

# حق مراقب الحسابات في الاطلاع وطلب المعلومات في شركة المساهمة

"دراسة مقارنة في التشريع المصري والسوري"

إعداد

أحمد عادل أبوزيد

## مقدمة:

يعد سوق المال في الوقت الحالي احد اهم روافد الدولة الاقتصادية الاستثمارية، إذ أنه يعد سوقاً خصباً للحصول على التمويل اللازم للشركات من جمهور المدخرين من جهة، و مجالاً خصباً لاستثمار المدخرين اموالهم من جهة ثانية، وكان لا بد من اجل حماية وتنظيم العمليات الاستثمارية في سوق المال من تأمين الاطار التشريعي المناسب لتأمين وصول معلومات كافية ومناسبة عن الشركة التي يرغب المستثمرون في الاستثمار فيها، سواء عن طريق شراء أسهم فيها، أو شراء سندات طرحتها في الأسواق المالية . ولا يكفي الحصول على معلومات عن الشركة وعلى وجه الخصوص معلومات مالية، بل لابدّ فوق ذلك من أن تكون تلك المعلومات على درجة عالية من الصحة والموثوقية،

وتحقيقاً لتلك الغاية، ومن أجل إضفاء الثقة حول البيانات المالية لشركات المساهمة المرتبطة في سوق الاوراق المالية قديماً او نشاطاً، نصّت تشريعات الدول المنظمة لشركات المساهمة على الزام الشركة بتعيين مراقب لحساباتها يتولى عملية الرقابة على حسابات وأعمال الشركة ويبيدي رأيه الفني والمحايد حول مدى مصداقية القوائم المالية للشركة وصدق تعبيرها عن المركز المالي الحقيقي للشركة، ويؤدي مراقب الحسابات من خلال تقريره حول القوائم المالية دوراً فعّالاً في اضفاء الثقة حولها على النحو الذي يغرس في صدور المستثمرين الطمأنينة ان كان رأيه ايجابياً، والشك ان كان رأيه سلبياً، على النحو الذي يخدمهم في عملية اتخاذ قراراتهم الاستثمارية . ولما كان مراقب الحسابات يعد احد اهم الادوات الرقابية في شركة المساهمة، ويمارس أعمال الرقابة على حساباتها بوصفه وكبلاً عن مجموع المساهمين، فلا بد من اجل حسن ممارسته لعمله من وضع وسائل وادوات تكفل له حسن قيامه بعمله على اكمل وجه، ومن أهم تلك الوسائل حقه في الاطلاع على المعلومات وطلب البيانات من الشركة الخاضعة لرقابته .

ولما كان الحق المذكور يرتبط بعملية المراجعة ويعد من الوسائل التي لا بدّ منها للقيام والسير قدماً في عملية المراجعة، كفل المشرع المصري وغيره من المشرعين تمكين مراقب الحسابات استعمال ذلك الحق ومنع وضع العراقيل في طريقه عن طريق وضع مجموعة من الوسائل بين يدي المراقب يلجأ إليها في حال عدم تمكنه من استعمال حقه المذكور ،حيث نص قانون الشركات المصري رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ على حق مراقب الحسابات في الاطلاع وطلب المعلومات، كما واكد على ذلك أيضاً قانون الشركات السوري الجديد رقم ٢٩ لسنة ٢٠١١ .

<sup>١</sup> : اختلفت التشريعات في تسميته، ففي التشريع المصري والكويتي يُسمى بـ "مراقب الحسابات"، وفي التشريع السوري والاماراتي والأردني يسمى بـ "مدقق الحسابات"، وكان يُسمى في ظل أحكام قانون التجارة السوري القديم الملغى بـ "مفتش الحسابات". وفي المملكة المتحدة يسمى بـ "The Auditor". ونجد أن علماء الاقتصاد يطلقون عليه أحياناً تعبير "المراجع الخارجي" أو "المراجع المستقل".

## ١ : أهمية واهداف البحث:

## أهمية البحث

تتبع أهمية البحث من حيث كونه يواجه حقاً هاماً من حقوق مراقب الحسابات التي لا غنى له عنها في ممارسته لعمله، فحق المراقب في الاطلاع يعد بمثابة أداة من أدوات العمل المهني فلكل عمل ادواته الخاصة وعمل مراقب الحسابات أداته الخاصة تتمثل في تمكينه من الاطلاع على المعلومات وطلب البيانات من الشركة وتأمين سبل احترام ذلك. وبالتالي لا بد - والحال كذلك - من بيان الأحكام القانونية المنظمة لتلك الوسيلة الهامة وضوابط استخدامها على النحو الذي يحقق الغاية من تكريسها.

ولا يقف الامر عند هذا الحد، بل لا بد من بيان الوسائل القانونية التي وضعها المشرع لضمان احترام استخدام مراقب الحسابات لحقه في الاطلاع وطلب المعلومات وعدم وضع العراقيل في طريقه. إذ ما الفائدة من تكريس حق من دون وسائل رادعة تكفل احترامه وعدم انتهاكه. ومن هنا تأتي أهمية البحث في الوسائل القانونية التي تكفل احترام حق المراقب في الاطلاع وطلب المعلومات .

## اهداف البحث

يهدف البحث الى تحقيق جملة من الأهداف التالية :

- بيان مضمون حق مراقب الحسابات في الاطلاع وطلب المعلومات، ومن هم الاشخاص الذين يحق لهم ممارسة الحق وفي مواجهة من يمكن التمسك به .
- يهدف البحث الى بيان الوسائل القانونية التي وضعها المشرع بين يدي مراقب الحسابات من اجل التغلب على العراقيل التي تعترض طريقه، وبيان مدى فعاليتها ومدى قدرتها على تحقيق الغاية من تكريسها.

## ٢ : اشكاليات البحث وصعوباته

ان لكل بحث اشكاليات معينة، واشكالية هذا البحث تكمن في عدم وضوح أبعاد حق مراقب الحسابات في الاطلاع وطلب المعلومات، ومدى تعارض هذا الحق مع حق الشركة في الحفاظ على أسرارها، ومدى شمول سلطة المراقب في الاطلاع وطلب المعلومات الى غير الشركة من عدمه، فهل يحق له ان يمارس سلطته تجاه البنوك المتعاملة مع الشركة مثلاً؟ وهل يتعارض ذلك مع حق البنوك في التمسك بالسرية المصرفية؟

كما وتكمن اشكالية البحث في معرفة تأثير العراقيل التي توضع في طريق مراقب الحسابات على تقريره النهائي وسبل التغلب عليها ومدى كفاية تلك السبل من عدمه .

أما عن أهم الصعوبات التي واجهت الباحث في البحث، فتتمثل فيما يلي :

- قلة المراجع التي تناولت دراسة وتحليل دور مراقب الحسابات في شركة المساهمة من الناحية القانونية، فعلى الرغم من أن الاقتصاديون قد تناولوا كافة جوانب دور مراقب الحسابات من الناحية المهنية والمحاسبية، إلا أن الاهتمام القانوني بهذا الدور يكاد يكون شبه منعدم .
- ندرة الأحكام القضائية التي تناولت تحليل دور مراقب الحسابات سواء كانت على الصعيد العالمي أو على الصعيد المحلي في مصر وفي سورية، والذي يعود بالدرجة الأولى الى قلة - ان لم نقل ندرة - الاهتمام القانوني بدور مراقب الحسابات في شركة المساهمة .

## ٣ : منهج البحث

ان من انجع وسائل البحث في حق مراقب الحسابات في الاطلاع وطلب المعلومات يكمن في بحثها بحثاً تحليلياً بهدف التعرف على الضوابط الخاصة بممارسة ذلك الحق، وتحليلها وصولاً الى مدى فعاليتها،

ولما كان المشرع السوري قد أصدر حديثاً قانوناً متطوراً لتنظيم الشركات في العام ٢٠١١ وسبقه بعامين قانوناً لتنظيم مهنة المحاسبة في سورية، كان لا بد من اتباع المنهج المقارن، وبالإضافة الى المنهج التحليلي، وذلك بهدف مقارنة احكام التشريع السوري الجديد مع التشريع المصري وصولاً الى تقييم موقف المشرع السوري الجديد والاستفادة من التجربة المصرية في المجال التشريعي للمحاسبة، ومن هنا تتمثل منهجية البحث في المنهج التحليلي والمنهج المقارن بين التشريع السوري الجديد والتشريع المصري .

#### ٤ : مخطط البحث

سنتناول في معرض البحث الخطة التالية :

مطلب تمهيدي : مفهوم مراقب الحسابات في شركة المساهمة

المبحث الأول : مضمون حق مراقب الحسابات في الاطلاع وطلب المعلومات

المطلب الأول : النطاق الموضوعي لحق مراقب الحسابات في الاطلاع وطلب المعلومات

المطلب الثاني : النطاق الشخصي لحق مراقب الحسابات في الاطلاع وطلب المعلومات

المبحث الثاني : الوسائل القانونية التي تكفل احترام حق المراقب في الاطلاع وطلب المعلومات

المطلب الأول : الاعتراض أمام الإدارة

المطلب الثاني : تقرير مراقب الحسابات

#### مطلب تمهيدي

#### مفهوم مراقب الحسابات في شركة المساهمة

#### أولاً : أهمية دور مراقب الحسابات

يلعب مراقب الحسابات دوراً هاماً في شركة المساهمة، فقد بات مفتاح البيئة القانونية السليمة لعمل شركة المساهمة ولحوكمة الشركات فيها<sup>٢</sup>، وقد لقب بقاضي الأرقام، وتتجلى أهمية دوره في شركة المساهمة فيما يلي :

<sup>٢</sup> : يقصد بحوكمة الشركات مجموعة القواعد القانونية التي تنظم العلاقة بين إدارة الشركة والمتعاملين معها من الشركاء وأصحاب المصلحة من الآخرين ، على أساس من تحديد الحقوق وتنفيذ الالتزامات ، وفقاً لما يستوجبه حسن النية في إدارة الشركة والرقابة عليها، انظر، د. عمار حبيب جهلول آل علي خان ، النظام القانوني لحوكمة الشركات ، دار الكتب القانونية ، مصر ، ٢٠١١ ، ص ٢٧ ، وفي نفس المعنى ما ذهب إليه البعض بأن مفهوم حوكمة الشركات يشير إلى مجموعة القوانين والقواعد والمعايير التي تحدد العلاقة بين إدارة الشركة من ناحية ، وحملة الأسهم وأصحاب المصالح أو الأطراف المرتبطة بالشركة من ناحية أخرى، انظر: د. ماجدة شليبي ، تطور أداء أسواق الأوراق المالية المصرية في ظل التحديات ومعايير حوكمة الشركات وتفعيل نشاط التوريق ، بحث منشور في مجلة مصر المعاصرة ، أكتوبر ٢٠٠٨ ، العدد ٤٩٢ ، السنة ١٠٠ ، القاهرة ، ص ٣٩ ، وفي الفقه الأجنبي وبعبارة مختصرة يقصد بحوكمة الشركات تلك النظم الذي يتم من خلالها توجيه الشركات والتحكم، انظر: Brian R. Cheffins, The History of Modern U.S. Corporate Governance , ١٣ October , ٢٠١٠, p ١

١: أهمية دوره لمساهمي الشركة: يلعب مراقب الحسابات دوراً فعالاً في تأمين الرقابة على حسابات الشركة، حيث أنه ونظراً لضخامة عدد المساهمين وعدم توافر الخبرة الفنية والمحاسبية فيهم الكفيلة في التأكد من صحة البيانات المالية المقدمة من ادارة الشركة<sup>٢</sup>، فضلاً عن بُعد مكان اقامتهم عن مركز الشركة في معظم الاحيان<sup>٣</sup>، ولما كان من المتعذر على المساهم ممارسة حقه في تسيير أمور الشركة، أو ما يعبر عنه بنية المشاركة وذلك بشكل مباشر<sup>٤</sup>، تظهر الحاجة ملحة الى ضرورة تدخل شخص مهني ومتخصص ومستقل في شؤون المحاسبة يبدي رأيه الفني والمحاييد حولها، فكثرة عدد المساهمين وعدم اهتمامهم بمرافقة الاجهزة الادارية في الشركة أدى الى عدم فاعلية الجمعية العامة في ممارسة الرقابة على مجلس الإدارة<sup>٥</sup>. ومن هنا يأتي أهمية دور مراقب الحسابات في الوصول الى تلك الغاية. حيث يبدي رأيه الفني والمحاييد في مدى عدالة القوائم المالية المعدة من قبل إدارة الشركة وصدق تعبيرها عن المركز المالي الحقيقي للشركة.

٢: أهمية دوره للشركة كمشروع: يؤدي مراقب الحسابات دوراً هاماً في حماية مصلحة الشركة كمشروع اقتصادي يسعى الى تنمية نشاطه وازدهاره، فعن طريق التزام مراقب الحسابات في الكشف في تقريره السنوي عن المخالفات التي ارتكبتها الشركة والمؤثرة على المركز المالي للشركة او لنشاطها يمكن التخفيف من حالات مخالفة الشركة لأحكام القوانين على النحو الذي يؤدي الى التخفيف من حالات نشوء عراقيل وعقبات قانونية قد تعترض سير نشاط الشركة فيما لو امعنت في ارتكاب المخالفات، فمراقب الحسابات يعد بمثابة جهاز تحذيري لمصلحة المساهمين ينبههم بالمخالفات التي قد تؤثر على المركز المالي للشركة او على نشاطها، وما من شك في أن ذلك يصب في النهاية في مصلحة الشركة كمشروع اقتصادي يسعى الى تنمية نشاطه ضمن حدود القوانين. كما ويلعب تقييم مراقب الحسابات لمدى مقدرة الشركة على الاستمرار في عملها دوراً هاماً وفعالاً في تنبيه المساهمين الى بعض النقاط التي قد تشكل عقبات مستقبلية في طريق استمرار الشركة في عملها حتى يكونوا على علم مسبق بها ويتخذوا من التدابير ما يكفل التغلب عليها قبل حدوثها.

٣: أهمية دوره في حماية الاقتصاد الوطني: تعد شركة المساهمة النموذج الأمثل والوحيد لشركات الأموال، فهي من أهم الشركات التي تضطلع بالمشروعات الاقتصادية الكبرى، ومن أقدر أنواع الشركات على حشد وتجميع رؤوس الأموال<sup>٦</sup>، وما من شك في أن التلاعب في البيانات المالية التي تصدرها الشركات المساهمة يشكل عاملاً هاماً من عوامل نشوء الهزات والازمات الاقتصادية في الدولة، فمراقب الحسابات يلعب دوراً محورياً في محاولة الكشف عن الغش والأخطاء المرتكبة في القوائم المالية للشركات والتي تعدها ادارة الشركة لترسلها الى جمهور المستفيدين منها من بنوك ودائنين ومساهمين ومستثمرين حاليين ومحتملين، ويستخدم في سبيل ذلك مجموعة من الوسائل التي وضعها القانون بين يديه كالاطلاع على دفاتر الشركة ومستنداتها واوراقها وصولاً في نهاية المطاف إلى الرأي الفني والمحاييد حول القوائم المالية. و التاريخ يروي لنا حوادث اقتصادية مؤلمة سببها الرئيسي التلاعب في البيانات المالية، فما انهارت شركتي

<sup>٢</sup>: د. مصطفى كمال طه، الشركات التجارية، دار الفكر الجامعي، الاسكندرية، مصر، ٢٠٠٨، ص ٢٩٣، د. عاشور عبدالجواد عبد الحميد، الشركات التجارية، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، الطبعة الثانية، ٢٠١٣، ص ٦٣٤، د. فايز نعيم رضوان، الشركات التجارية، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، ٢٠٠١/٢٠٠، ص ٥٤٧.

<sup>٤</sup>: د. الياس حداد (و) د. محمد عاشور، القانون التجاري، بري، بحري، جوي، منشورات جامعة دمشق، قسم المحاسبة، سورية، ص ١٣٦.

<sup>٥</sup>: د. جاك يوسف الحكيم، الشركات التجارية، منشورات جامعة دمشق، كلية الحقوق، سورية، ٢٠٠٠/١٩٩٩، ف ٦٠٢، ص ٤٦٣.

<sup>٦</sup>: د. مصطفى محمد رجب، قانون الأعمال وفقاً لقانون التجارة الجديد وحدث تعديلات قانون الشركات، بدون تاريخ، بدون ناشر، ص ٢٧٧.

<sup>٧</sup>: د. خليل فيكتور تادرس، الشركات التجارية، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، بدون تاريخ، ص ٢٥١.

انرون ووردكوم إلا أحد الامثلة على تواطئ مراقب الحسابات مع إدارة الشركة على التلاعب في البيانات المالية للشركة و إخفاء خسائر وإيراد ارباح صورية في القوائم المالية للشركة، حيث تواطئ مراقب حساباتها ارثر اندرسون مع ادارتها<sup>٨</sup>.

٤ : أهمية دوره لجمهور المستثمرين: ان قيام شخص مهني محاسبي متخصص ومستقل بتقييم البيانات المالية الصادرة عن ادارة الشركة والموجهة الى جمهور المستفيدين ومن بينهم المستثمرين من شأنه أن يضفي الثقة على تلك البيانات، ويبعث برسائل ايجابية او سلبية حول حقيقة المركز المالي للشركة التي يعزم المستثمرون على استثمار مدخراتهم فيها، فهو بمثابة مستشار مالي غير مباشر لصالح جمهور المستثمرين يضفي على البيانات المالية برأيه المهني والفني والمحايد الثقة<sup>٩</sup>. وبالتالي فإن المطلوب من مراقب الحسابات هو تحقيق الحسابات والعمليات الخاصة بالشركة ليشهد ما اذا كانت الحسابات الحالية تعبر بوضوح وحقيقة عن المركز المالي للشركة. ونتيجة لذلك يتحمل مراقب الحسابات المسؤولية الناجمة عن الخسائر التي يتكبدها الجمهور الذي اعتمد على شهادة مراقب الحسابات حول حسابات الشركة وتعامل مع الشركة أو استثمار فيها، ولعل هذه المسؤولية من أكثر مجالات مقاضاة مراقبي الحسابات<sup>١٠</sup>.

