

النظام القانوني لمُدققي الحسابات في دولة قطر دراسة تحليلية نقدية^(*)

د. محمد سالم أبو الفرج

أستاذ القانون التجاري والبحري المشارك
كلية القانون، جامعة قطر، الدوحة، دولة قطر

المُلخَص

تتمثل مهمة مُدقق الحسابات الرئيسة في التأكيد مما إذا كانت البيانات المالية للجهة التي يُدقق حساباتها ونتائج أعمالها وتدفعاتها النقدية صحيحة، وأنها تمت وفقاً للمعايير المحاسبية المعتمدة. وهذه المعايير تتطلب منه أن يذكر أن هذه البيانات ككل خالية من الأخطاء الجوهرية، سواء كانت ناتجة عن الغش أو الخطأ. وبعد ذلك يأتي دوره في إصدار تقريره السنوي الذي يتضمّن رأيه في الوضع المالي للشركة. ولا جدال في أهمية دور المدقق، حيث إن الجمعية العامة للشركة لا تجتمع - كقاعدة عامة - إلا مرة واحدة في السنة، وبالتالي تكون في أشدّ الاحتياج إلى من يقوم بمتابعة الأداء المالي للشركة. يُضاف إلى ذلك أن رقابة الجمعية العامة قد تكون غير فعالة من الناحية العملية لكثرة مساهمي بعض الشركات مثل المساهمة العامة، وأيضاً لافتقار أغلبية هؤلاء المساهمين إلى الخبرة والكفاءة الفنية التي تتطلبها أعمال التدقيق والمحاسبة. وضماناً لتحقيق استقلاليتها الكاملة، تنصّ أغلب التشريعات المقارنة على اختصاص الجمعية العامة - وليس مجلس الإدارة - في تعيين مُدقق الحسابات، وبالتالي فهو يعدّ عين الجمعية البصيرة فيما يتعلق بحسابات الشركة؛ ولذلك فهو يقوم بإصدار تقريره للعرض على هذه الجمعية، وبالتالي يُسأل أمامها.

وحيث إنه لا توجد دراسة تفصيلية ومتكاملة عن التنظيم القانوني لمُدققي الحسابات في دولة قطر، فسوف يتناول هذا البحث دراسة هذا التنظيم، حيث سيقوم بشرح ما تضمّنه القانون رقم 8 لسنة 2020 بتنظيم مهنة تدقيق الحسابات من أحكام. ونظراً إلى الدور المهم الذي يقوم به مُدقق الحسابات في شركات المساهمة، فإن الباحث سوف يدرس الأحكام المتعلقة به، وفقاً لأحكام قانون الشركات التجارية رقم 11 لسنة 2015. ونظراً إلى أهمية الأحكام المتعلقة بمسؤولية مُدققي الحسابات، سواء كانت المسؤولية

وتاريخ قبوله للنشر: 12 سبتمبر 2023

(*) تاريخ تقديمه للنشر: 12 أغسطس 2023

التأديبية أو المدنية أو الجزائية، فإن الباحث سيشرح ويحلل الأحكام المتعلقة بهذه المسؤولية، سواء وردت في القانون رقم 8 لسنة 2020، أو في القانون رقم 11 لسنة 2015. وستتضمن الدراسة العديد من التوصيات التي من شأنها تعزيز الدور المهم الذي يقوم به مُدقق الحسابات.

وبناءً على ذلك، ستُقسّم هذه الدراسة إلى مبحثين أساسيين: يتناول أولهما التنظيم القانوني لمُدقق الحسابات وفقاً لأحكام القانون رقم 8 لسنة 2020 بتنظيم مهنة تدقيق الحسابات، والأحكام التي أوردتها المشرع القطري بخصوص مُدققي الحسابات في القانون رقم 11 لسنة 2015، خاصةً الأحكام المتعلقة بشركات المساهمة. أما المبحث الثاني فسوف يُخصّص للأحكام المتعلقة بمسؤولية مُدققي الحسابات.

كلمات دالة: النظام القانوني لمُدققي الحسابات في دولة قطر، والسجلات وشروط القيد فيها، وحقوق مُدققي الحسابات في دولة قطر وواجباتهم، ومسؤوليتهم التأديبية والمدنية والجزائية والعقوبات التي يخضعون لها.

المقدمة

أولاً: موضوع الدراسة

يُعدُّ مدقق الحسابات جزءاً مهماً من الجهاز الرقابي على أداء الشركة، وبصفة خاصة الأمور المتعلقة بالأداء المالي، حيث تتمثل مهمته الأساسية في مراجعة وتدقيق الحسابات المالية للجهة التي يُدقق حساباتها⁽¹⁾. بدايةً، يُمكن تعريف عملية التدقيق⁽²⁾ بأنها عبارة عن «الفحص الانتقادي المنظم لأنظمة المراقبة الداخلية، والبيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والسجلات والقوائم المالية للمنشأة التي تُراجع حساباتها، بقصد إبداء رأي فني عن مدى صحة هذه البيانات أو دقتها، ودرجة الاعتماد عليها، وعن مدى دلالة القوائم المالية أو الحسابات الختامية التي أعدها المشروع عن نتيجة أعماله، من ربح أو خسارة، وعن مركزه المالي»⁽³⁾. بعبارة أخرى، تُشير عملية التدقيق - عادةً - إلى عمليات تدقيق البيانات المالية، أو الفحص والتقييم الموضوعيين للسجلات والبيانات والقوائم المالية لأي منشأة، والتي تُجرى عادةً بواسطة طرف مستقل من الغير⁽⁴⁾.

فمدقق الحسابات يُقدم رأيه في تقرير يُوضّح فيه «طبيعة ومدى الفحص الذي قام به، ويتضمّن رأيه ما إذا كانت طبيعة القوائم المالية تعبر بصورة صادقة وواضحة عن المركز المالي للمنشأة، ومدى تطابقها مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها»⁽⁵⁾. وفي حالة

(1) يُعدُّ بعضهم - بحق - مدقق الحسابات بمنزلة «الحكم» بين مُساهمي شركة من الشركات وبين مجلس إدارة هذه الشركة، انظر: مصطفى البنداري أبو سعدة، قانون الشركات التجارية الإماراتي، ط4، مطبعة جامعة المنصورة، مصر، 2021، ص548.

(2) وتشمل عملية التدقيق الفحص Examination، والتحقق Verification، والتقرير Reporting. ويُشير الفحص إلى فحص القياس الحسابي للعمليات المالية الخاصة بالنشاط المحدد للمشروع، أما التحقق فيقصد به إمكان الحكم على صلاحية القوائم المالية النهائية كتعبير سليم لأعمال المشروع عن فترة مالية معينة، وكدلالة على وضعه المالي في نهاية تلك الفترة. أما التقرير فيقصد به بلورة نتائج الفحص والتحقق وإثباتها في تقرير يُقدم إلى من يهّم الأمر داخل المشروع أو خارجه، وهو ختام عملية التدقيق، حيث يُبين المدقق رأيه الفني المحايد في القوائم المالية ككل من حيث تصويرها لمركز المشروع المالي وبيانها عملياته بصورة سليمة وعادلة، انظر: سعد فؤاد حبابة، أصول تدقيق الحسابات، ط1، الابتكار للنشر والتوزيع، عمان - الأردن، 2022، ص13.

(3) متولي محمد الجمل وعبدالمعتمد محمود عبدالمعتمد، المراجعة: الإطار النظري والمجال التطبيقي، دار النهضة العربية، القاهرة، 1973، ص15.

(4) غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر: الناحية النظرية، ط2، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان - الأردن، 2009، ص14.

(5) إبراهيم رسلان حجازي، استقلال مراقب الحسابات: نظرة سلوكية، مجلة المال والتجارة، نادي التجارة، القاهرة، مج14، ع159، السنة 1982، ص11.

وجود ما يعترض عليه، أو يتحفظ عنه، من أخطاء، أو أخطاءٍ جوهريةٍ في التقارير المالية للمنشأة، فإنه لا يُوقَّع على القوائم المالية للمنشأة⁽⁶⁾.

فمدقق الحسابات يقوم، إلى جانب التحقق من القوائم المالية للتأكد من دقتها، بمراجعة أساليب وإجراءات محاسبة الجهة؛ لإثبات أنها تتبع خطوات معينة لمنع الاحتيال، فيقوم بفحص الأنظمة المالية والإدارية للشركة، وأنظمة المراقبة المالية الداخلية لها، والتأكد من ملاءمتها لحسن سير أعمال الشركة والمحافظة على أموالها، ويقوم أيضاً بالتحقق من موجودات الشركة وملكيته لها، والتأكد من قانونية الالتزامات المترتبة على الشركة وصحتها⁽⁷⁾.

وتُوفَّر عملية التدقيق معلومات دقيقة للمستثمرين والدائنين عن أن أموال الشركة يتم التعامل معها بشكل مناسب؛ فمدققو الحسابات يحمون الجمهور من الاستثمار في الشركات التي تستخدم ممارسات تجارية فاسدة، أو التي تحاول الاحتيال على المستثمرين ببيانات مالية مُزيّفة⁽⁸⁾. ومن خلال مراجعة البيانات المالية، والبحث في السجلات المحاسبية، يُمكن للمدققين تحديد ما إذا كانت البيانات والسجلات المالية تصور بدقة الملف المالي الحقيقي للشركة؛ فتقرير مدقق الحسابات يعدُّ أمراً مهماً لحملة الأسهم والمستثمرين الحاليين والمتوقعين والمقرضين والموردين والجهات الحكومية، وغير هؤلاء من أصحاب المصالح⁽⁹⁾. ولا يخفى أن تقرير مدقق الحسابات له دور مهم في تقديم معلومات مالية دقيقة لإدارة الجهة التي يدقق حساباتها⁽¹⁰⁾.

وتظهر الأهمية القصوى لموضوع مدقق الحسابات عندما لا يؤدي الالتزامات المهنية المفروضة عليه؛ فهنا تحدث الكارثة، ومثال ذلك انهيار شركة إنرون الأمريكية، حيث إنها أسقطت أصولاً تُقدَّر قيمتها بنحو 63 مليار دولار تقريباً؛ ويرجع ذلك إلى عدم

(6) المرجع السابق، الصفحة ذاتها.

(7) المادة (145) من قانون الشركات التجارية القطري رقم 11 لسنة 2015، الجريدة الرسمية، ع 13، تاريخ النشر 7 يوليو 2015، ص 4. وعُدل هذا القانون بالقانون رقم 8 لسنة 2021، الجريدة الرسمية، ع 10، تاريخ النشر 8 أغسطس 2021، ص 46.

(8) علي سيد قاسم، مراقب الحسابات: دراسة قانونية مقارنة لدور مراقب الحسابات في شركة المساهمة، دار الفكر العربي، القاهرة، 1991، ص 22.

(9) المرجع السابق، الموضع ذاته. إبراهيم رسلان حجازي، مرجع سابق، ص 11.

(10) غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص 22. وانظر أيضاً:

Naveen Kumar and J.P. Singh, Audit Committee: Does it Signify as an Independent Watchdog Over and Above External Auditors (March 18, 2013), p. 3 et seq. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2235126> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2235126>

(آخر زيارة: 23 أغسطس 2023).

التزام مُدقق حساباتها بالمعايير المهنية المعتمدة⁽¹¹⁾.

ويُساعد التدقيق - أيضاً - على تحديد المخاطر المالية، مثل: الديون الكبيرة، والاعتماد على عميل واحد أو اثنين فقط من كبار العملاء لمعظم إيرادات الشركة، وفرص الاحتيايل في الشراء أو سداد المصروفات والاختلاس⁽¹²⁾.

ثانياً: مشكلة الدراسة

تُحاول هذه الدراسة الإجابة عن السؤال المتعلق بالتنظيم القانوني لمُدقق الحسابات في دولة قطر؛ فكما سبقت الإشارة، يقوم مُدقق الحسابات بدورٍ جدٍ خطير، سواءً للشركة أو لأصحاب المصالح الأخرى (الدائنين أو غيرهم من المتعاملين مع الشركة)، وبالطبع لاقتصاد الدولة، حيث تُمثل الشركات بصفة عامة مصدر الإنتاج وتوفير السلع والخدمات، بالإضافة إلى مكانتها التي تحتلها في تشغيل العاملين؛ فمدققو الحسابات يعملون على التأكد من أن السجلات المالية، والإجراءات المحاسبية للشركة تتوافق مع القانون والمعايير الدولية المعتمدة؛ حيث إنهم يراجعون التقارير والسجلات المالية لتأكيد استيفاء الشركات للمتطلبات القانونية بموجب القوانين المعنية، ويتحققون أيضاً من أن إجراءات المحاسبة الداخلية والعمليات المالية تعمل بكفاءة، وأنه يتم الحفاظ على ممارسات المحاسبة الموحدة. كما يقوم مدققو الحسابات بدور له أهمية قصوى، يتمثل في منع الاحتيايل المالي واكتشافه، والتوصية بممارسات معينة؛ لتقليل المخاطر⁽¹³⁾.

من هنا تأتي ضرورة معرفة النظام القانوني لمُدققي الحسابات في دولة قطر. ويُعد القانون رقم 8 لسنة 2020 بتنظيم مهنة تدقيق الحسابات⁽¹⁴⁾ هو الأساس في هذا الشأن⁽¹⁵⁾، تُضاف إلى ذلك الأحكام التي تضمنها القانون رقم 11 لسنة 2015 المتعلق بالشركات التجارية، والتي تتعلق بمُدققي الحسابات، حيث تُنظم هذه الأحكام الأخيرة

(11) أحمد محمد عواد عوض، المسؤولية المدنية لمراجع الحسابات: دراسة تحليلية في ضوء الأنظمة السعودية، المجلة العلمية لجامعة الملك فيصل - العلوم الإنسانية والإدارية، الأحساء، المملكة العربية السعودية، مج 22، ع 1، السنة 2021، ص 343.

(12) المرجع السابق، الموضع ذاته.

(13) غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص 25، حيث يُبين الفروق الجوهرية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي.

(14) الجريدة الرسمية، ع 6، تاريخ النشر 26 مارس 2020، ص 46.

(15) يُعد القانون رقم 7 لسنة 1974 بتنظيم مهنة مراقبة الحسابات أول قانون ينظم المهنة تنظيمًا تامًا وشاملاً، وقد ألغي بالقانون رقم 30 لسنة 2004. وأخيراً صدر القانون الحالي رقم 8 لسنة 2020 بتنظيم مهنة تدقيق الحسابات. وسيشير الباحث إلى الأحكام التي تضمنها القانون رقم 30 لسنة 2004 في الحالات التي تقتضي المقارنة بينها وبين الأحكام التي تضمنها القانون السائد حالياً رقم 8 لسنة 2020.

مهامً وواجباتٍ مُدققي الحسابات فيما يخصُّ شركات المساهمة وغيرها من الشركات المنظمة في القانون الأخير⁽¹⁶⁾.

وبناءً على ما سبق، تتمثل مشكلة الدراسة في بيان النظام القانوني لمُدققي الحسابات في قطر، بالإضافة إلى تحديد حالات مسؤوليتهم، سواءً كانت التأديبية أو المدنية أو الجزائية عن الأفعال والتصرفات التي يقومون بها.

ثالثاً: أهداف الدراسة

تهدف الدراسة إلى تحقيق ما يأتي:

- دراسة التنظيم القانوني لمهنة مُدققي الحسابات وفقاً لأحكام القانون رقم 8 لسنة 2020 بتنظيم مهنة تدقيق الحسابات.
- بيان سجلات مُدققي الحسابات، وشروط القيد فيها، والإجراءات المتبعة للقيد في هذه السجلات.
- بيان حقوق وواجبات مُدققي الحسابات وفقاً لأحكام القانون رقم 8 لسنة 2020.
- تسليط الضوء على مسؤولية مُدققي الحسابات التأديبية والمدنية.
- بيان أحكام مسؤولية مُدققي الحسابات الجزائية والعقوبات التي يخضع لها.
- تحليل واجبات ومهام مُدققي الحسابات وفقاً لأحكام قانون الشركات التجارية رقم 11 لسنة 2015 المعدل بالقانون رقم 8 لسنة 2021.
- اقتراح بعض التوصيات التي ستزيد من فعالية الدور الذي يقوم به مُدقق الحسابات.

رابعاً: أهمية الدراسة

تحتل هذه الدراسة أهمية كبيرة؛ نظراً إلى كونها الدراسة الأولى من نوعها، كما يعتقد الباحث، التي تتناول بالتفصيل دراسة الأحكام الواردة في القانون رقم 8 لسنة 2020 بتنظيم مهنة تدقيق الحسابات والقانون رقم 11 لسنة 2015 بشأن الشركات التجارية. ويضاف إلى ذلك أنها تفصل أحكام مسؤولية مُدققي الحسابات في النظام القانوني القطري؛ فأهمية دور مُدقق الحسابات تتمثل، على سبيل المثال، في التأكد من أن القوائم

(16) في المواد من (141) إلى (151).

المالية خالية من المخالفات أو الأخطاء الجوهرية التي قد تؤدي إلى تضليل الأطراف المعنية التي تعتمد على القوائم المدققة في عملية اتخاذ القرارات، ورسم السياسات المستقبلية⁽¹⁷⁾.

وفيما يتعلق بالشركات أو الجهات، يمكن القول بأنه يوجد نوعان أساسيان من التدقيق⁽¹⁸⁾: يتمثل النوع الأول في التدقيق الداخلي، وهو يتم من قبل موظفي شركة أو مؤسسة، ولا يتم تنفيذ أو توزيع عمليات التدقيق هذه خارج الشركة أو المؤسسة. وتستخدم عمليات التدقيق الداخلي لتحسين عملية صنع القرار داخل الشركة، من خلال تزويد المديرين بعناصر قابلة للتنفيذ لتحسين الضوابط الداخلية⁽¹⁹⁾. كما أنها تضمن الامتثال للقوانين واللوائح، وتحافظ على تقارير مالية دقيقة وعادلة، وفي الوقت المناسب. ويمكن لفرق الإدارة أيضاً استخدام عمليات التدقيق الداخلية لتحديد العيوب، أو عدم الكفاءة داخل الشركة قبل السماح لمراجعي الحسابات الخارجيين بمراجعة البيانات المالية⁽²⁰⁾.

على الجانب الآخر، هناك عمليات التدقيق الخارجية التي يتم إجراؤها من قبل مكاتب أو شركات تدقيق أو محاسبة مستقلة، تقدم رأياً حيادياً ومستقلاً، قد لا يتمكن المدققون الداخليون من إبدائه، ويتم استخدام عمليات التدقيق المالية الخارجية لتحديد أي أخطاء، أو أخطاء جوهرية في التقارير المالية للشركة. وتعد عمليات التدقيق الخارجية مهمة للسماح لمختلف أصحاب المصلحة باتخاذ قرارات بشأن الشركة التي يتم تدقيقها بثقة⁽²¹⁾.

ويتضح من هذا أن الفرق الرئيس بين المدقق الخارجي والمدقق الداخلي هو أن المدقق الخارجي مستقل، وهذا يعني أنه قادر على تقديم رأي محايد أكثر من المدقق الداخلي

(17) نجاة تونسي وأحمد الحاج بوروية، مدقق الحسابات والمشرع الجزائري، دفاتر بوادكس السياسة الصناعية وتنمية المبادلات الخارجية، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، الجزائر، ع6، سبتمبر 2016، ص156.

(18) ويوجد نوع آخر من التدقيق وهو التدقيق الحكومي، وعادة يُطلق على الجهة القائمة بذلك: «ديوان المحاسبة»، أو «الجهاز المركزي للمحاسبة». وهذه الجهة تقوم بالتدقيق المالي والإداري وتدقيق الالتزام في مختلف الدوائر والمؤسسات الحكومية. انظر: علي عبدالقادر الذنبيات، تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية، دار وائل للنشر، عمان - الأردن، 2022، ص40.

(19) غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص26. متولي محمد الجمل ومحمد الجزار، أصول المراجعة، ج1، مكتبة عين شمس، القاهرة، 1984، ص43. خالد أمين عبدالله، مرجع سابق، ص18. علي الذنبيات، مرجع سابق، ص40.

(20) علي الذنبيات، مرجع سابق، ص40.

(21) غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص26.

الذي قد تتعرّض استقلاليته⁽²²⁾ للخطر، بسبب العلاقة بينه وبين صاحب العمل⁽²³⁾.

وبناءً على ذلك؛ تظهر أهمية هذه الدراسة في التعرف على الدور الذي يقوم به مُدقق الحسابات، والتنظيم القانوني الذي يخضع له، ومسؤوليته، سواءً في مواجهة الشركة، أو مواجهة الغير الذي قد يعتمد على سلامة القوائم المالية، وبالتالي الاطمئنان على حسن سير الشركة أو الجهة التي يُدقق حساباتها⁽²⁴⁾. ولا يخفى على أحد أن التنظيم القانوني السليم لمُدقّ الحسابات، وتحديد مهامه وواجباته ومسؤوليته بشكل واضح، يُعدُّ أمراً جاذباً للاستثمار.

خامساً: منهج الدراسة

تعتمد الدراسة على المنهجين التاليين:

المنهج الوصفي: سوف يستخدم لبيان وتعريف مُدقّ الحسابات، وبيان سجلات مُدقّقي الحسابات، وشروط القيد فيها، والإجراءات المتبعة للقيد في هذه السجلات، وحقوق وواجبات مُدقّقي الحسابات الواردة في القانون رقم 8 لسنة 2020 بتنظيم مهنة تدقيق الحسابات. وسوف يُستخدم هذا المنهج أيضاً لبيان أهم الأحكام التي تضمنها قانون الشركات التجارية القطري رقم 11 لسنة 2015 (المعدل بالقانون رقم 8 لسنة 2021) فيما يتعلق بمُدقّقي الحسابات.

المنهج التحليلي: سوف يُستخدم لتقييم حقوق وواجبات مُدقّقي الحسابات، وتحليل الأحكام المتعلقة بمسؤوليتهم، سواءً التأديبية، أو المدنية، أو الجزائية. وسيتم استخدام هذا المنهج لبيان الفروق الجوهرية بين التنظيم القانوني لمُدقّقي الحسابات وفقاً لأحكام القانون الحالي رقم 8 لسنة 2020، والقانون الملغى المنظم لنفس الموضوع، القانون رقم 30 لسنة 2004 بتنظيم مهنة مراقبة الحسابات.

(22) تجدر الإشارة إلى أن استقلالية مُدقّقي الحسابات الخارجي قد تكون مصدر الثقة في البيانات المالية للأطراف المستفيدة منها، انظر: غسان المطارنة، مرجع سابق، ص 85.

(23) هناك عديد من شركات المحاسبة الراسخة التي عادةً ما تُكمل عمليات التدقيق الخارجية للعديد من الشركات، والأكثر شهرةً منها هي: الأربعة الكبار Big Four، وهم: ديلويت Deloitte وكي بي أم جي KPMG وأرنست أند يونغ Ernest & Young (E&Y) وبراييس واترهاوس PricewaterhouseCoopers.

(24) ويُقصد بالغير بصفة عامة: جميع الأطراف التي تعتمد على القوائم المالية وما تحتوي عليه من معلومات في اتخاذ القرارات المختلفة بخلاف العميل، ومن بين هذه الأطراف حملة الأسهم الحاليون والمحتملون والبايعون ورجال البنوك والدائنون المختلفون والمستهلكون. ويكون لهؤلاء - كما سيُتضح لاحقاً في هذا البحث - أن يقيموا دعاوى مسؤولية ضد مُدقّقي الحسابات، على الرغم من عدم كونهم أطرافاً في العقد الموقع بين مُدقّقي الحسابات والشركة؛ لأنهم اعتمدوا على ما انتهى إليه المُدقق من رأي يذيل به القوائم المالية، ومدى صدق تمثيلها لنتائج النشاط والمركز المالي للشركة، انظر: أحمد محمد عواد عوض، مرجع سابق، ص 346.

سادساً: خطة الدراسة

تنقسم هذه الدراسة إلى مبحثين أساسيين: يتناول أولهما التنظيم القانوني لمُدققي الحسابات وفقاً لأحكام القانون رقم 8 لسنة 2020 بتنظيم مهنة تدقيق الحسابات، وأيضاً وفقاً للأحكام التي أوردها المشرع القطري بخصوص مُدققي الحسابات في القانون رقم 11 لسنة 2015، خاصةً الأحكام المتعلقة بشركات المساهمة. أما المبحث الثاني فسوف يُخصّصه الباحث لتحديد مسؤولية مُدققي الحسابات، سواءً كانت المسؤولية التأديبية، أو المدنية، أو الجزائية.

وبناءً على ذلك، تكون خطة الدراسة على النحو التالي:

المبحث الأول: الأحكام المنظمة لمُدققي الحسابات

المبحث الثاني: مسؤولية مُدققي الحسابات

الخاتمة: تشمل النتائج والتوصيات

المبحث الأول الأحكام المنظمة لمُدقّي الحسابات

نظّم المشرّع سجلات مُدقّي الحسابات، وحدّد شروط القيد فيها، والإجراءات التي يجب اتباعها للقيد فيها، بالإضافة إلى منحهم عديداً من الحقوق، وألزمهم بعديد من الواجبات والالتزامات التي يتعيّن مراعاتها عند قيامهم بمهامهم.

وفي هذا المبحث، سيتناول الباحث سجلات مُدقّي الحسابات، وشروط القيد فيها، والإجراءات المتبعة للقيد في هذه السجلات، وفقاً للقانون رقم 8 لسنة 2020 بتنظيم مهنة تدقيق الحسابات، وأيضاً حقوق وواجبات مُدقّي الحسابات وفقاً للقانون السابقة الإشارة إليه، وقانون الشركات التجارية القطري رقم 11 لسنة 2015 المعدل بالقانون رقم 8 لسنة 2021.

وبناءً على ذلك، سيُقسّم هذا المبحث إلى مطلبين، على الوجه التالي:

المطلب الأول: الأحكام المنظمة لمُدقّي الحسابات وفقاً للقانون رقم 8 لسنة 2020م.

المطلب الثاني: الأحكام المنظمة لمُدقّي الحسابات وفقاً لقانون الشركات التجارية رقم 11 لسنة 2015 (المعدل بالقانون رقم 8 لسنة 2021).

