



جامعة الأزهر

كلية الشريعة والقانون بأسسيوط

المجلة العلمية

دور مراجع الحسابات

في تقييم أصول وخصوم الشركة في مرحلة الاندماج

(دراسة مقارنة)

إعداد

د/ خالد أحمد عبد الرحمن

مدرس بقسم القانون التجاري الخاص – كلية الحقوق –

جامعة جنوب الوادي جمهورية مصر العربية

أستاذ مشارك – قسم القانون الخاص – كلية الحقوق – جامعة الملك فيصل –

المملكة العربية السعودية

(العدد الرابع والثلاثون الإصدار الثاني يوليو ٢٠٢٢م الجزء الأول)

دور مراجع الحسابات في تقييم أصول وخصوم الشركة في مرحلة الاندماج (دراسة مقارنة)

خالد أحمد عبد الرحمن.

قسم القانون التجاري الخاص، كلية الحقوق، جامعة جنوب الوادي، جمهورية
مصر العربية.

البريد الإلكتروني: prof.khaled.law@gmail.com

ملخص البحث:

تعتبر الشركات التجارية حجر الأساس في التنمية والتقدم الاقتصادي والاجتماعي، وبالنظر إلى الدور الذي يقوم به مراجع الحسابات في الشركات التجارية نجد أن له دوراً محورياً في حماية حقوق الشركة والشركاء والغير (المتعاملين مع الشركة)، إذ يعد الحارس الأمين علي أموال الشركة والمراقب المحايد لكل ما يحدث، وقد سعى نظام الشركات السعودي رقم (م/٣) الصادر بتاريخ ١٤٣٧/١/٢٨هـ، وقانون الشركات المصري رقم (١٥٩) لسنة ١٩٨١م إلى إضفاء مزيد من الضمانات التي تتعلق بالاستقلال حتى يتمكن من القيام بواجباته على أكمل وجه، وأيضاً تحديد مهامه وواجباته حتى يمكن مسألته مدنياً وجنائياً وتأديبياً عن الأضرار المالية التي تصيب الشركة وبصفة خاصة حال تقييم أصول وخصوم الشركة في عملية الاندماج من خلال تقرير حيادي يعرض على الجمعية العامة يبين المخاطر والتطلعات، حتى تتمكن الجمعية العامة من التصويت بناء على معلومات حقيقية واضحة، وقد توصلت إلى عدة نتائج وتوصيات، ومن أهم النتائج: تغير النظر إلى مفهوم الشركة من نظرة قاصرة إلى كيان خاص يهدف إلى تحقيق الربح للشركاء والنظر إلى الشركة باعتبارها كيان اقتصادي ذو أثر

فاعل على الدولة في محاربة الفساد المالي وعلى الاقتصاد، وأن الدور الذي يقوم به مراجع الحسابات لا يقتصر على مراقبة تقييم أصول وخصوم الشركات الداخلة في الاندماج، بل يمتد ليشمل كافة عناصر الاندماج وشروطه وقواعده، وأن الالتزام الواقع على عاتقه مراجع الحسابات قد يكون التزاما ببذل عناية، وقد يكون التزاما بتحقيق نتيجة، وذلك كله حسب نوع المخالفة، ولا يمكن اعتبارها التزامات من طبيعة واحدة، ومن التوصيات: ضرورة النص صراحة في نظام الشركات السعودي على تحديد دور مراجع الحسابات في مرحلة الاندماج، وضرورة التحقق من صحة اجتماع الجمعية العامة والتأكد من صحة الإجراءات التي اتبعت في الدعوة للاجتماع، وضرورة إعداد تقرير الاندماج وأن يوضع تحت تصرف مراجع الحسابات كافة الأوراق والمستندات اللازمة لأداء مهمته.

الكلمات المفتاحية: مراجع - الحسابات - الاندماج - تقييم - أصول - خصوم - مسؤولية.

The Role of the Auditor in Evaluating the Assets and Liabilities of the Company in the Merger Stage A Comparative Study

Khaled Ahmad Abdul Rahman,

**Private Commercial Law Department, Faculty of Law,
South Valley University, Egypt.**

prof.khaled.law@gmail.com E-mail :

Abstract

The auditor has a pivotal role in protecting the rights of the commercial company, partners and third parties (dealing with the company). The Saudi Companies Law No. (M/3) issued on 28/1/1437 AH, and the Egyptian Companies Law No. 159 of 1981 AD sought to add more guarantees related to his independence so that he can perform his role to the fullest, and they also define the tasks and duties of the auditor. One of the most important results is looking at the company as an economic entity that has an effective impact on the economy and on the state in the fight against financial corruption. In addition, the role of the auditor is not limited to monitoring the assessment of the assets and liabilities of the companies involved in the merger, but extends to include

all elements of the merger, its conditions and rules. The researcher recommends that the Saudi Companies Law define the role of the auditor at the merging stage.

***Key words:* Auditor – Merge – Evaluation – Assets – •
Liabilities – Responsibility.**

مقدمة

تتحدد مهمة مراجع الحسابات في مراجعة البيانات المالية للشركة بهدف تحديد مركزها المالي، وبيان نتائج أعمالها، ويعتبر التقرير الذي يقدم من مراجع الحسابات هو وسيلة التعبير عن رأيه حول مدى صحة البيانات المقدمة من مجلس الإدارة، الأمر الذي يتطلب أن يكون لدى مراجع الحسابات قدرا من الحرفية في المجال المحاسبي يستطيع من خلاله الكشف عن المغالطات أو البيانات الغير حقيقة أو الغش أو التزوير أو الأخطاء التي تؤثر على مركز الشركة المالي، وقد أحسنت الأنظمة صنعا - نظام الشركات السعودي رقم (م/٣) الصادر بتاريخ ٢٨/١/١٤٣٧هـ، وقانون الشركات المصري رقم (١٥٩) لسنة ١٩٨١م - عندما غيرت النظر إلى مفهوم الشركة من نظرة قاصرة إلى كيان خاص يهدف إلى تحقيق الربح للشركاء والنظر إلى الشركة باعتبارها كيان اقتصادي له أثر فاعل على الدولة في محاربة الفساد وعلى الاقتصاد، إذ يؤثر بصورة واضحة على رغبة الدول في جذب استثمارات خارجية، الأمر الذي دفع المنظم إلى التركيز على منح ضمانات للمراجع تمكنه من أداء مهمته على أكمل وجه، ومحاسبته مدنيا وجنائيا وتأديبيا حال تقصيره في أداء واجباته.

أهمية البحث:

تكمن أهمية البحث في تحديد أهمية الدور الذي يقوم به مراجع الحسابات في الشركات التجارية من كونه وسيلة فاعلة في تحقيق الاستقرار الاقتصادي للشركة والأفراد والدولة، كما يعد وسيلة فاعلة في دعم الاستثمار غير المباشر في الأسواق المالية، وقد شهدت المملكة العربية السعودية منذ إقرار نظام الشركات عام ١٤٣٧هـ تنظيما وتحديدا لمهام مراجع الحسابات الأمر الذي كان

له عظيم الأثر في استقرار الدولة وسعيها الجاد نحو تحقيق رؤية المملكة ٢٠٣٠م في الجانب الاقتصادي، فحدد النظام مهمة مراجع الحسابات في مراجعة حسابات الشركة والتحقق من مدى عدالة القوائم المالية للشركة، ومصداقية الموقف المالي للشركة، كما حدد النظام ضرورة تقييم الأصول والخصوم المالية للشركة في مرحلة الاندماج ورتب البطلان على مخالفة ذلك، وتقديم تقرير إلى الجمعية العامة يتضمن رأياً محايداً في الموقف.

مشكلة البحث:

يثير بحث دور مراجع الحسابات عن تقييم أصول وخصوم الشركة في مرحلة الاندماج عدة إشكالات يتمثل أهمها ما المقصود بالاندماج؟
— ما الطبيعة القانونية لوظيفة مراجع الحسابات؟
— ما أثر واجبات مراجع الحسابات في عملية الاندماج؟
— ما أهمية تقرير مراجع الحسابات في مرحلة الاندماج؟
— ما مسؤولية مراجع الحسابات المدنية والجنائية والتأديبية؟

منهجية البحث:

اعتمدت — بعون الله تعالى — في بحث موضوع دور مراجع الحسابات في تقييم أصول وخصوم الشركة في مرحلة الاندماج (دراسة مقارنة) على المنهج التحليلي من خلال تحليل النصوص القانونية المتعلقة بالموضوع، واللوائح والقرارات المنظمة له، ومقارنة تلك النصوص بما ورد من نصوص تنظم الأحكام المرتبطة في موضوع البحث في المملكة العربية السعودية، وجمهورية مصر العربية.

خطة البحث:

قمت بتقسيم خطة البحث إلى مبحثين:

المبحث الأول: ماهية مراجع الحسابات. وفيه مباحث ثلاثة :

المطلب الأول: تعريف مراجع الحسابات.

المطلب الثاني: طبيعة وظيفة مراجع الحسابات.

المطلب الثالث: الواجبات العامة لمراجع الحسابات.

المبحث الثاني: واجبات مراجع الحسابات في مرحلة الاندماج ومسئوليته ، وفيه

مطلبان :

المطلب الأول: واجبات مراجع الحسابات في مرحلة الاندماج

المطلب الثاني: مسؤولية مراجع الحسابات.

المبحث الأول

ماهية مراجع الحسابات.

نظرا لأهمية الدور الذي يقوم به مراجع الحسابات في مراقبة أعمال الشركة ومراجعة تطبيق الأنظمة والقوانين، فقد خصصت هذا المبحث للتعريف بمراجع الحسابات وطبيعة وظيفته والواجبات العامة لمراجع الحسابات على النحو التالي:

المطلب الأول: تعريف مراجع الحسابات .

المطلب الثاني: طبيعة وظيفة مراجع الحسابات.

المطلب الثالث: الواجبات العامة لمراجع الحسابات.

المطلب الأول

تعريف مراجع الحسابات^(١)

يعرف المراجع في اللغة بأنه: راجع يُراجع، مُراجعةً، فهو مُراجع، وراجع نفسه: أي أعاد النظر في الأمر، وراجع صاحبُ الحاجة الموظفَ عاود سؤاله عن حاجته، وراجع حسابه أي دققه وفحصه، ومراجعة الحسابات: أي مراقبتها والتدقيق فيها.^(٢)

(١) هذا المصطلح جاء وفق التعبير الوارد في نظام الشركات السعودي رقم (م/٣) بتاريخ ١٤٧٣/١/٢٨هـ، بينما عبر قانون الشركات المصري رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١م بلفظ "مراقب الحسابات"، بينما عبرت المادة ٢٢ من القانون الجزائري رقم ١٠-٠١ الصادر في ٢٩/٦/٢٠١٠م المتعلق بالخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد بلفظ "محافظ الحسابات".

