



دور مراقب الحسابات من منظور حوكمة الشركات دراسة مقارنة

إعداد
محمد بشار محمد بإزيد

المقدمة

تُعرّف حوكمة الشركات بأنها: " مجموعة من العلاقات بين الإدارة التنفيذية للشركة ، ومجلس إدارتها ، والمساهمين فيها ، وغيرهم من الأطراف أصحاب المصلحة . وتقدم حوكمة الشركات أيضا الهيكل الذي تتحدد خلاله أهداف الشركة ، ووسائل تحقيق تلك الأهداف ، ومتابعة الأداء .

و ترجع نشأة حوكمة الشركات إلى أوائل القرن الماضي ، وقد ظهرت أهميتها نتيجة لتبعات ما يسمّى بمشكلة الوكالة (Agency Problem) والناجمة عن فصل الملكية عن الإدارة حيث كان كل من الباحثين أدولف بيرل وغاردينر مينز (Adolph Berle and Gardiner Means) أول من تناولوا قضية فصل الملكية عن الإدارة عام ١٩٣٢ ، وتقوم مشكلة الوكالة على أساس أن المساهمين في الشركات المساهمة العامة يولكون مهمة إدارة الشركة إلى مجلس إدارة منتخب من قبلهم والذي يكون بدوره مسؤولاً عن الإدارة التنفيذية للشركة على افتراض أن مجلس الإدارة سيسعى إلى إرضاء المساهمين بتعظيم أرباحهم والعمل لصالحهم ، إلا أن الواقع قد أشار إلى غير ذلك حيث عمد هؤلاء المديرون إلى استغلال أصول الشركة في كثير من الأحيان وذلك خدمة لمصالحهم الذاتية على حساب هؤلاء المساهمين كما أشار الواقع إلى حالات كثيرة من تضارب المصالح بين المساهمين والمستثمرين وبين إدارة الشركة وخاصة في الشركات المتداولة في أسواق المال ، حيث كانت أهداف ومصالح إدارة الشركة تتمثل في تحقيق عوائد قصيرة الأجل على استثمارات الشركة بسبب ارتباط المنافع والمزايا التي يحصلون عليها بالأرباح المتحققة منها الأمر الذي لم يكن ليتماشى بالضرورة مع مصالح وأهداف المساهمين والمستثمرين الذين كانوا يرغبون في تحقيق نمو طويل الأمد للشركة . ومن ثم كانت الحاجة ملحة لتبني آلية لمساءلة الإدارة لدرء أي ضرر قد يقع على المساهمين وعلى الشركة ككل .

وقد أشار الواقع أيضاً إلى حدوث الكثير من المشاكل نتيجة لضعف الشفافية و الإفصاح ، وإلى حدوث بعض حالات الفساد المالي والإداري وتحديدأ لدى الإدارة التنفيذية العليا في الشركة ومن هنا برزت أهمية حوكمة الشركات في كونها توضح الطريقة السليمة التي يجب أن تدار بها هذه الشركات وتوفر في ذات الوقت للمساهمين والمستثمرين وأصحاب العلاقة الآلية اللازمة لمعرفة ومتابعة كيفية إدارة الشركة من قبل الإدارة التنفيذية من خلال الإفصاح والشفافية والوضوح التام في جميع ما يخص الشركة من تعاملات وعلاقات .

وتزايد الاهتمام كثيراً في حوكمة الشركات في العقود الثلاثة الماضية في الدول المتقدمة، وخصوصاً في ظل الأزمات المالية والاقتصادية ، كالأزمة التي عصفت بأسواق المال الأمريكية



نهاية الثمانينات وكذلك أزمة الدول الآسيوية في عام ١٩٩٧، فضلاً عن الأزمة المالية الأخيرة التي حدثت عام ٢٠٠٨ وأدت إلى انهيار شركات ومؤسسات مالية عملاقة ، وقد استجابت الجهات الرقابية لدى الدول المتقدمة لهذه الهزات ، وعملت على تعزيز حوكمة الشركات وأصدرت مجموعة من القوانين والتقارير المهمة التي أثرت بشكل فاعل في تركيبة الإطار الرقابي والتنظيمي الذي يحكم عمل أسواق المال والشركات المساهمة العامة مثل تقرير السير كادبوري (Cadbury Report) الذي صدر عام ١٩٩٢ في المملكة المتحدة ليؤكد على أهمية الحوكمة في زيادة ثقة المستثمرين في عملية إعداد القوائم المالية ومراجعتها.

وفي العام ٢٠٠٢ تم إصدار قانون ساربنس - أوكسلي (Sarbanes Oxley) في الولايات المتحدة الأمريكية الذي ركز على دور الحوكمة في مكافحة الفساد المالي والإداري والقضاء عليه من خلال تفعيل الدور الذي يلعبه الأعضاء غير التنفيذيين في مجالس إدارات الشركات.

ونتيجة لتداعيات الأزمة المالية التي لحقت دول جنوب شرق آسيا في نهاية تسعينيات القرن الماضي ، وانهيار بعض الشركات الأمريكية العملاقة مثل Enron و Worldcom تداعت المؤسسات والمنظمات الدولية ذات العلاقة إلى متابعة ودراسة ممارسات الحوكمة على مستوى الدول ومن هذه المؤسسات البنك الدولي وصندوق النقد الدولي ومنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية والتي عملت على إصدار مجموعة من المبادئ الإرشادية لحوكمة الشركات والتي أصبحت فيما بعد الأساس الذي تبنته غالبية الدول في إعداد مدونة قواعد حوكمة الشركات الخاصة بها.

ومن ناحية أخرى أدت العولمة وتحرير الأسواق المالية إلى فتح أسواق دولية جديدة تتيح إمكانيات تحقيق أرباح مذهلة ، إلا أنها أيضاً قد عرضت الشركات للمنافسة الشرسة ولقدر كبير من التذبذبات الرأس مالية ، وقد أصبحت الشركات المساهمة تعلم أنه لكي تكون قادرة على التوسع والمنافسة الدولية ، فإنها تحتاج إلى جذب مستويات من رأس المال تتعدى إمكانيات ومصادر التمويل التقليدي .

وقد أدت الأزمات المالية السابق ذكرها والتي فجرها الفساد وسوء الإدارة إلى أن تصبح عملية جذب المستويات الكافية من رأس المال تتسم بقدر كبير من التحديات والصعوبات ، فقد

ألحقت تلك الأزمات بالمساهمين والمستثمرين خسائر فادحة تقدر بمليارات الدولارات ، كما أدت إلى تخريب الجدوى المالية للشركات.

الأمر الذي دفع المستثمرين وخاصة المؤسسات الاستثمارية للإعلان وبشكل واضح أنهم ليسوا على استعداد لتحمل نتائج الفساد وسوء الإدارة ، كما أصبح المستثمرون قبل الالتزام بأي قدر من التمويل يطلبون الأدلة والبراهين على أن الشركات تجرى إدارتها وفقاً للممارسات السليمة للأعمال التي تؤدي إلى تقليل إمكانيات الفساد وسوء الإدارة إلى أقل حد ممكن ، فضلاً عن ذلك فإن المستثمرين يريدون أن يتمكنوا من تحليل ومقارنة الاستثمارات المحتملة في مختلف دول العالم وفقاً لنفس معايير الشفافية والوضوح والدقة في القوائم المالية كما أصبح هؤلاء المستثمرون يسعون وراء الشركات التي تتمتع بهياكل حوكمة سليمة وذلك قبل أن يقدموا على الاستثمار فيها.

وكما هو معلوم فإن للمساهم في الشركات المساهمة الحق في إدارة الشركة والإشراف والرقابة على شؤونها من خلال الهيئات العامة إلا أن الواقع العملي قد كشف عن ضعف دور هذه الهيئات لانصراف أغلب المساهمين عن ممارسة دورهم في الرقابة والإشراف على الشركة وتصريف شؤونها واهتمامهم فقط بالمرئود المالي الذي يجنونه من مشاركتهم في رأس مالها.

أضف إلى ذلك صعوبة النهوض الفعلي بمهمة الرقابة في نطاق شركات بحجم الشركات المساهمة نظراً لما تتطلبه هذه المهمة من علم وفن وخبرة اقتصادية وقانونية قلما تكون متوفرة في أغلب المساهمين إذا لم نقل منعدمة ، الأمر الذي دفع بالمشرّع إلى أن يعهد بمهمة الرقابة إلى أشخاص تتوفر فيهم شروط الخبرة والكفاءة المحاسبية والحياد ليمارسوها نيابة عن المساهمين لحماية حقوقهم وحقوق العاملين في الشركة .

إلا أن هذا النظام الرقابي سالف الذكر قد تغير و طوّرت أحكامه كثيراً في ظل النظام القانوني لحوكمة الشركات المساهمة ليكون هذا النظام^(١) ضمناً أساسياً ليس فقط لحقوق المساهمين ؛ بل

(١) ولا يقتصر دور النظام الرقابي من منظور حوكمة الشركات على مهمة مراقب الحسابات بإجراء تدقيق خارجي على حسابات الشركة ومراقبة سير أعمالها فقط ، وإنما يمتد أيضاً لضرورة مراجعة تلك الحسابات والبيانات بصورة

تعداه ليشمل في مظلة حمايته حقوق الشركة ككيان اقتصادي هام مرتبط بالمصالح الاقتصادية الوطنية العليا ، وحقوق كل أصحاب المصالح الآخرين فيها من موردين وعملاء ودائنين وعمال .

ويعتبر مراقب الحسابات أحد أهم الآليات الرقابية الخارجية على أعمال وحسابات الشركة المساهمة المغفلة العامة ، حيث ينبغي عليه في إطار حوكمة الشركات القيام بمراجعة سنوية وفقاً لمعايير المراجعة العالية الجودة ، وإبداء الرأي في التقارير المالية التي تم إعدادها من قبل إدارة الشركة وتقديم تأكيدات خارجية وموضوعية لمجلس الإدارة والمساهمين وأصحاب المصالح الأخرى ، عمّا إذا كانت تلك التقارير تمثل بصدق وعدالة المركز المالي وأداء الشركة في كافة النواحي الهامة^(٢) .

ولا يقتصر دور مراقب الحسابات على إعطاء الثقة في التقارير المالية بل امتد دوره ليشمل مهام ومسائل أخرى تتعلق بانتظام العمل داخل الشركة وتقييم عملية إدارة المخاطر وإعداد التقارير عن مدى التزام الشركات المساهمة المقيدة بسوق رأس المال بتطبيق آليات حوكمة الشركات وغيرها من المهام الأخرى كما سنرى .

أولاً: مشكلة البحث:

في ضوء ما تقدّم من بيان لأهمية حوكمة الشركات على المستوى المحلي والدولي وأمام التطور الحاصل في النظام الرقابي على أنشطة الشركة المساهمة المغفلة العامة وحساباتها

منتظمة من داخل الشركة ، بهدف تغطية جميع أنشطة الشركة وليس فقط النظم المالية التي لها تأثير على القوائم المالية وذلك من خلال الاعتماد على معايير التدقيق الدولية الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) والقواعد المهنية المتعارف عليها في هذا الشأن .

(٢) G20/OECD, principles of corporate governance 2015,section (V,C) ,P47

في ظل مفهوم حوكمة الشركات نتساءل عما إذا كان المشرع السوري قد واكب هذا التطور
الحاصل في هذا الشأن أم لا؟

حيث يسعى الباحث من خلال بحثه "دور مراقب الحسابات من منظور حوكمة الشركات" إلى
معرفة مدى توافر واتساق قواعد حوكمة الشركات المساهمة السورية بشأن مراقب الحسابات مع ما
تقره وتنص عليه المعايير والمبادئ الدولية لحوكمة الشركات و الصادرة عن مجموعة العشرين /
منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية لعام ٢٠١٥، والمؤسسات والمنظمات الدولية الأخرى ذات
الشأن .

ثانياً: أهداف البحث:

يركز هذا البحث على إبراز دور مراقب الحسابات كونه أحد أهم آليات حوكمة الشركات المساهمة
المغفلة العامة المقيد لها أوراق مالية في سوق رأس المال باعتبارها الشركات المعنية بشكل أساسي
بتطبيق قواعد حوكمة الشركات ، وبما يخدم الإجابة عن إشكالية البحث المتمثلة بمعرفة مدى توافر
واتساق قواعد حوكمة الشركات المساهمة السورية بشأن مراقب الحسابات مع ماتقره وتنص عليه
المعايير والمبادئ الدولية للحوكمة .

ضمن هذا الإطار يسعى هذا البحث إلى تحقيق الأهداف التالية:

- بيان الشروط الواجب توافرها في مراقب الحسابات من منظور حوكمة الشركات
- بيان طريقة انتخاب وعزل مراقب الحسابات
- بيان حقوق وصلاحيات مراقب الحسابات
- بيان مسؤولية مراقب الحسابات
- بيان دور مراقب الحسابات من منظور حوكمة الشركات

ثالثاً: أهمية البحث:

ترجع أهمية البحث في "دور مراقب الحسابات من منظور حوكمة الشركات" إلى الأهمية التي تحظى بها الموضوعات المتصلة بحوكمة الشركات عموماً ، على اعتبار أن مراقب الحسابات هو أحد أهم محاور الحوكمة ، حيث لا يوجد في الوقت الراهن سوى القليل من الموضوعات التي يمكن أن تفوق في أهميتها موضوع الحوكمة والدور الذي تلعبه في زيادة كفاءة وفعالية الأداء في مختلف المستويات الاقتصادية ، ابتداءً من الشركة كأولى وحدات النشاط الاقتصادي، وصولاً إلى مستوى الاقتصاد الوطني ككل.

فضلاً عما سبق وبالرغم من وجود عدد من الأبحاث التي تناولت دور مراقب الحسابات في سورية إلا أن معظمها كان يركّز على دراسته من الجوانب الاقتصادية والمحاسبية دون الجوانب القانونية ، ومن هنا جاءت أهمية هذا البحث الذي يركز على دراسة مراقب الحسابات من الناحية القانونية على اعتبار أن التشريعات واللوائح المنظمة لعمل مراقب الحسابات تُعدُّ أحد المرتكزات الرئيسية والعمود الفقري لأطر وآليات حوكمة الشركات ككل ، كما يأمل الباحث من خلال هذا البحث المتواضع أن يقدم إضافة علمية حديثة إلى المكتبة القانونية المتخصصة في هذا الشأن .

رابعاً: منهج البحث:

في سبيل تحقيق الغرض الأساسي من البحث في معرفة مدى توافر وأتساق قواعد حوكمة الشركات المساهمة السورية بشأن مراقب الحسابات مع ما تُقرُّه المعايير والمبادئ الدولية لحوكمة الشركات، كان لابد لنا من اتباع المنهج التحليلي وذلك من خلال إجراء عملية استعراض شاملة لكافة النصوص القانونية واللوائح التنظيمية ذات الصلة بحوكمة مراقب الحسابات ، وبالتالي

سيلاحظ أن الدراسة تركّز فقط على إيضاح النصوص القانونية وتفسيرها وتحليلها بالقدر المتصل بموضوع البحث ولا يتعداها إلى مناقشتها تفصيلاً ومن كل الجوانب التي تشتمل عليها ؛ الأمر الذي يخرج عن نطاق بحثنا هذا.

