



المملكة العربية السعودية
وزارة التعليم
جامعة الأميرة نورة بنت عبدالكريم
الجمعية العالمية للقضاة السعوديين



الالتزامات القانونية لمراقب الحسابات
والجزاء المترتب على مخالفة تلك الالتزامات

د. أحمد بن عبدالرحمن المجالي

بحث علمي محكم منشور

في العدد الرابع من مجلة قضاء

اضغط هنا



لتصفح العدد كاملا

الالتزامات القانونية لمراقب الحسابات والجزاء المترتب على مخالفة تلك الالتزامات وفقاً لنظام الشركات السعودي دراسة قانونية مقارنة وتحليلية للأنظمة السعودية

إعداد

د. أحمد عبد الرحمن المجالي

أستاذ القانون التجاري المساعد

كلية الحقوق - جامعة طيبة



المقدمة

الحمد لله وحده والصلاة والسلام على من لا نبي بعده، وبعد:
بسبب الأحداث الاقتصادية التي شهدتها العالم لاسيما الأزمة الاقتصادية التي حدثت في الولايات المتحدة الأمريكية عام ١٩٢٩م، والتي كان سببها الأهم هو الغش والتدليس في حسابات الشركات، والمرتبكة بشكل رئيس من قبل مراقبي الحسابات، كل هذه الأحداث أدت إلى حصول تغييرات عميقة في قوانين الشركات لكثير من دول العالم (IFAC، ٢٠١٤).

فمنذ تلك الحادثة ومعظم دول العالم تحدد في قوانينها بشكلٍ لا لبس فيه الالتزامات القانونية الواجب على مراقب الحسابات التقيد بها، وذلك من أجل التصدي للغش والمخالفات غير القانونية الصادرة من قبله، كما وتشدد في العقوبات، سواء المدنية منها أو الجزائية، والمرتبكة بسبب مخالفته لتلك الالتزامات (IAASB، ٢٠١٣).

وكذلك فعل المنظم السعودي، حيث استحدث نظام رقابة متشدد على الأعمال المحاسبية للشركات، مهمته الأولى والأخيرة مراقبة حسن سير تلك الأعمال، وذلك عبر مجموعتين رئيسيتين: المجموعة الأولى تتمثل في المراقبة الخارجية التي تقوم بها وزارة التجارة والصناعة وهيئة السوق المالية بالنسبة لبعض الشركات، والمجموعة الثانية تتجسد في الرقابة الداخلية وهو دور منوط بصفة مباشرة للمساهمين من خلال الجمعيات العامة للشركة، وبصفة غير مباشرة من

قبل مراقب الحسابات .

إلا أنه وبسبب قصور الجمعيات العامة في حماية الشركة من أي تعددٍ، فإن رقابة مراقب الحسابات تبقى ذات شأنٍ كبير، وذلك لأهمية الدور الذي يقوم به في مراقبة الشركة على أسس الشفافية، إذ أنّ الشفافية والرقابة الصارمة تؤدي إلى استقرار واستمرار نشاطها بشكل سليم، كما أنها تحد من فساد مجلس الإدارة باعتباره الجهة الحقيقية التي تدير أعمال الشركة وتتحكم بمسيرها (المؤدب، ٢٠٠٦).

والمشكلة الحقيقية تكمن فيما إذا تواطأ مراقب الحسابات مع مجلس الإدارة، ففي هذه الحالة يصبح لدينا فساد مركب ومزدوج من قبل مجلس الإدارة ومن قبل مراقب الحسابات (Béthoux، ٢٠٠٠)، لذلك أتى نظام الشركات السعودي الصادر بالمرسوم الملكي رقم (٦) لسنة ١٣٨٥هـ وحدد التزاماته وجرم المخالفات الناتجة عن تلك الالتزامات وذلك في المواد (١٢٩ - ١٣٣)^(١)، وعند التمعن في المواد السابقة نجد كذلك أن المنظم وضع ضوابط لعمله، وذلك لمنعه من التواطؤ مع مجلس الإدارة، وذلك من أجل تحقيق نزاهته، فإذا كفلنا نزاهته سوف نكفل حسن سير مجلس الإدارة.

إنّ الأسباب التي جعلت المنظم يضع نظام مراقبة متشدّد على الأفعال المخالفة للالتزامات مراقب الحسابات، تكمن في حماية الشركات

(١) كما كان لصدور نظام المحاسبين القانونيين السعودي الصادر عام ١٤١٢هـ، أهمية كبرى في تحديد التزاماته، فأبرز حقوقه وواجباته ومحور عمله.

من أي تعدٍ، فبسبب كثرة الغش والتدليس في رقابته على القوائم المالية للشركة، لم يعد الاعتماد على رأي مدقق حسابات واحد له القوة والفاعلية في نظام الرقابة الداخلية للشركة، فإضافته الثقة والمصدقية على المركز المالي للشركة ونتائج أعمالها أصبح محل تساؤل، فكيف يمكن الجزم بأن القوائم المالية للشركة تعكس الصورة الحقيقية والصحيحة للمركز المالي للشركة، ومع ذلك توجد بعض حالات الغش والتصرفات المخالفة للقانون والتي لم تكتشف بعد (Vidal ، ١٩٨٥).

