

التزام مراجع الحسابات ببذل العناية المهنية وأثره على مسؤوليته التأديبية في الأنظمة السعودية

د. أحمد محمد عواد
أستاذ القانون الخاص المساعد
كلية الحقوق - جامعة الملك فيصل
السعودية

د. علي بن سالم المري
أستاذ القانون الخاص المساعد
كلية الحقوق - جامعة الملك فيصل
السعودية

الملخص

مراجع الحسابات هو الشخص المهنيّ المستقلّ، الذي يُعهد إليه بمراجعة حسابات الشركة، وإبداء رأي فني محايد بشأن مدى عدالة القوائم المالية للشركة، وفي سبيل أدائه لمهمته؛ يقع على عاتقه العديد من الالتزامات؛ أحصاها التزامه ببذل «العناية المهنية» في جميع مراحل عملية المراجعة، ولما كان لهذا الالتزام الأثر المباشر في تنفيذ جُلّ التزاماته، فضلاً عن تأثيره المباشر في مسؤوليته القانونية وخاصةً التأديبية منها، الأمر الذي دعانا لتسليط الضوء عليها من خلال هذا البحث.

ويُثير البحث عدداً من التساؤلات والإشكاليات القانونية، أبرزها تعريف مراجع الحسابات وتمييزه عن غيره، وتحديد ماهية العناية المهنية المطلوبة منه؛ وعلاقتها بالالتزامات ذات الصلة، وأثرها في قيام مسؤوليته القانونية بأشكالها المختلفة، خاصة المسؤولية التأديبية، وقد اعتمدنا في دراستنا لموضوع البحث على المنهج التحليلي الاستقرائي، مع استخدام المنهج الوصفي والمقارن حسب مقتضيات البحث، مع ذكر التطبيقات القضائية ذات الصلة.

وقد اقتضت طبيعة البحث تقسيمه إلى ثلاثة مباحث وخاتمة، عرضنا في المبحث الأول لماهية مراجع الحسابات، وفي المبحث الثاني تناولنا العناية المهنية وأثرها على كل من التزاماته، وتضمن المبحث الثالث أثر العناية المهنية على المسؤولية التأديبية لمراجع الحسابات، وقد تضمنت الخاتمة عدداً من النتائج أبرزها أنه لا يمكن اعتبار التزامات مراجع الحسابات من طبيعة واحدة، حيث إن التزامه ببذل العناية المهنية؛ يُعد معياراً جوهرياً، ينسحب على جميع التزاماته، في جميع مراحل عملية المراجعة، ويظهر أثره حتى في الالتزامات ذات الطبيعة الفنية التي يُطلب فيها تحقيق نتيجة، فهي إن كان ظاهرها تحقيق نتيجة؛ إلا أن الوصول إلى تلك النتيجة وإنجازها مرتبطان ببذله العناية المهنية

اللازمة، والتوصية بتعديل عدد من مواد نظام المحاسبين القانونيين بالنص مباشرة على التزام مراجع الحسابات ببذل العناية المهنية اللازمة وفقاً للمعايير التي تصدرها الهيئة، والاكْتفاء بعقوبة الغرامة المالية المنصوص عليها بالمادة (28) ومضاعفة حدها الأقصى، وإلغاء عقوبة السجن، وإنشاء لجنة تابعة للهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين تختص بتسوية المنازعات التي تنشأ بين مراجعي الحسابات وعملائهم.

كلمات دالة: مراقب الحسابات، شركات المساهمة، نظام الشركات السعودي، المسؤولية المدنية، المسؤولية التأديبية، المسؤولية الجزائية.

المقدمة

مما لا شك فيه أن لكل مهنة واجباتها وأعرافها وتقاليدها الخاصة، تنشأ معها وتترعرع في أحضانها على نحو يجد المزاويل لهذه المهنة نفسه ملزماً بهذه الواجبات والأعراف والتقاليد بوازع من ضميره وبيعث من أخلاقه دون النظر إلى تناول الأنظمة والقوانين لهذه الواجبات من عدمه⁽¹⁾، كما أن هذه الأعراف والتقاليد المهنية مع إضافتها طابعاً أخلاقياً على الأعمال المهنية؛ تهدف في الوقت ذاته إلى رفع مستوى المهنة وتحسين أداء أعضائها، واكتساب ثقة المجتمع، وقد حازت مهنة المراجعة على ثقة المجتمع في الوقت الحاضر، حيث ظهرت أهميتها مع توسع الأنشطة والمجالات التي تعمل بها الشركات وتعاضم رؤوس أموالها؛ فقد نشأت تلبية إلى الحاجة إلى الفحص الحيادي للبيانات المالية.

وأن تقرير مراجع الحسابات الذي يثبت فيه رأيه حول مدى سلامة حسابات الشركة التي يراقبها؛ يُضفي قدراً كبيراً من الموضوعية على المعلومات والبيانات المقدمة إلى الجمعية العمومية، فيستطيع الأعضاء - وقد تحقق لهم وضوح الرؤية - اتخاذ القرارات المناسبة بشأن اعتماد الحسابات والميزانية، كما لهم أن يرفضوها متى قدروا خطورة التحفظات التي تضمنها التقرير، وفي سبيل أداء مراجع الحسابات لمهمته؛ يقع على عاتقه العديد من الالتزامات التي نصت عليها الأنظمة واللوائح ذات الصلة، والالتزام بسلك وآداب المهنة، والمعايير المهنية، التي توجب عليه بذل «العناية المهنية Professional care» في جميع مراحل عملية المراجعة.

وتظهر خطورة الدور الذي يقوم به مراجع الحسابات؛ حال إخلاله بالالتزام ببذل العناية المهنية، عمداً أو إهمالاً، حيث سترتب عليها مخاطر جسيمة، فحدود التقرير الذي يُصدره لا يقف عند الشركة محل المراجعة فحسب؛ بل تؤثر في الغير من المتعاملين مع هذا التقرير، وتمتد لتؤثر في اقتصاد الدولة ككل، الأمر الذي تحرص معه الأنظمة على مواجهة هذا الإخلال - سواء أكان عمدياً أم ناتجاً عن تقصير أو إهمال - وتشددت بشأن مسؤوليته، بأنواعها المختلفة⁽²⁾.

(1) د. محمد عبد الظاهر حسين، المسؤولية المدنية للمحامي تجاه العميل، المكتبة القانونية، القاهرة، 1991م، ص98؛ د. محمد البادي، الإطار التربوي لقضية أخلاقيات المهنة في وسائل الاتصال الجماهيري، المجلة المصرية لبحوث الإعلام، كلية الإعلام، جامعة القاهرة، العدد الأول، يناير 1997م، ص208.

(2) يمثل انهيار شركة إنرون Enron الأمريكية أخطر حالة لعدم التزام مراجع الحسابات ببذل العناية المهنية، حيث سقطت الشركة بأصول تزيد عن 63 مليار دولار، وأرجع ذلك لعدد من الأسباب أبرزها عدم التزام مراجع حساباتها وهو مكتب آرثر أندرسون «Arthur Andersen» بالعناية المهنية اللازمة، مما أدى إلى انهياره بالتبعية بالرغم من كونه أحد أكبر مكاتب المراجعة في العالم في حينه. لمزيد من التفاصيل انظر:

أهمية البحث

يبرز من بين الالتزامات الملقاة على عاتق مراجع الحسابات - رغم تعددها - التزامه ببذل العناية المهنية، هذا الالتزام الذي تحرص عليه المعايير الصادرة عن المنظمات المهنية، باعتباره معياراً جوهرياً، ويمثل سلوكاً عاماً وحاكماً لعمل مراجع الحسابات، وتنسحب آثاره على جُل التزاماته، وفي جميع مراحل عملية المراجعة، كما يلعب هذا الالتزام دوراً رئيساً في المسؤولية القانونية لمراجع الحسابات؛ إثباتاً ونفياً لأي منها، وهو الأمر الذي دعانا لدراسته وتبليط الضوء عليه، وبيان علاقته بالالتزامات الأخرى، وأثره في مسؤوليته القانونية.

إشكالية البحث

يُثير البحث عدداً من التساؤلات والإشكاليات القانونية، أبرزها التساؤل عن ماهية مراجع الحسابات، وهو الأمر الذي يقتضي تعريفه، وتناول المصطلحات المشابهة له، حيث تختلف الدول في تسميتها للقائم بمهمة مراجعة حسابات الشركات؛ فيسمى مراجع الحسابات أو مراقب الحسابات أو مدقق الحسابات، كما يثور التساؤل عن مدى الحاجة لوجود مراجع حسابات في الشركات، والشروط الواجب توفرها في من يزاول هذه المهنة، وحدود الاستقلال والحياد اللذين يتمتع بهما، ومقدار الصلاحيات المخولة له في سبيل أداء مهمته، الأمر الذي ينبغي بيانه.

كما يثور التساؤل عن ماهية العناية المهنية المطلوبة من مراجع الحسابات؛ من حيث المقصود بها، ومصدر الالتزام بها، وعلاقتها بالالتزامات الأخرى ذات الصلة، وأثرها في قيام مسؤوليته القانونية بأشكالها المختلفة، خاصة المسؤولية التأديبية، التي ترتبط ارتباطاً وثيقاً بهذا الالتزام، مما يقتضي تناول هذه المسؤولية وتمييزها عن المسؤوليتين المدنية والجزائية، وتطبيق ما تقدم على إحدى الوقائع التي اجتمعت فيها المسؤوليات الثلاث لمراجع الحسابات نتيجة لإخلاله بالعناية المهنية اللازمة.

د. إحسان بن صالح المعتاز، أخلاقيات مهنة المراجعة والمتعاملين معها، انهيار - شركة إنزون والدروس المستفادة، مجلة جامعة الملك عبد العزيز للاقتصاد والإدارة، مجلد 22، ع 1، 2008م.
كما شهدت المملكة العربية السعودية قضية مماثلة تم فيها إدانة أحد مراجعي الحسابات بالمملكة - بالاشتراك مع آخرين - لارتكابهم تصرفات أوجدت انطباعاً غير صحيح ومضلل بشأن قيمة الورقة المالية العائدة للشركة. لمزيد من التفاصيل يُنظر: موقع الأمانة العامة للجان الفصل في منازعات الأوراق المالية، من خلال الرابط:

<https://crsd.org.sa/ar/MediaCenter/Announcements/Pages/Announcement-033.aspx>

تاريخ التصفح 2020/7/22م.

منهج البحث وخطته

اعتمدنا في بحثنا المائل على المنهج التحليلي الاستقرائي، من خلال تحليل النصوص النظامية وتطبيقها على المسائل والجزئيات التي يمكن أن تندرج تحتها، مع استخدام المنهج الوصفي والمقارن قدر الإمكان وحسب مقتضيات البحث، مع ذكر التطبيقات القضائية ذات الصلة.

وقد اقتضت طبيعة البحث تقسيمه إلى ثلاثة مباحث وخاتمة، على النحو التالي:

المبحث الأول: ماهية مراجع الحسابات

المبحث الثاني: العناية المهنية وأثرها على التزامات مراجع الحسابات

المبحث الثالث: أثر العناية المهنية لمراجع الحسابات على مسؤوليته التأديبية

المبحث الأول

ماهية مراجع الحسابات

لما كان الحكم على الشيء فرعاً عن تصوره؛ وفي إطار دراستنا للالتزام مراجع الحسابات ببذل العناية المهنية، يقتضي منا تحديد ماهية مراجع الحسابات، من حيث تعريفه وتمييزه عن غيره من الوظائف ذات الصلة، وبيان مدى الحاجة لوجوده، وتحديد النصوص الحاكمة له في الأنظمة السعودية، على النحو التالي:

المطلب الأول: تعريف مراجع الحسابات

المطلب الثاني: مراجع الحسابات في الأنظمة السعودية

المطلب الأول

تعريف مراجع الحسابات

لم تتفق التشريعات المقارنة على تسمية الشخص المهني القادم من خارج الشركة لمراجعة قوائمها المالية، كما أن مُسمى القائم بمهنة المراجعة قد يُثير اللبس مع وظائف أخرى تتشابه معه، كالمحاسب المالي أو المراجع الداخلي، الأمر الذي سنحاول معه إجلاء هذه الصورة من خلال التعريف بمراجع الحسابات، وتمييزه عن غيره من الوظائف ذات الصلة، ومدى الحاجة لوجوده، في النقاط التالية:

أولاً- تعريف مراجع الحسابات

ثانياً- تمييز مراجع الحسابات عن غيره من الوظائف

ثالثاً- مدى الحاجة لوجود مراجع حسابات للشركات

أولاً- تعريف مراجع الحسابات

أ- التعريف اللغوي لمراجع الحسابات

تختلف تسميات الشخص المهني القادم من خارج الشركة لمراجعة القوائم المالية؛ فيقال مراقب الحسابات، أو مدقق الحسابات، أو مراجع الحسابات، أو المحاسب القانوني، ويرجع ذلك لاختلاف المسمى الوارد في بعض القوانين عن الوارد في تشريعات المهنة أو الوارد في كتابات الباحثين الأكاديميين، وسنتناول المعنى اللغوي لتلك المستخدمة في التشريعات العربية.

(1) مصطلح «مراقب الحسابات»

راقب يراقب مراقبة، راقب الشخص أو الشيء: رَقَبَهُ، حرسه ولاحظه ورصده، ومراقب [اسم فاعل]، ومراقب الحسابات: أحد المحاسبين المتخصصين يُختار لمراجعة حسابات الشركة والتأكد من سلامتها⁽³⁾. ويستخدم مصطلح «مراقب الحسابات» كل من القانون المصري⁽⁴⁾، والقانون العراقي⁽⁵⁾، والقانون الكويتي⁽⁶⁾، كما استخدم هذا المصطلح نظام الشركات السعودي 1385هـ الملغى بموجب نظام الشركات الحالي 1437هـ.

(2) مصطلح «مدقق الحسابات»

دقق، يُدقق، تدقيقاً، دقق في الشيء: استعمل الدقة، أمعن النظر فيه، ومثاله مدقق بيانات/ حسابات⁽⁷⁾.

ويستخدم مصطلح «مدقق الحسابات» كل من القانون الإماراتي⁽⁸⁾، والقانون الأردني⁽⁹⁾، والقانون البحريني⁽¹⁰⁾.

(3) مصطلح «مراجع الحسابات» لغة

رَاجَعَ يُرَاجِعُ، مُرَاجَعَةٌ، رَاجَعُهُ الْكَلَامَ أَي جَعَلَهُ يُعِيدُهُ لِيَتَأَكَّدَ مِنْهُ، وراجع المحاسبُ الْحِسَابَ: دققه، قام بمراجعة أعماله، ومراجع الحسابات: شخص مهني مستقل يقوم بالتحقق من إعداد القوائم المالية وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ويُعد تقريراً بنتائج فحص القوائم المالية وعدالتها، والمراجعة: هي عملية فحص الحسابات والتدقيق لمعرفة مدى صحتها، وما إذا كانت المصرفيات قد تمت بموافقة السلطة المفوضة⁽¹¹⁾.

(3) معجم اللغة العربية المعاصرة، ط1، عالم الكتب، القاهرة، 2008م، مادة (ر ق ب)، رقم 2162، ص924.

(4) المادة (103) وما بعدها من قانون الشركات المصري رقم 159 لسنة 1981م.

(5) المادة (133) وما بعدها من قانون الشركات العراقي رقم 21 لسنة 1997م.

(6) المادة (227) وما بعدها من قانون الشركات الكويتي رقم 1 لسنة 2016م.

(7) معجم اللغة العربية المعاصرة، مادة (د ق ق)، رقم 2054، ص757.

(8) المادة (243) وما بعدها من القانون الاتحادي رقم 2 لسنة 2015 م بشأن الشركات التجارية لدولة الإمارات العربية المتحدة.

(9) المادة (192) وما بعدها من قانون الشركات الأردني رقم 22 لسنة 1997 والقانون رقم 40 لسنة 2002 م المسمى القانون المعدل لقانون الشركات لسنة 2002.

(10) المادة (217) وما بعدها من قانون الشركات التجارية الصادر بالمرسوم بقانون رقم 21 لسنة 2001م.

(11) معجم اللغة العربية المعاصرة، مادة (ر ج ع)، رقم 2054، ص861 و863.

وقد استخدم نظام الشركات السعودي الحالي الصادر بموجب المرسوم الملكي رقم (م/3) بتاريخ 1437/1/28هـ⁽¹²⁾ في المادة (133) منه؛ مصطلح «مراجع الحسابات» في إشارة منه للقائم بعملية المراجعة لحسابات الشركة.

ونرى أن استخدام مصطلح «مراجع حسابات» هو أكثر دقة من استخدام مصطلح «مراقب الحسابات»، سواء من الناحية اللغوية أو الاصطلاحية؛ لأن تسمية المهني يجب أن تكون مشتقة من اسم المهنة، فالمهنة هي «المراجعة» والقائم بها «مراجع»، والمعايير الخاصة بالمهنة تتفق جميع الدول على تسميتها بمعايير المراجعة، أما مصطلح «مراقب الحسابات» فنرى أنه يقتصر على مراقبي الحسابات المكلفين بالرقابة على المال العام، وهي التي تتم من قبل أجهزة متخصصة عادة ما تكون أجهزة حكومية رقابية لها استقلاليتها⁽¹³⁾، كأعضاء الديوان العام للمحاسبة في المملكة العربية السعودية⁽¹⁴⁾، وأعضاء الجهاز المركزي للمحاسبة في مصر⁽¹⁵⁾.

ب- التعريف الاصطلاحي لمراجع الحسابات

لا يختلف المعنى الاصلاحي عن المعنى اللغوي كثيراً، فيُعرف الفقه مراجع الحسابات

(12) هيئة الخبراء بمجلس الوزراء: نظام الشركات 1437هـ، متوفر من خلال الرابط:

<https://laws.boe.gov.sa/BoeLaws/Laws/LawDetails/97fcbd84-fd17-4111-876e-a9a700f1eac5/1>
تاريخ التصفح 2020/7/22.

(13) د. عبد الستار الكبيسي، الشامل في مبادئ المحاسبة 1 و2، ط2، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2008م، ص20 وما بعدها.

(14) صدر المرسوم الملكي رقم (م/178) بتاريخ 1441/12/2هـ بتعديل عدد من مواد نظام ديوان المراقبة العامة 1391هـ ومن ضمنها تعديل مسمى الديوان ليصبح «الديوان العام للمحاسبة»، وقد حددت المادة التاسعة منه الجهات الخاضعة لرقابته ومنها: «4- كل مؤسسة خاصة أو شركة تساهم الدولة في رأس مالها أو تضمن لها حداً أدنى من الأرباح، على أن تتم الرقابة عليها وفق تنظيم خاص يعده الديوان ويصدر به قرار من مجلس الوزراء يحدد فيه مدى هذه الرقابة بحيث تتناسب مع طبيعة عملها ومدى علاقتها المالية بالدولة، وبحيث لا يعرقل نشاطها». الموقع الرسمي للديوان العام للمحاسبة على شبكة الإنترنت:

<http://www.gca.gov.sa/ar/about/Pages/regulations.aspx>. تاريخ التصفح 2020/9/12م.

