



Tikrit University Journal for Rights

Journal Homepage : <http://tujr.tu.edu.iq/index.php/t>

The civil liability of the auditor according to the Iraqi companies law - A Comparative study-

Assist Lect. Awaz Shamsaddin Salih

College of Law, Salahaddin University, Erbil, Iraq

awaz.salih@su.edu.krd

Article info.

Article history:

- Received 25 Apr 2023
- Accepted 7 May 2023
- Available online 1 June 2023

Keywords:

- Auditor.
- Civil liability.
- Iraqi corporate law.

Abstract: The research aims to explain the responsibilities of the auditor in the event that he does not perform his duty efficiently. And in the event of negligence or negligence by the auditor, it will result in civil liability, and the research has reached a set of conclusions, the most important of which is that the auditor is responsible towards third parties or shareholders, a tort liability based on the error committed by him in carrying out his professional work, and in the end the broadcast came out with a set of Recommendations, the most important of which is that the Iraqi legislator refers to compensation for moral damage as well, such as material damage in contractual liability due to the large number of practical applications in this regard in many contracts, including the contract concluded between the auditor and the company.

المسؤولية المدنية لمراقب الحسابات وفقاً لقانون الشركات العراقي - دراسة مقارنة -

م.م. آواز شمس الدين صالح
كلية القانون، جامعة صلاح الدين، اربيل، العراق
awaz.salih@su.edu.krd

معلومات البحث :

تواريخ البحث:

- الاستلام : ٢٥ / نيسان / ٢٠٢٣
- القبول : ٧ / ايار / ٢٠٢٣
- النشر المباشر : ١ / حزيران / ٢٠٢٣

الكلمات المفتاحية :

- مراقب الحسابات.
- المسؤولية المدنية.
- قانون الشركات العراقي.

الخلاصة: يهدف البحث بيان المسؤوليات المترتبة على عاتق مراقب الحسابات في حالة عدم قيامه باداء واجبه بكفاءة، حيث يقوم مراقب الحسابات بتدقيق حسابات الشركات سواء اكانت شركات اموال او اشخاص وذلك في نهاية المدة السنة المالية ويقوم في نهاية عملية التدقيق تقرير حول نتائج التي توصل اليها خلال عملية التدقيق، وفي حالة وجود اهمال او تقصير من قبل مراقب الحسابات سوف يترتب عليه المسؤولية المدنية، وقد توصلت البحث الى مجموعة من الاستنتاجات من اهمها يكون مراقب الحسابات مسؤولاً تجاه الغير أو المساهمين مسؤولية تقصيرية أساسها الخطأ الذي يرتكبه قيامه بتنفيذ اعماله المهنية، وفي النهاية خرجت البث بمجموعة من التوصيات من اهمها أن يشير المشرع العراقي الى التعويض عن الضرر الادبي ايضا كالضرر المادي في المسؤولية العقدية لكثرة التطبيقات العملية بهذا الخصوص في كثير من العقود ومنها العقد المبرم بين مراقب الحسابات والشركة.

© ٢٠٢٣، كلية الحقوق، جامعة تكريت

المقدمة :

تقوم الشركات الصناعية منها او التجارية او الخدمية في نهاية كل سنة بإعداد قوائم المالية و التي تتضمن حساب النتيجة سواء أكانت ربح أو خسارة والميزانية العمومية لغرض بيان اصول وخصوم الشركة، وبسبب عدم وجود خبرة مالية و محاسبية لدى مديري الشركة الى جانب انفصال الملكية عن الادارة ولغرض إضفاء الثقة في تلك البيانات واطمئنان اصحاب الاموال على التصرف بأموالهم بشكل سليم من قبل مديري الشركة ينبغي مراجعتها من قبل شخص مهني محايد والذي يتمتع بخبرة علمية وعملية في مجال مراجعة حسابات الشركة لغرض التوصل الى القناعة حول مدى تعبير تلك القوائم المالية عن الوضع المالي الحقيقي للشركة وتصرف باموال الشركة بشكل سليم الى جانب عدم وجود اخطاء وغش في حسابات الشركة وذلك من خلال مراجعة سجلاتها وهذا الشخص يسمى مراقب الحسابات، ويتم تعيينه بموجب عقد مبرم بين مدير الشركة (سواء أكانت شركات أموال أو شركات اشخاص) والتي بموجبه يقوم مراقب الحسابات بمراجعة القوائم المالية للشركة لقاء مبلغ مالي معين يسمى

اتعاب التدقيق والتي تحدد مسبقاً وفي نهاية عملية المراجعة يقوم برفع تقرير حول نتائج العملية التدقيقية التي قام بها الى مسؤولي الشركة.

وفي حال اخلال بالعقد من قبل مراقب الحسابات او في حالة عدم قيامه باداء وظيفته و عدم بذله العناية المهنية الكافية سوف تترتب عليه مجموعة من المسؤوليات، ومن خلال هذا البحث سوف تحاول الباحثة التطرق الى تلك المسؤوليات التي تترتب على مراقب الحسابات الى جانب آثار هذه المسؤوليات وبالخص المسؤولية المدنية.

مشكلة البحث : ان وظيفة مراقب الحسابات التاكد من صحة القوائم المالية للشركة الى جانب التاكد من عدم وجود اخطاء او غش في الحسابات المدونة في السجلات، وفي حالة اخلاله بوظيفته فانه سوف يترتب عليه مسؤولية بسبب قبوله لهذه الوظيفة، ومن هنا تتبع مشكلة البحث و التي يمكن صياغته من خلال السؤال التالي:

هل هناك اختلاف بين المسؤوليات التي تترتب على مراقب الحسابات اثناء قيامه باداء وظيفته على وفق قانون الشركات العراقي و الاماراتي و البحريني ؟.

هدف البحث : يهدف البحث الى تحقيق هدفين اساسيين وهما :

١. بيان ماهية مراقب الحسابات من حيث مفهومه و حقوقه و كذلك واجباته.

٢. بيان المسؤوليات المترتبة على عاتق مراقب الحسابات في حالة عدم قيامه باداء واجبه بكفاءة.

اهمية البحث : تكمن اهمية البحث في انه يتناول احد المواضيع الحيوية و المهمة الا وهو دور مراقب الحسابات في اضاء الثقة الى القوائم المالية للشركات من خلال مراجعة تلك القوائم للشركة محل التدقيق، وفي حالة عدم قيامها بهذا الدور على أحسن الوجه فإنه يترتب عليه مسؤوليات عدة.

فرضية البحث : بما ان الهدف الاساسي للبحث هو بيان المسؤولية المترتبة على عاتق مراقب الحسابات في حالة اخلاله بأداء وظيفته على احسن الوجه وهو دراسة مقارنة بين قانون الشركات العراقي و الاماراتي و البحريني، وعليه فان البحث يعتمد على فرضية اساسية مفادها ان مراقب الحسابات في العراق يواجه نفس المسؤوليات التي سيواجه نظرائه في الامارات و البحرين .

منهجية البحث : تعتمد الباحثة في هذا البحث على منهج التحليل المقارن، حيث قامت بتحديد الوضع القانوني لمراقب الحسابات وبيان مسؤولياته الاساسية، الى جانب ذلك تعتمد البحث على مجموعة من المصادر التي تناولت الموضوع من اهمها نصوص وتشريعات القانونية.

خطة البحث : لغرض التوصل الى هدف البحث قامت الباحثة بوضع خطة البحث على النحو التالي :

المبحث الاول : التعريف بمراقب الحسابات

المطلب الاول : مفهوم مراقب الحسابات

المطلب الثاني: تعيين و اعفاء مراقب الحسابات

المبحث الثاني: طبيعة المسؤولية المدنية لمراقب الحسابات

المطلب الاول : المسؤولية العقدية لمراقب الحسابات

المطلب الثاني: المسؤولية التقصيرية لمراقب الحسابات

المبحث الاول

التعريف بمراقب الحسابات

من خلال هذا المبحث سوف نتطرق الى تعريف مراقب الحسابات من خلال بيان مفهومه الى جانب بيان اهم الحقوق التي يتمتع بها وكذلك أهم الواجبات الملقاة على عاتقه وذلك من خلال مطلبين على النحو التالي :

المطلب الاول / مفهوم مراقب الحسابات

من خلال هذا المطلب سوف نتطرق الى تعريف مراقب الحسابات وذلك وفق القانون العراقي والقوانين المقارنة الى جانب حقوق التي يتمتع به فضلاً عن الواجبات الملقاة على عاتقه وذلك من خلال فرعين و كما يلي :

الفرع الاول / تعريف مراقب الحسابات

عند الاطلاع على قانون الشركات العراقي والقوانين المقارنة كالقانون الاماراتي وقانون البحريني، لاحظ ان تسمية مراقب الحسابات تختلف من كل بلد الى آخر، حيث في القانون العراقي تم استخدام تسمية (مراقب الحسابات)، وفي القانون الاماراتي تم استخدام تسمية (مدقق الحسابات)، وكذلك الحال بالنسبة قانون البحريني استخدم تسمية (مدقق الحسابات).

وفيما يخص تعريف مراقب الحسابات من قبل الفقهاء فقد تم تعريفه بأنه ((الشخص الطبيعي أو معنوي المكلف قانوناً بمراقبة حسابات الشركات والاعلام عن وضعيتها الاقتصادية والمالية بهدف حماية حقوق الشركاء والأغيار))^١، كما عرفه البعض بأنه ((الشخص الذي يعهد إليه بمراجعة وفحص حسابات

^١ . ادريس مساعيد، مهام مراقب الحسابات في صعوبات المقالة، رسالة ماجستير، كلية العلوم القانونية والاقتصادية و الاجتماعية، جامعة عين الشق، الدار البيضاء، المغرب، ٢٠٠٣، ص ٤.

الشركة، وتدقيق ميزانيتها وحساب الأرباح والخسائر للسنة المالية التي عين لها، ومراجعة سلامة تطبيق الأنظمة بشكل يحقق مصالح الشركة والشركاء والمصلحة العامة)^١.

فيما يخص القانون العراقي والقوانين المقارنة لم يتطرقا الى تعريف مراقب الحسابات وإنما أشاروا الى بعض من الاحكام منها بيان واجبات مراقب الحسابات وكذلك كيفية تعيينه وعزله من قبل الهيئة العامة في الشركة. وعليه قمنا بمراجعة قانون ممارسة مهنة مراقب الحسابات، نلاحظ لم يتم تعريفه في القانون الاماراتي رقم (٢٢) لسنة ١٩٩٥ في شان تنظيم مهنة مدققي الحسابات على عكس القانون البحريني بشأن مدققي الحسابات الخارجيين رقم (١٥) لسنة ٢٠٢١ قام بتعريف مراقب الحسابات في المادة (١) منه على انه ((أي شخص طبيعي أو اعتباري مرخص له بمزاولة مهنة تدقيق الحسابات طبقاً لأحكام هذا القانون)).

نرى بان هذا التعريف هو تعريف ضيق لمراقب الحسابات لانه لم يحدد بشكل دقيق مؤهلات العلمية والعملية التي ينبغي ان يتمتع بها الشخص لغرض امكانية القيام بوظيفة مراقب الحسابات . اما بالنسبة لقانون العراقي، وبالرجوع الى نظام ممارسة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات العراقي رقم (٣) لسنة ١٩٩٩ المعدل، تناول تعريف مراقب الحسابات في المادة (١) على انه ((يمارس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات كل شخص طبيعي او معنوي مجاز بممارسة هذه المهنة بموجب هذا النظام)).

تلاحظ الباحثة ايضاً بأن هذا التعريف على غرار قانون البحريني بشأن مدققي الحسابات الخارجيين تعريف ضيق لانه لم يقوم بالإشارة الى المؤهلات العلمية و العملية التي ينبغي ان يتمتع بها مراقب الحسابات.