من هنا تتضح إشكالية البحث، والمتمثلة بخطورة مخالفة مراقب الحسابات لالتزاماته القانونية سواء كانت عن قصد كأفعال الغش والتدليس أو عن غير قصد كالخطأ والإهمال، من أجل ذلك أرسى المنظم عقوبات صارمة لكي تردع مراقب الحسابات إذا ما اقترف فعلاً كهذا، فالهدف من هذه القواعد هي الردع أكثر منها العقاب، فالسياسة التنظيمية في المجال الاقتصادي تهدف للوقاية من الوقوع في الجريمة وليس العقاب بحد ذاته، وبالتالي حماية المستثمرين والشركة والسوق المالية (Lefebvre-Teillard ، ١٩٨٥)، فتعتمد هذه السياسة على إحاطة جميع القواعد المنظمة لمهنة مراقب الحسابات بأحكام جزائية ومدنية، وذلك من أجل توفير الحماية الضرورية لهذه الشركة باعتبارها خلية أساسية للإنتاج والاستثمار والتسويق، كما أنه من شأن هذه الأحكام حماية المساهمين في شركة المساهمة، والغير سواء منهم الدائنون

أو من تمّ التعامل معهم بأيّ صفة كانت من خطر تلاعب مراقب الحسابات بالوضعيّة الماليّة للشركة (IAASB، ٢٠١٣).

من هنا يتبين لنا أهمية البحث، والتي تتمثل في تحديد التزامات مراقب الحسابات وبالتالي تحديد العقوبة الناتجة عن مخالفة تلك الالتزامات، كما أن الهدف الأساسي لدراسة هذا الموضوع هو ندرة الأبحاث المتعلقة بالتزامات مراقب الحسابات، لا سيما في المملكة العربية السعودية، أضف إلى ذلك، وجود عدد كبير من شركات المساهمة العاملة في المملكة والتي يفرض عليها نظام الشركات تعيين مراقب حسابات لديها، من هنا يتبين لنا ضخامة عمل وعدد مراقبي الحسابات العاملين في المملكة، كما تتضح أهمية عمل مراقب الحسابات لدى الشركة الخاضعة له، حيث إن التزامه بمهامه الموكلة له تؤدي إلى تسير الشركة على أسس النزاهة والشفافية، وهذه الأسس تساهم في استقرار واستمرار نشاطها بشكل صحيح، وهذا الأمر سيؤدي إلى نجاح الشركة واستمرارها وبالتالي ازدهار اقتصاد الدولة بأكملها (Béthoux، ٢٠٠٠).

تأسيساً على ما سبق، يطرح البحث التساؤلات التالية: ما هي التزامات مراقب الحسابات؟ هل التزامات مراقب الحسابات كلها إيجابية أم أن هنالك التزامات سلبية؟ ما هي العقوبة الناتجة عن مخالفة تلك الالتزامات؟ وهل العقوبة المقررة لتلك المخالفات تتناسب مع جسامة المخالفة المرتكبة؟



وقد أجبنا على هذه التساؤلات من خلال استخدام مناهج البحث التالية: المنهج الاستدلالي، والمنهج التحليلي، حيث استدلينا بالالتزامات القانونية لمراقب الحسابات من نصوص المواد ١٢٩ - ١٣٣ من نظام الشركات، وبالتالي خرجنا بنتيجة البحث المتمحورة بتحديد التزامات مراقب الحسابات وتحديد العقوبة الناتجة عن مخالفة تلك الالتزامات.

وقد كانت عينة البحث مطبقة على الأنظمة السعودية المتعلقة بالالتزامات مراقب الحسابات لاسيما المواد ١٢٩ - ١٣٣ من نظام الشركات السعودي ونظام المحاسبين القانونيين السعودي الصادر عام ١٤١٢هـ، وستقتصر هذه الدراسة على نظام الشركات السعودي ونظام المحاسبين القانونيين السعودي، أما أدوات البحث فقد تجسدت بشكل رئيس، كما هو معمول به بالأبحاث القانونية، بالنصوص التنظيمية، وأراء الفقهاء، والقرارات القضائية.

بناءً على ما سبق ستعرض دراسة الالتزامات القانونية لمراقب الحسابات والجزاء المترتب على مخالفة تلك الالتزامات وفقاً لنظام الشركات السعودي من خلال التقسيم الآتي:

المبحث الأول: التزامات مراقب الحسابات.

المبحث الثاني: الجزاء المترتب على إخلال مراقب الحسابات

بالتزاماته.

المبحث الأول التزامات مراقب الحسابات

في هذا المبحث سنبحث في المطلب الأول: الالتزامات الإيجابية لمراقب الحسابات، وفي المطلب الثاني: الالتزامات السلبية لمراقب الحسابات.

المطلب الأول

الالتزامات الإيجابية

إن إفشاء مراقب الحسابات سر من أسرار الشركة، أو إعطائه بيانات كاذبة عنها، يعد فعلاً إيجابياً مكوناً لجريمة من الجرائم التي يعاقب عليها نظام الشركات السعودي، لذلك سوف نعالج في هذا المطلب:
أولاً: الالتزام بعدم إعطاء بيانات كاذبة عن حالة الشركة.
ثانياً: الالتزام بعدم إفشاء أسرار الشركة.

