مجلة العلوم الشرعية والقانونية

مجلة علمية محكمة تصدرها

كلية القانون بالخمس

جامعة المرقب

العدد الثاني لسنة 2019م

مجلة العلوم الشرعية والقانونية مجلة محكمة تصدر عن كلية القانون بجامعة المرقب

رقم الإيداع المحلي 2015/379م.

دار الكتب الوطنية ببنغازي . ليبيا

هاتف:

9097074 - 9096379 - 9090509

بريد مصور:

9097073

البريد الإلكتروني:

Nat-Liba@h0tmail.com

ملاحظة /

الآراء الواردة في هذه البحوث لا تعبر إلا عن وجهة نظر أصحابها، وهم وحدهم المسؤولون عن صحة المعلومات وأصالتها، وإدارة المجلة لا تتحمل أية مسؤولية في ذلك.

للاتصال برئيس التحرير: 091-1431325 / 092-7233083

شروط النشر بالمجلة:

الأخوة الأفاضل حرصاً على حسن إخراج المجلة نرجو التكرم بالالتزام بالآتي:

1. أن لا يكون قد تمَّ نشر البحث من قبل في أي مجلة أو كتاب أو رسالة علمية أو وسيلة نشر أخرى.
2. أن لا تزيد صفحات البحث عن (35) صفحة تقريبا بما فيها قائمة المراجع.
3. هوامش الصفحة من اليمين ، على ورق A4 . وحجم الخط (14) ونوعه (Traditional Arabic).وللهوامش (12) وبين السطور (1).
4. العناوين الوسطية تكتب مسودة وبحجم خط (16) Bold.

العناوين الجانبية: تكتب من أول السطر مسودة وبحجم (14) Bold ، وتوضع بعدها نقطتان رأسيتان.

5. تبدأ الفقرات بعد خمس فراغات.
6. يجب الاهتمام بوضع علامات الترقيم في أماكنها المعروفة الصحيحة، وبرموز أسمائها بالخط العربي .
7. ضرورة استخدام رمز القوسان المزهران للآيات القرآنية (﴿ ﴾) ، والرمز (« ») للنصوص النبوية، والرمز: (" ") علامة التنصيص.
8. تكتب في الهوامش أسماء الشهرة للمؤلفين كالبخاري، الترمذي، أبو داود، ابن أبي شيبة، ولا يكتب الاسم الكامل للمؤلفين في الهوامش.
9. الإحالات للمصادر والمراجع تكون في هوامش صفحات البحث وليس في آخره.
10. لا تكتب بيانات النشر للمصادر والمراجع في الهامش، وإنما يكتب ذلك في قائمة المصادر والمراجع في آخر البحث.

مثل : ابن حجر، فتح الباري شرح صحيح البخاري، ج 2، ص 332

11. عند الإحالة إلى كتب الحديث المرتبة على الأبواب الفقهية والموضوعات العلمية تكتب أسماء الكتب والأبواب، مع كتابة الجزء، والصفحة، ورقم الحديث إن وجد. هكذا: أخرجه البخاري في صحيحه، كتاب. الإيمان، باب الإيمان وقول النبي « بني الإسلام على خمس» : ج 1، ص 12 ، رقم 1.
12. تخرَّج الآيات القرآنية في المتن بعد الآية مباشرة بحجم 12.

مثل: قال الله تعالى ﴿سَيَقُولُ ٱلسُّفَهَآءُ مِنَ ٱلنَّاسِ مَا وَلَّىٰهُمۡ عَن قِبۡلَتِهِمُ ٱلَّتِي كَانُواْ عَلَيۡهَاۚ قُل لِّلَّهِ ٱلۡمَشۡرِقُ وَٱلۡمَغۡرِبُۚ يَهۡدِي مَن يَشَآءُ إِلَىٰ صِرَٰطٖ مُّسۡتَقِيمٖ﴾ [البقرة: 142].

13. في الهوامش، يترك بعد أرقام الهوامش مسافة واحدة ثم تبدأ كتابة المعلومات التي يراد كتابتها، وهوامش كل صفحة تبدأ بالرقم واحد.
14. قائمة المصادر ترتب على أسماء الشهرة للمؤلفين، كالآتي:

ابن حجر، أحمد بن علي بن محمد العسقلاني، فتح الباري شرح صحيح البخاري، تحقيق: علي محمد البجاوي، بيروت: دار الجيل، ط 1، سنة 1112 هـ/ 1992م.

15. يرفق الباحث ملخصًا لسيرته الذاتية في حدود صفحة واحدة، ويرفق صورة شخصية له.
16. ترسل البحوث، والسير الذاتية المختصرة مطبوعة على ورق وقرص مدمج لرئيس التحرير مباشرة أو عبر البريد الإلكتروني الآتي.

iaelfared@elmergib.edu.ly

17. للمجلة الحق في رفض نشر أي بحث بدون إبداء الأسباب والبحوث التي لا تقبل للنشر لا ترد إلى أصحابها.

18. ترتيب ورود الأبحاث في المجلة لا يدل على أهمية البحث أو الباحث، إنما للكل التقدير والاحترام .

19. لإدارة المجلة حرية تغيير الخطوط والتنسيق بما يناسب إخراج المجلة بالصورة التي تراها.

نأمل من السادة البحاث والقراء المعذرة عن إي خطأ قد يحدث مقدماً ، فلله الكمال وحده سبحانه وتعالى.

مجلة العلوم الشرعية والقانونية

مجلة علمية محكمة تصدرها
كلية القانون بالخمس – جامعة المرقب

رئيس التحرير

د. إبراهيم عبدالسلام الفرد

هيأة التحرير:

د. مصطفي إبراهيم العربي

د. عبدالمنعم محمد الصراعي

د. أحمد عثمان احميده

اللجنة الاستشارية :

أ. د. محمد عبدالسلام ابشيش. أ. د. محمد رمضان بارة.

أ. د. سالم محمد مرشان. أ. د. عمر رمضان العبيد.

د. امحمد علي أبوسطاش. د. علي أحمد اشكورفو.

د. عبدالحفيظ ديكنه.

فهرس الموضوعات

كلمة رئيس التحرير 8

أحكام مسكن الزوجية في القانون الليبي

د. رافع عبد الهادي عبد الله الصغير الترجمان..... 9

العدل من أسس الشريعة الإسلامية

د. عمر رمضان العبيد..... 29

جهود الليبيين في خدمة مختصر خليل

أ.د. سعد خليفة العبار.....41

موقف الإسلام من الآثار

د. إبراهيم عبدالسلام الفرد.....70

"أعوان معمر القذافي في تطبيق أحكام قانون العفو عن بعض الجرائم رقم (35) لسنة 2012م " تعليق على الحكم الصادر عن المحكمة العليا في الطعن الجنائي رقم 48/ 60ق بتاريخ 2018/05/02م .

د. خالد سالم فلاح.....92

الطبيعة القانونية لأوامر الأداء (استيفاء الديون الثابتة بالكتابة)

أ. أبوبكر عبدالسلام بن زيد.....99

أساس حجية الأحكام وعلاقتها بالنظام العام

د. انتصار يوسف القذافي.....108

تقديم الأشخاص إلى المحكمة الجنائية الدولية في إطار تعدد الطلبات

د. أشرف عمران محمد.....129

ضوابط تسجيل براءة الاختراع الدوائية "دراسة في القانون الإماراتي والمقارن"

أ. مريم سالم المطروشي.....144

طبيعة الجزاء الجنائي في مجال الهجرة غير الشرعية

أ. مصطفى عبدالرحمن محمد البوسيفي..... 177

الأحكام العامة لنظرية العلم اليقيني

أ. محمد عبدالسلام عريقيب.....209

حدود مهام القاضي الدستوري الليبي

د. سراج الدين عبدالله الكيلاني.....226

أساس مسؤولية مدقق الحسابات وطبيعتها القانونية في الشركة المساهمة العامة وفقاً للتشريع الإماراتي "دراسة مقارنة"

أ. وفاء يوسف.....243

الإضراب عن العمل في التشريع الليبي (دراسة مقارنة)

أ.آمال سالم العريفي 277

كلمة رئيس التحرير

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَٰنِ الرَّحِيمِ

الحمد لله رب العالمين الذي علم الإنسان ما لم يعلم، وصلى الله على سيدنا محمد وعلى آله وأصحابه ، ومن تبعهم بإحسان إلى يوم الدين.

أما بعد:

إنه ليسرني أن أقدم إليكم هذا العدد من مجلة العلوم الشرعية والقانونية بعد جهد وعناء ممزوجين بالإخلاص والوفاء من السادة البحاث، والمراجعين ،والعاملين على التنسيق والإخراج ؛ لتظهر المجلة بأحسن صورة وأبهى حلة ، وتلقى القبول الحسن في نفوسكم ، وأن تقدم لكم كل ما هو نفيس في مجالات الشريعة والقانون.

ونسأل الله أن تحقق هذه المجلة أهدافها ومبتغاها، وأن تكون رافدًا حقيقيًا للعلم والمعرفة، وأن يكون عملنا هذا خالصاً لوجهه الكريم ، وأن ييسر لنا الاستمرار فيه، فهو الموفق وهو المعين.

أساس مسؤولية مدقق الحسابات وطبيعتها القانونية في الشركة المساهمة العامة وفقاً للتشريع الإماراتي "دراسة مقارنة"

إعداد الباحثة : وفاء يوسف

باحثة ماجستير في القانون الخاص – كلية القانون –جامعة الشارقة

بإشراف الدكتور / بشار طلال المومني (أستاذ القانون المدني المشارك) .

المقدمة

تعتبر مهنة مدقق الحسابات في الشركة المساهمة العامة مهنة في غاية الأهمية نظراً للدور الرقابي الذي يشرف عليه في المؤسسات، وتظهر هذه الأهمية من خلال المهام الموكلة لمدقق الحسابات والدور الذي يلعبه في إضفاء الثقة على المعلومات المالية التي ينشرها في المؤسسات، وذلك من خلال تقريره الذي يبدي فيه رأيه الفني المحايد حول صحة الحسابات السنوية التي تعدها مصالح الشركات ومدى صدقها في التعبير عن وضع الشركة ونتائج نشاطها، ونظراً لهذه الأهمية فقد وضع المشرع الإماراتي العديد من القيود على المهام التي يمكن أن يقوم به مدقق الحسابات أثناء تأديته لوظيفته الرقابية على الأعمال التي يقوم بها في الإدارة، حيث نجد أن المشرع الإماراتي قد أقر بالمسؤولية المدنية لمدققي الحسابات في نص المادة(253) من قانون الشركات، كما نجد ذلك في العديد من التشريعات والقوانين المختلفة وضعت المهام التي على مدقق الحسابات القيام بها في الشركة التي يقوم بمراجعتها دون التدخل في التسيير، وأن يمارس هذه المهام تحت مسؤوليته الشخصية، حتى يكون على قدر من الكفاءة والحيطة اللازمة في تأدية مهامه، حيث يواجه أثناء تأديته لمهامه مسؤولية مدنية نتيجة أخطائه من خلال أعمال الشركة.

_أهداف البحث :

تمثل بحثنا في إظهار المهام الموكلة لمدقق الحسابات من خلال دراستنا للمسؤولية المدنية لمدقق الحسابات بشكل خاص، وتحليل طبيعة المسؤولية المدنية لمدقق الحسابات في ظل قانون الشركات رقم12 لسنة 2014 المنظم لمهنة مدققي الحسابات.

3_أهمية البحث:

تجلت أهمية البحث من أهمية دور المدقق في خدمة الأطراف المختلفة التي تستخدم البيانات المالية، وبشكل أدق فإن أهمية هذه الدراسة تنبع من الأمور التالية:

1_ في ظل التوجيهات الجديدة للإقتصاد الإماراتي من تشجيع للإستثمار الإقتصادي ستزداد أهمية رأي المدقق حول عدالة البيانات المالية حتى يستطيع المستثمرون ومتخذوا القرارات الإعتماد على هذه البيانات، الأمر الذي قد يؤدي زيادة حالات اللجوء لمقاضاة المدقق، الأمر الذي يستدعي القيام بدراسات تساهم في توضيح نطاق مسؤولية المدقق تجاه العملاء والأطراف الأخرى.

_ وتمثل الهدف من هذه الدراسة أيضاً أنه يجب على مدقق الحسابات عند التخطيط لإجراءات المراجعة والتدقيق للقوائم المالية أن يأخذ في الاعتبار مخاطر وجود تحريف مادي في القوائم المالية ناتج عن الأخطاء الجوهرية.

4_ مشكلة البحث:

لم يعد هناك خلاف في القانون حول اعتبار المدقق مسؤولاً عن أخطائه المهنية، ولكن السؤال الذي يطرح هنا هو:على أي أساس تقوم هذه المسؤولية؟ هل على أساس تعاقدي أم على أساس تقصيري؟ وهل يسأل المدقق عن الخطأ الجسيم أم الخطأ اليسير؟ وفي حال وجود أكثر من مدقق واشتركوا في الخطأ هل المسؤولية تكون تضامنية فيما بينهم؟ وما نوع المسؤولية الناتجة عن خطئه؟

5_ منهجية البحث:

استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي المقارن وذلك من خلال تحليل النصوص القانونية الواردة في القانون الإماراتي كأساس للمقارنة فيما يتعلق بموضوع الدراسة بالمقارنة مع القانون المصري والكويتي لبيان أوجه الشبه والاختلاف ومدى استفادة القانون الإماراتي منها أو إفادتها منهم.

6_ خطة البحث:

اقتضت دراستنا لموضوع أساس مسؤولية مدقق الحسابات وطبيعتها القانونية في الشركة المساهمة العامة، والإحاطة به أن تتم دراسته من خلال مبحثين، تناولنا في المبحث الأول أساس مسؤولية مدقق الحسابات في الشركة المساهمة العامة، في حين خصصنا المبحث الثاني لطبيعة المسؤولية المدنية لمدقق الحسابات في الشركة المساهمة العامة، وخلصنا في الخاتمة إلى مجموعة من النتائج والتوصيات.

المبحث الأول

أساس مسؤولية مدقق الحسابات في الشركة المساهمة العامة

مهنة مدقق الحسابات من المهن التي تتطلب التدقيق والتحقق من صحة الموازنات والحسابات، كما أنه يجب على مدقق الحسابات ممارسة مهامه بكل نزاهة واستقامة وفق المقتضيات المنظمة للمهنة وذلك تحت طائلة إثارة مسؤوليته.

