

المفهوم القانوني لمهمة مراقب الحسابات في الشركة الخاضعة لرقابته وفقاً للأنظمة السعودية (دراسة قانونية تحليلية مقارنة)

الدكتور: أحمد عبد الرحمن المجالي

أستاذ القانون التجاري المساعد - كلية الحقوق - جامعة طيبة المدينة المنورة -
* المملكة العربية السعودية *

ملخص:

تبرز أهمية البحث في المفهوم القانوني لمهمة مراقب الحسابات في الشركة الخاضعة لرقابته في تحديد العلاقة بين مراقب الحسابات والشركة الخاضعة لرقابته، فقد اختلفت الآراء حول تحديد هذه العلاقة لذلك ظهرت ثلاث نظريات لتحديد ذلك: نظرية تقليدية تؤكد الطابع التعاقدية لهذه العلاقة وتقرر أن مراقب الحسابات وكيل عن مجموع المساهمين في الشركة، ونظرية قانونية تقول إن الشركة عبارة عن شخصية قانونية متكاملة تخضع لأحكام قانون الشركات، وأخيراً نظرية مختلطة ما بين النظريتين تعتبر أن الشركة عقد ينظمه أطرافه وفقاً لإحكام القانون. كما تتجلى أهمية هذا البحث في تحديد المهمة الحقيقية لمراقب الحسابات في الشركة الخاضعة لرقابته، كما أنه وبسبب كبر بعض الشركات، لا يستطيع مراقب حسابات واحد إنجاز المهمة، لذلك قد يقوم بهذا الدور أكثر من مراقب، لذلك سيساعد هذا البحث في تحديد من هو مراقب الحسابات الحقيقي، وهذا سيساعد في تحديد الشخص المسؤول عن كشف الأخطاء والتصرفات الغير قانونية في حسابات الشركة، من أجل ذلك نظم المنظم السعودي مهنة مراقب الحسابات في نظام الشركات السعودي الصادر بالمرسوم الملكي رقم (6) لسنة 1385 هـ وخصص لها فرعاً كاملاً وذلك في (المواد 129 - 133)، كما حدد نظام المحاسبين القانونيين السعودي الصادر عام 1412 هـ، مهام مراقب الحسابات، فأبرز حقوقه وواجباته ومحور عمله.

Abstract:

The importance of research, in the legal concept of the role of the auditor in the company that under is his control, appear in defining the relationship between the auditor and the company under his control, to determine this relationship, three theories have emerged, namely:

Traditional theory: this theory emphasizes the contractual nature of this relationship, it decide that the auditor is like an agent for all shareholders in the company.

Legal theory: this theory contends that the company is a full legal personality subject to the provisions of the Companies Act.

Finally mixed theory: this theory considers that the company is a contract organized by the parties in accordance with the provisions of the law.

The importance of this research is, also, reflected in the determination of the real role of the auditor in the company that is under his control, sometimes because of the magnitude of some companies, only one auditor cannot accomplish his task, so it might do the audit more than one, for that, this research will help determine who is the real auditor, once determine the real auditor, we can identify the person responsible for detecting errors and illegal acts in the company's accounts,

For that Saudi legislator organized auditor's profession in Saudi Companies Law issued by Royal Decree No. (6) for the year 1385 AH, dedicated to this profession a full chapter in (articles 129-133),also, Saudi Chartered Accountants Act Issued in 1412 AH, Explain the functions of the auditor, highlighted his rights and his duties.

مقدمة :

لقد أوكل نظام الشركات السعودي لمراقب الحسابات مراجعة ميزانية الشركة وفحص دفاترها وتحقيق موجوداتها والتزاماتها، وكلفه بأن يعد تقريراً يرفع إلى الجمعية العامة للمساهمين يذكر فيه ملاحظاته حول صدق الميزانية وسلامة إجراءات الجرد ويبين فيه ما اكتشفه من مخالفات لأحكام النظام أو لنظام الشركة الأساسي.

فالهدف الرئيسي من مراجعة مدققي الحسابات للبيانات المالية للشركة هو التعبير عن رأيهم حول صحة هذه البيانات بشأن المركز المالي للشركة، ونتائج أعمالها، وتدقيقاتها النقدية وفقاً لمبادئ المحاسبة المعتمدة (IFAC، 2014).

كما يعتبر تقرير مدقق الحسابات هو الوسيلة التي يعبر فيها عن رأيه فيما إذا كانت البيانات المقدمة من قبل مجلس الإدارة، قد تمت وفقاً لمعايير المحاسبة المتعارف عليها، وهذه المعايير تتطلب منه أن يذكر فيما إذا كانت البيانات المالية خالية من أخطاء جوهرية، سواء كانت بسبب خطأ أو تزوير (IAASB، 2013).

ويفترض بمدقق الحسابات أن يكون بمقدوره، من خلال تطبيق المعايير المحاسبية المعتمدة، الكشف عن أية معلومات خاطئة، فيفترض فيه الحرفية العالية في هذا المجال، لذلك يطلب منه الكشف عن جميع الأخطاء الموجودة، وإذا غض الطرف عن بعضها، بسبب إهمال أو تواطؤ منه، فيمكن أن تحرك ضده المسؤولية القانونية لعدم الكشف عنها (IFAC، 2014).

وعند تفحص نظام الشركات السعودي الصادر بقرار مجلس الوزراء رقم 185 بتاريخ 3/17/1385 هـ ، نلاحظ أن المنظم، لم يعد يعامل الشركة على أساس أنها عقد بين طرفين تنظم أحكامها حسب إرادتهما فقط، بل أصبح يتعامل معها على أساس أنها مفهوم اقتصادي متكامل تنظمها أحكام قانونية وضعت من قبل الدولة.

