



The role of the auditor in a joint-stock company

Ibrahim Salman Rashid

Faculty of Law - Al-Mashreq University

Abstract:

This research examines the legal and supervisory role of the auditor in joint-stock companies in accordance with the provisions of the Iraqi Companies Law. This role is of great importance in ensuring the financial stability of the company, enhancing confidence in financial statements, and protecting the rights of shareholders, creditors, and other stakeholders. The role of the auditor is no longer limited to accounting auditing alone; rather, it has expanded to include legal oversight, the detection of violations, and drawing attention to areas of deficiency in the company's management.

Keywords: Auditor, financial statements, control, company management.



<https://doi.org/10.66734/0vf8jt36>

Email :

Ibrahim.salman@uom.edu.iq

Submitted: 21-5-2026

Revised: 10-7-2024

Accepted: 14-7-2026

Published: 3-9-2026

Authors: 2026, College of Law - Sumer University. This is an open- access article under the CC BY 4.0 <https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/>



دور مراقب الحسابات في الشركة المساهمة

م. إبراهيم سلمان رشيد

كلية القانون - جامعة المشرق

الملخص

يتناول هذا البحث دراسة الدور القانوني والرقابي لمراقب الحسابات في الشركة المساهمة وفقاً لأحكام قانون الشركات العراقي، لما لهذا الدور من أهمية بالغة في ضمان سلامة المركز المالي للشركة، وتعزيز الثقة بالقوائم المالية، وحماية حقوق المساهمين والدائنين وأصحاب المصالح. إذ لم يعد دور مراقب الحسابات مقتصرًا على التدقيق المحاسبي فحسب، بل امتد ليشمل الرقابة القانونية والكشف عن المخالفات والتنبيه إلى أوجه القصور في إدارة الشركة.

الكلمات المفتاحية: مراقب الحسابات، القوائم المالية، الرقابة، إدارة الشركة

المقدمة

أولاً/ التعريف بموضوع البحث: -

تعدّ الشركات المساهمة من أهم الكيانات الاقتصادية في العصر الحديث، إذ تلعب دوراً محورياً في تحريك عجلة الاقتصاد الوطني وجذب رؤوس الأموال، لما تتميز به من قدرة على تجميع عدد كبير من المساهمين وتوزيع رأس المال إلى أسهم قابلة للتداول. ونظراً لطبيعة هذا النوع من الشركات، برزت الحاجة إلى إيجاد آلية رقابية تضمن سلامة الإدارة المالية وحماية حقوق المساهمين والدائنين.

ومن هنا جاء دور مراقب الحسابات بوصفه جهازاً رقابياً مستقلاً، يتولى مراجعة حسابات الشركة والتحقق من صحتها ومدى التزامها بالقوانين والأنظمة المعمول بها، ولا يقتصر دور مراقب الحسابات على الفحص المحاسبي فحسب، بل يمتد ليشمل الكشف عن المخالفات المالية والتنبيه إلى أي تجاوزات قد تقوم بها إدارة الشركة.

ثانياً/ أهمية البحث:

لهذا البحث أهمية كبيرة وذلك لعدة أسباب من أهمها هي أن دور مراقب الحسابات هو دور جوهري في ضمان سلامة النشاط المالي للشركة الذي يتولى تدقيق الحسابات والسجلات المالية والتحقق من صحة الميزانية وحساب الأرباح والخسائر، بما يعكس المركز المالي الحقيقي للشركة، كما يساهم في تعزيز الثقة بين الشركة والمساهمين والدائنين والجهات الرسمية ويعد وسيلة رقابة فعالة على إدارة الشركة للحد من الأخطاء أو التجاوزات المالية، كما يساعد في مساعدة الهيئة العامة على اتخاذ قراراتها على أساس سليم، فضلاً عن دوره في ضمان

التزام الشركة بأحكام قانون الشركات والأنظمة المحاسبية النافذة مما يحقق حماية الأموال الشركة واستقرار المعاملات التجارية.

ثالثاً- إشكالية البحث:

أهم إشكاليات المتعلقة بمراقبة الحسابات في القانون العراقي هي ضعف استقلاليتها بسبب تعيينه وتحديد أجره من قبل الهيئة العامة وقصور النصوص التشريعية في تحديد مسؤوليته وحدودها بشكل دقيق، فضلاً عن ذلك يواجه مراقب الحسابات صعوبات عملية في الحصول على جميع المعلومات والبيانات من إدارة الشركة من ما يحد من فعالية دوره الرقابي ويؤثر على جودة التقارير المقدمة.

رابعاً/هدف البحث :

يهدف هذا البحث إلى بيان الدور القانوني والرقابي لمراقب الحسابات في الشركة المساهمة وفقاً لقانون الشركات العراقي، والقانون المصري وبيان أثر التزامه بالاستقلال والحياد والكفاءة المهنية في تعزيز الثقة بالقوائم المالية وحماية حقوق المساهمين وأصحاب المصالح، مع إبراز دور الفقه في تفسير وتنظيم مسؤولياته وتقييم كفاية التنظيم التشريعي.

خامساً/منهجية البحث:

اعتمدنا في هذا البحث على أكثر من منهج علمي، وذلك بما ينسجم مع طبيعة موضوعه وأهدافه. من خلال المنهج التحليلي للنصوص والأفكار القانونية ذات الصلة بموضوع البحث، وبيان مضامينها واثارها القانونية، فضلاً عن عرض ومناقشة آراء الفقه، ومحاولة الربط بينها للوصول إلى نتائج علمية دقيقة. كما تم الاستعانة بالمنهج المقارن في المواضيع التي اقتضت ذلك، ولا سيما عند المقارنة بين أحكام القانون لعراقي وأحكام التشريعات الأخرى، بهدف إبراز أوجه التشابه والاختلاف بينهما، وبيان مدى توافق كل منهما مع مبادئ العامة والاتجاهات الفقهية الحديثة، وبما يسهم في تعزيز التحليل القانوني ودعم نتائج البحث. ويُعد الجمع بين المنهجين التحليلي والمقارن أمراً تفرضه طبيعة الموضوع، ولا سيما في ظل الدمج بين لجانين القانوني والفقهي، الأمر الذي أسهم في تقديم معالجة علمية متكاملة، والابتعاد عن الطرح الوصفي المجرد، بما يحقق أهداف البحث ويعزز قيمته العلمية.

سادساً/ نطاق البحث:

يقتصر هذا البحث على دراسة التنظيم القانوني لمراقب الحسابات ودوره في الشركات المساهمة وفقاً لقانون الشركات العراقي والمصري النافذ، مع التركيز على بيان مراقب الحسابات وشروط تعيينه، وحقوقه، واجباته، ومسؤوليته المدنية والجزائية، ومدى استقلاله عن إدارة الشركة، كما يسلط البحث الضوء على دور

الفقه في تفسير النصوص القانونية المتعلقة بمراقب الحسابات، وتحليل أوجه القصور التشريعي واقتراح الحلول المناسبة لمعالجتها، دون التوسع في الجوانب المحاسبية أو الأنظمة المقارنة إلا بالقدر الذي يخدم الدراسة.
سابعاً/ خطة البحث:

انطلاقاً من أهمية دور الذي يؤديه مراقب الحسابات في الشركة المساهمة ولاسيما في مجال الرقابة على الحسابات وضمان سلامة القوائم المالية تم تقسيم هذا البحث إلى مبحثين، نتناول في الأول ماهية مراقب الحسابات، ونبحث في الثاني: دور الرقابة الفعالة لمراقب الحسابات في الشركة المساهمة.

