

معيار رقم (٢٥٠)

مراجعة القوانين واللوائح عند مراجعة قوائم مالية

معيار المراجعة المصري رقم (٢٥٠) مراجعة القوانين و اللوائح عند مراجعة قوائم مالية

معيار المراجعة المصري رقم (٢٥٠)

مراعاة القوانين و اللوائح عند مراجعة قوائم مالية

المحتويات

الفقرات	
٨-١	المقدمة
١٠-٩	مسئولية الإدارة تجاه الالتزام بالقوانين واللوائح
٣١-١١	إعتبرات المراجعة حول الالتزام بالقوانين واللوائح
٣٨-٣٢	الإبلاغ عن عدم الالتزام
٤٠-٣٩	الانسحاب من مهمة المراجعة

ملحق : مؤشرات ياحتمال حدوث عدم الالتزام

هذه الصفحة تركت فارغة عن عمد

معايير المراجعة المصري رقم (٢٥٠) مراعاة القوانين واللوائح عند مراجعة قوائم مالية

المقدمة

١- يهدف هذا المعيار إلى وضع أسس و توفير إرشادات تتعلق بمسئولية مراقب الحسابات عن مراعاة القوانين والأنظمة عند مراجعة القوائم المالية .

٢- عند تخطيط و تنفيذ عملية المراجعة وكذلك عند تقييم و عرض نتائج المراجعة فإن على المراقب إدراك أن عدم التزام المنشأة بالقوانين واللوائح قد يؤثر بشكل أساسي على القوائم المالية. ومع ذلك فإنه لا يمكن التوقع بأن عملية المراجعة ستؤدي إلى اكتشاف كافة حالات عدم الالتزام بالقوانين واللوائح. ويتطلب اكتشاف عدم الالتزام رغم التأكيد على أهميته النظر فى إمكانية علاقته بنزاهة الإدارة أو الموظفين وإمكانية تأثيره على الجوانب الأخرى لعملية المراجعة .

٣- إن مصطلح (عدم الالتزام) كما هو مستعمل فى هذا المعيار ، يشير إلى أعمال السهو أو الأعمال التى قامت بها المنشأة محل المراجعة - إما بقصد أو بدون قصد - بالمخالفة للقوانين واللوائح السائدة، وتتضمن هذه المخالفات معاملات قامت بها المنشأة أو لمصلحتها بواسطة إدارتها أو موظفيها . لغرض هذا المعيار فإن عدم الالتزام لا يتضمن المخالفات الشخصية (التى لا علاقة لها بأنشطة عمل المشروع) من قبل إدارة المنشأة أو موظفيها .

٤- أن تقدير عدم مشروعية الأعمال التى قامت بها المنشأة هو قرار قانونى يتجاوز عادة الكفاءة المهنية للمراقب، ولكن التدريب والخبرة ومدى تفهم المراقب لنشاط المنشأة و القطاع الذى تنتمي إليه، يعد أساساً قوياً لتحديد مدى مشروعية بعض الأعمال التى تصل لعلمه من حيث الالتزام بالقوانين واللوائح المطبقة . إن قرار اعتبار عمل معين يشكل عدم التزام ، يتم عادة بناء على نصيحة صادرة من خبير مؤهل بمزاولة القانون وذو معرفة بالموضوع ولكن فى النهاية فإن قرار المشروعية من عدمه هو قرار قضائي بحت .

٥- تختلف علاقة القوانين و اللوائح بالقوائم المالية اختلافاً كبيراً حيث تحدد بعض القوانين و

اللوائح شكل ومضمون القوائم المالية للمنشأة أو المبالغ الواجب تسجيلها أو الإفصاح الذى يجب أن يتم فى تلك القوائم. بينما تمثل القوانين واللوائح الأخرى ما يجب أن تطبقه المنشأة أو تضع القواعد المنظمة لإدارة أعمال المنشأة. وهناك بعض المنشآت التي يحكم أعمالها أنظمة وأطر قانونية متعددة (مثل البنوك والشركات الكيماوية) بينما هناك منشآت أخرى مشمولة بالقوانين واللوائح المتعلقة بالنواحي التشغيلية للعمل بشكل عام. (مثل المنشآت المتعلقة بالسلامة والصحة والأنشطة المماثلة). قد ينتج عن عدم الالتزام بالقوانين والأنظمة عواقب مالية على المنشأة كالغرامات والمقاضاة... الخ وعموماً كلما كان عدم الالتزام بعيداً عن الأحداث و المعاملات التي تنعكس عادة على القوائم المالية، كلما كان المراقب أقل اهتماماً به.

