

## دور مراقب الحسابات في شركات المساهمة (دراسة مقارنة)

م. د. أمير حسن جاسم  
جامعة تكريت/ كلية القانون

تناولنا في هذا البحث المهام التي تناط بمراقب الحسابات في شركات المساهمة وذلك من خلال التعريف بمراقب الحسابات والشروط الواجب توافرها فيمن يتولى هذه المهام سواء مايتعلق منها بضرورة حياديته كونه يمثل ضمير الشركة وكيفية تعيين هذا المراقب والجهة المختصة بالتعيين ذلك مايتعلق بالتشريع العراقي والتشريعات المقارنهاد أن بعض التشريعات تضمنت بأن يتم تعيين المراقب من قبل الهيئه العامه أو من قبل مجلس الادارة أو من القضاء ومدى مسؤولية المراقب عن أفعاله التي تلحق الضرر سواء بالمساهمين أو الشركة ضد المراقب من عدمه والمسئولية التأديبية التي تترتب عليه نتيجة اخلاله بواجباته الوظيفية

## المقدمة

تعد الجمعية العامة للمساهمين صاحبة الاختصاص الأصلي بمراجعة أعمال الشركة وقد لا تؤهل لمجموع المساهمين ثقافتهم الاقتصادية والمالية والقانونية مباشرة الرقابة على حسابات الشركة، وعدم توافر الوقت الكافي لهم لممارسة هذه أرقابه من جهة كما أن مصلحة الشركة تقتضي أن يعهد إلى شخص تتوافر فيه الخبرة و الكفاءة المحاسبية وهو مراقب الحسابات والذي يعد شخصا مهنيا محايدا يضمن للمساهمين الحصول على صورة واضحة وصادقة عن حقيقة المركز المالي للشركة مما يساعد مجموع المساهمين على اتخاذ القرار المناسب والذي يتفق مع مصلحة الشركة من جهة أخرى.

أن الدور الذي يقوم به مراقب الحسابات يعد تحقيقا لمبادئ الإدارة الرشيدة من خلال تطبيق مبدأ الشفافية والإفصاح عن كل ما يتعلق بشؤون الشركة وأدائها وبالأخص مجلس الإدارة، وقد كان لغياب هذه أرقابه أو عدم قيامها بدورها الفعال الأثر في انهيار العديد من الشركات الكبرى وأفلاسها و حدوث الأزمة الاقتصادية في دول أقتصاد الحر واستئثار مدراء تلك الشركات برواتب خياليه فضلا عن حالات الفساد المالي، ولأهمية مراقب الحسابات في شركات المساهمه للنهوض باقتصاد القومي ناهيك عن انتهاج العراق لسياسة الاستثمار مما يتطلب الاهتمام بالرقابة لتعزيز ثقة الأفراد بهذه الشركات وعدم ترددهم في توظيف رؤوس الأموال بها. ولأهمية الدور الذي يلعبه مراقب الحسابات، حرص قانون الشركات رقم ٢١ لسنة ١٩٩٧ المعدل على تضمينه قواعد أمره تحكم وجوده والسلطة المختصة بتعيينه فضلا عن تقرير إلية عمل مراقب الحسابات من خلال بيان الاختصاصات والواجبات المنوطه به وسنحاول من خلال هذا البحث التعريف بمراقب الحسابات والشروط التي ينبغي توافرها فيمن يمارس هذه المهام والطبيعة القانونية لعمله في مبحث أول ولكونه يقوم بمهامه نيابة عن المساهمين على عمل مجلس الإدارة وحتى

لا يترك لمجلس الإدارة إي محاولة للسيطرة على مراقب الحسابات الأمر الذي حدا بالمشرع أن يعطي الحق في تعيين مراقب الحسابات وعزله للهيئة العامة وهذا ما سنتناوله في المبحث الثاني فضلا عن أن تعيين مراقب الحسابات يفرض عليه أن يبذل في ممارسته لعمله من الجهد والعناية اللازمة فضلا عن حق الهيئة العامة في إقامة دعوى المسؤولية على المراقب في حال تقصيره في أداء واجباته وهذا ما سنتناوله في المبحث الثالث

## المبحث الأول

### التعريف بمراقب الحسابات الشروط الواجب توافرها فيه والطبيعة القانونية له

تمهيد وتقسيم/

مراقب الحسابات يعد الأداة الأهم للقيام بواجب الرقابة الداخلية لشركة المساهمة، فهو يمارس رقابة قانونية فنية وأخلاقية على حساباتها، لذا ينبغي علينا التعريف بمراقب الحسابات والشروط الواجب توافرها فيه فضلا عن بيان الطبيعة القانونية التي تربط المراقب بالشركة الخاضعة للرقابة وعلى النحو الآتي:-

#### المطلب الأول

#### التعريف بمراقب الحسابات

قانون الشركات العراقي رقم (٢١) لسنة ١٩٩٧ المعدل وكذلك قانون الشركات المصري رقم (١٥٩) لسنة ١٩٨١ المعدل لم يتبنيا وضع تعريف لمراقب الحسابات في شركة المساهمة ولا شك أن ذلك يحمى للمشرع في كلا البلدين كون وضع التعريفات هو من عمل الفقه وليس من اختصاص المشرع، ومن الفقه<sup>(١)</sup> يرى المراقبين المحاسبين على أنهم خبراء في شؤون المحاسبة تعينهم الهيئة العامة للشركة ويتولوا الرقابة على أعمال مجلس الإدارة خلال السنة المالية واستثناء من ذلك يعين مؤسسو الشركة المراقب الأول. وعرفه آخرون<sup>(٢)</sup> بأنه ذلك الشخص الذي يعهد اليه بواسطة جماعة الشركاء بالقيام بأعمال الرقابة الداخلية لمراجعة وفحص حسابات الشركة وميزانيتها وحساب الإرباح والخسائر فيها وإعمال مجلس الإدارة ومدى احترام أحكام القانون في كل ذلك وبشكل يحقق مصالح الشركة والشركاء والمصلحة العامة ويقوم مراقب الحسابات بمهامه القانونية والعقدية لمدة زمنية معينة ينص عليها عند تعيينه مقابل إتعاب (أجر) تقدره الهيئة العامة للشركة. ويلاحظ على التعريف تناوله كافة المهام التي يتولاها مراقب الحسابات سواء تلك التي تتم بصورة مؤقتة أو بصورة دائمة، فالأصل أن يمارس الرقابة مساهمو الشركة على

أعمال مجلس الإدارة إلا أنه من غير المعقول أن يسمح لكل واحد منهم الأشراف على شؤون الشركة وخصوصا المالية نظرا لما يسببه كثرة عددهم من إرباك لعمل الشركة وقلة خبرتهم من الناحية الفنية<sup>(٣)</sup> كما عرف على أنه الشخص الذي تتوفر فيه المؤهلات العلمية والعملية المطلوبه والذي يتخذ من أعمال المحاسبة والمراجعة مهنة منتظمة يمارسها بعد الحصول على ترخيص بذلك من الجهة الرسمية في الدولة<sup>(٤)</sup>، ونرى بأن يعرف مراقب الحسابات بأنه الشخص الذي تختاره الهيئة العامة للشركة ويقوم بأجراء التدقيق ومراجعة الحسابات المالية فيها فضلا عن قيامه بأجراء الجرد الدوري والمفاجئ ومدى احترام القوانين والأنظمة النافذة وبما يحقق مصلحة الشركة.

### ثانيا/ الشروط الواجب توفرها بمراقب الحسابات

لا شك أن مراقب الحسابات يجب أن تتوفر فيه صفات شخصية وأخلاقية تؤهله للقيام بواجباته المهنية على خير وجه، وحتى يكون محل رضى، واره موضع ثقة، يجب أن يكون أمينا ونزيها وان يحافظ على إسرار مهنته، وان يكون لديه صبر والقدرة على التصرف، فضلا عن ذلك يجب أن يكون متمكنا من عملية المحاسبة والمراجعة علما وعملا<sup>(٥)</sup>.

وينبغي أن تتوفر فيه شروط ويمكن تقسيم هذه الشروط إلى طائفتين هما :-

#### أ- الشروط المتعلقة بالكفاءة المهنية :

لصحة تعيين مراقب الحسابات، اشترط المشرع العراقي بأن يكون من الأشخاص المرخص لهم بمزاولة مهنة المحاسبة والمراقبة أذ تخضع حسابات شركة المساهمة للمراقبة والتدقيق من قبل مراقبي حسابات تعيينهم الهيئة العامة للشركة، وينبغي توحيد حسابات الشركات المتصلة ببعضها وفقا لمعايير المحاسبة الدولية ما لم يكن قد تم تعديلها بموجب معايير نافذة في العراق<sup>(٦)</sup>. ولايجوز أن تمارس مهنة المراقبة إلا من شخص مجاز من مجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات<sup>(٧)</sup>، وللقيد في المجلس يجب أن يكون طالب القيد حاصلا على أحد المؤهلات العلمية وهي أما شهادة الدبلوم العالي في مراقبة وتدقيق الحسابات أو ما يعادلها أو حاصلا على شهادة

الماجستير أو الدكتوراة في المحاسبة على أن يكون قد أمضى مدة الممارسة المحددة في أعمال التدقيق، وهي مدة لا تقل عن سنتين كمراقب حسابات تحت التمرين في ديوان الرقابة المالية أو تحت إشراف مراقب حسابات وبموافقة المجلس على أن يجتاز حامل الماجستير أو الدكتوراه الاختبار بالدروس التي يقررها المجلس ويؤديها مع طلبة دبلوم مراقبة الحسابات<sup>(٨)</sup> كما يعتبر مراقبو الحسابات الذين كانوا يمارسون مهامهم وفقا لأحكام نظامي مزاولة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات المرقم ١٨ لسنة ١٩٥٨ والمرقم ٧ لسنة ١٩٨٤ مراقبي حسابات لممارسة المهنة وفقا لأحكام هذا النظام<sup>(٩)</sup> وأستثناء من ذلك يجوز منح أجازة ممارسة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات لشركة تدقيق عراقية محدودة مؤسسة وفقا لأحكام القانون رقم ٢١ لسنة ١٩٩٧ إذا كان أحد المساهمين شركة تدقيق محدودة غير عراقية على أن تكون هذه الشركة مؤهلة لممارسة المهنة من خلال تقديمها ما يؤيد حصولها أجازة ممارسة المهنة في بلد تأسيسها وتقديم ما يثبت ممارستها للمهنة، وأن يكون مؤسسها يحملون المؤهلات اللازمة لممارسة المهنة إذ يشترط حصوله على شهادة محاسبة قانونية أو ما يعادلها معترف بها من قبل وزارة التعليم العالي والبحث العلمي، وممارسته للمهنة مدة لا تقل عن سنتين كما يتطلب من مؤسسي الشركة اجتياز ألا اختبار الذي يجريه مجلس المهنة<sup>(١٠)</sup> على أن لا تقل مساهمة الشركة العراقية عن ٥٥% من رأسمال الشركة وأن تكون نسبة مشاركة الأعضاء في إدارة الشركة متناسبة مع نسبة مساهمتهم فيها وأن لا يكون أيا من مراقبي الحسابات في الشركة عضوا في أكثر من شركة، ولشركات الرقابة والتدقيق التضامنية ومراقب الحسابات الطبيعي من الصنف الأول مراقبة وتدقيق حسابات جميع أنواع الشركات ومنها شركات المساهمة ويقدم الطلب للحصول على أجازة ممارسة المهنة معززا بالوثائق التي تؤيد توافر الشروط المنصوص عليها في النظام إلأمانة سر مجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات ويتولى عرضها على لجنة القبول، وللجنة استدعاء صاحب الطلب للحضور أمامها وتصدر توصياتها بالأغلبية وترفع إلى المجلس خلال ٣٠ يوما للمصادقة عليها

وتكون مصادقة المجلس بآته ولم يشر النظام إلى الإجراءات الواجب إتباعها في حال رفض طلب طالب الإجازة أو عدم الإجابة من قبل اللجنة خلال المدة المذكورة، ونرى أعمال الحكم الوارد في النظام ٧ لسنة ١٩٨٤ والذي يحق لصاحب الطلب بموجبه الاعتراض لدى مجلس الرقابة المالية في ديوان الرقابة المالية خلال مدة ثلاثين يوما من تاريخ تبليغه بالقرار ويكون قرار مجلس الرقابة باتا<sup>(١١)</sup> ولم يتطرق المشرع في قانون الشركات رقم ٢١ لسنة ١٩٩٧ وكذلك النظام رقم ٣ لسنة ١٩٩٩ المعدل بالنظام رقم ٧ لسنة ٢٠١١ إلى الحد الأقصى من الشركات التي يحوز فيها للمراقب أن يمارس مهامه ويجب أن يكون مراقب الحسابات عراقي مقيم<sup>(١٢)</sup> ويشترط أن تقل مجموع مدة الإقامة في العراق عن ستة أشهر خلال سنة تقويمية<sup>(١٣)</sup>.