المبحث الأول

ماهية مراقب الحسابات

إن أهمية الرقابة على حسابات الشركة وتحديد المركز المالي للشركة له دور في تحديد اغراض الشركة أو الهدف الذي أنشأت من أجله؛ لأن الشركة تسعى غالباً إلى تحقيق الربح، وإن تحديد الشركة رابحة أم خاسرة يتم تحديده عن طريق جرد الذمة المالية للشركة خلال السنة المالية للشركة، وهذا الدور هو على عاتق مراقب الحسابات في الشركة، لذلك أصبح من الضرورة تعريف مراقب الحسابات وبيان شروط تعيينه، ونظراً للمهام المتنوعة والجسيمة، التي يتحملها مراقب الحسابات داخل الشركة، سيتم التطرق في هذا المبحث إلى تعريف مراقب الحسابات وواجباته في الشركة المساهمة وطرق تعيينه في الشركة^(١)، كالآتي:

المطلب الأول: التعريف بمراقب الحسابات.

المطلب الثاني: واجبات مراقب الحسابات في الشركة المساهمة.

المطلب الأول

التعريف بمراقب حسابات في الشركة المساهمة

تحتل الشركات بصفة عامة أهمية في ظل الاقتصاد الحر، فأن الشركة المساهمة هي أهم مظهر من مظاهر النظام الرأسمالي، إذ هي هيكل قانوني تمكن بفضل هذا النظام في التغلغل والدخول إلى المجال الاقتصادي سواء على صعيد الاقتصاد الوطني أو الداخلي، ولهذا الدور الكبير للشركات المساهمة في المجال الاقتصادي، وضعت أغلب التشريعات أحكام تتعلق بتكوينها أو نشاطها الذي تمارسه^(٢)، ونظراً لدور مراقب الحسابات الجوهرية في الشركة المساهمة قد تطرق له المشرع العراقي سواء كان في طرق تعيينه أو شروط هذا التعيين والمهام الموكلة إليه وما يتعلق به في قانون الشركات رقم ٢١ لسنة ١٩٩٧ ونظم ما يتعلق به في المواد (١٣٩-١٣٣)^(٣)، الأمر الذي يستوجب تقسيم هذا المطلب إلى فرعين كالآتي:

الفرع الأول: المقصود بمراقب الحسابات في الشركة المساهمة.

الفرع الثاني: الشروط الواجب توافرها لتعيين الشخص كمراقب حسابات.

الفرع الأول

المقصود بمراقب الحسابات في الشركة المساهمة

يعد مراقب الحسابات جهازاً أوجده المشرع لرقابة الشركة والتدقيق في حساباتها وماليتها، حماية للشركة ذاتها وللمساهمين أنفسهم وللأغيار، من خلال نصه على تعيين مراقب أو مراقبين للحسابات إما وجوباً أو اختياراً في بعض الشركات، وقد أوجب القانون أن يعين في كل شركة مساهمة مراقب أو عدة مراقبين للحسابات وعهد إليهم بمراقبة وتتبع حسابات الشركة^(٤)، ولكن لم تعني قوانين الشركات والأنظمة المنظمة لممارسة مهنة مراقب الحسابات في وضع تعريف لمراقب الحسابات بل اكتفت ببيان الشركات الملزمة بتعيين مراقب الحسابات والشروط الواجب توافرها فيه، وحقوقه وواجباته^(٥)، حيث تنص المواد من (٤٨٥ إلى ٤٨٨) من القانون الأنجلزي على آليات تعيين مدققي حسابات الشركات الخاصة، حيث تنص على أن يتم تعيين المدققين عموماً من قبل المساهمين بقرار عادي. وبالنسبة لأي سنة مالية عدا السنة الأولى، يتم ذلك عادةً في غضون ٢٨ يوماً من تعميم حسابات السنة السابقة على مساهمي الشركة^(٦).

أما الفقه القانوني فقد حاول وضع تعريف لمراقب الحسابات، وعرفه بأنه: (المدقق هو شخص يُعدّ تقريراً مستقلاً لمساهمي الشركة ("الأعضاء") لبيان ما إذا كانت الشركة قد أعدت بياناتها المالية وفقاً لقانون الشركات وقواعد إعداد التقارير المالية الأخرى. ويجب أن يوضح التقرير)، وأيضاً ما إذا كانت حسابات الشركة تعكس صورة حقيقية وعادلة لأوضاعها المالية في نهاية السنة المالية^(٧). وأيضاً عرفه الفقه ذلك (الشخص الذي يتم تكليفه من قبل إدارة الشركة للقيام بإجراء فحص شامل لحسابات الشركة المالية، والتأكد من سلامة ميزانية الشركة، وأيضاً فحص قرارات مجلس إدارة الشركة من حيث تطبيق الأنظمة والتعليمات والقوانين النافذة، وتدقيق ما حققته الشركة خلال ممارسة نشاطها خلال السنة المالية وبيان الأرباح المتحققة والخسائر أن وجدت). بينما عرفه جانب آخر من الفقه على أنه (خبير من الخبراء المتخصصين في مجال الرقابة الدائمة على عمل إدارة الشركة ونظامها المالي والتحقق من وجود انحراف في الإدارة ومدى تطبيق أحكام القانون). كما عرفه الفقه أيضاً بأنه (شخص مكلف بمهمة تدقيق وفحص التقارير المالية للشركة أو المنشأة الاقتصادية لتقييم هذه التقارير المالية ومدى توافقها مع الإرشادات العامة التي تحكم العملية المحاسبية)^(٨).

ويلاحظ من خلال استعراض التعاريف التي أوردها الفقه أنها لا تضع تعريفاً جامعاً مانعاً لمراقب الحسابات وأن كانت تتفق على ضرورة توافر شروط الكفاءة العلمية والمهنية في الشخص الذي يمتن مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات، وأيضاً هذه التعاريف إذا نظر إلى مراقب الحسابات من زاوية ضيقة وأعطى تعريفاً له مبنياً على نوع الالتزام القانوني لمراقب الحسابات بحيث يعطي انطباعاً للقارئ أن تعيين مراقب الحسابات يكون فقط في الشركات المساهمة دون بقية الأنواع الأخرى من الشركات، والبعض منها يهمل ذكر الجهة المختصة

بتعيينه وتحديد مهمته، وعليه يتفق الباحث على أن تعريف مراقب الحسابات على النحو الآتي: (خبير محاسبي مستقل عن المشروع (الشركة) تعينه الهيئة العامة وكيلاً عنها مقابل أتعاب أو أجور متفق عليها لمراجعة الحسابات الختامية ومراقبة تطبيق أحكام القوانين والأنظمة ذات العلاقة ويرفع تقريره في نهاية السنة المالية عن حسابات الشركة^(٩)).

الفرع الثاني

الشروط الواجب توافرها لتعيين الشخص كمراقب حسابات

تختص الجمعية العامة بتعيين مراقب الحسابات، واستثناءً من ذلك يعين مؤسسو الشركة المراقب الأول، ويتولى مراقب الشركة الأول مهمته لحين انعقاد أول جمعية عامة، ويباشر المراقب الذي تعينه الجمعية العامة مهمته من تاريخ تعيينه إلى تاريخ انعقاد الجمعية التالية، ولا يجوز تفويض مجلس الإدارة في تعيين مراقب الحسابات^(١٠)، لذلك فرضت التشريعات مجموعة من الضوابط والشروط الواجب توافرها في مراقب الحسابات لضمان كفاءته وتأكيد حياده واستقلاله في مواجهة مسؤولي الشركة ليمارس النزاهة التي تتطلبها رقابة الأرقام وتدقيق حسابات الشركة، وعليه يمكن تقسيم تلك الشروط إلى طائفتين، كالآتي:

أولاً- الشروط التي تتعلق بالكفاءة العلمية والمهنية لمراقب الحسابات:

نصت المادة (٣٣/أولاً) من قانون الشركات العراقي رقم (٢١) لسنة ١٩٩٧ المعدل على أنه: "...أما حسابات الشركة الخاصة فتخضع للرقابة والتدقيق من قبل مراقبي حسابات تعيينهم الجمعية العمومية للشركة...".^(١١) والجدير بالملاحظة أن هذه المادة لم تنطرق إلى الشروط الواجب توافرها في الشخص الذي يكون مراقباً لحسابات الشركة المساهمة، ويبدو لنا هذا نقص تشريعي يجب على المشرع العراقي معالجته، من خلال وضع شروط مهنية، وذلك على خلاف ما فعل المشرع العراقي في قانون الشركات التجارية الأسبق المرقم (٣١) لسنة (١٩٥٧)^(١٢).

