

The Auditor's Liability Tort-wise Towards Others (A Comparative Study)

Ahmed Saleem Dhari

University of Baghdad / College of Law
ahmed.Saleem1101a@colaw.uobaghdad.edu.iq

Received: 2/7/2025

Accepted: 5/8/2025

Prof. Dr. Jaleel Hassan al-Saedi

University of Baghdad / College of Law
dr.jaleel@colaw.uobaghdad.edu.iq

Published: 30/6/2026

Abstract:

The civil liability of an auditor can be envisaged if they breach the contract concluded between them and their client. However, is it possible to conceive of the auditor's liability in tort? To answer this, the auditor's tort liability can indeed be envisaged and established, as this type of liability is based on a proven fault or negligence committed by the auditor, resulting in harm to individuals outside the scope of the contractual relationship—that is, individuals who are not contractually bound to the auditor.

Keywords: Liability, Auditor, Third Parties, Proved Fault.

مسؤولية مراقب الحسابات تقصيرياً في مواجهة الغير (دراسة مقارنة)

أ.د. جليل حسن الساعدي

كلية القانون/جامعة بغداد

أحمد سليم ضاري

كلية القانون/جامعة بغداد

المستخلص:

ان المسؤولية المدنية لمراقب الحسابات يمكن تصور تحققها إذا ما أخل بالعقد المبرم بينه وبين عميله، ولكن هل بالإمكان تصور قيام مسؤولية مراقب الحسابات تقصيرياً؟ للإجابة على ذلك فإن قيام مسؤولية مراقب الحسابات التقصيرية يمكن تصورها وتحققها حيث تقوم هذه المسؤولية على أساس خطأ واجب الإثبات أو إهمال من جهة مراقب الحسابات ينشأ عنه ضرراً لأشخاص خارج دائرة التعاقد معه، أي يكون الضرر قد الحق بأشخاص لا تربطهم بمراقب الحسابات رابطة عقدية. **الكلمات المفتاحية:** المسؤولية، مراقب الحسابات، مواجهة الغير، الخطأ الواجب الإثبات.

المقدمة: -

لما كان التنظيم التشريعي لمهنة مراقبة وتدقيق الحسابات في التشريع العراقي والتشريعات المقارنة يمتد الى ما يزيد عن مائة عام، وفي ظل إمكانية تصور تحقق المسؤولية العقدية لمراقب الحسابات، في ظل علاقته بالعميل أو الإدارة الخاضعة لرقابته، وحيث ان المسؤولية العقدية هي الأساس في تصور قيام المسؤولية المدنية لمراقب الحسابات في ظل العلاقة التي تنظم بينه وبين العميل من خلال العقد المبرم بينهما، فإن التساؤل الذي يمكن أن يثار أو يتصور هو مدى إمكانية قيام وتحقق مسؤولية مراقب الحسابات التقصيرية؟ للإجابة على ذلك يدفعنا ان نبحث المسؤولية التقصيرية لمراقب الحسابات عن أعماله المهنية، وذلك كون المسؤولية التقصيرية لمراقب الحسابات يمكن تصورها وتحققها كونها تقوم على أساس خطأ أو إهمال من مراقب الحسابات ينشأ عنه ضرراً للأشخاص الخارجين عن دائرة التعاقد، أو من غير عملائه أو موكله، أي بعبارة أخرى أن يحدث الضرر للغير الذي لا تربطه بمراقب الحسابات اية رابطة عقدية.

ومن حيث المبدأ تتأسس هذه المسؤولية على خطأ من جانب مراقب الحسابات، يتعين على المضرور أقامه الدليل عليه، وقد تكون مسؤولية مراقب الحسابات مفترضة وذلك عند حدوث أخطاء من تابعيه، حال كون الرقابة على الحسابات تتم عن طريق شركة تدقيق مهنية مدنية لمراقبة وتدقيق الحسابات، أو بعبارة أخرى ضرورة تحقق وجود خطأ من مراقب الحسابات وان يحدث هذا الخطأ ضرراً يصيب الغير وتحقق علاقة أو رابطة سببية بين الخطأ والضرر.

لذلك سوف نركز البحث في عرض مسؤولية مراقب الحسابات تقصيرياً في مواجهة الغير ، مع الإشارة الى اركان المسؤولية التقصيرية كلما تطلب الامر ذلك ، وسيتم تقسيم الدراسة الى ثلاثة مطالب نبحث في المطلب الأول منه مسؤولية مراقب الحسابات

المبنية على الخطأ الواجب الاثبات ، ونبحث في المطلب الثاني المسؤولية المبنية على علاقة التبعية ، في حالة ما اذا كانت الرقابة على الحسابات او تدقيق الحسابات او الاعمال التي توكل الى مراقب الحسابات ، تجاه العميل يمارسها أو يؤديها عن طريق شركة مدنية مهنية لمراقبة وتدقيق الحسابات ، وفي المطلب الثالث سيتم بحث المسؤولية التقصيرية لمراقب الحسابات على أساس القواعد العامة في المسؤولية المدنية وكما يأتي :-

١- مسؤولية مراقب الحسابات المبنية على الخطأ الواجب الاثبات

لغرض دراسة مسؤولية مراقب الحسابات تقصيراً في مواجهة الغير فإنه يتوجب ان نبحث الموضوع من خلال تركيز الدراسة في هذا المطلب لبحث مسؤولية مراقب الحسابات المبنية على الخطأ الواجب الاثبات، حيث ان قواعد المسؤولية التقصيرية تعد من اهم القواعد القانونية التي شغلت اهتمام وتفكير المتخصصين بالجانب القانوني ومما لاشك فيه ان المسؤولية التقصيرية هي في اعلى المسائل والموضوعات التي تتناولها التشريعات والدراسات على مر التاريخ ، وليس من الغريب في ذلك ان يراها الفقهاء نقطة الارتكاز في الفلسفة التشريعية للقانون المدني ، لان احكام المسؤولية التقصيرية تمثل الحلول القانونية لحل الكثير من الخصومات والمنازعات (محمد وحمد، ٢٠١١، ص ١٢٥).

ولقد اطلق على المسؤولية التقصيرية عدة تقسيمات وهي (العمل غير المشروع) وكذلك (العمل الذي يجرمه القانون) وايضاً (العمل المخالف للقانون) ويكون أما بالفعل السلبي (الامتناع) أو بالفعل الايجابي ، وتعرف دلالاته الى مجرد الاهمال والفعل العمد الى حد سواء ، وتطبيقاً على ذلك فإن الالتزام الذي يفرض على مراقب الحسابات بموجب احكام المسؤولية التقصيرية هو عدم الاضرار بالغير، حيث يقتضي ان يكون مراقب الحسابات متبصراً في التصرف الذي يجب اكماله وهو بذل عناية الرجل الحريص ، وعليه فإن الاخلال بالالتزام القانوني بموجب احكام المسؤولية التقصيرية يفرض على الفرد ان يلتزم بما يلزم به الافراد العاديين من اليقظة والتبصر حتى لا يتسببوا بالضرر للغير ، وعليه فإن انحراف مراقب الحسابات عن السلوك الذي يتوقعه العميل أو المساهم او دائنو الشركة او اعضاء مجلس الادارة وبعموم تصرفاتهم على اساس ذلك يكون خطأ من جانبه يوجب التعويض (محمد، ٢٠٠٧، ص ١٢)

وقد نصت الفقرة الاولى من المادة (١٨٦) من القانون المدني العراقي على ((اذا اتلف احد مال غيره او انقص قيمته مباشرة او تسبباً يكون ضامناً اذا كان في احداثه هذا الضرر قد تعمد او تعدى)).

وكذلك المادة (٢٠٢) من القانون المدني العراقي رقم (٤٠) لسنة ١٩٥١ المعدل حيث نصت على ((كل فعل ضار بالنفس من قتل او جرح او ضرب او اي نوع آخر من انواع الايذاء يلزم بالتعويضات من احدث الضرر)) وكذلك نصت المادة (٢٠٤) من ذات القانون المدني العراقي على ((كل تعدٍ يصيب الغير بأي ضرر آخر غير ما ذكر في المواد السابقة يتوجب التعويض)) وعليه فان النصوص تشير الى القواعد العامة للمسؤولية التقصيرية والتعويض الذي تضمنه تلك المسؤولية حيث يشمل التعويض عن الضرر المباشر سواء كان متوقعاً أم غير متوقع ، وعليه فإن الغير أو المساهم او عضو مجلس الادارة الذي اصابه ضرر شخصي يستطيع ان يطالب مراقب الحسابات بالتعويض عن ما فاتته من كسب وما لحقه من خسارة وهو نتيجة طبيعية للخطأ المرتكب من قبل مراقب الحسابات (محمد، ٢٠٠٧، ص ٤٦)

ورب سائل يسأل عن مدى امكانية اتفاق مراقب الحسابات على استبعاد مسؤوليته او التخفيف منها؟ فهنا يجب التمييز بين المسؤولية العقدية والمسؤولية التقصيرية، حيث لا يمكن الاتفاق على استبعاد المسؤولية التقصيرية او التخفيف منها حيث ان ذلك محكوم عليه بالبطلان بموجب نص القانون (راجع المادة (٢٥٩) الفقرة (الثالثة) من القانون المدني العراقي حيث نصت على ذلك بالقول (يقع باطلاً كل شرط يقضي بالإعفاء من المسؤولية المترتبة على العمل غير المشروع) .

وعليه لا يجوز لمراقب الحسابات الاتفاق مع المساهم او صاحب المصلحة او الغير ، على اعفائه من المسؤولية التقصيرية أو التخفيف منها ، على العكس منه في المسؤولية العقدية كما مر بحثه فيما تقدم من البحث .