ويلاحظ بأن المشرع لم يقم بتحديد مسؤولية المدقق في النصوص القانونية التجارية لذلك فإننا نبحث في الأصل العام للمسؤولية المدنية لأجل مساءلة المدقق مدنياً عن الخطأ الذي ارتكبه وإصلاح الضرر، وطبقاً للقواعد العامة يسأل مدقق الحسابات عن الخطأ الذي صدر منه وألحق ضرراً بالشركة أو بالغير.

وتتشابه المسؤولية التقصيرية و العقدية في الضرر والعلاقة السببية ويختلفان في الركن الأول وهي الإضرار المتمثل بالفعل الضار، فالإضرار والضرر وعلاقة السببية ما بين الفعل والضرر، هي أركان المسؤولية المدنية وفقاً للمبادئ العامة في القانون المدني.

وهذا ما يستدعي منا البحث في أساس مسؤولية المدقق في المطلب الأول الإخلال بالإلتزام العقدي (الخطأ العقدي)، والمطلب الثاني حول الإخلال بالواجب العام المقترن بالضرر.

المطلب الأول

الإخلال بالتزام العقدي (الخطأ العقدي)

إن الإخلال بالتزام العقدي أو الخطأ العقدي، هو الركن الأول من أركان المسؤولية العقدية، فالإخلال العقدي هو عدم تنفيذ الإلتزام الناشئ عن العقد، ويشمل ذلك عدم التنفيذ المطلق، سواء لكامل الإلتزام أو لجزء منه، أو تنفيذه المعيب أو تنفيذ المتأخر[1] .

ولقيام مسؤولية المدقق لابد من توافر شروط، أولاً : الإخلال بالتزام العقدي، ثانياً: عدم تنفيذ الإلتزام بشكل كلي أو جزئي أو التأخر في التنفيذ أو تنفيذه بشكل معيب، ومثالها عدم قيام مدقق الحسابات بالتدقيق خلال الفترة المحددة له، أو نفذ التدقيق ولكنه لم ينهه[2] .

كما أن صورة الإخلال العقدي تختلف تبعاً لاختلاف نوعي الإلتزام العقدي، فقد يكون الإلتزام بتحقيق غاية، وقد يكون الإلتزام بذل عناية، علماً أن ما يميز الإلتزامات ويجعلها؛ إما التزامات بوسيلة أو التزامات بغاية، فإذا تعتذر مع معرفة إرادتهم، وجب الرجوع عندئذ إلى طبيعة النتيجة التي يسعى المتعاقدان إلى تحقيقها، وذلك من حيث طابع الإحتمال أو اليقين النسبي في تحققها [3]، وتبعاً لهذا التقسيم، إذا كان

1- معين عمر عيد المؤمني وآخرون، التنظيم القانوني لمهمة مدقق الحسابات في الشركة المساهمة العامة، رسالة دكتوراه، جامعة العلوم الإسلامية العالمية، الأردن، 2015، ص 109.

2- معين عمر عيد المؤمني وآخرون، التنظيم القانوني لمهمة مدقق الحسابات في الشركة المساهمة العامة، مرجع سابق، ص 110.

3 - عبدالرزاق السنهوري، الوسيط في القانون المدني ، ج1، دار إحياء التراث، بيروت، دون سنة نشر، ص 656-657.

التزام المدين بتحقيق غاية، فإنه يعد مخطئاً إذا لم يتحقق الغاية المطلوبة منه، ولا يقبل منه أن يقيم الدليل على انعدام الخطأ من جانبه، لأن هذا الخطأ وقع فعلاً لعدم تنفيذ التزامه، وللمدين رفع المسؤولية في عدم تحقق النتيجة المرجوة منه هو سبب أجنبي خارج عن إرادته، مثال على ذلك: التزام المدقق بالحفاظ على السجلات المسلمة إليه للتدقيق بها، وتقديم تقرير بخصوصها. أما في حال الإلتزام ببذل عناية، فإن الخطأ يتحقق إذا لم يقم المدين ببذل العناية المطلوبة، ومعيار عدم التنفيذ – معيار الرجل المعتاد- فيكون مرتكباً للخطأ العقدي وتقوم مسؤوليته[1] .

و يلاحظ بأن الفقهاء فرقوا بين الخطأ في المسؤولية التقصيرية والعقدية، وبينوا أن **الخطأ العقدي** " انحراف إيجابي أو سلبي في سلوك المدين يؤدي إلى مؤاخذته، ومعيار هذا الانحراف هو مجافاة المدين لمسلك الشخص العادي"، بينما **الخطأ التقصيري** " فهو الأذى الذي يصيب حقاً أو مصلحة مشروعة للإنسان سواء وقع هذا الأذى على الجسم المضرور أو ماله أو شرفه [2] [3].

وبذلك يتضّح، أن المسؤولية التقصيرية لا بد فيها من أركان كالإضرار أو الفعل غير المشروع والضرر وعلاقة السببية، وكذلك لا بد من توافر الإخلال بالالتزام العقدي (الخطأ العقدي) والضرر وعلاقة السببية في المسؤولية العقدية.

ومن خلال هذا التعريف للمسؤوليتين نلاحظ بأن الفقه قد اشترط في المسؤولية العقدية توافر ركنين **الأول** وهو الانحراف العقدي و**الثاني** وهو الإدراك والتمييز، ولم يشترط بالمسؤولية التقصيرية سوى ركن الضرر الناشئ عن الفعل الضار، وهذا ما أخذ به المشرع الإماراتي في المادة 282.

وبناء على ما سبق، يثار تساؤل مفاده ما هو المقصود بخطأ المدقق؟ وما هو المعيار المتخذ في سلوك مدقق الحسابات؟

أولاً: المقصود بخطأ المدقق:

باستقراء نصوص قانون الشركات الإماراتي وقوانين مزاولة مهنة التدقيق والأنظمة الصادرة بموجبها في الإمارات، لا نجد من النصوص القانونية ما يشكل نظاماً قانونياً متكاملاً يتعلق بمسؤولية مدقق

1- عبدالرزاق السنهوري، الوسيط في القانون المدني، مرجع سابق، ص657 أيضاً: معين عمر عيد المؤمني وآخرون، التنظيم القانوني لمهمة مدقق الحسابات في الشركة المساهمة العامة، مرجع سابق، ص110.

2- إيهاب جمال حمدالله وشاح، مسؤولية مدقق الحسابات الخارجي في الشركات المساهمة العامة في القانون الأردني، رسالة دكتوراه، جامعة عمان العربية،الأردن، 2013،ص118.

الحسابات المدنية، مما يقتضي من القضاء تطبيق القواعد العامة للمسؤولية المدنية على المدقق، وذلك أن القواعد الخاصة بالمدققين اقتصرت على بعض النصوص التي قامت بتوضيح واجبات والتزامات المدقق، وذكر ما يدخل من نطاق الخطأ.

وهذا ما ذكره المشرع الإماراتي في المادة 253 من قانون الشركات والتي نصت على أنه " يكون مدقق الحسابات مسؤولاً قبل الشركة عن أعمال الرقابة وعن صحة البيانات الواردة في تقريره وعن تعويض الضرر الذي يلحقها بسبب ما يقع منه في تنفيذ عمله، وإذا تعدد مدققوا الحسابات كان كل منهم مسئولاً عن خطئه الذي ترتب عليه الضرر"[1] .

واستناداً إلى هذه المادة فإن مدقق الحسابات يسأل عن الخطأ الذي يرتكبه أثناء ممارسته لمهامه، ولم تحدد هذه المادة طبيعة الخطأ المرتكب ومن ثم طبيعة التزام مدقق الحسابات.

فالمشرع الإماراتي والتشريعات المقارنة لم يعرفوا خطأ المدقق بشكل خاص، إلا أن بعض المحاكم في دول أخرى عرفوا خطأ المدقق بأنه:"كل سلوك يعد خروجاً عن المألوف من أهل الصنعة في بذل العناية التي تقتضيها أصول المهنة وقواعد المهنة وقواعد الفن"[2] .

فالمدقق ملزم بواجب تعاقدي الرعاية والمهارة اللازمة، وينشأ هذا الإلتزام صراحة أوضمناً في العقد المبرم بين المدقق والشركة، كما أن فشل المدقق في استخدام العناية المطلوبة التي تؤدي إلى الخسارة التي لحقت بالشركة المطالبة بالتعويض عن الأضرار التي لحقت بالشركة [3].

ولهذا ذهب جانب من الفقه إلى تقسيم الخطأ إلى خطأ مهني، وخطأ مادي، **فالخطأ المهني** هو ذلك الخطأ الذي يصدر من المدقق أثناء مزاولته لمهنته يترتب عليه مخالفة القوانين والأنظمة أو الجهل بها، وكل خرق لقواعد سلوك برنامج عدالة.

1- والمشرع المصري وضح في المادة 109 من قانون الشركات على أنه" يكون مراقب الحسابات مسئولاً قبل الشركة عن تعويض الضرر الذي يلحقها بسبب الأخطاء التي تقع منه في تنفيذ عمله...". أما المشرع الكويتي فقد ذكر في المادة 232 على أنه " يكون مراقب الحسابات مسئولاً عن البيانات المالية الواردة في التقرير وعن كل ضرر يصيب الشركة والمساهمين أو الغير بسبب الأخطاء التي تقع منه أثناء وبسبب عمله..."

2- وفقاً لما جاء في قرار محكمة التمييز الأردنية بصفتها الحقوقية رقم 487/1978 تاريخ 1978/4/26 المنشور في برنامج عدالة.

3 -Companies and securities law review committee: civil liability of company auditors, discussion paper no.3, 1985, p.p. 12-13 .

المهنة أو الإخلال بالشرف والنزاهة لحق بالموكل نتيجة لعمل مادي أو معنوي مثل خطأ المدقق في إعداد تقريره المالي. **أما الخطأ المادي:** فهو ذلك الخطأ الذي يقع من المدقق دون أن يكون له صلة بمهنة التدقيق فهو خارج بطبيعته عن مهنة التدقيق[1] .

ووفقاً لهذه التعاريف **يعرف الباحث** خطأ المدقق بأنه: تقصير في مسلك المدقق لا يقع فيه مدقق يقظ وجد في نفس الظروف التي أحاطت به المدقق المسؤول.

ثانياً: صفة خطأ المدقق:

ويقصد بصفة خطأ المدقق نوعية هذا الخطأ، أهو خطأ مادي أم فني، خطأ جسيم أم خطأ يسير، ولقد أشرنا فيما سبق إلى الخطأ المادي والمهني. أما الخطأ الجسيم" فهو الخطأ الذي يقع من شخص قليل الذكاء والعناية ولا يتصور وقوعه من شخص عديم الإكتراث وهو أقرب إلى العمد"، والخطأ اليسير هو الخطأ الذي لا يرتكبه الشخص العادي" [2].

أما عن موقف المشرع الإماراتي، من حيث مسؤولية المدقق في صفة الخطأ الموجب للمساءلة لم ينص على قواعد خاصة تستثني المدقق من أحكام القواعد العامة المنصوص عليها في قانون المعاملات المدنية الإماراتي، كما أنه لم يأخذ بمسؤولية المدقق عن الخطأ الجسيم فقط، وإنما استقر على قيام مسؤولية المدقق في حال ارتكابه خطأً مهنياً وبذلك يتحقق هذا الخطأ دون النظر إلى صفته حتى وإن كان ثابتاً وواضحاً، حيث نصت المادة(23) من قانون تنظيم مهنة مدققي الحسابات على أنه " يسأل مدقق الحسابات من الأشخاص الطبيعيين عن تعويض الضرر الذي يلحق بالعميل أو بالغير بسبب الخطأ أو التقصير المهني الذي يصدر عنه في أداء مهنته..."

يلاحظ من النص السابق بأنه يجب على مدقق الحسابات بذل عناية الرجل المهني وذلك في إتباع معايير المحاسبة الدولية ومعايير التدقيق وعلى ذلك يعد المدقق مخطئاً أو مقصراً إذا لم يؤدي مهمته بتلك المهارة والخبرة والعناية المتوقعة إعتيادياً من مدقق حسابات مؤهل مهنياً وعلمياً مما يوجب ذلك مساءلته قانوناً

1- سليمان مرقس، شرح القانون المدني، المطبعة العالمية، القاهرة، الطبعة الأولى، 1964، ص386. أيضاً: إيهاب جمال حمدالله وشاح، مسؤولية مدقق الحسابات الخارجي في الشركات المساهمة العامة في القانون الأردني، مرجع سابق، ص120.

2- نوري حمد خاطر، تحديد فكرة الخطأ الجسيم في المسؤولية المدنية، مجلة المنارة للبحوث والدراسات، الأردن، مج7، ع3، 2001، ص3 . أيضاً: السنهوري عبدالرزاق، الوسيط في شرح القانون المدني، مرجع سابق، ص821 ولغاية 824.

سواء كان ذلك بقصد أو بغير قصد، فالمشرع أقام المسؤولية على كل فعل يعد خروجاً عن المألوف من أهل صنعته دون النظر إلى صفة الخطأ أكان جسيماً أم يسيراً .

كما أن مسؤولية مدقق الحسابات لا تقوم إلا بإثبات الخطأ في جانبه، فهي مسؤولية قائمة على خطأ واجب الإثبات وليس على أساس الخطأ المفترض، وفي هذا حماية لمدقق الحسابات، لأنه لا يجوز مساءلة هذا الأخير إلا بعد إثبات الخطأ في حقه سواء على افتراضه أو بناء على قرينة معينة[1] .

ثالثاً: معيار التعدي لسلوك مدقق الحسابات:

وضع المشرع الإماراتي معياراً للتعدي وهو (العرف والعادة)، بحيث يقاس سلوك الفاعل بالسلوك المعتاد للناس، فإن كان ما قام به المدقق معتاد لدى الناس لم يكن المدقق متعدياً، وإن خرج فعله عن المعروف والمعتاد للناس عد المدقق متعدياً ووجب عليه الضمان [2].