في الحقيقة إن المهمة الرئيسية لتعيين مراقب الحسابات هي من أجل اكتشاف الأخطاء والغش والتصرفات الغير قانونية التي تؤثر على المركز المالي للشركة، لذلك فمن المفترض به أن يضمن تقريره الكفاية الفنية، والاستقلالية، والموضوعية، والتزاهة، كما يجب عليه منع صدور القوائم المالية المضللة (شداد، 2000).

ومع ذلك اختلفت الآراء حول التكيف القانوني لمهمة مراقب الحسابات في الشركة التي يمارس وظيفته لديها هل هي ذات طابع عقدي أم ذات طابع قانوني، كما اختلفت الآراء حول طبيعة المهمة التي يمارسها مراقب الحسابات في الشركة؟

والسؤال الذي يطرح هنا هل علاقة مراقب الحسابات مع الشركة الخاضعة لرقابته علاقة عقدية تحكمها أحكام العقد وأي مخالفة لإحكامه من قبل أي طرف من طرفي العلاقة العقدية تتحرك بشأنها المسؤولية العقدية؟ أم أن العلاقة هي علاقة قانونية تضبطها الأحكام الموجودة في نظام الشركات السعودي؟ أم أنها علاقة مختلطة بين هذه وتلك؟ وما هي الطبيعة القانونية لمهمة مراقب الحسابات في الشركة الخاضعة لرقابته؟

إن تحديد الإطار القانوني لمهمة مراقب الحسابات في الشركة الخاضعة لرقابته ذات أهمية كبرى وذلك لأن تحديدها سوف يؤدي إلى استقرار واستمرار نشاط الشركة بشكل، كما أن أهمية هذا الموضوع تبدو أكيدة وذلك بتحديد النور الحقيقي لمراقب الحسابات في ظل نظام الشركات السعودي ونظام المحاسبين القانونيين السعودي¹.

ولن يتأق لنا معالجة المفهوم القانوني لمهمة مراقب الحسابات في الشركة الخاضعة لرقابته إلا من خلال دراسة:

المبحث الأول: التكييف القانوني لمهمة مراقب الحسابات في الشركة الخاضعة لرقابت

المبحث الثاني: المعايير القانونية المحددة لدور مراقب الحسابات في الشركة الخاضعة لرقابته

المبحث الأول: التكييف القانوني لمهمة مراقب الحسابات في الشركة الخاضعة لرقابته

لتحديد الطبيعة القانونية لمهمة مراقب الحساب ظهرت عدة نظريات أهمها: النظرية العقدية، النظرية القانونية، والنظرية المختلطة.

المطلب الأول: النظرية العقدية

حسب هذه النظرية فإن علاقة مراقب الحسابات بالشركة التي يمارس رقابته عليها ما هي إلا رابطة تعاقدية، وعلى هذا الأساس فإن مراقب الحسابات ما هو إلا وكيل عن جماعة المساهمين في الشركة التي عهد إليه مراجعة حساباتها وفحص دفاترها والتأكد من انتظامها وصدق ميزانيتها (Vidal, 1985).

بناء على ذلك له الحق أن يطلع على دفاترها ومستنداتها وأن يتأكد من سلامة عملية الجرد وسلامة حساباتها، بعد ذلك يجب عليه أن يكتب تقريراً عن النتائج التي توصل إليها ويرفعه إلى الجمعية العامة للمساهمين. وهذه النظرية تستمد جذورها من النظرية التقليدية للشركة والتي مفادها أن الشركة عقد يلتزم بمقتضاه شخصان أو أكثر بالمساهمة في مشروع مالي بقصد اقتسام ما قد ينشأ عنه من ربح أو خسارة، فقرار الجمعية العامة بتعيين مراقب لحسابات الشركة يعتبر كإيجاب

ينشأ عنه عقد بمجرد اقترن قبول مراقب الحسابات الصريح أو الضمني بالمهمة الموكلة له (Meddeb ، 2000).

أولاً: مبررات هذه النظرية

1-: أن تعيين مراقب الحسابات يتم عن طريق الجمعية العامة للمساهمين وهي التي تحدد أتعباه وتقوم بعزله، كما يجب عليه بعد الانتهاء من إعداد تقريره عن النتائج التي توصل إليها من خلال تفحصه لحسابات الشركة أن يرفع هذا التقرير إلى الجمعية العامة للمساهمين، وهذا ما أكدته المادة 130 من نظام الشركات السعودي حيث نصت على أن "تعين الجمعية العامة العادية مراقب حسابات او أكثر من بين المرشحين المصرح لهم بالعمل في المملكة وتحدد مكافآتهم ومدة عملهم، ويجوز لها اعادة تعيينهم" ، كذلك نصت المادة 131 من نفس النظام على أن "لمراقب الحسابات في كل وقت حق الاطلاع على دفاتر الشركة وسجلاتها وغير ذلك من الوثائق، وله طلب البيانات والايضاحات التي يرى ضرورة الحصول عليها، وله ايضا ان يحقق موجودات الشركة والتزاماتها.

وعلى رئيس مجلس الإدارة ان يمكنه من اداء واجبه المحدد في الفقرة السابقة واذا صادف مراقب الحسابات صعوبة في هذا الشأن اثبت ذلك في تقرير يقدم الى مجلس الإدارة، فاذا لم ييسر المجلس عمل مراقب الحسابات وجب على الأخير دعوة الجمعية العامة العادية للنظر في الأمر".

وهذا يوافق ما نصت عليه المادة 32 من قانون الشركات الفرنسي الصادر في 1867/07/24م المعدل في 1937 /08 /31م حيث نصت على أن "الجمعية العمومية تعين مراقب حسابات أو أكثر تكل اليهم مهمة فحص دفاتر الشركة ... » كما تنص المادة 34 من نفس القانون على أن « يعد مراقب الحسابات تقريراً يرفع الى الجمعية العمومية للشركة " (Lefebvre-Teillard ، 1985) .

