



الجمهورية العربية السورية

جامعة دمشق

كلية الحقوق

قسم القانون التجاري

"المسؤولية المدنية لمدقي الحسابات"

رسالة مقدمة استكمالاً لمتطلبات نيل درجة الماجستير في القانون التجاري

إعداد الطالب:

علاء محمود المصطفى

إشراف:

د. محمد محب الدين قرياش

المدرس في قسم القانون التجاري

2024 م

استناداً إلى قرار مجلس البحث العلمي والدراسات العليا رقم /24/ م.ب.د تاريخ

2024/9/23 فقد تمت مناقشة هذه الرسالة بتاريخ 2024/11/13 من قبل السادة

الأساتذة:

الدكتور ابراهيم محي العدي الأستاذ في قسم المحاسبة بكلية الاقتصاد - جامعة دمشق.

عضواً

الدكتور بسام شيخ العشرة المدرس في قسم القانون التجاري بكلية الحقوق - جامعة دمشق.

عضواً

الدكتور محمد قرياش المدرس في قسم القانون التجاري بكلية الحقوق - جامعة دمشق.

عضواً مشرفاً

شكر وتقدير

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

(رَبِّ أَوْزِعْنِي أَنْ أَشْكُرَ نِعْمَتَكَ الَّتِي أَنْعَمْتَ عَلَيَّ) ...[سورة النمل:16]

صِدْقُ اللَّهِ الْعَظِيمِ

ونعم الله أكبر من أن تعدّ أو تحصى، وشكره بالعمل الصالح قولاً وفعلًا ونأمل بـإذن الله- أن يصل هذا الشكر وأن يتقبله الله تعالى منا..

ومن نعم الله تعالى أنه يسخر لنا إخواناً يمدون يد العون لنا في تسيير أمورنا، لذا بعد الله تعالى نجد من الواجب تقديم الشكر الجزيل لأستاذي **الدكتور محمد قرياش** الذي لم يوفر جهداً في الإشراف وتقديم المساعدة لإتمام هذه البحث بتميّز، فكان بحق المصباح الذي أنار ظلمة الباحث وساهم في تذليل جميع الصعوبات التي مرّ بها.

الشكر موصول لكافة أساتذتي في قسم القانون التجاري الذين حدّثونا بنعمة العلم التي أنعم الله عليهم بها تصديقاً لقوله تعالى: (وأما بنعمة ربك فحدّث) وأخص بالذكر أستاذتي الفاضلة **الدكتورة حنان مليكة** رئيس قسم القانون التجاري لجهودها المبذولة وتقديم المساعدة لإتمام هذا البحث من كافة النواحي العلمية والإدارية والقانونية، و**الدكتور محمد غسان يوسف** لرحابة صدره في الرد على التساؤلات المتكررة.

لا ننسى كل من قدم العون المعنوي وأولهم **والدتي الحبيبة وأخوتي الأكارم وزوجتي الغالية** الذين كانوا قوة تشدّني للأمام لإتمام البحث رغم الظروف الصعبة التي مررنا بها.

فحمداً لله وشكراً لكل من ساعد في إتمام وإنجاح هذا البحث ولو بمقدار ذرة ولم يرد ذكره لغفلة أو نسيان أو ضيق مساحة الشكر والإهداء.

فهرس المحتويات:

الصفحة	الموضوع
1	مقدمة
11	الفصل الأول: ماهية تدقيق الحسابات
12	المبحث الأول: مفهوم تدقيق الحسابات
12	المطلب الأول: التعريف بمهنة تدقيق الحسابات
13	أولاً- تعريف تدقيق الحسابات
14	ثانياً- أهمية تدقيق الحسابات والجهات المستفيدة منها
16	المطلب الثاني: شروط تعيين مدقق الحسابات
17	أولاً- الشروط الموضوعية لتعيين مدقق الحسابات
22	ثانياً- الشروط الإجرائية لتعيين مدقق الحسابات
26	المبحث الثاني: واجبات مدقق الحسابات
26	المطلب الأول- واجبات المدقق أثناء إجراء التدقيق
26	أولاً-الحصول على أدلة إثبات كافية وتنظيم وثائق التدقيق
27	ثانياً-واجب المدقق في اكتشاف الغش والخطأ والتأكد من الامتثال لأحكام القوانين
28	ثالثاً-تقويم استمرارية الشركات
29	رابعاً-الاتصال مع المكلفين بالحوكمة
31	المطلب الثاني: الالتزام بقواعد السلوك الأخلاقي
32	أولاً- النزاهة

32	ثانياً - الموضوعية
33	ثالثاً - الكفاءة المهنية والعناية اللازمة
33	رابعاً - السرية
34	خامساً - السلوك المهني
35	الفصل الثاني - أحكام المسؤولية المدنية لمدقق الحسابات
36	المبحث الأول - أساس وطبيعة المسؤولية المدنية لمدقق الحسابات
36	المطلب الأول - التكيف القانوني لعلاقة المدقق بالشركة
37	أولاً - النظرية التقليدية أو العقدية
39	ثانياً - النظرية القانونية أو العضوية
41	ثالثاً - النظرية المختلطة
47	المطلب الثاني - التكيف القانوني للمسؤولية المدنية للمدقق وشروطها
47	أولاً - التكيف القانوني للمسؤولية المدنية للمدقق
50	ثانياً - شروط قيام المسؤولية المدنية للمدقق
62	المبحث الثاني - الأحكام الخاصة بدعوى المسؤولية المدنية للمدقق
63	المطلب الأول - أصحاب الحق إقامة الدعوى
63	أولاً - الشركة
64	ثانياً - الشركاء والمساهمين
65	ثالثاً - الغير المتضرر
66	المطلب الثاني - الاختصاص القضائي والتقدم

66	أولاً- الاختصاص المحلي
68	ثانياً- الاختصاص النوعي
70	ثالثاً- تقادم دعوى المسؤولية المدنية
75	الخاتمة
78	مراجع البحث

الملخص:

تعدّ القوائم المالية المُدققة مرآة الشركة في بيئتها المعاصرة، هذه القوائم قد تتعرّض للتحريف والغش من قبل إدارات الشركات ولكن هذا في الغالب لا ينجح في حال وجود مدقق حسابات ملتزم بآداب وسلوكيات المهنة، وفي حال انحراف المدقق عن هذه الآداب والقواعد والواجبات الملقاة على عاتقه يصبح من السهل تمرير القوائم المالية المحرّفة، وبالتالي تُثار مشكلة الثقة بعمل المدقق وما ينتج عن أي خطأ قد يرتكبه تجاه الأطراف المتضررة. يهدف هذا البحث إلى بيان ماهية تدقيق الحسابات وبيان أحكام المسؤولية المدنية للمدقق عن ارتكابه خطأ في معرض تأدية مهمته، وقد خلص البحث لأهمية التزام المدقق بآداب وسلوكيات مهنة تدقيق الحسابات، والواجبات الملقاة على عاتقه، وإلى أن الالتزام الرئيس الملقى على عاتقه يتمثل في بذل العناية المهنية عدا عن التزامه بتحقيق نتيجة في بعض المهام، وفي حال مخالفة المدقق لواجباته يتحمل المسؤولية المدنية المنصوص عنها في القواعد العامة بشقيها: العقديّة تجاه الشركة كشخص معنوي، والتقصيرية تجاه باقي أصحاب المصلحة، في سائر الأشكال القانونية للشركات، ولكن يشترط لقيام هذه المسؤولية تحقق أركان المسؤولية المدنية بصفة عامة وألا يكون الحق في إقامة الدعوى المدنية تجاهه قد تقادم، وبالتالي من واجب المشرّع عدم إغفال هذه النقاط عند تعديل قانون تنظيم المهنة وقانون الشركات لوضع حد للإشكالات التي قد تثار عند حصول أي نزاع بخصوص المسؤولية المدنية للمدقق أمام القضاء.

الكلمات المفتاحية: مدقق الحسابات، المسؤولية المدنية، المسؤولية العقدية، المسؤولية التقصيرية

مقدمة:

خلال حياة الشركة تقوم بالعديد من الأعمال والتصرفات ذات الآثار المالية التي تجعل أصحاب المصلحة في قلق تجاهها سواء من حيث قانونيتها أو من حيث جدواها الاقتصادية أو حتى من حيث إثباتها في السجلات المحاسبية، عدا عن جهل العديد من أصحاب المصلحة بالقيود المحاسبية نظراً لطبيعتها الفنية البحتة وصعوبة الإحاطة بها من غير المختصين، من هنا تظهر أهمية مهنة تدقيق الحسابات كون المدقق هو المسؤول الأول عن إبداء الرأي الفني المحايد في عدالة البيانات المالية للشركة.

وقد تسببت العديد من الأزمات المالية التي عصفت بالاقتصاد العالمي في تسليط الضوء على أهمية هذه المهنة، حيث قامت العديد من إدارات الشركات بالتلاعب بالبيانات المالية للشركة سعياً وراء إحداث تحسين صوري غير حقيقي فيها، من خلال الاستفادة من الثغرات والفجوات الموجودة في القواعد المحاسبية وخصوصاً عنصر المرونة الذي تتمتع به الأساليب المحاسبية مما مكّنها من تحويل القوائم المالية مما يجب أن تكون عليه إلى ما يرغب القارئون على إعدادها أن تكون عليه، وكل ذلك بهدف تحسين الصورة التي تعكسها الأرقام الموجودة في تلك القوائم على نتيجة أعمال المنشأة ومركزها المالي، هذه الأعمال والتلاعبات في الحالة الطبيعية لا يجب أن تمرّ عبر مدقق حسابات ملتزم بأداب وقواعد السلوك المهني الأخلاقي للمهنة، ولعل الانهيار المشهور لشركة "إنرون" كبرى شركات الطاقة في الولايات المتحدة الأمريكية عام 2001 نتيجة الاحتيال الذي قام به مديرو الشركة بمساعدة شركة تدقيق حسابات الشركة "آرثر اندرسن" قد أكد على ضرورة وأهمية وجود قيود قانونية وأخلاقية يلتزم بها مدقق الحسابات في تدقيقه بحيث ينجم عن مخالفته هذه القيود ترتيب المسؤولية القانونية بأنواعها عليه، ولعل ما يهم أصحاب المصلحة بالدرجة الأولى هو تعويضهم عن أي ضرر يصيبهم سواء كان هذا الضرر خسارة محققة أم منفعة فائتة، وهذا ما يدفع للاهتمام ببيان مفهوم تدقيق الحسابات والواجبات والمسؤوليات الملقاة على عاتق المدققين وصولاً لبيان أحكام مسؤوليتهم المدنية عند وجود أي أخطاء أو مخالفات مرتكبة من قبلهم.

إشكالية وتساؤلات البحث:

على الرغم من أهمية مهنة تدقيق الحسابات في كشف حالات الفساد والاحتيال وضبط التلاعبات والتحريفات الجوهرية في القوائم المالية، والأضرار المادية الكبيرة التي يتسبب بها خروج المدقق عن قواعد آداب وسلوكيات المهنة، إلا أن الإحاطة بالمفهوم الدقيق لهذه المهنة وواجبات ومسؤوليات المدقق وكذلك الأحكام القانونية الخاصة ببيان مسؤولية مدقق الحسابات عند وجود خطأ مرتكب من قبله لا تزال مبهمة للعديد من أصحاب المصلحة خاصة ممن يعتمدون بشكل كبير على تقارير مدقق الحسابات في قراراتهم المهمة، ولذلك تتلخص إشكالية البحث في بيان ماهية تدقيق الحسابات ، إضافةً لبيان أحكام المسؤولية المدنية لمدقق الحسابات وفقاً للمعايير الدولية والتشريع السوري، ويتفرّع عن هذه الإشكالية تساؤلين مهمين:

- ما هو مفهوم تدقيق الحسابات وما هي واجبات ومسؤوليات المدقق؟

- ما هي أحكام المسؤولية المدنية لمدقق الحسابات؟

هذان التساؤلان سيكونان مجال دراستنا في هذا البحث.

أهداف البحث:

يهدف هذا البحث إلى بيان أحكام المسؤولية المدنية لمدقق الحسابات وتوضيح حالات قيام هذه المسؤولية، والأحكام الخاصة بدعوى المسؤولية المدنية للمدقق، وذلك بعد بيان ماهية تدقيق الحسابات ولا سيما التعريف بها، وبيان واجبات ومسؤوليات مدققي الحسابات وفقاً لمعايير التدقيق الدولية والتشريع السوري، وصولاً لصياغة بعض المقترحات التي قد تساعد في تعزيز الثقة بعمل مدققي الحسابات من قبل أصحاب المصلحة ويمثل قيمة مضافة للبيانات المدققة من قبلهم.

أهمية البحث:

تكمن أهمية البحث في أن البيانات والقوائم المالية المدققة من قبل مدقق الحسابات تمثل مرآة الشركة في بيئتها المحيطة وتعطي بياناً وافياً عن نشاطات وأعمال الشركة والتزام الإدارة والعاملين فيها بالمتطلبات القانونية والأخلاقية، مما حدا بالاتحاد الدولي للمحاسبين لاستصدار معايير التدقيق الدولية إصدار عام 2020 وجعلها كنموذج تعتمد عليه الجهات المحلية عند وضع المعايير الخاصة بكل دولة، وبالتالي التزم المشرعون في العديد من الدول بسن التشريعات المنظمة لعمل المحاسبين القانونيين ومدققي الحسابات وتحديد واجباتهم والالتزامات الملقاة على عاتقهم على السواء، وقد سار المشرع السوري على هذا النهج فأصدر قانون تنظيم مهنة المحاسبة وتدقيق الحسابات رقم /33/ لعام 2009 وحدد ضمنه واجبات ومسؤوليات مدققي حسابات الشركات عموماً، وبالنسبة للشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق والأسواق المالية أصدر السيد رئيس مجلس الوزراء نظام مدققي حسابات الجهات الخاضعة لرقابة هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية عام 2018، كذلك أصدر مجلس مفوضي هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية نظام الممارسات السليمة لإدارة الشركات المدرجة في سوق دمشق عام 2008 وضمن هذين النظامين تم تحديد حقوق وواجبات مدققي حسابات الشركات المدرجة في السوق، وبالتالي تتجلى أهمية البحث في تسليط الضوء على مهنة تدقيق الحسابات وواجبات ومسؤوليات المدققين وبيان أحكام مسؤوليتهم المدنية عند وجود أي أخطاء في ممارسة أعمالهم.

مسوغات البحث:

من أهم آثار الأزمات المالية العالمية التي أصابت الاقتصاد العالمي كشف أهمية مهنة تدقيق الحسابات وضرورة تضمينها قواعد خاصة بالسلوك الأخلاقي السليم الواجب الالتزام به من قبل مدققي الحسابات أثناء تأدية مهامهم، مع لفت النظر بشكل كبير لواجبات ومسؤوليات المدقق خاصة في اكتشاف حالات الغش

والخطأ في القوائم المالية، وقد زاد الاهتمام بعمل مدققي الحسابات في سورية مع التوجه نحو اقتصاد السوق وظهور شركات جديدة، وبالتالي كان من أهم مسوغات هذا البحث أهمية مهنة تدقيق الحسابات في كشف حالات الفساد والتلاعب في الشركات عموماً، خاصة أن مستند قيد محاسبي واحد فقط قد يتم تنظيمه بشكل احتيالي أو خاطئ، قد يغير المركز المالي للشركة ويحولها من شركة خاسرة إلى رابحة بشكل نظري، مما يهدد استمرارية الشركة ويضر بحقوق أصحاب المصالح، وضرورة تسليط الضوء على أحكام المسؤولية المدنية للمدققين كون مهنتهم لا تعطيهـم حصانة تجاه الأخطاء المرتكبة.

محددات البحث:

تقتصر دراستنا على بيان أحكام المسؤولية المدنية لمدققي الحسابات دون التعرض للمسؤولية الجزائية أو المسلكية كون الإحاطة بكل منهما يحتاج إلى بحث مستقل، عدا عن أن الدراسة تقتصر على أحكام المسؤولية المدنية لمدققي الحسابات الخاضعين لقانون تنظيم مهنة المحاسبة وتدقيق الحسابات رقم 33 لعام 2009 من دون مدققي حسابات شركات القطاع العام الاقتصادي الخاضعة للقانون 2 لعام 2005 والتي تخضع لتدقيق الجهاز المركزي للرقابة المالية وفقاً لقانون إحداثه. وبالتالي فإن ميدان إجراء البحث هو شركات التدقيق والمدققين الأفراد في سورية والخاضعين للقانون 33 لعام 2009. وبالنسبة للحدود الزمنية فتشمل الدراسة فترة ما بعد نفاذ قانون تنظيم مهنة المحاسبة وتدقيق الحسابات كونه حدد بوضوح أهم واجبات ومسؤوليات المدققين.

الدراسات المرجعية:

أولاً- الدراسات العربية:

1- محمد، محمد و الربيعي، عبدة (2021) "المسؤولية المدنية لمراجع الحسابات في الشركات"¹.

من أهم أهداف هذه الدراسة هو بيان حدود المسؤولية المدنية لمراجع الحسابات وبيان مركزه القانوني ومن الجهة التي يمكنها المطالبة بالتعويض وفقاً للمشرعين العراقي والإماراتي.

توصلت الدراسة إلى أن القواعد العامة لدى المشرعين الإماراتي والعراقي تقصر التعويض عن الضرر المعنوي في المسؤولية التقصيرية وتشتت أن يكون هذه الضرر محدد القيمة اتفاقياً أو قضائياً، وبالنسبة لتحديد مسؤولية المراجع فتختلف حسب الجهة المقابلة، فحيال الشركة تقوم مسؤوليته عندما يهمل أداء عمله، وحيال المساهمين فإن حقهم بطلب التعويض عن الضرر الذي أصابهم بصفة شخصية لا يسقط ولو صدر قرار إبراء للمدقق عن الجمعية العامة، أما بالنسبة لمسؤولية المدقق حيال الدائنين توصلت الدراسة إلى أن الحق في طلب التعويض من المراجع ينحصر بيد المصفي بصفته وكيلًا، ولم يتحدث الفقه عن حالة تضرر الدائنين مع استمرارية الشركة.

2- عوض، أحمد (2021) "المسؤولية المدنية لمراجع الحسابات: دراسة تحليلية في ضوء الأنظمة السعودية"².

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد أحكام المسؤولية المدنية لمراجع الحسابات في ضوء قانون الشركات السعودي، وجدت الدراسة أن هذه العلاقة تعاقدية، وأن التزامات مراجع الحسابات لا يمكن اعتبارها من طبيعة واحدة، وعن المسؤولية المدنية لمراجع الحسابات في مواجهة الشركة أو الشركاء أو

¹ محمد، محمد و الربيعي، عبدة. (2021). المسؤولية المدنية لمراجع الحسابات في الشركات. مجلة كلية القانون للعلوم القانونية والسياسية. مجلد: 10. عدد: 36. ص: 104-144. العراق: كركوك. جامعة كركوك.

² عوض، أحمد. (2021). المسؤولية المدنية لمراجع الحسابات: دراسة تحليلية في ضوء الأنظمة السعودية. المجلة العلمية لجامعة الملك فيصل - العلوم الإنسانية والإدارية. مجلد: 22. عدد: 1. ص: 343-351. الهفوف: السعودية. جامعة الملك فيصل.

المساهمين فهي مسؤولية عقدية، وبالنسبة للغير فهي تقصيرية، وقد تناولت نصوص نظام المحاسبين القانونيين ونظام الشركات أركان المسؤولية المدنية لمراجع الحسابات وجاءت في صيغة عامة تشمل جميع الأخطاء التي تقع منه، ويشمل التعويض كل الأضرار، وتُرفع دعوى المسؤولية المدنية ضد مراجع الحسابات من الشركة نفسها، كما قد يلجأ كل مساهم لإقامة دعوى بمفرده أو ينضم إلى دعوى جماعية، ولكل من أصابه ضرر إقامتها، وأنه في حالة تعدد مراجعي الحسابات للشركة الواحدة واشتراكهم في الخطأ يكونون مسؤولين بالتضامن عن تعويض من يصيبه ضرر نتيجة لهذا الخطأ.

3- اسكاف، داليا (2019-2020) "النظام القانوني لمدقق الحسابات في الشركة المساهمة المغفلة (دراسة مقارنة)³.

كان من أهداف هذه الدراسة تحديد المسؤوليات التي تترتب على مدقق حسابات الشركات المساهمة المغفلة في حال إخلاله بواجباته أو إساءة استعمال صلاحياته وسلطاته، وتوصلت الدراسة إلى أن المشرع فرض على المدقق عدة مسؤوليات في حال إخلاله بالتزاماته القانونية منها المسؤولية المدنية، ومن آثار هذه المسؤولية أن الدعوى ترفع على المدقق المسؤول عن الضرر الحاصل وفق القواعد العامة ويمكن أن ترفع من أي من المتضررين سواء كانت الشركة كشخص اعتباري مستقل أو أحد المساهمين (الدعوى الفردية للمساهمين) أو الغير استناداً إلى المسؤولية التقصيرية.

³ اسكاف، داليا. (2020). النظام القانوني لمدقق الحسابات في الشركة المساهمة المغفلة (دراسة مقارنة). ماجستير. قسم قانون تجاري. كلية الحقوق. جامعة حلب. حلب: سورية. ص: 87.

4- يوسف، وفاء (2019) "أساس مسؤولية مدقق الحسابات وطبيعتها القانونية في الشركات

المساهمة العامة وفقاً للتشريع الإماراتي (دراسة مقارنة)⁴.

تمثلت أهداف هذه الدراسة في إظهار المهام الموكلة لمدقق الحسابات من خلال دراسة المسؤولية المدنية للمدقق بشكل خاص، وتحليل طبيعة المسؤولية المدنية لمدقق الحسابات في ظل قانون الشركات الإماراتي رقم 12 لعام 2014 المنظم لمهنة مدققي الحسابات. وجدت الدراسة أن مسؤولية المدقق تكون عقدية إذا أخل بالالتزامات العقدية التي تربطه بالشركة، في حين تكون تقصيرية عند إخلاله بالتزام عام، حيث لم يحدد المشرع الإماراتي طبيعة هذه المسؤولية الأمر الذي يقتضي اللجوء للقواعد العامة في المسؤولية المدنية، حيث تقوم المسؤولية المدنية لمدقق الحسابات عن الخطأ مهما كانت درجة الجسامة جسيماً أم يسيراً، متعمداً أم غير متعمد، وعند وجود أكثر من مدقق واشتراكهم في الخطأ تكون المسؤولية تضامنية بينهم.

5- المساعدة، أحمد (2011) "المسؤولية المدنية لمدقق الحسابات في شركة المساهمة العامة"⁵

هدفت هذه الدراسة إلى بيان المسؤولية المدنية لمدقق الحسابات في الشركة المساهمة العامة في ضوء قانون الشركات الأردني رقم 27 لعام 1997 وتعديلاته، حيث توصلت الدراسة لعدة نتائج من أهمها عدم وجود تكليف قانوني دقيق في قانون الشركات الأردني لصلة مدقق الحسابات بالشركة، وتوصلت الدراسة أيضاً إلى أن مسؤولية المدقق تجاه الشركة تتحدد سواء عن الخسارة المتحققة أو الربح الفائت نتيجة أخطائه التي ارتكبها في تنفيذ عمله.

⁴ يوسف، وفاء. (2019). أساس مسؤولية مدقق الحسابات وطبيعتها القانونية في الشركات المساهمة العامة وفقاً للتشريع الإماراتي (دراسة مقارنة). مجلة العلوم الشرعية والقانونية. العدد: 2. ص-ص: 243-276. الخمس: ليبيا. جامعة المرقب.
⁵ بحث منشور في مجلة العلوم الاجتماعية والانسانية، مج: 12، عدد: 24، ص: 81-107، الجزائر: الجزائر. جامعة باتنة.

ثانياً – الدراسات الأجنبية:

1- دراسة N.J.Philipsen بعنوان:

“Limiting Auditors' Liability: The Case for (and Against) EU Intervention”^٦

(الحد من مسؤولية مدققي الحسابات: الحجة المؤيدة والمعارضة لتدخل الاتحاد الأوروبي)

تناولت هذه الدراسة مسؤولية مدققي الحسابات في ضوء مشاكل المنافسة الحالية في سوق عمليات التدقيق القانونية والإجراءات التي اتخذتها المفوضية الأوروبية حيال ذلك.

توصلت الدراسة لوجود نقص في المنافسة في سوق التدقيق فيما يتعلق بعمليات تدقيق الشركات الكبيرة والمدرجة في السوق، ولا ترغب شركات التدقيق متوسطة الحجم في دخول هذا السوق لأسباب منها ارتفاع مخاطر التقاضي والتكاليف الكبيرة المحتملة كتعويضات والمشاكل في سوق التأمين، كذلك توصلت الدراسة لوجود حاجة للحد من مسؤولية مدققي الحسابات في سياق النظرية الاقتصادية للتنظيم.

2- دراسة Baker and Prentice بعنوان:

“The origins of auditor liability to third parties under United States common law”⁷

(أساس مسؤولية المدقق تجاه الأطراف الثالثة بموجب القانون العام للولايات المتحدة)

هدفت هذه الدراسة لتتبع أصول مسؤولية مدقق الحسابات تجاه الطرف الثالث بموجب القانون العام للولايات المتحدة الأمريكية، توصلت الدراسة إلى أن مسؤولية المدقق كانت محصورة تجاه العملاء الذين تربطه بهم علاقة تعاقدية، بينما كان المدققون محصنين نسبياً من المسؤولية تجاه الأطراف الأخرى، وأن قضية Ultramares عام 1931 هي التي فتحت الباب لتوسيع محتمل لمسؤولية المدقق لتشمل الأطراف الأخرى

^٦ N.J. Philipsen. (2014). Limiting Auditors' Liability: The Case -for (and Against) EU Intervention. The Geneva Papers on Risk and Insurance – Issues and Practice. Vol. 39, No. 3, pp: 585-597. New york: USA. Springer Publishing.

^٧ C.Baker and D.Pentice. (2008). The origins of auditor liability to third parties under United States common law. Accounting history newsletter. Volume13, Issue2. pp.163-182. Melbourne, Australia. Committee on Publication Ethics (COPE)

وذلك في حال الإهمال الجسيم للمدقق (الإهمال الجسيم يعادل الاحتيال)، وهكذا بعد قضية Ultramares بدا من المحتمل أن تمتد مسؤولية مدققي الحسابات عن الإهمال إلى ما هو أبعد من عملائهم لتشمل الأطراف الثالثة التي تعتمد على البيانات المالية المدققة.

وبالتالي تتفق معظم الدراسات السابقة على قيام المسؤولية المدنية للمدقق عند إخلاله بواجباته، وما يميز دراستنا عن الدراسات السابقة هو تناول واجبات ومسؤولية المدقق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية والتشريع السوري معاً، مع بيان أحكام المسؤولية المدنية للمدقق ضمن البيئة القانونية السورية في سائر الأشكال القانونية للشركات، حيث لم يعثر الباحث على أي دراسة مشابهة -أو على الأقل تربط ما بين معايير التدقيق الدولية والتشريع السوري- في الجمهورية العربية السورية، بينما ركزت معظم الدراسات السابقة على مسؤوليات المدقق في الشركات المساهمة ربما كونها النوع الرئيس من الشركات، ولن نقصر في تحديد حالات ثبوت مسؤولية المدقق بل سيتم الحديث عن الحالات التي يمكن للمدقق فيها دفع مسؤوليته المدنية مع بيان الأحكام الخاصة بدعوى المسؤولية المدنية للمدقق.

