

جامعة النجاح الوطنية
كلية الدراسات العليا

التنظيم القانوني لمهنة مدقق الحسابات الخارجي في الشركات المساهمة ودوره في حوكمتها (دراسة مقارنة)

إعداد

ثابت شكري عبد المجيد أخرس

إشراف

د. غسان خالد

د. سائد الكوني

قدمت هذه الأطروحة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في القانون
الخاص بكلية الدراسات العليا، في جامعة النجاح الوطنية في نابلس، فلسطين.

2017

التنظيم القانوني لمهنة مدقق الحسابات الخارجي في شركات المساهمة ودوره في حوكمتها (دراسة مقارنة)

إعداد

ثابت شكري عبد المجيد أخرس

نوقشت هذه الرسالة بتاريخ 2017/02/15م، وأجيزت.

أعضاء لجنة المناقشة

التوقيع

د. غسان خالد / مشرفاً رئيساً

.....

د. سائد الكوني / مشرفاً ثانٍ

.....

د. أحمد أبو زينه / ممتحناً خارجياً

.....

د. سامح العطوط / ممتحناً داخلياً

.....

الإهداء

إلى خير معلم عرفه الوجود... الرسول الأعظم صلى الله عليه و سلم...
إلى من سهر على راحتي وكنا سبباً في وجودي... إلى من شجعني وما يزال واقفاً وداعماً لإنهاء
هذه الرسالة الجامعية... والذي الأعزاء ...
إلى من علمونا و يعلموننا أبجديات الوطن و علوم المستقبل... مدرسينا الشرفاء...
إلى من حملوا هموم الأمة و ضحوا بأنفسهم... شهدائنا الأبرار...
إلى الأسود القابعة خلف القضبان...أسرانا البواسل...
أهدي لكم جميعاً هذا العمل المتواضع...
أخوكم / ثابت أخرس

الشكر والتقدير

الحمد لله الذي منحني الصحة والعافية

والقوة لإنجاز هذه الرسالة

وأقدم هنا بالشكر إلى كل من ساعدني

لإتمام هذا العمل المتواضع من مجتمع الدراسة

كما أقدم بجزيل الشكر

والعرفان بالجميل والإخلاص إلى كلّ من الدكتورين

غسان خالد و سائد الكوني

لما منحوني من الوقت الكثير متابعة وإشرافاً

وتوجيهاً لإعداد هذه الدراسة المتواضعة

الإقرار

أنا الموقع أدناه، مقدم الرسالة التي تحمل العنوان:

**التنظيم القانوني لمهنة مدقق الحسابات الخارجي
في شركات المساهمة ودوره في حوكمتها
(دراسة مقارنة)**

**The Legal Role of the External Auditor in the Joint Stock
Company and his Role in the Corporate Governance**

أقر بأن ما اشتملت عليه هذه الرسالة إنما هي نتاج جهدي الخاص، باستثناء ما تمت الإشارة إليه حيثما ورد، وأن هذه الرسالة ككل، أو أي جزء منها لم يقدم من قبل لنيل أي درجة علمية أو بحث علمي لدى أي مؤسسة تعليمية أو بحثية أخرى.

Declaration

The work provided in this thesis, unless otherwise referenced, is the researcher's own work, and has not been submitted elsewhere for any other degree or qualification.

Student's Name: **ثابت شكري عبد المجيد أخرس** اسم الطالب:

Signature: التوقيع:

Date: **2017/02/15** التاريخ:

فهرس المحتويات

الصفحة	الموضوع
ج	الاهداء
د	الشكر والتقدير
هـ	الافرار
و	قائمة المحتويات
ط	الملخص
1	المقدمة
3	أهمية الموضوع
3	محددات الدراسة
4	منهجية الدراسة
4	بيانات الدراسة
5	الدراسات السابقة
8	اشكاليات البحث
9	أهداف البحث
9	خطة الدراسة
12	الفصل التمهيدي: الشركات ومهنة تدقيق الحسابات
13	المبحث الأول: الشركات وأنواعها
13	المطلب الأول: الشركة في الفقه والقانون
13	الفرع الأول: تعريف الشركة وأنواعها
15	الفرع الثاني: الشخصية القانونية للشركة
16	المطلب الثاني: الشركات المساهمة
17	الفرع الأول: نشأت الشركات المساهمة
19	الفرع الثاني: أوجه الشبه والاختلاف بين الشركات المساهمة
25	المبحث الثاني: شركات المساهمة من حيث تدقيق الحسابات
25	المطلب الأول: التدقيق وأصنافه
26	الفرع الأول: التصنيف من حيث النطاق

الصفحة	الموضوع
28	الفرع الثاني: التصنيف على أساس الالتزام
29	الفرع الثالث: التصنيف من حيث التوقيت
30	الفرع الرابع: التصنيف على أساس الغرض من التدقيق
31	الفرع الخامس: التصنيف من حيث الهيئة التي تقوم بعملية التدقيق
32	المطلب الثاني: التدقيق الخارجي
32	الفرع الأول: تعريف التدقيق الخارجي وتميزه عن التدقيق الداخلي
33	الفرع الثاني: أهداف التدقيق
35	الفصل الأول: قواعد الحوكمة التي تنظم عمل مدقق الحسابات الخارجي
35	المبحث الأول: قواعد الحوكمة المهنية التي تنظم عمل مدقق الحسابات الخارجي
36	المطلب الأول: الحوكمة ومبادئها المنظمة لمهنة تدقيق الحسابات
36	الفرع الأول: تعريف حوكمة الشركات ودور مدقق الحسابات الخارجي فيها
40	الفرع الثاني: القواعد المنظمة لعمل مهنة مدقق الحسابات الخارجي حسب قانون ساريانوس اوكسلي الأمريكي لعام 2002
42	المطلب الثاني: اختيار مدقق الحسابات الخارجي في شركات المساهمة ودور لجنة التدقيق في اختيار مدقق الحسابات كأحد مبادئ الحوكمة
42	الفرع الأول: آلية اختيار مدقق الحسابات الخارجي في شركات المساهمة العامة
45	الفرع الثاني: لجنة التدقيق بوصفها إحدى قواعد الحوكمة لاختيار مدقق الحسابات الخارجي
48	المبحث الثاني: قواعد ومعايير الحوكمة التي تضمن استقلالية عمل مدقق الحسابات أثناء عمله
49	المطلب الأول: معايير التدقيق المتعارف عليها والمقبولة دولياً
50	الفرع الأول: القسم الأول (المعايير العامة أو الشخصية General Standards)
54	الفرع الثاني: المعايير التي تتعلق بآلية تنفيذ مهمة التدقيق (معايير العمل الميداني)
57	الفرع الثالث: معايير إبداء الرأي (التقرير)
63	المطلب الثاني: استقلالية وأخلاقيات مدقق الحسابات الخارجي وطرق قياسها
63	الفرع الأول: استقلال مدقق الحسابات الخارجي (Independences الحياد)
66	الفرع الثاني: أخلاقيات مهنة تدقيق الحسابات وطرق قياس استقلاليته

الصفحة	الموضوع
71	الفصل الثاني: الطبيعة القانونية للعقد الذي يربط المدقق الخارجي مع شركة المساهمة العامة وأحكامه والمسؤولية المترتبة عليه
71	المبحث الأول: التكيف الفقهي والقانوني لطبيعة العقد الذي يربط مدقق الحسابات الخارجي مع شركات المساهمة وأحكامه
72	المطلب الأول: التكيف الفقهي والقانوني لطبيعة العقد الذي يربط مدقق الحسابات الخارجي مع شركة المساهمة
72	الفرع الأول: التكيف الفقهي
76	الفرع الثاني: التكيف القانوني
83	المطلب الثاني: أحكام عقد الوكالة وطرق انقضائها بما يناسب عقد وكالة مدقق الحسابات الخارجي مع شركات المساهمة
85	الفرع الأول: أركان وشروط عقد الوكالة
89	الفرع الثاني: التزامات كل من الموكل والوكيل
93	الفرع الثالث: حالات انقضاء العقد الذي يربط مدقق الحسابات الخارجي بشركة المساهمة، على اعتباره "عقد الوكالة"
98	المبحث الثاني: مسؤولية مدقق الحسابات الخارجي تجاه الشركة والغير
98	المطلب الأول: مسؤولية مدقق الحسابات
100	الفرع الأول: المسؤولية المهنية والجزائية
104	الفرع الثاني: المسؤولية المدنية التي تقع على المدقق تجاه الشركة أو المساهمين أو تجاه الغير حسن النية
112	المطلب الثاني: الخطأ المهني، ومعيار العناية الواجبة لمدقق الحسابات ومسؤوليته عن أعمال تابعيه
112	الفرع الأول: معايير العناية التي تطبق على عمل مدقق الحسابات الخارجي في شركات المساهمة
115	الفرع الثاني: مسؤولية مدقق الحسابات حالة تعددهم ومسؤوليته عن خطأ تابعيه
123	الخاتمة
126	التوصيات
128	قائمة المصادر والمراجع
b	Abstract

التنظيم القانوني لمهنة مدقق الحسابات الخارجي

في شركات المساهمة ودوره في حوكمتها

(دراسة مقارنة)

إعداد

ثابت شكري أخرس

إشراف

د. غسان خالد

د. سائد الكوني

الملخص

سعى الباحث في هذه الدراسة الى تحديد التنظيم القانوني لمهنة مدقق الحسابات الخارجي في شركات المساهمة العامة أو الخاصة، حسب القوانين النافذة في فلسطين منها قانون مزاوله مهنة تدقيق الحسابات الفلسطيني رقم (9) لسنة 2004، وقانون الشركات النافذ رقم (12) لسنة 1964، وقانون الشركات النافذ رقم (12) 1964 وقرار بقانون رقم (9) لسنة 2010 بشأن المصارف مقارنة بقانون الشركات الأردني رقم (22) لسنة 1997 وقانون مهنة المحاسبين الأردنيين رقم (73) لسنة 2003.

حيث توصلت هذه الدراسة أن قانون الشركات النافذ في فلسطين رقم (12) لسنة 1964 لم يوضح طبيعة المركز القانوني للعقد الذي يربط فيما بين مدقق الحسابات الخارجي والشركة المتعاقد معها، حيث عمد الباحث الى دراسة التنظيم القانوني لعمل مدقق الحسابات الخارجي حسب الفقه والقانون المقارن وتوصل الى التكييف القانوني لطبيعة العقد الذي يربط مدقق الحسابات الخارجي مع الشركة المساهمة على اعتباره عقد وكالة ذا طبيعة خاصة وقد أطلق عليه الباحث (عقد وكيل التدقيق)، وقد أيدت القوانين المقارنة هذه النتيجة، مثل قانون الشركات الاردني رقم 22 لسنة 1997 الذي اعتبره وكيلاً عن المساهمين في الشركات المساهمة العامة او الخاصة، وتطرقت هذه الدراسة أيضاً إلى حقوق وواجبات مدقق الحسابات الخارجي، والمسؤولية التي تقع عليه سواء أكانت مدنية أم جزائية، ومسؤوليته عن تابعيه، من مساعدين ومحاسبين وغيرهم، ممن يعملون تحت

رقابته وإشرافه، حسب قانون المخالفات المدنية النافذ رقم 36 لسنة 1944، والمنشور في العدد 1380 من الوقائع الفلسطينية صفحة 149.

وقد وضَّح الباحث أهمية دور مدقق الحسابات الخارجي، وأهميته في مجال حوكمة الشركات، حسب مدونة حوكمة الشركات الفلسطينية لسنة 2009، ومدونة حوكمة المصارف لعام 2014، والقوانين المقارنة، وقانون ساربانس أوكسلي الأمريكي لسنة 2002، وقد عرض الباحث دراسة للواقع العملي الذي تعيشه مهنة تدقيق الحسابات، ومناقشة دور الهيئات المنظمة لها، مثل مجلس مهنة تدقيق الحسابات الفلسطيني، وجمعية مدققي الحسابات الفلسطينيين.

المقدمة:

تعدُّ شركات المساهمة، سواء أكانت شركات مساهمة عامة، أم خاصة بها، من دعائم اقتصاد أي دولة، ومحركاً للاقتصاد العالمي، وذلك لثقة الناس بها لكفاءتها وقدرتها على اجتياز الصعوبات والعقبات، ومن ثمَّ تحقيق أهدافها.

وقد سعى واضعو القانون، الى تنظيم النواحي القانونية لعمل الشركات، وذلك بهدف المحافظة للمحافظة على استمراريته وتطويرها، من خلال بيان حقوق كلٍّ من المساهمين وأعضاء مجلس الإدارة والتزاماتهم في الشركة، حيث قنن المشرع دوراً لجهة رقابية ضمن نظام عمل الشركة أطلق عليها اسم (مدقق حسابات خارجي) كأداة للرقابة على عمل أعضاء مجلس الإدارة، لضمان تطبيق القواعد القانونية الخاصة.

يعدُّ التنظيم القانوني، لمهنة تدقيق الحسابات، من المواضيع الحديثة نسبياً في الوطن العربي بعامة وفي فلسطين بخاصة وقد تمَّ ذلك بوساطة قانون مزاولة مهنة تدقيق الحسابات رقم 9 لسنة 2004 والمنشور في العدد 52 من الوقائع الفلسطينية صفحة 38، ولم يتم التطرق لدراساتها، بشكل متخصص، في بلدنا فلسطين، لذا كان من الجيد التوقف عندها للدراسة، وخصوصاً لتعلقها بشريحة واسعة من المجتمع من المساهمين في الشركات المساهمة العامة والخاصة، بحيث تعدُّ مهنة تدقيق الحسابات من الضمانات التي تثير طريق المساهمين في الشركات، بالإضافة إلى غيرهم ممن يتعامل مع هذه الشركات، ويستند بتعامله إلى تلك التقارير السنوية الصادرة عن مدققي الحسابات المستقلين، بالإضافة إلى الدور الذي يقدمه المدقق الخارجي في خدمة الشركة من باب النصيح والإرشاد، وتقديم المعلومات والخبرة في مجال التدقيق الداخلي والإدارة، حيث يمكن أن يقوم بدور فعّال في توجيه مجلس الإدارة في تلك الشركات ونصحه عن طريق دراسته لوضع الأسواق، وقدرات الشركة التي يعمل لديها، بوصف مدققاً.

يسعى الباحث، من خلال هذه الدراسة، إلى التعريف بالشركة، وأقسامها، حسب قانون الشركات النافذ في فلسطين رقم 12 لسنة 1964¹، مقارنة بقانون الشركات الأردني رقم 22 لسنة 1997 وتعديلاته، حتى التعديل رقم 35 لسنة 2008، وبيان أي من الشركات التي يجب عليها تعيين مدقق حسابات خارجي، حسب القوانين المذكورة آنفاً، والقوانين المنظمة لمهنة تدقيق الحسابات، سواء قانون تنظيم مهنة تدقيق الحسابات الفلسطيني رقم 9 لسنة 2004، وكذلك القانون الأردني رقم 73 لسنة 2003. وقد تناولت هذه الدراسة التطور التشريعي والتنظيمي، لمهنة تدقيق الحسابات، في فلسطين، وقوانين الدول المقارنة مثل الأردن، وما استقر عليه الحال في القانون الأمريكي، والتشريعات الجديدة التي جاء بها قانون ساربانس أوكسلي لعام 2002²، وقد تناولت أيضاً قواعد الحوكمة التي نظمت عمل مدقق الحسابات الخارجي حسب ما جاء في قواعد مدونة حوكمة الشركات المساهمة الفلسطينية 2009³.

وستعمل هذه الدراسة على توضيح التكييف القانوني للعقد، الذي يربط مدقق الحسابات الخارجي، مع الشركة المساهمة، والمسؤولية المدنية المترتبة على المدقق في حال الإهمال أو التقصير، وسوف تتطرق الدراسة أيضاً إلى مسؤوليته الجزائية في حال توافر أركانها، ودراسة مدى الردع الذي تحققه العقوبات المفروضة في القوانين محل الدراسة لمنع الاحتيال والفساد في الشركات المساهمة.

¹ نشر هذا القانون في العدد 1757 من الجريدة الرسمية بتاريخ 1964/5/3 صفحة 493.

² قانون ساربينز أوكسلي (Sarbanes-oxly): هو قانون أمريكي يوجب على الشركات أن تضمن وتعتمد المعلومات المالية من خلال أنظمة الرقابة الداخلية وحسب هذا القانون فإنه سيتم تحميل الرئيس التنفيذي ceo ومدير القطاع المالي cfo مسؤولية شخصية عن اعلان بيانات مالية خاطئة وقد جاء هذا القانون اثر تداعيات المخالفات المالية الجسيمة أدت الى انهيار شركة وولد كوم وانرون. موقع اليكتروني الويكيبيديا.

³ قواعد حوكمة الشركات في فلسطين الصادرة عن اللجنة الوطنية للحوكمة عام 2009 " وهي عبارة عن دليل استرشادي للشركات في ادارة أعمالها من خلال ارساء قواعد التعامل الرشيد والشفافية والعدل والترفع عن المصالح الشخصية في سبيل المصلحة العامة بين الادارة والمساهمين والعاملين والجهات ذات العلاقة وذلك بهدف رفع الكفاءة في العمل وتحقيق الربح والنمو المستدام " من مقدمة قواعد حوكمة الشركات موقع هيئة سوق رأس المال الفلسطينية.

أهمية الموضوع:

تكمن أهمية موضوع التنظيم القانوني، لمهنة مدقق الحسابات الخارجي، في الشركات المساهمة، ودوره في نظام حوكمة الشركات، حيث بلغ عدد الشركات المسجلة لدى مراقب الشركات الفلسطيني على النحو الآتي: الشركات المساهمة الخصوصية المحدودة (الوطنية) 16241، والشركات العادية العامة (الوطنية) إلى 9149، والشركات المساهمة الخصوصية المحدودة (الأجنبية) 264، والشركات المساهمة العامة (الأجنبية) 28، والشركات المساهمة العامة (الوطنية) 105 شركة، بحيث يكون المجموع العام للشركات المسجلة، لدى مراقب الشركات الفلسطيني، 25787 شركة، وقد تم تسليط الضوء على مهنة تدقيق الحسابات (مهنة مدقق الحسابات الخارجي) من حيث قواعد الحوكمة التي تنظم عمل مدقق الحسابات الخارجي، وخاصة أن معظم الدراسات السابقة وجهت الأنظار الى قواعد الحوكمة الخاصة بمجلس الإدارة، بالرغم من الدور المهم الذي يقوم به مدقق الحسابات الخارجي في حال قيامه بواجبه الذي منحه المشرع على أكمل وجه.

محددات الدراسة:

تطرقت هذه الدراسة إلى التنظيم القانوني لمهنة مدقق الحسابات في شركات المساهمة، حسب ما نص عليه قانون الشركات النافذ رقم (12) لسنة 1964، وكذلك قانون مزاول مهنة تدقيق الحسابات الفلسطيني رقم (9) لسنة 2004 المنشور في العدد رقم 52، من الوقائع الفلسطينية، بتاريخ 2005/1/18، ص38، ولائحته التنفيذية رقم (24) لعام 2010، وقد تم الاعتماد، بشكل أساسي، على قواعد مجلة الأحكام العدلية بخصوص قواعد الوكالة، وكذلك قانون المخالفات المدنية النافذ رقم (36) لسنة 1944.

كما قام الباحث بالمقارنة بين قانون الشركات الأردني رقم (22) لسنة 1997، وتعديلاته، حتى تعديل رقم (35) لسنة 2008، وقانون تنظيم مهنة المحاسبة القانونية النافذ رقم (73) لسنة 2003 الأردنيين، واللوائح والتعليمات الخاصة بهما، والقانون المدني المصري، والقانون المدني الأردني رقم (43) لسنة 1976، وقوانين أخرى سيرد ذكرها خلال هذه الدراسة، منها قانون

ساربانس أوكسلي الأمريكي الصادر عام 2002 بعد الأزمة الاقتصادية التي حلت بالولايات المتحدة الأمريكية.

منهج الدراسة:

اعتمد الباحث المنهج الوصفي، والمنهج التحليلي، والمنهج المقارن في هذه الدراسة، من حيث جمع النصوص القانونية التي اشتملت على الأحكام المتعلقة بموضوع الدراسة في فلسطين من حيث آلية اختيار مدقق الحسابات وطرق الرقابة عليه، وعمد الباحث الى تحليلها ومقارنتها مع مثيلاتها من القانون الأردني، وتحديد الثغرات واقتراح التوصيات لتلافيها في حال تم سن قانون شركات جديد، أو قانون مزاولة مهنة تدقيق حسابات يلبي متطلبات الحاضر والمستقبل.

وقد استعمل الباحث أسلوب المقابلة، وعمل جولات ميدانية للاطلاع على التطبيق العملي لعمل مدقي الحسابات، وذلك من خلال عمل مقابلات مع المختصين في مجال تدقيق الحسابات، مثل الأستاذ إبراهيم المحاميد، أمين سر مجلس مهنة تدقيق الحسابات الفلسطيني، أو مع موظفي شركات تدقيق الحسابات، مثل المقابلة التي تم إجراؤها مع الأستاذ ممتاز مسعود مدير فرع شركة طلال أبو غزالة لتدقيق الحسابات في فلسطين، ومع الدكتور عاطف علونة رئيس مجلس إدارة البنك الإسلامي العربي.

بيانات الدراسة:

جاءت البيانات المستخدمة في هذه الدراسة، على نوعين: بيانات أولية، عن طريق عمل المقابلات الشخصية، وبيانات ثانوية، من خلال الرجوع إلى المراجع، ومن المصادر الرئيسة التي اعتمد عليها الباحث في إعداد هذه الدراسة، وهي تشمل الفقه، والقوانين، وخاصة قانون مزاولة مهنة تدقيق الحسابات الفلسطيني رقم (9) لسنة 2004، وقانون تنظيم مهنة المحاسبة القانونية رقم (73) لسنة 2003 الأردنيين، واللوائح والتعليمات الخاصة بهما، وقانون الشركات الفلسطيني رقم (12) لسنة 1964، كذلك تم الاعتماد على مجلة الأحكام العدلية في الأحكام المتعلقة بأحكام

الوكالة، وقانون المخالفات المدنية رقم 36 لسنة 1942 النافذ، فضلاً عن الاعتماد على القانون المدني الأردني رقم (43) لسنة 1976، وكذلك قانون الشركات الأردني رقم (22) لسنة 1997.

الدراسات السابقة:

إن قلة عدد الدراسات السابقة، التي تناولت موضوع التنظيم القانوني، لمهنة مدقق الحسابات الخارجي، في شركات المساهمة، ودوره في نظام حوكمة الشركات، كانت الدافع للباحث للتفكير بضرورة الكتابة في هذا الموضوع من ناحية قانونية، ومدعمة من الجانب المحاسبي، في محاولة تجديد الوعي القانوني لأصحاب الأسهم، وتبصيرهم بحقوقهم، والتعرف إلى التزاماتهم القانونية والعملية، ومن الدراسات التي تناولت الموضوع، بشكل مجتزأ، ولم تتناوله بشكل مباشر:

- ابو ليل، ردينة: القوانين المرتبطة بمهنة التدقيق وأثرها على استقلالية المدقق الخارجي في الأردن في ظل معايير التدقيق الدولية (رسالة ماجستير غير منشورة)، جامعة عمان العربية للدراسات العليا عمان، الأردن، سنة 2007.

قامت الباحثة بدراسة قانون ساريانز أوكسلي الأمريكي، والتعليمات الصادرة عن هيئة سوق الأوراق المالية الأمريكية التي نظمت عمل مدقق الحسابات الخارجي، مقارنة بالقوانين الأردنية النافذة. وقد توصلت الباحثة إلى مجموعة من النتائج، منها ما نص عليه قانون ساريانز أوكسلي، حول إنشاء هيئة رقابية على شركات المساهمة الممثلة بمجلس الإشراف المحاسبي الذي تشرف عليه هيئة الأوراق المالية، وقد بينت أنه لا يوجد، في القوانين الأردنية، أية جهات رقابية مماثلة، ومما نص عليه أيضاً القانون الأمريكي الذي يشهد المدير المالي والمدقق الداخلي على صحة البيانات المالية على إدارة الشركة المساهمة. وقد حظرت التعليمات الصادرة عن هيئة الأوراق المالية الأمريكية، على مدقق الحسابات الخارجي، تقديم الخدمات الاستشارية للشركة التي تدقق بياناتها، وهو ما نص عليه قانون الشركات الأردني رقم 22 لسنة 1997، في المادة 197، ولكن ما يأخذه الباحث على هذه الدراسة أنها لم تتبع أسلوب التدرج في الإصلاح، فكان من واجب الباحثة

أن تقترح على المشرع الأردني تفعيل دور الجهات المسؤولة، ومنها مراقب الشركات، و"اللجنة العليا"¹ للتدقيق، وأنها أهملت القواعد القانونية المطبقة، لذا كانت دراستها نظرية أكثر من كونها واقعية. أما هذه الدراسة، فقد عمل الباحث على الاستفادة من القوانين المقارنة، بما يتناسب والواقع العملي لمهنة تدقيق الحسابات الفلسطينية وذلك بهدف الرقي بمستوى المهنة.

- الحربي، مشاري نواف عليان غتر: **حوكمة الشركات في التشريع الكويتي والأردني (دراسة مقارنة)** (رسالة ماجستير غير منشورة) الجامعة الأردنية. الأردن، 2010.

تطرق الباحث، في دراسته، إلى قواعد حوكمة الشركات بشكل عام، وأهداف حوكمة الشركات بشكل خاص، حيث عرف الحوكمة، وأهدافها، والجهات التي تقوم بعملية الحوكمة. وتُعدُّ هذه الدراسة مدخلاً لعلم الحوكمة، حيث إنها جاءت بالمبادئ العامة لحوكمة الشركات لذا فهي بحاجة إلى تفصيل لكل جزئية من جزئياتها، مثلاً قواعد الحوكمة الخاصة بمجلس الإدارة، أو المتعلقة بالتدقيق الداخلي. وقد جاءت دراسة التنظيم القانوني، لمهنة مدقق الحسابات الخارجي، تنمة لهذه الدراسة الخاصة بقواعد الحوكمة التي تحكم عمل مدقق الحسابات الخارجي.

- الشعار، اسماعيل حمد: **أثر الأتعاب التي يتقاضاها المدقق الخارجي في الأردن عن الخدمات الاستشارية على المتطلبات الأخلاقية لجودة التدقيق المحددة بموجب معيار التدقيق الدولي رقم (1)**. رسالة ماجستير غير منشورة. جامعة الشرق الأوسط/ أذار/2011.

اهتمت هذه الدراسة بمدى استقلالية مدقق الحسابات الخارجي، وخصوصاً مدى تأثير الأجر الذي يتقاضاه المدقق من شركة المساهمة، وكيفية تقاضيه، وإمكانية القيام بأعمال

¹ وهو مناصت عليه المادة 4/4 من قانون تنظيم مهنة المحاسبة القانونية رقم 73 لسنة 2003 الاردني "تشكل هيئة عليا للمهنة برئاسة الوزير و1- عضوية كل من وزير المالية نائبا لرئيس. 2- محافظ البنك المركزي الاردني. 3- رئيس ديوان المحاسبة.

استشارية يقوم بها المدقق للشركة المساهمة المتعاقد معها. وقد اعتمدت هذه الدراسة على العديد من الدراسات السابقة، منها دراسة (Wall man) 1996، التي هدفت إلى دراسة مدى تأثير تقديم الخدمات الاستشارية للشركة، التي تدقق حساباتها، من قبل مدقق الحسابات الخارجي، في مدى استقلاليته في عمله. وقد أكدت هذه الدراسة أن الخدمات الاستشارية تنقص من نسبة استقلالية مدقق الحسابات عن مجلس الإدارة. وقد استند الباحث على العديد من الدراسات الأردنية والأجنبية، التي أكدت النتيجة ذاتها.

- شامية، يسران محمد سامي: دور حوكمة الشركات في مكافحة الفساد (دراسة تطبيقية) رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة دمشق، 2011م.

تطرقت الباحثة، في هذه الدراسة، إلى قواعد حوكمة الشركات في قواعد القانون السوري، والتعليمات واللوائح والنظم التي أقرها المشرع السوري في مكافحة الفساد، والاتفاقيات الدولية ذات الصلة. وقد تناولت هذه الدراسة مجموعة من القضايا المشهورة التي كان من أسبابها، أحياناً، تواطؤ المدقق الخارجي مع العميل، ومساعدته على التهرب الضريبي، مثل حالة مطعم نبع العراد. ومما يلاحظ، على هذه الدراسة، أنها كانت تبحث في التدقيق في المجال الحكومي، وقد توصلت إلى من أسباب الفساد غياب الشفافية، وضعف السلطة القضائية، وسيادة القانون، وعدم قابلية المساءلة، والافتقار إلى حوكمة الشركات.

- نجم، سماح محمود حلمي: حوكمة شركات التأمين في فلسطين "تقييم الوضع الراهن ومتطلبات التحديث" دراسة مقارنة" رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النجاح الوطنية، عام 2014.

تناولت الباحثة مبادئ الحوكمة، التي تتعلق بإدارة شركات التأمين، على وجه الخصوص، وذلك عن طريق دراسة القوانين الداخلية المطبقة بالنسبة لموضوع الدراسة، مثل قانون الشركات النافذ رقم (12) لسنة 1964 المنشور في العدد 1757 من الجريدة الرسمية، وقانون مزاوله مهنة تدقيق الحسابات رقم (9) لسنة 2004، وقانون التأمين، وقانون التجارة

النافذ رقم 12 لسنة 1966 والمنشور في الجريدة الرسمية من العدد 1910 صفحة 469، وقد تطرقت الباحثة إلى تعريف الحوكمة بشكل عام من حيث التعريف اللغوي والاصطلاحي، وميزت بين حوكمة الشركات، بشكل عام، والحكم الرشيد، وقواعد الحوكمة التي تحكم عمل مجلس الإدارة، حسب مدونة قواعد حوكمة الشركات المساهمة، لسنة 2009، لكن ما يؤخذ على هذه الدراسة، أنها لم تتطرق إلى أحكام نظام المجلسين¹ في إدارة شركات التأمين، أو حتى الشركات بشكل عام، حسب كتاب الاقتصاد، وقد قام الباحث بتدارك هذا النقص في دراسته، وميز الأحكام الخاصة بالنسبة لنظام المجلسين، وشروط العضوية فيه، ولم تتطرق دراسة الباحثة إلى تدقيق الحسابات على وجه الخصوص، وهو ما قام الباحث بدراسته، وتناوله بشيء من التفصيل.

إشكالية البحث:

تكمن إشكالية موضوع الدراسة، في عدة أمور، تنصب في مجملها، على توضيح التنظيم القانوني لعمل مدقق الحسابات الخارجي، وعلاقته في تدعيم اسس الحوكمة في الشركات المساهمة، والجهات التي تنظم عمله، وتعمل على الرقابة عليه، وذلك حسب القوانين ذات الصلة منها قانون الشركات النافذ رقم 12 لسنة 1964، وقانون مزولة مهنة تدقيق الحسابات الفلسطيني رقم 9 لسنة 2004 ومقارنته بالقوانين الأردنية ذات العلاقة، ومنها قانون الشركات الأردني رقم 22 لسنة 1997، وقانون تنظيم مهنة تدقيق الحسابات رقم 73 لسنة 2003، وقوانين أخرى سوف يتم التطرق إليها في سياق الدراسة بهدف تحديد النقاط والثغرات القانونية التي على المشرع الفلسطيني أن يتفادها، وأن يستفيد من تجربة القوانين المقارنة، والمسؤولية المترتبة على خطأ مدقق الحسابات الخارجي، ومعيار العمل الذي على مدقق الحسابات الالتزام به، ومسؤولية مدقق الحسابات الجزائية والمهنية والأدبية.

¹ نظام المجلسين: هو نظام تناولته كتب الاقتصاد الذي يتناول فصل الملكية عن إدارة الشركة. انظر: مجلة جامعة الأزهر بغزة، سلسلة العلوم الانسانية 2010، حمدي محمود بارود المجلد 12، العدد 2، ص488، ص491.

وتبحث هذه الدراسة في مبادئ الحوكمة التي تنطبق على عمل مدقق الحسابات، والدور الذي يقوم به في مجال مكافحة الفساد، وما هي النصوص القانونية التي يمكن الاعتماد عليها لتطبيق قواعد الحوكمة في فلسطين، والتي تهدف إلى الحد من الفساد المالي والإداري، والتهرب الضريبي، والأمور التي تعمل للمحافظة على الاستقرار المالي في الأسواق المالية، واكتشاف نقاط الضعف في قانون الشركات النافذ رقم 12 لسنة 1964، والوصول إلى مقترحات لعلاجها بغرض مواكبة التطور الحاصل، وأن تكون هذه الدراسة محل نظر المشرع الفلسطيني عند اصدار مشروع قانون شركات يلبي متطلبات الواقع، والتطور الحاصل بخصوص شركات المساهمة، ومن ثَمَّ، تم السعي إلى تسليط الضوء على نظام الحوكمة، والتعريف به، وبقواعده، ودوره في زيادة الاستقرار الاقتصادي ونجاح الشركات واستمراريتها، ودور مدقق الحسابات في منظومة حوكمة الشركات.

أهداف البحث:

تهدف هذه الدراسة إلى التوصل إلى تحديد الثغرات القانونية، في التشريعات النافذة في فلسطين، سواء في قانون الشركات النافذ رقم 12 لسنة 1964، أو قانون مزاولة مهنة تدقيق الحسابات رقم 9 لسنة 2004، وتطوير قواعد الحوكمة الخاصة بمدقق الحسابات الخارجي التي نصت عليها مدونة قواعد الحوكمة لشركات المساهمة الفلسطينية، وتوضيح التكييف القانوني للعقد الذي يربط مدقق الحسابات الخارجي، مع شركة المساهمة، وكيفية مساءلة شركات تدقيق الحسابات، وبيان المسؤولية، التي تقع على عاتقها، تجاه الشركة التي تتعامل معها والغير وتبيان الشروط الواجب توافرها للقيام بمسؤوليتها عن متبوعيه، وتسليط الضوء على نظام حوكمة الشركات، وخصوصا الجانب المتعلق بعمل مدقق الحسابات الخارجي، وأهميته في مكافحة الفساد.

خطة الدراسة:

قام الباحث بتقسيم هذه الدراسة إلى ثلاثة فصول على النحو الآتي:

فصل تمهيدي جاء توطئة لموضوع الدراسة، وفيه تطرق الباحث إلى تعريف الشركات، وبيان أنواعها، حسب الفقه والقانون.

وفي المبحث الأول، من الفصل التمهيدي، تناول الباحث تقسيمها حسب قانون الشركات، سواء النافذ في فلسطين إلى شركات أموال وأشخاص، مقارنة بقانون الشركات الأردني، ومشروع قانون الشركات الفلسطيني، والشركات التي يجب عليها تعيين مدقق حسابات خارجي، وتطرق الباحث أيضا إلى أوجه الشبه، وأوجه الاختلاف، بين شركات المساهمة.

أما المبحث الثاني فتناول شركات المساهمة من حيث مجلس الإدارة، وأشكاله، والتدقيق وأنواعه، كل في مطلب مستقل، حيث تطرق الباحث إلى أشكال مجلس الإدارة في شركات المساهمة، وشروط العضوية، ومسؤولية الأعضاء في المطلب الأول، وتناول المطلب الثاني بشيء من التفصيل، مهنة تدقيق الحسابات، من حيث نشأتها وأنواعها، والتدقيق الخارجي.

أما بالنسبة للفصل الأول فقد تناول معايير الحوكمة، التي تنظم عمل مدقق الحسابات الخارجي، وتم تقسيمه إلى مبحثين، تناول المبحث الأول منهما المعايير المهنية التي تنظم عمل مدقق الحسابات الخارجي. وقد تناول المطلب الأول مفهوم الحوكمة ومبادئها المنظمة لمهنة تدقيق الحسابات. وتناول المطلب الثاني اختيار مدقق الحسابات الخارجي واستقلاليته، والشروط الواجب توافرها فيه من أخلاقيات، ومؤهلات علمية، وتم التطرق في المبحث الثاني أيضاً إلى الضمانات القانونية التي تضمن استقلالية مدقق الحسابات الخارجي، والتي نص عليها القانون الفلسطيني والمقارن، والتي تستند إليها قواعد الحوكمة، حيث تناول المطلب الأول قواعد الحوكمة الخاصة بعمل مدقق الحسابات الخارجي والتي قسمها إلى ثلاثة فروع:

الاول معايير متعلقة بشخصية مدقق الحسابات الخارجي، والثاني معايير تتعلق بآلية تنفيذ عملية التدقيق، والثالث معايير تتعلق بإعداد التقرير وعناصره، وتناول المطلب الثاني أخلاقيات مهنة تدقيق الحسابات وطرق قياس استقلاليته.

أما الفصل الثاني، من هذه الدراسة، فإنه يعرض الطبيعة القانونية للعقد الذي يربط مدقق الحسابات الخارجي مع الشركة المساهمة، وينقسم هذا الفصل إلى مبحثين، تناول المبحث الأول منهما التكييف الفقهي والقانوني لطبيعة العقد الذي يربط مدقق الحسابات الخارجي، مع شركة

المساهمة: هل هو عقد عمل؟ أم عقد مقاوله؟ أم عقد وكالة؟ وقد جاء ذلك في المطلب الأول منه، أما المطلب الثاني، فقد تناول أحكام عقد الوكالة، وطرق انقضائها، بما يتناسب مع العقد الذي يربط مدقق الحسابات الخارجي مع شركة المساهمة العامة، وذلك في المبحث الأول، وتم التطرق، في المبحث الثاني، إلى مسؤولية المدقق الخارجي تجاه الشركة الآخرين، سواء المسؤولية الأدبية منها، أو القانونية بأقسامها، سواء أكانت مسؤولية مهنية أم جزائية أم مدنية، أم كانت مسؤولية عقدية مع الشركة أم تقصيرية تجاه الآخرين، وتناول المطلب الثاني معيار العناية الواجب اتخاذها من قبل مدقق الحسابات أثناء عمله، ومسؤوليته عن أعمال تابعيه، من مساعدين ومحاسبين وغيرهم، ممن يعملون تحت إمرته، حسب قواعد مسؤولية المتبوع عن أعمال تابعه في حالة كون المدقق شركة تدقيق حسابات، أو شخصاً طبيعياً يعمل لديه موظفون من أجل القيام بأعمال التدقيق.

الفصل التمهيدي

الشركات ومهنة تدقيق الحسابات

مع تطور الحياة في مختلف الجوانب، وتزايد النمو البشري واتساع المناطق المأهولة، وزيادة متطلبات الحياة أصبحت المشاريع بحاجة إلى رؤوس أموال ضخمة، خصوصاً بعد الثورة الصناعية، حيث أصبحت أموال ثري واحد، أو حتى أكثر، لا تفي بالغرض المطلوب لإقامة مشروع يخدم قطاعاً معيناً مثل مشاريع المقاولات والتعهدات العامة، أو أنها ترهق كاهلهم وتؤثر في مشاريعهم الأخرى، لذلك لجأ الناس إلى نظام الشراكة في رأس المال لتنفيذ المشاريع الضخمة والوصول إلى أنظمة متطورة من الشركات، منها شركات المساهمة العامة والخاصة التي باتت تعبر عن حاجة أساسية للاقتصاد والمجتمع¹، وهو ما سيتم تناوله في المبحث الأول من هذا الفصل.

وقد واكب هذا التطور ظهور أشكال جديدة لمجالس الإدارة في شركات المساهمة، ومن هذا التطور ظهور نظام المجلسين الذي أنشأته حاجه المساهمين لأشخاص من المحترفين في مجال الإدارة، قادرين على تنفيذ خطط الشركة، وأطلق على مجلس الإدارة الجديد المجلس التنفيذي الذي يتكون من المدير العام ومساعديه، والذين لا تشترط فيهم شرط ملكية الأسهم، والتي سيتم التطرق إلى دراستها من حيث العدد والشروط والأعضاء والمسؤولية، عوضاً عن المجلس الواحد وطريقة تشكيله، بالإضافة إلى التطرق إلى مهنة تدقيق الحسابات من خلال التعريف بها، وأشكال تدقيق الحسابات، وظهور أصناف وأشكال التدقيق حسب الغاية المراد التدقيق من أجلها، وهو ما سيتم دراسته في المبحث الثاني من هذا الفصل.

¹ خضر، أحمد علي: الإفصاح والشفافية كأحد مبادئ الحوكمة في قانون الشركات، الطبعة الأولى، دار الفكر الجامعي الاسكندرية، سنة 2012، ص1. مشار إليه لدى د. سميحة القليوبي، (الشركات التجارية)، دار النهضة العربية، 2008، ص4 وما بعدها.

المبحث الأول

الشركات وأنواعها

سوف يتطرق الباحث إلى ذكر أنواع الشركات، وشرح بسيط عنها في المطلب الأول، من هذا المبحث، حتى يبين للقارئ، عند دراسة مهنة تدقيق الحسابات، صورة عن الشركات، وطريقة إدارتها، وخصوصية الشركات التي يجب عليها تعيين مدقق حسابات خارجي، وقواعد الحوكمة الخاصة به¹، إن سبب وجود مدقق حسابات: هو تمثيل الهيئة العامة من ملاك الأسهم في الرقابة على أعمال مجلس الإدارة، والتأكد من عمله بأنه يقوم بتنفيذ أهداف الشركة، في أن تقوم بتعيين مدقق حسابات خارجي من أهدافه مواجهة الفساد الإداري.

المطلب الأول: الشركة في الفقه والقانون:

سيتناول الباحث، في هذا المطلب، تعريف الشركة وأنواعها، حسب الفقه والقانون المدني، وقانون الشركات رقم (12) لسنة 1964، ومشروع قانون الشركات الفلسطيني، ومن ثم، سيقوم الباحث بدراسة الشركات التجارية التي يجب عليها تعيين مدقق حسابات خارجي، والشخصية المعنوية لشركة مقسمة على فرعين.

الفرع الأول: تعريف الشركة وأنواعها:

أولاً: الشركة اصطلاحاً:

هي عقد من عقود المعاوضات المالية، وحيث إن القاعدة الفقهية، جعلت، لإرادة المتعاقدين، سلطاناً واسعاً يستوعب كل احتياجات الإنسان المتجددة، والمتنوعة، والمتطورة إلى

¹ أورد كتاب الاقتصاد وفقهاء القانون عدة توضيحات للحوكمة وأن التعريف الذي يتبناه الباحث هو تعريف لجنة كادبري الأمريكية للحوكمة "هي نظام بمقتضاه تدار الشركات وتراقب" وقد عرف الدكتور آل علي خان، نظام الحوكمة من جهه قانونية " حوكمة الشركات هي مجموعة من القواعد القانونية التي تنظم العلاقة بين إدارة الشركة والمتعاقدين معها من الشركاء وأصحاب المصلحة الآخرين على أساس من تحديد الحقوق، وتنفيذ الالتزامات وفقاً لما يستوجبه حسن النية في إدارة الشركة والرقابة عليها " أنظر إلى آل علي خان، عمار حبيب جهلول: النظام القانوني لحوكمة الشركات، دار الكتب القانونية 2011، ص27، وسيتم التوسع في دراسة نظام الحوكمة في الفصل الأول من هذه الدراسة.

الأيسر والأرفق بالناس، ما لم تدخل محظوراً من قبل الشارع، فمن الممكن قيام أي شركة على أي نحو جديد ما لم تدخل مجالاً نهى الشارع عنه"¹.

ثانياً: أقسام الشركات التجارية:

التقسيم الفقهي للشركات التجارية، استقر رجال الفقه القانوني على تقسيم الشركات التجارية إلى ثلاثة أقسام وذلك حسب الاعتبار الذي تقوم عليه، وهي كالتالي²:

أ- شركات الأشخاص: وهي الشركات التي يكون للشركاء فيها، عند التعاقد، أهمية كبيرة؛ أي أنها قائمة على الاعتبار الشخصي للشركاء، وفي العادة، يلاحظ أن مثل هذه الشركات تكون قائمة بين الأقارب والأصدقاء حيث تكون مبنية على الثقة المتبادلة بينهم³، ومن الأمثلة، على هذا القسم، حسب قانون الشركات النافذ، الشركات العادية، (الشركة العادية المحدودة، وشركة التضامن)⁴ وتُعدّ هذه الشركات من أبسط أشكال الشركات.

ب- شركات الأموال: تختلف شركات هذا القسم، عن القسم الأول، حيث لا عبء لشخصية الشركاء، وإنما تكون العبء لرأس المال الذي يتم جمعه من المساهمين، ويكون عدد الشركاء (المساهمين) كبيراً، لأن باستطاعة أي شخص أن يسهم فيها بشراء الأسهم، ويطلق على هذه العملية (الاكتتاب)، ويُعدّ هذا النوع من الشركات الأضخم والأكبر وله تأثير واضح في الأسواق المالية، وعلى الاقتصاد بشكل عام⁵، ومن الأمثلة على الشركات

¹ مفهوم الشركة في الإسلام والقانون، www.startimes.com تاريخ الدخول 2016/11/10، الساعة 12.30 ظهراً.

² الحربي، مرجع سابق، ص 10 .

³ ملحم، باسم محمد والطراونة، باسم حمد (2012): شرح القانون التجاري، الشركات التجارية، الطبعة الأولى، دار الميسرة لنشر والتوزيع، عمان، ص 40. وكذلك العكيلي: الوسيط في الشركات التجارية، دراسة فقهية قضائية مقارنة في الأحكام العامة والخاصة، دار الثقافة لنشر والتوزيع، 2012، ص 15.

⁴ نص المادة 8 من قانون الشركات رقم 12 لسنة 1964.

⁵ قليبوي، سميحة: الشركات التجارية، الطبعة الثالثة، دار النهضة العربية، سنة 1993، ص 5. وكذلك ياملكي، أكرم: القانون التجاري الشركات، دراسة مقارنة، الطبعة الثالثة، دار الثقافة لنشر والتوزيع، عمان، سنة 2008، ص 47. أنظر ملحم، باسم محمد والطراونة، باسم حمد: مرجع سابق، ص 40. وأنظر العكيلي: الوسيط في الشركات التجارية دراسة فقهية قضائية مقارنة.

المساهمة، الشركات المساهمة العامة المحدودة، والشركات المساهمة الخصوصية المحدودة¹، وأضاف المشرع الفلسطيني نوعاً آخر من الشركات، هو الشركة القابضة² كنوع من شركات المساهمة العامة³.

ج- الشركات ذات الطبيعة المختلطة: يقصد بهذا القسم، الشركات التي تجمع بين خصائص شركات الأشخاص وخصائص شركات الأموال، مثل شركة التوصية بالأسهم، حيث إنها تجمع مجموعة من الشركاء المتضامنين، ومجموعة من الشركاء المساهمين، وهم الموصون بالأسهم⁴.

الفرع الثاني: الشخصية القانونية للشركة:

لم يرد نصٌ خاصٌ، في قانون الشركات النافذ، أو مشروع قانون الشركات الفلسطيني، أو الأردني، يعرف الشركة، وإنما اكتفى قانون الشركات رقم 12 لسنة 1964 بذكر "تعتبر كل شركة سجلت بمقتضى هذا القانون شخصاً اعتبارياً يتمتع بجميع الحقوق وذلك في الحدود التي يقرها القانون"⁵. وجاء النص، في القانون الأردني، قريباً من ذلك، سوى أنه أضاف بأنها تكون أردنية الجنسية ومركزها الرئيس في الأردن⁶.

¹ المادة 8 من قانون الشركات رقم 12 لسنة 1964 النافذ في فلسطين.