2- أن المادة 132 من نظام الشركات السعودي تحدد مسؤولية مراقب الحسابات اتجاه الشركة في السعودية حيث تنص على أنه "على مراقب الحسابات ان يقدم الى الجمعية العامة العادية السنوية تقريراً يضمنه موقف ادارة الشركة من تمكينه من الحصول على البيانات والايضاحات التي طلبها، وما يكون قد كشفه من مخالفات لأحكام هذا النظام او احكام نظام الشركة، ورأيه في مدى مطابقة حسابات الشركة للواقع، ويتلى تقرير مراقب الحسابات في الجمعية العامة، واذا قررت الجمعية المصادقة على تقرير مجلس الادارة دون الاستماع الى تقرير مراقب الحسابات كان قرارها باطلاً". وهذا يوافق نص المادة 43 من نظام الشركات الفرنسي الصادر في 1867/07/24م، نلاحظ أن هذه المسؤولية تحدد وفقاً للقواعد العامة التي تنظم عقد الوكالة، لذلك يجب التفرقة بين مسؤولية الوكيل المأجور ومسؤولية الوكيل الغير مأجور (RIVIÈRE, 1868) . (Lefebvre-Teillard) (1985) .

وقد طبقت هذه النظرية في العديد من المحاكم الفرنسية منذ أكثر من قرن من الزمان، جاءت تؤيد هذه النظرية وخصوصا المادة 32 من قانون الشركات الصادر عام 1867 م، والمعدل في 31/8/1937 م، حيث اعتبرت محكمة النقض الفرنسية أن مراقبي الحسابات وكلاء عن الشركة التي يباشرون عملهم لديها سواء اكانوا مأجورين أو غير مأجورين (Everaere, 2000).

كما قضت محكمة نانسى إلى أن أخطاء مراقبي الحسابات الناتجة عن الإخلال بتنفيذ التزاماتهم المتولدة عن عقد الوكالة تعطي الحق للمساهمين في استخدام الدعوى المباشرة الناشئة عن عقد الوكالة، وحكمت المحكمة التجارية في السين بأن عقد وكالة مراقب الحسابات مستمدة من المساهمين الذين صوتوا له فإذا حصل تعارض بين الوكلاء والاصلاء حسب احكام الوكالة فإنه من غير المقبول أن يستمر مراقب الشركات في عمله (Robert, 1986).

كما قضت محكمة ليون التجارية بأن دور مراقب الحسابات والذي يعتبر وكيل عن المساهمين في الشركة وليس وكيلا عن مديرها، هو التحقق من صحة القيود المحاسبية وسلامة المستندات التي قدمت اليه (Béthoux, 2000).

ثانيا: انتقادات النظرية العقدية

1- تتعارض النظرية العقدية مع مفهوم الوكالة بشكل عام فالوكالة حسب نص المادة 1986 من القانون المدني الفرنسي هي عبارة عن عقد يلتزم الوكيل بمقتضاه بالقيام بعمل قانوني لحساب موكله، ويقوم الوكيل بالعمل بدون أجر (Vidal, 1985) ، إلا أنه من الثابت أن مهمة مراقبي الحسابات ليست في حقيقتها تصرفات قانونية يقوم بها مراقب الشركات لحساب المساهمين أو لحساب الشركة بل هي أعمال مادية تتمثل بفحص دفاتر الشركة ومراجعة حساباتها والتحقق من انتظامها وصدق ميزانيتها. كما أن مراقب الحسابات يأخذ دائما أجرامقابل تلك المهام (Lee & Stone, 1995). ، ولقد حاول بعض الفقهاء الرد على هذا الانتقاد بأن قالوا أن السلطات الممنوحة لمراقب الحسابات بمقتضى عقد الوكالة تقتصر فقط على تمكنه من القيام بعمليات تدقيق حسابات الشركة وفحص مستنداتها واعداد تقرير عن عملية الفحص ورفعها للجمعية العامة للمساهمين، ويعتبر هذا التقرير شرطا لصحة قرار الجمعية العامة بالمصادقة على الميزانية وحساب الأرباح والخسائر والموافقة على توزيع الأرباح، وهذه النتائج كلها نتائج قانونية تبنى على التقرير الذي يعده مراقب الحسابات، كما أنه لا يوجد أي مانع قانوني من جعل الوكالة بأجر. لكن من الجلي أن حقيقة وجوه أعمال مراقب الحسابات هي أعمال مادية وليست قانونية (Lefebvre-Teillard, 1985).

2- حسب المبادئ العامة للوكالة فإن الموكل يعين وكيله بحرية تامة وبدون أي شرط أو قيد، إلا أن الجمعية العامة للمساهمين ليست حرة في تعيين مراقب الحسابات، فاخياره يخضع لشروط

وإجراءات فرضها القانون تهدف الى وجود مراقبة حقيقية على حسابات الشركة وهذه المراقبة لا يمكن أن تتم إلا إذا قام بعمله بكل استقلالية وحياد. (دمق، 2000) وإذا كان قانون الشركات الفرنسي والسعودي قد حددا سلطات ومهام مراقب الحسابات بطريقة مباشرة وبنصوص أمرة ، فلا تستطيع الجمعية العامة للمساهمين أن تقيد من تلك السلطات أو أن تنتقص منها، وهذا يتنافى تملما مع مفهوم الوكالة(Lindsay , 1990).

3- من الواضح أن مراقب الحسابات لا يقوم بمهمته بمراقبة حسابات الشركة لمصلحة أغلبية المساهمين اللذين اختاروه فقط، بل كذلك لمصلحة الأقلية التي صوتت ضده، ولمصلحة موظفي الشركة، والغير من دائنين مستثمرين بالرغم من عدم مشاركتهم في اختياره والذي يهمهم المركز المالي للشركة، كما أنه يعمل كذلك لمصلحة المجتمع بأكمله والذي قد يتأثر بإغلاق الشركة (Everaere ، 2000). (Robert, 1986).