منهجية البحث:

للإجابة عن تساؤلات البحث سيتم اتباع المنهج التحليلي بحيث يتم التعريف بمهنة تدقيق الحسابات وبيان أهم واجبات ومسؤوليات مدققي الحسابات، ومن ثم بيان أحكام المسؤولية المدنية للمدققين وأحكام دعوى المسؤولية مع التعليق على هذه المعلومات عند الضرورة. وسيتم دراسة البحث في ضوء قانون تنظيم مهنة المحاسبة وتدقيق الحسابات رقم 33 لعام 2009 وقانون الشركات السوري رقم 29 لعام 2007 وقانون هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية رقم 22 لعام 2005 والقانون المدني السوري رقم 84 لعام 1949 وقانون أصول المحاكمات المدنية السوري رقم 1 لعام 2016 ومعايير التدقيق الدولية الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين وغيرها من التشريعات النافذة.

مخطط البحث:

للإجابة عن إشكالية البحث المطروحة سنفرد لها المخطط التالي

الفصل الأول: ماهية تدقيق الحسابات

المبحث الأول: مفهوم تدقيق الحسابات

المبحث الثاني: واجبات مدقق الحسابات

الفصل الثاني: أحكام المسؤولية المدنية لمدقق الحسابات

المبحث الأول: أساس وطبيعة المسؤولية المدنية لمدقق الحسابات.

المبحث الثاني: الأحكام الخاصة بدعوى المسؤولية المدنية للمدقق.

الفصل الأول

ماهية تدقيق الحسابات

الشركة شخص معنوي يدار من قبل فرد أو مجموعة من الأفراد، وهؤلاء الأفراد قد يكون وقوعهم في الخطأ أمراً شائعاً، عدا عن احتمالية وجود نوايا سيئة قد تدفعهم لتصرفات سلبية باسم الشركة وبشكل متعارض مع مصلحتها، وهذا ما يثير القلق لدى الشركاء والمساهمين وباقي أصحاب المصالح خشية تضرر مصالحهم بسبب الأخطاء التي تقع فيها إدارة الشركة، من هنا كان من الضروري القيام بعملية مراجعة لأفعال وتصرفات الشركة المالية التي تؤثر في استمرارية الشركة وقدرتها على المنافسة. هذا الأمر استلزم وجود رقابة تحمي أموال المستثمرين من تعسف المدراء، فأصبح المدقق بمثابة الساهر على مدى إثبات صحة ودقة وسلامة القوائم المالية والختامية ومدى إمكانية الاعتماد عليها.⁸

وقد أظهرت الأزمات المالية العالمية المتعاقبة أهمية مهنة تدقيق الحسابات في إظهار المركز المالي للشركة بعيداً عن أي تلاعب أو تحريف جوهري، مما يدعم موقف الشركة في تخفيف آثار أي أزمة مالية، ولعل أزمة شركة إنرون الأمريكية للطاقة في عام 2001 خير مثال على ذلك، فقد كانت "إنرون" أكبر شركة للطاقة في أمريكا وربما على مستوى العالم وكانت شركة آرثر أندرسن مكلفة بتدقيق حساباتها، وبنتيجة تواطؤ "آرثر أندرسن" في مهامها ومسؤولياتها تجاه مخاطر التدقيق المتعلقة بشركة إنرون أدت في النهاية إلى انهيار الشركتين معاً، واللذين تعدان من أكبر الشركات الناجحة، مما أدى في النهاية إلى إنتاج فضيحة مالية عالمية.⁹

وهذا يجعل من الضروري بيان مفهوم تدقيق الحسابات، وتحديد أهم الواجبات والمسؤوليات الملقاة على عاتق مدققي الحسابات.

⁸سواد، زاهرة. (2009). المراجعة وتدقيق الحسابات. ط:1. عمان: الأردن. دارالراية للنشر والتوزيع. ص:18.
⁹بوالقارة، أمانة، وشباركة، مهدي. (2023، 01، حزيران). مسؤوليات المدقق الخارجي اتجاه مخاطر التدقيق-دراسة حالة شركة انرون-. مجلة دراسات اقتصادية. مج:10. عدد:1. ص:499. قسنطينة: الجزائر. جامعة قسنطينة.

المبحث الأول: مفهوم تدقيق الحسابات

نظراً لتضخم وتعدد أعمال منظمات الأعمال وتعقدها، وانعكاس هذه الأعمال في سجلات الشركة على شكل قيود محاسبية وحسابات وقوائم مالية متعددة ذات طابع محاسبي فني بحث غير مفهوم إلا من قبل المتخصصين في المجال المحاسبي، كان من الضروري قراءة هذه القيود والقوائم المالية لأصحاب المصالح وخاصة المساهمين بصورة مفهومة وبعيدة عن الغموض ليشعروا باطمئنان على أموالهم المستثمرة وكافة مصالحهم ضمن ومع الشركة. أي أن المستخدمين الخارجيين للبيانات المالية وغير المالية بحاجة إلى جهة ذات كفاءة واستقلالية تامة من أجل زيادة ثقتهم بالبيانات التي سيعتمدون عليها، فيجب أن تكون هذه الجهة ذات تأهيل علمي وعملي يمكنها من القيام بالمهمة الموكلة إليها خير قيام، ويجب أن تكون هذه الجهة مستقلة استقلالاً مادياً فلا تربطها بالمنشأة التي تقوم بتدقيق بياناتها أية روابط مادية يمكن أن تؤثر في استقلاليتها، وأن تكون كذلك مستقلة استقلالاً ذهنياً، فتعطي رأيها بكل موضوعية ودون أي تحيز¹⁰.

من هنا تبرز أهمية التعريف بمهنة تدقيق الحسابات، وبيان شروط تعيين مدقق حسابات الشركة.

المطلب الأول: التعريف بمهنة تدقيق الحسابات

تدقيق الحسابات وظيفة يمارسها فرد أو مجموعة أفراد أو شركات متخصصة بالمجال المحاسبي، تعمل على تدقيق سجلات وقيود وأعمال الشركة لإبداء رأي فني محايد في عدالة القوائم المالية وخلوها من التحريفات الجوهرية.

ولغرض الإحاطة والتعريف بهذه المهنة سيتم البحث في تعريفاتها في الفقه والقانون، وسيتم بيان أهمية هذه المهنة والجهات المستفيدة منها.

¹⁰ الذنبيات، علي. (2015). تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية-نظرية وتطبيق. ط:5. عمان: الأردن. دائرة المكتبة الوطنية. ص:4.

أولاً- تعريف تدقيق الحسابات:

عرّف المشرّع السوري عملية تدقيق البيانات المالية بأنها فحص البيانات المالية بهدف إبداء الرأي فيما إذا كانت قد أعدت من كافة النواحي الجوهرية وفقاً لمعايير محاسبية محددة وأنها تمثل بعدالة ومن كافة النواحي الجوهرية المركز المالي للجهة المدققة¹¹، كما عرّف المشرع السوري مدقق الحسابات بأنه المحاسب القانوني المرخص لتدقيق ومراجعة 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 المدققة¹².

على صعيد الفقه تم تعريف عملية تدقيق الحسابات بأنها جمع وتقويم أدلة الإثبات والتقرير عن مدى مطابقة المعلومات المقدمة لمعيار محدد وذلك من قبل محاسب قانوني مستقل ومؤهل¹³، كما تم تعريفها بأنها فحص ناقد يسمح بالتأكد من أن المعلومات التي تنتجها المؤسسة صحيحة وواقعية، فالتدقيق أو المراجعة تتضمن كل عمليات الفحص التي يقوم بها مهني كفؤ خارجي ومستقل بهدف الإدلاء برأي فني محايد عن مدى اعتمادية وسلامة وشفافية القوائم المالية السنوية وأساس الميزانية وجدول حساب النتائج¹⁴.

أما جمعية المحاسبين الأمريكية فقد عرفت عملية التدقيق بأنها عملية منظمة وممنهجة لجمع الأدلة والقرائن بشكل موضوعي والتي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج التدقيق¹⁵.

تتفق جميع التعريفات السابقة في أن عملية تدقيق الحسابات تبدأ ميدانياً بفحص وتدقيق الوثائق والسجلات، ومن ثم استخراج الأدلة والقرائن منها والتي تكشف مدى التزام المنشأة بالمعايير والقواعد النازمة، وأخيراً إعداد تقرير التدقيق وتبليغه للجهات المعنية.

¹¹ قانون تنظيم مهنة المحاسبة وتدقيق الحسابات رقم 33 عام 2009، المادة 1، البند 12.

¹² قانون تنظيم مهنة المحاسبة وتدقيق الحسابات رقم 33 عام 2009، المادة 1، البند 9.

¹³ القاضي، حسين ودحود، حسين وقريط، عصام. (2021-2022). أصول المراجعة. ج1. دمشق: سورية. منشورات جامعة دمشق. ص: 21.

¹⁴ سواد، زاهرة. مرجع سابق. ص: 17.

¹⁵ الشرع، مجيد. (2003). المراجعة عن المسؤولية الاجتماعية في المصارف الإسلامية. عمان: الأردن. دار وائل للطباعة والنشر والتوزيع. ص: 108.

مما سبق يمكن أن نعرف عملية تدقيق الحسابات بأنها عملية فحص وتدقيق السجلات والوثائق والمستندات الخاصة بالمنشأة لدورة مالية معينة بهدف جمع الأدلة والقرائن لإبداء رأي فني محايد في أن القوائم المالية للمنشأة تعبر بصراحة عن مركزها المالي بعيداً عن أي تلاعبات أو تحريفات جوهرية، وفي حال وجود هكذا تلاعبات يتم التصريح عنها وبكل الأحوال يتم إبلاغ نتائج التدقيق للجهات المعنية.

ثانياً - أهمية تدقيق الحسابات والجهات المستفيدة منها

تمر الشركة خلال دورة حياتها بالعديد من الأحداث الاقتصادية. تعبر الأحداث الاقتصادية عن العمليات المالية التي يمكن قياسها والتعبير عنها بوحدة النقد السائد. إن إثبات أو تسجيل العمليات المالية (الأحداث الاقتصادية) في الدفاتر يساعد على تحليل هذه العمليات وبيان أثرها على نتيجة أعمال الوحدة الاقتصادية من ربح أو خسارة خلال فترة زمنية معينة وبيان مركزها المالي في نهاية هذه الفترة¹⁶.

أي أن ملخص نشاط ونتيجة أعمال الشركة تظهر على شكل محاسبي، وكل عملية مالية تقوم بها الشركة يتم إثباتها عبر سند قيد محاسبي، وبالتالي فإن أي خطأ أو تلاعب بتسجيل سندات القيد قد يؤثر في نتيجة أعمال الشركة، وعلى سبيل المثال تم تنظيم سند قيد وهمي أو غير حقيقي لمبيعات غير فعلية بمئات الملايين نهاية العام قد تظهر نتيجة الأعمال (قائمة الدخل) ربحاً سنوياً بسبب هذا التلاعب وازدياد المبيعات الوهمي، وفي بداية العام التالي تم الادعاء بإرجاع البضاعة من الزبون أي تم اعتبار المبيعات سالفة الذكر مرتجعة أو مردودات مبيعات وتم إثبات ذلك بسند قيد آخر بنفس القيمة، هنا لن تتغير أرصدة المخزن أو أرصدة حسابات الزبائن أو النقدية والسيولة كون الإرجاع يتطلب إعادة الحال إلى ما كانت عليه قبل التعاقد أي تبقى أرصدة الحسابات كما كانت عليه قبل تنظيم سند قيد المبيعات، ولكن المشكلة تظهر في أن نتائج أعمال السنة أو الدورة المالية السابقة كانت أرباحاً غير حقيقية أو مضخمة بشكل وهمي وبالتالي تؤثر في

¹⁶ جبل، علاء الدين. (2017). أساسيات المحاسبة المالية 1. ط:3. حلب: سورية. منشورات جامعة حلب. ص:31.

توزيعات الأرباح للمساهمين وتظهر الشركة بمظهر غير حقيقي وجذاب قد يدفع البعض للدخول كمساهم في الشركة أو كمقرض لها.

هذه التلاعبات يصعب وربما يستحيل على أصحاب المصلحة اكتشافها بمفردهم، وهنا تتجه الأنظار نحو مدقق حسابات هذه الشركة وتقريره الذي يعدّه بنتيجة التدقيق لمعرفة إن كانت القوائم المالية لهذه الشركة تعبر بوضوح عن مركزها المالي أم هنالك تلاعب أو تحريف جوهري بهذه القوائم.

وبالتالي تتمثل أهمية التدقيق في كونه وسيلة تخدم جهات كثيرة ذات مصلحة مع الشركة سواء كانت أطرافاً داخلية أو خارجية، إذ تعتمد إلى حد كبير على البيانات المحاسبية لاتخاذ قرارات و رسم خطط مستقبلية، ومن بين المستفيدين من التدقيق نجد:

أ- **إدارة الشركة:** تعتمد إدارة الشركة على التدقيق بشكل كبير خاصة في عملية التخطيط المستقبلي لتحقيق أهدافها المخططة مسبقاً، وبالتالي فإن مصادقة المدقق على قوائمها سيمنحها درجة كبيرة من الثقة ويزيد من نسبة الاعتماد عليها، كما يعتبر مفتاح الحكم على مستوى أداء أعضاء مجلس الإدارة¹⁷.

ب- **الشركاء والمساهمون:** مع تضخم حجم الشركات وازدياد أعداد الشركاء والمساهمين -حسب الحال- وانفصال الإدارة عن الملكية بدأ الخوف يتسرّب لقلوب الشركاء والمساهمين حول قانونية وجدوى الأعمال التي يقوم بها المدراء ومدى الحماية التي تتمتع بها أموالهم المستثمرة في الشركة، فكان مدقق الحسابات بمثابة الطرف الذي يضمن كل ذلك.

ت- **المستثمرون المحتملون:** يهتم المستثمرون المحتملون بالمعلومات المالية التي تتعلّق بشكل مباشر بالمنشأة من ناحية قدرتها على توليد تدفقات نقدية جيدة، ولذلك فإن قراراتهم تتعلّق بالمبالغ والتوقيعات المتعلقة بالتدفقات النقدية المتوقعة¹⁸.

¹⁷مازون ، محمد أمين(2011). التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية و مدى إمكانية تطبيقه في الجزائر. ماجستير. كلية العلوم الاقتصادية. جامعة الجزائر. الجزائر: ص:186.

¹⁸الحمود، محمد نهار. (2011). أثر تعديلات تقرير مدقق الحسابات على قرارات الاستثمار في الشركات المدرجة في بورصة عمان من وجهتي نظر مدققي الحسابات والمستثمرين. ماجستير. قسم: المحاسبة. كلية: الأعمال. عمان: الأردن. جامعة: الشرق الأوسط. ص:36.

ث- **الدائنون والموردون ومؤسسات الإقراض:** يعتمد هؤلاء على تقرير المدقق الخاص بصحة وسلامة القوائم المالية، ويقومون بتحليلها لمعرفة المركز المالي والقدرة على الوفاء بالالتزام وكذلك درجة السيولة لدى الشركة، ما يضمن لهم تحصيل حقوقهم لديها¹⁹.

ج- **المدينون والزبائن:** يهتم المدينون بتقرير المدقق لمعرفة فرص استمراريتها واحتمال ظهور عوائق تهدد الاستمرارية خاصة أن معظم المدينين قد يكونون زبائن يعتمدون على البضائع والخدمات التي تقدمها الشركة سواء منتجات نهائية أو كمواد أولية لإنتاجهم.

ح- **العاملون:** جلّ ما يهم هذه الشريحة هو قدرة الشركة على دفع أجورها والمزايا المستحقة لها كالمكافآت والاقتطاعات التأمينية عنها، لذلك تهتم بتقرير المدقق لمعرفة قدرة الشركة على الاستمرار للحفاظ على حقوقهم وعدم الشعور بالقلق عليها.

خ- **الهيئات الحكومية:** تتعدد الجهات الحكومية التي تعتمد على تقرير المدقق في عملها، ومن أهم هذه الجهات الإدارة الضريبية وذلك لمعرفة حجم الوعاء الحقيقي الخاضع للضريبة بناء على حصيلة عمل المدقق²⁰.

المطلب الثاني: شروط تعيين مدقق الحسابات:

إن تعيين مدقق حسابات للشركة ليس أمراً اعتباطياً، فلا يمكن لإدارات الشركات والقائمين عليها -على اختلاف أشكالها- الاستقلال بتعيين أي شخص كمدقق حسابات أو تعيين مدقق الحسابات دون مراعاة أصول قانونية معينة، بل لابد من أن تتوفر في الشخص المرشح ليكون مدقق حسابات شروط معينة، إضافة إلى ذلك لا من بد أن تتبع إدارة الشركة إجراءات قانونية معينة عند تعيين مدقق الحسابات، مع مراعاة جوانب معينة تتمثل في قيام المدقق بعمله باستقلالية.

¹⁹ مازون، محمد أمين. مرجع سابق. ص: 186.
²⁰ خلاصي، رضا. (2013). مرام المراجعة الداخلية للمؤسسة. بوزريعة: الجزائر. دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع. ص: 51.

ولفهم أعمق لهذا الموضوع سيتم بيان الشروط الموضوعية المطلوب توافرها في أي الشخص ليكون مرشحاً كمدقق لحسابات الشركة (الشروط المتعلقة بشخص المدقق)، ومن ثم بيان الشروط الإجرائية المتعلقة بآلية تعيين المدقق والجهة المسؤولة عن تعيينه.

أولاً- الشروط الموضوعية لتعيين مدقق الحسابات:

إن أداء أي مهنة يتم من قبل أشخاص مختصين، وتدقيق حسابات أي شكل من الشركات كأى مهنة أخرى لا يمكن أن يقوم به أي شخص، بل لا بدّ من أن يكون هذا الشخص على مستوى معين من التأهيل المهني والعلمي وحائز للشهادات التي تثبت هذا التأهيل إضافة لضرورة توافر شروط قانونية أخرى . وبالعودة لتعريف مدقق الحسابات الذي سبق تعريفه بأنه المحاسب القانوني المرخص لتدقيق ومراجعة الحسابات سواء أكان شخصاً طبيعياً يزاول باسمه أو لحساب شركة مهنية وعلى مسؤوليته لمهنة تدقيق الحسابات وإبداء الرأي حول مدى تمثيلها بعدالة المركز المالي للجهة المدققة²¹. وسبق تعريف المحاسب القانوني بأنه من حصل على شهادة المحاسب القانوني وفق الأحكام القانونية النافذة²².

وبالتالي للحصول على صفة مدقق الحسابات ينبغي المرور بمرحلتين: الأولى وهي الحصول على شهادة محاسب قانوني، وفي المرحلة الثانية لا بد من الحصول على الترخيص اللازم لمزاولة مهنة تدقيق الحسابات، علماً أن الحصول على الترخيص اللازم يسبقه مرحلة تمهيدية تتمثل في خضوع المتقدم لمرحلة تدريب مهني.

²¹ قانون تنظيم مهنة المحاسبة وتدقيق الحسابات رقم 33 عام 2009، المادة/1، البند/9
²² قانون تنظيم مهنة المحاسبة وتدقيق الحسابات رقم 33 عام 2009، المادة/1، البند/7

1- الحصول على شهادة محاسب قانوني

يعدّ التأهيل العلمي والعملّي أحد معايير التدقيق العامة التي يجب توافرها في المدقق، ويتم اكتساب التأهيل العلمي من خلال البرامج الدراسية المنظمة، وذلك لتعرض المدقق للكثير من المسائل والمشاكل المحاسبية والقانونية والاقتصادية ويبدأ التأهيل العلمي بالحصول على إجازة في المحاسبة أو العلوم المالية والإدارية²³.

جاء قانون تنظيم مهنة المحاسبة وتدقيق الحسابات في سورية منسجماً مع ذلك فاشتراط أن يكون المتقدم للحصول على شهادة محاسب قانوني حائزاً إجازة جامعية من إحدى كليات الاقتصاد أو ما يعادلها اختصاص محاسبة أو اختصاصات أخرى معادلة وفق قرار التعادل الصادر عن لجنة تعادل الشهادات العلمية لدى وزارة التعليم العالي، ويجوز لمجلس المحاسبة والتدقيق أن يصدر قراراً بمعادلة شهادات المحاسبة من جمعيات أو معاهد معتمدة دولياً ويخضع المتقدم بطلب المعادلة لمواد الامتحانات المتعلقة بالقوانين السورية التي يحددها المجلس، كذلك يجب أن يكون المتقدم شخصاً طبيعياً عربياً سورياً أو من في حكم العربي السوري منذ أكثر من عشر سنوات أو من رعايا الدول العربية الذين يحملون شهادة محاسب قانوني بشرط أن تعامل تلك الدول المواطنين السوريين بالمثل، وهذا ينسجم مع نظرة المشرع الفرنسي الذي سمح للأجانب بممارسة مهنة مدقق الحسابات في فرنسا شريطة السماح للفرنسيين بمزاولة هذه المهنة في البلد الذي ينتمون إليه²⁴. يضاف لما سبق شروط أخرى منها ألا يقل عمر المتقدم للحصول على الشهادة عن 25 سنة ميلادية وألا يزيد على 50 سنة ميلادية، إضافة لأن لا يكون المتقدم قد حُكم سابقاً بإحدى الجرائم التي تمس الأمانة أو الشرف أو إحدى الجرائم الاقتصادية وغير مسرح من وظيفته لسبب يمس النزاهة أو شرف الوظيفة بناء على حكم قضائي مكتسب الدرجة القطعية²⁵.

²³ سواد، زاهرة. مرجع سابق. ص: 133

²⁴ دحموش، فايزة. (2001-2002). النظام القانوني لمحافظ الحسابات في الجزائر. ماجستير. فرع إدارة ومالية. كلية الحقوق. بن عكنون:

الجزائر. جامعة الجزائر 3. ص: 34.

²⁵ قانون تنظيم مهنة المحاسبة وتدقيق الحسابات رقم 33 لعام 2009 المادة 9/.

يظهر بوضوح أن المشرع السوري اشترط أن يكون الراغب بالحصول على شهادة محاسب قانوني من حملة الإجازة في الاقتصاد أو مايعادلها وهذا الأمر من البدهيات إذ لا يعقل أن يكون المحاسب والذي صلب عمله أمور فنية تتعلق بالجانب المحاسبي غير ملتم بعلم المحاسبة وكافة العلوم المالية الأخرى، هذا الشرط قد يبدو غير مقبول نظراً لوجود العديد من الاختصاصات تندرج تحت مسمى الاقتصاد والعديد منها ليس ضمن خطته الدراسية من مواد المحاسبة إلا الأساسيات أو ما يتعلق بالاختصاص فقط، وكان من الأجدر بالمشرع السوري اشتراط أن يكون المتقدم من حملة الإجازة في الاقتصاد اختصاص محاسبة كون تدقيق الحسابات موضوع محاسبي بحت.

ننوه أن امتحان شهادة المحاسب القانوني يجري بإشراف وزارة المالية مرة على الأقل سنوياً^{٢٦}.

2- الحصول على الترخيص اللازم لمزاولة مهنة تدقيق الحسابات:

إن التأهيل العلمي والحصول على شهادة محاسب قانوني لا يخول حامل هذه الشهادة ممارسة مهنة تدقيق الحسابات تلقائياً، بل يوجد شروط أخرى يجب على الراغب بممارسة المهنة توفيرها للحصول على الترخيص اللازم لمزاولة مهنة المحاسبة وتدقيق الحسابات.

بداية لا بد من الاهتمام بجانب التأهيل العملي الذي يعتبر أيضاً أحد معايير التدقيق العامة التي يجب أن تتوفر في المدقق كما أسلفنا. يتمثل التأهيل العملي في الاهتمام بالتدريب العملي الإيجابي حتى يتمكن المدقق من ممارسة المهنة بسهولة وإيجاد الحلول للمشاكل التطبيقية التي تواجهه في حياته العملية²⁷، ويستحسن أن يتم تنظيم التدريب العملي وفق برامج محددة من جمعيات المحاسبة والتدقيق²⁸.

جاء قانون تنظيم مهنة المحاسبة وتدقيق الحسابات السوري منسجماً مع هذا الجانب حيث اشترط أن يتقدم الراغب بالحصول على رخصة مزاولة المهنة بطلب للتدريب إلى جمعية المحاسبين القانونيين مبيناً اسم

^{٢٦} قانون تنظيم مهنة المحاسبة وتدقيق الحسابات رقم 33 لعام 2009 المادة 10/

^{٢٧} سواد، زاهرة. مرجع سابق. ص: 133

^{٢٨} سواد، زاهرة. المرجع السابق.

المحاسب القانوني الذي يرغب بالتدرب عنده ومرفقاً بالوثائق التي تثبت توافر شروط التدريب المنصوص عنها في قانون تنظيم المهنة، مع إرفاق موافقة المحاسب القانوني الذي يقوم بالتدريب على طلب المتدرب، حيث يسجل هذا الطلب في سجل المتدربين وبعدها تقوم جمعية المحاسبين القانونيين بدراسة الطلب والرد عليه خلال مدة 45 يوماً من تاريخ تقديمه وفي حال عدم الرد خلال هذه الفترة يعتبر الطلب مقبولاً حكماً²⁹.

ومدة التدريب المطلوبة سنتان بعد قبول طلب التدريب وتتم في مكتب محاسب قانوني أو شركة مهنية سورية لتدقيق الحسابات مسجلين أصولاً في سجل المزاولين لدى جمعية المحاسبين القانونيين وبعد مرور سنتين على تسجيل المكتب أو الشركة، ويجب على المتدرب خلالها أن يحضر -وبدوام عمل كامل- برنامج محاضرات التدريب الخاص بالمتدربين الذي تعده جمعية المحاسبين القانونيين سنوياً، علماً أنه خلال مدة التدريب يحظر على المحاسب المتدرب الانتقال إلى مكتب آخر قبل موافقة جمعية المحاسبين القانونيين خطياً وبعد استطلاع رأي المحاسب القانوني المشرف.³⁰

ومن ناحية الالتزام لا يجوز للمتدرب الانقطاع عن التدريب لمدة تزيد على ستين يوماً سنوياً، ويجب عليه عند انتهاء مدة تدريبه تقديم بحث تطبيقي في أحد المواضيع المتعلقة بالمهنة يناقش من قبل لجنة يشكلها مجلس الإدارة ويمنح بنتيجتها رخصة إتمام التدريب³¹.

بعد الحصول على رخصة إتمام التدريب يتقدم الراغب بمزاولة المهنة بطلب التسجيل لمزاولة المهنة إلى جمعية المحاسبين القانونيين مرفقاً معه ما يثبت حصوله على شهادة محاسب قانوني سوري، إضافة لبعض الشروط الواردة في قانون تنظيم المهنة³².

²⁹ قانون تنظيم مهنة المحاسبة وتدقيق الحسابات رقم 33 لعام 2009 المادة /22/.

³⁰ قانون تنظيم مهنة المحاسبة وتدقيق الحسابات رقم 33 لعام 2009 المادة /23/.

³¹ قانون تنظيم مهنة المحاسبة وتدقيق الحسابات رقم 33 لعام 2009، المادة /25/.

³² قانون تنظيم مهنة المحاسبة وتدقيق الحسابات رقم 33/ عام 2009، مادة /28/.

وبالنسبة للشركات المساهمة المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية يشترط أن يكون مدقق الحسابات -إضافة لما سبق ذكره- معتمداً من قبل هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية بعد تقديم طلب اعتماد للهيئة مرفقاً بالوثائق المطلوبة، وموافقة الهيئة على الطلب³³.

