

بسم الله الرحمن الرحيم

## دليل التدقيق رقم (٢)

### تقرير مراقب الحسابات حول البيانات المالية

## THE AUDITOR'S REPORT ON FINANCIAL STATEMENT

أقر مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في جمهورية العراق بجلسته المنعقدة بتاريخ ١٩٩٩/٧/١٩ دليل التدقيق الآتي بشأن تقرير مراقب الحسابات حول البيانات المالية .

### الأهداف والنطاق

- ١ - تسعى مهنة مراقبة الحسابات إلى ترسيخ قناعة الجمهور بأهميتها كأداة محايدة وذلك من خلال تحديد واجبات ومسؤوليات مراقب الحسابات بشكل واضح ومحدد لكونه شخصا مهنيا يؤدي عمله وفقا لأطر وقواعد معتمدة أو متعارف عليها ولأن قطاعات متعددة من المجتمع تستند على رأيه ، الأمر الذي يرتب عليه مسؤولية كاملة أمام الجهات المستخدمة لتقريره .
- ٢ - يهدف هذا الدليل إلى :-
  - أ - وضع القواعد وتوفير الإرشادات حول شكل ومحتوى تقرير مراقب الحسابات الخارجي ، الذي يصدر كنتيجة لإنجازه عملية التدقيق بقصد إعطاء رأي فني ومحايد بالبيانات المالية .
  - ب- بيان أنواع الرأي الذي يعبر بواسطته مراقب الحسابات في تقريره حول البيانات المالية الخاضعة لرقابته في ضوء ما تسفر عنه نتائج التدقيق التي توصل إليها .
- ٣ - يقصد بالبيانات المالية الميزانية العامة وحسابي العمليات الجارية والإنتاج والمتاجرة والأرباح والخسائر والتوزيع وكشف التدفق النقدي وكشف حسابات خطة التنمية القومية وتقرير الإدارة وكشف الإيضاحات التي تقدمها الإدارة حول البيانات المالية .
- ٤ - يجب على مراقب الحسابات ان يفحص ويقيم النتائج التي يحصل عليها من خلال ادله قرائن التدقيق التي سيعتمد عليها كأساس في إيداء رايه حول البيانات المالية .
- ٥ - تضمنين مراقب الحسابات لتقريره ، راية الإجمالي بخصوص البيانات المالية للجهة الخاضعة لرقابته في ضوء النتائج التي يتوصل إليها حال الانتهاء من أعمال الرقابة .
- ٦ - عند إصدار رأي متحفظ ، على مراقب الحسابات ان يذكر في تقريره بوضوح " ما لم يتعذر ذلك عمليا " كافة الأسباب الجوهرية لذلك وأثرها على البيانات المالية . ويتم ذكر ذلك في فقرة تسبق فقرة الرأي أو الامتناع عن إيداء الرأي ، كما يمكن الإشارة إلى شرح مفصل إن وجد ضمن الإيضاحات حول البيانات المالية .

