

نقري المدقق حول البيانات المالية

THE AUDITOR'S REPORT ON FINANCIAL STATEMENTS

الفقرات	المحتويات
4-1	مقدمة
26-5	العناصر الأساسية في تقرير المدقق
28-27	تقرير المدقق
40-29	التقارير المعدلة
46-41	الظروف التي تؤدي إلى إصدار رأي عدا الرأي غير المتحفظ

يتم تطبيق المعايير الدولية للتدقيق عند تدقيق البيانات المالية. كذلك يتم تطبيقها بعد تكييفها حسب الضرورة، لتدقيق المعلومات والخدمات الأخرى ذات العلاقة.

إن المعايير الدولية للتدقيق تحتوي على المبادئ الأساسية والإجراءات الجوهرية (مؤشرة بحرف أسود سميك)، كذلك فإنها تحتوي على الإرشادات ذات العلاقة على شكل شروحات وإيضاحات ومعلومات أخرى.

إن المبادئ الأساسية والإجراءات الجوهرية يجب أن تفسر وتؤول حسب سياق الكلام الوارد في الشرح والتفسير والتي توفر إرشادات لغرض تطبيقها.

ولغرض فهم وتطبيق المبادئ الأساسية والإجراءات الجوهرية والإرشادات المتعلقة بها، فإن من الضروري الأخذ بعين الاعتبار النص الكامل للمعيار الدولي للتدقيق مع كافة الشروحات والمعلومات الأخرى التي يتضمنها ذلك المعيار، وليس الاعتماد على النص المؤشر بالحروف المطبعية السوداء السميكة فقط.

في الظروف الاستثنائية، قد يرتئي المدقق بأن من الضروري أن يحيد عن المعيار الدولي للتدقيق لكي يتمكن من تحقيق الهدف من التدقيق بشكل أكثر فعالية. في مثل هذه الحالات، فإن على المدقق أن يكون مستعداً لتبرير هذا الحياد.

ومن المفضل أن يتم تطبيق المعايير الدولية للتدقيق في الأمور الهامة فقط.

إن وجهة نظر القطاع العام والتي تصدرها لجنة القطاع العام، في الاتحاد الدولي للمحاسبين، مدرجة في نهاية المعيار الدولي للتدقيق. وفي حالة عدم وجود منظور للقطاع العام، فإن المعيار الدولي للتدقيق قابل للتطبيق، من كافة النواحي الهامة، في القطاع العام.

مقدمة

1. أن الغرض من هذا المعيار الدولي للتدقيق هو وضع معايير وتوفير إرشادات حول شكل ومضمون تقرير المدقق الصادر نتيجة التدقيق الذي قام به مدقق مستقل لبيانات منشأة ما. إن كثيراً من الإرشادات المتوفرة يمكن تكييفها لتقارير المدقق الأخرى حول المعلومات المالية عدا تلك التقارير الخاصة بالبيانات المالية.
2. يجب على المدقق مراجعة وتقييم النتائج المستنبطة من أدلة الإثبات التي تم الحصول عليها والتي تشكل أساساً لإبداء الرأي حول البيانات المالية.
3. إن هذا المراجعة والتقييم يتضمن النظر فيما إذا كانت البيانات المالية قد تم إعدادها حسب إطار مقبول للتقارير المالية⁽¹⁾، إن كان بموجب المعايير الدولية للمحاسبة أو المعايير الوطنية أو الممارسات المناسبة، وقد يكون من الضروري النظر فيما إذا كانت البيانات المالية تلتزم بالمتطلبات القانونية أيضاً.
4. يجب أن يحتوي تقرير المدقق على رأي مكتوب واضح حول البيانات المالية ككل.

العناصر الأساسية في تقرير المدقق:

5. يتضمن تقرير المدقق العناصر الأساسية الآتية، مدرجة حسب طريقة عرضها المؤلف:-

- أ- عنوان التقرير.
- ب- الجهة التي يوجه إليها التقرير.
- ج- الفقرة الافتتاحية أو التمهيدية.
- أولاً: تحديد البيانات المالية المدققة.
- ثانياً: بيان مسؤوليات إدارة المنشأة، ومسؤوليات المدقق.
- د- فقرة النطاق (شرح لطبيعة عملية التدقيق)
- أولاً: الإشارة إلى المعايير الدولية للتدقيق أو المعايير الوطنية أو الممارسات المناسبة.
- ثانياً: وصف للعمل الذي قام المدقق بإنجازه.
- أ- فقرة الرأي وتحتوي على إبداء الرأي حول البيانات المالية.
- ب- تاريخ التقرير.
- ج- عنوان المدقق.
- د- توقيع المدقق.

