

## المحاضرة 07: تقرير المدقق الخارجي

**1- تعريف تقرير المدقق:** يُعد تقرير المدقق المخرج النهائي لعملية التدقيق، وهو الأداة التي يُعبر من خلالها المدقق عن رأيه في مدى عدالة ودقة القوائم المالية. ويكتسب هذا التقرير أهمية كبيرة كونه يمثل المرجع الأساسي لمستخدمي القوائم المالية، حيث غالباً ما يركز هؤلاء المستخدمون على محتواه دون التعمق في تفاصيل القوائم نفسها. ولهذا السبب، تحرص الشركات الملزمة بإجراء تدقيق على نشر تقرير المدقق في الصحف والجرائد ليكون متاحاً لجميع المهتمين. ويُعرف هذا التقرير أيضاً بتقرير مراقب الحسابات. ومن الجدير بالذكر أن هناك عشرة معايير مهنية تُعتمد في عملية التدقيق، أربعة منها تختص بإعداد تقرير المدقق وتُعرف باسم "معايير التقرير". (Standards of Reporting) "

## 2- معايير التدقيق المتعارف عليها المتعلقة بالتقرير:

تتضمن معايير التدقيق المتعارف عليها لإعداد تقرير المدقق أربعة معايير رئيسية وهي:

- ينص المعيار الأول على ضرورة أن يوضح المدقق في تقريره أن القوائم المالية قد أُعدت وفقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.
- أما المعيار الثاني، فيلزم المدقق ببيان مدى الثبات في تطبيق تلك المبادئ خلال السنة الحالية مقارنة بالسنوات السابقة، مما يعكس استمرارية السياسات المحاسبية.
- ويهتم المعيار الثالث بمستوى الإفصاح، حيث يشترط أن يتضمن التقرير معلومات كافية وواضحة تتيح لقارئ القوائم المالية اتخاذ قرارات مستنيرة.
- وأخيراً، يشدد المعيار الرابع على ضرورة أن يتضمن التقرير رأي المدقق في القوائم المالية بشكل عام، بالإضافة إلى توضيح طبيعة الفحص الذي أجراه، ومدى المسؤولية التي يتحملها حيال ذلك الرأي.

## 3- أنواع التقارير:

### أولاً- التقرير الخالي من التحفظات:

يُعرف التقرير الخالي من التحفظات أيضاً بالتقرير النظيف أو الرأي غير المقيد أو الإيجابي، وهو أكثر أنواع تقارير التدقيق شيوعاً وانتشاراً. يُعتبر هذا النوع من التقارير هو المتوقع عادةً من المدقق، حيث يصدر في حوالي 90% من الحالات، عندما لا يجد المدقق ما يستدعي التحفظ على القوائم المالية. ويُصدر المدقق هذا التقرير عندما يفتتح بأن القوائم المالية قد أُعدت بشكل عادل وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وأنه تم توفير الإفصاح الكافي والمناسب فيها. ولتوحيد أسلوب عرض هذا النوع من التقارير، يمكن للمدقق الاسترشاد بنموذج معياري يُعرف بالتقرير النموذجي أو التقرير المعياري.

- **شروطه:** لإصدار تقرير تدقيق نظيف نموذجي أو ما يُعرف بالتقرير الخالي من التحفظات، يجب توفر مجموعة من الشروط الأساسية:

أولاً، يجب أن تتضمن القوائم المالية جميع القوائم الأساسية، وهي: قائمة الدخل، قائمة المركز المالي، قائمة الأرباح المحتجزة، وقائمة التدفقات النقدية.

ثانياً، يجب أن يكون المدقق قد التزم بتطبيق المعايير العامة الثلاثة في جميع مراحل عملية التدقيق.

## محاضرات موجهة لطلبة السنة الثالثة محاسبة المركز الجامعي ميله للدكتورة عون صبرينة في التدقيق المحاسبي

ثالثاً، ينبغي أن يكون قد جمع أدلة كافية وأدى مهامه بما يتيح له التأكد من الالتزام بمعايير العمل الميداني الثلاثة. أما الشرط الرابع، فيتمثل في إعداد القوائم المالية وفقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها، مع التأكد من توافر مستوى كافٍ من الإفصاح في الملاحظات المرفقة وبقية مكونات القوائم المالية.