(٢) معجم اللغة العربية المعاصرة: احمد مختار عمر، عالم الكتب للنشر بالقاهرة، الطبعة الأولى ٢٠٠٨م ص ٨٦١، المعجم الوسيط: مجمع اللغة العربية، مكتبة الشروق الدولية، الطبعة الرابعة سنة ٢٠٠٤م، ص ٣٣١.

ويعرف مراجع الحسابات في الاصطلاح بأنه: شخص يُعهد إليه بمراجعة حسابات الشركة وفحصها وتدقيق ميزانيتها وحساب الأرباح والخسائر عن السنة المالية التي عين لها، ومراجعة سلامة تطبيق الأنظمة بشكل يحقق صالح الشركة والشركاء والصالح العام^(١)، وقيل: بأنه شخص مكلف برقابة إدارة شركة، تعيينه الجمعية العامة لفحص الحسابات، وتقديم تقرير في اجتماعها السنوي، ويعلم الشركاء المساهمين بمقتضى تقريره عن الأوضاع غير القانونية أو غير الصحيحة في إدارة الشركة أو في حساباتها.^(٢)

فيما عرفه البعض بأنه: شخص يُعهد إليه بواسطة جماعة الشركاء في القيام بأعمال المراقبة الداخلية على الشركة لمراجعة وفحص حسابات الشركة وميزانيتها، وحساب الأرباح والخسائر، وأعمال مجلس الإدارة ومدى احترام أحكام القانون بشكل يحقق صالح الشركة والشركاء والصالح العام في إطار قانوني وفي خلال مدة زمنية معينة ينص عليها عقد تعيينه مقابل أجر معلوم أو مكافأة تقدرها الجمعية العامة للمساهمين^(٣).

- (١) د. أحمد عواد: المسؤولية المدنية لمراجع الحسابات (دراسة تحليلية في ضوء الأنظمة السعودية)، المجلة العلمية لجامعة الملك فيصل المجلد ٢٢ العدد ١ ص ٣٤٤.
- (٢) د. فاطمة العبدلاوي: مراقب الحسابات داخل شركة المساهمة، مجلة المنارة للدراسات القانونية والإدارية أكتوبر ٢٠١٧م عدد خاص، ص ١٠٦.
- (٣) د. حمد الله محمد حمد الله: المرجع السابق دار خوارزم العلمية الطبعة الثانية ١٤٢٥هـ — ص ٣٣٠.

فيقصد بالمراجعة فحص الأوراق والمستندات والسجلات الخاصة بالمنشأة
فحصا دقيقا، حتى يطمئن المراجع (١) .
ومما تقدم يمكن تعريف مراجع الحسابات بأنه: شخص يعهد إليه الشركاء
بمراقبة حسابات الشركة من أرباح وخسائر ومراجعة ميزانيتها، ومراجعة تطبيق
النظام ونظام الشركة خلال السنة المالية لحماية لمصالح الشركة والشركاء نظير
أجر.

(١) د. كمال عبد السلام، د. محمد حماد: أصول المراجعة، ط ٢٠٠٤/٢٠٠٥م، بدون دار نشر.

المطلب الثاني

طبيعة وظيفة مراجع الحسابات

نصت المادة (١٣٣) من نظام الشركات السعودي رقم (م/٣) الصادر بتاريخ ١٤٣٧/١/٢٨هـ على أنه: "يجب أن يكون للشركة مراجع حسابات (أو أكثر) من بين مراجعي الحسابات المرخص لهم بالعمل في المملكة^(١) تعينه الجمعية العامة العادية..."، كما نصت المادة (١٣٥) من ذات النظام على أنه: "على مراجع الحسابات أن يقدم إلى الجمعية العامة العادية السنوية تقريراً.....".

ونصت المادة (١٠٣) في القانون رقم (١٥٩) لسنة ١٩٨١م على أنه: "يكون لشركة المساهمة^(٢) مراقب حسابات أو أكثر....."، وفي حالة تعدد المراجعين يكونون مسؤولين بالتضامن^(٣).

من المقرر أن الجمعية العامة للشركاء لها حق الرقابة على أعمال مجلس الإدارة، ذلك أن ترك مجلس الإدارة يقوم بكل أعمال الشركة قد يفضي إلى الانحراف عن غرض الشركة، وأن تولى الجمعية العامة للشركة أمر الرقابة وسيلة ليست فعالة نظراً لضخامة عدد المساهمين، وعدم حرصهم على حضور الجمعيات العامة، وفوق ذلك فإن مراجعة دفاتر الشركة وحسابات ميزانياتها

- (١) بينما اشترط قانون الشركات المصري ١٥٩ لسنة ١٩٨١م أن يكون المراقب ممن تتوافر فيهم الشروط المنصوص عليها في قانون مزاولة المحاسبة والمراجعة.
- (٢) لم يحدد النظام السعودي نوع الشركة بينما حددها القانون المصري بشركات المساهمة.
- (٣) قرر نظام الشركات السعودي ذات الحكم في المادة ١٣٦ منه.

تقتضي خبرة لا تتوافر غالباً لدى المساهمين، وحتى في حال توافر الخبرة، فمن الممكن ألا يتوافر لديهم الوقت والإمكانات التي تؤهلهم للقيام بذلك، إضافة إلى أن تقرير حق الرقابة المطلقة يفضي إلى مخاطر جمة، كإذاعة أسرار الشركة، الأمر الذي يترتب عليه الإضرار بالشركة والشركاء^(١).

من أجل ذلك فقد أوجب النظام السعودي والقانون المصري أن يكون للشركة مراجع حسابات أو أكثر تعينه الجمعية العامة للشركة، وتحدد مكافأته ومدة عمله^(٢). وعند تعلق الأمر بالاندماج فقد نصت المادة (١٩١) من نظام الشركات السعودي على أنه: "٢- لا يكون الاندماج صحيحاً إلا بعد تقويم صافي أصول الشركة المندمجة والشركة الدامجة، إذا كان المقابل لأسهم أو حصص الشركة المندمجة أو جزء منه أسهماً أو حصصاً في الشركة الدامجة".

"وللمراجع في أي وقت حق الاطلاع على دفاتر الشركة وسجلاتها ومستنداتها وفي طلب البيانات والإيضاحات التي يرى ضرورة الحصول عليها

(١) د. مصطفى كمال طه: القانون التجاري، ١٩٨٢، مكتبة الوفاء القانونية، بند ٤٦٢، ص-٣٦٦، د. أحمد عواد: مرجع السابق ص ٣٤٤، د. نايف بن ناشي الغنامي: الضوابط النظامية للرقابة على أعمال شركات المساهمة السعودية، مجلة كلية الشريعة والقانون بطنطا العدد ٣٤ الجزء الثالث ٢٠١٩م، ص ٥٣٣.

(٢) المادة ١٣٣ من نظام الشركات السعودي رقم (م/٣) الصادر بتاريخ ٢٨/١/٣٧١٤هـ، المادة ١٠٣ من قانون الشركات المصري رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١م،

لأداء مهمته، وله كذلك أن يتحقق من موجودات الشركة والتزاماتها ويتعين على رئيس^(١) مجلس الإدارة أن يُمكن المراجع من أداء واجبه"^(٢) .

ومن الجدير بالذكر أنه ليس من حق المراجع التدخل في إدارة الشركة، أو الاعتراض أعمال مجلس الإدارة، أو الرقابة على ملائمة قراراته، أو مراقبة وسائل الإدارة في تنفيذ سياساتها، وليس له أن يتعسف في استخدام سلطته الرقابية بالتأثير على المساهمين نحو التصويت في اتجاه معين، وإنما يقتصر دوره فقط على عرض الحقائق المالية الخاصة بالشركة بحيادية وموضوعية، وبصفة خاصة في الأمور المتعلقة بتقييم أصول وخصوم الشركة في مرحلة الاندماج، وترك القرار للجمعية العامة^(٣).

فاختصاص مراجع الحسابات وفق ما تقدم هو مراجعة حسابات الشركة وفحص ميزانيتها وحساب الأرباح والخسائر وملاحظة تطبيق أحكام النظام ونظام الشركة، ومدى عدالة القوائم المالية للشركة، وتقييم أصول وخصوم الشركة في

(١) وضع قاتون الشركات المصري الالتزام على مجلس الإدارة وليس على رئيسه كما فعل النظام السعودي حيث حصر المسؤولية في رئيس مجلس الإدارة. وفق المادة ١٣٤ من نظام الشركات السعودي، وهذا أفضل حتى يلتزم رئيس المجلس بتوفير المستندات المطلوبة وتحديد المسؤولية.

(٢) د. صالح زابن المرزوقي: شركة المساهمة في النظام السعودي طبعة شركة العبيكان للتعليم الطبعة الأولى ١٤٣٩هـ ص ٣٨٣ د. حمد الله محمد حمد الله: مرجع سابق ، ص ٣٣٥، د. باسم نعيم عوض: التزامات ومسؤوليات مراقب الحسابات مجلة البحوث المالية والضريبية عدد ٥٢، يوليو/أغسطس ٢٠٠٨م، ص ١٥٤، د. نايف الغنامي: مرجع سابق ص ٥٣٦.

(٣) د. باسم عوض: المرجع السابق، ص ١٦٦.

مرحلة الاندماج مع التزام مراجع الحسابات أن يقدم تقريراً بنتيجة الفحص إلى الجمعية العامة للشركة^(١).

المطلب الثالث

الواجبات العامة لمراجع الحسابات

إن دراسة دور مراجع الحسابات كأحد الجهات الرقابية التي تعمل لحماية الشركاء لا يمكن أن تكون بمعزل عن دراسة الواجبات المتعلقة بالمهنة، وقد وردت الواجبات الأساسية لمراجع الحسابات في نظام الشركات السعودي رقم (٣/م) الصادر بتاريخ ١٤٧٣/١/٢٨هـ، وفي قانون الشركات المصري رقم (١٥٩) لسنة ١٩٨١م، هذه الواجبات تتمثل في:

١- الرقابة العامة للحسابات:

إن الهدف الأساسي لعملية المراجعة التي يقوم بها المراجع هي التأكد من صحة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر والسجلات وتقديم رأي محايد عن مدى دلالة القوائم المالية موضوع الفحص، وعن نتيجة أعمال الشركة من ربح أو خسارة، وعن مركزها المالي، وله في سبيل ذلك أن يطلع على جميع الأوراق والمستندات الخاصة بالشركة وطلب الإيضاحات التي يري ضرورة الحصول عليها من مجلس الإدارة لأداء مهمته^(٢).

(١) المادة ١٣٥ من نظام الشركات السعودي رقم (٣/م) الصادر بتاريخ ١٤٣٧/١/٢٨هـ.