(15) نصت المادة (219) من دستور مصر 2014 على أن: «يتولى الجهاز المركزي للمحاسبة الرقابة على أموال الدولة والأشخاص الاعتبارية العامة، والجهات الأخرى التي يحددها القانون، ومراقبة تنفيذ الموازنة العامة للدولة والموازنات المستقلة، ومراجعة حساباتها الختامية»، ونصت المادة (3) من قانون الجهاز المركزي للمحاسبة رقم 144 لسنة 1988م المعدل بالقانون رقم 157 لسنة 1998م على أنه: «يباشر الجهاز اختصاصاته بالنسبة للجهات الآتية: 2- الهيئات العامة والمؤسسات العامة وهيئات القطاع العام وشركاته والمنشآت والجمعيات التابعة لأي منها ... 3- الشركات التي لا تعتبر من شركات القطاع العام والتي يساهم فيها شخص عام أو شركة من شركات القطاع العام أو بنك من بنوك القطاع العام بما لا يقل عن 25% من رأسمالها». الموقع الرسمي للجهاز المركزي للمحاسبة على شبكة الإنترنت: <http://asa.gov.eg/page.aspx?id=133> تاريخ التصفح 2020/9/12م.

بأنه: «الشخص الذي يُعهد إليه بمراجعة وفحص حسابات الشركة، وتدقيق ميزانيتها وحساب الأرباح والخسائر للسنة المالية التي عُيِّن لها، ومراجعة سلامة تطبيق الأنظمة بشكل يحقق صالح الشركة والشركاء والمصلحة العامة»⁽¹⁶⁾.

وذهب البعض إلى القول بأنه بصرف النظر عن المصطلح المستخدم للتعبير عن المسؤول عن عملية المراجعة الخارجية، فإن هناك مجموعة من الاعتبارات والشروط الواجب توفرها فيه، وهي:

- 1- أن يعمل باعتباره شخصاً مهنيًا، وبشكل حر، وليس باعتباره موظفًا في الشركة محل المراجعة.
- 2- أن يكون عضواً في المنظمة أو المنظمات المهنية المعنية بالمهنة، كالهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.
- 3- أن يكون مسؤولاً ومسؤولية كاملة عن وضع وتنفيذ برنامج المراجعة، وإصدار التقرير بنتائج المراجعة.
- 4- أن يكون موضوعياً ومحايداً في أدائه لأعماله.

ج- تعريف المراجعة

تُعرّف المراجعة بأنها: «عملية تهدف إلى إبداء رأي فني محايد بشأن مدى عدالة القوائم المالية للشركة، وحيقة تمثيلها لنتائج الأعمال والمركز المالي لها في نهاية الفترة المحاسبية، بهدف إضفاء الثقة والمصادقية في المعلومات الواردة بتلك القوائم، وبالتالي إمكان الاعتماد عليها من جانب مستخدميها»⁽¹⁷⁾.

وبالرجوع إلى معايير المراجعة المعتمدة؛ نجد أن المعيار الدولي للمراجعة (200) تناول الغرض منها، والمتمثل في تعزيز درجة ثقة المستخدمين في القوائم المالية، من خلال إبداء المراجع لرأيه عما إذا كانت القوائم المالية معروضة بصورة عادلة، والوصول إلى تأكيد معقول عما إذا كانت القوائم المالية ككل تخلو من التحريف الجوهرى، سواءً بسبب غش أو خطأ⁽¹⁸⁾.

(16) د. حمد الله محمد حمد الله، النظام التجاري السعودي، ط2، دار خوارزم العلمية، جدة، 2004م، ص330.

(17) د. مجبور جابر النمري وآخرون، مبادئ المحاسبة، ط2، جامعة الملك عبد العزيز، جدة، 2011م، ص21؛ ويجانت وآخرون، مبادئ المحاسبة، ترجمة د. مصطفى جمعة وآخر، دار المريخ، جدة، 2015م، ص74.

(18) الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، المعايير الدولية للمراجعة والفحص المعتمدة في المملكة العربية السعودية، المعيار الدولي للمراجعة (200)، 2020م، ص60 وما بعدها.

ثانياً- تمييز مراجع الحسابات عن غيره من الوظائف ذات الصلة

تعتبر مهنة المحاسبة مهنة واحدة في الأصل؛ إلا أنها تطورت عبر الزمن لتطور الحاجة إلى تنوع البيانات المحاسبية المرتبطة بتطور الأنشطة الاقتصادية، ويتمثل ذلك التطور في تعدد فروعها، لذا قد يثور اللبس بين وظيفة المحاسب المالي والمراجع الداخلي، وبين مراجع الحسابات (الخارجي)؛ الأمر الذي يقتضي التفرقة بينهم.

أ- المحاسب المالي

المحاسبة المالية Financial Accounting، أو المحاسبة العامة، وهي التي تهتم بتسجيل العمليات المالية وتحليلها وتخصيصها لقياس نتيجة عمل المشروع، وتحديد المركز المالي له خلال فترة زمنية معينة، وإمداد المستويات الإدارية المختلفة بالمعلومات اللازمة لمساعدتها في وظائفها، فالمحاسب المالي هو إدارة أو قسم أو موظف بالشركة⁽¹⁹⁾.

ويبدأ مراجع الحسابات عملية المراجعة Auditing من حيث ينتهي عمل المحاسب، فالمحاسب يعد القوائم المالية، ومراجع الحسابات يراجعها لإضفاء الثقة والمصداقية في المعلومات الواردة بها، ويمكن القول بأن المحاسب مهمته إنشائية، بينما مراجع الحسابات مهمته تحليلية انتقادية.

ب- المراجع الداخلي

تُعرف المراجعة الداخلية بأنها عملية حصر لمستندات المنشأة ودفاترها وسجلاتها بواسطة إدارة أو قسم داخل المنشأة، وهي تمثل جزءاً من نظام الرقابة الداخلية Internal Control، إلا أن المراجعة الداخلية لا تُغني بأي حال من الأحوال عن المراجعة الخارجية⁽²⁰⁾.

فالمراجعة الداخلية تقوم بها إدارة أو قسم أو موظف داخل الشركة، تابع لمجلس إدارتها، بخلاف مراجع الحسابات المهني المستقل القادم من الخارج، تُعيّنه الجمعية العامة للشركة، ويتمتع بالاستقلال المالي والإداري والفني عن مجلس الإدارة.

ثالثاً- مدى الحاجة لوجود مراجع حسابات للشركات

نشأت مهنة المراجعة تلبية إلى الحاجة إلى الفحص الحيادي للبيانات المالية⁽²¹⁾، فتقرير مراجع الحسابات الذي يثبت فيه رأيه حول مدى سلامة حسابات الشركة التي يراقبها؛ يُضفي قدراً كبيراً من الموضوعية على المعلومات والبيانات المقدمة إلى الجمعية العمومية،

(19) د. مجبور النمري وآخرون، مرجع سابق، ص 18 وما بعدها؛ ويجانت وآخرون، مرجع سابق، ص 40.

(20) د. عصام الدين محمد متولي، المراجعة وتدقيق الحسابات، جامعة العلوم والتكنولوجيا، صنعاء، 2009م، ص 29.

(21) د. أمين السيد لطفى، فلسفة المراجعة، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، 2009/2008م، ص 66 و 67.

فيستطيع أعضاء الجمعية - وقد تحقق لهم وضوح الرؤية - اتخاذ القرارات المناسبة بشأن اعتماد الحسابات والميزانية، كما لهم أن يرفضوها متى قدروا خطورة التحفظات التي تضمنها التقرير⁽²²⁾.

ومن جهة أخرى، فإن مراجع الحسابات يلعب دوراً هاماً في تحقيق التنمية الاقتصادية؛ فعملية الفحص الفني للقوائم المالية للمنشآت؛ يقتضي منه فحص الخطط التي أعدتها المنشأة وما قامت به من أنشطة لتحقيق الأهداف الواردة بالخطط، والتأكد من الاستغلال الأمثل للموارد وعدم مخالفة الأنظمة أو اللوائح، مساعداً بهذا الدور في محاربة الفساد الذي يعد أحد الأسباب الرئيسية المؤثرة في برامج التنمية الاقتصادية⁽²³⁾.

وإدراكاً لأهمية مراجع الحسابات والدور الذي يؤديه؛ فقد أوجب نظام الشركات السعودي 1437هـ تعيين مراجع حسابات للشركات، فوجود مراجع الحسابات أمراً لا غنى عنه، سواء من الناحية النظامية أو من الناحية العملية.

المطلب الثاني

مراجع الحسابات في الأنظمة السعودية

في إطار حديثنا عن ماهية مراجع الحسابات، وبعد تعريفه في المطلب السابق، نتناول النصوص النظامية الحاكمة له، في النقاط التالية:

أولاً- الشروط الواجب توافرها لمزاولة مهنة المراجعة

ثانياً- آلية تعيين مراجع الحسابات في الشركات

ثالثاً- استقلال مراجع الحسابات وحياده

رابعاً- صلاحيات مراجع الحسابات

أولاً- الشروط الواجب توافرها لمزاولة مهنة المراجعة

قصر نظام المحاسبين القانونيين الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/12) بتاريخ

(22) د. محمد عمران، المركز القانوني لمراقب الحسابات وعلاقته بالشركة الخاضعة لرقابته، مجلة المال والتجارة، القاهرة، العدد 259، مايو 2018م، ص 15.

(23) ناصر خليفة عبد المولى سعيد، تطوير دور مراجع الحسابات لتحقيق التنمية الاقتصادية، مجلة مركز صالح عبد الله كامل للاقتصاد الإسلامي، جامعة الأزهر، القاهرة، المجلد 13، العدد 37، 2009م، ص 491.

1412/5/13هـ⁽²⁴⁾، مزاولة مهنة مراجعة الحسابات على المقيدين بسجل المحاسبين القانونيين لدى وزارة التجارة، وقد حددت المادة الثانية من النظام الشروط الواجب توافرها للقيّد في هذا السجل، والمتمثلة في:

- (1) أن يكون المتقدم سعودي الجنسية.
- (2) أن يكون كامل الأهلية.
- (3) أن يكون حسن السيرة والسلوك، وغير محكوم عليه بحد شرعي أو في جريمة مخلة بالشرف أو الأمانة ما لم يكن قد رُد إليه اعتباره، وألا يكون قد صدر ضده قرار تأديبي بالفصل من الخدمة الحكومية ما لم يكن قد مضى على صدور القرار التأديبي ثلاث سنوات.
- (4) أن يكون حاصلاً على درجة البكالوريوس تخصص محاسبة أو أي شهادة أخرى تعتبرها الجهة المختصة بمعادلة الشهادات معادلة لها.
- (5) أن يكون لديه خبرة علمية بعد الحصول على المؤهل المشار إليه في الفقرة (4) السابقة لدى إحدى الجهات التالية:

أ- مكاتب المحاسبين القانونيين التي تعتمدها الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين المنصوص عليها في هذا النظام وفقاً للضوابط التي تحددها اللائحة التنفيذية، وذلك لمدة لا تقل عن ثلاث سنوات تخفض إلى سنتين إذا كان طالب القيد حاصلاً على درجة الماجستير في المحاسبة أو ما يعادلها، وإلى سنة واحدة إذا كان حاصلاً على درجة الدكتوراه في المحاسبة أو ما يعادلها.

ب- الجهات الحكومية أو الشركات أو المؤسسات الفردية وفقاً للشروط والمدد التي تحددها اللائحة التنفيذية، على ألا تقل عن المدد المشار إليها في الفقرة (أ) السابقة.

(6) أن يكون عضواً أساسياً بالهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، باعتبارها التنظيم القائم على شؤون المهنة.

(7) أن يكون متفرغاً لمزاولة المهنة، ويجوز له الجمع بين المهنة ومزاولة الأعمال التي لا تتعارض مع سلوك المهنة وآدابها.

(24) نظام المحاسبين القانونيين، موقع هيئة الخبراء بمجلس الوزراء، على شبكة الإنترنت من خلال الرابط: <https://laws.boe.gov.sa/BoeLaws/Laws/LawDetails/56195fdf-46c2-44f0-88e5-a9a700f1be50/1>، تاريخ التصفح 2020/7/22م

فإذا توفر لدى الشخص، طبيعي أو معنوي، الشروط سالفة الذكر اتخذ إجراءات القيد في السجل، وهي المنصوص عليها بالمواد (3 و4 و5) من نظام المحاسبين القانونيين، وبموجب هذا القيد يُصبح من المرخص لهم بمزاولة مهنة المراجعة بالملكة، ويمكن بالتالي التعاقد معه لمراجعة حسابات الشركات.

ثانياً- آلية تعيين مراجع الحسابات في الشركات

حددت المادة الثالثة من نظام الشركات 1437هـ خمسة أشكال للشركات المرخص لها بالعمل في المملكة وهي التضامن، والتوصية البسيطة، والمحاصة، والمساهمة، وذات المسؤولية المحدودة، وباستقراء الأحكام الخاصة بها، يتبين اشتراط النظام لوجود مراجع حسابات لكل منها سواء بطريقة مباشرة أو ضمنية، على النحو التالي:

أ- آلية تعيين مراجع الحسابات في شركة المساهمة والشركة ذات المسؤولية المحدودة

أفرد نظام الشركات مراجع حسابات شركات المساهمة⁽²⁵⁾ الفرع الثاني من الفصل السادس المنظم لمالية الشركة، وخصص له المواد (من 132 حتى 136)، وباستقراء هذه المواد نجد أنها قد حددت أطر العلاقة بينه وبين الجمعية العمومية، على النحو التالي:

(1) أوجب النظام صراحة أن يكون لكل شركة مساهمة مراجع حسابات (أو أكثر) من بين مراجعي الحسابات المرخص لهم بالعمل في المملكة.

(2) يكون تعيين مراجع الحسابات عن طريق الجمعية العامة العادية، وهي التي تحدد مكافأته ومدة عمله، بينما تختص الجمعية التأسيسية لشركة المساهمة بتعيين أول مراجع حسابات إذا لم يكن قد عُيِّن في عقد تأسيس الشركة أو في نظامها الأساسي، وفق ما نصت عليه المادة (63) من نظام الشركات.

(3) يجوز للجمعية العامة العادية إعادة تعيين مراجع الحسابات بشرط ألا يتجاوز مجموع مدة تعيينه خمس سنوات متصلة، ويجوز لمن استنفذ هذه المدة أن يعاد تعيينه بعد مضي سنتين من تاريخ انتهائها.

(4) يجوز للجمعية العامة - في كل وقت - تغيير مراجع الحسابات، وذلك مع عدم الإخلال بحقه في التعويض إذا وقع التغيير في وقت غير مناسب أو لسبب غير مشروع.

(25) عرِّفت المادة (52) من نظام الشركات؛ شركة المساهمة بنصها على أنها: «شركة المساهمة شركة رأس مالها مقسم إلى أسهم متساوية القيمة وقابلة للتداول...»

وبذلك يكون نظام الشركات قد أعطى المساهمين الحق في الرقابة على حسابات الشركة، بمنحهم سلطة تعيين مراجع الحسابات، بحيث يمارسون هذا الحق عن طريق الجمعية العامة العادية⁽²⁶⁾.

وبالنسبة لتعيين مراجع الحسابات في الشركة ذات المسؤولية المحدودة؛ فتسري بشأنه الأحكام الخاصة بمراجع حسابات شركة المساهمة، وهو ما قرره المادة (166) من النظام.

ب- تعيين مراجع الحسابات في شركة التضامن وشركة التوصية البسيطة وشركة المحاصة

أوجبت المادة (35) من نظام الشركات بطريقة ضمنية وجود مراجع حسابات لشركة التضامن، حيث نصت على وجوب تحديد الأرباح والخسائر ونصيب كل شريك منها عند نهاية السنة المالية للشركة، وذلك من واقع قوائم مالية معدة وفقاً للمعايير المحاسبية المتعارف عليها، ومراجعة - وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها- من مراجع حسابات خارجي مرخص له.

وبالنسبة لشركة التوصية البسيطة؛ فوفقاً لنص المادة (3/38) من نظام الشركات تُطبق بشأنها أحكام شركة التضامن فيما لم يرد به نص خاص، وبالنسبة لشركة المحاصة؛ فقد نصت المادة (51) من نظام الشركات على أنه تسري عليها أحكام المواد (24 و27 و35) المتعلقة بشركة التضامن.

ثالثاً- استقلال مراجع الحسابات وحياده

إن استقلال مراجع الحسابات وحياده أمران يتعين توفرهما فيه، وتوفرهما له، حتى يستطيع أن يقوم بواجباته المهنية على وجه سليم، وأن يبدي رأيه الفني في ثقة تامة وبنفس مطمئنة وبضمير خالص، وحتى يكون تقريره موضع تقدير واعتبار من الغير، ولا يمكن تصور وجود الاستقلال والحياد له إلا بتوفر المقومات الذاتية التي تتعلق بشخصية مراجع الحسابات وتكوينه العلمي ومهارته وخبراته العملية، وتوفر المقومات الموضوعية المتمثلة فيما تتضمنه التشريعات، وما تصدره المنظمات المهنية من قواعد و ضمانات تحدد الأمور العامة التي تحكم عمله من حيث المؤهلات المهنية، وقواعد وآداب المهنة⁽²⁷⁾.

(26) ديوان المظالم، مجموعة الأحكام والمبادئ التجارية، المجلد الثالث، شركة، الحكم الصادر بجلسة 1436/2/24هـ، بقضية الاستئناف رقم 744/ق لعام 1436هـ، ص1149.

(27) د. ليلي عبد الحميد لطفي، مقومات الاستقلال عند مراجع الحسابات الخارجية، مجلة البحوث الإدارية، أكاديمية السادات للعلوم الإدارية، القاهرة، مجلد7 العددان 1 و2، 1995م، ص 107 و108.

وتحرص التشريعات المقارنة على منح مراجع الحسابات الصلاحيات التي تمكنه من أداء عمله، ومن ذلك المادة (104) من قانون الشركات المصري الصادر بالقانون رقم 159 لسنة 1981، والمادة (228) من قانون الشركات الكويتي رقم 1 لسنة 2016.

