

## الفصل الأول

### أساس المسؤولية المدنية عن أعمال مراقب الحسابات في شركات المساهمة

#### تمهيد وتقسيم

حتى تقوم المسؤولية المدنية ينبغي أن يتوافر فيها أمران، الأول: الفعل الإيجابي أو الترك، فالأفكار وحدها لا تكفي، والأمر الثاني: أن يؤدي هذا الفعل أو الترك إلى ضرر<sup>(١)</sup>.

تنشأ المسؤولية المدنية من خلال الإخلال بالعقود، أو الإخلال بواجبات قانونية عامة خارج النطاق العقدي، وفي الحالتين تستهدف المسؤولية تعويض المضرور عما لحق به من أضرار<sup>(٢)</sup>.

لكل فرد - أصلاً - أن يستعمل حقوقه في دائرة ما تبيح له القوانين، وفي نطاق ما تخوله الاتفاقات أو العقد التي يبرمها مع الغير، ولكن إذا تجاوز في استعمال هذه الحقوق ما رسمت تلك القوانين، أو ما منحت تلك الاتفاقات، فإنه يكون مسؤولاً عما يحدث للغير من ضرر. وإذا كان القانون قد رتب عقوبة على قيام الفرد بما نهى عنه، أو على امتناعه عن القيام بما أوجبه، فتلك هي المسؤولية الجنائية - وهذه ليست نطاق بحثنا - وفيما عدا ذلك فإن ما يحدث للغير من ضرر، فإنما نطاقه المسؤولية المدنية.

على هذا فإن المسؤولية المدنية تقوم حين يخل الفرد بما التزم به قبل الغير قانوناً أو اتفاقاً، والجزاء فيها تعويض الضرر الناشئ عن هذا الإخلال<sup>(٣)</sup>.

إن مسؤولية مراقب الحسابات تتلخص بأن يقوم بتدقيق حسابات الشركة وفحص البيانات المالية وإبداء رأيه الفني المحايد كخبير في مدى دلالة هذه القوائم على عدالة المركز المالي للمنشأة وعلى نتيجة أعمالها، فمراقب الحسابات يفترض به أن يكون خبيراً في شؤون التدقيق والمحاسبة، ولذلك فإن رأيه في القوائم المالية هو رأي مهني وبالتالي يجب أن تكون مراجعته للبيانات المالية مبنياً على أساس علمي وعمل سليم، ونستنتج مما سبق أن مراقب الحسابات يجب عليه أن يبذل الجهد والعناية المهنية اللازمة في الحصول على المعلومات التي تمكنه من إبداء رأيه الفني في البيانات المالية<sup>(٤)</sup>.

المسؤولية المدنية ينقسم إلى المسؤولية العقدية والمسؤولية التقصيرية.. المسؤولية العقدية فهي التي تنشأ عن الإخلال بما التزم به المتعاقد، أما المسؤولية التقصيرية فهي التي تترتب على ما يحدثه الفرد من ضرر للغير بخطئه<sup>(٥)</sup>.

(١) فهد عبد الله الخضير، المسؤولية المدنية لأعضاء مجلس إدارة شركة المساهمة، الطبعة الأولى، القانون والاقتصاد، الرياض، المملكة العربية السعودية، سنة ٢٠١٢ م، ص ٢٠.

(٢) د.جمدي عبدالرحمن، الوسيط في النظرية العامة للالتزام (المصادر غير الإدارية)، الكتاب الثاني، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، بدون سنة النشر، ص ٢٩.

(٣) د.حسين عامر ود.عبدالرحيم عامر، المسؤولية المدنية (التقصيرية والعقدية)، الطبعة الثانية، دار المعارف، القاهرة، مصر، سنة ١٩٧٩ م، ص ١١.

(٤) هدى خليل إبراهيم الحسيني، مسؤولية مراقب الحسابات، بحث مقدم إلي كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد الثامن والعشرون، سنة ٢٠١١ م، ص ١١.

(٥) د.حسين عامر ود.عبدالرحيم عامر، مرجع سابق، ص ١١.

لكي نعرف أساس المسؤولية المدنية عن أعمال مراقب الحسابات في شركات المساهمة يجب أن نعرف ماهية المسؤولية المدنية (المبحث الأول)، وعناصر المسؤولية المدنية (المبحث الثاني)، لذلك سوف نقسم هذا الفصل إلى مبحثين؛ كالآتي:

**المبحث الأول: ماهية المسؤولية المدنية.**

**المبحث الثاني: عناصر المسؤولية المدنية.**

## المبحث الأول

### ماهية المسؤولية المدنية

كما قلنا سابقاً إنَّ المسؤولية المدنية تقوم حين يخل الفرد بما التزم به قبل الغير قانوناً أو اتفاقاً، والجزاء فيها تعويض الضرر الناشئ عن هذا الإخلال، والمسؤولية المدنية، ينقسم إلى المسؤولية العقدية والمسؤولية التقصيرية كما عرفناهم سابقاً بوجه عام.

تتناول المشرع المصري مسؤولية مراقب الحسابات العقدية تجاه الشركة التي يباشر مهنته لديها في الفقرة (ز) من المادة (١٠٦) من قانون الشركات رقم (١٥٩) لسنة (١٩٨١) بأته: ((... يسأل المراقب عن صحة البيانات الواردة في تقريره بوصفه وكيلاً عن مجموع المساهمين ...)).

والمشرع العراقي تكلم عنه في المادة (١٣٧) من قانون الشركات العراقي رقم (٢١) لسنة (١٩٩٧) وتعديلاته التي تنص: ((يسأل مراقب الحسابات عن صحة البيانات الواردة في تقريره بوصفه وكيلاً عن الشركة في مراقبة وتدقيق حساباتها)).

أمَّا فيما يتعلق بمسؤولية مراقب الحسابات التقصيرية تجاه المساهم أو الغير، أنَّ المشرع المصري نص صراحة بالمادة (١٠٩) من قانون الشركات رقم (١٥٩) لسنة (١٩٨١) على مسؤولية مراقب الحسابات تجاه المساهم أو الغير بقولها: ((... كما يسأل المراقب عن تعويض الضرر الذي يلحق المساهم أو الغير حسن النية بسبب خطئه))، إلا أنَّ المشرع المصري لم يأت بأحكام تفصيلية تخص هذه المسؤولية تاركاً تنظيم ذلك إلى القواعد العامة الواردة في القانون المدني رقم (١٣١) لسنة (١٩٤٨)، أمَّا المشرع العراقي فلم ينظم أحكام المسؤولية التقصيرية لمراقب الحسابات بنصوص صريحة، فلا بد إذن من الرجوع إلى القواعد العامة الواردة في القانون المدني العراقي رقم (٤٨) لسنة "١٩٥١" (المعدل)، لغرض التعرف على أحكامها وشروطها.

أمَّا بالنسبة للتشريع الفرنسي تنص المادة (٢٤١) من قانون الشركات رقم (٥٣٧) لسنة (١٩٦٦) مايلي: ((... يسأل مراقب الحسابات عن تعويض الأضرار التي تلحق بالشركة أو بالغير بسبب خطئه أو إهماله...))<sup>(١)</sup>.

وجاء في المادة (17-1822) من القانون التجاري الفرنسي الصادر سنة (٢٠٠٠): ((إنَّ مراقب الحسابات يكون مسؤولاً أمام الشركة أو الغير عن الأضرار التي تصيب الشركة أو الغير بسبب خطئه أو إهماله أثناء التأدية عمله...))<sup>(٢)</sup>.

(١) ينظر: نص المادة (٢٤١) من قانون الشركات رقم (٥٣٧) لسنة (١٩٦٦).

(٢) ينظر: نص المادة (17-1822) من القانون التجاري الفرنسي الصادر سنة (٢٠٠٠).

بمعنى أنه يمزج بين مسؤولية مراقب الحسابات قبل الشركة ومسؤوليته في مواجهة الغير، ونهج المشرع الفرنسي هذا يتماشى مع اتجاه الفقه الحديث والذي يذهب إلى وحدة المسؤولية المدنية، إذ هي تقوم في جوهرها على وقوع خطأ سبب ضرراً ومن ثم يلزم توافر العناصر الثلاثة: الخطأ، والضرر، ورابطة السببية، وإن كانت هناك بعض الفروق التفصيلية بين التنظيم القانوني لكل منهما<sup>(1)</sup>.

تحديد مسؤولية مراقب الحسابات مدنياً يرتبط بتكليف المركز القانوني الذي يشغله مراقب الحسابات في الشركات المساهمة ومفهوم المسؤولية المدنية لمراقب الحسابات، لذلك نقسم هذا المبحث إلى مطلبين، في المطلب الأول نتكلم عن الطبيعة القانونية لعلاقة مراقب الحسابات بشركات المساهمة، في المطلب الثاني نتكلم عن مفهوم المسؤولية المدنية عن أعمال مراقب الحسابات في شركات المساهمة كالآتي:

**المطلب الأول: الطبيعة القانونية لعلاقة مراقب الحسابات بشركات المساهمة.**

**المطلب الثاني: مفهوم المسؤولية المدنية عن أعمال مراقب الحسابات.**

### **المطلب الأول**

#### **الطبيعة القانونية لعلاقة مراقب الحسابات بشركات المساهمة**

من المسلم به فقهاً وقضاً أن المشرع قد عهد إلى مراقب الحسابات بمراجعة ميزانية الشركة وفحص دفاترها وتحقيق موجوداتها والتزاماتها، وكلفه بأن يعد تقريراً يرفع إلى الجمعية العامة للمساهمين يثبت فيه ملاحظاته حول صدق الميزانية وسلامة إجراءات الجرد، ويبين فيه ما اكتشفه من مخالفات لأحكام القانون أو لنظام الشركة الأساسي، ومع ذلك اختلفت الآراء عند تحديد الطبيعة القانونية التي تربط مراقب الحسابات بالشركة التي يمارس وظيفته لديها.

بموجب ذلك ظهرت ثلاثة آراء فقهية أولها ينادي بالنظرية التعاقدية، وثانيها ينادي بالنظرية العضوية، وأخرها يرى بأن الشركة أداة قانونية لتنظيم المشروع، وسنحاول فيما يلي توضيح كل رأي في فرع مستقل، وفي الفرع الأخير نختم ببيان موقف المشرع المصري والعراقي والفرنسي في هذا الصدد، كالآتي:

**الفرع الأول: النظرية التقليدية.**

**الفرع الثاني: النظرية العضوية.**

**الفرع الثالث: الشركة باعتبارها أداة قانونية لتنظيم المشروع.**

**الفرع الرابع: موقف المشرع في مختلف القوانين.**

(1) ينظر: د.سميحة القليوبي، الشركات التجارية، الطبعة السادسة، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، سنة ٢٠١٤ م، ص ١٠٩٩.

## الفرع الأول

### النظرية التقليدية

يتجه الفقه التقليدي في مجال القانون التجاري إلى أن رابطة مراقب الحسابات بالشركة التي يمارس مهمته لديها ذات طبيعة تعاقدية، فمراقب الحسابات ما هو إلا وكيل عن الشركة وكذا وكيل عن مجموع المساهمين في الشركة عهد إليه بمراجعة حساباتها وفحص دفاترها والتأكد من انتظامها وصدق ميزانيتها، وله في سبيل ذلك أن يطلع على دفاتر الشركة ومستنداتها، وأن يتحقق من سلامة إجراءات الجرد وأن يجرى الاختبارات اللازمة على حساباتها، ثمّ عليه أن يرفع تقريراً بالنتائج التي توصل إليها إلى الجمعية العامة للمساهمين<sup>(١)</sup>.

يستمد هذا الرأي جذوره من النظرية التقليدية التي تعرف الشركة بأنها ((عقد يلتزم به شخصان أو أكثر بأن يساهم كل منهم في مشروع اقتصادي بتقديم حصة من مال أو من عمل لأقتسام ما ينشأ عنه من ربح أو خسارة))<sup>(٢)</sup>، فقرار الجمعية العامة بتعيين مراقب الحسابات بمثابة إيجاب عن العقد متى اقترن به قبول مراقب الحسابات الصريح أو الضمني، ويعتبر القبول ضمناً في حالة علم مراقب الحسابات بقرار التعيين دون أن يعترض على ذلك<sup>(٣)</sup>.

**فلا شك أن مسؤولية المراقب إزاء الشركة أو مجموع المساهمين هي مسؤولية عقدية ولكن ماهي طبيعة العقد الذي يربطهما؟**

إنّ عقد مراقب الحسابات عقد وكالة، يقوم بموجبه مراقب الحسابات بتدقيق البيانات المالية الخاصة

(١) ينظر: د. أحمد ابراهيم البسام، الشركات التجارية في القانون العراقي، الطبعة الثانية، مطبعة العاني، سنة ١٩٦٧ م، ص ٢١٨، وصالح عوض العقلا البلوي، الرقابة على أعضاء مجلس الإدارة في شركات المساهمة (دراسة مقارنة)، الطبعة الأولى، مكتبة القانون والاقتصاد، الرياض، المملكة العربية السعودية، سنة ٢٠١٢ م، ص ١٠٥. ود. عزيز العكيلي، الوسيط في الشركات التجارية (دراسة فقهية قضائية مقارنة في الأحكام العامة والخاصة)، الطبعة الثالثة، دار الثقافة، عمّان، سنة ٢٠١٢ م، ص ٣٣٥. ود. عاطف محمد الفقي، مرجع سابق، ص ٤٣٩. ود. هاني صلاح سري الدين، محاضرات في الشركات التجارية، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، سنة ٢٠١٢ م، ص ٢٥٧، وعبدالحسن وحيد محمد الركابي، مسؤولية مراقب الحسابات في التحقق من فرض الاستمرارية (دراسة تحليلية لعدد من الشركات العامة والمختلطة)، بحث مقدم إلى هيئة الأمان في المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، جامعة بغداد، للحصول على شهادة المحاسبة القانونية، سنة ٢٠٠٩ م، ص ١٥. ود. أسامة نائل المحيسن، الوجيز في الشركات التجارية والإفلاس، الطبعة الأولى، دار الثقافة، عمّان، سنة ٢٠٠٨ م، ص ١٨٢. ود. أكرم ياملكي، القانون التجاري الشركات التجارية (دراسة مقارنة)، الطبعة الأولى، دار الثقافة، عمّان، سنة ٢٠٠٦ م، ص ٣١١. ود. عايش حامد ذياب الشنون، الرقابة على أعضاء مجلس الإدارة في شركات المساهمة في القانون الأردني والمصري، رسالة مقدمة إلى كلية الحقوق، جامعة الدول العربية، معهد البحوث والدراسات العربية، القاهرة، للحصول على درجة دكتوراه في الحقوق، سنة ٢٠١٢ م، ص ١٥١. وكذلك في المعنى نفسه، د. علي البارودي، القانون التجاري (الأعمال التجارية والتجار - الشركات التجارية)، منشأة المعارف، الإسكندرية، مصر، سنة ١٩٨٦ م، ص ٣٢٦.

(٢) ينظر: نص المادة (الرابعة) من قانون الشركات العراقي رقم (٢١) لسنة (١٩٩٧) المعدل، والمادة (٥٠٥) من القانون المدني المصري رقم (١٣١) لسنة (١٩٤٨).

(٣) ينظر: بن جميلة محمد، مسؤولية محافظ الحسابات في مراقبة شركة المساهمة، رسالة مقدمة إلى كلية حقوق، جامعة منتوري قسنطينة، للحصول على درجة الماجستير في تخصص قانون الأعمال، سنة ٢٠١٠م - ٢٠١١م، ص ٢٤.

بالشركة محل رقابته نيابة عنها، وأن عمل مراقب الحسابات هو من نوع الوكالة العادية وليست من نوع الوكالة بالعمولة، وذلك لأنَّ الوكيل بالعمولة هو الذي يأخذ على عاتقه أن يعقد باسمه الخاص تصرفاً قانونياً ولحساب شخص آخر مقابل عمولة<sup>(١)</sup>، ومن الواضح أن أجر مراقب الحسابات ليست عمولة، كما أن مراقب الحسابات لا يقوم بعمليات تجارية لحساب موكله (الشركة)، وإن وكالته ليست عملاً تجارياً بحكم ماهيتها، لذلك فإنها لا تكسب الشخص الذي يزاولها أي مراقب الحسابات صفة التاجر، أمَّا الوكالة بالعمولة فتعد عملاً تجارياً كما أنها تكسب الشخص الذي يزاولها صفة التاجر<sup>(٢)</sup>.

يستند هذا الرأي على حجتين:

(١)- إنَّ القائم بتعيين مراقب الحسابات هو الجمعية العامة للشركة.

(٢)- إنَّ مسؤوليَّة مراقب الحسابات تستند إلى ما تقتضيه القواعد العامة التي تنظم عقد الوكالة<sup>(٣)</sup>، ومن ثمَّ يجب التفرقة بين مسؤوليَّة الوكيل المأجور ومسؤوليَّة الوكيل غير المأجور كما هو في المادة (٧٨٤) من القانون المدني المصري رقم (١٣١) لسنة (١٩٤٨)، والمادة (٩٣٤) من القانون المدني العراقي رقم (٤٠) لسنة (١٩٥١)، والمادة (١٩٩٢) من القانون المدني الفرنسي الصادر سنة (١٨٠٤).

يتولى مراقب الحسابات مهمته من تاريخ تعيينه إلى تاريخ انعقاد الجمعية التالية، وعليه مراقبة الحسابات السنة المالية التي ندب لها، وله في سبيل ذلك الاطلاع على دفاتر الشركة وسجلاتها وصكوكها ومستنداتنا، وحضور اجتماعات الجمعية العامة، وتقديم تقريره السنوي أمامها. كما يمكنهم أيضاً طلب البيانات الضرورية لأداء مهامهم<sup>(٤)</sup>، وتدقيق دفاتر الشركة الخاضعة لرقابته وسجلاتها ومستنداتنا وبياناتها المالية والتحقق من موجوداتها والتزاماتها، كما يراقب مدى تطبيق هذه الشركة لأحكام قانون الشركات والقوانين والتعليمات ذات العلاقة، وكذلك مدى التزام الشركة بنصوص عقد الشركة، وتثبيت المخالفات والأخطاء التي يكتشفها في تقريره الذي يعرض على الجمعية العامة للشركة موضوع رقابته لغرض المصادقة على البيانات المالية، كما يلتزم مراقب الحسابات بإعلام الشركة في حالة اكتشافه بأنَّها زودته بمعلومات خاطئة سواء أكان ذلك بحسن نية أو بسوء نية، وأدت تلك المعلومات إلى منفعة غير

(١) ينظر: د. هاني محمد دويدار، القانون التجاري اللبناني (نظرية الأعمال التجارية - نظرية التاجر)، الجزء الأول، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، سنة ١٩٩٥ م، ص ٩٥.

(٢) ينظر: نص الفقرة (١٦) من المادة (الخامسة) من قانون التجارة العراقي رقم (٣٠) لسنة (١٩٨٤)، والمادة (الثالثة) من قانون تنظيم الوكالة التجارية العراقي رقم (٥١) لسنة (٢٠٠٠). والفقرة (د) من المادة (الخامسة) من قانون التجارة المصري رقم (١٧) لسنة (١٩٩٩).

(٣) ينظر: صالح عوض العقلا البلوي، مرجع سابق، ص ٨٣.

(٤) ينظر: د. علي البارودي ود. جلال وفاء محمد، القانون التجاري، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، مصر، سنة ١٩٩٣ م، ص ٢٧٢. ود. عاشور عبدالجواد عبدالحميد، الشركات التجارية (الأحكام العامة للشركة، شركة التضامن، شركة التوصية البسيطة، شركة المحاصة، شركة المساهمة، الشركة ذات المسؤولية المحدودة، شركة التوصية بالأسهم)، الطبعة الثانية، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، سنة ٢٠١٣ م، ص ٤٣٦. ود. محمد فريد العريني، القانون التجاري، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، مصر، سنة ١٩٩٩ م، ص ٢٥٤.

مشروعة للشركة، أو جعلت البيانات المالية والتقارير، لا تعكس حقيقه الوضع المالي للشركة<sup>(١)</sup>.

فمراقب الحسابات على هذا النحو لا يكلف بالتحقيق من صحة تعبير هذه القيود، عن حقيقة العمليات المثبتة، ومرجع ذلك أن كثيراً من عناصر هذه القيود ذات طابع احتمالي، ولا يستند تقديرها في كثير من الأحيان إلى أسس موضوعية<sup>(٢)</sup>.

والأصل - في المسؤولية العقدية - أن أطراف العقد<sup>(٣)</sup> هم الذين يحددون درجة العناية المطلوبة من مراقب الحسابات ومع ذلك فقد يتدخل المشرع لتحديد درجة العناية المطلوبة<sup>(٤)</sup>، من ذلك مثلاً ما تقضي به فقرة (الأولى) من المادة (٢١١) من القانون المدني المصري رقم (١٣١) لسنة (١٩٤٨) والتي تنص: ((في الالتزام بعمل، إذا كان المطلوب من المدين هو أن يحافظ على الشيء أو أن يقوم بإدارته أو أن يتوخى الحيلة في تنفيذ التزامه فإن المدين يكون قد وفى بالالتزام إذا بذل في تنفيذه من العناية كل ما يبذله الشخص العادي، ولو لم يتحقق الغرض المقصود. هذا ما لم ينص القانون أو الاتفاق على غير ذلك)). وكذلك الفقرة (الأولى) من المادة (٢٥١) من قانون المدني العراقي رقم (٤٠) لسنة (١٩٥١) تنص بأنه: ((في الالتزام بعمل إذا كان المطلوب من المدين أن يحافظ على الشيء أو أن يقوم بإدارته أو كان مطلوباً منه ان يتوخى الحيلة في تنفيذ التزامه فإن المدين يكون قد وفى بالالتزام إذا بذل في تنفيذه من العناية ما يبذله الشخص المعتاد حتى ولو لم يتحقق الغرض المقصود)).

من هنا كانت مساءلته تتركز على هذا التكييف القانوني لوظيفته أو مركزه بالشركة وقد عبر المشرع في التقنين المدني عن العناية التي يجب أن يبذلها الوكيل المأجور دائماً في تنفيذها عناية مراقب المعتاد (العناية الواجبة)<sup>(٥)</sup>، وهو ذات المعيار الذي توافرت عليها أحكام المحاكم الإنجليزية العناية والمهارة المعقولة والاصطلاح الذي ورد بأحكام المحاكم في الولايات المتحدة الأمريكية وكذلك القضاء الفرنسي<sup>(٦)</sup>

(١) ينظر: نص المادة (١٠) من قواعد السلوك المهني الصادرة عن نقابة المحاسبين والمدققين العراقيين سنة (١٩٨٤).

(٢) ينظر: د. سميحة قليوبي، مرجع سابق، ص ١٠٩٤ وما بعدها.

(٣) إن أطراف العقد هنا هم: الشركة - العميل - (أي مجموع المساهمين) ومراقب الحسابات.

والعقد: هو توافق إرادتين على إنشاء التزام على نقله.. في ذلك ينظر: د. عبدالرزاق السنهوري، الموجز في النظرية العامة للالتزامات، مطبعة التأليف والترجمة والنشر، القاهرة، بدون سنة النشر، ص ٢٦.

(٤) د. رمضان أبو السعود، النظرية العامة للالتزامات (مصادر الالتزام)، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، مصر، سنة ٢٠٠٢ م، ص ٢٣٦.

(٥) ينظر: د. عارف عبدالله الكريم، المراجعة المتقدمة (Advanced Auditing)، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، سنة ٢٠١٤ م، ص ٣٣٣.

(٦) جاء في محكمة النقض الفرنسي بأن: ((مراقب الحسابات لا يلتزم إلا ببذل عناية، وأن يجري الاختبارات التي يقدر هو أهميتها والتي تناسب ظروف الحال على حسابات الشركة)).

وكما جاء في القضاء الإنجليزي: ((واجب مراقب الحسابات يتحصل في بذل العناية والالتزام بالحرص المعقولين، والمنظرين من مراقب الحسابات الحريص، وأن درجة هذه العناية والاحتياط تتوقف على الظروف الخاصة بكل حالة)). في ذلك ينظر: د. علي سيد قاسم، مرجع سابق، ص ٢٣٢.

والبليجيكي<sup>(١)</sup>، ويطلق على الرجل المعتاد رب الأسرة رشيد<sup>(٢)</sup>، وعند مساءلة مراقب الحسابات يجب أن نقارن سلوكه مع مسلك زميله الذي يتميز بقدر عادي من الكفاية والعناية لو وجد في مثل هذه الظروف الخارجية التي وجد فيها، وفي الفترة التي يتولى فيها عملياته المراجعة حتى إذا كان في سلوكه انحرافاً عن سلوك هذا المراقب المعتاد فإنه يكون قد ارتكب خطأ يستوجب مسؤولية<sup>(٣)</sup>.

لكن معيار الرجل المعتاد غير مطلق، فقد ينص القانون على خلافه، وفي هذه الحالة لا يطلب من المدين أن يبذل أكثر من العناية التي يبذلها في شؤونه الخاصة، من ذلك أن الوكالة إذا كانت بلا أجر فلا يطلب من الوكيل أن يبذل من العناية أكثر مما يبذله في شؤونه الخاصة<sup>(٤)</sup>، من ذلك مثلاً ما تقضي به المادة (٩٣٤) من القانون المدني العراقي:

١. إذا كانت الوكالة بلا أجر وجب على الوكيل أن يبذل في تنفيذها العناية التي يبذلها في أعماله الخاصة، ومع ذلك إذا كان الوكيل يعني بشؤونه الخاصة أكثر من عناية الرجل المعتاد، فلا يطالب إلا ببذل عناية الرجل المعتاد.

٢. وإن كانت بأجر وجب على الوكيل أن يبذل دائماً في تنفيذها عناية الرجل المعتاد.

إذاً يتطلب على مراقب الحسابات بذل العناية الرجل العادي أي مراقب العادي عند ممارسة عملية الفحص والمراجعة، ويتعلق مفهوم العناية المهنية الواجبة والذي يعتمد على فرض التزامات المهنة قبل الطرف الثالث بماذا يجب أن يعمل المراقب وكيفية أداء هذا العمل، فكل فرد يقدم خدمات للمجتمع يجب أن يتحمل مسؤولية أداء مهمته كمهني وبنفس درجة المهارة العادية المتوافرة بشكل عام لدى غيره في نفس المجال وإزاء ذلك فإن مفهوم بذل العناية المهنية الواجبة إنما يفرض مستوى من مسؤولية الأداء يجب تحقيقه بواسطة كل الأشخاص المعنيين بتحقيق معايير العمل المهنية الواجبة في التحقيق من أن دليل الإثبات كاف ومناسب لتدعيم وتأييد تقرير المراجعة هذا من ناحية، أمّا من ناحية الأخرى فإن مفهوم العناية المهنية الواجبة يعترف أن المراقب كأى إنسان آخر معرض للخطأ في التقدير والحكم وهذه الأنواع من الأخطاء تحدث في كل المهن، فالمراجع يؤدي خدمته بكل إخلاص وأمانة ولكنه قطعاً ليس معصوماً من الخطأ فهو مسؤول أمام العميل وأمام الطرف الثالث عن الإهمال وعدم الإخلاص والأمانة<sup>(٥)</sup>.

(١) ينظر: د.نواف محمد عباس الرماحي، مراجعة المعاملات المالية، الطبعة الأولى، دار صفاء، عمّان، ٢٠٠٩ م، ص ٨٦.

كذلك: مثل التشريرات: كندا، استراليا، نيوزيلندا.. في ذلك ينظر: د.عارف عبدالله الكريم، مرجع سابق، ص ٣٣٣.

(٢) رب الأسرة الرشيد: يقصد به الرجل العادي في ذكائه وبقظته وتبصره وعنايته، وما إلى ذلك.

(٣) ينظر: د.نواف محمد عباس الرماحي، مراجعة المعاملات المالية، الطبعة الأولى، دار صفاء، عمّان، ٢٠٠٩ م، ص ٨٦.

(٤) ينظر: د.عبدالمجيد الحكيم، ود.عبدالباقي البكري ود.محمد طه البشير، الوجيز في نظرية الالتزام في القانون المدني العراقي (مصادر الالتزام)، الجزء الأول، المكتبة القانونية، بغداد، بدون سنة نشر، ص ١٦٦.

(٥) د.نواف محمد عباس الرماحي، مرجع سابق، ص ٧٩.

على هدى ذلك فإن مراقب الحسابات ليس مطالباً ببذل مجهود يفوق أقرانه في سبيل اكتشاف الأخطاء غير الصحيحة، وإنما يكفي فقط بالأخطاء الظاهرة أي نسبياً<sup>(١)</sup>. بمعنى أنه يلزم فقط بمراجعة حسابات وميزانيات الشركة والتأكد من مطابقتها للأصول المهنية المحاسبية دون التزام في التحقق من صحة تعبير الميزانيات عن المراكز المالية والاقتصادية الحقيقية للشركة اعتماداً على أن عناصر الميزانيات عادة ذات طبيعة احتمالية دون إمكان القطع بصحتها<sup>(٢)</sup>، والقول بغير ذلك يجعل مراقب الحسابات ضامناً لنتائج عمله المؤسس على قيود لم يرقم هو بها<sup>(٣)</sup>، فالمراقب غير مسؤول عن أخطاء ومخالفات أعضاء مجلس الإدارة أو قرارات هذا المجلس المخالفة للقانون أو نظام الشركة<sup>(٤)</sup>، مالم يكن عالماً بها ولم يوشر بها في تقريره للجمعية العامة، وهذه المسؤولية عن أفعال غير استثنائية ولا يجوز التوسع فيها، بل إن المراقب لا يعد مسؤولاً عن أخطاء المديرين أو موظفي الشركة ولو كان عالماً بها ولم يقدمها في تقريره لأنها تخرج عن اختصاصه، ولاشك أن على المراقب اتباع قواعد المهني المتخصص الحريص والرجل الفني دون الرجل العادي باعتباره متخصصاً ومحترفاً لمهنة مراقبة الحسابات وفقاً لأصول المحاسبة المسلم بها في مجال هذه المهنة، على أن هذا لا يمنع عند تقرير مسؤولية المراقب النظر لظروف كل حالة على حدة<sup>(٥)</sup>.

إذاً إن التزام مراقب الحسابات هو التزام ببذل العناية الرجل العادي أي مراقب العادي وليس الالتزام بتحقيق النتيجة، ففي الالتزام بتحقيق غاية - أي نتيجة مهنية - يعتبر المدين أي مراقب الحسابات مخلاً بتنفيذ التزامه إذا لم تتحقق الغاية التي التزم بتحقيقها، وبالتالي تتحقق مسؤولية التعاقدية، وكذلك الأمر إذا كان محل التزام المدين عدم القيام بعمل وقام به. أمّا في الالتزام ببذل عناية - مهنية - يعتبر المدين أي مراقب الحسابات قد أخلّ بتنفيذ التزامه إذا لم يبذل في تنفيذه العناية اللازمة، وتتقرر مسؤولية العقدية<sup>(٦)</sup>.

(١) ينظر: صالح عوض العقلا البلوي، مرجع سابق، ص ١٠٦. وفي نفس معنى: د. عارف عبدالله عبدالكريم، مرجع سابق، ص ٣٣٣.

(٢) تطبيقاً لذلك: "محكمة باريس ٢٣ فبراير ١٩٧٨ - ٣٣٥ ومحكمة أكس (٧ يونيو ١٩٨٥) منشور بلتان مراقبي الحسابات (١٩٨٦ - ١٩٨٧) ونقض تجاري (١٧ أكتوبر ١٩٨٤) الـ J.C.P. (١٩٨٥ - ٨، ٢٠٤) أيضاً نقض حكم محكمة (Amiens) جلسة (١٩٨٨/٦/٢٠) بلتان مراقبي الحسابات (١٩٨٨ - ٣١٧) مع تعليق بونتافيس"، مشار إليه لدى: د. سميحة القليوبي، مرجع سابق، ص ١١٠٠.

(٣) نقض مدني (١٩ مايو ١٩٨٧) بلتان مراقبي الحسابات (١٩٨٧ - ٣٣٤).

مشار إليه لدى: د. سميحة القليوبي، مرجع سابق، ص ١١٠٠.

(٤) فلا يستطيع مجلس الإدارة أو أحد المديرين التصل من المسؤولية عن خطئه بمقولة غياب مراجعة وإشراف مراقب الحسابات. نقض تجاري (١٤ أكتوبر ١٩٥٩) الـ J.C.P. (١٩٥٩ - ٢ - ١١٣٠٧). ومحكمة فرساي (٢٤ يناير ١٩٨٠) المحللية الإجتماعية (١٩٨١).

أمّا إذا اشترك مع هؤلاء المديرين أو غيرهم فإنه يسأل بالتضامن معهم. نقض تجاري (٩ فبراير ١٩٨٨) المجلة الفصلية (٩٨٨ - ٥٥٥)، مشار إليه لدى: د. سميحة القليوبي، مرجع سابق، ص ١١٠٠.

(٥) ينظر: د. سميحة القليوبي، مرجع سابق، ص ١١٠٠ و ١١٠١.

(٦) ينظر: د. عبدالمجيد الحكيم ود. عبدالباقي البكري ود. محمد طه البشير، مصادر الالتزامات، ج ١، مرجع سابق، ص ١٦٥. ود. رمضان أبو السعود، مرجع سابق، ص ٢٣٥. وشريف أحمد الطباخ، المسؤولية المدنية (التقصيرية والعقدية - التطبيق العملي لدعوى التعويض)، الطبعة الأولى، الجزء الثالث، دار الفكر والقانون، المنصورة، مصر، سنة ٢٠٠٩ م، ص ٥٠١ ومابعداها، ود. عمر سالم محمد، الالتزامات في القانون المدني على الوجه المبسط، بون مكان وسنة النشر، ص ١٦.

إذا مفهوم العناية مراقب العادي يقصد بها: التزام مراقب الحسابات في أداء عمله بمستوى معين من المسؤولية، يمكن تحقيقه بواسطة كل الأشخاص، المعنيين بتحقيق معايير العمل الميداني وإعداد التقرير، فإذا لم يتمتع مراقب الحسابات بالمهارات اللازمة، أو إذا لم يمارس درجة العناية الواجبة في أداءه لعمله، فإن سلوكه في هذا الحالة لا يتفق مع آداب وأخلاقيات المهنة، كما أنه يخل بواجباته القانونية، ويعرض نفسه للمسائلة القانونية<sup>(١)</sup>، ويقع عبء إثبات الخطأ المهني على عاتق من يدعيه، سواءً أكانت المسؤولية عقدية أو تقصيرية<sup>(٢)</sup>، ويأتي بيانه فيما بعد إن شاء الله.

جدير بالذكر أن الالتزام ببذل العناية الرجل العادي أي مراقب العادي يتطلب من مراقب الحسابات أمرين هما:

- ١- احترام القواعد والإجراءات التي نصَّ عليها القانون ونظام الشركة الأساسي.
- ٢- مراعاة الأصول المهنية المتعارف عليها والتي ترسم السبل التي يجب اتباعها لأعمال حكم القانون<sup>(٣)</sup>. وقد لاقت هذه النظرية (النظرية التقليدية) انتشاراً واسعاً، وقد تأثر بها القضاء في كل من مصر وفرنسا، فقد ورد في أحكام القضاء المصري هذا المعنى ((حيث إن المراقب في شركات المساهمة هو وكيل الشركة تعيينه أصلاً الجمعية العمومية لصالح المساهمين ليطلع باسمهم على الحسابات ويناقش بنود الميزانية ويقرر لهم نتيجة بحثه وفي ضوءها يعتمدون عادة الميزانيات...، فهو وكيل مأجور عن الشركة مسؤول أن يبذل لها عناية الرجل المعتاد في أمانة ودقة،... أي إنَّ عمل المراقب بوجه عام وإن لم يكن إدارياً أو استشارياً فإنه وكالة مأجورة لرقابة مدى احترام المديرين لنظام الشركة))<sup>(٤)</sup>.

