

مقدمة

أ- أهمية دور مراقب الحسابات في شركات المساهمة:

إنَّ تطور المجتمعات سُنَّة من سنن الخالق على أرضه، ومواكبة هذا التطور تستلزم تدخل المشرِّع، في صلاح الأمة لا يتأتى إلا بصلاح التشريعات التي تكفل العدالة بين أفرادها، وتوفر الاستقرار والطمأنينة بين أرجائها.

تعد شركة المساهمة أحد أعظم الإنجازات التي ابتدعها الفكر القانوني خلال تاريخه الطويل^(١)، وهي بذلك تعتبر العماد الرئيسي للنظام الرأسمالي وأداة التطور الاقتصادي في العصر الحديث.

ثمَّ جاء الإسلام وأقرَّ بمشروعية فكرة الشركة بنصوص تتلى إلى يوم الدين، فيقول ربُّنا: {وَإِنَّ كَثِيرًا مِّنَ الْخُلَطَاءِ لَيَبْغِي بَعْضُهُمْ عَلَى بَعْضٍ إِذَا الَّذِينَ آمَنُوا وَعَمِلُوا الصَّالِحَاتِ وَقَلِيلٌ مَّا هُمْ}^(٢).

كما روي عن النبي (صلى الله عليه وسلم) في حديث قدسي أنه قال: (يقول الله تعالى: أنا ثالث الشريكين ما لم يخن أحدهما صاحبه، فإذا خانهُ خرَّجْتُ مِنْ بَيْنِهِمَا)^(٣).

فهناك أمران لا يفنيان إلا إذا فنى الجنس البشري، وهما روح المبادرة التي تخلق أرباب الأعمال، وروح الادخار التي تخلق أرباب الأموال، فرجال الأعمال هم الذين يدرسون المشروعات ويقدرّون ما تحتاج إليه من أموال، ورجال المال مانحون يستقون الأموال من كل معين لتمويل هذه المشروعات، ويقربون الادخار من المؤسسات بمختلف الوسائل المشوقة، فتفرع النفوس إلى تلبية دنانهم، وتسارع إلى إجابة طلباتهم^(٤).

على ضوء ذلك نجد موضوعات شركات المساهمة بشكل عام وآليات إدارتها على وجه الخصوص تثيران اهتمام الباحثين وتدفعهم إلى البحث في جوانبها القانونية المختلفة.

(١) ينظر: د. مصطفى كمال طه، الشركات التجارية (الأحكام العامة في الشركات - شركات الأشخاص - شركات الاموال - أنواع خاصة من الشركات)، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، مصر، سنة ٢٠٠٠ م، ص ١٦١. ود. عاطف محمد الفقى، الشركات التجارية، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، سنة ٢٠٠٧ م، ص ٥ وما بعدها.

(٢) سورة ص، الآية رقم (٢٤).

(٣) رواه أبو داود في سننه (٣٣٨٣)، وأخرجه كذلك الدارقطني (١٣٩/٣٥/٣)، والحاكم (٥٢/٢)، والبيهقي (٧٨/٦)، بيان صحة الحديث؛ موقع ملتقى أهل الحديث، تاريخ الزيارة (٢٠١٤/١٠/٢١) ساعة (١٠:٤٠ pm)؛

(www.ahlalhdeeth.com)

(٤) ينظر: د. محمد صالح بك، مجلس الإدارة في مشروع قانون الشركات التجارية، دراسة مقارنة، مجلة القانون والاقتصاد، مطبعة جامعة فؤاد الأول، القاهرة، العدد الأول، السنة الثامنة عشرة، ١٩٤٨ م، ص ٣٥٠.

مشار إليه لدى: د. عبدالرؤوف محمد السناوي، المسؤولية المدنية للعضو المنتدب لإدارة شركة المساهمة، رسالة مقدمة إلى كلية الحقوق، جامعة الإسكندرية، للحصول على درجة دكتوراه في تخصص القانون التجاري، سنة ٢٠٠٨ م، ص ١.

لعلّ ظاهرة عضو مراقب الحسابات أحد تلك الجوانب الهامة التي لم يسلط عليها الضوء في الدراسات القانونية العربية السابقة، لذلك سوف يقوم الباحث بمحاولة متواضعة لدراسة تلك الظاهرة في ظل قانون الشركات المصري رقم (١٥٩) لسنة (١٩٨١) بإصدار القانون شركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسؤولية المحدودة ومذكرته الإيضاحية والقرارات المتعلقة به، والقانون الشركات العراقي رقم (٢١) لسنة (١٩٩٧) المعدل، والقانون الشركات الفرنسي رقم (٥٣٧) لسنة (١٩٦٦)، مع التعرّض لبعض جوانب الموضوع في ظل بعض القوانين العربية والأجنبية.