(٢) د. فاطمة العبدلاوي: مرجع سابق، ص ١١١، كما يستفاد هذا الحكم من نص المادة ١٣٤، من نظام الشركات السعودي.

وحدد النظام السعودي دور مرقب الحسابات في الشركة في ممارسة وظيفته الرقابية علي دفاتر الشركة وسجلاتها، وغير ذلك من الوثائق والأوراق وفحص موجوداتها والتزاماتها في أي وقت طول السنة المالية، فمهمة مراجع الحسابات تنحصر بوجه عام في مراجعة حسابات الشركة وحساب الأرباح والخسائر وتطبيق أحكام القانون ونظام الشركة، ليتمكن من تحديد المركز المالي والمحاسبي للشركة فهي ليست مؤقتة بل تتسم بطابع الاستمرارية طيلة السنة المالية أي يتضمن المراجعة المستمرة والمتكررة للحسابات^(١)، وفي حال اكتشافه أي غش أو تدليس أو تلاعب وجب عليه الإبلاغ عن ذلك بالطرق النظامية، وإلا فإنه يكون مسؤولاً ومسئولية جنائية^(٢).

٢- تقديم تقرير سنوي عن أعمال الشركة:

إضافة إلى المهمة الأصلية لمراجع الحسابات تضمن نظام الشركات السعودي وقانون الشركات المصري مهمة أخرى تتعلق بالتقرير السنوي الذي يقدم إلى الجمعية العامة والذي يعد الضمانة الحقيقية للشركاء في الشركة، ويتعلق بمراقبة أعمال مجلس الإدارة، والذي يتمكن من خلاله الشركاء من

(١) د. حمد الله محمد حمد الله: مرجع سابق ص ٣٣٥، د. عدنان بن صالح العمر الوجيز في الشركات التجارية وأحكام الإفلاس وفقاً لنظام الشركات الجديد والأنظمة التجارية في المملكة العربية السعودية ١٤٣٧هـ "دراسة تحليلية" الطبعة الثانية ١٤٣٧هـ، ص ٢١٨، المادة ١٣٤ من نظام الشركات السعودي رقم (٣/م) الصادر بتاريخ ١٤٣٧/١/٢٨هـ، المادة ١٠٥ من قانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١ م.

(٢) د. أحمد المجالي: المسؤولية الجزائية لمراجع الحسابات في شركة المساهمة (دراسة قانونية تحليلية لأحكام نظام الشركات السعودي الجديد) المجلة العربية للدراسات الأمنية مجلد ٣٣، عدد ٧١ سنة ٢٠١٨م، ص ١١٧.

ممارسة حقهم في المراقبة والتصويت وهم على بينة من أمرهم وفق المعلومات الواردة في التقرير المقدم والذي يجب أن يكون واضحاً وشاملاً، إذ يجب على المراجع أن يقدم تقريراً واضحاً وشاملاً، وأن يقوم بتلاوته على الجمعية العامة، وإذا قررت الجمعية العامة التصديق على تقرير مجلس الإدارة والقوائم المالية دون الاستماع إلى تقرير مراقب الحسابات كان قرار الجمعية العامة باطلاً^(١)، و أوجب النظام السعودي أن يشمل التقرير ما يلي:

١- موقف إدارة الشركة بشأن مدى تمكنه من الحصول على البيانات والإيضاحات التي طلبها.

٢- ما يكون قد تبين له من مخالفات لأحكام النظام أو أحكام نظام الشركة الأساسي.

٣- مدى عدالة القوائم المالية للشركة^(٢).

وقد تضمنت المادة ١٠٦ من قانون الشركات المصري رقم (١٥٩) لسنة

١٩٨١م البيانات التي يجب أن يتضمنها تقرير مراقب الحسابات^(٣).

(١) حكم المادة ١٣٥ من نظام الشركات السعودي.

(٢) د. أحمد المجالي: مرجع سابق ص ١١٨، د. حمد الله محمد حمد الله: مرجع سابق، ص ٣٣٦، د. سعد الزيايبي، د. علاء التميمي: النظام التجاري السعودي (نظرية الأعمال التجارية - التاجر - النظرية العامة للشركات التجارية) خوارزم العلمية، بدون تاريخ ص ٢٣٥، د. حمداوي عبدالواحد: دور مراقبي الحسابات في حماية أقلية المساهمين داخل شركات المساهمة مجلة محاكمة، العدد الثالث أكتوبر ٢٠٠٧م، ص ١٢١.

(٣) لمزيد من التفصيل أنظر: د. سميحة القليوبي، الشركات التجارية، النظرية العامة للشركات وشركات الأشخاص، الطبعة الثانية، دار النهضة العربية القاهرة ١٩٩٢م، ص ٤٦٣، د. أبو زيد رضوان شركات المساهمة وفقاً لأحكام القانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١م دار الفكر العربي طبعة ١٩٨٣م، ص ٢٦٩، د. حسن عناية - مرجع سابق، ص ٣٣٦، د. فادي توكل، دور مراقبي الحسابات في حماية المساهمين في شركات المساهمة، ٢٠١٣م، دار النهضة العربية، ص ٧٩.

٣- التحقق من المساواة بين المساهمين.

تعتبر نية المشاركة ركنا موضوعياً خاصاً في عقد الشركة بل لعله المعيار الذي يميز هذا العقد عن غيره من العقود الأخرى التي قد تتشابه معه وتفترض نية المشاركة التي يقصد بها رغبة الشركاء في المشاركة والتعاون على تقديم أموالهم، وما يمثله ذلك من مخاطرة على الأموال رغبة في تحقيق الربح وفق ما نص عليه نظام الشركات السعودي ١٤٣٧هـ^(١) على التزام كل شريك من الشركاء بالمساهمة، ولا يتصور وجود اتفاق بين شركاء على تكوين شركة دون وجود نية المشاركة، ولا وجود للتبعية بين الشركاء، بل هم متساوون جميعاً في المراكز القانونية.

فنية المشاركة بين الشركاء تعد ركناً أساسياً في عقد الشركة ويطرأ على تخلفها البطلان.

كما أن هدف الشركاء من تقديم الحصص هو الرغبة في تحقيق الربح واقتسامه فيما بينهم، وإذا حدث العكس ولحقت الخسائر بالشركة، فإن الشركاء يتعين عليهم التضامن في الخسائر كما تشاركوا سابقاً في الأرباح، فعنصر اقتسام الأرباح والخسائر يعد أيضاً من الأركان الموضوعية الخاصة لعقد الشركة وفق ما نصت عليه المادة التاسعة من نظام الشركات السعودي ١٤٣٧هـ التي بينت أن اقتسام الأرباح والخسائر يكون بنسبة ما قدمه كل شريك في الشركة، ولا يجوز الاتفاق على إعفاء أحد الشركاء من الخسائر أو حرمانه من الأرباح، بل يجب أن

(١) المادة الثانية من نظام الشركات السعودي رقم م/٣ بتاريخ ٢٨/١/١٤٣٧هـ.

يكون الجميع متساوون في الأرباح والخسائر بحسب الحصة المقدمة من كل شريك^(١).

ونصت المادة العاشرة من نظام المحاسبين القانونيين الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١٢) بتاريخ ١٣/٥/١٤١٢هـ على أنه: "يجب على المحاسب القانوني التقيد بسلوك وآداب المهنة، وكذلك بمعايير المحاسبة والمراجعة والمعايير الفنية التي تصدرها الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، كما يجب على المحاسب القانوني التقيد بالواجبات المحددة بموجب الأنظمة واللوائح".
مما يوجب علي مراجع الحسابات أن يشير إلى التجاوزات التي تحدث وتتضمن الاخلال بمبدأ المساواة بين المساهمين في تقريره إلى الجمعية العمومية للمساهمين^(٢).

فدور مراجع الحسابات يقوم علي منع الغش أو التدليس الذي يمكن أن يحدث، وبما يحقق المساواة بين كافة الشركاء أو المساهمين، فيقوم بإعداد تقرير عن الأسلوب الذي يتم به الاندماج ويتم عرضه علي الجمعية العامة الغير عادية للشركة محل الاندماج بهدف تبصير مساهمي الشركة المندمجة ووقوفهم علي حقيقة المركز المالي للشركة الدامجة وعلمهم بالقيمة الحقيقية لأسهم الشركة الدامجة التي يحصلون عليها كمقابل لموجودات الشركة المندمجة وبذلك يمكن حمايتهم من المبالغة في التقدير لأسهم الشركة الدامجة التي يحصلون عليها بدل من أسهمهم.

(١) د. نايف الغنامي: مرجع سابق ص ٥٢٢.

(٢) د. حسن عناية. مرجع سابق، ص ٣٣٩، د. فادي توكل: مرجع سابق، ص ٨٠.

إلا أن مبدأ المساواة بين المساهمين لا يمنع إدارة الشركة من إنشاء أسهم ممتازة تختص ببعض الامتيازات في الأرباح الصافية للشركة إذا كان نظام الشركة يسمح بذلك، ولا يعد ذلك إخلالاً بالمساواة بين المساهمين إذ أن هذه المساواة قاصرة على المساهمين المنتمين لفئة واحدة ممن اكتتبوا في نفس الإصدار، وعلى ذلك يتعين على مراجع الحسابات أن يتحقق من أن الأسهم في نفس النوع تتساوي في الحقوق والمزايا التي توفرها لأربابها^(١).

٤- حضور الجمعية العامة للمساهمين:

تنص المادة (٩٦) من نظام الشركات السعودي على أنه: "لكل مساهم حق مناقشة الموضوعات المدرجة في جدول أعمال الجمعية وتوجيه الأسئلة في شأنها إلى أعضاء مجلس الإدارة ومراجع الحسابات".

كما نصت المادة (١٣٥) من ذات النظام على أنه: "على مراجع الحسابات أن يقدم إلى الجمعية العامة العادية السنوية تقريراً يعد وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها...، ويتلو مراقب الحسابات تقريره في الجمعية العامة...".

وقد أوضحت المادة (١٠٦) من قانون الشركات المصري هذا الالتزام بأنه: "على مجلس الإدارة أن يوافق المراقب بصورة من الاخطارات والبيانات التي يرسلها إلى المساهمين المدعويين لحضور الجمعية العامة. وعلى المراقب أو من ينيبه من المحاسبين الذين اشتركوا معه في أعمال المراجعة أن يحضر الجمعية العامة، وعليه أن يدلي في الاجتماع برأيه في كل ما يتعلق بعمله كمراقب للشركة

(١) المادة ١١٤ من نظام الشركات السعودي ١٤٣٧هـ، والتي تشير أيضاً إلى أنه لا تعطي الأسهم الممتازة الحق في التصويت في الجمعيات العامة للمساهمين، د. فاطمة العبدلاوي: مرجع سابق ص ١٠٨.