ومن المرغوب فيه وضع قياس موحد لشكل ومضمون تقرير المدقق، لأن ذلك سيساعد في تعزيز فهم القارئ وتشخيص أية ظروف غير اعتيادية عند حدوثها.

(1) لقد شخّص إطار المعايير الدولية للتدقيق أيضاً، إطاراً موثقاً وشاملاً للتقارير المالية. وإن تقديم التقارير بموجب هذا النوع الثالث من الأطر مغطى بالمعيار الدولي للتدقيق (800) المعنون (تقرير المدقق عن مهمات تدقيقية لأغراض خاصة).

عنوان التقرير:

6. **يجب أن يحتوي تقرير المدقق على العنوان المناسب له.** وقد يكون من الملائم استعمال مصطلح (مدقق مستقل) في العنوان، وذلك لتمييز تقرير المدقق عن التقارير التي قد تصدر عن الآخرين، مثل تلك الصادرة عن موظفي المنشأة، أو عن مجلس الإدارة، أو من تقارير المدققين الآخرين الذين لا يلتزمون بنفس متطلبات آداب المهنة كما يلتزم بها المدقق المستقل.

الجهة التي يوجه إليها التقرير:

7. **يجب أن يوجه تقرير المدقق بشكل مناسب حسب متطلبات ظروف التكليف بالتدقيق والأنظمة المحلية.** ويوجه التقرير عادة إما إلى المساهمين أو إلى مجلس إدارة المنشأة التي يتم تدقيق بياناتها المالية.

الفقرة الافتتاحية أو التمهيدية:

8. **يجب أن يحدد تقرير المدقق البيانات المالية للمنشأة الخاضعة للتدقيق، بما في ذلك التاريخ والفترة المغطاة بالبيانات المالية.**

9. **يجب أن يتضمن التقرير بياناً بأن إعداد البيانات المالية هي من مسؤولية الإدارة⁽²⁾ وتصريحاً بأن مسؤولية المدقق هي إبداء الرأي حول البيانات المالية بناء على أعمال التدقيق التي قام بها.**

10. البيانات المالية هي إقرار من الإدارة. إن أعداد مثل هذه البيانات يتطلب قيام الإدارة بعمل تقديرات محاسبية وأحكام مهنية هامة، وكذلك تحديد المبادئ والطرق المحاسبية المناسبة المتبعة في إعداد البيانات المالية. وعلى العكس من ذلك، فإن مسؤولية المدقق هي تدقيق هذه البيانات المالية لغرض إبداء الرأي حولها.

11. وأدناه توضيحاً لهذه الأمور في الفقرة الافتتاحية (التمهيدية)

«قمنا بتدقيق الميزانية العمومية المرفقة⁽³⁾ لشركة أ ب ج كما في 31 ديسمبر (كانون أول) --- وبيانات الدخل، والتغيرات في حقوق المساهمين، والتدفقات النقدية للسنة المنتهية بذلك التاريخ. إن هذه البيانات المالية هي من مسؤولية الإدارة وإن مسؤولياتنا هي إبداء الرأي حول هذه البيانات المالية بناء على تدقيقنا».

فقرة النطاق:

12. **يجب أن يصف تقرير المدقق نطاق التدقيق، وذلك بالنص على أن عملية التدقيق قد تم إنجازها وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق، أو وفقاً للمعايير أو الممارسات الوطنية المناسبة، وحسبما هو ملائم.** وكلمة (نطاق) تشير إلى أن باستطاعة المدقق القيام بإجراءات التدقيق التي يعتقد بأنها ضرورية في تلك الظروف. ويحتاج القارئ إلى ذلك كتأكيد بأن عملية التدقيق قد تمت وفقاً للمعايير أو الممارسات القائمة. وما لم يتم النص على العكس، فإن معايير أو ممارسات التدقيق المتبعة يفترض أن تكون تلك المتبعة في البلد المشار إليه بعنوان المدقق.

