

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

المحاضرة 08: منهجية التدقيق

لمهنة التدقيق مجموعة من الضوابط تحكمها وتنظم سيرها، هذه الضوابط تسمى معايير، تهدف الى تنظيم العمل، لذلك وجب التقيد بها عند القيام بعملية المراجعة، ومن أجل القيام بعملية التدقيق هناك مراحل وإجراءات يتبعها المدقق للوصول الى أحسن أداء.

أولاً : معايير التدقيق

مهنة المراجعة من المهن التي تحتاج الى ثقة المستفيدين من خدماتها بشكل خاص وثقة المجتمع بشكل عام كمهنة مناط بها الحكم على مدى عدالة القوائم المالية للمؤسسات المختلفة، وحتى تستطيع المراجعة تحقيق هذا الهدف، فهي تحتاج إلى تنظيم عملها بطريقة تضمن جودة الأداء، من أجل هذا أصدر مجمع المحاسبين الأمريكيين بواسطة مجلس معايير المراجعة، قائمة بمعايير المراجعة تم تبويبها إلى ثلاث مجموعات رئيسية وهي :

المجموعة الأولى : المعايير الشخصية: وتسمى كذلك بالمعايير العامة وتحتوي على 03 معايير .

المجموعة الثانية : معايير العمل الميداني : وتحتوي على 03 معايير .

المجموعة الثالثة : معايير التقرير : وتحتوي على 04 معايير . وسنتناولها في ما يلي :

أولاً - المعايير الشخصية (العامة): و توصف هذه المجموعة من المعايير بأنها عامة لكونها تعد لمقابلة

معايير العمل الميداني ومعايير التقرير، كما أنها توصف بأنها شخصية لأنها تحتوي على الصفات الشخصية لمراجع الحسابات الخارجي، وتتكون المعايير العامة أو الشخصية من ثلاث معايير هي :

المعيار الأول : التأهيل العلمي والعملي للمراجع : وينقسم هذا المعيار إلى:

أ- التأهيل العلمي أو الدراسي، ب- التأهيل العملي والخبرة المهنية، ج- الربط بين التأهيل العلمي والعملية ومتطلبات الأداء المهني (التدريب)

حيث يتطلب المعيار من المراجع التدريب اللازم من خلال مناهج علمية موسعة ودراسة مهنية شاملة في المحاسبة والمواد المرتبطة بها، ويتطلب التدريب المهني مواصلة الدراسة والمداومة على الإطلاع على المجالات المهنية والنشرات والبيانات التي تصدر من الهيئات المهنية والرسومية للمحاسبة، كما يجب الإشتراك في الإجتماعات والندوات التي تعقدها المنظمات المهنية التي لها علاقة بالمحاسبة وكذلك العلوم ذات الصلة كالاقتصاد والاحصاء

المعيار الثاني : استقلال المراجع: يقتضي هذا المعيار في جميع الأمور المرتبطة بالواجبات المهنية وجوب المراجع أن يحافظ على الإستقلال في الظاهر والواقع ويرتبط الإستقلال بقدرة الشخص على العمل بنزاهة وموضوعية، ويعني الإستقلال في الواقع أو الفكر الحالة العقلية التي تتيح للمراجع تقديم رأي بدون أن يتأثر بالمؤثرات التي تضعف حكمه المهني، أما في الظاهر اوالمظهر والذي يقضي بأن يتجنب المراجع الحقائق والظروف التي هي من الأهمية بقدر يظهره بأنه في وضع يؤثر على حياديته واستقلاليته من وجهة نظر الغير وبما تقلل من نزاهته وموضوعيته لدى إبداء الرأي حول البيانات المالية.

المعيار الثالث : العناية المهنية الواجبة : يتطلب المعيار من المراجع بذل العناية المهنية الواجبة عند ادارة عملية المراجعة، ويرتبط هذا المفهوم في أي مهنة بمفهوم الممارس الحريص، فالمراجع الحريص يجب عليه بذل العناية

محاضرات موجهة لطلبة السنة الثالثة محاسبة المركز الجامعي ميله للدكتورة عون صبرينة في التدقيق المحاسبي
الواجبة في عملية المراجعة وفي وضع التقرير النهائي، وهذه العناية تتطلب مراجعة انتقادية لكل مستوى من مستويات الإشراف عن العمل الذي يتم، من أول مرحلة الى آخر مرحلة، ولذلك لا يكفي المراجع أن يكون مؤهلا ومستقلا حتى ينجز عملية المراجعة بنجاح ولكن يجب أن يكون راغبا في هذا النجاح وحريصا عليه وبإذلا من أجله كل مجهود ممكن.