وعليه يمكن تعريف مراقب الحسابات بأنه شخص معنوي او طبيعي يقوم بمراجعة حسابات الشركات لغرض اكتشاف الاخطاء والغش التي قد تكون موجودة في سجلات هذه الشركات والذي يجب ان يتمتع بالخبرة العلمية و العملية في هذا المجال ومجاز بممارسة هذه المهنة من قبل الجهات المنظمة لهذه المهنة.

الفرع الثاني / حقوق و واجبات مراقب الحسابات

لكي يتمكن مراقب الحسابات من مراجعة حسابات الشركة و ابداء رأي حول مدى انعكاسها للواقع الفعلي للشركة ينبغي ان يتمتع بمجموعة من الحقوق، ولم يتم الاشارة الى تلك الحقوق في قانون

^١ . حمدالله محمد حمدالله، النظام التجاري السعودي، ط٢، دار خوارزم العلمية، جدة، ٢٠٠٤، ص ٣٣٠.

الشركات العراقي، وانما اشار اليه ضمن المادة (١١) من نظام ممارسة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات العراقي فقد حدد مجموعة من الحقوق لمراقب الحسابات لكي يتمكن من أداء وظيفته على النحو التالي :

أ. الاطلاع على دفاتر الجهة الخاضعة للتدقيق وسجلاتها ومتسنداتها والاوراق والوثائق والعقود

الخاصة بها

ب. طلب اي بيان او ايضاح يراه ضروريا لانجاز مهمته من اي من منتسبي الجهة الخاضعة للتدقيق.

ت. اجراء الجرد في الوقت الذي يراه مناسبا لخزائن الجهة الخاضعة للتدقيق ومخازنها وما تحتويه من اوراق مالية ونقدية ومستندات ووثائق وبضائع ومعدات وغيرها

ث. التحقق من موجودات الجهة الخاضعة للتدقيق وحقوقها والتزاماتها

ج. الحصول على ما يراه من معلومات فنية تتعلق بنشاط الجهة الخاضعة للتدقيق ومنتجاتها وزيارة مصانعها وورشها ومخازنها ومكاتبها ومواقع عملها ومشاريعها، والاستيضاح من المختصين عن النواحي الفنية التي يحتاجها بقدر تعلق الامر باداء مهمته

ح. حضور اجتماعات الهيئة العامة للشركة المساهمة التي يتم فيها مناقشة التقرير المقدم من قبله عن حساباتها او المقترح المقدم من مجلس الادارة بتعيين مراقب حسابات اخر بدلا عنه .

وبالجدير بالذكر أن القانون الاماراتي في شأن تنظيم مهنة مدققي الحسابات، ايضا تطرق الى حقوق مراقب الحسابات في المادة (٢٦) منه، والذي تنص على انه(يكون لمدقق الحسابات المقيد في جدول مدققي الحسابات المشتغلين حق تدقيق حسابات واعتماد ميزانيات الشركات بجميع انواعها والهيئات والمؤسسات العامة والخاصة. ويكون له بصفة عامة حق تدقيق حسابات واعتماد ميزانيات العملاء بجميع فئاتهم).

نلاحظ بان تنظيم ممارسة مهنة مراقب الحسابات العراقي رقم (٣) لسنة ١٩٩٩ المعدل تناول بشكل مفصل الحقوق التي يتمتع بها مراقب الحسابات لكي يتمكن من أداء وظيفته، وكذلك قانون البحريني بشأن مدققي الحسابات الخارجيين في المادة (٢١)^١، أشار الى عدد من الحقوق لمراقب الحسابات منها الاطلاع على الدفاتر والسجلات والمستندات وغيرها من الوثائق، وطلب البيانات والإيضاحات التي يرى ضرورة الحصول عليها أو يرى أنها ضرورية ولازمة لتأدية مهامه بصورة كاملة وصحيحة. وكذلك الحصول على المستندات والمعلومات التي تمكنه من القيام بعمله، ولا يجوز لأي

^١ وايضا المادة (٢١٨) من قانون الشركات التجارية البحريني أشار الى حقوق مراقب الحسابات.

شخص أن يمنع أو يحجب أية وثائق أو بيانات أو معلومات يراها لازمة لتنفيذ مهامه. وأخيراً إجراء الجرد في الوقت الذي يراه مناسباً لخزائن ومخازن الجهة الخاضعة للتدقيق، وله الحق في التأكد من موجودات الجهة والتزاماتها، وفي زيارة مصانعها وورشها ومخازنها ومكاتبها ومواقع عملها ومشاريعها والاستيضاح من المختصين عن النواحي التي يحتاجها لتأدية مهمته على الوجه الأمثل.

بالإضافة الى الحقوق الذي يتمتع به مراقب الحسابات، فإنه يقع على عاتقه مجموعة من الواجبات يلتزم بها تجاه الشركة، وتختلف تلك الواجبات في القوانين المقارنة، بالنسبة لقانون العراقي، تطرق اليه ضمن المادة (١٢) من نظام ممارسة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات، بالإضافة الى ما أشار اليه في قانون الشركات العراقي رقم (٢١) لسنة ١٩٩٧ المعدل بأمر (٦٤) لسنة ٢٠٠٤ من خلال المادة (١٣٦)^١، بحيث حدد مجموعة من الواجبات لمراقب الحسابات وهي:

أ. مدى سلامة حسابات الشركة وصحة البيانات الواردة في الحسابات الختامية ومدى السماح له بالاطلاع على المعلومات التي طلبها عن نشاط الشركة مع بيان رأيه في تقرير مجلس الادارة.
ب. مدى تطبيق الشركة للأصول الحسابية المرعية وبشكل خاص تلك المتعلقة بمسك الدفاتر والسجلات الحاسبية وعملية جرد الموجودات والتزامات الشركة.

ت. مدى تعبير الحسابات الختامية عن حقيقة المركز المالي للشركة في نهاية السنة ونتيجة اعمالها.
ث. مدى تطابق الحسابات مع احكام هذا القانون وعقد الشركة.

ج. ما وقع من مخالفات لاحكام هذا القانون او عقد الشركة على وجه يؤثر في نشاطها او مركزها المالي، مع بيان ما اذا كانت هذه المخالفات قائمة عند تدقيق الحسابات الختامية.

وكذلك القوانين المقارنة تطرقت الى الواجبات الذي يلتزم بها مراقب الحسابات امام الشركة، وهذا ما تطرق اليها قانون الشركات التجارية الاماراتي رقم (٣٢) لسنة ٢٠٢١ بحيث يتولى مراقب الحسابات تدقيق حسابات الشركة وفحص الميزانية وحساب الأرباح والخسائر ومراجعة صفقات الشركة مع الأطراف ذات العلاقة وملاحظة تطبيق أحكام هذا المرسوم بقانون ونظام الشركة، وعليه تقديم تقرير بنتيجة هذا الفحص إلى الجمعية العمومية (الهيئة العامة) ويرسل صورة منه إلى الهيئة والسلطة المختصة، كذلك يجب على مراقب الحسابات عند إعداد تقريره التأكد عن مدى صحة السجلات المحاسبية التي تحتفظ بها الشركة، ومدى اتفاق حسابات الشركة مع السجلات المحاسبية، ولمراقب الحسابات مراجعة جميع السجلات والأوراق والمستندات الأخرى للشركة، ويجوز له أن يطلب التوضيحات التي يعتبرها ضرورية

^١ تقابلها المادة (٢١٩) من قانون الشركات التجارية البحريني.

لتنفيذ مهامه كما يجوز له التحقق من أصول وحقوق والتزامات الشركة، وإذا لم يتم تقديم تسهيلات إلى مراقب الحسابات لتنفيذ مهامه التزم بإثبات ذلك في تقرير يقدمه إلى مجلس الإدارة وإذا قصر مجلس الإدارة في تسهيل مهمة مراقب الحسابات تعين عليه إرسال نسخة من التقرير إلى الهيئة. وايضا تلتزم الشركة التابعة ومراقب حساباتها بتقديم المعلومات والتوضيحات التي يطلبها مراقب حسابات الشركة لأغراض التدقيق^١.

ووافق قانون الشركات التجارية البحريني ما جاء من احكام في قانون الشركات العراقي بشأن تحديد واجبات مراقب الحسابات، وتم تحديد واجبات مراقب الحسابات أيضا ضمن احكام القانون البحريني بشأن مدققي الحسابات الخارجيين^٢، منها مراجعة وتدقيق الحسابات المالية، وإبداء الرأي فيها، وفقاً لمعايير المحاسبة والمراجعة المعتمدة في المملكة، وكذلك إعداد التقارير عن القوائم المالية والميزانيات والحسابات الدورية والسنوية لعملائه. وتقديم الخبرة والمشورة والدراسات في المجالات المالية والاقتصادية والضريبية، وايضا بأعمال التصفية^٣.

ونظرا لأهمية وظيفة مراقب الحسابات نرى ان تحديد حقوق وواجبات مراقب الحسابات في القوانين يعد امرا ضروريا، حيث لا بد ان يكون على دراية لحقوقه لكي يتمكن من ممارسة مهنته على احسن وجه، لأن عدم تمتع مراقب الحسابات بهذه الحقوق يؤدي الى خلل في ادائه المهني، وكذلك بالنسبة لواجباته، حيث لا بد من معرفة هذه الواجبات لكي يلتزم به مراقب الحسابات، لأن عدم الالتزام بتلك الواجبات المهنية سوف يتعرض للمسؤولية التأديبية، وكذلك لكي يتمكن الطرف المقابل وهو المتضرر من اقامة دعوى المسؤولية في حالة عدم تادية واجباته بشكل سليم.

المطلب الثاني / تعيين واعفاء مراقب الحسابات

ان تعيين مراقب الحسابات يختلف باختلاف نوع الشركة، ففي شركات الاشخاص يتم تعيين مراقب الحسابات عن طريق المدير المفوض للشركة وذلك من خلال عقد مبرم بين الاثنين، وايضاً في العقد يتم تحديد مدة التعيين الى جانب أتعاب التي يتقاضاها مقابل أداء وظيفته، أما في شركات الاموال كالشركة المساهمة، فإن صلاحية تعيين مراقب الحسابات هي من اختصاص الهيئة العامة للشركة الى جانب تحديد اجوره، وهذا ما أشار اليه الفقرة (٦) من لمادة (١٠٢) من قانون الشركات العراقي، وعليه

^١ المادة (٢٤٨) من قانون الشركات التجارية الاماراتي المعدل.

^٢ . وقد أشار قانون الاماراتي في شأن تنظيم مهنة مدققي الحسابات الى واجبات مراقب الحسابات، الا انه لم يكون موضعاً بشكل عام.

^٣ المادة (٢١) من القانون البحريني بشأن مدققي الحسابات الخارجيين

يقوم مجلس إدارة الشركة بعرض اسماء ثلاثة من مراقبي الحسابات على الهيئة العامة ليقوم بدوره بإختيار احدهم، ويجب ان يكون لدى مراقب الحسابات اجازة ممارسة مهنة التدقيق، لكي يتمكن من ممارسة وظيفته وتعيينه من قبل الشركات، وقد تم تحديد الشروط الواجب توافرها في مراقب الحسابات لمنح الاجازة، وكذلك بيان الاجراءات اللازمة لتقديم الطلب للحصول على اجازة ممارسة مهنة التدقيق^١.