وبوجه خاص في الموافقة على الميزانية بتحفظ أو بغير تحفظ، أو اعادتها إلى مجلس الإدارة. ويتلو المراقب تقريره على الجمعية العامة ويجب أن يكون التقرير مشتملا على البيانات التي نص عليها القانون واللائحة التنفيذية^(١).

٥- حظر الاشتغال بالأعمال التجارية:

تتعارض مهنة مراجع الحسابات مع ممارسة العديد من الأعمال الأخرى لذلك حظر النظام الجمع بين هذه المهنة وبعض أوجه النشاط الأخرى التي قد تتعارض معها ليوثر التجرد والحيادية الكاملة للمراجع باعتباره جهة رقابية خارجية لحماية المساهمين في الشركات، ولضمان فاعلية هذه الرقابة فقد اشترط النظام علي مراجع الحسابات ألا يجمع بين عمل المراجع والاشتراك في تأسيس شركة المساهمة، أو عضوية إدارتها، أو الاشتغال بصفة دائمة بأي عمل فني أو إداري أو استشاري فيها.

كما يحظر النظام على مراجع الحسابات أن يكون شريكاً مباشراً نشاطاً من الأنشطة سالفة الذكر أو أن يكون عاملاً لديه أو من ذوي القرابة حتى الدرجة الرابعة، كما لا يجوز أن يكون مراجع الحسابات شريكاً أو عاملاً لدى أحد مؤسسي هذه الشركة أو لدي عضو مجلس إدارتها أو لدى أي شخص يشغل بأي

(١) يلاحظ أن قانون الشركات المصري قد أشار إلى ضرورة قيام مراقب الحسابات بالتحقق ومراجعة صحة انعقاد الجمعية العامة والتأكد من صحة الإجراءات التي اتبعت في الدعوة للاجتماع، وهو ما لم يشر إليه نظام الشركات السعودي الأمر الذي يتطلب ضرورة تضمين النظام ما يشير إلى قيام المراجع بالتحقق ومراجعة صحة انعقاد الجمعية العامة والتأكد من صحة الإجراءات التي اتبعت في الدعوة للاجتماع .

عمل فني أو إداري أو استشاري لحساب الشركة أو أقارب حتى الدرجة الرابعة ويقع باطلا كل عمل يخالف ذلك^(١).

وإلزام المراجع برد ما قبضه إلى وزارة المالية، وأمر الزام المراجع برد ما قبضه إلى وزارة المالية لهو أمر مخالف للعادة إلا أنه تم تقرير هذا الجزاء وذلك من باب معاقبة الشركة لمخالفتها لأحكام نظام الشركات^(٢).

وقد أشار قانون الشركات المصري إلى هذا الحظر في المادة ١٠٤ منه، كما حظرت المادة (٢٧) من قانون مزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة المصري على المراجع: "الاشتغال بمهنة أخرى أو القيام بعمل تجاري إلا بعد الحصول على ترخيص بذلك من لجنة القيد، ولا يجوز أن يحاول الحصول على عمل من أعمال مهنته بطريق الإعلان أو بأي طريق مخلا بكرامة المهنة"^(٣).

(١) د. أحمد المجالي: مرجع سابق ص ١١٩، د. سعد الزيابي، د. علاء التميمي: مرجع سابق ص ٢٣٤، د. عدنان العمر: مرجع سابق ص ٢١٧، د. حمد الله محمد حمد الله: مرجع سابق ص ٣٣٦، ٣٣٧، وقد أشارت إلى هذا الحظر أيضا المادة (١٣) من نظام المحاسبين القانونيين الصادر بالمرسوم الملكي رقم م/١٢ بتاريخ ١٣/٥/١٤١٢هـ حيث نصت على أنه: "لا يجوز للمحاسب القانوني أن يراجع حسابات الشركات أو المؤسسات التي يكون له مصلحة مباشرة أو غير مباشرة فيها، وذلك طبقا لما تحدده اللائحة التنفيذية".

(٢) إن الزام المراجع برد ما قبضه إلى وزارة المالية هو أمر مخالف للعادة إلا أنه تم تقرير هذا الجزاء وذلك من باب معاقبة الشركة لمخالفتها لأحكام نظام الشركات. انظر: د. عدنان العمر: مرجع سابق ص ٢١٧.

(٣) د. فادي توكل: مرجع سابق ص ٨٨.

٦- التزام مراجعي الحسابات بالمحافظة على أسرار الشركة:

عندما يقوم مراجع الحسابات بعمله في مراجعة حسابات الشركة ويتعرف أثناء الاطلاع على دفاتر الشركة وسجلاتها وأية مستندات أخرى على أسرار الشركة، بحيث لا يمكن لأي شخص آخر لا يمارس هذه المهنة الاطلاع عليها، فالأمانة تقتضي منه ألا يفشي أسرار الشركة بصفة خاصة إذا كانت للشركة مصلحة مادية أو معنوية في الاحتفاظ بها^(١).

وقد نصت المادة (١٣٦) من نظام الشركات السعودي على أنه: "لا يجوز لمراجع الحسابات أن يفشي إلى المساهمين في غير الجمعية العامة أو إلى الغير ما وقف عليه من أسرار الشركة بسبب قيامه بعمله، وإلا وجب عزله، فضلاً عن مطالبته بالتعويض. ٢- مراجع الحسابات يكون مسؤولاً عن تعويض الضرر الذي يصيب الشركة أو المساهمين أو الغير بسبب الأخطاء التي تقع منه في أداء عمله، وإذا تعدد المراجعون واشتركوا في الخطأ كانوا مسؤولين بالتضامن".

ولا يوجد تعارض بين واجب مراجع الحسابات في المحافظة على سرية المعلومات التي يتوصل إليها عند قيامه بمهام وظيفته من ناحية وبين طبيعة وظيفة مراجع الحسابات نفسها من ناحية أخرى والتي تلزمه بتقديم تقرير إلى الجمعية العمومية يبين فيه وجهة نظره في كل ما يتعلق بعمله لدى الشركة وقد تضمن نظام الشركات السعودي العناصر التي يجب أن يتضمنها تقريره ولاسيما ما يتعلق بحسابات الشركة وانتظامها والميزانية وحساب الأرباح والخسارة ويثبت فيها رأيه في الميزانية، فضلاً عن الحق المقرر لكل مساهم أثناء انعقاد الجمعية

(١) د. أحمد المجالي: مرجع سابق ص ١٢٢ وما بعدها ، د. سعد الزيايبي، د. علاء التميمي:

مرجع سابق ص ٢٣٥، د. عدنان العمر: مرجع سابق ص ٢١٧.

لمناقشة تقريره واستجوابه عما تضمنه من بيانات، و يكون مسؤولاً مسؤولاً مدنية وجنائية وتأديبية عن صحة المعلومات الواردة في التقرير^(١).
وتكمن أهمية التزام مراجع الحسابات في الالتزام بالمحافظة على اسرار الشركة، فيما قد يصيب الشركات المندمجة من أضرار تنتج عن انتشار المعلومات المتعلقة بالاندماج الأمر الذي قد ينعكس سلباً على الوضع المالي للشركات الداخلة في الاندماج في سوق الأوراق المالية، أو التأثير على أسعار السلع أو الخدمات التي تقدمها الشركة أو على ودائعها، أو قيام الشركات المنافسة باستغلال الأوضاع لجذب العملاء أو التأثير على الدائنين أو العمال أو إثارة قلق الشركاء^(٢).
وقد حظرت لائحة الاندماج والاستحواذ الصادرة عن مجلس هيئة السوق المالية المعدلة بقرار مجلس هيئة السوق المالية رقم ٢٠١٨/٤٥/٣ في ٢٠١٨/٤/٢٣م أي تدخل يترتب عليه إحداث تذبذب في أسعار الاورق المالية للشركات الداخلة في عملية اندماج أو أية شركة لها صلة بإحداث تبايين غير حقيقي في أسعار الاورق المالية^(٣).

(١) د. أحمد المجالي: المرجع السابق ص ١٢٢ وما بعدها.

(٢) د. خالد عبد القادر محمود عيد: أثر اندماج الشركات في القانون السعودي (دراسة مقارنة)، مجلة الدراسات العربية والإسلامية، طبعة مركز اللغات الأجنبية والترجمة، جامعة القاهرة ٢٠١٩م ص ١٨١، د. يوسف رزق: اندماج البنوك والمؤسسات الاقتصادية كآلية لتخطي الأزمات، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، جامعة زيان عاشور بالجلفة الجزائر العدد ١٨ لسنة ٢٠١٤ ص ٢٠٢، د. آلاء حماد: المرجع السابق ص ٩٧.

(٣) د. خالد عبدالقادر: المرجع السابق ص ١٨٢.

المبحث الثاني

واجبات مراجع الحسابات في مرحلة الاندماج ومسؤوليته

تتعامل الأنظمة والقوانين مع مراجع الحسابات على أنه عين النظام في الشركة، أو حارس الحقيقة والحقوق يبحث عنهما في الأوراق والسجلات والمستندات حتى يصل إليهما، ثم يفصح عنهما في صورة تقرير يصدر منه يتضمن الحقيقة المجردة التي توضع بين يدي أعضاء الجمعية العامة حتى يكونوا على بصيرة من أمرهم فيما يصدرونه من قرارات أو تصويت أمام الجمعية العامة خاصة عند تعلق الأمر بالاندماج، وعليه فقد قسمت هذا المبحث إلى مطلبين على النحو التالي:

المطلب الأول: واجبات مراجع الحسابات في مرحلة الاندماج .

المطلب الثاني: مسؤولية مراجع الحسابات.

المطلب الأول

واجبات مراجع الحسابات في مرحلة الاندماج

إن الهدف الأساسي لعمل مراجع الحسابات هو التأكد من صحة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر والسجلات والحصول منها على رأي محايد عن مدى دلالة القوائم المالية موضوع الفحص ونتيجة أعمال الشركة من ربح أو خسارة، وبيان مركزها المالي، وله في سبيل ذلك أن يطلع على جميع الدفاتر والسجلات والمستندات الخاصة بالشركة وطلب الإيضاحات التي يري ضرورة الحصول عليها لأداء مهمته، وله كذلك أن يحقق موجودات الشركة والتزاماتها بصفة دورية ومستمرة طول السنة المالية، إلا أن مهمة مراجع الحسابات في مرحلة الاندماج

يشوبها الغموض مما يستوجب بحثها في فرع مستقل، وعليه فقد قسمت هذا
المطلب إلى فرعين على النحو التالي:

الفرع الأول: ماهية الاندماج والمراحل التي تمر بها عملية الاندماج .

