

برنامج الماجستير في القانون الخاص / كلية الحقوق  
عمادة الدراسات العليا

## الجواب القانونية لدور مدقق حسابات شركات المساهمة العامة

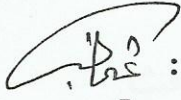
اسم الطالب : هاشم درويش عثمان التكروري

الرقم الجامعي : 9820040


المشرف : الأستاذ الدكتور عثمان التكروري

نوقشت هذه الرسالة وأجيزت بتاريخ 3 / 12 / 2003

من لجنة المناقشة المدرجة أسماءهم وتوافقهم :

التوقيع : 

1- الأستاذ الدكتور عثمان التكروري - مشرفا رئيسيا

التوقيع : 

2- الدكتور أمين دواس - ممتحنا خارجيا

التوقيع : 

3- الدكتور أنور أبو عيشه - ممتحنا داخليا

جامعة القدس

2003

## قائمة الموضوعات

أ	قرار لجنة المناقشة
ب	إهداء
ت	شكر وتقدير
ث/ذ	ملخص الرسالة باللغة العربية
ر/ش	ملخص الرسالة باللغة الإنجليزية
ص/ظ	قائمة الموضوعات
1	المقدمة
4	طريقة الدراسة وخطة البحث
7	الباب الأول "ماهية تدقيق الحسابات في شركات المساهمة العامة"
8	الفصل الأول "المقصود بمدقق الحسابات وشروطه وطبيعة علاقته بالشركة التي يدقق حساباتها"
9	المبحث الأول "المقصود بمدقق الحسابات"
12	المبحث الثاني "الشروط التي يتعين توافرها في مدقق الحسابات"
13	المطلب الأول "الكفاءة المهنية لمدقق الحسابات"
17	المطلب الثاني "استقلال مدقق الحسابات"
19	الفرع الأول "الروابط العائلية"
19	الفرع الثاني "المصالح المالية"
24	المبحث الثالث "الطبيعة القانونية لعلاقة مدقق الحسابات بالشركة التي يدقق حساباتها"
25	المطلب الأول " نظرية الوكالة "
25	الفرع الأول " مضمون النظرية "
26	الفرع الثاني " نقد النظرية "
28	المطلب الثاني " النظرية العضوية "
28	الفرع الأول " مضمون النظرية "
29	الفرع الثاني " نقد النظرية "
30	المطلب الثالث " عقد غير مسمى " ( رأي الباحث)
35	الفصل الثاني "اختيار مدقق الحسابات"
35	المبحث الأول "اختصاص اختيار مدقق الحسابات"
36	المطلب الأول "المبدأ العام"
39	المطلب الثاني "الاستثناء على المبدأ العام"

39	الفرع الأول "اختيار مدقق الحسابات بواسطة القضاء"
40	الفرع الثاني "اختيار مدقق الحسابات بواسطة مراقب الشركات"
41	المبحث الثاني "عدد مدققي الحسابات ومدة عملهم لدى الشركة"
41	المطلب الأول "عدد المدققين"
44	المطلب الثاني "مدة التعاقد"
46	المبحث الثالث "انتهاء عقد مدقق الحسابات"
46	المطلب الأول "انقضاء العقد بتنفيذه خلال المدة القانونية"
47	المطلب الثاني "انقضاء العقد بقوة قاهرة"
48	المطلب الثالث "إنهاء عقد التدقيق من أحد طرفيه"
48	الفرع الأول "إنهاء العقد بالإرادة المنفردة"
49	أولا "استقالة المدقق"
50	ثانيا "عزل المدقق"
53	الفرع الثاني "فسخ العقد"
56	الباب الثاني "حقوق والتزامات مدقق الحسابات ومسؤوليته القانونية"
57	الفصل الأول "حقوق والتزامات مدقق الحسابات"
58	المبحث الأول "حق المدقق في الحصول على الأتعاب"
60	المبحث الثاني "التزامات مدقق حسابات شركات المساهمة العامة القانونية"
60	المطلب الأول "التزام مدقق الحسابات ببذل العناية التي تقتضيها أصول المهنة"
63	الفرع الأول "احترام القواعد والإجراءات القانونية"
63	أولا "صحة تأسيس الشركة"
64	ثانيا "أسهم الضمان"
65	ثالثا "المساواة بين الشركاء"
66	رابعا "توزيع الأرباح والخسائر"
67	خامسا "صحة انعقاد الهيئة العامة"
68	الفرع الثاني "مراعاة الأصول الفنية المتعارف عليها"
70	المطلب الثاني "الالتزام بعدم التدخل في أعمال الإدارة"
70	الفرع الأول "المبدأ العام"
73	الفرع الثاني "الإستثناءات على المبدأ العام"
77	المطلب الثالث "الالتزام بالمحافظة على أسرار المهنة"
78	الفرع الأول "أهمية الالتزام بالمحافظة على أسرار المهنة"

