

المسؤولية المدنية لمراجع الحسابات في الشركات

أ.م.د. محمد صديق محمد

جامعة الموصل / كلية الحقوق

Mohammedsadeeq@uomosul.edu.iq

م.م. عبيدة عامر مرعي الربيعي

جامعة الموصل / كلية الحقوق

Obayda3amer@gmail.com

**CIVIL RESPONSIBILITY OF THE CORPORATE
AUDITOR**

Assist. Prof. Dr. mohammed Sadeeq Mohammed

Mosul University College of Law

Ass. Lect. Obaida Amer Alrubaie

Mosul University College of Law

المخلص

يعد مراجع الحسابات الركيزة الاساسية في إطار المراقبة على عمل الشركة المساهمة التي تتسم بتشعب في اعمالها والتداخل فيما بينها، ولذلك كان لا بد من وجود شخص يحمل من الخبرة والكفاءة التي تؤهله مراقبة عمل الادارة في هذه الشركات لصالح المساهمين وفي إطار تنظيمي حاكم لعمله، وذلك تحقيقاً لمصلحة المساهمين الذين لا يتمكنون من متابعة الرقابة بصورة كافية نتيجة لغياب الخبرة اللازمة، وكما ان عموم المساهمين لا يجتمعون في إطار الجمعية العامة الا مرة واحدة في السنة، ومن جهة اخرى فإن مصلحة الشركة على الرقابة تهدف إلى حمايتها من خلال تقييد حق الرقابة بشخص المراجع لأن تدخل جميع المساهمين سيؤدي إلى عرقلة عمل الشركة، كما ان تقرير مراجع الحسابات يعد الكاشف للمركز المالي للشركة والاساس الذي تستند اليه الشركة في عمليات التخطيط والرقابة واتخاذ القرار المناسب، كما يستند عليه الغير في الاستثمار، ومن هنا كان لا بد من توضيح حدود المسؤولية المدنية لمراجع الحساب وبيان مركزه القانوني ومن الجهة التي يمكنها المطالبة بالتعويض .

الكلمات المفتاحية: مراجع الحسابات، المسؤولية المدنية، التعويض، الشركات المساهمة

Abstract

The auditor is the main fundamental in the framework of monitoring the work of the joint-stock company, which is characterized by complexity in its work and overlapping among them, and therefore it was necessary to have a person with experience and competence that qualifies him to monitor the work of management in these companies for the benefit of shareholders and within an organizational framework governing his work, in order to achieve the interest of shareholders who are unable to adequately follow up the control due to the absence of the necessary expertise, and as the general shareholders do not meet within the general assembly except once a year, and on the other hand, the interest of the company over control aims to protect it by restricting the right of control to the person of the auditor because all the interference shareholders will lead to obstruction of the company's work, and the auditor's report is the revealing of the company's financial position and the basis for the company's planning, control and appropriate decision-making processes, as it is based on third parties in investment, and from here it was necessary to clarify the limits of civil liability for the auditor and indicate his position Legal and who can claim compensation.

Key words: auditor, civil liability, compensation, new companies.

المقدمة

أولاً: مدخل تعريفى بموضوع البحث: تبرز دور الشركات كاحد الادوات المحققة للازدهار والرفاهية في المجتمع من خلال في كونها وسيلة لتجميع رؤوس الاموال المدخرة لدى الافراد في شكل اسهم أو سندات، ومن ثم تقوم باستثمار هذه الاموال، ولذلك فقد عنيت التشريعات بتنظيم عمل الشركات في إطار الحوكمة القانونية لكون الشركة ادارة لنمو الاقتصاد الوطني والدولي، وهذا يجعلها اداة عملية ومهمة للنهوض بالواقع الاقتصادي، ولما كان المساهم هو المالك الحقيقي الساعي لاستثمار امواله وتحقيق الربح فإن ذلك يستوجب ان يكون عالم بنشاطها ومواردها، وهذا العلم قد لا

يتحقق للمساهم لعدم قدرته على مواكبة عمل الشركة، ولذلك فإن القانون اناط مهمة هذه الرقابة بمراجع الحسابات، حيث يكون ضمانه للمالك عند دخوله في عمل الشركة، ومع توسع عمل الشركات في ظل العولمة وهيمنة اقتصاد السوق عليها وانتشار الاقتصادي المعرفي وازالة الحواجز عبر الحدود فإن ذلك ادى إلى تصعيب عمل المراجع، وفي هذه الدراسة نتناول دور مراجع الحسابات من النصوص القانونية التي عالجت الموضوع والعمل على تسليط الضوء ودراستها بشكل معمق من أجل إيضاح الدور الفعال لمراجع الحسابات والتركيز على بيان المسؤولية المدنية التي من الممكن أن تنهض تجاهه.

ثانياً: مشكلة البحث: يناط بمراجع الحسابات مهمة مراجعة حسابات الشركة وتدقيق بياناتها لغرض الوصول إلى المركز المالي للشركة، وحيث ان التشريع العراقي قد دخل في اشكالية المصطلح فنجد انه تارة استخدم عبارة مراجع الحسابات واخرى مراجع الحسابات ومرة اخرى خرج بمصطلح المدقق المالي المستقل، وذلك ناجم عن النقل الحرفي للترجمة الانكليزي، وما صاحبه من ضياع معالم المسؤولية ونطاق مسؤوليته عن الاضرار التي لحقت بالشركة أو الغير نتيجة للاعمال الصادرة منه.

ثالثاً: منهجية البحث: لقد انتهج الباحث أسلوب البحث القانوني التحليلي المقارن، من خلال بيان موقف القانونين العراقي والإماراتي تفصيلاً من موضوع البحث فبيما يخص القانون العراقي سيتم تناول الموضوع بمحتوياته في إطار القانون المدني العراقي رقم (٤٠) لسنة ١٩٥١، وكذلك في إطار قانون الشركات رقم (٢١) لسنة ١٩٩٧ المعدل بسنة ٢٠٠٤، وكذلك في إطار نظام ممارسة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات رقم (٣) لسنة ١٩٩٩ والمعدل بسنة ٢٠١٣، وفيما يخص القانون الإماراتي سيتم تناول الموضوع بمحتوياته في إطار قانون المعاملات المدنية الإماراتي لسنة ١٩٨٥، وكذلك في إطار القانون الاتحادي رقم (٢) لسنة ٢٠١٥ بشأن الشركات التجارية، وكذلك في إطار القانون الاتحادي رقم (٢٢) لسنة ١٩٩٥ في شأن تنظيم مهنة تدقيق الحسابات، وكذلك في إطار القرار الوزاري رقم (٥١٨) لسنة ٢٠٠٩ بشأن ضوابط الحوكمة

ومعايير الأنضباط المؤسسي، مع الاستئناس بمواقف بعض التشريعات العربية كلما اقتضت الدراسة الإشارة إليها.

رابعاً: نطاق البحث: أن لمراجع الحسابات مركزاً قانونياً متميزاً عن غيره من الأشخاص الطبيعيين، ويبرز ذلك في إطار المهام الملقاة على عاتقه من خلال مواكبة أنشطة قائمة على عمليات متسارعة ومتداخلة، وهو ما ينجم عنه تعدد في المسؤوليات التي يمكن ان تثار ضده اذ يمكن ان تنهض المسؤولية الجزائية، كما يمكن ان تقوم المسؤولية الجزائية، وهذا يجعل من نطاق عمله واسع وصعب للإحاطة به من خلال بحث ولذلك فإننا سوف نلتزم بتحديد نطاق البحث في مجال الالتزامات دون الحقوق مع التركيز على المسؤولية المدنية دون غيرها .

خامساً: هيكلية البحث: يقتضي الإلمام بموضوع المسؤولية المدنية لمراجع الحسابات في الشركات، والإحاطة به أن تتم دراسته في ثلاث مباحث نتناول في المبحث الأول مفهوم مراجع الحسابات، ثم سنخصص المبحث الثاني لتناول الطبيعة القانونية لعمل مراجع الحسابات، وسنتطرق في المبحث الثالث أحكام تعويض مراجع الحسابات، ومن ثم سنختم البحث بخاتمة متضمنة اهم النتائج والتوصيات التي توصلنا اليها .

المبحث الأول

مفهوم مراجع الحسابات

بدأ الاعتماد على مراجع الحسابات بعد اتساع المهام المناطة بالشركات في ظل العولمة وما انطوى عليها في ظل الاقتصاد الحر، ولذا فإن دور مراجع الحسابات قد ازداد في اهمية في ظل الاقتصاد الحر وامتد ذلك على النطاق الدولي والداخلي، خصوصاً بعد الاثار السلبية التي نجمت على عدم قدرة الشركات بالايفاء بالتزاماتها في المراجعات الكبرى مثل الانهيارات المالية التي حديثة في شركة (Ernon) المعنية بالتسويق الكهرباء والغاز الطبيعي في الولايات المتحدة ٢٠٠١، وشركة (World Com) كمزود لخدمة الاتصالات في عام ٢٠٠٢، وانتهى ذلك بالازمة العالمية عام

٢٠٠٨ التي رافقها انهيار بعض القطاعات^(١)، ولذلك ولغرض الاحاطة بموضوع البحث فإننا سوف نتناول هذا المبحث في مطلبين نخصص المطلب الأول تعريف مراجع الحسابات، ونخصص المطلب الثاني لمبحث تنظيم القانوني لمراجع الحسابات .

المطلب الأول

تعريف مراجع الحسابات

يعد مراجع الحسابات جهازاً رقابياً اوجده المشرع لرقابة الشركة والتدقيق في حساباتها المالية، لغرض حماية هيكلية الشركة ومساهميها والغير من خلال تعيين مراجع واحد أو مراجعين للحسابات، وهي مسالة وجوبية وفقاً للقانون الذي ينظم عمل الشركة، اذ يستوجب ان تعيين شخصاً يعهد لهم بمهمة رقابة وتدقيق عمل الشركة من خلال مراجعة حساباتها^(٢)، كما يمكن ان يكون الشخص طبيعياً أو معنوياً في إطار حوكمة الشركات إلا أنه يشترط فيه ان يكون من المقيدين في الجدول، ومكلفاً من طرف المساهمين بمراقبة بصفة دائمة للحسابات المنجزة من لدن مسير الشركة، وانه يمارس هذا العمل لغرض تقديم التقارير المؤكدة لشتى مجالات عمل الشركة^(٣)، وعلى الرغم من ذلك فإن القوانين لم تضع تعريفاً له، وإنما نظمت عملية ممارسة مهنة الرقابة والتدقيق وبيان الشروط الواجب توافرها فيه، والصلاحيات التي يتمتع بها، وذلك مسلك يشاد به للمشرع لانه عملية وضع التعاريف ستقيد من الاشخاص في ظل ظروف تتسم بالسرعة في التغيير والتطور، وهو ماجعل مجالاً رحباً للفقه لتعريف مراجع الحسابات، ولذلك فقد عرفه جانب من الفقه بانه خبير معين من لدن الجمعية العامة للشركة يناط به مهمة الرقابة على اعمال مجلس الادارة في مدة محددة عادة ما تكون سنة^(٤)، وقد عرفه بعض التشريعات بأسم "مفوض المراقبة" وهو الخبير المتخصص الذي يقوم برقابة

(١) سندس ماجد رضا،اليات حوكمة الشركات ودورها في تقليص فجوة التوقعات بين مراقب الحسابات ومستخدمي القوائم المالية، بحث منشور في مجلة الغرب للعلوم الاقتصادية والادارية،المجلد (٤)،العدد ٢٠١١،٢٠،ص١٣ .

(٢) د.فؤاد معلال، شرح القانون التجاري، ج ٢، الشركات التجارية،٢٠١٢م، ص ٢٩٠-٢٩١ .

(3) Gerard Comu ,vocabluaire juridique , association Henry Capitana , P.U.F 4eme editiom 1994 p:155..

(٤) احمد محمد محرز،الشركات التجارية،القاهرة،ط١،منشأة دار المعارف،٢٠٠٩، ص ٥٦٨ .

دائمة وفعالة في الشركة لحساب المساهمين، ويلفتون نظرهم إلى أي سلوك يشكل انحراف في عمل الإدارة أو مخالف لأحكام التشريع، ويتم تعيينهم من الجمعية العمومية ولمدة سنة ويلتزموا بتقديم لائحة التقرير الختامي قبل خمسين يوماً على الأقل من تاريخ الانعقاد السنوي للجمعية العمومية^(١)، ويلاحظ أن تحديد تاريخ التعيين بمدة سنة هو أمر نراه غير صائب لأنه عمليات المراقبة وإن قام بها متخصص إلا أن تحديد أعمال الشركة وأرباحها وخسارتها أمر يحتاج إلى مدة أطول نسبياً من سنة، ولأجل الإحاطة بذلك يمكن أن تكون مدة عمل مراجع الحسابات مدة أطول من السنة حتى يكون ضماناً حقيقة للمساهمين ومراجع فعال على سلوك الشركة، وتجنباً للانتقاد فقد خرج قانون المصارف العراقي رقم (٩٤) لسنة ٢٠٠٤ عن ذلك في المادة (٦٤)، ليمدد المدة وجعلها تصل إلى خمس سنوات على أن لا تتجاوز ذلك إلا بموافقة البنك المركزي العراقي، وقد عرفها جانب آخر بكونها خبرة فنية يختص بتقديرها الخبير ليقرر مدى انتظام الدفاتر والسجلات، ودقة ما تحتويه من بيانات لغرض تحديد المركز المالي للشركة^(٢)، ويلاحظ على هذه التعريفات أنها لم تضع تعريفاً جامعاً له كما أنها لم تتفق على تسمية له، فقد اطلق عليه اسم مفوض الرقابة^(٣)، أو مراجع الحسابات^(٤)، أو مدقق الحسابات^(٥)، أو مفتش الحسابات، كما سمي بمراقب الحسابات الخارجي، وفي العراق

(١) د. الياس ناصيف، الكامل في قانون التجارة، ج٣، الشركات التجارية، المؤسسة الحديثة للكتاب، طرابلس، لبنان، ٢٠٠٨، ص ٧٦-٧٧.