المطلب الأول الأحكام المنظمة لمُدقّي الحسابات وفقاً للقانون رقم 8 لسنة 2020

قبل تناول حقوق وواجبات مُدقّي الحسابات، وفقاً لأحكام القانون رقم 8 لسنة 2020 بتنظيم مهنة تدقيق الحسابات، رأى الباحث أنه يجب عرض مفاهيم وأحكام أساسية تناولها هذا القانون، فيما يتعلق بالسجلات الخاصة بهم، وشروط القيد فيها، وإجراءات القيد.

بناءً على ذلك، سيُقسّم هذا المطلب إلى فرعين أساسيين: يتناول أولهما سجلات مُدقّي الحسابات، والإجراءات التنظيمية للقيد فيها. أما الفرع الثاني فسوف يتناول حقوق وواجبات مُدقّي الحسابات.

الفرع الأول

سجلات مُدقّقي الحسابات والإجراءات التَّنظيمية للقيد فيها

قبل تناول إجراءات القيد في سجلات مُدقّقي الحسابات، يتعيّن توضيح المقصود بهذه السجلات، وشروط القيد فيها.

الغصن الأول

ماهية سجلات مُدقّقي الحسابات وشروط القيد فيها

يتعيّن بدايةً أن يكون المُدقّق مُقيِّداً بأحد السُّجَّلات التي ينصُّ عليها القانون رقم 8 لسنة 2020 من أجل أن يمارس مهمته في تدقيق حسابات الجهات المعنية، فلا يجوز لأيّ شخص أن يزاول هذه المهنة من دون أن يكون مُقيِّداً في أحد السُّجَّلات المنصوص عليها في هذا القانون. وهذا ما نصّت عليه صراحةً المادة (3) من القانون رقم 8 لسنة 2020 بتنظيم مهنة تدقيق الحسابات، بقولها «لا يجوز لأيّ شخص طبيعي أو معنوي ممارسة المهنة (مهنة تدقيق الحسابات ومراجعتها والتي يزاولها مُدقّق الحسابات) ما لم يكن مُقيِّداً في سجلات مُدقّقي الحسابات المشتغلين، وفقاً لأحكام هذا القانون»⁽²⁵⁾. وهناك عقوبة أوردتها المُشرِّع على كل من يزاول المهنة من دون أن يكون اسمه مُقيِّداً في أحد السُّجَّلات المنصوص عليها في القانون⁽²⁶⁾.

وفيما يتعلّق بسجلات مُدقّقي الحسابات، فقد نصّ المُشرِّع على نوعين من السُّجَّلات⁽²⁷⁾: أولهما مخصّص للمشتغلين بالمهنة، والآخر لغير المشتغلين، وسيوضّح الباحث كلاهما على النحو التالي:

(25) هذا الحظر قد ورد أيضاً في القانون رقم 30 لسنة 2004 بتنظيم مهنة مراقبة الحسابات الذي ألغى بالقانون السّاري حالياً رقم 8 لسنة 2020 بتنظيم مهنة تدقيق الحسابات محل الدّراسة الحاليّة.

(26) المادة (148) من القانون. ولمزيد من التّفصيل، انظر المبحث الثاني من هذه الدراسة.

(27) المادة (2) من القانون رقم 8 لسنة 2020. ويجوز للجنة شؤون مُدقّقي الحسابات (انظر لاحقاً فيما يخص هذه اللجنة) إنشاء سجلات أخرى وفقاً لما تقتضيه أصول ممارسة المهنة، ويكون القيد في هذه السُّجَّلات وفقاً للشروط التي تُحددها اللجنة ويعتمدها الوزير، انظر الفقرة الثانية من المادة الثانية من القانون. وتلتزم هذه اللجنة بإعداد نماذج السُّجَّلات المنصوص عليها في المادة الثانية، على أن يقوم الوزير باعتمادها، انظر الفقرة الثالثة من المادة الثانية. وتجدر الإشارة إلى أن السُّجَّلات التي وردت في المادة الثانية من القانون رقم 8 لسنة 2020 هي ذاتها التي وردت في القانون الملغى رقم 30 لسنة 2004 بتنظيم مهنة مراقبة الحسابات، ولكن وردت في القانون الأخير في المادة الثانية أيضاً، بترتيب مختلف، حيث وردت على النحو التالي: 1- سجل المحاسبين القانونيين المشتغلين. 2- سجل المحاسبين القانونيين غير المشتغلين. 3- سجل المحاسبين القانونيين المتدربين. 4- سجل مكاتب المحاسبة العالميّة.

أولاً: سجلات مُدققي الحسابات المشتغلين

بخصوص سجلات المشتغلين بالمهنة، فقد نصَّ القانونُ على أنها تشملُ:

- 1- سجلُّ مُدققي الحسابات من الأشخاص الطبيعيين.
- 2- سجلُّ مكاتب وشركات المحاسبة.
- 3- سجلُّ مُدققي الحسابات المتدربين.

وسيأتي تباعاً بيانُ المقصودِ بهذه السجلات المعنيَّةِ بالمشتغلين بالمهنة.

1- سجلُّ مُدققي الحسابات من الأشخاص الطبيعيين

اشتُرطت المادةُ الرابعة من القانون رقم 8 لسنة 2020 عديداً من الشروط التي يجبُ توافرها في الأشخاص الطبيعيين حتى يتمَّ قيدهم في السَّجلِّ محلِّ الدِّراسة، وتتمثل هذه الشروطُ في التالي:

- أن يكون قطريَّ الجنسية.
- أن يكون كامل الأهلية.
- أن يكون حاصلًا على مؤهل جامعيٍّ في مجال المحاسبة من إحدى الجامعات أو المعاهد العليا المُعترف بها، أو أيِّ مؤهلٍ آخرٍ تعتبره الجهة المختصةُ بمعادلة الشهادات مُعادلاً له.
- أن يكون محمود السَّيرة حسن السَّمعة، ولم يصدر ضده حكمٌ نهائيٌّ في جنائية أو في جريمةٍ مخلةٍ بالشرف أو الأمانة، ما لم يكن قد رُدَّ إليه اعتباره.
- ألا يكون قد صدرَ ضده حكمٌ أو قرارٌ تأديبيٌّ نهائيٌّ بالشطب من السَّجلِّ، ما لم يكن قد مضى على صدور الحكم أو القرار مدةً لا تقل عن ثلاث سنوات.
- أن يكون قد أتمَّ مدةَ التَّدريب المنصوص عليها في المادة (10) من هذا القانون، أو تكون لديه خبرةٌ عمليةٌ مستمرةٌ بعد الحصول على المؤهل العلميِّ لمدةٍ لا تقل عن ثلاث سنوات بالنسبة إلى حاملي درجة البكالوريوس، وستين لحاملي درجة الماجستير، وستة لحاملي درجة الدكتوراه، أو ما يُعادلها، أو الحصول على شهادة الزمالة من أحد معاهد أو جمعيات المحاسبين التي تُحددها اللجنة.
- أن يجتاز الاختبار التأهيليَّ لمزاولة المهنة، وفقاً لما تُحدده اللجنة.
- أن يكون مُتفرغاً لمزاولة المهنة، ويجوز للجنة السَّماح لمُدقق الحسابات القطريِّ

المُقَيَّد بالسَّجَل، بناءً على طلبه، الجمع بين مزاولة المهنة والأعمال التي لا تخلُّ بآدابها وأصولها، وذلك لمدة خمس سنوات من تاريخ القيد، ويجوز للجنة مدُّ هذه المدَّة المدَّة، أو مدد، أخرى مُماتلة، وفقاً لما تقتضيه مصلحة المهنة.

ويُلاحَظ على هذه المادَّة ما يأتي:

- ضرورةُ توافُر هذه الشُّروط مجتمعةً حتى يتمَّ قيدُ مُقدِّم طلب القيد القطريِّ في السَّجَل. وفي حالة عدم توافُر شرط واحد، يجوز رفضُ قيده؛ فعلي سبيل المثال، إذا صدرَ ضد الطالب حكمٌ نهائيٌّ في جنائية، أو في أيِّ جريمة مخلَّة بالشرف أو الأمانة، فيمتنع قيده، ما لم يكن قد رُدَّ إليه اعتباره. وأيضاً يجوز رفض طلب القيد المُقدِّم من شخص غير كامل الأهلية؛ أي لم يبلغ 18 سنة وفقاً لأحكام القانون القطريِّ، أو كان بالغاً 18 سنة، ولكن قام به عارضٌ من عوارض الأهلية يُؤدِّي إلى نقصها كالسَّفَه أو الغفلة، أو يُؤدِّي إلى انعدامها كالجنون أو العتَّة.

- يجب على مُقدِّم طلب القيد أن يكون حاصلاً على مؤهَّل جامعيٍّ في مجال المحاسبة من أحد المعاهد العليا أو الجامعات المُعترف بها، فإذا لم يتوافر هذا المؤهَّل في مجال المحاسبة، أجاز المُشرِّع أن يعتدَّ بمؤهَّل آخر مادام اعتبرته الجهة المختصة بمعادلة الشَّهادات معادلاً للمؤهَّل الجامعيِّ في مجال المحاسبة⁽²⁸⁾.

- ضرورة اجتياز الاختبار التأهيليِّ لمزاولة المهنة، وفقاً لما تحدده لجنة مُدقِّقي الحسابات بوزارة التجارة والصناعة⁽²⁹⁾.

- أجاز المُشرِّع لمُدقِّق الحسابات القطريِّ - على خلاف غير القطريِّ، كما سيبيِّن الباحث لاحقاً - أن يجمع بين مزاولة مهنة تدقيق الحسابات وأعمالٍ أخرى، مادامت غير مخلَّة بآداب وأصول المهنة⁽³⁰⁾. ويتعيَّن على مُدقِّق الحسابات القطريِّ؛ حتى يُسمَح له بهذا الجمع، أن يُقدِّم طلباً إلى لجنة شُؤون مُدقِّقي الحسابات بالوزارة التي أعطتها القانون سلطة تقديرية في هذا الشأن؛ فلها أن توافق أو ترفض. وإذا وافقت على طلب الجمع فيكون ذلك لمدة خمس سنوات من تاريخ القيد، ويجوز للجنة مدُّ هذه المدَّة المدَّة، أو مدد، أخرى مُماتلة، وفقاً لما تقتضيه مصلحة المهنة.

(28) الاعتراف بمؤهَّل آخر ومعادلته للمؤهَّل الجامعيِّ في مجال المحاسبة لم يكن منصوصاً عليه في القانون الملغى رقم 30 لسنة 2004.

(29) تجدر الإشارة إلى عدم اشتراط القانون الملغى رقم 30 لسنة 2004 إجراء مثل هذا الاختبار التأهيليِّ، وبالطبع اجتيازه.

(30) هذا الاستثناء كان سارياً في حقِّ كلِّ المحاسبين القانونيين وفقاً لأحكام القانون الملغى رقم 30 لسنة 2004، حيث جاء النصُّ عاماً في القانون الأخير.

2- مُدَقِّقو الحسابات من الأشخاص الطبيعيين غير القطريين

يجوز قيد الشخص الطبيعي غير القطري في سجل مُدققي الحسابات من الأشخاص الطبيعيين إذا توافرت الشروط المنصوص عليها في المادة السادسة من القانون رقم 8 لسنة 2020⁽³¹⁾. ويُشير الباحث إلى هذه الملاحظات، بخصوص هذه الشروط:

- اشترط المشرع، لقيد مُدقق الحسابات غير القطري، توافر معظم الشروط التي تطلبها المشرع لقيد مُدقق الحسابات القطري في سجل مُدققي الحسابات من الأشخاص الطبيعيين، من حيث الأهلية، والمؤهل الجامعي، وشرط محمود السيرة حسن السمعة، وشرط عدم صدور حكم أو قرار تأديبي نهائي بالشطب من السجل، وشرط اجتياز الاختبار التأهيلي لمزاولة المهنة.
- اشترط المشرع في مُدقق الحسابات غير القطري أن تكون له إقامة مشروعة وثابتة في الدولة طوال مدة قيد اسمه.
- اشترط المشرع أن يكون مُدقق الحسابات غير القطري شريكاً لأحد مُدققي الحسابات القطريين المقيدين في سجل مُدققي الحسابات من الأشخاص الطبيعيين، أو سجل مكاتب وشركات المحاسبة، أو يعمل لديه.
- اشترط المشرع في مُدقق الحسابات غير القطري أن يكون حاصلاً على الزمالة من أحد معاهد أو جمعيات المحاسبين التي تحددها اللجنة، أو حاصلاً على العضوية بها لمدة لا تقل عن خمس سنوات، أو يكون قد أتم مدة التدريب المنصوص عليها في المادة (10)⁽³²⁾ من هذا القانون. ومدة السنوات الخمس غير متطلبة بالنسبة إلى مُدقق الحسابات القطري.
- اشترط المشرع القطري أن يكون مُدقق الحسابات غير القطري متفرغاً لمزاولة المهنة. لم يُجز له المشرع - على خلاف مُدقق الحسابات القطري - أن يجمع بين مزاولة المهنة وأي أعمال أخرى.

3- سجل مُدققي الحسابات المتدربين

سجل مُدققي الحسابات المتدربين هو سجل مخصص لكل من يشتغل - لأول مرة - بأعمال تدقيق الحسابات ومراجعتها، ويجب أن تتوافر فيمن يُقيد اسمه في هذا السجل

(31) هذه الشروط نصت عليها المادة (4) والمادة (6) من القانون. ويذكر أن المادة (6) أحالت إلى المادة (4) من القانون نفسه فيما يتعلق ببعض هذه الشروط.

(32) وتتعلق المادة (10) من القانون بسجل مُدققي الحسابات المتدربين.

الشروط التالية⁽³³⁾:

- أن يكون كامل الأهلية.
 - أن يكون حاصلًا على مؤهل جامعي في مجال المحاسبة من أحد المعاهد العليا أو الجامعات المعترف بها، أو أي مؤهل آخر تعده الجهة المختصة بمعادلة الشهادات معادلًا له.
 - أن يكون محمود السيرة، حسن السمعة، ولم يصدر ضده حكم نهائي في جنائية، أو في جريمة مخلة بالشرف أو الأمانة، ما لم يكن قد رد إليه اعتباره.
 - ألا يكون قد صدر ضده حكم أو قرار تأديبي نهائي بالشطب من السجل، ما لم يكن قد مضى على صدور الحكم أو القرار مدة لا تقل عن ثلاث سنوات.
 - وحددت الفقرة الأولى من المادة العاشرة مدة التدريب التي يتعين على مدقق الحسابات المتدرب قضاؤها في التدريب على أعمال التدقيق، على النحو التالي:
 - سنة واحدة للحاصلين على درجة الدكتوراه.
 - سنتان للحاصلين على درجة الماجستير.
 - ثلاث سنوات للحاصلين على درجة البكالوريوس.
- وتجدر الإشارة إلى أن وزارة التجارة والصناعة تلتزم بصرف مكافأة شهرية لكل مدقق حسابات قطري متدرب، وذلك وفقًا للضوابط التي يصدر بها قرار من مجلس الوزراء⁽³⁴⁾.

4 - سجل مكاتب وشركات المحاسبة

أ - سجل مدققي الحسابات المشتغلين

يُقيد في سجل مكاتب وشركات المحاسبة من صدر له الترخيص بفتح مكتب لمزاولة

(33) المادة (10) التي تُحيل إلى الشروط الواردة في المادة (4) من القانون، خاصة البنود 2 و3 و4 و5.

(34) الفقرة الثالثة من المادة (10) من القانون. أما بخصوص كيفية التدريب وشروطه، فقد أوكل القانون إلى اللائحة التنفيذية للقانون تحديد ذلك، انظر الفقرة الثانية من المادة (10). ويلاحظ أن المشرع تطلب أن تتم مراعاة الأحكام التي تضمنتها المادة (5) من القانون عند تنظيم القيد في سجل مدققي الحسابات المتدربين. والمادة (5) تنظم ما يعتبر «خبرة محاسبية مقبولة»، حيث نصت على التالي: «تعتبر خبرة محاسبية مقبولة»، مزاولة العمل بأي من المجالات التالية: 1- مراجعة الحسابات في أحد مكاتب أو شركات المحاسبة. 2- ممارسة أعمال المحاسبة أو التدقيق أو التفتيش على الحسابات في إحدى الوزارات أو الأجهزة الحكومية الأخرى أو الهيئات والمؤسسات العامة أو الجهات الخاصة. 3- تدريس مواد المحاسبة أو المراجعة أو التدريب عليها في الكليات أو المعاهد أو أية جهة تعليمية أو تدريبية مقبولة المستوى، وذلك وفقًا للشروط والضوابط التي تضعها اللجنة.»

مهنة تدقيق الحسابات ومراجعتها، حيث تتولّى الإدارة المختصّة - بناءً على طلب صاحب الشأن - قيد المكتب المرخص له في هذا السّجل⁽³⁵⁾. ومن المهم الإشارة إلى أن هذا الترخيص لا يصدر إلا لمن تمّ قيده في سجلات مُدققي الحسابات المنصوص عليها في القانون الحالي⁽³⁶⁾.

ومن جهة أخرى، يُقيد في سجل مكاتب وشركات المحاسبة أيضاً، شركات التضامن التي تأسّس من قبل مُدققي الحسابات القطريين، حيث أجاز المشرع القطري في المادة (7) من القانون لمُدققي الحسابات القطريين تأسيس شركات تضامن لمزاولة المهنة، بالاشتراك مع مُدققي حسابات قطريين أو غير قطريين⁽³⁷⁾. وتطلب المشرع ضرورة قيد الشركة في سجل مكاتب وشركات المحاسبة⁽³⁸⁾.

ولم يُجز القانون لأيّ من الشركاء، في هذه الشركة، ممارسة المهنة إلا كشريك فيها، وباسمها، ولحسابها⁽³⁹⁾. كما تطلب القانون في الشريك ألا يكون شريكاً في أكثر من شركة واحدة تُمارس المهنة⁽⁴⁰⁾. وفي حال كان أحد الشركاء في الشركة شخصاً معنوياً مؤسساً خارج الدولة، أو جب القانون أن يكون حاصلاً على ترخيص بمزاولة المهنة في الدولة التي تمّ تسجيله فيها⁽⁴¹⁾.

وتطلب القانون أن يكون المدير المسؤول عن توقيع تقارير التدقيق، ومراجعة الحسابات الصادرة عن الشركة، من المُقيدين في سجل مُدققي الحسابات من الأشخاص الطبيعيين⁽⁴²⁾.

وتجدر الإشارة إلى أنه في حال وفاة أحد الشركاء في أيّ من الشركات المنشأة (شركات التضامن)، بموجب القانون رقم 8 لسنة 2020، بتنظيم مهنة تدقيق الحسابات،

(35) المادة (20) من القانون.

(36) المرجع السابق.

(37) الفقرة الأولى من المادة (7) من القانون. وفي حال تأسيس هذه الشركة، يجب أن تكون وفقاً للنموذج المعد لهذا الغرض، وذلك وفقاً للفقرة الأولى من المادة (7). وتجدر الإشارة إلى أن المادة (8) من القانون الملغى رقم 30 لسنة 2004 بتنظيم مهنة مراقبة الحسابات أجازت للقطريين، من غير المحاسبين القانونيين، تأسيس شركة تضامن لمزاولة المهنة بالاشتراك مع محاسبين قانونيين قطريين أو غير قطريين.

(38) الفقرة الأولى من المادة (7) من القانون.

(39) الفقرة الرابعة من المادة (7) من القانون.

(40) المرجع السابق.

(41) الفقرة الثالثة من المادة (7) من القانون.

(42) الفقرة الثانية من المادة (7) من القانون.

بتعيين على ورثته توفيق أو ضاعهم في الشركة خلال سنة من تاريخ الوفاة⁽⁴³⁾. كما نصَّ المشرع على ضرورة أن تتم تصفية حقوق الورثة في الشركة وفقاً للاتفاق المبرم بينهم وبين بقية الشركاء⁽⁴⁴⁾.

وألزم القانون مكاتب وشركات المحاسبة بالاستعانة - في أداء أعمالها - بالمُقيدين فقط في سجلات مُدققي الحسابات المشتغلين⁽⁴⁵⁾. وبعبارة أخرى، حظر القانون على هذه المكاتب والشركات الاستعانة بغير المُقيدين في سجلات مُدققي الحسابات المشتغلين بالمهنة. وحظر القانون أيضاً على هذه المكاتب والشركات الاستعانة بمن تم شطب اسمه، أو أوقف عن مزاولة المهنة وفقاً لأحكام القانون المائل⁽⁴⁶⁾.

ثانياً: سجل مُدققي الحسابات غير المشتغلين

وفقاً لأحكام المادة (12) من القانون، يُنقل إلى سجل مُدققي الحسابات غير المشتغلين، بناءً على طلبه، مُدقق الحسابات القطري الذي توقف عن مزاولة المهنة لأي سبب من الأسباب لمدة تزيد على سنة⁽⁴⁷⁾. وأجازت المادة ذاتها لمُدقق الحسابات المُقيد في سجل

(43) المادة (8) من القانون.

(44) المرجع السابق.

(45) الفقرة الأولى من المادة (9) من القانون.

(46) الفقرة الثانية من المادة (9) من القانون. وتجدر الإشارة إلى أن المشرع القطري، في الفقرة الأولى من المادة (11) من القانون، أجاز قيد فروع شركات ومكاتب المحاسبة غير القطرية لمزاولة المهنة داخل دولة قطر، ولكن المشرع فرض العديد من الشروط والضوابط التي يتعين احترامها في هذا الصدد. وتتمثل هذه الشروط والضوابط في التالي: 1- أن يكون ترخيص الشركة أو المكتب غير القطري ساريًا في الدولة التي ينتمي إليها بجنسيته، وزاول المهنة فيها لمدة لا تقل عن عشر سنوات. 2- أن يُقدم المكتب أو الشركة تعهداً من مركز إدارته الرئيس، مُصدّقاً عليه من السفارة القطرية المختصة، يتضمّن التزامه بتحمّل جميع الالتزامات التي تنشأ عن مزاولة فرع المكتب أو الشركة المهنة في الدولة، وأن تُثبت بوثائق رسمية عقد تأسيس المكتب أو الشركة والنظام الأساسي إن وُجد في بلده، ونشاطه وملاءته المالية وأعمال المحاسبة التي قام بها. 3- أن يكون المسؤول عن إدارة الفرع أو المفوض بالتوقيع، مُقيداً بسجل مدققي الحسابات من الأشخاص الطبيعيين، وألا تقل مدة خبرته العملية عن عشر سنوات، ويُستثنى من شرط الخبرة المدير المسؤول إذا كان قطرياً. 4- تدريب عدد من مدققي الحسابات القطريين، وفقاً لما تحدده الإدارة المختصة. وللجنة شؤون مدققي الحسابات، بناءً على عرض الإدارة المختصة، إلغاء قيد الشركة أو المكتب غير القطري في حال مخالفة شروط وضوابط وآداب مزاولة المهنة، وتُخطر الإدارة المختصة الجهة المختصة بإصدار ترخيص محل الفرع لتتولى إلغاء الترخيص، انظر الفقرة الثالثة من المادة (11) من القانون. وتُحيل الفقرة الثانية من المادة (11) إلى اللائحة التنفيذية للقانون بتحديد إجراءات قيد وتجديد قيد فروع مكاتب وشركات المحاسبة غير القطرية في سجل مكاتب وشركات المحاسبة.

(47) وهذا الحكم يعدّ تقريباً هو ذاته الذي ورد في المادة (3) من القانون الملغى رقم 30 لسنة 2004 بتنظيم مهنة مراقبة الحسابات، ولكن الاختلاف بينهما يتمثل في أن القانون الحالي يقيد التوقف عن مزاولة المهنة بقيد زمني وهو سنة، فإذا توقف عن مزاولة المهنة لمدة أقل من ذلك فلا يلزم نقله إلى سجل مدققي الحسابات غير المشتغلين.

مُدققي الحسابات غير المشتغلين طلب إعادة اسمه إلى سجل مُدققي الحسابات الذي كان مُقيِّداً فيه، إذا رغب في العودة إلى مزاولة المهنة، أو زال المانع من ممارستها لها⁽⁴⁸⁾.

الغصن الثاني

إجراءات القيد في سجلات مُدققي الحسابات

بدايةً، أوجب القانون إنشاء لجنة في وزارة التجارة والصناعة تسمى «لجنة شؤون مُدققي الحسابات»⁽⁴⁹⁾، يصدر بتشكيل هذه اللجنة، وتحديد مدة العضوية فيها، قراراً من مجلس الوزراء، بناءً على اقتراح وزير التجارة والصناعة⁽⁵⁰⁾. وتتولى اللجنة الاختصاصات المنصوص عليها في هذا القانون⁽⁵¹⁾.

ويتعين على من يرغب في القيد في سجلات مُدققي الحسابات أن يقدم طلباً بذلك إلى الإدارة المختصة وفقاً للنماذج المعدة لهذا الغرض، مشفوعة بالمستندات المؤيدة لها⁽⁵²⁾. وفي حال قبول الطلب يُمنح طالب القيد، في هذه الحال شهادة قيد معتمدة من الإدارة المختصة التي تُعد بمنزلة ترخيص بمزاولة المهنة، وذلك وفقاً لنموذج الشهادة المعد لذلك بالإدارة المختصة⁽⁵³⁾. وتكون مدة القيد ثلاث سنوات، قابلة للتجديد لمدة، أو مدد، أخرى مماثلة⁽⁵⁴⁾. ويُجدد القيد في سجلات مُدققي الحسابات المشتغلين بموجب طلب يُقدمه صاحب الشأن إلى الإدارة المختصة خلال ثلاثة أشهر قبل تاريخ انتهائه، مرفقاً به ما يُفيد اجتيازه البرامج ودورات المحاسبة أو المراجعة اللازمة لتطوير مهارات ممارسة المهنة التي تحددها اللجنة، ولا يسري تجديد القيد على مُدققي الحسابات غير المشتغلين⁽⁵⁵⁾.

ويجوز تجديد القيد خلال ثلاثة أشهر من تاريخ انتهائه، بناءً على طلب صاحب الشأن؛ إذا قدم عذراً تقبله اللجنة، ويتم استيفاء الرسم المقرر عن كامل المدّة اعتباراً من تاريخ انتهاء القيد.

(48) الفقرة الثانية من المادة (12) من القانون. وهذا الحكم هو ذاته الذي تم النص عليه في الفقرة الثالثة من القانون الملغى رقم 30 لسنة 2004.

(49) الفقرة الأولى من المادة (14) من القانون.

(50) المرجع السابق.

(51) الفقرة الثانية من المادة (14) من القانون.