وعليه لغرض التعرف على مستوى التأهيل المهني لمراقب الحسابات في العراق يتعين الرجوع إلى نظام ممارسة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات العراقي الصادر وفق أحكام المادة (٢٢٠) من قانون الشركات العراقي النافذ^(١٣). حيث نصت المادة الأولى من النظام المذكور على أنه: "يمارس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات كل شخص طبيعي أو معنوي مجاز بممارسة هذه المهنة بموجب هذا النظام". كما نصت المادة (٧) من نفس النظام على أنه: تمنح إجازة لمراقب الحسابات لغرض ممارسة المهنة للشخص العراقي وفق الشروط الآتية:

إن مراقب الحسابات يجب أن يكون حاصلاً على مؤهلات أكاديمية جامعية متخصصة في المحاسبة القانونية، سواء شهادة الدبلوم العالي أو شهادة المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، وأيضاً ممكن أن يكون المؤهل شهادة صادرة من المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، وبالإضافة لذلك المؤهل لوحده لا يكفي

بل يجب أن يكون مراقب الحسابات قد اكتسب خبرة عمل تحت التدريب في ديوان الرقابة المالية الاتحادية أو تدرب تحت إشراف مراقب حسابات مدة لا تقل عن سنتين بتفرغ تام من تاريخ حصول مراقب الحسابات على المؤهلات الشهادة المطلوبة، وأيضاً توجد شروط خاصة بالحالة الصحية والسلامة العقلية، وبعد ذلك يؤدي اليمين أمام رئيس المجلس^(١٤).

وبعد توفر الشروط المتقدمة لغرض الحصول على إجازة ممارسة مهنة مراقب الحسابات، يقدم مراقب الحسابات طلب معزز بالمستندات التي تؤيد تحقق الشروط المطلوبة، وتمنح هذه الإجازة لممارسة المهنة للشركات والمؤسسات وفقاً لأحكام النظام، وتنتظر اللجنة المختصة الطلبات وإذا كانت متوافرة الشروط تمنح الإجازة استناداً إلى المادة الثامنة من نظام مهنة ممارسة مراقب الحسابات^(١٥).

ثانياً: الشروط التي تتعلق باستقلال مراقب الحسابات وحياده:

مراقب الحسابات عندما يمارس مهامه الرقابية فهو يجب أن يكون حريص على تدقيق وحماية المصلحة التي تسعى لها الشركة وهي تحقيق الأرباح وكل هذه الأعمال يجب أن تكون بحيادية، ولا جدوى من هذه الرقابة إذا أصبح المراقب أداة في يد إدارة الشركة، ولأصبح خطراً يهدد الشركاء والمساهمين والغير، لأن من شأن ذلك أن يخدع الشركاء المساهمين الذين ينتظرون إلى ما يقدمه إليهم من بيانات غير متوافقة مع حقيقة مركز الشركة المالي، ومن ثم لزم توفير الحياد وضمان الاستقلال الكافي لمراقب الحسابات ليعبر عن رأيه بصدق وأمانة. لضمان استقلالية مراقب الحسابات وحياده، ويجب أن لا يكون لمراقب الحسابات أي صفة كانت إدارية أو غيرها في الشركة، ويمنع أن يكون فيها مساهماً أو موظفاً أو مستشاراً أو مشاركاً في تأسيسها، كما لا يجوز أن يتعامل تعامل خاص مع مجلس إدارة الشركة ومشاركتهم أو أن يكون موظف يعمل لديه، ولا تربطه صلة قرابة بأى شخص يقوم بعمل فني أو إداري أو استشاري في الشركة حتى الدرجة الرابعة^(١٦).

والحكمة من هذا الشرط في التعيين كما يبدو هو ضمان استقلالية المراقبين ودفع الشبهات عنهم وإبعادهم عن مواطن الريبة والظنون والتشكك في نزاهتهم، إذ لا يجوز لمراقب الحسابات أن يبدي رأيه في البيانات المالية لشركة تكون له مصلحة فيها، وقد نص على هذا الشرط القانونان المصري^(١٧)، أوجب المشرع المصري أن لا يعمل قبل انتهاء ثلاث سنوات مراقب الحسابات في الشركة المساهمة من تركه العمل بها، سواء كان مديراً أو عضواً في مجلس الإدارة أو أن يشغل بصفة دائمة بأي عمل فني أو إداري أو تقديم استشارات في الشركة التي يعمل بها سابقاً وإلا يعد عمله باطلاً^(١٨).

إما بالنسبة لموقف المشرع العراقي فإنه لم يورد في قانون الشركات أي نص يتعلق بشروط تعيين مراقبي الحسابات وبالرجوع النظام ممارسة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات رقم (٣) لسنة ١٩٩٩ المعدل، نجد بأنه لم ينص أيضاً على ضرورة أن لا يكون لمراقب الحسابات أي صلة عضوية أو إدارية في الشركة كما نصت على

ذلك القوانين العربية إلا أنه اشترط فقط أن لا يتم الجمع بين أعمال تنظيم الحسابات ومراقبة تلك الحسابات من مراقب الحسابات أو شركائه أو مساعديه وقد نصت على هذا القيد المادة (١٢) من نظام ممارسة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات.

ويرى الباحث كان الأجدد بالمشروع العراقي أن يورد الشروط المتعلقة بضمان استقلالية مراقب الحسابات في قانون الشركات أو ينظمها ضمن نظام ممارسة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات لما لهذه الشروط من أهمية كبيرة تضمن حيادية واستقلالية عمل المراقب نظراً لدوره الخطير في مراقبة إدارة الشركة وما يترتب عليه من نتائج مهمة تتمثل في نجاح عمل الشركة أو إخفاقها بعد إعداد التقرير عن حسابات الشركة وتحقيق الشفافية والإفصاح في تقاريرها وبالتالي رفع كفاءة سوق الأوراق المالية وعليه نقترح على المشروع العراقي إضافة النص الآتي سواء إلى قانون الشركات أو إلى نظام ممارسة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات: لا يجوز لمراقب الحسابات : أ- الجمع بين عمل المراقب والاشتراك مع المؤسسين في تأسيس الشركات ولا يجوز أن يكون عضواً لمجلس إدارة الشركة وتقديم الاستشارات في الشركة. ب- إن يكون شريكاً لأي شخص يباشر نشاطاً مما نص عليه في الفقرة السابقة أو أن يكون موظفاً لديه أو من ذوي أقاربه حتى الدرجة الرابعة. ج- ولا يجوز العمل بصفة دائمة أو مؤقتة في عمل إداري وفني أو يكون عضواً بمجلس إدارة إلا بعد ترك العمل بمدة انتهاء خمس سنوات.

المطلب الثاني

واجبات مراقب الحسابات في الشركة

يتولى مراقب الحسابات في التشريع المصري مراجعة حسابات الشركة والقيام بعدد من الاختبارات وحضور اجتماعات الجمعية العامة وأعداد تقرير تلاوته في هذه الجمعية وقد تناوله هذه المسائل في مادتين (١٠٦, ١٠٥)^(١٩) كما عرضت لها المواد (٢٦٨, ٢٦٧, ٢٦٥) من اللائحة التنفيذية نفس القانون ونتناول هذه الوظائف بشيء من البيان^(٢٠).

