

تقرير المراجع

أ.هناء المغامس
قسم المحاسبة
جامعة الملك سعود

Email : halmughamis@ksu.edu.sa

تقرير المراجع

- هي المخرج النهائي لعملية المراجعة .
- هي الوسيلة التي يعبر بها المراجع عن رأيه بالقوائم المالية.
- يجب توجيه الاهتمام بشكل كبير لتقرير المراجع لأن مستخدم القوائم المالية لا ينظر إلا إلى هذا التقرير .
- جميع الشركات الملزمة بإجراء مراجعة للقوائم المالية تقوم بنشر هذا التقرير بالصحف والجرائد ليطلع عليه جميع المستخدمين .
- يطلق على هذا التقرير أيضا (تقرير مراقب الحسابات).
- هناك عشرة معايير للمراجعة
- ٤ منها تختص باعداد تقرير المراجع و يطلق عليها اسم « معايير التقرير »
Standards of Reporting

معايير المراجعة المتعارف عليها لإعداد التقرير:

هناك أربع معايير رئيسية تتعلق بإعداد التقارير:

المعيار الأول:

لا بد أن يذكر المراجع في التقرير أن القوائم المالية أعدت وفقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

المعيار الثاني:

أن يبين التقرير مدى الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية في السنة الحالية وفي السنوات السابقة.

المعيار الثالث:

يتعلق بتوفير الإفصاح المناسب والكافي لقارئ القوائم المالية لكي يستطيع اتخاذ القرار المناسب.

المعيار الرابع:

يجب أن ينص التقرير على رأي المراجع في القوائم المالية ككل. وأن يوضح التقرير طبيعة الفحص ودرجة المسؤولية التي يتحملها المراجع.

أنواع تقارير إبداء الرأي

- ١- التقرير الخالي من التحفظات.
- ✓ تقرير نظيف مع فقرة تفسيرية أو تعديل صياغة
- ٢- التقرير الذي يحتوي على التحفظات.
- ٣- التقرير السالب.
- ٤- الامتناع عن إبداء الرأي.

١- التقرير الخالي من التحفظات

- قد يطلق عليه أيضاً التقرير النظيف أو الرأي غير المقيد أو الإيجابي.
- هذا النوع من التقرير يعتبر من أكثر أنواع التقارير انتشاراً والمتوقع والمعتاد أن يصدر من المراجع. حيث يتم إصداره في ٩٠% من حالات تقرير المراجع.
- هناك نموذج لتقرير الخالي من التحفظات يمكن للمراجع الاسترشاد به يطلق عليه التقرير النموذجي أو التقرير العياري.

١- التقرير الخالي من التحفظات

شروط إصدار تقرير المراجعة النظيف النموذجي أو الخالي من التحفظات النموذجي :

- ١- تضمين كافة القوائم (قائمة الدخل، قائمة المركز المالي، قائمة الأرباح المحتجزة، قائمة التدفقات النقدية) بالقوائم المالية.
- ٢- إتباع المعايير العامة الثلاثة بكافة جوانب عملية المراجعة .
- ٣- جمع الأدلة الكافية وقيام المراجع بأداء المراجعة على النحو الذي يمكنه من الإشارة إلى أنه قد تم الالتزام بمعايير العمل الميداني الثلاثة.
- ٤- تم إعداد القوائم المالية بما يتفق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها، ويعني ذلك أن يكون هناك قدراً من الإفصاح الكافي في الملاحظات المرفقة وباقي جوانب القوائم المالية.
- ٥- عدم وجود حالات تستدعي إضافة فقرة تفسيرية أو تعديل بلغة التقرير.

عندما تتوفر هذه الشروط يتم إصدار التقرير النظيف النموذجي /التقرير الخالي من التحفظات النموذجي.

أجزاء ومكونات تقرير المراجعة النظيف النموذجي

يتكون من سبعة أجزاء :

١- اسم التقرير: تتطلب معايير المراجعة أن يكون هناك عنواناً للتقرير. مثلاً (تقرير المراجع المستقل)(تقرير مراقب الحسابات المستقل). للتأكيد على أن المراجعة خارجية وحيادية .