3- توافر متطلبات السلوك الأخلاقي في المدقق والاستقلالية:

يعتبر مدقق الحسابات الممر الرقابي المهني الأخير والأهم الذي تمر عبره حسابات وأعمال الشركة قبل المصادقة عليها وهذا ما يتطلب أن يتصف القائم بعملية التدقيق بالأمانة والنزاهة لإضفاء المصداقية على عملية التدقيق أولاً وعلى حسابات وأعمال الشركة ثانياً خاصة مع وجود العديد من أصحاب المصلحة الذين يعتمدون على البيانات المالية الصادرة عن الشركة كونه تمت المصادقة على خلوها من الأخطاء الجوهرية من قبل المدقق. استجابة لذلك أخذ الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) على عاتقه مسؤولية إصدار دليل لقواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين، وقد حدد الدليل خمسة مبادئ أساسية لأخلاقيات المحاسبين المهنيين وهي: النزاهة والموضوعية والكفاءة المهنية والسرية والسلوك المهني³⁴، حيث يشترط أن يلتزم المحاسب المهني بمبدأ النزاهة والذي يتطلب منه أن يكون مستقيماً وأميناً في جميع العلاقات المهنية والتجارية، وتتطلب النزاهة التعامل العادل والصدق وقوة الشخصية للعمل على النحو المنشود حتى في ظل مواجهة ضغوط تدعو إلى مخالفة ذلك أو عندما يؤدي ذلك إلى احتمال وقوع عواقب شخصية أو تنظيمية سلبية³⁵.

بالنسبة للمشرع السوري لم يهمل هذا الجانب أيضاً بل اشترط توافر شروط الأمانة والنزاهة سواء للحصول على شهادة محاسب قانوني، أو للحصول على الترخيص اللازم لممارسة مهنة المحاسبة وتدقيق الحسابات،

³³ نظام مدققي حسابات الجهات الخاضعة لرقابة هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية الصادر بقرار رئاسة مجلس الوزراء رقم 300/

عام 2018/، المادتين 4-5/

³⁴ أبو غزالة، طلال. (2022). دليل قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين. عمان: الأردن. دائرة المكتبة الوطنية. ص: 18.

³⁵ المرجع السابق. ص: 19.

فاشترط للحصول على شهادة محاسب قانوني أن يكون المتقدم غير محكوم بإحدى الجرائم التي تمس الأمانة أو الشرف أو إحدى الجرائم الاقتصادية وغير مسرح لسبب يمس النزاهة أو شرف الوظيفة بناء على حكم قضائي مكتسب الدرجة القطعية^{٣٦}.

كذلك اشترط المشرع السوري توافر شروط الأمانة والنزاهة في الشخص الحاصل على شهادة محاسب قانوني ويرغب بالحصول على ترخيص مزاول مهنة المحاسبة وتدقيق الحسابات^{٣٧}، ويبدو أن المشرع السوري في هذه الناحية كان حريصاً جداً على سمعة مهنة المحاسبة وتدقيق الحسابات فلا يمنح لقب المحاسب -ولو نظرياً- أي شهادة محاسب قانوني دون ترخيص مزاوله إلا للأشخاص حسني السمعة، كذلك لا يمنح الترخيص بمزاولة المهنة ولا يسمح بالتسجيل في سجلات المزاولين إلا للأشخاص حسني السمعة أيضاً، يبدو هذه النقطة إيجابية تحسب للمشرع السوري خاصة مع أهمية القوائم المالية والحسابات المدققة من قبل مدقق الحسابات بالنسبة لجميع أصحاب المصلحة.

ثانياً - الشروط الإجرائية لتعيين مدقق الحسابات:

تتدرج حرية الشركة في تعيين مدقق الحسابات ما بين الحرية المطلقة في تعيين مدقق الحسابات في بعضها، والزامية التعيين في بعضها الآخر، وبعضها يعتبر تعيين مدقق الحسابات ركناً أساسياً من أركان تأسيس الشركة فلا يكتمل تأسيسها ولا تظهر إلى العلن قبل تعيين مدقق الحسابات، عدا عن اشتراط تعيين مدقق حسابات في فترة التأسيس في بعضها، كل ذلك حسب الشكل القانوني الذي اتخذته الشركة، علماً أن تعيين مدقق الحسابات في كل حالة وفي كل شكل قانوني له إجراءات وشروط مختلفة عن الآخر.

^{٣٦} قانون تنظيم مهنة المحاسبة وتدقيق الحسابات رقم 33 عام 2009، المادة 9/.

^{٣٧} قانون تنظيم مهنة المحاسبة وتدقيق الحسابات رقم 33 عام 2009، المادة 27/.

وبخصوص الجهة المسؤولة عن تعيين مدقق الحسابات فتختلف حسب الشكل القانوني الذي اتخذته الشركة أيضاً، حيث تختلف الجهة المخولة بإدارة الشركة واتخاذ القرارات المتعلقة بأعمال الإدارة من شكل قانوني لآخر.

وهذا ما يجعل من الضروري بيان الإجراءات القانونية لتعيين مدقق الحسابات ومدى إلزام الشركة بتعيين المدقق، إضافة لتحديد الجهة المسؤولة عن تعيين مدقق الحسابات في كل شكل من أشكال الشركات.

1- الشروط الإجرائية لتعيين المدقق في شركات الأشخاص:

تلتزم شركات التضامن التي يزيد رأسمالها على عشرة ملايين ليرة سورية بتعيين مدقق حسابات ينتخبه الشركاء من جدول مدققي الحسابات الصادر عن وزارة المالية³⁸، وبالتالي وفقاً لمفهوم المخالفة فإذا كان رأسمال شركة التضامن يبلغ عشرة ملايين ليرة سورية أو أقل فللشركة الحرية الكاملة بتعيين مدقق الحسابات من عدمه، ويجوز للشركاء أن يتخذوا قرار تعيين المدقق في مجلس الشركاء إذا نص عقد الشركة على ذلك حيث يتألف هذا المجلس من مالكي الحصص فيها ويتخذ قرار تعيين المدقق في هذه الحالة بأغلبية تزيد على نصف رأس المال ما لم ينص عقد الشركة على خلاف ذلك³⁹.

وبالنسبة لشركة التوصية تطبق عليها الأحكام السابقة الخاصة بشركة التضامن بشكل كامل سواء لجهة إلزامية تعيين المدقق من عدمه أو لجهة الجهة المسؤولة عن تعيين المدقق⁴⁰، مع إضافة مهمة نظراً لوجود نوعين من الشركاء تتمثل بكون التصويت على القرارات الخاصة بتعيين المدقق يكون للشركاء المتضامنين ما لم يعط عقد الشركة للشركاء الموصين حق التصويت حيث تصدر هذه القرارات بأغلبية تزيد على نصف رأس المال المملوك من الشركاء المتمتعين بحق التصويت ما لم ينص عقد الشركة على خلاف ذلك⁴¹.

³⁸ قانون تنظيم مهنة المحاسبة وتدقيق الحسابات رقم 33 عام 2009، المادة /34/ البند /9/.

³⁹ قانون الشركات رقم 29 عام 2011، المادة /35/.

⁴⁰ قانون الشركات رقم 29 عام 2011، المادة /50/ البند /2/.

⁴¹ قانون الشركات رقم 29 عام 2011، المادة /49/.

الجدير بالذكر أن رأسمال شركة التضامن والتوصية تعدّل ليصبح /15,000,000 ل.س⁴²، دون أن يترافق ذلك مع تعديل الحد الأدنى لرأسمال الشركة الذي يعتبر معياراً للإلزامية تعيين مدقق الحسابات، ويترتب على ذلك أن جميع شركات الأشخاص ملزمة بتعيين مدقق حسابات، باستثناء الشركات المؤسسة قبل نفاذ قانون الشركات رقم 29 لعام 2011 والتي يقل رأسمالها عن عشرة ملايين ليرة سورية ولم تقم بتعديله.

2- الشروط الإجرائية لتعيين المدقق في شركات الأموال:

الشركة محدودة المسؤولية ملزمة بتعيين مدقق حسابات مسجل في سجل شركات الأموال الممسوك لدى جمعية المحاسبين القانونيين لغايات تدقيق حساباتها⁴³، وبالتالي لا عبء لرأسمال الشركة أو عدد المؤسسين أو الشركاء فيها في معرض تعيين مدقق الحسابات، لا بل إن تعيين مدقق حسابات في هذا الشكل من أشكال من الشركات يعتبر شرطاً أساسياً من شروط التصديق على النظام الأساسي للشركة من قبل وزارة التجارة الداخلية وحماية المستهلك، حيث يرفق طلب التصديق على النظام الأساسي للشركة بعدة وثائق من أهمها وثيقة تعيين مدقق حسابات للشركة موقعةً من المؤسسين⁴⁴، وذلك تحت طائلة رفض التصديق على النظام الأساسي إذا لم يقم المؤسسون بتدارك ذلك وإرفاق هذه الوثيقة خلال المهلة التي تحددها الوزارة.⁴⁵

وطيلة حياة الشركة تلزم بتعيين مدقق حسابات بشكل سنوي وذلك لسنة مالية كاملة، حيث يتوجب على المدير خلال الأشهر الستة الأولى من السنة المالية للشركة أن يدعو الهيئة العامة للانعقاد ومن بين المواضيع الإلزامية التي يجب أن تطرح انتخاب مدقق حسابات من جدول المحاسبين القانونيين الصادر عن وزارة المالية وذلك لسنة واحدة وتحديد أتعابه⁴⁶.

⁴² قرار وزارة التجارة الداخلية وحماية المستهلك رقم /2883/ لعام 2022.

⁴³ قانون تنظيم مهنة المحاسبة وتدقيق الحسابات رقم 33 لعام 2009، المادة /76/ البند 1-أ/

⁴⁴ قانون الشركات 29 عام 2011، المادة /61/ البند 3/.

⁴⁵ قانون الشركات 29 عام 2011، المادة /62/ البند 1/.

⁴⁶ قانون الشركات 29 عام 2011، المادة /71/ البند 3/.

وبالنسبة للشركة المساهمة المغفلة بنوعيتها الخاصة والعامة أيضاً هي ملزمة بتعيين مدقق حسابات مسجل في سجل شركات الأموال الممسوك لدى جمعية المحاسبين القانونيين لغايات تدقيق حساباتها.⁴⁷

ونظراً لأهمية مرحلة التأسيس وما قد يرافقها من نفقات كبيرة ستتحملها الشركة ومن الضروري التأكد من قانونيتها وجدواها وضرورتها كان لا بد من تعيين مدقق حسابات في مرحلة التأسيس حيث يجب أن يتضمن طلب التصديق على النظام الأساسي للشركة الذي يقدمه المؤسسون إلى وزارة التجارة الداخلية وحماية المستهلك اسم مدقق الحسابات الذي اختاره المؤسسون لمرحلة التأسيس⁴⁸.

وبعد نجاح عملية الاكتتاب وصدور قرار التخصيص تقوم الهيئة العامة التأسيسية بانتخاب مدققي حسابات الشركة⁴⁹.

وبشكل سنوي تقوم الهيئة العامة العادية للشركة بانتخاب جهة لتدقيق حسابات الشركة لمدة سنة واحدة قابلة للتجديد وذلك من سجل مدققي حسابات شركات الأموال لدى وزارة المالية، وإذا اتخذت الشركة شكل شركة مساهمة مغفلة عامة يشترط أن يكون مدقق الحسابات المنتخب معتمداً من قبل هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية -كما سبق ذكره-، وإذا لم تقم الهيئة العامة بانتخاب مدقق لحساباتها أو لم يباشر مدقق الحسابات عمله لأي سبب كان يتوجب على مجلس الإدارة أن يقترح على وزارة التجارة الداخلية وحماية المستهلك ثلاثة أسماء من جدول مدققي الحسابات الصادر عن وزارة المالية أو من قائمة مدققي الحسابات المعتمدين من هيئة الأوراق -بحسب الشكل القانوني للشركة مساهمة عامة أو خاصة- لنتنقي منهم مدققاً لحسابات الشركة⁵⁰.

⁴⁷ قانون تنظيم مهنة المحاسبة وتدقيق الحسابات رقم 33 لعام 2009، المادة /76/ البند 1-أ/

⁴⁸ قانون الشركات رقم 29 عام 2011، المادة /98/ البند 4-و/

⁴⁹ قانون الشركات رقم 29 عام 2011، المادة /168/.

⁵⁰ قانون الشركات رقم 29 عام 2011، المادة /185/.

المبحث الثاني: واجبات مدقق الحسابات

قد يظهر للكثيرين أن واجبات مدقق الحسابات محصورة في القيام بأعمال تدقيق الحسابات بغية استصدار تقرير التدقيق وإبداء رأي فني محايد في عدالة القوائم المالية للشركة، بينما قد يكون من الصواب اعتبار هذه الأعمال بعض من واجبات المدقق وليس كل واجباته، حيث أُلقت القوانين والأنظمة على كاهل مدقق الحسابات العديد من الواجبات والمسؤوليات والتي يجب على المدقق القيام بها ومراعاتها، بعضها يندرج في إطار واجبات المدقق أثناء تنفيذ مهمة التدقيق، وبعض الآخر متعلق بقواعد السلوك الاخلاقي التي يجب على المدقق الالتزام بها.

وسنبحث فيما يلي أهم الواجبات الملقة على عاتق المدقق أثناء إجراء التدقيق الميداني (الفرع الأول)، والواجبات الخاصة بقواعد السلوك الأخلاقي المهني (الفرع الثاني).

المطلب الأول- واجبات المدقق أثناء إجراء التدقيق

يقع على عاتق المدقق أثناء تنفيذ عملية التدقيق العديد من الواجبات العامة التي يلتزم بها طيلة تنفيذ عملية التدقيق وبعضها يمتد إلى ما بعد انتهاء عملية التدقيق، لا بل وقبل المباشرة بعملية التدقيق الميداني وأثناء الاتفاق على شروط التكليف وتوقيع رسالة الارتباط يقع على عاتق المدقق العديد من الواجبات والمسؤوليات، منها ما هو منصوص عنها في معايير التدقيق الدولية، ومنها ما هو وارد في التشريع السوري، وسنبين فيما يلي أهم هذه الواجبات والمسؤوليات وفقاً لمعايير التدقيق الدولية والتشريع السوري:

أولاً-الحصول على أدلة إثبات كافية وتنظيم وثائق التدقيق: أكد معيار التدقيق الدولي رقم 500 على ضرورة قيام المدقق بتصميم وأداء إجراءات التدقيق بطريقة تتيح له الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة

ليستطيع التوصل إلى استنتاجات معقولة يبني عليها رأيه⁵¹. وبالنسبة لوثائق التدقيق يقوم المدقق وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم 230 بتنظيم وثائق التدقيق التي تتضمن سجل إجراءات التدقيق التي تمت تأديتها، وأدلة التدقيق ذات العلاقة التي تم الحصول عليها، والاستنتاجات التي توصل إليها المدقق، ودمج هذه الوثائق بشكل مادي أو إلكتروني ضمن ملف التدقيق⁵².

بالنسبة للمشرع السوري فرض على مدقق الحسابات أيضاً واجب الحصول على أدلة إثبات كافية ليتمكن من إبداء الرأي أو الوصول إلى استنتاجات يبني رأيه عليها⁵³، ويحتفظ بنسخ عن الوثائق التي تثبت ما توصل إليه، وقد أطلق المشرع السوري على ملف التدقيق تسمية "أوراق العمل" حيث أكد على ضرورة قيام المدقق بتنظيم أوراق العمل المناسبة التي يوثق فيها إجراءات التدقيق التي قام بها للوصول إلى رأيه المهني سواء كانت هذه الأوراق مادية أو إلكترونية⁵⁴. مما سبق نلاحظ أن المشرع السوري جاء منسجماً مع معايير التدقيق الدولية لهذه الناحية، وهذا أمر بدهي فائدة التدقيق تدعم رأي المدقق فيما توصل إليه من نتائج، ووثائق التدقيق مهمة في إثبات مهنية تقرير المدقق، كما يمكن أن تفيد في إثبات بذله العناية المهنية اللازمة لاحقاً عندما تثار مسؤوليته المدنية.

ثانياً- واجب المدقق في اكتشاف الغش والخطأ والتأكد من الامتثال لأحكام القوانين: يتمثل واجب المدقق وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم 240 في الحصول على تأكيد معقول بأن القوائم المالية ككل خالية من الأخطاء الجوهرية، سواء كانت ناتجة عن الغش أو الخطأ، دون إغفال أن هنالك خطراً لا مفر منه يتمثل في أنه ليس بالضرورة اكتشاف بعض الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية بالرغم من ذلك. لأجل ذلك يكون المدقق

⁵¹ The International Federation of Accountants. (2020). **Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements**. Volum1. New York. USA. The International Federation of Accountants. P:400.

⁵² Ibid. p:153.

⁵³ قانون تنظيم مهنة المحاسبة وتدريب المحاسبين 33 لعام 2009، المادة /80/.

⁵⁴ قانون تنظيم مهنة المحاسبة وتدريب المحاسبين 33 لعام 2009، المادة /43/ البند /4/.

مسؤولاً عن الحفاظ على الشك المهني طوال عملية المراجعة⁵⁵. وفي حال اكتشاف مخالفات لأحكام القوانين والأنظمة فمن واجبات المدقق وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم 250 الحصول على دليل تدقيق كافٍ وملائم فيما يخص الامتثال لأحكام القوانين والأنظمة المعترف بها عموماً بأن لها أثر مباشر في تحديد المبالغ والإفصاحات المادية في البيانات المالية، وللمساعدة على تحديد حالات عدم الامتثال يستفسر المدقق من الإدارة، وعند الاقتضاء من المكلفين بالحوكمة عما إذا كانت المنشأة ممثلة لتلك القوانين والأنظمة، كذلك يطلب منهم تقديم إقرارات كتابية تفيد بالإفصاح للمدقق عن جميع الحالات المعروفة لعدم الامتثال المحدد أو المشكوك فيه للقوانين والأنظمة التي ينبغي النظر في آثارها عند إعداد البيانات المالية⁵⁶.

من جانبه فقد كان المشرع السوري منسجماً مع معايير التدقيق الدولية في هذه الناحية أيضاً، حيث اعتبر أن الهدف الجوهرى لتدقيق الحسابات هو إبداء الرأي حول عدالة البيانات المالية والقيام بإجراءات التدقيق وفق معايير تدقيق محددة وأن يقوم المدقق بالتخطيط وإجراء التدقيق للحصول على تأكيد معقول فيما إذا كانت البيانات المالية خالية من الأخطاء الجوهرية⁵⁷، وفي حال اكتشاف وجود أخطاء أو غش فعلى المدقق التحفظ عليها في تقريره أو حجب الرأي أو الاعتذار عن التدقيق في حال لم يتمكن من الحصول على البيانات والمعلومات والوثائق التي تمكنه من إبداء الرأي⁵⁸. هذا الواجب مهم جداً لأن جلّ ما يهم أصحاب المصلحة المستفيدين من تقرير المدقق هو رأيه بخصوص عدالة القوائم المالية وامتثالها للقوانين وخلوها من الأخطاء والتحريفات الجوهرية والغش.

ثالثاً-تقويم استمرارية الشركات: تتلخّص مسؤوليات المدقق وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم 570 في الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة فيما يخص مدى ملاءمة استخدام الإدارة للأساس المحاسبي

⁵⁵ The International Federation of Accountants. **Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements**. Op.cit. p: 167-166.

⁵⁶ الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين. (2020). **إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكد الأخرى والخدمات ذات العلاقة**. طبعة عام: 2020. ج:1. ترجمة ونشر: المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين. عمان: الأردن. دائرة المكتبة الوطنية. ص: 212 و213.

⁵⁷ قانون تنظيم مهنة المحاسبة وتدقيق الحسابات 33 لعام 2009، المادة /84/.

⁵⁸ قانون تنظيم مهنة المحاسبة وتدقيق الحسابات رقم 33 لعام 2009، المادة /78/.

للمنشأة المستمرة في إعداد البيانات المالية وتكوين استنتاج خاص بذلك، واستنتاج ما إذا كانت هناك شكوك كبيرة حول قدرة المنشأة على الاستمرار كمنشأة مستمرة بناءً على أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها.

قد تدفع الأحداث والظروف المستقبلية المنشأة إلى وقف استمرار أعمالها كمنشأة مستمرة وهذه الحالات ليس بإمكان المدقق التنبؤ بها، وتبعاً لذلك فإن غياب أي إشارة إلى الشكوك الكبيرة حول قدرة المنشأة على الاستمرار كمنشأة مستمرة في تقرير المدقق لا يمكن أن يعتبر ضماناً لقدرة المنشأة على الاستمرار⁵⁹.

وبالنسبة للتشريع السوري أكد قانون تنظيم مهنة المحاسبة وتدقيق الحسابات على أنه لا يمكن لمستخدم البيانات المالية الافتراض بأن رأي مدقق الحسابات هو تأكيد مطلق على استمرارية المؤسسة أو مدى فعالية أو كفاءة الإدارة في القيام بمهامها⁶⁰. يبدو لنا أن المشرع السوري أيضاً كان منسجماً مع معايير التدقيق الدولية في هذه النقطة، وهذا أمر منطقي إذ أن العوامل الخارجية والأحداث والظروف الطارئة قد تتسبب في توقف المنشأة عن العمل رغم نجاحها، وخير مثال على ذلك الأحداث التي عانت منها البلد منذ عام 2011 والتي تسببت في توقف العديد من المنشآت الناجحة.

رابعاً-الاتصال مع المكلفين بالحوكمة: أكد معيار التدقيق الدولي رقم 210 على ضرورة الاتفاق مع المعنيين على شروط التكليف بالتدقيق، وفي حال فرضت الإدارة أو المكلفون بالحوكمة قيوداً على نطاق عمل المدقق فيما يخص عملية تدقيق مقترحة بحيث يعنقد المدقق بأن هذا القيد سيؤدي إلى حجب المدقق لرأيه حول البيانات المالية، فينبغي ألا يقبل عملية مقيدة كهذه كعملية تدقيق إلا في حال اقتضى القانون أو النظام القيام بذلك⁶¹. ومن أجل أن تحقق عملية التدقيق الغاية المرجوة منها ألقى معيار التدقيق الدولي رقم 260 على كاهل المدقق واجب التواصل المستمر مع المكلفين بالحوكمة داخل المؤسسة خاصة أثناء تنفيذ عملية التدقيق واكتشاف مخالفات جوهرية، وهذا الدور للمدقق يعتبر جديداً في التشريع الفرنسي حيث لم يلحظها

⁵⁹ The International Federation of Accountants. **Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements**. Op.cit. p: 593.

⁶⁰ قانون تنظيم مهنة المحاسبة وتدقيق الحسابات 33 لعام 2009، المادة 85/.

⁶¹ The International Federation of Accountants. **Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements**. Op.cit. p: 111.

المشرع الفرنسي سوى في القانون 148/84 الصادر عام 1984 المتعلق بالوقاية والتسوية الودية للصعوبات التي تعاني منها المؤسسات، حيث أعطى هذا القانون لمدقق الحسابات صلاحية إنذار هيئات الشركة في حال اكتشاف مخالفات أو أخطاء تعرقل استمرار العمل في الشركة، وتؤثر في مركزها المالي⁶²، وبشكل عام تتلخص أهداف المدقق من التواصل مع المكلفين بالحوكمة بما يلي⁶³:

- إبلاغ المكلفين بالحوكمة بواجبات المدقق بصورة واضحة فيما يتعلق بتدقيق البيانات المالية، وإعطاءهم نظرة عامة حول نطاق وتوقيت التدقيق المخطط لها.
 - الحصول من المكلفين بالحوكمة على المعلومات ذات الصلة بالتدقيق.
 - تزويد المكلفين بالحوكمة بالملاحظات الناجمة عن التدقيق في الوقت المناسب والتي تعتبر مهمة وذات صلة بمسؤوليتهم المتمثلة بالإشراف على عملية إعداد التقارير.
 - تعزيز الاتصال المتبادل والفعال بين المدقق والمكلفين بالحوكمة.
- كذلك يجب على المدقق إبلاغ المكلفين بالحوكمة والإدارة بالشكل المناسب عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية التي حددها المدقق أثناء التدقيق، والتي برأيه المهني ذات أهمية كافية لتستحق عنايتهم⁶⁴.
- وهذا الجانب يعتبر من أهم المسؤوليات الملقاة على عاتق المدقق إذ ليس من المعقول اكتشاف المدقق لعملية اختلاس كبيرة أو تحريف جوهري في القوائم المالية على سبيل المثال والانتظار لحين انتهاء مهمة التدقيق للإبلاغ عنها ضمن التقرير.

أما بالنسبة للتشريع السوري ففي حال اكتشاف المدقق لمخالفات ذات أثر جوهري على القوائم المالية كالغش مثلاً يتوجب عليه إبلاغ المعنيين داخل الشركة وخارجها وخاصة مجلس الإدارة فليس من المقبول الانتظار

⁶² V.MERLE Philippe. (2005). Droitcommercial, sociétés commerciales.10eme édition, , Paris:France , Dalloz, p:412

⁶³ The International Federation of Accountants. Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements. Op.cit. p:228-229.

⁶⁴ Ibid. p:254.

حتى انتهاء مهمته وذكرها في التقرير، وفي حال كانت الشركة مدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية ولم يتم إزالة المخالفة يتوجب إبلاغ هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية⁶⁵.

يبدو لنا مما سبق الانسجام ما بين معايير التدقيق الدولية والتشريع السوري بخصوص التواصل مع المكلفين بالحوكمة وسائر المعنيين بالشركة، وذلك عائد لضرورة معالجة الأخطاء والتحريفات الجوهرية من قبل الجهات التنفيذية المعنية كون دور المدقق رقابياً وليس تنفيذياً.

المطلب الثاني: الالتزام بقواعد السلوك الأخلاقي

المدققون كغيرهم من المهنيين بحاجة ماسة إلى المبادئ والقيم الأخلاقية، بل قد يكونون أشد حاجة من غيرهم من المهنيين لذلك، لأن عملهم له نتائج تؤثر في عملاءهم وفي المجتمع وفي زملاءهم في المهنة⁶⁶. انطلاقاً من ذلك اهتم الاتحاد الدولي للمحاسبين بموضوع أخلاقيات مهنة المحاسبة وأصدر دليل قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين إصدار 2021، وقد شمل الدليل خمسة مبادئ أساسية لأخلاقيات المحاسبين المهنية وهي⁶⁷:

- النزاهة
- الموضوعية
- الكفاءة المهنية والعناية اللازمة
- السرية
- السلوك المهني

⁶⁵ نظام مدققي حسابات الجهات الخاضعة لرقابة هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية الصادر بقرار رئاسة مجلس الوزراء رقم 300/ عام 2018، المادة 3/، البند 3/.

⁶⁶ الذنبيات، علي. مرجع سابق. ص: 109.

⁶⁷ International Federation of Accountants. (2021). **Handbook of the International Code of Ethics for Professional Accountants**. New York. USA. The International Federation of Accountants. P:5.

أولاً- النزاهة: يجب أن يلتزم المحاسب المهني -عموماً- بمبدأ النزاهة، والذي يتطلب منه أن يكون مستقيماً وأميناً في سائر تعاملاته، حيث تتطلب النزاهة التعامل العادل، والصدق وقوة الشخصية للعمل على النحو المنشود، حتى في ظل مواجهة ضغوط تدعو إلى مخالفة ذلك⁶⁸. لم يخرج المشرع السوري عن هذا الإطار حيث اشترط بداية عدم منح شهادة المحاسب القانوني لمن تم تسريحه بسبب النزاهة أو الشرف الوظيفي⁶⁹، واشترط أيضاً عدم منح ترخيص مزاولة مهنة المحاسبة وتدقيق الحسابات لمن تم تسريحه أيضاً بسبب النزاهة أو الشرف الوظيفي بناءً على حكم مكتسب الدرجة القطعية⁷⁰، وبالتالي من الضروري أن يتصف مدقق الحسابات بالنزاهة بشكل مستمر نظراً لأهمية هذه المهنة وكثرة المتضررين عند انهيارها أخلاقياً.

وبرأينا هذا من أبسط البدهيات إذ ليس من المعقول أن يكون خط محاربة الفساد الأول في المنشأة بعيداً عن الأمانة والنزاهة.