ولمزاولة مهنة المراقبة في مصر يجب أن يكون مقيدا في السجل العام للمحاسبين والمراجعين<sup>(١٤)</sup>، ويشترط أن يكون هذا الشخص قد أمضى مدة التمرين المحددة في أعمال المحاسبة ومزاولته لأعمال المحاسبه والمراجعة بصورة جدية طيلة مدة التمرين في مكتب أحد المحاسبين أو المراجعين وتختلف مدة التمرين حسب المؤهل العلمي لطالب القيد<sup>(١٥)</sup> ويقدم طلب التسجيل إلى لجنة القيد في جدول المحاسبين والمراجعين، وللجنة بعد التحقق من توافر الشروط في مقدم الطلب أن يقيد أسمه في السجل، وفي حال رفض اللجنة لطلب القيد يجب أن يكون قرارها مسببا ويجب أن تعلم مقدم الطلب بقرارها خلال أربعة أشهر وفي حال عدم صدور قرار من اللجنة خلال فترة الأربعة أشهر فأن الطلب يكون مقبولا، وفي حالة رفضه لسوء سمعة طالب التسجيل فلا يجوز له إعادة تقديم طلبه إلا بعد مرور خمس سنوات من تأريخ رفض طلبه إذا أثبت حسن سمعته<sup>(١٦)</sup>، ومن الممكن مراقبة الحسابات من شخص طبيعي أو معنوي<sup>(١٧)</sup>، وقد أوجب القانون أن يكون هذا الشخص كامل الأهلية ولم يوجب قانون الشركات رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ أن يكون مراقب الحسابات مصريا في حين أن القانون الملغى يوجب إذا عين مراقب حسابات واحد للشركة أن يكون مصريا كما يحظر في فرنسا على أي شخص سواء أكان

طبيعياً أم معنوياً أن يمارس هذه المهنة مالم يكن مقيداً في جدول المراقبين ويجب أن تتوفر في الأشخاص الذين يزاولون المهنة للشروط المطلوبة<sup>(١٨)</sup> ولم يقيد المراقب في ممارسة مهامه بعدد معين من الشركات، ويوجب المشرع الفرنسي أن يكون مراقب الحسابات فرنسياً ويزيد عمره عن (٢٥) عاماً، أو من دولة أجنبية بشرط المعاملة بالمثل أو من رعايا دولة من دول المجموعة الأوربية.

### الشروط المتعلقة بالاستقلال والحياد

لا يجوز لمراقب الحسابات في العراق أجمع بين أعمال تنظيم الحسابات ومراقبة تلك الحسابات من قبل المراقب أو من شركائه أو مساعديه<sup>(١٩)</sup>، وذلك لضمان استقلال المراقب وحيده ونزاهته كما أكد قانون الشركات المصري على أنه لا يجوز الجمع بين عمل المراقب والاشتراك في تأسيس الشركة أو عضوية مجلس إدارتها أو الاشتغال بصفة دائمة بأي عمل استشاري أو إداري أو فني، وأن لا يكون المراقب شريكاً لأحد المؤسسين أو لعضو مجلس الإدارة أو من أقربائه حتى الدرجة الرابعة<sup>(٢٠)</sup> كما يحظر على مراقب الحسابات أن يعمل لعضو لمجلس الإدارة أو مديراً أو إن يعمل بأي عمل فني أو إداري قيل انقضاء ثلاث سنوات من تركه العمل فيها<sup>(٢١)</sup>.

ولضمان أبعاد المراقب عن الشبهات ولكي لا تكون له مصلحة تؤثر عليه للقيام بمهامه نجد أن المشرع الفرنسي لم يقتصر على الحظر الذي تبناه المشرع المصري إذ يحظر على المراقب أن يكون من أصحاب الحصص العينية أو المستفيدين بمزايا خاصة<sup>(٢٢)</sup> ولا يجيز المشرع أن يكون المراقب أو زوجته من الأشخاص الذين يتلقون بشكل مباشر أو غير مباشر اجر أو مكافأة من الشركة أعمال لا تتعلق بمراقبة الحسابات، ويحظر المشرع على مراقب الحسابات القيام بعمل تجاري أو الحصول على عمل بأجر في الشركة<sup>(٢٣)</sup>، و نرى أن المشرع العراقي لم يولي مراقب الحسابات الأهمية التي أولتها له التشريعات المقارنة لضمان حياديته كونه صمام الأمان للشركة إذ أقتصر على عدم الجمع بين عمل تنظيم الحسابات و



مراقبتها ولم يتطرق إلى مدى جواز الجمع بين عمل المراقب واشتراكه في تأسيس الشركة أو عضوية مجلس إدارتها أو أن يكون شريكا للمؤسس أو لعضو مجلس الإدارة أو أن يكون المراقب قريبا لأحد من هؤلاء وحتى الدرجة الرابعة ولم يورد المشرع نصا يحظر بموجبة المراقب من أن يعمل مديرا أو عضوا لمجلس إدارتها أو استشاريا بعد تركه العمل بالشركة بفترة معينة كما نصت على ذلك التشريعات المقارنة وذلك لضمان استقلال مراقب الحسابات وضمان نزاهته وعدم تبعيته.

## الفرع الثاني

### الطبيعة القانونية للعلاقة بين المراقب و الشركة

المشرع عهد إلى المراقب بمراجعة ميزانية الشركة وتدقيق موجوداتها والتزاماتها كما يلتزم بأعداد تقرير يثبت فيه ملاحظاته حول صدق الميزانية وإجراءات الجرد ويبين ما اكتشفه من مخالفات للنظام الأساسي للشركة إلا أنه اختلف عند تناوله للطبيعة القانونية لعلاقة مراقب الحسابات بالشركة الخاضعة للرقابة، إذ أن بيان هذه العلاقة تجعلنا نتفهم حدود الرقابة ومسؤولية المراقب عنها سواء في علاقته مع الشركة أم الغير، ونوع الدعوى التي ترفع عليه في حال إخلاله بممارسة عمله واثار ذلك عليه، وكان هناك اختلاف كبير في الفقه بشأن تكييف العلاقة في كونها علاقة عمل ام وكالة، ومن خلال هذا الاختلاف يمكننا أن نميز بين اتجاهين هما الاتجاه التقليدي والاتجاه الحديث، وسوف نتناول كلا الاتجاهين بشيء من التفصيل

### أولا :- الاتجاه التقليدي

يرى أصحاب هذا الاتجاه أن العلاقة التي تربط مراقب الحسابات بالشركة الخاضعة للرقابة هي علاقة تعاقدية، فمراقب الحسابات ما هو إلا وكيل عن الشركة وكذلك وكيل عن المساهمين إذ هم من قاموا بتعيينه في هذه الوظيفة ويستند هذا الرأي على حجتين احدهما أن القائم بالتعيين هو الهيئة العامة للشركة، وثانيهما إن مسؤولية المراقب تستند إلى ما تقتضيه القواعد التي تنظم عقد الوكالة وعليه فان عقد الوكالة هو الذي ينطبق بشأن العلاقة بين مراقب الحسابات والشركة الخاضعة للرقابة

فهو العقد الذي يبين حقوق والتزامات ومسؤولية كل طرف من الطرفين قبل الآخر<sup>(٢٤)</sup>.

ولقد تأثر كل من القانونين العراقي والمصري بهذا الاتجاه إذ نص القانون العراقي على انه (( يسأل مراقب الحسابات عن صحة البيانات الواردة في تقريره بصفة وكيل عن الشركة في مراقبه وتدقيق حساباتها ))<sup>(٢٥)</sup>.

والمصري نص على إن (( يسأل مراقب الحسابات عن صحة البيانات الواردة في تقريره بوصفه وكيل عن مجموع المساهمين، ولكل مساهم أثناء عقد اجتماع الهيئة العامة أن يناقش تقرير المراقب وان يستوضحه عما ورد فيه ))<sup>(٢٦)</sup>.

وهناك من يرى بأن مراقب الحسابات يسأل طبقاً لما نص عليه في المادة (١٠٦) من قانون الشركات المصري على أساس مسؤولية الوكيل بالأجر<sup>(٢٧)</sup>.

ويرى البعض رغم اعترافه بأنه علاقة وكالة إلا انه يتعلق بوكالة خاصة قائمة بين المراقب والشركة ولا يتعلق بوكالة عامة، ويترتب على ذلك أن الذي يحكم الوكالة في هذا الفرض هو قانون الشركات ولا تخضع للوكالة التي ينص عليها في القانون المدني<sup>(٢٨)</sup>.

بينما يذهب البعض الآخر إلى أن العلاقة لا تغدو علاقة وكالة رغم النص الصريح في القانون على ذلك، وهي لا تتفق مع قواعد الوكالة، إذ أن الوكالة ركنها الأساسي للقيام بالإعمال القانونية التي تتصرف مباشرة إلى الموكل، وهذا غير متوفر في حالة مراقب الحسابات إذ انه لا يقوم بأعمال مادية بحتة، كما انه بموجب الوكالة يستطيع الموكل أن يعزل الوكيل في أي وقت وهذا ما يتعلق بالنظام العام<sup>(٢٩)</sup>.

## ثانياً /الاتجاه الحديث :- النظرية العضوية:

يرى أنصار هذه النظرية أن مراقب الحسابات ما هو إلا عضو في الشخص الاعتباري الذي تكونه الشركة، وتنهض هذه النظرية إلين الشركة لم تعد تستمد من إرادة المتعاقدين فهي يمكن إن تؤسس بالإرادة المنفردة<sup>(٣٠)</sup> وعليه فليس مراقب الحسابات وكيلا عن الشركة بل هو عضو فيها، وهو يمثل العضو القانوني للشركة، ومما يلاحظ أن هذه النظرية لم تلغي تماما وجود النظرية التعاقدية<sup>(٣١)</sup>، القبول بالنتائج التي رتبها أصحاب النظرية العضوية على إن مراقب الحسابات هو موظف لدى الشركة عهد إليه مراقبة حساباتها على أساس أن الشركة هي آلة قانونية لتنظيم المشروع وأن هذا الاتجاه لا يلغي فكرة النظرية التعاقدية ولا ينفي فكرة النظام القانوني بل يجمع بينهما فالنظام القانوني للشركة يستند في ذات الوقت إلى عناصر نظامية وأخرى تعاقدية تتآلف فيما بينها لتقدم هذه الأداة القانونية لتنظيم المشروع الاقتصادي، فتعيين مراقب الحسابات يتم باختياره من الجمعية العمومية للمساهمين كما يفترض قبول المراقب بهذه الوظيفة التي حدد واجباتها القانون ورسم إطارها وبين الحقوق المرتبطة بها فيستلزم لتعيينه توافق الإرادتين وهو ما يقترب من منطق النظرية التعاقدية إلا إن هذا العقد يكون بمثابة عمل قانوني شرطي، لتطبيق القواعد التي تنظم المركز القانوني لمراقب الحسابات فهو عقد يشبه إلى حد كبير العقد الذي يدخل بمقتضاه الموظف العام في خدمة الدولة فيخضع لنظام قانوني فرضه المشرع وهو الذي يملك تعديل قواعد هذا النظام دون التوقف على قبول المراقب أو رضاه ولا يجوز للشركة الاتفاق مع المراقب على شروط تخالف القوانين واللوائح أو قواعد النظام الأساسي للشركة التي تنظم دور مراقب الحسابات وتحدد حقوقه وواجباته<sup>(٣٢)</sup>.