ثانيا - معايير العمل الميداني : وترتبط هذه المعايير بخطوات تنفيذ عملية المراجعة، والإجراءات الفنية، كما تبرز لنا هذه المعايير أهمية دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية، ومن ثم تحديد حجم الاختبارات وتشتمل هذه المجموعة على ثلاث معايير هي:

المعيار الرابع : معيار الإشراف والتخطيط المناسب : فعملية المراجعة ليست عملية نمطية بل تختلف من حالة لأخرى حسب نوع المؤسسة وحجمها واستنادا لعدة عوامل أخرى، لذلك وجب على المراجع التخطيط لعملية المراجعة من أجل تحقيق :- اختيار اجراءات ملائمة للحصول على أدلة وقرائن مراجعة كافية وضمن بأن جميع إجراءات المراجعة التي يقوم بها مساعده تتم على قدر كاف من إشراف أفراد ذوي خبرة ومهارة وكذلك الإقتناع بأن عملية المراجعة سوف تتم وفقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها، وعند قيام المراجع بالتخطيط وجب عليه عند اختيار اجراءات المراجعة أن يأخذ في الحسبان :- نطاق مهمة المراجعة - طبيعة ونشاط المؤسسة-التغيرات وتأثيرها سواء في التشريعات أو السياسات المحاسبية- استراتيجية المراجعة.

عند الإستعانة بمساعدين يجب :- تحديد عدد ومقدرة ومهام المساعدين ومدى الإشراف عليهم.
عند مشاركة أكثر من مراجع يجب -ان يكون على دراية تامة بنطاق ومسؤوليات مهمته-التشاور مع المراجع الاخر لتحديد المسؤولية واجراءات المراجعة وتوثيق ذلك

المعيار الخامس : معيار تقييم مدى إمكانية الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية:

يجب أن تتم دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية بصورة سليمة كأساس لتحديد مدى الإعتماد عليه، وبالتالي تحديد حجم الإختبارات اللازمة والتي تحدد إجراءات المراجعة الضرورية، و يمكن للمراجع دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال تجميع المعلومات عن المؤسسة بالوسائل التالية :

أ-الوصف الكتابي لنظام الرقابة الداخلية، ب-استخدام خرائط التدفق لوصف نظام الرقابة الداخلية، ج-إعداد قوائم استقصاء عن نظام الرقابة الداخلية. و بعد الدراسة السابقة يقوم المراجع بإعداد ورقة عمل تتضمن نقاط الضعف ونقاط القوة في نظام الرقابة الداخلية، والتوصيات المقترحة للمنشأة محل المراجعة، و يترتب على الدراسة السابقة أما توسيع أو تضيق إجراءات المراجعة اوالإعتماد على أعمال المراجعين الداخليين.

المعيار السادس : معيار كفاية وصلاحيّة أدلة (قرائن) الإثبات:

وهذا المعيار يتطلب من المراجع ضرورة جمع أدلة الإثبات الكافية والتي تمثل أساسا معقولا لإبداء رأيه فيما يتعلق بالقوائم المالية، ويمثل مفهوم دليل الإثبات مجرد الأساس لعملية المراجعة كما أنه يساند ويدعم كافة معايير العمل الميداني، فكافة القرارات التي يصل إليها المراجع تكون مبررة فقط إذا ما كان يدعمها دليل إثبات معقول وملائم، أي أن أدلة الإثبات توفر الأساس المنطقي والرشيدي لأحكام وتقديرات المراجع حول عدالة وصدق عرض المعلومات المالية،

محاضرات موجهة لطلبة السنة الثالثة محاسبة المركز الجامعي ميله للدكتورة عون صبرينة في التدقيق المحاسبي
كما أن المراجع يستخدم نتائج دراسته لنظام الرقابة الداخلية في تحديد مقدار أدلة الإثبات الواجب الحصول عليها لتدعيم وتأكيد أرصدة القوائم المالية. ويعتمد مفهوم أدلة الإثبات على فرض القابلية للمراجعة والتحقق، فما لم تكن البيانات المالية قابلة للتحقق والمراجعة فإن عملية المراجعة لا يكون لوجودها معنى أو سبب.