كان تدخل المشرّع بوضع قواعد أمرّة تحكم نشأة ونشاط وانقضاء الشركات التجارية، وضمن احترام هذه القواعد لا يأتي إلا بفرض رقابة فعالة على مديري الشركات، والأصل أن يعهد بهذه الرقابة إلى الشركاء أي أصحاب المصلحة المباشرة في المحافظة على انتظام الشركة، إلا أنّ رقابتهم لا تكون دائماً فعالة، فمن ناحية، لا تتوفر فيهم الخبرة الفنية اللازمة للتأكد من انتظام حسابات الشركة، ومن ناحية أخرى، فإنّه في شركات الأسهم بالذات، ونظر لكبر حجمها وضخامة عدد المساهمين فيها، لا يمكن لهؤلاء أن يباشروا هذه الرقابة، هذا بالإضافة إلى أنّه من المفيد المحافظة على أسرار الشركة، لما في ذلك من مصلحة أكيدة في تجنب الأضرار التي يمكن أن تصيب نشاطها، وهو ما لا يتأتى بإعطاء عدد كبير من المساهمين حق الإطلاع على تفاصيل أنشطتها، من أجل كل ذلك يلجأ المشرّع إلى تنظيم الرقابة على الشركة من خارجها، يضطلع بها أشخاص تتوافر فيهم المؤهلات الفنية اللازمة لأداء هذه المهمة، هؤلاء الأشخاص هم مراقبو الحسابات^(١).

وظهر دور مراقب الحسابات كأحد الجهات الرقابية على الشركات عموماً، وعلى شركات المساهمة بصفة خاصة، فقد استغرقت دراسة مفاهيم الرقابة على عمل الشركات وقتاً طويلاً لدى الباحثين والحقوقيين والاقتصاديين بغية إيجاد آليات رقابة فعالة ومتعددة وتخضع لها الكيانات الاقتصادية الكبرى وخصوصاً الشركات المساهمة، وأقرت معظم الأنظمة الاقتصادية في العالم ضرورة تدخل الدولة بدرجة معينة للإشراف على الاقتصاد ككل باعتبار أن التجارب التاريخية أثبتت عدم نجاح نظرية الأسواق ذات التنظيم الذاتي.

لذلك صدرت التشريعات المختلفة بهدف وضع نظام رقابة مشددة انقسمت إلى رقابة خارجية تمثلت في هياكل حكومية كالبنوك المركزية وهيئات أسواق المال، وأيضاً الرقابة الداخلية تجسدت في الأدوار التشريعية التي أسندتها التشريع للمساهمين بصفة مباشرة عبر الجمعيات العامة ومجالس الإدارات.

إنّ الجمعية العامة في شركات المساهمة هي التي لها حق الرقابة على أعمال مجلس الإدارة، إلا أنّ الواقع العملي يجعل هذه الرقابة غير فعالة، والسبب في ذلك ضخامة عدد المساهمين، وكذلك انصرافهم عن حضور الجمعيات العامة، بالإضافة إلى أنّ مراجعة دفاتر الشركة وحساباتها تحتاج إلى خبرة فنية لا

(١) د.محمود كيش، المسؤولية الجنائية لمراقب الحسابات في شركات المساهمة (دراسة مقارنة للقانونين المصري والفرنسي)، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، بدون سنة نشر، ص ١١.

تتوافر في غالبية المساهمين، كما أنَّ الضرورة تقتضى الحفاظ على أسرار الشركة.

بالنسبة لموضوع دراستنا فقد أوجب المشرِّع أن يكون لشركة المساهمة مراقب حسابات هذا موضوع دراستنا؛ وأجاز أيضاً الطلب على تفتيش الشركة فيما ينسب إلى أعضاء مجلس الإدارة أو المراقبين من مخالفات جسيمة في أداء واجباتهم وهذا ليس موضوع دراستنا.

من أهم أعمال مراقب الحسابات هو الرقابة على المعلومات الشركة وبيانه إلى جمعية العامة للشركة، والتي تستطيع من خلاله اتخاذ القرار المناسب بشأن المصادقة أو عدم المصادقة على البيانات المالية^(١)، وإنَّ إخلال مراقب الحسابات بواجباته المهنية والأخلاقية، أو عدم وفائه بها على الوجه الذي يتوقعه المجتمع المالي يترتب عليه عدة مسؤوليات، فقد يخل مراقب الحسابات بقواعد آداب السلوك المهني فيتعرض للمساءلة المهنية، وقد يحدث أو يقع الضرر على المجتمع ككل فيتعرض للمساءلة الجنائية وهذه المسؤوليات ليست موضوع دراستنا، كما قد يرتكب مراقب الحسابات بعض الأخطاء عند قيامه بأعماله التي قد تلحق ضرراً بشركة محل رقابته أو الغير فيتعرض للمساءلة المدنية ذلك هو موضوع بحثنا، تتمثل المسؤولية الأساسية لمراقب الحسابات في أن يبيِّن للأطراف المستفيدة من تقريره ما إذا كانت القوائم المالية قد عرضت بشكل موضوعي وعادل طبقاً للمبادئ المحاسبية المعتمدة أم لا، للوفاء بهذه المسؤولية فإِنَّه يتوجب على مراقب الحسابات أن يبذل العناية المهنية الكافية والمعقولة التي تتمثل في الالتزام بمقتضيات القواعد التي تحكم ممارسة المهنة، أي الالتزام بمعايير التدقيق المعتمدة في أداء مهمته، بالمستوى المعتاد الملائم من الأداء المهني أمام العميل ومستعملي القوائم المالية، أي الطرف الثالث والمجتمع.

