

مدى فعالية رقابة مدقق الحسابات على أعمال مجلس الإدارة
في الشركات المساهمة العامة في القانون الأردني
د. فياض ملفي الفضاة*

تاريخ الاستلام ٢٠٠٩/٢/٣

تاريخ الإجازة ٢٠٠٩/٤/٢٦

ملخص

يتضح من هذا البحث أن مدقق الحسابات القانوني للشركة المساهمة العامة ليس بمنأى عن المسؤولية بدليل تنظيم هذا الأمر من قبل المشرع الأردني الذي جعل منه وكيلًا عن المساهمين. ويتم تعيين مدقق الحسابات القانوني للشركة من قبل مجموع المساهمين في اجتماع الهيئة العامة العادية للشركة ولا يجوز لأي جهة تغييره إلا إذا تعذر عليه الاستمرار في قيامه بمهامه أو إذا توقف عن العمل وفقا لأحكام القانون وعلى أن يبلغ مجلس إدارة جمعية المحاسبين القانونيين بذلك.

وتتركز أهم واجبات مدقق الحسابات بقيامه بمهمة تدقيق البيانات المالية للشركة وفحص حساباتها للتأكد من مطابقتها لأحكام القانون وعليه إبداء رأيه فيها تحت طائلة المسؤولية. ويوفر رأي مدقق الحسابات القانوني حماية قانونية للشركة ولمساهميها من أخطاء الإدارة ويوفر لهم المعلومات اللازمة في حال قرر أحدهم مطالبة مجلس الإدارة بالتعويض عن الأضرار التي لحقت به جراء الأخطاء المرتكبة. ولذلك فإن المدقق يتعرض للمسؤولية المدنية والجزائية والتأديبية في حال قصر بالقيام بالمهام الموكولة إليه بموجب العقد أو نصوص القانون. وتصل العقوبة الجزائية للمدقق إلى الحبس ثلاث سنوات والغرامة مع التعويض عن الضرر في حال دُونَ، بقصد أو بإهمال جسيم، بيانات كاذبة في أي تقرير أو حسابات أو وثيقة قام بإعدادها أثناء مزاولته لمهنته أو إذا وضع تقريراً مغايراً للحقيقة أو صادق على وقائع مغايرة للحقيقة.

ويلاحظ أن المشرع الأردني في قانون الشركات قد خرج عند تعرضه لتحديد مقدار التعويض المترتب بسبب أخطاء المدقق عن القواعد القانونية العامة في احتساب التعويض في القانون المدني. فقد أجاز القانون مطالبة المدقق عن الكسب الفائت في نطاق المسؤولية العقدية إضافة إلى الضرر الواقع فعلاً. كذلك فقد افترض التضامن في المسؤولية بين المدققين في حالة تعددهم.

الكلمات الدالة: مدقق الحسابات، قانون الشركات، القانون الأردني، المسؤولية، الشركات المساهمة العامة، البيانات المالية، مراقب الحسابات.

* أستاذ مشارك، كلية الحقوق، الجامعة الأردنية.
حقوق النشر محفوظة لجامعة مؤتة، الكرك، الأردن.

ABSTRACT

The Efficiency of Auditors' Supervision Over the Board of Directors in Public Shareholding Companies Under the Jordanian Law

This paper discusses the role of auditors in supervising the board of directors in public shareholding companies. The first section dealt with the powers and obligations of the auditors. Both the companies' law and the auditors, and accountants, law empowered auditors with sufficient authority to investigate the board of directors' actions in running the affairs of the company. In addition, in order to make sure that auditors are performing their duties, both laws forbid them from certain actions that may contradict with their duties.

In the second section, the civil, criminal and administrative liability was examined. An auditor assumes contractual liability toward the company and its shareholders. In addition, creditors and other third party persons may claim damages from auditors based on tort, provided that they prove that they have suffered loss from their actions. The quantification of damages in both cases is based on actual loss sustained, in addition to lost profit. An auditor may face a three - year imprisonment penalty if it was proven that he deliberately or through gross negligence presented or certified wrong information in his audit reports.

Finally, this paper has examined all relevant provisions that are related to auditors' liability under Jordanian Laws. Some recommendations were made.

Key Words: Auditors, Liability, Company law, public shareholding companies, Jordanian law, board of directors.

المقدمة

تتكون الشركات المساهمة العامة كشركة أموال من عدد كبير من المساهمين الذين لا يستطيعون مجتمعين إدارة أعمال الشركة؛ ولذا فإنهم يعهدون بهذا الدور إلى مجلس مصغر منهم يسمى مجلس إدارة الشركة. وتتطلب قوانين الشركات من مجلس الإدارة هذا أن يمارس أعماله بطريقة تحقق أهداف الشركة وأغراضها بهدف تحقيق الربح لهؤلاء المساهمين، وعلى الرغم من أن مجموع المساهمين يتمتعون بحق مراقبة أعمال مجلس الإدارة من خلال اجتماعات الهيئة العامة العادية وغير العادية إلا إن هذه الرقابة ليست رقابة حثيثة بل إنها تقع على فترات زمنية طويلة. كما أن الخبرة المحاسبية الفنية قد لا تتوفر للعديد من المساهمين. لذا فقد أوجد القانون طريقة جديدة لهذه الرقابة وذلك عن طريق قيام الهيئة العامة للمساهمين بتعيين مدقق حسابات أو أكثر لتدقيق أعمال الشركة وبالذات أعمال مجلس الإدارة الذي يتولى تنفيذ أهداف الشركة وأغراضها وقرارات الهيئة العامة للشركة.

وقد جاء هذا البحث لمناقشة مدى فعالية نصوص قانون الشركات الأردني في توفير رقابة حقيقية على أعمال مدقق الحسابات في الشركات المساهمة العامة لحماية المساهمين خاصة في ضوء النشاط غير المسبوق في الأردن في الوقت الحاضر لتأسيس شركات مساهمة عامة وبالذات في قطاع الاستثمار العقاري. فمن المعلوم بأن هذه الشركات هي شركات أموال تقوم على تجميع رأس المال من جمهور المستثمرين والذين ليس بالضرورة أن يكون هناك معرفة سابقة بينهم باستثناء مجموعة المؤسسين حيث يلعب فيها الاعتبار المالي دورا هاما جدا يميزها عن غيرها من شركات الأشخاص التي تقوم أساسا على الاعتبار الشخصي للشركاء فيها. فشركات الأموال بصفة عامة والشركات المساهمة العامة بصفة خاصة تتميز باتساع نطاقها حيث تسمح الأنظمة القانونية لهذه الشركات لكل شخص أن يساهم في رأس مالها مما جعل منها ذات تجمع مالي ضخم يؤهلها لخوض غمار المشروعات الاقتصادية العملاقة (تجارية كانت أم صناعية). ولا تبنى في الغالب ثقة المساهمين في الشركات المساهمة العامة على الشركاء فيها أو على الإدارة فقط بل تمتد أيضا إلى كفاية وفعالية طرق ووسائل الحماية القانونية التي يوليها المشرع لهذه الشركات خاصة في ظل سهولة المساهمة في هذه الشركات (بالاكتتاب فيها عند التأسيس أو بشراء الأسهم بعد تأسيسها) وقابلية هذه الأسهم للتداول إضافة إلى المسؤولية المحدودة للمساهمين فيها والتي لا تطول إلا مقدار أسهمهم دون المساس بزمهم المالية الشخصية.^(١) ويلاحظ عند تأسيس هذه الشركات ذلك السرخم

(١) مصطفى كمال طه ووائل أنور بندق، أصول القانون التجاري (الأعمال التجارية، التجار، الشركات التجارية، المحل التجاري، الملكية الصناعية)، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، ٢٠٠٨، ص ٣٣١.

القانوني الذي أحاطه المشرع بالشركات المساهمة العامة حماية لمساهميها مما جعل من تدخل المشرع وسيلة لإضعاف الفكرة التعاقدية فيها وتراجع هذه الفكرة شيئاً فشيئاً حتى أصبحت هذه الشركات أقرب إلى النظام القانوني الذي يفرض من قبل المشرع^(١).

لقد وضع المشرع الأردني بعض المتطلبات الموضوعية وبعض المتطلبات الشكلية لتأسيس هذه الشركات المساهمة العامة بإصداره قانون الشركات رقم ٢٢ لسنة ١٩٩٧ وتعديلاته. ويمكننا إرجاع هذا الاهتمام الخاص من قبل المشرع الأردني بهذا النوع من الشركات أكثر من سواه إلى طبيعة الأعمال التي تقوم بها الشركات المساهمة العامة وإلى حجم الاستثمارات الحيوية والعملاقة التي تدخل في نطاق أهدافها وإلى تلك المشاريع الاستراتيجية وخاصة ما يتعلق منها بالبنية التحتية للدولة برمتها مما جعل منها أساساً مؤثراً في الاقتصاد الوطني وأن أي هزة تتعرض لها الشركات المساهمة العامة من شأنها أن ترتب آثاراً وخيمة على اقتصاديات الدولة ناهيك عن عزوف الاستثمارات الأجنبية عن الاستثمار في هذه الأنشطة الأساسية^(٢).

وقد أدى ذلك كله بالمشرع الأردني كغيره إلى إضفاء حماية قانونية خاصة على الشركات المساهمة العامة. ولعل من أبرز مظاهر هذه الحماية فرض نظام الرقابة الشديدة على حسن سير عمل الشركات المساهمة العامة وعلى رأس هذه الأجهزة الرقابية ضرورة تعيين مدقق للحسابات سواء في مرحلة تأسيس الشركة أم بعد إعلانها شخصاً اعتبارياً مستقلاً حيث أن المشرع الأردني قد قدر الطبيعة الخاصة للشركات المساهمة العامة من حيث ما يسمى (بانعدام نية المشاركة الحقيقية) من قبل المساهمين والذين لا يهتمون في العادة بحضور اجتماعات الهيئة العامة بقدر ما يهتمون بالحصول على الأرباح في نهاية كل سنة مالية مما يجعل إمكانية فرض رقابتهم الذاتية على سير أعمال شركتهم أمراً غير ذي جدوى بل ومستحيلاً أحياناً. بالإضافة إلى عدم توافر الخبرة الفنية لهم في المجال المالي والمحاسبي. واستناداً إلى هذه الحقائق فقد أثر المشرع الأردني أن يمنح هؤلاء المساهمين صلاحية إسناد هذه المهمة إلى خبراء في هذه المجال هم "مدققو الحسابات" وذلك بان نص في العديد من مواد قانون الشركات على كيفية تعيين هؤلاء المدققين وبفرض العديد من

(١) عزيز العكيلي، (الشركات التجارية)، دار الثقافة، عمان، ط الأولى، ٢٠٠٢، ص ١٩٦.

(٢) وبالطبع فإن المراقبة على الشركات ليست مقتصرة على مدقق الحسابات حيث ان هناك جهات عديدة ترأب عمل الشركات المساهمة العامة بما في ذلك المحافظة على المعلومات الحساسة التي تتعامل بها الشركات. انظر في الفقه الغربي

Henderson A. "Confident about confidentiality? Civil claims for the misuse of price sensitive information" (2003) 24 Company Lawyer 116.

الالتزامات والواجبات عليهم ومنها ضرورة ان يكونوا مرخصين قانونا لممارسة مهنة التدقيق المحاسبي وذلك تحت طائلة المسؤولية القانونية كما سيرد بيانه في حينه^(١).

مشكلة البحث

لقد نبعت فكرة الكتابة حول مدى فعالية رقابة مدقق الحسابات على أعمال مجلس الإدارة في الشركات المساهمة العامة في قانون الشركات الأردني من أمرين: أولهما سبب عالمي هو الهزة العالمية التي تعرضت لها العديد من الشركات المساهمة العامة العالمية كشركة أنرون Enron الأمريكية^(٢) وشركة بارمالات Parmalat الإيطالية والتي تبين بان العديد من خسائرها كانت بسبب تواطؤ مدققي حساباتها مع مجالس إدارتها أو فشلهم في الرقابة على مجالس إدارة هذه الشركات؛ وثانيهما سبب محلي هو العديد من الخسائر التي تعرضت لها بعض الشركات المساهمة العامة في الأردن ومنها بعض البنوك الأردنية ومدى مساهمة ضعف الرقابة من قبل مدققي الحسابات في هذه الخسائر. وقد بدأ واضحا الحاجة أيضا إلى مناقشة مدى كفاية هذه الرقابة بعد الهزة المالية الأخيرة لمجموعة البنوك والشركات الأمريكية والأوروبية. يضاف إلى ذلك مدى الحاجة إلى تحليل نصوص قانون الشركات الأردني في هذا المجال لمعرفة مدى كفايتها وفعاليتها في تقديم حماية حقيقية لمجموع المساهمين في ضوء تطور الاستثمار في قطاع العقار الأردني في الفترة الأخيرة من شركات إسكانية صغيرة أخذت شكل شركات التضامن والشركات ذات المسؤولية المحدودة إلى شركات مساهمة عامة. فالمساهم غير الفعال في إدارة الشركة يحتاج إلى نظام رقابي قانوني فعال على مجلس إدارة الشركة يركز فيما يركز إليه إلى ضرورة وجود مدقق حسابات معرض للمسؤولية القانونية في حال فشله أو إهماله أو حتى تواطئه مع مجلس الإدارة ضد مصالح المساهمين. كذلك فإن هذه المسؤولية يجب ان تكون مبنية على تعويض المتضرر من فشل مدقق الحسابات عن الأضرار التي لحقت به نتيجة هذا الفشل أو الإهمال أو التواطؤ. ويعزز من ضرورة القيام بمثل هذه الدراسات ندره إن لم نقل عدم وجود أي سوابق قضائية حول مسؤولية مدققي الحسابات في القضاء الأردني مقارنة مع بعض الدول المتقدمة في هذا المجال. فعلى الرغم من إشهار إفلاس العديد من الشركات المساهمة التي كان من بينها بنوك وشركات تأمين إلا أننا لم نجد

(١) كذلك فقد أصدر المشرع الأردني قانونا خاصا لتنظيم مهنة المحاسبة والتدقيق القانوني هو القانون المؤقت رقم (٧٣) لسنة ٢٠٠٣ قانون تنظيم مهنة المحاسبة القانونية المنشور في عدد الجريدة الرسمية رقم (٤٦٦) بتاريخ ١٦/١٠/٢٠٠٣ ص ٣٢٩٢.