ثانياً - الموضوعية: يمثل المحاسب المهني لمبدأ الموضوعية والذي يتطلب منه أن يبدي رأيه المهني والمتعلق بالعمل دون تحيز أو وجود تضارب مصالح أو اعتماد لاداعي له على أشخاص أو منظمات أو تكنولوجيا أو غير ذلك من العوامل⁷¹.

وقد كان المشرع السوري منسجماً مع ما جاء به الاتحاد الدولي للمحاسبين في هذا الصدد حيث أكد على واجب المحاسب القانوني -وبالتالي المدقق- في الالتزام بالموضوعية والحياد وعدم الانصياع للمؤثرات الشخصية والاستقلال التام في أداء المهام الموكلة إليه⁷². بالنظر لهذه الناحية نجدها ضرورية للحفاظ على

⁶⁸ Ibid. p:19.

⁶⁹ قانون تنظيم مهنة المحاسبة وتدقيق الحسابات رقم 33 لعام 2009 المادة /9/. البند 1- ج /

⁷⁰ قانون تنظيم مهنة المحاسبة وتدقيق الحسابات رقم 33 لعام 2009 المادة /24/. البند 4/

⁷¹ International Federation of Accountants. **Handbook of the International Code of Ethics for Professional Accountants**. Op.cit. P:20.

⁷² قانون تنظيم مهنة المحاسبة وتدقيق الحسابات رقم 33 لعام 2009 المادة /43/. البند 3/

حقوق أصحاب المصلحة المتعددين الذين يتقون بالشركة وأعمالها نظراً لخضوعها للتدقيق من شخص ماهر نيابة عنهم وخبير هو مدقق الحسابات.

ثالثاً - الكفاءة المهنية والعناية اللازمة: يتطلب مبدأ التخصص ممارسة الأعمال الفنية من قبل

أشخاص ماهرين في مجال العمل، ومهنة المحاسبة وتدقيق الحسابات -كسائر المهن- لاتخرج عن هذا الإطار. يجب أن يلتزم المحاسب المهني بمبدأ الكفاءة المهنية والعناية اللازمة والذي يتطلب مايلي:

- الحصول والمحافظة على المعرفة والمهارات المهنية بالمستوى المطلوب لضمان حصول العملاء أو أصحاب العمل على خدمات مهنية تتسم بالكفاءة وفقاً للمعايير التقنية والمهنية والتشريعات ذات الصلة.

- العمل بجد وفقاً للمعايير الفنية والمهنية المعمول بها عند أداء أنشطة مهنية أو تقديم خدمات مهنية.

بالنسبة للمشرع السوري سبق وأشرنا أنه اشترط للحصول على شهادة محاسب قانوني حيازة المتقدم لإجازة في الاقتصاد أو مايعادلها إضافة لاجتيازه امتحاناً يجري بإشراف مجلس المحاسبة والتدقيق⁷³، كذلك اشترط للحصول على ترخيص مزاول مهنة المحاسبة وتدقيق الحسابات عدة شروط منها قضاء المتدرب مدة تدريب مدتها سنتان في مكتب محاسب قانوني أو شركة مهنية سورية لتدقيق الحسابات مسجلين أصولاً في سجل المزاولين وبعد مرور سنتين على تسجيل المكتب أو الشركة⁷⁴.

هذا ما نجده بديهياً إذ من غير المعقول ممارسة مهنة حساسة ذات طبيعة فنية محاسبية من قبل أشخاص لا يتمتعون بالكفاءة المهنية والتأهيل اللازم في الاختصاص المحاسبي.

رابعاً - السرية: السرية إحدى القواعد المهمة في العمل التجاري عموماً حيث يرغب العديد من التجار

بإخفاء أنشطتهم وعلاقاتهم وتعثراتهم المالية عن الآخرين حرصاً على سمعتهم، والشركات التجارية كالتجار الأفراد لديها أسرار تضطر للكشف عنها لمدقق الحسابات أو قد يكتشفها بنفسه مما يهدد الشركة واستمراريتها

⁷³قانون تنظيم مهنة المحاسبة وتدقيق الحسابات رقم 33 لعام 2009 المادة 9/.

⁷⁴قانون تنظيم مهنة المحاسبة وتدقيق الحسابات رقم 33 لعام 2009 المادة 23/.

ومركزها المالي في حال انتشار هذه المعلومات، انطلاقاً من ذلك فقد فرض الاتحاد الدولي للمحاسبين على المحاسب المهني الالتزام بمبدأ السرية والذي يتطلب منه احترام سرية المعلومات التي حصل عليها نتيجة للعلاقات التجارية والمهنية، وحظر عليه الكشف غير المقصود عنها للمحيط الاجتماعي أو ضمن الشركة نفسها ما لم يكن هنالك تصريح محدد وملائم للكشف عنها، ومالم يكن هنالك واجب مهني أو قانوني يقتضي الإفصاح، زد على ذلك عدم استغلال أيٍّ من هذه المعلومات للمصلحة الشخصية للمحاسب أو لصالح أطراف أخرى، عدا عن أن مبدأ السرية ينطبق على المحاسب المهني كما على الأفراد الذين يعملون معه أو تحت إشرافه، مع الإشارة لاستمرار مبدأ السرية حتى بعد انتهاء العلاقة المهنية بين المحاسب والشركة.⁷⁵

من جانبه ألزم المشرع السوري المحاسب القانوني عموماً بالحفاظ على سر المهنة والسرية المصرفية⁷⁶، كما ألزم مدقق الحسابات بالحفاظ على السرية المهنية للمعلومات التي حصل عليها أثناء التدقيق وعدم استخدامها لتحقيق مصلحة مادية أو مالية أو أي منفعة تجارية⁷⁷، وعدم إفشائها إلى أي جهة كانت إلا بناءً على طلب القضاء⁷⁸، والأمر برمته ينطبق على العاملين بمكاتب وشركات التدقيق⁷⁹.

بدورنا نعتبر واجب السرية من المسلمات والتي لا يختلف عليها اثنان، فليس من المعقول كشف أسرار شركة تجارية للعلن بشكل يناقض خصوصية العمل التجاري ويعرض الشركة وسمعتها للخطر.

خامساً - السلوك المهني: على المحاسب القانوني احترام مبدأ السلوك المهني والذي يتطلب منه احترام القوانين والأنظمة النافذة، والتصرف بأسلوب متسق مع الواجب المهني الذي يفرض العمل لتحقيق المصلحة العامة، مع تجنّب أي سلوك يعلم المحاسب أو ينبغي أن يعلم أنه قد يضر بمصداقية المهنة⁸⁰.

⁷⁵ International Federation of Accountants. **Handbook of the International Code of Ethics for Professional Accountants**. Op.cit. P:21.

⁷⁶ قانون تنظيم مهنة المحاسبة وتدقيق الحسابات رقم 33 لعام 2009 المادة /47/ البند /ج/.

⁷⁷ قانون تنظيم مهنة المحاسبة وتدقيق الحسابات رقم 33 لعام 2009 المادة /82/.

⁷⁸ قانون تنظيم مهنة المحاسبة وتدقيق الحسابات رقم 33 لعام 2009 المادة /86/.

⁷⁹ قانون تنظيم مهنة المحاسبة وتدقيق الحسابات رقم 33 لعام 2009 المادة /88/.

⁸⁰ International Federation of Accountants. **Handbook of the International Code of Ethics for Professional Accountants**. Op.cit. P:23..

وقد أكد المشرع السوري على واجب مدقق الحسابات في الالتزام بقواعد السلوك المهني المعتمدة من التنظيم المهني وقواعد وأخلاقيات المهنة الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين⁸¹، هذه القواعد التي وجدنا سابقاً أنها منسجمة ما بين المعايير الدولية والتشريع السوري.

الفصل الثاني

أحكام المسؤولية المدنية لمدقق الحسابات

نص قانون الشركات السوري على التزام شركة التضامن التي يزيد رأسمالها على عشرة ملايين ليرة سورية بتعيين مدقق حسابات ينتخبه الشركاء من جدول مدقي الحسابات الصادر عن الوزارة المعنية، وخضوع هذا المدقق في سلطته ومسؤوليته وواجباته للقواعد المقررة لمدقي الحسابات⁸²، كما نص على سريان الأحكام الخاصة بشركة التضامن على شركة التوصية⁸³، أي فيما يتعلق بالمسؤولية المدنية لمدقي حسابات هاتين الشركتين يتم الرجوع للقواعد المنصوص عنها في قانون تنظيم المهنة رقم 33/ لعام 2007، وبالنسبة للشركات المساهمة المغفلة "يكون مدقق الحسابات مسؤولاً تجاه الشركة التي يقوم بتدقيق حساباتها وتجاه مساهميها عن تعويض الضرر الذي سببته الأخطاء التي ارتكبها في تنفيذ عمله أو عدم قيامه بالواجبات التي ترتبها عليه القوانين أو نظام الشركة"⁸⁴، ولم يبين قانون الشركات أي قواعد خاصة بالمسؤولية المدنية لمدقي حسابات الشركات المساهمة المغفلة أي لابد من الرجوع للقواعد المنصوص عنها في قانون تنظيم المهنة رقم 33/ لعام 2007، كما أكد المشرع السوري على خضوع مدقي حسابات الشركات محدودة المسؤولية في سلطتهم ومسؤوليتهم وواجباتهم الى القواعد المقررة لمدقي الحسابات للشركات المساهمة المغفلة وللقانون رقم 33/ لعام 2009⁸⁵، أي أسوة بباقي الأشكال القانونية للشركات -المذكورة أعلاه- يتم

⁸¹ قانون تنظيم مهنة المحاسبة وتدقيق الحسابات رقم 33 لعام 2009 المادة 90/.

⁸² قانون الشركات 29 عام 2011،، المادة 34/ البند 9/.

⁸³ قانون الشركات 29 عام 2011،، المادة 50/ البند 2/.

⁸⁴ قانون الشركات 29 عام 2011،، المادة 191/ البند 2/.

⁸⁵ قانون الشركات 29 عام 2011،، المادة 79/.

الرجوع لقواعد المسؤولية المدنية لمدقي الحسابات المنصوص عنها في قانون تنظيم المهنة. و باستقراء النصوص القانونية الواردة في قانون تنظيم مهنة المحاسبة وتدقيق الحسابات رقم /33/ لعام 2007 لم نجد أي قواعد خاصة بالمسؤولية المدنية لمدقي الحسابات، وبالتالي إعمالاً للقواعد العامة يتم الرجوع لقواعد المسؤولية المدنية المنصوص عنها في القانون المدني السوري.

نستخلص مما سبق أن أحكام المسؤولية المدنية لمدقي حسابات الشركات التجارية كافة -موضوع بحثنا- من تضامن وتوصية ومحدودة مسؤولية ومساهمة مغفلة تخضع للقواعد العامة المنصوص عنها في القانون المدني السوري بما يتلاءم مع طبيعة وخصوصية كل شركة. وبالتالي سنتناول في هذا الفصل أحكام المسؤولية المدنية لمدقق الحسابات سواءً لجهة تحديد أساس وطبيعة مسؤوليته المدنية، أو لجهة بيان الأحكام الخاصة بآثار هذه المسؤولية والمتمثلة بدعوى المسؤولية المدنية.

المبحث الأول - أساس وطبيعة المسؤولية المدنية لمدقق الحسابات:

لبيان أساس وطبيعة المسؤولية المدنية لمدقق الحسابات يجدر بنا تحديد التكيف القانوني لدور المدقق وعلاقته بالشركة موضوع التدقيق سواء لجهة كونه وكيلًا، أم هو بمثابة موظف أو عضو داخل الشركة، وما هي الآثار المترتبة على ذلك، إضافة لتحديد الطبيعة القانونية لمسؤوليته المدنية تجاه أصحاب المصلحة كافة هل هي مسؤولية عقدية أم تقصيرية، وما هي شروط قيام هذه المسؤولية، وهذا ما سنتناوله فيما يلي:

المطلب الأول - التكيف القانوني لعلاقة المدقق بالشركة:

إن تحديد التكيف القانوني لعلاقة مدقق الحسابات بالشركة الخاضعة للتدقيق مهم في عدة نواحي لعل من أهمها إسهام ذلك في تحديد طبيعة التزامه القانوني داخل الشركة هل هو التزام بتحقيق نتيجة أم بذل عناية وما هي طبيعة ودرجة هذه العناية. وقد اختلفت الآراء حول تحديد هذه العلاقة لذلك ظهرت ثلاث نظريات لتحديد ذلك: نظرية تقليدية تؤكد الطابع التعاقدي لهذه العلاقة وتقرر أن مراقب الحسابات وكيل عن مجموع

المساهمين في الشركة، ونظرية قانونية تقول إن الشركة عبارة عن شخصية قانونية متكاملة تخضع لأحكام قانون الشركات، وأخيراً نظرية مختلطة تمزج ما بين النظريتين السابقتين⁸⁶. وسنتناول فيما يلي هذه النظريات الثلاث:

أولاً- النظرية التقليدية أو العقدية:

وفقاً لهذه النظرية تم تكييف علاقة مدقق الحسابات بالشركة التي يمارس مهام التدقيق فيها بأنها علاقة تعاقدية، وعلى هذا الأساس فإن مدقق الحسابات ما هو إلا وكيل عن المساهمين في الشركة⁸⁷، وبالنظر لتعدد الأشكال القانونية للشركة نجد أن مدقق الحسابات وفقاً لهذه النظرية وكيل عن الشركاء أو المساهمين -حسب الحال-، وبناءً على ذلك يجوز للمدقق القيام بكافة الأعمال التي يمكن للوكيل القيام بها حيث يحق له الاطلاع على دفاتر المنشأة وسجلاتها ومستنداتها في أي وقت، ويشمل ذلك جميع الدفاتر والسجلات المحاسبية وغير المحاسبية ومحاضر جلسات مجلس الإدارة والهيئة العامة للتأكد من مدى التقيد بنظام المنشأة ومتطلبات قانون الشركات⁸⁸، وقد كان قانون الشركات المصري منسجماً مع النظرية التقليدية حيث أكد على أن مراقب الحسابات يُسأل عن صحة البيانات الواردة في تقريره بوصفه وكيلاً عن مجموع المساهمين ولكل مساهم أثناء عقد الجمعية العامة أن يناقش تقرير مراقب الحسابات وأن يستوضح عما ورد فيه⁸⁹، والأمر كان مشابهاً لدى المشرع الفرنسي الذي كان بدايةً يعدّ مدقق الحسابات وكيلاً عن المساهمين، فقد أكد في قانون 1867 على أن العلاقة بين الشركة ومدقق الحسابات تحدد وفقاً للقواعد العامة للوكالة، ولكن وتحت ضغط الانتقادات تراجع المشرع الفرنسي عن هذا التكييف، ففي قانون الشركات رقم 66/573

⁸⁶ المجالي، أحمد. (2016). المفهوم القانوني لمهمة مراقب الحسابات في الشركة الخاضعة لرقابته وفقاً للأنظمة السعودية (دراسة قانونية تحليلية مقارنة). مجلة المفكر. عدد: 13. ص: 11. بسكرة: الجزائر. جامعة محمد خيضر.

⁸⁷ الأمين، إيلول و عبدالقادر، سالم. (2019). النظام القانوني لمحافظ الحسابات في القانون الجزائري. ماجستير. شعبة الحقوق. قسم قانون الأعمال. كلية الحقوق والعلوم السياسية. ورقلة: الجزائر. جامعة قاصدي مرباح. ص: 22.

⁸⁸ مسعد، محمد و الخطيب، راغب. (2009). دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات. ط: 1. عمان: الأردن. دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع. ص: 73.

⁸⁹ قانون الشركات المصري رقم 159 لعام 1981، المادة 106.

الصادر في 24 تموز 1966 لم يتطرق مطلقاً لتكييف هذه العلاقة⁹⁰، وقد انسجم المشرع السوري مع نظيره الفرنسي في ذلك فلم يتطرق للتكييف مطلقاً سواء في قانون الشركات أو قانون تنظيم مهنة المحاسبة وتدقيق الحسابات، وذلك يعود غالباً لعدم رغبة المشرع بالدخول في مواجهة مع النقّاد بل ترك الامر للفقهاء، ويرأينا المتواضع كان هذا التوجه سليماً لأنه يتناقض مع المفهوم القانوني لعقد الوكالة الذي يعرف بأنه عقد بمقتضاه يلتزم الوكيل بأن يقوم بعمل قانوني لحساب الموكل⁹¹، فإن كان تعيين مدقق الحسابات يتم من قبل الشركاء في شركات الأشخاص والهيئة العامة في شركات الأموال والمؤسسين خلال فترة التأسيس، وبالتالي تعتبر هذه الهيئات بمثابة الموكل وفقاً لهذه النظرية، إلا أن مدقق الحسابات لا يقوم بمهامه فقط لمصلحتها وحسابها إنما لحساب العديد من أصحاب المصلحة الآخرين كالزبائن والموردين والإدارة الضريبية وغيرها، عدا عن أن قرار تعيين المدقق يصدر بالأغلبية ولكنه بالواقع يقوم بعمله أيضاً لمصلحة الأقلية التي لم تنتخبه، يضاف لذلك أن الوكالة في الأصل تبرعية ويمكن أن تتم بأجر⁹²، ولكن تدقيق الحسابات مهنة من البدهي أنها تتم لقاء أجر، عدا عن ذلك يمكن للموكل في أي وقت إنهاء أو تقييد الوكالة سواء برضاه وحده أو بالتراضي مع الوكيل إذا كانت لمصلحته أو مصلحة طرف أجنبي⁹³، ولكن مدقق الحساب المعين لتدقيق سنة مالية لا يجوز عزله إلا للأسباب المحددة في قانون الشركات⁹⁴. هذه الانتقادات جعلت النظرية التقليدية أو العقدية غير كافية لإعطاء التكييف القانوني المناسب لعلاقة مدقق الحسابات بالشركة وظهرت بالتالي النظرية القانونية أو العضوية.

⁹⁰ MERLE Philipe, op.cit , p:582

⁹¹ القانون المدني السوري رقم 84/ لعام 1949، المادة 665.

⁹² القانون المدني السوري رقم 84/ لعام 1949، المادة 675..

⁹³ القانون المدني السوري رقم 84/ لعام 1949، المادة 681..

⁹⁴ قانون تنظيم مهنة المحاسبة وتدقيق الحسابات رقم 33 لعام 2007، المادة 40.

ثانياً - النظرية القانونية أو العضوية:

يذهب أنصار هذا الاتجاه إلى القول بأن مدقق الحسابات ما هو إلا عضو في الشخص الاعتباري المكوّن للشركة الخاضعة لمراقبته، وهذا العضو معين وفق أحكام القانون ولا وجود للعقد بينه وبين المساهمين، فينكر أصحاب هذا الاتجاه الطبيعة العقدية للشركة ويرون أنها نظام قانوني⁹⁵، هذا النظام رسم المشرع إطاره القانوني وحدد أعضائه وحدد وظيفة معينة لكل عضو، فلا يجوز لعضو أن يتخلف عن مباشرة وظيفته أو أن يطغى على اختصاصات غيره، وهذا ما أكدته محكمة النقض الفرنسية في حكم شهير لها عندما انتهت إلى أن الشركة المساهمة شركة يتدرج أعضاؤها، فالجمعية العامة وإن كانت تملك اختيار أعضاء مجلس الإدارة لكن لا يجوز لها اغتصاب سلطاته، إذن فالهيئة العامة ومجلس الإدارة ومدققو الحسابات يمثلون الأعضاء القانونيين للشركة⁹⁶. ويترتب على الأخذ بهذه النظرية ما يلي:

- إن المدقق كعضو ضمن الشخص الاعتباري المتمثل في الشركة لا يؤدي وظيفته لمصلحة الجهة التي اختارته سواء الغالبية في الهيئة العامة أو الشركاء وإنما لمصلحة الشركة كلها⁹⁷، فالمدقق على سبيل المثال عندما يؤكد رأيه عدالة القوائم المالية لشركة رابحة فهذا سينعكس بالإيجاب على الموردين الذين ستزداد ثقتهم بقدرة الشركة على التسديد، والمقرضين كالبنوك التي ستشعر بالأمان على أموالها المقرضة للشركة، والشركاء أو المساهمون الذين ستزداد أرباحهم.
- إن تعيين المدقق إن كان يتم من خلال وثيقة تُسمى عقد تدقيق الحسابات إلا أن هذه الوثيقة لا تعدو كونها قراراً من الجمعية العامة أو الشركاء، وهذا القرار صادر ومنظم ومحدد البنود وفقاً لأحكام القانون، فلا يمكن أن يشتمل هذا القرار مثلاً على تعيين مدقق الحسابات لمدة خمس

⁹⁵ محمد، محمد و الربيعي، عبدة. (2021). المسؤولية المدنية لمراجع الحسابات في الشركات. مجلة كلية القانون للعلوم القانونية والسياسية. مجلد: 10. عدد: 36. ص: 665 كركوك: العراق. جامعة كركوك.

⁹⁶ حسين، مداح و بن مويزة، محمد رضا. المراقبة المفروضة على شركة المساهمة من طرف محافظ الحسابات. ماجستير. قسم الحقوق. كلية الحقوق والعلوم السياسية. الأغواط: الجزائر. جامعة عمار تليجي. ص: 38 و 39.

⁹⁷ محمد، محمد و الربيعي، عبدة. مرجع سابق. ص: 666.

سنوات ولو باتفاق الطرفين كون القانون قد حدد مدة التعيين بسنة قابلة للتجديد حتى أربع سنوات⁹⁸، وبالتالي لوجود لعلاقة عقدية والمساهم أو الشريك عندما يشارك باختيار المدقق لا يمارس حقاً بل وظيفة كلفه بها القانون لأن تعيين المدقق سيتم مهما كانت الظروف.

- أيضاً إن حقوق مدقق الحسابات محددة بموجب القانون ونظام الشركة الأساسي وصك تعيينه إن اشتمل على ذكر هذه الحقوق أو بعض منها فهذا لا يعدو كونها التزاماً بأحكام القانون وليس تراضي الطرفين، وهذه الحقوق لا يمكن للهيئة العامة أو الشركاء أو لأي جهة الانتقاص منها أو تقييدها⁹⁹، وعلى سبيل المثال لا يمكن لأحد منع المدقق من الاطلاع على السجلات والدفاتر المحاسبية، ولا القيام بالجرد الفعلي.

- وأخيراً إن كان القانون قد منح الهيئة العامة أو الشركاء -حسب الحال- صلاحية تعيين مدقق الحسابات فلا يمكن لهم أو لأي جهة عزله إلا للأسباب المحددة في قانون الشركات¹⁰⁰، وبرأينا هذا الأمر من البديهيّات، فالقول بغير ذلك يهدد استقلالية مدقق الحسابات ويجعله تابعاً للجهة التي قامت بتعيينه بشكل يتناقض من الهدف الأسمى لمهمة المدقق والمتمثلة في إبداء رأي فني محايد في عدالة القوائم المالية، فهل يمكن أن نتصور حياداً من قبل المدقق في تقييمه لعمل الشركة والجهة التي قامت بتعيينه وهو تابعاً لها ورهيناً لإرادتها؟!

كل ما سبق أدى لتنامي النظرية العضوية أو القانونية على حساب النظرية العقدية.

ولكن هذه النظرية رغم تميزها وشيوع انتشارها على حساب النظرية العقدية إلا أنها لم تلغ النظرية العقدية بشكل كامل، وانطلاقاً من ذلك ظهر اتجاه ثالث يمزج ما بين الاتجاهين أو النظريتين السابقتين، وهذا ما سنتناوله فيما يلي:

⁹⁸ قانون تنظيم مهنة المحاسبة وتدقيق الحسابات رقم 33 لعام 2007، المادة 51 البند 1.

⁹⁹ محمد، محمد والربيعي، عبيدة. مرجع سابق. ص: 666.

¹⁰⁰ قانون تنظيم مهنة المحاسبة وتدقيق الحسابات رقم 33 لعام 2007، المادة 40.

ثالثاً - النظرية المختلطة:

على إثر الانتقادات الموجهة للنظرية العقدية وعدم كفاية النظرية العضوية في إعطاء التكيف القانوني الدقيق لعلاقة مدقق الحسابات بالشركة ظهر رأي ثالث يمزج ما بين هاتين النظريتين، وحسب هذا الرأي فإن هاتين النظريتين صحيحتان إلى حد ما، ولكن لا تعطي كل واحدة على حدة التكيف القانوني العميق لعلاقة مدقق الحسابات بالشركة الخاضعة لرقابته، وإن دمج هاتين النظريتين مع بعضهما بعضاً يعطي التكيف القانوني الصحيح لهذه العلاقة¹⁰¹، أي أن هذا الاتجاه الحديث لا يلغي النظرية التعاقدية ولا ينفي فكرة النظام القانوني بل يجمع بينهما، فالتنظيم القانوني للشركة يستند في آن واحد إلى عناصر تعاقدية وأخرى قانونية¹⁰²، وبالإسقاط على صك تعيين مدقق الحسابات نجد أولاً أن التعيين يبدأ باختيار الهيئة العامة أو الشركاء -حسب الحال- للمدقق وهذا يعتبر إيجاباً يحتاج قبول المدقق لتستكمل العلاقة القانونية، وهذا التراضي بين الطرفين من أهم أركان العقد، ولكن رغم ذلك فالإرادتان ليستا حرتين في اختيار كافة بنود وشروط هذا العقد، بل القانون هو الذي أملى الشروط الرئيسة ضماناً لحقوق أصحاب المصلحة وحفاظاً على سمعة مهنة تدقيق الحسابات، فلا يمكن تضمين العقد بنداً يتضمّن عدم إبلاغ مدقق الحسابات عن المخالفات المكتشفة، أو منع مدقق الحسابات من أداء إجراء ما من إجراءات التدقيق وغير ذلك، والسبب في ذلك هو أن هذه الشروط جاء بها القانون ولم يتركها المشرّع لاتفاق الطرفين.

وقد كان المشرّع السوري منسجماً لأبعد الحدود مع هذه النظرية، فقد نص في قانون الشركات السوري على أن مدقق الحسابات يتم تعيينه إما من قبل الشركاء أو من قبل الهيئة العامة أو الهيئة التأسيسية - حسب الحال-¹⁰³، وبموافقة مدقق الحسابات يوقع العقد معلناً إيجابه وبذلك يكون المشرّع السوري قد أخذ بجانب من النظرية العقدية، ولكن قانون تنظيم مهنة المحاسبة وتدقيق الحسابات رقم 33 لعام

¹⁰¹ الأمين، إيلول و عبدالقادر، سامي. مرجع سابق. ص: 22.

¹⁰² المجالي، أحمد. مرجع سابق. ص: 18.

¹⁰³ راجع سابقاً، ص: 22 و 23 و 24.

2007 حدد شروط ومتطلبات تعيين مدقق الحسابات وأهم حقوقه وواجباته، وقد جاء الباب السابع من هذا القانون ليتكلم عن المسؤولية المهنية للمدقق وكانت معظم عباراته آمرة (لا يجوز، على المدقق، يتوجب على المدقق...) وبذلك يكون المشرع السوري قد أخذ أيضاً بالنظرية القانونية أي أن المشرع السوري قد سار على نهج النظرية المختلطة، وبرأينا المتواضع فإن المشرع السوري قد أصاب في نهجه ولا يمكن إنكار أي نظرية بشكل كامل للأسباب المذكورة أعلاه.