وفي سبيل استكمال الفائدة المرجوة من البحث رأينا أيضاً الأخذ بالمنهج المقارن بهدف إبراز أوجه الشبه وأوجه الاختلاف وتسليط الضوء على نقاط الضعف والقوة في النظم القانونية لحكومة مراقب الحسابات المتبعة في كل من سورية ومصر، وذلك سعياً منا نحو تطوير هذه النظم في كل من البلدين المستهدفين بالمقارنة وصولاً للتطبيق الأمثل لمبادئ حوكمة الشركات وبما يتلائم مع طبيعة البيئة القانونية والتنظيمية في كل منهما.

خامساً: خطة البحث:

يقْتَضِي منا البحث في الدور الرقابي لمراقب الحسابات على أعمال وحسابات الشركة من منظور حوكمة الشركات أن نقدم قبل ذلك تعريفاً له وبياناً لإبراز الجوانب القانونية المنظمة لعمله وهو ما يدعونا إلى معالجة هذا الموضوع من خلال مبحثين وعلى النحو التالي :

المبحث الأول: التعريف بمراقب الحسابات وبيان أبرز الجوانب القانونية المنظمة لعمله

المبحث الثاني: دور مراقب الحسابات من منظور حوكمة الشركات

هذا وقد أورد الباحث في نهاية البحث خاتمة للبحث وقائمة بمراجع البحث .

المبحث الأول

التعريف بمراقب الحسابات وبيان أبرز الجوانب القانونية المنظمة لعمله

يعرف جانب من الفقه^(١). مراقب الحسابات بأنه "ذلك الشخص الذي يعهد إليه بواسطة جماعة الشركاء بالقيام بأعمال الرقابة الداخلية"^(٢) كمراجعة وفحص حسابات الشركة وميزانيتها، وحساب الأرباح والخسائر فيها، وأعمال مجلس الإدارة، ومدى احترام أحكام القانون في كل ذلك، وبشكل يحقق صالح الشركة والشركاء والمصلحة العامة."

وقد عرّف المشرّع السوري مراقب الحسابات بأنه: "المحاسب القانوني المرخص لتدقيق ومراجعة الحسابات سواء أكان شخصاً طبيعياً يزاوّل باسمه أو لحساب شركة مهنية وعلى مسؤوليته لمهنة تدقيق الحسابات وإبداء الرأي حول مدى تمثيلها بعدالة للمركز المالي للجهة المدققة"^(٣).

ويطلق على مراقب الحسابات أيضاً اسم مفتش الحسابات^(٤) أو مدقق الحسابات^(٥).

(١) حمد الله محمد حمد الله، مراقب الحسابات، كلية الحقوق، جامعة أسيوط، ١٩٩١، ص ٦.

(٢) ولعل ما يؤخذ على هذا التعريف أنه اعتبر ما يقوم به مراقب الحسابات من مهام هو من قبيل أعمال الرقابة الداخلية في حين أن مراقب الحسابات يعتبر كجهة رقابية خارجية وغير موظف في الشركة ولا يخضع لإرادتها في ممارسته لعمله، انظر في هذا المعنى فادي توكّل، دور مراقبي الحسابات لحماية المساهمين في شركات المساهمة دار النهضة العربية، ٢٠١٣، ص ٧ وما بعدها.

(٣) البند (٩) في المادة رقم (١) من القانون رقم ٣٣ لعام / ٢٠٠٩ / بشأن تنظيم مهنة المحاسبة في الجمهورية العربية السورية.

(٤) الفصل السابع، المادة ١٤ من قواعد حوكمة الشركات المساهمة المغفلة العامة السورية لعام ٢٠٠٨.

(٥) المادة (١٩٢) من قانون الشركات الأردني.

وينظم مهنة المحاسبة والتدقيق في سورية القانون رقم ٣٣ لعام ٢٠٠٩ حيث وزعه المشرع على عشرة أبواب تضمنت شروط مزاولة المهنة ومنح التراخيص اللازمة لذلك بالإضافة لتحديد اختصاصات المحاسب القانوني وحقوقه ومهامه ومسؤولياته والعقوبات المفروضة في حال ارتكابه أية مخالفات لأحكام القانون .

وتمشياً مع ما تدعوا إليه المبادئ الدولية للإشراف على مراقبي الحسابات^(١) من ضرورة خضوع المحاسبين لهيئة إشراف للمراجعة تكون مستقلة عن مهنة المراجعة وتعمل للمصلحة العامة وتقوم بتوفير الإشراف على النوعية والتنفيذ والمعايير الأخلاقية المستخدمة في نطاق تشريعي ما ومراجعة نوعية بيانات الرقابة ؛ فقد قضى القانون السالف ذكره في الباب الثاني منه بتشكيل مجلس المحاسبة والتدقيق برئاسة وزير المالية وذلك تدعيماً للثقة في أنشطة المحاسبة والتدقيق^(٢) .

وقد عالج المشرع أيضاً النظام القانوني لمراقب الحسابات الخاص بشركات المساهمة المغفلة في المواد (١٨٥ وحتى ١٩٥) من قانون الشركات رقم ٢٩ لعام ٢٠١١

فضلاً عما سبق يخضع مراقب الحسابات في ممارسته لمهنته للأحكام الخاصة والواردة بشأنه في الفصل السابع من قواعد حوكمة الشركات المساهمة المغفلة العامة والخاضعة لهيئة الأوراق والأسواق المالية السورية لعام ٢٠٠٨

ولأغراض هذه الدراسة سنتعرض لأبرز الجوانب القانونية المنظمة لعمل مراقب الحسابات في الشركات المساهمة المدرجة في سوق رأس المال السوري والبورصة المصرية مقارنة مع المبادئ والممارسات الدولية لحوكمة الشركات في هذا الشأن وذلك على النحو التالي :

(١) انظر في ذلك مبادئ الإشراف على مدققي الحسابات الصادرة عن المنظمة الدولية للجان الأوراق المالية لعام

٢٠٠٢.. Section (IV/8) principles for auditor oversight, available at: www.iosco.org.

(٢) المادة (٤) من قانون تنظيم مهنة المحاسبة السوري رقم ٣٣ لعام ٢٠٠٩.

أولاً: الشروط الواجب توافرها في مراقب الحسابات من منظور حوكمة الشركات :

توجب المبادئ الدولية لحوكمة الشركات إجراء تدقيق سنوي لحسابات الشركة من قبل مراقب حسابات كفاء مؤهل ويتمتع بالاستقلالية وذلك وفقاً لمعايير عالية الجودة لتدقيق الحسابات وذلك من أجل أن يقدم لكل من مجلس الإدارة وللمساهمين تأكيدات خارجية وموضوعية أن البيانات المالية تمثل بصدق مركز الشركة المالي وأدائها وذلك في كافة النواحي الأساسية^(١)، وبناء عليه يمكن أن نقسم الشروط الواجب توافرها في مراقب الحسابات إلى شروط تتعلق بالكفاءة والتأهيل وأخرى تتعلق بالاستقلالية .

أ - **الشروط المتعلقة بالكفاءة والتأهيل** : يشترط في مراقب الحسابات الكفاءة من الناحية الفنية ، وحسن السيرة والسلوك من الناحية الاجتماعية^(٢) . حيث أوجب المشرع السوري أن تتوافر في مراقب حسابات الشركة المساهمة الشروط المنصوص عليها في قانون تنظيم مهنة المحاسبة رقم ٣٣ لعام ٢٠٠٩ ، وأن يدرج اسمه في جدول المراجعين والمحاسبين لشركات الأموال^(٣) . يطلق عليه اسم جدول شركات الأموال ، ويعتبر جدول شركات الأموال جدولاً ملحقاً بسجل مزاوي مهنة مراقبي الحسابات ، ويمسك هذا السجل من قبل جمعية المحاسبين القانونيين .

ويشترط في الشخص الطبيعي لكي يمارس خدمات التدقيق^(٤) أن يكون قد مارس المهنة لمدة خمس سنوات متتالية في تدقيق شركات الأشخاص وتخفص لأربع سنوات بعد الحصول على شهادة

(١) Section (V/C/8) principles of corporate Governance \ G20\OECD 2015.

(٢) حمد الله محمد حمد الله، مراقب الحسابات ، مرجع سابق ، ص ٢١

(٣) انظر المواد (٥١/٥٠) من قانون تنظيم مهنة المحاسبة السوري رقم ٣٣ لعام ٢٠٠٩

(٤) تشمل خدمات التدقيق تقديم المحاسب القانوني أو عرض تقديم خدمات تدقيق ومراجعة البيانات المالية والحسابات على اختلاف أنواعها وإبداء الرأي فيها ووضع النظم المالية والمحاسبية للشركات وتشمل ... إلخ انظر المادة (١)

البند ١٦ من قانون تنظيم المحاسبة السوري رقم ٣٣ لسنة ٢٠٠٩



دولية ؛ على أن يقدم قائمة بالدورات المهنية التي اتبعتها داخلياً أو خارجياً مع الوثائق المثبتة لذلك^(١).

ويعتبر مزاولاً الشخص الحاصل على شهادة المحاسب القانوني والحائز بعدها على الرخصة الصادرة عن جمعية المحاسبين القانونيين والتي تخوله الحق في مزاوله المهنة^(٢).

ولضمان الكفاءة والتأهيل في مراقب الحسابات من الناحية الفنية والاجتماعية يشترط لحصوله على شهادة محاسب قانوني أن يكون :

- ١- حائزاً على إجازة جامعية من إحدى كليات الاقتصاد أو ما يعادلها باختصاص المحاسبة أو اختصاصات أخرى شرط توافر عدد معين من المقررات في مادة المحاسبة يحددها مجلس تنظيم مهنة المحاسبة والتدقيق في جامعات الجمهورية العربية السورية أو ما يعادلها وفق قرار التعادل الصادر عن لجنة تعادل الشهادات العلمية لدى وزارة التعليم العالي .
- ٢- غير محكوم بإحدى الجرائم التي تمس الأمانة أو الشرف أو إحدى الجرائم الاقتصادية .
- ٣- غير مسرح لسبب يمس النزاهة أو شرف الوظيفة بناء على حكم قضائي مكتسب الدرجة القطعية^(٣).
- ٤- أن يجتاز بنجاح امتحاناً تجريبه لجنة القبول وفقاً للشروط والقواعد التي يحددها مجلس تنظيم مهنة المحاسبة .

(١) انظر المادة (٥١) البند (٣) الفقرة (أ/ب) من قانون تنظيم مهنة المحاسبة السوري رقم ٣٣ لعام ٢٠٠٩ .

(٢) انظر المادة (٢٧) من قانون تنظيم مهنة المحاسبة السوري رقم ٣٣ لعام ٢٠٠٩ .

(٣) لمعرفة كافة الشروط للحصول على شهادة المحاسب القانوني انظر في ذلك المادة التاسعة من قانون تنظيم مهنة

المحاسبة السوري رقم ٣٣ لعام ٢٠٠٩ .

بالإضافة لما سبق يشترط في مراقب حسابات الشركة المساهمة المغفلة العامة المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية أن يكون أحد مراقبي الحسابات المدرجين في اللائحة المعتمدة من قبل هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية^(١).

ويمكن أن نوجز الشروط السالف ذكرها والمتعلقة بالكفاءة والتأهيل بمراقب الحسابات في الشركة المساهمة المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية بما يلي :

- أن يكون حاصلاً على شهادة محاسب قانوني
- أن يكون حاصلاً على رخصة مزاوله مهنة المحاسب القانوني
- أن يدرج اسمه في جدول مراقبي حسابات شركات الأموال
- أن يكون أحد المراقبين المدرجين في اللائحة المعتمدة من قبل هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية

ولتحقيق شرط الكفاءة والتأهيل فقد أوجب المشرع المصري أن تتوافر في مراقب حسابات الشركة المساهمة الشروط المنصوص عليها في قانون مزاوله مهنة المحاسبة والمراجعة^(٢) والمقصود به القانون رقم (١٣٣) لعام ١٩٥١.

ووفقاً لهذا القانون لا يجوز أن يزاول مهنة المحاسبة أو المراجعة إلا من كان اسمه مقيداً في السجل العام للمحاسبين والمراقبين بوزارة التجارة والصناعة^(٣) ، ويشترط للقيود في جدول المحاسبين والمراجعين أن يكون طالب القيد قد أمضى مدة تمرين محددة لا تقل عن ثلاث سنوات ولا تزيد عن ست سنوات وذلك حسب درجة المؤهل العلمي الذي يحمله طالب القيد .

(١) انظر المادة (١٤) الفقرة (أ) من قواعد حوكمة الشركات المساهمة السورية لعام ٢٠٠٨

(٢) انظر المادة (١٠٣) من قانون الشركات المصري رقم (١٥٩) لعام ١٩٨١

(٣) وبناء على قرار رئيس الجمهورية رقم (٣١٠) لسنة (١٩٨٤) تم نقل تبعية المراقبة العامة على المحاسبين والمراجعين لوزارة المالية وأصبح السجل العام للمحاسبين والمراقبين من مسؤولية وزارة المالية في الإدارة العامة للمحاسبين والمراجعين .

ولضمان الكفاءة والتأهيل المهني يشترط في التمرين أن يكون طالب القيد قد زاول فعلاً أعمال المحاسبة أو المراجعة بصورة جدية وبدون انقطاع طوال المدة في مكتب أحد المحاسبين أو المراجعين المقيدين في السجل^(١).

ولضمان حسن السيرة من الناحية الاجتماعية تتطلب المادة الثانية من نفس القانون المذكور أن يكون طالب القيد حسن السيرة ومحمود السلوك ولم تصدر ضده أحكام قضائية أو قرارات تأديبية ماسة بالشرف والاعتبار وكذلك اشترط القانون فيمن يعهد إليه باعتماد ميزانيات شركات المساهمة أن يكون عضواً في جمعية المحاسبين المصريين ، وأن يكون قد زاول المهنة كمحاسب أو مراجع في مكتب لحسابه الخاص مدة لا تقل عن خمس سنوات من تاريخ قيده في سجل المحاسبين والمراجعين بهذه الصفة^(٢).

كما يشترط في مراقب حسابات الشركة المدرجة في البورصة المصرية أن يكون مقيداً في سجلات الهيئة العامة للرقابة المالية لدى وحدة رقابة جودة أعمال مراقبي الحسابات^(٣) ، ولا يجوز مراقبة حسابات شركات المساهمة المقيدة في البورصة المصرية بواسطة مراقبي حسابات غير مقيدين بهذا السجل^(٤) ، وتشترط الهيئة العامة للرقابة المالية حصول شركة المساهمة المقيدة في البورصة المصرية على خطاب من وحدة الرقابة على جودة أعمال مراقبي الحسابات المقيدين لدى الهيئة يُفيد استمرار قيد مراقب الحسابات قبل التعاقد على أداء مهمته^(٥) ، وذلك بهدف تفعيل دور مراقبي

(١) انظر المادة رقم (٩) من قانون مزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة المصري رقم (١٣٣) لعام ١٩٥١

(٢) انظر المادة رقم (٢٥) من قانون مزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة المصري رقم (١٣٣) لعام ١٩٥١

(٣) وتهدف هذه الوحدة إلى التحقق من الالتزام بمعايير الجودة المهنية والقرارات والنظم ذات الصلة والتأكد من أن مراقب الحسابات يعمل وفقاً لمعايير الجودة .