٦- ترتبط معايير المحاسبة والمراجعة المصرية بشكل أكبر بالقوانين واللوائح المعمول بها .

٧- ينطبق هذا المعيار على عمليات مراجعة القوائم المالية ولا ينطبق على المهام الأخرى التي يكلف بها المراقب بشكل خاص لاختبار مدى الالتزام بالقوانين واللوائح وتقديم تقرير منفصل بذلك .

٨- يتضمن معيار المراجعة المصري رقم (٢٤٠) الإرشادات المتعلقة بمسئوليات المراقب بشأن الغش والتدليس كجزء من عدم الالتزام بالقوانين واللوائح عند مراجعة القوائم المالية.

مسئولية الإدارة تجاه الالتزام بالقوانين واللوائح

٩- الإدارة مسؤولة عن التأكد من أن معاملات المنشأة تتم طبقاً للقوانين واللوائح المعمول بها وأن مسؤولية منع واكتشاف عدم الالتزام تقع على عاتق الإدارة أولاً.

١٠- فيما يلي بعض السياسات والإجراءات التي قد تساعد الإدارة على القيام بمسئوليتها لمنع واكتشاف عدم الالتزام :

- متابعة المتطلبات القانونية والتأكد من أن إجراءات التشغيل قد صممت طبقاً لهذه المتطلبات.
- تأسيس وتشغيل أنظمة ملائمة للرقابة الداخلية .
- وضع قواعد سلوكية للعمل والإعلان عنها وإتباعها.
- التأكد من تدريب العاملين بالمنشأة على قواعد سلوكيات العمل المعمول بها وتفهمهم لها.

- متابعة الالتزام بقواعد العمل و اتخاذ الإجراءات التأديبية المناسبة تجاه حالات عدم الالتزام.
- إشراك مستشارين قانونيين للمساعدة في متابعة تنفيذ المتطلبات القانونية.
- الاحتفاظ بملف يتضمن القوانين الهامة التي يجب على المنشأة الالتزام بها إضافة إلى سجل بالشكاوى الناتجة عن عدم الالتزام .
- وفى المنشآت الكبيرة قد تستكمل هذه السياسات و الإجراءات بتفويضات ملائمة إلى :
 - إدارة المراجعة الداخلية .
 - لجنة المراجعة.

اعتبارات المراجعة حول الالتزام بالقوانين واللوائح

١١- لا يعتبر المراقب ولا يمكن اعتباره مسؤولاً عن منع واكتشاف عدم الالتزام إلا أن إجراءات المراجعة السنوية تساعد في الحد من أو اكتشاف مثل هذه المخالفات .

١٢- إن عملية المراجعة عرضة لمخاطر لا يمكن تجنبها تتعلق بعدم إمكانية اكتشاف بعض الأخطاء الهامة في القوائم المالية حتى ولو تم تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة بالشكل الملائم ووفقاً لمعايير المراجعة المصرية، كما أنها عرضة لزيادة احتمالات وجود تحريف هام بالقوائم المالية الناتج من عدم الالتزام بالقوانين و الأنظمة المعمول بها بسبب عدة عوامل منها ما يلي :

- وجود قوانين ولوائح تعود بالدرجة الأولى إلى أوجه النشاط للمنشأة ، وعادة ليس لها تأثير هام على القوائم المالية و لا يمكن اكتشافها عن طريق نظم المعلومات المتعلقة بإعداد التقارير المالية.
- تأثير فعالية إجراءات المراجعة بالمحددات المتأصلة في نظام الرقابة الداخلية و باستخدام أسلوب المراجعة بالعينة .
- أن معظم الأدلة التي يحصل عليها المراقب هي أدلة مقنعة ولكنها ليست حاسمة بطبيعتها .
- قد يصاحب عدم الالتزام بالقوانين واللوائح تصرفاً متعمداً لإخفائه كالتواطؤ والتزوير والتعمد بعدم تسجيل المعاملات و تجاوز الإدارة لبعض الضوابط أو التحريف المقصود للبيانات المقدمة إلى المراقب .