وباستقراء المادة (13) من نظام المحاسبين القانونيين، والمادة (133) من نظام الشركات 1437هـ، نجد أنها وضعت الأساس القانوني لاستقلال وحياد مراجع الحسابات، بالنص على الضوابط والضمانات التي تكفل له ذلك، على النحو التالي:

(1) الجمعية العامة العادية للشركة هي المختصة بتعيين مراجع حسابات وتحديد مكافأته ومدة عمله، وليس لمجلس الإدارة إلا تنفيذ قرار الجمعية العامة.

(2) عدم جواز أن تزيد مدة تعيين مراجع الحسابات على خمس سنوات متصلة، على أنه يجوز لمن استنفذ هذه المدة أن يعاد تعيينه بعد مضي سنتين من تاريخ انتهائها.

(3) عدم جواز الجمع بين عمل مراجع الحسابات والاشتراك في تأسيس الشركة أو عضوية مجلس الإدارة أو القيام بعمل فني أو إداري في الشركة أو لمصلحتها ولو على سبيل الاستشارة.

(4) عدم جواز أن يكون مراجع الحسابات شريكاً لأحد مؤسسي الشركة أو لأحد أعضاء مجلس إدارتها أو عاملاً لديه أو قريباً له إلى الدرجة الرابعة بدخول الغاية.

وفي حالة مخالفة أي مما سبق، فإن الفعل المخالف يقع باطلاً مع إلزام مراجع الحسابات برد ما قبضه إلى وزارة المالية.

وتطبيقاً لذلك، فقد استقرت الأحكام القضائية على أنه لا يجوز لمراجع الحسابات أن يراجع حسابات الشركة التي له فيها مصلحة مباشرة أو غير مباشرة، كالشركات التي يساهم في تأسيسها أو التي يكون عضواً في مجلس إدارتها أو التي يقدم لها خدمات استشارية، وأن توقيع مراجع الحسابات عقداً مع إحدى الشركات لأعمال جمع فيها بين عمله كمراجع حسابات وتقديم استشارات مالية ومحاسبية وإدارية لها في العام ذاته، وأن هذا يعدّ أمراً مخالفاً للأنظمة ويستوجب مساءلته⁽²⁸⁾.

(28) ديوان المظالم، مجموعة الأحكام والمبادئ الإدارية للأعوام 1436/1403هـ، المجلد التاسع عشر، الحكم الصادر بجلسة 1426/11/19هـ، حكم هيئة التدقيق رقم 325/ت/هـ لعام 1426هـ، ص 406. وكذا مجموعة الأحكام والمبادئ الإدارية 1439هـ، المجلد السادس، الحكم الصادر بجلسة 1439/1/27هـ، بالقضية المقيدة أمام محكمة الاستئناف الإدارية برقم 2646/ق لعام 1437هـ، ص 257.

رابعاً- صلاحيات مراجع الحسابات

تحرص التشريعات على منح مراجع الحسابات الصلاحيات التي تمكنه من أداء مهمته على الوجه الأكمل، وأهمها الاطلاع على المستندات المحاسبية وجميع الأوراق التي تلزم لأداء عمله، ومن ذلك المادة (105) من قانون الشركات المصري رقم 159 لسنة 1981م، والمادة (229) من قانون الشركات الكويتي رقم 1 لسنة 2016م.

من جانبه فقد حرص نظام الشركات السعودي 1437هـ في المادة (134) منه على منح مراجع الحسابات الصلاحيات التي تمكنه من أداء مهمته على الوجه الأكمل، والمتمثلة فيما يلي:

- لمراجع الحسابات حق الاطلاع - في أي وقت - على دفاتر الشركة وسجلاتها وغير ذلك من الوثائق.
 - لمراجع الحسابات الحق في طلب البيانات والإيضاحات التي يرى ضرورة الحصول عليها، ليتحقق من موجودات الشركة والتزاماتها وغير ذلك مما يدخل في نطاق عمله.
 - يجب على رئيس مجلس إدارة الشركة تمكين مراجع الحسابات من أداء واجبه.
- ولم يكتف النظام بهذا الحد؛ بل إنه وضع الضمانات التي تكفل له التمتع بتلك الصلاحيات، فإذا صادف صعوبة في الحصول على الحقوق المنصوص عليها نظاماً، وجب عليه تقديم تقرير بالصعوبات والمعوقات إلى مجلس الإدارة، ولم تقف مظلة الحماية النظامية عند هذا الحد، بل إنه إذا لم يُيسر مجلس الإدارة عمله، وجب على مراجع الحسابات أن يطلب من مجلس الإدارة دعوة الجمعية العامة العادية للنظر في الأمر.

المبحث الثاني

العناية المهنية وأثرها على التزامات مراجع الحسابات

من المقرر أن كل التزام يكون إما بتحقيق نتيجة أو ببذل عناية، وتبدو أهمية التفرقة بين هذين النوعين في تحديد المسؤولية وإثبات الخطأ⁽²⁹⁾، وحيث تتعدد التزامات مراجع الحسابات، بتعدد الأنظمة ذات الصلة بمجال عمله، مثل نظام المحاسبين القانونيين ونظام الشركات؛ فإنه يثور التساؤل عن التكيف القانوني لهذه الالتزامات ومدى اعتبارها من طبيعة واحدة؛ خاصة في ظل وجود الالتزام الجوهري لمراجع الحسابات ببذل العناية المهنية، الأمر الذي نحاول أن نسلط الضوء على هذه الالتزامات على النحو التالي:

المطلب الأول- التزام مراجع الحسابات ببذل العناية المهنية

المطلب الثاني- التزام مراجع الحسابات بتحقيق نتيجة

المطلب الثالث- أثر العناية المهنية على التزامات مراجع الحسابات

المطلب الأول

التزام مراجع الحسابات ببذل العناية المهنية

يرى الرأي الغالب في الفقه أن الأصل بالنسبة للمهني أنه ملتزم ببذل عناية فنية معينة، هي التي تقتضيها أصول المهنة التي ينتمي إليها، ويأتي الالتزام بنتيجة استثناءً على هذا الأصل، وذلك لأن الالتزامات التي يتعهد بها لا يمكن أن يكون مضمونها تحقيق نتيجة للعميل، لأن هذه النتيجة لا تعتمد فقط على مهارة ومجهود المهني، وإنما هي نتيجة

(29) الالتزام بتحقيق نتيجة هو الالتزام الذي لا يكون تنفيذه إلا بتحقيق نتيجة معينة هي محل الالتزام، فالالتزام بنقل حق عيني والالتزام بعمل معين والالتزام بالامتناع عن عمل معين، كل هذه الالتزامات يقصد بها تحقيق غاية معينة، أما الالتزام ببذل عناية فهو ذلك الالتزام الذي لا يرمي إلى تحقيق غاية معينة، بل هو التزام ببذل الجهد للوصول إلى غرض، فهو التزام بعمل، ولكنه عمل لا تضمن نتيجته، وتبدو أهمية التفرقة بين هذين النوعين من الالتزام في تحديد المسؤولية المدنية وإثبات الخطأ، ففي الالتزام بتحقيق نتيجة للدائن في سبيل إثبات عدم قيام المدين بالتنفيذ أن يثبت أن النتيجة التي تعهد بها المدين لم تتحقق، ويعتبر المدين مخطئاً ما لم يثبت أن عدم تحقيق النتيجة يعود إلى سبب أجنبي خارج عن إرادته، أما إذا كان هدف الدائن هو إلزام المدين ببذل عناية، ولم يقم المدين بالتنفيذ، فإن المدين لا يكون مسؤولاً إلا إذا أثبت الدائن تقصيره في بذل هذه العناية، بإثبات أنه لم يأخذ الحيلة اللازمة والرعاية الكافية. انظر: د. عبد الرزاق السنهوري، الوسيط في شرح القانون المدني، ج1، دار المعارف، الإسكندرية، 2004م، فقرة 428، ص 537 - 541.

احتمالية لاعتمادها على ظروف خارجية وعلى عدة عوامل يُعدّ عمل المهني أحدها⁽³⁰⁾، لذا نجد أن المنظمات القائمة على شؤون مهنة المراجعة قد حرصت على وضع معيار خاص للعناية المهنية المطوبة من مراجع الحسابات، وهو الأمر الذي سنتناوله فيما يلي:

أولاً- ماهية التزام مراجع الحسابات ببذل العناية المهنية

ثانياً- الالتزام ببذل العناية المهنية في ضوء معايير المراجعة في المملكة العربية السعودية

ثالثاً- تطبيقات لالتزام مراجع الحسابات ببذل العناية المهنية

أولاً- ماهية التزام مراجع الحسابات ببذل العناية المهنية

أ- التعريف اللغوي لمصطلح «العناية المهنية»

إذا توجهنا إلى أهل اللغة لمعرفة ما تعنيه مفردات مصطلح «العناية المهنية»؛ سنجد أن كلمة «عناية» تعني: الاهتمام والرعاية⁽³¹⁾، وكلمة المهنة تعني: وظيفة منتظمة وخاصة لشخص مناسب ومؤهل لهذه المهنة، وأسرار المهنة: تقاليد وقواعدها التي لا يعرفها إلا أبنائها، والضمير المهني: ما يبديه الإنسان من استقامة وعناية وحرص ودقة في قيامه بواجبات مهنته⁽³²⁾.

ونرى أن المعنى اللغوي لمصطلح «أسرار المهنة والضمير المهني» يُشكلان الأساس لمصطلح «العناية المهنية» بالمعنى المعروف حالياً.

ب- التعريف الاصطلاحي لالتزام مراجع الحسابات ببذل العناية المهنية

من المستقر عليه قضاءً أن مهنة المراجعة كغيرها من المهن كالمحاماة والطب والهندسة؛ الأصل فيها أنها خدمات تعتمد على الطابع الذهني، وتقدم أعمالها من المتخصصين فيها⁽³³⁾، وأن لكل مهنة واجباتها وأعرافها وتقاليدها الخاصة؛ فالسلوكيات المهنية تُعبر عن العلاقات بين ممارسيها من ناحية، وبينهم وبين عملائهم من ناحية ثانية، وبينهم

(30) د. محمد عبد الظاهر حسين، صور ممارسة المهن الحرة وأثرها على مسؤولية المهني، مجلة البحوث القانونية والاقتصادية، جامعة المنصورة، السنة 15، عدد يناير 2001، ص 53؛ د. رحاب محمود داخلي، النظام القانوني لدور الجمعيات العمومية في إدارة شركات المساهمة، مركز الدراسات العربية للنشر والتوزيع، القاهرة، 2015م، ص 227.

(31) معجم اللغة العربية المعاصرة: مادة (ع ن ي)، رقم 3484، ص 1567.

(32) المرجع السابق، مادة (م ه ن)، رقم 4940، ص 2134 و 2135.

(33) ديوان المظالم، مجموعة الأحكام والمبادئ الإدارية، 1425هـ، المجلد الثامن، تراخيص، الحكم الصادر بجلسة 1425/11/29هـ، رقم حكم هيئة التدقيق 348/ت/5 لعام 1425هـ، ص 188.

وبين المجتمع من ناحية ثالثة، وهذه السلوكيات قد يكون متعارفاً عليها، وقد تكون مبادئ ومعايير يضعها التنظيم الخاص بالمهنة⁽³⁴⁾.

وقد شهدت مهنة المراجعة تطوراً في جوانبها المختلفة، خاصة في أهدافها، وذلك نتيجة لتطور بيئة الأعمال من مجرد اكتشاف الأخطاء والغش، إلى إبداء الرأي في القوائم المالية، ففي بداية العهد بالمراجعة كانت تُستخدم عبارة «صحيح وحقيقي True and Correct» للتعبير عن النتائج المتعلقة بالقوائم المالية، إلا أنها استُبدلت بعبارة «عُرِضَتْ بشكل عادل - Fairly Presented»، وذلك يرجع لأسباب حاصلها عدم وجود قوائم مالية صحيحة تماماً وبشكل مطلق، لأن عملية المراجعة لا توفر التأكيد الكامل بأن القوائم المالية محل المراجعة خالية من الأخطاء الجوهرية العفوية منها والمنتعمدة، وهنا يجب أن يؤخذ في الحسبان وجود قدر من المخاطرة عند الاعتماد على تقرير المراجعة⁽³⁵⁾، لذا يثور التساؤل عن مقدار العناية المطلوب من مراجع الحسابات؟

ذهب جانب من الفقه إلى أنه يجب على مراجع الحسابات اتباع قواعد المهني المتخصص الحريص والرجل الفني - وليس مجرد الرجل العادي - باعتباره متخصصاً ومحترفاً للمهنة وفقاً للأصول المحاسبية المسلم بها في مجالها⁽³⁶⁾، ولما كان من المتعذر على مراجع الحسابات أن يطلع ويدقق جميع المستندات المحاسبية، الأمر الذي يستدعي منه في سبيل أداء مهمته أن يلجأ إلى إجراء الاختبارات التي يقدر ضرورتها، فهو ليس مسؤولاً عن إعادة تدوين الحسابات من جديد، ولكن يجب عليه بذل العناية المهنية المعتادة في كافة جوانب المراجعة، ويعني ذلك أن يؤدي عمله على نحو جاد وحذر⁽³⁷⁾، فالدقة والأمانة تقتضيان أن يبذل أقصى درجات الحرص، وأن يكون أدأؤه للعمل صادراً عن يقظة وتبصر، بحيث يتحرى ذلك في كل أجزاء عمله، أمّا إذا أدّى عمله باستخفاف أو غفلة أو لامبالاة أو بأي صورة من صور الإهمال؛ كان خارجاً بذلك عن واجب أداء العمل بدقة وأمانة⁽³⁸⁾.

(34) د. محمد عبد الظاهر حسين، مرجع سابق، ص98؛ د. محمد البادي، مرجع سابق، ص208.

(35) د. أمين السيد لطفي، المسؤولية القانونية لمراقبي الحسابات تجاه عميل المراجعة والطرف الثالث والمجتمع، دون ناشر، القاهرة، طبعة 2001/2000م، ص9.

(36) د. سميحة القليوبي، الشركات التجارية، ط5، دار النهضة العربية، مصر، 2011م، ص1087.

(37) ألفين أرينز، وجيمس لوبك: المراجعة مدخل متكامل، ط7، ترجمة عبد القادر الدياسطي، ط7، دار المريخ، الرياض، ص43 و44.

(38) مجلس الدولة المصري، حكم المحكمة الإدارية العليا في الطعون أرقام 78347، 79329، 80288، 80318، 80487 لسنة 62 ق. عليا، جلسة 2018/9/15، وحكمها في الطعن رقم 604 و672 لسنة 45 ق. ع جلسة 2001/11/4.

وعن تعريف «العناية المهنية»؛ فقد ذهب البعض إلى القول بأنها الكفاءة المهنية للمراجع التي تتأتى من توفر مجموعة من الصفات الأخلاقية والسلوكية فيه، وإلمامه بالإصدارات المهنية والقوانين التي تحكم عمله، وقدرته على فرض مساحة من الاستقلال أثناء قيامه بعملية المراجعة، مع ممارسة الحد المناسب من الشك المهني، مما يزيد من كفاءته المهنية وقدرته على اكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية في القوائم المالية، وتقديم تقرير يتضمن رأياً فنياً انتقادياً محايداً سليماً في ضوء معايير المراجعة⁽³⁹⁾.

كما ذهب رأي إلى تفصيل التزام مراجع الحسابات ببذل العناية المهنية اللازمة إلى عدد من العناصر التي تتكامل فيما بينها لتشكّل إطاراً لهذا الالتزام الجوهرية، وتشمل هذه العناصر:

- تقييم مدى قدرته على القيام بمهمة المراجعة المعروضة عليه قبل قبولها.
- الالتزام بمعايير المهنة الفنية والأخلاقية، وأن يسعى دائماً لتحسين كفاءته وجودة خدماته.
- التعهد في جميع العمليات التي يقبلها بالوصول إلى مستوى الكفاءة الذي يضمن أن جودة خدماته تضاهي المستوى المهني العالي، ولن تتحقق الكفاءة المهنية للعضو إلا بوصوله إلى مستوى من الفهم والعلم والخبرة التي تمكنه من أداء خدماته بمهارة واقتدار، وأن الكفاءة تتطلب من العضو ألا يتردد في الاستعانة بخبرة ومهارة آخرين إذا تطلب الأمر خبرة أو مهارة أو تخصصاً لا يتوفر لديه.
- التفاني في الوفاء بمسؤولياته تجاه عملائه وتجاه جميع المتعاملين مع تقريره، وهذا يستدعي منه أداء خدماته في وقتها وبطريقة متقنة ملتزماً بالمعايير الفنية والأخلاقية الواجبة⁽⁴⁰⁾.
- عدم الاقتناع بسهولة بظاهر الأمور أو الإيضاحات المقدمة من الشركة.
- عدم الارتكان إلى معرفته الشخصية بالعمل أو موظفيه أو سمعتهم الطيبة في المجتمع.
- تحمل مسؤولية الإشراف الدقيق على أعمال مساعديه.

(39) د. مروة فوزي عبد العزيز، إطار مفاهيمي للعناية المهنية للمراجع الخارجي في ضوء معايير المراجعة المصرية المرتبطة، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، كلية التجارة، جامعة قناة السويس، مجلد 10، عدد 4، ج 2، 2019م، ص 453.

(40) قواعد سلوك وآداب مهنة المحاسبة والمراجعة، مرجع سابق، ص 2020.

- مصطلح «العناية» هو مضاد كلمة «الإهمال»؛ لذلك يجب على مراجع الحسابات تجنب الإهمال، وأن يقوم بمهام عمله على نحو جاد وحذر.
- مراعاة الجوانب التنظيمية للعمل مثل (اكتمال أوراق العمل - القيام بالتخطيط المناسب - القيام بالاختبارات اللازمة - كفاية أدلة المراجعة - موضوعية تقرير المراجعة)⁽⁴¹⁾.

ثانياً- الالتزام ببذل العناية المهنية في ضوء معايير المراجعة في المملكة العربية السعودية

باستقراء نص المادة (10) من نظام المحاسبين القانونيين، نجد أنها قد وضعت على عاتق مراجع الحسابات مجموعة من الضوابط والقواعد التي يجب عليه التقيد بها أثناء مزاولته لمهنته، وهي:

أ- التقيد بالواجبات المحددة بالأنظمة واللوائح

ويُعدّ هذا النص بديهياً، فمن خصائص القواعد القانونية أنها ملزمة، وقد جاء هذا النص للتأكيد على ضرورة التزام مراجع الحسابات بجميع الواجبات التي تنص عليها جميع الأنظمة واللوائح.