(52) المادة (13) من القانون. ويوجد عديد من النماذج التي تم إعدادها لهذا الغرض على موقع الوزارة على شبكة الإنترنت على الموقع التالي: <https://www.moci.gov.qa> / (آخر زيارة 23 أغسطس 2023).

(53) المادة (16) من قانون تنظيم مهنة تدقيق الحسابات.

(54) الفقرة الثانية من المادة (16) من قانون تنظيم مهنة تدقيق الحسابات.

(55) الفقرة الأولى من المادة (18) من قانون تنظيم مهنة تدقيق الحسابات.

وتُعرض طلبات تجديد القيد على اللجنة بحسب ترتيب ورودها، خلال أسبوعين من تاريخ تسلّم الإدارة المختصة لها⁽⁵⁶⁾.

الفرع الثاني

حقوق وواجبات مُدقّي الحسابات

تضمّن القانون عديداً من الحقوق لمُدقّي الحسابات، منها حقّه في فتح مكتب لمزاولة المهنة، وحقّه في الاطلاع على الدفاتر والسجلات والمستندات... وغيرها من وثائق الجهة التي يتولى تدقيق حساباتها. وعلى الجانب الآخر ألزم القانون هؤلاء بعدد من الواجبات التي تجب مراعاتها عند مزاولة المهنة، منها: مراقبة وتدقيق الحسابات الماليّة، وإعداد التقارير الماليّة والميزانيات.

بناءً على ذلك، سيقوم الباحث - في هذا الفرع - بدراسة وتحليل الحقوق التي يتمتّع بها مُدقّقو الحسابات، والواجبات التي يتعيّن عليهم مراعاتها عند مزاولة المهنة، وبالتالي سيقسّم هذا الفرع إلى عُصنين، على النحو التالي:

العصن الأول: حقوق مُدقّي الحسابات.

العصن الثاني: واجبات مُدقّي الحسابات.

العصن الأول

حقوق مُدقّي الحسابات

يتمتّع مُدقّق الحسابات بعدد من الحقوق التي تُمكنه من القيام بعمله على الوجه الأفضل، بالإضافة إلى حقوقه الماليّة التي يستحقّها مقابل عمله كمُدقّق للحسابات. وتضمّن القانون عدداً من الحقوق، منها: الحق في فتح مكتب لمزاولة المهنة ومراجعة الحسابات، والحق في الاطلاع على الدفاتر والسجلات والمستندات... وغيرها من الوثائق، والحق في الجرد. يضاف إلى ذلك عدد من الحقوق التي تضمّنها قانون الشركات القطري رقم 11 لسنة 2015.

(56) الفقرة الثانية من المادة (18) من قانون تنظيم مهنة تدقيق الحسابات. وتتولى اللجنة بتّ طلب تجديد القيد خلال ثلاثين يوماً من تاريخ عرضه عليها، فإذا طلبت اللجنة من مقدّم الطلب استيفاء بيانات أو تقديم مستندات أخرى، فإن المدة المشار إليها تبدأ من تاريخ استيفاء البيانات أو تقديم المستندات المطلوبة كاملة، انظر الفقرة الثالثة من المادة (18) من قانون تنظيم مهنة تدقيق الحسابات.

وسيتناول الباحث، في هذا الجزء من الدراسة، هذه الحقوق، سواءً التي تضمّنها قانون تنظيم مهنة تدقيق الحسابات رقم 8 لسنة 2020، أو قانون الشركات التجارية القطري رقم 11 لسنة 2015؛ نظراً إلى أهميتها.

أولاً: حقوق مُدققي الحسابات وفقاً للقانون رقم 8 لسنة 2020 بتنظيم مهنة تدقيق الحسابات

1- الحق في مزاولة المهام الأصلية

يُعدُّ الحقُّ في فتح مكتب لمزاولة مهنة تدقيق ومراجعة الحسابات من أوّل الحقوق التي منحها المشرّع لمن استوفى الشروط التي أوردها القانون رقم 8 لسنة 2020، خاصةً المواد (3) و(4) و(6) السابقة الإشارة إليها⁽⁵⁷⁾. ومنح المشرّع أيضاً لمُدققي الحسابات بعض الحقوق الأخرى، منها: الحقُّ في القيام ببعض المهام ذات الأهمية الكبرى للجهة التي يتولّى تدقيق ومراجعة حساباتها. وقد أورد المشرّع هذه المهام في المادة (21) من القانون رقم 8 لسنة 2020 التي نصّت على التالي⁽⁵⁸⁾:

- مراجعة وتدقيق الحسابات المالية، وإبداء الرأي فيها، وفقاً لمعايير المحاسبة والمراجعة المعتمدة بالدولة.
- إعداد التقارير عن القوائم المالية والميزانيات والحسابات الدورية والسنوية لعملائه.
- تقديم الخبرة والمشورة والدراسات في المجالات المالية والاقتصادية والضريبية.
- أعمال التصفية.
- أي مهام أخرى تنصّ القوانين المعمول بها في الدولة على اختصاصه بها.

وبناءً على ذلك يتّضح لنا أنه من ضمن المهام الأصلية لمُدققي الحسابات مراجعة وتدقيق الحسابات المالية، وإبداء الرأي فيها، وذلك وفقاً لما تملّيه عليه معايير المحاسبة والمراجعة

(57) المادة (20) من القانون. ووفقاً لهذه المادة تجب مراعاة الأحكام التي تضمّنتها المادة (6) من القانون، والمتعلقة بجواز قيد الشخص الطبيعي غير القطري في سجل مُدققي الحسابات من الأشخاص الطبيعيين. وهذا الحق كان ممنوحاً وفقاً للمادة (20) من القانون الملغى رقم 30 لسنة 2004.

(58) تجدر الإشارة إلى أن هذه الحقوق أو المهام هي التي نصّت عليها المادة (21) من القانون الملغى، ولكن مع ملاحظة أن القانون الحالي أورد حقاً بطريقة واضحة لم يكن منصوصاً عليه في القانون الملغى، ألا وهو الحق في إعداد التقارير عن القوائم المالية والميزانيات والحسابات الدورية والسنوية لعملائه.

المعتمدة بالدولة⁽⁵⁹⁾. كما يحقُّ له أن يقومَ بإعدادِ التَّقاريرِ عن القوائمِ الماليَّةِ والميزانيَّاتِ والحساباتِ الدوريَّةِ والسَّنويَّةِ للشَّرَكَاتِ والجهاتِ التي يتولَّى تدقيقَ حساباتها.

ومن ضمن الأعمال التي يجوزُ مدقِّقُ الحساباتِ أن يقومَ بها تقديمُ الخبيرةِ والمشورةِ في المجالاتِ الماليَّةِ والاقتصاديَّةِ والضريبيَّةِ، وأيضاً القيامُ بالدراساتِ المتعلقةِ بالمجالاتِ السَّابقةِ، وذلك لما يتمتَّعُ به من خبراتٍ في هذه المجالاتِ. وأجازَ المُشرِّعُ مدقِّقَ الحساباتِ أن يُباشِرَ أعمالَ التَّصفيةِ للشَّرَكَاتِ والمُؤسَّساتِ التَّجاريَّةِ.

2- الحقُّ في الإطّلاعِ وطلبِ الحصولِ على الأدلَّةِ وإجراءِ الجردِ

من أهمِّ الحقوقِ التي منحها المُشرِّعُ مدقِّقَ الحساباتِ في القانونِ «الحقُّ في الإطّلاعِ». وقد نصَّ المُشرِّعُ على هذا الحقِّ في البندِ 1 من المادَّةِ (22) من القانونِ؛ حيث يجري نصُّها على النحو التالي:

«مدقِّقُ الحساباتِ، في سبيلِ مزاولةِ مهنته، ما يأتي: 1- الإطّلاعُ على الدَّفاتِرِ والسَّجَلاتِ والمستنداتِ وغيرها من الوثائقِ، وطلبِ البيِّناتِ والإيضاحاتِ التي يرى ضرورةَ الحصولِ عليها، أو يرى أنها ضروريَّةٌ ولازمةٌ لتأديةِ مهامِّه بصورةٍ كاملةٍ وصحيحةٍ»⁽⁶⁰⁾.

ويُعدُّ هذا الحقُّ من الحقوقِ الأصليَّةِ لمدقِّقِ الحساباتِ، حيث يحقُّ له الإطّلاعُ على دفاترِ وسجّلاتِ ومستنداتِ... وغير ذلك من وثائقِ الشَّرِكَةِ أو الجهةِ التي يتولَّى تدقيقَ حساباتها، مثلَ محاضرِ جلساتِ مجلسِ الإدارةِ والجمعيَّةِ العامَّةِ. وعادةً ما يتمُّ التَّنسيقُ بين المدقِّقِ ومسؤولي الشَّرِكَةِ أو الجهةِ على موعدٍ محدَّدٍ حتى يتسنى لها تجهيزُ مختلفِ البيِّناتِ والسَّجَلاتِ التي يحتاجُ إليها مدقِّقُ الحساباتِ حتى يقومَ بأداءِ مهامِّه على أكملِ وجهٍ⁽⁶¹⁾. يُضافُ إلى ذلك قيامُ الجهةِ بتجهيزِ المكانِ المناسبِ للمدقِّقِ لمباشرةِ مهامِّه. ويؤيِّدُ رأيَ الباحثِ - فيما يتعلَّقُ بضرورةِ التَّنسيقِ بين مدقِّقِ الحساباتِ والجهةِ المعنيَّةِ - ما ينصُّ عليه البندُ 2 من المادَّةِ (22) التي يجري نصُّها على النحو التالي: «... ولا يجوزُ

(59) فيما يتعلَّقُ بضرورةِ الالتزامِ بالمعاييرِ المعتمدةِ في الدولة، انظر:

Ann G. Backof, Kendall Bowlin and Brain M. Goodson, 'The Importance of Clarification of Auditors' Responsibilities under the New Audit Reporting Standards' (2022) 39 (4) Contemporary Accounting Research, pp. 2235-2969.

(60) هذا الحقُّ هو ذاته الذي كان منصوصاً عليه في المادَّةِ (22) من القانونِ المُغَيَّرِ رقم 30 لسنة 2004.

(61) متولي محمد الجمل ومحمد محمد الحِزار، مرجعٌ سابقٌ، ص 306 و307 (مشيراً إلى أنه في الحالاتِ التي يشتهبُ فيها المدقِّقُ في وجودِ غشٍّ أو تلاعبٍ، يجوزُ له الحضورُ إلى المنشأةِ من دونِ إخطارها مسبقاً). انظر أيضاً: نجاة تونسي وأحمد بورويبة، مرجعٌ سابقٌ، ص 158. غسان المطارنة، مرجعٌ سابقٌ، ص 90.

لأي شخص أن يمنح أو يحجب أية وثائق أو بيانات أو معلومات يراها (مُدقق الحسابات) لازمة لتنفيذ مهامه».

ويُضاف إلى ذلك أن القانون منح مُدقق الحسابات الحق في «طلب البيانات والإيضاحات التي يرى ضرورة الحصول عليها أو أنها ضرورية ولازمة لتأدية مهامه بصورة كاملة وصحيحة»⁽⁶²⁾. ويحق لمُدقق الحسابات أن يطلب الحصول على كل الأدلة التي تؤيد رأيه الذي توصل إليه، وذلك وفقاً للمعايير والأصول المهنية⁽⁶³⁾. وحسباً ما نص عليه المشرع من تقييد ممارسة هذا الحق، والذي يجب أن يتم «طبقاً للمعايير والأصول المهنية...». وتتمثل هذه المعايير والأصول المهنية في القوانين والأنظمة والإجراءات الموضوعية التي تُوضع من قبل الدولة أو الجمعيات المهنية أو هيئة مخولة لقياس نوعية العمل المنجز من قبل المدقق⁽⁶⁴⁾. ولا يخفى على أحد أن الغرض من هذه المعايير والأصول المهنية هو أن يُراعيها ويحترمها المدقق عند قيامه بمهامه المتعلقة بالحصول على كل الأدلة التي تؤيد رأيه الذي توصل إليه.

وقد يتعلّق الطلبُ باستفسار حول نقاط ضعف أنظمة الرقابة الداخلية، والتي تعدّ عملية مهمة على مُدقق الحسابات القيام بها قبل البدء في مهمته في تدقيق حسابات الجهة المعنية⁽⁶⁵⁾. وقد يكون الأمر متعلقاً بضرورة الحصول على بعض التفسيرات المرتبطة ببعض الإجراءات المطبّقة من قبل الإدارة، أو الحصول على توضيحات متعلّقة بالبيانات المدرجة بالقوائم المالية⁽⁶⁶⁾.

ولا يجوز للمدريين، أو غيرهم، أن يمتنعوا عن تقديم ما يطلبه المدقق من بيانات أو إيضاحات بحجة أنها غير ضرورية؛ لأن المدقق هو صاحب السُّلطة في تقرير ما إذا كانت هذه البيانات والإيضاحات ضرورية أم لا⁽⁶⁷⁾.

ومن ضمن الحقوق التي أوردها القانون لمُدققي الحسابات حقّه في إجراء الجرد⁽⁶⁸⁾؛ فمُدقق الحسابات عليه أن يقوم بإجراء «الجرد في الوقت الذي يراه مناسباً لخزائن

(62) البند (1) من المادة (22) من القانون.

(63) البند (2) من المادة (22) من القانون رقم 8 لسنة 2020. وهذا الحق هو ذاته الذي كان منصوصاً عليه في المادة (22) من القانون الملغى رقم 30 لسنة 2004.

(64) هادي التيمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، ط4، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان - الأردن، 2014، ص30.

(65) نجاة تونسي وأمحمد بوروبة، مرجع سابق، ص159.

(66) المرجع السابق، الموضع ذاته.

(67) متولي الجمل ومحمد الجزار، مرجع سابق، ص307.

(68) البند (3) من المادة (22) من القانون رقم 8 لسنة 2020. هذا الحق هو ذاته الذي كان منصوصاً عليه في المادة (22) من القانون الملغى رقم 30 لسنة 2004.

ومخازن الجهة الخاضعة للتدقيق، وله الحق في التأكّد من موجودات الجهة والتزاماتها، وفي زيارة مصانعها وورشها ومخازنها ومكاتبها ومواقع عملها ومشاريعها، والاستيضاح من المختصّين عن النواحي التي يحتاج إليها لتأدية مهمّته على الوجه الأمثل»⁽⁶⁹⁾.

وبناءً على ما تمّ ذكره في البند الأول والبند الحاليّ، يُمكن القول بأنّ مصادقة مُدقّق الحسابات على الوضع الماليّ للجهة التي يُدقّق حساباتها تعدّ «شهادة قانونيّة قاطعة على الأمور التالية:

- مصادقيّة الميزانيّة السنويّة للشركة.
- مصادقيّة تصرفات الشركة.
- مصادقيّة دفاتر الشركة.
- مصادقيّة مُستندات الشركة.
- مصادقيّة حساب الأرباح والخسائر للشركة.
- مصادقيّة المعلومات الماليّة المتحصّل عليها.
- مصادقيّة الوضع الماليّ المُعلن من قبل مجلس الإدارة»⁽⁷⁰⁾.

3- عدم جواز عزله

وفقاً لأحكام المادّة (23) من القانون رقم 8 لسنة 2020، لا يجوز لأيّ شركة أو مؤسسة عزل مُدقّق الحسابات خلال السنّة الماليّة التي يقوم بتأدية مهامّه فيها. وعدم جواز عزل مُدقّق الحسابات بهذه الصّورة يُمثّل ضمانته مهمّةً جدّاً حتى يقوم بتأدية مهامّه بحريّة وأمان واستقلاليّة⁽⁷¹⁾؛ فهذه الاستقلاليّة تعدّ أمراً مهمّاً، حيث إنّها ترتبط بإحدى خصائص مهنة تدقيق الحسابات، وهي «قبول أعضاء المهنة للمسؤوليّة الاجتماعيّة، مع اعتراف المجتمع في الوقت نفسه بمركز المهنة»⁽⁷²⁾؛ فالمجتمع يتطلّب من مُدقّق الحسابات

(69) البند (3) من المادّة (22) من القانون رقم 8 لسنة 2020.
(70) عبدالرحمن إبراهيم الحميد، نظريّة المحاسبة، الجمعيّة السعوديّة للمحاسبة، الرياض، 2009، مشار إليه لدى: أحمد عبدالرحمن المجالي، المسؤوليّة المدنيّة لمراقب الحسابات وفقاً للأنظمة السعوديّة: دراسة قانونيّة تحليليّة مقارنة، مجلة جامعة الملك سعود - الحقوق والعلوم السياسيّة، الرياض، مج28، ع1، السنة 2016، ص81.

(71) والجدير بالذكر أنّ حياد المدقّق واستقلاله يُعدّان المقدّمة الضروريّة اللازمة لأيّ رقابة جديّة وفعّالة على حسابات الشركة وميزانيّتها، انظر: علي سيد قاسم، مرجع سابق، ص62.

(72) Robert son, J.C., Auditing (Business Publications, Taxes, 1976), p.19,

أشار إليه إبراهيم حجازي، مرجع سابق، ص13.

أن يُصادق على القوائم الماليّة للجهة التي يُدقق حساباتها؛ فإذا لم يكن مستقلاً عنها، فإن المجتمع سينظر إلى المدقق على أنه تابع للإدارة، وبالتالي تعدُّ التقارير غير مقبولة منه⁽⁷³⁾.

وعلى الجانب الآخر، أجاز المشرع عزل مُدقق الحسابات إذا ثبت في حقه التّقصير أو إهماله في أداء مهامه، أو مخالفة أحكام هذا القانون (القانون رقم 8 لسنة 2020)، أو القوانين أو اللوائح ذات الصّلة، أو إذا ثبت أنه اشتغل بالتجارة، أو ثبت أنه قام بأيّ أعمال تتعارض مع أعمال التّدقيق ومراجعة الحسابات التي يباشرها. ويقع عبء الإثبات هنا على عاتق الجهة، حيث يتعيّن عليها إثبات السّبب المشروع لعزل مُدقق الحسابات، وفي حال فشل إثبات ذلك يجوز للمدقق مطالبة هذه الجهة بتعويض عن الأضرار الماديّة والأدبيّة التي لحقت به نتيجة العزل التعسفي⁽⁷⁴⁾، والحال كذلك في حال عزله بسبب غير مشروع، أو في وقت غير مناسب⁽⁷⁵⁾.

وهذا ما نصّت عليه المادّة (23) من القانون بقولها: «لا يجوز لأيّ شركة أو مؤسّسة عزل مُدقق الحسابات خلال السّنة الماليّة التي يقوم بتأدية مهامه فيها، إلا إذا ثبتت مخالفته لأحكام هذا القانون والقوانين واللوائح ذات الصّلة وبعد موافقة الإدارة المختصّة»⁽⁷⁶⁾.

وكما هو واضح من نصّ المادّة، يتعيّن الحصول على موافقة الإدارة المختصّة على إجراء عزل مُدقق الحسابات، إذا ما أرادت أيّ شركة أو مؤسّسة عزله خلال السّنة الماليّة التي يقوم بتأدية مهامه فيها، على الرّغم من إثبات مخالفته أحكام قانون تنظيم مهنة تدقيق الحسابات، أو مخالفته القوانين أو اللوائح ذات الصّلة.

4- الحق في الحصول على الأتعاب والعمولات

يُعدُّ الحق في الحصول على الأتعاب والعمولات من الحقوق الأساسيّة لمُدقق الحسابات، حيث إنه يُعدُّ المقابل لأداء المهمة التي كُلف بها. ويُشترط أن تكون هذه الأتعاب والعمولات نتيجة عمل قام به المدقق لمصلحة عميله.

(73) قريب في المعنى، إبراهيم حجازي، المرجع السّابق، الموضع نفسه.

(74) فادي توكّل، دور مراقبي الحسابات لحماية المساهمين في شركات المساهمة، دار النّهضة العربيّة، القاهرة، 2013، ص46.

(75) سميحة القليوبي، الشّركات التجاريّة، دار النّهضة العربيّة، القاهرة، 2018، ص1135.

(76) وهذا الحقّ كان منصوصاً عليه في المادّة (23) من القانون الملغى رقم 30 لسنة 2004، ولكن يُلاحظ أن هناك اختلافاً بين النّصين الملغى والحالي، حيث إن القانون النّافذ حالياً لم يقصر حالات جواز عزل مدقق الحسابات على مخالفته لأحكام القانون رقم 8 لسنة 2020 فقط، ولكن زاد على ذلك مخالفته «... القوانين واللوائح ذات الصّلة»، واشترط كذلك ضرورة موافقة الإدارة المختصّة على العزل.

ويتعيّن الأخذُ في الاعتبارِ العواملِ التالية عند تحديدِ الأتعابِ والعمولاتِ مُدققِ الحساباتِ⁽⁷⁷⁾:

- المهارةُ والمعرفةُ اللازمتانِ لنوعِ العملِ الذي يقومُ به.
 - مُستوى التّدريبِ والخبرةُ مُدققِ الحساباتِ المُكلفِ بالمهمّةِ.
 - الوقتِ الحقيقيُّ الذي يتطلبه العملُ المُكلفُ به، وسُمعتهُ وسنواتُ الخبرةِ.
 - درجةِ المسؤوليّةِ التي ينطوي عليها العملُ المُكلفُ به.
- ولا يجوزُ أن يُعلّقَ الحقُّ في الحصولِ على الأتعابِ والعمولاتِ المهنيّةِ على شرطٍ، أو يكون مرتبطاً بتحقيقِ نتائجٍ مُعيّنة⁽⁷⁸⁾.

ثانياً: الحقوق التي يتمتّع بها مُدقق الحساباتِ وفقاً لقانونِ الشّركاتِ التجاريّةِ القطريّ رقم 11 لسنة 2015

يتمتّع مُدققُ الحساباتِ، وفقاً لقانونِ الشّركاتِ القطريّ رقم 11 لسنة 2015، بالحقوقِ نفسها التي أوردها القانونُ رقم 8 لسنة 2020 بشأن تنظيم مهنة تدقيق الحسابات؛ فيجب أن يُمكن مُدققُ الحساباتِ من القيام بعمله، ويتمّ تزويده بكلِّ الوثائقِ والبياناتِ التي يطلبها لإجراء التّدقيقِ وفق الأصولِ الفنيّةِ والعلميّةِ، وله الحقُّ في الاطلاعِ على قراراتِ مجلسِ الإدارةِ والجمعيةِ العامّةِ والتّعميماتِ الصّادرة عن الشّركة، وأيِّ بياناتٍ يتطلبُ عمله ضرورة الحصولِ عليها والتّحقّقِ منها، وله الحقُّ في الحصولِ على نسخٍ من التّقاريرِ والبياناتِ التي يُرسلها مجلسُ الإدارةِ إلى المساهمين، بما في ذلك الدّعوة إلى حضور اجتماعِ الجمعيةِ العامّةِ للشّركة.

ونصّ قانونِ الشّركاتِ التجاريّةِ صراحةً على أن تُعيّن الجمعيةُ العامّةُ لشّركة المساهمةِ العامّةِ مُدققَ الحساباتِ أو أكثر، وتتولّى تقديرَ أتعابه⁽⁷⁹⁾. والهدف من وراء تعيينه من

(77) أحمد عبدالرحمن مبارك، مُراقب الحسابات في مصر: حقوقه واجباته، ورقة عملٍ قدّمت إلى المؤتمر الضريبيّ الثالث عشر: التطوّرات الحديثة للمحاسبة والمراجعة ومستقبل مهنة المحاسبة والمراجعة في مصر في ظل تحرير تجارة الخدمات والمتغيّرات الماليّة والضريبيّة والاقتصاديّة الجديدة، تنظيم الجمعية المصريّة للماليّة العامّة والضرائب، القاهرة، 2007، ص 15. وانظر أيضاً: غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص 84 و85. خالد أمين عبدالله، علم تدقيق الحسابات: الناحية النظرية، ب. ن، ص 3، 1982، ص 81 و82. سمير أبو غابة، مرجع سابق، ص 58.

(78) أحمد عبدالرحمن مبارك، مرجع سابق، ص 15.

(79) المادّة (141) من قانونِ الشّركاتِ التجاريّةِ القطريّ. لمزيد من التّفصيل انظر: صلاح زين الدين ومحمد سالم أبو الفرج وروان اللوزي، شرح قانونِ الشّركاتِ التجاريّةِ القطريّ، ط 1، كليّة القانون بجامعة قطر، 2020، ص 282. باسم محمد ملحم وبسام حمد الطراونة، شرح قانونِ الشّركاتِ التجاريّةِ القطريّ الجديد، ب. ن، 2016، ص 328. ياسين الشاذلي، الوجيز في قانونِ الشّركاتِ القطريّ الجديد رقم 11 لسنة 2015، ط 1، LexisNexis، 2017، ص 461.

قبل الجمعية العامة للشركة، وليس من قبل مجلس إدارتها، هو تأكيد استقلالية مُدقق الحسابات في مواجهة إدارة الشركة، وذلك حتى لا يتحوّل موضوع تقدير الأتعاب إلى مسألة ضغط على المُدقق ليخفف من قبضته، ويغض الطرف عن مخالفات الشركة، أو يُقلل من خطورتها⁽⁸⁰⁾.

ويُضاف إلى ذلك حقّه في دعوة الجمعية العامة للانعقاد⁽⁸¹⁾، وحقّه في المشاركة في اجتماعاتها، وتلاوة تقريره ومناقشته من قبل الأعضاء في الاجتماع⁽⁸²⁾، وحقّه في المشاركة في اجتماعات مجلس الإدارة المتعلقة بإقرار ميزانية السنة الماضية⁽⁸³⁾.

الغصن الثاني

واجبات مُدققي الحسابات والتزاماتهم

تضمّن القانون عدداً من الواجبات والالتزامات التي يجب على مُدقق الحسابات أن يأخذها في الحسبان عند مزاولته مهنته، ويُضاف إلى ذلك أن القانون اشتمل على بعض الأعمال التي يحظر أن يقوم بها مُدقق الحسابات. وفي النقاط التالية سيعرض الباحث الأعمال المحظورة على مُدقق الحسابات، ثم يعرض لواجباته والتزاماته وفقاً لأحكام قانون تنظيم مهنة تدقيق الحسابات، ووفقاً لأحكام قانون الشركات التجارية القطري، وذلك على النحو التالي:

أولاً: الأعمال المحظورة على مُدققي الحسابات

أ - الأعمال المحظورة على مُدققي الحسابات وفقاً لأحكام قانون تنظيم مهنة تدقيق الحسابات

1- اعتماد ميزانيات بعض الجهات

من الأعمال أو التصرفات التي لا يجوز لمُدقق الحسابات القيام بها، اعتماد ميزانيات

(80) علي سيد قاسم، مرجع سابق، ص 77. فادي توكّل، مرجع سابق، ص 19. وانظر أيضاً: سمير أحمد أبو غابة، دراسات حديثة في المراجعة، ط 1، دار القلم، الإمارات، 1987، ص 48. خديجة مضي وجمال بورجي، التعيين الإلزامي لمراقب الحسابات كمظهر من مظاهر حكمة شركات المساهمة، المجلة الاقتصادية والإدارية والبيئية والقانونية، المركز القومي للبحوث، غزة، ع 1، يوليو 2018، ص 71.

