

المسؤولية المدنية لمدقق الحسابات في شركة المساهمة العامة

د. أحمد محمود المساعدة

كلية العلوم الإدارية والإنسانية

جامعة المجمعة - المملكة العربية السعودية

ملخص يهدف هذا البحث إلى بيان المسؤولية المدنية لمدقق الحسابات في الشركة المساهمة العامة في ضوء أحكام قانون الشركات الأردني رقم 27 لسنة 1997 وتعديلاته. ومما يلفت الانتباه، أن هذا الموضوع لا يزال يحتفظ بقدر كبير من بريقه، بما أثاره - ولا يزال - من ثراء في الفقه، وما طرأ عليه من تطور سواء في التشريع المقارن، وكذا في أحكام القضاء، ولعل هذا ما يفسر محاولات الفقه المضنية للتوصل إلى أكثر الحلول عدالة لهذه المشكلة. ولتحقيق هدف هذه الدراسة قام الباحث بمعالجة هذا موضوع من خلال بيان الوضع القانوني لمدقق الحسابات في الشركة المساهمة العامة أولاً، وبيان أساس مسؤولية مدقق الحسابات ثانياً، وكذلك حالات مسؤولية مدقق الحسابات ثالثاً، وفي الختام، نبين أهم النتائج والتوصيات التي تم الوصول إليها. وهذا ما خلصت إليه الدراسة حيث انتهت إلى رصد عديد من الملاحظات والمآخذ على النصوص التشريعية التي تعالج هذه المسؤولية، ومن ثم عمدت إلى محاولة التوفيق بينها، وقد كان لأحكام القضاء أثر جوهري في تكريس أسس وقواعد هذه المسؤولية على نحو ما جاء مفصلاً بهذه الدراسة .

Abstract

This research aims to the statement of the civil liability of auditors in public shareholding company in the Jordanian Companies Act No. 27 of 1997, and its amendments. It draws attention That this subject Still retains a great deal of its luster Including raised – and Still - Of the wealth of jurisprudence Thereto, and the evolution of Whether in Comparative Legislation, As well as in jurisprudence. Perhaps this explains principles of strenuous attempts. To achieve the objective of this study the researcher addresses this topics through the three sections where the legal status of the auditor in the public shareholding company in the first, and the statement of the basis of the responsibility of the auditor in the second, as well as cases of the responsibility of the auditor in Section III. In conclusion, he shows the most important findings and recommendations that link them. This is the conclusion of the study, Where they left off to monitor the many Of observations and the drawbacks of the legislative texts, That address this responsibility, And then proceeded to try to reconcile them It was the provisions of the judiciary, The impact of substantial In establishing the bases and rules of this responsibility As stated in detail in this study.

مقدمة

تظهر أهمية التدقيق في الحياة الاقتصادية، لا سيما وأنه من المواضيع التي طرحت في جميع أنحاء العالم، على اعتبار أن تقرير المدقق يأتي في نهاية المراحل المحاسبية للمؤسسة أو الشركة التي يقوم بتدقيقها، إذ يعطي ملخصاً كاملاً عن نشاط معين خلال فترة زمنية معينة.

نظراً للتطور المتزايد والمستمر في العمليات المالية وحجمها في ظل القوانين والأنظمة والمعايير المحلية، والدولية المتبعة حالياً، والتي باتت تنسم بمستويات مختلفة من التعقيد والصرامة، إذ أصبح لزاماً اليوم على أعضاء مجالس إدارة الشركات العاملة في مختلف المجالات وأعضاء جهازها الإداري انتباهاً أكثر وحرصاً متزايداً على ضبط نشاطاتها، إذ تفرض عليهم معايير وضوابط أكثر دقة.

ولما لهذه الشركات من أهمية كبرى، فإن المشرع الأردني ألزم الهيئة العامة لكل من الشركات المساهمة العامة وشركة التوصية بالأسهم على انتخاب مدقق حسابات، أو أكثر.

وإذا كان تحليل موقف النظام القانوني الوطني- وفي حالتنا النظام القانوني الأردني- بشأن موضوع ما يحقق قدراً طيباً من الإحاطة بمسائل البحث، فإنه ليس من شك في أن مقارنة الحلول والأحكام بما هو مقرر بنظام قانوني آخر يحقق عمقاً آخر ليس مرده فكرة المقارنة بذاتها بل مرده ما تتيحه المقارنة من قدرة أكثر على إبداء الرأي في حلول النظام القانوني الوطني مدار البحث.

ويرجع ذلك في الأساس، إلى الطابع الفني لعمل مدقق الحسابات، وما ينبني على ذلك من عدم ملائمة معالجة مشكلاته في إطار قواعد تفسير ضيقة، وضرورة تناوله بقدر كبير من النظر والتحليل بما يضمن ترسيخ مبدأ مرونة أحكامه بما يتوافق مع ما يجد من مشكلات قانونية لممارسة هذا النشاط المهني.

مشكلة الدراسة:

تتمثل مشكلة الدراسة وعناصرها الرئيسة في تحديد بيان المسؤولية المدنية لمدقق الحسابات في الشركة المساهمة العامة، وذلك من خلال بيان طبيعة وأساس هذه المسؤولية، ونطاقها، والحالات التي تثير المسؤولية، وأحكامها من حيث إجراءات مساءلة مدقق الحسابات، والجهات التي تقف خصماً لمدقق الحسابات عند تقصيره بالقيام بواجباته، وذلك في نطاق ما هو مقرر في القانون الأردني، وبعض أحكام

ونصوص التشريع المقارن، وكذلك أحكام القضاء موضوع الدراسة، وذلك من خلال الإجابة على الأسئلة البحثية التالية:

- 1- هل نُظمت المسؤولية المدنية لمدقق الحسابات في الشركة المساهمة العامة بموجب نصوص قانونية تم تحديدها في قانون الشركات الأردني، أم أن ذات القانون جاء خالياً من النص على تلك المسؤولية؟
- 2- ما هو الأساس القانوني لمسؤولية مدقق الحسابات في الشركة المساهمة العامة، وهل جاءت هذه المسؤولية بصورة عقدية أم بصورة تقصيرية؟
- 3- ما هو الوضع القانوني لمدقق الحسابات في الشركة المساهمة العامة وفقاً لראى الفقه وبعض أحكام القضاء وكذا القوانين المقارنة؟
- 4- ما هي حالات مسؤولية مدقق الحسابات تجاه العملاء والغير؟

هدف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف البحثية الأساسية التالية:

1. تحديد أساس مسؤولية مدقق الحسابات فيما إذا كان وكيلاً عن الشركة، أو عن المساهمين أو عضواً في الشركة، أم أن أساس مسؤوليته يتوافق مع طبيعة الوكالة بمعناها الوارد بالقانون المدني الأردني.
2. التعرف على نطاق امتداد مسؤولية مدقق الحسابات فيما إذا كان قوامها المسؤولية العقدية أم المسؤولية التقصيرية عن كل ضرر يلحقه بالمساهمين أو الغير من أصحاب الحقوق تجاه الشركة.
3. التعرف على الحالات التي تتبع مسؤولية مدقق الحسابات، وفي الواقع العملي ثمة تعدد في حالات المسؤولية، كمسؤوليته تجاه العملاء ومسؤوليته عن أعمال مساعديه.

أهمية الدراسة:

تكمن أهمية هذه الدراسة من ذات الأهمية التي تحظى بها الشركات المساهمة العامة، كون هذه الشركات، تتبع أدوات تتيج لها تجميع اكبر قدر من رؤوس الأموال لتولي المشروعات الضخمة صناعية كانت أو تجارية، وما أظهرته خسائر كبرى الشركات العالمية من آثار عميقة، وما ظهر في بعض الحالات من مسؤوليات للجهات التي تتولى الرقابة والإشراف على الشركات والمسؤوليات لجهات التدقيق في مرحلة

حياة الشركة، كانت الدافع وراء اختيارنا لهذا الموضوع حيث انصب موضوع الدراسة على المسؤولية المدنية لمدقق الحسابات في الشركة المساهمة العامة.

إذن ثمة تحديد، تخصيص، تضيق طال موضوع البحث، فخصص البحث في نوع الشركة، فاقصر على الشركة المساهمة العامة بين شركات الأموال، وخصص البحث في المسؤولية المدنية لمدقق الحسابات دون المسؤولية الجزائية.

منهج البحث المستخدم:

يعتمد الباحث في هذه الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، حيث قام بتحديد الوضع القانوني لمدقق الحسابات، وبيان أساس مسؤوليته المدنية، وكذلك حالات مسؤوليته المدنية في الشركة المساهمة العامة، أما بالنسبة للدراسات الفقهية فقد وردت من خلال عرض وتحليل آراء الفقهاء في مسائل الموضوع الفقهية، ومن ثم إبداء الرأي المختار.

وستعتمد الدراسة على عديد من المصادر لعل أهمها نصوص التشريع المقارن، وأحكام القضاء سواء الوطني أم الأجنبي، وكذا إسهامات الفقه من مؤلفات عامة أو متخصصة، وأخيراً فإن الدراسة لم تغفل الرجوع إلى العديد من المواقع الإلكترونية المتخصصة بحسبانها مصدراً ثرياً بأحدث الاتجاهات سواء التشريعية أو القضائية أو الفقهية. وعليه، سنبحث في هذه الدراسة من خلال الآتي:

أولاً: الوضع القانوني لمدقق الحسابات

لقد اختلفت وجهات النظر لدى الفقهاء، وبعض أحكام القضاء في تحديد الوضع القانوني لمدقق الحسابات، في الشركة المساهمة العامة. إذ تبرز أهمية البحث في وضع العلاقة بين مدقق الحسابات والشركة المساهمة العامة في كون الأخيرة هي التي ستحدد أساس ومدى مسؤولية المدقق تجاه الشركة، ومدى إمكانية مساءلة الشركة من قبل مدقق الحسابات.