أولاً: الالتزام بعدم إعطاء بيانات كاذبة عن حالة الشركة:

إن أول وأهم التزام يقع على عاتق مراقب الحسابات هو دقة مراقبة حسابات الشركة، فهو عَيْن من أجل ذلك، فهذه وظيفته ومهمته الكبرى في الشركة، فيجب عليه استخدام حرفيته وخبرته المهنية في التأكد من صحة جميع المعلومات المحاسبية والوثائق والمستندات التي تؤيد هذه المعلومات (Robert، 1986)، كما يجب عليه رفض المصادقة على أي مستند محاسبي إذا تبين له تزييفه أو عدم مطابقته



للحقيقة، فإن صادق عليه رغم ذلك، فإنه يكون قد ارتكب جريمة إعطاء بيانات كاذبة عن حالة الشركة، فهو بذلك الفعل، يساعد على خداع الشركاء والمتعاملين مع الشركة لأنّ هؤلاء لا يوجد لديهم رقيب مباشر على حسن سير عمل وإدارة الشركة سوى مراقب الحسابات باعتباره هيئة مراقبة قانونية (الزين، ١٩٩٨).

وهذه الجريمة تقوم بمجرد توقيعه على البيان أو المستند، فهي من الجرائم المادية التي تقوم بمجرد ارتكاب الفعل المادي المكوّن للجريمة دون الحاجة إلى حصول النتيجة الإجرامية وهي خداع الشركاء أو المتعاملين مع الشركة. كما يصبح بمجرد توقيعه على البيان أو المستند الفاعل الأصلي في جريمة إعطاء بيانات كاذبة (المؤدب، ٢٠٠٦).

ويقصد بالبيانات الكاذبة أي عملية محاسبية تتعلق بسير عمل الشركة والتي تعطي تصوراً غير صحيح وغير واقعي عن وضعها المالي وهذا التصور يضر بالشركة والشركاء وحتى الغير الذين يتعاملون معها لاسيما إذا ما تبين فيما بعد أن البيانات المقدمة لهم هي بيانات كاذبة في حين أن التعامل التجاري يكون مؤسساً بينهم على هذه المعلومات (IFAC، ٢٠١٤).

وقد استخدمت المادة ٢٢٩ لفظ (ذكر عمداً) وهذا يدلّ على أن هذه الجريمة ليست جريمة مادية وإنما هي قصدية تفترض سوء النية، بمعنى أن علم مراقب الحسابات بالطبيعة الكاذبة للبيانات المعطاة هو أمر مفترض، وهذا ما تبناه العديد من شراح القانون الجنائي فذكروا أنه

من غير الضروري البحث عن هدف مرتكب الجريمة فالعبرة بالقصد الجنائي والذي يتمثل في اتجاه إرادة الجاني إلى وضع بيانات كاذبة مع العلم بعدم صحتها (الزين، ١٩٩٨).

لذلك فإن مراقب الحسابات لا يمكنه التعذر بالخطأ للهروب من الجريمة، وذلك باعتباره أعلى هيئة رقابة قانونية في الشركة يسهر على حسن سير عمل الشركة (IAASB، ٢٠١٣)، كما ويفترض أنه شخص هيب لهذه المهمة بسبب مهنيته حرفيته العالية، فلا يمكن له أن يعتذر بالخطأ خاصة وأن وجوده بهذه الصفة هو لمنع وجود الخطأ ولتبع وجود الكذب في البيانات المقدمة، لذلك فإن مجرد إنشاء البيانات الكاذبة يكون هذه الجريمة دون حاجة إلى إثبات عنصر العمد في ارتكابها (Robert، ١٩٨٦) (المؤدب، ٢٠٠٦).

ثانياً: الالتزام بعدم إفشاء أسرار الشركة:

إن الشرف المهني لمراقب الحسابات يتوجب عليه الاحتفاظ بالأسرار وعدم إعلانها ما يطلع عليه من أسرار يحصل عليها أثناء مراقبته للشركة، وقد نصت المادة ١٣٣ من نظام الشركات السعودي على هذه الجريمة فذكرت أنه (لا يجوز لمراقب الحسابات أن يذيع إلى المساهمين في غير الجمعية العامة أو إلى الغير ما وقف عليه من أسرار الشركة بسبب قيامه بعمله وإلا وجب تغييره فضلاً عن مساءلته عن التعويض. ويسأل مراقب الحسابات عن تعويض الضرر الذي يصيب الشركة أو المساهمين أو الغير بسبب الأخطاء التي تقع منه في أداء عمله، وإذا



تعدد المراقبون المشتركون في الخطأ كانوا مسؤولين بالتضامن).

يتضح من نص المادة السابقة أن أركان جريمة إفشاء السر هي:

- أ - إفشاء السر.
- ب - الأشخاص الذين لا يجوز إفشاء السر إليهم .
- ج - القصد الجنائي.

أ - إفشاء السر: يقصد بإفشاء السر بوح مراقب الحسابات بما أوتمن عليه أثناء ممارسته لمهنته وإطلاع الغير عليه بحيث يضر بسمعة الشركة.