(٢) د. عيسى أبو الطيل، وعبد المنعم محمود، المراجعة اصولها العلمية والعملية، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٦٧، ص ٤٠، مشار إليه لدى نهلة طعمة خلف، التنظيم القانوني لمراقب الحسابات في شركات القطاع الخاص، رسالة ماجستير، كلية القانون، جامعة بغداد، ٢٠٠٦، ص ١٥.

(٣) في التشريع اللبناني، انظر د. الياس ناصيف، مصدر سابق، ص ٣٠.

(٤) يلاحظ أن قانون الشركات الاردني رقم ٤٦ لعام ٢٠٠٦ قد اطلق هذه التسمية في الفصل الثاني منه الذي خصصه لتنظيم الية تعيين مراجع الحسابات "Appointment of auditors" متاح على موقع <http://www.legislation.gov.uk/>، وكذلك ورد لفظ مراجع الحسابات في قانون المصارف العراقي رقم ٤٩ لسنة ٢٠٠٤ حيث نصت المادة (٢٤) منه على "١/ب - التوصية والموافقة على مراجع الحسابات لكي يعين كراجع حسابات خارجي للمصرف استناداً للمادة ٤٦".

(٥) ينظر المادة ٦٦/٤ من قانون الشركات الاردني رقم ٢٢ لسنة ١٩٩٧ المعدل النافذ التي نصت على (انتخاب مدقق حسابات الشركة وتحديد اتعايه)، وكذلك سار القانون الشركات الإماراتي على ذلك بموجب القانون رقم (٢) لسنة ٢٠١٥ الذي خصص فيه المواد (٢٤٣-٢٥٤) لبيان الأحكام المتعلقة بمدقق حسابات الشركة.

فإن التشريع قد استخدم مصطلحات عديدة للإشارة اليه، فنلاحظ انه قد سماه مراقب الحسابات بموجب قانون الشركات^(١)، كما اطلق عليه في القانون نفسه مصطلح المدقق المالي المستقل^(٢)، وعاد لينص على اناطة مهمة الرقابة للمدقق والمراقب المستقل لمراجعة وتدقيق حسابات الشركة^(٣)، في ان كلاهما في الاصل مدلول لمهمة واحدة يناط بها مراجعة الحسابات، كما انه قد انشأ ارباكاً جديداً في قانون المصارف فاطلق عليه لفظ مراجع الحسابات الخارجي^(٤)، نلاحظ ان تعدد المصطلحات ناجم عن تعدد جهات الصياغة، ويضاف إلى ذلك الترجمة الحرفية للقوانين الانجليزية التي صاحبها اشكالية في فهم المصطلح القانوني، وهو ولد خل في امكانية الوصول التي تعتبر مرتكزاً اساسياً للامن القانوني^(٥) وينجم عنه عدم صعوبة في فهم المصطلح نتيجة لتعدد، واختلاف أحكامه، وحيث ان اليقين القانوني يفترض ان يتصل علم المكلف بما خوطب به، وان يستخدم الجهة المختصة لغة سليمة وواضحة يمكن ان يصل مضمونها للكافة، ولذلك وحرصاً على توحيد الصياغة فانه يمكن ان يعتمد تسمية مراقب الحسابات بدلاً من لفظ المدقق الذي يقتصر في عمله على تدقيق الحسابات، أو المراجع الذي يراجعها، وذلك لأن الرقابة قد تكون سابقة ولاحقة، كما انها قد تكون واسعة تمتد إلى مراقبة مدى التوافق مع القوانين والانظمة على الاعمال الصادرة من الشركة .

(١) يلاحظ ان لفظ مراقب الحسابات قد ورد في المواد ٥٩، و٨٧، و١١٧، و١٠٢ في قانون الشركات العراقية رقم ٢١ لسنة ١٩٩٧ المعدل النافذ .

(٢) وقد استخدم لفظ المدقق المالي المستقل في المادة (١١٧/ثامناً) " أ - اختيار مدققين ماليين مستقلين ... " من قانون الشركات العراقية المعدل النافذ .

(٣) ينظر نص المادة ١١٩ من قانون الشركات العراقية المعدل النافذ .

(٤) ينظر نص المادة ٤٦ من قانون المصارف رقم ٤٩ لسنة ٢٠٠٤ التي نصت على "١- يعين كل

مصرف مراجعاً مستقلاً خارجياً للحسابات من ذوي المؤهلات والخبرة في مراجعة حسابات المصارف ويكون مقبولاً لدى البنك المركزي العراقي، يتم تعيين مراجع الحسابات الخارجي من قبل حاملي الاسهم للمصرف وفي اجتماعهم العمومي ... "

(٥) حيث ان من اساسيات الامن القانوني هو الاستقرار والوضوح في الصياغة وعدم تعدد الالفاظ

تجنباً للارباك الذي يحصل عند التشريع والتنفيذ، ولذلك على المشرع ان يعتمد على نسق واحد متكامل في إطار الصياغة، لمزيد من التفصيل ينظر د. عبدالمجيد غميحة، مبدأ الامن القانوني

وضرورة الامن القضائي، مجلة الملحق القضائي، المعهد القضائي، المملكة المغربية، العدد

٢٠٠٩، ٤٢، ص ١١ .

المطلب الثاني

شروط اختيار مراجع الحسابات

يناط بمراجع الحسابات مهمة تدقيق ومراجعة الاعمال الصادرة عن الشركة التي قد تكون سليمة وقد يعثر عليها بعض العوار، ولذلك فإن وجد المراجع ان هناك عينة غير سليمة فإن عليه ان يقوم بمراجعة كاملة للقيود والسجلات، وهذه المهمة لا يمكن ان يمارسها الشخص العادي، ولذلك فقد نظم التشريعين الإماراتي والعراقي، شروطاً لمزاولة مهمة مراجعة الحسابات والتي يمكن ان تتلخص بما يلي:

اولاً: ان يكون مراجع الحسابات من ذوي الكفاءة: تعزز الشركات الاقتصاد الوطني وتعمل على تنميته وازدهاره ولذلك كان لا بد من وضع الية عامة لحوكمة الشركات وضمان حقوق المساهمين فيها، بما يضمن من تحقيق انضباط مؤسسي في ادارة الشركة واتباعاً للاساليب العالمية في ذلك^(١)، وحيث ان تحقيق هذا الانضباط يقتضي ان تناط مهمة الرقابة بشخصية كفؤة قادرة على أن تلزم الادارة باتباع نسق منتظم في عملياتها بما يتتبع والتشريع في البلد، ولذلك فقد نص المشرع العراقي في المادة (١٣٣) من قانون الشركات العراقي رقم (٢١) لسنة ١٩٩٧ على " ... حسابات الشركة الخاصة فتخضع للرقابة والتدقيق من قبل مراقبي الحسابات تعينهم الجمعية العمومية للشركة ... والملاحظ ان هذا النص لم يتطرق إلى شرط الكفاءة وإنما حاول ان يكفل الاستقلالية للمراجع، وعلى ذلك سار تشريع الشركات التجارية الإماراتي الذي عهد للجمعية العمومية صلاحية تعيين مراجع الحسابات دون ان ينظم شروط كفاءته^(٢)، والملاحظ ان التشريع الإماراتي اناط مهمة ترشيح مراجع الحسابات بمجلس الادارة وهو

(١) ينظر المادة (١) من قانون الشركات التجارية الإماراتي رقم (٢) لسنة ٢٠١٥ التي عرفت الحوكمة بأنها " مجموعة الضوابط والمعايير والاجراءات التي تحقق الانضباط المؤسسي في ادارة الشركة وفقاً للمعايير والاساليب العالمية وذلك من خلال تحديد مسؤوليات وواجبات اعضاء مجلس الادارة والادارة التنفيذية للشركة وتاخذ في الاعتبار حماية حقوق المساهمين واصحاب المصالح "

(٢) ينظر المادة (٢٤٣) من قانون الشركات التجارية الإماراتي رقم (٢) لسنة ٢٠١٥ التي نصت على " يكون لكل شركة مساهمة عامة مدقق حسابات أو اكثر يتم ترشيحه من مجلس ادارة الشركة ويعرض على الجمعية العمومية للموافقة... "

ماقد ينقص من استقلاليتها، ولذلك فقد عالج القرار الوزاري المرقم (٥١٨) لسنة ٢٠٠٩ على أن يكون ترشيح مراجع الحسابات من لدن مجلس الإدارة ولك قيد هذا الحق بوجود توصية من لجنة التدقيق، ويمكن ملاحظة ان نص القرار الوزاري هو اسبق من القانون، وهو ما يدفع البعض للتساؤل ان تشريع الشركات هو لاحق على أحكام القرار وبالتالي فإن قوته تعلو عليه، كما انه في ذات الوقت لم يسلب صلاحية مجلس الإدارة من الترشيح، ولهذا فإننا نتفق مع ماذهب اليه جانب من الفقه^(١)، في ضرورة سحب صلاحية ترشيح أو تعيين مراجع الحسابات من مجلس الإدارة، لأن المراجع يمارس عملية الرقابة على اعمال مجلس الإدارة، ولذلك لا بد من ضمان استقلاله .

ان المتبع لقانون الشركات يرى انها لم تنص على شرط الكفاءة المهنية ولذلك فلا بد من البحث عن اساس هذا الشرط، ولدى الرجوع إلى نظام ممارسة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات العراقي رقم (٣) لسنة ١٩٩٧ المعدل النافذ، وقانون تنظيم مهنة مدقق الحسابات الإماراتي رقم (٢٢) لسنة ١٩٩٥، نجد انهما قد احتويا على شرط الكفاءة من خلال النصوص الواردة فيهما، التي يمكن من خلالها استنباط شرط الكفاءة في الاتي:

١- مؤهل الشهادة، اذ يتطلب ان يكون الشخص قد حصل على شهادة محاسب قانوني من المعهد العالي للعلوم المحاسبية والمالية^(٢)، وحيث ان هذه شهادة الدبلوم العالي تستوجب مدة دراسة لا تقل عن (٤) سنوات تقويمية ولا تزيد على (٦) سنوات وحيث ان هذه الشهادة تعادل شهادة الماجستير في الحقوق والامتيازات^(٣)، ويشترط في الشخص للانتماء إلى هذا المعهد ان يكون قد زاول

(١) د.محسن شفيق، الوسيط في القانون التجاري المصري، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٥٧، ص ٥٦٩.

(٢) نصت المادة السابعة من نظام ممارسة مهنة مراقب وتدقيق الحسابات العراقي على "أ. ان يكون حاصلاً على احد المؤهلات الاتية: اولاً: شهادة الدبلوم العالي في مراقبة الحسابات من جامعة بغداد أو مايعادلها" وقد اصحبت هذه الشهادة هي شهادة محاسب قانوني بموجب المادة (٨/١) من قانون تأسيسي المعهد العالي للعلوم المحاسبية والمالية رقم (٣٣) لسنة ١٩٩٩ المنشور في الوقائع العراقية بالعدد ٣٧٩٧ في ١٩٩٩ .

(٣) ينظر المادة (٩) من قانون المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية العراقي .

المهنة لمدة لا تقل سنتين بعد حصوله على الشهادة الجامعة الأولية في اختصاص المحاسبة^(١)، أو ان يكون حاصلاً على شهادة عليا في المحاسبة . وقد جاء التشريع الإماراتي بنصوص تعزز من شرط الكفاءة من حيث اشتراطه للكفاءة، فاشتراط ان تكون مراجع الحسابات خاضعةً إلى مؤهل جامعي أولي في مجال المحاسبة من احد الجامعات أو المعاهد العليا المعترف بها، ويشترط ان يكون متفرغاً لمزاولة المهنة، ويشترط ان يخضع مراجع الحسابات خاضعاً لدورة تدريبية لا تقل عن سنة للحاصلين على الزمالة من احد معاهد أو مجتمعات المحاسبين القانونية وسنتين للحاصلين على درجة دكتوراه في مجال المحاسبة وثلاث سنوات للحاصل على شهادة جامعية اولية في المحاسبة^(٢)، وقد خرج التشريع الإماراتي عن المساواة ووضع شروطاً للأشخاص المقيمين ان يكون له اقامة مشروعة وثابتة طول مدة قيد اسمه، وان يكون له شريكاً من المواطنين، وحاصلاً على الزمالة من احد المعاهد أو مجتمعات المحاسبين التي صدر قرار من الوزير بالاعتراف بها، أو ان يكون حاصلاً على العضوية بها مدة لا تقل عن خمسة سنوات^(٣).