لقد نص قانون الشركات الأردني بموجب المادة 192 منه على تعيين مدقق أو أكثر وتحديد أتعابه،¹ ونص بموجب المادة 1/199 من ذات القانون على أن: "يعتبر

¹ - قانون الشركات الكويتي رقم 15 لسنة 1960 وتعديلاته مع مذكرته التفسيرية بموجب المادة 161 منه:

مدقق حسابات الشركة وكيلاً عن المساهمين فيها وذلك في حدود المهمة الموكلة إليه.¹

إنّ استعمال المشرّع لعبارات مختلفة عندما وصف مهمة المدقق بمثابة موظف، ونص على تعيينه وتحديد أتعابه، يكون قد تعرض إلى الأجرة هنا، وبذلك أصبح المدقق بمثابة أجير لدى الشركة، إذ جاء ذلك تأكيداً للنص الذي يجيز للجهة التي عينت المدقق الحق في عزله. ومرة أخرى يشير إلى الوكالة كما جاء في نص المادة 199 السابق ذكرها، وفي مواقع أخرى تم التركيز على الصفة المؤسّساتية لعمل مدقق الحسابات ليجعل منه عضواً قادراً بالشركة، عندما نص قانون الشركات الأردني في المادة 198 منه "على مجلس إدارة الشركة أن يزود مدقق الحسابات بنسخة عن التقارير والبيانات التي يرسلها المجلس للمساهمين بما في ذلك الدعوة لحضور اجتماع الهيئة العامة للشركة وعلى المدقق أو من يمثله حضور هذا الاجتماع".

أما القانون المدني الأردني فقد نص بالمادة 1/843 على أنه: "ليس للوكيل أن يوكل غيره فيما وكل به كله أو بعضه إلا إذا كان مأذوناً من قبل الموكل أو مصرحاً له بالعمل برأيه ويعتبر الوكيل الثاني وكيلاً عن الموكل الأصلي".

وإذا نظرنا إلى واقع بعض التشريعات العربية نجد أنه ليس المشرع الأردني فقط الذي خلط في تحديد الوضع القانوني لمدقق الحسابات في الشركة المساهمة العامة، فقد أورد المشرع الكويتي أيضاً عبارات مختلفة²، ولكن لم يتطرق بشكل مباشر إلى طبيعة العلاقة بين الموكل والوكيل، الأمر الذي أدى إلى اختلاف في

"ج- حسابات الشركة يكون للشركة مراقب حسابات أو أكثر من المحاسبين القانونيين، تعيينه الجمعية العامة وتقدر أتعابه، وعليه مراقبة حسابات السنة المالية التي عين لها. والسنة المالية للشركة هي السنة الشمسية، ما لم يحدد نظام الشركة ميعاداً آخر. (أضيفت الفقرة الأخيرة بالقانون رقم 51 تاريخ 1/8/1994) واستثناء من أحكام الفقرة الأولى من هذه المادة يكون للشركة المسجلة في سوق الأوراق المالية مراقبو حسابات لا يقل عددهم عن اثنين من المحاسبين القانونيين على أن يكونا من مكاتب محاسبية منفصلة".

¹ - فوزي محمد سامي، الشركات التجارية الأحكام العامة والخاصة، (عمان: دار الثقافة، 1999)، ص. 533.

² - المادة 161 فقرة ج من قانون الشركات الكويتي سبق الإشارة إليها وكذلك المادة 165 من ذات القانون التي نصت على أنه: "يكون المراقب مسؤولاً عن صحة البيانات الواردة في تقريره بوصفه وكيلاً عن مجموع المساهمين، ولكل مساهم أثناء عقد الجمعية العامة أن يناقش المراقب وأن يستوضحه عما ورد فيه".

وجهات النظر لدى أصحاب الاختصاص، فمنهم من رأى أن المدقق وكيل عن المساهمين¹ في ما يخص مراجعة حسابات الشركة ومراقبتها، وأسس ذلك إلى خضوعه لمسؤولية قانونية تعاقدية، أي علاقة وكالة، بمعنى أن هناك طرفين الطرف الموكل وهو الأصل ممثلاً في الجمعية العامة للمساهمين والطرف الآخر وهو الوكيل ممثلاً في مدقق الحسابات.

في حين ذهب بعض الآخر² إلى أن مدقق الحسابات لا يعتبر وكيلاً عن الشركة، أو عن المساهمين بل هو في الحقيقة عضواً في الشركة التي يتولى الرقابة على إدارتها، إن كان مركزه القانوني يتماثل مع الوكيل المأجور،³ فمدقق الحسابات ليس وكيلاً، لأنه لا يوكل إليه القيام بأية أعمال قانونية⁴، ومحل وظيفته تصرف قانوني لأي عمل مادي، وما هو منوط بمدقق الحسابات فهو من قبيل الأعمال المادية،⁵ وهي مراجعة حسابات الشركة وفحص الميزانية وحساب الأرباح والخسائر.

غير أن الحقيقة تخالف ذلك. فمدقق الحسابات يباشر أعمالاً قانونية تتمثل في التحقق فيما إذا كانت هناك مخالفات لأحكام نظام الشركة أو القانون، قد وقعت خلال السنة المالية على وجه يؤثر في نشاط الشركة أو مركزها المالي مع بيان ما إذا كانت هذه المخالفات لا تزال قائمة، وذلك في حدود المعلومات التي توافرت لديه⁶.

فعمل المدقق يتوافق مع طبيعة الوكالة بمعناها الوارد بالقانون المدني⁷ كما أن مصطلح الأتعاب، قد يبعث إلى الاعتقاد بأن علاقته علاقة عمل تستوجب أجراً، غير

1 - محمود سمير شرقاوي، القانون التجاري، ج1، (عمان: دار النهضة العربية، 1989)، ص.387.

2 - محمد شوقي شاهين، الشركات المشتركة، طبيعتها وأحكامها في القانون المصري والمقارن، بدون دار نشر وتاريخ نشر، ص.326.

3 - مصطفى كمال طه، القانون التجاري، (الأسكندرية: منشأة المعارف، 1982)، ص.370.

4 - محمد فريد العربي، الشركات التجارية، (القاهرة: دار الجامعة الجديدة، 2003)، ص.319، جاء فيه "المراقب ليس وكيلاً عن المساهمين لأنه لا يكلف بإبرام تصرفات قانونية" نقلاً عن:

Rodier. Droit commercial. Groupements commerciaux. 9^{ème} éd 1977. n°206.p220 .

5 - أكثم الخولي، مبادئ القانون التجاري، ج 1، (بدون دار نشر، 1971)، ص.417.

6 - المادة 164 الفقرة 6 من قانون الشركات الكويتي التي نصت على أنه: "ما إذا كانت هناك مخالفات لأحكام نظام الشركة أو لأحكام القانون قد وقعت خلال السنة المالية على وجه يؤثر في نشاط الشركة أو مركزها المالي، مع بيان ما إذا كانت هذه المخالفات لا تزال قائمة، وذلك في حدود المعلومات التي توافرت لديه".

7 - المادة 833 من القانون المدني الأردني التي نصت على أنه: "الوكالة عقد يقيم الموكل بمقتضاه شخصاً آخر مقام نفسه في تصرف جائز معلوم".

أنه إذا ما اعتبرنا أن المدقق يرتبط بالشركة بعلاقة وكالة، فلا بد من تحديد طبيعة هذه الوكالة فهل هي الوكالة العادية الواردة بالقانون المدني، أم هي وكالة خاضعة للأحكام العامة للوكالة مع خصوصيتها.¹

إن ما يطرح هذا التساؤل هو عدم انسجام بعض الأحكام الخاصة بمدقق الحسابات في قانون الشركات الأردني من جهة، وقانون مهنة تدقيق الحسابات بالملكة الأردنية الهاشمية رقم 32 لسنة 1985 من جهة أخرى، فإذا كان المدقق وكيلاً بمعنى الوكالة كإطار تعاقدى ثنائي، إذن يمكن للموكل (الشركة) ممثلة في الجمعية العامة للمساهمين عزل الوكيل (المدقق) في أي وقت. وإذا قبلنا بهذا الطرح فإنه يعني الإقرار بحق الوكيل (مدقق الحسابات)، تأسيساً على أحكام الوكالة، في الرجوع على موكله الذي عزله، أي الجمعية العامة، والمطالبة بتعويض الضرر والخسارة اللذين قد يلحقان به جراء هذا العزل إذا كان غير مبرر.²

ولعل ما يدعم الأخذ بهذا التوجه عدم وجود نص بقانون الشركات الأردني يمنع عزل مدقق الحسابات طيلة المدة التي عينت وكالته لها. ويمكن القول أن المدقق وكيلاً بمعنى مفهوم الوكالة الوارد بالقانون المدني³. ولكن للعلاقة خصوصيتها فيعتبر مدقق الحسابات وكيلاً، تتضمن وكالته مصلحة للغير.

أما اتجاه الفقه الحديث⁴ فقد فذهب إلى أن مدقق الحسابات لا يعتبر وكيلاً عن الشركة أو عن المساهمين بل هو في الحقيقة عضواً في الشركة التي يتولى الرقابة

¹ - المحامي محمد التويجري، مهنة مراقبة الحسابات بين الموجود والمنشود، متاح في الموقع الإلكتروني: www.twaijri.com/Portals/0/arabic/FINANCE.doc

² - المحامي محمد التويجري، مراقب الحسابات مسؤول عن صحة البيانات الواردة في تقريره، متاح في الموقع الإلكتروني:

<http://www.alqabas.com.kw/Article.aspx?id=507115&date=08062009>

³ - المادة 863 من القانون المدني الاردني التي نصت على انه: " للموكل ان يعزل وكيله متى اراد الا اذا تعلق بالوكالة حق للغير او كانت قد صدرت لصالح الوكيل فانه لا يجوز للموكل ان ينهيها او يقيد بها دون موافقة من صدرت لصالحه". وتجدر الاشارة الى ان المشرع الانجليزي ايضا قد اعطى اعضاء الشركة الحق في عزل مدقق الحسابات من منصبه في أي وقت. اذ نص على ذلك في المادة (1/510) من قانون الشركات الانجليزي لسنة 2006 على انه:

1- The members of a company may remove an auditor from office at any time.

