

جامعة القدس

عمادة الدراسات العليا

الجوانب القانونية

لدور مدقق حسابات شركات المساهمة العامة

رسالة مقدمة من الطالب

هاشم درويش عثمان التكروري

إشراف

الأستاذ الدكتور

عثمان التكروري

قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في القانون الخاص

كلية الحقوق - جامعة القدس

فلسطين

2003 م

برنامج الماجستير في القانون الخاص / كلية الحقوق  
عمادة الدراسات العليا

## الجوانب القانونية لدور مدقق حسابات شركات المساهمة العامة

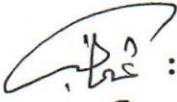


اسم الطالب : هاشم درويش عثمان التكروري

الرقم الجامعي : 9820040

المشرف : الأستاذ الدكتور عثمان التكروري

نوقشت هذه الرسالة وأجيزت بتاريخ 3 / 12 / 2003

من لجنة المناقشة المدرجة أسمائهم وتوقيعهم :

- |   |           |  |
|---|-----------|--|
|  | 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

الإهداء

إلى الوالد المحيب أطال الله بقاءه

إلى الشهيد باسم جمال درويش التكروري وإلى كل الشهداء والجرحى

والمعتقلين الذين قدموا أنفسهم دفاعاً عن الحق

إلى الزوجة الغالية والأبناء الأعزاء

أهدي ثمار هذا الجهد المتواضع، سائلاً العلي القدير أن يكون شمعة تيرد مرب سدنة

القانون في إحقاق العدل، وثقلاً في الميزان يوم الفصل.

الباحث

## بيان

أقر أنا مقدم الرسالة أنها قدمت لجامعة القدس لنيل درجة الماجستير وأنها نتيجة أبحاثي الخاصة باستثناء ما تم الإشارة له فيما ورد .  
وأن هذه الرسالة أو أي جزء منها لم يقدم لنيل أية درجة عليا لأي جامعة أو معهد .

الاسم : هشام درويش عثمان التدموري

التوقيع : 

التاريخ : ١١ / ٤ / ٢٠٠٦

## تأخييص 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 عدد قليل من الأفراد عن تقديمها؛ حيث تقوم بجمع تلك الأموال من خلال ما تصدره من أسهم وسندات قابلة للتداول، مما جعلها إحدى الأسس التي يرتكز عليها الاقتصاد في الدولة، وتؤثر على الثقة العامة، خصوصا وأن من الشركات ما يقوم على توزيع خدمات تعادل 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 وضمنان 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 تتوافر 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 وكل 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 مشرعنا 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 والخبرة العملية الكافية للقيام بأعباء هذه المهنة ، كما أكدت على ضرورة توفير الاستقلال الكامل لهذا المدقق ليتمكن من إنجاز عملية تدقيق جديرة 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 بطريقة 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 ملازم 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 واثق ما تم تحديده بالاتفاق مع الهيئة العامة للمساهمين من خلال مجلس إدارة الشركة ، وإذا أحل أي طرف بأحد الالتزامات المفروضة عليه حسب القانون فيمكن الالتجاء للقضاء لفسخ هذا العقد والحكم بالدعوى 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 تترتب عن هذا العقد فنجد أن هناك حق المدقق 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 الاتفاق 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

جمعيات 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 معرفته بالخطوط العريضة التي تعمل الشركة على أساسها ، وبناء عليه يمكنه تقديم المشورة للشركة في كل مرة يجد فيها أخطاء قد ارتكبت ؛ حتى أنه يمكنه 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 العقوبات .

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

مدقق الحسابات أثناء تنفيذه مهمته بحكم 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 يكمن للمدقق تقديم تقارير أخرى خاصة إضافة للتقرير العام؛ كالتقرير الذي بين الاتفاقات التي تبرم بين الشركة وأحد مؤسسها أو أحد أعضاء مجلس إدارتها أو المبالغ المدفوعة لهم كالرواتب والعلوات ، 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 عقدياً ناشئاً عن العلاقة التعاقدية القائمة بين شركة المساهمة العامة ومدقق الحسابات، أو خطأ تقصيرياً ناشئاً عن إخلال المدقق بالتزام الحرص الذي يفرضه القانون على الكافة أثناء تنفيذ التزاماتهم ويكون المضرور من الغير وليس الشركة المتعاقد معها ، أو خطأ مهنياً ينشأ نظراً 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 أخيراً لقيام المسؤولية المدنية لمدقق حسابات شركات المساهمة العامة وجود علاقة سببية بين الخطأ الذي ارتكبه المدقق والضرر الذي أصاب المتضرر سواء كان الشركة نفسها أم الغير .

