنية للإدارة، وهذه التقديرات المتحيزة تؤدي إلى توفير معلومات غير موثوق فيها، مما يؤدي إلى تضليل المستخدمين.
 - على الرغم من الصعوبات المحتملة المرتبطة بتحديد التقديرات المحاسبية وأهمية هذه التقديرات عند إعداد التقارير المالية، يلاحظ قلة الإرشادات والتوجيهات في المعايير المحاسبية، والتي تتعلق بكيفية إعداد والإفصاح عن هذه التقديرات.
 - يمكن ألا تتطابق التقديرات التي تعدها الإدارة مع النتائج الفعلية، وتتضمن نسبة من عدم الدقة، وهذه النسبة من عدم الدقة يمكن أن يتم استغلالها من قبل الإدارة لتحقيق أهدافها، وتستطيع الإدارة أن تقوم بممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال استخدامها للأحكام المهنية في إعداد القوائم المالية، حتى يتم التلاعب بقيم التقديرات المحاسبية، ما يؤدي إلى تضليل المستخدمين عن الأداء الحقيقي للمؤسسة.
 - ضعف إمكانية مقارنة أثر التقديرات المحاسبية على نتائج النشاط بين فترتين لنفس المؤسسة أو لمؤسستين في نفس الفترة إذا لم تتمتع هذه التقديرات بثبات نسبي في عملية القياس والعرض من فترة زمنية لأخرى، ولكن يمكن القول إن الإفصاح عن الافتراضات وعوامل عدم التأكد المرتبطة بالتقديرات يمكن أن يقلل من مخاوف مستخدمي التقارير المالية من خلال مساعدتهم في الحكم على التمثيل الصادق لهذه التقديرات المحاسبية.
 - تتصف عملية إعداد التقديرات المحاسبية بقدر من عدم التأكد المتأصل فيها واعتمادها على افتراضات من الإدارة ما قد يؤدي إلى وقوع أخطاء في التقديرات، وبالتالي التأثير في خاصية التمثيل الصادق وخصائص جودة المعلومات.

3. تدقيق التقديرات المحاسبية في ظل معيار التدقيق الجزائري NAA540

1.3. أهمية تدقيق التقديرات المحاسبية

- تكمن أهمية تدقيق التقديرات المحاسبية في أهمية النتائج المترتبة عن التقديرات المحاسبية في حد ذاتها، وترجع هذه الأهمية إلى مجموعة من الأسباب: (عبد اللطيف، 2017، الصفحات 1295-1296)
- أن الأسس التي يتم الاعتماد عليها في إعداد التقديرات عبارة عن افتراضات، وهذا ما يفرض على محافظ الحسابات ضرورة تضمين تقريره بأن التقديرات المحاسبية تعكس بوضوح افتراضات الإدارة، الأمر الذي يستوجب ضرورة تقييم هذه الافتراضات.
 - أن هناك مجموعة من العوامل الأساسية التي من المتوقع أن تؤثر بشكل مباشر في التقديرات المحاسبية، وهذا ما يلقي عبئاً على محافظ الحسابات حول ضرورة إدراك حجم تأثير هذه العوامل على افتراضات الإدارة ومن ثم على التقديرات المحاسبية التي تمثل تنبؤات عن أحداث مستقبلية قد تتسبب عدم دقتها في التأثير مباشرة في جودة المعلومات المحاسبية.
 - ارتباط التقديرات المحاسبية بنطاق زمني معين قد يجعلها أقل دقة إذا ما اتسع هذا النطاق والعكس صحيح.
 - أن التقديرات المحاسبية تستند في إعدادها على مجموعة من الإجراءات التي اعتمدت عليها الإدارة، الأمر الذي يستوجب ضرورة تقييم نتائج هذه الإجراءات بمعرفة محافظ الحسابات لإقرار درجة التحقق من معقولية هذه التقديرات التي يصاحبها ظروف عدم التأكد.
 - أن إدارة المؤسسة تعتبر التقديرات المحاسبية معقولة وقابلة للتحقق وتعكس أفضل النتائج الأكثر احتمالاً لصحتها، وهذا يلقي عبئاً على محافظ الحسابات للتأكد من صدق التقديرات.