١٣- طبقاً لمعيار المراجعة المصري رقم (٢٠٠) " الهدف من عملية مراجعة قوائم مالية والمبادئ العامة التي تحكمها" فعلى المراقب أن يخطط و ينفذ عملية المراجعة مستخدماً أسلوب الشك المهني ، مدركاً بان المراجعة قد تكشف حالات أو أحداث تؤدي إلى التساؤل عن مدى التزام المنشأة بالقوانين واللوائح المطبقة من عدمه .

١٤- وفقاً لبعض المتطلبات القانونية الخاصة ، قد يُطلب من المراقب على وجه الخصوص وكجزء من عملية مراجعة القوائم المالية الإبلاغ فيما إذا كانت المنشأة تلتزم ببعض أحكام القوانين أو اللوائح. في مثل هذه الحالات ، على المراقب أن يخطط لعمل اختبارات للتأكد من مدى الالتزام بهذه القوانين واللوائح .

١٥- لغرض التخطيط لعملية المراجعة، على المراقب الحصول على تفهم عام للإطار القانوني والنظامي للمنشأة والقطاع الذي تنتمي إليه ومدى التزام المنشأة بهذا الإطار .

١٦- للحصول على هذا التفهم العام ، على المراقب أن يدرك بشكل خاص أن بعض القوانين واللوائح قد يكون لها تأثير جوهري على نشاط المنشأة وأن أى عدم التزام بها قد يسبب توقف نشاط المنشأة أو يجعل استمرارها موضع تساؤل ، مثلاً إن عدم التزام المنشأة بالحصول على رخصة رسمية أو سند آخر لمزاولة نشاطها قد يكون له مثل هذا التأثير (مثلاً بالنسبة للبنوك و عدم التزامها بمتطلبات كفاية رأس المال أو متطلبات الاستثمار) .

١٧- لغرض الحصول على التفهم العام للقوانين واللوائح فإن على المراقب عادة القيام بالآتي :

- استخدام المعلومات المتوفرة عن النشاط للمنشأة و الصناعة التابعة له و العوامل التنظيمية و العوامل الخارجية الأخرى .
- الاستفسار من الإدارة عن السياسات والإجراءات المتبعة بالمنشأة المتعلقة بالالتزام بالقوانين واللوائح المعمول بها.
- الاستفسار من الإدارة عن القوانين أو اللوائح التي قد يتوقع أن يكون لها تأثيراً جوهرياً على نشاط المنشأة.
- مناقشة الإدارة في السياسات والإجراءات المتبناه لتحديد وتقييم والمحاسبة عن المطالبات القضائية وتقديراتها .

- مناقشة الإطار العام للقوانين واللوائح مع مراقبي حسابات الشركات التابعة فى الدول الأخرى (مثلاً فى حالة مطالبة الشركات التابعة بالالتزام بالقواعد التنظيمية للأوراق المالية المطبقة فى بلد الشركة الأم).

١٨- بعد حصول المراقب على تفهم كامل ، عليه تنفيذ بعض إجراءات المراجعة التى تساعد فى تحديد حالات عدم الالتزام بهذه القوانين واللوائح ، حيث يتعين أخذ هذه الحالات فى الاعتبار عند إعداد القوائم المالية و خاصة :
(أ) الاستفسار من الإدارة فيما إذا كانت المنشأة ملتزمة بهذه القوانين واللوائح .
و(ب) فحص المراسلات الجارية مع السلطات المانحة لترخيص العمل أو المنظمة له .