١. يجب على مراقب الحسابات أن يقوم بمراجعة حسابات الشركة أثناء السنة المالية طبقاً للأصول المرعية^(٢١).
٢. يجب على مراقب الحسابات أن يخطر مجلس الإدارة بما يتضح له أثناء السنة المالية بما يأتي :
ما قام به من فحوص لمستندات وتحقيق لموجودات الشركة والتزاماتها أو اختبارات النظام المحاسبي للشركة أو غيره، بيان أوجه تعديل في الميزانية أو حساب الأرباح والخسائر أو قائمة الجرد والتي يرى المراقب الأخذ بها والأسباب التي تدعو إلى اقتراح هذه التعديلات، أوجه المخالفة وعدم الصحة التي اكتشفها المراقب في نظم الشركة أو إدارتها، النتائج التي ترتب على الملاحظات أو تعديلات المبينة فيما سبق على ميزانية السنة المالية موضوع المراقب وحسابات مع مقارنة ذلك بميزانية السنة التي تسبق حسابات^(٢٢).

٣. المراقب أو من ينيبه من المحاسبين الذين اشتركوا معه في أعمال المراجعة أن يحضر الجمعية العامة ويتأكد من صحة الإجراءات التي أتتبت في دعوة للاجتماع وعليه أن يدلى في الاجتماع برأيه في كل ما يتعلق بعمله كمراقب للشركة و بوجه خاص في الموافقة على الميزانية بتحفظ أو بغير تحفظ أو إعادتها إلى مجلس الإدارة^(٢٣).

٤. إن مراقب الحسابات بدوره مقيم وخبير مالي لأداء الشركة يجب أن يعرض التقرير الذي اعده كاملاً وشامل للصيغة التي طلبها القانون، مع البيانات الأخرى^(٢٤)، جميع ما تم تكليفه به على شكل مرضٍ عن تقديم المعلومات المالية^(٢٥)، ويجب أن يحصل على معلومات كافية عن الشركة وفروعها، وإذا كانت توجد معوقات في عدم الوصول أو الاطلاع على دفاتر نشاطات الفروع يجب توضيحها وبيان أسبابها وما هي تكاليفها وبيان انتظامها^(٢٦)، وبيان موقف الميزانية السنوية من حيث توافق الأرباح المحققة وآلية حساب التكاليف والخسائر بدقة^(٢٧)، ويتحقق أيضاً من كل ما يخص المعلومات المالية بدقة عن ميزانية الشركة ومركزها المالي على الوجه الصحيح عن السنة المالية المنتهية^(٢٨). والتحقق من الجرد السنوي مع مراعاة الضوابط والتعليمات الخاصة بالجرد وطرقه التي رسمها القانون وإيجاد التعديل على الميزانية أن وجد^(٢٩).

وبعد اكمال هذه الأعمال يجب على مراقب الحسابات التحقق من تقارير مجلس الإدارة من حيث تنفيذ جميع القرارات المتخذة وبيان أسباب عدم التنفيذ إذا وجد له مبرر وجميع هذه القرارات متفقة مع دفاتر الشركة^(٣٠)، وبعد ذلك يتحقق مراقب الحسابات من عدد المخالفات التي وقعت خلال السنة المالية للشركة، وتعد مخالفة إذا كان الفعل يخالف أحكام القانون ونظام الشركة وينتج أثر مالي على نشاط الشركة، مع التركيز إلى تاريخ حدوث هذه المخالفات وتحديد وقتها إذا كانت أثناء اعداد الميزانية^(٣١)، وحتى يستطيع ويتمكن مراقب الحسابات من القيام بوظائفه سائلة البيان، فإن القانون قد وضع تحت تصرفه الوسائل اللازمة التي تمكنه من ذلك^(٣٢).

١. للمراقب في كل وقت الحق في الاطلاع على جميع دفاتر الشركة وسجلاتها ومستنداتها^(٣٣)، وطلب البيانات والايضاحات التي يرى ضرورة الحصول عليها لأداء مهمته وله كذلك أن يتحقق من موجودات الشركة والتزاماتها ويتعين على مجلس الإدارة أن يمكن المراقب من كل ما تقدم^(٣٤)، والمشرع المصري يلزم المراقب في حالة عدم تمكنه من استعمال الحقوق المشار إليها، إثبات ذلك كتابة في تقرير يقدم إلى مجلس الإدارة ويعرض على الجمعية العامة إن لم يقر مجلس الإدارة بتفسير مهمته^(٣٥)، وقد حرص المشرع المصري في اللائحة التنفيذية لقانون الشركات^(٣٦)، على مواجهة الفرض الذي يتعدد فيه الحسابات في كل منهم أن يقوم بالاطلاع على دفاتر الشركة وطلب البيانات والايضاحات وتحقيق الموجودات والالتزامات على انفراد، ومع ذلك، يجب أن يقدم جميع مراقب الحسابات تقريراً موحداً، وفي حالة الاختلاف فيما بينهم يوضح التقرير أوجه الخلاف و وجهة نظر كل منهم^(٣٧).

٢. على مجلس الإدارة أن يوافي المراقب بصورة عن الاخطارات والبيانات^(٣٨) التي يرسلها إلى المساهمين لحضور الجمعية العامة (١٠٦/١ من نفس القانون)^(٣٩).
٣. اعتبرت المادة ٢٦٦ مخالفة للقانون أي قرار يصدر من الجهة المختصة بالشركة غير مستند إلى تقرير مراقب الحسابات^(٤٠) أو دون حضور هذا المراقب في الجلسة التي اتخذ القرار متى كان القانون أو اللائحة أو النظام يتطلب ذلك، ما لم تقره الجهة التي أصدرت القرار يعد تقديم التقرير أو حضور المراقب بحسب الأحوال^(٤١).

المبحث الثاني

دور الرقابة الفعالة لمراقب الحسابات في الشركة المساهمة

أصبحت الرقابة داخل الشركات التجارية ضرورية بسبب الفصل بين السلطة والملكية، ومنح المساهمين لإدارة الشركة مسؤولية إدارتها، وصعوبة قيامهم برقابة الأعمال نتيجة تعقيد الحسابات أو التوزيع الجغرافي وتبرز أهمية الرقابة، خاصة من خلال مراقب الحسابات^(٤٢)، الذي يمارس الرقابة التقنية على الحسابات والوثائق المحاسبية لضمان التوازن وتطبيق القوانين والنظام الأساسي، ويؤدي دوراً إعلامياً في إبلاغ المساهمين وإرشاد الإدارة لتجنب الصعوبات والكشف عن الوضع الحقيقي للشركة، خاصة في مراحل حساسة مثل تغيير النظام الأساسي أو الاندماج، لما لذلك من تأثير على حقوق جميع الأطراف^(٤٣).

ومن هذا المنطلق التشريعات بالاهتمام بمراقب الحسابات فإنه إضافة إلى مهامه ذات الطابع التقني فهو يمارس الرقابة على حسابات الشركة وتدقيقها والتي تتجلى خصوصاً في التحقق من القيم والوثائق المحاسبية. فمنها ما يهدف إلى خلق التوازن داخل الشركة بمراقبة تطبيق المقتضيات القانونية والنظام الأساسي تحقيقاً للمساواة بين المساهمين وحماية لمركزهم في الشركة، هذا فضلاً على أنه يعمل على إنذار أجهزة الإدارة في إطار تجنب الوقوع في الصعوبات وإبلاغهم نتيجة التحري التي قاموا بها والكشف عن الوضع الحقيقي للشركة^(٤٤)، لذلك نقسم هذا المحث إلى مطلبين، كالآتي:

المطلب الأول : دور تقرير مراقب الحسابات في الرقابة العامة لحسابات الشرك.

المطلب الثاني : مسؤولية مراقب الحسابات.