(2) See Julian Harris, "Countering the Spread of 'Enronitis' " (2002) 23 Company Lawyer 106. See also for the criminal liability after Enron Case, Wray Christopher A., Hur Robert K., Corporate Criminal Prosecution in a Post-Enron World: The Thompson Memo in the Theory and Practice, The American Criminal Law Review, Vol. 43, p.1095.

دعاوى في المحاكم الأردنية موجهة ضد مدققي حسابات هذه الشركات أو حتى مجالس إدارتها إضافة إلى قلة الدراسات والأبحاث المستقلة والمتخصصة في هذا الشأن. وهذا يعني أنه لا بد من الاعتماد بالمقام الأول في هذا البحث على تحليل نصوص قانون الشركات الأردني والقوانين ذات العلاقة بهذه المهنة مهنيين بالقواعد العامة للمسؤولية وبالاجتهادات الفقهية والقضائية المقارنة.

أهداف البحث

يهدف هذا البحث إلى التعرف بواجبات والتزامات مدققي الحسابات في الشركات المساهمة العامة وذلك حتى يتمكن من تحديد مسؤوليتهم وبالتالي الحكم فيما إذا كانت النصوص القانونية ذات العلاقة كافية وفعالة في توفير الحماية القانونية لجمهور المساهمين وللشركة نفسها من التصرفات غير القانونية لمجلس إدارتها. ولذلك لا بد من تحديد نطاق مسؤوليات هؤلاء المدققين المدنية في حالة مخالفتهم لواجباتهم القانونية وذلك استجلاء لذلك الدور البالغ الحساسية لهؤلاء المدققين والذي يمثل ديمومة حياة الشركات المساهمة العامة. وعليه، فسيتناول هذا البحث تحديد الواجبات والالتزامات التي تقع على عاتق مدقق الحسابات القانوني أثناء عمله كمدقق للشركات المساهمة العامة وفي حال إخلاله بتلك الواجبات والالتزامات مدى ونطاق مسؤوليته سواء أكانت مدنية أم جزائية أم تأديبية.

خطة البحث

لقد تم تقسيم هذا البحث إلى مقدمة تمهيدية وإلى مبحثين أساسيين وبما اشتملا عليه من مطالب وفروع مختلفة على النحو التالي:

المبحث الأول : مفهوم مدقق الحسابات وشروط تعيينه وحقوقه وواجباته.

المطلب الأول - تعريف مدقق الحسابات وإجراءات تعيينه

المطلب الثاني - حقوق وواجبات مدقق الحسابات

المبحث الثاني : طبيعة ونطاق مسؤولية مدقق الحسابات

المطلب الأول - الطبيعة القانونية للمسؤولية.

المطلب الثاني - نطاق المسؤولية.

المبحث الأول

مفهوم مدقق الحسابات وشروط تعيينه وحقوقه وواجباته

تمهيد وتقسيم:

يلزم الحديث في هذا الأمر توضيح المفهوم القانوني لمدقق الحسابات وبيان الشروط القانونية التي يتطلبها المشرع الأردني لممارسة هذه المهنة وحقوق وواجبات مدقق الحسابات. ولهذا فسأقسم هذا البحث إلى مطلبين أتناول في المطلب الأول تعريف مدقق الحسابات وإجراءات تعيينه ثم أتناول في المطلب الثاني واجبات والتزامات مدقق الحسابات أثناء قيامه بعمله كمدقق لحسابات الشركة المساهمة العامة في القانون الأردني وذلك على النحو التالي.

المطلب الأول

تعريف مدقق الحسابات وإجراءات تعيينه

الفرع الأول : تعريف مدقق الحسابات

تعد مهنة تدقيق الحسابات من المهن ذات الأهمية الكبيرة حيث أن ظهورها إلى حيز الوجود لم يكن بمحض صدفة وإنما لها أصل تاريخي ضارب في القدم. ويمكن القول عند البحث في الأصل التاريخي لهذه المهنة بأنها قد نشأت بعد انهيار شركة Penncentral Company في السبعينيات من القرن الماضي والكشف عن العديد من حالات الرشاوى التي تقدمها الشركات المساهمة العامة العاملة في مجال التجارة الخارجية إلى المسؤولين الأجانب والتي تم على أثرها في أمريكا سن قانون مكافحة الممارسات الأجنبية الفاسدة والذي أدى إلى أن توصي كل من هيئة الأوراق المالية الأمريكية وبورصة نيويورك بتشكيل لجان تدقيق في الشركات المساهمة العامة وذلك لضمان التحكم والتوجيه في إدارة الشركات التي يديرونها. ومنذ ذلك التاريخ قامت معظم الشركات الأمريكية بتشكيل لجان تدقيق مالي^(١).

أما بالنسبة لتعريف مدقق الحسابات فقد اختلفت وجهات النظر الفقهية في ذلك حيث ذهب جانب من الفقه إلى تعريف مدقق الحسابات بأنه: "الشخص الذي يقوم بفحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع تحت التدقيق، فحفا انتقادياً منظماً بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة ومدى تصويره لنتائج أعماله من ربح وخسارة عن تلك الفترة"^(٢) ويمكن تعريفه أيضاً بأنه "الشخص المرخص لمزاولة مهنة تدقيق الحسابات"^(٣).

(١) انظر عبد الرزاق، محمد فرج، مدى فعالية لجان التدقيق في الشركات المساهمة العامة، رسالة ماجستير، الجامعة الأردنية، عام ٢٠٠١، ص ٢٨.

(٢) انظر أزمقنا، بشير أحمد، قبول التدقيق الداخلي في الشركات المساهمة العامة، رسالة ماجستير، الجامعة الأردنية، عام ١٩٩٤، ص ٣٢.

(٣) انظر شداد، إبراهيم، مسؤولية مدقق الحسابات عن الغش والخطأ، مجلة المدقق، العدد ٤٢، ٤١، لسنة ٢٠٠٠، ص ٢٨.

كما وقد عرف البعض التدقيق بأنه "فحص انتقادي منظم يقوم به شخص مؤهل ومقتدر بجمع وتقييم الأدلة المتعلقة بالمعلومات المالية القابلة للقياس وفحص أنظمة الرقابة الداخلية في منشأة من أجل الخروج برأيه الفني المحايد حول درجة التطابق والانسجام بين المعلومات المالية والبيانات المنشورة في نهاية فترة مالية معينة".^(١)

وبغض النظر عن تلك التعريفات التي قال بها الفقه في المجال المحاسبي والمالي لتعريف مدقق الحسابات إلا أننا لا نجد بالرجوع إلى قانون الشركات الأردني أي تعريف محدد لمدقق الحسابات. كما إننا لا نجد أيضاً بالاطلاع على نصوص القانون المؤقت رقم (٧٣) لسنة ٢٠٠٣ قانون تنظيم مهنة المحاسبة القانونية في الأردن^(٢) وجود تعريف محدد لمدقق الحسابات القانوني. لكننا نجد أن المادة (٢) من ذلك القانون قد عرفت بعض المفاهيم ذات العلاقة بمهنة المحاسبة القانونية بفرعها المحاسبة والتدقيق حيث عرفت "التدقيق" بأنه "فحص الحسابات والبيانات المالية لإبداء الرأي فيها". وبالرغم من استعراضنا لبعض التعريفات الفقهية إلا إننا نلاحظ بأن تلك التعريفات يغلب عليها الطابع المحاسبي والمالي وذلك لأن من قال بها ينتمي إلى هذه التخصصات وبالتالي ظهرت الحاجة ملحة لوضع تعريف لمدقق الحسابات يشتمل على إظهار جوانبه القانونية أكثر من جوانبه المحاسبية والمالية. وتأسيساً على هذه المعطيات يمكننا القول بأن مدقق الحسابات القانوني هو ذلك "الشخص المجاز قانوناً للقيام بمهنة فحص وتدقيق الحسابات والبيانات المالية لإبداء الرأي فيها من جهة مطابقتها أو عدم مطابقتها لأحكام القانون تحت طائلة المسؤولية القانونية". ومن البديهي القول بأن "المحاسب القانوني للشركة" يختلف عن "مدقق الحسابات القانوني" إذ إن الأول هو الذي يقوم بتحضير حسابات الشركة بينما يقوم الثاني بتدقيقها وفحصها لمعرفة مدى مطابقتها للأصول الفنية وعليه إبداء رأي فني في مدى مطابقتها أو عدم مطابقتها لأصول ومعايير التدقيق المعتمدة.

الفرع الثاني : الإجراءات القانونية المطلوبة لتعيين مدقق الحسابات

أولاً: الجهة المخولة بتعيين مدقق الحسابات

لقد أناط المشرع الأردني مهمة تعيين مدقق الحسابات بالهيئة العامة في الشركات المساهمة وهذا ما نصت عليه المادة ١٩٢/أ من قانون الشركات بقولها:

(١) انظر الذنيبات، علي عبدالقادر، دور المدقق الخارجي في تقييم قدرة الشركات المساهمة، رسالة ماجستير، الجامعة الأردنية، عام ١٩٩٠، ص ١٨.

(٢) منشور في عدد الجريدة الرسمية رقم ٤٦٦٠٦ تاريخ ٢٠٠٣/٦/١٦ ص ٣٢٩٢-٣٣١٤.

"تنتخب الهيئة العامة لكل من الشركة المساهمة العامة...مدققاً أو أكثر من بين مدققي الحسابات المرخص لهم بمزاولة المهنة لمدة سنة واحدة قابلة للتجديد وتقرر بدل أتعابهم أو تفوض مجلس الإدارة بتحديد الأتعاب ويتوجب على الشركة تبليغ المدقق المنتخب خطياً بذلك خلال أربعة عشر يوماً من تاريخ انتخابه".

كما أن الفقرة (ب) من المادة نفسها قد نصت على ما يلي: "إذا تخلفت الهيئة العامة للشركة عن انتخاب مدقق الحسابات أو اعترض المدقق الذي انتخبته عن العمل أو امتنع عن القيام به لأي سبب من الأسباب أو توفي فعلى مجلس الإدارة أن ينسب لمراقب الشركات ثلاثة من مدققي الحسابات على الأقل وذلك خلال أربعة عشر يوماً من تاريخ شغور هذا المركز ليختار أحدهم".

يتضح لنا بشكل لا يقبل أي اجتهاد ووفقاً لصراحة نص المادة 192 من قانون الشركات بأن المشرع الأردني قد أعطى الحق للمساهمين الممثلين في الهيئة العامة بتعيين مدقق أو أكثر للحسابات في الشركة لمدة سنة قابلة للتجديد. إلا إنه ومع إسادتنا بموقف المشرع الأردني الذي أعطى حق تعيين مدقق الحسابات للمساهمين الممثلين في الهيئة العامة للشركة وهذا يعكس جوهر طبيعة عمل المدقق الذي يمثل جهة رقابة لصالح هؤلاء المساهمين ضد أعضاء مجلس الإدارة المنتخب إلا إن ما يؤخذ على نص المادة 192/أ من قانون الشركات بأنها منحت الهيئة العامة الحق في تفويض مجلس الإدارة بتحديد أتعاب مدقق الحسابات القانوني. وإنني أميل إلى أنه كان يجدر على مشرعنا الأردني ألا يمنح مثل هذه التفويض لمجلس الإدارة خوفاً من تأثير مجلس الإدارة على حيادية رأي مدقق الحسابات القانونية خاصة أنهم (في حال وجود التفويض) سيكون لهم سلطة عليه وهي سلطة تحديد الأتعاب المستحقة⁽¹⁾. وقد قيل من قبل بعض الفقه "بأن أمر تحديد أتعاب مدقق الحسابات من العوامل التي يمكن أن تؤثر على استقلال المدقق إذا ما استخدم سلاحاً للمساومة على مقدارها كوسيلة للتأثير على استقلاله. وأن المدقق لن يقبل في الأصل القيام بأعمال التدقيق ما لم تكن أتعابه تتناسب مع جهده"⁽²⁾. وهذا ما يتنافى مع طبيعة عمل المدقق المشار إليه أنفاً إذ إن إعطاء هذا الحق لأعضاء مجلس الإدارة هو إطلاق لسلطات مجلس الإدارة ومدعاة للمساومة والإكراه المعنوي الذي قد يمارسه هؤلاء خاصة وأنهم يشكلون أغلبية في بعض الحالات تملك صلاحية تفويض نفسها مثل هذا الأمر الذي قد يكون مدعاة للتدخل في حيادية المدقق كون تحديد أتعابه لها علاقة مباشرة بمصدر رزقه الذي يعتاش منه وأفراد أسرته. كما أن ذلك يتنافى ونية المشرع في جعل هؤلاء المدققين جهة رقابية لا تابعة. كما ويلاحظ سوء الصياغة لنص المادة (192/ب) التي

(1) عبدالقادر، عزت (الشركات التجارية) مطبعة السسر الذهبي، القاهرة، 1999، ص 289.

(2) لطفي، منير موسى (محددات أتعاب مدقق الحسابات)، رسالة ماجستير، الجامعة الأردنية، 1993، ص 11.

أعطت الحق لأعضاء مجلس الإدارة في الحالات التي حددتها تلك المادة بأن يقوم بالتنسيب إلى مراقب الشركات بأسماء ثلاثة من مدققي الحسابات لكي يختار واحدا منهم يقوم بهذه المهمة. وإن إعطاء هذه السلطة لأعضاء مجلس الإدارة قد يكون مدعاة للتواطؤ والمحسوبية لأنهم قد يرشحون أصدقاءهم أو معارفهم أو أقاربهم ومن سينتسرون على مخالفاتهم وتجاوزاتهم وخاصة في مجتمع عائلي عشائري كالمجتمع الأردني الذي تكون فيه للمجاملات الاجتماعية دور مؤثر مما يتناقى مع نية المشرع في أن يجعل منهم جهة رقابية لا تابعة لمجلس الإدارة. كما أنه لا يستقيم عقلا ولا منطقا أن يقوم أعضاء مجلس الإدارة باختيار من يراقبهم حيث إن ذلك متصور عندما يكون لأعضاء مجلس الإدارة أغلبية تصويتية في الهيئة العامة. ولذلك نجد أن المادة (٣/١٠٣) من قانون الشركات المصري رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ (المعدل)^(١) لم تجز للهيئة العامة صلاحية تفويض مجلس الإدارة في تحديد أتعاب مدقق الحسابات دون ذكر حد أقصى.