(81) وهذا الحق منصوص عليه في المادة (124) من قانون الشركات التجارية القطري المعدل بالقانون رقم 8 لسنة 2021. ويجري نص هذه على التالي: «على مجلس الإدارة دعوة الجمعية العامة للانعقاد متى طلب إليه ذلك مُراقب (مدقق) الحسابات، فإذا لم يقم المجلس بتوجيه الدعوة خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ الطلب، جاز لمراقب الحسابات توجيه الدعوة مباشرة بعد موافقة الإدارة، ويجب على الإدارة أن تبت الطلب خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ استلامه».

(82) انظر المادتين (127) و(129) من قانون الشركات التجارية القطري المعدل.

(83) المادة (120) من قانون الشركات التجارية القطري المعدل.

الهيئات، أو المؤسسات العامة، أو شركات المساهمة، أو صناديق الاستثمار، أو البنوك أو شركات التأمين... وغير ذلك من المؤسسات المالية، إلا إذا كان قد رآول المهنة في مكتب أو شركة محاسبية مدة لا تقل عن خمس سنوات متصلة⁽⁸⁴⁾.

هذا حظر غير مطلق؛ إذ إنه يرتبط بالخبرة التي يجب أن تتوافر لدى مُدقق الحسابات؛ حتى يستطيع اعتماد ميزات أي من الجهات المنصوص عليها في هذه المادة؛ فالمشروع اشترط مزاوله المهنة في مكتب أو شركة محاسبية مدة لا تقل عن خمس سنوات متصلة، وهذا يرجع إلى أهمية هذه الجهات، ودورها الكبير والعظيم في تنمية اقتصاد الدولة.

2- حظر القيام ببعض الأعمال

عددت المادة (26) من قانون تنظيم مهنة تدقيق الحسابات بعض الأعمال التي يحظر على مُدقق الحسابات القيام بها، الغرض منها بصفة عامة هو ضمان استقلاليتها، وعدم تبعيتها لأي شخص، والحفاظ على قيمة مهنة تدقيق الحسابات ومكانتها⁽⁸⁵⁾؛ لأن ممارسة أعمال أخرى مع مهنة تدقيق الحسابات قد تعيق التجرد الكامل لمُدقق الحسابات اللازم للنهوض بالتزاماته المهنية⁽⁸⁶⁾. يُضاف إلى ذلك أن حظر الجمع يضمن الفاعلية لتدقيق الحسابات، خاصة أن ممارسة الأعمال الأخرى قد تستغرق كل وقت مُدقق الحسابات⁽⁸⁷⁾.

والأعمال المحظور على مُدقق الحسابات القيام بها، وفقاً للمادة (26) من هذا القانون، هي⁽⁸⁸⁾: «- الاشتغال بالتجارة.

- ممارسة المهنة، أو الإعلان عنها بأي طريقة تتعارض مع القوانين واللوائح المعمول بها، أو مع قواعد سلوك وآداب المهنة المتعارف عليها⁽⁸⁹⁾.
- القيام بأي أعمال تتعارض مع أعمال التدقيق ومراجعة الحسابات التي يباشرها.
- أن تكون له أي مصلحة، سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة، لدى العميل الذي يقوم بتدقيق ومراجعة حساباته، أو أي من الأطراف ذات العلاقة.

(84) المادة (25) من القانون. وهذا الحظر كان منصوصاً عليه في المادة (26) من القانون الملغى رقم 30 لسنة 2004.

(85) سلامة عبدالصانع علم الدين، النظام القانوني لمراقب الحسابات، دار النهضة العربية، القاهرة، 2016، ص8.

(86) علي سيد قاسم، مرجع سابق، ص64.

(87) المرجع السابق، الموضع ذاته.

(88) حظر القيام بمثل هذه الأعمال كان منصوصاً عليه جزئياً في المادة (27) من القانون الملغى.

(89) للمزيد من التفاصيل عن هذا الموضوع، انظر: أحمد عبدالرحمن مبارك، مرجع سابق، ص13 و14.

- التعامل بالبيع أو الشراء على الأوراق المالية الخاصة بالعميل الذي يُدقق حساباته، سواءً كان ذلك بشكل مباشر أو غير مباشر، أو تقديم أي استشارات لأي شخص بشأنها.
- أن يكون دائماً أو مديناً للعميل الذي يتولّى تدقيق حساباته، وذلك فيما عدا أتعاب الخدمات التي يؤدّيها له.
- أن يكون شريكاً أو محاسباً في أي شركة أو مكتب محاسبة آخر».

وبناءً على ذلك، يحظر على مُدقق الحسابات ممارسة أي عمل من الأعمال التجارية وفقاً لقانون التجارة القطري رقم 27 لسنة 2006. والأعمال التجارية وفقاً لهذا القانون الأخير هي «الأعمال التي يقوم بها الشخص بقصد المضاربة ولو كان غير تاجر. والمضاربة هي تَوَخّي الربح بطريقة تداول المعاملات»⁽⁹⁰⁾.

وأيضاً يحظر على مُدقق الحسابات أن يكون شريكاً أو محاسباً في أي شركة أو مكتب محاسبة آخر؛ وذلك لتجنب تعارض المصالح. كما يحظر عليه أن تكون له أي مصلحة، سواءً كانت مباشرة أو غير مباشرة، لدى العميل الذي يقوم بتدقيق ومراجعة حساباته، أو أي من الأطراف ذات العلاقة؛ لأن ذلك قد يؤثر على حياده واستقلاله. ويعدّ هذا الحظر غير مطلق، فهو يتعلّق بالحالات التي يكون مُدقق الحسابات له مصالح مالية بالجهات التي يُدقق حساباتها⁽⁹¹⁾.

3- حظر تدقيق حسابات بعض الجهات

- في حالات معيّنة، لا يجوز لمُدقق الحسابات أن يقوم بتدقيق حسابات جهات معيّنة تكون محلّ التدقيق. وهذه الحالات التي وردت في القانون، على سبيل الحصر، هي⁽⁹²⁾:
- أن يشترك في تأسيس الجهة محلّ التدقيق، أو يشارك فيها، أو في إدارتها، أو قد يكون قد سبق العمل فيها بأي صفة، ما لم يمض على تركه العمل مدة سنتين على الأقل.

(90) المادة (3) من قانون التجارة القطري. لمزيد من التفصيل، انظر: محمد سالم أبو الفرج والمعتصم بالله الغرياني، القانون التجاري القطري، ج 1، الأعمال التجارية والتاجر والمترج - الأحكام العامة للالتزامات التجارية - المنافسة غير المشروعة - منع الاحتكار - حماية الملكية الفكرية - العقود التجارية، ط 1، دار النهضة العربية، القاهرة، 2013. محمد سالم أبو الفرج وروان اللوزي، قانون وأخلاقيات الأعمال، ط 1، منشورات كلية القانون، جامعة قطر، 2020.

(91) سلامة عبدالصانع علم الدين، مرجع سابق، ص 8.

(92) المادة (27) من القانون رقم 8 لسنة 2020 بتنظيم مهنة تدقيق الحسابات. نصّت على بعض هذه الحالات المادة (28) من القانون الملغى.

- أن يكون شريكاً أو وكيلًا لأحد مؤسسي الجهة محل التدقيق، أو شريكاً أو وكيلًا لأحد شركائها، أو موظفاً لدى أيٍّ منهم، أو قريباً له من الدرجة الأولى.

- أن يقوم بتقديم أيِّ أعمالٍ استشاريةٍ للجهة التي يُدقق حساباتها.

وغيرُ خفيٍّ أن حظرَ هذه الأعمالِ هو ضمانُ لاستقلاليةٍ وحياديةٍ مُدققِ الحساباتِ، وحمايةٍ مصالحِ هذه الجهاتِ ومصالحِ الغيرِ فيها، وأيضاً مصداقيتهِ في مواجهةِ الغيرِ. وبناءً على ذلك يرى الباحثُ أنه لا يجوزُ لمُدققِ الحساباتِ أن يقومَ بتدقيقِ حساباتِ مكتبهِ أو شركتِهِ؛ لأنه مالكٌ أو شريكٌ، وبالتالي لا تتوافرُ حياديةٌ فيما يقومُ به. على النقيضِ، يرى الباحثُ أنه يجوزُ له أن يقومَ بتدقيقِ حساباتِ جمعيةٍ من الجمعياتِ (جمعياتٌ أنديةٌ أو جمعيةٌ مهنيةٌ، مثل: جمعيةِ المحاسبين القانونيين القطرية)، وهو عضوٌ في هذه الجمعيةِ العامة، حيث نرى توافراً للاستقلاليةِ والحياديةِ.

ويلاحظُ أن المُشرِّعَ قد حظرَ على مُدققِ الحساباتِ أن يكونَ شريكاً أو وكيلًا لأحدِ مؤسسي الجهة محل التدقيق، أو شريكاً أو وكيلًا لأحدِ شركائها، أو موظفاً لدى أيٍّ منهم، أو قريباً له من الدرجة الأولى. والمُشرِّعُ قد اشترطَ ألا يكونَ المُدققُ قريباً لأيٍّ من هؤلاءِ من الدرجة الأولى⁽⁹³⁾. والهدفُ من الحظرِ هو عدمُ التأثيرِ على استقلالِ مُدققِ الحساباتِ وحيادِهِ؛ لأن علاقاتِ القرابةِ قد يكون لها تأثيرٌ هنا.

ويلاحظُ أيضاً أن المُشرِّعَ قد حظرَ على مُدققِ الحساباتِ أن يقومَ بتقديم أيِّ أعمالِ استشاريةٍ للجهة التي يُدقق حساباتها؛ وذلك تحقيقاً لمبدأي الاستقلاليةِ⁽⁹⁴⁾ والحياديةِ اللذين يجبُ أن يتَّصفَ بهما أيُّ مُدققٍ للحساباتِ، حيث إنه من الممكن أن يجامل المُدققُ الجهة التي يدقق حساباتها؛ لأنه مستفيدٌ من الأعمالِ الاستشاريةِ التي يُقدمها لهذه الجهة.

وتطبيقاً لذلك يؤيدُ الباحثُ ما ذهب إليه البعضُ من حظرِ ممارسةِ مُدققِ الحساباتِ مهنتَهُ لحسابِ شركةٍ واحدة، أو لحسابِ عددٍ من الشركاتِ المنتميةِ إلى مجموعةٍ واحدة، بحيث تُصبحَ عميلُهُ الوحيداً، أو الذي يحصلُ منه على الجزء الأكبر من دخله؛ لأن ذلك

(93) تتعبَّن الإشارةُ هنا إلى نصِّ المادة (143) من قانون الشركات التجارية القطريِّ التي تنصُّ على التالي: «لا يجوزُ لمراقبِ (لمدقق) حساباتِ الشركة، الاشتراكَ بأيِّ صفةٍ في تأسيسها أو عضويةِ مجلسِ إدارتها، أو الاشتغالَ بأيِّ عملٍ فنيٍّ أو إداريٍّ أو استشاريٍّ فيها، كما لا يجوزُ له أن يكونَ شريكاً أو وكيلًا أو موظفاً لدى أحدِ مؤسسي الشركة أو أحدِ أعضاء مجلسِ إدارتها أو من ذوي قرباهم حتى الدرجة الرابعة». يرى الباحثُ أنه يوجدُ تعارضٌ بين هذه المادةِ والمادة (27) من قانون تنظيم مهنة تدقيق الحسابات.

(94) فيما يتعلقُ بمعاييرِ الاستقلالِ الدوليةِ، انظر: الأتحاد الدولي للمحاسبين، دليلُ قواعدِ السلوكِ الأخلاقيِّ للمحاسبين المهنيين، يشملُ معاييرِ الاستقلالِ الدوليةِ، ط2020، ص 116.

يُضعف استقلال مُدقق الحسابات في مواجهة هذا العميل⁽⁹⁵⁾.

ب - الأعمال المحظورة على مُدقق الحسابات وفقاً لأحكام قانون الشركات التجارية القطري

تناول قانون الشركات القطري بعض الأفعال التي تُعد محظورةً على مُدقق حسابات الشركة المساهمة العامة⁽⁹⁶⁾، وذلك حرصاً من المُشرع على حيادية حسابات الشركة واستقلاليتها، وحفاظاً عليها من أي تلاعبٍ أو تهاونٍ في المهام المعهود بها إلى مُدقق الحسابات.

وفيما يأتي عرض لأهم الأعمال المحظورة على مُدقق الحسابات:

1- عدم الاشتراك في الشركة بأي صفة، سواءً في تأسيسها أو في عضويتها مجلس إدارتها

تناولت هذا الحظر الفقرة الأولى من المادة (143) من قانون الشركات التجارية القطري؛ حيث حظرت على مُدقق حسابات الشركة الاشتراك - بأي صفة - في تأسيسها، أو عضوية مجلس إدارتها، أو الاشتغال بأي عمل فنيٍّ أو إداريٍّ أو استشاريٍّ فيها. كما حظرت عليه الفقرة ذاتها أن يكون شريكاً أو وكيلًا أو موظفاً لدى أحد مؤسسي الشركة، أو أحد أعضاء مجلس إدارتها، أو من ذوي قرباهم حتى الدرجة الرابعة.

ورتب القانون البطلان لكل تعيين يتم على خلاف هذا الحظر⁽⁹⁷⁾. وهذا يؤكد حرص المُشرع على تحقيق استقلالية مُدقق الحسابات وحياده، حتى يستطيع القيام بمهامه على أفضل وجه؛ بما يحقق مصلحة الشركة والمساهمين والغير الذين قد تربطهم علاقةً بهؤلاء الأشخاص⁽⁹⁸⁾؛ فهذا الحظر متعلق بالنظام العام، وبالتالي لا يجوز الاتفاق على خلافه.

2- المضاربة بأسهم الشركة التي يعمل مُدققاً لحساباتها

تناولت هذا الحظر المادة (150) من قانون الشركات التجارية القطري، حيث يجري نصها على النحو التالي: «يحظر على مُدقق الحسابات وعلى موظفيه المضاربة بأسهم

(95) علي سيد قاسم، مرجع سابق، ص 66.

(96) وتسري أيضاً على مُدقق الحسابات الذي يُعين في الشركات الأخرى التي تُحيل نصوصها إلى نصوص المساهمة العامة، مثل المساهمة الخاصة، والشركات ذات المسؤولية المحدودة وشركات التوصية بالأسهم.

(97) الفقرة الثانية من المادة (143) من قانون الشركات التجارية القطري.

(98) انظر: سميحة القليوبي، مرجع سابق، ص 1136.

الشركة التي يُدقق حساباتها سواء جرى هذا التعامل بالأسهم بصورة مباشرة أو غير مباشرة، وإلا وجبت مساءلته وعزله، كما يُسأل عن التعويض عن أي ضرر يترتب على مخالفة أحكام هذه المادة».

الحظر هنا يشمل التعامل من قبل مُدقق الحسابات على أسهم الشركة التي يدقق حساباتها، أو من أحد موظفيه، سواء تم ذلك بصورة مباشرة أو غير مباشرة، أو بواسطة أشخاص من الغير لمصلحتهم⁽⁹⁹⁾. والغرض من هذا الحظر هو التأكيد على النزاهة التي يجب أن يتحلى بها مُدقق الحسابات أو من يعمل لديه، فهؤلاء - بحسب طبيعة عملهم - مُطلعون على أحوال الشركة وأسرارها؛ ولذلك حُظر عليهم الحصول على أي منافع أو فوائد نتيجة لذلك⁽¹⁰⁰⁾.

ويتربط على مخالفة هذا الحظر وقوع المُدقق وموظفيه تحت طائلة المساءلة والعزل من عمله في تدقيق حسابات الشركة التي يُدقق حساباتها، ولا يقتصر الأمر على هذا فقط، بل قد يُسأل عن التعويض عن أي ضرر يترتب على مخالفته هذا الحظر⁽¹⁰¹⁾. ونرى أن المساءلة والعزل أمرٌ وجوبٌ في حالة مخالفة المُدقق أو موظفيه لهذا الحظر.

3- حظر إفشاء أسرار الشركة

وفقاً لأحكام المادة (151) من قانون الشركات التجارية القطري، يجب على مُدقق الحسابات الحفاظ على أسرار الشركة التي يتولى تدقيق حساباتها، وهذا الالتزام يشمل عدم إذاعة أو إفشاء أي سرٍّ أو معلومات أطلع عليها بحكم عمله⁽¹⁰²⁾، ومن قبيل أسرار الشركة قوائم أسماء العملاء، وما لها من أبحاث تطويرية⁽¹⁰³⁾. ويشمل هذا الحظر أيضاً عدم إفشاء هذه الأسرار والمعلومات، سواء لمساهمي الشركة - في غير الجمعية العامة - أو لغيرهم، وفي أي وقتٍ من الأوقات⁽¹⁰⁴⁾. والنتيجة التي رتبها القانون على مخالفة هذا

(99) صلاح زين الدين ومحمد سالم أبو الفرج وروان اللوزي، مرجع سابق، ص 287. باسم ملحم وبسام الطراونة، مرجع سابق، ص 334. ياسين الشاذلي، مرجع سابق، ص 464.

(100) باسم ملحم وبسام الطراونة، مرجع سابق، ص 334.

(101) باسم ملحم وبسام الطراونة، مرجع سابق، ص 334. ياسين الشاذلي، مرجع سابق، ص 464.

(102) عبدة عامر مرعي الربيعي ومحمد صديق محمد عبدالله، المسؤولية المدنية لمراقب الحسابات في الشركات المساهمة: دراسة تحليلية مقارنة، مجلة كلية الحقوق للبحوث القانونية والاقتصادية، جامعة الإسكندرية، مج 1، ع 2، السنة 2017، ص 657، حيث ينظران إلى هذا الالتزام باعتباره من أساسيات السلوك المهني التي يجب أن يلتزم بها مراقب الحسابات. علي سيد قاسم، مرجع سابق، ص 168، حيث يشرح بالتفصيل الالتزام الملقى على عاتق مدقق الحسابات بالمحافظة على الأسرار المهنية.

(103) صلاح زين الدين ومحمد سالم أبو الفرج وروان اللوزي، مرجع سابق، ص 288.

(104) وهناك حالات أخرى يجوز لمُدقق الحسابات أن يُفصح فيها عن أسرار المنشأة التي يدقق حساباتها،

الخطر هي مساءلة المُدقق وعزله⁽¹⁰⁵⁾.

يُضاف إلى ذلك أن مُدقق الحسابات يُسأل عن تعويض الضرر الذي يُصيب الشركة أو المساهمين أو الغير بسبب الخطأ الذي وقع منه في أداء عمله⁽¹⁰⁶⁾، وإذا تعدد المدققون المشتركون في الخطأ كانوا مسؤولين بالتضامن⁽¹⁰⁷⁾. وتجدر الإشارة إلى أن قانون الشركات ينص على أن يكون المدققون، في حال تعددهم، مسؤولين عن أعمال الرقابة بالتضامن⁽¹⁰⁸⁾.

ولا تُسمع دعوى مسؤولية مُدقق الحسابات عن تعويض الضرر الذي يُصيب الشركة أو المساهمين أو الغير بسبب الخطأ الذي وقع منه في أداء عمله بعد سنة من تاريخ انعقاد الجمعية العامة التي تلي فيها تقرير مُدقق الحسابات⁽¹⁰⁹⁾. وفي حال كون الفعل المنسوب إلى المدقق يُمثل جريمة جنائية فتظل دعوى المسؤولية قائمة طول مدة قيام الدعوى الجنائية⁽¹¹⁰⁾.

ثانياً: واجبات مُدقق الحسابات والتزاماته

بالإضافة إلى الواجبات والالتزامات التي فرضها قانون الشركات التجارية القطري على مُدقق الحسابات، والتي يُمكن ذكر بعضها الآن، مثل الالتزام بعدم التدخّل في إدارة الشركة، وبعدم إفشاء أسرار الشركة، والالتزام بتقديم تقرير التدقيق، فحص الميزانية وحساب الأرباح والخسائر وحضور الجمعية العامة للمساهمين⁽¹¹¹⁾، هناك

مثل الترخيص بذلك من قبل صاحب العمل، وإذا كان الإفصاح مطلوباً بنص القانون، كما في حالة تقديم القرائن والأدلة في أثناء نظر القضايا، في حالة الأذعان بإهمال أو تقصير أو بخطأ مدقق الحسابات، فهنا يجوز له الإفصاح، حيث يكون في حالة دفاع عن نفسه. والإفصاح في الحال الأخيرة مقيد فقط في حدود الدفاع عن نفسه، فلا يجوز استغلال مثل هذا الأمر للإفصاح عن معلومات أو أسرار للشركة لا علاقة لها بحق الدفاع، للمزيد انظر: عبيدة عامر مرعي الربيعي ومحمد صديق محمد عبدالله، مرجع سابق، ص 657 و658.

(105) الفقرة الأولى من المادة (151) من قانون الشركات التجارية. ويجري نص المادة (149) (بعد تعديلها بالقانون رقم 8 لسنة 2021) على أنه «يكون مدقق الحسابات مسؤولاً عن صحة البيانات الواردة في تقريره بوصفه وكياً عن مجموع المساهمين، ولكل مساهم أثناء عقد الجمعية العامة أن يناقش المدقق وأن يستوضحه عملاً ورد في هذا التقرير». وانظر: صلاح زين الدين ومحمد سالم أبو الفرج وروان اللوزي، مرجع سابق، ص 289. وباسم ملحم وبسام الطراونة، مرجع سابق، ص 335 و336.

(106) الفقرة الثانية من المادة (151) من قانون الشركات التجارية القطري.

(107) المرجع السابق، الموضع ذاته.

(108) المادة (144) من قانون الشركات التجارية القطري.

(109) الفقرة الثالثة من المادة (151) من قانون الشركات التجارية القطري.

(110) المرجع السابق، الموضع ذاته.

(111) سيتم تناوّل هذه الواجبات والالتزامات بعد قليل.

التزاماتٌ وواجباتٌ نصَّ عليها صراحةً القانونُ رقم 8 لسنة 2020 بتنظيم مهنة تدقيق الحسابات⁽¹¹²⁾. وفي النقاط التالية سيتناول الباحث هذه الالتزامات التي نصَّ عليها القانونان السابقان:

أ- التزاماتُ مُدقِّقِ الحساباتِ وواجباته وفقاً للقانون رقم 8 لسنة 2020

1- التزامُ مُدقِّقِ الحساباتِ بالتوقيع على تقارير التدقيق والمراجعة

وفقاً لأحكام المادة (31) من القانون، يتعيَّن على مُدقِّقِ الحسابات أن يوقع على تقارير التدقيق والمراجعة الصادرة من مكتبه بنفسه إذا كان شخصاً طبيعياً، أما في حال تعلق الأمر بشخص معنوي (أي شركة)؛ فيتعيَّن، وفقاً لنص المادة ذاتها، أن يوقع على تلك التقارير أحد الشركاء أو المديرين المقيدين في سجل مُدقِّقِ الحسابات من الأشخاص الطبيعيين⁽¹¹³⁾. وحظر القانون إنابة شخص آخر في التوقيع في جميع الحالات⁽¹¹⁴⁾.

2- الالتزام بإخطار الإدارة

ألزم القانون مُدقِّقِ الحسابات بإخطار الإدارة المختصة بالعديد من الأمور والوقائع، ومن هذه الحالات، التزامه بإخطارها سنوياً بالأمور التالية⁽¹¹⁵⁾:

- أسماء من يستعين بهم في أداء مهام تدقيق ومراجعة الحسابات ومؤهلاتهم.

- قائمة بأسماء العملاء الذين يتولَّى تدقيق حساباتهم ومراجعتها.

إخطار الإدارة المختصة بهذه الموضوعات يعدُّ أمراً مهماً؛ حيث يتمُّ تحديث المعلومات والبيانات لديها سنوياً عمَّن يقوم بتدقيق الحسابات ومراجعتها في كل مكاتب وشركات المحاسبة والتدقيق، وأيضاً عن أسماء العملاء الذين يتولَّى مُدقِّقِ الحسابات تدقيق ومراجعة حساباتهم. وهذا قد يُفيد في حالة الإدعاء بحصول خطأ أو تقصير من جانب مُدقِّقِ الحسابات، فوجود اسم العميل الذي يتولَّى مُدقِّقِ الحسابات تدقيق ومراجعة حساباته في القائمة المقدمة إلى الإدارة المختصة يسهل الأمر على هذا العميل في حالة نفي المُدقِّقِ عدم تعامله مع هذا العميل⁽¹¹⁶⁾.

(112) من أهم الالتزامات والواجبات المفروضة على مُدقِّقِ الحسابات وفقاً لأحكام قانون تنظيم مهنة تدقيق الحسابات، كتابة اسم مُدقِّقِ الحسابات مع رقم قيده في السجل، واستخدام اسم مُدقِّقِ الحسابات الشخصي في عنوان مكتبه، والالتزام بتقديم معلومات إلى الجهات الرسمية.

(113) المادة (31) من القانون.

(114) المرجع السابق، الموضع ذاته. نصَّت على هذا الالتزام في القانون الملغى المادة (33).

(115) المادة (30) من القانون.

(116) سواء تعلق الأمر بالمسؤولية التأديبية أو المدنية.

كما أوجب القانون على مُدقق الحسابات إخطار الإدارة المُختصة بأيّ تغيير، أو تعديل، يطرأ على عنوانه خلال ثلاثين يوماً من تاريخ حدوث هذا التغيير أو التعديل، ويترتب على عدم الإخطار في المواعيد المحددة اعتبار إبلاغه على عنوانه الموجود بالإدارة المُختصة صحيحاً⁽¹¹⁷⁾.

