

المسؤولية المدنية لمراقب الحسابات في الشركات المساهمة

"دراسة تحليلية مقارنة"

عبدة عامر مرعي الربيعي

باحث

كلية القانون/جامعة كركوك

د.محمد صديق محمد عبدالله

أستاذ القانون المدني المساعد

كلية القانون/جامعة الشارقة

مجلة الحقوق للبحوث القانونية و الاقتصادية بكلية الحقوق، جامعة الإسكندرية العدد الثاني

2017

المقدمة

الحمد لله رب العالمين، والصلاة والسلام على سيد المرسلين محمد الأمين، وعلى آله وصحبه أجمعين..... وبعد:-

سنوضح مقدمة البحث من خلال النقاط الآتية:-

أولاً:- مدخل تعريفى بموضوع البحث:

تتمثل اهمية الشركة في إنها تقوم بتجميع رؤوس الاموال المدخرة لدى الافراد في شكل اسهم أو سندات ثم تقوم بعد ذلك باستثمار هذه الاموال في شكل مشروعات ضخمة وكبيره ، وهذا بلا شك يحقق الازدهار والرفاهية للأفراد، فالشركات تقوم بدور مهم في الاقتصاد الوطني والدولي في العالم المعاصر، ذلك أنها تعد تجميعاً لجهد الأفراد ومدخراتهم لتضطلع بإنجاز المشروعات الاقتصادية الكبرى التي يعجز الأفراد عن تحقيقها مهما بلغت قدراتهم وإمكانياتهم، مما جعلها الأداة المثلى للنهوض الاقتصادي .

ولما كانت الشركات بصفة عامة تحتل هذه الأهمية في ظل الاقتصاد الحر، فقد بدأ الاعتماد في تأسيسها ومزاولتها لأعمالها على مهنة التدقيق في بداية نشؤها عند انفصال الملكية عن الإدارة وذلك لطمأنه المالك على أمواله مع حجم النشاط الصغير، أما الآن وبعد أن اتسعت الأنشطة الى القدر الذي جعلت من العالم قرية صغيرة فتفاقم دور مراقب الحسابات حول أرضاء العديد من الجهات المستفيدة من مخرجات هذه المهنة من المستثمرين والإدارة المالكين الصغار منهم أو كبار الجمهور متخذي القرار، الحكومات، الزبائن أي على مستوى الاقتصاد لما شهده العالم في الآونة الأخيرة من أحداث تمثلت بالعولمة وما أنطوى عليها من هيمنة اقتصاد السوق وانتشار اقتصاد المعرفة وإزالة الحواجز عبر الحدود، وفي هذه الدراسة نتناول دور مراقب الحسابات انطلاقاً من النصوص القانونية التي عالجت الموضوع والعمل على تسليط الضوء ودراستها بشكل معمق من أجل إيضاح الدور الفعال لمراقب الحسابات والتركيز على بيان المسؤولية المدنية التي من الممكن أن تنهض تجاهه .

لقد بدأ الاعتماد على مهنة التدقيق في بداية نشؤها عند انفصال الملكية عن الإدارة وذلك لطمأنه المالك على أمواله مع حجم النشاط الصغير، أما الآن وبعد أن اتسعت الأنشطة الى القدر الذي جعلت من العالم قرية صغيرة فتفاقم دور مراقب الحسابات حول أرضاء العديد من الجهات المستفيدة من مخرجات هذه المهنة من المستثمرين والأدارة المالكين الصغار منهم أو كبار الجمهور متخذي القرار، الحكومات، الزبائن أي على مستوى الاقتصاد لما شهده العالم

في الآونة الأخيرة من أحداث تمثلت بالعلومة وما أنطوى عليها من هيمنة أقتصاد السوق وانتشار أقتصاد المعرفة وأزالة الحواجز عبر الحدود.

لذلك فأن دور مراقب الحسابات قد أزداد أهمية في ظل الأقتصاد الحر، بل وأمتد ذلك الى المستوى الدولي خاصة عندما ظهرت الآثار السلبية لعدم الوفاء بمتطلبات هذه المسؤولية من جانب شركات المراجعة الكبرى، مثل الانهيارات المالية التي حدثت في عدد من دول شرق آسيا وأمريكا اللاتينية عام ١٩٩٧ م ، وأزمة شركة (Ernon) والتي كانت تعمل في مجال تسويق الكهرباء والغاز الطبيعي في الولايات المتحدة الأمريكية عام ٢٠٠١ م ، وكذلك أزمة شركة (World Com) الأمريكية للاتصالات عام ٢٠٠٢ م وصولاً إلى الأزمة المالية العالمية الأخيرة عام ٢٠٠٨ م وما صاحبها من انهيار لعدد كبير من الشركات مما أدى إلى تدخلات حكومية لدعم بعض القطاعات التي تواجه الانهيار كقطاع السيارات والبنوك في الولايات المتحدة وغيرها.

ويرى البعض أن أحد أسباب هذه الانهيارات هو الفساد الإداري والمحاسبي بصفة عامة والفساد المالي بصفة خاصة، مع مراعاة إن الفساد المحاسبي يرجع في احد جوانبه الهامة إلى دور مراقبي الحسابات وتأكيدهم على صحة القوائم المالية وما تتضمنه من معلومات محاسبية وذلك خلافاً للحقيقة مما كان له الأثر الواضح للضرر الذي لحق بالمستثمرين نتيجة لعدم تزويدهم أو حتى الإشارة تحذيراً لهم على الحالة الاقتصادية التي ستؤول إليها هذه الشركات التي وظفوا أموالهم فيها سعياً للربح لا الخسارة الفادحة التي لحقت باستثماراتهم.

لقد أدت الأزمات المالية المتلاحقة للشركات العالمية الى الالتفات لفلسفة جديدة ومبادئ متعارف عليها تدور حول ضرورة تطبيق تحكم مؤسسي على الشركات لتفادي الأزمات والتعثر ولا يكون ذلك إلا من خلال إتباع أساليب إدارة رشيدة تضع المقدمات وتستقرئ النتائج، وبالتالي تزيد من ثقة المستثمرين في البيانات والمعلومات التي توفرها الشركة وتتيح للمساهمين ممارسة حقوقهم..

ثانياً:- منهجية البحث:

لقد أنتهج الباحث أسلوب البحث القانوني التحليلي المقارن، من خلال بيان موقف القانونين العراقي والإماراتي تفصيلاً من موضوع البحث ففيما يخص القانون العراقي سيتم تناول الموضوع بمحتوياته في إطار القانون المدني العراقي رقم (40) لسنة 1951، وكذلك في إطار قانون الشركات رقم (21) لسنة 1997 المعدل بسنة 2004، وكذلك في إطار نظام ممارسة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات رقم (3) لسنة 1999 والمعدل بسنة 2013 ، وفيما يخص القانون

الإماراتي سيتم تناول الموضوع بمحتوياته في إطار قانون المعاملات المدنية الإماراتي لسنة 1985، وكذلك في إطار القانون الاتحادي رقم (2) لسنة 2015 بشأن الشركات التجارية، وكذلك في إطار القانون الاتحادي رقم (22) لسنة 1995 في شأن تنظيم مهنة تدقيق الحسابات، وكذلك في إطار القرار الوزاري رقم (518) لسنة 2009 بشأن ضوابط الحوكمة ومعايير الأنضباط المؤسسي، مع الاستئناس بمواقف بعض التشريعات العربية كلما اقتضت الدراسة الإشارة إليها.

ثالثاً:- نطاق البحث:

من المعلوم بأن لمراقب الحسابات مركزاً قانونياً متميزاً عن غيره من الأشخاص الطبيعيين، ويكون للشخص القائم بهذه المهمة مجموعة من الحقوق والالتزامات وبالتالي فإن تحديد النظام القانوني لمراقب الحسابات موضوع فيه من السعة يصعب الإحاطة به من خلال بحث ولذلك فإن موضوع بحثنا سيتحدد بمجال الالتزامات التي تقع على مراقب الحسابات دون حقوقه التي نتركها لدراسات مستقبلية يمكن من خلالها تسليط الضوء عليها وبالتحديد التركيز سيكون على معالجة الحالات التي يمكن من خلالها أن تنهض مسؤوليته القانونية وسيتم التركيز على المسؤولية المدنية دون غيرها من المسؤوليات التي من الممكن أن تنهض تجاهه مثل المسؤولية الجنائية أو المسؤولية الإداري

رابعاً:- هيكليّة البحث:

يقتضي الإلمام بموضوع المسؤولية المدنية لمراقب الحسابات في الشركات، والإحاطة به أن تتم دراسته من خلال مبحث تمهيدي ومبحثين رئيسيين وخاتمة، خصص المبحث التمهيدي على إعطاء نظرة في التنظيم القانوني لمراقب الحسابات في ظل الحوكمة، بينما في المبحث الأول تم تخصيصه لبيان التعريف بمراقب الحسابات، بينما في المبحث الثاني تم بيان أحكام المسؤولية المدنية لمراقب الحسابات، تلك الأحكام التي توضح لنا بعد مناقشة تفاصيل البحث.

وبناءً على ما سبق سيتم تناول البحث بتقسيمه الى المباحث الآتية:-

المبحث التمهيدي/ نظرة في التنظيم القانوني لمراقب الحسابات في ظل الحوكمة

المبحث الأول/ التعريف بمراقب الحسابات

المطلب الأول/ تعريف مراقب الحسابات

المطلب الثاني/ الطبيعة القانونية لدور مراقب الحسابات

المبحث الثاني/ أحكام المسؤولية المدنية لمراقب الحسابات

المطلب الأول/ احكام المسؤولية المدنية لمراقب الحسابات وفقاً للقواعد العامة

المطلب الثاني/ احكام المسؤولية المدنية لمراقب الحسابات وفقاً للقواعد الخاصة

الخاتمة/

المبحث الاول

التعريف بمراقب الحسابات

يدور هذا البحث حول مراقب الحسابات لذا لا بد لنا قبل الدخول في الموضوع التطرق الى تعريف بمراقب الحسابات وتوضيح هذا المصطلح ثم بيان الطبيعة القانونية له وعليه يمكن تقسيم هذا المبحث الى المطلبين التاليين.

المطلب الاول :- تعريف مراقب الحسابات في الشركات المساهمة

المطلب الثاني :- الطبيعة القانونية لدور مراقب الحسابات .

المطلب الأول

تعريف مراقب الحسابات في الشركة المساهمة

تقوم الشركات بدور مهم في الاقتصاد الوطني والدولي في العالم المعاصر، ذلك أنها تعد تجميعاً لجهد الأفراد ومدخراتهم لتضطلع بأنجاز المشروعات الاقتصادية الكبرى التي يعجز الأفراد عن تحقيقها مهما بلغت قدراتهم وأمكاناتهم، مما جعلها الأداة المثلى للنهوض الاقتصادي⁽⁹³⁸⁾.

ولما كانت الشركات بصفة عامة تحتل هذه الأهمية في ظل الاقتصاد الحر، فأن شركة المساهمة بالذات هي أئنع ثمرة للنظام الراسمالي، إذ هي هيكل قانوني تمكن بفضلله هذا النظام في التغلغل والانتشار في المجالين الوطني والدولي⁽⁹³⁹⁾.

(938) د. أكثم الخولي، الوجيز في القانون التجاري، الجزء الأول، 1970، ص385.

(939) د. علي سيد قاسم، قانون الأعمال، الجزء الثاني، التنظيم القانوني للمشروع التجاري الجماعي، دار

ونظراً للدور الكبير للشركات المساهمة في المجال الاقتصادي، فقد وضع لها المشرع في معظم البلاد تنظيمًا تشريعيًا ملزمًا سواء فيما يتعلق بتكوينها أو بنشاطها، وقد حرص المشرع الإماراتي على تنظيم الشركات المساهمة ورقابتها، وقد خصص القانون الاتحادي الإماراتي رقم (2) لسنة 2015 بشأن الشركات التجارية لأحكام هذه الشركات العديد من المواد القانونية وقد خصص المواد (243-254) لبيان جميع الأحكام المتعلقة بمدققي حسابات الشركة المساهمة سواء مايتعلق بتعيين مدققي الحسابات أو شروط ذلك التعيين والمهام الموكلة اليه ومايتعلق به، و تطرق المشرع العراقي الى مدقق الحسابات في قانون الشركات رقم 21 لسنة 1997 ونظم مايتعلق به في المواد (133-139).

الفرع الاول

المقصود بمراقب الحسابات في الشركة المساهمة

يعد مراقب الحسابات جهازا أوجده المشرع لرقابة الشركة والتدقيق في حساباتها وماليتها، حماية للشركة ذاتها وللمساهمين أنفسهم وللأغيار، من خلال نصه على تعيين مراقب أو مراقبين للحسابات إما وجوبا أو اختيارا في بعض الشركات، وقد أوجب القانون أن يعين في كل شركة مساهمة مراقب أو عدة مراقبين للحسابات وعهد إليهم بمراقبة وتتبع حسابات الشركة⁽⁹⁴⁰⁾.

أن مراقب الحسابات يكون إما شخص طبيعي أو معنوي ولكن بشرط أن يكون من بين المقيدین في جدول هيئة الخبراء المحاسبين، مكلفاً من طرف المساهمين بمراقبة دائمة للحسابات المنجزة من طرف المسيرين بغرض الاشهاد بصحة المعلومات المقدمة من خلال تقديم تقارير تبين مختلف الجوانب التي تهم حياة الشركة⁽⁹⁴¹⁾.

وقد نصت على آلية تعيينه المادة (3) من القانون الاتحادي الإماراتي رقم (22) لسنة 1995م وكما نصت على ذلك المادة (1) من نظام رقم (3) لسنة 1999 الخاص بممارسة

النهضة العربية، القاهرة، 1997، ص4.

(940) د. فؤاد معلال، شرح القانون التجاري، الجزء الثاني، الشركات التجارية، 2012م، ص290-291.
(941) Gerard Comu , vocabulaire juridique , association Henry Capitana , P.U.F 4eme edition 1994 p:155.

د. محمد حركات ، التدبير الاستراتيجي والمنافسة ، رهانات الجودة في الكلية بالمقاولات المغربية ، مطبعة فضالة المحمدية، 1997، ص 77.

مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات العراقي المعدل النافذ حيث حصراً ممارسة مهنة مراقب وتدقيق الحسابات كل شخص طبيعي او معنوي مجاز بممارسة المهنة اي انه يكون مقيد ضمن جدول الخبراء المحاسبين، وبالتأكيد فأن هذا الشرط يضمن توفر الخبرة والكفاءة التي تصب في مصلحة الشركة والمساهمين والأغيار وتحمي هيئة الخبراء المحاسبين ذاتها من الدخلاء الذين يسيئون الى المهنة والحرفة والى الأقتصاد والتنمية والى الشركة نفسها.

ونظراً لكون الشركة المساهمة تضم عدداً كبيراً من الشركاء فقد أوجد القانون ثلاث هيئات تتولى شؤونها وسير أعمالها، وهي: مجلس الإدارة ومفوضو المراقبة والجمعية العمومية للمساهمين، فمجلس الإدارة يتولى تنفيذ الأعمال ومفوضو المراقبة يتولون مراقبة المحاسبة والجمعية العمومية تمثل المساهمين⁽⁹⁴²⁾. وعلى هذا الاساس بادر المشرع الإماراتي الى تنظيم مهنة مراقب الحسابات وفق القانون الاتحادي رقم (22) لسنة 1995م في شأن تنظيم مهنة مدققي الحسابات، إذ حدد هذا القانون الاطار العام لكيفية ممارسة مهنة مراقب الحسابات و كيفية ادائه لمهامه. كما يقوم مراقب الحسابات بمراقبة وتتبع حسابات الشركة وفق الشروط والأهداف المنصوص عليها في القانون الاتحادي رقم (2) لسنة 2015م بشأن الشركات التجارية .

كما ونشير الى أن المشرع الإماراتي قد نص على تعيينه وجوباً كلما تعلق الأمر بشركة مساهمة حيث أكد ذلك المشرع الإماراتي بموجب نص المادة (243) من قانون الشركات التجارية رقم (2) لسنة 2015م والتي نصت على أنه "1. يكون لكل شركة مساهمة عامة مدقق حسابات أو أكثر يتم ترشيحه من مجلس إدارة الشركة ويعرض على الجمعية العمومية للموافقة، و نص المشرع العراقي في المادة (133) من قانون الشركات على خضوع حسابات الشركات المختلطة الى رقابة وتدقيق ديوان الرقابة المالية , اما حسابات الشركة الخاصة فتخضع للرقابة والتدقيق من قبل مراقبي حسابات تعيينهم الجمعية العمومية للشركة , لذا فان مدقق الحسابات تعيينه وجوبي لان مسجل الشركات لا يصدق على الحسابات الختامية اذا لم يقدم موقعاً من مدقق الحسابات أما الحالة الثانية والمتعلقة باختيارية تعيين مراقب الحسابات فإنها تشمل باقي الشركات .

فكان موضوع حوكمة الشركات من المواضيع الهامة التي يجب أن تتبناها تلك الشركات، حيث أن أتباع آليات حوكمة الشركات سيحقق قدراً ملائماً من الطمأنينة للمستثمرين

(942) علي نديم الحمصي، الشركات المساهمة في ضوء القانون الوضعي والفقہ الإسلامي، المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، بيروت، 2003، ص129.

ومتخذي القرار وكافة أطراف ذوي المصلحة المرتبطين بأعمال الشركة من خلال الرقابة والسيطرة على أداء إدارة الشركة ومراقب الحسابات، فقد أظهرت تجارب عدد كبير من دول وشركات العالم والأزمات المالية التي عصفت بها أن الحوكمة الرشيدة تشكل أحد العناصر الأساسية للنمو الصحي والقوي في الاقتصاديات الوطنية وقطاع الشركات والمصارف المحلية⁽⁹⁴³⁾. لذا فإن التشريعات واللوائح المنظمة لعمل الشركات تعد هي العمود الفقري لأطر آليات حوكمة الشركات، حيث تنظم القوانين والقرارات بشكل دقيق ومحدد العلاقة بين الأطراف المعنية في الشركة والاقتصاد ككل، وفي إطار هذا السياق ينظر الى مصطلح الحوكمة من الناحية القانونية على أنه يشير الى طبيعة العلاقة التعاقدية التي تحدد حقوق وواجبات حملة الأسهم وأصحاب المصالح من ناحية والمديرين من ناحية أخرى⁽⁹⁴⁴⁾.

ونتيجة لذلك بدأت جهود حثيثة في دولة الإمارات العربية المتحدة لترسيخ قواعد جديدة لحوكمة الشركات المختلفة فصدر القانون الاتحادي رقم (2) لسنة 2015 بشأن الشركات التجارية متضمناً الملامح الرئيسية لقواعد حوكمة الشركات، وقد جاء المشرع الإماراتي بتعريف للحوكمة بموجب نص المادة (1) من القانون المشار إليه بأنها "مجموعة الضوابط والمعايير والأجراءات التي تحقق الانضباط المؤسسي في إدارة الشركة وفقاً للمعايير والأساليب العالمية وذلك من خلال تحديد مسؤوليات وواجبات أعضاء مجلس الإدارة والأدارة التنفيذية للشركة وتأخذ في الاعتبار حماية حقوق المساهمين وأصحاب المصالح"، وقد نص المشرع بموجب نص المادة (2) من القانون المشار إليه أعلاه الى الهدف المراد من إصدار القانون، حيث جاء بموجب هذه المادة بأنه " يهدف هذا القانون الى المساهمة في تطوير بيئة الأعمال وقدرات الدولة ومكانتها الاقتصادية بتنظيم الشركات طبقاً للمتغيرات العالمية خاصة مايتعلق منها بتنظيم قواعد الحوكمة وحماية حقوق المساهمين والشركات ودعم تدفق الاستثمار الأجنبي وتعزيز المسؤولية المجتمعية للشركات"، وقد أناط المشرع بمجموعة من الجهات مهمة وضع قواعد لحوكمة الشركات الخاضعة لرقابتها⁽⁹⁴⁵⁾.

ومن الجدير بالذكر لابد من الإشارة الى أن دولة الامارات العربية المتحدة قد أصدرت القرار

⁽⁹⁴³⁾ عدنان بن حيدر بن درويش، حوكمة الشركات ودور مجلس الإدارة، اتحاد المصارف العربية، 2007، ص1.

⁽⁹⁴⁴⁾ محمد خالد ياسين الياسين، النظام القانوني لحوكمة شركات المساهمة، دار النهضة العربية، القاهرة، 2011، ص40.

⁽⁹⁴⁵⁾ ينظر نص المادة (6) من القانون الاتحادي رقم (2) لسنة 2015 بشأن الشركات التجارية.

الوزاري رقم (518) لسنة 2009 بشأن ضوابط الحوكمة

ومعايير الأنضباط المؤسسي⁽⁹⁴⁶⁾، والذي أحتوى على تنظيم متكامل لحوكمة الشركات، وبالإضافة الى ذلك فإن مهنة مدققي الحسابات ستكون محكومة بموجب القانون الاتحادي رقم (22) لسنة 1995 بشأن تنظيم مهنة مدققي الحسابات. وعلى الرغم من ان المشرع العراقي لم يحدد مفهوم مصطلح الحوكمة الا انه اهتم بها عام 1985 عند صدور النظام الحسابي الموحد رقم (1) ثم تلى بعد اصداره مجموعة من القوانين التي تنظم عمل الشركات ومنها قانون الشركات رقم (21) لسنة 1997 والمعدل عام 2004 ، بالإضافة الى نظام ممارسة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات رقم (3) لسنة 1999 المعدل عام 2013 .