² الشركة القابضة هي الشركة أو المؤسسة التي تمتلك الأسهم المتداولة لشركات الأخرى، وغالباً ما يشير المصطلح بشكل أساسي إلى الشركة التي لا تنتج السلع أو الخدمات بنفسها، وإنما الغرض منها فقط تملك أسهم الشركات الأخرى. وتمتلك الشركة القابضة عادة أغلبية الأسهم في الشركة التابعة.

³ نشر القرار بقانون في العدد السادس والسبعين من الوقائع الفلسطينية بتاريخ 20/06/2008 وقد تناول التعديل قانون الشركات الفلسطيني أنواع الشركات التي نصت عليها المادة 5 تأخذ الشركات التي تؤسس في فلسطين أحد الاشكال التالية: أ) الشركة العادية العامة. ب) الشركة العادية المحدودة. ج) الشركة المساهمة الخصوصية المحدودة. د) الشركة المساهمة العامة المحدودة. هـ) الشركات الأخرى المنصوص عليها في المادة (6) من هذا القانون. وهي " الشركات غير الربحية، الشركات الحكومية شركات تسجل وفق اتفاقيات تبرمها الحكومة مع الدول، وشركات الشخص الواحد ".

⁴ قليوبي، سميحة: الشركات التجارية، دراسة مقارنة، الطبعة الثالثة، دار الثقافة لنشر والتوزيع، عمان، سنة 2008، ص47. المرجع السابق، ص5. وكذلك ياملكي أكرم: القانون. وكذلك ملحم، باسم محمد والطراونة، باسم حمد، مرجع سابق، ص15. وكذلك العكيلي، مرجع سابق، ص15.

⁵ نص المادة 5 من قانون الشركات التجارية رقم 12 لسنة 1964.

⁶ نصت المادة 4 من قانون الشركات الأردني " يتم تأسيس الشركة في المملكة وتسجيلها فيها بمقتضى هذا القانون وتعتبر كل شركة بعد تأسيسها وتسجيلها على ذلك الوجه شخصاً اعتبارياً أردني الجنسية ويكون مركزها الرئيسي في المملكة ".

ويستفاد، من نص المادة السابقة، في حال استوفت الشركة شرائطها القانونية، التي افترضها القانون، اعتبارها شخصية حكومية لها الحق في مقاضاة الآخرين أو أن يقوم غيرها بمقاضاتها، ويصبح لها ذمة مالية مستقلة، وأهلية، وكيان مستقل، ومن الأمثلة عليها ما نصت عليه المادة 1/126 من قانون الشركات النافذ رقم 12 لسنة 1964 من أن رئيس مجلس الإدارة هو رئيس الشركة، ويمثلها لدى الآخرين، وأمام كافة السلطات، ويُعدُّ توقيعه كتوقيع مجلس الإدارة بكامله في علاقات الشركة مع الآخرين ما لم ينص نظام الشركة على خلاف ذلك¹.

تعتبر الشركات المساهمة، سواء العامة، أو الخاصة، أشخاصاً اعتبارية Person incorporate² - بحد ذاتها في حال حققت الشروط التي فرضها القانون، وهناك وثيقتان أساسيتان يتطلبهما القانون عند تكوين شخصية هذه الشركات، الأولى عقد تأسيس الشركة الذي يتضمن اسم الشركة، وغاياتها، ومسؤولية الأعضاء، ورأس المال الذي تتكون منه الشركة، أما الثانية فهي نظام داخلي للشركة ينظم عملها، ومما يتضمنه كيفية إصدار الأسهم، والأمور المتعلقة بمجلس الإدارة، وتنظيم حسابات الشركة وتدقيقها³.

المطلب الثاني: الشركات المساهمة:

أصبحت شركات المساهمة تقوم الدور الواسع في تحريك عجلة الاقتصاد والاستثمار، لاعتبارها من أهم الكيانات القادرة على القيام بالمشاريع الضخمة، وذلك لقدرتها على جمع رؤوس أموال ضخمة، ويعد القانون الفرنسي، لعام 1844، من أول التشريعات بهذا الخصوص، ثم تلاه القانون الألماني عام 1871، ثم القانون الإسباني لعام 1869، والإيطالي 1882، وبعد ذلك انتشر

¹ ما أكد عليه قرار محكمة استئناف القدس المنعقدة في رام الله حقوق رقم 95/68 موقع المقتفي.

² على إعتبار مجلة الأحكام العدلية هي القانون المدني الفلسطيني والتي تعتبر الشركة عقد دون الإشارة إلى نشوء كيان قانوني على اثر هذا العقد، الا أنه لا يوجد تعارض من وجهة نظر الباحث حيث أن هناك اعتراف في الشخصية الاعتبارية في الفقه الإسلامي ومما يدل على ذلك اعتبار بيت المال شخصية اعتبارية وهو يرث من لا وارث له وكذلك بالنسبة إلى الوقف. وهو ما ورد، لبريبري، محمود مختار أحمد: الشخصية المعنوية لشركات التجارية، شروط اكتسابها وحدود الاحتجاج بها دراسة مقارنة، القاهرة، دار الفكر العربي، سنة 1985، ص15.

³ عبد الهادي، فوز: الشخصية المعنوية لشركات المساهمة العامة في فلسطين، رسالة ماجستير منشورة. موقع معهد الحقوق، فلسطين جامعة بيرزيت، فلسطين، 2000، ص53-56.

إلى مختلف دول العالم، ومنها الدول العربية، حيث أخذت الدولة العثمانية بتطبيق قانون الشركات الفرنسي لعام 1889، وقامت بترجمته وتطبيقه على الأراضي التي تقع تحت سيطرتها، وظل ساري المفعول في البلدان العربية، ومنها الأردن، لعام 1927، حيث صدر قانون الشركات الخاص، ومن ثم صدر قانون الشركات رقم 33 لسنة 1962، الذي تلاه قانون رقم 12 لسنة 1964، والذي ظل سارياً في الضفة الغربية، إلى الوقت الحاضر، أما بالنسبة للأردن، فقد صدر قانون رقم 1 لسنة 1989 وتلاه قانون رقم 22 لسنة 1997 الذي ما زال سارياً إلى وقتنا الحاضر مع وجود العديد من التعديلات، أما في مصر، فقد صدر قانون 1947، ومن ثم قانون رقم 26 لسنة 1954¹ حتى صدور قانون الشركات رقم 159 لسنة 1981، والذي ما زال نافذ المفعول.

ومن الملاحظ، أن قانون الشركات، رقم 12 لسنة 1964، النافذ في فلسطين، لم يرقم بإفراد تعريف خاص لكل شركة في الباب الذي نُظمت فيه أحكامها، حيث قام بتقسيم الشركات المساهمة إلى قسمين حسب نص المادة 39: "تقسم الشركات المساهمة المحدودة إلى نوعين: الأولى الشركة المساهمة العامة المحدودة، والثاني الشركة المساهمة الخصوصية، والتي سيتم دراستهما كل على حدة".

الفرع الأول: نشأة الشركات المساهمة:

تعدُّ شركات المساهمة من أهم أنواع الشركات في العصر الحاضر، لما لها من أهمية اقتصادية، وأثر في شريحة واسعة من المجتمع، سواء أكانوا من المساهمين أم العاملين فيها، لذلك أولى شرع القانون أهميةً لتنظيم أحكام هذه الشركات التي سيتم دراستها في هذا الفرع، من حيث نشأة كل نوع، والأحكام المنظمة لأعماله في قانون الشركات رقم 12 لسنة 1964 بالإضافة إلى القانون المقارن، حيث بلغ عدد الشركات الفلسطينية المساهمة الخصوصية المحدودة 16241، وعدد الشركات الفلسطينية العادية العامة 9149، والشركات المساهمة الخصوصية المحدودة الاجنبية في فلسطين 264 شركة، والشركات المساهمة الخصوصية العامة الاجنبية 28 شركة،

¹ ملحم، باسم محمد والطراونة، باسم حمد، مرجع سابق، ص 39-41.

والشركات المساهمة العامة الفلسطينية 105 شركة، ما مجموعه 25787 شركة لغاية تاريخ 2017/4/5¹.

أولاً: شركة المساهمة الخصوصية:

يعدُّ نظام شركات المساهمة الخصوصية أحدث من نظام شركات المساهمة العامة، حيث عرف هذا النظام من الشركات في إنجلترا، منتصف القرن التاسع عشر، وعرف باسم (الشركة الخاصة المحدودة بالأسهم)، (By Shaires Private Company Limited)، حيث كان هذا النوع من الشركات ينحصر في أفراد العائلة الواحدة، ولا تطرح أسهمها للاكتتاب العام، ويعد القانون الألماني رقم 25 نيسان للعام 1892 أول تشريع نظم أحكام هذه الشركة، وفيما بعد أخذت عنه الشريعات الأوروبية، ومنها القانون الإنجليزي، الذي أخذ عنه المشرع الأردني القانون رقم 12 لسنة 1964².

وعرف قانون الشركات رقم 12 لسنة 1964 الشركة المساهمة الخصوصية (الشركة ذات المساهمة المحدودة)، حسب نص المادة 39: بأنه: "الشركة المساهمة الخصوصية، وهي الشركة التي ينقسم رأسمالها إلى أسهم لا تطرح للاكتتاب العام، وتكون مسؤولية المساهمين بها محدودة بمقدار مساهمة كل منهم برأسمال الشركة".

ثانياً: الشركة المساهمة العامة:

تعدُّ نهاية القرن السادس عشر، وبداية القرن السابع عشر، هي بداية نشأة شركات المساهمة العامة، وكانت تلك البدايات في المدن الإيطالية، ومما أسهم في ازدهارها وتطورها وجود السياسة الاستعمارية في تلك الحقبة، حيث أدت الحاجة إلى وجود شركات ضخمة بالاستقرار، والدوام، وتشجع صغار المستثمرين على تشغيل أموالهم مما يؤدي إلى التخفيف من عبء

¹ مقابلة مع مراقب الشركات في وزارة الاقتصاد الفلسطينية بتاريخ 2017/4/5.

² التكروري وعثمان والسناوي، عبد الرؤوف، مرجع سابق، ص180، راجع إلى د. السيد محمد اليماني، ص563، ود. أبو زيد المصري، مقارن، ص329.

المسؤولية وحصرها في المال المساهم به¹، من أجل استغلال موارد الدول المحتلة فكانت تلك الشركات مكونة من رؤوس أموال الشعوب الاستعمارية واستثمارها لدى الدول المحتلة، وكانت هذه الشركات أحد مصادر الرفاه والازدهار الاقتصادي لدى الدول والشعوب الاستعمارية، وقد تزامن مع تلك الحقبة، تزايد غطرسة النظام الرأسمالي مما حدا بشراع القانون في تلك الدول إلى تقنين أحكام خاصة تنظم عمل الشركات المساهمة العامة²، حيث تهتم شركات المساهمة العامة بجمع الأموال اللازمة دون الالتفات إلى شخصية المساهم النموذج الأمثل للشركات التي تقوم على الاعتبار المالي³.

تعرف الشركة المساهمة العامة حسب نص المادة (39) من قانون الشركات النافذ رقم 12 لسنة 1964، بأنها "الشركة الخالية من العنوان، ويتألف رأسمالها من أسهم قابلة للتداول وتطرح للاكتتاب العام، وتكون مسؤولية المساهمين بها محدودة بمقدار مساهمة كل منهم برأسمال الشركة".

أما قانون الشركات الأردني رقم 22 لسنة 1997، فإنه لم يرق بتعريف الشركة المساهمة العامة، ولكن يستفاد من نص المادة 90 ما يلي: الشركة المساهمة العامة تتألف من عدد من المؤسسين لا يقل عن اثنين ولم تحدد حد أعلى لعدد المساهمين، ولكن نصت في الفقرة الثانية على استثناء من هذه القاعدة، أنه يجوز للوزير بناء على تنسيب مبرر من المراقب الموافقة على أن يكون مؤسس الشركة المساهمة العامة المحدودة شخصاً واحداً، أو أن تؤول ملكية الشركة إلى مساهم واحد في حال شرائه كامل أسهمها.

الفرع الثاني: أوجه الشبه وأوجه الاختلاف بين الشركات المساهمة:

تتشترك شركات المساهمة العامة والخاصة، بمجموعة من الأحكام، والخصائص، وخصوصاً أن قانون الشركات رقم 12 لسنة 1964، أحال تطبيق أحكام الشركة المساهمة الخاصة

¹ التكروري، عثمان والسنائي، عبد الرؤوف: الوجيز في شرح القانون التجاري، الجزء الثاني، الطبعة الخامسة، المكتبة الأكاديمية، سنة 2014، ص14.

² ملحم، باسم محمد والطراونة، باسم حمد، مرجع سابق، ص368 و369.

³ التكروري، عثمان والسنائي، عبد الرؤوف، مرجع سابق، ص196.

إلى أحكام الشركة المساهمة العامة، وهنا أيضا أوجه اختلاف بين الشريكتين، سواء في عدد المساهمين وطريقة الإدارة وسيتم تناول أوجه الشبه والاختلاف بين الشريكتين في هذا الفرع على النحو الآتي:

أولاً: أوجه الشبه بين الشركات المساهمة:

تتشابه الشركات المساهمة العامة، وشركات المساهمة الخصوصية، في العديد من النقاط، وهو ما يستفاد من نصوص المواد 65 و 90 من قانون الشركات الأردني، رقم 22 لسنة 1997، مقارنة مع القانون النافذ في الأراضي الفلسطينية رقم 12 لسنة 1964 في نصوص المواد (42، 43، 65) وأبرز أوجه التشابه هي¹:

1- اكتساب صفة الشخصية الاعتبارية².

2- من أوجه التشابه أيضاً، من حيث طريقة الإدارة، ففي حالة زيادة عدد المساهمين، في شركة المساهمة الخصوصية على عشرين شريكاً، يعين مجلس لإدارة الشركة، كما في الشركة المساهمة العامة، وهو ما أكدته المادة 104 من قانون الشركات رقم 12 لسنة 1964 النافذ، وفي حال قل عدد الشركاء المساهمين فيها عن عشرين شريك فإن إدارتها تكون بالشكل الذي يتفق عليه الشركاء، أما إذا زاد على 20 فيتولى إدارتها مجلس إدارة من 5-2 أعضاء.

¹ لذلك تعتبر أحكام الشركات المساهمة العامة التي سيتم دراستها في هذه الرسالة شاملة لأحكام شركة المساهمة الخاصة وفي حال ورود اختلاف سيتم الإشارة إليه في حينه.

² نصت المادة 42 من قانون الشركات رقم 12 لسنة 1964، النافذ "1" تصبح الشركة المساهمة اعتباراً من تاريخ تسجيلها شخصاً اعتبارياً بالاسم المدرج في عقد التأسيس، ويكون لها خاتم عام 2/.... تعتبر شهادة تسجيل الشركة بينة قاطعة على وجود الشركة وتأسيسها وتسجيلها"

3- الذمة المالية لشركة المساهمة العامة أو الخصوصية مستقلة عن الذمة المالية للمساهمين¹.

4- إن الشركة غير محددة المدة إلا إذا ربطت مدتها بعمل معين².

5- وجوب اشتغال اسم الشركة على عبارة "مساهمة محدودة" وعدم تعارض اسم الشركة مع أهدافها، وجواز تسجيل الشركة باسم شخص طبيعي، إذا كان هدف الشركة استثمار براءة اختراع³.

ثانياً: أوجه الاختلاف بين شركة المساهمة العامة وشركة المساهمة الخاصة:

أ- الحد الأدنى: رأس مال شركة المساهمة الخصوصية 2000 دينار بموجب قانون الشركات رقم 12 لسنة 1964، ولما أصبح هذا المبلغ ضئيلاً فقد رفعه المشرع الفلسطيني، بموجب القرار بالقانون رقم 6 لسنة 2008 الذي ينص على أنه "لا يجوز أن يقل رأس مال الشركة المساهمة الخصوصية عن عشرة آلاف دينار، أما بالنسبة للمشرع الأردني، في قانون الشركات رقم 22 لسنة 1997، وتعديلاته فقد جاء فيه "أن لا يقل عن 50 ألف دينار أردني"، بينما بالنسبة لشركة المساهمة العامة فقد نص التعديل الفلسطيني على أن "لا يقل

¹ وهو ما أكدته المادة 65 من قانون الشركات رقم 12 لسنة 1964 "الذمة المالية للشركة المساهمة مستقلة عن الذمة المالية لكل مساهم" وقد أكدت على ذلك المادة 91 من قانون الشركات الأردني رقم 1997 المقارن "تعتبر الذمة المالية لشركة المساهمة العامة مستقلة عن الذمة المالية لكل مساهم فيها" وكذلك المادة 65 من ذات القانون "تعتبر الذمة المالية للشركة المساهمة الخاصة مستقلة عن الذمة المالية لكل مساهم فيها"

² وهو ما نصت عليه المادة 90 من قانون الشركات الأردني رقم (22) لسنة 1997 فقرة (د) تكون مدة الشركة المساهمة العامة غير محدودة الا اذا كانت غاياتها القيام بعمل معين فتتقضي بانتهائه .

³ وهو ما نصت عليه المادة 43 من قانون الشركات النافذ رقم 12 لسنة 1964 الفقرة أ تضاف عبارة (المساهمة المحدودة) إلى آخر إسم كل شركة تسجل بمقتضى الباب الثاني من هذا القانون. أما في القانون المقارن قانون الشركات الاردني رقم 22 لسنة 1997 فجاء قريب من القانون النافذ حيث نصت المادة 65/ الفقرة ج/ يجب أن لا يتعارض اسم الشركة مع غاياتها على أن تتبعه أينما وردت عبارات (شركة مساهمة خاصة محدودة) ويجوز أن يكون باسم شخص طبيعي إذا كان استثمار براءة اختراع مسجلة بصورة قانونية باسم ذلك الشخص. وكذلك الحال بخصوص الشركات المساهمة العامة يث نصت المادة 90 من ذات القانون المقارن في الفقرة ج/ تستند الشركة المساهمة العامة اسمها من غاياتها على أن تتبعه أينما ورد عبارة (شركة مساهمة عامة محدودة) ولا يجوز أن تكون باسم شخص طبيعي الا اذا كانت غاية الشركة استثمار براءة اختراع مسجلة بصورة قانونية باسم ذلك الشخص.

رأس مالها عن مئتين وخمسين ألف دينار أردني، أو ما يعادلها بالعملة المتداولة قانوناً، أما القانون المقارن، فقد نص قانون الشركات الاردني رقم 22 لسنة 1997 على "أن لا يقل رأس المال المصرح به عن خمسمائة ألف دينار، ورأس المال المكتتب به عن مئة ألف دينار أو عشرين بالمائة من رأس المال المصرح به أيهما أكثر".

ب- الشركة المساهمة الخاصة لا تطرح أسهمها للتداول العام، وإنما تنحصر في المساهمين في الشركة، وهو ما أكدته المادة 44 من قانون الشركات لسنة 1964، عندما نصت على أن يتضمن عقد تأسيس الشركة ونظامها، "منع الجمهور من الاكتتاب في أسهم الشركة أو إسناد قرضها"، حيث يتم تداول الأسهم عن طريق التداول المغلق.

ج- عدد الشركاء لا يجوز أن يقل عدد الشركاء في شركات المساهمة الخصوصية عن اثنين وإن قل عن اثنين، وعن سبعة في الشركات المساهمة العامة، لأي سبب من الأسباب، تتحل الشركة بقوة القانون، وأن لا يزيد على خمسين مساهماً، بينما خلا قانون الشركات الأردني رقم 22 لسنة 1997 من ذكر الحد الأعلى، أما بالنسبة لشركات المساهمة العامة فإنها تتألف من عدد لا يقل عن اثنين، ولم يوضع سقف أعلى للمكتتبين¹ من حيث عدد المؤسسين وإمكانية تسجيل الشركة سواء أكانت شركة مساهمة خصوصية أم عامة من شخص واحد، أو أن يصبح عدد مساهميها شخصاً واحداً².

ومن الملاحظ أن قانون الشركات النافذ رقم (12) لسنة 1964، نص صراحة على الشركات التي يجب عليها تعيين مدقق حسابات خارجي، ويستفاد ذلك من نص المادة 168 التي جاءت في الفصل الثامن، ما نصه: "تنتخب الهيئة العامة من بين المحاسبين القانونيين مدققاً

¹ للمزيد تراجع المادة 90 من قانون الشركات الاردني رقم 22 لسنة 1997.

² وهو ما أكدته قانون الشركات الأردني رقم 22 لسنة 1997 حيث نصت المادة 65/أ/ تتألف الشركة المساهمة الخاصة من شخصين أو أكثر ويجوز للوزير بناء على تنسيب مبرر من المراقب الموافقة على تسجيل شركة مساهمة خاصة مؤلفة من شخص واحد أو أن يصبح عدد مساهميها شخصاً واحداً. وكذلك الحال بخصوص الشركة المساهمة العامة حيث نصت المادة 90 الفقرة ب/ من ذات القانون: مع مراعاة أحكام الفقرة (ب) من المادة 99 من هذا القانون يجوز للوزير بناء على تنسيب مبرر من المراقب الموافقة على أن يكون مؤسس الشركة المساهمة العامة المحدودة شخصاً واحداً أو أن تؤول ملكية الشركة إلى مساهم واحد في حال شرائه كامل أسهمها.

للحسابات، أو أكثر لمدة سنة واحدة قابلة للتجديد"، ولم يتوسع بأكثر من ذلك، أما قانون الشركات الأردني رقم 22 لسنة 1997، فقد عبر، بطريقة أوضح، في المادة " 192/أ"، تنتخب الهيئة العامة لكل من الشركة المساهمة العامة وشركة التوصية بالأسهم والشركة المحدودة المسؤولية، والشركة المساهمة الخاصة مدققاً أو أكثر من بين مدققي الحسابات المرخص لهم بمزاولة المهنة لمدة سنة واحدة قابلة للتجديد وتقرر بدل أتعابهم"، وقد توسعت المادة 30، من قانون تنظيم مهنة المحاسبة القانونية الأردنية، في الشركات التي يجب عليها تعيين مدقق حسابات خارجي، إضافة إلى الشركات السابق ذكرها، شركة التضامن والتوصية البسيطة التي يزيد رأس مالها أو حجم مبيعاتها السنوية على مائة ألف دينار، والمؤسسات، أو الشركات التي ينطبق عليها شرط التسجيل وفقاً لقانون الضريبة العامة على المبيعات، والأنظمة الصادرة بمقتضاه، والنقابات والجمعيات التي تؤسس بمقتضى التشريعات المعمول بها¹.

وقد أحسن المشرع الأردني حينما توسع في إلزام الشركات، بشكل عام، في انتخاب مدقق حسابات خارجي لتدقيق حساباتها، ذلك أن الشركات والمؤسسات التي نصَّ عليها المشرع هي المؤثرة اقتصادياً، ويظهر ذلك، جلياً، في رأس مالها، وحجم مبيعاتها، وأثرها في المجتمع، وفي الوقت ذاته، تستطيع هذه الشركات تحمل مصاريف التدقيق وتبعاته، فهناك شركات تضامن يزيد رأس مالها، أو حجم مبيعاتها، أو الخدمات التي تقدمها، أو حتى أصولها عن الشركات المساهمة الخصوصية والعامة في بعض الأحيان، وخصوصاً أن هذه الشركات لا تنطبق عليها مدونة حوكمة الشركات الفلسطينية الصادرة عن هيئة سوق رأس المال الفلسطينية، ودليل حوكمة البنوك لسنة 2015، ومدونة حوكمة المصارف لسنة 2008، وخصوصاً أن شركات التضامن لها أهمية كبيرة في السوق الاقتصادية الفلسطينية، وحيث إنها تشكل 99% من العدد الكلي للمنشآت التجارية الفلسطينية، فهي، في أحيان، تكون أحوج إلى الرقابة، وتطبيق مبادئ الحوكمة من الشركات

¹ المادة 30 من قانون تنظيم مهنة المحاسبة القانونية رقم 73 لسنة 2003.

المساهمة العامة¹، فيكون لها أثر اقتصادي جيد، وخصوصاً لصالح الميزانية العامة للدولة عن طريق الضرائب، التي تجبى بعد دراسات مدققي الحسابات المختصين.

¹ الحافي، ثائر إبراهيم رجا: مرجع سابق، رسالة غير منشورة، ص18. ويضيف الحافي "تكمّن أهمية تطبيق مبادئ الحوكمة للفصل بين الإدارة والملكية خصوصاً أن الشركات العائلية لا تفصل بين الإدارة والملكية بمعنى أن أصحاب الشركة هم مجلس الإدارة. وكذلك الإدارة التنفيذية ومما يتسبب في خلق النزاعات ومدى تأثيرها على مسيرة الشركة، وتأثر هذه الشركات بالخلافات العائلية والتي تزداد بدخول الجيل الثالث والرابع من العائلة"، لذلك من الأهمية تطبيق مبادئ الحوكمة من أجل المحافظة على استمراريتها.

المبحث الثاني

شركات المساهمة من حيث تدقيق الحسابات

بدأ العمل بفكرة تدقيق الحسابات زمن حكومة مصر القديمة، والحكومة اليونانية، حيث كانت الحكومات، في تلك الحضارات، تستعين بخدمات المحاسبين والمدققين للتأكد من صحة الحسابات العامة ويستدل على ذلك من قصة سيدنا يوسف - عليه السلام - عندما عين أميناً على خزائن مصر¹، وكان المدقق، في اليونان، يعود إلى القيود المثبتة في الدفاتر والسجلات للوقوف على صحتها وسلامتها، أما في العصر الإسلامي، فمن المعروف أن الخليفة عمر بن الخطاب - رضي الله عنه - كان يستغل موسم الحج لعرض حسابات الولاية وتدقيقها بهدف الكشف عن أي غش أو خطأ، ومحاسبة المسؤولين عنها²، فأصل كلمة تدقيق مشتقة من كلمة اللاتينية (Adjure) بمعنى يستمع لصوت عال³، وفي الاصطلاح يقصد، بمصطلح التدقيق، "فحص المعلومات أو البيانات المالية من قبل شخص مستقل ومحايد لأي مؤسسة بغض النظر عن حجمها وهدفها أو شكلها القانوني"⁴، سيتناول الباحث في هذا المبحث التدقيق و أصنافه في المطلب الأول، أما المطلب الثاني يتناول التدقيق الخارجي.

المطلب الأول: التدقيق وأصنافه:

يعد التدقيق المحاسبي علماً قائماً بحد ذاته كسائر العلوم، وقد واكب تطور هذا العلم التطور الاقتصادي والتكنولوجي، الذي نتج عنهما اتساع الشركات والمؤسسات المالية على مستوى واسع وعالمي، حيث تطور علم التدقيق عن طريق تطور آلياته ونظمه وأنواعه حسب الغاية المراد التدقيق منها، وسوف يتم التطرق، في هذا المطلب، الى أنواع التدقيق والمواصفات التي يتمتع بها

¹ المطارنة، غسان فلاح المطارنة: المدخل إلى تدقيق الحسابات المعاصر، عمان، 2013، ص16.

² نظمي، إيهاب والعزب، هاني: مرجع سابق، ص11-12.

³ الوقاد، سامي محمد ووديان، بلوي محمد: تدقيق الحسابات (1)، ط1، عمان، مكتبة المجتمع العربي، العام 2010، ص17-20.

⁴ نظمي، إيهاب والعزب، هاني، مرجع سابق، سنة 2012، ص12.

المدقق، ووضع التدقيق في فلسطين، حيث يقسم التدقيق إلى خمسة أنواع، كل نوع منها يقسم إلى صنفين.

يعرف التدقيق " بأنه فحص عمل قام به شخص آخر أو آخرون للتأكد من صحة (الأداء) الذي تم تنفيذه في ضوء أسس وقواعد معينة وبشكل معين¹، والتدقيق، الذي قصده الباحث، هو عمل مدقق الحسابات الخارجي في تدقيق حسابات شركات المساهمة، وكذلك فحص نظام الرقابة الداخلي لها، وكذلك التأكد من قيام الإدارة بتنفيذ أهداف الشركة، ويعدُّ التدقيق من أهم ركائز الحوكمة في الشركة، سواء كان تدقيقاً داخلياً أو خارجياً، لذلك سيتم دراسة أصنافه، والهدف منه، والتطور التشريعي لتنظيمه.

الفرع الأول: التصنيف الأول من حيث النطاق:

حيث يقسم هذا التصنيف التدقيق إلى تدقيق كلي أو جزئي على النحو التالي:

أولاً) التدقيق الكلي: يتم من خلاله إعطاء المدقق كافة الصلاحيات للاطلاع على الدفاتر والسجلات، وأي عمليات دون أي شروط أو قيود دون استثناء، وبناء عليه، يسأل المدقق عن أي خطأ في التقرير عن كامل العمليات في الوحدة الاقتصادية، بغض النظر عن الاختبارات التي قام بها، حيث إن مسؤولية مدقق الحسابات تشمل جميع العناصر²، والمدقق يجب ان يقوم بفحص وتدقيق جميع القيود "تدقيق 100% من العمليات الحاصلة في المنشأة" و بسبب تطور الشركات والوحدات الاقتصادية واتساعها، أصبح من الضروري اتباع أسلوب العينات " Cheek Audit Test" التدقيق الاختياري، ويقوم المدقق بإعداد تقرير فني محايد، يوضح فيه مدى دقة لقوائم المالية وصدقها عن الفترة المعد عنها تقرير دقيق³، ويكون المدقق مسؤولاً عن أي أضرار تنشأ عن تقصير، أو إهمال ناتج عن الحجم المحدد للعينات المختارة أو الفشل في ممارسة العناية الواجبة

¹ إبراهيم، حسام: تدقيق الحسابات بين النظرية والتطبيق، الجزء الأول، عمان، 2009، ص10.

² عبد الله، خالد أمين: علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية، مرجع سابق، ص27.

³ الوقاد: محاسبة (1)، مرجع سابق، ص34، وهو النظام المتبع في الوقت الحاضر من قبل المدققين في فحص بيانات الشركات المساهمة والوحدات الاقتصادية بشكل عام مقابلة مع مدقق حسابات.

لتدقيق الحسابات، ويكون المدقق ملزماً بإعداد تقرير محايد¹، حيث نص قانون مزولة مهنة تدقيق الحسابات رقم 9 لسنة 2004 مادة 22 "على المدقق عند مزولة المهنة إجراء ما يلي:

- 1- الإطلاع على جميع الدفاتر والسجلات والميزانيات المتعلقة بالأشخاص الطبيعيين والمعنويين الذين يتعامل معهم ويقوم بتدقيق حساباتهم وأن يطلب منهم موافاته بما يراه ضروريا للقيام بعمله على أحسن وجه.
- 2- التثبت من أن الدفاتر والسجلات التي يقوم بتدقيقها منظمة حسب الأصول، وأن يشير خطيا إلى أي مخالفة يكتشفها، ويطلب معالجتها وتصويبها.
- 3- القيام بإعداد تقارير وافية بشأن الحسابات التي قام بفحصها، والالتزام بقواعد التدقيق المعمول بها في فلسطين وكذلك آداب وسلوكيات المهنة في شهادته على صحة وسلامة الحسابات الختامية والميزانيات التي يقوم بمراجعتها".

ثانيا) التدقيق الجزئي: هو "التدقيق الذي ينصب على جزئية معينة من نشاط الوحدة الاقتصادية لغرض معين، وقد اشترط، في مثل هذا النوع، أن يتم كتابة عقد تفصيلي يوضح طبيعة المهمة وحدودها بحيث تنحصر مسؤولية المدقق داخل حدود هذا الاتفاق، أي العقد الذي يربط بين المدقق والوحدة الاقتصادية"²، ولا يكون المدقق بهذا النوع ملزماً بتقديم تقرير فني محايد يوضح مدى دلالة القوائم المالية وعدالتها، وإنما ينصب التقرير على نتيجة ما قام به المدقق من عمل³.

ويلحظ الباحث، أن من الممكن أن يكون التدقيق الكلي تدقيقاً كاملاً، بحيث يشمل كل تفاصيل التدقيق، ويمكن أن يكون التدقيق الجزئي كلياً عندما يكون شاملاً للجزئية لكل نواحي الجزء الذي كلف المدقق بتدقيقه، وإصدار رأيه فيه.

¹ مسعد، محمد فضل، والخطيب، خالد راغب: دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، 2009، الفحيص، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، ص 27. وكذلك انظر محمود، رأفت سلامة. وكتبونه، أحمد يوسف، وزريقات، مرجع سابق، ص 37.

² إبراهيم، حسام: مرجع سابق، ص 24. وكذلك أنظر المطارنة: مدخل إلى تدقيق الحسابات المعاصرة، ص 36. وكذلك انظر عبد الله، خالد أمين: علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية، مرجع سابق، ص 27.

³ مسعد، محمد فضل. والخطيب، خالد راغب: مرجع سابق، ص 29. وكذلك كتبونه وزريقات: مرجع سابق، ص 37.

الفرع الثاني: التصنيف على أساس الإلزام:

يقسم هذا التصنيف التدقيق الى تدقيق الالزامي و تدقيق إختياري:

أولاً: التدقيق الإلزامي:

وهو نوع من التدقيق، فرضه القانون على نوع من الوحدات الاقتصادية بحيث يترتب على عدم الأخذ به جزاء¹. ومن الأمثلة على ذلك، ما نص عليه قانون الشركات النافذ رقم 12 لسنة 1964، في الأراضي الفلسطينية، حيث نصت المادة 1/115 "على مجلس الإدارة أن يعد خلال ثلاثة أشهر من تاريخ انتهاء السنة المالية ميزانية الشركة وبياناً يتضمن حساب الأرباح والخسائر بعد تدقيقها من قبل مدققي حسابات قانونيين مع بيان آخر يتضمن شرحاً وافياً لأهم بنود الإيرادات والمصروفات"² وهو ما نصت عليه صراحة المادة 1/168 من ذات القانون "تنتخب الهيئة العامة من بين المحاسبين القانونيين مدققاً للحسابات، أو أكثر لمدة سنة واحدة قابلة للتجديد"، ومن ثم يمكن إيقاع الجزاء على الشركات التي تتخلف عن القيام بذلك³.

ثانياً: التدقيق الاختياري:

يتبين، من اسم هذا النوع من التدقيق، أنه يرجع لاختيار الشخص بدون الإلزام من القانون، ويتم عملها إما لغايات الضرائب أو الحصول على قروض أو تسهيلات مصرفية، ويمكن أن يكون هذا النوع من التدقيق إما كاملاً أو جزئياً⁴، وهو في العادة يتم في المنشآت الفردية⁵.

¹ إبراهيم، حسام: تدقيق الحسابات بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص 26.

² وكذلك نصت المادة 192 من قانون الشركات الأردني رقم 22 لسنة 1997 "تنتخب الهيئة العامة لكل من الشركة المساهمة العامة وشركة التوصية بالأسهم والشركة محدودة المسؤولية والشركة المساهمة الخاصة مدققاً أو أكثر من بين مدققي الحسابات المرخص لهم بمزاولة المهنة لمدة سنة واحدة قابلة للتجديد وتقرر بدل أتعابهم أو تفويض مجلس الإدارة بتحديد الاتعاب ويتوجب على الشركة تبليغ المدقق المنتخب خطياً بذلك خلال أربعة عشر يوماً من تاريخ انتخابه".

³ مسعد والخطيب: مرجع سابق، ص 30 للمزيد مراجعة المواد 171 و 225 من قانون الشركات النافذ رقم 12 لسنة 1964.

⁴ الوقاد ووديان، مرجع سابق، ص 40.

⁵ مسعد والخطيب، مرجع سابق، ص 31.

الفرع الثالث: التصنيف الثالث من حيث التوقيت الذي يتم فيه التدقيق:

حيث يقسم هذا التصنيف التدقيق الى تدقيق ختامي عند نهاية العام و تدقيق مستمر طوال العام على النحو التالي:

أولاً: التدقيق النهائي الختامي:

يتم هذا التدقيق بعد انتهاء السنة المالية، وإقفال الحسابات، وإجراء التسويات، وإعداد الحسابات الختامية، وقائمة المركز المالي من قبل المدقق الخارجي، حيث يقوم بإعداد التقرير عن كامل العمليات، خلال السنة المالية للوحدة الاقتصادية¹. ويتميز هذا النوع من التدقيق، بضمان عدم حدوث أي تعديل في البيانات المثبتة بالدفاتر، أو تغيير في أرصدة الحسابات بعد تدقيقها، حيث تبدأ عملية التدقيق بعد ترصيد الحسابات، وإقفال الدفاتر²، وما يؤخذ على هذا النوع من التدقيق، أنه يفشل في اكتشاف الخطأ، أو التزوير، أو الغش، حالة حدوثه، وكذلك التأخر في تسليم التقرير، لما تحتاجه هذه العملية من وقت وجهد طويلين، وفي بعض الأحيان تأخر الوحدة الاقتصادية في تسليم الدفاتر والقوائم المالية للمدقق³.

ثانياً: التدقيق المستمر:

وهو التدقيق الذي يستمر على مدار السنة المالية بشكل دوري منتظم او على فترات متقطعة، من بداية السنة لغاية اقفال الحسابات للوحدة الاقتصادية ضمن برنامج يعده المدقق سلفاً⁴، بعد دراسة أوضاع الوحدة الاقتصادية، بما يخدم التدقيق، ويمتاز هذا النوع من التدقيق بالآتي⁵:

¹ إبراهيم، حسام، مرجع سابق، ص26. وكذلك انظر كلبونة والزريقات، مرجع سابق، ص38.

² مسعد والخطيب، مرجع سابق، ص32.

³ كلبونة وزريقات، مرجع سابق، ص38.

⁴ المرجع السابق، ذات الصفحة.

⁵ نظمي، ايهاب. والعزب، هاني، مرجع سابق، ص24.

1- تسليم التقرير في الوقت المناسب، وذلك لتوفر الوقت الكافي لإعداد التقرير طوال السنة المالية للوحدة الاقتصادية، وبدقة عالية¹.

2- سرعة اكتشاف الأخطاء والغش، بسبب الزيارات المتكررة للوحدة الاقتصادية، والتقليل منها، لما تشكله هذه الزيارات من أثر نفسي على الموظفين².

3- استطاعة المدقق التعرف إلى أوجه نشاط المنشأة، والإلمام بأنظمتها الإدارية والمحاسبية.

ومما يؤخذ على التدقيق المستمر، هو احتمال تكوين صلات التعارف والصدقة، بين المدقق والموظفين، في الوحدة الاقتصادية، مما قد يسبب حرجاً عند كتابة التقرير، أو إدلاء المدقق برأيه عند اكتشاف الغش، أو الخطأ، أو أي تلاعب، أو قد يتحول إلى عمل روتيني بحث³.

الفرع الرابع: التصنيف على أساس الغرض من التدقيق:

حيث يقسم هذا التصنيف على أساس الهدف من التدقيق، كأن يكون لاهداف خاصة، أو تدقيق للقوائم المالية:

أولاً: تدقيق القوائم المالية:

وهو التدقيق الذي يُعنى بالبيانات المحاسبية، وما يختص بها من دفاتر وسجلات و قوائم ماليه، حيث يتم من قبل شخص مستقل ومحايّد مدرب علمياً وعملياً ومجاز لممارسة المهنة⁴، وقد عرف بمعنى تدقيق التكاليف "بأنه تدقيق وفحص صحة حسابات التكاليف ومدى التزام المنشأة عند إعدادها بالخطط والمعايير الموضوعة"⁵.

¹ مسعد والخطيب، مرجع سابق، ص33.

² المرجع السابق.

³ المرجع السابق، ص34.

⁴ التميمي، هادي: مدخل إلى التدقيق، مرجع سابق، ص23.

⁵ المطارنة، غسان فلاح: المدخل إلى التدقيق الحسابات المعاصر، مرجع سابق، ص38.

ثانيا: التدقيق لأغراض خاصة:

يتم هذا النوع من التدقيق، من قبل جهة معينة، بهدف الوصول إلى غاية محددة بالنسبة للوحدة الاقتصادية، من أمثلة ذلك أن يقوم البنك المقرض بتعيين مدقق في سبيل التعرف إلى حقيقة الوضع المالي للعميل طالب القرض¹، ومثال آخر التدقيق والرقابة على خط الانتاج، أو قسم المبيعات في الوحدة الاقتصادية وهكذا².

الفرع الخامس: التصنيف من حيث الجهة التي تقوم بعملية التدقيق:

والذي يقسم التدقيق على أساس الجهة التي تقوم بعملية التدقيق، هل هي مستقلة و محايدة أم أنها تتبع ادارة الشركة، في حالة التدقيق الداخلي:

أولاً: التدقيق الداخلي:

يقوم به موظفون مختصون في مجال التدقيق، يتبعون للوحدة الاقتصادية نفسها، ويتلقون التعليمات من الإدارة ذاتها، بحيث يكون الهدف منه مراقبة الالتزام بالأهداف، وبالسياسات، والتوجيهات الإدارية، أو تزويد الإدارة بتقارير، هدفها حماية أموال الوحدة الاقتصادية، وتحقيق أكبر كفاية إدارية وإنتاجية ممكنة للمنشأة³.

ثانيا: التدقيق الخارجي ويعرف (المستقل أو المحايد):

يتم التدقيق من قبل مدقق مرخص ومؤهل ومدرب غير تابع لإدارة الشركة المساهمة، ويقوم بدراسة الجداول والمستندات الدالة على إثبات العمليات للمنشأة عن طريق فحص الدفاتر والسجلات فحصاً فنياً، بما يكفل أن تتشكل قناعة وافية لدى المدقق الخارجي بمدى دقة النتائج وعدالتها والأعمال والمركز المالي الذي أعدته الوحدة الاقتصادية، ومن ثم رفع تقرير فني محايد للجهات الداخلية وفئات المجتمع⁴.

¹ التميمي، هادي، مرجع سابق، ص24.

² كلبونة، وزريقات، مرجع سابق، ص39.

³ عبد الله، خالد أمين، مرجع سابق، ص30. وكذلك وقاد ووديان: تدقيق حسابات (1)، مرجع سابق، ص39-40.

⁴ نظمي، ايهاب. والعزب، هاني، مرجع سابق، ص25.

المطلب الثاني: التدقيق الخارجي:

وبعد دراسة تصنيفات التدقيق، وأنواعها، ومعرفة المقصود بها، يمكننا القول أن الذي يهمنا، من معرفة هذه التصنيفات، ما يخص موضوع هذه الدراسة، هو التدقيق الإلزامي، الذي (أوجبه المشرع) والذي يتم من قبل مدقق الحسابات الخارجي، والذي يطبق على الشركات المساهمة وهو يهدف إلى حماية المساهمين، وإرشاد الإدارة، واستقرار السوق، حيث يتم اختيار المدقق الخارجي بقوة القانون حسب قانون الشركات رقم 12 لسنة 1964 وقانون مزاوله مهنة تدقيق الحسابات ونظام جمعية مدققي الحسابات الفلسطينية، وهو ما سيتم دراسته في هذا الفرع.

الفرع الأول: تعريف التدقيق الخارجي وتمييزه عن التدقيق الداخلي:

يعرف التدقيق الخارجي بأنه "فحص أنظمة الرقابة الداخلية، والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالوحدة الاقتصادية تحت التدقيق فحصاً انتقادياً منظماً بقصد الخروج برأي محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة ومدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح أو خسارة عن تلك الفترة"¹. ويتميز مدقق الحسابات الخارجي، عن الداخلي، بأنه يعدّ متعاقداً خارجياً، بمعنى طرف ثالث لا يتبع لمجلس الإدارة كحال المدقق الداخلي، وأن عملية التدقيق، التي يقوم بها المدقق الخارجي، يمكن أن تتواصل خلال العام، وأما أن تتم نهاية العام بعكس التدقيق الداخلي الذي يتصف بالاستمرارية في كل أحواله، كما أن المدقق الخارجي يسعى إلى تقديم رأي محايد عن حقيقة المركز المالي، ونتائج أعمال الشركة² وتتبع أهمية التدقيق الخارجي نتيجة الظروف المحيطة في المدقق عند إعداد التقرير التي من ضمنها:

¹ عبد الله، خالد أمين: علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية، مرجع سابق، ص 13.

² حماد، طارق عبد العال: حوكمة الشركات، الدار الجامعية، القاهرة، سنة 2005، ص 186. للمزيد تراجع المادة 171 من قانون الشركات النافذ رقم 12 لسنة 1964.

أولاً: تضارب المصالح:

عرفها دليل حوكمة المصارف بأنها "الحالة التي يكون فيها الشخص في وضع ترجح فيه شبهة حصوله على مصلحة، أو فائدة، أو منفعة خاصة مباشرة، أو غير مباشرة له، أو لغيره، أو تؤثر في قدرته على أداء مهام وظيفته ومسؤولياته بموضوعية ونزاهة. مثال ذلك أن من مصلحة الإدارة، في الوحدة الاقتصادية، أن يُظهر التقرير أن البيانات الموثقة، في دفاتر وسجلات الشركة، سليمة ودقيقة، وأنها تسري ضمن ما هو مخطط لها حسب سياسة الشركة، أما أصحاب الشركة والمساهمون فيها فهم مهتمون كل الاهتمام بمعرفة حقيقة وضع الوحدة الاقتصادية، وكذلك غير المتعاملين مع الوحدة الاقتصادية، وما يترتب على التقرير من اتخاذ قرارات تخص الوحدة الاقتصادية¹.

ثانياً: الصعوبة التي ترافق الحصول على المعلومات لدقتها:

فهي لا تحتل أيّ سهو، أو عدم انتباه، واحتمالية وجود أخطاء غير متعمدة يصعب على المدقق اكتشافها².

الفرع الثاني: أهداف التدقيق الخارجي:

يلاحظ أن من الأسباب الأساسية، لنشأة التدقيق، هو الكشف عن الخطأ، والغش، والتلاعب، والتزوير، ولكن هذه الأهداف تطورت بصدور الأحكام القضائية المتتالية لها، منها الحكم القضائي الإنجليزي الذي ذكرته كتب الفقه حيث جاء في قرار الحكم، "إن اكتشاف الغش والخطأ ليس هدفاً من أهداف عملية التدقيق، وليس مفروضاً في المدقق أن يكون جاسوساً أو بوليسياً سرياً، ويجب على المدقق أن لا يبدأ عمله وهو يشك فيما يقدم إليه من بيانات وهكذا يمكن تشبيه المدقق وهو يؤدي مهنته " بـ كلب حراسة لا بالكلب البوليسي الذي يتعقب المجرمين³ " The auditor is a

¹ القاضي، حسين. حدوح، حسين: مراجعة الحسابات "الأساسيات"، جامعة دمشق، 1999، صفحة 7.

² المطارنه، غسان فلاح: المدخل إلى تدقيق الحسابات المعاصر، ط1، عمان، زمزم، ناشرون وموزعون، ص18 و19.

³ عبد الله، خالد أمين، مرجع سابق، ص13 و14. وكذلك الوقاد، سامي ووديان، لؤي محمد: تدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، عمان، مكتبة المجتمع العربي، ص23.

"watery Dog not a blood hound"¹، وقد أكدت ذات المعنى معايير التدقيق الصادرة عن AICPA وهي كما يلي:

أ- الحصول على الضمان المعقول حول القوائم المالية ككل وخلوها من الاحتيال أو الخطأ، وتمكين المدقق في التعبير عن رأيه حول ما إذا كانت القوائم المالية قدمت بشكل عادل وشامل لجميع الجوانب، وأنها قد تطابقت مع الإطار المتبع في تقرير القوائم المالية.

ب- التأكد من تطبيق المدقق الداخلي لمعايير التدقيق المنصوص عليها.