79	الفرع الثاني "مضمون الالتزام بالمحافظة على أسرار المهنة"
80	أولا : أن يكون نطاق العلم بالواقعة محصورا في أشخاص معينين
82	ثانيا : أن توجد مصلحة مشروعة في إبقاء العلم بالواقعة سرا
86	المبحث الثالث "تقارير مدقق الحسابات"
87	المطلب الأول "التقرير العام"
88	الفرع الأول "مضمون التقرير العام"
91	الفرع الثاني "موعد تقديم التقرير العام"
92	الفرع الثالث "أنواع التقارير العامة"
92	أولا "التقرير النظيف"
93	ثانيا "التقرير المصحوب بالتحفظات"
94	ثالثا "التقرير السلبي"
95	رابعا "الامتناع عن إبداء الرأي"
96	الفرع الرابع "شكل التقرير العام"
97	الفرع الخامس "الآثار المترتبة على تخلف تقديم التقرير العام"
99	المطلب الثاني "التقارير الخاصة"
99	الفرع الأول "الحالات التي يقدم فيها التقرير الخاص إلى الهيئة العامة العادية"
99	أولا "الاتفاقات المبرمة بين الشركة وأحد مؤسسيها"
101	ثانيا "إصدار السندات"
101	ثالثا "المبالغ المدفوع لإدارة الشركة"
103	الفرع الثاني "الحالات التي يقدم فيها التقرير الخاص إلى الهيئة العامة غير العادية"
103	أولا "زيادة رأس المال أو تخفيضه"
103	1- زيادة رأس مال الشركة .
104	2- تخفيض رأس مال الشركة .
104	ثانيا "اندماج شركة المساهمة"
106	الفصل الثاني "مسؤولية مدقق الحسابات"
106	المبحث الأول "مسؤولية مدقق الحسابات المدنية"
108	المطلب الأول "أركان انعقاد مسؤولية مدقق الحسابات المدنية"
108	الفرع الأول "خطأ مدقق الحسابات"
109	أولا "خطأ مدقق الحسابات العندي"

112	ثانيا "خطأ مدقق الحسابات التصيري"
115	1- "خطأ مدقق الحسابات المهني"
116	2- "صور خطأ مدقق الحسابات المهني"
117	أ) الخطأ في الرقابة .
118	ب) الخطأ في نتائج الرقابة .
119	الفرع الثاني "الضرر"
121	الفرع الثالث "علاقة السببية بين الخطأ والضرر"
123	المطلب الثاني "دعوى المسؤولية"
125	الفرع الأول "دعوى الشركة"
127	الفرع الثاني "الدعوى الفردية"
129	المبحث الثاني "المسؤولية الجنائية والتأديبية لمدقق الحسابات"
130	المطلب الأول "المسؤولية الجنائية"
130	الفرع الأول "المسؤولية الجنائية في نطاق قانون العقوبات"
131	أولا "جريمة إفشاء الأسرار"
131	ثانيا "جريمة الاحتيال"
132	ثالثا "جريمة الاختلاس"
133	الفرع الثاني "الجرائم التي نص عليها قانون الشركات"
134	الفرع الثالث "تقديم الشكوى الجزائية"
136	المطلب الثاني "المسؤولية التأديبية"
139	الخاتمة والتوصيات
146	قائمة المصادر و المراجع

