

الفصل السادس

□ تقرير المراجعة

Audit Report's

1- تعريف تقرير المراجع وعناصره الأساسية

2- أنواع تقارير المراجع

3- معايير تقرير المراجع

تمهيد:

إن توصيل نتائج الفحص الذي قام به المراجع إلى المستخدمين المعنيين هو جزء لا يتجزأ من جميع المراجعات على اختلاف أنواعها، فالمرحلة الأخيرة من أي عملية مراجعة تتضمن إعداد تقرير بنتائج العملية، لمعرفة مدى تطابقها مع مبادئ المحاسبة المتعارف.

1- تعريف تقرير المراجع وعناصره الأساسية:

1-1 تعريف تقرير المراجع:

تقرير المراجع الخارجي هو التقرير الذي ينشر في التقرير السنوي بالاقتران مع القوائم المالية، يشرح ما إذا كانت القوائم المالية للمؤسسة تتوافق مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً.

وتنوع أهمية تقرير المدقق من العناصر التالية:

أ- أن هذا التقرير يعتبر خلاصة ما وصل إليه المدقق من عمله، حيث أن عملية التدقيق تتيح له التعرف على كافة البيانات والمعلومات المتعلقة بعمليات المؤسسة، والتي انعكست في النهاية على نتائج الأعمال والمركز المالي، ومن ثم يكون تقرير المدقق بمثابة كشف يقدمه لمن يهمله الأمر.

ب- يعتبر التقرير الوثيقة المكتوبة التي لا بد من الرجوع إليها لتحديد مسؤولية المدقق المهنية والجنائية للوقوف على إهماله أو تقصيره في الرقابة، وذلك إذا ما اتخذت الإجراءات القانونية لمساءلته جنائياً أو مدنياً.

ج- تزايد الطلب على الرأي الفني المحايد للمدقق نتيجة لما يواجهه مستخدم المعلومات من صعوبة في تقييم جودة المعلومات المقدمة إليه، وتحديد درجة الاعتماد عليها، وذلك لتوفر العوامل الآتية:

- شعور مستخدم المعلومات أن هناك تعارضاً فعلياً ومحملاً بين مصلحته ومصلحة من يلزم بإعداد تلك المعلومات مما يجعله مصراً على إجراء تدقيق من قبل شخص محايد.

- وجود صعوبة في المعلومات المعدة وتعقيد الموضوعات المرتبطة مما يجعل مستخدم المعلومات غير قادر على إشباعها وارتفاع احتمال الخطأ غير المتعمد يصعب على المستخدم اكتشافها هذا ما يظهر الحاجة إلى وجود شخص متخصص.

- زيادة أهمية المعلومات المقدمة عند اتخاذ القرارات، تجعل للأهمية بمدى التحقق من مدى جودتها ودرجة الاعتماد عليها قبل اتخاذ أية قرارات تعتمد عليها.

- الفصل بين مستخدمي المعلومات وبين من يقوم بإعدادها من ناحية، وبين مستخدمي المعلومات عن الموضوع محل الدراسة من ناحية أخرى¹.

1- محمد سمير الصبان وعبد الوهاب نصر علي، مرجع سبق ذكره، ص 163

1-2-2 العناصر المكتوبة لتقرير المراجع الخارجي: يجب على المراجع الخارجي عند إعداد تقريره أن يراعي توفر بعض المتطلبات النمطية من حيث الشكل والمضمون. وبالتالي يجب أن يتضمن تقرير المراجع من الناحية الشكلية على ثمانية أجزاء وكل جزء من هذه الأجزاء له مغزاه من حيث المعلومة التي ينقلها لمستخدمي التقرير والمسؤولية المفترضة لمراجع الحسابات وتمثل هذه الاجزاء فيما يلي:

1-2-1-1 عنوان التقرير *TITLE*: بحيث يجب أن يتضمن تقرير المراجع عنوانا يميزه بأنه تقرير مراجع مستقل.

1-2-2-1 الجهة الموجه لها التقرير *ADRESSE*: حيث يجب أن يوضح في التقرير الجهة التي سيتم مخاطبتها في التقرير، وهو عادة ما يوجه إلى المؤسسة أو مجلس الإدارة أو المساهمين، وذلك على أساس أنه تم تعيين المراجع من خلال الجمعية العامة للمؤسسة.