ويتضح مما سبق، أن الهدف المقصود، من عملية التدقيق، (مخرجات عملية التدقيق) هو الحصول على تقرير محايد، يفصل الوضع المالي للوحدة الاقتصادية، ومدى الالتزام بالسياسة الاقتصادية بحيث تستفيد منه عدة أطراف من بينهم²:

1- أصحاب الوحدة الاقتصادية.

2- إدارة الوحدة الاقتصادية.

3- المستخدمون (العاملون بالوحدة الاقتصادية).

4- غيرهم من الزبائن والمتعاملين مع الوحدة الاقتصادية.

ونص المادة (31) من القانون رقم 15 لسنة 2004، أي هيئة أو مؤسسة تخضع لرقابة ديوان الرقابة المالية والإدارية حسب القانون الحالي.

¹ And assurance services an integrated approach includes coverage of international standards and global issues, in addition to coverage of the aicpa clarity project ,pcaob auditing standards, Sarbanes - oxygy act, and section 404 audits. Fifteenth edition. Pearson.paj 164., elder.randal J., Beasley. mark s : auditing Alvin.

a. arens source :statement on auditing standards,122-124, issued by the auditing standards board (October 2011) copyright by american institute of cpas. All rights reserved.used with permission.

² نظمي، ايهاب. والعزب، هاني، مرجع سابق، ص15.

الفصل الأول

قواعد الحوكمة التي تنظم عمل مدقق الحسابات الخارجي

تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين يتناول المبحث الأول منهما حوكمة الشركات، من حيث التعريف اللغوي والاصطلاحي، وتمييزها عن مصطلح الحكم الرشيد، وقواعد الحوكمة التي تنظم عمل مدقق الحسابات الخارجي، حسب مدونة حوكمة الشركات المساهمة الصادرة عن هيئة سوق رأس المال الفلسطينية، وضمانات تطبيقها في القوانين المحلية، والقوانين المقارنة، أما المبحث الثاني، فيتناول تطور التنظيم القانوني لمهنة مدقق الحسابات الخارجي في شركات المساهمة، في القوانين العربية، الفلسطينية والأردنية على وجه الخصوص، وقوانين عربية أخرى، وقانون سريانس أوكسلي الأمريكي.

المبحث الأول

قواعد الحوكمة المهنية التي تنظم عمل مدقق الحسابات الخارجي

يعدُّ آدم سميث Adam Smith من أوائل من تطرقوا إلى فكرة الحوكمة، والانضباط في إدارة الشركات، وفكرة انفصال الملكية عن الإدارة، وكان ذلك في كتابه ثورة الامم عام (1776)، الذي تحدث فيه عن فكرة تعارض المصالح بين ملاك الشركة ذات الأسهم وإدارتها. وقد أكد (بيرلي ومينز)، في عام 1993، أن الزيادة في عدد الملاك في الشركة يعني انخفاض سيطرتهم على الشركة، وزيادة دور الإدارة في التحكم بنشاط الشركة، وقد أكد الاثنان على أن لا تكون سلطة المديرين، في شؤون الشركة، مطلقة، وقد أكد الفقيهان أيضاً أن هناك ثلاثة أمور أدت إلى احداث تغيير جوهري في حياة الشركات، وكان لها الاثر الواضح في حوكمة الشركات، وهي (الشخصية المعنوية للشركة، وأهداف المشروع، وانفصال الملكية عن الإدارة)¹، هو ما سيتناول الباحث بما يخدم هذه الدراسة في المبحث الثاني.

¹ شامية، يسران محمد سامي، مرجع سابق، ص53.

المطلب الأول: الحوكمة ومبادئها المنظمة لمهنة تدقيق الحسابات:

الحوكمة¹، من حيث التعريف، وتميز مصطلح الحوكمة، عن مصطلح الحكم الرشيد، والتطرق إلى أهداف حوكمة الشركات بشكل عام، كما نصت عليها مدونة قواعد حوكمة الشركات الفلسطينية، وأهداف لجنة التدقيق الداخلية، ومم تتشكل، والرجوع إلى قواعد دليل حوكمة المصارف الصادر عن سلطة النقد الفلسطينية لسنة 2014.

يقصد بالحوكمة حسن استخدام المعرفة المتاحة، وما تقتضيه من النصح والإرشاد والتوجيه، ومن القدوة والاقتداء والرشد والرشادة والعقلانية، وحسن الحكم على الأشياء²، وجاء مصطلح حوكمة الشركات، من تعريب المصطلح الإنجليزي (Corporate Governance) التي تعني الرقابة على الحكم، والحوكمة جاءت على وزن فועلة وهو الأقرب إلى الحكم القائم على العدالة والنزاهة والأمانة والإفصاح والشفافية³، وقد تكاملت أهداف الحوكمة، مع أهداف مهنة مدقق الحسابات الخارجي، التي تهدف للوصول إلى حقيقة القوائم المالية المقدمة من قبل الإدارة، والتقارير التي تتضمن أصول الشركة، وتنفيذ سياسات مجلس الإدارة⁴.

الفرع الأول: تعريف حوكمة الشركات ودور مدقق الحسابات الخارجي فيها:

سيتناول الباحث، في هذا الفرع، خلاصة تعريف فقهاء القانون، وكتاب الاقتصاد للحوكمة. وقد تبين أن معظم هذه التعريفات، قد أجمعت على ارتباط مصطلح الحوكمة بالشفافية والمساءلة

¹ حيث اشتقت كلمت حوكمة من الجذر الثلاثي (حكم) والكلمة بمعنى الحكمه وقد وردت كلمة الحكمة في القرآن الكريم في أكثر من موضع ومنه قوله تعالى: " يُؤْتِي الْحِكْمَةَ مَنْ يَشَاءُ وَمَنْ يُؤْتَ الْحِكْمَةَ فَقَدْ أُوتِيَ خَيْرًا كَثِيرًا " صدق الله العظيم. سورة البقرة، من الآية 267 وجاء معنى الحكمة العلم النافع المؤدي إلى العمل النافع، وتأتي أيضاً بمعنى من يؤتاه الله الإصابة في القول والفعل، وجاء تفسيرها في كتاب أيسر التفاسير للشيخ الشنقيطي بمعنى أسلوب الدعوة بما تقتضيه حال المدعو وفهمه وانقياده بالنصح المشتمل على الترغيب والترهيب. موقع المكتبة الإسلامية، تفسير الطبري، تاريخ الدخول 15 library.islamweb.net 2016/11/

² نجم، سماح محمود حلمي: حوكمة شركات التأمين، (تقييم الوضع الراهن ومتطلبات التحديث)، دراسة مقارنة، رسالة ماجستير غير منشورة جامعة النجاح الوطنية، سنة 2014، ص19. راجع إلى الخضري، محسن أحمد: حوكمة الشركات، طبعة 1، القاهرة، مجموعة النيل العربية، سنة 2005، ص55.

³ عمار، حبيب، مرجع سابق، ص20.

⁴ قباجة، عدنان وحامد. مهند والشافقي، إبراهيم، مرجع سابق، (ماس)، 2008.

والرقابة على المؤسسات، سواء في القطاع العام، أو الخاص¹، وقد تطرق الباحث إلى أهداف الحوكمة وتميزها عن الحكم الرشيد، و عمل مدقق الحسابات الخارجي، الذي ينصب على التأكد من صحة البيانات المحاسبية والإدارية، التي تقدمها الإدارة مما يضيف الثقة والمصداقية على هذه البيانات، وذلك من خلال اعتماد المساهمين وغيرهم، على تقريره الفني والمحايد، ويعدُّ دوره جوهرياً وفعالاً في تعزيز حوكمة الشركات الذي يكمن في ابداء الرأي المحايد والموضوعي والمستخلص من عملية التدقيق، وقد اعتبرت لجنة بازل بأن للمدققين دوراً فعالاً في تحسين شفافية المصارف، وعليه، فقد عمدت اللجنة المذكورة على تحفيز المشرعين والمدققين، ووضعي المعايير المحاسبية على تركيز جهودهم لتعزيز جودة واستمرارية الافصاح العام²، لأنه يعمل على الحد من تعارض المصالح بين الملاك والإدارة، وقد أولى المشرع الأمريكي أهمية كبيرة لعمل مدقق الحسابات الخارجي، على اعتباره طرفاً أساسياً في دفع عجلة الحوكمة إلى الأمام، وقد وسع المشرع الأمريكي، في قانون ساربنز أوكسلي، في مسؤوليته تجاه المساهمين ومجلس الإدارة والآخرين³، ذلك نتيجة لما تعرض له الاقتصاد الأمريكي، في نهاية القرن العشرين، وأوائل القرن الحادي والعشرين، من نكبات اقتصادية كان من أهم أسبابها تواطؤ مدقق الحسابات الخارجي مع إدارة الشركات المساهمة.

أولاً: الناحية القانونية: يعد قانون مهنة تدقيق الحسابات الصادر عن حكومة الانتداب البريطاني، رقم 22 لسنة 1929، من أوائل القوانين التي نصت، صراحة، على ضرورة عرض حسابات الشركة على محاسب قانوني، وقد بقيت أحكامه سارية في قطاع غزة لغاية حتى صدور قانون مزاولة مهنة تدقيق الحسابات الفلسطيني رقم (9) لسنة 2004، والذي ألغى قانون (1929) صراحة أما في الضفة الغربية التي أصبحت جزءاً من الأردن بعد عام 1948، فقد بقي سارياً حتى صدور القانون الاردني رقم (10) لسنة 1961، وبقي هذا الأخير سارياً الذي ظل ساري المفعول بموجب قرار رقم

¹ Anand,2008,essentials of corporate governanve,(usa,wiley).pp

² الربيعي، حاكم محسن وراضي، حمد عبد الحسين: حوكمة البنوك وأثرها في الاداء والمخاطرة، طبعة 2013، عمان، دار اليازوري للنشر والتوزيع، ص97+98.

³ شامية، يسران محمد سامي، مرجع سابق، ص69، وكذلك أنظر إلى نور، أحمد محمد، شحاته، شحاته السيد، عبيد، حسين أحمد (2007): دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الاسكندرية، الطبعة الأولى، ص313.

(5) لسنة 1997 الصادر عن رئيس دولة فلسطين¹، وقد ظل مطبقاً حتى صدور قانون مزاوله مهنة تدقيق الحسابات رقم (9) لسنة 2004 الذي ألغى قانون رقم (10) لسنة 1961 صراحة بنص المادة (33) من ذات القانون، وقد صدرت مجموعة من اللوائح والتعليمات، حتى الغائه بصور القانون الفلسطيني رقم (9) لسنة 2004، أما في الأردن الغي قانون رقم (10) لسنة 1961، بصور قانون مهنة تدقيق الحسابات رقم 32 لسنة 1985 الذي نص على إنشاء الجمعية لمدقي الحسابات القانونيين في الأردن، وفي عام 2003 تم اصدار قانون لتنظيم مهنة تدقيق الحسابات، رقم 73 لسنة 2003 وقد نص على إنشاء الهيئة العليا.

أما بالنسبة لقانون الشركات، فقد صدر قانون الشركات الأردني المؤقت رقم 33 لسنة 1962، الذي أصبح دائماً بصور قانون رقم 12 لسنة 1964 والذي ما زال نافذ المفعول حتى الآن في الضفة الغربية²، وقد نص هذا الأخير على إلزام الشركات المساهمة بتعيين مدقق حسابات خارجي لها، وقد ألغى هذا القانون بصور قانون الشركات رقم 22 لسنة 1997، والذي خصص باباً لأحكام تدقيق الحسابات، والمدقق الخارجي على وجه الخصوص.

ثانياً: الناحية النقابية: تأسست من الناحية النقابية ثلاث جمعيات مهنية، تعنى بمهنة المحاسبة في فلسطين، الأولى: جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية، التي تأسست في غزة عام 1979، والثانية جمعية مدقي الحسابات التي تأسست في غزة عام 1988، والثالثة جمعية مدقي الحسابات القانونيين الفلسطينية التي تأسست في مطلع عام 1995 في رام الله، وقد سعت للانضمام لعضوية الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)³. وتجدر الملاحظة أن هذه الجمعيات لم يكن لها دور يذكر

¹ قرار رقم (5) لسنة 1997 بشأن سريان قانون مزاوله مهنة تدقيق الحسابات رقم (10) لسنة 1961 على الأراضي الفلسطينية والذي نص في المادة الأولى يسري القانون رقم (10) لسنة 1961 بشأن مزاوله مهنة تدقيق الحسابات على جميع أنحاء الأراضي الفلسطينية.

² الدحوح، حسين أحمد والقاضي، حسين يوسف، مرجع سابق، ص74.

³ Ifac: وهي عبارة عن المنظمة التي ترعى مهنة المحاسبة على نطاق العالم حيث يعمل الاتحاد مع أعضائه ومنتسبيه البالغ عددهم 157 عضو والمنتشرين في 118 دولة لحماية المصلحة العامة من خلال تشجيع المحاسبين بكافة أنحاء العالم على استخدام ممارسات مهنية عالية الجودة كما وأنه يمثل أعضاء ومنتسبين الاتحاد الدولي للمحاسبين وأغلبهم هيئات محاسبة وطنية، النشرة الصادرة عن جمعية مدقي الحسابات القانونيين الفلسطينية العدد 6 ايار 2013.

في تنظيم المهنة قبل صدور القانون رقم (9) لسنة 2004 الذي أعطى نوعاً من الدور لجمعية مدققي الحسابات الموجودة في قطاع غزة دون باقي الجمعيات¹، ونص على إنشاء مجلس مهنة تدقيق حسابات يصدر التعليمات²، وقد تأسس المجلس في رام الله عام 2009، إلا أن ذلك خلق نوعاً من عدم الانسجام بين المجلس والجمعية، وهو ما أثر على ازدهار المهنة وتطورها، ومنها إعطاء صلاحيات تجديد الرخصة لجمعية تدقيق الحسابات بدلاً من المجلس، وهو ما نصت عليه المادة 18 من قانون مهنة تدقيق الحسابات الفلسطيني رقم 9 لسنة 2004 الفقرة 2: "على كل من رخص له بمزاولة المهنة وسجل المزاولين أن يقدم طلباً للجمعية لتجديد اذن المزاولة سنوياً وفق الشروط المنصوص عليها في النظام الداخلي للجمعية"³، كما يرى الباحث أن دور الجمعية أصبح المهيمن، في الوقت الراهن، وأن دور مجلس مهنة تدقيق الحسابات يقتصر على منح الرخصة، والأصل أن من يمنح الرخصة هو من يملك تجديدها أو سحبها وهو (مجلس مهنة تدقيق الحسابات في فلسطين)، الذي يتميز بالاستقلالية والحياد، وهو مأخذ على المشرع الفلسطيني الذي أعطى الجمعية، جمعية مدققي الحسابات الفلسطينيين، حق الاستئثار بمنح الرخصة أو سحبها ويسعى مجلس الإدارة فيها، بشكل عام، إلى إرضاء أعضاء الهيئة العامة من أجل انتخابه في الدورة القادمة لرئاسة الجمعية. ومن الطبيعي أن تؤدي هذه السياسة إلى تدني الرقابة على أعمال

¹ البحيصي، عصام محمد: نحو تنظيم أفضل لمهنة المحاسبة وتدقيق الحسابات في فلسطين؛ دراسة تحليلية لقانون تنظيم مهنة تدقيق الحسابات رقم 9 لسنة 2004، دراسة منشورة، ص8.

² وهو ما نصت عليه المادة 3 من قانون مزاولة مهنة تدقيق الحسابات " ينشأ بموجب أحكام هذا القانون مجلس لمهنة تدقيق الحسابات يسمى " مجلس مهنة تدقيق الحسابات " يتمتع بالشخصية الاعتبارية والاهلية القانونية. وقد نصت المادة 5 من ذات القانون على اختصاصات المجلس وهي: (1) منح رخص مزاولة مهنة التدقيق وفق أحكام هذا القانون. (2) اقتراح اللوائح التنفيذية لتطبيق هذا القانون. (3) توقيع الجزاءات التأديبية على المدققين المخالفين. (4) اجراء الامتحانات المطلوبة للترخيص وفقاً لللائحة التنفيذية. (5) أيأ من المهام والصلاحيات الأخرى المنصوص عليها بهذا القانون والأنظمة الصادرة بموجبه. وهو مأخذ على المشرع حيث لا يشترط في الرئيس ونائبه وعضوين الأول والثاني لا يشترط فيهم أن يكونوا من المحاسبين أو مدققي الحسابات الذي يعني أن المنظمين للمهنة في الغالب لا ينتمون لها.

³ "وقد تحدث الدكتور البحيصي في الدراسة بعنوان نحو تنظيم أفضل لمهنة المحاسبة في فلسطين دراسة تحليلية لقانون تنظيم المهنة تدقيق الحسابات الفلسطيني رقم 9 لسنة 2004 بهذا الخصوص أن اعطاء جمعية تدقيق الحسابات الفلسطينية حق تنظيم هذه الامور - وهي تجديد الترخيص والتوقف عن مزاولة المهنة - هي من اختصاص مجلس المهنة وليس من اختصاص الجمعيات المهنية، مع الاحتفاظ بحق الجمعية بترتيب الامور الخاصة بأعضائها ولكن دون أي علاقة بعملية الحصول على ترخيص مزاولة المهنة أو تجديده أو الغائه ودون إلزام أحد بالانتماء للجمعية.

المدققين، والتجاوز عن أخطائهم ومخالفاتهم على حساب المهنة، مما يترتب عليه تدني مستواها بشكل عام¹.

الفرع الثاني: القواعد المنظمة لعمل مهنة تدقيق الحسابات الخارجي حسب قانون ساريانس أوكسلي الأمريكي لعام 2002²:

يعتبر السبب المباشر لصدور قانون ساريانس أوكسلي، هو إفلاس العديد من الشركات الضخمة، منها شركة الاتصالات Worldcom الأمريكية، وحادثة شركتي (أرثر أندرسون) التي تعدّ من أكبر شركات التدقيق، والتي كانت مدققاً خارجياً لشركة (أينرون)، وكانت أيضاً متسلفة لحساباتها الداخلية، حيث أثرت العائدات الكبيرة التي كانت تتقاضاها شركة أرثر أندرسون من شركة اينرون لقاء الخدمات الاستشارية التي تقدمها لها، على استقلالية شركة التدقيق فيما يتعلق بدورها أثناء القيام بمهمة التدقيق حيث أثر على عدالة القوائم المالية التي قدمتها شركة أرثر أندرسون كمدقق حسابات لشركة اينرون، فكانت شركة أرثر أندرسون تظهر وضع شركة اينرون بالقوي جداً لتحافظ على مكانتها كمستشارة لشركة اينرون وتحافظ على مدخولاتها من الشركة اينرون، في حين أن الحقيقة كانت وجود خسائر وديون كبيرة، وهو ما أدى، في النتيجة، إلى إنهيار شركة اينرون³.

نتيجة لتلك الأسباب، ولأسباب أخرى، جاء قانون ساريانس أوكسلي بتعديلات جديدة، وأنشأ ما يسمى مجلس الإشراف المحاسبي⁴ "Oversight Board Of Public Accounting Company" وهو يدار ويراقب عن طريق هيئة الأوراق المالية، ويترأس المجلس أحدُ الأعضاء المؤهلين

¹ وهو ما أيده رأي الأستاذ إبراهيم المحاميد امين سر مجلس مهنة تدقيق الحسابات الفلسطينية في المقابلة الشخصية التي أجراها الباحث معه بتاريخ 2016/8/16.

² قانون "Sarbanes - oxley" الصادر عن مجلس الشيوخ الأمريكي بتاريخ 30 حزيران 2002 والذي يعتبر القانون الأكثر أهمية منذ عام 1933 الذي أحدث تغييرا في قوانين هيئة الأوراق المالية الأمريكية. أبو الليل، ردينة، مرجع سابق. ص26. راجع إلى arens , etal.2005.p32.

³ أبو الليل، مرجع سابق، ص26.

⁴ والمعروف بـ "PCAOB' Public Company Accounting Oversight Board" مجلس مراقبة حسابات الشركات العامة.

الحاصلين على CPA¹ شريطة أن لا يكون قد مارس الإدارة في أحد شركات المحاسبة خلال 5 سنوات قبل تعيينه، ويتم تمويله عن طريق فرض رسوم إجبارية على الشركات المساهمة، مقابل تسجيل هذه الشركات مع مجلس الإشراف PCAOB، كما أن شركات التدقيق، التي تقوم بتدقيق حسابات الشركات المساهمة، تدفع رسوم تسجيل ورسوم سنوياً، و يعتبر من أهم وظائف مجلس الإشراف المحاسبي:

أ- يقوم بإصدار معايير رقابه على جودة عمل شركات التدقيق، التي تدقق أعمال شركات المساهمة العامة، وتتضمن هذه المعايير معايير التدقيق، والرقابة على جودة عمل تلك الشركات وأخلاقيات المهنة ومعايير الاستقلالية، وهو شبيه بدور مجلس مهنة تدقيق الحسابات الفلسطيني.

ب- يدير ويراقب ويتحقق من تسجيل شركات التدقيق، لتقييم مدى استجابتهم لتطبيق قوانين مجلس الإشراف، وهيئة الأوراق المالية الأمريكية SEC²، والمعايير الصادرة عنها.

ويؤدي أي انتهاك لسياسة معايير الجودة في الشركة إلى اجراء تأديبي بوساطة المجلس ورفع التقرير إلى هيئة الأوراق المالية الأمريكية (SEC) والمجلس المحاسبي للولاية، حيث يتم التحقق سنوياً من الشركات التي تدقق أكثر من 100 شركة، أما الشركات الأخرى، المسجلة في مجلس الإشراف، فيتم التحقق منها مرة كل ثلاث سنوات³.

يرى الباحث أن المشرع الأمريكي قد فعل خيراً، عندما نص على إنشاء مجلس إشراف محاسبي، يشترط في أعضائه الكفاءة، وأن يكون رئيسه مدقق حسابات قانوني، مع الحفاظ على استقلاليته، ومما يدل على ذلك، اشتراطه في المدير أن لا يكون قد مارس الإدارة في إحدى شركات المحاسبة مدة الخمس سنوات السابقة لتعيينه، وجعله تابعاً لهيئة سوق رأس المال كونها هي الجهة الأقرب إلى سوق الأوراق المالية، وقد خولته صلاحيات تجديد الرخصة لشركات التدقيق،

¹ تعني محاسب قانوني معتمد وهي اختصار certified public accountant

² اختصار securities and exchange commission وتعني هيئة الأوراق المالية والبورصات في الولايات المتحدة الأمريكية.

³ أبو النيل، مرجع سابق، ص 26-28، راجع إلى Weinstein, 2005, P 1.

واصدار التشريعات الخاصة بمعايير الحوكمة، وحافظ المشرع الأمريكي على موارده المالية بطريقة سليمة وعادلة من شركات المساهمة، وشركات التدقيق، عند تجديد رخصها¹.

المطلب الثاني: اختيار مدقق الحسابات الخارجي في شركات المساهمة ودور لجنة التدقيق في اختيار مدقق الحسابات كأحد مبادئ الحوكمة:

أوكل المشرع إلى الجمعية العمومية للمساهمين، كمبدأ عام سلطة اختيار مدقق الحسابات الخارجي، ولم يفرض عدداً معيناً من المدققين لحسابات الشركة²، وحدد مدة معينة يؤدي خلالها مدقق الحسابات المعين المهام التي كلفه القانون بها تجاه الشركة المساهمة . وقد تطرق الباحث، فيما يلي، للجهة التي منحها القانون الاختصاص بتعيين مدقق الحسابات، ثم لعدد المدققين³.

الفرع الأول: آلية اختيار مدقق الحسابات الخارجي في شركات المساهمة العامة:

سوف يتم التطرق في هذا الفرع الى آلية تعيين مدقق الحسابات الخارجي ومن هي الجهة المسؤولة عن تعيينه حسب القوانين النافذة في فلسطين، والقوانين والقوانين المقارنة والتطرق الى حالة تعدد المدققين.

أولاً : آلية اختيار مدقق الحسابات الخارجي:

أعطى شرع القانون بشكل عام للهيئة العامة من المساهمين في الشركات المساهمة العامة الاختصاص باختيار مدقق الحسابات كأصل عام، ومن الامثلة على ذلك ما نص عليه قانون الشركات رقم 12، لسنة 1964 النافذ في فلسطين في المادة 1/168 "تنتخب الهيئة العامة من بين المحاسبين القانونيين مدققاً للحسابات أو أكثر لمدة سنة واحدة قابلة للتجديد"، وهو ما أكدته المشرع

¹ أبو اليل، مرجع سابق، ص 27.

² وهو ما نصت عليه المادة 168 من قانون الشركات النافذ رقم 12 لسنة 1964 "تنتخب الهيئة العامة من بين المحاسبين القانونيين مدققاً للحسابات أو أكثر لمدة سنة واحدة قابلة لتجديد".

³ وهو ما أكدت عليه المادة 1466 من مجلة الأحكام العدلية " ليس لمن وكل بأمر أن يوكل به غيره الا أن يكون الموكل قد أذن بذلك، وقال له اعمل برأيك، اذ للوكيل حينئذ أن يوكل غيره وفي هذه الصورة يكون الذي وكله الوكيل وكيلا للموكل ولا يكون وكيلا لذلك الوكيل حتى أنه لا ينعزل الوكيل الثاني بعزل الوكيل الأول أو بوفاته".

المصري في المادة (103) من قانون الشركات رقم 159 لسنة 1981، التي نصت صراحة على أن مدقق الحسابات "تعيّنه الجمعية العامة وتقدر أتعابه"، وهي قاعدة من النظام العام، فلا يجوز إذن تفويض مجلس الإدارة بممارسة هذا الاختصاص عوضاً عن الهيئة العامة لشركة كقاعدة عامة.

وقد نصت مدونة حوكمة الشركات المساهمة الفلسطينية الصادرة عن لجنة الحوكمة لسنة 2009، في المادة 57 منها، على وجوب تعيين مدقق الحسابات الخارجي من قبل الهيئة العامة، وينبغي أن يتم ذلك بناء على تنسيب من مجلس الإدارة المستند إلى ترشيح لجنة التدقيق¹، مع تحديد أتعابه السنوية وفقاً للمعايير الآتية:

أ- أن يكون مدقق الحسابات الخارجي مرخصاً لمزاولة المهنة²، ومعتمداً ومتمتعاً بالخبرة والكفاءة المناسبة لحجم وطبيعة نشاطها.

ب- أن يكون مدقق الحسابات الخارجي محايداً ومستقلاً عن الشركة، وأعضاء مجلس إدارتها الداخلية، وأن لا يكون مساهماً فيها، ولا تربطه بها أية علاقة عمل، وليس له معها أي مصلحة متعارضة، وكذلك ألا يكلف بعمليات إضافية قد تؤثر في استقلاليته، ويجب أن يكون عمله محصناً ضد تدخل مجلس الإدارة³.

¹ لجنة التدقيق: عبارة عن مجموعة مكونة من عدد من أعضاء مجلس الإدارة في الغالب ثلاثة أعضاء على الأقل في الشركات العامة بحيث يكون أعضاؤها مستقلين غير تنفيذيين، ويمتلك أحد أعضاؤها على الأقل خلفية مالية أو محاسبية وتشكل هذه اللجان من قبل مجلس الإدارة ويحكم عملها دليل مكتوب يبين بوضوح مسؤولياتها وطرق القيام بها. مقال لدكتور نعيم دهمش، موقع الكتروني، مجلة محاسبة، دوت نت راجع الى. Andrew and coddard. 2000.

<https://infotechaccountants.com>

² وهو ما عرفته المادة الأولى من قانون مزاولة مهنة تدقيق الحسابات رقم 9 لسنة 2004؛ المدقق: هو مدقق الحسابات المرخص له بمزاولة المهنة وتعريف المدقق المزاوّل: هو المدقق الحاصل على رخصة مزاولة مهنة تدقيق الحسابات والمنفرد للعمل بها سواء لحسابه الخاص أو لحساب غيره.

³ وهو ما أكدته المادة 23 من قانون مزاولة مهنة تدقيق الحسابات رقم 9 لسنة 2004.

ج- ألا يكون المدقق الشريك أو العامل في مكتب التدقيق، مدققاً لحسابات الشركة ذاتها لأكثر من خمس سنوات متتالية، مع جواز إعادة تعيينه مدققاً لحساباتها بعد السنة الخامسة، بعد فترة انقطاع عن الشركة، لمدة لا تقل عن سنتين¹.

د- لا يجوز لأية شركة تغيير مدقق الحسابات الخارجي، خلال السنة المالية، التي يقوم بتدقيق حساباتها عنها، إلا في حالات الوفاة، أو صدور قرار من مجلس مهنة تدقيق الحسابات بذلك، أو صدور عقوبة تأديبية بحق².

ثانياً: تعيين مدقق الحسابات في حال غياب الهيئة العامة لشركة المساهمة:

الاصل أن يتم تعيين مدقق الحسابات الخارجي من قبل الهيئة العامة ويتم ذلك بناء على تنسيب من مجلس الادارة المستند الى ترشيح المدقق من قبل لجنة التدقيق³، وقد وردت بعض الاستثناءات على هذه القاعدة، حيث يجوز تعيين مدقق الحسابات بوساطة جهات أخرى غير الهيئة العامة العادية للشركة، وهو ما نصت عليه المادة (168/ب) من قانون الشركات النافذ رقم (12) لسنة 1964 "في حالة أهملت الهيئة العامة انتخاب مدقق، أو اعتذر المدقق أو امتنع عن العمل، فعلى مجلس الإدارة أن ينسب للمراقب ثلاثة أسماء لينتقي منهم من يملأ المركز شاغراً"، ويمكن أن يتم تلافي هذه المسألة من خلال انتخاب مدقق حسابات احتياطي من قبل الهيئة العامة عند انتخاب المدقق أو المدققين الأصليين.

ثالثاً: تعدد مدققي الحسابات لشركة المدقق لها:

لم تنص التشريعات النافذة، سواء قانون الشركات رقم 12 لسنة 1964 النافذ في فلسطين، وقانون الشركات الأردني رقم (22) لسنة 1997، وقانون الشركات المصري رقم (159) لسنة

¹ تستند إلى المادة 169 من قانون الشركات رقم 12 لسنة 1964؛ " لا يجوز أن يعين مدققاً للحسابات من كان شريكاً لأحد أعضاء مجلس الإدارة في أعمال الشركة ".

² تستند إلى المادة 24 من قانون مزاول مهنة تدقيق الحسابات رقم (9) لسنة 2004، والتي نصت على " لا يجوز لأية مؤسسة أو شركة يتطلب القانون أن يكون لها مدقق بما في ذلك الأفراد القيام بتغييره خلال السنة المالية التي يقوم بتدقيق حساباتها عنها إلا في حالات الوفاة أو صدور قرار من المجلس، مع مراعاة أحكام المادة 25 من هذا القانون ".

³ المادة (57) من مدونة حوكمة الشركات في فلسطين الصادرة عن اللجنة الوطنية للحوكمة تشرين الثاني لعام 2009.

1981، على تحديد عدد معين للمدققي الحسابات¹، بعكس بعض القوانين، التي وضعت حداً أدنى لعدد المدققين مثل القانون التونسي بحيث يكون اثنين في الشركات المساهمة العامة، فضلاً على أن المشرع التونسي افترض تعيين مدقق أو اثنين للحسابات، على سبيل الاحتياط ليحل محل مدقق أو مدققي الحسابات الأساسيين إذا طرأ لديهم مانع مادي أو قانوني يحول بينهم وبين أداء مهامهم والذي أطلق عليها المشرع التونسي مصطلح (المعوض) حسب المجلة التجارية في المواد 225-228، والذي يتولى تعيينهم من قبل الهيئة العامة².

وخيراً فعل المشرع التونسي، حيث اشترط توافر أكثر من مدقق في الشركات المساهمة العامة، والشركات المساهمة الخاصة، وذلك من أجل ضمان التأكد من بيانات الشركة، وكذلك بالنسبة لتحديد مدققي حسابات احتياطيين سلفاً، وذلك من أجل المحافظة على ديمومة استقلالية التدقيق الخارجي للشركة في حالة تغيب مدقق الحسابات، وليحول دون وجود فراغ لمهنة التدقيق ليستغلها الباحثون عن مصالحهم الشخصية³.

الفرع الثاني: لجنة التدقيق بوصفها إحدى قواعد الحوكمة لاختيار مدقق الحسابات الخارجي:

تطرق المختصون الغربيون لمسألة تعيين مدقق الحسابات، من قبل مجلس الإدارة، ومنهم الأمريكيون، الذي وضع حلاً لهذه المسألة عن طريق تعيين لجنة مستقلة أطلق عليها اسم لجنة التدقيق التي من وظائفها اختيار المدقق ومتابعة سير أعماله، وقد حذو هؤلاء أن يكون أعضاؤها من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذي (المستقلين)⁴، ويعلل الباحث ذلك كونهم أقدر على فهم خبايا الإدارة والتدقيق، وحرى بذوي الشأن في فلسطين أن يحذو حذو نظرائهم الأمريكيين، وأن يلزم الشركات بتشكيل هذه اللجنة، وهو ما أكدته مدونة مبادئ حوكمة الشركات الفلسطينية لعام 2009، والتي جاءت من باب النصح وليس الإلزام⁵.

¹ بارود، حمدي محمود: سلسلة العلوم الانسانية، جامعة الازهر بغزة، سنة 2010، المجلد 12، العدد 2، ص 465.

² مراقب الحسابات في الشركات التجارية. ص 16.

³ المرجع السابق نفسه.

⁴ دحدوح، حسين أحمد. والقاضي، حسين يوسف، مرجع سابق، ص 177.

⁵ مدونة قواعد حوكمة الشركات الفلسطينية الصادرة في تشرين الثاني، لسنة 2009، ص 22.

تمثل قواعد الحوكمة المنظمة لعمل مدقق الحسابات الخارجي، جزءاً مهماً من مقومات الحوكمة في الشركة، حيث تهدف إلى المحافظة على استقلالية مدقق الحسابات، وعلى تأمين مستلزمات عملية التدقيق. وتعمل لجنة التدقيق على تنظيم العلاقة التي تنشأ بين مدقق الحسابات الخارجي من جهة، وبين إدارة الشركة من جهة أخرى، فقد ورد في مدونة قواعد الحوكمة على أنه "يجب أن يشكل مجلس الإدارة غير التنفيذي¹، وبوجه خاص اللجان التالية منها لجنة المكافآت ولجنة الحوكمة اللتان تشكلان من أعضاء المجلس، بشرط توافر عضو مستقل ولجنة التدقيق والتي تعنى بضمان شفافية حسابات الشركة وإعلام المساهمين وأصحاب المصالح الآخرين بحجم المخاطر التي تواجه الشركة"²، ويلاحظ أن المادة أغفلت ممن تتكون هذه اللجنة، إلا أن دليل قواعد حوكمة المصارف نص على أنها تتكون، على الأقل "من ثلاثة أعضاء من المجلس، ويجب ألا يكون لدى هؤلاء الأعضاء تضارب في المصالح، وأن يكون رئيس اللجنة عضواً مستقلاً"³، إلا أن الباحث يرى ضرورة تحديد عدد أعضاء هذه اللجان، وتحديد صفاتهم في مدونة حوكمة الشركات، وهو ما أكدته القوانين الحديثة، مثل قانون ساربانس أوكسلي الذي جعل لجنة التدقيق

¹ لم تورد مدونة حوكمة الشركات الصادرة عن هيئة رأس المال الفلسطينية تعريف للعضو التنفيذي أو غير التنفيذي في مجلس إدارة أي شركة وقد ورد تعريفهما في دليل حوكمة المصارف الصادر عن سلطة النقد الفلسطينية سنة 2014 حيث عرفت عضو مجلس الإدارة غير التنفيذي: "هو عضو مجلس إدارة المصرف الذي لا يكون عضواً في أية لجنة تقوم بمهام تنفيذية في المصرف".

² المادة 34 من مدونة قواعد حوكمة الشركات في فلسطين الصادرة عن اللجنة الوطنية للحوكمة عام 2009.

³ وقد أورد دليل حوكمة المصارف وصف العضو المستقل وهو العضو المستقل: عضو مجلس إدارة المصرف والذي يلبي الشروط التالية: (1) ألا تزيد مساهمته أو مساهمة أي من أقربائه حتى الدرجة الثانية عن ما نسبته 0.002 من أسهم المصرف. (2) ألا يكون عضواً في مجموعة أشخاص طبيعيين أو اعتباريين يمارسون معاً سيطرة على المصرف. (3) أن ألا يعمل أو سبق له العمل بوظيفة تنفيذية لدى المصرف أو أي من المؤسسات التابعة للمصرف خلال السنوات الثلاث السابقة. (4) أن لا يتقاضى من المصرف أي راتب أو مبلغ مالي باستثناء ما يتلقاه لقاء عضويته في المجلس و/أو توزيعات الأرباح التي يتقاضاها بصفته مساهماً. (5) لا يعمل في مؤسسة تقدم خدمات استشارية أو مهنية أو غيرها من الخدمات أو توريد السلع للمصرف أو أي من المؤسسات التابعة للمصرف، أو يعمل على تقديم تلك الخدمات وتوريد تلك السلع بصفته الشخصية. (6) لا تربطه صلة قرابة حتى الدرجة الثانية مع أي من أعضاء المجلس الآخرين أو الإدارة التنفيذية العليا للمصرف. (7) لا تربطه مصلحة مباشرة أو غير مباشرة بأية مؤسسة تحصل على تمويل تزيد قيمته عن 100 ألف دولار من المصرف. (8) أن لا يقوم بوظيفة تنفيذية في مؤسسة يكون أي من مدراء المصرف التنفيذي عضواً في مجلس إدارتها. (9) لا يعمل كموظف لدى مدقق الحسابات الخارجي للمصرف وأن لا تربطه مصلحة مباشرة أو غير مباشرة بهذا المدقق أو أي من المؤسسات التابعة له. (10) إضافة لشروط الاستقلالية ينبغي أن يكون العضو المستقل من ذوي الخبرة والاختصاص في الأمور المالية والمصرفية.

هي الأساس في عملية الاختيار، وحدد عدد هذه اللجان من 3-5 أعضاء من أعضاء مجلس الإدارة الذين لهم مشاركة غير مباشرة في اتخاذ القرارات الإدارية، ولهم دور مهم في تحقيق جودة التدقيق، إذ تعمل على مساعدة المدقق للمحافظة على استقلاليته، ويجب أن يكون أعضاء اللجان من أعضاء مجلس الإدارة المستقلين¹.

تتولى لجنة التدقيق الخاصة بعمل مدقق الحسابات الخارجي الاشراف على عملية التدقيق الخارجي ومتابعتها، من لحظة التفكير في اختيار مدقق الحسابات الخارجي، حيث تساهم في دراسة مدى كفاءة مدقق الحسابات الخارجي ومدى استقلاليته في العمل و تحديد أتعابه، مروراً بمتابعة عملية التدقيق من حيث مدى تعاون الادارة التنفيذية في الشركة مع مدقق الحسابات الخارجي والاطلاع على خطة عمل مدقق الحسابات الخارجي، والتأكد من مدى صحة النصائح التي يقدمها المدقق الخارجي، لغاية صدور التقرير النهائي و تسليمه لمجلس الادارة التنفيذي في الشركة المدقق لها بعد دراسته و مناقشته مع المدقق الخارجي معد التقرير².

¹ الشعار، اسماعيل حمد: أثر الاتعاب التي يتقاضاها المدقق الخارجي في الأردن عن الخدمات الاستشارية على متطلبات الاخلاقية لجودة التدقيق المحددة بموجب معيار التدقيق الدولي رقم (1)، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الاوسط، أذار، 2011.

² المادة (59) من مدونة قواعد حوكمة الشركات في فلسطين الصادرة عن اللجنة الوطنية للحوكمة تشرين ثاني 2009.

المبحث الثاني

قواعد ومعايير الحوكمة التي تضمن استقلالية عمل مدقق الحسابات أثناء عمله

لوجود تضارب في المصالح بين الجهات المستفيدة من القوائم المالية التي تعدها الإدارة، أدى ذلك إلى الحاجة إلى تعيين مدقق خارجي للحسابات لتأكد من صحة ومدى دقة هذه القوائم، والذي تطلب توافر معايير أو مستويات للأداء المهني يمكن الاعتماد عليها في الحكم على عمل المدقق إذا تعرض للمسائلة وقد أصدر مجمع المحاسبين الأمريكيين عشرة معايير لتدقيق، حيث أصبحت هذه المعايير معتمدة ومقبولة دولياً، من قبل منظمة الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)¹، والتي عملة على تطويرها وإضافة إليها ولكن تعتبر المعايير العشرة هي القواعد الأساسية لباقي المعايير والتي سيتم دراستها في المطلب الأول من هذا المبحث.

وقد حذا شراع القانون حذو التوجه العالمي في اعتماد المعايير الدولية في القوانين الحديثة، وعلى سبيل المثال نص المشرع الفلسطيني في القرار بقانون رقم (9) لسنة 2010، (قانون المصارف) النافذ، على تطبيق المعايير الدولية بخصوص تدقيق الحسابات، وهو ما يفهم من المادة 2/46 التي نصت "على جميع المصارف تسجيل عملياتها وإعداد بياناتها المالية بالاستناد إلى المعايير الدولية ذات العلاقة كالمعايير الدولية لتقارير المالية ومعايير المحاسبة الدولية ومعايير المحاسبة والمراجعة، وضوابط المؤسسات المالية الإسلامية وفقاً لما تقرره سلطة النقد"²، وكذلك هيئة سوق رأس المال، وسوق فلسطين للأوراق المالية، بالتعاون مع جهات قانونية

¹ IFAC International Federation of Accountants وهي الاتحاد الدولي للمحاسبين؛ وهو "عبارة عن منظمة عالمية لمهنة المحاسبة تأسست عام 1977 ويضم في عضويته 158 عضو ومنظمة في 118 دولة يمثلون أكثر من 2.5 مليون محاسب يهدف الاتحاد إلى تعزيز مهنة المحاسبة في العالم والمساهمة في تطوير اقتصاد دولي قوي من خلال إنشاء معايير دولية عالية المستوى والتشجيع على اعتمادها"، عن الموقع الإلكتروني www.bayt.com.

² وقد أوردت المادة 47 من ذات القانون قانون المصارف الصادر بقرار بقانون رقم 9 لسنة 2010 بشأن المصارف الفقرة الثانية مهام ومسؤوليات المدقق الخارجي: أ) تدقيق البيانات المالية والدفاتر والسجلات المحاسبية للمصرف بما ينسجم مع أدلة التدقيق الدولية والمعايير الدولية للتقارير المالية (ifrs) ومعايير المحاسبة الدولية (ias) ومعايير المحاسبة والمراجعة والضوابط للمؤسسات المالية الإسلامية وفقاً لما تقرره سلطة النقد. ب) الامتثال في عمله للمعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق وقواعد أخلاقيات المهنة. والاصول المهنية وفق متطلبات قانون مزولة المهنة الساري المفعول.

وأكاديمية، سواء كانت دولية أو داخلية، على استصدار مدونة قواعد حوكمة الشركات¹، أما بالنسبة للمشرع الأردني الذي نص صراحة على الأخذ بالمعايير الدولية في قانون الشركات الأردني المعدل رقم 22 لسنة 1997، وتعديلاته في المادة 184، على تطبيق المعايير، وقواعد المحاسبة والتدقيق الدولية المتعارف عليها²، ومن الملاحظ أن قانون الشركات رقم 12 لسنة 1964 النافذ لم ينص على ذلك وهو يعتبر مأخذ عليه.

المطلب الأول: معايير التدقيق المتعارف عليها والمقبولة دولياً:

يرتبط جزء من هذه المعايير بشخصية المدقق، ليكون قادراً على مزاوله مهنة تدقيق الحسابات، منها تحصيله العلمي، بحيث يجب أن يكون على درجة كافية من التأهيل العلمي والعملية، ومنها أيضاً عنصر الاستقلالية، بأن يكون المدقق مستقلاً ومحايلاً في ما يتعلق بعمله كمدقق وأن يقوم ببذل العناية اللازمة في عمله للوصول إلى تقرير سليم يمكن الاعتماد عليه³، وقد أخذت القوانين الداخلية بهذه المعايير ونصت عليها في التشريعات المختصة بمهنة تدقيق الحسابات.

¹ وتنقسم هذه القواعد القانونية الى ثلاث أقسام على النحو التالي (الأول) "يضم القواعد التي تستند إلى النصوص التشريعية الصريحة، وهنا يكون التطبيق إلزامياً". (الثاني): "وهو القواعد التي تتسجم مع الممارسات الدولية، في مجال حوكمة الشركات، ولا تتعارض مع أي نصوص تشريعية صريحة، وفي هذه الحالة يكون التطبيق طوعياً". أما (الثالث) "فيشمل القواعد التي تتسجم مع القواعد الدولية، في مجال حوكمة الشركات ولكنه يتعارض مع النصوص التشريعية الداخلية، وهنا تتم التوصية الصريحة بضرورة تعديل هذه القواعد القانونية -القواعد القانونية الداخلية لتواكب التطور مع القواعد الدولية-". **مدونة حوكمة الشركات الفلسطينية المساهمة العامة** الصادرة عن هيئة سوق رأس المال الفلسطينية لسنة 2009.

² نصت المادة 184 من قانون الشركات الأردني رقم 22 لسنة 1997 وتعديلاته على؛ أ) يترتب على الشركة المساهمة العامة تنظيم حساباتها وحفظ سجلاتها ودفاترها وفق معايير المحاسبة والتدقيق الدولية المعتمدة. ب) يصدر الوزير بالتنسيق مع الجهات المهنية المختصة التعليمات اللازمة لضمان تطبيق معايير المحاسبة الدولية وأصولها المتعارف عليها بما يحقق أهداف هذا القانون ويضمن حقوق الشركة ومساهميها. ج) 1- تطبق معايير وقواعد المحاسبة والتدقيق الدولية المتعارف عليها والمعتمدة من الجهات المهنية المختصة. 2- لمقاصد هذا القانون ينصرف معنى عبارة (معايير وقواعد المحاسبة والتدقيق الدولية المتعارف عليها) على أي عبارة تشير صراحة أو دلالة على اعتماد أصول ومعايير وقواعد المحاسبة والتدقيق أو ما يرتبط بها.

³ دحدوح، حسين أحمد. والقاضي، حسين يوسف: **مراجعة الحسابات المتقدمة الاطار النظري والاجراءات العملية**، الجزء الأول، الطبعة الأولى، عمان، دار الثقافة، سنة 2009، ص 64.

وقد قسم الكُتّاب الغربيين معايير التدقيق المقبولة دولياً إلى ثلاثة أقسام، القسم الأول يخص المدقق، ويطلق عليها المعايير (الشخصية أو العامة)، والقسم الثاني (معايير خاصة بآلية المتابعة في التدقيق)، والقسم الثالث المعايير المتعلقة (برأي المدقق) وهو المخرج النهائي من عملية التدقيق¹، وقد أوصت قوانين مهنة تدقيق الحسابات إلى وجوب توافر صفات أخلاقية يجب توافرها في المدقق، وسوف يتم تنفيذ هذه المعايير كل على حده في هذا المطلب، مع ربطها بالقواعد القانونية الفلسطينية والمقارنة، أما بخصوص العناية، التي يجب أن يبذلها المدقق، فسوف يتم التطرق لها في الفصل الثاني بعنوان مسؤولية مدقق الحسابات الخارجي.