ثالثا - معايير إعداد التقرير (تقرير المراجع): ترتبط هذه المعايير بكيفية إعداد التقرير النهائي للمراجع، وتشمل:

المعيار السابع : إبداء الرأي عن مدى تطبيق المبادئ المحاسبية عند إعداد القوائم المالية : فالمبادئ المحاسبية هي كناية عن قواعد وأصول محاسبية تطبق في مختلف الحالات التي يواجهها المحاسب في العمل، إذا هي تلك المفاهيم والسياسات والمعايير والأساليب الفنية والإجراءات العملية التي تلقى قبولا عاما من الغالبية العظمى من المحاسبين والمراجعين، لذلك يجب أن يحدد التقرير ما إذا كانت البيانات المالية تتفق والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والتي قسمت إلى المجموعات التالية : **المجموعة الأولى : المبادئ العامة،** ويمكن إجمال هذه المبادئ في الآتي :- مبدأ الحيطة و الحذر- مبدأ ثبات الطرق المحاسبية - مبدأ الإستمرارية - مبدأ الأهمية النسبية - مبدأ إستقلالية الدورات- مبدأ الإفصاح- مبدأ الشمول . **المجموعة الثانية : المبادئ العلمية المرتبطة بالربح ،** ويمكن إجمال هذه المبادئ في الآتي : مبدأ تحقق الإيراد- مبدأ التكلفة في قياس النفقة - مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات، **المجموعة الثالثة : المبادئ العلمية المرتبطة بالمركز المالي،** و يمكن إجمال هذه المبادئ في الآتي : مبدأ التكلفة التاريخية - مبدأ القيمة المنتظر تحقيقها مستقبلا.

المعيار الثامن : إبداء الرأي في ثبات (انتظام) تطبيق المبادئ المحاسبية : أي ضرورة ايضاح تقريرالمراجع ما إذا كانت المبادئ المحاسبية تطبق بثبات من سنة لأخرى وأثناء السنة نفسها، وكذلك يذكر واقعة استبدال مبدأ متعارف عليه بآخر متعارف عليه كلما كان لهذا الاستبدال أثر جوهري في الحسابات المعنية لما لهذا الإيضاح من فائدة تكمن في إعطاء التأكيد الكافي لمقارنة القوائم المالية للمؤسسة من سنة لأخرى، وبينها وبين المؤسسات الأخرى.

المعيار التاسع : احتواء القوائم المالية على كل الإيضاحات و البيانات : أي أن القوائم المالية يجب أن تكشف عن المعلومات المفيدة في عملية اتخاذ القرار لمستخدمي القوائم المالية، ويتعين على المراجع تقييم مدى كفاية تأكيدات القوائم المالية للعميل والافصاح عنها، فيتطلب المعيار افصاح المراجع في تقريره عن أي معلومات تعد ضرورية إذا ما أغفلت أو حذفت من صلب القوائم أو الملاحظات الملحقة بها بواسطة معديها.

المعيار العاشر : احتواء التقرير على رأي المراجع في القوائم المالية (ابداء الرأي) : فهنا يبدي المراجع رأيه حول القوائم المالية ككل أو التصريح بأنه لا يمكن التعبير عن رأيه وفي هذه الحالة يجب ان يوضح أسباب ذلك، وفي جميع الأحوال يجب أن يحوي التقرير طبيعة المراجعة التي قام بها ودرجة مسؤوليته عن ذلك.