فالمعيار الذي أخذ به القانون الإماراتي هو **معيار موضوعي** ينظر فيه إلى الفعل ذاته لا إلى شخصية المدقق، ولكن إذا كان التعدي في القانون الإماراتي يشترك مع الخطأ في القانون المصري في الضابط، فضابطهما الإنحراف عن سلوك الرجل المعتاد، فإنهما مع ذلك يختلفان من حيث أن الخطأ مفهوم شخصي يقتضي من المخطئ أن يكون مدركاً لأفعاله، في حين أن التعدي مفهوم موضوعي، لا يشترط الإدراك والتمييز، فالتعدي يمكن أن يكون بقصد أو بغير قصد، كما قد يأتيه الكبير والصغير، العاقل وغير العاقل [3].

فالتزام مدقق الحسابات ليس التزاماً بتحقيق نتيجة، فلا تتحقق مسؤوليته بمجرد حدوث الضرر، وإنما هو التزام ببذل العناية، مما يستوجب إقامة الدليل على تقصيره في أداء واجباته فهو خطأ مهني واجب الإثبات، فعليه أن يبذل القدر من العناية المنتظرة من رجل من وسط المهنة علماً وكفاءةً وخبرة مهنية، وإلا اعتبر مخلاً بواجبه المهني[4] .

1- لحسن العيوض، مسئولية مراقب الحسابات في ضوء القانون رقم 17.95 المتعلق بشركات المساهمة، مجلة المنارة للدراسات القانونية والإدارية، المغرب، عدد خاص، 2017 ، ص70 .

2- صدقي سليم خان نعمان، أساس المسؤولية التقصيرية ومسؤولية عديمي التمييز في القانون المدني العراقي، مجلس القضاء، العراق، 2012، ص27.

3- مصطفى الزرقاء، الفعل الضار والضمان فيه، دار القلم، دمشق، الطبعة الأولى، 1988، ص79.

4- ربيعة غيث، مسؤولية مراقبي الحسابات، المجلة المغربية للادراة المحلية والتنمية، المغرب، ع62 ،2005 ،98 . أيضاً: الطعن المدني رقم 113، محكمة تمييز دبي، السنة 1997 القضائية، مكتب فني 8، جلسة الأحد 2 نوفمبر لسنة 1997، ص845، صدر حكم

وهذا ما جاء في حكم المحكمة الإتحادية العليا: مسؤولية الخبير عن أخطائه – مناطها- ما يقع منهم أخطاء مهنية تتصل بالأصول الفنية للمهنة. وأساس ذلك- التزامه أن يبذل في مهمته العناية الفنية التي تقتضيها أصول مهنته. معياره- السلوك الفني المألوف من أوسط أرباب مهنته علماً وكفايةً ويقظة. مؤدى ذلك – انعدام مسئوليته إلا إذا انحرف عن هذا المعيار[1] .

فمدقق الحسابات يكون مسؤولاً مسؤولية فردية عن الأخطاء الذي يرتكبها عندما يقوم بمفرده العمل دون الآخرين، وعندما يتعدد المدققين تكون مسؤوليتهم تضامنية إذا اشتركوا جميعهم في عمل واحد ولم يعترض أحدهم، وهذا ما وضحته نص المادة (245) من قانون الشركات الإماراتي بقوله (...إذا كان للشركة أكثر من مدقق وجب توزيع المهام فيما بينهم وقيام كل منهم بتقديم تقرير مفصل يتناول فيه موضوعات المهمة الموكلة إليه ثم يقدمون تقريراً مشتركاً يكونون مسؤولين عنه بالتضامن).والمادة (254) من قانون الشركات الإماراتي حيث نصت على ما يلي: (يكون مدقق الحسابات مسؤولاً قبل الشركة عن أعمال الرقابة وعن صحة البيانات الواردة في تقريره وعن تعويض الضرر الذي يلحقها منه بسبب ما يقع منه في تنفيذ عمله وإذا تعدد مدققوا الحسابات كان كل منهم مسؤولاً عن خطئه الذي ترتب عليه الضرر) [2] .

ولكنه طبقاً للقواعد العامة لا يسأل المدقق مدنياً، إلا في حدود ما ارتكبه من ضرر في تنفيذ عمله، وإذا تعدد المدققين كان كل واحد مسؤولاً عن خطئه طالما أنهم لم يشتركوا في الخطأ[3].

نلاحظ من خلال نص المادة(254)بأنه في حال تعدد مدققي الحسابات يجب التمييز بين ما إذا كانوا ينجزون مهامهم بصورة فردية أو جماعية؛ ففي الحالة الأولى تكون مسؤوليتهم فردية، وفي الحالة الثانية تكون مسؤوليتهم جماعية على وجه التضامن.

وإذا انتفى الخطأ لمرتكب الفعل الضار فلا مجال لمسائلته وهنا يمكن وضع معيارين للخطأ:

=

مفاده: على الجراح أن يقوم بواجبه تجاه المريض بقدر معقول ومناسب من الكفاءة والمهنة، ويجب عليه أن يبذل درجة عالية من الكفاءة والمهنة، والمعيار في ذلك هو ما يقبله أهل المهنة المهرة اليقظين ممن يفترض أن يكون في مستواهم.

1- الأحكام المدنية والتجارية، الطعن رقم 52 لسنة _ لسنة 25 قضائية، الموافق 16_4_2006، مكتب فني28، الجزء2،ص835 .

2- المادة 103 من قانون الشركات المصري على أنه "... وفي حال تعدد المراقبين يكونون مسئولين بالتضامن...". المادة 231 من القانون المدني الكويتي.

3 - Peter forstmoser: the duties and liabilities of auditors under Swiss law Journal of Comparative Business and Capital Market Law, North-Holland, 1983, p.p, 310-312

1_ **المعيار الأول هو معيار موضوعي**: وهنا يقاس التعدي بمفهوم موضوعي لا ذاتي، وهو يتعلق بمستوى الخطأ أو نسبته الذي يستوجب مسؤولية المدقق وهو الخطأ الجسيم [1] ، وهذا المعيار يشابه المعيار الموضوعي في القانون المدني الذي يطلب من الشخص أن يكون بمستوى الرجل فلا يسأل إلا إذا نزل عن المستوى دون النظر إلى الجانب الشخصي أو الذاتي [2]. وهذا المعيار أخذ به المشرع الإماراتي والكويتي.

2_ **المعيار الثاني هو معيار شخصي**: وهو يتعلق ببذل المدقق للعناية المهنية اللازمة أثناء قيامه بالتدقيق، وإذا ما تم إثبات أن المدقق لم يعمل بإخلاص عند وضع تقريره عن تنبؤات الإدارة، وفي الوقت نفسه إذا تمكن المدقق من إثبات أن فحصاً معقولاً قد أنجز فإنه عندئذ لا يعتبر مسؤولاً عن الضرر الحاصل [3] ، وهذا المعيار هو المعيار الشخصي وفقاً للقانون المدني حيث يسأل المدقق وفقاً لما لديه من قدرات. وهو المعيار الذي أخذ به المشرع المصري .

ووفقاَ لهاذين المعيارين فالمدقق يسأل وفقاً لمعيار موضوعي وشخصي، أي أنه يسأل عن الخطأ الذي صدر منه، حيث أنه يمثل خروجاً على معايير المراجعه في عمله، أما الجانب الشخصي فيؤخذ بمعيار الرجل المتوسط بنفس الظروف التي يكون بها المدقق، فإن قام بنفس التصرف فإنه لا يسأل، وإن لم يقم بمثل تصرفه فإن ما قام به المدقق يعد خطأ ويسأل عنه ويلتزم بالتعويض [4].

كما أوضحت المادة (253) من قانون الشركات الإماراتي على أنه " يكون مدقق الحسابات مسؤولاً قبل الشركة عن أعمال الرقابة وعن صحة البيانات الواردة في تقريره وعن تعويض الضرر الذي يلحقها بسبب ما يقع منه في تنفيذ عمله، وإذا تعدد مدققوا الحسابات كان كل منهم مسؤولاً عن خطئه الذي ترتب عليه الضرر"[5] .

---

1 - هدى خليل إبراهيم الحسيني، مسؤولية مراقب الحسابات، مجلة كلية بغداد للعلوم الإقتصادية، العراق، ع28، 2011،ص294.

2-عبدالرزاق السنهوري، الوسيط في شرح القانون المدني، مرجع سابق، ص784 وما بعدها.

3- هدى خليل إبراهيم الحسيني، مسؤولية مراقب الحسابات، مرجع سابق، ص29.

4-عبيدة عامر مرعي الربيعي، مسؤولية مراقبي الحسابات، المجلة المغربية للادراة المحلية والتنمية، المغرب، العدد62، ص20 ، 2005.

5- يقابله المادة (109) من قانون الشركات المصري. المادة (232) من قانون الشركات الكويتي.

و**نلاحظ** من النص السابق بأن المدقق يكون مسؤولاً قبل الشركة عن تعويض الضرر الذي يلحقها بسبب الأفعال والأخطاء التي تقع منه أثناء أداء عمله والتي نشأ عنها ضرر، وإذا كان للشركة أكثر من مدقق حسابات واشتركوا في الخطأ كانوا مسئولين قبل الشركة بالتضامن.

فالضرر هو الركن الثاني للمسؤولية، فلا يكفي وفقاً للقواعد العامة للمسؤولية في القانون المدني أن يقع خطأ بل يجب أن يحدث ضرراً، ويعد ركناً أساسياً في المسؤولية المدنية بشقيها العقدية و التقصيرية.

فالالتزام الذي يقع على عاتق المدقق في مواجهة العميل–هو التزام ببذل عناية، والمتمثل في بذل الجهود التي تتفق مع الأنظمة والقوانين والمعايير المتبعة في المهنة، وإن كان هناك حالات استثنائية يلتزم المدقق بتحقيق نتيجة وهي المتعلقة بواجبات مدقق الحسابات[1] .

إذن فالتزام مدقق الحسابات هو التزام ببذل العناية الفنية التي تقتضيها أصول مهنته، فعليه أن يأتي السلوك الفني المألوف من رجل أوسطهم كفاية وعلماً، والانحراف عن هذا المعيار سواء أكانت المسؤولية تقصيرية أو عقدية يعتبر خطأً مهنياً، والخروج عن هذه الأصول خطأ لا يغتفر، حيث مدقق الحسابات يشكل طائفة من المتخصصين المحترفين الذين يفترضون فيهم العلم بالأصول المحاسبية [2] .

فالمدقق الذي يفشل في استخدام العناية والمهارة المهنية في أداء واجبات التدقيق يكون مسؤولاً عن الضرر أو الأضرار التي لحقت بالشركة أو بالشخص وتكبدت له خسائر اقتصادية نتيجة ذلك، كما أن المسؤولية تمتد أيضاً لأشخاص آخرين، ويجب على المدعي إثبات وإقناع المحكمة بأن المدقق المسؤول لم يقم بواجب العناية والمهارة اللازمة.[3] .

ووفقاً لرأي الباحث: عند تقدير فكرة التعدي يجب أن نفرق بين سلوك الشخص العادي وبين سلوك الشخص المهني، حيث أن الشخص العادي يتم تقييمه وفقاً لسلوك غيره من الناس، بينما سلوك الشخص المهني يكون وفقاً لقوانين السلوك التي تقرها جهته المهنية والتي تلتزم بها أقرانه من ذات المهنة، كما أن هناك

1- إيهاب جمال حمد الله وشاح، مسؤولية مدقق الحسابات الخارجي في الشركات المساهمة العامة في القانون الأردني، مرجع سابق، ص121 .

المرجع السابق، ص12. أيضاً: سلامة عبدالصانع أمين علم الدين، النظام القانوني لمراقب الحسابات، دار النهضة العربية، القاهرة، بدون طبعة، 2016، ص65. أيضاً: علي سيد قاسم، مراقب الحسابات، دار الفكر العربي، القاهرة، 2-بدون طبعة، 1996، ص118.

3- Companies and securities law review committee: civil liability of company auditors, op.cit, p.p, 14-15.

شروط يجب توافرها في مدقق الحسابات وهو ما يسمى بشروط التكوين الذاتي كالمؤهل العلمي بأن يكون حاصل على درجة البكالوريوس، والمؤهل العملي من خلال شروط الخدمة المطلوب توافرها في مدقق الحسابات، واستقلال المدقق وعدم خضوعه لأي ضغط يفرض علينا أن نشدد المسؤولية عليه.

هذه الشروط تستلزم أن يسأل المدقق عن خطئه التافه كون أن قراره يؤثر على المركز المالي للبلد أولاً، وتشجيع الاستثمارات وجذبها، كما أن قراره يؤثر على المساهمين والغير، حيث يستنجون على قراره في الإقدام على شراء أسهم شركات الامتناع عليها، وذلك كله يستلزم سؤاله وفق معيار الرجل الحريص لما يترتب على قراره من نتائج للأهمية.

إضافة إلى أن المدقق قد يرتكب خطأً إذا أخل بوظيفته وواجباته في إخطار الإدارة أو الهيئة العامة بعدم انتظام الحسابات، عدم احترام المدقق للنصوص القانونية التي تنظم مهنته أو خروجه عنه، التصديق بغير تحفظ على صحة وانتظام حسابات ثبت عدم صحته[1] .

المطلب الثاني

الإخلال بالواجب العام المقترن بالضرر

ذكرنا سالفاً أنه لقيام مسؤولية المدقق العقدية، فإنه لابد من إخلال بأحكام العقد المبرم بين المدقق والشركة –العميل– في حين أن المسؤولية التقصيرية تقوم عند غياب العقد، لأنه تقوم على الإخلال بالتزام قانوني يتمثل بعدم الإضرار بالغير، وتتحقق مسؤولية المدقق عندما يكون الإخلال ناشئاً عن الإخلال بالواجب العام، بالحرص الذي يفرضه القانون بمفهومه العام تجاه الكافة، لذا نجد في أغلب الأحيان أن مسؤولية المدقق التعاقدية أكثر وجوداً في الحياة العملية من مسؤوليته التقصيرية [2].

وتأسيساً على ذلك عرف البعض المسؤولية المدنية لمدقق الحسابات بأنها" الخطأ الذي يرتكبه المدقق تجاه العميل أو الغير أثناء ممارسته لمهنته يوجب مؤاخذته والتعويض عنه" [3].

وهنا لابد لنا من الإشارة عن موقف المشرع الإماراتي والكويتي والمصري عن المسؤولية التقصيرية .

ربيعة رمضان محمد، دراسة العلاقة بين جودة المراجعة الداخلية واكتشاف مراقبو الحسابات للغش في القوائم المالية، جامعة عين شمس، . أيضاً: سلامة عبدالصانع أمين علم الدين، النظام القانوني لمراقب الحسابات، مرجع القاهرة، مج20، ع3، 2016،ص850

1- مرجع سابق، ص66 وما بعدها. أيضاً: علي سيد قاسم، مراقب الحسابات، مرجع سابق، ص233 ولغاية 238.