الفرع الأول: القسم الأول (المعايير العامة أو الشخصية (General Standards):

لأهمية مهنة تدقيق الحسابات، وأثرها الملموس على الاستقرار الاقتصادي، على وجه الخصوص، في مجال الشركات المساهمة، فقد اعتمدت المعايير الدولية شروطاً يجب توافرها في شخص مدقق الحسابات، منها المحصل العلمي، والتدريب العملي في مجال المحاسبة للشخص الذي ينوي الحصول على مزاولة لمهنة تدقيق الحسابات، وأن يتمتع بصفات ومهارات شخصية، منها الاستقلالية في شخصيته و تفكيره وفي كل ما يتعلق بإجراءات العمل التي تتطلبها طبيعة المهنة.

أولاً: التأهيل العلمي والعملي (Training and Qualifications):

يعتبر التأهيل العلمي والعملي المعيار الأول من المعايير المتعلقة بشخصية مدقق الحسابات، حيث نص على وجوب حصول مدقق الحسابات الخارجي على التدريب التقني والمهني

¹ التيميمي، هادي: **مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية**، مرجع سابق، ص33. وقد أورد التيميمي مثلاً على هذه المعايير، المعتمدة من قبل المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين والذي أخذت جمعية المحاسبين القانونيين المعتمدين في الشرق الأوسط بهذه المعايير كلاً متكاملاً، حيث تبنتها كما في النشرة رقم (1) الصادرة عن اللجنة الفنية للجمعية وكذلك لجنة الأصول المحاسبية الدولية التابعة إلى اتحاد المحاسبين الدولي IFAC. ومن أهداف لجنة (الأصول) المحاسبية الدولية كما ورد في دستورها ما يلي: (1) وضع ونشر، (لأجل الصالح العام) قواعد محاسبية تطبق عند إعداد البيانات (القوائم المالية). (2) العمل على تطوير الأنظمة والقواعد المحاسبية والإجراءات المتعلقة بعرض البيانات المالية.

الكافي لمزاولة مهنة التدقيق¹ The auditor must have adequate technical training "and" proficiency to perform the audit"²، والذي أكد على وجوب تمتع شخصية المدقق الخارجي بالخبرة العلمية والتي تكتسب من خلال الدورات الدراسية الرسمية والتي تعقد بموجب اختبار تأهيلي، والخبرة العملية تكتسب بالتدريب والإشراف السليم، وقد أكد المعيار على ضرورة أن يكون المدقق الخارجي على اطلاع مستمر بالتطورات على الصعيد الدولي والوطني المتعلقة بالمحاسبة والتدقيق، وكذلك يوصي المعيار أن على المدقق الاستفادة من خبرات المدققين الآخرين وذلك بالتشاور معهم وأخذ رأيهم³.

وقد أخذ المشرع الفلسطيني في قانون مزاولة مهنة تدقيق الحسابات رقم 9 لسنة 2004 الساري الذي اعتبر معيار التأهيل العلمي والخبرة العملية في مجال المحاسبة، شرط أساسي يجب توافره في شخصية مدقق الحسابات فلا يجوز أن يحصل مدقق الحسابات الخارجي على رخصة للتدقيق، إلا إذا كان حاصلاً على شهادة جامعية من أحد فروع كليات الاقتصاد أو التجارة وخاصة قسم المحاسبة أو كان حاصلاً على شهادة من أحد معاهد التدقيق المعترف بها، ليكون على المام بالجانب النظري وأساسيات علم المحاسبة، بل إضافة لأن يكون حاصلاً على شهادة خبرة في مجال التدقيق والمحاسبة، وقد وزن المشرع بين الدرجة العلمية التي حصل عليها المتقدم طالب رخصة التدقيق وسنوات الخبرة كلما كانت الشهادة الجامعية أعلى وأكثر تخصصاً في مجال التدقيق قلة سنوات الخبرة المطلوبة⁴.

وقد أصدر مجلس مهنة تدقيق الحسابات تعليمات الترخيص رقم 4 لسنة 2013، بشأن ترخيص الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين، وذلك استناداً إلى قانون مهنة تدقيق الحسابات رقم 9 لسنة 2004، وكذلك المادة 28 من اللائحة التنفيذية من قرار مجلس الوزراء رقم 24 لسنة 2010،

¹ دحدوح، حسين. القاضي، حسين: أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، طبعة أولى، سنة 1999، مؤسسة عمان - الأردن، ص25.

² موقع gaas (الالكتروني) <https://www.aicpa.org/Research/Standards/AuditAttest>.

³ علاونة، سعيد فرج: مدى التزام المدققين الخارجيين العاملين في الضفة الغربية بمعايير التدقيق الدولية، رسالة غير منشورة، القدس، فلسطين، 1999، ص16، راجع الى (مرعي، 1989).

⁴ المادة (9) الفقرة (4) من قانون مزاولة مهنة تدقيق الحسابات الفلسطيني رقم (9) لسنة 2004.

حيث نصت المادة أن الرسوم يتم تحديدها بناء على تعليمات يصدرها مجلس مهنة تدقيق الحسابات، ومما يؤخذ على هذه التعليمات، أنها أرهقت المدققين بالرسوم، وخصوصاً عند الحصول على رخصة مزاوله، حيث فرضت على المتقدمين لامتحان مزاوله مهنة التدقيق دفع مبلغ 1200 دولار وتعتبر رسماً للامتحان، وفرض رسوم تدفع لمرة واحدة عند تسليم رخصة المزاوله مقدارها 3000 دولار أمريكي، وفي هذه الحالة نفرت الكفاءات العلمية، من مجال المهنة، مما قيد من تقدمها، ويسؤال الباحث، في مقابلة أجراها مع أمين سر مجلس مهنة تدقيق الحسابات الفلسطيني، عن سبب رفع نسبة هذه الرسوم، كان التبرير هو قلة الموارد المالية للمجلس وأن هذه الرسوم تعدّ المورد الأساسي لمجلس مهنة تدقيق الحسابات¹، يقترح الباحث لتوفير موارد أخرى للمجلس عن طريق الحصول على نسبة معينة من عقود التدقيق أو الاستشارات المقدمة من قبل المزاولين لشركات المساهمة، حالها حال نقابة المحامين مثلاً التي تشترط توافر ختم النقابة وفرض رسوم معينة على بعض العقود والسندات العدلية².

ثانياً: معيار إستقلالية مدقق الحسابات: يعتبر المعيار الثاني من المعايير الشخصية والذي نص يجب أن يكون مدقق الحسابات الخارجي مستقلاً من حيث سلوكياته في كل الشؤون المتعلقة بالتدقيق "the auditor must maintain independence in mental attitude in all matters relating to the audit"³، والاستقلالية تعني التوجه الذاتي، والاستقلالية الاخلاقية،

¹ مقابلة مع أمين سر مجلس مهنة تدقيق الحسابات إبراهيم المحاميد بتاريخ 2016/8/16، ومن الناحية العملية ليحوز المدقق على شهادة مزاوله مهنة التدقيق الحسابات فان مجلس مهنة تدقيق الحسابات يتطلب من المتقدم للحصول على مزاوله مهنة تدقيق الحسابات أن يكون حاصلًا على شهادة بكالوريوس محاسبة من أحد الجامعات و/أو الكليات المعترف فيها من قبل وزارة التربية والتعليم الفلسطينية، وأن يقوم بتعبئة استمارة معدة مسبقاً لدى المجلس، وأن يقوم بتأدية امتحان لمزاوله المهنة بناء على مادة معدة مسبقاً من قبل مجلس المهنة وفي حال النجاح تحفظ هذه الاستمارة لدى المجلس ويطلب من المتقدم بهذا الطلب أن يحضر شهادة خبرة في أعمال التدقيق سنتين على الأقل كمساعد مدقق ومدقق لمدة ثلاث سنوات من أحد مدققي الحسابات القانونيين المسجلين لدى مجلس المهنة والجمعية خلال مدة سبعة سنوات من تاريخ تقديم الطلب والامتحان¹.

² وقد أكدت على ذلك المادة 22 من قانون مزاوله مهنة تدقيق الحسابات رقم 73 لسنة 2003 المنشور تحت رقم 4606 بتاريخ 2003/6/16 ومن الواجب الإشارة إلى وجوب المحافظة على الكفاءة المهنية عن طريق الاطلاع المستمر على التطورات الحاصلة في مجال المهنة واخذ دورات تدريبية لتطوير الذات، وقد اشار لذلك دحدوح والقاضي، مرجع سابق، ص88.

³ gaas (الالكتروني) <https://www.aicpa.org/Research/Standards/AuditAttest> وكذلك أنظر: دحدوح، القاضي، حسين: أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، سنة 1999، ص25.

وأيضاً قبول ادعاءات الآخرين بموضوعية، وتجرد، بدون تحيز لرأي الشخصي، أو لفكر معين وهو ما أكدت عليه الفكرة الخامسة من هذا المعيار من معايير التدقيق الدولية الصادر عام 1980 (على ضرورة تمتع المدقق بالأمانة والموضوعية والاستقلالية والسرية إضافة إلى تمتعه بالمهارة الكافية)¹، وسيتم التوسع في هذا المعيار في المطلب الثاني من هذا المبحث.

ثالثاً: معيار ما يبذل المدقق من عناية في مهنته: وهو ما أكدت عليه المعايير المتعارف عليها والمقبولة دولياً حينما نص المعيار الثالث منها "يجب على المدقق أن يبذل العناية المهنية المعقولة عند القيام بالفحص وباقي الخطوات الأخرى التي تضمن الوصول إلى التحريفات الجوهرية"

"The auditor must exercise due professional care in the performance of the audit and the preparation of the report"² أي أن على مدقق الحسابات الخارجي أن يبذل قصارى جهده كما تنص الفقرة العاشرة منه ينبغي على المراجع أن يوجه ويشرف ويراجع العمل المفوض للمساعدین بعناية وأن يحصل على ضمان معقول بأن العمل المؤدى من قبل المدققين آخرين أو الخبراء³، هو ما أكد عليه قانون ساريانس الصادر عام 2002، والذي أشار إلى أن مبدأ عمل مدقق الحسابات قائم على أساس الشك المهني، والمراد به أن المعايير المحاسبية تحتاج إلى التدقيق الذي يكون مبنياً على ضمان التوصل إلى التحريفات الجوهرية في القوائم المالية، لذلك على المدقق أن يكون مخططاً ولما لمبادئ الشك المهني في جميع مراحل عمله، وإن طبيعة عمله مبنية على مقولة "أثق بك ولكنني أتأكد" "Trust But Verify" ويتم ذلك عن طريق فحص البيانات المالية من قوائم ودفاتر والافصاحات، وأيضاً يتضمن مبدأ الشك المهني عملية التقييم الجوهرية للأدلة التي تتضمن الإجابة عن الأسئلة والاستفسارات المتعلقة بعدالة القوائم المالية، ومن متطلبات الشك المهني ما يلي⁴:

¹ علاونة، سعيد فرج: مرجع سابق، رسالة غير منشورة، ص18.

² موقع gaas لكتروني <https://www.aicpa.org/Research/Standards/AuditAttest> وكذلك أنظر: دحوح، القاضي، حسين: أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، سنة 1999، ص25.

³ علاونة، سعيد فرج: مرجع سابق، رسالة غير منشورة، ص20. راجع إلى (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 1989).

⁴ مرجع سابق: Alvin a. arens p165; elder. randal J., Beasley.mark s.

- 1- العقلية المتسائلة، وهي التقصي بنوع الشك¹.
- 2- الشك في الحكم، من خلال التحفظ على الحكم حتى يتم الحصول على الادلة.
- 3- البحث عن المعرفة، وهي الرغبة في التحقق لما بعد الواضح.
- 4- التفاهم الشخصي، التفهم والتعرف إلى دوافع الناس السلبية ومعالجتها، من أجل بيان الدافع وراء الاخطاء المغلوطة، وعدم الوقوع فيها مرة أخرى.
- 5- الثقة بالذات، يجب أن تكون هناك ثقة في مقاومة الإقناع من قبل الادارة، والتحدي للافتراضات القائمة، والنتائج، وعدم التسليم بها بسهولة دون اقتناع المدقق يقيناً بصحة هذه النتائج.

ويرى الباحث أن هذه الصفات تكتسب بالممارسة العملية وتتولد بالخبرة من التجارب التي يرونها المدققون لبعضهم بعضاً، وكذلك الدورات المنهجية التي تصقل شخصية المدقق، سواء بأخذ دورات في التنمية البشرية، أو في علم النفس، مما يؤدي إلى تطوير شخصية المدقق لذلك ينصح المدقق بتطوير قدراته وكفاءته ليكون قادراً على إتمام عمله بجودة عالية.

الفرع الثاني: المعايير التي تتعلق بآلية تنفيذ مهمة التدقيق (معايير العمل الميداني):

يتطلب، من شركة التدقيق، وضع سياسات وإجراءات تكفل بأن يكون لديها نظام يعمل بفاعلية، وأن تشمل هذه السياسات تعميم نظام الجودة، وفحص دوري للأعمال المنجزة، وقد اعتبرت المنظمة الدولية لهيئة الأوراق المالية بأن الرقابة الفاعلة يجب أن تتضمن آلية لمتابعة المدققين والتأكد من مؤهلاتهم، وكفاءاتهم، هل هي مناسبة للحصول على نتائج مرضية ومطمئنة بنفس الوقت، وإيجاد آلية لسحب التراخيص في حالة عدم المحافظة على الكفاءات المهنية²، وذلك

¹ وقد أكد المشرع الأمريكي على أن المدقق عليه أن يتمتع بقدرات ومهارات تمكنه من فهم سلوك الأفراد في الشركة المساهمة، ويتم اكتساب هذه المهارات عن طريق أخذ الدورات التعليمية في علم النفس من خبراء مختصين من أجل تطوير خبرات المدققين والاصل أن تقوم الجمعية بمتابعة هذه الدورات والإشراف عليها.مقابلة مع الدكتور عاطف علاونة رئيس مجلس إدارة البنك الإسلامي العربي بتاريخ 2016/11/26.

² الشعار، اسماعيل حمد، مرجع سابق، ص16.

لأن من ركائز نجاح مهنة التدقيق المحافظة على الكفاءات، وخصوصاً أن الشخص المؤهل والكفاء يعمل عليه الوصول إلى نتائج دقيقة يمكن الاعتماد عليها، وعلى المدقق اتباع المعايير الدولية في تنفيذ عملية التدقيق، حسب الآتي¹:

أولاً: معيار التخطيط والإشراف على المساعدين: يتطلب هذا المعيار أن يتم تخطيط خطوات العمل الميداني تخطيطاً مناسباً وكافياً ويجب أن يتم الإشراف على أعمال المساعدين ان وجدو وبطريقة مناسبة وفعالة²، "the auditor must adequately plan the work and must properly supervise any assistants"، ويفهم من هذا المعيار أن على مدقق³ الحسابات، سواء كان مدققاً فرداً، أو شركة تدقيق، أن يعطي وقتاً كافياً لوضع الخطط الملائمة لعملية التدقيق كاملة⁴ من تاريخ قبوله وتوقيعه على عقد التدقيق لغاية إصدار قرار التدقيق⁵، بحيث يكون هذا التخطيط متناسباً مع طبيعة كل عقد يبرمه المدقق مع الشركة، حيث إن لكل عقد طبيعة خاصة به من حيث عدد الكفاءات ونوعيتها والوقت وآلية المتابعة، والتكاليف المالية المرصودة لكل مرحلة، وهل هناك حاجة للاستعانة بخبراء مختصين في مجال معين، كما يجب الإشراف على تنفيذ الخطة

¹ مقابلة السيد ممتاز مسعود عضو في مجموعة طلال ابو غزالة المجموعة العربية للخدمات المهنية الدولية بتاريخ 2016/9/18 ويجدر القول هنا اننا بصدد الحديث عن المعايير المتعلقة بتنفيذ عملية التدقيق وهي خاصة في مدقق الحسابات. وكذلك راجع إبراهيم، حسام: تدقيق الحسابات بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص71-72 وكذلك انظر المطارنة، غسان فلاح: المدخل إلى تدقيق الحسابات في الوقت المعاصر، مرجع سابق، ص48-49. وكذلك انظر عبد الله، خالد، امين :علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية، مرجع سابق، ص58-59.

² وهو ما نص عليه المعيار الرابع من معايير التدقيق الدولية، حيث نص: لقد قرر هذا الدليل أن عملية التخطيط يجب أن تكون بشكل مستمر أي أن تكون عملية تخطيط قبل وأثناء عملية التدقيق بحيث تشمل: (أ) وضع خطة شاملة لنظام التدقيق المتوقع وكيفية القيام به. (ب) وضع برنامج شامل كافٍ يوضح طبيعة ونطاق وتوقيت عمليات التدقيق وإجراءاته. انظر: علاونه، سعيد فرج: مرجع سابق، ص21.

³ موقع gaas لكتروني <https://www.aicpa.org/Research/Standards/AuditAttest>.

⁴ ويرى الباحث أن المقصود بالتخطيط هو الدراسة الشاملة الدقيقة والسريعة التي يقوم بها المدقق لموضوع العقد المنوي ابرامه من قبل الشركة المساهمة قبل توقيعه لتحديد متطلبات العقد وقدرة المدقق من تنفيذها بأفضل حال.

⁵ وينصح المدقق عند إبرام العقد مع أي شركة لممارسة أعمال التدقيق وعلى وجه الخصوص ان كان أول مرة يتعامل معها " أن يتأكد من صحة عقده معها والتأكد من نطاق عملية تدقيق الحسابات، وحصول المدقق على المعلومات الأساسية وفحص النظام المحاسبي والاعمال السابقة والعمل بزيارات ميدانية على موقع المنشأة والعاملين فيها، وفحص نظام الرقابة الداخلية فيها " من كتاب نظمي، ايهاب والعزب، هاني: مرجع سابق، ص123.

من قبل المدقق، أو إدارة شركة التدقيق في حال كون المدقق شركة¹، وقد أكد ذات المعيار على ضرورة الاشراف على أعمال المساعدين ومراقبتهم حيث تضمن المعيار على "ضرورة اعطاء التوجيهات الملائمة والمناسبة الى المساعدين الذين تم تفويضهم بالعمل، وينطوي التوجيه على ابلاغ المساعدين بمسؤولياتهم، وأهداف الاجراءات التي عليهم القيام بها، بالإضافة الى ابلاغهم بمعلومات عن طبيعة عمل المنشأة ونشاطها"²، وفي حالة عدم وجود تخطيط وإشراف سليمين سيؤثر في عمل المدقق، وتعرضه للمساءلة والمسؤولية القانونية نتيجة تقصيره، أو خطئه في تأدية أعماله.

ثانيا: دراسة وتقييم نظام الضبط والرقابة الداخلية، ينص هذا المعيار على ما يلي:
(The auditor must obtain a sufficient understanding of the entity and its environment, including its internal control, to assess the risk of material misstatement of the financial statements whether due to error or fraud, and to design the nature, timing, and extent of further audit procedures)
على مدقق الحسابات الخارجي أن يقوم بدراسة وتقييم نظام الضبط³ والرقابة الداخلية الخاص بالشركة المدقق لها، ليتأكد من أن نظامها ان كان مبنيا على أسس ومعايير واجراءات تتناسب مع طبيعة عمل الشركة، ليكون أساساً لتخطيطه في تنفيذ عملية التدقيق، وتحديد حجم الفحوصات التي يحتاجها المدقق، بحيث يتضمن نظام التدقيق آلية اختيار العينات وعددها بما يتناسب وطبيعة الشركة، وكيفية الانتقاء للعينات حسب تقديره⁴، بحيث يكون نظام الرقابة الداخلي للمدقق مرجعه

¹ من مقابلة السيد ممتاز مسعود عضو في مجموعة طلال ابو غزالة المجموعة العربية للخدمات المهنية الدولية بتاريخ 2016/9/18.

² علاونة، سعيد فرج: مرجع سابق، ص23-24.

³ موقع gaas لكتروني <https://www.aicpa.org/Research/Standards/AuditAttets>.

⁴ علاونة، سعيد فرج: مرجع سابق ، ص26-28. ويعتبر نظام العينات (الوحدات) هو المطبق لدى شركات التدقيق للمزايا التي تم التطرق لها في هذا المبحث.

في التخطيط والدراسة، وقد أصبح من الضروري أن يكون هذا النظام متطوراً ومتناسباً مع المعايير الدولية، ومواكباً لها، ومرناً مع الواقع الذي يتعامل معه المدقق¹.

ثالثاً: الأدلة والقرائن: تعتبر الأدلة و القرائن الركيزة الأساسية التي يتبلور بناء عليها رأي مدقق الحسابات الخارجي، لذلك يجب أن تكون الأدلة والقرائن التي حصل عليها المدقق كافية ومقنعة للمدقق في اعطاء حكمه حول عدالة القوائم المالية المدققة، ويتم الحصول على الأدلة والقرائن، عن طريق الفحص والملاحظة الشخصية والاستفسار التي يقوم بها المدقق خلال اجراءات عملية التدقيق²، بغرض تكوين أساس مناسب و متين لرأيه الي يعبر فيه عن صحة وعدالة البيانات المقدمة من قبل مجلس الادارة التنفيذي للشركة المدقق لها " (The auditor must obtain sufficient appropriate audit evidence by performing audit procedures to afford a reasonable basis for an opinion regarding the financial statements (under audit)³، أي أن المدقق يستند عند ابداء رأيه على أدلة وقرائن كافية ومناسبة⁴، ويُطلب من المدقق الاخذ بعين الاعتبار بين تكلفة الحصول على الأدلة والقرائن وبين المنفعة المتوقعة منها⁵.

الفرع الثالث: معايير ابداء الرأي (التقرير):

أولاً: معيار الانسجام مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها (التأكد من إعداد القوائم المالية وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها) (Presentation of the Statements) (According to GAAP): حيث نص المعيار الثاني من معايير ابداء الرأي أن على المدقق

¹ نور وأحمد: مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية والعملية، الاسكندرية، دار المعرفة الجامعية، 1998، ص15.

² هناك نوعين من الاجراءات المعتمدة وهي: أ- الاجراءات الجوهرية: "هي اجراءات مصممة للحصول على قرائن بشأن اكتمال دقة وصحة البيانات التي يقدمها النظام المحاسبي". ب- اجراءات الالتزام: "هي إختبارات مصممة للحصول على ضمان معقول بأن الضوابط الداخلية التي ستعتمد عليها عملية التدقيق ما زالت سارية المفعول". أنظر: علاونة، سعيد فرج: مرجع سابق، ص29.

³ موقع gaas لكتروني <https://www.aicpa.org/Research/Standards/AuditAttest>.

⁴ علاونة، سعيد فرج: مرجع سابق، ص29-30.

⁵ أنظر المرجع السابق، ص31.

أن يوضح في تقريره اذا كانت القوائم المالية المقدمة تراعي المبادئ العامة المقبولة للمحاسبة " "The auditor must state in the auditor's report whether the financial statements are presented in accordance with generally accepted accounting principles"¹. يعني ذلك أن على المدقق أن يورد في تقريره ما اذا كانت القوائم المالية للشركة المدقق لها، قد أعدت حسب المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة عموماً².

ثانياً: معيار الثبات: نص المعيار الثالث على ضرورة الثبات في اعتماد المبادئ المحاسبية التي أعدت بموجبها القوائم المالية من عام لآخر أو في الفترة المالية مقارنة مع الفترة السابقة " The auditor must identify in auditors report those circumstances in which such principles have not been consistently observed in the current period in relation to the preceding period. (Consistency)، والمقصود به ثبات استخدام الادارة للمبادئ المحاسبية خلال السنة المالية للشركة و/أو السنوات المتلاحقة، وفي حال بدلت أو غيّرت في استخدام المبادئ المحاسبية، فعليها أن تشير الى ذلك في قوائمها المالية و تبين أثره في ملاحظتها اذا اقتضى الأمر ذلك³، وفائدة هذا المعيار تكمن في إعطاء التأكيد الكافي لمقارنة القوائم

¹ موقع gaas لكتروني <https://www.aicpa.org/Research/Standards/AuditAttest>.

² إبراهيم حسام "تدقيق الحسابات بين النظرية والتطبيق ص72. ولذلك ورد في كتاب الدكتور "عبد الله خالد أمين" علم تدقيق الحسابات الثامنة النظرية والعملية، ص60، ثالثاً: مبادئ تخصيص اعداد قائمة المركز المالي وهما: أ- تبويب الاصول وفقاً لخصائصها. ب - إظهار الاصول الثابتة القابلة للاستهلاك للقيمة التاريخية. ج- الربط بين مخصصات تقويم الاصول المتداولة بقيم هذه الاصول. د- أن تظهر الميزانية طبيعية وقيم كل من الاصول والالتزامات ورأس المال.

³ إبراهيم، حسام، مرجع سابق، ج 1 ص72. وكذلك أنظر عبدالله، خالد أمين، مرجع سابق، ص60. وهو ما أكد عليه معيار المحاسبة الدولي رقم 8 ألا تقوم المنشأة بتغيير في السياسات المحاسبية إلى اظهار الأحداث أو العمليات بصورة أكثر ملائمة في القوانين المالية للمنشأة، وفي حال حصل تغيير على المدقق أن يقوم بتقويم التغيير في السياسات المحاسبية:1- أن المبدأ المحاسبي الجديد لا يتعارض مع مبادئ المحاسب المقبولة عموماً، وأنه قد تم احتساب التغيرات في السياسات والمبادئ المحاسبية والافصاح عنها بطريقة سليمة وفقاً لمبادئ المحاسبة المقبولة عموماً، وأن المنشأة تقدم تبريراً مقبولاً لتغيرات في المبادئ والسياسات المحاسبية. وهو ما جاء في كتاب دحدوح والقاضي في كتابهما مراجعة الحسابات المتقدمة ص126.

المالية للمشروع من سنة لأخرى، وبينه وبين غيره من المشاريع المماثلة أيضاً¹.

ثالثاً: معيار كفاية الإفصاح: "الذي يفترض أن القوائم المالية تحتوي على البيانات والايضاحات كافة لمستخدم القوائم المالية ما لم يرد في التقرير ما يخالف ذلك²، وأن المدقق عندما يقرر عدم كفاية الإفصاح، يجب أن يذكر ذلك في تقريره، "when the auditor determines that informative disclosures are not reasonably adequate, the auditor must so state in the auditor's report"³، وهو ما أكد عليه قانون الشركات رقم 12 لسنة 1964، الساري في فلسطين، حيث نصت المادة 1/171؛ على أنه "يجب على المدققين أن يضعوا تقريراً خطياً يقدمونه إلى الهيئة العامة، وللمراقب عن حالة الشركة، وميزانيتها والحسابات التي قدمها أعضاء مجلس الإدارة، وعن الاقتراحات المتعلقة بتوزيع الأرباح، وأن يبدوا رأيهم في هذا التقرير، إما مصادقة على الميزانية السنوية بصورة مطلقة أو مع التحفظ، وإما بإعادتها لمجلس الإدارة" ويفهم من النص أن من واجب المدققين إعداد تقرير يتضمن شرحاً وافياً عن حالة الشركة من حيث ميزانيتها، ووضعها المالي، وطريقة توزيع الأرباح، فإما أن يوصي المدقق في تقريره باقرار صحة القوائم المالية، أو عدم صحة جزئية معينة من القوائم المالية المدققة وفي هذه الحالة يوصي المدقق بتعديلها ليتسنى له الموافقة عليها، أو يوصي بعدم عدالة القوائم المالية المقدمة ويوصي برفضها، وقد نصت ذات المادة في الفقرة الثانية، ويجب أن يبحث التقرير الأمور التالية:

أ- مطابقة الميزانية، وحساب الأرباح والخسائر المعروضين على الهيئة العامة، للقوانين ولدفاتر الشركة لحالتها المالية حسب المعايير الدولية.

¹ وهناك أمور لا علاقة لها بمعيار الثبات والتي لا يتطلب الأمر الإشارة إليها في تقرير المدقق منها ما يلي: أ - تصحيح الأخطاء في القوائم المالية التي سبق إصدارها والتي لا علاقة لها بأحد المبادئ المحاسبية مثل الأخطاء الحسابية وأخطاء السهو أو سواء استخدام الحقائق والتغيرات في الشكل وطريقة عرض قائمة التغيير في المركز المالي.

عبد الله، خالد أمين: علم تدقيق الحسابات الثامنة النظرية والعملية، مرجع سابق، ص 90.

² دحدوح، حسين. والقاضي، حسين: أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، مرجع سابق، ص 26.

³ موقع gaas لكتروني <https://www.aicpa.org/Research/Standards/AuditAttest>.

ب- موقف المديرين، وأعضاء مجلس الإدارة، من حيث تقديمهم جميع البيانات التي طلبها المدققون في سبيل القيام بمهمتهم، وتسهيل اجراء التحقيق المادي عن كل الشؤون التي أرادوا دراستها¹، وهو ما جاء مفصلاً في التعليمات الصادرة عن مجلس مهنة تدقيق الحسابات الفلسطيني.

رابعاً: معيار الرأي: نص معيار التدقيق الدولي الخاص بالرأي "يجب أن يعبر المدقق عن رأيه بالقوائم المالية كونها وحدة واحدة، وفي الاحوال التي لا يمكن ابداء الرأي على القوائم المالية كوحدة واحدة يجب الاشارة الى الاسباب التي أدت الى ذلك ويجب أن يوضح التقرير في جميع الاحوال خصائص الخدمة وطبيعتها التي يقوم بها المدقق مع الاشارة الى مدى المسؤولية التي تقع على عاتقه نتيجة أداء هذه الخدمة"² The auditor must either express an opinion regarding the financial statements, taken as a whole, or state that an opinion cannot be expressed, in the auditor's report. When the auditor cannot express an overall opinion, the auditor should state the reasons therefor in the auditor's reports. In all cases where an auditors name is associated with financial statement ,the auditor should clearly indicate the character of the auditors work, if any ,and the degree of responsibility the auditor is taking in the auditor's report"³. وينص هذا الاقتباس على ضرورة ابداء رأي واضح للمدقق حول البيانات المالية للوحدة الاقتصادية التي يعمل على تدقيق بياناتها⁴، كما نصت المادة 1/171، من قانون الشركات النافذ رقم 12، لسنة 1964 "يجب على المدققين أن يضعوا تقريراً خطياً، يقدمونه للهيئة العامة، وللمراقب عن حالة الشركة، وميزانيتها، والحسابات التي قدمها أعضاء مجلس الإدارة، وعن الاقتراحات المتعلقة بتوزيع الارباح، وان يقترحوا، في هذا التقرير، إما المصادقة على

¹ وقد أكدت على ذلك المادة 195 من قانون الشركات الأردني رقم 22 لسنة 1997 وكذلك تعليمات 2006 الخاصة بهمنة تدقيق الحسابات.

² دحود والقاضي، حسين، المرجع السابق، ذات الصفحة.

³ موقع gaas لكتروني <https://www.aicpa.org/Research/Standards/AuditAttest>.

⁴ جمعة، أحمد حلمي : تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية، دار صفاء لنشر والتوزيع، عمان، سنة 2009، ص162.

الميزانية السنوية بصورة مطلقة، أو مع التحفظ، وإما بإعادتها لمجلس الإدارة. وقد أكدت ذلك المادة 195 الفقرة ب/من قانون الشركات الأردني رقم 22 لسنة 1997 الذي نص "على مدقق الحسابات أن يبدي رأيه النهائي في الميزانية، وحساب الأرباح والخسائر للشركة على النحو التالي:

1- الرأي النظيف أو المعياري (Standard Unqualified Audit Report): تكون فيه الشركة المدقق لها قد اتبعت معايير المحاسبة المتعارف عليها عند إعدادها لقوائمها المالية حيث يكون هناك قدراً من الإفصاح الكافي من الملاحظات، وقد توصل المدقق إلى هذه النتيجة بعد التزامه بمعايير العمل الميداني والتأكد من صحة البيانات، وفي هذا النوع لا يوجد حالات تستدعي توافر فقرة تفسيرية أو تعديل بلغة التقرير¹.

2- تقرير التدقيق النظيف مع الفقرة تفسيرية أو تعديل الصياغة (unqualified Audit report with explanatory paragraph or modified wording): يصدر تقرير التدقيق النظيف مع فقرة تفسيرية أو تعديل الصياغة عند القيام بالتدقيق، على نحو كامل للحصول على نتائج مرضية تعبر عن عدالة القوائم المالية في الوقت الذي يرى فيه المدقق ضرورة إضافة معلومات أخرى إلى التقرير.

3- الرأي المقيد (Qualified Opinion): يكون هذا النوع من التقارير عندما لا يستطيع المراجع أن يجمع كافة الأدلة بما يتفق مع معايير المراجعة المتعارف عليها، وبالتالي يتم استخدام هذا النوع من التقرير المقيد عندما يقوم العميل بتقييد مجال عمل المدقق أو عند وجود ظروف تمنع المدقق من إجراء عملية التدقيق كاملة، ويستخدم المدقق مصطلح "ما عدا" Except for بفقرة الرأي ويعني ذلك أن المدقق يشعر بالرضا عن القوائم المالية كوحدة واحدة، عدا جانب محدد بها².

¹ James K. LoebbK Alvin A. Arens. ترجمة الديسبي: محمد محمد عبد القادر تدقيق الدكتور حجاج، أحمد حامد" المراجعة مدخل متكامل "دار المريخ للنشر، الرياض، 2008، ص 68-73.

² المرجع السابق، ص 73.

4- الرأي السلبي (Adverse Opinion): يستخدم فقط عندما يعتقد المراجع أن القوائم المالية كوحدة واحدة تتسم بالتحريف أو التضليل على نحو يتسم بالأهمية النسبية، وأنها لا تعبر بعدالة عن كل من المركز المالي أو نتائج العمليات التشغيلية والتدفقات النقدية وفقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها، ويمكن اصدار التقرير السلبي فقط عندما يتوافر للمراجع بعد اجراء الفحص الملائم، القناعة بعدم وجود اتفاق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

5- الامتناع عن ابداء الرأي (Disclaimer of Opinion): يمثل حالة عدم مقدرة المدقق على الاقتناع بصدق القوائم المالية، أو وجود حدود (تقييد) على عملية التدقيق أو عدم الحياد في علاقة المدقق بالعميل وفقا لما أقره ميثاق السلوك المهني، ويمكن التمييز بين الرأي السلبي والامتناع عن ابداء رأي حيث أن الأول يصدر عندما تتوافر للمراجع معرفة بعدم عدالة القوائم المالية، أما الثاني فيصدر عندما لا تتوافر للمراجع المعرفة الكافية لتكوين رأي المدقق¹.

مع العلم أن في حالة حدوث تعارض بين المعايير والقواعد الدولية، مع القواعد والمعايير المحلية، تقدم القواعد المحلية على القواعد الدولية، إلى حين التعديل، وتجدر الإشارة إلى أن لجنة الاتحاد الدولي للمحاسبين تطلب من الأعضاء الدول المنظمة لاتحاد، عند اقرار أو حذف، أو تعديل قانون محلي له علاقة بالمعايير الدولية، أن تأخذ بعين الاعتبار تطابق ذلك مع المعايير الدولية للوصول إلى عدم وجود اختلاف جوهري بين القوانين واللوائح والتعليمات المحلية مع المعايير الدولية المقبولة عموما من قبل الاتحاد الدولي للمحاسبين الدوليين².

¹ الديسبيطي، محمد محمد عبد القادر وحجاج، أحمد حامد حجاج: المراجعة مدخل متكامل، مرجع سابق، ص73.

² دحدوح، حسين أحمد. والقاضي، حسين يوسف: اجراءات التدقيق، مرجع سابق، ص64 سنة 2009.

المطلب الثاني: استقلالية وأخلاقيات مدقق الحسابات الخارجي وطرق قياسها:

قسم الباحث هذا المطلب إلى فرعين؛ الفرع الأول يتناول استقلالية مدقق الحسابات الخارجي، وتتناول الفرع الثاني أخلاقيات مهنة تدقيق الحسابات، حسب المبادئ العامة، والنصوص القانونية المطبقة الداخلية، أو المقارنة موضوع الدراسة.

الفرع الأول: استقلال مدقق الحسابات الخارجي (الحياذ Independences):

تعتبر الاستقلالية عنصراً أساسياً من معايير التدقيق لأن رأي المدقق المهني يعطى لرفع درجة الثقة في البيانات المالية التي تمثل موقف الإدارة¹، والمراد بها استقلال مدقق الحسابات الخارجي في عمله و عدم التحيز لإدارة الشركة التي يعمل على تدقيق حساباتها، The auditor must maintain independence in mental" attitude in all matters relating to the audit"² والاستقلالية، في التدقيق، تعنى "إعطاء رأي غير منحاز عند القيام بعملية التدقيق، وتقييم النتائج وإصدار التقرير"³، وتعتبر استقلالية المدقق من الأمور الجوهرية في عملية التدقيق، نتيجة لتعارض المصالح بين الإدارة من جهة - الإدارة التنفيذية لشركة التي تدقق بياناتها-، والأطراف المستفيدة من المعلومات من جهة أخرى، مثل (المساهمين، وغيرهم، كالبنوك مثلاً)، حيث تسعى جهة الإدارة إلى الحصول على أكبر قدر من العلاوات والمكافئات، فتعتمد إلى رفع نسب الأرباح بطريق صورية أكبر من المحققة على أرض الواقع، من جهة أخرى يسعى المساهمين وغيرهم إلى معرفة الوضع الحقيقي لحال الشركة، لذلك تعتبر استقلالية المدقق الخارجي هي الأمر الجوهرية في عملية التدقيق الخارجي، والمراد منها الوصول إلى تقرير محايد عن أوضاع الشركة، بالرغم من

¹ دليل المحاسب المهني للقواعد الأخلاقية (وفقاً لقواعد المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين) الصادر عن جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينيين، الطبعة الأولى، سنة 2001، ص 2-4.

² Gaas لكتروني <https://www.aicpa.org/Research/Standards/AuditAttest> موقع وكذلك أنظر حسين، القاضي. وحسين الدحود: أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، مرجع سابق، ص 25-26، سنة 1999.

³ رسالة ماجستير غير منشورة، القوانين المرتبطة بمهنة التدقيق أثرها على استقلالية المدقق الخارجي في الأردن في ظل معايير التدقيق الدولية. إعداد ردينه الوليد، إشراف د. سليمان عطية جامعة عمان العربية للدراسات العليا، قانون 2007، ص 13.

أن هذا الاستقلال والحياد يعتمدان على المستوى الأخلاقي للمدقق¹. وهنا يجب التطرق إلى أنواع الاستقلال التي يجب أن يتمتع بها مدقق الحسابات الخارجي عن مجلس الإدارة، وضمان حمايتها في القواعد القانونية المحلية والمقارنة.

أولاً: الإستقلال الظاهري للمدقق عن العميل (الوحدة الاقتصادية): المراد من هذه الاستقلالية في المظهر أن يراه الجمهور مستقلاً على المدقق، وأن يتخلص من أي التزام أو مصلحة مالية مع الشركة المدقق لها²، خصوصاً أن أهمية المهنة تكمن في الثقة العامة من استقلالية المدقق، وتضعف هذه الثقة في حال وجود ظروف محيطية تؤثر على استقلالية المدقق³.

وقد نصّت المادة 23 من قانون مزاوله مهنة تدقيق الحسابات الفلسطيني رقم (9) لسنة 2004 على أمور يحظر على مزاوله مهنة تدقيق الحسابات القيام بها، والتي من شأنها أن تحافظ على الاستقلال الظاهري للمدقق منها:

- 1- "العمل موظفاً لدى الحكومة أو لدى أي من المؤسسات العامة أو البلديات أو لدى أية جهة خاصة أخرى من غير مزاولي المهنة.
- 2- احتراف التجارة أو الصناعة أو العمل في أية مهنة أخرى.
- 3- مزاوله مهنة تدقيق حسابات أية شركة يكون شريكاً فيها".

وكذلك أكد قانون الشركات النافذ رقم (12) لسنة (1964) في المادة (169) على أنه "لا يجوز أن يعين مدققاً للحسابات من كان شريكاً لأحد أعضاء مجلس الإدارة في أعمال الشركة"، وهو ما أكدت عليه التعليمات الصادرة عن مجلس مهنة تدقيق الحسابات رقم 6 لسنة 2013 والتي

¹ دحدوح، حسين أحمد. والقاضي، حسين يوسف، مرجع سابق، ص 174-175.

² دليل المحاسب المهني للقواعد الأخلاقية، مرجع سابق، ص 2-5، المفاهيم الأساسية، لقاعدة 102- النزاهة والشفافية.

³ دحدوح، حسين أحمد. والقاضي، حسين يوسف، مرجع سابق، ص 14 و 15.

توسعت حتى شملت أقارب المدقق حتى الدرجة الاولى لضمان استقلاليته¹ وقد أكد على ذلك دليل حوكمة المصارف الفلسطينية لسنة 2014.

ثانياً: الاستقلالية الذهنية (الاستقلال الواقعي):

نصت معايير التدقيق أن على المحاسب المهني الذي يقدم خدمات التدقيق وابداء الرأي، أن يكون مستقلاً فعلاً ومظهراً عند تقديم خدمات التدقيق²، والمقصود بها أن يلتزم المدقق باستقلال تفكيره في جميع الأمور التي تمت إلى المهمة المنوطة به، أي "حالة التفكير التي تقدم رأياً غير متحيز دون الخضوع لمؤثرات قد تغير حيادية الحكم المهني، ويتوقع أن يكون المدقق غير متحيز، ونزيهاً في إبداء رأيه في القوائم المالية والمعلومات التي يقوم بتدقيقها"³. وتعد الخدمات الاستشارية، التي يقدمها المدقق الخارجي لشركة المساهمة، من أهم الأمور التي تؤثر في استقلاليته.

¹ المادة 3 من التعليمات الصادرة عن مجلس مهنة تدقيق الحسابات؛ (ح) التصرف بشكل مستقل استقلالاً فعلياً عند مزاولته لمهنته والمحافظة على الحياد الظاهري والحقيقي عند إبدائه الرأي، حيث يعرف الحياد الظاهري بأنه إجتنباً العوامل والظروف التي تجعل من أي طرف ثالث يستنتج بأن الحقائق والمعطيات المتوفرة تدل بشكل مباشر أو غير مباشر بأن الموضوعية والنزاهة والاستقلالية تتأثر سلباً. (خ) أن يمتنع عن قبول أي تكليف بالقيام بأعمال تدقيق الحسابات في حال وجود تعارض مصالح لديه مع ذلك التكليف. (د) عدم قبول التكليف بالقيام بأعمال تدقيق الحسابات في حال الشركات أو المؤسسات التي له فيها مصلحة مباشرة أو غير مباشرة، وعلى الأخص الشركات والمؤسسات التي يكون مدقق الحسابات القانوني شريكاً أو قريباً إلى الدرجة الأولى لأحد المؤسسين أو أحد أعضاء مجلس الإدارة أو الإدارة التنفيذية العليا والشركات والمؤسسات التي يساهم في تأسيسها أو التي يكون عضواً في مجلس إدارتها، أو الشركات المساهمة التي يمتلك فيها أسهماً خلال فترة تكليفه بتدقيق حساباتها أو التي يقدم لها خدمات استشارية أو إدارية، وعدم قبول التكليف بالقيام بأعمال تدقيق الحسابات للشركات والمؤسسات التي يكون ناظراً لوقف أو وصياً على تركة لها حصة في تلك الشركات. (ذ) عدم قبول التكليف للقيام بأعمال التدقيق على المصارف في حال حصول مدقق الحسابات القانوني أو أحد أفراد عائلته من الدرجة الأولى على تسهيلات إئتمانية مباشرة أو غير مباشرة بالكفالة الشخصية، وفي حال منح تسهيلات لأي منهم تفوق (50 ألف دولار أمريكي) بضمانات غير الكفالة الشخصية.

² أبو الليل، المرجع السابق.

² دليل المحاسب المهني للقواعد الأخلاقية، مرجع سابق، ص4-5، المفاهيم الأساسية، القاعدة 101- الاستقلالية والقاعدة 102- النزاهة الموضوعية

³ عبد الله، خالد أمين: علم تدقيق الحسابات، مرجع سابق، ص56.

وتؤثر الاتعاب، التي يتقاضاها المدقق عن أعماله الاستشارية في استقلالية تقريره¹، ذلك أن المدقق يراعي إرضاء الإدارة في شركة المساهمة بالنسبة لتقريره السنوي على أن تقوم الإدارة بطلب الخدمات الاستشارية منه، وهو ما حصل مع بعض الشركات الأمريكية، وقد أُجريت العديد من الدراسات التي أكدت أن استقلالية المدقق تضعف من تقديم هذه الخدمات الاستشارية²، وبناءً على العديد من الدراسات التي أكدت ذات النتيجة فقد اصدرت هيئة الأوراق المالية (SEC) بأن لا يكون للمدقق أي مصلحة مالية في الشركة التي يقوم بتدقيقها³ جواز تقديم مدقق الحسابات الخارجي للخدمات الاستشارية، وهو ما أكد عليه المشرع الأردني في قانون الشركات رقم 22 لسنة 1997 الذي حظر على المشرع تقديم الخدمات الاستشارية لشركات المساهمة بصفة دائمة⁴.

الفرع الثاني: أخلاقيات مهنة تدقيق الحسابات وطرق قياس استقلاليته:

تعد مهنة تدقيق الحسابات كسائر المهن تحكمها قواعد أخلاقية منها النزاهة والموضوعية والكفاءة المهنية ولكن مهنة تدقيق الحسابات، تركز على السرية والاستقلالية بطريقة أشد من المهن الأخرى لما لهما من اعتبار وخصوصاً أن تدقيق الحسابات وُجدَ من أجل تلافي مسألة تضارب المصالح بين الإدارة والملاك⁵، وهذا ما سيتم توضيحه في هذا الفرع وطريقة قياس استقلاليته عن مجلس الإدارة.

¹ الشعار، اسماعيل حمد، مرجع سابق، ص19.

² الشعار، المرجع السابق، ص19. راجع إلى دراسة (wallman:1996) بعنوان (the future of accounting, part 111:reliability and auditor independence).

³ أبو اليل، ردينة، مرجع سابق، رسالة غير منشورة، سنة 2007، ص17.

⁴ نصت المادة 197 من قانون الشركات الاردني رقم 22 لسنة 1997 وتعديلاته "لا يجوز لمدقق الحسابات أن يشترك في تأسيس الشركة المساهمة العامة التي يدقق حساباتها أو أن يكون عضواً في مجالس ادارتها أو الاشتغال بصفة دائمة في أي عمل فني أو اداري أو استشاري فيها، ولا يجوز أن يكون شريكاً لأي عضو من أعضاء مجلس ادارتها أو أن يكون موظفاً لديه و ذلك تحت طائلة بطلان أي اجراء أو تصرف يقع بصورة تخالف أحكام هذه المادة".

⁵ العازمي، خالد مناحي فهد: أثر تقييم مدققي الحسابات الخارجيين الكويتيين لمخاطر قبول التعاقد مع العميل على قراراتهم في قبول مهمة التدقيق أو رفضها، رسالة ماجستير، كلية الاعمال، قسم المحاسبة، جامعة الشرق الاوسط، 2011، ص22-

أولاً: أخلاقيات مهنة تدقيق الحسابات¹:

تناولت القوانين التي نظمت مهنة تدقيق الحسابات واللوائح الصادرة بموجبها على السلوكيات والأخلاقيات التي يجب المحافظة عليها سواء في تعامل المدقق مع الشركة المدقق لها، أو أخلاقيات المدققين في تعاملهم مع بعضهم البعض ومن الأخلاقيات التي يتوجب توافرها في شخصية مدقق الحسابات، أن يكون أميناً ونزيهاً وأن يكون تعامله عادلاً ومبني على الثقة في تأدية عمله² وعلاقاته مع المحيطين في مجاله المهني، وأن يتمتع بالصبر واللباقة في ممارسة عمله، وأن يكون على ثقافة واطلاع واسع في مجال مهنته، وخصوصاً القوانين والأحكام والتعليمات³.