وتستطيع الشركة المتضررة باعتبارها شخصاً معنوياً 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 تفرضها 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 .

## Abstract

In view of the important position public corporations occupy in the economical life of the states and the benefits and services they achieve for the general public which are as the services rendered by public utilities , such as public transportation , communications , or mining companies , and also due to the effects of these companies on their founders , share-holders , employees , and customers it has become a duty to protect these vital interests from any wrong-doing practiced by these corporations and to guarantee there commitment to the goals specified for them.

Therefore , the legislature had placed the administration of these companies under audit . It seems natural that the share-holders themselves should carry out the auditing considering that they stand to suffer the most from the consequences of bad management of the corporation . However , because auditing requires special technical experience which most share-holders lack , most legislations were directed towards finding a specialized body from outside the corporation to carry out certain specific tasks which altogether aim at organizing and controlling the administrative , financial , and accounting aspects of the corporation in accordance with the laws and regulations . Moreover , these legislations guarantee the protection of the corporation itself , the share-holders, and all the customers against any mismanagement that may be committed by the corporation's board of directors . This specialized body is known as "auditors" .

This study sheds light on the legal aspects concerning the role of corporation auditors by means of a thorough examination of several of the legislations that deal with this topic .

The central point which should be examined in order to pinpoint all the legal aspects related to the role of the auditor in public corporations is conditioning the nature of the legal relationship which links the auditor with the corporation which he audits and oversees .

In this regard , this study found that there exists a misunderstanding of the nature of this relationship due to the existence of tow theories .

The first being traditional claims that the auditor is just an agent representing all the share-holders in a company , and he has to commit to the rights and duties spelled-out in the contract. However , the second theory being modern claims that the corporation is a lawful structure that constitutes an independent incorporeal body and that the auditor is assigned certain duties which he must commit and must not avoid carrying-out . Also , he must not try to over-shadow the duties of the other members .

Both of these theories have come under enough criticism to disprove each one of them . So , it has become necessary to carry out further research and scrutiny of the nature of this relationship in order to get to it in a way that will lead to determining all other relationships stemming from this one .

This study has come to the conclusion that the auditor in public corporations is associated with the corporation through an implied contract which differs in its nature from the agent contract, and he is not considered a member in that corporation. the implied contract is binding to both parties . The auditor commits to performing the duties and practicing the rights and privileges spelled out and determined by law . The corporation cannot determine or specify the content of these duties or even exempt the auditor from performing them alone . If any of the parties breaches any of his obligations

according to the law , it is possible to resort to court to end the contract and to get compensations paid if there was a need to do so according to the general theory of the contracts.

The implied contract also shows us the way to choose an auditor , the procedure to terminate the audit contract between the auditor and the corporation , and the way contracts are generally terminated .

Regarding the rights and benefits in the implied contract , we find that the auditor has the right to get paid in return for performing his duties . This pay can be decided by an agreement between the general members of the corporation and the auditor. Under no condition should the board of directors of the corporation be asked to reach an agreement with the auditor to determine his duties . The responsibilities that lie on the auditor's shoulders are many : first , to commit to using utmost professional care . Second, to commit to refrain from interfering in administrative matters . Third, to commit to keeping secret all professional matters .

The auditor faces several kinds of punishment in the event that he didn't perform his job well . he can be tried in a civil court . He can also face a criminal court in the event that he had done some acts punishable by crime laws , such as revealing secrets , fraud , or theft , or if he commits any of the crimes mentioned in the corporation's laws in particular . Finally , the auditor might face discipline if he falls short on any of his duties towards his colleagues which are based on trust , cooperation , and manners – known as professional manners . Since these actions can be countless , the legislature had entrusted the disciplinary law with the power to determine them and had specified the punishment for the perpetrators .

In conclusion , this study offers many recommendations that were deemed necessary to be mentioned in the

Palestinian corporation law , under consideration now , which will be applied on all Palestinian Authority territories in order to guarantee that the auditor will perform his duties perfectly and to fulfill all the desired goals .

## 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 ومدقق 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	لمطلب 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"