يُضاف إلى ذلك، أن مُدقق الحسابات يلتزم بإخطار الإدارة المُختصة بتوقفه عن مزاولة المهنة لأيّ سبب من الأسباب، سواءً كان هذا التوقف بصورة مؤقتة أو بصورة دائمة، في غضون ثلاثين يوماً من تاريخ توقفه⁽¹¹⁸⁾.

ونصّت المادة (34) من القانون على حكم خاصّ يتعلّق بحالة توقف مُدقق الحسابات عن مزاولة مهنة تدقيق الحسابات ومراجعتها نهائياً، أو لمدة يترتب عليها الإضرار بالعملاء أو الغير؛ ففي هذه الحال يتمّ تصفية جميع المعاملات والالتزامات المترتبة على ذلك وفقاً للقواعد والإجراءات التي تحددها اللائحة التنفيذية للقانون⁽¹¹⁹⁾. ويتعيّن على الإدارة المُختصة التثبت من عملية التوقف وفقاً لهذه المادة، ويتعيّن عليها أيضاً التحقّق من الأضرار التي قد تُصيب العملاء أو الغير.

3- الالتزام بالاحتفاظ بالسجلات والملفات

أوجب المُشرّع على مُدقق الحسابات أن يحتفظ بالسجلات والملفات والبيانات المتعلقة بعملائه لمدة محددة نصّت عليها المادة (37) من القانون؛ فوفقاً لأحكام هذه المادة، يتعيّن على مُدقق الحسابات «الاحتفاظ بالسجلات والملفات والبيانات المتعلقة بعملائه، وذلك لمدة لا تقل عن خمس سنوات، أو أيّ مدة أخرى أطول مقرّرة بموجب القوانين واللوائح النافذة، اعتباراً من نهاية آخر سنة مالية كان يُباشِر فيها تدقيق حساباتهم ومراجعتها. ولا يحول اعتزال مُدقق الحسابات المهنة دون التزامه بالاحتفاظ بتلك السجلات والملفات والبيانات للمدة المشار إليها في الفقرة السابقة».

ويلاحظ على هذه المادة ما يأتي:

- إنَّ الالتزام بالاحتفاظ يُعدُّ التزاماً مهماً؛ لأنه يُحقّق مصلحة عملاء مُدقق الحسابات، حيث تكون هذه السجلات والملفات والبيانات متوافرة لديه في حال وجود منازعة تتعلق بأيّ من عملائه. ويستمرُّ التزام مُدقق الحسابات في هذا الصدد حتى مع

(117) الفقرة الثانية من المادة (30) من القانون. نصّت على هذا الالتزام أيضاً المادة (32) من القانون الملغى.

(118) المادة (32) من القانون. نصّت على هذا الالتزام أيضاً المادة (34) من القانون الملغى، وقرّرت اعتبار

الرخص منتهياً في حال توقف المحاسب القانوني عن مزاولة المهنة نهائياً.

(119) نصّت على هذا الحكم أيضاً المادة (36) من القانون الملغى.

اعتزله المهنة⁽¹²⁰⁾؛ حيث يجب عليه الاحتفاظ بهذه السجلات والملفات والبيانات المتعلقة بعملائه لمدة خمس سنوات على الأقل⁽¹²¹⁾، تبدأ من نهاية آخر سنة مالية كان يباشر فيها تدقيق حسابات هؤلاء العملاء ومراجعتها.

– إن المشرع نصّ على ضرورة أن يحتفظ مُدقق الحسابات «بالسجلات والملفات والبيانات المتعلقة بعملائه...»، ولكن ما يجري عليه العمل هو الاحتفاظ بعينة من هذه السجلات والملفات والبيانات؛ حيث يكون من الصعب على المدقق الاحتفاظ بكل هذه المستندات؛ لكثرتها وعدم وجود مكان لحفظها، خاصة مع تعدد العملاء، وكبر حجم هذه المستندات، وأيضا المدة المطلوبة (خمس سنوات على الأقل). ويرى الباحث أن الالتزام بالاحتفاظ بالسجلات والملفات يكون قد تحقق في حال الاحتفاظ بصورها في ملفات إلكترونية. ومن ناحية أخرى، لا يرضى بعض العملاء لمُدققي الحسابات أن يحتفظوا بأيّ سجلات أو ملفات أو بيانات متعلّقة بعملهم خوفاً من إفشاء السريّة.

– إن المشرع اعتبر مدة الخمس سنوات تمثّل حداً أدنى. ووفقاً للمادة (20) من القانون رقم 20 لسنة 2019، بإصدار قانون مكافحة غسل الأموال وتمويل الإرهاب⁽¹²²⁾، يلتزم مدققو الحسابات بالاحتفاظ بجميع السجلات والمستندات والوثائق والبيانات لجميع المعاملات والعمليات المحليّة والدوليّة، وذلك لمدة عشر سنوات على الأقل من تاريخ انتهاء المعاملة أو العمليّة.

– إن مدة الاحتفاظ بالسجلات والملفات والبيانات المتعلقة بعملائه أقل من المدة التي وردت في المادة (40) من القانون الملغى رقم (30) لسنة 2004م؛ حيث إن الأخير كان يلزم المحاسب القانوني بحفظ هذه السجلات والملفات والبيانات لمدة لا تقل عن عشر سنوات من نهاية آخر سنة مالية كان يباشر فيها حساباتهم.

4- شطب مُدقق الحسابات من السجل

أعطى المشرع لجنة شؤون مُدققي الحسابات، بناءً على عرض الإدارة المختصّة، السُلطة في شطب مُدقق الحسابات من السجل المُقيد به في أيّ من الحالات التالية⁽¹²³⁾:

(120) ورد حكمٌ مشابهٌ لهذا الحكم في الفقرة الثانية من المادة (40) من القانون الملغى.

(121) أو لأيّ مدةٍ أخرى أطولٍ مقرّرة بموجب القوانين واللوائح النافذة.

(122) الجريدة الرسميّة، ع19، تاريخ النّشر 25 سبتمبر 2019، ص3 وما بعدها. وعُدل هذا القانون بمرسوم بقانون رقم 19 لسنة 2021، الجريدة الرسميّة، ع14، تاريخ النّشر 25 أكتوبر 2021، ص6 وما بعدها.

(123) الفقرة الأولى من المادة (33) من القانون. ورد حكمٌ يتعلّق بالشطب في المادة (53) من القانون الملغى، ولكن القانون النافذ حالياً تضمّن حالات أكثر تفصيلاً من القانون الملغى.

- إذا فُقد مُدقق الحسابات أيّ شرطٍ من شروط القيد .
- إذا انقضت المدّة المقرّرة لتقديم طلب تجديد القيد بالسجّل⁽¹²⁴⁾، من دون أن يقوم بتقديمه . ويجوز - على الرّغم من انقضاء المدّة التي يجب تقديم طلب التّجديد خلالها - تجديد القيد خلال ثلاثة أشهر من تاريخ انتهائه، بناءً على طلب صاحب الشّأن؛ إذا قدّم عذراً تقبله اللّجنة . ويُعدّ ذلك تطبيقاً للبند رقم (2) من الفقرة الأولى من المادّة (33) من القانون .
- عدم اجتياز البرامج والدّورات التدريبية اللاّزمة لتجديد القيد .
- عدم إخطار الإدارة المختصّة عن التوقّف عن مزاولة المهنة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ توقّفه .

وفي جميع الأحوال، يُخطّر مَنْ شطب قيده بقرار الشطب وأسبابه بأيّ وسيلة تُفيد العلم، ويكون له التّظلم من قرار الشطب إلى الوزير خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تسلمه الإخطار، ويبتّ الوزير التّظلم خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تقديمه، ويُعدّ انقضاء هذه المدّة دون البتّ في التّظلم رفضاً له، ويكون قرار الوزير بالبتّ في التّظلم نهائياً⁽¹²⁵⁾ .

5- واجب التقيّد بسلوك المهنة وآدابها وتقاليدها

أوجب القانون، على مُدقق الحسابات، أن يتقيّد بسلوك المهنة وآدابها وتقاليدها، وبمعايير المحاسبة والمراجعة المعتمدة بالدولة⁽¹²⁶⁾ . ويُمثل هذا الالتزامُ أمراً طبيعياً؛ حيث يجب على مُدقق الحسابات أن يتقيّد بهذه الأمور . ويعدّ هذا الالتزامُ «اعترافاً بمسؤوليّة المُدقق المجتمعيّة تُجاه جميع أطراف مستخدمي القوائم الماليّة؛ الأمر الذي سينعكس على الارتقاء بالمهنة واكتسابها ثقة جموع المجتمع»⁽¹²⁷⁾ .

ويوجدُ عديدٌ من المبادئ السلوكيّة التي يجبُ على مُدققي الحسابات الالتزام بها عند تقديم خدمات المحاسبة والمراجعة والتّدقيق، من أجل تحسين أداء المهنة ورفع مستوى

(124) يجب تقديم طلب التّجديد إلى الإدارة المختصّة خلال 3 أشهر قبل انتهاء القيد في سجلات مُدققي الحسابات المشتغلين، انظر الفقرة الأولى من المادّة (18) من القانون .

(125) الفقرة الثانية من المادّة (33) من القانون .

(126) الفقرة الأولى من المادّة (24) من القانون . وهذا الواجب كان منصوصاً عليه في المادّة (24) من القانون الملغى .

(127) مشروع قرار «قواعد وسلوك وآداب مزاولة مهنة المحاسبة وتدقيق الحسابات لمُدققي الحسابات المُقيدين في سجلات وزارة التجارة والصّناعة القطريّة»، تمّ إعداد هذا المشروع من قبل لجنة شؤون مُدققي الحسابات بوزارة التجارة والصّناعة، بتاريخ 9 نوفمبر 2021 . تتوافر نسخة من هذا المشروع مع المؤلف . لم يستطع المؤلف الحصول على النسخة النهائيّة لهذه القواعد .

كفاءتها، واكتساب ثقة المجتمع فيها. وتتمثل أهم هذه المبادئ في مراعاة تحقيق مصلحة المجتمع (المسؤولية تجاه المجتمع)، والأمانة والاستقامة، والموضوعية والاستقلالية والعناية المهنية الواجبة⁽¹²⁸⁾.

ب - التزامات مُدقق الحسابات وواجباته وفقاً لأحكام قانون الشركات التجارية القطري

ينصُّ قانونُ الشركات على عدد من الواجبات والالتزامات الأساسية التي يجب أن يقوم بها مُدقق الحسابات. وهذه الواجبات تم النصُّ عليها في المادة (145)، وهي⁽¹²⁹⁾:

- تدقيق حسابات الشركة وفقاً لقواعد التدقيق المعتمدة، ومتطلبات المهنة وأصولها العلمية والفنية.
- فحص الميزانية وحساب الأرباح والخسائر.
- ملاحظة تطبيق القانون والنظام الأساسي للشركة.
- فحص الأنظمة المالية والإدارية للشركة وأنظمة المراقبة المالية الداخلية لها، والتأكد من ملاءمتها لحسن سير أعمال الشركة والمحافظة على أموالها.
- التحقق من موجودات الشركة وملكيّتها لها، والتأكد من قانونية الالتزامات المترتبة على الشركة وصحتها.
- الاطلاع على قرارات مجلس الإدارة والتعليقات الصادرة عن الشركة.
- القيام بأي واجبات أخرى يتعين على مُدقق الحسابات أداؤها بموجب هذا القانون، وقانون تنظيم مهنة تدقيق الحسابات والأنظمة الأخرى ذات العلاقة والأصول المتعارف عليها في تدقيق الحسابات.
- يُقدّم مُدقق الحسابات للجمعية العامة تقريراً خطياً عن مهمته، وعليه أو من يندبّه، أن يتلو التقرير أمام الجمعية العامة، ويُرسَل مُدقق الحسابات نسخة من هذا التقرير إلى الإدارة المختصة في وزارة التجارة والصناعة.

(128) للمزيد من المعلومات، انظر: جمعية المحاسبين القانونيين القطرية، قواعد سلوك وآداب المهنة (مهنة تدقيق الحسابات)، ب. ت، هذه القواعد متاحة على موقع الجمعية على شبكة الإنترنت على الموقع التالي: <https://www.qcpa.org.qa/localPublications> (آخر زيارة 23 أغسطس 2023).

(129) لمزيد من التفصيل انظر: صلاح زين الدين ومحمد سالم أبو الفرج وروان اللوزي، مرجع سابق، ص 284. باسم ملحم وبسام الطراونة، مرجع سابق، ص 330. ياسين الشاذلي، مرجع سابق، ص 462.

- وقد أوجبت المادة (146) من قانون الشركات التجارية القطري أن يتضمن تقرير مُدققي الحسابات ما يأتي:
- أنه قد حصل على المعلومات والبيانات والإيضاحات التي رآها ضروريةً لأداء عمله.
 - أن الشركة تُمسك بحساباتٍ وسجلاتٍ منتظمةً وفقاً لقواعد المحاسبة المتعارف عليها عالمياً.
 - أن إجراءات التدقيق التي قام بها لحسابات الشركة تعدُّ كافيةً - في رأيه - لتشكُّل أساساً معقولاً لإبداء رأيه حول المركز المالي ونتائج الأعمال والتدفقات النقدية للشركة وفقاً لقواعد التدقيق المتعارف عليها عالمياً.
 - أن البيانات المالية الواردة في تقرير مجلس الإدارة الموجَّه للجمعية العامة تتفق مع قيود الشركة وسجلاتها.
 - أن الجرد قد أُجري وفقاً للأصول المرعية.
 - بيان المخالفات لأحكام هذا القانون، أو للنظام الأساسي للشركة التي وقَّعت خلال السنة محل التدقيق، ولها أثرٌ جوهريٌّ على نتائج أعمال الشركة ووضعها المالي، وما إذا كانت هذه المخالفات لاتزال قائمةً، وذلك في حدود المعلومات التي توافرت لديه.

6- تعدُّ مُدققي حسابات الشركة

وفقاً لنص المادة (148) من قانون الشركات التجارية القطري، يتعيَّن على مُدققي الحسابات أن يقدموا تقريراً واحداً في حال تعيين الشركة أكثر من مُدقق حسابات، ويجب أن يتلَّى تقرير مُدققي الحسابات في الجمعية العامة. وإذا قرَّرت الجمعية المصادقة على تقرير مجلس الإدارة من دون الاستماع إلى تقرير مُدقق الحسابات كان قرارها باطلاً. وهذا يبرهن على حرص المشرع القطري على تأكيد الدور الرقابي المهم للجمعية العامة ومُدقق الحسابات، وتمكينهم من القيام بواجباتهم بعيداً عن هيمنة مجلس إدارة الشركة.

7- تعذُّر قيام مُدقق الحسابات بالمهام والواجبات الموكَّلة إليه

سبق للباحث أن ذكر أن لمُدقق الحسابات حقوقاً وعليه التزامات معينة، فهو يتمتع بكل الحقوق التي تمكنه من القيام بعمله على أفضل وجه ممكن، ويرى الباحث أنه لا يُمكن تكرار هذه الحقوق مرَّةً أخرى، ولكن هناك نصاً خاصاً ورد في قانون الشركات

يتعلّق بوجود ظروف أو أسباب تحوّل دون قيام مُدقّق الحسابات بالمهامّ والواجبات الموكّلة إليه بموجب أحكام قانون الشركات؛ فالمادّة (147) من قانون الشركات التجاريّة ينصّ على أنه:

«إذا تعذّر على مُدقّق حسابات الشركة القيام بالمهامّ والواجبات الموكّلة إليه بموجب أحكام هذا القانون لأيّ سبب من الأسباب، فعليه قبل الاعتذار عن عدم القيام بتدقيق الحسابات أن يُقدّم تقريراً كتابياً للإدارة، ونسخةً منه لمجلس الإدارة يتضمّن الأسباب التي تُعرقل أعماله أو تحوّل دون قيامه بها، وعلى الإدارة معالجة هذه الأسباب مع مجلس الإدارة، وإذا تعذّر عليها ذلك خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تسليمها لتقرير مُدقّق حسابات الشركة المشار إليه، دعت إلى عقد الجمعية العامّة وعرضت الأمر عليها.

وفي حالة تمكّن الإدارة من معالجة أسباب اعتذار المُدقّق، تعيّن على الشركة أن تضمّن تقريرها السنويّ وصفاً للمسائل التي استندت إليها مُدقّق الحسابات في طلب الاعتذار».

تنّضح، من هذا النصّ، ضرورة أن يقوم مُدقّق الحسابات بواجباته بصورة طبيعيّة وفقاً لأحكام القانون، ويجب على مجلس إدارة الشركة أن يُمكنه من ذلك بحسب الأصول المقرّرة بهذا الشأن، وضرورة اتباع الخطوات التالية:

- يجب على مُدقّق الحسابات - قبل اعتذاره عن المهمّة الموكّلة إليه - أن يُقدّم تقريراً كتابياً للإدارة المختصّة بالوزارة المعنية، ونسخةً منه لمجلس إدارة الشركة، ويجب أن يتضمّن التقرير الأسباب التي تُعرقل أعماله، أو تحوّل دون قيامه بها.

- تتولّى الإدارة المختصّة بالوزارة المعنية معالجة هذه الأسباب مع مجلس إدارة الشركة، بهدف تمكين المُدقّق من القيام بمهامّه على أفضل وجه.

ويلاحظ أنه قد تُسفر الجهود التي تقوم بها الإدارة المختصّة بالوزارة عن أحد احتماليّن:

الأول: أن تنجح الإدارة في معالجة أسباب اعتذار المُدقّق، وفي هذه الحال يتعيّن على الشركة - وفقاً لأحكام المادّة (147) - أن تضمّن تقريرها السنويّ وصفاً للمسائل التي استندت إليها مُدقّق الحسابات في طلب الاعتذار.

الثاني: أن يتعذّر على الإدارة المختصّة معالجة أسباب اعتذار المُدقّق، وهنا يتعيّن على الإدارة - خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تسليمها تقرير مُدقّق حسابات الشركة المشار إليه آنفاً - أن تدعو إلى عقد الجمعية العامّة وعرض الأمر عليها لمناقشة الموضوع واتخاذ القرار المناسب.

المطلب الثاني

أحكام خاصة بمُدققي الحسابات وفقاً لقانون الشركات

التجارية رقم 11 لسنة 2015

تناول المشرع القطري الأحكام الخاصة بمُدققي الحسابات في المادتين (141) و(151) من قانون الشركات التجارية القطري. وكما سبقت الإشارة يُعدُّ مُدقق الحسابات للشركة جزءاً من الجهاز الرقابي على أداء الشركة، خصوصاً الأداء المالي. وبما أن الجمعية العامة للشركة تجتمع مرةً واحدةً في السنة فإنها تكون في حاجة إلى من يتابع الأداء المالي لها؛ ولذلك تقوم الجمعية العامة باختيار مُدقق الحسابات لتولي هذه المهمة. ويتعين على مُدقق الحسابات أن يُقدم تقريراً سنوياً إلى الجمعية العامة لبيان الوضع المالي للشركة⁽¹³⁰⁾.

وسبقت الإشارة إلى الشروط الواجب توافرها في مُدققي الحسابات، وفقاً للتنظيم الذي وضعه القانون رقم 8 لسنة 2020 بشأن تنظيم مهنة تدقيق الحسابات، وفي هذا الصدد نجد أن قانون الشركات التجارية القطري يؤكد ضرورة توافر بعض هذه الشروط، منها: ضرورة أن يكون اسمه مُقيداً في سجل مُدققي الحسابات وفقاً للقوانين والأنظمة المعمول بها⁽¹³¹⁾، وضرورة ألا يكون قد اشترك في تأسيس الشركة التي يُدقق حساباتها، وألا يكون عضواً في مجلس إدارتها، وألا يشتغل في أي عمل فني أو إداري أو استشاري في الشركة، وإلا يكون المُدقق شريكاً أو وكيلاً أو موظفاً لدى أحد مؤسسي الشركة أو أحد أعضاء مجلس الإدارة، أو لأيٍّ أحد من ذوي أقاربهم حتى الدرجة الرابعة، ويقع باطلاً كل تعيين يتم على خلاف ذلك⁽¹³²⁾.

وفي الفروع التالية يركّز الباحث على الموضوعات المهمة التي وردت أحكامها في قانون الشركات القطري رقم 11 لسنة 2015⁽¹³³⁾.

(130) باسم ملحم وبسام الطراونة، مرجع سابق، ص 328.

(131) هذا ما نصّت عليه المادة (142) من قانون الشركات التجارية القطري. في هذا الصدد، راجع ما سبق ذكره أعلاه في المطلب الأول من المبحث الحالي عن سجلات مُدققي الحسابات وفقاً لأحكام القانون رقم 8 لسنة 2020 بتنظيم مهنة تدقيق الحسابات.

(132) المادة (143) من قانون الشركات التجارية القطري. وقد سبقت الإشارة إلى ذلك فيما يتعلق بالأعمال المحظورة على مُدققي الحسابات، انظر أعلاه في المطلب الأول من المبحث الحالي.

(133) سبق أن تناول الباحث بعض الأحكام المتعلقة بمُدققي الحسابات الواردة في قانون الشركات التجارية القطري، منها: الحقوق الخاصة بهم، والالتزامات والواجبات الملقاة على عاتق مُدققي الحسابات، والأعمال المحظورة عليهم في المطلب الأول من هذا المبحث.

الفرع الأول

تعيين مُدقق الحسابات

نصّت المادة (141) من قَانُونِ الشَّرَكَاتِ على أنه يجبُ على الجُمُعِيَّةِ العَامَّةِ لشركةِ المُساهمةِ العَامَّةِ أن تعيِّنَ مُدَقِّقًا أو أكثرَ للحساباتِ لمدَّةِ سنةٍ واحدةٍ، على ألا تتجاوز مدَّةَ التَّعْيِينِ خمسَ سنواتٍ مُتَّصِلَةٍ، وتُقرَّرُ بدلَ أتعابه، وعلى مُدَقِّقِ الحساباتِ أن يُباشِرَ عملهَ بعدَ إتمامِ تعيينه مُدَقِّقًا لحساباتِ الشركةِ.

ويُلاحَظُ أن المادةَ (141) نصّت صراحةً على أنه لا يجوزُ للجُمُعِيَّةِ العَامَّةِ تفويضِ مجلسِ الإدارةِ بشأنِ تعيينِ مُدَقِّقِ الحساباتِ، ومع ذلك يكونُ لمؤسَّسي الشركةِ تعيينِ مراقبِ حساباتٍ يتولَّى مهمَّتهِ إلى حينِ انعقادِ أولِ جُمُعِيَّةٍ عامَّةٍ؛ فمدققُ الحساباتِ يُعدُّ مراقبًا للأعمالِ التي يقومُ بها مجلسُ الإدارةِ، ولذلك لا يُمكنُ أن يكونَ تعيينه من قبلِ هذا المجلسِ، وإلَّا فقد استقلالِيتهُ.

الفرع الثاني

استقالة مُدققِ الحساباتِ

وفيما يتعلَّقُ بإمكانِ استقالةِ مُدَقِّقِ الحساباتِ، فتجدُرُ الإشارةُ إلى أنه لم يردْ أيُّ نصٍّ في هذا الشأنِ في قانونِ الشَّرَكَاتِ التَّجَارِيَّةِ القطريِّ، إلا أنه يُمكنُ القولُ بأنَّ مُدَقِّقِ الحساباتِ يستطيعُ أن يستقيلَ من عمله في وقتٍ مناسبٍ؛ فإذا استقالَ في وقتٍ غيرِ مناسبٍ، أو تسبَّبَ استقالتهُ في ضررٍ للشَّركةِ فإنَّه يُلزمُ بالتَّعْوِيضِ عن هذا الضَّررِ.

الفرع الثالث

العزل

يجوزُ للجُمُعِيَّةِ العَامَّةِ للشَّركةِ أن تعزلَ مُدَقِّقِ الحساباتِ إذا توافرت أسبابُ تدعوها إلى ذلك، مثل عدمِ نزاهتهِ أو استقلاله أو حياده، أو خالفَ نصًّا من نصوصِ قانونِ الشَّرَكَاتِ، بأن قامَ بالمضاربةِ على أسهمِ الشركةِ التي يُدقِّقُ حساباتها. وتجدُرُ الإشارةُ إلى أن قانونَ تنظيمِ مهنةِ تدقيقِ الحساباتِ ينصُّ في المادةِ (23) على أنه: «لا يجوزُ لأيِّ شركةٍ أو مؤسَّسةٍ عزلَ مُدَقِّقِ الحساباتِ خلالِ السَّنَةِ الماليَّةِ التي يقومُ بتأديةِ مهامِّه فيها، إلا إذا ثبتت مخالفتُه لأحكامِ هذا القانونِ والقوانينِ واللوائحِ ذاتِ الصَّلَةِ، وبعد موافقةِ الإدارةِ المُختصَّةِ».

وهذا النص، كما سبقت الإشارة إليه أعلاه، يُمثّل ضماناً مهمّةً لاستقلالية المُدقق وحياده. فالأصل هو عدمُ جوازِ عزلِ مُدققِ الحسابات خلالِ السّنةِ الماليّةِ التي يقوم بتأديةِ مهامّه فيها، ولكن يجوزُ عزله في حالة ثبوت مخالفته أحكامَ قانونِ تنظيم مهنة تدقيق الحسابات والقوانين واللوائح ذات الصّلة، ويجبُ ألا يتمّ العزلُ إلا بعد موافقة الإدارة المُختصة بوزارة التجارة والصّناعة.

المبحث الثاني مسؤوليةُ مُدقّي الحسابات

نظّم المشرّع القطريّ حالاتِ مسؤوليةٍ مُدقّق الحساباتِ في عدّة موادّ في القانون رقم 8 لسنة 2020 بتنظيم مهنة تدقيق الحسابات، وأيضًا في قانون الشركات التجاريّة القطريّ رقم 11 لسنة 2015. وتجدر الإشارةُ إلى أن مسؤوليةَ مُدقّق الحسابات قد تكون مسؤوليةً تأديبيّةً ومدنيّةً وجزائيّةً وفقًا لأحكام القانون رقم 8 لسنة 2020، أما قانونُ الشركات التجاريّة القطريّ فقد تعرّض للمسؤوليّة المدنيّة والجزائيّة في المادّة (151).

في المطالب الثلاثة التالية سيُعالج الباحث مسؤوليةَ مُدققي الحسابات وفقًا لما يأتي:

المطلب الأول: مسؤوليةُ مُدققي الحساباتِ التّأديبيّة.