مما سبق يبدو لنا أن صك تعيين مدقق الحسابات عقد ذو طبيعة خاصة، حيث تلعب الإرادة دوراً مهماً في اختيار المدقق من قبل الشركة وفي قبول المدقق لهذا الاختيار، ولكن الشروط الواردة في هذا العقد بمعظمها محددة بموجب القانون ولا يجوز للمدقق الاعتراض عليها أو تعديلها، بينما قد تتمكن الشركة من فرض بعض الشروط مثل اشتراط قيام المدقق بمهام التدقيق بشكل شخصي دون مساعدين، وبالتالي هذا العقد هو شبيه بعقد تعيين موظف في الدولة حيث يخضع تعيينه لإرادة الطرفين، ولكنه لا يستطيع تعديل الشروط بينما يجوز للإدارة وضع شروط إضافية مثل عدم جواز طلب النقل خلال مدة معينة خارج القسم المعين فيه.

وهكذا بعد تحديد التكليف القانوني لعلاقة مدقق الحسابات بالشركة الخاضعة للتدقيق يُثار تساؤل مهم ألا وهو ما هو الالتزام القانوني لمدقق الحسابات داخل الشركة، هل هو التزام بتحقيق نتيجة أم بذل عناية، وإذا كان التزاماً ببذل عناية فما هي طبيعة ودرجة هذه العناية؟

من المتفق عليه لدى معظم الفقهاء أن التزام مدقق الحسابات هو التزام ببذل عناية تتناسب وطبيعة عمله المهني المحاسبي، وليس التزاماً بتحقيق نتيجة¹⁰⁴، والقول بغير ذلك يجعل مدقق الحسابات ضامناً لنتائج عمله المؤسس أصلاً على قيود لم يرقم بإعدادها هو بل قامت الشركة بإعدادها، وعلى سبيل المثال في حال قيام المدقق بتدقيق فاتورة صيانة معينة، قد تكون هذه الفاتورة مستكملة كافة وثائق

¹⁰⁴ ناصيف، الياس. (2009). موسوعة الشركات التجارية. جزء 11: ط1. بيروت: لبنان. منشورات الحلبي الحقوقية. ص: 316.

الصرف كتقرير فني يبين وجود عطل وآخر يثبت أنه تم إصلاحه وتقرير بخصوص عدالة الأسعار وقيد محاسبي بتسجيلها كمصروف جارٍ يخص الدورة المالية، وبالتالي يقوم المدقق بإبداء الرأي بانسجامها مع القوانين والانظمة النافذة بسبب ذلك، ولكن من ناحية عملية قد تكون هذه الفاتورة -رغم ما سبق- وهمية ويتعذر على المدقق اكتشاف ذلك وضمان النتيجة المتمثلة بجدية هذه النفقة، ومن ناحية درجة هذه العناية ذهب جانب من الفقه إلى أنه يجب على مدقق الحسابات اتباع قواعد المهني المتخصص الحريص والرجل الفني وليس كرجل عادي فقط، باعتباره متخصصاً ومحترفاً في مهنته وفقاً للأصول المحاسبية المتعارف عليها¹⁰⁵، أي بشكل مماثل للالتزام المصارف تجاه العملاء في كافة المهام ولا سيما الاستعلام المصرفي حيث يُفرض على المصرف أن تكون درجة عنايته عالية المستوى ، وهذه العناية العالية يمكن تفسيرها بأنها عناية الشخص الحريص، نظراً لكون مسؤوليته لها طابع مهني¹⁰⁶.

وبرأينا المتواضع هذا الرأي منتقد، فعناية الرجل الحريص تتطلب من المدقق تدقيق جميع العمليات المالية والبنود دون استثناء، فإن كان المصرف قادراً على تنفيذ الاستعلام عن جميع الزبائن إلا أن مدقق الحسابات يتعذر عليه تدقيق جميع العمليات والبنود المالية، خاصةً أن معايير التدقيق الدولية وتحديد المعيار رقم 530 قد سمح للمدقق بأخذ عينات عن بعض البنود لتدقيقها وتعميم النتيجة على كافة مفردات المجموعة التي اختيرت منها العينة¹⁰⁷، وهكذا ومع تعذر قيام المدقق بتدقيق كافة البنود والعمليات والاطلاع على جميع المستندات المحاسبية وتدقيقها الأمر الذي يستلزم منه أداء الاختبارات التي يقدر ضرورتها وأخذ العينات فيجب عليه بذل العناية المهنية المعتادة في كافة جوانب التدقيق

¹⁰⁵ القليوبي، سميحة. (2011). الشركات التجارية. ط:5. القاهرة: مصر. دار النهضة العربية. ص: 1087.

¹⁰⁶ حسين، صفا. (2017). المسؤولية المدنية للمصرف عن الاخلال بقواعد الالتزام المصرفي. مجلة العلوم القانونية. العدد الخاص الثالث. جزء: 1. ص: 414. بغداد: العراق. جامعة بغداد .

¹⁰⁷ الاتحاد الدولي للمحاسبين. (2020). مرجع سابق. ص: 466.

وبيعني ذلك أن يؤدي مهمته على نحوٍ جاد وحذر¹⁰⁸، أي بشكل مشابه لالتزام الشريك المنتدب للإدارة بأجر حيث لا يجوز أن ينزل في عنايته المبذولة عن عناية الرجل المعتاد¹⁰⁹.

ونظراً لكون التزام مدقق الحسابات هو التزام ببذل عناية وليس بتحقيق نتيجة، وبالتالي فلا تتحقق مسؤوليته بمجرد حدوث الضرر، إنما ينبغي إقامة الدليل على تقصيره في أداء واجباته فهو خطأ مهني واجب الإثبات¹¹⁰، هذه العناية تتطلب ضرورة اتباع المدقق معايير المحاسبة الدولية ومعايير التدقيق الدولية وما تفرضه من إجراءات مراجعة وثائق الشركة المالية التي جرى العرف المهني على استخدامها في هذه الحالات، وعلى ذلك يعدّ مدقق الحسابات مخطئاً أو مقصراً في مهمته إذا لم يؤدّ مهمته بالمهارة والخبرة والعناية المطلوبة عادة من مدقق حسابات مؤهل مهنياً وعلمياً¹¹¹. وقد اهتم الاتحاد الدولي للمحاسبين بموضوع العناية المهنية لمدققي الحسابات حيث نص على ضرورة التزام مدققي الحسابات بموضوع العناية المهنية وأوردها ضمن دليل قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين إصدار 2021، حيث أكد أن مبدأ الكفاءة المهنية والعناية اللازمة يتطلب حصول المحاسب القانوني عموماً على المعرفة والمهارات لضمان أداء مهامه بكفاءة، إضافة لضرورة العمل بجد وفقاً للمعايير الفنية والمهنية المعمول بها. على الصعيد التشريعي، ومن استقراء قانون الشركات وقانون تنظيم مهنة المحاسبة وتدقيق الحسابات السوريين نلاحظ عدم قيام المشرّع ببيان درجة العناية المطلوبة من مدقق الحسابات، ولكن القانون المدني السوري أكد أن الوكالة إذا كانت بأجر، وجب على الوكيل أن يبذل دائماً في تنفيذها عناية الرجل المعتاد¹¹²، وقد يكون من الملائم تأسيس درجة العناية المطلوبة من المدقق على هذا

¹⁰⁸ أرينز، أ و لوبك، ج. (2009). المراجعة: مدخل متكامل. ترجمة: محمد عبدالقادر الدياسطي. الرياض: السعودية. دار المريخ للنشر. ص: 43 و 44.

¹⁰⁹ القانون المدني السوري رقم 148 لعام 1949، المادة 489/، البند 2/ ربيعة، غيث. (2005). مسؤولية مراقبي الحسابات. المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية. عدد: 62، 63. ص: 98. الرباط: المغرب. أحمد بوعشيق.

¹¹⁰ اسكاف، داليا. (2020). النظام القانوني لمدقق الحسابات في الشركة المساهمة المغفلة (دراسة مقارنة). ماجستير. قسم قانون تجاري. كلية الحقوق. جامعة حلب. حلب: سورية. ص: 52.

¹¹¹ القانون المدني السوري رقم 84/ لعام 1949، المادة 670..

النص القانوني كون المشرع السوري أخذ بالنظرية المختلطة لتكييف دور المدقق في الشركة¹¹³، ولكن ينبغي دراسة التزامه في كل واجب على حدة مع مراعاة خصوصية علاقة المدقق بالشركة، ومن الأمثلة على المهام التي يلتزم المدقق ببذل العناية المهنية في تنفيذها:

- اكتشاف الغش والخطأ وإبداء الرأي في الامتثال لأحكام القوانين¹¹⁴: فقد أشار المشرع السوري إلى أن رأي مدقق الحسابات يعزز صدقية البيانات المالية عبر تقديم تأكيد نسبي وليس مطلق وفقاً لأحكام معايير التدقيق الدولية¹¹⁵، وبالتالي فالتزام المدقق لا يمكن أن يكون بتحقيق نتيجة وضمن صدقية البيانات بشكل مطلق.

- تقييم مدى قدرة المنشأة على الاستمرار¹¹⁶: فقد أكد المشرع السوري أن رأي المدقق لا يمكن الأخذ به كتأكيد مطلق على استمرارية المؤسسة¹¹⁷.

في هكذا حالات يكتفى من المدقق بإثبات أنه قام ببذل العناية التي تتطلبها أصول وقواعد المهنة كالتزام بمعايير المحاسبة والتدقيق الدولية ومراعاة قانون الشركات والنظام الأساسي للشركة ورغم ذلك قد حصل الضرر، وعلى من يدعى مسؤولية المدقق حينها أن يثبت عكس ذلك.

وبالتعمق بدراسة المهام والواجبات الملقاة على عاتق مدقق الحسابات يرى الباحث ضرورة إعادة النظر في طبيعة الالتزام القانوني للمدقق نظراً لكون التزامه بإنجاز بعض المهام يمكن تأسيسه على عدم بلوغ نتيجة معينة، وعلى سبيل المثال:

- الحصول على أدلة الإثبات وتنظيم وثائق التدقيق¹¹⁸: في تنفيذ هذا الواجب لا يمكن القبول ببذل المدقق العناية المهنية، بل هو ملزم بتحقيق نتيجة لتكوين رأيه، فلا يمكنه إبداء الرأي دون وجود وثائق التدقيق التي يلزم بدمجها والاحتفاظ بها ضمن ملف التدقيق.

¹¹³ راجع سابقاً، ص:40.

¹¹⁴ راجع سابقاً، ص:26.

¹¹⁵ قانون تنظيم مهنة المحاسبة وتدقيق الحسابات رقم 33 لعام 2007، المادة 85 البند2.

¹¹⁶ راجع سابقاً، ص:27.

¹¹⁷ قانون تنظيم مهنة المحاسبة وتدقيق الحسابات رقم 33 لعام 2007، المادة 85 البند1.

- التواصل مع المكلفين بالحوكمة¹¹⁹: وعلى سبيل المثال في حال إهمال مجلس الإدارة دعوة الهيئة العامة للشركة المساهمة للاجتماع في المواعيد المقررة في النظام الأساسي أو القانون يجب على المدقق أن يطلب إليه دعوتها¹²⁰، وفي حال إهمال المدقق لذلك أو عدم استجابة مجلس الإدارة لطلبه لا يمكن القبول بأنه بذل الجهد والعناية المهنية أو بأي تبرير آخر، فالتزامه هنا يمكن تحديده بأنه التزام بتحقيق نتيجة وهي الطلب من مجلس الإدارة دعوة الهيئة العامة للانعقاد في المواعيد المقررة والتأكد من استجابة مجلس الإدارة، وفي حال عدم الاستجابة فمن واجبه إبلاغ ذلك خطأً للجهات الوصائية وهي الوزارة وهيئة الأوراق والاسواق المالية السورية في حال الشركات المساهمة العامة¹²¹، وبالتالي يمكن تحميل المدقق المسؤولية عند إثبات عدم حصول النتيجة، أيضاً في حالة قيام الإدارة بالتنازل عن بعض ديون الشركة الكبيرة دون دعوة الهيئة العامة للانعقاد والتصويت على هذا القرار يكون المدقق ملتزماً بتحقيق نتيجة وهي حماية موجودات الشركة ومنع إعدام الديون، وفي حال إهمال مدقق الحسابات توجيه الدعوة للهيئة العامة وعدم إعلام الجهات الوصائية يكون مسؤولاً عن عدم تحقق نتيجة حماية الموجودات وديونها.

هذا وبعد أن بيننا طبيعة علاقة مدقق الحسابات بالشركة وطبيعة التزامه القانوني نجد من الضروري تحديد التكليف القانوني لمسؤوليته المدنية وشروط قيام هذه المسؤولية.

¹¹⁸ راجع سابقاً، ص: 25.

¹¹⁹ راجع سابقاً، ص: 28.

¹²⁰ قانون الشركات السوري رقم 29 لعام 2007، المادة 190.

¹²¹ قانون الشركات السوري رقم 29 لعام 2007، المادة 191 البند 1.

المطلب الثاني- التكيف القانوني للمسؤولية المدنية لمدقق الحسابات وشروطها:

أثناء تنفيذ مهمة تدقيق الحسابات قد يرتكب مدقق الحسابات بشكل شخصي خطأً مهنيًا مقصوداً أو غير مقصود يؤدي إلى إلحاق الضرر بالمنشأة كشخص اعتباري والشركاء أو المساهمين حسب شكل الشركة والآخرين بشكل تقوم معه مسؤوليته المدنية، علاوة عن ذلك قد يُرتكب الخطأ من قبل أحد الأشخاص الذين يعملون تحت إشراف مدقق الحسابات كالخبراء والمساعدين الذين يقوم باختيارهم لمساعدته في أداء مهمته، وبذلك لايعتبر المدقق ضامناً للأضرار الناجمة عن أخطائهم فحسب، وإنما مسؤولٌ عن أخطائهم سواء تجاه الشركة أو تجاه الغير بشرط أن تكون تلك الأخطاء مرتكبة أثناء ممارسة مهامهم¹²²، وسنبين فيما يلي التكيف القانوني للمسؤولية المدنية لمدقق الحسابات تجاه كل طرف من أصحاب المصلحة سواء الشركة أو باقي أصحاب المصلحة وشروط قيام هذه المسؤولية.

أولاً- التكيف القانوني للمسؤولية المدنية لمدقق الحسابات:

عموماً تقسم المسؤولية المدنية حسب الطرف المتضرر إلى نوعين إحداها هي المسؤولية العقدية التي تترتب على الإخلال بالتزام عقدي¹²³، أي أنه يشترط لقيامها شروط معينة، وهي أن يرتبط الدائن والمدين بعقد صحيح، وأن يخل المدين بالتزام ناشئ عن مباشرة هذا العقد، بالإضافة إلى ذلك أن يترتب على هذا الإخلال ضرر للدائن أو لخلفه العام، وأن تقوم علاقة سببية بين الإخلال بالتزام والضرر. أما النوع الثاني فهو المسؤولية التقصيرية وهي مسؤولية المدقق تجاه الأطراف الأخرى الذين تضررت مصالحهم بسبب اعتمادهم على تقرير المدقق، وسنبين فيما يلي هذين النوعين للمسؤولية المدنية لمدقق الحسابات.

¹²² ندير، برحال. (2020). المسؤولية المدنية والجزائية لمحافظ الحسابات. ماجستير. قسم القانون الخاص. كلية الحقوق والعلوم السياسية. جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم. مستغانم: الجزائر. ص: 37- 38.

¹²³ الصالح، فواز. (2018). القانون المدني2. دمشق: سورية. منشورات الجامعة الافتراضية السورية. ص: 9.

1- المسؤولية العقدية:

نص قانون الشركات السوري على أن الحق في إدارة شركة التضامن يعود إلى الجهة التي يعينها عقد الشركة أو التي يعينها الشركاء في وثيقة رسمية يتم شهرها¹²⁴، حيث يقوم مديرو الشركة بجميع التصرفات الضرورية لتسيير الشركة والتوقيع نيابة عنها ضمن حدود صلاحياتهم المشهرة في السجل التجاري وتكون الشركة ملزمة بهذه التصرفات حينها¹²⁵، علماً أن تعيين مدقق الحسابات في شركة التضامن التي يزيد رأسمال على عشرة ملايين ليرة سورية هو أمر إلزامي¹²⁶، أي الشركاء -بشكل إفرادي- غير ملزمين بتعيين مدقق حسابات بل الشركة هي التي تلزم بتعيين مدقق حسابات ولأعمال ضرورية لتسييرها، وذلك مهما اختلفت الجهة المخولة قانوناً بإدارة الشركة وتوقيع العقد مع المدقق نيابة عنها، حيث يتم التوقيع باسم الشركة ولحسابها وسيكون هذا التعاقد -حتماً- ضمن صلاحيات المديرين طالما سيتم التأكد من ذلك عند شهر العقد.

وبالنسبة لشركة التوصية فقد جاء قانون الشركات السوري ببعض النصوص القانونية الخاصة بهذا الشكل من الشركات، ونص على أنه في باقي الحالات تسري على شركة التوصية الأحكام الخاصة بشركة التضامن المنصوص عنها في قانون الشركات السوري وبما لا يتعارض مع أحكامها¹²⁷، أي فيما يتعلق بعلاقة مدقق الحسابات بشركة التوصية فهي خاضعة للأحكام الخاصة بشركة التضامن.

نستخلص من ذلك أنه في شركات الأشخاص (تضامن وتوصية) يرتبط مدقق الحسابات بعلاقة عقدية مع الشركة فقط دون أي من الشركاء أو المدراء، وبالتالي فمسؤوليته المدنية تجاه الشركة هي مسؤولية عقدية. وفي الشركات المساهمة بنوعيتها العامة والخاصة ننوه أنها ملزمة بتعيين مدقق لحساباتها¹²⁸، حيث تنتخب

¹²⁴ قانون الشركات 29 عام 2011،، المادة /34/ البند /1/.

¹²⁵ قانون الشركات 29 عام 2011،، المادة /34/ البند /5/.

¹²⁶ قانون الشركات 29 عام 2011،، المادة /34/ البند /9/.

¹²⁷ قانون الشركات 29 عام 2011،، المادة /50/ البند /2/.

¹²⁸ قانون تنظيم مهنة المحاسبة وتدقيق الحسابات المادة/76/، البند/1/، الفقرة /أ/.

الهيئة العامة للشركة مدققاً لحساباتها لمدة سنة واحدة قابلة للتجديد من جدول الحسابات الصادر عن وزارة المالية، وإذا كانت الشركة مساهمة عامة فيكون مدقق الحسابات من قائمة مدققي الحسابات المعتمدين لدى هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية، وفي حال إهمال الهيئة العامة انتخاب المدقق أو اعتذاره أو امتناعه عن العمل تقوم وزارة التجارة الداخلية وحماية المستهلك بانتقاء المدقق بعد اقتراح ثلاثة أسماء مدققين من قبل مجلس الإدارة¹²⁹، أي أن تعيين مدقق الحسابات يتم من قبل الشركة ممثلة بالهيئة العامة بحالة أصلية أو الوزارة بصورة استثنائية، وبالتالي فالعلاقة التي تربط مدقق الحسابات بالشركة هي علاقة عقدية ومنه يتحمل مدقق الحسابات المسؤولية العقدية تجاه الشركة في حال تحقق شروطها. والحال نفسه في الشكل الثاني من شركات الأموال والمتمثل بالشركة محدودة المسؤولية فهي ملزمة قانوناً بتعيين مدقق حسابات لتدقيق حساباتها¹³⁰، فبدءاً من تأسيسها يشترط أن يرفق طلب التأسيس بالنظام الأساسي للشركة ووثيقة تعيين مديري الشركة ومدقق حساباتها الموقعة من المؤسسين¹³¹، وبعد استكمال التأسيس وطيلة حياة الشركة يتم انتخاب مدقق حسابات من قبل الهيئة العامة للشركة وذلك لسنة واحدة مع تحديد أتعابه¹³²، وبالتالي فالعلاقة التي تربط مدقق الحسابات بالشركة هي علاقة عقدية فالمؤسسون والهيئة العامة للشركة تكون أعمالهم وتصرفاتهم لحساب الشركة، أي أن مسؤولية المدقق تجاه الشركة هي مسؤولية عقدية أساسها القانوني العقد الموقع بين المدقق والشركة لتدقيق حساباتها.

نستخلص مما سبق أن المدقق في سائر الأشكال القانونية للشركات يتحمل مسؤولية عقدية تجاه الشركة وحدها كشخص اعتباري، أساس هذه المسؤولية عقد تدقيق الحسابات المبرم بين الطرفين، هذا العقد الذي يفترض أن يحدد واجبات مدقق الحسابات إما بذكرها بشكل مباشر، أو بالإشارة إليها كأن يذكر التزام مدقق الحسابات بمعايير التدقيق ومعايير المحاسبة الدولية.

¹²⁹ قانون الشركات 29 عام 2011، المادة 185/

¹³⁰ قانون تنظيم مهنة المحاسبة وتدقيق الحسابات المادة 76/، البند 1/، الفقرة أ/.

¹³¹ قانون الشركات 29 عام 2011، المادة 61/ البند 3/.

¹³² قانون الشركات 29 عام 2011، المادة 71/، البند 3/، الفقرة ج/.

2- المسؤولية التقصيرية لمدقق الحسابات:

بيننا أن مدقق الحسابات يرتبط بعلاقة عقدية مع الشركة وحدها كشخص اعتباري وبالتالي يتحمل المسؤولية العقدية تجاه هذا الشخص الاعتباري، ولكن الجهات المستفيدة من عمل ومهمة مدقق الحسابات ليست محصورة بالشركة وحدها كشخص اعتباري، فهناك العديد من أصحاب المصالح الذين يعتمدون على رأي وتقرير المدقق في قراراتهم كالمساهمين الذين ينتظرون تقرير المدقق لاتخاذ قرار ببيع الأسهم أو شراء أسهم جديدة مثلاً، والشركاء الذين يعتمدون على التقرير في تقييم عمل الإدارة مثلاً، والدائنون الذين يهتمون بمعرفة مدى قدرة الشركة على الوفاء بديونهم وغيرهم، فأصحاب المصلحة المذكورين لا يوجد بينهم وبين المدقق أي صلة عقدية مباشرة ، بل يمكن توصيف هذه الصلة بأنها عقدية بالتبعية أي يرتبط وجودها بوجود العقد بين المدقق والشركة، ولو أن الشركاء هم من اختاروا المدقق ووقعوا أو قام أحدهم أو ممثل عنهم بالتوقيع كطرف أول في عقد تدقيق الحسابات، فهو لا يوقع لحسابه الخاص إنما لحساب الشركة حيث تترتب آثار هذا التصرف في ذمتها المالية المستقلة عن ذمم الشركاء والمساهمين، وبالتالي فمسؤولية المدقق تجاههم هي مسؤولية تقصيرية لأنها لا تترتب جراء الإخلال بالتزام عقدي مباشر بين الطرفين، بل هو التزام قانوني بعدم الإضرار بالغير، وذلك عند توافر شروطها وذلك على النحو الآتي:

ثانياً- شروط قيام المسؤولية المدنية لمدقق الحسابات:

في كافة الأشكال القانونية للشركات يكون مدقق الحسابات مسؤول ضمن حدود الرأي الذي يبديه في البيانات المالية ويجب أن يتضمن تقريره عبارة "في رأينا" وعلى مدقق الحسابات حجب الرأي أو الاعتذار عن التدقيق في حال لم يتمكن من الحصول على البيانات والمعلومات والوثائق التي تمكنه من إبداء الرأي¹³³، وهذه المسؤولية تقسم إلى ثلاثة أنواع وهي: المسؤولية الجزائية والمسؤولية المدنية والمسؤولية المسلكية، وما يهمنا في بحثنا هو المسؤولية المدنية، وأمام سكوت المشرع السوري سواء في قانون الشركات

¹³³ قانون تنظيم مهنة المحاسبة وتدقيق الحسابات المادة/79.

السوري أو قانون تنظيم مهنة المحاسبة وتدقيق الحسابات بخصوص المسؤولية المدنية لمدقي الحسابات - كما مر معنا-، سنلجأ للقواعد العامة للمسؤولية المدنية المنصوص عنها في القانون المدني السوري.

نص القانون المدني السوري على أن كل خطأ سبب ضرراً للغير يلزم من ارتكبه بالتعويض¹³⁴، من هذا النص القانوني نجد أن شروط قيام المسؤولية المدنية بشكل عام هي ثلاثة: الخطأ والضرر والعلاقة السببية بين هذا الخطأ والضرر، ونظراً لكون مجال تطبيق المسؤولية العقدية ينحصر بالتعويض عن الضرر الناجم عن عدم تنفيذ التزام تعاقدي، لذا يشترط لقيام المسؤولية العقدية أن يكون هناك عقد صحيح بين المسؤول والمضرور، وأن يكون الضرر ناجماً عن عدم تنفيذ التزام ناشئ عن هذا العقد، وأن يلحق الضرر بأحد المتعاقدين، وأخيراً يجب أن يقع الضرر أثناء تنفيذ العقد¹³⁵، وبالتالي فإن شروط قيام المسؤولية المدنية لمدقق الحسابات بنوعيتها العقدية والتقصيرية هي: صدور خطأ من جانب مدقق الحسابات، وأن يلحق صاحب المصلحة ضرر من هذا الخطأ، ووجود علاقة سببية بين الخطأ والضرر، يضاف لهذه الشروط بالنسبة للمسؤولية العقدية وجود عقد صحيح وهذا أمر مفترض ولن يتم الحديث عنه كون عقد تدقيق حسابات الشركة سيتم شهره في السجل التجاري.

1- صدور خطأ من جانب مدقق الحسابات:

من استقراء نصوص القانون المدني السوري نلاحظ أن المشرع السوري لم يضع تعريفاً للخطأ كركن أو شرط لقيام المسؤولية المدنية الموجبة للتعويض بل ترك الأمر للفقه، وقد عرف الفقيه Mazeaud الخطأ بأنه سلوك معيب لا يأتيه شخص ذو بصر، وجد في ذات الظروف الخارجية المحيطة بالمسؤول¹³⁶، ومن أهم التعاريف الفقهية وأشملها تعريف الخطأ بأنه إخلال إما بالتزام قانوني أو عقدي بحسب نوع التصرف الواقع فيه الخطأ، فينتج عنه قيام مسؤولية مدنية إما تقصيرية أو عقدية، كما يمكن أن يكون هذا الالتزام إما بذل

¹³⁴ القانون المدني السوري رقم 84 لعام 1949، المادة /164/.

¹³⁵ نقلاً عن: الصالح، فواز. القانون المدني 2. مرجع سابق. ص: 13 و 14.

¹³⁶ Mazeaud (Henri, Léon et Jean) et François Chabas. (1991). leçons de droit civil . T2 . 1er Vol - Obligations -8ème édition - Paris: France. Montchrestien. P :417 .

عناية أو تحقيق غاية، كما يجب أن ينتج عن هذا الإخلال ضرر بصفة عامة يلزم فاعله بالتعويض سواء كان عمدياً أو مجرد إهمال¹³⁷.

أي أن هنالك نوعين من الخطأ حسب نوع المسؤولية: الخطأ العقدي، وهو خطأ ينتج عن الإخلال بالتزام عقدي، والخطأ التقصيري وهو الخطأ الذي يتأتى جراء الإخلال بواجب قانوني.

على صعيد مسؤولية المدقق العقدية قد تكون المخالفة لشروط العقد إذا حصل أحد الأمور الآتية¹³⁸:

1- قيام المدقق بإصدار تقرير نظيف (دون تحفظات) بدون الالتزام بمعايير التدقيق.

2- عدم قيام المدقق بتقديم التقرير في الوقت المحدد المتفق عليه.

3- قيام المدقق بإفشاء أسرار العميل.

4- فشل المدقق في اكتشاف الأخطاء أو المخالفات المادية التي يرتكبها الموظفون.

5- انسحاب المدقق من مهمة التدقيق بدون مسوغ مقبول.