وأخيراً، يجب ألا تكون هناك حالات تستوجب إدراج فقرة تفسيرية إضافية أو إجراء أي تعديل على صيغة التقرير.

• **مكوناته:** يتألف تقرير التدقيق النظيف من سبعة عناصر رئيسية، وهي على النحو التالي:

1. **عنوان التقرير:** تنص معايير التدقيق على ضرورة وجود عنوان واضح للتقرير، مثل "تقرير المدقق المستقل" أو "تقرير مراقب الحسابات المستقل"، وذلك لتوضيح أن التدقيق قد تم من قبل جهة مستقلة ومحايدة.
2. **الجهة المخاطبة في التقرير:** يُحدد في هذا الجزء إلى من يُوجّه التقرير، وغالباً ما يُوجه إلى المساهمين.
3. **فقرة المقدمة:** وتتضمن ثلاث نقاط أساسية:

أولاً: الإشارة بشكل مبسط إلى أن شركة التدقيق قد قامت بعملية المراجعة، وذلك لتمييز هذا التقرير عن تقارير الإعداد أو الفحص.

ثانياً: توضيح القوائم المالية التي تم تدقيقها، مع ذكر تواريخ إعدادها.

ثالثاً: التأكيد على أن مسؤولية إعداد القوائم المالية تقع على الإدارة، بينما تقتصر مسؤولية المدقق على إبداء الرأي بشأن هذه القوائم بناءً على عملية التدقيق التي قام بها.

4. **فقرة النطاق:** توضح أن عملية التدقيق قد تمت وفقاً لمعايير التدقيق المتعارف عليها (GAAS) كما تشير فقرة النطاق إلى أن التدقيق الذي أجراه المدقق يوفر أساساً معقولاً أو تأكيداً مناسباً بأن القوائم المالية خالية من التحريف أو الأخطاء أو التشويه. بمعنى آخر، مسؤولية المدقق هي إبداء رأيه استناداً إلى أساس معقول، وليس تقديم تأكيد مطلق.

5. **فقرة الرأي:** هذه هي الفقرة الأخيرة في التقرير النموذجي، حيث يتم عرض النتائج التي توصل إليها المدقق. تبدأ فقرة الرأي بالعبارة: "وفي رأينا، أن القوائم المالية المذكورة أعلاه ككل تظهر أو تعبر بعدالة عن...."
6. **اسم شركة التدقيق:** يتم تحديد اسم شركة التدقيق التي قامت بإجراء المراجعة أو المدقق الذي قام بذلك مع توقيعه.

7. **تاريخ تقرير التدقيق:** تاريخ التقرير هو تاريخ الانتهاء من أعمال التدقيق الأساسية، مما يعني اكتمال العمل الميداني. ويعد تاريخ التقرير ذا أهمية كبيرة لأنه يحدد مسؤولية المدقق. فالأحداث التي تحدث بعد هذا التاريخ لا تقع ضمن مسؤولية المدقق، وبالتالي فإن تاريخ التقرير يمثل نهاية مسؤولية المدقق. أي أن الأحداث التي تحدث بعد هذا التاريخ لا تكون ضمن نطاق مسؤولية المدقق.

### ثانياً - تقرير خالي من التحفظات المعدل:

يمكن أن يكون التقرير النظيف الخالي من التحفظات تقريراً نموذجياً معدلاً بإضافة فقرة للفت الانتباه، وتسمى هذه الفقرة "فقرة تفسيرية" أو تعديل الصياغة.