المطلب الثاني: مسؤوليةُ مُدققي الحساباتِ المدنيّة.

المطلب الثالث: مسؤوليةُ مُدققي الحساباتِ الجزائيّة.

المطلبُ الأول

المسؤوليّة التّأديبيّةُ مُدققي الحسابات

نظّم المشرّع القطريّ موضوعَ المسؤوليةِ التّأديبيّةِ مُدققي الحساباتِ في الموادّ من (39) إلى (46) من قانون تنظيم مهنة تدقيق الحسابات رقم 8 لسنة 2020. وسوف يتناول الباحث في هذا المطلب سلطة الإدارة المختصّة في التّحقيق مع مُدققي الحسابات فيما يُنسب إليهم من مخالفات، ثم يتحدّث عن المجلس التّأديبيّ الذي ينظر في تأديب مُدققي الحسابات، من حيث تشكيكه، والإجراءات التي تتبّع أمامه، والجزاءات التي يجوز توقيعها على مُدققي الحسابات، بالإضافة إلى الطعن في القرارات التّأديبيّة، وغير ذلك من الموضوعات ذات الصّلة.

الفرع الأول

سلطةُ الإدارةِ المختصّةِ في التّحقيقِ مع مُدققي الحسابات

في حال تقديم شكوى إلى الإدارة المختصّة ضدّ أحد مُدققي الحسابات من قبل الغير الذي يُمكن أن يكون أحد عملائه، مدّعياً أن هذا المُدقّق قد خالف أحكام القانون أو

لائحته التنفيذية، يجوز لهذه الإدارة أن تُجري تحقيقاً معه للتحقق فيما نسب إليه من أفعال. ومنح المشرع السلطة المختصة سلطة إجراء التحقيق من تلقاء نفسها؛ أي من دون شكوى تُقدّم من الغير، مع أحد مُدققي الحسابات.

وقد حدّد القانون الأمور أو المخالفات التي قد تُنسب إليه، وتكون موضوعاً للتحقيق في الفقرة الأولى من المادة (39) من القانون، وهي على النحو التالي⁽¹³⁴⁾:

- أمورٌ تخلُّ بالشرف.
- أمورٌ تمسُّ سلوك وآداب وكرامة المهنة المتعارف عليها.
- أمورٌ تتضمن إهمالاً في تأدية الواجبات.
- أمورٌ تخالف القانون رقم 8 لسنة 2020 بتنظيم مهنة تدقيق الحسابات ولائحته التنفيذية والقرارات المنفذة له.
- أمورٌ تخالف أحكام أيِّ قوانين أو لوائح نافذة أخرى ذات صلة.

ويلاحظ على هذا النصّ ما يأتي:

- أن إجراء التحقيق من قبل الإدارة المختصة مع مُدقق الحسابات قد يكون بناءً على شكوى مقدّمة من أحد عملائه، أو حتى من الغير الذي اعتمد على تقارير أو بيانات معيّنة أقرّها مُدقق الحسابات.

- أن إجراء التحقيق قد يكون من دون شكوى مقدّمة من أحد؛ أي بمبادرة من جهة الإدارة المختصة نفسها. وهذه الحالة قد تتحقّق في حال ضبط بعض موظفي الإدارة الذين يتمتعون بصفة مأموري الضبط القضائي⁽¹³⁵⁾ مخالفةً من قبل أحد مُدققي الحسابات، على سبيل المثال: الإعلان عن ممارسة المهنة في إحدى الصحف اليومية، أو اكتشاف أن المُدقق يشتغل بالتجارة.

وبعد إجراء السلطة المختصة التحقيق مع مُدقق الحسابات، قد يتّضح لها أحد أمرين⁽¹³⁶⁾:

- 1- أن الواقعة المنسوبة إلى مُدقق الحسابات تُشكّل جريمةً جنائيّةً، هنا يجب على هذه السلطة إحالة الموضوع على النيابة العامة.

(134) وردت حالاتٌ مماثلةٌ لهذه الحالات في الفقرة الأولى من المادة (42) من القانون الملغى.

(135) انظر المادة (53) من القانون رقم 8 لسنة 2020 بتنظيم مهنة تدقيق الحسابات.

(136) ورد حكمٌ مماثل لهذا الحكم في الفقرة الثانية من المادة (42) من القانون الملغى.

2- أن الواقعة المنسوبة إلى مُدقق الحسابات تُشكّل مخالفةً تأديبيّةً، وهنا يتعيّن إحالة الموضوع على مجلس التّأديب.

وفي الحالة الثانية، يتولّى التّحقيق، ومباشرة الدّعوى التّأديبيّة، مدير الإدارة المُختصة أو من يندبه الوزير لهذا الغرض.

الفرع الثاني

المجلس التّأديبيّ

يختصّ المجلس التّأديبيّ بتأديب مُدققي الحسابات، ويُشكّل هذا المجلس بقرار من الوزير برئاسة أحد قضاة المحكمة الابتدائيّة يختاره المجلس الأعلى للقضاء، وعضويّة أحد موظفي الوزارة وأحد موظفي ديوان المحاسبة يختاره رئيسه⁽¹³⁷⁾.

وفقاً لأحكام المادّة (42) من قانون تنظيم مهنة تدقيق الحسابات، يجب أن يفصل مجلس التّأديب في المخالفات المنسوبة إلى مُدقق الحسابات المحال بعد إعلانه بالحضور أمام المجلس قبل موعد الجلسة بسبعة أيام على الأقل. وأجاز القانون إعلان مُدقق الحسابات بأيّ وسيلة تُفيد العلم، مثل الرّسائل الإلكترونيّة (email)، أو الرّسائل النصّيّة (text messages)⁽¹³⁸⁾. ويجب أن يتضمّن الإعلان ملخصاً بالمخالفات المنسوبة إلى مُدقق الحسابات، وتاريخ انعقاد الجلسة ومكانها، وفي جميع الأحوال يجب أن تكون الجلسات سرّيّة⁽¹³⁹⁾.

وأجاز القانون لمُدقق الحسابات المحال أن يبدي دفاعه شفاهةً أو كتابةً بنفسه، أو عن طريق من يوكله من زملائه المشتغلين بالمهنة، أو من المحامين⁽¹⁴⁰⁾.

وأجاز القانون للمجلس التّأديبيّ أن يقرّر حضور مُدقق الحسابات المحال بنفسه، فإذا لم يحضر برغم إعلانه، منّح القانون المجلس سلطةً اتّخاذ القرار في غيبته. وألزم القانون أن يكون القرار الصادر في الدّعوى التّأديبيّة علنيّاً ومُسبّباً⁽¹⁴¹⁾. وأوجب القانون

(137) المادّة (40) من القانون.

(138) القانون الملغى كان يشترط أن يتمّ إعلان المخالف بكتاب مسجّل قبل الموعد المحدّد لانعقاد الجلسة بخمسة عشر يوماً على الأقل، انظر الفقرة الأولى من المادّة (45) من القانون الملغى.

(139) الفقرة الأولى من المادّة (42) من القانون. تضمّنت الفقرة الأولى من المادّة (45) من القانون الملغى الأحكام نفسها.

(140) الفقرة الثانية من المادّة (42) من القانون. تضمّنت الفقرة الثانية من المادّة (45) من القانون الملغى الأحكام نفسها.

(141) الفقرة الثالثة من المادّة (42) من القانون. تضمّنت الفقرة الثالثة من المادّة (45) من القانون الملغى الأحكام نفسها.

كذلك إخطار مُدقّق الحسابات بقرار مجلس التّأديب بأيّ وسيلة تُفيد العلم⁽¹⁴²⁾.

وأجاز القانون مُدقّق الحسابات أن يطعنَ في القرار التّأديبيّ الذي صدر ضدهُ أمام الدائرة المُختصة بمحكمة الاستئناف خلال ثلاثين يوماً من تاريخ إخطاره بالقرار⁽¹⁴³⁾. وهذا يُؤكّد أن المجلس التّأديبيّ له صفة قضائيّة، حيث يتّأسسه أحد قضاة المحكمة الابتدائيّة، وأن القرار الصّادر عنه يطعن فيه أمام الدائرة المُختصة (الدائرة الإداريّة) بمحكمة الاستئناف.

ومن الجدير بالإشارة أن القانون أوجب أن يُعدَّ سجلّ خاصّ تُدرج فيه قرارات التّأديب، وأن يُؤشّر بمضمون هذه القرارات في السّجل المُقيّد فيه مُدقّق الحسابات⁽¹⁴⁴⁾.

وأوجب القانون إجراء المحاكمة التّأديبيّة لمُدقّق الحسابات عن المخالفات التي ارتكبها خلال مزاولته المهنة، على الرّغم من أنه قد يكون اعتزل المهنة أو توقّف عن مزاولتها. وبعبارة أخرى، لا يحول اعتزاله أو توقّفه عن مزاولته المهنة دون محاكمة مُدقّق الحسابات عن أيّ مخالفات يكون قد ارتكبها في أثناء مزاولته المهنة⁽¹⁴⁵⁾. وحسناً فعَل المُشرّع، حيث إنه قفل الباب أمام مُدقّق الحسابات الذي يريد أن يتهرّب من المحاكمة التّأديبيّة عن المخالفات التي ارتكبها خلال مزاولته المهنة، بقرار اعتزاله المهنة أو توقّفه عن مزاولتها. وتسقط الدّعوى التّأديبيّة بمضيّ ثلاث سنواتٍ من تاريخ اعتزال المهنة أو التوقّف عن العمل⁽¹⁴⁶⁾.

أولاً: الجزاءات التّأديبيّة

حصر القانون الجزاءات التّأديبيّة التي توقّع على مُدقّق الحسابات الذي أخلّ بواجباته المهنيّة، أو خرج على مُقتضياتها، أو ارتكب مخالفة لأصول المهنة أو معايير المحاسبة والتّدقيق المتعارف عليها، أو آدابها، أو خالف حكماً من أحكام هذا القانون واللوائح أو القرارات المنفذة له، أو أحكام أيّ قوانين أو لوائح نافذة أخرى ذات صلة، وهذه الجزاءات

(142) الفقرة الرابعة من المادّة (42) من القانون. أوجب القانون الملغى إخطار المحاسب القانوني بقرار المجلس التّأديبيّ بموجب كتاب مسجّل مصحوب بعلم الوصول خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ صدوره. انظر المادّة (46).

(143) المادّة (43) من القانون. كان القانون الملغى ينصّ على أن التظلم من القرار الصّادر ضدّ المحاسب القانوني يكون أمام مجلس التّأديب الاستئنافي، انظر المادّة (47). وبخصوص تشكيكه: انظر المادّة (48).

(144) المادّة (45) من القانون.

(145) المادّة (44) من القانون. تضمّنت المادّة (49) من القانون الملغى الأحكام نفسها.

(146) الفقرة الثانية من القانون الحالي. وتضمّنت المادّة (50) من القانون الملغى الأحكام نفسها.

كما نصَّ عليها القانونُ هي كالتالي⁽¹⁴⁷⁾.

- 1- التنبيةُ.
- 2- الإنذارُ.
- 3- الوقفُ عن ممارسةِ المهنةِ مدَّةً لا تزيدُ على ثلاثِ سنواتٍ.
- 4- شطبُ القيدِ من السَّجَلِ.

ثانياً: إعادة القيد في السَّجَلِ بعد القرارِ التأديبيِّ

أجاز القانونُ لمُدقِّقِ الحساباتِ الذي صدرَ قرارٌ تأديبيُّ نهائيٌّ بشطبِ اسمه من السَّجَلِ المُقَيَّدِ فيه، أن يتقدَّم بطلبٍ إلى لجنةِ شؤونِ مُدقِّقِي الحساباتِ يطلبُ فيه إعادةَ قيدِ اسمه في ذلك السَّجَلِ⁽¹⁴⁸⁾. واشترط القانونُ أن يتمَّ تقديمُ هذا الطلبِ بعد مضيِّ ثلاثِ سنواتٍ على الأقلِّ من تاريخِ صدورِ القرارِ التأديبيِّ النهائيِّ⁽¹⁴⁹⁾. وفي حال تقديمِ مثلِ هذا الطلبِ، يتعيَّن على اللجَّةِ المشارِ إليها أن تُصدرَ قرارها بإعادةِ القيدِ أو رفضه، وذلك خلال ثلاثين يوماً من تاريخِ تقديمِ طلبِ إعادةِ القيدِ⁽¹⁵⁰⁾. وإذا رأت اللجَّةُ رفضَ الطلبِ، لم يُجزِ القانونُ لمُدقِّقِ الحساباتِ أن يُقدِّم طلباً جديداً إلا بعد مضيِّ سنةٍ على الأقلِّ من تاريخِ صدورِ قرارِ اللجَّةِ بالرفضِ. وفي جميعِ الأحوال، تكونُ قراراتُ اللجَّةِ التي تصدرُ في هذا الشأنِ قراراتٍ نهائيةً⁽¹⁵¹⁾.

المطلبُ الثاني

حالاتُ المسؤوليةِ المدنيَّةِ

نظراً إلى خطورةِ الدَّورِ الرِّقابيِّ الذي يقومُ به مُدقِّقُ الحساباتِ للجهةِ التي يقومُ بتدقيقِ حساباتها، فقد رتب القانونُ مسؤوليَّته في حال صدورِ أيِّ خطأٍ أو تقصيرٍ أو إهمالٍ

(147) المادَّة (41) من القانون. ورد حكمٌ مشابهٌ لذلك في المادَّة (44) من القانون المُلغى مع ملاحظة أن عقوبةِ الوقفِ وفقاً للقانون المُلغى كانت لمدَّة لا تُجاوز سنةً.

(148) الفقرة الأولى من المادَّة (46) من القانون. ورد حكمٌ مشابهٌ لذلك في المادَّة (52) من القانون المُلغى.

(149) المرجع السَّابق.

(150) الفقرة الثانية من المادَّة (46) من القانون. وتضمَّن القانون المُلغى حكماً مشابهاً في الفقرة الثانية من المادَّة (52).

(151) الفقرة الثالثة من المادَّة (46) من القانون. علماً بأن الفقرة الرَّابعة من المادَّة (46) من القانون نصَّت على أنه «وتتبع في تقديمِ طلباتِ إعادةِ القيدِ الأوضاع المنصوص عليها في هذا القانون».

يصدر منه أو من مُساعديه عند أدائه المهام التي حددها القانون⁽¹⁵²⁾، خاصةً إبداء الرأْي فيما يتعلّق بمصدقيّة القوائم الماليّة ومدى تطابقها مع المعايير المعتمدة. وعند قيامه بهذه المهام، خاصةً فيما يتعلّق بمراجعة وتدقيق الحسابات الماليّة، وإبداء الرأْي فيها، بالإضافة إلى إعداد التقارير عن القوائم الماليّة للشركة، فهو يُضفي الثقة عليها، وبالتالي يُحفز المساهمين على التصويت بالموافقة عليها، واثقين بصحّتها وسلامتها من أيّ مخالفة قد تشوبها⁽¹⁵³⁾.

وقد تقوم مسؤوليّة المدقّق أيضاً عند مخالفة الحظر بصدد أعمال أو تصرفات معيّنة نصّ عليها القانون، مثل تولي تدقيق شركة تجمعه وبين أحد مؤسّسيها صلة قرابة من الدرجات المحظورة، أو أن يقوم بتقديم أعمال استشاريّة للجهة التي يُدقق حساباتها.

وهناك التزامٌ على مُدقّق الحسابات وفقاً لأحكام المادة (151) من قانون الشركات التجاريّة القطريّ، يتمثل في عدم إذاعة أو إفشاء أيّ سرٍّ أو معلومات أطلع عليها بحكم عمله. ويشمل هذا الحظر أيضاً عدم إفشاء هذه الأسرار والمعلومات، سواءً لمساهمي الشركة - في غير الجمعية العامّة - أو لغيرهم، وفي أيّ وقت من الأوقات. والنّتيجة التي ربّتها القانون على مخالفة هذا الحظر هي مساءلة المدقّق وعزله.

الخلاصة أن مسؤوليّة المدقّق المدنيّة قد تكون بصدد أفعال صادرة عنه، سواءً كانت أفعالاً إيجابيّة متمثّلة في إذاعة أسرار الشركة، أو سلبية متمثّلة في سكّوته عن المخالفات المرتكبة⁽¹⁵⁴⁾.

حدّد القانون رقم 8 لسنة 2020 حالات مسؤوليّة مُدقّق الحسابات في المادتين (35) و(36) على التوالي، وسيتناول الباحث حالات المسؤوليّة كما وردت في هاتين المادتين. وأيضاً حالات المسؤوليّة المدنيّة كما وردت في قانون الشركات التجاريّة القطريّ. ولا يخفى على الجميع أنه حتى تقوم المسؤوليّة المدنيّة لمُدقّق الحسابات، سواءً كانت عقديّة أو تقصيريّة، يجب توافر أركانها الثلاثة⁽¹⁵⁵⁾، وهي الخطأ من جانب المدقّق (أو من جانب مُساعديه الذين يعملون تحت إشرافه في أداء المهنة)، والضرر الواقع على الشخص المضرور، وأخيراً علاقة السببيّة بين الخطأ والضرر⁽¹⁵⁶⁾.

(152) للمزيد من التفصيل عن المسؤوليّة المدنيّة لمُدقّق الحسابات، انظر: عبيدة عامر مرعي الربيعي ومحمد صديق محمد عبدالله، المسؤوليّة المدنيّة لمراقب الحسابات في الشركات المساهمة: دراسة تحليليّة مقارنة، مجلة كئيّة الحقوق للبحوث القانونيّة والاقتصاديّة، جامعة الإسكندريّة، مج 1، ع 2، السنة 2017.

(153) أحمد المجالي، مرجع سابق، ص 83.

(154) المرجع السابق، ص 84.

(155) للمزيد عن هذه الأركان، انظر، سلامة علم الدين، مرجع سابق، ص 64 - 72.

(156) لمزيد من التفصيل، انظر: علي سيد قاسم، مرجع سابق، ص 229.

والمسؤولية المدنية تتمثل في تعويض الضرر الناتج عن الإخلال بالتزام مقرر في ذمة المدين. والمدين هنا هو مدقق الحسابات الذي سوف يُسأل عن تعويض الضرر الذي قد يُصيب العميل أو الغير على حسب الأحوال.

الفرع الأول

المسؤولية المدنية وفقاً لأحكام قانون تنظيم مهنة تدقيق الحسابات

تشمل هذه المسؤولية تلك الناتجة عن الإهمال أو التقصير أو الأخطاء المهنية، كما تشمل مسؤولية مدقق الحسابات في مواجهة الغير، وهو ما سيتم تناوله على النحو التالي:

الغصن الأول

المسؤولية عن الإهمال أو التقصير أو الأخطاء المهنية

قرّر المشرع القطري مسؤولية مدقق الحسابات عن أعمال التدقيق والمراجعة، وعن صحة البيانات الواردة في تقريره⁽¹⁵⁷⁾؛ فمهام المدقق الأساسية تتمثل في مراجعة وتدقيق الحسابات المالية، وإبداء الرأي فيها، وإعداد التقارير عن القوائم المالية والميزانيات والحسابات الدورية والسنوية؛ ولذلك قرّر المشرع مسؤولية المدقق عن تعويض الضرر الذي يلحق العميل أو الغير بسبب الإهمال أو التقصير أو الأخطاء المهنية التي تصدر عنه، أو عن المساعدين الذين يعملون تحت إشرافه، في أداء المهنة⁽¹⁵⁸⁾.

ويمكن القول إن الإهمال قد يكون إهمالاً عادياً ordinary negligence، أو إهمالاً جسيماً gross negligence، ويشير الأول إلى: غياب مستوى معقول من العناية المهنية اللازمة عند تنفيذ المدقق مهامه دون أي محاولة للخداع أو ارتكاب الاحتيال⁽¹⁵⁹⁾. ويشير النوع الثاني من الإهمال (الإهمال الجسيم) إلى: عدم بذل أي قدر من العناية، ويتمثل في اللامبالاة، والخروج عن معيار العناية الواجبة عند تنفيذ الواجبات⁽¹⁶⁰⁾. ويمكن القول إن الإهمال الجسيم يعدّ تقصيراً في هذا الصدد.

(157) الفقرة الأولى من المادة (35) من القانون. وتضمن القانون المُلغى حكماً مشابهاً في الفقرة الأولى من المادة (37).

(158) الفقرة الثانية من المادة (35) من القانون. وتضمن القانون المُلغى حكماً مشابهاً في الفقرة الثانية من المادة (37). لمزيد من التفصيل، انظر: عبيدة عامر مرعي الربيعي ومحمد صديق محمد عبدالله، مرجع سابق، 689، وعلي عبدالقادر الذنبيات، مرجع سابق، ص 81.

(159) علي عبدالقادر الذنبيات، مرجع سابق، ص 82.

(160) المرجع السابق، الموضع ذاته.

ويبدو للباحث أن الإهمال الجسيم لا يعدو أن يكون سوي صورة من صور الخطأ الجسيم، ولكن مع الاعتراف بأن الخطأ الجسيم يعدُّ أوسع نطاقاً من الإهمال الجسيم⁽¹⁶¹⁾. ولقد عرّفت محكمة النقض السوريّة الخطأ الجسيم بأنه: «الخطأ الذي ينطوي على أقصى ما يمكن تصوّره من الإهمال في أداء الواجب، فهو في سلّم الخطأ أعلى درجاته، وهو الخطأ الفاحش، ومثله الجهل الفاضح بالمبادئ الأساسية للقانون، أو الجهل الذي لا يُغتفر بالوقائع الثابتة في ملفِّ الدعوى»⁽¹⁶²⁾. وكذلك عرّفته المحكمة الإداريّة العليا في مصرَ بأنه: «... الخطأ الذي ينطوي على أقصى ما يمكن تصوّره من الإهمال في أداء الواجب، ويكون ارتكابه نتيجة غلط فاضح ما كان لينساق إليه لو اهتمَّ بواجبه الاهتمام العاديّ، أو بسبب إهماله إهمالاً مفرطاً يُعبّر عن خطأ فاحش، مثل الجهل الفاضح بالمبادئ الأساسية للقانون»⁽¹⁶³⁾.

أما عن الخطأ المهنيّ⁽¹⁶⁴⁾ فهو «انحراف في سلوك المدقق عند تنفيذ الالتزام بتدقيق حسابات الشركة، وهذا الانحراف عادة لا يقع من الرّجل المعتاد من أبناء مهنته في نفس ظروفه العاديّة»⁽¹⁶⁵⁾. وبعبارة أخرى، يلتزم مدقق الحسابات ببذل العناية الفنيّة التي تقتضيها أصول مهنته، ولذلك يتعيّن عليه أن يأتي السلوك الفنيّ المألوف من رجل من أوسطهم علماً وكفايةً ويقظةً، والانحراف عن هذا المعيار يُعدُّ خطأ مهنيّاً، ويستوي الأمر إذا كانت المسؤوليةّ عقديّةً أو تقصيريّةً⁽¹⁶⁶⁾.

(161) لطيفة عبدالله الدوسري، مسؤولية المحكم المدني وفقاً لقانون التحكيم القطري رقم 2 لسنة 2017، رسالة ماجستير، كلية القانون، جامعة قطر، يناير 2020، ص 69.

(162) حكم صادر عن محكمة النقض السوريّة، الطعن رقم 102، تاريخ الجلسة: 15 فبراير 1984 م، مشاراً إليه لدى: لطيفة عبدالله الدوسري، المرجع السابق، ص 69.

(163) حكم صادر عن المحكمة الإداريّة العليا في القاهرة، الطعن رقم 18223، لسنة 50 قضائيّة، تاريخ الجلسة: 24 فبراير 2007 م، مكتب فني 52، ج 1، ص 402.

(164) وهناك صورٌ متعدّدة لخطأ مدقق الحسابات، سواء ما يتعلّق منها بالرقابة على حسابات الشركة ومراجعتها، ومنها ما يتعلّق بالخطأ في نتائج الرقابة، كما لو لم يكشف عن مخالفات الشركة للجمعية العامّة أو عدم كشفه عن كذب البيانات الواردة في تقرير مجلس الإدارة أو ميزانية الشركة، للمزيد انظر: سلامة علم الدين، مرجع سابق، ص 66 - 68. لمزيد من التفصيل عن الخطأ كركن من أركان المسؤوليةّ، انظر: جابر محجوب علي، النظرية العامّة للالتزام، ج 1، مصادر الالتزام في القانون القطريّ (المصادر الإراديّة وغير الإراديّة)، كلية القانون بجامعة قطر، 2019، ص 584.

(165) أمجد مفلح غانم الحمد ومحمد محمود عبدالرحمن كنعان، المسؤوليةّ المدنيّة لمدقق الحسابات في الشركات المساهمة في التشريع الأردني، مجلة العلوم القانونيّة والسياسيّة، جامعة الوادي، الجزائر، س 11، ع 2، السنة 2021، ص 11 - 41، وص 26.

(166) علي سيد قاسم، مرجع سابق، ص 230.

ويلاحظ هنا أن مُدقق الحسابات سيلتزم بتعويض العميل أو الغير عن الضرر⁽¹⁶⁷⁾ الذي أصابه نتيجة الإهمال أو التقصير أو الأخطاء المهنية، سواء كانت كل هذه الأمور قد صدرت عنه أو عن المساعدين الذين يعملون تحت إشرافه في أداء المهنة⁽¹⁶⁸⁾.

ويجب على من يدعي الإهمال أو التقصير أو الخطأ إقامة الدليل على ذلك؛ حتى تتعقد مسؤولية مُدقق الحسابات، سواء كانت عقدية أو تقصيرية، فيجب إثبات أن مُدقق الحسابات لم يسطع الحيطة الواجبة، أو لم يبذل العناية التي تقتضيها أصول المهنة، وانحرف عن السلوك المعتاد لمُدقق الحسابات الوسيط، حيث يُسأل عن بذل عناية⁽¹⁶⁹⁾. وتطبيقاً لذلك قُضي بعدم مسؤولية مُدقق الحسابات عن الاختلاسات التي ارتكبتها محاسب إحدى الشركات، متى ثبت أنه قد بذل العناية المطلوبة في مراجعة حسابات الشركة، وأن كشف هذه الاختلاسات كان يحتاج إلى مراجعة القيود التي وردت في دفاتر الشركة، وهو ما لا يلتزم مُدقق الحسابات بالقيام به⁽¹⁷⁰⁾.