ب - الأشخاص الذين لا يجوز إفشاء السر إليهم: يقصد بالأشخاص الذين لا يجوز إفشاء السر إليهم جميع الأشخاص باستثناء ما نصت عليه المادة ١٣٣ من نظام الشركات وهم مساهمو الشركة فقط، ويتم البوح لهم بأسرار الشركة في جلسة الجمعية العامة للشركة فقط، بمفهوم المخالفة لا يجوز لمراقب الحسابات أن يذيع أسرار الشركة حتى للمساهمين في غير جلسات الجمعية العامة.

ج - القصد الجنائي: تعتبر جريمة إفشاء الأسرار من الجرائم العمدية فلا تتم إلا إذا حصل الإفشاء عن علم وإرادة، وفي حالة إفشاء مراقب الحسابات لأسرار الشركة للغير فالقصد الجنائي في هذه الحالة مفترض وذلك لصدور هذا الفعل من شخص مهني ومحترف لمهنته، والمفترض أنه يعلم أن إفشائه لأسرار الشركة يعتبر جريمة ومخالفة كبرى لأحكام مهنته (Robert، ١٩٨٦).

المطلب الثاني

الالتزامات الناتجة عن الأفعال السلبية لمراقب الحسابات

تمثل الالتزامات الناتجة عن الأفعال السلبية لمراقب الحسابات ب:
أولاً: إغفاله تضمين تقاريره وقائع جوهرية، ثانياً: السكوت عن
مخالفات لنظام الشركات السعودي أو لنظام الشركة.

أولاً: إغفال مراقب الحسابات تضمين تقاريره وقائع جوهرية:

تنص الفقرة السادسة من المادة ٢٢٩ على أنه: (مع عدم الإخلال
بما تقتضيه أحكام الشريعة الإسلامية يعاقب بالحبس مدة لا تقل عن
ثلاثة شهور ولا تتجاوز سنة وبغرامة لا تقل عن خمسة آلاف ريال
سعودي ولا تتجاوز عشرين ألف ريال سعودي أو بإحدى هاتين
العقوبتين (...): ٦- كل مدير أو عضو مجلس إدارة أو مراقب
حسابات أو مصفي أغفل تضمين هذه التقارير (التقارير المقدمة
للشركاء أو للجمعية العامة) وقائع جوهرية بقصد إخفاء المركز المالي
للشركة عن الشركاء أو عن غيرهم).

يتضح من هذه الفقرة أنّ كلمة « أغفل » تجعلنا نبحث عن طبيعة
مهمة مراقب الحسابات حيال إغفاله ذكر وقائع جوهرية، هل هي
التزام بنتيجة أم ببذل عناية، من الواضح أن هذه الفقرة اشترطت
التعمد فذكرت "بقصد إخفاء المركز المالي للشركة" أي يجب وجود
الركن المعنوي والذي لا يتماشى ومعنى بذل العناية بل بتحقيق نتيجة
(الزين، ١٩٩٨).



وهذا الأمر أثار جدلاً بين فقهاء القانون فمنهم من يرى أن البحث عن الجرائم والتبليغ عنها ليست من مهام مراقب الحسابات الأصلية، فواجبه هو مراقبة حسابات الشركة وإصلاح ما يمكن إصلاحه، وإن وجد جريمة من خلال مراقبته لحسابات الشركة فعليه إبلاغ السلطات المختصة (Robert، ١٩٨٦).

ورأي آخر يجد أن مراقب الحسابات مسؤول عن البحث عن هذه الجرائم والكشف عنها وتبليغ السلطات المختصة حتى لا يسأل عن عدم الإعلام عنها، وهذا هو الهدف المنشود من مهمة مراقب الحسابات وهو حماية الصالح العام الاقتصادي (شداد، ٢٠٠٠) (Vidal، ١٩٨٥).

ثانياً: السكوت عن مخالفات لنظام الشركات السعودي أو لنظام

الشركة:

بسبب وظيفته الأساسية في الشركة وهي مراقبة دقة حسابات الشركة فإن مراقب الحسابات ملزم بإعلام الشركاء بكل ما يكتشفه من مخالفات في بياناتها المحاسبية، والمقدمة إليه بواسطة أعضاء مجلس الإدارة (Lefebvre-Teillard، ١٩٨٥)، وإذا سكت عن ذلك فإنه يعتبر مرتكباً لجريمة يعاقب عليها نظام الشركات السعودي، كما ويجبر أن يُضمّن تقريره مدى تجاوب أعضاء مجلس الإدارة من تمكينه من الحصول على البيانات اللازمة لمراقبة الشركة، وعدم تضمينه تقريره لذلك ينطوي على جريمة سلبية يعاقب عليها نظام الشركات.

وهذا ما أكدته المادة ١٣٢ من قانون الشركات السعودي على أنه يجب: على مراقب الحسابات أن يقدم إلى الجمعية العامة العادية السنوية تقريراً يضمنه موقف إدارة الشركة من تمكنه من الحصول على البيانات والإيضاحات التي طلبها، وما يكون قد كشفه من مخالفات لأحكام هذا النظام أو أحكام نظام الشركة".