(٤) انظر قرارات الهيئة العامة للرقابة المالية (٢٢-٢٣-٢٤) لعام ٢٠٠٩ الخاصة بسجل مراقبي الحسابات لدى الهيئة لعام ٢٠١٠

(٥) انظر الكتاب الدوري رقم (٥) الصادر عن الهيئة العامة للرقابة المالية بشأن تعاقد الشركات الخاضعة لرقابة الهيئة مع مراقبي الحسابات لدى الهيئة العامة ٢٠١٠

الحسابات في الرقابة الجيدة على أداء الشركات المقيدة في البورصة مما يضيف الثقة على التقارير المالية بهذه الشركات^(١).

وقد أكدت قواعد حوكمة الشركات المصرية على وجوب تمتع مراقب الحسابات بالكفاءة والسمعة والخبرة الكافية ، وأن تكون خبرته وكفاءته وقدراته متناسبة مع حجم وطبيعة نشاط الشركة ومن تتعامل معهم^(٢).

ب - الشروط المتعلقة باستقلال مراقب الحسابات من منظور حوكمة الشركات:

أوضحنا سابقاً أنه يجب على مراقب الحسابات في إطار حوكمة الشركات أن يتمتع بالاستقلالية في ممارسته لمهامه ، حيث يلعب مراقب الحسابات دوراً حاسماً في إضفاء مصداقية مستقلة على البيانات المالية المفصح عنها والتي يتخذها المستثمرون والدائنون والمساهمون وأصحاب المصالح الأخرى كأساس لاتخاذ قرارات تخصيص رؤوس أموالهم ، وتتأثر إلى حد كبير نظرة هؤلاء إلى مصداقية التقارير المالية المعدة من قبل الشركات المدرجة في البورصة من خلال نظرتهم لمدى فاعلية مراقب الحسابات في الفحص والتقرير عن هذه البيانات ، وفي هذا السياق يعد من الأمور الأساسية لدعم الثقة في دقة البيانات المالية علم الجمهور ومعرفتهم بأن مراقب الحسابات يؤثر في - أو يرفع - عملية إعداد التقارير المالية^(٣)، وبالتالي فإن ضعف أو عدم استقلال مراقب الحسابات في أدائه لدوره سيصبح من شأنه أن يهدد المساهمين الذين سيركضون إلى ما يقدمه إليهم من معلومات مبتورة وغير صحيحة عن حقيقة المركز المالي ، الأمر الذي يحتم عليه أن يعمل

(١) وائل سيد حنفي السيد، تفعيل دور المراجعين الخارجيين والداخليين ولجان المراجعة في حوكمة الشركات، بحث مقدم للجمعية المصرية لحوكمة الشركات، ٢٠١٠، ص ٤٨.

(٢) البند (٢-٤-٦) من الدليل المصري لحوكمة الشركات لعام ٢٠١٦

(٣) انظر principles of auditor independence and the role of corporate governance in

monitoring an auditors independence, available at www.iosco.org

دون استجابة لأي مؤثرات خارجية أو هوى نفسي لتكوين العقيدة السليمة في ضوء العوامل الموضوعية وحدها وليس وفقاً لما يخدم مصالح فئة معينة^(١)

ولضمان قيام مراقب الحسابات بأداء المهام المنوطة به بحيادية واستقلال تام فقد أوجب المشرع السوري على الهيئة العامة للشركة المساهمة المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية أن تتأكد مما يلي:^(٢)

- ١- أن مراقب الحسابات لا يقوم بأية أعمال إضافية لصالح الشركة لا تدخل ضمن أعمال التدقيق والتي قد تؤثر على حياديته واستقلاله.
 - ٢- أن مراقب الحسابات يتمتع بالاستقلالية وأنه محصن من تدخل مجلس الإدارة أو الإدارة التنفيذية في أدائه لعمله.
 - ٣- أن مراقب الحسابات ليس مديناً أو دائناً للشركة أو لإحدى الشركات التابعة لها أو أنه ليس كفيلاً لأحد مدينيها.
 - ٤- أن مراقب الحسابات لا يتعامل بأسهم الشركة التي يدقق حساباتها سواء جرى هذا التعامل بصورة مباشرة أو غير مباشرة.
- إضافة لما سبق فقد أورد المشرع في كل من قانون الشركات وقانون تنظيم مهنة المحاسبة نصوصاً تتضمن عدة محظورات^(٣) وذلك إمعاناً منه في التأكيد على ضمان استقلال وحيادية مراقب الحسابات وذلك على النحو التالي :

(١) علي سيد قاسم ، مراقب الحسابات دراسة قانونية مقارنة لدور مراقب الحسابات في شركة المساهمة ، دار الفكر العربي ، ١٩٩١ ، ص ٦٢

(٢) انظر المادة (١٤) الفقرة (ج) من قواعد حوكمة الشركات المساهمة السورية لعام ٢٠٠٨

(٣) تضمن القانونان المذكوران محظورات عديدة على مراقب الحسابات منها ما يتصل بعمله كمراقب لحسابات الشركة ومنها ما يتصل بأعمال أخرى وقد اكتفينا هنا بالحديث عن محظورات مراقب الحسابات المتصلة بضمان استقلاله وحياديته والمتعلقة بعمله كمراقب الحسابات الشركة ولم نتجاوزه إلى غيره.

- ١- لا يجوز أن يعين مراقباً للحسابات من هو مساهماً في الشركة أو من يتقاضى أجراً أو تعويضاً منها أو كان موظفاً أو شريكاً لأحد أعضاء مجلس الإدارة أو كان قريباً له حتى الدرجة الرابعة^(١).
 - ٢- يجب على الجهة التي ستقوم بتدقيق حسابات الشركة وقبل انتخابها تقديم تصريح للهيئة العامة للشركة تبيين فيه عدم وجود أي علاقة عمل تربطها بأي من أعضاء مجلس الإدارة بصورة مباشرة أو غير مباشرة^(٢).
 - ٣- يحظر على مراقب الحسابات أو على أي من موظفيه المضاربة بأسهم الشركة التي يدقق حساباتها سواء بشكل مباشر أو غير مباشر تحت طائلة العزل والتعويض^(٣).
 - ٤- يحظر على مراقب الحسابات قبول مهمات تتعارض مع استقلاله في الشركات التي يقوم بتدقيقها.
 - ٥- يحظر على مراقب الحسابات تدقيق حسابات شركة إذا كانت تربطه أو اصر القربى أو النسب حتى الدرجة الثالثة بمديرها العام أو بكبار المساهمين فيها الذين يملكون أكثر من خمسة وعشرين بالمائة من رأسمالها.
 - ٦- يحظر على مراقب الحسابات تدقيق حسابات شركة إذا كان موظفاً فيها أو في إحدى الشركات التابعة أو الشقيقة لها مالم يمض على تركه العمل أربع سنوات^(٤).
- وفي القانون المصري نجد أن المشرع قد أورد أحكاماً مشابهة لنظيره السوري حيث حظر على مراقب الحسابات الجمع بين عمله والاشتراك في تأسيس شركة المساهمة أو عضوية إدارتها أو

(١) انظر المادة (١٨٦) من قانون الشركات السوري رقم ٢٩ لعام ٢٠١١.

(٢) انظر المادة (١٨٦) الفقرة (٢) من قانون الشركات السوري رقم ٢٩ لعام ٢٠١١.

(٣) انظر المادة (١٩٣) من قانون الشركات السوري رقم ٢٩ لعام ٢٠١١.

(٤) انظر المادة (٤٨) الفقرات (٥-٦/أ-ج) من قانون تنظيم مهنة المحاسبة السوري رقم ٣٣ لعام ٢٠٠٩.



الاشتغال بصفة دائمة بأي عمل فني أو إداري أو استشاري فيها ، ويعني هذا أنه يجوز لمراقب الحسابات القيام بأي من الأعمال المذكورة بصفة مؤقتة (وليس على نحو دائم) ^(١) .

وتتفق قواعد حوكمة الشركات المصرية (البند ٦/٤/٢ من الدليل المصري لحوكمة الشركات) مع نظيرتها السورية في عدم جواز أن يعين مراقباً لحسابات الشركة من هو مساهماً فيها.

ويحظر المشرع المصري أيضاً على مراقب الحسابات أن يكون شريكاً لأي شخص يباشر نشاطاً من الأنشطة سالفة الذكر أو أن يكون موظفاً لديه أو من ذوي قريباته حتى الدرجة الرابعة ويقضي المشرع المصري ببطلان كل تعيين لمراقب الحسابات في الشركة المساهمة يتم على خلاف هذه الأحكام ^(٢) ، كما نص المشرع المصري لضمان استقلال مراقب الحسابات عن الهيئات المشرفة على الشركة على أنه لا يجوز له قبل انقضاء ثلاث سنوات من ترك مراقب الحسابات العمل بالشركة المساهمة التي كان مراقباً لحساباتها أن يعمل مديراً أو عضواً بمجلس إدارتها أو أن يشتغل بصفة دائمة أو مؤقتة بأي عمل فني أو إداري أو استشاري في الشركة التي كان يعمل بها ^(٣) ولا يجوز التعاقد مع مراقب الحسابات على أداء أعمال غير مرتبطة بعمله كمراقب لحساباتها إلا بعد موافقة لجنة المراجعة وبعد توفر الشروط التالية :

- أن لا تكون هذه الأعمال من الأعمال المحظورة على مراقب الحسابات القيام بها.
- أن تتناسب أتعاب أداء الأعمال هذه مع طبيعة وحجم الأعمال المطلوبة.
- أن لا يؤثر أداء هذه الأعمال على استقلال مراقب الحسابات.

(١) حمد الله محمد حمد الله، مراقب الحسابات، مرجع سابق ص ٢٩

(٢) سميحة القليوبي ، الشركات التجارية ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، الطبعة الخامسة ، ص ١٠٧٩ ، وأيضاً

المادة (١٠٤) من قانون الشركات المصري رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١

(٣) انظر المادة (١٠٧) من قانون الشركات المصري رقم (١٥٩) لعام ١٩٨١

- الإفصاح في الجمعية العامة للمساهمين وفي التقرير السنوي للجنة المراجعة عن أداء مراقب الحسابات لأعمال غير المراجعة والأتعاب المقررة عنها والإفصاح بأن هذه الأعمال لن تنال من استقلال مراقب الحسابات^(١).

يتضح مما سبق أن المشرع السوري قد أكد على ما تضمنته المبادئ الدولية لحوكمة الشركات بشأن ضمان توفر مؤهلات معينة في مراقب الحسابات من حيث الكفاءة والاستقلال وذلك على نحو يمكنه من ممارسة دوره بمهارة عالية مع ضمان عدم تأثره بأي ضغوط قد تمارس عليه ولإبعاده عن أي شبهة للتواطؤ أو تفضيل مصالحه الخاصة على حساب الشركة والمساهمين وأصحاب المصالح الآخرين وبما يضر بمصالحهم فيها.

ثانياً: انتخاب مراقب الحسابات:

تتولى الهيئة العامة التأسيسية انتخاب مراقبي الحسابات الأوائل للشركة المساهمة ، ثم تتولى الهيئة العامة العادية انتخاب مراقبي الحسابات لمدة سنة واحدة قابلة للتجديد من جدول مراقبي الحسابات الصادر عن وزارة المالية وتقرر بدل أتعابهم أو تفويض مجلس الإدارة بتحديد هذه الأتعاب^(٢) ، وإذا أهملت الهيئة العامة انتخاب مراقب لحساباتها أو اعتذر هذا المراقب أو امتنع عن العمل فعلى مجلس الإدارة أن يقترح على وزارة الاقتصاد والتجارة ثلاثة أسماء من جدول مراقبي الحسابات الصادر عن وزارة المالية لتنتقي منهم من يملأ المركز الشاغر^(٣).

إضافة لما سبق توجب قواعد حوكمة الشركات المساهمة السورية أن يكون تعيين الهيئة العامة لمراقب الحسابات بناء على اقتراح مجلس الإدارة وتوصية من لجنة التدقيق وأن يكون مراقب

(١) البند (٦/٤/٢) من الدليل المصري لحوكمة الشركات لعام ٢٠١٦ وأيضاً الفقرة (ز) من المادة ٣٧ من قواعد قيد

وشطب الأوراق المالية بالبورصة المصرية وفقاً لأخر تحديث لها في يوليو ٢٠١٧

(٢) جمال مكناس، الشركة المساهمة ، الجامعة الافتراضية السورية ، بدون سنة نشر، ص ٤٤ ، الكتاب متوفر

بصيغة الكترونية على موقع الجامعة : <https://svuonline.org>

(٣) انظر المادة (١٨٥) من قانون الشركات السوري رقم (٢٩) لعام ٢٠١١ ويقابلها المادة (١٠٣) من قانون

الشركات المصري رقم (١٥٩) لعام ١٩٨١



الحسابات من قائمة المراقبين المعتمدة من هيئة الأوراق والأسواق المالية وذلك بالنسبة للشركات المساهمة المغفلة العامة الخاضعة لإشراف ورقابة الهيئة ؛ ولا يتم إعادة تعيين ذات المراقب لأكثر من أربع سنوات مالية متتالية ولا يجوز إعادة تعيينه بعد ذلك إلا بعد مضي سنتين^(١).

وتتفق قواعد حوكمة الشركات المصرية مع نظيرتها السورية سالفه الذكر ، حيث تقوم الجمعية العامة بناء على ترشيح من مجلس الإدارة بعد توصية لجنة المراجعة^(٢) ، بتعيين مراقب الحسابات ويكون قرار تعيينه وتقدير أتعابه من اختصاص الجمعية العامة العادية للشركة^(٣).

ويجيز القانون الإنكليزي تعيين مراقب الحسابات في حال شغور مركزه لأي سبب من قبل مجلس الإدارة في حال لم تتمكن الجمعية العامة من تعيينه وذلك بناء على طلب مقدم من الشركة

خلال أسبوع واحد من اجتماع الجمعية العامة^(٤).

وقد سلك المشرع المصري - في حالة استثنائية - مسلك نظيره الإنكليزي في إعطاء الحق لمجلس الإدارة من خلال تفويضه بتعيين مراقب الحسابات أو تحديد أتعابه بشرط وضع حد أقصى لهذه

(١) انظر المادة (١٤) الفقرة (أ ، ب) من قواعد حوكمة الشركات المساهمة السورية لعام ٢٠٠٨

(٢) وهو ما أكدت عليه الفقرة (و) من المادة (٣٧) من قواعد قيد وشطب الأوراق المالية بالبورصة المصرية وفقاً لآخر تحديث لها في يوليو ٢٠١٧

(٣) البند (٦/٤/٢) من الدليل المصري لحوكمة الشركات لعام ٢٠١٦

(٤) انظر Markstamp, link letters, practical company law, supra, p 216. والمادة (٤٨٩ / ٤٩٠) من قانون الشركات الإنكليزي لعام ٢٠٠٦ ، أشار إليه سامي محمد عليان الخرابشة ، حوكمة شركات المساهمة المدرجة في البورصة ، رسالة دكتوراه ، جامعة القاهرة ، كلية الحقوق ، ٢٠١٢ ، ص ٢١٨

الأتعاب من قبل الجمعية العامة^(١) وهو مسلك منتقد من جانب بعض الفقه^(٢) حيث اعتبر أن تفويض مجلس الإدارة بتعيين مراقب الحسابات يشكل مساساً بحياديته واستقلاله وفي هذا الصدد يري جانب آخر من الفقه^(٣) ضرورة أن يناط بالجمعية العامة وحدها صلاحية تعيين مراقب الحسابات دون غيرها إلا في حال تخلفت الجمعية العامة للشركة عن انتخاب مراقب الحسابات وذلك كون مراقب الحسابات وكيلاً عن المساهمين ومن ثم فإن الموكل أكثر قدرة على تحديد شخصية وكيله ومعرفة قدراته ونزاهته.