#### ثانياً: السلطة المختصة بتعيين مراقب الحسابات

١ : السلطة الأصلية المختصة باختيار مراقب الحسابات: تتفق أغلب تشريعات الدول المنظمة لمراقب الحسابات في شركات المساهمة المقيدة في بورصة الأوراق المالية في الحكم القانوني الخاص في تحديد السلطة الأصلية، حيث تسند أغلب التشريعات تلك المهمة الى الجمعية العامة لشركة المساهمة بحسبانها السلطة الأصلية المختصة في التعيين، وعلى رأس تلك التشريعات يأتي التشريع المصري في قانون الشركات<sup>١١</sup> رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١، والمشرع السوري في قانون الشركات السوري الجديد<sup>١٢</sup> رقم ٢٩ لسنة ٢٠١١، حيث أسندوا تلك المهمة الى الجمعية العامة.

<sup>٨</sup> ارثر اندرسون كان يتولى اعمال المراجعة الداخلية في الشركة. كما كان يتولى تقديم خدمات استشارية للشركة بشكل هائل، راجع في تفاصيل ذلك، د. احسان بن ناصر المعزاز، انهيار شركة انرون وازمة اخلاقيات الأعمال، مقال منشور على موقع جامعة ام القرى على الرابط التالي ( تمت الزيارة بتاريخ ٢٠١٦/٥/٦ ، ١٢.٤٥ ) :

<https://old.uqu.edu.sa/page/ar/18976>

وراجع أيضاً : Stephen Griffin LLB,M.PHIL ,Company Law , Fundamental Principles , Fourth edition , Pearson Longman , ٢٠٠٦ , p ٣٦٨ .

<sup>٩</sup> : د. أمين السيد أحمد لطفي، المسؤولية القانونية لمراقبي الحسابات تجاه عميل المراجعة والطرف الثالث والمجتمع، القاهرة، ٢٠٠١/٢٠٠٠، موسوعة د. امين لطفي في المراجعة، الكتاب الثالث، بدون ناشر، ص ١٠ .

<sup>١٠</sup> : Alastair Hudson ,Understanding Company Law , ٢٠١٢ , Routledge , p ١٠٣ .

<sup>١١</sup> : المادة ١٠٣ من قانون الشركات المصري رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ . وكذلك الأمر بالنسبة إلى التشريع الكويتي، حيث تنص المادة ٢٥٨ من قانون الشركات الجديد رقم ٢٥ لسنة ٢٠١٢ على أنه (( مع مراعاة أحكام القانون رقم ٧ لسنة ٢٠١٠ المشار إليه، يكون لشركة المساهمة العامة مراقب حسابات أو أكثر تعينه الجمعية العامة العادية بعد موافقة بنك الكويت المركزي بالنسبة للشركات الخاضعة لرقابته..... ))، وكذلك الأمر أيضاً بالنسبة إلى التشريع القطري حيث تنص المادة ١٤١ من قانون الشركات القطري الجديد الصادر بالقانون رقم ١١ لسنة ٢٠١٥ على أنه ((يجب أن يكون لكل شركة مساهمة عامة مراقب حسابات أو أكثر تعينه الجمعية العامة لمدة سنة وتتولى تقدير أتعابه، ويجوز لها إعادة تعيينه .... )) . وكذلك الأمر، أكد قانون الشركات الصادر في المملكة المتحدة سنة ٢٠٠٦ في الفقرة (٢) من المادة (٤٨٩) على ان يكون التعيين قبل انتهاء الاجتماع السنوي للجمعية العامة للشركة ومن قبل الجمعية العامة للشركة، حيث جاء نصها على النحو الآتي :

٢ : الجهات الاستثنائية في اختيار مراقب الحسابات: إذا كان الأصل هو منح الجمعية العامة للشركة باعتبارها السلطة العليا في الشركة الاختصاص الاصيل في تعيين مراقب الحسابات ، فإن التشريعات المنظمة لمراقب الحسابات في شركات المساهمة قد منحت مجموعة من الجهات في حالات وفي شروط محددة سلطة تعيين مراقب الحسابات ، وسنتعرض لها بشكل موجز على النحو التالي :

(أ/٢) : **التعيين بواسطة مؤسس الشركة والجمعية التأسيسية:** يعين مؤسس الشركة في القانون المصري مراقب حسابات الشركة الأول<sup>١٣</sup> ، وتختص الجمعية التأسيسية للشركة وفق المادة ٢٨ في المصادقة على اختيار أعضاء مجلس الإدارة الأول ومراقب الحسابات الذي يعينه المؤسسون . كما وتوجب المادة ١٢٨ من اللائحة التنفيذية لقانون سوق رأس المال<sup>١٤</sup> على المتقدمين بطلبات تأسيس الشركات العاملة في مجال الأوراق المالية تقديم إقرار من مراقب حساباتها يفيد قبوله التعيين بها، كما ويجب ان يحتوي النظام الأساسي لصندوق الاستثمار على جملة من البيانات ومن بينها أسماء مراقبي حسابات الصندوق<sup>١٥</sup> ، وهذا يعني انه من الناحية العملية يتم اختيار مراقب الحسابات الأول من قبل مؤسس الشركة<sup>١٦</sup> ، ويتم التصديق عليه من قبل الجمعية التأسيسية. وإعمالاً لأحكام المادة ٢٨ من قانون الشركات المصري رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ يحق للجمعية التأسيسية تغيير مراقب الحسابات ورفض المصادقة على اختيار المراقب المعين من قبل المؤسسين ، وذلك استناداً إلى سلطتها في تعديل نظام الشركة ، فمراقب الحسابات الأول يرد اسمه ضمن بنود نظام الشركة الذي يعرض على الجمعية التأسيسية والتي يحق لها ادخال تعديلات عليه شريطة موافقة المؤسسين والأغلبية العددية للشركاء الممثلين لثلثي رأس المال على الأقل، ويقصد بالأغلبية العددية كما ذهب جانب من الفقه-وبحق- اغلبية رأس المال سواء كانوا من المؤسسين او غيرهم لأن عبارة النص لا تستقيم على غير ذلك<sup>١٧</sup>.

(ب/٢) : **التعيين بواسطة مجلس الإدارة :** كما سبق القول ، أسندت تشريعات الدول المختلفة مهمة تعيين مراقب الحسابات بصفة أصلية إلى الجمعية العامة للشركة وذلك في الاجتماع السنوي لها ، ولما كانت

" For each financial year for which an auditor or auditors is or are to be appointed (other than the company's first financial year), the appointment must be made before the end of the accounts meeting of the company at which the company's annual accounts and reports for the previous financial year are laid".

<sup>١٣</sup> : تنص الفقرة الأولى من المادة ١٨٥ من قانون الشركات السوري الصادر بالمرسوم التشريعي رقم ٢٩ لسنة ٢٠١١ على أنه (( تنتخب الهيئة العامة جهة لتدقيق حساباتها لمدة سنة واحدة قابلة للتجديد من جدول مدققي الحسابات الصادر عن الوزارة المعنية وتقرر بدل اتعابها أو تفوض مجلس الادارة بتحديد هذه الاتعاب .... )) .

<sup>١٤</sup> : تنص المادة ١٠٣ من قانون الشركات المصري رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ على انه (( يكون لشركة المساهمة مراقب حسابات او اكثر ممن تتوافر فيهم الشروط المنصوص عليها في قانون مزاوله مهنة المحاسبة والمراجعة تعينه الجمعية العامة وتقدر اتعابه وفي حالة تعدد المراقبين يكونون مسئولين بالتضامن واستثناء من ذلك يعين مؤسس الشركة المراقب الاول)).

<sup>١٥</sup> : تنص المادة ١٢٨ من اللائحة التنفيذية لقانون سوق رأس المال المصري على أنه (( تقدم طلبات تأسيس الشركات التي تعمل في مجال الأوراق المالية الى الهيئة على النموذج الذي تعده الهيئة مرفقاً به الأوراق الآتية :... : إقرار من مراقب الحسابات يفيد قبوله التعيين ....)).

<sup>١٦</sup> : تنص المادة ١٤٧ من اللائحة التنفيذية لقانون سوق رأس المال على أنه (( يجب أن يشتمل هذا النظام – النظام الأساسي لصندوق الاستثمار – على ما يلي : ..... ١٣ : أسماء مراقبي حسابات الصندوق )) .

<sup>١٧</sup> : د. فارس العجمي ، رقابة سوق المال على ادارة محافظ الاوراق المالية وصناديق الاستثمار، دراسة مقارنة بين القانون المصري والقانون الكويتي ، رسالة دكتوراه ، جامعة القاهرة ، مصر ، ٢٠١٢ ، ص ٤٦٨-٤٦٩.

<sup>١٧</sup> : د. علي حسن يونس، الشركات التجارية، شركات المساهمة والتوصية بالأسهم والشركات ذات المسئولية المحدودة، ١٩٩١، بدون ناشر، ص ٢١٩.

اجتماعات الجمعية العامة العادية سنوية ، بالإضافة إلى تعقد اجراءات دعوة الجمعية العامة وصعوبتها ، فضلاً عن تكاليفها التي قد لا ترغب الشركة في تحملها نظراً لضعف مواردها، وكان من الممكن أن يشغل منصب مراقب الحسابات لأي سبب كان، ظهرت الحاجة الى ضرورة إيجاد حل في الحالات الاستثنائية والتي لا يوجد فيها مراقب حسابات من أجل ضمان استمرار الرقابة على الشركة تحقيقاً لمصالح المساهمين، واتجهت أنظار التشريعات صوب مجلس الإدارة<sup>١٨</sup>، وفي مصر ألزم قانون الشركات المصري<sup>١٩</sup> مجلس الإدارة بضرورة اتخاذ اجراءات تعيين مراقب الحسابات بشكل فوري في حال شغور منصب المراقب لأي سبب كان ويعرض ذلك على الجمعية العامة في أول اجتماع لها . وبناء على ذلك، وضع المشرع المصري حلاً لمسألة شغور منصب مراقب الحسابات في الشركة لأي سبب كان سواء بالاستقالة او الوفاة او غيره من الأسباب ، وبالتالي يتعين على مجلس الإدارة اتخاذ اجراءات تعيين المراقب البديل بشكل فوري على ان يعرض ذلك على الجمعية العامة في أول اجتماع لها<sup>٢٠</sup> . أمّا في سورية، فقد حجب قانون الشركات السوري الجديد رقم ٢٩ لسنة ٢٠١١ عن مجلس الإدارة سلطة تعيين مراقب الحسابات في الحالات الطارئة، وأسند تلك المهمة الى وزارة التجارة والاقتصاد الخارجية .

(٢/ج): الجهاز المركزي للمحاسبات : تضمن المشرع المصري في قانون شركات تلقي الأموال رقم ١٤٦ لسنة ١٩٨٨ استثناءً من الأصل العام، حيث نصت المادة ١٠ منه على أنه يتولى مراقبة حسابات الشركة التي تعمل في مجال تلقي الأموال وفق احكام القانون المذكور مراقبان يعين أحدهما من قبل الجمعية العامة

<sup>١٨</sup> في فرنسا، إن السلطة المختصة في تعيين مراقب الحسابات في شركة التوريق تتمثل في مجلس الإدارة، أما اذا كانت منظمة التوريق متخذة شكل صندوق فإن مجلس إدارة شركة الإدارة هو المختص في تعيين مراقب الحسابات، راجع : أستاذنا الدكتور احمد فاروق وشاحي ، عملية التوريق بين النظرية والتطبيق ، دراسة لأحكام القانون المصري والقوانين المقارنة ، دار النهضة العربية، القاهرة ، مصر، بدون تاريخ، ص ١١٩ .

<sup>١٩</sup> تنص المادة ١٠٣ (( ... فإذا لم يكن للشركة في أي وقت لأي سبب مراقب حسابات تعين على مجلس الإدارة اتخاذ اجراءات تعيين المراقب فوراً ، ويعرض ذلك على الجمعية العامة في أول اجتماع لها ... )) .

<sup>٢٠</sup> وتجدر الإشارة إلى أن المادة ١٤٦ من اللائحة التنفيذية لقانون سوق رأس المال رقم ٩٥/١٩٩٢ قد كرست استثناء آخر يتجلى في منح مجلس ادارة شركة صندوق الاستثمار سلطة الموافقة على تعيين مراقبي حسابات الصندوق ، بينما يعود الى مدير الاستثمار الحق في تعيينه وعرضه على المجلس الذي له السلطة النهائية في الموافقة على التعيين من عدمه ، وبالتالي يعتبر قرار التعيين هنا - على حد وصف البعض - من قبيل القرارات المركبة . انظر : د. فارس العجمي ، رقابة سوق المال على ادارة محافظ الاوراق المالية وصناديق الاستثمار ، مرجع سابق ، ص ٤٦٥ . وينتقد أغلب الفقه هذا الحل والاستثناء لأنه يجعل من مراقب الحسابات بمثابة أداة مرنة في يد مجلس الإدارة مما يحول دون استقلاليتها في عمله، (د. حمد الله محمد حمد الله ، مراقب الحسابات ، سنة ١٩٩١ ، بدون ناشر . ص ٢٩٩ ، د. محمد فريد العربي ، الشركات التجارية ، دار الجامعة الجديدة للنشر ، الاسكندرية، مصر، ٢٠١٤ ، ص ٣٣٥ ، د . رحاب محمود داخلي علي ، الجمعيات العمومية ودورها في إدارة شركات المساهمة ، رسالة دكتوراه ، جامعة القاهرة ، مصر، ٢٠١٠ ، ص ١٣٠-١٣١ ، أ: سارة أحمد حمدان عبد الرازق ، حقوق المساهم المرتبطة بإدارة شركة المساهمة والرقابة عليها ، رسالة ماجستير ، جامعة القاهرة ، مصر، ٢٠١٢ ، ص ١١٢ ، د. عايض حامد ذياب الشنون ، الرقابة على أعضاء مجلس الإدارة في شركات المساهمة في القانون الأردني والمصري ، رسالة دكتوراه ، معهد البحوث والدراسات العربية ، القاهرة ، ٢٠١٢ ، ص ١٣٥)، بينما يثني جانب من الفقه على هذا الحل ويصفه بالفطن وذلك بسبب التأخر المتصور في اجراءات دعوة الجمعية العامة للانعقاد، د. فارس العجمي ، رقابة سوق المال على ادارة محافظ الاوراق المالية وصناديق الاستثمار، مرجع سابق، ص ٤٧١.



للشركة ، بينما يعين الآخر من قبل الجهاز المركزي للحسابات<sup>٢١</sup> . وفي هذا الصدد ، ترى استاذتنا الدكتورة سميرة القليوبي - وبحق - أن تدخل المشرع في صدد شركات تلقي الاموال وفرضه تعيين أحد المراقبين من قبل الجهاز المركزي للحسابات هو أمر مرغوب به ، حيث قصد المشرع من وراء حماية جمهور المستثمرين في هذه الشركات سيما واثمهم لا يملكون الحق في الإدارة وفق تنظيم الشركة القانوني وبالتالي لن يكون بمقدورهم المساهمة في تعيين مراقب الحسابات ، أضف إلى ذلك مخاوف المشرع من قيام الشركات بتوزيع عائد من أصل رأس المال أو من أموال الايداعات ، لذلك ضاعف من رقابة الدولة على هذا النوع من الشركات حماية منه للاقتصاد القومي للبلاد<sup>٢٢</sup> .

(٢/د): وزارة الاقتصاد والتجارة الخارجية السورية: منح المشرع السوري<sup>٢٣</sup> وزارة الاقتصاد والتجارة الخارجية سلطة تعيين مراقب الحسابات بصفة استثناء في الحالات التي يشغل فيها منصب مراقب الحسابات، وعند توافر تلك الحالات يتعين على مجلس الإدارة ان يقترح على الوزارة ثلاثة أسماء من قائمة مدققي الحسابات المعتمدين من هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية حتى تنتقي منهم من يملأ المركز الشاغر<sup>٢٤</sup> .

٣: دور لجنة المراجعة<sup>٢٥</sup> في تعيين مراقب الحسابات : لم يحدد قانون الشركات المصري رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ الفواعد التي تحكم آلية تعيين مراقب الحسابات من قبل الجمعية العامة ، بل أشارت اللائحة التنفيذية لقانون البنك المركزي والجهاز المصرفي والنقد إلى تلك الإجراءات الخاصة بمراقبي حسابات البنك، حيث يتعين أن يتم اقتراح تعيين مراقبي الحسابات بناء على توصية من لجنة المراجعة<sup>٢٦</sup> . ونتيجة لهذا الفراغ التشريعي الجزئي، اهتمت قواعد الحوكمة في مصر<sup>٢٧</sup> وحرصت على التأكيد على ضرورة ان يتم التعيين

<sup>٢١</sup> : في الحقيقة . يعد هذا النص بمثابة استثناء من الأصل العام ، إلا انه استثناء جزئي كرس لأجل غرض معين ، بمعنى آخر لم يسلب المشرع من الجمعية العامة للشركة الحق في التعيين بشكل كامل بل جعل معها شريكاً يشاركها مناصفة الاختصاص في التعيين ، وبالتالي يعتبر تدخل الجهاز المركزي للحسابات وتعيينه مراقب للحسابات بمثابة استثناء جزئي من الأصل العام،  
<sup>٢٢</sup> :د. سميرة القليوبي ، الشركات التجارية ، الطبعة الخامسة ، دار النهضة العربية ، سنة ٢٠١١ ، ص ١٢٧٦ وما بعدها .

<sup>٢٣</sup> : تنص الفقرة الثالثة من المادة ١٨٥ من قانون الشركات السوري رقم ٢٩ لسنة ٢٠١١ على أنه ((٣: اذا اهلقت الهيئة العامة انتخاب مدقق لحساباتها أو اعترض هذا المدقق أو امتنع عن العمل فعلى مجلس الإدارة ان يقترح على الوزارة ثلاثة أسماء من جدول مدققي الحسابات الصادر عن الوزارة المعنية أو من قائمة مدققي الحسابات المعتمدين من هيئة الأوراق/ بحسب الحال/ لتنتقي منهم من يملأ المركز الشاغر)).

<sup>٢٤</sup> : حينذا لو أسند المشرع تلك السلطة الى هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية بدلاً من الوزارة وذلك بالنسبة للشركات المقيدة في البورصة كون الهيئة أقدر على انتقاء مراقب الحسابات بما يتناسب مع حجم ونشاط الشركة المقيدة في البورصة من وزارة الاقتصاد والتجارة الخارجية.

<sup>٢٥</sup> : تسمى لجنة المراجعة في مصر ولجنة التدقيق في سورية.