الفرع الثاني: مهمة مراجع الحسابات في مرحلة الاندماج.

الفرع الأول

ماهية الاندماج والمراحل التي تمر بها عملية الاندماج

أولاً: بيان ماهية الاندماج.

الاندماج في اللغة مأخوذ من قولهم: يقال دمج دموجاً في الشيء: دخل فيه
واستحكم، ودمجه في الشيء: أدخله فيه^(١).

أما تعريف الاندماج في اصطلاح الفقهاء: فقد تعددت تعريفات فقهاء القانون
لفكرة الاندماج، فعرف اتجاه في الفقه الاندماج بأنه: "اتفاقية بمقتضاها تتحد
شركتان قائمتان على الأقل في شركة واحدة لها شخصية معنوية بعد اتخاذ
إجراءات تأسيس جديدة^(٢)، وقيل - أيضاً - في تعريف الاندماج أن: الاندماج
يعني اتحاد شركتين أو أكثر، بحيث تندمج إحدهما في الأخرى، أو تتكون شركة
جديدة من اتحادهما معاً، الأمر الذي يعني أن الاندماج على هذا النحو يفترض
زوال شركتين قائمتين أو إحدهما^(٣).

(١) المعجم الوجيز: مجمع اللغة العربية طبعة ١٩٩٢م ص ٢٣٣، المصباح المنير في غريب
الشرح الكبير: أحمد بن محمد بن علي أبو العباس الفيومي، الجزء الأول - المكتبة العلمية
بيروت ١٩٩٧م.

(٢) د. أحمد محمد محرز: اندماج الشركات من الوجهة القانونية (دراسة مقارنة)، منشأة
المعارف، الإسكندرية ١٩٧٧ص ٧.

(٣) د. ابراهيم سيد أحمد، العقود والشركات التجارية فقهاً وقضاً، الطبعة الأولى، دار الجامعة
الجديدة للنشر، الإسكندرية، ١٩٩٩م، ص ١٩٢.

و عرف أيضاً الاندماج بأنه: " عقد تضم بمقتضاه شركة أو أكثر إلى شركة أخرى فتزول الشخصية المعنوية للمؤسسة المنضمة وتنتقل أصولها وخصومها إلى المؤسسة الضامة، أو تمتزج بمقتضاه شركتان أو أكثر فتزول الشخصية المعنوية لكل منهما وتنتقل أصولهما وخصومهما إلى مؤسسة جديدة"^(١).

ولم تضع محكمة النقض المصرية تعريفاً للاندماج بقدر ما كان تركيزها منصباً على الحالة المعروضة عليها بغرض الفصل في المنازعات وتحديد الآثار والمسؤوليات في كل دعوى عرضت عليها"^(٢).

وفي المملكة العربية السعودية فقد ذهب البعض في تعريف الاندماج إلى أنه: " عقد تُضم بمقتضاه شركة أو أكثر إلى شركة أخرى، فتزول الشخصية المعنوية، وتنتقل أصولها وخصومها إلى الشركة الضامة، أو تمتزج بمقتضاه شركتين أو أكثر فتزول الشخصية المعنوية لكل منهما وتنتقل أصولها وخصومها إلى شركة جديدة"^(٣).

و عرفه البعض بأنه: " ذلك الاتفاق الناجم عن توافق شركتين أو أكثر وفق شروط وأوضاع يحددها ذلك الاتفاق على انضمام أحدهما لصهر أصولها وخصومها في الشركة الأخرى أو في الشركة الجديدة التي تنشأ، مع فناء الشخصية الاعتبارية لكل شركة مندمجة بعد تجميع أصولها وخصومها في

(١) د. حسني المصري، دمج الشركات وانقسامها، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٨٦م ص ٣٦.

(٢) د. أحمد محمد محرز: مرجع سابق ص ٨ هامش رقم ٥، الطعن رقم ٧٩٢١ لسنة ٦٥ ق جلسة ١٠/٦/٢٠٠٢م، أحكام النقض - المكتب الفني - مدني لسنة ٥٣ - الجزء ٢ ص ٩٤٢.

(٣) د. خالد عبدالقادر: مرجع سابق ص ١٦٧.

الشركة الجديدة مع وجود مبادلة للحصص أو الأسهم المملوكة للشركاء في الشركة المندمجة بمقابل لها في رأس مال الشركة الدامجة أو الجديدة"^(١).

ونصت المادة (١٩١) من نظام الشركات التجارية السعودي أنه:

١ - يكون الاندماج بضم شركة أو أكثر إلى شركة أخرى قائمة أو بمزج شركتين أو أكثر لتأسيس شركة جديدة... .

٢ - لا يكون الاندماج صحيحاً إلا بعد تقويم صافي أصول المؤسسة المندمجة والمؤسسة الدامجة، إذا كان المقابل لأسهم أو حصص المؤسسة المندمجة أو جزء منه أسهماً أو حصصاً في المؤسسة الدامجة"^(٢).

يتبين مما تقدم أن الاندماج عبارة عن: اتفاق يؤدي إلى انضمام مؤسسة أو أكثر، ينتج عنه إما فقدان الشخصية الاعتبارية للمؤسسة المندمجة أو المؤسسات المندمجة، وظهور مؤسسة جديدة تتمتع بالشخصية الاعتبارية، أو بقاء الشخصية الاعتبارية لأحد المؤسسات التي ترغب في الاندماج، وفي جميع الأحوال تنتقل جميع الحقوق والالتزامات للمؤسسات المندمجة للمؤسسة الجديدة.

ثانياً: المراحل التي تمر بها عملية الاندماج.

تمر عملية الاندماج بعدة مراحل تتضمن بعض الإجراءات التي تستغرق بعض الوقت، قد توصف بالتعقيد، إلا أنها تكفل الحماية القانونية لمن قد يصيبه ضرر من عملية الاندماج، ويحقق نوعاً من الشفافية التي تتطلبها عملية

- (١) د. خالد الرويس: اندماج الشركات في إجراءات تحققه ونتائج وقوعه وفق النظام التجاري السعودي مجلة جامعة الملك سعود العدد التاسع والعشرون يوليو ٢٠١٧م ص ١٩٨.
- (٢) نظام الشركات السعودي الصادر بالمرسوم الملكي رقم م/٣ بتاريخ ١٤٣٧/١/٢٨هـ، قرار مجلس الوزراء رقم (٣٠) بتاريخ ١٤٣٧/١/٢٧هـ.

الاندماج، وتتمثل الخطوة الاولى في المرحلة التمهيديّة التي تشكل أهمية كبيرة، إذ يتوقف نجاح الاندماج وحماية حقوق الشركاء علي القيام بها، حيث تتضمن هذه الخطوة العديد من الإجراءات والتي تتمثل في القيام بعملية التفاوض بين ممثلي الشركات التي ترغب في الاندماج حيث يتناول التفاوض المسائل التي تتعلق بجوهر الاندماج من حقوق المساهمين وحقوق الدائنين وحقوق الغير، وتقييم أصول وخصوم الشركة المندمجة، حيث يتم التفاوض والتشاور علي جميع العمليات التي تتعلق بهذه الحقوق وتسمى هذه المرحلة في الاندماج بالمرحلة التمهيديّة^(١).

وتعد المرحلة التمهيديّة هي المرحلة الحاسمة في تقرير مصير الاندماج، وتظهر من خلال هذه المرحلة إرادة الأطراف التي ترغب في الاندماج نحو المضي في تنفيذ عملية الاندماج أو التوقف وصرف النظر عنه، وتبدأ المرحلة بعقد اجتماعات بين ممثلي المؤسسات^(٢) التي ترغب في الاندماج، حيث يتم التفاوض بين ممثلي المؤسسات بشأن عملية الاندماج ودراستها من كافة الجوانب الايجابية والسلبية، ودراسة التزامات الأطراف وتحديد الاجراءات اللازمة لتحقيق عملية الاندماج، ودراسة المعوقات التي قد تعترض عملية الاندماج واقتراح الحلول

(١) د. طارق كميل: المفاوضات في عملية اندماج الشركات مجلة الكويت ، مجلد ٣٩ عدد ٤

ديسمبر ٢٠١٥م ، ص ٣٥٨، د. يوسف رزق: مرجع سابق ص ٢٠٢.

(٢) لا يستطيع ممثلي المؤسسات الدخول في مفاوضات الاندماج إلا بعد الحصول علي تفويض بذلك، ذلك أن اعمالهم الملزمة للشركات التي يمثلونها هي الأعمال التي تتفق مع غرض الشركة وتؤدي إلي استمرار بقاء الشركة والاندماج ليس من أغراض الشركات لكونه لا يؤدي إلي استمرار الشركة، بل يؤدي إلي انقضاءها، والتفويض ليس موافقة نهائية علي الاندماج، بل يحق للشركاء الرفض والتراجع دون أدني مسؤولية إذا كان التراجع مبررا، د. محمد حسين إسماعيل: الاندماج في مشروع قانون الشركات الأردني، مجلة جامعة مؤتة للبحوث والدراسات، المجلد الأول، العدد الأول، حزيران ١٩٨٦م، ص ١٥٨.

بشأنها، وتقدير القيمة العادلة للأصول والحقوق المالية والممتلكات، وذلك للوصول إلى القيمة الحقيقية للحصص أو الأسهم وفق تقييم يضمن حقوق الشركة أو الشركات المندمجة في رأس مال الشركة الدامجة أو الشركة الجديدة، تقوم علي أسس اقتصادية وتجارية سليمة تتضمن العناصر المادية والمعنوية للشركة، وتنتهي هذه المرحلة بإعداد مشروع عقد الاندماج^(١).

غير أن عملية تقييم وتقدير القيمة العادلة للأصول والحقوق المالية والممتلكات^(٢)، للشركات الداخلة في الاندماج تتطلب الاطلاع علي أسرار تلك الشركات وفحص الوثائق والأوراق والمستندات الخاصة بالشركة فحصاً دقيقاً تنتفي معه الجهالة، وقد تحتاج هذه الشركات في بعض الأحيان إلي تدخل طرف ثالث أو وسطاء^(٣) يتمثل في شركات مهنية أو مؤسسات مالية مختصة بتقدير قيمة الحصص أو الأسهم في الشركة أو الشركات المندمجة ولتقريب وجهتي نظر الطرفين في تقدير قيمة الأصول والحقوق المالية والممتلكات، وما تشتمل عليه من عناصر مادية ومعنوية، بما يضمن سلامة تقدير القيمة للشركات الداخلة في الاندماج.

(١) د. خالد الرويس: مرجع سابق، ص ٢٠٢، د. يوسف رزق: مرجع سابق ص ٢٠٢، د. طارق كميل: مرجع سابق ص ٣٦٠.