فإذا تعدد مدققو الحسابات كانوا مسؤولين بالتضامن ما لم يمكن نسب الضرر لإهمال أو تقصير أو خطأ أحدهم⁽¹⁷¹⁾. ويُفيد هذا النص أن التضامن بين مدققي الحسابات في تعويض العملاء أو الغير هو الأصل، ولكن يجوز أن يُسأل واحد فقط من هؤلاء في

(167) ويجب توافر الشروط العامة في الضرر من أن يكون مادياً كأصل عام، ومؤكداً، وشخصياً، ومباشراً، وأخيراً لا يكون قد تم التعويض عنه، للمزيد من التفصيل، أنظر: عباس سلمان، مرجع سابق، ص 146 - 148.

(168) المادة (39) من القانون الملغى قرّرت صراحة مسؤولية المحاسب القانوني عن الضرر الذي يلحق بالجهة أو المالك أو الغير نتيجة أخطاء أو إهمال من قبل المساعدين الذين يعملون تحت إشرافه.

(169) سلامة عبدالصانع علم الدين، مرجع سابق، ص 65 و 66. عباس علي سلمان، مرجع سابق، ص 142. وسميحة القليوبي، مرجع سابق، ص 1143 و 1144 (حيث تشير إلى أن التزام مراقب الحسابات هو التزام بذل عناية تتناسب وطبيعة عمله المهني المحاسبي وليس التزاماً بتحقيق نتيجة).

(170) علي سيد قاسم، مرجع سابق، ص 232. ويُشير إلى أحكام أخرى صدرت في فرنسا تؤكد المعيار العام المتفق عليه «بذل عناية»، فقد قُضي بمسؤولية مُدقق الحسابات الذي لم يباشر رقابة جديّة وحقيقيّة على حسابات الشركة، أو الذي لم يراجع دفاترها ومستنداتها المحاسبية، أو الذي اعتمد حسابات الشركة كما قُدمت له من قبل إدارتها من دون أن يراجعها أو يجري اختبارات عليها، وأيضاً في حال إذا لم يتحقق من أن الشركة تقوم بتكوين الاحتياطات التي نص عليها القانون أو نظام الشركة الأساسي، أو من أن إدارة الشركة تتصرف في الاحتياطات الخاصة على النحو الذي حدّته الجمعية العامة للمساهمين. وتتعدّد مسؤوليته أيضاً إذا لم يبادر إلى دعوة الجمعية العامة للمساهمين إلى الانعقاد على الرغم من وجود أسباب جديّة تُوجب انعقادها، وفي حال علمه بكدب البيانات التي تضمّنتها الميزانية العامة للشركة ولم يعترض عليها، وأيضاً في حال تأكّده، على خلاف الحقيقة، على سلامة ميزانية الشركة؛ ممّا ترتّب عليه إقدام الغير على الاكتتاب في أسهم زيادة رأسمال الشركة بشروط مُجحفة.

(171) الفقرة الثالثة من المادة (35) من القانون. وتضمّن القانون الملغى حكماً مشابهاً في الفقرة الثالثة من المادة (37).

حال إثبات أن الضرر قد نتج عن إهماله أو تقصيره أو خطئه. وحسباً فعل المشرع بتقرير التضامن بين مُدققي الحسابات؛ لأن ذلك يُعدُّ في مصلحة العميل أو الغير الذي أصابه ضررٌ من الأفعال الصادرة عن أيٍّ من المدققين.

وإذا تولت أعمال التدقيق والمراجعة شركة قامت مسؤوليَّة جميع الشركاء التضامنيَّة في مواجهة الغير عملاً يلحقه من أضرارٍ بسبب ما يقع من أخطاء مهنيَّة أو تقصير⁽¹⁷²⁾. ويلاحظ هنا أن المشرع قرَّر مسؤوليَّة جميع الشركاء التضامنيَّة عن تعويض الغير عما يلحقه من أضرارٍ بسبب الأخطاء المهنيَّة أو التَّقصير الذي وقع من قبل الشركة⁽¹⁷³⁾، ولم يجزُ لأحد الشركاء أن يتخلص من هذه المسؤوليَّة التضامنيَّة. وهذا ناتجٌ من كون الشركة المؤسسة هي شركة تضامن، حيث يُسأل الشركاء فيها مسؤوليَّة تضامنيَّة أمام الغير المتعامل مع الشركة، بالإضافة إلى مسؤوليَّتهم الشخصيَّة في أموالهم الخاصَّة عن تعويض الغير⁽¹⁷⁴⁾.

الغصن الثاني

مسؤوليَّة مُدقق الحسابات في مواجهة الغير

قرَّر المشرع القطريُّ حكماً خاصاً بتعويض الغير⁽¹⁷⁵⁾ الذي استخدم القوائم الماليَّة الموقَّعة من قبل مُدقق الحسابات، واعتمد عليها في اتِّخاذ قرارات ماليَّة؛ حيث نصَّ القانون صراحةً على مسؤوليَّة مُدقق الحسابات في حال حدوث إهمالٍ أو خطأ مهنيٍّ ألحق الضررَ بالغير. واشترط المشرع لقيام مسؤوليَّة مُدقق الحسابات، في هذه الحال، وقيامه بتعويض الغير الذي استخدم القوائم الماليَّة الموقَّعة من قبل المُدقق، واعتمد عليها في اتِّخاذ قرارات ماليَّة، أن يكون هذا الغيرُ حسن النية. ويُعطي الباحث مثلاً على هذه الحال بقيام بنكٍ من البنوك بمنح العميل (شركة من الشركات العاملة في السوق) قرضاً

(172) الفقرة الرابعة من المادَّة (35) من القانون.

(173) وتضمَّن القانون الملغى حكماً مشابهاً في الفقرة الرَّابعة من المادَّة (37).

(174) وهناك اتجاه في الفقه يسعى إلى تحديد مسؤوليَّة مدققي الحسابات، وذلك حمايةً لمصلحة المهنة، انظر في هذا الرأي:

Lee Roach, 'Auditor Liability: The Case for Limitation' (2010) 31(5) the Company Lawyer, pp. 135-141 and Volker Laux and D. Paul Newman, 'Audit Liability and Client Acceptance Decisions' (2010) 85(1) the Accounting Review, pp. 261-285.

(175) المادَّة (36) من القانون. يُلاحظ أن المشرع استخدم مصطلح «الطرف الثالث»، وهو ترجمةٌ حرفيَّة لمصطلح «third party»، والترجمة الصَّحيحة لهذا المصطلح الأخير هو «الغير» وليس «الطرف الثالث». ولذلك يجبُ على المشرع تدارك هذا الخطأ. ورد الحكم نفسه في المادَّة (38) من القانون الملغى، وكان يشيرُ أيضاً إلى الطرف الثالث!

مبنياً على القوائم المالية الموقعة من قبل المدقق، والتي لا تمثل الحقيقة أو الاعتماد عليها من قبل الغير عند شرائه أسهماً لهذه الشركة التي قام المدقق بالتصديق على قوائمها المالية.

وفي اعتقاد الباحث أن «حسن النية» قد يعني أن الظروف المحيطة بشأن القوائم المالية المتعلقة بشركة من الشركات، والموقعة من قبل مدقق الحسابات، والتي اعتمد عليها الغير في اتخاذ قراراته المالية، تُشير إلى صحتها ومناسبة الاعتماد عليها. أما إذا كان من الواضح أن هذه الظروف تُنبئ عن تناقض بين القوائم المالية للشركة المعنية وبين الظروف المحيطة بهذه الشركة (تواجه صعوبات مالية كثيرة)، فهنا قد نصل إلى نتيجة أن هذا الغير لا يمكن أن نعتبره حسن النية، وبالتالي لا يجوز له مطالبة المدقق بتعويض الضرر الذي أصابه نتيجة اعتماده على القوائم المالية.

الفرع الثاني

المسؤولية المدنية لمُدققي الحسابات وفقاً لأحكام

قانون الشركات التجارية

تنص المادة (149) من قانون الشركات التجارية القطري على أنه «يكون مدقق الحسابات مسؤولاً عن صحة البيانات الواردة في تقريره بوصفه وكيلاً عن مجموع المساهمين. ولكل مساهم في أثناء عقد الجمعية العامة أن يناقش المراقب وأن يستوضحه عما ورد في هذا التقرير».

وبناءً على هذه المادة، يكون مدقق الحسابات مسؤولاً عن صحة البيانات الواردة في تقريره بوصفه وكيلاً عن مجموع المساهمين، وبالتالي فهو يُعد وكيلاً عن الجمعية العامة للشركة، وهو وكيل بأجر، فيتعين عليه القيام بعمله بعناية الرجل العادي⁽¹⁷⁶⁾، وتقوم مسؤوليته في حال ارتكابه أي خطأ أو إهمال أو تقصير، ووفقاً لأحكام المسؤولية التي تقوم على الفعل والضرر، وعلاقة السببية بين الفعل والضرر، وفي مواجهة الشركة

(176) انظر: عبيدة عامر مرعي الربيعي ومحمد صديق محمد عبدالله، مرجع سابق، ص 658، مشيراً إلى أنه لا يجوز أن يكون التزام مدقق الحسابات هو التزاماً بتحقيق نتيجة. بعبارة أخرى، العناية المطلوبة من مدقق الحسابات هي «العناية المنتظرة من رجل من أوسط أبناء المهنة علماً وكفايةً وبقظة وخبرة عملية». وانظر: سلامة عبدالصانع علم الدين، مرجع سابق، ص 12. وفي المعنى نفسه، انظر: عباس علي سلمان، مسؤولية مراقب الحسابات في مكافحة الفساد في الشركة المساهمة (دراسة مقارنة)، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، 2017، ص 142، حيث يؤكد أن القاضي يقيم وقوع الخطأ من عدمه في تصرف المراقب المخطئ مقارنة مع تصرف مراقب الحسابات العادي في الظروف نفسها.

والمساهمين والغير⁽¹⁷⁷⁾. وفي جميع الأحوال، على مُدقق الحسابات أن يلتزم - عند القيام بعمله - بأمرين⁽¹⁷⁸⁾: 1- احترام القواعد والإجراءات التي نصَّ عليها القانون ونظام الشركة الأساسي. 2- مراعاة الأصول الفنيّة المتعارف عليها⁽¹⁷⁹⁾.

وكما سبق أن ذكر الباحث، يكون مدققو الحسابات - في حال تعددهم - مسؤولين عن أعمال التدقيق بالتضامن، كما يُسأل مُدقق الحسابات عن الأخطاء أو الإهمال أو التقصير التي يرتكبها أي من موظفيه ومساعديه الذين يعملون تحت إشرافه.

أمثلة على الأفعال التي تُؤدّي إلى مسؤولية مُدقق الحسابات:

- 1- وقوع أخطاء منه في أثناء أداء مهامه أو التقصير فيها.
- 2- إصدار بيانات ماليّة غير مطابقة للواقع بشكلٍ جوهريّ، أو مصادقته على البيانات غير المطابقة للواقع⁽¹⁸⁰⁾.

وتجدُر الإشارة إلى الحكم الذي صدرَ أخيراً من محكمة استئناف دبيّ في الدّعوى رقم (الاستئناف رقم 2875 لسنة 2021 استئناف تجاري)، والذي قضت فيه المحكمة بالزام المستأنف ضدها أصلياً (شركة تدقيق KPMG لورجلف ليمتد - فرع دبي) بأن تُؤدّي للشركة المستأنفة مبلغاً وقدره 231.745.156 دولاراً أمريكياً، أو ما يُعادل بالدرهم الإماراتي وقت التنفيذ؛ لأن المحكمة استخلصت من «الأوراق والمستندات وتقرير لجنة الخبراء المنتدبة الذي تلمنُّ إليه أن شركة التدقيق ارتكبت عديداً من المخالفات عند قيامها بتدقيق القوائم الماليّة لصندوق... واعتمدت القوائم الماليّة لصندوق الاستثمار تبرُّعات غير مصرّح بها، وتوزيع أرباح غير مسدّدة، وغير ذلك من المخالفات - وفقاً لتقرير اللجنة - والتي تعتبر إخلالاً وفقاً لمعايير التدقيق الدوليّة المتعارف عليها والمعمول بها داخل دولة الإمارات العربيّة المتّحدة، وهو ما ألحق بالمستأنفة أصلياً... خسائر وأضراراً نتيجة...»⁽¹⁸¹⁾.

(177) باسم ملحم ويسام الطراونة، مرجع سابق، ص 335. ونرى أنه لا يجوز للمساهم أن يرفع دعوى المسؤولية ضدّ مدقق الحسابات نيابة عن الشركة، حيث لا يوجد نصّ صريحٌ يُجيز ذلك، ويُضاف إلى ذلك أنه لا يُمكن القياس على حكم المادة (116) الخاصّة بمسؤوليّة أعضاء مجلس الإدارة؛ لأنه حكمٌ استثنائيٌّ لا يجوز التوسّع في تفسيره أو القياس عليه. ولكن يجوز لهذا المساهم وغيره أن يرجعاً على مدقق الحسابات وفقاً للقواعد العامّة، سميحة القليوبي، مرجع سابق، ص 1146.

(178) انظر في تفصيلٍ هذين الأمرين: عبدة عامر مرعي الربيعي ومحمد صديق محمد عبدالله، مرجع سابق، ص 658 - 661.

(179) وفي شرح لهذه الأصول والمبادئ العامّة، أشار بعضهم إلى: أ- مبدأ سلامة الحسابات. ب- مبدأ الاحتياط. ج- مبدأ ثبات الطرق الحسابيّة. د- استقلال السّنوات الماليّة. ه- مبدأ الوضوح. و- مبدأ الميزانيّة تعبر عن الدّمة الماليّة للشركة المساهمة، ح- مبدأ استمراريّة النشاط، المرجع السابق، ص 660.

(180) المادة (35) من قانون تنظيم مهنة تدقيق الحسابات.

(181) تتوافر صورة من الحكم مع المؤلف.

والجدير بالذكر أن دعوى المسؤولية عن تعويض الضرر الذي يُصيب الشركة أو المساهمين أو الغير؛ بسبب الخطأ الذي وقع من مُدقق الحسابات في أداء عمله، تسقط بعد سنة واحدة من تاريخ انعقاد الجمعية العامة للشركة التي تم فيه تلاوة تقرير مُدقق الحسابات⁽¹⁸²⁾. ويتعين على مُدقق الحسابات أن يُبدي رأيه النهائي في ميزانية الشركة، وحساب الأرباح والخسائر، سواءً بالمصادقة على ميزانية الشركة، أو بالمصادقة عليها مع التحفظ، أو عدم المصادقة مع ردّ الميزانية إلى مجلس الإدارة مع الأسباب الموجبة لرفض التوصية⁽¹⁸³⁾. والمدقق في كل ذلك ملزم بالتقيد بالأصول المحاسبية والفنية، بالإضافة إلى أحكام قانون الشركات وغيره من القوانين المتعلقة بمهنته وعمله، وبالتالي يكون المدقق مسؤولاً عن كل أعماله في تدقيق الحسابات⁽¹⁸⁴⁾.

المطلب الثالث

المسؤولية الجزائية لمُدققي الحسابات

أقرّ المشرع القطري المسؤولية الجزائية لمُدققي الحسابات الذي يرتكب أفعالاً معينة تُمثل جرائم. وسيعرض الباحث لهذه الأفعال والعقوبات المقررة لها بدايةً، وفقاً لأحكام قانون تنظيم مهنة تدقيق الحسابات، ثم وفقاً لأحكام قانون الشركات التجارية القطري.

الفرع الأول

المسؤولية الجزائية وفقاً لأحكام قانون تنظيم مهنة

تدقيق الحسابات والتصالح بشأنها

تشمل المسؤولية الجزائية، وفق أحكام هذا القانون، الجرائم التالية: جرائم مخالفة أصول المهنة، وجرائم مزاوله المهنة بغير حق، وجرائم المسؤول عن الإدارة الفعلية للشخص المعنوي، وفيما يلي استعراض لها، وللتصالح بشأنها.

(182) الفقرة الثالثة من المادة (151) من قانون الشركات التجارية القطري. والجدير بالذكر أن مدة السقوط الواردة في المادة (151) من قانون الشركات، والمتعلقة بعمل مُدقق الحسابات، تتناقض مع نص المادة (321) من القانون ذاته والمتعلقة بدعوى المسؤولية ضد المصفي، حيث ورد فيها أن المسؤولية تسقط بعد انقضاء ثلاث سنوات حتى بالنسبة إلى المدقق؛ إذ جاء في آخرها أنه: «... أو مدققي الحسابات بسبب أعمال وظائفهم»، أنظر: باسم ملحم وبسام الطراونة، مرجع سابق، ص336.

(183) باسم ملحم وبسام الطراونة، المرجع السابق، ص335.

(184) المرجع السابق، الموضع ذاته.

الغصن الأول

جرائم مخالفة أصول المهنة

يُعاقب المشرع القطري بالحبس مدّة لا تُجاوز سنةً، وبالغرامة التي لا تزيدُ على مليوني ريال، أو بإحدى هاتين العقوبتين⁽¹⁸⁵⁾، كلاً من:

- 1- دُون بياناتٍ كاذبةٍ في أيِّ تقريرٍ أو حسابٍ أو وثيقةٍ في إطار مزاولة المهنة، مع علمه بذلك.
- 2- وقّع تقريراً مُغايراً للحقيقة، أو صادق على وقائع غير حقيقيةٍ في مستندٍ يجب إصداره قانوناً أو بحكم قواعد المهنة.
- 3- صادق على توزيع أرباحٍ صوريّةٍ أو غير حقيقيةٍ.
- 4- أفشى سراً من أسرار أيِّ من العملاء الذين يقوم بتدقيق حساباتهم.
- 5- وقّع تقاريرٍ ماليّةٍ لم تُدقّق من قبَله أو من قبَل العاملين تحت إشرافه.

وأجاز المشرعُ توقيع عقوبةٍ تكميليةٍ على مُدقق الحسابات تتمثلُ في وجوب الحكم بشطب اسم مُدقق الحسابات المخالف من السُّجِّل المُقَيّد فيه⁽¹⁸⁶⁾. وأعطى المشرعُ للمحكمة السُّلطة في الحكم بعقوبةٍ تكميليةٍ أخرى مُتمثلة في جواز الأمر بنشر الحكم الصادر بالإدانة في جريدةٍ أو جريدتين يوميّتين على نفقة المخالف⁽¹⁸⁷⁾.

يقوم مُدقق الحسابات بمهامّه التي حددها القانون، وهو في هذا الصدد يعدُّ المراقب على ما تقوم به الشركة فيما يخصُّ وظيفته، فهو يعمل لمصلحة الشركة والمساهمين والغير عندما يعدُّ التقارير على أداء الشركة وماليّتها⁽¹⁸⁸⁾؛ فإذا تضمّنت تقاريره بياناتٍ كاذبةٍ، أو إخفاء بعض الوقائع الجوهرية، أو إغفال بياناتٍ معيَّنة في هذه التقارير⁽¹⁸⁹⁾،

(185) علماً بأن العقوبة قد تكون أشدّ من هذه العقوبات في حال النصّ عليها في قانونٍ آخر، وذلك وفقاً لصدر الفقرة الأولى من المادة (47) من القانون.

(186) الفقرة الثانية من المادة (47) من القانون.

(187) الفقرة الثالثة من المادة (47) من القانون.

(188) محمد محمد عمران، المسؤولية الجنائية لمراقب الحسابات الناشئة عن وضع تقاريرٍ كاذبةٍ أو ناقصةٍ، النشرة الدورية لجمعية الضرائب المصرية، القاهرة، مج 25، ع 99، السنة 2015، ص 85.

(189) وقد يعد إخفاء، أو عدم الإفصاح عن أخطاء معلوماتٍ جوهرية عن أحوال الجهة التي يدقق حساباتها، جريمة من الجرائم التي يعاقب عليها القانون، لمزيد من التفصيل انظر:

Lawrence A. Cunningham, 'Facilitating Auditing's New Early Warning System: Control Disclosure, Auditor Liability and Safe Harbours', Research Paper No. 35 Boston College Law School, April 12, 2004.

فهذا يعدُّ إخلالاً بالهدف الذي تمَّ من أجله إقرار نظام «مُدقِّق الحسابات»، باعتبارِه الرَّقِيبِ المباشرِ والمحايِدِ على جميعِ أنشطةِ الشركة⁽¹⁹⁰⁾.

وللباحثِ على هذهِ المادَّةِ الملاحظاتُ التاليةُ:

- يجوز للمحكمة أن تحكم بعقوبة الحبس والغرامة أو بإحداهما.
- أن تدوين البيانات في أيِّ تقرير أو حساب أو وثيقة، خلال مزاولة مُدقِّق الحسابات المهنة، يجب أن يتمَّ بعلمه، على الرَّغم من أن هذه البيانات كاذبة وغير متوافقة مع الحقيقة.
- أن مجرد توقيع مُدقِّق الحسابات على المستندات يوجب مسؤوليته؛ لأن المُشرِّع ألزمه بالتوقيع على تقارير التَّدقيق والمراجعة، ونصُّ المادَّة صريحٌ في اشتراط كون التوقيع تمَّ على تقرير مُغاير للحقيقة، أو أنه صادق على وقائع غير حقيقية في مستند يجب إصداره قانوناً أو بحكم قواعد المهنة. والأمر نفسه يسري بشأن المصادقة على توزيع أرباحٍ صوريةٍ أو غير حقيقية، وبخصوص التوقيع على تقارير مالية لم تُدقَّق من قبله، أو من قبل العاملين تحت إشرافه.
- أن المُشرِّع اشتراط، حتى تنعقد المسؤولية الجزائية لمُدقِّق الحسابات، أن يُفشي أسرار أيِّ من عملائه الذين يقوم بتدقيق حساباتهم. أي ضرورة أن تكون المعلومات التي تمَّ الكشف عنها قد وصلت إليه عن طريق قيامه بتدقيق حسابات هذا العميل.
- أن العقوبات التكميلية تنوعت؛ من حيث كونها إلزامية يجب على المحكمة الحكم بها كعقوبة شطب اسم مُدقِّق الحسابات المخالف من السَّجل المُقيد فيه، وغير إلزامية متمثلة في جواز الحكم بنشر الحكم الصادر بالإدانة في جريدة أو جريدتين يوميَّتين على نفقة المخالف.

الغصن الثاني

جرائمُ مزاولة المهنة بغير حقِّ

والغرض من تجريم بعض الأفعال هنا، هو حرصُ المُشرِّع على ضرورة وجود الكفاءة والمهنية التي تسمحُ بأداء المهامِّ بأفضل صورة، وبأكمل وجه، وهذا لا يتحقق إلا إذا كان من يمارسُ المهنة قد توافرت فيه الشروط المنصوص عليها في القوانين

(190) محمد محمد عمران، مرجع سابق، ص 85.

واللوائح المعنية⁽¹⁹¹⁾. ومن أجل ذلك فقد نصّت المادة (48) من القانون رقم 8 لسنة 2020 على مجموعة من الأفعال، في حال ارتكاب إحداها، يُعاقب بالحبس مدة لا تُجاوز سنة، وبالغرامة التي لا تزيد على مليون ريال، أو بإحدى هاتين العقوبتين.

وهذه الأفعال هي كما يأتي⁽¹⁹²⁾:

- 1- كلُّ من زاول المهنة من دون أن يكون اسمه مُقَيِّدًا في السَّجَلِ المعدُّ لذلك طبقًا لأحكام هذا القانون، أو زاول المهنة بعد شطب اسمه من السَّجَلِ.
- 2- مَنْ توصل إلى قيد اسمه في سجلات مُدققي الحسابات بإعطاء بيانات أو معلومات غير صحيحة، أو بتقديم شهادات غير مطابقة للواقع، مع علمه بذلك.
- 3- كلُّ من استخدم نشرات أو لوحات أو لافتات أو وسيلة من وسائل الإعلان من شأنها إيهام الجمهور بأن له حقَّ مزاوله المهنة خلافًا للواقع.

وأعطى المُشرع المحكمة أن تحكم بإغلاق المكتب، ونزع اللوحات، وإعدام النشرات وغيرها من وسائل الدعاية، وشطب اسم مُدقق الحسابات المخالف من السَّجَلِ المُقَيِّد فيه، بحسب الأحوال⁽¹⁹³⁾. وأجاز لها أيضًا أن تأمر بنشر الحكم الصادر بالإدانة في جريدة أو جريدتين يوميتين على نفقة المخالف⁽¹⁹⁴⁾.

ويُضاف إلى ذلك نصُّ المادة (49) من القانون، والتي يجري نصُّها على النحو التالي: «مع عدم الإخلال بأي عقوبة أشد ينص عليها قانون آخر، يُعاقب بالحبس مدة لا تُجاوز سنة، وبالغرامة التي لا تزيد على (1,000,000) مليون ريال، أو بإحدى هاتين العقوبتين، كل من:

- 1- زاول المهنة خلال مدة إيقافه عن العمل.
 - 2- خالف معايير المحاسبة أو المراجعة أو المعايير المهنية الأخرى.
- ويجوز للمحكمة، وفق الأحوال، أن تحكم، فضلًا على ذلك، بإغلاق المكتب، وشطب اسم مُدقق الحسابات المخالف من السَّجَلِ المُقَيِّد فيه، كما يجوز لها أن تأمر بنشر الحكم الصادر بالإدانة في جريدة أو جريدتين يوميتين على نفقة المخالف».

وفقًا لأحكام المادة (50) من القانون، يُعاقب بالغرامة التي لا تزيد على (50,000)

(191) عباس سلمان، مرجع سابق، ص 153 - 154.

(192) علمًا بأن العقوبة قد تكون أشد من هذه العقوبات في حال النص عليها في قانون آخر، وذلك وفقًا لصدر الفقرة الأولى من المادة (48) من القانون.

(193) الفقرة الثانية من المادة (48) من القانون.

(194) الفقرة الثالثة من المادة (48) من القانون.