ب-الالتزام بسلوك وآداب المهنة

أصدرت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين قواعد سلوك وآداب مهنة المراجعة بموجب قرارها رقم 5/3 بتاريخ 1415/4/27هـ الموافق 1994/10/2م، والذي نص في البند الثاني منه على ضرورة تحلي جميع أعضاء الهيئة «بقواعد وسلوك وآداب المهنة» عند ممارسة أعمالهم وعند تعاملهم مع زملاء المهنة وغيرهم، وهذه القواعد عبارة عن مجموعة مبادئ تمثل القيم الأخلاقية التي تعتبر مقاييس مثالية للسلوك المهني، ومجموعة قواعد تمثل الصفات السلوكية التي يتعين على عضو الهيئة التحلي بها عند ممارسة أعماله وعند تعامله مع زملاء المهنة والعملاء وغيرهم⁽⁴²⁾.

(41) مصطفى السعدني، المسؤولية القانونية لمراجع الحسابات وبذل العناية المهنية في ضوء المعايير المصرية والأمريكية والدولية، بحث ضمن مؤتمر متطلبات حوكمة الشركات وأسواق المال العربية، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، 2007م، ص 69 و 70.

(42) قواعد سلوك وآداب المهنة، موقع الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين من خلال الرابط: <https://socpa.org.sa/SOCPA/files/ac/ace54a5f-4f7f-4c85-bab0-1bc8ad657347.pdf> تاريخ التصفح 2020/7/22م

ج- الالتزام بمعايير المحاسبة والمراجعة والمعايير الفنية التي تصدرها الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين⁽⁴³⁾

وقد أفردت هذه المعايير معياراً خاصاً للعناية المهنية اللازمة⁽⁴⁴⁾، وبمقتضاه يجب على مراجع الحسابات ما يلي:

- 1) بذل العناية المهنية اللازمة في جميع مراحل المراجعة، وأن يقوم بتطبيق معايير المراجعة بدرجة من الحرص المتوقع من مراجع آخر مؤهل تأهيلاً مهنيًا كافيًا.
- 2) أن يكون على درجة كافية من الدراية بأمر المنشأة وظروفها وخطتها والاستخدامات المتوقعة لقوائمها المالية وتقريره عنها.
- 3) تحري الحقائق، إلى أن يصل إلى نتائج موضوعية لا تعتمد على وجهة نظر مُغرضة.
- 4) الاستعانة بخبرة ومهارة الآخرين، إذا تطلبت الأمور درجة من الخبرة والمهارة لا تتوفر لديه.

ومما تقدم يمكن القول بأن المادة (10) من نظام المحاسبين القانونيين قد وضعت الأساس النظامي، والظهير القانوني للالتزام مراجع الحسابات ببذل العناية المهنية، باعتباره أحد معايير المراجعة التي أصدرتها الهيئة والتي يجب على كل مراجعي الحسابات الالتزام بها، وهذا يقتضي من مراجع الحسابات التفاني في الوفاء بمسؤولياته تجاه عملائه، والوصول إلى مستوى الكفاءة الذي يضمن أن جودة خدماته تضاهي المستوى المهني العالي، وأن يتحرى الدقة والموضوعية، حتى يصل إلى نتائج موضوعية لا تعتمد على وجهة نظر مُغرضة، وأن يقوم بتطبيق معايير المراجعة بدرجة من الحرص المتوقع من مراجع آخر مؤهل تأهيلاً مهنيًا كافيًا، وهذه العناية تمتد لتشمل جميع مراحل عملية المراجعة.

(43) اعتمد مجلس إدارة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين معايير المحاسبة ومعايير المراجعة الدولية، وقد تم تحديث الوثيقة بجميع إصدارات المعايير الدولية حتى تاريخ 1440/4/11 هـ الموافق 2018/12/18 م، ويمكن الاطلاع على هذه المعايير من موقع الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين على شبكة الإنترنت من خلال الرابط:

<https://socpa.org.sa/Socpa/International-Standards/Auditing-Standards-Endorsed.aspx>

تاريخ التصفح 2020/7/22 م

(44) معيار العناية المهنية اللازمة، موقع الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين من خلال الرابط:

<https://socpa.org.sa/SOCPA/files/7b/7b8811fc-6852-4907-9fd4-f10b574e1ac9.pdf>

تاريخ التصفح 2020/7/22 م

ثالثاً- تطبيقات لالتزام مراجع الحسابات ببذل العناية المهنية في نظام الشركات

باستقراء نظام الشركات السعودي 1437هـ نجد أنه تناول التزامات مراجع الحسابات في نصوص متعددة؛ ويأتي على رأسها ما نصت عليها المادة (135) من التزامه بتقديم تقرير سنوي إلى الجمعية العامة العادية يتم إعداده وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها، ويتضمن موقف إدارة الشركة من تمكينه من الحصول على البيانات والإيضاحات التي طلبها، وما يكون قد تبين له من مخالفات لأحكام النظام أو أحكام نظام الشركة الأساسي، ورأيه في مدى عدالة القوائم المالية للشركة...، ويُعد هذا الالتزام هو الالتزام الرئيس الذي يقع على عاتق مراجع الحسابات، والذي من أجله اختارته الجمعية العامة للشركة.

كما يلتزم بإعداد أنواع أخرى من التقارير كالمخصوص عليها في المادة (71)⁽⁴⁵⁾، والمادة (138)⁽⁴⁶⁾، والمادة (144)⁽⁴⁷⁾ الخاصة بشركات المساهمة وشركات التوصية بالأسم، والمادة (96) بالنسبة لشركات الأشخاص⁽⁴⁸⁾.

وهنا وجب التفرقة بين إعداد التقرير وتقديمه، وبين فحوى التقرير ومضمونه، فإعداد التقرير وتقديمه في الموعد المحدد يُعد التزاماً بتحقيق نتيجة، أما مضمون التقرير وفحواه فهو رأي فني يخضع فيه مراجع الحسابات للالتزام العام ببذل العناية المهنية في جميع مراحل عملية المراجعة، وما يقتضيه ذلك من تطبيق معايير المراجعة بدرجة من الحرص المتوقع من مراجع آخر مؤهل تأهيلاً مهنيًا كافيًا، على النحو السابق إيضاحه.

(45) توجب المادة (71) من نظام الشركات على مراجع الحسابات أن يقوم بإعداد تقرير خاص عن عضو مجلس الإدارة الذي لديه مصلحة مباشرة أو غير مباشرة في الأعمال والعقود التي تتم لحساب الشركة، بحيث يُرفق لدى إبلاغ رئيس مجلس الإدارة للجمعية العمومية العادية عند انعقادها.

(46) توجب المادة (138) من نظام الشركات في حالة طلب زيادة رأس مال الشركة عن طريق إصدار أسهم جديدة مقابل ما على الشركة من ديون معينة المقدار حالة الأداء؛ أن يكون الإصدار بالقيمة التي تقررها الجمعية العامة غير العادية بعد الاستعانة برأي خبير أو موقوم معتمد، وبعد أن يُعد مجلس الإدارة ومراجع الحسابات بياناً عن منشأ هذه الديون ومقدارها ويوقع أعضاء المجلس ومراجع الحسابات هذا البيان، ويكونون مسؤولين عن صحته.

(47) يوجب نظام الشركات في المادة (144) منه في حالة تخفيض رأس مال الشركة؛ أن يقوم مراجع الحسابات بإعداد تقرير خاص عن الأسباب الموجبة له وعن الالتزامات التي على الشركة وعن أثر التخفيض في هذه الالتزامات، ويتلو هذا التقرير على الجمعية العامة غير العادية، التي لها أن تقرر تخفيض رأس المال إذا زاد على حاجة الشركة أو إذا منيت بخسائر. ويجوز في الحالة الأخيرة وحدها تخفيض رأس المال إلى ما دون الحد المنصوص عليه في المادة (54) من النظام، على ألا يصدر قرار التخفيض إلا بعد تلاوة تقرير مراجع الحسابات.

(48) بالنسبة لشركة التضامن؛ فقد أوجبت المادة (35) من نظام الشركات على مراجع الحسابات أن يقوم بمراجعة القوائم المالية - وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها - التي تحدد الأرباح والخسائر ونصيب كل شريك منها عند نهاية السنة المالية للشركة، والتأكد من أنه قد تم إعداد هذه القوائم وفقاً للمعايير المحاسبية المتعارف عليها، ويسري الالتزام ذاته على مراجع الحسابات تجاه شركتي التوصية البسيطة والمحاصة.

المطلب الثاني

التزامات مراجع الحسابات بتحقيق نتيجة

بجانب النظرة العامة السابق عرضها في المطلب السابق بأن التزام المهني تجاه عميله يُعدّ التزاماً ببذل عناية؛ هناك رأي آخر أقر بوجود حالات يلتزم فيها مراجع الحسابات كرجل مهني بتحقيق نتيجة، الأمر الذي نُلقِي عليه الضوء في هذا المطلب مع عرض لتطبيقاته في الأنظمة السعودية، على النحو التالي:

أولاً- الرأي القائل بأن مراجع الحسابات ملتزم بتحقيق نتيجة

ثانياً- تطبيقات لالتزام مراجع الحسابات بتحقيق نتيجة

أولاً- الرأي القائل بأن مراجع الحسابات ملتزم بتحقيق نتيجة

ذهب جانب من الفقه إلى القول بوجود حالات يلتزم فيها المهني بتحقيق نتيجة، لأنه بإمعان النظر في الالتزامات والمهام والأعمال التي يؤديها المهني، يتبين أن كثيراً منها يتطلب القيام بعمل معين، وفيها يُعدّ المهني ملتزماً بتحقيق نتيجة، لذا لا يجب النظر إلى التزاماته على أنها التزام وحيد ونُصدر حكماً عليه، أو النظر إلى هذا الالتزام على أنه الرئيس وما عداه ثانوي⁽⁴⁹⁾.

ونرى أن لهذا الرأي نصيباً من الصحة، ويصادف التطبيق العملي في مجال التزامات مراجع الحسابات؛ فعملية المراجعة التي يقوم بها مراجع الحسابات تمر بحلقات متعددة وصولاً إلى الرأي الفني الذي يتضمنه التقرير المقدم للجمعية العمومية باعتباره نتيجة العمل - إن أمكن القول -، وفي سبيل الوصول إلى هذه النتيجة يقع على عاتق مراجع الحسابات عدة التزامات، تبدأ من حصوله على التأهيل العلمي المناسب، ثم الخبرة العملية الكافية لإصدار الترخيص بمزاولة المهنة، ويعقب ذلك تعيين المساعدين الأكفاء المؤهلين علمياً وعملياً، واكتمال أوراق العمل، وكفاية أدلة المراجعة، ثم إجراء الاختبارات

(49) فشفاء المريض بالنسبة للطبيب، لا يُعدّ التزاماً على عاتقه، بل هو الغاية المقصودة من خلال القيام بعدد من الأعمال المحددة التي يُشكل كل واحد منها حلقة في سلسلة التزاماته، هذه السلسلة يكون فيها ملزماً بتحقيق نتيجة كل حلقة منها، فإذا كان التدخل العلاجي يتطلب إجراء عملية جراحية؛ فإن هناك سلسلة من الأعمال المحددة التي يتعين على الطبيب اتخاذها من حيث التشخيص السليم وإجراء التحاليل اللازمة وتحديد الوقت المناسب للعملية وتجهيز غرفة العمليات بالمعدات والأدوات اللازمة والاستعانة بطاقم طبي مساعد وطاقم ترميز مؤهل، فالطبيب في هذه الحالة ملزم بتحقيق نتيجة كل عمل منها على حدة، بغض النظر عما إذا كانت هذه الأعمال قد أدت إلى شفاء المريض من عدمه. د. محمد عبد الظاهر حسين، مرجع سابق، ص 54 وما بعدها.

التي يقدر ضرورتها على القوائم المالية والمستندات المحاسبية المختلفة، وتطبيق معايير المراجعة بدرجة من الحرص المتوقع من مراجع آخر مؤهل تأهيلاً مهنيًا كافيًا... فمراجع الحسابات في كل حلقة من هذه الحلقات ملتزم بتحقيق نتيجة كل عمل منها على حدة، بغض النظر عما يتضمنه التقرير من رأي فني.

ثانياً- تطبيقات لالتزام مراجع الحسابات بتحقيق نتيجة

باستقراء نظامي المحاسبين القانونيين والشركات، فيما تضمنه من التزامات لمراجع الحسابات؛ نجد أن طائفة كبيرة منها يكون فيها مراجع الحسابات ملتزماً - ليس بمجرد بذل العناية المهنية - بل بتحقيق نتيجة، وبالقدر الذي يقتضيه البحث نذكر عدداً من تلك الالتزامات؛ وسنقسمها على النحو التالي:

(أ) التزامات مراجع الحسابات التي يكون محلها الامتناع عن عمل

(ب) التزامات مراجع الحسابات بتحقيق نتيجة معينة

(أ) التزامات مراجع الحسابات التي يكون محلها الامتناع عن عمل

1) الامتناع عن إفشاء أسرار الشركة

يلتزم مراجع الحسابات وفقاً لنص المادة (136) من نظام الشركات؛ بألا يُفشي إلى المساهمين في غير الجمعية العامة أو إلى الغير ما وقف عليه من أسرار الشركة بسبب قيامه بعمله، وإلا وجب عزله فضلاً عن مطالبته بالتعويض.

2) الامتناع عن تسجيل بيانات كاذبة أو مضللة فيما يُعده من تقارير

تحظر المادة (211) من نظام الشركات على مراجع الحسابات تسجيل بيانات كاذبة أو مضللة فيما يعده من تقارير للشركاء أو للجمعية العامة، كما تحظر عليه إغفال تضمين هذه القوائم أو التقارير وقائع جوهرية، بقصد إخفاء المركز المالي للشركة عن الشركاء أو غيرهم، وجعلت هذه الأفعال جريمة من الجرائم المعاقب عليها جزائياً.

3) الامتناع عن مراجعة حسابات المنشآت التي يكون له مصلحة مباشرة أو غير مباشرة فيها

حيث أوجب المادة (13) من نظام المحاسبين القانونيين عليه الامتناع عن مراجعة حسابات الشركات التي يكون له مصلحة مباشرة أو غير مباشرة فيها، وقد أكدت على هذا الالتزام المادة (133) من نظام الشركات.

ب- التزامات مراجع الحسابات بالقيام بعمل معين

(1) الالتزام بتنفيذ العقد

فالجمعية العامة للشركة لم تتعاقد مع مراجع الحسابات إلا ليراجع حساباتها، ويُبدي رأيه في مدى عدالة قوائمها المالية، فوفقاً للمادة (135) من نظام الشركات يلتزم بأن يقدم إلى الجمعية العامة العادية السنوية تقريراً يعد وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها، يُضمنه موقف إدارة الشركة من تمكينه من الحصول على البيانات والإيضاحات التي طلبها، وما يكون قد تبين له من مخالفات لأحكام النظام أو أحكام نظام الشركة الأساس، ورأيه في مدى عدالة القوائم المالية للشركة، كما يلتزم مراجع الحسابات بتلاوة تقريره على الجمعية، فإذا وفرت الشركة له كل ما يمكنه من أداء عمله - كتسديد مستحقاته المالية وإتاحة المستندات له -، ولم يقم بتنفيذ التزامه، كعدم إعداد التقرير، أو التأخير في إعداده، أو عدم تلاوته في الجمعية العمومية، فإنه يكون قد أخل بالتزامه، ويعد هذه الالتزام هو الالتزام الرئيسي الذي يقع على عاتق مراجع الحسابات، وهو الهدف من عملية المراجعة، مع التأكيد على أن ما يتضمنه التقرير من رأي فني يُعده مراجع الحسابات وفقاً لالتزامه ببذل العناية المهنية.

(2) إعداد التقارير المنصوص عليها في المواد (71 و138 و144) من نظام الشركات - السابق عرضها في المطلب السابق - وتقديمها إلى الجمعية العمومية، والملاحظ هنا أننا نتكلم عن إعداد التقرير وتقديمه، دون الحديث عن مضمون التقرير والرأي المثبت فيه، فهو عمل فني يُنفذ في ضوء التزام مراجع الحسابات ببذل العناية المهنية اللازمة.

(3) إبلاغ رئيس مجلس الإدارة ببلوغ خسائر الشركة نصف رأس المال المدفوع، على النحو الذي نصت عليه المادة (150) من نظام الشركات.

(4) إبلاغ الشركة عن المخالفات التي يبدو اشتغالها على مخالفات جنائية والتي يكتشفها أثناء عمله، على النحو الذي نصت عليه المادة (212) من نظام الشركات.

(5) المزاولة الفعلية للمهنة، إذ يجب على مراجع الحسابات بعد حصوله على ترخيص بمزاولة المهنة؛ أن يمارس المهنة فعلياً، وأن يقوم بإخطار الجهة المختصة بوزارة التجارة بعنوان مكتبه وبكل تغيير يطرأ على هذا العنوان، على النحو الذي نصت عليه المادة (6) من نظام المحاسبين القانونيين.

(6) التوقيع على التقارير الصادرة من مكتبه، ولا يجوز إنابة شخص آخر في التوقيع، وذلك على النحو الذي نصت عليه المادة (7) من نظام المحاسبين القانونيين.

7) الاحتفاظ بأوراق العملاء، وأوراق عمل المراجعة ونسخ من الحسابات الختامية وذلك لمدة لا تقل عن عشر سنوات من تاريخ إصدار تقريره عن كل سنة مالية تتم مراجعتها، وهو الالتزام الذي نصت عليه المادة (12) من نظام المحاسبين القانونيين⁽⁵⁰⁾.

فهذه أمثلة للالتزامات التي يكون فيها مراجع الحسابات ملتزماً بتحقيق نتيجة، سواء بالامتناع عن عمل، أو القيام بعمل معين، وعدم تحققها سواء بالقيام بالعمل الممنوع عليه أو بعدم تحقق النتيجة المطلوبة، يمثل إخلالاً بواجباته من جانبه، يوجب قيام مسؤوليته القانونية.

المطلب الثالث

أثر العناية المهنية على التزامات مراجع الحسابات

بعد عرضنا للالتزامات مراجع الحسابات في المطلبين السابقين، يمكننا القول بأنه لا يمكن اعتبارها من طبيعة واحدة، فهناك التزامات يكون فيها مطالباً ببذل عناية، وهناك التزامات يكون فيها ملتزماً بتحقيق نتيجة، إلا أن التزامه ببذل العناية المهنية؛ يُعد معياراً جوهرياً، وبمثابة سلوك عام ينسحب على جميع التزاماته، في جميع مراحل عملية المراجعة، ويظهر أثره بصورة جوهريّة في الالتزامات ذات الطبيعة الفنية التي يُطلب منه تحقيق نتيجة، فالتقارير التي يتطلبها نظام الشركات وأهمها التقرير السنوي، من حيث إعدادها في الموعد المحدد وتقديمها للجمعية العمومية هي التزامات بتحقيق نتيجة، إلا أنها في الوقت ذاته مرتبطة بالعناية المهنية الواجبة منه، وما تقتضيه من تطبيق معايير المراجعة بدرجة من الحرص المتوقع من مراجع آخر مؤهل تأهيلاً مهنيّاً كافياً، وتحري الحقائق وصولاً إلى نتائج موضوعية محايدة، في جميع مراحل عملية المراجعة، فهي إن كانت التزامات ظاهرها تحقيق نتيجة؛ إلا أن الوصول إلى تلك النتيجة وإنجازها مرتبط ببذله العناية المهنية اللازمة.

