

الفصل التاسع/ تقرير المدقق

أولاً: مفهوم التقرير

يعتبر التقرير خلاصة عمل المدقق والذي ينعكس من خلاله جهده المبذول في عملية التدقيق في ضوء هذا التقرير تحدد مسؤولية المدقق ويعتبره البعض وسيلة اتصال بين المدقق وبين الجهات المستفيدة من عملية وقد مرت عملية تطور التقرير بعدة مراحل أثرت على مفهوم التقرير وعدد فقراته والعبارات المستخدمة فيه فقبل سنة ١٩٤٨ كان يطلق على التقرير بأنه شهادة يشهد فيها المدقق على صحة القوائم المالية ولكن هذا التعريف تغير نتيجة تغير أهداف المدقق حيث أصبح الهدف هو إبداء الرأي وليس اكتشاف الأخطاء والغش كذلك نتيجة تغير طبيعة عملية التدقيق حيث أصبح على شكل عينة بدلاً من التدقيق الشامل وتغير مفهوم التقرير ليكون عبارة عن وثيقة تحريرية تُعد من قبل المدقق يبين فيها حكمه المهني في مدى عدالة القوائم المالية كذلك من التغيرات التي طرأت على التقرير المصطلحات المستخدمة في التعبير عن الرأي فكان سابقاً يستخدم مصطلح صحيح وحقوقي ثم تحول هذا المصطلح إلى بوضوح وعدالة لأن القوائم المالية لا يمكن أن تعبر عن واقع الحال مئة بالمئة لتعدد السياسات المحاسبية فيها وباختلاف النتائج بين سياسة وأخرى إضافة إلى أن طبيعة عمل المدقق تتم على شكل عينة ويقصد بمصطلح العدالة الأنصاف من جميع الأطراف المستفيدة من القوائم المالية ومن التغيرات الأخرى التي طرأت على تقرير المدقق عدد الفقرات التي يتكون منها ففي البداية كان يتكون من فقرة واحدة ثم من فقرتين أساسيتين وأخيراً من ثلاث فقرات تشمل المقدمة والنطاق والرأي.

ثانياً: معايير إعداد التقرير

يرتبط إعداد التقرير لضرورة الالتزام بأربعة معايير رئيسية تتضمن:-

١. الإشارة في التقرير إلى التزام الإدارة بتطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
٢. الإشارة في التقرير إلى استمرار الإدارة بتطبيق نفس المبادئ من سنة إلى أخرى ويتم الإشارة إلى هذا المعيار بشكل مهني أي عندما يتم الالتزام بنفس المبادئ ولا يشير إلى ذلك في التقرير وإنما فقط في حالة وجود مخالفة لبعض هذه المبادئ.
٣. الإفصاح عن البيانات الجوهرية سواء كانت تتعلق هذه البيانات بالقوائم المالية أو كانت تتعلق بعمل المدقق.
٤. إبداء الرأي حيث يبين المدقق رأيه في القوائم المالية ويمكن تقسيم الرأي إلى عدة أنواع:-

أ- الرأي الموجب (النظيف، المعياري) ويعطى هذا الرأي عندما لا يتم اكتشاف أي مخالفات جوهرية أو اكتشاف بعض الأخطاء البسيطة ووافقت الإدارة على تصحيحها وعندما لا يكون هناك تحديد لنطاق عمل المدقق حيث يبين المدقق بموجب هذا النوع من الرأي بأن القوائم المالية تعبر بصدق أو بعدالة ووضوح عن المركز المالي ونتيجة أعمال المشروع.

ب- الرأي النظيف مع فقرة تفسيرية: وتكون هذه الفقرة التفسيرية في نهاية التقرير يلجأ المدقق إلى هذا النوع من الرأي في الحالات الآتية:

١. إذا كانت هناك مخالفة للاستمرار بتطبيق نفس المبادئ التي طبقت سابقاً.
٢. في حالة وجود مؤشرات على عدم استمرارية المشروع ولكنها غير مؤكدة وأفصحت عنها الإدارة بتقريرها واتخذت الإجراءات اللازمة لمواجهة ذلك.
٣. في حالة الاستعانة بمدقق آخر ورغب المدقق الرئيس الإشارة إلى عمل المدقق الآخر.