ب- تطور التنظيم القانوني لمراقبة الحسابات:

استخدم مراقب الحسابات للاستماع إلى حسابات قراءة أكثر قبل محاسب من أجل التحقق منها التدقيق هو قديم قدم المحاسبة، كان ذلك في استخدامهما من بلدان القديمة مثل بلاد ما بين النهرين واليونان ومصر وروما والمملكة المتحدة وبريطانيا والهند، كان الهدف الأصلي من التدقيق لكشف ومنع الأخطاء والاحتيايل تطورت التدقيق ونما بشكل سريع بعد الثورة الصناعية في القرن ١٨ مع نمو الشركات المساهمة وأصبحت ملكية وإدارة مستقلة^(٢).

مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات مهنة قديمة العهد يصعب التعرف على بدايتها، ولكن البحث دل على أنَّ العراقيين القدماء عرفوا مهنة الرقابة والتدقيق منذ قديم الزمان، حيث تدل الوثائق التاريخية على أنَّ

(١) ينظر: فاروق إبراهيم جاسم، حقوق المساهم في الشركة المساهمة، الطبعة الأولى، منشورات الحلبي الحقوقية، سنة ٢٠٠٨ م، ص ٢٣٣.

(٢) ينظر:

Introduction to Auditing, section-1 (Auditing), P.3.

موقع (Hnibersib pf Alumbai) على شبكة الإنترنت، تاريخ الزيارة (٢٠١٤/١١/١١)، ساعة (١١:٥٥ PM)؛

(www.mu.ac.in)

السلطات العامة التي حكمت العراق استخدموا مراقبي الحسابات للتأكد من صحة الحسابات العامة، فقد درجت العادة بأن يستعين الملك بموظفين يحتفظون بسجلات خاصة يسجلون فيها القيود الخاصة بممتلكات الملك، ثم يقارنون القيود المسجلة بعضها ببعض لاكتشاف الأخطاء، فقد وجدت تقارير محاسبية في آثار نينوى التي يعود تاريخها إلى ما قبل (٣٠٠٠) سنة قبل الميلاد، كما دلت حضارات بابل على وجود مثل ذلك أيضاً^(١).

في مصر فإن مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات لم تكن محل تنظيم تشريعي قبل صدور قانون الشركات رقم (٢٦) لسنة (١٩٥٤)، ولم تشترط القرارات الوزارية الصادرة عن وزير الاقتصاد المنظمة للشركات المساهمة كالقرار الصادر في (١٩٣٣/٦/١٨) والقرار الصادر سنة (١٩٣٧) تعيين مراقب حسابات، بالرغم من أنها قد أوجبت نشر تقارير مراقبي الحسابات مع الميزانية وحساب الأرباح والخسائر وتقارير مجلس الإدارة بأكملها في صحيفتين، قبل التاريخ المحدد لعقد اجتماع الجمعية العامة للشركة بخمسة عشر يوماً في الأقل، إلا إن النظام النموذجي للشركات المساهمة الصادر عام (١٩٤٥) قد اشترط أن يكون لكل شركة مساهمة مراقب حسابات.

أمّا قانون الشركات المصري رقم (٢٦) لسنة (١٩٥٤) الذي نظم الأحكام الخاصة بشركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسؤولية المحدودة، تناول لأول مرة في تاريخ التشريع التجاري المصري وبصورة تفصيلية الأحكام المتعلقة بمراقبي الحسابات، فقد أفرد هذا القانون فصلاً مستقلاً (وهو الفصل الرابع منه) لتنظيم أحكام هذه المهنة، وبمقتضى هذا القانون أصبحت الرقابة على شركات المساهمة التوصية بالأسهم إلزامية، كما تضمن هذا القانون الأحكام المتعلقة بتعيين مراقب الحسابات وتحديد أجوره وعزله وحقوقه وواجباته، ونص على الحد الأدنى من البيانات التي يجب أن يشتمل عليها تقريره الذي يقدم إلى الجمعية العامة للشركة، فقد حصر القانون المذكور ممارسة المهنة بالأشخاص الطبيعية فقط دون الأشخاص المعنوية التي تمتن مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات^(٢).