وقد أكدت مدونة قواعد حوكمة الشركات الفلسطينية الصادرة عن اللجنة الوطنية للحوكمة، بتاريخ تشرين ثاني 2009، في قواعدها غير الإلزامية، والتي جاءت من باب النصح والإرشاد منها: "أن يقوم بعمله بأمانة ومسؤولية، وأن لا يقبل أي يمكن أن يؤثر في حكمه على الأمور بموضوعية، وأن يحافظ على المعلومات والأسرار التي يطلع عليها من خلال عمله، باستثناء الحالات التي يوجبها القانون، وللجهات التي يسمح، أو يجب تقديم تلك المعلومات والأسرار المشار إليها، ومما تجدر الإشارة إليه أن على المشرع الفلسطيني العمل على تحديث قواعد الحوكمة في

¹ التوسع في مجال قواعد السلوك الاخلاقي لمهنة تدقيق الحسابات يحيل الباحث القارئ لدراستها من كتاب دحدوح، حسين أحمد والقاضي، حسين يوسف: **مراجعة الحسابات المتقدمة الاطار النظري والاجراءات العملية**، الجزء الأول، عمان، دار الثقافة، 2009، ص79-103.

² دحدوح، حسين أحمد، القاضي، حسين يوسف: **المرجع السابق**، ص87، وبضيف القاضي والدحدوح في ذات الصفحة أمثلة على ذلك "يجب على المدقق ألا يقبل أية هدية أو دعوة يمكن أن يعتقد أن لها تأثير على حكمه المهني وكذلك تجنب العلاقات التي تسمح بالتحامل أو التحيز أو تؤثر في الآخرين لتجاوز الموضوعية" وهو ما أكدته قواعد السلوك المهني الفلسطينية تعليمات رقم 6 لسنة 2013 في المادة 4 "يجب على مدقق الحسابات القانوني المزاوول سواء كان فرداً أو شريكا في شركة تدقيق حسابات محلية او ممثلا لفرع شركة تدقيق أجنبية أو عاملاً فيها الإلتزام بالاداب والسلوكيات التالية: انتهاز الأمانة والإخلاص والصدق والحرص المهني اللازم في كافة أعماله وتصرفاته عند مزاولته لمهنته".

³ نظمي، ايهاب والعزب، هاني، **مرجع سابق**، ص34-37. وهو ما أكدته قواعد السلوك المهني الفلسطينية تعليمات رقم 6 لسنة 2013 في المادة 4 حيث أكدت على مجموعة من المبادئ منها أن يكون رأيه محايدا غير منحاز، بأن لا ينصاع لاي أوامر قانونية وأن يتمتع بالكفاءة والعناية المهنية اللازمة لتقديم خدمة التدقيق، للمزيد تراجع المادة .

القوانين ذات العلاقة لمواكبة التطور الحاصل، خصوصاً على مستوى التشريعات الصادرة بعد صدور مدونة حوكمة الشركات.

يستنتج الباحث، مما سبق، أن أخلاقيات مهنة تدقيق الحسابات تنقسم الى أخلاقيات شخصية وتتمثل في الآتي:

أ- "عدم الشهادة والتوقيع على صحة بيانات مالية لا تعكس الوضع المالي الصحيح للجهة التي كلف بتدقيق حساباتها تحت طائلة المسؤولية.

ب- عدم إبداء رأي يخالف حقيقة ما تضمنته الدفاتر والسجلات والبيانات المحاسبية وعدم التوقيع على تقارير مالية لم يدققها هو، أو لم يتم تدقيقها من قبل موظفيه بإشرافه ومسؤوليته المهنية والإداري.

ج- عدم تدوين بيانات غير صحيحة أو غير حقيقية في أي تقرير أو حسابات أو وثيقة قام بإعدادها في إطار مزاولته المهنة وعدم وضع تقارير غير صحيحة أو المصادقة على وقائع مغايرة في أية وثيقة يتم اعدادها من خلال مزاولته لمهنته.

د- عدم المصادقة على بيانات، أو الشهادة على بيانات تتضمن توزيع أرباح صورية أو غير حقيقية.

هـ- وأن يكون رأيه محايداً غير منحاز، وأن لا ينصاع لأي أوامر غير قانونية¹.

ومنها أخلاقيات سلوكية على المدقق الالتزام بها، ومنها ما نصت عليه تعليمات السلوك الفلسطينية رقم 6 لسنة 2013 منها:

أ- "حفظ المستندات والبيانات وأوراق العمل والتقارير المهنية بالشكل المناسب، وللدرجة التي توضح قيامه بواجباته، وتوفر الأسس والمعايير التي استند إليها في إبداء رأيه.

¹ للمزيد تراجع المادة 4 من التعليمات الصادرة عن مجلس مهنة تدقيق الحسابات الفلسطيني رقم 6 لسنة 2013.

ب- الاحتفاظ بأوراق العمل والبيانات المتعلقة بعملائه لفترة لا تقل عن خمسة سنوات اعتباراً من نهاية آخر سنة مالية كان يباشر فيها تدقيق حساباته.

ج- قران اسمه برقم تسجيله في سجلات مدقي الحسابات القانونيين في جميع مطبوعاته ومراسلاته والشهادات والتقارير الصادرة عنه والتي يوقعها بتلك الصفة، وعلى شركات التدقيق إقران أسم الشركة ورقم الرخصة، وتسجيل اسم مدقق الحسابات القانوني معد التقرير مذيلة بتوقيعه الخطي.

د- اشترطت التعليمات على المدقق عدم الجمع بين أكثر من عمل، حيث حظرت عليه العمل لدى الجهات الحكومية، وكذلك العمل في مجال التجارة، أو الصناعة، أو أية مهنة يمكن أن تؤثر في استقلالية المدقق¹.

ثانياً: طرق قياس نسبة استقلالية المدقق الخارجي بالنسبة إلى الإدارة حسب الطرق التالية:

أ- **استقلالية المنهج:** يُقصد بها استقلالية المدقق، وحرية في اختيار الاستراتيجية والخطة التي يراها مناسبة لعملية تدقيق بيانات الوحدة الاقتصادية، دون تدخل من الإدارة، حيث يكون، في العادة، هدف الإدارة أن يكون مضمون التقرير لمصلحتها في كل الأحوال، فتعمل أحياناً للضغط على المدقق بطريقة غير مباشرة، منها تخفيض أتعاب التدقيق لكي يختصر المدقق في الوقت والجهد كي لا يخسر في حال زادت ساعات العمل تلقائياً، تزداد التكاليف فيقل الربح والعكس صحيح، لذلك يجب أن يقوم المدقق بعمل اتفاقية التدقيق بالطريقة التي يراها مناسبة دون أي معارضة من الشركة المراد العمل معها².

¹ للمزيد تراجع المادة الرابعة من التعليمات رقم 6 لسنة 2013 الصادرة عن مجلس مهنة تدقيق الحسابات الفلسطيني رقم 6 لسنة 2013.

² أبو اليل، ردينة: القوانين المرتبطة بمهنة التدقيق وأثرها على استقلالية المدقق الخارجي في الأردن في ظل معايير التدقيق الدولية، رسالة ماجستير غير منشورة. جامعة عمان العربية لدراسات العليا، سنة 2007، ص20.

ب- **استقلالية التقرير:** يعد التقرير الصادر عن المدقق الخارجي شديد الأهمية، عند ما يكون مستقلاً محايداً يرجح رأي المدقق على ما تدعيه الإدارة، بعكس ما اذا لم يكن التقرير صريحاً وصحيحاً، وقد أخفى المدققون مخاوفهم نتيجة إغراء من قبل الإدارة فإن المدققين يعرضون أنفسهم للمساءلة إن ثبت خلل وتقصير من قبلهم، بالإضافة إلى تغير نظرة مستخدمي تقرير المدقق¹.

¹ أبو الليل، ردينة، مرجع سابق، ص20.

الفصل الثاني

الطبيعة القانونية للعقد الذي يربط المدقق الخارجي مع شركة المساهمة العامة وأحكامه والمسؤولية المترتبة عليه

تربط الناس مع بعضهم بعضاً معاملات، وعلاقات وقد وضعت لها قواعد تحكمها، وهو ما يميز الطبيعة البشرية عن طبيعة الغاب، وهذه القواعد وضعت أحكاماً لكل علاقة، فهناك قواعد تنظم علاقة البيع والشراء وأحكامهما بالنسبة للبائع والمشتري، وكذلك بالنسبة لسائر المعاملات، ومنها عقد العمل الذي يربط العامل مع رب العمل، وعقد المقاولة بين الصانع والمصنوع له.

وفي هذه الدراسة، سيتم التطرق إلى أحكام العقد الذي يربط مدقق الحسابات الخارجي، مع شركة المساهمة العامة، من حيث التكييف القانوني لطبيعة العقد، وشروط الانعقاد وحقوق وواجبات كل طرف حسب القوانين المحلية والمقارنة التي سيتم دراستها في المبحث الأول، أما بالنسبة للمسؤولية وأركانها، وأنواعها ومعيار العناية الذي يجب على مدقق الحسابات الالتزام به أثناء عمله، وهو ما سيتم دراسته في المبحث الثاني من هذا الفصل.

المبحث الأول

التكيف الفقهي والقانوني لطبيعة العقد

الذي يربط مدقق الحسابات الخارجي مع شركات المساهمة وأحكامه

تتبع أهمية معرفة التكييف القانوني لمدقق الحسابات الخارجي، في شركات المساهمة، في معرفة السبيل القانوني لملاحقة الطرف المقصر، وتحمله تبعة خطئه أو تقصيره أمام القضاء، والذي يقصد به "احتمال رفع دعوى على منشأة المحاسبة القانونية (المدقق) من قبل العميل (الشركة التي تم تدقيق قوائمها)، أو من قبل طرف ثالث تضرر بسبب اعتماده على تقرير المدقق"¹. ويرى الباحث أن لدراسة التنظيم القانوني ومعرفة طبيعة العقد الذي يربط المدقق

¹ دحدود، حسين أحمد. والقاضي، حسين يوسف، مرجع سابق، ص 170.

الخارجي مع الشركة المساهمة أهمية خاصة، حيث لم يحدد المشرع في قانون الشركات النافذ رقم 12 لسنة 1964 طبيعة المسؤولية القانونية التي تقع على مدقق الحسابات الخارجي استناداً إلى تكييف القانوني للعقد الذي يربط المدقق سواء أكان شخصية اعتبارية أم طبيعية مع شركة المساهمة، لذلك كان من واجب الباحث أن يعتمد إلى دراسته في هذا الفصل، وسيتم دراسته في مبحثين، الأول: معرفة التكييف القانوني لعمل مدقق الحسابات الخارجي في شركات المساهمة، والثاني يتناول المسؤولية التي تقع على المدقق الحسابات، بناء على التكييف القانوني الذي سنتوصل له بعد دراسة المبحث الأول.

المطلب الأول: التكييف الفقهي والقانوني لطبيعة العقد الذي يربط مدقق الحسابات الخارجي مع شركة المساهمة:

بسبب عدم وجود تنظيم قانوني واضح للعقد، الذي يربط مدقق الحسابات الخارجي، مع الشركة المساهمة (كونه ليس من العقود المسمى)، أو أي أحكام خاصة به ضمن أحكام القوانين الفلسطينية التي نظمت مهنة تدقيق الحسابات، سواء قانون الشركات النافذ رقم 12 لسنة 1964، أو قانون مزاول مهنة تدقيق الحسابات رقم 9 لسنة 2004، أو القرار بقانون المصارف الفلسطيني رقم 9 لسنة 2004، الذي يعتبر من القوانين الحديثة نسبياً - اجتهد الباحث للتوصل إلى تكييف قانوني واضح وسليم لطبيعة العقد الذي يربط مدقق الحسابات مع شركة المساهمة استناداً إلى الدراسة المقارنة وقياسها بالنسبة إلى المبادئ العامة، لذلك سوف يتم البحث، أولاً، في طبيعة هذا العقد وخصائصه، هل هو أقرب إلى عقد العمل، أم عقد مقاوله، أم أنه عقد وكالة، بحيث يكون مدقق الحسابات وكيلاً عن مساهمي الشركة للرقابة على أعمال مجلس الإدارة، سواء المالية أو الإدارية.

الفرع الأول: التكييف الفقهي:

ناقش الباحث، في هذا الفرع، فرضية اعتبار العقد الذي يربط المدقق الخارجي مع شركة المساهمة على اعتباره عقد عمل، أو اعتباره عقد مقاوله، على اعتباره من العقود التي ترد على عمل، حيث سعى الباحث إلى معرفة طبيعة العمل الذي يرد في عقد التدقيق، بين مدقق

الحسابات، وشركة المساهمة، مقارنة بطبيعة العمل الذي يرد في عقد العمل، أو عقد المقاول، وما هي خصائص كل عقد من هذه العقود.

أولاً: فرضية اعتباره عقد عمل:

تعريف عقد العمل: عرف عقد العمل بأنه "اتفاق بمقتضاه يضع شخص نشاطه المهني تحت تصرف شخص آخر بحيث يعمل تحت تصرفه وإدارته ولمصلحته مقابل أجر"¹. وقد عُرِفَ أيضاً بأنه اتفاق يقوم بموجبه شخص بأداء عمل لحساب شخص آخر، وتحت إدارته وإشرافه مقابل أجر²، أما قانون العمل الفلسطيني، فقد عرف عقد العمل بأنه: "اتفاق كتابي أو شفهي صريح أو ضمني، يبرم بين صاحب العمل وعامل لمدة محددة، أو غير محددة أو لانجاز عمل معين يلتزم بموجبه العامل بأداء عمل لمصلحة صاحب العمل وتحت إدارته وإشرافه، ويلتزم فيه صاحب العمل بدفع الاجر المتفق عليه للعامل"³.

مقارنة خصائص عقد العمل بالنسبة لخصائص العقد الذي يربط المدقق الخارجي مع شركة المساهمة ما يلي:

1- يتميز عقد العمل بأن العامل يخضع لتبعية وإشراف رب العمل وإشرافه في تلقي التعليمات والأوامر وهو العنصر الجوهرى الذي يتميز به عقد العمل عن سائر العقود⁴، بعكس العقد الذي يربط مدقق الحسابات الخارجى مع الشركة المساهمة، حيث يعتبر من أهم مميزاته

¹ مرسى، محمد كامل: شرح القانون المدنى الجديد العقود المسماة، الجزء الرابع، طبعة 1، دار النشر للجامعات المصرية، 1953، ص12.

² نصره، أحمد: قانون العمل الفلسطيني، ط1، جامعة بير زيت، سنة 2010، ص61-62. أنظر أيضاً، شنب، محمد لبيب: شرح قانون العمل، ط3، دار النهضة العربية، القاهرة، سنة 1976، ص70.

³ المادة 24 من قانون العمل الفلسطيني رقم 7 لسنة 2000 المنشور في العدد 39 من جريدة الوقائع الفلسطينية بتاريخ 2001/11/25 صفحة 7.

⁴ حيث عرفت المادة الأولى من قانون العمل الفلسطيني العامل بأنه "كل شخص طبيعى يؤدي عملاً لدى صاحب العمل لقاء أجر ويكون أثناء أدائه العمل تحت إدارته وإشرافه". وهو ما أكدت عليه أحكام محكمة النقض الفلسطينية ومنها الحكم رقم 2012/441 (ووجدت المحكمة أن العامل المدعى هو من يجب عليه أن يدل على تبعية المدعى عليه وأنه يعمل تحت إشرافه ويقبض أجره منه ولم يكن يعمل مع مقاول، ويتدقق المحكمة في البيئة المقدمة من المدعى وجدت انها لم تقو على التلليل بأنه كان يعمل لدى المدعى عليه الأول وتحت إشرافه وتابعا له ولذلك فان الدعوى المقدمة من المدعى عليه الأول واجبة الرد لعدم صحة الخصومة).

استقلال المدقق المادي والذهني عن رب العمل (إدارة الشركة)، كي يتوصل إلى تقرير فني محايد، وهو ما أكدته النصوص القانونية، ويراجع في ذلك المبحث الثاني من الفصل الأول من هذه الدراسة لتجنب التكرار.

2 - طبيعة العمل الذي يقوم به مدقق الحسابات الخارجي ذو طبيعة ذهنية بعكس العامل الذي قد يكون عمله يدوياً أو ذهنياً¹.

3- قد يكون عقد العمل من عقود الإذعان: الأصل أن يكون عقد العمل من العقود التي تبنى على الحرية في المساومة والمفاوضة بين العامل، ورب العمل، والتوصل إلى الاختيار، لكن من ناحية أخرى، يمكن أن يكون عقد أذعان، حينما يضع رب العمل شروطه المسبقة، ولا يعطي للعامل حق الاعتراض، الذي إما أن يقبل بهذه الشروط أو يرفضها²، ويرى الباحث أن هذا الأمر مختلف عن العقد الذي يربط مدقق الحسابات، سواء كان مدققاً أو شركة تدقيق، مع شركة المساهمة، حيث تكون بين أشخاص متكافئين، فلا يكون طرف أقوى من طرف، و يتضح للباحث، مما تقدم أن طبيعة العقد، الذي يربط مدقق الحسابات الخارجي، مع الشركة، بعيد كل البعد عن كونه عقد عمل.

ثانياً: فرضية اعتباره عقد مقالة:

تعريف عقد المقالة: "عقد المقالة هو عقد يتعهد بمقتضاه أحد المتعاقدين أن يصنع شيئاً أو أن يؤدي عملاً لقاء أجر يتعهد به المتعاقد الآخر"³ وقد عرف أيضاً بأنه "العقد الذي يقوم به شخص

¹ السنهوري، عبد الرزاق أحمد: الوسيط في شرح القانون المدني الجديد، مجلد 7، ط3، منشورات الحلبي، لبنان، 2015، ص378-381. وكذلك انظر الشهاوي، قدري عبد الفتاح: أحكام عقد الوكالة في التشريع المصري والمقارن، منشأة المعارف، الاسكندرية، ص85.

² مرسى، محمد كامل، مرجع سابق، ص16.

³ المادة 612 من القانون المدني الفرنسي كما جاءت في كتاب القانون المدني (العقود المسماة) للدكتور محمود مرشحة والأستاذ فارس سلطان، منشورات جامعة حلب، لسنة 1990، ص199، وكذلك أنظر السنهوري، عبد الرزاق: الوسيط في شرح القانون المدني، مرجع سابق، ص6 وقد أورد المشرع الاردني تعريف عقد المقالة في المادة 780 من القانون المدني بأنه "عقد يتعهد أحد طرفيه بمقتضاه بأن يصنع شيئاً أو يؤدي عملاً لقاء بدل يتعهد به الطرف الآخر".

بعمل معين لحساب شخص آخر في مقابل أجر دون أن يخضع لإرادته وإشرافه¹. ويستفاد من ذلك الخصائص التالية:

أ- عقد المقاولة عقد رضائي، لا يشترط، في انعقاده، شكل معين، وهو عقد ملزم للجانبين، وهو من عقود المعاوضة، ويقع التراضي في عقد المقاولة، على عنصرين اثنين، الشيء المطلوب صنعه، أو العمل المطلوب تأديته من المقاول، وهو أحد المتعاقدين والعنصر الآخر الأجر الذي يتعهد به رب العمل وهو المتعاقد الآخر²، وكذلك الحال بالنسبة للعقد الذي يربط مدقق الحسابات بالشركة المساهمة، فهو يحتاج الى تراضي الطرفين: شركة المساهمة، ومدقق الحسابات، على حدود العمل الذي سيقوم به المدقق والاجر الذي سيتقاضاه المدقق مقابل عملية التدقيق³.

ت- عقد المقاولة قد يكون ما دياً و قد يكون ذهنياً ينصبّ في جوهره على القيام بعمل مادي بحت، كأن يقوم المقاول بالالتزام ببناء بيت، بعكس العقد الذي يربط المدقق مع الشركة حيث إن عمل المدقق ذهنياً فقط⁴.

ث- إن المقاول يتحمل مخاطر مقاولته، وإذا ما تعرض لحوادث لا يكون رب العمل ملزماً بتعويضه، كما يتحمل، بمفرده، الخسائر التي قد يتعرض لها خلال تأديته للعمل⁵، بعكس المدقق الخارجي الذي يأخذ أجره كاملاً في حال إنهائه عمله، ويحق له مطالبة شركة المساهمة في حال تعرض لأضرار خلال ممارسة عمله⁶.

أما بخصوص العقد، الذي يربط مدقق الحسابات الخارجي، مع الشركة المساهمة، فإن الاعمال التي يقوم بها تتطلب علمه بالقواعد القانونية المنظمة لعمله أولاً، والقواعد التي من الواجب

¹ شنب، محمد لبيب: شرح أحكام عقد المقاولة، دار النهضة العربية، سنة 1962، ص11.

² محمد، لبيب: شرح أحكام عقد المقاولة. مرجع السابق، ص12.

³ مقابلة مع السيد ممتاز مسعود مدير فرع شركة طلال أبو غزالة

⁴ شنب، محمد لبيب: مرجع سابق، ص13.

⁵ أنظر المادة 786 من القانون المدني الأردني رقم 43 لسنة 1976.

⁶ مرشحة، محمود وسلطان، فارس: القانون المدني (العقود المسماة)، منشورات جامعة حلب، سنة 1990، ص205.

الاطلاع عليها لتأدية عمله¹. والتي يقصد منها تمثيل أعضاء الهيئة العامة في مراقبة أعمال مجلس الإدارة و التأكد من قيامه بتنفيذ أهداف الشركة وغاياتها، والتأكد من أصولها، كما هو وارد في أحكام القانون²، وفي مجمل هذه الأعمال، منصبة على الفكر والمجهود العقلي، والتي يقوم يقوم بها مدقق الحسابات باسم المساهمين، وهي محمية بقوة القانون، وهو ما يؤكد اختلافه عن عقد المقاولة، حيث إن كل الأعمال التي يقوم بها من تاريخ توقيع العقد، لغاية إعداد التقرير، تعتبر قانونية، وتخضع للمساءلة من قبل الموكلين "الهيئة العامة"، وأن المدقق غير مسؤول عن أي أضرار تلحق بالشركة، أثناء تأدية عمله، خارجة عن إرادته.

اما بالنسبة للمشورة، التي يقدمها المدقق لإدارة شركة المساهمة، فهي من صميم واجباته القانونية المتفق عليها كمدقق حسابات خارجي، وبذلك خلص الباحث إلى أن العقد، الذي يربط مدقق الحسابات الخارجي مع شركة المساهمة، ليس عقد مقاولة.

الفرع الثاني: التكيف القانوني:

اعتبر أغلب شراح القانون، أن العقد، الذي يربط مدقق الحسابات الخارجي مع شركة المساهمة، هو عقد وكالة. وقد جاء ذلك بنصوص صريحة، كما في قانون الشركات الأردني رقم 22 لسنة 1997 على سبيل المثال وكذلك قانون الشركات المصري رقم 159 لسنة 1981 الذي ينص على أن مدقق الحسابات يعتبر وكيلا عن الهيئة العامة في مراقبة أعمال مجلس الإدارة من الناحية المالية والإدارية، وهو ما خلا وجوده في القانون الفلسطيني، لذلك سوف يتناول هذا الفرع التنظيم القانوني لطبيعة العقد الذي تربط مدقق الحسابات الخارجي بشركة المساهمة، وماهية الأحكام التي تنطبق عليه.

¹ تراجع المادة 3 / 2 من قانون الشركات النافذ رقم 12 لسنة 1964.

² تراجع المادة 171 من قانون الشركات النافذ رقم 12 لسنة 1964. وكذلك المادة 22 من قانون مزاوله مهنة تدقيق الحسابات الفلسطيني رقم 9 لسنة 2004 .

أولاً: التكيف حسب التشريعات النافذة والمقارنة:

لم يرد نص قانوني واضح، في قانون الشركات النافذ رقم 12 لسنة 1964، يوضح التنظيم القانوني لوظيفة مدقق الحسابات الخارجيين حيث نصت المادة 1/168 على أن "تنتخب الهيئة العامة من بين المحاسبين القانونيين مدققاً للحسابات أو أكثر لمدة سنة واحدة قابلة للتجديد"، واكتفت بهذا الحد، كما هو الحال بالنسبة لقانون المصارف الفلسطيني الذي يعتبر من القوانين الحديثة نسبياً في فلسطين، حيث نصت المادة 47/ب على أن "يتم تعيين المدقق الخارجي من قبل الجمعية العمومية للمصرف أو من تفوضه أصولياً"، ويلاحظ الباحث أن المشرع لم يوفق في اختيار كلمة تعيين مدقق حسابات، وكان الأولى به استخدام كلمة انتخاب، أو إختيار مدقق حسابات خارجي، وذلك لأن التعيين يكون للموظف، أما المدقق الخارجي فلا يكون موظفاً يتبع الشركة، بل هو شخصية مستقلة بحد ذاته.

أما بالنسبة لقانون الشركات الأردني رقم 22 لسنة 1997، فقد نصت المادة 199/م على ما يلي "يعتبر مدقق حسابات الشركة وكيلاً عن المساهمين وذلك في حدود المهمة الموكلة إليه"، ويستفاد، من هذه المادة، أن المشرع قد اعتبر المدقق المنتخب، من قبل الهيئة العامة، لمراقبة أعمال الشركة، ومتابعة حساباتها، حسب اتفاق محدد، بأنه عبارة عن وكيل عن الهيئة العامة، يقوم في الأمور المكلف بها وفي الغالب يقتصر على مراقبة أعمال الشركة وحساباتها، ومدى الالتزام بالسياسة العامة للشركة والتأكد من صحة البيانات والحسابات المدونة في سجلات الشركة ودفاترها.

إن مدقق الحسابات، كما اصطلح على تسميته، في القانون الأردني، أو مراقب الحسابات، في مصطلح القانونين المصري والعراقي، باعتباره وكيلاً عن المساهمين، يجب عليه لكونه وكيلاً بأجر أن يبذل في تنفيذ ما وكل به عناية الرجل المعتاد في مهنة تدقيق الحسابات، و هو تطبيق للمبادئ العامة في القانون المدني وخاصة ما هو وارد في المادة 841 من القانون المدني الأردني، التي نصت على أنه:

1- على الوكيل أن يبدأ في تنفيذ ما وكل به العناية التي يبذلها في أعماله الخاصة اذا كانت الوكالة بلا أجر .

2- وعليه أن يبذل في العناية بها عناية الرجل المعتاد إذا كانت بأجر. " ويطبق ذلك على عناية مدقق الحسابات في الشركة المساهمة العامة المعتاد¹ في نفس الظروف والبيئة المحيطة للمدقق، وهو ما سيتم تفصيله في مبحث مسؤولية مدقق الحسابات الخارجي ضمن المبحث التالي من هذا الفصل.

ثانياً: التكيف على اساس عقد الوكالة²:

عرفت مجلة الأحكام العدلية الوكالة في المادة 1449 (الوكالة بأنها تفويض أحد في شغل لآخر، واقامته مقامه في ذلك الشغل، ويقال لذلك الشخص موكل، ولمن أقامه وكيل، ولذلك الامر موكل به)، ويلاحظ، من تعريف المجلة، أنها لم تحدد طبيعة الامر الموكل به، وجاءت عامة بكلمة شغل التي تضم القيام بأي عمل مشروع³.

وقد عرف القانون المدني الفرنسي الوكالة، في المادة 665، بأنه "عقد، بمقتضاه، يلتزم الوكيل بأن يقوم بعمل قانوني لحساب الموكل"، وقد عرف Savatier الوكالة بكونها العقد الذي يعطي من خلاله الموكل للوكيل صلاحية القيام بأعمال وتصرفات قانونية بدلاً منه"، ويتميز هذا التعريف الفقهي عن التعريف القانوني بأن الوكالة تنصرف فقط إلى التصرفات الحقوقية، ولا تشمل الاعمال المادية⁴.

¹ ياملكي، أكرم: القانون التجاري الشركات، دار الثقافة لنشر والتوزيع، ط3، 2010، ص313، وهو ما أكد عليه الدكتور عزيز العكيلي مفاوضة الهيئة العامة في الرقابة والإشراف على اعمال الإدارة والتي تنعكس نتائجها على القوائم المالية التي يعدها المجلس الإدارة عن السنة المالية التي يقوم المدقق يتفققها وفقاً للمعايير المحاسبية ومعايير التدقيق الدولية.

² فرق القانون المصري بين الوكالة والنيابة في نقطة جوهرية، وهي إن الوكالة عقد تبادلي بين الموكل والوكيل وعلى كل منهما واجبات وحقوق وهناك اثار تنتج عن هذا العقد بعكس النيابة التي هي من أعمال الارادة المنفردة وهي ارادة الاصيل يسبغ بمقتضاها على النائب صفة النيابة فيمكنه من القيام بتصرف قانوني تعود اثاره على الاصيل دون النائب. العاني محمد رضا عبد الجبار، الوكالة في الشريعة والقانون ط (كما 1)، دار الكتب العلمية، لينا، ص ض، سنة 2007، ص46.

³ حيدر، علي: درر الأحكام شرح مجلة الأحكام، المجلد الثالث، دار النشر والتوزيع، الطبعة الأولى، سنة 2010، ص450.

⁴ مرشحة، محمود وسلطان، فارس: القانون المدني (العقود المسماة)، منشورات جامعة حلب، بدون طبعة، دون دار نشر، سنة 1990، ص33.

أما المشرع الأردني، فقد عرفها، في المادة (833)، بأنها "الوكالة عقد يقيم الموكل بمقتضاه شخصاً آخر مقام نفسه في تصرف جائز معلوم"، أما بالنسبة للقانون المدني المصري فقد عرفها في المادة 699 بأنها "الوكالة عقد بمقتضاه يلتزم الوكيل بأن يقوم بعمل قانوني لحساب الموكل"، ويستفاد من النصوص القانونية التي عرفت عقد الوكالة، بأنه يتميز بالخصائص التالية:

أ- يعتبر عقد الوكالة من العقود الرضائية¹، ويمكن أن تثبت بكافة طرق الإثبات²، حيث نصت المادة (699) من القانون المدني المصري على أن الوكالة عقد يلتزم، بمقتضاه، الوكيل بأن يقوم بعمل قانوني لحساب الموكل، وهو من أهم ما يميز الوكالة عن غيرها من العقود، وبخاصة عقدي المقاولة، والعمل، وهو إن محل الوكالة الأصلي يكون دائماً تصرف قانوني³ ويضيف الدكتور أنور سلطان إلى إمكانية تحويل العقد الرضائي إلى شكلي برضاء الطرفين، كأن يشترط الأطراف في عقد البيع أن لا ينعقد العقد إلا إذا حرر بسند كتابي⁴. وكذلك الحال بالنسبة للعقد الذي يربط المدقق الخارجي مع شركة المساهمة، وأن ينصب هذا التوافق على القيام بواجب قانوني معين، وهو ما يستفاد من نص المادة 192 من قانون الشركات الأردني رقم 22 لسنة 1997 "تنتخب الهيئة العامة لكل من

¹ العقود الرضائية: هي تلك التي يكفي لانعقادها توافق ارادتين على انشائها دون الحاجة إلى أي إجراء آخر ودون حاجة إلى افرار التراضي بشكل خاص. أما العقود غير الرضائية: هي التي لا يكفي لانعقادها التراضي عليها بل يجب بالإضافة إلى هذا التراضي توافر إجراء آخر والذي يلتزم تحققه في العقد غير الرضائي قد يكون شكلاً معين يجب أن يسلكه التراضي وقد يكون تسليم شيء معين أو عين معينة. ومن العقود الرضائية عقد الوكالة المدقق إلا إذا تشترط وجود شكلية معينة. الشهاوي، قدري عبد الفتاح: أحكام عقد الوكالة في التشريع المصري والمقارن، منشأة المعارف الاسكندرية، سنة 2001، ص18. أما العقد الشكلي: هو ما لا يتم بمجرد تراضي المتعاقدين، بل يجب لتمامه فوق ذلك إتباع شكل مخصوص يعينه القانون. وأكثر ما يكون هذا الشكل ورقة رسمية يدون فيها العقد. ولم يبق في القانون الحديث إلا عدد قليل من العقود الشكلية، الغرض من استبقاء شكليتها هو في الغالب تنبيه المتعاقدين إلى خطر ما يقدمون عليه من تعاقد، كما في الهبة والرهبة. موقع الكتروني مشروحات السنهوري iawsmaster.blogspot.com

² يراجع السرحان، عدنان ابراهيم، مرجع سابق، ص115.

³ السنهوري عبد الرزاق، مرجع سابق، ص372-375. وكذلك أنظر الشهاوي، مرجع سابق، ص77-80، وقد أورد الخير توضيح إصطلاح " محل الوكالة الأصلي " الوكيل يقوم بأعمال مادية تبعاً للتصرف القانوني الذي وكل فيه كما اذا وكل فيه في قبض الدين، إذ يجب في بعض الأحيان ان يسعى للمدين وان يقوم ببعض الاجراءات المادية لقبض الدين ولكن هذا لا ينفي مهمته الاصلية.

⁴ سلطان، أنور: مصادر التزام في القانون المدني، دراسة مقارنة، دار الثقافة لنشر والتوزيع، عمان، سنة 2012، ص14.

الشركة المساهمة العامة و شركة التوصية بالاسهم والشركة المحدودة المسؤولية والشركة المساهمة الخاصة مدققا أو أكثر من بين مدققي الحسابات المرخص لهم بمزاولة المهنة لمدة سنة واحدة قابلة لتجديد، وتقرر بدل أتعابهم، أو تفويض مجلس الادارة بتحديد الأتعاب، ويجب على الشركة تبليغ المدقق المنتخب خطيا بذلك خلال 14 يوماً من تاريخ انتخابه"، ويقوم المدقق بالموافقة على القيام بمهمة التدقيق أو أنه يقدم إعتذار عن القيام بالمهمة مع الأسباب التي دفعته للاعتذار حيث أعطى المشرع المجال للمدقق بعد اختياره من قبل المساهمين الحق في الموافقة أو الرفض، بالرغم أنه من الناحية العملية يكون المدقق أو شركة التدقيق هي من قامت بطرح عرض سعر على أعمال التدقيق وتكون قد وضعت ايجاباً ضمنياً لقبولها التعاقد بناء على العرض المطروح في السوق، ولكن ما تجدر ملاحظته أن قانون الشركات رقم 12 لسنة 1964 لم يرقم بتحديد مدد وطريقة لتعاقد بين الشركة المساهمة والمدقق الخارجي¹.

ب- يعتبر عقد الوكالة من العقود المسماة، حيث وردت أحكامه في القانون المدني الأردني، في الفصل الثالث من الباب الثالث (عقود العمل)، وكذلك المواد من 1449-1530 من مجلة الأحكام العدلية المطبقة في فلسطين، ويؤخذ بهذه القواعد العامة اذا لم تنص القوانين الخاصة على معالجة مسألة معينة خاصة بالعقد الذي يربط مدقق الحسابات الخارجي بشركة المساهمة.

ج - نصت المادة 1467 من مجلة الأحكام العدلية " إذا شرطت الأجرة في الوكالة وأوفأها الوكيل استحق الأجرة، وإن لم تشترط، ولم يكن الوكيل ممن يخدم بالأجرة كان متبرعا فليس له أن يطالب بالأجرة " يمكن الاستفادة من هذه المادة أن عقد الوكالة يمكن أن يكون عقد تبرع² أو بأجر، أما بالنسبة لمدقق الحسابات الخارجي مع الشركة المساهمة فيتم تحديد

¹ تراجع المادة 168 من قانون الشركات الأردني رقم 12 لسنة 1964.

² السنهوري، عبد الرزاق أحمد، مرجع سابق، مجلد 7، ص372.

الأجرة في العقد بالاتفاق بين الطرفين¹، وهو من الأمور الجوهرية في العقد الذي يجمعهم، وإن لم يحدد في العقد يتم تحديده من قبل القاضي قياساً على القواعد العامة، حيث إن مهنة التدقيق من المهن التي تؤدي بأجر، وبالتالي فإن أجر الوكيل يحدد حينئذ بحسب تعريف المهنة أو بحسب العرف أو الظرف².

د- أما من حيث اللزوم، وعدم اللزوم، فتعتبر الوكالة من العقود غير اللازمة³، وهو ما أكدته القانون المدني الأردني في المادة 865، حيث نصت على أن: "الوكيل أن يقل نفسه من الوكالة التي لا يتعلق بها حق الغير، وعليه أن يعلم موكله وأن يتابع القيام بالأعمال التي بدأها حتى تبلغ مرحلة لا يخشى معها ضرر على الموكل"، كما يجوز للموكل وفقاً للمادة 863 من القانون المدني الأردني أن يعزل الوكيل متى شاء طالما تحققت شروط المادة السابقة⁴.

أما بخصوص عقد وكالة المدقق، فإنه عقد لازم جاء استثناءً، عن القواعد العامة للوكالة، حيث لا يحق للموكل "شركة المساهمة" أن تلغي اتفاقها مع المدقق، وتأتي بغيره خلال السنة المالية للشركة⁵، وهو ما أكدته قانون مزاول مهنة الفلسطيني، وكذلك لا يجوز للمدقق أن يقل نفسه متى شاء حيث يكون ملزماً بتنفيذ العقد الموقع مع شركة المساهمة، إلا في أحوال حددها

¹ نصت المادة 192 الفقرة أ من قانون الشركات الأردني على "تنتخب الهيئة العامة لكل من الشركة المساهمة العامة وشركة التوصية بالاسهم والشركة المحدودة المسؤولية والشركة المساهمة الخاصة مدققاً أو أكثر من بين مدققي الحسابات المرخص لهم بمزاولة المهنة لمدة سنة واحدة قابلة لتجديد وتقرر انتابهم، أو تفويض مجلس الإدارة بتحديد الاتعاب، ويتوجب على الشركة تبليغ المدقق المنتخب خطياً بذلك خلال أربعة عشر يوماً من تاريخ انتخابه". ويعتبر مأخذ أعلى المشرع الأردني أن أعطى الحرية لمجلس الإدارة لتحديد الاتعاب وهو ما يحصل من الناحية العملية والذي يؤثر بطريقة غير مباشرة على استقلالية المدقق الخارجي المتعاقد مع الشركة.

² تراجع المادة 81 من قانون التجارة النافذ رقم 12 لسنة 1966 المنشور في العدد 1910 من الجريدة الرسمية الأردنية بتاريخ 1966/3/30 في الصفحة 469 حيث نصت "1- في المواد التجارية يستحق الوكيل الأجر في جميع الأحوال ما لم يكن هناك نص مخالف. 2- وإذا لم يحدد هذا الأجر في الاتفاق فيعين بحسب العرف أو الظرف".

³ الشهاوي، قذري عبد الفتاح: مرجع سابق، ص 17.

⁴ تراجع المواد (1521,1522) من مجلة الأحكام العدلية.

⁵ المادة 24 من قانون مزاول مهنة تدقيق الحسابات رقم 9 لسنة 2004 " لا يجوز لأية مؤسسة أو شركة يتطلب القانون أن يكون لها مدقق بما في ذلك الأفراد القيام بتغييره خلال السنة المالية التي يقوم بتدقيق حساباتها عنها إلا في حالات الوفاة أو صدور قرار من المجلس مع مراعات أحكام المادة 25 من هذا القانون".

القانون¹ وفي حال اعتذاره، يعرض نفسه للمساءلة القانونية على أساس مسؤوليته العقدية ومن هنا تبرز أهمية التخطيط والإشراف والضبط الداخلي التي تساعد في إنجاز عمله على الوجه الصحيح.

ثالثاً: عقد وكيل التدقيق:

يستنتج الباحث، من تعريف الوكالة وخصائصها، مقارنة بأحكام العقد الذي يربط مدقق الحسابات الخارجي، مايلي:

- أ- أن شرع القانون ألزموا الشركات التي لها تأثير اقتصادي، مثل الشركات المساهمة، بانتخاب مدقق حسابات خارجي، ورتبت القوانين المساءلة القانونية للشركة التي تتخلف عن ذلك حيث يعتبر عقداً إلزامياً وهو أحد ضمانات تطبيق للحكمة².
- ب- يعتبر العقد، الذي يربط مدقق الحسابات الخارجي، مع شركة المساهمة، عقداً بعوض، ويعتبر الاجر عنصراً أساسياً في العقد، ذلك أنّ هذا العقد يربط بين أشخاص يسعون إلى تحقيق الربح.
- ت- الاولوية للقواعد القانونية الخاصة، التي تنظم العقد، الذي يربط مدقق الحسابات الخارجي مع الشركة المساهمة، وفي حالة عدم انتظام التشريعات الخاصة، يتم الرجوع إلى القواعد العامة لأحكام عقد الوكالة في القانون المدني.

¹ وهو ما أكد عليه قانون الشركات الأردني في المادة 194 منه " إذا تعذر على مدقق حسابات الشركة القيام بالمهام والواجبات الموكلة إليه بموجب أحكام هذه القانون لأي سبب من الأسباب فعليه قبل الاعتذار عن القيام بتدقيق الحسابات، أن يقدم تقريراً خطياً لمراقب الشركات، ونسخه منه لمجلس الإدارة لمجلس الإدارة يتضمن الأسباب التي تعرقل أعماله أو تحول دون قيامه بها، وعلى المراقب معالجة هذه الأسباب مع مجلس الإدارة، وإذا تعذر عليه ذلك يعرض المراقب الأمر على الهيئة العامة في أول اجتماع تعقده، ويتضح جوهر التفرقة بين العقد اللازم وغير اللازم في إستقلال أحد الأطراف في إنهاء العقد اللازم ويعتبر إخلال بالعقد ويعرض القائم به للمسؤولية العقدية، فيجوز للمتعاقد الآخر إجباره على تنفيذ العقد وعدم الاعتذار بالانتهاء و/أو المطالبة بتعويض الضرر الناتج عن الاخلال بالعقد.

² منها ما أكد عليه قانون الشركات النافذ رقم 12 لسنة 1964 في المادة 6/171 " إذا لم يقدم تقرير مدققي الحسابات أو لم يقرأ في الهيئة العامة فإن قرار هذه الهيئة العامة فإن قرار هذه الهيئة بتصديق الحسابات وتوزيع الأرباح باطل ". وكذلك المادة 171 من ذات القانون والمادة 192 من قانون الشركات الاردني رقم 22 لسنة 1997.

ث- أن العقد، الذي يربط مدقق الحسابات الخارجي، هو عقد لازم لكلا الطرفين استثناء على القواعد العامة في عقد الوكالة، حيث حظر المشرع على الشركة المساهمة أن تقوم بالغاء اتفاقها مع المدقق، وتأتي بغيره خلال السنة (السنة المالية لشركة)¹، وكذلك الحال بالنسبة للمدقق الخارجي فإنه لا يحق له الاعتزال الا بشروط حددها القانون، والا يعرض نفسه للمساءلة القانونية².

ج- يستنتج الباحث، مما تقدم، أن العقد الذي يربط مدقق الحسابات الخارجي، مع شركة المساهمة، هو عقد وكالة، لكن الباحث يرى أنه عقد وكالة ذو طبيعة خاصة بعمل مدقق الحسابات الخارجي، لذلك أطلق عليه الباحث مصطلح (عقد وكيل التدقيق).

المطلب الثاني: أحكام عقد الوكالة وطرق انقضائها³ بما يناسب عقد وكالة مدقق الحسابات الخارجي مع شركات المساهمة⁴:

يلاحظ أن المشرع المصري في قانون الشركات رقم (159) لسنة 1981 اتفق مع المشرع الأردني في قانون الشركات رقم (22) لسنة 1997، في صفة المدقق وكيلاً عن المساهمين فهو

¹ تراجع المادة (24) من قانون مزاوله مهنة تدقيق الحسابات رقم (9) لسنة 2004.

² ما نصت عليه المادة 194 من قانون الشركات الاردني رقم 22 لسنة 1997 "اذا تعذر على مدقق حسابات الشركة القيام بالمهام والواجبات الموكلة اليه بموجب أحكام هذا القانون لاي سبب من الاسباب فعليه قبل الاعتذار عن القيام بتدقيق الحسابات أن يقدم تقريراً خطياً للمراقب ونسخة منه لمجلس الادارة يتضمن الاسباب التي تعرقل أعماله أو تحول دون القيام بها ..."

³ للمزيد في دراسة أركان عقد الوكالة من رضى وما يشمله من شروط انعقاد من ايجاب وقبول وشروط صحة من أهلية الموكل والوكيل وعيوب الإرادة في الوكالة من غلط في شخص الوكيل أو إكراه ومحل من حيث شروط الواجب توافرها به وأنواع التصرفات القانونية التي تكون محلاً للوكالة من كونه أن يكون ممكن الوجود وأن يكون معيناً و/أو قابلاً لتعيين وأن يكون مشروعاً وما يترتب على بطلان عقد الوكالة حال لم تتوافر فيها الشروط، والمحل القانوني التي ترد عليه الوكالة كذلك التزامات الموكل والوكيل وطريقة انتهاء الوكالة إلى موسوعة السنهوري الوسيط في شرح القانون المدني الجديد المجلد رقم 7 العقود الواردة على العمل المقاولة والوكالة والوديعة والحراسة ص 372-672.

⁴ قبل الخوض في أركان العقد الذي يربط الموكل بالوكيل وأثاره وطرق انقضائه يجب الإشارة إلى أنه و بحسب نص المادة 2/3 من قانون الشركات رقم 12 لسنة 1964، يستكمل أي نص ورد في قانون الشركات ويفسر بالنسبة إلى كل شركة بالرجوع إلى عقد تأسيس الشركة ونظامها والى أحكام قانون التجارة والعرف التجاري وأحكام القانون المدني واجتهاد رجال الفقه والقضاء وبالقدر الذي لا يتعارض وصرحة النص في هذا القانون .

يعين بإرادتهم، ويسأل من قبلهم، بصفتهم موكليه، واعتبار الشركة من الغير¹، وأن الوصف القانوني الدقيق لعلاقة المدقق مع المساهمين والشركة تتمثل في أن مدقق الحسابات الخارجي يعد وكيلاً عن المساهمين، حيث يتم اختياره من قبل الهيئة العامة لمتابعة أعمال مجلس الإدارة، سواء المالية أو الإدارية، وأن العقد الذي يوقع بين مدقق الحسابات مع مجلس الإدارة، على اعتبار مجلس الإدارة وكيلاً عن الهيئة العامة، في تنفيذ إرادتها، للتعاقد مع مدقق الحسابات، وتأكيداً لما سبق، فإن مجلس الإدارة لا يحق له عزل مدقق الحسابات الخارجي، أو التدخل في عمله، إلا كما حدد له القانون، حيث سيتم دراسة، أحكام الوكالة والالتزامات الموكلة لمدقق الحسابات، وأنها ذات طبيعة خاصة، وخصوصية ذلك أن المشرع افترض أن اختيار المدقق يتم عن طريق الهيئة العامة من المساهمين، ويلاحظ أيضاً أن من وظيفة مدقق الحسابات إسداء النصح والإرشاد لمجلس الإدارة.

وبعد الوصول إلى التكييف الفقهي والقانوني، لطبيعة العقد، الذي يربط مدقق الحسابات الخارجي، مع الشركة المساهمة، على اعتباره عقد وكالة، وأن المدقق وكيل عن مجموع المساهمين، وبما أن المشرع، في قانون الشركات النافذ أحكام العقد، لذلك سيتم الرجوع إلى الأحكام العامة لعقد الوكالة في القانون المدني، وهي مجلة الأحكام العدلية النافذة في فلسطين، والقانون المدني المقارن الأردني والمصري.