ت- **الرأي المتحفظ (المجزأ)** ويتكون هذا الرأي من تحفظات تصاغ بشكل مختصر وواضح وكمي وتذكر هذه التحفظات بين فقرة النطاق وفقرة الرأي أي قبل فقرة الرأي وتبدأ فقرة الرأي بعبارة (فيما عدا ذلك) ثم يتم إعطاء رأي نظيف بأعمال الشركة يعطى هذا النوع من الرأي في الحالات الآتية:-

١. عندما اكتشف بعض المخالفات ولكن تأثيرها محدود.
٢. عندما يحدد نطاق عمل المدقق ويكون عمله بشكل محدد أيضاً.
- ث- **الرأي السالب (المخالف)** أي يبين المدقق بأن القوائم المالية لا تعبر عن المركز المالي ونتيجة الأعمال ويعطى هذا النوع من الرأي عند اكتشاف مخالفات كبيرة تؤثر على دلالة القوائم المالية.
- ج- **الامتناع عن أداء الرأي:** يمتنع المدقق عن إعطاء رأي بأعمال الشركة عندما يحدد نطاق عمله بشكل واسع بسبب الإدارة أو بسبب ظروف خارجية أو نتيجة ضغط الإدارة على المدقق والتأثير في استقلاليتة.

ثالثاً: محتويات التقرير وفقاً للمعايير

حسب المعايير الدولية أن تقرير المدقق يتكون من الفقرات الآتية :-

١. **عنوان التقرير:** يجب تمييز التقرير عن القوائم المالية وتقرير الإدارة حيث يكون عنوانه تقرير مدقق الحسابات المستقل.

٢. **الجهة التي توجه إليها التقرير:** حيث يتم الإشارة إلى الجهة التي تم الاتفاق معها حول تدقيق أعمال الشركة وفي الشركات المساهمة تتمثل هذه الجهة بالهيئة العامة الممثلة للمساهمين وفي شركات التضامن إلى الشركاء المتضامنين وفي المشروع الفردي إلى المالك.

٣. **المقدمة:** تحتوي المقدمة على تحديد أنواع القوائم المالية التي تم تدقيقها والسنة وأسم الشركة كذلك تتضمن فقرة المقدمة الإشارة إلى مسؤولية الإدارة في أعداد هذه القوائم ومسؤولية المدقق في تدقيقها.

٤. **النطاق:** ويتضمن نطاق عمل المدقق مدى التزامه بمعايير التدقيق المتعارف عليها أو المعايير المحلية أو المعايير الدولية ويمكن ضمن هذه الفقرة إضافة بعض العبارات التي توضح طبيعة عمل التدقيق على شكل عينة ومجالات التدقيق التي تمت.

٥. **الرأي:** وتبدأ هذه الفقرة بعبارة (وفي رأينا) ثم يتم ذكر الرأي حسب نتيجة عملية التدقيق ويتم الإشارة إلى مدى التزام الإدارة بتطبيق المبادئ المحاسبية والتشريعات المحلية.

٦. **التاريخ:** يؤرخ التقرير عن توقيعه بتاريخ انتهاء العمل الميداني للمدقق وليس بتاريخ إصداره.

٧. **أسم وتوقيع المدقق:** يثبت في نهاية التقرير أسم المدقق أو أسم مكتب التدقيق وتوقيعه حسب تشريعات كل بلد.

وفيما يلي توضيح تلك الفقرات في النموذج التالي من تقرير المدقق ويمكن أن يمثل هذا النموذج التقرير المعياري.

تقرير مدقق الحسابات المستقل

إلى الهيئة العامة الممثلة لمساهمي شركة دجلة المحترمين

تحية طيبة وبعد

لقد قمنا بتدقيق الميزانية العمومية لشركة دجلة كما في ٢٠١٠/١٢/٣١ وقائمة الدخل للشركة عن السنة المنتهية في ٢٠١٠/١٢/٣١ أن مسؤولية أعداد هذه القوائم تقع على عاتق الإدارة وأن مسؤوليتنا تتلخص بتدقيق هذه القوائم وبيان الرأي بمدى صدقها وعدالتها.

لقد قمنا بالتدقيق وفقاً لمعايير التدقيق المتعارف عليها و (الدولية، المحلية) والتي تضمنت التخطيط للحصول على أدلة الأثبات التي ترتبط بالقوائم المالية والفحص على شكل عينة باختبار الحسابات الظاهرة في القوائم المالية واختبار تقديرات الإدارة ومدى الالتزام بالمبادئ المحاسبية ومدى صحة العرض بشكل إجمالي وفي رأينا أن ما قمنا به يوفر الأساس المناسب لأبداء رأينا.