يتضح لنا مما سبق ان النظرة التقليدية الى مراقب الحسابات قد بدأت تتلاشى وإن دور مراقب الحسابات لا يمكن الاستهانة به في تقييم صحة القوائم المالية والمخاطر المالية التي قد تتعرض لها الشركات، خاصة في السنوات الأخيرة حيث اتسع نطاق عملية المراجعة، فبعد أن كان النطاق قاصراً على مراجعة حسابات النتيجة وقائمة المركز المالي أمتد ليشمل قائمة التدفقات النقدية وقائمة التغير في حقوق الملكية وقائمة التوزيعات المقترحة للأرباح بالإضافة الى الأيضاحات المتممة والمعلومات المرافقة للقوائم .

وقد نصت المادة (9) من القرار الوزاري رقم (518) لسنة 2009 بشأن ضوابط الحوكمة ومعايير الأنضباط المؤسسي على آلية متابعة ومراقبة استقلالية مدقق الحسابات الخارجي ومدى موضوعيته ومناقشته حول طبيعة ونطاق عملية التدقيق ومدى فعاليتها وفقاً لمعايير التدقيق المعتمدة، حيث جعلت هذا الواجب على عاتق اللجنة التدقيقية التي يجب أن يشكلها مجلس الإدارة والتي تتألف من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين والتي لا يقل عدد أعضائها عن ثلاثة والتي يجب أن يكون من بين أعضائها أحد الخبراء في الشؤون المالية والمحاسبية. كما حددت المادة (10) من ذات القرار الوزاري آلية تعيين مدقق الحسابات الخارجي حيث جاء فيها "1- يقوم مجلس الإدارة بترشيح مدقق الحسابات الخارجي بناء على توصية من لجنة التدقيق، ويتم التعيين وتحديد أتعابه بناء على قرار من الجمعية العمومية للشركة.....".

⁽⁹⁴⁶⁾ لابد من التأكيد بأنه على الرغم من أن المشرع الإماراتي قد ألغى القانون الاتحادي رقم (8) لسنة 1984 بشأن الشركات التجارية وذلك بموجب نص المادة (377) إلا أنه أبقى القرارات واللوائح المستندة إليه ومن بين القرارات هو القرار الوزاري رقم (518) لسنة 2009 بشأن ضوابط الحوكمة ومعايير الأنضباط المؤسسي.

وفي هذا المجال نتفق مع جانب من الفقه⁽⁹⁴⁷⁾ بأن من الأفضل أن لا يكون لمجلس الإدارة أي دور في التعيين أو الترشيح لمدقق الحسابات، وبالتالي فإنه لا يجوز لمجلس الإدارة تعيين المراقب أو تفويضه في هذا التعيين حتى لا يخضع لتأثير مجلس الإدارة والتستر على أخطائه حتى يستمر في وظيفته، ولذلك نتفق مع ماذهب إليه المشرع الاماراتي حيث نص في المادة (243) الفقرة (2) في القانون رقم (2) لسنة 2015 بشأن الشركات التجارية على أنه "..... 2- يكون للجمعية العمومية تعيين مدقق حسابات أو أكثر لمدة سنة قابلة للتجديد على الا تتجاوز ثلاث سنوات متتالية ولايجوز تفويض مجلس إدارة الشركة في هذا الشأن". وفي هذا السلوك يحمى عليه المشرع الاماراتي في تحديد مدة تعيين مراقب الحسابات في ان لا تقل عن سنة ولا تزيد عن 3 سنوات لكي لا يتأثر مراقب الحسابات بالشركة وبالتالي يفقد دوره الرقابي على الشركة . والملاحظ ان المشرع العراقي قد حدد المدة بثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة ، مع ملاحظة ان لمجلس الادارة تعيين مراقب حسابات للشركة لمدة سنة مالية واحدة اذا لم تتمكن الجمعية العامة من اتخاذ قرار يتعلق بتعيين مدقق حسابات⁽⁹⁴⁸⁾، الا انه لم ينص صراحة على عدم جواز تفويض مجلس الادارة في اختيار مراقب الحسابات ، كما ان المشرع العراقي منح سلطة منح اجازة ممارسة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات لمجلس مهنة المراقبة وتدقيق الحسابات⁽⁹⁴⁹⁾ ، ومنح صلاحية تجديدها سنوياً ومنحه سلطة متابعة اعمال المجازين ومدى التزامهم بتطبيق احكام هذا النظام⁽⁹⁵⁰⁾، وقد تشدد المشرع في تشكيل مجلس المهنة وكذلك في شروط اجراءات القبول فيه حيث اشترط لغرض القبول فيه عدة شروط منها ان يكون حاصلاً على شهادة الدبلوم العالي في مرافقة الحسابات من جامعة بغداد او مايعادلها او حاصلاً على شهادة عليا في المحاسبة ماجستير او دكتوراه او مايعادلها على ان يكون مارس اعمال التدقيق مدة لا تقل عن سنتين بعد حصوله على اخر شهادة من ديوان الرقابة المالية او تحت اشراف مراقب حسابات وبعلم وموافقة المجلس وان يجتاز الاختبار بالدورس التي يقررها المجلس ويؤديها مع طلبة المحاسبة القانونية في المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية⁽⁹⁵¹⁾. الامر الذي يحمى عليه المشرع العراقي ، وعلى نفس النحو سار المشرع الاماراتي في وضع شروط لتسجيل

(947) د. محسن شفيق، الوسيط في القانون التجاري المصري، دار النهضة العربية، القاهرة، 1957، ص 569.

(948) ينظر نص المادة (192) من قانون الشركات الاماراتي الاتحادي النافذ.

(949) ينظر نص المادة (2) من نظام ممارسة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات رقم (3) لسنة 1999م.

(950) للاطلاع على اسماء مراقبي الحسابات يرجى زيارة الموقع الالكتروني للهيئة العامة للضرائب في العراقي

على الموقع التالي <http://tax.mof.gov.iq> حيث يتم نشر اسماء مراقبي الحسابات في بداية كل عام .

(951) المادة 7 من نظام ممارسة مهنة ومراقبة وتدقيق الحسابات رقم (3) لسنة 1999.

اسم المراقب في جدول مدققي الحسابات فاشترط في الشخص الطبيعي ان يكون من مواطني الدولة وان يكون كامل الاهلية محمود السيرة ولم يسبق الحكم عليه بعقوبة مخلة بالشرف مالم يكن قد در اليه اعتباره وان يكون حاصلاً على مؤهل جامعي في مجال المحاسبة من احد الجامعات او المعاهد العليا المعترف بها او مايعادلها وان يكون متفرغاً لمزاولة المهنة ويستثنى من ذلك اعضاء هيئة التدريس⁽⁹⁵²⁾, بالاضافة الى ماورد من شروط فانه اشترط ان يخضع المتقدم لمدة تدريب وهي سنة للحاصلين على درجة زميل من احد المعاهد او مجتمعات المحاسبين القانونيين وستين للحاصلين على درجة دكتوراه في مجال المحاسبة و 3 سنوات متصلة للحاصلين على شهادة جامعية في مجال المحاسبة⁽⁹⁵³⁾ . اما الاشخاص المقيمون فيشترط ان يكون له اقامة مشروعة وثابتة طول مدة قيد اسمه وان يكون شريكاً لاحد مدققي الحسابات من المواطنين المقيدين في السجل وان يكون حاصلاً على الزمالة من احد معاهد او مجتمعات المحاسبين التي يصدر بها قرار من الوزير او حاصلاً على العضوية بها لمدة لا تقل عن خمس سنوات⁽⁹⁵⁴⁾ , اما الاشخاص المعنوية فاشترط لها ان تكون احد الشركاء المسؤولين فيها او المديرين من مواطني الدولة المقيدين في الجدول وان يكون عقد الشركة مكتوباً باللغة العربية وموثقاً امام الجهات المختصة وان يكون جميع الشركاء من الاشخاص الطبيعيين المقيدين في الجدول واذا كان احد الاشخاص شخصية معنوية مؤسس خارج الدولة وجب ان يكون حاصلاً على ترخيص بمزاولة المهنة في الدولة التي تم تسجيله فيها⁽⁹⁵⁵⁾, ويلاحظ ان المشرع العراقي اشترط في الشركة المعنوية الاجنبية ان لا تقل نسبة مشاركة الطرف العراقي عن 55% وان يتناسب مشاركة الاعضاء في الشركة بقدر مساهمتهم في رأس المال وان لا يكون اي من مراقبي الحسابات عضواً في اكثر من شركة واحدة وان تقدم الشركة مايؤيد حصولها على اجازة ممارسة المهنة في البلد المؤسسة فيه وان يكون كل مؤسسي الشركة حاصلين على شهادة محاسبة قانونية او مايعادلها معترف بها من وزارة التعليم العالي والبحث العلمي ويقدم مايؤيد ممارسته المهنة مراقبة وتدقيق الحسابات مدة لا تقل عن سنتين واجتاز الاختبار الذي يجريه مجلس المهنة⁽⁹⁵⁶⁾.

كما ونشير الى أن المادة (28) من القانون الاتحادي الإماراتي رقم (22) لسنة 1995م قد

⁽⁹⁵²⁾ المادة (4) من قانون تنظيم مهنة مدققي الحسابات الاماراتي رقم (22) لسنة 1995.

⁽⁹⁵³⁾ المادة (6) من قانون تنظيم مهنة مدققي الحسابات الاماراتي .

⁽⁹⁵⁴⁾ المادة (9) من قانون تنظيم مهنة مدققي الحسابات الاماراتي .

⁽⁹⁵⁵⁾ المادة (10) من قانون تنظيم مهنة مدققي الحسابات الاماراتي .

⁽⁹⁵⁶⁾ المادة 8 من نظام ممارسة مهنة ومراقبة وتدقيق الحسابات العراقي رقم (3) لسنة 1999.

نصت على أنه "لايجوز لمدقق الحسابات:

1- أن يشتغل بالتجارة

2- أن يباشر عملاً يتعارض مع السلوك المهني أو يخل بكرامة المهنة

3- أن يحصل على أي عمل من أعمال مهنته عن طريق الإعلان أو عن طريق
يعتبر مخلاً بكرامة المهنة

4- أن يدقق حسابات الشركة التي سبق له العمل بها كموظف مالم يمض على
تركه العمل مدة سنتين على الأقل

وكذلك فعل المشرع العراقي حث نص على منع مراقب الحسابات من الاشتراك في شركة
وتدقيق حساباتها في ان واحد في نص المادة (12) من نظام ممارسة مهنة مراقبة وتدقيق
الحسابات حينما اشار الى التزام المراقب بقواعد السلوك المهني ومعايير الأداء التي يعتمد عليها
المجلس في تنظيم المهنة وهذا ضمن حياد المراقب وقيامه باداء عمله باستقلالية , الا انه قد
فات على المشرع ان ينص على منع مراقب الحسابات من تدقيق حسابات الشركة التي كان
يعمل بها كموظف مالم يمضي على تركه العمل مدة , وهو امر نراه ضروري لكون الموظف قد
يطلع على كافة تفاصيل واسرار الشركة وبالتالي قد يستخدمها في تدقيق حساباتها مما يجعل
الشركة في موضع حرج , ورغم انه المشرع لم ينص حصراً على عدم جواز حصوله على اي
عمل عن طريق الاعلان او اي طريق اخر يعتبر مخلاً بكرامة المهنة الا ان مصطلح التزام
المراقب بقواعد السلوك المهني ومعايير الاداء هو مصطلح عام يفرض عليه واجب الالتزام بذلك.
كما أوجبت المادة (29) من القانون الاتحادي الإماراتي رقم (22) لسنة 1995م والمادة
(12و) من نظام ممارسة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات العراقي المعدل النافذ على مراقب
الحسابات أن يمتنع عن الجمع بين تدقيق الحسابات في أية شركة وبين الاشتراك في تأسيس
الشركة أو المشاركة فيها أو الاشتراك في عضوية مجلس إدارتها أو الاشتغال بأي عمل فني أو
إداري أو استشاري أو حتى أن يكون دائناً أو مديناً للشركة. وقد وضع المشرعان العراقي
والاماراتي شروط التي يجب توافرها في مدقق حسابات الشركة ومنح صلاحية اصدارها لمجلس
إدارة الهيئة في الامارات ومجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات في العراقي, قراراً بضوابط
اعتماد مدققي حسابات الشركات المساهمة العامة.

لقد وضع المشرعين الاماراتي والعراقي بعض الشروط التي تطلبها توافرها في كل من يرغب
في ان يصبح مراقب الحسابات وكلاتي :-

1- أن يكون مرخصاً له بمزاولة المهنة بالدولة، وأن يكون لديه خبرة بتدقيق

الشركات المساهمة لا تقل عن خمس سنوات في القانون الاماراتي⁽⁹⁵⁷⁾ , بينما اشترط نظام ممارسة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات الذي صنف مراقبو الحسابات المجازون بممارسة المهنة وفقاً لاحكامه على أساس الخبرة والممارسة فاشترط ان يكون من الصنف الاول الذي مارسوا مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات مدة لا تقل عن (10) عشر سنوات بعد حصولهم على إجازة ممارسة المهنة وممارسة العمل فعلاً وفقاً لأحكام هذا النظام وبعد اجتيازهم للدورات المحددة في التوصيف المهني⁽⁹⁵⁸⁾, وهذا امر يحمد عليه المشرع العراقي كون مسألة تدقيق الحسابات مسألة خطيرة وتشتت ان يكون للمراقب خبرة وباع طويل في العمل فلم يكتفي بأن يكون لديه اجازة ممارسة المهنة لمدة (10) سنوات انما اشترط ان تكون الممارسة فعلية وان يجتاز دورات محددة في التوصيف المهني .

- 2- أن يكون اسمه معتمدا لدى الهيئة او مجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات.
- 3- ألا يجمع بين مهنة مدقق الحسابات وصفة الشريك في الشركة وألا يشغل منصب عضو مجلس إدارة أو أي منصب فني أو إداري أو تنفيذي فيها⁽⁹⁵⁹⁾.
- 4- ألا يكون شريكاً أو وكيلاً لأي من مؤسسي الشركة أو أي من أعضاء مجلس إدارتها أو قريباً لأي منهم حتى الدرجة الثانية. ورغم ان المشرع قد منع المراقب من الاشتراك في الشركة وهونص عام يشمل الامتناع عليه ان يكون شريكاً او كلاً لاي من مؤسسي او اعضاء مجلس ادارة الشركة .
- 5- أن يكون اسمه معتمدا لدى المصرف المركزي في حالة الشركات المرخصة من قبل المصرف المركزي .
- 6- أن يقدم للهيئة تأميناً مهنياً متى اشترطت الهيئة ذلك.

الفرع الثاني

⁽⁹⁵⁷⁾ المادة (244) من قانون الشركات التجارية الاماراتي رقم (2) لسنة 2015.

⁽⁹⁵⁸⁾ المادة (9/أ) أولاً) من نظام ممارسة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات العراقي رقم (3) لسنة 1997 المعدل .

⁽⁹⁵⁹⁾ المادة (12) من نظام ممارسة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات العراقي رقم (3) لسنة 1997 و المادة

(244) من قانون الشركات التجارية الاماراتي رقم (2) لسنة 2015..

دور مراقب الحسابات في الشركة المساهمة

يناط بمراقب الحسابات في شركة المساهمة مهام عديدة، إذ يقع على عاتقه التحقق من سلامة الحسابات وأنظمتها ومراقبة صحة المعلومات والبيانات⁽⁹⁶⁰⁾، من أجل حماية مصلحة الشركة وحماية مصالح الجمهور من المستثمرين والدائنين والمنتهجين من نشاط المشروع الاقتصادي الذين قد يتأثرون بما قد يعتري مركزه الاقتصادي والمالي، ويلتزم مراقب الحسابات في قيامه بهذه المهام ببذل العناية الواجبة التي تقتضيها أصول المهنة⁽⁹⁶¹⁾.

ونشير الى أنه لا يمكن لأحد الاحتجاج بالسر المهني ضد مراقب الحسابات فمراقب الحسابات هو الخبير المحاسب و هو من تكون مهمته الاعتيادية مراجعة وتقدير وتنظيم محاسبة المنشآت⁽⁹⁶²⁾.

أن دور مراقبي الحسابات لم يتوقف عن التطور، فهو إلى جانب الأجهزة الأخرى من قبيل المجلس الإداري، ويظل هذا الأخير هو أدرى من غيره في شؤون الشركة وذلك لدوره المهم الذي يطلع به ، ولذلك فإن مدى الاستفادة من دور مراقب الحسابات يعتمد على مدى استقلاله في العمل وحياديته، لان مراقب الحسابات لم يعد يلعب ذلك الدور التقليدي المتمثل في التدقيق في الحسابات، بل تجاوز هذا الأمر إلى وظيفة أخرى من قبيل الإعلام حيث يلتزم مراقب الحسابات بأن يحيط مجلس الإدارة الجماعي أو مجلس الرقابة بكل الوقائع والمعلومات التي يكون قد اطلع عليها أثناء مزاولته لمهامه ، كما إن هذا الأخير يطلع المساهمين بكل المعلومات اللازمة التي من شأنها صيانة حقوقهم داخل شركة المساهمة وذلك بواسطة التقارير العامة أو الخاصة⁽⁹⁶³⁾.

وفي هذا المجال لابد من الإشارة الى أن على مراقب الحسابات أن يلتزم بالمحافظة على سرية المعلومات التي يطلع عليها أثناء قيامه بواجبه ودوره، حيث أن إن سرية المعلومات المتعلقة بنشاط العمل والتي تم الحصول عليها بحكم عمله كمراقب للحسابات من أساسيات السلوك المهني التي يجب أن يلتزم بها المراقب، اشار كلا القانونين العراقي والاماراتي الى هذا الالتزام حيث نصت المادة (247) من قانون الشركات الاماراتي رقم (2) لسنة 2015م، حيث

⁽⁹⁶⁰⁾ المادة 136/ اولاً من قانون الشركات العراقي رقم 21 لسنة 1997 المعدل النافذ.

⁽⁹⁶¹⁾ محمد خالد ياسين الياسين، المصدر السابق، ص204.

⁽⁹⁶²⁾ المصدر نفسه، ص203.

⁽⁹⁶³⁾ د.علي سيد قاسم ،مراقب الحسابات - دراسة قانونية مقارنة لدور مراقب الحسابات في شركة المساهمة

،دار الفكر العربي ،القاهرة، 1991 ،ص151

نصت على أنه "يلتزم مدقق الحسابات بالحفاظ على سرية بيانات الشركة التي اطلع عليها بسبب قيامه بمهام وظيفته لدى الشركة، ولا يجوز له الكشف عنها للغير أو للمساهمين إلا في الجمعية العمومية، وإلا وجب عزله وذلك دون الإخلال بالمسؤولية المدنية والجزائية عند الاقتضاء" بينما أشار المشرع العراقي الى هذا الالتزام في قانون نقابة المحاسبين والمدققين رقم 185 لسنة 1969 المعدل النافذ حيث نصت المادة 4/15 منه على " المحافظة على الاسرار المهنية حتى بعد تركه العمل " .

ولكن من الجائز لمراقب الحسابات أن يفصح عن بعض المعلومات في الأحوال التالية :-
أ- أن يرخص له العميل بالافصاح. حيث ان عدم الافصاح هو حماية لمصالح العميل فتى ما تنازل العميل عن هذه الحماية لاتكون هناك مسؤولية على مراقب الحسابات .

ب- اذا كان واجب الافصاح مطلوباً بنص القانون، كما في حالة ضرورة تقديم القرائن والأدلة اثناء نظر احدى القضايا⁽⁹⁶⁴⁾.

ج- اذا كان لمراقب الحسابات حق مهني بالافصاح عن المعلومات كما في حالة الدفاع عن نفسه اذا اتهم بالاهمال أو التقصير أو بعدم الالتزام بمعايير نوعية الفحص والمراجعة التي يقوم بها ويشترط في هذه الحالة ان يكون في حالة الدفاع وان لا يستغل حالة الدفاع عن نفسه في استخدام هذه الرخصة والا كان معرضاً للمساءلة .

وبالتالي فإنه يتجلى دور مراقب الحسابات في الرقابة على تطبيق أعضاء مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية لمتطلبات الحوكمة الواردة في القرار رقم (518) لسنة 2009 بشأن ضوابط الحوكمة ومعايير الأنضباط المؤسسي، حيث ألزمت المادة (10) من هذا القرار مدقق الحسابات الخارجي بحضور اجتماعات الجمعيات العمومية وتلاوة تقريره على المساهمين كما ألزمته بأبلاغ الجهات الرقابية عن أية مخالفات جوهرية أو معوقات وتقاصيلها وذلك في حالة عدم اتخاذ مجلس الإدارة القرار المناسب بشأنها ، وبناءً على ماسبق نتفق مع جانب من الفقه في تعريف مراقب الحسابات بأنه "الشخص المؤهل قانوناً للقيام بعمل الرقابة الداخلية على حسابات الشركات وميزانياتها والمعين من قبل الجمعية العامة للمساهمين".

ويفرض القانون التزامات على مراقب الحسابات خلال قيامه باداء العمل المطلوب منه داخل الشركة المساهمة وتتلخص هذه الالتزامات بمايلي :-

⁽⁹⁶⁴⁾ ينظر نص المادة (437) من قانون العقوبات العراقي رقم 111 لسنة 1969م.