فيما يتعلق بالقوانين المقارنة، فأن قانون الشركات التجارية البحريني رقم (٢١) لسنة ٢٠٠١ خول الهيئة العامة لتعيين مراقب الحسابات أو أكثر للسنة المالية التالية للشركة وتحديد اجوره أو يقوم بتفويض مجلس الادارة بتحديد اجور مراقب الحسابات، ويجوز لمؤسسي الشركة تعيين مراقب الحسابات يتولى مهمته إلى حين انعقاد الجمعية العامة التأسيسية، وإذا تم تعيين أكثر من مراقب فيكون لكل منهم مباشرة أعمال المراقبة على انفراد، وإذا لم يباشر مراقب الحسابات المعين من قبل الهيئة لأي سبب من الأسباب يجوز لمجلس الإدارة عند الضرورة أن يعيّن من يحل محله على ان يعرض على اول اجتماع للهيئة العامة للبت فيه^٢. وهذا على غرار قانون الشركات التجارية الاماراتي التي يتم ترشيح مراقب الحسابات او أكثر من قبل مجلس الادارة للشركة، ويعرض للهيئة العامة للموافقة. أما اذا كانت شركة تقوم بتدقيق حسابات شركات، فيتم تعيينه من قبل الهيئة العامة لمدة سنة قابلة للتجديد، ولايحوز من تفويض مجلس الادارة بهذا الشأن. واستثناء لهذه الاحكام يجوز ان يتولى مؤسسي الشركة عند التأسيس تعيين شركة تدقيق الحسابات او أكثر توافق عليها الهيئة لمجلس الادارة، وتتولى مهامها لحين انتهاء اعمال الهيئة العامة للسنة المالية الاولى^٣. والهيئة العامة تقوم بتحديد اتعاب مراقب الحسابات ولايجوز من تفويضها لمجلس الادارة الشركة في هذا الشأن، وتوضح اجور مراقب الحسابات في حسابات الشركة^٤. وكذلك يصدر مجلس ادارة الهيئة قرارا بضوابط اعتماد مراقبي الحسابات، ويشترط على مراقب الحسابات من حصول على اجازة ممارسة المهنة قبل ترشيحه من قبل مجلس الادارة للشركة، حيث ينبغي ان يكون مراقب الحسابات مرخصا بمزاولة المهنة في الدولة وان تكون لديه خبرة بتدقيق الشركات كالشركة المساهمة على ان لا تقل عن خمس سنوات^٥.

^١ المادة (٧) و المادة (٨) من نظام ممارسة مهنة مراقبة و تدقيق الحسابات.

^٢ المادة (٢٠٦) من قانون الشركات التجارية البحريني

^٣ المادة (٢٤٥) والمادة (١٩٤) من قانون الشركات التجارية الاماراتي

^٤ الفقرة (٣) من المادة (٢٤٥) من قانون الشركات التجارية الاماراتي

^٥ للتفاصيل أكثر راجع: المادة (٢٤٦) من قانون الشركات التجارية الاماراتي

ولكن هل يجوز لمراقب الحسابات اضافة الى وظيفته أن يشغل أى منصب اخر في الشركة؟
للإجابة على ذلك، هو انه لايجوز لمراقب الحسابات أن يشغل أى منصب اخر في الشركة وهو ان
لايجمع بين مهنة مراقب الحسابات وصفه الشريك في الشركة والا يشغل منصب عضو مجلس ادارة او
اى منصب فني أو اداري أو تنفيذي فيها^١. الا ان القانون العراقي لم يتم الاشارة بهذا الشأن بشكل مباشر
وتفصيلي، وانما تطرق اليه باختصار، وهو عدم الجمع بين اعمال تنظيم الحسابات ومراقبة تلك
الحسابات من مراقب الحسابات أو شركائه أو مساعديه^٢، الا اننا نرى من تطبيق هذه الاحكام على
الشركات الخاصة بشكل واضح من ناحية التطبيق العملي على مراقب الحسابات اثناء تنفيذ عمله.
أما بالنسبة لاعفاء أو عزل مراقب الحسابات، أن قانون الشركات العراقي لم يتعرض الى ذلك، وانما
اقتصر على بيان طريقة تعيينه وتحديد اجوره فقط، والذي هي من اختصاصات الهيئة العامة للشركة،
وعليه نرى من أن عزل مراقب الحسابات ايضا يكون من اختصاص الهيئة العامة، لأن الهيئة العامة هي
التي قامت بتعيينه.

وبموجب نص المادة (٢١٧) من قانون الشركات التجارية البحريني، أن عزل مراقب الحسابات
ضمن اختصاصات الهيئة العامة، وإذا لم يباشر مراقب الحسابات المعين من قبل الهيئة العامة مهمته
لأى سبب من الاسباب يجوز لمجلس الادارة عند الضرورة أن يعين من يحل محله على أن يعرض هذا
الامر في أول اجتماع للهيئة العامة للبت فيه.

اما عزل مراقب الحسابات في القانون الاماراتي، فهي من اختصاص الهيئة العامة ايضا، وهذا
مانصت عليه المادة (٢٥٣) من قانون الشركات التجارية الاماراتي على انه ((١- لشركة بموجب قرار
تتخذه جمعيته العمومية أن تعزل مدقق الحسابات ٢. يجب على رئيس مجلس الإدارة، إخطار البيئة
بقرار عزل مدقق الحسابات وبأسباب العزل وذلك خلال مدة لاتجاوز (٧) سبعة ايام مت تاريخ صدور
قرار العزل)).

نلاحظ تطرق قانون الشركات التجارية الاماراتي على حالة اخرى للعزل، وهو استقالة مراقب
الحسابات عن وظيفته، حيث يلتزم مراقب الحسابات الذي يستقيل لاي سبب بأن يودع لدى الشركة
والهيئة بيانا بأسباب استقالته، لذا على مجلس ادارة الشركة دعوة الهيئة العامة للانعقاد خلال (١٠)

^١ الفقرة (٣)و(٤) من المادة (٢٤٦) من قانون الشركات التجارية الاماراتي، وكذلك المادة (٢٩) من قانون الاماراتي في

شأن تنظيم مهنة مدققي الحسابات، تقابلها فقرة (ج) من المادة (٢١٧) من قانون الشركات التجارية البحريني، والمادة

(٢٦) من قانون البحريني بشأن مدققي الحسابات الخارجيين

^٢ المادة (١٢) من نظام ممارسة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات العراقي

عشرة ايام من تاريخ تقديم الاستقالة للنظر في أسباب الاستقالة، وتعيين مراقب الحسابات اخر بديل وتحديد اتعابه^١.

المبحث الثاني

طبيعة المسؤولية المدنية لمراقب الحسابات

ان المسؤولية المدنية هي الالتزام الذي يقع على الانسان بتعويض الضرر الذي الحقه بالآخرين بفعله او بعقل الاشخاص او الاشياء التي يسأل عنها^٢.

تقوم المسؤولية المدنية عندما يصاب الفرد بالضرر سواء كان الضرر مادي أو معنوي، أي إذا لم تكون هناك شخص متضرر لا تقوم المسؤولية المدنية ولا تكون هناك مبرر للتعويض الذي هو جزاء للمسؤولية المدنية، وهناك حالات متعددة ومختلفة لقيام تلك المسؤولية والتي اساسها هو الاخلال بالتزام قانوني سابق أو التزام عقدي^٣.

ولعدم تقرير مسؤولية مراقب الحسابات المدنية في قانون الشركات، لذلك نرجع لتحديد المسؤولية المدنية الى القواعد العامة في القانون المدني، فضلا عن بعض النصوص القانونية الواردة في قانون الشركات، وقانون مزاولة مهنة مراقب الحسابات.

وقد اشار نظام ممارسة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات العراقي الى المسؤولية التضامنية للشركاء لشركات الرقابة والتدقيق بصورة غير مباشرة، وهو تحديد شكل الشركة المتخذة من قبل مراقب الحسابات الا وهو شركات تضامنية، حيث المسؤولية في هذا نوع من الشركات مسؤولية تضامنية، والتي تحكم بتعويض الضرر الذي يصيب الشركة نتيجة ارتكاب خطأ من قبل شركات الرقابة والتدقيق التضامنية اثناء تنفيذ عملهم بتدقيق حسابات انواع الشركات^٤.

أما بالنسبة لقانون الشركات التجارية البحريني اشار الى هذه المسؤولية في المادة (٢٢٠)، على ان مراقب الحسابات يكون مسؤولا قبل الشركة عن تعويض الضرر الذي يلحقها بسبب الأخطاء التي تقع

^١ المادة (٢٥٤) من قانون الشركات التجارية الاماراتي.

^٢ د.حسن علي الذنون، المبسط في شرح القانون المدني الضرر، ط١، دار وائل للنشر، عمان، الاردن، ٢٠٠٦، ص ١١

^٣ سامان فوزي عمر، المسؤولية المدنية للصحفي دراسة مقارنة، كلية القانون، جامعة السليمانية، ط١، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، ٢٠٠٧، ص ٩٧.

^٤ المادة (١٠) من نظام ممارسة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات العراقي رقم (٣) لسنة ١٩٩٩

منه في تنفيذ عمله، وكذلك عن خطئه المهني أو عدم اتباع الأصول والمعايير المحاسبية الواجب اتباعها، وإذا كان للشركة أكثر من مراقب واشتركوا في الخطأ كانوا مسؤولين تجاه الشركة بالتضامن^١.
وتطرق أيضا القانون المذكور الى مسؤولية مكاتب تدقيق الحسابات عن تعويض الضرر الذي يصيب الشركة أو الغير بسبب الإهمال الجسيم والاختفاء المهنية التي تقع اثناء تأدية عمله، وفي حاله تعدد تلك المكاتب، تكون مسؤولية اصحاب المكاتب وشركائهم تضامنية عن التعويض^٢.
إذا المسؤولية المدنية اما عقدية تنشأ عن عدم تنفيذ الالتزام الناشئ عن العقد أو التأخير في تنفيذ الالتزام أو مسؤولية تقصيرية تنشأ نتيجة الإخلال بالالتزام مصدرها القانون .

المطلب الأول / المسؤولية العقدية لمراقب الحسابات

قبل التطرق الى المسؤولية العقدية لمراقب الحسابات، ينبغي لنا البحث عن طبيعة العلاقة التي تربط مراقب الحسابات بالشركة، منهم من يرى ان رابطة مراقب الحسابات بالشركة رابطة تعاقدية، باعتباره وكيلًا عن المساهمين، يتم اختياره وتعيينه من قبل الهيئة العامة للشركة وكذلك عزله^٣، ويذهب البعض الآخر من الفقهاء الى تكييف العلاقة بين مراقب الحسابات والشركة وفقا للآطار التنظيمي، أي اعتبار مراقب الحسابات كعضو في الشركة يتولى الرقابة على حساباتها، فيتم تعيينه كعضو في الشركة بموجب الاحكام المنظمة في القانون، وفي المقابل هناك اراء أخذ باتجاه مختلط وهو اتجاه توفيقي يجمع بين الرأيين، وهو ان تعيين مراقب الحسابات يتم وفقا للعقد من قبل الهيئة العامة للشركة ويتم تحديد واجباته بموجب القانون^٤.

وقد نص المادة (١٣٧) من قانون الشركات العراقي النافذ على ان يسأل مراقب الحسابات عن صحة البيانات الواردة في تقريره بوصفه وكيلًا عن الشركة في مراقبة وتدقيق الحسابات.

وعليه اعتبر المشرع العراقي مراقب الحسابات وكيلًا بأجر عن الشركة في تدقيق حساباتها، أي المساهمين في الشركة مملوكة للقطاع الخاص، سواء كان شركة مساهمة أو شركة تضامنية أو غيره من

^١ المادة (٢٥٥) من قانون الشركات التجارية الاماراتي رقم (٣٢) لسنة ٢٠٢١

^٢ المادة (٢٥) من قانون البحريني بشأن مدققي الحسابات، تقابلها المادة (٣٢) من قانون الاماراتي رقم (٢٢) لسنة ١٩٩٥ في شأن تنظيم مهنة مدققي الحسابات.