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

ثانيا : مراحل ومنهجية التدقيق

عند قيام المدقق بعملية مراجعة جديدة، تكون معرفته بالمؤسسة قليلة أن لم تكن معدومة، لذلك عليه اتخاذ إجراءات معينة للقيام بعملية التدقيق حيث عرفت هذه الإجراءات على أنها مجموعة الخطوات التفصيلية التي سوف يطبقها المراجع للحصول على الأدلة والبراهين التي يبني عليها رأيه في القوائم المالية. وتتمثل في المراحل التالية :

1- المرحلة الأولى: المرحلة التمهيدية لعملية التدقيق المالي والمحاسبي

أ- قبول المراجع للمهمة

في هذه المرحلة يقوم المراجع بالعديد من الأشياء سواء قبل قبوله للمهمة أو بعدها كقيامه بتحديد من هي المؤسسة محل المراجعة وفيما إذا كانت هناك علاقة بين المراجع والمؤسسة تمس بالإستقلالية، ويدرس إمكانية مراجعة المؤسسة ولا توجد عوائق في ذلك، إضافة إلى تحديد نزاهة المؤسسة محل المراجعة بالإعتماد على المراجع السابق أو أطراف ثالثة، ومعرفة دوافع الطلب على المراجعة، وفي حالة قبول المهمة يجب أن يتأكد المراجع قبل البدء في العملية من سلامة تعيينه وأنه لم يقع في الحالات المتعارضة والممنوعة وفقا للقانون والتنظيمات، ويجب أن يحصل على قائمة بأسماء مجلس الإدارة للمؤسسة والشركات الحليفة وشركاء الحصص العينية، وفي حالة تعويضه لزميل يجب معرفة أسباب عزله أو رفض تجديده، ويمضي القانون التأسيسي في حالة تعيينه من الجمعية العامة التأسيسية، أما إذا كان تعيينه من طرف الجمعية العامة العادية للمساهمين فيمضي محضر اجتماعها، ويصرح كتابيا أنه بعيد عن الحالات الممنوعة قانونا وتنظيما ويخبر الجهة المنظمة لمهنة المراجعة عن تعيينه، ثم يشعر المؤسسة بالقيام بالإجراءات الإشهارية لتعيينه، مع إرسال رسالة يبين فيها طريقة إنجازه للعملية (معايير العمل - فترات التدخل...) ، ويقوم بإجراء مقابلة مع المؤسسة يناقش فيها جميع المسائل ذات الصلة بالعملية ومحاولة فهم توقعات العميل من عملية المراجعة، بعدها يعد المراجع خطاب تعاقد يوقع العميل عليه يتضمن (نطاق المراجعة-الأتعاب....) ويتصل بالمراجع السابق للحصول على المعلومات لتسهيل المهمة، في حالة عدم قبوله المهمة يجب أن يبين أسباب ذلك ويطلب اشهار رفض المهمة.

ب- الحصول على فهم ومعلومات عامة حول المؤسسة : ويمكن تقسيمها إلى نقاط كالتالي :

1-الخصوصيات العامة : حيث يطلع المراجع على العقد التأسيسي والنظام الداخلي وأي وثيقة أو مستند يمكن أن يفيد في التعرف على نوع المؤسسة، حجمها، شكلها القانوني، رأسمالها، غرضها، حصص الشركاء، كيفية توزيع الأرباح والخسائر....الى جانب معرفة المحيط الذي تنشط فيه، والقطاع الذي تتبعه وكل مايتعلق به.....

2-التنظيم العام : حيث يقوم بكل ما من شأنه أن يوضح له الجانب التنظيمي من خلال التعرف على العمال والمسؤولين وتحديد المسؤوليات، والإطلاع على الهيكل التنظيمي، ونظام الأجور والمكافآت، إلى جانب الزيارات الإستطلاعية لمعرفة سير العمل والسياسات الإنتاجية والتسويقية وتسلسل العمليات...وكل ما يوضح جانب التنظيم.

3-السجلات والدفاتر : يقوم بالإطلاع على السجلات والدفاتر سواء المحاسبية أو الإجتماعية (الأجور) أو القانونية(سجل الجمعيات العامة)، ومراقبة كيفية التسجيل، الترحيل.....

محاضرات موجهة لطلبة السنة الثالثة محاسبة المركز الجامعي ميله للدكتورة عون صبرينة في التدقيق المحاسبي
بعد ما يجمع المراجع المعلومات الثابتة نسبيا يضعها في ملف يسمى الملف الدائم، ويمكن له ان يعدل في هذه المرحلة
من برنامج تدخله المبدئي.