ويستثنى من هذه الأحكام مدقق الحسابات لمرحلة التأسيس الذي يعين من قبل هيئة المؤسسين والذي يجب أن يعرض تقريره حول مرحلة البيانات المالية في مرحلة التأسيس على الهيئة العامة للشركة في أول اجتماع تعقده بعد إنشائها وجودها رسميا.

ثانيا: الشروط الواجب توافرها في مدقق الحسابات

لقد أورد المشرع الأردني مجموعة من الشروط القانونية لتعيين مدققي الحسابات والتي تستنبط من نصوص قانون الشركات ومن قانون تنظيم مهنة المحاسبة القانونية رقم ٧٣ لسنة ٢٠٠٣ من أهمها:

- ١- أن يكون المدقق من بين مدققي الحسابات المرخصين بمزاولة المهنة وذلك لضمان مراجعة أعمال الشركة وحساباتها من قبل فنيين متخصصين تتوافر فيهم درجة معينة من التحصيل العلمي والكفاءة المهنية والاستقلال^(٢).
- ٢- أن لا يكون مدقق حسابات الشركة القانوني أحد مؤسسيها أو أن يكون عضوا في مجلس إدارتها أو أن يقوم بعمل فني أو إداري أو استشاري فيها غير تدقيق الحسابات. كما لا يجوز أن يكون شريكا لأي عضو من أعضاء مجلس إدارتها أو أن يكون موظفا لديه^(٣).

(١) نشر في الجريدة الرسمية العدد ٤٠ السنة ٢٤ في ١/١٠/١٩٨١ وتم تعديله لاحقا بالقوانين رقم ٣ لسنة ١٩٩٨ والقانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٩٨. كما تم تكملة أحكام هذا القانون بموجب القانون رقم ٩٣ لسنة ٢٠٠٠ بشأن الإيداع والقيود المركزي للأوراق المالية الذي نشر في الجريدة الرسمية العدد ٢٠ تابع (ب) في ١٨/٥/٢٠٠٠.

(١) تنص المادة (٢١) من قانون تنظيم مهنة المحاسبة والقانونية على ما يلي: 'يحظر على أي شخص غير حاصل على إجازة المزاولة وغير مسجل في سجل المزاولين ما يلي: - أعمال التدقيق ب-'. انظر أيضا نص المادة ٢٧ من تعليمات الإفصاح والمعايير المحاسبية الخاضعة لرقابة هيئة الأوراق المالية.

(٣) المادة (١٩٧) من قانون الشركات الأردني.

- والحكمة من ذلك كله هو ضمان الموقف الحيادي لمدقق الحسابات القانوني بحيث يقوم بعمله بما يستدعي من استقلالية في القرار تضمن له الأمانة والحيادية اللازمة.
- ٣- أن يكون قد مارس المهنة بشكل متفرغ لمدة ثلاث سنوات متتالية من تاريخ حصوله على الترخيص وأن لا يشاركه مدقق حسابي آخر أو أكثر في عمله ممن لا تتوافر فيهم الشروط السالفة الذكر.
- ٤- ان لا يكون قد عمل مدققاً قانونياً للشركة في السابق مدة تزيد على أربع سنوات متتالية^(١). والحكمة من هذا المنع هو حتى لا يكون لطول الخدمة لدى الشركة دور في التأثير على قرارات المدقق بحيث تساهم طول مدة الخدمة في الوصول الى ضمير هذا المدقق بقصد التأثير على حيادية واستقلالية قراراته.
- ٥- أن يكون أردني الجنسية^(٢) متمتعاً بالأهلية المدنية وغير محكوم عليه بجناية أو بجنحة مخلة بالأخلاق أو الأمانه.
- ٦- أن يكون حاملاً لإحدى المؤهلات (الدبلوم - البكالوريوس - الماجستير - الدكتوراة) في تخصص المحاسبة إضافة الى شروط شكلية تفصيلية أخرى وردت في قانون تنظيم مهنة المحاسبة القانونية منها اجتياز متطلبات التدريب المقرر.

المطلب الثاني

حقوق وواجبات مدقق الحسابات

بقدر ما يتمتع مدقق الحسابات بحقوق معينة قررتها التشريعات المعمول بها إلا إنه يتحمل بالمقابل العديد من الواجبات والالتزامات التي لا بد له أن يقوم بها في معرض قيامه بأعمال وظيفته. وسنتناول في هذا المطلب على فرعين متتاليين حقوق مدقق الحسابات في فرع أول وواجبات المدقق في فرع ثان.

الفرع الأول: حقوق مدقق الحسابات القانوني.

يتمتع مدقق الحسابات في ظل التشريعات القانونية التي يخضع لها بجملة من الحقوق لعل أهمها الحصول على أعقاب نظير عملة مدققاً لحسابات الشركة المساهمة العامة التي يعمل لديها. وقد نصت المادة (١٩٢) من قانون الشركات على أن مدقق الحسابات يتقاضى نظير قيامه بأعمال الفحص والتدقيق والمراقبة لحسابات الشركة على أعقاب تحددها الهيئة العامة للمساهمين في الشركة

(١) تنص المادة (٣٣) من قانون تنظيم مهنة المحاسبة القانوني: أنه يجوز استثناء العمل أكثر من هذه المدة شريطة أخذ موافقة الهيئة العليا للمهنة على ذلك.

(٢) أنظر المادة (٢٥) من قانون تنظيم مهنة المحاسبة القانونية المتعلقة بمبدأ المعاملة بالمثل للأشخاص غير الأردنيين.

المساهمة العامة أو مجلس إدارة الشركة في حال تفويضه بذلك من قبل الهيئة العامة. ولا يعتبر مدقق الحسابات موظفاً في الشركة بل هو بمثابة خبير تنتخبه الهيئة العامة لتدقيق حسابات الشركة وتقديم التوصيات للهيئة العامة وذلك للتأكد من حسن سير الأمور المالية في الشركة وإيرادا ونفقات ووفقاً لأحكام القانون وأنظمة وتعليمات الشركة والقرارات المتخذة من المراجع ذات الاختصاص في الشركة. وفي معرض قيامه بواجباته التدقيقية فإن مدقق الحسابات يملك الحق في الإطلاع وفي كل وقت على جميع دفاتر الشركة وسجلاتها ومستنداتها وله الحق في طلب البيانات التي يرى ضرورة الحصول عليها لإتمام عمله. وله كذلك وفقاً للمادة (١٩٣) من قانون الشركات الحق في أن يدقق موجودات الشركات والتزاماتها المالية. ولمنحه القوة الكافية للقيام بعمله هذا فقد منعت المادة (٣٢) من قانون تنظيم مهنة المحاسبة القانونية "تغيير المحاسب القانوني الذي تم اختياره لغايات تدقيق حساباتها خلال السنة المالية" إلا إذا تعذر عليه الاستمرار بمهام عمله أو توقف هو عن القيام بها.

ولمدقق الحسابات الحق في دعوة الهيئة العامة للمساهمين للانعقاد وذلك في حالات الضرورة سنداً للمادة (١٧٢) من قانون الشركات الأردني بموجب طلب خطي وذلك لإعلام هذه الهيئة التي عينته بأي أمر يستوجب ذلك. كما أن لمدقق الحسابات القانوني الحق في الحصول على نسخة من الاستفسارات والبيانات التي يوجهها مجلس الإدارة للمساهمين لحضور اجتماعات الهيئة العامة^(١). وعلى المدقق واجب تقديم تقرير خطي إلى مراقب الشركات وإلى مجلس إدارة الشركة المساهمة العامة في حالة تعذر قيامه بمهام عمله الموكلة إليه بموجب القانون موضحاً فيه الأسباب التي أدت إلى عرقلة قيامه بعمله^(٢).

الفرع الثاني: واجبات مدقق الحسابات.

لقد فرض القانون واجبات عديدة على مدقق الحسابات ورد بعضها في قانون الشركات وورد بعضها في قانون تنظيم مهنة المحاسبة القانونية. وسأستعرض تالياً أهم هذه الواجبات والالتزامات التي إذا ما أخل بأي منها فإنه سيتعرض إلى المسؤولية القانونية. أولاً: واجب الإطلاع على قيود الشركة.

يوجب القانون على مدقق الحسابات القانوني أن يطلع بنفسه على جميع القيود و السجلات والميزانيات المتعلقة بالشركة المساهمة العامة التي عين مدققاً لها وأن يثبت بأن هذه السجلات والحسابات منتظمة، وله أن يطلب من الجهات المالية في الشركة موافاته بما يراه ضرورياً للقيام

(١) انظر جربوع، يوسف محمود (مراجعة الحسابات) مؤسسة الوراق، ط الأولى، ٢٠٠٠، ص ٢٤٧.

(٢) المادة (١٩٤) من قانون الشركات الأردني.

بعمله على أحسن وجه. كما أن عليه التثبت من أن الدفاتر والسجلات والحسابات التي يقوم بتدقيقها منظمة بصورة أصولية^(١) وأن يلفت النظر خطياً إلى أي مخالفة تظهر له ويطلب معالجتها وتصويبها. كما أنه ملزم بموجب قانون الشركات بأن يطلع على قرارات مجلس الإدارة والهيئة العامة والتعليمات الصادرة عن الشركة وأي بيانات يتطلب عمله ضرورة الحصول عليها والتحقق منها. كما أن على المدقق أن يطلع على جميع القيود والسجلات والميزانيات المتعلقة بالأشخاص الذين تتعامل معهم الشركة وأن يقوم بتدقيق تعاملهم وحساباتهم مع الشركة وأن يطلب منهم موافقاته بما يراه ضرورياً للقيام بعمله هذا على أحسن وجه.

إن اطلاع مدقق الحسابات القانوني بنفسه على قيود وسجلات الشركة التي يقوم بتدقيق حساباتها هو واجب وليس صلاحية لأن مدقق الحسابات هو بمثابة الخبير الذي يجب أن يعاين محل خبرته بنفسه وأن لا يستغني عن خلال الغير. ولا يمكن لمدقق الحسابات القانوني أن يبدي رأياً سديداً دون أن يقوم هو بنفسه بالمهمة الموكولة إليه لأن اختياره كان فيه بعض الاعتبار الشخصي. وبالطبع يجب أن لا يفهم من هذا القول بأن مدقق الحسابات القانوني لا يملك الحق بالاستعانة بمساعدين في بعض الأمور وبالذات في جمع المعلومات والوثائق وتبويبها.

ثانياً: واجب إتباع الأصول المهنية الصحيحة في التدقيق.

يجب على مدقق الحسابات أن يتبع عند قيامه بمهام عمله قواعد التصنيف المعتمدة والمتعارف عليها مهنياً في شهادته وبالتأكد من صحة وسلامة الحسابات الختامية والميزانيات التي يقوم بمراجعتها. كما أن عليه "ضمان الالتزام بمعايير المحاسبة ومعايير تدقيق الحسابات المعتمدة"^(٢). كما نصت المادة (١٩٣) من قانون الشركات على أن مدققي الحسابات ملزمون مجتمعين ومنفردين بمراقبة أعمال الشركة التي يقومون بتدقيق حساباتها وبأن يقوموا بتدقيق حساباتها وفقاً لقواعد التدقيق المعتمدة ومتطلبات المهنة وأصولها العلمية والفنية. كما أن على مدقق الحسابات القيام بفحص الأنظمة المالية والإدارية للشركة وأنظمة المراقبة المالية الداخلية لها والتأكد من ملاءمتها لحسن سير أعمال الشركة والمحافظة على أموالها وعلى أسرارها. وعليه التحقق من موجودات الشركة وملكيتهما لها والتأكد من قانونية الالتزامات المترتبة على الشركة وصحتها وأن يقدم تقريراً خطياً موجهاً للهيئة العامة وأن يتلو هذا التقرير أمام الهيئة العامة ويدافع عنه. ووفقاً للفقرة (أ) من المادة (١٩٥) من قانون الشركات فإن تقرير مدقق الحسابات يجب أن يتضمن ما يلي^(٣):

(١) نظر تمييز حقوق رقم ١٩٧٦/٤٩١ مجلة نقابة المحامين لعام ١٩٧٧ ص ٧٣٠ حيث ورد فيه بأن "المهم في تقرير مدقق الحسابات عدم إغفال التدقيق في جميع المستندات وبيان ما توصل بشأنها ولا يبطل التقرير خلوه من بيان أرقام وتواريخ الشيكات والحواتل والمستندات".

(٢) انظر المادة (٣/ب) من قانون تنظيم مهنة المحاسبة القانونية.

(٣) مع مراعاة أحكام قانون مهنة تدقيق الحسابات المعمول به وأي قانون أو نظام آخر له علاقة بهذه المهنة.

١- أنه قد حصل على المعلومات والبيانات والإيضاحات التي رآها ضرورية لأداء عمله.
٢- أن الشركة تمسك حسابات وسجلات ومستندات منظمة، وأن بياناتها المالية معدة وفقا لمعايير المحاسبة والتدقيق الدولية المعتمدة، تمكن من إظهار المركز المالي للشركة ونتائج أعمالها وتدفعاتها النقدية بصورة عادلة، وإن الميزانية وبيان الأرباح والخسائر متفقة مع القيود والدفاتر.
٣- أن إجراءات التدقيق التي قام بها لحسابات الشركة تعتبر كافية برأيه لتشكيل أساساً معقولاً لإبداء رأيه حول المركز المالي ونتائج الأعمال والتدفقات النقدية للشركة وفقاً لقواعد التدقيق المتعارف عليها عالمياً.

٤- أن البيانات المالية الواردة في تقرير مجلس الإدارة الموجه للهيئة العامة تتفق مع قيود الشركة وسجلاتها.