المطلب الأول

دور تقرير مراقب الحسابات في الرقابة العامة لحسابات الشركة

إن الرقابة العامة لحسابات الشركة تهدف إلى التحقق من صحة القيود المحاسبية وانتظامها، ويعد تقرير مراقب الحسابات نتيجة نهائية لعملية التدقيق وأداة وحيدة للاتصال، لذلك نبين في هذا المطلب أهمية الرقابة العامة لحسابات الشركة من خلال الفرع الأول، ونبين في الفرع الثاني دور تقرير مراقب الحسابات وما أثره على حسابات الشركة مع بيان مسؤولية مراقب الحسابات عن تقريره، كالآتي:

الفرع الأول: دور الرقابة العامة لحسابات الشركة.

الفرع الثاني: دور تقرير مراقب الحسابات.

الفرع الأول

دور الرقابة العامة لحسابات الشركة

تعد الرقابة العامة لحسابات الشركة من أهم صور الرقابة التي يباشرها مراقب الحسابات، إذ تمثل الإطار العملي لفحص الحسابات والدفاتر والسجلات المالية للشركة. وتهدف هذه الرقابة إلى التحقق من صحة القيود المحاسبية وانتظامها، ومدى مطابقتها للواقع المالي الحقيقي، فضلاً عن التأكد من التزام الشركة بالأحكام القانونية والقواعد المحاسبية المتعارف عليها. ويقصد بالرقابة العامة لحسابات الشركة هو قيام مراقب الحسابات بفحص شامل ومنظم لجميع العمليات المالية التي تقوم بها الشركة، للتأكد من أنها قد أجريت بصورة قانونية وسليمة وأن القوائم المالية قد أعدت على نحو يعكس بصدق وعدالة المركز المالي للشركة ونتائج أعمالها^(٤٥)، ولا يقتصر دور مراقب الحسابات في هذا الإطار على التدقيق الكلي وإنما يمتد من الرقابة الموضوعية التي تهدف إلى الكشف عن الأخطاء أو حالات الغش والتلاعب التي قد تؤثر في مصالح الشركة أو المساهمين^(٤٦).

كما تشمل الرقابة العامة حسابات الشركة التحقق من مدى التزام مجلس الإدارة بأحكام قانون الشركات، ولا سيما فيما يتعلق بإدارة أموال الشركة واستعمالها في الأغراض التي أنشأت من أجلها، وعدم تجاوز الصلاحيات المخولة له. وقد منح المشرع المصري مراقب الحسابات صلاحيات تمكنه من أداء هذه رقابة بفعالية، من بينها حق الاطلاع على دفاتر الشركة ومستنداتها^(٤٧)، وطلب الإيضاحات اللازمة، وهو ما يعد ضمانه أساسية لتحقيق الرقابة الفعالة، وتتجلى أهمية الرقابة العامة لحسابات الشركة في كونها الأساس الذي يبنى عليه تقرير مراقب الحسابات المقدم إلى الهيئة العامة للمساهمين، والذي يُعدّ وسيلة قانونية لاطلاعهم على حقيقة الوضع المالي للشركة ومدى التزام إدارتها بالقانون، مما يساهم في تعزيز الثقة بالقوائم العالية وتحقيق الاستقرار المالي للشركة، وهذا الدور الذي يقوم به مراقب الحسابات يفرض عليه دائماً أن يكون مستقلاً استقلالية تامة عن شؤون إدارة الشركة حماية لمركزه ولحسن ممارسة عمله على الوجه الذي يفرضه القانون^(٤٨).

الفرع الثاني

تقرير مراقب الحسابات

يعد تقرير مراقب الحسابات نتيجة نهائية لعملية التدقيق وأداة وحيدة للاتصال يمكن من خلالها ان يقوم مراقب الحسابات بالقيام بعملية توصيل نتائج عملية التدقيق للوحدة الاقتصادية التي قام بها للأطراف المستفيدة^(٤٩).

فإن دراسة هذا الموضوع تقتضي بيان ماهية هذا التقرير ومضمونه من جهة، ثم تحديد نطاق المسؤولية التي قد تترتب على المراجع بسبب ما يرد فيه من بيانات أو آراء من جهة أخرى. إذ لا يمكن تصور المسؤولية دون تحديد طبيعة الالتزام ومضمونه ابتداءً^(٥٠)، كالآتي:

أولاً- التقرير الذي يقدمه مراقب الحسابات إلى الهيئة العامة في الشركة:

تقرير مراقب الحسابات يعبر بشكل صريح عن المهمة الرئيسة لمدقق الحسابات ووظيفته المتمثلة في فحص وتقييم البيانات المالية للوحدة الاقتصادية المكلف بتدقيق قوائمها المالية وإعطاء صورة حقيقية بشكل حيادي عن أدائها المالي^(٥١)، واستناداً إلى ذلك من طبيعة تقرير مراقب الحسابات بوصفه عملاً مهنيّاً ذا أثر قانوني مباشر، وما يترتب عليه من نتائج تمس المركز المالي للشركة وحقوق المساهمين والغير^(٥٢).

يجب على مراقب الحسابات تقديم تقرير إلى الهيئة العامة للشركة وهذا ما نصت عليه المشرع العراقي حيث ألزمت المادة ١٣٦ مراقب الحسابات بوجوب إيداع رأيه في التقرير الذي يعده حول الحسابات الختامية ويقدمه إلى الهيئة العامة للشركة ويتناول تقرير مراقب الحسابات رأيه بشأن المسائل^(٥٣) الآتية:

١. مدى سلامة حسابات الشركة وصحة البيانات الواردة في الحسابات الختامية ومدى السماح له بالاطلاع على المعلومات التي طلبها عن نشاط الشركة مع بيان رأيه في تقرير مجلس الإدارة.
٢. مدى تطبيق الشركة للاصول المحاسبية المرعية وبشكل خاص ذلك المتعلقة بمسك الدفاتر والسجلات المحاسبية وعملية جرد الموجودات والتزامات الشركة .
٣. مدى تعبير الحسابات الختامي عن حقيقة المركز المالي للشركة في نهاية السنة ونتيجة أعمالها.
٤. مدى تطابق الحسابات مع أحكام هذا القانون وعقد الشركة .
٥. وبيان "ما وقع من مخالفات لأحكام هذا القانون أو عقد الشركة على وجه يؤثر في نشاطها ومركزها المالي، مع بيان إذا كانت هذه المخالفات قائمة عند تدقيق الحسابات الختامية"^(٥٤).

الفرع الثالث

مسؤولية مراقب عن تقريره

أما عن مسؤولية مراقب حسابات الشركة، فقد قررت المادة (١٣٧) من قانون العراقي الشركات بأنه يكون مسؤولاً مراقب الحسابات عن التقرير الذي يعده، بوصفه قام بعمل يعد كلاً عن الشركة في مراقبة وتدقيق الحسابات المالية، ويبدو من هذا النص أن قانون الشركات عدّ مراقب حسابات الشركة بمركز أو بمثابة الوكيل عن الشركة، بوصفها شخصاً معنوياً، وليس وكلاً عن مساهمي الشركة^(٥٥). ويبدو تقديرنا المتواضع أن المشرع ما كان بحاجة إلى النص على تحديد طبيعة العلاقة ما بين الشركة ومراقب حساباتها، إذ يمكن مسألة الأخير عن أفعاله صرف النظر عن طبيعة علاقته مع الشركة هذا من جهة، ومن جهة أخرى فإن وصف الوكيل لا ينطبق بدقة على المركز الذي يشغله مراقب الحسابات في الشركة، إذ إنه من المتعذر تطبيق أحكام عقد الوكالة المقررة بمقتضى القواعد العامة في العلاقة ما بين الشركة ومراقب الحسابات. ولم يبين قانون الشركات العراقي الكثير من الجوانب المتصلة بمسؤولية مراقب الحسابات، ومن ذلك مقدار العناية التي يجب عليها بذلها في تدقيق حسابات الشركة فهل يلزم ببذل العناية التي يبذلها الرجل المعتاد كما تقتضي بذلك القواعد العامة؟ أم أنه مكلف ببذل عناية أعلى من عناية الرجل المعتاد وذلك لجسامة المسؤوليات الملقاة على عاتقه، وإذا كان مراقب الحسابات ملزم قانوناً - وكما سبقت الإشارة - ببيان رأيه في مدى صحة البيانات المالية للشركة، إلا أنه لا يُعد ضامناً فيها إذا كانت سجلات الشركة لم تظهر حقيقة نشاطها ويمكن مسألة مراقب الحسابات جزائياً عن أفعاله إذا صدر منه ما ستوجب تحقق مسؤوليته الجزائية في أثناء مزاولته لأعماله^(٥٦).