ج- التخطيط الفعلي للمراجعة

حيث يتم دراسة كيف ومتى سيتم اتمام إجراءات المراجعة التي تضمنها البرنامج المبدئي للمراجعة، ويكون بانتهاء برنامج
المراجعة المبدئي وإعداد موازنة زمنية تعطي تقديرات لساعات العمل المخططة للمهمة التي سيقوم بها المراجع، إضافة
إلى تكوين فريق عمل ملائم من حيث العدد والخبرة يتناسب والمهمة التي اسندت للمراجع، والقيام بجدولة العمل وتنفيذه
زمنيا على طول المدة المحددة مثلا سنة.

المرحلة الثانية: مرحلة العمل الميداني:

أ- اختبارات جمع وتقييم أدلة الإثبات ونظام الرقابة الداخلية: في هذه المرحلة يتم دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية
الذي يمثل مجموعة ضمانات تساهم في التحكم في المؤسسة، وهو المفتاح الذي إما أن يسهل عملية المراجعة ويبسطها
وإما يجعلها صعبة ومتسعة، وهذا حسب قوته أو ضعفه. ويمكن ان نورد خطوات التقييم كالتالي :

1 - جمع الإجراءات : يقوم المراجع بالتعرف على النظام من خلال جمع الإجراءات المكتوبة وتدوينه للملخصات
المكتوبة وغير المكتوبة لها، مثلا في عملية البيع يجمع حولها الإجراءات المكتوبة من تسجيلات لطلبية الزبون وإعداد
الفواتير والتسجيلات المحاسبية لعملية القبض.....

2 - اختبارات الفهم : حيث يتأكد من أنه فهم كل أجزاء النظام وأحسن تلخيصه بالإعتماد على الخطوة الأولى، مثلا
في عملية البيع يقارن الطلبات مع مستندات التسليم وفواتير البيع، والهدف هنا التأكد من أن الإجراء موجود وقد تم
تلخيصه .

3 - التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية : من خلال الخطوتين السابقتين، يمكن للمراجع مبدئيا تحديد نقاط القوة
والضعف في النظام .

4 - اختبارات الإستمرارية : يتأكد من أن نقاط القوة المتوصل إليها مطبقة فعلا وبصفة مستمرة ودائمة.

5 - تقييم نهائي لنظام الرقابة الداخلية : بالوقوف على نتائج اختبارات الإستمرارية، يفصل المراجع في ضعف النظام
وسوء سيره إذا اكتشف سوء أو عدم تطبيق نقاط القوة، إلى جانب نقاط الضعف المتوصل لها في التقييم الأولي.

ب- إتمام عملية المراجعة: هنا يقوم المراجع بفحص للحسابات والقوائم المالية بغرض إبداء رأي فني محايد حول مدى
صحتها وعدالة عرضها، ويكون الرأي في شكل تقرير ويمكن أن نوردها في الخطوات التالية :

1 - تحديد آثار تقييم نظام الرقابة الداخلية : حيث بإمكان المراجع إدخال تعديلات على برنامج العمل إما بتوسيع
تدخله في حالة ضعف النظام أو تضيق نطاق التدخل في حالة قوة النظام.

2 - اختبارات التطابق والسريانة : حيث يقوم باختبارات للتحقق من المعلومات المحاسبية وصحتها وتطابقها مع الواقع،
كذلك فحص القوائم والعلموات التي تحويها، ويكون بالعديد من الطرق مثل القيام بمقارنات مثلا لتطور النفقات، فحص
العقود والقيود، الفواتير، المستندات، طلبات مصادقة، مشاهدة ميدانية.....

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

3 -انتهاء عملية المراجعة : قبل إتمام العملية يجب أن يأخذ المراجع بالحسبان أي معلومات حول الأحداث ما بعد الميزانية إن وجدت، والتي من شأنها إحداث أثر على الفترة محل المراجعة، وكذلك أي أحداث ومعلومات أخرى ذات أهمية وأثر على القوائم المالية، ويقوم المراجع بمراجعة أوراق عمله للمرة الأخيرة، وتقييم مدى إنجاز البرنامج المسطر، وأن أدلة الإثبات التي تم جمعها كافية لتبرير الرأي النهائي، ومن ثم إصدار تقريره.