اولاً:- التزام مراقب الحسابات ببذل العناية التي تقتضيها المهنة :

ذلك من خلال بذل محافظ الحسابات عناية الرجل العادي في قبول التكليف بالمراقبة ومراجعة اعمالالشركة واداء الاختبارات والقيام بالعمل اللازم وهو في ذلك يقتضي ان يبذل عناية الرجل المعتاد ولايفرض عليه التزام ببذل نتيجة⁽⁹⁶⁵⁾. ولكي يتمكن المحافظ من القيام بعمله عليه ان يلتزم بامرين :-

1- احترام القواعد والاجراءات التي نص عليها القانون ونظام الشركة الاساسي

يلتزم مراقب الحسابات بمتابعة عمل الشركة خلال السنة المالية لتبين اوجه القصور والخلل وعليه ان يتخذ مايلزم من اجراءات لغرض التحقق من سلامة الحسابات وانتظامها ، ويعالج المخالفات المحتملة للثانون والنظام الاساسي للشركة ويقوم بتليغ الشركة عن هذه المخالفات كما عليه ان يذكره في تقريره امام الهيئة العامة للشركة لغرض ابلاغهم بهذه الخروقات ويرسل نسخة منه ايضاً الى الجهات المختصة ، وهذا الالتزام مفروض عليه بنص القانون حيث اكد عليه المشرع الاماراتي والعراقي⁽⁹⁶⁶⁾. واكد هذا الالتزام المجلس القومي الفرنسي لمحافظي الحسابات في توصياته على حق المراقب في فحص الدفاتر والتحقق من انتظامها وفق مايراه مناسباً واذا تقاعس عن ذلك يكون اخل بواجبه المهني وبالتالي يلتزم بالتعويض⁽⁹⁶⁷⁾.

ولذا فان يلتزم بان يشتمل تقريره المقدم الى الهيئة العامة للشركة ان اعداد الحسابات تم وفق القانون وبيان اذا ما حدثت مخالفة لاحكام القانون او النظام الاساسي للشركة خلال السنة المالية بشكل يؤثر على نشاط الشركة او وضعها المالي وماذا كانت المخالفات لالتزام قائمة واذا ما فرضت غرامات على الشركة بسبب تلك المخالفات⁽⁹⁶⁸⁾.

2- مراعاة الاصول الفنية المتعارف عليها

وهذا الالتزام يدخل ضمن بذل العناية الواجبة من قبل مراقب الحسابات فكل مهنة تفرض على ممتهنيها ان يلتزم بالاصول الفنية المتعارف عليها ولذلك عليه ان يلتزم بالسلوك المهني المنتظر منه ولايجوز ان يخرج عنها و الا تعرض للمساءلة⁽⁹⁶⁹⁾ ، وقد وضعت

⁽⁹⁶⁵⁾ من اجل التوسع في الموضوع ينظر الصفحة 14-15 من البحث .

⁽⁹⁶⁶⁾ ينظر المادة (246) من قانون الشركات الاماراتي والمادة (136) من قانون الشركات العراقي .

⁽⁹⁶⁷⁾ ينظر د.علي سيد قاسم ، مصدر سابق ، ص 124

⁽⁹⁶⁸⁾ ينظر المادة (250) من قانون الشركات الاماراتي النافذ .

⁽⁹⁶⁹⁾ ينظر المادة (13) من نظام ممارسة مهنة ومراقبة تدقيق الحسابات العراقي المعدل النافذ.

التشريعات مبادئ عامة تحكم مراقب الحسابات وتتلخص بمايلي :-

أ- مبدأ سلامة الحسابات : ويعني ان التقديرات المختلفة للاموال من قبل مراقب الحسابات تأخذ الوضع الحالي للشركة ومايطرأ عليه من تغييرات وتدون في علميات القيد التي يجريها تبعا لطبيعي التصرفات القانون والالتزامات المتبادلة وبالتالي فان القانون يفترض ان الحسابات قد دقتت وتم مراجعتها متى ماصدرت لان المراقب اتبع فيها الاصول المهنة .

ب- مبدأ الاحتياط :- اي وضع التقدير المعقول للوقائع والاحتمالات القائمة التي من شأنها ان تلقي اعباء تنصب في ذمة المشروع وتؤثر على نتائج نشاطه ولذلك فانه يقتضي ان يراعي في ذلك القواعد الدولية للمراجعة واتباع المعايير الخاصة باصول العمل الحسابي التي تقتضي ان يراعي المراقب مبدأ الحيطة والحذر في اعداد القوائم المالية الخاصة بالصفقة وهذا يقتضي ان يراعي احتيار الطريقة التقويم القائمة والتي تستند الى اسس معقولة

ت- مبدأ ثبات الطرق المحاسبية :- وذلك من خلال اتباع المراقب طريق الحسابات السنوية المنصوص عليه في قوانين الشركات في التشريعات المختلفة وبالتالي يلتزم بثبات الطرق المحاسبية مالم يطرأ ظروف استثنائية من شأنها ان تؤثر في مركز الشركة وتستدعي التعديل وبالتالي لابد من تسجيل ذلك بملحق خاص وذكر الاسباب التي ادت الى الخروج عن المبدأ الثابت وذلك لان ثبات الطرق يساعد في اصدار حكم موضوعي لغرض معرفة المركز المالي للمشروع .

ث- استقلال السنوات المالية : اي ان كل سنة مالية يتم حسابها على حدة واي تأخير في اجراء القيود وتقديمها في السنة المالية وتسجيلها في سنة مالية اخرى يعد تلاعباً بقصد تحسين المركز المالي للشركة وبالتالي لابد من ان تقيد كل عملية بموعدها (970).

ج- مبدأ الوضوح : يقتضي هذا المبدأ ان يتم عرض الميزانية الخاصة بالشركة المساهمة بطريقة واضحة وميسرة تمكن الهيئة العامة من التعرف على المركز المالي الحقيقي للشركة وينبغي ان يتم تبويبها والتطرق الى العناوين الفرعية لغرض ايضاح محتوى الميزانية واذا مافات على المراقب التطرق الى اي معلومة فانه يلتزم بان يلحق الميزانية بملاحق توضح القيود التي فات عليه ذكرها .

(970) ينظر د.علي سيد قاسم ، مصدر سابق ، ص 151.

ح- مبدأ الميزانية تعبر عن الذمة المالية للشركة المساهمة : اي ان الميزانية تقتضي ان تعبر بوضوح عن المركز المالي للشركة وان تكشف كل العناصر الايجابية والسلبية .

خ- مبدأ استمرارية النشاط : وهذا لايعني انه ليس هناك نهاية لهذا النشاط وانما يعني ان تقويم المركز المالي للشركة يستمر معها مادام انها تمارس نشاطها واذا طرأ بعد اقفال الحساب اي حدث من شأنه ان يؤثر في المركز المالي للشركة فان مبدأ الاستمرارية يقتضي اخطار المعنيين بالامر⁽⁹⁷¹⁾.

ثانياً:- التزام المراقب بعدم التدخل في اعمال الادارة

بالرغم من اهمية عمل مراقب الحسابات وكونه جهة رقابية تراقب القبول المالية في الشركة ومدى مطابقتها للقانون والنظام الاساسي للشركة الا ان ذلك لا يمنحه حق التدخل في اعمال الادارة لكونه مراقب على سير اعمال الشركة فقط⁽⁹⁷²⁾، وهذا الالتزام قد نصت عليه بعض التشريعات صراحة مثل القانون الفرنسي الذي نص على ذلك في المادة 228 من قانون الشركات رقم 66-537 ، رغم ان هناك بعض الاعمال التي قد يتداخل فيه عمل المراقب مع عمل الادارة الا ان ذلك لايمكنه من التدخل في ادارة الشركة وتوجيه التعليمات الى مجلس الادارة في كيفية ادارتها واذا ماتم وتدخل المراقب بعمل الشركة فان ذلك يمنح الشركة حقاً في ان تطلب تنحيه منها وايد ذلك القضاء الفرنسي⁽⁹⁷³⁾.

ثالثاً:- التزامه بالمحافظة على السر المهني

وهذا الالتزام قد نص عليه المشرع الاماراتي ضمن القانون الشركات بنص خاص اكد فيه على اهمية هذا الالتزام وفرضه عليه وبالتالي يمتنع مراقب الحسابات عن الكشف عن الاسرار التي اطلع عليها بسبب قيامه بمهام وظيفته وليس له ان يكشف عنها امام المساهمين او الغير الا في الجمعية العمومية وذلك لغرض الحفاظ على الثقة والائتمان بين الشركة والمراقب واذا ما اخل بهذا الالتزام فان هذا الاخلال يستوجب عزله ولا يخل ذلك بحق

⁽⁹⁷¹⁾ ينظر بن جميلة محمد ، مصدر سابق ، ص 59-61

⁽⁹⁷²⁾ ينظر ينظر القاضي الدكتور الياس ناصيف ، مصدر سابق ، ص 242

⁽⁹⁷³⁾ Monéger Joël & Granier Thierry، Monéger Joël & Granier Thierry ، le commissaire aux comptes ،DALLOZ 1995 ، page 70.

الشركة في المطالبة بالتعويض وفقاً للمسؤولية المدنية ولا يخل ذلك بالمسؤولية الجزائية⁽⁹⁷⁴⁾، وأشار المشرع العراقي الى هذا الالتزام بقانون نقابة المحاسبين والمدققين العراقيين رقم 185 لسنة 1969 المعدل النافذ⁽⁹⁷⁵⁾.

رابعاً:- الالتزام باخبار عن الجرائم والمخالفات

يلتزم مراقب الحسابات اخبار الهيئة المختصة عن اية مخالفة لاحكام القانون يطلع عليها خلال القيام بعمله ، كما يلتزم باخطار الجهات المختصة عن اي مخالفة تشكل جريمة جزائية يكتشفها اثناء القيام بمهامه خلال عشرة ايام من تاريخ اكتشافه المخالفة ، واذا امتنع عن القيام بهذا الالتزام وجب ايقافه عن تدقيق حساب الشركات او شطبه او احالته الى النيابة العامة بحسب الاحوال مع اخطار الوزارة والجهات المختصة بذلك ، بينما نص المشرع العراقي على التزامه المراقب باخبار الجمعية العمومية عن كل مخالفة تؤثر في المركز المالي للشركة⁽⁹⁷⁶⁾.

المطلب الثاني

الطبيعة القانونية لدور مراقب الحسابات في الشركات المساهمة

تبرز أهمية البحث في طبيعة العلاقة بين مراقب الحسابات والشركة المساهمة في كونها هي التي ستحدد أساس ومدى مسؤولية المراقب تجاه الشركة، وكذلك امكانية مساءلة الشركة من قبل المراقب، وقد اختلف الرأي حول المركز القانوني لمراقب الحسابات وعلى الوجه الآتي:-

الفرع الاول

النظرية التقليدية او النظرية العقدية

يتجه اصحاب هذه النظرية الى ان علاقة مراقب الحسابات بالشركة ماهي الا رابطة تعاقدية وهو وفقاً لهذه النظرية وكيل عن جماعة المساهمين في الشركة، وتستمد هذه النظرية جذورها من النظرية التقليدية للشركة التي تعرف الشركة بموجبها انها عقد يلتزم بمقتضاه شخصان او اكثر

⁽⁹⁷⁴⁾ ينظر المادة (247) من قانون الشركات الاماراتي

⁽⁹⁷⁵⁾ ينظر المادة (4/15) من قانون نقابة المحاسبين والمدققين العراقيين رقم 185 لسنة 1969 المعدل النافذ التي نصت على (المحافظة على الاسرار المهنية حتى بعد تركه العمل).

⁽⁹⁷⁶⁾ ينظر المادة (249) من قانون الشركات الاماراتي والمادة (136) من قانون الشركات العراقي المعدل النافذ.

بالمساهمة في مشروع مالي بقصد اقتسام ما قد ينشأ عنه من ربح او خسارة , حيث تتوفر شروط العقد من ايجاب وقبول فيتمثل الايجاب وفق لهذه النظرية في قرار الجمعية العامة بتعيين مراقب الحسابات و يكون القبول وفقاً لهذه النظرية في قبول مراقب الحسابات صراحة او ضمناً لهذه المهمة وبمجرد اقتران الايجاب مع القبول يتكون العقد⁽⁹⁷⁷⁾ .

يرر اصحاب هذه النظرية

1- ان تعيين مراقب الحسابات يتم عن طريق الجمعية العامة وهي التي تحدد اتعابه وتقوم بعزله ويجب على المراقب ان يرفع تقريراً اليها عن نتائج مهمته , فتقوم بفحصه والاطلاع على ماجاء به , واستندوا في ذلك على عدد من المواد القانونية الواردة في عدد من التشريعات مثل قانون الشركات الفرنسي الصادر في 1867/7/24 المعدل في 1937/8/31⁽⁹⁷⁸⁾ , وقانون الشركات التجارية الاماراتي رقم (2) لسنة 2015⁽⁹⁷⁹⁾ , وقانون الشركات العراقي قم (21) لسنة 1997⁽⁹⁸⁰⁾ , ونظام الشركات السعودي الصادر عام 2015⁽⁹⁸¹⁾ .

2- ان مسؤولية مراقب الشركات تحدد في عدد من الشريعات⁽⁹⁸²⁾ , بمقتضى القواعد العامة

⁽⁹⁷⁷⁾ د.علي سيد قاسم ، مصدر سابق ، ص101 .

⁽⁹⁷⁸⁾ تنص المادة (32) من قانون الشركات الفرنسي على (الجمعية العمومية تعين مراقب حسابات او اكثر وتكل اليهم مهمة فحص دفاتر الشركة) كما تنص المادة 34 منه على (يعد مراقب الحسابات تقريراً يرفع الى الجمعية العمومية للشركة)

⁽⁹⁷⁹⁾ تنص الفقرة (2) من المادة (243) من قانون الشركات التجارية الاماراتي على (يكون للجمعية العمومية تعيين مدقق حسابات او اكثر) وتنص الفقرة (1) من القانون نفسه على (..... على مدقق الحسابات اصدار تقرير عن الحسابات التي قام بمراجعتها) وتنص المادة 246 منه على (..... وعليه تقديم تقرير بنتيجة هذا الفحص الى الجمعية العمومية)

⁽⁹⁸⁰⁾ تنص المادة (133) من قانون الشركات العراقي على (1- اما حسابات الشركة الخاصة فتخضع للرقابة والتدقيق من قبل مراقبي حسابات تعيينهم الجمعية العمومية للشركة ...) وتنص الفقرة (2) من المادة نفسها على (يقدم مراقب الحسابات تقريراً الى الشركة عن الحسابات خلال ثلاثين يوماً من تاريخ الانتهاء من اعدادها)

⁽⁹⁸¹⁾ تنص المادة (133) من نظام الشركات السعودي على (1- يجب ان يكون للشركة مراجع حسابات (او اكثر) من بين مراجعي الحسابات المرخص لهم بالعمل في المملكة تعينه الجمعية العامة العادية) كما تنص المادة (135) من النظام نفسه على (على مراجع الحسابات ان يقدم للجمعية العامة العادية السنوية تقريراً يعد وفقاً لمعايير المراجعة)

⁽⁹⁸²⁾ المادة 34 من قانون الشركات الفرنسي الصادر في 1867/7/24 , كذلك المادة 132 من نظام الشركات السعودي الصادر عام 2015, المادة 106 من القانون رقم 159 لسنة 1981 في مصر

التي تنظم عقد الوكالة ولذا يجب التفرقة بين الوكيل المأجور وسؤولية الوكيل غير المأجور ، وقد طبقت هذه النظرية في العديد من المحاكم الفرنسية حيث قضت محكمة نانسي ان اخطاء مراقبي الحسابات الناتجة عن الاحلال بتنفيذ التزاماتهم المتولدة عن عقد الوكالة تعطي الحق للمساهمين في استخدام الدعوى المباشرة الناشئة عن عقد الوكالة، وقضت المحكمة التجارية في ليون بأن دور مراقب الحسابات والذي يعتبر وكيل عن المساهمين في الشركة وليس وكيلاً عن مديرها هو التحقق من صحة القيود المحاسبية وسلامة المستندات التي قدمت اليه⁽⁹⁸³⁾ . وبهذا الجانب اخذ المشرع العراقي اذا نص في المادة (137) من قانون الشركات على (يسأل مراقب الحسابات عن صحة البيانات الواردة في تقريره بوصفه وكيلاً عن الشركة في مراقبة وتدقيق حساباتها) وهذا اتجاه مننقد لان المشرع ان كان حسم مسبقاً انه مراقب الحسابات هو وكيل عن الشركة الا اننا نرى انها وكالة من نوع خاص وسنبين ذلك فيمايلي

الانتقادات التي وجهت لهذه النظرية

1- ان هذه النظرية تتعارض مع مفهوم الوكالة بشكل عام فالوكالة تعرف بانها عبارة عن عقد يلتزم بمقتضاه الوكيل بالقيام بعمل قانوني لحساب موكله والاصل ان يقوم بالعمل دون اجر اي تبرعاً⁽⁹⁸⁴⁾. الا ان مهمة مراقب الحسابات ليست في حقيقتها تصرفات قانونية يقوم بها مراقب الشركات لحساب المساهمين او لحساب الشركة بل هي تنحصر في الاعمال المادية المتمثلة في فحص دفاتر الشركة ومراجعة حساباتها والتحقق من انتظامها وصدق ميزانيتها كما ان مراقب الحسابات يحصل دائماً على اجر لقاء قيامه بواجباته ووظيفته لدى الشركة ويحدد اجره الجمعية العامة وعلى هذا نصت المادة (243) من قانون الشركات التجارية الاماراتي رقم (2) لسنة 2015 وكذلك المادة (102) من قانون الشركات العراقي رقم (21) لسنة 1997 ، وقد حاول البعض الرد على هذا الانتقاد فذهب الى ان السلطات الممنوحة لمراقب الحسابات بمقتضى عقد الوكالة تقتصر على تمكينه من القيام بعمليات الفحص والمراجعة واعداد التقارير عن النتائج ورفعها الى الجمعية العامة للشركة ويعتبر تقريره شرطاً لصحة قرار الجمعية العامة بالمصادقة على الموازنة وحساب الارباح والخسائر والموافقة على توزيع الارباح ، كما انه لا يوجد اي مانع من جعل الوكالة بأجر لكن

(983).Béthoux A. (2000) , « Audit les grands acteurs », Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit, Economica, pp.49-61.

(984) د. منذر الفضل ، الوسيط في شرح القانون المدني ، ط1 ، دار ثاراس للطباعة والنشر ، العراق ، 2006 ، ص 111 وما بعدها .

الاختلاف الجوهرى بينهما هو فى طبيعة الاعمال فالوكيل يختص بالاعمال القانونية بينما يكون عمل مراقب الحسابات فى الشركات من الاعمال المادية لا القانونية مما دفع البعض للقول ان العقد هو مزيج من الوكالة وعقد العمل .

2- ان الموكل حر فى اختيار وكيله دون اى شرط او قيد لانه يمثل مصالحه الخاصة , الا ان الجمعية العامة ليست حرة فى تعيين مراقب الحسابات لانها مقيدة فى اختياره بما وضعه المشرع من اجراءات تهدف الى وجود الرقابة الحقيقية على حسابات الشركة, بالاضافة الى ان المشرع قد حدد مسبقاً سلطات ومهام مراقب الحسابات وبنصوص امرة وليس للجمعية العمومية تقييدها او الانتقاص منها .

3- ان مراقب الحسابات لايقوم بمهمة الرقابة على حسابات الشركة المساهمة لمصلحة الاغلبية المساهمين الذين اختاروه فقط , بل كذلك لمصلحة الاقلية و مصلحة موظفي الشركة و الدائنين غير المستثمرين بالرغم من عدم مشاركتهم فى اختياره والذي يهتمهم المركز المالى للشركة , كما انه يعمل لمصلحة المجتمع باكماله والذي قد يتأثر باغلاق الشركة ويعمل لمصلحة القانون من خلال الالتزام المفروض عليه فى وجوب اخباره الهيئة عن اى اخلال باحكام القانون او المخالفات التى تشكل جريمة جزائية .

4- ان من حق الموكل ان يعزل الوكيل فى اى وقت يشاء حتى قبل انتهاء وکالته وانجازه لعمله فينتهي عقد الوكالة بذلك استناداً للقواعد العامة فى القانون المدني , الا ان الهيئة العامة لاتستطيع ان تقوم بعزل مراقب حسابات الشركة الا بناء على اسباب معقولة يقدرها القضاء وهذا مانص عليه قانون الشركات الفرنسى رقم 537 لسنة 1966⁽⁹⁸⁵⁾, بينما اتى نص المشرع الاماراتى فى المادة (251) من قانون الشركات على اعطاء الحق للجمعية العامة باقالة مدقق الحسابات ويجب عليها ابلاغ الهيئة بقرار العزل واسبابه خلال (7) من تاريخ صدور قرار العزل فى حين ان المشرع لم ينص على عزل مراقب الحسابات ومن مفهوم الطريق الموازي فمن يملك حق التعيين يملك حق الاقالة عند انتهاء النص لذلك نرى انه من حق الهيئة العامة اقالته لكنه لم يمنح ضماناً عالياً كما فعل المشرع الفرنسى فى جعل تقدير اسباب العزل للقضاء او ضماناً متوسط فى كما فعل المشرع الاماراتى فى وجوب ابلاغ هيئة مختصة عن العزل واسبابه خلال مدة , لذا نرى انه نقص تشريعى لابد

(985) بن جميلة محمد ، مسؤولية محافظ الشركات فى مراقبة شركة المساهمة ، رسالة ماجستير مقدمة الى كلية

الحقوق جامعة منتوري قسنطينة، 2010-2011، منشورة على موقع الجامعة <http://bu.umc.edu.dz> .

