

مراقب الحسابات في الشركات التجارية  
بحث مقدم من قبل  
الدكتور علي فوزي إبراهيم الموسوي  
جامعة بغداد - كلية القانون

الخلاصة :

تتخذ الرقابة على الشركات صوراً عديدة فقد تكون الرقابة لأكتساب الشركة شكلها القانوني وأخرى لاحقة على ذلك وتتمثل الرقابة السابقة والتي يطلق عليها البعض الرقابة الوقائية المبكرة (١) بالرقابة على إجراءات تأسيس الشركة ، فلكي تصدر شهادة تأسيس الشركة فإن أشكالاً متعددة من الرقابة تمارسها جهات عديدة منها الرقابة الادارية المتمثلة برقابة مسجل الشركات ورقابة اقتصادية تمثلها الجهة القطاعية المختصة التي تدخل الشركة ضمن نشاطها ولذلك تسمى رقابة الملائمة أي مدى ملائمة نشاط الشركة للتخطيط الاقتصادي .

قد تكون الرقابة لاحقة لصدور شهادة التأسيس اي تتبع عملية اكتساب الشركة شكلها القانوني

**وقد تكون** الرقابة خارجية ، وهذه الرقابة تقسم الى قسمين مالية وادارية واحدى صور الرقابة المالية والتي تعتبر من أكثر صور الرقابة فاعلية لانها تكشف الخلل الذي يمكن ان يرافق عمل الشركة فهي رقابة مراقب الحسابات ففي مجال الرقابة المالية فإن القانون قد فرق بين الشركات المختلطة وشركات القطاع الحكومي أذ تخضع هذه الشركات للرقابة الحسابية التابعة لرقابة وتدقيق ديوان الرقابة المالية ، بينما تخضع باقي الشركات الخاصة الى رقابة مراقب الحسابات والذي تعينه الهيئة العامة (٢) .



**Abstract**

The statutory organization of the auditor in the private companies

the opinion of this subject can be summaries. as each share holders has the right to supervise the management work of the company by testing the accounts and reviewing the books and register's of the company to be sure of the satiety of it's position and management

the assay wall treated the concept of the auditor the legal nature of him and the liability impose to him these feature can be classified in to three

finally we can reach to the direction of the Iraqi legislation which refer to the auditor as agent of the the company.

## المقدمة :

تتخذ الرقابة على الشركات صوراً عديدة فقد تكون الرقابة لأكتساب الشركة شكلها القانوني وأخرى لاحقة على ذلك وتتمثل الرقابة السابقة والتي يطلق عليها البعض الرقابة الوقائية المبكرة (١) بالرقابة على إجراءات تأسيس الشركة ، فلكي تصدر شهادة تأسيس الشركة فإن أشكالاً ً متعددة من الرقابة تمارسها جهات عديدة منها الرقابة الادارية المتمثلة برقابة مسجل الشركات ورقابة أقتصادية تمثلها الجهة القطاعية المختصة التي تدخل الشركة ضمن نشاطها ولذلك تسمى رقابة الملائمة أي مدى ملائمة نشاط الشركة للتخطيط الاقتصادي .

وقد تكون الرقابة لاحقة لصدور شهادة التأسيس اي تتبع عملية اكتساب الشركة شكلها القانوني وهذه الرقابة أيضاً لها صور متعددة :

أولاً : المصادقة على القرارات التي تتخذ خلال حياة الشركة الخاصة باجراءات مهمة منها:

- ١- تخفيض رأس المال .
- ٢- دمج الشركة .
- ٣- تصفية الشركة .

ثانياً : الرقابة الداخلية وتسمى ايضاً بالرقابة الذاتية ، وهذه الرقابة تمارس من اجهزة عديدة في الشركة وهي كما يأتي :

- ١- رقابة الهيئة العامة .
- ٢- رقابة مجلس الادارة والمدير المفوض .

ثالثاً: الرقابة الخارجية ، وهذه الرقابة تقسم الى قسمين مالية وادارية واحدى صور الرقابة المالية والتي تعتبر من أكثر صور الرقابة فاعلية لانها تكشف الخلل الذي يمكن ان يرافق عمل الشركة فهي رقابة مراقب الحسابات ففي مجال الرقابة المالية فإن القانون قد فرّق بين الشركات المختلطة وشركات القطاع الحكومي أذ تخضع هذه الشركات للرقابة الحسابية التابعة لرقابة وتدقيق ديوان الرقابة المالية ، بينما تخضع باقي الشركات الخاصة الى رقابة مراقب الحسابات والذي تعينه الهيئة العامة (٢) .