"كما أن القضاء الفرنسي هو الآخر قد أكد هذا المعنى في كثير من أحكامه، فما هي محكمة النقض الفرنسية تعلن أنه «وفقاً لنصوص قانون ٢٤ يوليو سنة ١٨٦٧ وخصوصاً المادة ٣٢، يعتبر مراقبو الحسابات سواءً أكانوا مأجورين أم غير مأجورين وكلاء عن الشركة التي يباشرون وظيفتهم لديها، كما قررت محكمة "باريس" في ظل قانون الشركات الصادر سنة ١٨٦٧ والمعدل بمرسوم ٣١ أغسطس سنة ١٩٣٧ أن «مراقبي الحسابات وكلاء عن المساهمين، كما انتهت محكمة "نانسي" في حكم لها أن «أخطاء مراقبي الحسابات الناتجة عن الإخلال بتنفيذ التزاماتهم المتولدة عن عقد الوكالة تعطي الحق في استخدام الدعوى المباشرة الناشئة عن عقد الوكالة، كما قضت محكمة "ليون" بأن مديري الشركة ومراقبي حساباتها يسألون وفقاً لنص المادة ٣٤ والمادة الرابعة من القانون الصادر في ٢٤ يوليو سنة ١٨٦٧، عن

(١) ينظر: د. محمد مصطفى سليمان، الأسس العلمية والعملية لمراجع الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، سنة ٢٠١٤ م، ص ٥١. ود. كمال خليفة أبو زيد ود. سمير كامل عيسى ود. رجب السيد راشد، دراسات في المراجعة الخارجية للقوائم المالية (الإطار النظري)، معايير المراجعة، مراجعة الأنظمة الإلكترونية، التطبيقات الحديثة، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، مصر، سنة ٢٠٠٨ م، ص ٢٧.

(٢) صالح عوض العقلا البلوي، مزج سابق، ص ١٠٦.

(٣) ينظر: د. علي سيد قاسم، مزج سابق، ص ١١٩ وما بعدها. ونهلة طعمة خلف، مزج السابق، ص ٨٦ وما بعدها.

(٤) ينظر: القضية رقم (١٨٢) لسنة (١٩٥٠) تجاري مصري في (١٩٥٠/٤/٢٠). مشار إليه لدى: نهلة طعمة خلف، مزج سابق، ص ٤٥.

تعويض الأضرار الناتجة عن الأخطاء التي يرتكبونها عند إدارتهم أو أثناء تنفيذهم للوكالة، وقضت محكمة ليون التجارية بأن دور مراقب الحسابات الذي هو وكيل عن المساهمين في الشركة وليس وكيلاً عن مديرها، يتحمل في التحقق من صحة القيود المحاسبية وسلامة المستندات التي قدمت إليه، وقضت محكمة "السين" التجارية بأن «مراقب الحسابات يستمد وكالته من أولئك الذين منحوه ثقتهم أي من المساهمين فإن طراً اختلاف في وجهات النظر بين الأصلاء والوكيل فإنه يصبح من غير المقبول بل ومتعارضاً مع مصلحة الشركة نفسها أن يستمر هذا الأخير في ممارسة الدور الذي خول له» وأن مراقب الحسابات «قابليته للعزل»، وفي النزاع تتحصل شأنه في ذلك شأن مديري الشركة يخضع للقواعد العامة التي تنظم الوكالة ولا سيما القواعد التي تؤكد وقائعه في أن مراقب الحسابات الأصلي لإحدى الشركات قد توفي فحل بدلاً منه مراقب الحسابات الاحتياطي ليستكمل المدة المقررة للمراقب المتوفي، إلا أن الجمعية العامة للشركة عزلته قبل انقضاء هذه المدة، فقضت محكمة باريس التجارية بأنه يجب تعويض مراقب حسابات المعزول وألزمت الشركة بأن تدفع له الأتعاب التي كان سيحصل عليها لو استمرت وكالته إلى نهاية مدتها، كما قررت محكمة باريس مسؤولية مراقب الحسابات عن تعويض الأضرار التي ترتبت على تقاعسه عن بذل العناية المنتظرة من مراقب يتمتع بنفس كفاءته العلمية وخبرته العملية في تنفيذ وكالته مأجورة<sup>(١)</sup>، وقد واجهت هذه النظرية انتقادات عديدة<sup>(٢)</sup>.

## الفرع الثاني

### النظرية العضوية

يرجع أصل هذه النظرية التي تعد مراقب الحسابات بأنه (قطعة من الأداة القانونية التي نظمها القانون، أو هو عضو في جسم الشركة، أو عضو قانوني في الشركة يمارس وظيفة الرقابة فيها بحكم القانون، أو عضو في الشركة يتولى الرقابة على إدارتها وإن كان مركزه القانوني متماثل مع مركز الوكيل المأجور)<sup>(٣)</sup>، وهذه النظرية قاده "هوريو" ودافع عنه فقهاء مثل "رينار" و"برت دي لاجرسي" و"جيار" وأيده كثير من الفقهاء<sup>(٤)</sup>.

يعد هذا الاتجاه بمثابة رد الفعل ضد المذاهب الفردية التي سادت في القرن التاسع عشر والتي تستند إلى مبدأ سلطان الإرادة، والحرية الفردية، وأهملت الجوانب الاجتماعية الأخرى للمخلوق البشري الذي لا يستطيع أن يعيش منعزلاً عن الآخرين، ويستمد هذا الاتجاه جذوره من الفقه العام في ألمانيا، حيث حاول الفقهاء هناك

(١) نقلاً عن: د. علي سيد قاسم، مرجع سابق، ص ١٠٣ و ١٠٤.

(٢) لمزيد في هذه انتقادات ينظر: د. علي سيد قاسم، مرجع سابق، ص ١٠٤ وما بعدها. ونهلة طعمة خلف، مرجع سابق، ص ٦١ وما بعدها. وبن جميلة محمد، مرجع سابق، ص ٢٤ وما بعدها.

(٣) نهلة طعمة خلف، مرجع سابق، ص ٦٤.

(٤) ينظر: د. مصطفى كمال طه، مرجع سابق، ص ٣٣١. ود. محمد فريد العريني، الشركات التجارية (المشروع التجاري الجماعي - بين الإطار القانوني وتعدد الأشكال)، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، مصر، سنة ٢٠١٢ م، ص ٣٣٥. ود. محمد فريد العريني ود. محمد السيد الفقى، مبادئ قانون الأعمال، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، مصر، سنة ٢٠١١ م، ص ١٦٠.

شرح الشخصية القانونية للدولة، وتحليل المركز القانوني للأشخاص الذين يعبرون عن إرادتها.

تعد شركة المساهمة بحسب مفهوم أصحاب هذا الإتجاه تنظيمياً رسم المشرّع إطاره القانوني، وبين أعضائه، وحدد وظيفة معينة لكل عضو منها، فلا يجوز لعضو أن يتخلف عن مباشرة وظيفته أو أن يطغى على اختصاصات غيره من الأعضاء، وهو ما أكدته محكمة النقض الفرنسية في حكم شهير لها عندما انتهت إلى أن شركة المساهمة شركة يتدرج أعضاؤها، فالجمعية العامة وإن كانت تملك اختيار أعضاء مجلس الإدارة الذين يعهد إليهم بإدارة الشركة، لا يجوز لها أن تغتصب سلطات هذا المجلس، فالجمعية العامة، ومجلس الإدارة، ومراقبو الحسابات يمثلون الأعضاء القانونيين للشركة<sup>(١)</sup>. ويترتب على الاخذ بهذه النظرية نتائج منها:

١. حقوق وواجبات مراقب الحسابات يتم استخلاصها مباشرة من القانون، حيث لا يوجد عقد من الأساس.
٢. عدم استطاعة الجمعية العامة عزل مراقب الحسابات متى شاءت، أو في أي وقت كما يشبهه البعض بعضو البرلمان، فلا يستطيع الناخبون الذين أتوا به أن يقوموا بعزله<sup>(٢)</sup>.
٣. لا يستمد مراقب الحسابات حقوقه ولا تتحدد واجباته على أساس عقد يربطه بالمساهمين، وإنما تتولد هذه الحقوق وتترتب تلك الواجبات مباشرة من القانون ومن نظام الشركة الأساسي، ولا تملك الجمعية العامة للمساهمين تقييدها أو الإنقاص منها، فضلاً عن أن مراقب الحسابات لا يؤدي وظيفته لمصلحة المساهمين وإنما لخدمة الشركة كنظام قانوني ولحماية المصالح المشروعة<sup>(٣)</sup>، وقد واجهت هذه النظرية انتقادات عديدة<sup>(٤)</sup>.

النظرية العضوية جعلت النظرية التعاقدية تتراجع أمامها، وتدعمت هذه الفكرة بصدور قانون الشركات الفرنسي (٥٣٧) لسنة (١٩٦٦) الذي كرّس الطابع التأسيسي لمهام مراقب بحيث تستمد وجودها (المهام) من الأحكام القانونية وليس من أحكام الوكالة وهو ما أكده الفقيه الفرنسي "Goyon" بحيث يقول في كتابه "القانون التجاري (Droit commercial)" بأن مراقب الحسابات أصبح هيئة ضرورية لعمل وحيوية الشركة أكثر من جمعية المساهمين في إدارة الشركة<sup>(٥)</sup>.

(١) ينظر: د. علي سيد قاسم، مرجع سابق، ص ١٠٨ و ١٠٩. وبن جميلة محمد، مرجع سابق، ص ٢٦. ونهلة طعمة خلف، مرجع سابق، ص ٦٥.

(٢) صالح عوض العقلا البلوي، مرجع سابق، ص ٨٥.

(٣) ينظر: د. علي سيد قاسم، مرجع سابق، ص ١٠٩.

(٤) للمزيد في هذه انتقادات ينظر: د. علي سيد قاسم، مرجع سابق، ص ١٠٩ وما بعدها. ونهلة طعمة خلف، مرجع السابق، ص ٦٥ وما بعدها. وبن جميلة محمد، مرجع سابق، ص ٢٦ وما بعدها. وصالح عوض العقلا البلوي، مرجع سابق، ص ٨٥.

(٥) ينظر؛

## الفرع الثالث

### الشركة باعتبارها أداة قانونية لتنظيم المشروع

ظهر اتجاه جديد ينظر إلى الشركة باعتبارها أداة قانونية لتنظيم المشروع، أو وفقاً لتعبير الأستاذ ريبير "Ripert" آلة قانونية، فـشركة المساهمة أداة رائعة أوجدها الرأسمالية الحديثة من أجل تجميع المدخرات وتأسيس واستغلال المشروعات، ويعد المراقب قطعة من قطع هذه الآلة العجيبة. ولايلغي هذا الإتجاه النظرية التعاقدية ولا ينفي فكرة النظام القانوني وإنما يجمع بينهما، فالتنظيم القانوني للشركة يستند في آن واحد على عناصر تعاقدية وأخرى نظامية تتألف فيما بينهما لتقدم هذه الأداة القانونية المهمة لتنظيم المشروع الاقتصادي<sup>(1)</sup>.

فتعيين مراقب الحسابات يفترض أن تختاره الجمعية العامة كما يفترض قبول هذا الأخير صراحة أو ضمناً الوظيفة التي رسم القانون إطارها وحدد الواجبات والحقوق المرتبطة بها، فيستلزم هذا التعيين توافق إرادتين وهو مايقترّب من منطق الفكرة التعاقدية، بيد أن هذا العقد الناشئ عن توافق الإرادتين ليس لمراقب الحسابات، فهو عقد يشبه لحد كبير ذلك العقد الذي يدخل بمقتضاه الموظف العام في خدمة الدولة فيخضع لنظام قانوني فرضه المشرّع ولا دخل له في تحديد مضمونه أو مده، بل أنّ المشرّع يملك تعديل قواعد هذا النظام دون توقف ذلك على قبوله أو رضاه، كذلك لايجوز للشركة أن تتفق مع مراقب الحسابات على شروط تخالف القوانين واللوائح أو قواعد نظامها الأساسي التي تتم دور مراقب الحسابات وتحدد حقوقه وواجباته<sup>(2)</sup>.

## الفرع الرابع

### موقف المشرّع في مختلف القوانين

بعد أن استعرضنا النظريات التي قبلت في تكييف طبيعة العلاقة القانونية التي تربط مراقب الحسابات بالشركة المساهمة يجب علينا التعرف على موقف المشرّع المصري والعراقي والفرنسي من هذه النظريات.

موقف المشرّع المصري، قانون الشركات المصري رقم (١٥٩) لسنة (١٩٨١) في المادة (١٠٦) تنص بقولها: ((ويسأل المراقب عن صحة البيانات الواردة في تقريره بوصفه وكيلاً عن مجموع المساهمين...)).

موقف المشرّع العراقي، بالرجوع إلى أحكام المادة (١٣٧) من قانون الشركات العراقي رقم (٢١) لسنة "١٩٩٧" (المعدل) تنص بقولها: ((يسأل مراقب الحسابات عن صحة البيانات الواردة في تقريره بوصفه وكيلاً عن الشركة في مراقبة وتدقيق حساباتها))، وكان يختلف عن قانون الشركات التجارية العراقي رقم (٣١) لسنة (١٩٥٧) (الملغي) الذي حدد في الفقرة (د) من المادة (٢١٣) منه مسؤولية مراقب الحسابات عن صحة البيانات الواردة في تقريره بوصفه ((وكيلاً عن مجموع المساهمين)).

(1) ينظر: د.علي سيد قاسم، مرجع سابق، ص ١١١.

(2) بن جميلة محمد، مرجع سابق، ص ٢٨، وكذلك في المعنى نفسه ينظر: د.ماجد راغب الطلو، القانون الإداري، الإسكندرية، سنة ١٩٨٧م، ص ٢٢٥.

ذلك لأنَّ قانون الشركات الحالي يعد الشركة وحدة اقتصادية لها دور مرسوم، وبالتالي فهي أقرب إلى المنظمة منها إلى العقد<sup>(١)</sup>.

موقف المشرِّع الفرنسي، لا يختلف الحال بالنسبة للمشرِّع الفرنسي فالمادة (٢٣٣) من قانون الشركات والتي تقرر بأنَّه لا يجوز عزل مراقب الحسابات إلاَّ بأمر من القضاء، وذلك متى ما ارتكب خطأ في تنفيذ التزاماته القانونية أو وجود عائق يحول دون ممارسة مهمته إلاَّ أنَّها لم تلغ تماماً وجود النظرية التعاقدية، وقد أكدت المادة (٢٢٨) من القانون المذكور نظرية الوكالة التي تنص على أنَّ مراقب الحسابات الاحتياطي يحل محل مراقب الحسابات الأصلي متى ما وجد مانع يحول دون مباشرة مراقب الحسابات الأصلي لمهام وظيفته، إلاَّ أن هذه الحلول ((يستمر حتى نهاية مدة وكالة مراقب الحسابات الأصلي))<sup>(٢)</sup>.

على ذلك، فأخذاً بهذه النصوص الواردة في قانون الشركات المصري والعراقي والفرنسي، يجدر تكييف مركز مراقب الحسابات بالوكالة لا بالعضوية.

فإنَّ مراقب الحسابات، بصفته وكيلاً عن مجموع المساهمين كما نص عليه قانون المصري يسأل تجاههم باعتبارهم موكله، ويسأل تجاه الشركة والمتعاملين معها باعتبارها واعتبارهم من الغير، في حين أنَّه بصفته وكيلاً عن الشركة نفسها، كما نص على ذلك القانون العراقي، يسأل تجاهها باعتبارها موكله، ويسأل تجاه المساهمين في الشركة والمتعاملين معها باعتبارهم جميعهم من الغير<sup>(٣)</sup>.

هذا يعني أنَّ مسؤوليته تجاه موكله تكون محكومة وفقاً لأحكام المسؤولية العقدية، أمَّا مسؤوليته تجاه الغير فإنها ولا شك مسؤولية تقصيرية.

وهو في كل الأحوال، لا يسأل فقط لإخلاله بالتزاماته التعاقدية كوكيل بأجر، وإنَّما كذلك لمخالفته أحكام قانون الشركات وأي قانون آخر. ومنها قانون مزاوله مهنة مدقق الحسابات وأيضاً أحكام القضاء<sup>(٤)</sup>. والباحث يؤيد الرأي الأول (النظرية التعاقدية)؛ وهو رأي يأخذ به كثير من التشريعات<sup>(٥)</sup>، وأنَّ مراقب الحسابات يكون وكيلاً عن الشركة، لتأييد رأينا نقول: أنَّه:

(١) ينظر: نهلة طعمة خلف، مرجع سابق، ص ٦٦.

(٢) نقلاً عن: نهلة طعمة خلف، مرجع السابق، ص ٦٧.

(٣) د. أكرم ياملكي، مرجع سابق، ص ٣١٣.

(٤) ينظر: د. أكرم ياملكي، المرجع السابق، ص ٣١٣. وينظر أيضاً؛

Mohamad S, Ali I & Shofian B., (2013), The Civil And Legal And Criminal Liabilities Of Auditor, Australian Journal of Basic and Applied Sciences, p 516.

(٥) على سبيل مثال: قانون الشركات المصري والعراقي والفرنسي الذي بيناه من قبل، وأيضاً: قانون الشركات الأردني رقم (٢٢) لسنة (١٩٩٧) في فقرة (أ) من المادة (١٩٩) الذي جاء فيه: ((يعتبر مدقق حسابات الشركة وكيلاً عن المساهمين فيها وذلك في حدود المهمة الموكلة إليه)).

والفصل (٢٧٢) من مجلة الشركات التجارية التونسية الذي جاء فيه: ((يكون مراقبو الحسابات مسؤولين تجاه الشركة والغير عن النتائج الضارة الناجمة عن الأخطاء أو الإهمال المرتكب من قبلهم أثناء تأدية مهامهم ولا يكونون مسؤولين مندياً عن الجرائم التي يرتكبها أعضاء مجلس الإدارة أو أعضاء هيئة الإدارة الجماعية إلاَّ إذا لم يكشفوا عنها في تقريرهم للجلسة العامة بعد علمهم بها)).

كذلك المادة (١٦٥) من قانون الشركات التجارية الكويتية رقم (١٥) لسنة (١٩٦٠) الذي جاء فيه: ((يكون المراقب مسئولاً عن صحة البيانات الواردة في تقريره بوصفه وكيلاً عن مجموع المساهمين، ولكل مساهم أثناء عقد الجمعية العامة أن يناقش المراقب وأن يستوضحه عما ورد فيه)).

١. لا مجال لتأييد الرأي القائل بأن مراقب الحسابات (عضو) في الشركة ذلك أن للعضوية (مفهوماً) محددًا في قانون الشركات العراقي حدده الفصل الأول من الباب الرابع إذ اعتبر العضو هو المساهم في الشركة المساهمة والمحدودة والشريك في الشركة التضامنية، ومالك الحصة في المشروع الفردي.

٢. إن النظريات الأخرى ينقصها (الدقة والوضوح)، ويعوزها التحديد ويكتنفها الغموض، فمن الناحية القانونية يقصد بالنظام القانوني مجموعة القواعد التي تكون كلا متكاملًا، فنقول مثلاً: النظام القانوني لبراءات الاختراع، النظام القانوني للملكية، والنظام القانوني للموظف العام.

## المطلب الثاني

### مفهوم المسؤولية المدنية

لكي نفهم المسؤولية المدنية عن أعمال مراقب الحسابات في شركات المساهمة سوف نقسم هذا المطلب لفرعين متتاليين، نتكلم عن تعريف المسؤولية المدنية لمراقب الحسابات في الفرع الأول، وفي الفرع الثاني نحدد نطاق المسؤولية المدنية لمراقب الحسابات، كالاتي:

**الفرع الأول: تعريف المسؤولية المدنية لمراقب الحسابات.**

**الفرع الثاني: نطاق المسؤولية المدنية لمراقب الحسابات.**

### الفرع الأول

#### تعريف المسؤولية المدنية لمراقب الحسابات

يعقد العقد لينفذ، ولكل من طرفيه الحق في استيفاء حقه عيناً كما ورد فيه، وهذه هي القاعدة الأساسية التي يقوم عليها النظام القانوني للعقد<sup>(١)</sup>.

المسؤولية العقدية تقابل المسؤولية التقصيرية، ونعني بالمسؤولية العقدية الإخلال بالتزام عقدي، وتهدف إلى تعويض الضرر الناشئ عن الإخلال بالتزام العقدي أي جزاء العقد، بالإضافة إلى ذلك يكون مراقب الحسابات مسؤولاً في مواجهة كل واحد من المساهمين عن الأضرار التي تصيبه بصفته الفردية، وبالمثل يكون مراقب الحسابات مسؤولاً عن خطئه أمام الغير ومسؤوليته بالنظر إليهما، مسؤولية تقصيرية إذ لا تربطه بأي منهما رابطة تعاقدية أي جزاء العمل غير المشروع، وأساس هذه المسؤولية الخطأ الذي ارتكبه مراقب الحسابات أثناء قيامه بالمهمة الموكلة إليه والتي نتج عنها ضرر لحق بالمساهم أو الغير<sup>(٢)</sup>، ومن هذا لا بد لنا أن نقسم هذا الفرع إلى غصنين، سوف نخصص الغصن الأول لتعريف المسؤولية العقدية لمراقب الحسابات، وفي الغصن الثاني سوف نعرّف المسؤولية التقصيرية لمراقب الحسابات، كالاتي:

**الغصن الأول: تعريف المسؤولية العقدية لمراقب الحسابات.**

**الغصن الثاني: تعريف المسؤولية التقصيرية لمراقب الحسابات.**

(١) د.مصطفى العوجي، القانون المدني (المسؤولية المدنية)، الجزء الثاني، الطبعة الأولى، مؤسسة بحسون، بيروت، لبنان، سنة ١٩٩٦ م، ص ٢٣.  
(٢) ينظر: د.عبدالرازق السنهوري، الوسيط في شرح القانون المدني (مصادر الالتزام)، الجزء الأول، سنة ٢٠٠٧ م - ٢٠٠٨ م، ص ٥٣٤. ود.مصطفى كمال طه، مرجع سابق، ص ٣٣٢. ونهلة طعمة خلف، مرجع سابق، ص ١٦٤. وينظر أيضاً؛

## الغصن الأول

### تعريف المسؤولية العقدية لمراقب الحسابات

للدائن، في القاعدة العامة، أن يقتضي من المدين تنفيذ التزاماته عيناً، أو في عبارة أخرى، على النحو المتفق عليه بينهما في العقد، وتقوم المسؤولية العقدية في حالة عدم تنفيذ الالتزام على النحو المتفق عليه ولو نفذ الالتزام جزئياً، أو بعد الوقت المعين له، أو على غير الوجه المحدد له<sup>(١)</sup>.

المسؤولية العقدية لمراقب الحسابات هي: المسؤولية أمام موكله أساسها العقد الذي يربط المراقب بعميله، وهي تثار حالة ما إذا أخل المراقب بأحد التزاماته<sup>(٢)</sup>.

عرّفها بعض آخر بأنها؛ هي جزاء عدم تنفيذ المدين - أي مراقب الحسابات - لالتزاماته أو تأخره في ذلك، فيلزم مراقب الحسابات عند ذلك بتعويض الضرر الذي أصاب المتعاقد معه<sup>(٣)</sup> أي العميل.

عرّفها بعض آخر بأنها: إخلال مراقب الحسابات بالعقد الموقع بينه وبين الشركة بارتكابه خطأ في عمله، فالمسؤولية العقدية تهدف إلى تعويض الضرر الناشئ عن الإخلال بالالتزام عقدي<sup>(٤)</sup>.

قال البعض الآخر بأنها: المسؤولية العقدية الناتجة عن العقد الذي ينظم علاقة المراجع بعميله، ويترتب عليه مساءلة المراجع عند إخلاله بشروط العقد بسبب خطأ بدر منه أدى إلى الإضرار بالعميل<sup>(٥)</sup>.

عرّفها البعض بأنها علاقة تعاقدية تنشأ بين مراقب الحسابات وعميله علاقة تعاقدية تعتبر الأساس في مسؤولية وحقوق وواجبات مراقب الحسابات، وبما أن مراقب الحسابات يعتبر شخصاً مهنيًا فهو يسأل عن نتيجة عمله، ومن واجبه أن يطلع عميله على النتائج التي توصل إليها ويكشف له عن كل ما وجده وما يجب أن يحيط علماً به<sup>(٦)</sup>.

عرّفها البعض الآخر بأنها هي المسؤولية الناتجة عن العقد الذي ينظم علاقة مراقب الحسابات بمالك المنشأة أو الوحدة الاقتصادية، ويترتب عليه مسائلة المراقب عند إخلال أو إهمال بشروط العقد بسبب خطأ بدر منه أدى إلى الإضرار بالمنشأة<sup>(٧)</sup>، والعلاقة التعاقدية هي التي تعكس مسؤولية وحقوق وواجبات المدقق<sup>(٨)</sup>.

(١) ينظر: موقع منتديات الشروق أونلاين، منتدى القانون، قسم المحاضرات في القانون، دروس في الالتزامات، السنة الثانية حقوق، ج٢، المسؤولية العقدية، تاريخ الزيارة (٢٠١٣/٤/١٥) ساعة (١:٠٠ AM)؛

(www.montada.echoroukonline.com)

(٢) دنواف محمد عباس الرماحي، مرجع سابق، ص ٨٧.

(٣) د.محمد حسن قاسم، الوجيز في نظرية الالتزام (مصادر - الأحكام)، دار الجامعة الجديدة، الاسكندرية، مصر، سنة ١٩٩٤ م، ص ٩٤.

(٤) نقلاً عن: نهلة طعمة خلف، مرجع سابق، ص ١٤٠.

(٥) د.حسين أحمد دحدوح ود.حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري والإجراءات العلمية، الجزء الأول، الطبعة الثانية، دار الثقافة، عمان، سنة ٢٠١٢ م، ص ١٩٠.

(٦) ستار جابر خلاوي، مسؤولية مراقب الحسابات في ظل ظاهرة غسل الأموال، بحث مقدم إلى كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة واسط، قسم المحاسبة، وهو جزء من متطلبات نيل شهادة المحاسبة القانونية، بدون سنة نشر، ص ١٠، (pdf).

(٧) هدى خليل ابراهيم الحسيني، مرجع سابق، ص ٩٥. ووسام كاطع عبدالله، مسؤولية مراقب الحسابات في الحد من الفساد الإداري والمالي، بحث مقدم إلى هيئة الأمناء في المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، وهو جزء من متطلبات نيل شهادة المحاسبة القانونية، سنة ٢٠١١ م، ص ٥٩. وأميرة قاسم نجيب البروراي، نظرية الإثبات وأهميتها في دعم رأي مراقب الحسابات، بحث مقدم إلى هيئة الأمناء في المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، وهو جزء من متطلبات الحصول على شهادة المحاسبة القانونية، سنة ٢٠٠٨ م، ص ٨٠.

(٨) ايناس باسم عبدالخالق الصفار، عمليات غسل الأموال ومسؤولية مراقب الحسابات في الكشف عنها، دراسة تحليلية لأراء عينة من مراقبي الحسابات وأساتذة الجامعات ومدراء المصارف في العراق، بحث مقدم إلى هيئة الأمناء في المعهد العربي للمحاسبين القانونيين كجزء من متطلبات نيل شهادة المحاسبة القانونية، سنة ٢٠٠٦ م، ص ٨٥.

مع الأخذ في الاعتبار بأنه هناك تعاريف أخرى ولكننا سنكتفي بما سبق، وأنَّ الباحث يعرفها بأنَّها: هي مسؤوليَّة مراقب الحسابات أمام موكله (عميله) أساسها العقد الذي يربط مراقب الحسابات بموكله، وهي تثور حالة ما إذا أُخِّل مراقب الحسابات بالتزاماته، أو قصر في القيام بواجباته، أو أهمل في الرقابة على حساب الشركة محل رقابته.

## الفصل الثاني

### تعريف المسؤولية التقصيرية لمراقب الحسابات

إنَّ الجهة الأخرى التي يكون مراقب الحسابات مسؤولاً تجاهها مسؤوليَّة مدنية فهي الغير، وتنشأ هذه المسؤوليةَّة تجاه الأطراف الأخرى غير المساهمين ممن لم يرتبط معهم المراقب بعقد، ويتعرض المراقب لهذا النوع من المسؤوليةَّة عند الإخلال بالالتزام القانوني الذي يقضى بعدم الإضرار بالآخرين، لكنه مسؤول في ظل القانون العام أمام الطرف الثالث عندما يكون الطرف الثالث مستفيداً رئيسياً...<sup>(١)</sup>، وإنَّ هذه المسؤوليةَّة تستند على القاعدة الفقهية بأنَّه لايجوز أن يمر ضرر بدون تعويض<sup>(٢)</sup>، ولذلك عرَّف البعض المسؤوليةَّة التقصيرية لمراقب الحسابات بأنَّها هي مسؤوليَّة مراقب الحسابات تجاه الأطراف الأخرى من غير المساهمين الذين تضررت مصالحهم بسبب اعتمادهم على تقرير المراجع<sup>(٣)</sup> أي مراقب الحسابات.

عرَّف البعض الآخر المسؤوليةَّة التقصيرية بأنَّها مسؤولية مراقب الحسابات تجاه الغير نتيجة إهماله، فإن قام المراقب بعمل وأهمل في ادائه بشكل يرتب عليه إضرار لحقت بالغير يعتبر المراقب مسؤولاً عن تلك الأضرار إذا أورد المراقب في تقريره أنَّ الميزانية العامة تعكس الوضع المالي بوضوح، وأنَّ حساب الأرباح والخسائر يعكس نتيجة النشاط وكان المراقب على علم بعكس ذلك ولحقت أضرار بالغير جاز لهم أن يقاضوا المراقب عن الأضرار التي لحقت بهم<sup>(٤)</sup>.

عرَّفها البعض بأنَّها هي المسؤوليةَّة أمام غير موكله، وتسمى المسؤوليةَّة اللاعقدية، بحيث يمكن مساءلة مراقب الحسابات أمام الغير استناداً إلى القاعدة العامة الواردة في التقنين المدني وهي: كل خطأ سبب ضرراً للغير يلزم من ارتكبه بالتعويض<sup>(٥)</sup>.

(١) ناسك إسماعيل علي، المسؤوليةَّة الأخلاقية والمهنية لمراقبي الحسابات في الكشف عن مقدرة الوحدات الاقتصادية على الاستمرارية، بحث مقدم إلى هيئة الأمانة في المعهد العربي للمحاسبين القانونيين كجزء من متطلبات نيل شهادة المحاسبة القانونية، سنة ٢٠١٢ م، ص ٥٧.

(٢) إيناس باسم عبدالخالق الصفار، مرجع سابق، ص ٨٥. ود.نواف محمد عباس الرماحي، مرجع سابق، ص ٨٧.

(٣) د.حسين أحمد دحدوح ود.حسين يوسف القاضي، ج ١، مرجع سابق، ص ١٩٠.

(٤) ستار جابر خلوي، مرجع سابق، ص ١١.

(٥) د.نواف محمد عباس الرماحي، مرجع سابق، ص ٨٧.

عرّفها البعض الآخر بأنها هي مسؤوليّة مراقب الحسابات تجاه الأطراف الأخرى الذين تضررت مصالحهم بسبب اعتمادهم على تقرير مراقب الحسابات<sup>(١)</sup>.

وعرّفها البعض الآخر بأنها هي مخالفة مراقب الحسابات لواجب قانوني عام يتمثل في عدم المساس بحقوق الآخرين<sup>(٢)</sup>.

قال البعض الآخر بأنها عدم إضرار مراقب الحسابات بالغير، لذا يُسأل مراقب الحسابات نتيجة قيامه بتعمد عدم الالتزام بالواجبات أو حالة تغيير واقع الحال عند إصداره لتقرير لأجل تحقيق منافع خاصة له، ويمكن لمراقب الحسابات أن يتعرض للمساءلة القانونية إضافة لهذه المسؤوليّة الأدبية في حالة إثبات اعتماد أي من هؤلاء المستخدمين على هذه البيانات المالية التي جرى تدقيقها وإصداره تقريراً بشأن صدقها وعدالتها إجراء مقاضاته في حالة الأضرار التي تعرض لها نتيجة ظهور أخطاء أو تحريفات جوهرية عن تلك البيانات، وقد برز مفهوم (المستخدمين المتوقعين) في السنوات الأخيرة للسماح للطرف الثالث بطلب التعويض في حالة إثبات إهمال مراقب الحسابات أو المشاركة في العلم بالغش والاحتيال<sup>(٣)</sup>.

عرّفها البعض الآخر بأنها هي نتيجة الضرر الذي لحق بها بسبب اعتمادهم على تقريره في اتخاذ قرار ما<sup>(٤)</sup>.

مع الأخذ في الاعتبار بأنه هناك تعاريف أخرى ولكننا سنكتفي بما سبق، وأنّ الباحث يعرفها بأنها: هي مسؤوليّة مراقب الحسابات أمام الغير - أي الطرف الثالث - نتيجة الضرر الذي لحق به بسبب الإهمال أو التقصير، وتتحقق عندما تجتمع عناصر المسؤوليّة الخطأ والضرر وعلاقة السببية، وذلك كنتيجة لعدم العناية اللازمة.

ويقع على مراقب الحسابات التعويض للجهة المتضررة متى أثبت الضرر بناءً على هذه القاعدة الفقهية: لايجوز أن يمر ضرر بدون تعويض.

## الفرع الثاني

### نطاق المسؤوليّة المدنية لمراقب الحسابات

يقضي هذا البحث الوقف على متى تكون المسؤوليّة عقدية أو تقصيرية، وعرّفنا مما تقدم كل من المسؤوليّة العقدية والتقصيرية لمراقب الحسابات، فلا بد من هنا لتحديد نطاق كل من المسؤوليتين من أن نحدد الإجابة عن السؤالين التاليين:

(١) ينظر: هدى خليل إبراهيم الحسيني، مرجع سابق، ص ٩٥. وأميرة قاسم نجيب البرواري، مرجع سابق، ص ٨٠.

(٢) د.حامد طلبة محمد أبو هيبية، أصول المراجعة، الطبعة الأولى، زمزم، عمّان، الأردن، سنة ٢٠١١ م، ص ٢٠٠.

(٣) عبدالحسن وحيد محمد الركابي، مرجع سابق، ص ٢٣.

(٤) إيناس باسم عبدالخالق الصفار، مرجع سابق، ص ٨٥.