وقد جاءت عبارة « مخالفات » مطلقة فيجب أخذها على إطلاقها لتشمل كل المخالفات التي تهم الشركة التي يراقبها مهما كانت طبيعتها. ولقد أخذ القانون الفرنسي بهذا الاتجاه الموسع في الإعلام وذلك من خلال الأمر الصادر عن وزير العدل بتاريخ ١٢ / ٠٩ / ١٩٨٥ م والذي يلزم مراقب الحسابات إعلام النيابة العامة بكلّ جرائم قانون ٢٤ / ٠٧ / ١٩٦٦ م وكلّ الجرائم التي تؤثر تأثيراً جسيماً على حسابات الشركة (Lefebvre-Teillard ، ١٩٨٥ ، (Béthoux ، ٢٠٠٠)، فبالتالي يتعدى واجب الإعلام في فرنسا حتى يشمل جريمة غسل الأموال، لذلك أصبحت مسؤوليته في القانون الفرنسي تتجاوز مجرد حماية الشركة والمساهمين لحماية الصالح العام، وقد اتفق عموم الشراح على أنّ الجريمة قائمة سواء تعلق الأمر بفعل إيجابي أو بفعل سلبي. (Robert ، ١٩٨٦).

وبعد تحديد التزامات مراقب الحسابات يتّجه البحث لمعرفة الجزاء المترتب على إخلال مراقب الحسابات بالتزاماته.



المبحث الثاني

الجزاء المترتب على إخلال مراقب الحسابات بالتزاماته

ينقسم الجزاء المترتب على إخلال مراقب الحسابات بالتزاماته إلى قسمين، القسم الأوّل منها ما يتعلّق بالجزاء بسبب الأفعال الصادرة عنه، والقسم الثاني يتعلّق بالأخطاء التي يرتكبها أعضاء مجلس الإدارة.

المطلب الأوّل

الجزاء بسبب الأفعال الصادرة عنه

إنّ المهمة الأساسيّة الموكلة لمراقب الحسابات هي بالتأكيد مراقبة حسابات الشركة حيث تنص المادة ١٢٩ من نظام الشركات السعودي على أن "يمارس المساهمون الرقابة على حسابات الشركة وفقاً للأحكام المنصوص عليها في نظام الشركة"، لذلك فمهمته الحقيقية هي مهمة محاسبية بحتة.

إلا أن القانون أضاف إلى هذه المهمة المحاسبية مهمة أخرى وهي الإدلاء برأيه فيما يخصّ مصداقيّة القوائم المالية ومدى مطابقتها للمعايير المحاسبية، لكن دون التدخل بشؤون الشركة البتة. حيث نصت المادة ١٣٢ من قانون الشركات السعودي على أنه يجب: على مراقب الحسابات أن يقدم إلى الجمعية العامة العادية السنوية تقريراً يضمنه،، ما يكون قد كشفه من مخالفات لأحكام هذا النظام أو

أحكام نظام الشركة "

نلاحظ هنا، أنّ عبارة «مخالفات» جاءت مطلقة فيجب أخذها على إطلاقها لتشمل كلّ المخالفات التي تتعلق بالشركة التجاريّة التي يراقبها مهما كانت طبيعتها.

إن من المؤكد أن مراقب الحسابات عندما يدلي برأيه حول القوائم الماليّة السنوية، يصبح بهذا الفعل معطياً ومزوداً للمعلومات الماليّة وليس مستعملاً لها، فبإبدائه رأيه على تلك القوائم فإنه يضمني بذلك عليها الثقة اللاّزمة، بحيث يحفز المساهمين على التصويت عليها بكل طمأنينة وثقة معتقدين بصحتها وسلامتها من أي مخالفة، وعادةً إذا لم يكن دائماً يعتمد المساهمين تلك القوائم بناءً على ما جاء في تقرير مراقب الحسابات (Khouildi , 1989) .

يتضح مما سبق أن نظام الشركات يحمل مراقب الحسابات المسؤولية بسبب المعلومات المخالفة لنظام الشركات أو للقواعد المحاسبية والتي يجدها أثناء مراقبته للشركة لم يدلي بها، كذلك فإنه يحملها المسؤولية بسبب ذيعه لمعلومات لا يحق له إذاعتها، وهذا ما جاء في نص المادة ١٣٣ من نظام الشركات السعودي، حيث ذكرت أنه " لا يجوز لمراقب الحسابات أن يذيع إلى المساهمين في غير الجمعية العامة أو إلى الغير ما وقف عليه من أسرار الشركة بسبب قيامه بعمله. وإلا وجب تغييره فضلاً عن مساءلته عن التعويض. ويسأل مراقب الحسابات عن تعويض الضرر الذي يصيب الشركة أو المساهمين أو الغير بسبب



الأخطاء التي تقع منه في أداء عمله، وإذا تعدد المراقبون المشتركون في الخطأ كانوا مسؤولين بالتضامن".

كما جاءت نصوص نظام المراقبين المحاسبين السعودي منسجمة تماماً مع نصوص نظام الشركات حيث نصت المادة ١٥ منه على أن: "يسأل المحاسب القانوني عن تعويض الضرر الذي يصيب العميل أو الغير بسبب الأخطاء الواقعة منه في أداء عمله وتكون المسؤولية تضامنية بالنسبة للشركاء في شركات المحاسبة".

