



دور مراقب الحسابات في حماية أموال الشركة وأئتمانيها " دراسة تحليلية مقارنة "

الدكتور

محمد منصور صقر

دكتوراه في القانون – محامى حر

Mohamedsagr91m@gmail.com

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

"وَلَوْ أَنَّ أَهْلَ الْقُرَىٰ آمَنُوا وَاتَّقَوْا لَفَتَحْنَا عَلَيْهِم بَرَكَاتٍ مِّنَ

السَّمَاءِ وَالْأَرْضِ"

الأعراف ٩٦

مقدمة:

في الوقت الحالي، يمتلك سوق المال أهمية كبيرة كمصدر رئيسي للتمويل والاستثمار في الدولة، حيث أنه بيئة حيوية توفر فرصاً للشركات للحصول على التمويل من المستثمرين، وتوفر أيضاً فرصاً للمدخرين للاستثمار أموالهم، ومن أجل ضمان الحماية والتنظيم الجيد لعمليات الاستثمار في سوق المال، يتطلب الأمر وجود إطار تشريعي مناسب لضمان وصول معلومات كافية ومناسبة عن الشركة التي يرغب المستثمرون في الاستثمار فيها، سواء عن طريق شراء أسهم فيها، أو شراء سندات طرحتها في الأسواق المالية، ولا يكفي الحصول على معلومات عن الشركة وعلى وجه الخصوص معلومات مالية، بل لابد فوق ذلك من أن تكون تلك المعلومات على درجة عالية من الصحة والموثوقية.

بمعنى أكثر حسماً، لضمان الثقة في البيانات المالية لشركات المساهمة المتعلقة بسوق الأوراق المالية، تتطلب تشريعات الدول المنظمة لشركات المساهمة تعيين مراقب حسابات مستقل، يقوم المراقب بمراجعة ومراقبة حسابات وأعمال الشركة، ويعبر عن رأيه الفني والمحايد بشأن مدى موثوقية القوائم المالية للشركة وصحة تعبيرها عن الحالة المالية الفعلية للشركة، ويؤدي مراقب الحسابات من خلال تقريره حول القوائم المالية دوراً فعالاً في إضفاء الثقة حولها على النحو الذي يغرس في صدور المستثمرين الطمأنينة إن كان رأيه إيجابياً، والشك إن كان رأيه سلبياً، بما يخدمهم في عملية اتخاذ قراراتهم الاستثمارية، وبالتالي فإن المراجعة المستقلة للبيانات المالية للشركة هي المفتاح الرئيسي لتنظيم الإطار الداعم لسوق رأس المال .

ولما كان مراقب الحسابات يعد أحد أهم الأدوات الرقابية في شركة المساهمة، ويمارس أعمال الرقابة على حساباتها بوصفه وكيلاً عن مجموع المساهمين، ومع ظهور الحاجة لخلق سوق لتقديم خدمات مراقبي الحسابات المستقلين من أجل توفير عامل الاطمئنان والرقابة على إدارة الشركة بعد انفصال الملكية عن الإدارة في القرن الثامن عشر، كان لا بد من وضع إطار تشريعي كاف ومناسب لتأمين الاستقلالية في عمله ؛ فمراقب الحسابات دوره رقابي ومن أهم خصائص وسمات الرقابة هو تمتع القائم بها بالاستقلالية والنزاهة في العمل، ومن أجل ذلك، حرصت تشريعات الدول المنظمة لدور مراقب الحسابات في شركة المساهمة على تأمين الجو المناسب والملائم لاستقلالية المراقب في عمله، فوضعت الضوابط والأسس التي تكفل قيامها على النحو الذي يحقق الغرض من الرقابة، وذلك إيماناً بتوجهات مبادئ حوكمة الشركات.

ولا يكفي لتنظيم دور مراقب الحسابات وضع الضوابط الخاصة باستقلالية المراقب في عمله، بل لابد من تحديد طبيعة عمله، بما يحتويها من حقوق يتمتع بها وتعيينه على حسن قيامه بعمله على أكمل وجه، أو بما يتحمله من واجبات والتزامات في عمله، حيث لم تتوانى تلك

التشريعات في تحديد حقوق مراقب الحسابات وبيان ضوابطها ومجالها وشروط استعمالها، كما وبينت أهم واجبات المراقب في عمله .

وفي جمهورية مصر العربية، تولّى تنظيم دور مراقب الحسابات العديد من التشريعات المختلفة لعل أبرزها قانون شركات المساهمة والتوصية بالأسهم والشركات ذات المسؤولية المحدودة والصادر بالقانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١، والذي يمثل الشريعة العامة للشركات في جمهورية مصر العربية (٤). أضيف إلى ذلك قانون سوق رأس المال رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٢، وقانون نقابة التجار رقم ٤٠ لسنة ١٩٧٤.

ولم يكتفي الاهتمام القانوني بموضوع مراقب الحسابات على المستوى التشريعي، بل تعدى ذلك إلى الاهتمام اللائحي، حيث صدرت قواعد خاصة لحوكمة الشركات، تبين أهم أسس حوكمة الشركات وعلى وجه الخصوص فيما يتعلق بدور المراقب في ظل مبادئ حوكمة الشركات، ففي مصر صدرت قواعد حوكمة الشركات العاملة في مجال الأوراق المالية وغير المقيدة في البورصة عن الهيئة العامة لسوق المال (الهيئة العامة للرقابة المالية حالياً) سنة ٢٠٠٧، كما وصدر دليل مركز المديرين المصري لحوكمة الشركات في فبراير ٢٠١١ والتابع حالياً للهيئة العامة للرقابة المالية، وفي ٢٦ يوليو ٢٠١٦ أصدرت الهيئة العامة للرقابة المالية " الدليل المصري الحوكمة الشركات " بناء على اقتراح مركز المديرين المصري، ليحل محل قواعد فبراير ٢٠١١ ويكون بذلك الإصدار الثالث لقواعد الحوكمة الصادرة عن المركز .

وعليه تتبع أهمية بحث دور مراقب الحسابات في حماية أموال الشركة من حيث كونه يواجه دوراً هاماً لأحد أدوات الرقابة على الشركات المساهمة، فمن خلال رقابة مراقب الحسابات، يتم إضفاء الثقة على البيانات المالية للشركات المساهمة المقيدة في البورصة على النحو الذي يغرس في صدور المستثمرين الطمأنينة إن كان رأيه إيجابياً، والشك إن كان رأيه سلبياً، بما يخدمهم في عملية اتخاذ قراراتهم الاستثمارية .

وعليه، سوف نقسم هذا البحث الى مبحثين كالتالي:

المبحث الأول: مفهوم مراقب الحسابات والاختصاص بتعيينه وعزله.

المبحث الثاني: نحو دور فعال لمراقب الحسابات في ضوء قواعد الحوكمة.

المبحث الأول مفهوم مراقب الحسابات

تمهيد وتقسيم:

يعتبر مراقب الحسابات أداة من أدوات حوكمة الشركات التي تقوى الرقابة وتجعلها فعالة ومن هنا أدخل المشرع المصري بموجب القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ نظام الرقابة على حسابات الشركة ليساير ويواكب التطورات الاقتصادية والثورات التشريعية المتلاحقة وحتى يكفل الإشراف والرقابة على أعمال الشركة وحساباتها وإدارتها تحقيقاً لمصلحة المساهمين والمصلحة العامة للشركة وانتظام الحياة القانونية بها.

ولكون الرقابة التي يقوم بها المراقب لها فائدة كبرى في مجالات الإعلام الجدي للمساهمين بالإضافة إلى أن تدخل المراقب يمثل حماية حقيقية للمساهمين وخاصة مساهمي الأقلية، فعلى المراقب التحقق من سلامة حسابات الشركة وانتظامها وصحة معلوماتها وبياناتها التي يدلى بها مجلس الإدارة في الجمعية العامة ؛ هدياً على هذا القول، يعتبر مراقبوا الحسابات ضماناً أساسية تحقق التوازن بين هيئات الإدارة داخل البناء القانوني لشركة المساهمة لذلك يمكن وصفهم - وبحق - بأنهم ضمير المشروع وحراس الحقيقة .

وعليه نقسم هذا المبحث الى مطلبين كالتالي:

المطلب الأول: الأختصاص بتعيين مراقب الحسابات وحالات أنتهاء مهمته.

المطلب الثاني: التكليف القانوني لعلاقة مراقب الحسابات بالشركة.

المطلب الاول

الأختصاص بتعيين مراقب الحسابات وحالات أنتهاء مهمته

قبل تحديد المختص بتعيين مراقب الحسابات حرى بنا تحديد تعريف مراقب الحسابات ويكون ذلك ببيان موقف التشريعات من تحديد مدلوله من ناحية، ومن أخرى موقف الفقه، وأخيراً بيان الشروط الواجب توافرها في مراقب الحسابات، وحالات أنتهاء مهمته.

أولاً: تعريف مراقب الحسابات:

في اللغة مراقب اسم فاعل من راقب؛ المُرَاقِبُ: من يقومُ بالرّقابة، مُراقِب الحسابات: أحد المحاسبين المتخصصين يختار لمراجعة حسابات الشركة والتأكد من سلامتها، ويلتزم بتقديم تقرير عن عمله في نهاية السنة المالية للشركة، أو هو من تعينه الجمعية العامة لتدقيق حسابات الشركة وفقاً لنظامها الأساسي^(١).

وعن موقف التشريعات من تحديد مفهوم مراقب الحسابات، في مصر، لم يتعرض قانون الشركات المصري رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ لوضع تعريف لمراقب الحسابات^(٢)، كما لم يتعرض قانون تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة أيضاً لذلك، وكذلك الأمر بالنسبة إلى باقي القوانين^(٣).

يبقى علينا بيان موقف الفقه، يعرفه جانب منه مراقب الحسابات بأنه " ذلك الشخص الذي يعهد إليه بواسطة جماعة الشركاء بالقيام بأعمال الرقابة الداخلية، كمراجعة وفحص حسابات

(١) راجع موقع معاني الإلكتروني، متاح على الرابط التالي:

<https://www.almaany.com/ar/dict/arar/%D9%85%D8%B1%D8%A7%D9%82%D8%A8/>

(٢) وقد نصت الفقرة الأولى من المادة (١٠٣) في القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ بإصدار قانون شركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسؤولية المحدودة، على أن: " يكون لشركة المساهمة مراقب حسابات أو أكثر ممن تتوافر فيهم الشروط المنصوص عليها في قانون مزاوله مهنة المحاسبة والمراجعة تعينه الجمعية العامة وتقدر أتعابه، وفي حالة تعدد المراقبين يكونوا مسئولين بالتضامن، واستثناء من ذلك يعين مؤسسو الشركة المراقب الأول".

(٣) على عكس ذلك، اهتمت بعض تشريعات الدول المنظمة لدور مراقب الحسابات في شركة المساهمة في وضع تعريف تشريعي لمراقب الحسابات، ففي سوريا، عرفت الفقرة (٩) من المادة (١) من القانون رقم ٣٣ لسنة ٢٠٠٩ بشأن تنظيم مهنة المحاسبة والتدقيق مدقق الحسابات بأنه " المحاسب القانوني المرخص لتدقيق ومرا الحسابات سواء أكان شخصاً طبيعياً يزاول باسمه، أو لحساب شركة مهنية وعلى مسؤوليته لمهنة تدقيق الحسابات وإبداء الرأي حول مدى تمثيلها بعدالة للمركز المالي للجهة المدققة.

الشركة وميزانيتها، وحساب الأرباح والخسائر فيها، وأعمال مجلس الإدارة، ومدى احترام أحكام القانون في كل ذلك، وبشكل يحقق صالح الشركة والشركاء والمصلحة العامة"^(١).

ويتبنى جانب آخر من الفقه تعريفاً مفاده أن مراقب الحسابات هو "خبير متخصص في المحاسبة والتدقيق، مؤهل قانوناً، تتعاقد معه جهة مختصة قانوناً ليقوم بأعمال التدقيق والمراجعة الخارجية وسائر المهام المنصوص عليها في القانون لفترة زمنية معينة، بغية الوصول إلى رأي فني ومحايد حول مدى عدالة القوائم المالية وصدق تعبيرها عن المركز المالي الحقيقي للشركة"^(٢).

وقد عرفت قواعد حوكمة الشركات الكويتية مراقب الحسابات بأنه مدقق الحسابات الذي يبدي الرأي الفني المحايد والمستقل حول مدى عدالة ووضوح القوائم المالية للشركة المعدة وفقاً للقواعد والمبادئ المحاسبية المعتمدة^(٣).

ويكون مراقب الحسابات يكون إما شخص طبيعي أو معنوي، ولكن بشرط أن يكون من بين المقيدون في جدول هيئة الخبراء المحاسبين، مكلفاً من طرف المساهمين بمراقبة دائمة للحسابات المنجزة من طرف المسيرين بغرض الإشهاد بصحة المعلومات المقدمة من خلال تقديم تقارير تبين مختلف الجوانب التي تهم حياة الشركة، ويطلق البعض على الشخص الذي يقوم بعملية تدقيق الحسابات وتقديم تقرير برأيه حول القوائم المالية، لفظ مراقب الحسابات^(٤)، أو مدقق الحسابات^(٥)، أو المحاسب القانوني^(٦)، أو Auditor^(٧).

(١) د/ حمد الله محمد حمد الله، مراقب الحسابات، دار النهضة العربية، ١٩٩٤، ص ٦. ويضيف سيادته بأنه "فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالشركة فحصاً انتقادياً منظماً، بقصد الخروج برأي محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي للشركة في نهاية فترة زمنية معلومة، ومدى تصورها لنتائج أعمالها من ربح وخسارة عن تلك الفترة". وإيضاً راجع: د/ أحمد عبد الرحمن الملحم، قانون الشركات الكويتي والمقارن، الجزء الثاني القواعد الخاصة للشركات، مجلس النشر العلمي، جامعة الكويت، ٢٠١٥، ص ٦٢٧ وما بعدها.

(٢) د/ أحمد عادل أبو زيد، حوكمة مراقب الحسابات في الشركات مساهمة المقيدة بالبورصة، رسالة دكتوراه، حقوق القاهرة، ٢٠١٦، ص ٢٨.

(٣) قواعد حوكمة الشركات الكويتية الخاضعة لرقابة هيئة سوق أسواق المال رقم (٢٥) لسنة ٢٠١٣، ص ٧.
(٤) المادة (١٠٣) من القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ من قانون الشركات المصري، والمادة ٢٢٧ من القانون رقم ١ لسنة ٢٠١٦ بإصدار قانون الشركات الكويتي.

(٥) المادة (١٩٢) من القانون الأردني. ولمزيد من التفاصيل راجع: د/ محمد محمود كنعان، النظام القانوني لمدقق الحسابات في شركة مساهمة، رسالة دكتوراه، حقوق المنصورة، ٢٠١٩.

(٦) المادة (٢) من قانون تنظيم مهنة المحاسبة القانونية في الأردن رقم ٧٣ لسنة ٢٠٠٣.

(٧) المادة (٤٨٩) من القانون الإنجليزي لعام ٢٠٠٦.

ثانياً: تعيين مراقبي حسابات الشركة المساهمة في القانون المصري وشروطه:

يختص تعيين مراقب الحسابات في القانون المصري الجمعية العامة، حيث منحها المشرع بصريح النص هذا الاختصاص كقاعدة عامة وهي قاعدة من النظام العام، فلا يجوز إذن تفويض مجلس الإدارة ممارسة هذا الاختصاص إذ لو كان أمر تعيينه بيد مجلس الإدارة أو تم تفويضه في هذا التعيين لوقع المراقب تحت تأثير أعضاء مجلس الإدارة والعمل على التستر على أخطائهم حتى يستمر في وظيفته، ولا يجوز لمجلس الإدارة أن يعين مراقب حسابات ولو بصفة مؤقتة في حالة غياب مراقب الحسابات المعين^(١).