⁴ - مصطفى كمال طه، القانون التجاري، منشأة المعارف، الاسكندرية، 1982، مرجع سابق، ص.370.

على إدارتها إن كان مركزه القانوني يتمثل مع الوكيل المأجور، فلس وكيلا لأنه لا يوكل إليه القيام بأية أعمال قانونية ومحل الوكالة تصرف قانوني لا عمل مادي.

أما قانون الشركات الأردني فقد اعتبر مدقق الحسابات وكيلا عن المساهمين¹، وفي مادة أخرى من ذات القانون نص على الحظر على مدقق الحسابات أن يذيع للمساهمين أو لغير المساهمين ما وقف عليه من أسرار الشركة بسبب قيامه بعمله لديها، وإلا وجب عزله ومطالبته بالتعويض². والنص في القانون على عزله أي المدقق، في جميع الأحوال على غرار الوكيل المأجور نص معيب، لأنه يضعه تحت رحمة مجلس الإدارة، مما يفقده الاستقلالية في عمله، علماً بأن مدقق الحسابات أحد مكونات الهيكل القانوني للشركة الذي يناط به تدقيق حساباتها³ حتى ولو كان منتخباً من المساهمين، لا يفقد استقلاله في مواجهتهم ولا حتى في مواجهة مجلس الإدارة مما دعا بعضهم إلى تسميته بقاضي الأرقام Juge de nombres⁴.

ثانياً: أساس المسؤولية المدنية لمدقق الحسابات

المسؤولية المدنية هي جزاء الإخلال بالتزام سابق يترتب عنها تعويض عن الضرر الناجم عن إخلال المسؤول بهذا الالتزام⁵ والمسؤولية بوجه عام، هي محاسبة الشخص عن أفعاله التي تسببت إلحاق أضرار بالغير، ومخالفته قاعدة قانونية⁶. لذلك

1- المادة 1/199 من قانون الشركات الاردنية سبق الاشارة اليها. ما دام المدقق وكيلا عن الهيئة العامة للمساهمين وفقاً لنص هذه المادة، وهو وكيل بأجر تقدر أتعابه الهيئة العامة للمساهمين، لذا فإن مسؤوليته المدنية تتحدد على ضوء القواعد العامة للوكيل بأجر، فضلاً عن النصوص القانونية التي وردت في قانون الشركات وقانون مزاوله مهنة مدقق الحسابات.

2 - المادة 202 من قانون الشركات الاردني.
3- ابو زيد رضوان، الشركات التجارية، ج1، شركات الاشخاص والشركة ذات المسؤولية المحدودة، (دار الفكر العربي، 1988)، ص.267.

كذلك الدكتور مصطفى كمال طه، مرجع سابق، ص.163.

4- اطلق هذه التسمية الاستاذ Bloch-Lainé ينظر:

Université de paris 1. La commission des opérations de bourse et les commissaires aux comptes, préface Bloch – Lainé, rapport Guyon, 1975 .

5 - نصت المادة (256) مدني اردني على أنه "كل اضرار بالغير يلزم فاعله ولو غير مميز بضمان الضرر".

6 - عدنان ابراهيم السرحان، نوري حمد خاطر، مصادر الحقوق الشخصية (الالتزامات)، (عمّان: مكتبة دار الثقافة، 2003)، ص.395. وعلى الرغم من مناصرة فريق من الفقهاء لوحدة المسؤولية المدنية، إلا أن معظم التشريعات المعاصرة أخذت بازدواجية المسؤولية، فجعلت من المسؤولية التقصيرية مصدراً للالتزام، واعتبرت المسؤولية العقدية أثراً من آثار العقد الذي تم الإخلال به.

سوف نتناول الحديث عن أساس مسؤولية مدقق الحسابات في الشركة المساهمة العامة من خلال:

1- المسؤولية العقدية لمدقق الحسابات

أساس المسؤولية هو العلاقة التعاقدية بين المدقق والشركة، إذ تتحدد مسؤوليته على أساس العقد المبرم بينه وبين إدارة الشركة المساهمة. فعند تعاقد المدقق مع الشركة لتأدية خدمات مهنية فإن ذلك جاء نتيجة لامتلاكه مهارات معينة تؤهله للقيام بهذا العمل بكفاءة، ولذلك فإن المدقق يجب أن يؤدي عمله بدرجة العناية والمهارة المعقولة طبقاً للأصول المهنية المرعية، وإذ أهمل في القيام بواجباته المهنية فإنه يكون مسؤولاً عن تعويض الضرر الذي قد يلحق بالشركة نتيجة إهماله.

إن مدقق الحسابات يأخذ على عاتقه مسؤولية كبيرة تجاه المجتمع خصوصاً عند إبداء رأيه حول القوائم المالية للشركة التي يقوم بتدقيق حساباتها، واعترافاً بتلك المسؤوليات فإن الجمعيات المحاسبية المختلفة¹، أصدرت قواعد تحدد السلوك المقبول في تأدية الواجبات والمهام وتؤكد هذه القواعد على ضرورة خدمة المحاسبين والمدققين للصالح العام، وبالتالي يجب أن لا يخضع المحاسب أو المدقق لضغوط الإدارة بإظهار نتائج الأعمال على عكس حقيقتها، بمعنى أنه يجب أن يتمتع المدقق باستقلال تام في العمل حتى يقوم بعمله بكل حياد ونزاهة.

وتقوم المسؤولية العقدية بشكل عام على الإخلال بالتزام عقدي يختلف باختلاف ما أشتمل عليه العقد من التزامات، والمسؤولية العقدية لا تتحقق فقط بمجرد عدم تنفيذ المدين التزامه تنفيذاً عينياً، إذ تم تقسيم الالتزامات التعاقدية، إلى التزام بتحقيق نتيجة والتزام ببذل عناية، إذ يكون محل التزام الأول هو الذي يتعهد فيه المدين بالقيام بعمل أو بالامتناع عن عمل، حيث لا يكون تنفيذ الالتزام إلا بتحقيق نتيجة معينة، في حين

¹ راجع في ذلك:

John L. Carey, The Rise of the Accounting Profession: To Responsibility and Authority, 1937-1969 (New York, 1970), p.180. 182.&
- Public Oversight Board Report – Scope of Services by CPA Firms (AICPA, 1979)

أن الالتزام ببذل عناية، يكون محلة تعهد المدين ببذل عناية لتنفيذ ما تعهد به من غير ضمان التوصل إلى تحقيق نتيجة معينة¹.

وثمة حقيقة، مهما كانت مهمة مدقق الحسابات التي تأسست تحت طائلة الالتزام بنتيجة كالقيام بتحرير التقارير المالية اللازمة²، وتقديمها خطياً للهيئة العامة للشركة، فإن مهمته الأصلية، هي بذل العناية للتأكد من صحة وسلامة الحسابات. إضافة إلى ذلك، فإن مهمته قد تأسست أيضاً على التحقق من صحة وسلامة الأنظمة المالية والإدارية للشركة والتأكد من ملاءمتها لحسن سير أعمال الشركة والمحافظة على أموالها³.

ففي إنجلترا، فإن مسؤولية الطرف الثالث المفروضة على المدقق محدودة، وتصف العديد من القضايا الشروط الضرورية من أجل أن يكون الطرف الثالث قادراً على الاعتماد على بيان المدقق.

يمكن القول إن قضية هيدلي بايررن وشركة هيلر وشركاؤه 1963، All 2 ER575 وهي من القضايا الرائدة حول مسؤولية مصدر البيان نحو الطرف الثالث، إذ تعتبر هذه القضية مصدر الهام للعديد من القضايا اللاحقة حول مسؤولية المدقق في قضية هيدلي مايرن وشركة هيلر وشركاؤه، فقد حكم مجلس اللوردات في إنجلترا أن الطرف الثالث الذي اعتمد في تحديد قراره على بيان مهمل، قادر على رفع قضية قانونية على مصدر البيان، على الرغم من غياب مبدأ خصوصية العقد.

ولأول مرة في إنجلترا اعترف مجلس اللوردات بإمكانية المسؤولية على الخسارة الاقتصادية الناتجة عن بيان مهمل والقول أن هذه المسؤولية لا تعتمد على أي نوع من العلاقات التعاقدية⁴. وحتى تتحقق المسؤولية العقدية لمدقق الحسابات، لا

1 - مصطفى العوجي، القانون المدني، المسؤولية المدنية، ج2، (بيروت: منشورات دار الحلبي، 2004)، ص. 35.

2- المادة 193 الفقرة (ز) من قانون الشركات الاردني نصت على أن: "يقدم مدققو الحسابات تقريراً خطياً موجهاً للهيئة العامة وعليهم أو من يتدبونه أن يتلو التقرير أمام الهيئة العامة."

3- المادة 193/ج من قانون الشركات الاردني نصت على أن: "فحص الأنظمة المالية والإدارية للشركة وأنظمة المراقبة المالية الداخلية والتأكد من ملاءمتها لحسن سير أعمال الشركة والمحافظة على أموالها".

4- Auditor's liability towards third parties within the EU:

بد من توافر الأركان التي تقوم عليها المسؤولية العقدية وهي الخطأ والصرر وعلاقة السببية بين الخطأ والضرر.