## محاضرات موجهة لطلبة السنة الثالثة محاسبة المركز الجامعي ميله للدكتورة عون صبرينة في التدقيق المحاسبي

- **الفقرة التفسيرية:** قد يحتاج المدقق في بعض الأحيان إلى إضافة فقرة يوضح فيها بعض الحالات التي اكتشفها أثناء تدقيقه، وبالتالي يضيف هذه الفقرة، ولكن يظل التقرير في هذه الحالة تقريراً نظيفاً أو تقريراً خالياً من التحفظات، ولكنه ليس بالصورة النموذجية بل بالصورة النموذجية المعدلة.
- يعني التقرير النظيف مع تعديل الصياغة (أو مع فقرة تفسيرية) أن التدقيق تم بشكل كامل وتم الحصول على نتائج مرضية تفيد بعدالة القوائم المالية، لكن مع ضرورة إضافة معلومات أخرى في التقرير.
- **حالاته:**

### الحالة الأولى: عدم الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها

- يتعلق هذا بمعيار التقرير الثاني.
- يعني التحول من طريقة محاسبية متعارف عليها إلى طريقة أخرى متعارف عليها.
- المدقق هنا لا يرى ضرراً من التغيير (أي أن التأثير غير جوهري على القوائم المالية).
- بعد فقرة الرأي: "تم إجراء تغيير في طريقة حساب الاهلاك في عام ... كما هو موضح في الإيضاح رقم ... بالإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية."
- أمثلة:

- التغييرات في المبادئ المحاسبية مثل تغيير طريقة تقويم المخزون (مثل استخدام FIFO بدلاً من LIFO)
- التغيير في وحدة التقرير، مثل تضمين شركة إضافية في القوائم المالية الموحدة.

### الحالة الثانية: وجود شك بشأن إمكانية استمرار الشركة محل التدقيق

- وجود خسائر ضخمة متكررة أو عجز مستمر في رأس المال.
- عدم قدرة الشركة على سداد التزاماتها في الوقت المحدد.
- فقدان عميل رئيسي أو وقوع كوارث غير مؤمن ضدها مثل الزلازل أو الفيضانات.
- وجود دعاوي قضائية تؤثر على عمل الشركة.

### الحالة الثالثة: موافقة المدقق على الخروج عن المبادئ المحاسبية المنشورة

- يجب أن يكون المدقق موافقاً ومقتنعاً بهذا الخروج.
- يحدث الخروج عن المبادئ المحاسبية المنشورة عندما يؤدي الالتزام بها إلى نتائج مضللة.

### الحالة الرابعة: التأكيد والتركيز على بعض الأمور

- الأحداث الهامة التي تحدث بعد تاريخ إعداد القوائم المالية.
- وصف الأمور المحاسبية التي تؤثر على قابلية القوائم المالية للمقارنة مع القوائم المالية السابقة.

### الحالة الخامسة: الاعتماد على مدققين آخرين

يعتمد المدقق على مدققين آخرين في القيام بجزء من التدقيق، حيث لا يرغب المدقق الرئيسي في تحمل المسؤولية كاملة ويريد تقسيم المسؤولية بينه وبين المدققين الآخرين. وفي هذه الحالة، يجب الإشارة إلى طبيعة الفحص الذي قام به المدقق الآخر. يصدر المدقق الرئيسي تقريراً نظيفاً نموذجياً معدلاً، يسمى "التقرير المشترك ويتطلب الأمر تعديلاً في الصياغة.

## محاضرات موجهة لطلبة السنة الثالثة محاسبة المركز الجامعي ميله للدكتورة عون صبرينة في التدقيق المحاسبي

- إذا قرر المدقق الرئيسي تحمل مسؤولية العمل الذي قام به المدقق الآخر، فلا يجب الإشارة إلى الفحص الذي قام به المدقق الآخر، ويصدر المدقق الرئيسي تقريراً نظيفاً بشكل نموذجي.
- تتطلب الحالات الأربع الأولى إضافة فقرة تفسيرية، حيث يتم كتابة الفقرات الثلاث بالتقرير النموذجي بدون تعديل مع إضافة فقرة تفسيرية بعد فقرة الرأي.
- أما في الحالة الخامسة (الاعتماد على مدققين آخرين)، يتم إجراء تعديل في الصياغة، حيث يحتوي التقرير على الفقرات الثلاث مع تعديل صياغتها.
- **مثال على تقرير المدقق النظيف النموذجي المعدل:** مثلاً الفقرة التفسيرية التي توضح وجود شك كبير حول القدرة على الاستمرار