وجدير بالذكر، أنه لا يجوز لمراقب الحسابات أن يعين زميلاً آخر بدلاً منه ليؤدي العمل الذي كلف به من قبل الشركة^(٢)، وتؤكد قواعد الحوكمة على أن اختصاص الجمعية العامة العادية بتعيين مراقب الحسابات بناء على ترشيح مجلس الإدارة بناء على توصية لجنة المراجعة^(٣).

وإذا كان القاعدة العامة أن الجمعية العامة للشركة المساهمة هي صاحبة الاختصاص في تعيين مراقب الحسابات فإن المشرع المصري لم يعرف إلا استثنائين على هذه القاعدة العام، الأول ورد في القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ فقد أجاز لمؤسسي الشركة أن يعينوا أول مراقب لحساباتها بصرف النظر عما إذا كانت هذه الشركة تلجأ إلى الاكتتاب العام أم الاكتتاب المغلق ويمارس هذا المراقب وظيفته لحين انعقاد أول جمعية عامة للمساهمين^(٤)، أما الثاني أوردها في القانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٨٨ الصادر بشأن الشركات العاملة في مجال نقل الأموال لاستثمارها، حيث قرر تعيين مراقب حسابات من قبل الجهاز المركزي للمحاسبات مع تحديد مكافأته وواجباته^(٥).

(١) د/ عبد الونيس محمد عبد الونيس، المسؤولية المدنية لمراقب الحسابات، رسالة دكتوراه، حقوق القاهرة،

٢٠١٦، ص ٥٢. وجدير بالذكر أن المشرع الإنجليزي نص على الأمر ذاته.

(٢) د/ على سيد قاسم، مراقب الحسابات " دراسة قانونية مقارنة لدور مراقب الحسابات في شركة مساهمة،

دار الفكر العربي، القاهرة، ١٩٩١، ص ٧٣؛ د/ عاطف محمد الفقى، الشركات التجارية فى القانون

المصرى، بدون ناشر، ٢٠٠٦، ص ٣٥.

(٣) الدليل المصري لحوكمة الشركات، الهيئة العامة للرقابة المالية، ٢٠١٦، ص ٣٢.

(٤) د/ هانى صلاح سري الدين، محاضرات في الشركات التجارية، دار النهضة العربية، ٢٠١٣، ص ٢٥٣؛

د/ على سيد قاسم، مراقب الحسابات، المرجع السابق، ص ٧٧.

(٥) د/ أمل حسن على عبد الباقي، النظام القانوني للعضو المنتدب لشركة المساهمة، رسالة دكتوراه، حقوق

عين شمس، ٢٠٢٣، ص ٣٣٦؛ د/ هيا بنت دخيل الله، مسؤولية أعضاء مجلس إدارة الشركة في

إطار حوكمة الشركات وقف للنظام السعودي، دار الفكر والقانون المنصورة، ٢٠١٦، ص ١٦٤.

ويلاحظ على نص المادة ١٠٣/١ من قانون الشركات المصري رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ أن المشرع المصري لم يشترط حداً أدنى لعدد مراقبي الحسابات الذين يسند إليهم مهمة مراجعة حسابات الشركة وفحص ميزانيتها^(١)، بخلاف ما ذهب إليه المشرع الكويتي الذي أوجب تعيين اثنين من مراقبي الحسابات على الأقل في الشركات المقيدة في البورصة يكونان من مكاتب محاسبين منفصلة^(٢).

تقريباً على ما ذكر عاليًا، يبدأ مراقب الحسابات الذي تعينه الجمعية العامة مهمته من تاريخ انعقاد الجمعية العامة التالية فهو يعين لمدة سنة مالية واحدة، وعليه مراقبة حسابات السنة المالية التي ندب لها ولا يجوز الاتفاق على تعيينه في كل مرة لمدة تزيد عن السنة المالية الواحدة وإلا كان قرار تعيينه باطلاً^(٣)، ولم يحدد قانون الشركات المصري حداً أقصى لعدد مرات تجديد تعيين مراقب الحسابات غير أنه يشترط لإعادة هذا التعيين صدور قرار بذلك سنويًا من الجمعية العامة للشركة، غير أن قواعد حوكمة الشركات الصادرة عن الهيئة العامة للرقابة المالية لعام ٢٠١٦ تقضى بعدم جواز تجديد تعيين مراقب حسابات الشركة لأكثر من ستة سنوات مالية متصلة يُراعى تغييره بانتهائها، ولا يجوز أن يعاد تعيينه إلا بعد مرور ثلاثة سنوات مالية من انتهاء الستة سنوات السابق الإشارة إليها^(٤).

وطبقًا لقرار هيئة الرقابة المالية المصرية الصادر حديثًا، يعين مراقب حسابات الشركة سنويًا ويجوز له أن يجدد له بحد أقصى ست سنوات مالية متصلة، على أن يراعى تغييره بعد ذلك بمراقب حسابات آخر مستقل لا تربطه شراكة مهنية بمراقب الحسابات الذي تم تغييره، ولا يجوز إعادة تعيينه إلا بعد مرور ثلاث سنوات مالية من انتهاء الست سنوات المشار إليها^(٥).

(١) د/ عاطف الفقى، الشركات في القانون المصري، مرجع سابق، ص ٤٣٥؛ د/ فهد محمد الحبيني، مسؤولية أعضاء مجلس إدارة شركات مساهمة عن قرارات مجلس الإدارة، دار النهضة العربية، ٢٠١٢، ص ١٦٠.

(٢) د/ أحمد عبد الرحمن الملحم، مرجع سابق، ص ٦٢٨.

(٣) المادة ١٠٣ فقرة ٢، ٥ من قانون الشركات المصري.

(٤) د/ ياسر إبراهيم المليجي، المسؤولية المدنية عن إدارة شركة مساهمة، رسالة دكتوراه، حقوق المنوفية، ٢٠١٧، ص ١٨٠-١٨١. وأشار سيادته الى أن القانون الفرنسي نص على أن مدة تعيين مراقب الحسابات ست سنوات تنتهي باعتماد الجمعية العامة العادية لحسابات السنة المالية السادسة، ودافع المشرع الفرنسي في إطالة هذه المدة هو تعزيز الدور الرقابي لمراقب الحسابات بتوفير الاستقرار له حتى يتمكن من استيعاب الوضع المالي والمحاسبي للشركة ومن ثم إصدار تقارير تعبر بموضوعية ودقة عن المركز المالي الحقيقي للشركة خاصة وأنه سيظل طوال تلك المدة بمنأى عن رفض التجديد السنوي.

(٥) راجع المادة رقم (٥) من قرار مجلس إدارة الهيئة العامة للرقابة المالية رقم (٣) لسنة ٢٠٢١ بتاريخ ٢٠٢١/١/١٨، بشأن إعادة تنظيم ضوابط القيد واستمرار القيد والشطب في سجل مراقبي الحسابات لدى

وبداهة، إذا كانت الجمعية العامة هي صاحب اختصاص تعيين مراقب الحسابات، فإن مهمه تحديد أتعابه (أي مراقب الحسابات) تكون من اختصاصها، فلا يجوز تفويض مجلس الإدارة في تحديد أتعابه، غاية ذلك هو التأكيد استقلال مراقب الحسابات في مواجهة إدارة الشركة وحتى لا يتحول موضوع تقدير أتعاب مراقب الحسابات إلى وسيلة في يد إدارة الشركة للإغراء أو الضغط على مراقب الحسابات ليخفف من قبضته ويغض الطرف عن جانب من المخالفات التي اكتشفها أو يقلل من خطورتها وذلك حتى يتمكن من القيام بدوره الرقابي في حماية المساهمين على الوجه الأكمل^(١).

وتحدد أتعابه خبرته ودرجة الصعوبة لمهمته وفي حدود مسؤوليته فإذا لم تكن قيمة الأتعاب متفقا عليها رفع الأمر إلى مجلس نقابة التجار لتقديرها يصدر المجلس قراره خلال ستين يوماً من تاريخ تقديم الطلب وإلا جاز الالتجاء إلى القضاء عند نهاية هذه المدة المقدر هذه الأتعاب كما يجوز التظلم من أمر التقدير أمام القضاء خلال أسبوعين من تاريخ صدوره، ويسقط حق مراقب الحسابات في المطالبة بأتعابه بانقضاء خمس سنوات من تاريخ آخر عمل قام به إعمالاً لقواعد التقادم الخمسي^(٢).

في النهاية، فإن جزء الإخلال بقواعد تعيين مراقب الحسابات بموجب المادة ١٠٣ فقرة ٥ من قانون الشركات هو البطلان، فيقع باطلاً كل تعيين أو عزل لمراقب الحسابات على خلاف ما تقدم من قواعد ويلتزم المخالف بأن يؤدي إلى خزنة الدولة المكافآت والمرتببات التي حصل عليها من الشركة بالإضافة لتعرضه للمساءلة الجنائية الواردة^(٣).

الهيئة والمادة رقم (٧-١-١) من قرار مجلس إدارة الهيئة العامة للرقابة المالية رقم (٦١) لسنة ٢٠٢٠ ، بتاريخ ٢٠٢٠/٤/٨ ، بشأن القواعد التنفيذية لحوكمة شركات.

(١) د/ فادي توكل، دور مراقبي الحسابات الحماية المساهمين في شركات المساهمة، دار النهضة العربية، ٢٠١٣، ص ١٩؛ د/ أحمد محمد محرز، الشركات التجارية، بدون ناشر، ٢٠٠٠، ص ٥٦٩.

(٢) راجع نص المادة ١٦٣/٢ من قانون الشركات المصري.

(٣) د/ على سيد قاسم، مراقب الحسابات، المرجع السابق، ص ٧٨؛ د/ فهد محمد الحبيبي، مسؤولية أعضاء مجلس إدارة شركات المساهمة عن قرارات مجلس الإدارة، مرجع سابق، ص ١٦١؛ د/ حنان عبد العزيز مخلوف، مسؤولية مجلس إدارة شركة المساهمة في ضوء مبادئ حوكمة الشركات، دار النهضة العربية، ٢٠٠٧، ص ١٦٦.

ثالثاً: شروط تعيين مراقبي حسابات الشركة المساهمة في القانون المصري:

أوجب المشرع المصري في قانون الشركات على شركة المساهمة تعيين مراقب حسابات أو أكثر ممن تتوافر فيهم الشروط المنصوص عليها في قانون مزاوله مهنة المحاسبة والمراجعة التالية^(١):

- ١- أن يكون اسمه مقيداً في السجل العام للمحاسبين والمراجعين بوزارة الاقتصاد^(٢).
- ٢- أن يكون متمتعاً بالجنسية المصرية^(٣).
- ٣- أن يكون كامل الأهلية.
- ٤- أن يكون حسن السيرة محمود السمعة ولم تصدر ضده أحكام قضائية أو قرارات تأديبية ماسة بالشرف والاعتبار.
- ٥- أن يكون عضواً في جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية.
- ٦- أن يكون قد زاول المهنة كمحاسب أو مراجع في مكتب لحسابه الخاص مدة لا تقل عن خمس سنوات من تاريخ قيده بسجل المحاسبين والمراجعين بهذه الصفة ويحتسب من هذه المدة الزمن الذي قضاه المحاسب أو المراجع في أعمال مناظره كوظيفة مساعد مفتش بالجهاز المركزي للحسابات أو مساعد مفتش بمصلحة الضرائب أو خبير محاسب بوزارة العدل أو مدرس لمادة المحاسبة أو المراجعة في أحد معاهد التعليم الحكومية، أو رئيس حسابات في إحدى المصالح الحكومية أو المؤسسات المالية أو التجارية أو التعاونية أو الصناعية العامة وغيرها من الوظائف النظرية^(٤).
- ٧- أن يكون مقيداً في سجل مراقبي الحسابات لدى الهيئة العامة للرقابة المالية.
- ٨- أن يحصل على خطاب من وحدة رقابة جودة مراقبي الحسابات بالهيئة العامة للرقابة المالية موجه للشركة يفيد استمرار قيده في سجل مراقبي الحسابات^(٥).

(١) راجع قرار مجلس إدارة الهيئة رقم ١٩٢ لسنة ٢٠٢١، بتاريخ ٣٠-١١-٢٠٢١، بتعديل قرار مجلس إدارة الهيئة رقم (٣) لسنة ٢٠٢١ بشأن إعادة تنظيم ضوابط القيد واستمرار القيد والشطب..في سجل مراقبي الحسابات لدى الهيئة

(٢) د/ فادى توكل، دور مراقبي الحسابات لحماية المساهمين في شركات المساهمة، المرجع السابق، ص ١١.

(٣) د/ على أحمد مرسى عثمان، الشركات التجارية، بدون ناشر، ٢٠٠٤، ص ٢٢٤.

(٤) د/ فهد محمد الحبيني، المرجع السابق، ص ١٦١.

(٥) د/ فادى توكل، دور مراقبي الحسابات لحماية المساهمين في شركات المساهمة، المرجع السابق، ص ١٣.

٩- أن يكون مقيداً بالسجل المعد له لدى الجهاز المركزي للمحاسبات ممن يزاولون المهنة من خارج النطاق الحكومي^(١).

وإذا كانت الشروط سالفة الذكر تتعلق بالكفاءة المهنية لمراقب الحسابات، فهناك شروط أخرى تتعلق باستقلال مراقب الحسابات، لما لا فهو يباشر رقابة الأرقام والحقيقة ويسعى إلى حماية مصالح الشركة وإلى الدفاع عن المصالح المشروعة الأخرى المرتبطة بها وحياد المراقب واستقلاله من متطلبات الحوكمة التي تقضى بضرورة ضمان استقلال المراجع الخارجي لضمان نزاهته في ممارسة مهامه^(٢)، فلا جدوى من هذه الرقابة إذا صار المراقب أداة في يد إدارة الشركة، ولأصبح خطراً يهدد الشركاء والمساهمين والغير، لأن من شأن ذلك أن يخدم مساهمين الذين سيركنون إلي ما يقدمه إليهم من معلومات غير صحيحة عن حقيقة مركز الشركة المالي^(٣).

في غضون ذلك، لزم توفير الحياد وضمان الاستقلال الكافي لمراقب الحسابات ليعبر عن رأيه بصدق عما يعتقد أنه الحقيقة، لذلك تدخل المشرع ليفرض بقواعد قانونية أمره استقلال مراقب الحسابات في مواجهة إدارة الشركة الخاضعة لرقابته^(٤)، فحظر المشرع الجمع بين هذه المهنة وبعض أوجه النشاط الأخرى التي قد تتعارض معها ليوفر التجرد الكامل لمراقب الحسابات للنهوض بالتزاماته المهنية ويضمن الفاعلية لمراقبة الحسابات وخصوصاً أنها قد تستغرق كل وقت من يتخذها حرفة معتادة له^(٥).

يضاف إلى هذا الشأن، أن يكون مراقب الحسابات مستقلاً عن الشركة وعن أعضاء مجلس الإدارة، ومن ثم يحظر الجمع بين عمل مراقب الحسابات والاشتراك في تأسيس الشركة أو

(١) راجع موقع الجهاز المركزي للمحاسبات، على الرابط التالي:

تاريخ الزيارة ٢٠٢٣-٨-٣ https://asa.gov.eg/Page.aspx?id=5_194

(٢) د/ حمد الله محمد حمد الله، الوسيط في القانون التجاري، دار النهضة العربية، ٢٠٠٨، ص ٤٨٣.

(٣) د/ محمد مصطفى عبد الصادق، الشركات التجارية في ضوء التشريعات العربية، دار الفكر والقانون،

٢٠١٨، ص ٢٢٣؛ د/ مصطفى كمال طه، الشركات التجارية، دار الجامعة الجديدة، ١٩٩٨، ص ٢٨٢.