٥- المخالفات لأحكام هذا القانون أو لنظام الشركة الواقعة خلال السنة موضوع التدقيق ولها أثر جوهري على نتائج أعمال الشركة ووضعها المالي وما إذا كانت هذه المخالفات لا تزال قائمة، وذلك في حدود المعلومات التي توفرت لديه أو التي يتوجب عليه معرفتها بحكم واجباته المهنية. أما الفقرة (ب) من نفس المادة فقد أوجبت على مدقق الحسابات أن يبدي رأيه النهائي في ميزانية الشركة وحساب الأرباح والخسائر بإحدى التوصيات التالية:

- ١- المصادقة على ميزانية الشركة وحساب أرباحها وخسائرهما وتدفعاتها النقدية بصورة مطلقة.
 - ٢- المصادقة على الميزانية وحساب الأرباح والخسائر وتدفعاتها النقدية مع التحفظ مع بيان أسباب هذا التحفظ وأثره المالي على الشركة.
 - ٣- عدم المصادقة على الميزانية وحساب الأرباح والخسائر وتدفعاتها النقدية، وردها إلى مجلس الإدارة وبيان الأسباب الموجبة لرفضه التوصية على الميزانية.
- كما ويجب على مدقق الحسابات القانوني التأكيد بأن جميع البيانات التي يوردها في تقريره هي بيانات صحيحة تعكس الواقع وأن لا يحتوي هذا التقرير، أو أي وثيقة مرفقة به، بيانات كاذبة. كما أنه ملزم بأن لا يصادق على أي وقائع مغايرة للحقيقة وأن لا يضع تقريراً مضللاً أو مغايراً للحقيقة تحت طائلة المسؤولية المدنية والجزائية والتأديبية^(١).

أما على الجانب السلوكي الأخلاقي فإن على مدقق الحسابات أن يحترم مضمون قسم شرف المهنة الذي يقسمه عند الحصول على رخصة مزاوله المهنة^(٢)، وأن يلتزم بقواعد السلوك المهني

(١) انظر نص المادة (٤٤) من قانون تنظيم مهنة المحاسبة القانونية حيث أن العقوبة على مخالفة هذا الواجب قد تصل إلى الحبس ثلاث سنوات، وتبقى هذه المسؤولية سواء أكان ذلك عن قصد أو نتيجة إهمال جسيم.

(٢) تنص الفقرة (١) من المادة (٧٤) من قانون تنظيم مهنة المحاسبة القانونية على ضرورة أداء القسم التالي عند الحصول على رخصة مزاوله مهنة المحاسبة والتدقيق: " أقسم بالله العظيم أن أقوم بواجبات مهنتي بشرف وأمانه دون تحيز وأن أتقيد بالقوانين والأنظمة والتعليمات المعمول بها وأن أحافظ على أسرار المهنة وأدائها وقواعدها".

وأن يقيم علاقته مع زملائه والغير على أساس من الثقة والتعاون والأدب المتعارف عليها^(١). وعليه متابعة تطوير تأهيله ومهاراته الفنية ومواكبة التطورات التي تطرأ على المهنة وألا يشتغل بأية مهنة أخرى تتعارض مع مهنة تدقيق الحسابات أو أن يقوم بأي أفعال تتعارض مع قواعد السلوك المهني^(٢).

ثالثاً: واجب التنحي عند عدم القدرة على القيام بالعمل بحيادية.

من الممكن أن يعترض عمل المدقق صعوبات تجعل من الصعوبة أو من المستحيل عليه تنفيذ مهمته بالدرجة والدقة التي يتطلبها القانون. في هذه الحالة يجب على المدقق ألا يستمر بعمله حتى لا يصدر عنه تقرير مشوب بعيب يمكن أن يضر بمصالح المساهمين أو الشركة أو الغير. ومن الأمور التي يمكن تصورها عرقلة مجلس الإدارة أو المدير المالي أو المدير العام لعمل مدقق الحسابات بعدم تزويده بالوثائق التي يطلبها أو بإخفائها أو تزويده بمعلومات خاطئة أو غير مكتملة. وفي هذه الحالة فقد أوجب القانون على مدقق الحسابات أن يتحى عن إتمام مهمته وان يرسل تقريراً مفصلاً بذلك الى الهيئة العامة موضحاً فيه أسباب طلبه إعفائه من مهمته وان يبين الأسباب الداعية لذلك. وبإيراد هذا الواجب على مدقق الحسابات فان قانون الشركات الأردني يضمن عدم قيام أي مدقق حسابات بعمله مع شعوره بعدم القدرة على القيام بمهمته بما يلزم من حياد ونزاهه. وفي ذلك حماية لجمهور المساهمين الذين وضعوا ثقتهم في مدقق الحسابات الذي عليه أن يبلغهم إن رأى سبباً أن إدارة الشركة وموظفيها لا يمكنه من أداء عمله بما ينبغي من حرص وعناية. فوفقاً للمادة (٢٠٠) من قانون الشركات فإن من واجب مدقق الحسابات الذي يطلع "على أي مخالفة ارتكبتها الشركة لهذا القانون أو نظام الشركة أو على أي أمور مالية ذات أثر سلبي على أوضاع الشركة المالية أو الإدارية" أن يقوم "خطياً" بإبلاغ "كل من رئيس مجلس الإدارة والمراقب والهيئة والسوق حال اطلاعه أو اكتشافه لتلك الأمور"^(٣).

رابعاً: واجب عدم استثمار وضعه الائتماني لمنافع شخصية.

يجب على مدقق الحسابات ان لا يستغل وضعه الائتماني في الشركة وذلك لتحقيق مصالح شخصية. لذلك فقد أوجبت المادة (٢٠٢) من قانون الشركات على مدقق الحسابات أم يحافظ على

(١) نصت الفقرة (ب) من المادة (٢٧) من قانون تنظيم مهنة المحاسبة القانونية على ما يلي "على المحاسب القانوني الالتزام بقواعد وسلوك المهنة وآدابها ويتروتب عليه عند القيام بواجبات عمله أن يحافظ على أسرار المهنة تحت طائلة المسؤولية القانونية". وقد نصت الفقرة (أ) من نفس المادة على أن قواعد سلوك المهنة وآدابها تحدد بمقتضى تعليمات تصدرها الهيئة العليا للمهنة بناء على تسيب من مجلس إدارة جمعية المحاسبين القانونيين.

(٢) العكيلي، عزيز (الشركات التجارية) مرجع سابق ، ص ٣٤٢.

(٣) على انه على هؤلاء الأشخاص الذين تم إبلاغهم واجب معاملته هذه المعلومات بسرية تامة لحين البت في المخالفات.

أسرار الشركة التي يدقق حساباتها سواء أكانت هذه الأسرار تتعلق بأمر سارة أو بأمر سيئة. ولذا فإن مدقق الحسابات الذي يخالف واجب المحافظة على أسرار الشركة التي اطلع عليها بسبب عمله مدققاً فيها يعرض نفسه إلى عقوبة العزل من عمله إضافة المسؤولية عن تعويض الشركة عن الأضرار التي لحقت بها^(١). كذلك فإن مدقق الحسابات يجب أن لا يضارب بأسهم الشركة التي يدقق حساباتها. ويشمل هذا الحظر موظفي المدقق أيضاً. وفي حال مخالفة المدقق لهذا الحظر فإن يعرض نفسه للعزل من عمله إضافة المسؤولية عن تعويض أي ضرر يترتب على مخالفته لهذا الحظر^(٢). ولذلك فإن قانون الشركات الأردني منع المدقق من تولي أي منصب في الشركة باستثناء عمله كمدقق حسابات. فوفقاً للمادة (١٩٧) من قانون الشركات فإنه "لا يجوز لمدقق الحسابات أن يشترك في تأسيس الشركة المساهمة العامة التي يدقق حساباتها أو أن يكون عضواً في مجالس إدارتها أو الاشتغال بصفة دائمة في أي عمل فني أو إداري أو استشاري فيها". كما أنه لا يجوز له وفقاً لهذه المادة "أن يكون شريكاً لأي عضو من أعضاء مجلس إدارتها أو أن يكون موظفاً لديه"^(٣).

المبحث الثاني

طبيعة ونطاق مسؤولية مدقق الحسابات

تمهيد وتقسيم

إن البحث في طبيعة ونطاق المسؤولية المدنية لمدقق الحسابات يعني ضرورة تحديد طبيعة عمل مدقق الحسابات ومن ثم الحديث عن نطاق مسؤولية مدقق الحسابات بجميع أوجهها المدنية والجزائية والتأديبية. وعليه فنقسم هذا المبحث إلى مطلبين: المطلب الأول حول الطبيعة القانونية لعمل مدقق الحسابات والمطلب الثاني في نطاق هذه المسؤولية.

المطلب الأول

الطبيعة القانونية لعمل مدقق الحسابات

إن تكييف العلاقة القانونية لمدقق الحسابات القانوني تعتمد على الجهة الأخرى التي ينظر إليها عند تكييف هذه العلاقة قانونياً. فمدقق الحسابات يتعامل مع عدة جهات أهمها الشركة نفسها التي

(١) سندا للمادة (٢٠٢) من قانون الشركات التي تنص على ما يلي: "مع مراعاة عدم الإخلال بالتزامات مدقق الحسابات الأساسية لا يجوز له أن يذبح للمساهمين في مقر اجتماع الهيئة العامة للشركة المساهمة أو في غيره من الأمكنة والأوقات أو إلى غير المساهمين ما وقف عليه من أسرار الشركة بسبب قيامه بعمله لديها، وإلا وجب عزله ومطالبته بالتعويض".

(٢) سندا للمادة (٢٠٣) من قانون الشركات التي تنص على ما يلي: "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 يترتب على مخالفته لأحكام هذه المادة".

(٤) وذلك تحت طائلة بطلان أي إجراء أو تصرف وقع خلافاً لذلك.

تتمتع بشخصية اعتبارية ومع المساهمين ومع مجلس الإدارة ومع الغير. وقد اكتفى المشرع الأردني بالنص تشريعياً في المادة (199) من قانون الشركات على تحديد الطبيعة القانونية لعلاقة مدقق الحسابات مع مساهمي الشركة وذلك بأن اعتبر مدقق الحسابات وكيلاً عن المساهمين حيث نصت المادة المذكورة على ما يلي: "يعتبر مدقق حسابات الشركة وكيلاً عن المساهمين فيها وذلك في حدود المهمة الموكلة إليه".

وهذا التكييف يتفق مع واقع الحال إذ إن المساهمين هم الذين يختارون مدقق الحسابات بقرار من الهيئة العامة في اجتماعها العادي. وبذلك فإنهم من حيث الواقع يقومون بتعيينه وكيلاً عنهم في تنفيذ مهام التدقيق المالي ومراقبة أعمال مجلس الإدارة. وبالطبع فإن هذا التكييف لا ينصرف إلى علاقة مدقق الحسابات بالشركة نفسها أو بمجلس إدارتها أو بالغير. فمن المعروف بأن الشركة وفقاً لأحكام المادتين (4) و(91) من قانون الشركات تعتبر بمجرد إتمام إجراءات تأسيسها وإعلانها من قبل مراقب الشركات شخصاً اعتبارياً مستقلاً عن أشخاص المساهمين فيها. وبالطبع فإن المشرع لو أراد أن يعتبر المدقق وكيلاً عن الشركة لأشار إلى ذلك صراحة في نص المادة (199) السابق الإشارة إليها. كما أن القول بأن هذا النص يمتد ليشمل الشركة لا يستقيم عقلاً ولا منطقاً حيث أن من غير المتصور أن يقوم الشخص (الشركة) بتعيين وكيل عنه يراقب تصرفاته ويقوم بتدقيقها وهو خاضع لها ووكيل عنها. ولذلك فإن علاقة مدقق حسابات الشركة بالشركة ليست علاقة وكالة كما هو الحال بين المساهمين والشركة لاختلاف الشخصية القانونية للشركة عن المساهمين فيها. ويمكن القول بأن العلاقة بين مدقق الحسابات والشركة التي يعمل مدققاً لها في حال قامت الشركة ممثله بمن هو مفوض عنها بتوقيع عقد معه للعمل لديها بهذه الصفة تنفيذاً لقرار الهيئة العامة بأنها علاقة تعاقدية للقيام بعمل فني هو عملية تدقيق الحسابات. ولا يمكن تكييف هذا العقد بأنه عقد عمل لأن مدقق الحسابات لا يخضع لإشراف وتوجيه الشركة في عمله بل إنه ملزم بالقيام بما يفرضه القانون عليه كما أنه لا يتلقى أوامره من الشركة. وبهذا فإن مدقق الحسابات القانوني يمكن أن يخضع للمسائلة من قبل الشركة في حال قصر في واجبه الرقابي على مجلس الإدارة. أما بالنسبة إلى مجلس الإدارة ورئيس مجلس الإدارة فإن علاقاتهما بمدقق الحسابات تعتبر علاقة غير تعاقدية لأن العقد الموقع مع مدقق الحسابات هو عقد مع الشركة بصفته المعنوية وليس مع رئيس مجلس الإدارة أو مع مجلس الإدارة بصفتهما الشخصية. فرئيس مجلس الإدارة أو الشخص المفوض منه

عندما يوقع العقد مع مدقق الحسابات يوقع بصفته مفوضاً وممثلاً للشركة وليس بصفته الشخصية حيث تنصرف آثار العقد إلى الأصيل (الشركة) وليس الوكيل (المفوض عنها)^(١).

المطلب الثاني

نطاق مسؤولية مدقق الحسابات

حيث توصلنا في المطلب السابق إلى أن طبيعة علاقة مدقق الحسابات القانوني تختلف باختلاف الجهة التي يتعامل معها سواء أكانت الشركة أم المساهمين فيها أم مجلس الإدارة فإن نطاق مسؤولية مدقق الحسابات القانوني ستتأثر بالطبع بهذا الاختلاف وبالذات في جانب المسؤولية المدنية. ولذلك سندرس في هذا المطلب نطاق مسؤولية هؤلاء المدققين سواء من الناحية المدنية أو الجزائية^(٢) أو التأديبية^(٣) مع التركيز بشكل أكبر على النوع الأول من المسؤولية بهدف التأكد من مدى كفاية وفعالية أحكام هذه المسؤولية في توفير الحماية اللازمة للمساهمين والشركة والغير من تصرفات مجلس الإدارة.