١- هل هناك عقد بين الطرفين؟

٢- هل حدث الضرر من جراء الإخلال بتنفيذ التزام ناشيء من العقد القائم بين الطرفين؟<sup>(١)</sup>

لا يتحدد النطاق هذا المسؤولية بدقة إلا على ضوء تحديد نطاق المسؤولية العقدية، أي إن تحديد نطاق المسؤولية التقصيرية يتوقف على تحديد نطاق المسؤولية العقدية، لذلك سوف نتكلم عن نطاق المسؤولية العقدية لمراقب الحسابات في الغصن الأول، وفي الغصن الثاني نتكلم عن نطاق المسؤولية التقصيرية لمراقب الحسابات؛ كالآتي:

**الغصن الأول: نطاق المسؤولية العقدية لمراقب الحسابات.**

**الغصن الثاني: نطاق المسؤولية التقصيرية لمراقب الحسابات.**

### الغصن الأول

#### نطاق المسؤولية العقدية لمراقب الحسابات

لكي تنهض المسؤولية العقدية بين مراقب الحسابات والشركة محل رقابته لابد من توافر ثلاثة شروط، ونتكلم عنهم بشيء من التفصيل، فيما يلي:

**أولاً:** وجود عقد صحيح بين مراقب الحسابات والشركة.

**ثانياً:** أن يكون الضرر ناشئاً عن إخلال مراقب الحسابات بتنفيذ العقد.

**ثالثاً:** أن تنشأ المسؤولية العقدية بين مراقب الحسابات والشركة.

**أولاً- وجود عقد صحيح بين مراقب الحسابات والشركة:**

يجب أولاً لقيام المسؤولية العقدية بين المضرور والمسؤول وجود عقد صحيح<sup>(٢)</sup>، أي ما بين مراقب الحسابات والشركة أو مجموع المساهمين، فإذا لم يكن هناك عقد أصلاً، أو وجدت شبهة عقد، فالمسؤولية لا تكون عقدية، وإنما تكون تقصيرية.

يجب أن يكون العقد القائم بين مراقب الحسابات والعميل عقداً صحيحاً، فإن كان العقد باطلاً أو قابلاً للإبطال فالمسؤولية العقدية لا تتحقق<sup>(٣)</sup>، وينظر إلى مراقب الحسابات باعتباره وكيلاً عن مجموع

(١) ينظر: د.حسن علي الذنون، المبسوط في شرح لقانون المدني (الضرر)، الجزء الأول، الطبعة الأولى، دار وائل، عمان، الأردن، سنة ٢٠٠٦ م، ص ٧٣.

(٢) ينظر: د.فايز أحمد عبدالرحمن، المسئوليتان العقدية والتقصيرية ومدى أحقية المضرور في الجمع أو الخيرة بينهما، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، سنة ٢٠٠٦ م، ص ٦٩. ود.حسين عامر ود.عبدالرحيم عامر، مرجع سابق، ص ٣٨ وما بعدها.

(٣) تطبيقاً لهذا الحكم في المادة (١١٩) من القانون المدني المصري الجديد، وهي تقضي بأنه: ((يجوز لناقص الأهلية أن يطلب ابطال العقد، وهذا مع عدم الإخلال بإلزامه بالتعويض، إذا لجأ إلى طرق احتيالية ليخفي نقص أهليته)). ففي هذه الحالة، بعد أن يبطل ناقص الأهلية العقد، يكون مسؤولاً مسؤولية تقصيرية عن استعماله للطرق الاحتيالية التي قادت إلى التعاقد.

في ذلك ينظر: د.عبدالرزاق السنهوري، الوسيط، مصادر الالتزام، ج ١، مرجع سابق، ص ٥٣٥، ود.رمضان أبو السعود، مرجع سابق، ص ٣٢١.

مساهمين عهدوا إليه بأن يراجع نيابة عنهم الحسابات المقدمة من مجلس الإدارة، فعلى ذلك فإن الجمعية العامة للمساهمين هي التي تملك تعيين وعزل مراقب الحسابات (كمبدأ عام)<sup>(١)</sup>، هذا الرأي يستمد جذوره من النظرية التقليدية التي تعرف الشركة بأنها ((عقد يلتزم به شخصان أو أكثر بأن يساهم كل منهم في مشروع اقتصادي بتقديم حصة من مال أو من عمل لاقتسام ما ينشأ عنه من ربح أو خسارة))<sup>(٢)</sup>، فقرار الجمعية العامة بتعيين مراقب الحسابات بمثابة إيجاب عن العقد متى اقترن به قبول مراقب الحسابات الصريح أو الضمني، ويعتبر القبول ضمناً في حالة علم مراقب الحسابات بقرار التعيين دون أن يعترض على ذلك<sup>(٣)</sup>.

إذا فقيام المسؤولية العقدية محصور في نطاق إنفاذ عقد صحيح قائم وملزم لطرفيه ومبناها عدم تنفيذ بعض أو كل الموجبات التي تضمنها من قبل الطرف الآخر، فنطاق العقد محدد بموضوعه وأطرافه<sup>(٤)</sup>. كما قلنا إنه يشترط لقيام المسؤولية العقدية أن يكون هناك عقد صحيح بين الطرفين، وبحثنا فيما سلف من القول ضرورة وجود هذا العقد، وننتقل الآن إلى بحث الشق الثاني من هذا الشرط الأول وهو أن يكون هذا العقد صحيحاً (Valable) فنقول لكي يكون العقد صحيحاً بين مراقب الحسابات والشركة يجب أن يتعين مراقب الحسابات من قبل الشركة بالطرق الذي حددها القانون، وإذا تعين بخلاف القانون يكون العقد باطلاً.

يمكننا الآن أن نعرض فيما يلي للجهة التي منحها القانون الاختصاص بتعيين مراقب الحسابات في الشركة لكي نعرف هل العقد صحيحاً أم باطلاً؟

يخضع تعيين مراقب الحسابات في المشروعات الفردية، لصاحب المشروع الفردي أو للشريك أو المدير أو مجلس الشركاء في شركات الأشخاص، أمّا في شركات المساهمة أوكل الشّارع إلى الجمعية العامة للمساهمين، كمبدأ عام، سلطة تعيين مراقب الحسابات، كما فرض حداً أدنى لعدد المراقبين في الشركة، وحدد مدة معينة يؤدي خلالها مراقب الحسابات المعيين المهام التي كلفه القانون بها قبل الشركة، وهناك بعض الاستثناء على المبدأ العام وهو ما نتكلم عنه:

#### ١- الاختصاص العام بتعيين مراقب الحسابات في شركات المساهمة:

وفقاً للقانون المصري والعراقي والفرنسي .. وأكثرية القوانين الأخرى .. فإنّ الاختصاص العام فيهم ينعقد للجمعية العامة، حيث إنّها صاحبة السيادة والسلطة العليا المهيمنة، على الشركة حيث إنّها تتكون من جميع المساهمين.

(١) ينظر: د. علي سيد قاسم، مرجع سابق، ص ٦٣.

(٢) ينظر: نص المادة (الرابعة) من قانون الشركات العراقي رقم (٢١) لسنة "١٩٩٧" (المعدل)، والمادة (٥٠٥) من القانون المدني المصري رقم (١٣١) لسنة (١٩٤٨).

(٣) ينظر: بن جميلة محمد، مرجع سابق، ص ٢٣.

(٤) ينظر: د. مصطفى العوجي، ج ٢، مرجع سابق، ص ٣٠ و ٣١.

إنَّ المشرِّعَ المصري، ألزم شركة المساهمة بأن يكون لها مراقب حسابات أو أكثر ممن تتوافر فيهم الشروط المحددة بقانون مزاولة مهنة المحاسبة حيث ورد في نص المادة (١٠٣) من القانون رقم (١٥٩) لسنة (١٩٨١): ((يكون لشركة المساهمة مراقب حسابات أو أكثر ممن تتوافر فيهم الشروط المنصوص عليها في قانون مزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة تعيينه الجمعية العامة وتقدر أتعابه، وفي حالة تعدد المراقبين يكونون مسؤولين بالتضامن)).

كما أنَّ المشرِّعَ العراقي أيضاً منح الجمعية العامة للشركة حق تعيين مراقب الحسابات، وهو ما نصت عليه في الفقرة (السادسة) من المادة (١٠٢) من قانون الشركات العراقي رقم (٢١) لسنة (١٩٩٧) وتعديلاته، التي نصت صراحة على أنَّ مراقب الحسابات في الشركات الخاصة تعيينه الجمعية العامة وتحدد أجره، وكذلك الفقرة (الأولى) من المادة (١٣٣) من القانون المذكور والتي نصت على أنه: ((... أمَّا حسابات الشركة الخاصة فتخضع للرقابة والتدقيق من قبل مراقبي حسابات تعيينهم الجمعية العمومية للشركة...)).

كذلك الحال في قانون الشركات الفرنسي؛ عقد المشرِّعُ للجمعية العامة العادية للمساهمين الاختصاص بتعيين مراقب الحسابات كأصل عام، وهو ما نصت عليه المادة (٢٢٣) من قانون الشركات الفرنسي رقم (٥٣٧) لسنة (١٩٦٦).

هذه القاعدة العامة<sup>(١)</sup> - في كل من القانون المصري والعراقي والفرنسي - فلا يصح أن يقوم المراقب مثلاً بتعيين زميل آخر بدلاً منه ليؤدي العمل الذي كلف به من قبل الشركة<sup>(٢)</sup>، لأن خلاف ذلك قد يؤثر على نزاهته وتعرضه لضغوط في أداء عمله... وبالتالي يتحول مراقب الحسابات إلى موظف... ولكي يحافظ على وظيفته قد يتستر أيضاً على بعض أخطاء المجلس في سبيل ذلك<sup>(٣)</sup>. وإذا كان هذا هو الطريق العام للتعيين فإن هناك طرق أخرى استثنائية.

## ٢- الاختصاص الاستثنائي بتعيين مراقب الحسابات في شركات المساهمة:

إنَّ تعيين مراقب الحسابات من قبل الجمعية العامة هو الطريق الاعتيادي، ولكن هناك بعض استثناءات على هذا المبدأ وهو ما يتكلم عنه الباحث في نقاط الآتية:

### أ- تعيين مراقب الحسابات في نظام الشركة (عقد الشركة):

الغاية من ذلك هو تيسير تأسيس الشركات، إذ من شروط تأسيس شركات المساهمة ذات الاكتتاب المغلق لا توجد جمعية تأسيسية، أن يتضمن نظام الشركة الأساسي أسماء أول مديريها، وأول أعضاء لمجلس المراقبة ثمَّ أسماء مراقبي حسابات هذه الشركة، ولا يكتسب مراقب الحسابات المعيين بهذه الطريقة مزايا خاصة مميزة عن نظيره المعيين بالطريق المعتاد<sup>(٤)</sup>.

(١) ينظر: د. سميحة قليوبي، مرجع سابق، ص ١٠٩٢.

(٢) ينظر؛

D. Bastian, "La Réforme du Droit Des Sociétés Commerciales", J.C.P. 1967, 2121: P Didier, Droit commercial, P.U.F., P. 424.

(٣) د. عايض حامد ذياب الشنون، مرجع سابق، ص ١٣٤، ١٣٥.

(٤) ينظر: د. علي سيد قاسم، مرجع سابق، ص ٧٣ و ٧٤.

أجازت المادة (٨٨) من القانون رقم (٥٣٧) لسنة (١٩٦٦) في فرنسا النص في نظام شركات المساهمة ذات الاكتتاب المغلق على تعيين مراقبي الحسابات<sup>(١)</sup>.

أيضاً أجاز نظام الشركات السعودي الصادر بالمرسوم رقم (٦) لسنة (١٩٦٥) وتعديلاته أن يكون تعيين مراقب الحسابات الأول في نظام الشركات (عقد الشركة) ويفهم ذلك من نص فقرة (الثالثة) من المادة (٦٢) حيث نصت على: ((مع مراعاة أحكام المادة ٦٠ تختص الجمعية التأسيسية بالأمر الآتية: "تعيين أعضاء أول مجلس إدارة لمدة لا تتجاوز خمس سنوات وأول مراقب حسابات إذا لم يكن قد تم تعيينهم في عقد الشركة أو في نظامها"))).

وفقاً لأصول التفسير، تتسحب عبارة - إذا لم يكن قد تم تعيينهم - على أعضاء مجلس الإدارة ومراقب الحسابات، حيث إن النص العام يؤخذ على عمومه، مثلاً في قضاء مستقر للمحكمة الدستورية العليا في مصر تقضي بأن ((الأصل في عبارة النص أنها تحمل علة عموماً مالم يقم دليل على تخصيص فإذا خصص العام بغير دليل كان تأويلاً غير مقبول))، وعليه نرى أنه إذا وجد في عقد تأسيس الشركة اسم مراقب الحسابات فيتم تعيينه لحين أول اجتماع للجمعية العامة<sup>(٢)</sup>.

أمّا المشرّع المصري والعراقي لم يأخذا بهذا الاستثناء، ونقترح عليهم بأن يأخذا به، وأن يكون تعيينه حتى وقت الذي تقوم فيه الجمعية التأسيسية بتعيين مراقب الحسابات.

#### ب- تعيين مراقب الحسابات بواسطة الهيئة التأسيسية (جمعية التأسيسية):

المؤسسون هم مجموعة الأشخاص الذين قاموا بالتفكير في إنشاء شركة مساهمة تمارس أحد أنشطة الاقتصادية، وقاموا بجميع الدراسات والتصرفات بعد ذلك حتى تسجيل الشركة والموافقة عليها من قبل مراقب الشركات ثم يتم طرح أسهمها للاكتتاب العام. بعد انتهاء عمليات الاكتتاب، يتم خلال شهرين اجتماع الهيئة التأسيسية بحضور مكنتبين يحملون نصف الأسهم المكتتب بها على الأقل، حيث يتم انتخاب مجلس الإدارة الأول للشركة وكذلك مراقبي الحسابات<sup>(٣)</sup>.

إنّ قانون الشركات العراقي لم يأخذ بهذه الاستثناء، ولكن جاء في قانون الشركات المصري، يعين مؤسسوا الشركة المراقب الأول، ويتولى مراقب الشركة الأول مهمته لحين انعقاد أول جمعية عامة - وبعد تأسيس الشركة - يباشر المراقب الذي تعيينه الجمعية العامة مهمته من تاريخ تعيينه إلى تاريخ انعقاد الجمعية التالية وعليه مراقبة حسابات السنة المالية التي ندب لها<sup>(٤)</sup>.

أيضاً أجازت المادة (٧٩) من قانون الشركات الفرنسي الصادر في (٢٤) يوليو سنة (١٩٦٦) للجمعية التأسيسية الشركة المساهمة التي تطرح أسهمها للاكتتاب العام أن تعين مراقب أو مراقبي

(١) ينظر: نص المادة (٨٨) من القانون الشركات الفرنسي رقم (٥٣٧) لسنة (١٩٦٦).

(٢) (المحكمة الدستورية العليا جلسة ١٤/١/١٩٩٥، القضية رقم ١٧ لسنة ١٤ ق دستورية وجزء أحكام المحكمة الدستورية العليا منذ إنشاء المحكمة الدستورية العليا حتى ١٩٩٨ ملحق تشريعات مجلة المحاماة المصرية مايو ١٩٩٩ م، ص ٥٠)، مشار إليه لدى: صالح عوض العقلا البلوي، مرجع سابق، ص ٨٨.

(٣) ينظر: د. إيهاب نظمي ود. هاني العزب، مرجع سابق، ص ٣٦.

(٤) ينظر: فقرة (٢) من المادة (١٠٣) من قانون الشركات المصري رقم (١٥٩) لسنة (١٩٨١).

حسابات الشركة<sup>(١)</sup>، ونقترح للمشرع العراقي أن يأخذ هذا الحكم من المشرع المصري والفرنسي، ويتولى هذا المراقب مهمته لحين انعقاد أول جمعية عامة.

### ج- تعيين مراقب الحسابات بواسطة مجلس الإدارة:

السؤال الذي يطرح بهذا الشأن، هو هل يحق لمجلس الإدارة في الشركة المساهمة تعيين مراقب الحسابات إذا لم يكن للشركة في وقت ما لأي سبب مراقب حسابات؟

بالنسبة للتشريع المصري في المادة (٥١) من القانون رقم (٢٦) لسنة "١٩٥٤" (الملغي) بشأن بعض أحكام شركات الأموال، كان يحظر تفويض الجمعية العامة لمجلس الإدارة في تعيين مراقبي الحسابات إلا أن القانون الحالي لم يتبع هذه الوجة وأخذ بإمكانية التعيين بناءً على تفويض مجلس الإدارة في تعيين المراقب وتحديد أتعابه، شريطة أن يكون تحديد حد أقصى لأتعاب مراقب الحسابات من جانب الجمعية العامة، وذلك يفهم بمفهوم المخالفة لنص الفقرة (الثالثة) من المادة (١٠٣) من القانون الرقم (١٥٩) لسنة (١٩٨١)<sup>(٢)</sup>.

في رأي الباحث هذا الحل معيب، وكما انتقد الفقه هذا التفويض الصادر لمجلس الإدارة تحت أي ظروف كان، وذلك استناداً إلى أن حياد المراقب واستقلاله لن يكون كاملاً وبالتالي يتحول مراقب الحسابات إلى موظف لدى مجلس الإدارة، بل سيكون في جانب مجلس الإدارة الذي قام بتعيينه وذلك لضمان استمراره في عمله، وهنا يفقد دور مراقب الحسابات أهدافه والغرض المباشر من ورائه، وهو أن يكون سلطة رقابة والإشراف على إدارة الشركة وليس تابعاً لها ياتمر بأوامرها ويسكت عن أخطائها رغم علمه بها لكي يحافظ على وظيفته<sup>(٣)</sup>.

أمّا في قانون الشركات العراقي، في البداية كان مشرّع العراقي على النهج الذي كان عليه المشرّع المصري الحالي في قانون الشركات التجارية رقم (٣١) لسنة ١٩٥٧ (الملغي) حيث أنطت الفقرة (ب) من المادة (٢١١) منه على: ((أعضاء مجلس الإدارة أن يعينوا مراقباً للحسابات بدلاً من المراقب الذي شغرت وظيفته بسبب طارئ ويجوز للمراقبين الآخرين الاستمرار بأعمالهم مدة شغور تلك الوظيفة)). أمّا قانون الشركات النافذ لم يجز هذا التفويض.

لكن قد دلت التجربة في شركات المساهمة على أن أعضاء مجلس الإدارة هم الذين يقومون بتعيين المراقبين نظراً لضعف الجمعية العامة ولاعتمادها بتعيين الذين يرشحهم مجلس الإدارة، ولذلك تلجأ بعض

(١) ينظر: نص المادة (٧٩) من قانون الشركات الفرنسي رقم (٥٣٧) لسنة (١٩٦٦).

(٢) المادة (٣/١٠٣): "ولا يجوز تفويض مجلس الإدارة في تعيين المراقب أو تحديد أتعابه دون تحديد حد أقصى، وإذا لم يكن للشركة في أي وقت لأي سبب مراقب للحسابات، تعيين على مجلس الإدارة إتخاذ إجراءات تعيين المراقب فوراً ويعرض ذلك على الجمعية العامة في أول اجتماع لها".

(٣) ينظر: د. عايش حامد زياب الشنون، مرجع سابق، ص ١٣٤ و ١٣٥. وصالح عوض العقلا البلوي، مرجع سابق، ص ٨٩. ودمحمد فريد العريني، الشركات التجارية، مرجع سابق، ص ٣٢٩.

التشريعات إلى جعل المراقبين أو أحدهم على الأقل من اختصاص القضاء، ولكن قرار التعيين لا تملكه إلا الجمعية العامة، التي قد تصوت لصالح المراقب الذي رشحه مجلس الإدارة، أو تختار مراقباً غيره، وهذا هو الحل السليم وقد أخذ به القانون اللبناني<sup>(١)</sup>، والقانون الفرنسي<sup>(٢)</sup>.

#### د- تعيين مراقب الحسابات بواسطة القضاء:

لا يأخذ القانون المصري والعراقي بهذه الطريقة وذلك على العكس الحال في القانون الفرنسي. - مثلاً - يجوز تعيين مراقب الحسابات بأمر على عريضة يصدر من رئيس المحكمة التجارية التي يقع في دائرتها مركز الشركة الرئيسي بناءً على طلب أحد المساهمين أو بعضهم، وذلك متى أغفلت الجمعية العامة إجراء هذا التعيين، ولا يتقرر هذا الحق وفقاً لما جاء في المادة (٣/٢٢٤) من قانون الشركات الفرنسي، إلا للمساهمين وحدهم، دون غيرهم من الأشخاص الذين قد تكون لهم مصلحة مباشرة في تعيين مراقب الحسابات كحملة السندات أو لجنة المشروع مثلاً<sup>(٣)</sup>.

مع ذلك فإن المادة (١٠) من القانون رقم (١٤٦) لسنة (١٩٨٨) المصري تفرض وجود اثنين من مراقبي الحسابات لمراجعة حسابات وميزانية وأعمال شركات المساهمة العاملة في مجال تلقي الأموال لاستثمارها، يعين أحدها الجهاز المركزي للمحاسبات ويحدد مكافأته وواجباته، ويعد هذا الحكم خروجاً على المبدأ المقرر في مصر بشأن اختيار وتعيين مراقبي حسابات شركة المساهمة<sup>(٤)</sup>. ونري ضرورة أن يأخذ المشرع المصري والعراقي بهذا الاستثناء، وذلك بناءً على طلب أحد المساهمين أو بعضهم، متى أغفلت الجمعية العامة إجراء هذا التعيين، ولا يقرر هذا الحق إلا للمساهمين وحدهم، دون غيرهم من الأشخاص الذين قد تكون لهم مصلحة مباشرة في تعيين مراقب الحسابات كحملة السندات أو لجنة المشروع مثلاً.

#### هـ- تعيين مراقب الحسابات من قبل مراقب الشركات:

لا يأخذ القانون المصري والعراقي والفرنسي بهذه الطريقة من طرق التعيين وذلك على عكس الحال في القانون الأردني.

(١) ينظر: حمزة علي المدني، القانون التجاري السعودي (الأعمال التجارية - التاجر - الشركات التجارية - الأوراق التجارية)، الطبعة الخامسة، دار المدني، جدة، المملكة العربية السعودية، سنة ٢٠٠١ م، ص ٢٨٧.

مشار إليه لدى: صالح عوض العقلا البلوي، مرجع سابق، ص ٩٠.

(٢) ينظر: د. علي سيد قاسم، مرجع سابق، ص ٧٢.

(٣) ينظر: د. علي سيد قاسم، المرجع السابق، ص ٧٣ وما بعدها. وينظر أيضاً؛

CODE De commerce , Dalloz , 2003 , p . 284

(٤) ينظر: د. فادي توكل، دور مراقبي الحسابات لحماية المساهمين في شركات المساهمة، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، سنة ٢٠١٣ م، ص ١٧. ونص المادة (١٠) من القانون رقم (١٤٦) لسنة (١٩٨٨) بشأن قانون الشركات العاملة في مجال تلقي الأموال واستثمارها والتي ينص بما يلي: ((تعيين للشركة مراقبان للحسابات من مكاتب المحاسبة والمراجعة الوطنية ممن تتوافر بهم الشروط المنصوص عليها في قانون مزاوله مهنة المحاسبة والمراجعة تعين أحدهما الجمعية العامة للشركة طبقاً للقواعد المنصوص عليها في القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ المشار إليه ويعين الآخر الجهاز المركزي للمحاسبات ويحدد مكانه وواجباته، ويجوز للجهاز تحيتهما بناء على طلب الهيئة في حالة الاخلال بواجباتهما...)).

نصت فقرة (ب) من المادة (١٩٢) في القانون الشركات الأردني رقم (٢٢) لسنة (١٩٩٧) وتعديلاته بأئته: ((إذا تخلفت الهيئة العامة للشركة عن انتخاب مدقق الحسابات أو اعتذر المدقق الذي انتخبته عن العمل أو امتنع عن القيام به لأي سبب من الأسباب أو توفي فعلى مجلس الإدارة ان ينسب للمراقب ثلاثة من مدققي الحسابات على الأقل - لكي يختار منهم المراقب مدققاً لحسابات الشركة أو أكثر - وذلك خلال اربعة عشر يوماً من تاريخ شغور هذا المركز ليختار أحدهم)).

الباحث يرى بأئته لابس به أن يأخذ المشرع المصري والعراقي والفرنسي بهذا الأمر في حالة إذا تخلفت الهيئة العامة للشركة عن انتخاب مراقب الحسابات أو اعتذر المراقب الذي انتخبه عن العمل أو امتنع عن القيام به، وفي حالة عدم وجود أي مراقب ثاني للشركة.  
و- تعيين مراقب الحسابات بواسطة وزارة التجارة والصناعة:

لا يأخذ القانون المصري والعراقي والفرنسي بهذه الطريقة من طرق التعيين وذلك على عكس الحال في قانون الشركات الإنجليزي والأردني..

وفقاً لنص المادة (٣٨٨) من القانون الشركات الإنجليزي الصادر سنة (١٩٨٥)، يجوز تعيين مراقب الحسابات بقرار من وزارة الصناعة بناءً على طلب الشركة، وذلك متى أغفلت الجمعية العامة العادية للمساهمين هذا التعيين، أو لم تبادر إليه إذا أصبح مراقب حساباتها عاجزاً عن القيام بواجباته الوظيفية، ويجب على الشركة أن تخطر وزارة التجارة والصناعة خلال أسبوع واحد من التاريخ الذي شغرت فيه وظيفة مراقب الحسابات<sup>(١)</sup>.

أشارت فقرة (الألف) من المادة (٢٧٦) من قانون الشركات الأردني على أنه يحق لوزير التجارة والصناعة أن يندب شخصاً أو أكثر، أو مدقق حسابات بغرض التحقيق في أعمال أية شركة وتقديم تقرير له عنها بناءً على طلب مساهمين يحملون ٢٠% من أسهم الشركة، إذا توافرت أسباب معقولة يقتنع بها الوزير بناءً على تنسيب مراقب الشركات<sup>(٢)</sup>.  
والباحث يرى بأئته لابس به أن يأخذ المشرع المصري والعراقي والفرنسي بهذا استثناء.

فاذا تم تعيين مراقب الحسابات بالمخالفة لأحكام سالفه الذكر، فإن التعيين يكون باطلاً أي العقد بين مراقب الحسابات وعميله يكون باطلاً، نحن إذن نكون أمام المسؤولية التقصيرية لا العقدية عند وجود الضرر.

**ثانياً- أن يكون الضرر ناشئاً عن إخلال مراقب الحسابات بتنفيذ العقد:**

لا يكفي لقيام المسؤولية العقدية أن يربط المضرور بالمسؤول بعقد صحيح، بل يجب بالإضافة إلى ذلك أن يكون الخطأ الذي سبب الضرر للمضرور ناشئاً عن الإخلال بأحد الالتزامات القانونية التي يرتبها

(١) ينظر: د. خالد أمين عبدالله، تدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، الشركة العربية المتحدة، القاهرة، مصر، سنة ٢٠١٤ م، ص ١٣٢. ود. علي سيد القاسم، مرجع سابق، ص ٧٦. ونص المادة (٣٨٨) من القانون الشركات الإنجليزي الصادر سنة (١٩٨٥).

(٢) ينظر: د. إيهاب نظمي ود. هاني العزب، مرجع سابق، ص ٣٧. ونص فقرة (الألف) من المادة (٢٧٦) من قانون الشركات الأردني.

العقد<sup>(١)</sup>، سواءً كان هذا الالتزام قد ورد في العقد أو مما هو من مستلزماته<sup>(٢)</sup>.

يرى الباحث بأنه لقيام المسؤولية العقدية لمراقب الحسابات في شركات المساهمة أن يحدث خطأ مراقب الحسابات ضرراً لشركة، إذ لا محل للقول بمسؤولية مراقب الحسابات العقدية إذا لم يترتب على خطأ مراقب الحسابات ضرر، ويتعين على من يدعي وقوع الضرر عبء إثباته.

كذلك لا تقوم مسؤولية عقدية، في المرحلة السابقة على التعاقد، كما إذا رفض مراقب الحسابات التعاقد بعد أن دعا إليه، أو قطع المفاوضات التي تمهد للتعاقد في وقت غير لائق وبدون مبرر - إذا تضرر بعميله يتساءل بالمسؤولية التقصيرية -<sup>(٣)</sup>، وبالنسبة لأحداث اللاحقة، أيضاً لا يسأل مراقب الحسابات عن المخالفات التي تحدث بعد انتهاء خدماته لدى عميله (أي بعد اتمام العقد) ما لم يكن قد ساهم في وقوعها بطريقة مباشرة أو غير مباشرة<sup>(٤)</sup>.

يثور تساؤل عما إذا كان مراقب الحسابات الذي ينتهي عقده مع الشركة التي كان يعمل عندها، ويلتحق بخدمة شركة أخرى منافسة فيطلعها على أسرار الشركة الأولى الصناعية أو التجارية أو المالية، يكون مسؤولاً عن عمله هذا وتقضي عليه المحاكم بتعويض هذا الشركة عما أصابها من ضرر، ولكن نكون أمام مسؤولية عقدية أم تقصيرية؟

تذهب المحاكم الفرنسية - ويؤيدها فيما تذهب إليه معظم الفقهاء - إلى أن المسؤولية في هذه الحالات مسؤولية تقصيرية مصدرها العمل الضار، وإلى هذا يذهب معظم الفقهاء في مصر. لو رجعنا إلى القانون المدني العراقي لوجدنا أن المشرع حدد الالتزامات التي ينشئها (عقد العمل) في ذمة العامل، وإن هذه الالتزامات تنطوي على التزامه بعدم إفشاء أسرار رب العمل، فقد نصت الفقرة (الخامسة) من المادة (٩٠٩) من قانون المدني العراقي على أنه يجب على العامل: ((أن يحتفظ بأسرار رب العمل الصناعية والتجارية حتى بعد انقضاء العقد)) وأن الفقرة الثانية من المادة السالفة نصت على مسؤولية العامل عن مخالفة هذا الالتزام، إذن فنحن هنا في صدد التزام ناشئ عن عقد سواءً أكان العامل يعرفه أو لا يعرفه، إذ لم تعد كل الالتزامات التعاقدية في وقتنا هذا التزامات يعرفها المتعاقدان بل ويريدانها، فقد أصبح العقد، أو بعض العقود على أقل تقدير، عقداً منظماً تنظيمياً تشريعياً تكاد إرادة الطرفين فيه تنحصر في ربط إيجاب أحدهما بقبول الآخر، وبعبارة أخرى أصبحت آثار كثير من العقود (جعلية) كما يقول فقهاء الشريعة الإسلامية، حيث أخذت تسود فكرة العقد المنظم<sup>(٥)</sup>.

يرى الباحث بأنه يخلص مما تقدم أن مسؤولية مراقب الحسابات عن إفشاء أسرار الشركة مسؤولية عقدية لأنها مسؤولية مبنية على الإخلال بالالتزام ناشئ من عقد العمل نفسه، ومراقب الحسابات ملزماً قبل الشركة بسلوك معين ناشئ عن تلك الرابطة التعاقدية التي كانت قائمة بين مراقب الحسابات وعميله. إذن الأعمال السابقة على العقد والأعمال اللاحقة على انتهاء العقد (القاعدة العامة في هذا الصدد)،

(١) ينظر: د.فايز أحمد عبدالرحمن، مرجع سابق، ص ٨٣.

(٢) د.رمضان ابوالسعود، مرجع سابق، ص ٣٢١.

(٣) ينظر: د.حسن علي الذنون، المبسوط، ج ١، مرجع سابق، ص ٨٩. ود.رمضان ابوالسعود، المرجع السابق، ص ٣٢٠، ٣٢١.

(٤) ينظر: د.خالد أمين عبدالله، علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية والعلمية)، الطبعة السادسة، دار الوائل، عمان، الأردن، سنة ٢٠١٢ م، ص ٩٦. ود.علي سيد قاسم، مرجع سابق، ص ٢٤١. ود.مصطفى العوجي، ج ١، مرجع سابق، ص ٣٠.

(٥) د.حسن علي الذنون، المبسوط، ج ١، مرجع سابق، ص ٩٣ و ٩٤.



جدير بالذكر أن الغير لا يتأثر بالعقد لأنه ليس طرفاً وليس خلفاً عاماً أو خاصاً لأي من طرفيه وذلك وفقاً لمبدأ نسبية أثر العقود إلا أن هناك بعض الإستثناءات على هذه القاعدة يمتد فيها أثر الغير<sup>(١)</sup> ولا جدير لذكرهم هنا.

## الفصل الثاني

### نطاق المسؤولية التقصيرية لمراقب الحسابات

الآن وقد انتهينا من تحديد نطاق المسؤولية العقدية، أصبح من اليسير علينا تحديد نطاق المسؤولية التقصيرية، ألا يكفينا في هذا الصدد أن نقرر أنه في كل الحالات التي لا تتوفر فيها شروط المسؤولية لعقد لا يبقى أمام المضرور إلا الرجوع عن طريق المسؤولية التقصيرية؟ إن هذا المعيار صحيح في جميع الحالات التي لا تكون بين مراقب الحسابات والمضرور رابطة عقدية لكن الأمر لا يعرض دائماً بمثل هذه البساطة في كل الحالات<sup>(٢)</sup>، وإنما لا يتحدد هذا النطاق بدقة إلا على ضوء تحديد نطاق المسؤولية العقدية، وكل خطأ إذا كان سبباً للضرر وخارجاً عن نطاق المسؤولية العقدية تكون المسؤولية تقصيرية، وإنما من قبل حددنا نطاق المسؤولية العقدية لمراقب الحسابات، وهو:

١. وجود العقد الصحيح بين مراقب الحسابات والشركة.
٢. أن يكون الضرر ناشئاً عن إخلال مراقب الحسابات بتنفيذ العقد.
٣. أن تنشأ المسؤولية العقدية بين مراقب الحسابات والشركة.

نطاق المسؤولية التقصيرية هو الإخلال بالالتزام القانوني العام وهو عدم الإضرار بالغير إضراراً غير مشروع<sup>(٣)</sup>، إذ المسؤولية التقصيرية هي القاعدة العامة في المسؤولية المدنية وتطبق أحكامها في الحالات التي يتخلف فيها شروط تطبيق المسؤولية العقدية<sup>(٤)</sup>، أي إن المسؤولية التقصيرية إنما تتحقق بوقوع خطأ تتسبب عنه للغير مضررة، ولا تكون ثمة صلة عقدية بين المدين والمضرور<sup>(٥)</sup>، أي لا تكون صلة عقدية بين مراقب الحسابات والغير، وقد نصت على ذلك فقرة (الأولى) من المادة (١٦٣) من قانون المدني المصري رقم (١٣١) لسنة (١٩٤٨) التي تنص: ((كل خطأ سبب ضرراً للغير يلزم من ارتكبه بالتعويض))، والمادة (٢٠٤) من القانون المدني العراقي رقم (٤٠) لسنة (١٩٥١) التي تنص: ((كل تعد يصيب الغير بأي ضرر آخر غير ما ذكر في المواد السابقة يستوجب التعويض))، والمادة (١٣٨٢) من القانون المدني الفرنسي صادر السنة (١٨٤٩) التي تنص: ((كل فعل يحدث ضرراً (Un dommage) للغير يُلام فاعله بتعويض هذا الضرر)).

(١) ينظر: د.فايز أحمد عبدالرحمن، مرجع سابق، ص ٧٦.

(٢) ينظر: د.حسن علي الذنون، المبسوط، ج ١، مرجع سابق، ص ١٣٠. وينظر:

Henri Lalou, "Traité Pratique De Le Responsabilite Civile", six edition, paris, 1926, No, P. 433.

(٣) ينظر: د.حسن علي الذنون، النظرية العامة للالتزام، مصادر الالتزام، الجزء الأول، مطبعة المعارف، بغداد، سنة ١٩٤٩ م، ص ٢٨٠.

(٤) ينظر: د.فايز أحمد عبدالرحمان، مرجع سابق، ص ٩٤.

(٥) ينظر: د.حسين عامر ود.عبدالرحيم عامر، مرجع سابق، ص ١١٥.

على هذا الأساس يمكن معرفة الأفعال التي لاتربطها بالعقد أية رابطة مباشرة، مع مايجب مراعاته إجمالاً في الأحوال التالية:

١. عندما لا يكون للفعل الضار أي صلة بالعقد، ولا من رابطة بينهما، ولا محل لإقواعد المسؤولية التقصيرية.