وفي رأينا أن الميزانية العمومية للشركة تعبر عن المركز المالي بعدالة كما في ٢٠١٠ / ١٢ / ٣١ وأن قائمة الدخل والتدفق النقدي تعبر بعدالة عن نتيجة أعمال الشركة عن السنة المنتهية في ٢٠١٠ / ١٢ / ٣١ وأن أعداد هذه القوائم تم استنادا إلى المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

وتقبلوا فائق الاحترام

التوقيع

أسم المدقق وأسم المكتب

والتاريخ ١٢/٣١

حالات لأنواع الرأي

حالة رقم (١)

رأي نظيف مع فقرة تفسيرية

يلجأ إليها المدقق عن الاستعانة بمدقق آخر أو عند اكتشاف أحد ما يؤثر على مستقل المشروع غير مؤكدة الحدوث أو في حالة عدم الاستمرار بتطبيق نفس المبادئ (عدم التوافق)

مثال// من خلال تدقيقك لشركة دجلة اكتشفت أن شركة قد غيرت طريقة تقييم المخزون من (F.I.F.O) إلى (W.A) ولم يترتب على التغيير أي أثر مادي كبير؟

المطلوب// بيان نوع الرأي وأعادته ترتيب فقرة الرأي.

نفس فقرة الرأي إضافة/ فيما عدا تغيير الشركة طريقة تقييم المخزون حيث أتبعنا طريقة W.A إلى أو بدلاً من طريقة fifo ولم يترتب على ذلك أي أثر مادي على قوائم مالية.

حالة رقم (٢)

رأي متحفظ

ويعطي هذا النوع من الرأي عندما يحدد نطاق عمل المدقق ولكن ليس بشكل كبير وعند اكتشاف مخالفات يكون تأثيرها محدود.

مثال// من خلال تدقيق شركة دجلة اكتشفت بأن شركة تستخدم نسبة من مبيعات أجمالية في تكوين مخصص المشكوك فيها ونظراً لأن حجم المبيعات نقدية كبير من رأيك كمدقق أن تلجأ الشركة إلى وضع المخصص كنسبة من مبيعات الأجلة ويترتب على ذلك أن يكون مبلغ مخصص ٦٠٠٠٠٠ بدلاً من ٢٥٠٠٠٠ ورفضت الإدارة إجراء التصحيح؟

صياغة التحفظ ما بين فقرة النطاق وفقرة رأي وقد تم اكتشاف أن مخصص الديون مشكوك في تحصيلها فيها مبلغ أن يكون مبلغ ٦٠٠٠٠ بدلاً من ٢٥٠٠٠٠ دينار

وفي فقرة الرأي

وفيما عدا ذلك ففي رأينا أن الميزانية... الخ

حالة رقم (٣)

الرأي السالب والمخالف

ويعطي هذا النوع من الرأي عند اكتشاف مخالفات للمبدأ المحاسبية يكون تأثيرها كبير وتصاغ كما في المثال التالي// أثناء التدقيق اكتشفت بأن شركة دجلة قيمت أصولها الثابتة على أساس كلف جارية وليس كل تاريخية وترتب على ذلك تأثيرات مادية كبيرة على قوائم مالية

ع

الحل//التغير يتم في فقرة الرأي

لا يعبر بشكل عادل

لا تعبر بشكل

ولم تلتزم

- حالة رقم (٤)

الاقتناع عن ابداء الرأي

يبتع المدقق عن ابداء الرأي عندما يحدد نطاق عمله بشكل واسع ويؤثر في استقلالية

مثال// من خلال تكليفنا لتدقيق شركة دجلة رفضت الإدارة إعطاءنا سجلات مطلوبة لتعرض سجلات للتلف

مطلوب // ابداء الرأي

لهذا النوع من الرأي فقرة المقدمة ستختلف بدلاً من قمنا بالتدقيق — كلفنا بتدقيق قوائم مالية الخ

من المقدمة وتحذف فقرة النطاق وتذكر مكانها الأسباب التي تؤدي عن اقتناع عن ابداء رأي وفقرة الرأي بالاعتذار عن ابداء الرأي في أعمال شركة لأسباب مذكورة سلفاً.

أنواع التقارير الخاصة الأخرى

بالإضافة إلى تقرير رئيسي الذي ذكر سابقاً يقوم المدقق أنواع أخرى من تقارير لأغراض خاصة منها:-

١. التقارير لشركات لا تستخدم الأسس المحاسبية المتعارف عليها مثل شركات تستخدم الأساس النقدي حيث يجيب الإشارة إلى نظام وشركات الملزمة بتطبيق ذلك الأساس تدقيق حسابات معينة بهدف اكتشاف الأخطاء والغش من تدقيق المخزون.

٢. تدقيق الاتفاقيات وتعاقبات لتأكد من قانونية وضع الشركات.

٣. التكليف بمهمة الاطلاع والمراجعة لفترة أقل من سنة وقلبي هذه الحالة تستخدم الاستفسارات والإجراءات التحليلية وليس تدقيق فعلي.