نفس فقرات المقدمة، النطاق، وإبداء الرأي كما في التقرير النموذجي مع إضافة الفقرة التفسيرية " تم إعداد القوائم المالية على افتراض أن شركة X ستستمر في العمل. وكما هو موضح في الإيضاح رقم XXX المرفق بالقوائم المالية، تعاني شركة X من خسائر متكررة في العمليات التشغيلية. كما تعاني من عجز في صافي رأس المال العامل، مما يثير الشك حول قدرة الشركة على الاستمرار. كما يوضح الإيضاح رقم XXX أيضاً خطط الإدارة المتعلقة بهذه الجوانب".

### الحالات أو الشروط التي تحول دون إصدار تقرير نظيف خالي من التحفظات

#### 1- تقييد نطاق التدقيق (قيود على نطاق الفحص):

في حالة عدم قدرة المدقق على جمع الأدلة الكافية للتأكد من مدى اتفاق القوائم المالية مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها، هنا يتم تقييد نطاق التدقيق، بمعنى أن المدقق واجه أثناء فحصه وعمله على السجلات والدفاتر قيوداً على نطاق الفحص، أي لم يتمكن المدقق من جمع أدلة كافية للوصول إلى رأي.

#### • الأسباب:

- قيود مفروضة من العميل.
- قيود مفروضة بسبب ظروف خارجة عن إرادة العميل والمدقق.
- في هذه الحالة، لدى المدقق احتمالان:

1. يتحفظ.

2. يمتنع عن إبداء الرأي.

ويتوقف ذلك على مدى جوهرية وأهمية الأدلة التي لم يتمكن المدقق من الحصول عليها، أي ما يُطلق عليه "الأهمية النسبية".

- إذا كانت الأهمية النسبية للبند الذي لم يستطع المدقق الحصول على أدلة كافية له لتأكيد، أهمية نسبية جوهرية فقط، فإنه يتحفظ في تقريره.

- إذا كانت الأهمية النسبية للبند الذي لم يستطع المدقق الحصول على أدلة كافية له لتأكيد، ذات أهمية نسبية عالية بحيث تؤثر على عدالة القوائم المالية، في هذه الحالة، يمتنع المدقق عن إبداء الرأي.

## محاضرات موجهة لطلبة السنة الثالثة محاسبة المركز الجامعي ميله للدكتورة عون صبرينة في التدقيق المحاسبي

### 2- الخروج عن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها:

يعني أن الشركة لم تطبق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها عند إعداد قوائمها المالية، مثال: إذا قامت الشركة بتقييم أحد أصولها الثابتة بالتكلفة الجارية (القيمة السوقية)، فإن الشركة تكون قد خرجت عن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، والتي تنص على تقييم الأصول بالتكلفة التاريخية.

• المدقق لديه احتمالان:

1. يتحفظ.

2. يعطي رأياً سلبياً.

ويتوقف رأي المدقق على الأهمية النسبية للبند.

• إذا كانت الأهمية النسبية للبند **جوهرية فقط**، في هذه الحالة يصدر المدقق رأياً متحفظاً.

• إذا كان البند ذو أهمية **جوهرية عالية**، في هذه الحالة يصدر المدقق رأياً سلبياً.

### 3- عدم الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها:

يجب أن نفرق بين عدم الثبات و عدم تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

• **عدم الثبات:** يعني التحول من طريقة متعارف عليها إلى طريقة أخرى متعارف عليها أيضاً.

• **عدم التطبيق:** يعني التحول من طريقة متعارف عليها إلى طريقة غير متعارف عليها، مثال: إذا كانت الشركة

تستخدم في حساب الإهلاك طريقة القسط الثابت في السنوات السابقة، ثم قامت في السنة الحالية بتغيير الطريقة

إلى طريقة القسط المتناقص.

• في حالة **عدم الثبات** إذا كان ينتج عنه تأثير غير جوهري على القوائم المالية، فإن المدقق في هذه الحالة يعطي

رأياً نظيفاً غير متحفظ بالشكل النموذجي المعدل.