واذا ما رجعنا الى التشريع المصري نجد ان المشرع المصري رتب كذلك مسؤولية مراقب الحسابات امام كل مساهم او صاحب مصلحة على حدة اذا ما اصابه ضرر خاص بسبب خطأ مراقب الحسابات وان هذا الاخير مسؤول كذلك عن خطأه امام الغير المضرور (بنفس المعنى راجع نص المادة (٣/١٠٩) من القانون رقم (١٥٩) لسنة ١٩٨١ في مصر والمادة (٢٣٤) من القانون رقم (٥٣٧) لسنة ١٩٦٦ في فرنسا).

وتكون مسؤولية مراقب الحسابات تجاه الشركاء في الشركات المساهمة وغير المساهمة كذلك

في حالة ثبوتها مسؤولية تقصيرية ، تتعدّد بسبب خطأ المراقب او اهماله في القيام بعمله (الخولي، ١٩٨٨، ص. ٥٨٦) حيث لا توجد صلة سواء فيما بين المراقب والمساهم او بينه وبين الغير .

وفي اطار ذلك فإنه لا يجب الخلط بين مسؤولية مراقب الحسابات قبل الشركة او العميل وبين مسؤوليته قبل المساهمين، والغير ، فهؤلاء الآخرون لا يندمجون في الشركة، والضرر الذي يمكن ان يلحق بهم يكون مستقلاً عن الضرر الذي يصيب الشركة او العميل (كشخص معنوي) له ذمة مالية مستقلة عن ذمهم المالية. (راجع نصوص المواد (١٢٤١ - ١٢٤٢) من القانون المدني العراقي سالف الذكر وما يقابلها من المواد في القانون المدني المصري المادة (١٦٣ و ١٦٤) والمادتان (١٣٨٢ و ١٣٨٣) من القانون المدني الفرنسي).

وتعتبر المواد (٢٠٢ و ٢٠٤) من القانون المدني العراقي الاساس في تحديد مسؤولية مراقب الحسابات تجاه اصحاب المصلحة والمساهمين والغير الذي لا تربطه بهم علاقة عقدية وتحقق مسؤوليته التقصيرية عن الضرر الذي يلحق بهم جراء خطأه متى ما ارتبط ذلك الخطأ بذلك الضرر بعلاقة سببية على العكس من التنظيم التشريعي المصري اذ نجد ان المادة (١٠٩) من قانون الشركات المصري رقم (١٥٩) لسنة ١٩٨١ ماهي الا تجسيداً وتطبيقاً للمادة (١٦٣) من القانون المدني المصري والتي تقابل المادة (١٣٨٣) من القانون المدني الفرنسي ، وعلى العكس من ذلك فإن مراقب الحسابات لا يكون مسؤولاً تعاقدياً او تقصيرياً امام مديري العميل أو الشركة او الجهة الخاضعة للتدقيق او اعضاء مجلس ادارة الشركة او العميل أو اعضاء مجالس الادارة العليا في تلك الجهات حيث ان القول بغير ذلك يتنافى مع ارادة المشرع في ضوء النصوص التي سبق ان تم تفصيلها . (حمد الله، ١٩٩١، ص. ٣٨١).

ويلاحظ ان المشرع قد جعل قيام مسؤولية مراقب الحسابات مدنياً تجاه المساهم في الشركات او الغير المضرور رهينة بحسن نية هذا او ذاك ، وان هذا الحكم وان كان لا بأس فيه الا انه لا يوجد نظير له في المادة (٢٢٤) من قانون الشركات الفرنسي رقم (٥٣٧) لسنة ١٩٦٦ ، ويعد تكريساً للمبدأ العام في القانون المدني وكذلك القانون التجاري الذي يحمي الدائن حسن النية ، فالدائن سيء النية سواء المساهم او صاحب المصلحة او الغير، لا يكون مشمولاً أو تسري عليه تلك الحماية كقاعدة عامة، فالمساهم او صاحب المصلحة او الغير سيء النية الذي يسهل لمراقب الحسابات عملاً يضر بالشركة او العميل او يتواطأ معه في مخالفة القانون يحرم من مباشرة دعوى المسؤولية التقصيرية في مواجهة مراقب الحسابات ، وقد تواترت احكام المحاكم الفرنسية الصادرة منذ اوائل القرن الماضي على تقرير مسؤولية مراقب الحسابات التقصيرية اي مسؤوليته في مواجهة الغير كالدائنين لعملائهم وكذلك الافراد المساهمين في الشركات المساهمة . (انظر الاحكام التالية:

-Tnbunal Douqi 30 mars-1905

-Journal,des societies 1905.p.500

-Tnbunal paeis 5 des.1925 . Dalloz ,1926-D11).

وفي حكم صادر عن محكمة النقض الفرنسية في ٢٥/فبراير /١٩٣٥ جاء فيه ان مثلما تثار مسؤولية مراقبي الحسابات حينما يعجزون عن الوفاء بالتزامهم التعاقدي في مواجهة مجموع المساهمين (موكليهم في الرقابة)، فإنهم يسألون ايضاً امام الغير عما يقتضون من فعل غير مشروع يسبب ضرراً وخسائر مادية تلحق بهذا الغير (Cour de cassation, Chambre des requêtes, 1935, p. 161

اما في القانون الانكليزي فقد ارسى قضية (Donoghue v Stevenson) سنة (١٩٣٢) مبدأ واجب العناية ، وهو الاساس القانوني لدعوى الاهمال وحكم المحكمة نص على ان كل شخص واجباً هو الا يسبب ضرراً للآخرين يمكن توقعه (يمكن ان تعتبر القضية المشار اليها ، القضية الاولى التي لجنت اليها محكمة اللوردات لتأسيس سابقة قضائية ، تتعلق بدعوى الاهمال على اساس المسؤولية التقصيرية ، ضد جهة او شخص لم يتعاقد المدعي معه ، اذا تسبب ذلك الشخص (المدعي عليه) ضرر للمدعي نتيجة الاهمال ، وتأسس بموجب ذلك مبدأ قانوني مهم وهو (يجب على كل شخص ان يتصرف بطريقة لا تسبب ضرراً للغير ، يمكن توقعه بشكل معقول) .

عليه فان المسؤولية المدنية التقصيرية لمراقب الحسابات ، تعتمد على حالات الاهمال المهني (Tort law) حيث لا بد من توافر واجب العناية من جانب مراقب الحسابات ، وتحقق الاخلال بذلك الواجب ، وتحقق ضرر متوقع من جانب مراقب الحسابات ، مع توافر علاقة السببية بين ذلك الخطأ والضرر (Topor, 2017, pp. 345-346).

ولما كان القانون الانكليزي معتمداً على مبدأ السوابق القضائية فان من ابرز القضايا التي ركزت على مسؤولية مراقب الحسابات المدنية التقصيرية هي قضية (Caparo Industries pie v Dikman 1990) حيث قررت المحكمة ان مراقب الحسابات لا يكون مسؤولاً تجاه الجمهور العام او المستثمرين بشكل عام ولا تنشأ مسؤوليته الا اذا توافرت شروط التوقع وعلاقة السببية وعدالة فرض المسؤولية. وكذلك التوجه الذي اقرته المحكمة المختصة في قضية (Hedley Byrne & Co Ltd v. Heller & partners Ltd 1964).

حيث أقرت المحكمة مسؤولية مراقب الحسابات التقصيرية عن التصريحات الخاطئة في حال تقديم معلومات دون عناية ، وكان من المتوقع الاعتماد على تلك المعلومات من قبل الغير (Shore, 2000, pp. 402-405) .

ونخلص مما تقدم ذكره ان مسؤولية مراقب الحسابات التقصيرية مسلم بها في القانون العراقي والقانون المصري والقانون الفرنسي والقانون الانكليزي ومسلم بها في ضوء نصوص المواد سالفة الذكر بالنسبة للتشريعات اعلاه والتطبيقات القضائية المشار اليها آنفاً ، وهذه المسؤولية اساسها الخطأ الذي يقترفه مراقب الحسابات أو اهماله في الرقابة التي ينتج عنها ضرر وخسارة مادية للغير (Shore, 2000, pp. 23, 26)

ولكن رب سائل يسأل من هم هؤلاء الغير الذين تتحقق مسؤولية مراقب الحسابات تجاههم عند خطأه او اهماله ؟ للإجابة على ذلك نجد ان القضاء الانكليزي استقر على وصف الغير الذي يمكن ان يسأل مراقب الحسابات تجاههم عند خطأه أو اهماله هم كل من الجهات الاتية (أبو طبل، ١٩٨٥، ص ٩-١٠):

١-١ دائني عملاء المحاسب او المراجع .

٢-١ المساهمون .

٣-١ مصلحة الضرائب أو الهيئة العامة للضرائب .

ولابد من التركيز على بحث مسؤولية مراقب الحسابات التقصيرية تجاههم بشيء من التفصيل وكما يأتي :-

١-١ دائني عملاء المحاسب او المراجع :

حيث يقوم عملاء المحاسب أو المراجع عادة بتقديم حساباتهم الختامية الى دائنيهم لدعم الطلبات المقدمة منهم للحصول على قروض او تسهيلات او سلف ، وهؤلاء الدائنون يعتبرون من الغير بالنسبة للمحاسب أو المراجع ، ولكي تقبل دعوى التعويض المرفوعة منهم في مواجهة مراقب الحسابات اذا اصابتهم خسائر مالية نتيجة اعتمادهم على هذه الحسابات والتقارير التي تم اعدادها أو اعتمادها من مراقب الحسابات (المحاسب أو المراجع) ولابد من ان يثبتوا اهمال المراجع وانه كان يعلم او كان من واجبه ان يعلم عند اعدادها أو اعتمادها انها مطلوبة من عميله لتقديمها الى البنوك او المصارف او غيرها من المؤسسات بقصد الحصول على ائتمان او بفرض الاستمرار في التمويل او في الحصول على التسهيلات الائتمانية المالية الممنوحة للعميل .