## تلخيص الرسالة باللغة العربية

نظرا للمكانة الهامة التي تحتلها شركات المساهمة العامة في حياة الدول الاقتصادية ؛ فهي التي تتولى المشروعات الضخمة التي تتطلب رؤوس أموال كبيرة والتي يعجز الفرد أو عدة قليل من الأفراد عن تقديمها ؛ حيث تقوم بجمع تلك الأموال من خلال ما تصدره من أسهم وسندات قابلة للتداول ، مما جعلها إحدى الأسس التي يركز عليها الاقتصاد في الدولة ، وتؤثر على الثقة العامة ، خصوصا وأن من الشركات ما يقوم على توزيع خدمات تعدل في أهميتها بالنسبة لمجموع المواطنين خدمات المرافق العامة ؛ كشركات النقل العام أو شركات الاتصالات أو التعدين، كما تؤثر على مؤسسي الشركة والمساهمين فيها بالإضافة إلى العاملين فيها والمتعاملين معها .

ولحماية هذه المصالح الحيوية من أي عبث تمارسه إدارة تلك الشركات و ضمان التزامها بالأهداف المحددة لها ، كان لا بد من إخضاع هذه الإدارة للمراقبة، وكان من الطبيعي أن يتولى هذه المهمة المساهمون أنفسهم نظرا لأنهم أكثر المتضررين من النتائج المترتبة عن سوء إدارة الشركة، إلا أنه ونظرا لأن الرقابة تحتاج إلى خبرة فنية خاصة لا تتوفر لدى الكثير من المساهمين ؛ فقد اتجهت معظم التشريعات لإيجاد جهة متخصصة من خارج الشركة تتولى القيام ببعض المهمات المحددة تهدف بمجموعها ضبط العملية الإدارية والمالية والحسابية للشركة بما يتفق والقوانين والأنظمة ، كما تكفل حماية الشركة ذاتها والمساهمين فيها و كل من يتعامل معها من سوء في الإدارة قد يرتكبه مجلس إدارة الشركة .

وقد جاءت هذه الدراسة لإلقاء الضوء على الدور الذي يتولاه مدقق حسابات شركات المساهمة العامة من خلال دراسة العديد من النصوص التشريعية التي تعرضت لهذا الدور ، وأوصينا مشرعا الفلسطيني بتبني بعض النصوص التي رأينا أنها تضمن تنفيذ المدقق مهمته على خير وجه وتحقيق كافة الأهداف المقصودة .

ومع أن هذه التشريعات قد اختلفت على الاسم الذي يطلق على هذه الجهة الرقابية ؛ بين عدة أسماء هي "مدققو الحسابات" ، "مراقبو الحسابات" ، "مفتشو الحسابات" ، "فاحصو الحسابات" ، "مفوضو المراقبة" ، إلا أنها قد اتفقت بشكل عام على مضمون مهمتها المتعلقة بضبط أعمال الشركة ؛

ومراقبة وتدقيق حساباتها ؛ وتقديم التقارير التي تبين مدى سلامة حسابات الشركة وانتظامها ؛ ومدى صحة الإجراءات التي اتبعتها الشركة منذ تأسيسها وحتى إعداد تلك التقارير ؛ كما وتبين مدى التقيد بالقوانين والأنظمة المرعية في كل دولة.

ولكي تكفل التشريعات تحقيق إنجاز هذه المهام بكل كفاءة ؛ فقد نصت على عدد من الشروط يلزم تحققها في كل من يتولى مهمة تدقيق حسابات شركات المساهمة العامة ، ومن هذه الشروط الحصول على الشهادات العلمية اللازمة واطّرة العملية الكافية للقيام بأعباء هذه المهنة ، كما أكدت على ضرورة توفير الاستقلال الكامل لهذا المدقق ليتمكن من إنجاز عملية تدقيق جديدة وفعالة ، وذلك من خلال حظر وجود أية علاقة عائلية أو مالية بين المدقق وإدارة الشركة التي يقوم بتدقيق حساباتها .