13. **يجب أن يتضمن التقرير بياناً بأن عملية التدقيق قد تم التخطيط لها وتنفيذها لغرض الحصول على ثقة معقولة فيما إذا كانت البيانات المالية خالية من أخطاء جوهرية.**

14. **يجب أن يصف تقرير المدقق عملية التدقيق بأنها قد تضمنت:-**

أ- فحصاً، على أساس الاختبار، لأدلة تؤيد مبالغ وإفصاحات البيانات المالية.

ب- تقييم المبادئ المحاسبية المستخدمة في إعداد البيانات المالية.

(2) إن المستوى الإداري المسؤول عن البيانات المالية سوف يتباين حسب الموقف القانوني في كل بلد.

(3) الإشارة ممكن أن تكون بأرقام الصفحات.

- ج- تقييم التقديرات المهمة التي قامت بها الإدارة عند إعداد البيانات المالية.
د- تقييم طريقة عرض البيانات المالية ككل.
15. يجب أن يتضمن التقرير بياناً من المدقق بأن عملية التدقيق قد وفرت أساساً معقولاً للرأي الذي تم إبداءه.
16. وأدناه توضيحاً لهذه الأمور في فقرة النطاق:-

«لقد تم تدقيقنا وفقاً لمعايير التدقيق الدولية (أو يشار إلى المعايير أو الممارسات الوطنية المناسبة) وتستدعي تلك المعايير أن نقوم بتخطيط وإجراء التدقيق للحصول على تأكيد معقول فيما إذا كانت البيانات المالية خالية من أي خطأ جوهري. يتضمن التدقيق فحص البيانات الثبوتية للمبالغ والإيضاحات في البيانات المالية على أساس عينات مختارة، كما يتضمن تقييم المبادئ المحاسبية المتبعة والتقديرات الهامة المعدة من قبل الإدارة وتقييم العرض الإجمالي للبيانات المالية. وفي اعتقادنا أن تدقيقنا يوفر أساساً معقولاً لإبداء الرأي».

فقرة الرأي:

17. يجب أن ينص تقرير المدقق بشكل واضح على رأي المدقق فيما إذا كانت البيانات المالية تعبر بصورة حقيقية وعادلة (أو تمثل بعدالة من كافة النواحي الجوهرية) وفقاً لإطار التقارير المالية، إضافة لإشارته، أينما كان مناسباً، فيما إذا كانت البيانات المالية ملتزمة بالمتطلبات القانونية.
18. إن التعابير المستخدمة لإبداء رأي المدقق هي «تعبّر بصورة حقيقية وعادلة» أو «تمثل بعدالة من كافة النواحي الجوهرية» هي تعابير مترادفة. وإن كلا التعبيرين يشير، ما بين أشياء أخرى، بأن المدقق يراعى فقط تلك الأمور التي لها أهمية نسبية للبيانات المالية.
19. يحدد إطار التقارير المالية وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق والقواعد الصادرة عن الهيئات المهنية والتطور في الممارسات العامة ضمن البلد، مع مراعاة العدالة بشكل مناسب وأخذ التشريعات المحلية بعين الاعتبار. ولإعلام القارئ بالبيئة التي أوضحت العدالة، فإن رأي المدقق يجب أن يشير إلى الإطار الذي استندت عليه البيانات المالية وذلك باستعمال كلمات مثل «وفقاً لـ (يشار إلى المعايير الدولية للمحاسبة أو المعايير الوطنية)».
20. إضافة إلى الرأي حول التعبير بصورة حقيقية وعادلة (أو عدالة البيانات من كافة النواحي الجوهرية)، فقد يحتاج المدقق إلى أن يضمّن تقريره رأياً عما إذا كانت البيانات المالية ملتزمة بالمتطلبات الأخرى المحددة بالتشريعات والقوانين ذات العلاقة.
21. وأدناه توضيحاً لهذه الأمور في فقرة الرأي:-

« في رأينا، أن البيانات المالية المرفقة تظهر بصورة حقيقية وعادلة (أو تمثل بعدالة من كافة النواحي الجوهرية) المركز المالي للشركة كما في 31 ديسمبر (كانون أول) 200× ونتائج أعمالها وتدفعاتها النقدية للسنة المنتهية بذلك التاريخ ووفقاً لـ... (4) (والترزاماً بـ 5) ».