(50) وهناك التزامات أخرى تقع على عاتق مراجع الحسابات يلتزم فيها بتحقيق نتيجة، منها أن يتخذ اسمه الشخصي عنواناً لمكتبه، ووضع الترخيص الممنوح له في مكان بارز من المكتب، وأن يزود الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين بالبيانات اللازمة عن نشاطه، وحضور عدد من الندوات التي تحددها وتعقدها الهيئة، وتوظيف نسبة معينة من السعوديين من مجموع موظفيه، وإخطار الجهة المختصة بوزارة التجارة إذا توقف عن مزاولة المهنة لأي سبب من الأسباب بصورة مؤقتة أو نهائية، وهي الالتزامات التي نصت عليها المواد (8 و 9 و 11 و 16 و 17) من نظام المحاسبين القانونيين.

المبحث الثالث

أثر العناية المهنية على المسؤولية التأديبية لمراجع الحسابات

حتى يُحفظ للمهنة جلالها ومكانتها تم التشدد في مجال المسؤولية القانونية لأعضائها؛ فارتكاب المهني لخطأ أثناء مزاولته لمهنته يستتبع قيام عدة مسؤوليات في حقه - في وقت واحد - إن توفرت شروط كل منها، سواء المسؤولية الجنائية أو المسؤولية المدنية أو المسؤولية التأديبية⁽⁵¹⁾.

وبالنظر إلى المسؤولية التأديبية لمراجع الحسابات، نجد أنها لا تقل أهمية عن المسؤوليتين الجنائية والمدنية، وإن اختلفت عنهما، بل إن الردع المترتب عليها قد يكون أشد خطورة من ذلك المترتب على المسؤوليتين الجنائية والمدنية، فضلاً عن ارتباطها الوثيق بالعناية المهنية المطلوبة من مراجع الحسابات، وهو الأمر الذي نسلط الضوء عليه في هذا المبحث من حيث تعريف المسؤولية التأديبية لمراجع الحسابات وتمييزها عن المسؤوليتين المدنية والجنائية، والتعرف على التنظيم القانوني لها ومدى ارتباطها بالعناية المهنية المطلوبة من مراجع الحسابات في ضوء الأنظمة السعودية، على النحو التالي:

المطلب الأول- المسؤولية التأديبية لمراجع الحسابات

المطلب الثاني- تمييز المسؤولية التأديبية لمراجع الحسابات عن المسؤوليتين الجنائية والمدنية

المطلب الأول

المسؤولية التأديبية لمراجع الحسابات

نُسلط الضوء في هذا المطلب على المسؤولية التأديبية لمراجع الحسابات في النقاط التالية:

أولاً- ماهية المسؤولية التأديبية لمراجع الحسابات

ثانياً- نطاق المسؤولية التأديبية لمراجع الحسابات

ثالثاً- العلاقة بين التزام مراجع الحسابات ببذل العناية المهنية ومسؤوليته التأديبية

(51) د. محمد حسين منصور، المسؤولية الطبية، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 1999م، ص119.

أولاً- ماهية المسؤولية التأديبية لمراجع الحسابات

تستهدف المسؤولية التأديبية لمزاوولي المهن الحرة تقويم وإصلاح وتهذيب السلوك غير السوي للعضو المنحرف، وردعه ومنعه من معاودة ارتكاب الخطأ مرة أخرى، وذلك من خلال ما يوقع عليه من جزاءات تأديبية⁽⁵²⁾.

فالمسؤولية التأديبية هي في الأساس مسؤولية سلوكية قبل أن تكون مسؤولية مهنية، فهي تتعلق أولاً بسلوك العضو تجاه المهنة وتجاه عملائه، وتتعلق بجوانب الصدق والنصح والوفاء والإخلاص والأخلاق والآداب وغيرها من السلوكيات التي نظمتها اللوائح المنظمة لتلك المهن الإنسانية، فإذا خالف العضو السلوك المفروض اتباعه من قبل أصحاب هذه المهن وتصرف بشكل مناف للقيم والقواعد الأخلاقية المفروض عليه اتباعها حقت عليه المسؤولية التأديبية، فهي تنشأ لمواجهة الإخلال بالواجبات المهنية.

وعلى ذلك يمكن القول بأن المسؤولية التأديبية لمراجع الحسابات هي تلك التي تستهدف تقويم وإصلاح وتهذيب السلوك غير السوي للعضو المنحرف، وردعه ومنعه من معاودة ارتكاب الخطأ مرة أخرى، وذلك من خلال ما يوقع عليه من جزاءات تأديبية نصت عليها أنظمة المهنة.

ثانياً- نطاق المسؤولية التأديبية لمراجع الحسابات

صدر نظام المحاسبين القانونيين مستهدفاً تنظيم مهنة المراجعة والمحاسبة، ووضع تنظيمياً للمسؤولية التأديبية لمزاوولي المهنة في المملكة، وبالقدر الذي يقتضيه البحث، سنتناول فيما يلي النقاط التالية:

- (1) الجهة المختصة بالتحقيق مع مراجع الحسابات
- (2) المخالفات الموجبة لقيام المسؤولية التأديبية لمراجع الحسابات
- (3) العقوبات التأديبية التي يجوز توقيعها على مراجع الحسابات

(1) الجهة المختصة بالتحقيق مع مراجع الحسابات

تناولت المادة (28) من نظام المحاسبين القانونيين في فقرتها الثانية الجهة المختصة بالتحقيق مع مراجع الحسابات، فنصت على أنه: «تتولى لجنة التحقيق في مخالفات أحكام نظام المحاسبين القانونيين المنصوص عليها في المادة (29) من هذا النظام؛ التحقيق

(52) قدري محمد محمود، المسؤولية التأديبية للأطباء، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة بنها، 2011م، ص25.

مع المخالف»، وبالرجوع إلى المادة (29) لمعرفة تشكيل هذه اللجنة وصلاحياتها، يتضح ما يلي:

أ- تشكيل لجنة التحقيق في مخالفات نظام المحاسبين القانونيين

يختص وزير التجارة نظاماً بتشكيل هذه اللجنة، على أن تشكل من: أحد وكلاء وزارة التجارة (رئيساً)، ومستشار قانوني سعودي، وأحد أعضاء مجلس إدارة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.

ونرى أن تشكيل اللجنة؛ إذ يضم في عضويته أحد أعضاء مجلس إدارة الهيئة، يمثل ضماناً لمراجع الحسابات المحال للتحقيق؛ لأن الأول يزاوِل المهنة نفسها، بل منتخب من جميع أعضائها، وتطبيقاً لذلك فقد قضي بأن صدور قرار من اللجنة المشكّلة للتحقيق في مخالفات نظام المحاسبين القانونيين والتي من ضمن أعضائها عضو مجلس إدارة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين المنتهية ولايته ولم يتم إعادة انتخابه، فإن القرار الصادر بمعاينة مراجع الحسابات يكون مخالفاً لنص المادة (29) من النظام؛ لأن الذي مثّل الهيئة في لجنة التحقيق ليس عضواً في مجلس الإدارة، وأن صدور قرار مجلس إدارة الهيئة لاحقاً بإجازة استمرار عضو مجلس الإدارة في لجنة التحقيق حتى نفاذ هذا القرار لا يغير من الأمر شيئاً؛ لأن مجلس إدارة الهيئة لا يملك أن يخالف النظام الصادر بتشكيل اللجنة، فعضو لجنة التحقيق - في القضية المعروضة - لم يتم انتخابه عضواً في مجلس إدارة الهيئة للدورة اللاحقة، الأمر الذي مؤداه مخالفة القرار للنظام، مما يترتب عليه إلغاؤه⁽⁵³⁾.

ب- صلاحيات لجنة التحقيق في مخالفات نظام المحاسبين القانونيين

تتولى اللجنة التحقيق مع المخالف، فإن رأت أن المخالفة تشكّل جريمة فتحيلها إلى الجهة المختصة، وبعد الحكم فيها تنظر اللجنة فيها من الناحية المسلكية - التأديبية -، ولها إيقاع إحدى العقوبات الآتية: (اللوم - الإنذار - الإيقاف عن ممارسة المهنة مدة لا تزيد على ستة أشهر - شطب القيد من سجل المحاسبين القانونيين)، كما يكون للجنة حفظ أوراق المخالفة إذا رأت أنها لا تستحق عقوبة، وفي جميع الأحوال يجب أن يكون قرار اللجنة مسبباً، وللمخالف حق التظلم من القرار الصادر بالعقوبة أمام المحكمة الإدارية⁽⁵⁴⁾.

(53) ديوان المظالم، مجموعة الأحكام والمبادئ الإدارية 1427هـ، المجلد الثالث، جلسة 1427/5/29هـ، رقم حكم التدقيق 245/ت/5 لعام 1427هـ، ص 1149.

(54) إجراء التحقيق مع المخالف يقتضي سؤاله عن كل خطأ أو ملاحظة، وأن يُجيب عليها إجابة واضحة، وألا يكتنف التحقيق أي غموض، فيجب استدعاء المخالف والتحقيق معه وسماع ما لديه من أقوال

(2) المخالفات الموجبة لقيام المسؤولية التأديبية لمراجع الحسابات

من المستقر عليه أن المخالفة التأديبية هي كل فعل إيجابي أو سلبي ينطوي على الإخلال بالواجبات المقررة في قوانين تنظيم المهنة أو غيرها، وأن المخالفات التأديبية ليست محددة حصراً أو نوعاً؛ وإنما مرجعها الإخلال بواجبات المهنة، أو الخروج على مقتضياتها بغض النظر عن توفر الأركان القانونية المتطلبة للجرائم الجنائية⁽⁵⁵⁾.

فالخطأ الذي يُوجب قيام المسؤولية التأديبية لمراجع الحسابات ليس له إطارٌ محدد؛ إلا تعلقه بالعمل المهني، ومن ثم فإن المخالفات التي تستوجب قيام المسؤولية التأديبية لمراجع الحسابات غير محددة حصراً أو نوعاً، ولذلك نجد أن نظام المحاسبين القانونيين في تناوله لأحكام المسؤولية التأديبية لمراجعي الحسابات، قد حدد على سبيل الحصر العقوبات التأديبية التي يجوز توقيعها عليهم، كما حدد الجهة المختصة بالتحقيق، إلا أنه لم يحدد الأعمال التي تعتبر أخطاءً تأديبية، فلجأ إلى وضع صياغة عامة تخضع إلى تقدير الجهة المختصة بالتحقيق، فكل مخالفة للنصوص القانونية والتنظيمية وقواعد وآداب المهنة يترتب عليها قيام مسؤوليته التأديبية، فنجد المادة (28/أولاً) منه قد نصت على أنه: «تطبق على من يخالف أحكام هذا النظام إحدى العقوبات المسلكية...»⁽⁵⁶⁾.

(3) العقوبات التأديبية التي يجوز توقيعها على مراجعي الحسابات

تُعرّف العقوبات التأديبية بأنها إيلام مقصود، بسبب ارتكاب مخالفة تأديبية، يقرره المشرع على نحو مجرد، وتوقعه السلطة التأديبية بقرار إداري أو حكم قضائي، ويترتب على توقيع الحرمان من بعض أو كل حقوق المهني الحر⁽⁵⁷⁾.

وإجابات حتى يكون قرار لجنة التحقيق مبنياً على العدالة والإنصاف، وقد نص نظام المحاسبين القانونيين صراحة على السماع في التحقيق، والسماع لا يكون إلا بالمواجهة. لذلك فقد قُضي بأنه إذا لم تقم اللجنة بالتحقيق مع المخالف، بل طلبت الإفادة منه، وهذا لا يمكن أن يكون من قبيل التحقيق مطلقاً؛ إذا لم تواجهه بالمخالفة المنسوبة إليه ولم تقم بمناقشته، الأمر الذي يوجب إلغاء العقوبة. ديوان المظالم، مجموعة الأحكام والمبادئ الإدارية 1439هـ، المجلد السادس، تأديب، الحكم الصادر بجلسة 1439/6/11هـ، في القضية المقيدة أمام محكمة الاستئناف الإدارية برقم 188/ق لعام 1439هـ، ص 283.

(55) مجلس الدولة المصري، حكم المحكمة الإدارية العليا في الطعن رقم 14789 لسنة 59 ق.ع، جلسة 2018/12/22، وحكمها في الطعن رقم 12754 لسنة 48 ق.ع جلسة 2004/12/11م.

(56) ديوان المظالم، مجموعة الأحكام والمبادئ الإدارية لعام 1439هـ، المجلد السادس، تأديب، الحكم الصادر بجلسة 1439/1/27هـ، في القضية المقيدة أمام محكمة الاستئناف الإدارية 6176 لعام 1438هـ، ص 277.

(57) د. محمد ماجد ياقوت، النظرية العامة للقانون التأديبي - تحديد ملامحها وتحليل عناصرها، مجلة الأمن والقانون، أكاديمية شرطة دبي، السنة 72، العدد الثاني، يوليو 2004م، ص 12.

وعلى عكس المخالفات التأديبية غير المحددة حصراً؛ نجد أن العقوبات التأديبية محددة على سبيل الحصر، ولا يجوز توقيع غير التي نص عليها النظام، فهي تخضع لمبدأ «لا عقوبة إلا بنص»، لذلك نجد نظام المحاسبين القانونيين حدّد على سبيل الحصر «العقوبات التأديبية» التي يجوز توقيعها على مراجعي الحسابات، فقد نصت المادة (28/أولاً) على العقوبات المسلكية التي يجوز توقيعها على مراجع الحسابات وذلك على سبيل الحصر؛ وهي:

- اللوم، الإنذار، الإيقاف عن ممارسة المهنة مدة لا تزيد على ستة أشهر.
- شطب قيد المخالف من سجل المحاسبين القانونيين، مع نشر القرار الصادر بعقوبة الإيقاف وعقوبة الشطب على نفقة المخالف في واحدة أو أكثر من الصحف المحلية.
- وبالنظر إلى العقوبات التأديبية سالفة الذكر؛ نجد أن الردع المترتب عليها قد يكون أشد خطورة من ذلك المترتب على المسؤولين الجزائية والمدنية، فعقوبة شطب القيد من السجل، تنال من مراجع الحسابات - كرجل مهني - في ممارسته لمهنته التي بها يحصل على أتباعه، ومصدر رزقه، فهي عقوبة تأديبية تتسم بالشدّة، حيث تنصب على مباشرة المهنة، فتمنع ممارستها بصفة دائمة، بأي شكل من الأشكال، ولذا فقد تشدد النظام بشأن توقيع هذه العقوبة وأحاطها بعدد من الضمانات على النحو التالي:
- إجراء التحقيق مع المخالف بمعرفة لجنة التحقيق في مخالفات نظام المحاسبين القانونيين، فإن رأت تطبيق عقوبة الشطب فتحيلها إلى ديوان المظالم للحكم فيها.
- رفع دعوى المطالبة بتوقيع عقوبة الشطب: تباشر الجهة المختصة بوزارة التجارة إجراءات رفع الدعاوى أمام ديوان المظالم في المخالفة التي تنتهي فيها لجنة التحقيق في مخالفات نظام المحاسبين القانونيين إلى تطبيق عقوبة الشطب على المحاسب، وفقاً للمادة (33) من النظام.
- توقيع عقوبة الشطب: نظراً لخطورة هذه العقوبة، فإن النظام اختص ديوان المظالم بتوقيعها، وفقاً لنص المادة (32) من النظام.

وتأسيساً على ذلك، أصدرت الدائرة التأديبية بديوان المظالم حكمها بشطب قيد أحد مراجعي الحسابات من سجل المحاسبين القانونيين، وجاء في حيثيات هذا القضاء أن لجنة التحقيق في مخالفات نظام المحاسبين القانونيين قد باشرت التحقيق مع مراجع الحسابات، الذي ثبت في حقه أنه قدم عدة قوائم مالية مدققة والتي تبين من دراستها وجود عديد من المخالفات، وعدم الالتزام بنصوص مواد نظام الشركات بها، وبالرغم

من ذلك لم يَقم بالتحفظ على هذه القوائم وتجاهل تماماً تلك المخالفات، وأنه قام بإعداد تقارير حول القوائم المالية للشركات المخالفة لمواد نظام الشركات، من حيث طريقة عرض وإعداد القوائم المالية على أنها تتفق مع متطلبات نظام الشركات وعقد تأسيس الشركة، وأنه قام بصياغة تقريره المهني بصورة غير صحيحة ولا تتفق مع نماذج التقارير الواردة بمعايير التقارير المعدة من قبل الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.

كما أنه قام بعرض هذه القوائم المالية بطريقة عشوائية وغير منظمة بما يُظهر الإهمال وعدم الاهتمام في عرض القوائم المالية المدققة أو في إعداد تقرير، كما أثبت الحكم أن مراجع الحسابات المدعى عليه قد أقرَّ بورود الخطأ من قبله أو من قبل الموظفين في مكتبه، حيث لم ينف ارتكابه لها، ودفع بأن هذه الأخطاء ليس لها أثر جوهري على القوائم المالية، وهذا يُعدُّ قرينة على صدور المخالفة منه وتعمده تكرارها، حيث سبق توقيع عدة عقوبات بالإنداز واللوم وإيقافه عن ممارسة المهنة، ثم جاءت هذه المخالفة بتوصية اللجنة بشطب سجله.

وقد تبين للمحكمة أن مراجع الحسابات المدعى عليه قام بتكرار المخالفات التي تمت معاقبته لأجل ارتكابه لها؛ الأمر الذي يؤدي بالضرورة إلى عدم مصداقية القوائم المالية الصادرة عنه، حيث يترتب عليها حقوق مالية للشركات أو عليها، فضلاً عن مخالفته للمادة (10) من نظام المحاسبين القانونيين، والقاعدة (102) من قواعد سلوك وآداب المهنة التي تنص على أنه: «أن يتصف بالعدل وأن يتحلى عند قيامه بعمله المهني بالنزاهة والعفة والصدق والموضوعية، وأن يتجرد من المصالح الشخصية، وألا يخضع حكمه لآراء الآخرين، وألا يقوم عن علم بالإفصاح عن المعلومات على غير حقيقتها»، كما أثبت الحكم أن مراجع الحسابات المدعى عليه لم يرتدع عن المخالفات رغم معاقبته عليها عدة مرات، وقد راعت لجنة التحقيق في إصدارها قرارات العقوبة التدرج في توقيعها، الأمر الذي انتهت معه المحكمة إلى أن مراجع الحسابات المدعى عليه يستحق عقوبة الشطب من سجل المحاسبين القانونيين⁽⁵⁸⁾.