(٤) د/ ياسر إبراهيم المليجي، مرجع سابق، ص ١٨٤ وما بعدها؛ د/ نادية محمد معوض، الوسيط في

القانون التجاري، بدون ناشر، ٢٠٠٥، ص ٧١٧.

(٥) وجدير بالذكر أن أحكام مهنة المحاسبة والمراجعة الصادرة عن نقابة المحاسبين والمراجعين المصرية تحظر ذلك، فيعتبر أن مراقب الحسابات مخلصاً بآداب وسلوك المهنة متى أتى عملاً أو زاول حرفة تتنافى مع مهنة المحاسبة والمراجعة فقد حظر المشرع بموجب المادة ٢٧ من القانون رقم ١٣٣ لسنة ١٩٥١ على كل من قيد اسمه في السجل العام للمحاسبين والمراجعين ممارسة أي عمل تجاري إلا بعد الحصول على ترخيص بذلك من لجنة القيد، كما حظر قانون نقابة التجاريين على العضو أن يقوم بأي عمل يمس استقلاله ويتنافى مع كرامة المهنة، والحكمة من ذلك هي ضمان وتأكيد استقلاله وعدم تبعيته لأي شخص

عضوية مجلس إدارتها أو الاشتغال بصفة دائمة بأي عمل فنى أو إداري أو استشاري فيها حتى لا تكون للمراقب مصلحة تؤثر في قيامه بعمله، كما لا يجوز أن يكون المراقب شريكا لأى شخص يباشر نشاطاً مما سبق ذكره أو أن يكون موظفاً لديه أو من ذوى قربه حتى الدرجة الرابعة ويقع باطلاً كل تعيين يخالف تلك الضوابط، ويمتد هذا الحظر إلى من يكون شريكاً بأيّة صورة لأحد هؤلاء الأشخاص أو موظفاً لديه^(١).

كذلك تقضى قواعد حوكمة الشركات الصادرة عن الهيئة العامة للرقابة المالية عام ٢٠١٦ بعدم جواز التعاقد مع مراقب الحسابات لأداء أعمال إضافية للشركة إلا بعد موافقة لجنة المراجعة وفي الحدود التي تجيزها القوانين واللوائح السارية ومعايير المراجعة المصرية، وفي جميع الأحوال لا يجوز أن يكون العمل الإضافي من الأعمال التي تخضع لمراجعة أو تقييم أو إيداء رأى نفس المراقب، كما يجب أن تتناسب أتعابه عن الأعمال الإضافية مع طبيعة العمل المطلوب وألا تصل قيمتها منسوبة إلى أتعاب مراقب الحسابات عن أعمال المراجعة إلى الحد الذي يهدد استقلاله في أداء عمله، وفي جميع الأحوال يجب أن تعرض تلك التكاليف على الجمعية العامة للشركة في أول اجتماع تال لها^(٢).

ويرى الباحث تعليقاً على الشروط السابقة أن غايتها حماية مراقب الحسابات، ليبعد تمام البعد مراقب الحسابات عن شبهة التواطؤ مع مديري الشركة فيكون قبوله لمثل هذا العمل على سبيل المكافأة اللاحقة لإخفائه ما يكون قد اكتشفه من مخالفات عند مراجعة حسابات الشركة، ولكي يتحرر من نفوذ مجلس الإدارة.

رابعا: انتهاء مهمة مراقب الحسابات:

تنتهي مهمة مراقب الحسابات بانقضاء المدة التي حددها المشرع له، وقد تنتهي لسبب آخر قبل انتهاء مهمته مثل الوفاة أو العزل أو قد يستقيل، وترتيباً على ذلك سوف نوضح أسباب انتهاء مهمة المراقب .

(١) راجع نص المادة ١٠٤ من قانون الشركات المصري، وكذلك المادة ٢٧ من القانون رقم ١٣٣ لسنة ١٩٥١ بشأن مزاوله مهنة المحاسبة والمراجعة؛ ونجد أن المشرع المصري بموجب المادة رقم ٢/٤ من القانون رقم ١٣٣ لسنة ١٩٥١ لم يجز تعيين مراقب الحسابات في شركة مصرية أحد الأقارب حتى الدرجة الرابعة لمن اشترك في تأسيس الشركة أو لعضو في مجلس إدارتها.

(٢) راجع الدليل المصري لحوكمة الشركات، ص ٣٣؛ قرار مجلس إدارة هيئة قطر للأسواق المالية رقم ١ لسنة ٢٠٠٩ بشأن قواعد حوكمة الشركات؛ لائحة حوكمة الشركات في الإمارات العربية، قرار وزير الاقتصاد الإماراتي رقم ٥١٨ لسنة ٢٠٠٩.

سبق الذكر، أن مهمة مراقب الحسابات في ظل قانون الشركات المصري تحدد بسنة مالية^(١)، ويجوز للجمعية العامة تجديد المهمة لمدة أو لمدد أخرى^(٢)، وجدير بالذكر قواعد الحوكمة قررت عدم تعيين المراقب كشخص طبيعي لأكثر من خمس سنوات ولا ينبغي إعادة تعيينه قبل عامين من انتهاء عملة كمراقب بالشركة^(٣).

وقد تنتهي المهمة بوفاء مراقب الحسابات، فتنتهي مهمة مراقب الحسابات بوفاته بحسبان أن الوفاة تضع نهاية لكل علاقة تقوم على الاعتبار الشخصي^(٤)، أما إذا كان المراقب شخصاً معنوياً فتنقضي المهمة بانقضائه مثل انحلال الشركة^(٥).

يندرج أيضاً تحت أطار فكرة انتهاء مهمة مراقب الحسابات سبب ثالث وهو استقالته^(٦)، فيجوز لمراقب الحسابات أن يستقيل بشرط إلا تصدر هذه الاستقالة عن غش يتمثل في التحلل من التزاماته القانونية بالكشف عن أخطاء مجلس الإدارة أو بقصد التستر عليها، أو أن تكون في وقت غير ملائم يضر بأعمال المراقبة وإلا لزمه التعويض عملاً بالقواعد العامة في الوكالة^(٧).

(١) حدد القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ مدة مراقب الحسابات بسنة مالية واحدة، ويجوز للجمعية العمومية للمساهمين أن تعيد اختيار مراقب الحسابات لمدة أو لمدد أخرى، بل من حق مراقب الحسابات متى انتهت مدة ولايته واقتراح مجلس الإدارة عدم تجديد تعيينه أن يبدي أقواله أمام الجمعية العمومية للمساهمين موضعاً لها ما يكون قد خفي عليها من أسباب حقيقية دفن بمجلس الإدارة إلى تقديم هذا الاقتراح.

(٢) د/ فادي توكل، دور مراقبي الحسابات لحماية المساهمين في شركات المساهمة، مرجع سابق، ص ٤٢؛ د/ محمد فريد العريني، د/ جلال وفاء البديري، د/ محمد السيد الفقي، مبادئ القانون التجاري، دار الجامعة الجديدة للنشر، ١٩٩٨، ص ٣١٧.

(٣) الدليل المصري لحوكمة الشركات، الأصدار الثالث، ص ٣٣.

(٤) اختلف الفقه الفرنسي والمصري على حد سواء حول المقصود بالاعتبار الشخصي في العقود، فذهب البعض إلى أن تعبير الاعتبار الشخصي، "يدل على أن اعتبار الشخص الذي تم التعاقد معه، هو الذي حدد رضاء العاقد الآخر، أو العاقدين الآخرين. راجع لمزيد من التفاصيل: د/ سمير إسماعيل بن حامد حسن إسماعيل، الاعتبار الشخصي في التعاقد، رسالة دكتوراه، جامعة الإسكندرية، ١٩٧٥م، ص ١٦.

(٥) د/ فادي توكل، مرجع سابق، ص ٤٢-٤٣. ويضيف سيادته " أن الجمعية العمومية للشركة عندما تعينه مراقباً للحسابات فإن هذا الاختيار يبني على اعتبار الثقة في الشخص المراقب وأمانته وكفاءته".

(٦) وتتعدد أسباب الاستقالة فقد تكون لسبب طراً فأفقد المراقب حياده في مواجهة إدارة الشركة أو لشطبه من الجدول المهني كمراجع خارجي، أو لأسباب شخصية كمرض يقعه عن العمل أو كعدم كفاية ما يحصل عليه من أتعاب أو لتدهور علاقته بمديري الشركة على نحو من شأنه أن يعجز مراقب الحسابات عن أداء واجباته على الوجه الأكمل ويفقده الوضوح. راجع د/ سلامة عبد الصانع أمين علم الدين، النظام القانوني لمراقب الحسابات، دار النهضة العربية، ٢٠١٥، ص ١٤.

(٧) د/ ياسر إبراهيم المليجي، مرجع سابق، ص ١٨٢

وإذا كان مراقب الحسابات له حق الاستقالة، فإنه على الجانب الآخر للجمعية العامة رخصة عزلة من منصبه نظراً لأنها الجهة التي تملك تعيينه^(١)، ففي قانون الشركات المصري رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ صرحت المادة ١٠٣ بجواز تغيير مراقب الحسابات بناء على طلب أحد أعضاء الجمعية العامة لكن ذلك مشروط بعدد من الإجراءات، أولها أن يتقدم المساهم صاحب الاقتراح بإخطار الشركة برغبته في تغيير مراقب الحسابات يبين فيه الأسباب التي يستند إليها هذا الطلب وذلك قبل موعد انعقاد الجمعية العامة بعشرة أيام على الأقل، وثانيها يتعين على الشركة أن تخطر مراقب الحسابات فوراً بنص الاقتراح المقدم والأسباب التي بني عليها^(٢).

وتبعاً لذلك، فإن مخالفة هذه الإجراءات سالفة الذكر التي حددها المشرع المصري ينتج عنه جزاء البطلان لذلك، فيكون باطلاً كل قرار يتخذ في شأن تغيير مراقب الحسابات على خلاف الأحكام المتقدمة، وذلك لتكفل لمراقب الحسابات قدراً معقولاً من الضمان والاستقلال يمكنونه من أداء واجباته الوظيفية على الوجه الأكمل، وإبعاد مراقب الحسابات عن أي تأثير من أعضاء مجلس الإدارة ضماناً لحيدته في أداء مهمته^(٣).

وتطبيقاً لذلك، قضت المحكمة الإدارية العليا المصرية في حكم لها بأن " مخالفة أحكام القانون في شأن تغيير مراقب الحسابات، ذلك أنه لم يرد من أحد أعضاء الجمعية العمومية

(١) د/ سميحة القليوبي، الشركات التجارية، دار النهضة العربية، ٢٠١٨، ص ١١٣٥؛ د/ محمد محمد عمران، سلطة الجمعية العمومية على مراقب الحسابات، مجلة المال والتجارة، مصر، المجلد/العدد: ٥٧٩ع، ٢٠١٧، ص ٤٦ - ٤٨. ومن الملاحظ أن إعطاء المشرع لكل مساهم الحق في طلب عزل مراقب الحسابات أمر منتقد من جانب بعض الفقه حيث يرى أنه لا يجب أن يعطى المساهمين حق طلب العزل إلا لمن يملكون حصة ذات قيمة في رأس المال كالعشر مثلاً. راجع د/ حمد الله محمد حمد الله، مراقب الحسابات، مرجع سابق، ص ١٤.

(٢) ويجوز للمراقب أن يناقش الاقتراح في مذكرة مكتوبة تصل إلى الشركة قبل انعقاد الجمعية العامة بثلاثة أيام على الأقل، ويقوم رئيس مجلس الإدارة بتلاوة هذه المذكرة على الجمعية العامة، كما يجوز للمراقب أن يحضر بنفسه اجتماع الجمعية ليتولى الرد شخصياً على الاقتراح المقدم ويفند أسانيدته قبل أن تتخذ الجمعية العامة قرارها ليوضح حقيقة الموقف للمساهمين فقد تكون الرغبة في التغيير الإساءة إلى المراقب بأن يكون المساهم صاحب الاقتراح مدفوعاً من مجلس الإدارة. راجع د/ عبد الونيس محمد عبد الونيس السيد، المسؤولية المدنية لمراقب الحسابات، مرجع سابق، ص ٤٥.

(٣) د/ على سيد قاسم، مرجع سابق، ص ٩٧؛ د/ محمود سمير الشرقاوي، القانون التجاري، دار النهضة العربية، ١٩٨٩، ص ٣٨٨.

للشركة ما يتضمن تغيير مراقب الحسابات مما يكون معه القرار الصادر بتغييره باطلا لمخالفته القانون^(١).

الحال كذلك في حكم حديث لمحكمة النقض المصرية قضت فيه بأنه " لما كان القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ بإصدار شركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسؤولية المحدودة قد أورد بنص المادة ١٦٠/٤ على أن: " وللجمعية العامة أن تقرر عزل أعضاء مجلس الإدارة ورفع دعوى المسؤولية عليهم ... كما يكون للجمعية أن تقرر تغيير مراقب الحسابات ورفع دعوى المسؤولية عليهم " . لما كان ذلك، وكان الحكم المطعون فيه قد التزم هذا النظر وأقام قضاءه برفض الدعوى على سند من أن الطاعن وهو رئيس مجلس إدارة الشركة لم يستصدر قرار من الجمعية العامة برفع دعوى المسؤولية على المطعون ضدهما الأول والثاني بعد أن نسب إليهما مخالفات مالية تتعلق بإدارة الشركة وكانت هذه الأسباب تتفق وصحيح القانون الأمر الذي يضحى معه الطعن على غير أساس ويتعين عدم قبوله^(٢).

لكن، إذا تام عزل مراقب الحسابات دون أن ينسب إليه أهمل أو تقصير بقرار تعسفي، يجوز له أن يطالب الشركة بتعويض الأضرار الأدبية والمادية التي لحقت به نتيجة هذا العزل التعسفي^(٣)، ويقع على الشركة عبء إثبات السبب المشروع الذي برر عزل مراقب الحسابات^(٤).

(١) حكم المحكمة الإدارية العليا المصرية، الطعن رقم ٣٣٤٢٤ لسنة ٦٥ ق، بتاريخ ٨ / ٣ / ٢٠١٤، منشور على الموسوعة القانونية لوزارة العدل المصرية.

(٢) أحكام النقض المدني، الطعن رقم ٩٦٦٢ لسنة ٨٥ ق، بتاريخ ٥ / ٧ / ٢٠٢٠، منشور على الموسوعة القانونية لوزارة العدل المصرية.

(٣) د/ هانى صلاح سري الدين، المرجع السابق، ص ٢٦١.

(٤) ويرجع الأمر إلى سلطة القضاء في إعادة مراقب الحسابات الذي عزل بالمخالفة لأحكام الفقرة الرابعة من المادة (١٠٣) من القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١، أو الذي يعزل دون مبرر مقبول لأن ذلك يمثل الضمان الحقيقي لاستقلال مراقب الحسابات حتى في مواجهة المساهمين الذين يمثلون أغلبية رأس مال، والذين يملكون سلطة تعيينه فهو يؤدي وظيفته ليس لمصلحة هؤلاء المساهمين وإنما لخدمة كل المصالح المشروعة المرتبطة بالمشروع الاقتصادي الذي تقوم عليه شركة المساهمة، ولا سيما أن المادة (١٠٣) تنص في فقرتها الخامسة على بطلان كل قرار يتخذ في شأن تعيين مراقب الحسابات أو استبداله بغيره على خلاف أحكامها، ومقتضى تقرير بطلان قرار استبدال مراقب الحسابات بآخر وعزله تعسفيا أن تأمر المحكمة بعودة مراقب الحسابات إلى عمله ليستوفي مدته القانونية. راجع د/ فادي توكل، دور مراقبي الحسابات لحماية المساهمين في شركات المساهمة، المرجع السابق، ص ٤٦.