وسيتم دراسة أركان عقد الوكالة وأحكامها بالنسبة إلى المساهمين باعتبارهم موكلين، والمدقق على اعتباره وكيلاً لهم، في مراقبة أعمال مجلس الإدارة، لذلك سوف نتطرق إلى أركان عقد الوكالة بشكل عام، وخصوصية العقد الذي يربط المدقق مع المساهمين، وأسباب انقضاء هذا العقد، ودراسة كذلك عزل الوكيل، وإقالته لنفسه في هذا المطلب.

¹ حسب قانون الشركات الاردني رقم 22 لسنة 1997 و قانون الشركات المصري رقم 159 لسنة 1981. وكذلك أنظر ياملي، أكرم: القانون التجاري الشركات، (دراسة مقارنة)، عمان، دار الثقافة، الطبعة الثالثة، 2010، ص313.

الفرع الأول: أركان وشروط عقد الوكالة¹:

هناك شروط أساسية نصت عليها مجلة الأحكام العدلية، والقانون المدني²، وقسّم فقهاء القانون هذه الشروط، إلى شروط تتعلق بالانعقاد، وشروط تتعلق بالصحة، وسيتم دراستها على النحو الآتي:

أولاً: شرط التراضي:

أ- **الايجاب والقبول:** يلزم، لانعقاد الوكالة توافق الايجاب والقبول³، وأن يشمل توافق الايجاب والقبول على عناصر الوكالة، فيتم التراضي بين الموكل⁴، بالنسبة للعقد الذي يربط مدقق الحسابات الخارجي مع شركة المساهمة العامة، والهيئة العامة من المساهمين. والوكيل هو (مدقق الحسابات الخارجي) في حالة العقد الذي يربط بين مدقق الحسابات وشركات المساهمة، وقد أعطى المشرع

¹ يراجع في ذلك للمزيد الوسيط في شرح القانون المدني الجديد، لدكتور عبد الرزاق السنهوري، المجلد السابع، الفصل الأول، أركان عقد الوكالة من صفحة 390 - 443.

² اشترط المشرع الأردني في المادة 832 " يشترط لصحة الوكالة:

أ- أن يكون الموكل مالكاً حق التصرف بنفسه فيما وكل فيه.

ب- أن يكون الوكيل غير ممنوع مما وكل به.

ت- أن يكون الموكل به معلوماً وقابلاً للنياحة. وقد نصت المادة 930 قانون مدني عراقي (يشترط لصحة الوكالة ان يكون الموكل ممن يملك التصرف بنفسه فيما وكل به، فلا يصح توكيل مجنون ولا صبي غير مميز مطلقاً، ولا توكيل صبي مميز بتصرف ضار ضرراً محضاً ولو بإذن الولي، ويصح توكيله بالتصرف الذي ينفعه بلاً اذن وليه، وبالتصرف الدائر بين النفع والضرر إن كان مأذوناً بالتجارة، فإن كان محجوراً ينعقد توكيله موقوفاً على إذن وليه) .

³ المادة 1451 ركن التوكيل الايجاب والقبول وذلك بان يقول الموكل وكلتك بهذا الامر فإذا قال الوكيل قبلت او قال كلاما يشعر بالقبول، تتعقد الوكالة كذلك لو لم يقل شيئاً وتشبث بإجراء ذلك الأمر يصح تصرفه لأنه يكون قد قبل الوكالة دلالة ولكن لورودها الوكيل بعد الايجاب لا يبقى لها حكم، بناء عليه لو قال وكلتك بهذا الأمر ورد الوكيل الوكالة بقوله لا اقبل ثم باشر أجراء الموكل به لا يصح تصرفه.

⁴ حيث أجاز القانون أن يكون الموكل شخصاً معنوياً اعتبارياً بحيث يصدر التوكيل من مجلس ادارته اذا كان هذا المجلس هو الذي يمثل قانوناً، وقد ورد في نياحة السنهوري مجلد السابع هامش ص 391 قرار محكمة النقض المصرية بأنه ليس في القانون ما يمتنع معه على مجلس إدارة الجمعية التعاونية ممارسة حق تنزه القواعد العامة وهو جواز الوكالة في كل الاعمال القانونية نقض مدى 15 يوم سنة 1961 مجموعة أحكام النقض 12 رقم 83، ص 545.

مدة زمنية 14 يوماً من أجل تبليغ المدقق المنتخب، ومن أجل إبداء رأيه في القبول والاعتراض لإبداء رأيه على الاجر¹، واستناداً إلى القواعد العامة في الوكالة.

"والذي يفهم من ذلك، أن الإيجاب والقبول يردان على الوجهين صراحة، كما لو قال الموكل لآخر: قد وكلتك بهذا الأمر، أي الأمر الموكل به، فقال له الوكيل أيضاً: قد قبلت، أو أي لفظ يشعر بالقبول، عندئذ تنعقد الوكالة بالإيجاب والقبول صراحة"² بحيث يبدي المدقق قبوله على إيجاب الشركة خلال المدة القانونية حسب المشرع الأردني، أو المدة التي حددتها الشركة للرد على إيجابها، وتنعقد الوكالة ضمناً³، إذا لم يرفض الموكل، وكانت طبيعة عمله من طبيعة العمل المعروضة عليه عندئذ يعتبر قبولاً ضمناً، أي في حال مضت مدة 14 يوم عند مدقق الحسابات وياشر في اجراءات التدقيق يعتبر قبوله ضمناً⁴.

أما بالنسبة لعقد وكالة المدقق الخارجي، مع شركة المساهمة، فإنه يتم انتخابه من قبل الهيئة العامة للشركة، ويبلغ مدقق الحسابات، خلال مدة 14 يوماً، حسب قانون الشركات الأردني،

¹ وهو ما يستفاد من قوانين الشركات التي نصت على ذلك بوضوح حيث نصت المادة 1/168- قانون الشركات النافذ "تنتخب الهيئة العامة من بين المحاسبين القانونيين مدققاً للحسابات أو أكثر لمدة سنة واحدة قابلة لتجديد " وكتفت بذلك أما قانون الشركات الأردني في المادة 192 نصت في الفقرة الأولى " تنتخب الهيئة العامة لكل من شركة المساهمة العامة وشركة التوصية بالاسهم والشركة محدودة المسؤولية والشركة المساهمة الخاصة مدققاً أو أكثر من بين المدققين الحسابات المرخص لهم بمزاولة المهنة لمدة سنة واحدة قابلة لتجديد وتقرر بدل اتعابهم، أو تفويض مجلس الإدارة بتحديد الاتعاب ويتوجب على الشركة تبليغ المدقق المنتخب خطياً بذلك خلال أربعة عشر يوماً من تاريخ انتخابه" ويؤخذ على المشرع الأردني أنه لم يوفق في اختيار مصطلح "وتقرر بدل اتعابهم " كان عليه ان يستخدم مصطلح الاتفاق على بدل الاتعاب فيما بين المدقق والهيئة بدون ضغط أو اكراه.

² حيدر، علي: درر الأحكام، مجلد 3، ص 452-453.

³ في نص المادة 937 من المشروع المدني المصري: "1- يجوز أن يكون الوكيل ضمينا، كما لو قال بتنفيذ وكالة. 2- وتعد الوكالة مقبولة اذا تعلقت بأعمال تدخل في مهنة الوكيل أو كان قد عرض خدماته علينا بشأنها هذا ما لم ترد الوكالة في الحال"، وقد ورد في الوسيط في شرح القانون المدني لعبد الرزاق السنهوري المجلد السابع ص 393-394 وجاء في مذكرات للمشروع التمهيدي في صدد هذا النص " ولما كانت الوكالة عقداً، ويجب ان يرضى بها كل من الوكيل والموكل، وأكثر ما يكون صريحاً او ضمناً، ويعتبر قبولاً ضمناً من الوكيل ان يقوم بتنفيذ الوكالة. وهذا تطبيق للمبدأ العام المنصوص عليه في المادة 134 من المشروع. كما يعتبر سكوت الوكيل قبولاً اذا تعلقت الوكالة بأعمال التدخل في مهنته كما هو الامر افي المحامي " ويقاس على ذلك مدقق الحسابات الخارجي ".

⁴ يراجع السرحان، عدنان ابراهيم : مرجع سابق. 113.

من تاريخ الانتخاب، وعليه أن يقرر فيما إذا أراد مباشرة عمله أو الرفض¹، وعندما تقوم الهيئة العامة بانتخابه، وبعد تبليغه بقرار إختياره مدققاً للشركة لمدة سنة، يعتمد إلى المباشرة في الاجراءات دون أن يقوم بالتصريح المباشر، ففي هذه الحالة، ينعقد عقد الوكالة بإيجاب من الهيئة العامة، وقبول الوكيل عندئذ يعتبر ضمناً.

ب- ما يتم الايجاب والقبول عليه (محل الوكالة): المبدأ العام أن كل تصرف قانوني يمكن أن يكون محلاً للوكالة باستثناء التصرفات ذات الصلة الوثيقة جداً بالشخص، بحيث يتوجب عليه مباشرتها بنفسه²، ويجب أن يكون المحل محدد تحديداً نافياً لأي جهالة³. ويرى الباحث أن المراد، من هذه المادة، التفسير الضيق لمحل الوكالة، وعدم وجوب التوسع في تحليل صلاحيات الوكيل بشكل يتعرض معه الموكل إلى اخطار.

أما بخصوص عقد وكالة مدقق الحسابات مع شركة المساهمة، فقد وضحا وحماها القانون. ويتضح هذا جلياً في نصوص قوانين الشركات، فقد نصت المادة 1/171، من قانون الشركات النافذ رقم 12 لسنة 1964، على أن يقوم مدققو الحسابات مجتمعين، أو منفردين، بمراقبة سير أعمال الشركة، وتدقيق حساباتها، وعليهم، بشكل خاص، أن يبحثوا عما اذا كانت الدفاتر منظمة بصورة أصولية، وعما اذا كانت الميزانية وحسابات الشركة، قد نظمتا بطريقة توضح حالة الشركة الحقيقة، وللمدققين ان يطلعوا كلما ارادوا على سجلات الشركة، وحساباتها، وأوراقها، وصندوقها، وأن يطلبوا من مجلس الإدارة ان يوافيهم بالمعلومات اللازمة للقيام بوظيفتهم، وعلى هذا المجلس أن يضع تحت تصرفهم كل ما من شأنه تسهيل مهمتهم .

¹ مقابلة مع ممتاز، مسعود، مرجع سابق، بتاريخ 2016/9/18.

² مرشحة، محمود وسلطان، فارس، مرجع سابق، ص85. ومن الأمور التي لا يجوز الوكالة فيها (الوصية، والتوقيع، والمثول أمام القضاء، والتوكيل بالتوقيع على عقد الزواج أما بالنسبة لقوانين الأحوال الشخصية العربية ومنها السوري يجيز التوكيل لعقد النكاح).

³ وهو ما نصت عليه المادة 1468 من مجلة الأحكام العدلية، " يلزم أن يكون الموكل به معلوما علماً يمكن معه ايفاء الوكالة على موجب الفقرة الأخيرة من المادة 1459، وذلك بأن يبين الموكل جنس ما يريد أن يشتري له وان كان لجنسه أنواع متفاوتة فلا يكفي بيان الجنس فقط بل يلزم أن يبين أيضاً نوعه أو ثمنه فان لم يبين جنسه أو يبينه ولكن كانت له أنواع متفاوتة ولم يعين نوعه أو ثمنه فلا تصح الوكالة الا أن يوكل توكيلاً عاماً.

يستفاد من ذلك، أن المشرع جعل من واجب المدقق الاطلاع على السجلات، والدفاتر للشركة وأوجب على مجلس الإدارة واجب اطلاع مدقق الحسابات على البيانات الحقيقية للشركة وهو مبدأ الافصاح والشفافية.

ثانياً: الشروط الواجب توافرها في الموكل (مجموع المساهمين) والوكيل (مدقق الحسابات):

أ- **الشروط الواجب توافرها في الموكل:** يشترط في الموكل (شركة المساهمة) أن تكون الشركة مستوفية كافة شروطها القانونية، ومكتسبة الشخصية الاعتبارية، وفقاً للقانون الذي أسست في ظله، وقد نصت المادة الخامسة من قانون الشركات النافذ رقم 12 لسنة 1964 على أنه "تعتبر كل شركة سجلت بمقتضى هذا القانون شخصاً اعتبارياً يتمتع بجميع الحقوق وذلك في الحدود التي يقررها القانون".

ب- **الشروط الواجب توافرها في الوكيل:** يمكن أن يكون الوكيل "مدقق الحسابات" شخص طبيعى أو شخص إعتباري (شركة تدقيق)، وقد اشترط قانون مزاوله مهنة تدقيق الحسابات فيه أن يكون كامل الأهلية بخصوص الشخص الطبيعى¹.

أما بخصوص الشخص الاعتباري فقد نصت المادة (46/أ) من قرار مجلس الوزراء رقم 24 لعام 2010 بلائحة تنفيذية لقانون مزاوله مهنة تدقيق الحسابات رقم 9 لسنة 2004²، "يجوز انشاء شركات عادية لمزاوله المهنة على أن يكون جميع شركائها مدققين قانونيين مزاولين وعلى أن يكون إذن مزاوله كل منهم بتاريخ انشاء الشركة ساري لمدة ستة أشهر على الأقل وتكون غاياتها الرئيسية مزاوله أعمال تدقيق الحسابات القانونية ويتم وضع قيد في سجل المدققين المزاولين بجانب أسم كل منهم يفيد بإشغال رخصته في شركة تدقيق وتسجيل الشركة المنشأة في ذلك السجل".

¹ نصت المادة 9 من قانون مزاوله مهنة تدقيق الحسابات رقم 9 لسنة 2004، يشترط لمنح الرخصة ما يلي: أن يكون متمتعاً بكامل الأهلية. وقد نصت على مثل ذلك المادة 22 / ب من قانون مزاوله مهنة تدقيق الحسابات الأردني رقم 73 / 2003، أن يكون متمتعاً بالأهلية المدنية الكاملة".

² المنشور في العدد 90 من من الجريدة الرسمية الفلسطينية بتاريخ 2011/3/30.

الفرع الثاني: التزامات كل من الموكل والوكيل:

على اعتبار أن العقد الذي يربط مدقق الحسابات الخارجي، بشركة المساهمة، عقد وكالة، فقد رأى الباحث أن يبين ما يترتب على هذا العقد من حقوق والتزامات، لكل طرف من أطراف العقد، بما يناسب خصوصية العقد الذي يربط مدقق الحسابات الخارجي مع شركة المساهمة، ومن الأمثلة على حقوق الوكيل، والتزامات الموكل، الاجرة، وأن يقوم الموكل بواجب الافصاح الكافي بتقديم كافة المعلومات اللازمة للمدقق على اعتباره وكيلاً، أما بالنسبة للالتزامات التي على الوكيل تجاه الموكل، فمن أبرزها تقديم تقريره السنوي في الموعد المحدد مستوفياً كافة شرائطه الشكلية والموضوعية، وما تصاحبه عملية التدقيق من المحافظة على البيانات، وفي الوقت نفسه المحافظة على سرية أعمال الشركة، وعدم المضاربة بأسهمها، وسيقوم الباحث بتفنيذ هذه النقاط في هذا الفرع على النحو التالي:

أولاً: التزامات الموكل:

أ- **دفع الأجرة:** وذلك بعد أن يتم الاتفاق على الأتعاب بين الهيئة العامة و/أو من تفوضه وفي أغلب الأحيان مجلس الإدارة، كما جاء في قانون الشركات الأردني رقم (22) لسنة 1997، "تقرر الهيئة العامة بدل اتعاب التدقيق، أو تفويض مجلس الإدارة بتحديد الأتعاب"¹، بعد هذه المرحلة تصبح اتفاقية الاتعاب ملزمة للطرفين ويحق للمدقق طالما أنه لم يخلّ بالتزاماته، أن يطالب بالأتعاب قانونياً إذا امتنعت الشركة عن الاداء، ولم يرد نص خاص سواء في القواعد القانونية الفلسطينية (قانون الشركات أو قانون مزاولة المهنة أو التعليمات الصادرة عن مجلس المهنة) تحدد طريقة لدفع الاتعاب.

إن ما يحدث في الواقع العملي هو أنه يتم طرح عروض أسعار على أعمال التدقيق من قبل المدققين المزاولين، سواء كانوا أشخاصاً طبيعيين أو معنويين، وتوزع على الشركات المساهمة المعنية، عند بداية كل سنة مالية، وتعرض هذه العروض على الهيئات العامة لشركات، وعندما يتم اختيار أحد هذه العروض يبلغ المدقق صاحب العرض باختياره من قبل الهيئة العامة للشركة

¹ المادة 192 من قانون الشركات الأردني رقم 22 لسنة 2008.

لممارسة أعمال التدقيق للشركة، ومن ثم يتم توقيع العقد، ويصبح ملزماً لكلا الطرفين¹، وفي أغلب الأحيان، يتم اختيار العرض الارخص للشركة، وليس حسب معايير وأسس معينة، إلا اذا كانت هناك جهة معينة تتطلب توافر معايير معينة في مدقق الحسابات.

ويرى الباحث، أنه كان من الواجب على مجلس مهنة تدقيق الحسابات، وضع نظام يحدد فيه الأجور للمدققين ضمن معايير وفئات محددة يراقب تنفيذها، بحيث يقلل من نسبة التلاعب بالأسعار، ويزيد من جودة عمل مدققي الحسابات، وقد نصت المادة 192، من قانون الشركات الأردني، على أنه "تنتخب الهيئة العامة لكل من شركات المساهمة مدققاً أو أكثر من بين مدققي الحسابات المرخص لهم، بمزاولة المهنة لمدة سنة واحدة قابلة للتجديد وتقرر بدل اتعابهم، أو تفويض مجلس الإدارة بتحديد الاتعاب ويتوجب على الشركة تبليغ المدقق المنتخب خطياً بذلك خلال 14 يوماً من تاريخ انتخابه....".

ب- الإفصاح عن المعلومات، وهو ما نصت عليه المادة 170 من قانون الشركات رقم 12 لسنة 1964 من أن للمدققين أن يطلعوا كلما أرادوا على سجلات الشركة وحساباتها وأوراقها وصندوقها، وأن يطالبوا مجلس الإدارة أن يوافيهم بالمعلومات اللازمة للقيام بوظيفتهم، وعلى هذا المجلس أن يضع تحت تصرفهم كل ما من شأنه تسهيل مهمتهم.

ثانياً: التزامات الوكيل (المدقق):

أ- مراقبة أعمال الشركة وحساباتها، وهو ما نص عليه قانون الشركات النافذ رقم 12 لسنة 1964 في المادة 1/170 " يقوم مدققو الحسابات مجتمعين، أو منفردين، بمراقبة سير أعمال الشركة وتدقيق حساباتها، وعليهم بشكل خاص أن يبحثوا عما اذا كانت الدفاتر منظمة بصورة أصولية، وعما إذا كانت الميزانية، وحسابات الشركة قد نظمت بطريقة

¹ مقابلة مع ممتاز مسعود عضو هيئة الخدمات الدولية 18 /9/ 2016.

توضح حالة الشركة الحقيقية¹. ويلتزم مدقق الحسابات باستخدام المعايير الدولية في التدقيق².

ب- إعداد تقرير وافٍ يصف أوضاع الشركة من الأعمال التي قامت بها، وممتلكاتها الحقيقية، ومدى مصداقية حساباتها، ووضعها المالي، وبالنتيجة التوصية بالمصادقة على الموازنة أو رفضها، وهو ما نصت عليه المادة 1/171 من قانون الشركات النافذ رقم 12 لسنة 1964: يجب على المدققين أن يضعوا تقريراً خطياً يقدمونه إلى الهيئة العامة، وللمراقب عن حالة الشركة، وميزانيتها، والحسابات التي قدمها أعضاء مجلس الإدارة للاقتراحات المتعلقة بتوزيع الأرباح، وأن يقترحوا، في هذا التقرير، المصادقة على الميزانية السنوية،

¹ وقد نصت على ذلك المادة 22 من قانون مزاوله مهنة تدقيق الحسابات الفلسطيني رقم 9 لسنة 2004: 1- الاطلاع على جميع الدفاتر والسجلات والميزانيات المتعلقة بالأشخاص الطبيعيين والمعنويين الذين يتعامل معهم ويقوم بتدقيق حساباتهم وان يطلب منهم مراقبتهم بما يراه ضرورة للقيام بعمله. 2- التثبت من ان الدفاتر والسجلات التي يقوم بتدقيقها منظمة حسب الاصول، أن يشير خطياً إلى أي مخالفة يكتشفها ويطلب معالجتها وتصويبها وقد نص المشرع الأردني في قانون الشركات الخاص به على التزامات المدقق (الوكيل بكل صراحة ووضوح في المادة 193). أما الأمور التي على المدقق القيام بها:

- 1- مراقبة اعمال الشركة.
- 2- تدقيق حساباتها وفقاً لقواعد التدقيق المعتمدة ومتطلبات المهنة وأصولها العلمية والفنية.
- 3- فحص الأنظمة المالية والإدارية للشركة وأنظمة المراقبة المالية الداخلية لها والتأكد من ملائمتها لحسن سير أعمال الشركة والمحافظة على أموالها.
- 4- التحقق من موجودات الشركة وملكيته لها والتأكد من قانونية الإلتزامات المترتبة على الشركة وصحتها.
- 5- الاطلاع على قرارات مجلس الإدارة والهيئة العامة والتعليمات الصادرة عن الشركة وأي بيانات يتطلب عملهم ضرورة الحصول عليها والتحقق منها.

² وقد أكد على ذلك قانون المصارف الفلسطيني الذي يعتبر من القوانين الحديثة نسباً في فلسطين فقد نصت المادة 2/47 من قانون المصارف على المهام ومسؤوليات المدقق الخارجي مشتملاً على ما يلي: تدقيق البيانات المالية والدفاتر والسجلات المحاسبية للمصرف بما ينسجم مع ادلة التدقيق الدولية والمعايير الدولية للتقارير المالية (IFRS) ومعايير المحاسبية الدولية (IAS)، والمعايير المحاسبية والمراجعة والضوابط للمؤسسات المالية للمؤسسات المالية الإسلامية وفقاً لما تقره سلطة النقد التقيد في عملية التدقيق بالتعليمات والأنظمة الصادرة عن سلطة النقد مثل تعليمات تكوين المخصصات وخسائر تدني الاحتياطيات، والامتثال في عمله للمعايير الدولية لممارسة اعمال التدقيق وقواعد أخلاقيات المهنة وأصول المهنة وفق متطلبات قانون مزاوله مهنة الساري المفصول.

بصورة مطلقة، أو التحفظ، وأو بإعادتها لمجلس الإدارة¹.

ج- في حالة اكتشاف مخالفات خطيرة في الشركة، يكون من واجب المدقق اطلاع المراقب ومجلس الإدارة عليها وإلى الهيئة العامة عن طريق اجتماع يدعو له المدقق وهو ما نصت عليه المادة 171 / 5 من قانون الشركات الفلسطيني، " إذا اطلع المدققون على المخالفات لقانون أو نظام الشركة فعليهم أن يبلغوا ذلك خطياً لرئيس مجلس الإدارة وللمراقب. " وهي شبيهة بالمادة 200 من قانون الشركات الأردني، أما في الأحوال الخطيرة فعليهم أن يرفعوا الأمر إلى الهيئة العامة المادة 198 من قانون الشركات الأردني 193.

د- المحافظة على معلومات الشركة وبياناتها وعدم اطلاع العامة عليها، وهو ما أكدته المادة 174 من قانون الشركات الفلسطيني، لا يجوز للمدققين أن ينقلوا إلى المساهمين بصورة فردية أو إلى الغير (باستثناء المراقب) المعلومات التي اطلعوا عليها أثناء قيامهم بوظيفتهم تحت طائلة العزل والتعويض، " وهو ما أكدته المادة (202) قانون الشركات الأردني " مع مراعاة عدم الإخلال بالتزامات مدقق الحسابات الأساسية، ولا يجوز أن يذيع للمساهمين في مقر اجتماع الهيئة العامة للشركة بسبب قيامه بعمله لديها، وإلا وجب عزله ومطالبته بالتعويض².

¹ وهو ما أكدته بوضوح المادة 22 من قانون مزاوله مهنة تدقيق الحسابات الفلسطيني الفقرة الثالثة القيام بإعداد تقارير واجبة بشأن الحسابات التي قام بفحصها، الالتزام بقواعد التدقيق المعمول بها في فلسطين وكذلك آداب وسلوكيات المهنة في شهاداته على صحة وسلامة الحسابات الختامية. والميزانيات التي يقوم بمراجعتها اما بالنسبة لقانون المصارف الفلسطيني الذي يعتبر من القوانين الحديثة نسبياً في فلسطين فقد نصت المادة 2\47 من قانون المصارف على المهام ومسؤوليات المدقق الخارجي مشتملاً على ما يلي : (خ) تقديم تقرير سنوي للجمعية العمومية للمصرف بعد مصادقة سلطة النقد على البيانات المالية الختامية يبين فيه ان التدقيق على اعمال المصرف وحساباته قد تم وفقاً لتعليمات سلطة النقد وادلة التدقيق الدولية.

² يلاحظ ان المشرع الأردني نص على عدم اطلاع المساهمين بشكل عام على بيانات الشركة يفهم من ذلك انه من باب أولاً عدم اطلاع الغير مثل منافسي الشركة اما بالنسبة لقانون المصارف الفلسطيني الذي يعتبر من القوانين الحديثة نسبياً في فلسطين فقد نصت المادة 47 / 2 من قانون المصارف على المهام ومسؤوليات المدقق الخارجي مشتملاً على ما يلي: أ - تقديم تقرير خاص لسلطة النقد ونسخه منه لمجلس إدارة المصرف. ب - التقيد بالسرية التامة وعدم افشاء المعلومات التي حصل عليها بحكم عمله حتى بعد انتهاء مهنة.

هـ - حظر المضاربة بالأسهم، وهو ما اكدته المادة (203) من قانون الشركات الأردني: يحظر على مدقق الحسابات، وعلى موظفيه المضاربة بأسهم الشركة التي يدقق حساباتها سواء جرى هذا التعامل بالأسهم بصورة مباشرة، أو غير مباشرة، وذلك تحت طائلة عزله من العمل في تدقيق حسابات الشركة، وتضمنيه التعويض عن أي ضرر ترتب على مخالفته لأحكام هذه المادة، وأي واجبات أخرى يترتب على مدقق الحسابات القيام بها، بموجب هذا القانون، وقانون مهنة تدقيق الحسابات، والأنظمة الأخرى ذات العلاقة¹.

الفرع الثالث: حالات انقضاء العقد الذي يربط مدقق الحسابات الخارجي بشركة المساهمة، على اعتباره "عقد الوكالة":

الأصل العام في عقد الوكالة، أنه ينتهي بإنهاء الهدف منه، وبالنسبة للعقد، الذي يربط مدقق الحسابات الخارجي مع شركة المساهمة فإنه ينتهي بنهاية السنة المالية، وذلك عند تقديم مدقق الحسابات لتقريره السنوي عن السنة المالية السابقة، وهناك حالات انتهاء غير عادية، سواء

¹ التزامات مدقق الحسابات حسب المادة 85 من ألئحة التنفيذية لقانون مزاول مهنة تدقيق الحسابات: (1) يجب على المدقق القانوني المسجل المزاوول أو شركة التدقيق الاحتفاظ بأوراق العمل والبيانات المتعلقة بعملائه لفترة لا تقل عن خمس سنوات اعتباراً من نهاية آخر السنة المالية كان يباشر فيها تدقيق الحسابات. (2) لا يجوز اعتزال المدقق القانوني أو قيد اسمه في سجلات غير المزاولين دون التزامه بالاحتفاظ بأوراق العمل والبيانات المشار إليها في الفقرة (1) من هذه المادة. وتنص المادة 5 من النظام الأردني يلتزم المحاسب القانوني المزاوول لأعمال التدقيق أو المحاسبة بما يلي: أ) التقيد بمعايير التدقيق والمحاسبة المعتمدة للمهنة وقواعد السلوك المهني. ب) المحافظة على سرية المعلومات التي يطلع عليها بحكم ممارسته للمهنة. ج) القيام بتخطيط إجراءات التدقيق وتنفيذها للحصول على تأكيد معقول فيما إذا كانت البيانات المالية خالية من أي خطأ جوهري. د) شمول إجراءات التدقيق والفحص على أساس اختياري للبيانات المؤيدة للمبالغ والمعلومات الواردة في البيانات المالية وتقييم الأسس المحاسبية المتبعة والتقديرات الهامة التي أجرتها الإدارة وتقييم العرض الاجمالي للبيانات المالية. هـ) فحص الأنظمة المالية وأنظمة الرقابة الداخلية للجهة الخاضعة لتدقيق والتأكد من مدى كفايتها لحسن سير أعمالها وذلك لتحديد طبيعة ومدى عمل إجراءات التدقيق. و) الإطلاع على قرارات مجلس الإدارة ومحاضره والتعليمات الصادرة عنه وأي بيانات يجد ضرورة للحصول عليها. ي) التأكد من أن الحسابات والسجلات منظمة بصورة أصولية أن البيانات المالية متفقة معها بما في ذلك أنظمة الحاسوب المستخدمة. ز) التأكد من أن البيانات المالية الواردة في تقرير المجلس متفقة مع الحسابات. س) تبليغ الجهات المختصة عن أي اختلاس يتم اكتشافه في أموال الجهة التي يقوم بتدقيق حساباتها أو التلاعب أو التزوير في هذه الحسابات. ش) تقديم تقرير إلى الهيئة العامة أو الجهة التي عينت المحاسب القانوني المزاوول لأعمال التدقيق مستنداً إلى معايير التدقيق المعتمدة على أن يتضمن هذا التقرير إبداء الرأي حول البيانات المالية التي دققها بإحدى الفترات التالية: 1- إبداء الرأي بدون تحفظ. 2- إبداء الرأي مع تحفظ وبيان أسباب التحفظ وأثره المالي على النتائج. 3- عدم إبداء الرأي مع بيان الأسباب. 4 - إبداء رأي مخالف مع بيان الأسباب.

باعتزال المدقق، أو عزله مع مراعاة الخصوصية التي أولاها المشرع للعقد الذي يربط مدقق الحسابات الخارجي مع شركة المساهمة من تقييد صلاحيات الشركة في عزل مجلس الإدارة، وهو ما سيتطرق له الباحث في هذا الفرع من الدراسة على النحو الآتي:

أولاً: حالة الانتهاء العادي:

ينتهي العقد بانقضاء السنة المالية للشركة (بانتهاء مدة العقد) وهو الانتهاء الطبيعي، وهو ما أكدته المادة 168/ "تنتخب الهيئة العامة من بين المحاسبين القانونيين مدققاً للحسابات أو أكثر لمدة سنة واحدة قابلة لتجديد". ويستفاد أيضاً أن من صلاحيات الهيئة العامة التجديد لمدقق الحسابات أو عدم التجديد بعقد جديد لسنة مالية جديدة¹.

ثانياً: الانتهاء غير العادي:

أ- عزل مدقق الحسابات الخارجي من قبل الموكل (شركة المساهمة):

تثار مسألة عزل مدقق الحسابات الخارجي خلال السنة المالية، لما لمهنة مدقق الحسابات الخارجي من أهمية في شركات المساهمة، فهو يقوم بمهمة رقابة قانونية هي أقرب إلى العمل القضائي، مما قد يمثل سبباً لعدم رضا مجلس الإدارة أو المساهمين²، لذلك أولاها المشرع نوعاً من الحماية حيث حظر بموجب المادة 24 من قانون مهنة تدقيق الحسابات رقم 9 لسنة 2004، وذلك بالنص على أي مؤسسة أو أي شركة يتطلب القانون أن يكون لها مدقق بما في ذلك الأفراد، القيام بتغيير مدقق حساباتها خلال السنة المالية التي يدقق حسابات الوحدة الاقتصادية فيها، إلا في حالات الوفاة أو صدور قرار من مجلس مهنة تدقيق الحسابات، مع مراعاة أحكام المادة 25 من

¹ التكروري، عثمان والسناوي، عبد الرؤوف، مرجع سابق، ص 276.

² المرجع السابق، ص 277.

قانون مزاوله مهنة تدقيق الحسابات¹، وهي حالة استثنائية للقاعدة الاصلية، وهي أن من له الحق في التعيين له الحق في العزل²، وأن عقد الوكالة أصلاً عقد غير لازم، وبالتالي يحق للموكل أن يعزل الوكيل في أي وقت قبل اتمام مهمته، حتى أن هذه القاعدة متعلقة بالنظام العام، ولا يجوز الاتفاق على مخالفتها، ويستثنى من ذلك الوكالة المتعلقة بحق الغير³.

وعند مراجعة نصوص المواد (23، 24، 25) من قانون مهنة تدقيق الحسابات، رقم (9) لسنة (2004) وكذلك المواد (170-174) من قانون الشركات، رقم 12 لسنة 1964، يمكن إبراز الحالات التالية بصفاتها مخالفات صدرت عن مدقق الحسابات، وقد تؤدي، بالنتيجة، من خلال سلوك الاجراءات واجبة الاتباع، الى عزله أثناء مهمته:

1. حالة اكتشاف مخالفات خطيرة في الشركة، وسكوت المدقق عنها، وعدم اطلاع المراقب ومجلس الإدارة عليها وإلى الهيئة العامة وهو ما يفهم بمفهوم المخالفة من المادة 171 من قانون الشركات النافذ رقم 12 لسنة 1964 " اذا اطلع المدققون على مخالفات للقانون أو نظام الشركة فعليهم أن يبلغوا ذلك خطياً لرئيس مجلس الإدارة وللمراقب"، وهي شبيهة بالمادة 200 من قانون الشركات الأردني وفي الاحوال الخطيرة فعليهم أن يرفعوا الأمر إلى الهيئة العامة.

¹ المادة 25 من قانون مزاوله مهنة تدقيق الحسابات الفلسطيني رقم 9 لسنة 2004 على التالي: "1- اذا ارتكب المدقق أية مخالفة لهذا القانون أو أقدم على تصرف يخل بالمسؤوليات المنوطة به أو بقواعد ومعايير وأسس وآداب المهنة أو ارتكب تصرفاً يسيئ إلى كرامتها وكرامة العاملين فيها، يحال إلى لجنة تأديبية تشكلها الجمعية 2- يعاقب المدقق المدان بإحدى العقوبات التالية: أ) التنبيه الخطي. ب) الانذار الخطي. ج) الإيقاف عن مزاوله المهنة لمدة لا تزيد عن ثلاث سنوات. 3) يكون قرار اللجنة التأديبية خاضعاً لمصادقة المجلس بثلاثي أعضائه إذا كان يقضي بإدانة المدقق بالعقوبة المنصوص عليها في الفقرة 2 بند ج أعلاه، أو عند إلغاء الرخصة.

² وهو ما نصت عليه المادة 1521 من مجلة الأحكام العدلية "للموكل أن يعزل وكيله من الوكالة ولكن إن تعلق به حق آخر فليس له عزله ذلك الوكيل بدون رضا المرتتهن، كذلك لو وكل واحد آخر بالخصومة بطلب المدعي ليس له عزله في غياب المدعي".

³ تراجع المواد (1521، 1525) من مجلة الأحكام العدلية. ويراجع كذلك حكم محكمة التمييز الأردنية رقم (84/53) المنشور في مجلة نقابة المحامين الأردنيين لسنة 1984 صفحة 384. للمزيد عزيز العكيلي: شرح القانون التجاري الجزء الأول، عمان، 1998، ص 390.

ب- عدم المحافظة على معلومات الشركة وبياناتها وإطلاع العامة عليها، وهو ما أكدته المادة 174 من قانون الشركات النافذ رقم 12 لسنة 1964 حيث نصت على أنه "لا يجوز للمدققين أن ينقلوا إلى المساهمين، بصورة فردية، أو إلى الغير (باستثناء المراقب) المعلومات التي اطلعوا عليها أثناء قيامهم بوظيفتهم، تحت طائلة العزل والتعويض"، وهي تقابل المادة (202) من قانون الشركات الأردني، والتي نصت على أنه "مع مراعاة عدم الإخلال بالتزامات مدقق الحسابات الأساسية، لا يجوز له أن يذيع للمساهمين في مقر اجتماع الهيئة العامة للشركة المساهمة أو في غيره من الأماكن والأوقات أو إلى غير المساهمين ما وقف عليه من أسرار الشركة بسبب قيامه بعمله لديها، وإلا وجب عزله ومطالبته بالتعويض"¹.

أ- **حالة المضاربة** بأسهم الشركة التي يدقق حساباتها من قبل المدق، أو مساعديه بصورة مباشرة أو غير مباشرة، وهو ما أكدته المادة (203) من قانون الشركات الأردني والتي نصت على أنه يحظر على مدقق الحسابات وعلى موظفيه، المضاربة بأسهم الشركة التي يدقق حساباتها سواء جرى هذا التعامل بالأسهم بصورة مباشرة، أو غير مباشرة، وذلك تحت طائلة عزله من العمل في تدقيق حسابات الشركة وتضمينه التعويض عن أي ضرر ترتب على مخالفته لأحكام هذه المادة².

ب- **إنعزال الوكيل أو وفاته**: يمكن أن ينتهي العقد قبل انقضاء المدة في حال تعذر على المدقق القيام بعمله، أو حالة موته، ففي هذه الحالات نص بعض شراخ القانون، ومنهم المشرع التونسي في المجلة التجارية في المواد من 225-228، على وجود مدقق حسابات آخر، أطلق عليه اسم (المعوض)، وفي حال حدوث حالة من هذه

¹ يلاحظ أن المشرع الأردني نص على عدم إطلاع المساهمين بشكل عام على بيانات الشركة يفهم من ذلك أنه وفق دلالة المفهوم الموافقة من باب أولاً عدم إطلاع الغير مثل منافسي الشركة.

² نصت المادة (3/23) من قانون مهنة تدقيق الحسابات رقم 12 لسنة 2004 على أنه "يحظر على مدقق الحسابات تدقيق حسابات شركة هو شريكاً فيها .

الحالات، يحل المعوض محل المدقق الاصيل¹، أما بالنسبة للمشرع الاردني فقد نص في قانون الشركات رقم 22 لسنة 1997 في المادة 194، "إذا تعذر على مدقق حسابات الشركة القيام بالمهام والواجبات الموكلة إليه بموجب أحكام هذا القانون لأي سبب من الاسباب، فعليه قبل الاعتذار عن القيام بعمله أن يبين الأسباب التي تعرقل أعماله، أو تحول دون قيامه بها، وعلى المراقب معالجة هذه الأسباب مع مجلس الإدارة، وإذا تعذر عليه ذلك، يعرض المراقب الأمر على الهيئة العامة في أول اجتماع تعقده"².

أما بخصوص قانون الشركات النافذ رقم 12 لسنة 1964 فقد نص في المادة 2/168 والتي نصت على حالة شغور وظيفة مدقق الحسابات الخارجي على النحو التالي "إذا أهملت الهيئة العامة انتخاب المدقق أو اعتذر هذا المدقق أو امتنع عن العمل، فعلى مجلس الادارة أن ينسب للمراقب ثلاثة أسماء لينتقي منهم من يملأ المركز الشاغر".

وقد أكدت ذلك اللائحة التنفيذية لقانون مزاولة مهنة تدقيق الحسابات الأردني رقم 73 لسنة 2003 "إذا تعذر على المحاسب القانوني المزاولة لمهنة التدقيق القيام بالمهام والواجبات الموكلة اليه لأي سبب من الاسباب، فعليه قبل الاعتذار عن القيام بتدقيق الحسابات أن يقدم للمجلس وخلال ثلاثين يوماً تقريراً خطياً يتضمن الأسباب التي أعاقته عمله".

¹ مراقب الحسابات في الشركات التجارية، ص 15+16.

² وقد أكدت ذلك اللائحة التنفيذية لقانون مزاولة مهنة تدقيق الحسابات الأردني رقم 73 لسنة 2003 "إذا تعذر على المحاسب القانوني المزاولة لمهنة التدقيق القيام بالمهام والواجبات الموكلة اليه لأي سبب من الاسباب، فعليه قبل الاعتذار عن القيام بتدقيق الحسابات أن يقدم للمجلس وخلال ثلاثين يوماً تقريراً خطياً يتضمن الأسباب التي أعاقته عمله".

المبحث الثاني

مسؤولية مدقق الحسابات الخارجي تجاه الشركة والغير

استنادا إلى التكيف الفقهي والقانوني، لطبيعة العقد، الذي يربط مدقق الحسابات الخارجي مع شركات المساهمة، على اعتباره عقد وكالة، في القيام بمهمة مراقبة عمل مجلس الإدارة وأعمال الشركة ومراقفها الإدارية والمحاسبية، من أجل تزويدهم بتقرير سنوي تفصيلي عن وضع الشركة المالي وانجازاتها وأعمالها خلال السنة المالية، وهو ما لم يختلف عليه الفقه الغربي قديما وحديثا، قيام المسؤولية العقدية بين مدقق الحسابات الخارجي والمساهمين أو الشركة، ولكن حدث تفصيل بالنسبة إلى المسؤولية التي تترتب على مدقق الحسابات مع الغير، لعدم وجود علاقة عقدية تربط مدقق الحسابات مع الغير، لذا فإن مدقق الحسابات يكون مسؤولا مسؤولية تقصيرية أمام الغير عن أي إهمال أو فعل خاطئ سبب له ضرراً¹.

وقد خصص الباحث هذا المبحث، لدراسة المسؤولية التي تقع على مدقق الحسابات الخارجي، سواء أكانت مسؤولية أدبية، أم أخلاقية، أم اجتماعية، أم قانونية مصدرها قاعدة قانونية جزائية أو مهنية أو حقوقية، والتي سيتم دراستها في المطلب الأول من هذا المبحث، أما المبحث الثاني الذي سيتناول المسؤولية المدنية، بشيء من التفصيل، من حيث معيار العناية التي على مدقق الحسابات القيام بها في عمله، ومسؤوليته عن تابعيه في حال ألحق عملهم ضرراً بالشركة أو الغير.

المطلب الأول: مسؤولية مدقق الحسابات:

يلاحظ أن القوانين لم تقم بتعريف المسؤولية، وليس من وظيفة المشرع أن يقوم بتعريفها، إنما ترك تعريفها للفقه، وقد ورد تعريف المسؤولية (بأنها اقتراف أمر يوجب مؤاخذه فاعله)²،

¹ وقد استقر القضاء الأمريكي على أن مسؤولية المدقق تقوم تجاه الاطراف التي يتوقع انها ستعتمد على تقريره في قراراتها للمزيد يراجع القاضي، والدحدوح: مراجعة الحسابات الأساسية، سنة 1999، ص129-130. حيث ورد الحكم في قضية (rush factors u.levin) راجع إلى (shaun,f.o.malley,vol 7.no 2 p 84)

² مرقس، سليمان: الوافي في شرح القانون المدني في الالتزامات والفعل الضار والمسؤولية المدنية، الأحكام العامة، مجلد أول، طبعة 5، تنقيح حبيب إبراهيم الخليلي، دون دار نشر، سنة 1992.

وتختلف طبيعة هذه المؤاخذة حسب الأمر الذي ارتكبه الفاعل، وتقسم المسؤولية، بشكل عام، إلى مسؤولية أدبية وأخرى قانونية:

أ- المسؤولية الأدبية: وهي التي تنتج عن مخالفة قاعدة أخلاقية، أو قاعدة دينية غير معاقب عليها في النصوص القانونية، وهذه المسؤولية يكون جزاؤها عادةً بتأنيب الضمير و/أو نبد المجتمع للشخص الذي ارتكبها، ويلحق بها حساب أخروي يعاقب عليه الله سبحانه وتعالى¹، أما بشأن مسؤولية مدقق الحسابات الأدبية والذي أعطاه المجتمع الثقة والذي يعتبره الحارس من الرشوة والفساد، فإذا أخل المدقق بهذه الثقة فانه يخيب أمل المجتمع به².

ب- المسؤولية القانونية: وهي تتمثل في الإخلال بالالتزام القانوني أو مخالفة قاعدة قانونية، إما أن تكون قاعدة جزائية يعاقب عليها القانون، والمعروفة بالمسؤولية الجزائية، أو قاعدة قانونية مدنية يعاقب عليها بالتعويض وجبر الضرر، وتعرف بالمسؤولية المدنية أو مسؤولية مهنية، ويطلق على قواعدها قواعد تأديبية، وتكون إما بتنبيه شفوي أو خطي أو بتجميد رخصة أو بتوقيف عن العمل³ مثلاً، وقد نص المشرع صراحة على مسؤولية المدقق القانونية. مثلاً نص قانون الشركات رقم 12 لسنة 1964 في المادة 1/173 "دققو الحسابات مسؤولون عن الأخطاء التي يرتكبونها في عملهم".

¹ مقطع من كتاب المسؤولية المدنية للدكتور محمد البواسيري، ط2، مطبعة الشرق منشور على الرابط www.startimes.com.

² دحدوح، حسين أحمد، القاضي، حسين يوسف، مرجع سابق، ص186.

³ التمييز بين نوعين من المسؤولية القانونية وهما: المسؤولية الجزائية والمسؤولية مدنية حيث كل منهما تختلف عن الأخرى على سبيل المثال من حيث:

1- المسؤولية الجنائية تنقيد بقاعدة لا جريمة ولا عقوبة الا بنص حيث لا يمكن أن يسأل الشخص جزائياً اذا لم يكن فعله مجرم بنص القانون، أما بالنسبة للمسؤولية المدنية فهي تكون أوسع حيث انها من الممكن ان تحاسب على اي فعل سبب ضرر للغير حتى ولو لم يوجد نص في القانون.

2 - من حيث الهدف تختلف المسؤوليتين عن بعضهما البعض، حيث تسعى المسؤولية الجزائية إلى زجر الجاني وتحقيق الردع العام، في حين إن المسؤولية المدنية تسعى غالباً إلى التعويض عن الضرر الناشئ عن الإخلال بالالتزام القانوني السابق.

3- تختلف من حيث الجهة التي تقوم على تحريك الدعوى بالنسبة للمسؤولية الجنائية فالشكوى تحركها النيابة العامة، أما بالنسبة للمسؤولية المدنية فإن الدعوى لا تقام الا من المضرور.

الفرع الأول: المسؤولية المهنية والجزائية:

تعتبر المسؤليتان المهنية والجزائية من ضمن المسؤولية القانونية، التي نص المشرع عليهما صراحة، إما بقانون أو لائحة أو تعليمات، حيث نظمت القوانين ذات العلاقة مثل قوانين الشركات وقوانين مهنة تدقيق الحسابات واللوائح التنفيذية الصادرة عنها مسؤولية مدقق الحسابات المهنية والجزائية، وقامت بالنص على الجرائم، وحددت عقوباتها التي سيتم دراستها في هذا الفرع بشيء من التفصيل على النحو الآتي:

أولاً: المسؤولية التأديبية أو ما تعرف (بالمهنية):

وضع قانون مزاولة مهنة تدقيق الحسابات الفلسطيني رقم 9 لسنة 2004 أسساً لمعاقبة مدقق الحسابات الخارجي في حال مخالفة القواعد والمعايير الأخلاقية والسلوكية لمهنة تدقيق الحسابات وهو ما نصت عليه المادة (25) من قانون مهنة تدقيق الحسابات من أنه:

1- إذا ارتكب المدقق أية مخالفة لهذا القانون، أو أقدم على تصرف يخل بالمسؤوليات المشروطة به بقواعد وأسس وآداب ممارسة المهنة، أو ارتكب أي تصرف يسيء إلى كرامتها وكرامة العاملين فيها يحال إلى لجنة تأديبية تشكلها الجمعية.