<sup>٢٦</sup> : تنص المادة ٢٧ من اللائحة التنفيذية لقانون البنك المركزي والجهاز المصرفي والنقد والصادرة بموجب قرار رئيس الجمهورية رقم ١٠١ لسنة ٢٠٠٤ على انه (( تتولى اللجنة الداخلية للمراجعة المشكلة في كل بنك تطبيقاً لأحكام المادة ٨٢ من القانون / قانون البنك المركزي والجهاز المصرفي والنقد المشار إليه / الاختصاصات التالية : أ: اقتراح تعيين مراقبي الحسابات وتحديد اتعاها .....)) ، وكانت المادة ٨٢ من قانون البنك المركزي والجهاز المصرفي والنقد رقم ٨٨ لسنة ٢٠٠٣ قد نصت على أنه (( تشكل في كل بنك لجنة داخلية للمراجعة من ثلاثة اعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين يختارهم المجلس، كما تنشأ لجنة تنفيذية يشكلها مجلس إدارة البنك من بين أعضائه التنفيذيين والعاملين بالبنك ، وتحدد اللائحة التنفيذية لهذا القانون اختصاصات ونظام العمل في اللجنتين التنفيذيتين المشار إليهما .... )) .

<sup>٢٧</sup> : ينص البند رقم ٥.٤.٢ من دليل قواعد ومعايير حوكمة الشركات الصادر عن مركز المديرين المصري في فبراير ٢٠١١ على أنه (( على مجلس الإدارة بناءً على توصية لجنة المراجعة ترشيح مراقب الحسابات.....))، كما وينص البند ٧-٢-١ من القواعد

بناء على اقتراح من مجلس الإدارة وتوصية من لجنة المراجعة<sup>٢٨</sup>، وهذا ما أكدته قواعد حوكمة الشركات<sup>٢٩</sup> في المملكة المتحدة سنة ٢٠١٤ وأكدت على ذات الاجراءات الفقرة (٣) من المادة (٤٣) من التوجيه الأوروبي<sup>٣٠</sup> الصادر عن البرلمان الاوروبي في ١٧ مايو / أيار ٢٠٠٦، والمتعلق بالمراجعة القانونية للحسابات السنوية والموحدة رقم ٤٣ / ٢٠٠٦ / EU، والمعدل بعض أحكامه بالتوجيه<sup>٣١</sup> رقم ٥٦ / ٢٠١٤ / EU والصادر بتاريخ ١٦ أبريل / نيسان ٢٠١٤.

وإذا كان ترشيح مجلس الإدارة لمراقب الحسابات وعرضه على الجمعية العامة لتعتمده ما هو الا تكريس للواقع العملي السائد، إلا أن الجديد في قواعد الحوكمة هو حرصها الشديد على ان يتم ذلك الترشيح بناء على توصية من لجنة المراجعة، وبناء على ذلك، يمر تعيين مراقب الحسابات بمرحلتين:

**المرحلة الأولى: توصية لجنة المراجعة** ألزمت قواعد حوكمة الشركات الصادرة في مصر واللائحة التنفيذية لقانون البنك المركزي والجهاز المصرفي والنقد بالنسبة للبنوك تعيين مراقب الحسابات بناءً على توصية من لجنة المراجعة، حيث تقوم بتوصية وتزكية مجموعة من اسماء مراقبي الحسابات وترشحهم على مجلس الادارة ليختار منهم الأصلح لشغل منصب المراقب وعرضه على الجمعية العامة لتعتمده. وعلى الرغم من التزام مجلس الإدارة اللجوء الى طلب الرأي والتزكية من قبل لجنة المراجعة إلا أنه لا يوجد عدد معين يتعين على اللجنة التقييد به في التوصية، بل لها سلطة تقديرية في تحديد العدد الكافي للتوصية وعرضه على المجلس. أما فيما يتعلق بمدى التزام مجلس الادارة بهذه التوصية من عدمه، نجد

التنفيذية لحوكمة الشركات العاملة في مجال الأوراق المالية وغير المقيدة في البورصة والصادرة عن الهيئة العامة لسوق المال سنة ٢٠٠٧ على أنه (( على مجلس الإدارة بناءً على توصية لجنة المراجعة ترشيح مراقب الحسابات (...)). والجدير بالذكر أن تدخل لجنة المراجعة في تعيين مراقب الحسابات عن طريق التوصية يتمتع بقوة الزامية أكبر بالنسبة للبنوك والشركات الخاضعة للقواعد التنفيذية لحوكمة الشركات الصادرة عن الهيئة العامة لسوق المال سنة ٢٠٠٧ مقارنةً بالشركات التي ينطبق عليها معايير مركز المديرين الصادرة في فبراير ٢٠١١ ويعود ذلك الى قوة الأداة القانونية المكرسة لهذا التدخل في البنوك والشركات الخاضعة لقواعد ٢٠٠٧ عنها في معايير مركز المديرين ٢٠١١.

<sup>٢٨</sup>: وفي المملكة المتحدة، نصت قواعد حوكمة الشركات الصادرة سنة ٢٠١٤ في الفقرة (C.٣.٢/٤) والفقرة (C.٣.٢/٧) على أنه من بين مهام ومسئوليات لجنة التدقيق تقييم التوصيات حول تعيين أو إعادة تعيين أو تغيير مراقب الحسابات تقدمها الى مجلس الإدارة حتى يعرضها على المساهمين في الاجتماع

<sup>٢٩</sup>: " The UK Corporate Governance Code , September ٢٠١٤ , ( C.٣.٢/٤ ) , to make recommendations to the board, for it to put to the shareholders for their approval in general meeting, in relation to the appointment, re-appointment and removal of the external auditor and to approve the remuneration and terms of engagement of the external auditor ". ( C.٣.٢/٧ ) " The audit committee should have primary responsibility for making a recommendation on the appointment, reappointment and removal of the external auditors .... "

<sup>٣٠</sup>: Official Journal of the European Union, English edition , Volume ٤٩, Legislation, ٩ June ٢٠٠٦ , P ٨٧ , available and visited at ٢١/٣/٢٠١٦ , ...٥٢ p.m ((Directive ٢٠٠٦/٤٣/EC Of The European Parliament and Of The Council Of ١٧ May ٢٠٠٦(Article ٤١/٣)," ٣: In a public-interest entity, the proposal of the administrative or supervisory body for the appointment of a statutory auditor or audit firm shall be based on a recommendation made by the audit committee ".))

<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:٣٢٠٠٦L٠٠٤٣&from=EN>

<sup>٣١</sup>: Official Journal of the European Union, English edition , Volume ٥٧, Legislation, ٢٧ May ٢٠١٤ , P ٧٧ , available and visited at ٢١/٣/٢٠١٦ , ...٥٢ p.m

<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:٣٢٠١٤L٠٠٥٦&from=EN>

ان مجلس الادارة غير ملزم في قبول توصية لجنة المراجعة ، فالمنطق القانوني يفرض ان التوصيات لا تتمتع بالقوة الالزامية بل تتمتع بالقوة الادبية . ويلاحظ أيضاً أن سلطة مجلس الادارة في رفض توصية لجنة المراجعة غير مطلقة بل هي مقيدة في عدم التعسف في استعمال حقه في رفض التوصية ، ويتمثل ذلك في ضرورة ان يكون للمجلس اسباب سائغة تبرر رفض توصية اللجنة . وبالتالي يدعو الباحث - وتوافقاً مع سلوكيات الحوكمة الرشيدة - الى محاولة التوفيق في الآراء بين مجلس الادارة ولجنة المراجعة من اجل ازالة اسباب الخلاف حول المرشحين ، فإذا باءت محاولة التوفيق بالفشل وأصر كل من الطرفين على رأيه ، يستطيع مجلس الإدارة عندها ترشيح مراقب على الجمعية العامة دون النظر الى توصية اللجنة شريطة عرض كل من لجنة المراجعة والمجلس لأسبابهم على الجمعية العامة حتى تكون على علم بأسباب الخلاف قبل التصويت على اختيار المراقب<sup>٣٢</sup> ، وما من شك في أنه ليس من مصلحة مجلس الإدارة انشاء عداوة ونزاع بينه وبين اللجنة ، فإذا لم يكن على درجة عالية من الاقتناع بقوة وجدية الاسباب التي دفعته الى الاصرار على رأيه ، فهذا من الممكن ان يؤدي به الى موقف محرج في حال جنوح الجمعية العامة الى الاخذ بتوصية لجنة المراجعة ، ويثير شكوكاً حول رأي المجلس . وهنا يكمن الفرق بين التزام المجلس في طلب الحصول على توصية من لجنة المراجعة وبين عدم التزام المجلس في مضمون تلك التوصية المقيد بقيد عدم التعسف في استعمال حقه وضرورة وجود أسباب مبررة وسائغة للرفض .

**المرحلة الثانية: ترشيح مجلس الإدارة :** وفي هذه المرحلة يتولى مجلس الإدارة ترشيح مراقب الحسابات بعد حصوله على توصية لجنة المراجعة او مع رفض التوصية في حال الخلاف مع اللجنة ، ويعرض المرشح على الجمعية العامة للمساهمين لتختار المراقب وتعمده . وللجمعية العامة السلطة المطلقة في رفض هذا الاقتراح او قبوله واعتماده . ويشير الواقع العملي الى أن عدم فاعلية المساهمين واهتمامهم في حضور اجتماعات الجمعية العامة للشركة أدى الى سيطرة مجلس الادارة على قرارات الجمعية العامة وبالتالي قرار اعتماد المراقب<sup>٣٣</sup> ، وبالطبع تبرز أهمية تفعيل مبادئ حوكمة الشركات ودورها الهام في حث المساهمين على المشاركة الفعالة في اجتماعات الجمعية العامة وضرورة ادراك دورهم في الرقابة على المجلس عن طريق الجمعية العامة<sup>٣٤</sup> .

<sup>٣٢</sup> : وهذا ما أكدته قواعد حوكمة الشركات في المملكة المتحدة سنة ٢٠١٤ من حيث أنه اذا لم يوافق مجلس الإدارة على توصية لجنة التدقيق، ينبغي عليه - تطبيقاً للفقرة (C.٣.٢/٧) - أن يضمن التقرير السنوي وأي ورقة من اجل تعيين أو اعادة تعيين بيان يشرح فيه توصية لجنة التدقيق والأسباب التي دفعت المجلس إلى اتخاذ موقف مختلف، حيث جاء نصّ الفقرة المذكورة على النحو الآتي :

The UK Corporate Governance Code , September ٢٠١٤ , ( C.٣.٢/٧) ..... " If the board does not accept the audit committee's recommendation, it should include in the annual report, and in any papers recommending appointment or re-appointment, a statement from the audit committee explaining the recommendation and should set out reasons why the board has taken a different position" .

<sup>٣٣</sup> : الجدير بالذكر أن ظاهرة عدم حضور المساهمين قد بلغت مبلغاً كبيراً، وان عدد المساهمين المسيطرين قد بلغ في أحد المواقف مبلغاً طريفاً ، حيث انه في أحد كشوف حضور المساهمين في إحدى الشركات المقيدة بالبورصة وهي شركة ام بي للهندسة قد بلغ عدد المساهمين الحاضرين ( والطريف انهم كانوا حاضرين بالأصالة ) اثنان من المساهمين فقط أحدهم رئيس مجلس الإدارة بنسبة رأسمال وقدره ٦٥ % وبمقدار ١٣ مليون سهم من ٢٠ مليون، راجع : محضر اجتماع الجمعية العامة لشركة إم بي للهندسة M.B المنعقد بتاريخ ٢٠١٥/٣/٣١ في مقر الشركة في الجيزة ، متوفر على موقع البورصة المصرية على الرابط التالي الذي تمت زيارته بتاريخ ٢٠١٥/٤/٥ : [http://www.exg.com.eg/downloads/Bulletins/١٧٤٤٩١\\_١.pdf](http://www.exg.com.eg/downloads/Bulletins/١٧٤٤٩١_١.pdf) .

<sup>٣٤</sup> : وغني عن البيان ان الجمعية العامة غير ملزمة بتبرير رفضها لترشيح مجلس الادارة ، على اعتبار انها صاحبة السلطة الأصلية والنهائية في اختيار مراقب الحسابات ، ولها في حال حدوث اختلاف بين المجلس وبين لجنة المراجعة ان تأخذ بتوصية لجنة المراجعة اذا ما اقتنعت بالأسباب التي بينتها اللجنة.

## المبحث الأول

## مضمون حق مراقب الحسابات في الاطلاع وطلب المعلومات

إن منح مراقب الحسابات الحق في الإطلاع وطلب المعلومات ما هو إلا ضرورة حتمية لممارسة مهامه الرقابية على أعمال وحسابات الشركة، إذ لا يمكن للمراقب ممارسة عمله وصلولاً إلى الرأي الفني والمحايد من غير منحه الحق في الإطلاع على بيانات الشركة وطلب المعلومات اللازمة لأداء مأموريته. ويقدر القيود المفروضة على ممارسة المراقب للحق المذكور بقدر ما تكون عملية المراجعة غير ناجعة، وسنتناول في هذا المبحث النطاق الموضوعي للحق في الإطلاع وطلب المعلومات (المطلب الأول)، ونوضح فيه محل الحق في الإطلاع وطلب المعلومات ووقت ومكان ممارسة الحق وآليته، ثم ننتقل بعدها لنبين النطاق الشخصي للحق في الإطلاع وطلب المعلومات (المطلب الثاني)، نبين فيه الأشخاص الذين يحق لهم الإطلاع وطلب المعلومات والأشخاص الذين يُطلب منهم الإطلاع والمعلومات وذلك على النحو الآتي:

## المطلب الأول

## النطاق الموضوعي للحق في الاطلاع وطلب المعلومات

## أولاً: مضمون الحق في الاطلاع وطلب المعلومات

**١: مضمون الحق في الإطلاع:** نظمت المادة ١٠٥ من قانون الشركات المصري رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ حق مراقب الحسابات في الاطلاع، حيث جاء فيها (( للمراقب في كل وقت الحق في الاطلاع على جميع دفاتر الشركة وسجلاتها ومستنداتها .... ))، كما نصّت المادة ١٨٧ من قانون الشركات السوري الجديد رقم ٢٩ لسنة ٢٠١١ على أنه (( .... وله حق الاطلاع في كل وقت على دفاتر الشركة وحساباتها وأوراقها وصندوقها، .... ))<sup>٣٠</sup>. ويتبين من النصوص السابقة، ان المشرع في مصر وسوريا سار على درب

<sup>٣٠</sup>: وأكدت ذات الحق أيضاً المادة ٣٩ من قانون تنظيم مهنة المحاسبة رقم ٣٣ لسنة ٢٠٠٩ وحيث جاء فيها (( للمحاسب القانوني حق الاطلاع على جميع الدفاتر والقيود المحاسبية والوثائق المؤيدة لها وبيان الوضع المالي الحقيقي للشركة أو المؤسسة وفي جميع الأحوال لا يجوز أن تقلص صلاحيات المحاسب القانوني بشكل يؤدي إلى إعاقة عن قيامه بمهامه وعلى جميع الجهات التي يمارس المحاسب القانوني عمله أمامها أن تقدم له التسهيلات التي يقتضيها قيامه بواجباته وأن تمكنه من الاطلاع على الأوراق والمستندات والسجلات وكافة الوثائق والمعلومات والبيانات اللازمة لمباشرة عمله)). وفي المملكة المتحدة، نصّت المادة ٤٩٩ من قانون الشركات سنة ٢٠٠٦ على حق مراقب الحسابات في الحصول على المعلومات، حيث يملك مراقب الحسابات في الشركة الحق في الوصول - في كل الأوقات - الى كتب الشركة وحساباتها ومستنداتها، وجاء نص الفقرة المذكورة على النحو الآتي:

"(1) An auditor of a company- (a) has a right of access at all times to the company's books, accounts and vouchers (in whatever form they are held)".

وأيضاً أكدت الفقرة (١) من المادة ٣٤١ من قانون الخدمات والأسواق المالية البريطاني سنة ٢٠٠٠ Financial Services and Markets Act على حق مراقب الحسابات في الاطلاع على المعلومات والكتب والبيانات، حيث جاء نصّها على النحو الآتي:

"(1) An appointed auditor of, or an appointed actuary acting for, Access to books an authorised person— etc. (a) has a right of access at all times to the authorised person's books, accounts and vouchers; and (b) is

التشريعات المنظمة لدور مراقب الحسابات في شركات المساهمة<sup>٣٦</sup> ومنح مراقب الحسابات تمكيناً له من القيام بمهامه على أحسن وجه حق الاطلاع على دفاتر الشركة وسجلاتها ومستنداتها، فمراقب الحسابات يتولى أعمال الرقابة على حسابات وأعمال الشركة، ويتعين عليه في نهاية المراجعة ابداء رأيه الفني والمحاييد في مدى عدالة القوائم المالية ومدى صدق تعبيرها عن المركز المالي الحقيقي للشركة، ولن يتاح له ذلك سوى بتمكينه من الاطلاع على دفاتر الشركة ومستنداتها وسجلاتها، فالشركة إذاً يمكن تشبيهها بأنها كتاب مفتوح بين يدي المراقب يقرأ منه ما يريد وفي أي وقت يريد، أما عن مدى حق الاطلاع، فيشمل حق المراقب في الاطلاع على :

(أ) جميع دفاتر الشركة بدون استثناء، ويشمل ذلك دفاتر الشركة الاجبارية ودفاترها الاختيارية، ولا يسوغ للشركة الامتناع عن اطلاع المراقب على بعض الدفاتر بداعي سريتها أو كونها دفاتر اختيارية ليست اجبارية، ذلك أن النص جاء عاماً ومطلقاً، ومن المقرر أن المطلق يجري على اطلاقه ما لم يقم الدليل على تقييده .

(ب) سجلات الشركة، ويشمل ذلك حق المراقب في الاطلاع على جميع سجلات الشركات سواء كانت سجلات محاسبية أو غير محاسبية، وسواء كانت سجلات واردات أو سجلات صادرات، ولا يسوغ للشركة منع المراقب من الاطلاع على بعض السجلات بداعي عدم أهميتها وجدواها لعمل مراقب الحسابات، ذلك ان مراقب الحسابات هو من يملك سلطة تقدير مدى جدواها وفائدتها من عدمه.

(ت) مستندات الشركة، ويشمل ذلك جميع مستندات الشركة سواء تعلقت تلك المستندات بعقود أبرمتها الشركة مع الغير أو قرارات اتخذتها الشركة لتنظيم العمل داخلها، وسواء كانت تلك المستندات في حوزة الشركة أو في حوزة الغير، ويدخل من بينها محاضر جلسات مجلس الإدارة ومحاضر اجتماع الجمعيات العامة، ومحاضر اللجان المنبثقة عن مجلس الإدارة كلجنة المراجعة.