وأضافه على سلطة الجمعية العامة بعزل مراقب الحسابات، يملك الجهاز المركزي للمحاسبات بناء على طلب الهيئة العامة للرقابة المالية عزل مراقب الحسابات لدى الشركة العاملة في مجال تلقى الأموال لاستثمارها، ذلك المراقب المعين من قبل الجمعية العامة للمساهمين ويعد ذلك خروجاً على القواعد العامة^(١).

(١) د/ أحمد عادل أبو زيد، مرجع سابق، ص ٧٩ وما بعدها.

المطلب الثاني

التكييف القانوني لعلاقة مراقب الحسابات بالشركة

احتدم الخلاف بين الفقه حول طبيعة العلاقة القانونية التي تربط مراقب الحسابات بالشركة التي يراقب حساباتها، فهناك جانب من الفقه يرى أنها علاقة تعاقدية، بينما يذهب جانب ثان من الفقه الى تكييف هذه العلاقة بأنها علاقة نظامية، وأخيراً يتبنى جانب ثالث من الفقه رأياً مفاده أن العلاقة القانونية التي تربط مراقب الحسابات بالشركة مختلطة بين النظرية التعاقدية والعضوية.

أولاً: النظرية التعاقدية كأساس لتكييف المركز القانوني لمراقب الحسابات:

تبنى جانب من الفقه رأياً مضمونه أنّ علاقة مراقب الحسابات بالشركة الخاضعة لرقابته إنما هي علاقة تعاقدية، وتمتد جذور هذه النظرية إلى النظرية التقليدية، التي تقرر أنّ الشركة هي بمثابة عقد وليست نظام^(١)، واختلف أنصار هذه النظرية حول التكييف القانوني للعقد الذي يربط المراقب بالشركة، فذهب البعض إلى القول بأنّ العقد هو عقد تأجير خدمات أو مقاوله لا تتضمن علاقة التبعية على خلاف عقد إجارة الأشخاص^(٢)، بينما استقر الرأي الراجح في هذه النظرية على أنّ العلاقة التعاقدية تتجلى في عقد وكالة مأجورة، فمراقب الحسابات هو بمثابة وكيل مأجور عن مجموع المساهمين.

بمعنى حاسم، يثور تساؤل مهم عن مدى انطباق أو تشابه أحكام عقد الوكالة على العقد المبرم بين مراقب الحسابات والشركة.

في معرض إجابتنا على التساؤل السابق، يرى أنصار النظرية التعاقدية أن قرار الجمعية العامة في تعيين مراقب الحسابات يعد بمثابة إيجاب، والذي متى اقترن بقبول من المراقب انعقد العقد سواءً كان القبول صريح أم قبول ضمني، ويبرر أنصار هذه النظرية نظريتهم في القول بأنّ الجمعية العامة هي التي تعين وتحدد أتعاب مراقب الحسابات، وهي التي تتولى عزله، وفي ذلك تتطابق مع أحكام الوكالة، أضف إلى ذلك إنّ مسؤولية مراقب الحسابات إنما تتحدد وفق أحكام المادة ١٠٦ من قانون الشركات المصري رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ والتي تصف مراقب الحسابات بأنه وكيلاً عن مجموع المساهمين، وبما أن إرادة المشرع في المادة المذكورة كانت واضحة،

(١) د/ أحمد عبد الرحمن الملحم، مرجع سابق، ص ٦٣١؛ د/ علي قاسم، مراقب الحسابات، مرجع سابق، ص ١٠١؛ د/ مصطفى كمال طه، الشركات التجارية، المركز القومي للإصدارات القانونية، ٢٠١٨، ص ٣٢٦ وما بعدها.

(٢) المقاوله هي عقد يتعهد بمقتضاه أحد المتعاقدين أن يصنع شيئاً أو أن يؤدي عملاً لقاء أجر يتعهد به المتعاقد الآخر. راجع د/ حمد الله محمد حمد الله، مراقب الحسابات، مرجع سابق، ص ٢٢٥.

وبالتالي تعيين عدم هدمها وتجاهلها واللجوء إلى الاجتهاد، ذلك أن مجال الاجتهاد يكون مع غياب النص القانوني وليس مع وجوده^(١).

وذهب جانب من الفقه المصري إلى القول بأن قانون الشركات رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ في المادة ١٠٦ قد تبنى نظرية الوكالة، وبالتالي يعد مراقب الحسابات وكيلًا عن مجموع المساهمين، وليس موظفًا لديها، وبالتالي تتحقق مسئولية المراقب وفق أحكام مسئولية الوكيل المأجور^(٢).

ولاققت هذه النظرية صدى واسع في القضاء المصري، فقضت محكمة النقض المصرية في حكم حديث لها بأن "أن وجود مراقب الحسابات في الشركات المساهمة له حكمة ظاهرة لأن الإشراف على أعمال الشركة ورقابة إدارتها يحتاج إلى خبرة فنية خاصة لا تتاح لجمهور المساهمين ولا يقدر عليها إلا المحاسبون المتخصصون، وأفصح القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ بإصدار قانون الشركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسئولية المحدودة عن أن مراقب الحسابات يعتبر وكيلًا عن مجموع المساهمين، واستتبع ذلك أن جعل للجمعية العامة تعيينه ممن تتوافر فيهم الشروط المنصوص عليها في قانون مزاوله مهنة المحاسبة والمراجعة"^(٣).

وعلى الرغم من أجماع الفقه والقضاء حول النظرية التعاقدية، إلا إن ذلك لم يمنع البعض من الفقه من توجيه سهام النقد إليها، فيتبع البعض رأياً مفاده أن عقد الوكالة يلتزم الوكيل بموجبه بأداء عمل قانوني، في حين عمل مراقب الحسابات في جوهره عمل مادي متمثل في مراجعة حسابات الشركة ومستنداتها وفحص دفاتها والتحقق من انتظامها وصدق تعبير الميزانية عن مركز الشركة المالي وتحقق موجوداتها والتزاماتها ويحصل المراقب لقاء ذلك على مقابل مادي^(٤).

ويضيف أنصار الرأي المناهض للنظرية التعاقدية، أن الموكل طبقاً للقواعد العامة حر في اختيار وكيله دون قيود في حين أن الجمعية العامة ليست حرة في اختيار مراقب الحسابات

(١) د/ عبد الونيس محمد عبد الونيس السيد، مرجع سابق، ص ٦١ وما بعدها؛ د/ سلامة عبد الصانع أمين علم الدين، مرجع سابق، ص ١٨ وما بعدها؛ د/ مصطفى كمال طه، الشركات التجارية، مرجع سابق، ص ٢٨٦؛ د/ صالح العوض البلوي، الرقابة على أعضاء مجلس الإدارة في شركات المساهمة، مكتبة القانون والاقتصاد للنشر والتوزيع، ٢٠١٢، ص ٨٥ .

(٢) د/ محمود سمير الشرفاوي، القانون التجاري، مرجع سابق، ص ٤١١ .

(٣) راجع أحكام النقض المدني، الطعن رقم ٢٠١٧٢ لسنة ٧٧ ق، بتاريخ ٨ / ٥ / ٢٠١٨، مكتب فني ٦٩، ص ٧٢٥ - ق ١٠٤، منشور على الموسوعة القانونية لوزارة العدل المصرية.

(٤) د/ على قاسم، مرجع سابق، ص ١٠٤-١٠٥ .

فتعيين المراقب يخضع لإجراءات وشروط فرضها القانون تهدف لضمان استقلال ونزاهة المراقب وتؤكد حياده أضف إلى ذلك أن المشرع قد حدد سلطات للمراقب بطريقة مباشرة بنصوص آمرة فلا تملك الجمعية أن تقيد من نطاقها أو أن تنتقص منها، وخاصة إذا علمنا أن المراقب لا يعمل لمصلحة أغلبية المساهمين التي عينته فحسب، وإنما أيضاً لمصلحة الأقلية التي صوتت ضد اختياره أو لم تشارك فيه ولمصلحة العاملين في الشركة، ولمساحة الغير من الدائنين والمستثمرين الذين يهتمون بمركز الشركة المالي، ولمصلحة المجتمع الذي قد يتأثر بتوقف هذا المشروع الاقتصادي عن تقديم الخدمة أو المسلمة التي يقدمها أو ينتجها^(١).

وتقريباً على ذكره أنصار الرأي الراض للنظرية التعاقدية، يؤكد البعض أنه من المستقر عليه فقهاً وقضاءً طبقاً للقواعد العامة أنه يحق للموكل أن يعزل وكيله في حين أن حق الجمعية العامة في عزل مراقب الحسابات مفيد بإجراءات معينة لا بد منها وإلا كان العزل باطلاً، كما أن نظرية الوكالة لم تعد كافية لتقديم التكيف القانوني المناسب لعلاقة الشركة بمراقب الحسابات، وأخيراً فالمراقب يرتبط مع الشركة بعقد تأجير خدمات فمن غير المعقول أن يكون تابعاً لها^(٢).

وتعليقاً من جانب أنصار النظرية التعاقدية للرد على الانتقادات والمآخذ التي تم توجيهها للنظرية سألفة الذكر، فمن ناحية تعارض مركز مراقب الحسابات بالتعريف التشريعي لعقد الوكالة، يمكن الرد على ذلك بأنه إذاً التعريف التشريعي لعقد الوكالة ينص على أن الوكالة عقد بمقتضاه يلتزم الوكيل بأن يقوم بعمل قانوني لحساب الموكل، وبالتالي يشترط في محل الوكالة الأصلي أن يكون دائماً عملاً قانونياً، فأن هناك اتجاه حديثاً في الفقه يذهب إلى أن الوكالة، كما تكون في الأعمال والتصرفات القانونية، يمكن أن تكون أيضاً في الأعمال المادية، باعتبار ما ستخلفه من آثار قانونية، فإذا ما عهد الموكل إلى الوكيل بمهمة بيع بعض البضائع، فقد يضطر الوكيل إلى الاعتناء بهذه البضاعة والسهر عليها أو نقلها من مكان إلى آخر، وغيرها من الأعمال المادية الأخرى .

وبالقياس على مركز مراقب الحسابات، نجد أنّ مراقب الحسابات مكلف بحسب الأصل بتقديم تقرير نهائي عن حصيلة المراجعة التي كلف بها إلى مساهمي الشركة الذين عينوه، وما من شك في أن ذلك يعد تصرفاً قانونياً، إلا أنّ القانون قد وضع بين يديه مجموعة من الوسائل

(١) د/ رهاب محمود داخلي على ، الجمعيات العمومية ودورها في إدارة شركات المساهمة ، مركز الدراسات العربية للنشر والتوزيع، ٢٠١٥، ص ١٣٩ .

(٢) د/ على سيد قاسم، مراقب الحسابات، المرجع السابق، ص ١٠٧؛ د/ حمدالله محمد حمد الله، مراقب الحسابات، المرجع السابق، ص ٣٥؛ د/ خالد عبد المنعم زكي لبيب، الإطار العلمي لمعايير التكوين الذاتي، ومسئولية مراقب الحسابات، بين النظم الوضعية والفكر الإسلامي ، رسالة دكتوراه ، كلية تجارة ، جامعة القاهرة ، ١٩٩٦ ، ص ٤٥ وما بعدها .

القانونية تعينه على قيامه بمهمته، والتزامات تضمن للشركة حسن قيامه بمهمته، فيقوم بمجموعة من الأعمال المادية من جمع للأدلة والاطلاع على الدفاتر، للوصول إلى تلك الغاية المتمثلة في تقديم تقرير حول نتائج المراجعة يحتوي على رأيه الفني والمحايد، وبالتالي ليست العبرة في الأعمال المادية التي يقوم بها المراقب، فمسئولية المراقب إنما تتحدد بشكل رئيسي في صحة البيانات التي قدمها في تقريره، فقد يتطلب تنفيذ الوكالة القيام بأعمال مادية تابعة، للتصرف القانوني محل الوكالة^(١).

أيضا في إطار الرد على الانتقادات الموجهة الى النظرية التعاقدية، فيما يتعلق بمدى حرية الموكل بتعيين الوكيل وتعارض ذلك مع حرية الجمعية العامة في تعيين مراقب الحسابات وتقييدها بشكليات فرضها المشرع، يمكن القول بأن هذا النقد في غير محله، ذلك أنه إذا كان الموكل حراً في اختيار وكيله، إلا أن هذه الحرية ليست مطلقة، بل هي مقيدة بما يفرضه المشرع من قواعد أمر، وبالتالي فإن تدخل المشرع ووضعه ضوابط وشروط تنظم عملية اختيار الوكيل الغايات معينة، لا يعد نفياً منه لصفة الوكالة في العقد، ولا يُعد سلباً منه لحرية الموكل في اختيار وكيله، فالجمعية العامة الموكل تبقى حرة في اختيار شخص مراقب الحسابات من سجل مراقبي الحسابات في الهيئة دون التزامها بشخص معين^(٢).

أخيراً يؤكد أنصار النظرية التعاقدية على عدم صحة النقد الخاص بمدى حرية الجمعية العامة في عزل مراقب الحسابات وتدخل المشرع وتقييد ذلك الحق، على أساس أن توجه المشرع وخروجه على الأصل العام في العزل يعد استثناء قرر لغايات ولأهداف معينة لا يصح البناء عليها^(٣)، فالمشرع أسند سلطة العزل إلى الجمعية العامة للشركة بحسبانها صاحبة الاختصاص

(١) وعليه فقيام الوكيل بهذه الأعمال، إنما يكون بحسبانه وكيلاً لا أجيراً أو مقاولاً وبالتالي لا يمكن القول بأن عمل مراقب الحسابات يصطدم بالتعريف التشريعي للوكالة. راجع د/ ياسر إبراهيم المليجي، مرجع سابق، ص ٤٠٧.

(٢) د/ أحمد عادل أبو زيد، مرجع سابق، ص ٢٣٤-٢٣٥. ويضرب سيادته مثلاً بسمسار الأوراق المالية الذي يعد وكيلاً ومثل ذلك كمثل التعاقد مع سمسار الأوراق المالية، فهذا الأخير يعد وكيلاً عن عميله حسب منطوق المادة ٢٥٦ من اللائحة التنفيذية لقانون سوق رأس المال، وفي نفس الوقت فرض المشرع مجموعة من الشروط والإجراءات الخاصة في اختيار الوكيل، ومن بينها ضرورة الحصول على ترخيص لمزاولة نشاط السمرة في الأوراق المالية وغيرها من الشروط القانونية الأمانة التي اشترطها المشرع في الوكيل السمسار، ومع ذلك لم تجد أحداً من الفقه نازع في صفة الوكالة السمسار الأوراق المالية لعل تنظيم المشرع لعملية اختيار الوكيل.

(٣) د/ عبدة عامر مرعي الربيعي، المسؤولية المدنية لمراقب الحسابات في الشركات المساهمة: دراسة تحليلية مقارنة، مجلة كلية الحقوق للبحوث القانونية والاقتصادية، جامعة الإسكندرية - كلية الحقوق، ٢٤، ٢٠١٧، ص ٦٧٣.

الأصيل واستثنى من ذلك شركات تلقي الأموال الخاضعة للقانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٨٨، وبالتالي لا يصح أن نهدم نظرية الوكالة بأكملها بواسطة استثناء محدد بحالة واحدة فقط، حيث إن المشرع ما انفك والعودة إلى الأصل العام الذي يقرر سلطة العزل للجمعية العامة بحساباتها صاحبة الاختصاص الأصيل^(١).

ثانياً: النظرية النظامية كأساس لتكييف المركز القانوني لمراقب الحسابات:

أقر جانب من الفقه رأياً مضمونه أنّ علاقة مراقب الحسابات بالشركة الخاضعة لرقابته إنما هي علاقة نظامية، بمعنى أن مراقب الحسابات عضو في الشركة فعلاقته بها بمثابة نظام قانوني عبارة عن مجموع من الأشخاص يلتقوا حول هدف محدد يستدعي تحقيقه وجود تنظيم مستمر، فالجمعية العامة ومجلس الإدارة ومراقب الحسابات يمثلون أعضاء الشركة، فالمراقب ليس وكيلاً عن الشركة ولا المساهمين^(٢).