ثالثاً: حقوق وصلاحيات مراقب الحسابات:

يترتب على تعيين مراقب الحسابات باعتباره جهة رقابية خارجية منحه عدداً من الصلاحيات والحقوق تساعد على أداء مهمته الرقابية المكلف بها^(٤).

وهو ما سنبيّنه على النحو التالي :

- **حق مراقب الحسابات في الاطلاع :** لمراقب الحسابات الحق الشامل بالاطلاع وفي أي وقت على دفاتر الشركة وحساباتها وأوراقها وصندوقها، ويشتمل ذلك على جميع دفاترها

(١) انظر المادة (١٠٣) الفقرة (٣) من قانون الشركات المصري رقم ١٥٩ لعام ١٩٨١

(٢) حمد الله محمد حمد الله، مراقب الحسابات ، مرجع سابق ، ص ٩

(٣) سامي محمد عليان الخرايشة، نفس المرجع ص ٢١٨

(٤) فادي توكل، دور مراقبي الحسابات لحماية المساهمين في شركات المساهمة، مرجع سابق، ٢٠١٣، ص ٦٣

سواء الإلزامية أو الاختيارية وسجلاتها سواء المحاسبية أو غير المحاسبية وهو ما نصت عليه المادة (١٨٧) من قانون الشَّرَكَات السُّوري رقم (٢٩) لعام (٢٠١١)، وبالمثل نجد أن قانون الشَّرَكَات المصري أعطي لمراقب الحسابات الحق في الاطلاع على جميع دفاتر الشركة وسجلاتها ومستنداتها وبالصورة التي تمكنه من أداء مهمته على أكمل وجه.^(١)

- **حق طلب البيانات والإيضاحات :** ويعد هذا الحق مكملاً لحق الاطلاع السابق ذكره ويحق لمراقب الحسابات بموجبه طلب البيانات والإيضاحات التي يرى في الحصول عليها ضرورة لأداء مهمته الرقابية على وجه مرض وهذا الأمر يعود لتقدير مراقب الحسابات نفسه ولحكمه الشخصي^(٢) وفي سبيل تحقيق ذلك يحق لمراقب الحسابات بموجب قانون الشَّرَكَات السُّوري أن يطلب من مجلس الإدارة بأن يوافيه بالمعلومات اللازمة للقيام بوظيفته وعلى هذا المجلس أن يضع تحت تصرفه كل ما من شأنه تسهيل مهمته^(٣). إضافة لما تقدم وفي حال تم عرقلة أعمال مراقب الحسابات من قبل مجلس الإدارة أو الشركة يتوجب على المراقب وفقاً لقانون الشَّرَكَات المصري إثبات ذلك كتابة في تقرير يقدم إلى مجلس الإدارة ، ويعرض الأمر على الجمعية العامة إن لم يتم مجلس الإدارة بتيسير مهمته.^(٤)

- **حق مراقب الحسابات في دعوة الهيئة العامة للانعقاد :** يحق لمراقب الحسابات وفقاً لقانون الشَّرَكَات السُّوري الطلب من مجلس الإدارة الدعوى إلى انعقاد الهيئة العامة العادية أو غير العادية للشركة بناء على كتاب خطي يبين فيه الأسباب الداعية لهذا الاجتماع ، وإذا أهمل مجلس الإدارة دعوة الهيئة العامة للاجتماع في المواعيد المقررة

(١) انظر المادة (١٠٥) من قانون الشَّرَكَات المصري رقم ١٥٩ لعام ١٩٨١ ويقابلها بالمادة (٤٩٩/أ) من القانون الإنكليزي لعام ٢٠٠٦

(٢) فادي توكل ، دور مراقبي الحسابات لحماية المساهمين في شركات المساهمة، مرجع سابق ، ص ٦٥

(٣) انظر المادة (١٨٧) من قانون الشَّرَكَات السُّوري رقم ٢٩ لعام ٢٠١١

(٤) انظر المادة (١٠٥) من قانون الشَّرَكَات المصري رقم ٥٩ لعام ١٩٨١

في النظام الأساسي للشركة أو في قانون الشركات، فيجب عندئذ على مراقب الحسابات أن يطلب منه دعوتها^(١) ويتشابه هذا الحكم مع ما ورد في قانون الشركات المصري الذي يعطي الحق لمراقب الحسابات أن يدعو الجمعية العامة للانعقاد في الأحوال التي يتراخى فيها مجلس الإدارة عن الدعوة لها على الرغم من وجوب ذلك ومضي مدة شهر على تحقق الواقعة أو بدء التاريخ الذي يجب فيه توجيه الدعوة إلى الاجتماع^(٢).

- حق الحصول على صورة من الإخطارات المرسلة للمساهمين :

وقد ورد النص على هذا الحق في المادة (١٠٦) من قانون الشركات المصري رقم (١٥٩) لعام (١٩٨١) كما يلي : "على مجلس الإدارة أن يوافي المراقب بصورة من الإخطارات والبيانات التي يرسلها إلى المساهمين المدعويين لحضور الجمعية العامة".

وعلى الرغم من عدم وجود نظير لهذا الحكم في القانون السوري إلا أنه لا يوجد ما يمنع مراقب الحسابات من طلب صورة عن هذه البيانات والإخطارات من مجلس الإدارة وذلك للتأكد من اكتمالها وعدم إغفالها لأي معلومات جوهرية يجب أن تحتويها تلك البيانات والإخطارات وفق ما تنص عليه القوانين والأنظمة بشأنها وذلك على اعتبار أن مجلس الإدارة ملزم أن يضع تحت تصرف مراقب الحسابات كل ما من شأنه تسهيل مهمته.

- حق مراقب الحسابات في الدفاع عن نفسه ومناقشة اقتراح عزله : يعطي المشرع

المصري لمراقب الحسابات الحق في مناقشة اقتراح عزله من خلال مذكرة مكتوبة تصل إلى الشركة قبل انعقاد الجمعية العامة بثلاثة أيام على الأقل حيث يتولى رئيس مجلس الإدارة تلاوة مذكرة المراقب على الجمعية العامة قبل اتخاذ قراره، وذلك ضماناً لعدم

(١) انظر المادة (١٩٠) من قانون الشركات السوري رقم ٢٩ لعام ٢٠١١

(٢) انظر المادة (٦٢) من قانون الشركات المصري رقم ١٥٩ لعام ١٩١١

عزله تعسفياً رغم سلامة موقفه، ويكون باطلاً كل قرار يُتخذ في هذا الشأن على خلاف الأحكام السابقة^(١).

- **حق مراقب الحسابات في الحصول على الأتعاب :** وفقاً لأحكام قانون الشركات السوري تقرر الهيئة العامة للشركة بدل أتعاب مراقب الحسابات ولها أن تفوض مجلس الإدارة بتحديد هذه الأتعاب^(٢) ويتشابه موقف قانون الشركات المصري بشأن تحديد أتعاب مراقب الحسابات مع نظيره السوري إلا أنه قيد حق مجلس الإدارة بحد أقصى تضعه الجمعية العامة للشركة وذلك في حال تفويض المجلس بتقدير أتعاب مراقب الحسابات . ويرى جانب من الفقه^(٣) أن تفويض مجلس الإدارة بتحديد أتعاب مراقب الحسابات يعد إخلالاً بمبدأ الاستقلالية وتهديداً للدور الرقابي للمراقب من حيث استقلاليته تجاه مجلس الإدارة بحيث يتحول موضوع تقدير أتعاب مراقب الحسابات إلى وسيلة ضغط أو إغراء بيد المجلس على المراقب ليخفف من قبضته ويغض الطرف عن جانب من المخالفات التي قد يكتشفها أو يهون من خطورتها ، ولعل هذا ما يبرر موقف قواعد حوكمة الشركات المصرية التي جعلت تحديد أتعاب مراقب الحسابات منوطاً بالجمعية العامة فقط وبشكل لا يمكّن مجلس الإدارة من التحكم به^(٤).

ويتم تحديد أتعاب مراقب الحسابات على ضوء خبرته ومهاراته ودرجة صعوبة مهمته ومدى مسؤولية المراقب عن نتائجها^(٥).

رابعاً: عزل مراقب الحسابات :

- (١) انظر المادة (١٠٣) من قانون الشركات المصري رقم ١٥٩ لعام ١٩٨١
- (٢) انظر المادة (١/١٨٥) من قانون الشركات السوري رقم ٢٩ لعام ٢٠١١
- (٣) فادي توكل ، دور مراقبي الحسابات لحماية المساهمين في الشركات المساهمة، مرجع سابق، ص ١٩
- (٤) انظر البند (٦/٤/٢) من الدليل المصري لحوكمة الشركات لعام ٢٠١٦
- (٥) سلامة عبد الصانع أمين علم الدين، دور الرقابة في حوكمة الشركات، دار النهضة العربية، ٢٠١٦، ص ٢٥٧

لم ينص القانون السُّوري على الجهة التي تملك صلاحية عزل أو إقالة مراقب الحسابات ويقضي الرأي الغالب^(١) بحق الهيئة العامة بإقالته على اعتبار أن حق العزل يثبت لمن تولى تعيينه وكذلك لوزارة الاقتصاد والتجارة عزل مراقب الحسابات الذي قامت بانتقائه من بين المفتشين المقترحين من قبل مجلس الإدارة وذلك عفواً من قبلها أو بناء على اقتراح مجلس الإدارة ، على أنه لا يجوز عزل المراقب إلا إذا كانت هناك أسباب مشروعة تبرر ذلك ، كأن يكتّم مراقب الحسابات معلومات يوجب القانون ذكرها بقصد إخفاء حالة الشركة الحقيقية عن المساهمين ، أو أن يضارب بأسهم الشركة التي يدقق حساباتها ، وفي حال تم إقالة مراقب الحسابات بشكل تعسفي جاز له مطالبة الشركة بالتعويض إذا لحقه ضرر من جراء ذلك ، وبالمقابل يحق لمراقب الحسابات اعتزال العمل في الشركة بتقديم استقالته بشرط أن لا تصدر هذه الاستقالة عن غش وأن تكون في وقت ملائم وإلا التزم بالتعويض تجاه الشركة^(٢). وحسب قانون الشَّرَكَات المصري يجوز للجمعية العامة تغيير مراقب الحسابات أثناء السنة المالية التي انتدب إليها ، وإضافة إلى ذلك فقد أعطى المشرع لكل مساهم دون النظر إلى مقدار أسهمه في رأس المال الحق^(٣) في أن يتقدم باقتراح مكتوب إلى الشركة يطالب فيه بعزل المراقب ، بشرط أن يبين في طلبه الأسباب التي يستند إليها للعزل ، كما يجب أن يقدم هذا الطلب قبل انعقاد الجمعية العامة بعشرة أيام على الأقل كل ذلك مع حفظ حق المراقب في الدفاع عن نفسه ومناقشة اقتراح عزله وعلى النحو الذي بيناه سابقاً^(٤).

(١) جاك الحكيم، الشَّرَكَات التجارية ، مرجع سابق ، ص ٤٦٥ . وانظر أيضاً أحمد عادل أبو زيد ، حوكمة مراقب الحسابات في الشركات المساهمة المقيدة في البورصة ، رسالة دكتوراه ، جامعة القاهرة ، كلية الحقوق ، ٢٠١٦ ص ١٠٠

(٢) جمال مكناس ، الشركة المساهمة ، مرجع سابق ، ص ٤٥

(٣) حمد الله محمد حمد الله ، مراقب الحسابات، مرجع سابق ص ٥١، حيث انتقد هذا الحكم باعتبار أن هذا الحق يجب ألا يعطى إلا للمساهم الذي يمتلك حصة ذات قيمة في رأس المال كالعشر مثلاً .

(٤) ولمزيد من التفاصيل انظر سلامة عبد الصانع أمين، دور الرقابة في حوكمة الشَّرَكَات ، مرجع سابق ص ٢٦١ ما بعدها .

ويرى البعض^(١) أن عزل مراقب الحسابات من قبل الجمعية العامة وحدها وبارادتها المنفردة باعتبارها الجهة التي عينته يشكل مساساً باستقلال مراقب الحسابات وبالتالي فإن المشرّع في ظل الأحكام السابق ذكرها لم يحقق للمراقب الحماية الكافية بالقدر الذي فعله المشرّع الفرنسي حيث اشترط لعزل مراقب الحسابات بالإضافة لارتكابه خطأ أن يتم بناء على حكم قضائي وليس بواسطة الجهة التي عينته مما يؤكد على استقلال مراقب الحسابات ويعزز من فاعلية أدائه لمهامه وهو ما تسعى مبادئ حوكمة الشركات لتحقيقه.

خامساً: مسؤولية مراقب الحسابات:

طبقاً لنص المادة (١٩١) من قانون الشركات السوري^(٢) يكون مراقب الحسابات مسؤولاً تجاه الشركة التي يقوم بتدقيق حساباتها وتجاه مساهميها عن تعويض الضرر الذي سببته الأخطاء التي ارتكبتها في تنفيذ عمله أو عدم قيامه بالواجبات التي تفرضها عليه القوانين أو نظام الشركة الأساسي وتسقط دعوى المسؤولية المدنية تجاه مراقب الحسابات بمضي ثلاث سنوات من تاريخ انعقاد الهيئة العامة للشركة التي تمّ فيها تلاوة تقرير مراقب الحسابات^(٣).

على أنه إذا كان الفعل المنسوب للمراقب يشكل جريمة جنائية فلا تسقط دعوى المسؤولية المدنية إلا وفقاً لأحكام القواعد العامة^(٤).

كما قد يسأل مراقب الحسابات عن الأخطاء التي يرتكبها وتلحق ضرراً بالغير وذلك إعمالاً للقواعد العامة للمسؤولية .

(١) حمد الله محمد حمد الله، نفس المرجع ص ١٦ وما بعدها.

(٢) ويقابلها نص المادة (١٠٩) من قانون الشركات المصري رقم ١٥٩ لعام ١٩٦١

(٣) وتسقط دعوى المسؤولية المدنية عن مراقب الحسابات التي تقيمها الشركة بمضي سنة من تاريخ انعقاد الجمعية العامة التي تلى فيها تقريره وفقاً للمادة (١٠٩) من قانون الشركات المصري رقم ١٥٩ لعام ١٩٨١

(٤) انظر المادة (٢/١٩١) من قانون الشركات السوري رقم ٢٩ لعام ٢٠١١

وحسب قواعد حوكمة الشَّرَكَات المساهمة السُّورية يكون مراقبو الحسابات مسؤولين إما بصورة فردية أو بالتضامن عن الأخطاء التي يرتكبونها في عملهم^(١).