ويُعدُّ حق المهني في الطعن في المقررات التأديبية الصادرة في حقه، من الضمانات التي تكفلها الأنظمة، فوفقاً للمادة (29) من نظام المحاسبين القانونيين للمخالف حق التظلم من القرار الصادر بالعقوبة إلى ديوان المظالم⁽⁵⁹⁾.

(58) ديوان المظالم، مجموعة الأحكام والمبادئ لعام 1436هـ، المجلد السادس، تأديب، الحكم الصادر بجلسة 1436/5/13هـ، في القضية الاستئنافية 1598/ق لعام 1436هـ، ص 3334.

(59) ديوان المظالم، مجموعة الأحكام والمبادئ الإدارية لعام 1439هـ، المجلد السادس، تأديب، الحكم الصادر بجلسة 1439/1/27هـ، في قضية الاستئناف الإدارية رقم 2646/ق لعام 1437هـ، ص 257.

ثالثاً- العلاقة بين التزام مراجع الحسابات ببذل العناية المهنية ومسؤوليته التأديبية

لما كانت المسؤولية التأديبية لمراجع الحسابات هي في الأساس مسؤولية سلوكية قبل أن تكون مسؤولية مهنية، حيث يقع على عاتقه الالتزام بسلوك المهنة وآدابها، وإذا خالف ذلك، حقت عليه المسؤولية التأديبية، وقد انتهينا في المبحث السابق إلى أن التزام مراجع الحسابات ببذل العناية المهنية اللازمة؛ هو معيار جوهري، وبمثابة سلوك عام وحاكم لعمل مراجع الحسابات، بحيث ينسحب على جميع التزاماته في جميع مراحل عملية المراجعة، الأمر الذي نرى معه أن المسؤولية التأديبية لمراجع الحسابات تنشأ بصفة أساسية نتيجة لإخلاله بهذا الالتزام، وذلك بإهماله في أداء واجباته أو ارتكابه ما من شأنه المساس بالمهنة أو امتهان كرامتها، كما يلعب الالتزام ببذل العناية المهنية اللازمة دوراً أساسياً لإثبات أو نفي المسؤولية التأديبية له، فيستطيع إثبات أنه قد بذل العناية المهنية اللازمة - بالمعنى السابق إيضاحه - في جميع مراحل عملية المراجعة، ومن ثم تنتفي مسؤوليته التأديبية، وإن فشل في ذلك، وثبت خروجه على مقتضيات مهنته وعدم بذله العناية المهنية، قامت مسؤوليته التأديبية، ووجب توقيع العقوبات التأديبية «المسلكية» المنصوص عليها في نظام المحاسبين القانونيين.

المطلب الثاني

تمييز المسؤولية التأديبية لمراجع الحسابات

عن المسؤوليتين الجزائية والمدنية

إن ارتكاب مراجع الحسابات لخطأ أثناء مزاولته لمهنته قد يستتبع قيام عدة مسؤوليات في حقه في وقت واحد - إن توفرت شروط كل منها - سواء المسؤولية الجنائية أو المسؤولية المدنية أو المسؤولية التأديبية، وهو ما يقتضي التمييز بينها، على النحو التالي:

أولاً- المسؤولية المدنية لمراجع الحسابات

ثانياً- المسؤولية الجزائية لمراجع الحسابات

ثالثاً- التمييز بين المسؤولية التأديبية والمسؤوليتين المدنية والجزائية لمراجع الحسابات

رابعاً- التطبيقات القضائية لاجتماع المسؤوليات الثلاث لمراجع الحسابات عن فعل واحد.

أولاً- المسؤولية المدنية لمراجع الحسابات

تُعرّف المسؤولية المدنية بأنها: المسؤولية عن تعويض الضرر الناجم عن الإخلال بالتزام مقرر في ذمة المسؤول، وتنقسم إلى قسمين عقدية وتقصيرية؛ فالمسؤولية العقدية هي مسؤولية العاقد في عقد صحيح عن عدم تنفيذ التزاماته الناشئة عن العقد أو التأخير في تنفيذها، مما يستوجب تعويض المتعاقد الآخر عما سببه ذلك من ضرر له، أما المسؤولية التقصيرية فتقوم على الإخلال بالتزام قانوني واحد لا يتغير هو الالتزام بعدم الإضرار بالغير، فالدائن والمدين في المسؤولية العقدية كانا مرتبطين بعقد قبل تحقق المسؤولية، أما في المسؤولية التقصيرية قبل أن تتحقق فقد كان المدين أجنبياً عن الدائن⁽⁶⁰⁾.

وقد استقرت الأحكام القضائية على أن أركان التعويض تتمثل في الخطأ والضرر والعلاقة السببية بينهما، فإذا لم يثبت المدعي وقوع الخطأ من قبل المدعى عليها، ولم يبين وجه التعدي، ولم يقدم البينة الموصلة على ذلك، الأمر الذي تقضي معه المحكمة برفض طلب التعويض⁽⁶¹⁾.

وبالرجوع إلى الأنظمة الحاكمة لعمل مراجع الحسابات في المملكة، نجد أنها متففة على قيام مسؤوليته المدنية له، فالمادة (15) من نظام المحاسبين القانونيين تنص على أنه: «يُسأل المحاسب القانوني عن تعويض الضرر الذي يصيب العميل أو الغير بسبب الأخطاء الواقعة منه في أداء عمله، وتكون المسؤولية تضامنية بالنسبة للشركاء في شركات المحاسبة».

كما أن نظام الشركات حرص على بيان أحكام المسؤولية المدنية لمراجع الحسابات؛ حيث نصت المادة (136) في فقرتها الثانية على أنه: «... يكون مراجع الحسابات مسؤولاً عن تعويض الضرر الذي يصيب الشركة أو المساهمين أو الغير بسبب الأخطاء التي تقع منه في أداء عمله. وإذا تعدد المراجعون واشتركوا في الخطأ كانوا مسؤولين بالتضامن».

فهذه النصوص واضحة في وضع الأسس التي تقوم عليها المسؤولية المدنية لمراجع الحسابات، سواء في علاقته بالشركة أو المساهمين أو الغير، حيث إن مراقب الحسابات يخضع من حيث المسؤولية المدنية للقواعد العامة التي تقضي بالالتزام بتعويض الضرر

(60) د. عبد الرزاق السنهوري، مرجع سابق، ص 618.

(61) ديوان المظالم، مجموعة الأحكام والمبادئ الإدارية، 1425هـ، المجلد الثامن، تراخيص، الحكم الصادر بجلسة 1425/11/29هـ، رقم حكم هيئة التدقيق 5/348 لعام 1425هـ، ص 188، ومجموعة المبادئ التجارية، 1437هـ، المجلد الرابع، شركة، الحكم الصادر بجلسة 1437/4/16هـ، في قضية الاستئناف رقم 84/ق لعام 1437هـ، ص 249، ومجموعة الأحكام والمبادئ الإدارية، 1434هـ، المجلد الخامس، تعويض، الحكم الصادر بجلسة 1434/4/17هـ، رقم حكم الاستئناف 2/403 لعام 1434هـ، ص 2821.

الناشئ عن الخطأ الصادر منه.

وعليه فإن إثبات إخلال مراجع الحسابات بالتزامه ببذل العناية المهنية اللازمة في أي مرحلة من مراحل عملية المراجعة، يستتبع انعقاد مسؤوليته المدنية إذا سبب هذا الإخلال ضرراً للغير، ومن ثم يلتزم بالتعويض.

ثانياً- المسؤولية الجزائية لمراجع الحسابات

يرجع إقرار المسؤولية الجزائية لمراجع الحسابات لأهمية مهمته؛ وخطورة الدور الذي يلعبه من خلال الموقع الذي يشغله في الشركة؛ لذلك لم تكتف النظم بأسلوب المساءلة المدنية لمواجهة إخلاله بالتزاماته، وإنما لجأت إلى أسلوب التجريم الذي يهدف إلى توقيع الجزاء على شخص أحدث ضرراً بالمجتمع، ومن ناحية أخرى فإن الاكتفاء بالجزاء المدني في كثير من الأحيان يكون غير مُجد؛ إذ يصعب تعويض الأضرار الجسيمة التي تلحق بالشركات والأفراد نتيجة إخلال مراجع الحسابات بالتزاماته⁽⁶²⁾، كما يهدف تقرير المسؤولية الجزائية لمراجع الحسابات إلى تحقيق الزجر والردع: فالهدف من توقيع العقوبة على المخالف، زجره، حتى يمتنع عن العودة إلى فعله مرة أخرى، وتحقيق الردع للمخالف وغيره، عن ارتكاب مثل هذه الجرائم، ولحماية الشركات والمساهمين فيها من خطر إخلال مراجع الحسابات بالتزاماته.

وقد تضمن كل من نظام المحاسبين القانونيين، ونظام الشركات، ونظام السوق المالية، أمثلة للمخالفات التي يرتكبها مراجع الحسابات وتنشأ بسببها مسؤوليته الجزائية، وبالقدر الذي يقتضيه البحث، نعرض لأمثلة منها فيما يلي:

1) المسؤولية الجزائية لمراجع الحسابات في نظام المحاسبين القانونيين

يهدف التنظيم القانوني لكل مهنة إلى الحفاظ عليها، وتسيير أمورها ورعاية شؤون أعضائها، والتحقق من عدم مزاولتها إلا وفقاً للشروط والضوابط والإجراءات المنصوص عليها نظاماً، لأجل ذلك تم تعديل المادة (28) من نظام المحاسبين القانونيين 1412هـ بالمرسوم الملكي رقم (م/33) بتاريخ 1424/6/2هـ بإضافة البندين ثانياً وثالثاً للمادة، وقد تضمن البنذان المضافان عديداً من المخالفات التي تستوجب قيام المسؤولية الجزائية لمراجع الحسابات، وباستقراء هذا النص لبيان المخالفات والعقوبات المقررة لها، يتبين ما يلي:

(62) د. محمود كبيش، المسؤولية الجنائية لمراقب الحسابات في شركات المساهمة دراسة مقارنة في القانونين المصري والفرنسي، دار النهضة العربية، القاهرة، 1992م، ص135 وما بعدها.

أ- المخالفات الموجبة لقيام المسؤولية الجزائية لمراجع الحسابات في نظام المحاسبين القانونيين

تضمن البند ثالثاً المضاف إلى المادة (28) مجموعة من المخالفات التي تستوجب قيام المسؤولية الجزائية لمراجع الحسابات - مع عدم الإخلال بالعقوبات التأديبية المنصوص عليها في النظام - وتنحصر هذا الأفعال فيما يلي:

- (1) مزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة دون الحصول على ترخيص.
- (2) مزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة بعد إلغاء الترخيص أو شطبه أو انتهائه ولم يتبع الإجراءات اللازمة للتجديد.
- (3) فتح أو إنشاء أو إدارة مكتب لمزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة دون ترخيص.
- (4) تقديم بيانات غير مطابقة للحقيقة أو استعمال طرق غير مشروعة كان من نتيجتها منحه ترخيصاً لمزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة أو أدت إلى تجديد الترخيص.
- (5) استعمال وسيلة من وسائل الدعاية يكون من شأنها حمل الجمهور على الاعتقاد بأحقيته في مزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة خلافاً للحقيقة.
- (6) انتحال لقب من الألقاب التي تطلق عادة على مزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة.

ب-العقوبات الجزائية المقررة في نظام المحاسبين القانونيين

تضمن البند ثانياً المضاف إلى المادة (28) العقوبات المقررة للمخالفات المنصوص عليها في البند ثالثاً سالف الذكر، وكذا العقوبة المقررة لمراجع الحسابات حال مخالفته لأحكام نظام المحاسبين القانونيين، وشكلت المخالفة جريمة؛ وتتمثل هذه العقوبة في السجن مدة لا تتجاوز سنة واحدة وبغرامة مالية لا تزيد على (مائتي ألف) ريال ولا تقل عن (خمس مائة ألف) ريال، أو بإحداهما، مع نشر قرار العقوبة الصادر على نفقة المخالف في واحدة أو أكثر من الصحف المحلية⁽⁶³⁾، وذلك دون الإخلال بالعقوبات التأديبية المنصوص عليها في هذا النظام.

(63) تناولت المادة (28) في فقرتها الثانية آلية عمل لجنة التحقيق في مخالفات أحكام نظام المحاسبين القانونيين، بالنص على أنه: «تتولى لجنة التحقيق... التحقيق مع المخالف، فإذا تبين للجنة ارتكابه لأي مما ذكر أعلاه تصدر قراراً بإغلاق المكتب، ويتم الآتي:

- 1- قيام وزارة التجارة والاستثمار بنشر قرار الإغلاق في واحدة أو أكثر من الصحف المحلية على نفقة المخالف.
- 2- التنسيق مع الجهات المختصة لإغلاق المكتب.
- 3- إحالة المخالفة إلى ديوان المطالم للنظر فيها، وينشر الحكم في واحدة أو أكثر من الصحف المحلية على نفقة المحكوم عليه».

2) المسؤولية الجزائية لمراجع الحسابات في نظام الشركات السعودي 1437هـ

تضمن نظام الشركات السعودي 1437هـ مجموعة من المخالفات التي تستوجب قيام المسؤولية الجزائية لمراجع الحسابات، ومن هذه الجرائم جريمة تسجيل بيانات كاذبة أو مضللة، وعدم دعوة الجمعية العامة للانعقاد⁽⁶⁴⁾، وجريمة الامتناع عن الإبلاغ عن المخالفات التي يبدو أنها تشتمل على مخالفة جنائية⁽⁶⁵⁾، وجريمة التصديق على توزيع أرباح بالمخالفة لأحكام النظام⁽⁶⁶⁾، وجريمة قبول أو الاستمرار في مزاولة مهام مراجع الحسابات بالمخالفة لأحكام النظام⁽⁶⁷⁾، وبصفة عامة تم تجريم مخالفة مراجع الحسابات لأي حكم من أحكام نظام الشركات⁽⁶⁸⁾.

3) المسؤولية الجزائية لمراجع الحسابات في نظام السوق المالية 1426هـ

تضمن نظام السوق المالية الصادر بموجب المرسوم الملكي رقم (م/30) بتاريخ

(64) وهي الجرائم المعاقب عليها في المادة (211) في البندين (أ، د)، والتي تنص على أنه: «مع عدم الإخلال بأي عقوبة أشد ينص عليها نظام آخر، يعاقب بالسجن مدة لا تزيد على خمس سنوات وبغرامة لا تزيد على (5.000.000) خمسة ملايين ريال، أو بإحدى هاتين العقوبتين: أ - كل مدير أو مسؤول أو عضو مجلس إدارة أو مراجع حسابات أو مصف سجل بيانات كاذبة أو مضللة في القوائم المالية أو فيما يعده من تقارير للشركاء أو للجمعية العامة، أو أغفل تضمين هذه القوائم أو التقارير وقائع جوهرية بقصد إخفاء المركز المالي للشركة عن الشركاء أو غيرهم... د - كل مدير أو مسؤول أو عضو مجلس إدارة أو مراجع حسابات لم يدعُ الجمعية العامة للشركة أو الشركاء - أو لم يتخذ ما يلزم لذلك بحسب الأحوال - عند علمه ببلوغ الخسائر الحدود المقدرة وفقاً لأحكام المادتين (الخمسين بعد المائة) و(الحادية والثمانين بعد المائة) من النظام، أو لم يشهر الواقعة وفق أحكام المادة (الحادية والثمانين بعد المائة) منه.

(65) وهي الجريمة المعاقب عليها بنص المادة (212) البند (أ) والتي تنص على أنه: «مع عدم الإخلال بأي عقوبة أشد ينص عليها نظام آخر، يعاقب بالسجن مدة لا تزيد على سنة وبغرامة لا تزيد على (1.000.000) مليون ريال، أو بإحدى هاتين العقوبتين: أ- كل مراجع للحسابات لم يبلغ الشركة عن طريق الأجهزة أو الأشخاص المسؤولين عن إدارتها عن المخالفات التي يكتشفها أثناء عمله والتي يبدو له اشتمالها على مخالفات جنائية.

(66) وهي الجريمة المعاقب عليها بالمادة (213) في البند (أ) منها، والتي تنص على أنه: «مع عدم الإخلال بأي عقوبة أشد ينص عليها نظام آخر، يعاقب بغرامة لا تزيد على (5.00.000) خمسمائة ألف ريال: أ - كل من قرر أو وزع أو قبض بسوء نية، أرباحاً أو عوائد على خلاف أحكام النظام أو عقد تأسيس الشركة أو نظامها الأساس، وكل مراجع حسابات صدق على ذلك التوزيع مع علمه بالمخالفة.

(67) وهي الجريمة المعاقب عليها بالمادة (213) في البند (هـ) منها والتي تنص على أنه: «مع عدم الإخلال بأي عقوبة أشد ينص عليها نظام آخر، يعاقب بغرامة لا تزيد على (5.00.000) خمسمائة ألف ريال: هـ - كل من قبل القيام بمهام مراجع الحسابات أو استمر في مزاومتها مع علمه بوجود الأسباب التي تمنع قيامه بتلك المهمات وفقاً لأحكام النظام.»

(68) نصت المادة (213/ش) على مجازاة كل مراجع حسابات قام بمخالفة أي من أحكام نظام الشركات، بالغرامة التي لا تزيد على (5.00.000) خمسمائة ألف ريال، ومن أمثلة المخالفات التي تندرج تحت هذه المادة: مخالفة أحكام المواد (96، و135، و136، و150) من نظام الشركات.

1424/6/2هـ⁽⁶⁹⁾ عدداً من المخالفات التي تستوجب قيام المسؤولية الجزائية لمراجع الحسابات وإنزال العقوبات على من يقتربها، وتناولتها المادة (49) منه بنصها على أنه: «يعد مخالفاً لأحكام هذا النظام أي شخص يقوم عمداً بعمل أو يشارك في أي إجراء يوجد انطباعاً غير صحيح أو مضللاً بشأن السوق، أو الأسعار، أو قيمة أي ورقة مالية، بقصد إيجاد ذلك الانطباع، أو لحث الآخرين على الشراء أو البيع أو الاكتتاب في تلك الورقة، أو الإحجام عن ذلك أو لحثهم على ممارسة أي حقوق تمنحها هذه الورقة، أو الإحجام عن ممارستها»⁽⁷⁰⁾.