٢- ان يكون قد امضى المدة المقررة في القانون، وقد مايز القانون بين المدة المتطلبية قبل الحصول على شهادة الدبلوم والمدة التي تطلبها بعد الحصول على التأهيل المطلوب، فمن حيث المدة السابقة فإن هذه المدة تختلف باختلاف الشهادة الحاصل عليها فإن كانت الشهادة اولية فإن القانون قد تطلب مدة لا تقل عن سنتين، في حين انه لم يشترط ذلك في الشخص الحاصل على شهادة عليا^(٤)، وكذلك قد وضع مدة مختلفة وفقاً للشهادة الحاصل عليها الشخص فقرر

(١) ينظر نص المادة (٨) من قانون المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية العراقي .
(٢) نصت المادة السابعة من نظام ممارسة مهنة مراقب وتدقيق الحسابات العراقي على " ان يكون حاصلاً على احد المؤهلات الاتية: اولاً: شهادة الدبلوم العالي في مراقبة الحسابات من جامعة بغداد أو مايعادلها" وقد اصحبت هذه الشهادة هي شهادة محاسب قانوني بموجب المادة (٨/أ) من قانون تأسيسي المعهد العالي للعلوم المحاسبية والمالية رقم (٣٣) لسنة ١٩٩٩ المنشور في الوقائع العراقية بالعدد ٣٧٩٧ في ١٩٩٩ .

(٣) ينظر المواد (٦ و ٧) من قانون تنظيم مهنة مدققي الحسابات الإماراتي رقم (٢٢) لسنة ١٩٩٥ .

(٤) ينظر نص المادة (٧) من قانون تأسيس المعهد العالي للعلوم المحاسبية والمالية العراقي النافذ .

مدة لا تقل عن سنة واحدة للأشخاص الحاصلين على عمالة من معهد أو مجمع المحاسبين القانونيين وستان للحاصلين على درجة الدكتوراه، ثلاث سنوات للشخص الحاصل على بكالوريوس محاسبة^(١).

اما من حيث المدة اللاحقة فإن التشريع العراقي قد تطلب ان يكون مراجع الحسابات قد زول اعمال المراقبة والتدقيق الخاصة بمراجعة الحسابات، أو في ديوان الرقابة المالية الاتحادية مدة لا تقل عن سنتين، بشرط ان يكون ذلك بعلم وموافقة الجهة المختصة (مجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات)^(٢)، وتعتبر هذه المدة هي مدة تجربة، اي ان المراجع يكون تحت الاختبار والتمرين الذي قد تعقده هيئة مختصة لبيان مدى قدرته على الاحاطة بالعمليات المتسارعة التي تجرى في الشركات التجارية وان هذه المدة هي التي تحدد امكانية منحه اجازة المزاولة من عده^(٣).

ويلاحظ ان ماتقدم هي شروط ممكن ان تتوفر في الشخص الطبيعي، في حين ان الشخص المعنوي لا يمكن ان تتوافر فيه شرط المؤهل العلمي، ولذلك فقد افرد التشريع العراقي والإماراتي تفصيلاً خاصاً للشخص المعنوي، حيث تطلب التشريع العراقي في الشركة المتخصصة بمراجعة الحسابات ان يكون جميع مؤسسيها حاصلين على شهادة محاسبة قانونية أو مايعادلها بموجب تعليمات وزارة التعليم العالي والبحث العلمي، وان لا يقل مدة ممارسة مهنة المؤسسين عن سنتين تقويميتين في مزاولة مهنة تدقيقية الحسابات واجتياز الاختبار المقرر، كما انه يمكن ان يكون من مؤسسي الشركة شخص اجنبي على أن لا تقل نسبة المواطن العراقي فيها عن ٥٥%، وان لا يكون مراجع الحسابات عضواً في اكثر من شركة واحدة، وان كان الشريك هو شخص معني فانه ينبغي عليه ان يقد ما يؤيد مزاولته لمهنة مراجعة وتدقيق الحسابات في البلد الذي

(١) ينظر نص المادة (٩) من قانون تنظيم مهنة مدققي الحسابات الإماراتي .

(٢) ينظر نص الفقرة (ب) من المادة (٧) من نظام ممارسة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات رقم (٣) لسنة ١٩٩٩.

(٣) د.متولي محمد الجمل ود.عبدالمنعم محمود، المراجعة الاصول العلمية والعملية، دار النهضة العربية، ١٩٧٥، ص ٤٢١.

اسست الشركة فيها^(١)، وكذلك فإن التشريع الإماراتي قد تطلب ان يكون مدير الشخص المعنوي الذي يمارس مهنة تدقيقية الحسابات من المواطنين وان يكون عقد الشركة مكتوباً باللغة العربية وموثقاً امام الجهات المختصة وان يحصل جميع الاشخاص الطبعين أو الشريك المعنوي قد حصلوا على رخصة بمزاولة المهنة في البلد المؤسس فيه^(٢) .

يتضح مما تقدم ان مراجع الحسابات هو شخص طبيعي أو معنوي عهدت اليه مهمة مراجعة وتدقيق الحسابات في الشركات بعد ان يتوافر فيه شهادة الدبلوم العال في المحاسبة القانونية، ويشترط في الشخص بموجب التشريع العراقي هي شروط اكثر شدة مما هو موجود في التشريع الإماراتي، حيث نلاحظ ان التشريع العراقي قد جعل الحصة الاكبر من الشركة تعود للشخص العراقي في حين ان التشريع الإماراتي تطلب ان يكون مديرها المفوض إماراتي، كما ان التشريع العراقي اشترط في ان يكون كافة مؤسسيها حاصلين على شهادة محاسبة قانونية ومنع المؤسس من ان يكون عضو في اكثر من شركة .

المبحث الثاني

التكليف القانوني لعلاقة مراجع الحسابات بالشركة

حظى تكليف العلاقة بين مراجع الحسابات والشركة الخاضعة لرقابته لاهتمام الفقهاء، وذلك لأن بيان هذه العلاقة سيحدد اساس مسؤولية المراجع عن الاعمال المناطة به، ومدى امكانية مسألته، سواء من قبل الغير أو من قبل الشركة نفسها، ولذلك فقد سعى جانب من الفقه التقليدي إلى منح الشركة حق سؤال مراجع الحسابات في إطار المسؤولية العقدية ومنحت العقد علوية على التنظيم القانوني له، في حين ذهب رأي آخر إلى كفالة استقلالية مراجع الحسابات من خلال جعله عضواً في الشركة المناط به القيام بها^(٣)، وقد حاول رأي آخر التوفيق بين كلا الاتجاهين ومحاولته الجمع

(١) ينظر نص المادة (٨) من نظام ممارسة مهنة ومراقبة الحسابات العراقي النافذ .

(٢) ينظر المادة (١٠) من قانون تنظيم مهنة مدققي الحسابات الإماراتي .

(٣) د.علي سيد قاسم، مراقب الحسابات - دراسة قانونية مقارنة لور مراقب الحسابات في الشركة المساهمة، دار الفكر العربي، القاهرة، ١٩٩١، ص ١٥١

بين الرأيين، ولذلك فإننا سنقوم ببيان طبيعة العلاقة القانونية التي تجمع بين مراجع الحسابات والشركة وكالاتي:

المطلب الأول

تكييف علاقة مراجع الحسابات بوصفه وكيلاً عن المساهمين

يذهب اصحاب هذا الرأي إلى تكييف علاقة مراجع الحسابات وفقاً لإطار تقليدي يحكمه العقد، ولذلك فقد حصر هذا الرأي بالعلاقة بالتعاقدية، التي عبرت عن ان مراجع الحسابات هو وكيل يتم اختيار من لدن الجمعية العامة التي تمثل المساهمين، وقد استمدت هذه النظرية جذورها من تعريف الشركة، التي تعد عقداً بين شخصين يلتزم بمقتضاه شخصان أو اكثر في المساهمة في مشروع مالي بقصد الربح، واقتسام ما ينجم عنه من ربح أو خسارة^(١)، ولذلك فإن عنصر الايجاب يكون في قرار الجمعية العامة بتعيين مراجع الحسابات، في حين ان عنصر القبول يكون في مباشرة المراجع صراحة أو ضمناً لهذه المهمة^(٢)، مراجع الحسابات وفقاً لهذه التكييف يكون وكيلاً عن المساهمين، ويعهد له مهمة مراقبة وتدقيق البيانات المالية للشركة، لغرض الوصول إلى المركز المالي الحقيقي للشركة خلال سنة مالية^(٣)، وعلى الرغم من القول بإطار العلاقة التعاقدية بين المراجع والشركة إلا أن انصار هذا الاتجاه لم يحدد نوع العقد الذي تقام بموجبه المسؤولية، ولذلك فقد كيف جانب منهم بأن العلاقة بين المراجع والشركة هي علاقة تعاقدية يحكمها قانون العمل^(٤)، وهذا منتقد لأن مراجع الحسابات لا يخضع لفكرة التبعية، فهو مستقل في عمله، ولا يكون منفذاً لتعليمات وتوجيهات الشركة، ومن جانب آخر فإن مراجع الحسابات لا يخضع لتأمينات صندوق الضمان الاجتماعي الواردة في قانون العمل^(٥).

(١) ينظر نص المادة (٤) من قانون الشركات العراقي، المادة (٨) من قانون الشركات الإماراتي رقم

٢ لسنة ٢٠١٥ .

(٢) د. علي سيد قاسم، مصدر سابق، ص ١٠١ .

(٣) نهلة طعمة خلف، مصدر سابق، ص ٧٥ .

(٤) المصدر نفسه، ص ٧٨ .

(٥) ينظر المادة ١/سابعاً من قانون العمل العراقي التي عرفت العامل المضمون بأنه " كل شخص يعمل في مشروع عمل جماعي أو فردي أو في قطاع العمل غير المنظم ويدفع مبلغ اشتراك =

وقد ذهبت بعض التشريعات^(١)، إلى تحديد مسؤولية مراجع الحسابات بموجب عقد وكالة، وهنا يجب ان نمايز بين الوكيل الذي يعمل بأجرة، والوكيل غير المأجور (المتبرع)، وقد لقت هذه النظرية تطبيقاً واسعاً في إطار المحاكم الفرنسية حيث قضت محكمة نانسي بمنح المساهمين حق اللجوء للدعوى المباشرة لمسألة مراجع الحسابات عن اخطائه الناشئة بموجب عقد الوكالة، كما قضت محكمة ليون بأن مناط عمل مراجع الحسابات يكون في إطار التحقق من صحة القيود المحاسبية، والتأكد من سلامة المستندات المعروضة عليه، وانه يمارس عمله بوصفه وكيلاً عن المساهمين وليس وكيلاً عن المدير المفوض للشركة^(٢)، كما عزز القضاء المصري من هذه النظرية حيث قضى بان مراجع الشركات هو الوكيل المعين من الجمعية العمومية لصالح المساهمين وانه مسؤول عن بذل عناية الرجل المعتاد بامانة ودقة متى كان ماجوراً، وانه وكالته المأجورة هي لغرض رقابة نطاق احترام المدير لنظام الشركة^(٣)، كما ان التشريع العراقي قد نص في إطار تشريع الشركات على مسؤولية مراجع الحسابات بوصفه وكيلاً عن الشركة^(٤)، وهذا لاتجاه منتقد لأن التشريع وان حسم مسبقاً تكييف العلاقة إلا أننا نرى ان الوكالة التي تنظم العلاقة بينهما هي وكالة من نوع خاص.

=الضمان الواجب دفعه إلى صندوق تقاعد وضمان العمال لقاء أي من الضمانات أو الخدمات أو التعويضات أو المكافآت أو الرواتب التي يقدمها الصندوق للعامل المضمون" ،لمزيد من التفصيل فيما يخص عقد العمل ينظر د. عبدالرزاق السنهوري، الوسيط في شرح القانون المدني، ج٧، العقود الواردة على العمل، منشأة المعارف بالاسكندرية، ٢٠٠٤، ص ٣٤٦؛ د يوسف الياس، الوجيز في قانون العمل والضمان الاجتماعي، الطبعة الأولى، وزارة التعليم العالي والبحث العلمي، ١٩٨٤، ص ٦٠.

(١) ينظر المادة (٣٤) من قانون الشركات الفرنسي الصادر في ١٨٦٧/٧/٢٤، والمادة (١٣٢) من نظام الشركات السعودي الصادر عام ٢٠١٥، والمادة (١٠٦) من القانون المصري المرقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١.

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

(٣) قرار محكمة النقض المصرية المرقم ١٨٢ لسنة ١٩٥٠ مشار اليه لدى د. عيسى ابو الطبل ود. عبدالمنعم محمود مصدر سابق، ص ١٥٤.

(٤) نصت المادة (١٣٧) من قانون الشركات العراقي على " يسأل مراقب الحسابات عن صحة البيانات الواردة في تقريره بوصفه وكيلاً عن الشركة في مراقبة وتدقيق حساباتها".

وعلى الرغم من ان القول بان تعيين المراجع يتم عن طريق الجمعية العامة، التي تحدد مقدار ما يتقاضاه وتختص بعزله، وان هذا التعيين لابد من ان يسبق بايجاب وقبول ينشأ عنها عقد بين الطرفين، إلا أن هذه النظرية قد تعرضت للانتقاد وللأسباب الآتية:

١- تقضي القاعدة العامة ان العقد شريعة المتعاقدين وقانونهما الخاص ،دون البحث في تكييفه، وان عقد الوكالة هو عقد يلتزم بموجبه شخص بالقيام بعمل قانوني لحساب موكله والاصل ان يتم فيه متبرعاً دون اجر^(١). في حين ان عمل المراجع جوهره الرقابة والتدقيق وهذا يدل على أن تغطي الصيغة المادية للاعمال على الطبيعة القانونية، اذ يناط به فحص دفاتر الشركة ومراجعة حساباتها والتأكد من مصداقية موزانتها ومركزها المالي، كما انه يحصل دائماً على اجر لقيام قيامه بهذه المهمة^(٢)، ولا تستطيع الشركة تكليفه بأعمال اخرى الا باجر محدد وبما لا يتعارض مع المهمة المناطة به، ويشترط ان تكون الاعمال عرضية كاعمال الاستشارة الحسابية أو الخبرة الضريبية^(٣)، وقد حاول جانب يرد على هذا الانتقاد، فذهب إلى أن الصلاحيات الممنوحة للمراجع وفقاً للعقد(الوكالة)، هي لغرض تمكينه من اداء المهام المناطة به من حيث فحص ومراجعة واعداد التقارير، لغرض رفعها للجمعية العامة ويعد تقريره شرطاً لازماً لامضاء عملية المصادقة على موازنة الشركة، كما انه ليس هناك ما يمنع من قيام مراجع الحسابات بوصفه وكيلاً عن المساهمين بعمله بدون اجر لعدم وجود حائل قانوني في ذلك^(٤).