22. في أي حالة لا يوجد فيها دليل على البلد الذي تم استخدام مبادئه المحاسبية، فإن من الواجب ذكر اسم ذلك البلد. وفي حالة توزيع التقارير المتعلقة بالبيانات المالية بشكل واسع خارج البلد الأصلي، فيوصي بأن يشير المدقق في تقريره إلى معايير البلد الأصلي، كالاتي:
- «... ووفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً في البلد أ.....».
- هذه الدلالة سوف تساعد المستخدمين لتفهم أفضل حول المبادئ المحاسبية التي استخدمت في إعداد البيانات المالية.

(4) يشار إلى المعايير الدولية للمحاسبة أو المعايير الوطنية المناسبة.

(5) بالرجوع إلى التشريعات أو القانون المناسب

وفي حالة التقارير المرفقة بالبيانات المالية المعدة خصيصاً لاستعمالها في بلد آخر (مثلاً في حالة ترجمة البيانات إلى لغة وعملات البلد الآخر في حالة التمويل عبر الحدود)، فإن المدقق سوف يراعى وجود حاجة للإشارة إلى المبادئ المحاسبية للبلد الأصلي، ويراعى فيما إذا كان هناك إفصاح مناسب عن ذلك في البيانات.

تاريخ التقرير:

23. **يجب على المدقق أن يؤرخ التقرير بتاريخ إكمال عملية التدقيق.** وهذا من شأنه إبلاغ القارئ بأن المدقق قد أخذ بعين الاعتبار تأثير الوقائع والمعاملات ذات التأثير على البيانات المالية وعلى التقرير، والتي حدثت وتنامت إلى علم المدقق لغاية ذلك التاريخ.

24. **بالنظر لكون مسؤولية المدقق هي تقديم تقرير حول البيانات المالية المعدة والمقدمة من الإدارة، لذا فيجب على المدقق عدم إصدار تقريره بتاريخ يسبق تاريخ توقيع وموافقة الإدارة على تلك البيانات المالية.**

عنوان المدقق:

25. **يجب أن يتضمن التقرير اسم موقعٍ محدد، وهو عادة المدينة التي يدير فيها المدقق مكتبه المسؤول عن عملية التدقيق تلك.**

توقيع المدقق:

26. **يجب أن يُوقع التقرير باسم مؤسسة التدقيق أو بالاسم الشخصي للمدقق أو بكلاهما، وحسبما هو مناسب.** ويوقع التقرير عادة باسم المؤسسة بالنظر لافتراض أن المؤسسة مسؤولة عن عملية التدقيق.

تقرير المدقق:

27. **يجب إبداء رأي غير متحفظ في حالة استنتاج المدقق بأن البيانات المالية تعبر بصورة حقيقية وعادلة (أو تمثل بعدالة من كافة النواحي الجوهرية) ووفقاً لإطار التقارير المالية المعين.** كذلك يشير الرأي غير المتحفظ ضمناً، بأن أية تغييرات في المبادئ المحاسبية أو في طريقة تطبيقها، وتأثيرات ذلك، قد تم تحديدها والإفصاح عنها بشكل مناسب في البيانات المالية.

28. **وفيما يلي توضيحاً لتقرير المدقق الكامل متضمناً العناصر الجوهرية المشار إليها سابقاً والموضحة أعلاه. علماً بأن هذا التقرير يوضح إبداء رأي غير متحفظ.**

«تقرير مدقق الحسابات المستقل»

(الاسم المناسب للجهة التي يوجه إليها التقرير)

قمنا بتدقيق الميزانية العمومية المرفقة⁽⁶⁾ لشركة أ ب ج كما في 31 ديسمبر (كانون أول) 200× وبيانات الدخل، والتغيرات في حقوق المساهمين، والتدفقات النقدية للسنة المنتهية بذلك التاريخ. إن هذه البيانات المالية هي من مسؤولية الإدارة وإن مسؤولياتنا هي إبداء الرأي حول هذه البيانات المالية بناء على تدقيقنا.

لقد تم تدقيقنا وفقاً لمعايير التدقيق الدولية (أو يشار إلى المعايير أو الممارسات الوطنية المناسبة) وتستدعي تلك المعايير أن نقوم بتخطيط وإجراء التدقيق للحصول على تأكيد معقول فيما إذا كانت البيانات المالية خالية من أي خطأ جوهري. يتضمن التدقيق فحص أدلة الإثباتات للمبالغ والإفصاحات في البيانات المالية على أساس عينات مختارة، كما يتضمن تقييم المبادئ المحاسبية المتبعة والتقديرات الهامة المعدة من قبل الإدارة وتقييم العرض الإجمالي للبيانات المالية. وفي اعتقادنا أن تدقيقنا يوفر أساساً معقولاً لإبداء الرأي.