٢-١ المساهمون :

ان الغرض من تقديم الحسابات الختامية السنوية معتمدة ومراجعة ومدققة من قبل احد مراقبي الحسابات هو معاونة مجموع المساهمين في الرقابة على شؤون شركتهم والحكم على كيفية ادارتها ، ويستطيع المساهمون في مجموعهم باعتبارهم هم الذين

اوكلوا مهمة الرقابة لمراقبي الحسابات ، ان يرفعوا دعوى التعويض على هؤلاء المراقبين اذا ما صدر منهم اهمال أو تقصير في عملهم ترتب عليه خسائر مالية للشركة .

لكن ليس لأي مساهم على انفراد اذا اتخذ قراراً استثمارياً متعلقاً به ، بناءً على حسابات مضللة للشركة مؤيدة بتقرير مراقب الحسابات، ثم اتضح ان هذا التقرير قد اعد بأهمال من جانب مراقب الحسابات او انه يحتوي على بيانات غير صحيحة، فأن مثل هذا المساهم ليس من حقه رفع دعوى المسؤولية في مواجهة مراقب الحسابات (عبد الونيس، ٢٠١٦، ص ٢٣٣).
ذلك لان الغرض من اعداد الحسابات الختامية السنوية ليس لأن تمكن بعض أو احاد المساهمين من اتخاذ قرارات استثمارية وانما خدمة للمساهمين في مجموعهم ، وانما يختلف الامر بالنسبة لتقرير مراقب الحسابات على الحسابات والبيانات المثبتة بنشرة الاكتتاب ، فمتى اتضح ان المراقب يعلم او كان من واجبه ان يعلم انها ستستخدم في هذا الغرض فإنه يكون مسؤولاً امام الغير عن الخسائر المالية التي تلحق به نتيجة اعتماده على هذا التقرير عن الحسابات التي تكون جزءاً من نشرة الاكتتاب (Robu, Chersan, Mironiuc, & Carp, 2012, pp. 3-4).

١-٣ مصلحة الضرائب أو الهيئة العامة للضرائب :

أما بالنسبة للضرائب فعلى الرغم من ان مراقب الحسابات يعلم او ينبغي عليه ان يعلم ان الحسابات ستستخدمها الهيئة العامة للضرائب (مصلحة الضرائب) اساساً لغرض الضريبة، فأن ما يصدر عنه من اهمال في اعداد هذه الحسابات لا يعطي للهيئة العامة للضرائب ((مصلحة الضرائب)) حق رفع دعوى التعويض في مواجهته ذلك لان اقصى خسارة تتحملها هيئة الضرائب من سقوط الضرائب المستحقة لايتأتى من اهمال المحاسب الممول بل من وفاة الممول او اعساره او افلاسه.
لكن اذا طلب الممول من المحاسب الاتفاق مع هيئة الضرائب على تحديد الضرائب المستحقة عليه، فأن المحاسب يصبح في هذه الحالة ومن الوجهة القانونية وكيل الممول، ومن ثم تسري في هذا الشأن قواعد الوكالة، وذلك لان كل تصرفات الوكيل تعتبر وكأنها صادرة من الموكل .

أما عن الوضع في مصر فعلى الرغم من ان القضاء المصري لم يتح له فرصة الفصل في دعاوى متعلقة بمسؤولية مراقب الحسابات عموماً ومن بينها المسؤولية التقصيرية لمراقب الحسابات تجاه الغير ، وحيث انه لم يتيسر له وضع المبادئ وابداء الحلول المناسبة الا ان القانون رقم (١٥٩) لسنة ١٩٨١ قد اقر بمسؤولية مراقب الحسابات تجاه الغير حيث نص في المادة (٣/١٠٩) منه على الاتي ((كما يسأل المراقب عن تعويض الضرر الذي يلحق للمساهم او للغير حُسن النية بسبب خطئه)).
ويؤيد ذلك المبدأ العام الوارد في القانون المدني والذي يقرر ان كل خطأ سبب ضرراً للغير يجعل من ارتكب الخطأ ملزماً بدفع تعويض عما سببه من ضرر . (راجع نص المادة (١٦٣) من القانون المدني المصري رقم (٣١) لسنة ١٩٤٨).

ويمكننا القول بأن القاعدة العامة للمسؤولية التقصيرية لمراقب الحسابات مبنية على اساس انه يسأل عن خطئه الشخصي الذي ينبغي او يجب اثباته ، حيث ان خطأ مراقب الحسابات ليس مفترضاً وانما يقع عبء اثبات صدور الخطأ من جانب مراقب الحسابات على المدعي ، الامر الذي يوضح انه لكي تتعدد المسؤولية التقصيرية لمراقب الحسابات فلا بد من توافر الاركان الثلاث الاتية :-

اولاً- وقوع خطأ من جانب مراقب الحسابات:

ويتمثل ذلك الخطأ في الاخلال بالتزام قانوني ببذل عناية تستوجب من المراقب ان يسلك في القيام بمراقبته على الحسابات من يقظة وعناية وتبصر لكي لا يضر بالغير فأذا ما انحرف عن هذا السلوك الواجب عليه ، وكان من القدرة على التمييز بحيث يدرك انه قد انحرف عن السلوك المطلوب كان هذا الانحراف خطأ يستوجب مسؤوليته التقصيرية مما يعني ان الخطأ في المسؤولية لمراقب الحسابات يتحلل الى عنصرين احدهما عنصر مادي يتمثل في التعدي ، ويقصد به انحراف سلوك المراقب سواء تعمد الاضرار بالغير أم لم يتعمد وانما صدر منه نتيجة الاهمال أو التقصير .

أما العنصر الثاني من عناصر المسؤولية التقصيرية لمراقب الحسابات هو العنصر المعنوي والذي يتمثل بالإدراك والتمييز .

وبناءً على ذلك فمن الضروري عند تحديد نطاق المسؤولية التقصيرية لمراقب الحسابات ان يتم التفرقة بين الغير الذي يعد منتفعاً أساسياً والغير الذي لا يعد منتفعاً أساسياً وكما يأتي .:

أ. يسأل مراقب الحسابات امام الغير الذي يعد منتفعاً أساسياً ، ويقصد به هنا الغير الذي تتم عملية المراقبة والمراجعة والتدقيق أساساً من اجله وتم النص على ذلك في العقد المبرم بين مراقب الحسابات والجهة الخاضعة للتدقيق والمراجعة وجرى وصول علم مراقب الحسابات بأن الغرض من المراجعة والتدقيق هو لغرض استعادة هذا الغير ، واحيط مراقب الحسابات هنا علماً بحقيقة ان تقرير المراجعة والتدقيق سيؤثر على قرارات المنتفع الاساسي ، عن الاضرار التي تلحق به من جراء الاعتماد على القوائم المالية التي قام مراقب الحسابات بفحصها وفي ذلك يكفي قيام المدعي بأثبات قيام الاهمال العادي في حق مراقب الحسابات بحيث يكون للغير الذي يعد منتفعاً أساسياً نفس حقوق العميل ((المتعاقد مع مراقب الحسابات لإنجاز المراجعة والتدقيق)) .

ب. يسأل المراقب امام الغير الذي لا يعد منتفعاً أساسياً ، ومن ذلك الفئات التي تستخدم القوائم المالية وتعتمد على رأي مراقب الحسابات الذي اعتمدها ، ولم يتم تحديدهم لمراقب الحسابات قبل بداية المراجعة او التدقيق ولم يرد ذكرهم في العقد المبرم مع العميل (عقد المراجعة او التدقيق) ويسأل مراقب الحسابات هنا عن الاضرار التي تلحق بهم من جراء الاعتماد على القوائم والتقارير المالية التي قام بها مراقب الحسابات بفحصها واعتمادها ، وان ذلك مقرون أو مشروط بقيام المدعي بأثبات صدور غش أو اهمال جسيم من جانب مراقب الحسابات .

وهنا يصبح من الواجب على الجهات القضائية التي تنظر موضوع دعوى التعويض المقامة من هذا الغير التثبت من وجود الخطأ من جانب مراقب الحسابات ، ولها ان تستعين برأي اهل الخبرة في ذلك ، مع مراعاة ان مناط مسؤولية مراقب الحسابات عن خطئه تجاه الغير ، هو ان يكون الخطأ ثابتاً ثبوتاً ظاهرياً بصفة قطعية لا احتمالية ، وان يكون هذا الخطأ واضحاً من الناحية الفنية لا يحتمل نقاشاً فنياً تختلف وتتعارض فيه الآراء .

والى ذلك اتجهت محاكم دبي حيث اقرت محكمة في دبي بأن شركة التدقيق الدولية (Kpmg low gulf) وهي واحدة من اكبر شركات التدقيق ، بدفع (٢٣١) مليون دولار لفشلها في تدقيق صندوق ابراج ، حيث امرت المحكمة بدفع المبلغ اعلاه الى مجموعة من المستثمرين الذين يزعمون انهم خسروا اموالاً بسبب تدقيق الجودة الرديء الذي قامت به الشركة في صندوق استثمارها فيه (راجع قرار محكمة بداية دبي (المشكلة في مركز دبي المالي العالمي) (DIFC courts) في القضية المرقمة (CFI-041 / 2021) تاريخ رفع الدعوى في ٢٩ / مارس / ٢٠٢١ وقد تم اصدار الحكم في (٨ / سبتمبر / ٢٠٢٣) ونشر القرار مع الاسباب التي وجدتها المحكمة بالوصول الى القرار في (٢٤ / نوفمبر / ٢٠٢٣) على الموقع الرسمي لمحاكم دبي المشكل في المركز المالي في دبي وكذلك تم نشر تفاصيل عن قرار الحكم في الموقع الالكتروني (Kha leeivoice.com) تم زيارته في (٢ / كانون الثاني / ٢٠٢٤).