- ٧- في حالة استخدام تقرير مراقب الحسابات والبيانات المالية خارج العراق فيجب الإشارة إلى القواعد المحاسبية المطبقة في البلد الأم لشركة .
- ٨- اعتماد الأسس الواردة في هذا الدليل على التقارير الخاصة التي تنص عليها التشريعات فيما لا يتعارض مع التشريع المختص والتكليف التقاعدي الذي يلتزم به مراقب الحسابات .
- ٩- يتوجب على مراقب الحسابات أن يقوم بإعداد تقرير مكتوب يوضح الملاحظات والاستنتاجات بشكل ملائم على أن يكون التقرير سهل الفهم وخال من اللبس أو الغموض ويتضمن فقط معلومات وثيقة الصلة بالموضوع ومؤيدة بإثباتات كافية ، كما يجب ان تكون محتويات التقرير معروضة بأمانة وموضوعية ودقة وتكامل وبايجاز قدر الإمكان . وبذلك يمكن تحديد السمات الرئيسية لتقرير مراقب الحسابات بما يلي :-
- أ - الشمولية : يجب أن يكون تقرير مراقب الحسابات شاملاً بحيث يحتوي على جميع المعلومات وثيقة الصلة والمطلوبة لتحقيق أهداف الرقابة المالية وجعل موضوع التقرير مفهوماً بصورة كافية وصحيحة.
- ب- الدقة : تتطلب الدقة ان تكون البيانات المعروضة في التقرير صحيحة وان تكون الاستنتاجات موصوفة بشكل واضح ومحدد . ويجب أن تستند الاستنتاجات إلى البيانات المالية وذلك بهدف إقناع مستخدمي التقرير بان محتوياته موثوق بها ويمكن الاعتماد عليها.
- ج - الموضوعية : تقتضي الموضوعية ان تكون صياغة التقرير متوازنة من حيث المحتوى والأسلوب. إذ ينبغي أن يعرض تقرير مراقب الحسابات الحقائق بأمانة وبعيدا عن أي تضليل، بحيث يستعرض نتائج الرقابة بمنظور واقعي وملائم، وهذا بدوره يعني عرض تلك النتائج بصورة محايدة وموثقة.
- د- الوضوح : يتطلب الوضوح أن يكون التقرير سهل القراءة والفهم ويجب استخدام اللغة المباشرة وغير الفنية في التقرير، وان تطلب الأمر ذلك فيجب تعريف المصطلحات الفنية والاختصارات غير المألوفة في حالة استخدامها في التقرير . وان التنظيم المنطقي والسليم لمادة التقرير وتوخي الدقة عند عرض الحقائق وتكوين الاستنتاجات هي من شروط الوضوح والبيان.
- هـ- الإيجاز : لكي يكون التقرير بناء، يجب أن يتضمن اقتراحات مدروسة ومعبر عنها بتركيز لا يؤثر على وضوح المعنى وتحقيق الهدف من الملاحظة وبأسلوب جيد لمعالجة الأخطاء وواجه القصور والضعف التي تمت ملاحظتها.
- و- التوقيت : وتعني إنجاز تقديم تقرير مراقب الحسابات في وقت مبكر ومناسب لكي يتيح لغالبية المستخدمين الاستفادة منه.

ز - المتابعة : على مراقب الحسابات أن يتأكد عما إذا تم اتخاذ إجراءات كافية من قبل الجهة الخاضعة للرقابة بشأن تقريره للسنوات السابقة ومن ثم الإبلاغ عنها .

### العناصر الأساسية لتقرير مراقب الحسابات

١٠ - اسم وعنوان مراقب الحسابات Title and auditor's address

١١ - تاريخ التقرير Date of reporting

يعتبر تاريخ التقرير هو بمثابة تاريخ الانتهاء من عملية التدقيق ، لان ذلك يعني بان مراقب الحسابات قد اخذ بعين الاعتبار تأثير الأحداث والعمليات ، التي علم بها حتى تاريخ الانتهاء من إصدار التقرير بشأن البيانات المالية .

١٢ - الجهة التي يوجه إليها التقرير Addressee

يجب ان يعنون تقرير مراقب الحسابات إلى الهيئة العامة للشركة أو إلى المساهمين بالنسبة للجهة الخاضعة للتدقيق أو إلى الجهة التي قامت بتعيين مراقب الحسابات .

١٣ - الموضوع Subject or Opening Paragraph

ويقصد به تحديد البيانات المالية التي تم تدقيقها والفترة التي تغطيها .

١٤ - فقرة نطاق التدقيق وتشتمل على :- Scope Paragraph

أ- تحديد اسم الجهة الخاضعة للرقابة والبيانات المالية التي جرى تدقيقها والفترة التي تغطيها .  
ب-إشارة إلى القوانين والتشريعات والقواعد والأعراف التي جرت عملية التدقيق طبقاً لمقتضياتها .

١٥ - فقرة الرأي Opinion paragraph

على مراقب الحسابات ان يبين في تقريره وبشكل واضح رأيه فيما إذا كانت البيانات المالية وتقرير الإدارة تعطي صورة واضحة وعادلة عن الوضع المالي ونتائج الأعمال والتدفقات النقدية ، وفيما إذا كانت تتفق مع المتطلبات القانونية .

١٦ - توقيع مراقب الحسابات Auditor's signature

يجب أن يوقع التقرير باسم مراقب الحسابات الشخصي بالإضافة إلى اسم ، ديوان الرقابة المالية أو اسم الشركة أو المكتب الذي يتحمل مسؤولية التدقيق .

### أنواع الآراء المعبر عنها في التقرير

١٧ - إن الرأي الذي يبديه مراقب الحسابات في تقريره قد يكون :-

- رأي غير مقيد ( غير متحفظ ) Unqualified opinion

- رأي مقيد ( متحفظ ) Qualified opinion

- رأي سلبي Adverse opinion

- الامتناع عن إبداء رأي A disclaimer of opinion

١٨- يجب أن يبين بوضوح نوعية الرأي المعطى ، ويتم ذلك بالالتزام بكلمات محددة في كل نوع من أنواع الآراء المشار إليها أعلاه .