٤. تقارير عن خدمات استشارية مثل دراسات الجدوى الاقتصادية أو غيرها من الاستشارات التي يقدمها المدقق ولا يكون لهذه التقارير شكل موحد وإنما تختلف حسب نوع المهمة.

سؤال// اختر الإجابة الصحيحة لكل مما يأتي؟

١. اذا وجد المدقق أن هناك مبلغ مادي لعقود أيجار طويلة الأجل لم يتم رسميتها فإن هذا الانحراف غير المبرر عن مبادئ محاسبية يؤدي؟

أ- إعطاء رأي نظيف أو امتناع عن إعطاء رأي

ب- إعطاء رأي نظيف أو متحفظ

ت- إعطاء رأيٍ نظيف مع فقرة تفسيرية أو مخالف

ث- إعطاء رأي متحفظ أو مخالف حسب درجة المادية

٢. كيف يمكن للمدقق أن يعبر عن أمور تالية في تدقيقه و تقريره أنه تم استخدام العينات / تم إثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية؟

أ- صريح، ضمني

ب- ضمني، ضمني

ت- ضمني، صريح

ث- صريح، صريح

٣. على المدقق أن يقوم بالإفصاح عن أسباب جوهرية التي جعلته يعطي رأي معاكس في فقرة توضيحية؟

أ- تسبق فقرة النطاق

ب- بعد فقرة الرأي

ت- تسبق فقرة الرأي

ث- ضمن



٤. إذا كان المدقق مقتنع بأن حصول خسارة نتيجة احدى القضايا المحاطة بعد التأكد هو متوسط الاحتمال لم تقم الإدارة بالإفصاح عن ذلك؟

أ- رأي مخالف

ب- رأي متحفظ مع فقرة تفسيرية

ت- متحفظ مع امتناع عن ابداء الرأي

ث- متحفظ أو مخالف

٥. في حالة الامتناع عن ابداء الرأي بسبب وجود محدد على نطاق التدقيق فإن مدقق يحذف؟

فقرة الرأي

فقرة نطاق

لا

أ- نعم

نعم

ب- لا

لا

ت- لا

نعم

ث- نعم

٦. إذا كان تقرير المدقق متحفظ بسبب القيود على نطاق التدقيق فإن التحفظ يكون في؟

أ- فقرة الرأي مع ذكر أسباب قبل رأي

ب- فقرتي الرأي والنطاق

ت- جميع الفقرات

ث- بعد فقرة الرأي

٧. الحالات التي يمتنع فيها المدقق عن أبداء الرأي؟

أ- عدم الاتفاق مع الإدارة على أمر مادي وجوهري

ب- عدم التأكد من بسبب قيود الإدارة

ت- عدم توفر الاستقلالية للمدقق

ث- ب+ ت

٨. أكثر أنواع الأدلة استخدام في حالة الاطلاع؟

أ- الاستفسارات

ب- اختبارات الرقابة

ت- مصادقات

ث- شهادات

٩. أي من التالي لا يقوم به المدقق في عملية الاطلاع؟

أ- الاستفسار من الإدارة

ب- الحصول على معلومات من العميل

ت- الحصول على معلومات ممارسات صناعة خاصة بالشركة

ث- المصادقات

١٠. في حالة اكتشاف مدقق انحراف مادي عن المبادئ المحاسبية بأن يتوضح في حالة قيامه؟

أ- أعداد البيانات أو قوائم مالية

ب- الاطلاع

ت- الأعداد والاطلاع

ث- التدقيق

حالات

١. تقوم شركة الهدايا بإظهار ممتلكاتها بالقيمة السوقية والتي تزيد بشكل مادي عن التكلفة التاريخية؟ ج/ رأي

سألب

٢. رفضت شركة الهدايا السماح لك كمدقق بمشاهدة جرد فعلي للمخزون علما أن المخزون ذا أهمية؟

ج/ امتناع رأي/ أو تحفظ

٣. لم تتمكن كمدقق الحصول على مصادقات خاصة ببعض ذمم مدينة لكنك استطعت الحصول على

أدلة مستندية بديلة ذات مصداقية عالية؟

٤. أنت مدقق رئيسي للشركة وقد اعتمدت على مدقق ثانوي ليدقق جزء من حسابات شركة وأردت كمدقق رئيسي بالإشارة إلى مدقق ثانوي؟

ج/ رأي

٥. وجدت أن هناك مبلغ مادي لعقود أيجار طويلة الأجل لم يتم رسملتها بالرغم من تحقق شروط الرسملة ورغم هذا الانحراف غير مبرر؟