سنقوم بتسليط الضوء على مراقب الحسابات في هذا البحث بثلاثة مباحث نخصص المبحث الأول لبيان مفهوم مراقب الحسابات ونعقد المبحث الثاني لدراسة الطبيعة القانونية لمهنة مراقب الحسابات وفي المبحث الثالث والأخير سنتولى بيان المسؤولية الناتجة من عمل مراقب الحسابات .  
نأمل أن تكون هذه الدراسة الوجيزة ذات قيمة علمية .

## المبحث الأول مفهوم مراقب الحسابات

سنتولى بيان مفهوم مراقب الحسابات في ثلاثة مطالب نخصص الأول للتعريف بمراقب الحسابات وفي المطلب الثاني سنوضح موضوع تعيينه وعزله وفي المطلب الثالث سنقوم ببيان سلطاته.

### المطلب الأول التعريف بمراقب الحسابات

ويعرف مراقب الحسابات بأنه: (شخص طبيعي أو أكثر يتم تعيينه من قبل الهيئة العامة للشركة وبياسر مهمته التدقيقية بنفسه أو قد يستعين بأشخاص لديهم الخبرة والكفاءة في مجال التدقيق المالي يعملون تحت إشرافه المباشر). (٣)

ويكون لهؤلاء ممارسة السلطات نفسها التي يمتلكها مراقب الحسابات على أفراد (٤). ولم يتضمن قانون الشركات رقم (٢١) لسنة ١٩٩٧ وتعديله بالأمر ٦٤ لسنة ٢٠٠٤م تعريفاً لمراقب الحسابات ولم يبيّن الشروط اللازمة لتعيينه، ولكن نظام ممارسة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات المرقم (٣) لسنة ١٩٩٩ والصادر من مجلس الوزراء في حينه، فقد بيّنت المادة الأولى بأنه:

(يمارس مهنة مراقبة الحسابات وتدقيقها كل شخص طبيعي أو معنوي مجاز بممارسة هذه المهنة بموجب النظام)

وتولت المادة السابعة من هذا النظام بيان الشروط التي لا بد من توافرها فيمن يمارس مهنة مراقبة الحسابات. أن مراقب الحسابات قد يباشر إلى جانب مهمته التدقيقية مهمة تقديم خدمات استشارية إذ يقوم بدور المستشار لإدارة الشركة فيما يخص الجوانب المالية ويجوز أن يوجه النصح غير الملزم في هذا الشأن (٥).

ولا يستطيع مراقب الحسابات التدخل في إدارة الشركة لأن مهمته تقتصر على فرض نوع من الرقابة على إدارة الشركة ودوره لا يقتصر على الوظيفة التبليغية بل أن الاتجاه الحديث في الفقه يطرح هذا الدور التقليدي وذلك بإسناد الوظيفة التحذيرية أو التنبيهية أذ يتعين عليه جذب انتباه الإدارة إزاء الوقائع التي يكون من شأنها أن تعرض للخطر استمرارية الاستثمار ويؤدي إلى تدهور حالة الشركة المراقبة.

لقد وسع القانون مهمة مراقب الحسابات فلم تعد تقتصر على تدقيق الحسابات لأن القانون أسند لمراقب الحسابات مهمة قانونية تتمثل بوجود التحقق من وقوع مخالفات لأحكام القانون أو عقد الشركة على وجه يؤثر في نشاطها أو مركزها المالي مع بيان ما إذا كانت هذه المخالفات قائمة عند تدقيق الحسابات الختامية (٦).

### المطلب الثاني تعيين مراقب الحسابات وعزله

أن الهيئة العامة للشركة هي المسؤولة عن تعيين مراقب حسابات أو أكثر من الأشخاص الطبيعيين (٧) . وقد بينت المادة ٧ من نظام ممارسة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات لسنة ١٩٩٩ في العراق الشروط اللازمة لممارسة هذه المهنة وهي كما يأتي :

**أولاً:** أن يكون حاصلًا على شهادة الدبلوم العالي في مراقبة الحسابات أو شهادة عليا في المحاسبة (ماجستير أو دكتوراة) على أن يكون قد مارس أعمال التدقيق مدة لا تقل عن سنتين.

**ثانياً:** أن يكون قد عمل مراقب حسابات تحت التمرين في ديوان الرقابة المالية أو تحت إشراف شخص مجاز بممارسة المهنة مدة لا تقل عن سنتين .

ويلزم المراقب برفع تقريره الى الشركة خلال (٣٠) يوم من تاريخ الانتهاء من أعداد الحسابات الختامية او تعقد الهيئة العامة اجتماعاً لمناقشة وقرار الحسابات الختامية وخلال ستين يوماً من تدقيقها (٨) .