يتضح مما سبق أن الأنظمة السعودية تحمل مراقب الحسابات المسؤولية المدنية عن الأفعال الصادرة منه سواء كانت أفعالاً إيجابية كإفشاء الأسرار أو أفعالاً سلبية كالسكوت عن مخالفات.

المطلب الثاني

الجزاء بسبب الأفعال الصادرة عن الغير

تنص الفقرة السادسة من المادة ٢٢٩ من نظام الشركات السعودي على أنه: "مع عدم الإخلال بما تقتضيه أحكام الشريعة الإسلامية يعاقب بالحبس مدة لا تقل عن ثلاثة شهور ولا تتجاوز سنة وبغرامة لا تقل عن خمسة آلاف ريال سعودي ولا تتجاوز عشرين ألف ريال سعودي أو بإحدى هاتين العقوبتين (.....) كل مدير أو عضو مجلس إدارة أو مراقب حسابات أو مصنف ذك عمداً بيانات كاذبة في الميزانية أو في حساب الأرباح أو الخسائر أو فيما يعد من تقارير للشركاء أو

للجمعية العامة أو أغفل تضمين هذه التقارير وقائع جوهرية بقصد إخفاء المركز المالي للشركة عن الشركاء أو عن غيرهم".

يتضح من هذا النص أنه إذا ثبتت المسؤولية الجنائية لمراقب الحسابات مع عضو مجلس الإدارة أو مصفي الشركات فيرجع تقدير حجم المسؤولية المدنية لاجتهاد القاضي، ففي هذه الحالة يعامل مراقب الحسابات كوكيل عن الشركة ويمكن القياس بالتالي على مسؤولية أعضاء مجلس الإدارة والمصفي في حالة اشتراكهم في الخطأ، لذلك يسأل مراقب الحسابات مسؤولية تضامنية عن أخطاء أعضاء مجلس الإدارة، وذلك لأن المادة ٢٢٩ ذكرت "فيما يعد من تقارير للشركاء أو للجمعية العامة"، وهذه التقارير يتم تحريرها من قبل مراقب الحسابات، لذلك يكون مراقب الحسابات مسؤولاً مسؤولية مدنية عن أخطاء أعضاء مجلس الإدارة، ويكون عبء الإثبات منصباً على ثلاثة عناصر ألا وهي، الخطأ، الضرر والعلاقة السببية بينهما (IFAC، ٢٠١٤).

فبالنسبة للخطأ، فهو يفترض أنّ مراقب الحسابات لم يقيم بالالتزامات المحمولة على عاتقه أثناء تأديته لمهامه سواء كان ذلك قصداً أو إهمالاً منه، أو أنه لم يقيم بتلك المهمة بتمام الأمانة والكفاءة، ولا يمكن الادعاء بأي حال من الأحوال بعدم معرفته بواجباته، وذلك باعتباره محترفاً بالمهنة (Lefebvre-Teillard، ١٩٨٥).

فإذا تم إثبات الضرر دون إثبات الخطأ، تنتفي مسؤولية مراقب الحسابات، كما أنه إذا تم إثبات الخطأ دون إثبات الضرر فلا مسؤولية



على مراقب الحسابات، فهذه المسؤولية ليست مسؤولية مادية أي أنها تتحقق بمجرد تحقق الفعل الواجب تركه أو ترك الفعل الواجب القيام به (RIVIÈRE, 1868)، وأخيراً يجب إثبات العلاقة السببية بين الخطأ والضرر إذا ما سجّل وجودهما معاً، مع الأخذ بعين الاعتبار، أن يكون خطأ مراقب الحسابات هو السبب المباشر للضرر الحاصل، (Everaere, 2000) وفي كثير من الحالات يقترن خطأ مراقب الحسابات بخطأ رئيس مجلس الإدارة أو أحد أعضائه، مما يصعب تحديد السبب المباشر في الضرر (الورفلي، 2003) (المؤدب، 2006).

تأسيساً على ما سبق، يكون لكل من الجمعية العامة العادية للشركة والغير المتعاقدين مع الشركة الحق في مساءلة مراقب الحسابات عن الضرر الحاصل لهم حتى في حالة صدور الفعل الضار عن غير مراقب الحسابات.

وإزاء هذه المسؤولية المحمولة على عاتق مراقب الحسابات يفرض التساؤل نفسه، حول الضمانات الممنوحة له إذا ما حصل له ضرر؟ وهو الوجه الآخر لنظام المسؤولية عموماً.

المطلب الثالث

الضمانات الممنوحة لمراقب الحسابات

غير أنه وفي إطار البحث في ممارسة الرقابة من قبل مراقب الحسابات سجلنا توفير بعض الضمانات لهذا الجهاز، إذ وضع نظام الشركات السعودي آليات تساعد على إتمام مهامه والتي من شأنها أن تؤمن بلوغ النجاعة المرجوة.

فجاء نظام الشركات وضمن لمراقب الحسابات عدم عزله في وقت غير لائق أو دون مبرر مقبول، وإذا حصل ذلك فيجب دفع تعويض له، وهذا ما أكدته المادة ١٣٠ من نظام الشركات حيث نصت على أن: "تعين الجمعية العامة العادية مراقب حسابات أو أكثر من بين المراقبين المصرح لهم بالعمل في المملكة وتحدد مكافآتهم ومدة عملهم، ويجوز لها إعادة تعيينهم، كما يجوز لها في كل وقت تغييرهم مع عدم الإخلال بحقهم في التعويض إذا وقع التغيير في وقت غير لائق أو لغير مبرر مقبول".