1-2-3-1 فقرة تمهيدية *INTERODUCTORY PARAGRAPHE*: تهتم هذه الفقرة بتحديد القوائم المالية التي يغطيها تقرير المراجعة الخارجية، والتمييز بصورة واضحة بين مسؤولية الإدارة عن إعداد القوائم المالية ومسؤولية مراجع الحسابات عن مراجعتها وإبداء رأي مهم فيها، لأن مسؤولية الإدارة تكون مباشرة أو مسؤولية المراجع تكون غير مباشرة فيما يتعلق ببذل العناية والملائمة

1-2-4-1 فقرة النطاق *SCOPE PARAGRAPHE*: هي التي تصف في عبارات عامة ومركزة على ما قام به المراجع ودون ذكر أي تفصيلات، وبالتالي تحديد ما إذا كانت عملية المراجعة قد أنجزت وفقا لمبادئ المراجعة المقبولة قبول عاما.

وفي حالة وجود قيود جوهرية على نطاق الفحص، فإنه يجب الإشارة إليها في هذه الفقرة، وذلك على أن يتم التوضيح أكثر في فقرة وسيطية تقع بين فقرة النطاق وفقرة الرأي.

1-2-5-1 فقرة الرأي *OPINION PARAGRAPHE*: في هذه الفقرة ينقل المراجع لمن يهمهم الأمر استنتاجه في القوائم المالية التي قام بفحصها، والتي تقوم على أساس من أدلة المراجعة والتي جمعها.

1-2-6-1 الفقرة التوضيحية *EXPLANATORY PARAGRAPHE*: هي فقرة يقوم المراجع بإضافتها إلى التعديد حسب الظروف، وذلك لتوضيح بعض الجوانب المرتبطة بهذه الظروف، وإذا ما استخدم المراجع هذه الفقرة تضاف بعد فقرة النطاق وقبل فقرة الرأي، أما في حالة الامتناع عن إبداء الرأي فإن هذه

الفقرة تضاف بعد الفقرة التمهيدية أما إذا كانت الظروف التي تم توضيحها لا تؤثر على إبداء الرأي النظيف من طرف المراجع، فإن الفقرة التوضيحية تأتي بعد فقرة الرأي.

7-2-1 توقيع المراجع SINGNATURE: يجب أن يوقع التقرير من قبل المراجع وذلك حتى يتمكن التأكد على قبول المراجع لمسئوليته.

8-2-1 تأريخ التقرير DATE: يجب تأريخ التقرير بذلك التاريخ الذي أكمل فيه مراجع الحسابات إجراءات الفحص الميداني، ويعتبر التاريخ مهما لأنه يمثل حدود الزمن على مسؤولية المراجع عن الأحداث التي تقع بعد انتهاء الميزانية العمومية¹.

2- أنواع تقارير المراجع *Types of Audit reports*:

1-2 التقرير النظيف (بدون تحفظ) *unqualified report*: تعني هذه المصادقة أن القوائم المالية التي تمت مراجعتها تتصف بمستوى عالي من الشرعية والصدق وأنها تعطي الصورة الحقيقية عن الوضعية المالية للمؤسسة. وله خمسة (05) شروط يجب أن تتوافر جميعا، وهي:

- أ- أن تكون كل القوائم المالية احتوت على كافة العناصر المكونة لها، وأنها موجودة فعلا.
- ب- أن المعايير العامة مطبقة عندما تم إعداد القوائم المالية.
- ج- الأدلة والإثباتات الكافية والمناسبة تم جمعها كلها لكي يتم تدقيقها.
- د- لا توجد أية ضغوط أو قيود من طرف الإدارة على المدقق.
- هـ- لا يوجد هناك حالات تتطلب إضافة فقرة توضيحية للتقرير.

2-2 التقرير المتحفظ *Qualified Opinion*: يقوم المراجع بالأدلاء برأي متحفظ، إذا صادف خلال عملية المراجعة أو في البيانات والمعلومات الواردة في القوائم المالية ما يقيد رأيه، فيكون تقريره في هذه الحالة مقيدا بتحفظات، تمثل افتراضات أو انتقاداته التي يرى من الضرورة الإشارة إليها مثل وجود قيود على نطاق عملية المراجعة أو تعديل تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ومن الضروري ملاحظة الأهمية النسبية للتحفظ الوارد في تقريره، أي أن تكون التحفظات هامة بدرجة كافية تبرز ذكرها في التقرير، كما يجب أن يشمل التقرير الذي ينطوي على تحفظ فقرة مستقلة توضح أسباب التحفظ¹.