ثم صدر قانون الشركات رقم (١٥٩) لسنة (١٩٨١) بشأن شركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسؤولية المحدودة ولائحته التنفيذية بالقرار الوزاري الصادر عن وزير الاقتصاد رقم (٩٦) لسنة (١٩٨٢)، وقد تضمن الملحق رقم (٣) من هذه اللائحة قواعد التدقيق التي يجب أن يلتزم بها مراقب الحسابات، كما عالج القانون المذكور الأحكام الخاصة بمراقبي الحسابات في الفصل الأول من الباب الثاني المواد من (١٠٣ إلى ١٠٩) وقد وسّع القانون المذكور من نطاق الرقابة لتشمل

(١) ينظر: نهلة طعمة خلف، التنظيم القانوني لمراقب الحسابات في شركات القطاع الخاص، رسالة مقدمة إلى مجلس كلية القانون، جامعة بغداد، للحصول على درجة الماجستير في القانون الخاص، سنة ٢٠٠٦ م، ص ٧. ود. خالد أمين عبدالله، علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية والعملية)، الطبعة السادسة، دار الوائل، عمّان، الأردن، سنة ٢٠١٢ م، ص ١٨.

(٢) ينظر: د. علي سيد قاسم، مراقب الحسابات (دراسة قانونية مقارنة لدور مراقب الحسابات في الشركات المساهمة)، دار الفكر العربي، القاهرة، مصر، سنة ١٩٩١ م، ص ٧. ود. محمود كيش، مرجع سابق، ص ١٢.

أيضاً الشركات ذات المسؤولية المحدودة، وسمح بتعيين مراقب حسابات من الأشخاص الطبيعية أو شركة تضم عدداً من مراقبي الحسابات، وذلك على خلاف أحكام القانون السابق الذي كان يحصر ممارسة المهنة بالأشخاص الطبيعية^(١).

أمّا في العراق فإنّ قانون الشركات الصادر عام (١٩١٣) والذي طبق سنة (١٩١٩) والتي يستمد أحكامه بالكامل من قانون الشركات الإنجليزي الصادر في عام (١٩٠٨)، وهو أول قانون تجاري يوجب على كلّ شركة تعيين مراقب حسابات لها^(٢)، وقد ظلّ هذا القانون مطبقاً في العراق حتى سنة (١٩٥٧)، حيث صدر قانون الشركات التجارية رقم (٣١) لسنة (١٩٥٧).

جدير بالذكر أنّ صدور القانون المذكور كان له أثر كبير في تطور مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات، فقد عالج هذا القانون الأحكام المتعلقة بمراقبي الحسابات في الفصل الثاني من الباب الثالث، وذلك في المواد من (٢٠٣ إلى ٢١٣) وجعل من أمر تعيين مراقب الحسابات في شركات المساهمة واجباً مفروضاً، أمّا بقية الشركات الأخرى فأمر تعيين مراقب الحسابات جوازياً أو لوزير الاقتصاد في حالات معينة^(٣)، وحدد القواعد التي تحكم تعيين مراقب الحسابات وعزله، ونص على حقوق مراقب الحسابات وواجباته، وفرض الحد الأدنى للبيانات التي يجب ان يتضمنها تقريره المرفوع إلى الجمعية العامة للشركة.

وقد أصبحت مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات مهنة معترف بها لأول مرة في العراق عندما نص القانون المذكور في المادة (٢١٠) منه على وجوب تنظيم مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات والإجراءات اللازمة لممارسة هذه المهنة بنظام خاص، وتنفيذاً لأحكام المادة المذكورة من القانون المذكور فقد صدر نظام مزاولة مهنة مراقبة وتدقيق حسابات الشركات والمشاريع الصناعية رقم (١٨) لسنة (١٩٥٨).

بيد أنّ المشرّع العراقي في قانون الشركات المذكور والنظام الذي صدر تنفيذاً له قد حصر ممارسة المهنة على الأشخاص الطبيعيين وحدهم دون الأشخاص المعنوية^(٤).

ثمّ صدر قانون الشركات رقم (٣٦) لسنة (١٩٨٣) لاغياً لقانون الشركات التجارية رقم (٣١) لسنة (١٩٥٧)، ولأجل تنظيم عملية الرقابة على الشركات، ألزم البند (ب) من الفقرة (أولاً) من المادة (٢١٥) منه كل من وزارة المالية وديوان الرقابة المالية إعداد نظام لتنظيم مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات، وعلى أثر ذلك صدر نظام مزاولة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات رقم (٧) لسنة (١٩٨٤). ولغرض تحقيق الأهداف التي حددها قانون الشركات رقم (٣٦) لسنة (١٩٨٣) ولتسهيل مهمة التخطيط والإشراف والرقابة المحاسبية، صدرت تعليمات النظام المحاسبي رقم (١) لسنة (١٩٨٥) استناداً إلى أحكام المادة

(١) ينظر: نهلة طعمة خلف، مرجع سابق، ص ٦.

(٢) ينظر: د. خالد أمين عبدالله، علم تدقيق الحسابات، مرجع سابق، ص ١٩.

(٣) ينظر: نص المادتين (٢٠٣، ٢٠٦) من قانون الشركات التجارية العراقية رقم (٣١) لسنة ١٩٥٧ (الملغي).