ووجد الحكم الذي صدر في تموز / ٢٠٢٣ ان هذه الشركة انتهكت معايير التدقيق الدولية من خلال الموافقة على البيانات المالية لصندوق البنية التحتية الذي تديره شركة الاسهم الخاصة المنهارة (Abraaj Group) ويعد هذا التعويض الاكبر على الاطلاق ضد شركة محاسبة وتدقيق حيث تجاوز عائدات شركة التدقيق اعلاه البالغة (٢١٠) مليون دولار في آخر سنة مالية لها . ويشار الى ان المحكمة ((استنتجت من اوراق ووثائق وتقرير لجنة الخبراء المعنية انها واثقة من ان شركة التدقيق قد ارتكبت العديد من المخالفات عند تدقيقها للقوائم المالية لصندوق الاستثمار)) .

وقالت شركة (KpmG lower Gulf) في بيان لها ((انها تعتقد لديها اسباباً قوية للاستئناف واحالت القضية الى محكمة النقض او المحكمة العليا)) (جرى تقديم دعوى الاستئناف من قبل شركة (Kpmg) في (٢ / نوفمبر / ٢٠٢٣) وجرى الاستئناف بتاريخ (٢٠ / نوفمبر / ٢٠٢٤).

وفي ذات الصدد فإن شركة (KPMG) ألزمت بدفع تعويض لتسوية مطالبة بقيمة (٣١) مليار جنيه استرليني من قبل المصفين فيما يتعلق بأعمال التدقيق الخاصة بالمقاول الحكومي المنهار (كاريليون) مقابل مبلغ لم يكشف عنه وبذات الاتجاه تم تغريم شركة (ايرنست آنديونك EY) خلال شهر تموز من سنة ٢٠٢٣ بمبلغ (٥٠٠٠٠٠) يورو وحظرها من قبول عملاء تدقيق مدرجين جدد في ألمانيا بسبب الاخفاق في عملها مع شركة المدفوعات السابقة (Wirecard) التي تضررت بالفضيحة وهذا مما جعل شركة

التدقيق (EY) تواجه دعاوى قضائية تتعلق بتدقيقها على (Wirecard) وشركة المستشفى المنهارة (NMC Health) (راجع الحكم الصادر في (٢٨/فبراير/٢٠٢٥) الصادر عن المحكمة البافارية العليا في ألمانيا (Bayerisches obrtes) ميونخ - ألمانيا - ٢٠٢٥).

ثانياً- إصابات المدعي بضرر ناتج عن خطأ مراقب الحسابات :

فإذا ما أصاب الغير ضرراً نتيجة خطأ مراقب الحسابات فتتحقق مسؤولية مراقب الحسابات بتحقيق الضرر للمضرور (الغير) اما اذا انتفى تحقق او حدوث الضرر فلا قيام لمسؤولية مراقب الحسابات التقصيرية، ومن ثم فليس من حق الغير مطالبته بالتعويض ، وفي هذا الحال يقع على مدعي التعويض عبء اثبات دعواه.

وبهذا الصدد فان على المضرور الذي لا تربطه بمراقب الحسابات اية رابطة عقدية وتحقق ضرره جراء خطأ مراقب الحسابات او اهماله ان يطالب بالتعويض عن هذا الضرر ، ولكن ولكي يمضي قدماً في الحصول على التعويض ان يهيأ متطلبات اثبات الخطأ بحق مراقب الحسابات ويمكن مراجعة ذات الامثلة القضائية التي تطرقنا اليها في بحث خطأ مراقب الحسابات التقصيري حيث اعتمدت محاكم دبي او المحاكم الانكليزية وكذلك الالمانية ما تم تقديمه من ادلة اثبات من جانب المضرور والغير بحق مراقب الحسابات ((شركات التدقيق الكبرى التي الزمت بالغرامة او التعويض وكما اسلفنا فيما تقدم من البحث)) .

ثالثاً- وجود علاقة سببية بين خطأ مراقب الحسابات وبين الضرر الذي اصاب المدعي (المضرور)

اذا ما رجعنا الى القانون المدني العراقي نجد نص المادة (٢٠٧) منه بالفقرة الاولى جاءت بالنص على ((تقدر المحكمة التعويض في جميع الاحوال بقدر ما لحق المتضرر من ضرر وما فاتته من كسب بشرط ان يكون هذا نتيجة طبيعية للعمل غير المشروع)) وتقضي المادة (٢١١) منه بأنه ((اذا اثبت الشخص ان الضرر قد نشأ عن سبب اجنبي لا يد له فيه كافة سماوية أو حادث فجائي ، أو قوة قاهرة ، أو فعل الغير ، أو خطأ المتضرر كان غير ملزم بالضمان ما لم يوجد نص أو اتفاق على غير ذلك))

فقيام رابطة السببية او توافرها لقيام المسؤولية ينبغي الا يكون محل شك او جدال على الاطلاق ، والى ذلك جاءت نصوص القانون الفرنسي حيث تعتبر النصوص الفرنسية نصوص قاطعة في هذا الصدد فيما يتعلق بالمسؤولية التقصيرية (راجع المواد (١٢٤٧-١٢٤١) من القانون المدني الفرنسي). حيث تقضي على وجوب ان يكون الفعل الضار هو (السبب) الذي احدث الضرر وسواء صدر ذلك الفعل عن مراقب الحسابات نفسه او عن احد اتباعه هو السبب في الضرر الذي وقع على المضرور .

وبالتالي وفي ضوء ماورد بالنصوص السالفة الذكر فلا يكفي لمساءلة مراقب الحسابات امام الغير والزامه بالتعويض ارتكابه خطأ او اهمالاً احدث ضرراً للغير ، وانما يجب على من يدعي حدوث الضرر ان يثبت الى جانب انحراف مراقب الحسابات عن السلوك المعتاد ، حسن نية المضرور في الاعتماد على تقارير مراقب الحسابات ، وتوافر علاقة السببية بين خطأ المراقب وبين الضرر الذي اصابه .

وتتحقق علاقة السببية كما هو الحال في المسؤولية العقدية متى تبين ان خطأ مراقب الحسابات هو السبب المباشر في الضرر الذي اصاب المدعي ، اما اذا اثبت مراقب الحسابات ان الضرر قد ينشأ عن سبب اجنبي لا يد له فيه ، ولم يكن من الممكن توقعه واستحال على المراقب دفعه وكان وقوعه من شأنه ان يجعل تنفيذ الالتزام المترتب على مراقب الحسابات مستحيلاً ، كالحروب ، الحرائق ، الاضرار ، السرقات .. وغير ذلك من الاسباب وان الضرر قد نشأ نتيجة خطأ من المضرور أو من الغير ففي هذه الحالة تنتفي علاقة السببية ، ويصبح مراقب الحسابات غير ملزم بالتعويض عن الضرر الذي اصاب المدعي ، بشرط قيام مراقب الحسابات بالإشارة في تقريره الى انه لم يستطع اتخاذ الاجراء المهني المتعارف عليه بسبب مثل هذه الاسباب التي لا دخل لإرادته بها هو (سبباً اجنبياً) .

كما تنعدم رابطة السببية كذلك في حالة ما اذا كان خطأ مراقب الحسابات هو السبب في الضرر الذي اصاب المضرور (المدعي) ولكنه لم يكن السبب المنتج ، او كان هو السبب المنتج ولكنه لم يكن السبب المباشر (عبد الونيس، ٢٠١٦، ص ٢٣٧)

وتجدر الإشارة هنا الى انه اذا صدر عن مراقب الحسابات غش او خطأ مهني جسيم وكان متعمداً في احدث الضرر بثبوت علمه بان القوائم المالية للعميل ستقدم الى الغير والمدعي لسبب ما فان مسؤوليته تصبح متحققة ، ويصبح لزاماً عليه اداء التعويض كاملاً حتى ولو كان خطأ المضرور غير المتعمد له دخل في احدث الضرر (De Poorter, 2008, p. 69).

أما إذا كان الغير المضرور قد جاوز خطئه واستغرق خطأ مراقب الحسابات ففي هذه الحالة تنتفي مسؤولية مراقب الحسابات تجاه الغير ، وإما إذا كان خطأ مراقب الحسابات متميزاً عن خطأ المضرور ، ولم يستغرق أي من الخطأين الخطأ الآخر أي ما يعرف بالخطأ المتبادل أو المشترك، فقد اختلفت فيه التوجهات الفقهية ، فذهبت القوانين الانكلو امريكية الى حرمان المضرور من التعويض بسبب اشتراكه في حدوث الخطأ ، ما لم يكن الفاعل قد تعمد الضرر ، بينما اتجهت التشريعات في كل من (المانيا ، النمسا ، سويسرا ، البرتغال) الى توزيع المسؤولية بين المسؤول والمضرور (De Poorter, 2008, p. 70).

في حين ذهب القضاء في مصر الى توزيع التعويض بين المسؤول والمضرور بحسب جسامه خطأ كل منهما ، فإن لم يمكن تحديد مدى جسامه كل خطأ فحينئذ يفترض التكافؤ فيها جميعاً ، ويجري التوزيع بالتساوي بين كل من المسؤول والمضرور ، اما القضاء الفرنسي فذهب الى عدم تعويض المضرور في هذه الحالة بسبب انتفاء علاقة السببية بين خطأ مراقب الحسابات والضرر الذي اصاب الغير (زكي، ١٩٩٦، ص ١٢؛ أبو طبل، ١٩٨٥، ص ٢٩-٣٠).