جدير بالذكر أن هناك ثمة من يعيب مبدأ تعيين مراقب الحسابات من قبل الهيئة العامه كونه يضعف استقلاليته في المراقبه ، ولهذا ذهبت بعض القوانين الى عدم جمع مراقب الحسابات بين عمله والاشتراك في تأسيس الشركة أو عضوية مجلس إدارتها أو الأستغال بصفة دائمة بأي عمل فني أو إداري أو أستشاري فيها ولا يجوز كذلك أن يكون المراقب شريكاً لأحد الأشخاص المذكورة أو موظفاً لديه أو من ذي قرباه حتى الدرجة الرابعة (٩) .

أن القانون العراقي يوفر المناخ الملائم لتعزيز الضعف في أستقلالية مهمة مراقب الحسابات فلا يوجد ما يمنع من تعيينه دون توفر الشروط التي ذكرتها المادة المصرية أعلاه ، الأ أنه ورد في تعليمات النظام المحاسبي الموحد للشركات رقم (١) السنة (١٩٨٥) ما يأتي ( أن لا يكون له أو لأقرباه لحد الدرجة الثالثة أية المصلحة مادية جوهرية أو علاقة تعاقدية أو غير تعاقدية مع الشركة أو توابعها أو أعضاء مجلس الإدارة أو المدير المفوض أو من بحكمه ، وكان من المستحسن أن يرد ذلك في القانون وأن يمد الحظر الى الدرجة الرابعة بدلاً من الثالثة كما هو منصوص عليه في الكثير من القوانين ومنها قانون الشركات العراقي رقم لسنة ١٩٥٧ في المادة (٢٠٩) والتي جاء فيها : ( لايجوز أن يكون المراقب مشتركاً في تأسيس أو عضوية مجلس إدارتها أو قائماً بصفة ثابتة بأي عمل فني أو إداري أو أستشاري فيها ولا يكون شريكاً لمن يقوم بهذه الأعمال أو موظفاً لديه أو لدى أحد من ذوي قرباه حتى الدرجة الرابعة وكل تعيين يقع خلافاً لذلك يعد باطلاً )

## المطلب الثالث سلطات مراقب الحسابات

لما كانت المهمة الرئيسية المراقب الحسابات هي مراقبة حسابات الشركة فإن له في سبيل ذلك الحق في الاطلاع على جميع دفاتر الشركة وسجلاتها ومستنداتها في كل وقت كما له حق طلب البيانات التي يرى ضرورة الحصول عليها للتأكد من صحة حسابات الشركة أن يحقق في موجودات الشركة والتزاماتها ويتعين على مجلس الإدارة أن يمكن المراقب من ذلك وفي حالة عدم تمكنه تقديم تقرير إلى مجلس الإدارة يعرض على الهيئة العامة إن لم يستجيب مجلس الإدارة وتقرير المراقب الذي يقدمه إلى الجمعية العامة شاملاً لجميع المعلومات التي يرى ضرورتها لأداء مهمته وما اذا كانت الميزانية وحسابات الأرباح والخسائر متفقة مع الواقع وعليه تاشير المخالفات خلال السنة المالية وبذلك أصبح الدور الذي يلعبه مراقب الحسابات شاملاً لجميع نشاطات الشركة المراقبة لرصد المخالفات القانونية كأستخدام رأس مال الشركة لغرض تحقيق مصالح شخصية لأعضاء مجلس الإدارة او المدير المفوض او كان لهؤلاء مصلحة مباشرة او غير مباشرة في العقود التي تبرم مع الشركة او اتخاذ قرار بزيادة رأس مالها دون أن يكون مدفوعاً بالكامل أو إصدار سندات قرض مع ان الوضع المالي للشركة لا يسمح بذلك ويقوم لذلك بمراقبة حسابات الشركة في مرحلة التصفية ولا تنتهي مهمته بصدور قرار التصفية بل يستمر في مراقبة اعمال المصفي خلال مدة التصفية (١٠) .

ولم ينص القانون على أختصاصه في حالة أندماج الشركة ولكن ذلك لا يعني ان ليس له دور بل أن دوره يتمثل برصد أي مخالفة للقواعد القانونية الخاصة بأندماج الشركات (١١) .  
وقد نصت المادة ١٣٦ من قانون الشركات رقم ٢١ لسنة ١٩٩٧ المعدل على رأي مراقب الحسابات يقتضي أن يتناول الامور الاتية :