(٤) ينظر: نص الفقرة (أ) من المادة (٢٠٨) من قانون الشركات التجارية العراقية رقم (٣١) لسنة ١٩٥٧ (الملغي)، والمادة (الأولى) من نظام مزاولة مهنة وتدقيق حسابات الشركات والمشاريع الصناعية رقم (١٨) لسنة ١٩٥٨ (الملغي).

(٢٠١) من القانون المذكور، ومن أجل تنظيم رقابة محاسبية أكثر دقة، فرض المشرع نموذجاً للبيانات المالية وألزم الشركات بوجوب إعداد بياناتها المالية وفق هذا النموذج.

أمّا قانون الشركات رقم (٢١) لسنة ١٩٩٧ (المعدل) والذي ألغى قانون الشركات رقم (٣٦) لسنة (١٩٨٣)، فقد أفرد الفصل الثاني من الباب الخامس المواد من (١٣٣ إلى ١٣٩) لبيان الأحكام المتعلقة بالرقابة المالية على الشركات، وحدد القواعد التي تحكم تعيين مراقب الحسابات ومسؤوليته والبيانات الواجب أن يتضمنها تقريره المرفوع إلى الجمعية العامة للشركة، متبعاً نفس النهج الذي رسمه قانون الشركات الذي سبقه في العمل، ولغرض ضبط نشاط الشركات بما يضمن أداءها لدورها في التنمية الاقتصادية، صدرت تعليمات النظام المحاسبي للشركات رقم (١) لسنة (١٩٩٨).

ولتنظيم مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات فقد صدر النظام رقم (٣) لسنة (١٩٩٩)، وقد تناول النظام المذكور حقوق مراقب الحسابات وواجباته والشروط القانونية الواجب توافرها في مراقب الحسابات.

أمّا في فرنسا فإنّ التشريعات التي عالجت موضوع مراقب الحسابات قد تطورت بمرور الزمن، ففي بداية الأمر كان تأسيس شركة المساهمة يتطلب صدور أمر ملكي وفي عام (١٧٢٣) صدر المرسوم المرقم (١٣٠) الذي نظم هذا النوع من الشركات وكان ينص على وجوب تعيين وكلاء تختارهم الجمعية العامة للشركة لمدة عام من ذوي المكانة من التجار من أصحاب الخبرة في مسك الحسابات والعمليات المصرفية، تنحصر مهمتهم في مراقبة أعمال الإدارة وإعداد تقرير عنها يرفع إلى الجمعية العامة للشركة^(١).

في عام (١٨٥٦) صدر قانون نظم ولأول مرة الرقابة على شركات التوصية بالأسهم، فنص على وجوب تشكيل مجلس رقابة يتكون من خمسة أشخاص يمثلون المساهمين لغرض التحقق من صحة تأسيس الشركة ومن سلامة الحسابات وإجراء الجرد ومراقبة أعمال الإدارة، ثمّ صدر قانون في (١٨٦٣/٥/٢٣) الذي نظم الشركة المسؤولة المحدودة، وقد ألزمت الفقرة (الأولى) من المادة (١٥) من هذا القانون الجمعية العامة للشركة بأنّ تعيّن سنوياً مراقب حسابات يكلف بإعداد تقرير عن مركز الشركة المالي خلال السنة المالية السابقة وعن البيانات المالية التي قدمها المديرون إلى الجمعية العامة للشركة.

بصدور قانون الشركات الفرنسي رقم (٥٣٧) لسنة (١٩٦٦) جعل المشرع الفرنسي الرقابة على البيانات المالية رقابة دائمة ومستمرة إذ لم يعد دور مراقب الحسابات ينحصر بمجرد التحقق من سلامة البيانات المالية، بل يتوجب عليه أن يؤيد ذلك.

في التعديل التشريعي الذي تضمنه الأمر الصادر في عام (١٩٦٧)، والقانون الصادر في (١٩٧٣/١٢/٣١)، عمم المشرع الفرنسي مراقبة الحسابات فلم تعد قاصرة على شركات الأسهم بنوعها المساهمة والتوصية بالأسهم، وإنّما وسع من نطاقها لتشمل كل أنواع الشركات الأخرى التجارية والمدنية

(١) ينظر: نهلة طعمة خلف، مرجع سابق، ص ٧.

متى ما بلغت حداً معيناً بالنظر إلى حجم بياناتها المالية وحجم أعمالها وعدد العاملين فيها، بعدها صدر قانون (١ مارس ١٩٨٤) الذي أكد من جديد استقلال مراقبي الحسابات^(١).

أخيراً صدر قانون التجاري الفرنسي سنة (٢٠٠٠) أكد فيه استقلال وحياد مراقبي الحسابات، وتبين من نصوصه أن الغاية من المهمة التي عهد بها إليهم ليست مجرد الدفاع عن مصالح المساهمين، وإثماً حماية مصالح المشروع والمصالح الإقتصادية والاجتماعية المرتبطة به، وحدد له حقوق وواجبات، وكلف مراقب الحسابات باتخاذ إجراءات التحذيرية عندما تكتشف لهم وقائع من شأنها أن تعرض نشاط الشركة للخطر.