2 - معين عمر عيد المؤمني وآخرون، التنظيم القانوني لمهمة مدقق الحسابات في الشركة المساهمة العامة، مرجع سابق، ص 111 .

3- سليمان مرقس، شرح القانون المدني، مرجع سابق، ص1.

أولاً: موقف المشرع الإماراتي :

جاء في نص المادة 282 من قانون المعاملات المدنية الإماراتي بأنه: **كل إضرار بالغير يلزم فاعله ولو غير مميز بضمان الضرر"** .

بداية لابد لنا من الإشارة إلى الاختلاف ما بين القانون المدني الإماراتي، والقانون المدني المصري والكويتي من حيث الأساس الذي تقوم عليه المسؤولية التقصيرية، والذي يمثل الركن الأول من أركان هذه المسؤولية، فالقانون الإماراتي يشترط أن يكون الفعل ضاراً، ولو صدر من غير مميز، والمشرع الإماراتي أخذ بما ذهب إليه الفقه الإسلامي ومن أجل أن يكون الشخص ضامناً للضرر الذي يسببه للغير بفعله، يجب أن يكون قد أتى فعلاً يتصف بعدم المشروعية، وما ينطبق على الفقه الإسلامي[1] ينطبق أيضاً على القانون المدني الإماراتي الذي اختار أن يطلق على هذا العمل غير المشروع اصطلاح الإضرار[2] . حتى يكون المدقق ضامناً للضرر الذي يسببه للغير بفعله، يجب أن يكون أتى فعلاً يتصف بعدم المشروعية، فهو لا يشترط الخطأ بل يكفي الفعل بأن يكون ضاراً .

فأساس ضمان الضرر في القانون الإماراتي هو فعل الإضرار، والذي بموجبه يعد الإضرار فعلاً محضوراً بذاته وبالنظر إلى نتائجه، أي الضرر المترتب عنه، فتقع تبعته على فاعله بغض النظر عن وصف الفاعل وإرادته[3] ، مميزاً أم غير مميز، صغيراً أم كبيراً، عاقلاً أم مجنوناً.

ويستبعد من نطاق الإضرار جميع الحالات التي يلحق بها شخص ضرراً بالغير وهو يمارس نشاطه بناء على جواز شرعي أو قانوني، كالدفاع الشرعي، وإتلاف الإصلاح كإتلاف الأطعمة والأشربة والادوية لغرض التطبيب، وإتلاف الزجر كإصدار الأحكام بالعقوبات الشرعية وتنفيذها، فهذه الحالات لا تقوم بها مسؤولية محدث الضرر، لأنها تشكل واجباً تقتضيه الضرورة لحفظ الأرواح والأجساد وإقامة العدل وشرع

1- مصطفى أحمد الزرقاء، الفعل الضار والضمان فيه، مرجع سابق، ص62.

2- عمر السيد أحمد عبدالله، مسئولية الشخص عن فعله في قانون المعاملات المدنية الإماراتي مقارنة بالقانون المصري، دار النهضة العربية، القاهرة، بدون طبعة، 1995، ص22.

3- عدنان السرحان، المصادر غير الإرادية (الحق الشخصي)، إثراء للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2010، ص23. وكذلك انظر: حول فكرة الإضرار والضرر والخطأ، بشار طلال المؤمني وآخرون، شرح مصادر الإلتزام غير الإرادية لدولة الإمارات، مكتبة الجامعة، 2015، ص95 – ص100.

الله، فتعد بذلك نشاطاً مشروعاً لا عدوان فيه ولا يحقق معنى الإضرار وإن ترتب عليه إلحاق ضرر بالغير[1].

ويقصد بالإضرار في القانون: مجاوزة الحد الواجب الوقوف عنده أو التقصير عن الحد الواجب الوصول إليه في الفعل أو الامتناع مما يترتب عليه الضرر[2] . ويقصد بالإضرار في القانون الإماراتي (التعدي) وهو بمعنى "المساس بحق أو مصلحة مشروعة" [3]. كما أن مصطلح التعدي يتسع ليشمل جميع الصور التي ينشأ عنها الضمان كالعمد والإهمال والتقصير وعدم التحرز، وقد يكون بفعل إيجابي أو سلبي [4] .

ويقصد **بالفعل الإيجابي**: مجاوزة الحد الواجب الوقوف عنده، وهو ما يسمى بالخطأ الإيجابي، كإتلاف مال مملوك للغير [5]. أما **الفعل السلبي** أو ما يسمى بالخطأ السلبي: وهو التقصير عن الحد الواجب الوصول إليه في الفعل إذا ترتب عليه ضرر، فالامتناع أو الترك يترتب عليه المسؤولية إذا كان هناك واجب قانوني ينهي عنه [6] .

ونلاحظ أيضاً أن المشرع الإماراتي استبدل بركن الخطأ الواجب توافره في المسؤولية التقصيرية وفقاً للنظرية الشخصية بركن الفعل مع بقاء الأركان الأخرى (الضرر وعلاقة السببية)، حيث أخذ بالنظرية الموضوعية الذي لا يستند إلى أي عنصر شخصي كامن في إرادة الفاعل أو مستوى إدراكه وتمييزه [7] .

و بهذا يسأل مدقق الحسابات طبقاً للقواعد العامة في القانون الإماراتي والكويتي على أساس الفعل الضار غيرالمشروع الناتج عنه ضرر.

ثانياً: موقف المشرع المصري:

وفي المقابل نرى بأن المشرع المصري في المادة 163 من القانون المدني المصري نص على أنه " 1_**كل خطأ سبب ضرراً للغير يلزم من ارتكبه بالتعويض**" فالمسؤولية عن الفعل الضار تقوم في القانون المصري

1- المذكرة الإيضاحية لقانون المعاملات المدنية الإماراتي، ص274 وما بعدها .

2- عدنان إبراهيم سرحان، المصادر غير الإرادية، مرجع سابق، ص101 .

3-محمد المرسى زهرة، الفعل الضار والفعل النافع، بدون ناشر، الطبعة الأولى، 2002،ص89 .

4- المرجع السابق، ص89 .

5- أحمد عبدالله الكندري النظرية العامة لمصادر الالتزام غير الإرادية، جامعة الجزيرة، دبي، بدون طبعة،2013، ص47

6- المرجع السابق، ص47- 48 .

7- عدنان سرحان، تأملات في أحكام الفعل الضار، مجلة المفكر، العدد السابع، ص13 .

على الخطأ بمعنى الإعتداء والمخالفة، والخطأ مفهوم شخصي مفاده انحراف في السلوك مع نسبة الخطأ لمرتكبه من خلال كونه مدركاً لأفعاله، وهذا يستتبع عدم إمكانية مساءلة عديم التمييز لعدم إمكان نسبة الخطأ إليه، باعتبار أن الهدف من هذه المسؤولية هو جزائي رادع يقصد منه تقويم سلوك محدث الضرر، وإصلاحي يقصد منه تعويض المضرور [1]. فالقانون المدني المصري أخذ بما ذهب إليه الفقه الغربي من ضرورة إقامة الخطأ الشخصي على ركني التعدي والإدراك، وبالتالي يشترط بأن يكون الفعل من قبيل الخطأ كأساس للمسؤولية التقصيرية، إلا أنه فرق بين المسؤولية التقصيرية عن الفعل الشخصي وعن فعل الغير، حيث أقام الأول على فكرة الخطأ الواجب الإثبات، وأقام الثاني على فكرة الخطأ المفترض [2] .

ويعرف الخطأ على أنه" انحراف في سلوك الشخص مع إدراكه لهذا الانحرافأو إخلال بالتزام قانوني سابق [3]. وعرفه البعض الآخر بأنه " حالة ذهنية تميزت بالإهمال وقلة الإحتراز"[4] .

ومن خلال التعريفات السابقة ننتهي إلى القول بأن المشرع المصري في المادة السابقة 163 أخذ بالمفهوم التقليدي للخطأ الذي يقتضي إلى جانب التعدي توفر عنصر الإدراك لدى الفاعل حتى يسأل. حيث نصت في الفقرة الأولى 124 من القانون المدني المصري على أنه" يكون الشخص مسؤولاً عن أعماله غير المشروعة متى صدرت منه وهو مميز" . من خلال هذا النص يتبين بأن التمييز في نظر المشرع المصري عنصر مهم في الخطأ، ولكي يتحقق مسؤولية الشخص يجب أن يكون مميزاً، قادر على التمييز بين العمل المشروع والغير مشروع، وبمعنى المخالفة لا يسأل عديم التمييز عن أعماله الضارة [5].

بالتالي يسأل مدقق الحسابات طبقاً للقواعد العامة في القانون المصري على أساس الخطأ، بأن يكون المدقق متعدياً مع كونه مدركاً لأفعاله.

1- عدنان السرحان المصادر غير الإرادية (الحق الشخصي)، مرجع سابق، ص23. أيضاً: محمد المرسى زهرة، الفعل الضار والفعل النافع، مرجع سابق، ص 91. للمزيد من التفاصيل حول فكرة الخطأ المهني راجع بشار طلال المؤمني وآخرون، مصادر الالتزام غير الإرادية، مرجع سابق، ص. أيضاً: بشار طلال أحمد المؤمني، المسؤولية المدنية الناتجة عن جراحة إزالة السمنة، دراسة قانونية تحليلية، المجلة الأردنية في القانون والعلوم السياسية، الأردن، مجلد9، العدد2، 2017، ص157.

2- عدنان السرحان، المصادر غير الإرادية (الحق الشخصي)، مرجع سابق، ص96.

3- عمر السيد أحمد عبدالله، مسئولية الشخص عن فعله في قانون المعاملات المدنية الإماراتي مقارنة بالقانون المصري، مرجع سابق، ص23 .

4- عادل علي المانع، الخطأ غير العمدي عبر العلاقة السببية غير المباشرة، دراسة مقارنة بين القانونين الكويتي والفرنسي، مجلة الحقوق، العدد3، جامعة الكويت، 2010، ص80 . أيضاً: بشار طلال أحمد المؤمني، المسؤولية المدنية الناتجة عن جراحة إزالة السمنة، مرجع سابق، ص158.

5- عبدالحكم فوده، الخطأ في نطاق المسؤولية التقصيرية، بدون طبعة، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية،1996، ص59.

ثالثاً: مسؤولية مدقق الحسابات التقصيرية:

أوضحت المادة (23) من قانون تنظيم مهنة مدققي الحسابات ثانياً على أنه " يسأل مدقق الحسابات من الأشخاص الطبيعيين عن تعويض الضرر الذي يلحق بالعميل أو الغير الذي يصدر عنه في أداء مهنته..."[1] .

و**نلاحظ** من النص السابق بأن المدقق يكون مسؤولاً قبل الغير عن تعويض الضرر الذي يلحقها بسبب الأفعال والأخطاء التي تقع منه أثناء أداء عمله والتي نشأ عنها ضرر.

فالضرر هو الركن الثاني للمسؤولية، فلا يكفي وفقاً للقواعد العامة للمسؤولية في القانون المدني أن يقع خطأ بل يجب أن يحدث ضرراً، ويعد ركناً أساسياً في المسؤولية المدنية بشقيها العقدية و التقصيرية، والضرر الموجب للتعويض هو الضرر المباشر والذي لحق المدعي شخصياً[2] .

ويتضح هنا الفرق بين الإضرار والضرر في القانون الإماراتي، على أن الإضرار هو الفعل غير المشروع، أو المخالف للقانون، أو المجاوز للمألوف، بينما الضرر هو النتيجة الضارة للفعل [3].

ويمكن أن نعرف الضرر بمعناه العام بأنه: الأذى الذي يصيب الشخص في حق من حقوقه أو في مصلحة مشروعة له. والمصلحة المشروعة إما أن تكون مادية أو أدبية [4] .

فلا يكفي لقيام المسؤولية توافر التعدي أو الانحراف في القانون الإماراتي والكويتي، أو توافر الخطأ في القانون المصري، بل يجب أن ينجم عن الفعل ضرر، فإذا انتفى الضرر فلا تقبل دعوى المسؤولية، لأنه لا دعوى بغير مصلحة، والمكلف بإثبات الضرر هو المضرور[5] . وهذا الضرر قد يكون مادياً يلحق بجسد الشخص[6] ، أو في ماله [7]، وقد يكون ضرراً أدبياً يلحق الشخص في سمعته وشرفه[8] .

1- يقابله المادة (109) من قانون الشركات المصري . المادة (232) من قانون الشركات الكويتي.

2- ربيعة غيث، مسؤولية مراقبي الحسابات، مرجع سابق، ص100 .

3 - بشار طلال المومني وآخرون، شرح مصادر الالتزام غير الإرادية في قانون المعاملات المدنية، مرجع سابق، ص41 . أيضاً: عدنان السرحان، تأملات في أحكام الفعل الضار، مرجع سابق، ص11.

4 - عمر السيد أحمد عبد الله، مسئولية الشخص عن فعله، مرجع سابق، ص 71.

5- المرجع السابق، ص 71 .

6- المادة 299 قانون المعاملات المدنية الإماراتي .

7- المادة 300 قانون المعاملات المدنية الإماراتي .

8- المادة 293 قانون المعاملات المدنية الإماراتي .

ويذهب البعض بالقول بأنه من العسير تصور حدوث الضرر الأدبي كنتيجة لخطأ مدقق الحسابات [1] ، الأمر الذي يقتضي منا البحث في الضرر المادي والأدبي تباعاً.

أولاً: الضرر المادي:

قررت المادة (1/299) " يلزم التعويض عن الإيذاء الذي يقع على النفس". وقررت المادة(300) بأنه" من أتلف مال غيره أو أفسده ضمن مثله إن كان مثلياً وقيمته إن كان قيمياً مع مراعاة الأحكام العامة للتضمين".

أما المشرع المصري فقد ذكر في المادة (163) "كل من سبب ضرر للغير يلزم من ارتكبه بالتعويض". فالمقصود بالضرر هنا هو الأذى الذي يصيب الإنسان في جسمه أو ماله أو شرفه أو عواطفه" [2] .