لا يكفي لقيام المسؤولية العقدية عدم تنفيذ العقد، بل يجب أن يكون عدم التنفيذ راجعاً إلى خطأ المدين، ويقع على الدائن إثبات الخطأ العقدي للمدين وهو عدم تنفيذ الالتزام الذي نص عليه العقد، أو تم تنفيذه بشكل معيب، ففي حالتنا هذه فإنه يفترض إن مدقق الحسابات لم يقم بالالتزامات الملقاة على عاتقه أثناء قيامه بعمله الرقابي في الشركة سواء كان ذلك راجعاً إلى خطأ متعمد أو إهمالاً منه. أو أنه لم يقم بمهمته بكل أمانة وإخلاص، ولم يقم بتوظيف كفاءته بالعمل باعتباره محترفاً لمهنة التدقيق.¹

إن الخطأ هو انحراف عن السلوك مع الإدراك لهذا الانحراف، وان تكييف انحراف سلوك المدقق بأنه موجب للمسؤولية، هو من سلطة محكمة الموضوع، والخطأ الموجب للمسؤولية، هو الذي يقوم على ركنين هما الركن المادي والركن المعنوي، حيث أن الخطأ عند صدوره من مدقق الحسابات يكون ناتجاً عن إخلاله بالالتزام يقع على عاتقه²، ومثاله العقد الذي يُبرمه رب العمل مع مقاول لبناء بيت، فيكون التزام المقاول هو التزام بتحقيق نتيجة وهو بناء البيت، والإخلال بالالتزام يكون بعدم تحقق النتيجة، فإن اثبت ذلك يكون خطأ المدين مفترضاً وتقوم مسؤوليته التي يستطيع نفيها عن نفسه بإثبات أن عدم تحقق النتيجة يرجع إلى سبب أجنبي.

إذن الخطأ العقدي، هو الانحراف سلباً أو إيجاباً في تنفيذ الالتزام الذي أوجبه العقد، وأن التزام مدقق الحسابات هو التزام ببذل عناية وأن كان الهدف من وجوده تحقيق غاية، فيكون قد أوفى بالتزامه عندما بذل عناية الرجل المعتاد إذا كان العمل مأجور، وعنايته بأمواله الخاصة إذا لم يكن مأجور³، فإذا قصر بهذه العناية تحققت

A comparative study between the United Kingdom, the Netherlands, Germany and Belgium . Journal of International Commercial Law and Technology Vol. 3, Issue 1 (2008) pp 69.

1 - وتجدر الإشارة إلى أن الخطأ العقدي هو إنحراف إيجابي أو سلبي في سلوك المدين يؤدي إلى مواخذته، وان معيار هذا الانحراف هو مفاجأة مسلك المدين لمسلك الشخص العادي للمزيد راجع الدكتور أنور سلطان مصادر الإلتزام في القانون المدني الأردني، دراسة مقارنة مع الفقه الإسلامي، مكتبة دار الثقافة، عمان، 2002م، ص232 وما بعدها. كذلك أنظر المادة 1/358 من القانون المدني الأردني.

2 - عبد الرزاق السنهوري، الوسيط في القانون المدني، ط3، ج1، مجلد2، (القاهرة: دار النهضة العربية، 1981)، ص.1080.

3 - أنظر المادة 1/358 مدني اردني سبق الإشارة اليها.

مسؤوليته العقدية، ففي هذه الحالة يكون مدقق الحسابات مسؤولاً تجاه الشركة عن كل خطأ يصل إلى درجة الجسامة¹، سواء أكان متعمداً أو غير متعمد، ودرجة جسامة الخطأ تحددها ظروف الحال وطبيعة العمل والمعيّار لتنفيذ ذلك موضوعي لا شخصي. كما لو أهمل في إتباع معايير التدقيق ومعايير إعداد التقرير، ولم يؤدي عمله بالوضع القانوني المطلوب منه مسبباً بذلك إضراراً ترتبت مسؤوليته العقدية باعتباره خطأً.

أما الركن الثاني في المسؤولية العقدية فهو الضرر، ويقع عبء إثبات الضرر على الدائن (المضرور) الذي لا يكفي فقط أن يثبت الخطأ العقدي للمدين، لأن المدين قد لا ينفذ التزامه ومع ذلك لا يصيب الدائن أي ضرر.

لذلك لقيام المسؤولية المدنية في مواجهة المسؤول عنها، وفي موضعنا هذا مدقق الحسابات، لا بد أن يكون هناك ضرر، فإذا انعدم الضرر فلا محل لقيام دعوى المسؤولية لانعدام المصلحة²، والضرر هو الأذى الذي يلحق الشخص من جراء المساس بحق من حقوقه أو يصيب مصلحته المشروعة. وسواء أكان الضرر مادياً أو أدبياً، فيجب أن يكون حالاً أو محقق الوقوع، أما الضرر المحتمل فإنه لا يعرض عنه إلا إذا تحقق، ويعرض عن تفويت الفرصة في الحال باعتباره ضرراً³ محققاً.

وتجدر الإشارة إلى أن المشرّع الأردني قد أشار إلى عناصر التعويض عن الضرر بشكل عام ومنه الضرر الناشئ عن الخلل بالتزام عقدي ضمن نصوص القانون المدني الأردني دون تحديد مفهوم الضرر³.

أما القانون الإنجليزي الذي فرّق بين مفهومين هما Damnum وهو الضرر الذي يُعاني منه المضرور، وInguria وهو الأذى الذي يحدث نتائج لم ينص عليها القانون، فالذي يتعرض إلى اصطدام من سيارة فإنه يُعاني نتيجة لذلك.

1 - المادة 2/358 مدني اردني التي نصت على أنه: "وفي كل حال يبقى المدين مسؤولاً عما يأتيه من غش أو خطأ جسيم".

2 - السنهوري، الوسيط...، مرجع سابق، ص. 1195.

3 - نص المادة 360 من القانون المدني على أنه "إذا تم التنفيذ العيني أو اصر المدين على رفض التنفيذ حددت المحكمة مقدار الضمان الذي تلزمه المدين مراعية في ذلك الضرر الذي اصاب الدائن والعنت الذي بدا من المدين". وقد نصت المادة 363 من ذات القانون على أنه: "إذا لم يكن الضمان مقدراً في القانون أو في العقد فالمحكمة تقدره بما يساوي الضرر الواقع فعلاً حين وقوعه".

وطالما أن ركن الضرر مشترك ما بين المسؤولية العقدية والتقصيرية، فإن أهمية التمييز بين نوعي المسؤولية يكمن في التعويض عن الضرر، حيث أن الأولى لا يكون التعويض فيها إلا عن الضرر المتوقع، في حين أن الثانية يشمل التعويض عن الضرر المتوقع وغير المتوقع.

والمقصود بالضرر المتوقع هو ما كان حصوله متوقعا وقت إبرام العقد، ولكن الضرر غير المتوقع، فهو ما لا يسأل عنه المدين إلا إذا كان قد ارتكب غشا أو خطأ جسيما، ففي ذلك تتحقق المسؤولية التقصيرية¹، وإن اقتصر التعويض عن الضرر المتوقع في المسؤولية العقدية، أساسه العقد شريعة المتعاقدين، وهذا ما ينطبق على مدقق الحسابات كونه باشر عمله بموجب عقد، وإن الإرادة هي التي تحدد التزامات الطرفين، لذلك نجد أن من المفروض أن تختص في تحديد الضرر والتعويض الواجب دفعه إلى الدائن، مما يؤكد عدم التزام الأطراف على ما هو متفق عليه عند التعاقد.

ففي قضية البنك الملكي الاسكتلندي مقابل بانرمان جونسون ماكلاي وآخرون فقد قررت المحكمة العليا الاسكتلندية في حكم لها في " الثالث والعشرين من شهر تموز لعام 2002 في عملية إعداد الحسابات المدققة، إذ جاء في الحكم أن مدقق الشركة مسؤولا قانونيا نحو أي بنك دائن إذا عرف " أو كان يجب عليه إن يعرف "إن البنك سوف يعتمد على هذه الحسابات².

تتحقق مسؤولية مدقق الحسابات عندما يكون قد سبب ضررا للشركة، أو أساء استعمال سلطاته، أو سبب ضررا لأحد المساهمين أو الغير نتج عنه ضرر مباشر لأحدهم³. مثال ذلك، إهمال مدقق الحسابات في تبليغ رئيس مجلس إدارة الشركة ومراقب الشركات والسوق عند اطلاعه على أي مخالفة ارتكبتها الشركة ذات أثر سلبي على أوضاع الشركة المالية والإدارية⁴.

¹ - عدنان السرحان ونوري خاطر، مرجع سابق، ص. 326.

² - Auditor's liability towards third parties within the EU: A comparative study between the United Kingdom, the Netherlands, Germany and Belgium. Journal of International Commercial Law and Technology Vol. 3, Issue 1 (2008) pp 70.

³ - سليمان مرقس، في الفعل الضار والمسؤولية المدنية، مجلد 2، ط 5، (القاهرة: مطبعة السلام، 1988)، ص. 153. للمزيد راجع فوزي محمد سامي، الشركات التجارية، (عمان: دار الثقافة، 1999)، ص. 533.

⁴ - المادة (200) من قانون الشركات الأردني.