في رأينا، أن البيانات المالية المرفقة تظهر بصورة حقيقية وعادلة (أو تمثل بعدالة من كافة النواحي الجوهرية) المركز المالي للشركة كما في 31 ديسمبر (كانون أول) 200× ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهية بذلك التاريخ ووفقاً لـ...⁽⁷⁾ (والتراماً ب⁸).

المدقق

التاريخ

العنوان

التقارير المعدلة:

29. يعتبر تقرير المدقق معدلاً في الحالات التالية:-

الأمور التي لا تؤثر على رأي المدقق:

أ- تأكيد لأمر ما.

الأمور التي تؤثر على رأي المدقق:

أ- رأي متحفظ.

ب- عدم إبداء رأي، أو

د- رأي معاكس.

إن تماثل شكل ومضمون كل نوع من أنواع التقارير المعدلة سوف يعزز من فهم المستخدمين لهذه التقارير. وعليه، فإن هذا المعيار الدولي للتدقيق يتضمن مقترحات لنصوص تقارير صادرة برأي غير متحفظ، وكذلك أمثلة لفقرات معدلة تستعمل عند إصدار تقارير معدلة.

الأمور التي لا تؤثر على رأي المدقق:

30. في بعض الحالات، قد يعدل تقرير المدقق بإضافة فقرة توكيدية لأمر ما، وذلك لإلقاء الضوء على أمر يؤثر على البيانات المالية والذي تم إدراجه كملاحظة مرفقة بالبيانات المالية، لشرح الأمر بشكل مفصل. إن إضافة مثل هذه الفقرة التوكيدية لا يؤثر على رأي المدقق، ويفضل إدراج هذه الفقرة بعد فقرة الرأي، والتي تشير عادة إلى حقيقة كون رأي المدقق غير متحفظ إزاء هذا الموضوع.

(6) لاحظ هامش (3)

(7) لاحظ هامش (4)

(8) لاحظ هامش (5)

31. يجب على المدقق تعديل تقريره بإضافة فقرة لإلقاء الضوء على أمر جوهري يتعلق بمسألة الاستمرارية.
32. على المدقق دراسة تعديل تقريره بإضافة فقرة، وذلك عند وجود حالة مهمة من عدم التأكد (في مسألة أخرى لا تتعلق بالاستمرارية)، وإن حلها يعتمد على أحداث مستقبلية وقد تؤثر على البيانات المالية. إن عدم التأكد هو أمر نتيجته تعتمد على أفعال أو أحداث مستقبلية ليست تحت السيطرة المباشرة للمنشأة، ولكنها قد تؤثر على البيانات المالية.
33. وفيما يلي توضيحاً لفقرة توكيدية في تقرير المدقق تتعلق بأمر غير مؤكد:-

«في رأينا ... (بقية الكلمات مشابهة للكلمات الموضحة في فقرة الرأي - فقرة رقم 28 أعلاه). بدون أي تحفظ على رأينا، فإننا نستعري الاهتمام إلى الإيضاح رقم (x) بالبيانات المالية المرفقة. حيث أقيمت دعوى قضائية على الشركة بحجة مخالفتها لحقوق الاختراع ومطالبة الشركة بدفع حقوق انتفاع وتعويضات عقابية. وقد رفعت الشركة دعوى مقابلة، ولا زالت إجراءات الاستماع والتقصي الأولية لكلا الدعوتين مستمرة. إن النتيجة النهائية لهذا الأمر لا يمكن تحديده حالياً، ولم يتم تخصيص أي مبلغ مقابل المطالبات المحتملة في البيانات المالية.»