بالإضافة إلى:(محمود، 2013، صفحة 64)

- الارتباط الوثيق بين عملية التحقق من معقولية بعض التقديرات المحاسبية وخاصة المخصصات المرتبطة ببعض الأصول والالتزامات كمخصصات الديون المشكوك فيها وبين تدقيق الأحداث اللاحقة التي تحدث بعد نهاية الفترة المحاسبية وقبل الانتهاء من أعمال الفحص والمراجعة، الأمر الذي يحدث عبئا على محافظ الحسابات بضرورة بذل العناية المهنية في تدقيق هذه الأحداث اعتمادا على حكمه المهني.
- التقديرات المحاسبية تلقي على محافظ الحسابات نوع من الشك المهني، الأمر الذي يستوجب ضرورة الحصول على التأكيدات المتضمنة في القوائم المالية لتحديد مدى معقولية هذه التقديرات فضلا عن ضرورة بذل العناية المهنية أثناء التخطيط بإجراءات تقييم لتلك التقديرات.

2.3. تقديم معيار التدقيق الجزائري NAA540

نظرا للفتاوت بين المبادئ والقواعد والمعايير المعتمدة في مهنة التدقيق، ارتأت الجزائر أن تقوم بإصدار معايير محلية خاصة بها، حيث قام المجلس الوطني للمحاسبة بإصدار 16 معيارا من خلال أربعة قرارات وزارية سميت بمعايير التدقيق الجزائرية، ومن بين هذه المعايير معيار رقم 540، أين تم وضع هذا المعيار حيز التنفيذ من خلال القرار رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 الصادر عن وزارة المالية، حيث صدر تحت اسم المعيار الجزائري للتدقيق 540: "تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها". ويمكن إيجاز محتوى هذا المعيار في النقاط الآتية:

1.2.3. المقدمة

ركزت المقدمة على مجال التطبيق وطبيعة التقديرات المحاسبية.

2.2.3. مجال التطبيق

يعالج معيار التدقيق الجزائري 540 واجبات المدقق المرتبطة بالتقديرات المحاسبية، بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات المتعلقة بها في إطار تدقيق القوائم المالية، وتتضمن الواجبات المطلوبة التي تخص الاختلالات المتعلقة بالتقديرات الفردية، وتقدم مؤشرات تحيز محتملة أدخلتها الإدارة. وأيضاً يطور هذا المعيار الكيفية التي من خلالها يطبق المعيارين 315 و330 ومعايير أخرى(القرار رقم 77، 2018، صفحة 3).

3.2.3. طبيعة التقديرات المحاسبية

لا يمكن قياس بعض بنود القائم المالية بدقة، بل يمكن تقديرها فقط، يطلق على مثل هذه البنود لفظ التقديرات المحاسبية؛ كما أن الهدف من تقييم بعض التقديرات المحاسبية يختلف حسب المرجع المحاسبي المطبق، حيث يمكن أن يكون الهدف:(القرار رقم 77، 2018، صفحة 3)

- التنبؤ بنتيجة معاملة أو أكثر أو بالأحداث أو الظروف التي دفعت إلى الحاجة لتقديرات المحاسبية.
 - بالنسبة للتقديرات المحاسبية الأخرى بما في ذلك العديد من التقديرات المحاسبية في القيمة الحقيقية، فإن هدف التقييم مختلف إذ يتعلق الأمر بالتعبير عن القيمة الحالية لمعاملة أو بند من القوائم المالية.
- أما فيما يخص وجود اختلاف بين المبلغ المحقق لتقدير محاسبي وبين ذلك المسجل مبدئياً أو الوارد في القوائم المالية فإنه لا يعكس بالضرورة وجود خلل في هذه الأخيرة.

4.2.3. الأهداف

تم التطرق من خلال الفقرة 5 إلى أن الهدف المسطر للمدقق هو جمع العناصر المقنعة والكافية للتحقق من أن التقديرات المحاسبية:(القرار رقم 77، 2018، صفحة 3)

- معقولة؛

- المعلومات المقدمة في الملحق المتعلق بها ذات دلالة.