وإلى جانب المسؤولية المدنية ؛ يسأل مراقب الحسابات جنائياً في حال مخالفته لأحكام قانون الشَّرَكَات أو لنظام الشركة الأساسي حيث يعاقب بالحبس من ثلاثة أشهر إلى ثلاثة سنوات وبغرامة لا تقل عن ثلاثمائة ألف ليرة سورية ولا تزيد على ثلاثة ملايين ليرة سورية إذا ضَمَّن تقريره بيانات غير صحيحة بصورة متعمدة عن ميزانية الشركة وحساب أرباحها وخسائرها ، أو في حال كتمه لمعلومات يوجب القانون ذكرها بقصد إخفاء حالة الشركة الحقيقية عن ذوي العلاقة ، أو قيامه بعمليات التلاعب في أسعار أسهم الشركة في أسواق الأوراق المالية أو شراء وبيع الأسهم.. إلخ^(٢).

المبحث الثاني

دور مراقب الحسابات من منظور حوكمة الشَّرَكَات

تُعرَّف حوكمة الشَّرَكَات بأنها نظام يتم بمقتضاه إدارة الشركة ومراقبتها^(٣) ، ويبين هذا التعريف بشكل واضح أن الرقابة هي أحد أهم المجالات الأساسية لحوكمة الشَّرَكَات ، إلا أن هذه الرقابة

(١) انظر المادة (١٤) الفقرة (ح) من قواعد حوكمة الشَّرَكَات المساهمة السُّورية لعام ٢٠٠٨

(٢) انظر المادة (٢٠٣) الفقرة الأولى والفقرة الثالثة (هـ/و/ك/ي) من قانون الشَّرَكَات السُّوري رقم ٢٩ لعام ٢٠١١

(٣) عمار حبيب جهلول آل علي خان ، النظام القانوني لحوكمة الشَّرَكَات ، رسالة دكتوراه ، كلية الحقوق ، جامعة النهرين ، العراق ، دار الكتب القانونية ، مصر ، ٢٠١١ ، ص ٢٧

تحتاج إلى آليات وأدوات لتحقيق أهدافها، وبصفة عامة يمكن القول إن المراجعة الخارجية التي يجريها مراقب الحسابات تعتبر أحد هذه الأدوات للرقابة على أعمال وحسابات الشركة والقائمين على إدارتها^(١). وفي هذا الإطار نجد أن لمراقب الحسابات دور أساسي في أي عملية حوكمة وذلك من خلال نهوضه بمجموعة من المهام التي يأتي في مقدمتها مراجعة القوائم المالية للشركة وتقديم تأكيدات خارجية وموضوعية لمستخدمي هذه القوائم من المساهمين وأعضاء مجالس الإدارة وغيرهم من الأطراف بأن هذه القوائم تمثل بصدق المركز المالي وأداء الشركة في كل النواحي المادية والهامة وأن يعطي رأيه بالطريقة التي يتم بها إعداد القوائم المالية وطريقة تقديمها الأمر الذي من شأنه أن يسهم في تحسين بيئة الرقابة في الشركة^(٢)، وإلى جانب هذه المهمة الأساسية يتعين على مراقب الحسابات ارتباطاً بأداء عملية مراجعة القوائم المالية إصدار رأيه عن فعالية الرقابة الداخلية في الشركة وكذلك تقييم مخاطر وجود الغش في التقارير المالية .

فضلاً عما تقدم يقوم مراقب الحسابات بتقييم عملية إدارة المخاطر والتقرير عن مدى التزام الشركة بتطبيق قواعد حوكمة الشركات وغيرها ...

ونظراً لتعدد مهام مراقب الحسابات فقد خلص البعض^(٣) إلى نتيجة مفادها أن دور مراقب الحسابات في حوكمة الشركات يتصف بكثرة المتطلبات منه ، وفي نفس السياق وصف البعض الآخر^(٤) مراقب الحسابات بأنه مفتاح البيئة القانونية القوية لقواعد حوكمة الشركات وعين المساهمين الرامية إلى كشف الحقيقية عن الأوضاع المالية للشركة والأداة الرئيسية لتدقيق

(١) انظر في هذا المعنى أصول المراجعة الخارجية ، عبد الوهاب نصر علي وشحاته السيد شحاته ، دار التعليم الجامعي ، الإسكندرية ، ٢٠١٦ ، ص ١٩

(٢) انظر OECD2015. Section (V/C) principles of corporate governance

(٣) عصمت أنور صحصاح، المراجعة وحوكمة البنوك، مرجع سابق، ص ٧٩

(٤) هاني صلاح سري الدين ، الشركات التجارية الخاصة في القانون المصري ، دار النهضة العربية ، ٢٠٠٢ ، ص ٢٥٧ أشار إليه سامي محمد عليان الخرابشة، حوكمة الشركات المساهمة المدرجة في البورصة ، مرجع سابق ص ٢٢٦

ميزانياتها وحساباتها المقدمة من طرف مجلس الإدارة واطلاع الجمعية العامة للمساهمين بأمانة وصدق على النتائج المتحصلة .

وفيما يلي سنعالج دور مراقب الحسابات من منظور حوكمة الشركات وذلك من خلال النقاط التالية:

أولاً: دور مراقب الحسابات في تدقيق حسابات الشركة ومراقبة أعمالها:

تعتبر مهمة مراقب الحسابات المتصلة بتدقيق حسابات الشركة ومراقبة سير أعمالها من المهام الرئيسية والتقليدية التي ينهض بها ، إذ أن الهدف الرئيسي من تعيين مراقب الحسابات لشركة المساهمة هو فرض الرقابة المستمرة والدائمة على مالية الشركة وحساباتها وذلك نيابة عن المساهمين^(١). ويقوم مراقب الحسابات وفقاً لقانون الشركات السوري بمراقبة أعمال الشركة المساهمة المغفلة العامة وتدقيق حساباتها وفقاً لمعايير التدقيق الدولية وعليه أن يبحث بصورة خاصة عما إذا كانت الدفاتر منظمة بصورة أصولية وما إذا كانت الميزانية وحسابات الشركة قد نظمت بصورة توضح حالة الشركة الحقيقية^(٢).

ويرى جانب من الفقه^(٣) أن مراقبة سير أعمال الشركة لا يتناول إلا الأمور المالية لا التجارية وهذا يعني أنه لا يسمح لمراقب الحسابات بالتدخل في إدارة الشركة سواء الداخلية أو الخارجية أو تقدير مدى ملاءمة القرارات الصادرة عن مجلس الإدارة .

وفي مصر نجد أن مهمة مراقب الحسابات تتلخص في مراجعة ومراقبة حسابات الشركة المساهمة طوال فترة تعيينه^(١) ، ويتطلب قانون الشركات من مراقب الحسابات أن يذكر في تقريره

(١) هاني صلاح سري الدين ، محاضرات في الشركات التجارية ، مرجع سابق ، ص ٢٥٥

(٢) انظر المادة (١٨٧) من قانون الشركات السوري رقم ٢٩ لعام ٢٠١١

(٣) جاك الحكيم، الشركات التجارية، مرجع سابق، ص ٤٦٧، وأيضاً حمد الله محمد حمد الله، مراقب الحسابات مرجع سابق ص ٤٨.

ما إذا كانت الميزانية تعبر بوضوح عن المركز المالي الحقيقي للشركة ، وما إذا كان حساب الأرباح والخسائر يعبر على الوجه الصحيح عن أرباح الشركة أو خسائرها عن السنة المالية المنتهية^(٢) ويرى البعض^(٣) - ونحن نؤيده - أنه من الأفضل لمراقب الحسابات أن يبين في تقريره ما إذا كانت الميزانية تعطي صورة صادقة وعادلة عن المركز المالي في تاريخ معين ، وعن أرباح الشركة وخسائرها عن مدة معينه وذلك في حدود ما هو ثابت بالدفاتر وطبقاً للبيانات والإيضاحات التي أعطيت له.

وليس عليه أن يبين المركز المالي الحقيقي للشركة ولا ما إذا كانت الأرباح والخسائر تعبر على الوجه الصحيح عن أرباح الشركة وخسائرها عن السنة المالية المنتهية، وعلّة ذلك أن الميزانية العمومية وحساب الأرباح والخسائر ينطويان على عناصر معينة تتضمن نسبة معينة من التقدير، والتقدير بطبيعته لا يمكن بحال من الأحوال أن يتطابق تماماً مع الحقيقة.

واستكمالاً لدور مراقب الحسابات السابق ذكره في تدقيق حسابات الشركة ومراقبة أعمالها ؛ وكجزء من إجراءات عملية المراجعة التي يجريها كما هو منصوص عليها في قانون الشركات يلتزم مراقب الحسابات أيضاً وفقاً لقواعد حوكمة الشركات المساهمة السُّورية بأن يقوم بالآتي :

أ - اعتماد معايير التدقيق الدولية الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)^(٤) والقواعد المهنية المتعارف عليها عند قيامه بتدقيق حسابات وبيانات الشركة : لما كانت عملية تدقيق

(١) سميحة القليوبي، الشركات التجارية، مرجع سابق، ص ١٠٨٠

(٢) انظر المادة (١٠٦) الفقرة (٤) من قانون الشركات المصري رقم ١٥٩ لعام ١٩٨١

(٣) عبد الوهاب نصر علي وشحاته السيد شحاته، أصول المراجعة الخارجية، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية ٢٠١٦، ص ١٢٥

(٤) الاتحاد الدولي للمحاسبين هو منظمة عالمية لمهنة المحاسبة مكرسة للمصلحة العامة من خلال تعزيز المهنة والمساهمة في تنمية الاقتصاديات العالمية وتدعو للشفافية والمساءلة وإمكانية المقارنة بين التقارير المالية= وقد تم تأسيسه عام (١٩٧٧) ويتألف حالياً من أكثر من (١٧٥) عضواً ويضم أكثر من (١٣٠) دولة، ويمثل (٣)

الحسابات تقوم في جزء كبير من إجراءاتها على التقدير الشخصي لمراقب الحسابات ؛ هذا التقدير الذي يتفاوت تفاوتاً كبيراً من مراقب لآخر تبعاً لقدرته العلمية ونوعية تدريبه المهني والمنطلقات الأخلاقية التي ينطلق منها فإن المنظمات المهنية الدولية وعلى رأسها الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) ورغبة منها في تقليل مدى هذا التفاوت وزيادة موضوعية التقدير الشخصي فيما يختص بعمليات المراجعة وضماناً لاستقلال مراقب الحسابات عند أدائه لمهامه ؛ فقد أوصت بمجموعة من المعايير كي تكون أساساً يعتمد عليه أعضاؤها في مختلف دول العالم عند قيامهم بأداء خدماتهم .

وتمشياً مع سياسة الانفتاح الاقتصادي ورغبة من المشرع السوري في استقطاب المزيد من الاستثمارات الأجنبية فقد عمد إلى تبني المعايير الدولية في المحاسبة والمراجعة من خلال النص عليها في قواعد حوكمة الشركات المساهمة وذلك عند قيام مراقب الحسابات بتدقيق حسابات الشركات المساهمة المدرجة في سوق رأس المال والخاضعة لهيئة الأوراق والأسواق المالية السورية^(١) .

وأما القواعد المهنية المتعارف عليها فهي عبارة عن إرشادات عامة تساعد مراقب الحسابات في الوفاء بمسؤولياته المهنية عند مراجعة القوائم المالية ؛ أو هي المستويات المهنية لضمان التزام مراقب الحسابات ووفائه بمسؤولياته المهنية ، في قبول التكاليف وتخطيط وتنفيذ أعمال المراجعة وإعداد التقرير بكفاءة وتشمل هذه المعايير مراعاة مراقب الحسابات للصفات المهنية المطلوبة مثل الكفاءة المهنية والاستقلال ومتطلبات التقرير والأدلة^(٢) .

ملايين محاسب. وكجزء من صلاحيته يساهم الاتحاد الدولي للمحاسبين في تطوير واعتماد وتطبيق معايير تدقيق دولية عالية الجودة من خلال دعمه لمجلس معايير التدقيق الدولية (IAASB) حيث يقدم للمجلس الموارد البشرية وإدارة المرافق ودعم الاتصال فضلاً عن تقديم التمويل له ويساعده في عمليات الترشيح واختيار أعضائه . لمزيد من المعلومات انظر في موقع الاتحاد على الإنترنت www.IFac.org/about-ifac

(١) انظر المادة (١٤) البند (هـ/أ) من قواعد حوكمة الشركات المساهمة السورية لعام ٢٠٠٨ .

(٢) عبد الوهاب نصر علي و شحاته السيد شحاته ، أصول المراجعة الخارجية، مرجع سابق، ص ٣٣ وأيضاً محمد سامي راضي، مبادئ وأسس المراجعة ، دار التعليم الجامعي ، الإسكندرية ، ٢٠١٧ ، ص ٣٤ .

ب - التأكد من مدى ملائمة وفعالية أنظمة الرقابة الداخلية المعمول بها في الشركة : فيما مضى كانت تتم عملية المراجعة الخارجية بشكل تفصيلي للدفاتر والسجلات والحسابات والمستندات ؛ أي أن مراقب الحسابات كان يقوم بمراجعة لجميع المفردات محل الفحص ، ولكن بعد التطور الاقتصادي الذي حصل وما تبعه من اتساع حجم الشركات وتعدد عملياتها بصورة كبيرة واهتمام هذه الشركات بأنظمة الرقابة الداخلية ؛ تحولت عملية المراجعة من مراجعة تفصيلية لتلك العمليات إلى مراجعة اختبارية من خلال فحص عينة من هذه العمليات فقط دون إجراء مراجعة شاملة لها ، ولكي يقوم مراقب الحسابات باستخدام نظام الفحص الاختباري فإن ذلك يقتضي وجود نظام رقابة داخلية قوي وفعال^(١) ، فكلما كان نظام الرقابة الداخلية قوياً ومتناسكاً ، كلما زاد اعتماد مراقب الحسابات على أسلوب العينة في الحصول على أدلة وقرائن الإثبات ، وكلما كان ضعيفاً ، لجأ مراقب الحسابات إلى زيادة حجم العينة المختارة^(٢) ، ومن هنا كان على مراقب الحسابات أن يقوم بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية المعمول به في الشركة كخطوة أولى لبدء عملية المراجعة حيث نص معيار التدقيق الدولي رقم (٤٠٠) في هذا الشأن أن على مراقب الحسابات الحصول على فهم كاف للنظام المحاسبي ولنظام الرقابة الداخلية لغرض التخطيط لعملية المراجعة وتطوير طريقة فعالة لتنفيذها وعلى مراقب الحسابات استخدام اجتهاده المهني لتقدير مخاطر التدقيق وتصميم إجراءات المراجعة للتأكد بأنه قد خفضت إلى المستوى الأدنى المقبول^(٣) .

وتماشياً مع ما تقضي به معايير التدقيق الدولية فقد أكدت كل من قواعد حوكمة الشركات المساهمة السورية^(٤) و قواعد المراجعة التي يلتزم بها مراقب الحسابات كما وردت في الملحق رقم (٣) من

(١) محمد مصطفى سليمان ، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية، ٢٠١٤ ص ١٣٢

(٢) محمد عبد الفتاح العشماوي ، محمد عبد الفتاح العشماوي ، التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات ، بحث منشور من قبل المنظمة العربية للتنمية الإدارية ضمن كتاب مبادئ وممارسات حوكمة الشركات القاهرة ٢٠٠٩ ص ٢٥٣ وأيضاً محمد سامي راضي، مبادئ وأسس المراجعة ، مرجع سابق ، ص ٩٨.