المطلب الثاني

مسؤولية مراقب الحسابات في الشركة

أهتمت التشريعات الحديثة بتنظيم مسؤولية مراقب الحسابات لما لهذه المسؤولية من دور في حماية الاقتصاد ومنع التلاعب بالبيانات المالية للشركات، إذ تتخذ هذه المسؤولية ثلاث صور رئيسية هي المسؤولية التأديبية والمسؤولية المدنية والمسؤولية الجزائية، وقد تجتمع هذه المسؤوليات في بعض الحالات إذا كان الخطأ المرتكب يشكل مخالفة مهنية ومدنية وجنائية في الوقت نفسه^(٥٧)، وكالاتي:

الفرع الاول : المسؤولية التأديبية لمراقب الحسابات.

الفرع الثاني : المسؤولية المدنية لمراقب الحسابات.

الفرع الثالث: المسؤولية الجزائية لمراقب الحسابات.

الفرع الاول

المسؤولية التأديبية لمراقب الحسابات

تتحقق المسؤولية التأديبية على مراقب الحسابات الذي يرتكب مخالفة تتعلق بواجباته المهنية أو يُخلّ بالقواعد المنظمة لمهنة المحاسبة، ولا يُشترط لقيام هذه المسؤولية وجود آثار مالية مباشرة على الشركة أو الأطراف الثالثة. ومن خلال هذا النوع من المسؤولية تتحقق الحماية للمهنة وسمعتها، كما يلزم المدقق بالحفاظ على ثوابت السلوك المهني، ولا سيما مبدأ الاستقلالية الذي يركز عليه عمل تدقيق الحسابات المالية^(٥٨). أما في ما يخص مسؤولية مراقب حسابات في العراق يخضع لأحكام نظام ممارسة مهنة مراقبة الحسابات وتدقيقها^(٥٩)، والذي يفرض على المدقق الالتزام بالمعايير المهنية المعتمدة أثناء فحص السجلات والبيانات المالية للشركة. ويترتب على مخالفة هذه القواعد قيام المسؤولية التأديبية التي قد تؤدي إلى توجيه إنذار للمراقب أو إيقافه مؤقتاً عن العمل أو حتى شطب اسمه من سجل المدققين بحسب جسامة المخالفة المرتكبة⁽⁶⁰⁾.

كما نص قانون الشركات العراقي على التزام مراقب الحسابات بفحص حسابات الشركة والتأكد من صحة البيانات المالية وإعداد تقرير يتضمن رأيه في القوائم المالية ومدى مطابقتها للقانون والنظام الأساسي للشركة^(٦١).

الفرع الثاني

المسؤولية المدنية لمراقب الحسابات

تنشأ المسؤولية المدنية لمراقب الحسابات عندما يتسبب خطأه أو إهماله في إلحاق ضرر بالشركة أو بالمساهمين أو بالغير، ويكون الهدف من هذه المسؤولية تعويض الأضرار التي لحقت بالمتضررين نتيجة الخطأ المهني للمراقب. وتقوم هذه المسؤولية وفقاً للقواعد العامة في القانون المدني على ثلاثة أركان رئيسية هي الخطأ والضرر والعلاقة السببية بينهما^(٦٢).

فإذا ثبت أن مراقب الحسابات قد أهمل في فحص السجلات المحاسبية أو لم يتحقق من صحة البيانات المالية، وأدى ذلك إلى تقديم معلومات مضللة عن المركز المالي للشركة، فإنه يكون مسؤولاً عن تعويض الأضرار التي لحقت بالشركة أو بالمساهمين نتيجة هذا الخطأ^(٦٣)، كما نص قانون الشركات العراقي على مسؤولية مراقب الحسابات عن الأضرار التي تلحق بالشركة أو بالمساهمين نتيجة تقصيره في أداء واجباته القانونية^(٦٤).

الفرع الثالث

المسؤولية الجزائية لمراقب الحسابات

تعد المسؤولية الجزائية أخطر أنواع المسؤولية التي يمكن أن يتحملها مراقب الحسابات^(٦٥)، إذ تقوم عندما يرتكب فعلاً يشكل جريمة يعاقب عليها القانون، مثل تقديم تقارير كاذبة عن الوضع المالي للشركة أو التواطؤ مع إدارة الشركة لإخفاء عمليات الاحتيال المالي أو المصادقة على بيانات مالية يعلم بعدم صحتها^(٦٦). وقد نصت التشريعات الحديثة على معاقبة مراقب الحسابات إذا تعدد تقديم بيانات مالية غير صحيحة أو أخفى معلومات جوهرية عن الوضع المالي للشركة، وقد تصل العقوبة إلى الحبس أو الغرامة بحسب جسامة الفعل المرتكب، وذلك لضمان النزاهة والشفافية في التقارير المالية للشركات^(٦٧).

وقد نص قانون العقوبات العراقي رقم (١١١) لسنة ١٩٦٩ يمكن مساءلة مراقب الحسابات جنائياً إذا ارتكب فعلاً يشكل جريمة مثل التزوير أو الاحتيال أو الإضرار بمصالح الشركة، حيث تطبق على مراقب الحسابات العقوبات الجزائية المنصوص عليها في قانون العقوبات العراقي والقوانين الخاصة بالشركات كما أن بعض القوانين الاقتصادية تفرض عقوبات جزائية على مراقب الحسابات إذا تعدد تقديم بيانات مالية مضللة أو أخفى معلومات جوهرية عن الوضع المالي للشركة، وقد تشمل هذه العقوبات الغرامة أو الحبس بحسب جسامة الفعل المرتكب^(٦٨).

الخاتمة

توصلنا إلى أن مراقب الحسابات يمثل أداة فعالة للرقابة عن كل الجزئيات بل ويتحمل المسؤولية المدنية والجنائية في حالة إخلاله بالمقتضيات القانونية المنصوص عليها. فهو بذلك يلعب دوراً محورياً بها، كونه يشكل صمام الأمان لكل أطراف الشركة من أجهزة الرقابة والجمعية العامة وأجهزة الإدارة، وكذلك حقوق الغير المتعاملين مع الشركة.

فإذا كان يستمد دوره من طبيعة المهام الموكولة له فهي في مجمله هدف لتحقيق التوازن بين مصلحة المساهمين الراغبين في الاطلاع على وضع الشركة ومصلحة هذه الأخيرة في الحفاظ على سرية أعمالها وبالتالي حمايتها من أية منافسة غير مشروعة، وبعد دراستنا لموضوع مراقب الحسابات في الشركة المساهمة توصلنا في هذا البحث الموجز إلى نتائج ومقترحات يمكن أجمالها بما يأتي:

أولاً-النتائج:

١. إن دور مراقب الحسابات في الشركات لا يمكن الاستغناء عنه أو أيجاد بديل عنه؛ لأن تقييم صحة القوائم المالية ومخاطرها قد تعرض الشركة للخطر.
٢. إن مجلس إدارة الشركة يجب أن يكون بعيداً عن اختيار مراقب الحسابات أو تعيينه أو التدخل في شؤون عمله؛ لكي لا يكون تأثير على عمل مراقب الحسابات.
٣. إن مسؤولية مراقب الحسابات يجب أن تحدد على وفق عمل الرجل المعتاد، ويجب أن تتوفر حسن النية في عمله وتحمله المسؤولية المدنية والجزائية عن الخطأ في عمله، إذا أخل بأصول المهنة.