وقد نظم المشرع العراقي تلك الجزئية في القواعد العامة في المسؤولية التقصيرية ويمكننا القول بأنه في حال ما اذا ارتكب مراقب الحسابات خطأ تسبب في ضرر للعميل او الغير ، وكان العميل او الغير قد قصرا في العناية بأنفسهم لإزالة الضرر مما زاد فيه او زاده سوءاً فيجوز للقاضي انقاص التعويض ذلك لان الخطأ يكون هنا مشتركاً فيما بينهم ، ونظم ذلك في الماد (٢٠١) من القانون المدني العراقي اذ جاء بالنص فيها ((يجوز للمحكمة ان تنقص مقدار التعويض او الا تحكم بتعويض ما اذا كان المتضرر قد اشترك بخطئه في احداث الضرر او زاد فيه او كان قد سوء مركز المدين)) .

واذا كان النص المتقدم حسم موقف المشرع العراقي بالنسبة للخطأ المشترك فإن مسؤوليته عن خطأ الغير وتحقق عنها ضرراً ، فإن الضرر الذي نبحت فيه أو الذي نواجهه هنا هو ضرر ناشئ عن فعل شخص آخر غير مراقب الحسابات (الذنون، ٢٠٠٦، ص ١٢).

ومن المهم ان نشير الى ان مراقب الحسابات لا يسأل الا عن خطئه الشخصي لانه غير ملزم بالاطفاء التي يرتكبها مديرو الشركة او موظفوها ما لم يكن قد علم بها ولم يكشف النقاب عنها في تقريره الى الادارة العليا أو الهيئة العامة للعميل او المساهمين ، حيث يصبح مراقب الحسابات مسؤولاً عن تعويض الاضرار التي تولدت عن هذه المخالفات مسؤولية تضامنية ، وتحقق هذه المسؤولية التضامنية ايضاً متى كان الخطأ مشتركاً ، او كان مراقب الحسابات متواطئاً مع مديري العميل في فعل يقع تحت طائلة نصوص التجريم ، وقد نصت المادة (٢٤١) من قانون الشركات الفرنسي رقم (٥٣٧) لسنة ١٩٦٦ صراحة على ذلك حيث جاء بالقول ((لايسأل مراقبو الحسابات عن المخالفات المرتكبة من قبل اعضاء مجلس الادارة أو المدراء الا اذا كانوا على علم بهذه المخالفات ولم يرفعوها في تقريرهم الموجه الى الجمعية العامة للشركة ...)) (قاسم، ١٩٩٦، ص ٢٤١).

وفي ضوء ما تقدم يمكننا القول بأن المسؤولية المدنية لمراقب الحسابات هي المسؤولية الشخصية القائمة على الخطأ الواجب اثباته ، القابل لاثبات العكس ، لانها قائمة على خطأ مهني من الفعل الشخصي قبل مراقب الحسابات سواء اكانت المسؤولية عقدية أم تقصيرية ، بمعنى انه يقع على عاتق طالب التعويض اثبات الخطأ الذي يدعي وقوعه من مراقب الحسابات والضرر الواقع عليه من هذا الفعل الضار وعلاقة السببية بين خطأ مراقب الحسابات والضرر ، وازاء هذا يتمكن مراقب الحسابات ان يتخلص من هذه المسؤولية بتقديم الدليل على انه قام بتنفيذ هذه الالتزامات وانه بذل العناية المهنية ، او لم يقوم بها بالفعل ولكن وقع الخطأ بسبب اجنبي أو القوة القاهرة أو خطأ الغير ولايد له فيه ، ويمكن نقل عبء الاثبات من جانب الى آخر متى يعجز احدهما عن اثبات دعواه (Sintez, 2009, pp. 23-24).

واذا كان ما تقدم من البحث كان بمناسبة التعريف بمسؤولية مراقب الحسابات المبنية على الخطأ الواجب الاثبات المرتكب من مراقب الحسابات ذاته فان البحث في المسؤولية التقصيرية لمراقب الحسابات يتحتم علينا ان نبحت في المطلب اللاحق من البحث المسؤولية المبنية على علاقة التبعية في حال ما اذا كانت الرقابة على الانشطة والحسابات تمارس من خلال او عن طريق شركة مدنية مهنية لمراقبة وتدقيق الحسابات وكما يأتي :-

٢- مسؤولية مراقب الحسابات المبنية على علاقة التبعية

إذا كان للعميل أكثر من مراقب حسابات واشتركوا في الخطأ كانوا مسؤولين بالتضامن قبل العميل (راجع نص المادة (٢١٧) من القانون المدني العراقي حيث نصت على (١- إذا تعدد المسؤولون عن عمل غير مشروع كانوا متضامين في التزامهم بتعويض الضرر دون تمييز بين الفاعل الاصلي والشريك والمتسبب . ٢- ويرجع من دفع التعويض بأكمله على كل من الباقيين بنصيب تحدده المحكمة بحسب الاحوال وعلى قدر جسامة التعدي الذي وقع من كل منهم فإن لم يتيسر تحديد قسط كل منهم في المسؤولية يكون التوزيع عليهم بالتساوي) تقابل هذه المادة نص المادة (١٦٩) من القانون المدني المصري والى ذلك كذلك جاء نص المادة (١/١٠٩) من القانون رقم (١٥٩) لسنة ١٩٨١. ويطبق هذا الحكم كذلك اذا لم يحدد لكل واحد منهم اختصاص معين أو كان الخطأ مشتركاً ، أي اذا كان الخطأ شخصياً (فردياً) اي وقع من احد مراقبي الحسابات فلا يسأل عنه الا ذلك المراقب المخطيء ، كذلك لا يسأل بقية مراقبي الحسابات عن خطأ وقع من احدهم في دائرة اختصاصه هو فقط (الشرقاوي، ٢٠١٦، ص ٤١١).

ويرى البعض ان مراقبي الحسابات ولو كانوا متضامين فانهم لايسألون عما فعله احدهم مجاوزاً حدود سلطاته او تعسف في تنفيذها تطبيقاً للقواعد العامة في عقد الوكالة (حمد الله، ١٩٩١، ص. ٨١).
واذا ثبت الخطأ المشترك من عدة مراقبي حسابات التزموا على سبيل التضامن بدفع التعويض المستحق للعميل او الغير عن الاضرار الناشئة عن ذلك الخطأ كل بسبب خطاه.

ويمكن القول بأن المشرع العراقي قد اخذ وهو بصدد تقرير مسؤولية مراقب الحسابات في حال تعددهم (ادخل نظام مزاوله مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات رقم (٣) لسنة ١٩٩٩ المعدل تنظيم الشركة التضامنية (المدينة) في العمل بمهنة مراقبة وتدقيق الحسابات بموجب التعديل الاول للنظام لسنة ٢٠١١ (نظام التعديل الاول لنظام ممارسة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات رقم (٣) لسنة ١٩٩٩) بالنظام رقم (٧) لسنة ٢٠١١ المنشور في جريدة الوقائع العراقية بالعدد (٤٢٢٣) الصادرة في ٢٠١١/١٢/١٩ ، والى ذلك فان المشرع المصري لم ينظم مايعرف بالشركة المدنية لمراقبة الحسابات على العكس من التشريع الفرنسي الذي ادخل ذلك التنظيم القانوني في ممارسة المهنة).

واشتركهم في الخطأ بما قرره نص المادة (٢١٩) من القانون المدني المتعلقة بمسؤولية المتبوع عن عمل تابعيه (حيث نص القانون المدني العراقي في المادة (٢١٩) منه على(١- الحكومة والبلديات والمؤسسات الاخرى التي تقوم بخدمة عامة وكل شخص يستغل احد المؤسسات الصناعية أو التجارية مسؤولون عن الضرر الذي يحدثه مستخدموهم ، اذا كان الضرر ناشئاً عن تعدد وقع منهم اثناء قيامهم بخدماتهم . ٢- ويستطيع المخدم ان يتخلص من المسؤولية اذا اثبت انه بذل ما ينبغي من العناية لمنع وقوع الضرر او ان الضرر كان لا بد واقعاً حتى لو بذل هذه العناية . وهذا على العكس من نص المادة (١٧٤) من القانون المدني المصري التي نصت على ((١- يكون المتبوع مسؤولاً عن الضرر الذي يحدثه تابعه بعمله غير المشروع ، متى كان واقعاً منه في حال تأدية وظيفته او بسببها . ٢- وتقوم رابطة التبعية ولو لم يكن المتبوع حراً في اختيار تابعه متى كانت له عليه سلطة فعلية في رقبته وفي توجيهه) والى ذلك ذهب (زكي، ١٩٩٦، ص ٥٤٤-٥٤٧).

والى ذلك جاء التنظيم القانوني المصري في المادة (١٧٤) من القانون المدني المصري المتعلقة بمسؤولية المتبوع عن عمل تابعيه.

ومن ثم فإنه في حالة تعدد المراقبين تكون هناك حالة تبعية فإن المتبوع يضمن خطأ تابعيه الذي يوقعه او يصدر منه اثناء تأدية الوظيفة او بسببها ويترتب على ذلك ضرر يصيب الغير .

اما عن الوضع في القانون الفرنسي ، فقد اشارت المادة (٢/١٦) من القانون رقم (٨٧٩/٦٦) الصادر في نوفمبر / ١٩٦٦ ، المنظم للشركات المهنية الى ان كل شريك يسأل مسؤولية شخصية في ذمته المالية الخاصة عن نتائج تصرفاته ، ولكن تقوم بجانب هذه المسؤولية الشخصية المسؤولية التضامنية للشركة ، والنتيجة الهامة لهذا النص هي تحمل جميع الشركاء لنتائج تصرفات احدهم الضارة بالغير .