^٣ د. سلامة عبدالصانع أمين علم الدين، النظام القانوني لمراقب الحسابات، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠١٦، ص ٢٠-١٨

^٤ للتفاصيل أكثر ينظر: أ.م.د. محمد صديق محمد، م.م. عبدة عامر مرعي الربيعي، بحث بعنوان - المسؤولية المدنية لمراجع الحسابات في الشركات، منشور في مجلة كلية القانون للعلوم القانونية والسياسية، المجلد (١٠)، العدد (٣٦)، سنة ٢٠٢١، ص ١٢٠

الشركات، وعن صحة البيانات الواردة في تقريره المالي عند تدقيق حسابات الشركة وفقاً لمعايير التدقيق المتعارف عليها. ويمكننا القول بأنه وكالة من نوع خاص لعدم امكانية تطبيق احكام عقد الوكالة عليها وفقاً للقواعد العامة، لأن مراقب الحسابات يتمتع بالاستقلالية المطلقة عند ادائه للمهام المناطة به عن الجهة التي قامت بتعيينه، وكما ينبغي ان يكون محايداً في اتخاذ قراراته بشأن تدقيق ومراقبة حسابات الشركة.

ويتفق قانون الشركات التجاري البحريني مع قانون الشركات العراقي فيما يخص مراقب الحسابات بأنه يعد مسؤولاً عن صحة البيانات الواردة في تقريره بصفته وكيلًا عن المساهمين في الشركة^١. ولم يذكر ذلك في قانون الشركات التجارية الاماراتي، وانما تطرق الى مسؤولية مراقب الحسابات تجاه الشركة عن اعمال الرقابة وصحة البيانات الواردة في تقريره دون ذكر بصفته وكيلًا تجاه الشركة وذلك في المادة (٢٥٣) منه^٢.

وقد اوردت النص ذاته في المادة (٣٢) من القانون الاماراتي في شأن تنظيم مهنة مدقي الحسابات على ان (يكون مدقق الحسابات مسؤولاً عن اعمال التدقيق وعن صحة البيانات الواردة في تقريره....). أما بالنسبة لقانون الاماراتي فقد اكتفى في المادة (٢٤٥) من قانون الشركات التجارية بذكر فيما اذا كان للشركة اكثر من مراقب على ان تقدم كل منهم تقرير منفصل يتناول فيه موضوعات المهمة الموكلة اليه حبذا لو انه اشارة اليه، كما حسن ذلك في قانون الشركات العراقي والبحريني، حيث في حالة وجود عقد مبرم بين مراقب الحسابات والشركة يحدد من خلاله اتعاب مراقب الحسابات جراء قيامه بعملية التدقيق الى جانب تحديد نطاق عملية التدقيق سواء كان تدقيق جزئي ام تدقيق كامل، والذي سوف يؤدي الى تقادي وقوع مشاكل بين الطرفين.

وتقوم المسؤولية العقدية نتيجة الاخلال بالتزام عقدي وهو انحراف المدين بهذا التزام وهذا يستوجب من وجود عقد صحيح وأخل به المدين، وان اساس المسؤولية في العلاقة العقدية بين مراقب الحسابات

^١ المادة (٢٢٠) من قانون الشركات التجارية البحريني، وكذلك المادة (١٧) من قانون البحريني بشأن مدقي الحسابات الذي اكد على وجود عقد مكتوب بين مراقب الحسابات والغير (الشركة)، يتضمن حقوق والتزامات الطرفين بما لايتعارض مع احكام هذا القانون.

^٢ المادة (٢٥٣) (يكون مدقق الحسابات مسؤولاً قبل الشركة عن اعمال الرقابة وعن صحة البيانات الواردة في تقريره وعن تعويض الضرر الذي يلحقها بسبب ما يقع منه في تنفيذ عمله واذا تعدد مدققوا الحسابات كان كل منهم مسؤولاً عن خطئه الذي ترتب عليه الضرر).

والشركة ناتجة عن العقد الذي ينظم العلاقة بينهما، ويتحقق مسؤولية مراقب الحسابات عند اخلاله بما التزم به قبل الغير وتعويضه نتيجة صدور خطأ منه وأدى الى الاضرار به. وعليه نتحدث في هذا المطلب عن اركان المسؤولية العقدية كل من الخطأ التدقيقي والضرر والعلاقة السببية بينهما.

الفرع الأول / الخطأ التدقيقي

ان الخطأ هو سلوك المتعاقد على نحو يتنافى مع ما التزم به في العقد^١، وقد ينحرف مراقب الحسابات عن سلوكه المهني نتيجة الاخطاء الذي يرتكبه اثناء تأدية مهامه وبذلك يتحمل المسؤولية عن اعماله الشخصية اتجاه الشركة والغير ويكون مسؤولاً اذا ما استخدم اشخاصاً غيره في تنفيذ التزاماته. بعد الاتفاق بين الشركة ومراقب الحسابات يقوم الاخير بإبرام عقد مع الشركة والتي بموجبه يتم تحديد الاتعاب التي يتقاضاها عن القيام بالعملية التدقيقية ويكون ذلك وفقاً للزمن الذي ستستغرقه عملية التدقيق و نوع الخدمات المطلوبة و حجم العمليات^٢.

يتضمن مهنة مراقب الحسابات تدقيق حسابات الشركة من خلال فحص المستندات والدفاتر والسجلات الشركة الخاضعة للتدقيق فضلا عن الحسابات الختامية التي قامت الشركة في نهاية السنة باعدادها والتي تتضمن كل من حساب المتاجرة والتي تبين مجمل الربح التي قامت الشركة بتحقيقه و حساب الارباح والخسائر والتي تبين صافي الربح المحقق من قبل الشركة في نهاية السنة المالية الى جانب الميزانية العمومية، وقد اشارت الى ذلك المادة (١٣٦) من قانون الشركات العراقي، أي ان مراقب الحسابات يلتزم بفحص البيانات المالية للشركة محل التدقيق للتأكد من مدى سلامتها و صحة البيانات الواردة وخالية من التحريفات الجوهرية فيها والى اي مدى تعبر تلك البيانات عن حقيقة المركز المالي للشركة^٣، فإذا لم يقوم مراقب الحسابات بتنفيذ تلك الالتزامات على وجه المطلوب سواء كان ناتجاً عن الهمال و تقصير او ناشئاً عن عمد يعتبر خطأ موجباً للمسؤولية العقدية.

وفي بعض الاحيان يمارس مراقب الحسابات عملية التدقيق على وفق ما هو مخطط له ويقوم باعداد تقريره، حيث في نهاية العملية التدقيقية ينبغي على مراقب الحسابات تجميع نتائج العملية في

^١ د.منذر الفضل، النظرية العامة للالتزامات، الجزء الاول، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، ١٩٩٦، ص ٢٨٨.

^٢ د.غسان المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة، دار المسيرة للطباعة و النشر، عمان، الاردن، ٢٠٠٦، ص ٨٤.

^٣ المادة (١٣٦) من قانون الشركات العراقي يقابلها المادة (٢١٩) من قانون الشركات البحريني رقم (٢١) لسنة ٢٠٠١ والمادة (٢٤٦) من قانون الاماراتي رقم (٢) لسنة ٢٠١٥ بشأن الشركات التجارية.

تقرير يقوم بتوجيهه الى الجهات المهمة بهذا التقرير ومنها الهيئة العامة للشركة، وكذلك في حالات يقوم مراقب الحسابات بعرض تقريره على الهيئة العامة ويتضمن بعض الاخطاء مثل عدم قيام الشركة باتلاف بعض المواد الغذائية غير صالحة للاستخدام في مخازن الشركة مما يؤدي الى تعرض الشركة للغرامات المالية من قبل الجهات الرسمية.

ومن الطبيعي ان يوفي مراقب الحسابات بالتزاماته تجاه الشركة وهي الالتزام ببذل العناية المهنية اللازمة، وبموجب معايير التدقيق المتعارف عليها، ينبغي على مراقب الحسابات بذل العناية المهنية اللازمة وهو عناية الشخص المهني المعتاد وليست العناية بتحقيق النتيجة ويمارسه وفق قواعد السلوك المهني من خلال الالتزام بالمعايير الرقابية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبية والرقابية العراقية^١. وعليه اذا لم يتم مراقب الحسابات بالتزاماته تجاه الشركة على وجه المطلوب لعدم تنفيذ التزاماته بما نص عليه في العقد يعد مخطئاً سواء اكان ناتجاً عن الاهمال و التقصير او ناشئاً عن خطأ عمدي، او اذا لم يتم بالاستفادة من الكفاءة التي تمتلكها اثناء أداء وظيفته^٢.

الفرع الثاني / الضرر

ان الضرر هو الركن الثاني للمسؤولية العقدية، فلا بد من وجوده حتى تترتب المسؤولية في ذمة المدين، وعبء الاثبات للضرر على من يدعى بوجوده وهو الدائن، ولايفترض من وجود الضرر لمجرد اخلال المدين بالتزامه العقدي، قد لاينفذ المدين التزامه ولايصيب الدائن بالضرر^٣. وعليه الضرر هو الأذى او التعدي الذي يصيب حق او مصلحة مشروعة لشخص^٤. ولقيام المسؤولية العقدية تجاه مراقب الحسابات لابد ان يكون هناك ضرر لحق بالشركة، اي ان الضرر ناشئ عن اخلال مراقب الحسابات بالتزامه العقدي وألحق الأذى بالشركة.

^١ المادة (١٢) من نظام ممارسة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات العراقي الا ان بالرجوع الى قانون ممارسة مهنة تدقيق الحسابات البحريني نرى ان مراقب الحسابات يتقيد بمعايير و اسس التدقيق الدولي وفقاً للانظمة التي يصدرها الاتحاد الدولي للمحاسبين و ذلك في المادة (١٤) منه وكذلك المادة (٢١٩) من قانون شركات تجارية البحريني رقم (٢١) لسنة ٢٠٠١ وايضاً نرى عدم الدقة في بيان المعيار الذي يتبعه مراقب الحسابات في مزاوله مهنته، فقد اشارت الى معايير المحاسبية و التدقيق المتعارف عليها وذلك في المادة (٣٦) من قانون العراقي.

^٢ د.احمد محمود المساعدة، بحث بعنوان -المسؤولية المدنية لمدقق الحسابات في الشركة المساهمة العامة، منشور في مجلة العلوم الاجتماعية و الانسانية، العدد ٢٤، ٢٠١١، ص ٩١.

^٣ د.عبدالرزاق احمد السنهوري، الوسيط في شرح القانون المدني الجديد، نظرية الالتزام بوجه عام، مصادر الالتزام، دار احياء التراث العربي، بيروت، لبنان، دون سنة الطبع، ص ٦٧٩

^٤ د.منذر الفضل، المصدر السابق، ص ٣٠٠

وان الضرر الذي يتوجب التعويض عنه يشترط ان يكون الضرر وقع حالا أو محقق الوقوع في المستقبل، لأن الضرر الاحتمالي لا يلتزم المدين بتعويضه الا اذا تحقق حالا^١.

والضرر الناتج عن الاخلال العقدى انواع، قد يكون الضرر أدبيا أو ماديا والذي يشمل الخسارة الذي يصيب الدائن، وعليه يتحقق مسؤولية مراقب الحسابات تجاه الشركة عندما يتسبب بوقوع الضرر للشركة كإهمال المراقب لعملية التدقيق وعدم بذل العناية المهنية اللازمة أو إبداء رأى سلبي حول البيانات المالية للشركة اي بمعنى عدم تعبير تلك البيانات عن الواقع الفعلي للشركة.