من ناحية أخرى ولضمان سير الرقابة المنوطة بمراقب الحسابات نصت الفقرة الثانية من المادة ١٣١ من نظام الشركات السعودي على أنه يجب "على رئيس مجلس الإدارة أن يكتفه من أداء واجبه المحدد في الفقرة السابقة وإذا صادف مراقب الحسابات صعوبة في هذا الشأن أثبت ذلك في تقرير يقدم إلى مجلس الإدارة، فإذا لم ييسر المجلس عمل



مراقب الحسابات وجب على الأخير دعوة الجمعية العامة العادية للنظر في الأمر.

بالإضافة إلى ذلك فرض النظام جزاء يلحق بكل كل مدير أو عضو مجلس إدارة عرقل مهمة مراقب الحسابات، وهذا ما نصت عليه القرة الرابعة من المادة ٢٣٠ من نظام الشركات حيث نصت على أن: " يعاقب بغرامة لا تقل عن ألف ريال سعودي ولا تزيد على خمسة آلاف ريال سعودي، كل مدير أو عضو مجلس إدارة عوّق عمل مراقب الحسابات".

إلا أنه كان يتوجب على المنظم فرض جزاء على أعمال العرقلّة الصّادرة من الغير، فمن غير المقبول أن يترك الغير الذي يعرقل عمل مراقب الحسابات دون جزاء، ففي رأينا يجب فرض جزاء على الغير الذي يعرقل مهمة مراقب الحسابات من أجل إعطاء أكثر نجاعة ومصداقية لمهمّة مراقب الحسابات في التحري عن أعمال الشركة ومسيرها والتي يمكن له من خلالها، اكتشاف بعض التصرفات الماسّة بمصلحة الشركة وربما تكون ناشئة عن تواطؤ الغير.

الخاتمة والتوصيات

تبين لنا من هذا البحث أن المنظم حدد الكثير من التزامات مراقب الحسابات، وبيننا أن هنالك التزامات إيجابية وسلبية لمراقب الحسابات، يجب عليه الالتزام بها، وإذا خالف إحداها فإنه يعرض نفسه للمساءلة القانونية وهذا ما أكدته نظام الشركات السعودي، إلا أننا وجدنا هنالك بعض القصور في هذا النظام لذلك نوصي بما يلي:

١- ضرورة تعديل نص المادة ٢٢٩ من نظام الشركات السعودي، وتشديد العقوبة على مراقب الحسابات، حيث نرى أن السجن من ثلاثة أشهر إلى سنة لا تتلاءم مع خطورة الجرائم التي يرتكبها، فحجم العقوبة والتي لا تتجاوز اللجنة هو موقف لا يتماشى مع سياسة تعطي لمراقب الحسابات دوراً حيوياً في تنمية الاقتصاد خصوصاً وأنه لا شيء يمنع القاضي من إمكانية تطبيق ظروف التخفيف.

٢- كما ندعو إلى تعديل نص المادة السابقة فيما يتعلق بعقوبة الغرامة وهي من خمسة آلاف ريال إلى عشرين ألف ريال، إلى عقوبة أشد حيث إنّ هذه العقوبة والمتمثلة بالغرامة لا تتلاءم مع خطورة الجرائم المرتكبة ولا تتماشى مع الميدان الذي ارتكبت فيه هذه الجريمة الاقتصادية، لذلك نرى تشديد العقاب



المالي على مراقب الحسابات، لاسيما وأنّ الواقع الاجتماعي لمراقب الحسابات وهو انتمائه لمهنة حرّة يحوّله دفع هذه المبالغ، لذلك نأمل من المنظم أن يضاعف هذه الغرامة إلى أضعاف كثيرة بحيث تكون رادعة لمن تسول له نفسه اقرار أي فعل من الأفعال المخالفة لنظام الشركات.

٣- إن تخفيف العقوبة على مراقب الحسابات قد تشكّل خطورة على وضع الشركات إذ لا يمكن أن يكون العقاب ناجعاً إذا علم مراقب الحسابات أن العقوبة ليست جسيمة.

٤- كما ندعو إلى تعديل المادة ٢٣٠ من نظام الشركات السعودي بحيث تفرض عقوبة على أي شخص يعرقل عمل مراقب الحسابات حتى ولو كان من خارج الشركة، بذلك تكون مهمة مراقب الحسابات أكثر مصداقية.

ضرورة تغليظ العقوبات (خاصة المالية منها) الموجودة في نظام المحاسبين القانونيين السعودي، بحيث تردع كل من تسول له نفسه بمخالفة أحكام هذه المهنة.