* **برامج المراجعة :** هي خطة عمل المراجع التي سيتبعها في عمله، وتحتوي على الأهداف الواجب تحقيقها، والخطوات التي ستتخذ في سبيل تحقيق الأهداف، والوقت المحدد لإنهاء كل خطوة، والشخص المسؤول عن تنفيذها، فهو عبارة عن إدارة رقابة وتخطيط يستطيع المراجع بواسطتها تتبع عملية المراجعة وعدد الساعات التي أمضيت في كل عملية . ويؤخذ بالحسبان عند وضع البرنامج مايلي :

-التقيد بنطاق عملية المراجعة-مدى كفاية نظام الرقابة الداخلية-الأهداف التي يرمي إلى تحقيقها-إستخدام وسائل المراجعة-إستخدام طرق المراجعة المناسبة.

وهناك نوعين من برامج المراجعة : **برامج مراجعة ثابتة أو مرسومة مقدما :** وهي نماذج ثابتة حاوية لكل الخطوات يجب التقيد بها مع تعديلها في بعض الجوانب في ضوء ما يحصل عليه من بيانات ومعلومات.

برامج مراجعة متدرجة : يتم إعدادها أثناء التنفيذ ويحتوي على الخطوط العريضة لعملية المراجعة، أما التفاصيل فيتم تقريرها أثناء القيام بعملية المراجعة وطبقا لظروف الحال.

* **أوراق العمل :** هي نتاج عملية التجميع المنظم والمكتوب لعناصر ومحتويات الدليل المهني الذي يعتمد عليه المراجع في إبداء رأيه حول مدى صحة القوائم المالية، فأوراق العمل وماتحتويه من المستندات والبيانات والأدلة والمعلومات التي يحصل عليها المراجع تعتبر السند الرئيسي له في إبداء رأيه، وباعتبارها ملفا خاصا، يقوم المراجع بحفظها في ملفات تعد لهذا الغرض، وهنا يجب التفريق بين نوعين من الملفات وهي :

1 -الملف الدائم : يحتوي المعلومات الثابتة عن المؤسسة من معلومات عامة عن المؤسسة كإسمها، نوعها، تاريخ تأسيسها، النظام الداخلي، عقد التأسيس، النظام الإداري، قائمة بالدفاتر والسجلات المحاسبية والمسؤولين عنها...

2 -الملف الحالي أو الجاري : يتضمن المعلومات المتعلقة بفترة المراجعة الحالية ومن أهم ما يحتويه مصادقات العملاء وشهادات البنوك، برنامج المراجعة، البيانات الخاصة بتحليل الحسابات، القيود والتسويات للفترة الحالية.

المرحلة الثالثة: مرحلة اعداد التقرير النهائي

ومنه تنتج التقارير التالية :

1-تقرير نظيف (بدون تحفظات) : يصدر في حالة اتصاف القوائم المالية بمستوى عال من الشرعية والصدق وأنها تعطي صورة صادقة عن نشاط المؤسسة ووضعية ذمتها.

2-تقرير نظيف مع فقرة شرح : في هذه الحالة يتم اصدار تقرير بدون تحفظ ولكن يرى المراجع أحيانا أنه من الهام التزويد بمعلومات إضافية مثلا في حالة الشك في استمرار المؤسسة في الفترات القادمة. وتاتي هذه الفقرة بعد فقرة الرأي مباشرة .

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

3-تقرير عكسي أو عدم الملاءمة : ويكون في حالة القوائم المالية المضللة والبعيدة عن الواقع بشكل كبير بحيث لا تعبر عن المركز المالي ولا نتائج الأعمال ولا التدفقات النقدية، وليست معدة حسب المبادئ المحاسبية).

4- تقرير عدم إبداء الرأي: يكون في حالة عدم قدرة المراجع على الحصول على الأدلة أو قيود وتضييق نطاق المراجعة عليه من قبل أطراف الإدارة أو عدم توفر الإستقلالية له، أو وجود حالات محتملة وغير مؤكدة كبيرة القيمة، فهذه الظروف تمنع المراجع من إبداء رأيه.