2- يعاقب المدقق المدان بإحدى العقوبات التأديبية التالية:

- أ- التنبيه الخطي.
- ب- الإنذار الخطي.
- ت- توقيف العمل برخصته ولمدة لا تزيد على ثلاث سنوات، ومنعه من ممارسة المهنة خلالها.

ويكون قرار اللجنة التأديبية خاضعاً لمصادقة المجلس بثلاثي أعضائه إذا كان يقضي بإدانة المدقق بالعقوبة المنصوص عليها في الفقرة 2 بند ج أعلاه، أو عند إلغاء الرخصة"، ومما يؤخذ على هذه المادة، أن اللجان، التي تتابع مخالفات المدققين، يتم تعيينها من قبل جمعية مدققي

الحسابات الفلسطينية، والتي لا تأخذ في العادة قرارات صارمة بحق المخالف، فقليلة هي القرارات التي أخذت بحق أي من المدققين وذلك لعدم الخلو من المصالح الشخصية المشتركة التي تجمع فيما بين المدققين أبناء المهنة الواحدة بالرغم من وجود المخالفات التي ترتكب، ويرجع ذلك إلى غياب دور مجلس المهنة الذي يمتاز باستقلالية أكثر من الجمعية على الأقل يكون تابعاً للقطاع الحكومي، ولا يخضع لتأثير أعضاء الجمعية، أو حتى الهيئة العامة¹، وما يعزز رأي الباحث، هو النهج الذي اتبعه المشرع الأردني في القديم والحديث. وبالنسبة لقانون مهنة تدقيق الحسابات الأردني السابق رقم 32 لسنة 1985 فقد نصت المادة 24 منه على: "تشكل اللجنة التأديبية من مجلس مهنة تدقيق الحسابات من اثنين من أعضاء المجلس وأحد المدققين المرخصين لمدة سنتين قابلة للتجديد"²، في هذه الحالة تكون أكثر استقلالية وشفافية، وقد طور المشرع الأردني القواعد القانونية ذات الصلة في القانون الجديد رقم 73 لسنة 2003 فقد نصت المادة 34 "تشكل في الجمعية بقرار من المجلس (مجلس إدارة الجمعية) لجنة تأديبية على أن تحدد اختصاصاتها وكيفية عقد اجتماعاتها وإصدار قراراتها والتصديق عليها وتنفيذها ونشرها وإجراءات تقديم الشكاوي والنظر فيها وتشكيل أي لجان أخرى لغايات قيام هذه اللجنة بمهامها بمقتضى، نظام مزاول مهنة المحاسبة القانونية الصادر بمقتضى أحكام هذا القانون"، ومما تجدر الإشارة إليه، أن المشرع الأردني، في قانون تنظيم مهنة المحاسبة القانونية رقم 73 لسنة 2003، جعل الأحكام التي تصدرها اللجنة التأديبية تحت رقابة المجلس وبحاجة لمصادقته على الأحكام، ويكون قرار المجلس خاضعاً لمصادقة الهيئة العليا³ إذا تعلق بالغاء إجازة المزاول،

¹ مقابلة مع إبراهيم المحاميد: مرجع سابق.

² نشر هذا القانون على الصفحة 870 من عدد الجريدة الرسمية رقم 3323 تاريخ 1985/6/16.

³ نصت المادة 4 من القانون الأردني قانون تنظيم مهنة المحاسبة القانونية رقم 73 لسنة 2003 "أ) تشكل هيئة عليا للمهنة برئاسة الوزير (وزير الصناعة والتجارة) وعضوية كل من: 1- وزير المالية. عدد 2 نائباً الرئيس. 2- محافظ البنك المركزي الأردني. 3- رئيس ديوان مجلس المحاسبة. 4- رئيس مفوضي هيئة الأوراق المالية. 5- مدير عام هيئة التأمين. 6- مراقب عام الشركات. 7- الرئيس (مجلس إدارة الجمعية). 8- شخص من ذوي الخبرة والاختصاص في المحاسبة من قطاع الخاص يعينه مجلس الوزراء بناء على تنسيب الوزير المستند إلى توصية رئيس الجامعة. 9- ثلاثة محاسبين قانونيين يسميهم مجلس، مجلس إدارة الجمعية. ب) تكون مدة عضوية للاعضاء المنصوص عليهم في البنود 8+9+10 من الفقرة أ من هذه المادة سنتين قابلة للتجديد مرة واحدة، ويجوز تغيير أي منهم بتعيين بديل له للمدة المتبقية من عضويته وذلك بذات الطريقة التي عين بها.

وشطب اسم المحاسب القانوني نهائياً من سجل المزاولين على أن تكون هذه القرارات قابلة للطعن أمام محكمة العدل العليا¹.

ويجب على اللجنة التأديبية، أو لجنة التحقيق، أثناء التحقيق في الشكوى المقدمة بحق المدقق ارتكابه أو اشتباه بارتكابه جريمة جزائية ضد المدقق، فيترتب عليها رفع جميع الأوراق المتعلقة بالشكوى إلى رئيس الجمعية لاحتالها إلى النائب العام لاتخاذ الجراءات القانونية بحقه².

ثانياً: المسؤولية الجزائية لمدقق الحسابات الخارجي:

هي المسؤولية الناجمة عن فعل مجرم يقوم به مدقق الحسابات الخارجي، أثناء ممارسة عمله، وتحرك هذه الدعوى من قبل النيابة العامة، ذلك أن الضرر الجرمي ألحق ضرراً بالمجتمع³، ويتطلب قيام المسؤولية الجزائية على مدقق الحسابات الخارجي أركان الجريمة، الركن المادي وعلاقة السببية، والنص التجريمي للفعل المرتكب استناداً إلى قاعدة، "إن لا جريمة ولا عقوبة إلا بنص" وقد نص شراع القانون، سواء في قانون الشركات، أو قانون المنظم لمهنة تدقيق الحسابات، واللوائح التنفيذية، والتعليمات على العقوبات الجزائية، التي تترتب على مدقق الحسابات، ومنها، مثال ذلك ما نصت عليه المادة (280) من قانون الشركات الأردني رقم 22 لسنة 1997، "يعتبر مدقق الحسابات الذي يخالف أحكام هذا القانون بتقديم تقارير، أو بيانات لا تتفق وواقع حسابات الشركة التي قام بتدقيقها، أنه ارتكب جرماً، ويعاقب عليه بالحبس مدة لا تقل عن ستة أشهر، ولا تزيد على ثلاثة سنوات، أو بغرامة لا تقل عن الف دينار، أو بكلتا العقوبتين، ولا يحول ذلك دون تعرضه للعقوبات المسلكية المفروضة في القوانين الخاصة بالمهنة المعمول بها".

وكذلك ما نصت عليه المادة (28) من قانون مهنة تدقيق الحسابات الأردني رقم 32 لسنة 1985 على أنه، "مع مراعاة ما ورد في قانون الشركات المعمول به يعاقب المدقق بالعقوبات

¹ المادة 37 من قانون تنظيم مهنة المحاسبة القانونية رقم 73 لسنة 2003.

² المادة 26 من قانون مزاولة مهنة تدقيق الحسابات رقم 9 لسنة 2004.

³ القاضي، حسين ودحدوح، حسين: مراجعة الحسابات الأساسية، جامعة دمشق، 1998 و1999، ص 147 و148.

المنصوص عليها في قانون العقوبات المعمول به إذا ارتكب أي فعل من الأفعال التالية أو حاول ارتكابه:

1- دون بيانات عادية في أي تقرير أو حسابات وثيقة قام بإعدادها في سياق ممارسته للمهنة.

2- وضع تقديراً مغايراً للحقيقة أو صادق على وقائع مغايرة للحقيقة في أي وثيقة يتوجب إصدارها قانوناً

3- صادق على تواريخ أرباح صورية أو غير حقيقية ".

وتجدر الإشارة إلى أنّ العقوبات الجزائية بخصوص مزاولة المهنة دون الحصول على ترخيص، أو مزاولة مهنة التدقيق خلال مدة إيقاف رخصته، أو بعد شطب اسمه من سجل المدققين المزاولين، اقتصر على السجن مدة لا تزيد على سنة، ولم يحدد الحد الأدنى، أو بغرامة لا تتجاوز 500 دينار، أما إذا ارتكب المدقق أحد المحظورات التي نصت عليها المادة 23 من قانون مهنة تدقيق الحسابات من 6-11 منه فيعاقب بالسجن مدة لا تزيد على 3 سنوات، أو بغرامة مالية لا تزيد على 1000 دينار¹، وهذه العقوبات، من وجهة نظر الباحث، غير كافية لردع المدققين، حيث إنّنا بطور الحديث عن شركات تدقيق ضخمة تتقاضى مبالغ أجور عالية نتيجة عملها والمبلغ المفروض من قبل المشرع كعقوبة لا يحقق الردع الذي يطلبه المجتمع، وخصوصاً أن المشرع لم يضع حداً أدنى في كلا العقوبتين: الحبس أو الغرامة المالية.

ولذلك على المشرع الفلسطيني، أن يحذو حذو المشرع الأردني، في هذا المجال، فقد أحسن المشرع الأردني حينما قرر قيمة العقوبة على مثل الجرائم المذكورة أعلاه، ووضع حداً أدنى وحداً للغرامة بقيمة خمسة آلاف دينار، وحد أعلى بقيمة عشرون ألف دينار أردني والحبس مدة لا تقل عن سنة ولا تزيد عن ثلاث سنوات²، ومما تجدر الإشارة إليه أن عدم ثبوت الجريمة على

¹ المواد 28 و 29 من قانون مزاولة مهنة تدقيق الحسابات رقم 9 لسنة 2004.

² المواد 43 و 44 من قانون تنظيم مهنة المحاسبة القانونية رقم 73 لسنة 2003 الأردني.

المتهم أمام القضاء والحكم ببراءته لا تحول دون اتخاذ الإجراء التأديبي المناسب بحقه إذا تبين للمجلس ما يبرر ذلك¹، أما بالنسبة لقانون الشركات النافذ رقم 12 لسنة 1964، فقد نص في المادة 226 "مدققو الحسابات الذين يخالفون أحكام هذا القانون يقصد الاضرار بالشركة الموكل اليهم تدقيق حساباتها أو بتقديم تقارير أو بيانات لا تتفق وواقع الحسابات التي قامو بتدقيقها يعتبرون أنهم ارتكبو جرماً يعاقبون عليه بالحبس مدة لا تقل عن ستة أشهر أو بغرامة لا تتجاوز مائة دينار".

الفرع الثاني: المسؤولية المدنية التي تقع على المدقق تجاه الشركة أو المساهمين أو تجاه الغير حسن النية²:

إذا أخطأ مدقق الحسابات، وألحق ضرراً بشركة المساهمة التي يعمل على تدقيق حساباتها أو الغير من المتعاملين مع الشركة ممن يعتمدون على مصداقية التقرير المالي الذي يصدره مدقق الحسابات الخارجي، هناك مدرستان لتعويض عن الضرر، المدرسة الغربية في اقامة التعويض على أساس الخطأ أستناداً إلى القاعدة العامة حيث "يسأل المدقق مدنياً في حدود الخطأ الذي ارتكبه، وحينما ينتفي الخطأ تنتفي مسؤوليته"³، وحسب المدرسة الإسلامية وقد قسم الفقه الغربي المسؤولية المدنية إلى مسؤولية عقدية⁴ "مصدرها العقد" وأخرى تقصيرية مصدرها الاتفاق، أما

¹ المادة 27 من قانون مزاوله مهنة تدقيق الحسابات الفلسطيني رقم 4 لسنة 2004.

² وقد اكتفى المشرع في قانون الشركات رقم 12 لسنة 1964 في المادة (173 : أ) بالنص على انه مدققو الحسابات مسؤولين عن الاخطاء التي ارتكبوها في عملهم. ب) تسقط المسؤولية بالتقادم دعوى المسؤولية بمرور خمس سنوات على التاريخ الذي انعقدت فيه الهيئة العامة ونظرت فيه بتقديرهم. أما الشرع الأردني فقد فصل في مسؤولية المدقق بطريقة أو فى المادة (201) قانون الشركات الأردني رقم 22 لسنة 1997 " يكون مدقق الحسابات مسئولاً تجاه كل من الشركة التي يقوم بتدقيق حساباتها ومساهميها ومستخدمي بياناتها المالية عن تعويض الضرر المتحقق والربح الفائت بسبب الاخطاء التي ارتكبتها في تنفيذ عمله أو نتيجة لإخفاقه في القيام بواجباته المحددة له وفقاً لأحكام هذا القانون وأحكام أي تصرفات أخرى سارية المفعول أو واجباته التي تقتضيها معايير المحاسبة والتدقيق الدولية المعتمدة أو بسبب اصدار بيانات مالية غير متطابقة للواقع بشكل جوهري أو عن مصادقته على هذه البيانات ويسأل المدقق عن تعويض الضرر الذي يلحقه بالمساهمين او الغير حسن النية بسبب الخطأ الذي ارتكبه، وإذا كان للشركة أكثر من مدقق حسابات واشتركوا في الخطأ الذي ارتكبه كانوا مسئولين بالتضامن وفق أحكام هذه المادة وتسقط دعوى المسؤولية المدنية في أي من هذه الحالات بمضى ثلاث سنوات من تاريخ انعقاد اجتماع الهيئة العامة للشركة الذي تلي فيه تقرير المدقق، وإذا كان الفعل المنسوب لمدقق الحسابات يشكل جريمة فلا تسقط دعوى المسؤولية المدنية إلا بسقوط دعوى الحق العام.

³ القاضي، دحود، مرجع سابق، ص138+139. راجع إلى (mautz and sharaf/op.cit/pp./120-130)

⁴ من كتاب سلطان، أنور، مرجع سابق، ص231.

بالنسبة للفقهاء الإسلامي (الشريعة الإسلامية) فتؤسس المسؤولية المدنية على فكرة موضوعية (الضرر) وليس على الخطأ بعكس المدرسة الغربية، فالمباشرة وحدها، أي مجرد ارتكاب الفعل الضار لا يوجب الضمان، والتسبب إن كان يستلزم التعدي فذلك يتحقق بمجرد الخروج عن حدود الحق، فالشريعة الإسلامية لا تبحث عن مسلك الفاعل، أو محدث الضرر بمقياس ذاتي أو شخصي، وإنما يقاس الفعل غير المشروع بمقياس موضوعي أو اجتماعي قوامه أن الإضرار بالآخرين هو في ذاته عمل غير مشروع يوجب الضمان، وبالتالي التعويض¹، بالإستناد إلى المادة (256)² من القانون المدني الأردني (كل اضرار بالغير يلزم فاعله ولو غير مميز بضمان الضرر) وبناء على نص المادة يتبين ان المسؤولية تقوم على (الخطأ، الضرر، وعلاقة سببية).

أولاً: أنواع المسؤولية المدنية:

أ) المسؤولية العقدية مسؤولية المدقق تجاه الشركة والمساهمين:

تعرف المسؤولية العقدية هي جزاء عدم تنفيذ العقد³ وبخصوص مسؤولية مدقق الحسابات التي تنتج عن الإخلال في تنفيذ أو عدم تنفيذ العقد (عقد الوكالة⁴) أو التأخر في تنفيذه⁵، بين مدقق الحسابات الخارجي مع الشركة المساهمة، مثال ذلك حالة عدم تقديم التقرير التدقيق في الموعد المحدد مثلاً، أو عدم اشتماله على عناصره الأساسية التي نص عليها القانون، أو أن يشمل التقرير جزئية معينة من أعمال الشركة، ولا يشمل باقي أعمال الشركة المتفق عليها.

¹ جميعي، عبد الباسط (حتوت، عادل ومذكور، محمد سلا، حسني عبد المنعم): الوسيط في شرح القانون المدني الأردني، القاهرة، اصدار الدار العربية للموسوعات. 2001، ص 1243-1244.

² المادة (256) من القانون المدني الأردني رقم (43) لسنة 1976.

³ سلطان، أنور، مرجع سابق، ص 231.

⁴ يشترط لقيام المسؤولية العقدية وجود عقد صحيح حصل الاخلال به وجاء تعريف العقد الصحيح في القانون المدني العراقي في المادة 1/33 "هو العقد المشروع ذاتاً ووصفاً بأن يكون صادراً من أهله مضافاً إلى محل قابل لحكمة وله سبب مشروع وأو صافه صحيحة سالمة من الخلل ". وهو ما أكدته المادة 167 من القانون المدني الأردني وهما مستمدان من القاعدة 108 من مجلة الأحكام العدلية حيث نصت على " البيع الصحيح هو البيع الجائر وهو البيع المشروع أصلاً ووصفاً".

⁵ الفضل، منذر: النظرية العامة للالتزامات دراسة مقارنة بين الفقه الإسلامي والقوانين المدنية والوضعية، الجزء الأول، عمان، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، دون طبعة، سنة 1996، ص 288+289.

وبناء على ما سبق، فإن مسؤولية المدقق، قبل الشركة، تعاقدية أساسها إخلال المدقق بعقد الوكالة الذي يربطه بالشركة والذي ترتب عليه ضرر حسب الفقه الإسلامي والذي يفرض عليه - كما تقدم - أن يبذل في أداء عمله العناية المهنية المطلوبة، وعلى ذلك يحق للشركة أن تقيم دعوى المسؤولية على المدقق عن الأخطاء والأفعال التي صدرت منه أثناء أداء عمله والتي نشأ عنها ضرر لها، غير أن المحكمة لا تعطي بتعويض الضرر الذي أصاب الشركة، إلا إذا أثبتت الشركة خطأ المدقق والضرر الذي أصابها والعلاقة السببية بين الخطأ والضرر، كما جاء في نص المادة 202 من قانون الشركات الأردني، ويتم التعويض في المسؤولية العقدية عن الضرر المباشر المتوقع، ذلك أن المسؤولية العقدية تقوم على العقد، لذا فإن إرادة المتعاقدين هي التي تحدد مدى الضرر الواجب التعويض عنه، إلا أن هناك حالة يتم التعويض عن الضرر المتوقع وغير المتوقع وهي حالة الغش والخطأ الجسيم¹.

ب) المسؤولية التقصيرية التي تقوم على المدقق عند إضرار بالغير حسن النية:

هي التي تنتج عن الفعل الضار الذي نتج عن أعمال المدقق الخاطئة، التي سببت ضرراً تجاه الغير، الذي لا تربط مدقق الحسابات علاقه به حيث إن الفقه الإسلامي وخصوصاً (الفقه الحنفي) الذي لم يتطرق له حيث إنه أقام المسؤولية المدنية على أساس الفعل الضار، ومبدأ جبر الضرر، استناداً إلى حديث الرسول صلى الله عليه وسلم: (لا ضرر ولا ضرار)² واستناداً إلى القاعدة الفقهية (الضرر يزال)³⁴.

ويُقاس عليها مسؤولية مدقق الحسابات مع المساهمين بصورة فردية، وقبل الغير حسني النية، بقوانين كدائني الشركة مسؤولية تقصيره أساسها الخطأ الذي ارتكبه أثناء قيامه بمهمته

¹ سلطان، أنور: مرجع سابق، ص 245.

² الضرر: إيقاع الأذى ابتداءً، أما الضرر: مقابلة الأذى بمثله. وجاء شرحها بأنه لا يجوز للإنسان أن يبتدىء غيره بضرر وأنه لا يجوز مقابلة الضرر بمثله. عوده، علي حسن: المختار من مجلة الأحكام، الجزء الأول 1945، المطبعة العصرية - القدس، ص 29.

³ الضرر يزال: إن الضرر يجب أن يزال لأنه ظلم وغدر والواجب عدم إيقاعه وإقرار الظالم على ظلمه حرام وممنوع شرعاً ويجب إزالته. عوده، حسن علي، المرجع السابق، ص 28. تراجع المادة 20 من مجلة الأحكام العدلية .

⁴ سرحان، المرجع السابق، ص 358.

فترتب عليه الحاق الضرر بهم، كما لو اعتمد أحد البنوك على حسابات الشركة المدققة من قبل المدقق، وأقرض الشركة، وكان المدقق مهماً أو مقصراً عند تدقيق حسابات الشركة، أو قاصداً الغش فيها أنها لا تضر حقيقة الوضع الحقيقي للوضع المالي للشركة، أو أن أحد المساهمين قام بشراء اسهم الشركة استناداً إلى تقرير المدقق، ومن ثم اتضح عدم صحتها، فالمدقق مجاز قانونياً بممارسة مهنة تدقيق الحسابات، أي هو معترف له بتقديم المشورة أو الرأي للجمهور بصورة عامة، ومن حق هذا الجمهور أن يعتمد على رأي المدقق في تعامله¹، فإذا تضرر الغير من ذلك كان من حقه مطالبة المدقق بالتعويض بعد أن يثبت خطأ المدقق وما أصابه من ضرر والعلاقة السببية بين الخطأ والضرر².

وعلى اعتبار التكليف القانوني للمدقق الخارجي على أنه وكيل عن المساهمين بأجر، فإن مسؤوليته المدنية تتحدد في ضوء القواعد العامة للوكيل بأجر، والتي تشترط توافر الضرر والخطأ والعلاقة السببية التي سيتم دراستها في المبحث الثاني من هذا الفصل، فضلاً عن النصوص القانونية التي وردت في قانون الشركات وقانون مزولة مهنة مدقق الحسابات وقانون هيئة الأوراق المالية وتعليماته.

لذا يجب أن يبذل في تنفيذ وکالته عناية الرجل المعتاد، كما تنص القواعد العامة للوكالة بأجر من 2/841 مدني، بحيث يكون مسئولاً إذا أخطأ، أو أهمل، أو قصر في القيام بواجبه، وهو مسؤول من قبل الشركة والغير حسني النية والمساهمين بتعويض ما أصابهم من الضرر من جراء تصرفاته (201)³، ويتم التعويض عن الضرر المباشر المتوقع وغير المتوقع⁴.

¹ العكيلي، ص 336. مأخوذ ورجع إلى عبد الملك الشمري، مرجع سابق، ص 8.

² السرحان، مرجع السابق، ص 359.

³ العكيلي، عزيز: الوسيط في الشركات التجارية دراسة فقهية قضائية مقارنة في الأحكام العامة والخاصة، دار الثقافة لنشر والتوزيع 2010 عمان، ص 335-336.

⁴ سلطان، أنور، مرجع سابق، ص 245.

ثانياً: شروط قيام المسؤولية المدنية:

أ- الخطأ:

"هو انحراف في سلوك الشخص مع إدراكه لهذا الانحراف"¹، وهو ما اعتمدته الفقه الغربي حيث لا يسأل المدقق مدنياً إلا في حدود ما ارتكبه من خطأ، وفي حال انتفاء الخطأ تنتفي مسائلة المدقق، ومن هذا التعريف يظهر لنا ان للخطأ ركنين الاول مادي وهو " الانحراف والتعدي والآخر ركن معنوي وهو الادراك" وهذا الأخير يلزم لقيام المسؤولية في الفقه الذي بنى المسؤولية على الضرر، مثل: مجلة الأحكام العدلية والقوانين الحديثة التي تأثرت بها مثل القانون المدني الأردني، أما بالنسبة للفقه الفرنسي² والقوانين الحديثة التي أخذت عنه مثل القانون المصري، فإنه يحتاج إلى وجود ركنين للخطأ لقيام المسؤولية التقصيرية وهما الركن المادي والركن المعنوي³.

يتبين، حسب ما هو مطبق من القوانين السارية، في فلسطين، منها مجلة الأحكام العدلية وقانون المخالفات المدنية، تبين أن قانون المخالفات المدنية يشترط لقيام المسؤولية الفعل الضار (المخالفة المدنية) وجود عنصرين:

- 1- مادي وهو التعدي، وهو " السلوك غير المألوف من الرجل العادي "، وقد شرحت المذكرات الإيضاحية للقانون المدني الأردني رقم 43 لسنة 1976 معنى الاضرار، (وهو مجاوزة الحد الواجب الوقوف عنده او التقصير عند الحد الواجب الوصول اليه في الفعل أو الامتناع مما يترتب عليه الضرر، وتنصرف دلالتة إلى الفعل العمد وإلى مجرد الإهمال، أو مخالفة القانون، أو عدم مراعاة أحكامه، على حد سواء⁴، وقد قسم التعدي بالنسبة إلى

¹ سلطان، أنور، مرجع سابق، ص350.

² رتب الفقه الفرنسي لقيام الخطأ في المسؤولية هو أن يكون هناك ركنان لا يقوم إلا بهما ركن مادي وهو فعل الاضرار وركن معنوي هو الادراك.

³ المصدر نفسه، ص350.

⁴ دواس، أمين، مرجع سابق، ص32. عاد على المذكرات الإيضاحية للقانون المدني الأردني، ج1، مرجع سابق، ص277-279.

الركن المادي إلى (الخطأ إلى الخطأ البسيط¹، الخطأ الجسيم²)³.

2- معنوي وهو الادراك أو التمييز، وبينما لا تقوم المسؤولية في هذا القانون، إلا بتوفر كلا العنصرين في الخطأ، إلى جانب اركان المسؤولية الاخرى - ضرر وعلاقة سببية - أما بالنسبة لمجلة الأحكام العدلية، فإنها تكتفي بالعنصر المادي وحده وهو الانحراف أو التعدي⁴، ويقسم الخطأ حسب الركن المعنوي إلى:

أ- الغش الاستدلالي، ويشير إلى وجود قدر من الإهمال الشديد، وغير المعتاد مع عدم وجود نية للخداع أو الحاق الضرر بالآخرين ويطلق عليه الغش المتهور وبالنسبة للمدقق فقد عرفته محكمة الاستئناف الفدرالية على أنه ابداء المراجع لرأي في القوائم المالية في الوقت الذي يتوافر لديه اعتقاد راسخ بعدم توافر المعلومات التي تم من خلالها التوصل لهذا الرأي.

ب- الغش أو الاحتيال (trregularity): ويقع عند حدوث التحريفات، وتوافر المعرفة لدى المدقق عن أثرها السلبي، ووجود النية لديه لخداع الآخرين⁵، وهو الأكثر خطورة من الخطأ العادي أو الجسيم، وإذا تم اثباته، فإنه يسمح لفئة كبيرة من المدعين بمسأعته.

¹ الخطأ البسيط: وهو غياب مستوى معقول من العناية من أي فرد يكون محل المدقق بذات الظروف التي كان يعمل بها المدقق المخطئ مع التعرف على الطريقة التي كان سيتبعها المراجع اذا واجه الموقف نفسه.

² الخطأ الجسيم: يحدث نتيجة لعدم بذل أدنى قدر من العناية ويتعادل سلوك المراجع في هذه الحالة مع السلوك المتوقع من شخص يتسم بالطيش.

³ القاضي، حسين يوسف ودحدوح، حسين أحمد: **مراجعة الحسابات المتقدمة**، الجزء الأول، الطبعة الأولى، الاصدار الأول، عمان، دار الثقافة، 2009، ص 191.

⁴ دواس، أمين: **مجلة الأحكام العدلية وقانون المخالفات المدنية (2)**، فلسطين، المعهد القضائي الفلسطيني، 2012، ص 32.

⁵ القاضي، والدحدوح: **مراجعة الحسابات المتقدمة**، مرجع سابق، 2009، ص 191. ويرى الباحث أن المجلة أخذت بالركن المعنوي بطريقة ضمنية حيث أنها قامت بالترقية بين عقوبة الشخص المتعمد وغير المتعمد، وما يدل على ذلك أن القضاء الفلسطيني يفرق بين الفعل المتعمد وغير المتعمد قرار محكمة استئناف رام الله قرارها رقم (10/235) حكمت بموجب المادة (93) من المجلة لا يضمن المتسبب، إلا بتعمد وحيث أننا بصدد دراسة مسؤولية مدقق الحسابات الخارجي الذي اشترط ان عن الاعمال التي يقوم بها وحيث ان المشرع سواء الفلسطيني أو الأردني، أن يكون المدقق الوكيل كامل الاهلية فلا يوجد سبب لدراسة مسؤولية عديم التمييز أو نقص الاهلية حيث اختصر المشرع المسؤولية على كامل الأهلية.

ب- الضرر:

حيث أقام الفقه الإسلامي أساس قيام فكرة المسؤولية على أساس اثبات الضرر، سواء أكان ضرراً مادياً أم أدبياً حين اعتبر قيام الخطأ فقط عند قيام الضرر، ولم يشترط وجوب التمييز أو الإدراك، إلا أنه اعتبر الشخص، الذي ارتكب الفعل المؤدي إلى الضرر، وهو عالم بما يفعل، وقاصد فعل ذلك، أنه متعمد¹، خلاف الفاعل الذي لا يعلم بأن فعله الذي قام به سوف يؤدي إلى ذلك الضرر فيعتبر في هذه الحالة مهملاً، ويترتب في كلا الحالتين مسؤولية عادلة².

يستفاد مما تقدم، أنه في حالة ثبوت ضرر سواء كان من الغير، أو الشركة، أو المساهمين، فإنه يعتد هنا بخطأ المدقق، وتنطبق عليه تقسيمات الخطأ السابق ذكرها سواء على أساس مقدار التعدي، أو توافر ركن الإدراك والتمييز، ويمكن اثبات الضرر عن طريق اهمال المدقق وعدم بذله العناية اللازمة³.

ج- العلاقة السببية بين الخطأ والضرر:

وهو أن يكون الضرر نتيجة مباشرة للخطأ، ومن الأمثلة التي تضرب على هذه الحالة، في حالة قيام أحد المساهمين بشراء أسهم، قبل صدور تقرير المدقق، وفي هذه الحالة لا يكون المدقق مسؤولاً عن الخسائر التي قد تلحق بهذا المساهم، لانقضاء العلاقة السببية بين الخطأ والضرر، أو لو قام أحد المساهمين بشراء أسهم، بعد اشهار افلاسها، مهما يكن تقرير المدقق فان علاقة السببية غير موجودة.

¹ سرحان، مرجع سابق، ص 364.

² دواس، أمين، مرجع سابق، ص 33.

³ ومن الأمثلة على ذلك "وهو ما أقرته إحدى المحاكم الأمريكية مسؤولية المراجع نتيجة فشله في اكتشاف الاعمال غير القانونية التي كان من الممكن كشفها لو بذلت العناية المعتادة (Robertson and bavis) مع العلم أن الكشف عن هذه المخالفات يستوجب ابلاغ الجهات المختصة عنها وليس ابرازها في التقرير ويمكن التعبير عن الضرر بخسارة مالية عانا منها أحد مستخدمي القوائم المالية، وعلى المدعي أن يثبت أن القوائم المالية كانت مظلة بشكل جوهري "القاضي، والدحوح: أساسيات في مراجعة الحسابات، مرجع سابق، ص 137.

وقد أكد ذلك القضاء الفلسطيني، حيث قضت محكمة الاستئناف الفلسطينية التي أسست حكمها على المسؤولية التقصيرية بتوافر الخطأ والضرر وعلاقة السببية بينهما وهذه الأركان وجدتتها المحكمة متوافرة لحصول الخطأ المتمثل في قول مديرة المصنع إنه لم يتم استعمال مواد كيميائية لتسليك المجاري، وأن المادة الصفراء الموجودة هي الفيزالين، وقد بينت المحكمة أنه، وفقاً لسلوك العامل العادي، في هذه الحالة، فإنه لا يضر، لأن يضع عازلاً على يده للفحص، كجمع المواسير، ونتيجة لما قام به المستأنف ضده فقد احترقت يده، أي أن الضرر الذي أصابه كان نتيجة لخطأ المديرة بقولها أنه لم يتم استخدام مواد كيميائية، وحيث إن الضرر قد حصل، واحترقت يد المستأنف ضده، وإن هذا الضرر كان نتيجة للخطأ فإن علاقة السببية تعتبر قائمة¹ يلاحظ من الحكم أن المحكمة استندت في حكمها للأخذ بسلوك الرجل المعتاد.

ثالثاً: تقادم دعوى المسؤولية بشكل عام و دعوى مسؤولية المدقق على وجه الخصوص:

نصت المادة 173 من قانون الشركات النافذ رقم 12 لسنة 1964، على أنه:

- 1- "مدققو الحسابات مسؤولين عن الأخطاء التي يرتكبونها في عملهم .
- 2- تسقط بالتقادم دعوى المسؤولية بمرور خمس سنوات على التاريخ الذي انعقدت فيه الهيئة العامة ونظرت فيه بتقريرهم"، أما بالنسبة للمشرع الأردني، فقد خفض مدة التقادم من خمس سنوات إلى ثلاث سنوات حيث جاء في قانون الشركات الأردني رقم 22 لسنة 1997، "ولا تسمع دعوى المسؤولية المدنية عن أخطاء المدقق في مهنته " وفقاً للمادة 201 من قانون الشركات، بعد ثلاث سنوات من تاريخ انعقاد الهيئة العامة للشركة الذي يتلى فيه تقرير المدقق، إلا إذا كان الفعل المنسوب للمدقق يكون جريمة فلا تسقط دعوى المسؤولية إلا بسقوط دعوى الحق العام.

¹ استئناف حقوق فلسطيني رقم 570 / 2000 لدى محكمة الاستئناف المنعقدة في رام الله بتاريخ 2004/4/21.

المطلب الثاني: الخطأ المهني، ومعيار العناية الواجبة لمدقق الحسابات ومسؤوليته عن أعمال تابعيه:

سيتناول هذا المطلب مفهوم الخطأ المهني، والخطأ المهني الخاص بمدقق الحسابات الخارجي، ومعيار العناية التي على مدقق الحسابات الخارجي القيام بها هل هي عناية الرجل المعتاد أم الرجل الحريص في الفرع الأول من هذا المطلب، أما الفرع الثاني فسيتناول مسؤولية المتبوع (مدقق الحسابات الخارجي) عن أعمال تابعه من محاسبين ومساعدين وغيرهم وما هي شروط قيام علاقة التبعية وفائدتها.

الفرع الأول: معايير العناية التي تطبق على عمل مدقق الحسابات الخارجي في شركات المساهمة:

قسم الفقهاء العناية التي على مدقق الحسابات أن يقوم بها، بشكل عام، إلى عناية الرجل في شؤونه الخاص، وهي أدنى درجات العناية، وعناية الرجل المعتاد الذي لا هو بالرجل شديد الحرص ولا بالرجل المفرط وتأتي في الدرجة المعتدلة، وهناك مرتبة الرجل شديد الحرص في أموره العادية، أو في العمل الذي يقوم بهن والتي سيتم دراستها، ودراسة ما هي المسؤولية التي على مدقق الحسابات أن يقوم يلتزم بها.

أولاً: الخطأ المهني:

لقد نصت المادة 1/50 ب من قانون المخالفات المدنية النافذ في فلسطين، على أن الإهمال يتألف أيضاً من " التخلّف عن استعمال الحذق أو اتخاذ الحيطة في ممارسة مهنة أو حرفة، أو صنعة مما يستعمله أو يتخذ شخصاً معتدلاً الإدراك ذو بصيرة من ذوي الكفاية في تلك المهنة¹، أو الحرفة، أو الصنعة مثل تلك الظروف ومن الأمثلة عليها قرار محكمة النقد الفلسطينية

¹ ويستفاد من نص المادة في عبارة (معتدل الإدراك ذو البصيرة في الظروف التي وقع فيها الفعل وكذلك عبارة التخلّق عن اتّيان فعل في ظروف وقع فيها التقصير)، حيث انه لا يؤخذ بالحسبان الظروف الداخلية الشخصية للفاعل، وإنما يتم اخذه هو الظروف الخارجية مثل ظروف البيئة المحيطة بالفاعل، سواء كان الوقت ليلاً أو نهاراً، مائلاً أو مشمساً كل هذه الظروف لها تأثير.

أن عدم سلامة التشخيص وإجراء جراحة ثانية للزائدة الدودية رغم العلم اليقيني ان المريض أجرى جراحة للزائدة يعد خطأ طبياً¹.

وإذا كان للشركة أكثر من مدقق، وكانوا مسئولين بالتضامن عن أخطائهم في أعمال الرقابة التي قاموا بها، والتي دونوها في تقريرهم، الذي يقدم للهيئة العامة، وذلك في ظل القوانين التي تلزمهم بإعداد تقرير موحد، ما لم يعترض أحدهم على الخطأ الموجب للمسؤولية ويثبت ذلك في التقرير، فلا يسأل عن هذا الخطأ الموجب للمسؤولية، ويثبت ذلك في التقرير، فلا يسأل عن هذا الخطأ 201 شركات، أما في ظل القوانين التي تلزم كل مدقق في حالة تعددهم، ان يعد تقريراً مستقلاً، فإن كلاً منهم يكون مسئولاً عن خطئه الذي ترتب عليه الضرر.

ثانياً: معيار الرجل العادي معيار العناية الواجبة (الحذر المهني المعقول) Due Audit Care:

نص قانون الشركات النافذ في المادة 1/173 " مدقق الحسابات مسؤولون عن الأخطاء التي يرتكبونها في عملهم " ولم تحدد المادة معيار العناية، لذلك يتم الرجوع إلى القواعد العامة، وقد اشترطت بعض التعليمات تقديم تأمينات قبل بداية العمل، لكي تضمن أي خطأ ينتج عن عمله كمدقق حسابات خارجي، ويرجع معيار العناية الواجبة كما أورده كتب الاقتصاد إلى معيار (الحذر المهني المعقول)، أي الذي يمكن تصوره، إلى ما يؤديه المدقق من عمل، وبدرجة حسن أدائه له، وتتطلب هذه العناية أن تكون محتويات تلك الأوراق كافية لدرجة تدعم رأيه وما يصرح له عن تطبيقه لقواعد التدقيق².

بالنسبة لمعيار الرجل العادي، حسب القانون المدني، وهو سلوك الرجل بالفئة التي ينتمي إليها الذي ليس شديد الحرص، ولا شديد التفريط بالنسبة للفئة التي ينتمي إليها، وهناك الرجل العادي بين فئة المزارعين، وكذلك الرجل العادي بالنسبة لفئة المهندسين وكذلك بالنسبة للأطباء والمحامين والمحاسبين وغيرهم³، وكذلك الحال بالنسبة للمدقق الخارجي المعتاد لا هو بالمراجع

¹ المقتفي، نقد مدني فلسطيني رقم 2010/351 تاريخ الجلسة 2011/4/24.

² إبراهيم، حسام: تدقيق الحسابات بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص71.

³ دواس أمين، مرجع سابق.

الحصيف الذي لا تخفى عليه أي عملية غش، أو تلاعب، ولا هو بالرجل غير الملم بمعايير المراجعة¹ عملية وهو ما أكدت عليه المادة (1/50 - أ من قانون المخالفات المدنية النافذ في فلسطين حيث نصت " إن الإهمال يتمثل بإتيان فعل لا يأتيه شخص معتدل الإدراك ذو بصيرة في الظروف التي وقع فيها الفعل أو تخلف عن إتيان فعل لا يتخلف شخص كهذا عن إتيانه في ظروف قد وقع فيها التقصير)².

وعلى اعتبار المدقق وكيلًا بأجر، فإن عليه أن يبذل، في تنفيذ ما وكل به، عناية الرجل المعتاد، كما نصت عليه المادة 841 من القانون المدني الأردني. العناية التي يبذلها "الرجل المعتاد" المقصود به في الحقيقة عناية "مدقق الحسابات الخارجي في شركة المساهمة العامة المعتاد".

وبناء على ذلك، فإنه وبصفته وكيلًا عن المساهمين، أو عن مجموع المساهمين، كما نص عليه القانونان الأردني والمصري، يسأل تجاههم باعتبارهم موكله، ويسأله تجاه الشركة والمتعاملين معها باعتبارها واعتبارهم من الغير، حيث إنه، بصفته وكيلًا عن الشركة نفسها، وكما نصّ على ذلك القانون العراقي، ويسأل تجاهها باعتبارها موكلته، ويسأل تجاه المساهمين في الشركة والمتعاملين معها باعتبارهم جميعهم من الغير، عناية الرجل المعتاد للمدقق من أبناء مهنته، وهي اتباع معايير المحاسبة الدولية معايير التدقيق الدولية وما تتطلبه من اجراءات المراجعة التي جرى العرف المهني على استخدامها في الحالات المتشابهة³.

وعلى ذلك يعد المدقق مخطئاً او مقصراً اذا لم يؤد مهمته بتلك المهارة والخبرة والعناية المتوقعة اعتياديا من مدقق الحسابات المؤهل مهنيا وعلميا مما يوجب مساءلته قانونياً من قبل من أصابه ضرر من جراء هذا الخطأ أو التقصير، سواء اكان ذلك عن قصد أم عن غير قصد،

¹ دحود، القاضي، مرجع سابق، سنة 1999، ص132.

² قانون المخالفات المدنية رقم 36 لسنة 1944.

³ العكلي، ص336، راجع محمد وجدي شركس، المرجع السابق ص121، عبد الملك مجيد الشمري، مسؤولية مراقبة الحسابات في ظل التشريعات العراقية، مجلة المحاسب، مجلة الاتحاد العام للمحاسبين والمراقبين العرب، العدد الثاني، لسنة 18 كانون الثاني 1987.

ومسؤولية مدقق الحسابات لا تقتصر على الخطأ، أو التقصير، أو الإهمال الذي يقع منه شخصياً في اداء مهمته، وإنما تشمل ما يقع من مساعدته من خطأ أو إهمال أو تقصير، أو تطبيقاً للقواعد العامة في مسؤولية المتبوع عن أعمال تابعه باعتباره أن للمتبوع سلطة فعلية في رقابة وتوجيه التابع م 1/288 مدني.

لما لمهنة التدقيق من خصوصية وحساسية، فقد توجه طموح المساهمين والغير، والمجتمع، ككل أن يكون المدقق حصيفاً عارفاً بالمهمة التي يقوم بها، وينفذها بإتقان بدون خطأ، بحيث يكون المدقق مسؤولاً عن التقرير الذي قدمه بالكامل، وفي كل الاحوال، ويبرر أصحاب هذا الرأي أن ذلك من المدقق طالما أنه مستوفٍ لكافة الشروط، فمن الطبيعي أن يقوم بتأدية عمله على أكمل وجه، وقد نصت على ذلك صراحة التعليمات الصادرة عن مجلس مهنة تدقيق الحسابات الفلسطيني رقم 6 لسنة 2013 والتي ألزمت المدقق في القيام بعمله معيار الرجل الحريص¹.

الفرع الثاني: مسؤولية مدقق الحسابات حالة تعددهم ومسؤوليته عن خطأ تابعيه²:

الأصل في المسؤولية أن يسأل الشخص عن الأفعال التي يقوم بها هو، ولا يسأل عن أفعال يقوم بها غيره، وهو مستفاد من نصوص القرآن الكريم حيث قال تعالى: ﴿وَلَا تَزِرُ وَازِرَةٌ وِزْرَ أُخْرَىٰ﴾³، وهو ما أكدته المادة 288 من القانون المدني الأردني على (أن لا يسأل أحد

¹ حيث جاء في المادة 3 منها، "يجب على مدقق الحسابات القانوني المزاوول سواء كان فرداً أو شريكاً في شركة تدقيق حسابات محلية أو ممثلاً لفرع شركة تدقيق أجنبية و/أو عاملاً فيها، الإلتزام بهذه الضوابط والقواعد لمهنة تدقيق الحسابات وذلك في جميع أعماله المهنية التي يزاولها ويمارسها في فحص وتدقيق حسابات الأفراد والشركات والمؤسسات والهيئات وغيرها، أو عند تقديمه المشورة والخبرة المهنية أو عند قيامه بأعمال التحكيم والتصفيات في المجالات المحاسبية والمالية والضريبية وفي شهادته على صحة وسلامة الحسابات الختامية والبيانات المالية. وعليه أيضاً، وفي سائر أعماله المهنية، وجوب التقيد التام بالتالي: "الإلتزام التام عند قيامه بتدقيق الحسابات والبيانات المالية بإجراء ما يلي القيام بالواجبات المهنية بعناية المدقق الحريص لدى فحصه البيانات المالية بداء الرأي حولها، والحصول على المعلومات الكافية التي استند إليها في إبداء رأيه مبينا بوضوح المخالفات لمبادئ ومعايير المحاسبة الدولية وأثرها المادي ومدى توفير الجهة التي يقوم بتدقيق حساباتها للبيانات وكافة المعلومات اللازمة".

² يكون المقصود عند ذكر كلمة متبوع في هذا المطلب مدقق الحسابات الخارجي أو شركة تدقيق الحسابات المكونة بموجب أحكام قانون مزاولة مهنة تدقيق الحسابات رقم 9 لسنة 2004. التابع: هو كل من يتلقى التوجيه والتعليمات من مدقق الحسابات الانجاز مهمة التدقيق من مساعدين ومحاسبين وخبراء.

³ الزمر: آية 7.

عن فعل غيره¹، وكانت الغاية من مساءلة المتبوع، تتمثل في ضمان حصول الغير على التعويض عن كامل الضرر الذي أصابه، وخاصة أن المتبوع يكون في العادة موسراً بالقياس إلى تابعه، وذلك استناداً إلى قاعدة "الغرم بالغنم"، وما ذلك إلا استناداً إلى قواعد العدالة حيث تربط مخاطر المشروع وأضراره بما ينتجه من ثمرة وما يحققه لصاحبه من نفع وذلك حسب نظرية تحمل التبعة².

وحيث أن شركة التدقيق تضم عدداً من المراجعين والمساعدين، والكتاب، والموظفين، فإذا استثنينا مدققي الشركاء في شركة التدقيق، فإن تحديد مسؤولية باقي المدققين ومساعدتهم وموظفي الشركة لا يتم مسائلتهم بصورة مباشرة وإنما عن طريق الشركة (شركة التدقيق)، وذلك استناداً إلى مسؤولية المتبوع عن أفعال تابعه، على أساس أن الشركة تضمن للأضرار التي سببها موظفوها.

ولهذه الهيئة الحق في العودة إلى هؤلاء الموظفين وتحميلهم جزءاً من المسؤولية بحسب مخالفاتهم لتعليماتها، وهو ما سيتم دراسته في هذا الفرع، وذلك بالرجوع إلى القواعد العامة في القانون المدني وقانون المخالفات المدنية النافذ.

أولاً: ماهية فكرة وأساس مسؤولية (المتبوع³ عن أعمال التابع⁴) في القوانين النافذة:

أخذ قانون المخالفات المدنية بمسؤولية المتبوع عن فعل تابعه، وذلك تحت عنوان مسؤولية المخدم عن فعل خادمه، وقد عرف هذا القانون المخدم بقوله "تعني لفظة المخدم الشخص الذي يؤدي فيه ذلك الشخص لأمر عمله للشخص الأول ولا يكون هو نفسه خاضعاً لمثل تلك الرقابة

¹ يستثنى من هذه القاعدة حالة الإكراه الملجئ استناداً إلى حديث الرسول صلى الله عليه وسلم "إن الله تجاوز عن أمته الخطأ والنسيان وما استكرهوا عليه"¹. فالمكره هنا يأخذ حكم المباشر وهو الذي يتحمل المسؤولية ولعل مسؤولية المتبوع عن أفعال تابعه أكثر صور المسؤولية عن فعل الغير وقوعاً في الحياة العملية وذلك بسبب التقدم التطور الحاصل¹.

² الديناصورى، عز الدين، والشواربي، عبد الحميد: المسؤولية المدنية في ضوء الفقه والقضاء، ط6، دون دار نشر ودون ناشر سنة 1997، ص283.