لعل المخالفات السابقة من الأمور الجوهرية التي لحظها المشرع السوري، حيث أن مسؤولية مدقق الحسابات تحدد في إبداء الرأي حول البيانات المالية بناء على تدقيقه والقيام بإجراءات التدقيق وفق معايير تدقيق محددة¹³⁹، وبالتالي لا يجوز له إصدار تقرير نظيف خالٍ من المخالفات الجوهرية إذا لم يطبق معايير التدقيق الدولية، كذلك يتوجب على المدقق وفقاً للتشريع السوري الحفاظ على السرية المهنية للمعلومات التي يحصل عليها خلال تدقيقه ولا يجوز له أن يفشي هذه المعلومات إلى أي جهة كانت إلا بناء على طلب من القضاء¹⁴⁰، وبالنسبة لتقديم التقرير في الوقت المحدد فهذا الأمر من متطلبات تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم 300 الخاص بالتخطيط لعملية التدقيق، كذلك فإن الفشل في اكتشاف الأخطاء والمخالفات يحمل

¹³⁷ العمروسي، أنور. (2004). المسؤولية التقصيرية والمسؤولية العقدية في القانون المدني : الأركان، والجمع بينهما، والتعويض: دراسة تأصيلية مقارنة. ط:1. الاسكندرية: مصر. دار الفكر الجامعي. ص:45.

¹³⁸ الذنبيات، علي. مرجع سبق ذكره. ص:78.

¹³⁹ قانون تنظيم مهنة المحاسبة وتدقيق الحسابات رقم 33 لعام 2009 المادة /84/.

¹⁴⁰ قانون تنظيم مهنة المحاسبة وتدقيق الحسابات رقم 33 لعام 2009 المادة /86/.

المدقق المسؤولية ما لم يثبت قيامه ببذل العناية المهنية المطلوبة -حسب طبيعة الواجب الملقى على عاتقه-، وأخيراً لا يجوز للمدقق الانسحاب من مهمته دون رضا الشركة فالعقد شريعة المتعاقدين ولا يجوز نقضه ولا تعديله إلا باتفاق الطرفين، أو للأسباب التي يقررها القانون¹⁴¹.

وهناك حالات أخرى قد تتحمل المدقق المسؤولية العقدية ومنها على سبيل المثال توكيل أو تفويض أحد المدققين للقيام بمهام تدقيق في الحسابات غير المجمعة أو غير التابعة، فالقانون أوجب على المدقق القيام بهكذا مهام بشكل شخصي¹⁴²، لعل هذا الالتزام أساسه أن شخصية المدقق غالباً ما تكون محل اعتبار عند اختيار مدقق بعينه لتدقيق حسابات الشركة، وكثيراً ما نسمع في الوسط المهني عن العديد من حالات استعانة المدققين بأشخاص من ذوي الخبرة للقيام بمهام التدقيق وأحياناً إنجاز مهام تدقيق شبه كاملة وبالنهاية يقوم المدقق الرئيس بالتوقيع على التقرير، وما يزيد الأمر سوءاً استعانة المدقق ببعض الأشخاص من ذوي الخبرة والمعرفة بالتدقيق دون حيازتهم ترخيص مزاوله المهنة وذلك لانخفاض الأجور التي سيطالبون بها، والذين قد يعملون دون مبالاة في بعض الجوانب نظراً لكونهم بعيدين عن تحمل المسؤولية القانونية -وفقاً لقناعاتهم-، مما قد يلحق الضرر بالشركة والشركاء أو المساهمين والغير، وهذه الحالات يصعب إثباتها وعلى من يدعيها إثبات حصولها فالبينة قانوناً على من ادعى.

أما على صعيد المسؤولية التقصيرية فقد تكون مخالفة مدقق الحسابات في حالات متعددة منها:

- 1- عدم كشف الأرباح الصورية (الأرباح غير الحقيقية الواردة بقائمة الدخل)، مما يدفع بعض الأشخاص للدخول في الشركة كشريك أو مساهم -حسب شكل الشركة- رغبةً في جني أرباح من الشركة ليتبين لاحقاً عدم وجود أرباح حقيقية، الأمر ذاته قد يلحق الضرر بباقي أصحاب المصلحة ولا سيما المساهمين، ولعل فضيحة شركة Enron خير مثال على ذلك، حيث فشل المدققون في أداء واجبهم المهني المتمثل في رعاية

¹⁴¹ القانون المدني السوري رقم 84 لعام 1949، المادة: 148.

¹⁴² قانون تنظيم مهنة المحاسبة وتدقيق الحسابات رقم 33 لعام 2009 المادة 47/الفقرة 1/، البند /د/.

المساهمين، ولم يتم تدقيق البيانات المالية كما يجب، حيث كانت تحتوي على أرباح وهمية سجلت 1.41 مليار دولار كأرباح قبل الضريبة عام 2002 باستخدام طريقة المحاسبة من السوق إلى السوق¹⁴³، وهذا ما أدى بعد اكتشاف الفضيحة إلى انهيار الشركة وتضرر المساهمين.

2- التغاضي عن تضخيم قيمة الأصول بشكل مبالغ فيه أو عدم كشف ذلك، مما يظهر الشركة تجاه الغير بمظهر اقتصادي جيد ويدفع الدائنين ومؤسسات الإقراض للثقة بالشركة والتعامل معها، وخير مثال على ذلك قضية Ultramares v Touche عام 1932، حيث كانت شركة Fred Stern تعمل في مجال استيراد المطاط، وكانت تعتمد على شركة التدقيق Touche Niven في تدقيق حساباتها، وأثناء إجراء التدقيق كانت شركة التدقيق مهملة، ونتيجة لذلك أظهرت الميزانية العمومية لشركة Fred Stern قيمة صافية تبلغ حوالي 1.070.000 دولار أمريكي بينما كانت هذه الشركة في الواقع معسرة، وباعتماد على الميزانية العمومية وشهادة تصديق الحسابات المقدمة من شركة التدقيق Touche Niven قامت شركة Ultramares بإقراض المال إلى شركة Fred، وبعد عشرة أشهر من القرض، سُهر إفلاس Fred، حيث قامت الشركة المقرضة بإقامة الدعوى على مدقق الحسابات Touche Niven ومطالبته بالتعويض وتسديد قيمة القرض على أساس اعتمادها في منح القرض على بيانات مالية ثبت الإهمال في تدقيقها¹⁴⁴.

من جانبه لم يحدد المشرع السوري حالات المسؤولية التقصيرية لمدقق الحسابات، فقد حظّر على المحاسب القانوني المزاولة ارتكاب أي إهمال أو خطأ مهني جسيم يلحق الضرر بالغير¹⁴⁵، أي لم يقف المشرع السوري عند حدود الخطأ الصادر من المدقق، بل اعتبر الإهمال الصادر عن المدقق كالخطأ في معرض

¹⁴³ Maccarthy, John. (2017). Using Altman Z-score and Beneish M-score Models to Detect Financial Fraud and Corporate Failure: A Case Study of Enron Corporation. International Journal of Finance and Accounting. Vol:6. No:6. P:160. Accra: Ghana .university of professional studies . Scientific & Academic Publishing.

Available at: <https://www.researchgate.net/publication/321143663>

¹⁴⁴ Miller, Richard. (1972). Congressional Reform: Toward a Modern Congress. Notre dame law review. Vol:47. Iss:3. P:592. Indiana: USA. university of notre dame.

¹⁴⁵ قانون تنظيم مهنة المحاسبة وتدقيق الحسابات رقم 33 لعام 2009 المادة 48/ البند 17/.

قيام المسؤولية المدنية، وهذا ما سار عليه المشرع الفرنسي الذي اعتبر كل شخص مسؤولاً ليس فقط عن الضرر الذي أحدثه بفعله، وإنما أيضاً عن الضرر الذي أحدثه نتيجة إهماله وقلة احترازه¹⁴⁶.

لعل ذلك قد يكون راجعاً لصعوبة حصر حالات المسؤولية التقصيرية وبالتالي ترك المشرع تحديدها للفقهاء والقضاء، واللافت في الأمر أن المشرع السوري أورد ضمن حالات المسؤولية التقصيرية الإهمال الذي يقسم لدرجات من إهمال بسيط إلى جسيم، إضافة للخطأ المهني الجسيم، وبالتالي فالخطأ المرتكب من جانب مدقق الحسابات كأحد شروط أو أركان المسؤولية المدنية على ثلاثة أقسام:

أ- الإهمال : وله درجتان الأولى هي الإهمال البسيط ويعني غياب مستوى معقول من العناية من أي فرد يكون متوقعاً في ضوء ظروف معينة، ويجب عند تقويم مدى إهمال المدقق معرفة الطريقة التي كان سيتبعها المدقق الكفاء لو واجه نفس الموقف. والدرجة الثانية هي الإهمال الجسيم ويحدث نتيجة عدم بذل أقل قدر من العناية ويتعادل سلوك المدقق في هذه الحالة مع السلوك المتوقع من شخص يتسم بالطيش¹⁴⁷.

ب- الغش الاستدلالي: ويشير لوجود قدر من الإهمال الشديد أو غير المعتاد مع عدم وجود نية في الخداع أو إلحاق الضرر بالآخرين ويطلق على هذا الغش التهور في الإهمال، وفي حالة المدقق يعرف مصطلح التهور من قبل محكمة الاستئناف الفيدرالية الأمريكية على أنه إبداء المدقق لرأي في القوائم المالية في الوقت الذي يتوافر لديه اعتقاد راسخ بعدم توافر المعلومات التي تم من خلالها التوصل لهذا الرأي¹⁴⁸.

ت- الغش: ويقع عند تعمّد إخفاء أو تعديل البيانات بغرض الحصول على منافع خاصة، أو لتضليل طرف آخر أو تحميله بما يزيد على التزاماته وغير ذلك، ويرتكب الغش بسابق إصرار مع وجود النية لارتكاب الغش أو على أقل تقدير إخفاء الحقيقة¹⁴⁹.

¹⁴⁶ Code des obligations français de 188, article 1393.

¹⁴⁷ القاضي، حسين ودحود، حسين وقريط، عصام. مرجع سابق. ص: 205-206.

¹⁴⁸ المرجع السابق. ص: 206.

¹⁴⁹ سواد، زاهرة. مرجع سابق. ص: 179.

بقي أن نشير إلى أن الأصل أن يرتكب الخطأ أو الإهمال من قبل مدقق الحسابات بشكل شخصي (الخطأ الشخصي)، ولكن القانون أجاز للمدقق الاستعانة في بعض الحسابات بمساعدين وعلى مسؤولية المدقق (خطأ الغير)¹⁵⁰، حيث تظل مسؤولية المدقق قائمة، لأنه هو الذي يختار المساعدين ويوجههم في أعمالهم، وهو الذي سيوقع على الأعمال المنجزة بواسطة المساعدين كون توقيعهم هو المعتمد، وبالتالي تكون مسؤوليته عن الأخطاء المرتكبة من تابعيه أثناء قيامهم بمهام المساعدة هي مسؤولية المتبوع عن أعمال التابع، وقد أقرت بهذه المسؤولية المنظمة الوطنية لمدققي الحسابات الفرنسية CNCC في المصنف القديم المتعلق بالمعايير المهنية¹⁵¹، وهذا لا جدل حوله فوقاً للقانون المدني السوري يكون المتبوع مسؤولاً عن الضرر الذي يحدثه تابعه بعمله غير المشروع، متى كان واقعاً منه في حال تأدية وظيفته أو بسببها¹⁵²، وذلك بشرط أن تكون الأخطاء المرتكبة من قبل المساعدين أثناء قيامهم بوظيفتهم بمساعدة مدقق الحسابات أو بسبب تلك الوظيفة. يترتب على ذلك تطبيق القواعد العامة التي تحكم مسؤولية المتبوع عن أعمال التابع، حيث يجوز لمدقق الحسابات الرجوع على تابعيه بمقدار التعويض الذي قام المدقق بتحمّله جراء خطأ التابعين¹⁵³.

2- وقوع ضرر بسبب خطأ مدقق الحسابات:

الضرر ركن جوهري من أركان المسؤولية المدنية بنوعها العقدية والتقصيرية، لا بل هو مناط هذه المسؤولية التي لا تقوم في حال انتفائه. والضرر بهذا المعنى هو الإخلال بمصلحة مالية أو أدبية للمضرور، ويوصف الحالة الأولى على أنه ضرر مادي وفي الحالة الثانية يسمى الضرر الأدبي¹⁵⁴.

¹⁵⁰ قانون تنظيم مهنة المحاسبة وتدقيق الحسابات رقم 33 لعام 2009 المادة 47/ البند 1/ الفقرة د/.

¹⁵¹ Augustin, R. (2008). **Responsabilité des commissaires aux comptes**. 2008-2009 Edition. Paris: France. Dalloze. P:33.

¹⁵² القانون المدني السوري رقم 48 لعام 1949، المادة 175/، البند 1/.

¹⁵³ القانون المدني السوري رقم 48 لعام 1949، المادة 176.

¹⁵⁴ أبو عواد، أنس. (2020). **المسؤولية المدنية لوكيل إدارة قضايا الدولة ماجستير**. قسم قانون حاص. كلية الحقوق. عمان: الأردن. جامعة الشرق الأوسط. ص:63.

فجميع التشريعات تحدد للأفراد حقوقاً ومصالح مشروعة وتحرم الاعتداء عليها، والضرر الواقع بسبب خطأ أو إهمال مدقق الحسابات يمكن التعبير عنه بخسارة مالية عانى منها أحد مستخدمي القوائم المالية، ويمكن إثبات الضرر عن طريق إهمال المدقق وعدم بذله العناية اللازمة¹⁵⁵، وعلى سبيل المثال قد يكون البنك منح قرضاً للشركة بناءً على تقرير مدقق الحسابات ليظهر لاحقاً أن القوائم المالية وتقرير المدقق غير جدية أو محرّفة، وبالتالي يكون مقدار الضرر هو عبارة عن قيمة القرض غير المسترد وفوائده، وقد يقوم أحد المساهمين المحتملين بشراء عدد من الأسهم على أساس أن القوائم المالية المصادق عليها من مدقق الحسابات تظهر الشركة رابحة ليتبين لاحقاً أن الشركة مفلسة فعلياً وتهبط قيمة الأسهم فتكون الخسارة التي لحقت بالمساهم هي عبارة عن الخسارة في قيمة الأسهم، هذا ما يعرف بالضرر المباشر والأكيد فالشروط العامة للضرر المطلوب لقيام المسؤولية المدنية هي أن يكون هنالك إخلال بمصلحة مالية للمضرور، وأن يكون محققاً¹⁵⁶، أي أن يصيب المضرور بشكل شخصي ومباشر وأن يكون مؤكداً وليس احتمالياً، وهذه الشروط من المسلمات في القانون فلا تقبل دعوى المسؤولية إلا من قبل شخص ذي مصلحة، وفي هذا الصدد قضت محكمة النقض الفرنسية في 17 تشرين الأول 1984 بمسؤولية مدقق الحسابات عن الأضرار التي لحقت شخصياً بمجموعة من الأشخاص اشتروا أسهماً من الشركة بعد اطلاعهم على تقرير مدقق حساباتها والذي لم يذكر فيه إي ملاحظة تثير الشك في الوضع المالي لهذه الشركة¹⁵⁷، كذلك لا يمكن التعويض عن الضرر المحتمل كونه لم يقع بعد، أما بخصوص أن يكون الضرر مباشراً فقد لحظنا مؤخراً بعض القوانين التي تجيز التعويض عن الضرر غير المباشر ولا سيما المرسوم التشريعي رقم 64 لعام 2005 الخاص بإحداث هيئة الطاقة الذرية في سورية، حيث عرفت الضرر بأنه الأذى الذي يحدث بشكل مباشر أو غير مباشر عن الخواص الإشعاعية أو اختلاطها مما يسبب أضراراً متعددة منها مادية أو

¹⁵⁵ القاضي، حسين ودحود، حسين وقريط، عصام. مرجع سابق. ص: 205.

¹⁵⁶ السنهوري، عبدالرزاق. (د.ت). الوسيط في شرح القانون المدني. الجزء الأول. بيروت: لبنان. دار إحياء التراث العربي. ص: 855.

¹⁵⁷ Charvériat, Anne et Couret, Alain. (2004). **Droit des affaires: société commerciales**, éd.Paris: Francis, lefebure. p:771.

اقتصادية مباشرة أو غير مباشرة¹⁵⁸. هذا بخصوص الضرر المادي، ويمكن أن يكون الضرر أدبياً، هذا النوع من الضرر صعب التقدير، لذلك قضت محكمة النقض الفرنسية في 14 كانون الثاني 1984 برفض الاعتراف بالضرر الأدبي الذي لحق بالشركة بسبب صعوبة تقديره¹⁵⁹.

بالنسبة للمشرع السوري فهو يعترف بالضرر الأدبي¹⁶⁰، وإن كنا قلما نجد هكذا حالات مثارة لدى القضاء نظراً لصعوبة التقدير-، وهذه الحالة ضرورية في معرض الحديث عن المسؤولية المدنية لمدقق الحسابات فقد يقدم مدقق الحسابات تحفظات أو يرفض المصادقة على القوائم المالية لشركة ما بحجة وجود أخطاء أو تحريفات فيها، في حين أن القوائم المالية معدّة وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية وخالية من التحريفات والأخطاء، فمدقق الحسابات بهذه الحالة يتسبب بالإساءة لسمعة الشركة وإدارتها، وغالباً ما يؤدي ذلك لانخفاض أسعار أسهمها أو عزوف أصحاب المصلحة عن التعاقد مع الشركة (مقرضين، مستثمرين، مساهمين محتملين...)، في هذه الحالة لا يمكن تصوّر نجاة مدقق الحسابات من تحمّل المسؤولية المدنية والتعويض للطرف المتضرر، ويختلف تقدير الضرر الأدبي والتعويض عنه بحسب الأشخاص والمحاكم، وإن تقديره بالمال لا بد من أن يكون تحكيمياً، علماً أن القاضي هو المرجع الأول والآخر في تحديد طريقة هذا التعويض¹⁶¹.

تجدر الإشارة إلى أن عبء إثبات حصول الضرر يقع على عاتق الدائن، لأنه المتضرر والطرف المدعي في دعوى المسؤولية المدنية، وذلك تطبيقاً للقاعدة القانونية "البينة على من ادعى".

¹⁵⁸ الصالح، فواز. القانون المدني 2. مرجع سبق ذكره. ص: 44.
¹⁵⁹ Sayag, Alain. (1989). Le commissaire aux comptes, Renforcement ou dérive?. vol1, Paris: France. Librairie Technique de la Cour de Cassation . p: 434.

¹⁶⁰ القانون المدني السوري رقم 84 لعام 1949، المادة /223/، البند /1/.

¹⁶¹ القانون المدني السوري رقم 84 لعام 1949، المادة /172/، البند /1/.

3-وجود علاقة سببية بين خطأ المدقق والضرر:

لا يكفي لتحقيق مسؤولية مدقق الحسابات بنوعيتها العقدية والتقصيرية صدور خطأ من جانب المدقق، ووقوع ضرر بأصحاب المصلحة المستفيدين من القوائم المالية، بل لا بد من أن يكون الضرر الحاصل ناجماً عن خطأ مدقق الحسابات وهذا ما يعرف بالعلاقة السببية بين الخطأ والضرر، أي أن الضرر الحاصل ما كان ليحصل لولا خطأ مدقق الحسابات، فإذا قام أحد البنوك بمنح قرض للشركة قبل صدور تقرير مدقق حسابات هذه الشركة وأعلنت الشركة إفلاسها لاحقاً فلا يمكن تصور وجود العلاقة السببية والمدقق غير مسؤول عن الضرر الذي يلحق بالبنك مانح القرض، وكذلك الحال فيما لو قام أحد المستثمرين بشراء أسهم في الشركة بعد صدور تقرير مدقق الحسابات الذي يبين أن القوائم المالية تحتوي على تحريف جوهري وغير منسجمة مع المعايير الدولية، فالعلاقة السببية غير موجودة هنا أيضاً.

نستخلص مما سبق أن المسؤولية المدنية لمدقق الحسابات لا يمكن إعمالها إذا كان الضرر ناجماً عن سبب لا يد للمدقق فيه، فإذا أثبت المدقق أن الضرر قد نشأ عن سبب أجنبي لا يد له فيه كحادث مفاجئ أو قوة قاهرة أو خطأ المضرور أو فعل الغير، كان غير ملزم بتعويض هذا الضرر، ما لم يوجد نص أو اتفاق على غير ذلك¹⁶². يترتب على ذلك أنه يمكن نفي علاقة السببية بين الخطأ والضرر بإثبات السبب الأجنبي مما يؤدي إلى انتفاء المسؤولية. وصور السبب الأجنبي وفقاً لنص هذه المادة هي القوة القاهرة أو الحادث المفاجئ، وخطأ المضرور وفعل الغير¹⁶³.

¹⁶² القانون المدني السوري رقم 84 لعام 1949، المادة 166/.

¹⁶³ الصالح، فواز. القانون المدني 2. مرجع سابق. ص: 49.

وبالتالي سنتناول فيما يلي الحالات التي يمكن لمدقق الحسابات دفع مسؤوليته بها والتي تجعل مسؤوليته عن الضرر غير قائمة، وهي: القوة القاهرة، خطأ المضرور وخطأ الغير¹⁶⁴، يضاف لذلك حالة إثبات المدقق قيامه بواجبه المهني بشكل كامل وحصول الضرر رغم ذلك أي حالة نفي الخطأ.

1- **القوة القاهرة** : القوة القاهرة كل أمر خارج عن الشيء ولا يمكن للمدين توقعه ولا دفعه¹⁶⁵، ومثال ذلك حصول إضراب احتلّ فيه العمال مبنى الشركة، هنا لا يمكن للطرف المتضرر سواء الشركة كشخص معنوي أو الشركاء أو المساهمين -حسب الحال- أو غيرهم مطالبة مدقق الحسابات بتعويض الضرر كون هذه الأضرار لم تتجم عن عمل وتقرير المدقق، وبالتالي انتفاء علاقة السببية المطلوبة لقيام المسؤولية المدنية، ولكن هنا من واجب مدقق الحسابات التواصل مع المكلفين بالحوكمة داخل الشركة والإفصاح عن أي ظرف طارئ ومدى أثره في البيانات المالية¹⁶⁶، كما يجب أن يتضمّن تقرير مدقق الحسابات التحفظات اللازمة¹⁶⁷.

2- **خطأ المضرور**: ويستطيع المدين كذلك أن يدفع المسؤولية عن نفسه إذا أثبت أن الضرر ناجم عن خطأ المضرور نفسه¹⁶⁸، أي أن يثبت مدقق الحسابات أن سبب الخطأ هو فعل الطرف المضرور نفسه كامتناع إدارة الشركة عن تقديم الأوراق والمستندات والسجلات وكافة الوثائق والمعلومات والبيانات اللازمة لمباشرة عمله¹⁶⁹، مما أدى لحدوث حالات السرقة أو استمرار الحالات القائمة مثلاً، ومن الأمثلة أيضاً قيام إدارة الشركة ببيع أصول إنتاجية بحجة قدمها رغم أنها لم تستهلك دفترياً بعد ومازالت بحالة فنية جيدة مما أدى لتكبيد الشركة خسارة كبيرة جراء تجديد أصولها الإنتاجية وقد قام المدقق بواجبه المهني المتمثل في إبلاغ

¹⁶⁴ برحال، ندير. مرجع سابق. ص: 39.

¹⁶⁵ الصالح، فواز. (2018). القانون المدني 1. دمشق: سورية. منشورات الجامعة الافتراضية السورية. ص: 67

¹⁶⁶ الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين. إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكد الأخرى والخدمات ذات العلاقة. مرجع سابق. ص: 251.

¹⁶⁷ سيد قاسم، علي. مرجع سابق. ص: 244.

¹⁶⁸ الصالح، فواز. القانون المدني 1. مرجع سابق. ص: 69.

¹⁶⁹ قانون تنظيم مهنة المحاسبة وتدقيق الحسابات رقم 33 لعام 2009، المادة /39/.

المكلفين بالحوكمة والجهات المعنية، في هكذا حالات يستطيع المدقق أن يدفع المسؤولية عنه بعد إثبات قيامه بواجبه المهني على أكمل وجه وأن الضرر حصل نتيجة خطأ المضرور أو الشركة.

3- **فعل الغير:** تحدثنا عن أن مدقق الحسابات يكون مسؤولاً عن أخطائه الشخصية دون أخطاء الغير باستثناء مساعديه الذين عينهم لمساعدته في القيام ببعض مهام التدقيق، ولكن المدقق ليس مسؤولاً عن أفعال الأشخاص الآخرين ويستطيع أن يدفع المسؤولية عن نفسه إذا كان الضرر ناجماً عن فعل الغير، ويشترط في فعل الغير أن يكون غير ممكن الدفع وغير متوقع الحصول، أما إذا كان فعل الغير ممكن الدفع أو متوقع الحصول وأهمل المدين في دفعه فإنه يعدّ مسؤولاً¹⁷⁰، ومن الأمثلة على فعل الغير الذي يعتبر حجةً لقيام المدقق بدفع المسؤولية عن نفسه صدور قرار من السلطات الرسمية بمنع استيراد مادة ما وهذه المادة تعتبر مادة خام ضرورية للإنتاج في الشركة مما أدى لتوقف الإنتاج وتسبب بخسارة للشركة مما هدد استمراريتها في الوقت الذي كان فيه تقرير مدقق الحسابات فيما يخص استمرارية الشركة قد تنبأ استمرار الشركة في ضوء الظروف المحيطة، هنا يمكن دفع مسؤولية المدقق كون قرار السلطات الرسمية غير متوقع ولا يمكن إلغاؤه أو منعه أو حتى منع نتائجه، أيضاً حصول عملية سرقة لمستودعات الشركة، فهذا الفعل صادر عن الغير ولا يمكن دفعه أو منعه وليس بالإمكان توقع حدوثه وإلا لثم اتخاذ جميع الاحتياطات اللازمة لمواجهته، هنا يمكن للمدقق أن يدفع المسؤولية عن نفسه.

4- **انتفاء الخطأ:** مر معنا أن الالتزام الرئيس الملقى على عاتق مدقق الحسابات هو بذل العناية المهنية التي تقتضيها أصول المهنة، إضافة لالتزامه بتحقيق نتيجة في بعض المهام، وهنا يمكن مساءلة المدقق بمجرد عدم تحقق النتيجة المطلوبة، وبالتالي قد يحصل نزاع بين المدقق من جهة وأصحاب المصلحة من جهة أخرى حول طبيعة التزام المدقق ومدى مسؤوليته، فقد يحاول المدقق إثبات أنه ملزم ببذل العناية وأنه بذل عناية الرجل المعتاد ورغم ذلك حصل الضرر، أي إثبات عدم وجود الخطأ من جانب المدقق، وعلى سبيل

¹⁷⁰ الصالح، فواز. القانون المدني 1. مرجع سابق. ص: 69.

المثال في حالة قيام أحد الشركاء بتقديم عقار كحصة في رأس المال، لا بدّ أن يتم تقييمه من جهة محاسبية معتمدة ذات خبرة ومدقق الحسابات وفي حال تبين وجود زيادة مقصودة في تخمين قيمة هذا العقار يجوز للمتضرر إقامة دعوى المسؤولية المدنية على الجهة التي قدمتها والمديرين والمؤسسين ومدققي الحسابات¹⁷¹، حيث يفترض أن مدقق الحسابات قد قام بتقييم هذه الموجودات استناداً لمعايير المحاسبة الدولية مع الأخذ بعين الاعتبار كافة الظروف المحيطة بالعقار ووثائق الملكية ووثيقة التقييم المقدمة، ولكن في حالة وجود تزوير في وثائق الملكية أو السجل العقاري المقدّمة يمكن للمدقق إثبات أنه بذل العناية المهنية ورغم ذلك حصل الضرر، حيث يتعدّر عليه اكتشاف عملية التزوير، أي نكون أمام حالة انتفاء الخطأ من جانب المدقق.