ووفقاً لهذه المواد فالضرر المادي هو الذي يصيب جسد الشخص أو أحد حقوقه أو مصالحه المالية، ووفقاً للقواعد العامة يتحمل من يدعي وقوع الضرر عبء إثباته، إذا أدى إهمال مدقق الحسابات إلى وقوع اختلاسات على أموال الشركة فإن التعويض يقدر بقيمة المبالغ التي اختلست[3] . **وفي قضية حول المطالبة بالتعويض من مراقب الحسابات بحجة عزله من وظيفتها، لم تقبل الدعوى لعدم الثبوت:**

تتلخص ووقائع القضية أنه عرض لدى القضاء المصري، دعوى طالب فيها المدعي(كمراقب للحسابات) للشركة مبلغ مليون جنيه تعويضاً عما أصابه من أضرار مادية وأدبية نتيجة عزله من وظيفته كمراقب حسابات للشركة مع إلزام المدعى عليه بالمصاريف ومقابل أتعاب المحاماة والنفاذ. حيث استند المدعي على أنه كان يعمل مراقب حسابات للشركة المدعى عليها بناء على قرار الجمعية العامة العادية للشركة، وقام بعمله على أكمل وجه، إلا أنه فوجيء بقرار الجمعية العامة العادية المنعقد بتاريخ 2014/7/21م بقرار عزله بالمخالفة للمادة 103 من القانون رقم 159 لسنة 1981، التي نصّت على أنه:" يكون لشركة المساهمة مراقب حسابات أو أكثر ممن تتوافر فيهم الشروط المنصوص عليها في قانون مزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة تعينه الجمعية العامة وتقدر أتعابه..." وتعيين آخر بدلاً منه، وهو ما أصابه بأضرار مادية وأدبية جسيمة يستحق معها التعويض، وقدّم ما يؤيد دعواه من مستندات حسب الأصول.

1- علي سيد قاسم، مراقب الحسابات، مرجع سابق، ص 239 .

2- يقابله المادة (227) من القانون المدني الكويتي .

3-سلامة عبدالصانع أمين علم الدين، النظام القانوني لمراقب الحسابات، مرجع سابق، ص 96. أيضاً: علي سيد قاسم، مراقب الحسابات، مرجع سابق، ص239.

إلا أن المحكمة وجدت أن الجمعية العامة العادية للشركة المدعى عليها قد باشرت اختصاصها وعيّنت المدعي مراقب للحسابات عن السنة المالية المنتهية 2012/12/31م، وهو ما يعني أنه تمّ تعيينه مراقباً للحسابات- لمدة سنة – وبعد انتهاء هذه المدة، تنتهي مهمته كمراقب حسابات، ما لم تقرر الجمعية العامة العادية تجديد تعيينه، وتبيّن للمحكمة من محضر اجتماع الجمعية العامة العادية للشركة المنعقد بتاريخ 2014/7/21م أنه تمّ المصادقة على اعتبار ميزانية عام 2013م هي آخر ميزانية للمدعي بالشركة المدعى عليها، وتعيين مراقب حسابات بديلاً عنه، وعليه تعتبر الجمعية العامة استعملت سلطاتها المخولة لها بموجب القانون في تغيير مراقب حسابات بآخر بديلاً للمدعى بعد انتهاء مدة تعيينه – سنة – ولا يعتبر عزلاً له، بل استعمالاً لسلطتها في الموافقة على تجديد تعيين مراقب حسابات او عدم الموافقة على التجديد له واستبداله بآخر عند انتهاء مدة تعيينه، ولا سيما وأن المدعي لم يستطع اثبات الدليل للمحكمة على أنه قد تمّ تعيينه لمدة أكثر من سنة مالية، مما يجعله عاجزاً عن إثبات دعواه، مما أدى لرفض الدعوى[1] .

ولا **يؤيد الباحثان** الحكم القضائي لمخالفته نص المادة 103 من قانون الشركات المصري، والذي يفرض على الجمعية العامة إخطار مراقب الحسابات بعزله، وأسباب العزل ومناقشته قبل انعقاد الجمعية العامة بثلاثة أيام على الأقل، مما أدى إلى إصابة المدقق بأضرار مادية ومعنوية، يستحق بموجبها التعويض.

وبتطبيق ذلك على مدقق الحسابات فإنه إذا كانت المعلومات الخاطئة التي أدلى بها مدقق الحسابات قد دفعت أحد المستثمرين إلى شراء أسهم هذه الشركة بثمن يفوق بكثير قيمتها الحقيقية، فإنه يجب على القضاء إلزام المدقق إما بدفع الثمن الذي تكبده المشتري ومن ثم تنتقل ملكية الأسهم إليه أو بسداد قيمة الفرق بين الثمن الذي دفعه المشتري والثمن الحقيقي لهذه الأسهم[2] .

1- أنظر الدعوى رقم 1974م لسنة 2014م، اقتصادي القاهرة، محكمة القاهرة الاقتصادية دائرة(التاسعة) اقتصادي، جلسة تاريخ 2015/1/31م، نشر شبكة قوانين الشرق، الموقع التالي:

EASTLAWS.COMبتاريخ 2019/11/30م،

2- علي سيد قاسم، مراقب الحسابات، ص240. أيضاً: سلامة عبدالصانع أمين علم الدين، دور الرقابة في حوكمة الشركات، دار النهضة العربية، القاهرة، بدون طبعة، 2016، ص311.

حيث أن مدقق الحسابات له دور أساسي وهو التحكم في البيانات المالية للشركة وتقديم التقارير إلى المساهمين والمسؤولين، فعادة ما يتم النظر إلى سيطرة مدققي الحسابات للبيانات المالية هو وجود هدف مزدوج، أولاً: أنه يمكن مديري الشركة ومسؤوليها من ضمان ذلك الاعتماد على البيانات المالية في اتخاذ القرارات الإدارية، ثانياً: أنه دقة وثقة البيانات المالية هي مفتاح المساهمين في تقييم نقاط الضعف والقوة في الشركة [1] .

ثانياً: الضرر الأدبي:

قررت المادة (1/293) من قانون المعاملات المدنية أن " يتناول حق الضمان الضرر الأدبي ويعتبر من الضرر الأدبي التعدي على الغير في حريته أو في عرضه أو في شرفه أو في سمعته أو في مركزه الإجتماعي أو في اعتباره المالي"[2] .

ويجب أن يكون الضرر الأدبي محققاً وليس احتمالياً، وهذا ما قضت إليه المحكمة الاتحادية العليا في دولة الإمارات بأنه" المقرر أن الأضرار الأدبية تشمل كل ما يؤذي الإنسان في شرفه واعتباره أو يصيب عاطفته وإحساسه ومشاعره[3] .

وسواء أكانت المسؤولية عقدية أو تقصيرية، فلا بد من توافر جميع الأركان اللازمة لقيامها كما بينا سابقاً، سواء أكان هذا الضرر مادياً أم أدبياً علماً بأن الكشف عن المخالفات الموجودة في شركة المساهمة العامة يستوجب إبلاغ الجهات المختصة عنها وليس إبرازها في تقرير المدقق ويمكن التعبير عن الضرر بخسارة مالية تعرض لها أحد مستخدمي القوائم المالية، ويمكن إثبات الضرر عن طريق إهمال المدقق وعدم بذله العناية المهنية

1- Soud Matar,The Impact of Legal Responsibility of External Auditors on Auditing Quality and Investment Level, Ph.D.Department of Economics & Finance, Brunel University,2012, p.p 417-418.

2 - يقابله المادة (222/1) القانون المدني المصري. المادة (1/231) القانون المدني الكويتي.

3- تنص المادة (293/2) من قانون المعاملات المدنية على أنه " ... ويجوز أن يقضي بالضمان للأزواج أو الأقربين من الأسرة عما يصيبها من ضرر أدبي بسبب موت المصاب". وتنص المادة (293/3) من ذات القانون على أنه " ولا ينتقل الضمان عن الضرر الأدبي إلى الغير إلا إذا تحددت فيمته بمقتضى اتفاق أو حكم نهائي". يقابله المادة (222/2) القانون المدني المصري والمادة (231/3) القانون المدني الكويتي. حيث حدد المشرع الإماراتي والمصري والكويتي الأشخاص الذين لهم الحق المطالبة بالتعويض عن الضرر الأدبي بعد موت المصاب، وهم الأزواج والأقربين من الأسرة، سواء كانت قرابة مباشرة أو قرابة من الحواشي دون تحديد لدرجة القرابة، بينما المشرع المصري والكويتي حددوا درجة القرابة من الدرجة الثانية، ولا ينتقل الضمان عن الضرر الأدبي إلا إذا تحددت قيمته بمقتضى اتفاق أو حكم قضائي نهائي، وذلك بعكس التعويض عن الضرر المادي الذي ينتقل بعد موت المصاب إلى الورثة.

اللازمة [1] .وهذا ما أكد عليه المشرع الإماراتي في المادة (249 / أولاً)[2] . وإذا كان الضرر الذي يصيب الشركة أو الغير هو في الغالب الأعم هو ضرر مادي، إلا أنه يمكن تصور حدوث ضرر أدبي، لكن نادراً ما يكون في مجال مسؤولية مدقق الحسابات، ومثال على ذلك المس بشرف أو سمعة الشركة المعنية بالأمر، الطعن في شرف القائمين بالإدارة أو إعفاء مجلس الإدارة في الكشف عن أخطاء في الحسابات على أساس غير صحيح، ومن الأمثلة أيضاً قيام مدقق الحسابات بإفشاء السر المهني الذي ينهى المشرع عن إفشائه، لما فيه من ضرر على سمعة الشركة ويلحق أضراراً بها[3] .

ويخضع تقدير الضرر الناشئ عن مدقق الحسابات للسلطة التقديرية للقضاء، وغالبا ما يتم انتداب خبير قضائي للكشف عن المدى الذي ساهم فيه إهمال أو خطأ مدقق الحسابات في النقص الحاصل في أموال الشركة، ويطبق على طالب التعويض _المدعي _ الضرر الذي لحقه من جراء إهمال أو خطأ مدقق الحسابات وفقاً للقواعد العامة للمسؤولية المدنية [4].

وهذا ما جاء في حكم المحكمة الإتحادية العليا[5]: تتحصل الوقائع بأن الطاعنة (صندوق النقد العربي) أثناء تعاقده مع المطعون ضده (مدقق حسابات) لتدقيق الحسابات ارتكبت عدة أخطاء نتج عنها أضراراً مادية وأدبية للطاعنة وطالبه بالتعويض عما لحقه من أضرار، حيث أن المطعون ضده قصد الإساءة بالطاعنة وعدم التزامه بالمعايير الخاصة لتدقيق الحسابات في مجال مهنته، مما أدى إلى حدوث أضرار مادية وذلك بانصراف العملاء عن العمل معها، إضافة إلى حدوث أضرار أدبية فقدت سمعتها في المجال المهني .

---

1 - هدى خليل إبراهيم الحسني، مسؤولية مراقب الحسابات، مرجع سابق، ص 294. أيضاً: علي قاسم، مراقب الحسابات، مرجع سابق، ص241.

2- عندما نص على أنه " يجب على مدقق الحسابات إخطار الهيئة عن أية مخالفات لأحكام هذا القانون ...". و في حال عدم إبلاغه للهيئة عن هذه المخالفات يجوز للهيئة إيقاف المدقق عن العمل أو شطبه من الهيئة أو إحالته إلى النيابة، وهذا ما أوضحته المادة السابقة /ثانيا على أنه " في حال إخلال المدقق بحكم البند الأول من هذه المادة يجوز للهيئة إيقافه عن تدقيق حسابات الشركات المساهمة العامة لمدة لا تزيد على سنة أو شطب اعتماده من الهيئة أو إحالته إلى النيابة العامة إذا اقتضى الأمر ...".

3- لحسن العيوض، مسؤولية مراقب الحسابات في ضوء القانون رقم 19.95 المتعلق بشركات المساهمة، مرجع سابق، ص 73.

4- المرجع السابق، ص73.

5 - الأحكام المدنية والتجارية، الطعن رقم 52 لسنة _ لسنة 25 قضائية، الموافق 16_4_2006، مكتب فني28، الجزء2، ص835 .

ويرى **الباحث** بأنه يجب على الطاعنة إثبات الغش والخداع والأضرار التي لحقتها، وهذا ما ينص عليه المشرع الإماراتي في المادة (282)على أنه: "كل إضرار بالغير يلزم فاعله ولو غير مميز بضمان الضرر". فهذه المادة تقتضي في التعويض توافر الفعل الضار والضرر وإثبات علاقة السببية بين الفعل والنتيجة وبذله العناية المطلوبه في مهامه.

ثالثاً: شروط الضرر القابل للتعويض:

ويشترط لتحقق الضرر سواء كان ضرراً مادياً أو أدبياً توافر الشروط الآتية:

أ_ أن يترتب على الضرر الإخلال بحق أو مصلحة مالية للمضرور.

فالضرر يكون مادياً عندما يكون هناك إخلال بحق للمضرور أو مصلحة مالية، ومن ثم يجب التعويض عن هذه الإضرار، كالاعتداء على حق شخصي للمضرور، كتحريض المدين على عدم الوفاء بالالتزام الذي يقع على عاتقه للدائن [1] .

ب_ أن يكون الضرر محققاً وحالاً.

لكي تنعقد مسئولية محدث الضرر لابد أن يكون الضرر الذي يطالب المضرور بالتعويض أن يكون محققاً، أي أنه وقع حالاً، أو أنه سيقع في المستقبل (أي تراخت آثاره كلها أو بعضها في المستقبل). ومن أمثلة الضرر المحقق: الأضرار المالية التي لحقت بالشركة مباشرة نتيجة لخطأ المدقق المتمثل في توزيع مبالغ على المساهمين من أموال الشركة نتيجة لإقرار المدقق بصحة تلك الأرباح وفقاً للوضع المالي للشركة [2].

ج_ الضرر المباشر والمتوقع:

و يقصد بهذا الشرط أن يكون الضرر نتيجة طبيعية للفعل الضار الصادر عن عمل مدقق الحسابات ويستوجب أن يقع فعلاً، والمشرع وضع معياراً لتحديد الضرر المباشر ويتمثل في عدم استطاعة الدائن في توقيه ببذل جهد معقول [3]، فالضرر المباشر هو النتيجة الطبيعية لعدم تنفيذ الالتزام أو التأخر فيه ويقاس بمعيار الرجل المعتاد، إذا وجد بنفس الظروف، بمعنى أن الضرر المباشر يعني قيام علاقة السببية بين الفعل

1- أحمد عبد الله الكندري، النظرية العامة لمصادر الالتزام غير الإرادية، مرجع سابق، ص78 .