١٩- إضافة لذلك على المراقب الحصول على أدلة مراجعة كافية و مناسبة حول مدى الالتزام بهذه القوانين واللوائح و التى أقر المراقب بتأثيرها فى تحديد القيم الهامة والإفصاحات فى القوائم المالية . وعلى المراقب أن يكون على تفهم تام لهذه القوانين واللوائح لأخذها فى الاعتبار للوصول إلى تأكيدات معينة متعلقة بالقيم المسجلة بالقوائم المالية وكذلك الإفصاح الواجب بالقوائم المالية .

٢٠- مثل هذه القوانين واللوائح يجب أن تكون راسخة ومعروفة للمنشأة وفى القطاع الذى تنتمي إليه ، وتؤخذ بعين الاعتبار عند إصدار القوائم المالية . وقد تتعلق هذه القوانين واللوائح مثلاً بشكل ومضمون القوائم المالية أو تتضمن متطلبات خاصة بالصناعة أو معالجة محاسبية لبعض المعاملات .

٢١- عدا ما تم شرحه فى الفقرات من "١٨" إلى "٢٠" لا يقوم المراقب بأى اختبار أو اتخاذ أية إجراءات أخرى حول مدى التزام المنشأة بالقوانين واللوائح نظراً لأن ذلك يعتبر خارج نطاق مراجعة القوائم المالية .

٢٢- على المراقب الانتباه إلى أن إجراءات المراجعة المطبقة بهدف إبداء رأى فى القوائم المالية قد تشير إلى احتمال وجود حالات عدم التزام بالقوانين واللوائح المطبقة مثل الإجراءات الخاصة بقراءة محاضر الاجتماعات ، الاستفسار من إدارة المنشأة و المستشار القانوني عن القضايا و المطالبات

و التقديرات ، وكذلك إجراءات اختبارات الفحص المستندى لتفاصيل المعاملات أو الأرصدة أو الإفصاحات .

٢٣- على المراقب الحصول على إقرارات مكتوبة بأن الإدارة قد كشفت له عن كافة حالات عدم الالتزام بالقوانين واللوائح المعروفة أو المحتملة و التي سيؤخذ تأثيرها بعين الاعتبار عند إعداد القوائم المالية .

٢٤- من حق المراقب افتراض التزام المنشأة بالقوانين واللوائح المتبعة في حالة عدم وجود دليل بعدم التزامها .

الإجراءات المتبعة عند اكتشاف حالات عدم الالتزام

٢٥- يتضمن الملحق المرفق بهذا المعيار أمثلة حول أنواع المعلومات التي قد تسترعى انتباه المراقب والتي قد تشير إلى وجود حالات من عدم الالتزام بالقوانين واللوائح .

٢٦- عندما ينمو إلى علم المراقب معلومات تشير إلى احتمال وجود مثل هذه الحالات ، عليه تفهم طبيعة الحالة و الظروف التي أدت إليها وكافة المعلومات المتعلقة بها . وذلك لغرض تقييم التأثير المحتمل على القوائم المالية .

٢٧- عند تقييم التأثير المحتمل على القوائم المالية على المراقب النظر إلى :

- العواقب المالية المحتملة كالغرامات و العقوبات و الأضرار و التهديد بمصادرة ملكية الأصول و إيقاف نشاط المنشأة و مقاضاتها .
- ما إذا كانت العواقب المالية المحتملة تتطلب الإفصاح .
- ما إذا كانت العواقب المالية المحتملة من الخطورة بحيث قد يتشكك المراقب في مدى تعبير القوائم المالية .

٢٨- عندما يقتنع المراقب بإمكانية وجود حالات من عدم الالتزام بالقوانين واللوائح فإن عليه توثيق النتائج ومناقشتها مع الإدارة ، ويتضمن توثيق النتائج نسخاً من السجلات والمستندات وإثبات المناقشات الشفهية كتابة ، إذا كان ذلك مناسباً .

٢٩- في حالة عدم تقديم إدارة المنشأة معلومات وافية تفيده التزامها بمثل هذه القوانين واللوائح، فعليه أن يستشير المستشار القانوني للمنشأة حول مدى تطبيق القوانين واللوائح في مثل هذه الظروف ومدى تأثيرها على القوائم المالية، وفي حالة عدم الاقتناع برأي المستشار القانوني للمنشأة فإن عليه استشارة مستشاره القانوني الخاص للنظر فيما إذا كان هناك انتهاك للقانون أو اللوائح والعواقب القانونية المحتملة وما هي الإجراءات الأخرى إن وجدت، التي على المراقب اتخاذها.