• في حالة **عدم الثبات** إذا كان ينتج عنه تأثير جوهري على القوائم المالية، فإن المدقق في هذه الحالة يعطي رأياً

متحفظاً قبل فقرة الرأي.

### 4- التأثير بأمر غير مؤكدة:

هناك أمور غير مؤكدة ومحتملة يمكن أن تؤثر على القوائم المالية، مثل: الدعاوى القضائية المرفوعة على الشركة ولم

يتم الانتهاء أو البت فيها حتى تاريخ إعداد القوائم المالية.

في هذه الحالة، يُقيّم المدقق مدى جوهرية وأهمية هذه الأمور.

• إذا كانت قيمتها أو مدى تأثيرها بسيطاً وغير جوهري، فإنه يعطي تقريراً نظيفاً غير مقيد (تقرير نموذجي معدل)

• أما إذا كان تأثير هذه الأمور جوهرياً فقط، فإنه يعطي تقريراً متحفظاً.

• وإذا كان تأثير هذه الأمور جوهرياً وبصورة كبيرة، في هذه الحالة يمتنع المدقق عن إبداء الرأي.

### 5- عدم استقلال المدقق:

في حالة عدم استقلال المدقق، يجب على المدقق الامتناع عن إبداء الرأي.

محاضرات موجهة لطلبة السنة الثالثة محاسبة المركز الجامعي ميله للدكتور عون صبرينة في التدقيق المحاسبي  
عند وجود أي شرط من الشروط التي تم ذكرها والتي تتطلب الخروج عن الرأي النظيف الخالي من التحفظات، هناك  
ثلاثة أنواع من التقارير يمكن إصدارها في هذه الحالات:

1. الرأي المتحفظ

2. الرأي السلبي

3. الامتناع عن إبداء الرأي

### أولاً- الرأي المتحفظ / المقيد

يأتي بالمستوى الثاني من الأهمية النسبية (أهمية نسبية جوهرية ولكن ليست بدرجة كبيرة)، يعطي المدقق رأياً متحفظاً  
في الحالات التالية:

1. إذا كان هناك تقييد في نطاق الفحص (لم يستطع المدقق الحصول على أدلة كافية)

2. إذا كان هناك تأثير من بعض الأمور غير المؤكدة المستقبلية.

3. إذا كان هناك عدم تطبيق للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

4. إذا كان هناك عدم ثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

### ملاحظة:

- إذا قام العميل بتغيير أحد المبادئ المحاسبية، فإن طبيعة التغيير وأسبابه وآثاره يجب ذكرها في ملحوظة على القوائم المالية عن السنة التي تم فيها التغيير.
- يظهر تحفظ المدقق بشأن عدم الثبات في استخدام المبادئ المحاسبية في الفقرة الخاصة برأي المدقق وليس في فقرة مستقلة.
- لا يستدعي الأمر وجود فقرة مستقلة لشرح أسباب التحفظ في حالة التغيير في المبادئ المحاسبية بين الفترات المختلفة.

والتقرير المتحفظ يكون بإضافة فقرة مستقلة للتحفظ قبل فقرة الرأي.

### ما هو الفرق بين فقرة التحفظ و الفقرة التفسيرية؟

- الفقرة التفسيرية في التقرير النظيف النموذجي المعدل توضع بعد فقرة الرأي، لأنها لا تؤثر على رأي المدقق. وتبدأ فقرة الرأي بكلمة "وفي رأينا أن القوائم المالية تمثل بعدالة..."
- فقرة التحفظ في التقرير المتحفظ توضع قبل فقرة الرأي وهي فقرة مستقلة يشرح فيها المدقق أسباب التحفظ. لا بد للمدقق أن يشير أولاً إلى التحفظ الذي يود الإشارة إليه، ثم يذكر رأيه. وتبدأ فقرة الرأي في التقرير المتحفظ بكلمة "فيما عدا..."
- لا بد أن تبدأ فقرة الرأي في التقرير المتحفظ بكلمة "وفي رأينا فيما عدا التحفظ السابق الإشارة إليه...."