والواقع أن هذا الاتجاه ظهر كردة فعل قوية ضد النظرية العقدية وحاول أنصار هذا الاتجاه شرح الشخصية القانونية للشخص الاعتباري وتحليل المركز القانوني للأشخاص المعبرين عن إرادته، فمراقب الحسابات ما هو إلا عضو في الشخص الاعتباري المكون للشركة الخاضعة لمراقبته وهذا العضو معين حسب أحكام القانون، ولا وجود للعقد بينه وبين المساهمين فينكر أصحاب هذا الاتجاه الطبيعة العقدية للشركة ويرون أنها نظام قانوني ومن أنصار هذه النظرية هوريو وريمار وبرت دي لاجرسي وجيار^(٣).

هدياً على هذا التفسير، فإن الشركة المساهمة ينظر إليها على أنها مجموعة من الأشخاص الذين يلتقون حول هدف محدد يستدعي تحقيقه وجود خطة بناء تستند إلى وجود سلطة تحدد الأعضاء المعبرين عن إرادته وتنظيم العلاقة بين هذه الأعضاء وتضع الإجراءات التي تحكم نشاطهم وبهذا المعنى تكون الشركة المساهمة ماهية إلا عمل منظم تنظماً قانونياً فرضه المشرع في قانون الشركات وبين الشكل القانوني له وفق نصوص أمرة، ليس لاي أحد

(١) من ذلك ما جاء في المادة ٨٥ من قانون البنك المركزي والجهاز المصرفي والنقد رقم ٨٨ لسنة ٢٠٠٣ من حيث ثبوت تقصير مراقبي الحسابات في البنوك، حيث يجوز للجهاز المركزي للمحاسبات أن يطلب من الجمعية العامة للبنك بعد أخذ رأي البنك المركزي تنحيتهما واتخاذ ما يلزم لمحاسبتهما عن تقصيرهما.

(٢) د/ سلامة عبد الصانع أمين علم الدين، مرجع سابق، ص ٢٠-٢١.

(٣) د/ عبدة عامر مرعي الربيعي، المسؤولية المدنية لمراقب الحسابات في الشركات المساهمة: دراسة تحليلية مقارنة، مرجع سابق، ص ٦٧٣.

منهم القيام بعمل لم يحدده القانون أو أن يتمتع أو يتقاسم عن مباشرة المهام الموكلة اليه قانوناً^(١).

بناء على ما طرحه أصحاب النظرية يتضح عدم وجود لعلاقة تعاقدية بين مراقب الحسابات وبين الجمعية العامة لان تعيينه عبارة عن قرار صادر عن الجمعية العامة وهذا القرار بمثابة تحديد عضو من أعضاء الشخص الاعتباري وفقاً لأحكام القانون الذي وضعها المشرع مسبقاً، المساهم عندما يقوم بالتصويت لاختبار مراقب الحسابات فانه يمارس الوظيفة المكلف بها قانوناً ولا يمارس حقاً من حقوقه، تحدد حقوق وواجبات مراقب الحسابات في الشركة بناء على القانون ونظام الشركة الأساس (عقد الشركة) ولا تملك الجمعية العامة إن تقييد أو تنتقص من هذه الحقوق^(٢).

يضاف الى الآثار الناشئة عن هذه النظرية أن مراقب الحسابات لا يمارس وظيفته لمصلحة المساهمين الذين صوتوا له فقط، وإنما يؤدي وظيفته لمصلحة الشركة كلها وخدمة لجميع المساهمين حتى الذين لم يصوتوا له، فهو مراقب لكيان قانوني متكامل لا يتجزأ ولا يقبل التجزئة فلا يستطيع ممارسة أعماله لمصلحة الأشخاص الذين انتخبوه فقط، أن كان القانون قد منح الجمعية العامة صلاحية تعيين مراقب حسابات وتحديد أجره، إلا انه لا تملك الجمعية العامة عزل مراقب الحسابات متى أرادت وكيفما شاءت لأنه بمجرد تعيينه يصبح مستقلاً في مواجهة الهيئة العامة، والقول بغير ذلك يجعلها خاضعاً لهيمنة المساهمين ولا يكون مستقلاً وبالتالي لا يستطيع القيام بعلمه كما يجب بسبب خضوعه لهم^(٣).

ولم تلقى النظرية العضوية القبول لدى جانب كبير من الفقه، فينقصها الوضوح ويعوزها التحديد ويكتنفها الغموض، وخاصة أن نظرية الوكالة لم تلغي باعتبار أن الشركة آلة قانونية، فالمشرع نص صراحة في قانون الشركات على أن مراقب الحسابات وكيل عن مجموع

(١) ولا يمكن للأعضاء الآخرين أن ينتقصوا من اختصاصات عمل أي عضو آخر حدد المشرع طبيعة عمله فيما إن طبيعة هذه القواعد أمره وإن القانون وضعها لتحكم وتنظم عمل الشركة لذا فهي من النظام العام الذي لا يجوز الاتفاق على ما يخالفه. راجع: د/ على قاسم، مرجع سابق، ص ١١١.

(٢) د/ هاني محمد دويدار، مبادئ القانون التجاري دراسة في قانون المشروع الرأسمالي، دار النهضة العربية، ١٩٩٥، ص ٢١٤؛ د/ محمد فريد العريني، د/ جلال وفاء البدري، د/ محمد السيد الفقي، الشركات التجارية، مرجع سابق، ص ٤٦٨.

(٣) كل ما تقدم جعلت النظرية العقدية تتراجع أمام النظرية العضوية وتدعمت هذه الفكرة بصور عدد من التشريعات في عدد من البلدان حيث تم تكريس الطابع التأسيسي لمهام مراقب الحسابات وأصبح يستمد مهامه من الأحكام القانونية لا من أحكام الوكالة. راجع: د/ حسنى المصري، صناديق الاستثمار في القانون الكويتي والقانون المقارن، مطبعة جامعة الكويت، ١٩٩٥، ص ٥٧١ وما بعدها؛ د/ عبد الونيس محمد عبد الونيس السيد، مرجع سابق، ص ٦٩.

المساهمين وإن كانت النتائج التي رتبها تلك النظرية مقبولة ككل، وفي ذات الوقت قد انهارت النظرية التعاقدية بموجب قانون الشركات العاملة في مجال تلقى الأموال لاستثمارها الذي خول للجهاز المركزي للمحاسبات حق عزل المراقب التي عينته الجمعية العامة فماذا يتبقى من وكالة لا يملك الأصيل فيها عزل وكيله أو تحديد اختصاصه أو حتى اختياره في بعض الأحيان، فالمراقب لا يبقى وكيلاً أو تابعاً للمساهمين مثل عضو البرلمان يكون مستقل عن ناخبيه^(١).

وإزاء أوجه النقد الموجهة الى النظرية التعاقدية والنظرية النظامية، أقر جانب من الفقه اتجاهاً جديداً نحو بيان المركز القانوني لمراقب الحسابات يجمع بين النظرية التعاقدية والنظرية النظامية^(٢)، حيث يسلم بالنتائج التي وصلت إليها النظرية النظامية، ولكن ليس على أساس نظام قانوني، بل على أساس اتجاه جديد لا ينفي الصفة التعاقدية ولا النظامية بل يجمع بينهم، فالتنظيم القانوني للشركة يستند إلى عناصر تعاقدية وأخرى نظامية تتألف فيما بينهما لتشكل هذه الأداة القانونية الهامة لتنظيم المشروع الاقتصادي، ويرى أيضاً أن تعيين مراقب الحسابات يفترض أولاً أن تختار الجمعية العمومية المراقب، وهذا يفترض قبوله صراحة أو ضمناً، وبالتالي يستلزم التعيين توافق إرادتين، وهذا ما يقربه من منطق النظرية التعاقدية، إلا أن هذا العقد ليس إلا عمل قانوني شرطي لتحريك الأداة القانونية وتطبيق القواعد القانونية التي تنظم المركز القانوني لمراقب الحسابات^(٣).

ويرى الباحث، أن تكييف المركز القانوني لمراقب الحسابات بحسبانه وكيلاً بأجر عن الجمعية هو الأصوب وتأخذ به جل التشريعات وأحكام القضاء، مع ملاحظة أنها وكالة ذات طبيعة خاصة إذ تنشأ كوكالة اتفاقية بين الجمعية العامة والمراقب، ثم تتحول الى أن تكون وكالة قانونية أثناء مباشرتها لأن القانون هو الذى يحدد واجبات المراقب ونطاق عمله وسلطاته وحدود علاقته بهيئات الشركة الأخرى، ثم تنتهي إما كوكالة قانونية بعزله وفقاً لأحكام القانون إذ ليس لشركة عزله بإرادتها المطلقة، وأما تعاقدية باستقالة المراقب أو عدم التجديد له عند انتهاء مدته.

(١) د/ علي سيد قاسم، مراقب الحسابات، المرجع السابق، ص ١١٠.

(٢) د/ علي قاسم، مراقب الحسابات، دراسة قانونية مقارنة لدور مراقب الحسابات في شركة المساهمة، مرجع سابق، ص ١١٠ وما بعدها؛ د/ أحمد عبد الرحمن المجالي، المفهوم القانوني لمهمة مراقب الحسابات في الشركة الخاضعة لرقابته وفقاً للأنظمة السعودية، بحث منشور في مجلة الفكر صادرة عن كلية الحقوق والعلوم السياسية بجامعة محمد خيضر بسكرة، العدد الثالث عشر، ٢٠١٦، ص ١٨.

(٣) وعليه فإن مراقب الحسابات ليس وكيلاً عن المساهمين ولا عضواً في جسد الشركة وإنما هيئة مستقلة بذاتها داخل البناء القانوني لشركة المساهمة تباشر مهنة حرة وتؤدي مهمة قانونية أنيط بها قانوناً ويتحمل القائمون بها من مراقبي الحسابات النتائج المترتبة عن مباشرتهم لها، وأن تلك المهمة تتعلق بحماية مصلحة جوهرية هي مصلحة الشركة التي يتفرع منها مصلحة المساهمين والغير.

المبحث الثاني نحو دور فعال لمراقب الحسابات في ضوء قواعد الحوكمة

تمهيد وتقسيم:

مراقب الحسابات أمين الشركة وحارس القانون المالي فيها، فهو يمارس رقابة الأرقام إذ عهد إليه المشرع بالتحقق من سلامة الحسابات وانتظامها ومراقبة صحة البيانات والمعلومات التي تدلى بها إدارة الشركة الخاضعة لرقابته وكلفه بحماية المصالح المتعارضة المختلفة يستوي في ذلك مصالح أغلبية المساهمين وأقليتهم وحقوق العاملين ومصالح الغير والدولة، ومن ثم فيتولى مراقب الحسابات مهمته من تاريخ انعقاد الجمعية العامة^(١).

فهناك بعض الالتزامات القانونية التي تحكم عمل مراقب الحسابات وتوجه نشاطه وفي المقابل يتعين على مراقب الحسابات أن يرفع إلى الجمعية العامة تقريراً عاماً عن أحوال الشركة، يثبت فيه النتائج التي توصل إليها عند قيامه بوظيفته، كما يجب عليه في حالات معينة أن يعد تقارير خاصة يجلى فيها حقيقة بعض الموضوعات التي نص عليها القانون^(٢).

وشهدت السنوات الأخيرة اعترافاً متزايداً، بأهمية حوكمة الشركات في تأكيد سلامة التقارير المالية ومنع وقوع الغش والاحتيال، وتعمل المراجعة كوسيلة مراقبة وتأكيد وبالتالي يمكن اعتبارها جزءاً من منظومة حوكمة الشركات، فنجد أن مصطلح حوكمة الشركات يحمل على بساطته، مجموعة من العناصر الأساسية والتي تشتمل على الأداء وما يتعلق به من تقييم وما يستلزمه من التزامات، فإذا كان الغرض الأساسي الذي من أجله أنشأت الشركة هو تحقيق مستوى معين من الأداء، فإنه في ذات الوقت، يجب على الشركة الالتزام بالمعايير المناسبة، والقواعد، والقوانين، واللوائح، والسياسات، والتوقعات التي تشكل في مجموعها إطار العمل الذي يمكن من خلاله تقييم الأداء^(٣).

وعليه نقسم هذا المبحث الى مطلبين كالتالي:

المطلب الأول: الرقابة العامة لحسابات الشركة.

المطلب الثاني: تقارير مراقب الحسابات العامة والخاصة.

(١) د/ عاشور عبد الجواد عبد الحميد، الشركات التجارية، دار النهضة العربية، ٢٠١٣، ص ٦٣٦.

(٢) د/ أحمد بركات مصطفى، القانون التجاري، منشورات جامعة أسبوط، ٢٠١٤، ص ٤٦١.

(٣) لمزيد من التفاصيل حول حوكمة الشركات راجع : د/ أحمد ميهوب شحاتة إبراهيم ، دور حوكمة الشركات في مكافحة الفساد ، رسالة دكتوراه ، حقوق بنها ، ٢٠٢١ ، ص ١٧ وما بعدها .

المطلب الأول

الرقابة العامة لحسابات الشركة

إن مراقب الحسابات وهو بصدد مراجعة المركز المالي للشركة - كهدف أساسي - يقوم بالتأكد من صحة كافة البيانات المحاسبية المسجلة في الدفاتر التي يتولى مراجعتها، ومن ثم الحصول على رأي محايد عن مدى دلالة القوائم المالية موضوع عملية الفحص هذه عن نتيجة أعمال المشروع من ربح أو خسارة، ومن ثم فمن حق مراقب الحسابات في سبيل قيامه بذلك، أن يطلع في أي وقت على كافة دفاتر الشركة وسجلاتها ومستنداتها، وأن يطلب كافة البيانات والإيضاحات التي يرى أنها ضرورية وتمكنه من أداء مهمته، وكذلك للمراقب الحق في أن يحقق موجودات الشركة والتزاماتها^(١).

من أجل تحقيق هذه الغاية، كفل المشرع المصري أو لمراقب الحسابات، لكي يتمكن من أداء وظيفته على وجه صحيح، بإلزام مجلس إدارة الشركة بأن يبادر إلى تقديم كل ما يطلبه المراقب من بيانات وإيضاحات ومستندات وأن يوافي مراقب الحسابات بصورة من الإيضاحات والبيانات التي يرسلها إلى المساهمين المدعويين لحضور الجمعية العامة، فإذا أخل مجلس إدارة الشركة بواجبه نحو تزويد مراقب الحسابات بالمعلومات والمستندات المطلوبة، فمن حق هذا الأخير أن يثبت ذلك كتابة في تقرير يقدم إلى مجلس الإدارة ويعرض على الجمعية العامة للمساهمين وكل من يتمتع عمداً من تمكين مراقب الحسابات من أداء مهمته يقع تحت طائلة نصوص التجريم^(٢).

إن عملية المراجعة التي يقوم بها مراقب الحسابات تعد في الواقع عملية فحص منتظمة يجمع من خلالها أكبر قدر من أدلة الإثبات أو القرائن الصحيحة والتي تمكن المراقب من الاستفادة منها والاعتماد عليها وهو بصدد إعداد تقريره والتعبير عن رأيه الفني في ميزانية الشركة وسلامة حساباتها وانتظامها وصدق تعبيرها عن حقيقة مركزها المالي، وإن كان هذا كذلك فإنه لمن المتعذر عملاً على مراقب الحسابات - وبصفة خاصة في الشركات الكبرى - أن يقوم بمراجعة كافة المستندات المحاسبية ومن ثم فإنه يلجأ إلى إجراء الاختبارات التي يقدر أهميتها وضرورتها على القوائم المالية والمستندات المحاسبية المختلفة، فالالتزام الذي يقع على عاتق مراقب الحسابات إذن يتمثل في اتباع مجموعة من المعايير المتعارف عليها دولياً^(٣).