(٢) تختلف عملية التقييم حسب نوع الاندماج، فإذا كان الاندماج عن طرق المزج فإن عملية التقييم تكون معقدة إذ يتطلب ذلك تقييم أصول وخصوم جميع الشركات الراغبة في الاندماج، أما في مرحلة الاندماج بطريق الضم فإن الأمر يحتاج فقط إلي تقييم الأصول والخصوم للشركة أو الشركات المندمجة دون الشركة الدامجة (يوسف رزق: ٢٠١٤م).

(٣) يتميز التفاوض عن طريق وسطاء (الاتصال غير المباشر) عن التفاوض المباشر بين الشركات الراغبة في الاندماج، أن الطرف الثالث أو الجهة الوسيطة التي تقوم بعملية التفاوض والاعداد للاندماج يكون لديها في الغالب القدرة والخبرة الفنية أكثر من الخبرة والقدرة التي يتمتع بها المفاوضون في الشركات الراغبة في الاندماج د. آلاء حماد: مرجع سابق، ص ٩٩.

لذلك فإن المرحلة التمهيديّة من التفاوض تتضمن عادة الاتفاق على المحافظة على أسرار الشركات الداخلة في الاندماج، بما يضمن عدم تسريبها أو نشرها أو الاستفادة منها حال فشل عملية الاندماج، ومنح المضرورة الحق في الحصول على التعويض المناسب^(١).

وتعتمد المرحلة التمهيديّة للمفاوضات بشكل تام على عنصر السرية، نظراً لما قد يصيب الشركات المندمجة من أضرار تنتج عن انتشار المعلومات المتعلقة بالاندماج الأمر الذي قد ينعكس سلباً على الوضع المالي للشركات الداخلة في الاندماج في سوق الأوراق المالية، أو التأثير على أسعار السلع أو الخدمات التي تقدمها الشركة أو على ودائعها، أو قيام الشركات المنافسة باستغلال الأوضاع لجذب العملاء أو التأثير على الدائنين أو العمال أو إثارة قلق الشركاء^(٢).

وقد حظرت لائحة الاندماج والاستحواذ الصادرة عن مجلس هيئة السوق المالية المعدلة بقرار مجلس هيئة السوق المالية رقم ٢٠١٨/٤٥/٣ في ٢٠١٨/٤/٢٣م أي تدخل يترتب عليه إحداث تذبذب في أسعار الأوراق المالية للشركات الداخلة في عملية اندماج أو أية شركة لها صلة بإحداث تبايين غير حقيقي في أسعار الأوراق المالية.

ويسمى الاتفاق الذي تم بين ممثلي المؤسسات الراغبة في الاندماج حول المسائل التي تم التفاوض بشأنها في المرحلة التمهيديّة للاندماج ببروتوكول الاندماج، ولا يعد بروتوكول الاندماج ملزماً سواء للمفاوضين من ممثلي الشركات

(١) د. طارق كميل: مرجع سابق، ص ٣٦٢، د. خالد الرويس: مرجع سابق، ص ٢٠٢.

(٢) د. خالد عبدالقادر: المرجع السابق ص ١٨١، د. يوسف رزق: المرجع السابق ص ٢٠٢،

د. آلاء حماد: المرجع السابق ص ٩٧.

أو للشركات الراغبة في الاندماج، فلا يعد موافقة نهائية علي الاندماج، وإنما هي مرحلة يتم الاتفاق بين أطرافها علي الخطوط العريضة لعقد الاندماج، ويجب أن تصدر الموافقة علي الاندماج من الجهة المختصة المتمثلة في الجمعية العامة الغير عادية لأن الاندماج سيترتب عليه انقضاء الشركة أو الشركات الراغبة في الاندماج، وقرار الانقضاء ليس من اختصاص ممثلي الشركات أو من قام بعملية التفاوض^(١).

جاءت نصوص نظام الشركات السعودي^(٢)، الفصل الثاني اندماج الشركات المواد من (١٩٠ - ١٩٣) لتحقيق عناصر الاتفاق وتنظيمه حيث نصت المادة (١٩١) علي أنه: "٢- لا يكون الاندماج صحيحاً إلا بعد تقويم صافي أصول الشركة المندمجة والشركة الدامجة..."، وقد نصت المادة (١٣٠) من قانون الشركات المصري رقم (١٥٩) لسنة ١٩٨١م علي أنه: "...وتحدد اللائحة التنفيذية كيفية تقويم أصول الشركات الراغبة في الاندماج وإجراءات وأوضاع وشروط الاندماج". وجاءت المادة رقم (٢٩٠) من اللائحة التنفيذية للقانون رقم (١٥٩) لسنة ١٩٨١م في مصر^(٣)، والمواد من (٦٤ إلى ٦٨) من لائحة قانون

(١) المادة ٥١ من لائحة الاندماج والاستحواذ الصادرة عن مجلس هيئة السوق المالية، د. آلاء حماد: مرجع سابق ص ٩٦، د. خالد عبدالقادر: مرجع سابق ص ١٨٢، د. طارق كميل: مرجع سابق ص ٣٦٢.

(٢) الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/٣) بتاريخ ١/٢٨/١٤٣٧هـ.

(٣) الصادرة بالقرار رقم (٩٦) لسنة ١٩٨٢م بإصدار اللائحة التنفيذية لقانون شركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسؤولية المحدودة المنشور بالوقائع المصرية، العدد (١٤٥) الصادر في ٢٣/٦/١٩٨٢م.

سوق رأس المال رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٢م بوضع ضوابط تقييم أصول وخصوم الشركات الراغبة في الاندماج.

الفرع الثاني

مهمة مراجع الحسابات في مرحلة الاندماج

أولاً: دراسة مشروع الاندماج :

نظمت المادة (٢٩١) من اللائحة التنفيذية لقانون الشركات المصري رقم (١٥٩) لسنة ١٩٨١م هذا الحكم فنصت فقرتها الأولى على ذلك بقولها: " يجب على مجلس الإدارة أو المديرين أو من له حق الإدارة من الشركاء بحسب الأحوال أن يحيل إلى مراجع الحسابات المختص في كل شركة مندمجة مشروع عقد الاندماج وملحقاته والتقرير الذي أعدته اللجنة المختصة بتقييم أصول وخصوم الشركات المندمجة وذلك قبل الموعد المقرر لاجتماع الجمعية العامة المساهمين أو الشركاء للنظر في عقد الاندماج بستين يوماً على الأقل"^(١).

فيلزم أن يقوم مراجعي الحسابات في كل شركة من الشركات الداخلة في الاندماج بإعداد تقرير عن الأسلوب الذي يتم به الاندماج يتم عرضه على الجمعية العامة لكل من الشركة المندمجة والدامجة التي تدعي لاتخاذ قرار بشأن الاندماج الأمر الذي يتيح للشركاء أو مساهمي الشركتين الداخلة والمندمجة الوقوف على حقيقة الاندماج ومعرفة كافة شروطه^(٢).

ثانياً: إعداد تقرير الاندماج

(١) لم يتضمن النظام السعودي المعالجة النظامية في هذا الشأن نظراً لتأخر صدور اللائحة التنفيذية للنظام الشركات.

(٢) خالد عبد القادر: المرجع السابق ص ١٨٤.

تنص المادة (٢٩١) فقرة (٢) من اللائحة التنفيذية لقانون الشركات المصري بقولها: "ويعد المراجع المختص تقريراً عن الأسلوب الذي يتم به الاندماج ويتضمن بصفة خاصة تقديره للمقابل الذي تحصل عليه الشركة المندمجة."

ويجب أن يوضع تحت تصرف مراجع الحسابات كافة الأوراق والمستندات اللازمة لأداء مهمته^(١)، وله في أي وقت حق الاطلاع على دفاتر الشركة وسجلاتها وغير ذلك من الوثائق، وله أيضاً طلب البيانات والإيضاحات التي يرى ضرورة الحصول عليها، ليتحقق من موجودات الشركة والتزاماتها وغير ذلك مما يدخل في نطاق عمله^(٢).

فالدور الذي يقوم به مراجع الحسابات لا يقتصر على مراقبة تقييم أصول وخصوم الشركات الداخلة في الاندماج، بل يشمل كافة وسائل الاندماج ويدخل في ذلك كافة شروط وقواعد الاندماج، ومراجعة كافة البيانات التي يشملها مشروع الاندماج، ويُعد مراجع الحسابات في كل شركة من الشركات الداخلة في الاندماج تقريراً في هذا الشأن يتناول بصفة خاصة تقدير مقابل الحصاة العينية التي تحصل عليه الشركة المندمجة، وقد نصت المادة (١٩١) من نظام الشركات السعودي علي أنه: "لا يكون الاندماج صحيحاً إلا بعد تقويم صافي أصول الشركة المندمجة والشركة الدامجة".

(١) يستفاد هذا الحكم من نص المادة ١٣٥ من نظام الشركات السعودي.

(٢) كما يستفاد هذا الحكم من نص المادة ١٣٤ من نظام الشركات السعودي.

وغني عن البيان أن هذا المقابل يتمثل في عدد الحصص أو الأسهم التي تصدرها الشركة الدامجة لأن موجودات الشركة المندمجة هي الحصة العينية التي يزيد بمقدارها رأس مال الشركة الدامجة.

والملاحظ أن تقدير المقابل الذي تحصل عليه الشركة المندمجة - والذي يتمثل في عدد الحصص أو الأسهم - هو أهم ما يتضمنه تقرير مراجع الحسابات، ويجب في كل الأحوال صدور قرار بالاندماج من كل شركة طرف فيه، وفقاً للأوضاع المقررة لتعديل عقد تأسيس تلك الشركة أو نظامها الأساس وفق ما نصت عليه المادة (١٩١) نظام الشركات السعودي، والمادة (٢٩١) من اللائحة التنفيذية لقانون الشركات المصري.

ولكي يعد مراجع الحسابات التقرير على النحو المطلوب، فمن الواجب عليه تحليل بيانات مشروع الاندماج، وعلي وجه الخصوص قواعد حساب مقابل الحصة العينية الذي تحصل عليه الشركة المندمجة وذلك بإجراء مقارنة بين أصول الشركة المندمجة الصافية من جانب، وأصول الشركة الدامجة الصافية من جانب آخر، وبذلك يمكن تقدير مقابل الحصة العينية الذي يتمثل في عدد من حصص أو أسهم الشركة الدامجة حسب الأحوال^(١).

ثالثاً: أهمية تقرير مراجع الحسابات:

(١) تضمن القرار الوزاري رقم ٦٠ لسنة ١٩٩٢م المنفذ للنصوص المنظمة لأحكام الاندماج في قانون الشركات الكويتي رقم ١٥ لسنة ١٩٦٠م إجراءات وأوضاع وشروط اندماج الشركات من شروط ودواعي الاندماج وتقييم أصول وخصوم الشركة وجهة التقييم والتاريخ الذي يتخذ أساساً للتقييم وما سيحصل عليه الشركاء وأيه بيانات أخرى ترى الجهة اضافتها.