- تم تقديم توضيح لفقرة توكيدية تتعلق بالاستمرارية وذلك في المعيار الدولي للتدقيق (570) «الاستمرارية».
34. إن إضافة فقرة توكيدية حول مسألة الاستمرارية أو عدم التأكد من أمر هام، هو اعتيادياً إجراء مناسب للالتزام المدقق بمسؤولياته عند إعداد التقرير بشأن هذا الأمر. ومع ذلك، وفي الحالات الاستثنائية جداً، مثل الأوضاع المتضمنة لحالات متعددة من عدم التأكد، والتي لها تأثير على البيانات المالية، فقد يعتبر المدقق بأن من المناسب عدم إبداء الرأي بدلاً من إضافة فقرة توكيدية للأمر المذكور.
35. إضافة لاستعمال الفقرة التوكيدية في الأمور التي تؤثر على البيانات المالية، فقد يعدل المدقق تقريره باستعمال الفقرة التوكيدية، والتي يفضل إدراجها بعد فقرة الرأي للإشارة إلى أمور أخرى غير تلك التي تؤثر على البيانات المالية، فمثلاً في حالة وجود ضرورة لتعديل المعلومات الأخرى الموجودة في الوثيقة المتضمنة للبيانات المالية المدققة، وإن المنشأة ترفض إجراء التعديلات المطلوبة، فعلى المدقق دراسة إدراج فقرة توكيدية في تقريره لتصوير هذا التناقض المهم. كذلك قد تستعمل الفقرة التوكيدية أيضاً في حالة وجود مسؤوليات قانونية إضافية لتقديم التقارير.

الأمور التي تؤثر على رأي المدقق:

36. قد لا يستطيع المدقق إبداء رأي غير متحفظ في حالة وجود أحد الظروف التالية، والتي هي في حكم المدقق بأن تأثير الأمر يعد، أو قد يكون، جوهرياً بالنسبة للبيانات المالية:-
- أ- هناك قيود على نطاق عمل المدقق.
- ب- هناك اختلاف مع الإدارة حول قبول السياسات المحاسبية المختارة، أو طرق تطبيقها، أو ملائمة الإفصاح في البيانات المالية.
- إن الظروف الموصوفة في (أ) قد تؤدي إلى إبداء رأي متحفظ أو إلى عدم إبداء رأي. أما الظروف الموصوفة في (ب) فإنها تؤدي إلى إبداء رأي متحفظ أو رأي معاكس. وقد تم مناقشة هذه الظروف بشكل كامل في الفقرات (41 - 46).
37. (الرأي المتحفظ) يجب أن يتم إبداءه عندما يستنتج المدقق عدم إمكانية إبداء رأي غير متحفظ، وإن تأثير أي اختلاف مع الإدارة، أو تحديد للنطاق ليس جوهرياً وشاملاً لدرجة إبداء رأياً معاكساً أو عدم إبداء رأي. ويجب أن يتم إبداء الرأي المتحفظ «كاستثناء لـ» تأثيرات الأمر الذي يتعلق بالتحفظات.
38. (عدم إبداء الرأي) يجب أن يتم إصداره في حالة كون الأثر المتوقع من القيود المفروضة على نطاق التدقيق

جوهرياً وشاملاً وبدرجة لا يتمكن المدقق فيها من الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة ، وبالتالي لا يستطيع أن يبدي رأياً حول البيانات المالية.

39. (الرأي المعاكس) يجب أن يتم إبداءه في حالة كون تأثير الاختلاف من الأهمية والشمولية للبيانات المالية لدرجة يستنتج فيها المدقق بأن مجرد التحفظ في التقرير لوحده ليس كافياً للإفصاح عن طبيعة الانحراف أو النقصان في البيانات المالية.

40. يجب على المدقق في كافة الحالات التي يبدي فيها رأياً ، عدا الرأي غير المتحفظ، أن يضمن تقريره وصفاً واضحاً لكافة الأسباب الجوهرية لذلك الرأي. كما أن عليه، ما لم يتعذر ذلك عملياً، بيان الأثر (الأثار) الكمي على البيانات المالية. وفي العادة فإن هذه المعلومات تدرج في فقرة مستقلة تسبق فقرة الرأي أو فقرة عدم إبداء الرأي، وقد تتضمن الإشارة إلى تفاصيل أوسع، إن وجدت، في الملاحظة المرفقة بالبيانات المالية.

الظروف التي قد تؤدي إلى إصدار رأي آخر عدا الرأي غير المتحفظ

قيود على النطاق

41. قد تفرض المنشأة، في بعض الأحيان، تقييداً على نطاق عمل المدقق (مثلاً، عندما تتضمن شروط التكليف بالتدقيق شرطاً بعدم قيام المدقق بتنفيذ أحد إجراءات التدقيق التي يراها ضرورية). ومع ذلك، وعند اعتقاد المدقق بأن مثل هذا التقييد في شروط التكليف سيؤدي به إلى الامتناع عن إبداء الرأي، فإن من المعتاد أن يعتذر عن قبول مثل هذه المهمة المحدودة كمهمة تدقيق، ما لم تكن مطلوبة قانوناً. كذلك، فإن المدقق القانوني يجب أن لا يقبل مثل هذا التكليف عندما يخالف التعديل واجبات المدقق القانونية.