ج- تعريف مراقب الحسابات:

يطلق على الشخص الذي يقوم بعملية التدقيق وتقديم تقرير بيدي فيه رأيه حول القوائم المالية للمشروع لفظ مراقب الحسابات، ومن تسميات المرادفة لفظ (مراجع، مدقق، فاحص الحسابات، محاسب قانوني، محافظ، وغيرها من التسميات)^(٢).

لم تعن قوانين الشركات والأنظمة المنظمة لممارسة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات بوضع تعريف لمراقب الحسابات، بل اكتفت ببيان الشركات الملزمة بتعيين مراقب الحسابات والشروط الواجب توافرها فيه، وحقوقه وواجباته، وكذلك تحديد مسؤوليته.

أمّا الفقه حاول وضع تعريف لمراقب الحسابات، فقد عرفه البعض بأنه هو الشخص الذي يحمل شهادة سارية المفعول لممارسة مهنته أو على عضوية في مكتب أو شركة مؤهلة للقيام بدور المحاسبين القانونيين^(٣). ويطلق على الشخص الذي يتحمل المسؤولية الشاملة عن إنجاز مهمة التدقيق ومن ثم يوقع على التقرير، وبإمكانه تفويض بعض الأشخاص القيام بمهام معينة عن عملية التدقيق^(٤).

عرفه البعض الآخر هو جهازاً أوجده المشرع لرقابة الشركة والتدقيق في حساباتها وماليتها، حماية للشركة ذاتها وللمساهمين أنفسهم وللأغيار، من خلال نصه على تعيين مراقب أو مراقبين للحسابات إماماً وجوباً أو اختياراً في بعض الشركات^(٥).

(١) ينظر: د. علي سيد قاسم، مرجع سابق، ص ١٣ إلى ١٩.

(٢) ينظر: عبد الحسن وحيد محمد الركابي، مسؤولية مراقب الحسابات في التحقق من فرض الاستمرارية (دراسة تحليلية لعدد من الشركات العامة والمختلطة)، بحث مقدم إلى هيئة الأمناء في المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، جامعة بغداد، للحصول على شهادة المحاسبة القانونية، سنة ٢٠٠٩ م، ص ١٥.

(٣) د. زاهرة توفيق سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، الطبعة الأولى، دار الراية، الأردن، سنة ٢٠٠٩ م، ص ١٩١. وكذلك نفس تعريف عند: د. إيهاب نظمي ود. هاني العزب، تدقيق الحسابات (الإطار النظري)، الطبعة الأولى، دار الوائل، عمان، الأردن، سنة ٢٠١٢ م، ص ٣٢. ود. مصطفى محمد الذيب، تدقيق البيانات المالية للشركات التجارية، الطبعة الأولى، مكتبة صادر ناشرون، بيروت، لبنان، سنة ٢٠٠٩ م، ص ٣٠.

(٤) ينظر: د. إيهاب نظمي ود. هاني العزب، مرجع سابق، ص ٣٢. ود. مصطفى محمد الذيب، مرجع سابق، ص ٣٠.

(٥) ينظر: موقع العلوم القانونية، يونس المليح، مراقب الحسابات، تاريخ الزيارة (٢٠١٣/٥/١٤)، ساعة (١٠:٥٠ PM)؛

في الفقه الغربي يعرف بأنه نوع من المحاسبين ينصب عملهم على فحص وتدقيق التقارير المالية للمنشأة الاقتصادية لتحديد مدى اتفاق هذه التقارير مع المبادئ والإرشادات العامة المقبولة قبولاً عاماً والتي تحكم إعدادها وعرضها^(١).

يعرفه البعض بأنه شخص مصدقة حسب الأصول للقيام بأنشطة التدقيق وفقاً لتخصص التدقيق التي تلبي متطلبات المهمة التدقيق، الذي لديه شهادة دولية اللازمة^(٢).

فمراقب الحسابات هو العين الساهرة على صحة ودقة حسابات الشركة تحقيقاً لمصلحة الشركة ومصالح المساهمين وتحقيقاً للمصلحة العامة، إذ يقوم بدور التوجيه لمديري الشركة، ودور الإخطار للمساهمين، وقد أضاف المشرع الفرنسي لذلك دوراً هاماً لمراقب الحسابات هو إبلاغ النيابة العامة بالجرائم التي يكتشفها أثناء أدائه لعمله. لذلك، فقد وصفه أحد الكتاب الفرنسيين بأنه بالنسبة للشركة (كمرشد السفن Vigie) يرشد المديرين ويحذر المساهمين ويخاطب النيابة العامة^(٣).