٢. وقد يبدو أنّ للفعل الضار صلة بالعقد، كما لو وقع هذا الفعل إبان تنفيذ العقد، ولكن عند بحثه يتبين أنّ العقد لا يتضمن التزاماً يمكن أن يعتبر هذا الفعل إخلالاً به، وتلك هي حالة رابطة العرضية ويرى بعض الفقهاء إمكان تطبيق قواعد المسؤولية العقدية، ولكن المحاكم الفرنسية تذهب إلى تطبيق قواعد المسؤولية التقصيرية<sup>(١)</sup>.

٣. وقد يبدو أنّ الفعل الضار وقع إخلالاً بالتزام يتضمنه العقد، ولكن عند بحث مضمون ذلك الالتزام يتخاذل قيام المسؤولية العقدية لما يتضح من انقضاء الصلة بين المتعاقدين، وعلى هذا فليس من محل إلا لتطبيق قواعد المسؤولية التقصيرية.

إذا كان العقد قد عني بهذا الفعل الضار فيما تضمنه من التزام ببذل العناية، إلا أنّ ذلك يقتصر على الالتزام العقدي، وفيما عدا هذا النطاق فإن ما يقع بينهما من مسؤولية يكون الرجوع فيها إلى القواعد العامة، أي إنه يرجع إلى قواعد المسؤولية التقصيرية في كل ما لا صلة له بالعقد، وفي كل ما بشأنه يعتبر أحد المتعاقدين من الغير بالنسبة للآخر<sup>(٢)</sup>.

في هذا المعنى يقول الأستاذان (مارتي ورينو) ما نلخصه فيما يلي: "تفترض المسؤولية العقدية أنّ هناك ضرراً لحق المتعاقد من جراء عدم تنفيذ التزام ناشيء من العقد، وعلى هذا ينبغي أن يكون بين الطرفين عقد وأن ينطوي هذا العقد على الالتزام الذي كان الإخلال به سبباً لما لحق الطرف الآخر من ضرر فإن لم يتوافر هذان الشرطان كما في صدد مسؤولية تقصيرية. وعلى هذا فإننا نكون في صدد مسؤولية تقصيرية مادام العقد الذي يجري التفاوض عليه بين الطرفين لم يتم إبرامه بعد فالمسؤولية تكون تقصيرية عن الضرر الناجم عن الامتناع الخاطئ (Refus Fautif) عن التعاقد، أو عن الرجوع عن الإيجاب في وقت غير مناسب، أو عن الضرر الناجم عن العقد الباطل، أو عن الضرر الناجم بعد انقضاء العقد - عدا الحالات التي أشرنا إليها فيما تقدم، والتي قلنا إن المسؤولية تبقى العقدية على الرغم من انتهاء العقد - وبعبارة مختصرة تكون المسؤولية تقصيرية عندما لا يكون الضرر الذي لحق أحد المتعاقدين ناشئاً عن الإخلال بالتزام تابع من العقد القائم بينهما"<sup>(٣)</sup>.

(١) محكمة النقض الفرنسية في (٢) ديسمبر سنة (١٨٨٤) سيري (١٨٨٦ - ١ - ٣٦٧) وفي (٥) فبراير سنة (١٨٩٤) دالو (٩٤ - ١ - ٤٧٨) وفي (١٥) يولييه سنة (١٨٩٦) سيري (١٨٩٧ - ١ - ٢٢٩) وفي هذا المعنى حكم (٩) فبراير سنة (١٩٢٦) سيري (١٩٢٦ - ١ - ٨٦)، مشار إليه لدى: د.حسين عامر ود.عبدالرحيم عامر، مرجع سابق، ص ١١٥.

(٢) ينظر: د.حسين عامر ود.عبدالرحيم عامر، مرجع سابق، ص ١١٥ و ١١٦.

(٣) نقلاً عن: د.حسن علي الذنون، المبسوط، ج ١، مرجع سابق، ص ١٣٢.

## المبحث الثاني

### عناصر المسؤولية المدنية عن أعمال مراقب الحسابات

لا تختلف المسؤولية المراقب من حيث عناصرها لكي تتحقق عن المسؤولية بوجه عام، فهي لا تنهض إلا إذا توفرت لها عناصر ثلاثة وهي: الخطأ، والضرر، وعلاقة السببية بينهما<sup>(1)</sup>.

لا شك أنّ ثمة أهمية كبيرة لعنصر الضرر في المسؤولية عموماً فهي تدور معه وجوداً وهدماً تخفيفاً وتشديداً، ويتجلى ذلك في المسؤولية المدنية خصوصاً، فهي التزام بالتعويض، والتعويض يقدر بقدر الضرر، وشقها الذي يطلق عليه اسم المسؤولية التقصيرية إنّما تمثل سنده في التزام قانوني هو عدم الأضرار بالغير، ولا يختلف اثنان فيما لحق المسؤولية التقصيرية من تطورات ترجمت اهتماماً متزايداً بعنصر الضرر واستبعاداً لعنصر الخطأ.

الحق أنّ الضرورات الاجتماعية النابعة من التطورات الاقتصادية والتكنولوجية المتلاحقة المتسارعة وتعميق الوعي الاجتماعي وانتشاره، ومن ثمّ انحسار النزعة الفردية إنّما قادت مع غيرها نحو الأخذ بالمسؤولية المادية أو الموضوعية التي أساسها عنصر الضرر، كما أنّ رابطة السببية قد اختلفت في مدى أهميتها في المسؤولية عن التشهير وانتهاك الحياة الخاصة<sup>(2)</sup>.

لكن على الرغم من التسليم بهذا كله فإنّ عنصر الخطأ يمثل مركز صدارة وأهمية بالغة في المسؤولية مراقب الحسابات على وجه الخصوص، هذا ما سيتبين جلياً في ثنايا هذه الدراسة.

تأسيساً على ما تقدم فسننولى معالجة هذا المبحث في مطلبين<sup>(3)</sup> نفرر أولهما عنصر الخطأ مراقب الحسابات وحده، ونخصص ثانيهما للعنصران الآخران وهما الضرر وعلاقة السببية بين خطأ مراقب الحسابات والضرر، كالاتي:

#### المطلب الأول: خطأ مراقب الحسابات.

#### المطلب الثاني: الضرر وعلاقة السببية بين خطأ مراقب الحسابات والضرر.

(1) ينظر:

Lalou , op. cit, p. p. 266, 267..

(2) ينظر: ابراهيم علي حمادي الحلبوسي، الخطأ المهني والخطأ العادي في إطار المسؤولية الطبية، دراسة قانونية مقارنة، رسالة مقدمة إلى مجلس كلية القانون، جامعة بابل، وهي جزء من متطلبات نيل درجة الماجستير في القانون الخاص، سنة ٢٠٠٢ م، ص ١.

(3) سبب تقسم هذا المبحث إلى مطلبين وليس ثلاث هو: إنّ الضرر وعلاقة السببية لهما أهمية كبيرة في قيام المسؤولية، فهي قد تنهض بهذان العنصران دون وقوع خطأ من مراقب الحسابات المسؤول، كما هو الحال في المسؤولية التي تقوم على مبدأ تحمل التبعة، ومبدأ الضمان والمسؤولية المادية أو الموضوعية بوجه عام، ففي هذه الأحوال يكون عنصر الضرر هو العنصر الأساسي لقيامها، فإذا لم يوجد ضرر فلا مسؤولية، وكذلك علاقة السببية فالمسؤولية لا تنهض بدونها كأصل عام.

## المطلب الأول

### خطأ مراقب الحسابات

خطأ هو أهم العناصر الثلاثة التي تقوم عليها المسؤولية المدنية، والذي يستأهل الإفاضة في بحثه، ويرجع هذا إلى ما ثار في شأنه من خلاف في تحديده أو في وضع معيار معين له<sup>(١)</sup>، وهو عنصر جوهري من عناصر المسؤولية المدنية وخاصة تلك التي تنشأ عن الفعل الشخصي، سواءً كانت المسؤولية عقدية أم تقصيرية، وأن المسؤولية التي لا تقيم وزناً للخطأ ليست إلا حالة خاصة لا يمكن الأخذ بها ما لم يوجد نص قانوني يجيز الأخذ بها<sup>(٢)</sup>. لذلك نقسم هذا المطلب إلى فرعين، نفرّد أولها لمفهوم الخطأ والثاني لإخلاق مراقب الحسابات بالتزاماته كمناط للخطأ الموجب للمسؤولية؛ كالآتي:

#### الفرع الأول: مفهوم الخطأ.

الفرع الثاني: إخلال مراقب الحسابات بالتزاماته كمناط للخطأ الموجب للمسؤولية.

### الفرع الأول

#### مفهوم الخطأ

إن القانون المصري والفرنسي والعراقي يعتبران الخطأ عنصراً من عناصر المسؤولية المدنية عقدية كانت أم تقصيرية وفقاً لنصوص صريحة وردت في هذا التشريع<sup>(٣)</sup>، كما جاء في المادة (١٦٨) من القانون المدني العراقي رقم (٤٠) لسنة ١٩٥١ (المعدل) للخطأ في المسؤولية العقدية، أمّا في المسؤولية التقصيرية فإن الأمر لا يختلف حيث اعتبرت المادة (١٨٦) وما بعدها للخطأ أساساً لقيام هذه المسؤولية وعنصراً من عناصرها، إضافة إلى ذلك فقد جعل المشرع العراقي عنوان الفصل الثالث من الباب الأول من الكتاب الأول من القانون المدني بالعمل غير المشروع والعمل لا يكون غير مشروع إلا إذا كان عملاً خاطئاً، وهذا يدل بوضوح على وجوب توافر الخطأ لقيام هذه المسؤولية<sup>(٤)</sup>، وختم المشرع العراقي النصوص المتعلقة بالأعمال غير المشروعة بحكم مشترك حيث ألزمت المادة (٢٠٤) من القانون المدني الحكم بالتعويض عن كل تعد يصيب الغير بأي ضرر من الأضرار<sup>(٥)</sup>.

(١) د. حسين عامر ود. عبدالرحيم عامر، مرجع سابق، ص ١٢٩. وينظر:

V. Godin, "La Responsabilite Sans Faute Et Ses Implications Financieres Jus Medicun", IV, P.203.

(٢) د. عباس علي محمد الحسيني، المسؤولية المدنية للصحفي، دراسة مقارنة، رسالة مقدمة إلى مجلس كلية القانون بجامعة بغداد، وهي جزء من متطلبات نيل درجة الدكتوراه في القانون الخاص، سنة ٢٠٠٣ م، ص ٩٨.

(٣) ينظر: المواد (١١٤٧، ١١٤٨) الخاصة بالمسؤولية العقدية والمواد (١٣٨٢، ١٣٨٣) الخاصة بالمسؤولية التقصيرية في القانون المدني الفرنسي، و المادة (١٦٣) مدني مصري رقم (١٣١) لسنة (١٩٤٨)، ومجموعة الأعمال التحضيرية للقانون المدني المصري، الجزء الثاني، ص ٣٥٤ و ٣٥٥.

(٤) ينظر: د. حسن علي الذنون، المبسوط في شرح القانون المدني، الخطأ، الطبعة الأولى، الجزء الثاني، دار وائل، عمّان، الأردن، سنة ٢٠٠٦ م، ص ٥٦.

(٥) تكاد التشريعات الحديثة تجمع على اعتبار الخطأ ركناً من أركان المسؤولية المدنية لاتنهض بدونه؛ على سبيل المثال: المادة (٨٢٣) من القانون المدني الألماني الصادر سنة (١٨٩٦). والمادة (١٦٤) من القانون المدني السوري الصادر بالمرسوم التشريعي رقم ٨٤ تاريخ ١٨/٥/١٩٤٩، والمادة (٢٥٦) من القانون المدني الأردني رقم (٤٣) لسنة (١٩٧٦).

لم يضع المشرع المصري والعراقي، ولا مشرّعوا القوانين المدنية في البلاد العربية تعريفاً للخطأ<sup>(١)</sup>، وإنما تركوا أمر ذلك للشراح والفقهاء عملاً بالسياسة التشريعية السليمة التي تأبى على المشرع أن يزوج نفسه في تعريفات يختلف أمرها باختلاف النزعات السياسية والعوامل الاقتصادية والاجتماعية وكلها نزعات وعوامل متغيرة متقلبة.

يعرف الخطأ في قاموس المصطلحات القانونية الفرنسي سنة ٢٠١٤ بأنه عمل ضار غير مشروع أي العمل الضار المخالف للقانون<sup>(٢)</sup>.

عرّف بعض الخطأ بأنه هي الأخطاء غير مقصودة القيام به في الموازنة وهو متعلقة بالأخطاء المادية الخاصة بالمعلومات المدرجة والمثبتة في البيانات المالية، وتنقسم هذه الأخطاء إلى: محاولة إخفاء أو حذف الأخطاء الموجودة في الموازنة باستثناء العمليات واصل القوائم المالية، تعتمد ارتكاب الأخطاء عن طريق ادراج البيانات المالية أو القيام بالعمليات على ارصدة كاذبة<sup>(٣)</sup>.

وعرّفه بعض خطأ المهني بأنه هو إخلال ذوي المهن بالواجبات الخاصة التي تفرضها عليهم مهنتهم - كإهمال مراقب الحسابات أصول مهنة التدقيق -، وتعتبر المسؤولية عن هذا الخطأ مسؤولية عقدية إذا كانت يربط صاحب المهنة بالمضروب عقد، أما إذا انتفى هذا العقد فالمسؤولية تقصيرية<sup>(٤)</sup>، عرّفه بعض آخر بأنه الانحراف عن السلوك المألوف للشخص أثناء تأدية وظيفته أو بمناسبة ممارسته لها مع إدارته لهذا الانحراف<sup>(٥)</sup>.

الاتحاد الدولي للمحاسبين يعرف خطأ مراقب الحسابات بأنه التحريفات غير المقصودة في البيانات المالية بما في ذلك حذف مبلغ أو خطأ في جمع البيانات أو معالجتها، أو تقدير محاسبي غير صحيح ناتج عن السهو أو تفسير خاطئ للحقائق، أو خطأ في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعلقة بالقياس أو الاعتراف أو التصنيف أو العرض أو الإفصاح، كما عرّفه على أنه تلك الأخطاء غير المعتمدة التي لا ترتكب عمداً أو بناءً على تصميم سابق، وإنما تقع بسبب التقصير أو عدم دراية موظفي قسم المحاسبة بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، أو بسبب التقصير والإهمال في أداء أعمالهم. وكذلك عرّفه على أنه عجز السجلات المحاسبية عن الإفصاح عما حدث فعلاً بشكل غير عادي<sup>(٦)</sup>.

(١) يستثنى من ذلك القانون المغربي، فقد عرّف الخطأ في الفصل (٧٨) من قانون الالتزامات والعقود (ظهير ٩ رمضان ١٣٣١ (١٢ أغسطس ١٩١٣)، صيغة محينة بتاريخ 22 سبتمبر ٢٠١١) بأن الخطأ: ((هو ترك ما كان يجب فعله، أو فعل ما كان يجب الإمساك عنه، وذلك من غير قصد لإحداث الضرر)).  
(٢) ينظر؛

du vocabulaire juridique, 2014, p. 237.

(٣) ينظر؛

Mohamad S, Ali I & Shofian B., Op cit, p. 526.

(٤) شريف أحمد الطباخ، المسؤولية المدنية (التقصيرية والعقدية - التطبيق العملي لدعوى التعويض)، الطبعة الأولى، الجزء الأول، دار الفكر والقانون، سنة ٢٠٠٩ م، ص ٤٣١.

(٥) أحمد شعبان محمد طه، مرجع سابق، ص ٥٥.

(٦) الاتحاد الدولي للمحاسبين "إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة"، معيار

عرّفه بعض آخر بأنه تحريف في أحد بنود القوائم المالية ولكن غير معتمد مثل الأخطاء المحاسبية أو الكتابية في السجلات أو البيانات المحاسبية<sup>(١)</sup>.

وبناءً على ما تقدم يمكن للباحث أن يقول الخطأ في مسؤوليّة مراقب الحسابات المدنية هو عدم قيام مراقب الحسابات بالتزامات الخاصة التي تفرضها عليه مهنته، أو عمل شيء تمنعه عليه مهنته، سواءً كان مصدرها العقد أو القانون، فمهنة مراقب الحسابات تستلزم منه دراية خاصة بكيفية ممارستها، فالخطأ يتحقق في كلّ مرة يعطي مراقب الحسابات أمراً يحظر عليه القانون أو العقد بين مراقب الحسابات وعميله، أو يمتنع عن ما يجب عليه عمله.

إنّ هذا العنصر يمثل نقطة الأساس في قيام أو عدم قيام المسؤوليّة المدنية وإنّ عبء الإثبات في حدوث الخطأ أو الإهمال من المراقب إنّما ينبغي أن يقع على عاتق المدعي، وهذا الأمر أشدّ لزوماً في حالة مراجعة التنبؤات المالية، حيث تعتبر المسؤوليّة هنا امتداداً أو توسعاً هاماً في مجال ممارسة المهنة، ومن المناسب تشجيع المراقبين على القيام به دون خوف لا داع له<sup>(٢)</sup>. يأتي بيان إثبات خطأ مراقب الحسابات بالتفصيل في فصل الثاني من هذه الرسالة بإذن الله.

## الفرع الثاني

### إخلال مراقب الحسابات بالتزاماته كمناط للخطأ الموجب للمسؤوليّة

حدد المشرّع عدداً من الالتزامات القانونية التي تحكم عمل مراقب الحسابات، إذا خالفه يكون مراقب الحسابات مسؤولاً مسؤولاً مدنية تجاه الشركة أو الغير، وسوف نتكلم عن كل الالتزام بشيء من تفصيل في ستة غصون كالآتي:

**الغصن الأول:** الالتزام مراقب الحسابات بتحرير التقارير السنوية اللازمة وتقديمها إلى الجمعية العامة.

**الغصن الثاني:** الالتزام مراقب الحسابات بعدم إفشاء الأسرار المهنية.

**الغصن الثالث:** الالتزام مراقب الحسابات في دعوة الجمعية العامة للانعقاد.

**الغصن الرابع:** الالتزام مراقب الحسابات بإعلام المساهمين بعقود التي لهم مصلحة فيها.

**الغصن الخامس:** الالتزام مراقب الحسابات بحضور الجمعية العامة للمساهمين ومراقبة صحة انعقادها.

**الغصن السادس:** الالتزام مراقب الحسابات بحضور جلسات مجلس الإدارة وعدم تدخله بأعمال الخاصة للمجلس.

---

=التدقيق الدولي رقم ٢٤٠ (مسؤوليّة المدقق في اعتبار الاحتيال والخطأ عند التدقيق)، سنة ٢٠٠٣ م. مشار إليه لدى: د. غسان فلاح المطارنة، المدخل إلى تدقيق الحسابات المعاصر، الطبعة الأولى، زمزم، عمّان، الأردن، سنة ٢٠١٣ م، ص ١٤٦. ود. حسين أحمد دحدوح ود. حسين يوسف القاضي، ج ١، مرجع سابق، ص ١٩٦.

(١) د. عارف عبدالله الكريم، مرجع سابق، ص ٢٢٤.

(٢) د. حامد طلبة محمد أبو هيبه، مرجع سابق، ص ٢٢٣ و ٢٢٤.

## الغصن الأول

### الالتزام مراقب الحسابات

#### بتحرير التقارير السنوية اللازمة وتقديمها إلى الجمعية العامة

تقرير هو الوسيلة التي يتصل مراقب الحسابات مع الشركة أو الغير، وذلك هو نتيجة لعملية التدقيق، ويعد تقرير المراقب الركيزة الأساسية التي تعتمد عليها الأطراف المختلفة التي يخدمها مراقب الحسابات ولها مصلحة في البيانات المالية المنشورة، ولذلك إنَّ التقرير المعد يوجه للجهة التي قامت بتعيين مراقب الحسابات وهي الجمعية العامة للمساهمين<sup>(١)</sup>، وإنَّ مسؤوليَّة المراقب في هذا الشأن تتحدد فقط بحدود ما جاء في رأيه الذي عبر عنه في صورة تقرير المراجعة<sup>(٢)</sup>. ولأنَّ التقرير مراقب الحسابات من أهم التزاماته، لذلك يتكلم الباحث عن مفهومه ومزايا وعيوبه وأنواعه وأخيراً جزاء تخلف المراقب بتقديم تقرير بشئ من تفصيل:

#### أولاً- مفهوم تقرير مراقب الحسابات:

لما كان التقرير هو أهم مهام مراقب الحسابات لذا يعرف التقرير بأنَّه: "عرض للحقائق الخاصة بموضوع معين أو مشكلة معينة عرضاً تحليلياً مبسطاً واستخلاص النتائج ثمَّ الاقتراحات والتوصيات التي تتمشى مع نتائج التحليل"، وعلى رغم من أنَّ هذا التعريف يعطى مفهوماً واضحاً لمعنى التقرير إلا أنَّه من الملاحظ في الحياة العملية وجود بعض التقارير لا تحتوي أي اقتراحات أو توصيات<sup>(٣)</sup>. عرفَّ البعض التقرير بأنَّه هو الوسيلة التي يعبر بها المراقب عن رأيه في القوائم المالية أو عند اللزوم يمتنع عن إبداء الرأي في القوائم المالية<sup>(٤)</sup>.

عرفَّ التقرير أيضاً بأنَّه وثيقة مكتوبة صادرة عن شخص مهني لإبداء رأي فني محايد بهدف إعلام مستخدمي المعلومات حول درجة التطابق بين المعلومات الاقتصادية لمعناها المهني المتعارف عليه، حيث نرى بأنَّ الهدف الأساسي في إبداء رأي فني محايد عن مدى توافق وصدق البيانات والمعلومات للاعتماد عليها وما إذا كانت القوائم المالية التي أعدتها في السنة المالية محل التدقيق تعبر بصدق وعدالة عن الوضع المالي للنشاط<sup>(٥)</sup>.

كما ويعرف التقرير في قاموس اكسفورد (The Oxford English Dictionary) بأنَّه: عرض منهجي لنتائج استقصاء أو بحث للحصول على معلومات محددة سلفاً يقوم به شخص معين أو مجموعة أشخاص يتم تكليفهم لقيادة الأعمال بين المستويات الإدارية المختلفة، وبين وحدات النشاط كل في مجال اختصاصه<sup>(٦)</sup>.

(١) عبدالمنعم عطا العلول، دور الإفصاح المحاسبي في دعم نظام الرقابة والمساعدة في الشركات المساهمة، قطاع غزة، فلسطين، رسالة مقدمة إلى مجلس كلية التجارة، الجامعة الإسلامية بغزة، للحصول على درجة الماجستير في قسم المحاسبة والتمويل، بدون سنة، ص ٥٠. ود. خالد أمين عبدالله، تدقيق الحسابات، مرجع سابق، ص ٤٤١.

(٢) د. حسين أحمد دحدوح ود. حسين يوسف القاضي، ج ١، مرجع سابق، ص ١١٢.

(٣) د. هشام صلاح سيد، مهارات إعداد وكتابة التقارير وفن كتابة التقرير الفعال، الطبعة الأولى، دار الكتب العلمية، القاهرة، مصر، سنة ٢٠١٣ م، ص ٣٨.

(٤) د. محمد مصطفى سليمان، مرجع سابق، ص ٢٨٢.

(٥) د. إيهاب نظمي ود. هاني العزب، مرجع سابق، ص ٨٣.

(٦) نقلاً عن: د. هشام صلاح سيد، مرجع سابق، ص ٣٨.

يقصد بالتقرير (Reporting) بلورة نتائج الفحص والتحقيق وإثباتها في تقرير يقدم إلى من يهمله الأمر داخل المشروع وخارجه وهو ختام عملية التدقيق<sup>(١)</sup>. إنَّ تقرير المراقب رأياً رسمياً، أو هو عبارة عن وثيقة رسمية، سواءً أُصدر عن مدقق داخلي أو مدقق خارجي مستقل، ويعتبر أداة أساسية عند إبلاغ المعلومات المالية للمستخدمين، خاصةً في مجال الأعمال، كما يعطي تأكيداً لمستخدمي هذه المعلومات لاتخاذ القرارات بناءً على نتائج أعمال التدقيق<sup>(٢)</sup>.

#### ثانياً- مميزات وعيوب تقرير مراقب الحسابات:

إنَّ تقرير مراقب الحسابات في شركات المساهمة له مميزات وعيوب بالنسبة للشركة والغير، وهو ما سنبينه:

#### أ- مميزات تقرير مراقب الحسابات في شركات المساهمة هي:

١. يحدد التقرير نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية الموجود أو بيان شامل لنقاط الضعف ومحاسن النظام في نفس الوقت<sup>(٣)</sup>.
٢. تعتبر التقارير مصدراً دائماً ووعاءً للمعلومات يمكن الرجوع إليها في أي وقت.
٣. تعتبر التقارير القاعدة الأساسية التي تتخذ القرارات بناءً عليها.
٤. تعتبر التقارير وسيلة اتصال هامة داخل منشآت الأعمال على مختلف أنواعها<sup>(٤)</sup>.

#### ب- عيوب تقرير مراقب الحسابات في شركات المساهمة هي:

١. صعوبة تتبع الشرح المطول في وصف الإجراءات لغرض التعرف على نقاط الضعف في الرقابة.
٢. صعوبة التأكد من تغطية جميع عناصر الطريقة المتبعة إلا بعد إجراء استقصاءات أخرى<sup>(٥)</sup>.

#### ثالثاً- أنواع تقارير مراقب الحسابات:

إنَّ لمراقب الحسابات أنواع من التقارير منه التقارير العامة ومنه التقارير الخاصة التي تطلعه المراقب في أوقات المعينة، وهو ما نتكلم عنه بشيء من تفصيل:

#### أ- التقارير العامة (Public Reports):

التقرير العام<sup>(٦)</sup> هو ذلك التقرير الذي يلتزم مراقب الحسابات بتقديمه إلى الجمعية العامة التي تتعقد سنوياً لاعتماد ميزانية الشركة وحساب الأرباح والخسائر، ويحتوي هذا التقرير على ما قام به المراقب من فحص دفاتر الشركة ومراجعة حساباتها وميزانيتها وتحقيق موجوداتها والتزاماتها، فهو بمثابة

(١) ينظر: د. خالد أمين عبدالله، تدقيق الحسابات، مرجع سابق، ص ٤٥.

(٢) مصطفى محمد الذيب، تدقيق البيانات المالية للشركات التجارية (المخطط والبرنامج وأوراق العمل)، الطبعة الأولى، مكتبة صادر، بيروت، لبنان، سنة ٢٠٠٩ م، ص ٢٤٤.

(٣) ينظر: د. نواف محمد عباس الرمحاني، مرجع سابق، ص ١٨٧.

(٤) ينظر: د. هشام محمد صلاح سيد، مرجع سابق، ص ٣٧. ود. خالد أمين عبدالله، علم تدقيق الحسابات، مرجع سابق، ص ٨٩.

(٥) ينظر: د. نواف محمد عباس الرمحاني، مرجع سابق، ص ١٨٧.

(٦) غالباً ما يطلق على هذا النوع من التقارير تقرير الميزانية (Balance Sheet Audit)، ينظر في ذلك: د. خالد أمين عبدالله، تدقيق الحسابات، مرجع سابق، ص ٤٤٥.

المحصلة النهائية للعناية التي بذلها في فحص دفاتر الشركة ومراجعة حساباتها وميزانياتها وتحقيق موجوداتها والتزاماتها، وينتهي في تقريره إلى ما توصل إليه من نتائج وما يراه من توصيات<sup>(١)</sup>.

أشارت الفقرة (الثانية) من المادة (١٣٣) من قانون الشركات العراقي رقم (٢١) لسنة ١٩٩٧ (المعدل)<sup>(٢)</sup> إلى تقرير مراقب الحسابات بقولها: ((يقدم مراقب الحسابات تقريراً إلى الشركة عن الحسابات خلال ٣٠ ثلاثين يوماً من تاريخ الانتهاء من اعدادها))، كما نصت الفقرة (٩) من دليل التدقيق رقم (٢) والصادر عن مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في العراق بجلسته المنعقدة بتاريخ (١٩/٧/١٩٩٩) الآتي: ((يتوجب على مراقب الحسابات أن يقوم باعداد تقرير مكتوب...)) وكذلك الفقرة (٢٣) من دليل التدقيق رقم (٣) والصادر من نفس المجلس بجلسته المنعقدة بتاريخ (٢/١١/١٩٩٩) والتي تلزم مراقب الحسابات وعند انتهاء عملية التدقيق أن يلخص نتائج عمله بوثيقة مكتوبة - التقرير -.

**سنعالج فيما يلي الميعاد الذي يجب أن يقدم فيه التقرير العام، ومضمونه، وأنواعه، وشكله:**

#### (١) - ميعاد تقديم التقرير العام:

أنواع الرأي الفني الذي يصله التقرير من قبل المراقب أياً كان فإنه يحمل رسالة لها محتوى معلوماتي يؤثر في سلوك مستخدمي التقرير، ومن المرغوب من وجهة نظرهم، خاصة المتعاملين في سوق الأوراق المالية، أن يقدم لهم التقرير في أقرب فرصة ممكنة، وعادة ما يؤثر تأخير التقرير سلباً على سلوك مستخدميهم لأنهم يبررون التأخير بأسباب كثيرة منها تأخر مراقب الحسابات في إنهاء أعمال المراجعة، نقص كفاءته المهنية، الوضع المالي السيئ للمشروع، ضعف هيكل الرقابة الداخلية لدى المشروع، احتمال وجود تحريف في القوائم المالية، واحتمال أن يكون رأي مراقب الحسابات متحفظاً أو معاكساً<sup>(٣)</sup>. في قانون الشركات المصري، وإن كان قد أوجب عقد الجمعية العامة السنوية خلال الستة أشهر التالية لنهاية السنة المالية للشركة، إلا أنه لم ينص على حد أدنى تتعين مراعاته لتقديم تقرير مراقب الحسابات قبل انعقاد هذه الجمعية العامة، وإما ترك تنظيم هذه المواعيد للائحة التنفيذية.

وجاء في المادة (٢١٨) من اللائحة التنفيذية للقانون رقم (١٥٩) لسنة (١٩٨١) في مصر على وجوب نشر تقرير مراقب الحسابات بالكامل في صحيفتين يوميتين خلال الأشهر الثلاثة من انتهاء السنة المالية على الأكثر، كما أجازت في فقرتها (الثانية) الاكتفاء بإرسال نسخة من الميزانية وحساب الأرباح والخسائر وتقرير مجلس الإدارة في الشركات المساهمة والمدير المفوض في الشركات الأخرى والنص الكامل لتقرير مراقب الحسابات، إلى كل مساهم عن طريق البريد المسجل قبل تاريخ عقد الجمعية العامة

(١) راجع نص الفقرة (الثانية) من المادة (١٣٣) من قانون الشركات العراقي رقم (٢١) لسنة (١٩٩٧)، والمادة (١٠٦) من القانون الشركات المصري رقم (١٥٩) لسنة (١٩٨١)، والمادة (٢٢٨) من قانون الشركات الفرنسي رقم (٥٣٧) لسنة (١٩٦٦)، والمادة (٢٣٧) من قانون الشركات الإنجليزي الصادر سنة (١٩٨٥).

(٢) والمادة (١٠٦) من قانون الشركات المصري رقم (١٥٩) لسنة (١٩٨١)، والمادة (٢٣٧) من قانون الشركات الفرنسي رقم (٥٣٧) لسنة (١٩٦٦).

(٣) ينظر: بن جميلة محمد، مرجع سابق، ص ٩١.

بعشرين يوماً على الأقل، متى كان نظام الشركة الأساسي يسمح بذلك، في نفس الوقت أوجبت المادة (١٨٩) من اللائحة التنفيذية على مجلس الإدارة أن تضع البيانات المالية تحت تصرف مراقبي الحسابات خلال الشهرين السابقين على عقد الجمعية العامة للشركة، فيمكن القول إذن بأن مراقب الحسابات في مصر يتمتع بأربعين يوماً على الأقل لصياغة تقريره.

أمّا حسب القانون الشركات العراقي، فإنّ مراقب الحسابات ملزم على وفق أحكام الفقرة (الثانية) من المادة (١٣٣) من قانون الشركات النافذ أن يقدم تقريره عن البيانات المالية للشركة الخاضعة لرقابته خلال ثلاثين يوماً من تاريخ الإنتهاء من اعدادها من قبل إدارة الشركة، وجاء في المادة (١٣٥) من القانون المذكور: ((تعقد الهيئة العامة اجتماعاً لمناقشة وإقرار الحسابات الختامية خلال ستين يوماً من تاريخ الانتهاء من تدقيقها)).

أمّا المشرّع الفرنسي، فإنّه يوجب على مراقب الحسابات تقديم تقريره في خمسة عشر يوماً على الأقل قبل موعد انعقاد الجمعية العامة للشركة، حيث إنّ المادة (٢٤٣) من المرسوم رقم (٢٣٦) الصادر سنة (١٩٦٧)، والمعدل بالمرسوم الصادر في مارس سنة (١٩٨٥)، توجب على مجلس الإدارة أن تقدم حسابات الشركة بعد الانتهاء منها إلى مراقب الحسابات قبل شهر على الأقل من تاريخ انعقاد الجمعية العامة، مما يعني أنّه متى ما انعقدت الجمعية العامة للشركة في ميعادها القانوني فليس أمام مراقب الحسابات إلا خمسة عشر يوماً فقط لإعداد تقريره السنوي<sup>(١)</sup>.

يمكن القول بأنّ هذه المواعيد المقررة في كل من قانون الشركات المصري والعراقي والفرنسي تمثل الحد الأدنى المطلوب قانوناً، إذ تستطيع إدارة الشركة ومراقب الحسابات اختصار هذه المدد وانجاز اعداد البيانات المالية وتقديمها بمدد أقصر من المدد المحددة في القانون أو في وقت كاف قبل عقد الجمعية العامة هذا من جهة ومن جهة أخرى، نلاحظ أنّ مراقب الحسابات يقوم بمراجعة حسابات الشركة ودفاتها ويفحص مستنداتها ويجري عليها الاختبارات اللازمة في أي وقت يشاء طوال السنة المالية<sup>(٢)</sup>.

أيضاً يمكن القول لا يجوز تجاوز المدد المقررة إذ تترتب - جزاء على ذلك - غرامة تهديدية تتحملها الشركة عن كل يوم تأخير وهو ما نصت عليه المادة (٢١٧) من قانون الشركات العراقي بقولها: ((تخضع اي شركة لا تقدم البيانات والمعلومات المطلوبة والواجب تقديمها إلى جهة رسمية مختصة في الاوقات المحددة بموجب أحكام هذا القانون لغرامة لا تزيد على ٣٠٠٠٠٠٠ ثلاثمائة الف دينار عن كل يوم تأخير وذلك وفقاً لفداحة المخالفة))<sup>(٣)</sup>.

(١) ينظر: د.علي سيد قاسم، مرجع سابق، ص ١٩٠ و ١٩١. ونص المادة (٢٤٣) من المرسوم رقم (٢٣٦) الصادر سنة (١٩٦٧) في فرنسا، والمعدل بالمرسوم الصادر في مارس سنة (١٩٨٥).

(٢) ينظر: د.علي سيد قاسم، المرجع السابق، ص ١٩٠. ونهلة طعمة خلف، مرجع سابق، ص ١١٠ ومابعدها.