٣٠- في حالة عدم الحصول على أدلة كافية بشأن مدى الالتزام بالقوانين واللوائح فإن على المراقب أخذ ذلك في الاعتبار عند إبداء رأيه على القوائم المالية .

٣١- على المراقب النظر إلى تأثير عدم الالتزام بالقوانين واللوائح فيما يتعلق بالجوانب الأخرى لعملية المراجعة وخاصة مصداقية إقرارات الإدارة، وعلى المراقب إعادة النظر في تقييمه للمخاطر وصحة إقرارات الإدارة في حالة عدم قدرة نظام الرقابة الداخلية على اكتشاف ومنع حالات عدم الالتزام بالقوانين واللوائح. ويعتمد تأثير حالات معينة من عدم الالتزام المكتشف من قبل المراقب على العلاقة بين ارتكاب وإخفاء العمل، إن وجد، وبين إجراءات رقابة داخلية معينة ومستوى الإدارة أو الموظفين الضالعين فيهما .

الإبلاغ عن عدم الالتزام

إلى الإدارة

٣٢- على المراقب، وبأسرع وقت ممكن، أما إبلاغ حالات عدم الالتزام التي نمت إلى علمه إلى هؤلاء المسؤولين عن حوكمة الشركة أو الحصول على دليل بأنه قد تم إبلاغهم به بالشكل المناسب - ومع ذلك - فإن المراقب لا يحتاج إلى ذلك في الأمور التي ليس لها تأثير أو الأمور غير الهامة، وقد يصل المراقب إلى اتفاق مسبق مع المنشأة حول طبيعة الأمور التي عليه الإبلاغ عنها .

٣٣- إذا اعتقد المراقب بأن عدم الالتزام كان متعمداً و ذو تأثير هام، فعليه إبلاغ ذلك بدون تأخير .

٣٤- في حالة شك المراقب بأن بعض أعضاء الإدارة العليا ، بما فيهم أعضاء مجلس إدارة متورطون في حالات عدم الالتزام ، فعليه إبلاغ الأمر إلى المستوى الأعلى للسلطة ، إن وجد في المنشأة كلجنة المراجعة أو مجلس الإشراف مثلاً . وفي حالة عدم وجود سلطة أعلى أو إذا اعتقد المراقب بأن تقريره قد لا يؤخذ به أو عدم تأكده من الشخص الذي يوجه إليه التقرير فعليه في مثل هذه الحالات الحصول على استشارة قانونية.

إلى مستخدمي تقرير المراقب على القوائم المالية

٣٥- إذا توصل المراقب إلى أن حالات عدم الالتزام لها تأثير هام على القوائم المالية ، ولم يتم إظهاره بشكل ملائم في تلك القوائم ، فعليه أن يعطى رأياً بتحفظ أو رأياً عكسياً .

٣٦- في حالة قيام المنشأة بمنع المراقب من الحصول على أدلة كافية ومناسبة لتقييم مدى احتمال حدوث حالات عدم الالتزام التي لها تأثير هام على القوائم المالية ، فإن على المراقب أن يعطى رأياً بتحفظ أو يقدم تقريراً بعدم القدرة على إبداء الرأي على القوائم المالية مستنداً على وجود قيود على نطاق المراجعة .

٣٧- في حالة عدم قدرة المراقب على تحديد ما إذا كان هناك عدم التزام قد وقع أم لا بسبب قيود فرضتها الظروف وليس من قبل المنشأة ، فعليه دراسة تأثير مثل هذه الحالات على تقريره .