مما سبق نرى من الصعب اعتبار مراقب الحسابات وكيل بأجر عن الشركة المساهمة أو عن المساهمين أو إخضاعه لقواعد القانون المدني الخاصة بالوكالة (المواد ٩٢٧ - ٩٤٩) وأن مراقب الحسابات يخضع للقانون فيما يتعلق بتعيينه وتحديد مسؤولياته وهو لا يعد من الشركاء ولا يمكن أن يكتسب صفة التاجر لأنه يعد من ذوي المهن الحرة ويباشر عملا مدنيا.

## البحث الثاني

### تعيين مراقب الحسابات وانتهاء مهمته

سوف نقوم أولاً بتوضيح دور الهيئة العامة في تعيين مراقب الحسابات ثم

نوضح انتهاء المهمة المكلف بها المراقب وذلك على النحو الآتي :-

#### المطلب الأول

##### تعيين مراقب الحسابات

الهيئة العامة هي أعلى هيئة في الشركة، وتتولى تقرير كل ما يعود بمصلحتها ويكون لها بوجه خاص ..... تعيين مراقب الحسابات وتحديد أجوره في الشركات الخاصة<sup>(٣٣)</sup>، كما إن حسابات الشركة المساهمة تخضع للرقابة والتدقيق من قبله<sup>(٣٤)</sup>.

و لشركة المساهمة مراقب حسابات وأكثر ممن تتوافر فيهم الشروط المنصوص عليها في قانون مهنة المحاسبة والمراجعة تعيينه الهيئة العامة وتقديم أتعابه. واستثناءً من ذلك يعين مؤسس الشركة المراقب الأول ويتولى المراقب مهامه لحين انعقاد أول هيئة عامة، وبياصر المراقب الذي تعيينه الهيئة العامة مهمته من تاريخ تعيينه إلى تاريخ انعقاد الهيئة التالية، وعليه مراجعة حسابات السنة المالية التي ندب لها كما انه لا يجوز تفويض مجلس الإدارة في تعيين المراقب وتحديد أتعابه دون تحديد حد أقصى، وإذا لم يكن للشركة في إي وقت ولأي سبب مراقب حسابات تعين على مجلس الإدارة اتخاذ إجراءات تعيين المراقب فوراً ويعرض ذلك على الهيئة العامة في أول اجتماع لها<sup>(٣٥)</sup>.

#### أولاً: الاختصاص العام في التعيين.

الاختصاص في كلا القانونين العراقي والمصري ينعقد للهيئة العامة إذ أنها صاحبة السيادة والسلطة العليا المهيمنة على الشركة والتي تتكون من جميع المساهمين وتصدر قرارها بتعيين مراقب الحسابات بالأغلبية المطلقة للأسهم الممثلة

في الاجتماع<sup>(٣٦)</sup>، هذه هي القاعد العامة<sup>(٣٧)</sup>، فلا يصح إن يقوم مراقب الحسابات بتعيين زميل آخر بدلاً عنه ليؤدي العمل الذي كلف به من قبل الشركة<sup>(٣٨)</sup>. وقد تعرض أمر تعيين مراقب الحسابات من قبل الهيئة العامة للانتقاد تأسيساً على إن المراقب سيفقد حياده وهو يدلي برأيه حول حسابات الشركة لأنه معين من قبل هيئتها العامة، وهذه الهيئة التي يسيطر عليها أصحاب الحصص الكبيرة هي التي تختار الإدارة وهي مسؤولة عن إخفاقات الشركة وعن انحرافاتهما المالية، ولكن لا يوجد حلاً لهذه المعضلة فهي عالمية لأنه من غير المتصور إن يفرض على الهيئة العامة مراقب حسابات غير مرغوب فيه . لذا تظل التوعية وتطبيق معايير مزاولة مهنة المحاسبة هي المعول عليها في نزاهة مراقب الحسابات<sup>(٣٩)</sup>.

ويمكن القول إن الطريق الرئيسي لتعيين مراقب الحسابات يتمثل في تعيينه من قبل الهيئة العامة للشركة .

## ٢- الطريق الاستثنائي في تعيين مراقب الحسابات

هنالك عدة طرق لتعيين مراقب الحسابات لا تتم عن طريق الهيئة العامة ويمكن إجمالها بما يلي:-

### أ-التعيين بواسطة الجمعية التأسيسية

أجاز قانون الشركات المصري إن يعين مؤسسو الشركة مراقب الحسابات الأول، إذ إن ذلك مما يدخل في اختصاص الجمعية التأسيسية فقد بين المشرع إن من اختصاصات الجمعية التأسيسية النظر في المصادقة على اختيار أعضاء مجلس الإدارة ومراقب الحسابات<sup>(٤٠)</sup>، وهذا النص الوارد في القانون واضح وقاطع في سلطة الجمعية التأسيسية في تعيين مراقب الحسابات.

إما القانون العراقي فلا يوجد فيه نص يجيز لمؤسسو الشركة تعيين مراقب الحسابات أثناء فترة تأسيس لذلك ندعو المشرع إليإيجاد نص يخول فيه مؤسسو الشركة بتعيين المراقب اسوةً بما فعل المشرع المصري .

**ب- التعيين بواسطة مجلس الإدارة**

أجاز المشرع المصري للهيئة العامة تفويض مجلس الإدارة في تعيين مراقب الحسابات وتحديد أتعابه، شريطة إن يكون هنالك حد أقصى بهذه الأتعاب من جانب الهيئة العامة، وذلك يفهم بمفهوم المخالفة لنص المادة (٣/١٠٣) من القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ المعدل.

الفقه المصري أنتقد هذا التفويض الصادر لمجلس الإدارة تحت إي ظرف كان استنادا إلإن حياد المراقب واستقلاله سيكون في جانب مجلس الإدارة الذي قام بتعيينه ولن يكون كاملا لضمان استمراره في عمله، وهذا المسلك معيب إذإن قيام مجلس الإدارة في تعيين المراقب يجعله غير محايد في عمله ورقابته لذلك المجلس، وبذلك فلا فائدة من هذه الرقابة إذأصبح المراقب أداة مرنة في يد مجلس الإدارة أو معبراً عن توجهات المجلس<sup>(٤١)</sup>.

وكان الأجدر بالمشرع قي حالة خلو الشركة من مراقب للحسابات بأن يعطي الحق لأي مساهم الطلب من القضاء وعلى وجه الاستعجال اتخاذالإجراءات الكفيلة بتعيين مراقب الحسابات<sup>(٤٢)</sup>، وحسناً فعل المشرع العراقي بعدم إجازته للهيئة العامة في تفويض مجلس الإدارة بتعيين مراقب الحسابات، وقد أثبتت التجربة في شركات المساهمة إنأعضاء مجلس الإدارة هم الذين يقومون عمداً بتعيين المراقبين لضعف الهيئة العامة ولاعتمادها في تعيين المراقبين الذين يرشحهم مجلس الإدارة لذا لجأت بعض التشريعات إلى جعل تعيين المراقبين أو احدهم على الأقل من اختصاص القضاء وهذا ماخذ به القانون اللبناني.

**ج- التعيين بواسطة القضاء**

يتم تعيين مراقب الحسابات في فرنسا رئيس المحكمة التجارية بناء على طلب مقدم من أحد المساهمين أو بعضهم في حال إذا ماأغفلت الهيئة العامة تعيين المراقب وأن هذا الحق مقرر للمساهمين دون سواهم<sup>(٤٣)</sup> وكل ما يتطلب من المساهم لممارسة هذا الحق هو أن يثبت بأنه قد سبق وأن طلب من مديري الشركة تعيين

مراقب الحسابات لكنهم لم يستجيبوا للطلب. إلا أن أهمية هذه الطريقة قد تضاعفت بعد صدور القانون رقم ٤٨ لسنة ١٩٨٤ الذي أوجب تعيين مراقبين احتياطيين في حال تعذر ممارسة مراقبي الحسابات الأصليين لمهامهم ولأي سبب من الأسباب ولا يأخذ كلا القانونين العراقي أو المصري بهذه الطريقة من طرق التعيين .

### ثانياً: عدد مراقبي الحسابات ومدة تعيينهم.

#### ١- عدد مراقبي الحسابات:

أوجب المشرع العراقي على خضوع الشركة المساهمة بالرقابة والتدقيق من قبل مراقبي حسابات تتولى الهيئة العامة للمساهمين أمر تعيينهم<sup>(٤٤)</sup>، ولما كانت الهيئة العامة تعتبر أعلى هيئة في الشركة فقد أعطاهما القانون كل ما يعود بمصلحتها من قرارات ومن ذلك تعيين مراقب الحسابات وتحديد أجوره في شركات المساهمة<sup>(٤٥)</sup>.

من خلال ما تقدم يمكن القول بأن المشرع العراقي قد اوجب إن يكون في شركة المساهمة مراقب حسابات أو أكثر وحسب ما تراه الهيئة العامة. إما المشرع المصري فقد اوجب إن يكون لشركة المساهمة مراقب حسابات أو أكثر ممن تتوفر فيهم الشروط المنصوص عليها في قانون مزاوله مهنة المحاسبة والمراجعة تعيينه الهيئة العامة للشركة وتقدر أتعابه واستثناءاً من ذلك يعين مؤسسو الشركة المراقب الأول، ويتولى مراقب الشركات الأول مهمته لحين انعقاد أول هيئة عامة<sup>(٤٦)</sup>، نجد إن كلا المشرعين العراقي والمصري قد اوجب إن يكون في شركة المساهمة مراقب واحد على الأقل ولم ينصا على حد أقصى بعدد مراقبي الحسابات. ونرى بان كلا المشرعين إذا كانا موفقين في عدم جعلهما حداً أقصى لعدد مراقبي الحسابات فقد جانبهما الصواب بشأن الحد الأدنى، إذ كان عليهما إن يشترطاً أن لا يقل عددهما عن مراقبان لتجنب حدوث فراغ في مركز مراقب الحسابات كحالة إصابة مراقب بمرض أو وفاته.

**ب-مدة تعيين مراقب الحسابات:**

لم يحدد المشرع العراقي المدة التي يتم بها تعيين مراقب الحسابات، كما إن المشرع لم يشر على وجود مراقب الحسابات إثناء فترة تأسيس، إي فترة قيام لجنة مؤسسو الشركة بإجراءات التأسيس في شركة المساهمة، وهذا الأمر بلا شك نقص تشريعي يوجب معالجته من خلال النص في القانون على تحديد فترة تعيين مراقب الحسابات فضلا عن وجود مراقب للحسابات إثناء فترة التأسيس لأهمية وجوده.

**إما في القانون المصري فينبغي علينا إن نفرق بين حالتين:**

**الحالة الأولى:** التعيين بواسطة الجمعية التأسيسية أو عقد تأسيس فأن مدة التعيين في هذه الحالة تكون في الفترة الواقعة بين انعقاد الجمعية التأسيسية أو إبرام العقد إلى وقت اجتماع أول هيئة عامة في الشركة وهذه الفترة تتراوح بين ستة أشهر إلى سنة.

**الحالة الثانية:** التعيين بواسطة الهيئة العامة وذلك يكون لمدة سنة مالية<sup>(٤٧)</sup>.

الفترة المذكورة في القانون المصري قصيرة جداً، وهي لا تتيح للمراقب إن يمارس وظيفته قبل إن يعرف نظام الشركة والمعلومات اللازمة عنها للقيام بأعداد تقريره ليعرض على مجموع المساهمين ،و مدته تكون قد انتهت<sup>(٤٨)</sup>، لاسيما بأن مراقب الحسابات في مصر عند انتهاء مهمته لا تجدد تلقائياً بل يشترط إن يصدر قرار من الهيئة العامة بإعادة تعيينه.

مما سبق يظهر لنا بأن المشرع العراقي لم يشر إلى تحديد الفترة التي يتم فيها تعيين مراقب الحسابات لذلك ندعو المشرع العراقي بضرورة تحديد فترة تعيين المراقب من خلال النص في القانون ونقترح إن تكون الفترة ثلاث سنوات.



## الفرع الثاني انتهاء مهمة مراقب الحسابات

مراقب الحسابات قد تنتهي مهامه بشكل طبيعي عند انتهاء المدة المقررة التي تحددها الهيئة العامة، وقد يكون الانتهاء قبل الميعاد الذي يحدده القانون بنهاية هذه المهمة، وبتناول أسباب الإنهاء قبل حلول الميعاد التي من الممكن أن يكون مرجعها للمراقب نفسه أو ترجع للهيئة العامة للشركة.