(٣) لقد تم تشديد العقوبة بموجب التعديل الأخير لقانون الشركات العراقي رقم (٢١) لسنة (١٩٩٧) المعدل إذ كان النص السابق للمادة (٢١٧) ينص على ما يأتي: ((كل شركة تأخرت عن تقديم البيانات والمعلومات الواجب تقديمها إلى جهة رسمية مختصة في الأوقات المحددة بموجب أحكام هذا القانون تعاقب بغرامة مقدارها مئة دينار عن كل يوم تتأخر فيه عن ذلك)).

جدير بالملاحظة أنَّ المشرِّع العراقي في قانون الشركات، يلقي تبعة مسؤوليَّة التأخير على إدارة الشركة وحدها، ولم يتطرق إلى حالة كون التأخير سببه المراقب، وكان على المشرِّع العراقي الانتباه إلى هذه الحالة، ولاسيما ان مجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات في العراق بجلسته المنعقدة بتاريخ (٢٠٠٠/٧/٣) وفي الفقرة (ب) من المادة (الرابعة) من أسس توزيع الأعمال بين مراقبي الحسابات يحمله المسؤولية القانونية المنصوص عليها في القوانين النافذة التي تجيز لإدارة الشركة مفاضاته لكونه مقصرا بقبوله تدقيق عملية غير مسموح له بتدقيقها أدت إلى تأخر الشركة في تقديم البيانات المالية المدققة المطلوبة وحسب المواعيد المحددة بالقوانين والتشريعات المعنية، وحسنا فعل المشرِّع العراقي عندما شدد العقوبة في حالة تخلف الشركة في تقديم البيانات المالية إلى الجهات المختصة، لأن التأخير في تقديمها يجعلها غير ذات جدوى، لاسيما إنها معدة عن سنة مالية سابقة<sup>(١)</sup>.

## ( ٢ ) - مضمون تقرير مراقب الحسابات:

فقد أوجب قانون الشركات العراقي النافذ في المادة (١٣٦) التي يجب أن يغطيها هذا التقرير كحد أدنى فعلى مراقب الحسابات أن يبين<sup>(٢)</sup>:

أولاً: مدى سلامة حسابات الشركة وصحة البيانات الواردة في الحسابات الختامية ومدى السماح له بالاطلاع على المعلومات التي طلبها عن نشاط الشركة مع بيان رأيه في تقرير مجلس الإدارة.

ثانياً: مدى تطبيق الشركة للأصول المحاسبية المرعية وبشكل خاص تلك المتعلقة بمسك الدفاتر والسجلات المحاسبية وعملية جرد الموجودات والتزامات الشركة.

ثالثاً: مدى تعبير الحسابات الختامية عن حقيقة المركز المالي في نهاية السنة ونتيجة أعمالها.

رابعاً: مدى تطابق الحسابات مع أحكام القانون وعقد الشركة. "مثلاً أن نية المشاركة تعتبر ركناً موضوعياً خاصاً في عقد الشركة، بل لعله المعيار الذي يميز هذا العقد عن غيره من العقود الأخرى التي قد تتشابه معه، وتفترض نية المشاركة فضلاً عن التعاون الإيجابي بين المساهمين لتحقيق غرض الشركة، فنجد عدم المساواة بين المساهمين تعتبر إخلالاً بركن من أركان عقد الشركة، وعليه يتعين على مراقب الحسابات مراعاة المساواة بين المساهمين<sup>(٣)</sup>، وإنَّ مبدأ المساواة بين المساهمين ليس مبدأ مطلقاً إذ يجوز النص في نظام الشركة على إنشاء أسهم ممتازة تختص بعض الامتيازات في التصويت أو الأرباح أو فائض التصفية، ولا يعد ذلك إخلالاً بالمساواة بين المساهمين إذ إنَّ هذه المساواة قاصرة على المساهمين من فئة واحدة ممن اكتتبوا في نفس الإصدار، وعلى ذلك يتعين على مراقب الحسابات أن يتحقق من أنَّ الأسهم من نفس النوع تتساوى في الحقوق والمزايا التي توفرها لأربابها، ما لايجوز تعديل الحقوق والمميزات أو القيود المتعلقة بنوع من الأسهم إلا بقرار من الجمعية العامة غير العادية وبموافقة ثلثي حاملي نوع الأسهم الذي يتعلق التعديل به<sup>(٤)</sup>".

(١) ينظر: نهلة طعمة خلف، مرجع سابق، ص ١١١.

(٢) في مصر المادة (١٠٦) من قانون الشركات رقم (١٥٩) لسنة (١٩٨١)، والمادة (٢٣٧) من قانون الشركات الفرنسي رقم (٥٣٧) لسنة (١٩٦٦)، والمادة (١٣٢) من نظام الشركات السعودي الصادر بالمرسوم رقم (٦) لسنة (١٩٦٥) مع تعديلاته. والمادة (١٧٩) من قانون الشركات اليمني رقم (٢٢) لسنة (١٩٩٧).

(٣) ينظر: د.فادي توكل، مرجع سابق، ص ٨٤.

(٤) ينظر: د.علي سيد قاسم، مرجع سابق، ص ١٣٢.

**خامساً:** ما وقع من مخالفات لأحكام هذا القانون أو عقد الشركة على وجه يؤثر في نشاطها أو مركزها المالي، مع بيان ما إذا كانت هذه المخالفات قائمة عند تدقيق الحسابات الختامية. "مثلاً من واجبات مراقب الحسابات مراقبة أعمال الشركة والتحقق من مدى انتظام الدفاتر والسجلات وأنه تم مراعاة الأصول المحاسبية عند إعدادها<sup>(١)</sup> وتقتصر مهمة المراقب على الرقابة دون التدخل في الإدارة أو إصدار الأوامر والتوجيهات"<sup>(٢)</sup>.

فضلا عن تحديد قانون الشركات للمسائل الواجب على مراقب الحسابات إبداء الرأي حولها فقد حدد مسؤوليئة عن صحة ما ورد في تقريره من بيانات<sup>(٣)</sup> كما جاءت بذلك المادة (١٣٧) التي تنص على: ((يسأل مراقب الحسابات عن صحة البيانات الواردة في تقريره بوصفه وكبلاً عن الشركة في مراقبة وتدقيق حساباتها)).

### ( ٣ )- أنواع الرأي المهني لمراقب الحسابات في التقارير العامة:

تتلخص نتائج أعمال التدقيق في تقارير مراقب الحسابات بمختلف أنواعها ولأي جهة صدرت في أربعة أنواع مختلفة من الرأي، وهي التي تصدر عن مراقب الحسابات والتي تتناول رأيه حول البيانات المالية التي قام بتدقيقها:

( أ )- **الرأي غير المشروط (الخالي من التحفظات)**<sup>(٤)</sup>: إن أكثر التقارير شيوعاً هو التقرير الذي يتضمن الرأي غير المشروط، والذي قاد الكثير لدعوته، الرأي النظيف ويشبه بعض علماء المحاسبة الأمريكيين كالشهادة الصحية الخالية من الأمراض<sup>(٥)</sup>.

رأي غير المشروط يبين فيه مراقب الحسابات عدم وجود أي تحفظ على عدالة تمثيل القوائم المالية ومطابقتها للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، وأن الوحدة الاقتصادية في رأيه قدمت بعدالة بيانات المركز المالي ونتائج أعمالها والتغييرات في التدفقات النقدية - أي الخالية من أية أخطاء مادية وجوهية وفقاً لمبادئ والمعايير المحاسبية -<sup>(٦)</sup>، وأن تلك المبادئ طبقت في السنة السابقة، وأنها تحتوي كافة المعلومات الإضافية اللازمة<sup>(٧)</sup>.

( ب )- **الرأي المشروط (المتحفظ)**<sup>(٨)</sup>: في هذا التقرير التدقيق يكون قد تم بشكل تام وقد أعطى نتائج مرضية حول عدالة القوائم المالية، ولكن مراقب الحسابات يعتقد أنه من المهم أو مطلوب أن يقدم

(١) ينظر: د. غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص ٩٦. ود. عزيز العكلي، الوسيط في شركات التجارية، مرجع سابق، ص ٣٣٠.

(٢) ينظر: د. خالد أمين عبدالله، علم تدقيق الحسابات، مرجع سابق، ص ١١٧.

(٣) ينظر: إيناس باسم عبدالخالق الصفار، مرجع سابق، ص ٨٤.

(٤) ينظر نص المادة (١٩) من دليل التدقيق رقم (٢) بشأن تقرير مراقب الحسابات حول البيانات المالية (في العراق). ويسمى أيضاً التقرير النظيف أو التقرير غير المقيد بتحفظات، أو التقرير بدون تحفظات.

(٥) ينظر: د. مصطفى محمد الذيب، مرجع سابق، ص ٢٤٧. ود. محمد مصطفى سليمان، مرجع سابق، ص ٢٨٩.

(٦) ينظر: د. أمين السيد أحمد لطفى، الأفصاح في التقارير المالية للشركات المساهمة (دور وإجراءات مراقب الحسابات وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية - الدولية -)، مكتبة الأكاديمي، الدقي، القاهرة، مصر، سنة ١٩٩٨ م، ص ٢٦٠. وناسك إسماعيل علي، مرجع سابق، ص ٣٩. وينظر:

(New order for Auditing joint stock Companies)

موقع (erdem-erdem) على شبكة الانترنت، تاريخ الزيارة (٢٠١٤/١٠/١٠) ساعة (PM ٥:٥٠)؛

(www.erdem-erdem.com)

(٧) د. خالد أمين عبدالله، تدقيق الحسابات، مرجع سابق، ص ٤٤٦.

(٨) ينظر: نص المادة (٢٣) من دليل التدقيق رقم (٢) بشأن تقرير مراقب الحسابات حول البيانات المالية (في العراق).

معلومات إضافية للمستخدم<sup>(١)</sup>، وتنقسم التحفظات إلى ثلاثة أقسام:

١. التحفظات التي تهدف إلى تحديد مسؤولية المراقب، ومثال ذلك ما يقرره مراقب الحسابات عادة من أنه اعتمد حسابات الفروع مع أنه لم يقم بزيارتها شخصياً، أو لم تصل إليه ردود المصادقات من المدنيين.

٢. التحفظات التي تفصح عن اختلاف رأيه مع الإدارة والتي غالباً ما تشير إلى مخالفة الشركة للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها مثل عدم كفاية مخصصات الاستهلاك أو مخصصات الديون المشكوك فيها.

٣. التحفظات التي تشير إلى مخالفات لقانون الشركات أو لنظام الشركة الداخلي<sup>(٢)</sup>.

مثلاً عندما لا يكون مراقب الحسابات قادراً على انجاز إجراءات رئيسية للمراجعة<sup>(٣)</sup>، أو عند عدم التأكد من قدرة المنشأة (الشركة محل رقابته) على الاستمرار في النشاط فمن الأفضل لمراقب الحسابات أن يصدر تقريراً متحفظاً<sup>(٤)</sup>، في كل الحالات على خبير المحاسبة أن يدرج فقرة إضافية على تقريره، لماذا يدرج هذه الفقرة؟؟؟<sup>(٥)</sup>. أي يوضح فيها أسباب تحفظه.

( ج -) الرأي المعارض (المعاكس)<sup>(٦)</sup>: باستطاعة مراقب الحسابات أن يعطي رأياً عكسي ( Adverse Opinion)، ويعطى هذا التقرير عندما يعتقد المراقب أن كل القوائم المالية مضللة وخاطئة والتي تعرض الوضع المالي للشركة<sup>(٧)</sup>، وتقع على مراقب الحسابات مسؤولية بيان الأسباب المؤدية لإصدار مثل هذا الرأي وذكرها<sup>(٨)</sup>، مثال على هذا النوع من الرأي إذا لم تعد القوائم المالية بالالتزام بالمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً، ونادراً ما يستخدم هذا النوع من التقرير<sup>(٩)</sup>.

( د -) الامتناع عن إبداء الرأي: يصدر عندما يرى المراقب أنه لا يستطيع أن يكون رأياً حول البيانات المالية المعنية بأعمال الفحص والتدقيق<sup>(١٠)</sup>، وهذا يعود لأسباب مختلفة أمّا أنه غير قادر على استكمال

(١) ينظر: د. إيهاب نظمي ود. هاني العزب، مرجع سابق، ص ٨٦.

(٢) د. خالد أمين عبدالله، تدقيق الحسابات، مرجع سابق، ص ٤٤٧.

(٣) د. كمال خليفة أبو زيد ود. سمير كامل عيسى ود. رجب السيد راشد، دراسات في المراجعة الخارجية للقوائم المالية (الإطار النظري، معايير المراجعة، مراجعة الأنظمة الإلكترونية، التطبيقات الحديثة)، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، مصر، سنة ٢٠٠٨ م، ص ٨٠.

(٤) د. حسين أحمد دحدوح ود. حسين يوسف القاضي، ج ١، مرجع سابق، ص ٢٢٩.

(٥) ينظر: د. مصطفى محمد الذيب، مرجع سابق، ص ٢٤٧ و ٢٤٨. ود. حسين أحمد دحدوح ود. حسين يوسف القاضي، ج ١، مرجع سابق، ص ١١٩.

(٦) ينظر: نص المادة (٢٤) من دليل التدقيق رقم (٢) بشأن تقرير مراقب الحسابات حول البيانات المالية في العراق، والمادة (١٠٦) من قانون الشركات المصري رقم (١٥٩) لسنة (١٩٨١)، والمادة (١٩٣) من مرسوم رقم (٢٣٦) الصادر في (٢٣) مارس سنة (١٩٦٧) في فرنسا.

(٧) ينظر: د. إيهاب نظمي ود. هاني العزب، مرجع سابق، ص ٨٨. ود. حسين أحمد دحدوح ود. حسين يوسف القاضي، ج ١، مرجع سابق، ص ١٣٣. ود. محمد مصطفى سليمان، مرجع سابق، ص ٢٩٣.

(٨) ينظر: د. خالد أمين عبدالله، تدقيق الحسابات، مرجع سابق، ص ٤٤٧. ونص المادة (١٩٣) من المرسوم رقم (٢٣٦) الصادر في (٢٣) مارس سنة (١٩٦٧) في فرنسا.

(٩) د. كمال خليفة أبو زيد ود. سمير كامل عيسى ود. رجب السيد راشد، مرجع سابق، ص ٨٠ و ٨٢.

(١٠) ينظر: د. أمين السيد أحمد لطفى، الأفصاح في التقارير المالية للشركات المساهمة، مرجع سابق، ص ٢٦٣.

أعمال التدقيق أو أنه لم يستطيع التأكد منها، مما يجعله في شك وريبة، أو يظهر له الأمر غامضاً حول مصدر هذه الأمور. مثال على ذلك، عدم اطلاع المراقب على مستندات ثبوتية حول قيود جرد البضاعة، وعدم قيام الإدارة بجرده فعليه لهذه البضاعة وعدم تمكنه من القيام بإجراءات تدقيق أخرى للتأكد من هذا الأمر<sup>(١)</sup>. وفي هذه الحالات يجب على مراقب الحسابات أن يوضح في تقريره نوع التقييد على نطاق عمله وإجراءاته (مثل إعطائه إدارة الشركة مدة معينة لاتخاذ إجراءاتها في تعديل البيانات المالية ليتسنى له إبداء الرأي بشأنها)<sup>(٢)</sup>.

جدير بالذكر أنّ النوع الرابع من أنواع الرأي التي يبديها مراقب الحسابات والمنصوص عليها في دليل التدقيق رقم (٢)، لا وجود له في كل من التشريع المصري والفرنسي، ويبدو أنّ المشرع العراقي أراد أن يساير أنواع الرأي المنصوص عليها في أدلة التدقيق الدولية والصادرة عن اتحاد المحاسبين الدولي.

#### ( ٤ ) - شكل التقرير العام أو عناصره:

لم يحدد المشرع في كل من مصر والعراق والفرنسا شكلاً خاصاً لتقرير مراقب الحسابات، وإمّا حدد بعض الأمور التي يجب أن تظهر في التقرير تمثل الحد الأدنى من المعلومات، ويجب أن يتضمن التقرير العناصر الأساسية التالية<sup>(٣)</sup>، وهو مانجمعهم في النقاط الآتية:

١. الإشارة إلى معايير المراقبة: حيث يجب أن يوضح التقرير معايير المراجعة المتعارف عليها والتي اتبعت عند القيام بعملية المراجعة، ويحتاج القارئ والمستخدم لتلك الإشارة كتأكيد على أنّ المراجعة قد أديت طبقاً لأصول أو أساليب متفق عليها. بوجه العام يفترض أن المراقب قد أتبع معايير المراجعة الخاصة بالبلاد التي يبينها عنوانه ما لم ينص على عكس ذلك في التقرير.

٢. عنوان التقرير: يجب أن يعنون التقرير بعبارة "تقرير مراقب الحسابات" لتمييزه عن التقارير التي قد تصدر عن آخرين مثل مديري الشركة أو مجلس الإدارة أو المراقبين الآخرين الذين يتطلب عملهم الالتزام بمتطلبات السلوك المهني التي يلتزم بها مراقب الحسابات.

٣. تاريخ إصدار التقرير: يجب أن يكون التقرير مؤرخاً، حيث يعد تاريخ التقرير بمثابة تاريخ الانتهاء من عملية التدقيق، لأنّ ذلك يعني بأنّ مراقب الحسابات قد أخذ بعين الاعتبار تأثير الأحداث والعمليات التي علم بها حتى تاريخ الانتهاء من إصدار التقرير بشأن البيانات المالية الخاصة بالشركة موضوع رقبته. والهدف من تحديد التاريخ بدقة هو تحديد مسؤوليّة مراقب الحسابات عن مراجعة العمليات التي تمت بين تاريخ الميزانية وتاريخ التقرير.

(١) ينظر: د. مصطفى محمد الذيب، مرجع سابق، ٢٤٩ وما بعدها.

(٢) ينظر: نص المادتين (٢٥، ٢٦) من دليل التدقيق رقم (٢) بشأن تقرير مراقب الحسابات حول البيانات المالية في العراق.

(٣) أوضح المعيار الدولي (٧٠٠) المعدل العناصر الأساسية لتقرير المراقب.

مشار إليه لدى: د. حسين أحمد دحدوح ود. حسين يوسف القاضي، ج ١، مرجع سابق، ص ١١٢.

٤. اسم وعنوان مراقب الحسابات: يجب أن يذكر اسم مراقب الحسابات القائم بالتدقيق لغرض معرفة الشخص القائم بالتدقيق ولتحديد المسؤولية في ضوء ذلك، وكذلك يجب أن يذكر عنوان مراقب الحسابات، ويكون عادة اسم المدينة التي فيها مكتب مراقب الحسابات.

٥. توقيع مراقب الحسابات: يجب على مراقب الحسابات الذي يقوم بمراقبة حسابات الشركة أن يقوم بتوقيع التقرير باسمه لعدم جواز استخدام الأختام، حيث أن مراقب الحسابات هو المسؤول عن أية وثيقة أو تقارير يصدرها مكتبه سواءً قام باعدادها بنفسه أو بواسطة موظفيه، فإذا تعدد مراقبو الحسابات الذين شاركوا في إعداد التقرير وجب أن يوقع كل منهم بإمضائه الشخصي تقريرهم المشترك، وإذا اختلفت آراؤهم بشأن مسألة معينة تعين عرض الآراء المختلفة في التقرير، وفي حالات معينة يتم التوقيع باسم الشخص المعنوي (الشركة كذا للتدقيق، أو مؤسسة فلان وشركاه ...) شرط أن يذكر اسم المفوض بالتوقيع.

٦. أن يكون التقرير مكتوباً: فلا يصح لمراقب الحسابات أن يقدم تقريره شفاهة، وقد ورد في الفقرة (الثانية) من المادة (١٢٧) من قانون الشركات العراقي: ((ترسل إلى المسجل نسخة من الدعوة الموجهة إلى المساهمين لحضور اجتماع الجمعية العمومية لمناقشة الحسابات الختامية للشركة)) ويرفق بالدعوة ما يلي: ((٢- الحسابات الختامية للسنة السابقة وتقرير مراقب الحسابات بشأنها))، وكذلك الفقرة (الثانية) من المادة (١٣٣) من قانون الشركات المذكور: ((يقدم مراقب الحسابات تقريراً إلى الشركة ...))، وهذا يعني ضمناً أن يكون التقرير في وثيقة مكتوبة.

٧. عناصر أخرى: بالإضافة إلى كافة العناصر السابق ذكرها على مراقب الحسابات أن يراعي في تقريره العناصر الآتية:

- أ- الجهة التي يوجه إليها التقرير أي اسم الشركة.
- ب- بيان الجهة المقدم إليها التقرير.
- ج- تحديد الفترة الزمنية التي يتناولها التقرير أي تحديد فترة المراجعة.
- د- ذكر ما بذله مراقب الحسابات من عناية عند تنفيذ مهامه، وأن يشير صراحة أنه قد راعى الأصول المهنية المعمول بها أو الأسباب والظروف التي دعت للخروج عنها.
- هـ- الفقرة (التمهيدية، النطاق، الرأي).
- و- يجب ان يصاغ التقرير بكلمات سهلة ومفهومة.
- ز- هناك نقطة اشارت إليها المادة (٦٥) من قانون الشركات المصري رقم (١٥٩) لسنة (١٩٨١)، كذلك المادة (٤٤) من قانون المصارف العراقي رقم (٩٤) لسنة (٢٠٠٤)، وهي نشر البيانات المالية ومن ضمنها تقرير مراقب الحسابات في صحيفتين يوميتين<sup>(١)</sup>. وفي رأي الباحث أن هذه النقطة مهمة

(١) ينظر: د. أحمد نور، مراجعة الحسابات (من الناحيتين النظرية والعملية) مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، مصر، سنة ١٩٨٧ م، ص ١١٦. ود. وليم توماس ود. أمروسون هنكلي، تعريب ومراجعة: د. أحمد حامد حجاج ود. كمال الدين سعيد،

خاصة في الشركات المساهمة ليتسنى للمساهمين الاطلاع على هذه البيانات وإعداد أسئلتهم وملاحظاتهم حولها وقبل انعقاد الجمعية العامة للمصادقة على البيانات المالية، وكذلك الحال بالنسبة للغير مثل المستثمرين، إذ إنَّ الكثير من القرارات الخاصة باستثماراتهم في الأسهم والسندات تتوقف على نشر هذه البيانات بحيث يتسنى لهم الاطلاع الكافي، لغرض اتخاذ القرارات السليمة في موضوع استثماراتهم وهو نقص في قانون الشركات العراقي.

### **ب- التقارير الخاصة (Special Reports):**

هي التقارير المرتبطة بمهام محددة وخاصة، ولم ينص القانون على إعدادها مثل التقارير العامة<sup>(١)</sup>، أي حددها المشرع في مناسبات خاصة، فمصدر التزامه هو القانون مباشرة، أو إذن إلى تكليف خاص من قبل الشركة لإجرائها، وتسمى هذه التقارير بالتقارير الخاصة تمييزاً لها عن التقرير العام لأنها لا تتعلق بكل جوانب نشاط الشركة وإنما تتعلق بأمر محددة نص عليها القانون، كما أنها تقدم على استقلال عن التقرير العام، نظراً لأهمية المسائل التي تعد بشأنها، وحتى لا تخفى في زحمة الموضوعات التي يتضمنها التقرير العام<sup>(٢)</sup>.

يميز القضاء في فرنسا بين مهمتين أساسيتين لمراقب الحسابات، الأولى: هي وظيفته الرقابية ويقدم عند تنفيذها تقريره العام. والثاني: هي إعلامية، ويعد بمناسبتها تقاريره الخاصة<sup>(٣)</sup>.

يجب على مراقب الحسابات وضع التقرير بنفسه، فلا يجوز له إنابة غيره في ذلك<sup>(٤)</sup>، وترفع بعض تقارير مراقب الحسابات الخاصة إلى الجمعية العامة العادية، ويرفع البعض الآخر إلى الجمعية العامة

---

=مرجع السابق، ص ٣٤ ومابعدھا. ود.سميحة قليوبي، مرجع سابق، ص ١٠٩٥ ومابعدھا. ود.خالد أمين عبدالله، تدقيق الحسابات، مرجع سابق، ص ٤٤٢. ود.خالد أمين عبدالله، علم تدقيق الحسابات، مرجع سابق، ص ١١٦ ومابعدھا. ود.مصطفى محمد الذيب، مرجع سابق، ص ٢٤٤ ومابعدھا. ود.علي سيد قاسم، مرجع سابق، ص ٢٠٤ ومابعدھا. ود.محمد مصطفى سليمان، مرجع سابق، ص ٢٨٦ ومابعدھا. ود.إيهاب نظمي ود.هاني العزب، مرجع سابق، ص ٨٩ ومابعدھا. ونهلة طعمة خلف، مرجع سابق، ص ١١٠ ومابعدھا. وبن جميلة محمد، مرجع سابق، ص ٩٣ ومابعدھا. ود.هشام صلاح سيد، مرجع سابق، ص ٥٨. ود.حسين أحمد دحدوح ود.حسين يوسف القاضي، ج ١، مرجع سابق، ص ١١٣ ومابعدھا. ود.أمين السيد أحمد لطفى، الأفصح في التقارير المالية للشركات المساهمة، مرجع سابق، ص ٢٥٧ إلى ٢٦٠. ود.متولي محمد الجمل ود.عبدالمنعم محمود عبدالمنعم، مرجع سابق، ص ٤٧٠ ومابعدھا. ونص المادة (١٢٧، ١٣٣) من قانون الشركات العراقي رقم (٢١) لسنة (١٩٩٧) المعدل، والمادة (٤٤) من قانون المصارف العراقي رقم (٩٤) لسنة (٢٠٠٤) المنشور في جريدة الوقائع العراقية العدد (٣٩٨٦) في ايلول (٢٠٠٤). والمادة (٦٥) من القانون الشركات المصري رقم (١٥٩) لسنة (١٩٨١)، والمادة ٢٦٥ من اللائحة التنفيذية لقانون الشركات المصري الصادرة بالقرار الوزاري رقم (٩٦) لسنة (١٩٨٢).

(١) د.خالد أمين عبدالله، تدقيق الحسابات، مرجع سابق، ص ٤٤٥.

(٢) ينظر: د.علي سيد قاسم، مرجع سابق، ص ٢٠٨.

(٣) (تكلت محكمة باريس في حكمها الصادر في (٢٤) فبراير سنة (١٩٥٤)، دالوز سنة (١٩٥٤) من هذه التفرقة، ثم أشارت إليها محكمة النقض الفرنسية في حكمها بتاريخ (٢٢) مايو سنة (١٩٧٠)، مجموعة أحكام النقض المدني الفرنسية لسنة (١٩٧٠)، وأيد جمهور الفقه هذه الاتجاه)، مشار إليه لدى د.علي سيد قاسم، مرجع سابق، ص ٢٠٨.

(٤) ينظر: د.سميحة قليوبي، مرجع سابق، ص ١٠٩٥.

غير العادية<sup>(١)</sup>، وقد يكون هذا التقرير متفقا مع تقرير مجلس الإدارة في الشركات المساهمة وتقرير المدير المفوض في الشركات الأخرى أو مخالفاً له، وعلى أية حال فالقول الفصل هو للجمعية العمومية للشركة، وفي حالة تخلف مراقب الحسابات في تقديم تقريره أو وجود نقص فيه فإنَّ هناك نتائج تترتب على ذلك<sup>(٢)</sup>.

بالإضافة إلى التقرير العام التي يلزم القانون مراقب الحسابات بتقديمها والتقارير المقدمة من مراقب الحسابات بناءً على طلب الشركة يجب على مراقب الحسابات تقديم تقارير خاصة وهي:

( ١ )- **التقارير الخاصة التي يلزم القانون مراقب الحسابات بتقديمها:** مثل التقارير الخاصة بالشركات حديثة التأسيس، حالة إخطار الشركة، التقارير الخاصة بتفتيش الشركة، عند إصدار السهم والسندات، عند زيادة وتخفيض رأس مال الشركة، عند دمج الشركات، بيان خاص بقروض أعضاء مجلس الإدارة والشركاء، التقرير عن القوائم المالية المقارنة، التقرير عن القوائم المالية الموحدة<sup>(٣)</sup>.

( ٢ )- **التقارير المقدمة من مراقب الحسابات بناءً على طلب الشركة:** إنَّ هذه التقارير تقدم إلى الشركة لغرض خاص، وهي عبارة عن تدقيق لعملية معينة أو عمليات معينة ولمدة معينة بقصد الوصول إلى الغرض الذي من أجله كلف مراقب الحسابات بالقيام بها، وقد يتطلب القيام بإعداد هذه التقارير العودة إلى تدقيق دفاتر وفحص عمليات سبق أن دققت أثناء تدقيق البيانات المالية للشركة، وعلى هذه الصورة فإن التدقيق في هذه الحالة والإجراءات التي تتخذ بشأنها تتوقف على طبيعة التكاليف المنوط بمراقب الحسابات، فمثلاً قد يكلف مراقب الحسابات بتقديم دراسة عن نظام الرقابة الداخلية المطبق لدى الشركة ومواطن الضعف والقوة في هذا النظام، وما هي السبل والاقتراحات التي يراها مراقب الحسابات ضرورية لغرض وضع نظام سليم وقوي للرقابة الداخلية في الشركة، أو قد يعهد إلى مراقب الحسابات تدقيق العمليات النقدية من مقبوضات أو مدفوعات والتي أجرتها الشركة خلال مدة معينة، أو فحص عمليات البيع النقدي والأجل التي قامت بها الشركة، أو قد يطلب من مراقب الحسابات تدقيق حسابات المخازن... الخ<sup>(٤)</sup>.

**رابعا- جزاء تخلف تقديم تقرير مراقب الحسابات:**

بما أنَّ المشرِّع أزم مراقب الحسابات بتقديم تقرير عام إلى الجمعية العامة للمساهمين، وكذا بتقديم تقارير خاصة في الحالات التي ينص عليها القانون أو عند طلب الشركة، وبما أنَّ تقرير مراقب الحسابات يجب أن يرد في أشكال معينة<sup>(٥)</sup> كما بييناه من قبل.

(١) ينظر: د.علي سيد قاسم، مرجع سابق، ص ٢٠٩.

(٢) ينظر: نهلة طعمة خلف، مرجع سابق، ص ١٠٨.

(٣) ينظر: د.وليم توماس ود.أمرسون هنكلي، تعريب ومراجعة: د.أحمد حامد حجاج ود.كمال الدين سعيد، مرجع سابق، ص ١٠٠٢ وما بعدها. ود.حسين أحمد دحدوح ود.حسين يوسف القاضي، ج ١، مرجع سابق، ص ١٣٨ وما بعدها. وبين جميلة محمد، مرجع سابق، ص ١٠٣ وما بعدها. ود.خالد أمين عبدالله، تدقيق الحسابات، مرجع سابق، ص ٤٤٦.

(٤) ينظر: نهلة طعمة خلف، مرجع سابق، ص ١٣٥.

(٥) ينظر: بن جميلة محمد، مرجع سابق، ص ٩٥.

هنا يثور التساؤل إذا اتخذت الجمعية العامة للشركة قرارها في إحدى الحالات التي يتعين فيها تقديم تقرير من مراقب الحسابات دون مراعاة لهذا الإجراء، كأن تعتمد الميزانية مثلاً دون أن يكون هناك تقرير من مراقب الحسابات، أو كان هذا التقرير مقدماً من مراقب الحسابات لم يعين وفقاً للأوضاع التي ينص عليها القانون، أو لم تتوافر فيه الشروط التي استلزمها الشارع لضمان كفاءة وحياد مراقب الحسابات، وقرار الجمعية العامة في هذه الحالة هل يكون باطلاً أم صحيحاً؟

إنَّ المشرِّع الفرنسي والمصري يقرران بطلان قرار الجمعية العامة في حالة عدم تقديم تقرير مراقب الحسابات، أو كان هذا التقرير مقدماً من مراقب حسابات لم يعين على وفق الشروط التي نص عليها القانون أو لم تتوافر فيه الشروط التي استلزمها المشرِّع لضمان كفاءة وحياد مراقب الحسابات<sup>(١)</sup>.

أمَّا المشرِّع العراقي فقد ألزم مراقب الحسابات في الفقرة (الثانية) من المادة (١٣٣) من قانون الشركات رقم (٢١) لسنة ١٩٩٧ (المعدل) بتقديم تقرير عن البيانات المالية إلى الشركات الخاضعة لرقابته وخلال (٣٠) ثلاثين يوماً على الانتهاء من إعدادها من قبل إدارة الشركة، ولكنه لم يبين ما هو الإجراء القانوني في حالة ما إذا اتخذت الجمعية العامة للشركة قرارها في المصادقة على البيانات المالية دون أن يكون هناك تقرير من مراقب الحسابات، أو كان هذا التقرير مقدماً من مراقب حسابات لم يعين وفقاً للأوضاع التي نص عليها القانون، أو لم تتوافر فيه الشروط التي استلزمها المشرِّع لضمان كفاءة وحياد مراقب الحسابات<sup>(٢)</sup>.

في رأي الباحث ذلك نقض في قانون الشركات العراقي، لأنَّ أحكام المواد التي تعالج الشروط الخاصة الواجب توافرها في مراقب الحسابات، وكذلك الأحكام التي تعالج التزام مراقب الحسابات بتقديم تقريره إلى الجمعية العامة للشركة محل رقابته وخلال المدة المحددة قانوناً هي نصوص أمره، وترتب البطلان في حالة مخالفتها، وإن كان من الأفضل لو أن المشرِّع العراقي نص على ذلك صراحة، وكما فعل المشرِّع المصري والفرنسي والتي بيناه في قبل.

تسري الأحكام السابقة الخاصة بالتقرير المنعدم أو الناقص حتى لو كان قرار الجمعية العامة صادراً بإجماع المساهمين، فنصوص القانون الخاصة بواجبات مراقب الحسابات تفرض أحكاماً أمره، كما لا يعتد بموافقة صادرة من جمعية عامة لم تكن علة بينة كافية بالجوانب المختلفة للموضوع الذي تداولت بشأنه، أمَّا إذا لم يضع مراقب الحسابات تقريره تحت تصرف المساهمين خلال المدة المحددة قانوناً قبل انعقاد الجمعية العامة فإنَّ الحكم ببطلان قرارات الجمعية العامة الصادرة بناء عليه يكون جوازياً بمحكمة إذا تبين لها أن عدم مراعاة الميعاد القانوني ألحق ضرراً بالمساهمين، حيث لم يتح لهم الوقت الكافي للاطلاع عليه مما أفسد تصويتهم في الجمعية العامة<sup>(٣)</sup>.

(١) ينظر: نص المادة (٧٦) من قانون الشركات المصري رقم (١٥٩) لسنة (١٩٨١)، ونص المادة (٢٢٢) من قانون الشركات الفرنسي رقم (٥٣٧) لسنة (١٩٦٦). وكذلك الحال في قانون الشركات اليمني رقم (٢٢) لسنة (١٩٩٧) والتي تنص في فقرة (ج) من المادة (١٧٩) بأنَّه: ((... إذا قررت الجمعية العامة المصادقة على تقرير مجلس الإدارة دون سماع تقرير مراقب الحسابات كان قرارها باطلاً)).

(٢) ينظر: نص الفقرة (الثانية) من المادة (١٣٣) من قانون الشركات العراقي رقم (٢١) لسنة ١٩٩٧ (المعدل).

(٣) ينظر: د.علي سيد قاسم، مرجع سابق، ص ٢٢٥.