42. وقد يفرض التقييد على نطاق التدقيق بسبب الظروف (مثلاً، في حالة كون توقيت تعيين المدقق كان بتاريخ لا يستطيع المدقق فيه الإشراف على الجرد الفعلي للبضاعة). وقد يبرز أيضاً، في رأي المدقق، عندما تكون السجلات المحاسبية للمنشأة غير مناسبة أو عندما يتعذر على المدقق تنفيذ أحد إجراءات التدقيق التي يرغب في القيام بها. في مثل هذه الظروف، يجب على المدقق محاولة تنفيذ إجراءات بديلة معقولة للحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة لدعم رأيه غير المتحفظ.

43. في حالة وجود تقييد على نطاق عمل المدقق يتطلب إبداء رأي متحفظ أو عدم إبداء رأي، يجب إن يصف تقرير المدقق التقييد، ويشير إلى التسويات الممكن إجرائها في البيانات المالية والتي قد تكون ضرورية فيما لو أن التقييد لم يكن موجوداً.

44. وفيما يلي توضيحات لهذه الأمور:

قيود على النطاق - رأي متحفظ

« قمنا بتدقيق (بقية الكلمات مشابهة للكلمات الموضحة في الفقرة التمهيدية - فقرة 28 أعلاه). باستثناء ما سيتم بحثه بالفقرة التالية فقد قمنا بتنفيذ عملية التدقيق وفقاً ل..... (بقية الكلمات مشابهة للكلمات الموضحة في فقرة النطاق - فقرة 28 أعلاه). لم نقوم بالإشراف على الجرد الفعلي للبضاعة كما في 31 ديسمبر (كانون أول) × 200 لكون ذلك التاريخ كان سابقاً للوقت الذي تم به تعييننا كمدققين لحسابات الشركة. وبسبب طبيعة سجلات الشركة، فإننا لم تتمكن من تكوين القناعة الكافية حول كمية البضاعة بإجراءات تدقيقية أخرى. وفي رأينا، وباستثناء تأثيرات مثل هذه التسويات، إن وجدت، والتي تكون ضرورية فيما لو تمكنا من تكوين القناعة بكميات البضاعة الفعلية، فإن البيانات المالية تعبر بصورة حقيقية و..... (بقية الكلمات مشابهة للكلمات الموضحة في فقرة الرأي فقرة 28 أعلاه).»

قيود على النطاق - عدم إبداء الرأي

« لقد تم تعيينا لتدقيق الميزانية العمومية لشركة أ ب ج كما في 31 ديسمبر (كانون أول) × 200 وبيانات الدخل والتدفقات النقدية المتعلقة بها للسنة المالية المنتهية بذلك التاريخ . إن هذه البيانات المالية هي من مسؤولية الإدارة (تحذف الجملة التي تدين مسؤولية المدقق) .
(بالنسبة للفترة التي تبحث في نطاق التدقيق فإنها إما أن تحذف أو تعدل وفقاً للظروف) .
(أضف فقرة تبحث في التعديل على النطاق وكما يلي :)
لم نستطع الإشراف على الجرد الفعلي لكافة البضاعة ولم نتمكن من تأييد حسابات تحت التحصيل بسبب القيود التي فرضت من قبل الشركة على نطاق عملنا .
وبسبب أهمية الأمور المبجوتة في الفقرة السابقة، فإننا لا نستطيع إبداء الرأي حول البيانات المالية.

الاختلاف مع الإدارة

45. قد يختلف المدقق مع الإدارة حول أمور عدة، كقبول السياسات المحاسبية المختارة، أو طرق تطبيقها، أو ملائمة الإفصاح في البيانات المالية. وفي حالة كون هذه الاختلافات جوهرية للبيانات المالية، يجب على المدقق إبداء رأي متحفظ أو رأي سلبي.

46. فيما يلي توضيحات لهذه الأمور :-

اختلاف حول السياسات المحاسبية - طريقة محاسبية غير مناسبة - رأي متحفظ.