(١) د. منذر الفضل، الوسيط في شرح القانون المدني، ط١، دار ثاراس للطباعة والنشر، العراق، ٢٠٠٦، ص ١١١
(٢) ينظر نص المادة ١٠٦ من قانون الشركات العراقي المعدل النافذ، والمادة ٢٤٣ من قانون الشركات الإماراتي النافذ.
(٣) قرار محكمة النقض المصرية المرقم ٢٠١٧٢ لسنة ٧٧ قضائية في ٢٠١٨/٥/٨، منشور على موقع محكمة النقض المصرية، اخر زيارة ٢٠٢٠/٢/١٨: www.cc.gov.eg
(٤) نهلة طعمة خلف، مصدر سابق، ص

٢- يلعب مبدأ سلطان الارادة دور مهماً في انعقاد العقد ومنه عقد الوكالة، ويقتضي هذا المبدأ ان يكون لاطراف العقد الحق في اختيار الطرف الاخر للتعاقد، وهذا يعني ان يكون للجمعية العامة حق في اختيار مراجع الحساب وفقاً لارادتها الحرة^(١)، الا ان الجمعية العامة ليست حرة وإنما مقيدة باختيار مراجع الحسابات مجاز، اي يكون مدون في سجل خاص بمراجعي الحسابات^(٢).

٣- يمارس الوكيل عمله نيابة عن الاصيل وفي حدود وكالته، وهذا الامر ليس له وجود في إطار عمل مراجع الحسابات وذلك لكونه يمارس عمله نيابة عن مجموع المساهمين سواء كانوا قد صوتوا عليه أو لا، لأن عمله يكون لصالح المجتمع باكماله ويعمل لصالح القانون، ولذلك فإن التشريعات الجزائية قد رفعت عنه المسؤولية في حالة ابلاغه عن المخالفات التي تعد جرائم جزائية بمقتضى أحكام القانون^(٣).

٤- يكون للاصيل حق عزل الموكل في اي وقت يراه مناسباً، حتى ان كان ذلك قبل انجاز العمل المتفق عليه استناداً لأحكام القانون المدني، وقد خلا التشريع الشركات العراقي من الاشارة إلى حالة عزل مراجع الحسابات، في حين ان قانون الشركات الإماراتي قد منح الجمعية العامة حق اقالة مراجع الحسابات، وفرض عليها التزاماً بابلاغ الهيئة بقرار العزل واسبابه خلال مدة لاتتجاوز (٧) ايام من تاريخ اتخاذه، وبما ان التشريع العراقي قد خلا من الاشارة إلى طرائق عزل المراجع، وحيث انه اذا غاب نص العزل قام محله نص التعيين لتكون هي المسؤولية عن اجراءات عزله استناداً لقاعدة توازي الاشكال، ولذلك نأمل ان يتم

(١) د. عبدالمجيد الحكيم، وعبدالباقي البكري، ومحمد طه البشير، الوجيز في نظرية الالتزام في القانون المدني العراقي، ج ١، وزارة التعليم العالي والبحث العلمي العراقية، ١٩٨٠، ص ٢٠-٢١.

(٢) للاطلاع على نشرة مراجع الحسابات المجازين للعمل ينظر: <http://tax.mof.gov.iq> ،

(٣) ينظر المادة (٤٧٣) من قانون العقوبات العراقي رقم ١١١ لسنة ١٩٦٩ المعدل النافذ، والمادة (٣٧٧) من قانون العقوبات الإماراتي رقم ٧ لسنة ٢٠١٦ النافذ، والمادة (٢٤٧) من قانون الشركات الإماراتي النافذ، وكذلك فإن التشريع الإماراتي لم يرفع عنه المسؤولية فحسب وإنما الزامه بواجب اخطار الهيئة عن اي جريمة مخالفة لأحكام هذا القانون بموجب المادة (٢٤٩) من القانون ذاته.

اضافة النص الاتي في قانون الشركات أ- تلتزم الجمعية العامة بابلاغ الجهة المختصة بقرار عزل مراجع الحسابات واسباب ذلك خلال عشرة ايام من تاريخ صدور القرار، ب- في حالة اخلال الجمعية العامة بذلك فإن قرار العزل يعتبر تعسفياً ويكون لمراجع الحسابات الحق بالتعويض عن الاضرار التي لحقت به جراء ذلك".

اخيراً ان تكييف عمل المراجع بوصفه وكياً عن المساهمين هي نتاج للطبيعة التعاقدية للشركة التي تستمد جذورها منه، وقد اصبحت هذه النظرية غير كافية بعد التطور المستمر في عمل الشركات والسعي لادخال عناصر الحوكمة في ادارتها، ولذلك فقد ظهرت نظرية اخرى .

المطلب الثاني

تكييف علاقة مراجع الحسابات وفقاً للإطار التنظيمي

نادى انصار هذا الراي بالإطار القانوني لمراجع الحسابات بوصفه عضواً في الشخص المعنوي (الشركة)، وحيث ان مسألة تعيين هذا العضو قد نظمها القانون بموجب أحكامه، ولم يكن للعقد بينه وبين المساهمين اي اثر، وقد ظهرت هذه النظرية كرد فعل على انصار النظرية العقدية، حيث حاول فيه انصار النظرية التنظيمية شرح الشخصية المعنوية في إطار القانون وتحليل المركز القانوني للأشخاص المعبرين عنه^(١)، فالشركة عبارة عن مجموعة اشخاص يجتمعون لغرض تحقيق هدف مشترك، وهذا يستدعي ان يكون هناك سلطة تحدد الاعضاء المعبرين عن ارادته وتنظم العلاقة فيما بينهم، وتضع الاجراءات التي تحكم نشاطهم، وحيث ان الشركة هي شخص معنوي اسبغ عليه التشريع الشكل القانوني وفقاً للنصوص الواردة فيه، كما انه قد حدد مسؤولية من يتقاعس عن مباشرة المهمة الموكلة اليه^(٢)، بالتالي فإن كان القانون قد

(١) د.علي سيد قاسم، مصدر سابق، ص ١١١

(٢) د.احمد عبدالرحمن المجالي، المفهوم القانوني لمهمة مراقب الحسابات في الشركة الخاضعة لرقابته وفقاً للانظمة السعودية، بحث منشور في مجلة الفكر الصادرة عن كلية الحقوق والعلوم السياسية بجامعة محمد خضير بسكرة، العدد ٢٠١٦، ١٣، ص ١٨ .

خص مراجع الحسابات بعمل محدد فلا يكون لأي من الاعضاء ان ينتقص من هذا الاختصاص، لأن القواعد المنظمة للاختصاص من النظام العام التي لا يجوز مخالفتها. وقد ترتب على الاخذ بهذه النظرية عدد من النتائج التي يمكن ان تتلخص بما يلي:

١- انعدام العلاقة العقدية بين مراجع الحسابات والجمعية العمومية للشركة، ولذلك يعد قرار تعيينه بمثابة قرار تحديد عضو في الشخص المعنوي، وبناءً عليه لا يكون للمساهم الحق في اختيار مراجع حسابات وإنما يفرض عليه القانون واجب القيام بوظيفة اختياره. ٢- ان حقوق والتزامات مراجع الحسابات تكون محددة بموجب نصوص القانون وبنظام الشركة الاساس (العقد التأسيسي للشركة)، ولذلك فلا يكون المراجع ممثلاً عن الجمعية العمومية ولا تملك الاخيرة ان تقيد أو تنتقص من حقوقه، كما ان تحديد القانون لتلك الالتزامات تجعل من مراجع الحسابات يمارس عمله نيابة عن الشركة كلها، ولغرض ضمان التطبيق الصحيح للقانون .

٣- ان كان لاعضاء الجمعية العامة ان يمارسون وظيفة تعيين مراجع الحسابات وتحديد حقوقه والتزاماته، إلا أنهم لا يملكون الحق في عزله، لأن ضمان ممارسة عمله يقتضي ان يتمتع بشيء من الحصانة اللازمة لضمان استقلاله^(١)، والقول بغير ذلك يجعل منه تابعاً للهيئة التي عينته، وتفرغ نصوصه من محتواها.

المطلب الثالث

تكييف علاقة مراجع الحسابات وفقاً لمعيار مختلط

قد ساهم التغيير المتسارع في إطار حوكمة الشركات من التقليل من فعالية المعيار التعاقدية بين مراجع الحسابات والشركة، حيث ان مفهوم الحوكمة يقتضي ان يكون العلاقة بين ادارة الشركة وحاملي الاسهم مستندة إلى اسس ومعايير ثابتة، وهو ما يساعد على ايجاد نظام رقابة فعالة وتوفير اليات لازمة لغرض محاربة الفساد وطمئنة اصحاب رؤوس الاموال، وذلك يقود في النتيجة إلى تنمية مستدامة للاستثمار وتعزيز النمو الاقتصادي .

(١) د. مصطفى كمال طه، القانون التجاري، شركات الاموال، مؤسسة الثقافة الجامعية، الاسكندرية، ١٩٩١، ص ١٦٣ .

ونتيجة للانتقادات التي وجهت لتكييف علاقة مراجع الحسابات بالشركة في إطار تعاقدية، فإن التشريعات اتجهت إلى التقليل من هذه النظرية، وهذا لا يعني الاعتماد بشكل كلي على الإطار التنظيمي الذي تبنته النظرية الثانية، وهذا الامر دفع إلى ظهور اتجاه توفيقي يجمع بين الرأيين، وقد تبناه الاستاذان " ريبير وروبوت، G.Ripert et R.Roblot" لان التنظيم القانوني للشركة يستند في اساسه إلى العقد^(١)، الذي لا يمكن اهماله بشكل تام، وفي الوقت ذاته فإن العقد ذاته ينبغي ان يتوافر فيه متطلبات تنظيمية لغرض انشاء الشخص المعنوي، وهذه الشروط قد نص عليها قانون الشركات

ولذلك فإن تعيين المراجع من لدن الجمعية العمومية يكون بموجب عقد وهذا امر ثابت لا يمكن انكاره، وفي الوقت ذاته فإن عمله محدد بموجب نصوص القانون، اذ لا يمكن للجمعية اختيار شخص لا يتوافر فيه الشروط المنصوص عليها في القانون، وعلى الرغم من ان تشريع الشركات العراقي قد حسم المسألة في المادة (١٣٧) ونص على اعتبار مراجع الحسابات وكيلاً عن الشركة في مراقبة وتدقيق حساباتها، وهو ما ينفي عنه صفة التنظيمية في الشركة، وهذا امر غير مقبول لأن قانون الشركات الحالي لا ينظر للشركة بموجب العقد وحده وإنما بوصفها وحدة اقتصادية منظمة استكملت الشروط القانونية التي تطلبها التشريع^(٢).

وعلى الرغم من ذلك فإن هناك من يرى ان مراجع الحسابات يرتبط بالشركة بعد تدقيق الحسابات وهو عقد مسمى نظمه القانون المدني العراقي تحت مسمى "الوكالة بأجر"، ويذهب إلى أن العقد بين مراجع الحسابات وبين الجمعية العامة هو الذي يحدد نطاق عمل مراجع الحسابات، الذي ينحصر اساساً بالتدقيق المالي لبيانات الشركة من اجل الوصول إلى المركز المالي الحقيقي^(٣)، وهذا القول منتقد في رأينا لأن الجمعية

(1).G. Ripert et R. Roblot, Traité sur le droit commercial (Les sociétés commerciales), 19 edition, Tome 1, Volume 2, L.G.D.J, 2009, P 238.

(٢) موفق حسن رضا، قانون الشركات، اهدافه واسسه ومضامينه، منشورات مركز البحوث القانونية (١٠)، بغداد، ١٩٨٥، ص ١٦١ .

(٣) نهلة خلف طعمة، مصدر سابق، ص ٦٨

العامة ان كانت تملك تعيين مراجع حسابات، إلا أن اختيارها محصور بجدول مراجعي الحسابات المجازين من لدن الدولة، كما ان الجمعية قد تملك تحديد اتعابه، إلا أنها لا تملك ان تحدد واجباته أو تنتقص منها، لأن القانون هو الذي كفل اليه مهمة تدقيق ومراقبة الحسابات ومنحه حق الاطلاع والوصول، وكما انه قد علق اقرار الموازنة العامة للشركة على وجود تقرير مراجع الحسابات، وهذا يدل على مركز تنظيمي وعقدي في ان واحد .