يكون لكل شركة من الشركات مراجع حسابات أو أكثر وفقاً لما تراه الشركة مناسبة لها وعلي مراجع الحسابات تقديم تقرير مشروع عقد الاندماج وملحقاته للشركة وقد أعطى القانون لمراجع الحسابات دوراً في مرحلة اندماج الشركة حيث أوجب عليه أن يقوم بتقديم تقرير بشأن مشروع الاندماج يتناول فيه دواعي الاندماج وأغراضه، والتاريخ الذي يتخذ أساساً للتقييم كما يتضمن بصفة خاصة تقدير مقابل الحصة العينية أو الحصص المقدمة إلى الشركة في النظام السعودي^(١).

فيجب علي مراجع الحسابات أن يقوم بوضع تقرير عن الشركة الداخلة في الاندماج من حيث أصولها وخصومها ومقابل رأس مالها وخط سير عملية الاندماج والأنسب في تحديد مقابل الأسهم بالنسبة للشركات الداخلة في الاندماج حيث إن دور مراجع الحسابات يسعى لمنع الغش والتدليس الذي يمكن أن يحدث، وبما يحقق ضمناً لكافة الشركاء أو المساهمين لا فرق بين مساهمي الشركة المندمجة ومساهمي الشركة الدامجة، حيث يقوم بإعداد تقرير عن الأسلوب الذي يتم به الاندماج ويتم عرضه علي الجمعية العامة الغير عادية للشركة محل الاندماج بهدف تبصير مساهمي الشركة المندمجة ووقوفهم علي حقيقة المركز المالي للشركة الدامجة وعلمهم بالقيمة الحقيقية لأسهم الشركة الدامجة التي يحصلون عليها كمقابل لموجودات الشركة المندمجة وبذلك يمكن حمايتهم من المبالغة في التقدير لأسهم الشركة الدامجة التي يحصلون عليها بدلاً من أسهمهم.

(١) خالد عبد القادر: مرجع سابق ص ١٨٣.

المطلب الثاني

مسؤولية مراجع الحسابات

لما كان مراجع الحسابات هو المراقب لإدارة الشركة وحارس الشرعية والنظام في الشركة، وإيماناً من المنظم بخطورة المهمة المسندة إليه، والتي لن تتحقق إلا إذا مارسها مراجع الحسابات بصدق وأمانة ونزاهة وشفافية، فكان لا بد من إخضاع المراجع للمسؤولية سواء المدنية أو الجنائية أو التأديبية حماية لحقوق الشركاء والشركة.

فيكون مراجع الحسابات مسئولاً قبل الشركة عن تعويض الضرر الذي يلحقها بسبب الأخطاء التي تقع منه في تنفيذ عمله وإذا كان للشركة أكثر من مراجع واشتركوا في الخطأ كانوا مسئولين فيها بالتضامن^(١).

ولكي تنعقد المسؤولية المدنية لأبد من إثبات الخطأ أو التقصير من جانب المراجع؛ لأن الالتزام الواقع علي عاتقه قد يكون التزام ببذل عناية، وقد يكون التزام بتحقيق نتيجة^(٢)، ولا يمكن اعتبارها التزامات من طبيعة واحدة^(٣)، ويقاس

(١) المادة ١٣٦ من نظام الشركات السعودي.

(٢) إذ أن الواجب فحص كل التزام من الالتزامات التي تقع على عاتق المراجع فحصاً مستقلاً، فقيام المراجع بتقديم تقرير المراجعة إلي الجمعية العامة والذي يوضح رأيه في مدى عدالة القوائم المالية للشركة وتلاوته علي الجمعية العامة للشركة هو التزام بتحقيق نتيجة، أما ما قام المراقب بتدوينه في التقرير من رأي فني فهو التزام ببذل عناية مهنية، وعليه فيجب التفرقة بين قيام المراجع بتقديم تقرير، وبين ما تضمنه التقرير من رأي فني، فتقديم التقرير التزام بتحقيق نتيجة، والرأي الفني التزام ببذل عناية.

(٣) د. أحمد عواد: مرجع سابق ص ٣٤٦.

الخطأ بمعيار موضوعي هو سلوك المراجع الحريص النشاط الذي يوجد في نفس ظروف المراجع المطلوب مساءلته، كما يجب أن يكون هناك ضرر حتى تترتب المسؤولية في ذمة المراجع، ويجب إثبات علاقة السببية بين الخطأ والضرر بمعنى أن يكون الضرر الذي لحق بالشركة قد نتج عن خطأ المراجع ولم يكن في استطاعته توقعه^(١).

وقد نصت المادة (٢/١٣٦) من نظام الشركات السعودي على أنه: "يكون مراجع الحسابات مسؤولاً عن تعويض الضرر الذي يصيب الشركة أو المساهمين أو الغير بسبب الأخطاء التي تقع منه في أداء عمله. وإذا تعدد المراجعون واشتركوا في الخطأ كانوا مسؤولين بالتضامن"^(٢).

أما عن المسؤولية الجنائية: فقد تضمن الباب الحادي عشر من نظام الشركات السعودي (م/٣) الصادر بتاريخ ٢٨/١/١٤٣٧هـ العقوبات الجزائية المقررة.

حيث نصت المادة (٢١١) من نظام الشركات السعودي على أنه: "مع عدم الإخلال بأي عقوبة أشد ينص عليها نظام آخر، يعاقب بالسجن مدة لا تزيد على خمس سنوات وبغرامة لا تزيد على (٥.٠٠٠.٠٠٠) خمسة ملايين ريال، أو

(١) د. أحمد المجالي: مرجع سابق، ص ٨٤، د. سعد الزيايبي، د. علاء التميمي: مرجع سابق ص ٢٣٥، د. محمد فريد العربي، الشركات التجارية المشروع التجاري الجماعي بين وحدة الإطار القانوني وتعدد الأشكال، ٢٠٠٩، دار الجامعة الجديدة للنشر، ص، ٣٣٦، د. أحمد عواد: مرجع سابق ص ٣٤٨.

(٢) يستفاد ذات الحكم من نص المادة ١٥ من نظام المحاسبين القانونيين السعودي رقم م/١٢ بتاريخ ١٣ / ٥ / ١٤١٢هـ.

بإحدى هاتين العقوبتين: أ - كل مدير أو مسؤول أو عضو مجلس إدارة أو مراجع حسابات أو مصف سجل بيانات كاذبة أو مضللة في القوائم المالية أو فيما يعده من تقارير للشركاء أو للجمعية العامة، أو أغفل تضمين هذه القوائم أو التقارير وقائع جوهرية بقصد إخفاء المركز المالي للشركة عن الشركاء أو غيرهم".

كما نصت المادة (٢١٢) من ذات النظام على أنه: "مع عدم الإخلال بأي عقوبة أشد ينص عليها نظام آخر، يعاقب بالسجن مدة لا تزيد على سنة وبغرامة لا تزيد على (١.٠٠٠.٠٠٠) مليون ريال، أو بإحدى هاتين العقوبتين: أ - كل مراجع للحسابات لم يبلغ الشركة عن طريق الأجهزة أو الأشخاص المسؤولين عن إدارتها عن المخالفات التي يكتشفها أثناء عمله والتي يبدو له اشتغالها على مخالفات جنائية".

كما نصت المادة (٢١٣) من ذات النظام على أنه: "مع عدم الإخلال بأي عقوبة أشد ينص عليها نظام آخر، يعاقب بغرامة لا تزيد على (٥.٠٠٠.٠٠٠) خمسمائة ألف ريال أ - كل من قرر أو وزع أو قبض بسوء نية، أرباحاً أو عوائد على خلاف أحكام النظام أو عقد تأسيس الشركة أو نظامها الأساس، وكل مراجع حسابات صدق على ذلك التوزيع مع علمه بالمخالفة".

وقد تضمنت المادة (١٦٢) من القانون رقم (١٥٩) لسنة ١٩٨١م النص على أنه: "فيعاقب مراجع الحسابات بالحبس مدة لا تقل عن سنتين ولا بالغرامة لا تقل عن ألفي جنيه ولا تزيد على عشرة آلاف جنيه أو بأحدى هاتين العقوبتين إذا صادق على توزيع أرباح أو فوائد على خلاف أحكام القانون أو إذا أخفى عمداً وقائع غير صحيحة".

وتقع المسؤولية التأديبية على مراجع الحسابات عن كل فعل أو خطأ يقع منه يتنافى مع أصول مهنته وما تفرضه من نزاهة وأمانة وصدق وحسن سلوك واستقامة وشرف حتى ولو كان هذا الفعل غير مرتبط ارتباطاً مباشراً بمهنته. ويتمثل الجزاء التأديبي الذي يوقع على مراجع الحسابات في توقيع عقوبة الإنذار أو التوبيخ أو الإيقاف عن العمل أو الشطب من جدول المحاسبين والمراجعين القانونيين، وذلك كله حسب جسامة الفعل، وتوقع العقوبات السابقة من خلال لجنة تأديبية تختص قانوناً بذلك^(١).

ومما تقدم وبالنظر إلى النصوص التي تضمنها نظام الشركات السعودي المنصوص عليها في المواد (٢١١، ٢١٢، ٢١٣)، وما تضمنته أحكام قانون الشركات المصري رقم (١٥٩) لسنة ١٩٨١م التي تتمثل في تقديم أو تأكيد معلومات كاذبة عن حقيقة المركز المالي للشركة، أو عدم الإبلاغ عن المخالفات التي يكتشفها أثناء قيامه بعمله، أو إفشاء السر المهني تعد من الجرائم التي ترتب ارتباطاً وثيقاً بوظيفته^(٢) كمراجع للحسابات الذي يعد الوسيلة الشرعية داخل الشركة لضبط الجرائم والمخالفات التي تقع داخل الشركة، وإذا تعدد المراجعون واشتركوا في الخطأ كانوا مسؤولين مسؤولية تضامنية، فمراجع الحسابات

(١) د. حمد الله محمد حمد الله: مرجع سابق ص ٣٤٠.

(٢) هناك أنواع أخرى من الجرائم ترتبط بالحياد والاستقلال والكفاءة مثل حالة التنافي أو عدم القيد بجدول المحاسبين أو انتحال صفة مراجع حسابات والعمل بطريقة غير شرعية. إبراهيم آيت وركان: المسؤولية الجنائية لمراقب الحسابات، مجلة القانون والأعمال جامعة الحسن الأول كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية العدد ٥٧ يونيو ٢٠٢٠م ص ٣٨.