«قمنا بتدقيق ... (بقية الكلمات مشابهة للكلمات الموضحة في الفقرة التمهيدية - فقرة (28) أعلاه).
لقد قمنا بالتدقيق وفقاً ل... (بقية الكلمات مشابهة للكلمات الموضحة في فقرة النطاق - فقرة 28 أعلاه).
كما تم بحثه في الإيضاح رقم (×) بالبيانات المالية المرفقة، فإنه لم يتم احتساب استهلاك في البيانات المالية. إن هذه الممارسة، في رأينا، لا تتماشى مع المعايير الدولية للمحاسبة. إذ أن مخصص الاستهلاك للسنة المنتهية في 31 ديسمبر (كانون أول) × 200 يجب أن يكون ××× محتسباً على طريقة القسط الثابت للاستهلاك باستخدام معدل 5٪ للمباني و 20٪ للمعدات سنوياً وبناءً عليه فإنه يجب تخفيض الأصول الثابتة بمبلغ الاستهلاك المتراكم البالغ ××× وإن الخسارة السنوية والخسارة المتراكمة يجب أن تزداد بمبلغ ××× على التوالي.

وفي رأينا، وعدا تأثير الأمر المشار إليه في الفقرة السابقة على البيانات المالية، فإن البيانات المالية تعبر بصورة حقيقية و... (بقية الكلمات مشابهة للكلمات الموضحة في فقرة الرأي - فقرة 28 أعلاه)

اختلاف حول السياسات المحاسبية - إفصاح غير مناسب - رأي متحفظ

«قمنا بتدقيق ... (بقية الكلمات مشابهة للكلمات الموضحة في الفقرة التمهيدية ... فقرة 28 أعلاه).
لقد تم تدقيقنا وفقاً ل... (بقية الكلمات مشابهة للكلمات الموضحة في فقرة النطاق - فقرة 28 أعلاه).
في 15 يناير (كانون ثاني) × 200 قامت الشركة بإصدار سندات بمبلغ ××× لغرض تمويل توسيع المصنع. وبموجب اتفاقية السندات فإن تسديد الأرباح النقدية المستقبلية اقتصر على الأرباح العائدة من عمليات ما بعد 31 ديسمبر (كانون أول) × 200.
وفي رأينا، فإن الإفصاح عن هذه المعلومات مطلوب من قبل⁽⁹⁾ وفي رأينا، وعدا ما يتعلق بحذف المعلومات التي تضمنتها الفقرة السابقة، فإن البيانات المالية تعبر بصورة حقيقية و... (بقية الكلمات مشابهة للكلمات الموضحة في فقرة الرأي - فقرة 28 أعلاه)».

(9) لاحظ هامش (4) و (5).

اختلاف حول السياسات المحاسبية - إفصاح غير مناسب - رأي معاكس

« قمنا بتدقيق ... (بقية الكلمات مشابهة للكلمات الموضحة في الفقرة التمهيدية ... فقرة 28 أعلاه).
لقد تم تدقيقنا لـ ... (بقية الكلمات الموضحة في فقرة النطاق - فقرة 28 أعلاه) .
(فقرة (فقرات) تبحث في الاختلاف) .

وفي رأينا ، وبسبب تأثيرات الأمور المناقشة في الفقرة (الفقرات) السابقة ، فإن البيانات المالية تعبر بصورة غير حقيقية وغير عادلة (أو لا تمثل بعدالة) عن المركز المالي للشركة كما في 31 ديسمبر (كانون أول) × 200، ونتيجة أعمالها وتدفعاتها النقدية للسنة المنتهية بذات التاريخ وفقاً لـ ...⁽¹⁰⁾ ولم تلتزم بـ ...⁽¹¹⁾».

منظور القطاع العام

1. بينما تطبق المبادئ الرئيسية في هذا المعيار الدولي للتدقيق على تدقيق البيانات المالية في القطاع العام ، فإن التشريعات التي تمنح التفويض بالتدقيق قد تصف طبيعة ومضمون وشكل تقرير المدقق.
2. إن هذا المعيار الدولي للتدقيق لا ينصب على شكل ومضمون تقرير المدقق في الظروف التي تكون فيها البيانات المالية قد أعدت وفق أساس محاسبي معن، استناداً لتفويض تشريعي أو لأمر وزاري (أو آخر)، وإن هذا الأساس نتجت عنه بيانات مالية مضللة.

(10) لاحظ هامش (4).

(10) لاحظ هامش (5).