### **الرأي غير المقيد Unqualified opinion**

١٩- يتم إعطاء رأياً غير مقيداً عندما تتوفر القناعة الكافية لمراقب الحسابات بأن البيانات المالية تعطي صورة واضحة وعادلة وفقاً للمقومات التالية :-

أ- إعداد البيانات المالية وفقاً لسياسات محاسبية مقبولة ( ملائمة لطبيعة الشركة )، ومطبقة بصورة مماثلة للسنة السابقة .

ب- الالتزام بالأنظمة والقوانين المرعية في إعداد البيانات المالية .

ج- الاتفاق بين الصورة الإجمالية لعرض البيانات المالية وبين ما يعرفه مراقب الحسابات عن أعمال الشركة .

د- تعبير الإيضاحات المرفقة عن كافة المواضيع الهامة التي يتوجب عرضها في البيانات المالية .

هـ- إن التغيير في المبادئ المحاسبية أو في طريقة تطبيقها ونتائج ذلك محدد وموضح في البيانات المالية .

**الملحق رقم (١) يعطي نموذجاً إيضاحياً كاملاً عناصر تقرير مراقب الحسابات غير المقيد**

٢٠- قد تتطلب بعض الأمور أو الأحداث التركيز عليها و ذكرها في تقرير مراقب الحسابات دون أن

تؤثر على رأيه في البيانات ويتم توضيحها تفصيلاً في فقرة الإيضاحات حول تلك البيانات وتذكر هذه الإيضاحات بفقرة وسطية فيما بين النطاق والرأي و يصدر الرأي إيجابياً ( غير مقيد ) ولا يقيد بهذه الإيضاحات . **والملحق رقم (٢) يوضح مثل هذه الحالة .**

٢١- عندما يتعذر على مراقب الحسابات تنفيذ إجراءات التدقيق التي يعتقد بضرورتها، كأن يكون

البدء بعملية التدقيق أو تعيين مراقب الحسابات في وقت لا يسمح له بملاحظة جرد الخزين ، أو قد يظهر لمراقب الحسابات عدم كفاية السجلات المحاسبية ، أو عدم كفاية نظم الرقابة الداخلية فعليه في مثل هذه الظروف ان يقوم بإجراءات تدقيق بديلة للحصول على قرائن وأدلة كافية ومناسبة تدعم رأيه بدلاً من إعطاء تحفظات عنها .

### **الرأي المقيد ( المتحفظ ) Qualified Opinion**

٢٢- يصدر هذا الرأي عندما تكون البيانات المالية بشكل عام معبرة عن الوضع المالي ونتيجة

الأعمال ، إلا أن هناك فقرات محددة توفرت عنها ملاحظات معينة ذات تأثير مادي محدد أو تكتنفها حالات عدم تأكيد قليلة الأهمية مثل :-

أ - تقييد جانب من نطاق عمل مراقب الحسابات / **ملحق رقم (٣) .**

ب- عدم الاتفاق مع الإدارة حول قبول السياسات المحاسبية المختارة، طريقة تطبيق هذه السياسات ، أو كفاية الإفصاح في البيانات المالية / ملحق رقم (٤) .

٢٣- يجب التعبير عن الرأي المتحفظ باستخدام مصطلح " مع مراعاة " لتأثير الموضوع المتعلق بالتحفظ .

### الرأي السلبي Adverse Opinion

٢٤- وهو بيان مطلق من مراقب الحسابات يؤكد فيه بان البيانات المالية لا تعبر بصورة واضحة وعادلة عما يراد منها التعبير عنه. ويتم إبداء الرأي السلبي عندما يكون هناك عدم اتفاق مع الإدارة حول قبول السياسات المحاسبية المختارة كما ان طريقة تطبيق هذه السياسات تؤثر تأثيرا جسيما على البيانات المالية بحيث يتوصل مراقب الحسابات إلى قناعة بان التحفظ في التقرير ليس كافيا للإفصاح عن طبيعة التضليل أو عدم الاكتمال في البيانات المالية . ملحق رقم (٥).