ولتحديد جميع الجوانب القانونية المتعلقة بالدور الذي يقوم به مدقق الحسابات في شركات المساهمة العامة كطريقة اختياره من قبل الشركة والجهة التي تقوم باختياره حسب القانون ؛ والمدة اللازمة لتنفيذ مهمته ؛ وأعداد المدققين الذين يمكنهم أن يقوموا بها ؛ وجميع الحقوق والالتزامات الناشئة عن هذا العمل ، كان لا بد من بحث طبيعة العلاقة القانونية التي تربط مدقق الحسابات بشركات المساهمة العامة التي يتولى تدقيق حساباتها ومراقبة أعمالها .

وبهذا الخصوص فقد اختلف الفقه في تحديد طبيعة هذه العلاقة بين نظريتين إحداهما تقليدية تقول إن مدقق الحسابات هو مجرد وكيل عن مجموع المساهمين في الشركة ؛ عليه أن يلتزم بما يرتبه هذا العقد من حقوق والتزامات ، أما النظرية الثانية فهي حديثة تقول إن الشركة نظام قانوني يخلق شخصية معنوية مستقلة ؛ وإن مدقق الحسابات هو عضو من أعضاء الشخص المعنوي الذي تجسده هذه الشركة ، وبناء على ذلك تناط بمدقق الحسابات وظيفة معينة يجب عليه أن يلتزم بها ولا يجوز له أن يقعد عن تنفيذها أو أن يطغى على اختصاصات غيره من الأعضاء.

وقد تعرضت هاتان النظريتان لانتقادات عديدة تكفي كل واحدة منها لهدم النظرية من أساسها . لذا كان لا بد من بذل المزيد من البحث والتدقيق في طبيعة هذه العلاقة ، للتوصل إلى حقيقة طبيعة هذه العلاقة بشكل يحدد جميع العلاقات الناشئة عنها .

وقد توصلنا أن مدقق حسابات شركات المساهمة العامة يرتبط مع الشركة بعقد غير مسمى ذو طبيعة خاصة يختلف عن عقد الوكالة ولا يعتبر المدقق عضواً من أعضاء الشركة ؛ وهذا العقد ملزم لطرفيه يلتزم فيه المدقق بأن ينهض بالمهام التي رسم القانون إطارها وحدد واجباتها وبين الحقوق المرتبطة بها ، ولا تملك الشركة فيه تقييد مضمون هذه الالتزامات أو إعفائه من تنفيذها بإرادتها المنفردة ، كما تلتزم الشركة بدفع الأتعاب للمدقق وثق ما تم تحديده بالاتفاق مع الهيئة العامة للمساهمين من خلال مجلس إدارة الشركة ، وإذا أخل أي طرف بأحد الالتزامات المفروضة عليه حسب القانون فيمكن الالتجاء للقضاء لفسخ هذا العقد والحكم بالتعويض إذا كان له مقتضى وفق النظرية العامة للعقود .

ووفقاً لهذا العقد تتضح لنا طريقة اختيار المدقق الذي يتولى مهمة تدقيق الحسابات من قبل الهيئة العامة ، وإمكانية اختياره من جهات أخرى مثل مراقب الشركات أو القضاء ، كذلك يتبين لنا كيفية إنهاء عقد التدقيق الذي يربط المدقق بالشركة من خلال فسخ العقد ومن خلال انتهاء العقود بصفة عامة ، ومدة التعاقد التي يمكن أن تكون سنة واحدة قابلة للتجديد أو أكثر .

أما من ناحية الحقوق والالتزامات التي ترتب عن هذا العقد فنجد أن هناك حق لمدقق الحسابات في الحصول على الأتعاب لقاء تنفيذه لالتزاماته وهذه الأتعاب يتم الاتفاق على تحديدها بين الشركة والمدقق نفسه ولا يجوز بأي حال من الأحوال تكليف مجلس الإدارة بالاتفاق مباشرة مع المدقق لتحديدها .