د- أهمية الموضوع من الناحية القانونية:

تتضح أهمية الموضوع من الناحية القانونية؛ في ضوء الجانبين وهو الجانب العملي والجانب النظري:

١- أهمية الموضوع من الجانب العملي:

فمن الجانب العملي يضيف التقرير المعد من قبل مراقب الحسابات حول البيانات المالية الخاصة بالشركة، قدراً كبيراً من الوضوح والموضوعية على المعلومات والبيانات المقدمة إلى الجمعية العامة، فمن خلاله تتمكن هذه الجمعية من اتخاذ القرار المناسب بشأن المصادقة على البيانات المالية المعدة من قبل إدارة الشركة والمدققة من قبل مراقب حساباتها أو عدم المصادقة عليها إذا رأت هذه الجمعية خطورة التحفظات الواردة في تقريره، على هذا فإن مراقبة الحسابات هي أداة تحقق نوعاً من التوازن بين مصالح مشروعة:

أولاً- مصلحة المساهمين:

من المقرر قانوناً أن لكل مساهم الحق في الإشراف والرقابة على أعمال الإدارة، ويتحقق ذلك بقيام المساهم بفحص حسابات الشركة وتدقيق دفاترها كي يطمئن على سلامة مركزها المالي وحسن إدارتها، إلا أن الواقع أثبت أن المساهمين لا يمارسون دورهم في الرقابة بصورة كافية لأن غالبيتهم لا يملكون الخبرة الفنية والمحاسبية التي تسمح لهم بالإلمام بما تتضمنه هذه الحسابات، بالإضافة إلى أن الجمعية

(١) د.وليم توماس ود.أمرسون هنكلي، تعريب ومراجعة: د.أحمد حامد حجاج ود.كمال الدين سعيد، المراجعة بين النظرية والتطبيق، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، بدون سنة النشر، ص ٥.
(٢) ينظر؛

Shugayov (D.E) "External Auditor Rotation Policy Open Joint Stock Company" "Inter RAO UES", Moscow 2013, p.4.

(3) د.محمود كبيش، مرجع سابق، ص ١٢.

العامّة لا تجتمع مبدئياً سوى مرة واحدة في السنة وعزوف الكثير منهم عن حضور هذه الاجتماعات، زد على ما تقدم أنّ المساهم لا يملك حقاً مطلقاً في الإطلاع على جميع وثائق الشركة بما فيها دفاترها وسجلاتها، وذلك لأنّ القانون حدد ممارسة هذا الحق بمدة محددة، وإنّ هذا الحق يتوقف أيضاً على مشيئة إدارة الشركة، هذا الواقع تطلب وجود مراقب حسابات يكشف لهم بتقاريره الوضع المالي للشركة بمعزل عن تأثير إدارة الشركة.

لذا فقد عهدت الكثير من قوانين الشركات ومنها التشريع المصري والعراقي والفرنسي إلى شخص متخصص أو أكثر ينوب عن المساهمين بها وهو مراقب الحسابات الذي تعينه الجمعية العامة للشركة لينقل إلى أعضائها بأمانة ونزاهة صورة الواقع المالي للشركة.

ثانياً- مصلحة الشركة:

إنّ الرقابة على الحسابات بقدر ما تصب في مصلحة المساهمين، فإنّها في ذات الوقت تهدف إلى حماية الشركة ذاتها، ذلك لأنّ السماح المطلق للمساهمين بإجراء الرقابة بأنفسهم قد يتسبب في إعاقة أعمال الإدارة والتدخل المستمر فيها مما قد يعرقل سير امور الشركة ويتسبب في كشف أسرارها التجارية والمالية، كما أن الرقابة التي يمارسها مراقب الحسابات تعد رادعاً لموظفي الشركة من ارتكاب أي خطأ أو تزوير أو اختلاس، إضافة إلى أن الشركة ترغب في الحصول على البيانات التي يدققها مراقب الحسابات من أجل خدمتها في عمليات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات المناسبة لأن توقيع مراقب الحسابات عليها يزيد الثقة بها كما يزيد من درجة الاعتماد عليها.

رابعاً- مصلحة الغير:

تقرير مراقب الحسابات مفيد للغير، إذ يعد أحد مصادر المعلومات التي يحتاجها المستثمرون لتقييم وضع الشركة واتخاذ القرارات بشأن تقرير مسألة الاحتفاظ بالأسهم أو بيعها أو شراء أسهم جديدة، ويسمح للدائنين والمقرضين من الأفراد والبنوك في التعرف على قدرة الشركة على سداد القروض والديون، كما إنّ السلطات المالية قد تعتمد تقرير مراقب الحسابات كأساس لتقدير ضريبة الدخل، وتقرير مراقب الحسابات مفيد للعاملين في الشركة في مفاوضاتهم مع إدارتها لرسم السياسة العامة لأجور العاملين وتحقيق مزايا لهم والتأكد من صحة الأنصبة المخصصة لهم من الأرباح.

٢- أهمية الموضوع من الجانب النظري:

أمّا أهمية الموضوع من الجانب النظري، فتتجلى في أنّ هذه الدراسة المقارنة بين التشريعات التجارية العربية والأجنبية تكشف لنا عن أوجه النقص والقصور في القوانين، ومظاهر التطور في الأنظمة القانونية الأخرى، ويضاف الى ماسبق أنّه من الناحية النظرية البحتة، تحتل هذه الدراسة أهمية خاصة، إذ إنّها تعيد طرح بعض الأفكار الأساسية في القانون المدني والشركات.