ج/ رأي سالب أو متحفظ

٦. إذا كنت مقتنع بأن احتمال حصول خسارة نتيجة إحدى قضايا مقامة على شركة والقضية المقامة ضعيفة جداً لعدم التأكد ولم تقم الإدارة بالإفصاح عن ذلك؟

ج/ رأي نظيف مع فقرة تفسيرية

سؤال // فيما يأت تقرير مدقق الحسابات المحضر من قبل مكتب الأمانة علماً بان المكتب أنتهى من تدقيق في ٢٠٠٩ / ٢ / ١٥ وتم تسليم التقرير الى العميل في ٢٠٠٩ / ٣ / ١٥

تقرير مدقق الحسابات

إلى رئيس مجالس إدارة شركة اتحاد المساهمة العامة

لقد قمنا بفحص القوائم المالية لشركة الاتحاد كما في ٢٠٠٩ / ١٢ / ٣١ ولقد قمنا بالفحص وفق لمعايير المحاسبية الدولية وقمنا بالفحص على أساس العينات لجميع الأدلة التي تدعم القيم والإيضاحات في القوائم المالي وتعتقد أن تدقيقنا يوفر أساس معقول لأبداء رأي ورأينا باستثناء ما يتعلق بتأثير عدم رسملة بعض الإيجارات الرأسمالية والتي ينبغي رسملتها وفق معايير محاسبية دولية فأن قوائم المالية المذكورة أعلاه تظهر بعدالة المركز المالي لشركة الاتحاد كما في ٢٠٠٩ / ١٢ / ٣١ بالانسجام مع معايير المحاسبة الدولية

مكتب الأمانة

٢٠٠٩ / ١٢ / ٣١

المطلوب //

١. بيان المخالفات التي وردت في التقرير

٢. وضع الحالات التي يتمتع فيها مدقق عن إصدار رأي في قوائم مالية

الجواب :-

١. العنوان ناقص يجب اضافة كلمة مستقل يصبح تقرير مدقق الحسابات مستقل

٢. بما أن شركة مساهمة فأن التقرير يجب أن يوجه إلى الهيئة العامة وليس مجلس الإدارة

٣. عدم وجود عباراتٍ المجاملة مثل المحترمون وبعد التحية وتقبلوا فائق الاحترام

٤. بدأ التقرير قمنا بفحص ويجب أن يكون قمنا بتدقيق

٥. لم يتم ذكر أسم القوائم المالية بشكل مفصل

٦. فقرة المقدمة ناقصة حيث لم يتم الإشارة إلى مسؤولية الإدارة عن أعداد القوائم ومسؤولية مدقق عن أعداد التقرير

٧. بدأ ذكر فقرة النطاق بعبارة قمنا بالفحص وفق لمعايير المحاسبية ويجب أن يبدأ قمنا بالتدقيق وفق لمعايير تدقيق دولية وليس محاسبية

٨. فقرة الرأي يفترض بذكر التحفظ قبل فقرة الرأي وتبدأ باستثناء ما ذكر سابقاً ففي رأينا

٩. لم يتم ذكر أسم القوائم المالية ففي فقرة الرأي ولخصها بعبارة المذكورة أعلاه

١٠. يجب ذكر مدى عدالة تعتبر القوائم ونتيجة الأعمال

١١. لم يتم ذكر أسم المدقق وتوقيعه

١٢. التاريخ يجب أن يكون ٢٠٠٩/٢/١٥

حالات التي يمتنع المدقق عن أبداء الرأي هي:-

أ- إذا حدد نطاق عمل مدقق بشكل واسع أما من قبل الإدارة أو بسبب ظروف خارجية.

ب- إذا تم تأثير في استقلاليتة

سؤال//يقوم مكتب الفداء بتدقيقي حسابات شركة الأسراء المساهمة العامة المحدودة لسنة ٢٠٠٨ حيث قام المكتب بتدقيق وتبين له أن البيانات المالية تعطي صورة عادلة إلا أنه يوجد تغير في طريقة الإهلاك عن طريقة القسط الثابت إلى طريقة القسط المتناقص الذي ينتج عنها أثر مادي على القوائم المالية ولقد قامت الإدارة بالإفصاح عن التغير وأشاره ويبين أن التغير ناتج عن ظروف خارجية وقد أنتهى المكتب من العمل الميدان بتاريخ ٢٠٠٨/٢/١٥ وقام بكتابة التقرير وتوضيحه بتاريخ ٢٠٠٩/٩/٢٢ وسلم للعميل في هذا التاريخ

م/ كتابة تقرير الحسابات بكافة تفاصيله؟