5.2.3. الواجبات المطلوبة

تتمثل هذه الواجبات التي يقوم بها محافظ الحسابات في: (القرار رقم 77، 2018، الصفحات 4-9)

- إجراءات تقييم المخاطر والإجراءات ذات الصلة؛
- تحديد وتقييم مخاطر الاختلالات المعتمدة؛
- الردود على المخاطر التي قيمت للاختلالات المعتمدة؛
- المراقبة المادية والتكميلية للرد على المخاطر الهامة؛
- المعلومات الواردة المتعلقة بالتقديرات المحاسبية؛
- مؤشرات التحيز المحتملة التي أدخلتها الإدارة؛
- التصريحات الكتابية والوثائق.

3.3. المنهجية المتبعة في تدقيق التقديرات المحاسبية وفق معيار التدقيق الجزائري 540

تتوقف موضوعية تقييم التقديرات المحاسبية على معرفة محافظ الحسابات لفاعلية خطوات وإجراءات تدقيقها والتي

أفصحت عنها معايير وإرشادات تدقيق التقديرات المحاسبية، والتي أفصحت على ضرورة: (حماد، 2007، صفحة 792)

- حصول محافظ الحسابات على إثبات كاف وملئم يدعم حكمه المهني حول مدى معقولية التقدير المحاسبي؛
- كما يجب على محافظ الحسابات ضرورة فهم الإجراءات والطرق المستخدمة من قبل إدارة المؤسسة عند إعداد التقديرات المحاسبية الهامة، والتي تضم النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية الذي يعكس طبيعة هذه الإجراءات، والطرق اللازمة لتقييم تلك التقديرات بمعرفة محافظ الحسابات.

ومن أجل مراجعة التقديرات المحاسبية يقوم المدقق تبني أحد الأساليب الآتية، أو مجموعة منها عند مراجعة أي تقدير

المحاسبي: (أحمد، 2006، صفحة 42)

- فحص واختبار الأسلوب الذي استخدم من قبل الإدارة لإعداد التقدير؛
- تقييم الأحداث اللاحقة المؤيدة للتقدير المعمول به؛
- استخدام تقدير مستقل لأغراض المقارنة مع التقدير المعد من قبل الإدارة.

1.3.3. فحص واختبار الأسلوب الذي استخدم من قبل الإدارة لإعداد التقدير المحاسبي

ويتم ذلك وفق الخطوات التالية:

أ- فحص الافتراضات التي تبنتها الإدارة حول إعداد التقديرات المحاسبية

يتم فحص الافتراضات التي تبنتها الإدارة حول من خلال التأكد من: (قارئ، 2009، صفحة 31)

- أن الإدارة حددت كافة العوامل الأساسية المتوقع أن تؤثر بشكل جوهري على عمليات المؤسسة خلال فترة التقدير، ويتم ذلك بدراسة القوائم المالية للفترات السابقة، واتجاهات الأداء الماضي للمؤسسة والمؤسسات المماثلة في تحديد العوامل الرئيسية التي تؤثر على النتائج المالية، كما أن تحليل الانحرافات الهامة يساعد على تحديد العوامل الهامة، وينبغي التركيز على العوامل التي تتضمن مخاطر أو حساسية للانحرافات، واتجاهات السوق والعلاقات المحتملة مع الزبائن والموردين الأساسيين.
- أن الإدارة قد أعدت افتراضات مناسبة بناء على تلك العوامل الأساسية، وأن تلك الافتراضات وما يترتب عنها من استنتاجات تكون مؤيدة بشكل كاف، وتعد الافتراضات مؤيدة إذا تم تدعيم كل افتراض هام بكثير من المعلومات، وتم أخذ كافة المعلومات المتوفرة في الاعتبار.