وقد خلى التشريع الإماراتي من ذلك، واكتفى بتنظيم مهنة مراجع الحسابات والية اختيار المراجع ومحظوراته والمسؤولية القانونية التي تقام عليه، بموجب قانون الشركات الإماراتي، ولذلك فإننا نرى ان القانون قد جمع بين كلا الرأيين دون ان يقدم احدهما على الاخر، فاوكل مهمة تعيين مراجع الحسابات للجمعية العمومية وفقاً لاختصاص اصيل غير قابل للتفويض، اذ لا يجوز لها تفويض مجلس الادارة بهذا الاختيار، وفي الوقت ذاته فقد وضع الشروط الواجب توافرها في اختيار مراجع الحسابات حتى يكون بذلك قد ساير العملية التنظيمية القانونية، حيث ان القانون قد حدد واجبات مدقق الحسابات في الشركة في التأكد من صحة السجلات المحاسبية ومدى اتفاق الحسابات الشركة مع السجلات المحاسبية، ويكون له مراجعة جميع السجلات وطلب التوضيحات الضرورية لغرض الوصول إلى المركز المالي الحقيقي للشركة، كما ان عليه تدقيق حسابات الشركة وفحص الموازنة وحساب الارباح والخسائر ومراجعة صفقات الشركة وتقديم تقريره إلى الجمعية العمومية والهيئة والسلطة المختصة، كما الزمه القانون بوجوب ابلاغ الهيئة بما يكتشفه من جرائم مخالفة لا يحكم القانون عند ممارسته لمهامه وخلال عشرة ايام، ووضع عقوبة الايقاف عن تدقيق الحسابات لمدة سنة أو الشطب أو احالته إلى النيابة عند مخالفته لهذا الالتزام^(١) .

مما تقدم نجد ان اختلاف التكليف لعلاقة مراجع الحسابات بالشركة إلى قسمين حيث ذهب الرأي الأول لتكليف العلاقة في إطار العقد، من خلال الاستناد إلى أن

(١) ينظر في ذلك المواد (٢٤٦، ٢٤٩) من قانون الشركات التجارية الإماراتي النافذ .

اساس الشركة هو العقد وان الجمعية العامة تمتلك حق التعاقد مع من تشاء، وقد اهل هذا الرأي ان حق التعاقد ينحصر في اختيار من تتوفر فيه الشروط القانونية، في حين ذهب رأي آخر إلى الاخذ بالنظرية التنظيمية بموجب نصوص القانون وانكر حق الجمعية العامة في حرية التعاقد، وهذا الرأي قد جانب الصواب لأن القانون لم يختار تعيين مراجع حسابات من لدن هيئة عامة وإنما منح الجمعية العامة حق اختياره وتحديد مقدار راتبه، وقد ظهر اتجاه توفيقى يأخذ بكلا الرأيين وهو الاقرب للمنطق، حيث ان الجمعية العامة تمتلك ان تتعاقد مع من تشاء من الاشخاص المجازين لممارسة مهمة مراجعة الحسابات، وفي ذات الوقت فإن القانون قد نظم الواجبات الملقاة على عاتق مراجع الحسابات، ولذلك نامل من المشرع العراقي ان يسير على خطى المشرع الإماراتي في وضع الالتزام بالاطار على عاتق مراجع الحسابات وصياغة النص ليكون كالآتي " أ- يلتزم مراجع الحسابات بتقديم بلاغ إلى الهيئة المختصة عن المخالفات التي تخالف أحكام هذا القانون أو تشكل جريمة عند مزاوله مهامه المتعلقة بالمراقبة والتدقيق، ب - في حالة امتناع مراجع الحسابات عن الابلاغ عن المخالفات فتقرر الهيئة المختصة عقابه بالايقاف لمدة سنة أو الشطب من جدول مراجعي الحسابات، دون الاخلال باحالته إلى المحكمة المختصة في حالة اذا كانت تلك المخالفة جريمة".

المبحث الثالث

أحكام تعويض الاضرار الناشئة عن عمل مراجع الحسابات

لايكفي تقرير مسؤولية مراجع الحسابات، اذا لم تقترن باثر يخفف من الاضرار التي لحقت بمن تضرر جراء عمله، واذا ما بحثنا في إطار تشريع الشركات العراقي نجد ان المادة (١٣٧) قد اقرت مسؤولية مراجع الحسابات بوصفه وكيلًا، وهو بذلك قد قصر التعويض وفقاً لإطار مسؤولية العقدية، وكذلك فقد افرد التشريع الإماراتي نصاً خاصاً في قانون الشركات لتقرير المسؤولية الناشئة عن مراجع الحسابات في المادة (٢٥٣) منه حيث جعله مسؤولاً امام الشركة عن اعمال الرقابة وصحة البيانات الواردة في تقريره ويلتزم بتعويض الضرر الذي يلحقها أثناء قيامه بتنفيذ عمله .

ولذلك ولغرض الاحاطة بموضوع البحث فإننا سوف نقسم هذا المبحث إلى مطلبين، نخصص المطلب الأول فيه لبحث، أحكام تعويض اضرار مراجع الحسابات وفقاً لمسؤوليته التعاقدية، في حين اننا سنتطرق في المطلب الثاني أحكام تعويض اضرار مراجع الحسابات وفقاً للمسؤولية التقصيرية .

المطلب الأول

أحكام تعويض اضرار مراجع الحسابات وفقاً للمسؤولية التعاقدية

ينتج العقد عن اتفاق الجمعية العامة في تعيين مراجع الحسابات، حيث ان العقد هو " ارتباط الايجاب الصادر من احد العاقدين بقبول الاخر على وجه يثبت اثره في المعقود عليه"^(١)، وعلى من ان الايجاب ينبغي ان يتوافق مع القبول إلا أننا في حالة تعيين مراجع الحسابات فإن الايجاب يكون عن طريق اختيار اغلبية المساهمين في الجمعية العمومية باختياره، ولذلك فإن الاجماع الكلي لا يتصور ولا يشترط لغرض انعقاد هذا العقد، ومتى انعقد العقد فإن المسؤولية المدنية تكون حاضرة، ويكون التعويض اثرًا لها، وهذا يستوجب ان تتوافر اركان المسؤولية المدنية من خطأ وضرر وعلاقة سببية، وسنبينها تباعاً قبل الدخول في إطار بيان أحكام التعويض .

اولاً: اركان المسؤولية العقدية: تنهض المسؤولية العقدية كنتيجة لوقوع اخلال بالتزام عقدي سابق، فالاخلال هنا هو الذي يكون سبباً يستوجب التعويض، وهذا يستوجب توافر العناصر الاتية:

١- **الاخلال بالالتزام:** يسأل مراجع الحسابات عن الخطأ الذي ينجم عنه مباشرة عن قيامه بمهمة الرقابة والتدقيق لسجلات الشركة الخاضعة لرقابته، أو الاهمال في التحقق من سجلاتها ومستنداتهما المالية لغرض الوصول إلى المركز المالي لها، كما انه عمل مراجع الحسابات لا يتوقف إلى هذا الحد وإنما يمتد ليطابق بين الاعمال الصادرة عن الشركة ودى توافقها مع عقد تأسيس الشركة وقانون الشركات، ولذلك فإن عليه ان يثبت هذه الاخطاء في تقريره الذي يرفعه إلى

(١) د.عبدالرزاق السنهوي، مصادر الحق في الفقه الاسلامي، طبعة جديدة ومنقحة، دار احياء التراث العربي، بيروت لبنان، د.س، ص ٥٧ .

الجمعية العامة للشركة، التي تقوم بمصادقة الموازنة بناءً على تقريره^(١)، وحيث ان قانون الشركات قد حدد إطار عام لمسؤولية مراجع الحسابات بوصفه وكيلاً عن الشركة، واقام مسؤوليته عن صحة البيانات الواردة في تقريره أثناء مزاوله مهمة الرقابة وتدقيق الحسابات، وهذا في حالة اذا كان مختصاً برقابة وتدقيق الحسابات بمفرده، حيث ان مسؤوليته تكون شخصية، اما في حالة تعدد المراجعين فإن المسؤولية تكون تضامنية في حالة قيامه بمراجعة وتدقيق الحسابات بشكل مشترك ودون ان يعترض احدهم على العمل الذي قام به الاخر أو الابلاغ عنه^(٢).

اما في إطار التشريع العراقي وطبقاً للقواعد العامة فإن التضامن لا يفترض، ولذلك فإن مراجع الحسابات يكون مسؤولاً عن خطئه في إطار ما وقع منه في تنفيذ مهمة الرقابة والتدقيق، وقد خلا التشريع من وضع حكم لقيام المسؤولية في حالة تعدد مراجعي الحسابات كما انه لم ينص على منع الشركة من الاستعانة باكثر من مراجع حسابات، وحيث ان التضامن لا يفترض فإن المراجعين لا يكون مسؤولين الا اذا اوكل لهم مهمة واحد في التدقيق، اي انهم قد اشتركوا في عمل واحد .

وبناء على ما تقدم فإن الخطأ هو " الفعل الضار غير المشروع الذي يلحق ضرراً بالغير"^(٣)، وذلك لا يكون وفق معيار مادي موضوعي قوامه عناية الرجل المعتاد في إطار القانون المدني، وهو يتعلق بمستوى الخطأ ونسبته للمراجع، ولا يكون في إطار شخصي على وفق ما يمتلكه من قدرات شخصية لأن ذلك فيه اجحاف، لأن المراجع الحريص سوف يسأل عما يصدر عنه من سلوك نزل فيه عن المعيار المعتاد الذي

(١) ينظر نص المادة (١٣٧) من قانون الشركات التجارية العراقي المعدل النافذ، والمادة ٢٤٦ من قانون الشركات التجارية الإماراتي النافذ، وكذلك فإن قواعد السلوك المهني لنقابة المحاسبين والمدققين العراقيين قد عاقبت على هذه الأخطاء في المادة (١٠) منه لسنة ١٩٨٤ .

(٢) ينظر نص المادة (٢٤٥) من قانون الشركات الإماراتي النافذ التي نصت على " ... اذا كان للشركة اكثر من مدقق وجب عليهم توزيع المهام فيما بينهم وقيام كل منهم بتقديم تقرير مفصل يتناول فيه موضوعات المهمة الموكلة اليه ثم يقدمون تقريراً مشتركاً يكونون مسؤولين عنه بالتضامن" .

(٣) د. عبدالرزاق السنهوي، الوسيط، نظرية الالتزام، ج١، دار احياء التراث العربي، بيروت، ١٩٥٢، ص

اعتاد ممارسته في حياته، بينما المراجع غير الحريص فانه لا يسأل الا عن خطئه الجسيم، لانه اعتاد على عدم اتخاذ الحيطة في عمله^(١).

ولذلك فإننا نرى انه ينبغي ان تتم مساءلة مراجع الحسابات وفقاً لمعيار مزدوج من خلال اقامة المسؤولية عنه الخطأ الذي صدر عنه ويمثل خروجاً عن معايير اداء المراجعة وماتطلبه قوائم السلوك المهني، وكذلك وفقاً لمعيار شخصي من خلال الاخذ بمعيار متوسط اداء المراجعي في الظروف المشابهة له، حتى لا يتم الارتقاء والمقارنة بين شخصين يمتلكان ميزات مختلفة، فلا تكون مسؤولاً عن التعويض اذا اقدم مراجع متوسط بنفس ظروفه على الاقدام على العمل الذي قام به ومثال ذلك ان نتيجة لتراكم الاعمال وتشابكها فقد يحصل تداخل في الاوراق التي يمكن ان تمر على المراجع عن وضعه في زخم الشغل، كما انه لا يكون مسؤولاً عن تعويض الاضرار التي لحقت الشركة اذا لم في حالة كون الاخطاء لم تصدر منه وإنما صدرت من مراجع آخر مستقيل أو تم عزله أو انتهت مدته، كما انه لاي كون مسؤولاً عن التعويض في حالة بذله للعناية الواجبة الاتباع التي تقتضيها اصول المهنة، وذلك فإن العناية هنا تكون العناية المعتادة وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها، لذلك فانه يلتزم ان يبذل تلك العناية عند مراجعة وتدقيق صحة البيانات وماورد في موازنتها، واذا كان الوضع المالي لها يسمح لها بتوزيع الارباح التي تبغي تقسيمها على المساهمين، وكذلك فإن يسأل عن البيانات الخاطئة التي ادرجت في تقريره بقص الغش والتدليس أو ستر عيب أو مخالفة وقعت من الادارة أثناء ممارسة عملها، أو في حالة مسك دفاتر حسابات الشركة وببذل مراجع الحسابات في ذلك العناية التي تقتضيها أصول المهنة، ولذلك فإنه لا يكون مسؤولاً عن تعويض الاضرار التي لحقت الشركة حالة كون الاخطاء لم تصدر منه وإنما صدرت من مراجع آخر مستقيل أو تم عزله أو انتهت مدته، كما انه لا يكون مسؤولاً عن التعويض في حالة بذله للعناية الواجبة الاتباع التي تقتضيها اصول المهنة

(١) المصدر نفسه، ص ٧٨٧.

(١)، ويرى البعض ان مراجع الحسابات يلتزم باتخاذ الحيطة والحذر وفقاً لاداء معايير المراجعة المتعارف عليها، لأن اصول المراجعة تفرض على المراجع بذل العناية المهنية التي يتخذها مراجع آخر عن ممارسته مهمة الرقابة والتدقيق^(٢)، ولذلك نرى ان مراجع الحسابات يفترض ان يسأل بوجه مشدد عن الخطأ المرتكب نتيجة الاهمال من خلال الامتناع عن القيام بفعل وجب عليه فعله، وفي حالة قلة التبصير وعدم تقدير النتائج تقديراً كافياً، بمسؤولية اشد عما اذا كانت الفعل ناشئاً عن خطأ.