ص24 وما بعدها؛ د. علي سيد قاسم ،مصدر سابق ،ص 102.

للمشرع العراقي من تلافيه بالنص صراحة على جعل العزل من صلاحية الهيئة العامة ومنحه المراقب حق الطعن امام القضاء لكي يضمن حقه ولا تتعسف الهيئة في ذلك .

5- ان الوكيل وفقاً للقواعد العامة يعمل بأسم ولحساب الموكل ويلتزم بتعليماته، بينما ان مراقب الحسابات يمثل مهمة رقابية يحكم علمه نظام قانوني مشرع مسبقاً فلا يلزمه سوى احكام القانون وعقد الشركة ولا يتلقى اوامره من الجمعية العامة لانه يمثل رقابة على الشركة ويستمد سلطة هذه الرقابة من القانون والنظام والقرار الوزاري . وبالتالي يمكن تصور تجاوز الوكيل لحدود عمله نشوء التصرف الفضولي في عقد الوكالة بينما هو امر لا يمكن تصور حصوله في عمل مراقب الحسابات .

الا ان الملاحظ ان ازمة نظرية الوكالة ترتبط بازمة النظرية التقليدية التي تعتنق الطبيعة التعاقدية للشركة والتي تستمد جذورها منها ولذلك فانها لم تعد كافية لتقديم التكييف القانوني المناسب لعلاقة الشركة بمراقب الحسابات ورغم ذلك فان بعض التشريعات لاتزال تنص على ذلك كالمادة (137) من قانون الشركات العراقي رقم (21) لسنة 1997 والمادة 165 من قانون الشركات الكويتي رقم (15) لسنة 1960.

الفرع الثاني

النظرية العضوية او النظرية القانونية

يذهب اصحاب هذا الاتجاه الى القول بأن مراقب الحسابات ماهو الا عضو في الشخص الاعتباري المكون للشركة الخاضعة لمراقبته وهذا العضو معين حسب احكام القانون ولا وجود للعقد بينه وبين المساهمين فينكر اصحاب هذا الاتجاه الطبيعة العقدية للشركة ويرون انها نظام قانوني ومن انصار هذه النظرية هوريو و رينار وبرت دي لاجرسي وجيار , وقد ظهر هذا الاتجاه كردة فعل قوية ضد النظرية العقدية وحاول انصار هذا الاتجاه شرح الشخصية القانونية للشخص الاعتباري وتحليل المركز القانوني للأشخاص المعبرين عن ارادته .

ويذهب اصحاب هذه النظرية للنظر للشركة المساهمة على انها مجموعة من الاشخاص الذين يلتقون حول هدف محدد يستدعي تحقيقه وجود خطة بناء تستند الى وجود سلطة تحدد الاعضاء المعبرين عن ارادته وتنظيم العلاقة بين هذه الاعضاء وتضع الاجراءات التي تحكم نشاطهم , وبهذا المعنى تكون الشركة المساهمة ماهي الا عمل منظم تنظماً قانونياً فرضه المشرع في قانون الشركات وبين الشكل القانوني له وفق نصوص امرة, ليس لاي احد منهم

القيام بعمل لم يحدده القانون او ان يتمتع او يتقاعس عن مباشرة المهام الموكلة اليه قانوناً⁽⁹⁸⁶⁾, ولا يمكن للاعضاء الآخرين ان ينتقصوا من اختصاصات عمل اي عضو اخر حدد المشرع طبيعة عمله وبما ان طبيعة هذه القواعد امرة وان القانون وضعها لتحكم وتنظم عمل الشركة لذا فهي من النظام العام الذي لايجوز الاتفاق على ماخالفه.

بناء على ما طرحه اصحاب النظرية يتضح مايلي :

1- لوجود لعلاقة تعاقدية بين مراقب الحسابات وبين الجمعية العامة لان تعيينه عبارة عن قرار صادر عن الجمعية العامة وهذا القرار بمثابة تحديد عضو من اعضاء الشخص الاعتباري وفقاً لاحكام القانون الذي وضعها المشرع مسبقاً , المساهم عندما يقوم بالتصويت لاختبار مراقب الحسابات فانه يمارس الوظيفة المكلف بها قانوناً ولا يمارس حقاً من حقوقه .

2- تتحدد حقوق وواجبات مراقب الحسابات في الشركة بناء على القانون ونظام الشركة الاساس (عقد الشركة) ولاتملك الجمعية العامة ان تقيد او تنتقص من هذه الحقوق .

3- ان مراقب الحسابات لا يمارس وظيفته لمصلحة المساهمين الذين صوتوا له فقط وانما يؤدي وظيفته لمصلحة الشركة كلها وخدمة لجميع المساهمين حتى الذين لم يصوتوا له فهو مراقب لكيان قانوني متكامل لا يتجزأ ولا يقبل التجزئة فلايستطيع ممارسة اعماله لمصلحة الاشخاص الذين انتخبوه فقط .

4- ان كان القانون قد منح الجمعية العامة صلاحية تعيين مراقب حسابات وتحديد اجره الا انه لاتملك الجمعية العامة عزل مراقب الحسابات متى ارادت وكيفما شاءت لانه بمجرد تعيينه يصبح مستقلاً في مواجهة الهيئة العامة . والقول بغير ذلك يجعلها خاضعاً لهيمنة المساهمين ولا يكون مستقلاً وبالتالي لايستطيع القيام بعلمه كما يجب بسبب خضوعه لهم⁽⁹⁸⁷⁾.

كل ماتقدم جعلت النظرية العقدية تتراجع امام النظرية العضوية وتدعمت هذه الفكرة بصور عدد من التشريعات في عدد من البلدان حيث تم تكريس الطابع التأسيسي لمهام مراقب

(986) د.علي سيد قاسم ، مصدر سابق، 111.

(987) علي سيد قاسم ، مصدر سابق ، ص 111؛ بن جميلة محمد ، مصدر سابق ، ص 27 .

الحسابات واصبح يستمد مهامه من الاحكام القانونية لا من احكام الوكالة .

الفرع الثالث

النظرية المختلطة او الشركة باعتبارها اداة قانونية او الترجيح بين النظريتين

نتيجة للتطور التشريعي المتجه لاهدار النظرية التعاقدية خاصة بعدا تبني مفهوم الحوكمة تشير الى القواعد والمعايير التي تحدد العلاقة بين ادارة الشركة من ناحية وحملة الاسهم واصحاب المصالح او الاطراف المرتبطة بالشركة , ساعد ذلك على قيام الرقابة الفعالة ووجود نظام لحوكمة الشركات وتوفير درجة من الثقة اللازمة لسلامة عمل اقتصاد السوق لغرض مكافحة الفساد وجذب مصادر تمويل اكثر استقراراً يهدف الى تنمية الاستثمار وتشجيع تدفقه لغرض تعزيز النمو الاقتصادي

ونتيجة للانتقادات الموجهة الى النظرية التقليدية (نظرية العقد) واتجاه التشريعات الى تركها و كذلك فان نظرية النظرية الموضوعية رغم انها صحيحة الى حد كبير ولاغبار على مبرراتها الا انه يكتنفها الغموض ويعوزها التحديد لذا ظهر اتجاه حديث يجمع بين النظريتين فلا يلغي النظرية التعاقدية ولاينفي فكرة النظام القانوني بل يجمع بينهما فالتنظيم القانوني للشركة يستند في ان واحد الى عناصر تعاقدية واخرى نظامية وتألف بينهما لتقدم هذه الاداة القانونية لتنظيم المشروع الاقتصادي⁽⁹⁸⁸⁾ ونتيجة لوجود بعض التشريعات التي لم تلغ تماماً الاخذ بهذه النظرية ولا تزال تشير الى فكرة الوكالة مثل قانون الشركات الفرنسي رقم 527 لسنة 1966 حتى بعد تعديلها بالقانون رقم 148 لسنة 1984 , والتسليم كذلك بالنتائج التي رتبها النظرية القانونية ونادى بهذا الاتجاه الاستاذ "ريبير RIPERT" حيث يرى ان الشركة اداة قانونية لتنظيم مشروع او الة قانونية , فشركة المساهمة اداة اوجدتها الرأسمالية الحديثة من اجل تجميع المدخرات وعندئذ يكون المراقب جزء من اجزاء الشخص الاعتباري , فتعيين مراقب الحسابات يبدأ أولاً من اختيار الجمعية العامة للمساهمين ويفترض قبول هذا المراقب صراحة او ضمناً وهذا التصرف في ظاهره ماهو الا عقد , حيث يستلزم توافق ارادتين لكن هذا العقد ماهو الا عمل قانوني مشروط بشروط املاها القانون على المساهمين ومراقب الشركات ولاخيار لاي منهما في تعديله حيث يقوم المراقب بتطبيق القواعد المفروضة عليه قانوناً لمباشرة عمله, والعقد هنا يشبه العقد

(988) د.احمد عبدالرحمن المجالي ، المفهوم القانوني لمهمة مراقب الحسابات في الشركة الخاضعة لرقابته وفقاً

للائظمة السعودية ، بحث منشور في مجلة الفكر صادرة عن كلية الحقوق والعلوم السياسية بجامعة محمد

خضير بسكرة ، العدد الثالث عشر ، 2016، ص 18 .

الذي يدخل بمقتضاه الموظف في خدمة الدولة فيخضع لنظام قانوني فرضه المشرع لانجاز وظيفته ولا يمكن له بأي حال تعديل او مخالفة احكام القانون الذي يعمل بموجبه , في حين المشرع يملك تعديل القواعد ولا يكون له الاعتراض بحجة ان طبيعة علاقته تعاقدية من الشركة⁽⁹⁸⁹⁾.

أن التشريعات التي نصت على ان تكون علاقة مراقب الحسابات مع الشركة هي علاقة الوكيل بموكله الا انها لم تحدد طبيعة تلك الوكالة فذهب بعضهم الى القول ان المراقب وكيلاً لجميع المساهمين فيما يخص مراجعة الحسابات ومراقبتها واسس خضوعه الى ذلك لمسؤولية تعاقدية تكون بين الاصيل متمثلاً بالجمعية العامة والوكيل متمثلاً بمراقب الحسابات , في حين اعتبر فريق اخر ان علاقة مراقب الحسابات بالشركة علاقة اجارة اعمال كونه يقوم باعمال مادية ويتقاضى عنها اجراً لكن الحقيقة تخالف ذلك لان المراقب قد يباشر اعمالاً قانونية تتمثل بالتحقق فيما اذا كانت هناك مخالفات لاحكام القانون او نظام الشركة وعقدها واثّر على نشاط الشركة او مركزها المالي , ويدعم هذا الرأي المصطلحات التشريعية الواردة في عدد من القوانين مثل المادة 137 من قانون الشركات العراقي المعدل النافذ والمادة 164 من قانون الشركات الكويتي فالتعيين يتوافق مع طبيعة الوكالة الواردة في القانون المدني لذا لا بد من تحديد طبيعة هذه الوكالة هل هي وكالة عادية وفق القواعد العامة للقانون المدني ام وكالة خاضعة لاحكام العامة مع خصوصيتها وطرح هذا التساؤل سببه عدم الانسجام بعض احكام الخاصة بالمراقب مع القواعد العامة للوكالة فان كان المراقب وكيلاً بمعنى الوكالة كأطار تعاقدية ثنائي فعندئذ يمكن للموكل (الجمعية العمومية) عزله في اي وقت وتأسيساً على ذلك فان من حق الوكيل الرجوع على موكله والمطالبة بتعويض الضرر والخسارة اللذين قد يلحقان به جراء العزل غير المبرر ويدعم هذا الرأي عدم وجود قواعد تمنع الجمعية العامة من عزل مراقب الحسابات مثل بعض القوانين المقارنة كالقانون الفرنسي لذا يمكن القول ان المراقب وكيل ولكن لعلاقته خصوصية فيعتبر وكيلاً تتضمن وکالته مصلحة للغير وبالتالي فلا يمكن للموكل ان يعزل الوكيل او ينهيها او يقيدھا دون موافقة من له مصلحة وبذلك نصت المادة (947) من القانون المدني العراقي التي نصت على (1- للموكل ان يعزل الوكيل او ان يقيد من وکالته وللوكيل ان يعزل نفسه، ولا عبء باي اتفاق يخالف ذلك، لكن اذا تعلق بالوكالة حق الغير، فلا يجوز العزل او التقيد دون رضاء هذا الغير).

ونرى ان التشريعات التي نصت على ان علاقة مراقب الحسابات بالشركة هي علاقة

(989) بن جميلة محمد ، مصدر سابق ، ص 28 .

وكالة من نوع خاص وان كانت قد حددت مسبقاً طبيعة العلاقة لكنها لم تحدد طبيعة الوكالة كونها وان نصت على ان تكون وكالة الا انها اتبعتها بعدد من المواد التي قيدت من هذه الوكالة , كالمواد التي تتكلم عن واجبات مراقب الحسابات وفقاً لما نص عليه قانون الشركات العراقي او الاماراتي وكذلك ان كان الموكل حر في اختيار من يتعاقد معه او ان يعزله فان القانون قيد هذه الحرية مسبقاً بان جعله يتعاقد مع عدد من الاشخاص المسجل اسمائهم في جدول الخبراء ولم يكتفي بذلك بل اشترط ان يكون لديهم عدد من السنوات كخبرة مثل المشرع العراقي الذي اشترط ان يكون لمراقب حسابات الشركة المساهمة خبرة لا تقل عن (10) سنوات وان يكون من الصنف الاول , واخيراً لابد ان نذكر ان عمل المراقب والتزاماته المذكورة مسبقاً وفق التشريعات التي تأخذ بهذه النظرية .

ونعتقد ان الجانب التوفيقي هو الجانب الصحيح كون ان الشركة لايفرض عليها اي مراقب للحسابات وانما لها الحرية في اختيار المراقب وانما يقيد ارادتها ان تختار هذا الشخص من الاشخاص المدرج اسمائهم في قوائم مراقبي الحسابات وعندما تقوم باختياره فانها تلجئ الى التعاقد معه و تقوم الهيئة العامة بتحديد رابته , وكذلك لايمكن اغفال الجانب التنظيمي (القانوني) كون ان التشريعات قد حددت مسبقاً مهامه و التزاماته والمحظورات التي يجب ان يتمتع عنها وكذلك بين القانون الية عزله ومنحه بعض الضمانات المتمثلة بعدم جواز عزله الا بقرار صادر من القضاء كما فعل المشرع الفرنسي , المواد المتعلقة باستقلاله لكي يتمكن من اداء عمله على ان هذا الاستقلال هو في الجانب الوظيفي لا الاداري اي انه يمكن مساءلته في حالة عدم قيامه باعماله او تاخره عن القيام بالعمل المطلوب منه او عدم التزامه بمواعيد العمل حيث يمكن مساءلته ادارياً.

المبحث الثاني

احكام المسؤولية المدنية لمراقب الحسابات

سنتناول بيان أحكام المسؤولية المدنية لمراقب الحسابات عن طريق أوصاح التعريف بالمسؤولية المدنية لمراقب الحسابات أولاً، ومن ثم بيان مسؤولية مراقب الحسابات تجاه الشركة ثانياً ومن ثم بيان مسؤولية مراقب الحسابات تجاه الغير، وعليه سيتم تقسيم هذا المبحث الى المطالبات الثلاث الآتية:-

المطلب الأول/ احكام المسؤولية المدنية لمراقب الحسابات وفقاً للقواعد العامة

المطلب الثاني/ احكام المسؤولية المدنية لمراقب الحسابات وفقاً للقواعد الخاصة

المطلب الاول

احكام المسؤولية المدنية لمراقب الحسابات وفقاً للقواعد العامة

ان تحديد مسؤولية ومهام كلا من مجلس الادارة والادارة التنفيذية للشركة هو من اولى اهتمامات القائمين على وضع قواعد الحوكمة , لان من متطلبات الحوكمة الرشيدة للشركات التحديد الدقيق والسليم للمسؤوليات والمهام بين مجلس الادارة والادارة التنفيذية⁽⁹⁹⁰⁾.

فان لم يقم المشرع بتحديد هذه المسؤولية في نصوص القوانين التجارية فاننا نبحث في الاصل العام عن ذلك في المسؤولية المدنية لاجل مساءلة مراقب الحسابات عن الخطأ الذي ارتكبه واجباره على اصلاح الضرر الذي لحق بالمتضرر⁽⁹⁹¹⁾. و السؤال المطروح هنا هو هل تسأل الشركة عن فعل مراقب الحسابات ام ان مراقب الحسابات يسأل بصفة فردية عن خطأه ؟ واذا ما اخذنا بمبدأ مسؤولية الشركة فوفق اي مسؤولية تسأل هل تسأل وفق مسؤولية التابع عن تابعه ام هناك احكام خاصة تنظم مسؤولية خاصة ؟

وعموماً فان في كلا الحالتين هنالك صورتين للمسؤولية , تتجسد الاولى في المسؤولية العقدية الناتجة عن العقد الذي ينظم علاقة المدقق بالشركة ويترتب عليه مساءلة المدقق عند اخلاله بشروط العقد بمجرد صدور خطأ منه أو فعل الاضرار ادى الى الاضرار بالشركة او المساهمين , اما الصورة الثانية فهو المسؤولية التقصيرية وهي مسؤولية المدقق تجاه الاطراف الاخرى غير المساهمين الذين تضررت مصالحهم بسبب اعتمادهم على تقرير المدقق, وطبقاً للقواعد العامة يسأل مراقب الحسابات عن الخطأ الذي صدر منه والحق ضرراً سواء بالشركة او المساهمين او بالغير , واستناداً على ذلك فان اركان هذه المسؤولية تتجسد بالخطأ أو فعل الأضرار والضرر والعلاقة السببية وسنبينها كالآتي:-

1- الخطأ أو فعل الأضرار

يكون مراقب الحسابات مسؤولاً مسؤولية فردية عن الاخطاء الشخصية التي يركبتها عندما

⁽⁹⁹⁰⁾ د. أحمد رشيد المطيري، المصدر السابق، ص241.

⁽⁹⁹¹⁾ ينظر المادة (205) من القانون المدني العراقي و (282) من قانون المعاملات المدنية الاماراتي

يقوم بمفرده بالعمل وعندما يتعدد المراقبين تكون مسؤوليتهم تضامنية اذا اشتركوا في عمل واحد ولم يعترض احدهم على الآخر⁽⁹⁹²⁾ , غير انه طبقاً للقواعد العامة فان التضامن لا يفترض ولذلك فان تم تعيين مراقب للقيام بعمل محدد فانه لا يسأل عن خطئه الا في حدود ما يقع منه في تنفيذ عمله واذا تعدد كان كل منهم مسؤولاً عن خطئه طالما انهم لم يشتركوا في عمل واحد⁽⁹⁹³⁾ وهذا ما اكده نص المادة التي تعالج موضوع الاخطاء التي يرتكبها القائمون على الادارة والمسирرون الا اذا لم يكشف عنها في تقريره المالي⁽⁹⁹⁴⁾ ويعرف الخطأ " بأنه الفعل الضار غير المشروع الذي يلحق ضرراً بالغير "⁽⁹⁹⁵⁾ وعموماً فان الخطأ يمثل السلوك الذي يخرج المنحرف الذي يخرج عن الوضع العادي متمثلاً بالاخلال بالالتزام سابق ويحدد الخطأ بالاستناد الى معيارين

1-المعيار الأول هو معيار مادي : هو قياس التعدي بمقياس موضوعي لا ذاتي وهو يتعلق بمستوى الخطأ و نسبته الذي يستوجب مسؤولية المدقق وهو الخطأ الجسيم⁽⁹⁹⁶⁾ وهذا المعيار يشابه المعيار الموضوعي في القانون المدني الذي يطلب من الشخص ان يكون بمستوى الرجل العادي فلا يسأل الا اذا نزل عن المستوى دون النظر للجانب الشخصي او الذاتي⁽⁹⁹⁷⁾ .

2-المعيار الثاني هو معيار ذاتي : وهو يتعلق بالجانب الشخصي اي ببذل المدقق للعناية المهنية اللازمة أثناء قيامه بالتدقيق وإذا ما تم إثبات أن المدقق لم يعمل بإخلاص جيد عند وضع تقريره عن تنبؤات الإدارة. وفي الوقت نفسه إذا تمكن المدقق من إثبات أن فحصاً معقولاً قد أنجز فإنه عندئذ لا يعتبر مسؤولاً عن الضرر الحاصل⁽⁹⁹⁸⁾ , وهذا المعيار الشخصي

⁽⁹⁹²⁾ ينظر نص المادة (245) من قانون الشركات الاماراتي الاتحادي النافذ حيث نصت على (..... اذا كان للشركة اكثر من مدقق وجب عليهم توزيع المهام فيما بينهم وقيام كل منهم بتقديم تقرير مفصل يتناول فيه موضوعات المهمة الموكلة اليه ثم يقدمون تقريراً مشتركاً يكونون مسؤولين عنه بالتضامن)

⁽⁹⁹³⁾ ينظر نص المادة (254) من قانون الشركات الاماراتي الاتحادي النافذ حيث نصت على (يكون مدقق الحسابات مسؤولاً قبل الشركة عن اعمال الرقابة وعن صحة البيانات الواردة في تقريره وعن تعويض الضرر الذي يلحقها منه بسبب ما يقع منه في تنفيذ عمله واذا تعدد مدققو الحسابات كان كل منهم مسؤولاً عن خطئه الذي ترتب عليه الضرر)

⁽⁹⁹⁴⁾ بن جميلة محمد , مصدر سابق , ص 114 .