أما الالتزامات التي تقع على عاتق المدقق فهي عديدة تتمثل في عدة التزامات هي :

#### أولاً : الالتزام ببذل العناية التي تقتضيها أصول المهنة

وبموجب هذا الالتزام على المدقق أن يقدم أفضل الخدمات للشركة من خلال بذل العناية المهنية والاجتهاد الفائق أثناء عملية التدقيق ، وأن يقوم بالعديد من عمليات البحث والتدقيق على دفاتر الشركة .  
وحيث إن التزامه هو التزام ببذل عناية ؛ فعليه أن يبذل العناية المنتظرة من أوسط أبناء المهنة ، وهذا يعني أن يلتزم بالقواعد والإجراءات المنصوص عليها في قانون الشركات ونظام الشركة ، فعليه مثلاً أن يتأكد من صحة تأسيس الشركة؛ ويتأكد من وجود أسهم الضمان التي يتطلبها القانون ؛ ومن تحقق المساواة بين الشركاء وحسن توزيع الأرباح والخسائر وصحة انعقاد الهيئة العامة.

كما يعني هذا الالتزام من ناحية ثانية مراعاة الأصول الفنية المتعارف عليها والتي نصت عليها

جميعات المحاسبين المهنية .

### ثانيا : الالتزام بعدم التدخل بأعمال الإدارة

بصفة عامة لا يجوز للمدقق التدخل في رسم سياسة الشركة أو يراقب وسائل إدارتها أو أن يصدر

حكما على مدى ملاءمة قراراتها من الناحية التجارية ، كما لا يجوز له أن يحل نفسه محل الإدارة ويعرقل

أعمالها .

إلا أن ذلك لا يعني أن يقتصر دوره على مجرد جمع المعلومات ويقف مكتوف الأيدي أمام الأخطاء

التي ترتكبها الإدارة ، فالتحقق من ملاءمة الحسابات وصدق تعبيرها عن مركز الشركة المالي ، يتطلب

معرفة بالخطوط العريضة التي تعمل الشركة على أساسها ، وبناء عليه يمكن تقديم المشورة للشركة في كل

مرة يجد فيها أخطاء قد ارتكبت ؛ حتى أنه يمكن دعوة الهيئة العامة للانعقاد إذا وجد أن هناك خطرا يهدد

وجود الشركة .

### ثالثا : الالتزام بالمحافظة على أسرار المهنة

حيث يمكن للمدقق الاطلاع في كل وقت على دفاتر الشركة ومستنداتها ، كما أن الشركة ملزمة

قانونا بتزويده بكل الإيضاحات التي يرى ضرورتها لتنفيذ مهمته فقد كان من الطبيعي أن يفرض على

مدقق حسابات شركة المساهمة العامة الالتزام بالمحافظة على سر المهنة ، وذلك من خلال العديد من

النصوص التشريعية سواء كانت تلك النصوص واردة في قانون الشركات أو قانون المقوبات .

وهذه الأسرار تمتد لتشمل كل الوقائع التي من شأنها أن تعرض الشركة للخطر والتي اطلع عليها

مدقق الحسابات أثناء تنفيذه مهمته بمحكم مهنته أو خبرته .

ولكن لا يمتد هذا الحظر على إبداء تلك المعلومات للمساهمين أثناء انعقاد الهيئة العامة أو إطلاع

مراقب الشركات عليها؛ لأن القانون يلزمه بإطلاعهم على أوضاع الشركة وذلك من خلال التقارير التي

يلتزم بتقديمها إليهم سواء من خلال التقرير العام الذي يقدم في فترات دورية معينة ؛ ويشمل كل النتائج

التي توصل إليها المدقق بعد اطلاعه على دفاتر الشركة وفحص حساباتها.

وفي هذا التقرير قد يوافق المدقق على تلك الحسابات (تقرير نظيف) أو يتحفظ على بعضها أو يرفض تلك الحسابات (تقرير سلبي) أو حتى يمتنع عن إبداء رأيه إذا لم يتمكن من فحصها وتدقيقها بشكل صحيح .

وتستند الهيئة العامة على هذه التقارير حين إقرار حسابات الشركة ، أما إذا لم يقدم المدقق هذا التقرير فيعتبر إقرار الميزانية والحسابات باطلا .