٢- المخاطبون: أي إلى من سيوجه التقرير . التقرير يوجه إلى المساهمون.

٣- فقرة المقدمة : تحتوي على ثلاثة أمور :

أولاً: الإشارة بتعبير بسيط إلى قيام منشأة المحاسبة بأداء المراجعة، الهدف من ذلك تمييز التقرير عن تقارير الإعداد والفحص.

ثانياً: توضيح أنواع القوائم المالية التي تم مراجعتها وتواريخ إعداد تلك القوائم .

ثالثاً: الإشارة أن إعداد القوائم المالية هو مسؤولية الإدارة وأن مسؤولية المراجع تنحصر في إبداء الرأي في هذه القوائم بناء على عملية المراجعة التي قام بها .

أجزاء ومكونات تقرير المراجعة النظيف النموذجي

٤- فقرة النطاق: توضح أن عملية المراجعة قد تمت وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها GAAS.

وتوضح فقرة النطاق أن المراجعة التي قام بها المراجع تعطي أساس معقول أو تأكيد مناسب بأن القوائم المالية خالية من التحريف والأخطاء والتشويه. أي أن المراجع مسئوليته تقع بأن يبدي رأيه على أساس معقول وليس تأكيد مطلق .

٥- فقرة الرأي: هي الفقرة الأخيرة من التقرير النموذجي ويتم بها عرض النتائج التي توصل إليها المراجع. تبدأ فقرة الرأي بعبارة (وفي رأينا أن القوائم المالية المذكورة أعلاه ككل تظهر أو تعبر بعدالة عن)

أجزاء ومكونات تقرير المراجعة النظيف النموذجي

٦- اسم منشأة المحاسبة . يحدد اسم منشأة المحاسبة التي قامت بأداء المراجعة أو المراجع الذي قام بأدائها وتوقيعه .

٧- تاريخ تقرير المراجعة :

وتاريخ التقرير هو الانتهاء من أعمال المراجعة الأساسية والتي تعني اكتمال العمل الميداني. وتاريخ التقرير له أهمية كبيرة لأنه هو الذي يحدد مسؤولية المراجع. فالأحداث التي تقع بعد هذا التاريخ لا تقع تحت مسؤولية المراجع، وبالتالي تاريخ التقرير يحدد نهاية مسؤولية المراجع. يمثل اليوم الأخير لمسئولية المراجع. فالأحداث التي تقع بعد هذا التاريخ لا تقع تحت مسؤولية المراجع

التقرير النظيف النموذجي عن القوائم المالية

Anderson and Zinder

محاسبون مصرح لهم

العنوان

١ تقرير المراجع المحايد

٢ إلى مساهمي شركة General Ring

٣ قمنا بمراجعة قائمة المركز المالي لشركة General Ring المرفقة و المعدة في ٣١ ديسمبر ١٩٩٧ والقوائم المرتبطة بها ، وهي قائمة الدخل ، قائمة الأرباح المحتجزة وقائمة التدفقات النقدية المعدة عن ذات السنة ، وتقع مسؤولية إعداد هذه القوائم على عاتق إدارة الشركة ، وتتمثل مسؤوليتنا في إبداء الرأي في هذه القوائم بناء على مراجعتنا .

قمنا بمراجعة بإجراء المراجعة طبقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها ، وتتطلب هذه المعايير أن يتم تخطيط وتنفيذ المراجعة بما يؤدي إلى التوصل إلى تأكيد مناسب عن ما إذا كانت القوائم المالية لا يوجد بها تحريف يتسم

٤ بالأهمية النسبية . وتشمل المراجعة (بناء على اساس اختباري) جمع الأدلة التي تدعم القيم والإفصاح بالقوائم المالية . كما تشمل المراجعة أيضا تقييم المبادئ المحاسبية المستخدمة والأحكام الجوهرية التي توصلت إليها وتقييم مدى سلامة العرض في القوائم المالية كوحدة ، ونعتقد أن المراجعة التي قمنا بها توفر لنا أساسا مناسباً لإبداء الرأي .