وكذلك يعوز عن الضرر المادي المباشر المتوقع في المسؤولية العقدية من غير حالتي الغش والخطأ الجسيم الصادرين من المدين^٢، لأنه في الحالتين يكون مسؤولا عن الضرر المباشر المتوقع وغير المتوقع، وعندئذ تتحقق المسؤولية التقصيرية^٣، اما عن الضرر غير المباشر فلا يعوز عنه لا في المسؤولية العقدية ولا في المسؤولية التقصيرية لانعدام الرابطة السببية بين الضرر والخطأ^٤.

وأن الاساس في التعويض عن الضرر المباشر المتوقع هو العقد المبرم بين الطرفين، أى الارادة تحدد التزامات الطرفين، والذي يفترض ان تختص بتحديد الضرر وتعويض الطرف المقابل (الدائن)، ويسقط هذا الافتراض عندما يكون الضرر ناتجة عن غش او خطأ جسيم^٥، وهنا يشمل مراقب الحسابات الذي يؤدي مهامه التدقيقي بموجب العقد المبرم بينه وبين الشركة، وتتحقق مسؤولية مراقب الحسابات عندما يكون هناك ضرر للشركة او اساء استعمال سلطاته او سبب ضررا لاحد المساهمين^٦.

أما بالنسبة للضرر ألأدبي هو كل ما يمس الدائن من اذى في شرفه أو سمعته أو حريته أو اعتباره أو مكانته الاجتماعية^٧، الا ان القانون المدني العراقي لم يحكم بالتعويض عن هذا النوع من الضرر في

^١ .عدنان ابراهيم السرحان، د.نوري حمد خاطر، شرح القانون المدني، مصادر الحقوق الشخصية، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع ودار الثقافة للنشر والتوزيع، ط١، عمان الاردن، ٢٠٠٣، ص٣٢٤

^٢ المادة (٢٢٣) من القانون المدني البحريني

^٣ الفقرة (٣) من المادة (١٦٩) من القانون المدني العراقي، تقابلها المادة الفقرة (٢) من المادة (٣٨٣) من قانون المعاملات المدنية لدولة الامارات العربية المتحدة،

^٤ د.عبدالرزاق احمد السنهوري، المصدر السابق، ص٦٨٣-٦٨٤

^٥ د.عدنان ابراهيم السرحان، د.نورى حمد خاطر، المصدر السابق، ص٣٢٦

^٦ د.أحمد محمود المساعدة، المصدر السابق، ص٩٣

^٧ د.عدنان ابراهيم السرحان، د.نوري حمد خاطر، المصدر السابق، ص٣٢٣

المسؤولية العقدية، وانما اخذ بالتعويض عن الضرر الادبي في المسؤولية التقصيرية فقط^١. اى عدم التعويض عن الضرر الادبي عند اخلال مراقب الحسابات بالتزامه العقدي تجاه الشركة. إلا أن بالرجوع الى التطبيقات العملية تبين لنا من تحقق ضرر الادبي في العلاقة العقدية بين الطرفين في كثير من الحالات، كإفشاء أسرار الشركة من قبل مراقب الحسابات أو اعطاء صورة غير حقيقية عن ادارة الشركة للغير، وهذا بدوره ينعكس على سمعة الشركة ومكانتها الاجتماعية التي تحافظ عليها الشركة من محيطه. لذا كان من المفترض أن يشير المشرع العراقي الى التعويض عن الضرر الادبي ايضا كالضرر المادي في المسؤولية العقدية لكثرة التطبيقات العملية بهذا الخصوص في كثير من العقود ومنها العقد المبرم بين مراقب الحسابات والشركة.

الفرع الثالث / العلاقة السببية بين الخطأ التدقيقي والضرر

وهي ركن في المسؤولية المدنية التي تربط الخطأ بالضرر رابطة سبب بنتيجة، اى اثبات ان الضرر الذي اصاب المضرور كان بسبب خطأ المدعي عليه، وان الخطأ هو الذي احدث الضرر^٢. اذا لا يكفي ان يخطئ مراقب الحسابات اثناء اداء مهنته التدقيقية ويصاب الشركة بالضرر لقيام مسؤوليته العقدية، بل يجب ان تكون هناك علاقة سببية بين خطأ المراقب والضرر الذي اصاب الشركة، بمعنى اذا توافرت هذه العلاقة قامت المسؤولية على عاتق مراقب الحسابات تجاه الشركة. وعليه اذا توافرت الاركان الثلاثة كل من الخطأ والضرر والعلاقة السببية بينهما، قامت مسؤولية مراقب الحسابات العقدية نتيجة اخلاله بعقد الوكالة مع الشركة، ويحق للأخير رفع الدعوى على مراقب الحسابات اساسها المسؤولية العقدية والحكم بتعويض المضرور^٣. وان الهدف من الدعوى هو تعويض الاضرار التي لحقت بالشركة كونها شخص معنوى لها شخصية قانونية وذمة مالية مستقلة عن الاشخاص المكونين لها^٤.

^١ سلكت القوانين المقارنة نفس مسلك القانون المدني العراقي بخصوص التعويض عن الضرر الادبي، منه المادة (١٦٢) من القانون المدني البحريني، والمادة (٢٩٣) من قانون المعاملات المدنية لدولة الامارات العربية المتحدة.

^٢ د.حسن على الذنون، د. محمد سعيد الرحو، الوجيز في النظرية العامة للإلتزام، مصادر الإلتزام، الجزء الاول، دار وائل للنشر والتوزيع، ط١، عمان، الاردن، ٢٠٠٢، ص٢٨٤

^٣ مفلح عواد القضاة، الشركة ذات المسؤولية المحدودة وشركة الشخص الواحد، ط١، دار الثقافة، عمان، الاردن، ١٩٩٨، ص٨١.

^٤ م.د.أمير حسن جاسم، بحث بعنوان- دور مراقب الحسابات في شركات المساهمة، منشور في مجلة جامعة تكريت للعلوم القانونية والسياسة، السنة الخامسة، المجلد ٥، العدد السابع عشر، ٢٠١٣، ص٦٧.

ولانتقوم المسؤولية عندما ينقطع الصلة بين الخطأ والضرر^١، أي لايرجع الضرر الى خطأ مراقب الحسابات وإنما الى سبب اجنبي، كالقوة القاهرة، أو فعل المضرور، أو فعل الغير. إذاً على الشركة ان يقوم باثبات الخطأ والضرر، وان توفر العلاقة السببية بينهما مفترضة، الا ان مراقب الحسابات يستطيع ان ينفي العلاقة السببية باثبات ان هناك سبب اجنبي وراء حدوث الضرر^٢.

والسبب الاجنبي هنا يكون إما نتيجة خطأ الشركة نفسها أو فعل الغير، والذي يؤديان الى قطع العلاقة السببية بين الضرر الذي لحق بالشركة وخطأ مراقب الحسابات وانتفاء المسؤولية العقدية والجزاء بتعويض المتضرر، اما حالة قوة القاهرة او حادث مفاجيء فتعد سبب اجنبي متوقع^٣، فلانتصور من وقوعها لأن الشركة ينبغي ان يتوقع من حدوث حالات مفاجئة كانهضاف قيمة الاسهم للشركة أو اسعار المواد الاولية، كما ان مراقب الحسابات له الحرية المطلقة اثناء تأدية مهامه التدقيقية لابداء رأيه المهني حول الحسابات الختامية للشركة، وعند وقوع اي حادث مفاجيء يستطيع مراقب الحسابات ان يمتنع عن ابداء رأيه المهني وان يبين سبب الامتناع الا وهو العملية المفاجئة، ولأن التزام مراقب الحسابات هو التزام ببذل العناية وليس التزام بتحقيق النتيجة، والذي يكفي ان يوفى بالتزامه المهني الواجبه عليه.

أما اذا كانت الضرر نتيجة فعل الشركة نفسها تعفى مراقب الحسابات من المسؤولية، لأن عدم التنفيذ لم يكون ناشئاً عن فعل مراقب الحسابات بل كان نتيجة فعل الشركة، كعدم وجود نظام رقابة داخلية متينة لشركة والتي تؤدي الى حدوث اختلاسات في موجوداتها وبالتالي الحاق الضرر بالشركة وهذا ليس له علاقة بفعل مراقب الحسابات، لأن الاخير يقوم بتقديم توصية للشركة لهذا الغرض. أما عبء اثبات انتفاء العلاقة السببية يقع على عاتق الشركة، لأن هي التي تدعي فعلها اثبات السبب الاجنبي.

المطلب الثاني / المسؤولية التقصيرية لمراقب الحسابات

ان مراقب الحسابات لا يكون مسؤولاً تجاه الشركة مسؤولية عقدية فحسب^٤، ايضاً يكون مسؤولاً عن افعاله الشخصية قبل المساهمين والغير بموجب القواعد العامة للمسؤولية التقصيرية، وأركان المسؤولية

^١ المادة (١٦٨) من القانون المدني العراقي،

^٢ د.نبيل اراهيم سعد، النظرية العامة للإلتزام - مصادر الإلتزام في القانون اللبناني والتشريعات العربية، الجزء الاول، دار النهضة العربية، بيروت، لبنان، ١٩٩٥، ص ٢٧٦

^٣ د.عدنان ابراهيم السرحان، د.نوري حمد خاطر، مصدر سابق، ص ٣٢٧

^٤ وقد يكون مراقب الحسابات مسؤولاً تجاه الشركة مسؤولية تقصيرية، اذا كان العقد المبرم بينهما باطلاً، في هذه الحالة يحق للشركة من مطالبة التعويض على اساس المسؤولية التقصيرية اذا لحقه الضرر نتيجة الخطأ التي يرتكبها عند تنفيذ اعماله المهنية.

التقصيرية هي الخطأ والضرر والعلاقة السببية بينهما^١، وان الخطأ الذي يرتكبه مراقب الحسابات أثناء المهمة الموكولة اليه فإنه يسأل عن الخطأ والتقصير أو الإهمال الذي يقع منه شخصيا في اداء مهمته، أو من مساعديه وفقا للقواعد العامة في مسؤولية المتبوع عن أعمال تابعه، باعتبار لمراقب الحسابات من سلطة فعلية في الرقابة على مساعديه وتوجيههم وعدم الخروج من تعليماته^٢، وسوف نتناول الاركان الثلاثة للمسؤولية التقصيرية على نحو الاتي:

الفرع الأول / الخطأ التقصيري

أن الخطأ في المسؤولية التقصيرية هو الاخلال بالتزام قانوني سابق يصدر عن الادراك أو التمييز، وهذا الالتزام هو التزام ببذل العناية الذي يعد الاخلال به خطأ عند التعدي عن سلوكه مع الادراك الذي يستوجب المسؤولية التقصيرية. وعليه يكون مراقب الحسابات مسؤولا تجاه المساهمين أو الغير مسؤولية تقصيرية اساسها الخطأ الذي يرتكبه اثناء قيامه بتنفيذ اعماله المهنية. ومن اثارها التزام مراقب الحسابات بتعويض الضرر الذي يلحق المساهمين أو الغير نتيجة الإهمال والاختفاء المهنية الذي يصدر منه اثناء تأدية وظيفته^٣.

أما في حالة تعدد مراقبي الحسابات أو عند وجود مكاتب تدقيق الحسابات أو اذا تولت شركات التدقيق مهمة تدقيق الحسابات، تكون مسؤولية هؤلاء مسؤولية تضامنية في التعويض تجاه الغير أو المساهمين بسبب اعتمادهم على المعلومات المتوفرة بشأن الوضع المالي للشركة في التقرير الصادر من قبل مراقب الحسابات بما يلحق بهم من الاضرار نتيجة الإهمال والتقصير أو عدم اتباع الاصول ومعايير التدقيق الواجب اتباعها من قبل مراقبي الحسابات^٤.