ثانياً-المقترحات:

١. يخلو قانون الشركات العراقي النافذ من نص خاص يتعلق بشروط تعيين مراقب الحسابات، وبالرجوع لنظام ممارسة مهنة وتدقيق الحسابات رقم (٣) لسنة ١٩٩٩ المعدل، الذي تناول شروط ممارسة مهنة مراقب الحسابات، ولم يتناول شروط صلاحيات تعيينه. وعليه نوصي المشرع العراقي معالجة هذا النقص عن طريق إيراد الشروط المتعلقة بتعيين مراقب الحسابات ضمن نصوص قانون الشركات أو ضمن نظام ممارسة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات لما لهذه الشروط من أهمية كبيرة تضمن حيادية واستقلالية عمل المراقب نظراً لدوره الخطير في مراقبة إدارة الشركة وما يترتب عليه من نتائج مهمة تتمثل نجاح عمل الشركة أو إخفاقها.
٢. نوصي بتشديد المسؤولية المدنية والجزائية لمراقب الحسابات عند تقصيره أو إخلاله بواجباته المهنية، لما لذلك من أثر مباشر في حماية أموال المساهمين وضمان سلامة المركز المالي للشركة.
٣. نوصي بتطوير التأهيل المهني والرقابة على عمل مراقبين حسابات وبإخضاع مراقبي الحسابات لدورات تدريبية مستمرة وتفعيل دور الجهات الرقابية المختصة في متابعة أدائهم، بما يساهم في رفع كفاءة التدقيق وتحقيق الشفافية داخل الشركات المساهمة.
٤. نقترح أن تكون صفة الانتماء لمهنة مراقبين الحسابات ذات تدرج صلاحيات حسب الخبرة، لكون توجد شركات ذات رأس مال يجب الحفاظ عليه.

الهوامش

(١) نجلاء العلوي، مريم حماني، مريم حمري، زينب آيت الحيان. دور مراقب الحسابات في الشركة المساهمة، رسالة ماجستير، جامعة محمد الخامس بالرباط المغرب، 2021، ص ٥.

(٢) عبدة عامر مرعي الربيعي، المسؤولية المدنية لمراقب الحسابات في الشركات المساهمة، رسالة ماجستير مقدمة الى كلية القانون- جامعة كركوك، ٢٠١٧، ص ٦٤٧.

(٣) المواد من (١٣٩) - (١٣٩) من قانون الشركات العراقي.

(٤) المادة (١٠٢) من قانون الشركات العراقي.

(٥) المادة (١٠٣) من قانون شركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسؤولية المحدودة وشركات الشخص الواحد، المصري، رقم (١٥٩) لسنة ١٩٨١م.

(6) Companies Act 2006 uk; 738. [Sections 485 to 488](#) restate the law on appointment of auditors of private companies, providing that auditors are generally to be appointed by shareholders by ordinary resolution. For any financial year other than the first, this will generally be done within 28 days of the circulation to a company's shareholders of the accounts for the previous year. Available at this link ; <https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2006/46/notes/division/10/16/2>

(7) مقال عن مدقق الحسابات (Company auditor) متاح على الموقع الإلكتروني: <https://desktoplawyer.secureclient.co.uk/dtl/index.cfm?event=article&node=A76058D77475>

(8) عبدة عامر مرعي الربيعي ، مرجع سابق، ص ٧.

(٩) أزاد صالح شكور، دور مراقب الحسابات في تحقيق الشفافية والإفصاح عن المعلومات في سوق الأوراق المالية (دراسة قانونية مقارنة)، مجلة العلوم القانونية والسياسية، كلية القانون، جامعة صلاح الدين، أربيل، العراق، المجلد (١٠)، العدد (٣٨)، ٢٠٢١، ص 12.

(١٠) د. صفوت بهنساوي، الشركات التجارية، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٧م، ص ٦٧٩.

(١١) المادة (٣٣/أولاً) من قانون الشركات العراقي رقم (٢١) لسنة ١٩٩٧ المعدل.

(١٢) قانون الشركات التجارية العراقي رقم ٣١ لسنة ١٩٥٧ م (الملغى). المادة ٧.

(١٣) نظام ممارسة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات العراقي رقم (٣) لسنة ١٩٩٩ والمعدل.

(١٤) المادة (٧) من نظام ممارسة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات العراقي رقم ٣ لسنة ١٩٩٩ المعدل.

(١٥) المادة (٨) من نظام ممارسة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات العراقي رقم ٣ لسنة ١٩٩٩ المعدل.

(١٦) المادة (١٠٤) من قانون شركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسؤولية المحدودة وشركات الشخص الواحد، المصري، رقم (١٥٩) لسنة ١٩٨١م.

(١٧) المادة (١٠٧) من قانون شركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسؤولية المحدودة وشركات الشخص الواحد، المصري، رقم (١٥٩) لسنة ١٩٨١م.

(18) د. صفوت بهنساوي، مرجع سابق ص ٦٧٩؛ أزاد صالح شكور ، مرجع سابق، ص ٨.

(١٩) المادة (١٠٥، ١٠٦) قانون الشركات المصري شركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسؤولية المحدودة المصري رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١م.

(٢٠) اللائحة التنفيذية لقانون الشركات المصري رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١م ، المواد (٢٦٥، ٢٦٧، ٢٦٨).

(٢١) د. فادي توكل، دور مراقبي الحسابات لحماية المساهمين في شركة المساهمة، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠١٣م، ص ٦٤.

(٢٢) المادة (٢٦٨) من اللائحة التنفيذية لقانون الشركات المصري.

(٢٣) قانون الشركات المصري رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ م، (٢/١٠٦).

(٢٤) د. عبد الفضيل محمد أحمد، الشركات التجارية، دار الفكر والقانون للنشر والتوزيع، الإسكندرية، ٢٠١١ م، ص ٣٨٨.

(٢٥) د. مصطفى كمال طه، القانون التجاري، الشركات التجارية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، ٢٠٠٨، ص ٤٢١.

(٢٦) د. فريد العريني، الشركات التجارية، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، ٢٠٠٤، ص ٣٨٩.

(٢٧) د. علي البارودي، د. محمد فريد العريني، القانون التجاري، الشركات التجارية، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، ٢٠٠٩، ص ٤٠٢.