المبحث الثاني- الأحكام الخاصة بدعوى المسؤولية المدنية لمدقق الحسابات:

متى توافرت أركان المسؤولية المدنية بشقيها العقدي والتقصيرية في علاقة مدقق الحسابات تجاه أصحاب المصلحة ترتب على ذلك قيام مسؤوليته المدنية تجاه هذه الأطراف المتضررة ونشوء حق للطرف المتضرر في مطالبة المدقق بتعويض الضرر الذي أصابه بسبب أخطاء مدقق الحسابات الشخصية وأخطاء تابعيه المسؤول عنها قانوناً، والأصل أن يتم أداء التعويض المترتب في ذمة مدقق الحسابات اختياراً بملء إرادته نظراً لأن كل خطأ سبب ضرراً للغير يلتزم مرتكبه بالتعويض¹⁷²، ولكن غالباً ما يحصل نزاع حيث يحاول مدقق الحسابات دفع مسؤوليته، -وكما مر معنا- هنالك حالتان لدفع المسؤولية المدنية للمدقق: الحالة الأولى حالة السبب الأجنبي حيث يحاول مدقق الحسابات دفع مسؤوليته بإثبات أن حصول الضرر عائد لسبب أجنبي لا يد له به، والحالة الثانية لدفع المسؤولية هي إثبات المدقق انتفاء خطئه حيث يثبت قيامه بواجبه المهني كما يجب وأن أي ضرر ليس بسبب تقصير أو خطأ منه، وأحياناً يكون النزاع حول الطرف

¹⁷¹ قانون الشركات السوري رقم 29 لعام 2011، المادة 59 البند 1 و المادة 93 البند 1.

¹⁷² القانون المدني السوري رقم 84 لعام 1949، المادة 164/.

المتضرر إن كان الضرر قد أصابه بسبب اعتماده على تقارير المدقق أي لجهة كونه صاحب مصلحة وصاحب حق في المطالبة بالتعويض، عدا عن ذلك قد يكون النزاع حول مقدار التعويض المترتب في ذمة مدقق الحسابات تجاه الطرف المتضرر، وبالتالي يلجأ الطرفان للقضاء للبت بموضوع النزاع -و غالباً يكون اللجوء من قبل الطرف المتضرر ضد المدقق- ، وبالتالي سنبين فيما يلي من هم أصحاب الحق في إقامة دعوى المسؤولية المدنية تجاه مدقق الحسابات، والجهة القضائية المختصة بنظر الدعوى وتقادماًها.

المطلب الأول- أصحاب الحق إقامة الدعوى:

إن مهمة تدقيق حسابات الشركة لا تهم الشركة كشخص اعتباري فقط، بل يوجد العديد من الأطراف الأخرى المهمة بمهمة المدقق وتقاريره الصادرة بخصوص تدقيق حسابات الشركة ولا سيما الشركاء أو المساهمين - حسب الحال-، إضافة لباقي أصحاب المصلحة كالبنوك مانحة القروض والتمويل للشركة، وسوق الأوراق المالية -بالنسبة للشركات المساهمة العامة-، ومدراء الشركة والعديد من أصحاب المصلحة الآخرين، ومعظمهم ينتظرون من مدقق الحسابات بذل العناية المهنية اللازمة في أداء مهمته، وفي حال عدم بذله العناية المهنية يحق لهم مطالبته بتعويض الأضرار التي أصابتهم بسبب إهماله وأخطائه. وبشكل عام يوجد ثلاث فئات يحق لها إقامة دعوى المسؤولية المدنية تجاه مدقق الحسابات وهي: الشركة نفسها، والشركاء أو المساهمين إضافة للغير المتضرر.

أولاً- الشركة:

بعد اختيار مدقق الحسابات يتم توقيع عقد التدقيق بينه وبين الشركة كشخص اعتباري ممثلة بمديرها أو رئيس مجلس الإدارة أو أي شخص نص عليه عقد الشركة أو أي وثيقة لاحقة للعقد وتم شهرها، وبالتالي فالشركة - كشخص اعتباري -هي الطرف الآخر في العقد إلى جانب المدقق ، ومن الطبيعي أن تكون الشركة هي المتضرر الأول من أي خطأ أو إهمال صادر عن مدقق الحسابات، فالشركة لها ذمة مالية مستقلة عن ذمم الشركاء أو المساهمين، وأية زيادة في جانب الالتزامات من هذه الذمة لا يقابله زيادة في

الموجودات أو الحقوق قد يؤدي إلى إفلاس الشركة ودخولها مرحلة التصفية، ولكن الشركة كشخص اعتباري لا يمكنها مباشرة دعوى المسؤولية بنفسها، -وذلك أياً كان شكلها القانوني- حيث يلزم الشخص صاحب الصلاحية بتمثيلها بتوكيل محامٍ وذلك في حال كان المبلغ المطالب به كتعويض يزيد عن مائة ألف ليرة سورية¹⁷³، أما إذا أدى خطأ المدقق لتصفية الشركة أو كانت الشركة في طور التصفية عند المطالبة بالتعويض فيمثلها المصفي في هذه الدعوى¹⁷⁴، على أن يقوم بتوكيل محامٍ في حال كان المبلغ المطلوب كتعويض يزيد عن مائة ألف ليرة سورية كما ذكرنا أعلاه.

ثانياً- الشركاء والمساهمين

يحق للشريك الذي لحقه ضرر جراء عمل مدقق الحسابات يختلف بطبيعته عن ذلك الذي أصاب الشركة، أن يرفع دعوى فردية ضد مدقق الحسابات مطالباً فيها بجبر الضرر، وفي نفس السياق يحق للمساهم الذي أقدم على شراء أسهم الشركة المطروحة للبيع بعد الاطلاع على تقرير المدقق، والذي أوهمه بهذا التقرير بصورة خاطئة وغير حقيقية عن المركز المالي للشركة، والدعوى الفردية التي يرفعها شخص المتضرر وحده تبقى مشروطة بشخصية الضرر واختلافه عن الضرر الذي يلحق بالشركة إن وجد¹⁷⁵، هنا تقبل الدعوى من الشريك أو المساهم كونه وحده صاحب المصلحة في إقامة الدعوى، ولا يجوز إقامة الدعوى من قبل الشركة مادامت لم تتضرر لانتهاء صفة المصلحة فيها، عدا عن ذلك قد يصيب الضرر الشركة بشكل عام كشخص اعتباري ويهمل مجلس إدارتها أو يتقاعس في إقامة الدعوى، وقد تدارك القضاء الفرنسي ذلك بالسماح للمساهم برفع دعوى شخصية ضد المدقق نيابةً عن الشركة وذلك في حال إهمال وتقاعس مجلس إدارة الشركة برفعها¹⁷⁶.

¹⁷³ القاسم، ابراهيم. (2017). النظام القضائي في سورية وما يرتبط به. ط:1. دمشق: سورية. بيت المواطن للنشر والتوزيع. ص:36.
¹⁷⁴ قانون الشركات السوري رقم 29 لعام 2009. المادة 22/ البند 4/
¹⁷⁵ عبد اللطيف، علاوي. (2016-2017). مندوب الحسابات ودوره في مختلف أشكال الشركات التجارية. دكتوراه. قسم القانون الخاص. كلية الحقوق والعلوم السياسية. جامعة أبو بكر بلقايد. تلمسان: الجزائر. ص:146.
¹⁷⁶ Hémard, Jean et Terré, François et Mabilat, Pierre. (1974). Sociétés commerciales. Tome 2. Paris: France. Dollas. P:841.

ثالثاً - الغير المتضرر:

إن الأطراف المستفيدة من عمل مدقق الحسابات والتي تعتمد على تقريره ومصادقته على البيانات والقوائم المالية للشركة متعددة لدرجة قد يصعب حصرها، إضافة للشركة والشركاء والمساهمين قد تحتاج الشركة أموالاً لشراء مواد أولية أو افتتاح خطوط إنتاج جديدة، ولا تتوفر لديها الأموال فتلجأ للاقتراض من أحد البنوك، وقبل قيام البنك بمنح القرض لا بد أن يطلع على القوائم المالية للشركة ويعتمد على تقرير المدقق ومصادقته على هذه القوائم، وفي حال تبين لاحقاً أن الشركة مفلسة أو في طريقها للإفلاس بعكس ما ظهر من القوائم المالية يعتبر مدقق الحسابات مهملًا، ويجوز للبنك إقامة الدعوى عليه مطالباً فيها بجبر الضرر رغم عدم وجود عقد بين الطرفين نظراً لمسؤولية المدقق التقصيرية تجاه البنك، أيضاً مورّد البضاعة الأولية للشركة الذي يعتمد على تقرير مدقق الحسابات قبل توريد البضاعة التي لن يتم تسديد قيمتها نقداً، فلو لا تقرير المدقق النظيف والذي يؤكد سلامة الأوضاع المالية للشركة لما أقدم على التوريد ديناً، وبالتالي يعتبر من الغير الذي تضرر من تقرير المدقق، وينشأ له الحق في إقامة دعوى تجاه المدقق استناداً لمسؤوليته التقصيرية أيضاً.

هكذا وبوجود ضرر لحق صاحب المصلحة جراء خطأ أو إهمال مدقق الحسابات ينشأ له الحق في مطالبته بالتعويض، واللجوء للقضاء لإقامة دعوى المسؤولية المدنية تجاه المدقق، ولكن -انسجاماً مع أحكام المسؤولية المدنية بشكل عام- يشترط لقبول الدعوى إضافة لما سبق أن تقام هذه الدعوى أمام المحكمة المختصة، وألا يكون الحق في إقامتها قد انقضى بالنقادم، وبالتالي سنتناول فيما يلي الاختصاص القضائي في دعوى المسؤولية المدنية لمدقق الحسابات والأحكام الخاصة بالنقادم.

المطلب الثاني - الاختصاص القضائي والتقادم

كما هو الحال بالنسبة لخلو قانون الشركات وقانون تنظيم مهنة المحاسبة وتدقيق الحسابات السوريين من أي أحكام خاصة بالمسؤولية المدنية لمدققي الحسابات، أيضاً لا يوجد في القانونين المذكورين أي أحكام خاصة بالاختصاص القضائي والتقادم الخاص بدعوى المسؤولية المدنية لمدققي الحسابات، وبالتالي وجب اللجوء للقواعد العامة للاختصاص القضائي المنصوص عنها في قانون أصول المحاكمات المدنية رقم 1/ لعام 2016، وخاصة لجهة الاختصاص المحلي والاختصاص النوعي، وتقادم الدعوى الوارد في القانون المدني.

أولاً - الاختصاص المحلي:

جرى الواقع العملي في فرنسا أن يعود الاختصاص المحلي إلى المقر الاجتماعي للشركة المعنية بالرقابة، أي لا عبء لموطن مدقق الحسابات كمدعى عليه في دعاوى المسؤولية المدنية¹⁷⁷، وقد أخذ المشرع الجزائري بالموطن المهني لمدقق الحسابات حيث يعقد الاختصاص المحلي للمحكمة التي يقع في دائرة اختصاصها الموطن المهني لمدقق الحسابات سواء أكان شخصاً طبيعياً أم شركة مهنية¹⁷⁸، أما في سورية فقد نصّ قانون أصول المحاكمات المدنية على أن يكون الاختصاص المحلي في دعاوى الحقوق الشخصية أو الأموال المنقولة للمحكمة التي يقع في دائرتها موطن المدعى عليه¹⁷⁹، أي بالنسبة لدعاوى المسؤولية المدنية المقامة ضد مدقق حسابات الشركة والمتعلقة بالحقوق الشخصية أو الأموال المنقولة يكون الاختصاص القضائي للمحكمة التي يقع في دائرتها موطن مدقق الحسابات، كأن يكون موضوع الدعوى طلب تعويض نتيجة حصول ضرر أصاب المدعي كأحد أصحاب المصلحة بسبب إهمال مدقق الحسابات ومن الأمثلة على هذا الضرر هبوط سعر سهم بالنسبة للمساهم، أو اعتبار الديون مشكوكاً في تحصيلها أو

¹⁷⁷ الأمين، إيلول و عبدالقادر، سالمي. مرجع سابق. ص: 55.

¹⁷⁸ علي، الصغير. (2017). المسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات. ماجستير. شعبة الحقوق. كلية الحقوق والعلوم السياسية. جامعة

قاصدي مرياح. ورقة: الجزائر. ص: 53.

¹⁷⁹ قانون أصول المحاكمات رقم 1/ لعام 2016، المادة 82/ البند أ/.

معدومة بالنسبة للبنك الدائن للشركة، أو دخول الشركة مرحلة التصفية نتيجة خطأ المدقق بالنسبة للشركة، أو خسارة لحقت أحد الشركاء بسبب خطأ في تقدير قيمة المقدمات العينية المقدمة من شريك آخر، أو إفلاس الشركة وعدم قدرتها على وفاء الديون بالنسبة لموردي البضائع ...، وقد أقرت المبادئ العامة أنه إذا كانت الدعوى مقامة على شركة ينعقد الاختصاص المحلي للمحكمة التي يقع في دائرتها مركز إدارتها، ويجوز رفع الدعوى أمام المحكمة التي يقع في دائرتها فرع الشركة وذلك في المسائل المتصلة بهذا الفرع¹⁸⁰، وهذا ما ينسجم مع موقف المشرع الفرنسي الذي أخذ بالمقر الاجتماعي للشركة المعنية للرقابة كما أسلفنا، فالمقر الاجتماعي للشركة هو مكان تواجد هيئاتها، وبالتالي فمقر تواجد الفرع يعتبر مقراً اجتماعياً للشركة في المسائل المتعلقة بهذا الفرع، أي فيما يتعلق بكون المدعى عليه شركة لتدقيق الحسابات ينعقد الاختصاص المحلي للمحكمة التي يقع في دائرتها مركز هذه الشركة أو الفرع بالنسبة للدعوى المتعلقة بمسائل تخص هذا الفرع، وبالنسبة للدعوى العينية العقارية والدعوى الشخصية العقارية يكون الاختصاص للمحكمة التي يقع في دائرتها العقار أو أحد أجزائه إذا كان واقعا في دوائر محاكم متعددة أما إذا تعددت العقارات كان الاختصاص للمحكمة التي يقع احدها في دائرتها¹⁸¹، كأن يكون موضوع الدعوى متعلقاً بوجود خطأ في تقدير قيمة العقار الذي قدمه أحد الشركاء أو المساهمين كمقدمات عينية وفقاً للأحكام الواردة في قانون الشركات -¹⁸²، وعلى سبيل المثال قدم أحد الشركاء عقاراً تم تقديره وفقاً للأصول المحاسبية بمبلغ /500,000,000/ ل.س، وتبين لاحقاً وجود عيوب في العقار سواء عيوب فنية وبحاجة لإصلاحات متعددة، أو غيرها وأن القيمة الراضية للعقار وفقاً لرأي أصحاب الخبرة لا تتجاوز /100,000,000/ ل.س أي يوجد تضخيم في السعر بنسبة كبيرة، هنا يكون الاختصاص المحلي للمحكمة التي يوجد في دائرتها هذا العقار أو الجزء موضوع الإشكال، وإذا كان العقار متوزعاً بين عدة مناطق تخص محاكم متعددة

¹⁸⁰ قانون أصول المحاكمات رقم 1/ لعام 2016، المادة 84/ البند أ-ب/.

¹⁸¹ قانون أصول المحاكمات رقم 1/ لعام 2016، المادة 83/ البند أ/.

¹⁸² قانون الشركات السوري رقم 29 لعام 2009. المواد 59/ البند 2/، 93/ البند 2/.

فالاختصاص المحلي لإحدى هذه المحاكم، والسبب في ذلك أن المحكمة لا بد من أن ترجع لقيود السجل العقاري وغالباً ستقوم بتشكيل لجنة خبرة مختصة لتقدير قيمة العقار وغير ذلك، وهذه القاعدة المتعلقة بالاختصاص المحلي تعتبر من النظام العام وعلى المحكمة أن تثيرها من تلقاء نفسها ويجوز للأطراف إثارتها في أي مرحلة من مراحل الدعوى¹⁸³. أما إذا تضمنت الدعوى طلب إجراء مؤقت أو مستعجل فالاختصاص المحلي للمحكمة التي يقع في دائرتها موطن المدعى عليه أو المحكمة المطلوب حصول الإجراء في دائرتها¹⁸⁴، وعلى سبيل المثال إذا قام الدليل على وجود خطأ من مدقق الحسابات أدى إلى إلحاق خسائر فادحة بالشركة، يجوز للشركة إقامة دعوى المسؤولية المدنية على مدقق الحسابات مع طلب إلقاء الحجز الاحتياطي على أمواله خشية قيامه ببيعها صورياً، ويكون الاختصاص المحلي للمحكمة التي يقع في دائرتها موطن مدقق الحسابات، أو المحكمة المطلوب حصول الإجراء في دائرتها إذا اختلفت عن محكمة موطن المدقق كأن يكون الإجراء المطلوب تنفيذه هو الحجز الاحتياطي على عقار يملكه المدقق المدعى عليه يقع في دائرة محكمة مختلفة عن دائرة موطن المدقق.

ثانياً - الاختصاص النوعي:

أكد المشرع الفرنسي على أن المحاكم التجارية لا تختص إلا في القضايا التي يكون أطرافها تجاراً أو مصرفاً أو تكون الدعوى بينهما، أو نزاعات متعلقة بالشركات التجارية أو العقود التجارية بين كل الأشخاص، والحال أن مدقق الحسابات ليس تاجراً، وإنما يمارس نشاطاً مدنياً¹⁸⁵، وبالتالي فالقضاء المدني هو المختص نوعياً في النظر في النزاعات المتعلقة بالمسؤولية المدنية لمدقق الحسابات، وهذا ما تؤكدته محكمة النقض التجارية الفرنسية في قرارها الصادر بتاريخ 1965/01/25.¹⁸⁶

¹⁸³ قانون أصول المحاكمات رقم 1/ لعام 2016، المادة 83/ البند ب/.

¹⁸⁴ قانون أصول المحاكمات رقم 1/ لعام 2016، المادة 92/

¹⁸⁵ علي، الصغير. مرجع سابق. ص: 52.

¹⁸⁶ نقلاً عن: نور الهدى، حرطاني. (2016). الرقابة على أعمال التسيير في شركة المساهمة. ماجستير. قسم الحقوق. كلية الحقوق. جامعة د. الطاهر مولاي. سعيدة: الجزائر. ص: 52.

أما بالنسبة للمشرع السوري فلا جدل في أن المسؤولية المدنية لمدقق الحسابات تقع ضمن ولاية القضاء العادي دون الإداري -علماً أن المحاكم التجارية تشكل جزءاً من القضاء المدني-، ولكن ما هي المحكمة المختصة من محاكم القضاء العادي بالنظر في المنازعات المتعلقة بهذه المسؤولية؟ للإجابة عن هذا السؤال لا بد من الرجوع للقواعد العامة للاختصاص النوعي المنصوص عنها في قانون أصول المحاكمات، حيث "تختص محكمة الصلح في دعاوى الحقوق الشخصية المدنية والمنقولات التي لا تزيد قيمتها على مائتي ألف ليرة سورية مع عدم الإخلال بما لمحكمة البداية من اختصاص شامل في الدعاوى العينية العقارية والدعاوى الشخصية العقارية والبيع المتعلقة بها والدعاوى التجارية والمصرفية والشركات والافلاس والصلح الواقي وفي طلب صحة العقد أو إبطاله أو فسخه المتعلقة بالدعاوى التي هي من اختصاص محكمة البداية وغير ذلك مما نص عليه القانون¹⁸⁷.

من استقراء النص السابق نجد أن دعوى المسؤولية المدنية للشركة ضد مدقق الحسابات هي من اختصاص محكمة البداية، وذلك أيّاً كانت القيمة أو طبيعة النزاع، أما بالنسبة لدعاوى الحقوق الشخصية والمدنية والمنقولات التي لا تزيد قيمتها عن مائتي ألف ليرة سورية والمقامة من قبل الشركاء أو المساهمين أو الغير على مدقق الحسابات فهي من اختصاص محكمة الصلح، وإذا زادت القيمة على مائتي ألف ليرة سورية فالمحكمة المختصة بالنزاع هي محكمة البداية المدنية استناداً لاختصاصها الشامل المنصوص عنه في قانون أصول المحاكمات المدنية¹⁸⁸. في الأمور المستعجلة التي يخشى عليها من فوات الوقت كطلب الحجز الاحتياطي على أموال مدقق الحسابات يحكم رئيس محكمة البداية دون تعدّد على الموضوع أو اختصاص رئيس التنفيذ، وفي المناطق التي لا يوجد فيها محاكم بداية يتولى قاضي الصلح الفصل في هذه الأمور، وإذا رفعت هذه الأمور لمحكمة الموضوع بطريق التبعية يبقى الاختصاص لها¹⁸⁹.

¹⁸⁷ قانون أصول المحاكمات رقم 1/ لعام 2016، المادة 63/

¹⁸⁸ قانون أصول المحاكمات رقم 1/ لعام 2016، المادة 78/

¹⁸⁹ قانون أصول المحاكمات رقم 1/ لعام 2016، المادة 79/

أما في حال نجمت المسؤولية المدنية للمدقق عن جرم جزائي فما هي المحكمة المختصة نوعياً؟

للإجابة عن هذا التساؤل وجب الرجوع للقواعد العامة المنصوص عنها في قانون أصول المحاكمات الجزائية السوري، حيث يجوز إقامة دعوى المسؤولية المدنية (دعوى الحق الشخصي) تبعاً لدعوى الحق العام أمام المرجع القضائي المقامة لديه هذه الدعوى كما يجوز إقامتها على حدة لدى القضاء المدني، وفي هذه الحال يتوقف النظر فيها إلى أن تفصل دعوى الحق العام بحكم مبرم¹⁹⁰، أي إذا نجمت المسؤولية المدنية للمدقق عن جرم جزائي ارتكبه وتم تحريك دعوى الحق العام ضده يمكن للمتضرر إقامة دعوى المسؤولية تجاه المدقق أمام القضاء الجزائي المختص محلياً والمقامة لديه دعوى الحق العام، كما يجوز للمتضرر أن يسلك طريق القضاء المدني بإقامة دعوى المسؤولية المدنية أمام القضاء المدني المختص محلياً ولكن في هذه الحالة يتم إعمال قاعدة "الجزائي يعقل المدني" حيث يتوقف النظر في دعوى المسؤولية المدنية إلى أن يفصل القضاء الجزائي في الدعوى بحكم مبرم، على أنه إذا اختار المدعي الشخصي سلوك طريق القضاء المدني فلا يجوز تغيير هذا الطريق واللجوء للقضاء الجزائي، إلا إذا أقامت النيابة العامة دعوى الحق العام حيث يجوز له نقل دعواه إلى المحكمة الجزائية المقامة لديها الدعوى مالم يكن القضاء المدني قد فصل في الدعوى بحكم في الأساس، عندها لا يجوز للمدعي الشخصي اللجوء للقضاء الجزائي¹⁹¹.

ثالثاً - تقادم دعوى المسؤولية المدنية:

نص قانون التجارة الفرنسي على أن مدة تقادم دعوى المسؤولية المدنية المرفوعة ضد مدققي الحسابات هي ثلاث سنوات، وهذا هو المبدأ العام أياً كانت طبيعة المهمة التي رُفعت الدعوى بشأنها (عقدية أو قانونية)، وبصورة جداً استثنائية يمكن أن تخضع هذه الدعوى للتقادم العشري أي بمرور عشر سنوات، وذلك في حال كان الضرر الذي طالب المدعي بالتعويض عنه ناتجاً عن التعديل غير النظامي للقانون الأساسي للشركة،

¹⁹⁰ قانون أصول المحاكمات الجزائية السوري الصادر بالمرسوم رقم 112 لعام 1950، المادة 5/ البند 1/.

¹⁹¹ قانون أصول المحاكمات الجزائية السوري الصادر بالمرسوم رقم 112 لعام 1950، المادة 5/ البندين 1+2/.

وفي حال كان الفعل المنسوب للمدقق جريمة فالتقادم يكون عشر سنوات أيضاً¹⁹². أما قانون الشركات المصري فقد نص على سقوط دعوى المسؤولية المدنية لمدقق الحسابات بمضي سنة من انعقاد الجمعية التي تُلي فيها تقرير المدقق، وإذا كان الفعل المنسوب للمدقق جريمة جنائية فلا تسقط دعوى المسؤولية إلا بسقوط الدعوى العامة¹⁹³. وبالنسبة للمشرع السوري فلم ينص في قانون تنظيم مهنة المحاسبة وتدقيق الحسابات السوري على أية أحكام خاصة بتقادم دعوى المسؤولية المدنية لمدقق الحسابات، إنما فقط نص على سقوط حق الملاحقة الجزائية لمدقق الحسابات وفق أحكام هذا القانون بمرور سنتين من تاريخ تقديم تقريره، وذلك مع الاحتفاظ بالأحكام التي نصت عليها قوانين الضرائب والرسوم¹⁹⁴، وفيما يخص قانون الشركات السوري ورد لتقادم دعوى المسؤولية المدنية للمدقق نص وحيد ضمن الأحكام الخاصة بالشركات المساهمة المغفلة ومحدودة المسؤولية -كونها تخضع لنفس الحكم¹⁹⁵- أشار لانقضاء دعوى المسؤولية المدنية لمدقق الحسابات تجاه الشركة التي يقوم بتدقيق حساباتها وتجاه مساهميها بمضي ثلاث سنوات من تاريخ انعقاد الهيئة العامة للشركة التي تلي فيها تقرير مدقق الحسابات وإذا كان الفعل المنسوب له يشكل جرماً فلا تنقضي دعوى المسؤولية المدنية إلا وفقاً لأحكام القواعد العامة¹⁹⁶، إضافة لورود نصين خاصين بالمسؤولية المدنية للمدقق في الشريكتين المساهمة المغفلة ومحدودة المسؤولية تجاه كل من يتضرر من تقدير قيمة المقدمات العينية ضمن رأس المال عندما يتضح وجود زيادة مقصودة في تخمين قيمتها، حيث يسقط بالتقادم الحق في إقامة الدعوى إذا لم تتم إقامتها خلال ثلاث سنوات من تاريخ شهر الشركة أو شهر تعديل نظامها الأساسي أو شهر قرار الوزارة بالمصادقة على تعديل نظامها الأساسي -حسب الحال-¹⁹⁷. وفي ذلك أغفل المشرع السوري نقطة مهمة تتمثل في تقادم دعوى المسؤولية المدنية لمدقق الحسابات تجاه

¹⁹² معيزي، خالدية. (2012). مسؤولية مندوب الحسابات في شركة المساهمة. ماجستير. كلية الحقوق والعلوم السياسية. جامعة أبي بكر بلقايد. تلمسان: الجزائر. ص: 120 و 121.

¹⁹³ قانون الشركات المصري رقم 159 لعام 1989، المادة 109 البند 1.

¹⁹⁴ قانون تنظيم مهنة المحاسبة وتدقيق الحسابات رقم 33 لعام 2009، المادة 94/.

¹⁹⁵ قانون الشركات السوري رقم 29 لعام 2009، المادة 79/.

¹⁹⁶ قانون الشركات السوري رقم 29 لعام 2009، المادة 191/، البند 2/.

¹⁹⁷ قانون الشركات السوري رقم 29 لعام 2009، المادة 59/ البند 2/ و المادة 93/ البند 2/.