ويذهب جانب من الفقه الى القول بان قضية (١٨٩٥) *Re London and General Bank* التي فصلت بها المحاكم البريطانية تمثل علامة فارقة في تأسيس مسؤولية مراقب الحسابات وواجبه في فحص سجلات الشركة ودفاترها لتكوين رأيه حول ما اذا كانت تلك السجلات والدفاتر تعبراً حقاً Truly عن الموقف المالي

entitled to require from the authorised person's officers such information and explanations as he reasonably considers necessary for the performance of his duties as auditor or actuary.

<sup>٣٦</sup> : تنص المادة ٢٦٠ من قانون الشركات الكويتي الجديد رقم ٢٥ لسنة ٢٠١٢ وتعديلاته على أنه (( لمراقب الحسابات، في كل وقت، الحق في الاطلاع على جميع دفاتر الشركة وسجلاتها ومستنداتها، وفي طلب البيانات التي يرى ضرورة الحصول عليها، وله كذلك أن يحقق موجودات الشركة والتزاماتها. وعليه في حالة عدم تمكنه من استعمال هذه الحقوق إثبات ذلك كتابة في تقرير يقدم إلى مجلس الإدارة ويعرض على الجمعية العامة العادية وتخطر به الوزارة والهيئة ))، أما في قطر، فلم ينص قانون الشركات القطري الجديد رقم ١١ لسنة ٢٠١٥ على حق مراقب الحسابات في الاطلاع وطلب المعلومات، بل نص عليه قانون تنظيم مهنة مراقبة الحسابات القطري رقم ٣٠ لسنة ٢٠٠٤ في المادة ٢٢ حيث جاء فيها : (( للمحاسب القانوني في سبيل مزاولة مهنته ما يلي : ١: الاطلاع على الدفاتر والسجلات والمستندات وغيرها من الوثائق، وله الحق في طلب البيانات والايضاحات التي يرى ضرورة الحصول عليها أو يرى أنها ضرورية ولازمة لتأدية مهامه بصورة كاملة وصحيحة ، ٢: الحصول على كافة الأدلة التي تؤيد رأيه الذي توصل إليه طبقاً للمعايير والأصول المهنية، ولا يجوز لأي شخص أن يمنع أو يحجب أية وثائق أو بيانات أو معلومات يراها لازمة لتنفيذ مهامه )) . كما وتنص الفقرة (٣) من المادة ٢٤٦ من قانون الشركات الاتحادي الاماراتي الجديد رقم ٢ لسنة ٢٠١٥ على أنه (( ٣: لمدقق الحسابات مراجعة جميع السجلات والأوراق والمستندات الأخرى للشركة، ... )) وأكدت نفس المعنى المادة ١٩ من القانون الاتحادي رقم ١٢ لسنة ٢٠١٤ والخاص بمهنة مدققي الحسابات في الامارات .

للشركة<sup>٣٧</sup>، و تتلخص وقائعها<sup>٣٨</sup> في أن البنك المذكور قام بإقراض مجموعة من الشركات في ظل ظروف تبعث الشك في قدرتها على دفع القرض، وحيث ان مراقب الحسابات قد فشل في تقريره في اجراء المقارنة بين الميزانية العمومية ودفاتر الشركة وبالتالي نسب إليه اهمال، وحيث اكد القاضي Lindley L J بأن عمل مراقب الحسابات يتمثل في التأكد من حقيقة المركز المالي للشركة وتساءل القاضي كيف يمكن ان يتم ذلك؟ وأجاب عن ذلك بأنه يتوجب على مراقب الحسابات أن يبذل عناية معقولة في التأكد من أن دفاتر الشركة تعبر عن الموقف الحقيقي للشركة من خلال الرجوع اليها والتأكد منها وبدون ذلك يصبح التزامه على حد قول القاضي أسوأ من المهزلة . worse than a farce .

ويثور التساؤل في هذا الصدد حول مدى اقتضار حق المراقب في الاطلاع على دفاتر ومستندات السنة المالية الجارية أم يمتد الى سنوات سابقة؟ يذهب جانب من الفقه - يؤيده الباحث - الى القول بأن حق المراقب في الاطلاع لا يقتصر على السنة الحالية بل يمتد الى دفاتر ومستندات السنوات الماضية مادامت الشركة محتفظة فيها<sup>٣٩</sup>، ويضيف الباحث أن ما يبرر ذلك أيضاً يتمثل في كونه أمراً ضرورياً لحسن قيام المراقب بعمله، فقد يحتاج المراقب الى مقارنة السنوات السابقة مع بيانات السنة الحالية من أجل حسن قيامه بعمله وحتى يتمكن مثلاً من تقييم مدى قدرة الشركة على الاستمرار في عملها.

**٢: مضمون الحق في طلب المعلومات :** لا يكفي حتى يمارس مراقب الحسابات مهمته على أحسن وجه أن يكون له الحق في الاطلاع على دفاتر الشركة وسجلاتها ومستنداتها، بل قد يحتاج الأمر طلب الحصول على بيانات معينة أو أوراق معينة او حتى طلب تفسيرات محددة لنقاط مبهمة، لذلك كرّس المشرع في المادة ١٠٥ من قانون الشركات رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ حق مراقب الحسابات في طلب البيانات والايضاحات، حيث جاء فيها (( للمراقب في كل وقت الحق في الاطلاع على جميع دفاتر الشركة وسجلاتها ومستنداتها وفي طلب البيانات والايضاحات التي يرى ضرورة الحصول عليها لأداء مهمته (...))، كما وكرّس ذات الحق المشرع السوري في المادة ١٨٧ من قانون الشركات حيث جاء فيها ((... وله - أي لمدقق الحسابات- أن يطلب من مجلس الإدارة أن يوافيه بالمعلومات اللازمة للقيام بوظيفته، وعلى هذا المجلس أن يضع تحت تصرفه كل ما من شأنه تسهيل مهمته ))<sup>٤٠</sup>. يتبين من النصوص السابقة، انه يحق لمراقب الحسابات طلب الحصول على بيانات او ايضاحات معينة يرى ضرورة الحصول عليها لأداء مهمته، ويدخل في عداد ذلك البيانات على سبيل المثال، مصادقة خارجية تحتوي على الأرصدة المدينة او الدائنة، أو مصادقة خارجية تحتوي على مستندات ملكية العقارات المحتفظ لديها لدى المحامين أو المنشآت المالية كأمانة أو ضمان، ويتعين على إدارة الشركة الاستجابة الى طلبات مراقب الحسابات وتأمين ما يطلبه من بيانات وايضاحات، ولكن هل تستطيع إدارة الشركة الامتناع عن تأمين البيانات والايضاحات التي يطلبها مراقب الحسابات بذريعة عدم جدواها أو وجود عقبات تحول دون الحصول عليها؟؟ ما من شك في انه لا يحق للإدارة التذرع بعدم جدوى وفائدة البيانات والايضاحات التي يطلبها مراقب الحسابات، وذلك لأن المشرع قد صرح في

<sup>٣٧</sup> : Principles of External Auditing, Brenda Porter, Jon Simon, David Hatherly, ٢٠٠٨, WILEY, p ١٨١.

<sup>٣٨</sup> : Principles of External Auditing, Brenda Porter, Jon Simon, David Hatherly, ٢٠٠٨, WILEY, p ١٨١.

<sup>٣٩</sup> : د. أحمد عبد الرحمن الملحم، قانون الشركات التجارية الكويتي والمقارن، مجلس النشر العلمي، جامعة الكويت، ٢٠٠٩، ص ١١٥٧.

<sup>٤٠</sup> : تنص الفقرة (٣) من المادة ٢٤٦ من قانون الشركات الاتحادي الاماراتي الجديد رقم ٢ لسنة ٢٠١٥ على أنه ((٣: لمدقق الحسابات ..... ويجوز له أن يطلب التوضيحات التي يعتبرها ضرورية لتنفيذ مهامه .....)) وفي المملكة المتحدة، يملك المراقب - وفقاً للفقرة الأولى من المادة ٤٩٩ من قانون الشركات سنة ٢٠٠٦ - الحق في ان يطلب تزويده بالمعلومات والشروحات التي يراها ضرورية لأداء عمله كمراقب لحسابات الشركة، حيث جاء نصّها على النحو الآتي :

"(١) An auditor of a company... (b) may require any of the following persons to provide him with such information or explanations as he thinks necessary for the performance of his duties as auditor ".

نص المادة ١٠٥ بأنه (( وفي طلب البيانات والايضاحات التي يرى ضرورة الحصول عليها لأداء مهمته (...)) ، وبالتالي يعتمد الحكم على مدى ضرورة البيانات والايضاحات من عدمه على التقدير الشخصي لمراقب الحسابات وهو الذي يقدر ما إذا كانت البيانات والايضاحات المطلوبة ضرورية لأدائه لمهمته من عدمه دون أن يكون للإدارة الحق في التدخل في تقدير مدى ارتباطها بعملية التدقيق والمراجعة من عدمه. أما عن ادعاء الإدارة بأنه توجد عقبات سواء كانت مادية او قانونية تحول دون الحصول عليها كأن تكون البيانات المطلوبة بحوزة المحامي وهو في حالة سفر خارج البلاد، فيرى الباحث انه في هذا الفرض يتعين على مراقب الحسابات في حالة عدم الاقتناع في رأي الإدارة ان يخطر لجنة المراجعة في ذلك، وله الحق في التحفظ في رأيه في حال استمرار الامتناع او استمرار العقبات . وغني عن البيان أنه يتعين على مراقب الحسابات منح الإدارة الوقت الكافي والملائم لتأمين البيانات والايضاحات المطلوبة وتقدير الوقت المذكور يختلف من حالة إلى أخرى بحسب البيانات والايضاحات المطلوبة، فإذا تجاوزت الإدارة الوقت المعقول حقاً لمراقب الحسابات التحفظ في رأيه<sup>٤١</sup>.

وإذا كان الأصل في حق مراقب الحسابات في الحصول على البيانات والايضاحات أن يكون بناءً على طلب مراقب الحسابات ، إلا أن المشرع قد يخرج على هذه القاعدة في بعض الأحيان ، كما فعل عندما ألزم الشركة في القيام بإرسال بعض المستندات والبيانات والتي قدر المشرع ضرورة اطلاع مراقب الحسابات عليها، وتتمثل في ضرورة ارسال صورة عن الاخطارات التي ترسلها الشركة للمساهمين ، حيث انه بموجب المادة ٢٠٤ من اللائحة التنفيذية لقانون الشركات المصري يتوجب على الشركة تمهيداً لدعوة الجمعية العامة للاجتماع ان ترسل الى مراقب الحسابات صورة عن البيانات والايضاحات التي ترسلها الشركة إلى المساهمين لحضور الجمعية العامة او تنشر عنها وذلك في ذات تاريخ الاخطار او الاعلان ، وتكمن الحكمة من ذلك في ضرورة تمكين المراقب من حسن القيام بواجبه في الرقابة على صحة اجراءات الدعوة الى الجمعية العامة بحسبانها أحد الالتزامات الملقاة على عاتقه قانوناً، وبالتالي لا خيار للشركة إزاء تلك البيانات، حيث يتوجب عليها ارسالها ولو لم يطلب المراقب ذلك . وتجدر الإشارة إلى أن الاطلاع وطلب المعلومات تعد وسيلة ناجعة لحصول مراقب الحسابات على الادلة الكافية لتكوين رأيه الفني، إلا أنها قد لا تكون كافية في بعض الأحيان ، ففي قضية *The London Oil Storage Co. Ltd (v) Seem; Hasluck & Co.* (١٩٠٤) قضت المحاكم البريطانية بأن في ان المطلوب من مراقب الحسابات هو الكشف والتحقق من وجود ممتلكات في الميزانية العمومية، وبسبب التعارض الموجود بين ما هو موجود في الدفاتر وما هو على أرض الواقع وبسبب عدم المطابقة فشل مراقب الحسابات في الكشف عن تلك الممتلكات ، وتأتي اهمية هذه القضية من حيث كونها أول قضية تؤكد فيها المحاكم بأن واجب مراقب

<sup>٤١</sup> : وله الحق أيضاً في دعوة الجمعية العامة للانعقاد، حيث منح المشرع في كل من مصر وسورية كأصل عام مجلس الإدارة سلطة الدعوة الى اجتماع الجمعية العامة للشركة سواء كانت جمعية عامة عادية في دور انعقاد عادي أو جمعية عامة عادية في دور انعقاد غير عادي أم كانت جمعية عامة غير عادية، كما ومنح المشرع بعض الجهات ومن بينها مراقب الحسابات سلطة طلب ودعوة الجمعية العامة في صورتها الى الانعقاد على سبيل الاستثناء. راجع : المادة ٦١ من قانون الشركات المصري رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ وانظر المادة ١٦٤ و١٦٩ من قانون الشركات السوري الجديد رقم ٢٩ لسنة ٢٠١١، وأيضاً في القضاء المصري، راجع: حكم محكمة النقض المصرية الدائرة المدنية، الطعن رقم ١٣٥٢٨ لسنة ٨٠ قضائية، جلسة ١٠ يناير ٢٠١٢، وحكم محكمة النقض المصرية أيضاً ، الدائرة المدنية، الطعن رقم ٢٤١ لسنة ٧١ قضائية، جلسة ١١ مايو ٢٠٠٩، الحكمان منشوران على موقع محكمة النقض المصري على شبكة الانترنت على الرابط الآتي : ( تمت الزيارة بتاريخ ٢٠١٦/٥/٢٧ ) .

الحسابات يجب ان يكون أبعد مدى من اجل الحصول على ادلة كافية ومناسبة لتكوين رأيه وعدم الاكتفاء بسجلات الشركة بل الذهاب إلى أبعد من ذلك اذا اقتضى الحال ذلك ليدعم رأيه في حقيقة وعدالة المركز المالي للشركة<sup>٤٢</sup>. وتتشابه المبادئ المستخلصة من هذه القضية مع المبادئ المستخلصة من قضية *McKesson and Robbins case* (US, ١٩٣٨) في الولايات المتحدة الأمريكية<sup>٤٣</sup>.

### ثانياً: وقت ومكان الاطلاع وطلب المعلومات

**١: وقت الاطلاع وطلب المعلومات:** نص المشرع في مصر وسورية صراحة على حق مراقب الحسابات في الاطلاع في أي وقت، حيث "للمراقب في كل وقت الحق في الاطلاع على جميع دفاتر الشركة وسجلاتها ومستنداتها وفي طلب البيانات والايضاحات التي يرى ضرورة الحصول عليها لأداء مهمته"<sup>٤٤</sup>، كما وكرس ذات الحق المشرع السوري في المادة ١٨٧ من قانون الشركات حيث جاء فيها ((... وله - أي لمصدق الحسابات- أن يطلب من مجلس الإدارة أن يوافيه بالمعلومات اللازمة للقيام بوظيفته، وعلى هذا المجلس أن يضع تحت تصرفه كل ما من شأنه تسهيل مهمته)). وأكدت ذات الحكم الفقرة الاولى من المادة ٤٩٩ من قانون الشركات سنة ٢٠٠٦ في المملكة المتحدة، حيث يحق لمراقب الحسابات الحصول على المعلومات في كل الأوقات. *At All Times*.

ولكن هل يعني ذلك أنه من حق مراقب الحسابات ان يقوم بزيارة مفاجئة دون اخطار مسبق؟ بعبارة أخرى، هل يشترط عند ممارسة مراقب الحسابات لحقه في الاطلاع ان يقوم بإخطار الشركة مسبقاً؟ لم ينص المشرع المصري في المادة ١٠٥ من قانون الشركات رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ والمشرع السوري في المادة ١٨٧ من قانون الشركات رقم ٢٩ لسنة ٢٠١١ على ذلك صراحة، بل اقتصر على تكرير الحق في الاطلاع في كل وقت دون ان يشير الى ضرورة الاخطار المسبق، وإزاء ذلك، يذهب جانب من الفقه<sup>٤٥</sup> الى القول بحق مراقب الحسابات بزيارة الشركة وفروعها والاطلاع في أي وقت على أي مستند يراه ضرورياً وبدون ترخيص مسبق في حالة الشك، أما في غير ذلك فيجب اخطار الشركة بشكل مسبق. ويرى الباحث انه - وإزاء الصمت التشريعي عن الحل - لا بدّ من إعمال مبادئ حسن النية في تنفيذ الالتزامات العقدية، فإذا كان لمراقب الحسابات الحق في الاطلاع في أي وقت إلا أنه يتعين أن يكون ذلك في ضوء ما توجبه مبادئ حسن النية، وبالتالي يتمثل أساس وجوب الاخطار المسبق من عدمه في الغرض من الاطلاع وكمية المستندات محل الاطلاع، فإذا كان مراقب الحسابات يرغب في الاطلاع على مستندات و أوراق تحتاج الى وقت معين لتجهيزها وتحضيرها وفقاً للمجرى العادي للأمر حسب طبيعتها، فيتعين على المراقب مراعاةً منه لمبدأ حسن النية اخطار الشركة بشكل مسبق حتى تقوم بتجهيزها وتحضيرها، أما اذا كانت المستندات لا تحتاج الى وقت لتجهيزها بل من المفترض - وفقاً للمجرى العادي للأمر - أن تكون في متناول الأيدي في أي وقت، فلا يلتزم مراقب الحسابات بالإخطار المسبق. ولا يسوغ القول بأنه في حالة الشك يبرر لمراقب الحسابات القيام بزيارة مفاجئة للوقوف على حقيقة الأمر على الرغم من ان المستندات التي يرغب في الاطلاع عليها تحتاج الى وقت لتجهيزها، ذلك أن العلاقة بين مراقب الحسابات وإدارة الشركة يجب ان تنطلق من الثقة المعززة بالرقابة وليس من التردد المنطلق من الشك، فشتان بين الفرضين، فالأول وقاية والثاني وصاية.

<sup>٤٢</sup> : Principles of External Auditing, Brenda Porter, Jon Simon, David Hatherly, ٢٠٠٨, WILEY, p ١٨١.

<sup>٤٣</sup> : Principles of External Auditing, Brenda Porter, Jon Simon, David Hatherly, ٢٠٠٨, WILEY, p ١٨٢.

<sup>٤٤</sup> : المادة ١٠٥ من قانون الشركات المصري رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١.