- (28) د. أحمد محمد عبد الكريم سلامة، قانون الشركات التجارية، دار النهضة العربية، القاهرة ، ٢٠١٢ م ، ص ٢٧٦.
- (٢٩) د. محمد فريد العريني، القانون التجاري، الشركات التجارية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية ، ٢٠٠٤ م، ص ٣٩٢.
- (٣٠) د. مصطفى كمال طه، مرجع سابق، ص ١٢.
- (٣١) د. محمد فريد العريني، مرجع سابق، ص ١٢.
- (32) د. عبد الفضيل محمد أحمد، مرجع سابق، ص ١٢؛ د. صفوت بهنساوي، مرجع سابق ص ٦٨٣.
- (٣٣) د. فادي توكل، مرجع سابق، ص ٦٤.
- (٣٤) المادة (١٠٥) من قانون الشركات المصري.
- (٣٥) المادة (١٠٥) من قانون الشركات المصري.
- (٣٦) المادة (٢٦٥) من اللائحة التنفيذية لقانون الشركات المصري.
- (٣٧) د. محمد فريد العريني، مرجع سابق، ص ١٢.
- (٣٨) د. فادي توكل، مرجع سابق، ص ٦٤.
- (٣٩) د. أحمد محمد عبد الكريم سلامة، مرجع سابق، ص ١٢.
- (٤٠) المادة (٢٦٦) من اللائحة التنفيذية لقانون الشركات المصري.
- (٤١) د. فوزي محمد سامي، الشركات التجارية، الأحكام العامة والخاصة، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الرابعة، ٢٠١٦م، ص ٣٢٣.
- (٤٢) د. فادي توكل، مرجع سابق، ص ٦٧.
- (٤٣) د. محمد فريد العريني، مرجع سابق، ص ١٢.
- (٤٤) غزلان المحمدي، ضوابط إنجاح الآليات الرقابية لمؤسسة مراقب الحسابات: دراسة مقارنة، مجلة الشؤون القانونية والقضائية، مركز الدراسات القانونية والقضائية، الدوحة، قطر، العدد (٣)، ٢٠١٨، ص 151.
- (٤٥) د. فادي توكل، مرجع سابق، ص ٦٩.
- (٤٦) د. علي جمال الدين عوض، القانون التجاري ، شركات المساهمة، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، ٢٠٠٣، ص ٣٩٥-٤٠٠.
- (٤٧) المادة (١٠٥) من قانون الشركات المصري.
- (٤٨) غزلان المحمدي، مرجع سابق، ص ١٧.
- (٤٩) د. فوزي محمد سامي، مرجع سابق، ص ١٣.
- (٥٠) د. محمد فريد العريني، مرجع سابق، ص ١٢.
- (٥١) د. مصطفى كمال طه، مرجع سابق، ص ١٢.
- (٥٢) د. محمد فريد العريني، مرجع سابق ، ص ١٢٠.
- (٥٣) المادة (١٣٦) من قانون الشركات العراقي رقم ٢١ لسنة ١٩٩٧ م المعدل
- (٥٤) قانون الشركات العراقي رقم ٢١ لسنة ١٩٩٧ م المعدل. المادة (١٣٦).
- (٥٥) المادة (١٣٧) من قانون الشركات العراقي النافذ.
- (٥٦) د. فاروق إبراهيم جاسم، القانون التجاري العراقي، الجزء الرابع، الطبعة الثانية، المكتبة القانونية بغداد، ٢٠٢٤م، ص ٥١٤.
- (57) د. فوزي محمد سامي، مرجع سابق، ص ١٧.

- (٥٨) د. فوزي محمد سامي، مرجع نفسة، ص ١٧.
- (٥٩) نظام ممارسة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات رقم (٣) لسنة ١٩٩٩ المعدل.
- (60) عبد الكريم محمود الجبوري، المسؤولية القانونية لمراقب الحسابات في الشركات التجارية، دار الكتب القانونية، القاهرة، مصر، ٢٠٢٠م، ص ٩٧.
- (٦١) المادة (١٣٤) قانون الشركات العراقي رقم (٢١) لسنة ١٩٩٧ المعدل.
- (٦٢) د. حسن كيرة، القانون التجاري، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، ٢٠١٧ م، ص ٢٨٩؛ د. صفوت بهنساوي، مرجع سابق ص ٦٨٧.
- (٦٣) د. عبد الحميد الشواربي، مسؤولية مراقب الحسابات المدنية، منشأة المعارف، الإسكندرية، مصر، ٢٠١٩ م، ص ١٤٤.
- (٦٤) المادة (١٣٧) من قانون الشركات العراقي رقم (٢١) لسنة ١٩٩٧ المعدل.
- (٦٥) د. صفوت بهنساوي، مرجع سابق ص ٦٨٧.
- (66) محمود عبد الله حسن، المسؤولية الجنائية للمدقق الخارجي في الشركات التجارية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، مصر، ٢٠٢١ م، ص ١٦٦.
- (٦٧) د. محمد فريد العريني، مرجع سابق، ص ١٢.
- (٦٨) قانون العقوبات العراقي رقم (١١١) لسنة ١٩٦٩، المواد (٢٨٦-٢٩٨، ٤٥٣، ٤٥٦).

المصادر

أولاً: الكتب

١. د. أحمد محمد عبد الكريم سلامة، قانون الشركات التجارية، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، ٢٠١٢م.
٢. د. حسن كيرة، القانون التجاري، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠١٧ م.
٣. د. عبد الحميد الشواربي، مسؤولية مراقب الحسابات المدنية، منشأة المعارف، الإسكندرية، ٢٠١٩م.
٤. د. عبد الفضيل محمد أحمد، الشركات التجارية، دار الفكر والقانون للنشر والتوزيع، الإسكندرية، ٢٠١١م.
٥. د. علي البارودي د. محمد فريد العريني، القانون التجاري - الشركات التجارية، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، ٢٠٠٩م.
٦. د. علي جمال الدين عوض، القانون التجاري، شركات المساهمة، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٣م.
٧. د. فاروق إبراهيم جاسم، القانون التجاري العراقي، الجزء الرابع، الطبعة الثانية، المكتبة القانونية بغداد، ٢٠٢٤م.
٨. د. فادي توكل، دور مراقبي الحسابات لحماية المساهمين في شركة المساهمة، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠١٣م.
٩. د. فوزي محمد سامي، الشركات التجارية، الأحكام العامة والخاصة، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الرابعة، ٢٠١٦م.
١٠. د. صفوت بهنساوي، الشركات التجارية، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٧م.
١١. د. محمد فريد العريني، القانون التجاري، الشركات التجارية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، ٢٠١٨م.
١٢. د. مصطفى كمال طه، الشركات التجارية، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، ٢٠٠٨م.

ثانياً: الرسائل الجامعية

١. عبد الكريم محمود الجبوري، المسؤولية القانونية لمراقب الحسابات في الشركات التجارية (دراسة مقارنة)، رسالة ماجستير، كلية القانون، جامعة بابل، العراق، ٢٠٢٠م.
٢. عبيدة عامر مرعي الربيعي، المسؤولية المدنية لمراقب الحسابات في الشركات المساهمة، رسالة ماجستير مقدمة الى كلية القانون - جامعة كركوك، ٢٠١٧م.
٣. نجلاء العلوي، مريم حماني، مريم حمري، زينب آيت الحيان. دور مراقب الحسابات في الشركة المساهمة، رسالة ماجستير، جامعة محمد الخامس بالرباط، المغرب ٢٠٢١ م.

ثالثاً: البحوث والمقالات العلمية

١. أزاد صالح شكور، دور مراقب الحسابات في تحقيق الشفافية والإفصاح عن المعلومات في سوق الأوراق المالية (دراسة قانونية مقارنة)، مجلة العلوم القانونية والسياسية، كلية القانون، جامعة صلاح الدين، أربيل، العراق، المجلد (١٠)، العدد (٣٨)، ٢٠٢١ م.
٢. غزلان المحمدي، ضوابط إنجاح الآليات الرقابية لمؤسسة مراقب الحسابات: دراسة مقارنة، مجلة الشؤون القانونية والقضائية، مركز الدراسات القانونية والقضائية، الدوحة، قطر، العدد (٣)، ٢٠١٨م.

رابعاً: التشريعات

١. قانون الشركات التجارية العراقي رقم (31) لسنة ١٩٥٧م (الملغى)
٢. قانون العقوبات العراقي رقم (111) لسنة ١٩٦٩ م المعدل.
٣. قانون الشركات المصري رقم (159) لسنة ١٩٨١م.
٤. قانون الشركات العراقي رقم (21) لسنة ١٩٩٧م، المعدل.
٥. نظام ممارسة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات رقم (3) لسنة ١٩٩٩م، المعدل.