والركن الثالث هو علاقة السببية بين الخطأ والضرر، إذ لا يكفي لقيام المسؤولية العقدية الخطأ والضرر، بل يجب أيضا أن تكون هناك علاقة سببية بين الخطأ والضرر، أي بين فعل المدين والضرر الذي أصاب الدائن، وأن يكون ذلك الخطأ هو السبب المباشر في وقوع الضرر، فإذا وقع إثبات الضرر دون إثبات الخطأ، تنتفي مسؤولية مراقب الحسابات، وفي الحالة العكسية أي إذا وقع إثبات الخطأ دون تسجيل ضرر حاصل، يتدعم هذا الإعفاء من المسؤولية، إذ أن هذه المسؤولية ليست بمادية أي أنها تتحقق بمجرد تحقق الفعل الواجب تركه أو ترك الفعل الواجب القيام به. وفي النهاية يجب إثبات العلاقة السببية بين الخطأ والضرر إذا ما سجل وجودهما معا، مع الأخذ بعين الاعتبار، أن يكون خطأ مدقق الحسابات هو السبب المباشر للضرر الحاصل.

ومن أمثلة الخطأ الموجب للمسؤولية عدم صحة البيانات الواردة في التقرير السنوي المقدم من مدقق الحسابات إلى الهيئة العامة، وفي كل تقرير يوجب المشرع أو نظام الشركة تقديمه إلى الهيئة العاملة أو مجلس الإدارة وكذلك إفشائه لأسرار الشركة وإذاعتها على المساهمين أو غيرهم.¹

ومن المفروض أن علاقة السببية بين الخطأ والضرر قائمة، فلا يكلف الدائن بإثباتها، بل يكفي أن يثبت أن الضرر الذي أصابه هو نتيجة معقولة لخطأ المدين، وإن أثبت ذلك قامت قرينة قضائية على علاقة السببية، ويكون على المدين أن ينفي علاقة السببية بإثبات السبب الأجنبي، كآفة سماوية أو حادث فجائي أو قوة قاهرة، أو فعل الغير أو خطأ المضرور كان غير ملزم بالضمان ما لم يوجد نص أو اتفاق على غير ذلك.²

وحتى تقوم مسؤولية المدقق لا بد من وجود علاقة سببية بين خطأ المدقق من جهة والضرر الذي لحق بالغير من جهة أخرى، فإذا انتفت هذه العلاقة فلا محل لقيام مسؤوليته، ولكن المسؤولية المدنية للمدقق تقوم إذا ارتكب خطأ، تحقق نتيجة له

¹ - محمد فريد العريني، الشركات التجارية، مرجع سابق، ص. 321.

² - خالد بن محمد بن عبدالله العطيه، المسؤولية التقصيرية للسلطات العامة في القانون الإنجليزي،

دراسة مقارنة، (القاهرة: جامعة القاهرة، 2005)، ص. 517.

وتجدر الإشارة إلى أنه لكي يترتب على السبب الأجنبي إعفاء المدعي عليه، يجب أن يكون السبب الأجنبي هو Proximate Cause أي اقرب الأسباب وادعاها إلى وقوع الضرر وليس فقط مجرد شرط لا بد منه a cause sine qua non علماً أن من أبرز صور السبب الأجنبي هي القوة القاهرة أو الحادث الفجائي وخطأ الغير وخطأ المضرور.

ضرر للغير، ونلاحظ أن التزام المدقق بالحرص على أموال الشركة، والمحافظة عليها، والتي تم وضعها بين يديه للتدقيق والخروج بنتائج تحقق قدراً طيباً للشركة التي يعمل بها، هو التزام ببذل عناية¹. وإن الالتزامات التي تقع على عاتقه كالقيام بتدقيق أعمال الشركة وتقديم التقارير المالية اللازمة بذلك هو التزام بتحقيق نتيجة، وكذلك التزام المدقق أمام المساهمين باكتشاف الأخطاء وتقديم التقارير اللازمة هو أيضاً التزام بتحقيق نتيجة.

2- المسؤولية التقصيرية لمدقق الحسابات.

تقوم المسؤولية التقصيرية على الإخلال بالالتزام قانوني واحد لا يتغير هو الالتزام بعدم الإضرار بالغير، والمسؤولية التقصيرية تقوم على ثلاثة أركان، هي الفعل الضار والضرر وعلاقة السببية، والمسؤولية التقصيرية هي المسؤولية الناتجة عن إخلال الشخص ومخالفته للالتزام فرضه القانون، والذي أساسه عدم الإضرار بالغير الأمر الذي ألزمه بالضمان عند إخلاله بهذا الالتزام²، وبما أن الفعل الضار يعتبر من أهم مصادر الالتزام، وأكثرها تطبيقاً في حياتنا اليومية إلى جانب العقد، وهو ما أطلق عليه الفقه الوضعي المسؤولية التقصيرية أو المسؤولية عن العمل غير المشروع، إلا أن المشرع الأردني أطلق عليه اسم الفعل الضار أو المسؤولية عن الفعل الضار سواء كان العمل غير المشروع عن قصد أو عن غير قصد، حيث أن هذه المسؤولية لا تكون ناشئة عن التزام عقدي³، في الوقت الذي لم يرتبط مدقق الحسابات مع الشركة برابطة تعاقدية - إذا تم تعيينه من قبل جهة أخرى خارج نطاق إدارة الشركة نفسها - أو كان العقد باطلاً، فإنه يسأل في مواجهة الشركة بهذه الحالة على أساس الفعل الضار، وفي جميع الحالات فهو غير مرتبط مع الغير برابطة تعاقدية، حيث تكون مسؤوليته تجاههم مسؤولية تقصيرية، وقد نص القانون المدني

¹ - المادة (358) فقرة (أ) مدني أردني نصت على أنه "أ- إذا كان المطلوب من المدين هو المحافظة على الشيء أو القيام بإدارته أو توخي الحيلة في تنفيذ التزامه فإنه يكون قد وفى بالالتزام إذا بذل في تنفيذه من العناية كل ما يبذله الشخص العادي ولو لم يتحقق الغرض المقصود هذا ما لم ينص القانون أو الاتفاق على غير ذلك".

² - السنهوري، الوسيط في القانون المدني، مجلد2، نظرية الالتزام، مرجع سابق، ص. 847.

³ - نوري خاطر وعدنان السرحان، مصادر الحقوق الشخصية، مرجع سابق، ص. 359.

الأردني على ذلك في المادة 256 بقوله:- "كل إضرار بالغير يُلزم فاعله ولو غير مميز بضمان الضرر."

والفعل الضار هو الركن الأساسي في المسؤولية التقصيرية، إذ أن المشرع الأردني لم يشترط الخطأ، بعكس المشرع المصري الذي اشترط الخطأ ففي الفعل الضار، إذ أن الخطأ الذي يرتكبه كل من المدقق وأعضاء مجلس الإدارة، يسأل كل منهم عن الخطأ الذي انفرد باقترافه، ولا يستطيع أعضاء مجلس الإدارة الإفلات من المسؤولية بحجة ما ارتكبه من أخطاء كان سببه غياب الرقابة التي كان المدقق فرضها عليهم.¹ ولكن ماذا لو اشترك خطأ المدقق مع خطأ أعضاء مجلس الإدارة، بحيث لا يمكن الفصل بينهما في إحداث الضرر للشركة، في مثل هذه الحالة يلزمهم التعويض جميعاً على وجه التضامن.

نجد أن مدقق الحسابات يعتبر مسؤولاً تجاه الشركة التي يقوم بتدقيق حساباتها ومساهمتها وبياناتها المالية، عن تعويض الضرر المتحقق والربح الفائت بسبب الأخطاء التي ارتكبتها في تنفيذ عمله أو نتيجة لإخفاقه في القيام بواجباته المحددة له وفق أحكام القانون²، كذلك إذا لم يرتبط مدقق الحسابات مع الشركة برابطة تعاقدية، أو كان العقد باطلاً فإنه يسأل في مواجهة الشركة في هذه الحالة، على أساس الفعل الضار وفي جميع الحالات فهو لا يرتبط مع الغير برابطة تعاقدية، لذلك فإن مسؤوليته تجاههم مسؤولية تقصيرية لا عقدية.

أما القانون الإنجليزي، فقد عمل على تحديد الحالات التي يسأل فيها الشخص مدنياً عن الأضرار التي يلحقها بالغير، دون أن يجمعها مبدأ عام أو قواعد عامة تنظم فيها تلك الحالات- عند ثبوت إهمال المدعي عليه³.

¹- محمد فريد العربي، الشركات التجارية، مرجع سابق، ص.321.

²- المادة (201) من قانون الشركات الأردني يقابلها المادة (109) من قانون الشركات المصري رقم 159 لسنة 1981 المعدل بالقانون 3 لسنة 1998 قانون الشركات. انظر تفصيلاً الدكتور أكرم ياملكي، القانون التجاري، الشركات (دراسة مقارنة) دار الثقافة، عمان، 2006، ص312 وما بعدها.

³- خالد بن محمد بن عبدالله العطية، المسؤولية التقصيرية للسلطات العامة، مرجع سابق، ص394.

ومن صور المسؤولية المدنية التي عرفها القانون الإنجليزي، الإهمال negligence، واجب الرعاية duty of care، والإهمال بمخالفة الواجب¹ Breach of Duty .

ثالثاً: حالات مسؤولية مدقق الحسابات

إن أساس مسؤولية مدقق الحسابات، هي تبعة الإخلال بواجب ما، ولذلك فعليه أن يقوم بمهمته ضمن الحدود التي رسمت له، إذ تتحقق مسؤوليته عند إخلاله بالتزاماته. لذلك فإننا نجد أن المدقق لا يُعد مسؤولاً تجاه الشركة فحسب، بل هو مسؤول أيضاً تجاه الغير، وهذه المسؤولية مستمدة من القواعد العامة التي تحكم مسؤوليته غير التعاقدية، وسوف نتناول في هذا الموضوع ما يلي:

1- مسؤولية مدقق الحسابات تجاه العملاء

إن مدقق الحسابات يعتبر مسؤولاً من الناحية القانونية تجاه عميله² أي المنشأة التي يراجع حساباتها، ويحكم العلاقة بين المدقق وعميله التي يحكمها العقد المبرم بينهما، أو أية مستندات أو خطابات أخرى تحدد طبيعة العملية . ويتحمل المدقق مسؤولية الإخلال بأحكام هذا العقد وبصفة خاصة فيما يتعلق بالإهمال والتقصير في تنفيذ شروطه، ويعمل ذلك العقد أو غيره من المستندات على توضيح طبيعة العملية للعميل ويحدد الحدود التي سيعمل المدقق في إطارها (مسؤولية عقدية). إن هذه المسؤولية تأتي من خلال عدم الالتزام من قبله تجاه العملاء فيحكم عليه بالتعويض نتيجة للأضرار التي أصابت العميل بسبب الخطأ أو الإهمال، إذ تنعقد مسؤولية المدقق إذا اخل بالتزاماته وواجباته.