⁽⁹⁹⁵⁾ د. عبدالرزاق السنهوري , الوسيط (نظرية الالتزام), ج1, دار احياء التراث العربي , بيروت , 1952, ص778.

⁽⁹⁹⁶⁾ هدى خليل ابراهيم الحسني , مسؤولية مراقب الحسابات , بحث منشور في مجلة الباحث الصادرة عن جامعة بغداد كلية العلوم الاقتصادية , العدد 28 , بغداد , 2011, ص 294 .

⁽⁹⁹⁷⁾ د. عبدالرزاق السنهوري , مصدر سابق , ص 787.

⁽⁹⁹⁸⁾ هدى خليل ابراهيم الحسني , مصدر سابق , ص 294 .

وفق القانون المدني حيث يسأل المدقق وفقاً لما يمتلك من قدرات لا وفقاً للجانب الموضوعي وهو معيار منتقد لأن المراقب اذا كان ذو حيطة وحذر فانه سيسأل عن اي سلوك يصدر منه يكون قد نزل فيه عما تعود القيام به في حياته العادية , بينما الشخص الاقل حيطة او الشخص الذي لايتخذ اي جانب من الحيطة فانه لايسأل الا عن الخطأ الجسيم⁽⁹⁹⁹⁾ وهو امر منافي للعدالة .

لذلك فان مراقب الحسابات يسأل وفقاً لمعيار توافقي مزدوج اي انه يسأل عن الخطأ الذي صدر منه يمثل خروجاً على معايير اداء المراجعة في عمله وايضاً ياخذ بالجانب الشخصي لذلك الشخص عن طريق الاخذ بمعيار الرجل المتوسط بنفس الظروف التي يكون بها المراقب فان قام بنفس التصرف فانه لايسأل وان لم يقم بمثل تصرفه فان ماقام به المراقب يعد خطأ ويسأل عنه ويلتزم بالتعويض .

هذا يقودنا الى البحث عن مسؤولية مراقب الحسابات هل هي التزام ببذل عناية ام التزام بتحقيق نتيجة , فلو نظرنا الى التزام المراقب على انه التزام بوسيلة (بعناية) حيث يلتزم فقط باخذ الحيطة والحذر في محاولته للوصول الى النتيجة المطلوبة , فان لم تتحقق النتيجة فيكون هناك عبء على المراقب باثبات انه اتخذ الحيطة اللازمة للقيام بعمله في اعداد القوائم المالية وفي تقديم تقريره للادارة , اما اذا قلنا ان التزام المراقب هو التزام بنتيجة فانه سوف يكون ملتزماً بتحقيق هذه النتيجة ويعتبر انه مقصراً اذا لم يقم بتحقيقها مالم يثبت ان مامنه كان سبباً اجنبياً , وفي هذه الحالة يلتزم المراقب باعداد تقاريره وفق اسلوب يمكن الشركة او المساهمين او الغير من الوصول الى النتيجة المرجوة في التقرير فان لم تتحقق هذه النتيجة فانه يكون مقصراً ويلتزم بالتعويض مالم يكن سبب منعه من الوصول الى النتيجة سبباً اجنبياً⁽¹⁰⁰⁰⁾. فيسأل مراقبي الحسابات عن عدم بذلهم العناية المعتادة في مراقبة في تدقيق صحة حسابات الشركة وبنود ميزانيتها وما اذا كان وضعها المالي يسمح بتوزيع الارباح المقترحة ويسال ايضا عن البيانات غير الصحيحة المدرجة في تقريرهم لستر عيب او مخالفة واقعة على عمل من اعمال الادارة او في مسك دفاتر حسابات الشركة⁽¹⁰⁰¹⁾.

(999) د.عبدالرزاق السنهوري ، مصدر سابق ، ص 784 ومابعدها .

(1000) د. عبدالمجيد الحكيم و عبد الباقي البكري و محمد طه البشير ، الوجيز في نظرية الالتزام في القانون المدني العراقي ، ج1، وزارة التعليم العالي والبحث العلمي العراقية ، 1980 ، ص13 .

(1001) القاضي الدكتور الياس ناصيف موسوعة الشركات التجارية (الشركة المغفلة ورئيس مجلس الادارة والمدير العام ومفوضو المراقبة)، ج11 ، ط1 ، منشورات الحلبي الحقوقية ، بيروت ، 2009 ، ص 301.

ولذلك يرى البعض ان مراقب الحسابات يلتزم باتخاذ الحيطة والحذر ولا يلتزم بتحقيق نتيجة ويؤكد كلامنا ان معايير أداء المراجعة المتعارف عليها تفرض واجباً على المدقق أن يبذل العناية المهنية المعقولة أثناء تأدية مهمته وخلال اعداده لتقريره، والمقصود بهذا انه يلتزم باتخاذ الحيطة والحذر التي يتخذها اي مراقب حسابات اخر مسجل في قائمة مراقبي الحسابات اي ان يؤدي عمله بذات الطريقة التي يمكن أن تؤدي بها عملية المراجعة بواسطة مدقق آخر في ضوء الظروف المحيطة. وبمعنى آخر فانه يجب على المراقب ان يبذل العناية المعقولة في اداء واجبه⁽¹⁰⁰²⁾. وبهذا الاتجاه ذهب القضاء الفرنسي الذي قضى بأن وجود نقص في التزامات مراقب الحسابات في بذل العناية الواجبة في اداء مهمته يعتبر خطأ نظراً للضرر الذي لحق الشخص الذي اعتمد على تقرير المراقب المنشور الذي شهد بأن حسابات الشركة منتظمة وتعطي الصورة الصحيحة والواضحة عن مركز الشركة المالي بينما هي ليست كذلك⁽¹⁰⁰³⁾.

ونحن نرى انه يجب تشديد هذه المسؤولية على مراقب الحسابات حيث يلتزم بحيطة وحذر الرجل الحريص وبالتالي يسأل مراقب الحسابات عن الخطأ التافه الذي صدر منه و ان مسؤوليته تقوم وان دفع الشخص بأنه كان حسن النية او كونه عديم الخبرة في اعمال الرقابة كون ان هذا الامر مستبعد لان الشخص لكي يصبح مراقب حسابات يشترط ان يتوافر فيه شروط التكوين الذاتي وهي :-

- 1- مؤهل علمي عن طريق الشهادة المطلوب توافرها في مراقب الحسابات.
- 2- مؤهل عملي من خلال شروط الخدمة المطلوب توافرها في الشخص لكي يكون مراقب الحسابات .
- 3- ان ضمان استقلاله وعدم خضوعه لاي ضغط او تأثير يفرض علينا ان نشدد هذه المسؤولية عليه.

ان هذه الشروط تستلزم ان يسأل المراقب عن خطأه التافه كون ان قراره يؤثر في المركز المالي للبلد أولاً وفي تشجيع وجذب الاستثمارات له وكذلك يؤثر قراره في المساهمين والغير حيث يستجوبون على قراره في الاقدام على شراء اسهم شركات الامتاع عليها , وذلك كله يستلزم سؤاله وفق معيار الرجل الحريص لما يترتب على قراره من نتائج في غاية الاهمية.

(1002) هدى خليل ابراهيم الحسيني ،مصدر سابق ، ص294.

(1003) Core de paris 20 mas 2000 – Gazette du Palais ، janiver- fevrier-2001 ، P 336.

وقد اعتبر القضاء الفرنسي سابقاً ان مسؤوليتهم تقوم على اساس عقد الوكالة الامر الذي يعني انها قيامها لاينحصر باعمال الخداع او سوء النية بل يقوم ايضاً على الخطأ الناتج عن قيامهم باعمال الوكالة سواء نتج هذا الخطأ عن الغلط او الاهمال او عدم التبصر او التجاوز في استعمال الثقة اوعدم الخبرة او التقصير وبشكل عام يرى الفقه انه يحاسب على الخطأ المرتكب بالاهمال وقلة الاحتراز حيث تكون مسؤوليته اكبر ويلتزم باداء تعويض اعلى , من لو كان مسؤوليته قائمة على خطأ ناتج عن الغلط او عن استعمال الثقة بشكل مطلق مما يلحق بالغير ضرر⁽¹⁰⁰⁴⁾ .

وبعد توافر المقومات الاتية فانه يستطيع ان يباشر عمله فيقوم بوضع جدول للمراجعة مستعيناً بكافة الوسائل الفنية الكفيلة بسلامة الاداء الى جانب قدرته على تفهم الظروف المحيطة بكل حالة وتتطلب العناية المعقولة وعدم الاقتناع بما يقدمه موظفي الشركة لانه قد يكون لهم مصلحة في ذلك كما انه مسؤول عن الاشراف والتدقيق عن الاعمال التي يقوم بها المساعدون لانه في النهاية تقع المسؤولية عليه وحده وليس على عاتقهم ، فإذا لم يؤد عمله بالعناية الواجبة مسببا بذلك اضرارا لعميله أو للغير او للمجتمع ككل، فإنه يتعرض للمساءلة بأشكالها المختلفة.

2- الضرر

يعد الضرر عصب المسؤولية المدنية بشقيها العقدي أو التقصيرية ويعد الضرر الركن الاساس في المسؤولية المدنية وبالتالي يجب اثباته قبل ركن الخطأ والعلاقة السببية ، ويعرف الضرر بأنه الاذي الذي يصيب حقاً او مصلحة مشروعة للانسان سواء انصب هذا الاذي على جسم المضرور او ماله او شرفه او مركزه الاجتماعي وعموماً فان فكرة المسؤولية المدنية تقوم على فكرة اصلاح الضرر⁽¹⁰⁰⁵⁾ , سواء أكان هذا الضرر مادياً أو أدبياً ، فالضرر يقسم الى نوعين ضرر مادي ناشي عن المساس بحث مالي او مصلحة مشروعة كحق الملكية ويشمل كل ما يلحق الشخص من خسارة ومايفوته من كسب وهما عنصران اساسيان لتقدير التعويض المناسب للضرر المادي ، ونوع الاخر هو الضرر المعنوي او الضرر غير المادي او غير الاقتصادي الذي يمثل الايذاء الواقع على الشعور والاحاسيس وانه معيار التعويض عنه يتم عن طريقة ترضية المضرر واذا ماتحقق الضرر فعلاً فانه يصيب الشخص المتضرر مباشرة في

مشار اليه لدى القاضي الدكتور الياس ناصيف 11 , rev soc 1932 , 27 juill 1931 .reg⁽¹⁰⁰⁴⁾
مصدر سابق ،ص 314

⁽¹⁰⁰⁵⁾ د.حسن علي الذنون ، المبسوط (الضرر) ج1، العراق ، شركة التايمس للطبع والنشر المساهمة ، 1991، ص12 .

ماله او جسده او كيانه الادبي او قد يصيب اشخاص اخرين غير المتضرر وبهذا يكون للضرر معنيين اثرين ، اولهما المباشر الذي يصيب المتضرر الاصلي مباشرة وثانيها غير المباشر الذي يصيب الاشخاص الاخرين (1006).

ويجوز للمساهم ان يطالب بالتعويض عن الضرر الذي لحق به جراء خطأ المراقب ولكن بقدر نصيب المساهم في الشركة (1007)، ويشترط في الضرر طبقاً للقواعد العامة ان يكون محققاً فلا يمكن للشركة ام المساهم او الغير ان يقاضي المراقب على ضرر محتمل كما في حالة كون المساهم اشترى اسهماً بناء على تقرير مراقب الحسابات عن المركز المتميز للشركة ثم انتشرت اشاعة مفادها ان الشركة تمر بأزمة مالية وان ذلك سوف يؤدي الى خسارة مركزها المالي المتميز فالخسارة هنا امر محتمل لم يتحقق بعد ولذلك لايمكن الضرر المحتمل الشركة او المساهم من المطالبة بالتعويض وكذلك يشترط فيه ان يكون مباشراً وهو ماكان نتيجة حتمية لعدم قيام المراقب باعماله او التأخر في قيامه بما طلب منه وهذا شرط اخر لابد ان يجتمع مع الشرط الاول لكي يمكن الزام المراقب بالتعويض ، كما انه يشترط فيه ان يكون الضرر شخصياً اي انه يمس الشركة بالذات او المساهم او الغير فلايمكن مطالبة المراقب التعويض عن الضرر الذي يلحق عدة شركات نتيجة لازمة مالية عالمية لان الضرر لا يكون شخصياً، وكذلك يشترط ان يصيب الضرر الشركة او المساهم او الغير في مصلحة مشروعة فلايمكن ان يطلب التعويض من مراقب الحسابات قام بعمله وابلغ مجلس الادرة فيما يقع من مخالفات لعقد الشركة او مخالفة للقانون كون ان هذا يمثل واجباً مفروض عليه وان مايلحق الشركة او المساهم او الغير من ضرر في هذه الحالة لايمكن اعتبار انه مس مصلحة مشروعة ويشترط ان لا يكون قد تم التعويض عن الضرر سابقاً لانه ليس من المنطق او العدالة ان يلتزم المراقب بتعويض الشركة مرتين ضرر واحد، وعليه فان تم تعويض الضرر سابقاً يسقط حق المتضرر طلب التعويض (1008) .

ويثار سؤال هنا حول مدى امكانية سؤال مراقب الحسابات حول الضرر المتجدد(المتفاقم) الناتج عن قراره الخاطئ ؟

يعرف الضرر المتغير بانه ذلك الضرر الذي لا يحتفظ بقيمته فيكون عرضة للزيادة او

(1006) ينظر نور الدين قطيش محمد السكارنة ، الطبيعة القانونية للضرر المرتد ، رسالة ماجستير مقدمة الى كلية الحقوق جامعة الشرق الاوسط ، 2012 ، ص 19-21.

(1007) القاضي الدكتور الياس نصيف ، مصدر سابق، ص 317.

(1008) د. عبدالمجيد الحكيم واخرون ، مصدر سابق ، 213.

النقصان بعد وقوعه ويتمثل في صورتين اولهما تغيير يطرأ على الضرر فيودي الى زيادته او نقصانه ،وثانيهما هو تغير يصيب قيمة الضرر المعبر عنها بالمال فتختلف قيمة النقود ارتفاعاً او انخفاضاً⁽¹⁰⁰⁹⁾.

فان تقاقم الضرر الذي اصاب الشركة او المساهم او الغير بعد صدور الحكم فمدى حق المضرور من اعادة النظر في تقدير التعويض ؟ وللاجابة على ذلك نميز بين حالتين وكالاتي:-

اولاً:- اذا نص الحكم على امكان مراجعة التعويض

في هذه الحالة لا مشكلة في ان يطالب المضرور بتعويض تكميلي نتيجة تقاقم الضرر لان القاضي ملزم بالحكم بالتعويض العادل ويستند في ذلك لاحكام المادة 208 من القانون المدني العراقي التي نصت على (ذا لم يتيسر للمحكمة ان تحدد مقدار التعويض تحديداً كافياً فلها ان تحتفظ للمتضمن بالحق في ان يطالب خلال مدة معقولة باعادة النظر في التقدير) ويكون ذلك عندما يكون من الصعب على المحكمة ان تحدد وقت نظر الدعوى التعويض النهائي ولذلك ينبغي عليها ان تقرر التعويض الموقت من خلال الحكم مع الاحتفاظ بحق المتضرر من المطالبة بتعويض اضافي كون ذلك اقرب للعدالة , وذلك لايشكل خرقاً لمبدأ حجية الاحكام كون ان الضرر المطلوب التعويض عنه وان كان امتداد للضرر القديم الا انه يعد ضرر جديداً لحق بالمتضرر⁽¹⁰¹⁰⁾.

ثانياً:- اذا لم ينص الحكم على جواز مراجعة التعويض

ففي هذه الحالة ظهر هنالك اتجاهين وكالاتي:-

الاتجاه الاول يمنح حق المتضرر في المطالبة في تعويض تكميلي يعادل ما اصابه من الزيادة في الضرر الذي لحق به ويكون ذلك بعريضة عدوى جديدة تستند الى الزيادة في الضرر وليس الضرر الاصلي كون ان هذه الزيادة تمثل ضرراً جديداً لم ينص عليه في الحكم الاصلي⁽¹⁰¹¹⁾.

⁽¹⁰⁰⁹⁾ اصالة كيوان كيوان و د. جودت الهندي ، تعويض الضرر المتغير ، بحث منشور في مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية ، المجلد 17 ، العدد الثالث ، 2011 ، ص 555

⁽¹⁰¹⁰⁾ عزالدين الدناصوري وعبدالحميد الشواربي ، المسؤولية المدنية في ضوء الفقه والقضاء ، ط4 ، دار الكتب ، القاهرة ، 1995 ، ص 160

⁽¹⁰¹¹⁾ د. انور سلطان ، الموجز في مصادر الالتزام ، منشأة المعارف الاسكندرية ، 1970 ، ص 345.

الاتجاه الثاني ان قاعدة حجية الاحكام تمنع من اقامة دعوى ثانية للزيادة في الضرر وان كان الضرر المتفاقم متوقعاً من قبل القاضي لكنه لم ينص عليه في تقديره للتعويض عن الضرر الاصلي , واذا لم يتوقع القاضي تفاقم الضرر مستقبلاً فان التعويض المنصوص عليه في الحكم يشمل جميع الاضرار الحالية والمستقبلية وهذا معناه ان القاضي عند تقديره للضرر الاصلي قد عد الضرر مؤكداً واعتد به ومن ثم لا يكون للمتضرر حق في طلب اعادة النظر في التعويض⁽¹⁰¹²⁾.

ويتنقد هذا الرأي كون انه يقوم على مجرد افتراض ولا يطابق الواقع اذ ينبغي النظر الى كل حالة على حدة وتناولها بالتحليل فان تبين ان القاضي قد قصد النص في حكمه على التعويض على جبر الضرر الحالي والمستقبلي فهذا يمنع من اعادة النظر في تقدير التعويض ويحتج في ذلك الى مبدأ قوة الشيء المقضي به واذا لم يقصد سوى جبر الضرر الحالي فهنا يكون للمتضرر ان يطلب اعادة تقدير الضرر⁽¹⁰¹³⁾.

وهذا الرأي لا يمكن التسليم فيه فاذا خلى الحكم من النص على الحق في اعادة التقدير فلا يمكن ان يستند في طلب اعادة التقدير على قصد القاضي كونه قصده لايبرز في الحكم وانما يكون ذاتي او نفسي داخل القاضي ولا يمكن الرجوع في كل مرة الى نية القاضي كون ان القاضي لا يحكم بنيته بل وفقاً لما يعرض على من ادلة لاثبات ويحلل هذه الادلة ويقدرها ثم يصدر حكمه, وان اعطاء المتضرر حق المطالبة بتعويض اخر نتيجة للضرر المتفاقم ام يتلائم مع مقتضيات العدالة ويتفق مع قوانين الدول خصوصاً نص المادة 208 من القانون المدني العراقي كما ان زيادة الضرر يشكل سبباً للتعويض قائماً بحد ذاته وبالتالي يمكن المطالبة بالتعويض عن الضرر بدعوى جديدة موضوعها ما استجد من ضرر لم في حساب القاضي لدى تقديره التعويض الاول , وبناءً على ذلك يمكن للشركة او المساهم او الغير الرجوع على مراقب الحسابات اذا مادی الخطأ المرتكب في مقبله الى زيادة الضرر الحاصل لهم فاذا اقبل شخص على شراء اسهم شركة استناداً لتقرير مراقب الحسابات عنها بان مركزها المالي متين وبعد الشراء تبين ان مركز الشركة المالي غير متين وادى ذلك الى الحاق الضرر به بمبلغ 50 مليون وتم تعويضه عنه , ثم تفاقم هذا الضرر بعد ذلك لدرجة ان الشركة وصلت لدرجة الافلاس ففي هذه

(1012) ابراهيم الدسوقي , تعويض الضرر في المسؤولية المدنية , مطبوعات جامعة الكويت , 1995 , ص217.

(1013) محمد حسين عبدالعال, تقدير التعويض عن الضرر المتغير , دار النهضة العربية , القاهرة , ص45; اصالة كيوان كيوان و د.جودت الهندي , مصدر سابق , ص566.

الحالة نرى ان للشخص المتضرر حق مراجعة المحاكم للمطالب بتعويض عن الزيادة في الضرر الذي لحق به.

ان الضرر كما بينا سابقاً يمكن ان يكون ضرراً معنوياً او مادياً ويثار سؤال هنا حول مدى امكانية سؤال مراقب الحسابات عن الضرر المعنوي الذي يلحق بورثة المساهم او الغير كما في حالة اذا ماصدر تقرير فادى الى اصابة المساهم بأزمة قلبية وعلى اثرها توفي فهل يمكن لورثة الشخص مطالبة المراقب بالمحقهم من ضرر ام لا ؟

يعرف الضرر الادبي بأنه الاذى الذي يصيب الشخص في شعوره او عاطفته او عرضه او سمعته او مركزه الاجتماعي او في اعتباره المالي⁽¹⁰¹⁴⁾. كما يعرف بأنه "الضرر الذي يلحق بالجانب الاجتماعي للذمة المعنوية او الادبية"⁽¹⁰¹⁵⁾.

للإجابة على السؤال لابد لنا من التطرق الى ان المشرع العراقي لم يأخذ بالتعويض عن الضرر المعنوي في المسؤولية العقدية وانما حصرها في المسؤولية التقصيرية⁽¹⁰¹⁶⁾، و اشترط لامكانية المطالبة بالتعويض العيني ان يكون الضرر محدد القيمة سواء تم بمقتضى الاتفاق على ذلك من قبل الاطراف او بحكم قضائي نهائي⁽¹⁰¹⁷⁾.