### مكوناته:

نفس المكونات في التقرير النظيف النموذجي، مع إضافة فقرة التحفظ:

1. عنوان التقرير.

## محاضرات موجهة لطلبة السنة الثالثة محاسبة المركز الجامعي ميله للدكتورة عون صبرينة في التدقيق المحاسبي

2. المخاطبون .

3. فقرة المقدمة.

4. فقرة النطاق.

5. فقرة التحفظ.

6. فقرة الرأي.

7. اسم شركة التدقيق.

8. تاريخ تقرير التدقيق. مثال على التقرير المتحفظ:

• تقرير المدقق المستقل

• المخاطبون

• (نفس فقرة المقدمة في التقرير النموذجي)

• (نفس فقرة النطاق في التقرير النموذجي التي تبدأ بكلمة "لقد راجعنا")

• **فقرة التحفظ:** لقد أدى استخدام نظام لحسابات العملاء إلى وقوع بعض الأخطاء، وقد قامت الإدارة بمعالجة هذه الأخطاء وطلبت منا عدم إرسال تأييدات لأرصدة بعض العملاء البالغة (قيمة الأرصدة)، ولم نتمكن من استخدام وسائل أخرى للتأكد من صحة تلك الأرصدة.

• **فقرة الرأي:** وفيما عدا التحفظ المشار إليه في الفقرة أعلاه، ففي رأينا أن القوائم المالية ككل تمثل بعدالة ..... الخ.

• التوقيع

• التاريخ

### ثانياً- الرأي السلبي:

هو تقرير يتم إصداره عندما يعتقد المدقق أن القوائم المالية كوحدة تحتوي على تحريفات تتسم بالأهمية النسبية الشديدة أو تتسم بالتضليل الشديد ولا تعرض بالتالي بعدالة المركز المالي ونتائج الأعمال والتدفقات النقدية طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

في حالة إصدار تقرير سلبي، لا بد أن يشرح المدقق الأسباب التي أدت إلى إصدار مثل هذا التقرير في فقرة مستقلة منفصلة، تكون قبل فقرة الرأي.

• الأسباب التي تؤدي إلى إصدار تقرير سلبي هي الخروج عن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها عند إعداد القوائم المالية، مما أدى إلى وجود انحرافات جوهرية بصورة كبيرة تتسم بالأهمية النسبية، مما أنتج قوائم مالية مضللة، نادراً ما يصدر المدقق هذا النوع من التقرير.

• مكوناته:

1. عنوان التقرير (مدقق مستقل / مراقب حسابات مستقل)

2. التوجيه (المخاطبون)

## محاضرات موجهة لطلبة السنة الثالثة محاسبة المركز الجامعي ميله للدكتورة عون صبرينة في التدقيق المحاسبي

3. فقرة المقدمة

4. فقرة النطاق

5. فقرة مستقلة توضح أسباب وآثار الرأي السلبي

6. فقرة الرأي

7. اسم مكتب التدقيق

8. التاريخ

مثال على التقرير السلبي:

• مدقق مستقل.

• إلى مساهمي الشركة س

• فقرة المقدمة

• فقرة النطاق (تبدأ بكلمة "لقد راجعنا)

لقد وقعت الشركة بتاريخ ..../..../. اتفاقاً باعت بموجبه معظم أصول إحدى شركاتها التابعة بمبلغ (...). وتمثل أصول الشركة المباعة 60% من موجودات الشركة، ولم تفصح القوائم المالية عن هذا الأمر، وهذا يعتبر خروجاً عن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها. كما أن الشركة لم تعد قائمة التدفقات النقدية، مما جعل القوائم المالية لا تتفق مع معايير المحاسبة المتعارف عليها.

• فقرة مستقلة توضح أسباب وآثار التقرير السلبي

وفي رأينا ونظراً للأسباب المشار إليها سابقاً، فإن القوائم المالية لا تُظهر بعدالة وفقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها المركز المالي للشركة س في تاريخ ..../..../. ونتائج أعمالها والتغيرات في مركزها المالي عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ.