¹ - راجع في ذلك المسؤولية بدون خطأ:

Sykes Alan, O. (1984): The Economics of vicarious liability, 93, Yale Law General.1230.1280.

² - يوسف محمود جربوع، بحث مدى مسؤولية مراجع الحسابات الخارجي المستقل عن معالجة الآراء المتحفظة في تقارير المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة الدولية، كلية التجارة، قسم المحاسبة، الجامعة الإسلامية في غزة، 2002، ص.11. نقلاً عن:

Defliese, Jaenicke, O'Reilly and Hirsch, "Auditor's Legal Liability Towards clients", "Montgomery's Auditing", 1990, Eleventh Edition, P. P. 116-118

بما أن المسؤولية العقدية قوامها وجود عقد مشروع بأصله ووصفه، فإذا لم يوجد العقد أو كان العقد باطلاً فلا تترتب المسؤولية العقدية، وإن تحققت المسؤولية عن الفعل الضار.

وبما أن أساس مسؤولية المدقق، هي تبعة الإخلال بواجب ما، ولذلك فعليه أن يقوم بمهمته ضمن الحدود التي رسمت له، إذ تتحقق مسؤوليته عند إخلاله بالتزاماته. حيث نجد هنا أن المدقق لا يُعد مسؤولاً تجاه الشركة فحسب، بل هو مسؤول أيضاً تجاه الغير، وهذه المسؤولية مستمدة من القواعد العامة التي تحكم مسؤوليته غير التعاقدية، كما تكون مسؤوليته تعاقدية عندما يكون وكيلاً عن المساهمين.

نرى بالنسبة للمسؤولية المدنية أن يتم تطبيق الأحكام العامة للقانون المدني فيما يتعلق بمسؤولية مدقق الحسابات سواء العقدية أو التقصيرية، فعندما تكون مسؤوليته في مواجهة الشركة تكون عقدية، كما لو ارتكب خطأً أو عملاً مخالفاً للقانون أو نظام الشركة الأساسي¹، أما إذا كانت المسؤولية في مواجهة الغير فتُعد تقصيرية كما لو لحق بالغير أضرار بسبب أفعاله.

2- مسؤولية المدقق تجاه الغير.

الغير هو كل شخص من خارج الشركة يتعامل معها في تعاقد، أو قد يُعد لأي سبب من الأسباب دائئاً للشركة، أو قد يدخل معها في اتفاق، قد يلحق به ضرر نتيجة لذلك، أو قد يكون لحقه ضرر من قبل مدقق الحسابات في الشركة، ففي ذلك يُسأل المدقق عن تعويض الضرر الذي يلحق المساهم أو الغير حسن النية بسبب خطئه²، وهنا نجد أن المشرع التونسي قد نص على ذلك بموجب المادة 272 من قانون الشركات التونسي على أن مراقبي الحسابات يكونون: "مسؤولين تجاه الشركة والغير عن النتائج الضارة التاجمة عن الأخطاء أو الإهمال المرتكب من قبلهم أثناء تأدية مهامهم" وتشير أيضاً أحكام الفصل الرابع من قانون 18 أغسطس 1988 الخاص بمهنة الخبراء المحاسبين، يكون مراقب الحسابات المسجل بالجدول مسؤولاً عن تصرفاته.

¹ - المادة 201 من قانون الشركات الاردني سبق الاشارة اليها.

² - محمود سمير شرقاوي، القانون التجاري، الجزء الأول، النظرية العامة للمشروع، المشروع الخاص، المشروع العام، الأموال التجارية للمشروع، (القاهرة: دار النهضة العربية، 1989)، ص. 288.

أما في بعض دول الاتحاد الأوروبي، فقد أظهرت بعض الدراسات أن هناك فروق واضحة حول مسؤولية مدقق الحسابات نحو الطرف الثالث ضمن الأنظمة القانونية في دول الاتحاد الأوروبي، ففي بلجيكا يكون المدقق مسؤولاً قانونياً نحو كل طرف ذو علاقة، أما في دول إنجلترا وهولندا وألمانيا لا يتم الإشارة بالدور العام للمدقق، إذ تهدف البيانات المدققة لقيام المدقق في مواجهة المساهمين بشكل جماعي، وليس المساهمين كأطراف مستقلة أو كطرف ثالث.

ففي هولندا رفضت المحكمة العليا في دن هاج في حكم لها بتاريخ 2000/6/27 مسؤولية مدقق الحسابات نحو الطرف الثالث بسبب نقص القدرة على التنبؤ وهذا يشبه منهجية إعادة البيانات الأميركية ويقول هذا المبدأ:

أي شخص يقدم معلومات خاطئة خلال العمل الذي يقوم به، أو خلال مهنته التي يؤديها أو خلال أي نوع من التبادل التجاري يكون لديه مصلحة خاصة للأخريين خلال قيامهم بعملهم سوف يكون معرضاً للمسؤولية القانونية فيما يتعلق الإضرار الناتجة عن الاعتماد على هذه المعلومات الخاطئة، وذلك في حالة الفشل في إظهار الاهتمام المعقول أو قدرتها في الحصول على المعلومات أو الحصول عليها¹.

One who, in course of his business, profession of employment, or in any other transaction in which he has a pecuniary interest supplies false information for the guidance of others in their business transactions, is subject to liability for pecuniary loss caused to them by their justifiable reliance upon information, if he fails to exercise reasonable care or competence in obtaining or communicating the information.

وحسب المحكمة العليا في دن هاج في هولندا فإن المدقق يتحمل مسؤولية واجب الاهتمام بالطرف الثالث، حين يعتقد أن خطؤه يمكن أن يؤدي إلى الإضرار للطرف الثالث.

وتجدر الإشارة هنا إلى أن مدقق الحسابات يعتبر مسؤولاً عن كل ما يصدر منه من عمل في مجال تخصصه، وإذا حدث ما يوجب مسؤوليته كان للشركاء والغير مخاصمته قضائياً ومطالبته بالتعويض عن الضرر الذي لحق بهم، الأمر الذي يؤكد

¹ - Auditor's liability towards third parties within the EU: A comparative study between the United Kingdom, the Netherlands, Germany and Belgium. Journal of International Commercial Law and Technology Vol. 3, Issue 1 (2008) pp 68-72.

مسؤوليته عن الأفعال التي ألحقت الضرر بهم، وبالتالي تقوم مسؤوليته بسبب إخلاله بأي من الواجبات المفروضة عليه.

وعليه فإن مسؤولية مدقق الحسابات تجاه المساهمين أو الغير بسبب خطئه، في مثل هذه الحالة هي مسؤولية تقصيرية أساسها الفعل الناجم عن الإخلال بواجباته وليس المسؤولية العقدية.

وإذا الحق ضرراً بأي منهم كان له المطالبة بالتعويض طبقاً لأحكام المسؤولية المدنية، وإذا تعدد المدققون كانوا مسئولين عن التعويض بالتضامن إلا إذا تم تحديد مسؤولية كل منهم.

فإذا كان المدقق يعلم بالغرض من استخدام القوائم المالية التي يبدي الرأي عنها في تقريره، فإن إهماله قد يعطي الغير الذين قدمت لهم هذه القوائم الحق في طلب التعويض عما لحقهم من أضرار، وهو ما سارت عليه المحاكم في إنجلترا، أما في الولايات المتحدة الأميركية فتتم التفرقة بين الإهمال العادي أو البسيط والإهمال الجسيم، بحيث تتم مساءلة مدقق الحسابات إذا وقع منه الإهمال الجسيم الذي أدى إلى إلحاق ضرر بالغير الذين يعتمدون على القوائم المالية التي قام بمراجعتها.

3- مسؤولية المدقق عن أعمال مساعديه

الأصل أن مسؤولية مراجعة وتدقيق حسابات الشركة تقع على عاتق مدقق الحسابات الأصيل لأنه في الأصل تم تعيينه للقيام بهذه المهمة، ولكن هذا لا يمنع من أن يكون هناك مساعدين له لمساعدته في أعمال التدقيق خاصة إذا كانت الشركة التي يقوم بتدقيق أعمالها لها حضور تجاري مميز وتستحق أن يكون هناك كادر متخصص في تدقيق الحسابات.

ولكن السؤال الذي يطرح نفسه وهو ما مدى مسؤولية مدقق الحسابات الأصيل عن أعمال مساعديه¹، الأصل أنه يجوز لمدقق الحسابات أن يستعين بغيره خصوصاً

¹ - نقض مدني مصري رقم 251 - لسنة 35 ق- تاريخ الجلسة 1969/05/29- جاء فيه " الوكيل ملزم بتنفيذ الوكالة لحساب الموكل، فإذا أناب عنه غيره في تنفيذها دون أن يكون مرخصاً له في ذلك كان مسئولاً عن عمل النائب كما لو كان هذا العمل قد صدر منه هو، كما أنه ملزم بأن يقدم للموكل حساباً مفصلاً شاملاً لجميع أعمال الوكالة ومتضمناً المصاريف التي صرفها والمبالغ التي قبضها على ذمة الموكل وكل ما للموكل وما عليه، والرصيد بعد استئزال الخصوم من الأصول هو ما يجب على الوكيل الوفاء به للموكل.