(١) د/ أمل حسن على الباقي، مرجع سابق، ص ٣٤٨.

(٢) د/ تامر خميس، اتجاهات تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة في مصر في ضوء التشريعات ذات العلاقة، دار تويته للنشر والتوزيع، ٢٠١٩، ص ٧٩.

(٣) د/ سلامة عبد الصانع أمين علم الدين، مرجع سابق، ص ٢٦-٢٧.

هدياً على هذا التفسير، يجمع الفقه على أن مراقب الحسابات ملزم ببذل عناية وليس بتحقيق نتيجة، فلا تتعدّد مسؤوليته إذن لمجرد تحقق الضرر، حيث إن خطأه يستوجب إقامة الدليل على تحققه، فهو خطأ مهني واجب الإثبات فعلى مراقب الحسابات أن يبذل القدر من العناية المنتظر من رجل من أوسط أبناء المهنة علماً وكفاية ويقظة وخبرة عملية، فإذا لم يبذل هذا القدر المنتظر من العناية أصبح مخالفاً بواجباته القانونية^(١).

لكن بالرغم من واجهة الاتجاه السابق، واستناده على حجج منطقية تبرر ما وصل إليه إلا أنه أغفل العديد من الأسباب التي تجعلنا نسلم بأن التزام مراقب الحسابات التزاماً بتحقيق نتيجة، فإذا كان إجماع الفقه على أن التزام مراقب الحسابات إنما التزام ببذل العناية التي تقتضيها الأصول المهنية، فإن ذلك لا يمكن التسليم الأخذ في الاعتبار مدى أهمية وحساسية الدور الذي يقوم به مراقب الحسابات، فهو يزداد أهمية، إذا تعلق الأمر بالتزام ناشئ عن الرقابة، وهو طبيعة العمل الذي يقوم به مراقب الحسابات فليس من شك أن المركز القانوني للمهني، ينبغي أن يتحدد لا بالنظر إليه كمهني مجرد، وإنما بالنظر إليه باعتباره - في حالتنا - أميناً على المقومات الاقتصادية أو على الأعمال التي يقوم بها من حيث تأثيرها على مقدرات الاقتصاديات القومية.

لذلك فإن الرأي باعتبار مراقب الحسابات ملزم ببذل عناية دون ضوابط أو شروط محكمة، رأي محل نظر وسندي في ذلك، نص المادة ١٦٥ من قانون الشركات الكويتي، والذي جاء نصها على النحو التالي " يكون مسئولاً عن صحة البيانات الواردة في تقريره بوصفه وكيلاً عن مجموع المساهمين، وبغض النظر عن العناية التي يتعين عليه بذلها، فإنه يسأل عن الأخطاء الواردة في تقريره حتى وإن بذل في إعدادها العناية الواجبة".

يضاف إلى ذلك، أن هناك جانباً من الفقه الفرنسي مرتكناً إلى بعض نصوص قانون الشركات الصادر سنة ١٩٦٦، ذهب إلى القول بأن مراقب الحسابات ملتزم في حالات معينة بتحقيق نتيجة، أولها التصديق على صحة البيان الخاص بالمبالغ المنصرفة لرجال الإدارة العليا الذين يحصلون على أعلى الأجر في الشركة (المادة ١٦٨/٤ من القانون رقم ٥٣٧ لسنة ١٩٦٦)، ومن ثم يجب أن تصل المراجعة في هذه الحالة إلى نتيجة محددة، وعدم صحة البيان الخاص بالمبالغ يعد كافياً لانعقاد مسؤولية مراقب الحسابات إذا ترتب عليه ضرر؛ وثانيها التزام المراقب بالتأكد من احترام نصوص القانون الخاص بأسهم الضمان (المادتان ٩٧، ١٣٢)؛ وثالثها الالتزام بمراقبة صحة أو سلامة التعديلات في أنظمة الشركة (المادة ٧/٢ من القانون)؛

(١) د/ فادي توكّل، مرجع سابق، ص ٦٩؛ د/ علي سيد قاسم، ص ١١٩.

ورابعها الالتزام بمراقبة صحة دعوة الجمعية العامة للانعقاد (المادتان ٥٧، ١٥٨)؛ وخامسها التصديق على صحة وسلامة قوائم الجرد وحساب الأرباح والخسائر والميزانية (المادة ٢٢٨/١ من القانون)^(١).

ونخلص من ذلك، أنه وإن كان إجماع الفقه على أن التزام مراقب الحسابات التزام بذل عناية، فإن وجود اتجاه آخر يستمد (وإن كان في حالات خاصة ومحدودة) من نصوص القانون ما يمكن أن يجعل مراقب الحسابات ملتزماً بتحقيق نتيجة، فإنه يمكن لي القول بأن التزام مراقب الحسابات هو التزام ببذل عناية من نوع خاص ذلك أن كفاية عملية الرقابة على الحسابات أو العناية المهنية إنما تتحدد بالقيام بالفحص الكافي، والتمسك بمعايير المراجعة المقبولة، وإتمام كافة الإجراءات الضرورية للموقف، وتوافر العناية واليقظة خلال الفحص، والإفصاح عن كافة الأمور الهامة في التقرير غير أن مسألة تحديد هذا القدر من العناية المهنية المعقولة تعتبر أمراً ليس من السهولة بمكان، الأمر الذي يجعل من الضروري قيام المهنة بالتصدي لتحديده، وألا تترك مسألة تحديده لأي طرف من خارجها حتى وإن كان القضاء المستقل، نظراً لأنها مسألة شائكة ولا يقدر على التصدي لها غير المهنة نفسها، وذلك من خلال القيام بإصدار معايير المراجعة التي تتضمن بشكل عام ماهية العناية المهنية، واشتراطات تحديد مستوى الكفاءة والمهارة المطلوبة لعناية الرجل المهني المعتاد^(٢).

هذا ويستمد ركن العناية المهنية المعقولة أهميته من واقع انعكاس أثره على كل من مراقب الحسابات، ومهنة الرقابة على الحسابات على وجه العموم، أما فيما يتعلق بالمراقب نفسه فإن العناية المهنية المعقولة تمثل خط الدفاع الرئيسي للمراقب في مواجهة المساءلة القانونية، كما أنها ترشد المراقب وتحفزه على ضرورة الارتقاء بمستوى أدائه، والاهتمام بتطوير خبرته الفنية من خلال التعليم المستمر والاطلاع على أحدث ما وصلت إليه المهنة من أساليب وطرق، الأمر الذي ينعكس على ارتفاع درجة كفاءته التنافسية مع باقي زملاء المهنة^(٣).

وفيما يتعلق بأثر العناية المهنية المعقولة على مهنة الرقابة الخارجية على الحسابات على وجه العموم، فإنه ينعكس على بث الطمأنينة والثقة في نفوس جمهور المعنيين بخدمات المحاسبين والمراجعين والتأكيد على أن أعضاء المهنة سيحافظون - فيما يقدمونه من خدمات -

(١) مشار إليه لدى: د/ حمد الله محمد حمدالله، مرجع سابق، ص ٤١ وما بعدها.

(٢) د/ أحمد نور، معايير المراجعة الملانمة للممارسة المهنية في مصر، المؤتمر العلمي للمحاسبة والمراجعة نقابة التجاريين، القاهرة، يونيو سنة ١٩٩٠، ص ٢ وما بعدها.

(٣) د/ خالد محمد عبد المنعم، الإطار العلمي لمعايير التكوين الذاتي ومسئولية مراقب الحسابات بين النظم الوضعية والفكر الإسلامي، مرجع سابق، ص ٤٦ وما بعدها.

على الالتزام بمعايير فنية ومستويات علمية ومهنية رفيعة، مما يدعم التقدم الذي أحرزته مهنة المحاسبة والمراجعة بين غيرها من المهن الأخرى^(١).

وبناءً على ما تقدم، يجب على مراقب الحسابات أن يراعي - وهو بصدد قيامه بواجبه تجاه الشركة التي يراقب حساباتها - أمرين أساسيين: أولهما احترام القواعد والإجراءات المنصوص عليها في القانون وفي نظام الشركة الأساسي، وثانيهما مراعاة الأصول المهنية المتعارف عليها والتي من خلالها يمكن إعمال حكم القانون على عمل مراقب الحسابات.

(١) د/ فادي توكل، دور مراقبي الحسابات لحماية المساهمين في شركة المساهمة، مرجع سابق، ص ٦٩؛ د/ محمد مصطفى عبد الصادق، الشركات التجارية في ضوء التشريعات العربية، دار الفكر والقانون، ٢٠١٢، ص ٢٢٢.

المطلب الثاني

تقارير مراقب الحسابات العامة والخاصة

من ناحية التقرير العام أو السنوي فيقصد به ذلك التقرير الذي يلتزم مراقب الحسابات بتقديمه إلى الجمعية العامة التي تتعقد سنويا لاعتماد ميزانية الشركة وحساب الأرباح والخسائر فهو بمثابة المحصلة النهائية التي بذلها في فحص دفاتر الشركة ومراجعة حساباتها وتحقيق موجوداتها والتزاماتها وبعبارة أكثر دقة يعرف التقرير العام على أنه هو تقرير يتعلق بجميع نواحي نشاط الشركة وليس بمسائل محددة منها أي لا بد أن يعطى هذا التقرير صورة صادقة وعادلة عن حالة الشركة^(١).

ويرفع التقرير العام مراقب الحسابات إلى الجمعية العامة سنويا خلال ستة أشهر على الأكثر من تاريخ انتهاء السنة المالية فالمدة القانونية الممنوحة له تعتبر كافية لصياغة تقريره العام الذي يثبت فيه نتائج ما توصل إليه في مراجعته.

فالمشرع المصري أوجب على مراقب الحسابات نشر تقريره بالكامل في صحيفتين يوميتين قبل تاريخ انعقاد الجمعية العامة المقررة لنظر الميزانية بعشرين يوما على الأقل، كما أجاز الاكتفاء بإرسال نسخة من الميزانية وحساب الأرباح والخسائر وتقرير مجلس الإدارة والنص الكامل لتقرير المراقب إلى كل مساهم بطريقة البريد الموصى قبل تاريخ عقد الجمعية العامة بعشرين يوما على الأقل متى كان نظام الشركة يسمح بذلك^(٢).

وفي ذات الوقت أوجب على مجلس الإدارة أن يضع حساب الأرباح والخسائر وتقرير مجلس الإدارة تحت تصرف مراقبي الحسابات خلال الشهرين السابقين على عقد الجمعية العامة^(٣).

أما من ناحية مضمون تقرير مراقب الحسابات فبين المشرع العناصر التي يجب أن يغطيها هذا التقرير على الأقل، فعلى المراقب أن يبين:

١- ما إذا كان قد حصل على المعلومات والإيضاحات التي يرى ضرورتها لأداء مهمته على وجه مرض.

٢- ما إذا كان من رأيه أن الشركة تمسك حسابات ثبت له انتظامها فيجب مثلا على مراقب الحسابات أن يتحقق من أن الشركة تمسك الدفاتر التي تستلزمها طبيعة نشاطها وأهميتها وتكفل بيان مركزها المالي بدقة وبيان مالها وما عليها من الديون المتعلقة بنشاطها بحيث لا يقل عدد

(١) د/ عماد محمد أمين السيد، حماية المساهم في شركة المساهمة، رسالة دكتوراه، جامعة عين شمس، ٢٠٠٥، ص ٢٦٧.

(٢) د/ فادي توكل، دور مراقبي الحسابات لحماية المساهمين في شركات المساهمة، مرجع سابق، ص ٧٤.

(٣) د/ على سيد قاسم، مراقب الحسابات، مرجع سابق، ص ١٩١.

هذه الدفاتر عن اثنين هما دفتر اليومية ودفتر الجرد وعليها أن تعد ملفا خاصا بالمراسلات تحتفظ فيه بصورة طبق الأصل من جميع المراسلات والبرقيات والفواتير وغيرها من المستندات المتصلة بنشاطها^(١).

كما يجب على مراقب الحسابات أن يتحقق من أن الدفاتر قد أمسكت خالية من أي فراغ أو كتابة في الحواشي أو كشط أو تحشير كما تكون صفحات دفتر اليومية والجرد قد تم ترقيمها وتوثيقها من الموثق قبل استعمالها^(٢) وأن الدفاتر التي انتهت صفحاتها قد أشر عليها من الموثق بما يفيد ذلك بعد آخر قيد، وعلى المراقب أن يتحقق من أن الميزانية وحسابات الأرباح والخسائر قد أعدت طبقا للنظم المحاسبية المتعارف عليها.

٣- ما إذا كانت الميزانية وحساب الأرباح والخسائر موضوع التقرير منقحة مع الحسابات والملخصات.

٤- ما إذا كانت الميزانية تعبر بوضوح عن المركز المالي الحقيقي للشركة في ختام السنة المالية، وما إذا كان حساب الأرباح والخسائر يعبر عن الوجه الصحيح عن أرباح الشركة أو خسائرها عن السنة المالية المنتهية.

٥- ما إذا كان الجرد قد أجري وفقا للأصول المرعية^(٣) وإثبات ما جد من تعديلات في طريقة الجرد التي اتبعت في السنة السابقة إن كان هناك تعديل.

٦- ما إذا كانت قد وقعت أثناء السنة المالية مخالفات لأحكام نظام الشركة أو لأحكام القانون على وجه يؤثر في نشاط الشركة ومركزها المالي^(٤) وتصحيح المخالفة لا يمنع مراقب الحسابات من الإشارة إليها في تقريره وعليه أن يخطر الجمعية العامة بها وذلك بالنسبة للمخالفات التي قد تم تداركها قبل عرض الميزانية على الجمعية العامة على أن يبين في تقريره ما إذا كانت هذه المخالفات قائمة عند إعداد الميزانية أم أنها لم تكن كذلك^(٥).

٧- على المراقب عند قيامه بعملية المراجعة ان يحصل علي الادلة الكافية والموثوق فيها التي تمكنه من تكوين الرأي والتعليق على الميزانية وحساب الأرباح والخسائر وعليه أن يبين ما إذا كانت البيانات الواردة في تقرير مجلس الإدارة متضمنة نظرة شاملة إلى تطور أعمال الشركة

(١) د/ محمد تنوير الرافي، صغار المستثمرين ودور هيئة سوق المال في حمايتهم مقارنة بأسواق المال الأجنبية، دار النهضة العربية، ٢٠٠٧، ص ٢٢٥.

(٢) د/ علي سيد قاسم، مراقب الحسابات، مرجع سابق، ص ١٩٣.

(٣) د/ محمود سمير الشرفاوي، مرجع سابق، ص ٣٨٦.

(٤) د/ مصطفى كمال طه، الشركات التجارية، مرجع سابق، ص ٢٨٧.

(٥) د/ طعمة الشمري، الوسيط في قانون الشركات التجارية الكويتي وتعديلاته، بدون ناشر، ١٩٩٩، ص ٢٧٦.

ومركزها خلال السنة المالية ومستقبلها وحجم أعمالها وصافي الربح والخسائر موزعة على مختلف النشاطات الرئيسية للشركة ويكون عرض هذه الأرقام مقارنا بأرقام السنوات السابقة^(١).

وعلة ذلك أن نظام مراقبة الحسابات هو توفير الوضوح الكافي للمساهمين حتى يتمكنوا من اتخاذ القرارات الملائمة في جمعيتهم العامة، وحتى يتمكنوا من مراقبة أعمال المجلس وخاصة أن الكثير منهم قد لا تتوافر لهم المعرفة الفنية والمقدرة على تحليل البيانات المحاسبية المختلفة.