^١ اشترط المشرع العراقي في الفقرة (١) من المادة (١٨٦) من القانون المدني العراقي الخطأ لتحقيق المسؤولية التقصيرية، وتشابه موقف القانون المدني البحريني في المادة (١٥٨) منه، ولكن يتباين موقف قانون المعاملات المدنية الاماراتي بهذا الشأن، لأنه لم يشترط الخطأ لتحقيق المسؤولية التقصيرية وانما اخذ بالفعل الضار كركن الاساسي في المسؤولية التقصيرية.

^٢ مفلح عواد القضاة، المصدر السابق، ص ٨٠-٨١

^٣ ولا يكون مراقب الحسابات مسؤولا عن الاخطاء التي يرتكبها اعضاء مجلس الادارة أو مدير الشركة أو موظفوها، الا انه يكون مسؤولا مع هؤلاء مسؤولية تضامنية اذا كان الخطأ مشتركا عندما يمتنع عن الابلاغ عن المخالفات، وعندما يكون على علم أو كان يجب عليه العلم به. ينظر: د.هاني محمد دويدار، مبادئ القانون التجاري، دار النهضة العربية، بيروت، ١٩٩٥، ص ٢٠٥. وكذلك د.سلامة عبدالصانع أمين علم الدين، المصدر السابق، ٢٠١٦، ص ٧٠

^٤ المادة (٣٢) من قانون الاماراتي في شأن تنظيم مهنة مدققي الحسابات، تقابلها المادة (٢٥) من قانون البحريني بشأن مدققي الحسابات، وكذلك كل من الفقرة (٢) من المادة (٢١٧) والمادة (٢٢٠) من قانون الشركات التجارية البحريني . اما بالنسبة للقانون العراقي فلم يشير الى تقرير مسؤولية مراقب الحسابات تجاه المساهمين او الغير وكذلك المسؤولية

ان المسؤولية تقع بالاصل على عاتق مراقب الحسابات، وفي بعض الاحيان يستعين مراقب الحسابات بغيره من الماعدين في تدقيق حسابات الشركة^١، مثل تكليف مراقب الحسابات لاعد ماعديه بتدقيق حسابات دائني الشركة، فاذا أخطأ أو أهمل الماعد بشأن تحديد المبلغ بشكل صحيح عند التدقيق، في هذه الحالة يكون مراقب الحسابات مسؤولاً تجاه الغير وفقاً للقواعد العامة في مسؤولية المتبوع عن أعمال تابعيه سواء كان صدر الخطأ من ماعده أثناء الوظيفة أو بسببها. وهذا ما نصت عليه المادة (٣١٣/ب) من قانون المعاملات المدنية الاماراتي على انه ((من كانت له على من وقع منه الإضرار سلطة فعلية في رقابته وتوجيهه ولو لم يكن حراً في اختياره إذا كان الفعل الضار قد صدر من التابع في حال تأدية وظيفته أو بسببها))^٢، الا ان المشرع العراقي لم يقرر مسؤولية اي متبوع عن الفعل الضار الصادرة من تابعه كقاعدة عامة عند توافر شروطها، لأنه قام بتحديد الاشخاص الذين تقع عليهم مسؤولية المتبوع عن تابعه، وذلك في الفقرة (١) من المادة (٢١٩) من القانون المدني. الا انه هناك شروط لقيام مسؤولية المتبوع عن اعمال تابعه، وهو توافر وجوب سلطة فعلية للمتبوع على رقابه وتوجيهه تابعيه، وصدور الخطأ من التابع، وأن يصدر الخطأ اثناء تأديه وظيفته فقط^٣، على عكس كل من قانون المعاملات المدنية الاماراتي وقانون المدني البحريني التي نصا على صدور الخطأ من التابع لا اثناء عمله فقط، بل بسبب عمله ايضاً. ومثال على صدور الخطأ بسبب الوظيفة من ماعدي مراقب الحسابات، كتردد الماعد الى الشركة بشكل مستمر وهذا يؤدي الى نشوء علاقة بين ماعد مراقب الحسابات ومحاسب الشركة الذي يقوم بإعداد التقارير المالية للشركة، وهذه العلاقة قد يؤدي الى ان يقوم ماعد مراقب الحسابات بغض النظر عن بعض الاخطاء التي يكتشفها أثناء عملية التدقيق.

التضامنية في تعدد مراقبي الحسابات، لذا نرجع الى القواعد العامة في القانون المدني العراقي في هذا الشأن، وذلك بموجب المادة (٢١٧) منه.

^١ تحدث هذه الحالة عندما تقوم مراقب الحسابات بتدقيق حسابات الشركات الضخمة مثل الشركات المساهمة، حينها يستعين بغيره من الماعدين لقيام مهمة التدقيق.

^٢ نقابلها المادة (١٧٢) من قانون المدني البحريني ((أ- يكون المتبوع مسؤولاً في مواجهة المضرور عن الضرر الذي يحدثه تابعه بعمله غير المشروع متى كان واقعا منه في أداء وظيفته أو بسببها. ب- وتقوم رابطة التبعية ولو لم يكن المتبوع حراً في اختيار تابعه متى كانت له عليه سلطة فعلية في رقابته وتوجيهه)).

^٣ للتفاصيل اكثر راجع: د. عبدالمجيد الحكيم، د. عبد الباقي البكري، د. محمد طه البشير، الوجيز في نظرية الالتزام في القانون المدني العراقي، الجزء الاول، المكتبة القانونية، بغداد، بدون سنة الطبع، ص ٢٥٩-٢٦٨.

الفرع الثاني / الضرر

تعد الضرر من اهم الاركان الجوهرية للمسؤولية التقصيرية، لأنها تقوم على فكرة العمل غير المشروع، والجزاء هو التعويض عن الضرر الذي يصيب الفرد، وإذا لم يكن هناك ضرر فينتفى المسؤولية حتى اذا كان هناك خطأ جسيم. وعليه يسأل مراقب الحسابات في المسؤولية التقصيرية عن التعويض عن الضرر المباشر متوقعا كان أو غير متوقع^١.

ووفقا للقواعد العامة أن الضرر الذي يستوجب التعويض في المسؤولية التقصيرية هو الضرر المادي والأدبي، هذا ما يقتضيه عموم المبدأ الذي أخذ به القانون المدني العراقي في المادة (٢٠٤) التي نصت على ان ((كل تعد يصيب الغير بأى ضرر اخر غير ما ذكر في المواد السابقة يستوجب التعويض))^٢. وكذلك من يدعى وقوع الضرر عليه عبء الاثبات في المسؤولية التقصيرية عن الاعمال الشخصية، فيجب على المتضرر من اثبات الخطأ من جانب مراقب الحسابات من تحقق عناصر المسؤولية التقصيرية كل من الخطأ والضرر والعلاقة السببية بينهما.

وتتحقق مسؤولية مراقب الحسابات عند إدلائه بمعلومات خاطئة عن التقرير المالي للشركة، أو أساء استعمال سلطاته أو إلحاق الضرر بأحد المساهمين أو الغير^٣.

وكما تقضي نص المادة (٢٢٠) من القانون المدني العراقي على ان ((للمسؤول عن عمل الغير حق الرجوع عليه بما ضمنه))، وهنا نلاحظ استناد مسؤولية المتبوع الى مسؤولية التابع، اذا أثبت تحقق مسؤولية التابع، فيكون أمام المتضرر شخصان، أولهما محدث الضرر وهو التابع ويسأل عن خطأ ثابت، وثانيهما هو المسؤول عن محدث الضرر وهو المتبوع^٤. وعليه إذا دفع المتبوع مبلغ التعويض كان له ان يرجع به على التابع^٥.

وعليه في حالة ثبوت تحقق مسؤولية أحد مساعديه لمراقب الحسابات عند توافر أركانها، يجوز للمتضرر (الغير أو المساهمين) طلب التعويض بالرجوع إما على محدث الضرر وهو المساعد أو على مراقب الحسابات، ولكن المتضرر في كثير من الحالات يفضل بالرجوع على مراقب الحسابات لأنه

^١ د. حسن علي الذنون، النظرية العامة للالتزامات، دار الحرية للطباعة، بغداد، ١٩٧٦، ص ٢٢٧-٢٢٨.

^٢ تقابلها كل من المادة (٢٨٢) من قانون المعاملات المدنية الاماراتي، والمادة (١٥٩) من القانون المدني البحريني.

^٣ د. أحمد محمود المساعدة، المصدر السابق، ص ٩٣. وكذلك د. سلامة عبدالصانع أمين علم الدين، مصدر سابق، ص ٦٩.

^٤ د. حسن علي الذنون، مصدر سابق، ص ٢٩٥-٢٩٦.

^٥ تقابلها المادة (٢/٣١٣) من قانون المعاملات المدنية الاماراتي، والمادة (١٧٣) من قانون المدني البحريني.

اكثر ملائماً، وإذا دفع مراقب الحسابات مبلغ التعويض، كان له الرجوع على المساعد. ولا يحتاج مراقب الحسابات من اثبات الضرر لأنه المتضرر أثبتته. وقد يشترك مراقب الحسابات مع احد مساعديه في احداث الضرر، فلا يرجع عليه بكل التعويض، فيقسم المسؤولية حسب جسامه خطأ كل منهم^١، كأن يشترك مراقب الحسابات مع مساعديه في الاشارة الى استمرارية الشركة في تقريره في المستقبل القريب، ولكن في الواقع يتعرض الشركة الى اشهار افلاسها بسبب تراكم الديون عليها.

الفرع الثالث / العلاقة السببية بين الخطأ التقصيري والضرر

أن لقيام المسؤولية التقصيرية لابد من توافر العلاقة السببية بين الخطأ والضرر، وأن العلاقة السببية هي العلاقة التي تجعل الضرر نتيجة للخطأ، أى الزام كل من قام بفعل الضار بتعويض المضرور بسبب ما لحقه من الضرر، فاذا انتفت هذه العلاقة يؤدي الى انتفاء المسؤولية^٢. وعليه ضرورة وجود العلاقة السببية لقيام المسؤولية التقصيرية أيا كان منها المسؤولية عن الفعل الشخصي أو عن فعل الغير أو عن فعل الأشياء^٣.

وتتعد مسؤولية مراقب الحسابات عند وجود علاقة سببية بين الخطأ الصادر منه والضرر، وعليه يجوز للمتضرر ان يطلب التعويض عما أصابه من الضرر إذا اثبت وجود علاقة سببية بين الضرر الذي أصابه وخطأ مراقب الحسابات.

ويستطيع مراقب الحسابات أن يتخلص من المسؤولية بأن ينفي العلاقة السببية بين الخطأ والضرر، على أن الضرر نشأ عن سبب أجنبي لايد له فيه، كآفه سماوية أو حادث فجائي أو قوة قاهرة أو فعل الغير أو خطأ المتضرر، سبق وبيننا ذلك في موضوع المسؤولية العقدية، لذا هنا نستعرض شرح بسيط لاحد هذه الاسباب في المسؤولية التقصيرية، وذلك في حالة وجود خطأ المتضرر، كأن يشتري مستثمر أسهم شركة بثمان زهيد بقصد المضاربة على الرغم من سوء المركز المالي للشركة كان معروفا لدى الجميع، أو علم المتضرر بحقيقة المركز المالي للشركة^٤، وكذلك يستطيع مراقب الحسابات التخلص من المسؤولية على انه بذل العناية المهنية اللازمة وهو عناية الشخص المهني الاعتيادي وليست العناية

^١ المادة (٢١٧) من قانون المدني العراقي، والمادة (١٦٠) من قانون المدني البحريني، وكذلك المادة (٢٩١) من قانون المعاملات المدنية الاماراتي.