٢- الضرر: يمثل الضرر عصب المسؤولية المدنية، الذي يتم بموجبه تقدير التعويض^(٣)، حيث لا يكفي وجود اخلال بالتزام عقدي، وإنما ينبغي ان يتحقق الضرر لاستحقاق التعويض واقامة المسؤولية على مراجع الحسابات، ويعرف الضرر بأنه "الذي يصيب حقاً أو مصلحة مشروعة للانسان سواء انصب هذا الاذى على جسم المضرور أو ماله أو شرفه أو مركزه الاجتماعي"^(٤)، وعموماً فإن فكرة المسؤولية المدنية تقوم على فكرة اصلاح الضرر، ولذلك فانه يشترط في الضرر المستوجب لمسؤولية المراجع ان يكون الضرر محققاً، حيث لا يمكن مساءلة المراجع عن ضرر محتمل، حيث يجب على الشركة اثبات الضرر الذي لحق به، ومن ثم فإن المراجع يستطيع ان يدفع عنه المسؤولية في حالة اثبات ان الضرر الذي حدث كان بسبب اعمال لا تدخل في حدود المهام الموكل بها^(٥)، كما انه يشترط ان يكون الضرر مباشراً، ويكون كذلك في حالة في حالة اعتماد تقرير مراجع للحسابات يبين موقع مالي مخالف لمركز الشركة، ويشترط فيه ان يكون الضرر شخصياً يمس مركز الشركة كشخص معنوي أو المساهم، ولذلك فإن مسؤولية

(١) د. الياس ناصيف، موسوعة الشركات التجارية (الشركة المغفلة ورئيس مجلس الادارة والمدير العام ومفوضو المراقبة)، ج ١١، ط ١، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، ٢٠٠٩، ص ٣٠١.

(٢) هدى خليل ابراهيم الحسني، مسؤولية مراقب الحسابات، بحث منشور في مجلة الباحث الصادرة عن جامعة بغداد كلية العلوم الاقتصادية، العدد ٢٨، بغداد، ٢٠١١، ص ٢٩٤.

(٣) د. محمد صديق محمد وعبيدة عامر الربيعي، مصدر سابق، ص ٦٨٠.

(٤) د. حسن علي الذنون، المبسوط (الضرر)، ج ١، العراق، شركة التايمس للطبع والنشر المساهمة، ١٩٩١، ص ١٢.

(٥) د. الياس ناصيف، مصدر سابق، ص ٣١٦.

مراجع الحسابات تنتقي في حالة وجود ازمة مالية عالمية لانتقاء الضرر الشخصي، ويشترط كذلك ان يصيب الشركة والمساهم في مصلحة مشروعة فلا يمكن مطالبة المراجع عن تعويض لحق الشركة نتيجة مخالفات سبق وان ابلاغ بها، واخيراً فإن التعويض يكون عن ضرر لم يتم جبره^(١).

٣- **العلاقة السببية بين الاخلال بالالتزام والضرر:** تمثل الرابطة بين الاخلال والضرر، فإن انعدمت الرابطة انهضت المسؤولية، ويقع عبء اثباتها على طالب التعويض وهو في هذه الحالة يكون الشركة كشخصية معنوية أو المساهم، ولذلك وانه وفقاً للقواعد العامة فانه يقع على عاتق الشركة أو المساهم اثبات ان البيانات المالية مضللة أو ان عمل المراجع لم يكن دقيقاً، أو لم يتم مراعاة اصول المهنة فيه^(٢).

ثانياً: طالب التعويض تجاه مراجع الحسابات: اذا توافرت هذه المعايير فإن المسؤولية تنهض بمواجهة المراجعة، ويمكن مطالبته بالتعويض عن الضرر الذي لحق بالشركة، إلا أن السؤال الذي يطرح هنا، من يكون الطرف الثاني في إطار هذه المسؤولية، اي من يكون المدعي في إطار دعوى التعويض ضد مراجع الحسابات؟ ان تحديد من له الحق في المطالبة بالتعويض في إطار العقد يختلف في إطار الطرف الثاني في العقد هل هو الشركة كشخصية معنوية أو المساهم؟ ابتداءً فإن شخصية المساهم لا تظهر للعلن في إطار عملية التعاقد مع مراجع الحسابات، ولذلك فإن العقد يعقد مع الجمعية العامة بوصفها احد اجهزة الشركة، وتكون هي المسؤولية عن تحديد راتبه على وفق صراحة نصوص التشريعين العراقي والإماراتي^(٣)، ولذلك فإن مراجع الحسابات يكون مطالباً بالتعويض عن الاخطاء التي صدرت عنه والحقت ضرراً بالشركة، ويمكن ايجاز صور خطأ مراجع الحسابات الموجب للمسؤولية امام الشركة بحالات الاتية:

(١) عبدالمجيد الحكيم، واخرون، مصدر سابق، ص ٢١٣ .

(٢) هدى خليل ابراهيم الحسيني، مصدر سابق، ص ٢٩٢ .

(٣) ينظر نص المادة (١٠٢) من قانون الشركات العراقي التي بينت اختصاص الجمعية العامة "سادساً: تعيين مراقب الحسابات وتحديد اجوره في الشركات الخاصة" وكذلك المادة (٢٤٣) من قانون الشركات الإماراتي التي نصت على " ٢- يكون للجمعية العمومية تعيين مدقق حسابات أو أكثر ... ٣- تحدد الجمعية العمومية اتعاب مدقق الحسابات .."

- أ- الاخطاء الراجعة للحذف والسهو .
ب- الاخطاء الناجمة عن العمليات الحسابية أو ترحيل الارقام أو رصيد الحسابات .
ت- عدم مراعاة معايير الاداء في المراجعة الحسابية التي تضمنتها قواعد السلوك المهني .

ث- الاخطاء المتكافئة التي تتساوى مع بعضها أو ان بعضها يحو اثر الاخر أو يعوضه، وذه الاخطاء لا تؤثر على عملية التدقيق والمراقبة، ويجعل اكتشافها صعباً، مع ان تكرار مثل هذه الاخطاء ينم عن عدم اتباع معايير مراجعة وفقاً للاصول المحاسبية^(١).

ولذلك فإن يكون للشركة المطالبة بالتعويض عن الضرر الذي لحقها نتيجة لهذه الاخطاء، إلا أن السؤال المطروح هنا هل يمكن المطالبة بالتعويض عن الضرر المتغير (المتقادم) الذي لحق الشركة نتيجة لعدم مراعاة المراجع للاصول المحاسبية ؟ يعرف الضرر المتغير بانه "ذلك الضرر الذي يكون عرضة للزيادة بعد وقوعه ويمكن ان يتخذ صورتين الأولى هي تغيير يطرأ على الضرر بعد تقدير قيمته فينجم عنه تغيير في القيمة المناسبة لجبره، والثانية هو الضرر الذي يصيب قيمة النقود ارتفاعاً وانخفاضاً^(٢)، وقد عالج التشريع العراقي الحالة التي يتعذر فيها تحديد مقدار التعويض تحديداً كافياً، اجاز للمتضرر الحق في ان يطالب بالتعويض خلال مدة معقولة، وتكون هذه الحالة عندما يكون من الصعب على المحكمة ان تحدد وقت نظر الدعوى التعويض النهائي^(٣)، وعندئذ يكون للمحكمة ان تحتفظ للمتضمن بالحق في المطالبة

(١) هدى ابراهيم خليل الحسيني، مصدر سابق، ص ٣٠٠.
(٢) اصالة كيوان كيوان، و د.جودت الهندي، تعويض الضرر المتغير، بحث منشور في مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد ١٧، العدد الثالث، ٢٠١١، ص ٥٥٥
(٣) د.عزالدين الديناصوري وعبدالحميد الشواربي، المسؤولية المدنية في ضوء الفقه والقضاء، ط٤، دار الكتب، القاهرة، ١٩٩٥، ص ١٦٠ .

فيه خلال مدة معقولة^(١)، أما التشريع المدني الإماراتي فلم يشر إلى ذلك واكتفى بتنظيم فعل الاضرار، وإذا كان التعويض يتوقف على الخطأ والضرر الذي لحق الشركة في إطار العلاقة العقدية، فالسؤال الذي يطرح هنا، ماهو دور المساهم، وهل يملك المطالبة بالتعويض من مراجع الحسابات ؟

إن قوام المسؤولية المدنية كما بينا هو حصول الضرر، وإن الأخير يمكن أن يلحق الشركة ككل كما يتصور أن يلحق بالمساهم، لذلك فإنه نبحت في إطار امكانية اقامة دعوى مباشرة من المساهم تجاه مساهم الحسابات، وللاجابة على ذلك فنرى ان المواقف قد تباينت، حيث نجد مثلاً ان القضاء الفرنسي ١٩٨٤ ذهب لمنح المساهم حق رفع الدعوى الفردية، اذا لحقه من تقرير المراجع اي اضرار^(٢)، اما في إطار التشريع العراقي فنجد ان قانون الشركات قد خلى من الاشارة إلى امكانية اقامة المساهم دعوى للمطالبة بالتعويض . على الرغم من ان المراجع يكون مسؤولاً عن صحية بياناته بوصفه وكيلاً عن الشركة، وهو ما يفيد انه ليس للمساهم ان يقيم دعواه بصفة منفردة على مراجع الحسابات .

وقد وافق قانون الشركات الإماراتي ماجاء من أحكام في قانون الشركات العراقي، حيث نجد ان المادة (٢٥٣) من التشريع قد جعلت مسؤولية مراجع الحسابات امام الشركة عن الاضرار التي لحقها، واذا تعدد المراجعون كان كل واحد منهم مسؤولاً عن خطئه، وهذا مالم يشتركوا جميعاً في عمل واحد، مع ملاحظة ان التشريع قد ضيق من هذه المسؤولية في المادة التي تلتها فحصر حق الشركة في رفع دعوى التعويض بمضي سنة واحدة على انعقاد الجمعية العامة، مالم يكن الفعل الواقع منه يشكل جريمة جزائية فإن المسؤولية لا تسقط الا بانقضاء الدعوى الجزائية .

(١) تنص المادة (٢٠٨) من قانون المدني العراقي على " اذا لم يتيسر للمحكمة ان تحدد مقدار التعويض تحديدا كافيا فلها ان تحتفظ للمتضمن بالحق في ان يطالب خلال مدة معقولة باعادة النظر في التقدير" .

(2). Monéger Joël & Granier Thierry «le commissaire aux comptes» DALLOZ 1995 , P 160.

ولم يتناول قانون التشريعات اي أحكام خاصة بذلك، ولذلك فإن فقد النص الخاص في القانون نهض النص العام ليسد ما اعتراه من نقص، وبالعودة إلى نصوص القانون المدني انه أحكام التقادم قد نظمت فيه لغرض المحافظة على استقرار المعاملات^(١)، ولذلك فإن حق المطالبة ينقضي بمضي خمسة عشر سنة مع مراعاة الأحكام الخاصة^(٢).

ولذلك فإن دعوى المساهم للمطالبة بالتعويض تكون في إطار دعوى المسؤولية التصريحية لا العقدية وذلك لسببين، لأن الضرر الذي لحقهم هو ضرر فردي ناجم عن اخطاء مرتكبة من مراجع الحسابات، كما انه يفترق للعلاقة المباشرة بين المراجع والمساهم^(٣)، وان كان للمساهم الحق في رفع دعواه الشخصية للمطالبة بالتعويض، فإننا نسأل على يمكن للمساهم ان يرفع دعوى التعويض نيابة عن الشركة اذا تجاهل اعضاء مجلس الادارة ذلك؟ يرى الفقه انه ليس للمساهم ان يرفع دعوى نيابة عن الشركة، لأن الاخيرة هي التي تعاقدت مع المراجع الذي عينته الجمعية العامة، ولذلك فإن المختص بتحريك الدعوى المدنية هو المدير المفوض للشركة، فإن تقاعس ولم يرفعها فانه يمكن في هذه الحالة ان يرفع المساهم دعوى تعويض بقدر ما يملكه من اسهم على المراجع، وذلك لا يمنع من الرجوع على مراجع الحسابات بدعوى شخصية عن الاضرار التي لحقت به^(٤)، وهذا لا يدل على ازدواج في التعويض حيث ان التعويض الأول يكون عن الاضرار التي لحقت بالشركة وتقاعس مديرها عن القيام بواجبه، اما الثاني فيمثل الضرر الشخصي الذي لحق بالمساهم، على ذلك فقد استقر قضاء الفرنسي، حيث ذهب إلى امكانية السماح للمساهم برفع دعوى شخصية على

(١) د. عبدالمجيد الحكيم، وعبدالباقي البكري، ومحمد طه البشير، القانون المدني وأحكام الالتزام، ج٢، وزارة التعليم العالي والبحث العلمي، د.س، ص ٣١٤ .
(٢) ينظر نص المادة (٤٢٩) من القانون المدني العراقي المعدل النافذ .
(٣) د. الياس ناصيف، موسوعة الشركات التجارية، مصدر سابق، ص ٣١١ .
(٤) تنص المادة (٢٠٨) من قانون المدني العراقي على "اذا لم يتيسر للمحكمة ان تحدد مقدار التعويض تحديدا كافيا فلها ان تحتفظ للمتضمن بالحق في ان يطالب خلال مدة معقولة باعادة النظر في التقدير"

المراجع نيابة عن الشركة في حالة اهمال وتقاعس مجلس ادارتها^(١)، وحيث ان هذه الحالة تمثل حالة استثنائية وان الاستثناء لا يمكن القياس عليه ولا التوسع فيه، وقد خلى التشريع العراقي والإماراتي من تنظيم ذلك ولذا نرى انه من غير الممكن ان يمارس المساهم هذه الدعوى لافتقار النص واشتراط الصفة والخصومة والاهلية في الدعوى .