٥ في رأينا ، تعبر القوائم المالية بعدالة عن المركز المالي لشركة General Ring في ٣١ / ديسمبر ١٩٩٧ ونتائج العمليات والتدفقات النقدية عن نفس السنة بما يتفق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها .

٦ Anderson and Zinder

٧ ١٥ مارس ١٩٩٨

✓ تقرير خالي من التحفظات المعدل

- يمكن أن يكون التقرير النظيف الخالي من التحفظات تقرير نموذجي معدل بإضافة فقرة للفت الانتباه تسمى فقرة تفسيرية أو تعديل الصياغة.
- الفقرة التفسيرية : قد يحتاج المراجع في بعض الأحيان إضافة فقرة يفسر فيها بعض الحالات التي اكتشفها أثناء فحصه وبالتالي يضيف هذه الفقرة ولكن يظل التقرير في هذه الحالة تقرير نظيف أو تقرير خالي من التحفظات ولكن ليس بالصورة النموذجية ولكن بالصورة النموذجية المعدلة.
- يعني التقرير النظيف مع تعديل الصياغة (أو مع فقرة تفسيرية) أن المراجعة تمت بشكل كامل و تم الحصول على نتائج مرضيه تفيد بعدالة القوائم المالية لكن مع ضرورة اضافة معلومات اخرى في التقرير.
- التقرير المقيد\العكسي\ الامتناع المراجع خلالهم لم يقم بأداء المراجعته على نحو مرضي او يعتقد بعدم عدالة عرض القوائم المالية.

التقرير الخالي من التحفظات/النظيف النموذجي المعدل

✓ هناك حالات تستدعي الخروج عن التقرير النظيف النموذجي: (إضافة فقرة تفسيرية أو تعديل صياغة)

➤ الحالة الأولى:

عدم الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها

- يتعلق بمعيار التقرير الثاني .
- يعني التحول من طريقة متعارف عليها إلى طريقة أخرى متعارف عليها.
- المراجع هنا لا يرى ضرر من التغيير (تأثير غير جوهري على القوائم المالية)
- بعد فقرة الرأي : (تم اجراء تغيير في طريقه حساب الاهلاك في عام ... كما هو مبين بالايضاح رقم ... بالايضاحات المرفقة بالقوائم المالية)
- أمثله:
- التغييرات في المبادئ المحاسبية مثل طرق تقويم المخزون (fifo بدلا عن Lifo)
- التغيير في وحدة التقرير (مثل تضمين شركة اضافية بالقوائم المالية الموحدة)

➤ الحالة الثانية:

وجود شك بشأن إمكانية استمرار الشركة محل المراجعة:

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

التقرير الخالي من التحفظات /النظيف النموذجي المعدل

➤ الحالة الثالثة:

موافقة المراجع على الخروج عن المبادئ المحاسبية المنشورة.

- يجب أن يكون المراجع موافق ومقتنع بهذا الخروج.
- عندما يكون الالتزام بالمبادئ المنشورة سيؤدي إلى نتيجة مضللة.

➤ الحالة الرابعة:

التأكيد و التركيز على بعض الأمور.

- الأحداث الهامة التي تتم في تاريخ لاحق لاعداد القوائم المالية.
- وصف لأمر محاسبية تؤثر على قابلية القوائم للمقارنه مع القوائم المالية السابقة.

التقرير الخالي من التحفظات / النظيف النموذجي المعدل

➤ الحالة الخامسة:

الاعتماد على مراجعين آخرين.

- اعتماد المراجع على مراجعين آخرين في القيام بجزء من المراجعة وأن المراجع الرئيسي لا يرغب بتحمل المسؤولية كاملة ويريد تقسيم المسؤولية بينه وبين المراجعين الآخرين. ولا بد في هذه الحالة الإشارة إلى طبيعة الفحص الذي قام به المراجع الآخر. وهنا يصدر المراجع تقرير نظيف نموذجي معدل يسمى بالتقرير المشترك. (يتطلب الأمر إجراء تعديل بالصياغة)
- إذا قرر المراجع الرئيسي تحمل مسؤولية العمل الذي قام به المراجع الآخر فلا يجب الإشارة إلى الفحص الذي قام به المراجع الآخر. ويصدر المراجع تقرير نظيف بشكل النموذجي.