### أولاً: أسباب ترجع الى المراقب

(١) الاستقالة:- هي عدم مواصلة العمل بناء على رغبته، ولم ينظم القانون العراقي وكذلك المصري الكيفية التي يتم فيها وقد يلجأ ذلك لقصر مدة عمل المراقب، فمهمته تمتد لسنة مالية واحدة وفقاً للقانون المصري وهذه الفترة بلا شك تعد قصيرة، الا ان ذلك لا يمنع بأن لمراقب الحسابات الحق في تقديم استقالته الى الهيئة العامة بشرط توافر أمرين:-

الأمر الاول/ ان يتقدم بها في الوقت المناسب

الأمر الثاني/ استعمال حقه في الاستقالة يجب أن لا يترتب عليه الحاق

ضرراً بالشركة

وعند توافر هذين الأمرين يحق للهيئة العامة ان تقبل استقالة مراقب الحسابات، ولا يعد المراقب مستقياً الا من وقت قبول الهيئة العامة للاستقالة، ويمارس الوظيفة التي كلف بها طيلة فترة عرض الاستقالة على الهيئة العامة، فإذا رفضت الهيئة العامة طلب المراقب بما تراه من مصلحة الشركة، حينئذ يعطى الحق للمراقب بأن يقوم بعرض الامر على القضاء الذي يقرر الجواز من عدمه<sup>(٤٩)</sup>

(ب) الوفاة:- اختيار الهيئة العامة لمراقب الحسابات يقوم على اساس الثقة في

شخص المراقب، فإذا توفي المراقب ادى الى انتهاء مهمته، و ذلك بنسحب على الشخص الاعتباري فإذا كان هذا الشخص يتولى وظيفة مراقب حسابات وانحلت الشركة المدنية المهنية او الشركة التجارية التي تقوم بالعمل في مهنة مراقبة الحسابات ادى ذلك الى انتهاء مهمته<sup>(٥٠)</sup>.

## ثانياً: اسباب انتهاء ترجع الى الشركة ذاتها (العزل)

المشروع العراقي لم ينظم الكيفية التي يتم فيها عزل مراقب الحسابات بخلاف المشروع المصري الذي نظم الكيفية التي يتم فيها عزل مراقب الحسابات، اذ اعطى للهيئة العامة العادية حق انتهاء عمل مراقب الحسابات في الشركة عن طريق تغييره وعزله من منصبه، كما يجوز للهيئة تجديد تعيينه وذلك وفقاً لما تراه مناسباً لمصلحة الشركة، ويثبت ذلك الحق للهيئة العامة في تغيير او عزل مراقب الحسابات لكونها الجهة التي قامت بتعيينه، على انه يجب ان نفرق بين تغيير وعزل المراقب اثناء مدة تعيينه وبعد انتهاء مدة التعيين، اذ ان قرار الهيئة العامة بتغيير مراقب الحسابات بعده انتهاء مدة تعيينه وهي السنة المالية التي ندب لها في اجتماعها السنوي لا يعد عزلاً بل يعد استعمالاً من الهيئة العامة لسلطتها في الموافقة على تجديد التعيين او عدم الموافقة، ولا تلتزم الهيئة العامة بتبرير قرارها بعدم التجديد، في حين ان تقرير الهيئة العامة بتغيير مراقب الحسابات في اي وقت خلال فترة تعيينه يعد عزلاً ويستوجب بأن تقوم الهيئة العامة في حالة وجود اقتراح من احد اعضائها بتغيير مراقب الحسابات بأن يقوم بأخطار الشركة برغبته وما يستند اليه من اسباب قبل اجتماع الهيئة على الاقل (بعشرة أيام)، ويتعين على الشركة اخطار المراقب بنص الاقتراح واسبابه فوراً، وللمراقب ان يناقش هذا الاقتراح بموجب مذكرة كتابية تصل الى الشركة قبل انعقاد الهيئة العامة بثلاثة ايام، ويتولى رئيس مجلس الادارة تلاوة مذكرة المراقب على الهيئة العامة، وللمراقب في جميع الاحوال ان يقوم بالرد على الاقتراح واسبابه امام الهيئة العامة قبل اتخاذ قرارها كما ان المشروع رتب جزاء على مخالفة ذلك حيث يكون كل قرار يتخذ في شأنه تعيين المراقب او استبدال غيره<sup>(٥١)</sup>. فضلاً عن ذلك فإنه يجوز للهيئة العامة ايضاً عزل مراقب الحسابات اذا اذاع على المساهمين ما وقف عليه من اسرار الشركة بسبب قيامه بعمله ولا يجوز له ان يطالب بتعويض عن ذلك العزل<sup>(٥٢)</sup>، كما انه يجوز للهيئة العامة عزل مراقب الحسابات في جميع الاحوال الذي يرتكب فيه خطأ الذي يسبب خسائر للشركة ولا

يجوز له المطالبة بالتعويض، وهذا ما اكدته محكمة استئناف باريس حيث قضت بأنه يجوز للهيئة العامة عزل مراقب الحسابات من منصبه قبل انتهاء مهله عمله وذلك في حالة ارتكاب خطأ جسيم وفي كل الاحوال فإن سلطة عزل مراقب الحسابات هي سلطة حصرية للهيئة العامة<sup>(٥٣)</sup>.

ويترتب على صدور قرار الهيئة العامة بعزل مراقب الحسابات انتهاء العلاقة التعاقدية القائمة بين الشركة ومراقب الحسابات، ويذهب البعض الى انه لا يجوز عزل المراقب الا بموجب اسباب مقبولة تبرر العزل، ويترتب على ذلك بأن للمراقب الذي تقرر الهيئة العامة عزله له الحق في اللجوء الى القضاء بأعادته اذ يعد القضاء هو الضمان الحقيقي لاستقلال مراقب الحسابات حتى في مواجهة المساهمين<sup>(٥٤)</sup>.

مما تقدم يظهر لنا بأن المشرع المصري قد نظم الكيفية التي يتم فيها عزل مراقب الحسابات على خلاف المشرع العراقي الذي لم يبين ذلك، وان هذا الامر يعد نقصاً يتوجب على المشرع العراقي تلافيه من خلال النص على الكيفية التي يتم فيه عزل مراقب الحسابات.

## البحث الثالث

### اختصاص مراقب الحسابات ومسؤوليته

#### تمهيد وتقسيم

مراقب الحسابات لم تقتصر مهمته على رقابة نظام حسابات الشركة في القوانين التي تنص على وجود نظام للشركة، وان مراقب الحسابات يمارس اوجه الرقابة الداخلية، نظراً لما يتمتع فيه من استقلال وحيادية في ممارسته لعمله، لذا لا بد ان يكون خاضعاً للرقابة حتى لا يكون مطلقاً في عمله وبتناول في هذا المطلب ما يلي:

الفرع الاول/ اختصاصات مراقب الحسابات وواجباته

الفرع الثاني/ مسؤولية مراقب الحسابات

#### الفرع الاول

#### اختصاصات مراقب الحسابات

مراقب الحسابات اختصاصه كان يقتصر على مراجعة وفحص الحسابات ومراقبة الوضع المحاسبي والمالي للشركة و هذه الوظيفة تعرف بالوظيفة التقليدية، الا ان تطور الحياة الاقتصادية جعل لمراقب الحسابات وظيفة اخرى وهي تقديم التقارير والمعلومات الى كلا من مجلس الادارة والجمعية العامة غير العادية والمساهمين وبما يضمن مراقبة أنتظام حياة الشركة ونشاطها فضلا عن مهمته بتوجيه أنظار القائمين على الشركة عن الأخطار التي يمكن ان تحدث بها، وهو يمارس الرقابة على حسابات الشركة وحساب الارباح والخسائر بعد فحص الميزانية اذ ان الهدف الاساسي من عملية المراجعة يكمن في التأكد من صحة البيانات المحاسبية والمسجلة بالدفاتر والسجلات، والحصول على رأي محايد على مدى دلالة القوائم المالية - موضوع الفحص- على نتيجة اعمال المشروع من ربح او خسارة وعن مركزها المالي<sup>(٥٥)</sup>، وعلى هدى ذلك فأن مهمة مراقب الحسابات تنحصر كما يذهب اغلبية الفقه<sup>(٥٦)</sup> في فحص الميزانية وحساب الارباح والخسائر.

## رقابة الحسابات:

يباشر مراقب الحسابات هذه الوظيفة أثناء فترته الوظيفية ويلتزم خلال عمله بالمراجعة المستمرة والمتكررة للحسابات وعلى ذلك فهي ليست مهمة مؤقتة رغم ان المشرع حدد مدتها، فمدة تولي هذه المهمة هي مدة كاملة وليست مؤقتة<sup>(٥٧)</sup>، ويباشرها من تأريخ تعيينه الى تأريخ انعقاد الهيئة التالية.

حسابات شركات المساهمة في العراق خاضعه للرقابة والتدقيق من مراقبي الحسابات إذ تتولى الهيئة العامة للشركة تعيينهم وينبغي توحيد حسابات الشركات المتصلة ببعضها وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية مالم يتم تعديله بموجب معايير نافذة في العراق، كما يتوجب على مراقب الحسابات ان يقدم تقريراً الى الشركة عن الحسابات خلال مدة ثلاثون يوماً من تاريخ الانتهاء من إعدادها<sup>(٥٨)</sup>، إذ أن مهمة مراقب الحسابات الأساسية في قانون الشركات العراقي تقتصر على فحص حسابات الشركة والتأكد من القيود الخاصة بها دون تدخل في أعمال الإدارة وله في سبيل تنفيذ مهامه إجراء الجرد على المخازن ولخزينة الشركة والحصول على ما يراه من معلومات تتعلق بنشاط الجهة الخاضعة للتدقيق<sup>(٥٩)</sup>.

و مراقب الحسابات يجب عليه التعاون مع مجلس إدارة شركة المساهمة ومديرها المفوض من خلال تبادل المعلومات التي تتعلق بنتائج مهمته طيلة السنة المالية وكذلك في اجتماعات الهيئة العامة بضمان انتظام عمل الشركة ودقة حساباتها ومستنداتها التي تقدم الى الهيئة العامة، و يلتزم بصحة المعلومات التي تقدم الى الهيئة العامة و صحة المعلومات التي تقدم للمساهمين بصفة عامة من خلال التقرير السنوي الذي يتوج به المراقب أعماله ليقدمه إلى الهيئة العامة، وفاء بما فوضه في رقابته على أعمال مجلس الإدارة وإذا تم القيام بهذه المهمة على اتم وجه فسوف تكون مشاركته فعالة في حماية مستمرة للمساهمين واعلامهم بمعلومات صحيحة<sup>(٦٠)</sup>.

اما مراقب الحسابات في القانون المصري فهو يلتزم بمراقبة حسابات السنة المالية التي ندب لها أذ يتولى مراقب الشركة الاول مهمته لحين انعقاد اول هيئة عامة وبياتر المراقب الذي تعينه الهيئة العامة مهمته من اول تأريخ تعيينه الى تاريخ انعقاد الهيئة التالية<sup>(٦١)</sup>.

ولكون مراقب الحسابات يمارس مهمته في رقابة الشركة فأن المشرعين العراقي والمصري منحاه عدة حقوق، لكي يستطيع ان يمارس عمله وان هذه الحقوق الغرض منها تسهيل مهمته في ممارسة مهنته فضلا عن تحقيق موجودات الشركة والتزامتها<sup>(٦٢)</sup>

وعند قيام مراقب الحسابات بممارسة عمله فيجب عليه ان يلتزم في ذلك الاصول المرعية في مراجعة حسابات، واعمالا لذلك يجب على مراقب الحسابات ان يعد أسس المراجعة في صورة خطة عمل، وان يكون التنفيذ على شكل مراحل بأن يقوم اولاً بتدوين الملاحظات والمعلومات الهامة على وجه الخصوص وتلك التي تؤثر على وضع الشركة المالي مع بيان ما اتخذ بصدورها من جانبه أو من جانب الشركة نفسها<sup>(٦٣)</sup>، وعند إعداد الخطة يجب عليه اتخاذ عدة اجراءات هي<sup>(٦٤)</sup>:-

١. الرجوع الى ملف المراجعة للسنوات السابقة .
  ٢. تقييم اثر التعديلات في القوانين واللوائح والتعليمات التي لها علاقة بنشاط الشركة.
  ٣. مراجعة دورية للحسابات المالية وحسابات التكاليف.
  ٤. مراعاة إي تعديل في طرق وأساليب التي تستخدمها الشركة.
- ويتوجب على مراقب الحسابات إن يقوم بأخطار مجلس إدارة الشركة المساهمة بما يراه من خلال عمله، مع التوصيات التي يراها، وفي كل الأحوال يقوم مراقب الحسابات بإبراز ما يراه من خلال ممارسته لاختصاصه في تقرير يقدم الى الهيئة العامة في نهاية السنة المالية.