## الغصن الثاني

### الالتزام مراقب الحسابات بعدم إفشاء الأسرار المهنية

يحق لمراقب الحسابات الاطلاع على دفاتر الشركة وسجلاتها ومستنداتها في أي وقت سواء منها الإلزامية أم الاختيارية التي تمسكها الشركة، وأيضاً له حق الاطلاع على جميع الدفاتر والسجلات المحاسبية وغير المحاسبية، ومحاضر جلسات مجلس الإدارة والهيئة العامة للتأكد من مدى التقيد بنظام المنشأة ومتطلبات قانون الشركات، كذلك يعني هذا أنه من حق المراقب زيارة الشركة للاطلاع على دفاترها ومستنداتها في أي وقت ودون إخطار مسبق، خاصة إذا كان هناك شكوك لدى المراقب عن حالات تلاعب أو غش ورأي أنه من الضروري القيام بزيارة مفاجئة، أمّا في حالة عدم وجود الشك فيقوم مراقب الحسابات بإبلاغ الشركة مسبقاً والاتفاق على موعد زيارته لاختيار الوقت الملائم حتى لا يعطل أعمال الشركة وليتمكن الموظفون من تجهيز الدفاتر والمستندات اللازمة لعملية الفحص. وفي حالة عدم تمكن المراقب من ممارسة هذا الحق بسبب قيام الشركة بوضع العراقيل مثل سرية الأوراق أو عدم وجود الوقت الكاف لتجهيزها فإنه يجب على المراقب في هذه الحالة رفع تقرير بهذا الأمر إلى مجلس الإدارة وإلى الجمعية العامة للمساهمين<sup>(١)</sup>.

فالشركة إذاً كتاب مفتوح أمام مراقب الحسابات، يتعرف على عملائها، ويقف على أسرارها التجارية، ويكتشف حقيقة مركزها المالي وتبين له الصعوبات التي يمكن أن تواجهها، وهذه كلها مسائل لو علم بها الغير من منافسي الشركة مثلاً أو مورديها أو دائنيها لتسبب في إضعاف مركزها التنافسي في السوق ولحقت بها أضرار، لذلك كان من الطبيعي أن يفرض المشرع على مراقب الحسابات التزاماً بالمحافظة على سر المهنة، ليحمي الشركات الخاضعة لرقابته، وليقيم نوعاً من التوازن بين حق مراقب الحسابات في الاطلاع على أوضاع الشركة المالية والاقتصادية والتجارية، وحق الشركة في المحافظة على أسرارها والحيلولة دون وصولها إلى علم الغير<sup>(٢)</sup> وكما تمتد إلى موظفي العميل نفسه<sup>(٣)</sup>.

بالرغم من أن قانون الشركات العراقي لم يتضمن حكماً يحظر على مراقب الحسابات عدم إفشاء سر المهنة، على خلاف ما فعل المشرع المصري والفرنسي، الذي جاء في المادة (١٠٨) من القانون الشركات المصري رقم (١٥٩) لسنة (١٩٨١) على مراقب الحسابات: ((أن يذيع على المساهمين في مقر الجمعية العامة أو في غيرها، أو إلى غيرهم ما وقف عليه من أسرار الشركة بسبب قيامه بعمله وإلا وجب عزله ومطالبته بالتعويض)).

(١) ينظر: د. زاهرة توفيق سواد، مرجع سابق، ص ١٣٨. ود. خالد أمين عبدالله، علم تدقيق الحسابات، مرجع سابق، ص ١١٤. ود. غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص ٩٢. ونصوص المواد (١٠، ١١) من قواعد السلوك المهني الصادرة عن نقابة المحاسبين والمدققين العراقيين سنة (١٩٨٤).

(٢) ينظر: د. علي سيد قاسم، مرجع سابق، ص ١٦٨.

(٣) ينظر: د. حسين أحمد دحدوح ود. حسين يوسف القاضي، ج ١، مرجع سابق، ص ١٥٩.

كذلك جاء في المادة (٢٣٣) من قانون الشركات الفرنسي رقم (٥٣٧) لسنة (١٩٦٦) بالتزام مراقب الحسابات بالمحافظة على الأسرار التي يتوصل إليها عند ممارسته لمهام وظيفته، كما أن الفقرة الثانية من المادة (٤٥٧) من نفس القانون قد أحالت صراحة إلى نص المادة (٣٧٨) من قانون العقوبات الفرنسي التي تجرم إفشاء الأسرار المهنية<sup>(١)</sup>.

ولكن ذلك لا يعني عدم وجود مثل هذا الالتزام على عاتق مراقب الحسابات في التشريع العراقي، فقد نصت المادة (٨٩) من قانون الإثبات العراقي رقم (١٠٧) لسنة (١٩٧٩) المعدل: ((لا يجوز لمن علم من المحامين أو الأطباء أو الوكلاء أو غيرهم عن طريق مهنته بواقعة أو معلومات أن يفشيها ولو بعد إنتهاء مهمته إلا أنه يجب عليه الإدلاء بالشهادة إذا استشهد به من أفضى إليه بها أو كان ذلك يؤدي إلى منع ارتكاب جريمة))، كذلك المادة (٤٣٧) من قانون العقوبات العراقي رقم (١١١) لسنة (١٩٦٩) المعدل والتي تنص على ما يلي: ((يعاقب بالحبس مدة لا تزيد على سنتين وبغرامة لا تزيد على مائتي دينار أو باحدى هاتين العقوبتين كل من علم بحكم وظيفته أو مهنته أو صناعته أو فنه أو طبيعة عمله بسر فأفشاه في غير الأحوال المصرح بها قانوناً أو استعمله لمنفعته أو منفعة شخص آخر، ومع ذلك فلا عقاب إذا بإفشاء السر لصاحب الشأن فيه أو كان إفشاء السر مقصوداً به الإخبار عن جنائية أو جنحة أو منع ارتكابها))<sup>(٢)</sup>.

وهو كما يظهر من ألفاظه نص عام يشمل كل من يمارس مهنة تصديق عليها هذه العبارة العامة<sup>(٣)</sup>، ومنها ولاشك مهنة مراقبة الحسابات، أمّا التزام مراقب الحسابات بتعويض الشركة (العميل) عن الأضرار التي لحقت بها نتيجة لإفشاء أسرارها فتفرضه القواعد العامة للمسؤولية المدنية<sup>(٤)</sup>.

أيضاً نصت المادة (٦) من قواعد السلوك المهني في العراق: ((يجب على مراقب الحسابات عدم كشف عن شؤون وأسرار عملائه لأي شخص إلا إذا كان ذلك إلزامياً بموجب أحكام القوانين النافذة، وللجهات المحددة فيها حصراً)). وأكدت المادة (٩) من المعايير الأساسية للتدقيق من الدليل التدقيق رقم (٣) بشأن المعايير الأساسية للتدقيق: ((يجب على مراقب الحسابات أن يكون أميناً على أسرار مهنته ويحافظ على المعلومات التي تتوفر له خلال عمله وألا يبوح بها إلى أي جهة دون إذن خاص بذلك إلا في الحالات التي تستدعيها مقتضيات القانون أو متطلبات الإفصاح المهنية)).

(١) ينظر: نصوص المواد (٢٣٣ ، ٤٥٧) من قانون الشركات الفرنسي رقم (٥٣٧) لسنة (١٩٦٦)، والمادة (٣٧٨) من قانون العقوبات الفرنسي الصادر سنة (١٩٨٧).

(٢) ايضاً جاء في المادة (٣١٠) من القانون العقوبات المصري رقم (٥٨) لسنة (١٩٣٧) عندما نصت على أن: ((كل من كان من الأطباء أو الجراحين أو الصيادلة أو القوابل وغيرهم مودعا إليه بمقتضى صناعة أو وظيفة سر خصوصي انتمن عليه فأفشاه في غير الأحوال التي يلزمه القانون فيها بتبليغ ذلك يعاقب بالحبس مدة لا تزيد على ستة أشهر أو بغرامة لا تتجاوز خمسمائة جنية مصري)).

(٣) د.محمود نجيب حسني، شرح قانون العقوبات القسم الخاص، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، سنة ١٩٨٦م، ص ٧٢٤.

(٤) ينظر: د.علي سيد قاسم، مرجع سابق، ص ١٦٩.

ويجب علينا تحديد مضمون التزام مراقب الحسابات بالمحافظة على الأسرار المهنية مبينينه مداه:

أولاً- مضمون التزام مراقب الحسابات بالمحافظة على الأسرار المهنية:

في رأي الباحث أنَّ هناك تعارض ظاهر بين واجب مراقب الحسابات في المحافظة على سرية المعلومات التي يتواصل إليها عند قيامه بمهام وظيفته من ناحية، وبين طبيعة وظيفة مراقب الحسابات نفسها من ناحية أخرى، إذ إنَّ مهمته توجب عليه أن يقدم تقريراً إلى الجمعية العامة للشركة يبين فيه رأيه بمدى سلامة البيانات المالية وانتظامها، ومدى تعبير البيانات المالية عن حقيقة المركز المالي للشركة في نهاية السنة ونتيجة أعمالها، وما وقع من مخالفات لأحكام القانون وعقد الشركة، أي يتضمن كل العناصر المنصوص عليها في القانون، ويثبت رأي مراقب الحسابات في الموافقة على الميزانية بتحفظ أو بغير تحفظ أو في إعادتها إلى مجلس الإدارة، فضلاً عن حق كل عضو في الجمعية العامة للشركة واثناء الاجتماع في مناقشة تقرير مراقب الحسابات، وتوجيه الأسئلة والاستفسارات له، كما أنَّ مراقب الحسابات يسأل مدنياً وجزائياً عن عدم صحة المعلومات التي أوردتها في تقريره.

لذلك كان من الضروري أن نبادر إلى مفهوم سرية المعلومات الذي يتمتع على مراقب الحسابات إفشاؤه، ثمَّ نبين الأشخاص الذين لا يجوز اطلاعهم على هذا السر كله أو بعضه؛

( أ ) - مفهوم سرية المعلومات:

لمَّا كان محل التزام مراقب الحسابات هنا هو المحافظة على سر المهنة، لذا يجب أن تكون الواقعة قد توافرت لها صفة السر (Secret) من ناحية، وأن يكون مراقب الحسابات قد علم بالواقعة بمقتضى مهنته من ناحية أخرى وأفشى هذا السر.

١. السر: كما يعرفه البعض بأث: "واقعة أو صفة ينحصر نطاق العلم بها في عدد محدود من الأشخاص، إذا كانت ثمة مصلحة - يعترف بها القانون - لشخص أو أكثر في أن يظل العلم بها محصور في ذلك النطاق"، والضابط في اعتبار الواقعة سراً ذا شقين: (فيتعين أن يكون نطاق العلم بها محصور في أشخاص محددين، وأن توجد مصلحة مشروعة في إبقاء العلم في ذلك النطاق)، ويعد العلم بالواقعة محصور في أشخاص محددين إذا كان هؤلاء الأشخاص معينين حتى لو كان عددهم كبيراً، أمَّا إذا كانت الواقعة معلومة لعدد معين من الناس بغير تمييز فقد انتفت عنها بالضرورة صفة السر<sup>(١)</sup>.

٢. السر المهني: هي الأسرار المهنية التي اتصل علم مراقب الحسابات بها بمناسبة قيامه بمهام وظيفته لدى الشركة الخاضعة للرقابته<sup>(٢)</sup> وعلى مراقب الحسابات أن يحترم هذه الأسرار التي حصل عليها أثناء أدائه للخدمات المهنية، ويجب أن لا يستخدم هذه المعلومات أو يفصح عنها بدون الحصول على التحويل المناسب والمحدد إلا إذا كان ملزماً قانونياً أو مهنياً بالإفصاح عنها<sup>(٣)</sup>.

(١) د. محمود نجيب حسني، مرجع سابق، ص ٧٢٥ ومابعدھا.

(٢) ينظر: د. فادي توكل، مرجع سابق، ص ٩٤.

(٣) ينظر: إيناس باسم عبدالخالق الصفار، مرجع سابق، ص ١٠٤.

٣. إفشاء السر: هو كشف السر، أي إطلاع الغير عليه بأية طريقة كانت، سواءً كان ذلك بالكتابة أو المشافهة علناً وليست العلانية مشروطة في هذه الجريمة على كل حال بل يقع الإفشاء قانوناً ولو لم يكشف بالسر سوى فرد واحد كلف بكتمانه والاحتفاظ به، وتقع الجريمة ولو حصلت المكاشفة بجزء من السر الذي يوجب القانون كتمانها<sup>(١)</sup>.

إنَّ منطوق المادة (٤٣٧) من قانون العقوبات العراقي التي تنص على ((كل من علم بحكم وظيفته أو مهنته أو صناعته أو فنه أو طبيعة عمله...)) وهي تقابل المادة (٣١٠) من قانون العقوبات المصري التي تنص على أن يكون السر ((مودعاً إليه بمقتضى صناعته أو وظيفته)) وألّه قد ائتمن عليه، وأيضاً تقابل المادة (٣٨٧) من القانون العقوبات الفرنسي.

إذا إنَّ الحماية لا تقتصر فقط على سرية الوقائع التي يكون ممثلو الشركة قد أطلعوا عليها مراقب الحسابات صراحة أو ضمناً، وإمّا تمتد إلى كل الوقائع التي تمكنه أن يعلم بها بحكم درايته الفنية والعلمية<sup>(٢)</sup>.

#### ( ب ) - الغير الذي لايجوز إطلاعه على السر المهني:

يلتزم مراقب الحسابات بكتمان السر وعدم إطلاع الغير على الأسرار. ويراد بالغير هنا كل شخص لا ينتمي إلى هذه الفئة من الناس الذين ينحصر فيهم نطاق العام بالواقعة التي توصف بالسر<sup>(٣)</sup>، يشمل بهذا المعنى الجمهور ومنافسي الشركة ودائنيها، كما يشمل كذلك جهات القضاء المدني<sup>(٤)</sup>. هنا يثور التساؤل بالنسبة للمساهم وهو شريك في الشركة والذي يملك عدداً من أسهمها، هل ينطبق عليه وصف الغير طبقاً للمفهوم السابق؟

أمّا بالنسبة لقانون الشركات المصري رقم (١٥٩) لسنة (١٩٨١) فإن المادة (١٠٨) منه تحظر على مراقب الحسابات بأن ((... لا يجوز لمراقب الحسابات أن يذيع على المساهمين في مقر الجمعية العامة أو في غيره أو إلى غيرهم ما وقف عليه من أسرار الشركة بسبب قيامه بعمله وإلا وجب عزله ومطالبتة بالتعويض)). نجد أنّ المشرّع المصري حظر على مراقب الحسابات أن يذيع إلى المساهمين ما وقف عليه من أسرار سواء في الجمعية العامة أو غيره.

كما وأنّ المشرّع السوري في المادة (٢٤١) من القانون التجارة والصادر بالمرسوم التشريعي رقم (١٤٩) لسنة (١٩٤٩) المعدل لايجوز لمراقب الحسابات أن ينقل إلى المساهمين بصورة فردية أو إلى الغير المعلومات التي اطلع عليها اثناء قيامه بوظيفته تحت طائلة العزل والتعويض، فسر المهنة إذن

(١) شريف أحمد الطباخ، المسئولية المدنية (التصيرية والعقدية - التطبيق العملي لدعوى التعويض)، الطبعة الأولى، الجزء الثاني، دار الفكر والقانون، المنصورة، مصر، سنة ٢٠٠٩ م، ص ٤٤٥.

(٢) ينظر: نهلة طعمة خلف، مرجع سابق، ود. علي سيد قاسم، مرجع سابق، ص ١٧٣.

(٣) ينظر: د. محمود نجيب حسني، مرجع سابق، ص ٧٤٠.

(٤) يميز بين جهات القضاء المدني و جهات القضاء الجنائي، فيجوز لمراقب الحسابات أن يتذرع بواجب المحافظة على أسرار المهنة أمام جهات القضاء المدني، ولا يجوز له أن يدفع بذلك في مواجهة جهات القضاء الجنائي. في ذلك ينظر: د. علي سيد قاسم، مرجع سابق، ص ١٧٣.

لايسري وفق القانون السوري على المساهمين جماعة بل على المساهمين بصورة فردية.

أمّا المنظم السعودي يحظر على مراقب الحسابات أن يذيع إلى المساهمين ما وقف عليه من أسرار في غير الجمعية العامة حيث تقضى في فقرة (الأولى) من المادة (١٣٣) من المنظم السعودي: ((لا يجوز لمراقب الحسابات أن يذيع إلى المساهمين في غير الجمعية العامة أو إلى الغير ما وقف عليه من أسرار الشركة بسبب قيامه بعمله وإلا وجب تغييره فضلا عن مساءلته عن التعويض))، أي إنّه يفهم من هذا النص الالتزام الذي يقع على مراقب الحسابات هو عدم إفشاء أسرار الشركة في غير الجمعية العامة أمّا في الجمعية العامة فلا يلتزم بهذا الالتزام. وذلك على العكس من المادة (١٠٨) من القانون الشركات المصري.

إنّ المشرّع اليمني ذهب بنفس اتجاه المنظم السعودي حين قصر مبدأ الحفاظ على أسرار الشركة خارج نطاق اجتماع الجمعية العامة، حيث تقضى المادة (١٨٢) من قانون الشركات اليمني رقم (٢٢) لسنة (١٩٩٧) على أنّه ((لايجوز لمراقب الحسابات أن يذيع إلى المساهمين في غير الجمعية العامة أو إلى غيرهم، ما وقف عليه من أسرار الشركة بسبب قيامه بعمله، وإلا حق عليه العزل مع إلزامه بالتعويض)).

يتضح من هذه الأحكام أن واجب المحافظة على أسرار الشركة يقع على عاتق مراقب الحسابات خارج نطاق اجتماع الجمعية العامة، وهو حكم منطقي ويتسق مع حكم المادة (١٧٩/ج) من القانون الشركات اليمني المذكور والذي يعطى للمساهم الحق في مناقشة تقرير مراقب الحسابات، والاستعلام منه عمّا ورد في التقرير من معلومات<sup>(١)</sup>.

أمّا في التشريع العراقي لا يوجد نص صريح يمنع مراقب الحسابات بأن يذيع على المساهمين أسرار الشركة والتي حصل عليها بحكم مهنته، وإنما ورد النص على التزام مراقب الحسابات بالمحافظة على سر المهنة بصورة عامة في القوانين والتعليمات التي أشرنا إليها سابقاً.

في رأي الباحث، لا يجوز لمراقب الحسابات أن يذيع على المساهمين أو إلى غيرهم أسرار الشركة والتي حصل عليها أثناء قيامه بعمله سواء في الجمعية العامة للمساهمين أو غيره، لذلك نقترح على المشرّع العراقي أن يأخذ بنص المادة (١٠٨) من القانون الشركات المصري، حفاظاً على مصالح الشركة وأسرارها، لأنّه يكفي أن يمتلك أحد المنافسين للشركة سهماً واحداً أو أكثر من أسهم الشركة ويصبح عضواً في الجمعية العامة للشركة، ويتمكن بهذا الوصف من الحصول على المعلومات اللازمة عن هذه الشركة والاطلاع على أسرارها، مما قد يلحق بالشركة أضرار والخسائر، وهذا الرأي لا يكون

(١) ينظر: غازي شايف مقبل الأغبري، النظام القانوني لإدارة شركة المساهمة في القانونين اليمني والمصري، رسالة مقدمة إلى مجلس كلية حقوق، جامعة القاهرة، للحصول على شهادة دكتوراه في القانون الخاص، سنة ١٩٩٤م، ص ٣٠٦. ونص الفقرة (ج) من المادة (١٧٩) من قانون الشركات اليمني رقم (٢٢) لسنة (١٩٩٧) والتي تنص: ((يتلى تقرير مراقب الحسابات في الجمعية العامة ويكون لكل مساهم حق مناقشة التقرير وطلب إيضاحات بشأن الوقائع الواردة فيه، وإذا قررت الجمعية العامة المصادقة على تقرير مجلس الإدارة دون سماع تقرير مراقب الحسابات كان قرارها باطلا)).

معارضاً مع نص فقرة (و) من المادة (١١) من نظام ممارسة مهنة وتدقيق الحسابات العراقي رقم (٣) لسنة (١٩٩٩) والمادة (١٠٦) من القانون الشركات المصري، والمادة (٢٣٨) من قانون الشركات الفرنسي رقم (٥٣٧) لسنة (١٩٦٦)، لأنّ مراقب الحسابات يجب على أسئلة المساهمين في الجمعية العامة بقدر محدود من المعلومات، وذلك خشية الوقوع في المحذور وهو إفشاء أسرار الشركة. على ضوء ماتقدم يمكن تحديد نطاق التزام مراقب الحسابات بالمحافظة على الأسرار المهنية في مواجهة المساهمين على النحو التالي:

١. يقع على مراقب الحسابات واجب الكشف عن المخالفات التي وقعت أثناء السنة المالية لأحكام القانون وعقد الشركة، فالمشرّع قد فرض عليه صراحة هذا الالتزام، ومن ثمّ لا يجوز له أن يتذرع بواجب المحافظة على الأسرار المهنية ليتخلص من هذا الواجب القانوني<sup>(١)</sup>.

٢. يجب على مراقب الحسابات أن يثبت في تقريره الذي يعرض على الجمعية العامة للشركة كل النتائج التي توصل إليها، وأن يشرح لأعضاء الجمعية العامة للشركة البيانات المالية، بحيث تتوفر لديهم المعرفة الكافية بالبيانات المالية للشركة ومركزها المالي عند نهاية السنة المالية، وكذلك يجب أن يجيب مراقب الحسابات عن الأسئلة التي يطرحها كل عضو اثناء اجتماع الجمعية العامة للشركة، ولا يجوز بعد ذلك لمراقب الحسابات أن يطلع أي عضو من أعضاء الجمعية العامة على افراد مهما كانت نسبة مساهمته في رأس مال الشركة بأية معلومات خاصة بالشركة الخاضعة لرقابته، ولا أن يجيب عن أية أسئلة تطرح عليه خارج اجتماع الجمعية العامة للشركة<sup>(٢)</sup>.

#### ثانياً- حدود التزام مراقب الحسابات بالمحافظة على الاسرار المهنية:

كما تقدم ذكره أنّ هناك تعارض ظاهر بين واجب مراقب الحسابات في المحافظة على سرية المعلومات التي يتوصل إليها عند قيامه بمهام وظيفته من ناحية، وبين طبيعة وظيفة مراقب الحسابات نفسها من ناحية أخرى.

إنّ مراقب الحسابات وبحكم وظيفته وإمكانية اطلاعه على خطط وتفاصيل أعمال العميل وتعاقباته وكل ما يتعلق بأعماله ملزم بالحفاظ على الأسرار والتفاصيل التي بالإطلاع عليها قد تُعرض العميل إلى خسائر، أو إطلاع منافسية على بيانات مهمة<sup>(٣)</sup>، وعند إفشاء هذه أسرار يكون مراقب الحسابات مسؤولاً مسؤوليّة مدنية وجزائية لمخالفته لهذه الالتزام<sup>(٤)</sup>.

(١) ينظر: نص الفقرة (الخامسة) من المادة (١٣٦) من قانون الشركات العراقي رقم (٢١) لسنة ١٩٩٧ (المعدل)، والفقرة (ز) من المادة (١٠٦) من قانون الشركات المصري رقم (١٥٩) لسنة (١٩٨١)، والفقرة (الثالثة) من المادة (٢٣٧) من قانون الشركات الفرنسي رقم (٥٣٧) لسنة (١٩٦٦).

(٢) ينظر: نهلة طعمة خلف، مرجع سابق، ص ١٠٣. ود.علي سيد قاسم، مرجع سابق، ص ١٧٥ و ١٧٦.

(٣) ينظر: عبدالحسن وحيد محمد الركابي، مرجع سابق، ص ٢١.

(٤) ينظر؛

Ana-Maria P., Alina-Mariana I., (2010), "Civil Responsibility In Audit. An Objective Necessity Of Economic Reality", supported by the European Social Fund in Romania, grant POSDRU/CPP. P 648.

إذا هذه المسؤولية تتحقق في حالة ما إذا أفشى مراقب الحسابات بهذه الأسرار في غير الحالات التي يلزمه القانون، وعلى ذلك يمكن للمراقب الحسابات بأن يقوم بالإفصاح عن المعلومات السرية في الحالات الآتية:

١- الإفصاح المخول من قبل عميل، يجب على مراقب الحسابات أن يأخذ دائماً بنظر الاعتبار مصالح الغير التي قد تتأثر بهذا الإفصاح.

٢- الإفصاح الذي يتطلبه القانون، ويتمثل هذا النوع من الإفصاح بالحالات الآتية:

أ. وجود إجراءات قانونية تتطلب تقديم مستند أو إعطاء دليل يكون خاصاً بنشاط العميل.

ب. عند وجود خروقات للقوانين والتي تتطلب إفصاحاً للسلطات العامة ذات العلاقة<sup>(١)</sup>، على سبيل مثال إعداد الوثائق أو تقديم أدلة في المنازعات القضائية، أو في التقارير للجهات ذات العلاقة في حالة المخالفات القانونية.

٣- الإفصاح بموجب واجب أو حق مهني ويتحقق بالحالات الآتية على سبيل مثال:

أ. الاستجابة للمتطلبات الأخلاقية ومتطلبات المعايير<sup>(٢)</sup>.

ب- حماية مصالح مراقب الحسابات خلال الإجراءات القانونية، حيث أجازت له المادة (١٤) من قواعد السلوك المهني العراقي في حالة تغييره من قبل إدارة الشركة بسبب خلافه معها، عرض القضية أمام المساهمين لتوضيح الأسباب التي أدت إلى الخلاف.

ج- الإجابة عن تساؤلات و/أو تحقيقات تقوم بها المحكمة المختصة، ولكن عليه الطلب من المحكمة توجيهه بكونه ملزماً بتقديم الوثائق أو الإجابة عن الأسئلة التي يراها معارضة لواجبه المهني تجاه الشركة<sup>(٣)</sup>، عند مراجعة نوعية وجودة العمل كما لو تم من قبل أحد زملاء المهنة استجابة لمطلب هيئة مهنية<sup>(٤)</sup>.

٤- ولا تتحقق مسؤولية مراقب الحسابات أيضاً، عندما يطلع معاونيه أو زملاءه الذين يراقبون معه حسابات نفس الشركة على الأسرار التي توصل إليها أثناء قيامه بعمله، لأنّ البوح بالسر في هذه الحالة لم يتجاوز النطاق الذي ينبغي أن يظل محصوراً فيه، فضلاً عن أنّ هؤلاء الأشخاص ملزمون جميعهم بالمحافظة على الأسرار المهنية<sup>(٥)</sup>.

٥- لقد أضاف المشرع الفرنسي حالات أخرى، إذ أوجب على مراقب الحسابات أن يبلغ لجنة المشروع، ولجنة عمليات البورصة بنتائج مهمته لدى الشركة الخاضعة لرقابته، كما ألزمه أيضاً بأن يخطر النائب

---

=Source: Annals. Economics Science Series. Timișoara (Anale. Seria Științe Economice. Timișoara), issue: XVIII / 2012, pages: 647651, on [www.cceol.com](http://www.cceol.com).

(1) ينظر: د.حسين أحمد دحدوح ود.حسين يوسف القاضي، ج١، مرجع سابق، ص١٥٩. وإيناس باسم عبدالخالق الصفار، مرجع سابق، ص١٠٥.

(2) ينظر: ناسك إسماعيل علي، مرجع سابق، ص٤٤.

(3) ينظر: نص المادة (٩) من قواعد السلوك المهني الصادرة عن نقابة المحاسبين والمدققين العراقيين سنة (١٩٨٤).

(4) إيناس باسم عبدالخالق الصفار، مرجع سابق، ص١٠٥.

(5) ينظر: نص المادة (٩) من دليل التدقيق رقم (٣) بشأن المعايير الأساسية للتدقيق، والمادة (٢٤٠) من قانون الشركات الفرنسي رقم (٥٣٧) لسنة (١٩٦٦).

العام بكل ما يكتشفه من مخالفات<sup>(١)</sup> هذا الحكم يتمشى مع النظرة الحديثة إلى وظيفة مراقب الحسابات كوظيفة عامة تمارس داخل الشركات لتحقيق المصلحة العامة وضمان رقابة المجتمع، لأنَّ المصلحة التي أراد المشرِّع حمايتها تعلو على كل مصلحة لصاحب السر في كتمانها، بحيث لا يتصور أن يكون المشرِّع قد أراد الإبقاء على التزام المراقب بالكتمان في هذه الحالات<sup>(٢)</sup>. وفي حالة ما إذا قرر مراقب الحسابات الإفصاح عن المعلومات السرية فيتوجب عليه أن يكون متحققاً فيه الجوانب الآتية:

١. أن تكون الحقائق ذات العلاقة معروفة لديه مع إمكانية التأكد منها، أمَّا إذا كانت الحقائق غير موثقة أو مجرد رأي فعلى مراقب الحسابات استخدام حكمه المهني لتحديد نوع الإفصاح اللازم.
  ٢. مدى ملاءمة الجهة المرسل لها المعلومات، ومدى إمكانية الصلاحية والمسؤولية التي تمتلكها لاتخاذ القرار المناسب.
  ٣. الالتزام القانوني الذي قد يترتب على مراقب الحسابات بسبب الإبلاغ عن تلك المعلومات وعواقبه<sup>(٣)</sup>. وتستمر الحاجة للالتزام بمبدأ السرية حتى بعد انتهاء العلاقات بين مراقب الحسابات والعميل، وعندما يغير مراقب الحسابات وظيفته أو يحصل على شركة جديد يكون مراقب الحسابات مخولاً لاستخدام الخبرة السابقة، لكنه ينبغي عليه ألا يستعمل أو يفصح عن أية معلومات سرية تم الحصول عليها أو استلامها نتيجة علاقة مهنية أو تجارية<sup>(٤)</sup>.
- إذا يسأل مراقب الحسابات عن تعويض الأضرار التي قد تنشأ عن إفشاء أسرار الشركة في غير الحالات التي يجوز فيها الإفشاء.

### الفصل الثالث

#### الالتزام مراقب الحسابات في دعوة الجمعية العامة للإنعقاد

في حالات الضرورة القصوى<sup>(٥)</sup>، يحق لمراقب الحسابات دعوة الجمعية العامة للمساهمين للاجتماع في حالة حدوث حالة طارئة بالشركة تهدد مركزها المالي واستقرارها، مثل سوء تصرف الإدارة، وجود حالات انحراف خطيرة تؤثر على مستقبل الشركة، وذلك كونه وكيلاً عن العميل للحفاظ على مصالحهم وأموالهم، وذلك لإحاطتهم علماً بما يحصل داخل الشركة من خلل ومشاكل حتى يخلى مسؤوليته<sup>(٦)</sup>. في قانون مصري فقد أُلزم المشرِّع المجلس بدعوة الجمعية العامة العادية إلى الانعقاد إذا طلب إليه ذلك مراقب الحسابات<sup>(٧)</sup>. فإن تراخي عن الدعوة على الرغم من وجوب ذلك ومضى شهر على تحقق الواقعة أو بدء التاريخ الذي يجب فيه توجيه الدعوة إلى الاجتماع، كان لمراقب الحسابات أن يدعو الجمعية للإنعقاد<sup>(٨)</sup>.

(١) ينظر: د. علي سيد قاسم، مرجع سابق، ص ١٧٨.

(٢) ينظر: نهلة طعمة خلف، مرجع سابق، ص ١٠٥.

(٣) ينظر: إيناس باسم عبدالخالق الصفار، مرجع سابق، ص ١٠٦.

(٤) ينظر: ناسك إسماعيل علي، مرجع سابق، ص ٤٤.

(٥) ينظر: د. خالد أمين عبدالله، علم تدقيق الحسابات، مرجع سابق، ص ١١٥. ود. محمد مصطفى سليمان، مرجع سابق، ص ٧٨.

(٦) ينظر: د. غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص ٩٣.

(٧) ينظر: نص فقرة (الثالثة) من المادة (٦١) من قانون الشركات المصري رقم (١٥٩) لسنة (١٩٨١).

(٨) ينظر: نص فقرة (الأولى) من المادة (٦٢) من قانون الشركات المصري رقم (١٥٩) لسنة (١٩٨١).

أما بالنسبة للتشريع العراقي، فقد كان قانون الشركات التجاري العراقي رقم (٣١) لسنة ١٩٥٧ (الملغي) يعطى الحق لمراقب الحسابات بالطلب من مجلس الإدارة توجيه مثل هذه الدعوة<sup>(١)</sup>.

أما بالنسبة للقانون العراقي الناقد، فقد أعطى المشرع العراقي الحق لمراقب الحسابات بالطلب من مسجل الشركات توجيه الدعوة<sup>(٢)</sup>.

إن دعوة الجمعية العامة في قانون الشركات المصري تتم عن طريق إدارة الشركة على خلاف التشريع العراقي والذي يشترط تقديم الطلب إلى مسجل الشركات، ولمراقب الحسابات دعوة الجمعية العامة مباشرة دون تقديم طلب لأي جهة في حالة تخلف إدارة الشركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم والشركات المحدودة في الأحوال المبينة قانوناً.

أما بالنسبة للمشرع الفرنسي قد منح الحق لمراقب الحسابات دعوة الجمعية العامة للشركة المساهمة للاجتماع عن طريق مجلس الإدارة، لاتخاذ قرار بالتصرف في الاحتياطات والمخصصات في غير الأبواب المحددة لها، أو للنظر في قرارات وتوصيات جماعة حملة السندات، ويعد طلب دعوة الجمعية العامة للانعقاد عن طريق مجلس الإدارة شرطاً جوهرياً لا يستطيع تجاهله، وإن عدم مراعاته يحول دون ممارسة مراقب الحسابات لحقه في دعوة الجمعية العامة بنفسه للانعقاد<sup>(٣)</sup>.

يتبين لنا بأن مراقب الحسابات الذي يهمل في القيام بهذا التكليف القانوني على الرغم من تحقق شروطه يعد مسؤولاً أمام الجمعية العامة عن تعويض المساهمين عما أصابهم من ضرر ناتج عن هذا الإهمال، وربما سيسمح لهم تفاعس مراقب الحسابات في هذا الخصوص بالنظر في تنحيته وتعيين بديل عنه<sup>(٤)</sup>، وإن دعوة مراقب الحسابات للجمعية العامة للمساهمين إلى الإنعقاد استثناءً خطير على مبدأ عدم جواز تدخل مراقب الحسابات في أعمال الإدارة، فضلاً عن أنه حق تقرر له بصفة احتياطية، يلجأ إليه عندما يمتنع مجلس الإدارة عن توجيه الدعوة للمساهمين حضور الجمعية العامة، ومن ثم يجب على مراقب الحسابات أن يتحرى الدقة والحذر عند استعماله<sup>(٥)</sup>.

يمكن تلخيص الأسباب التي دفعت المشرع إلى إعطاء هذا الحق لمراقب الحسابات بالنقطتين الآتيتين:  
١: توقع المشرع ألا تتعاون إدارة الشركة مع مراقب الحسابات ولا تمكنه من الاطلاع على كافة السجلات والدفاتر والمستندات وغيرها من البيانات التي يراها ضرورية لأداء عمله، وترفده بالمعلومات التي تساعد في توفير الأدلة المطلوبة والتي تمكنه من إبداء رأيه في البيانات المالية، وفي حالة عدم تمكين مراقب الحسابات من ممارسة هذا الحق يجب عليه إثبات ذلك في تقريره الذي يقدمه إلى الشركة<sup>(٦)</sup>.

(١) ينظر: نص الفقرة (الأولى) من المادة (١٦٧) من القانون التجاري العراقي رقم (٣١) لسنة "١٩٥٧" (الملغي).

(٢) ينظر: نص الفقرة (الثالثة) من المادة (٨٧) من قانون الشركات العراقي رقم (٢١) لسنة "١٩٩٧" (المعدل).