- ١- مدى سلامة حسابات الشركة وصحة البيانات الواردة من الحسابات الختامية ومدى السماح له بالاطلاع على المعلومات التي طلبها عن نشاط الشركة مع بيان رأيه في تقرير مجلس الإدارة .
  - ٢- مدى تطبيق الشركة للأصول المحاسبية المرعيه وبشكل خاص تلك المتعلقة بمسك الدفاتر والسجلات المحاسبية وعملية جرد الموجودات والالتزامات الخاصه بالشركة .
  - ٣- مدى تعبير الحسابات الختامية عن حقيقة المركز المالي للشركة في نهاية السنة المالية .
  - ٤- مدى تطابق الحسابات مع أحكام هذا القانون وعقد الشركة .
  - ٥- ما وقع من مخالفات ما اذا كانت هذه المخالفات قائمة عند تدقيق الحسابات الختامية .
- ويتضح من نص المادة أعلاه الأهمية الكبيرة لمراقب الحسابات في التأكد من سلامة الوضع المالي للشركة وفي أبداء رأيه في أمور عديدة. ويتضح أيضاً ان رقابته المتعلقة بمركز الشركة المالي هي نوعاً من رقابة الملائمة أي مدى ملائمة نشاط الشركة للتخطيط الاقتصادي فضلاً عن ان هذا المراقب قد يباشر مهمات استشارية ومهمات قانونية تتمثل بوجود التحقق من وقوع مخالفات لأحكام عقد الشركة على وجه يؤثر في نشاطها او مركزها المالي.

## المبحث الثاني الطبيعة القانونية لوظيفة مراقبي الحسابات

سنتناول في هذا المبحث دراسة التكييف القانوني لمهنة مراقبة الحسابات والطبيعة القانونية للأراء التي يبديها المراقب وذلك في المطلبين الآتيين .

## المطلب الأول التكليف القانوني لمهنة مراقب الحسابات

لقد أثار موضوع التكليف القانوني لمهنة مراقب الحسابات جدلاً في الفقه التجاري وتعددت الآراء الفقهية حول ذلك ، فقد ذهب البعض الى أن العلاقة التي تربط مراقب الحسابات بالجهة الخاضعة للتدقيق هي علاقة عقدية مصدرها عقد العمل (١٢) . ولكن مراقب الحسابات لا يعتبر مستخدماً لدى الجهة الخاضعة للتدقيق (١٣) ، لأنه يتولى مهمة مراقبة وتدقيق الحسابات باستقلال تام ودون تلقي أية تعليمات في أدائها فمراقب الحسابات لا يرتبط مع الجهة الخاضعة للتدقيق برابط تبعية والتي هي اساس عقد العمل في حين ذهب البعض الآخر الى ان مراقب الحسابات يعد وكلياً عن الجهة الخاضعة للتدقيق لذا فان مسؤوليته تتحدد في ضوء القواعد العامة للوكالة ، ولكن هذا الرأي منتقد لعدم توفر العناصر الأساسية للوكالة ، فالوكيل يقوم بتصرفات قانونية نيابةً عن الموكل بحيث تنصرف آثارها الى ذمة الموكل في حين يتولى مراقب الحسابات مراقبة وتدقيق الحسابات وهذه الأعمال من طبيعة مادية وليست قانونية ليقدّم تقريراً يعرض فيه رأيه نتيجة التدقيق وتبقى الجهة الخاضعة للتدقيق حرة في الاعتماد على هذا الرأي أو نبذه كما أن مراقب الحسابات لا يباشر مهامه بأسم ولحساب الجهة الخاضعة للتدقيق بل يقوم بمراقبة وتدقيق الحسابات باستقلال وحياد تام ودون تلقي أية تعليمات حول كيفية أداء مهمته كما هو الحال في الوكالة (١٤) فضلاً عن ذلك فإن الجهة الخاضعة للتدقيق لا يحق لها عزل مراقب الحسابات متى شاءت بل أن عزله يخضع لرقابة القضاء (١٥) .

وأستناداً للأنتقادات التي وجهت لفكرة الوكالة ذهب جانب آخر من الفقه الى أن مراقب الحسابات لا يستمد سلطاته من تفويض (وكالة) لأنه يتولى أداء مهمة ذات طابع عام لا يمكن أن تمارس بدقة بطريقة فعالة إلا في نطاق المفهوم المؤسسي (١٦) . فالدور الأهم لمراقب الحسابات يظهر في نطاق الشركات وخصوصاً المساهمة فيها . ويعتبر البعض أن مراقب الحسابات هو أحد مكونات الهيكل القانوني للشركة يناط بمهمة مراقبة وتدقيق الحسابات وهو وأن كان معيناً من الهيئة العامة إلا أنه لا يفقد استقلاله في مواجهتها ولا في مواجهة إدارة الشركة ولهذا أطلق عليه بحق أسم قاضي الأرقام (١٧) لأنه يتولى مهمة قانونية للرقابة هي في الحقيقة أقرب الى العمل القضائي حيث يكون مراقب الحسابات بمثابة (الحكم □) بين الهيئة العامة وواقع حسابات الشركة وسلوك الإدارة في هذا الخصوص وبموجب هذا الاتجاه وهو ما نؤيده فإن مراقب الحسابات يعتبر جزءاً من الهيكل الإداري للشركة يتولى مهمة مراقبة وتدقيق حساباتها وأن سلطاته وواجباته تستمد من القانون فالأخطاء التي تنسب اليه هي أخلال بالتزامات قانونية لذا تتحدد مسؤوليه المدني في ضوء قواعد المسؤولية التقصيرية (١٨) .