(٣) Available at www.IFAC.org

(٤) انظر المادة (١٤) الفقرة (هـ / ٢) من قواعد حوكمة الشركات المساهمة السورية لعام ٢٠٠٨

اللائحة التنفيذية لقانون الشركات المصري رقم ٥٩ لعام ١٩٨١ على ضرورة قيام مراقب الحسابات بدراسة وتقييم مدى ملاءمة وفعالية أنظمة الرقابة الداخلية المطبقة في الشركة^(١).

يتضح مما سبق أنه أصبح يتوجب على مراقبي الحسابات من منظور حوكمة الشركات ارتباطاً بأداء عملية مراجعة القوائم المالية إصدار رأيهم عن فعالية الرقابة الداخلية ؛ ذلك الرأي الذي أضحي أحد المسؤوليات الإضافية والجديدة التي ينهض بها مراقب الحسابات، تلك المسؤولية التي باتت لا تقل شأنًا عن المسؤولية المطلوبة عند مراجعة القوائم المالية^(٢).

ج - التأكد من مدى قدرة الشركة على الاستمرار^(٣): يعتبر فرض الاستمرارية أحد المبادئ الأساسية في إعداد القوائم المالية، ويعني فرض الاستمرارية النظر إلى الشركة على أنها قادرة على الاستمرار في مزاولتها نشاطها في المستقبل المنظور - غالباً تكون لمدة سنة - كما أن الشركة ليست مضطرة أو ليس لديها النية لتصفية أو تقليص حجم أعمالها أو البحث عن وسائل للحماية من الدائنين وبما يتوافق مع القوانين أو اللوائح ، وبالتالي يتم إعداد القوائم المالية على أساس أن الشركة سوف يكون لديها القدرة على تحقيق قيمة أصولها وتسوية التزاماتها من خلال ممارستها لأنشطتها العادية ، ولكن في حال وُجِدَت النية أو الحاجة للتصفية أو تقليص حجم أعمالها بشكل هام ، فإن القوائم المالية يجب إعدادها على أساس مختلف، وفي مثل هذه الحالة يجب أن يفصح عن الأساس المستخدم لذلك^(٤).

ولهذا تشير الفقرة (٢) من معيار التدقيق الدولي رقم (٥٧٠) بأنه يجب على مراقب الحسابات عند تخطيط وإنجاز إجراءات المراجعة وعند تقييم النتائج مراعاة ملاءمة فرض الاستمرارية والذي

(١) حمد الله محمد حمد الله ، مراقب الحسابات، مرجع سابق، ص ٥٦

(٢) أمين السيد أحمد لطفي ، تطلعات حديثة في المراجعة ، الدار الجامعية ، الإسكندرية، الطبعة الأولى، ٢٠١٣ صفحات ٢٠٧ - ٢١٠

(٣) انظر المادة (١٤) الفقرة (٣/هـ) من قواعد حوكمة الشركات المساهمة السُورية لعام ٢٠٠٨

(٤) المعيار رقم (٥٧٠) من معايير المراجعة المصرية الصادرة بقرار وزير الاستثمار رقم (١٦٦) لعام ٢٠٠٨ ومتوفر على موقع الهيئة العامة للرقابة المالية ص ٥. www.efsa.gov.eg

على أساسه تم إعداد البيانات المالية ، وذلك من خلال النظر في مؤشرات مخاطر الاستمرارية وهذه المؤشرات قد تكون مؤشرات مالية كحدوث خسائر تشغيلية ضخمة أو عدم المقدرة على سداد استحقاقات الدائنين في مواعيدها ، أو قد تكون مؤشرات تشغيلية كفقدان سوق رئيسي أو امتياز أو ترخيص أو نقص في تجهيزات مهمة فضلاً عن مؤشرات أخرى يجب أن تراعى من قبل مراقب الحسابات كعدم تطبيق متطلبات رئيسية أو قانونية أو وجود دعوى قضائية ضد الشركة والتي في حال نجاحها قد تسفر عن أحكام لا يمكن تنفيذها^(١) .

وأخيراً يجب على مراقب الحسابات دراسة مدى ملائمة تطبيق الإدارة لفرض الاستمرارية عند إعداد القوائم المالية، مع مراعاة أنه إذا كان هناك شك كبير في قدرة الشركة على الاستمرارية فإنه يتعين على المراقب حينئذ الإفصاح عن ذلك في القوائم المالية^(٢) .

د - التأكد من مدى التزام الشركة بوضع الأنظمة الداخلية بجميع أنواعها ومدى ملائمتها لوضع الشركة ومدى الالتزام بتطبيقها (الفقرة هـ / ٤) من المادة (١٤) من قواعد حوكمة الشركات المساهمة السورية لعام ٢٠٠٨

هـ - التأكد من مدى التزام الشركة بإعداد القوائم والبيانات المالية طبقاً لمعايير المحاسبة الدولية. (الفقرة هـ / ٥) من المادة (١٤) من قواعد حوكمة الشركات المساهمة السورية لعام ٢٠٠٨.

ثانياً : دور مراقب الحسابات في اكتشاف الغش في القوائم المالية والتقرير عنه : تعتبر مسؤولية مراقب الحسابات عن اكتشاف الغش في التقارير المالية والتقرير عنه ، من أكثر القضايا الجدلية التي تواجه مهنة المحاسبة والمراجعة^(٣) ، ومع ذلك فإنه بحسب معايير التدقيق الدولية يعتبر مراقب الحسابات مسؤولاً عن تخطيط وأداء عملية المراجعة على نحو يوفر تأكيد معقول (مناسب) بأن

(١) محمد مصطفى سليمان، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، مرجع سابق، صفحات (٣٠٠-٣٠١)

(٢) المعيار رقم (٥٧٠) من معايير المراجعة المصرية.

(٣) أمين السيد أحمد لطفي ، تطلعات حديثة في المراجعة ، مرجع سابق ، ص ٢٨٩

القوائم المالية خالية من أي تحريفات مادية مؤثرة سواء كان ذلك بسبب وجود الغش أو الخطأ^(١) ولا يمكن لمراقب الحسابات أن يكون مسؤولاً عن إعطاء تأكيد مطلق بأن القوائم المالية تخلو من التحريفات المادية الناجمة عن الغش أو الخطأ^(٢) وذلك نتيجة لوجود عوامل عديدة تؤثر على مقدرته على اكتشاف تلك التحريفات^(٣).

ويعتبر مراقب الحسابات في كل من سورية ومصر مسؤولاً عن إعطاء تأكيد معقول بخلو القوائم المالية للشركات المساهمة المغفلة والمدرجة في سوق المال من التحريفات بسبب وجود الغش أو الخطأ وذلك على اعتباره ملزماً بتطبيق معايير التدقيق الدولية عند قيامه بمهامه في هذا الشأن .

ثالثاً: دور مراقب الحسابات في الإبلاغ عن عدم الالتزام بالقوانين واللوائح:

يقصد من مصطلح عدم الالتزام باللوائح والقوانين حسب معايير التدقيق الدولية^(٤)، هو قيام الشركة أو أحد ممثليها أو موظفيها بعمل أو امتناع عن عمل سواء عن طريق عمدي أو غير عمدي بشكل يتعارض مع القوانين واللوائح السائدة . ولا يشمل المصطلح السابق السلوك الشخصي المخالف للوائح والقوانين الغير مرتبط بأنشطة وأعمال الشركة الذي يرتكبه أحد مديري الشركة أو أحد موظفيها ، ويقع على عاتق مجلس الإدارة مسؤولية الكشف عن الانحرافات^(٥) والتجاوزات ومنع

(١) انظر في المعيار رقم (٢٠٠) من معايير المراجعة والتأكد الدولي Available At www.ifac.org

(٢) أمين السيد أحمد لطفي ، معايير المراجعة والتأكد الدولية، الدار الجامعية ، الإسكندرية، ٢٠٠٨ ص ٢٦٣

(٣) ومن هذه العوامل على سبيل المثال: ١ - استخدام عملية الاختبار (الفحص بالعينة) في المراجعة ٢- القيود الكامنة (المتأصلة) في نظام الرقابة الداخلية كتخطي الإدارة لذلك النظام أو احتمال وجود تواطؤ ٣- حقيقة أن معظم أدلة الإثبات في عملية التدقيق والمراجعة هي أدلة مقنعة وليست حاسمة انظر في ذلك :

International standard on auditing 200, available at www.ifac.org

(٤) انظر الفقرة (٣) من معيار التدقيق الدولي رقم (٢٥٠)

(٥) انظر الفقرة (٩) من معيار التدقيق الدولي رقم (٢٥٠) وما يقابلها من الفقرة (٩) من معيار المراجعة المصري (٢٥٠) وهو الأمر الذي أكدت عليه أيضاً المادة (٩) من الفقرة (د) من قواعد حوكمة الشركات المساهمة السورية لعام

٢٠٠٨

تكرار حدوثها مستقبلاً وأن يتأكد دوماً من أن أعمال ونشاطات الشركة يتم أداؤها طبقاً للقوانين واللوائح .

ولابد من الإشارة في سياق حديثنا عن دور مراقب الحسابات في الكشف عن عدم الالتزام باللوائح والقوانين إلى وجود مجموعتين من هذه اللوائح والقوانين ، حيث تحدد المجموعة الأولى منها شكل أو محتوى القوائم المالية للشركة أو القيم التي سيتم تسجيلها أو الإفصاحات التي يتعين القيام بها في تلك القوائم ، بينما تهتم المجموعة الثانية من اللوائح والقوانين بتنظيم وبيان ما يجب أن تطبقة الشركة سواء عند إدارتها أو عند ممارستها لنشاطها أو القيام بعملياتها التشغيلية .

وبصفة عامة فإن دور مراقب الحسابات يتمثل في الكشف عن حالات عدم الالتزام بالمجموعة الأولى من اللوائح والقوانين والتي يعكس عدم الالتزام بها مباشرة على القوائم المالية^(١) ولا يمتد إلى الكشف عن حالات عدم الالتزام بالمجموعة الثانية من اللوائح والقوانين إلا إذا تم تكليفه بشكل خاص بموجب قوانين ولوائح محددة بإجراء اختبارات للكشف عن مدى الالتزام بها وتقديم تقرير منفصل عنها^(٢) .

وتكمن أهمية كشف مراقب الحسابات عن عدم الالتزام ببعض القوانين واللوائح حسب ما أوضحتها المعايير الدولية للتدقيق فيما يترتب على هذا الأمر من تأثير جوهري على الشركة قد يصل إلى حد إيقاف نشاطها أو يجعل استمرارها موضع تساؤل - كعدم التزام الشركة بمتطلبات ترخيصها - أو ما قد يترتب على مخالفة القوانين من عواقب مالية ذات اثر سلبي على أوضاع الشركة كدفع الغرامات والتعويضات^(٣)... إلخ.

(١) انظر في ذلك الفقرة (٥) من معيار التدقيق الدولي رقم (٢٥٠) www.IFAC.org

(٢) انظر في ذلك الفقرة (٧) من معيار المراجعة المصرية رقم (٢٥٠) ويقابلها نفس الفقرة من معيار التدقيق الدولي رقم (٢٥٠)

(٣) انظر الفقرة (١٦/٥) في كل من معيار التدقيق الدولي والمصري رقم (٢٥٠)



وبالنظر إلى قانون الشَّرَكَات السُّورِي نجد أن المشرِّع قد أوجب على مراقب الحسابات إذا اطلع على أي مخالفة ارتكبتها الشركة خلافاً لأحكامه أو لنظامها الأساسي أو على أي أمور مالية ذات أثر سلبي على أوضاع الشركة المالية أو الإدارية أن يبلغ ذلك خطياً إلى كل من رئيس مجلس الإدارة والوزارة وهيئة الأوراق والأسواق المالية في حال كانت الشركة مساهمة مغلقة عامة إذا لم يتم إزالة المخالفة^(١).

ووفقاً لقانون الشَّرَكَات المصري يجب على مراقب الحسابات أن يبين في تقريره الذي يتلوه أمام الجمعية العامة عند نهاية السنة المالية ما إذا كانت قد وقعت أثناء هذه السنة مخالفات لأحكام نظام الشركة أو أحكام القانون على وجه يؤثر في نشاط الشركة أو في مركزها المالي و ما إذا كانت هذه المخالفات قائمة عند إعداد الميزانية وذلك في حدود المعلومات والإيضاحات التي توافرت لديه^(٢).

وهكذا يتضح لنا مما سبق انسجام كل من القانون السُّورِي والمصري مع معايير التدقيق الدولية بشأن التزام مراقب الحسابات بالكشف والإبلاغ عن المخالفات لأحكام القانون واللوائح ذات الأثر على القوائم المالية وعلى الوضع المالي للشركة فضلاً عن التزام مراقب الحسابات في قانون الشَّرَكَات السُّورِي بالكشف والإبلاغ عن أي مخالفة سواء انعكست نتائجها على القوائم المالية والوضع المالي للشركة أم لا وذلك كله في حدود المعلومات والإيضاحات التي توافرت لديه .

رابعاً: واجب مراقب الحسابات في توصيل نتائج المراجعة عن طريق تقديم التقارير:

يسعى مراقب الحسابات من خلال عملية المراجعة التي يقوم بها إلى إبداء رأي فني محايد حول البيانات المحاسبية الناتجة عن النظام المحاسبي المولد لها ، ويتمثل ذلك في تقريره الذي يقوم

(١) انظر الفقرة الأولى من المادة (١٩١) من قانون الشَّرَكَات السُّورِي والمادة (١٤/ز) من قواعد حوكمة الشَّرَكَات

السُّورِي لعام ٢٠٠٨

(٢) انظر الفقرة (٧) من قانون الشَّرَكَات المصري رقم ١٥٩ لعام ١٩٨١ وتعديلاته.

بإعداده في نهاية عملية المراجعة^(١) ويعد هذا التقرير بمثابة المنتج النهائي لعملية المراجعة والذي تستخدمه مختلف الأطراف المستفيدة من المعلومات محل المراجعة ، سواء كانت هذه الأطراف داخل الشركة أو خارجها. لذلك نجد أن مراقب الحسابات ملزم بوضع تقرير خطي وتلاوته أمام الهيئة العامة للشركة^(٢) ويلتزم مجلس الإدارة بدوره أيضاً بتزويد هيئة الأوراق والأسواق المالية بتقرير مفتش الحسابات حول البيانات المالية ونشره في الصحف وعلى موقع الشركة في شبكة الإنترنت كما سنرى لاحقاً عند حديثنا عن الإفصاح والشفافية^(٣).

ورغم أن تقرير مراقب الحسابات عن عملية المراجعة التي أداها يتسم بالإيجاز حيث لا يتعدى سوى بضعة سطور قليلة حتى يظن البعض أنه لا يمثل أكثر من مجرد ناحية شكلية قانونية ضرورية ، إلا أنه في الواقع يتطلب عناية عظيمة ، كما أنه يعتبر نتاج استكمال عملية مراجعة مهنية دقيقة وطويلة^(٤).

وعليه سنبيّن ماهية تقرير مراقب الحسابات من خلال تعريفه وبيان خصائصه ومعايير إعداده وبنوده ، ومن ثمّ بيان مشتملاته وأنواعه.

١ - ماهية تقرير مراقب الحسابات : وسنعرض لماهية تقرير مراقب الحسابات من خلال تعريفه وبيان خصائصه ومعايير إعداده وبنوده .