التقرير الخالي من التحفظات / النظيف النموذجي المعدل

- تتطلب الحالات الأربع الأولى إضافة فقرة تفسيرية حيث يتم كتابة الفقرات الثلاث بالتقرير النموذجي بدون تعديل مع إضافة فقرة تفسيرية بعد فقرة الراي.
- أما في الحالة الخامسة (الاعتماد على مراجعين آخرين) يتم إجراء تعديل صياغة، حيث يحتوي التقرير على الفقرات الثلاث مع تعديل صياغتها.

التقرير الخالي من التحفظات / النظيف النموذجي المعدل

كيفية الخروج على التقرير النموذجي / النمطي:

بإضافة فقرة تفسيرية أو ما يطلق عليها فقرة لفت الانتباه وتضاف بعد فقرة الرأي حتى لا تؤثر على الرأي المطلق للمراجع في عدم وجود أي تحفظات على القوائم المالية.

يكتب فيها المراجع التأكيد إذا اعتمد على مراجعين آخرين أو يكتب فيها المراجع التأكيد على الأمور الأخرى التي يراها هامه للإفصاح عنها .

مثال على تقرير المراجع النظيف النموذجي المعدل

الفقرة التفسيرية التي توضح وجود شك كبير حول القدرة على الاستمرار.

تقرير المراجع المحايد .

المخاطبون.

(نفس فقرات المقدمة،النطاق،وإبداء الرأي كما بالتقرير النموذجي مع زيادة

الفقرة التفسيرية)

تم إعداد القوائم المالية بافتراض أن شركة Fair Fax ستستمر في العمل. وكما هو موضح بالإيضاح رقم ١١ المرفق بالقوائم المالية، تعاني شركة Fair Fax من خسائر متكررة عن العمليات التشغيلية. كما تعاني عجزاً في صافي رأس المال العامل مما يثير الشك حول مقدرة الشركة على الاستمرار. كما يوضح الإيضاح رقم ١١ أيضاً خطط الإدار المتعلقة بهذه الجوانب .

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

١- تقييد نطاق المراجعة. (قيود على نطاق الفحص)

- ✓ في حالة عدم قدرة المراجع على القيام بجمع الأدلة الكافية للتعرف على مدى اتفاق القوائم المالية مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها .
- ✓ هنا يتم تقييد نطاق المراجعة بمعنى أن المراجع واجهه أثناء فحصه و عمله للسجلات و الدفاتر قيود على نطاق الفحص. أي لم يستطع المراجع جمع أدلة كافية للوصول إلى رأي .
 - الاسباب :
 - قيود مفروضة من العميل
 - قيود مفروضة بسبب ظروف خارجه عن ارادة العميل و المراجع

- ✓ في هذه الحالة المراجع لديه احتمالين : ١ - يتحفظ. ٢ - يمتنع عن إبداء الرأي. يتوقف ذلك على مدى جوهرية وأهمية الأدلة التي لم يستطع الحصول عليها . أي مانطلق عليه بالأهمية النسبية .
 - إذا كانت الأهمية النسبية للبند الذي لم يستطع الحصول على أدلة كافية له لتأكد منه ، أهمية نسبية جوهرية فقط..... فإنه يتحفظ في تقريره.
 - إذا كانت الأهمية النسبية للبند الذي لم يستطع الحصول على أدلة كافية له لتأكد منه، ذو أهمية نسبية عالية بحيث يؤثر على عدالة القوائم المالية .في هذه الحالة المراجع يمتنع عن إبداء الرأي.