مسؤول مسؤولية كاملة (مدنية وجنائية وتأديبية) عن الأفعال الصادرة منه سواء الأفعال التي ترتبط بوظيفته كمراجع للحسابات أو الأفعال التي ترتبط بالحياد والاستقلال والكفاءة، وسواء كانت أفعال إيجابية كتقديم أو تأكيد معلومات كاذبة وبصفة خاصة المعلومات التي تتعلق بتقييم أصول وخصوم الشركة، أو أفعال سلبية تتمثل في السكوت عن المخالفات التي تقع داخل الشركة وخاصة المخالفات التي تتعلق بتقييم الأصول والخصوم.

الخاتمة

الحمد لله رب العالمين، الرحمن الرحيم، والصلاة والسلام على المبعوث رحمة للعالمين سيدنا محمد النبي الأمي الذي جاء رحمة للعالمين صلى الله عليه واله وصحابه إلى يوم الدين، وبعد،

فهذه خاتمة بحثي عن دور مراجع الحسابات في تقييم أصول وخصوم الشركة في مرحلة الاندماج، خلصت من خلاله لعدد من النتائج والتوصيات:

النتائج:

١- تغير النظر إلى مفهوم الشركة من نظرة قاصرة إلى كيان خاص يهدف إلى تحقيق الربح للشركاء والنظر إلى الشركة باعتبارها كيان اقتصادي ذو أثر فاعل على الدولة في محاربة الفساد المالي وعلى الاقتصاد، إذ يؤثر بصورة واضحة على رغبة الدول في جذب استثمارات خارجية.

٢- الدور الذي يقوم به مراجع الحسابات لا يقتصر على مراقبة تقييم أصول وخصوم الشركات الداخلة في الاندماج، بل يمتد ليشمل كافة عناصر الاندماج وشروطه وقواعده، ومراجعة كافة البيانات التي يشملها مشروع الاندماج، ويُعد تقريراً في هذا الشأن يتناول بصفة خاصة تقدير مقابل الحصاة العينية التي تحصل عليه الشركة المندمجة.

٣- أن الالتزام الواقع على عاتق مراجع الحسابات قد يكون التزاماً ببذل عناية، وقد يكون التزاماً بتحقيق نتيجة، وذلك كله حسب نوع المخالفة، ولا يمكن اعتبارها التزامات من طبيعة واحدة.

التوصيات:

- ١- عدم التأخر في اصدار اللائحة التنفيذية لنظام الشركات السعودي رقم (م/٣) الصادر بتاريخ ١٤٣٧/١/٢٨هـ.
- ٢- ضرورة النص صراحة في نظام الشركات السعودي على تحديد دور مراجع الحسابات في مرحلة الاندماج، وتحديد الواجبات المكلف بها حال اندماج الشركات، أو تضمين اللائحة التنفيذية لنظام الشركات السعودي ما يفيد ذلك.
- ٣- ضرورة النص صراحة في نظام الشركات السعودي على التزام مراجع الحسابات بالتحقق من صحة اجتماع الجمعية العامة والتأكد من صحة الاجراءات التي اتبعت في الدعوة للاجتماع، أو تضمين اللائحة التنفيذية لنظام الشركات السعودي ما يفيد ذلك.
- ٤- ضرورة النص صراحة في نظام الشركات السعودي إلى التزام مراجع الحسابات بإعداد تقرير الاندماج وأن يوضع تحت تصرف مراجع الحسابات كافة الأوراق والمستندات اللازمة لأداء مهمته، أو تضمين اللائحة التنفيذية لنظام الشركات السعودي ما يفيد ذلك.

تم بحمد الله ،،،

أهم المراجع

- د. ابراهيم آيت وركان: المسؤولية الجنائية لمراقب الحسابات، مجلة القانون والأعمال جامعة الحسن الأول كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية العدد ٥٧ يونيو ٢٠٢٠م
- د. إبراهيم سيد أحمد: العقود والشركات التجارية فقهاً وقضاءً، الطبعة الأولى دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية ١٩٩٩م.
- د. أبو زيد رضوان: شركات المساهمة وفقاً لأحكام القانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١م، دار الفكر العربي طبعة ١٩٨٣م.
- د. أحمد عبد الرحمن المجالي: المسؤولية الجزائية لمراجع الحسابات في شركة المساهمة (دراسة قانونية تحليلية لأحكام نظام الشركات السعودي الجديد)، المجلة العربية للدراسات الأمنية، مجلد ٣٣ عدد ٧١ سنة ٢٠١٨م.
- د. أحمد محمد عواد: المسؤولية المدنية لمراجع الحسابات (دراسة تحليلية في ضوء الأنظمة السعودية)، المجلة العلمية لجامعة الملك فيصل المجلد ٢٢ العدد ١ سنة ٢٠٢٠م.
- د. أحمد محمد محرز: اندماج الشركات من الوجهة القانونية (دراسة مقارنة)، منشأة المعارف، الإسكندرية ١٩٧٧م.
- د. آلاء محمد فارس حماد: اندماج الشركات وأثره على عقود المؤسسة المندمجة "دراسة مقارنة"، كلية الحقوق والإدارة العامة جامعة بيرزيت برنامج الماجستير في القانون سنة ٢٠١٢م.
- د. باسم نعيم عوض: التزامات ومسؤوليات مراقب الحسابات، مجلة البحوث المالية والضريبية عدد ٥٢، يوليو/أغسطس ٢٠٠٨م

- د. حسن عبد الحليم عناية: موسوعة الفلسفة والقضاء في الشركات التجارية، المكتبة القانونية، سنة ٢٠١٤م.
- د. حسني المصري: دمج الشركات وانقسامها، دار النهضة العربية، القاهرة ١٩٨٦م.
- د. حمد الله محمد حمد الله: النظام التجاري السعودي، دار خوارزم العلمية الطبعة الثانية ١٤٢٥هـ.
- د. حمداوي عبد الواحد: دور مراقبي الحسابات في حماية أقلية المساهمين داخل شركات المساهمة، مجلة محاكمة، الناشر عز الدين الماحي، العدد الثالث، أكتوبر ٢٠٠٧م.
- د. خالد عبد العزيز الرويس: اندماج الشركات في إجراءات تحققه ونتائج وقوعه وفق النظام التجاري السعودي، مجلة جامعة الملك سعود العدد التاسع والعشرون يوليو ٢٠١٧م.
- د. خالد عبد القادر محمود عيد: أثر اندماج الشركات في القانون السعودي (دراسة مقارنة)، مجلة الدراسات العربية والإسلامية، طبعة مركز اللغات الأجنبية والترجمة، جامعة القاهرة ٢٠١٩م.
- د. سعد سعيد الزيابي، د. علاء التميمي: النظام التجاري السعودي (نظرية الأعمال التجارية - التاجر - النظرية العامة للشركات التجارية)، خوارزم العلمية ١٤٣٧هـ.
- د. سميحة القليوبي: الشركات التجارية، النظرية العامة للشركات وشركات الاشخاص، الطبعة الثانية، دار النهضة العربية، القاهرة ١٩٩٢م.

- د. صالح بن زابن المرزوقي: شركة المساهمة في النظام السعودي، طبعة شركة العبيكان للتعليم الطبعة الاولى ١٤٣٩هـ.
- د. طارق عبد الرحمن كميل: المفاوضات في عملية اندماج الشركات، مجلة الكويت مجلد ٣٩ عدد ٤ ديسمبر ٢٠١٥م.
- د. عدنان بن صالح العمر: الوجيه في الشركات التجارية وأحكام الإفلاس وفقا لنظام الشركات الجديد والأنظمة التجارية في المملكة العربية السعودية ١٤٣٧هـ "دراسة تحليلية"، الطبعة الثانية ١٤٣٧هـ .
- د. فادي توكل: دور مراقبي الحسابات في حماية المساهمين في شركات المساهمة، دار النهضة العربية ٢٠١٣م.
- د. فاطمة العبدلاوي: مراقب الحسابات داخل شركة المساهمة، مجلة المنارة للدراسات القانونية والإدارية أكتوبر ٢٠١٧م عدد خاص.
- د. كمال عبد السلام، د. محمد علي حماد: أصول المراجعة، ط ٢٠٠٤/٢٠٠٥م بدون دار نشر.
- د. محمد حسين إسماعيل: الاندماج في مشروع قانون الشركات الأردني، مجلة جامعة مؤتة للبحوث والدراسات، المجلد الأول، العدد الأول، حزيران ١٩٨٦م.
- د. محمد فريد العريني: الشركات التجارية المشروع التجاري الجماعي بين وحدة الإطار القانوني وتعدد الأشكال، دار الجامعة الجديدة للنشر ٢٠٠٩م.
- د. نايف بن ناشي الغنامي: الضوابط النظامية للرقابة على أعمال شركات المساهمة السعودية مجلة كلية الشريعة والقانون بطنطا العدد ٣٤ الجزء الثالث ٢٠١٩م.

- د. يوسف رزق: اندماج البنوك والمؤسسات الاقتصادية كألية لتخطي الأزمات، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، جامعة زيان عاشور بالجلفة الجزائر العدد ١٨ لسنة ٢٠١٤م.
- المصباح المنير في غريب الشرح الكبير: أحمد بن محمد بن علي أبو العباس الفيومي، الجزء الأول، المكتبة العلمية بيروت، ١٩٩٩م.
- معجم اللغة العربية المعاصرة: أحمد مختار عمر، عالم الكتب للنشر، بالقاهرة الطبعة الأولى، ٢٠٠٨م.
- المعجم الوجيز: مجمع اللغة العربية، طبعة خاصة بوزارة التربية والتعليم مصر، ١٩٩٢م.
- المعجم الوسيط: مجمع اللغة العربية، مكتبة الشروق الدولية الطبعة الرابعة سنة ٢٠٠٤م.

(واخر دعوانا أن الحمد لله رب العالمين)

ذ

فهرس الموضوعات

الصفحة	الموضوع
٦٢٤	المقدمة
٦٢٧	المبحث الأول: ماهية مراجع الحسابات. ، وفيه ثلاثة مطالب :
٦٢٧	المطلب الأول: تعريف مراجع الحسابات.
٦٣٠	المطلب الثاني: طبيعة وظيفة مراجع الحسابات.
٦٣٣	المطلب الثالث: الواجبات العامة لمراجع الحسابات.
٦٤٣	المبحث الثاني: واجبات مراجع الحسابات في مرحلة الاندماج ومسؤوليته ، وفيه مطلبان :
٦٤٣	المطلب الأول: واجبات مراجع الحسابات في مرحلة الاندماج
٦٥٥	المطلب الثاني: مسؤولية مراجع الحسابات.
٦٦٠	الخاتمة
٦٦٢	المصادر والمراجع
٦٦٦	فهرس الموضوعات