المطلب الثاني

أحكام التعويض في إطار المسؤولية التقصيرية

إن أحكام التعويض تجاه الغير يمكن ان تنهض تجاه من لا يرتبط في إطار العلاقة العقدية مع المراجع، ويمكن ابتداءً ان يكون المساهم الذي تضرر بشكل شخصي بعيداً عن الشركة، كما يشمل الغير في هذه الحالة الشخص الطبيعي والمعنوي الذي يكون بصفة دائن أو متضرر، وقد بينا انفاً أحكام تعويض المساهم، لذلك فإننا سنقوم ببيان أحكام التعويض تجاه الدائن أو المتضرر .

أولاً: التزام مراجع الحسابات بتعويض الدائنين: ان اكتساب الشركة للشخصية المعنوية يجعل لها ذمة مالية مستقلة عن المساهمين، ولذلك فإن لها ان تكون دائناً ومديناً، فإن تم تدقيق الحسابات بشكل يؤثر على المركز المالي للشركة أو يخفض من الضمان العام لها أو يؤدي لافلاسها فهل يمكن مقاضاة مراجع الحسابات من الدائنين، ام انه لايمكن ذلك ؟ ان مراجعة الحسابات لا يمكن ان يكون بذاته اساساً للتأثير على المركز المالي للشركة، إلا أن الفقه التجاري يرى ان يمكن للدائنين طلب التعويض عن الاعمال الصادرة عن مراجع الحسابات اذا لحق بهم ضرر نتيجة الاعمال الصادرة منه، على أن يحصر حق مقاضاة مراجع الحسابات بصلاحية وكيل التفليسة(المصفي)، فيكون للاخير حق رفع دعوى ضده عما يلحق بالدائنين من ضرر نتيجة الاخطاء المهني الصادر عنه^(٢)، ويمكن ملاحظة ان هذه الحالة تمثل خروجاً

(1).4- Hémarde Jean & Terré François & Mabilat Pierre, Sociétés Commerciales; tome, 02DALLOZ, Paris – 1974 , P 841.

(٢) د.سميحة القليوبي، الشركات التجارية، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠١٠م، ص ١٠٨٩ .

على إطار الأحكام العامة لقواعد المسؤولية تجاه مراجع الحسابات، مع التنويه ان القانون المدني قد منح الحق للمتضرر بالمطالبة بالتعويض في إطار القواعد العامة، ولذلك فإن الحالة المذكورة سابقاً تمثل نوعاً من التنظيم الذي يمكن من خلاله الدائنين ان يطلبوا من مصفي الشركات ان يرفع دعوى لاجلهم، وذلك باعتباره وكيلاً عن الشركة في حدود الاختصاصات الممنوحة له^(١). ولذلك فإن عليه ان يقوم بجرد اموال الشركة ويخطر الدائنين بذلك لغرض تقديم طلباتهم^(٢)

مع ملاحظة ان مدة تقادم الدعوى المدنية الناشئة عن اخطاء مراجع الحسابات هي مدة ثلاث سنوات لانها تمثل خروجاً على أحكام مسؤوليته الواردة في البنود السابقة كون ان هذه الحالة هي استثناء لامكانية مساءلته من الغير عند تصفية الشركة^(٣)، وهي لغرض حث الغير على الاسراع في انجاز المعاملات المتعلقة بذلك لأن الاعمال التجارية تتسارع بوتيرة متغيرة وكبيرة، وان تحديد هذه المدة يفرضه الحفاظ على استقرار المراكز القانونية، اذا لايمكن فتح هذه المدة إلى امد طويل لأن ذلك سيجعل من المراجع في قلق مستمر، من فتح الدعوى في اي سنة وهو ما سيجعله في قلق مستمر واضطراب ممكن ان يؤدي إلى ارتكاب الاخطاء بحق الغير .

وخلى التشريع العراقي من ذلك، ولذلك وحرصاً على استقرار المعاملات نرى ضرورة تحديد مدة تقادم المسؤولية تجاه مراجع الحسابات بمدة ٣ سنوات، وهي تمثل المدة التي يمكن خلالها العمل في الشركة، حيث ان المراجع قد يعين لمدة لا تزيد على ثلاث سنوات وتكون قابلة للتجديد مرة واحدة .

(١) نصت المادة (١٥٨) من قانون الشركات العراقية على " يعتبر المصفي وكيلاً عن الشركة في حدود الاختصاصات الممنوحة له خلال مدة التصفية"، والمادة (٣١٦) من قانون الشركات التجارية الإماراتي النافذ .

(٢) ينظر المواد (٣١٢، ٣١٦، ٣١٥) من قانون الشركات التجارية الإماراتي النافذ.

(٣) نصت المادة (٣٢٦) من قانون الشركات التجارية الإماراتي على " لاتسمع عند الإنكار وعدم العذر الشرعي متى انقضت ثلاث سنوات الداعوى التي تنشأ قبل المصفي بسبب اعمال التصفية، وكذلك الداعوى التي تنشأ قبل الشركاء أو مديري الشركاء أو اعضاء مجلس الادارة أو مدققي الحسابات بسبب اعمال ووظائفهم، وذلك ما لم ينص على مدة اقصر لعدم سماع الدعوى" .

ثانياً: أحكام التعويض مراجع الحسابات لمتضررين: يمثل المتضرر هنا من لحق به اذى جراء اعتماده على التقرير الصادر عن مراجعه الحسابات، وا قدم على الاككتاب في اسهم تلك الشركة بناء على التقرير الذي يحتوي على معلومات مبهمة أو خاطئة أو كاذبة، دفعته لشراء اسهم تلك الشركة أو بيعها في سوق الاوراق المالية، مستنداً في ذلك التصرف على معلومات استقاها من بيانات التقرير^(١)، وحيث ان الضرر في هذه الحالة احتمالي غير محقق، وذلك لا يعني استحالة وقوعه، وعليه فإن ارتكب مراجع الحسابات خطأ نتج عنه معلومة مبهمة دفعت الغير للتعامل في اسهم الشركة وقورن ذلك بعلاقة تربط بين الضرر والخطأ فإن المسؤولية تنهض ضده ويكون مسؤولاً عن التعويض .

حيث ان المراجع يكون مسؤولاً اذا قام بالمصادقة على قوائم مالية خاطئة دون مراجعتها، أو اظهرت مركزاً مالياً مغايراً للشركة عن وضعها الحقيقي، ولذلك يكون للفرد الحق في المطالبة بالتعويض عن ذلك الضرر الذي لحقه نتيجة لإهمال المراجع عن القيام بعمله والمصادقة على تلك القوائم، ويستند الفرد في ذلك على الخطأ والضرر والعلاقة السببية ووفقاً لإجراءات معينة لأثبات ذلك، واذا اقيمت المسؤولية المدنية على مراجع الحسابات، فانه يلتزم بالتعويض عما لحق الغير من ضرر، إلا أن ما هو الحل ان امتنع المراجع عن دفع التعويض فهل تلتزم به الشركة ام لا يمكن الزامها بذلك ؟ ان الفقه في إطار القانون التجاري ذهب إلى انه للمتضرر الحق في المطالبة بالتعويض عما لحق من ضرر من الشركة وفقاً لقواعد مسؤولية التابع عن اعمال متبوعه الواردة في القانون المدني^(٢)، فإن صدر عمل ضار من مراجع الحسابات أثناء تأديته لواجبه أو بسببه فانه يلتزم بالتعويض عن ذلك، كما يمكن مطالبة الشركة ذات الذمة المالية المملوءة بدفع التعويض عن الضرر بدلاً عن مراجع الحسابات، على أن

(١) د.سميحة القليوبي، الشركات التجارية، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠١٠م، ص ١٠٨٩ .
(٢) نظم المشرع العراقي أحكام مسؤولية المتبوع في المادة (٢١٩) من القانون المدني العراقي المعدل النافذ، في حين ان التشريع الإماراتي قد نظها في المادة (٣١٣) من القانون المدني النافذ .

ذلك لا يعني ان مسؤولية الشركة تجب مسؤولية مراجع، وإنما يكون لها ان ترجع بكامل الاموال التي ادتها إلى الغير (١).

ونحن نرى ان هذا الرأي قد جانب الصواب لأن مسؤولية التابع عن اعمال متبوعه، تشرط ان يتوافر فيها مايلي:

١- وجود علاقة رقابة وتوجيه: وهذا يعني ان يكون للشركة القدرة على الزام

مراجع الحسابات بانتهاج سلوك محدد، فيكون لها سلطة فعلية تبرز في اصدار الاوامر وتوجيه المراجع في عمله، وهو امر غير متصور في عمل المراجع لأن عمله محكوم في إطار تنظيمي فرضته عليه قواعد السلوك المهني ونظام مزاوله مهنة مراقبة الحسابات، وما يصدر عن نقابة المحاسبين والمدققين، ويكون عملها في هذا الجانب تنظيمي في تحديد اوقات الدوام فقط، وان تحديد اوقات الدوام لا يعني التزامه بسلوك معين .

٢- صدور خطأ من المراجع، ويعتبر الخطأ ركن اساسي لقيام هذه المسؤولية، إلا أن الاشكالية التي تثور في تحديد نوع الخطأ، حيث ان المراجع هو مراقب على الشركة ولا يمكن للشركة ان تتحمل خطأ المراجع، مالم تكن الاخيرة متواطئة نتيجة لغش منها أو خطأ جسيم لغرض تحسين موقعها المالي، ففي هذه الحالة يمكن ان نتصور قيام مسؤولية مشتركة بين كل من المراجع والشركة كشريكين متسببين بالضرر ومتضامنين وفقاً لنصوص القانون، وهذه الحالة لا نكون امام مسؤولية المتبوع عن اعمال تابعه .

٣- ان يكون الخطأ أثناء قيام المراجع بعلمه أو بسببه، وهذا شرط لغرض قيام مسؤولية المتبوع، وهو اشتراط ذلك يعود لغرض استبعاد الخطأ الشخصي عن إطار مسؤولية المتبوع عن اعمال تابعه .

مما تقدم نجد ان مراجع الحسابات يكون مسؤولاً عن تعويض الاضرار التي لحقت الشركة في إطار المسؤولية العقدية، حيث ان الشركة تتعاقد معه بعد ان يتم

(١) محمد خالد ياسين، مصدر سابق، ١٥٧ .



تعينه من لدن الجمعية العامة، ولا تظهر في ذلك شخصية المساهمين، على أن ذلك لا يمنع المساهم من اقامة دعواه بصفة فردية عما لحقه من ضرر، وبالتالي لا يكون له اقامة دعوى نيابة عن الشركة كأصل عام، واذ ما حركت الدعوى عن اضراره فانها تقتصر بحدود ما يملكه المساهم من اسهم، كما يمكن للغير رفع الدعوى، حيث سمحت بعض التشريعات للدائنين اقامة دعوى ضد مراجع الحسابات عن طريق تقديم طلب لمصفي الشركة، وهذا يدل على انه ليس له اقامة دعواه نيابة عن الشركة، وإنما يحركها المصفي نيابة عن الشركة، كما ان المتضرر الذي تعاقد بناء على تقارير صادرة عن مراجع الحسابات الحق في التعويض عما لحقه من ضرر متى ارتبط بعلاقة سببية مع الخطأ، ويمكن ان تنتفي هذه المسؤولية اذا ما اثبت المراجع انه اتخذ الحيطة والعناية التي تقتضيها اصول المهنة ومعايير مراجعة الحسابات في ذلك لمنع وقوع الضرر، فإن لم يثبت ذلك فانه يستوجب عليه التعويض عن الضرر ويلتزم بدفعه، ولا تكون الشركة ملزمة بدفع التعويض عن الضرر الا اذا كانت قد اتفقت مع مراجع الحسابات نتيجة لغش أو خطأ جسيم لإصدار هذا التقرير فيعد كل منهما شريكين في احداث الضرر ويتحملان المسؤولية القانونية عن ذلك ويلتزمان بدفع التعويض .

الخاتمة

بعد أن أنتهينا من كتابة بحثنا المتواضع، لا بد من عرض أهم ماتوصلنا إليه من نتائج وتوصيات وعلى النحو الآتي:

أولاً: النتائج

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

٢- نتفق مع جانب من الفقه بأن من الأفضل أن لا يكون لمجلس الإدارة أي دور في التعيين أو الترشيح لمراجع الحسابات، وبالتالي فإنه لا يجوز لمجلس الإدارة تعيين المراجع أو تفويضه في هذا التعيين حتى لا يخضع لتأثير مجلس الإدارة والتستر على أخطائه حتى يستمر في وظيفته، ولذلك نتفق مع ما ذهب إليه المشرع الإماراتي حيث نص على ذلك في المادة (٢٤٣) الفقرة (٢) في القانون رقم (٢) لسنة ٢٠١٥ بشأن الشركات التجارية.

٣- نتفق مع جانب من الفقه في تعريف مراجع الحسابات بأنه "الشخص المؤهل قانوناً للقيام بعمل الرقابة الداخلية على حسابات الشركات وميزانيتها والمعين من قبل الجمعية العامة للمساهمين". وبالتالي يمكن القول بأنه يصح ان يكون مراجع الحسابات شخصاً طبيعياً أو معنوياً، وان القانون الزم الشركات المساهمة في اختيار مراجع الحسابات من المدرجين في قوائم مراجعي الحسابات وفق شروط محددة حددها المشرعان مسبقاً.