4- كما انه من المسلم به في القواعد العامة للقانون المدني بأنه يجوز للموكل أن يعزل الوكيل في أي وقت شاء حتى قبل انتهاء فترة وكالته او إنجازة لعمله، فتنتهي الوكالة بعزل الوكيل (دمق، 2000). وهذه القاعدة من النظام العام فلا يجوز الاتفاق على عكس ذلك، وقانون الشركات الفرنسي والسعودي لا يعطي الحق للجمعية العامة بعزل مراقب الحسابات إلا بناء على أسباب مشروعة يقدرها القضاء، وهذا يتنافى تملما مع القواعد العامة للوكالة (Lefebvre-Teillard ، 1985). (Béthoux, 2000).

وبسبب هذه الانتقادات فإن النظرية التعاقدية لم تستطع إعطاء التكييف القانوني المناسب لعلاقة الشركة بمراقبي حساباتها، لذلك ظهرت النظرية القانونية

المطلب الثاني: النظرية القانونية

تعتبر النظرية القانونية أن مراقب الحسابات ما هو إلا عضواً من أعضاء الشخص المعنوي المكون للشركة الخاضعة لمراقبته، وهذا العضو معين حسب أحكام القانون ولا وجود لعقد بينه وبين المساهمين، فينكر أصحاب هذا الرأي بشكل صارم الطبيعة العقدية لعلاقة مراقب الحسابات بالمساهمين. (Béthoux, 2000) ومن أنصار هذه النظرية هوريو" و "رينار" و "برت دي لاجرسي" و"جبار" ، وظهر هذا الرأي كردة فعل قوية ضد النظرية العقدية، وتستمد هذه النظرية أصولها من الفقه العام في ألمانيا حيث حاول أنصار هذا الرأي شرح الشخصية القانونية للشخص الاعتباري ، وتحليل المركز القانوني للأشخاص الذين يعبرون عن ارادته (Lefebvre-Teillard ، 1985)، (المؤدب ، 2006).

والنظام القانوني للشخص الاعتباري بالنسبة لإصحاب هذا المذهب ما هو إلا مجموعة من الأشخاص الذين يلتفون حول هدف محدد يستدعي تحقيقه وجود خطة بناء تستند الى وجود سلطة تحدد الأعضاء المعبرين عن ارادته، (Khouildi ، 1989) وتنظيم علاقة الأعضاء فيما بينهم، وتنظم الإجراءات التي تحكم نشاطهم، تأسيسا لما سبق فإن شركة المساهمة بهذا المفهوم ما هي إلا عمل منظم تنظيما قانونيا فرضه قانون الشركات وبين شكله القانوني، وحدد اعضاءه وبين وظيفة كل عضو منهم، فلا يجوز لأحد مهم أن يمارس نشاط الآخر أو يقوم بعمل لم يحدده القانون ولا يجوز له التقاعس عن مباشرة مهمة أكلها له القانون (Robert ، 1986).

وهذا ما خلصت إليه محكمة النقض الفرنسية عندما قضت بأن شركة المساهمة شركة يتدرج أعضاؤها، فالجمعية العامة للمساهمين وأن كانت تملك اختيار أعضاء مجلس الإدارة الذين يعهد اليهم الشركة، لا يجوز لها أن تفتصب سلطات هذا المجلس، فالجمعية العامة للمساهمين، ومجلس الإدارة، ومراقبو الحسابات يمثلون الأعضاء المعينين وفقا لقانون الشركات (Back و Morghand ، 1984).

بناء على التحليل السابق يتضح ما يلي:

1- أنه لا وجود لعلاقة تعاقدية بين مراقب الحسابات وبين المساهمين، فتعيينه لا يعدو إلا أن يكون قرارا تتخذه الجمعية العامة للمساهمين، وهذا القرار ما هو إلا بمثابة اختيار عضو من أعضاء الشخص المعنوي وفقا لإحكام قانون الشركات، وعندما يدي المساهم بصوته لاختيار مراقب الحسابات فإنه يمارس وظيفته الذي كلفه بها قانون الشركات ولا يمارس حقاً من حقوقه.

2- أن مراقب الحسابات لا تتحدد واجباته وحقوقه على أساس الرابطة العقدية بينه وبين المساهمين. بل تحدد وفقا لقانون الشركات ونظام الشركة الأساسي، ولا تملك الجمعية العامة للمساهمين زيادة أو إنقاص هذه الحقوق أو الواجبات.

3- أن مراقب الحسابات لا يمارس وظيفته لمصلحة المساهمين الذين انتخبوه فقط، وإنما لخدمة الشركة ككل وخدمة جميع المساهمين سواء الذين انتخبوه أو الذين لم ينتخبوه، فهو مراقب حسابات للشركة بأكملها باعتبارها كيان قانوني متكامل.

4- لا تملك الجمعية العامة للمساهمين عزل مراقب الحسابات متى أرادت وكيفما شاءت، وذلك لأن مراقب الحسابات بمجرد تعيينه يصبح مستقلا في مواجهة المساهمين الذين انخبوه، فانتخابه يشبه انتخاب النائب في البرلمان، فبمجرد انتخابه في البرلمان يصبح نائب لجميع المواطنين وليس للذين انتخبوه فقط، فلو لم يكن مستقلا عن ناخبيه فسيخضع لهيمنتهم وبالتالي لا يستطيع القيام بعمله كما يجب بسبب خضوعه لهم.