واذا ما رجعنا الى القانون الانكليزي نجد ان القانون المشرع سنة ١٩٧٨ تحت عنوان "Civil liability (contribution) Act" ١٩٧٨ حيث يقضي ذلك القانون على ان اي شخص مسؤول عن ضرر معين يمكنه المطالبة بمساهمة من اي شخص آخر

مسؤول عن نفس الضرر (Civil Liability (Contribution) Act, 1978, s. 1)

ومن التطبيقات القضائية كذلك ما اقترته محكمة لندن سنة (١٩٦١) حيث جاء بقرارها ان الضرر الناتج عن افعال متعددة من اطراف مختلفة، لا يمنع المتضرر من مطالبة اي طرف منهم بالتعويض الكامل ، حيث يؤكد ذلك القرار على المسؤولية التضامنية (Thompson v. London County Council, 1961).

وفي حكم آخر اكدت محاكم لندن أن المتسببين في نفس الضرر يتحملون المسؤولية التضامنية ، ويجوز للمدعي مطالبة اي منهم بكامل التعويض (Barclays Bank v. Fairclough Building Ltd, 1995) .

ويمكن ان يكون تحقق مسؤولية مراقبة الحسابات في حالة تحمل التبعية مقصورة في حالتين وهما:-

الحالة الاولى - وهي المسؤولية الشخصية للمهني والتي يلزم العميل

((المضروور من تصرفات المهني)) بأقامة الدليل على وجود اركانها وشروطها ، وذلك بدءاً بأثبات وجود الخطأ المتمثل في مخالفة المهني لقواعد واحكام المهنة التي يقدم اعمالها ونشاطها اليه (Lakir, 2021, p. 875) كما يلزم العميل ايضاً بأثبات حجم الضرر ومقداره الذي اصابه من فعل وتصرف مراقب الحسابات ويشترط ان يكون هذا الضرر قد نتج مباشرة عن فعل مراقب الحسابات الخاطئ (Wendel, 2016, pp. 30-33).

الحالة الثانية - المسؤولية الجماعية: وهي مسؤولية الشركة في مواجهة عملاءها عما اصابهم من اضرار نتيجة تصرفات وافعال الشركاء، وهي مسؤولية تضامنية بين جميع الشركاء المكونين للشركة، فكل شريك مسؤول على وجه التضامن مع الشركة عن النتائج الضارة المترتبة على الخطأ المهني لاحد الشركاء تجاه العميل، واذا لم يكن بالامكان اسناد الفعل الخاطيء الى احد الشركاء او الى مجموعة منهم فجميع الشركاء يسألون بشكل غير محدد وعلى وجه التضامن عن نتائج هذا الفعل (حسين، ٢٠٠١، ص ١٣٦-١٣٧)

وفي تقديرنا ان كل ما سبق ذكره ينطبق على مراقب الحسابات في الحالة التي تتكون فيها شركة مدنية لممارسة مهنة الرقابة على الحسابات لننتهي بالقول الى تحقق مسؤولية مراقب الحسابات في مواجهة الغير في حالة ما اذا كانت الرقابة تؤدي عن طريق شركة مدنية مهنية لمراقبة وتدقيق الحسابات كما هو الحال في نظام ممارسة مهنة مراقبي وتدقيق الحسابات المادة (٨) منه.

٣- مسؤولية مراقب الحسابات المبنية على اساس القواعد العامة في المسؤولية

واذا سلمنا ان مراقب الحسابات يكون مسؤولاً مسؤولية مدنية تقصيرية تجاه الغير وتنشأ هذه المسؤولية تجاه الاطراف الذين لم يرتبط معهم المراقب بأي عقد ، فانه قد يتعرض الى هذا النوع من المسؤولية عند الاخلال بالالتزام القانوني الذي يقضي بعدم الاضرار بالآخرين ، لكنه مسؤول في ظل القانون امام الطرف الثالث عندما يكون الطرف الثالث مستفيداً رئيساً (ناسك، ٢٠١٢، ص ٥٧).

وان هذه المسؤولية تستند على القاعدة الفقهية بانه ((لا يجوز ان يمر ضرر دون تعويض)) (الصفار، ٢٠٠٦، ص ٨٥؛ الرماحي، ٢٠٠٩، ص ٨٧). لذلك قال البعض عن المسؤولية التقصيرية لمراقب الحسابات بأنها هي المسؤولية التي تثار على مراقب الحسابات او مسؤولية مراقب الحسابات تجاه الاطراف الاخرى الذين تضررت مصالحهم بسبب اعتمادهم على تقرير ذلك المراقب (مراقب الحسابات) (دحدوح والقاضي، ٢٠١٢، ص ١٩٠).

وقال بعضهم بأنها مسؤولية مراقب الحسابات تجاه الغير نتيجة اهماله فأن قام مراقب الحسابات بعمل واهمل في ادائه بشكل يرتب عليه اضرار لحقت بالغير يعتبر مراقب الحسابات مسؤولاً عن تلك الاضرار وخاصة اذا ما اورد في تقريره ان الميزانية العامة تعكس الوضع المالي بوضوح ، وان حساب الارباح والخسائر يعكس نتيجة النشاط ، وكان مراقب الحسابات على علم بعكس ذلك ولحقت اضرار بالغير ، جاز لهم ان يقاضوا مراقب الحسابات المعني عن الاضرار التي لحقت بهم (خلوي، ٢٠٠٩، ص ١١).

ووصفها البعض بأنها هي المسؤولية امام غير موكله، وتسمى المسؤولية اللاعقدية ، بحيث يمكن مساءلة مراقب الحسابات امام الغير استناداً الى القاعدة العامة الواردة في القانون المدني وهي ((كل خطأ سبب ضرراً للغير يلزم من ارتكبه بالتعويض)) (الرماحي، ٢٠٠٩، ص ٨٧).

أو أنها مسؤولية مراقب الحسابات تجاه الأطراف الأخرى الذين تضررت مصالحهم بسبب اعتمادهم على تقرير مراقب الحسابات ذاته (الحسيني، ٢٠٠٨، ص ٩٥).

أو هي مخالفة مراقب الحسابات لواجب قانوني عام يتمثل في عدم المساس بحقوق الآخرين (وهبة، ٢٠١١، ص ٢٠٠).
وجاء اتجاه آخر وقال بأنها عدم اضرار مراقب الحسابات بالغير ، لذا يسأل مراقب الحسابات نتيجة قيامه بتعمد عدم الالتزام بالواجبات أو في حالة تغيير واقع الحال عند اصداره لتقريره من اجل تحقيق منافع خاصة له ، ويمكن لمراقب الحسابات ان يتعرض للمساءلة القانونية في حالة اثبات اعتماد المستخدمين للبيانات المالية على تقرير مراقب الحسابات الذي اصدره بشأن البيانات المالية موضوع الاعتماد خاصة في حال تدقيق مراقب الحسابات لتلك البيانات واصداره تقريره بشأنها ووصفه لها بأنها عادلة وصادقة ومتفقة مع القوائم المالية للجهة موضوع التدقيق وتعتبر عن نتيجة نشاطها ، وفي هذه الحالة يمكن للمستخدم مقاضاة مراقب الحسابات في حالة تحقق اي اضرار يتعرض لها نتيجة ظهور اخطاء او تحريفات جوهرية في تلك البيانات ولم يكشفها تقرير مراقب الحسابات ، وهنا في هذا الاتجاه برز مفهوم (المستخدمين المتوقعين) في السنوات الاخيرة ، ويقصد بهم الطرف الثالث الذي يمكن ان يطالب بالتعويض في حال اثبات اهمال مراقب الحسابات او مشاركته أو علمه بالغش والاحتيال مع الجهة موضوع التدقيق (الركابي ومحمد، ٢٠٠٩، ص ٢٣).

ومن ثم فإن تلك المسؤولية هي نتيجة الضرر الذي لحق بجهة ما ، بسبب اعتمادهم على تقرير مراقب الحسابات في اتخاذ قرار ما (الصفار، ٢٠٠٦، ص ٨٥).

والذي نراه ان المسؤولية المشار اليها هي مسؤولية مراقب الحسابات امام الغير - اي الطرف الثالث- نتيجة الضرر الذي لحق به بسبب الاهمال أو التقصير ، وتتحقق عندما تجتمع عناصر المسؤولية من خطأ وضرر وعلاقة سببية وكان ذلك كنتيجة لعدم بذل العناية اللازمة ، ويقع على عاتق مراقب الحسابات التعويض للجهة المتضررة متى اثبت ذلك بناءً على القاعدة العامة التي تنص على ((لا يجوز ان يمر ضرر بدون تعويض)).

ورب سائل يسأل متى تنهض المسؤولية التقصيرية لمراقب الحسابات ؟ للإجابة على ذلك يمكننا القول انه ومع مراعاة ما سبق وان تم تفصيله ، يمكننا القول بأنه يكفينا في هذا الصدد ان نقول انه في كل الحالات التي لا تتوافر فيها شروط المسؤولية العقدية فإنه لا يبقى امام المضرور الا الرجوع عن طريق المسؤولية التقصيرية ، وهذا ايضاً معلق على عدم وجود عقد بين مراقب الحسابات والمضرور ولكن هذا الامر لا يعرض دائماً ببساطة في كل الحالات .

وانما لا يتحدد هذا النطاق بدقة الا على ضوء تحديد نطاق المسؤولية العقدية أولاً ، وكل خطأ اذا كان سبباً للضرر وخارجاً عن نطاق المسؤولية العقدية تكون المسؤولية التقصيرية متحققة وفي ضوء تحديد نطاق المسؤولية العقدية لمراقب الحسابات اذ يمكن ان يحدد نطاقها بالحالات ادناه وهي :-

أ. وجود العقد الصحيح بين مراقب الحسابات والجهة الخاضعة لرقابته .

ب. ان يكون الضرر ناشئاً عن اخلال مراقب الحسابات بتنفيذ العقد .

ج. ان تنشأ المسؤولية العقدية بين مراقب الحسابات والجهة الخاضعة لرقابته وتدقيقه.