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

٢- الخروج عن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

- ✓ أي أن الشركة لم تطبق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها عند إعدادها قوائمها المالية.
- ✓ مثل: إذا قامت الشركة بتقييم أحد أصولها الثابتة بالتكلفة الجارية (القيمة السوقية)، بالتالي الشركة خرجت عن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والتي تنص على تقييم الأصول بالتكلفة التاريخية.
- ✓ المراجع لديه احتمالين: ١- يتحفظ. ٢- يعطي رأي سلبي.
- ✓ يتوقف رأي المراجع على الأهمية النسبية للبند .
- فإذا كانت الأهمية النسبية للبند جوهرية فقط.. في هذه الحالة يصدر رأي متحفظ.
- إذا كان البند ذو أهمية جوهرية عالية.. في هذه الحالة يصدر رأي سلبي.

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

٣- عدم الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها :

يجب أن نفرق بين عدم الثبات وعدم تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها. عدم الثبات: أي التحول من طريقة متعارف عليها إلى طريقة أخرى متعارف عليها أيضاً.

عدم التطبيق: أي التحول من طريقة متعارف عليها إلى طريقة أخرى غير متعارف عليها.

مثال على عدم الثبات: إذا كانت الشركة تستخدم في حساب الإهلاك طريقة القسط الثابت في السنوات السابقة وقامت في السنة الحالية بتغيير الطريقة إلى طريقة القسط المتناقص.

- في حالة عدم الثبات إذا كان ينتج عنه تأثير غير جوهري على القوائم المالية فإن المراجع في هذه الحالة يعطي رأي نظيف غير متحفظ بالشكل النموذجي المعدل.
- في حالة عدم الثبات إذا كان ينتج عنه تأثير جوهري على القوائم المالية فإن المراجع في هذه الحالة يعطي رأي متحفظ قبل فقرة الرأي.

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

٤ - التأثير بأمر غير مؤكدة:

- هناك أمور غير مؤكدة ومحتملة يمكن أن تؤثر على القوائم المالية. مثل: الدعاوي القضائية المرفوعة على الشركة ولم يتم الانتهاء أو البت فيها حتى تاريخ إعداد القوائم المالية.
- في هذه الحالة يُقيم المراجع مدى جوهرية وأهمية هذه الأمور.
- إذا كانت قيمتها أو مدى تأثيرها بسيط وغير جوهرية فإنه يعطي تقرير نظيف غير مقيد (تقرير نموذجي معدل)
 - إما إذا كان تأثير هذه الأمور جوهرية فقط فإنه يعطي تقرير متحفظ.
 - إما إذا كان تأثير هذه الأمور جوهرية ولكن بصورة كبيرة فإنه في هذه الحالة يمتنع عن إبداء الرأي.

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

٥ - عدم استقلال المراجع.

في حالة عدم استقلال المراجع يجب على المراجع الامتناع عن إبداء الرأي.

عند وجود أي شرط من الشروط التي تم ذكرها التي تتطلب الخروج عن الرأي النظيف الخالي من التحفظات. هناك ثلاثة أنواع من التقارير يمكن إصدارها في هذه الحالات : ١ - الرأي المتحفظ ٢ - الرأي السلبي. ٣ - الامتناع عن إبداء الرأي.

الأهمية النسبية:

تعد الأهمية النسبية أمراً مهماً لتحديد نوع تقرير المراجعة الذي يتلائم مع كل حالة يقابلها المراجع.

هناك ثلاث مستويات من الأهمية النسبية يتم استخدامها لتحديد الرأي الذي يتم بناء عليه إصدار تقرير المراجعة:

- ١ - عديم الأهمية أو الأهمية النسبية بسيطة.
- ٢ - هام نسبياً ولكن ليس بصورة جوهرية كبيرة، لا تؤثر على القوائم المالية كوحده
- ٣ - هام نسبياً بصورة جوهرية كبيرة، تنتشر بصورة تُعرض عدالة القوائم المالية كوحدة