ومما تقدم يمكن القول بأن تجريم الأنظمة لعدد من الأفعال التي قد يقتربها مراجع الحسابات، إنما يهدف بصفة أساسية إلى توقيع الجزاء على شخص أحدث ضرراً بالمجتمع - بالرغم من أنه يقوم بعمل خاص ويمارس عمله في مجال الشركات المملوكة للأفراد - لأن تقرير مراجع الحسابات لا يقف أثره عند حد الشركة محل المراجعة أو المساهمين فيها، بل إنه يمتد ليوثر في اقتصاد الدولة ككل، وهنا يجب أن يكون خروجاً على مقتضى واجبات مهنته، وارتكابه للأفعال التي جرمتها الأنظمة سبباً لقيام مسؤوليته الجزائية، وتوقيع الجزاءات المنصوص عليها نظاماً.

وحيث انتهينا في المبحث السابق إلى القول بأن التزام مراجع الحسابات ببذل العناية المهنية اللازمة؛ هو معيار جوهرى، وبمثابة سلوك عام وحاكم لعمل مراجع الحسابات، بحيث ينسحب على جميع التزاماته في جميع مراحل عملية المراجعة؛ الأمر الذي يمكننا القول معه بأن المسؤولية الجزائية لمراجع الحسابات ترتبط بهذا الالتزام، إذ تنشأ مسؤوليته الجنائية نتيجة لمخالفته للقواعد التي تضمن كفاءته واستقلاله، أو مخالفته للقواعد المنظمة لمزاولة مهنته.

ثالثاً- التمييز بين المسؤولية التأديبية والمسؤوليتين المدنية والجزائية لمراجع الحسابات

بعد أن تناولنا لبعض من الأحكام الخاصة بالمسؤولية القانونية لمراجع الحسابات، سواء التأديبية أو المدنية أو الجزائية، ومن أجل إكمال الفائدة وبالقدر الذي يقتضيه البحث بقي أن نميز بين كل نوع منها⁽⁷¹⁾، على النحو التالي:

(69) هيئة الخبراء بمجلس الوزراء: نظام السوق المالية، متوفر من خلال الرابط: <https://laws.boe.gov.sa/BoeLaws/Laws/LawDetails/50924f95-f74e-430e-820c-a9a700f1abfa/1>، تاريخ التصفح 2020/7/22م.

(70) سنعرض في البند رابعاً من هذا المطلب تطبيقاً قضائياً لمخالفة أحكام هذه المادة.

(71) يُنظر تفصيلاً: د. ناصر الزغابي، تمييز المسؤولية التأديبية للموظف العام عن غيرها من أنواع المسؤولية، مجلة الفكر الشرطي، القيادة العامة لشرطة الشارقة، مركز بحوث الشرطة، المجلد 25، العدد 2، أبريل 2016، ص 61- ص 106؛ بريك القرني، مسؤولية المحامي التأديبية والمدنية والجنائية في الشريعة الإسلامية ونظام المحاماة السعودي، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة نايف للعلوم الأمنية، الرياض، 1425هـ/2004م، ص 40 وما بعدها.

أ- الأساس

يُشترط لقيام المسؤوليات الثلاث التأديبية والمدنية والجزائية لمراجع الحسابات؛ ارتكابه خطأ، ولكن تختلف المسؤولية باختلاف الأوصاف القانونية التي يُمكن أن يندرج تحتها هذا الخطأ؛ فالمسؤولية التأديبية أساسها الإخلال بالواجبات المهنية، والمسؤولية المدنية أساسها الإخلال بالتزام عقدي أو بالواجب القانوني العام بعدم الإضرار بالغير، أما المسؤولية الجزائية فأساسها الانحراف أو الخروج عن السلوك الذي ينهي عنه أو يأمر به النظام⁽⁷²⁾.

ب- الهدف والوسيلة

لكل نوع من المسؤوليات هدف تسعى إلى تحقيقه، فالمسؤولية التأديبية تهدف إلى الحفاظ على كرامة المهنة وضمان استمراريتها، ووسيلتها لذلك عقوبة تأديبية توقع على مراجع الحسابات المخل بواجباته المهنية، بينما المسؤولية المدنية تهدف لإصلاح الضرر المترتب على الخطأ الذي يقترفه مراجع الحسابات أثناء مزاولته لمهنته، ووسيلتها تعويض المضرور، أما المسؤولية الجزائية فتهدف إلى حماية المجتمع ومكافحة الجرائم، ووسيلتها في ذلك توقيع العقاب على مراجع الحسابات الذي يثبت ارتكابه إحدى الجرائم المحددة حصراً.

ج- تحديد المخالفات والعقوبات

تعتبر المخالفات التأديبية غير محددة على سبيل الحصر، أما العقوبات التأديبية فهي محددة على سبيل الحصر في المادة (28) من نظام المحاسبين القانونيين⁽⁷³⁾. وبالنسبة للمسؤولية المدنية نجد أن الأخطاء فيها غير مُحددة، وكذا فإن مقدار التعويض غير محدد أيضاً، فمراجع الحسابات مسؤول مدنياً عن تعويض كل من أصابه ضرر نتيجة لخطئه، بمرعاة أن تقدير التعويض يكون بما يتناسب مع حجم الضرر. أما في المسؤولية الجزائية، فالقاعدة أنه لا جريمة ولا عقوبة إلا بنص، فالمخالفات الجزائية، والعقوبات المقررة لها، محددة على سبيل الحصر.

(72) من المقرر أن قوام المسؤولية الجنائية يختلف عن قوام المسؤولية التأديبية، فالفعل وأن انتفت عنه الصفة الجنائية في بعض الأحوال لفقدانه شرطاً من الشروط الواجب توفرها لاكتمال وصف الجريمة الموجبة للعقاب الجنائي، فإن ذلك لا ينفي عن ذات الفعل وصفه بأنه مخالفة تأديبية تتوفر له كل أركان المسؤولية التأديبية. انظر: مجلس الدولة المصري، حكم المحكمة الإدارية العليا، طعن رقم 28334 لسنة 52. ع. جلسة 2008/27.

(73) يُنظر المطلب السابق.

د- مدى تأثير أحكام كل مسؤولية في الأخرى

إنما قام مراجع الحسابات بعمل ترتب عليه قيام أكثر من مسؤولية في حقه، فإن أحكام تلك المسؤوليات تتأثر ببعضها بعضاً، فالمسؤولية الجزائية تؤثر في كل من المسؤولية المدنية والتأديبية، فالحكم الجنائي حجة فيما قضى به من إسناد أو إسقاط للفعل المادي، وتُلزم هذه الحجية السلطة التأديبية في حالة الحكم بالإدانة، وفي حالة الحكم بالبراءة إذا كان سبب البراءة عدم وقوع العمل المادي من المهني، أما إذا كان الحكم بالبراءة بسبب تخلف أحد أركان الجريمة أو بطلان في الإجراءات، فإن ذلك لا يمنع من مساءلة المهني تأديبياً، فالمستقر عليه أن للحكم الجزائي حجة فيما قضى به، وهو منتج لآثاره في ثبوت المخالفة التأديبية في حق المدعى عليه⁽⁷⁴⁾.

رابعاً- التطبيقات القضائية لاجتماع المسؤوليات الثلاث لمراجع الحسابات عن فعل واحد

في واحدة من أشهر القضايا الخاصة بمراجعي الحسابات في المملكة العربية السعودية، تمت إدانة أحد مراجعي الحسابات بالمملكة - بالاشتراك مع آخرين - لارتكابه تصرفات أوجدت انطباعاً غير صحيح ومضلل بشأن قيمة الورقة المالية العائدة للشركة، وتعتبر هذه القضية مثلاً لاجتماع المسؤوليات الثلاث لمراجع الحسابات - الجزائية والتأديبية والمدنية - بناءً على فعل واحد، شكل الأساس لكل منها، حيث أصدرت لجنة الاستئناف في منازعات الأوراق المالية قرارها رقم 1189/ل.س/2017 لعام 1438هـ بتاريخ 1438/5/11هـ الموافق 2017/2/8⁽⁷⁵⁾ المنتهي إلى ثبوت اقتراف مراجع حسابات الشركة - مع آخرين - المخالفات، الآتية:

(74) ديوان المظالم، مجموعة الأحكام والمبادئ لعام 1436هـ، المجلد السادس، تأديب، الحكم الصادر بجلسة 1436/4/21هـ، رقم قضية الاستئناف 659/ق لعام 1436هـ، ص 3270، ومجموعة الأحكام والمبادئ الإدارية لعام 1434هـ، المجلد الخامس، تأديب، الحكم الصادر بجلسة 1434/6/25هـ، رقم حكم الاستئناف 1/919 لعام 1434هـ، ص 3005.

(75) موقع الأمانة العامة للجان الفصل في منازعات الأوراق المالية: قرار لجنة الاستئناف رقم 1189/ل.س/2017، متوفر من خلال الرابط: <https://crsd.org.sa/ar/AppealsCommittee/Decisions/Documents/1189.pdf> تاريخ التصفح 2020/10/9م.

كما أصدرت لجنة الاستئناف في منازعات الأوراق المالية القرار رقم 1807/ل.س/2019م لعام 1441هـ بتاريخ 1441/2/16هـ بإدانة مراجع حسابات الشركة مع عدد من أعضاء مجلس الإدارة بمخالفة المادة (49) من نظام السوق المالية، والمادة (7) من لائحة سلوكيات السوق، لارتكابهم تصرفات أوجدت انطباعاً غير صحيح ومضلل بشأن قيمة الورقة المالية العائدة للشركة، خلال فترة ما بعد الاكتتاب العام لأسهمها والمتعلقة بالتضليل والتلاعب في القوائم المالية للأعوام 2008م، 2009م، 2010م، 2011م، ومعاقبته بغرامة مالية قدرها خمسمائة ألف ريال. القرار متوفر من خلال الرابط: <https://crsd.org.sa/ar/AppealsCommittee/Decisions/Documents/1807.pdf> تاريخ التصفح 2020/10/9م.

(1) إيجاد انطباع مضلل بشأن قيمة الورقة المالية للشركة (أ) لحدث الآخرين على الشراء أو البيع أو الاكتتاب في تلك الورقة، وذلك من خلال تضخيم قيمة الأصول الثابتة في القوائم المالية للشركة؛ حيث ثبت قيام مراقب الحسابات بإبداء رأي غير متحفظ بشأن الأصول المثبتة في القوائم المالية للشركة بالرغم من أنها لم تكن متوافقة مع المعايير المحاسبية الصادرة عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين؛ لوجود المؤشرات الدالة على الهبوط في قيمتها، وعدم التزامه بإجراء اختبارات التحقق التفصيلية وفقاً لمتطلبات معايير المراجعة التي منها معاينة الأصول بهدف توفير أدلة وقرائن بأن تلك الأصول مثبتة بشكل صحيح ودقيق بالقوائم المالية، إضافة إلى عدم قيامه بإجراء المراجعة البديلة لمعاينة الأصول أو التأكد من أنها ما زالت على رأس العمل، وتقصيره في تطبيق معايير الرقابة الداخلية لغرض مراجعة القوائم المالية، الذي يُلزم مراجع الحسابات باستخدام جميع السبل لفهم بيئة الرقابة الداخلية للشركة ومنها الاطلاع على تقارير المراجع الداخلي الذي أشار إلى وجود عدد من الأصول لا يتم استخدامها.

(2) التصريح بشكل غير صحيح ومتعمد عن التكاليف الإجمالية المقدرة لعدد من المشاريع، مما أدى إلى ارتفاع نسبة الإنجاز لهذه المشاريع، بما لا يتفق مع المعايير المحاسبية؛ حيث ثبت اشتراك مراجع الحسابات في ارتكاب هذه المخالفة من خلال قيامه بإبداء رأي غير متحفظ بشأن إيرادات المشاريع المثبتة في القوائم المالية للشركة للأعوام من 2005 إلى 2007م، مع أنها لم تكن متوافقة مع المعايير المحاسبية الصادرة عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، لإثبات إيرادات المشاريع بشكل مبالغ فيه خلال المراحل الأولى لتلك المشاريع، وتصحيحها في المراحل النهائية بإثبات خسائر، وذلك نتيجة لعدم الالتزام بمعايير الإيرادات ومعايير تحقيق الإيرادات لعقود المقاولات (المعيار الدولي 11)، وهو الأمر الذي كان يجب معه على مراجع الحسابات أن يتحفظ على تلك القوائم.

(3) إيجاد انطباع مضلل بشأن قيمة الورقة المالية للشركة (أ) لحدث الآخرين على الاكتتاب في تلك الورقة، وذلك من خلال تضمين نشرة الإصدار بيانات غير صحيحة؛ وذلك بتضمين نشرة الإصدار إثبات مساهمة نقدية بمبلغ 271 مليون ريال من المدعى عليه الأول في القوائم المالية للشركة عام 2006م دون وجود مستندات مؤيدة لها، وتضخيم قيمة الأصول الثابتة في القوائم المالية للشركة دون الاعتراف بالانخفاض في قيمتها أو استبعاد الأصول التالفة والمفقودة، وتضخيم إيرادات المشاريع المثبتة في القوائم المالية خلال مراحلها الأولى وتصحيحها في المراحل النهائية كنتيجة غير صحيحة لاستخدام نسب إنجاز غير صحيحة، مع انصراف إرادته إلى تلك الأفعال.

وبناء عليه انتهت اللجنة إلى معاقبة المخالفين بعدد من الجزاءات، ومعاقبة مراجع الحسابات بغرامة مالية قدرها ثلاثمائة ألف ريال، ومنعه من تقديم أعمال المحاسبة القانونية للأشخاص المرخص لهم أو أي مصدر لأوراق مالية مدة سنتين، تُحتسب من تاريخ 2015/6/1م.

وتعليقاً على هذا الحكم، نرى أن خطأً مراجع الحسابات كان نتيجة لعدم بذله العناية المهنية⁽⁷⁶⁾؛ على النحو التالي:

- لم يتم بتطبيق معايير المراجعة بدرجة من الحرص المتوقع من مراجع آخر مؤهل تأهيلاً مهنيًا كافيًا، حيث أبدى رأياً غير متحفظ بشأن الأصول المثبتة في القوائم المالية للشركة، بالرغم من أنها لم تكن متوافقة مع المعايير المحاسبية الصادرة عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين؛ ولم يلتزم بإجراء اختبارات التحقق التفصيلية وفقاً لمطلوبات معايير المراجعة التي منها معيار معاينة الأصول، وتقصيره في تطبيق معايير الرقابة الداخلية.

- لم يتم بتطبيق معايير المراجعة بدرجة من الحرص المتوقع من مراجع آخر مؤهل تأهيلاً مهنيًا كافيًا، حيث أبدى رأياً غير متحفظ بشأن إيرادات المشاريع المثبتة في القوائم المالية للشركة للأعوام من 2005 إلى 2007م، مع أنها لم تكن متوافقة مع المعايير المحاسبية الصادرة عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، لإثبات إيرادات المشاريع بشكل مبالغ فيه خلال المراحل الأولى لتلك المشاريع، وتصحيحها في المراحل النهائية بإثبات خسائر، وذلك نتيجة لعدم الالتزام بمعيار الإيرادات ومعيار تحقيق الإيرادات لعقود المقاولات (المعيار الدولي 11).

- لم يكن على درجة كافية من الدراية بأمور المنشأة وظروفها وخططها، حيث أسهم في تضخيم قيمة الأصول الثابتة في القوائم المالية للشركة، بالرغم من وجود المؤشرات الدالة على الهبوط في قيمتها.

- لم يتحرر الحقائق، حيث أسهم في تضمين نشرة الإصدار بيانات غير صحيحة بإثبات مساهمة نقدية دون وجود مستندات مؤيدة لها، وتضخيم قيمة الأصول الثابتة في القوائم المالية للشركة دون الاعتراف بالانخفاض في قيمتها أو استبعاد الأصول التالفة والمفقودة، وتضخيم إيرادات المشاريع المثبتة في القوائم المالية.

(76) يُنظر: المبحث الثاني، المطلب الأول، البند ثانياً: الالتزام ببذل العناية المهنية في ضوء معايير المراجعة في المملكة العربية السعودية

ونتيجة لما تقدم؛ وبناء على الأفعال التي ارتكبتها مراجع الحسابات نتيجة لعدم بذل العناية المهنية اللازمة والتي شكلت في مجموعها الخطأ الموجب لقيام مسؤوليته القانونية بأنواعها الجزائية والمدنية والتأديبية، على النحو التالي:

- المسؤولية الجزائية لمراجع الحسابات

شكلت الأفعال التي ارتكبتها مراجع الحسابات الأساس لقيام مسؤوليته الجزائية، لارتكابه المخالفات المنصوص عليها في المادة (49/أ) من نظام السوق المالية، والمادة (7) من لائحة سلوكيات السوق، وتم توقيع العقوبة الجزائية سائلة الذكر.

- المسؤولية التأديبية لمراجع الحسابات

بالرغم من صدور قرار لجنة الاستئناف بتأييد قرار اللجنة العامة بمنع مراجع الحسابات من تقديم أعمال المحاسبة القانونية للأشخاص المرخص لهم أو أي مصدر لأوراق مالية مدة سنتين، وبالرغم من أن المنع من مزاولة المهنة من العقوبات التأديبية المنصوص عليها في نظام المحاسبين القانونيين - السابق عرضها - إلا أن هذه العقوبة تم توقيعها على مراجع الحسابات كإجراء احترازي وفقاً لنص المادة (59) من نظام السوق المالية، الأمر الذي يكون معه القرار الصادر وإن تضمن عقوبة مماثلة للعقوبات التأديبية (الوقف عن ممارسة المهنة)؛ إلا أنها لا تُعد عقوبة تأديبية، ومن ثم يجوز للهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين التحقيق معه ومساءلته تأديبياً.

- المسؤولية المدنية لمراجع الحسابات

جاء بحیثیات القرار أن مسؤولية مراجع الحسابات مع المدعى عليهم عن تعويض الأشخاص المتضررين ثابتة بموجب ما انتهت إليه اللجنة من إدانتهم، وأن تعويض المتضررين - متى أثبتوا حقهم فيه - يكون من المبالغ المتحصلة من المكاسب غير المشروعة التي حققها المدعى عليه الأول، مع التزام المدعى عليهم متضامنين بحمل ما زاد على تلك المبالغ من تعويضات، وبناء على ذلك صدر قرار لجنة الاستئناف في منازعات الأوراق المالية رقم 1888/ل/س/2020م لعام 1441هـ بتاريخ 1441/7/7هـ الموافق 2020/3/2م⁽⁷⁷⁾ بتعويض المستثمرين المتضررين.