2- عدنان السرحان المصادر غير الإرادية (الحق الشخصي)، مرجع سابق، ص70.أيضاً:سامر سهيل حجازين، المسؤولية المدنية لرئيس وأعضاء مجلس الإدارة في الشركات المساهمة الخاصة في ظل قانون الشركات الأردني، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2013، ص59.

3- معين عمر عيد المومني، التنظيم القانوني لمهمة مدقق الحسابات في الشركة المساهمة العامة، مرجع سابق، ص 119.

الضار(الإضرار) والضرر الواقع، وهو الذي جاء نتيجة طبيعية للفعل غير المشروع. أما الضرر المتوقع ذلك الضرر الذي يكون نتيجة طبيعية لعدم تنفيذه الالتزام أو التأخر فيه، بمعنى الضرر الذي يتوقعه تعاقد الرجل العادي، ويرجع في ذلك التقدير معيار مجرد وليس ذاتي ومثال على ذلك: لو تأخر المدقق في مهمة التدقيق على سجلات الشركة خلال الفترة المحددة في العقد، أما عن عدم الإعلان عن المخالفات عند اكتشافها فهو ضرر حال[1] .

ولذلك فالمسؤولية العقدية لا يلتزم المدقق، إلا بالتعويض عن الضرر المباشر الواقع، أما في حال المسؤولية التقصيرية فيلتزم بالتعويض عن الضرر المباشر الواقع المتوقع وغير المتوقع، ويعوض عن الضرر بالتسبب في حال التعمد والتعدي في القانون المدني الإماراتي [2]. ولكي يكون الضرر قابلاً للتعويض لابد من توافر الشروط السابقة بأن يكون الضرر محققاً وحالاً، وشخصياً ومباشراً.

وبعد التحقق من حدوث الأضرار بسبب أخطاء مدقق الحسابات، يقع على طالب التعويض إثبات العلاقة السببية بين الخطأ المهني والضرر الحاصل.

إن العلاقة السببية تعد الرابط بين الفعل الضار (الإضرار) والضرر الواقع، أي أن الضرر كان نتيجة طبيعية للفعل الضار، ويقع عبء إثبات أركان المسؤولية التقصيرية بما فيها العلاقة السببية على من يدعي إصابته بالضرر(المضرور)، ويكون للمدعي عليه أن يدفع هذه المسؤولية بإثبات انتفاء علاقة السببية كأن لا يكون له يد في وقوع الضرر وأن سبباً أجنبياً أدى إلى وقوع الضرر، أو أن الضرر وقع بفعل الغير أو بفعل المدعي نفسه [3]. و لا يجوز الإتفاق على الإعفاء من المسؤولية المترتبة على الفعل الضار ويعد أي اتفاق على ذلك باطلاً [4].

وبهذا يعتبر الاخلال بالالتزام العقدي، والضر وعلاقة السببية أركانا مهمة جميعها لقيام مسؤولية مدقق الحسابات أثناء قيامه بعمله، إذ لا يكفي مجرد الاخلال العقدي، بل لا بد من تحقق الضرر ، ونشؤئه عن الخطا أو الاهمال أو الفعل الضار الذي قام به المدقق، وهو ما يسمى بالعلاقة السببية بين الخطأ والضرر [5] .

1- المرجع السابق، ص119 .

2 - المادة (283/ ثانياً): "فإن كان بالمباشرة لزم الضمان ولا شرط له، وإذا وقع بالتسبب فيشترط التعدي أو العمد أو أن يكون الفعل مفضياً إلى الضرر".

3- المادة (287) قانون المعاملات المدنية الإماراتي: " إذا أثبت الشخص أن الضرر قد نشأ عن سبب أجنبي لا يد له فيه كآفة سماوية أو حادث فجائي أو قوة قاهرة أو فعل الغير أو فعل المتضرر كان غير ملزم بالضمان ما لم يقض القانون أو الإتفاق غير ذلك".

4 - المادة (296) قانون المعاملات المدنية الإماراتي: " يقع باطلاً كل شرط يقضي بالإعفاء من المسؤولية المترتبة على الفعل الضار".

5- إيهاب جمال حمدالله وشاح، مسئولية مدقق الحسابات الخارجي في الشركات المساهمة العامة في القانون الأردني، مرجع سابق، ص 136.

المبحث الثاني

الطبيعة القانونية لمسؤولية مدقق الحسابات في الشركة المساهمة العامة

يكون مدقق الحسابات مسؤولاً مسؤولية تعاقدية أمام الشركة إذا كان مقصراً في القيام بواجبه أو ارتكب فعلاً أو خطأً أخل بأحكام العقد الذي يربطه بالشركة، وتكون هذه المسؤولية تضامنية في حال تعدد المدققين[1].

كذلك يكون مدقق الحسابات مسؤولاً مسؤولية تقصيرية قبل كل واحد من المساهمين عن الأضرار التي تصيبه بصفة فردية بسبب خطأ المدقق أو إهماله في القيام بواجبه على النحو المحدد في العقد الذي يربطه مع الشركة[2] .

ومن خلال ما سبق سوف نتطرق في هذا المبحث إلى المسؤولية العقدية لمدقق الحسابات في المطلب الأول، أما المطلب الثاني خصصناه في المسؤولية التقصيرية لمدقق الحسابات.

المطلب الأول

المسؤولية العقدية لمدقق الحسابات

تتحقق مسؤولية المدقق العقدية بوجود عقد صحيح بين الشركة والمدقق، بأن يفرض على المدقق التزامات محددة تم يحدث بعد ذلك إخلاله بهذه الالتزامات، إلى جانب ذلك أن يكون الضرر الذي أصاب الشركة راجعاً إلى إخلال المدقق بالالتزامات الناشئة عن العقد، فإذا حدث ضرر بسبب لا علاقة له بالعقد، فهنا تنتفي مسؤولية المدقق العقدية، أي يجب أن يكون هناك علاقة قانونية بين العقد والضرر حتى تنشأ مسؤولية المدقق العقدية [3].

يسأل المدقق مسؤولية تعاقدية أمام الشركة بسبب أخطائه أو إهماله في القيام بالمهام المكلف بها والتي من واجباته المفروضة عليه ضمن نصوص التشريع المختلفة وفقاً لما سبق وأن ذكرناها في هذا البحث، فأساس هذه المسؤولية هو إخلال المدقق بأحكام العقد وفقاً للقواعد العامة في القانون المدني.

1- الشهابي إبراهيم الشهابي الشرقاوي، المسؤولية المدنية عن الأضرار النووية في القانون الإماراتي في ضوء القواعد العامة للمسؤولية، مركز بحوث الشرطة، الشارقة، مج24، ع92 ، 2015 ،ص69 .

2- المرجع السابق،ص69.

3- تحسين يوسف شمخي جبار، النظام القانوني للدفاتر التجارية،ص99-110، بحث منشور في الموقع الإلكتروني آخر زيارة للموقع 2019/1/14.
http://almerja.com/reading.php?idm=78226

وتنعقد هذه المسؤولية ليس فقط عن الأخطاء الشخصية للمدقق، وإنما أيضاً بسبب الأخطاء التي تقع من الخبراء أو المساعدين الذين ينيبهم المدقق عنه في القيام بأعمال التدقيق أو الذين اشتركوا معه في تنفيذ هذه المهمة [1].

كما أن تحديد مسؤولية المدقق المدنية سواء كانت عقدية أو تقصيرية ترتبط بتكييف المركز القانوني الذي يشغله مدقق الحسابات، حيث نظرنا بأن المشرع المصري حدد العلاقة بين المدقق والمساهمين عندما نص في المادة (106) من قانون الشركات المصري ((...يسأل المراقب عن صحة البيانات الواردة في تقريره بوصفه وكيلاً عن مجموع المساهمين...)). حيث أكد المشرع المصري بهذه المادة بأن مدقق الحسابات يعتبر وكيلاً عن مجموع المساهمين، يسأل مدقق الحسابات تجاه المساهمين مسؤولية عقدية تتحدد في ضوء القواعد العامة للوكالة، ويسأل أيضاً بالنصوص الواردة في قانون الشركات وقانون مزاولة المهنة في مصر.

بينما نرى بأن المشرع الإماراتي والكويتي أغفل هذه النقطة صراحة دون النص عليها في قانون الشركات الإماراتي في تحديد الطبيعة القانونية بين مدقق الحسابات والشركة والمساهمين، لذلك يتم الرجوع إلى القواعد العامة للمسؤولية المدنية في حال عدم وجود نصوص خاصة. فالمدقق يأخذ على عاتقه مسؤولية كبيرة تجاه المجتمع عند إبداء رأيه حول القوائم المالية للشركة التي يقوم بتدقيق حساباتها.

وفي قضية عرضت لدى القضاء المصري، حول تعمد مراقب الحسابات لشركة مساهمة وضع تقرير كاذبة يشوبها الخلل الواضح وعرض تقريره على الجمعية العمومية متضمناً لبيانات كاذبة دون أن يشتمل على البيانات التي نص عليها القانون واللائحة التنفيذية حيث ثبت لدى القضاء المصري ذلك فحكمت بالغرامة مائة ألف جنيه، واحالة الدعوى للمحكمة المدنية وتطبيق المواد 32، 39، 6/162، 2،5/163، من القانون رقم 159 لسنة 1981م باصدار قانون شركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسؤولية المحدودة" يعاقب بالحبس مدة لا تزيد عن خمس سنوات وغرامة لا تقل عن خمسين ألف جنيه ولا تزيد عن مائة ألف جنيه أو أحدهما كل من أثبت عمداً في سجلات الشركة وقائع غير صحيحة أو عرض تقارير على الجمعية العامة للشركة تتضمن بيانات كاذبة"[2] .

ويؤيد الباحثان حكم المحكمة، كون مسؤولية مراقب الحسابات لا تقوم إلا بإثبات خطئه وإهماله، وهو ما ثبت لدى المحكمة في حكمها استناداً إلى المادة 106 من قانون الشركات المصري.

1- إيهاب جمال حمدالله وشاح، مسؤولية مدقق الحسابات الخارجي في الشركات المساهمة العامة في القانون الأردني، مرجع سابق، ص113 . أيضاً: فياض بن ملفي القضاة، مدى فعالية رقابة مدقق الحسابات على أعمال مجلس الإدارة في الشركات المساهمة العامة في القانون الأردني، مرجع سابق، ص60.

2- أنظر في الجنحة رقم 1165 لسنة 2009م جنح اقتصادي القاهرة، محكمة القاهرة الاقتصادية، الدائرة الثانية، جنح اقتصادي، جلسة الجنح والمخالفات بتاريخ 2010/11/27م نشر عبر موقع قوانين الشرق : www.eastlaws.com

كما أن المسؤولية العقدية تختلف باختلاف ما اشتمل عليه العقد من التزامات، وتقسيم الالتزامات إلى التزام بتحقيق نتيجة والتزام ببذل العناية، فالالتزام الأول هو الذي يتعهد به المدين بالقيام بعمل أو الامتناع عن عمل يتعين عليه تحقيق نتيجة معينة، أما الالتزام الثاني فيتعهد المدين ببذل عناية لتنفيذ ما تعهد به من غير الوصول إلى نتيجة معينة [1] .

ولكي تنشأ مسؤولية المدقق العقدية فلابد من وجود فعل الإضرار وضرر وعلاقة سببية بينهما، ويعتبر المدقق مخطئاً ومقصراً في أداء مهامه إذا أخفق في إنجاز واجباته المفروضه عليه بشكل صحيح مخلاً بالعقد الذي يربطه مع الشركة، وإذا كان مدقق الحسابات يتولى مهامه بالإعتماد على قرار التعيين الصادر في الإجتماع السنوي للجمعية العامة دون وجود عقد مكتوب ينظم علاقته مع الشركة، فإن قبول مدقق الحسابات لقرار التعيين يدل ضمناً أنه دخل في تعاقد مع الشركة، وتعهد بأداء الواجبات القانونية فقط، لذا يعتبر مسؤولاً عن خطئه الذي يتمثل بإخلاله بالواجبات التي يفرضها القانون[2] .

فمدقق الحسابات يعتبر مقصراً في أداء مهمته إذا لم يبذل في تنفيذ واجباته العناية المتوقعة منه كشخص مهني سواء من حيث مستوى الأداء أو الأساليب المتبعة، أو قام بإخفاء حقيقة جوهرية تؤثر على صحة المعلومات المالية سواء كان هذا التستر عمداً أم لا، حيث أنه من المفروض أن يعلم بأن إخفاء مثل هذه المعلومات يؤثر على صحة المعلومات المنشورة، أو أغفل لفت النظر إلى مخالفة جوهرية للمبادئ المحاسبية والتدقيقية المتعارف عليها مما يؤثر على صحة البيانات وهو ما نص عليه المشرع الإماراتي في المادة (24) من قانون مزاولة المهنة[3] .

1- مصطفى العوجي،المسؤولية المدنية، ج2 ،منشورات الحلبي، بيروت ، 2004 ،ص 35. أيضاً: إيهاب جمال حمدالله وشاح، مسؤولية مدقق الحسابات الخارجي في الشركات المساهمة العامة في القانون الأردني، مرجع سابق، ص125.

2- تحسين يوسف شمخي جبار، النظام القانوني للدفاتر التجارية،ص99-110، بحث منشور في الموقع الإلكتروني آخر زيارة للموقع 2109/1/14 .
http://almerja.com/reading.php?idm=78226

3- "على مدقق الحسابات عند القيام بأعمال التدقيق الإلتزام بقواعد سلوك وآداب المهنة وبالقرارات والأنظمة التي تصدرها الوزارة أو الهيئة لتلك الشركات فيما يتعلق بما يأتي 1_ المعايير والأسس المحاسبية الدولية.2_ ضوابط الحوكمة ومعايير الإنضباط المؤسسي" . أو أذاع ما وقف عليه من أسرار الشركة دون طلب من إدارتها أو من جهة مخولة قانوناً وهو ما وضحه المشرع في المادة 247 من قانون الشركات حيث أنه " يلتزم مدقق الحسابات بالحفاظ

فالتزام مدقق الحسابات هو التزام ببذل عناية الرجل الحريص، فإذا قصر في هذه العناية تحققت مسؤوليته العقدية، ففي هذه الحالة يكون مدقق الحسابات مسؤولاً تجاه الشركة عن خطأ يصل إلى درجة الجسامة، سواء كان متعمد أو غير متعمد، وتعتمد درجة الجسامة على ظروف الحال وطبيعة العمل، كما لو أهمل مدقق الحسابات في اتباع معايير التدقيق وإعداد التقرير، ولم يقم بعمله بالوضع القانوني مما تسبب ضرراً، وبالتالي تقام مسؤوليته العقدية، وعبء إثبات الضرر يقع على الدائن، فإذا انعدم الضرر فلا محل لقيام المسؤولية[1].