أ - تعريف تقرير مراقب الحسابات:

(١) محمد مصطفى سليمان، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، مرجع سابق، ص ١٩

(٢) انظر المادة (١٨٨) من قانون الشركات السوري رقم ٢٩ لعام ٢٠١١

(٣) انظر المادة (٧، ١٠) من نظام وتعليمات الإفصاح للجهات الخاضعة لأشراف هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية لعام ٢٠٠٦

(٤) محمد مصطفى سليمان ، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات ، مرجع سابق ، ص ٢٨١

يعرف تقرير مراقب الحسابات بصفة عامة بأنه المنتج النهائي لعملية مراجعة القوائم المالية السنوية للشركة وهو وسيلة أو أداة لتوصيل الرأي الفني المحايد لمراقب الحسابات على القوائم المالية محل أو مجال المراجعة الخارجية^(١).

ب - خصائص تقرير مراقب الحسابات:

تنسم تقارير مراقب الحسابات بجملة من الخصائص ويمكن إيجازها فيما يلي :

- يعتبر تقرير مراقب الحسابات وسيلة الاتصال الرئيسية بينه وبين مختلف المستخدمين من أصحاب المصلحة في الشركة.
- من الضروري إعداده في وقت مبكر بعد إقفال حسابات الشركة كلما كان ذلك ممكناً.
- يجب أن يكون التقرير منظماً ومعرضاً بطريقة سليمة وبنطوي على الخصائص الهامة والمعبرة والمفيدة.
- لا ينبغي أن يشمل التقرير على أي ملاحظات غامضة، إنما يجب أن تكون العبارات مختصرة وشاملة.
- أن تكون جميع العبارات الواردة في التقرير حقيقية ومدعمة بأوراق المراجعة التي يحتفظ بها ومعرضة بطريقة تمنع أي تأويل أو تحريف غير مقصود^(٢).

ج-معايير إعداد تقرير مراقب الحسابات:

يعتبر تقرير مراقب الحسابات بالنسبة لكثير من مستخدمي القوائم المالية الدليل الوحيد على القيام بعملية المراجعة ، ولذلك فمن المهم جداً إعداد هذا التقرير بطريقة مهنية وتطبيقاً لذلك فقد أصدر

(١) عبد الوهاب على وشحاته السيد شحاته ، أصول المراجعة الخارجية ، مرجع سابق ، ص ٣٤٧

(٢) محمد مصطفى سليمان ، نفس المرجع ، ص ٢٨٣

المعهد الأمريكي للمحاسبين أربعة معايير نالت قبولاً عالمياً وأصبحت متعارف عليها في إعداد تقرير مراقب الحسابات ويمكن عرضها بإيجاز على النحو التالي:

- **مقياس صدق وعدالة عرض القوائم المالية :** ويعني هذا المعيار أن تقرير مراقب الحسابات يجب أن يبين ما إذا كانت القوائم المالية قد تمّ إعدادها طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
- **ظروف عدم الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية :** ويعني هذا المعيار أن على مراقب الحسابات أن يبين ما إذا كانت هذه المبادئ المحاسبية قد طبقت في الفترة المحاسبية الحالية بنفس الطريقة التي اتبعت في الفترة المحاسبية السابقة ، والهدف من هذا المعيار هو التأكيد بأن قابلية القوائم المالية للمقارنة بين الفترات المختلفة لم تتأثر تأثيراً جوهرياً بالتغير في المبادئ المحاسبية أو بطريقة مناسبة في تقريره.
- **كفاية الإفصاح في القوائم المالية :** وهو ما يعني أن الإفصاح الوارد في القوائم المالية يعتبر كافياً ومناسباً ما لم يرد في التقرير ما يشير إلى خلاف ذلك.
- **معيّار وحدة الرأي :** بمعنى أن تقرير مراقب الحسابات يجب أن يتضمن رأيه عن القوائم المالية كوحدة واحدة أو امتناعه عن إبداء الرأي في الحالات التي يتعذر فيها ذلك، وفي هذه الحالة الأخيرة يجب أن يتضمن التقرير أسباب الامتناع عن إبداء الرأي^(١).

د-بنود تقرير مراقب الحسابات:

يجب أن يتضمن تقرير مراقب الحسابات وعلى اختلاف أنواع التقارير التي يصدرها مجموعة من البنود أو العناصر الرئيسية وهي عنوان التقرير والموجه إليهم أو المخاطبون بالتقرير واسم

(١) محمد سامي راضي، مبادئ وأسس المراجعة، مرجع سابق، ص ١٤٩ وأيضاً عبد الوهاب نصر علي وشحاته السيد شحاته، أصول المراجعة الخارجية، مرجع سابق، ص ٣٥٠

وعنوان التقرير وفقرة المقدمة وفقرة النطاق وفقرة الرأي فضلاً عن اسم المراقب وعنوانه وتاريخ التقرير^(١).

وعليه فإن كل تقرير من تقارير مراقب الحسابات يجب أن يحتوي العناصر السابقة الذكر، إلا أن هناك أوجه اختلاف بين التقارير تتجسد في فقرتي النطاق والرأي المعبر فيه عن نتيجة التقرير حيث أن لكل نطاق محدد ونتيجة خاصة به إضافة لوجود فقرات أخرى خاصة في التقرير الذي يمتنع فيه المراقب عن إبداء الرأي^(٢).

٢-أنواع تقارير مراقب الحسابات: يمكن تصنيف التقارير التي يقدمها مراقب الحسابات إلى نوعين رئيسيين هما تقارير مراقب الحسابات العامة وتقارير مراقب الحسابات الخاصة وذلك على النحو التالي:

أ-التقارير العامة لمراقب الحسابات: وهي التقارير التي يقدمها مراقب الحسابات للجمعية العامة للشركة بمناسبة دور انعقادها السنوي والتي تعد بمثابة بيان عن مهمته خلال السنة المالية المنتهية^(٣). وتقسم هذه التقارير حسب معايير التدقيق الدولية ومعايير المراجعة المصرية وما جاء في قواعد حوكمة الشركات المساهمة وقانون الشركات السوري^(٤) إلى أربعة أنواع على النحو التالي:

(١) انظر البند رقم (٥) من معيار التدقيق الدولي رقم (٧٠٠) والبند رقم (١٧) من معيار المراجعة المصرية رقم (٧٠٠) حيث يحتوي ضمن فقرة الافتتاحية أو المقدمة على بند مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية ومسئولية مراقب الحسابات فضلاً عن احتوائه على بند إضافي باسم أي متطلبات إلزامية أخرى.

(٢) محمد مصطفى سليمان، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، مرجع سابق، ص ٢٨٨

(٣) حمد الله محمد حمد الله، مراقب الحسابات، مرجع سابق، ص ٨٥

(٤) البند (٢٩) من معيار التدقيق الدولي (٧٠٠) والبند (٣٩) من معيار المراجعة المصرية (٧٠٠) والبنود (١٤١٣١٢) من معيار المراجعة المصرية رقم (٧٠١)، وأيضاً المادة (١٨٨) من قانون الشركات السوري رقم ٢٩ لعام ٢٠١١ والمادة (١٤) الفقرة (هـ) من قواعد حوكمة الشركات المساهمة السورية لعام ٢٠٠٨

النوع الأول: تقرير مراقب الحسابات النظيف أو الخالي من التحفظات Unqualified report: ويعد تقرير مراقب الحسابات النظيف الأكثر انتشاراً من بين باقي التقارير والنتيجة المعتادة لمعظم عمليات المراجعة التي يقوم بها، ويجب على مراقب الحسابات إبداء رأي نظيف أو غير متحفظ في حالة استنتاجه بأن البيانات المالية تعبر بصورة حقيقية وعادلة (أو تمثل بعدالة من كافة النواحي الجوهرية) المركز المالي للشركة ونتاج أعمالها وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهية^(١).

ويلحق بهذا النوع من التقارير ما يسمى بتقرير مراقب الحسابات النظيف أو غير المتحفظ مع فقرة توكيدية أولفت انتباه الأمر ما دون أن يكون لهذه الفقرة الإضافية التوكيدية أي أثر على رأي مراقب الحسابات. وتهدف هذه الفقرة التوكيدية إلى إلقاء الضوء على أمر يؤثر على البيانات المالية حيث يتم إدراج هذه الفقرة بشكل منفصل عن فقرة رأي المراقب ليتم شرح هذا الأمر. ومن الأمثلة على ذلك الإشارة لأمر جوهري يتعلق باستمرارية الشركة أو وجود حالة من حالات عدم التأكد كوجود دعوى قضائية مقامة ضد الشركة لم تحسم نتائجها بعد، كذلك قد تستخدم الفقرة التوكيدية للإشارة إلى وجود مسؤوليات ومتطلبات قانونية إضافية غابتها تقديم إسهاب أو تفسير إضافي لبعض مسؤوليات مراقب الحسابات عند مراجعة القوائم المالية أو يكون الغاية من هذه المتطلبات القانونية الطلب من مراقب الحسابات القيام بإجراءات محددة إضافية أو إبداء الرأي في أمور محددة إضافية^(٢).

وطبقاً لأحكام قانون الشركات السوري يجب أن يتضمن تقرير مراقب الحسابات المقدم للهيئة العامة للشركة بالإضافة للرأي في البيانات المالية ما يلي:

١- مدى حصوله على جميع المعلومات والوثائق التي طلبها في سبيل القيام بمهمته أو بيان بما وجده من صعوبات أو معوقات في الحصول على تلك المعلومات.

(١) البند رقم (٢٧) من معيار التدقيق الدولي رقم (٧٠٠)

(٢) انظر معيار المراجعة المصري رقم (٧٠٠) البند (٤٥ إلى ٤٩) ومعيار التدقيق الدولي (٧٠٠) البند (٣٠ إلى ٣٥).

٢- أن الشركة تمسك حسابات وسجلات ومستندات منتظمة وأن بياناتها المالية معدة وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية وتظهر المركز المالي للشركة ونتائج أعمالها وتدفعاتها النقدية بصورة عادلة، وأن الميزانية والبيانات المالية متفقة مع القيود والدفاتر.

٣- المخالفات لأحكام قانون الشركات أو النظام الأساسي للشركة التي حصلت خلال السنة المالية موضوع التدقيق والتي من شأنها أن تؤثر بشكل جوهري على نتائج أعمال الشركة ووضعها المالي.

٤- مدى مقدرة الشركة على الاستمرار في مزاولة أعمالها بشكل مستقل عما أبداه مجلس الإدارة بهذا الخصوص^(١).

بالإضافة لما سبق يجب أن يتضمن تقرير مفتش حسابات الشركة المساهمة المغفلة العامة الخاضعة لهيئة الأوراق والأسواق المالية السورية، المرفق مع النتائج النهائية للسنة المالية والمقدم لهيئة الأوراق والأسواق المالية التأكيدات التالية :

- تأكيد مسؤولية مجلس الإدارة الشركة عن إعداد البيانات المالية.
- تأكيد التزام الشركة بأحكام ومتطلبات قانون الشركات وكذلك تأكيد التزامها بنظام الإفصاح وما يرتبط به من تعديلات وقرارات وتعليمات صادرة عن هيئة الأوراق والأسواق المالية.

٣- ذكر أي تحفظات على الحسابات مع توضيح أثر هذه التحفظات على الأرقام الواردة بالقوائم المالية للشركة^(٢) فضلاً عما سبق يجب أن يتضمن تقرير مفتش الحسابات كجزء من إجراءات المراجعة، الإشارة إلى أية أمور ذات أهمية مثل :

(١) المادة (١٨٨) من قانون الشركات السوري والمادة (١٠٦) من قانون الشركات المصري رقم ٥٩ لعام ١٩٨١.

(٢) المادة الثامنة من نظام وتعليمات الإفصاح للجهات الخاضعة لإشراف هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية لعام

- مدى ملائمة وفاعلية أنظمة الرقابة الداخلية المعمول بها بالشركة
- مدى التزام الشركة بوضع الأنظمة الداخلية بجميع أنواعها ومدى ملائمتها لوضع الشركة ومدى الالتزام بتطبيقها^(١).

هكذا نجد أن تقرير مراقب الحسابات العام لا يقتصر على بيان الرأي في البيانات المالية فحسب بل يشمل أيضاً فقرات تالية لفقرة بيان الرأي تدعى فقرات تأكيدية يكون هدفها إما إلقاء الضوء على أمر جوهري يؤثر على البيانات المالية أو تستخدم للإشارة إلى وجود مسؤوليات ومتطلبات قانونية أخرى^(٢).

النوع الثاني: تقرير مراقب الحسابات المتحفظ (Qualified opinion report): في حالات معينة يجد مراقب الحسابات نفسه غير قادراً على إبداء رأي غير متحفظ ، وفي مثل هذه الحالات يكون مراقب الحسابات مقتنعاً أن البيانات المالية ككل صادقة ما عدا أثر هذه الحالات والظروف عليها في الحاضر والمستقبل^(٣)، وعليه فإن مراقب الحسابات ملزم بإبداء الرأي متحفظ في الحالات التالية:

(١) تجنباً للإطالة أثرنا عدم تكرار ذكر بعض المتطلبات القانونية الإضافية التي يتعين على مراقب الحسابات الإشارة إليها في تقريره والتي ردها المشرع في عدة مواضع مختلفة سواء في المادة ١٨٨ من قانون الشركات أو المادة ٧ و٨ من نظام وتعليمات الإفصاح أو في المادة (١٤) من قواعد حوكمة الشركات المساهمة وكمثال على ذلك ترديد المشروع واجب مراقب الحسابات بأن يضمن تقريره تأكيداً بالتزام الشركة بإعداد القوائم المالية طبقاً لمعايير المحاسبة الدولية.

(٢) وهذا الأمر منتقد من قبل جانب من الفقه حيث يرى أنه الأفضل أن تتم الإشارة إلى هذه المتطلبات في تقرير مراجعة مطوّل وليس تقرير مراقب الحسابات النموذجي أو النمطي انظر في ذلك عبد الوهاب نصر علي وشحاته السيد شحاته، أصول المراجعة الخارجية، مرجع سابق ص ٣٦١

(٣) نفس المرجع السابق ص ٣٧٠

- عندما توجد قيود على نظافة عمله لا تستدعي من وجهة نظره الامتناع عن إبداء الرأي وكمثال على ذلك عندما تتضمن شروط التكليف بالتدقيق شرطاً بعدم قيام مراقب الحسابات بتنفيذ أحد إجراءات التدقيق التي يراها ضرورية.
 - عندما يوجد خلاف بينه وبين الإدارة حول إمكانية قبول السياسات المحاسبية التي اتبعتها الإدارة، أو طرق تطبيقها أو كفاية الإفصاح في القوائم المالية، وكان من وجهة نظره أن هذا الخلاف لا يستدعي إبداء رأي معاكس أو الامتناع عن إبداء الرأي^(١).
- وتجدر الإشارة إلى أن تقرير مراقب الحسابات المتحفظ يمكن أن تضاف إليه الفقرة التوكيدية أو فقرة لفت الانتباه بعد فقرة الرأي مباشرة وذلك في حال وجود أمر جوهري يؤثر على البيانات المالية أو وجود مسؤوليات ومتطلبات قانونية إضافية تماماً على النحو الذي بيناه عند الحديث عن تقرير مراقب الحسابات النظيف أو غير محتفظ.