الفرع الأول: المسؤولية من الناحية المدنية.

لقد جعل قانون الشركات الأردني في المادة (٢٠١) مدقق حسابات الشركة المساهمة العامة مسؤولاً عن أي إهمال أو تقصير يقع منه أثناء قيامه بعمله باعتباره جهة رقابة خارجية إذا ما الحق

(١) تنص المادة (١٥٢-أ) من قانون الشركات الأردني على ما يلي: "يعتبر رئيس مجلس الإدارة رئيساً للشركة المساهمة العامة ويمثلها لدى الغير وأمام جميع الجهات بما في ذلك الجهات القضائية المختصة وله أن يفوض من يمثله أمام هذه الجهات ويمارس رئيس المجلس الصلاحيات المخولة له بموجب أحكام هذا القانون والأنظمة الصادرة بمقتضاه والأنظمة الأخرى المعمول بها في الشركة ويتولى تنفيذ قرارات مجلس الإدارة بالتعاون مع الجهاز التنفيذي في الشركة". أنظر تمييز حقوق رقم ١٩٩٩/١٦٥٠ وتمييز حقوق رقم ٢٠٠٢/٣١٥٠ حيث ورد في القرار الأخير ما يلي: "يعتبر رئيس مجلس الإدارة رئيساً للشركة المساهمة العامة ويمثلها لدى الغير، وعليه فإن توقيعه للاتفاقية المبرمة مع المدعى ملزمة للشركة عملاً بالمادة (١٥٢/أ) من قانون الشركات".

(٢) أنظر على سبيل المثال المواد (٤٣، ٤٤) من قانون تنظيم مهنة المحاسبة القانونية. أنظر أيضاً كبش، محمود "المسؤولية الجنائية لمراقب الحسابات في شركات المساهمة: دراسة مقارنة في القانونين المصري والفرنسي"، بحث مقدم إلى مؤتمر كلية القانون بجامعة الشارقة المنعقد في الفترة من ٢٠٠٤/٤/٥-٣ حيث بين الباحث بأن الجرائم الخاصة بمراقب الحسابات (وهو مصطلح يقابل مدقق الحسابات في القانون الأردني) تنقسم إلى قسمين أساسيين بحسب نوع المصلحة التي أريد حمايتها بالتجريم: الاعتداء على كفاءة واستقلال مراقب الحسابات، والاعتداء على القواعد الأمره التي تنظم سير الرقابة داخل الشركة. والمدقق يختلف عن المحلل المالي حيث أن دور الأخير يقتصر على تقديم تحليل مالي للمعلومات والتقارير المالية الصادرة عن الشركات في ضوء أنشطتها والأنشطة الأخرى في الأسواق المالية ذات العلاقة ونشرها مما يسمح للمستثمرين من اتخاذ قراراتهم الاستثمارية بعد الاطلاع على واقع الحال والنظرة المستقبلية. وبالطبع فإن المحلل المالي قد يخضع هو أيضاً للمسؤولية. أنظر البربري، صالح أحمد "المسؤولية المهنية للمحلل المالي في سوق الأوراق المالية - لبروصات" - بحث مقدم إلى مؤتمر كلية القانون بجامعة الشارقة المنعقد في الفترة من ٢٠٠٤/٤/٥-٣.

(٣) أنظر على سبيل المثال المواد (٢٤، ٣٥، ٣٦، ٣٧) من قانون تنظيم مهنة المحاسبة القانونية حيث تصل العقوبات التأديبية في حدها الأعلى "إلغاء إجازة المزاولة وشطب اسم المحاسب القانوني نهائياً من سجل المزاولين" علماً بأن هذه القرارات التأديبية تخضع للطعن بالإلغاء أمام محكمة العدل العليا.

هذا للتقصير ضرراً سواء بالشركة نفسها أو بالمساهمين أو بالغير^(١) وبالطبع فإن القول بأن العلاقة بين مدقق الحسابات والشركة هي علاقة تعاقدية يعني تطبيق القواعد العامة في العقود على هذه العلاقة مع الاحتفاظ بالأحكام الخاصة الواردة في قانون الشركات. ولا يمكن القول بأن هذه العلاقة هي علاقة عمل حيث أن تعيين مدقق الحسابات من قبل الشركة لتدقيق حساباتها لا يحقق شرط التبعية والإشراف اللازمين كميّار لاعتبار علاقة ما علاقة عمل^(٢).

ينبغي على تكيف العلاقة بين مدقق الحسابات والآخرين تحديد نطاق المسؤولية العقدية لمدقق الحسابات. وحيث أن علاقة مدقق الحسابات بالمساهمين هي علاقة تعاقدية وكذا العلاقة بينه وبين الشركة فإننا سنبين نطاق هذه المسؤولية أولاً ثم نبين نطاق مسؤوليته في مواجهة الغير لأن هذه العلاقة الأخيرة هي علاقة غير تعاقدية تستند في حال وجودها إلى أحكام المسؤولية التقصيرية. أولاً: المسؤولية التعاقدية في مواجهة المساهمين والشركة.

لكي يسهل علينا بيان نطاق المسؤولية العقدية لمدقق الحسابات في مواجهة المساهمين وفي مواجهة الشركة فإنه لا بد لنا من الرجوع للقواعد العامة في القانون المدني الأردني. فبالنسبة لعلاقة مدقق الحسابات بالمساهمين والتي سبق القول بأنه علاقة وكالة فإننا نجد بان المادة (٨٤١) من القانون المدني الأردني قد حددت نطاق مسؤولية الوكيل عند قيامه بمهام عمله بأنه عليه "أن يبذل في تنفيذ ما أوكل به العناية التي يبذلها في أعماله الخاصة إذا كانت الوكالة بلا أجر". وعليه "أن يبذل في العناية بها عناية الرجل المعتاد إذا كانت بأجر". وبما أن مدقق الحسابات بصفته وكيلاً عن الهيئة العامة للمساهمين يعمل في الشركات المساهمة العامة بأجر تقدره الهيئة العامة للشركة أو مجلس الإدارة بناء على تفويض منها للمجلس فإن عمله هذا يكون مأجوراً ويخضع للأحكام القانونية للوكالة بأجر. وبالتالي فإن عليه أن يبذل عناية الرجل المعتاد عند قيامه بمهام وظيفته وأن أي

(١) تنص المادة (٢٠١) من قانون الشركات الأردني على ما يلي: "يكون مدقق الحسابات مسؤولاً تجاه كل من الشركة التي يقوم بتدقيق حساباتها ومساهميها ومستخدمي بياناتها المالية عن تعويض الضرر المتحقق والربح الفائت بسبب الأخطاء التي ارتكبها في تنفيذ عمله أو نتيجة لاختلافه في القيام ببرامجياته المحددة له وفقاً لأحكام هذا القانون وأحكام أي تشريعات أخرى سارية المفعول أو واجباته التي تقتضيها معايير المحاسبة والتدقيق الدولية المعتمدة أو بسبب إصدار بيانات مالية غير مطابقة للواقع بشكل جوهري أو عن مصادقته على هذه البيانات وبسأل المدقق عن تعويض الضرر الذي يلحقه بالمساهمين أو الغير حسن النية بسبب الخطأ الذي ارتكبه، وإذا كان للشركة أكثر من مدقق حسابات، واشتركوا في الخطأ كانوا مسؤولين بالتضامن وفق أحكام هذه المادة، وتسقط دعوى المسؤولية المدنية في أي من هذه الحالات بمضي 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".

(٢) أنظر المادة (٢) من قانون العمل الأردني التي تنص على أن عقد العمل هو "اتفاق شفهي أو كتابي صريح أو ضمني يتعهد العامل بمقتضاه أن يعمل لدى صاحب العمل وتحت إشرافه أو إدارته مقابل أجر...."

تقصير أو إهمال يصدر عنه يجب أن يقاس على معيار جهد الرجل العادي. فإن قصر بعمله عن هذا المعيار وجبت مسؤوليته القانونية عن هذا التقصير.

ويذهب جانب من الفقه إلى أن المسؤولية العقدية لمدقق الحسابات لا تقوم في مواجهة المساهمين فقط بل تقوم قبل الشركة المساهمة العامة كشخص معنوي وأن أساس هذه المسؤولية هو إخلال المدقق بالعقد الموقع مع الشركة والذي لا يندو إلا أن يكون عقد وكالة أيضا لأنه يعكس العلاقة مع المساهمين. وبناء على ذلك يحق للشركة أن تقيم الدعوى على المدقق على أساس المسؤولية العقدية عن أي ضرر قد يلحق بالشركة بصفتها شخص معنوي شريطة أن يكون ذلك ناتجا عن إخلاله بالتزاماته العقدية والقانونية.^(١) ويمكن لنا انتقاد هذا الرأي على أساس أن المشرع الأردني قد نص صراحة في المادة (١٩٩) من قانون الشركات على أن مدقق الحسابات يعتبر "وكيلا عن المساهمين فيها" وأن المشرع كان بإمكانه أن يطلق هذا التكييف ليشمل الشركة كشخص إعتباري خاصة وأن المادتين (٤) و(٩١) من قانون الشركات قد نصتا صراحة على أن الشركة المساهمة العامة وبمجرد إتمام إجراءات تأسيسها وإعلانها من قبل مراقب الشركات تعتبر شخصا اعتباريا مستقلا عن أشخاص المساهمين فيها. وعليه، فإن الحق برفع دعوى المسؤولية العقدية على مدقق الحسابات الذي أخل بالتزاماته كوكيل هو أمر مرهون بإرادة المساهمين لا بإرادة الشركة^(٢).

لذا فيجب على مدقق الحسابات أن يبذل عناية الرجل العادي لكي يستطيع أن يدفع عنه هذه المسؤولية وإلا كان ملزما بتعويض الأضرار الناجمة عن إخلاله بالتزاماته التعاقدية حيال المساهمين في الشركة. ويعد مدقق الحسابات مقصرا في تنفيذ مهام التدقيق إذا ثبت بأنه لم يتبع المعايير المحاسبية الدولية ومعايير التدقيق الدولية وما تتطلبه من إجراءات المراجعة التي جرى العرف المهني على استخدامها في الحالات المشابهة لأن إتباعها هو من أهم أولويات مدقق الحسابات المعتاد.

وفي حال انعقاد المسؤولية العقدية بكافة أركانها فإن المشرع الأردني يجعل من الطرف المخل مسؤولا، وفقا للقواعد العامة، عن تعويض الطرف المتضرر عن الضرر الواقع فعلا سندا

(١) أنظر العكيلي، عزيز، مرجع سابق، ص ٣٤٧؛ والبطوش، نصار محمد (طبيعة التزام مدقق الحسابات والأساس القانوني لمسؤوليته المدنية)، مقال منشور في مجلة المدقق، العدد ٤٩، لسنة ٢٠٠٢، ص ٢٩، وأنظر أيضا رضوان، أبو زيد (شركات المساهمة والقطاع العام) دار الفكر العربي، القاهرة، ١٩٨١، ص ١٦٨.

(٢) إلا إن ذلك لا يعني القول بأن الشركة نفسها كشخص معنوي لا تملك الحق في رفع دعوى ضد مدقق الحسابات حيث يجوز لها ذلك ولكن ليس على أساس أن مدقق الحسابات وكيل عنها لغياب النص على ذلك ولكن على أساس العقد الموقع بين الشركة وبين مدقق الحسابات.

للمادة (٣٦٣) من القانون المدني الأردني^(١). ولا بد من أن يسبق دعوى المطالبة بالتعويض توجيه إخطار للطرف المخل بالتعاقد ما لم يتم التنازل عن ذلك صراحة أو ضمناً^(٢). ولكن من الواضح بأن قانون الشركات الأردني قد حسم هذه المسألة حيث جعل مدقق الحسابات مسؤولاً "تجاه الشركة التي يقوم بتدقيق حساباتها ومساهميتها ومستخدمي بياناتها المالية عن تعويض الضرر المتحقق والربح

(٣) تنص المادة (٣٦٣) من القانون المدني الأردني على ما يلي: "إذا لم يكن الضمان مقدراً في القانون أو في العقد فالمحكمة تقدره بما يساري الضرر الواقع فعلاً حين وقوعه". أنظر في تطبيقات هذه المادة وتحديد التعويض بسبب الإخلال بالمسؤولية العقدية قرار محكمة التمييز بصفتها الحرفية رقم ١٩٩٩/٤٧٥ حيث ورد فيه "إذا لم يكن الضمان عن المسؤولية العقدية مقدراً في القانون أو في العقد فتقدره المحكمة بما يساري الضرر الواقع فعلاً حين وقوعه عملاً بالمادة ٣٦٣ من القانون المدني وحيث أن الاضرار التي لحقت بصاحب العمل نتيجة مخالفة المقاول لاصول الصنعة وذلك حين وقوعها وحسب ما بينه الخبراء تتمثل في ثمن المواد المستعملة في البناء الذي تقرر ازالته وطالما أن العقد الموقع من الطرفين لم يتضمن الإشارة إلى مقدار التعويض عن أية أضرار أخرى في حال وقوعه فإن التزام المدعى عليه بقيمة الاضرار الواقعة فعلاً وعدم الحكم للمدعي بأجر مثل البناء المتعاقد على انشائه في محله وموافق للقانون"، وتمييز حقوق رقم رقم ١٩٩١/٧١٧ حيث ورد فيه "يعمل بالتعويض الاتفاقي أو الشرط الجزائي الوارد في العقد عملاً بالمواد من ٣٦٠ ولغاية ٣٦٤ من القانون المدني. وبناء على ذلك فعلى المحكمة أن تحكم للمدعي الذي طالب بالعدل والضرر المنصوص عليه في العقد المبرم بينه وبين المدعى عليه وذلك وفق أحكام المادة ٣٦٤ مدني"، وتمييز حقوق رقم ١٩٩٠/٥٦٠ حيث ورد فيه "حددت المادة ٣٦٣ من القانون المدني التعويض الذي يستحقه أحد المتعاقدين إذا لم يجر تنفيذ العقد عملاً بالضرر الواقع فعلاً حين وقوعه ما لم يكن مقدراً في العقد أو في القانون وعليه فإذا لم يثبت المميز أن ضرراً فعلياً قد لحق به من جراء عدم طباعة كتابه ولا مقدار ذلك للضرر فإن مطالبته من هذه الجهة تعد مستوجبة الرد". كذلك فإن محكمة التمييز الموقرة أجازت الحكم بالربح الفائت في حالتي الغش والخطأ الجسيم حيث ورد في قرارها الصادر في الدعوى رقم ١٩٩٠/٥٦٠ (تمييز حقوق) بأنه "لا يحكم بالتعويض عن الربح الفائت والتعويض المعنوي في المسؤولية التعاقدية إلا في حالتي الغش والخطأ الجسيم". وبعد ذلك تطبيقاً لنص المادة (٣٥٨) من القانون المدني. ويجوز تحديد التعويض اتفاقاً إلا إن المحكمة الحق في التدخل في حال الادعاء بأن التعويض الاتفاقي كان فاحشاً أو أنه يزيد عن الضرر الحقيقي حيث ورد في قرار محكمة التمييز في الدعوى رقم ١٩٨٣/٥٦٠ (تمييز حقوق) بأنه "عندما يكون مقدار التعويض محددًا في العقد مقدماً فإسناد القاضة أن يحكم به إلا إذا ادعى المتعهد بأنه فاحش أو يزيد على الضرر الحقيقي اللاحق بالطرف الآخر فيجوز للمحكمة تخفيضه بما يساري الضرر تطبيقاً لأحكام المادتين ٣٦٣ أو ٣٦٤ من القانون المدني والمادة ١٧٨ من قانون أصول المحاكمات الحرفية".