(٣) ينظر: نص المادة (١٩٤) من المرسوم الفرنسي رقم (٢٣٦) لسنة (١٩٦٧).

(٤) ينظر: د. سلامة فارس عرب، الوسيط في القانون التجاري (الشركات التجارية)، الطبعة الأولى، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، سنة ٢٠١٣ م، ص ٤٩٠.

(٥) ينظر: د. علي سيد قاسم، مرجع سابق، ص ١٦٥.

(٦) ينظر: نص الفقرة (الأولى) من المادة (١٣٦) من قانون الشركات العراقي رقم (٢١) لسنة ١٩٩٧ (المعدل).

٢: قدر المشرّع أن تسوء نية إدارة الشركة فتعمل لحسابها الخاص على حساب مصلحة الشركة، أو أن تخرج إدارة الشركة عن اغراض الشركة، أو أن تسوء حالة الشركة خلال السنة بحيث تتعرض لكارثة محققة إن أستمّر الحال حتى ختام السنة وانعقاد الجمعية العامة للشركة وعدم وجود السيولة النقدية لوفاء الديون المتحققة... الخ<sup>(١)</sup>.

في رأي الباحث أنّ نص الفقرة (الثالثة) من المادة (٨٧) من قانون الشركات العراقي النافذ<sup>(٢)</sup> جاء خالياً من الحالات التي تستوجب من مراقب الحسابات طلب دعوة الجمعية العامة للشركة، وأنّ نص المذكور جاء مطلقاً، إلا أنّ حق مراقب الحسابات في طلب دعوة الجمعية العامة للشركة حق استثنائي لا يصح لمراقب الحسابات أن يلجأ إلى استعماله إلا في حالة وجود ضرورة قصوى تبررها، لأنّ الأصل ألا يكون لمراقب الحسابات أي حق في التدخل بأعمال إدارة الشركة، وقد كان قانون الشركات التجارية (الملغي)، يجيز لمراقب الحسابات دعوة الجمعية العامة للشركة، عند وجود حالة مستعجلة لخطر يهدد مصالح المساهمين<sup>(٣)</sup>، وقد كان الأحرى بالمشرّع أن يتصدى لهذه المسألة وعدم تركها بدون تحديد مثل المشرّع المصري والفرنسي.

إنّ مراقب الحسابات يسأل عن خطئه عند عدم دعوة الجمعية العامة للانعقاد في الوقت المناسب، متى وجد الأسباب التي تبرر دعوتها وفقاً للشروط والإجراءات السابقة، ويلتزم حينئذ بتعويض الأضرار التي لحقت بالشركة نتيجة لإخلاله بتنفيذ هذا الواجب القانوني<sup>(٤)</sup>.

عند تعدد مراقبي حسابات الشركة، لا يجوز لأحدهم أن ينفرد بدعوة الجمعية العامة للانعقاد دون موافقة باقي زملائه، وذلك مالم يخوله النظام الأساسي للشركة على استقلاله بممارسة هذا الحق، فإذا اختلف الرأي بينهم حول ملائمة هذا ال

إجراء، جاز لمراقب الحسابات الذي يرغب في دعوة الجمعية العامة للشركة إلى الانعقاد أن يعرض الخلاف على القضاء، ولقد قنن المشرّع الفرنسي في المادة (١٩٤) من المرسوم رقم (٢٣٦) لسنة (١٩٦٧) هذا الحل الذي استقر عليه رأي أكثرية الفقهاء في ظل قانون الشركات الملغي الصادر سنة (١٨٦٧)<sup>(٥)</sup>.

حبذا لو يقتبس المشرّع المصري والعراقي هذا النص من المشرّع الفرنسي، في حالة تعدد مراقبي الحسابات وحدوث خلاف بينهم حول توجيه الدعوة إلى الجمعية العامة أن يعرض الخلاف على مسجل الشركات للبت فيه.

(١) ينظر: نهلة طعمة خلف، مرجع سابق، ص ٧٢.

(٢) والتي تنص: ((توجه الدعوة إلى اجتماع الهيئة العامة من احدى الهيئات والأشخاص الآتية..... ٣- المسجل، بمبادرة منه أو بناء على طلب مراقب الحسابات)).

(٣) ينظر: نص الفقرة (الأولى) من المادة (١٦٧) من قانون الشركات التجارية العراقي رقم (٣١) لسنة ١٩٥٧ (الملغي).

(٤) ينظر: د.علي سيد قاسم، مرجع سابق، ص ١٦٧. وصالح عوض العقلا البلوي، مرجع سابق، ص ١٠٧.

(٥) ينظر: د.علي سيد قاسم، مرجع سابق، ص ١٦٨. ونص المادة (١٩٤) من المرسوم رقم (٢٣٦) لسنة (١٩٦٧) في فرنسا.

## الفصل الرابع

### الالتزام مراقب الحسابات

#### بإعلام المساهمين بعقود التي لهم مصلحة فيها

يتم التعرض في جواز إبرام أي عقد أو القيام بأي عمل يكون لأحد أعضاء مجلس الإدارة مصلحة شخصية فيه والأحكام والقيود التي وضعها المشرع في هذا الشأن، ومن ضمن تلك القيود ضرورة موافقة الجمعية العامة سلفاً على تلك العقود أو الأعمال، وإن تقرير مراقب الحسابات في هذا الشأن لا يقتصر على العقود والأعمال التي أخطر بها من قبل مجلس الإدارة، بل يجوز له أن يضمن تقريره أية عقود أو أعمال لعضو مجلس الإدارة مصلحة فيها، ويتم اكتشافها من خلال عمله وفحصه لوثائق الشركة، هذا التقرير من شأنه تبصير الجمعية العامة، ومساعدتها على تكوين الرأي الصحيح عند المناقشة والتصويت على اتخاذ القرارات<sup>(١)</sup>، وقد نصت الفقرة (الأولى) من المادة (١٣٤) من قانون الشركات العراقي النافذ: ((العقود المهمة التي أبرمتها الشركة السابقة والأعمال التي حققت مصالح من يملكون ١٠% أو أكثر من أسهم الشركة. وأعضاء مجلس إدارة الشركة ومديرها المفوض، وحققت كذلك مصالح عوائلهم، ومصالح الكيانات التي تخضع لسيطرتهم وأي مصالح أخرى المحاسبة الدولية وبالقدر المسموح به لتطبيق تلك المعايير في العراق)).

أيضاً يسأل مراقب الحسابات الذي أغفل الإشارة في تقريره الخاص إلى عقد أبرم بين الشركة وأحد أعضاء مجلس إدارتها على الرغم من أن رئيس مجلس الإدارة قد أخطره بموافقة المجلس على العقد، ومما تترتب عليه الحكم ببطلان هذا العقد لأن الجمعية العامة للشركة لم تعتمد في ضوء تقرير مراقب الحسابات<sup>(٢)</sup>، ومع ذلك فإن دور مراقب الحسابات في هذا المجال يقتصر على تقديم معلومات كافية ومفصلة عن تلك العقود، بحيث يتمكن المساهم من تقدير مدى فائدتها للشركة، ولكن ليس من حقه أن يحكم على مدى ملاءمة هذه العقود أو قيمتها أو فائدتها، لأن ذلك يعتبر تدخلاً منه في إدارة الشركة وخارجاً عن نطاق ما يتمتع به من سلطات<sup>(٣)</sup>.

## الفصل الخامس

### الالتزام مراقب الحسابات

#### بحضور الجمعية العامة للمساهمين ومراقبة صحة انعقادها

ذلك يكون بصفته الشخصية أو من ينوبه من مساعديه<sup>(٤)</sup>، في حالة انعقاد الجمعية يدعى المراقب لحضور جلستها في ذات المواعيد التي يدعى فيها المساهمون بكتاب موسى عليه مصحوب بعلم الوصول<sup>(٥)</sup>، حتى يتمكن مراقب الحسابات من مناقشة تقريره والتأكد من محتوياته<sup>(٦)</sup>.

(١) ينظر: د.غازي شايف مقبل الأغبري، مرجع سابق، ص ٣٠٣.

(٢) ينظر: صالح عوض العقلا البلوي، مرجع سابق، ص ١٠٧. ود.علي سيد قاسم، مرجع سابق، ص ٢٣٦.

(٣) ينظر: د.غازي شايف مقبل الأغبري، مرجع سابق، ص ٣٠٤.

(٤) ينظر: د.محمد مصطفى سليمان، مرجع سابق، ص ٧٨.

(٥) ينظر: د.فادي توكل، مرجع سابق، ص ٨٧. ود.محمد فريد العريني، القانون التجاري، مرجع سابق، ص ٢٥٧.

(٦) د.غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص ٩٦.

يتعين على مجلس الإدارة أن يسهل لمراقب الحسابات هذه المهمة فيوافيه بصورة من الاخطارات والبيانات التي يرسلها إلى المساهمين المدعويين لحضور الجمعية العامة<sup>(١)</sup>. وعلى المراقب أو من ينيبه من المحاسبين الذين اشتركوا معه في أعمال المراجعة أن يحضر الجمعية العامة ويتأكد من عدد من الأمور منها:

١. صحة الإجراءات التي اتبعت في الدعوة للإجتماع.
٢. أن يدلى في الإجتماع برأيه في كل مايتعلق بعمله كمراقب للشركة، وبوجه خاص في الموافقة على الميزانية بتحفظ أو بغير تحفظ، أو في إعادتها إلى مجلس الإدارة<sup>(٢)</sup>.
٣. التأكد من تدوين محاضر اجتماعات الجمعية في سجل خاص.
٤. التحقق من صحة الاجتماع قانوناً والنصاب<sup>(٣)</sup>.

## الفصل السادس

### الالتزام مراقب الحسابات

#### بحضور جلسات مجلس الإدارة وعدم تدخله بأعمال الخاصة للمجلس

يلزم المشرع مجلس إدارة شركة المساهمة أن يدعو مراقب الحسابات لحضور جلسات مجلس الإدارة التي تنتظر فيها حسابات الشركة، أو أية جلسة أخرى يقرر المجلس دعوته لحضورها لاستطلاع رأيه فيما يدخل في اختصاصه من أمور، وتتم دعوة مراقب الحسابات بذات الأوضاع والمواعيد التي يتم بها دعوة أعضاء مجلس الإدارة<sup>(٤)</sup>.

يجب على مراقب الحسابات أن يخطر مجلس الإدارة بما يتضح له أثناء السنة المالية بما يأتي:

١. ما قام به من فحوص للمستندات وتحقيق لموجودات الشركة والتزاماتها أو اختبارات للنظام المحاسبي للشركة أو غيره.
  ٢. بيان أوجه التعديل في الميزانية أو حساب الأرباح والخسائر أو قائمة الجرد التي يرى المراقب الأخذ بها والأسباب التي تدعوه إلى إقتراح هذا التعديل.
  ٣. أوجه المخالفة أو عدم الصحة التي اكتشفها في نظم الشركة أو إدارتها.
  ٤. النتائج التي تترتب على الملاحظات أو التعديلات المبينة فيما سبق على ميزانية السنة المالية موضوع المراقبة وحساباتها، مع مقارنة ذلك بميزانية السنة التي تسبقها وحساباتها<sup>(٥)</sup>.
- إذا على مراقب الحسابات، عندما يؤدي مهمته عدم التدخل في أعمال مجلس الإدارة، وليس له أن يقدر مدى ملاءمة القرارات التي يتخذها المجلس<sup>(٦)</sup>.

(١) ينظر: فقرة (الأولى) من المادة (١٠٦) من قانون الشركات مصري رقم (١٥٩) لسنة (١٩٨١).

(٢) ينظر: د. سمحة قليبوي، مرجع سابق، ص ١٠٩٧. وفقرة (الثانية) من المادة (١٠٦) من قانون الشركات المصري رقم (١٥٩) لسنة (١٩٨١).

(٣) ينظر: د. خالد أمين عبدالله، تدقيق الحسابات، مرجع سابق، ص ١٣٨. ود. غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص ٩٦.

(٤) ينظر: نص فقرة (الأولى والثانية) من المادة (٢٧٠) من اللائحة التنفيذية للقانون الشركات المصري رقم (١٥٩) لسنة (١٩٨١). الصادرة بالقرار الوزاري رقم (٩٦) لسنة (١٩٨٢). والمادة (١٩٢) من مرسوم (٢٣ مارس ١٩٦٧) المعدل لتقنين الشركات الفرنسي.

(٥) ينظر: المادة (٢٦٨) من اللائحة التنفيذية للقانون الشركات المصري رقم الصادر بالقرار الوزاري رقم (٩٦) لسنة (١٩٨٢).

(٦) ينظر: د. محمد فريد العريني، القانون التجاري، مرجع سابق، ص ٢٥٦. ود. محمد فريد العريني، الشركات التجارية، مرجع سابق، ص ٣٣٣.

جدير بالذكر أنه في حالة تعدد مراقبي الحسابات، فيجوز لكل منهم أن يقوم بالاطلاع على دفاتر الشركة وطلب البيانات والإيضاحات وتحقيق الموجودات والالتزامات على إنفراد. ومع ذلك يجب أن يقدم جميع مراقبي الحسابات تقريراً موحداً، في حالة الاختلاف فيما بينهم يوضح التقرير أوجه الخلاف ووجهة نظر كل منهم<sup>(١)</sup>، ويجب على مراقب الحسابات الرئيسي ضرورة الإشارة إلى الأعمال التي قام بها المراقبين الآخرين وبيبين في التقرير عدم مسؤوليته عن الأعمال التي قام بها مراقبين آخرين، أو أن يستفسر عن السمعة المهنية للمراقبين المشاركين ويتأكد من كفاءتهم ويعامل ذلك في تقريره على أنه وكيل للمكتب ولا يذكر الأسماء الأخرى<sup>(٢)</sup>.

في رأي الباحث أن مراقب الحسابات يسأل عن تعويض الأضرار التي قد تنشأ عن تدخله في أعمال الإدارة في غير الحالات التي كلفه فيها القانون بالتدخل، أو إذا ترك عمله لدى الشركة في وقت غير مناسب أو بقصد الإضرار بها.

## المطلب الثاني

### الضرر وعلاقة السببية بين خطأ مراقب الحسابات والضرر

إنّ الضرر وعلاقة السببية لهما أهمية كبيرة في قيام المسؤولية، فإذا لم يوجد ضرر فلا مسؤولية، كذلك علاقة السببية، فالمسؤولية لا تنهض بدونهما، بالنظر إلى ما لهذا الموضوع من أهمية بالغة فإننا سنتناوله في فرعين، نخصص أولها للضرر الناشئ عن خطأ مراقب الحسابات، ونبحث في ثانيها علاقة السببية بين خطأ مراقب الحسابات والضرر، كالآتي:

**الفرع الأول: الضرر الناشئ عن خطأ مراقب الحسابات.**

**الفرع الثاني: علاقة السببية بين خطأ مراقب الحسابات والضرر.**

## الفرع الأول

### الضرر الناشئ عن خطأ مراقب الحسابات

يسأل مراقب الحسابات عن الضرر الناجم عن إهماله أو عدم تبصره، كما يسأل عن الضرر الناشئ عن فعل يرتكبه<sup>(٣)</sup>.

لعل أهم ما يميز المسؤولية المدنية عن غيرها أنها مسؤولية تعويضية، فالضرر هو العنصر الثاني

(١) ينظر: د.سميحة قليبوي، مرجع سابق، ص ١٠٩٥. ود.نواف محمد عباس الرماحي، مرجع سابق، ص ٩٧ وما بعدها. ود.محمد فريد العريني، القانون التجاري، المرجع السابق، ص ٢٥٧. ود.محمد فريد العريني، الشركات التجارية، المرجع السابق، ص ٣٣٤.

(٢) ينظر: د.غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص ١٣٨. ود.خالد أمين عبدالله، علم تدقيق الحسابات، مرجع سابق، ص ٩٨.

(٣) ينظر: د.حسن علي الذنون، المبسوط في شرح القانون المدني، (المسؤولية عن الأشياء)، الجزء الخامس، الطبعة الأولى، دار وائل، عمّان، الأردن، سنة ٢٠٠٦ م، ص ٤١٣.

للمسؤولية المدنية<sup>(١)</sup>، سواءً أكانت تعاقدية أو تقصيرية، سواءً كان الضرر مادياً أو معنوياً<sup>(٢)</sup>، لا يكفي أن يثبت خطأ من جانب مراقب الحسابات، بل يجب عليه أيضاً أن يثبت أن عنصر الضرر المرتبط بخطأ مراقب الحسابات وليس بغيره<sup>(٣)</sup>، أما لو لحق الشركة ضرر جراء إهمالها فالخطأ هنا لم يقع من مراقب الحسابات بل من الشركة<sup>(٤)</sup>.

الكلام عن عنصر الضرر في مسؤولية مراقب الحسابات يتطلب الوقوف عند مفهومه الضرر وشروطه لكي يكون بإمكان الشركة أو الغير المطالبة بالتعويض، لذلك نقسم هذا الفرع إلى غصنين؛ كالآتي:

**الغصن الأول: مفهوم الضرر في مسؤولية المدنية.**

**الغصن الثاني: شروط الضرر قابل للتعويض في المسؤولية المدنية.**

## الغصن الأول

### مفهوم الضرر في مسؤولية المدنية

كما ذكرنا أنه لا يكفي لقيام مسؤولية مراقب الحسابات المدنية توفر الخطأ وإثباته من قبل الشركة أو الغير، بل يجب عليه أيضاً أن يثبت أن عنصر الضرر المرتبط بخطأ مراقب الحسابات وليس بغيره، لأنّ الضرر عنصر الثاني من المسؤولية المدنية، سواءً أكانت تعاقدية أو تقصيرية، سواءً كان الضرر مادياً أو معنوياً، لذلك نتكلم عن أهمية الضرر في مسؤولية المدنية لمراقب الحسابات، وتعريفه، ذلك في نقطتين الآتيتين:

#### ١- أهمية الضرر في مسؤولية المدنية لمراقب الحسابات:

إنّ الضرر عنصر أساسي في المسؤولية لأنّ المسؤولية تعني التزاماً بالتعويض، يقدر بقدر الضرر وبانتفائه تنتفي المسؤولية، ولا تظل محلاً للتعويض ولا تكون لمدعى المسؤولية مصلحة في إقامة

(١) ينظر: د.حسين أحمد دحدوح ود.حسين يوسف القاضي، ج ١، مرجع سابق، ص ١٩٠. ود.علي سيد قاسم، مرجع سابق، ص ٢٣٨.

يلاحظ أن من الفقهاء من يعتبر الضرر الركن الأول في المسؤولية المدنية ومنهم: (سليمان مرقس، عبد الودود يحيى، حسن علي الذنون) .. في ذلك ينظر: د.عباس علي محمد الحسيني، مرجع سابق، ص ١٢٩. ود.حسن علي الذنون، المبسوط، ج ١، مرجع سابق، ص ١٥٥.

(٢) محمد سلمان عيود الزهيري، دور مهنة مراقب الحسابات في تفعيل آلية التقدير الذاتي (بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب/ قسم الشركات)، بحث مقدم إلى هيئة الأمانة في المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، وهو جزء من متطلبات الحصول على شهادة المحاسبة القانونية، بغداد، سنة ٢٠٠٩ م، ص ٣٢.

(٣) ينظر: د.عبدالرزاق السنهوري، الموجز في النظرية العامة للالتزامات، مطبعة التأليف والترجمة والنشر، القاهرة، مصر، بدون سنة النشر، ص ٣٣٨.

(٤) ينظر: نهلة طعمة خلف، مرجع سابق، ص ١٥٣.

الدعوى<sup>(١)</sup>، فإذا وقع إثبات الضرر دون إثبات الخطأ، تنتفي مسؤولية مراقب الحسابات، وفي الحالة العكسية أي إذا وقع إثبات الخطأ دون تسجيل ضرر حاصل، يتدعم هذا الإعفاء من المسؤولية، إذ إن هذه المسؤولية ليست بمادية، أي إنها تتحقق بمجرد تحقق الفعل الواجب تركه أو ترك الفعل الواجب القيام به<sup>(٢)</sup>.

إنه روح المسؤولية وعلتها التي تدور معها وجوداً وعدمًا، فلا تعويض إذا لم يلحق الشركة أو الغير ضرر مهما كانت درجة جسامة الخطأ<sup>(٣)</sup> أي عند عدم وجود الضرر لا مجال للمسؤولية المدنية<sup>(٤)</sup>، وهذا على ما تقرر قاعدة أن لا دعوى بغير مصلحة<sup>(٥)</sup>.

## ٢- تعريف الضرر في مسؤولية المدنية لمراقب الحسابات:

إن الضرر وفقاً لما استقر عليه غالبية الفقهاء هو الأذى الذي يصيب الشخص من جرّاء المساس بحق من حقوقه أو بمصلحة مشروعة له<sup>(٦)</sup>، وهو إماً يكون مادياً أو أدبياً<sup>(٧)</sup>.

إذا كان هذا التعريف كما يبدو يُبرز ماهية الضرر من حيث إنه يصيب المضرور في حقه أو في مصلحة مشروعة له، فقد فضل جانب من الفقه تعريفه من خلال أنواعه، حيث أعطى لكل نوع تعريفاً خاصاً به أو من خلال صورته<sup>(٨)</sup>، بينما عرّف جانب آخر من الفقه عن تعريفه مبيّناً فقط أهميته كعنصر في المسؤولية المدنية. إلا أن بيان ما تقدم لا يعني أن الفقهاء قد اختلفوا في تعريف الضرر أو في مدى أهميته كعنصر من عناصر المسؤولية<sup>(٩)</sup>.

يمكن القول بأن الضرر بوجه عام في المسؤولية المدنية عن أعمال مراقب الحسابات هو: الأذى أو

(١) ينظر: د. عبدالمجيد الحكيم ود. عبدالباقي البكري ود. محمد طه البشير، الوجيز في نظرية الالتزام في القانون المدني العراقي (مصادر الالتزام)، الجزء الأول، المكتبة القانونية، بغداد، بدون سنة النشر، ص ٢١٢.

(٢) ينظر: موقع مجتمع البحرين القانوني، قائمة المنتديات، قسم القانون الخاص، القانون التجاري، محاضرة ختم التمرين للأستاذة: فدوى المؤدّب، مراقب الحسابات والشركة خفية الأسهم، سنة ٢٠٠٥ - ٢٠٠٦ م، ص ٥٢، (Word)، تاريخ الزيارة (٢٠١٣/٥/١٤)، ساعة (AM٢:٢٠)؛

(www.bahrainlaw.net)

(٣) ينظر: د. حسن علي الذنون، النظرية العامة للالتزامات (مصادر الالتزام - أحكام الالتزام - إثبات الالتزام)، طبعت على نفقة جامعة المستنصرية وبإشرافها، بدون سنة النشر، ص ١٨٢.

(٤) ينظر: إبراهيم علي حمادي الطبوسي، مرجع سابق، ص ٤٣.

(٥) ينظر: د. حسين عامر ود. عبدالرحيم عامر، مرجع سابق، ص ٣٤٦.

(٦) د. سليمان مرقس، الوجيز في شرح القانون المدني (في الالتزامات، مصادر الالتزام وأثاره وأوصافه وانتقاله وانقضاؤه والنظرية العامة للإثبات)، الجزء الثاني، المطبعة العالمية، القاهرة، مصر، سنة ١٩٦٤ م، ص ٣١٠. ود. مصطفى مرعي، المسؤولية المدنية في القانون المصري، الطبعة الثانية، مطبعة الاعتماد، القاهرة، مصر، بدون سنة النشر، ص ١٠٣. ود. مصطفى العوجي، ج ٢، مرجع سابق، ص ١٦٥. ود. منذر الفضل، النظرية العامة للالتزامات (مصادر الالتزامات)، دراسة مقارنة بين الفقه الإسلامي والقوانين المدنية الوضعية، الجزء الأول، الطبعة الثانية، دار الثقافة، عمّان، الأردن، سنة ١٩٩٢ م، ص ٣٠٠. وشريف أحمد الطباخ، المسؤولية المدنية، ج ١، مرجع سابق، ص ١١٨. ود. عمر سالم محمد، مرجع سابق، ص ١٧.

(٧) ينظر: د. حسن علي الذنون، المبسوط، ج ١، مرجع سابق، ص ١٥٨. ود. سليمان مرقس، الوجيز، ج ٢، المرجع السابق، ص ٣١٠.

(٨) ينظر: السنهوري، الوسيط، ج ١، ص ٧١٤، فقرة ٥٦٩.

(٩) د. عباس علي محمد الحسيني، مرجع سابق، ص ١٣٠.

التعدي (المادي أو الأدبي) الذي يصيب حق أو مصلحة مشروعة للعميل أو الغير نتيجة تقرير مراقب الحسابات وإلتزاماته الأخرى، ويتم إثبات الضرر إذا كان مراقب الحسابات قد أهمل في عمله وعدم بذله العناية المهنية اللازمة<sup>(١)</sup>. وهذا الأذى أو التعدي قد ينشأ عن الإخلال بالتزام يفرضه القانون فتنهض المسؤولية التقصيرية بقيام عناصرها وجزاء ذلك هو التعويض بجبر الضرر ومحاولة إصلاحه، أو ينشأ عن الإخلال بالتزام عقدي ارتبط المتعاقد المتضرر مع آخر أخل به في شكل عدم القيام بالالتزام، أو للتأخر في التنفيذ، أو لتنفيذه بصورة معيبة أو لتنفيذه بصورة جزئية<sup>(٢)</sup>.

في الرأي الباحث أنّ ثمة إجماع على أنّ مسؤولية مراقب الحسابات تنهض كلما تسبب في خطئه بإحداث ضرر للشركة أو الغير، ولكن السؤال الذي يدور هو أي ضرر يعرض عنه الشركة أو المساهم أو الغير؟ وهو مانجواب عنه في الفصل الثاني من هذه الرسالة بإذن الله.

## الفصل الثاني

### شروط الضرر القابل للتعويض في المسؤولية المدنية

إنّ الضرر الذي ينبغي التعويض عنه من قبل مراقب الحسابات يجب أن تتوافر فيه عدة شروط أو صفات أهمها:

١. أن يكون الضرر محققاً وهو الضرر المؤكد الحدوث.
  ٢. أن يكون الضرر مباشراً متوقفاً كان أو غير متوقفاً (في مسؤولية التقصيرية).
  ٣. أن يصيب الضرر حقاً أو مصلحة مالية مشروعة للمضرور.
  ٤. أن يكون الضرر موجوداً، أي واقعاً بالفعل.
  ٥. أن يكون ماساً بالمضرور نفسه.
- في هذه الحالة إذا أمكن تقدير التعويض عنه في الحال قضى بالتعويض وإلا وجب الانتظار حتى يعرف مدى الضرر، وعلى ذلك فانتهاء الضرر لا يعطى للدائن حق في التعويض<sup>(٣)</sup>.

**يثير التساؤل حول جواز التعويض عن الضرر الإجمالي وفوات الفرصة أو عدم جواز التعويض عنهم؟؟**

**أولاً- عدم جواز التعويض عن الضرر الاحتمالي:**

يفترق الضرر المحتمل عن الضرر المستقبل في أنّ الضرر الأخير محقق الوقوع ولذلك يجب التعويض عنه، أمّا الضرر المحتمل فهو غير محقق الوقوع فقد يقع وقد لا يقع، على ذلك لا يصح التعويض عنه وإنّما يجب الإنتظار حتى يقع، غير أنّه يجوز للقاضي بوجه الإستثناء أن ينظر بعين

(١) ينظر: أحمد الأرباح، المسؤولية التقصيرية عن الأعمال الشخصية بين الشريعة الإسلامية والقانون، الطبعة الأولى، دار رباح، سنة ١٩٩٥ م، ص ١٨٧. ومحمد سلمان عبود الزهيري، مرجع سابق، ص ٣٢.

(٢) ينظر: د. منذر الفضل، النظرية العامة للإلتزامات، مرجع سابق، ص ٣٠٠.

(٣) ينظر: د. عبدالرزاق السنهوري، الموجز في النظرية العامة للإلتزامات، مرجع سابق، ص ٣٣٩. ود. محمد حسن قاسم، مرجع سابق، ص ٩٦. ود. حسن علي الذنون، المبسوط، ج ١، مرجع سابق، ص ١٦٠ ومابعدها. ود. عبدالمجيد الحكيم ود. عبدالباقي البكري ود. محمد طه البشير، مصادر الإلتزام، ج ١، مرجع سابق، ص ٢١٤ و ٢١٥. ود. حسين عامر ود. عبدالرحيم عامر، مرجع سابق، ص ٣٣٣ ومابعدها. وأحمد الأرباح، مرجع سابق، ص ٢٠٣. ود. سليمان مرقس، الوجيز، ج ٢، المرجع السابق، ص ٢٣٧ و ٣١٥.

الاعتبار إلى الأضرار المستقبلية إذا كان وقوعها مؤكداً من جهة، ومن جهة أخرى كان لديه الوسائل اللازمة لتقدير قيمتها الحقيقية مقدماً<sup>(١)</sup>.

إذا يشترط أن يكون الضرر محققاً وليس احتمالياً، فالضرر المحقق يعرض عنه بينما الضرر الاحتمالي لا يعرض عنه<sup>(٢)</sup>.

فالقضاء المصري والعراقي والفرنسي مستقرون على عدم التعويض عن الضرر غير المؤكد، ففي قرار لمحكمة النقض المصرية ذهبت فيها: "... أن احتمال وقوع الضرر لا يكفي للحكم بالتعويض". إلى هذا ذهب القضاء العراقي أيضاً، حيث ذهبت محكمة التمييز في قرارها المرقم (١٤٩٢/١) جزاء تمييزية (٩٧٣) إلى ما يلي: "لا يتحمل المتهم تبعة رسوب المجنى عليه في عامة الدراسات بحجة دهسة له خطأ بسيارته لأن النجاح في الدراسة أمر محتمل لتدخل عوامل كثيرة فيه كالمواظبة على الدراسة والاجتهاد فيها، والقبالية العقلية، والقدرة على استيعاب المعلومات وحفظها، ولا ينفرد بها عامل تهيئة الشخص نفسه للدراسة، إن ذلك التعويض إنما يكون عن الضرر الذي وقع فعلاً وكان نتيجة طبيعية للفعل (مادة ٢٠٧ مدني) ولا يعرض عن الضرر الاحتمالي وجوده وانعدامه، ولا يجوز تحميل مرتكب الضرر تبعية نتيجة قد لا تقع"<sup>(٣)</sup>.

#### ثانياً- التعويض عن فوات الفرصة:

كما يفرق بين الضرر المحتمل وبين تفويت الفرصة، فالأول لا يعرض عنه كما قلنا، أما تفويت الفرصة فيجب التعويض عنها لأنه إذا كانت الفرصة أمراً محتملاً فإن تفويتها يعد أمراً محققاً<sup>(٤)</sup>، فإذا صدر من شخص خطأ فوت على المضرور فرصة شراء أسهم شركة أخرى أمراً محتملاً لا يعرض عنه، أما تفويت شراء أسهم شركة فهو أمر محقق يجب التعويض عنه<sup>(٥)</sup>.

إنَّ الفرصة إذا كانت أمراً محتملاً فإنَّ تفويتها أمر محقق، وعلى هذا الأساس يجب التعويض، فعلى القاضي أن يقدر هذا الضرر بأن ينظر إلى أي حد كان الاحتمال كبيراً في الكسب الذي كان يمكن تحقيقه لو لم تضيع الفرصة إلا أنه يلزم عدم المبالغة في تقدير الاحتمال في نجاح الفرصة<sup>(٦)</sup>.

(١) ينظر: دموريس نخلة، الكامل في شرح القانون المدني، الجزء الثالث، منشورات الحلبي الحقوقية، الإسكندرية، مصر، سنة ٢٠٠٧م، ص ٩. وأحمد الأرياح، مرجع سابق، ص ٢١٠. ودرمضان ابوالسعود، مرجع سابق، ص ٣٦٣. ودحمدي عبدالرحمن، مرجع سابق، ص ٦٩ وما بعدها. وشريف أحمد الطباخ، المسؤولية المدنية، ج ١، مرجع سابق، ص ١٢٢.

(٢) ينظر: د. عبدالرزاق السنهوري، الوسيط، مصادر الالتزام، ج ١، ص ٥٥٨. وباسل محمد يوسف قبلها، التعويض عن الضرر الأدبي (دراسة مقارنة)، قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في القانون الخاص في جامعة النجاح الوطنية في نابلس، فلسطين، سنة ٢٠٠٩م، ص ٣١.

(٣) نقلاً عن: دمنذر الفضل، النظرية العامة للالتزامات، ج ١، مرجع سابق، ص ٣٨١.

(٤) ينظر: (نقض ١٩٦٥/٤/٢٩ س ١٦ ص ٥٢٧، ١٩٨١/١١/١٧ س ٣٢ ص ٢٠٤٤، ١٩٨٥/٣/١٤ س ٣٦ ص ٤٠٣)، مشار إليه لدى د. نبيل إبراهيم سعد، النظرية العامة للالتزام (مصادر الالتزام)، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، مصر، سنة ٢٠٠٧م، ص ٤٤٢.

(٥) ينظر: د. رمضان ابوالسعود، مرجع سابق، ص ٣٦٣. ودموريس نخلة، الكامل في شرح القانون المدني، ج ٣، مرجع سابق، ص ٩. ودحمدي عبدالرحمن، مرجع سابق، ص ٦٩ وما بعدها.

(٦) ينظر: د. حسين عامر ود. عبدالرحيم عامر، مرجع سابق، ص ٣٣٦ و ٣٣٧. وشريف أحمد الطباخ، المسؤولية المدنية، ج ١، مرجع سابق، ص ١٢٢.

إن قضاء فرنسي يجيز التعويض عن تفويت الفرصة، فقد قضت محكمة النقض الفرنسية عام (١٩٦١) بإلزام المسؤول بتعويض المتضرر عن قتل أحد كبار الموظفين في حادث سيارة، حيث راعت عند تقديرها ما للتعويض (فرص الترقية) التي كان سينالها القتل فيما لو بقي على قيد الحياة لولا وقوع الفعل الضار<sup>(١)</sup>.

لقد قضت محكمة النقض المصرية في عام (٢٠٠٦) بأنه ((تعويض - لا يكفي الضرر الاحتمالي والضرر غير المباشر - حداثة السن تجعل الفرصة ضعيفة الاحتمال - اكتفاء الحكم المطعون فيه في مقام قضائه بالتعويض عن الضرر المادي على ما أورده من أن وفاة ابنة المطعون ضدهما فوتت عليهما فرصة رعايتها لهما في شيخوختهما دون أن يعن يبحث ما أثارته الطاعنة من أن هذا الأمل غير وارد يعيبه بالقصور - أساس ذلك))<sup>(٢)</sup>.

في العراق ذهبت فيه محكمة التمييز إلى جواز التعويض عن تفويت الفرصة وجاء في قرارها: "على المحكمة عند تقدير التعويض عن تفويت الفرصة أن تلتزم التحوط في التقدير"<sup>(٣)</sup>. ويراعى في تقدير التعويض عن فوات الفرص مدى احتمال الكسب الذي ضاع على المضرور الذي يأمل الحصول عليه مادام لهذا الأمل أسباب معقولة<sup>(٤)</sup>.

يري الباحث أنه لما كان مناط التعويض ضرر محقق الوقوع وليس إحتمالي، فعلي محكمة الموضوع عدم قبول الدعوي حال تسبب الشركة أو الغير في ضرر إحتمالي حتي ولو كان وشيك الوقوع، وفي حالة فوات فرصة تحقق ربح للشركة أو الغير نتيجة لتقرير مراقب الحسابات على الشركة حينئذ أن تدفع بأن طبيعة إلتزام مراقب الحسابات هو لم يلتزم ببذل عناية المراقب العادي، ويجب على القاضي تعويض المتضرر.