في الحقيقة بالرغم من أن هذه النظرية صحيحة إلى حد كبير ولا غبار على مبرراتها إلا أنها في رأينا لا تعطي التكييف القانوني العميق للعلاقة بين مراقب الحسابات والشركة الخاضعة لها لذلك أثرنا استحداث نظرية ثالثة وهي النظرية المختلطة.

المطلب الثالث: النظرية المختلطة

هذه النظرية تجمع ما بين النظريتين العقدية والقانونية، في رأينا أن هاتين النظريتين صحيحتان إلى حد ما ولكن لا تعطي كل واحدة على حدى التكييف القانوني العميق للعلاقة مراقب الحسابات بالشركة الخاضعة لمراقبته، وأن دمج هاتين النظريتين مع بعضهما البعض يعطي في رأينا التكييف القانوني الصحيح لهذه العلاقة، فالنظرية المختلطة لا تنكر الفكرة التعاقدية ولا تستبعد الفكرة القانونية، بل تجمع بينهما، فتنظيم الشركة يركز في نفس الوقت على عناصر قانونية وعناصر تعاقدية تتداخل فيما بينها لتشكل الشخص المعنوي المسى بالشركة (المؤدب ، 2006).

فتعين مراقب الحسابات يبدأ أولاً من اختيار الجمعية العامة للمساهمين له، من ثم تأتي موافقة مراقب الحسابات على قبول هذه المهمة سواء كانت هذه الموافقة صراحة أو ضمناً وهذا التصرف ما هو إلا عقداناتج عن توافق إرادتين.

إلا أن هذا العقد ما هو إلا عمل قانوني مشروط بشروط أملاها القانون على المساهمين ومراقب الشركات ولا خيار لأي منهما في تعديلها، فمراقب الحسابات يقوم بتطبيق القواعد التي فرضها القانون لإنجاز مهمته (الورفلي ، 2003).

وهذا العقد يشبه العقد الذي يبرمه الموظف العام مع الدولة، فتعينه في وظيفته تتم بواسطة عقد بينه وبين المؤسسة التي يعمل بها، فبمجرد قبوله لهذا العقد فإنه يخضع للقواعد التي فرضها القانون لإنجاز وظيفته، ولا يمكن له بأي حال من الأحوال تعديل أو مخالفة أحكام القانون الذي يعمل بموجبه، بالمقابل يمكن للدولة بأي وقت أن تعدل القانون الخاضع له هذا الموظف ولا دخل لموافقة أو رفض الموظف على هذا التعديل، وكذلك الحال بالنسبة لمراقب الحسابات فلا يجوز له أن يتفق مع الشركة على تعديل وظيفته سواء بإضافة مهام جديدة أو انقاص مهام موجودة، بل يجب عليه الالتزام بالمهام التي أوكلها قانون الشركات له دون زيادة أو نقصان وأي اتفاق على خلاف ذلك فهو باطل (Lee و Stone ، 1995).

المبحث الثاني: المعايير القانونية المحددة لدور مراقب الحسابات في الشركة الخاضعة لرقابته

في بعض الأحيان وبسبب ضخامة حسابات الشركة يقوم بمهمة مراقب الحسابات أكثر من شخص، أو قد توكل هذه المهمة إلى شخص اعتباري (شركة محاسبة قانونية) يعمل بها أكثر من مراقب

حسابات، وقد توكل الى بعضهم مهمات محاسبية ومهمات رقابية، فالأسئلة التي تثار في هذا الصدد هي من هو مراقب الحسابات المسؤول؟ وما هي مهمته بالتحديد؟

المطلب الأول: الإطار القانوني المحدد لصفة مراقب الحسابات

إذا أردنا محاسبة مراقب الحسابات عن الجرائم التي يرتكبها أثناء تأديته لوظيفته فلا بد لنا بداية تحديد الشخص الواجب ملاحقته، وذلك بسبب تعدد أوصاف مراقب الحسابات، لذلك يجب البحث في إثبات صفة الفاعل الحقيقي، وذلك حسب مبدأ شخصية الجرائم والعقوبات.

أولاً: مراقب الحسابات الظاهري والفعلي:

يساعد تمييز مراقب الحسابات الفعلي عن مراقب الحسابات الظاهري في تحديد الشخص المسؤول عن الجريمة وهل هو فاعلاً أصلياً أم شريكاً. في الحقيقة هذا التمييز لا يثار في حالة ما إذا كان هنالك مراقب حسابات واحد ولا يوجد معه مساعدين، ولكن المشكلة تثار عندما تمارس مهمة المراقبة من أكثر من شخص (Béthoux, 2000)، وعادة ما يكون هنالك مراقب حسابات ظاهرياً تتم جميع العمليات باسمه ويعمل لديه مراقبين حسابات أو محاسبين مساعدين، ومراقب حسابات آخر يسمى بمراقب الحسابات الفعلي والذي يكون فعلياً خاضعاً وتابعا لمراقب الحسابات الظاهري، ويأخذ التعليمات والتوجيهات منه، في هذه الحالة يكون من المنطقي أن يعاقب الشخص الذي أوحى له القيام بالفعل والذي قنم له المساعدة (Khouildi, 1989).

لكن ما هو أساس مسؤوليته الجزائية لكل منهما هل يعتبر كل واحد منهما فاعلاً أصلياً أم شريكاً أم الأثنان فاعلاً أصلياً؟

في الحقيقة، مع غياب النص لا يمكن البت بالأمر، ويجب دراسة كل حالة على حدى، فمثلاً إذا قام المحاسب الفعلي بإفشاء اسرار الشركة بدون علم المحاسب الظاهري فإنه في هذه الحالة يعتبر الفاعل الأصلي وقد يسأل المحاسب الظاهري كشريك حتى ولو لم يكن لديه علم بذلك (Lindsay, 1990). أما لو قام المحاسب الفعلي بتأييد بيانات كاذبة ففي هذه الحالة يعتبر كلا من المحاسب الظاهري والفعلي فاعلان أصليان في الجريمة، لأن المحاسب الظاهري تتم جميع العمليات المحاسبية باسمه وتوقيعه والمحاسب الفعلي هو الذي قام فعلياً بالعملية المحاسبية، بناء على ذلك يعتبران فاعلان أصليان في الجريمة (Meddeb, 2000) (المؤدب، 2006).