على أنه يجب أن نشير إلى أنه يجب على مراقب الحسابات أن يتوقف عند حدود هذا التوضيح وعرض المقارنات ويضع ذلك تحت نظر الجمعية العامة دون أن يتدخل في القرارات ودون أن ينتقد أعمال الإدارة أو يحكم على ملائمتها؛ فتقرير مراقب الحسابات هو في جوهره تعبير عن رأيه في انتظام حسابات الشركة ووضوح تعبيرها عن مركزها المالي الحقيقي في ختام السنة المالية، فالمشرع لم يطلب منه أن يشهد بصحة الميزانية وحساب الأرباح والخسائر وإنما اشترط إبداء الرأي بخصوصها؛ لأن المطلوبات المحتملة وغيرها تخضع لعوامل التقدير الذي غالبا ما يكون محل خلاف^(٢).

فلا تثريب على مراقب الحسابات إذا ما أبدى رأيه في ضوء المعلومات والإيضاحات التي قدمت إليه متى لم يوجد ما يدعوه إلى التشكيك فيها وبذل جهده وعنايته في التحقيق من عدم تضاربها مع أي معلومات أخرى توافرت لديه فالمطلوب من مراقبي الحسابات والحال كذلك هو قدر من الاطمئنان المعقول أو اليقين النسبي الذي يتحقق لديه كمحصلة لما بذله من جهد وعناية تقتضيها الأصول المهنية في النهوض بواجبات وظيفته فشهادة مراقب الحسابات ذات قيمة شخصية وأخلاقية أكثر منها موضوعية وقانونية .

يبقى علينا في إطار التقارير العامة التي يقدمها مراقب الحسابات بيان أنواعها فعلى مراقب الحسابات أو من ينيبه من المحاسبين الذين اشتركوا معه في أعمال المراجعة أن يحضروا الجمعية ويتأكد من صحة الإجراءات التي اتبعت في الدعوة للاجتماع ويتلو تقريره عليها ويدلى برأيه في كل ما يتعلق بعمله كمراقب للشركة وبوجه خاص في الموافقة على الميزانية بتحفظ أو بغير تحفظ أو إعادتها إلى مجلس الإدارة، فهو بمثابة بيان عن مهمته خلال السنة المالية المنتهية^(٣).

(١) د/ محمود مختار بربرى، قانون المعاملات التجارية، الشركات التجارية، دار النهضة العربية، ٢٠٠٦، ص ٣٥٨.

(٢) د/ على سيد قاسم، مرجع سابق، ص ١٩٦.

(٣) د/ حمدالله محمد حمدالله، مراقب الحسابات، مرجع سابق، ص ٥٠.

وعلى ذلك يمكن تقسيم التقارير العامة إلى ثلاثة أقسام، أولها التقرير النظيف، حيث يبدي مراقب الحسابات في تقريره النظيف رضاه عن النتائج التي توصل إليها ويثبت فيه رأيه بأن الشركة تمسك بحسابات منتظمة وأن ميزانيتها تعبر بوضوح عن حقيقة مركزها المالي و أن حساب الأرباح والخسائر يعبر على الوجه الصحيح عن نتائج نشاط الشركة خلال السنة المالية المنتهية و أن البيانات التي جاءت في تقرير مجلس الإدارة متفقة مع ما هو ثابت في دفاتر الشركة ومستنداتها حيث يستخدم مراقب الحسابات لفظ في رأبي، في رأينا، ومن رأينا، ويتم التعبير عن هذا بإعطاء القوائم صورة عادلة وحقيقية^(١).

وثانيها التقرير المصحوب بالتحفظات، فإذا لاحظ مراقب الحسابات أن بعض عناصر الميزانية لا تعبر بصورة صحيحة عن مضمونها كالمبالغة مثلا في تقدير الاستهلاكات أو مخصصا الديون المعدومة أو أن بعض دفاتر الشركة منتظمة أو أن بعض القيود غير واضحة في حسابات الأرباح والخسائر أو أن هناك اختلافا بين البيانات التي وردت في تقرير مجلس الإدارة وبين ما هو ثابت في دفاتر الشركة أو أن مخالفات لأحكام القانون أو النظام الأساسي للشركة قد وقعت^(٢).

فعلية أن يضمن تقريره التحفظات المناسبة بعبارات صريحة وواضحة فلا يكفي أنه هناك يعبر عنها بعبارات عامة أو مقتضبة أو غامضة ويجب أن ترد تحفظات مراقب الحسابات في صلب التقرير المقدم إلى الجمعية العامة^(٣).

وأخيراً التقرير العكسي، فيتم التعبير لهذا الرأي عندما يكون تأثير عدم الاتفاق مع الإدارة ماديا ويمتد للقوائم المالية، ويستنتج مراقب الحسابات أن التحفظ لا يكفي للإفصاح عن التضليل أو الطبيعة غير الكاملة للقوائم المالية، فيصدر التقرير بان القوائم المالية لا تظهر بصورة عادلة أو حقيقية مثل عدم كفاية الإفصاح في القوائم المالية، ولكن على المراقب بيان أسباب إصداره للتقرير العكسي^(٤).

هذا من ناحية التقارير العامة، أما من ناحية التقارير الخاص فيقصد بها تلك التقارير التي يلتزم مراقب الحسابات بتقديمها في مناسبات خاصة حددها المشرع، وهي جزء لا يتجزأ من

(١) د/ فادي توكل، مرجع سابق، ص ٧٥.

(٢) د/ حمدالله محمد حمدالله، مراقب الحسابات، مرجع سابق، ص ٥٢.

(٣) د/ علي سيد قاسم، مراقب الحسابات، مرجع سابق ص ٢٠١.

(٤) د/ فادي توكل، مرجع سابق، ص ٧٥.

مهمته الرقابية لدى الشركة وهي تقارير تتعلق بأمر محددة نص عليها المشرع وتقدم على استقلال عن التقرير العام^(١).

ولعل أول صور التقارير الخاصة تكون خاصة بإصدار السندات، فقد تحتاج الشركة إلى أموال لتمويل المزيد من الاستثمار أو لمواجهة ظروف طارئة فتصدر سندات تطرح للاكتتاب العام وبشرط أن لا تزيد قيمة السندات على صافي أصول الشركة حسبما يحدده مراقب الحسابات وفقا لأخر ميزانية وافقت عليها الجمعية العامة ويضع مراقب الحسابات في تقريره أمام الجمعية العامة للمساهمين كافة البيانات الخاصة بهذا الإصدار حتى يمكن للجمعية العامة أن تتخذ قرارها بوضوح على ضوء هذا التقرير^(٢).

وثاني صور التقارير الخاصة التي يصدرها مراقب الحسابات تكون بصدد الاتفاقات التي تبرم بين الشركة وأحد مؤسسيها أو أحد أعضاء مجلس إدارتها، فالعقود التي تبرم بين الشركة وأحد أعضاء مجلس إدارتها قد تعرض مصلحة الشركة للخطر إذ أن عضو مجلس الإدارة يكون طرفي العقد في أن واحد ولأنه قد يحابي نفسه على حساب الشركة التي يمثلها في حين واجبه يملى عليه أن يراعي مصالح الشركة ويحافظ عليها إلا أنه ليس بالضرورة أن تكون هذه العقود مضرّة دائما إذ أن المشرع قد وضع نظاما قانونيا خاصا لمثل هذه التصرفات ليوفر الحماية الكافية لمصالح الشركة فحظر بعضها، وأجاز البعض الآخر بشروط معينة تستند في جوهرها إلى موافقة الجمعية العامة في ضوء تقرير يقدمه مراقب الحسابات^(٣).

فمن ناحية الاتفاقات المحظورة، فقد حظر المشرع المصري بموجب المادة ٩٦ من القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ على الشركة أن تقدم قرضا نقديا من أي نوع كان لأي من أعضاء مجلس إدارتها أو أن تضمن قرضا يعقده أحدهم مع الغير^(٤)؛ أما من ناحية الاتفاقات غير المحظورة، فهي التي يجب أن تخضع لموافقة الجمعية العامة العادية وهي عقود القروض وضمن القروض التي يعقدها عضو مجلس الإدارة لنفسه مع الغير التي أجازت لشركات الائتمان والمشرع قد أجازها لأنها تدخل في غرض الشركة وهو الائتمان ولكونها تتم بنفس الشروط والإجراءات التي تتبعها الشركة مع سائر العملاء^(٥).

(١) د/ محمد مصطفى عبد الصادق، الشركات التجارية في ضوء التشريعات العربية، مرجع سابق، ص ٢٤٠.

(٢) د/ على سيد قاسم، مراقب الحسابات، مرجع سابق، ص ٢١٤.

(٣) د/ كوثر سعيد عدنان، مسؤولية أعضاء مجلس الإدارة والمديرين عن إساءة استخدام أموال الشركة وائتماناتها، مجلة روح القوانين، كلية الحقوق جامعة طنطا، عدد ٨١، يناير ٢٠١٨، ص ١٨٦٩.

(٤) د/ محمود سمير الشرفاوي، مرجع سابق، ص ٢٧٩.

(٥) د/ أمل حسن على عبد الباقي، مرجع سابق، ص ٣٦١.

هدياً على هذا التفسير، يجب على مجلس الإدارة أن يخطر مراقب الحسابات بهذه الاتفاقات ليُقدم تقريراً عنها، أما إذا اكتشفها مراقب الحسابات من تلقاء نفسه في حدود التزامه ببذل العناية التي تقتضيها أصول المهنة أن يخطر الجمعية العامة ويقدم تقريره الخاص عنها، عقود المعاوضة التي يعقدها أعضاء مجلس الإدارة مع الشركة أو عقود المعاوضة التي يعقدها أعضاء مجلس الإدارة مع شركة أخرى يشترك أحد أعضاء هذا المجلس أو أحد هؤلاء المديرين في مجلس إدارتها أو في إدارتها أو يكون لمساهمة الشركة أغلبية رأس المال فيها وذلك إذا كانت نسبة الغبن في هذه العقود تتجاوز خمس القيمة وقت التعاقد، فيجب أن يوضع تقرير مراقب الحسابات الخاص بهذه الاتفاقات تحت تصرف المساهمين بخمسة أيام على الأقل قبل تاريخ انعقاد الجمعية العامة للشركة^(١).

وثالث صور التقارير الخاصة التي تصدر عن مراقب الحسابات تكون عن المبالغ المدفوعة لمديري الشركة، فقد يحصل أعضاء مجلس الإدارة على مقابل مادي ومزايا عينية من الشركة، وعليه يجب إثبات هذا المقابل في ملحق خاص بحساب الأرباح والخسائر، بمعنى واضح يتعين إثبات هذه المبالغ في ملحق خاص بحساب الأرباح والخسائر حتى يستطيع من يهيمه الأمر الاطلاع على حقيقة التي يحصل عليها أعضاء المجلس والتي تعتبر جزء من الأرباح^(٢).

ورابع صور التقارير الخاصة التي تصدر عن مراقب الحسابات تكون عن اندماج شركات المساهمة، فيعد مراقب الحسابات تقريراً خاصاً عن الأسلوب الذي يتم به الاندماج يودع بمركز الشركة قبل اجتماع الجمعية العامة غير العادية للنظر في مشروع عقد الاندماج بخمسة عشر يوماً على الأقل توضع تحت تصرف مراقب الحسابات كافة الأوراق والمستندات اللازمة لإعداد تقريره^(٣)، ويجوز لكل شريك أو مساهم الحصول على نسخه منه وتقرير متضمن تقرير

(١) د/ فادي توكل، مرجع سابق، ص ٧٨.

(٢) ونوصي المشرع المصري أن يضع نصاً يوجب على مراقب الحسابات أن يضع تقريراً خاصاً بما يحصل عليه أعضاء مجلس الإدارة والمديرين من مقابل مادي وكافة المزايا العينية من الشركة فربما لا يضع مجلس الإدارة في تقريرهم المرفوع للجمعية العامة هذا المقابل فيتدارك المراقب ذلك في تقريره الخاص .

(٣) لمزيد من التفاصيل راجع: د/عابض راشد المري، حماية أقلية المساهمين في حال الاستحواذ على الشركة: دراسة في القانون الكويتي، مجلة كلية القانون الكويتية العالمية، مج ٨، ع ٣١٤، ٢٠٢٠، ص ١٠٧ - ١٥٠؛ د/ محمد مصطفى عبد الصادق، مرجع سابق، ص ٢٤٠؛ د/ غيث مصطفى الخصاونة، المركز القانوني لشركات المساهمة الداخلة في عملية الاندماج ومدى تأثيرها بالدمج، مجلة كلية الشريعة والقانون بطنطا، ع ٣١٤، ج ٤، ٢٠١٦، ص ١٦٢٨ - ١٦٨٥.

قيمة أصول المشروعات الداخلة في عملية الاندماج للتوصل إلى تقويم المقابل الحقيقي الذي تحصل عليه الشركة المندمجة^(١).

والحقيقة أن هذا الاجراء يحقق مصلحة مساهمي الشركة الدامجة ويضمن لهم سلامة تقدير أصول وخصوم الشركة المندمجة وعلى النقيض من ذلك فإن هذا الاجراء لا يحقق أي مصلحة لمساهمي الشركة المندمجة لأن خبراء التقييم يقومون بتقدير أصول وخصوم الشركة المندمجة باعتبارها حصة عينية يزيد بها رأس مال الشركة الدامجة أما أصول وخصوم الشركة الدامجة فلا تخضع للتقدير^(٢).

وخامس صور التقارير الخاصة التي تصدر عن مراقب الحسابات تكون عن زيادة رأس مال الشركة، فيعد مراقب الحسابات عند زيادة رأس المال المرخص به عدة تقارير ترفع إلى الجمعية العامة غير العادية، فيجب عليه أن يقدم تقرير عن مدى صحة بيانات المحاسبين التي وردت في تقرير مجلس الإدارة بشأن سير أعمال الشركة خلال السنة المالية التي قدم فيها الاقتراح بالزيادة^(٣).

ويجب أن يتضمن هذا التقرير كل العناصر التي تكفل للمساهمين مراقبة إدارة الشركة واتخاذ القرار المناسب في جمعيتهم العامة مع الأخذ في الاعتبار التقرير الخاص يجب أن يشتمل على كل تقارير مراقب الحسابات عن السنتين السابقتين على زيادة رأس المال ونتائج كل من السنوات المالية الخمس السابقة وملخص لموجودات الشركة والتزاماتها فهذا التقرير الأخير ليس مرفوعاً إلى الجمعية العامة سواء العادية أو غير العادية وإنما يوجه مباشرة إلى جمهور المكنتبين^(٤).

وأخيراً يصدر مراقب الحسابات تقريراً خاصاً عن تخفيض رأس المال، قد تمنى الشركة بخسارة فادحة لا أمل في تعويضها من الأرباح المستقبلية فتصبح قيمة رأس المال الاسمي متجاوزة لقيمتها الحقيقية فلا يتسنى لها أن توزع أرباحاً على المساهمين فتتخذ الجمعية العامة غير العادية قرارها في ضوء تقرير يرفع إليها من مراقب الحسابات حول أسباب التخفيض ومدى

(١) د/ حمدالله محمد حمدالله، مراقب الحسابات، مرجع سابق، ص ٥٤.

(٢) د/ حسام الدين عبد الغني الصغير، النظام القانوني لاندماج الشركات، رسالة دكتوراه، حقوق القاهرة، ١٩٨٦، ص ٣٠٠.

(٣) ويتعين على المراقب أن يقدم تقريراً عن مدى جدية الأسباب التي تبرر منح الامتيازات للأسهم القائمة قبل الزيادة وعلى المراقب أن يرفع تقريراً إلى الجمعية العامة غير العادية عن مدى جدية الأسباب التي تدعو إلى التجاوز عن حق ثابت لقدامى المساهمين. د/ محمد مصطفى عبد الصادق، الشركات التجارية في ضوء التشريعات العربية، مرجع سابق، ص ٢٤١.