كما أن مسؤولية مدقق الحسابات تنعقد أيضاً: إذا علم بأخطاء مجلس الإدارة وتستر عليها، أو إذا كان في وسعه أن يعلم بهذه الأخطاء لو بذل في الرقابة العناية الواجبة عليه، ولكن عدم معرفة مدقق الحسابات لأخطاء مجلس الإدارة لا يعفيه من المسؤولية فمن الضروري التأكد ما إذا كان جهل المدقق بهذه الأخطاء يرجع إلى تقصير منه أم لا، وهل قام بالرقابة الكافية والفعالة أم لا، أو كان عدم العلم سبباً في تهرب المدقق من المسؤولية[2] .

أما في حال ما إذا كان للشركة أكثر من مدقق واشتركوا في الخطأ كانوا مسؤولين قبل الشركة بالتضامن، ويطبق هذا الحكم إذا لم يحدد لكل واحد منهم اختصاص معين، أو كان الخطأ مشتركاً، أما إذا كان الخطأ فردياً وقع من أحد المدققين فلا يسأل عنه إلا إذا كان هذا المدقق المختص، وكذلك لا يسأل بقية المدققين عن خطأ وقع من أحدهم في دائرة اختصاصه فقط، وإذا ثبت الخطأ المشترك من المدققين على سبيل الضمان يدفع التعويض المستحق للشركة عن الأضرار الناشئة عن ذلك الخطأ كل بنسبة خطئه[3]

و من الأمثلة على عدم صحة البيانات الواردة في التقرير السنوي المقدم من المدقق إلى الجمعية العامة، إفشاء الأسرار كما ذكرنا سابقاً، حيث يتحمل مدقق الحسابات المسؤولية عن صحة البيانات الواردة، ويلتزم بالتعويض عن أي ضرر يلحق بالشركة [4]

=

على سرية بيانات الشركة التي أطلع عليها بسبب قيامه بمهام وظيفته لدى الشركة...". يقابله المادة 108 قانون الشركات المصري. المادة 231 قانون الشركات الكويتي.

1- أحمد محمود المساعدة، المسؤولية المدنية لمدقق الحسابات في شركة المساهمة، مجلة العلوم الاجتماعية والإنسانية، الجزائر،2011 ، ص92.

2- إيهاب جمال حمدالله وشاح، مسؤولية مدقق الحسابات الخارجي في الشركات المساهمة العامة في القانون الأردني، مرجع سابق،ص114.

3- تطبيقاً للمادة 253 من قانون الشركات الإماراتي، والمادة 109 من قانون الشركات المصري، والمادة 232 من قانون الشركات الكويتي.

4- المادة (253) قانون الشركات الإماراتي .

وقد جاء حكم المحكمة الإتحادية العليا [1]:في الحكم الصادر لأطراف الدعوى التي تربطهم علاقة عقدية وهي عقد المقاول، بأن الضرر الذي أصاب المطعون (صندوق النقد العربي) لم يكون مباشراً حتى يسأل المطعون ضده(مدقق الحسابات)، وإنما كان نتيجة لفعل الإختلاس والتزوير العائد لصندوق النقد العربي، فالمحكمة حكمت بإلزام المدقق بدفع التعويض.

يرى الباحثان بأن المحكمة غير صائبة بأن جعلت مدقق الحسابات مسؤولاً بتعويض الطاعن باعتباره مخلاً بالتزاماته العقدية، دون ذكر هذه الإلتزامات، فإذا قام المدقق ببذل العناية في تنفيذ التزاماته الواردة في العقد ولا يوجد إي إهمال من جانبه فلا يعتبر المدقق مخلاً، فيؤخذ بالسبب الآخر الخارج عن عمل المدقق ألا وهو الاختلاس والتزوير من تابعي الطاعن.

وفي قضية أخرى مشابهة عرضت لدى القضاء المصري، لم يثبت فيها المدعي بالحق المدني ما نسب لمراقب الحسابات بقيام العمد في تقديم بيانات كاذبة، ووقائع غير صحيحة، وعرضها على الجمعية العمومية، فرفضت الدعوى المدنية وحكم بالبراءة من الجنحة المنسوبة: [2].

المطلب الثاني

المسؤولية التقصيرية لمدقق الحسابات

تنشأ مسؤولية مدقق الحسابات عن الفعل الضار عند ارتكابه لفعل يلحق ضرراً بمن يقوم بتدقيق حساباتهم وقوائمهم المالية أو ضد الغير وهي الحالة الغالبة وأركان الفعل الضار هي: الفعل الضار والضرر والسببية[3] .

تستند أغلب الأعمال التي يقوم بها مدقق الحسابات على العقد الذي يبرم بينه وبين الشركة، لذلك نجد في غالبية الأحيان أن مسؤوليته التعاقدية أكثر وجوداً في الحياة العملية من مسؤوليته التقصيرية، مع ذلك فإن هذه الأخيرة قد توجد في حالات محددة يكون فيها الضرر قد أصاب المساهمين في الشركة أو الغير وكان هذا الضرر ناشئاً عن خطأ المدقق التقصيري، ويتحقق هذا الخطأ عندما يكون ناشئاً عن الإخلال بالالتزام عام ولا يكون ناشئاً عن الإخلال بالتزام عقدي وإنما ينشأ عن الإخلال بالتزام تقصيري وترتب عليه مسؤولية تقصيرية[4] .

1- المحكمة الإتحادية العليا، الأحكام المدنية والتجارية، الطعن رقم 100- لسنة 24 قضائية، 2005/11/22، مكتب 27، جزء4، ص 2546.

2- انظر في الجنحة رقم 2005 لسنة 2010م جنح اقتصادي القاهرة، محكمة القاهرة الاقتصادية، الدائرة الثانية، جنح اقتصادي، جلسة 2011/2/26 ، منشور عبر موقع شبكة قوانين الشرق : www.eastlaw.com

3- حسام حسني الرشيد، المسؤولية المدنية لمدقق الحسابات في قانون ضريبة الدخل الأردني، مرجع سابق، ص 36.

4- رضوان أبو زيد، الشركات التجارية في القانون المصري المقارن، دار الفكر العربي، مصر، بدون طبعة، 1989، ص 34.

فالمشرع الإماراتي من خلال المادة (23/ثانياً) من قانون تنظيم مهنة مدققي الحسابات نص على أنه " يسأل مدقق الحسابات من الأشخاص الطبيعين عن تعويض الضرر الذي يلحق بالعميل أو الغير..."

وذكرت نفس المادة / ثالثاً على أنه " إذا تولت التدقيق شركة قامت مسؤولية الشركاء التضامنية في مواجهة الغير عما يلحق هذا الغير من أضرار بسبب ما يقع من أخطاء أو تقصير في مزاولة المهنة..." .

فالمشرع الإماراتي جعل مسؤولية المدقق سواء كان شخص طبيعي أو معنوي مدنياً أمام الغير ويطبق عليهم المبادئ العامة في القانون التجاري والمدني[1]

فالمسؤولية التقصيرية هي التي تنشأ نتيجة الإخلال بالتزام قانوني عام يفرض عدم الإضرار بالغير[2] ، وهي مسؤولية المدقق تجاه الأطراف الأخرى التي تضررت مصالحهم بسبب اعتمادهم على تقرير المدقق.

فمدقق الحسابات إذا نجم عن المهام والواجبات المفروضة عليه قانوناً إضراراً بغيره مما لا يرتبط به علاقة عقدية، فإنه يسأل عن ذلك الإضرار، ذلك أن المدقق يلتزم بعدم إلحاق الضرر بالغير من مستخدمي القوائم المالية، حيث أنهم يعتمدون على تقرير المدقق مما تحتويه هذه القوائم المالية من معلومات محاسبية في اتخاذ القرارات الاقتصادية [3].

والمقصود بالغير(الطرف الثالث): جميع الأطراف التي تعتمد على القوائم المالية وما تحتويه من معلومات محاسبية في اتخاذ القرارات الإقتصادية المختلفة، بخلاف العميل (الطرف الذي قام بالتوقيع على العقد مع المدقق)، ومن بين هذه الأطراف الدائنين، حملة الأسهم، البائعيين، البنوك، المستهلكين، المستثمرين...الخ[4] .

كما أن مستخدمي الطرف الثالث يتوقعون من مدقق الحسابات أن يتضمن تقريره الكفاية الفنية والنزاهة والموضوعية والاستقلال التام والحياد، كما يتوقعون منه اكتشاف الأخطاء الجوهرية التي تؤثر على قائمة المركز المالي وقائمة الدخل ومنع إصدار القوائم المالية المضللة[1] .

1- يقابله المادة (109) من قانون الشركات المصري حيث نص على أنه " يكون مراقب الحسابات مسؤولاً قبل الشركة عن تعويض الضرر الذي يلحقها بسبب الأخطاء التي تقع منه ...". والمادة (232) من قانون الشركات الكويتي على أنه"يكون مراقب الحسابات مسؤولاً عن البيانات الواردة في تقريره وعن كل ضرر يصيب الشركة والمساهمين أو الغير بسبب الأخطاء التي تقع منه.

2- السنهوري، الوسيط في القانون المدني، مرجع سابق، ص847 .

3- فراس موسى أبو ريشة، المسؤولية المدنية لمجلس الإدارة في الشركة المساهمة وفقاً للقانون الأردني، رسالة ماجستير، جامعة عمان العربية، كلية القانون، الأردن، 2017 ، ص51 . أيضاً:معين عمر عيد المومني، التنظيم القانوني لمهمة مدقق الحسابات في الشركات المساهمة العامة، مرجع سابق، ص149.

4- فراس موسى أبو ريشة، المسؤولية المدنية لمجلس الإدارة في الشركة المساهمة وفقاً للقانون الأردني، مرجع سابق، ص52.

إن إخلال مدقق الحسابات بمهام عمله أو تقصيره أو إهماله فيها يترتب عليه – بالإضافة إلى مسؤوليته العقدية تجاه الشركة أو المساهمين – مسؤولية تقصيرية تجاه الغير حسني النية كالدائنين أو المستثمرين الذين اعتمدوا على تقرير مدقق الحسابات في تعاملهم مع الشركة [2]. فوفقاً للقواعد العامة في المسؤولية التقصيرية في القانون الإماراتي فإن "**كل إضرار بالغير يلزم فاعله ولو غير مميز بضمان الضرر**" . ووفقاً لتكييفنا لطبيعة مسؤولية مدقق الحسابات في مواجهة الغير على أنها مسؤولية تقصيرية تقوم وفقاً للقانون المدني الإماراتي على إلحاق 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 للأصول المهنية المتعارف عليها أو إهماله في إتباع معايير المحاسبة الدولية[3] .

وعليه فإن مدقق الحسابات الذي يلحق ضرر بالغير جراء عمله فإنه يسأل عن تعويض الأضرار الناشئة عن فعله سواء تلك الأضرار المتحققة فعلاً أو تلك التي كانت مجرد كسب فائت[4] .

ويرجع أساس مسؤولية مدقق الحسابات الناجمة عن ممارسته لمهنة التدقيق إلى أن المدقق مجاز لها قانوناً بممارسة مهنة التدقيق على أساس أنه يملك المعرفة والمشورة والرأي إلى الجمهور بصفة عامة، ومن حق هذا الجمهور أن يعتمد على رأيه في تعامله مع الشركة التي يدقق حساباتها، فإن تضرر هذا الغير من ذلك حق له المطالبة بالتعويض بعد أن يثبت خطأ المدقق وما أصابه من ضرر والعلاقة السببية بين الخطأ والضرر[5] .

ومن الأمثلة على ذلك: إذا ارتكب المدقق مخالفة للواجبات المفروضة عليه بموجب قواعد القانون، كمخالفته واجب المحافظة على أسرار الشركة التي اطلع عليها فإنه يعرض نفسه إضافة إلى احتمالية العزل

=

1- عبدالمهدي عباس محمد، دراسة فجوة التوقعات بين مدققي الحسابات ومستخدمي التقارير المالية، مجلة العلوم الاقتصادية،العراق، مج4، ع5، 2005، ص2 . أيضاً: هدى خليل ابراهيم الحسني، مسئولية مراقب الحسابات، مرجع سابق، ص16.

2- فياض بن ملفي القضاة، مدى فعالية رقابة مدقق الحسابات على أعمال مجلس الإدارة في الشركات المساهمة العامة في القانون الأردني، مرجع سابق، ص63.

3- المادة (253) من قانون الشركات الإماراتي والمادة(23) من قانون تنظيم مهنة مدققي الحسابات ذلك حيث نص على أنه" يسأل مدقق الحسابات عن تعويض الضرر الذي يلحق بالعميل أو بالغير بسبب الخطأ أو التقصير المهني الذي يصدر عنه في أداء مهنته...".

4- المادة (292) على أنه" يقدر الضمان في جميع الأحوال ما لحق المضرور من ضرر وما فاته من كسب بشرط أن يكون ذلك نتيجة طبيعية للفعل الضار".

5- عبد المهدي عباس محمد، دراسة فجوة التوقعات بين مدققي الحسابات ومستخدمي التقارير المالية، مرجع سابق،ص2 .

إلى المسؤولية عن تعويض الشركة عن الأضرار التي لحقت بها[1] . وكذلك مدقق الحسابات الذي يخالف الحظر المفروض عليه وعلى موظفيه من المضاربة بأسهم الشركة التي يدقق حساباتها يكون أيضاً مسؤولاً عن تعويض أي ضرر يترتب عليه مخالفته لهذا الحظر إضافة إلى احتمالية العزل من مهمته [2].