<sup>٤٥</sup> : د. خالد رمضان عبد العال سلطان، المسؤولية الجنائية لمراجع الحسابات (المحاسب القانوني). دراسة مقارنة، الطبعة الثانية، ٢٠٠٨، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، ص ١٧٩، د. خالد راغب الخطيب (و) د. محمد فضل سعد، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، مرجع سابق، ص ٧٣.



وإذا كان مراقب الحسابات يلتزم بإخطار الشركة بشكل مسبق قبل قيامه بالاطلاع في حال كانت المستندات الراغب في الاطلاع عليها تحتاج الى وقت لتجهيزها، ولكن هذا لا يعني أنه يتوجب عليه الحصول على موافقتها بل يكفي قيامه بالإخطار دون الحاجة الى انتظار رد منها . وغني عن البيان أن عبارة " في كل وقت " الواردة في المادة ١٠٥ من قانون الشركات المصري والمادة ١٨٧ من قانون الشركات السوري تنصرف إلى أي وقت ضمن اوقات العمل الرسمي في الشركة، ولا يجوز ان تنصرف إلى خارجه، والقول بغير ذلك من شأنه أن يزرع بذور التذمر في صدور موظفي الشركة والقائمين على إدارتها، مما يخل بواجب التعاون بينهم وبين مراقب الحسابات هذا من جهة، ومن جهة ثانية يترتب على القول بانصراف العبارة إلى الاطلاع خارج أوقات العمل الرسمي للشركة الإخلال بحق الشخص في الخلود إلى الراحة وهو حق مقدس يتعين احترامه.

**٢: مكان الإطلاع :** أمّا عن مكان ممارسة مراقب الحسابات لحقه في الاطلاع، فالأصل فيه ان يتم في مركز الشركة، ولكن لا يوجد ما يمنع مراقب الحسابات من استصحابه بعض المستندات الى مكتبه الخاص لدراستها، كما ولا يوجد ما يمنع من قيامه بالاطلاع في فروع الشركة والانتقال اليها بل من واجبه القيام بذلك اذا اقتضت عملية المراجعة ذلك وإلا عدّ مقصراً مهنيّاً .

## المطلب الثاني

## النطاق الشخصي للحق في الاطلاع وطلب المعلومات .

## أولاً: الأشخاص الذين يحق لهم الاطلاع وطلب المعلومات

**١: مراقب الحسابات :** ما من شك في ان حق الاطلاع وطلب المعلومات مخول الى مراقب الحسابات المتعاقد مع شركة المساهمة لتولي أعمال الرقابة على حساباتها، واذا كان الامر من السهولة بمكان عندما نكون بصدد شركة مساهمة غير تابعة وغير مرتبطة بشركة أخرى، إلا ان الامر يصبح اكثر تعقيداً بالنسبة الى شركات المساهمة التابعة والقابضة أو الشركات المرتبطة ببعضها . فهل يحق لمراقب الحسابات في شركة المساهمة التابعة ان يطلب المعلومات وان يطالع من شركات تابعة اخرى لذات الشركة القابضة ؟ يرى الباحث ان حق مراقب الحسابات في الاطلاع وطلب المعلومات يقتصر فقط على الشركة التي تعاقدها معها لتولي حساباتها، وبالتالي لا يحق له ان يطلب من شركة تابعة أخرى في نفس المجموعة التي تنتمي اليها الشركة المتعاقد معها وذلك بشكل مباشر ، والسبب في ذلك يرجع الى اختلاف الشخصية القانونية لكل من الشركتين، كما ولا يحق له أن يطلب من الشركة القابضة بشكل مباشر وذلك بسبب اختلاف الشخصية القانونية بين الشركة القابضة والشركة التابعة . وعليه - اذا كانت المعلومات التي يطلبها ضرورية لبيان رأيه- أن يطلبها من ادارة الشركة التي يتولى مراجعة حساباتها. وإذا تعدد مراقبي الحسابات، جاز لكل منهم أن يقوم بالاطلاع وطلب المعلومات على انفراد إلا أنهم يتعين عليهم تقديم تقرير موحد<sup>٤٦</sup>

**٢: مساعدي مراقب الحسابات:** تجيز قوانين الشركات لمراقب الحسابات ان ينيب عنه بعض المساعدين الذين اشتركوا معه في المراجعة من اجل القيام ببعض عمليات التحقق بالنيابة عنه، ففي مصر، يجيز قانون الشركات لمراقب الحسابات أن ينيب عنه من المحاسبين من اشتركوا معه في المراجعة في حضور الجمعية العامة والتأكد من صحة الاجراءات المتعلقة في الدعوة اليها، وما من شك في أن حسن قيام مساعدي مراقب الحسابات بعملهم يتطلب منحهم الحق في الاطلاع وطلب المعلومات من الشركة . وعلى الرغم من أن المشرع المصري لم ينص صراحة على حق مساعدي مراقب الحسابات في طلب المعلومات والاطلاع، إلا أن هذا الحق مستمد ضمناً من أحكام عقد الوكالة المبرم مع مراقب الحسابات، ويستفاد من النص الخاص في اجازة انابة بعض المساعدين، حيث نصت الفقرة الثانية من المادة ١٠٦ من قانون الشركات المصري على أنه ((.... وعلى المراقب أو من ينيبه من المحاسبين الذين اشتركوا معه في أعمال المراجعة أن يحضر الجمعية العامة ويتأكد من صحة الإجراءات التي اتبعت في الدعوة إلى الاجتماع....)) ، ويستفاد من النص المذكور أحقية مراقب الحسابات في انابة بعض مساعديه للقيام ببعض الأعمال المادية التي تستلزمها تنفيذ الوكالة المبرمة مع الشركة، وتتمثل في حضور الجمعية العامة والتأكد من صحة الاجراءات التي اتبعت في الدعوة الى الاجتماع، ولا تقتصر جواز الانابة للمساعدين على العمليتين السابقتين، فالتعداد الوارد في النص السابق لجهة نطاق الانابة جاء على سبيل المثال وبالتالي يحق لمراقب الحسابات ان ينيب احد مساعديه لجمع بعض الأدلة أو لحضور جرد المخزون مثلاً في أحد فروع الشركة .

أمّا بالنسبة الى نطاق حق مساعدي مراقب الحسابات في الاطلاع وطلب المعلومات فيقتصر على الأعمال المكلفون للقيام بها من قبل مراقب الحسابات، فلو كلف المراقب أحد مساعديه لحضور عملية جرد المخزون في أحد فروع الشركة فيحقق للمساعد الاطلاع وطلب المعلومات فيما يخص العمل المكلف به، فيحق له الاطلاع على المستندات الخاصة بعملية الجرد ويطلب تزويده ببعضها، وفي حال حدوث امتناع عليه العودة الى مراقب الحسابات وابلague بذلك حتى يتخذ ما يراه مناسباً من اجراءات . ولا يستقيم عمل مساعد مراقب

<sup>٤٦</sup> : د. سميحة القليوبي ، الشركات التجارية ، مرجع سابق ، ، ص ١٠٨٠ .

الحسابات اذا منع من الحق في طلب المعلومات او الاطلاع ، وبالتالي يمكن القول بأنه يحق لمساعد مراقب الحسابات في معرض قيامه بالعمل المكلف من قبل المراقب ممارسة حق الاطلاع وطلب المعلومات ضمن حدود العمل المكلف به، أما في سورية، فلا يوجد نص قانوني يجيز لمراقب الحسابات الانابية، إلا أن عدم النص لا يفيد المنع، وبالتالي يحق لمساعد المراقب الاطلاع وطلب المعلومات كون ذلك يعد أحد الأدوات الخاصة في ممارسة العمل.

### ثانياً: الأشخاص الذين يُطلب منهم الاطلاع والمعلومات

لم يحدد قانون الشركات المصري رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ الأشخاص الذين يُطلب منهم الاطلاع والمعلومات بشكل صريح، حيث جاء في المادة ١٠٥ من قانون الشركات المصري على أنه (( للمراقب في كل وقت الحق في الاطلاع على جميع دفاتر الشركة وسجلاتها ومستنداتها .... ))<sup>٤٧</sup> ، كما نصّت المادة ١٨٧ من قانون الشركات السوري الجديد رقم ٢٩ لسنة ٢٠١١ على أنه (( .... وله حق الاطلاع في كل وقت على دفاتر الشركة وحساباتها وأوراقها وصندوقها، .... ))<sup>٤٨</sup>.

ومن هنا تأتي أهمية تحديد طائفة الأشخاص الذي يتوجب عليهم التعاون مع مراقب الحسابات وتمكينه من ممارسة حقه<sup>٤٩</sup>.

**١: أشخاص يُطلب منهم مباشرة:** ما من شك في أن الأشخاص المكلفين بتقديم يد العون لمراقب الحسابات وتمكينه من ممارسه حقه هم إدارة الشركة بما تحويه من موظفين وعمال، ابتداءً من العاملين في إدارة الحسابات والإدارة المالية وانتهاءً بالعاملين في إدارة الشؤون القانونية . كما ويشمل أيضاً أعضاء مجلس الإدارة وأعضاء الإدارة التنفيذية في الشركة. فجميع هؤلاء الأشخاص يحق لمراقب الحسابات مخاطبتهم بشكل مباشر والإطلاع على المستندات والدفاتر التي بحوزتهم وطلب المعلومات منهم حول النقاط التي

<sup>٤٧</sup> : وكذلك الأمر بالنسبة الى الفقرة (٦) من المادة ١٦٣ من قانون الشركات التي جرّمت عدم التعاون مع مراقب الحسابات، حيث جاء فيها (( مع عدم الاخلال بالعقوبات الأشد المنصوص عليها في القوانين الأخرى، يعاقب بغرامة لا تقل عن ألفي جنيه ولا تزيد على عشرة آلاف جنيه يتحملها المخالف شخصياً .....: كل من أحجم عمداً عن تمكين المراقبين أو موظفي الجهة الإدارية المختصة الذين يندبون للاطلاع على الدفاتر والأوراق التي يكون لهم حق الاطلاع عليها وفقاً لأحكام القانون ... ))  
<sup>٤٨</sup> : وأكدت ذات الحق أيضاً المادة ٣٩ من قانون تنظيم مهنة المحاسبة رقم ٣٣ لسنة ٢٠٠٩ ، حيث جاء فيها (( للمحاسب القانوني حق الاطلاع على جميع الدفاتر والقيود المحاسبية والوثائق المؤيدة لها وبيان الوضع المالي الحقيقي للشركة أو المؤسسة وفي جميع الأحوال لا يجوز أن تقلص صلاحيات المحاسب القانوني بشكل يؤدي إلى إعاقة عن قيامه بمهامه وعلى جميع الجهات التي يمارس المحاسب القانوني عمله أمامها أن تقدم له التسهيلات التي يقتضيها قيامه بواجباته وأن تمكنه من الاطلاع على الأوراق والمستندات والسجلات وكافة الوثائق والمعلومات والبيانات اللازمة لمباشرة عمله)).

<sup>٤٩</sup> : في المملكة المتحدة ، حددت الفقرة (٢) من المادة ٤٩٩ من قانون الشركات سنة ٢٠٠٦ الأشخاص الذين يُطلب منهم تزويد مراقب الحسابات بالمعلومات ، وهم أي موظف او عامل في الشركة أو أي شخص يحوز كتب او حسابات أو مستندات في الشركة وأي منشأة تابعة للشركة وأي عامل او موظف او شخص يحوز في تلك المنشأة كتب او حسابات أو مستندات فيها، وجاء نص الفقرة المذكورة على النحو الآتي:

(( (٢) Those persons are- (a) any officer or employee of the company; (b) any person holding or accountable for any of the company's books, accounts or vouchers; (c) any subsidiary undertaking of the company which is a body corporate incorporated in the United Kingdom; (d) any officer, employee or auditor of any such subsidiary undertaking or any person holding or accountable for any books, accounts or vouchers of any such subsidiary undertaking; (e) any person who fell within any of paragraphs (a) to (d) at a time to which the information or explanations required by the auditor relates or relate ))).

يثيرها المراقب ، أما إذا كانت الشركة الخاضعة لرقابة المراقب مصرفاً أو بنكاً ، فهل يحق لها التمسك بالسر المصرفي في مواجهة مراقب حساباتها؟ بعبارة أخرى، هل يتعارض حق مراقب الحسابات في الاطلاع وطلب المعلومات مع حق الشركة بصفة عامة في الحفاظ على أسرارها وحق البنك بصفة خاصة في الحفاظ على الأسرار المصرفية؟ ما من شك في ان حق مراقب الحسابات في الاطلاع على دفاتر البنك الخاضع لرقابته ومستنداته وسجلاته من شأنه ان يمكن مراقب الحسابات من الاطلاع على الأسرار المصرفية للبنك، ومن أجل ذلك لم يجد المشرع بُدأً في التأكيد على التزام مراقب الحسابات في عدم افشاء أسرار الشركة الخاضعة لرقابته، وبالتالي يأتي التزامه بعدم الافشاء مقابلاً لحقه في الاطلاع، ولما كان كذلك، تدخل المشرع بنص صريح، حيث جاء في المادة ١٠١ من قانون البنك المركزي والجهاز المصرفي والنقد رقم ٨٨ لسنة ٢٠٠٣ على أنه<sup>٥٠</sup> (( لا تخل أحكام المادتين ٩٧ و ١٠٠ - الخاصتين بتكريس السرية المصرفية - بما يلي : ( أ ) الواجبات المنوط أداؤها قانوناً بمراقبي حسابات البنوك وبالاختصاصات المخولة قانوناً للبنك المركزي (...)). ويتبين من النص السابق، أن المشرع قد كرس مبدأ هام مفاده عدم جواز الاحتجاج بالسر المصرفي في معرض ممارسة مراقب الحسابات لواجباته القانونية، فحق الاطلاع يعد وسيلة قانونية وضعها المشرع بين يدي مراقب الحسابات من اجل قيامه بمهامه على أفضل ، والقول بالاحتجاج بالسر المصرفي في مواجهة مراقب الحسابات في معرض ممارسته لحقه في الاطلاع من شأنه ان يصيب تلك الوسيلة بالشلل، لذلك يمكن القول بأن لا يحق للبنك أن يتمسك في مواجهة مراقب الحسابات في معرض ممارسته لحقه في الاطلاع لالتزامه بالسر المصرفي والامتناع عن تمكينه من الاطلاع على دفاتر البنك وسجلاته ومستنداته بداعي سريتها، وبناءً على ذلك، لا يجوز للبنك الاحتجاج بالسر المصرفي تجاه المراقب، فمراقب الحسابات يعد من الأشخاص الملزمون بالحفاظ على السر المصرفي ولا يعد اطلاعه عليه خرقاً للالتزام المصرفي مادام ان هذا الاطلاع تم في حدود مهمته<sup>٥١</sup> وما من شك في ان هذا المبدأ - مبدأ عدم جواز احتجاج البنك بالسر المصرفي في مواجهة مراقب الحسابات - من شأنه ان يحقق التناغم بين واجبات البنك تجاه عملائه وواجبات المراقب تجاه عملائه أيضاً .

أما في سورية، فلم يشر قانون السرية المصرفية الجديد<sup>٥٢</sup> الى مبدأ عدم جواز الاحتجاج بالسر المصرفي في مواجهة مراقب الحسابات، إلا أن هذا المبدأ يمكن استنباطه من مجموعة من النصوص ، حيث تنص الفقرة ( ب ) من المادة ٢ من قانون السرية المصرفية على أنه (( لا يجوز لكل من اطلع على المعلومات المذكورة في الفقرة السابقة - المعلومات المشمولة بالحماية السرية - بحكم وظيفته أو صفته أو بما تسمح به القوانين والانظمة النافذة افشائها بما يخالف أحكام هذا المرسوم التشريعي ))، ويتبين من النص السابق وغيره من النصوص التي تحظر على المراقب افشاء الأسرار التي حصل عليها في عمله أنه لا يحق للبنك ان يحتج ويتمسك بالسر المصرفي تجاه المراقب، ذلك ان المراقب ذاته ملتزم بعدم افشاء تلك الأسرار ، أضف إلى

<sup>٥٠</sup> : فضلاً عن نص المادة ١٠٨ من قانون الشركات المصري رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ والتي تؤكد على التزام المراقب بالحفاظ على أسرار الشركة الخاضعة لرقابته.

<sup>٥١</sup> : د. رضا السيد عبد الحميد، سرية الحسابات المصرفية على ضوء القرار بقانون رقم ٢٠٥ لسنة ١٩٩٠ وقانون التجارة الجديد، دار النهضة العربية، القاهرة ، مصر، ٢٠٠٢، ص ٣٦، د. سميحة القليوبي، الأسس القانونية لعمليات البنوك، مكتبة عين شمس، القاهرة، مصر، بدون تاريخ، ص ٢٢٧، د. جلال وفاء محمد، دور البنوك في مكافحة غسيل الأموال، دار الجامعة الجديدة للنشر، الاسكندرية، مصر، ٢٠٠٠، ص ٨٣، د. عبد الرحمن السيد قرمان، نطاق الالتزام بالسر المصرفي، دراسة مقارنة بين القانونيين المصري والفرنسي، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، ص ١٠٥. وفي الفقه السوري، راجع : د. أديب ميالة (و) د. مي محرز، السرية المصرفية في التشريع السوري، بحث منشور في مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد ٢٧، العدد الأول، ٢٠١١، ص ١٦، د. جمال الدين مكناس ، السرية المصرفية في القانون السوري، بحث منشور في مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد ١٨، العدد الثاني، ٢٠٠٢، ص ١٧ .

<sup>٥٢</sup> : قانون السرية المصرفية الجديد الصادر بالمرسوم التشريعي رقم ٣٠ لسنة ٢٠١٠ .

ذلك أن القول بجواز الاحتجاج بالسر المصرفي تجاه المراقب من شأنه ان يفرغ النصوص التي تكرس للمراقب الحق في الاطلاع من مضمونها ومن شأنه ان يصيب عمل مراقب حسابات البنك في الشلل التام، وهذا لا يجوز.