وبالتالي يمكن القول ان نطاق المسؤولية التقصيرية لمراقب الحسابات هو الاخلال بالالتزام القانوني العام وهو عدم الاضرار بالغير اضراراً غير مشروع (الذنون، ٢٠٠٦، ص ١٣٠) ، (Lalou, 1926, p. 433).

اذ ان المسؤولية المشار اليها هي القاعدة العامة في المسؤولية المدنية وتطبق احكامها في الحالات التي يتخلف فيها شروط تطبيق المسؤولية العقدية لمراقب الحسابات (الذنون، ١٩٧٠، ص ٢٨٠).

اي ان المسؤولية التقصيرية لمراقب الحسابات انما تتحقق بوقوع خطأ تسبب عنه للغير ضرراً ، ولا تكون ثمة صلة عقدية بين المدين(مراقب الحسابات) والمضرور (عامر وعامر، ١٩٧٩، ص ١١٥-١١٦).

اي لا تكون صلة عقدية بين مراقب الحسابات والغير ، وقد نصت على ذلك المادة (٢٠٤) من القانون المدني العراقي رقم (٤٠) لسنة ١٩٥١ (المعدل) حيث نصت على :

((كل تعدٍ يصيب الغير بأي ضرر آخر غير ما ذكر في المواد السابقة يستوجب التعويض)) .وتقابل هذه المادة (١٦٣) من القانون المدني المصري بفقرتها الاولى حيث نصت على : ((كل خطأ سبب ضرراً للغير يلزم من ارتكبه بالتعويض) والى ذلك نصت المادة (١٢٤١) من القانون المدني الفرنسي الصادر سنة ١٨٤٩ حيث نصت على (كل فعل يحدث ضرراً (undommage) للغير يُلام فاعله بتعويض هذا الضرر)).

وكذلك ما تم الإشارة اليه من احكام المحاكم الانكليزية بخصوص ذلك والمبادئ التي اسست في ضوءها واعتبرت سوابق قضائية جرى السير عليها في انكلترا .

ويمكننا القول بأن المسؤولية التقصيرية تنهض بحق مراقب الحسابات في الاحوال الاتية :

أ. عندما لا يكون للفعل الضار اي صلة بالعقد ولأ توجد رابطة بينهما فلا يكون هناك الا الاحتكام لقواعد المسؤولية التقصيرية .

ب. عندما يكون ثمة صلة للفعل الضار بالعقد كما لو وقع هذا الفعل اثناء تنفيذ العقد ، ولكن عند بحثه تبين ان العقد لا يتضمن التزاماً يمكن ان يعتبر هذا الفعل اخلاً به وتلك هي حالة رابطة العرضية ، ويرى بعض الفقهاء امكان تطبيق القواعد العامة في المسؤولية العقدية ولكن المحاكم الفرنسية تذهب في هذا المجال الى تطبيق قواعد المسؤولية التقصيرية (راجع قرار محكمة النقض الفرنسية في ديسمبر سنة ١٨٨٤ سيربي والمواد ١٨٨٦-١-٣٦٧ وفي ٥/فبراير/١٨٩٤ واللوا) ٩٤-١-٤٧٨) وفي ١٥/يوليو/١٨٩٦ سيربي (١٨٩٧-١-٢٩٩) وفي هذا المعنى حكم ٩/فبراير - سنة (١٩٢٦) سيربي (١٩٢٦-١-٨٦) مشار اليه في د.حسين عامر ود.عبد الرحيم - مصدر سابق ص - ١١٥).

ج. حالة ما اذا كان يبدو من الفعل الضار انه وقع اخلاً بالتزام يتضمنه العقد ، ولكن عند بحث مضمون ذلك الالتزام يتعذر قيام المسؤولية العقدية عندما يتضح انقضاء الصلة بين المتعاقدين ، وعلى اساس ذلك فليس من مجال الا بتطبيق قواعد المسؤولية التقصيرية .

ويمكن القول كذلك اذا كان العقد قد عني بهذا الفعل الضار فيما تضمنه من التزام ببذل العناية ، الا ان ذلك يقتصر على الالتزام العقدي ، وفيما عدا ذلك فأن ما يقع بينهما من مسؤولية يكون الرجوع فيها الى القواعد العامة ، اي انه يرجع الى قواعد المسؤولية التقصيرية في كل ما ليس له صلة بالعقد ، وفي كل ما بشأنه يعتبر احد المتعاقدين من الغير بالنسبة للآخر (الذنون، ٢٠٠٦، ص ١٣٢).

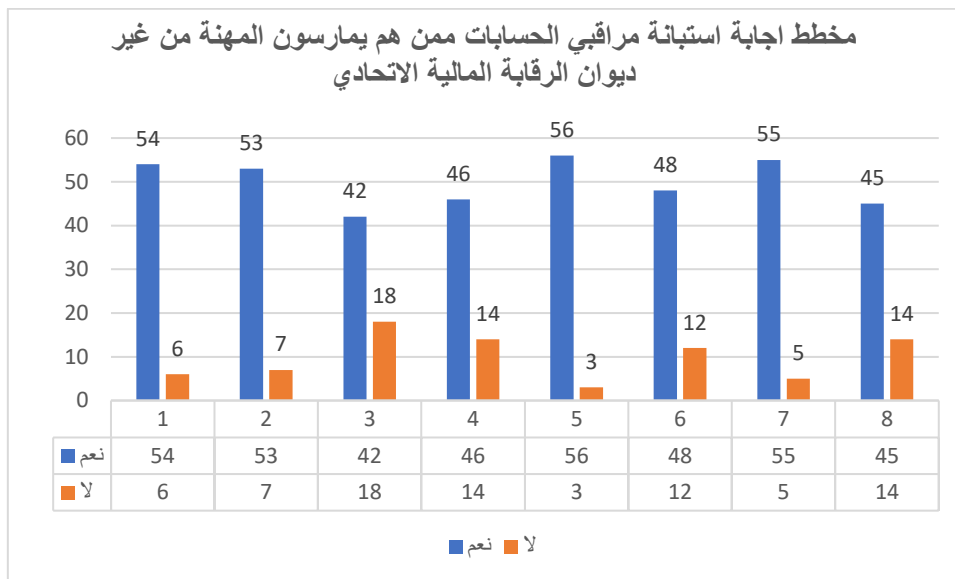
٤- الجانب العملي :-

أذا كان ما تقدم من البحث يمثل الجانب النظري او الفقهي وما نصت عليه التشريعات العراقية والمقارنة فرب سال يسأل هل يمكن قياس ذلك من خلال الجانب العملي التطبيقي في ميدان عمل مراقب الحسابات؟ للإجابة على ذلك فقد تم اعتماد استمارة الاستبانة المرفقة بالبحث وتم ترويجها لمجتمع مراقبي الحسابات وكان ذلك المجتمع من فئتين من فئات مراقبي الحسابات ممن سبق وان تم اعتمادهم ونشرهم في نشرة مراقبي الحسابات الصادرة عن مجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات في جمهورية العراق وقد استجاب للاستبانة مائة وسبعة عشر مراقب حسابات ، يمكن تصنيفهم الى مجتمعين او فريقين من مجتمعات او فرق مراقبي الحسابات فكان المجتمع الأول يمثل مجتمع مراقبي الحسابات الممارسين للمهنة من غير منتسبي ديوان الرقابة المالية الاتحادي وكانت نتائج الاستبيان لهم كما يأتي :

تم الإجابة على الاستبانة من (ستون) مراقب حسابات ممن هم يمارسون المهنة من غير منتسبي ديوان الرقابة المالية الاتحادي وكانت تفاصيل الإجابة كما موضح في التالي:-

استبانة مراقبي الحسابات ممن هم يمارسون المهنة من غير ديوان الرقابة
المالية الاتحادي

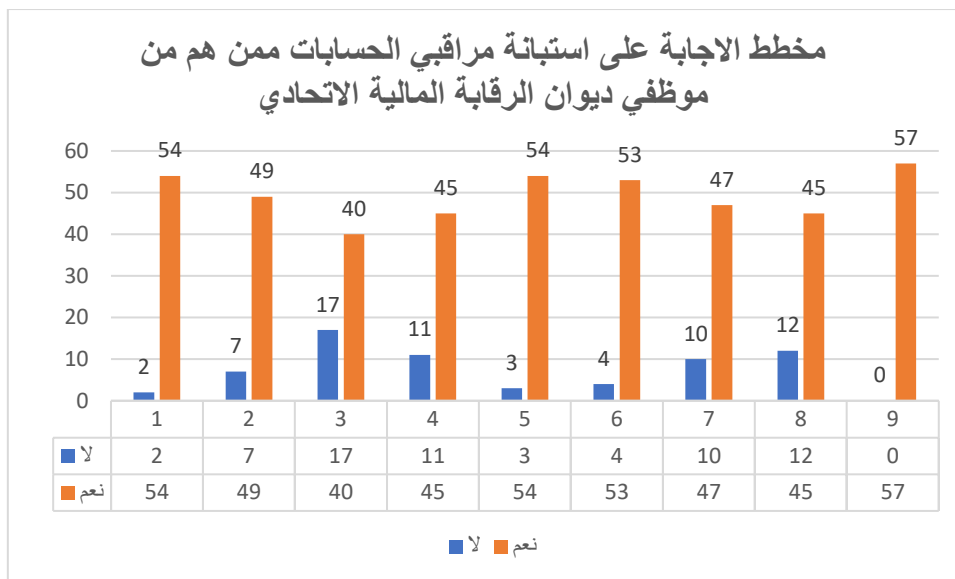
السؤال	نعم	لا
1	54	6
2	53	7
3	42	18
4	46	14
5	56	3
6	48	12
7	55	5
8	45	14



أما المجتمع الثاني أو الفريق الثاني من مجتمع مراقبي الحسابات ممن سبق ان جرى اعتمادهم ونشرهم في نشرة مراقبين الحسابات وحال دون مباشرتهم في اعمال مراقبي الحسابات كونهم من موظفي ديوان الرقابة المالية الاتحادي الذي يمنع القانون مباشرتهم في مهام اعمال مراقبي الحسابات في القطاع الخاص لوجود المانع القانوني للعمل وكانوا بعدد (سبعة وخمسون) مراقب حسابات وكانت نتائج الاستبانة لهم كما موضح في ادناه: -

استبانة مراقبي الحسابات ممن هم من موظفي ديوان الرقابة المالية الاتحادي

السؤال	نعم	لا
1	54	2
2	49	7
3	40	17
4	45	11
5	54	3
6	53	4
7	47	10
8	45	12
9	57	0



وفي ضوء نتائج الاستبانة المتقدمة سواء للمجتمع الأول أو المجتمع الثاني لمجتمع مراقبي الحسابات الممارسين للمهنة فإن مسؤولية مراقب الحسابات المبنية على الخطأ الواجب الإثبات يمكن ان تتحقق أما بالفعل السلبي (الامتناع) أو بالفعل الإيجابي الذي يمكن ان يعكس بالامتناع او مجرد الإهمال الذي يترتب عليه اضراراً بالغير ، ويمكن تصور ذلك الخطأ بأنه انحراف سلوك مراقب الحسابات عن السلوك الذي يتوقعه العميل او المساهم في الشركات المساهمة أو دائنو الشركة أو أعضاء مجلس الإدارة فيها .