## ثانيا/ واجبات مراقب الحسابات

يلتزم مراقب الحسابات التزام ببذل عناية تتناسب وطبيعة عمله المهني والمحاسبي وليس التزاما بتحقيق نتيجة<sup>(٦٥)</sup>، بمعنى إن مراقب الحسابات عند قيامه بواجباته تجاه الهيئة العامة لابد إن يبذل من الجهد والعناية ما يؤدي إلى انجاز الواجبات الملقاة على عاتقه، ومن ضمن تلك الواجبات ما يقوم به المراقب قبل اجتماع الهيئة العامة ومنها ما يقوم به إثناء الاجتماع ويمكن إجمال واجبات مراقب الحسابات تجاه الهيئة العامة ما يلي:-

## ١- تقديم تقرير سنوي إلى الهيئة العامة:-

مراقب الحسابات يلتزم برفع تقرير إلى الهيئة العامة للمساهمين ويتضمن التقرير على ما قام به المراقب من فحص دفاتر الشركة ومراجعة حساباتها وميزانياتها وتحقق ومجوداتها والتزاماتها وينتهي إلى ما توصل إليه من نتائج في تقريره وما يراه من توجيهات<sup>(٦٦)</sup>. وقانون الشركات العراقي اوجب على مجلس الإدارة إن يقوم بوضع الحسابات الختامية للسنة السابقة خلال الأشهر الستة الأولى من كل سنة وأعداد تقرير شامل بشأنها وبناتج تنفيذ الخطة السنوية وتقديمه الى الهيئة العامة لمناقشته والمصادقة عليه على إن يتضمن الميزانية العامة وكشف حساب الإرباح والخسائر وأية بيانات أخرى تقررها الجهات المختصة وكذلك مناقشة وإقرار الخطة السنوية عن نشاطات الشركة للسنة القادمة ويلتزم المدير المفوض بإعدادها خلال الأشهر الستة الأخيرة من السنة في ضوء الهدف الذي تريد الشركة الوصول إليه ويتضمن هذا التقرير بيانات عن نشاط الشركة ومشروع للموازنة يبين فيه المبيعات - المشتريات- القوى العاملة - الاستثمارات المالية- الإنتاج ويتم متابعة تنفيذ الخطة السنوية من قبل مجلس الإدارة وعليه تقديم تقارير دورية إلى مراقب الحسابات عن نتائج تنفيذ الخطة<sup>(٦٧)</sup>. ويتوجب على المراقب أو من ينيبه من المحاسبين الذين اشتركوا في فحص وتدقيق أعمال المراجعة إن يحضر الى الهيئة العامة، ويتأكد من صحة الإجراءات التي اتبعت في الدعوة لاجتماع الهيئة العامة، وعليه إن يدلي في

الاجتماع برأيه في كل ما يتعلق بعمله كونه مراقب للحسابات وبوجه خاص في الموافقة على الميزانية بتحفظ أو غير تحفظ أو في أعادتها إلى مجلس الإدارة.

وينبغي على المراقب إن يعرض تقريره على الهيئة العامة ويبين رايه حول الحسابات الختامية لشركة المساهمة وفي كل الأحوال يجب إن يتناول رأي مراقب الحسابات المسائل والأمور الآتية<sup>(٦٨)</sup>:-

أ- مدى سلامة حسابات الشركة وصحة البيانات الواردة في الحسابات الختامية ومدى السماح له بالاطلاع على المعلومات التي طلبها عن نشاط الشركة مع بيان رايه في التقارير المرفوعة من قبل مجلس الإدارة.

ب- مدى تطبيق الشركة للأصول الحسابية المرعية وبشكل خاص تلك المتعلقة بمسك الدفاتر والسجلات الحسابية وعملية جرد الموجودات والتزامات التي تقع على عاتق الشركة.

ج- مدى تعبير الحسابات الختامية عن حقيقة المركز المالي للشركة في نهاية السنة ونتيجة أعمالها.

د- مدى تطابق حسابات الشركة مع إحكام نصوص قانون الشركات وعقد الشركة.

هـ- ما وقع من مخالفات لإحكام قانون الشركات أو عقد الشركة على وجه يوتر في نشاطها أو مركزها المالي، مع بيان ما إذا كانت المخالفات موجودة عند تدقيق الحسابات الختامية

إما المشرع المصري فانه اوجب على مراقب الحسابات دعوة الهيئة العامة للانعقاد إذا وجد إن هناك امراً ضروريا يستوجب اجتماع الهيئة العامة<sup>(٦٩)</sup>، فان تراخي مجلس الإدارة عن توجيه الدعوة على الرغم من وجوب ذلك ومضى شهر على تحقق الواقعة فعلى مراقب الحسابات إن يقوم بدعوة الهيئة للانعقاد<sup>(٧٠)</sup>.

كما اوجب المشرع المصري على مراقب الحسابات إن يحضر اجتماعات الهيئة العامة بنوعيتها سواء العادية أو غير العادية إذ انه يدعى لحضور اجتماعات الهيئة العامة للشركة في ذات المواعيد التي يدعى بها المساهمين وذلك بكتاب



موصى عليه مصحوب بعلم الوصول<sup>(٧١)</sup>، ومع ذلك يجوز للمراقب في حال وجود محاسبين مساعدين له اشتركوا معه في أعمال المراجعة، إن ينيبهم في حضور اجتماع الهيئة العامة بدلا منه وعليهم التأكد من صحة الإجراءات التي اتبعت في الدعوة للاجتماع، وعلى المراقب أو من ينيبه إن يدلي في الاجتماع برأيه في كل ما يتعلق بعمله كونه مراقب للشركة وبوجه خاص الموافقة على الميزانية، سواء أكانت الموافقة بتحفظ أم غير تحفظ أم إعادتها إلى مجلس الإدارة، وألزم المشرع المصري مجلس الإدارة بان يوافي المراقب بصورة من الإخطارات والبيانات التي يرسلها إلى المساهمين المدعويين لحضور اجتماع الهيئة العامة وعلى المراقب أو من ينوب عنه إن يحضر اجتماعات الهيئة العامة وعليه إن يدلي برأيه في كل ما يتعلق بعمله كونه مراقب للحسابات، ويتلو المراقب تقريره إلى الهيئة العامة ويجب إن يكون تقريره مشتملا على البيانات التي نص عليها القانون واللائحة التنفيذية فضلا عن البيانات الآتية<sup>(٧٢)</sup>:-

- أ- فيما إذا كان حصوله على المعلومات والإيضاحات التي يرى ضرورتها لأداء مأموريته على وجه مرض.
- ب- الشركة كونها تمتلك حسابات ثبت له انتظامها ووجود فروع للشركة لم يتمكن من زيارتها، وفيما إذا كان قد اطلع على ملخصات وافية عن نشاط هذه الفروع فيما يخص الشركات الصناعية أو كانت تمسك سجلات لحسابات التكاليف ثبت له انتظامها.
- ج- الميزانية وحساب الإرباح والخسائر موضوع التقرير، مدى كونها متفقة مع الحسابات والملخصات.
- د- ما إذا كان من راية على ضوء المعلومات والإيضاحات التي قدمت إليه، إن هذه الحسابات تتضمن كل ما نص عليه القانون ونظام الشركة على وجوب إثباته، وما إذا كانت الميزانية تعبر بوضوح عن حقيقة المركز المالي للشركة في ختام

السنة المالية وما إذا كان حساب الإرباح والخسائر يعبر عن الوجه الصحيح عن إرباح الشركة أو خسائرها عن السنة المالية المنتهية.

هـ- الجرد كان قد اجري وفقا للأصول المرعية مع بيان ما جد من تعديلات في طريقة الجرد التي اتبعت في السنة السابقة إذا كان هناك تعديل.

و- ما إذا كانت البيانات الواردة في تقرير مجلس الإدارة المشار إليها في القانون واللائحة التنفيذية متفقه مع ما هو وارد بدفاتر الشركة

ح- ما إذا وقعت إثناء السنة المالية مخالفات لأحكام نظام الشركة أو لأحكام القانون على وجه يؤثر في نشاط الشركة أو في مركزها المالي أو ما إذا كانت هذه المخلفات قائمة عند أعداد الميزانية وذلك في حدود المعلومات والإيضاحات التي توافرت لديه وفقا لأحكام هذه المادة وبسأل مراقب الحسابات عن صحة البيانات بوصفه وكيلًا عن مجموع المساهمين ولكل إثناء عقد الهيئة العامة إن يناقش تقرير المراقب وان يستوضحه عما ورد فيه.

من خلال ما تقدم يمكن القول بان النهج الذي اتبعه المشرع العراقي فيما يخص بالواجبات الملقاة على مراقب الحسابات إثناء قيامه بعمله هو ذات النهج الذي اتبعه المشرع المصري.

### ثانياً: - عدم إفشاء إسرار الشركة

وفقا للقانون العراقي فانه يخضع للعقوبة إي مسؤول في الشركة تعمد إعطاء بيانات أو معلومات غير صحيحة إلى جهة رسمية حول نشاط الشركة أو نتائج عملياتها أو وضعها المالي أو أسهم وحصص أعضائها وكيفية توزيع الإرباح وتكون العقوبة الحبس مدة لا تزيد عن سنة أو غرامة لا تزيد عن (١٢٠٠٠٠٠٠) فقط اثنا عشر مليون دينار أو كلتا العقوبتين بناء على فداحة المخالفة<sup>(٧٣)</sup>، من خلال ذلك يمكن القول بان المشرع اخضع إي مسئول في الشركة بما فيهم مراقب الحسابات الذي يعد من الأشخاص المسؤولين في الشركة كونه مكلف بمراقبة وتدقيق حسابات الشركة، اما القانون المصري فكان اكثر وضوحا اذ حظر على مراقب الحسابات

افشاء اسرار الشركة سواء كان ذلك الى المساهمين او الى غيرهم ما وقف عليه من اسرار الشركة بسبب قيامه بعمله والا وجب عزله ومطالبته بالتعويض<sup>(٧٤)</sup>.  
مما تقدم يظهر بان المشرع المصري كان اكثر وضوحا في ترتيب التزاما على مراقب الحسابات بعدم افشاء اسرار الشركة حيث ان المشرع قد حضر على المراقب ان يذيع الاسرار سواء كانت للمساهمين ام للغير في حين النص الذي جاء به المشرع العراقي لم يحدد المراقب بالذات ولكن يفهم من النص ان يشمل جميع المسؤولين في الشركة والمراقب بطبيعة الحال يمكن عده من الاشخاص المسؤولين فضلا عن ان المشرع العراقي لم يلزم بنص قانوني المراقب بعدم افشاء اسرار الشركة لذلك ندعو الى النص على الزام المراقب بعدم افشاء اسرار الشركة سواء للمساهمين او للغير.

## الفرع الثاني مسؤولية مراقب الحسابات

يتعرض مراقب الحسابات للمسؤولية وقد تكون المسؤولية مدنية والتي تحدث عندما يصدر من المراقب خطأ يسبب ضررا للغير ووجود علاقة سببية بينهما، او المسؤولية الجنائية نتيجة لاقترافه بعض الافعال السلبية والايجابية التي يحرمها القانون واخيرا يمكن أن تتم مسألته تأديبيا وذلك في حالة اخلاله ببعض الواجبات المهنية التي تفرضها عليه طبيعة وظيفته .