**٢: أشخاص يُطلب منهم بشكل غير مباشر:** أما عن الأشخاص الذين لا يحق لمراقب الحسابات ان يطلب الاطلاع والمعلومات منهم مباشرة، بل لا بد من مخاطبتهم بواسطة إدارة الشركة فيتمثل أهمهم في:

(١/٢): **شركة تابعة أو قابضة أو مراقب حساباتها:** يكثر في الواقع العملي أن ترتبط عدة شركات مع بعضهم البعض برابطة تبعية اقتصادية مع الاحتفاظ بالاستقلالية القانونية وهذا حال العلاقة بين الشركات التابعة والشركة القابضة، ويثور التساؤل في هذا الصدد حول ما اذا كان بإمكان مراقب حسابات إحدى الشركات التابعة أن يطلع ويطلب معلومات من شركات تابعة أخرى أو من مراقب حساباتها أو أن يطلع ويطلب معلومات مراقب حسابات الشركة القابضة من الشركات التابعة؟ ما من شك في أن استقلال الشخصية المعنوية القانونية لكل من الشركات التابعة فيما بينها او بين أحدها وبين الشركة القابضة يمنع ذلك بشكل مباشر، وبالتالي لا بد من وجود نص يسمح بالاطلاع والطلب بشكل مباشر وإلا لا مناص من قيام مراقب الحسابات بأن يطلب ذلك من إدارة الشركة التي يتولى مراجعة حساباتها وتطلب هي ذلك من الشركة الأخرى<sup>٥٣</sup>.

(٢/ب) **البنك المتعامل مع الشركة:** نادراً ما نجد أن شركة ما لا تدخل في علاقات مع المصارف والبنوك المرخصة من اجل تسوية وتسهيل معاملاتها ونشاطها، ولما كانت المصارف والبنوك تحكمها مبادئ وأعراف وقواعد ولعل أهمها التزام البنوك في السر المصرفي لعملائها، يثور تساؤل هام في هذا الصدد حول ما إذا كان بإمكان مراقب الحسابات أن يطلب من أحد البنوك المتعاملين مع الشركة مجموعة من البيانات والايضاحات الخاصة بالشركة الخاضعة لرقابته، كأن يطلب مثلاً بياناً بالمبالغ المودعة لدى البنك لحساب الشركة، فهل يحق للبنك الامتناع عن تقديم ذلك البيان امثالاً للالتزام بالسر المصرفي؟ يذهب جانب من الفقه المصري<sup>٥٤</sup> إلى القول بأن الصيرفي وسمسار الأوراق المالية وغيرهم من المهنيين الذين يمارسون أعمالاً لحساب الشركة ليس لهم الحق في التمسك في السر المصرفي في مواجهة مراقب الحسابات الخاص بالشركة، أما البنك الذي لا يقوم بأعمال قانونية لحساب الشركة فيحقق له التمسك بالسر المصرفي تجاه مراقب الحسابات<sup>٥٥</sup>. ولا يتفق الباحث مع الرأي السابق، ويرى بأنه في ضوء نصوص قانون الشركات المصري رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ والنصوص القانونية الخاصة بالسرية المصرفية في مصر<sup>٥٦</sup> ونصوص قانون السرية المصرفية السوري لا يحق لمراقب الحسابات أن يطلب بيانات وايضاحات ويطلع مباشرة من البنك المتعامل مع الشركة الخاضعة لرقابة مراقب الحسابات<sup>٥٧</sup>، وتبرير ذلك يتمثل في أن

<sup>٥٣</sup>: تجدر الإشارة إلى أن قانون الشركات الاماراتي الجديد رقم ٢ لسنة ٢٠١٥ قد تضمن نصاً خاصاً في ذلك، حيث جاء في الفقرة (٥) من المادة ٢٤٦ منه على أنه (( تلتزم الشركة التابعة ومدقق حساباتها بتقديم المعلومات والتوضيحات التي يطلبها مدقق حسابات الشركة القابضة لأغراض التدقيق )) .

<sup>٥٤</sup>: د. حمد الله محمد حمد الله، مراقب الحسابات، مرجع سابق، ص ٣٤٠.

<sup>٥٥</sup>: د. حمد الله محمد حمد الله، مراقب الحسابات، مرجع سابق، ص ٣٤١.

<sup>٥٦</sup>: المواد ٩٧ وما يليها من قانون البنك المركزي والجهاز المصرفي والنقد رقم ٨٨ لسنة ٢٠٠٣ .

<sup>٥٧</sup>: أما عن الاشخاص الذين يلتزمون بالسرية في عملهم في المملكة المتحدة . كالبنوك مثلاً، فيحقق لهم الامتناع عن تقديم المعلومات الى مراقب الحسابات وذلك إعمالاً لأحكام الفقرة (٤) من المادة ٤٩٩ من قانون الشركات التي أعفتهم من واجب تقديم المعلومات بسبب التزامهم بالسرية المهنية، حيث جاء نصها على النحو الآتي :

المشروع قد نظم وتبنى السرية المصرفية وحظر الكشف عنها إلا في حالات حصرية لا يجوز القياس عليها أو التوسع في تفسيرها، وليس من بينها حق مراقب حسابات عميل البنك في كشف السرية المصرفية<sup>٥٨</sup>، فحق الكشف هنا يقتصر على الشركة العميل دون ان يشمل مراقب حساباتها، ولا يمكن الاحتجاج بنظرية الوكالة التي تبناها المشرع المصري في صدد تحديد العلاقة بين مراقب الحسابات والشركة والتذرع بأن مراقب الحسابات إنما هو وكيل عن الشركة، ذلك ان الوكالة اللازمة للكشف عن السرية المصرفية يتعين أن تكون خاصة، بينما نجد ان نظرية الوكالة التي تبناها المشرع المصري تخص تنظيم المركز القانوني للمراقب ومسئوليته تجاه الشركة عن أدائه لمهامه، ولا تشمل بالطبع حقه في الكشف عن السرية المصرفية الذي يحتاج بدوره إلى وكالة خاصة بذلك

وكذلك الأمر، لا يمكن القبول بالرأي الذي يميز بين ما إذا كان البنك يقوم بأعمال قانونية لحساب الشركة من عدمه من أجل منح المراقب الحق في الكشف عن السرية المصرفية في الفرض الأول وحجبه عنه في الفرض المعاكس، ذلك ان طبيعة العلاقة القانونية وتكييفها القانوني بين البنك والشركة العميل الخاضعة لرقابة مراقب الحسابات لا شأن لها في صدد الحديث عن حق المراقب في الكشف عن السرية المصرفية، فحتى ولو كان البنك يقوم بعمل لحساب الشركة لن يغير ذلك من حقيقة مفادها أن حالات الكشف عن السرية المصرفية هي حالات حصرية لا يجوز القياس عليها ولا التوسع في تفسيرها، وأن كشفها من قبل المراقب يحتاج الى وكالة خاصة بذلك. وغني عن البيان، أن الاحكام السالفة الذكر مقررة لمصلحة الشركة العميل، وبالتالي لا يوجد ما يمنع الشركة من الاتفاق مع المصرف على السماح لمراقب حساباتها بطلب المعلومات من المصرف مباشرة<sup>٥٩</sup>.

**(٢/ج): محامي الشركة:** قد تتعاقد الشركة مع أحد المحامين لتولي مهام الدفاع عنها في القضايا التي تكون طرفاً فيها كمدعي أو مدعى عليه، ويثور التساؤل في هذا الصدد حول حق مراقب الحسابات في الإطلاع على المستندات التي يحوزها المحامي والعائدة للشركة أو ان يطلب منه معلومات حول قضايا الشركة؟ ما

(( (٤) Nothing in this section compels a person to disclose information in respect of which a claim to legal professional privilege (in Scotland, to confidentiality of communications) could be maintained in legal proceedings )) .

<sup>٥٨</sup> : تنص المادة ٩٧ من قانون البنك المركزي والجهاز المصرفي والنقد رقم ٨٨ لسنة ٢٠٠٣ على أنه (( تكون جميع حسابات العملاء وودائعهم واماناتهم وخزائهم في البنوك وكذلك المعاملات المتعلقة بها سرية، ولا يجوز الاطلاع عليها او اعطاء بيانات عنها بطريق مباشر أو غير مباشر إلا بإذن كتابي من صاحب الحساب أو الوديعة أو الأمانة أو الخزينة أو من أحد ورثته أو من أحد الموصى لهم بكل أو بعض هذه الأموال أو من النائب القانوني أو الوكيل المفوض في ذلك أو بناءً على حكم قضائي أو حكم محكمين ... ))، كما وأكدت ذلك الحكم المادة الخامسة من قانون السرية المصرفية رقم ٣٠ لسنة ٢٠١٠ حيث جاء فيها انه (( لا تطبق أحكام هذا المرسوم التشريعي ولا يجوز الاحتجاج بها بأي حال من الأحوال. في الحالات التالية:.....ثانياً: أ. في اتفاق سابق مع العميل أو بإذن خطي منه... ))

<sup>٥٩</sup> : وتجدر الإشارة إلى أنه في المملكة المتحدة اذا كان للشركة الأم A Parent Company منشآت تابعة لها خارج المملكة المتحدة Subsidiaries Incorporated Outside The UK يحق لمراقب حسابات الشركة الأم أن يطلب الحصول على المعلومات والايضاحات من مديري وعمال وموظفي المنشأة التابعة ، ويعاقب الشخص الذي يقدم الى مراقب الحسابات شفهيأً أو كتابياً معلومات مضللة أو خادعة أو خاطئة بالسجن لمدة لا تتجاوز السنتين أو بالغرامة أو كلاهما أما في انجلترا والولز فلا تتجاوز العقوبة السجن لمدة ١٢ شهراً أو الغرامة أو كلاهما وفي اسكتلندا فلا تتجاوز ستة أشهر أو الغرامة أو كلاهما، راجع :

Principles of External Auditing , Brenda Porter , Jon Simon , David Hatherly, ٢٠٠٨ , WILEY , p ١٧٩

من شك انه لا يحق لمراقب الحسابات ان يخاطب المحامي بشكل مباشر بل يتوجب عليه التوجه إلى إدارة الشركة حتى تخاطب محاميها وتحصل منه على المعلومات التي يطلبها مراقب الحسابات، ويرجع السبب في ذلك إلى اقتصار الالزام القانوني بالتعاون على العاملين في الشركة، أما محامي الشركة فلا يعد من قبيل العاملين بل هو وكيل عن الشركة يلتزم تجاهها بالحفاظ على أسرارها وعدم افشائها للغير إلا في حدود القانون، وما من شك في ان مراقب الحسابات يعد من قبيل الغير في العلاقة بين المحامي والشركة

## المبحث الثاني

### الوسائل القانونية التي تكفل احترام الحق في الاطلاع وطلب المعلومات

ما من شك في ان الحقوق التي كرّسها القانون ومنحها لمراقب الحسابات لا تعد غاية بحد ذاتها بل هي وسيلة لتحقيق غاية تتمثل في تقديم مراقب الحسابات لرأيه الفني والمحايد حول مدى عدالة القوائم المالية للشركة ومدى صدق تعبيرها عن المركز المالي الحقيقي لها، ولن تنيسر مهمته من أجل الوصول إلى تلك الغاية في حال عدم تمكنه من ممارسة حقوق التي منحه إياها القانون بحساباتها وسائل وادوات قانونية توضع بين يديه تعينه وتساعد على أداء مهمته، لذلك احاط المشرع استعمال مراقب الحسابات بسياج من الحماية على النحو الذي تحول دون وضع العراقيل في طريق استعمال المراقب لحقوقه، وقد كرّس المشرع مجموعة من الوسائل التي تكفل احترام حق المراقب في الاطلاع وطلب المعلومات، وتتمثل أهم تلك الوسائل في حق المراقب في الاعتراض امام مجلس الإدارة على العراقيل التي توضع في طريقه (المطلب الأول)<sup>٦٠</sup>، وانعكاس تأثير العراقيل على تقرير مراقب الحسابات (المطلب الثاني)<sup>٦١</sup>، وسنبين ذلك على النحو الآتي :

<sup>٦٠</sup> : تجدر الإشارة إلى انه يوجد وسيلة أخرى وضعها المشرع بين يدي مراقب الحسابات لمواجهة العراقيل، وتتمثل في حقه بطلب او دعوة الجمعية العامة للانعقاد، ولما كانت هذه الوسيلة من الأهمية بمكان، قدّر الباحث ضرورة عدم التطرق لها في البحث، وضرورة تخصيص بحث مستقل لها حتى تأخذ حقيها من الدراسة والتحليل، لذلك سيقصر الباحث في هذه الدراسة على تناول وسيلتين اثنتين على النحو المشار إليه أعلاه

<sup>٦١</sup> : فضلاً عن ذلك، يوجد وسيلة أخرى تنصف بالطابع الجزائي، حيث ان المشرع في قانون الشركات المصري في المادة ١٦٣ عاقب على كل من أحجم عمداً عن تمكين المراجعين من ممارسة حقهم في الاطلاع على الدفاتر وفقاً لأحكام القانون بغرامة لا تقل عن ٢٠٠٠ جنيه ولا تزيد عن ١٠٠٠٠ جنيه يتحملها المخالف شخصياً، وبالتالي يمكن لمراقب الحسابات استخدام هذه الوسيلة للضغط على من يضع العراقيل في طريقه عن طريق ابلاغ أمر الجريمة الى الجهات المختصة لتحريك الدعوى العامة، ولما كانت هذه الوسيلة من اختصاص القانون الجنائي، ومراعاةً لمبدأ التخصص، لن يتعرض البحث إليها . وللمزيد حول هذه الوسيلة راجع : د. خالد رمضان عبد العال سلطان، المسئولية الجنائية لمراجع الحسابات ( المحاسب القانوني )، دراسة مقارنة، الطبعة الثانية، ٢٠٠٨، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، ص ١٧٩.

## الاعتراض أمام مجلس الإدارة واطار الجهات الرقابية

## أولاً: الاعتراض أمام مجلس الإدارة

ما من شك في ان الحقوق التي كرسها القانون ومنحها لمراقب الحسابات لا تعد غاية بحد ذاتها بل هي وسيلة لتحقيق غاية تتمثل في تقديم مراقب الحسابات لرأيه الفني والمحايد حول مدى عدالة القوائم المالية للشركة ومدى صدق تعبيرها عن المركز المالي الحقيقي لها، ولن تيسر مهمته من أجل الوصول إلى تلك الغاية في حال عدم تمكنه من ممارسة حقوق التي منحه إياها القانون بحسبانها وسائل وادوات قانونية توضع بين يديه تعيينه وتساوده على أداء مهمته، لذلك احاط المشرع استعمال مراقب الحسابات بسياج من الحماية على النحو الذي تحول دون وضع العراقيل في طريق استعمال المراقب لحقوقه، حيث نصت الفقرة ( ٢ ) من المادة ١٠٥ من قانون الشركات رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ على أنه (( وعلى المراقب في حال عدم تمكنه من استعمال الحقوق المنصوص عليها اثبات ذلك كتابة في تقرير يقدم إلى مجلس الإدارة، ويعرض على الجمعية العامة إن لم يتم مجلس الإدارة بتيسير مهمته )) ، كما وينص البند ( أ ) من الفقرة ( ٣ ) من المادة ١٠٦ من قانون الشركات على أنه (( ويتلو المراقب تقريره على الجمعية العامة، ويجب أن يكون التقرير مشتملاً على البيانات التي نص عليها القانون واللائحة التنفيذية، فضلاً عن البيانات الآتية : ( أ ) ما اذا كان المراقب قد حصل على المعلومات والايضاحات التي يرى ضرورتها لأداء مأموريته على وجه مرض (...))، ويتبين من النصوص السابقة، أن الجزء المترتب على عدم تمكن مراقب الحسابات من استعمال حقوقه يتمثل في امرين :

١ : **حق المراقب في الاعتراض:** حيث يحق للمراقب بل يتوجب عليه في حال عدم تمكنه من استعمال حقوقه التي اشارت اليها المادة ١٠٥ من قانون الشركات أن يعترض على ذلك<sup>٦٢</sup> كأن يضع الموظفين في طريقه العراقيل أو الامتناع عن تقديم الدفاتر بداعي سريتها أو عدم جدواها أو الامتناع عن وضع محاضر جلسات مجلس الإدارة بين يدي المراقب للاطلاع عليها، ويتوجب اثبات ذلك الامتناع كتابة عن طريق تقديم تقرير مكتوب إلى مجلس الإدارة يثبت فيه مراقب الحسابات امتناع الموظفين عن تيسير مهمته وطبيعة المستندات والاوراق محل الامتناع وأسباب الامتناع المتذرع بها إن وجدت، وتكمن الحكمة في ضرورة الاعتراض أمام مجلس الإدارة في وضع مجلس الإدارة موضع التقصير في حال عدم تيسيره لمهمة مراقب الحسابات وعدم قيامه بإزالة العراقيل ، وأيضاً حتى يتمكن المجلس من تأديب الموظفين المقصرين ومعاقبتهم . ويتوجب على مجلس الإدارة تيسير مهمة مراقب الحسابات عن طريق إزالة العراقيل في طريقه وتنبية الموظفين إلى ضرورة التعاون مع مراقب الحسابات والاستجابة إلى طلباته<sup>٦٣</sup> ، فإذا لم يتم المجلس بتيسير مهمة مراقب الحسابات فلا يلوم إلا نفسه.