د.حسن على الذنون، المصدر السابق، ص ٣٤٤^٢

د.عدنان ابراهيم السرحان و د.نورى حمد خاطر، شرح القانون المدني، مصادر الحقوق الشخصية، ط١، الاصدار الثاني، دار الثقافة، عمان، الاردن، ٢٠٠٥، ص ٢٥٥

^٤ نقلا عن د. سلامة عبدالصانع أمين علم الدين، مصدر سابق، ص ٧٠.

بتحقيق النتيجة، وفي هذه الحالات تنتفي مسؤولية مراقب الحسابات وعدم الحكم بتعويض المتضرر لانقطاع العلاقة السببية نتيجة انتفاء خطأ مراقب الحسابات.

وعليه اذا تحققت مسؤولية مراقب الحسابات المدنية نتيجة توافر الخطأ والضرر والعلاقة السببية بينهما، في هذه الحالة يجوز للمدعى وهو المتضرر من رفع دعوى المسؤولية وطلب مبلغ التعويض، الا انه يجب التمييز بين دعوى الشركة ودعوى الفردية. نقصد بدعوى الشركة الدعوى الذي يباشره على اساس المسؤولية العقدية للشركة باعتبار مراقب الحسابات وكيلًا عن الشركة، وقد خلا التشريع العراقي من تقرير المسؤولية في حالة تعدد مراقبي الحسابات، الا ان هذا لايعنى أنه لايمكن من قيام اكثر من مراقب الحسابات بمهمة التدقيق في الشركات، وخاصة عندما تكون الشركات ضخمة أو بسبب ضيق الوقت يتم اجراء عملية التدقيق من قبل مكاتب أو شركات التدقيق والذين يقومون بتكليف عدة مراقبي الحسابات للقيام بالمهمة، في هذه الحالة تكون المسؤولية تضامنية. وتهدف الدعوى الى تعويض الشركة عما لحقه من الضرر نتيجة خطأ مراقب الحسابات في تدقيق حسابات الشركة وفقا للقواعد العامة، لأن المشرع العراقي لم يقر بتقرير مسؤولية مراقب الحسابات بشكل عام في قانون الشركات، وعليه يلتزم مراقب الحسابات بتعويض الضرر الذي يلحقها بالشركة أو المساهم أو الغير حسن النية بسبب مايقع منه من تنفيذ مهته التدقيقي، والمدعى هنا لا يكون محددا، قد توكل الهيئة الهامة مجلس الادارة أو تعين وكيلًا خاصا لمباشرتها بأسم الشركة^١، اما في الشركات التي تكون في مرحلة التصفية فيتولى المصفي (وكيل التفليسة) حق رفع دعوى الشركة في مواجهة مراقب الحسابات ما يلحق الدائنين من ضرر^٢. أما مباشرة الدعوى الفردية يحق لكل من لحقه ضرر نتيجة اخلال مراقب الحسابات بتنفيذ عمله المهني، وهذا يعتمد على المسؤولية التقصيرية لعدم وجود عقد بين مراقب الحسابات والغير أو المساهم، بحيث يجوز للمساهم والغير مثل دائني الشركة من رفع دعوى فردية ومطالبة مراقب الحسابات بتعويض الضرر الشخصي الذي اصابه نتيجة اخلال مراقب الحسابات بواجباته المهنية تطبيقا للقواعد العامة في القانون المدني^٣. وهذا على عكس قوانين محل المقارنة اللذان نصا صراحة على تقرير مسؤولية مراقب الحسابات بتعويض

^١ للتفاصيل أكثر راجع: د. سلامة عبدالصانع أمين علم الدين، المصدر السابق، ص ٧٢-٧٣، وكذلك د. امير حسن جاسم، المصدر السابق، ص ٦٦ وبعدها.

^٢ المادة (١٥٨) من قانون الشركات العراقي، ينظر المواد (٣١٢) و(٣١٦) و(٣١٥) من قانون الشركات التجارية الاماراتي، وكذلك المواد (٣٢٥) و(٣٢٨) و(٣٢٩) من قانون الشركات البحريني.

^٣ د. سلامة عبدالصانع أمين علم الدين، و د. امير حسن جاسم، المصدر السابق، ص ٧٣، ود. امير حسن جاسم، المصدر السابق، ص ٦٧.

الضرر الذي يلحقها نتيجة خطئه التدقيقي. بحيث نص في المادة (٢٥٥) من قانون الشركات التجارية الاماراتي على أنه ((يكون مدقق الحسابات مسؤولاً قبل الشركة عن أعمال الرقابة وعن صحة البيانات الواردة في تقريره وعن تعويض الضرر الذي يلحقها بسبب مايقع منه في تنفيذ عمله. وإذا تعدد مدققو الحسابات كان كل منهم مسؤولاً عن خطئه الذي ترتب عليه الضرر))، نلاحظ هنا تقرير مسؤولية مراقب الحسابات عن تعويض الضرر الذي يلحق بالشركة، وعدم تقرير المسؤولية التضامنية في حالة تعدد مراقبي الحسابات، على غرار ما اشار اليه في قانون الاماراتي في شأن تنظيم مهنة مدققي الحسابات في المادة (٣٢) منه، على المسؤولية التضامنية اذا تعدد مراقبو الحسابات ما لم يكن نسبة الضرر لاهمال أو تقصير أحدهم، وكذلك اذا كانت التدقيق شركة قامت مسؤولية جميع الشركاء التضامنية في مواجهة الغير من اضرار بسبب ما يقع من أخطاء مهنية أو تقصير. وعليه لم يقم المشرع الاماراتي في قانون الشركات بالاشارة الى مسؤولية مراقب الحسابات عن تعويض الضرر الذي يلحق بالمساهم أو الغير في حالة اعتمادهم على تقرير مراقب الحسابات، لذا حبذا لو قام المشرع بتوحيد أحكام مسؤولية مراقب الحسابات في مادة واحدة.

أما بالنسبة لقانون البحرين، فقد حسن المشرع البحريني بتقرير مسؤولية مراقب الحسابات صراحة في المادة (٢٢٠) من قانون الشركات التجارية البحريني تجاه الشركة، حيث يكون مراقب الحسابات مسؤولاً قبل الشركة عن تعويض الضرر الذي يلحقها بسبب الاخطاء التي تقع منه اثناء تنفيذ عمله، وكذلك يكون مسؤولاً قبل المساهم والغير حسن النية بسبب خطئه المهني أو عدم اتباع الاصول والمعايير المحاسبية الواجب اتباعها، وتكون المسؤولية تضامنية تجاه الشركة اذا كانت للشركة اكثر من مراقب الحسابات واشتركوا في الخطأ.

وتتقضي دعوى المسؤولية المدنية بمضي المدة، فأن المشرع الاماراتي فرق بين حالتين في تحديد مدة سقوط دعوى المدنية تجاه مراقب الحسابات، وهو عدم سماع دعوى المسؤولية ضد مراقب الحسابات بمضي سنة واحدة من تاريخ انعقاد الهيئة العامة التي تلى فيها تقرير مراقب الحسابات اذا لم يكون الفعل المنسوب الى مراقب الحسابات جريمة جنائية، ولا تسقط دعوى المسؤولية الا بسقوط الدعوى العمومية اذا كان الفعل المنسوب الى مراقب الحسابات يكون جريمة جنائية^١، تعد تقصير مدة المسؤولية (مدة تقادم)

^١ المادة (٢٥٦) من قانون الشركات التجارية الاماراتي، وكذلك تنص المادة (٣٣٤) من قانون الشركات التجارية الاماراتي على انه ((لا تسمع دعاوى المسؤولية عند الانكار أو عدم العذر الشرعي متى انقضت ثلاث سنوات الدعاوى التي تنشأ من قبل المصطفى بسبب اعمال التصفية، وكذلك الدعاوى التي تنشأ قبل الشركاء أو مديري الشركة أو

في قانون الشركات التجارية الاماراتي ميزة، لأنها تقوم بدفع وحث الشركة على سرعة انجاز رفع دعاوى المسؤولية ضد مراقب الحسابات عند حدوث الخطأ اثناء تنفيذ عمله، وتؤدي الى استقرار الامور بالنسبة لمراقب الحسابات^١.

وقد وافق قانون الشركات التجارية البحريني ماجاء من احكام في قانون الشركات التجارية الاماراتي، حيث نجد أن المادة (٢٢٠) من التشريع، حيث لاتسمع دعوى المسؤولية المدنية بمضي سنة من تاريخ انعقاد الهيئة العامة التي تلي فيها تقرير مراقب الحسابات، وإذا كان الفعل المنسوب إلى المراقب جريمة جنائية فلايتمتع سماع دعوى المسؤولية إلا بسقوط الدعوى الجزائية.

وأما قانون الشركات العراقي لم يشير الى مدة سقوط دعوى المسؤولية ضد مراقب الحسابات، لذا نرجع الى القواعد العامة. وهي دعوى التعويض الناشئة عن العمل غير المشروع التي لاتتقدم الا بعد انقضاء ثلاث سنوات من اليوم الذي علم فيه المتضرر وبالشخص الذي احدثه، ولاتسمع الدعوى في جميع الاحوال بعد انقضاء خمس عشرة سنة من يوم وقوع العمل غير المشروع^٢.

الخاتمة :

من خلال هذا البحث توصلنا الى عدة استنتاجات وتوصيات هي:

أولاً: الاستنتاجات

١. لكي يتمكن مراقب الحسابات من إبداء رؤية المهني ينبغي ان يكون لديه مجموعة من الحقوق الى جانب مجموعة من الواجبات، وقد حدد كل من القانون العراقي والقوانين المقارنة هذه الحقوق والواجبات، والتي تختلف من دولة الى اخرى.

٢. تقوم المسؤولية المدنية عندما يكون هناك ضرر سواء كان الضرر مادي أو معنوي، وجود متضرر اصابه ضرر نتيجة وجود خطأ، فاذا لم تكن هناك ضرر والخطأ الذي ادى الى قيام الضرر، فلا تقوم المسؤولية المدنية ولا تكون هناك مبرر للتعويض الذي هو جزاء للمسؤولية المدنية، وهناك عدة حالات لقيام المسؤولية المدنية والتي اساسها هو الاخلال بالتزام عقدي أو التزام قانوني سابق.

اعضاء مجلس الادارة أو مراقبي الحسابات بسبب أعمال وظائهم. وذلك ما لم ينص القانون على مدة أقصر لعدم سماع الدعوى))

١ مفلح عواد القضاة، المصدر السابق، ص ٩١.

٢ المادة (٢٣٢) من القانون المدني العراقي، وكذلك تنص المادة (٤٢٩) من القانون المدني العراقي على انه ((الدعوى بالتزام ايا كان سببه لاتسمع على المنكر بعد تركها من غير عذر شرعي خمس عشرة سنة مع مراعاة ما وردت فيه احكام خاصة))

٣. تنحصر وظيفة مراقب الحسابات في فحص المستندات والدفاتر الشركة التي يقوم بتدقيقها الى جانب الحسابات الختامية المعدة من قبل الشركة.
٤. يعد مراقب الحسابات وكيلا عن الشركات الخاصة، أى المساهمين في مراقبة وتدقيق حساباتها.
٥. مسؤولية مكاتب وشركات التدقيق تضامنية عن تعويض الضرر الذي يصيب الشركة بسبب ارتكاب الخطأ المهني من قبل تلك المكاتب والشركات.
٦. التزامات مراقب الحسابات تجاه الشركة هي التزام ببذل العناية المهنية، وعليه بذل عناية الشخص المهني المعتاد وفق قواعد السلوك المهني من خلال التزام بالمعايير الرقابية.
٧. يكون مراقب الحسابات مسؤولا تجاه الغير أوالمساهمين مسؤولية تقصيرية أساسها الخطأ الذي يرتكبه قيامه بتنفيذ اعماله المهنية.
٨. تقيم دعوى الشركة على أساس المسؤولية العقدية، على أن توكل الهيئة العامة مجلس الادارة أو تعين وكيلا خاصا لمباشرتها، وتكون المصفي اذا كانت الشركة في مرحلة التصفية، أما الدعوى الفردية تباشرعلى أساس المسؤولية التقصيرية.
٩. تنقضي دعوى المسؤولية المدنية بمضى المدة، وهو مدة سقوط دعوى المسؤولية ضد مراقب الحسابات.