كما يمكن للمدقق تقديم تقارير أخرى خاصة إضافة للتقرير العام؛ كالتقرير الذي يبين الاتفاقات التي تبرم بين الشركة وأحد مؤسسيها أو أحد أعضاء مجلس إدارتها أو المبالغ المدفوعة لهم كالرواتب والعلاوات ، أو التقارير المقدمة في حالات خاصة أخرى تؤثر على الشركة أو المساهمين فيها كحالة إصدار السندات أو زيادة رأسمال الشركة أو تخفيضه أو اندماج الشركة في شركة أخرى .

ويتعرض المدقق لمسؤوليات عديدة إذا أخل بواجباته ، فتقوم تجاهه المسؤولية المدنية ، وأول شروطها الخطأ ( فعل التعدي) ، سواء كان خطأ عقديا ناشئا عن العلاقة التعاقدية القائمة بين شركة المساهمة العامة ومدقق الحسابات، أو خطأ تقصيريا ناشئا عن إخلال المدقق بالتزام الحرص الذي يفرضه القانون على الكافة أثناء تنفيذ التزاماتهم ويكون المضرور من الغير وليس الشركة المتعاقد معها ، أو خطأ مهنيا ينشأ نظرا لأن المدققين يشكلون طائفة من المهنيين الذين يمارسون مهنة تدقيق الحسابات .

وأما الشرط الثاني لقيام مسؤولية مدقق الحسابات المدنية فهو تحقق الضرر ، سواء كان متوقع الحدوث أم غير متوقع .

ويشترط أخيرا لقيام المسؤولية المدنية للمدقق حسابات شركات المساهمة العامة وجود علاقة سببية بين الخطأ الذي ارتكبه المدقق والضرر الذي أصاب المضرور سواء كان الشركة نفسها أم الغير .

وتستطيع الشركة المضرورة باعتبارها شخصا معنويا مباشرة هذه الدعوى من خلال مجلس الإدارة للمطالبة بتعويض الأضرار التي أصابتها، كما يمكن لأي فرد أصابه ضرر مباشرة هذه الدعوى بنفسه .

ولا يستطيع مدقق الحسابات دفع هذه المسؤولية إلا إذا أثبت أنه قد بذل العناية اللازمة التي تفرضا أصول المهنة أو أثبت أن القوة القاهرة قد حالت بينه وبين النهوض بواجباته .

ويمكن أيضا أن تقوم تجاه مدقق حسابات الشركة مسؤولية جنائية إذا ارتكب أثناء تنفيذ مهمته بعض الأعمال التي يجرمها قانون العقوبات ؛ مثل جريمة إفشاء الأسرار ، أو جريمة الاحتيال أو جريمة الاختلاس ، أو إذا ارتكب بعض الجرائم التي وردت في قانون الشركات على وجه التحديد .

ويمكن أن يتم تحريك الشكاوى الجزائية ضد مدقق الحسابات في هذه الحالة من قبل الشركة أو من قبل المتضرر من الجريمة المرتكبة ، أو من قبل النيابة العامة باعتبار أن ارتكاب هذه الجريمة يشكل اعتداء على المجتمع .

وأخيرا قد تقع على عاتق مدقق حسابات شركات المساهمة العامة مسؤولية تأديبية ناجمة عن إخلال مدقق الحسابات بالتزاماته المتعارف عليها بين زملائه في المهنة والتي تقوم على أسس من الثقة والتعاون والآداب والتي يطلق عليها (آداب المهنة) ، وحيث إن هذه الأفعال لا يمكن حصرها فقد اعترف المشرع للقضاء التأديبي بسلطة تقديرية في تحديدها ، وحدد له العقوبات التي تفرض على مرتكب تلك الأفعال والتي تتراوح بين التنبيه وإلغاء رخصة التدقيق .

وفي ختام هذه الدراسة قدمنا العديد من التوصيات التي وجدنا ضرورة النص عليها في مشروع قانون الشركات الفلسطيني الذي يتم دراسته حاليا والذي سيتم تطبيقه على جميع مناطق السلطة الوطنية الفلسطينية .