## المطلب الثاني الطبيعة القانونية للآراء التي يبديها مراقب الحسابات

أن الرأي الذي يبديه مراقب الحسابات في تقريره الذي يقدمه عن الحسابات قد يكون رأياً غير متحفظ أو رأياً متحفظاً أو رأياً سلبياً، وقد يمتنع عن أبداء رأيه ويتوجب عليه أن يبيّن الأسباب التي أدت الى ذلك بكل وضوح في تقريره (١٩) ويبيدي مراقب الحسابات رأياً غير متحفظ عندما تتوافر له القناعة الكافية بأن البيانات المالية قد أعدت وفقاً لسياسة محاسبية ملائمة لطبيعة الشركة وتطبيقه بصور مماثلة للسنة السابقة وأن البيانات المالية قد أعدت وفقاً للأنظمة والقوانين المرعية وان الصورة الأجمالية التي تعرضها البيانات المالية متفقه مع ما يعرف مراقب الحسابات عن أعمال الشركة وأن الايضاحات المرفقة مع البيانات المالية معبرة عن المواضيع التي يتوجب عرضها كافة وأن التغيير في المبادي المحاسبية أو في طريقة تطبيقها ونتائج ذلك موضح ومحدد في البيانات المالية (٢٠) .

ويصدر مراقب الحسابات رأياً متحفظاً عندما تكون البيانات المالية بشكل عام عن الوضع المالي ونتيجة الأعمال الا أن هناك فقرات محددة توافرت عن ملاحظات معينة ذات تأثير مادي محدد أو تكتنفها حالات عدم تأكد قليلة الأهمية كتقيد جانب من نطاق عمل مراقب الحسابات أو عدم اتفائه حول قبول السياسة المحاسبية المختارة وطريقة تطبيقها أو كفاية الإفصاح في البيانات المالية (٢١) .

أما الرأي السلبي فهو بيان مطلق يتم ابداءه عندما تكون هناك عدم اتفاق مع الادارة حول قبول السياسة المحاسبية وأن طريقة تطبيقها يؤثر تأثيراً جسيماً على البيانات المالية بحيث يتوصل الى أن التحفظ لا يكفي عن الإفصاح عن التضليل أو عدم اكتمال البيانات المالية (٢٢) وقد يمتنع أيضاً عندما تفرض الادارة قيوداً على نطاق عملية التدقيق مما يؤدي إلى عدم تمكنه من الحصول على قرائن كافية لإبداء رايه (٢٣) .

### المبحث الثالث مسؤولية مراقب الحسابات

نظراً لأهمية المهمة التي يقوم بها مراقب الحسابات فإنه يعتبر مسؤولاً عن أي خطأ أو إهمال يقع منه في أداء مهمته وهذه المسؤولية قد تكون مدنيه وقد تكون جزائيه وقد تكون تأديبية سنعالج ذلك في مطالب ثلاثة:

#### المطلب الأول - المسؤولية المدنية لمراقب الحسابات -

يسأل مراقب الحسابات مدنياً تجاه الجهة الخاضعة للتدقيق و الغير عن الأخطاء التي تقع منه في مراقبة و تدقيق الحسابات وتتحدد مسؤوليته المدنيه تجاه الجهة الخاضعة للتدقيق بالاستناد إلى المركز القانوني الذي يشغله ، فهذه المسؤولية عقدية إذا تم تكييف وظيفته على أساس عقد الوكالة ، وهي تقصيرية إذا تم تكييفها بأنها مسؤولية قانونية مصدرها القانون ، وكذلك يسأل مراقب الحسابات مدنياً تجاه الغير عن الأخطاء التي تقع منه في مراقبة و تدقيق الحسابات فتتحدد مسؤوليته تجاه الغير على وفق القواعد العامة للمسؤولية التقصيرية (٢٤) .