ثانياً: التوصيات

- ١- نوصي المشرع العراقي بتنظيم أحكام مسؤولية مراقب الحسابات في قانون الشركات دون الرجوع الى القواعد العامة، نظرا لأهمية وظيفة مراقب الحسابات الذي يقوم بتدقيق حسابات الشركة، وإصدار تقريره حول النتائج التي توصل اليها خلال عملية التدقيق، والتي يتم الاعتماد عليها من قبل جهات عديدة منها المصارف والدوائر الضريبية والمساهمين.
- ٢- نوصي أن يشير المشرع العراقي الى التعويض عن الضرر الادبي ايضا كالضرر المادي في المسؤولية العقدية لكثرة التطبيقات العملية بهذا الخصوص في كثير من العقود ومنها العقد المبرم بين مراقب الحسابات والشركة.
- ٣- نقترح على المشرع بتعديل نص المادة (٢١٩) من القانون المدني العراقي، بشأن تقرير مسؤولية المتبوع عن اعمال تابعه بشكل عام دون تحديد شخص المتبوع، وكذلك نوصي تقرير مسؤولية المتبوع عن خطأ تابعه عند صدوره ليس فقط اثناء الوظيفة وانما بسبب الوظيفة أيضا، مثل ما أشار اليه كل من قوانين محل المقارنة الى مسؤولية المتبوع عن اعمال تابعه اثناء الوظيفة وبسببها. لأن

من احدى شروط لقيام مسؤولية المتبوع عن اعمال تابعه هو توافر وجوب سلطة فعلية للمتبوع على رقبه وتوجيهه تابعيه، اى للمتبوع سلطة فعلية في كل الاحوال على تابعيه، والخطأ الذي يرتكبه التابع هو بسبب الوظيفة الذي يقوم به، لولا وجود هذه الوظيفة لما وقع تلك الخطأ، بمعنى وجود علاقة مباشرة بين الوظيفة والخطأ الذي يرتكبه بمناسبةها.

قائمة المصادر

أولاً : الكتب

١. حسن علي الذنون، المبسط في شرح القانون المدني الضرر، ط١، دار وائل للنشر، عمان، الاردن، ٢٠٠٦،
٢. حسن علي الذنون، محمد سعيد الرحو، الوجيز في النظرية العامة للإلتزام، مصادر الإلتزام، الجزء الاول، دار وائل للنشر والتوزيع، ط١، عمان، الاردن، ٢٠٠٢،
٣. حسن علي الذنون، النظرية العامة للإلتزامات، دار الحرية للطباعة، بغداد، ١٩٧٦،
٤. حمدالله محمد حمدالله، النظام التجاري السعودي، ط٢، دار خوارزم العلمية، جدة، ٢٠٠٤،
٥. سامان فوزي عمر، المسؤولية المدنية للصحفي دراسة مقارنة، كلية القانون، جامعة السليمانية، ط١، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، ٢٠٠٧،
٦. سلامة عبدالصانع أمين علم الدين، النظام القانوني لمراقب الحسابات، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠١٦،
٧. عبدالرزاق احمد السنهوري، الوسيط في شرح القانون المدني الجديد، نظرية الإلتزام بوجه عام، مصادر الإلتزام، دار احياء التراث العربي، بيروت، لبنان، دون سنة الطبع.
٨. عبدالمجيد الحكيم، عبد الباقي البكري، محمد طه البشير، الوجيز في نظرية الإلتزام في القانون المدني العراقي، الجزء الاول، المكتبة القانونية، بغداد، بدون سنة الطبع.
٩. عدنان ابراهيم السرحان، نوري حمد خاطر، شرح القانون المدني، مصادر الحقوق الشخصية، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع ودار الثقافة للنشر والتوزيع، ط١، عمان الاردن، ٢٠٠٣،
١٠. عدنان ابراهيم السرحان، نوري حمد خاطر، شرح القانون المدني، مصادر الحقوق الشخصية، ط١، الاصدار الثاني، دار الثقافة، عمان، الاردن، ٢٠٠٥،
١١. غسان المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة، دار المسيرة للطباعة و النشر، عمان، الاردن، ٢٠٠٦،

١٢. مفلح عواد القضاة، الشركة ذات المسؤولية المحدودة وشركة الشخص الواحد، ط١، دار الثقافة، عمان، الاردن، ١٩٩٨

١٣. منذر الفضل، النظرية العامة للالتزامات، الجزء الاول، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، ١٩٩٦

١٤. نبيل ابراهيم سعد، النظرية العامة للإلتزام - مصادر الإلتزام في القانون اللبناني والتشريعات العربية، الجزء الاول، دار النهضة العربية، بيروت، لبنان، ١٩٩٥

١٥. هاني محمد دويدار، مبادئ القانون التجاري، دار النهضة العربية، بيروت، ١٩٩٥.

ثانياً : الرسائل الجامعية

١. ادريس مساعيد، مهام مراقب الحسابات في صعوبات المقاوله، رسالة ماجستير، كلية العلوم القانونية والاقتصادية و الاجتماعية، جامعة عين الشق، الدار البيضاء، المغرب، ٢٠٠٣.

ثالثاً : البحوث

١. احمد محمود المساعدة، المسؤولية المدنية لمصدق الحسابات في الشركة المساهمة العامة، منشور في مجلة العلوم الاجتماعية و الانسانية، العدد ٢٤، ٢٠١١

٢. أمير حسن جاسم، دور مراقب الحسابات في شركات المساهمة، منشور في مجلة جامعة تكريت للعلوم القانونية والسياسة، السنة الخامسة، المجلد ٥، العدد السابع العشر، ٢٠١٣.

رابعاً : القوانين

١. القانون المدني العراقي رقم (٤٠) لسنة ١٩٥١ وتعديلاته.

٢. قانون الشركات التجارية لدولة الامارات العربية رقم (٨) لسنة ١٩٨٤

٣. قانون المعاملات المدنية لدولة الامارات العربية المتحدة رقم (١) لسنة ١٩٨٧

٤. قانون الاماراتي رقم (٢٢) لسنة ١٩٩٥ في شأن تنظيم مهنة مدققي الحسابات.

٥. قانون الشركات العراقي رقم (٢١) لسنة ١٩٩٧ المعدل بأمر رقم (٦٤) لسنة ٢٠٠٤

٦. نظام ممارسة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات العراقي رقم (٣) لسنة ١٩٩٩ المعدل.

٧. قانون الشركات التجارية البحريني الصادر بالمرسوم بقانون رقم (٢١) لسنة ٢٠٠١

٨. قانون البحريني بشأن مدققي الحسابات الخارجيين رقم (١٥) لسنة ٢٠٢١

٩. قانون المدني البحريني رقم (١٩) لسنة ٢٠٠١

١٠. قانون الاماراتي رقم (٣٢) لسنة ٢٠٢١ بشأن الشركات التجارية.

Source list :**First: books**

1. Hassan Ali Al-Dhanoun, Al-Mubassat fi Explanation of the Civil Law of Harm, 1st Edition, Wael Publishing House, Amman, Jordan, 2006.
2. Hassan Ali Al-Dhanoun, Muhammad Saeed Al-Raho, Al-Wajeez in the General Theory of Commitment, Sources of Commitment, Part One, Dar Wael for Publishing and Distribution, 1st Edition, Amman, Jordan, 2002.
3. Hassan Ali Al-Dhanoun, The General Theory of Obligations, Dar Al-Hurriya for Printing, Baghdad, 1976.
4. Hamdallah Muhammad Hamdallah, The Saudi Commercial System, 2nd edition, Dar Khwarizm Al-Ilmiya, Jeddah, 2004.
5. Saman Fawzi Omar, The Civil Liability of the Journalist, A Comparative Study, Faculty of Law, University of Sulaymaniyah, 1st Edition, Dar Wael for Publishing and Distribution, Amman, Jordan, 2007.
6. Salama Abdel-Sanea Amin Alameddine, The Legal System for the Auditor, Dar Al-Nahda Al-Arabia, Cairo, 2016.
7. Abd al-Razzaq Ahmad al-Sanhouri, The Mediator in Explanation of the New Civil Law, The Theory of Commitment in General, Sources of Commitment, Dar Revival of Arab Heritage, Beirut, Lebanon, without the year of publication.
8. Abd al-Majid al-Hakim, Abd al-Baqi al-Bakri, Muhammad Taha al-Bashir, al-Wajeez in the theory of commitment in Iraqi civil law, part one, the Legal Library, Baghdad, without the year of publication.
9. Adnan Ibrahim Al-Sarhan, Nuri Hamad Khater, Explanation of Civil Law, Sources of Personal Rights, International Scientific House for Publishing and Distribution and Dar Al-Thaqafa for Publishing and Distribution, 1st Edition, Amman, Jordan, 2003.
10. Adnan Ibrahim Al-Sarhan, Nuri Hamad Khater, Explanation of Civil Law, Sources of Personal Rights, 1st edition, second edition, House of Culture, Amman, Jordan, 2005.
11. Ghassan Al-Matarneh, Auditing of Contemporary Accounts, Dar Al-Masira for Printing and Publishing, Amman, Jordan, 2006.
12. Mufleh Awad Al-Qudah, The Limited Liability Company and the One-Person Company, 1st edition, Dar Al-Thaqafa, Amman, Jordan, 1998.
13. Munther Al-Fadl, The General Theory of Obligations, Part One, Dar Al-Thaqafa Library for Publishing and Distribution, Amman, Jordan, 1996.

14. Nabil Ibrahim Saad, The General Theory of Obligation - Sources of Obligation in Lebanese Law and Arab Legislations, Part One, Dar Al Nahda Al Arabiya, Beirut, Lebanon, 1995.
15. Hani Muhammad Dowidar, Principles of Commercial Law, Arab Renaissance House, Beirut, 1995.

Second: University theses

- . Idris Massaid, Auditor's Duties in Contracting Difficulties, Master Thesis, Faculty of Legal, Economic and Social Sciences, Ain Al-Shaq University, Casablanca, Morocco, 2003.

Third: Research

1. Ahmed Mahmoud Al-Masada, The Civil Responsibility of the Auditor in the Public Shareholding Company, published in the Journal of Social and Human Sciences, Issue 24, 2011.
2. Amir Hassan Jassim, The Role of the Auditor in Joint Stock Companies, published in Tikrit University Journal of Legal Sciences and Politics, Fifth Year, Volume 5, Number Seventeen, 2013.

Fourth: Laws

1. Iraqi Civil Law No. (40) of 1951 and its amendments.
2. UAE Commercial Companies Law No. (8) of 1984.
3. Civil Transactions Law of the United Arab Emirates No. (1) of 1987.
4. UAE Law No. (22) of 1995 regulating the profession of account auditors.
5. Iraqi Companies Law No. (21) of 1997 amended by Order No. (64) of 2004.
6. The Iraqi Regulation of Practicing the Profession of Monitoring and Auditing No. (3) of 1999, as amended.
7. The Bahraini Commercial Companies Law promulgated by Legislative Decree No. (21) of 2001.
8. Bahraini Law No. (15) of 2021 regarding external auditors.
9. Bahraini Civil Code No. (19) of 2001.
10. UAE Law No. (32) of 2021 regarding commercial companies.