(٢) نصت المادة (٣٦١) من القانون المدني على أنه "لا يستحق الضمان إلا بعد أضرار المدين ما لم يبلص على غير ذلك في القانون أو في العقد". وقد قررت محكمة التمييز الموقرة ببيتها العامة في قرارها رقم ١٩٩٩/٣٢٣ المنشور في مجلة نقابة المحامين لعام ٢٠٠٠ ص ١٠٣٥ بأن توجيه الأضرار وإن كان مطلوباً كشرط سابق للمطالبة بالتعويض عن الإخلال التعاقدية إلا أنه ليس من النظام العام حيث يجوز التنازل عنه وذلك بقولها "لا يستحق الضمان إلا بعد قيام الدائن بأضرار المدين وفقاً للمادة (٣٦١) من القانون المدني ما لم ينص القانون أو العقد على خلاف ذلك على أن ذلك ليس من النظام العام ولا تثيره المحكمة من تلقاء نفسها، ولا يمكن لسدي المصلحة اثارته بعد الدخول في أساس الدعوى لأن توجيه الأضرار قد وضع لمصلحة المدين وله حق التمسك به أو التنازل عنه ومثل هذا الأضرار هو مثل أي تبليغ مما ورد في قانون أصول المحاكمات المدنية وليس له صفة التعلق بالنظام العام ويؤكد ذلك ما جاء في عجز المادة (٣٦١) المذكورة أن الضمان يستحق دون أضرار فيما إذا ورد النص على ذلك في القانون أو في العقد أي أن للمتعاقدين التنازل سلفاً عن الحق في توجيه الأضرار وما دام من الجائز سلفاً التنازل عنه فهو جائز لاحقاً عند إقامة الدعوى وحيث توصلت محكمة التمييز ببيتها العادية في قرارها السابق إلى خلاف ذلك فإنه يتوجب الرجوع عما انتهت إليه بهذا الخصوص ولذلك لا يصح القول إن قرار النقض السابق من هذه الناحية قد اكتسب الدرجة القطعية لأن ذلك ليس من الأمور الواقعية وإنما نقطة قانونية تتعلق بصحة تفسير مادة قانونية يتوجب على المحاكم أن تتوخى الدقة في التفسير وفي التوصل إلى نتائج سليمة حولها".

كذلك فقد قررت محكمة التمييز بقرارها رقم ١٩٨٨/٨٨٢ (تمييز حقوق) بأن "الضمان لا يستحق إلا بعد أضرار المدين ويصح أن يكون الأضرار بواسطة كاتب العدل أو بطريق البريد المسجل أو بأي طريقة أخرى تحقق الغرض المقصود وهو تنبيه المدين إلى أن الدائن غير متهاون في حقه بالتنفيذ وذلك عملاً بالمادة ٣٦١ من القانون المدني".

الفائت^(١). ويبدو أن المشرع أخذ بعين الاعتبار بأن الأضرار التي يلحقها مدقق الحسابات بالغير نتيجة لارتكابه خطأ أو تقصيراً أثناء تأدية عمله هي أخطاء ينتج عنها غالباً أضرار تتمثل في فوات الكسب أو الريح الفائت بالنظر إلى طبيعة الاستثمار في أسهم الشركات المساهمة العامة. وبالطبع فإن عبء إثبات وقوع الضرر يقع على المدعي الذي يجب عليه أن يثبت بأن ضرراً ما قد لحق به من جراء تقصير أو إهمال مدقق الحسابات. كما يجب عليه أيضاً أن يثبت وجود علاقة سببية بين فعل المدقق والضرر الناتج عنه وذلك طبقاً للقواعد العامة في المسؤولية التعاقدية^(٢). ويجوز للمدقق أن يدفع المسؤولية عنه بأن يثبت قيامه بمهام عمله على أكمل وجه وأنه بذل عناية الرجل المعتاد. كما أنه يستطيع أن يدفع بوجود السبب الأجنبي وأن الضرر الذي وقع كان سيقع حتى ولو بذل مدقق الحسابات عناية الرجل المعتاد. وعلى الرغم مما تقدم فإنه لا يجوز لمدقق الحسابات دفع مسؤوليته بأن يثبت قيامه ببذل عناية الرجل المعتاد في حالة ارتكابه لغش أو اقتراه لخطأ جسيم^(٣).

وإذا تعدد مدققو حسابات الشركة بأن كان للشركة المساهمة العامة أكثر من مدقق حسابات فإن هؤلاء يكونون مسؤولين بالتضامن إذا كان الضرر الذي لحق بالمساهم أو المساهمين قد نتج عن خطأ مشترك^(٤). وعلى الرغم من أن القواعد العامة في المسؤولية التعاقدية لا تقتضى المسؤولية التضامنية إذا تعدد المسؤولون عن الإخلال بالالتزام التعاقدية إلا إن هذه المسؤولية التضامنية تتعدت في حال اتفاق الأطراف أو نص القانون على ذلك^(٥). وحيث إن قانون الشركات الأردني قد نص صراحة على أن المسؤولية تكون تضامنية فإن هذا النص يطبق^(٦).

(١) انظر المادة (٢٠١) من قانون الشركات الأردني.

(٢) سامي، فوزي محمد، (الشركات التجارية - دراسة مقارنة) دار الثقافة، عمان، ١٩٩٩، ص ٥٣٤

(٣) سندا لنص المادة (٢/٣٥٨) من القانون المدني التي نصت على أنه "وعلى كل حال يبقى المدين مسؤولاً عما يأتيه من غش أو خطأ جسيم".

(٤) المادة (٢٠١) من قانون الشركات الأردني.

(٥) تنص المادة (٢٦٥) من القانون المدني على أنه "إذا تعدد المسؤولون عن فعل ضار، كان كل منهم مسؤولاً بنسبة نصيبه فيه وللمحكمة أن تقضي بالتساوي أو بالتضامن والتكافل فيما بينهم". انظر السرحان، عدنان وخاطر، نوري (شرح القانون المدني - مصادر الحقوق الشخصية) دار الثقافة، عمان، ط الأولى، ٢٠٠٢ م، ص ٣٦٥. انظر في تطبيقات ذلك لإجتها محكمة التمييز في قرارها (تميز حقوق رقم ١٩٨٦/٩٦٣) حيث ورد فيه بأن للمحكمة بمقتضى المادة ٢٦٥ من القانون المدني أن تحكم على المسؤولين عن الفعل الضار بالتضامن والتكافل فيما بينهم". وورد في تمييز حقوق رقم ١٩٩٣/٦٦١ بأن "التضامن بين المدينين لا يكون إلا باتفاق أو بنص في القانون عملاً بنص المادة ٢٤٦ من القانون المدني. وقد أجازت المادة ٢٦٥ من ذات القانون للمحكمة إذا تعدد المسؤولون عن الفعل الضار الحكم عليهم بمقدار نصيب كل منهم في الفعل الضار أو بالتساوي أو بالتضامن أو التكافل". كما ورد في قرار محكمة التمييز رقم ١٩٩٤/٨١٩ بأنه "إذا تعدد المسؤولون عن فعل ضار كان كل منهم مسؤولاً بنسبة نصيبه وللمحكمة أن تقضي بالتساوي أو بالتضامن أو بالتكافل فيما بينهم عملاً بالمادة ٢٦٥ من القانون المدني".

(٦) وهذا يختلف عن التضامن الذي نصت عليه المادة (٢٦٥) من القانون المدني المشار إليها أعلاه.

ثانياً: المسؤولية التقصيرية في مواجهة الغير.

إن إخلال مدقق الحسابات بمهام عمله أو تقصيره أو إهماله فيها قد يترتب عليه - بالإضافة إلى مسؤوليته العقدية تجاه المساهمين أو الشركة - مسؤولية تقصيرية تجاه الغير حسني النية كالدائنين أو جمهور المستثمرين الذين اعتمدوا على تقرير مدقق الحسابات في تعاملهم مع الشركة. فوفقاً للقواعد العامة في المسؤولية التقصيرية في القانون المدني الأردني فإن "كل إضرار بالغير يلزم فاعله ولو غير مميز بضمان الضرر"^(١). وعليه، ووفقاً لتكييفنا لطبيعة مسؤولية مدقق الحسابات في مواجهة الغير على أنها مسؤولية تقصيرية تقوم وفقاً للقانون الأردني على الحاق الضرر أو التسبب به فإن مدقق الحسابات الذي يرتكب إهمالاً أو تقصيراً في أداء عمله يكون مسؤولاً عن تعويض الضرر الذي يلحق بالغير سواء كان هذا الإهمال أو التقصير ناشئاً عن عدم تطبيق المدقق الحسابي للأصول المهنية المتعارف عليها في ميدان التدقيق أو إهماله في اتباع معايير المحاسبة الدولية أو معايير التدقيق الدولية كما لو قام بإصدار بيانات مالية غير مطابقة للواقع بشكل جوهري. وقد أيدت ذلك المادة (٢٠١) من قانون الشركات بصفته قانوناً خاصاً. وعليه فإن مدقق الحسابات الذي يلحق بالغير ضرراً جراء عمله فإنه يسأل عن تعويض جميع الأضرار الناشئة عن فعله سواء تلك الأضرار المتحققة فعلاً أو تلك التي كانت مجرد كسب فائت. وهذا يتفق مع القواعد العامة حيث نصت المادة (٢٦٦) من القانون المدني على أن الضمان في هذه الحالة يقدر من قبل المحكمة "في جميع الأحوال بقدر ما لحق المضرور من ضرر وما فاته من كسب بشرط أن يكون نتيجة طبيعية للفعل الضار".

ويرجع أساس مسؤولية مدقق الحسابات الناجمة عن ممارسته لمهنة التدقيق إلى أن المدقق مجاز له قانوناً بممارسة مهنة التدقيق على أساس انه يملك المعرفة ويقوم بتقديم المشورة والرأي إلى الجمهور بصورة عامة ومن حق هذا الجمهور أن يعتمد على رأيه في تعامله مع الشركة التي يدقق حساباتها. فإن تضرر هذا الغير من ذلك كان له الحق في مطالبة مدقق الحسابات

(١) انظر المادة (٢٥٦) من القانون المدني الأردني. قررت محكمة التمييز بصفتها الحوقية في قرارها رقم ١٩٨٩/٩٨٦ على انه "يستفاد من المادة ٢٥٦ من القانون المدني التي تنص على أن كل اضرار بالغير يلزم فاعله ولو غير مميز بضمان اضرار ، ان كل فعل يصيب الغير بضرر يستوجب التعويض والفعل اما أن يكون ايجابياً أو سلبياً ويكون من ضمنه العمل غير المشروع أو العمل المخالف للقانون أو الفعل الذي يجرمه القانون . وغني عن البيان ان بيان الأعمال التي يتحقق فيها معنى الضرر وتحديدها والنص عليها في نصوص التشريع أمر يؤدي بالنتيجة إلى الاشكال في الأحكام لذلك ترك أمر تحديده إلى القاضي يستخلصه حسب طبيعة كل فعل والاضرار هو مجاوزة الحد الواجب الوقوف عنده أو التقصير عنه وهو يتناول القيام بعمل أو الامتناع عن عمل ويتناول التعويض أو حق ضمان الضرر الأدبي كذلك وفقاً للنص المادة ٢٦٧/٢ مدني".

بالتعويض بعد أن يثبت خطأ المدقق وما أصابه من ضرر والعلاقة السببية بين الخطأ والضرر^(١). ومن أمثلة ذلك اعتماد أحد البنوك على حسابات الشركة المدققة من قبل مدقق حسابات في معرفة مركزها المالي لغايات منحها تسهيلا ائتمانيا كقرض أو حساب جاري مدين إذا تبين لاحقا عدم صحة ذلك المركز المالي وإن المدقق كان مقصرا أو مهملا في تدقيق حسابات تلك الشركة أو أنه قد أخفى حقيقة الواقع المالي للشركة مما أدى الى عدم قدرة الشركة على تسديد المديونية الناتجة عن ذلك التسهيل الائتماني.

كما أن المسؤولية تتحقق أيضا في ذمة المدقق إذا ارتكب مخالفة للواجبات المفروضة عليه بموجب قواعد القانون. لذلك فإن مدقق الحسابات الذي يخالف واجب المحافظة على اسرار الشركة التي اطلع عليها بسبب عمله مدققا فيها يعرض نفسه إضافة إلى احتمالية العزل الى المسؤولية عن تعويض الشركة عن الأضرار التي لحقت بها^(٢). كذلك فإن مدقق الحسابات الذي يخالف الحظر المفروض عليه وعلى موظفيه من المضاربة بأسهم الشركة التي يدقق حساباتها يكون أيضا مسؤولا عن تعويض أي ضرر يترتب على مخالفته لهذا الحظر إضافة الى احتمالية العزل من مهمته^(٣).