### اولا :- المسؤولية المدنية<sup>(٧٥)</sup> لمراقب الحسابات

تتحقق المسؤولية المدنية على مراقب الحسابات عند أخلاله بما التزم به قبل الغير بأن يعرضه عن الضرر الناجم نتيجة أخلاله بهذا الالتزام، ولا فرق فيما إذا كان هذا الالتزام تعاقديا او تقصيريا<sup>(٧٦)</sup>، اي أن المسؤولية المدنية أساسها جبر الضرر، وليس عقابا لمرتكب الخطأ<sup>(٧٧)</sup>.

و مراقب الحسابات يسأل عن صحة البيانات الواردة بتقريره الذي يقدمه الى الهيئة العامة بصفته وكيلًا عن الشركة في مراقبة وتدقيق حساباتها<sup>(٧٨)</sup>، والمراقب

يسأل عن أخلاقه بالتزاماته أذ أن المشرع العراقي قد فرض نوعان من المسؤولية المدنية على مراقب الحسابات، أذ تتحقق امسؤوليئة التعاقدية في مواجهة مجموع المساهمين، ومسؤوليئة التقصيرية في مواجهة الغير .

اما المشرع المصري فانه عقد الاختصاص للهيئة العامة العادية في اقامة دعوى المسؤولية على مراقب الحسابات<sup>(٧٩)</sup>، وأعتبر المشرع المصري مراقب الحسابات وكيل بأجر عن الهيئة العامة التي تمثل مجموع المساهمين، ولذلك فان الهيئة العامة تحدد مسؤولية المراقب أذ تقيم دعوى المسؤولية بناء عليها طبقا لإحكام مسؤولية الوكيل<sup>(٨٠)</sup>. ويرى البعض من الفقه ان مراقب الحسابات لا يعد وكيلاً عن الهيئة العامة لأنه لا يقوم بأعمال قانونية بل هي اعمال مادية<sup>(٨١)</sup>، حيث انها من اختصاصات مجلس الادارة الذي يقوم بها بصفته وكيلاً عن الهيئة العامة<sup>(٨٢)</sup>، كما ان القانون المصري اعتبر مراقب الحسابات مسئول قبل الشركة عن تعويض الضرر الذي يلحقها بسبب الاخطاء التي تقع منه في تنفيذ عمله، واذا كان للشركة اكثر من مراقب واشتركوا في الخطأ كانوا مسؤولين قبل الشركة بالتضامن<sup>(٨٣)</sup> مع ما كانت طبيعة و اساس مسؤولية مراقب الحسابات فأن الهيئة العامة يحق لها اقامة دعوى مسؤولية على المراقب اذا ما وقع منه خطأ وسبب ضرراً للشركة ووجود علاقة سببيه بين الخطأ والضرر<sup>(٨٤)</sup>. وسوف نتناول بصورة عامة شروط انعقاد المسؤولية المدنية لمراقب الحسابات وهو الخطأ والضرر وعلاقة السببية بينهما.

### أ- الخطأ

مراقب الحسابات تنصب مهمته على فحص دفاتر الشركة وميزانيتها وحساباتها وحساب الارباح والخسائر وسلامة القيود في المستندات المحاسبية للشركة، فمراقب الحسابات لا يكلف بالتأكد من صحة تعبير هذه القيود وحقيقة العمليات المثبتة. أذ ان كثيراً من عناصر هذه القيود ذ و طابع احتمالي، ولا يستند تقديرها في كثير من الاحيان على اسس موضوعية<sup>(٨٥)</sup>.

وعلى هذا النحو فإن التزام مراقب الحسابات، هو التزام ببذل العناية الفنية التي تقتضيها اصول مهنة المحاسبة، والرجوع الى سلوك المراقب المتبصر الذي يوجد في نفس الظروف التي احاطت بالواقعة وفقا للقواعد العامة، وعلى هدى ذلك فإن مراقب الحسابات ليس مطالبا ببذل جهد يفوق اقرانه في سبيل اكتشاف الاخطاء الغير الصحيحة، وانما يكتفي بالأخطاء الظاهرة وهو ما تردده محكمة النقض الفرنسية بأن مراقب الحسابات لا يلتزم الا ببذل عناية، وان عليه ان يجري الاختبارات التي يقدر اهميتها والتي تناسب ظروف الحال على حسابات الشركة<sup>(٨٦)</sup>، اي ان خطأه خطأ مهني، فلا يغتفر الخطأ الذي يخالف ما استقرت عليه اصول مهنته، والتي اصبحت مستقرة ولا مجال فيها للمناقشة بين المختصين وهو الامر المستقر لمحكمة النقض الفرنسية<sup>(٨٧)</sup>، نظير ما يحصل عليه من اجر مقابل القيام بعمله ويقع عبء اثبات الخطأ المهني على من يدعيه، سواء كانت المسؤولية تعاقدية او تقصيرية<sup>(٨٨)</sup>.

ويتخذ الخطأ الذي يقع من مراقب الحسابات في عدة صورة لعل من أهمها

صورتان هما:-

١. الخطأ في الرقابة.

٢. الخطأ في نتائج الرقابة.

وسوف نتناول شرح كلا الحالتين بشيء من التفصيل وعلى انفراد وكما يلي.

### ١- الخطأ في الرقابة

مراقب الحسابات ألتزامه التزام ببذل عناية وليس هنالك التزام بتحقيق نتيجة من جراء عمل المراقب، ويمارس مهامه طبقا للأصول الفنية لمراقب الحسابات الذي في مستواه<sup>(٨٩)</sup>، وعليه فلا تتعدد مسؤولية المراقب بمجرد وجود مخالفات في حسابات الشركة او في ميزانيتها، اما اذا لم يقم المراقب بالتزامه بالجدية المطلوبة على حسابات الشركة او اهمل في ذلك انعقدت مسؤولية المدنية وذلك لأنه اخطأ في ممارسة التزامه الاساسي وهو الرقابة على مستندات وميزانية الشركة، ومثال ذلك ان

يهمل في تقريره الخاص الى العقود المبرمة بين الشركة وأحد أعضاء مجلس الادارة او لم يتم بتوجيه الدعوة للهيئة العامة للمساهمين لغرض انعقادها رغم وجود اسباب جدية تحتم ذلك عليه<sup>(٩٠)</sup>.

## ٢- الخطأ في نتائج الرقابة

قد لا يكون الخطأ متمثلاً في الرقابة، ولكن ما نتج من عملية الرقابة ذاتها، كما لو ان مراقب الحسابات قد مارس الرقابة علنا لوجه الاكمل الا انه قد اخطأ في نتائج هذه الرقابة، فقد يقوم المراقب بفحص حسابات ومستندات الشركة، ولكنه عند عرض الامر على الهيئة العامة يتستر او يخفي مما ادى اليه عمله من وجود مخالفات او انه يلتزم الصمت مؤثرا على اعلان الحقيقة بشأن تقرير مجلس الادارة امام الهيئة العامة للمساهمين<sup>(٩١)</sup>.

### ب- الضرر

الخطأ ليس وحده الذي يعقد لتحقق المسؤولية المدنية، يشترط جانب الخطأ وجود ضرر لحق بالطرف الاخر<sup>(٩٢)</sup>، فالضرر هو الركن الاساسي في المسؤولية، اذن الخطأ لا يكفي وحده لانعقاد المسؤولية، وفي ذلك تذهب محكمة النقض الفرنسية بان ثبوت الاخطاء التي تسببها المدعون الى مراقب الحسابات ليس كافيا لانعقاد مسؤولية طالما لم يتولد عن هذه الاخطاء ضرر ملحق بهم<sup>(٩٣)</sup>، ولا يشترط في الضرر شروط خاصة، فقد يكون الضرر ماديا او ادبيا وعلى من يدعي وقوعه ضرورة اثباته<sup>(٩٤)</sup>.

### ت- علاقة السببية

وجود خطأ وضرراً يكفيان لأنعقاد المسؤولية، بل يشترط ان يكون بينهما علاقة سببية ودون هذه العلاقة لا يكون هناك ارتباط بين الخطأ والضرر للحكم بالتعويض، فاذا انتفت علاقة السببية بينهما، حكم برفض التعويض، وتتنفي رابطة السببية اذا كان الضرر راجعا الى سبب اخر<sup>(٩٥)</sup>.

فإذا تحققت الاركان الثلاثة من خطأ وضرر وعلاقة سببية انعقدت مسؤولية مراقب الحسابات المدنية، وفي حال انعقادها على النحو الواضح سابقا حق للمضرور اقامة دعوى المسؤولية ويميز الفقه بين دعوتين هما دعوى الشركة والدعوى الفردية، ويرون ان الدعوى الاولى تستند على المسؤولية العقدية لمراقب الحسابات بوصفه وكيلًا عن الشركة، اما- الدعوة الفردية - فهي تعتمد اساسا على المسؤولية التقصيرية نظرا لعدم ارتباط المضرور بعقد مع مراقب الحسابات.

وتهدف دعوى الشركة الى تعويض الاضرار التي لحقت بالشركة كونه شخص معنوي له استقلاله عن المساهمين فيه، اذ لا يكون المدعي فيها محددًا بموجب قرار تصدره الهيئة العامة لشركة المساهمة تعين فيه من يباشر هذه الدعوى بأسمها فقد توكل مجلس الادارة في الشركة او تعين وكيلًا خاصًا لمباشرتها بأسم الشركة<sup>(٩٦)</sup>.

ويثور تساؤل في الشركة هل يجوز مباشرة هذه الدعوى من قبل المساهمين في شركة المساهمة؟

للإجابة على هذا التساؤل لقد خلا القانونين العراقي والمصري من نص يعالج هذه الفرضية، فلا يوجد نص صريح فيهما يخول المساهمين حق مباشرة دعوى الشركة في مواجهة مراقب الحسابات<sup>(٩٧)</sup>. ويترتب على ذلك انه لا يستطيع اي مساهم في شركة المساهمة مهما كانت مساهمته ان يقيم دعوى الشركة ضد مراقب الحسابات سواء كان ذلك في القانون العراقي ام في القانون المصري. اما بالنسبة للدعوى الفردية، فهي مقررة لكل من اصابه ضرر شخصي نتيجة لأخلال مراقب الحسابات بتنفيذ وظيفته قبل الشركة.

فهي مقررة للمساهم وللغير لما يصيبهم من اضرار اذ انها مسؤولية تقصيرية اساسها الخطأ الذي ارتكبه اثناء قيامه بمهمته مما ادى الى الحاق ضرر بالمساهم او الغير، القانون المصري نص على هذه الدعوى صراحة بموجب المادة (٣/١٠٩)

اذ نصت على ((يسأل المراقب عن تعويض الضرر الذي يلحق بالمساهم او الغير حسن النية بسبب خطئه))

اما القانون العراقي فلم يتطرق المشرع على تقرير مسؤولية المراقب في تعويض الضرر الذي يمكن أن يلحق بالمساهم او الغير حسن النية من جراء خطأ المراقب ويرجع السبب في ذلك ان قانون الشركات العراقي لم ينظم دعاوي المسؤولية التي تقام على كل من الشركة واعضاء مجلس الادارة ومراقبي الحسابات وفي هذه الحالة يتم الرجوع الى القواعد العامة في القانون.

كما ان المشرع المصري قد اوجب عقوبة الغرامة التي لا تقل عن الفي جنيه والتي لا تزيد عن عشرة الالاف جنيه مع عدم الاخلال بالعقوبات المنصوص عليها في القوانين الاخرى على كل من عين مراقبا للحسابات في الشركة المساهمة على خلاف احكام الحظر المقرر في قانون الشركات<sup>(٩٨)</sup> اذ ان قبول التعيين في وظيفة مراقب الحسابات دون توفر الشروط اللازمة لمباشرة هذه المهمة التي تتضمن توافر دراية ومؤهلات خاصة فمن يعهد اليه بهذه المهمة الخطيرة يعرض نفسه لعقوبة الجنحة وهي (الغرامة)<sup>(٩٩)</sup>.