### الامتناع عن إبداء الرأي A disclaimer of opinion

٢٥- يمتنع مراقب الحسابات عن إبداء الرأي عندما يكون الأثر المتوقع من تقييد نطاق العمل أو درجة عدم التأكد جسيمين وشاملين بحيث انه لم يتمكن من الحصول على أدلة وقرائن كافية ومناسبة تساعد على إعطاء رأيه في البيانات المالية .

٢٦- يعتذر مراقب الحسابات عن قبول مهمة التدقيق أو يمتنع عن إبداء رأيا حول البيانات المالية عندما تفرض الإدارة قيودا على نطاق عملية التدقيق . وعليه ان يوضح في تقريره نوع التقييد على نطاق عمله وإجراءاته . ملحق رقم (٦) .

### اثر الرأي لسنة سابقة على رأي السنة الحالية

٢٧- إن أول خطوة من خطوات التدقيق ، هي الرجوع إلى الملاحظات المثبتة في التقرير عن حسابات السنة السابقة ، والتأكد من اتخاذ الإجراءات اللازمة بصددها ما ورد فيها ، وعليه فان الرأي المقدم عن حسابات السنة الحالية قد يتأثر بشكل كبير بالرأي المقدم عن حسابات السنة السابقة ، فاذا كان هذا الرأي متحفظا وجب تقييد الرأي المقدم عن حسابات السنة الحالية بنفس الأسلوب أو بأخر وحسب الإجراءات المتخذة من قبل الإدارة بشأن ملاحظات التقرير .

### مفهوم الإيضاحات والتحفظات والملاحظات

٢٨- ترد عبارة الإيضاح ، التحفظ ، والملاحظة في تقرير مراقب الحسابات لذا من الضروري التمييز بين مفاهيمها لعلاقتها برأي مراقب الحسابات وكيفية التعبير عن ذلك الرأي .

### ٢٩- الإيضاحات Explanation

يقصد منها تسليط الضوء على جوانب معينة في البيانات المالية يعتقد بضرورة وأهمية عرضها وتقسم إلى :-

أ - إيضاحات تتعلق بالبيانات المالية : وتقع مسؤولية الإفصاح عنها على عاتق الإدارة كان تدرجها في متن البيانات بين قوسين أو في أسفل الكشوفات وإذا كانت هذه الإيضاحات كثيرة ومطولة تدرج بكشف ملحق بالبيانات المالية . كما ورد في القاعدة المحاسبية رقم (٦) الإفصاح عن السياسات المحاسبية المتبعة في إعداد البيانات المالية .

ب- إيضاحات تتعلق برأي مراقب الحسابات عن البيانات المالية . وتقدم هذه الإيضاحات في متن تقرير مراقب الحسابات ومن الأمثلة :-

( ١ ) إن رأي المراقب في جزء منه مبني على تقرير مراقب حسابات آخر : إذا كان تقرير مراقب الحسابات الآخر مقيدا وجب الإشارة إلى القيود أيضا فإذا كانت التحفظات ذات تأثير كبير فان على مراقب الحسابات يقيد رأيه أيضا .

( ٢ ) رغبة مراقب الحسابات في تسليط الضوء على قضية معينة تتعلق بالبيانات المالية وكما أشير سابقا .

( ٣ ) تغيير مبدأ محاسبي مقبول بمبدأ محاسبي آخر مقبول .

٣٠- التحفظات وتشمل :-

أ - الاعتراضات أو الاحتجاجات أو حالات عدم الاتفاق وهي الملاحظات التي تقيد رأي مراقب الحسابات بحدود معينه ولا يكتنفها غموض وعدم تأكد وتتوفر لها الإثباتات الكافية وهي تتعلق بنوعية البيانات المالية وتكون بإحدى الصيغ التالية :-

( ١ ) عدم الالتزام بالمبادئ المحاسبية المقبولة .

( ٢ ) عدم الثبات في استخدام هذه المبادئ .

( ٣ ) عدم الاتفاق مع الحقائق أو المبالغ التي تتضمنها البيانات المالية .

ب- حالات الشك أو عدم التأكد :-

( ١ ) التحديدات أو التقييدات على نطاق التدقيق .

( ٢ ) حالات التأكد الضمنية : وهي التي تنطوي على وقائع غامضة ولا يمكن تقدير

أثرها بصورة معقولة في تاريخ إعداد التقرير .