وبالطبع فإن مسؤولية مدقق الحسابات لا تقتصر على الخطأ أو التقصير أو الإهمال الذي يقع منه شخصا في أداء مهمته وإنما يشتمل على ما يقع من موظفيه من خطأ أو إهمال تطبيقا للقواعد العامة في مسؤولية المتبوع عن أعمال تابعه باعتبار أن للمتبوع سلطة فعلية في رقابة وتوجيه التابع^(٤). ويتصور ذلك في حال أخطأ موظفو شركات التدقيق حيث أن قانون الشركات الأردني لم يشترط ان يكون مدقق الحسابات شخصا طبيعيا مما يعني جواز التعاقد مع شركات تدقيق لها شخصية اعتبارية تقوم بانتداب بعض موظفيها للقيام بأعمال التدقيق.

ولم يمنع قانون الشركات الأردني الشركة من اختيار أكثر من مدقق حسابات. وإذا تم إختيار أكثر من مدقق فإن التضامن فيما بينهم مفترض بنص القانون وذلك في حالة اشتراكهم في وقوع الضرر وهذا ما نصت عليه وبشكل صريح المادة (٢٠١) من قانون الشركات بقولها "إذا كان للشركة أكثر من مدقق حسابات واشتركوا في الخطأ كانوا مسؤولين بالتضامن وفقا لأحكام هذه المادة". وخيرا فعل المشرع الأردني بنصه على هذا وذلك لتوفير ضمانات أكبر للمتضررين من جراء إهمال وتقصير مدققي الحسابات حيث أنه يمكن للشخص المتضرر الرجوع عليهم مجتمعين

(١) انظر المادة (٢٥٦) والمادة (٢٦٦) من القانون المدني. انظر العكيلي، عزيز (الشركات التجارية) مرجع سابق، ص ٢٤٧.

(٢) نظر المادة (٢٠٢) من قانون الشركات الأردني.

(٣) انظر المادة (٢٠٣) من قانون الشركات الأردني.

(٤) انظر المادة (٢٨٨) من القانون المدني الأردني.

أو منفردين. وللمدقق المعتمد الذي يقوم بدفع التعويض في حال تحقق المسؤولية حق الرجوع على بقية المدققين الذين اشتركوا معه في التدقيق وفقا للقواعد العامة بالنسبة المتفق عليها وإلا فبنسبة مشاركة كل منهم بايقاع الضرر^(١).

كذلك يحق للمتضرر من خطأ مدقق الحسابات أن يعود على هذا الأخير بالتعويض عن الضرر الواقع فعلا والربح الفائت استنادا الى المادة (٢٠١) من قانون الشركات الأردني. وإن كانت المادة (٢٦٦) من القانون المدني قد أجازت التعويض عن ما لحق المضرور من ضرر وما فاتته من كسب إلا ان ذلك مقتصر على المسؤولية التقصيرية^(٢). ومع ذلك فإن نص المادة (٢٠١) من قانون الشركات يعد نصا خاصا مقارنة مع المادة (٢٦٦) من القانون المدني له الأفضلية في التطبيق وسواء أكان أساس المسؤولية هو المسؤولية التقصيرية أم العقدية. وفي جميع الأحوال فان الضرر عن فوات الكسب يجب ان يكون محقق الوقوع في المستقبل لا أن يكون ضررا احتماليا يمكن أن يقع ويمكن أن لا يقع^(٣). ويقع عبء إثبات وقوع الضرر ونسبته الى فعل او إهمال مدقق الحسابات وتوافر علاقة السببية بينهما على المدعي. وللمدقق كامل الحق في دفع مسؤوليته بإثبات السبب الأجنبي أو انقطاع علاقة السببية. كما أن له أن يطالب بانقاص مقدار التعويض إذا ثبت مساهمة المضرور بذلك وبالنسبة التي ساهم فيها^(٤). ولا يشترط في المسؤولية التقصيرية توجيه إخطار قبل رفع الدعوى لأن ذلك مقتصر على الدعاوى التي تستند إلى المسؤولية العقدية كما سبق بيانه.

ويثور تساؤل مشروع حول مدى قدرة مدقق الحسابات القانوني على إعفاء نفسه من المسؤولية. إن الاجابة على هذا السؤال يستلزم معرفة سبب نشوء الالتزام وهل هو عقدي أم تقصيري. تفترض حالة المسؤولية العقدية أن يكون هناك اتفاق بين مدقق الحسابات من جهة ومجموعة المساهمين من جهة أخرى على إعفائه من أية مسؤولية قد تترتب عليه من جراء

(١) تنص المادة (٢٦٥) من القانون المدني على انه "إذا تعدد المسؤولون عن فعل ضار ، كان كل منهم مسؤولا بنسبة نصيبه فيه والمحكمة ان تقضي بالتساوي أو بالتضامن والتكافل فيما بينهم". انظر قرار محكمة التمييز رقم ١٩٩٤/٨١٩ الذي ورد فيه بأنه "إذا تعدد المسؤولون عن فعل ضار كان كل منهم مسؤولا بنسبة نصيبه والمحكمة ان تقضي بالتساوي أو بالتضامن أو بالتكافل فيما بينهم عملا بالمادة ٢٦٥ من القانون المدني".

(٢) انظر تمييز حقوق رقم ١٩٩٨/٤٠ حيث ورد فيه "استقر الاجتهاد على إن القاعدة الأساسية في تقدير الضمان عن الفعل الضار تتمثل في نص المادة ٢٦٦ من القانون المدني والتي أوجبت تقديره في جميع الأحوال بمقدار ما لحق المضرور من ضرر وما فاتته من كسب".

(٤) انظر قرار محكمة التمييز بصفتها الحقوقية رقم ١٩٩٩/١٣٦٦ حيث ورد فيه "يشترط في الضرر الواجب التعويض عنه أن يكون محققا أما الضرر المحتمل للوقوع وهو ما لم يقع ولا يعرف ما إذا كان سيقع في المستقبل أم لا فلا تعويض عنه. والضرر الحال قد يكون حالا أي وقع فعلا وقد يكون مستقبلا. والضرر المستقبل على عكس الضرر المحتمل ضرر محقق الوقوع وإن لم يقع بعد".

(٥) تنص المادة (٢٦٤) من القانون المدني على ما يلي: "يجوز للمحكمة أن تنقص مقدار الضمان أو أن لا تحكم بضمان ما إذا كان المتضرر قد اشترك بفعله في إحداث الضرر أو زاد فيه".

ممارسته لمهام عمله. وعلى الرغم من أن هذا الافتراض قليل الحدوث من الناحية العملية إلا أنه ليس مستحيلاً. وللإجابة عن هذه الإشكالية نقول بأن هناك خلافاً فقهيّاً حول جواز الإعفاء من المسؤولية العقدية. كما أن المشرع الأردني لم يبين صراحة اعترافه بشرط الإعفاء من المسؤولية أو تحديدها بالنسبة للمدين بالتزام تعاقدي وإن كان هناك جانب من الفقه قد ذهب إلى القول بأن "المشرع الأردني يجيز هذا الشرط بدليل أن المشرع الأردني قد اعترف بأن العقد شريعة المتعاقدين وبالتالي فما دام هذا الشرط غير مخالف للنظام العام وللأداب العامة فإنه جائز". كذلك فإنه يفهم جواز هذا الشرط بشكل ضمني من نص المادة (٢/٣٥٨) من القانون المدني والذي جاء فيها "..... وعلى كل حال يبقى المدين مسؤولاً عما يأتيه من غش أو خطأ جسيم" مما يعني إن الإعفاء من المسؤولية جائز ضمناً في غير حالتي الغش والخطأ الجسيم^(١).

ويختلف الأمر في حالة المسؤولية التقصيرية حيث إن القول بجواز إعفاء مدقق الحسابات من مسؤوليته عن الفعل الضار تجاه الشركة المساهمة العامة وتجاه الغير لا يشير إشكاليات تذكر لأنه أمر محسوم بنص تشريعي. فقد نصت المادة (٢٧٠) من القانون المدني الأردني على أنه "يقع باطلاً كل شرط يقضي بالإعفاء من المسؤولية المترتبة على الفعل الضار". وبالتالي فإن كل شرط من شأنه إعفاء مدقق الحسابات من مسؤوليته التقصيرية تجاه الغير يقع باطلاً بنص القانون.

وبالتبع فإن هناك فرقاً كبيراً بين الإعفاء من المسؤولية ابتداءً وبين التنازل عن المطالبة بالتعويض لاحقاً. فالإعفاء يقع قبل تحقق المسؤولية أما التنازل عن التعويض فيقع بعد تحقق المسؤولية. كذلك فإن الإعفاء يقع تعاقدياً في الغالب بينما التنازل قد يقع بالإرادة المنفردة حيث يسقط بموجبه المتضرر حقه في المطالبة بالتعويض بعد تحقق أركان المسؤولية والتعويض عنها. أما الإعفاء من المسؤولية فهو إسقاط مبكر للحق يتم قبل وقوع الضرر. لذلك فقد قيد المشرع الأردني التصرف الأول بأن اعتبره باطلاً في المسؤولية التقصيرية وجائزاً في المسؤولية العقدية ما لم يقع غش أو خطأ جسيم من المدقق. وقد أجاز القانون التصرف الثاني لأنه تنازل عن حق بعد تحققه ولا يوجد في القانون ما يمنع الشخص من التنازل عن حقه بعد تحققه.

وإذا كانت المسؤولية قد أسست على الضرر فإن الدعوى التي تقام على أساسها لا يمكن سماعها بعد مرور ثلاث سنوات من اليوم الذي علم فيه المضرور بحدوث الضرر وبالمسؤول

(١) السرحان، عدنان ونوري، خاطر، مرجع سابق، ص ٣٥٢. انظر في تطبيقات هذا الشرط في مواضيع أخرى قرار محكمة التمييز بصفتها الحقوقية رقم ٩٠/٥٨٩ مجلة نقابة المحامين لعام ١٩٩١ ص ٢٠٣٧ وقرار محكمة التمييز بصفتها الحقوقية رقم ٧٢/٢ مجلة نقابة المحامين لعام ١٩٧٢ ص ٣٦٣.

عنه^(١) شريطة أن يثير المدعى عليه هذا الدفع لأنه دفع غير متعلق بالنظام العام^(٢). كما أنه دفع يسقط وفقا لقانون أصول المحاكمات المدنية إذا لم يتم إثارته قبل الإجابة على لائحة الدعوى^(٣). وفي جميع الأحوال فإن دعوى الضمان لا تسمع "بانقضاء خمس عشرة سنة من يوم وقوع الفعل الضار"^(٤). ومع ذلك ووفقا للفقرة الثانية من المادة (٢٧٢) من القانون المدني الأردني فإنه إذا كانت هناك دعوى جزائية ما زالت منظورة بعد انقضاء المواعيد المذكورة فإن دعوى الضمان لا يمتنع سماعها إلا بامتناع سماع الدعوى الجزائية شريطة أن تكون الدعوى الجزائية متعلقة بنفس الفعل المسبب للضرر.

الفرع الثاني: المسؤولية الجزائية.

لم يكلف المشرع الأردني بالمسائلة المدنية لمدقق حسابات الشركات المساهمة العامة بل انه جرم العديد من الأفعال التي يقوم بها إذا كانت مخالفة للغاية التي تطلبت إيجاد هذه المهنة وللدور الرقابي الهام الذي يقوم به مدقق الحسابات إضافة إلى القواعد العامة في المسؤولية الجزائية. ويمكن تقسيم الأفعال الجرمية المتوقع حدوثها من مدقق حسابات الشركة إلى قسمين رئيسيين أولهما تلك التي تقع خلافا للقواعد التي تضمن كفاءته واستقلاله وحيدته وثانيهما تلك التي تقع خلافا للقواعد المنظمة لقيامه بعمله المهني الرقابي.

فبالنسبة إلى القسم الأول فإن القانون يعاقب كل من يمارس مهنة المحاسبة أو التدقيق دون الحصول على إجازة ممارسة المهنة أو بالمخالفة لأي قرارات تأديبية تمنعه من الممارسة خلال مدة الحظر أو بان يقوم بانتحال صفة المحاسب القانونية أو مدقق الحسابات خلافا للحقيقة والواقع حيث نصت المادة (٤٣) من قانون تنظيم مهنة المحاسبة القانونية على أن "يعاقب بالحبس مدة لا تقل عن سنة ولا تزيد على ثلاث سنوات أو بغرامة لا تقل عن خمسة آلاف دينار ولا تزيد على عشرين ألف دينار أو بكلتا هاتين العقوبتين كل من زاول المهنة دون أن يكون حاصلا على ترخيص قانوني أو مارسها خلال مدة إيقاف تسجيله أو بعد شطب اسمه من سجل المزاولين. وفي حال تكرار أي من هذه الأفعال تكون العقوبة الحبس ولا يجوز الحكم بالغرامة". وتعد هذه الجرائم جرائم مادية تقع

(١) انظر المادة (٢٧٢) من القانون المدني. انظر في تطبيق هذه المادة: قرار محكمة التمييز بصفتها الحقوقية تمييز حقوق رقم ١٩٩٩/٣٤٨.

(٢) انظر المادة (٤٦٤) من القانون المدني.

(٣) انظر المادة (١٠٩) من قانون أصول المحاكمات المدنية الأردني والتي حددت الدفع التي يجب إثارتها قبل التعرض لأصل الدعوى وإلا سقط الحق فيها ومنها دفع سقوط الدعوى بسبب مرور الزمان المانع من سماعها (التقادم).

(٤) المادة (٣/٢٧٢) من القانون المدني الأردني.

بمجرد ارتكاب الفعل دون حاجة الى إثبات القصد الجرمي^(١). ويعد تجريم هذه الأفعال حماية لمدقق الحسابات من جهة عدم السماح لمن هو غير مرخص قانونا بالعمل ومزاحمة مدققي الحسابات وحماية في الوقت نفسه للشركات التي يتم تدقيق حساباتها بعدم السماح لمن هو غير مؤهل بالعمل في مهنة المحاسبة والتدقيق.