### ثالثا :- المسؤولية التأديبية

في العراق يتعرض مراقب الحسابات للمسؤولية التأديبية عما يقع منه من اخلال بواجباته المهنية او بآداب وسلوك المهنة أو مخالفة أحكام نظام ممارسة المهنة أو رفض الجهات المستفيدة لعدد من الحسابات المدققة من قبله خلال السنة<sup>(١٠٠)</sup> وعند حصول المخالفة وورود معلومات تحريرية عنها تحال من مجلس المهنة او نقابة المحاسبين بواسطة أمانة سر المجلس الى لجنة الانضباط ولجنة أستدعاء من أسندت اليه المخالفة للحضور اليها وفي حالة أمتناع المراقب عن الحضور دون عذر مشروع للجنة أن تصدرالعقوبه الانضباطيه بحقه بعد التحقق من صحة المعلومات الواردة اليها ونكون جلسات لجنة الانضباط سريه وللجنة الاتصال بدوائر الدولة والقطاع العام للاطلاع على السجلات والمستندات والمعلومات المتعلقة



بالقضايا المعروضة، وأن قرارات لجنة الانضباط تصدر بالأغلبية وتخضع لمصادقة مجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات وللجنة أن تصدر أهدالعقوبات الأتية<sup>(١٠١)</sup>: -  
أولاً- الانذار يكون بكتاب تحريري من رئيس المجلس يتضمن أسباب العقوبة وتوجيهه بعدم تكرار المخالفة المنسوبة إليه وألا تعرض للعقوبات الأخرى.  
ثانياً: - الحرمان من ممارسة المهنة مدة لاتقل عن (١٨٠) يوماً لاتزيد على ثلاث سنوات

ثالثاً: إلغاء الأجازة وترقين أسم المخالف وللمجلس إعادة النظر في قرار إلغاء الأجازة بعد أنقضاء مدة لاتقل عن ثلاث سنوات من تأريخ فرض العقوبة وأن هذه العقوبات لاثل بأية عقوبه أخرى تنص عليها القوانين الأخرى<sup>(١٠٢)</sup>.  
في مصر يترتب على الاخلال بالأمانة المهنية او بأداب وسلوك المهنة او بكليهما مسائلة نقابة المحاسبين لمراقب الحسابات عما ارتكبه من مخالفات ومحاكمته محاكمة تأديبية<sup>(١٠٣)</sup>. فقد جاء القانون رقم (٤٠) لسنة ١٩٧٢ بشأن انشاء نقابة التجاريين ونص على حقوق وواجبات الاعضاء والمخالفات التأديبية التي تقع منهم مع الاخذ بالاعتبار ان المخالفات التأديبية لا تحدد على سبيل الحصر.

## الخاتمة

بعد أن تناولنا موضوع دور مراقب الحسابات في شركات المساهمة العامة لا بد لنا أن نختم دراستنا بملخص لما توصلنا إليه من نتائج وأبداء المقترحات التي نراها ضرورية والأتي بيانها:  
أولاً:- النتائج...

- ١- المشرع العراقي لم يتطرق في قانون الشركات ولا نظام ممارسة المهنة الى الحد الأقصى من الشركات التي يجوز فيها للمراقب أن يمارس مهامه فيها.
- ٢- المشرع العراقي لم يولي مراقب الحسابات الأهمية التي أولتها التشريعات المقارنة لضمان حياديته كونه يمثل صمام الأمان للشركة إذ أقتصر على عدم جواز الجمع بين عمله وتنظيم الحسابات ولم يتطرق الى عدم جواز الجمع بين عمل المراقب وأشتراكه في تأسيس الشركة أو عضوية مجلس إدارتها أو شريكا لعضو مجلس الإدارة أو إيراده نصا يحظر على المراقب أن يعمل مديرا أو عضو لمجلس إدارتها بعد تركه للعمل خلال فترة معينه لضمان أستقلاله ونزاهته.
- ٣- أعتبر المشرع العراقي مراقب الحسابات وكيلًا عن الشركة في مراقبة وتدقيق الحسابات ونرى من الصعوبة أعتبره كذلك أو أخضاعه لقواعد القانون المدني الخاصة بالوكالة إذ أن مراقب الحسابات يخضع للفانون فيما يتعلق بتعيينه وتحديد مسؤوليته وهو لا يعد من الشركاء ولا يمكن أن يكتسب صفة التاجر.
- ٤- المشرع العراقي لم ينص على تعيين مراقب الحسابات أثناء تأسيس شركة المساهمة والجهة المختصة بتعيينه في حين أعطيت مثل هذه السلطة للجمعية التأسيسية في التشريعات المقارنه.
- ٥- المشرع العراقي أوجب أن يكون لكل شركة مساهمة مراقب حسابات واحد في الأقل ولم يحدد مدة ممارسته لمهامه.

٦- التزام مراقب الحسابات في ممارسته لمهامه هو التزام ببذل عناية وهذه العناية تتناسب وطبيعة عمله المهني والمحاسبي وليس التزام بتحقيق نتيجة.

٧- لم ينص المشرع العراقي على مسؤولية مراقب الحسابات في حال أفشاءه أسرار الشركة أثناء قيامه بعمله إلا أن ذلك لايعني عدم مسؤوليته إذ أنها تنهض كونه مسؤول في الشركة تعمد بأعطاء بيانات أو معلومات تضر بالشركة في حين نجد أن التشريعات المقارنة نصت صراحة على مسؤولية مراقب الحسابات في حال أفشاء أسرار الشركة سواء أكان ذلك الى المساهمين أم غيرهم ومما وقف عليه أثناء قيامه بمهامه.

٨- لم يتطرق المشرع العراقي على تقرير مسؤولية مراقب الحسابات في تعويض الضرر الذي يمكن أن يلحق بالمساهم أو الغير حسن النية من جراء خطأ المراقب كون المشرع العراقي لم ينظم دعاوي المسؤولية التي تقام على الشركة أو الادارة أو المراقب عكس الحال في التشريعات المقارنه التي أجازت لكل مساهم أو جهة الادارة مباشرة دعوىالمسؤولية (دعوى الشركة).

ثانياً :- المقترحات...

١ - ندعو المشرع العراقي الى النص بعدم جواز الجمع بين عمل مراقب الحسابات وأشتراكه في تأسيس الشركة أو عضوية مجلس ادارتها، والحظر على المراقب بأن يعمل مديراً أو عضو لمجلس ادارة الشركة بعد مدة لاتقل عن ثلاث سنوات من تركه العمل في الشركة لضمان حياديته.

٢ - ندعو المشرع الى ضرورة إيجاد نص يخول بمقتضاه مؤسسي الشركة تعيين مراقب للحسابات من قبل لجنة المؤسسين في الشركة.

٣ - نقترح بأن ينص المشرع ا أن يكون لكل شركة مساهمة مراقبي حسابات لايقبل عددهم عن اثنان لتجنب حدوث أي فراغ.

٤ - ندعو المشرع الى النص صراحة بمسؤولية مراقب الحسابات في حال أفشاءه أسرار الشركة التي وصلت اليه أثناء قيامه بعمله سواء أكانت للمساهمين أم غيرهم.

- ٥ - نقترح بأن ينص المشرع على المدة التي يمارس فيها مراقب الحسابات لمهامه ونرى أن تكون لمدة ثلاث سنوات قابله للتجديد ولمرة واحدة في تلك الشركة.
- ٦ - ندعو المشرع الى تقرير مسؤولية مراقب الحسابات في تعويض الضرر الذي يمكن أن يلحق بالمساهم أو بالشركة والنص على بطلان كل شرط في نظام الشركة يقضي بالتنازل عن هذه الدعوى أو عدم مباشرتها إلا بعد الحصول على إذن سابق من الهيئة العامة.

**المصادر**

- (١) د. احمد محمد محرز، القانون التجاري، ١٩٨٧، مطبعة حسان، القاهرة، ص ٦٩٣
- (٢) د. حمدالله محمد حمدالله، الوسيط في القانون التجاري، دار النهضة العربية، ص ٤٥٠.
- (٣) د. علي حسن يونس، الشركات التجارية بدون ذكر الناشر، ١٩٩٢، ص ٤٥٠ - ٤٥١.
- (٤) www accuarab com }acc) show thread
- (٥) د. ابراهيم علي عشاوي، أساسيات المراجعة والمراقبة الداخلية، مكتبة عين الشمس، القاهرة، بدون سنة طبع، ص ٥٦-٥٧.
- (٦) المادة (١/١٣٣) من قانون الشركات العراقي رقم (٢١) لسنة ١٩٩٧ المعدل.
- (٧) م ٢ من النظام رقم ٣ لسنة ١٩٩٩ المعدل بالنظام رقم ٧ لسنة ٢٠١١ المنشور بالوقائع العراقية العدد ٤٢٢٣ في ١٩ / ١٢ / ٢٠١١ .
- (٨) م ٧ من النظام رقم ٣ لسنة ١٩٩٩ المعدل.
- (٩) م ١٩ من النظام رقم ٣ لسنة ١٩٩٩
- (١٠) عدلت هذه المادة بموجب النظام رقم ٧ لسنة ٢٠١١ منشور بالوقائع العراقية العدد ٤٢٢٣ في ١٩ / ١٢ / ٢٠١١
- (١١) م ٤ من النظام رقم ٤ لسنة ١٩٨٤.
- (١٢) م ٧ من النظام رقم ٣ لسنة ١٩٩٩.
- (١٣) م ١٧ من النظام رقم ٣ لسنة ١٩٩٩.
- (١٤) م ١ من القانون رقم ١٣٣ لسنة ١٩٥١ منشور في جريدة الوقائع المصرية العدد ٨١ في ٢٠ / سبتمبر / ١٩٥١.
- (١٥) للمزيد م ٦،٨ من القانون رقم ١٣٣ لسنة ١٩٥١.
- (١٦) م ١٨ من القانون رقم ١٣٣ لسنة ١٩٥١.
- (١٧) د. محمود سمير الشراوي، القانون التجاري، ١٩٨٦، ص ٣٨٥.
- (١٨) للمزيد قانون الشركات الفرنسي رقم ٥٣٧ في ١٩٦٦ المعدل بالقانون رقم ١٤٨ في ١ / ٣١ / ١٩٨٠.
- (١٩) م ١٢ ف (و) من النظام رقم ٣ لسنة ١٩٩٩ المعدل.
- (٢٠) م ١٠٤ ف ١٠٢ من قانون الشركات المصري رقم (١٥٩) لسنة ١٩٨١ المعدل
- (٢١) م ١٠٧ من قانون الشركات
- (٢٢) م ١ / ٢٢٠ من القانون رقم ٥٣٧ لسنة ١٩٦٦.

- (٢٣) م ٢١٩ ف ٣ من القانون رقم ١٤٨ لسنة ١٩٨٤ .
- (٢٤) د. حمد الله محمد حمد الله، مراقب الحسابات، ١٩٩١، بدون ذكر دار النشر، ص ٣٢٤.
- (٢٥) المادة (١٣٧) من قانون الشركات العراقي رقم (١٥٩) لسنة ١٩٩٧ المعدل.
- (٢٦) د. حمد الله محمد حمد الله، المصدر السابق، ص ٣٢٥.
- (٢٧) د. حمد الله محمد حمد الله، مصدر سابق، ص ٣٢٦.
- (٢٨) د. اكثم الخولي، دروس في الشركات التجارية والقطاع العام، الكتاب الأول، الشركات التجارية، بدون سنة طبع، بدون ذكر الناشر، ص ٢٢٥.
- (٢٩) مراد محمد خير، مسؤولية تدقيق الحسابات، رسالة ماجستير مقدمة إلى معهد البحوث والدراسات العربية، القاهرة، ٢٠٠٣، ص ٨٦-٨٧.
- (٣٠) م ١٨٣٢ من المجموعة المدنية الفرنسية المعدلة بالقانون رقم ٦٩٧ الصادر في ١١ يوليو ١٩٨٥
- (٣١) م ١٢٢٤ ف ١ من قانون الشركات الفرنسي رقم ٥٣٧ لسنة ١٩٦٦ المعدلة بالقانون رقم ١٤٨ لسنة ١٩٨٤ أذ تشير الى فكرة الوكالة بعد ان قررت ان مراقب الحسابات الاحتياطي يحل محل الاصيل متى وجد ما يمنع الاخير من مباشرة مهام وظيفته اذ ان هذا الحل يستمر حتى نهاية مدة وكالة مراقب الحسابات الاصيلي
- (32) accuarab comwww.
- (٣٣) المادة (٦/١٠٢) من قانون الشركات العراقي رقم ٢١ لسنة ١٩٩٧ المعدل.
- (٣٤) المادة (١٣٣) من قانون الشركات العراقي رقم ٢١ لسنة ١٩٩٧ المعدل وهو ما نصت عليه المادة ٢٢٣ من القانون الشركات الفرنسي رقم ٥٣٨ لسنة ١٩٦٦ وكذلك نص المادة ٣٨٤ من قانون الشركات الا انكليزي وقانون الشركات المصري بموجب المادة ١٠٣.
- (٣٥) المادة (١٠٣) من قانون الشركات المصري رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ المعدل.
- (٣٦) المادة (٨٩) من قانون الشركات العراقي رقم ٢١ لسنة ١٩٩٧ المعدل، وكذلك المادة (٣/٦٧) من قانون الشركات المصري رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ المعدل.
- (٣٧) د. سميحة القليوبي، الشركات التجارية، دار النهضة العربية، ط ٤، ٢٠٠٨، ص ١٠٥ . وكذلك د. علي سيد قاسم، المصدر السابق، ص ٧٢، د. ابو زيد رضوان، المصدر السابق، بند ٢٢٩، ص ٦٨٤.
- (38) P.Pustion, I are from du droit des societees commerciales , J.C.P - 1967, 2121, pidier, Droit commercial , P.U.F , 1970-P424
- (٣٩) د. لطيف جبر كوماني، الشركات التجارية، الجامعة المستنصرية . ٢٠٠٦ . ص ٢٥٦.