إلى السلطات النظامية والرقابية

٣٨- يمنع واجب السرية المراقب عادة من إبلاغ عدم الالتزام إلى طرف ثالث، في مثل هذه الظروف قد يحتاج المراقب إلى السعي للحصول على استشارة قانونية آخذاً في الاعتبار مسئولية المراقب تجاه المصلحة العامة، وفي بعض الحالات يتم تجاوز واجب السرية بموجب التشريع أو القانون أو المحاكم (على سبيل المثال في المؤسسات المالية - تلزم التشريعات المنظمة لها إبلاغ الجهة الإشرافية الأعلى بحالات عدم الالتزام).

الانسحاب من مهمة المراجعة

٣٩- قد يقرر المراقب بأن الانسحاب من مهمة المراجعة ضروري عندما لا تقوم المنشأة باتخاذ الإجراءات المناسبة التي يراها ضرورية في مثل تلك الظروف حتى إذا كانت حالات عدم الالتزام غير مؤثرة بشكل جوهري في القوائم المالية . ومن العوامل التي تؤثر على رأى المراقب ، التورط الضمني للإدارة العليا في المنشأة والتي قد تؤثر على مصداقية الإقرارات المقدمة من الإدارة، وتأثيرات علاقة المراقب المستمرة مع المنشأة . و للوصول إلى هذا القرار ، فإن على المراقب أن يسعى للحصول على استشارة قانونية .

٤٠- طبقاً لما جاء في "الميثاق العام المصري لأداب وسلوكيات مزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة" ، فإن على المراقب الحالي إعلام المراقب المقترح ، بناء على استفسار من المراقب المقترح ، فيما إذا كانت هناك أية أسباب مهنية تحول دون قبول المراقب المقترح لمهمة تعيينه كمراقب حسابات، ويعتمد مدى مناقشة شئون العميل بين المراقب الحالي و المراقب المقترح على موافقة العميل بالسماح بهذه المناقشة و / أو المتطلبات القانونية . وفى حالة وجود أسباب أو أمور أخرى تحتاج إلى إفصاح ، فإن المراقب الحالي سوف يقدم تفاصيل المعلومات و يناقش بحرية مع المراقب المقترح كافة الأمور ذات العلاقة بالتعيين الجديد ، أخذاً بعين الاعتبار القيود القانونية وقواعد السلوك المهني ومن ضمنها موافقة العميل ، وفى حالة رفض العميل السماح بمناقشة شئونه مع المراقب المقترح ، فإن هذه الحقيقة يجب أن يفصح عنها إلى المراقب المقترح .

هذه الصفحة تركت فارغة عن عمد

ملحق

مؤشرات باحتمال حدوث عدم الالتزام

أدناه أمثلة على أنواع المعلومات التي قد تستدعي انتباه المراقب و التي قد تشير إلى حدوث حالات عدم التزام بالقوانين و الأنظمة .

- التحقيق من قبل أحد الجهات الحكومية أو دفع غرامات أو عقوبات .
- مدفوعات لخدمات غير محددة أو قروض إلى استشاريين أو أطراف ذوى علاقة أو موظفين أو موظفين حكوميين .
- عمولات مبيعات أو أجور وكلاء و التي تظهر مرتفعة ، مقارنة لتلك التي تدفع عادة لها من قبل المنشأة أو الجهة الصناعية أو الخدمات المستلمة فعلاً .
- مشتريات بأسعار أعلى أو أقل كثيراً عن سعر السوق .
- مدفوعات نقدية غير تقليدية أو مشتريات مسددة بشيك لحامله أو محولة إلى رقم حساب في بنك .
- معاملات غير اعتيادية مع شركات مسجلة في مناطق معفاة من الضرائب .
- مدفوعات عن بضائع أو خدمات تسدد إلى دولة غير دولة منشأ البضاعة أو الخدمة .
- مدفوعات بدون مستندات مراقبة النقد .
- وجود نظام محاسبي لا يستطيع ، بسبب التصميم أو غيره ، أن يوفر مسار مراجعة مناسب أو أدلة مراجعة كافية .
- معاملات غير معتمدة ، أو معاملات مسجلة بشكل غير مناسب .
- تعليقات وسائل الإعلام .

معيار رقم (٢٥٠)

مراجعة القوائم المالية
مراجعة القوائم و اللوائح عند مراجعة قوائم مالية

هذه الصفحة تركت فارغة عن عمد