ثانياً: صور مراقب الحسابات القانوني:

بما أن مراقب الحسابات شخصاً طبيعياً (إنسان) فإنه معرض كأني إنسان لعوارض تمنعه من إتمام مهمته، وبالتالي يأتي مراقب حسابات آخر ليتمم ما بدأه، والسؤال الذي يطرح هنا ما مدى مسؤولية كل منهما؟

1- مراقب الحسابات المعوض: هو مراقب الحسابات الذي يحل محل مراقب الحسابات الأصلي في حالة موته أو تعذره عن إكمال مهمته لمرض أو لشطب اسمه من سجل المحاسبين القانونيين أو لأي أمر آخر (Robert, 1986). في هذه الحالة لا يسأل مراقب الحسابات المعوض إلا عن الأعمال التي قام بها بعد تسلمه لمنصبه، وإذا اكتشف مخالفات حصلت من مراقب الحسابات السابق فعليه إبلاغ الجهات المختصة بذلك أو إعلام المساهمين في جلسات الجمعية العامة العادية وإلا يصبح مسؤول عن هذه المخالفات (IAASB, 2013).

2- مراقب الحسابات المستقيل أو الموقوف عن ممارسة مهنته: إذا توقف مراقب الحسابات عن عمله بسبب استقالته أو لأي سبب كان، فإنه يسأل عن المخالفات التي حدثت أثناء ممارسته لوظيفته، فالاستقالة أو توقفه عن العمل لا تعفيه من المسؤولية، فيبقى مسؤول حتى بعد تركه لمنصبه.

3- تعدد مراقبي الحسابات: قديماً مراقبي الحسابات لمراقبة شركة واحدة، وفي بعض الأحيان يتم تقسيم المهام بينهم، ففي هذه الحالة كل مراقب حسابات يكون مسؤولاً عما أنجزه من مهام وإذا حصل أي تجاوزات في مهمته يكون مسؤولاً لوحده دون بقية المراقبين، لكن رغم قيام كل مراقب بجزء من العمل بمفرده فإن التقرير الذي يجب رفعه للجمعية العامة العادية يجب أن يكون موثقاً بتوقيع كل المراقبين، ففي هذه الحالة يتحمل الجميع المسؤولية حتى ولو لم يوقع أحدهم على التقرير (Robert, 1986) (شداد، 2000).

المطلب الثاني: الإطار القانوني المحدد لمهمة مراقب الحسابات في الشركة الخاضعة لرقابته
أولاً: المهمة الأصلية لمراقبة الحسابات:

نصت المادة **131** من نظام الشركات السعودي على المهام التالية لمراقب الحسابات:

- 1- مراقب الحسابات في كل وقت حق الاطلاع على دفاتر الشركة وسجلاتها وغير ذلك من الوثائق.
- 2- لمراقب الحسابات طلب البيانات والايضاحات التي يرى ضرورة الحصول عليها.
- 3- لمراقب الحسابات ان يحقق موجودات الشركة والتزاماتها.

يتضح مما سبق أن المهمة الأساسية لمراقب الحسابات في الشركة الخاضعة لمراقبته هي الاطلاع على دفاتر الشركة وسجلاتها ووثائقها وتفحص ميزانيتها طبقاً للنظام المحاسبي المعمول به في

المملكة العربية السعودية. كما يحق له حسب الصلاحيات الممنوحة له جمع المعلومات اللازمة لإنجاز مهمته، كما يحق له من خلال هذه الصلاحيات المصادقة على الوضع المالي للشركة وإعطاء تصور دقيق عن وضع الشركة المالي والاقتصادي خلال الدورة الاقتصادية الخاصة بها ، (Meddeb ، 2000).

لذلك فإن مصادقة مراقب الحسابات على الوضع المالي للشركة تعتبر كشهادة قانونية قاطعة الدلالة على الأمور التالية:

- 1- مصادقية الميزانية السنوية للشركة
- 2- مصادقية تصرفات الشركة
- 3- مصادقية دفاتر الشركة
- 4- مصادقية مستندات الشركة
- 5- مصادقية حساب الأرباح والخسائر للشركة
- 6- مصادقية المعلومات المالية المتحصل عليها.
- 7- مصادقية الوضع المالي المعلن من قبل مجلس الإدارة

ومهمة مراقب الحسابات في هذه المهمة هي بذل العناية للتأكد من صحة وسلامة الحسابات وليس تحقق نتيجة.

ثانياً: المهمة التبعية لمراقب الحسابات:

بالإضافة إلى المهمة الأصلية لمراقب الحسابات يوجد مهمة تبعية لا تقل أهميتها عن المهمة الأصلية، وهذه المهمة معدة خصيصاً لحماية مساهمي الشركة والغير المتعاقدين معها، فلا علاقة لها بحسابات الشركة ومراجعة قوائمها المالية، بل هي في الأساس من أجل مراقبة أعمال مجلس الإدارة من أي تجاوزات (Everaere ، 2000،) (الورفلي ، 2003)، لذلك يجب على مجلس الإدارة دعوة مراقب الحسابات لحضور اجتماعات الجمعية العامة العادية المتعلقة بضبط القوائم المالية السنوية أو بالنظر في القوائم المالية الوسيطة وكذلك في كل الجلسات العامة، وذلك طبقاً لنص المادة 132 من نظام الشركات السعودي. وإذا لم يتم عقد اجتماع مجلس الإدارة بدعوة مراقب الحسابات لحضور هذه الجلسات، وتم اتخاذ قرار دون الاستماع له ففي بعض الأحيان يكون القرار المتخذ باطلاً حتى ولو صادقت عليه الجمعية العامة العادية وهذا ما أكدته الفقرة الأخيرة من المادة 132 من نظام الشركات السعودي، والتي تنص على أنه " إذا قررت الجمعية المصادقة على تقرير مجلس الإدارة دون الاستماع الى تقرير

مراقب الحسابات كان قرارها باطلاً". وهذا يؤكد دور مراقب الحسابات في حماية مصالح الشركاء من خلال أحكام المادة 131 من نظام الشركات السعودي حيث تعطي له إمكانية دعوة الجمعية العامة العادية.