ان القواعد العامة لدى المشرعان الاماراتي والعراقي يقصران التعويض عن الضرر المعنوي في المسؤولية التقصيرية ويشترطان ان يكون هذا الضرر محدد القيمة سواء كان بمقتضى الاتفاق او بموجب قرار قضائي ، ونحن نعتقد ان هذا الاتجاه منتقد وان الاولى توسعة التعويض عن الضرر المعنوي ليشمل المسؤولية العقدية والتقصيرية ، وذلك لكون التعويض ما وجد الا لجبر الضرر وترضية المضرور والتخفيف عنه وان صعوبة تقدير الضرر لا يمكن قبوله كمبرر لعدم تعويض المتضرر ، كما ان العدالة تأبي ان يفلت المتسبب من الضرر فقط لكون الضرر المعنوي لا يمكن تقويمه تطبيقاً للقاعدة الاسلامية (ما لا يدرك كله لا يترك كله) فهذه القاعدة كفيلة بوجوب التعويض عن الضرر الادبي ومهما قبل في تعذر الموازنة بين الضرر المادي والضرر

⁽¹⁰¹⁴⁾ ينظر نص المادة (293) من القانون المدني الاماراتي ؛ ونص المادة (205) من القانون المدني العراقي.

⁽¹⁰¹⁵⁾ مقدم سعيد ، نظرية التعويض عن الضرر المعنوي ، المؤسسة الوطنية للكتاب ، الجزائر ، 1992 ، ص 44

⁽¹⁰¹⁶⁾ د. حسن علي الذنون ، النظرية العامة للالتزام ، ج1 ، بغداد ، 1949 ، ص 311.

⁽¹⁰¹⁷⁾ ينظر نص الفقرة (3) من المادة (293) من قانون المدني الاماراتي وكذلك الفقرة (3) من نص المادة

(205) من القانون المدني العراقي .

المعنوي الا ان التعويض في كليهما خاضع لتقدير القاضي وهدفه تخفيف الالم عن نفس المتضرر⁽¹⁰¹⁸⁾.

3- العلاقة السببية بين الخطأ والضرر:

من اجل قيام مسؤولية مراقب الحسابات المدنية لابد من توافر العلاقة السببية بين الخطأ والضرر, ويقع عبء الاثبات على عاتق طالب التعويض واستناداً للقواعد العامة فان البيئة على من ادعى بالتالي يقع على عاتق المطالب اثبات أن البيانات المالية كانت مضللة بشكل جوهري أو أن نصيحة المراقب لم تكن صحيحة , وعليه ان يثبت ان المراقب اهمل في القيام بعمله او سلك طريق غير نظامي وان الضرر كان ممكن التوقع ,بالاضافة الى ان يثبت ان اعتماده على تقرير المراقب هو سبب مالحقه من خسارة فيقع على عاتقه أن يثبت انه اعتمد على البيانات المالية في اتخاذ قراراته ويفيد هذا المعيار في تحديد المسؤولية التقصيرية تجاه تلك الأطراف التي يتوقع المراقب أن تعتمد على تقريره . وبخاصة إزاء التقارير ذات الأغراض الخاصة غير المنشورة والتي يستعملها العميل لأغراض قد تختلف عن الهدف الأساسي من إعدادها . أما بالنسبة للتقرير العام المنشور مع البيانات المالية , فان المراقب يعلم سلفاً ما هي الأضرار التي يتوقع أن تصيب أي من الأطراف التي تعتمد عليه إذا كان تقريره مضللاً أو بمعنى آخر يتستر على البيانات المالية المضللة⁽¹⁰¹⁹⁾.

ويجب على المدعي اثبات ان تقصير واهمال المراقب كان سبباً مباشراً للضرر وهذا الركن يعد من اكثر اركان المسؤولية دقة ويصعب في كثير من الاحيان تحديده لانه من المعلوم ان مراقب الحسابات قد يتدخل تدخل سلبياً - امتناعه عن التطرق لبعض المواضيع الخاصة بمركز الشركة ورأس مالها - وهنا الخطأ قائم على اساس امتناع المراقب عن القيام بعمله كما يمكن ان يكون تدخل ايجابي بان يصدر تقرير يبين المركز المالي للشركة اقوى مما هو عليه في الواقع⁽¹⁰²⁰⁾ , فإذا حصل وقام أحد المستثمرين بشراء بعض أسهم إحدى الشركات قبل صدور تقرير المدقق , فان المراقب غير مسئول عن الخسائر التي قد يمنى بها الممول لانتفاء العلاقة

⁽¹⁰¹⁸⁾ باسل محمد يوسف قبها , التعويض عن الضرر الادبي , رسالة ماجستير في القانون الخاص مقدمة الى كلية الدراسات العليا جامعة النجاح الوطنية في فلسطين , منشورة على الموقع الالكتروني للجامعة

[https://scholar.najah.edu/sites/default/files/all-](https://scholar.najah.edu/sites/default/files/all-thesis/identifying_the_literary_harmful.pdf)

[thesis/identifying_the_literary_harmful.pdf](https://scholar.najah.edu/sites/default/files/all-thesis/identifying_the_literary_harmful.pdf) اخر زيارة في 2016/9/11 في 3:29 , ص 73.

⁽¹⁰¹⁹⁾ هدى خليل ابراهيم الحسني , مسؤولية مراقب الحسابات , المصدر السابق, ص 292.

⁽¹⁰²⁰⁾ د. علي سيد قاسم , مصدر سابق , ص 240

السببية بين الخطأ والضرر بصورة عامة. كذلك لو اشترى احد المستثمرين أسهما من الشركة بعد إشهار إفلاسها مهما يكن تقرير المراقب عنها فان العلاقة السببية غير موجودة⁽¹⁰²¹⁾.

و متى ما استطاع طالب التعويض ان يثبت الخطأ والضرر والعلاقة السببية فعندئذ يحكم له بالتعويض عن الضرر الذي اصابه , واخيراً ولا بد لنا ان ذكر ان هناك حالات يقع فيها الضرر ولكن لايسأل فيها مراقب الحسابات وهذه الحالة نظمها كلا المشرعين واطلق عليها اسم السبب الاجنبي⁽¹⁰²²⁾ فان فند مراقب الحسابات العلاقة السببية واثبت ان حدوث الضرر الذي اصاب المتضرر يعود لخطئه وناتج عن تسرعه او اذا اثبت مراقب الحسابات ان الضرر الذي اصاب المتضرر ناتج عن خطأ الغير كأعتماد المستثمر على تقرير او نصيحة صديق له او ان يكون الخطأ مقترف من قبل المؤسسين والوكلاء كما في حالة الخطأ في صحة تكوين الشركة فلا يمكن مساءلة المراقب عن خطأ غيره وهذا ما ايدته قضاء محكمة النقض الفرنسية⁽¹⁰²³⁾, يمكن لمراقب الحسابات تفنيد العلاقة السببية كذلك في حالة دفعه بالقوة القاهرة واثبت ذلك كما في حالة امتناع مراقب الحسابات عن القيام بعمله نتيجة لقيام الحروب او حصول كوارث طبيعية منعت من الحضور الى مقر الشركة والقيام بعمله لكن يجب ان يثبت ان هذا الضرر كان عاماً ولايتعلق به شخصياً.

المطلب الثاني

احكام المسؤولية المدنية لمراقب الحسابات وفقاً للقواعد الخاصة

مثلما توضح لنا سابقاً فأن دور مراقبي الحسابات لم يتوقف عن التطور، فهو إلى جانب الأجهزة الأخرى من قبيل المجلس الإداري، ويظل هذا الأخير هو أدرى من غيره في

⁽¹⁰²¹⁾ هدى خليل ابراهيم الحسيني ، مصدر سابق ، ص 293

⁽¹⁰²²⁾ ينظر نص المادة (287) من القانون المدني الاماراتي الاتحادي النافذ حيث نصت على (اذا اثبت الشخص ان الضرر قد نشأ عن سبب اجنبي لايد فيه كافة سماوية او حادث فجائي او قوة القاهرة او فعل الغير او فعل المتضرر كان غير ملزم بالضمان مالم يقضي القانون او الاتفاق بغير ذلك) وفي نفس المضمون نصت المادة (211) من القانون المدني العراقي المعدل النافذ

⁽¹⁰²³⁾ J. Pradel ، Droit pénal économique ، 2 ème edition ، Dalloz ، Paris ، 1950, p.150.

شؤون الشركة وذلك لدوره المهم الذي يطلع به ، فمراقب الحسابات لم يعد يلعب ذلك الدور التقليدي المتمثل في التدقيق في الحسابات، بل تجاوز هذا الأمر إلى وظيفة أخرى من قبيل الإعلام حيث يلتزم مراقب الحسابات بأن يحيط مجلس الإدارة الجماعي أو مجلس الرقابة بكل الوقائع والمعلومات التي يكون قد اطلع عليها إثناء مزاولته لمهامه ، كما إن هذا الأخير يطلع المساهمين بكل المعلومات اللازمة التي من شأنها صيانة حقوقهم داخل شركة المساهمة وذلك بواسطة التقارير العامة أو الخاصة (1024).

وبناءً على الدور الهام الذي يقوم به مراقب الحسابات كان لابد من تسليط الضوء على القواعد القانونية الخاصة التي نظمت هذا الدور في ضوء الحوكمة حيث لابد من بيان مسؤوليته تجاه الشركة وهذا ما سيتم تناوله في الفرع الأول، ومن ثم بيان مسؤوليته تجاه الغير وذلك في الفرع الثاني من هذا المطلب.

وعليه سيقسم هذا المطلب الى الفرعين التاليين:-

الفرع الأول: مسؤولية مراقب الحسابات تجاه الشركة

الفرع الثاني: مسؤولية مراقب الحسابات تجاه الغير

الفرع الاول

مسؤولية مراقب الحسابات تجاه الشركة

طبقاً للقواعد العامة تقوم مسؤولية المراقب عن الخطأ الصادر عنه عند القيام بعمله في تدقيق الحسابات او في مخالفة القانون او عقد الشركة وهنا يفرض سؤال نفسه حول الضرر الناتج عن خطأ المراقب فهل يسأل عن الخطأ الذي الحق بالشركة ام المساهمين وماهي طبيعة هذه المسؤولية وهل يمكن الاتفاق على تشديد هذه المسؤولية وتخفيضها ...؟

اولاً:- مسؤولية مراقب الحسابات امام الشخصية المعنوية للشركة

يكون مراقب الحسابات مسؤولاً امام الشركة اذا اهمل بواجبه او ارتكب خطأً وهي مسؤولية تعاقدية اساسها اخلال المراقب بالعقد بينه وبين الشركة ، فكما هو معروف ان مراقب الحسابات

(1024) د.علي سيد قاسم ،مراقب الحسابات - دراسة قانونية مقارنة لدور مراقب الحسابات في شركة المساهمة

دار الفكر العربي ،القاهرة، 1991 ،ص151

تعيينه يكون عن طريق عقد بينه وبين الشركة ويحدد راتبه طبقاً لما تقره الجمعية العامة⁽¹⁰²⁵⁾, فيكون مراقب الحسابات مسؤولاً عن كل خطأ يقع منهم في ممارسة وظائفهم سواء كان بقصد او بغير قصد وسواء نتج عن عمل ايجابي او سلبي مثل التقاعس عن القيام بعمله او عن اتمام واجبه فيكون مراقب الحسابات مسؤولاً عما قام به اذا ادى العمل وحده وتكون مسؤوليته تضامنية في حالة اذا قام اكثر من مراقب حسابات بالعمل وكانوا مشتركين فيه وكذلك يسأل في حالة اذا وجه الخاضعين له لتعليمات وتوجيهات وحدثت ضرراً بالشركة لذا يكون من المنطقي مساءلة الشخص الذي وجه التابعين لهذا الفعل⁽¹⁰²⁶⁾ , كما قد يشترك مراقب الحسابات مع اعضاء مجلس الادارة في القيام بعمل وهنا اذا ما صدر خطأ مشترك منهم وكان غير ممكن الفصل بين خطأ كلاهما فان مسؤوليتهم تكون تضامنية⁽¹⁰²⁷⁾ ويحق للشركة مساءلة كل منهما عن الضرر الذي لحقها بسبب خطأهم عن طريق دعوى قضائية ويصدر الحكم بين ضدهما ويحتفظ كل من المراقب واطباء مجلس الادارة في الرجوع اللاحق على بعضهما اذا ماتمكن كل منهما من تحديد نسبة خطأ الآخر واثبت ذلك امام المحكمة⁽¹⁰²⁸⁾, وهذه الحالة تبرز في اعداد الحسابات الختامية حيث خص المشرع العراقي مجلس الادارة في الشركة بمهمة وضع الحسابات الختامية للسنة المالية السابقة من كل سنة واعداداً تقرير عام بشأنها وبناتج تنفيذ الخطة السنوية وتقديم خطة سنوية الى الهيئة العامة متضمنة الميزانية العامة وكشف حساب الخسائر والارباح واية بيانات اخرى تقررها الجهات المختصة⁽¹⁰²⁹⁾ , وأوجب على مراقب الحسابات الادلاء برأيه حول الحسابات الختامية للشركة ومدى سلامة حسابات الشركة وصحة البيانات الواردة في الحسابات الختامية ومدى تعبيرها على المركز المالي الحقيقي للشركة⁽¹⁰³⁰⁾, ويبين رأيه في تقرير مجلس

(1025) ينظر الفقرة سادساً نص المادة (102) حيث نصت على (سادساً - تعيين مراقب الحسابات وتحديد اجوره في الشركات الخاصة), كذلك فعل المشرع الاماراتي حيث نص في المادة (243) منه على (2- يكون للجمعية العمومية تعيين مدقق حسابات اكثر 3- تحدد الجمعية العمومية اتعاب مدقق الحسابات...)
(1026) Khouildi, A. (1989), *Chronique Jurisprudentielle de droit bancaire et boursier*, RJL, Juin 1989, p41.

(1027) وهذا يعرف بالتضامن ويأخذ به في فرنسا ويقوم على اساس اذا ما صدر خطأ مشترك يمكن الحكم بالتضامن ولو لم ينص القانون او الاتفاق على ذلك , بينما المشرعان العراقي والاماراتي فلم يأخذا بالتضامن ولايفترضوا التضامن الا اذا نص القانون على ذلك او اتفق الاطراف على هذا التضامن .

(1028) للتوسع ينظر الدكتور القاضي الياس ناصيف , موسوعة الشركات التجارية (الشركة المغفلة - مجلس الادارة) ج10 , ط1 , مكتبة الحلبي الحقوقية , لبنان , 2008 , ص 282 ومابعدها .

(1029) نص المادة (117) من قانون الشركات العراقي المعدل النافذ.

(1030) ينظر نص المادة (137) من قانون الشركات العراقي المعدل النافذ .

ادارة ويرفع التقرير الى الهيئة العامة لتصديقها ، ففي هذه الحالة اذا ما صدر خطأ مشترك بين الجهازين ومن غير الممكن الفصل بينهما فتكون المسؤولية بينهما مشتركة ويحتفظ بحق كل منهما بالرجوع على الآخر بعد تحديد نسبة خطأ كل منهما واثبات ذلك.

ان مراقب الحسابات يسأل قبل الشركة عن اعمال الرقابة وصحة البيانات الواردة في تقريره وعن تعويض الضرر الذي لحقها بسبب مايقع منه في تنفيذ عملها ، وفيما يتعلق بصحة البيانات انه يسأل عن الاخطاء الواردة في تقريره و الخطأ يكون عادة غير مقصود في القوائم المالية والسجلات والدفاتر كما في حالة الاخطاء الحسابية اوكتابية في السجلات او اخطاء فنية او اغفال وسوء تفسير الحقائق وسوء تطبيق السياسات المحاسبية ، كما يسأل عن الغش الذي يكون مقصوداً ، ويمكن تصور وقوع الخطأ والغش من قبله في مجالات متعددة منها ⁽¹⁰³¹⁾.

1- أخطاء حذف أو سهو

2- أخطاء ناتجة في العمليات الحسابية (طرح أو جمع أو ضرب) أو في ترحيل الأرقام أو ترصيد الحسابات، وما شابه.

3- أخطاء فنية في تطبيق المبادئ والأصول المحاسبية المتعارف عليها.

4- أخطاء متكافئة أو معوضة: ويقصد بها تلك الأخطاء التي تتكافأ مع بعضها أي أن الخطأ في بعضها يمحو أثر الخطأ في البعض الآخر أو يعوضه. وهكذا فإنها لا تؤثر على توازن ميزان المراجعة، مما يجعل اكتشافها صعباً، لا يتأتى للمدقق اكتشافها إلا إذا بذل عناية تامة في التدقيق المستندي والحسابي، وقد يدل تكرار مثل هذه الأخطاء على عدم متانة وسلامة النظام المحاسبي المتبع في المشروع.

5- أخطاء كتابية: وهي ناشئة عن خطأ في القيد أو الترحيل.

هذا ويمكن تقسيم الأخطاء بأنواعها السابقة جميعاً إلى أخطاء قابلة للاكتشاف تلقائياً، وغير قابلة للاكتشاف تلقائياً. أما النوع الأول فهي تلك الأخطاء التي تظهر بسهولة نتيجة القيام بالتدقيق الداخلي أو الخارجي، ويعود ذلك إلى إتباع المشروع لأنظمة أو سياسات معينة.

إن تطور حاجات مستخدمي التقارير انعكست على وظيفة المراجعة وأهدافها، فقد كان

⁽¹⁰³¹⁾ سامي محمد الوقاد ، محمد لوي ، تدقيق الحسابات ، ط1 ، مكتبة المجتمع العربي ، عمان ، 2010 ، ص 98-99 .

اكتشاف الخطأ والغش هو الشغل الشاغل للمراجعين في مراحل المراجعة الأولى. إلا أن تغير الظروف الاقتصادية والاجتماعية والتكنولوجية وظهور شركات الأموال التي تميزت بالحجم الكبير والعمليات بالغة التشابك والتعقيد، وبانفصال الملكية عن الإدارة فيها أدى إلى ازدياد أهمية مراجعة الحسابات كونها أداة الرقابة المهنية التي تطمئن المساهمين على مدى عدالة التقارير المالية، وبالتالي أصبحت وظيفة المراجع إبداء الرأي في عدالة القوائم المالية وليس اكتشاف الأخطاء والتلاعبات الموجودة في التقارير. وبالتالي أصبح مراجع الحسابات يعتمد على أنظمة الرقابة الداخلية وتحولت المراجعة إلى مراجعة اختبارية تقوم على فحص عينة من الحسابات والتي يفترض أنها تمثل المجتمع المأخوذة منه. وخير دليل على أن اكتشاف الخطأ والغش ليس هدفاً لعملية المراجعة هو قرار القضاء الانكليزي عام 1897 والذي نص صراحة على ذلك⁽¹⁰³²⁾.

بعد ان بينا مسؤوليته امام الشركة نرى ان المشرعين العراقي والاماراتي قد جعلوا مسؤولية مراقب الحسابات متجسدة باتخاذ الحيطة والحذر وليس ببذل عناية وهذا الامر يقودنا الى البحث في مدى امكانية الاتفاق على التخفيف من المسؤولية او تشديدها؟

لقد بينا سابقاً ان مراقب الحسابات ملزم باتباع العناية الواجب اتخاذها وفقاً لمعيار الرجل المعتاد⁽¹⁰³³⁾، وان المشرعان لم ينص صراحة على عدم جواز الاتفاق على تخفيف المسؤولية او تشديدها وبما ان قانوني الشركات العراقي و قانون الشركات الاماراتي لم ينص على ذلك ، فانه وفقاً للقواعد العامة في القانون المدني يجوز للهيئة العامة ان تدرج في عقدها مع المراقب الشروط التي تراها مناسبة لتشديد المسؤولية عليه وعندها يلتزم المراقب بالقيام بعمله ويسأل عن خطئه اليسير (التافه) ويلزم باتباع قواعد المتخصص المهني المتمرس والحريص وفقاً للاصول المحاسبية المحلية والعالمية كما قد ترى الشركة ان تغيير من وصف التزام مراقب الحسابات فتنقله من التزام بوسيلة الى تحقيق نتيجة فيكون مسؤولاً عن اعمال لم يقر بها ورغم كون التزام المراقب بتحقيق نتيجة هو استثناء لكن ذلك لا يمنع من النظر الى ظروف كل حالة على حدة وتقرير ذلك⁽¹⁰³⁴⁾ ، كما ان للمراقب ان يطلب ادراج بند للتخفيف من مسؤوليته فلا يكون مسؤولاً امام الشركة الا عن خطئه التافه، مع ملاحظة شرط التخفيف ان وصل الى حد الاعفاء من المسؤولية فانه لايشمل الخطأ الجسيم و الغش الذي يرتكبه المراقب فاذا قام بارتكاب خطأ جسيم

(1032) هدى ابراهيم خليل الحسيني، مصدر سابق ، ص 300.

(1033) يراجع ص 30 من بحثنا

(1034) د. سميحة القليوبي ، الشركات التجارية ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، 2010، ص 1272.

او غش لغرض خداع الشركة فان شرط الاعفاء يسقط ولايؤخذ به امام المحكمة. وهذه القاعدة من النظام العام فلايجوز الاتفاق على مايفالها⁽¹⁰³⁵⁾.