ولم يمنع قانون الشركات الإماراتي والمصري والكويتي من اختيار أكثر من مدقق حسابات. وإذا تم اختيار أكثر من مدقق فإن التضامن فيما بينهم مفترض بنص القانون وذلك في حالة اشتراكهم في وقوع الضرر وهذا ما نصت عليه المشرع الإماراتي والقوانين المقارنة بشكل صريح[3] .

وخيراً فعل المشرع الإماراتي بنصه على هذا وذلك لتوفير ضمانة أكبر للمتضررين جراء إهمال وتقصير مدققي الحسابات حيث أنه يمكن للشخص المتضرر الرجوع عليهم منفردين أو مجتمعين.

وكذلك يحق للمتضرر من خطأ مدقق الحسابات أن يعود على هذا الأخير بالتعويض عن الضرر الواقع فعلاً والربح الفائت استناداً إلى المادة(2/23) من قانون تنظيم مهنة مدققي الحسابات. وإن كانت المادة(292) من القانون المدني الإماراتي قد أجازت التعويض عن مالحق المضرور من ضرر ومافاته من كسب على أن ذلك مقتصر على المسؤولية التقصيرية[4] . ومع ذلك فإن نص المادة (2/23) من قانون تنظيم مهنة مدققي الحسابات يعد نصاً خاصاً مقارنة مع المادة(292) من القانون المدني الإماراتي له الأفضلية في التطبيق وسواء أكان أساس المسؤولية هو المسؤولية التقصيرية أو العقدية.

ونلاحظ أنه في الآونة الأخيرة بدأت تتسع دائرة مسؤولية مدقق الحسابات تجاه الغير (الطرف الثالث)، " وذلك كنتيجة طبيعية لتزايد اعتماد الغير على المعلومات المحاسبية والتقارير المالية في اتخاذ القرارات الإقتصادية المختلفة، ولا شك أن هذا سيؤدي إلى تزايد مسؤولية مدقق الحسابات تجاه الغير، بحيث تغطي كذلك الإهمال العادي، وسيكون لذلك أثر كبير على المسؤولية القانونية للمدقق" [5].

---

1 - المادة (247) قانون الشركات الإماراتي . المادة (108) قانون الشركات المصري. المادة (231) قانون الشركات الكويتي.

2- المادة (248) قانون الشركات الإماراتي . المادة(104) قانون الشركات المصري. المادة(20) قانون مزاولة مهنة مراقبة الحسابات في الكويتي.

3- المادة (2/23)"...فإذا تعدد مدققوا الحسابات قامت مسؤوليتهم التضامنية ما لم يمكن نسبة الضرر لإهمال أو تقصير أحدهم". والمادة (109) من قانون الشركات المصري"... وإذا كانت للشركة أكثر من مراقب واشتركوا في الخطأ كانوا مسؤولين قبل الشركة بالتضامن...". المادة(232) قانون الشركات الكويتي.

4- المادة (292) "يقدر الضمان في جميع الأحوال ما لحق المضرور من ضرر وما فاته من كسب..."

5 - إيهاب جمال حمدالله وشاح، مسؤولية مدقق الحسابات الخارجي في الشركات المساهمة العامة في القانون الأردني، مرجع سابق، ص116 .انظر أكثر: علاء زياد صبحي، دراسة تحليلية لآراء المدققين والمحامين حول المسؤولية القانونية للمدقق الخارجي تجاه الطرف الثالث، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 2 ،العدد1، ،2006، ص12.

الخاتمة

بعد الانتهاء من كتابة البحث، نعرض لأهم النتائج والتوصيات وفق التالي:

أولاً: النتائج

1_ تكون مسؤولية المدقق عقدية عند إخلاله بالإلتزامات العقدية التي تربطه بالشركة، في حين تكون تقصيرية عند إخلاله بالتزام عام.

2_ نلاحظ أن المشرع الإماراتي لم يحدد طبيعة مسؤولية مدقق الحسابات هل هي عقدية أم تقصيرية، الأمر الذي يقتضي منا الرجوع إلى القواعد العامة في المسؤولية المدنية، حيث حدّد القانون المدني مع اجتهادات القضاء متى تكون المسؤولية عقدية أو تقصيرية وأساس كل منهما كما بيّنا في متن البحث.

3_ يسأل مدقق الحسابات عن الخطأ مهما كانت درجة الجسامة جسيماً أم يسيراً متعمداً أم غير متعمد.

4_ عند وجود أكثر من مدقق واشتركوا في الخطأ فالمسؤولية تكون تضامنية فيما بينهم.

5_ نعتقد بأنه يجب تشديد مسؤولية مدقق الحسابات حيث يلتزم ببذل العناية الفنية التي تقتضيها أصول مهنته.

وهذه النتائج جعلتنا نفكر في أن نقدم مجموعة من التوصيات التي من شأنها أن تطور في مهنة مدقق الحسابات في الإمارات خاصة بالشكل الذي يخدم متطلبات الإقتصاد الوطني، وفق التالي:

ثانياً: التوصيات

1_ ضرورة رفع مستوى الأداء المهني لمدقق الحسابات وكفاءته لتمكينه من بذل العناية المهنية تجاه الشركة والغير.

2_ توعية المدقق بالإجراءات والأساليب التي يجب مراعاتها عند تدقيقه للبيانات المالية كي يدفع نفسه عن مخاطر المساءلة القانونية كتعيين مستشار قانوني في شركة المساهمة العامة.

3_إضافة نص لقانون تنظيم مهنة تدقيق الحسابات الإماراتي يتضمن التأمين الإلزامي ضد الأخطاء التي يرتكبها مدقق الحسابات.

قائمة المراجع

أولاً: الكتب:

1_ أحمد عبدالله الكندري، النظرية العامة لمصادر الالتزام غير الإرادية، جامعة الجزيرة، دبي، بدون طبعة، 2013 .

2_ بشار طلال المؤمني وآخرون، شرح مصادر الإلتزام غير الإرادية في قانون المعاملات الإماراتية، مكتبة الجامعة، الشارقة، الطبعة الأولى، 2015.

3_ رضوان أبو زيد، الشركات التجارية في القانون المصري المقارن، دار الفكر العربي، مصر، بدون طبعة، 1989.

4_ سليمان مرقس، شرح القانون المدني، المطبعة العالمية، القاهرة، الطبعة الأولى، 1964

5_ سلامة عبدالصانع أمين علم الدين، النظام القانوني لمراقب الحسابات، دار النهضة العربية، القاهرة، بدون طبعة، 2016.

6_ سلامة عبدالصانع أمين علم الدين، دور الرقابة في حوكمة الشركة، دار النهضة العربية، القاهرة، بدون طبعة، 2016 .

7_ عبدالرزاق السنهوري، الوسيط في القانون المدني، نظرية الإلتزام بوجه عام، ج1، دار إحياء التراث، بيروت، دون سنة نشر.

8_ عدنان السرحان، المصادر غير الإرادية (الحق الشخصي)، إثراء للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى،2010

9_ عمر السيد أحمد عبدالله، مسئولية الشخص عن فعله في قانون المعاملات المدنية الإماراتي مقارنة بالقانون المصري، دار النهضة العربية، القاهرة، 1995 .

10_ علي سيد قاسم، مراقب الحسابات، دار الفكر العربي، القاهرة، بدون طبعة،1991.

11_ عبدالحكم فوده، الخطأ في نطاق المسؤولية التقصيرية، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، بدون طبعة، 1996.

12_ فاروق الأباصيري، أحكام المسؤولية التقصيرية في قانون المعاملات المدنية الإماراتي، إثراء للنشر والتوزيع، عمان، 2010.

13_ محمد المرسى زهرة، الفعل الضار والفعل النافع، بدون ناشر، الطبعة الأولى،2002

14_ مصطفى الزرقاء، الفعل الضار والضمان فيه، دار القلم، دمشق، الطبعة الأولى،1988 .

15_ مصطفى العوجي،المسؤولية المدنية، الجزء2، منشورات الحلبي، بيروت، بدون طبعة، 2004 .

ثانياً: بحوث ومقالات

1_ أحمد محمود المساعدة، المسؤولية المدنية لمدقق الحسابات في شركة المساهمة، مجلة العلوم الإجتماعية والإنسانية، الجزائر، 2011.

2_ الشهابي إبراهيم الشهابي الشرقاوي، المسؤولية المدنية عن الأضرار النووية في القانون الاماراتي في ضوء القواعد العامة للمسؤولية، مركز بحوث الشرطة، الشارقة، مج24، ع92، 2015 .

3_ بشار طلال أحمد المؤمني، المسؤولية المدنية الناتجة عن جراحة إزالة السمنة، دراسة قانونية تحليلية، المجلة الأردنية في القانون والعلوم السياسية، الأردن، المجلد9، العدد2، 2017 .

4_ خالد بن محمد بن عبدالله عطيه، المسؤولية التقصيرية للسلطات العامة في القانون الانجليزي، دراسة مقارنة ، جامعة القاهرة، القاهرة، 2005

5_ ربيعة غيث، مسؤولية مراقبي الحسابات، المجلة المغربية للادراة المحلية والتنمية، المغرب، العدد62 ،2005 .

6_ ربيعة رمضان محمد، دراسة العلاقة بين جودة المراجعة الداخلية واكتشاف مراقبو الحسابات للغش في القوائم المالية، جامعة عين شمس، القاهرة، المج20،العدد3، 2016.

7_ سامر سهيل حجازين، المسؤولية المدنية لرئيس وأعضاء مجلس الإدارة في الشركات المساهمة الخاصة في ظل قانون الشركات الأردني، جامعة الشرق الأوسط، الأردن.

8_ صبا أحمد سعيد، نظام مقترح لرقابة الجودة على أداء مساعدي مراقبي الحسابات، جامعة الموصل، كلية الادراة والاقتصاد، قسم المحاسبة ،العراق، 2009.

9_ صدقي سليم خان نعمان، أساس المسؤولية التقصيرية ومسؤولية عديمي التمييز في القانون المدني العراقي، مجلس القضاء، العراق، 2012.

10_ علاء زياد صبحي، دراسة تحليلية لآراء المدققين والمحامين حول المسؤولية القانونية للمدقق الخارجي تجاه الطرف الثالث، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 2 ،العدد1 ، 2006 .

11_ عبدالمهدي عباس محمد، دراسة فجوة التوقعات بين مدققي الحسابات ومستخدمي التقارير المالية، مجلة العلوم الاقتصادية،العراق، المجلد4،العدد5، 2005.

12_ فياض بن ملفي القضاة، مدى فعالية رقابة مدقق الحسابات على أعمال مجلس الإدارة في الشركات المساهمة العامة في القانون الأردني، رسالة ماجستير، جامعة مؤتة، المجلد1، العدد2، الاردن، 2009 .

13_ كوثر عبدالفتاح الأبجي، مسؤولية مراقب الحسابات في دولة الإمارات، دراسات الخليج والجزيرة العربية، العدد51.

14_ لحسن العيوض، مسئولية مراقب الحسابات في ضوء القانون رقم 17.95 المتعلق بشركات المساهمة، مجلة المنارة للدراسات القانونية والإدارية، المغرب، عدد خاص، 2017 .

15_ محمد صديق محمد عبد الله، عبيدة عامر مرعي الربيعي، المسؤولية المدنية لمراقب الحسابات في الشركات المساهمة، جامعة كركوك، العراق.

16_ نوري حمد خاطر، تحديد فكرة الخطأ الجسيم في المسؤولية المدنية، مجلة المنارة للبحوث والدراسات، الأردن، المجلد7،العدد3.

17_ هدى خليل ابراهيم الحسيني، مسئولية مراقب الحسابات، مجلة كلية بغداد للعلوم الإقتصادية، العراق، العدد28، 2011.

ثالثاً: الرسائل الجامعية:

1_ إيهاب جمال حمدالله وشاح، مسؤولية مدقق الحسابات الخارجي في الشركات المساهمة العامة في القانون الأردني،

2_ حسام حسني الرشيد، المسؤولية المدنية لمدقق الحسابات في قانون ضريبة الدخل الأردني، رسالة ماجستير، جامعة جرش، كلية القانون، الأردن،2013،ص36 .

3_ عبدالسلام بن طناف سالم العوائد، المركز القانوني لمدقق الحسابات في الشركة المساهمة العامة، رسالة ماجستير، جامعة آل بيت، كلية القانون، الأردن، 2011 .

4_ فراس موسى أبو ريشة، المسؤولية المدنية لمجلس الإدارة في الشركة المساهمة وفقاً للقانون الأردني، رسالة ماجستير، جامعة عمان العربية، كلية القانون، الأردن، 2017 .

5_ معين عمر عيد المؤمني وآخرون، التنظيم القانوني لمهمة مدقق الحسابات في الشركة المساهمة العامة، رسالة دكتوراه، جامعة العلوم الإسلامية العالمية، الأردن، 2015.

رابعاً: المصادر الإلكترونية:

1_ تحسين يوسف شمخي جبار، النظام القانوني للدفاتر التجارية، 2017، ص99-110، بحث منشور في الموقع الإلكتروني:
http://almerja.com/reading.php?idm=78226

2_ شبكة قوانين الشرق : www.eastlaw.com

3_ موقع دار المنظومة: www.mandumah.com

خامساً: القوانين:

1_ قانون الشركات الإماراتي رقم (2) لسنة 2015 .

2_ قانون الشركات المصري رقم (159) لسنة 1981.

3_ قانون الشركات الكويتي رقم (1) لسنة 2016 .

4_ قانون تنظيم مهنة مدققي الحسابات في الأمارات رقم (12) لسنة 2014 .

5_ قانون مزاولة مهنة مراقب الحسابات الكويتي رقم (5) لسنة 1981 .

6_ قانون مهنة المزاولة والمراجعة في مصر رقم (133) لسنة 1951 .

7_ قانون المعاملات المدنية الإماراتي رقم (5) لسنة 1985 والمعدل بالقانون رقم (1) لسنة 1987.

8_ القانون المدني المصري وتعديلاته رقم (131) لسنة 1948 .

9_ القانون المدني الكويتي رقم (67) لسنة 1980 .

سادساً: المراجع الأجنبية.:

1_ Companies and securities law review committee, civil liability of company auditors, discussion paper no.3, 1985.

2_ Peter forstmoser, the duties and liabilities of auditors under Swiss law, Journal of Comparative Business and Capital Market Law, North-Holland, 1983.

3_ Soud Matar, The Impact of Legal Responsibility of External Auditors on Auditing Quality and Investment Level, Ph.D. Department of Economics & Finance, Brunel University,2012.