• فقرة الرأي

• اسم مكتب التدقيق

• التاريخ

### ثالثاً - الامتناع عن إبداء الرأي:

الامتناع عن إبداء الرأي معناه أن المدقق لا يبدي رأياً في القوائم المالية.

• يمتنع المدقق عن إبداء الرأي في الحالات التالية:

1. إذا كان هناك تقييد في نطاق الفحص (لم يستطع المدقق الحصول على أدلة كافية). لا بد أن نربطها بالأهمية النسبية للبند، فإذا كان البند ذو أهمية نسبية كبيرة، يمتنع المدقق عن إبداء الرأي، لأنه ليس لديه معلومات كافية.

2. إذا كان هناك أمور غير مؤكدة ومحتملة. لا بد أن نربطها بالأهمية النسبية للبند، فإذا كان البند ذو أهمية نسبية كبيرة، يمتنع المدقق عن إبداء الرأي، لأنه ليس لديه معلومات كافية.

## محاضرات موجهة لطلبة السنة الثالثة محاسبة المركز الجامعي ميله للدكتورة عون صبرينة في التدقيق المحاسبي

- في حالة الامتناع عن إبداء الرأي، لا بد أن يشرح المدقق الأسباب التي أدت إلى الامتناع عن الرأي في فقرة مستقلة منفصلة، تكون قبل فقرة الامتناع عن إبداء الرأي.

### • مكوناته:

1. عنوان التقرير
2. التوجيه
3. فقرة المقدمة
4. فقرة النطاق
5. فقرة مستقلة توضح أسباب الامتناع عن إبداء الرأي
6. فقرة الامتناع عن إبداء الرأي
7. اسم مكتب التدقيق
8. التاريخ

### مثال على الامتناع عن إبداء الرأي:

- فقرة مستقلة توضح أسباب الامتناع عن إبداء الرأي: لم يتم تعيين مدققين لشركة (س) إلا بعد n/12/31 لذا لم يتمكن المدقق من حضور جرد المخزون ولم يتمكن من إجراء اختبارات تدقيق بديلة للإقناع بقيمة المخزون السلعي للشركة. كما أظهر الفحص جوانب ضعف كبيرة في نظام الرقابة الداخلية للشركة، مما جعلنا غير مقتنعين بالتحقق من جميع مصروفات وإيرادات الشركة.
- فقرة الامتناع عن إبداء الرأي: بناءً على التأثيرات المحتملة الهامة والجوهرية للأمر السابقة المشار إليها على القوائم المالية، فإن نطاق عملنا لم يكن من الكفاية بحيث يسمح لنا بإبداء الرأي. ولذلك، نحن لا نبدي رأياً في القوائم المالية المشار إليها أعلاه.

### يمنتع المدقق عن إبداء الرأي في الحالات التالية:

1. إذا كان هناك تقييد كبير في نطاق الفحص.
2. إذا كانت هناك أمور غير مؤكدة تؤثر جوهرياً على القوائم المالية) تمت الإشارة إليهما سابقاً)
3. عند اكتشاف عدم استقلال المدقق، مثل أن يكون المدقق مستثمراً في نفس الشركة، أو أن يكون له قريب من الدرجة الأولى أو الثانية يعمل فيها، في هذه الحالة، يمنتع المدقق عن إبداء الرأي لعدم توفر الاستقلالية المطلوبة، ويكون التقرير عبارة عن فقرة واحدة فقط، دون عنوان، لأنه لا يُعتبر "مدقق حسابات مستقل".

### مثال على ذلك:

"لم نكن مستقلين لشركة (س) عند فحص قوائمها المالية المرفقة (قائمة المركز المالي، قائمة الدخل، قائمة التدفقات النقدية) للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، ولم نقم بتدقيق هذه القوائم، وبالتالي لا نبدي رأياً بشأن القوائم المالية المشار إليها أعلاه".

تم اعدادها بالاعتماد على: هناء المغامس، تقرير المراجع، جامعة الملك سعود.