## الفرع الثاني

### علاقة السببية بين خطأ مراقب الحسابات والضرر

القاعدة العامة المقررة في القانون هي أنّ الإنسان لا يسأل إلا عن نتائج فعله، إذ ليس من المقبول لا من الناحية العقلية أو المنطقية ولا من الناحية القانونية أن يسأل الإنسان عن تعويض ضرر لم يكن نتيجة فعله أو عمله أو نتيجة فعل الأشخاص أو الأشياء التي يسأل عنها. إذ ينبغي، كما يقول الأستاذ (كار بويينية

(١) ينظر: د.منذر الفضل، النظرية العامة للإلتزامات، مرجع سابق، ص ٣٨٢ و ٣٨٣.

(٢) (نقض مدني - الطعن رقم ١٤١٢ لسنة ٧٤ ق - جلسة ٢٠٠٦/٦/١٢)، سامي عبدالمنعم حسين، مجموعة القوانين والمبادئ القانونية ١٨ - مجموعة أحكام النقض ٢٠٠٤ - ٢٠٠٦، الجزء الأول، دار أبو المجد، سنة ٢٠٠٧، ص ٩٠.

(٣) ينظر: د.منذر الفضل، النظرية العامة للإلتزامات، المرجع السابق، ص ٣٨٢ و ٣٨٣.

(٤) ينظر: (نقض ١٩٧٩/٥/١٦ س ٣٠ ع ٢ ص ٣٦٠، نقض ١٩٩٠/٣/٢٩ الطعن ٢٣٤٦ لسنة ٥٨ ق، ١٩٩٥/١١/٣٠ س ٤٦ ص ١٢٨٥، ١٩٩٦/٤/٢١ س ٤٧ ص ٦٨٥)، مشار إليه لدى د.نبيل إبراهيم سعد، النظرية العامة للإلتزام (مصادر الإلتزام)، مرجع سابق، ص ٤٤٣.

Carbonneir) أن تقوم بين تصرف الإنسان أو سلوكه وتدخل الشيء أو حركته، من ناحية، وبين الضرر الذي أصاب الغير من ناحية أخرى، صلة تربط كلا منهما بالآخر كما تربط النتيجة بسببها<sup>(١)</sup>.

إذا يجب لقيام المسؤولية المدنية بوجه عام توافر العلاقة السببية بين خطأ مراقب الحسابات والضرر الذي يصيب الشركة أو الغير، ذلك بأن يكون الضرر هو النتيجة الطبيعية لإخلال مراقب الحسابات بتنفيذ الالتزام في المسؤولية العقدية، وأن يكون نتيجة مباشرة للعمل غير المشروع في المسؤولية التقصيرية وهي العنصر الثالث من عناصر المسؤولية، وهي عنصر مستقل.

الكلام في العلاقة السببية كعنصر مستقل من عناصر المسؤولية المدنية يتطلب منا تحديد مفهوم العام لعلاقة السببية بين خطأ مراقب الحسابات والضرر (الغصن الأول)، ومفهوم الخاص لعلاقة السببية في حالتها المشتركة وخطأ الغير (الغصن الثاني)، لتبين لنا مدى إمكانية تطبيق القواعد العامة في المسؤولية المدنية في مجال المسؤولية محل البحث، كالاتي:

**الغصن الأول:** المفهوم العام لعلاقة السببية بين خطأ مراقب الحسابات والضرر.

**الغصن الثاني:** المفهوم الخاص لعلاقة السببية في حالتها المشتركة وخطأ الغير.

## الغصن الأول

### المفهوم العام لعلاقة السببية بين خطأ مراقب الحسابات والضرر

لا يكفي لقيام مسؤولية مراقب الحسابات المدنية توفر الخطأ في جانبه، وحدث ضرر للعميل أو الغير، بل لابد من وجود علاقة سببية بين الخطأ المراقب والضرر، أي لابد أن يكون الضرر نتيجة مباشرة للإهمال، وأن يكون هذا الخطأ هو السبب المباشر في ذلك الضرر، مثال على ذلك فإذا حصل وقام أحد الممولين بشراء بعض أسهم إحدى الشركات قبل صدور تقرير مراقب الحسابات فإنَّ المراقب غير مسؤول عن الخسائر التي قد يمتد بها الممول لانتفاء العلاقة السببية بين الخطأ والضرر بصورة عامة. فلو اشترى مثلاً أحد الممولين أسهما من الشركة بعد إشهار إفلاسها مهما يكن تقرير مراقب الحسابات عنها فإن العلاقة السببية غير موجودة<sup>(٢)</sup>.

إذا السببية عنصر مستقل عن عنصر خطأ، فقد يوجد أحدهما دون الآخر، فمن الممكن أن نتصور وجود السببية بغير الخطأ<sup>(٣)</sup>، مثال على ذلك لو قرأ مراقب الحسابات تقريره في الجمعية العامة وذكر فيه أموراً من شأنها أن تسيء إلى أحد المساهمين في شركة، ومع ذلك فإنَّ المسؤولية لا تترتب على مراقب الحسابات ليس لأنَّ السببية لم تتحقق وإنما لإنعدام الخطأ في جانبه لأنه يستعمل حقه في قراءة التقرير وهو في مصلحة الشركة وباقي الشركاء أو لأن ما قرأه كان حقيقياً وليس أمراً كاذباً.

(١) د.حسن علي الذنون، المبسوط في شرح القانون المدني (الرابطه السببية)، الجزء الثالث، الطبعة الأولى، دار وائل، عمّان، الأردن، سنة ٢٠٠٦ م، ص ٦.

(٢) ينظر: د.عباس علي محمد الحسيني، مرجع سابق، ص ١٥٠. ود.حسين أحمد دحدوح ود.حسين يوسف القاضي، ج ١، مرجع سابق، ص ١٩٢.

(٣) ينظر: د.عباس علي محمد الحسيني، المرجع السابق، ص ١٥٠. ود.حسين أحمد دحدوح ود.حسين يوسف القاضي، ج ١، المرجع السابق، ص ١٩٢.

يراد بالسببية قيام علاقة مباشرة ما بين الخطأ الذي ارتكبه المسؤول والضرر الذي أصاب المضرور، فإذا رجع الضرر إلى سبب أجنبي انعدمت السببية، كما تنعدم السببية أيضاً حتى ولو كان الخطأ هو السبب ولكنه لم يكن السبب المنتج أو لم يكن السبب المباشر<sup>(١)</sup>.

تطبيقاً لهذا المبدأ العام لا يكفي لتقرير المسؤولية لمراقب الحسابات أن يكون هناك خطأ في جانب مراقب الحسابات وضرر يصيب الشركة أو الغير، بل يجب أن يكون الضرر ناشئاً عن خطأ مراقب الحسابات، أي أن تكون هناك علاقة سببية بين الخطأ والضرر المبرر للحكم بالتعويض، فإذا ما انقطعت علاقة السببية بين الخطأ والضرر، حكم برفض التعويض، وأيضاً تنتفي رابطة السببية إذا كان الضرر راجعاً إلى سبب آخر<sup>(٢)</sup>.

في التشريع العراقي بالنسبة للمسؤولية العقدية، تنص المادة (١٦٨) من القانون المدني رقم (٤٠) لسنة (١٩٥١) على أنه: ((إذا استحال على الملتزم بالعقد أن ينفذ الالتزام عيناً حكم عليه بالتعويض لعدم الوفاء بالتزامه ما لم يثبت استحالة التنفيذ قد نشأت عن سبب أجنبي لا يد له فيه، وكذلك يكون الحكم إذا تأخر الملتزم في تنفيذ التزامه))، أمّا بالنسبة للمسؤولية التقصيرية تنص الفقرة (الأولى) من المادة (٢٠٧) منه على أنه: ((تقدر المحكمة التعويض في جميع الأحوال بقدر ما لحق المتضرر من ضرر وما فاتته من كسب بشرط أن يكون هذا نتيجة طبيعية للعمل غير المشروع))، وتقضي المادة (٢١١) منه بأنه: ((إذا اثبت الشخص أن الضرر قد نشأ عن سبب أجنبي لا يد له فيه، كآفة سماوية، أو حادث فجائي، أو قوة قاهرة، أو فعل الغير، أو خطأ المتضرر كان غير ملزم بالضمان ما لم يوجد نص أو اتفاق على غير ذلك)).

قيام رابطة السببية أو توافرها لقيام المسؤولية ينبغي ألا يكون محل شك أو جدال على الإطلاق، فالنصوص الفرنسية قاطعة في هذا الصدد ذلك أن المواد المخصصة للمسؤولية التقصيرية (١٣٨٢ إلى ١٣٨٦) تنص كلها على وجوب أن يكون الفعل الضار هو (السبب) الذي أحدث الضرر - ولا جدير في حاجة إلى إيراد هذه النصوص فارجع إليها إذا شئت تجد أن كل نص منها يشترط صراحة أن يكون الفعل الذي صدر عن الشخص أو عن أحد أتباعه أو عن الشيء الذي في حراسته هو السبب في الضرر الذي وقع - وهذا بالنسبة للمسؤولية التقصيرية.

أمّا بالنسبة للمسؤولية العقدية فإن المادة (١١٤٧) من القانون المدني الفرنسي (وهي تقابل المادة ١٦٨ من القانون المدني العراقي مشار إليها فيما تقدم) تعفى المتعاقد الذي لا يقوم بتنفيذ التزامه أو بتأخر في تنفيذه، من التعويض إذا ما أقام الدليل على أن الضرر نجم عن سبب أجنبي لا يد له فيه، معنى هذا عن طريق مفهوم المخالفة أن المادة السالفة تلقى عليه بالمسؤولية كلما كان الضرر الذي وقع (نتيجة) إخلاله بتنفيذ التزامه، بعبارة أخرى متى كان فعله (سبب) هذا الضرر الذي وقع<sup>(٣)</sup>.

(١) الأستاذ السنهوري، الوسيط، ج-١، مرجع سابق، ص ٧٣٢.

(٢) ينظر: صالح عوض العقلا البلوي، مرجع سابق، ص ١٠٨. وإيناس باسم عبدالخالق الصفار، مرجع سابق، ص ٨٢.

(٣) ينظر: د.حسن علي الذنون، المبسوط، ج-٣، مرجع سابق، ص ٧. والمادة (١١٤٧) من القانون المدني الفرنسي الصادر سنة (١٨٠٤).

مع اعترافنا باستقلالية السببية كعنصر من عناصر المسؤولية المدنية، إلا أن تقرير هذه العلاقة لا يخلو من صعوبة، فكثيراً ما يدق تحديدها بسبب تعدد الظروف المحيطة بوقوع الضرر وتداخلها مع بعضها البعض، بحيث أنّ الفعل الضار لم يكن ليقع لو تخلف إحداها أو تأخر أو تقدم، فمن جهة قد تجتمع عدة أسباب في إحداث الضرر ومن بينها خطأ مراقب الحسابات، فيثور التساؤل عما إذا كانت رابطة السببية تتوافر في هذه الحالة بين الأخطاء وبين الضرر، من جهة أخرى قد يترتب على خطأ مراقب الحسابات عدة أضرار متلاحقة<sup>(1)</sup>.

فيثور التساؤل عما إذا كانت مسؤولية مراقب الحسابات عن كل هذه الأضرار أم عن أحدهما؟ كما يثور السؤال عن المعيار الذي يعتمد للتحقق من قيام علاقة السببية أو إنتفائها؟ وفي الإجابة عن ذلك لا بد لنا من الإشارة إلى ما تمخض عنه سعي الفقه من نظريتين هما:

١. **نظرية تكافؤ الأسباب (أو تعادلها):** وقد قال بها الفقيه الألماني (فون بيري von buri) ومفادها أن يبحث بين الأسباب عن السبب الذي لولا وقوعه لما وقع الضرر، فإذا ساهمت أحداث عديدة في إحداث الضرر كل بنصيب، فإنها تعتبر جميعاً متساوية أو متكافئة في إحداثه بحيث يتحمل مرتكبوها جميع المسؤولية، ولا يجوز تخفيف المسؤولية بحجة تعدد الأسباب، إلا في حالة واحدة هي الحالة التي يكون فيها خطأ المضرور أحد هذه الأسباب، لأن حدوث هذه الظاهرة أو تحققها متوقف على توافر كل ظرف واحد منها، بحيث إننا لو عمدنا إلى حذف ظرف واحد منها لأختلفت الظاهرة، ولما وقع الحادث وبالتالي لماً تحقق الضرر.

ومعنى ماتقدم كله أنّ كل ظرف من هذه الظروف يجعل كل ظرف من الظروف الأخرى (سبباً) للحادث الذي وقع.

٢. **نظرية السببية الفعالة (أو الكافية):** قد قال بها الفقيه الألماني (يوهانس فون كريس)، ومفادها أنّها لا تساوي بين الأسباب المتعددة ولا تعتبرها جميعاً أسباباً لمجرد أنه لو تخلف أحدها لماً وقع الضرر، بل تفرق بين الأسباب الكافية الرئيسية أو الأسباب العرضية (الثانوية) فتأخذ بالأسباب الكافية والفعالة دون الأسباب العرضية، ويمكن تخريج التمييز بين الأسباب بأن بعضها لا يرقى إلى مرتبة السبب وبعضها الآخر يربطه بالضرر علاقة سببية بالمعنى الدقيق سواء كانت سببية مباشرة أو ملائمة<sup>(2)</sup>. وقد اتجه الفقه والقضاء في فرنسا إلى الأخذ بالنظرية الأولى لبساطتها ولكن عدلاً عنها للأخذ بالنظرية الثانية ولم يختلف القضاء في مصر والعراق عنه كما في فرنسا<sup>(3)</sup>.

(1) ينظر: د. عباس علي محمد الحسيني، مرجع سابق، ص ١٥١.

(2) ينظر: ابراهيم علي حمادي الحلبوسي، مرجع سابق، ص ٥٨ و ٥٩. وموريس نخلة، الكامل في شرح القانون المدني، ج ٣، مرجع سابق، ص ٤٣ و ٤٤. ود. حسن علي الذنون، المبوسط، ج ٣، مرجع سابق، ص ١٨ وما بعدها. وشريف أحمد الطباخ، المسؤولية المدنية، ج ١، مرجع سابق، ص ١٢٨.

وفي تفصيل هاتين النظريتين وتطبيقاتهما ينظر: د. عبد الرشيد مأمون، علاقة السببية في المسؤولية المدنية، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، بدون سنة النشر، ص ٩٠. ود. حسن علي الذنون، المبوسط، ج ٣، مرجع سابق، ص ١٨ وما بعدها. ود. نبيل إبراهيم سعد، النظرية العامة للالتزام (مصادر الالتزام) مرجع سابق، ص ٥١.

(3) ينظر ذلك في القضاء الفرنسي:

## الفصل الثاني

### المفهوم الخاص لعلاقة السببية في حالي خطأ المشترك وخطأ الغير

في بعض أوقات أن الضرر لا يتولد عن خطأ مراقب الحسابات وحده بل يشترك معه شخص آخر كالعميل أو الغير فنكون بذلك أمام خطأين ارتبطت بهما علاقة السببية، ويسمى بالخطأ المشترك<sup>(١)</sup>. إن الضرر الذي نواجهه هنا هو الضرر الذي نشأ عن فعل شخص آخر غير مراقب الحسابات<sup>(٢)</sup>، ويسمى بالخطأ الغير، وأن مراقب الحسابات لا يسأل إلا عن خطئه الشخصي لأنه غير ملزم بالأخطاء التي يرتكبها مدير أو موظفها مالم يكن قد علم بها ولم يكشف عنها النقاب في تقريره إلى الجمعية العامة للمساهمين، وفي هذا الفرضين الأخيرين يصبح مراقب الحسابات مسؤولاً مع مديري الشركة عن تعويض الأضرار التي تولدت عن هذه المخالفات مسؤولية تضامنية، وتتحقق هذه المسؤولية التضامنية أيضاً متى كان الخطأ مشتركاً، أو كان مراقب الحسابات متواطئاً مع مديري الشركة في فعل يقع تحت طائلة نصوص التجريم<sup>(٣)</sup>، لذلك سوف نستعرض في نقطتين الآتيتين كل من الخطأ المشترك والخطأ الغير في مسؤولية مراقب الحسابات:

أولاً- الخطأ المشترك:

فصارى القول في الخطأ المشترك هو أن يجتمع أكثر من خطأ فينشأ الضرر، أو بعبارة أخرى أن الضرر لا يتولد عن خطأ مراقب الحسابات وحده بل يشترك معه في إحداثه خطأ المضرور (العميل أو

---

=Civ -6-1- 1943 . Dalloz perodique , 1945, p. 117

وفي القضاء الانكليزي لايسأل المرء إلا عن النتائج الطبيعية المتوقعة لفعله أو تركه

Tichner V. Clenline , 1958

A.I. Ogus, op. cit. P. 60,62.

وفي القضاء المصري ينظر :

نقض مدني مصري، جلسة ٣ / ١٩٦٥/٧، مجموعة احكام النقض، س١٦، ص٨٧ حيث جاء فيه (... إن هذا الخطأ يكون من الاسباب المنتجة والمؤثرة في احداث الضرر وليس سببا عارضاً وبالتالي تتحقق به المسؤولية عن هذا الضرر...) وكذلك جلسة ١/٢٨/١٩٨١، فتحية قره، المصدر السابق، ص٢٠١ .

=وبهذا الاتجاه أيضاً قرار محكمة التمييز السورية في ١٩/٤/١٩٧٣، المحامون، س١٢، ع٧٤، ١٩٧٣، ص٣٣٣ .

وبالنسبة للقضاء العراقي ينظر:

قرار تمييزي رقم ١٦٢٧ حقوقية في ٢٠/١٢/١٩٥٩، عبد الرحمن العلام، المبادئ القضائية، القسم المدني، مطبعة العاني، بغداد، ١٩٥٧، ص١٦٠ وقرارها رقم ٧٠١ /مدنية اولى/ ١٩٨٩ في ٩/٥/١٩٩٠، ابراهيم المشاهدي، المختار في قضاء محكمة التمييز، قسم القانون المدني والقوانين الخاصة، ج٣، مطبعة الزمان، بغداد، ٢٠٠٠، ص١١ .

مشار إليه لدى: د.عباس علي محمد الحسيني، مرجع سابق، ص١٥٢ .

(١) ينظر: د.مختار القاضي، أصول الالتزامات في القانون المدني، لجنة البيان العربي، سنة ١٩٥٢ م، ص١٠٨. و ابراهيم

علي حمادي الطبوسي، مرجع سابق، ص٦٥ . ود.مصطفى العوجي، مرجع سابق، ص١١٩ .

(٢) ينظر: د.حسن علي الذنون، المبسوط في شرح القانون المدني (المسؤولية عن فعل الغير) الجزء الرابع، الطبعة الأولى،

دار الوائل، عمّان، الأردن، سنة ٢٠٠٦ م، ص١٢ .

(٣) ينظر: د.علي سيد قاسم، مرجع سابق، ص٢٤١ . ونص المادة (٢٤١) من القانون الشركات الفرنسي رقم (٥٣٧) لسنة

(١٩٦٦).

الغير) ، فنكون بذلك أمام خطأين ارتبطت بهما علاقة السببية، فإذا لم يستغرق أحدهما الآخر كنا أمام حالة يطلق عليها الخطأ المشترك، كانت مسؤولية محدث الضرر (المدعى عليه) مخففة بقدر مساهمة العميل أو الغير في إحداث هذا الضرر، فهي لا يزيلها خطأ المضرور بشكل مطلق، وذلك لأن علاقة السببية مرتبطة بكلا الخطأين الذين اشتركا في الضرر<sup>(١)</sup>.

إذا ارتكب مراقب الحسابات خطأ تسبب في ضرر للعميل أو الغير، وكان العميل أو الغير قد قصر في العناية بأنفسهم لإزالة الضرر مما زاد فيه أو سواه، فيجوز للقاضي انقاص التعويض، ذلك لأن الخطأ يكون هنا مشتركاً فيما بينهما، هذا ما نصت عليه المادة (٢١٠) من القانون المدني العراقي إذ جاء فيها: ((يجوز للمحكمة أن تنقص مقدار التعويض أو ألا تحكم بتعويض ما إذا كان المتضرر قد اشترك بخطئه في إحداث الضرر أو زاد فيه أو كان قد سوا مركز المدين)).<sup>(٢)</sup> هذا هو أيضاً حكم الفقرة الأولى من المادة (٤٤) من قانون الموجبات السويسري فقد جاء فيها: ((أن للقاضي أن ينقص مقدار التعويض أو لا يحكم بتعويض ما، إذا كان الدائن قد ساهم بخطئه في إحداث الضرر أو زاد فيه أو كان قد زاد في سوء مركز المدين)).<sup>(٣)</sup>.

**ثانياً- الخطأ الغير<sup>(٤)</sup>:**

فالضرر الذي نواجهه هنا ضرر نشأ عن فعل شخص آخر غير مراقب الحسابات<sup>(٥)</sup>، ومن المهم أن نشير إلى أن مراقب الحسابات لا يسأل إلا عن خطئه الشخصي لأنه غير ملزم بالأخطاء التي يرتكبها مديرو الشركة أو موظفوها ما لم يكن قد علم بها ولم يكشف عنها النقاب في تقريره إلى الجمعية العامة للمساهمين، وفي هذا الفرض الأخير يصبح مراقب الحسابات مسؤولاً مع مديري الشركة عن تعويض الأضرار التي تولدت عن هذه المخالفات مسؤولية تضامنية، وتتحقق هذه المسؤولية التضامنية أيضاً متى كان الخطأ مشتركاً، أو كان مراقب الحسابات متواطئاً مع مديري الشركة في فعل يقع تحت طائلة نصوص التجريم، وقد نصت المادة (٢٤١) من قانون الشركات الفرنسي رقم (٥٣٧) لسنة (١٩٦٦) صراحة على ذلك: ((... لا يسأل مراقبو الحسابات عن المخالفات المرتكبة من قبل أعضاء مجلس الإدارة أو المدراء إلا إذا كانوا على علم بهذه المخالفات ولم يرفعوها في تقريرهم الموجه إلى الجمعية العامة للشركة...)).<sup>(٦)</sup>

(١) ينظر: د. مختار القاضي، مرجع سابق، ص ١٠٨. وإبراهيم علي حمادي الطبوسي، مرجع سابق، ص ٦٥. ود. مصطفى العوجي، مرجع سابق، ص ١١٩.

(٢) تقابها المادة ٢١٦ من القانون المدني المصري رقم (١٣١) لسنة (١٩٤٨).

(٣) مشار إليه لدى: إبراهيم علي حمادي الطبوسي، مرجع سابق، ص ٦٦.

(٤) للمعلومات أكثر عن المسؤولية عن الفعل الغير يمكن الرجوع إلى: د. حسن علي الذنون، المبسوط، ج ٤، مرجع سابق. وإن الباحث هنا يكتفي بالمواضيع المهمة والضرورية لهذه الرسالة.

(٥) ينظر: د. حسن علي الذنون، المبسوط، ج ٤، مرجع سابق، ص ١٢.

(٦) ينظر: د. علي سيد قاسم، مرجع سابق، ص ٢٤١. ونص المادة (٢٤١) من القانون الشركات الفرنسي رقم (٥٣٧) لسنة (١٩٦٦).

لا يسأل كذلك مراقب الحسابات عن الأخطاء التي ارتكبها مراقبو حسابات الشركة السابقون عليه، مالم يكتشفها بنفسه عندما يطلع على التقارير التي سبق أن أعدها ليتعرف على حقيقة المركز المالي للشركة وما تقدموا به من ملاحظات لإدارتها، أو إذا كان مراقب الحسابات السابق قد أحاطت به الشكوك، وعليه متى ما اكتشف مراقب الحسابات أخطاء جوهرية في البيانات المالية، سواء كانت مدققة من قبله أو من قبل مراقب حسابات آخر، عندما تكون لهذه الأخطاء أثر في صحة البيانات المالية التي يقوم بكتابة تقرير عنها يتوجب عليه إخطار الشركة بذلك، وفي حالة عدم قيام الشركة باتخاذ الإجراءات المناسبة لمعالجة الموقف على مراقب الحسابات التحفظ في تقريره مع إحاطة كافة الجهات المستفيدة من البيانات المالية علماً بذلك<sup>(١)</sup>، وإن عليه - في فرنسا - أن يخطر النائب العام بهذه المخالفات متى كانت خاضعة لنصوص التجريم، وإلا فإنه يكون قد شارك المراقب السابق خطأه ومن ثم تتعد مسؤوليته عنه، أمّا في غير هذا الفرض فالأصل سلامة الحسابات وصحة إجراءات الجرد السابقة التي صادقت عليها الجمعية العامة للمساهمين قبل أن يمارس مهامه لدى الشركة<sup>(٢)</sup>.

هنا يُثير التساؤل حول ما إذا قام مراقب الآخر بتدقيق جزء من البيانات هل يكون مراقب الحسابات الأساسي مسؤولاً من العمل الذي قام به مراقب الحسابات الآخر؟

في هذه الحالة، إذا كان المراقب الآخر وكيلاً أو مدير فرع لمكتب التدقيق الأصلي فلا يجوز ذكر اسمه أو الإشارة إلى ما قام به لأنّ مراقب الحسابات الأصلي يعتمد عمله كما لو قام هو نفسه به<sup>(٣)</sup>. ويكون المراقب الرئيسي مسؤولاً لأنّ هناك اشتراك في العمل<sup>(٤)</sup>.

إمّا إذا لم يكن المراقب الآخر وكيلاً أو مدير فرع لمكتب التدقيق الأصلي، فالمراقب الرئيسي أن يتأكد من كفاءة المراقب الآخر ويعتمد على عمله، ويعامل ذلك في تقريره كوكيل للمكتب فلا يذكر اسمه<sup>(٥)</sup>. وتحديد المراقب الآخر يكون على ضوء العوامل التالية:

١. الأهمية النسبية لذلك الجزء من التقارير المالية التي قام بفحصها بالمقارنة بالأهمية النسبية لباقي أجزاء التقارير التي راجعها المراقبين المشاركين.
٢. مقدار إلمامه ومعرفته بالقوائم المالية ككل بالمقارنة بإلمام ومعرفة المراقبين المشاركين.
٣. الأهمية النسبية لأجزاء التقارير التي يراجعها بالنسبة للتقارير المالية الشاملة للشركة ككل<sup>(٦)</sup>.

(١) ينظر: نص المادتين (١٠ و ١١) من قواعد السلوك المهني الصادرة عن نقابة المحاسبين والمدققين العراقيين سنة (١٩٨٤).

(٢) ينظر: د.علي سيد قاسم، مرجع سابق، ص ٢٤١.

(٣) ينظر: د.خالد أمين عبدالله، علم تدقيق الحسابات، مرجع سابق، ص ٩٨. ود.غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص ١٣٨. ود.نواف محمد عباس الرماحي، مرجع سابق، ص ٩٧ و ٩٨.

(٤) ينظر: د.حسن علي الذنون، المبسوط، ج ٥، مرجع سابق، ص ٤١٧. ونص المادة (٢١٧) من القانون المدني العراقي رقم (٤٠) لسنة ١٩٥١ (المعدل).

(٥) ينظر: د.خالد أمين عبدالله، علم تدقيق الحسابات، مرجع سابق، ص ٩٨. ود.غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص ١٣٨.

(٦) ينظر: د.وليم توماس ود.أمروسون هنكلي، تعريب ومراجعة: د.أحمد حامد حجاج ود.كمال الدين سعيد، مرجع سابق، ص ١٢٥.

بمعنى أن المساعدين الذين عيّنتهم مراقب الحسابات لإعانتته في أداء مهمته و"تحت مسؤوليته"، فيكون مراقب الحسابات مسؤولاً عنهم بصفته موكلًا بمقتضى عقد وكالة، فتصبح بالتالي المسؤولية هنا خاضعة لأحكام عقد الوكالة.

ونتيجة لذلك، يمكن للجمعية العامة أو للغير، والذي تعاقد مع الشركة بأي صفة كانت، وفي حالة حصول ضرر من جراء تصرفات مساعدي مراقب الحسابات، الرجوع بالتعويض على هذا الأخير الذي يكون ملزماً بجبر ذلك الضرر وله أن يعود على وكلائه لتعويض ما تحمّله من تبعات<sup>(١)</sup>. يستطيع مراقب الحسابات أيضاً إثبات خطأ الشركة ليتخلص من المسؤولية ومن الأمثلة التي يمكن ان تضرب في هذا المجال قضية:

S.B.Catterson and son Ltd.

حيث كان نظام الرقابة الداخلية في هذه الشركة على درجة كبيرة من السوء، مما مكن بعض موظفيها من الاختلاس مدة أربعة أعوام، ولم يكتشف هذا الأمر إلا قبل تصفية الشركة بثلاثة أعوام، وكان مراقب الحسابات ينبه الإدارة ويطلب تكراراً بإعادة تنظيم طريقة العمل، وبعد اكتشاف الاختلاس، أعادت الشركة تعيينه كمراقب حسابات لها ولم يتهمه أحد بالإهمال إلى أن وضعت الشركة تحت التصفية.

فلما علم المصفي بذلك، اتهم مراقب الحسابات بسوء أداء الواجب، وبأن إهماله هذا قد مكن موظفي الشركة من اختلاس أموالها، وأنه كان من الواجب عليه ان يعمل على إدخال طريقة سليمة لمراقبة وصولات معرض البيع في الشركة، ولكن القاضي قد برأ مراقب الحسابات من تهمة الإهمال، ولم يوافق على الادعاء بأن من واجبه التدخل لتحسين طريقة إدارة الحسابات، وقد قال في هذا:

((إنَّ المسؤول الأول عن حسابات الشركة هم أولئك الذين يشرفون على أعمالها، وأعني بذلك المديرين ... فواجب المديرين أن يديروا العمل بالطريقة التي يفضلونها، وتشمل إدارة العمل، طريقة إدارة الحسابات المتبعة ... وطريقة إدارة الحسابات المتبعة لا سيما كانت معروفة للمديرين لأعوام طويلة، وثابت أنَّ المراقب قد رغب في تغييرها ولكن عضو مجلس الإدارة المنتدب عارض ذلك، وفضل المديرين لسبب أو لآخر استمرار طريقة إدارة الحسابات، وإني لا أميل إلى القول بأنه كان من الواجب على مراقب الحسابات أن يلح على تغيير الطريقة، فليس من عمل المراقبين أن يعرفوا المديرين كيفية إدارة الحسابات، فالمراقبون قد يقترحون ما يرون في هذا الصدد، ولكن إذا لم يؤخذ بهذه الاقتراحات فليسوا هم المسؤولين بعد ذلك، وإلّا المسؤول هم المديرين))<sup>(٢)</sup>.

(١) ينظر: د.عزيز العكلي، شرح القانون التجاري في الشركات التجارية، الطبعة الأولى، الجزء الرابع، دار الثقافة، عمّان، الأردن، سنة ٢٠٠٢ م، ص ٣٤٧. وموقع مجتمع البحرين القانوني، د.فدوى المؤدّب، مرجع سابق، ص ٥٤.

=وجاء في المادة (١٩٩٤) من قانون المدني الفرنسي بمسألة الوكيل عن أعمال أولئك الذين حلوا محله في تنفيذ أعمال الوكالة: ١: في حالة ما إذا لم يكن هذا الوكيل مأذوناً بتوكيل الغير. ٢: وفي حالة ما إذا كان مأذوناً بذلك وكان الشخص الذي اختاره معروفاً بعدم الكفاءة أو بإعساره).

(٢) من القضاء الإنجليزي ينظر قضية:

S.B.Catterson and son Ltd.

نقلاً عن نهلة طعمة خلف، مرجع سابق، ص ١٥٤ و ١٥٥.

في قضية أخرى، تقرر عدم مسؤولية مراقب الحسابات عن الأضرار التي لحقت بالشركة لأن المدعي (الشركة) تسبب بخطئه فيما أصابه من ضرر ولم تثبت علاقة سببية بين خطأ مراقب الحسابات وبين الضرر الذي لحق بالشركة، وتتلخص وقائع هذه الدعوى بالاتي:

ما بين السنوات ١٩٧٠-١٩٧٥ تورط العاملون بشركة (Cenco) ومعهم الإدارة العليا في غش خطير وذلك بتضخيم قيمة مخزون الشركة، مما مكن الشركة من الاقتراض وبفائدة اقل، بالإضافة إلى الحصول على أعلى تسوية للتأمين ضد الحرائق، وبعد اكتشاف عملية الغش من قبل أحد العاملين بالشركة قام باعداد وإبلاغ هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية بذلك، تم رفع دعوى من قبل حملة الأسهم ضد الشركة وإدارتها ومراقب حساباتها، وقد قام مراقب الحسابات بتسوية الموضوع بسداد مبلغ (٣,٥) مليون دولار. وبعد ذلك تم تشغيل الشركة عن طريق إدارة جديدة حيث قامت برفع دعوى ضد مراقب الحسابات وذلك لاخلاله بتنفيذ العقد والإهمال المهني والغش، وكان الدفاع الأساسي لمراقب الحسابات في هذه القضية هو أن من مهمة مراقب الحسابات اكتشاف الغش في حالة وجود مؤشرات تدل على ذلك، إلا أن عملية الغش المحبوكة التي قام بها العاملون في الشركة بضمنهم الإدارة العليا قد حالت دون ذلك، وقد انتهت محكمة الاستئناف إلى أن مراقب الحسابات لم يكن مسؤولاً في تلك القضية إذ اعتبرت المحكمة أن أعمال الإدارة الخاطئة هي التي أدت إلى إلحاق الضرر والتسبب في عملية الغش<sup>(١)</sup>.

لإثبات المسؤولية عن خطأ الغير، يجب أن يكون هناك جريمة معاقب عليها في جانب المبررين، حتى يقع البحث في خطأ المراقب أي عدم القيام بواجب الإعلام وبعد العلم بذلك الإخلال<sup>(٢)</sup>.

أخيراً تبين لنا بأن أساس المسؤولية المدنية لمراقب الحسابات في شركات المساهمة هو المسؤولية الشخصية قائمة على الخطأ الواجب إثباته وقابلة لإثبات العكس، لأنها قائمة على خطأ مهني من الفعل الشخصي قبل مراقب الحسابات، سواء كانت المسؤولية عقدية أم تقصيرية.

بمعنى أنه يقع على طالب التعويض أي الشركة أو الغير عبء إثبات الخطأ الذي يدعى وقوعه من مراقب الحسابات والضرر الواقع عليه من هذا الفعل الضار وعلاقة السببية بين خطأ مراقب الحسابات والضرر، وإزاء هذا يتمكن مراقب الحسابات أن يتخلص من المسؤولية بتقديم الدليل على أنه قام بتنفيذ هذه الالتزامات وأنه بذل العناية المهنية، أو لم يقم بها بالفعل ولكن وقع الخطأ بسبب أجنيبي أو قوة القاهرة أو خطأ الغير لا يد له فيه، ويمكن نقل الإثبات من جانب إلى آخر حتى يعجز أحدهما عن إثبات دعواه.

(١) من القضاء الإنجليزي ينظر قضية:

Cenco Incorporated V.Seidmon and seidman (1982).

نقلًا عن نهلة طعمة خلف، المرجع السابق، ص ١٥٦.

(٢) ينظر: موقع مجتمع البحرين القانوني، فدوى المؤدب، مرجع سابق، ص ٥٢.