وانه في بعض الأحيان يتطلب الأمر الاستعانة بالجانب الفني في الوقت الذي يفتقر مدقق الحسابات لمثل هذه الخبرات ليتسنى له تقديم تقريره، في الواقع هنا لا يستطيع المدقق الإفلات من المسؤولية تجاه الشركة عن أخطائه في اختيار هؤلاء أو ما يترتب عليه من توجيهات يصدرها لهم¹.

ولكن عندما يقع مدقق الحسابات في إساءة اختيار مساعديه من ذوي الاختصاص، وعند وقوع أي خطأ من قبلهم يترتب عليه إلحاق الضرر بالغير، فإن المدقق في هذه الحالة يكون مسؤولاً عن أخطاء تابعيه، وذلك وفقاً لقواعد مسؤولية المتبوع عن أعمال التابع² وعليه، فإن مسؤولية مدقق الحسابات تقوم عن أعمال نائبه تجاه الغير في الوقت الذي لا تربط النائب أي رابطة قانونية، أو اتفاقية مع الغير باعتباره متبوعاً للمدقق.

وعلى ذلك يعتبر المدقق مسؤولاً عن أخطاء مساعديه التي تلحق الضرر بالغير، حيث انه يقوم باختيارهم والإشراف عليهم وفقاً لبرنامج المراجعة المعد لهذه الغاية وهو المسؤول بصفة نهائية عن عملية المراجعة، وبالتالي يمكن للمدقق أن يرجع على مساعده الذي أخطأ فيطالبه بالتعويض في حدود التعويض المحكوم عليه به.

ولما كان يجوز للمدقق إنابة شخص غيره أو أكثر في اتخاذ إجراء معين أو القيام بعمل يدخل في نطاق تدقيق الحسابات، هنا نجد أن المدقق مسؤولاً عن الأعمال التي يقوم بها الشخص الذي أنابه عنه في القيام ببعض أعمال التدقيق، وهو ما يندرج تحت مظلة المسؤولية التقصيرية.

¹ - المادة 843 فقرة 2 مدني اردني التي نصت على أنه:

"2- فإذا كان الوكيل مخولاً حق توكيل الغير دون تحديد فإنه يكون مسؤولاً تجاه موكله عن خطئه في توكيل غيره فيما أصدره له من توجيهات". ففي ذلك نصت المادة 174 مدني مصري على أنه: "يكون المتبوع مسؤولاً عن الضرر الذي يحدثه تابعه بعمله غير المشروع، متى كان واقعاً منه في حال تأدية وظيفته أو بسببها، وتقوم رابطة التبعية، ولو لم يكن حراً في اختيار تابعه، متى كانت له عليه سلطة فعلية في رقابته وفي توجيهه".

² - مصطفى العوجي، القانون المدني، المسؤولية المدنية، مرجع سابق، ص451. وتجدر الإشارة إلى أنه غالباً ما يكون التابع مأجوراً ومرتبطاً بعقد إجازة خدمة، أو عمل مع المتبوع ويمكن القول بأنه إذا حصل خطأ من قبل التابع أحدث ضرراً للغير، يفترض أن هذا الخطأ حصل نتيجة لتنفيذ أوامر المتبوع أو لإهماله.

أما في القانون الإنجليزي، فإن الأساس الذي تقوم عليه مسؤولية المتبوع ومسألته في حالة مخالفة التابع لأوامر المتبوع المتعلقة بطرق التنفيذ، فإن الفعل غير المشروع الواقع في هذه الحالة لا يعدم الصلة بين ما وقع وما عهد إلى التابع من عمل، حيث أن هذا الأخير يعتبر عاملاً لحساب المتبوع ومراعياً لواجباته، والتي من مقتضاها العمل لمصلحة المتبوع ورعاية مصالحه¹.

يتبين أن القانون الإنجليزي ذهب إلى أن رؤساء المصالح الحكومية وكبار الضباط، لا تقوم مسؤوليتهم عن أخطاء مرؤوسيهـم أثناء أداء أعمال الدولة ما لم يصدر إليهم أوامر، أو يوجهوهم إلى العمل الضار، وهذا ما نصت عليه المادة 39 من قانون المسؤولية المدنية الإنجليزي².

القاعدة العامة في القانون الإنجليزي، أن كل من وكل غيره بالقيام بعمل معين، يكون مسؤولاً بالتضامن والتكافل Joint and Several Liability مع وكيله، عن الأفعال الضارة التي ارتكبها الوكيل في حدود السلطات التي كلفه بها الأصيل.

وهنا لابد من الإشارة إلى أن هناك شركات مساهمة تمتلك رؤوس أموال ضخمة وتقوم بتمويل العديد من المشاريع، الأمر الذي يتطلب تعيين أكثر من مدقق للقيام بتدقيق أعمال الشركة، إذ لا يقوى المدقق الفرد القيام بكافة أعمال التدقيق، هنا كيف يمكن تحديد مسؤوليتهم، هل يكونوا مسئولين بالتضامن، أم انه كل واحد منهم مسؤول عن عمله على انفراد.

نجد أن قانون الشركات الأردني قد نص على ذلك بموجب المادة 193 منه عندما نص على أن يتولى مدققوا الحسابات مجتمعين أو منفردين³، وقضت المادة

¹ - خالد بن محمد بن عبدالله العطيه، المسؤولية التقصيرية للسلطات العامة في القانون الإنجليزي، مرجع سابق، ص 271، نقلاً عن: E. Pollok: Liability for the torts of agent: and servants مجله: (1885) L.Q.R ص 202

² - المادة 39 من قانون المسؤولية المدنية الإنجليزي نصت على أنه:

"The head of Government and superior deciders are not liable for the torts their subordinates committed in carrying out the business of the Crown unless they have themselves ordered or directed the commission of the tort".

³ - المادة (193) من قانون الشركات الأردني التي نصت على أنه:- "يتولى مدققو الحسابات مجتمعين أو منفردين القيام بما يلي:

أ- مراقبة أعمال الشركة.

ب- تدقيق حساباتها وفقاً لقواعد التدقيق المعتمدة ومتطلبات المهنة وأصولها العلمية والفنية.

109 من قاذون الشركات المصري بأن يكون مدقق الحسابات مسؤولاً قبل الشركة عن تعويض الضرر الذي يلحقه بها بسبب الأخطاء التي تقع منه في تنفيذ عمله، وإذا كان للشركة أكثر من مدقق واشتركوا في الخطأ كانوا مسئولين قبل الشركة بالتضامن.¹

إذن المركز القانوني لمدقق الحسابات يتمثل مع المركز القانوني للوكيل المأجور، وهو وكيل عن مجموع المساهمين²، ولذلك قرر المشرع المصري مسؤولية مدقق الحسابات عن صحة البيانات الواردة في تقريره بصفته وكيلًا عن مجموع المساهمين، ويلتزم المدقق بالمحافظة على سرية المعلومات المتوفرة لديه نتيجة مراجعة دفاتر وحسابات الشركة. ويكون المدقق مسؤولاً مسؤولية تعاقدية قبل الشركة عن تعويض الإضرار التي قد تلحق بها بسبب الأخطاء التي تقع منه عند تنفيذه لعمله أو نتيجة لإفشاء أسرار الشركة.³

أما عن تقادم سقوط دعوى المسؤولية المدنية على مدقق الحسابات، فإن قانون الشركات الأردني قد نص على سقوط دعوى المسؤولية المدنية بمضي ثلاث سنوات من تاريخ انعقاد الهيئة العامة للشركة الذي تلي فيه تقرير المدقق وإذا كان الفعل المنسوب لمدقق الحسابات يشكل جريمة فلا تسقط دعوى المسؤولية المدنية إلا بسقوط

ج- فحص الأنظمة المالية والإدارية للشركة وأنظمة المراقبة المالية الداخلية لها والتأكد من ملائمتها لحسن سير أعمال الشركة والمحافظة على أموالها.

د- التحقق من موجودات الشركة وملكيته لها والتأكد من قانونية الالتزامات المترتبة على الشركة وصحتها.

هـ- الاطلاع على قرارات مجلس الإدارة والهيئة العامة والتعليمات الصادرة عن الشركة وأي بيانات يتطلب عملهم ضرورة الحصول عليها والتحقق منها.

و- أي واجبات أخرى يترتب على مدقق الحسابات القيام بها بموجب هذا القانون وقانون مهنة تدقيق الحسابات والأنظمة الأخرى ذات العلاقة.

ز- يقدم مدقق الحسابات تقريراً خطياً موجهاً للهيئة العامة وعليهم أو من ينتدبونه أن يتلو التقرير أمام الهيئة العامة."

¹ - هاني صلاح سرى الدين، الشركات التجارية الخاصة في القانون المصري، 2002، ص. 260. كذلك صفوت ناجي بهنساوي، الشركات التجارية، ط2، (القاهرة: دار النهضة العربية، 1994)، ص. 398. كذلك المادة (108) من قانون الشركات المصري رقم 159 لسنة 1989.

² - المادة (106) من قانون الشركات المصري "ويسأل المراقب عن صحة البيانات الواردة في تقريره بوصفه وكيلًا عن مجموع المساهمين ولكل مساهم أثناء عقد الجمعية العامة أن يناقش تقرير المراقب وأن يستوضحه عما ورد فيه".

³ - المادة (108) من قانون الشركات المصري رقم 159 لسنة 1989.

دعوى الحق العام¹. أما قانون الشركات المصري فقد نص على سقوط دعوى المسؤولية المدنية لمدقق الحسابات بمضي سنة من انعقاد الجمعية التي ثلي فيها تقرير المراقب وإذا كان الفعل المنسوب إلى المراقب يكون جريمة جنائية فلا تسقط دعوى المسؤولية إلا بسقوط الدعوى العمومية كما يسأل المراقب عن تعويض الضرر الذي يلحق المساهم أو الغير حسن النية بسبب خطئه².