هذا وقد أكد المعيار الدولي للتدقيق ISA 540 بشأن تدقيق التقديرات المحاسبية، أن عملية فحص الافتراضات حول إعداد هذه التقديرات تستوجب ضرورة: (محمود، 2013، صفحة 66)

- تقييم المعلومات وفحص الافتراضات التي استند عليها التقدير المحاسبي؛
- اختبار الحسابات التي يشملها التقدير؛
- المقارنة عند الإمكان بين التقديرات المعدة في فترات سابقة، مع النتائج الفعلية لهذه الفترات؛
- دراسة إجراءات الإدارة بالمصادقة على التقديرات المحاسبية.

ب- تقييم العمليات الحسابية المتعلقة بالتقديرات المحاسبية

يجب على المدقق اختبار الإجراءات التي اتبعتها الإدارة في حساب التقديرات المحاسبية، ويعتمد مدى اختبارات محافظ الحسابات لتلك الإجراءات على كل من درجة التعقيد المتعلقة بالتقديرات المحاسبية، وتقييم الإجراءات والطرق التي استخدمت بواسطة إدارة المؤسسة عند إعداد تلك التقديرات، والأهمية النسبية لتلك التقديرات بالنسبة للمعلومات المالية ككل (أحمد، 2006، صفحة 48).

ت- مقارنة التقديرات المحاسبية السابقة مع النتائج الفعلية

من الضروري أن يتولى محافظ الحسابات كلما أمكن مقارنة التقديرات المحاسبية للفتترات السابقة مع النتائج الفعلية لهذه الفترات، من أجل الحصول على أدلة حول موثوقية الإجراءات المعدة من طرف المؤسسة بشأن إعداد التقديرات المحاسبية، ودراسة فيما إذا كانت هذه التقديرات تتطلب أي تعديلات، والتأكد من مقدار الفروق أو الاختلافات بين النتائج الفعلية والتقديرات السابقة، ومقدار التسويات التي أجريت عليها وكيفية الإفصاح عنها (قاري، 2009، صفحة 33).

ث- تقييم الإجراءات المتبعة من قبل إدارة المؤسسة لإعداد التقديرات المحاسبية واعتمادها والمصادقة عليها

من الضروري فحص التقديرات المحاسبية الهامة والمصادقة عليها من قبل الإدارة العامة، وعلى محافظ الحسابات دراسة فيما إذا كانت تلك الفحوصات والمصادقات قد أنجزت من قبل المستوى الإداري المناسب، والاطمئنان على توثيق ذلك بالمستندات التي تدعم تحديد التقديرات المحاسبية (محمود، 2013، صفحة 66).

ج- تقييم نتائج إجراءات تدقيق التقديرات المحاسبية

على محافظ الحسابات القيام بإجراء تقييم نهائي لمعقولية التقديرات المحاسبية، وذلك طبقاً لمعرفته بطبيعة العمل ومدى اتفاق التقدير مع أدلة الإثبات الأخرى، بالإضافة إلى دراسة فيما إذا كان هناك أي أحداث أو عمليات أو معاملات هامة لاحقة ومؤثرة على المعلومات والافتراضات المتبعة في تحديد هذه التقديرات، هذا بالإضافة إلى ضرورة تقييم الاختلافات بين تقدير محافظ الحسابات للمبالغ المؤيدة بأدلة الإثبات المتوفرة وبين المبالغ التقديرية الظاهرة في البيانات المالية، وفيما إذا كانت هذه الاختلافات تتطلب إجراء تسويات معينة حال عدم معقوليتها (قاري، 2009، صفحة 32).

2.3.3. تقييم الأحداث اللاحقة المؤدية للتقديرات المحاسبية

إن المعاملات التي تحدث بعد نهاية الفترة المالية وقبل الانتهاء من عملية التدقيق تأثير مباشر على التقديرات المحاسبية، فهذه المعاملات تضيف دليل إثبات لمحافظ الحسابات حول التقديرات المحاسبية التي أعدتها إدارة المؤسسة ومن ثم فإن هذه الأحداث قد تقلل أو تلغي حاجة محافظ الحسابات إلى فحص واختبار السياق المستخدم من قبل إدارة المؤسسة لإعداد تلك التقديرات؛ وتعتبر اختبارات المعقولية من أهم المداخل التي يستخدمها محافظ الحسابات في الحكم على سلامة التقديرات المحاسبية المتعلقة برصيد بند معين، أو عنصر مالي معين بأحد الحسابات التي تنطوي على التقدير (محمود، 2013، صفحة 67).