هـ - تقسيم البحث:

يمكن لمراقب الحسابات أن يتدخل في شركات الأموال الثلاث (شركة ذات المسؤولية المحدودة، شركة التوصية بالأسهم، شركة المساهمة)، وتعد شركات المساهمة النموذج الأمثل والواضح لشركات الأموال، فهي تمثل نمطاً اقتصادياً متقدماً يدل على أروع صور الاندماج بين العوامل المادية المتمثلة في رأس المال والعوامل البشرية المتمثلة في الخبرة والعمل، لذلك ينصب البحث على دراسة موضوع المسؤولية المدنية لمراقب الحسابات في شركات المساهمة، ولا يتناول البحث شركات القطاع المختلط وشركات الأشخاص.

يضاف إلى ماسبق في اختيار موضوع (المسؤولية المدنية لمراقب الحسابات في شركات المساهمة) هو تقديم دراسة قانونية مفصلة لهذا الموضوع المهم، نظراً لتشتت الأحكام التي تعالج المسائل المتعلقة بالمسؤولية المدنية لمراقب الحسابات في نصوص قانونية متفرقة، ورد البعض منها في قانون الشركات والقانون المدني والقانون الإثبات... إلخ والبعض الآخر في الأنظمة المنظمة لمهنة مراقبة وتدقيق الحسابات والتعليمات المحاسبية، لدرجة قد توهي للشخص المعني بدراسة هذا الموضوع بعدم وجود معالجة قانونية متكاملة تغطي كافة التساؤلات وتحل كافة القضايا التي قد تثار بمناسبة ممارسة مراقب الحسابات عمله لدى الشركات المساهمة.

وتعد أهمية هذه الدراسة أيضاً ما نلاحظه هذه الأيام من تطور سريع يشهده العالم بصفة عامة، وتشهده فرنسا ومصر والعراق (إقليم كردستان العراق) بصفة خاصة، ذلك من الاتجاه نحو تحرير الاقتصاد، والذي يعني تشجيع المشروعات الاقتصادية الخاصة وتشجيع الاستثمار الخاص، والذي ستلعب فيه الشركات التجارية، وبصفة خاصة الشركات المساهمة، دوراً في بناء الاقتصاد القومي وانقاذه من المحن العديدة التي يعاني منها.

ولإفتقار المكتبة القانونية العراقية (الكوردية) إلى الدراسات القانونية التي تتناول هذا الموضوع، إذ لم تقدم دراسة قانونية متخصصة بموضوع (المسؤولية المدنية لمراقب الحسابات في شركات المساهمة)، ومعظم ما كتب عنه تناول الجانب المحاسبي، على خلاف الفقه الأجنبي الذي أسهب في دراسة هذا الموضوع من ناحية البحث والتحليل، وإن هذه الدراسات تفتقر إلى الوضوح والتحديد فيما يخص هذا الفرع الهام من فروع (القانون المدني والقانون الشركات).

أمّا عن دور القضاء العراقي (إقليم كردستان) في هذا الشأن فهو شبه منعدم، إذ لم يصدر عن هذا القضاء، وعلى قدر ما اطلعنا عليه أية أحكام تخص (المسؤولية المدنية لمراقب الحسابات في شركات المساهمة)، ليتسنى للباحث والدارس التعرف على المبادئ القانونية التي تحكم هذا الموضوع.

للإلمام بجوانب هذا الموضوع سنقسم هذا البحث إلى فصلين نسبقهما بالمقدمة، وسنخصص الفصل الأول للحديث عن أساس المسؤولية المدنية عن أعمال مراقب الحسابات في شركات المساهمة، أمّا الفصل الثاني نخصه للآثار المسؤولية المدنية عن أعمال مراقب الحسابات في شركات المساهمة.

إذا ما أنتهينا من ذلك نكون قد وصلنا إلى خاتمة البحث التي سنلخص فيها أهم الإستنتاجات والتوصيات التي تمخضت عن هذا البحث.

قد عمدنا إلى أن تكون هذه الدراسة مقارنة بين القوانين اللاتينية ممثلة بالقانون الفرنسي والقوانين التي أقتبست أحكامها منه، وسنعقد هذه المقارنة بين نصوص القوانين المدنية وكذلك نصوص القوانين التي نظمت مهنة مراقب الحسابات وأيضاً أحكام القضاء، وسنبين في كل ما تقدم أوجه التقارب أو الأختلاف بين نصوص القوانين المختلفة، كما إننا سنستعرض أغلب نصوص التشريعات العربية التي تناولت مراقبة الحسابات. إضافة إلى ذلك فإننا قد استعنا ببعض المصادر التي حصلنا عليها من الشبكة الدولية للمعلومات (الإنترنت) وسنشير إلى مواقعها المثبتة على هذه الشبكة باعتبارها أحدث المراجع التي تناولت بعض جزئيات البحث...