الغير في شركات الأموال حيث لم يرد أي نص خاص بها، وكان من الأجدي بالمشرع السوري تدارك ذلك بالنص صراحة على تقادم هذه الدعوى تجاه الشركة ومساهميها والغير، دون ترك الباب مفتوحاً للفقهاء والقضاء حماية لحقوق أصحاب المصالح الآخرين، لتدارك ذلك وجب علينا الرجوع للقواعد العامة في المسؤولية التقصيرية كون الغير لا يرتبط مع المدقق بأي علاقة عقدية، وقد نصت القواعد العامة على أنه تتقضي بالتقادم دعوى التعويض الناشئة عن الضرر غير المشروع بانقضاء ثلاث سنوات من اليوم الذي علم فيه المضرور بحدوث الضرر وبالشخص المسؤول عنه، على أنه إذا كانت الدعوى ناشئة عن جريمة وكانت الدعوى الجزائية لم تسقط بعد انقضاء المواعيد المذكورة في الفقرة السابقة، فإن دعوى التعويض لا تسقط إلا بسقوط الدعوى الجزائية¹⁹⁸، بمقارنة هذا النص مع النصوص السابق ذكرها والواردة في قانون الشركات يتبين أن مدة انقضاء الحق بإقامة دعوى المسؤولية المدنية من قبل الغير تجاه المدقق مدتها أيضاً ثلاث سنوات، حيث تسري هذه المدة تجاه الشركة والمساهمين من تاريخ انعقاد الهيئة العامة للشركة التي تلي فيها تقرير مدقق الحسابات نظراً لكون تلاوة تقرير مدقق الحسابات في جلسة الهيئة العامة للشركة يعتبر نشرًا وإفصاحاً لعمل المدقق وبالتالي يفترض أن كل أصحاب المصلحة قد علموا بمضمون تقريره، ولكن تجاه الغير فتسري هذه المدة من تاريخ علم الغير المتضرر بحصول الضرر جراء خطأ مدقق الحسابات.

أما بخصوص شرطي التضامن والتوصية -الخاضعتين لنفس الحكم¹⁹⁹-، فلم يتضمن قانون تنظيم مهنة المحاسبة وتدقيق الحسابات أي أحكام خاصة بتقادم دعوى المسؤولية المدنية لمدقق حساباتهما، ولكن الضرورة تقتضي تحديد مدة تقادم دعوى المسؤولية المدنية للمدقق هنا أيضاً، وذلك من أجل الحفاظ على استقرار المراكز القانونية، إذ لا يمكن فتح هذه المدة إلى أمد طويل لأن ذلك سيجعل المدقق في قلق مستمر من إقامة الدعوى في أي سنة وهذا ما سيجعله باضطراب ممكن أن يؤدي إلى ارتكاب الأخطاء تجاه

¹⁹⁸ القانون المدني السوري رقم 84 لعام 1949، المادة 173/.

¹⁹⁹ قانون الشركات السوري رقم 29 لعام 2011، المادة 50 البند 2،

الغير²⁰⁰، وبالرجوع لقانون الشركات السوري نجد أنه نصّ على خضوع مدقق حسابات شركة التضامن في سلطته ومسؤوليته وواجباته للقواعد المقررة لمدققي الحسابات²⁰¹، هذا النص جاء مطلقاً لجهة شموله كافة القواعد القانونية النازمة لعمل مدقق الحسابات أينما وجدت، سواء أكانت أحكاماً عامة أم خاصة، فالمطلق يجري على إطلاقه، وبالتالي نجد من المنطقي الرجوع لأحكام التقادم الخاصة بالشركة المساهمة المغفلة لتطبيقها في شركات الأشخاص، أي أن مدة انقضاء دعوى المسؤولية المدنية لمدقق الحسابات تجاه الشركة التي يقوم بتدقيق حساباتها وتجاه الشركاء والغير في شركات الأشخاص هي ثلاث سنوات أيضاً، وبرأينا المتواضع هذا ما ينسجم أولاً مع قانون تنظيم مهنة المحاسبة وتدقيق الحسابات الذي وحد الأحكام الخاصة بمدققي الحسابات ولم يميز بين مدقق شركة وأخرى حسب شكلها القانوني، وثانياً مع قواعد العدالة التي تتطلب المساواة بين كافة أصحاب المصلحة في سائر الأشكال القانونية للشركات لجهة مدة تقادم دعوى المسؤولية المدنية تجاه المدقق، وثالثاً مع المنطق إذ أن القواعد العامة نصت على أن مدة تقادم دعوى المسؤولية العقدية تكون بانقضاء خمس عشرة سنة فيما عدا حالات معينة²⁰²، وليس من المقبول وجود فارق كبير جداً مقداره 12 سنة في مدة تقادم المسؤولية العقدية بين شركة وأخرى حسب شكلها القانوني!!، ويعزز رأينا هذا ما ذهب إليه بعض الفقهاء من خضوع مدقق حسابات شركات التضامن في سلطته ومسؤوليته وواجباته للقواعد المقررة لمدققي حسابات الشركات المساهمة المغفلة²⁰³، وبالتالي يجب أن تكون مدة التقادم نفسها، ولكن تُثار هنا مسألة تحديد بدء مدة التقادم، فقد يعرف أحد المتضررين بحدوث الضرر الذي أصابه ولكن قد تتأخر معرفة متضرر آخر للضرر الذي أصابه شخصياً، الأمر الذي قد يجعل مسؤولية المدقق المدنية ممتدة لسنوات طوال، مما يتسبب بانتهاك قاعدة استقرار المعاملات بتهديد مصلحة مدقق الحسابات دون وضع حد لالتزاماته، خاصة مع عدم وجود هيئة عامة للشركة في شركات الأشخاص مماثلة لتلك

²⁰⁰ محمد، محمد و الربيعي، عبيدة. مرجع سابق. ص: 134.

²⁰¹ قانون الشركات السوري رقم 29 لعام 2009. المادة /34/ البند /9/.

²⁰² القانون المدني السوري رقم 84 لعام 1949، المادة /372/.

²⁰³ متري، موسى و الطاس، هيثم. (2021-2022). القانون التجاري 2- الشركات. دمشق: سورية. منشورات جامعة دمشق. ص: 305.

الموجودة في الشركة المساهمة المغفلة وتلاوة لتقرير مدقق الحسابات أمامها ليتم اعتبار ذلك تاريخ بدء سريان، خاصة أن وجود مجلس شركاء واتخاذ القرارات ضمنه هو أمر جوازي وليس إلزامي²⁰⁴. وهذا أيضاً يمكننا اعتباره قصوراً تشريعياً لدى المشرع السوري قد يتسبب بإرباك القضاء أثناء التصدي له، فقد يتم تحديده في حكم محكمة معينة بموعد معين، وقد تنهج محكمة أخرى طريقاً مغايراً خاصة مع عدم تعميم الأحكام وعدم وجود ما يلزمها باتباع بعضها، وكان من الأجدى بالمشرع السوري تدارك هذا النقص سواء عند صياغة مشروع القانون أو لاحقاً عند اكتشاف هذا النقص أثناء التطبيق، خاصة مع وجود قانون خاص بتنظيم المهنة كان من الممكن أن يغني عن الرجوع للقواعد العامة بما تتطلبه من اجتهادات أحياناً، أمام هذه المشكلة قد يكون من الضروري تحديد اليوم الذي يُفترض أن يكون قد علم فيه جميع أصحاب المصلحة بوقوع خطأ مدقق الحسابات وتعرضه للضرر بسببه، ومن وجهة نظرنا المتواضعة -أسوة بشركات الأموال- يبدأ سريان مدة التقادم في شركات الأشخاص من تاريخ تلاوة تقرير المدقق أمام الشركاء أو أمام مجلس الشركاء -حسب الحال- بالنسبة للشركة والشركاء، ومن تاريخ علم الغير بالضرر بالنسبة له.

²⁰⁴ قانون الشركات السوري رقم 29 لعام 2009، المادة 35.

الخاتمة:

أولاً- النتائج:

- 1- تُلزم معظم أنواع الشركات في سورية بتعيين مدقق حسابات باستثناء شركات التضامن والتوصية التي يقل رأسمالها عن عشرة ملايين ليرة سورية، حيث يوجد شروط موضوعية وأخرى إجرائية لتعيين المدقق.
- 2- أخذ المشرّع السوري بالنظرية المختلطة في تكييف علاقة المدقق بالشركة والتي تمزج مابين النظريتين العقدية والعضوية، حيث يرتبط المدقق بالشركة بعقد التدقيق وهذا يفرضه من النظرية العقدية، ولكن معظم الشروط الواردة في العقد لا يمكن تعديلها وهذا ما يشبه النظرية العضوية، وبذلك يكون عقد التدقيق ذا طبيعة خاصة.
- 3- الالتزام القانوني الرئيس الملقى على عاتق المدقق هو بذل العناية المهنية المعتادة الصادرة من رجل محاسبي خبير، وفي بعض الجوانب والمهام يمكن توصيفه بأنه التزام بتحقيق نتيجة، وهذا يتطلب دراسة كل مهمة بشكل مفصل.
- 4- خلا قانون تنظيم مهنة المحاسبة وتدقيق الحسابات وقانون الشركات السوريين من أي أحكام خاصة بالمسؤولية المدنية للمدقق وبالتكييف القانوني لها، وبالتالي لا بدّ من الرجوع للقواعد العامة في المسؤولية المدنية عندما تنثار هذه المسؤولية.
- 5- يقع على عاتق المدقق واجبات متعددة، وفي حال إخلاله بهذه الواجبات يتحمّل المسؤولية العقدية تجاه الشركة وحدها والتي أساسها عقد تدقيق الحسابات الموقع بينهما، بينما تجاه باقي أصحاب المصالح المتضررة فيتحمل المسؤولية التقصيرية والتي أساسها القانون والتزاماته الأخلاقية، وذلك عند توافر شروط المسؤولية المدنية الثلاثة: الخطأ والضرر والعلاقة السببية.

6- عند توفر الشروط السابقة يمكن للطرف المتضرر إقامة دعوى المسؤولية المدنية تجاه المدقق ومطالبته

بجبر الضرر الذي أصابه، مع العلم أنه يجوز إعفاء المدقق من تحمّل المسؤولية المدنية في حالتين هما

إثبات المدقق انتفاء خطئه، والسبب الأجنبي، حيث يشترط لقبول هذه الدعوى أن تقام أمام المحكمة

المختصة محلياً ونوعياً وألا يكون الحق في إقامة الدعوى قد انقضى بالتقادم، علماً أن الاختصاص

المحلي والنوعي وارد ضمن قانوني أصول المحاكمات وأصول المحاكمات الجزائية السوريين.

7- لم يتضمّن القانون السوري أية أحكام خاصة بتقادم دعوى المسؤولية المدنية لباقي أصحاب المصلحة في

شركات الأموال، وبالنسبة لكافة الأطراف في شركات الأشخاص، حيث خلص البحث إلى أن مدة تقادم

دعوى المسؤولية المدنية لكافة أصحاب المصلحة وفي سائر الأشكال القانونية للشركات هي نفسها ومدتها

ثلاث سنوات.

8- لم يحدد القانون السوري تاريخ بدء مدة تقادم هذه الدعوى للفئات السابقة نفسها خاصة في شركات

الأشخاص، وقد خلص البحث إلى أن سريان مدة التقادم في شركات الأشخاص يبدأ من تاريخ تلاوة

تقرير المدقق أمام الشركاء أو أمام مجلس الشركاء -حسب الحال- بالنسبة للشركة والشركاء، ومن تاريخ

علم الغير بالضرر بالنسبة له.

ثانياً - التوصيات:

- 1- تعديل قانون الشركات السوري رقم 29 لعام 2011 لجهة انسجام الحد الأدنى لرأس مال شركتي التضامن والتوصية مع الحد الأدنى من رأس المال والواجب على أساسه خضوعها الإلزامي لتدقيق الحسابات.
- 2- تعديل الشروط الموضوعية المطلوب توافرها في المدقق والواردة في قانون تنظيم مهنة المحاسبة وتدقيق الحسابات رقم 33 لعام 2009 بأن يكون حائزاً على إجازة في الاقتصاد باختصاص المحاسبة، كون تدقيق الحسابات موضوع فني محاسبي بحث قد يصعب على باقي الاختصاصات ممارسته.
- 3- توضيح الأحكام القانونية الخاصة بالمسؤولية المدنية لمدقق الحسابات بشكل صريح سواء لجهة تحديد طبيعة علاقة المدقق بالشركة وطبيعة التزامه القانوني صراحة حتى لا يكون الباب مفتوحاً أمام تناقض الآراء الفقهية والقضائية.
- 4- أيضاً قد يكون من الضروري تحديد التكييف القانوني للمسؤولية المدنية للمدقق بشكل صريح تجاه كل طرف من أصحاب المصلحة في كل شكل من الأشكال القانونية للشركات، وحالات قيام مسؤولية المدقق والإعفاء منها، دون العطف على قانون آخر أو الأحكام العامة.
- 5- أيضاً لا بدّ من توضيح الأحكام الخاصة بدعوى المسؤولية المدنية تجاه المدقق سواء لجهة شروط قبول الدعوى، والمحكمة المختصة محلياً ونوعياً، والأحكام الخاصة بتقادم دعوى المسؤولية المدنية للمدقق، مع البت في موضوع تحديد تاريخ بدء سريان التقادم تجاه كل طرف من أصحاب المصلحة خاصة في شركات الأشخاص، لئلا يتسبب ذلك بإرباكات للعمل القضائي والإداري.

مراجع البحث:

المراجع باللغة العربية:

أولاً- الكتب:

- الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين. (2020). إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكد الأخرى والخدمات ذات العلاقة. طبعة عام: 2020. ج:1. ترجمة ونشر:المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين. عمان: الأردن. دائرة المكتبة الوطنية. ص:1470.
- أبو غزالة، طلال.(2022). دليل قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين. الأردن: عمان. دائرة المكتبة الوطنية. ص: 337.
- أرينز، أ و لوبك، ج. (2009). المراجعة: مدخل متكامل. ترجمة: محمد عبدالقادر الدياسطي. الرياض: السعودية. دار المريخ للنشر. ص: 1064.
- جبل، علاء الدين. (2017). أساسيات المحاسبة المالية 1. ط:3. حلب: سورية. منشورات جامعة حلب. ص:305.
- خلاصي، رضا. (2013). مram المراجعة الداخلية للمؤسسة. بوزريعة: الجزائر. دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع. ص:405.
- الذنبيات، علي. (2015). تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية-نظرية وتطبيق. ط:5. عمان: الأردن. دائرة المكتبة الوطنية. ص:496.
- سواد، زاهرة. (2009). مراجعة الحسابات والتدقيق. ط:1. عمان: الأردن. دار الراية للنشر والتوزيع. ص: 246.
- السنهوري، عبدالرزاق. (د.ت). الوسيط في شرح القانون المدني. الجزء الأول. بيروت: لبنان. دار إحياء التراث العربي. ص:1330.

- سيد قاسم، علي. (1991). مراقب الحسابات - دراسة قانونية مقارنة لدور مراقب الحسابات في شركة المساهمة. ب ط. القاهرة: مصر. دار الفكر العربي. ص: 279.
- الشرع، مجيد. (2003). المراجعة عن المسؤولية الاجتماعية في المصارف الإسلامية. عمان: الأردن. دار وائل للطباعة والنشر والتوزيع. ص: 283.
- الصالح، فواز. (2018). القانون المدني 1. دمشق: سورية. منشورات الجامعة الافتراضية السورية. ص: 244.
- الصالح، فواز. (2018). القانون المدني 2. دمشق: سورية. منشورات الجامعة الافتراضية السورية. ص: 178.
- عبدالله، هدى. (2008). دروس في القانون المدني - الاعمال غير المباحة، المسؤولية المدنية. ج: 3. ط: 1. بيروت: لبنان. منشورات الحلبي الحقوقية. ص: 311.
- العمروسي، أنور. (2004). المسؤولية التقصيرية والمسؤولية العقدية في القانون المدني : الأركان، والجمع بينهما، والتعويض: دراسة تأصيلية مقارنة. ط: 1. الاسكندرية: مصر. دار الفكر الجامعي. ص: 362.
- القاسم، ابراهيم. (2017). النظام القضائي في سورية وما يرتبط به. ط: 1. دمشق: سورية. بيت المواطن للنشر والتوزيع. ص: 139.
- القيلوبي، سميحة. (2011). الشركات التجارية. ط: 5. القاهرة: مصر. دار النهضة العربية. ص: 1386.
- القاضي، حسين ودحدوح، حسين وقریط، عصام. (2021-2022). أصول المراجعة. ج: 1. دمشق: سورية. منشورات جامعة دمشق. ص: 611.

- متري، موسى و الطاس، هيثم. (2021-2022). القانون التجاري 2- الشركات. دمشق: سورية. منشورات جامعة دمشق. ص: 534.
- مسعد، محمد و الخطيب، راغب. (2009). دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات. ط: 1. عمان: الأردن. دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع. ص: 375.
- ناصيف، الياس. (2009). موسوعة الشركات التجارية. جزء: 11. ط: 1. بيروت: لبنان. منشورات الحلبي الحقوقية. ص: 528.

ثانياً - المجلات والصحف:

- بوالقارة، آمنة، شباركة، مهدي. (2023، 01، حزيران). مسؤوليات المدقق الخارجي اتجاه مخاطر التدقيق - دراسة حالة شركة انرون - مجلة دراسات اقتصادية. مج: 10. عدد: 1. ص-ص: 479-501. قسنطينة: الجزائر. جامعة قسنطينة.
- حسين، صفا. (2017). المسؤولية المدنية للمصرف عن الاخلال بقواعد الالتزام المصرفي. مجلة العلوم القانونية. العدد الخاص الثالث. جزء: 1. ص-ص: 383-424. بغداد: العراق. جامعة بغداد .
- الحسيني، هدى. (2011). مسؤولية مراقب الحسابات. مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة. العدد: 28. ص-ص: 281-302. بغداد: العراق. كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة.
- دحدوح، حسين. (2006). مسؤولية مراجع الحسابات عن اكتشاف التضييل في التقارير المالية للشركات الصناعية والعوامل المؤثرة في اكتشافه. مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية. مج: 22. عدد: 1. ص-ص: 173-212. دمشق: سورية. جامعة دمشق.
- ربيعة، غيث. (2005). مسؤولية مراقبي الحسابات. المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية. عدد: 62، 63. ص-ص: 97-107. الرباط: المغرب. أحمد بوعشيق.

- عوض، أحمد. (2021). المسؤولية المدنية لمراجع الحسابات: دراسة تحليلية في ضوء الأنظمة السعودية. المجلة العلمية لجامعة الملك فيصل - العلوم الإنسانية والإدارية. مجلد: 22. عدد: 1. ص-ص: 343-351. الهفوف: السعودية. جامعة الملك فيصل.
- المجالي، أحمد. (2016). المفهوم القانوني لمهمة مراقب الحسابات في الشركة الخاضعة لرقابته وفقاً للأنظمة السعودية (دراسة قانونية تحليلية مقارنة). مجلة المفكر. عدد: 13. ص-ص: 11-25. بسكرة: الجزائر. جامعة محمد خيضر.
- محمد، محمد و الربيعي، عبدة. (2021). المسؤولية المدنية لمراجع الحسابات في الشركات. مجلة كلية القانون للعلوم القانونية والسياسية. مجلد: 10. عدد: 36. ص-ص: 104-144. العراق: كركوك. جامعة كركوك.
- المساعدة، أحمد. (2011، 1 حزيران). المسؤولية المدنية لمدقق الحسابات في شركة المساهمة العامة. مجلة العلوم الاجتماعية والانسانية. مج: 12، عدد: 24. ص-ص: 81-107. الجزائر: الجزائر. جامعة باتنة.
- يوسف، وفاء. (2019). أساس مسؤولية مدقق الحسابات وطبيعتها القانونية في الشركات المساهمة العامة وفقاً للتشريع الإماراتي (دراسة مقارنة). مجلة العلوم الشرعية والقانونية. العدد: 2. ص-ص: 243-276. الخمس: ليبيا. جامعة المرقب.

ثالثاً - الرسائل الجامعية:

- الأمين، إيلول و عبدالقادر، سالم. (2019). النظام القانوني لمحافظ الحسابات في القانون الجزائري. ماجستير. شعبة الحقوق. قسم قانون الأعمال. كلية الحقوق والعلوم السياسية. جامعة قاصدي مرباح. ورقلة: الجزائر. ص: 96.

- أبوعواد، أنس. (2020). المسؤولية المدنية لوكيل إدارة قضايا الدولة. ماجستير. قسم قانون خاص. كلية الحقوق. جامعة الشرق الأوسط. عمان: الأردن. ص:90
- حسين، مداح و بن مويظة، محمد رضا. (2015). المراقبة المفروضة على شركة المساهمة من طرف محافظ الحسابات. ماجستير. قسم الحقوق. كلية الحقوق والعلوم السياسية. جامعة عمار تليجي. الأغواط: الجزائر. ص : 63.
- الحمود، محمد نهار. (2011). أثر تعديلات تقرير مدقق الحسابات على قرارات الاستثمار في الشركات المدرجة في بورصة عمان من وجهتي نظر مدققي الحسابات والمستثمرين. ماجستير. قسم: المحاسبة. كلية: الأعمال. جامعة: الشرق الأوسط. عمان: الأردن. ص:77.
- دحموش، فايزة. (2002-2001). النظام القانوني لمحافظ الحسابات في الجزائر. ماجستير. فرع إدارة ومالية. كلية الحقوق. جامعة الجزائر 3. بن عنكون: الجزائر. ص: 174.
- اسكاف، داليا. (2020). النظام القانوني لمدقق الحسابات في الشركة المساهمة المغفلة (دراسة مقارنة). ماجستير. قسم قانون تجاري. كلية الحقوق. جامعة حلب. حلب: سورية. ص:87.
- عبد اللطيف، علاوي. (2016-2017). مندوب الحسابات ودوره في مختلف أشكال الشركات التجارية. دكتوراه. قسم القانون الخاص. كلية الحقوق والعلوم السياسية. جامعة أبو بكر بلقايد. تلمسان: الجزائر. ص:314.
- علي، الصغير. (2017). المسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات. ماجستير. شعبة الحقوق. كلية الحقوق والعلوم السياسية. جامعة قاصدي مرباح. ورقلة: الجزائر. ص:70.
- مازون ، محمد أمين(2011). التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية و مدى إمكانية تطبيقه في الجزائر. ماجستير. كلية العلوم الاقتصادية. جامعة الجزائر. الجزائر: ص:186.
- معيزي، خالدية. (2012). مسؤولية مندوب الحسابات في شركة المساهمة. ماجستير. كلية الحقوق والعلوم السياسية. جامعة أبو بكر بلقايد. تلمسان: الجزائر. ص:163.

- ندير، برحال. (2020). المسؤولية المدنية والجزائية لمحافظ الحسابات. ماجستير. قسم القانون الخاص. كلية الحقوق والعلوم السياسية. جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم. مستغانم: الجزائر. ص:80.

رابعاً - القوانين والقرارات:

- القانون المدني السوري رقم /84/ لعام 1949.
- قانون أصول المحاكمات الجزائية السوري الصادر بالمرسوم رقم /112/ لعام 1950.
- قانون هيئة الأوراق والأسواق المالية رقم /22/ لعام 2005.
- قانون سوق دمشق للأوراق والأسواق المالية رقم /55/ لعام 2006.
- قانون الشركات السوري رقم /29/ لعام 2011.
- قانون تنظيم مهنة المحاسبة وتدقيق الحسابات رقم /33/ لعام 2009.
- القانون رقم /1/ لعام 2016 الناظم لأصول المحاكمات، المادة /105/.
- نظام الممارسات السليمة لإدارة الشركات الصادر بالقرار رقم 31/م لعام 2008
- نظام مدققي حسابات الجهات الخاضعة لرقابة هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية الصادر بقرار رئاسة مجلس الوزراء رقم /300/ عام /2018/.
- قرار وزارة التجارة الداخلية وحماية المستهلك رقم /2883/ لعام 2022 الخاص بتعديل رأس مال شركة التضامن والتوصية.
- قانون الشركات المصري رقم 159 لعام 1981.

Books:

- The International Federation of Accountants. (2020). **Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements**. Volum1. New York. USA. _The International Federation of Accountants. P: 1470.
- International Federation of Accountants. (2021). **Handbook of the International Code of Ethics for Professional Accountants**. New York. USA. The International Federation of Accountants. P:337.

Articles:

- C.Baker and D.Pentice. (2008). The origins of auditor liability to third parties under United States common law. **Accounting history newsletter**. Volume13, Issue2. pp.163-182. Melbourne, Australia. Committee on Publication Ethics (COPE).
- Maccarthy, John. (2017). Using Altman Z-score and Beneish M-score Models to Detect Financial Fraud and Corporate Failure: A Case Study of Enron Corporation. **International Journal of Finance and Accounting**. Vol:6. No:6. pp: 159-166. Accra; Ghana .University of Professional Studies. Scientific & Academic Publishing.
Available at: <https://www.researchgate.net/publication/321143663>.
- N.J. Philipsen. (2014). Limiting Auditors' Liability: The Case -for (and Against) EU Intervention. **The Geneva Papers on Risk and Insurance – Issues and Practice**. Vol. 39, No. 3, pp: 585-597. New york: USA. Springer Publishing.

Livres:

- Augustin, R. (2008). **Responsabilité des commissaires aux comptes**. 2008-2009 Edition. Paris: France. Dalloze. P:399.
- Charvériat, Anne et Couret, Alain. (2004). **Droit des affaires: société commerciales**, éd.Paris: Francis, lefebure. p:1567.
- Hémard, Jean et Terré ,François et Mabilat , Pierre.(1974). **Sociétés commerciales**. Tome 2. Paris: France. Dollas. P:1118.
- Mazeaud (Henri, Léon et Jean) et Français Chabas .(1991). **leçons de droit civil** . T2 . 1er Vol – Obligations -8ème édition – Paris: France. Montchrestien. P : 1355.
- Sayag, Alain. (1989). **Le commissaire aux comptes, Renforcement ou dérive?**. vol1, Paris: France. Librairie Technique de la Cour de Cassation . p: 558.
- V.MERLE Philippe. (2005). **Droitcommercial, societies commerciales**. 10eme édition, , Paris:France , Dalloz, p:922

Articles:

- Miller, Richard. (1972). Congressional Reform: Toward a Modern Congress. **Notre dame law review**. Vol:47. Iss:3. Pp:588-609. Indiana: USA. university of notre dame.

Lois:

- Code des obligations français de .1881

Abstract:

The audited financial statements are a mirror of the company in its contemporary environment. These statements may be subject to distortion and fraud by company managements, but this usually does not succeed if there is an auditor committed to the ethics and conduct of the profession. If the auditor deviates from these ethics, rules and duties imposed on him, It becomes easy to pass distorted financial statements, and thus the civil liability of the auditor is raised in order to compensate the affected parties. This research aims to explain the nature of auditing and to explain the provisions of the civil liability of the auditor for committing a mistake in the course of performing his task. The research concluded the importance of the auditor's commitment to the ethics and behaviors of the auditing profession, and the duties imposed on him, and that the main obligation imposed on him is to exercise professional care in addition to his commitment to achieving a result in some tasks. In the event that the auditor violates his duties, he bears the civil liability stipulated in the general rules in its two aspects: contractual liability towards the company as a legal entity, and negligence liability towards the rest of the stakeholders, in all legal forms of companies, However, for this liability to be established, the elements of civil liability must be met in general and the right to file a civil suit against him must not have expired due to the statute of limitations. Therefore, it is the duty of the legislator not to overlook these points when amending the law regulating the profession and the companies law to put an end to the problems that may arise when any dispute arises regarding the auditor's civil liability before the judiciary.

key words: Auditor, Civil liability, Contractual liability, negligence liability.

Syrian Arab Republic

Damascus university

University of law

Department of commercial law



The civil liability of auditors

A dissertation submitted in partial fulfillment of the
requirement for the degree of Master in the commercial law

By

Alaa Mahmoud Almustafa

Supervisor

Dr. Mohammad Karabash

Tutor in Department of Commercial Law

2024