3.3.3. استخدام تقدير مستقل

قد يقوم المدقق بعمل أو الحصول على تقدير مستقل ثم يقارنه مع التقدير المحاسبي المعد من قبل الإدارة، وفي حالة استخدام تقدير مستقل يتحتم على المدقق عادة تقييم المعلومات، ودراسة الفرضيات ثم اختبار إجراءات الحساب المستخدمة عند إعدادها، وكذلك قد يكون من المناسب مقارنة التقديرات المحاسبية للفترة السابقة مع النتائج الفعلية لهذه الفترة (جمعة، 2009، صفحة 28).

4. خلاصة

من خلال دراستنا للموضوع يتضح أن التقديرات المحاسبية جزء لا يمكن الاستغناء عنه في عملية تحديد قيمة الكثير من البنود والعناصر الواردة في القوائم المالية، نتيجة ظروف عدم التأكد، وتبنى على أساس الخبرة والحكم الشخصي لإدارة المؤسسة، مما يجعلها أكثر قابلية للتحريفات الجوهرية مقارنة بالبيانات الفعلية، واعتماد معيار التدقيق الجزائري 540 من شأنه أن يساعد محافظ الحسابات أثناء قيامه بتدقيق التقديرات المحاسبية، حيث يشير المعيار إلى أنه يجب على المدقق أن يمارس الحكم والتقدير الشخصي عند تقييم معقولية التقديرات المحاسبية المدرجة في القوائم المالية؛ وتستند منهجية تدقيق التقديرات المحاسبية إلى أحد الأساليب الآتية، كما يمكن لمحافظ الحسابات الجمع بين أكثر من أسلوب:

- **فحص واختبار الأسلوب المستخدم من قبل الإدارة لإعداد التقدير:** حيث يعتبر أهم الأساليب المتبعة والذي يقوم على فحص الافتراضات التي تبنتها الإدارة حول إعداد التقديرات المحاسبية، وتقييم مختلف العمليات الحسابية المتعلقة بالتقديرات المحاسبية، وكذا مقارنة التقديرات المحاسبية السابقة مع النتائج الفعلية، وتقييم مختلف الإجراءات المتبعة من قبل إدارة المؤسسة لإعداد التقديرات المحاسبية، وفي الأخير تقييم نتائج إجراءات التقديرات المحاسبية.
- **تقييم الأحداث اللاحقة المرتبطة بالتقديرات المحاسبية:** حيث تلعب الأحداث اللاحقة دورا وتأثيرا هاما على هذه التقديرات المحاسبية فهي تعتبر دليل إثبات لمحافظ الحسابات حول التقديرات المحاسبية التي أعدتها الشركة وبالتالي فإن هذه الأحداث قد تقلل أو تلغي حاجة مراقب الحسابات إلى فحص واختبار السياق المستخدم من طرف إدارة الشركة في إعداد تلك التقديرات، ومن مميزات ذلك أنها توفر الوقت والجهد على المدقق.
- **استخدام تقدير مستقل:** وفق هذا الأسلوب يقوم المدقق بعمل أو الحصول على تقدير مستقل ثم يقارنته مع التقدير المحاسبي الذي أعدته الإدارة، وفي حالة وجود اختلاف بين التقديرين يقوم المدقق بتحديد إذا كان هذا الاختلاف يمثل خطأ فيطلب من الإدارة تعديل تقديرها إلى رقم يمكن قبوله، أو اختلاف معقول.

التوصيات والاقتراحات:

- ضرورة العمل على تفعيل مبادئ حوكمة الشركات لما لها من أثار إيجابية في التخفيف من التحيز في التقديرات المحاسبية.
- ضرورة القيام بدورات تكوينية لمحافظي الحسابات حول مراجعة التقديرات المحاسبية.
- ضرورة إصدار قواعد ملزمة للإفصاح في الإيضاحات المتممة عن أسس والافتراضات التي بنيت عليها هذه التقديرات المحاسبية.