(٤) د/ على سيد قاسم، مراقب الحسابات، مرجع سابق، ص ٢١٩.

جديته، ومن هنا يجب على مراقب الحسابات أن يقدم تقرير خاص يدلى فيه برأيه في مسألة تخفيض رأس المال والأسباب والشروط التي يراها لإجراء هذا التخفيض^(١).

وفي النهاية يمكن لمراقب الحسابات الامتناع عن إصدار أية تقارير إذ لم يتمكن من الحصول على أدلة تدقيق كافية ومثال ذلك قيام الشركة بوضع شروط محددة لمهمة التدقيق تجعل المراقب لا يستطيع إنجاز ما يراه ضروريا من أعمال التدقيق^(٢).

ويقع باطل كل قرار يصدر من الجمعية العامة في كل حالة يتطلب فيها القانون أو اللائحة أو النظام الأساسي للشركة صدوره بناء على تقرير مراقب الحسابات صدر دون مراعاة لهذا الإجراء، وعلى ذلك يترتب على عدم تقديم تقرير مراقب الحسابات أو على عدم نشره في صحيفتين يوميتين قبل تاريخ عقد الجمعية العامة المقرر لنظر الميزانية بها بعشرين يوما على الأقل^(٣) أو على عدم تلاوته في الجمعية العامة أو على تخلف حضور الجمعية العامة أو كان التقرير مرفوعا من مراقب لم يتم تعيينه وفقا للأوضاع والشروط التي نص عليها القانون أو إذا كان هذا التقرير لم يشتمل على كل العناصر التي حددها القانون أو النظام الأساسي للشركة بطلان قرارات الجمعية العامة بشأن المسائل موضوع التقرير، وإن كان لا يجوز الاحتياج بهذا في مواجهة الغير حسن النية^(٤).

وعلى ذلك فلا مفر من دعوة الجمعية العامة للانعقاد مرة أخرى لمناقشة الموضوع من جديد ولتتخذ قرارها بناء على تقرير مقدم من مراقب الحسابات وفقا للشروط والأوضاع التي نص عليها القانون إعمالا لنص المادة ٢٦٦ من اللائحة التنفيذية للقانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١.

(١) د/ حمدالله محمد حمد الله، مراقب الحسابات، مرجع سابق، ص ٥٥.

(٢) د/ فادي توكل، مرجع سابق، ص ٧٦.

(٣) د/ على سيد قاسم، مراقب الحسابات، مرجع سابق، ص ٢٢٥.

(٤) د/ أحمد بركات مصطفى، القانون التجاري، مرجع سابق، ص ٤٦٢.

خاتمة

الحمد لله رب العالمين الرحمن الرحيم، والصلاة والسلام على المبعوث رحمة للعالمين سيدنا محمد النبي الأمي الذي جاء رحمة للعالمين صلى الله عليه واله وصحابه إلى يوم الدين، وبعد، فهذه خاتمة بحثي عن دور مراجع الحسابات في حماية أموال الشركة وأتتمانها، خلصت من خلاله لعدد من النتائج والتوصيات:

النتائج:

١. تغيير النظر إلى مفهوم الشركة من نظرة قاصرة إلى كيان خاص يهدف إلى تحقيق الربح للشركاء والنظر إلى الشركة باعتبارها كيان اقتصادي ذو أثر فاعل على الدولة في محاربة الفساد المالي وعلى الاقتصاد، إذ يؤثر بصورة واضحة على رغبة الدول في جذب استثمارات خارجية.
٢. مهمة مراقب الحسابات هي إبداء الرأي في القوائم المالية للشركة ومدى تعبيرها عن المركز المالي لها ونتائج أعمالها وله في سبيل ذلك الحصول على أدلة الإثبات المناسبة، وهي مراجعة وفحص حسابات الشركات، وميزانيتها، وحساب الأرباح، والخسائر.
٣. الدور الذي يقوم به مراجع الحسابات لا يقتصر على مراقبة تقييم أصول وخصوم الشركات الداخلة في الاندماج، بل يمتد ليشمل كافة عناصر الاندماج وشروطه وقواعده، ومراجعة كافة البيانات التي يشملها مشروع الاندماج، ويُعد تقريراً في هذا الشأن يتناول بصفة خاصة تقدير مقابل الحصص العينية التي تحصل عليه الشركة المندمجة.
٤. أن الالتزام الواقع على عاتق مراجع الحسابات قد يكون التزاماً ببذل عناية وقد يكون التزاماً بتحقيق نتيجة، وذلك كله حسب نوع المخالفة، ولا يمكن اعتبارها التزامات من طبيعة واحدة.
٥. أن مراقب الحسابات يعتبر جهة رقابية خارجية أوجدها المشرع من أجل حماية المساهمين في شركات المساهمة لضمان سر داخل الشركة بانتظام ووفقاً لإحكام القانون، وعليه يحظر على مراقبي الحسابات إثبات بيانات غير صحيحة في نشرات الاكتتاب أو التزوير في سجلات الشركة.

التوصيات:

٦. من الأهمية بمكان التركيز على نشر التوعية لدى أصحاب المصالح كافة كالمساهمين والمستثمرين والشركات وغيرهم من ذوي العلاقة، حيث إنه من المهم نشر التوعية لدى المساهمين والمستثمرين بأهمية التزام الشركات بقواعد الحوكمة، وأنها تعتبر من الأصول غير الملموسة شأنها شأن العلامة التجارية، فضلاً عن أنها من العوامل غير الملموسة ذات الصلة بالاستدامة.
٧. نوصى بعدم جواز عزل مراقب الحسابات قبل انتهاء مدة تعيينه إلا بناء على حكم يصدر من القضاء، وذلك لتوفير الاستقلال والاستقرار اللازمين لكي يمارس مراقب الحسابات رقابة جديّة وفعالة، وليكون بمنأى عن أي ضغوط قد تمارس عليه من قبل الإدارة.
٨. ضرورة النص صراحة في قانون الشركات على تحديد دور مراجع الحسابات في مرحلة الاندماج، وتحديد الواجبات المكلف بها حال اندماج الشركات.
٩. ضرورة تدوير مراقبي الحسابات وتغييرهم من حين لآخر كوسيلة لتعزيز الاستقلالية في عملهم، ومساهمة في الحد من حالات التلاعب في تدقيق الحسابات وتحسين نوعية التدقيق المحاسبي.
١٠. يجب أن يلتزم مراقب الحسابات برفع نتائج رقابته إلى الجمعية العامة وعليه أن يخطر النيابة العامة بكل ما يكتشفه أثناء عمله في الشركة ويقع تحت نصوص التجريم بحسبان أن وضع هذا الالتزام على عاتق المراقب يجعل للنظام رقابته أثر فعال.

قائمة المراجع

١. د/ أحمد بركات مصطفى، القانون التجاري، منشورات جامعة أسيوط، ٢٠١٤.
٢. د/ أحمد عادل أبو زيد، حوكمة مراقب الحسابات في الشركات مساهمة المقيدة بالبورصة، رسالة دكتوراه، حقوق القاهرة، ٢٠١٦.
٣. د/ أحمد عبد الرحمن المجالي، المفهوم القانوني لمهمة مراقب الحسابات في الشركة الخاضعة لرقابته وفقا للأنظمة السعودية، بحث منشور في مجلة الفكر صادرة عن كلية الحقوق والعلوم السياسية بجامعة محمد خيضر بسكرة، العدد الثالث عشر، ٢٠١٦.
٤. د/ أحمد عبد الرحمن الملحم، قانون الشركات الكويتي والمقارن، الجزء الثاني القواعد الخاصة للشركات، مجلس النشر العلمي، جامعة الكويت، ٢٠١٥.
٥. د/ أحمد محمد محرز، الشركات التجارية، بدون ناشر، ٢٠٠٠.
٦. د/ أحمد ميهوب شحاتة إبراهيم، دور حوكمة الشركات في مكافحة الفساد، رسالة دكتوراه، حقوق بنها، ٢٠٢١.
٧. د/ أحمد نور، معايير المراجعة الملائمة للممارسة المهنية في مصر، المؤتمر العلمي للمحاسبة والمراجعة نقابة التجاريين، القاهرة، يونيو سنة ١٩٩٠.
٨. د/ أمل حسن عبد الباقي، النظام القانوني للعضو المنتدب لشركة المساهمة، رسالة دكتوراه، حقوق عين شمس، ٢٠٢٣.
٩. د/ تامر خميس، اتجاهات تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة في مصر في ضوء التشريعات ذات العلاقة، دار توينته للنشر والتوزيع، ٢٠١٩.
١٠. د/ حسام الدين عبد الغني الصغير، النظام القانوني لاندماج الشركات، رسالة دكتوراه، حقوق القاهرة، ١٩٨٦.
١١. د/ حسنى المصري، صناديق الاستثمار في القانون الكويتي والقانون المقارن، مطبعة جامعة الكويت، ١٩٩٥.
١٢. د/ حمد الله محمد حمد الله، الوسيط في القانون التجاري، دار النهضة العربية، ٢٠٠٨.
١٣. د/ حمد الله محمد حمد الله، مراقب الحسابات، دار النهضة العربية، ١٩٩٤.
١٤. د/ حنان عبد العزيز مخلوف، مسئولية مجلس إدارة شركة المساهمة في ضوء مبادئ حوكمة الشركات، دار النهضة العربية، ٢٠٠٧.

١٥. د/ خالد عبد المنعم زكى لبيب، الإطار العلمي لمعايير التكوين الذاتي، ومسئولية مراقب الحسابات، بين النظم الوضعية والفكر الإسلامي، رسالة دكتوراه، كلية تجارة، جامعة القاهرة، ١٩٩٦.
١٦. د/ رحاب محمود داخلي على، الجمعيات العمومية ودورها في إدارة شركات المساهمة، مركز الدراسات العربية للنشر والتوزيع، ٢٠١٥.
١٧. د/ سلامة عبد الصانع أمين علم الدين، النظام القانوني لمراقب الحسابات، دار النهضة العربية، ٢٠١٥.
١٨. د/ سميحة القليوبي، الشركات التجارية، دار النهضة العربية، ٢٠١٨.
١٩. د/ سمير إسماعيل بن حامد حسن إسماعيل، الاعتبار الشخصي في التعاقد، رسالة دكتوراه، جامعة الإسكندرية، ١٩٧٥.
٢٠. د/ صالح العوض البلوي، الرقابة على أعضاء مجلس الإدارة في شركات المساهمة، مكتبة القانون والاقتصاد للنشر والتوزيع، ٢٠١٢.
٢١. د/ طعمة الشمري، الوسيط في قانون الشركات التجارية الكويتي وتعديلاته، بدون ناشر، ١٩٩٩.
٢٢. د/ عاشور عبد الجواد عبد الحميد، الشركات التجارية، دار النهضة العربية، ٢٠١٣.
٢٣. د/ عاطف محمد الفقى، الشركات التجارية فى القانون المصرى، بدون ناشر، ٢٠٠٦.
٢٤. د/ عايض راشد المري، حماية أقلية المساهمين في حال الاستحواذ على الشركة: دراسة في القانون الكويتي، مجلة كلية القانون الكويتية العالمية، مج ٨، ع ٣١، ٢٠٢٠.
٢٥. د/ عبد الونيس محمد عبد الونيس، المسؤولية المدنية لمراقب الحسابات، رسالة دكتوراه، حقوق القاهرة، ٢٠١٦.

٢٦. د/ عبدة عامر مرعي الربيعي، المسؤولية المدنية لمراقب الحسابات في الشركات المساهمة: دراسة تحليلية مقارنة، مجلة كلية الحقوق للبحوث القانونية والاقتصادية، جامعة الإسكندرية - كلية الحقوق، ع٢، ٢٠١٧.
٢٧. د/ علي أحمد مرسى عثمان، الشركات التجارية، بدون ناشر، ٢٠٠٤.
٢٨. د/ علي سيد قاسم، مراقب الحسابات "دراسة قانونية مقارنة لدور مراقب الحسابات في شركة مساهمة، دار الفكر العربي، القاهرة، ١٩٩١.
٢٩. د/ عماد محمد أمين السيد، حماية المساهم في شركة المساهمة، رسالة دكتوراه، جامعة عين شمس، ٢٠٠٥.
٣٠. د/ غيث مصطفى الخصاونة، المركز القانوني لشركات المساهمة الداخلة في عملية الاندماج ومدى تأثيرها بالدمج، مجلة كلية الشريعة والقانون بطنطا، ع٣١، ج٤، ٢٠١٦.
٣١. د/ فادي توكل، دور مراقبي الحسابات الحماية المساهمين في شركات المساهمة، دار النهضة العربية، ٢٠١٣.
٣٢. د/ فهد محمد الحبيني، مسئولية أعضاء مجلس إدارة شركات مساهمة عن قرارات مجلس الإدارة، دار النهضة العربية، ٢٠١٢.
٣٣. د/ كوثر سعيد عدنان، مسئولية أعضاء مجلس الإدارة والمديرين عن إساءة استخدام أموال الشركة وائتمانها، مجلة روح القوانين، كلية الحقوق جامعة طنطا، عدد ٨١، يناير ٢٠١٨.
٣٤. د/ محمد تنوير الرافي، صغار المستثمرين ودور هيئة سوق المال في حمايتهم مقارنة بأسواق المال الأجنبية، دار النهضة العربية، ٢٠٠٧.

٣٥. د/ محمد فريد العريني، د/ جلال وفاء البديري، د/ محمد السيد الفقي، مبادئ القانون التجاري، دار الجامعة الجديدة للنشر، ١٩٩٨.
٣٦. د/ محمد محمد عمران، سلطة الجمعية العمومية على مراقب الحسابات، مجلة المال والتجارة، مصر، المجلد/العدد: ٥٧٩ع، ٢٠١٧.
٣٧. د/ محمد محمود كنعان، النظام القانوني لمدقق الحسابات في شركة مساهمة، رسالة دكتوراه، حقوق المنصورة، ٢٠١٩.
٣٨. د/ محمد مصطفى عبد الصادق، الشركات التجارية في ضوء التشريعات العربية، دار الفكر والقانون، ٢٠١٨.
٣٩. د/ محمد مصطفى عبد الصادق، الشركات التجارية في ضوء التشريعات العربية، دار الفكر والقانون، ٢٠١٢.
٤٠. د/ محمود سمير الشرقاوي، القانون التجاري، دار النهضة العربية، ١٩٨٩.
٤١. د/ محمود مختار بربري، قانون المعاملات التجارية، الشركات التجارية، دار النهضة العربية، ٢٠٠٦.
٤٢. د/ مصطفى كمال طه، الشركات التجارية، المركز القومي للإصدارات القانونية، ٢٠١٨.
٤٣. د/ مصطفى كمال طه، الشركات التجارية، دار الجامعة الجديدة، ١٩٩٨.
٤٤. د/ نادية محمد معوض، الوسيط في القانون التجاري، بدون ناشر، ٢٠٠٥.
٤٥. د/ هاني صلاح سري الدين، محاضرات في الشركات التجارية، دار النهضة العربية، ٢٠١٣.
٤٦. د/ هاني محمد دويدار، مبادئ القانون التجاري دراسة في قانون المشروع الرأسمالي، دار النهضة العربية، ١٩٩٥.
٤٧. د/ هيا بنت دخيل الله، مسئولية أعضاء مجلس إدارة الشركة في إطار حوكمة الشركات وقف للنظام السعودي، دار الفكر والقانون المنصورة، ٢٠١٦.
٤٨. د/ ياسر إبراهيم المليجي، المسئولية المدنية عن إدارة شركة مساهمة، رسالة دكتوراه، حقوق المنوفية، ٢٠١٧.