النوع الثالث: التقرير برأي معاكس (Adverse opinion audit report): يُبدي مراقب الحسابات رأياً عكسياً بعد قيامه بأداء أعمال المراجعة وذلك في الحالات التالية:

- عندما يستنتج مراقب الحسابات أن البيانات المالية تتسم بالتحريف والتضليل على نحو جوهري ، وأنها لا تعبر بعدالة عن المركز المالي للشركة ونتائج أعمالها وتدفعاتها النقدية وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية^(٢).
- إذا كان الخلاف بينه وبين إدارة الشركة بشأن السياسة المحاسبية المختارة أو طرق تطبيقها أو مدى كفاية الإفصاح كبيراً ومؤثراً على البيانات المالية بحيث يرى أن مجرد التحفظ في التقرير وحده ليس كافياً للإفصاح عن طبيعة الانحراف أو النقصان في البيانات المالية^(٣).

(١) انظر البند رقم (٤٥، ٤٦) من معيار التدقيق الدولي رقم (٧٠٠).

(٢) محمد مصطفى سليمان ، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، مرجع سابق ص ٢٩٣.

(٣) انظر البند (٣٩) من معيار التدقيق الدولي رقم (٧٠٠).

ويصدق على تقرير المراقب المعاكس ما سبق أن أوضحناه بشأن إمكانية إضافة الفقرة التوكيدية على كل من تقريرى مراقب الحسابات المتحفظ والغير متحفظ.

النوع الرابع : التقرير مع الامتناع عن إبداء الرأي (Audit report with disclaimer of opinion): يجب على مراقب الحسابات أن يمتنع عن إبداء الرأي عندما يكون الأثر المحتمل للقيود المفروضة من قبل إدارة الشركة أو نتيجة للظروف على نطاق التدقيق جوهري وشامل لدرجة لا يتمكن مراقب الحسابات معها من الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة وبالتالي يجد نفسه غير قادر على إبداء رأيه حول البيانات المالية^(١) أو إذا فقد مراقب الحسابات استقلاله في علاقته مع الشركة أو إذا وجد نفسه غير قادر على تقييم فرص استمراريتها^(٢). ولا مجال في هذا النوع من التقارير لإضافة الفقرة التوكيدية لأمر ما أو للفت الانتباه في حال وجود متطلبات قانونية أخرى على عاتق المراقب ، لأن وجود هذه الفقرة مرتبط بأداء عملية المراجعة وهي لم تتم أصلاً.

وتجدر الإشارة إلى أنه يجب على مراقب الحسابات إذا تحفظ أو أبدى رأياً معاكساً أو امتنع عن إبداء الرأي في تقريره حول البيانات المالية أن يبين أسباب ذلك بوضوح وأن يبين آثار هذه الأسباب على هذه البيانات وإعلام هيئة الأوراق والأسواق المالية بذلك، وعلى الشركة المعنية تزويد الهيئة خطياً برأيها حول تقرير مراقب الحسابات المشار إليه خلال أسبوعين من تاريخ استلامها لذلك التقرير^(٣).

ب-التقارير الخاصة لمراقب الحسابات: يقصد بالتقارير الخاصة تلك التقارير التي يلتزم مراقب الحسابات بتقديمها في مناسبات خاصة حددها المشرع وتعد هذه التقارير جزءاً لا يتجزأ من مهمته

(١) انظر البند (٣٨) من معيار التدقيق الدولي رقم (٧٠٠).

(٢) عبد الوهاب نصر علي وشحاته السيد شحاته، أصول المراجعة الخارجية، مرجع سابق، ص ٣٧٩.

(٣) انظر الفقرة (هـ) من المادة (٨) من نظام وتعليمات الإفصاح للشركات الخاضعة لهيئة الأوراق والأسواق المالية

السورية لعام ٢٠٠٦

الرقابية على الشركة وهذه التقارير تتعلق بأمر محددة نص عليها المشرع وتقدم بشكل مستقل عن التقرير العام^(١)، ومن الأمثلة عليها :

١- **تخفيض رأس مال الشركة:** حيث يجب أن يرفق طلب التصديق على تعديل النظام الأساسي للشركة المتضمن تخفيض رأسمالها والمقدم إلى وزارة الاقتصاد والتجارة بتقرير صادر عن مراقب الحسابات يتضمن لائحة بأسماء دائني الشركة ومقدار دين كل منهم وعناوينهم وشهادة منه تفيد بأن تخفيض رأس المال لا يمس حقوق الدائنين^(٢).

٢- **تقرير مراقب الحسابات عن مشروع عقد اندماج الشركة:** حيث يجب على مراقب الحسابات في كل شركة مندمجة أن يعد تقريراً عن الأسلوب الذي سيتم به الاندماج على أن يتضمن هذا التقرير بصفة خاصة المقابل الذي ستحصل عليه الشركة المندمجة ويجب أن يكون هذا التقرير معداً ومودعاً بمركز كل شركة قبل اجتماع الجمعية العامة غير العادية بخمسة عشر يوماً على الأقل للنظر في مشروع عقد الاندماج ويجوز لكل مساهم الحصول على نسخة منه^(٣).

٣- **تقديم مراقب الحسابات تقريراً عن إصدار السندات:** حيث لا يجوز إصدار السندات إلا بقرار من الجمعية العامة للشركة بناء على اقتراح مجلس الإدارة مرفقاً به تقرير من مراقب الحسابات يتضمن الشروط التي تصدر بها السندات^(٤).

د- **تقرير مراقب الحسابات عن مدى التزام الشركة بمبادئ الحوكمة:** يجب على مراقب الحسابات أن يسلم نسخة من تقريره على التقرير الذي تعده الشركة عن مدى التزامها بمبادئ الحوكمة إلى

(١) سلامة عبد الصانع أمين علم الدين ، دور الرقابة في حوكمة الشركات ، مرجع سابق ، ص ٢٩١ وأيضاً حمد الله

محمد حمد الله مراقب الحسابات ، مرجع سابق ، ص ٦٣

(٢) انظر الفقرة (١) من المادة (١٠٥) من قانون الشركات السوري رقم ٢٩ لعام ٢٠١١

(٣) انظر المادة (٢٩١) من اللائحة التنفيذية لقانون الشركات المصرية رقم ١٥٩ لعام ١٩٨١ وتعديلاته.

(٤) انظر المادة (١٦٢ و١٦١) من اللائحة التنفيذية لقانون الشركات المصري رقم ١٥٩ لعام ١٩٨١ وتعديلاته.

الجهة الإدارية المختصة طبقاً لقواعد الحوكمة والإفصاح المعمول بها ويقدم هذا التقرير أيضاً إلى الجمعية العامة للمساهمين^(١).

وكأثر من آثار الانعكاسات الحديثة لحوكمة الشركات على عمل مراقب الحسابات أصبح على المراقب إعداد تقرير مستقل عن تقرير الإدارة عن مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية للشركة عن سنة المراجعة وذلك بموجب المعيار رقم (٢) والصادر عن مجلس الإشراف المحاسبي على الشركات المساهمة في الولايات المتحدة^(٢).

وفضلاً عما سبق يرى جانب من الفقه^(٣) أن مراقب الحسابات قد يقدم تقريراً منفصلاً عن مراجعة نظم إدارة المخاطرة مرفقاً مع تقريره التقليدي إلى الجمعية العامة للشركة.

الخاتمة

وفي نهاية بحثنا هذا " دور مراقب الحسابات من منظور حوكمة الشركات " ومن خلال دراسة كافة النصوص القانونية و اللوائح التنظيمية في سورية ذات الصلة بموضوع البحث ، وتحليلها ومقارنتها مع ما تُقرُّه المبادئ الدولية لحوكمة الشركات ؛ يمكننا الإجابة عن مشكلة البحث الرئيسية التي عرضناها في مقدمة هذا البحث والتي تدور حول معرفة مدى توافق وأتساق قواعد حوكمة

(١) انظر البند (٦/٤/٢) من الدليل المصري لحوكمة الشركات لعام ٢٠١٦ وأيضاً المادة (٥) من دليل تطبيق القواعد التنفيذية لحوكمة الشركات المعاملة في مجال الأوراق المالية وغير المقيدة بالبورصة لعام ٢٠٠٧، وأيضاً المادة (٨) الفقرة (أ/ البند ٣) والمادة (٩) الفقرة (أ) من نظام وتعليمات الإفصاح للجهات الخاضعة لإشراف هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية لعام ٢٠٠٦

(٢) عصمت أنور صحصاح ، المراجعة وحوكمة البنوك ، مرجع سابق ، ص ١٠٦

(٣) عبد الحميد عبد المنعم عقده، المراجعة وإدارة المخاطر في ظل الحوكمة، كلية التجارة جامعة الإسكندرية الجزء الأول ، ٢٠٠٥ ، ص ٦٣ ، أشار إليه عصمت أنور صحصاح، نفس المرجع، ص ١٠٥.

الشركات المساهمة السُوريَّة بشأن مراقب الحسابات مع ما تُقرُّه وتنص عليه المعايير والمبادئ الدولية لحوكمة الشركات الصادرة عن مجموعة العشرين \ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية لعام ٢٠١٥ والمؤسسات والمنظمات الدولية الأخرى ذات الشأن .

ونستطيع القول أن القانون السوري في وضعه الحالي قد تبنَّى بالفعل المعايير والمبادئ الدولية لحوكمة الشركات المتصلة بمراقب الحسابات ، وأن النصوص القانونية واللوائح التنظيمية ذات الصلة تتسق تماماً مع تلك المعايير

حيث اتضح لنا أن المشرِّع السُّوري قد أكد على ما تضمنته المبادئ الدولية لحوكمة الشركات بشأن ضمان توفر مؤهلات معينة في مراقب الحسابات من حيث الكفاءة والاستقلال وذلك على نحو يمكنه من ممارسة دوره بمهارة عالية مع ضمان عدم تأثره بأي ضغوط قد تمارس عليه ولإبعاده عن أي شبهة للتواطؤ أو تفضيل مصالحه الخاصة على حساب الشركة والمساهمين وأصحاب المصالح الآخرين وبما يضر بمصالحهم فيها.

كما اتضح لنا مدى اتساع الدور الذي يلعبه مراقب الحسابات في حياة الشركة من منظور حوكمة الشركات وأنه يعتبر أحد أهم أصحاب الأدوار بها سواء من خلال نهوضه بمهمته التقليدية بتدقيق حسابات الشركة ومراقبة سير أعمالها ، أو من خلال نهوضه بمهام جديدة فُرضت عليه بموجب النظام القانوني لحوكمة الشركات وذلك وفقاً لمعايير التدقيق الدولية الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) بحيث يمكن القول إنه لا يوجد عمل واحد في حياة الشركة إلا وسي تدخل مراقب الحسابات من الآن وصاعداً في شأنه^(١).

(١) حمد الله محمد حمد الله، مراقب الحسابات، مرجع سابق، ص ٧٠.

مراجع البحث

- د. أحمد عادل أبو زيد ، حوكمة مراقب الحسابات في الشركات المساهمة المقيدة في البورصة رسالة دكتوراه ، جامعة القاهرة ، كلية الحقوق ، ٢٠١٦
- د. أمين السيد أحمد لطفي ، تطلعات حديثة في المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية ، الطبعة الأولى ٢٠١٣
- د. أمين السيد أحمد لطفي ، معايير المراجعة والتأكد الدولية ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ٢٠٠٨
- د. جاك الحكيم ، الشَّرَكَات التجارية ، منشورات جامعة دمشق ، كلية الحقوق ، ٢٠١١/٢٠١٠
- د. جمال مكناس ، الشركة المساهمة ، الجامعة الافتراضية السورية ، بدون سنة نشر ، الكتاب متوفر بصيغة الكترونية على موقع الجامعة : <https://svuonline.org>
- د. حمد الله محمد حمد الله، مراقب الحسابات ، كلية الحقوق ، جامعة أسيوط، ١٩٩١
- د. سامي محمد عليان الخرايشة، حوكمة شركات المساهمة المدرجة في البورصة ، رسالة دكتوراه جامعة القاهرة ، كلية الحقوق ، ٢٠١٢
- د. سلامة عبد الصانع أمين علم الدين، دور الرقابة في حوكمة الشَّرَكَات، دار النهضة العربية ٢٠١٦
- د. سميحة القليوبي، الشَّرَكَات التجارية، دار النهضة العربية ، القاهرة ، الطبعة الخامسة ٢٠١١
- د. عبد الحميد عبد المنعم عقده، المراجعة وإدارة المخاطر في ظل الحوكمة ، كلية التجارة جامعة الإسكندرية الجزء الأول ، ٢٠٠٥
- د. عبد الوهاب نصر علي وشحاته السيد شحاته ، أصول المراجعة الخارجية ، دار التعليم الجامعي الإسكندرية ٢٠١٦

- د. عصمت أنور صحصاح، المراجعة وحوكمة البنوك ، دار النشر للجامعات ، القاهرة طبعة أولى ٢٠١٤
- د. علي سيد قاسم ، مراقب الحسابات دراسة قانونية مقارنة لدور مراقب الحسابات في شركة المساهمة ، دار الفكر العربي ، ١٩٩١
- د. عمار حبيب جهلول آل علي خان ، النظام القانوني لحوكمة الشركات ، رسالة دكتوراه كلية الحقوق ، جامعة النهريين ، العراق ، دار الكتب القانونية ، مصر ، ٢٠١١
- د. فادي توكل، دور مراقبي الحسابات لحماية المساهمين في شركات المساهمة ، دار النهضة العربية ٢٠١٣
- الكتاب الدوري رقم (٥) الصادر عن الهيئة العامة للرقابة المالية بشأن تعاهد الشركات الخاضعة لرقابة الهيئة مع مراقبي الحسابات لدى الهيئة العامة ٢٠١٠.
- مبادئ الإشراف على مدققي الحسابات الصادرة عن المنظمة الدولية للجان الأوراق المالية لعام ٢٠٠٢: principles for auditor oversight, available at: www.iosco.org.
- د. محمد سامي راضي ، مبادئ وأسس المراجعة ، دار التعليم الجامعي ، الإسكندرية ، ٢٠١٧
- د. محمد عبد الفتاح العشماوي ، التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات ، بحث منشور من قبل المنظمة العربية للتنمية الإدارية ضمن كتاب مبادئ وممارسات حوكمة الشركات القاهرة ٢٠٠٩
- د. محمد مصطفى سليمان ، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات ، الدار الجامعية الإسكندرية ٢٠١٤
- موقع الاتحاد الدولي للمحاسبين على الإنترنت www.IFac.org/about-ifac
- موقع الهيئة العامة للرقابة المالية المصرية www.efsa.gov.eg
- د. هاني صلاح سري الدين ، الشركات التجارية الخاصة في القانون المصري ، دار النهضة العربية ٢٠٠٢
- د. وائل سيد حنفي السيد ، تفعيل دور المراجعين الخارجيين والداخليين ولجان المراجعة في الشركات ، بحث مقدم للجمعية المصرية لحوكمة الشركات ، ٢٠١٠
- G20/OECD, principles of corporate governance 2015 International standard on auditing , available at www.lfac.org
- ٢٠٠٦ Markstamp,link letters,practical company law, supra.
- principles of auditor independence and the role of corporate governance in monitoring an auditors independence, available at www.iosco.org