³ عرف الفقه الفرنسي المتبوع: بأنه ذلك الشخص الذي يستخدم أشخاص يعملون لحسابه ولفائدته وتكون له عليهم سلطة إصدار الأوامر والتعليمات بشأن طريقة القيام بالمهام التي عهد إليهم أمر القيام بها فهذه السلطة من جهة وما يقابلها من تبعية من الجهة الأخرى هي التي تجعل العلاقة بين الطرفين علاقة متبوع بتابعه مأخوذ من الديناصورى، المرجع السابق، ص287.

⁴ التابع حسب القضاء الفرنسي "هو ذلك الشخص الذي يعمل لحساب شخص آخر يملك عليه سلطة الإشراف أو التوجيه والرقابة المرجع السابق، ص246.

بشأن العمل نفسه وقد عرف (الخادم) هو الشخص الذي يكون عمله خاضعاً لهذه الرقابة" ويلاحظ أن قانون المخالفات قد قصر علاقة التبعية على الرقابة فقط خلافاً للتعريفات السابقة التي انصبت على الرقابة والتوجيه¹.

ويتضح أن مجرد الرقابة التي للمتبع على التابع، تكفي، وعليه "قانه لا يمكن التسليم بما توصلت إليه محكمة استئناف رام الله من انه يشترط لمسؤولية المتبع لأعمال التابع أن يكون للمتبع سلطة أمر أو نهى على المتبع، وأن المحكمة الموقرة قد تأثرت في هذا الحكم لما هو مستقر لدى القضاء المقارن في مصر والأردن، في ظل النصوص النافذة هناك، دون أن تأخذ بالحسبان نصوص قانون المخالفات المدنية النافذ في فلسطين.

وهو ما نصت عليه المادة 1/288/ب: "من كانت له على من وقع منه الأضرار سلطة فعلية في رقبته وتوجيهه ولو لم يكن حراً في اختياره إذا كان الفعل الضار قد صدر من التابع في حال تأدية وظيفته أو بسببها"².

وكذلك نصت المادة 174 من القانون المدني المصري (1- على مساءلة المتبع عن الضرر الذي يحدثه تابعه بعمله غير المشروع متى كان واقعاً حالة تأدية الوظيفة أو بسببها. 2- وتقوم رابطة التبعية ولو لم يكن المتبع حراً في اختيار تابعه متى كانت له عليه سلطة فعلية في مراقبته وتوجيهه)³، وما يقابلها في المشروع المدني الفلسطيني المادة (193) التي نصت على (1- أن يكون المتبع مسؤولاً عن الضرر الذي يحدثه تابعه بالفعل الضار متى كان واقع منه في حالة تأدية الوظيفة أو بسببها. 2- تقوم رابطة التبعية ولو لم يكن المتبع حراً في اختيار تابعه متى كانت له سلطة فعلية في رقبته وفي توجيهه)⁴.

¹ ورد تعريف المخدم والخادمة في المادة الثانية من قانون المخالفات المدنية، علماً ان هذه المادة عيّنت بموضوع تفسير بعض المطلات في القانون.

² القانون المدني الأردني سنة 1976 المادة 288.

³ القانون المدني المصري، المادة 174.

⁴ مشروع القانون المدني الفلسطيني.

إن نلاحظ، من نصوص المواد السابقة، أن هناك مجموعة من الشروط يجب توافرها لتحقيق مسؤولية المتبوع (شركة التدقيق) عن فعل تابعه (من مساعدين وموظفين)، وهي:

1- وجود علاقة التبعية بين مرتكب الفعل (الموظف لدى شركة التدقيق) غير المشروع (الفعل الضار) وبين من يراد إلقاء المسؤولية على عاتقه (شركة التدقيق).

2- أن يكون الخطأ صادراً من التابع (الموظف لدى شركة التدقيق) وأن يكون الخطأ متعلقاً بالوظيفة التي يعمل بها التابع، سواء في أثناء العمل، أو بسبب العمل¹. ونلاحظ أن عبارة (وأن لم يكن حراً في اختيار تابعه) أنها تكررت في نصوص المواد السابقة إذ لا تشترط اختيار التابع لتابعه حيث كانت هذه النظرية سائدة، وبدأت في التراجع حتى اندثرت في الوقت الحاضر²، وتتوافر علاقة التبعية بين الموظف والمنشأة (شركة التدقيق) إذا كان لها الحق في إصدار الأوامر لموظفيها وأن يكون العمل الذي يقوم به التابع لحساب المنشأة وليس لحسابه الشخصي.

3- اعتراف الموظف لخطأ سبب ضرراً لأحد الاطراف أو للمجتمع، فلا يعتبر بالفعل الخاطئ الذي لم ينتج عنه ضرر، حسب أحكام المجلة والقانون المدني الأردني.

ثالثاً: آثار قيام مسؤولية المتبوع على التابع حسب القواعد العامة من القانون المدني:

إذا تحققت شروط المسؤولية على التابع، بالنتيجة تقوم مسؤولية المتبوع وفقاً للشروط السابقة الذكر، منها المادة (175) من القانون المدني المصري (أن يرجع على المتبوع مباشرة باعتباره مسؤولاً عن التابع، كما يكون له كذلك أن يرجع على التابع نفسه، أو يرجع عليهما معاً دون تضامن بينهما أمامه)³. وسيتم دراسة مقارنة بين القانون المصري والأردني والفلسطيني بكيفية رجوع المضرور على المتبوع والآخر على تابعه على النحو التالي.

¹ الذنون، مرجع سابق، ص 246-256.

² المرجع السابق، ص 248-249.

³ القانون المدني المصري، المادة: 175.

– العلاقة بين المصاب بالضرر والتابع والعلاقة بين المضرور والمتبوع ضمن أحكام القوانين:

في حال توفرت الشروط السابقة لقيام مسؤولية المتبوع، فإنه يكون للمضرور دعويان حسب الفقه الفرنسي، أحدهما ضد التابع، وتستند على أساس الأفعال الشخصية، التي ألحقت ضرراً بالغير، بناء على قاعدة (كل من أحدث ضرراً للغير ألزم فاعليه التعويض)، أما الدعوى الثانية فأساسها دعوى المسؤولية عن فعل الغير (مسؤولية المتبوع عن فعل تابعه)¹.

1) علاقة المضرور مع التابع والمتبوع في ظل القانون المدني الأردني:

رجوع المضرور على التابع أو المتبوع أو كليهما مع في القانون المدني الأردني حيث نصت المادة (288) على أنه: "لا يسأل أحد عن فعل غيره، ومع ذلك فالمحكمة بناء على طلب المضرور، وإذا رأت مبرراً أن تلزم بأداء الضمان المحكوم به على من أوقع الضرر". وقد نصت في الفقرة (1/ب) "من كانت على من وقع منه الضرر 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"².

يستفاد، من نص المادة، أنها تمنع رجوع المضرور على المتبوع مباشرة، وإنما يجب أولاً الرجوع على التابع وما يحكم به من تعويض على هذا الأخير، حيث يجوز – إذا رأت المحكمة ذلك، وبناء على طلب المضرور – أن تلزم به المتبوع وعلى هذا المعنى أكدت محكمة التمييز الأردنية في أن المادة (288) المذكورة تشترط للحكم على المتبوع بالتعويض عن الضرر الذي أحدثه التابع للغير (أن يكون الذي أحدث الضرر محكوماً بالضمان)³.

¹ الذنون، مرجع سابق، ص389.

² نص المادة (288) من القانون المدني الأردني رقم (43) لسنة 1976.

³ دواس، مرجع سابق، ص260، عاد على الطعن، رقم 848 لسنة 1986 رقم الصفحة 2445.

2) العلاقة في ظل القانون المصري والفقه الفرنسي:

(ولقد اتجه كل من الفقه والقضاء إلى فكرة الالتزام التضامني كوسيلة تضمن للمضرور الحصول على كامل حقه في التعويض، إذ يكون في مقدوره مطالبة كل من التابع والمتبوع)¹، بكامل حقه في التعويض، وإذا كان المضرور قد رجع على التابع فلم يستطع إلا اقتضاء (بعض حقه) فإنه يكون في إمكانه الرجوع بما بقي له من حق التعويض على المتبوع، وهو ما أكدت عليه صراحة بعض القوانين العربية، ومنها القانون المصري، كما ذكر سابقاً في المادة (175)، وهو (أن يرجع على المتبوع مباشرة باعتباره مسؤولاً عن التابع، كما يكون له كذلك أن يرجع على التابع نفسه أو يرجع عليهما معاً، دون تضامن بينهما أمامه)، وهناك رأي للأستاذ عبد الحي حجازي يقول إن للمضرور دعويين على التابع أساسها المادة (163) المصري، ودعوى على المتبوع وفقاً للمادة (174) مدني مصري، وعلى ذلك يكون كل منهما ملزماً بتعويضه عن الضرر، ولكنهما لا يعتبران ملزمين على سبيل التضامن وذلك لاختلاف كل منهما².

ويرجح الباحث القول الأول استناداً إلى المطبق، والمأخوذ به في قرارات المحاكم، ورأي الفقه، حيث ليس من المعقول أن يحق للمضرور أن يأخذ ضعف التعويض الذي يستحقه، وهذا رأي شاذ في هذه المسألة مع احترامنا للأستاذ عبد الحي حجازي.

وفي هذا المعنى، فقد قضت محكمة النقض المصرية: (أن من المقرر إذا ارتكب التابع فعلاً غير مشروع دون أن يقع من المتبوع خطأ شخصي، فإن المتبوع يكون متضامناً مع تابعه ويكون مسؤولاً من قبل المضرور عن أعماله غير المشروعة، وما ينبني على ذلك يكون بالخيار، وإما أن يرجع على التابع وأما أن يرجع على المتبوع وأما أن يرجع عليهما معاً، ولكن إذا أراد المضرور الرجوع على التابع فحسب، فإنه يتعين على الأخير أن يكون أهلاً لأن يخاصم ويختصم وفقاً لأحكام القانون)³.

¹ الذنون، مرجع سابق، ص 393.

² المرجع السابق، ص 401.

³ دواس، مرجع سابق، ص 575، عاد على الطعن (1905) لسنة 59 تاريخ الجلسة 1993/6/7، مكتب قرار 44 رقم الجزء:

2، ص 575.

وإذا طلب المضرور تعويضه من المتبوع، يجوز للمتبوع الرجوع للتابع بما دفعه عنه للمضرور، في حال لم يكن للمتبوع أن اشترك في الفعل الضار، أما إذا ثبت أن المتبوع اشترك في الفعل الضار الذي صدر من التابع، يتم تقسم التعويض بينهما بنسبة مساهمة كل منهما في الفعل الذي رتب ضرراً للغير كما مر معنا سابقاً.

أما إذا طلب التعويض من التابع وقف عند هذا الحد، لأن التابع مسؤول مسؤولية مدنية شخصية، ويكون على المضرور هنا أن يثبت الضرر والخطأ، وعلاقة السببية، ويكون للتابع نفي المسؤولية طبقاً للقواعد العامة، ولا يكون من حق التابع إدخال المتبوع في الدعوى المقامة عليه، فمسؤولية المتبوع مقررة لمصلحة المضرور، وليس للتابع الحق في إدخال المتبوع في الدعوى المقامة عليه، فمسؤولية المتبوع مقررة لمصلحة المضرور، وليس لمصلحة التابع، ولهذا فالمضرور الذي يتمسك بها دون التابع، ولكن إذا كان المتبوع قد أسهم بجزء من الضرر، فإن التابع يرجع عليه بمقدار نسبته من الضرر الذي شارك فيه¹.

(3) رجوع المضرور على التابع والمتبوع في قانون المخالفات المدنية النافذ في فلسطين:

فقد نصت المادة (4/12)، من قانون المخالفات المدنية الساري، ليس في هذه المادة ما يؤثر في التبعية المترتبة على أي خادم لفعل ارتكبه ذلك الشخص²، (لا يعفى الخادم من تبعة ما يرتكبه من مخالفات مدنية)، ما يعني ضمناً أنه يجوز ليس فقط للمضرور أن يرجع على الخادم وإنما يجوز أيضاً للمخدوم أن يرجع على الخادم بما يؤديه عنه من تعويض للمضرور. إلا أنه استثنى من ذلك موظفي الدولة حيث لا يمكن الرجوع على الموظف العمومي باعتباره تابعاً لها إلا إذا كان ما ارتكبه هذا الأخير خطأ شخصياً لا خطأ مرفقياً³.

وعلى ذلك، يمكن أن يرجع على التابع وحده، أو على المتبوع أو كليهما معاً، حيث تقضي القواعد العامة بأنه إذا رجع المضرور على التابع وحده، واقتضى منه التعويض عن الضرر الذي

¹ رسالة ماجستير، أبو حسن، ص 119.

² قانون المخالفات المدنية رقم (36) لسنة 1944 وهو يقضي لبيان وتعديل الأحكام القانونية في المخالفات المدنية.

³ دواس، مرجع سابق، ص 261-262.

لحق به، يكون للتابع في هذه الحالة الحق في إقامة الدعوى على المتبوع، بصفته مسؤولاً معه، وهذا ما يستفاد من نص المادة (64) من قانون المخالفات المدنية التي نصت على أنه:

متى لحق ضرر بشخص من جراء مخالفة مدنية سواء أكانت جرماً جزائياً، أم لم تكن تتبع القواعد التالية:

إذا صدر حكم ضد أي شخص يتحمل تبعه عن تلك المخالفة، فلا يحول ذلك دون إقامة الدعوة على أي شخص آخر، قد تترتب عليه تبعه عن ذلك الضرر، فيما لو قدم للمحاكمة بصفته شريكاً في ارتكاب المخالفة. ويكون أيضاً للتابع، في هذه الحالة، أن يرجع بقسم من التعويض على المتبوع، وهو ما يستفاد من المادة (64) من نفس القانون (يجوز لمرتكب المخالفة المدنية الذي يتحمل تبعه بشأن ذلك الضرر أن يرجع بقسم من التعويض على أي شخص آخر مشترك في ارتكاب المخالفة ويتحمل تبعه بشأن ذلك الضرر، أو قد يترتب عليه تبعه عنه فيما لو قدم للمحاكمة، سواء بصفته شريكاً في ارتكاب المخالفة أو بصفة أخرى....). أما إذا رجع المضرور على المتبوع وحده فيكون لهذا الأخير نفس ما هو مكرر للتابع، في حال الرجوع عليه، أي أن المتبوع يستطيع أن يقيم الدعوى على التابع بصفته مسؤولاً معه، وكذلك يجوز له أن يرجع بقسم من التعويض على التابع¹.

تحديد مسؤولية المدقق مدنياً استناداً إلى مركزه القانوني الذي يشغله مدقق الحسابات هل هذه وكيل عن الشركة أم موظف لديها، أم يرتبط بعقد اجازة عمل الرأي الغالب يرى إن المدقق وكيلاً عن المساهمين، وهذا ما اخذت به أغلب التشريعات منها المصري والعراقي والأردني حيث نصت المادة (199) " يعتبر مدقق الحسابات الشركة وكيلاً عن المساهمين فيها وذلك في حدود المهمة الموكلة إليه"².

¹ المادة 64 من قانون المخالفات المدنية رقم (36) لسنة 1944.

² العكيلي، عزيز: مرجع سابق، ص 335

الخاتمة:

بعد دراسة الباحث لموضوع التنظيم القانوني لمهنة تدقيق الحسابات في قانون الشركات النافذ رقم 12 لسنة 1964، الذي نظم أحكام عمل مدققي الحسابات في المواد من 168-174، وقانون تنظيم مهنة مزاوله تدقيق الحسابات الفلسطيني رقم 9 لسنة 2004 واللوائح والتعليمات الصادرة بموجبهما، والقوانين المقارنة يستنتج الباحث ما هو آت:

1- عدم ورود نص واضح وصريح في القوانين النافذة في فلسطين، يفصل في التنظيم القانوني للعقد الذي يربط مدقق الحسابات الخارجي وشركة المساهمة.

2- يفهم من نص المادة 1/168 من قانون الشركات رقم 12 لسنة 1964، أن المشرع قد حصر وجوب اختيار مدقق خارجي لحسابات الشركة، بشركات المساهمة في حين أن التشريعات المقارنة قد توسعت في ذلك، ومن ذلك قانون تنظيم مهنة المحاسبة القانونية الأردني رقم 73 لسنة 2003، حيث نص على إلزام الشركات بتعيين مدقق حسابات خارجي طالما أن رأس المال أو حجم المبيعات تزيد على مئة ألف دينار، ومن الأمثلة على توسع المشرع الأردني في إلزام الشركات بانتخاب مدقق حسابات يتمثل في المادة 30 من قانون تنظيم مهنة المحاسبة القانونية رقم 73 لسنة 2003، حينما فرض على شركات التضامن والتوصية البسيطة والشركات والمؤسسات التي يزيد رأس مالها أو حجم مبيعاتها أو الخدمات التي تقدمها على مائة ألف دينار أردني، وهو ما يؤيده الباحث، حيث إن هناك شركات تضامن يزيد رأس مالها على رأس مال شركات المساهمة.

3- يؤخذ على المشرع الأردني أنه استخدم لفظ (تعيين) مدقق حسابات خارجي، وكان عليه، من باب أولى، استخدام مصطلح (انتخاب)، كما هو وارد في قانون الشركات رقم 12 لسنة 1964، حيث إن التعيين يطلق على الموظف الذي تترتب عليه التبعية وهذا يتنافى مع مهنة مدقق الحسابات الخارجي.

4- ويستنتج من هذه الدراسة أيضاً، أن قانون مزاوله مهنة تدقيق الحسابات الفلسطيني رقم (9) لسنة 2004 لم يراع المشرع فيه الكفاءة في تشكيلة مجلس مهنة تدقيق الحسابات،

حيث من الممكن أن يكون الرئيس وأول ثلاثة أعضاء من خارج المهنة، وهو ما يعتبر مأخذاً على المادة 3 منه و التي تنص إنشأ مجلس لمهنة تدقيق الحسابات يسمى "مجلس مهنة تدقيق الحسابات" يتمتع بالشخصية الاعتبارية والأهلية القانونية، ونصت على طريقة تشكيله من وكيل وزارة المالية: رئيساً، نائب رئيس هيئة الرقابة العامة: نائب الرئيس، مراقب الشركات في وزارة الاقتصاد الوطني: عضواً، مراقب البنوك في سلطة النقد: عضواً، ممثلين (2) اثنين عن جمعية مدققي الحسابات، أكاديمي مختص في المحاسبة يسميه وزير التربية والتعليم العالي، حيث يلاحظ، من القوانين المقارنة، أنها تحافظ على وجود أكثر من نصف الأعضاء من المستقلين الخبراء في مجال المهنة.

5- نص قانون تنظيم مهنة تدقيق الحسابات رقم 9 لسنة 2004، على تشكيل جمعية مهنة تدقيق الحسابات، وفوضها صلاحيات ليست من اختصاصها، مما أدى إلى التنازع في اختصاص كل من المجلس والجمعية، كما جاء في المواد 18-20 من هذا القانون، من هذه الصلاحيات الحق في تجديد الرخصة، وإيقاع العقوبات على مرتكب الجرم و التي منها التوقيف عن مزاولة المهنة.

6- لم ينص قانون الشركات النافذ رقم 12 لسنة 1964، وقانون تنظيم مهنة تدقيق الحسابات الفلسطيني رقم 9 لسنة 2004، على اعتماد معايير التدقيق الدولية، في حين أن قرار بقانون المصارف الفلسطيني رقم 9 لسنة 2010 نص على اعتمادها صراحة في المادة (47/2/أ). أما بالنسبة لمبادئ الحوكمة، فقد اجتهدت الجهات المعنية والتي منها سلطة النقد الفلسطينية، وهيئة سوق رأس المال الفلسطينية، في الأخذ بمبادئ الحوكمة الواردة في مدونة قواعد حوكمة سلوك شركات المساهمة العامة لسنة 2009 والتي من أبرز قواعدها المتعلقة بموضوع الدراسة، تشكيل لجنة تدقيق حسابات تسعى إلى المحافظة على معايير الحوكمة، و تعمل على اختيار مدقق الحسابات الخارجي، وتنسيبه إلى مجلس الإدارة ليتم عرضه على الهيئة العامة لانتخابه، ومن ضمن أعمالها كذلك متابعة عملية التدقيق، وأن تكون حلقة الوصل بين مدقق الحسابات الخارجي ومجلس الإدارة، وقد أخذ على مدونة الحوكمة، أنها نصت على تشكيل لجنة الحوكمة، ولجنة التدقيق، ولجنة

المكافآت، من بين أعضاء مجلس إدارة الشركة، وهذا يعني أن هذه اللجان ستشوبها شبهة البعد عن الاستقلالية، فكيف يمكن أن تكون هذه اللجان محايدة مع نفسها.

7- يستنتج الباحث أن طبيعة العقد الذي يربط مدقق الحسابات الخارجي بشركة المساهمة هو عقد وكالة وتطبق عليه أحكام الوكالة حسب القواعد العامة في القانون المدني (مجلة الأحكام العدلية)، على اعتبار مدقق الحسابات الخارجي وكيل عن المساهمين في مراقبة عمل مجلس الإدارة من الناحية الإدارية والمالية ومدى التزامه بتطبيق أهداف الشركة، وقد درس الباحث أركان عقد الوكالة (الشروط الخاصة بالعقد الذي يربط مدقق الحسابات الخارجي مع شركة المساهمة) والمسؤولية على مدقق الحسابات الخارجي التي تقوم على أساس الضرر حسب أحكام المجلة، يقوم على مبدأ جبر الضرر، وهو ما أخذ به أيضاً المشرع الأردني في القانون المدني.

8- ويستنتج أيضاً أن المعيار واجب التطبيق على عمل مدقق الحسابات الخارجي، هو معيار الرجل الحريص، كما أكدت عليه تعليمات السلوك الصادرة عن مجلس مهنة تدقيق الحسابات الفلسطيني لسنة 2010.

9- ومن خلال دراستنا لمسؤولية المتبوع عن خطأ تابعه يتبين أن قانون المخالفات المدنية رقم (36) لسنة 1942 والنافذ في فلسطين، عالج هذه المسألة تحت عنوان مسؤولية المخدم عن فعل خادمه، حيث لم يشترط وجود شرطي التبعية، وهما الرقابة والتوجيه، وكذلك لا يشترط بنص خاص رجوع المتبوع على التابع، وإنما بناء على القواعد العامة، بعكس القوانين المقارنة التي تنص على ذلك صراحة، وقد استقر الفقه على ذلك، إلا أنه مع التطور والتقدم الحاصل في مجال القوانين، كل ذلك أدى إلى اعتبار عودة المتبوع على التابع تؤدي إلى خلو هذا الحق من مضمونه، فما فائدة وجود هذا الحق طالما أن التابع سوف يدفع التعويض أولاً وأخيراً، مع العلم أنه في العادة، يكون التابع قد جلب منافع كثيرة لهذا المتبوع، إلا أنه في اللحظة التي يخطئ، عليه تحمل مسؤولية هذا الضرر.

التوصيات:

بناء على ما تقدم يوصي الباحث بما هو آت:

- 1- النص على أن يكون أعضاء اللجان - اللجان التي نصت مدونة قواعد حوكمة الشركات المساهمة العامة، الصادرة عن اللجنة الوطنية للحوكمة في تشرين ثاني 2009- من الاعضاء السابقين في مجال إدارة الشركات وليسوا من الأعضاء الحاليين في مجلس إدارة الشركات، بحيث يكونوا أكثر استقلالية، وأكثر خبرة في تقدير أمور الإدارة وخبائها.
- 2- كما يوصي الباحث المُشرّع الفلسطينيّ بأن ينص على ضرورة إلزام الشركات العادية، على انتخاب مدقق حسابات خارجي، ليتمكن من حساب مدخولاتها مما يسهل عملها وحمايتها من الافلاس، إضافة الى تسهيل عملية جباية الضرائب.
- 3- النص صراحة في التشريعات الفلسطينية ذات الصلة على تشكيل لجنة التدقيق التي نصت على تشكيلها المادة 34 من مدونة السلوك لحوكمة الشركات المساهمة العامة، و التي من اهدافها ضمان شفافية حسابات الشركة واعلام المساهمين وأصحاب المصالح الآخرين بحجم المخاطر التي تواجه الشركة.
- 4- تعديل المادة المتعلقة بتشكيل مجلس مهنة تدقيق الحسابات الفلسطيني في قانون تدقيق الحسابات رقم 9 لسنة 2004، بحيث تكون غالبية أعضائه من الخبراء في مهنة التدقيق المحاسبي القانوني، وبذات الوقت المحافظة على استقلاليتهم قدر الامكان، كأن ينص على أن يكون المتقدم لعضوية المجلس لم يزاول أعمال الادارة في أي شركة مدة خمس سنوات.
- 5- النص صراحة على اعتبار مدقق الحسابات الخارجي، هو عبارة عن وكيل عن مجموع المساهمين، كما نصت التشريعات محل الدراسة (أي أن العلاقة التي تربط مدقق الحسابات الخارجي مع المساهمين (الهيئة العامة للمساهمين) هي عقد وكالة، وذلك بغرض جعل التنظيم القانوني له أكثر دقة ووضوحا.

- 6- يوصي الباحث المشرع بإيراد قاعدة قانونية تتضمن النص على أن يقوم، رئيس مجلس إدارة الشركة، والرئيس التنفيذي لها، شخصياً بالتوقيع على صحة و دقة البيانات المالية المقدمة لمدقق الحسابات الخارجي، واعتبارهم تحت طائلة العقوبة والتجريم في حال كانت هذه المعلومات غير صحيحة وغير كافية.
- 7- يوصي الباحث المشرع بإضافة نص أن يتم انتخاب مدقق حسابات احتياطي، عند انتخاب الهيئة العامة لمدقق حسابات خارجي، كي يتم تقادي الفراغ في حال غياب المدقق الخارجي لأي سبب كان، والحيلولة دون استغلال أعضاء مجلس الادارة غياب الدور الرقابي لمدقق الحسابات الخارجي.
- 8- يوصي الباحث المشرع الفلسطيني بتشديد العقوبات الرادعة بحق المخالفين لأحكام قانون الشركات، أو قانون المزاولة لمهنة تدقيق الحسابات، وأن يسلك المشرع الفلسطيني نهج المشرع الأردني في قانون الشركات رقم 22 لسنة 1997 حينما نص، على حد أدنى للعقوبات، وخصوصا بالنسبة لجرائم افشاء اسرار الشركة أو تقديم بيانات لا تتفق وواقع الحسابات التي يقوموا بتدقيقها وان يعطى المجال للقاضي بتقدير العقوبة الواجب ايقاعها.
- 9- أن ينص المشرع الفلسطيني، في قانون الشركات، على اعتماد المعايير الدولية في تدقيق الحسابات صراحة، كما فعل المشرع الأردني في قانون الشركات رقم 22 لسنة 1997.
- 10- إضافة فقرة ثالثة إلى نص المادة (193) من مشروع القانون المدني الفلسطيني بحيث يعطي الحق للتابع في دفع المسؤولية عن نفسه.
- 11- إضافة بند إلى نص المادة (4/12) من قانون المخالفات المدنية، يجيز للمتبوع أن يرجع على تابعه، بما دفعه للمضرور عن أفعال التابع في حال سوء النية مع السماح للتابع إثبات عكس ذلك.
- 12- إضافة نص إلى مشروع قانون الشركات الفلسطيني يحظر تقديم الخدمات الاستشارية المالية و الادارية، سواء بصفة دائمة أو مؤقتة من قبل شركة التدقيق التي تمارس مهمة التدقيق إلى الشركة المتعاقدة معها، مما يعزز الحوكمة في الشركات.

قائمة المصادر والمراجع

أولاً: المصادر:

القرآن الكريم.

السنة النبوية الشريفة.

1. قانون التجارة الأردني رقم 12 لسنة 1966 المنشور في العدد 1910 من الجريدة الرسمية الأردنية بتاريخ 1966/3/3.
2. قانون الشركات الأردني رقم 22 لسنة 1997 وتعديلاته لغاية تعديل رقم 35 لسنة 2008.
3. قانون الشركات النافذ في فلسطين رقم 12 لسنة 1964 المنشور في العدد 1757 من الجريدة الرسمية الأردنية بتاريخ 1964/5/3.
4. قانون العمل الفلسطيني رقم 7 لسنة 2000 المنشور في العدد 39 من الجريدة الرسمية الفلسطينية بتاريخ 2001/11/25.
5. قانون المخالفات المدنية، رقم (36) لسنة 1942 العدد: 1380 من الجريدة الرسمية الفلسطينية بتاريخ 1944/12/28 والمنشور في الملحق رقم (1) من القانون المدني الأردني، رقم (43) لسنة 1976، المنشور بالجريدة الرسمية، العدد: 2645، بتاريخ 1976/8/1.
6. القانون المدني الأردني رقم 43 لسنة 1976، المنشور بالجريدة الرسمية، العدد: 2645، بتاريخ 1976/8/1.
7. قانون تنظيم مهنة المحاسبة القانونية الأردني رقم 73 لسنة 2003 المنشور في الجريدة الرسمية تحت الرقم (4606) بتاريخ 2003/6/16.

8. قانون مزاوله مهنة تدقيق الحسابات الفلسطيني رقم 9 لسنة 2004 المنشور في العدد 52 من الجريدة الرسمية الفلسطينية بتاريخ 2005/1/18.
9. قانون مهنة تدقيق الحسابات رقم 32 لسنة 1985 المنشور على الصفحة 870 من عدد الجريدة الرسمية الاردنية رقم 3323 تاريخ 1985/6/16.
10. قرار بقانون رقم 9 لسنة 2010 بشأن المصارف المنشور في العدد 5 من الجريدة الرسمية الفلسطينية بتاريخ 2010/11/27 في العدد الممتاز رقم 4.
11. مجلة الأحكام العدلية لسنة 1293 هـ المنشور في العدد 5 من مجموعة عارف رمضان (الحكم العثماني) بتاريخ 9988/9/9.
12. مدونة قواعد حوكمة الشركات في فلسطين الصادرة عن هيئة سوق راس المال الفلسطينية لسنة 2009 تشرين ثاني.
13. مشروع قانون الشركات الفلسطيني لسنة 2010.

ثانيا : الكتب القانونية:

- 1- ابراهيم، حسام: تدقيق الحسابات بين النظرية والتطبيق، الجزء الاول، عمان، دار البداية، 2009.
- 2- أحمد، إبراهيم سعيد: حوكمة الشركات ومسؤولية الشركات عبر الوطنية وغسيل الأموال، ط1، 2014.
- 3- آل علي خان، عمار حبيب جهلول: النظام القانوني لحوكمة الشركات، دار الكتب القانونية، سنة 2011.
- 4- باسم، محمد والطراونة، باسم حمد: شرح القانون التجاري، الطبعة الاولى عمان، دار الميسره للنشر والتوزيع، سنة 2012.

- 5- البربري، محمود مختار احمد: الشخصية المعنوية لشركات التجارية شروط اكتسابها وحدود الاحتجاج بها دراسة مقارنة، دار الفكر العربي، سنة 1985.
- 6- التكروري، عثمان والسناوي، عبد الرؤوف: الوجيز في شرح القانون التجاري، الجزء الثاني للشركات التجارية شرح القانون رقم 12 لسنة 1964، الطبعة الخامسة، المكتبة الأكاديمية، الخليل 2014.
- 7- التميمي، هادي: مدخل إلى التدقيق، عمان: جامعة عمان العربية للدراسات العليا دار وائل للنشر.
- 8- جمعة، أحمد حلمي: تطور معايير التدقيق والتأكد الدولية، دار صفاء لنشر والتوزيع، عمان، سنة 2009.
- 9- جميعي، عبد الباسط، تحتوت، عادل، ومدكور، محمد سلا، حسني عبد المنعم: الوسيط في شرح القانون المدني الأردني، القاهرة، إصدار الدار العربية للموسوعات، 2001.
- 10- الحصان، اياد عدنان محمد: إدارة الشركات المساهمة العامة دراسة مقارنة، مطبعة الروزنا، سنة 2007.
- 11- حماد، طارق عبد العال: حوكمة الشركات، الدار الجامعية، القاهرة، سنة 2005.
- 12- حيدر، علي: درر الحكام شرح مجلة الأحكام، ط1، عمان دار الثقافة للنشر والتوزيع، 2010.
- 13- خضر، احمد: الإفصاح والشفافية كأحد مبادئ الحوكمة في قانون الشركات، ط1، الإسكندرية: دار الفكر الجامعي، 2012.
- 14- دحدوح، حسين احمد والقاضي، حسين يوسف: مراجعه الحسابات المتقدمة الاطار النظري والاجراءات العملية، الجزء الاول، ط1، عمان، دار الثقافة، سنة 2009.

- 15- دليل المحاسب المهني للقواعد الأخلاقية (وفقا لقواعد المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين) الصادر عن جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية، الطبعة الاولى، سنة 2001.
- 16- دواس، أمين: مجلة الأحكام العدلية وقانون المخالفات المدنية، ج2، رام الله: المعهد القضائي الفلسطيني، 2012.
- 17- دواس، أمين: مجلة الأحكام العدلية وقانون المخالفات المدنية، ج2، ط1، فلسطين: المعهد القضائي الفلسطيني، 2012.
- 18- الديناصورى، عز الدين، الشواربي، عبد الحمد عبد الحميد: المسؤولية المدنية في ضوء الفقه والقضاء، ط6، دون دار نشر، دون ناشر.
- 19- الذنون، حسن علي: المبسوط في شرح القانون المدني المسؤولية عن فعل الغير، ج4. ط1 عمان: دار وائل، 2006.
- 20- الذنون، حسن علي: المبسوط في شرح القانون المدني، المسؤولية عن فعل الغير، ج4، عمان، دار وائل للنشر، 2006.
- 21- الربيعي، حاكم محسن وراضي، حمد عبد الحسين: حوكمة البنوك وأثرها في الاداء والمخاطرة، طبعة 2013، عمان دار اليازوري لنشر والتوزيع.
- 22- سرحان، عدنان إبراهيم (خاطر، نوري حمد): شرح القانون المدني مصادر الحقوق الشخصية الالتزامات، دراسة مقارنة، عمان، دار الثقافة، 2006.
- 23- سرحان، عدنان إبراهيم وخاطر نوري حمد: شرح القانون المدني مصادر الحقوق الشخصية، الالتزامات، دراسة مقارنة، عمان، دار الثقافة، 2006.

- 24- السرحان، عدنان ابراهيم: العقود المسماة في المقاولات الوكالة الكفالة، ط1، مكتبة دار الثقافة لنشر والتوزيع، 1996.
- 25- سلطان، أنور: مصادر الالتزام في القانون المدني، دراسة مقارنة في الفقه الإسلامي، ط6، عمان، دار الثقافة للنشر والتوزيع، 2012.
- 26- السنهوري، عبد الرزاق : الوسيط في شرح القانون المدني الجديد، نظرية الالتزام بوجه عام، مجلد 1، القاهرة : دار النشر للجامعات المصرية، 1952.
- 27- السنهوي، عبد الرزاق أحمد: الوسيط في شرح القانون المدني الجديد، مجلد7، طبعة الثالثة، منشورات الحلبي لبنان، سنة 2015.
- 28- شنب، محمد لبيب: شرح أحكام عقد المقاولات، دار النهضة العربية، سنة 1962.
- 29- الشهاوي، قدري عبد الفتاح: أحكام الوكالة في التشريع المصري والمقارن، منشأة المعارف، السنة.
- 30- الشهاوي، قدري عبد الفتاح: أحكام عقد الوكالة في التشريع المصري والقارن، دون طبعة، الاسكندرية، منشأة المعارف، 2005.
- 31- عبد الرحمن، احمد شوقي محمد: حدود الارتباط بين مسؤولية المتبرع والمسؤولية، الشئنية في الفقه والقضاء المصري والفرنسي، ط1، 2007.
- 32- عبد الله، خالد امين: علم تدقيق الحسابات النامية النظرية، الطبعة الاولى، عمان، دار وائل لنشر، سنة 2000.
- 33- العكيلي، عزيز: القانون التجاري، دون طبعة، عمان، دار الثقافة للنشر والتوزيع، 1997.
- 34- العكيلي، عزيز: الوسيط في الشركات التجارية دراسة فقهية قضائية مقارنة في الأحكام العامة والخاصة، ط. د، عمان، دار الثقافة، 2010.

- 35- الفضل، منذر: النظرية العامة للالتزامات "دراسة مقارنة بين الفقه الاسلامي والقوانين المدنية والوضعية الجزء الأول، عمان، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، دون طبعة.
- 36- القاضي حسين والدحدوح، حسين: مراجع الحسابات "الأساسيات"، جامعة دمشق، 1999.
- 37- قباجة، عدنان وحامد ومهند والشقافي ابراهيم: تعزيز حوكمة الشركات في فلسطين، معهد ابحاث السياسات الاقتصادية الفلسطينية ماس سنة 2008.
- 38- قليوبي، سميحة: الشركات التجاري، الطبعة الثالثة، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، سنة 1993.
- 39- محمود، رافت سلامة، وكتبونه، احمد يوسف وزريقات: علم تدقيق الحسابات النظري، عمان دار الميسرة للنشر والتوزيع، طبعة اولى، 2011.
- 40- مرشحة، محمود وسلطان، فارس: القانون المدني (العقود المسماه) منشورات جامعة حلب، سنة 1990.
- 41- مرقس، سليمان: الوافي في شرح القانون المدني في الالتزامات والفعل الضار والمسؤولية المدنية، الأحكام العامة، المجلد الأول، ط5، تنقيح حبيب إبراهيم الخليلي، دون دار نشر، 1992.
- 42- مرقس، سليمان: الوافي في شرح القانون المدني في الالتزامات والفعل الضار والمسؤولية المدنية، الأحكام العامة، المجلد الأول، ط5 تنقيح حبيب ابراهيم الخليلي دون دار نشر، 1992.
- 43- مسعد، محمد فضل والخطيب، خالد راغب: دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، الطبعة الاولى، الفحيص، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر، 2009.

- 44- المطارنة، غسان فلاح: **المخل إلى تدقيق الحسابات المعاصر**، عمان، زمزم، 2013.
- 45- منتصر، سهير: **مسؤولية المتبوع عمل التابع اساسها ونطاقها**، دون طبعة القاهرة، دار النهضة العربية، دون سنة نشر.
- 46- المولى، بشرى خالد تركى: **التزامات المساهم في الشركة المساهمة دراسة مقارنة**، ط1، عمان: دار حامد للنشر والتوزيع، 2010.
- 47- نصرة، أحمد: **قانون العمل الفلسطيني**، ط1 دون ناشر، دون دار نشر، رام الله جامعة بيرزيت، سنة 2010.
- 48- نظمي، ايهاب والعزب، هاني: **تدقيق الحسابات الاطار النظري**، عمان، دار وائل للنشر طبعة أولى، سنة 2012.
- 49- نور وأحمد: **مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية والعملية**، الاسكندرية، دار المعرفة الجامعية، 1998.
- 50- نور، احمد: **مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية والعملية**، الاسكندرية، دار المعرفة الجامعة، سنة 1982.
- 51- الوقاد، سامي محمد ووديان، لؤي محمد: **تدقيق الحسابات (1)**، ط1، عمان الأردن: مكتبة المجتمع العربي، 2010.
- 52- ياملكي، اكرم: **القانون التجاري الشركات دراسة مقارنة**، ط3، عمان: دار الثقافة، 2010.
- 53- James K. Loebb Alvin A. Arens ترجمة الديسطنى: **محمد محمد عبد القادر تدقيق الدكتور حجاج، أحمد حامد** "المراجعة مدخل متكامل" دار المريخ للنشر، الرياض، 2008.

And assurance services an integrated approach includes coverage of international standards and global issues, in addition to coverage of oxgy -Sarbanes,the aicpa clarity project, pcaob auditing standards and section 404 audits.fifteenth edition. pearson.paj 164., ‘act elder.randal j, Beasley.mark s : auditingAlvin a.arens

الرسائل الجامعية:

- 1- الحافي، ثائر ابراهيم رجا: مدى الالتزام بالدليل الاسترشادي لحوكمة الشركات العائلية في فلسطين وأثر ذلك على أدائها، رسالة غير منشورة، جامعة النجاح الوطنية سنة 2015.
- 2- الحربي، مشاري نواف عليان غتر: حوكمة الشركات في التشريع الكويتي والأردني (دراسة مقارنة) (رسالة ماجستير غير منشورة) الجامعة الأردنية، الأردن، 2010.
- 3- أبو حسن، ربيع ناجح راجح: مسؤولية المتبوع عن فعل تابعه في مشروع القانون المدني الفلسطيني دراسة مقارنة (غير منشورة)، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2008.
- 4- حوسو، محمد محمود: منهجة التدقيق الضريبي (الجزء النظري)، ط1، جامعة بيرزيت، شركة ابن خلدون للطباعة والنشر، 2006.
- 5- شامية، يسران محمد سامي: دور حوكمة الشركات في مكافحة الفساد (دراسة تطبيقية)، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة دمشق، 2011م.
- 6- الشعار، اسماعيل حمد: أثر الأتعاب التي يتقاضاها المدقق الخارجي في الأردن عن الخدمات الاستشارية على المتطلبات الاخلاقية لجودة التدقيق المحددة بموجب معيار التدقيق الدولي رقم (1)، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الاوسط، عمان، الأردن أذار، 2011.

- 7- طربوش، موسى قاسم محمد: قواعد واسس الحوكمة في إدارة شركات المساهمة دراسة في قانون الشركات اليمن مع المقارنة بقانون شركات الاموال المصري وقوانين مجلس التعاون الخليجي، رسالة ماجستير جامعة صنعاء، رسالة غير منشورة من الجامعة الأردنية.
- 8- العازمي، خالد فهد: اثر تقييم مدقي الحسابات الخارجيين الكويتيين لمخاطر قبول التعاقد مع العميل على قرارهم في قبول مهنة التدقيق او رفضها، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الاوسط، 2010.
- 9- عبد الهادي، فوز: رسالة توضيح الشخصية المعنوية لشركات المساهمة العامة في فلسطين، رسالة ماجستير منشورة، موقع معهد الحقوق جامعة بيرزيت.
- 10- العسولي، جمال الدين ابراهيم: حوكمة الجهاز المصرفي في فلسطين من وجهة نظر المختصين، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة القدس المفتوحة.
- 11- علاونة، سعيد فرج: مدى التزام المدققين الخارجيين العاملين في الضفة الغربية بمعايير التدقيق الدولية، رسالة غير منشورة، القدس، فلسطين، 1999.
- 12- العنزي، محمد سعيد محمد: العوامل المؤثرة على تقييم المدقق لاستمرارية الشركات المساهمة العامة الأردنية في ظل المعيار الدولي رقم (570)، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة آل البيت، الأردن، 2010.
- 13- الفسفوس، محمد عبد جس: عزل واعتزال الوكيل في القانون وفقه الشريعة الإسلامية، الجامعة الأردنية، عمان، 1987.
- 14- أبو ليل، ردينة: القوانين المرتبطة بمهنة التدقيق واثرها على استقلالية المدقق الخارجي في الأردن في ظل معايير التدقيق الدولية (رسالة ماجستير غير منشورة)، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، عمان، الأردن، سنة 2007.

- 15- نجم، سماح محمود حلمي: حوكمة شركات التأمين (تقييم الوضع الراهن ومتطلبات التحديث) دراسة مقارنة، رسالة ماجستير غير منشورة جامعة النجاح الوطنية، 2014.

دوريات وأبحاث قانونية:

- 1- البحيصي، عصام محمد: نحو تنظيم أفضل لمهنة تدقيق المحاسبة والتدقيق الحسابات في فلسطين دراسة تحليلية لقانون تنظيم مهنة تدقيق الحسابات رقم 9 لسنة 2004، الجامعة الإسلامية، غزة، بحث منشور.
- 2- مدونة قواعد حوكمة الشركات في فلسطين والصادرة عن هيئة سوق راس المال الفلسطينية، البيرة، فلسطين.

موقع الالكتروني:

- 1- بارود، حمدي محمود مراجعة الموقع: سلسلة العلوم الإنسانية سن 2010 المجلد 12 العدد 2 . موقع محلية جامعة الازهر.
- 2- موقع gaas الالكتروني
<https://www.aicpa.org/Research/Standards/AuditAttest>
- 3- موقع الالكتروني www.startimes.com تاريخ الدخول 2016/11/10 الساعة 12:30 ظهرا.
- 4- موقع الالكتروني مشروحات السنهوري. iawsmaster.blogspot.com
- 5- موقع المكتبة الإسلامية تفسير الطبري تاريخ الدخول
library.islamwe.net.2016/11/15

مقابلات شخصية:

- 1- محاضرات الدكتور علي السرطاوي في مساق قانون مدني مقارنة.
- 2- مقابلة مع الأستاذ ابراهيم المحاميد امين سر مجلس مهنة تدقيق الحسابات الفلسطينية بتاريخ 2016/8/16.
- 3- مقابلة مع الأستاذ ممتاز مسعود عضو مجموعة طلال ابو غزالة المجموعة العربية للخدمات المهنية الدولية بتاريخ 2016/9/18.
- 4- مقابلة مع مراقب الشركات الفلسطينية الأستاذ ناصر التميمي فرع نابلس بتاريخ 2017/3/15.

**An-Najah National University
Faculty of Graduate Studies**

**The Legal Role of the External Auditor
in the Joint Stock Company and his
Role in the Corporate Governance**

**By
Thabet Shokry Abdel-Majeed Akhras**

**Supervised by
Dr. Gassan Khalid
Dr. Saed R. Al-Koni**

**This Theses is Submitted in Partial Fulfillment of the
Requirement for the Degree of Master Of Private Law,
Faculty of Graduate Studies, An-Najah National University,
Nablus, Palestine.**

2017

**The Legal Role of the External Auditor
in the Joint Stock Company and his
Role in the Corporate Governance**

By

Thabet Shokry Abdel-Majeed Akhras

Supervised by

Dr. Gassan Khalid

Dr. Saed R. Al-Koni

Abstract

This study aims at identifying the legal structure of the profession of the external audit at joint- stock and private companies according to the laws, which are in force in Palestine, namely: the law of auditing Palestinian accounts profession number (9) issued in 2004, corporate law number (12) issued in 1964, passing law number (9) concerning banks comparing it with the Jordanian corporate law number (22) issued in 1997 and the law of the profession of the Jordanian accountants number (73) issued in 2003.

It is concluded that the law in force about companies in Palestine number (12) issued in 1964 hasn't clarified the nature of the legal status of the contract which bonds the external audit and the contracted corporate. In other words, the researcher tended to study the legal organization of the tasks of the external audit according to *fiqh* and corporate law.

It is also concluded that legal adaptation of the nature of the contract which relates the external audit with the joint-stock company considering it of a special nature. Consequently, the researcher called it "Auditing Agent Contract. Furthermore, comparative laws confirmed that the Jordanian

corporate law number (22) issued in 1997. The previously mentioned is considered an agent on behalf of the shareholders of the general or private joint-stock companies.

This study tackled the duties and rights of the external audit and his responsibilities including civic, penal responsibility for his colleagues such as accountants, assistants and whoever under his supervision according to law number (36) issued in 1944 in issue number 1380 of the Palestinian Reality publication on page 149.

The researcher clarified the importance of the role of the external audit and his importance in companies' governance according the Palestinian code of companies' governance in 2009 and the code of banks governance in 2014, comparative laws, and the American Sarbanes–Oxley law in 2002. The researcher explored the reality of the profession of auditing discussing the role of the organized committees such as The Board of Auditing Profession (BAP) and the Palestinian Association of Certified Public Accountants (PACPA).