خمسين ألف ريال، كل من خالف أيًا من أحكام المواد التالية من القانون رقم 8 بتنظيم مهنة تدقيق الحسابات:

- المادة (26) المتعلقة بالأعمال المحظورة على مُدقق الحسابات.
- المادة (27) التي منعت المُدقق من أن يقوم بتدقيق حسابات شركة أو منشأة إذا توافرت بعض الحالات، مثل: اشتراكه في تأسيسها، أو المشاركة فيها أو في إدارتها، أو سبق له أن عمل بها، إلا إذا مضى على تركه العمل بها سنتان على الأقل، أو كونه شريكًا أو وكيلًا لأحد مؤسسيها أو شركائها، أو موظفًا لدى أيٍّ منهم، أو قريبًا له من الدرجة الأولى، أو يقوم بتقديم أي أعمال استشارية لها.
- المادة (28) التي تلزم مُدقق الحسابات بأن يقرن اسمه برقم قيده في السجل في جميع المكاتب والشهادات والميزانيات والتقارير التي يُوقعها، وأن يضع شهادة القيد في مكان بارز من مكتبه⁽¹⁹⁵⁾.
- المادة (29) التي تلزم مُدقق الحسابات بأن يستخدم اسمه الشخصي كعنصر أساس في عنوان مكتبه، وإذا كانت شركة فيجب أن يتضمن عنوانها اسم واحد أو أكثر من الشركاء، مع إضافة ما يدل على وجود شركة⁽¹⁹⁶⁾.
- المادة (37) المتعلقة بالالتزام بالاحتفاظ بالسجلات والملفات والبيانات المتعلقة بعملائه.
- المادة (38) المتعلقة بالالتزام بمُدقق الحسابات بأن يُقدّم إلى الجهات الرسمية أي معلومات أو بيانات تطلبها عن الشركات أو الجهات التي قام - أو يقوم - بتدقيق حساباتها، من قانون تنظيم مهنة مُدققي الحسابات.

الغصن الثالث

جرائم المسؤول عن الإدارة الفعلية للشخص المعنوي

في حال كون الفعل المخالف قد صدر عن شخص معنوي، قرّر المشرع معاقبة المسؤول عن الإدارة الفعلية لهذا الشخص المخالف بالعقوبات ذاتها المقررة عن الأفعال التي ترتكب بالمخالفة لأحكام هذا القانون؛ إذا ثبت أن الشخص المسؤول يعلم بها، أو كان إخلاله بالواجبات التي تفرّضها عليه الإدارة قد أسهم في وقوع الجريمة⁽¹⁹⁷⁾. وقرّر

(195) والالتزام بضرورة اقتران اسم مُدقق الحسابات برقم قيده في السجل، ووضع شهادة القيد في مكان بارز من مكتبه، كان منصوصًا عليه في المادة (30) من القانون الملغى.

(196) وهذا الالتزام كان منصوصًا عليه في المادة (31) من القانون الملغى.

(197) الفقرة الأولى من المادة (51) من القانون.

المُشرِّعُ أن الشَّخصَ المعنويَّ يكون مسؤولاً بالتَّضامن بما يحكِّمُ به من تعويضات؛ إذا كانت الجريمة التي وقعت بالمخالفة لأحكام هذا القانون قد ارتكبت من أحد العاملين به أو باسمه أو لصالحه⁽¹⁹⁸⁾.

الفصل الرابع

التصالح في الجرائم

وفقاً لأحكام المادة (52) من القانون، «لوزير، أو من يفوضه، التصالح في الجرائم المنصوص عليها في هذا القانون، قبل تحريك الدعوى الجنائية، أو أثناء نظرها، وقبل الفصل فيها بحكم نهائي، وذلك مقابل سداد نصف الحد الأقصى لقيمة الغرامة المقررة، وإزالة أسباب المخالفة، ويترتب على التصالح عدم تحريك الدعوى الجنائية أو انقضاءها، بحسب الأحوال».

الفرع الثاني

المسؤولية الجزائية وفقاً لقانون الشركات التجارية القطري

فيما يتعلّق بالمسؤولية الجزائية لمدقّق الحسابات في قانون الشركات التجارية القطري، فقد أشارت إليها المادة (151) بنصّها على أنه:

«يجب على مراقب الحسابات المحافظة على أسرار الشركة، ولا يجوز له أن يفضي إلى المساهمين في غير الجمعية العامة أو إلى الغير بما وقف عليه من أسرار الشركة بسبب قيامه بعمله، وإلا وجب مساءلته وعزله. ويسأل مراقب الحسابات عن تعويض الضرر الذي يُصيب الشركة أو المساهمين أو الغير بسبب الخطأ الذي وقع منه في أداء عمله، وإذا تعدد المراقبون المشتركون في الخطأ كانوا مسؤولين بالتضامن. ولا تسمع دعوى المسؤولية المذكورة في الفقرة السابقة بعد سنة من تاريخ انعقاد الجمعية العامة التي تلي فيها تقرير مراقب الحسابات، وإذا كان الفعل المنسوب إلى المراقب يكون جريمة جنائية فتظل دعوى المسؤولية قائمة طول مدة قيام الدعوى الجنائية».

الواضح من هذه المادة أنه إذا كان الفعل المنسوب لمدقّق الحسابات يُشكّل جريمة جنائية، فإن المسؤولية الجزائية تظل قائمة طوال مدة قيام الدعوى الجنائية. وبالطبع حتى تقوم المسؤولية الجنائية يجب توافر أركانها وثبوتها في حق مدقّق الحسابات؛ فمثلاً

(198) الفقرة الثانية من المادة (51) من القانون.

قيامه بأعمال احتيالية أو تزوير أو غير ذلك من الأعمال أو الأفعال التي تشكل جريمة. ولا تسقط الدعوى الجنائية إلا بمرور المدّة المنصوص عليها في القوانين الجزائية، حيث إنها لا تتقدم بمرور السنّة المنصوص عليها في المادّة (151)؛ حيث إن هذه المادّة متعلّقة بالمسؤوليّة المدنيّة لمُدقّق الحسابات.

وهناك حكمٌ جنائيٌّ صدرَ في الولايات المتّحدة ضدّ أحد مُدقّقي الحسابات؛ لأنه ارتكبَ فعلاً من أفعال الغش⁽¹⁹⁹⁾، وتتمثّل هذه القضية التي تعرف بـ Esm government securities v. Alexander Grant 1986 في أن الشّركة أخبرت الشّريك المسؤول عن التّدقيق في مؤسّسة Alexander Grant أن القوائم الماليّة في السّنوات الماضية كانت تحتوي على انحرافات ماديّة، فلم يقدّم الشّريك المسؤول عن التّدقيق بأيّ عمل، ولم يقدّم بتطبيق معايير الجودة المطبّقة من قبل مؤسّسته؛ أملاً أن إدارة الشّركة ستقوم بتصفيّة الأمور في السنّة الحاليّة، ولكنّ الأمور ساءت، حيث أدّى ذلك إلى زيادة الخسائر بمبلغ يزيد على ثلاثمائة مليون دولار، فحكمت المحكمة على الشّريك المسؤول عن التّدقيق بالحبس لمدّة اثنتي عشرة سنة⁽²⁰⁰⁾.

(199) هادي التميمي، مرجع سابق، ص 76 – 77.

(200) المرجع السّابق، الصفحتان أنفسهما.

الخاتمة

يقومُ مدققو الحسابات بمهام ذات شأن بالنسبة إلى الجهة التي يقومون بتدقيق حساباتها، فهم يقيمون جودة إجراءات حفظ السجلات والملفات، ويستطيعون اكتشاف الأفعال الاحتيالية المخفية في المستندات أو الملفات، ويحللون أيضاً البيانات المالية للشركة؛ لضمان دفع الضرائب بشكل صحيح، والحفاظ على الإجراءات لحماية أمن البيانات المالية للشركة. وتشمل الضوابط الداخلية أشياء، مثل أنظمة تقارير النفقات، وضوابط الشراء، وطلب عطاءات تنافسية، وتحديد من يمكنه توقيع الشيكات وإجراء عمليات تدقيق مفاجئة. ويلتزمون أيضاً بتقديم تقرير التدقيق، وحضور الجمعية العامة للمساهمين، وتحقيق موجودات الشركة والتزاماتها... وغير ذلك من المهام والواجبات الملقاة عليهم.

تناول هذا البحث التنظيم القانوني لمهنة تدقيق الحسابات في دولة قطر، وتناول بالشرح والتحليل الأحكام التي أتى بها القانون رقم 8 لسنة 2020 بتنظيم مهنة تدقيق الحسابات، والقانون رقم 11 لسنة 2015 بشأن الشركات التجارية. حيث بين ماهية السجلات التي يتم قيد مدققي الحسابات فيها، وشروط القيد والإجراءات المتبعة للقيد فيها. كما قام ببيان وتحليل حقوق وواجبات مدققي الحسابات وفقاً للقانونين المشار إليهما أعلاه. وتم تحليل الأحكام المتعلقة بمسؤولية مدققي الحسابات، سواءً التأديبية أو المدنية أو الجزائية، وانتهى إلى بعض النتائج والتوصيات التي يعرض لها الباحث في النقاط التالية:

أولاً: النتائج

- 1- هناك نوعان أساسيان للسجلات التي يجب أن يتم قيد مدققي الحسابات بها، سجلات المشتغلين بالمهنة، وسجلات غير المشتغلين بها.
- 2- حَظَر القانون على جميع الأشخاص ممارسة المهنة من دون أن يكون مُقَيِّداً في أحد السجلات المنصوص عليها في القانون، ورتب على مخالفة ذلك جزاءً جنائياً.
- 3- أجاز المشرع لمدقق الحسابات القطري، على خلاف غير القطري، أن يجمع بين مزاولة مهنة تدقيق الحسابات وأعمال أخرى مادامت أنها غير مخلة بأداب وأصول المهنة.
- 4- أجاز المشرع القطري لمدققي الحسابات القطريين تأسيس شركات تضامن فقط لمزاولة المهنة بالاشتراك مع مدققي حسابات قطريين أو غير قطريين.

- 5- تضمّن القانون عدداً من الحقوق لمُدقّقي الحسابات، منها حقّه في فتح مكتب لمزاولة المهنة، وحقّه في الاطلاع على الدفاتر والسجلات والمستندات... وغير ذلك من وثائق الجهة التي يتولى تدقيق حساباتها.
- 6- ضماناً لاستقلالية مُدقّق الحسابات، نصّ المشرّع صراحةً، وكقاعدة عامّة، على عدم جواز عزل مُدقّق الحسابات خلال السّنة الماليّة التي يقوم بتأدية مهامّه فيها.
- 7- ألزم القانون مُدقّقي الحسابات بعدد من الواجبات التي تجب مراعاتها عند مزاولة المهنة؛ منها مراقبة وتدقيق الحسابات الماليّة، وإعداد التقارير عن القوائم الماليّة والميزانيات، والالتزام بإخطار الإدارة بعدد من الأمور والوقائع.
- 8- حظر المشرّع على مُدقّق الحسابات القيام ببعض الأعمال؛ وذلك لضمان استقلاليتها وعدم تبعيته لأيّ شخص، والحفاظ على قيمة مهنة تدقيق الحسابات ومكانتها، ويضاف إلى ذلك أن حظر الجمع يضمن الفاعليّة لتدقيق الحسابات، خاصّةً أن ممارسة الأعمال الأخرى قد تستغرق كل وقت مُدقّق الحسابات، ومن الأعمال المحظور على مُدقّق الحسابات القيام بها الاشتغال بالتجارة، وممارسة المهنة أو الإعلان عنها بأيّ طريقة تتعارض مع القوانين واللوائح المعمول بها، أو مع قواعد سلوك وأداب المهنة المتعارف عليها، والقيام بأيّ أعمال تتعارض مع أعمال التدقيق ومراجعة الحسابات التي يباشرها.
- 9- ألزم القانون مُدقّق الحسابات بالحفاظ على أسرار الجهة التي يتولّى تدقيق حساباتها، حيث يجب عليه عدم إذاعة أو إفشاء أيّ سرٍّ أو معلومات اطّلع عليها بحكم عمله.
- 10- ألزم القانون مُدقّق الحسابات بالاحتفاظ بالسجلات والملفات والبيانات المتعلقة بعملائه لمدة لا تقل عن خمس سنوات على الأقل. ويلاحظ أن القانون رقم 20 لسنة 2019 بإصدار قانون مكافحة غسل الأموال وتمويل الإرهاب، يلزم مدقّقي الحسابات بالاحتفاظ بجميع السجلات والمستندات والوثائق والبيانات لجميع المعاملات والعمليات المحليّة والدوليّة، وذلك لمدة عشر سنوات على الأقل من تاريخ انتهاء المعاملة أو العمليّة.
- 11- فيما يتعلّق بقانون الشّركات التجاريّة القطريّ، أوجب القانون على الجمعية العامّة للشركة تعيين مُدقّق أو أكثر للحسابات لمدة سنة واحدة، على ألا تتجاوز مدّة التعيين خمس سنوات متّصلة.

12- أفرد القانون رقم 8 لسنة 2020 أحكاماً لموضوع المسؤولية التأديبية لمُدققي الحسابات، حيث يُسأل تأديبياً في حال ارتكابه أموراً تمثل إخلالاً بالشرف، أو تمسُّ بسلوك وآداب وكرامة المهنة المتعارف عليها، أو أموراً تتضمن إهمالاً في تأدية الواجبات، أو أموراً تخالف القانون.

13- قرّر المشرّع مسؤولية مُدقق الحسابات عن تعويض الضرر الذي يلحق العميل أو الغير بسبب الإهمال أو التقصير أو الأخطاء المهنية التي تصدر عنه أو عن المساعدين الذين يعملون تحت إشرافه، في أداء المهنة.

14- قرّر المشرّع القطريّ معاقبة مُدقق الحسابات الذي يرتكب أفعالاً معينة تُمثل جرائم بعقوبات جزائية، مثل تدوين بيانات كاذبة في أيّ تقرير أو حساب أو وثيقة في إطار مزاولة المهنة، مع علمه بذلك، والمصادقة على توزيع أرباح صورية أو غير حقيقية، وإفشاء سرٍّ من أسرار أيّ من العملاء الذين يقوم بتدقيق حساباتهم.

ثانياً: التوصيات

بعد دراسة هذا الموضوع المهم، يُوصي الباحث بالتالي:

1- يوصي المشرّع القطري بضرورة النظر في تعديل نصوص القانون رقم 8 لسنة 2020 بتنظيم مهنة تدقيق الحسابات؛ حتى تكون هذه النصوص واضحة وليس بها غموض أو لبس، خاصة تلك المتعلقة بالتزام مُدقق الحسابات بالاحتفاظ بالسجلات والملفات والبيانات المتعلقة بعملائه.

2- كما يدعو إلى ضرورة إلغاء النصوص المتعلقة بمُدققي الحسابات الواردة في قانون الشركات التجارية القطري رقم 11 لسنة 2015، حتى يتفادى التكرار الواضح بخصوص بعض هذه النصوص، ولذلك يرى الباحث ضرورة توحيد التنظيم القانوني لمن يُمارس هذه المهنة في قانون واحد.

3- المطلب الأهم هو ضرورة الإسراع في إصدار اللائحة التنفيذية للقانون رقم 8 لسنة 2020 حتى تستقر الأوضاع، وتعرف الإجراءات والمتطلبات التي تضمنها القانون بصورة شاملة ومتعمقة.

4- ضرورة النص على تبني «تأمين المسؤولية المهنية» لمُدققي الحسابات؛ لأن ذلك يُحقق مصلحة مُدقق الحسابات والغير في الوقت نفسه، خاصة في حالات صدور أحكام تلزم مكاتب وشركات التدقيق بدفع تعويضات عن الأضرار التي لحقت بعملائهم؛ لوجود إهمال أو تقصير من جانبهم، أو خطأ مهني. ويعد هذا النوع من

التأمين مهمًا جدًا من الناحية العملية؛ لأن ما قد يُحكّم به من تعويضات قد يفوق بكثير إمكانات هذه المكاتب أو الشركات؛ ولذا كان من الواجب ضرورة تبني مثل هذا المقترح لتوفير التعويض المناسب للمضور.

5- ضرورة تبني أنواع أخرى من الشركات، إلى جانب شركات التضامن التي نصّ عليها المشرع، حتى تكون متاحة أمام مُدققي الحسابات لتأسيس إحداها لمزاولة المهنة، مثل الشركة ذات المسؤولية المحدودة، أو شركة المساهمة الخاصة.

6- ضرورة إصدار إرشادات واضحة تتعلق بالإعلان المجاز عن مزاولة المهنة، حتى لا يقع مُدقق الحسابات تحت طائلة القانون.

قائمة المراجع

أولاً: باللغة العربية

1- الكتب

- الاتحاد الدولي للمحاسبين، دليل قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين، يشمل معايير الاستقلال الدولية، ط2020.
- جابر محجوب علي، النظرية العامة للالتزام، ج1، مصادر الالتزام في القانون القطري (المصادر الإرادية وغير الإرادية)، كلية القانون بجامعة قطر، 2019.
- هادي التميمي، مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، ط4، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان - الأردن، 2014.
- محمد سالم أبو الفرج والمعتصم بالله الغرياني، القانون التجاري القطري، ج1، الأعمال التجارية والتاجر والمتجر - الأحكام العامة للالتزامات التجارية - المنافسة غير المشروعة - منع الاحتكار - حماية الملكية الفكرية - العقود التجارية، ط1، دار النهضة العربية، القاهرة، ط1، 2013.
- محمد سالم أبو الفرج وروان اللوزي، قانون وأخلاقيات الأعمال، ط1، منشورات كلية القانون، جامعة قطر، 2020.
- مصطفى البنداري أبو سعدة، قانون الشركات التجارية الإماراتي، ط4، مطبعة جامعة المنصورة، مصر، 2021.
- متولي محمد الجمل ومحمد محمد الجزار، أصول المراجعة، ج1، مكتبة عين شمس، القاهرة، 1984.
- متولي محمد الجمل وعبد المنعم محمود عبد المنعم، المراجعة: الإطار النظري والمجال التطبيقي، دار النهضة العربية، القاهرة، 1973.
- سلامة عبد الصانع علم الدين، النظام القانوني لمراقب الحسابات، دار النهضة العربية، القاهرة، 2016.
- سميحة القليوبي، الشركات التجارية، دار النهضة العربية، القاهرة، 2018.
- سمير أحمد أبو غابة، دراسات حديثة في المراجعة، ط1، دار القلم، الإمارات العربية المتحدة، 1987.
- سعد فؤاد حياية، أصول تدقيق الحسابات، ط1، الابتكار للنشر والتوزيع، عمان - الأردن، 2022.

- عباس علي سلمان، مسؤولية مراقب الحسابات في مكافحة الفساد في الشركة المساهمة: دراسة مقارنة، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، 2017.
- عبدالرحمن إبراهيم الحميد، نظرية المحاسبة، الجمعية السعودية للمحاسبة، الرياض، 2009.
- علي عبدالقادر الذنبيات، تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية، دار وائل للنشر، عمان - الأردن، 2022.
- فادي توكل، دور مراقبي الحسابات لحماية المساهمين في شركات المساهمة، دار النهضة العربية، القاهرة، 2013.
- خالد أمين عبدالله، علم تدقيق الحسابات: الناحية النظرية، ط3، د.ن، 1982.
- غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر: الناحية النظرية، ط2، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان - الأردن، 2009.

2- الأبحاث العلمية

- إبراهيم رسلان حجازي، استقلال مراقب الحسابات: نظرة سلوكية، مجلة المال والتجارة، نادي التجارة، القاهرة، مج14، ع159، السنة 1982.
- أحمد محمد عواد عوض، المسؤولية المدنية لمراجع الحسابات: دراسة تحليلية في ضوء الأنظمة السعودية، المجلة العلمية لجامعة الملك فيصل - العلوم الإنسانية والإدارية، الأحساء، المملكة العربية السعودية، مج22، ع1، السنة 2021.
- أحمد عبدالرحمن مبارك، مراقب الحسابات في مصر: حقوقه وواجباته، ورقة عمل قُدمت إلى المؤتمر الضريبي الثالث عشر: التطورات الحديثة للمحاسبة والمراجعة ومستقبل مهنة المحاسبة والمراجعة في مصر في ظل تحرير تجارة الخدمات والمتغيرات المالية والضريبية والاقتصادية الجديدة، تنظيم الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، القاهرة، 2007.
- أحمد عبدالرحمن المجالي، المسؤولية المدنية لمراقب الحسابات وفقاً للأنظمة السعودية: دراسة قانونية تحليلية مقارنة، مجلة جامعة الملك سعود - الحقوق والعلوم السياسية، الرياض، مج28، ع1، السنة 2016.
- أمجد مفلح غانم الحمد ومحمد محمود عبدالرحمن كنعان، المسؤولية المدنية لمدقق الحسابات في الشركات المساهمة في التشريع الأردني، مجلة العلوم القانونية والسياسية، جامعة الوادي، الجزائر، س11، ع2، 2021.

- محمد محمد عمران، المسؤولية الجنائية لمراقب الحسابات الناشئة عن وضع تقارير كاذبة أو ناقصة، النشرة الدورية لجمعية الضرائب المصرية، القاهرة، مج25، ع99، السنة 2015.
- نجات تونسي وأمحمد الحاج بوروبة، مدقق الحسابات والمشرع الجزائري، مجلة دفاتر بوادكس السياسة الصناعية وتنمية المبادلات الخارجية، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، الجزائر، ع6، سبتمبر 2016.
- عبيدة عامر مرعي الربيعي ومحمد صديق محمد عبدالله، المسؤولية المدنية لمراقب الحسابات في الشركات المساهمة: دراسة تحليلية مقارنة، مجلة كلية الحقوق للبحوث القانونية والاقتصادية، جامعة الإسكندرية، مج1، ع2، السنة 2017.
- خديجة مضي وجمال بورجي، التعيين الإلزامي لمراقب الحسابات كمظهر من مظاهر حكامه شركات المساهمة، المجلة الاقتصادية والإدارية والبيئية والقانونية، المركز القومي للبحوث، غزة، ع1، يوليو 2018.

ثانياً: باللغة الإنجليزية

- Ann G. Backof, Kendall Bowlin and Brain M. Goodson, 'The Importance of Clarification of Auditors' Responsibilities under the New Audit Reporting Standards' (2022) 39 (4) Contemporary Accounting Research.
- Lawrence A. Cunningham, 'Facilitating Auditing's New Early Warning System: Control Disclosure, Auditor Liability and Safe Harbours', Research Paper No. 35 Boston College Law School, April 12, 2004.
- Lee Roach, 'Auditor Liability: The Case for Limitation' (2010) 31(5) the Company Lawyer.
- Naveen Kumar and J.P. Singh, Audit Committee: Does it Signify as an Independent Watchdog Over and Above External Auditors (March 18, 2013). Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2235126> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2235126>
- Robert son, J.C., Auditing (Business Publications, Taxes, 1976).
- Volker Laux and D. Paul Newman, 'Audit Liability and Client Acceptance Decisions' (2010) 85(1) the Accounting Review.

المحتوى

الصفحة	الموضوع
263	الملخص
265	المقدمة
272	المبحث الأول: الأحكامُ المنظَّمةُ لمُدقِّقي الحسابات
272	المطلب الأول: الأحكامُ المنظَّمةُ لمُدقِّقي الحساباتِ وفقاً للقانون رقم 8 لسنة 2020
273	الفرع الأول: سجلاّتُ مُدقِّقي الحساباتِ والإجراءاتِ التَّنظيميَّةِ للقيدِ فيها
273	الغصن الأول: ماهيَّةُ سجلاّتِ مُدقِّقي الحساباتِ وشروطِ القيدِ فيها
280	الغصن الثاني: إجراءاتُ القيدِ في سجلاّتِ مُدقِّقي الحساباتِ
281	الفرع الثاني: حقوقُ وواجباتُ مُدقِّقي الحساباتِ
281	الغصن الأول: حقوقُ مُدقِّقي الحساباتِ
282	أولاً: حقوقُ مُدقِّقي الحساباتِ وفقاً للقانون رقم 8 لسنة 2020 بتنظيمِ مهنةِ تدقيقِ الحساباتِ
287	ثانياً: الحقوقُ التي يمتنعُ بها مُدقِّقُ الحساباتِ وفقاً لقانونِ الشَّرْكاتِ التِّجاريَّةِ القطريِّ رقم 11 لسنة 2015
288	الغصن الثاني: واجباتُ والتزاماتُ مُدقِّقي الحساباتِ
288	أولاً: الأعمالُ المحظورةُ على مُدقِّقي الحساباتِ
288	أ- الأعمالُ المحظورةُ على مُدقِّقي الحساباتِ وفقاً لأحكامِ قانونِ تنظيمِ مهنةِ تدقيقِ الحساباتِ

الصفحة	الموضوع
292	ب- الأعمال المحظورة على مُدقق الحسابات وفقاً لأحكام قانون الشركات التجارية القطري
294	ثانياً: واجبات مُدقق الحسابات والتزاماته
295	أ- التزامات وواجبات مُدقق الحسابات وفقاً للقانون رقم 8 لسنة 2020
299	ب- التزامات وواجبات مُدقق الحسابات وفقاً لأحكام قانون الشركات التجارية القطري
302	المطلب الثاني: أحكام خاصة بمُدققي الحسابات وفقاً لقانون الشركات التجارية رقم 11 لسنة 2015
303	الفرع الأول: تعيين مُدقق الحسابات
303	الفرع الثاني: استقالته مُدقق الحسابات
303	الفرع الثالث: العزل
305	المبحث الثاني: مسؤولية مُدققي الحسابات
305	المطلب الأول: المسؤولية التأديبية لمُدققي الحسابات
305	الفرع الأول: سلطة الإدارة المختصة في التحقيق مع مُدققي الحسابات
307	الفرع الثاني: المجلس التأديبي
309	المطلب الثاني: حالات المسؤولية المدنية
311	الفرع الأول: المسؤولية المدنية وفقاً لأحكام قانون تنظيم مهنة تدقيق الحسابات
311	الغصن الأول: المسؤولية عن الإهمال أو التقصير أو الأخطاء المهنية

الصفحة	الموضوع
314	الغصن الثاني: مسؤولية مُدقق الحسابات في مواجهة الغير
315	الفرع الثاني: المسؤولية المدنية لمُدققي الحسابات وفقاً لأحكام قانون الشركات التجارية
317	المطلب الثالث: المسؤولية الجزائية لمُدققي الحسابات
317	الفرع الأول: المسؤولية الجزائية وفقاً لأحكام قانون تنظيم مهنة تدقيق الحسابات
318	الغصن الأول: جرائم مخالفة أصول المهنة
319	الغصن الثاني: جرائم مزاوله المهنة بغير حق
321	الغصن الثالث: جرائم المسؤول عن الإدارة الفعلية للشخص المعنوي
322	الغصن الرابع: التصالح في الجرائم
322	الفرع الثاني: المسؤولية الجزائية وفقاً لقانون الشركات التجارية القطري
324	الخاتمة
328	قائمة المراجع