(77) الأمانة العامة للجان الفصل في منازعات الأوراق المالية: قرار لجنة الاستئناف رقم 1888/ل/س/2020م، الصادر بالتعويض، متوفر من خلال الرابط: <https://crsd.org.sa/ar/MediaCenter/Announcements/Pages/Announcement-033.aspx>، تاريخ التصفح 2020/7/22م.

الخاتمة

نختم بحثنا، بأهم النتائج التي توصلنا إليها:

- مراجع الحسابات هو الشخص المهني المستقل، الذي يُعهد إليه بمراجعة حسابات الشركة وتدقيق ميزانيتها، وحساب الأرباح والخسائر للسنة المالية التي عُين لها، ومراجعة سلامة تطبيق الأنظمة بشكل يحقق صالح الشركة والشركاء والمصلحة العامة، ويُعد تقريراً يُبدي فيه رأيه الفني المحايد بشأن مدى عدالة القوائم المالية للشركة.
- أوجب نظام الشركات السعودي 1437هـ تعيين مراجع حسابات من المقيدين بسجل المحاسبين القانونيين لدى وزارة التجارة لكل شكل من أشكال الشركات، سواء بطريقة مباشرة أو ضمنية، وأفرد لمراجع حسابات الشركات المساهمة أحكاماً تفصيلية، فوجوده بالشركة أمرٌ لا غنى عنه، سواء من الناحية النظامية أو من الناحية العملية.
- يُوجب نظام المحاسبين القانونيين على مراجع الحسابات، التقيد بالواجبات المحددة بالأنظمة واللوائح، والالتزام بسلوك وآداب المهنة، والالتزام بمعايير المحاسبة والمراجعة، والمعايير الفنية التي تصدرها الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.
- تضمنت معايير المراجعة المعتمدة من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين معياراً خاصاً بالعناية المهنية Professional care، وبموجبه يلتزم مراجع الحسابات ببذل العناية المهنية اللازمة في جميع مراحل عملية المراجعة، وتطبيق المعايير بدرجة من الحرص المتوقع من مراجع آخر مؤهل تأهيلاً مهنيًا كافيًا، وأن يكون على درجة كافية من الدراية بأمور المنشأة، وأن يتحرى الحقائق، وصولاً إلى نتائج موضوعية، مع الاستعانة بخبرة ومهارة الآخرين إذا تطلبت الأمور ذلك.
- لا يمكن اعتبار التزامات مراجع الحسابات من طبيعة واحدة، فهناك التزامات يكون فيها مُطالباً ببذل عناية، وهناك أخرى يكون فيها ملتزماً بتحقيق نتيجة - سواء بأداء عمل محدد أو بالامتناع عن عمل - إلا أن التزامه ببذل العناية المهنية؛ يُعد معياراً جوهرياً، وبمثابة سلوك عام ينسحب على جميع التزاماته، في جميع مراحل عملية المراجعة، ويظهر أثره بصورة جوهريّة في الالتزامات ذات الطبيعة الفنية التي يُطلب فيها تحقيق نتيجة، فالتقارير التي تطلبها نظام الشركات وأهمها التقرير السنوي، من حيث إعدادها وتقديمها للجمعية العمومية هي التزامات بتحقيق نتيجة، إلا أنها

في الوقت ذاته مرتبطة بالعناية المهنية الواجبة منه، وما تقتضيه من ضرورة تطبيق معايير المراجعة، وتحري الحقائق وصولاً إلى نتائج موضوعية محايدة، في جميع مراحل عملية المراجعة؛ فهي إن كانت التزامات ظاهرها تحقيق نتيجة؛ إلا أن الوصول إلى تلك النتيجة وإنجازها مرتبط ببذله العناية المهنية اللازمة.

– تناول نظام المحاسبين القانونيين المسؤولية التأديبية لمراجع الحسابات، وهي التي تنشأ بإهماله في أداء واجباته، أو ارتكابه ما من شأنه المساس بالمهنة أو امتهان كرامتها، وحدد على سبيل الحصر العقوبات التأديبية، والجهة المختصة بالتحقيق، إلا أن المخالفات التأديبية، بطبيعتها غير محددة حصراً أو نوعاً.

– يلعب الالتزام ببذل العناية المهنية اللازمة دوراً أساسياً لإثبات أو نفي المسؤولية التأديبية لمراجع الحسابات، فإذا أثبت أنه قد بذل العناية المهنية اللازمة، في جميع مراحل عملية المراجعة، انتفت مسؤوليته التأديبية، وإن فشل في ذلك، وثبت خروجه على مقتضيات المهنة ولم يبذل العناية المهنية اللازمة، قامت مسؤوليته التأديبية، ووجب توقيع العقوبات التأديبية المنصوص عليها نظاماً.

– لا تقل المسؤولية التأديبية لمراجع الحسابات أهمية عن المسؤوليتين الجنائية والمدنية له، وإن اختلفت عنهما، بل إن الردع المترتب عليها قد يكون أشد خطورة، فعقوبة شطب القيد من السجل، تتال من مراجع الحسابات في ممارسته لمهنته وهي مصدر رزقه، فهي عقوبة تأديبية تتسم بالشدة، لذا فقد أحاطها النظام بعدد من الضمانات، أهمها أن ديوان المظالم هو المختص بتوقيعها.

– تنشأ المسؤولية المدنية لمراجع الحسابات نتيجة لإخلاله بالتزامه ببذل العناية المهنية اللازمة في أي مرحلة من مراحل عملية المراجعة؛ فإذا سبب هذا الإخلال ضرراً للغير، التزم بتعويض المضرور.

– تنشأ المسؤولية الجزائية لمراجع الحسابات نتيجة لمخالفته للقواعد التي تضمن كفاءته واستقلاله، أو مخالفته للقواعد المنظمة لمزاولة مهنته، وهي ترتبط بالتزامه ببذل العناية المهنية اللازمة، وقد تضمن أمثلة لهذه المخالفات كل من نظام المحاسبين القانونيين، ونظام الشركات، ونظام السوق المالية.

– إن ارتكاب مراجع الحسابات لخطأ أثناء مزاولة مهنته، قد يستتبع اجتماع عدة مسؤوليات في حقه، إن توفرت شروط كل منها، وهي: المسؤولية المدنية والمسؤولية الجنائية والمسؤولية التأديبية، وتطبيقاً لذلك ونتيجة لارتكاب أحد مراجعي الحسابات بالملكة بالاشتراك مع آخرين، تصرفات أو جرت انطباعاً غير صحيح ومضلل بشأن

قيمة الورقة المالية العائدة للشركة، اجتمعت في حقه المسؤوليات الثلاث الجزائية والتأديبية والمدنية، حيث شكلت أفعاله الأساس لكل منها، وكانت هذه التصرفات في جوهرها خروجاً منه على التزامه ببذل العناية المهنية.

وفي ختام هذا البحث نوصي بتعديل نظام المحاسبين القانونيين على النحو التالي:

– تعديل المادة (2) بالنص صراحة على أن يكون شرط «حُسن السيرة والسلوك» ليس مجرد شرط للقيود في سجل المحاسبين القانونيين؛ وإنما شرط للاستمرار في مزاولة المهنة، بحيث إذا فقد هذا الشرط بثبوت إدانته بارتكاب أيٍّ من الجرائم المرتبطة بمهنته، يُشطب قيده من السجل.

– تعديل المادة (10) بالنص مباشرة على التزام مراجع الحسابات ببذل العناية المهنية اللازمة وفقاً للمعايير التي تصدرها الهيئة، وإعادة صياغتها بمراعاة التدرج في الالتزامات، بحيث يصبح نصها على النحو التالي: «يجب على المحاسب القانوني:

• التقيد بالواجبات المحددة بموجب الأنظمة واللوائح.

• التقيد بسلوك وآداب المهنة.

• الالتزام بتطبيق معايير المحاسبة والمراجعة، والمعايير الفنية، بذل العناية المهنية التي تقتضيها أصول المهنة في جميع مراحل عملية المراجعة، على النحو الذي تصدره الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين».

– تعديل المادة (15) من نظام المحاسبين القانونيين بإلزام مراجع الحسابات بالتأمين عن مسؤوليته المدنية، وأن يكون هذا التأمين شرطاً من شروط القيد بالسجل وتجديده.

– تعديل المادة (19) بأن يكون من اختصاص الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين إصدار نماذج للعقود التي يبرمها مراجع الحسابات، بحيث تتضمن هذه النماذج القواعد العامة التي تحدد التزامات وحقوق الطرفين، والمسؤولية المترتبة على الإخلال بها.

– تعديل المادة (28) البند ثانياً، بالاكْتفاء بعقوبة الغرامة المالية ومضاعفة حدها الأقصى، وإلغاء عقوبة السجن من المادة، لأننا نرى أن المخالفات المنصوص عليها في البند ثالثاً، تكون فيها الغرامة المالية أكثر تحقيقاً للردع.

– إضافة مادة جديدة بإنشاء لجنة تابعة للهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين تختص بتسوية المنازعات التي تنشأ بين مراجعي الحسابات وعملائهم، وأن تكون قراراتها ملزمة، مع قابلية الطعن أمام ديوان المظالم.

المراجع

أولاً: مؤلفات وأبحاث

- إحسان بن صالح المعتاز، أخلاقيات مهنة المراجعة والمتعاملين معها، انهيار شركة أنرون والدروس المستفادة، مجلة جامعة الملك عبد العزيز للاقتصاد والإدارة، جدة، مجلد 22، ع1، سنة 2008م.
- ألفين أرينز وجيمس لوبك، المراجعة: مدخل متكامل، ط7، ترجمة محمد عبد القادر الدياسطي، دار المريخ، الرياض، 2009م.
- أمين السيد لطفي،
- المسؤولية القانونية لمراقبي الحسابات تجاه عميل المراجعة والطرف الثالث والمجتمع، دون ناشر، القاهرة، طبعة 2001/2000م.
- فلسفة المراجعة، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، 2009/2008م.
- بريك عائض القرني، مسؤولية المحامي التأديبية والمدنية والجنائية في الشريعة الإسلامية ونظام المحاماة السعودي، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة نايف للعلوم الأمنية، الرياض، 1425هـ/2004م.
- ويجانت وكيسو وكيميل، مبادئ المحاسبة، ترجمة: مصطفى جمعة أبو عمارة ونزار بن صالح الشويمان، دار المريخ، جدة، 2015م.
- حمد الله محمد حمد الله، النظام التجاري السعودي، ط2، دار خوارزم العلمية، جدة، 2004م.
- ليلي عبد الحميد لطفي، مقومات الاستقلال عند مراجع الحسابات الخارجية، مجلة البحوث الإدارية، أكاديمية السادات للعلوم الإدارية، القاهرة، مجلد7 العددان 1 و2، سنة 1995م.
- مجبور جابر النمري ويوسف باسودان وعبد اللطيف باشيخ ومحمد هاشم فلمبان، مبادئ المحاسبة، ط2، جامعة الملك عبد العزيز، جدة، 2011م.
- محمد حسين منصور، المسؤولية الطبية، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 1999م.
- محمد ماجد ياقوت، النظرية العامة للقانون التأديبي - تحديد ملامحها وتحليل عناصرها، مجلة الأمن والقانون، أكاديمية شرطة دبي، السنة72، العدد الثاني، يوليو 2004م.

- محمد محمد البادي، الإطار التربوي لقضية أخلاقيات المهنة في وسائل الاتصال الجماهيري، المجلة المصرية لبحوث الإعلام، كلية الإعلام، جامعة القاهرة، العدد الأول، يناير 1997م.
- محمد عبد الظاهر حسين،
 - المسؤولية المدنية للمحامي تجاه العميل، المكتبة القانونية، القاهرة، 1991م.
 - صور ممارسة المهن الحرة وأثرها على مسؤولية المهني، مجلة البحوث القانونية والاقتصادية، جامعة المنصورة، مصر، السنة 15 عدد يناير 2001م.
- محمد عمران، المركز القانوني لمراقب الحسابات وعلاقته بالشركة الخاضعة لرقابته، مجلة المال والتجارة، القاهرة العدد 259، مايو 2018م.
- محمود كبش، المسؤولية الجنائية لمراقب الحسابات في شركات المساهمة: دراسة مقارنة في القانونين المصري والفرنسي، دار النهضة العربية، القاهرة، 1992م.
- معجم اللغة العربية المعاصرة، أحمد مختار عمر بمساعدة فريق عمل، ط1، عالم الكتب، القاهرة، 2008م.
- مصطفى السعدني، المسؤولية القانونية لمراجع الحسابات وبذل العناية المهنية في ضوء المعايير المصرية والأمريكية والدولية، بحث ضمن مؤتمر متطلبات حوكمة الشركات وأسواق المال العربية، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، 2007م.
- مروة فوزي عبد العزيز، إطار مفاهيمي للعناية المهنية للمراجع الخارجي في ضوء معايير المراجعة المصرية المرتبطة، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، جامعة قناة السويس، مصر، مجلد 10، عدد 4، ج2، سنة 2019م.
- ناصر محمد إبراهيم الزغابي، تمييز المسؤولية التأديبية للموظف العام عن غيرها من أنواع المسؤولية، مجلة الفكر الشرطي، القيادة العامة لشرطة الشارقة مركز بحوث الشرطة، المجلد 25، العدد 2، أبريل 2016.
- ناصر خليفة عبد المولى سعيد، تطوير دور مراجع الحسابات لتحقيق التنمية الاقتصادية، مجلة مركز صالح عبد الله كامل للاقتصاد الإسلامي، جامعة الأزهر، القاهرة، المجلد 13، العدد 37، 2009م.
- سميحة القليوبي، الشركات التجارية، ط5، دار النهضة العربية، القاهرة، 2011م.
- عاشور عبد الجواد عبد الحميد، الشركات التجارية، دار النهضة العربية، القاهرة، 2013م.
- عبد الستار الكبيسي، الشامل في مبادئ المحاسبة 1 و2، ط2، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2008م.

- عبد الرزاق السنهوري، الوسيط في شرح القانون المدني، الجزء الأول: مصادر الالتزام، منشأة دار المعارف، الإسكندرية، 2004م.
- عصام الدين محمد متولي، المراجعة وتدقيق الحسابات، جامعة العلوم والتكنولوجيا، صنعاء، 2009م.
- قدرى محمد محمود، المسؤولية التأديبية للأطباء، رسالة ماجستير، كلية الحقوق جامعة بنها، مصر، 2011م.
- رحاب محمود داخلي، النظام القانوني لدور الجمعيات العمومية في إدارة شركات المساهمة، مركز الدراسات العربية للنشر والتوزيع، القاهرة، 2015م.

ثانياً: مؤسسات وتقارير

- الجهاز المركزي للمحاسبات، متوفر من خلال الرابط :
<http://asa.gov.eg/page.aspx?id=133>
- الديوان العام للمحاسبة، متوفر من خلال الرابط :
<http://www.gca.gov.sa/ar/about/Pages/regulations.aspx>
- ديوان المظالم، مجموعة الأحكام والمبادئ الإدارية، والمبادئ التجارية، سنوات مختلفة.
- هيئة الخبراء بمجلس الوزراء
- الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين
- مجلس الدولة المصري، أحكام المحكمة الإدارية العليا، سنوات مختلفة.
- موقع الأمانة العامة للجان الفصل في منازعات الأوراق المالية.
- نظام السوق المالية، متوفر من خلال الرابط :
<https://laws.boe.gov.sa/BoeLaws/Laws/LawDetails/50924f95-f74e-430e-820c-a9a700f1abfa/1>
- نظام الشركات 1437هـ، متوفر من خلال الرابط :
<https://laws.boe.gov.sa/BoeLaws/Laws/LawDetails/97fcbd84-fd17-4111-876e-a9a700f1eac5/1>
- نظام المحاسبين القانونيين، متوفر من خلال الرابط :
<https://laws.boe.gov.sa/BoeLaws/Laws/LawDetails/56195fdf-46c2-44f0-88e5-a9a700f1be50/1>

المحتوى

الصفحة	الموضوع
289	الملخص
291	المقدمة
294	المبحث الأول- ماهية مراجع الحسابات
294	المطلب الأول- تعريف مراجع الحسابات
294	أولاً- تعريف مراجع الحسابات
298	ثانياً- تمييز مراجع الحسابات عن غيره من الوظائف ذات الصلة
298	ثالثاً- مدى الحاجة لوجود مراجع حسابات للشركات
299	المطلب الثاني- مراجع الحسابات في الأنظمة السعودية
299	أولاً- الشروط الواجب توافرها لمزاولة مهنة المراجعة
301	ثانياً- آلية تعيين مراجع الحسابات في الشركات
302	ثالثاً- استقلال مراجع الحسابات وحياده
304	رابعاً- صلاحيات مراجع الحسابات
305	المبحث الثاني- العناية المهنية وأثرها على التزامات مراجع الحسابات
305	المطلب الأول- التزام مراجع الحسابات ببذل العناية المهنية
306	أولاً- ماهية التزام مراجع الحسابات ببذل العناية المهنية
309	ثانياً- الالتزام ببذل العناية المهنية في ضوء معايير المراجعة في المملكة العربية السعودية
311	ثالثاً- تطبيقات لالتزام مراجع الحسابات ببذل العناية المهنية في نظام الشركات
312	المطلب الثاني- التزامات مراجع الحسابات بتحقيق نتيجة

الصفحة	الموضوع
312	أولاً- الرأي القائل بأن مراجع الحسابات ملتزم بتحقيق نتيجة
313	ثانياً- تطبيقات لالتزام مراجع الحسابات بتحقيق نتيجة
315	المطلب الثالث- أثر العناية المهنية على التزامات مراجع الحسابات
316	المبحث الثالث- أثر العناية المهنية على المسؤولية التأديبية لمراجع الحسابات
316	المطلب الأول- المسؤولية التأديبية لمراجع الحسابات
317	أولاً- ماهية المسؤولية التأديبية لمراجع الحسابات
317	ثانياً- نطاق المسؤولية التأديبية لمراجع الحسابات
322	ثالثاً- العلاقة بين التزام مراجع الحسابات ببذل العناية المهنية ومسؤوليته التأديبية
322	المطلب الثاني- تمييز المسؤولية التأديبية لمراجع الحسابات عن المسؤوليتين الجزائية والمدنية
323	أولاً- المسؤولية المدنية لمراجع الحسابات
324	ثانياً- المسؤولية الجزائية لمراجع الحسابات
327	ثالثاً- التمييز بين المسؤولية التأديبية والمسؤوليتين المدنية والجزائية لمراجع الحسابات
329	رابعاً- التطبيقات القضائية لاجتماع المسؤوليات الثلاث لمراجع الحسابات عن فعل واحد
333	الخاتمة
336	المراجع