٣١- الملاحظات notes

وهي تتعلق بالوقائع التي يكتشفها مراقب الحسابات ولا يمكن أن تدرج تحت مفهوم الإيضاحات ولكنها بنفس الوقت لا ترقى إلى مستوى التحفظات ومن أمثلتها :-

أ - المخالفات للقوانين والأنظمة والتعليمات التي لا تؤثر على دقة وصحة وسلامة الأرقام التي تظهرها البيانات المالية .

ب- نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية والنظم المحاسبية التي لم تتوفر أدلة أو شكوك باستغلالها لتجاوزات .

ج - الملاحظات المتعلقة بكفاءة الأداء أو إدارة واستخدام الموارد الاقتصادية الموضوعه تحت تصرف الوحدة .

### ملحق رقم (١)

- فيما يلي نموذج توضيحي لكامل عناصر تقرير مراقب الحسابات و يبين هذا التقرير رأيا غير متحفظا .

اسم الجهة المسؤولة عن التدقيق

العنوان

الرقم

التاريخ

إلى / -

اسم الجهة التي يوجه إليها التقرير

م / تحديد فترة البيانات المالية واسم الجهة محل التدقيق

بعد التحية

فحصنا البيانات المالية لشركة ..... كما في ٣١ / كانون الأول / ١٩ .

طبقا لمقتضيات قانون المرقم ب — لسنة والقانون  
المرقم ب — لسنة والتشريعات المرعية الأخرى وفقا للقواعد والأعراف  
المعتمدة في هذا المجال .

وفي رأينا ، واستنادا للمعلومات والإيضاحات التي توفرت لدينا فان البيانات المالية وتقرير الإدارة المرفق بها متفقة مع السجلات ومستوفية للمتطلبات القانونية وأنها على قدر ما تضمنته من مؤشرات للأداء تعبر بصورة واضحة وعادلة عن الوضع المالي للشركة كما في ٣١ / كانون الأول / ونتائج نشاطها وتدفعاتها النقدية للفترة المنتهية بذات التاريخ .

التوقيع

مراقب الحسابات

## ملحق رقم ( ٢ )

فيما يلي مثال لفقرة تركيز انتباه القارئ لحالة هامة من عدم التأكد في تقرير مراقب الحسابات إلا أنها لتؤثر على رأي مراقب الحسابات .

فحصنا البيانات المالية ( وكما ورد في الملحق ١ ) .....

ولدينا الإيضاحات التالية :-

١ - على الشركة دعوة قضائية مطالبة بمبالغ تعويضات وغرامات رفعت الشركة دعوى بالمقابل ولا تزال القضيتين قائمتين في المحاكم ولا يمكن تحديد النتيجة حاليا ولم يتخذ مخصص للمطالبة المحتملة في البيانات المالية .

وفي رأينا واستنادا للمعلومات والإيضاحات التي توفرت لدينا فان البيانات المالية وتقرير الإدارة المرفق بها متفقة مع السجلات ومستوفية للمتطلبات القانونية وإنها على قدر ما تضمنته من مؤشرات للأداء تعبر بصورة واضحة وعادلة .....

## ملحق رقم ( ٣ )

إن تقييد نطاق عمل مراقب الحسابات يستدعي منه إعطاء رأيا متحفظا أو الامتناع عن إيداء رأي ملحق رقم (٦) و عليه إن يوضح في تقريره نوع التقييد و يشير إلى التعديلات المحتملة على البيانات المالية التي كان من الضروري إجرائها في حالة غياب التقييد .

وفيما يلي توضيح ذلك :-

فقرة إيضاحية ، تقييد نطاق العمل - رأي متحفظ .

فحصنا ..... باستثناء ما تم شرحه في الفقرة التالية فقد أجرينا تدقيقنا وفقا للقواعد .....

لم نقم بملاحظة جرد الخزين كما في ٣١ / كانون الأول / حيث ان هذا التاريخ كان سابقا لوجودنا في مقر الشركة ( لتعييننا كمراقبي حسابات للشركة ) ونظرا لطبيعة سجلات الشركة فلم نتمكن من تكوين الفناعة الكافية حول كمية الخزين بأية إجراءات تدقيق أخرى .

وفي رأينا واستنادا إلى المعلومات والإيضاحات التي توفرت لدينا فان البيانات المالية وتقرير الإدارة المرفق بها متفقة مع السجلات ومستوفية للمتطلبات القانونية وأنها على قدر ما تضمنته من مؤشرات للأداء تعبر بصورة واضحة وعادلة .....