- (٤٠) د. عبدالرحيم بنعبيدة، مفهوم مصلحة الشركة كضابط لتحديد اختصاص ومسؤولية مجلس الإدارة والجمعية العامة، اطروحة دكتوراه مقدمة الى كلية الحقوق، جامعة عين شمس، سنة ٢٠٠٠ . ص ٣٣٤.
- (٤١) د. محمد فريد العريني، الشركات التجارية، المشروع التجاري الجماعي بين وحدة الإطار القانوني وتعدد الإشكال، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، ص ٣١١.
- (٤٢) المادة (٥١) من قانون الشركات المصري رقم ٢٦ لسنة ١٩٥٤ الملغي.
- (43) Www accuarab com acc show t hread
- (٤٤) المادة (١٣٣) من قانون الشركات العراقي رقم ٢١ لسنة ١٩٩٧ المعدل.
- (٤٥) المادة (٦/١٠٢) من قانون الشركات العراقي رقم ٢١ لسنة ١٩٩٧ المعدل.
- (٤٦) المادة (١٠٣) من قانون الشركات المصري رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ المعدل.
- (٤٧) المادة (٢/١٠٣) من قانون الشركات المصري رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ المعدل.
- (٤٨) د. محمد صالح بك، شركات المساهمة في القانون المصري والقانون المقارن، مشروع قانون الشركات، مطبعة جامعة فؤاد الاول، ١٩٤٩، ص ٥٩٢.
- (٤٩) د. محمد سامي كساب، الرقابة المالية على الشركات من الناحية القانونية، مجلة التجارة والضريبة، ابريل ١٩٦٣، ص ٢٥.
- (٥٠) د. محمد سامي كساب، مصدر سابق، ص ٢٥.
- (٥١) المادة (١٠٣) من قانون الشركات المصري رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ المعدل.
- (٥٢) المادة (١٠٨) من قانون الشركات المصري رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ المعدل.
- (53) Paris 21, mai 2000, RTD, com, 53(4) Oct. Dec, 2000, P491 - حكم منشور في،
- (٥٤) د. علي سيد قاسم، المصدر السابق، ص ٨٩.
- (٥٥) د. متولي الجمل، د. عبدا لمنعم محمود، المراجعة في المجال النظري والمجال التطبيقي، ١٩٨٠، ص ١٦٥، د. عبدا لرحمن الصحن، د. محمد سمير، ود. محمد الفيومي، المراجعة مدخل فلسفي تطبيقي. ١٩٨٨، ص ٤.
- (٥٦) د. سميحة القليوبي، المصدر السابق، ص ١٠٠٨، و د. محمود سمير الشرفاوي، القانون التجاري، ط ١٩٨٦، ص ٢٨٦، وكذلك د. صلاح الدين الناهي، مجموعة القوانين والأنظمة التجارية، ج ١، شركة المطابع والنشر الأهلية، بغداد، ١٩٥٧، ص ٦٧.
- (٥٧) د. حمد الله محمد حمد الله، مسؤولية مراقب الحسابات، مرجع سابق، ص ٣٣٤.
- (٥٨) المادة (١٣٣/١ف، ٢) من قانون الشركات العراقي رقم ٢١ لسنة ١٩٩٧ المعدل.
- (٥٩) م ١١ من النظام رقم ٣ لسنة ١٩٩٩ المعدل.

- (٦٠) د. فوزي محمد سامي. القانون التجاري، الشركات التجارية، ج ١، مكتب دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، ١٩٩٧، ص ٣٤٤.
- (٦١) المادة (٢/١٠٣) من قانون الشركات المصري رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ المعدل.
- (٦٢) المادة (١٣٦/ثانياً) من قانون الشركات العراقي رقم ٢١ لسنة ١٩٩٧ المعدل، وكذلك المادة (١٠٥) من قانون الشركات المصري رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ المعدل.
- (٦٣) د. محمود مختار بربري، المصدر السابق، ص ٣٥٧.
- (٦٤) الملحق رقم (١) باللائحة التنفيذية للقانون رقم (١٥٩) لسنة ١٩٨١ المعدل.
- (٦٥) د. سميحة القليوبي، المصدر السابق، ص ١٠١٣.
- (٦٦) د. علي سيد قاسم، مراقب الحسابات، المصدر السابق، ص ١٨٩.
- (٦٧) المادة (١١٧/ثالثاً) من قانون الشركات العراقي رقم (٢١) لسنة ١٩٩٧ المعدل.
- (٦٨) المادة (١٣٦) من قانون الشركات العراقي رقم (٢١) لسنة ١٩٩٧ المعدل.
- (٦٩) المادة (٢/٦١) من قانون الشركات المصري رقم (١٥٩) لسنة ١٩٨١ المعدل.
- (٧٠) المادة (١/٦٢) من قانون الشركات المصري رقم (١٥٩) لسنة ١٩٨١ المعدل، وأيضاً المادة (٢١٥) من اللائحة التنفيذية لذات القانون.
- (٧١) المادة (٢٦٩) من اللائحة التنفيذية لقانون الشركات المصري رقم (١٥٩) لسنة ١٩٨١ المعدل.
- (٧٢) المادة (٢،١/١٠٦) من قانون الشركات المصري رقم (١٥٩) لسنة ١٩٨١ المعدل.
- (٧٣) المادة (٢١٨) من قانون الشركات العراقي رقم (٢١) لسنة ١٩٩٧ المعدل.
- (٧٤) - المادة (١٠٨) من قانون الشركات المصري رقم (١٥٩) لسنة ١٩٨١ المعدل.
- (٧٥) تنقسم المسؤولية المدنية الى مسؤولية عقدية ومسؤولية تقصيرية، وذلك بالنظر الى الإخلال الحادث وهو الإخلال بالتزام عقدي أو بالتزام غير عقدي، ففي الحالة الأولى تكون إمام المسؤولية عقدية إما في الحالة الثانية تكون إمام مسؤولية تقصيرية انظر في ذلك د. حسام الدين كامل الاهواني، النظرية العامة للالتزام، ج ١، مصادر الالتزام، المجلد الثاني، ط ١٩٩٨، ص ٩١ وما بعدها.
- (٧٦) د. عبد الحميد أشرابي و المستشار عز الدين الدنيا صوري، المسؤولية المدنية في ضوء الفقه والقضاء، مطبعة نادي القضاء، ١٩٨٨، ص ١٠.
- (٧٧) مراد محمد خير، مسؤولية مدقق الحسابات، دراسة مقارنة بين القانون المصري والاردني، رسالة ماجستير، معهد البحوث العربية، القاهرة، ٢٠٠٣، ص ٨٨.
- (٧٨) المادة (١٣٧) من قانون الشركات العراقي رقم (٢١) لسنة ١٩٩٧ المعدل.



- (٧٩) المادة (٢١٧/ثالثاً) من قانون الشركات المصري رقم (١٥٩) لسنة ١٩٨١ المعدل.
- (٨٠) المادة (١٠٦/الفقرة الأخيرة) من قانون الشركات المصري رقم (١٥٩) لسنة ١٩٨١ المعدل.
- (٨١) د. اكنثأمين الخولي، الوجيز في القانون التجاري، الجزء الأول لسنة ١٩٧٠، ص ٥٨٧.
- (٨٢) د. رحاب محمود داخلي، الجمعيات العمومية ودورها في إدارة شركات المساهمة في ضوء آراء الفقه وإحكام القضاء، ط ١، ص ٢٢٢-٢٢٣ .
- (٨٣) المادة (١/١٠٩) من قانون الشركات المصري رقم (١٥٩) لسنة ١٩٨١ المعدل.
- (٨٤) د. محمد مختار بربري، شركات القطاع الخاص والعام، الجزء الأول، دار الفكر العربي، القاهرة، ١٩٨٧، ص ٥٢٩.
- (٨٥) د. سميحة القليوبي، الشركات التجارية، دار النهضة العربية، القاهرة، ط ٤، ٢٠٠٨، ص ١٠١٤ وما بعدها.
- (86) casscar , 19 may 1987 Bull C.N.C.C 1987 . 344Note du pontarice  
ice -cofirmeaix-en .province 7/6/1985 . RTD Com 1986 مشار اليه  
لدى عبد الرحيم بتعبيد، المرجع السابق، ص ٣٦٥ .
- (87) casscar , may 1936 .p88. --٢٣١ ص علي سيد قاسم، المرجع السابق، ص ٢٣١.
- (٨٨) د. علي سيد قاسم، المرجع السابق، ص ٢٣٣ .
- (89) Cass com , Nov. 1981 rev soc1982-
- (٩٠) دالرحيمبتعبيدة، المصدرالسابق، ص ٣٦٦.
- (٩١) عبد الرحيم بتعبيدة، المصدر السابق، ص ٣٦٦ .
- (٩٢) د. حسام الدين كامل الاهواني، المصدر السابق، ص ٤٧ .
- (٩٣) د. علي سيد قاسم، المصدرالسابق، ص ٢٣٩ .
- (٩٤) عبد الرحيم بتعبيدة، المصدر السابق، ص ٣٦٧.
- (٩٥) د. حسام الدين كامل الاهواني، المصدر السابق، ص ١٤٠ وما بعدها.
- (٩٦) د. علي سيد قاسم، المرجع السابق، ص ٢٤٦.
- (٩٧) قانون الشركات العراقي لم ينظم دعاوي المسؤولية التي تقام على كل من الشركة او احد أعضائها من مؤسسي مجلس الإدارةوأعضائه ومدبرين ومصفين، ولذلك يكون الرجوع الى القواعد العامة في قانون المرافعات المدنية، إما المشرع المصري فكان على عكس الحال من ذلك انه في حالة رفع دعوى الشركة ضد أعضاء مجلس الإدارة فقد نص على ان لجهة الإدارة المختصة ولكل مساهم مباشرة هذه الدعوى - دعوى المسؤولية - ويقع باطلا كل

- شروط في نظام الشركة يقضي بالتنازل عن هذه الدعوى، أو بتعليق مباشرتها على إندسابق من الهيئة العامة او على اتخاذ إجراءات أخرى.
- (٩٨) د. محمود كبيش، المصدر السابق، ص ٧٨.
- (٩٩) المادة (١٦٣) من قانون الشركات المصري رقم (١٥٩) لسنة ١٩٨١.
- (١٠٠) م ١٣ من نظام ممارسة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات رقم ٣ لسنة ١٩٩٩ المعدل، المصدر السابق.
- (١٠١) م ١٤ من النظام رقم ٣ لسنة ١٩٩٩ المعدل.
- (١٠٢) م ١٦ من النظام
- (١٠٣) إبراهيم علي عثمانوي، المصدر السابق، ص ١٣٧.

The role of the auditor in joint-stock companies-a comparative study

We dealt with in this research is important that vested observer accounts in joint stock companies, therefore by definition an observer accounts and conditions to be provided in the charge of these tasks, both with regard to the need to Interview being a representative of the conscience of the company and how to designate this Monitor and the competent authority appointed in respect of Legislation Iraqi and comparative legislation as

Researcher  
AMER.H.JASIM