لما عن المهمة الأخرى الموكلة له، فهي-التي نظمها المادة 132 من نظام الشركات السعودي والتي تنص على أن من مهام مراقب الحسابات " أن يقدم الى الجمعية العامة العادية السنوية تقريراً يضمنه موقف ادارة الشركة من تمكنه من الحصول على البيانات والايضاحات التي طلبها، وما يكون قد كشفه من مخالفات لأحكام هذا النظام او احكام نظام الشركة، ورأيه في مدى مطابقة حسابات الشركة للواقع."

في الحقيقة إن هذه المهمة تحمل مراقب الحسابات «أخطاء الغير» فهو يتعهد عن نتائج تصرفات الغير والأشخاص المطالب بمراقبة أعمالهم القانونية وغير القانونية، مما يفتح المجال للسؤال عن الالتزامات القانونية التي تقع على عاتق مراقب الحسابات، لذلك فهذه المهمة هي الالتزام بنتيجة وليس ببذل عناية كما هو الحال في المهمة الأصلية (بن نصر، 1996 م) (Back و Morghand، 1984).

إن ما يمكن ملاحظته من المهام الموكلة لمراقب الحسابات سواء كانت الأصلية أو التبعية أنها تفسح له المجال الواسع لمراقبة أعمال ووثائق الشركة بأكملها (Lee و Stone ، 1995)، بالإضافة لمراقبة أعمال مجلس الإدارة، فهو يتمتع بصلاحيات واسعة تسمح له مراقبة جميع وثائق الشركة كدفاتها ومستنداتها المحاسبية وسجلات المحاضر والجداول البنكية، فضلا عن العقود التي تعقدها الشركة مع الغير، لذلك يمكن له جمع الكثير من المعلومات المهمة والسرية عن الشركة، وهذه المعلومات قد تبلغ من الأهمية بمكان بحيث لا تقدر بثمن (IFAC، 2014). لذلك فرض عليه القانون واجبات مهنية صارمة تتملى بقيامه بمهامه بكل نزاهة ودقة وحياد واستقلالية، وعدم أفساء أي سر من أسرار الشركة، وإلا يعتبر متجاوز الحدود مهمته، الأمر الذي قد يؤدي إلى مساءلته المسؤولة القانونية.

الخلاصة والتوصيات:

اتضح لنا من هذا البحث أهمية الدور الذي يؤديه مراقب الحسابات في شركات المساهمة، وأن وجوده أمر لا بد منه تفرضه ضرورات عملية تساهم في حماية الشركة من أي تعديات من قبل مجلس الإدارة، وقد رأينا أن نظام الشركات السعودي ونظام المحاسبين القانونيين السعودي قد سعيًا إلى التشديد في اتقان مراقب الحسابات لدوره في رقابة الشركة على اعتبار أنه صمام أمان يحيي به الشركة والشركاء.

فمهمته مهمة محورية وحاسمة، فإذا نجح بمراقبة الشركة كما يجب فسيؤدي ذلك إلى حماية المساهمين وتحقيق هدفهم في الربح، وإذا فشل فسوف يهدر أموال المساهمين ويضيع آمالهم في الربح.

لذلك نوصي بما يلي:

- 1- ضرورة تعديل بعض القواعد الموجودة في نظام الشركات السعودي والمتعلقة بمهمة مراقب الحسابات من أجل تحسين نوعية الخدمة المقدمة من قبله.
- 2- ضرورة تفعيل نظام المحاسبين القانونيين السعودي حتى يحقق الرقابة النوعية على أعمالهم.
- 3- ضرورة إصدار أنظمة تشدد من المسؤولية المدنية لمراقبي الحسابات تجاه العميل وزملائه والمهنة والطرف الثالث من مستخدمي البيانات المالية المدققة.

المراجع

المراجع العربية:

1. الحميد، عبدالرحمن إبراهيم، (2009)، نظرية المحاسبة، الجمعية السعودية للمحاسبة، 2009م. الرياض.
2. الحميد، عبدالرحمن إبراهيم، (2003)، مهمة المحاسبة والمراجعة : أما حان وقت الاعتراف، الرياض العدد 12676 ، 38، 2003.
3. الحمدي، كوثر، (2002)، جرائم الكذب في الشركات التجارية، مذكرة لنيل شهادة التراسات المعمقة في العلوم الجنائية، 2001-2002، كلية الحقوق والعلوم السياسية بتونس.
4. الجندي، حسني أحمد، (1905)، القانون الجنائي للمعاملات التجارية : القانون الجنائي للشركات، دار النهضة العربية، القاهرة.
5. السهلي، محمد سلطان القباني، (2007)، التحليل المالي، نظرية المحاسبة، الجمعية السعودية للمحاسبة، الرياض.
6. المؤدب، فدوى (2006)، مراقب الحسابات والشركة الخفية الاسم، الهيئة الوطنية للمحامين، الفرع الجهوي للمحامين بسوسة، السنة القضائية 2005-2006.
7. الورفلي، أحمد، (2003)، الرقابة على شركة المساهمة، ملتقى دولي حول مجلة الشركات التجارية، نيسان 2001، منشورات مركز التراسات القانونية والقضائية، تونس.
8. الهلباوي، سعيد محمود، النشار، تهاني محمود، (1433 هـ)، مبادئ المحاسبة الإدارية، مدخل اتخاذ القرارات، الجمعية السعودية للمحاسبة، الرياض.
9. بن نصر، توفيق، (1996)، تعليق على قانون الشركات التجارية، دار الميزان للنشر، تونس.
10. تمر، رشيد (2000)، دور مراقب الحسابات في الشركات التجارية، الملتقى الدولي حول مجلة الشركات التجارية، تونس نيسان 2000.
11. جربوع، يوسف محمد، (2005)، محددات مراجعة القوائم المالية تحد كبير للمراجع الخارجي، دراسة تحليلية لأراء المراجعين القانونيين في فلسطين، بحث مقدم إلى المؤتمر العلمي الأول للاستثمار