٤- في مجال تحديد الطبيعة القانونية لدور مراجع الحسابات نعتقد أن الجانب التوفيقي هو الجانب الأدق كون ان الشركة لا يفرض عليها اي مراجع للحسابات وإنما لها الحرية في اختيار المراجع وإنما يقيد ارادتها ان تختار هذا الشخص من الاشخاص المدرج اسمائهم في قوائم مراجعي الحسابات وعندما تقوم باختياره فانها تلجأ إلى التعاقد معه وتقوم الهيئة العامة بتحديد رابته، وكذلك لا يمكن اغفال الجانب التنظيمي (القانوني) كون ان التشريعات قد حددت

مسبقاً مهامه والتزاماته والمحظورات التي يجب ان يتمتع عنها وكذلك بين القانون الية عزله ومنحه بعض الضمانات المتمثلة بعدم جواز عزله الا بقرار صادر من القضاء كما فعل المشرع الفرنسي، المواد المتعلقة باستقلاله لكي يتمكن من اداء عمله على أن هذه الاستقلال هو في الجانب الوظيفي لا الاداري اي انه يمكن مساءلته في حالة عدم قيامه بعمله أو تاخره عن القيام بما هو مطلوب منه، أو في حالة عدم التزامه بمواعيد العمل حيث يمكن مساءلته ادارياً.

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

٦- في مجال تحديد مسؤولية المراجع تجاه الشركة، فإن مسؤوليتهم لا تقوم عن الاعمال الخارجة عن حدود وظيفتهم ولكنها تقوم عندما يهملون اداء عملهم كما في حالة عدم مراقبة اعضاء مجلس الادارة أو سكوتهم عن مخالفتهم للقانون أو لعقد الشركة، كما ينبغي ملاحظة ان منح مراجع الحسابات ابراء الذمة من قبل الجمعية العامة يؤدي إلى اسقاط الحق عنه في حدود الاعمال التي قام بها بعلم الجمعية وقت صدور البراء، وعندئذ لا يمكن لمجلس الادارة

رفع دعوى ضده أو المطالبة بالتعويض نيابة عن الضرر الذي لحق بالشركة جراء خطئه، ومن مفهوم المخالفة فإن مسؤولية مراجع الحسابات عن الاعمال التي قام بها بدون علم الجمعية العامة تبقى قائمة ويمكن للشركة ان تسأله عن الاضرار التي لحقت بها بسبب هذه الاعمال .

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

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

ثانياً: التوصيات

١- نأمل مع المشرع العراقي العمل على توحيد المصطلحات الدالة على مراجع الحسابات في القوانين المختلفة، واعتماد تسمية مراقب الحسابات في القوانين المعنية وهي قانون الشركات العراقي المرقم ٢١ لسنة ١٩٩٧ المعدل النافذ، وقانون المصارف العراقي رقم (٩٤) لسنة ٢٠٠٤ .

٢- نأمل ان يتم اضافة النص الاتي في قانون الشركات "أ- تلتزم الجمعية العامة بابلاغ الجهة المختصة بقرار عزل مراجع الحسابات واسباب ذلك خلال عشرة

ايام من تاريخ صدور القرار، ب- في حالة اخلال الجمعية العامة بذلك فإن قرار العزل يعتبر تعسفياً ويكون لمراجع الحسابات الحق بالتعويض عن الاضرار التي لحقت به جراء ذلك".

٣- نامل ان يتم اضافة نص في قانون الشركات العراقي يحدد الية الالتزام بالاخطار على عاتق مراجع ليقراً كالاتي: " أ- يلتزم مراجع الحسابات بتقديم بلاغ إلى الهيئة المختصة عن المخالفات التي تخالف أحكام هذا القانون أو تشكل جريمة عند مزاوله مهامه المتعلقة بالمراقبة والتدقيق، ب - في حالة امتناع مراجع الحسابات عن الابلاغ عن المخالفات فتقرر الهيئة المختصة عقابه بالايقاف لمدة سنة أو الشطب من جدول مراجعي الحسابات، دون الاخلال باحالاته إلى المحكمة المختصة في حالة اذا كانت تلك المخالفة جريمة".

٤- نامل بأن يتم تشديد مسؤولية مراجع الحسابات حيث يلتزم بحيطه وحذر الرجل الحريص وبالتالي يسأل مراجع الحسابات عن الخطأ التافه الذي صدر منه وان مسؤوليته تقوم وان دفع الشخص بأنه كان حسن النية أو كونه عديم الخبرة في اعمال الرقابة كون ان هذا الامر مستبعد لأن الشخص لكي يصبح مراجع حسابات يشترط ان يتوافر فيه شروط التكوين الذاتي .

المصادر

أولاً: الكتب

- ١- د. أكثم الخولي، الوجيز في القانون التجاري، الجزء الأول، ١٩٧٠.
- ٢- د. انور سلطان، الموجز في مصادر الالتزام، منشأة المعارف الاسكندرية، ١٩٧٠م.
- ٣- ابراهيم الدسوقي، تعويض الضرر في المسؤولية المدنية، مطبوعات جامعة الكويت، ١٩٩٥م.
- ٤- القاضي الدكتور الياس ناصيف، موسوعة الشركات التجارية (الشركة المغفلة ورئيس مجلس الادارة والمدير العام ومفوضو المراقبة)، ط١، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، ٢٠٠٩م.
- ٥- القاضي الدكتور الياس ناصيف، موسوعة الشركات التجارية (الشركة المغفلة - مجلس الادارة)، ط١، مكتبة الحلبي الحقوقية، لبنان، ٢٠٠٨م.

- ٦- د. سميحة القليوبي، الشركات التجارية، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠١٠م.
- ٧- سامي محمد الوقاد، محمد لوي، تدقيق الحسابات، ط١، مكتبة المجتمع العربي، عمان ٢٠١٠م.
- ٨- د. حسن علي الذنون، المبسوط (الضرر)، العراق، شركة التايمس للطبع والنشر المساهمة، ١٩٩١م.
- ٩- د. حسن علي الذنون، النظرية العامة للالتزام، ج١، بغداد، ١٩٤٩م.
- ١٠- د. عبدالرزاق السنهوري، الوسيط (نظرية الالتزام) دار احياء التراث العربي، بيروت، ١٩٥٢
- ١١- د. عبدالمجيد الحكيم وعبدالباقي البكري ومحمد طه البشير، الوجيز في نظرية الالتزام في القانون المدني العراقي، ج١، وزارة التعليم العالي والبحث العلمي العراقية، ١٩٨٠م.
- ١٢- عزالدين الدناصوري وعبد الحميد الشواربي، المسؤولية المدنية في ضوء الفقه والقضاء، ط٤، دار الكتب، القاهرة، ١٩٩٥م.
- ١٣- د. علي سيد قاسم، مراقب الحسابات - دراسة قانونية مقارنة لدور مراقب الحسابات في شركة المساهمة، دار الفكر العربي، القاهرة، ١٩٩١م.
- ١٤- د. علي سيد قاسم، قانون الأعمال، الجزء الثاني، التنظيم القانوني للمشروع التجاري الجماعي، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٧.
- ١٥- علي نديم الحمصي، الشركات المساهمة في ضوء القانون الوضعي والفقه الإسلامي، المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، بيروت، ٢٠٠٣.
- ١٦- عدنان بن حيدر بن درويش، حوكمة الشركات ودور مجلس الإدارة، أتحاد المصارف العربية، ٢٠٠٧.
- ١٧- د. فؤاد معلل، شرح القانون التجاري، الجزء الثاني، الشركات التجارية، ٢٠١٢م.
- ١٨- محمد خالد ياسين الياسين، النظام القانوني لحوكمة شركات المساهمة، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠١١.
- ١٩- د. محمد حركات، التدبير الاستراتيجي والمنافسة ورهانات الجودة في الكلية بالمقاولات المغربية، مطبعة فضالة المحمدية، ١٩٩٧م.
- ٢٠- د. محسن شفيق، الوسيط في القانون التجاري المصري، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٥٧م.
- ٢١- د. منذر الفضل، الوسيط في شرح القانون المدني، ط١، دار ثاراس للطباعة والنشر، العراق، ٢٠٠٦م.
- ٢٢- محمد حسين عبدالعال، تقدير التعويض عن الضرر المتغير، دار النهضة العربية، القاهرة.

٢٣- مقدم سعيد، نظرية التعويض عن الضرر المعنوي، المؤسسة الوطنية للكتاب، الجزائر، ١٩٩٢ م.

ثانياً: الرسائل

- ١- باسل محمد يوسف قباها، التعويض عن الضرر الادبي، رسالة ماجستير في القانون الخاص مقدمة إلى كلية الدراسات العليا جامعة النجاح الوطنية في فلسطين
- ٢- بن جميلة محمد، مسؤولية محافظ الشركات في مراقبة شركة المساهمة، رسالة ماجستير مقدمة إلى كلية الحقوق جامعة منتوري قسنطينة، ٢٠١٠-٢٠١١.
- ٣- نهلة طعمة خلف، التنظيم القانوني لمراقب الحسابات في شركات القطاع الخاص، رسالة ماجستير، كلية القانون، جامعة بغداد، ٢٠٠٦.

ثالثاً: البحوث

- ١- د. أحمد رشيد المطيري، نحو حوكمة جديدة لمجلس إدارة شركة المساهمة الخاضعة لرقابة هيئة أسواق المال، بحث منشور في مجلة كلية القانون الكويتية العالمية، العدد الثاني، السنة الأولى، يونيو، ٢٠١٣.
- ٢- د. احمد عبدالرحمن المجالي، المفهوم القانوني لمهمة مراقب الحسابات في الشركة الخاضعة لرقابته وفقاً للأنظمة السعودية، بحث منشور في مجلة الفكر صادرة عن كلية الحقوق والعلوم السياسية بجامعة محمد خيضر بسكرة، العدد الثالث عشر، ٢٠١٦ م.
- ٣- اصالة كيوان كيوان ود. جودت الهندي، تعويض الضرر المتغير، بحث منشور في مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد ١٧، العدد الثالث، ٢٠١١ م.
- ٤- سندس ماجد رضا، آليات حوكمة الشركات ودورها في تقليص فجوة التوقعات بين مراقب الحسابات ومستخدمي القوائم المالية، بحث منشور في مجلة الغزي للعلوم الاقتصادية والادارية، المجلد الرابع، العدد عشرون عشر، ٢٠١١.
- ٥- هدى خليل ابراهيم الحسني، مسؤولية مراقب الحسابات، بحث منشور في مجلة الباحث الصادرة عن جامعة بغداد كلية العلوم الاقتصادية، العدد ٢٨، بغداد، ٢٠١١ م.

رابعاً: القوانين والقرارات

- ١- القانون المدني العراقي رقم (٤٠) لسنة ١٩٥١ م المعدل.
- ٢- قانون المعاملات المدنية الإماراتي لسنة ١٩٨٥ م.
- ٣- القانون المدني المصري رقم (١٣١) لسنة ١٩٤٨ م المعدل.
- ٤- القانون الاتحادي رقم (٢) لسنة ٢٠١٥ بشأن الشركات التجارية.
- ٥- القانون الاتحادي رقم (٨) لسنة ١٩٨٤ بشأن الشركات (الملغي).

- ٦- القانون الاتحادي رقم (٢) لسنة ٢٠١٥ بشأن الشركات التجارية النافذ.
- ٧- القرار الوزاري الإماراتي رقم (٥١٨) لسنة ٢٠٠٩ بشأن ضوابط الحوكمة ومعايير الأنضباط المؤسسي.
- ٨- نظام ممارسة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات العراقي رقم (٣) لسنة ١٩٩٧م.
- ٩- قانون تنظيم مهنة مدققي الحسابات الإماراتي رقم (٢٢) لسنة ١٩٩٥م.
- ١٠- قانون الشركات العراقي رقم ٢١ لسنة ١٩٩٧ المعدل النافذ.
- ١١- قانون العقوبات العراقي رقم ١١١ لسنة ١٩٦٩.
- ١٢- قانون الشركات الفرنسي الصادر في ١٨٦٧/٧/٢٤ المعدل في ١٩٣٧/٨/٣١
- ١٣- نظام الشركات السعودي الصادر عام ٢٠١٥.

خامساً: المواقع الإلكترونية

- 1- <http://bu.umc.edu.dz>.
- 2- <https://scholar.najah.edu>.

سادساً: المصادر الأجنبية

- 1- Gerard Comu ,vocabluaire juridique,association Henry Capitana,P.U.F. ١٩٩٤.
- 2- Béthoux A.,« Audit les grands acteurs », Encyclopédie decomptabilité, contrôle de gestion et audit, Economica, 2000.
- 3- Monéger Joël & Granier Thierry ,le commissaire aux comptes ,DALLOZ 1995.
- 4- Hémard Jean & Terré François & Mabilat Pierre ,Sociétés Commerciales; tome ,02DALLOZ, Paris – 1974.
- 5- Core de paris 20 mas 2000 – Gazette du Palais ,janiver- fevrier-2001 .
- 6- Khouldi, A. (1989), Chronique Jurisprudentielle de droit bancaire et boursier, RJL, Juin 1989.
- 7- J. Pradel ,Droit pénal économique ,2 ème edition ,Dallos ,Paris ,1950.