أما بالنسبة للقسم الثاني من الجرائم فإنها أخطر من تلك المبينة في القسم الأول. فقد أورد المشرع الأردني في المادة (٤٤) من قانون تنظيم مهنة المحاسبة القانونية حالتين تقعان تحت هذا القسم هما:

أ- تدوين بيانات كاذبة في أي تقرير أو حسابات أو وثيقة قام المحاسب أو المدقق بإعدادها أثناء مزاولته المهنة.

ب- وضع تقرير مغاير للحقيقة أو المصادقة على وقائع مغايرة للحقيقة في أي وثيقة متعلقة بمزاولته المهنة.

وقد عاقب المشرع الأردني على ارتكاب أي من هذه الأفعال بالحبس مدة لا تقل عن سنة ولا تزيد على ثلاث سنوات أو بغرامة لا تقل عن خمسة آلاف دينار ولا تتجاوز عشرين ألف دينار أو بكلتا هاتين العقوبتين إذا كان الفعل قد ارتكب عن قصد أو نتيجة إهمال جسيم وذلك دون الإخلال بأي عقوبة أشد في أي تشريع آخر.

ولا بد من توافر الركن المادي للجريمة المتمثل في تدوين بيانات كاذبة من قبل المحاسب القانوني أو مدقق الحسابات أثناء قيامه بتنظيم تقريره أو أثناء تنظيمه لأي من الوثائق التي يعدها أثناء مزاولته لمهنته. والمقصود بأن هذه البيانات كاذبة هو مخالفتها للواقع. فقيام مدقق الحسابات بالمصادقة على ميزانية للشركة وهو يعلم عدم صحتها يعد تدوينا لبيان كاذب بالمعنى المقصود في تلك المادة. ولا بد من توافر الركن المعنوي للجريمة الذي يتمثل في ضرورة وجود قصد جرمي من قبل المحاسب أو مدقق الحسابات يكفي فيه القصد العام دون الخاص. ولذلك فإن القصد الجرمي يتوفر عندما يقوم المحاسب القانوني أو مدقق الحسابات بتدوين بيانات كاذبة في تقريره أو في أي من الوثائق التي يعدها أثناء مزاولته لمهنته وهو يعلم بأنها كاذبة غير مطابقة للواقع والحقيقة. ولا يشترط ان تتجه نيته إلى إلحاق الضرر بالمساهمين أو الشركة أو الغير لان ذلك يدخل في القصد الجرمي الخاص^(٢). وينطبق الأمر على جريمة وضع تقرير مغاير للحقيقة أو المصادقة على وقائع مغايرة للحقيقة في أي وثيقة متعلقة بمزاولته المهنة.

(١) انظر كبيش، محمود، مرجع سابق، ص ١٧.

(٢) انظر كبيش، محمود، مرجع سابق، ص ٣٠.

وبالطبع فان يجوز أن يطلب المشتكي في الدعوى الجزائية بالتعويض من خلال ما يسمى في قانون أصول المحاكمات الجزائية بالادعاء بالحق الشخصي والذي يجب أن يتقدم به المشتكي قبل ان تنهي النيابة العامة تقديم بيانات الحق العام^(١). ووفقا للمادة (٢٧١) من القانون المدني الأردني "لا تخل المسؤولية المدنية بالمسؤولية الجنائية متى توفرت شرائطها". كما أنه "لا أثر للعقوبة الجزائية في تحديد نطاق المسؤولية المدنية وتقدير الضمان"^(٢).

الفرع الثالث: المسؤولية التأديبية.

قد يرتكب مدقق الحسابات فعلا لا يشكل جريمة يعاقب عليها القانون ولكنه يعد فعلا مخرجا بقواعد سلوك المهنة وآدابها^(٣). وفي هذه الحالة فإن مدقق الحسابات هذا يعرض نفسه للمسؤولية التأديبية. فوفقا للمادة (٣٤) من قانون تنظيم مهنة المحاسبة القانونية تشكل في جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين بقرار من مجلس إدارة الجمعية لجنة تأديبية تحدد اختصاصاتها وكيفية عقد اجتماعاتها وإصدار قراراتها والتصديق عليها وتنفيذها ونشرها وإجراءات تقديم الشكاوى والنظر فيها وتشكيل أي لجان أخرى لغايات قيام هذه اللجنة بمهامها بمقتضى نظام مزاوله مهنة المحاسبة القانونية الصادر بمقتضى أحكام هذا القانون. ولذلك فإذا ارتكب المحاسب القانوني أو المتدرب أي مخالفة لأحكام قانون تنظيم مهنة المحاسبة القانونية والأنظمة والتعليمات الصادرة بمقتضاه أو أخل بواجبات عمله أو بقواعد سلوك المهنة وآدابها فان المجلس يقوم بإحالته إلى اللجنة التأديبية المشار إليها. وتملك اللجنة التأديبية إيقاع أي من العقوبات التالية بحق مدقق الحسابات القانوني المخالف:

١- التنبيه.

٢- الإنذار الخطي.

٣- تعليق التسجيل وإيقاف العمل بإجازة المزاوله لمدة لا تزيد على سنتين.

(١) انظر المادة (٦) من قانون أصول المحاكمات الجزائية الأردني. يجوز وفقا لقانون أصول المحاكمات الجزائية إقامة دعوى الحق الشخصي تبعا لدعوى الحق العام أمام المرجع القضائي المقامة لديه الدعوى الجزائية على أن يتم تقديمها قبل الانتهاء من بيانات الحق العام. كما يجوز إقامة الدعوى المدنية على حده لدى القضاء المدني.

(٢) انظر المادة (٢٧١) من القانون المدني الأردني. انظر قرار محكمة التمييز بصفتها الحقوقية رقم ١٩٨٩/٩٨٦ القاضي بأن "المسؤولية المدنية لا تخل بالمسؤولية الجنائية متى توفرت شرائطها ولا أثر للعقوبة الجزائية في تحديد نطاق المسؤولية المدنية وتقدير الضمان كما تلص على ذلك المادة ٢٧١ مدني بما يستفاد منه أن إقامة الدعوى المدنية لا تتوقف على الدعوى الجزائية إن لم تكن مقامة قبلها في الأصل لإمكانية إقامة الدعوى المدنية لدى المحكمة الحقوقية المختصة إذ لا أثر للعقوبة في المسؤولية المدنية". انظر أيضا قرار محكمة التمييز (حقوق) رقم ١٩٨٦/٨١٤ والذي ورد فيه "إعمالا لأحكام المادة ٢٧١ من القانون المدني فإنه لا أثر للعقوبة في تحديد نطاق المسؤولية المدنية وتقدير الضمان".

(٣) انظر تمييز حقوق رقم ١٩٧٦/١٣٥ مجلة نقابة المحامين لعام ١٩٧٦ ص ١٩٠٧ حيث ورد فيه "أن كون مدقق الحسابات لا يقوم بمهمة التدقيق الا مرة أو مرتين في الشهر ويقاضى لقاء ذلك مبلغا زهيدا، لا يعفيه من القيام بمهمة التدقيق بالشكل السليم، ما دام أن البيئة أثبتت أن المعاملات التي جرى فيها التلاعب كانت تعرض عليه".

٤- إلغاء إجازة المزاولة وشطب اسم المحاسب القانوني نهائيا من سجل المزاولين.
وتكون قرارات اللجنة التأديبية خاضعة لمصادقة مجلس إدارة الجمعية، ويكون قرار المجلس خاضعا لمصادقة الهيئة العليا للمهنة^(١) إذا تعلق الأمر بإلغاء إجازة المزاولة وشطب اسم مدقق الحسابات القانوني نهائيا من سجل المزاولين على أن تكون هذه القرارات قابلة للطعن أمام محكمة العدل العليا^(٢) ولا بد من اتخاذ الإجراءات الشكلية المحددة في القانون تحت طائلة إلغاء القرار التأديبي بسبب عيب الشكل أو التشكيل^(٣).

(١) انظر المادة (٤) من قانون تنظيم مهنة المحاسبة القانونية حول كيفية تشكيل الهيئة العليا لمهنة المحاسبة القانونية بفرعها المحاسبية والتدقيق والتي يرأسها وزير الصناعة والتجارة.

(٢) انظر قرار محكمة العدل العليا رقم ١٩٨٤/٩٢ منشور في مجلة نقابة المحامين لعام ١٩٨٥ ص ١٧ حيث ورد فيه بأنه ١- قد استقر الاجتهاد على أن قرار الإحالة على المجلس التأديبي خاضع للطعن أمام محكمة العدل العليا. ٢- تعتبر جريمة الرشوة من الجرائم الأخلاقية. ٣- أن المادة الرابعة من قانون مهنة تدقيق الحسابات رقم ١٠ لسنة ١٩٦١، اشترطت في مدقق الحسابات أن لا يكون محكوما بجناية أو جنحة أخلاقية أو مدانا من قبل سلطة تأديبية بجرم يمس الشرف والأخلاق. وعليه وما دام أنه لا يجوز ابتداء الترخيص له بمزاولة هذه المهنة إذا كان فاقدا للشرط الثالث المشار إليه آنفا فإنه من باب أولى جواز منعه من مزاولة هذه المهنة إذا فقد هذا الشرط أثناء مزاولته له.

(٣) انظر قرار محكمة العدل العليا رقم ١٩٨٣/١٠ مجلة نقابة المحامين لعام ١٩٨٣ ص ٨٠٨.

المراجع

أولاً: الكتب العلمية

- ١- أبو زيد، رضوان (شركات المساهمة والقطاع العام)، دار الفكر العربي، القاهرة، ١٩٨٠.
- ٢- السرحان، عدنان وخاطر، نوري (شرح القانون المدني، مصادر الالتزام) دار الثقافة، عمان، ٢٠٠٢.
- ٣- العكيلي، عزيز (الشركات التجارية) دار الثقافة، عمان، ٢٠٠٢.
- ٤- عبدالقادر، عزت (الشركات التجارية) مطبعة النسر الذهبي، القاهرة، ١٩٩٩.
- ٥- سامي، فوزي محمد (الشركات التجارية - دراسة مقارنة) دار الثقافة، عمان، ١٩٩٩.
- ٦- صالح، نائل عبد الرحمن (الاختلاس - دراسة مقارنة) دار الفكر، عمان، ١٩٩٦.
- ٧- جربوع، يوسف محمود (مراجعة الحسابات) مؤسسة الوراق، ٢٠٠٠.
- ٨- طه، مصطفى كمال وبنديق، وائل أنور، أصول القانون التجاري (الأعمال التجارية، التجار، الشركات التجارية، المحل التجاري، الملكية الصناعية)، دار الفكر الجامعي، الاسكندرية، ٢٠٠٨.

ثانياً: مجموعة الرسائل العلمية

- ١- از مقنا، بشير أحمد، (قبول التدقيق الداخلي في الشركات المساهمة العامة)، رسالة ماجستير، الجامعة الأردنية، ١٩٩٠.
- ٢- فرج، عبد الرزاق محمد، (مدى فعالية لجان التدقيق في الشركات المساهمة العامة)، رسالة ماجستير، الجامعة الأردنية، ٢٠٠١.
- ٣- الذنيبات، علي عبد القادر، (دور المدقق الخارجي في تقويم قدرة الشركات المساهمة)، رسالة ماجستير، الجامعة الأردنية، ١٩٩٠.
- ٤- لطفي، منير موسى، (محددات أتعاب مدقق الحسابات)، رسالة ماجستير، الجامعة الأردنية، ١٩٩٣.

ثالثاً : مجموعة الأبحاث والمجلات

- ١- شداد، إبراهيم (مسؤولية مدقق الحسابات عن الخطأ والغش) مجلة المدقق، العدد ٤١، ٤٢، لسنة ٢٠٠٠.
- ٢- البطوش، نصار محمد، (طبيعة التزام مدقق الحسابات ومسؤوليته المدنية)، مجلة المدقق، العدد ٤٩، لسنة ٢٠٠٢.
- ٣- البطوش، نصار محمد (المسؤولية التأديبية لمدقق الحسابات)، مجلة المدقق، العدد ٥١، لسنة ٢٠٠٢.

- ٤- كبيش، محمود "المسئولية الجنائية لمراقب الحسابات في شركات المساهمة: دراسة مقارنة في القانونين المصري والفرنسي"، بحث مقدم الى مؤتمر كلية القانون بجامعة الشارقة المنعقد في الفترة من ٣-٤/٥/٢٠٠٤.
- ٥- البربري، صالح أحمد "المسئولية المهنية للمحلل المالي في سوق الأوراق المالية - البورصات-" بحث مقدم إلى مؤتمر كلية القانون بجامعة الشارقة المنعقد في الفترة من ٣-٤/٥/٢٠٠٤
- 6- Henderson A. "Confident about Confidentiality"? Civil Claims for the Misuse of Price Sensitive Information" [2003] 24 Company lawyer 116.
- 7- Harris, J. "Countering the Spread of 'Enronitis'" [2002] 23 Company Lawyer 106.
- 8- Wray Christopher A., Hur Robert K., "Corporate Criminal Prosecution in a Post-Enron World: The Thompson Memo in the Theory and Practice" The American Criminal Law Review, Vol. 43, p.1095.

رابعاً: مجموعة القوانين والأنظمة

- ١- قانون تنظيم مهنة المحاسبة القانونية رقم ٧٣ لسنة ٢٠٠٣.
- ٢- قانون العقوبات الأردني لسنة ١٩٦٠.
- ٣- القانون المدني الأردني رقم (٤٣) لسنة ١٩٧٦.
- ٤- قانون الشركات الأردني رقم (٢٢) لسنة ١٩٩٧.
- ٥- نظام جمعية مدققي الحسابات الأردنيين رقم (٤٢) لسنة ١٩٨٧.
- ٦- تعليمات مجلس مفوضي هيئة الأوراق المالية رقم (١) لسنة ١٩٩٨م بعنوان التعليمات الإفصاح المحاسبية ومعايير التدقيق.