الخاتمة

من كل ما تقدم، يمكننا أن نركز على أهم ما توصلنا إليه من نتائج ومن ثم سوف نتطرق إلى أهم اقتراحات التي تترتب على مسؤولية مدقق الحسابات في الشركة المساهمة العامة وذلك على النحو التالي:-

أولاً: نتائج الدراسة:

1. لا يوجد استقرار من قبل المشرع الأردني لإعطاء الوصف الحقيقي لمدقق الحسابات في الشركة، إذ وصف مهمة المدقق بمثابة موظف، عندما نص على تعيينه وتحديد أتعابه، عندما تعرض إلى الأجرة، معنى ذلك أن مدقق الحسابات أصبح بمثابة أجير لدى الشركة، ومرة أخرى أشار إلى الوكالة كما جاء في نص المادة (199)، وفي مواقع أخرى تم التركيز على الصفة المؤسساتية لعمل مدقق الحسابات ليجعل منه عضواً قادراً بالشركة، عندما نص قانون الشركات الأردني في المادة (198) منه.
2. عدم التوافق في بعض الأحكام الخاصة بمدقق الحسابات في قانون الشركات الأردني من، وقانون مهنة تدقيق الحسابات بالملكة الأردنية الهاشمية رقم 32 لسنة 1985، فيما يتعلق بالوصف القانوني للمدقق في الشركة المساهمة العامة.
3. اعتبر قانون الشركات الأردني مدقق الحسابات وكيلاً عن المساهمين في المادة 1/199 منه فيما نجد أن بعض الاتجاهات الحديثة في فقه القانون التجاري ذهبت إلى أن مدقق الحسابات لا يعتبر وكيلاً عن الشركة أو عن المساهمين.

¹- المادة (201) من قانون الشركات الاردني.

²- المادة (1/109) من قانون الشركات المصري رقم 159 لسنة 1989.

4. النص في قانون الشركات على عزل مدقق الحسابات على غرار الوكيل المأجور نص معيب، لأنه بذلك يكون قد وضع مدقق الحسابات تحت رحمة مجلس الإدارة، مما يفقده الاستقلال في عمله.
5. تتحدد مسؤولية مدقق الحسابات تجاه الشركة عن الضرر المتحقق والربح الفائت بسبب الأخطاء التي ارتكبها في تنفيذ عمله.

ثانياً: التوصيات:

بعد أن انهينا دراسة مسؤولية مدقق الحسابات في الشركة المساهمة العامة فإننا توصلنا إلى التوصيات التالية:

1. ضرورة النص على استقلال مدقق الحسابات والتأكيد على عدم تابعيته للجهة التي يقوم بالمراقبة عليها.
2. أرى أن يتم إعادة النظر بنص المادة 200 من قانون الشركات الأردني إذ أكدت تابعة مدقق الحسابات إلى مجلس إدارة الشركة عندما نصت على أنه إذا اطلع المدقق على أي مخالفة ارتكبتها الشركة لهذا القانون، أو نظام الشركة أن يبلغ خطياً رئيس محل الإدارة والمراقب والسوق المالي. إذ من جانبنا نرى أن يتم تقديم التقرير إلى مراقب الشركات مباشرة وتزويد رئيس مجلس الإدارة بنسخة من هذا التقرير للعلم.
3. أن ما ورد في نص المادة 199 من قانون الشركات الأردني الفقرة (أ) بأن مدقق الحسابات وكيلا عن المساهمين، أرى أن يتم إعادة النظر بهذه الفقرة بالذات طالما أن الوكالة عقد، فأين نحن من هذه الفقرة، وأنا بنظري أن مدقق الحسابات لا يعتبر وكيلا عن المساهمين وان العمل الذي يقوم ما هو إلا من قبيل الأعمال المادية وليس من قبيل الأعمال القانونية كما هو في عقد الوكالة.
4. إضافة مادة في قانون الشركات الأردني تبين الوضع القانوني لمدقق الحسابات في الشركة التي يقوم بتدقيقها وبشكل صريح.
5. لذلك فإننا نتمنى على المشرع الأردني إعادة النظر فيما تقدم من هذه النصوص، لا سيما وأن قانون الشركات الأردني قد نص صراحة على عزل مدقق الحسابات من منصبه، إذا أذاع أسرار الشركة التي يعرفها بحكم عمله فيها سواء إلى مساهمي الشركة أو غير المساهمين أو عند قيامه بالمضاربة بأسهم الشركة التي يدقق حساباتها مستنداً في ذلك إلى نص المادة (202) من قانون الشركات الأردني السابق ذكرها.

المراجع

1. أبو زيد رضوان، الشركات التجارية، ج1، شركات الأشخاص والشركات ذات المسؤولية المحدودة، دار الفكر العربي، 1988.
2. أكثم الخولي، مبادئ القانون التجاري، ج1، بدون دار نشر، 1971 م.
3. أكرم ياملكي، القانون التجاري، الشركات، دراسة مقارنة، عمان، دار الثقافة للنشر والتوزيع، 2006 م.
4. أنور سلطان، مصادر الالتزام في القانون المدني الأردني، دراسة مقارنة مع الفقه الإسلامي، دار الثقافة، عمان، 2002.
5. خالد بن محمد بن عبد الله العطية، المسؤولية التقصيرية للسلطات في القانون الانجليزي، دراسة مقارنة، جامعة القاهرة، 2005.
6. سعودي سرحان، القانون التجاري (الجزء الثاني) الشركات التجارية، 2005 م.
7. سليمان مرقص، الفعل الضار والمسؤولية المدنية، مجلد2، ط5، مطبعة السلام، القاهرة، 1988.
8. صفوت ناجي بهنساوي، الشركات التجارية، ط2، دار النهضة العربية، 32 عبد الخالق ثروت - القاهرة، 1994 م.
9. عبد الرزاق السنهوري، الوسيط في القانون المدني، القاهرة، دار النهضة العربية، الجزء الأول، مجلد2، ط2، 1981.
10. عدنان السرحان ونوري خاطر، مصادر الحقوق الشخصية (الالتزامات) مكتبة دار الثقافة، عمان، 2003.
11. فوزي محمد سامي، الشركات التجارية، الأحكام العامة والخاصة (دراسة مقارنة)، دار الثقافة، عمان، 1999 م.
12. محمود سمير شرقاوي، القانون التجاري، الجزء الأول، النظرية العامة للمشروع، المشروع الخاص، المشروع العام، الأموال التجارية للمشروع، القاهرة: دار النهضة العربية، 1989 م.
13. محمد فريد العريني، الشركات التجارية، المشروع التجاري الجماعي بين الوحدة والإطار القانوني وتعدد الأشكال، دار الجامعة الجديدة، كلية الحقوق- جامعة الإسكندرية، 2003 م.
14. مصطفى العوجي، القانون المدني، المسؤولية المدنية، ج2، بيروت، منشورات دار الحلبي، 2004.
15. مصطفى كمال طه، القانون التجاري، الإسكندرية، منشأة المعارف، 1982.
16. هاني صلاح سرى الدين، الشركات التجارية الخاصة في القانون المصري، ط2، 2002 م.
17. يوسف محمود جربوع، بحث مدى مسؤولية مراجع الحسابات الخارجي المستقل عن معالجة الآراء المتحفظة في تقارير المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة الدولية، 2002 م.
18. محمد شوقي شاهين، الشركات المشتركة، طبيعتها وأحكامها في القانون المصري والمقارن، بدون دار نشر، د.ت.

المراجع الأجنبية:

1. Auditor's liability towards third parties within the EU: A comparative study between the United Kingdom, the Netherlands, Germany and Belgium. Journal of International Commercial Law and Technology Vol. 3, Issue 1 (2008).
2. Defliese, Jaenicke, O'Reilly and Hirsch, "Auditor's Legal Liability Towards clients", "Montgomery's Auditing", 1990, Eleventh Edition.

3. John L. Carey, the Rise of the Accounting Profession: To Responsibility and Authority, 1937-1969 (New York, 1970).
4. Public Oversight Board Report – Scope of Services by CPA Firms (AICPA, 1979).
5. Rodier. Droit commercial. Groupements commerciaux. 9^{eme} éd 1977.
6. Sykes Alan, O.(1984): The Economics of vicarious liability, 93, yale Law General. 1230.1280.
7. Université de Paris 1. La commission des opérations de bourse et les commissaires aux comptes, préface Bloch – Lainé, rapport Guyon, 1975

القوانين:

1. قانون الشركات الأردني رقم 22 سنة 97 المعدل بموجب القانون المؤقت رقم 74 لسنة 02.
2. قانون مهنة تدقيق الحسابات الاردني رقم (32) لسنة (1985).
3. قانون الشركات الانجليزي لسنة 2006.
4. قانون الشركات المصري رقم 591 سنة 1981 والمعدل بالقانون لرقم 3 لسنة 1998.
5. نظام الشركات السعودي رقم 6 لسنة 1965 مع تعديلاته.
6. قانون الشركات الكويتي رقم 15 لسنة 1960 وتعديلاته مع مذكراته التفسيرية.
7. قانون الشركات التجارية التونسي.

المواقع الإلكترونية:

1. المحامي محمد التويجري، مهنة مراقبة الحسابات بين الموجود والمنشود، متاح في الموقع الالكتروني: www.twajiri.com/Portals/0/arabic/FINANCE.doc
2. المحامي محمد التويجري، مراقب الحسابات مسؤول عن صحة البيانات الواردة في تقريره، متاح في الموقع الالكتروني:

www.alqabas.com.kw/Article.aspx?id=507115&date=08062009