ولهذه المسؤولية أركان هي الخطأ والضرر وعلاقة السببية ويقاس ركن الخطأ بمعيار موضوعي هو عدم أداء مراقب الحسابات لمهمته بتلك المهارة والخبرة المتوقعة أعتيادياً من مراقب حسابات مؤهل مهنيًا وعلمياً في الظروف ذاتها والمهارة والخبرة المطلوبة من مراقب الحسابات ليست مطلقة وإنما يكفي أتباعه لمعايير المراجعة التي ينص عليها القانون أو التي جرى العرف المهني على أستخدامها (٢٥) .

ومن هذا يتضح أن التزام مراقب الحسابات هو التزام بوسيلة وليس بتحقيق نتيجة فهو يعتبر مقصراً إذا لم يبذل في تنفيذ واجباته العناية كشخص مهني أو قام بأخفاء حقيقه جوهرية عن المعلومات أو أغفل لفت النظر الى مخالفة جوهرية للمبادئ المحاسبية و التدقيقه المتعارف عليها مما يؤثر على صحة البيانات المالية (٢٦).

فإذا تحققت مسؤوليته تجاه الغير فهذه المسؤولية تكون مسؤولية تقصيرية وعلى المدعي أثبات خطأ مراقب الحسابات في أداء مهمته التدقيقية والرقابية والضرر الذي أصابه من جراء خطأ مراقب الحسابات .

## المطلب الثاني المسؤولية الجزائية

يسأل مراقب الحسابات جزائياً إذا كانت الأخطاء التي ارتكبها أثناء أداء مهمته التدقيقية والرقابية تشكل جرائم يعاقب عليها القانون وقد وردت مسؤولية مراقب الحسابات في نصوص تشريعية عدة ، فبموجب قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٣ يتعرض مراقب الحسابات لعقوبة الحبس مدة لا تزيد عن سنة واحدة إذا ثبت أمام المحاكم المختصة أنه قدم بيانات أو معلومات كاذبة أو ضمنها في تقرير أو حساب بشأن الضريبة أو أخفى معلومات كان ملزماً ببيانها قاصداً بذلك الحصول على خفض أو سماح من مقدار الضريبة التي تفرض على المكلف أو إذا قدم تقريراً أو بياناً كاذباً أو ناقصاً مما يجب تقديمه على وفق قانون ضريبة الدخل أو ساعد أو حرض أو أشترك في ذلك . (٢٧) .

وقد يتعرض مراقب الحسابات لعقوبة الحبس مدة لا تقل عن ثلاثة أشهر ولا تزيد على سنتين إذا ثبت أمام المحكمة المختصة أنه استعمل الغش أو الأحتيال للتخلص من أداء الضريبة .  
وكذلك يتعرض الى العقوبات المقررة في نصوص قانون العقوبات العراقي رقم ١١١ لسنة ١٩٦٩ إذا دون في تقريره بيانات غير صحيحة أو أغفل تدوين تلك البيانات وكان من شأن ذلك أيهام السلطات العامة وأيقاعها في الغلط . (٢٨) .

## المطلب الثالث المسؤولية التأديبية

تضمنت القوانين المنظمة لمزاولة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات الجزاءات التأديبية إذ تصدر لجنة الانضباط قراراتها بالأغلبية وتخضع هذه القرارات لمصادقة مجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات ويكون القرار باتاً (٢٩) وللجنة فرض أحد هذه العقوبات (٣٠) :

أ - الأنداز .

ب- الحرمان من ممارسة المهنة لمدة لا تقل عن مائة وثمانين يوماً ولا تزيد عن ثلاثة سنوات .

ج- إلغاء أجازة ممارسة المهنة وترقين أسم المخالف من سجل مراقبي الحسابات .



## الخاتمة :

أمكننا عبر هذه الدراسة المتواضعة أن ندرك أهمية مزاولة مهنة مراقب الحسابات في الشركات من أن لهذه المهنة أهمية بالغة في كشف أوضاع الشركة وبيان أسباب نجاحها وأخفاؤها وتعرضها لأسباب الأنحلال والزوال وهذه الوسيلة الرقابية الفعالة تشبه الى حد كبير السلطة القضائية في الدولة إذ أن الشركة المساهمة تُشبه هيئتها العامة بالسلطة التشريعية بينما يكون مجلس إدارتها ومديرها المفروض بمثابة سلطة تنفيذية ، وقد تم بحث موضوع التكيف القانوني لمهنة مراقب الحسابات مع الأشارة الى موقف المشرع العراقي بكونه وكيل عن الشركة وبالنظر لعدم تحديد هذه المهنة بشكل دقيق كان من المستحسن إصدار تشريع خاص يتولى بيان متطلبات وشروط وتكييف هذه المهنة وأبراز الجانب القانوني فيها إذ أن أكثر الأبحاث الموجودة تشير الى هذا العمل من وجهة نظر محاسبية ، فلقد ظهر أن هذا العمل لا يقتصر على الرقابة على الشركات وإنما يتعدى إلى الرقابة على السجلات التي يوجب القانون على التاجر مسكها ضمن قانون التجارة والقوانين الملحقة به .