<sup>٦٢</sup> من التشريعات العربية الحديثة التي نصت على ذات الوسيلة المقررة في قانون الشركات المصري التشريع الاماراتي، حيث تنص الفقرة (٤) من المادة ٢٤٦ من قانون الشركات الاتحادي الاماراتي الجديد رقم ٢ لسنة ٢٠١٥ على أنه (( ٤: اذا لم يتم تقديم تسهيلات الى مدقق الحسابات لتنفيذ مهامه، التزام بإثبات ذلك في تقرير يقدمه الى مجلس الإدارة ... ))

<sup>٦٣</sup> : ومن بين الطلبات الأخرى التي يتعين على مجلس الإدارة الاستجابة لها طلب مراقب الحسابات في دعوة الجمعية العامة للانعقاد، فإذا لم يستجب المجلس لطلب المراقب أو حتى لطلب المساهمين ضمن النسبة المقررة قانوناً لطلبهم، حق المساهمين اللجوء الى الجهة الإدارية المختصة وهي الهيئة العامة للاستثمار والمناطق الحرة لتوجيه الدعوة، وفي ذلك قضت محكمة النقض المصرية بأن لجوء المساهمين الى الجهة الإدارية المختصة ازاء تقاعس مجلس الإدارة عن الدعوة وموافقة



٢ : الأثر السلبي لعدم الاستجابة للاعتراض : يترتب على عدم تمكين مراقب الحسابات من استعمال حقوقه وعدم استجابة مجلس الإدارة لاعتراضه المقدم في التقرير المكتوب، امكانية اثار الامتناع المذكور امام الجمعية العامة بحسبانها صاحبة السيادة في الشركة . ولم ينص قانون الشركات المصري على حق مراقب الحسابات في اخطار الجهة الرقابية ممثلة في الهيئة العامة للرقابة المالية أو البنك المركزي أو الهيئة العامة للاستثمار والمناطق الحرة حسب الأحوال بعدم الاستجابة على خلاف التشريع الإماراتي الذي أوجب على مدقق الحسابات اخطار هيئة الأوراق المالية والسلع<sup>٦٤</sup> . وحذا لو نص على ذلك كونها وسيلة مهمة لوضع الجهة الرقابية موضع العلم ، إذ قد تخفي تلك العراقيل مخالفات جسيمة يتعين على الجهات الرقابية الاحتراز بصدها. ويترتب على عدم التزام مراقب الحسابات بتقديم تقرير الى مجلس الإدارة يثبت فيه الامتناع قيام المسؤولية الجزائية لمراقب الحسابات وفقاً للبند (٥) من المادة ١٦٣ من قانون الشركات المصري والتي تعاقب على كل من يخالف أي نص من النصوص الأمرة في قانون الشركات، فمجرد عدم تقديم مراقب الحسابات لتقرير الاعتراض يشكل الجريمة المذكورة<sup>٦٥</sup> ، وتتمثل العقوبة في غرامة لا تقل عن ٢٠٠٠ جنيه ولا تزيد عن ١٠٠٠٠ جنيه. وتشير في هذا الصدد إلى الدور الخلاق للجنة المراجعة في حل الخلافات بين مراقب الحسابات وإدارة الشركة<sup>٦٦</sup> ، حيث يفضل - في نظر الباحث - اخطار لجنة المراجعة بامتناع مجلس الإدارة أو الموظفين عن تيسير مهمة المراقب حتى تكون على علم ودراية بحقيقة الخلاف بينهم،

الجهة الإدارية على الدعوة ليس من شأنه ان يجعل عمل الجهة قراراً ادارياً بل يعد عملاً مادياً لا يرتب بذاته مراكز قانونية ولا يقصد به تحقيق مصلحة عامة . بل قصد به معالجة حالة معينة ومن ثم تخرج المنازعة الناجمة عنه عن نطاق القرارات الإدارية التي يختص مجلس الدولة بنظرها، راجع حكم محكمة النقض المصرية، الدائرة التجارية، الطعن رقم ١٠٥٢٨ لسنة ٨٠ قضائية، جلسة ٩ مايو ٢٠١٣ ، منشور الحكم على موقع محكمة النقض المصرية على ارباط التالي : تمت الزيادة بتاريخ ٢٧/٥/٢٠١٦ . ٦.٣٠ pm

[http://www.cc.gov.eg/Courts/Cassation\\_Court/All/Cassation\\_Court\\_All\\_Cases.aspx](http://www.cc.gov.eg/Courts/Cassation_Court/All/Cassation_Court_All_Cases.aspx)

وإذا لم تلتزم الجهة الادارية بتوجيه الدعوة ألزمها القضاء بذلك، راجع: حكم لمحكمة النقض المصرية، الدائرة التجارية والاقتصادية، الطعن رقم ١٦١٨ لسنة ٨١ ق ، جلسة ١٠/٧/٢٠١٢ ، منشور في المستحدث من المبادئ التي قررتها الدوائر التجارية والاقتصادية والضريبية في الفترة من أول أكتوبر ٢٠١١ لغاية آخر سبتمبر ٢٠١٢، المكتب الفني للمحكمة النقض، اعداد القاضي الدكتور وائل ممدوح راضي، واشرف القاضي عبد الجواد موسى ، المبدأ ٣٣، ص ٥١

<sup>٦٤</sup> : تنص الفقرة (٤) من المادة ٢٤٦ من قانون الشركات الاتحادي الاماراتي الجديد رقم ٢ لسنة ٢٠١٥ على أنه ((٤: اذا لم يتم تقديم تسهيلات الى مدقق الحسابات لتنفيذ مهامه، التزام بإثبات ذلك في تقرير يقدمه الى مجلس الإدارة، وإذا قصر مجلس الإدارة في تسهيل مهمة مراقب الحسابات، تعين عليه ارسال نسخة من التقرير الى الهيئة ))

<sup>٦٥</sup> : د. محمود كبش ، المسؤولية الجنائية لمراقب الحسابات في شركات المساهمة، دراسات مقارنة للقانونين المصري والفرنسي، دار النهضة العربية، القاهرة ، مصر، بدون تاريخ، ص ١٤٤.

<sup>٦٦</sup> : ينص البند (٢-٤-١ / ب / ٩) من القواعد التنفيذية لحوكمة الشركات الصادرة عن الهيئة العامة لسوق المال سنة ٢٠٠٧ على أنه تختص لجنة المراجعة في (( ... العمل على حل الخلافات في وجهات النظر بين إدارة الشركة ومراقب الحسابات )) ، وبالتالي تلعب لجنة المراجعة دوراً كبيراً في منع تفاقم آثار ونتائج الخلافات بين إدارة الشركة ومراقب الحسابات .

ثانياً اخطار الجهات الرقابية<sup>٦٧</sup>

أما في سورية، فقد نصت المادة ١٩١ من قانون الشركات رقم ٢٩ لسنة ٢٠١١ على أنه (( إذا اطلع مدقق الحسابات على أي مخالفة ارتكبتها الشركة لهذا المرسوم التشريعي أو لنظامها الأساسي أو على أي أمور مالية ذات تأثير سلبي على أوضاع الشركة المالية أو الإدارية، فعليه أن يبلغ ذلك خطياً إلى كل من رئيس مجلس الإدارة والوزارة وهيئة الأوراق إذا كانت الشركة مساهمة مغفلة عامة إذا لم يتم إزالة المخالفة )) . ويتبين من النص السابق، أنه يتوجب على مراقب الحسابات الاخطار الفوري بوقوع المخالفة الى جهات معينة، وتتمثل تلك الجهات في رئيس مجلس إدارة الشركة ووزارة الاقتصاد والتجارة الخارجية وهيئة الأوراق والأسواق المالية السورية وهذا بالنسبة الى شركات المساهمة المغفلة العامة، أما المغفلة الخاصة أو ذات المسؤولية المحدودة فيكتفي بالإخطار الى رئيس مجلس الإدارة ووزارة التجارة والاقتصاد الخارجية . أما عن شكل الاخطار ، فيشترط أن يكون الاخطار خطياً، وبالتالي الاخطار الشفهي لا يعفي مراقب الحسابات من المسؤولية. أما عن مضمون الاخطار، فيتمثل في حال ارتكاب الشركة مخالفة لأحكام قانون الشركات أو النظام الأساسي للشركة، ومن بينها بالضرورة وضع عراقيل في طريق ممارسة مراقب الحسابات لعمله، إذ يتوجب على الشركة تقديم كافة أوجه العون والمساعدة للمراقب وإذا قصرت في ذلك كانت مسئولة قانوناً، ولا يشترط في تلك المخالفة والمتمثلة في وضع عراقيل في طريق المراقب أن تكون من شأنها التأثير بشكل جوهري على نتائج أعمال الشركة ووضعها المالي، ذلك أن عبارة " أي مخالفة " جاءت مطلقة، وبالتالي حتى ولو كانت المخالفة بسيطة وغير جوهرية يتعين على المراقب ابلاغ امرها، ويشترط أخيراً أن تكون المخالفة التي ارتكبتها الشركة قد تم ازالتها وتداركها، وهذا يفترض بمراقب الحسابات ان يقوم بادئ ذي بدء بإبلاغ ادارة الشركة بالمخالفة حتى تتداركها، فإذا لم تتداركها يقوم بتوجيه الاخطار الخطي الى الجهات التي حددتهم المادة ١٩١ من قانون الشركات، وعليه لا يحق للمراقب توجيه الاخطار الخطي قبل اعطاء الادارة فرصة لتدارك المخالفة، إذ ان المخالفة قد تكون ارتكبت عن حسن نية ودون قصد .

## المطلب الثالث

## تقرير مراقب الحسابات

يقصد بالتقرير السنوي تلك الوثيقة المكتوبة التي يقدمها ويتلوها مراقب الحسابات على أسماع الجمعية العامة للمساهمين معبراً من خلالها عن رأيه المحايد في مدى عدالة المركز المالي للشركة والذي يتمثل في القوائم المالية التي أعدتها الشركة، وعلى ذلك يعد بمثابة المحصلة النهائية للعناية التي بذلها مراقب الحسابات في فحص دفاتر الشركة ومراجعة حساباتها وتحقيق موجوداتها والتزاماتها<sup>٦٨</sup>. وتكمن أهمية التقرير بشكل خاص بالنسبة الى جمهور المستثمرين في أنه يؤثر في مدى امكانية الاعتماد عليه وعلى المعلومات التي

<sup>٦٧</sup> : من التشريعات العربية الحديثة التي ألزمت مراقب الحسابات باخطار الجهة الرقابية في حال وضع عراقيل في طريق المراقب التشريع الاماراتي، حيث تنص الفقرة (٤) من المادة ٢٤٦ من قانون الشركات الاتحادي الاماراتي الجديد رقم ٢ لسنة ٢٠١٥ على أنه (( ٤: اذا لم يتم تقديم تسهيلات الى مدقق الحسابات لتنفيذ مهامه، التزام بإثبات ذلك في تقرير يقدمه الى مجلس الإدارة، وإذا قصر مجلس الإدارة في تسهيل مهمة مراقب الحسابات، تعين عليه ارسال نسخة من التقرير الى الهيئة - أي هيئة الأوراق المالية الاماراتية - ))

<sup>٦٨</sup> : د. علي قاسم ، مراقب الحسابات ، دراسة قانونية مقارنة لدور مراقب الحسابات في شركة المساهمة ، مرجع سابق،

ترسلها القوائم المالية لهم<sup>٦٩</sup>، فتقرير الشركة لا يقدم الى الشركة بهدف ارضائها بل يقدم لتحقيق أغراض معينة أهمها اضعاف الثقة على المعلومات المالية المذكورة في القوائم المالية<sup>٧٠</sup>.

#### أولاً : أشكال تقرير مراقب الحسابات

ويتخذ التقرير السنوي لمراقب الحسابات، شكلين رئيسيين، يتمثل الأول في الشكل الايجابي والثاني في الشكل السلبي<sup>٧١</sup>.

#### ١ : التقرير الايجابي : يتمثل التقرير الايجابي لمراقب الحسابات في صورتين:

(أ/١) : **تقرير ايجابي نظيف Unqualified Opinion** : و يصدر التقرير النظيف عندما يكون رأي مراقب الحسابات ايجابي وتوصل في عمله الى نتائج مرضية ، ويكون ذلك عندما يرى بأن القوائم المالية التي أعدتها الشركة تعبر وبصدق عن المركز المالي للشركة وعن عدالتها، وانه لا يوجد ثمة مخالفات قانونية لأحكام القوانين أو للنظام الأساسي للشركة، أي عندما تعطي القوائم المالية صورة عادلة وحقيقية<sup>٧٢</sup>. ويأتي هذا التقرير خالياً من التحفظات.

(ب/١) : **تقرير ايجابي مقترن بتحفظات Qualified Opinion** : و يصدر عندما لا تعطي عناصر الميزانية بأكملها صورة واضحة وعادلة عن المركز المالي للشركة، فقد يشوب أحد عناصرها الغموض كالمبالغة في تقدير الاستهلاكات أو عدم انتظام دفاتر الشركة أو وجود اختلافات كبيرة بين البيانات التي وردت بتقرير مجلس الإدارة وما هو ثابت في دفاتر الشركة أو وجود مخالفات لأحكام القانون أو نظام الشركة<sup>٧٣</sup> أو عندما تخالف القوائم المالية متطلبات معايير المحاسبة المصرية<sup>٧٤</sup>. وفي جميع الأحوال السابقة

<sup>٦٩</sup> : د. عبد الوهاب نصرعلي، خدمات مراقب الحسابات لسوق المال. المتطلبات المهنية ومشاكل الممارسة العملية في ضوء معايير المراجعة المصرية والدولية والأمريكية. الجزء الأول، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، بدون تاريخ، ص ١٦٤ .  
<sup>٧٠</sup> : د. أحمد حلمي جمعة، المدخل الى التدقيق الحديث، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الثانية، ٢٠٠٥، ص ٦٤.

<sup>٧١</sup> : نصت المادة ١٠٦ من قانون الشركات المصري رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ على أنه ((... وعليه - أي لمراقب الحسابات- أن يبدى في الاجتماع برأيه في كل ما يتعلق بعمله كمراقب للشركة ويوجه خاص في الموافقة على الميزانية بتحفظ أو بغير تحفظ أو إعادتها إلى مجلس الإدارة...))، كما نصت المادة ١٨٨ من قانون الشركات السوري الجديد رقم ٢٩ لسنة ٢٠١١ على أنه (( يجب على مدقق الحسابات أن يضع تقريراً خطياً يتلوه أمام الهيئة العامة.... وان يقترح في هذا التقرير إما المصادقة على البيانات المالية بصورة مطلقة بدون تحفظ أو مع التحفظ وإما حجب الرأي أو إعطاء رأي معارض...))، أما في المملكة المتحدة فقد نصت على أشكال التقرير الفقرة الرابعة من المادة ٤٩٥ من قانون الشركات سنة ٢٠٠٦ حيث جاء فيما :  
( ( The auditor's report- (a) must be either unqualified or qualified, and (b) must include a reference to any matters to which the auditor wishes to draw attention by way of emphasis without qualifying the report ) ) .

<sup>٧٢</sup> : د. سامي محمد عليان الخرايشة ، حوكمة شركات المساهمة المدرجة في البورصة ، رسالة دكتوراه ، جامعة القاهرة ، مصر، ٢٠١٢، ص ٢٣٣ .

<sup>٧٣</sup> : د. علي قاسم ، مراقب الحسابات ، دراسة قانونية مقارنة لدور مراقب الحسابات في شركة المساهمة ، مرجع سابق، ٢٠٠ وما بعدها

<sup>٧٤</sup> : ومثال ذلك الرأي المتحفظ المبني على ضرورة وضع فروق اعادة تقييم ارصدة الأصول والالتزامات بالعملات الأجنبية عن فترة معينة، حيث يتعين تسوية هذه الفروق في رصيد الأرباح المرحلة بحقوق الملكية، للمزيد راجع رأي مراقب الحسابات الخاص بالشركة السعودية المصرية للاستثمار والتمويل ش م م ، وذلك في محضر الاجتماع السنوي للجمعية العامة

يتعين على مراقب الحسابات ان يدرج ما يراه مناسباً من التحفظات وبشكل واضح وصريح لا لبس فيه ولا غموض<sup>٧٥</sup> وإلا كان مسئولاً<sup>٧٦</sup>. ومن أجل ذلك أثار الباحث على تسميته بالتقرير الايجابي المقترن بتحفظات.

## ٢: التقرير السلبي لمراقب الحسابات، في القانون السوري، فيتمثل في أحد شكلين:

(١/٢) : **التقرير العكسي:** وفيه ينتهي مراقب الحسابات الى رأي مخالف لما هو ثابت في حسابات الشركة وان الحسابات لا تعبر بوضوح عن المركز المالي للشركة<sup>٧٧</sup>، ومثال ذلك عدم الاتفاق مع مجلس الإدارة حول قبول سياسات محاسبية معينة، وهنا يتعين على مراقب الحسابات ان يبين الأسباب<sup>٧٨</sup>. ويسمى هذا الرأي في القانون السوري في حالة إبداء رأي معارض.

(٢/ب) : **الامتناع عن ابداء الرأي :** وفيه يرفض مراقب الحسابات المصادقة على الميزانية، وبالتالي يتمتع عن إبداء الرأي. ويكون ذلك عندما تكون المعوقات التي واجهت مراقب الحسابات في عمله من الخطورة الكبيرة التي جعلته غير قادر على إبداء الرأي، ويدعى التقرير في هذه الحالة بتقرير الامتناع عن إبداء الرأي لعدم كفاية المعلومات<sup>٧٩</sup> أما التقرير السلبي في القانون المصري، فلم ينص عليه صراحة بل نصت المادة ١٠٦ من قانون الشركات على الإعادة الى مجلس الإدارة، وما من شك في أن إعادة الميزانية الى مجلس الإدارة يفيد أن رأي مراقب الحسابات كان سلبياً دون أي تمييز بين الرأي العكسي أو حجب الرأي<sup>٨٠</sup>.

للمساهمين والمنشور على موقع البورصة المصرية ( تمت الزيارة بتاريخ ٢٠/٤/٢٠١٥ ) على الرابط التالي :  
<http://www.egx.com.eg/arabic/NewsDetails.aspx?NewsID=١٣٧٤٠٥>

<sup>٧٥</sup> :عادة ما يذكر ذلك مراقب الحسابات، ويكون ذلك عندما يقول عادة (( ... وفيما عدا أثر التحفظ السابق ذكره ... فمن رأينا ان القوائم المالية المشار إليها أعلاه تعبر بعدالة ووضوح عن المركز المالي للشركة ... خلال الفترة .... وعن ادائها المالي (...))

<sup>٧٦</sup> :ومن الممكن أن ترد التحفظات في ذات التقرير أو في تقرير مستقل، ولكن يشترط في الحالة الأخيرة أن تقدم التحفظات الى الجمعية العامة للمساهمين، حيث قضي بمسئولية مراقب الحسابات الذي قدم تقريراً نظيفاً خالياً من التحفظات بينما قدم بعض التحفظات لإدارة الشركة حول ضخامة القروض التي منحتها وضعف ضماناتها ، والجدير بالذكر أن الرأي المصحوب بالتحفظات يعد رأياً إيجابياً بالنسبة للأمور التي لم تشر إليها التحفظات راجع : د. علي قاسم ، مراقب الحسابات ، دراسة قانونية مقارنة لدور مراقب الحسابات في شركة المساهمة ، مرجع سابق، ٢٠١-٢٠٢.

<sup>٧٧</sup> : د. علي قاسم ، مراقب الحسابات ، دراسة قانونية مقارنة لدور مراقب الحسابات في شركة المساهمة ، مرجع سابق، ٢٠٢.

<sup>٧٨</sup> : د. سامي محمد عليان الخرايشة ، حوكمة شركات المساهمة المدرجة في البورصة، مرجع سابق، ٢٣٤.