العلاقة بين الأهمية النسبية ونوع الرأي الذي يتم إصداره

نوع الرأي	الأثر على قرار المستخدم	مستوى الأهمية النسبية
نظيف خالي من التحفظات	من المحتمل أن لا يتأثر قرار المستخدم	المستوى الأول : غير هام/قليل الأهمية
متحفظ/مقيد	من المحتمل أن تتأثر قرارات المستخدمين فقط في حالة كون المعلومات موضع الاهتمام هامة لاتخاذ قرار معين. وتتسم القوائم المالية كوحدة بالعدالة.	المستوى الثاني : هام
الامتناع عن إبداء الرأي أو إبداء رأي سلبي	من المحتمل أن تتأثر بشكل كبير معظم أو كل قرارات المستخدمين التي يتم اتخاذها بناءً على القوائم المالية	المستوى الثالث: هام جداً

ملحوظة: افتقاد الحياد يتطلب الامتناع عن إبداء الرأي بغض النظر عن الأهمية النسبية

الرأي المتحفظ / المقيد

هو الذي يتم فيه إضافة 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 المراجع 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 المراجع أسباب التحفظ..لا بد للمراجع أن يشير أولاً إلى التحفظ الذي يود الإشارة إليه ثم يذكر رأيه ويبدأ فقرة الرأي بكلمة فيما عدا .

لا بد أن تبدأ فقرة الرأي في لتقرير المتحفظ بكلمة(وفي رأينا فيما عدا التحفظ السابق الإشارة إليه ...)

الرأي المتحفظ / المقيد

الرأي المتحفظ : يأتي بالمستوى الثاني من الأهمية النسبية (أهمية نسبية جوهرية ولكن ليست بدرجة كبيرة).

يعطي المراجع رأي متحفظ في الحالات التالية :

- ١ - إذا كان هناك تقييد في نطاق الفحص. (لم يستطع المراجع الحصول على أدلة كافية)..
- ٢ - إذا كان هناك تأثير من بعض الأمور الغير مؤكدة المستقبلية.
- ٣ - إذا كان هناك عدم تطبيق للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
- ٤ - إذا كان هناك عدم ثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

(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. ويظهر تحفظ المراجع بشأن عدم الثبات في استخدام المبادئ المحاسبية في الفقرة الخاصة برأي المراجع وليس في فقرة مستقلة.

لا يستدعي الأمر وجود فقرة مستقلة لشرح أسباب التحفظ في حالة التغيير في المبادئ المحاسبية بين الفترات المختلفة.

الرأي المتحفظ/المقيد

مكونات أو أجزاء التقرير المتحفظ:

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

- ١- عنوان التقرير .
- ٢- المخاطبون(التوجيه)
- ٣- فقرة المقدمة .
- ٤- فقرة النطاق.
- ٥- فقرة التحفظ .
- ٦- فقرة الرأي.
- ٧- اسم منشأة المحاسبة (التوقيع).
- ٨- تاريخ تقرير المراجعة.

مثال على التقرير المتحفظ :

- تقرير المراجع المستقل
- المخاطبون
- (نفس فقرة المقدمة في التقرير النموذجي)
- (نفس فقرة النطاق في التقرير النموذجي التي تبدأ بكلمة لقد راجعنا)
- 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) ريال ولم نتمكن من استخدام وسائل أخرى للتأكد من صحة تلك الأرصدة. (فقرة التحفظ)
- وفيما عدا التحفظ المشار إليه في الفقرة أعلاه ففي رأينا أن القوائم المالية ككل تمثل بعدالة الخ. (فقرة الرأي)
- التوقيع
- التاريخ

الرأي السالب

- هو تقرير يتم اصداره عندما يعتقد المراجع ان القوائم المالية كوحدة تحتوي على تحريفات تتسم بالأهمية النسبية الشديدة أو تتسم بالتضليل الشديد و لا تعرض بالتالي بعدالة المركز المالي ونتائج الأعمال و التدفقات النقدية طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها
- في حالة إصدار تقرير سلبي لا بد أن يشرح المراجع الأسباب التي أدت إلى إصدار مثل هذا التقرير في فقرة مستقلة منفصلة، تكون قبل فقرة الرأي.
- الأسباب التي تؤدي إلى إصدار تقرير سلبي هو 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 المراجع هذا النوع من التقرير .