¹ - عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، أصول المراجعة، مرجع سبق ذكره، ص ص 395-396.

¹ - خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص 138.

3-2 التقرير السلبي *adverse opinion*: ويصدره المراجع عندما يتأكد من أن القوائم المالية لا تمثل الواقع الصحيح للمؤسسة، سواء من حيث المركز المالي أو نتيجة الأعمال طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وتقع على المراجع مسؤولية الأسباب المؤدية لإصدار مثل هذا الرأي من أدلة وبراهين مع ذكرها.

4-2 الامتناع عن إبداء الرأي *Disclaimer of opinion*: امتناع المراجع عن إبداء رأيه يعني أنه لا يستطيع إعطاء رأي فني عن القوائم المالية موضوع المراجعة، وقد يكون ذلك بناء على ظروف معينة كوجود قيود مفروضة على عمل المراجع من قبل إدارة المؤسسة وذلك بعدم تمكنه من حضور عملية الجرد، أو عدم الاتصال بالعملاء المدينين للحصول على مصادقات بصحة أرصدهم مع المؤسسة.

- وجود أحداث مستقبلية لا يمكن التمكن بنتائجها المستقبلية قد تؤثر على القوائم المالية مثل دعاوى قضائية مرفوعة ضد المؤسسة.

- حالة قيام زميل آخر للمراجع الرئيسي بمراجعة بعض القوائم المالية، في هذه الحالة يمتنع المراجع عن إبداء رأيه عليها.

- عندما يتعذر على المراجع الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة والتي تسمح بإبداء رأيه، فإنه يمتنع عن ذلك¹.

3- معايير تقرير المراجع:

من خلال المرسوم التنفيذي 11-202 المؤرخ في 26 ماي 2011، والذي نص في مادته الثانية على المعايير الخمسة عشر دون التطرق إلى محتوياتها وهي كالتالي:

- معيار تقرير عن الرأي حول القوائم المالية.
- معيار التعبير عن الرأي حول الحسابات المدعمة والحسابات المدجة.
- معيار التقرير حول الاتفاقيات المنظمة.
- معيار التقرير حول المبلغ الإجمالي لأعلى خمس أو عشر تعويضات.
- معيار التقرير الامتيازات الممنوحة للمستخدمين.
- معيار التقرير حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الاجتماعية.

- معيار التقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية.

¹- يوسف محمود جربوع، مرجع سابق، ص ص 262-263.

مطبوعة في مقياس المراجعة المالية والمحاسبية

- معيار التقرير استمرارية الاستغلال.
- معيار التقرير المتعلق بجيازة أسهم الضمان.
- معيار التقرير المتعلق بعملية رفع رأس المال.
- معيار تقرير المتعلق بعملية تخفيض رأس المال.
- معيار تقرير المتعلق بإصدار قيم منقولة أخرى.
- معيار التقرير بتوزيع التسبيقات على أرباح الأسهم.
- معيار التقرير المتعلق بتحويل المؤسسات ذات الأسهم.
- معيار التقرير المتعلق بالفروع والمساهمات والمؤسسات المراقبة.

كما يجب على المراجع أن يسلم التقارير المنصوص عليها في القرار المؤرخ في 24 يونيو 2013 على الأقل قبل خمسة عشر (15) يوما من انعقاد الجمعية العامة العادية أو غير العادية أو هيئة التداول المؤهلة، وذلك في مقر الكيان موضوع المراقبة مقابل وصل استلام.

كما يجب أن توضع مختلف الوثائق الضرورية لإعداد تقارير محافظ الحسابات تحت تصرف هذا الأخير قبل 45 يوما على الأقل من تاريخ انعقاد الجمعية العامة العادية أو هيئة التداول المؤهلة¹.

¹ - المادتين (02) و(03) من القرار المؤرخ في 12 يناير سنة 2014 المتضمن كفاءات تسليم تقارير محافظ الحسابات.