<sup>٧٩</sup> : د. سميحة فوزي، تقييم مبادئ حوكمة الشركات في جمهورية مصر العربية، ورقة عمل رقم (٨٢)، أبريل ٢٠٠٣، ص ٢٧ .  
<sup>٨٠</sup> : أما في المملكة المتحدة، فقد نصت الفقرة (٤) من المادة ٤٩٥ من قانون الشركات سنة ٢٠٠٦ على أشكال تقرير مراقب الحسابات، فتقرير مراقب الحسابات اما ان يكون مقترن بتحفظ أو غير مقترن بتحفظ، وكما يتوجب على مراقب الحسابات أن يشير في تقريره ما اذا كانت هنالك مسائل يرغب في ان يشير إليها في التقرير ويلفت الانتباه إليها to draw attention دون ان يعد ذلك تحفظاً في التقرير without qualifying the report. وبالتالي يحق لمراقب الحسابات أن يشير في تقريره العراقيل التي واجهها في معرض ممارسته لحقه في الإطلاع وطلب المعلومات وامتناع الإدارة عن تسهيل مهامه، وعلى ذلك نصت المادة ٤/٤٩٥ من قانون الشركات في المملكة المتحدة سنة ٢٠٠٦ على ما يلي :

" The auditor's report- (a) must be either unqualified or qualified, and (b) must include a reference to any matters to which the auditor wishes to draw attention by way of emphasis without qualifying the report " .

**ثانياً: تأثير الموقف السلبي للإدارة على شكل تقرير مراقب الحسابات**

أما عن تأثير الموقف السلبي للإدارة ازاء استعمال الحقوق على الرأي الفني للمراقب في القوائم المالية فيختلف قوة وضعفاً باختلاف طبيعة وحجم العراقيل ونوعية المستندات محل الامتناع ومدى أهميتها وخطورتها، فإذا كانت المعلومات والمستندات التي طلبها مراقب الحسابات ولم تستجب الإدارة الى طلبه ذات تأثير خطير على رأيه الفني، كان من حق المراقب ان يمتنع عن ابداء الرأي أو يدلي برأي معارض اذا كانت تلك المستندات والمعلومات خطيرة على النحو الذي يؤدي بمراقب الحسابات الى الجنوح نحو الامتناع عن ابداء الرأي أو الادلاء برأي معارض . أما اذا كانت المعلومات والبيانات أقل خطورة، فيحق لمراقب الحسابات التحفظ بصدها في التقرير. وما من شك في ان امتناع مجلس الإدارة وعدم الاستجابة لطلبات مراقب الحسابات قد يفتح عليه الأبواب حول الأسباب الكامنة وراء الامتناع وما يستتبع ذلك من تسليط الضوء على تصرفات مجلس الإدارة ومراقبتها بشكل حذر، ذلك ان ذلك الامتناع قد يكون ستاراً لمخالفات يحتاط إليها المجلس . ويتعين على مراقب الحسابات أن يخصص فقرة في تقريره السنوي حول ما اذا كان قد حصل على المعلومات والايضاحات التي يرى ضرورتها لأداء مأموريته على نحو مرض، وبالتالي قد يأتي رأي مراقب الحسابات متحفظاً بشأنها أو رأياً معاكساً أو رأياً سلبياً. ويثور التساؤل حول ما اذا قام مجلس الإدارة بتيسير مهمة مراقب الحسابات بعد ان حدث امتناع سواء من قبل الموظفين أو من قبل مجلس الإدارة، فهل يحق لمراقب الحسابات ان يشير الى ذلك الامتناع السابق في تقريره أم أنه يمتنع عليه ذكره ما دام أن مجلس الإدارة قد قام بتسيير مهمته؟ بالرجوع إلى الفقرة ( ٢ ) من المادة ١٠٥ من قانون الشركات رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ يتبين أنها قد اقرنت عرض مراقب الحسابات لواقعة الامتناع على الجمعية العامة بشرط عدم قيام مجلس الإدارة بتيسير مهمته، حيث نصت على أنه (( ... ويعرض على الجمعية العامة إن لم يقم مجلس الإدارة بتيسير مهمته )) ، ويتبين من النص السابق أنه بمفهوم المخالفة لا يحق لمراقب الحسابات ان يشير الى الامتناع السابق في تقريره طالما ان مجلس الإدارة قد قام بتيسير مهمته، لان الإشارة الى الامتناع يصبح غير ذي موضوع، إلا أنه ومع ذلك يتعين على مراقب الحسابات في هذا الفرض ان يكون يقظاً و ينظر بعين الحذر الى الامتناع السابق، لأنه قد يخفي وراءه مخالفات جسيمة تسعى إدارة الشركة الى حجبها عن عيون مراقب الحسابات من وراء الامتناع.

**خاتمة**

يتبين من العرض السابق، أن حق مراقب الحسابات في الاطلاع وطلب المعلومات يعد من أهم الحقوق التي يتمتع بها المراقب، ويتميز بخصوصية تتمثل في كونه أداة من أدوات ممارسة المراقب لعمله المهني . وقد بين المشرع في كل من مصر وسورية، مضمون الحق من حيث مداه الموضوعي والشخصي، كما ووضع جملة من الوسائل التي تكفل ممارسة المراقب لعمله بكل حرية بعيداً عن العراقيل التي قد تعترضه سواء بحسن أو سوء نية، سواء كان مصدرها موظفي الشركة أو مجلس إدارتها .

ويتمثل النطاق الموضوعي لحق المراقب في الاطلاع وطلب المعلومات في حقه في الاطلاع على كافة دفاتر الشركة ومستنداتها واوراقها ، ولا يحق للشركة الامتناع عن تقديمها بحجة سريتها أو عدم فائدتها لعملية المراجعة،

كما ويتمثل النطاق الشخصي في اقتصار ممارسة الحق على مراقب الحسابات الموكل من جانب الشركة ولا يمتد الى مساعدي المراقب إلا فيما يتعلق بالأعمال التي ينييه عنها مراقب الحسابات الوكيل. كما ويتمثل الوجه الآخر من النطاق الشخصي للحق في مجموعة من الأشخاص الذين يحق للمراقب الطلب منهم مباشرة دون واسطة، كما ويجوز اشخاص لا يحق للمراقب الطلب منهم مباشرة بل لا بدّ من الاستعانة بإدارة الشركة

أما عن الوسائل التي وضعها المشرع لكفالة احترام الحق في الاطلاع وطلب المعلومات، فتتمثل أهمها في حق مراقب الحسابات في الاعتراض على الامتناع الذي يواجهه أمام مجلس الإدارة أو الجهات الرقابية كما هو الحال في سورية، ، واخيراً قد ينعكس الامتناع والعراقيل التي توضع في طريق المراقب على رأيه النهائي والمكرس في التقرير السنوي .

### نتائج الدراسة

لما كان المنهج المتبع في الدراسة يتمثل في المنهج التحليلي والمقارن، كان لا بد من استخلاص مجموعة من الفروقات بين التشريعات محل المقارنة، وتتمثل تلك الفروقات فيما يلي :

- كرس كل من المشرع المصري والسوري حق مراقب الحسابات في الاطلاع وطلب المعلومات في قانون الشركات في كل من البلدين، بل وان المشرع السوري قد كرس ذلك الحق أيضاً في قانون تنظيم مهنة المحاسبة رقم ٣٣ لسنة ٢٠٠٩ .
- لم يمنح المشرع المصري مراقب الحسابات الحق في اخطار الجهات الرقابية مثل الهيئة العامة للرقابة المالية أو الهيئة العامة للاستثمار والمناطق الحرة في حال حدوث الامتناع ، على خلاف الحال في سورية، حيث يحق للمراقب بل يتوجب على المراقب الاخطار الى الوزارة وهيئة الأوراق في حال اكتشافه مخالفة لأحكام القانون .
- لم ينص كل من المشرع المصري والسوري على حق مراقب الحسابات في الشركة القابضة او حق الشركة القابضة في طلب معلومات من مراقب حسابات الشركة التابعة على خلاف المشرع الاماراتي وبالتالي يتعين على مراقب الحسابات في هذه الحالة اللجوء الى ادارة الشركة التي تطلب من الشركة التابعة المعلومات التي يريدها .

### توصيات الدراسة

تتمثل أهم التوصيات فيما يلي :

- يؤكد الباحث على أهمية وضع تنظيم قانوني في كل من سورية ومصر لعلاقة مراقب حسابات الشركة التابعة مع مراقب حسابات الشركة القابضة وحق الأخير في طلب معلومات من الأول بشكل مباشر دون واسطة .
- يدعو الباحث المشرع المصري الى ضرورة تبني نظام الاخطار الفوري للجهة الرقابية في حال وضع عراقيل في طريق مراقب الحسابات، حتى تكون الجهة الرقابية على علم ودراية بالامتناع الذي قد يخفي من ورائه ما لا يحمد عقباه .

### قائمة المراجع

- (١) المراجع العربية
١. المراجع العامة

- د. أحمد عبد الرحمن الملحم، قانون الشركات التجارية الكويتي والمقارن، مجلس النشر العلمي، جامعة الكويت، ٢٠٠٩ .
- د. أحمد حلمي جمعة، المدخل الى التدقيق الحديث، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الثانية، ٢٠٠٥ .
- د. الياس حداد (و) د. محمد عاشور، القانون التجاري، بري، بحري، جوي، منشورات جامعة دمشق، قسم المحاسبة، سورية .

- د. جاك يوسف الحكيم، الشركات التجارية، منشورات جامعة دمشق، كلية الحقوق، سورية، ٢٠٠٠/١٩٩٩.
- د. خالد راغب الخطيب (و) د. محمد فضل سعد، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، مرجع سابق، ص ٧٣.
- د. خليل فيكتور تادرس، الشركات التجارية، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، بدون تاريخ.
- د. سميحة القليوبي، الشركات التجارية، الطبعة الخامسة، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، سنة ٢٠١١.
- د. عاشور عبدالجواد عبد الحميد، الشركات التجارية، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، الطبعة الثانية، ٢٠١٣.
- د. علي حسن يونس، الشركات التجارية، شركات المساهمة والتوصية بالأسهم والشركات ذات المسؤولية المحدودة، ١٩٩١، بدون ناشر، ص ٢١٩.
- د. فايز نعيم رضوان، الشركات التجارية، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، ٢٠٠١/٢٠٠٠.
- د. محمد فريد العريني، الشركات التجارية، دار الجامعة الجديدة للنشر، الاسكندرية، مصر، ٢٠١٤.
- د. مصطفى كمال طه، الشركات التجارية، دار الفكر الجامعي، الاسكندرية، مصر، ٢٠٠٨.
- د. مصطفى محمد رجب، قانون الأعمال وفقاً لقانون التجارة الجديد وحدث تعديلات قانون الشركات، بدون تاريخ، بدون ناشر.
- ٢. **المراجع المتخصصة**
- د. احمد فاروق وشاحي، عملية التوريق بين النظرية والتطبيق، دراسة لأحكام القانون المصري والقوانين المقارنة، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، بدون تاريخ.
- د. احسان بن ناصر المعتاز، انهيار شركة انرون وازمة اخلاقيات الأعمال، مقال منشور على موقع جامعة ام القرى على الرابط التالي ( تمت الزيارة بتاريخ ٢٠١٦/٥/٦، ١٢.٤٥ ) :
- د. أمين السيد أحمد لطفي، المسؤولية القانونية لمراقبي الحسابات تجاه عميل المراجعة والطرف الثالث والمجتمع، القاهرة، ٢٠٠١/٢٠٠٠، موسوعة د. امين لطفي في المراجعة، الكتاب الثالث، بدون ناشر.
- د. أديب ميالة (و) د. مي محرز، السرية المصرفية في التشريع السوري، بحث منشور في مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد ٢٧، العدد الأول، ٢٠١١.
- د. جلال وفاء محمدين، دور البنوك في مكافحة غسل الأموال، دار الجامعة الجديدة للنشر، الاسكندرية، مصر، ٢٠٠٠.
- د. جمال الدين مكناس، السرية المصرفية في القانون السوري، بحث منشور في مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد ١٨، العدد الثاني، ٢٠٠٢.
- د. حمد الله محمد حمد الله، مراقب الحسابات، سنة ١٩٩١، بدون ناشر.
- د. خالد رمضان عبد العال سلطان، المسؤولية الجنائية لمراجع الحسابات ( المحاسب القانوني )، دراسة مقارنة، الطبعة الثانية، ٢٠٠٨، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر.
- د. رضا السيد عبد الحميد، سرية الحسابات المصرفية على ضوء القرار بقانون رقم ٢٠٥ لسنة ١٩٩٠ وقانون التجارة الجديد، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، ٢٠٠٢.

- د. سميحة القليوبي، الأسس القانونية لعمليات البنوك، مكتبة عين شمس، القاهرة، مصر، بدون تاريخ.
- د. سميحة فوزي، تقييم مبادئ حوكمة الشركات في جمهورية مصر العربية، ورقة عمل رقم (٨٢)، أبريل ٢٠٠٣.
- د. عبد الرحمن السيد قرمان، نطاق الالتزام بالسر المصرفي، دراسة مقارنة بين القانونيين المصري والفرنسي، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر .
- د. عبد الوهاب نصر علي، خدمات مراقب الحسابات لسوق المال، المتطلبات المهنية ومشاكل الممارسة العملية في ضوء معايير المراجعة المصرية والدولية والأمريكية، الجزء الأول، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، بدون تاريخ .
- د. عمار حبيب جهلول آل علي خان ، النظام القانوني لحوكمة الشركات ، دار الكتب القانونية ، مصر ، ٢٠١١ .
- د. علي قاسم ، مراقب الحسابات ، دراسة قانونية مقارنة لدور مراقب الحسابات في شركة المساهمة ، دار الفكر العربي ، ١٩٩١
- د. ماجدة شلبي ، تطور أداء أسواق الأوراق المالية المصرية في ظل التحديات ومعايير حوكمة الشركات وتفعيل نشاط التوريد ، بحث منشور في مجلة مصر المعاصرة ، أكتوبر ٢٠٠٨ ، العدد ٤٩٢ ، السنة ١٠٠ ، القاهرة .
- د. محمود كبيش ، المسؤولية الجنائية لمراقب الحسابات في شركات المساهمة، دراسات مقارنة للقانونيين المصري والفرنسي، دار النهضة العربية، القاهرة ، مصر، بدون تاريخ .

### ٣. الرسائل العلمية

#### ❖ رسائل الدكتوراه

- د. رحاب محمود داخلي علي ، الجمعيات العمومية ودورها في إدارة شركات المساهمة ، رسالة دكتوراه ، جامعة القاهرة ، مصر ، ٢٠١٠
- د. سامي محمد عليان الخرايشة ، حوكمة شركات المساهمة المدرجة في البورصة ، رسالة دكتوراه ، جامعة القاهرة ، مصر ، ٢٠١٢
- د. عايض حامد زياب الشنون ، الرقابة على أعضاء مجلس الإدارة في شركات المساهمة في القانون الأردني والمصري ، رسالة دكتوراه ، معهد البحوث والدراسات العربية ، القاهرة ، مصر ، ٢٠١٢
- د. فارس العجمي ، رقابة سوق المال على ادارة محافظ الاوراق المالية وصناديق الاستثمار ، دراسة مقارنة بين القانون المصري والقانون الكويتي ، رسالة دكتوراه ، جامعة القاهرة ، مصر ، ٢٠١٢

#### ❖ رسائل الماجستير

- أ: سارة أحمد حمدان عبد الرازق ، حقوق المساهم المرتبطة بإدارة شركة المساهمة والرقابة عليها ، رسالة ماجستير ، جامعة القاهرة ، مصر ، ٢٠١٢

### (٢) المراجع الأجنبية

- Alastair Hudson ,Understanding Company Law, ٢٠١٢ , Routledge .
- Brian R. Cheffins, The History of Modern U.S. Corporate Governance , ١٣ October ٢٠١٠ .
- Principles of External Auditing , Brenda Porter , Jon Simon , David Hatherly, ٢٠٠٨ , WILEY



- Stephen Griffin LLB,M.PHIL ,Company Law , Fundamental Principles , Fourth edition , Pearson Longman , ٢٠٠٦.
- Official Journal of the European Union, English edition , Volume ٤٩, Legislation, ٩ June ٢٠٠٦
- Official Journal of the European Union, English edition , Volume ٥٧, Legislation, ٢٧ May ٢٠١٤

### (٣) الأحكام القضائية العربية والأجنبية

- حكم محكمة النقض المصرية، الدائرة التجارية، الطعن رقم ١٠٥٢٨ لسنة ٨٠ قضائية، جلسة ٩ مايو ٢٠١٣
- حكم محكمة النقض المصرية، الدائرة المدنية، الطعن رقم ١٣٥٢٨ لسنة ٨٠ قضائية، جلسة ١٠ يناير ٢٠١٢
- حكم لمحكمة النقض المصرية، الدائرة التجارية والاقتصادية، الطعن رقم ١٦١٨ لسنة ٨١ قضائية، جلسة ٢٠١٢/٧/١٠
- حكم محكمة النقض المصرية، الدائرة المدنية، الطعن رقم ٢٤١ لسنة ٧١ قضائية، جلسة ١١ مايو ٢٠٠٩.
- *Re London and General Bank* (١٨٩٥)
- *Storage Co. Ltd (v) Seem; Hasluck & Co.* (١٩٠٤)

### (٤) التشريعات العربية

- قانون الشركات المصري رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١
- قانون سوق رأس المال المصري رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٢
- قانون الشركات السوري رقم ٢٩ لسنة ٢٠١١
- قانون تنظيم مهنة المحاسبة والتدقيق السوري رقم ٣٣ لسنة ٢٠٠٩
- قانون الشركات الاتحادي الاماراتي رقم ٢ للسنة ٢٠١٥
- قانون تنظيم مهنة مدققي الحسابات الاماراتي رقم ١٢ لسنة ٢٠١٤
- قانون الشركات التجارية القطري لسنة ٢٠١٥
- قانون تنظيم مهنة مدققي الحسابات القطري

### (٥) التشريعات الأجنبية

- Companies Act ٢٠٠٦ of UK.
- Financial Services and Markets Act Of UK, ٢٠٠٠ .
- The UK Corporate Governance Code , September ٢٠١٤ .
- Directive ٢٠٠٦/٤٣/EC Of The European Parliament and Of The Council Of ١٧ May ٢٠٠٦ .
- Directive ٢٠١٤/٥٦/EU Of The European Parliament and Of The Council Of ١٦ April ٢٠١٤ .