مكونات التقرير السالب

- عنوان التقرير (مراجع مستقل/مراقب حسابات مستقل)
- التوجيه (المخاطبون).
- فقرة المقدمة .
- فقرة النطاق
- فقرة مستقلة توضح أسباب وآثار الرأي السالب.
- فقرة الرأي .
- اسم مكتب المحاسبة.
- التاريخ.

مثال على التقرير السالب:

- مراجع مستقل .
- إلى مساهمين الشركة س
- فقرة المقدمة
- فقرة النطاق (تبدأ بكلمة لقد راجعنا)
- لقد وقعت الشركة بتاريخ // اتفاق باعت بموجبه معظم أصول إحدى شركاتها التابعة بمبلغ () وتمثل أصول الشركة المباعة ٦٠% من موجودات الشركة ولم تفصح القوائم المالية عن هذا الأمر وهذا يعتبر خروج 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 وأثار التقرير السالب)
- 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 التغيرات في مركزها المالي عن السنة المنتيه في ذلك التاريخ. (فقرة الرأي)
- اسم مكتب المحاسبة
- التاريخ

الامتناع عن إبداء الرأي

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

□ يتمتع المراجع عن إبداء الرأي في الحالات التالية:

- 1- إذا كان هناك تقييد في نطاق الفحص. (لم يستطع المراجع الحصول على أدلة كافية). لا بد أن تربطها بالأهمية النسبية للبند، إذا كان البند ذو أهمية نسبية بصورة كبيرة يتمتع المراجع عن إبداء الرأي، لأنه ليس لديه معلومات.
 - 2- إذا كان هناك أمور غير مؤكدة ومحتمة. لا بد أن تربطها بالأهمية النسبية للبند، إذا كان البند ذو أهمية نسبية بصورة كبيرة يتمتع المراجع عن إبداء الرأي، لأنه ليس لديه معلومات.
- في حالة الامتناع عن إبداء الرأي لا بد أن يشرح المراجع الأسباب التي أدت إلى الامتناع عن الرأي في فقرة مستقلة منفصلة، تكون قبل فقرة الامتناع عن إبداء الرأي.

مكونات تقرير الامتناع عن إبداء الرأي

- عنوان التقرير
- التوجيه
- فقرة المقدمة
- فقرة النطاق
- فقرة مستقلة توضح أسباب الامتناع عن إبداء الرأي
- فقرة الامتناع عن إبداء الرأي
- اسم مكتب المحاسبة
- التاريخ

مثال على الامتناع عن إبداء الرأي:

فقرة مستقلة توضح أسباب الامتناع عن إبداء الرأي:

لم يتم تعيين مراجعين لشركة (س) إلا بعد ٤٣٢/١٢/٣٠ لذا لم يتمكن المراجع من حضور جرد المخزون ولم يتمكن من إجراء اختبارات مراجعة بديلة للإقتناع بقيمة المخزون السلعي للشركة. كما أظهر الفحص جوانب ضعف كبيرة في نظام الرقابة الداخلية للشركة مما جعلنا لم نقتنع 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 ليسمح لنا بإبداء الرأي. ولذلك نحن لا نبدي رأياً في القوائم المالية المشار إليها أعلاه.

الامتناع عن إبداء الرأي

- يمتنع المراجع عن إبداء الرأي في الحالات التالية:
 - ١- تم ذكرها سابقاً
 - ٢- تم ذكرها سابقاً.
 - ٣- اكتشاف عدم استقلال المراجع.
- كأن يكون المراجع مستثمر في نفس الشركة أو أن يكون له قريب من الدرجة الأولى أو الثانية في نفس الشركة .
- في هذه الحالة المراجع يمتنع عن إبداء الرأي.
- في هذه الحالة يكون التقرير فقرة واحدة فقط من دون عنوان ،لأنه ليس مراقب حسابات مستقل.
- على سبيل المثال: (لم نكن مستقلين لشركة(س) عند فحص قوائمها المالية المرفقة قائمة المركة المالي،قائمة الدخل ،قائمة التدفقات النقدية لسنة المنتهية في ذلك التاريخ ولم نقم بمراجعة هذه القوائم وبالتالي لا نبدي رأياً عن القوائم المالية المشار إليها أعلاه.)