قائمة المصادر والمراجع

المراجع العربية:

- ابن نصر، توفيق، (١٩٩٦)، تعليق على قانون الشركات التجارية، دار الميزان للنشر، تونس.
- الحميد، عبدالرحمن إبراهيم، (٢٠٠٩)، نظرية المحاسبة، الجمعية السعودية للمحاسبة، ٢٠٠٩ م. الرياض.
- الحميد، عبدالرحمن إبراهيم، (٢٠٠٣)، مهمة المحاسبة والمراجعة : أما حان وقت الاعتراف، الرياض العدد ١٢٦٧٦، ٣٨، ٢٠٠٣.
- الحمدي، كوثر، (٢٠٠٢)، جرائم الكذب في الشركات التجارية، مذكرة لنيل شهادة الدراسات المعمّقة في العلوم الجنائية، ٢٠٠١ - ٢٠٠٢، كلية الحقوق والعلوم السياسية بتونس.
- الجندي، حسني أحمد، (١٩٠٥)، القانون الجنائي للمعاملات التجارية : القانون الجنائي للشركات، دار النهضة العربية، القاهرة.
- السهلي، محمد سلطان القباني، (٢٠٠٧)، التحليل المالي، نظرية المحاسبة، الجمعية السعودية للمحاسبة، الرياض.
- المؤدب، فدوى (٢٠٠٦)، مراقب الحسابات والشركة الخفية الاسم، الهيئة الوطنية للمحامين، الفرع الجهوي للمحامين بسوسة، السنة القضائية ٢٠٠٥-٢٠٠٦.
- الورفلي، أحمد، (٢٠٠٣)، الرقابة على شركة المساهمة، ملتقى

- دولي حول مجلّة الشركات التجاريّة، نيسان ٢٠٠١، منشورات مركز الدّراسات القانونيّة والقضائيّة، تونس.
- الهلباوي، سعيد محمود، النشار، تهاني محمود، (١٤٣٣هـ)، مبادئ المحاسبة الإداريّة، مدخل اتخاذ القرارات، الجمعية السّعودية للمحاسبة، الرياض.
 - تمر، رشيد (٢٠٠٠)، دور مراقب الحسابات في الشركات التجاريّة، الملتقى الدولي حول مجلّة الشركات التجاريّة، تونس نيسان ٢٠٠٠.
 - جربوع، يوسف محمد، (٢٠٠٥)، محددات مراجعة القوائم الماليّة تحد كبير للمراجع الخارجيّ، دراسة تحليليّة لآراء المراجعين القانونيين في فلسطين، بحث مقدم إلى المؤتمر العلميّ الأول للاستثمار والتمويل في فلسطين بين آفاق التنمية والتحديات المعاصرة المنعقد بكلية التجارة في الجامعة الإسلاميّة في الفترة من ٨ - ٩ مايو ٢٠٠٥م.
 - دمق، ثامر، (٢٠٠٠)، انقضاء الوكالة، منشورات المعهد الأعلى للقضاء، تونس.
 - زين العابدين، أزر، (٢٠٠١)، دعاوى الغير تجاه مسيّري الشركات التجاريّة، ملتقى علمي حول (الجديد في قانون الشركات التجاريّة)، المركز التونسي للمصالحة والتحكيم، ٢٦ و ٢٧ - ٢٠٠١.

- عبدالله، خالد أمين، (٢٠٠٠) علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية والعملية، دار وائل للطباعة والنشر، عمان، الأردن.
- كبيشي، محمود، (١٩٩٢)، المسؤولية الجنائية لمراقب الحسابات في شركة المساهمة، دراسة مقارنة بين القانونين المصري والفرنسي، درا النهضة العربية، القاهرة.
- قاضي، حسين دحدوح، (١٩٩٩) أساسيات التدقيق في ظل المعايير الدولية والأمريكية، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان.
- شداد، إبراهيم، (٢٠٠٠)، مسؤولية مدقق الحسابات عن الغش والخطأ من الناحيتين القانونية والمهنية، مجلة المدقق، جمعية مدققي الحسابات القانونيين الأردنيين، آذار ٢٠٠٠.

المراجع الأجنبية :

- Back, J.G. and Morghand W.H. (1984), A three dimensional look at computer fraud, financial executive. October 1984.
- Béthoux A. (2000), « Audit les grands acteurs », Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit, Economica, pp.49-61.
- Everaere C. (2000), « La compétence : un compromis multidimensionnel fragile », Gestion 2000, n°4, juillet-

août, pp. 53-71.

- ❑ 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>
- ❑ Gavalda, -J. (1964), Les secrets des affaires, Mélanges Savatier.
- ❑ Guyon Y., « Le rôle de la COB dans l'évolution du droit des sociétés commerciales », R.T.D Com, 1975, p 450.
- ❑ 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>

- ❑ 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>
- ❑ Khouildi, A. (1989), Chronique Jurisprudentielle de droit bancaire et boursier, RJL, Juin 1989.
- ❑ 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.
- ❑ Lefebvre-Teillard A. (1985), La SA au XIXème siècle, PUF, Paris.
- ❑ 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.
- ❑ 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.

- ❑ Monserie H., « Présentation des projets de réforme », Colloque international sur « Le code des sociétés commerciales », avril 2001.
- ❑ 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
- ❑ Robert, J., (1986), Les délits en matière des sociétés : droit pénal des sociétés commerciales, Dalloz, 2ème édition, 1986.
- ❑ Rivière, H., (1867), Commentaire de la loi du 24 juillet sur les sociétés.
- ❑ Viandier A., (1984), Droit comptable , précis Dalloz.
- ❑ Vidal, D., (1985), Le commissaire aux comptes dans la société anonyme, LGDJ.