## الهوامش:

- (١) د. أبو زيد رضوان ، الشركات التجارية في القانون الكويتي ، سنة ١٩٧٨ ، صفحة ٣٦٦ .
- (2) الفقرة أولاً المادة ١٣٣ من قانون الشركات العراقي الصادر بالأمر ٦٤ لسنة ٢٠٠٤ من سلطة الأئتلاف المؤقتة .
- (3) د. الياس ناصيف ، الكامل في قانون التجارة ، الشركات التجارية ، ج ٢ ط بيروت : منشورات عويدات ، سنة ١٩٨٢ ص ٣٣٥ .
- (4) البند آمن المادة (٤٠) من قواعد السلوك المهني لممارسة مهنة مراقب الحسابات .
- (5) البند (٥) من المادة ١٣٦ من قانون الشركات رقم ٢١ لسنة ١٩٩٧ .
- (6) الفقرة أولاً من المادة ١٣٣ من قانون الشركات ٢١ لسنة ١٩٩٧ .
- (7) الفقرة ثانياً من المادة ١٣٣ والمادة ١٣٥ من قانون الشركات رقم ٢١ لسنة ١٩٩٧ .
- (8) م ٢/٥٢ من القانون رقم ١٣٣ لسنة ١٩٥١ الخاص بمزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة في مصدر مشار اليه في مؤلف د.سميحة القلبوبي ، القانون التجاري ، الشركات التجارية الخاصة ، ج ٢ ، القاهرة : دار النهضة العربية ، سنة ١٩٨١ ، ص ٢٥٠ .

## مجلة رسالة الحقوق .... السنة الثانية .... العدد الثاني.... ٢٠١٠

- (9) البند (٥) من المادة (١٣٦) من قانون الشركات رقم ٢١ لسنة ١٩٩٧ .
- (10) البند ٣ من المادة ٥٩ من قانون الشركات ٢١ لسنة ١٩٩٧ .
- (11) د- أحمد أبراهيم البسام ، الشركات التجارية في القانون العراقي ، ط٢ ، بغداد :مطبعة العاني ، سنة ١٩٦٧ ، ص٢١٨ .
- (12) د. أبو زيد رضوان ، شركات المساهمة ، موسوعة الفقه والقضاء في الدول العربية ، العدد ١٥٧ ، القاهرة ، سنة ١٩٨٣ ، ص٢٦٧ .
- (13) د. أحمد أبراهيم البسام ، المرجع نفسه ، ص٢٦٧ .
- (14) د. عبد الملك الشمري ، مسؤولية مراقب الحسابات في ظل التشريعات العراقية ، مجلة المحاسب ، نقابة المحاسبين والمدققين العراقيين ، العدد الثاني ، السنة الثالثة عشر ، كانون الثاني سنة ١٩٨٧ ، ص ٦٤ . ومن هذا الرأي ايضاً د. مصطفى كمال وصفي ، المسؤولية المدنية لأعضاء مجلس الإدارة في شركات المساهمة ، القاهرة :المطبعة العمالية ، سنة ١٩٥١ ، ص ١٤ وقد أشير في الصفحة ذاتها الى قرار محكمة باريس في ٢٦ حزيران / ٩٤٣ الذي جاء فيه : ( لا يجوز عزل مراقبي حسابات الشركة وهم وكلاء حدد القانون وكالتهم الألسبب مشروع فلا تملك الجمعية العامة عزلهم حسب مشيئتها ويكون للمحكمة تقدير مشروعية هذه الأسباب ) .
- (15) د. محمد فريد العريني ، القانون التجاري ، شركات الأموال ، القاهرة : الدار الجامعية للطباعة والنشر ، القاهرة ، سنة ٢٠٠٠ م ، ص ٢٠٦ .
- (16) د. أبو زيد رضوان ، مرجع سابق ، ص٢٦٧ .
- 17 ( commissair Aux comptes ,Repertoire De Droit commercial et des societies T societies Jurisprudence General Dalloze Paris , 1958 , p36
- (18) البند (و، ز) من المادة (٤٠) من قواعد السلوك المهني .
- (19) الفقرة (١٩) من دليل التدقيق رقم (٢) بشأن تقرير المراقب حول البيانات المالية .
- (20) الفقرة (٢٢) من الدليل .
- (21) الفقرة (٢٤) من الدليل .
- (22) الفقرة (٢٥، ٢٦) من الدليل .