ينبغي ملاحظة ان الاتفاق على التشديد او الاعفاء من الامور التي تدخل ضمن صلاحية الجمعية العامة او الامور المفسرة في القانون, اما المواد الامرة في القانون فلا يستطيع الاتفاق على التخفيف منها كون المشرع قد فرضها وفقاً للقانون ومن بينها الزامه بأرسال تقرير بشأن الارباح والخسائر ومراجعة الصفقات الى الهيئة العامة و الهيئة المختصة فاذا ماتفتت الشركة مع المراقب على عدم مسؤوليته في حالة عدم ارسال صورة من التقرير فان هذا الاتفاق لايعتد به ويكون باطلاً كون المشرع الزمه بذلك لان احد واجبات المراقب على الشركة هي ارسال صورة من تقريره للهيئة المختصة.

واخيراً ينبغي ملاحظة ان منح مراقب الحسابات ابراء الذمة من قبل الجمعية العامة يؤدي الى اسقاط الحق عنه في حدود الاعمال التي قام بها بعلم الجمعية وقت صدور البراء⁽¹⁰³⁶⁾ , وعندئذ لايمكن لمجلس الادارة رفع دعوى ضده او المطالبة بالتعويض نيابة عن الضرر الذي لحق بالشركة جراء خطئه , ومن مفهوم المخالفة فان مسؤولية مراقب الحسابات عن الاعمال التي قام بها بدون علم الجمعية العامة تبقى قائمة ويمكن للشركة ان تسأله عن الاضرار التي لحقت بها بسبب هذه الاعمال.

ثانياً:- مسؤولية مراقب الحسابات تجاه المساهم .

يعتبر مراقب الحسابات نائباً عن المساهمين في الرقابة على تصرفات مجلس ادارة الشركة المساهمة وبالتالي فانه يلتزم بالقيام باعماله المكلف بها وابلاغ الهيئة العامة للشركة في انعقادها عن الاشياء التي توصل اليها واذا ماكان قد حصل على المعلومات الضرورية لاداء

⁽¹⁰³⁵⁾ ينظر نص المادة (259) من قانون المدني العراقي المعدل النافذ التي نصت على (1 - يجوز الاتفاق على ان يتحمل المدين تبعة الحادث الفجائي والقوة القاهرة. 2- وكذلك يجوز الاتفاق على اعفاء المدين من كل مسؤولية تترتب على عدم تنفيذ التزامه التعاقدى الا التي تنشأ عن غشه او عن خطأه الجسيم، ومع ذلك يجوز للمدين ان يشترط عدم مسؤوليته من الغش او الخطأ الجسيم الذي يقع من اشخاص يستخدمهم في تنفيذ التزامه. 3- ويقع باطلاً كل شرط يقضي بالاعفاء من المسؤولية المترتبة على العمل الغير المشروع.), بينما نص المشرع الاماراتي في المادة (296) القانون المدني الاماراتي على (يقع باطلاً كل شرط يقضي بالاعفاء من المسؤولية المترتبة على الفعل الضار).

⁽¹⁰³⁶⁾ الدكتور القاضي الياس ناصيف ، موسوعة الشركات التجارية (الشركة المغفلة رئيس مجلس الادارة

ومفوضو المراقبة) ، مصدر سابق ، ص 318

عملية وحالة كون الميزانية وحساب الارباح متفقة مع الواقع وتتضمن مانص عليه القانون وتعتبر عن المركز المالي الحقيقي للشركة وكون الشركة تمتلك حسابات منتظمة وقد اعدت الجرد وفقاً للاصول المهنية وبيان اذا كان تقرير مجلس الادارة متوافقاً مع ماهو وارد في دفاتر الشركة وهذا التقرير يعلم المساهم بالكيفية التي تدار بها الشركة وطريقة ادارتها ⁽¹⁰³⁷⁾ ، بالاضافة الى ان القانون قد نص على تحديد مكافآت اعضاء مجلس الادارة وقيدها بأن لاتزيد عن (10%) من الربح الصافي للسنة المالية⁽¹⁰³⁸⁾ ، وبالتالي فان تحديد الارباح والخسائر يكون من عمل مراقب الحسابات فان كانت التقارير غير دقيقة ولم يتم المراقب بعلمه بشكل يراعي الاصول المهنية بالتالي سيؤدي الامر الى ان يصاب المساهم بضرر لان ذلك سيقبل من نسبة حصولهم على الارباح وبالتالي يكون من حقهم اذا ما اثبتوا هذا الخطأ والضرر والعلاقة السببية فانهم يلزمون المراقب بالتعويض عن هذا الضرر وذلك لان المساهمون نتيجة لعددهم الكبير وقلة خبرتهم قد عهدوا بمهمة الرقابة على الشركة الى المراقب وعندئذ لابد له من القيام بواجبه على اتم وجه⁽¹⁰³⁹⁾ .

وحقيقة الامر ان قوام المسؤولية المدنية هو الضرر فان لم يلحق ضرر بالشركة فلا يمكن ان تقوم مسؤولية مراقب الحسابات ، ولكن في حالة اذا لحق المساهم ضرر حينها للمساهم رفع دعوى فردية ضد مراقب الحسابات يطالب بالتعويض عما لحقه من ضرر وهذا ما قضت به محكمة باريس في 1984⁽¹⁰⁴⁰⁾ ، وان كان حق المساهم بالتعويض هو حق خاص باعتبار ان الضرر اصابه بنفسه ولكن السؤال حول طبيعة مسؤولية المراقب تجاه المساهم هل هي مسؤولية عقدية ام مسؤولية تقصيرية ..؟؟

ان المساهم وان كان احد اعضاء الجمعية العامة الا ان الشركة بوصفها شخص معنوي هي من تتعاقد مع المراقب بينما يكون المساهم غائباً في هيكلية هذا الشخص المعنوي والعقد الذي تم يكون بين الشركة والمراقب ولا يظهر فيه المساهم الامر الذي يؤدي الى استبعاد المسؤولية العقدية عن المساهم ، لذا فاننا نتفق مع جانب من الفقه الذي يجعل مسؤولية المراقب

⁽¹⁰³⁷⁾ ينظر أ.د. حماد مصطفى عزب ، حق المساهمين في الرقابة على ادارة الشركة (في القانون التجاري الاماراتي) ، بحث مقدم الى مؤتمر اسواق الاوراق المالية والبورصات فاق وتحديثات المنعقد في جامعة الامارات العربية المتحدة ، المجلد الثاني ، 2007 ، ص 11 .
⁽¹⁰³⁸⁾ ينظر المادة (169) من قانون الشركات الاماراتي النافذ .
⁽¹⁰³⁹⁾ ينظر أ.د. حماد مصطفى عزب ، مصدر سابق ، ص 27 .

(¹⁰⁴⁰). Monéger Joël & Granier Thierry , op.cit , P160.

امام الغير هي مسؤولية تقصيرية كون الاضرار التي تصيب المساهم هي اضرار فردية ناتجة عن خطأ المراقب واهماله وان الاخير لايرتبط باي صلة بالمساهم⁽¹⁰⁴¹⁾. وبالتالي الامر الذي يعني مسؤولية مراقب تجاه كل مساهم عن اخطائهم الشخصية ولا يسألون عن اخطاء مجلس الادارة ولكن قد تكون المسؤولية تضامنية بين الاثنين اذا ما لحق بالمساهم ضرر عن عمل خاطئ صادر من كلاهما غير قابل للفصل , وكذلك يسأل في حالة عدم القيام بمراقبة اعضاء مجلس الادارة او سكوتهم عن المخالفات او عدم بذلهم العناية الواجبة اتباعها في تدقيق حسابات الشركة وبنود موازنتها⁽¹⁰⁴²⁾. وتقديم تقرير مخالف للحقيقة حول مركز الشركة المالي او اذا ادرج بيانات غير صحيحة ادى للتستر على عيوب ومخالفات المرتكبة من قبل مجلس الادارة ولم يبلغو الجمعية العامة للانعقاد لابلاغهم بها فحينها تقوم عليهم المسؤولية المدنية ويجب التعويض مع التنويه ان عبء اثبات ذلك يقع على المدعي المطالب بالتعويض حيث يجب عليه اثبات حدوث خطأ ادى الى ضرر ويربط بينهما بالعلاقة السببية .

ورغم غياب الرابطة العقدية بين المساهم والمراقب بشكل علني فان ذلك لايعفي المراقب من المسؤولية المدنية عن الفعل غير المشروع الذي الحق بالمساهمين ضرر وبالتالي يكون من حق المساهمين ان يطالبوا بالتعويض عن الضرر الذي اصابهم وفق قواعد المسؤولية التقصيرية وان اثبات هذا الضرر يكون وفقاً للقواعد العامة في الاثبات فيلتزم المساهمين باثبات هذا الضرر لان الاصل وحدة وسلامة التقارير الصادرة عن المراقب اثناء قيامه بعمله وعلى من يدعي خلاف ذلك ان يثبت ان هناك خطأ صدر منه وضرر اصابه.

ان كان للمساهم ان يرفع دعوى بصفته الشخصية حول الضرر الذي اصابه نتيجة لخطأ المراقب , فهل يحق للمساهم ان يرفع دعوى نيابة عن الشركة اذا ماتجاهل اعضاء مجلس الادارة ذلك ؟

ليس للمساهم ان يرفع دعوى نيابة عن الشركة كون ان ذلك من اختصاص مجلس الادارة الذي تم تعيينه من قبل الهيئة العامة , حيث يقوم مجلس الادارة بتفويض رئيس المجلس او من

⁽¹⁰⁴¹⁾ الدكتور القاضي الياس ناصيف , موسوعة الشركات التجارية (الشركة المغفلة رئيس مجلس الادارة ومفوضو المراقبة) , مصدر سابق , ص 311

⁽¹⁰⁴²⁾ رغم اننا نرى وجوب تشديد هذه المسؤولية عليه لكي يسأل عن خطئه البسيط ويلتزم ببذل عناية الرجل الحريص , للتفصيل يراجع ص 19.

يقوم مقامه برفع هذه الدعوى ، فان تقاعس ولم يرفعها عندئذ يحق للمساهم ان يرفع دعوى بقدر نصيبه في الشركة على المراقب على ان ذلك لا يمنع من رجوع المساهم بصفته الشخصية على مراقب الحسابات عما ارتكب من اخطاء⁽¹⁰⁴³⁾ ، وهذا الاتجاه يويده قضاء محكمة النقض الفرنسية في قرارها الصادر بتاريخ 1980/1/3 الذي نص على عدم امكانية قيام المساهم في رفع دعوى بصفته الشخصية نيابة عن الشركة اذا ما اهل مجلس الادارة ذلك ولم يتم برفع الدعوى كون ان هذه الحالة محددة بنص القانون وهي استثناء لا يمكن القياس عليه⁽¹⁰⁴⁴⁾ .

واخيراً لا بد ان ننوه ان قرار الابرار الصادر من الجمعية العامة للمراقب ان كان يمنع الشركة من اقامة دعوى على مراقب الحسابات ، الا ان ذلك لا يمنع المساهم من طلب التعويض عن الضرر الذي اصابه بصفة شخصية .

الفرع الثاني

مسؤولية مراقب الحسابات تجاه الغير

تتحدد مسؤولية مراقب الحسابات تجاه الغير خارج إطار العلاقة العقدية التي تربطه مع الشركة بمعنى أن هذا الغير يشمل أي شخص سواء كان طبيعياً أو معنوياً وهم من يعبر عنهم بوصف الدائنين و كل من لحقه ضرر اي من استخدم التقارير المالية المنشورة ولذلك سنقسم هذا المطلب الى قسمين نتناول في الاول منه قسم مسؤولية مراقب الحسابات تجاه الدائنين ونتناول في القسم الثاني مسؤولية مراقب الحسابات تجاه المتضررين .

اولاً:- مسؤولية مراقب الحسابات تجاه الدائنين :

المعروف تمتع الشركات التجارية بالشخصية المعنوية مما يعني انها لها ذمة مالية مستقلة عن المساهمين وبالتالي لها ان تكون دائناً ومديناً فان قام المراقب بعمل واحد ضرراً بالشركة اثر على مركزها المالي وخفض من الضمان العام للدائنين وادى الى افلاسها والحق ضرر بهم فهل يحق للدائنين هنا مقاضاة مراقب الحسابات ام ليس لهم القدرة على ذلك ؟

لم يتطرق المشرع الاماراتي ولا العراقي الى ذلك ونعتقد بأنه استناداً للقواعد العامة في

(1043) د . سمحية القليوبي ، مصدر سابق ، ص 1088.

(1044) Hémard Jean & Terré François & Mabilat Pierre ، Sociétés Commerciales; tome02 ، DALLOZ, Paris – 1974 ، P 841.

القانون المدني واستناداً لاحكام وقواعد القانون المدني يمكن للمتضرر دائماً ان يطالب بالتعويض ممن ارتكب خطأً وادى ذلك الى الحاق ضرر به غير ان الفقه التجاري قد ذهب الى امكانية طلب الدائنين التعويض من مراقب الحسابات عن الضرر الذي لحق بهم نتيجة لخطأه ولكنهم يحصرّون حق مقاضاة المراقب بصلاحيه وكيل التفليسة حيث يكون له الحق في رفع الدعوى ضده عما اصاب جماعة الدائنين من ضرر نتيجة خطأه المهني وعدم التزامه بمعايير تدقيق ومراجعة الحسابات في الشركة⁽¹⁰⁴⁵⁾، ونرى ان هذا الجانب قد حصر الامر بيد امين التفليسة كنوع من الحالة التنظيمية لكننا نرى ان كلا الاتجاهين لم يبيناً في حالة بقاء الشركة وتضرر الدائنين دون ان تصل الى وضع حرج ثم حالة الافلاس، ونحن نرى ان القواعد العامة في احكام القانون المدني قد منحت الحق لكل متضرر مقاضاة من ارتكب خطأً بحقه واثبت هذا بعلاقة سببية .

كما انا القواعد العامة في القانون المدني محت للمدين حق الطعن في التصرفات الضارة بمدينه عن طريق دعوى عدم نفاذ تصرف ومنحته حق اخر عن طريق الدعوى غير المباشرة والتي من خلالها يمكن للشخص ان يطالب بالديون التي بذمة الغير لمدينه وذلك من اجل زيادة الذمة المالية للمدين لكي تمكنه من سداد ما عليه من ديون للدائنين⁽¹⁰⁴⁶⁾.

واخيراً يجب ان نذكر ان مدة تقادم الدعوى المدنية هي مدة سنة واحدة وقد نص على ذلك المشرع الاماراتي ويكون الغرض من هذا التقادم التقصر هو لغرض حث الغير على سرعة القيام برفع دعوى المسؤولية ضد مراقب الحسابات نتيجة لما ارتكبه من اخطاء تجاه الدائنين ولغرض المحافظة على استقرار الامور لمراقب الحسابات كون الاعمال التجارية تستلزم السرعة والاستقرار ومحلها الثقة والائتمان وبالتالي يتمكن المراقب من العمل في شركات اخرى دون الارتكاب والقلق من كونه ارتكب خطأً بحق الغير⁽¹⁰⁴⁷⁾.

⁽¹⁰⁴⁵⁾ د. القاضي الياس ناصيف ، موسوعة الشركات التجارية (الشركة المغفلة رئيس مجلس الادارة ومفوضو المراقبة) ، مصدر سابق ، ص314؛ ويلاحظ ان المشرع المصري قد نص على هذه المسؤولية في قانون التجاري المادة 3/109 من قانونه التجاري على (كما يسأل المراقب عن تعويض الضرر الذي يلحق بالمساهم او الغير حسن النية بسبب خطئه) د. سميحة القليوبي ، مصدر سابق ، ص 1089.

⁽¹⁰⁴⁶⁾ ينظر د. عبدالمجيد الحكيم و عبدالقي البكري و محمد طه البشير ، الوجيز في احكام الالتزام في القانون المدني العراقي ، ج2 ، وزارة التعليم العالي والبحث العلمي العراقية ، 1980.، ص 50 ومابعدها .

⁽¹⁰⁴⁷⁾ ينظر نص المادة (254) من القانون التجاري الاماراتي الاتحادي التي نصت على (لاتسمع دعوى المسؤولية ضد مدقق حسابات الشركة بمضي سنة من تاريخ انعقاد الجمعية العمومية التي تلى فيها تقرير مدقق الحسابات ...)

ثانياً:- مسؤولية مراقب الحسابات تجاه المتضررين :

كانت المسؤولية في بداية الامر مقتصرة بقواعد التعاقد القانونية اي لابد من نشوء علاقة بين الشركة والمراقب لكي تنتج هذه المسؤولية اثرها ، الا ان نتيجة للتطور العلمي والمهني وازدياد تدخل المراقب بالعمل فكان لابد من اقرار مسؤولية المراقب تجاه الغير وقد نظمت القوانين هذه المسؤولية

وهم كل من تضرر بسبب الاعتماد على تقرير مراقب الحسابات اي هو كل من اكتتب بسندات الشركة بناء على تقريره الذي يحوي معلومات كاذبة او خاطئة وادى ذلك الى دفع الغير الى شراء أسهم الشركة أو بيعها في سوق الأوراق المالية معولاً على هذه البيانات أو المعلومات، ومن المحتمل أن يضار من جراء ذلك. ففي هذه الحالة تخضع لاحكام وقواعد العامة للمسؤولية المدنية حيث ارتكب مراقب الحسابات خطأً الحق ضرر بشخص وربط بينهما بعلاقة سببية⁽¹⁰⁴⁸⁾. وبالتالي يعتبر مراقب الحسابات مسؤولين امام الغير (المتضررين) الذين استخدمو التقارير المالية المنشورة او التي يقوم المراقب بفحصها ومراجعتها متى ما اثبت الغير ان المراقب لم يلتزم بالمستويات والمعايير المقبولة مهنياً وفقاً للالتزامات المفروضة عليه وهذا ادى الى انحراف واخطاء في عمله اصابته متسخدمي القوائم المالية التي صادق عليها واعدها بضرر⁽¹⁰⁴⁹⁾. ويعتبر مراقب الحسابات مسؤولاً تجاه الفرد في حال قيامه مثلاً بالتصديق على قوائم مالية خاطئة أو غير مطابقة للوضعية المالية للشركة وقام هذا الغير بالتعاقد مع الشركة على أساس التقرير الذي صادق عليه مراقب الحسابات، فتعرض لضرر، فإن مسؤولية مراقب الحسابات تقوم إذا أثبت الغير وجود علاقة سببية بين الخطأ والضرر الذي تعرض له في إطار مسؤولية مدنية، وذلك وفق إجراءات معينة.

كما يرى البعض ان هناك مسؤولية للمراقب تجاه الدولة التي تعد من الغير كونها خارج العلاقة التعاقدية وذلك عن طريق القواعد القانونية التي تصدرها لتنظيم الانشطة الاقتصادية التي يجب ان تراعيها كافة الشركات ومن بينها القواعد الخاصة بانشاء الشركات والقواعد الخاصة بالمسؤولية المدنية والقواعد الخاصة بالتشريعات الضريبة التي تخضع لها المدخولات الشركة ، وقد حسم مجمع المحاسبين القانونيين في انكلترا فتوى بشأن الدعوى القضائية الشهيرة "هيدلي بيرن " التي جاء بمضمونها انه من حق الغير الحصول على تعويض

⁽¹⁰⁴⁸⁾ للتوسع ينظر اركان المسؤولية مراقب الحسابات التي تطرقنا لها سابقاً، ص 18 - 24

⁽¹⁰⁴⁹⁾ Emile Wolf, " Auditing Today ". Prentic – Hall International, Inc. London. 1979, PP. 290 – 292.

من المراقب اذا ما ثبت ان ضرر لحق به من استخدام القوائم المالية التي صدق عليها المراقب في تقريره المنشور بشرط ان يصيب الغير ضرراً متمثلاً بخسارة مالية وان تكون هذه الخسارة نتيجة حتمية لاهمال المراقب في اعداد في تقريره او في مراجعة ومراقبة أنشطة الشركة رغم ان سابقاً كان يشترط العلاقة التعاقدية الا ان التطور وتغيير النظرة القضائية والقانونية سمح للغير ان يطالب بالتعويض⁽¹⁰⁵⁰⁾ ، بالطرق القضائية الا ان القضاء وفقهاء القانون التجاري قد اشترطوا لقيام هذه المسؤولية هو توافر شرطين :-

الاول :- يفترض توافر علم المراقب او كان ينبغي عليه ان يعلم بالتقارير التي اعدّها

الثاني :- ان يكون المراقب على علم بالغرض الذي تستخدم فيه الحسابات التي يكتب تقريره عنه وبالتالي لابد علمه بان هذه القوائم والتقارير قد تم اعدادها خصيصاً لغرض استخدام معين من قبل الغير⁽¹⁰⁵¹⁾.

اما في الولايات المتحدة الامريكية فقد ذهب القضاء الى اقرار مسؤولية مراقب الحسابات تجاه الغير ولكنه اختلف لهذه وقد اشترط القضاء عدة شروط لغرض قيام هذه المسؤولية وتتلخص بمايلي :-

الشرط الاول :- علم مراقب الحسابات او كان ينبغي عليه ان يعلم بالغرض من هذه القوائم والتقارير والفئة التي تستخدمها وبالتالي يكون مسؤولاً عن الاضرار بمستخدمي القوائم من هذه الفئة فقط .

الشرط الثاني :- تتأثر مسؤولية المراقب بمستوى الخطأ ودرجة الاهمال الذي صدر عنه ومدى الاضرار الذي لحق بالغير .

وقد ترك امر تحديد اهمال هذه الدرجات للقضاء المختص ولذلك لعب القضاء في هذه البلدان دوراً كبيراً في تأصيل هذه المسؤولية الى درجة انه حمل المراقب عبء خاص يتمثل في اثبات ان الخسائر التي لحقت بالمدعي ناتجة عن امور اخرى بخلاف اعتماده للقوائم المالية التي صادق عليها وكما حمله التزام اخر يتمثل باثبات المراقب عدم غشه واهماله⁽¹⁰⁵²⁾.