5. المراجع

1.1. المراجع باللغة العربية

- أحمد الشريف أحمد. (2006). مدى أهمية استخدام الإجراءات التحليلية في مراجعة التقديرات المحاسبية بالقوائم المالية التاريخية: دراسة نظرية تطبيقية . رسالة ماجستير غير منشورة. جامعة التحدي، ليبيا.

- أحمد حلمي جمعة. (2009). تطوير معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة. عمان: دار صفاء للنشر والتوزيع.
- أحمد عادل أحمد عباس. (2017). أثر الإفصاح عن التقديرات المحاسبية على جودة التقارير المالية - دراسة تطبيقية-. مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، 54(1)، الصفحات 1-24.
- القرار رقم 77. (2018). المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق. الجزائر: وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة.
- أمل رمضان نعمان جلال. (2022). تطوير أساليب إعداد التقديرات المحاسبية بغرض تحسين جودة القياس والإفصاح المحاسبي: دراسة حالة (رسالة دكتوراه غير منشورة). جامعة أسبوط، مصر.
- أمل رمضان نعمان جلال، برنس ميخائيل غطاس، و ناصر محمد أنور أبو الوفا. (2021). دور الاتجاهات السلوكية والحكم المهني في إعداد التقديرات المحاسبية: دراسة تحليلية. المجلة العلمية، 8(71)، الصفحات 15-46.
- إيمان عبد الحي قارئ. (2009). ترشيد الأحكام المهنية لمراقب الحسابات عن التقديرات المحاسبية بالقوائم المالية: دراسة تطبيقية في الشركات المساهمة السعودية. (رسالة دكتوراه غير منشورة). جامعة عين شمس، مصر.
- شاهدة عادل غريب محمود. (2013). تفعيل مدخل المراجعة المبنية على المخاطر كأداة لتحقيق موضوعية الحكم المهني لمراقب الحسابات عن التقديرات المحاسبية. مجلة الفكر المحاسبي، 17(4)، الصفحات 59-84.
- صفا محمد السيد حامد، ممدوح صادق محمد الرشيدي، و محمود تغيان حسانين عبد النبي. (2021). دراسة تحليلية لمخاطر مراجعة التقديرات المحاسبية. مجلة البحوث التجارية المعاصرة، 35(1)، الصفحات 389-420.
- صلاح حسين علي سلامة. (2013). إطار مقترح لتطوير مناهج تحسين مستوى دقة التقديرات المحاسبية وانعكسات ذلك على موثوقية القوائم المالية: دراسة ميدانية. مجلة الفكر المحاسبي، 17(1)، الصفحات 3-130.
- طارق عبد العال حماد. (2007). موسوعة معايير المراجعة. الإسكندرية: الدار الجامعية.
- طارق عبد العال حماد. (2009). موسوعة معايير المحاسبة. الإسكندرية: الدار الجامعية.
- عبد الرحمان مصطفى عبد العظيم فرماوي. (2017). تقييم التقديرات المحاسبية في ضوء الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة. مجلة الدراسات والبحوث التجارية، 1(3)، الصفحات 409-438.
- علاء يوسف محمود عبد اللطيف. (2017). تأثير الحالة الذهنية لمراقب الحسابات على تحسين مراجعة التقديرات المحاسبية بهدف تحسين جودة المراجعة. مجلة الفكر المحاسبي، 21(4)، الصفحات 1279-1308.
- عماد سعد محمد الصايغ. (2017). إطار مقترح لاستخدام التشكك المهني في ترشيد قياس التقديرات المحاسبية-دراسة ميدانية-. مجلة الفكر المحاسبي، 22(4)، الصفحات 1151-1214.

2.5. المراجع باللغات الأجنبية

- Mayorga, D., & Sidhu, B. (2012). Corporate Disclosures of the Major Sources of Estimation. *Australian Accounting Review*, 22(1), pp. 25-39.