المفهوم القانوني لمهمة مراقب الحسابات في الشركة الخاضعة لرقابته وفقاً للأنظمة السعودية
والتمويل في فلسطين بين آفاق التنمية والتحديات المعاصرة المنعقد بكلية التجارة في الجامعة الإسلامية في
الفترة من 8 - 9 مايو 2005م.

12. دمق، ثامر، (2000)، انقضاء الوكالة، منشورات المعهد الأعلى للقضاء، تونس.
13. زين العابدين، أزرق، (2001)، دعاوى الغير تجاه مسيري الشركات التجارية، ملتقى علمي حول "الجديد في قانون الشركات التجارية"، المركز التونسي للمصالحة والتحكيم، 26 و 27 - 2 - 2001.
14. عبدالله، خالد أمين، (2000) علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية والعملية، دار وائل للطباعة والنشر، عمان، الأردن.
15. كبيشي، محمود، (1992)، المسؤولية الجنائية لمراقب الحسابات في شركة المساهمة، دراسة مقارنة بين القانونين المصري والفرنسي، درا النهضة العربية، القاهرة.
16. قاضي، حسين حدوح، (1999) اساسيات التدقيق في ظل المعايير الدولية والأمريكية، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان.
17. شداد، إبراهيم، (2000)، مسؤولية مدقق الحسابات عن الغش والخطأ من الناحيتين القانونية والمهنية، مجلة المدقق، جمعية مدققي الحسابات القانونيين الأردنيين، آذار 2000

المراجع الأجنبية :

1. Back, J.G. and Morghand W.H. (1984), A three dimensional look at computer fraud, financial executive. October 1984
2. Béthoux A. (2000), « Audit les grands acteurs », Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit, Economica, pp.49-61
3. Everaere C. (2000), « La compétence : un compromis multidimensionnel fragile », Gestion 2000, n°4, juillet- août, pp. 53-71.
4. Conseil des Normes d'Audit et de Certification Projet de norme canadienne d'audit, (2012), Responsabilités de l'auditeur concernant les informations complémentaires présentées dans des documents contenant ou accompagnant des états financiers audités et le rapport de l'auditeur sur ces états, <http://www.nifccanada.ca/normes-canadiennes-daudit/documents-de-consultation/item71351.pdf>
5. Gavalda, -J. (1964), Les secrets des affaires, Mélanges Savatier.
6. Guyon Y., « Le rôle de la COB dans l'évolution du droit des sociétés commerciales », R.T.D Com, 1975, p 450.
7. IAASB, (2013), The Auditor's Responsibilities Relating to Other Information in Documents Containing or Accompanying Audited Financial Statements and the Auditor's Report Thereon Proposed Consequential and Conforming Amendments to Other ISAs, International Standard on Auditing (ISA) 720" <http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/ISA-720-The-Auditor's-Responsibilities-Relating-to-Other-Information-in-Documents.pdf>

8. IFAC, (2014), Auditor's Responsibility to Consider Fraud in an Audit of Financial Statements, <http://www.ifac.org/auditing-assurance/projects/auditors-responsibility-consider-fraud-audit-financial-statements-comple>
9. Khouildi, A. (1989), Chronique Jurisprudentielle de droit bancaire et boursier, R JL, Juin 1989.
10. Lee T. et Stone M., (1995), « Competence and independence : the congenial twins of auditing ? », Journal of business finance and accounting, 22 (8), décembre, pp. 1169-1177.
11. Lefebvre-Teillard A. (1985), La SA au XIXème siècle, PUF, Paris
12. Meddeb, F. (2000), L'orientation de l'épargne et le droit des sociétés commerciales, Mémoire DEA, 2000, Faculté de droit et des sciences politiques de Tunis, p.82 et suivant
13. Lindsay D. (1990), « An investigation of the impact of contextual factors on Canadian bankers: perceptions of auditors' ability to resist management pressure", Advances in International Accounting, Vol. 3, pp. 71-85.
14. Monserie H., « Présentation des projets de réforme », Colloque international sur « Le code des sociétés commerciales », avril 2001.
15. PCAOB, Responsibilities and Functions of the Independent Auditor, AU Section 110, http://pcaobus.org/Standards/Auditing/Pages/AU110.aspx#ps-pcaob_de21c748-002e-4fac-9e10-03f5f675f6bc
16. Robert, J., (1986), Les délits en matière des sociétés : droit pénal des sociétés commerciales, Dalloz, 2^{ème} édition, 1986.
17. Rivière, H., (1867), Commentaire de la loi du 24 juillet sur les sociétés.
18. Viandier A., (1984), Droit comptable , précis Dalloz,
19. Vidal, D., (1985), Le commissaire aux comptes dans la société anonyme, LGDJ.