## ملحق رقم ( ٤ )

قد يختلف مراقب الحسابات مع الإدارة حول أمور معينة مثل قبول السياسات المحاسبية، طريقة تطبيقها إن الإفصاح عنها في البيانات المالية فإن على مراقب الحسابات إبداء رأياً متحفظاً كما يلي أو رأياً سلبياً ( ملحق رقم ٥ ) .

أ - فقرة إيضاحية الاختلاف حول السياسات المحاسبية - طريقة محاسبية غير مناسبة - رأي متحفظ :-

فحصنا ..... ( كما ورد في الملحق رقم ١ )

لم يتم اخذ مخصص للاندثار في البيانات المالية ، الأمر الذي هو برأينا لا يتفق مع القواعد المحاسبية المتعارف عليها. يبلغ الاندثار عن السنة المنتهية في ٣١ / كانون الأول / ( ) على أساس طريقة القسط الثابت وبمعدل ٣% سنويا للمباني ١٠% الآلات والمعدات وتبعاً لذلك يجب تخفيض كلفة الموجودات الثابتة بقيمة الاندثار المتراكم والبالغ ( ) وكذلك زيادة خسارة السنة والخسائر المتراكمة بمبلغ ( ) ( ) على التوالي .

في رأينا ومع مراعاة ما جاء اعلاه، واستنادا إلى المعلومات والإيضاحات التي توفرت لدينا فإن البيانات المالية وتقرير الإدارة المرفق بها متفقة مع السجلات ومستوفية للمتطلبات القانونية وأنها على قدر ما تضمنته من مؤشرات للأداء تعبر بصورة واضحة وعادلة .....

ب - فقرة إيضاحية ، الاختلاف حول سياسات محاسبية، إفصاح غير كافي رأي متحفظ .

فحصنا ..... ( كما ورد في الملحق رقم ١ )

بتاريخ ١٥ / كانون الثاني / ، أصدرت الشركة سندات قرض بقيمة ( ) دينار وذلك لغرض تمويل عملية توسيع المصنع، وتقييد اتفاقية القرض قدرة الشركة على توزيع الأرباح المتحققة بعد ٣١ / كانون الأول / ، في رأينا إن الإفصاح عن هذه المعلومات مطلوب وفقاً لقانون ..... وللقواعد المحاسبية المتعارف عليها محلياً .

في رأينا مع مراعاة ما جاء اعلاه، واستنادا إلى المعلومات والإيضاحات التي توفرت لدينا، فإن البيانات المالية تعبر بصورة واضحة وعادلة .....

## ملحق رقم ( ٥ )

فقرة إيضاحية ، الاختلاف حول سياسات محاسبية ، إفصاح غير كافي ، رأي سلبي .

فحصنا ..... ( كما ورد في الملحق رقم ١ )

( إضافة فقرة تشرح الاختلاف ) .

في رأينا ، ونظرا للتحفظات والملاحظات المشار إليها أعلاه فان البيانات المالية لا تعبر بصورة واضحة وعادلة عن الوضع المالي للشركة كما في ٣١ / كانون الأول / ونتائج نشاطها وتدقيقاتها النقدية بذات التاريخ .

## ملحق رقم (٦)

في بعض الحالات تظهر نتائج عملية التدقيق ملاحظات وتحفظات مادية وجوهرية تؤثر على الوضع المالي ونتائج الاعمال ، الامر الذي يجعل من المتعذر على مراقب الحسابات إبداء رأيا حول البيانات المالية . وقد يترك مراقب الحسابات فترة زمنية للإدارة لاتخاذ إجراءاتها في تعديل تلك البيانات ليتسنى له إبداء الرأي حولها وكما في المثال التالي :-

فحصنا البيانات المالية .....

ولدينا الإيضاحات والملاحظات والتحفظات التالية :-

- ١

- ٢

- ٣

ونظرا للملاحظات والتحفظات المشار إليها في هذا التقرير من آثار مادية و جوهرية على الوضع المالي ونتيجة النشاط و خاصة ما يتعلق بالفقرات ( - ) فقد اصبح من المتعذر علينا إبداء الرأي بالبيانات المالية للشركة للسنة موضوع التدقيق .

للتفضل بالعلم ... و التوجيه باتخاذ الإجراءات اللازمة لتجاوز هذه الملاحظات والتحفظات

وإعلامنا النتائج خلال فترة من تاريخه أعلاه ليتسنى لنا إبداء الرأي بالبيانات والحسابات المذكورة .