⁽¹⁰⁵⁰⁾ ينظر د. كوثر عبدالفتاح الأبجي ، مسؤولية مراقب الحسابات في دولة الامارات ، بحث منشور في مجلة الخليج والجزيرة العربية الصادرة عن جامعة الكويت ، المجلد 13 ، العدد 51 ، 1987 ، ص 11

⁽¹⁰⁵¹⁾ ينظر د. كوثر عبدالفتاح الأبجي ، مصدر سابق ، ص 12

⁽¹⁰⁵²⁾ Alvin A. Arnes & Others, " Auditing, An Integrated Approach " , Prentic – Hall, Inc., 1980, P. 84.

وهذا يعني ان الاتجاه الانكلوسكسوني قد ذهب الى خلاف مااستقر عليه القضاء العراقي والاماراتي الذي نص في التشريعات الخاصة بالاثبات ان البيئة على من ادعى وبالتالي يتحمل المدعي اثبات اهمال وغش المراقب وذلك لكون ان الاصل هو سلامة التقرير الصادر عن المراقب واذا ما فشل المدعي في اثبات ذلك فان يخسر دعواه وذلك لعدم تمكنه من اثبات الحق المطالب به .

ويثار سؤال هنا حول من يلتزم بتعويض الضرر هل تلتزم الشركة ام يلتزم مراقب الحسابات ؟.

يرى جانب من الفقه جواز مطالبة الغير للشركة بالتعويض باعتبارها متبوعة ومسؤولة عن أعمال التابع (مراقب الحسابات) أو كليهما معاً، إذا كان العمل الضار قد صدر من مدقق الحسابات أثناء تأديته لواجبه أو بسببها⁽¹⁰⁵³⁾ , ولكن مسؤولية الشركة لاتجب مسؤولية مدقق الحسابات أو تحل محلها، وإذا قامت الشركة بتعويض الغير بدلاً من مدقق الحسابات فلها أن ترجع على الأخير بكامل مآذته من تعويض⁽¹⁰⁵⁴⁾.

لقيام هذه المسؤولية يشترط توافر ثلاثة شروط لاقامة هذه المسؤولية وسنبينها كآلاتي:

اولاً:- قيام علاقة التبعية بين المراقب والشركة :

وهذا يعني ان الشركة تكون حرة في اختيار المراقب ويكون لها سلطة في توجيه ورقابة المراقب ويجب ان تكون السلطة هنا سلطة فعلية وان يكون لها حق اصدار الاوامر وتوجيه المراقب في عمله ولايشترط في ان تكون هنا الرقابة مطلقة فيكفي ان تكون لها رقابة وتوجيه من الناحية الادارية بالطبيب الذي يعمل في مستشفى خاص يعتبر تابعاً لصاحب المستشفى . وبالتالي وان كان مراقب الحسابات مستقل بعمله فان الشركة تسأل عن عمله متى ما كان لها سلطة ادارية عليه وهنا تكون السلطة في انضباط حضوره في الدوام والغياب والزامه بالعمل في حالة امتناعه عن العمل .

ثانياً:- صدور خطأ من المراقب :

⁽¹⁰⁵³⁾ ينظر نص المادة (313/ب) من قانون المعاملات المدنية الاماراتي والتي نصت على (لايسأل احد عن فعل غيره ومع ذلك فللقاضي بناء على طلب المضرر اذا رأى مبرراً ان يلزم ب من كانت له على من وقع من الاضرار سلطة فعلية في رقابته وتوجيهه ولو لم يكن حراً في اختياره اذا كان الفعل الضار قد صدر من التابع في حال تأدية وظيفته او بسببها) ويقابلها المادة (219) من القانون المدني العراقي المعدل النافذ .

⁽¹⁰⁵⁴⁾ محمد خالد ياسين , مصدر سابق , ص 157 .

وتتحقق في حالة قيام المراقب بفعل خاطئ وهنا تقوم المسؤولية عليه نتيجة للخطأ المرتكب فالخطأ احد اركان المسؤولية المدنية كما بينا ذلك سابقاً.

ثالثاً:- صدور الخطأ من المراقب اثناء قيامه بعمله

فتقوم هذه المسؤولية عندما يرتكب المراقب فعلاً خاطئاً اثناء قيامه بعمله المحدد لصالح الشركة وبالتالي يجب ان يكون العمل داخلياً في حدود وظيفته او بسببها والا فان تجاوز حدود وظيفته يكون خطئه شخصياً وبالتالي يسأل عن خطئه بنفسه (1055).

ويمكن ان ترفع هذه المسؤولية متى اثبت التابع انه اخذ بذل ماينبغي من عناية الواجبة لمنع وقوع الضرر وان الضرر كان واقعاً بكل الاحوال مهما اتخذ من حيلة وحذر (1056).

الخاتمة

بعد أن أنهينا من كتابة بحثنا المتواضع، لابد من عرض أهم ماتوصلنا إليه من نتائج وعلى النحو الآتي:-

1- ان النظرة التقليدية الى مراقب الحسابات قد بدأت تتلاشى وإن دور مراقب الحسابات لا يمكن الاستهانة به في تقييم صحة القوائم المالية والمخاطر المالية التي قد تتعرض لها الشركات.

2- نتفق مع جانب من الفقه بأن من الأفضل أن لا يكون لمجلس الإدارة أي دور في التعيين أو الترشيح لمدقق الحسابات، وبالتالي فإنه لايجوز لمجلس الإدارة تعيين المراقب أو تفويضه في هذا التعيين حتى لا يخضع لتأثير مجلس الإدارة والتستر على أخطائه حتى يستمر في وظيفته، ولذلك نتفق مع ماذهب إليه المشرع الاماراتي حيث نص على ذلك في المادة (243) الفقرة (2) في القانون رقم (2) لسنة 2015 بشأن الشركات التجارية.

3- نتفق مع جانب من الفقه في تعريف مراقب الحسابات بأنه "الشخص المؤهل قانوناً للقيام بعمل الرقابة الداخلية على حسابات الشركات وميزانياتها والمعين من قبل الجمعية العامة للمساهمين". وبالتالي يمكن القول بأنه يصح ان يكون مراقب الحسابات

(1055) د.عبدالمجيد الحكيم وآخرون ، مصدر سابق ، ص 260-266.

(1056) ينظر نص المادة (219) من القانون المدني العراقي المعدل النافذ ، ويقابلها المادة (313) من القانون المدني الاماراتي الاتحادي .

شخصاً طبيعياً او معنوياً ، وان القانون الزم الشركات المساهمة في اختيار مراقب الحسابات من المدرجين في قوائم مراقبي الحسابات وفق شروط محددة حددها المشرعان مسبقاً.

4- في مجال تحديد الطبيعة القانونية لدور مراقب الحسابات نعتقد أن الجانب التوفيقي هو الجانب الأدق كون ان الشركة لايفرض عليها اي مراقب للحسابات وانما لها الحرية في اختيار المراقب وانما يقيد ارادتها ان تختار هذا الشخص من الاشخاص المدرج اسمائهم في قوائم مراقبي الحسابات وعندما تقوم باختياره فانها تلجئ الى التعاقد معه و تقوم الهيئة العامة بتحديد رابته , وكذلك لايمكن اغفال الجانب التنظيمي (القانوني) كون ان التشريعات قد حددت مسبقاً مهامه و التزاماته والمحظورات التي يجب ان يتمتع عنها وكذلك بين القانون الية عزله ومنحه بعض الضمانات المتمثلة بعدم جواز عزله الا بقرار صادر من القضاء كما فعل المشرع الفرنسي , المواد المتعلقة باستقلاله لكي يتمكن من اداء عمله على ان هذه الاستقلال هو في الجانب الوظيفي لا الاداري اي انه يمكن مساءلته في حالة عدم قيامه باعماله او تاخره عن القيام بالعمل المطلوب منه او عدم التزامه بمواعيد العمل حيث يمكن مساءلته ادارياً.

5- نعتقد بأنه يجب تشديد مسؤولية مراقب الحسابات حيث يلتزم بحيلة وحذر الرجل الحريص وبالتالي يسأل مراقب الحسابات عن الخطأ التافه الذي صدر منه و ان مسؤوليته تقوم وان دفع الشخص بأنه كان حسن النية او كونه عديم الخبرة في اعمال الرقابة كون ان هذا الامر مستبعد لان الشخص لكي يصبح مراقب حسابات يشترط ان يتوافر فيه شروط التكوين الذاتي والتي تطرقنا اليه بالتفصيل في ثنايا البحث.

6- ان القواعد العامة لدى المشرعان الاماراتي والعراقي يقصران التعويض عن الضرر المعنوي في المسؤولية التقصيرية ويشترطان ان يكون هذا الضرر محدد القيمة سواء كان بمقتضى الاتفاق او بموجب قرار قضائي , ونحن نعتقد ان هذا الاتجاه مننقد وان الاولى توسعة التعويض عن الضرر المعنوي ليشمل المسؤولية العقدية والتقصيرية , وذلك لكون التعويض ماوجد الا لجبر الضرر وترضية المضرور والتخفيف عنه وان صعوبة تقدير الضرر لايمكن قبوله كمبرر لعدم تعويض المتضرر , كما ان العدالة تأبي ان يفلت المتسبب من الضرر فقط لكون الضرر المعنوي لايمكن تقويمه تطبيقاً للقاعدة الاسلامية (ما لا يدرك كله لا يترك كله) فهذه القاعدة كفيلة بوجوب التعويض عن الضرر الادبي ومهما قبل في تعذر الموازنة بين الضرر المادي والضرر المعنوي الا ان التعويض في كليهما خاضع لتقدير القاضي وهدفه تخفيف الالم عن نفس المتضرر.

7- في مجال تحديد مسؤولية المراقبين تجاه الشركة، فإن مسؤوليتهم لا تقوم عن الاعمال الخارجية عن حدود وظيفتهم ولكنها تقوم عندما يهملون اداء عملهم كما في حالة عدم مراقبة اعضاء مجلس الادارة او سكوتهم عن مخالفتهم للقانون أو لعقد الشركة , كما ينبغي ملاحظة ان منح مراقب الحسابات ابراء الذمة من قبل الجمعية العامة يؤدي الى اسقاط الحق عنه في حدود الاعمال التي قام بها بعلم الجمعية وقت صدور الابرء , وعندئذ لا يمكن لمجلس الادارة رفع دعوى ضده او المطالبة بالتعويض نيابة عن الضرر الذي لحق بالشركة جراء خطئه , ومن مفهوم المخالفة فان مسؤولية مراقب الحسابات عن الاعمال التي قام بها بدون علم الجمعية العامة تبقى قائمة ويمكن للشركة ان تسأله عن الاضرار التي لحقت بها بسبب هذه الاعمال .

8- في مجال تحديد مسؤولية المراقبين تجاه المساهمين، يمكن القول ان قرار الابرء الصادر من الجمعية العامة للمراقب ان كان يمنع الشركة من اقامة دعوى على مراقب الحسابات , الا ان ذلك لا يمنع المساهم من طلب التعويض عن الضرر الذي اصابه بصفة شخصية .

9- في مجال تحديد مسؤولية المراقبين تجاه الدائنين، فإن الفقه التجاري قد ذهب الى امكانية طلب الدائنين التعويض من مراقب الحسابات عن الضرر الذي لحق بهم نتيجة لخطأه ولكنهم يحصرون حق مقاضاة المراقب بصلاحيه وكيل التفليسة حيث يكون له الحق في رفع الدعوى ضده عما اصاب جماعة الدائنين من ضرر نتيجة خطأه المهني وعدم التزامه بمعايير تدقيق ومراجعة الحسابات في الشركة, ونعتقد ان هذا الجانب قد حصر الامر بيد امين التفليسة كنوع من الحالة التنظيمية لكننا نرى ان كلا الاتجاهين لم يبينا في حالة بقاء الشركة وتضرر الدائنين دون ان تصل الى وضع حرج ثم حالة الافلاس, ونحن نرى ان القواعد العامة في احكام القانون المدني قد منحت الحق لكل متضرر مقاضاة من ارتكب خطأ بحقه واثبت هذا بعلاقة سببية

قائمة المصادر

أولاً: الكتب

- 1- د. أكثم الخولي، الوجيز في القانون التجاري، الجزء الأول، 1970.
- 2- د. انور سلطان ، الموجز في مصادر الالتزام ، منشأة المعارف الاسكندرية ، 1970م.
- 3- ابراهيم الدسوقي ، تعويض الضرر في المسؤولية المدنية ، مطبوعات جامعة

الكويت ، 1995م.

4- القاضي الدكتور الياس ناصيف ، موسوعة الشركات التجارية (الشركة المغفلة ورئيس مجلس الادارة والمدير العام ومفوضو المراقبة)، ج11 ، ط1 ، منشورات الحلبي الحقوقية ، بيروت ، 2009م.

5- القاضي الدكتور الياس ناصيف ، موسوعة الشركات التجارية (الشركة المغفلة - مجلس الادارة) ج10 ، ط1 ، مكتبة الحلبي الحقوقية ، لبنان ، 2008م.

6- د. سميحة القليوبي ، الشركات التجارية ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، 2010م.

7- سامي محمد الوقاد ، محمد لوي ، تدقيق الحسابات ، ط1 ، مكتبة المجتمع العربي ، عمان ، 2010م.

8- د.حسن علي الذنون ، المبسوط (الضرر) ج1، العراق ، شركة التايمس للطبع والنشر المساهمة ، 1991م.

9- د. حسن علي الذنون ، النظرية العامة للالتزام، ج1 ، بغداد ، 1949 م.

10- أ.د.حماد مصطفى عذب ، حق المساهمين في الرقابة على ادارة الشركة (في القانون التجاري الاماراتي) ، بحث مقدم الى مؤتمر اسواق الاوراق المالية والبورصات فاق وتحديثات المنعقد في جامعة الامارات العربية المتحدة ، المجلد الثاني ، 2007 .

11- د. عبدالرزاق السنهوري ، الوسيط (نظرية الالتزام)، ج1، دار احياء التراث العربي ، بيروت ، 1952م.

12- د. عبدالمجيد الحكيم و عبدالباقى البكري و محمد طه البشير ، الوجيز في نظرية الالتزام في القانون المدني العراقي ، ج1، وزارة التعليم العالي والبحث العلمي العراقية، 1980م.

13- د.عبدالمجيد الحكيم و عبدالقي البكري و محمد طه البشير ، الوجيز في احكام الالتزام في القانون المدني العراقي ، ج2 ، وزارة التعليم العالي والبحث العلمي العراقية ، 1980.

- 14- عزالدين الدناصوري وعبدالحميد الشواربي ، المسؤولية المدنية في ضوء
الفقه والقضاء ، ط4، دار الكتب ، القاهرة ، 1995م.
- 15- د.علي سيد قاسم ، مراقب الحسابات - دراسة قانونية مقارنة لدور
مراقب الحسابات في شركة المساهمة ، دار الفكر العربي ، القاهرة، 1991 م.
- 16- د. علي سيد قاسم، قانون الأعمال، الجزء الثاني، التنظيم القانوني
للمشروع التجاري الجماعي، دار النهضة العربية، القاهرة، 1997.
- 17- علي نديم الحمصي، الشركات المساهمة في ضوء القانون الوضعي
والفقه الإسلامي، المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، بيروت،
2003.
- 18- عدنان بن حيدر بن درويش، حوكمة الشركات ودور مجلس الإدارة،
اتحاد المصارف العربية، 2007.
- 19- د. فؤاد معلال، شرح القانون التجاري، الجزء الثاني، الشركات
التجارية، 2012م.
- 20- محمد خالد ياسين الياسين، النظام القانوني لحوكمة شركات المساهمة،
دار النهضة العربية، القاهرة، 2011.
- 21- د. محمد حركات ، التدبير الاستراتيجي والمنافسة ورهانات الجودة في
الكلية بالمقاولات المغربية ،مطبعة فضالة المحمدية، 1997م.
- 22- د.محسن شفيق، الوسيط في القانون التجاري المصري، دار النهضة
العربية، القاهرة، 1957م.
- 23- د. منذر الفضل ، الوسيط في شرح القانون المدني ، ط1 ، دار ثاراس
للطباعة والنشر ،العراق ، 2006 م.
- 24- محمد حسين عبدالعال، تقدير التعويض عن الضرر المتغير ، دار
النهضة العربية ، القاهرة.
- 25- مقدم سعيد ، نظرية التعويض عن الضرر المعنوي ، المؤسسة الوطنية
للكتاب ، الجزائر ، 1992 م.

ثانياً: البحوث

- 1-د. أحمد رشيد المطيري، نحو حوكمة جديدة لمجلس إدارة شركة المساهمة
الخاضعة لرقابة هيئة أسواق المال، بحث منشور في مجلة كلية القانون الكويتية العالمية

، العدد الثاني ، السنة الاولى ، يونيو ، 2013.

2-د. احمد عبدالرحمن المجالي ، المفهوم القانوني لمهمة مراقب الحسابات في الشركة الخاضعة لرقابته وفقاً للأنظمة السعودية ، بحث منشور في مجلة الفكر صادرة عن كلية الحقوق والعلوم السياسية بجامعة محمد خيضر بسكرة ، العدد الثالث عشر، 2016م.

3-اصالة كيوان كيوان و د. جودت الهندي ، تعويض الضرر المتغير، بحث منشور في مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية ، المجلد 17 ، العدد الثالث ، 2011م.

4-سندس ماجد رضا، آليات حوكمة الشركات ودورها في تقليص فجوة التوقعات بين مراقب الحسابات ومستخدمي القوائم المالية، بحث منشور في مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والادارية، المجلد الرابع، العدد عشرون عشر ، 2011.

5-د. كوثر عبدالفتاح الأبجي ، مسؤولية مراقب الحسابات في دولة الامارات ، بحث منشور في مجلة الخليج والجزيرة العربية الصادرة عن جامعة الكويت ، المجلد 13 ، العدد 51 ، 1987 .

6-هدى خليل ابراهيم الحسني ، مسؤولية مراقب الحسابات ، بحث منشور في مجلة الباحث الصادرة عن جامعة بغداد كلية العلوم الاقتصادية ، العدد 28 ، بغداد، 2011م.

ثالثاً: المصادر الإلكترونية

1-بن جميلة محمد ، مسؤولية محافظ الشركات في مراقبة شركة المساهمة ، رسالة ماجستير مقدمة الى كلية الحقوق جامعة منتوري قسنطينة، 2010-2011، منشورة على موقع الجامعة <http://bu.umc.edu.dz>.

2-باسل محمد يوسف قبها ، التعويض عن الضرر الادبي ، رسالة ماجستير في القانون الخاص مقدمة الى كلية الدراسات العليا جامعة النجاح الوطنية في فلسطين ، منشورة على الموقع الالكتروني للجامعة

<https://scholar.najah.edu/sites/default/files/all->

[thesis/identifying_the_literary_harmful.pdf](https://scholar.najah.edu/sites/default/files/all-thesis/identifying_the_literary_harmful.pdf) اخر زيارة في 2016/9/11

في 29:3.

رابعاً: القوانين والقرارات

- 1- القانون المدني العراقي رقم (40) لسنة 1951م المعدل.
 - 2- قانون المعاملات المدنية الاماراتي لسنة 1985م.
 - 3- القانون المدني المصري رقم (131) لسنة 1948م المعدل.
 - 4- القانون الاتحادي رقم (2) لسنة 2015 بشأن الشركات التجارية.
 - 5- القانون الاتحادي رقم (8) لسنة 1984 بشأن الشركات (الملغي).
 - 6- القانون الاتحادي رقم (2) لسنة 2015 بشأن الشركات التجارية النافذ.
 - 7- القرار الوزاري الاماراتي رقم (518) لسنة 2009 بشأن ضوابط الحوكمة ومعايير الانضباط المؤسسي.
 - 8- نظام ممارسة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات العراقي رقم (3) لسنة 1997م.
 - 9- قانون تنظيم مهنة مدققي الحسابات الاماراتي رقم (22) لسنة 1995م.
 - 10- قانون الشركات العراقي رقم 21 لسنة 1997 المعدل النافذ.
 - 11- قانون العقوبات العراقي رقم 111 لسنة 1969م.
 - 12- قانون الشركات الفرنسي الصادر في 1867/7/24 المعدل في 1937/8/31
 - 13- نظام الشركات السعودي الصادر عام 2015.
- خامساً: المصادر الأجنبية**
- 1- Gerard Comu ,vocabluaire juridique , association Henry Capitana , P.U.F.1994.
 - 2- Béthoux A. , « Audit les grands acteurs », Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit, Economica, 2000.
 - 3- Monéger Joël & Granier Thierry ,le commissaire aux comptes ,DALLOZ 1995.
 - 4- Hémard Jean & Terré François & Mabilat Pierre ,Sociétés Commerciales; tome 02,DALLOZ, Paris – 1974.
 - 5- Core de paris 20 mas 2000 – Gazette du Palais ,janiver-fevrier-2001 .

6- Khouildi, A. (1989), Chronique Jurisprudentielle de droit bancaire et boursier, RJL, Juin 1989.

7- J. Pradel ,Droit pénal économique ,2 ème edition , Dalloz ,Paris ,1950.

8- Emile Wolf, “ Auditing Today “. Prentic – Hall International, Inc. London. 1979.

9- Alvin A. Arnes & Others, “ Auditing, An Integrated Approach “, Prentic – Hall, Inc., 1980