- (23) المادة ١٨٦ من القانون المدني العراقي .  
(24) المادة ٣٦ من قواعد السلوك المهني .  
(25) المادة ٤٢ من قواعد السلوك المهني .  
(26) المادة (٥٧) من قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٣  
(27) المادة (٢٩٦) من قانون العقوبات العراقي .  
(28) الفقرات (و، ز) من المادة (١٤) من نظام ممارسة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات.  
(29) الفقرة (ح) من المادة (١٤) من النظام .  
(٣٠) تحسين يوسف شمخي ، النظام القانوني للدفاتر التجارية ، دراسة مقارنة ، رسالة ماجستير مقدمة الى مجلس كلية القانون جامعة بغداد ، ص ٩٠ ، سنة ٢٠٠٦ م .

### المراجع والمصادر

#### أولاً- الكتب القانونية :

١. د. أبو زيد رضوان ، الشركات التجارية في القانون الكويتي ، سنة ١٩٧٨ .
٢. د. ابو زيد رضوان ، شركات المساهمة ، موسوعة الفقه والقضاء في الدول العربية ، العدد (١٥٧) م سنة ١٩٨٣ .
٣. د. احمد ابراهيم البسام ، الشركات التجارية في القانون العراقي ، ط ٢ ، بغداد ، مطبعة العاني ، سنة ١٩٦٧ .
٤. د. اكثم امين الخولي ، قانون التجارة اللبناني المقارن ، الشركات التجارية ، ج ٢ دار النهضة العربية ، سنة ١٩٨١ .
٥. د. الياس ناصيف الكامل في قانون التجارة ، الشركات التجارية ، ج ٢ ، ط ١ بيروت منشورات عويدات سنة ١٩٨٢ .
٦. د. تحسين يوسف شمخي ، النظام القانوني للدفاتر التجارية ، دراسة مقارنة ، رسالة ماجستير مقدمه الى مجلس كلية القانون جامعة بغداد سنة ٢٠٠٦ م .
٧. د. سميحة القليوبي ، القانون التجاري ، الشركات التجارية الخاصة ، ج ٢ ، القاهرة دار النهضة العربية ، سنة ١٩٨١ .
٨. د. عبد الملك الشمري ، مسؤولية مراقب الحسابات في ظل التشريعات العراقية ، مجلة المحاسب ، نقابة المحاسبين والمدققين العراقيين ، العدد الثاني ، السنة الثالثة عشر ، كانون الثاني سنة ١٩٨٧ ،
٩. د. لطيف جبركوماني ، الوجيز في شرح قانون الشركات الجديد رقم ٣٧ لسنة ١٩٨٣ ط ١ ، سنة ١٩٨٦ .
١٠. د. محمد فريد العريني ، القانون التجاري ، شركات الاموال ، القاهرة ، الدار الجامعية للطباعة والنشر ، سنة ٢٠٠٠ م .
١١. د. مصطفى كمال وصفي ، المسؤولية المدنية لأعضاء مجلس الإدارة في شركات المساهمة ، القاهرة : المطبعة العماليه ، سنة ١٩٥١ .
١٢. د. مفلح عواد القضاة ، الشركة ذات المسؤولية المحدودة وشركة الشخص الواحد دراسة مقارنة ، عمان : دار الثقافة للنشر والتوزيع ، سنة ١٩٩٨ .
١٣. د. موفق حسن رضا ، قانون الشركات ، اهدافه وأسس ومضامينه ، بغداد مطبعة وزارة العدل سنة ١٩٨٥ .

**ثانياً القوانين والوثائق**

١. قانون الشركات العراقي رقم ٢١ لسنة ١٩٩٧ وتعديله بالامر ٦٤ لسنة ٢٠٠٤ الصادر من سلطة الائتلاف المؤقتة .
٢. قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٣ وتعديلاته .
٣. قانون قانون العقوبات رقم ١١١ لسنة ١٩٦٩ المعدل .
٤. قانون الشركات المصري رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ .
٥. قانون الشركات الاردني رقم ٢٢ لسنة ١٩٩٧ .
٦. قانون مزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة في مصر رقم ١٣٣ لسنة ١٩٥١ .
٧. قواعد السلوك المهني لممارسة مهنة مراقب الحسابات في العراق .
٨. نظام ممارسة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات رقم ٣ لسنة ١٩٩٩ الصادر من مجلس الوزراء المنحل .
٩. دليل التدقيق رقم (٢) بشأن تقرير المراقب حول البيانات المالية .

**ثالثاً المصادر الاجنبية :**

commissair Aux comptes ,Repertoire De Droit commercial et des societes, T ,III  
societies Jurisprudence General Dalloze Paris , 1958 .