وعكست النتائج للاستبانة كذلك اتفاق مجتمع مراقبي الحسابات على ان يكون تأسيس مسؤولية مراقبي الحسابات تجاه أصحاب المصلحة والمساهمين والغير الذي لا تربطه بهم علاقة عقدية وتحقق ضرر لهم فلا مجال لتأسيس مسؤولية مراقب الحسابات تجاههم الا على أساس المسؤولية التقصيرية.

وعند السؤال عن متى يمكن تصور تحقق المسؤولية التقصيرية لمراقبي الحسابات كان الجواب منسجماً مع ما تم بحثه في الجانب النظري وهو وقوع خطأ من جانب مراقبي الحسابات وينبغي ان يكون ذلك الخطأ واقع وثابت وتحقق ضرر مقروناً بعلاقة سببية بين ذلك الخطأ والضرر .

وكذلك من خلال ما تم عرضه بالاستبانة المعروضة على مجتمع مراقبي الحسابات بالفئتين المشار اليهم انفاً فقد تم التأكيد على تحقق مسؤولية مراقب الحسابات تقصيرياً في مواجهة الغير في حالة تحمل التبعية لمراقب الحسابات عندما يباشر عمله بالتضامن مع مراقبي حسابات آخرين واشتركوا في الخطأ ، وجرى التأكيد على إمكانية تصور تحقق مسؤولية مراقب الحسابات تقصيرياً في مواجهة الغير في حالة تحمل التبعية لمراقب الحسابات عندما يباشر عمله بالتضامن مع مراقبي حسابات آخرين واشتركوا في الخطأ ، وجرى التأكيد على إمكانية تصور تحقق مسؤولية مراقب الحسابات في حالة تحمل التبعية بحالتين هما حالة المسؤولية الشخصية لمراقب الحسابات باعتباره المهني الذي يلتزم تجاه العميل (المضروور) وكذلك حالة المسؤولية الجماعية.

أما في نطاق مسؤولية مراقب الحسابات المبنية على أساس القواعد العامة في المسؤولية فان مسؤولية مراقب الحسابات تتحقق وتنشأ بحق مراقب الحسابات الذي لا تربطه مع الأطراف المتضررة برابطة عقدية فيكون مراقب الحسابات مسؤولاً عن الاخلال بالالتزام القانوني العام الذي يقضي بعدم الاضرار بالآخرين ، أو عندما يتم الاستفادة من نتائج مراقب الحسابات من هؤلاء الغير الذي لا تربطهم بمراقب الحسابات اية رابطة أو صلة سواء اكانت عقدية أو تنظيمية .

وقد تم ارفاق استمارة الاستبانة والاجابات التفصيلية وتواريخها بالملاحق المرفقة بالبحث ملحق (٤،٣،٢،١) .

٥ - الخاتمة

بعد ان من الله سبحانه وتعالى بإتمام بحثنا، فقد ارتأينا أن نبين خاتمة هذا البحث واهم ما توصلنا اليه من نتائج وتوصيات، آملي ان نجد لها صدى لدى المشرع والجهات الرقابية والتنفيذية القائمة على الاشراف والمراقبة والرعاية لمهنة مراقبة وتدقيق الحسابات، كذلك النقابات والجمعيات ذات الصلة بالمهنة، لغرض تنظيم المهنة بالمستوى التنظيمي الذي يليق بمهنة مراقبة وتدقيق الحسابات، وبما يضمن مسائلة مراقب الحسابات عن خطئه او تجاوزه حدود صلاحياته المنصوص عليها في القانون او العقد المنظم لعلاقته مع العميل وبما ينسجم مع المعايير الدولية للتدقيق والقواعد المحلية لها، وفي ضوء ما تم بيانه في حيثيات ما تقدم من البحث يمكن ان نبين اهم النتائج والتوصيات وكما يأتي:-

١-٥ النتائج

- أ. ان الالتزام الذي يفرض على مراقب الحسابات بموجب احكام المسؤولية التقصيرية هو عدم الاضرار بالغير، حيث يقتضي ان يكون مراقب الحسابات متبصراً في التصرف الذي يجب اكماله وهو يبذل عناية الرجل الحريص.
- ب. ان الانحراف من جانب مراقب الحسابات عن السلوك الذي يتوقعه العميل او المساهم او دائنو الشركة او أعضاء مجلس الإدارة، يكون خطأً يوجب التعويض من جانب مراقب الحسابات.
- ج. التسليم بان مراقب الحسابات لا يجوز له الاتفاق مع المساهم او صاحب المصلحة او الغير، على اعفاءه من المسؤولية التقصيرية او للتخفيف منها، على العكس من ذلك منه في المسؤولية العقدية.
- د. يمكن ان يكون من قبيل الغير الذين يواجهوا مراقب الحسابات في تحقق مسؤوليته التقصيرية تجاههم هم كل من (دائني عملاء المحاسب او المراجع، المساهمون، مصلحة الضرائب او الهيئة العامة للضرائب).
- هـ. يمكن ان يكون مراقب الحسابات مسؤولاً تجاه الغير اذا كان ذلك الغير قد اعتمد على تقرير مراقب الحسابات الذي يكون جزءاً من نشرة الاكتتاب التي اعتمدها في المساهمة في تلك الشركة او الاكتتاب بأسهمها الجديدة او بنى استثمارات جديدة تأسيساً على ذلك التقرير.
- و. أن خطأً مراقب الحسابات غير مفترض بل يجب على المدعي اثبات وقوع الخطأ من جانب مراقب الحسابات وترتب عن هذا الخطأ ضرر مقترناً بعلاقة او رابطة سببية بين ذلك الخطأ و الضرر المتحقق.
- ز. ضرورة التمييز بين الغير المتضرر من مراقب الحسابات الذي يعد منتفعاً اساسياً من جهد مراقب الحسابات وبين الغير الذي لا يعد منتفعاً اساسياً من جهد مراقب الحسابات.
- ح. ضرورة ان يكون الخطأ المسجل على مراقب الحسابات خطأً ثابت ثبوتاً ظاهرياً بصفة قطعية لا احتمالية، وان يكون هذا الخطأ واضحاً من الناحية الفنية حيث لا يحتمل نقاشاً فنياً تختلف وتتعارض فيه الآراء.
- ط. لكي تتحقق مسؤولية مراقب الحسابات يجب ان يكون خطأً مراقب الحسابات هو السبب المباشر في الضرر الذي أصاب المدعي، فاذا ما اثبت مراقب الحسابات ان الضرر قد ينشأ حتى وان لم يرتكب ذلك الخطأ فتنتفي علاقة السببية ولا يكون مراقب الحسابات ملزماً بالتعويض عن الضرر الذي أصاب المدعي.
- ي. تنتفي مسؤولية مراقب الحسابات تجاه الغير اذا كان الغير (المضرور) قد جاوز خطأه واستغرق خطأً مراقب الحسابات، وان مراقب الحسابات لا يسأل الا عن خطئه الشخصي وكذلك الخطأ الي علم به ولم يكشف النقاب عنه في تقريره الى الإدارة العليا او الهيئة العامة او العميل او المساهمين.
- ك. ان مسؤولية مراقب الحسابات تقصيرياً في مواجهة الغير في حالة تحمل التعبية مقصورة في حالتين هما ، حالة تحقق المسؤولية الشخصية لمراقب الحسابات باعتباره مهني والحالة الثانية هي المسؤولية الجماعية وهي الحالة التي يكون مراقب الحسابات مسؤولاً مسؤولية مدنية عن جماعة المراقبين الاخرين اذا ما تم ممارسة المهنة من خلال شركة تدقيق تضامنية مدنية.

- ل. ان المسؤولية التقصيرية لمراقب الحسابات المبنية على أساس القواعد العامة في المسؤولية هي تلك المسؤولية التي تكون متحققة على مراقب الحسابات تجاه اشخاص غير موكله وتسمى المسؤولية اللاعقدية وتؤسس استناداً للقواعد العامة في المسؤولية في القانون المدني وعلى أساس مبدأ ((كل خطأ سبب ضرراً للغير يلزم من ارتكبه بالتعويض)) ، او انها مسؤولية مراقب الحسابات تجاه الأطراف الأخرى التي تضررت مصالحهم بسبب اعتمادهم على تقرير مراقب الحسابات ذاته، او هي مخالفة مراقب الحسابات لواجب قانوني عام يتمثل في عدم المساس بحقوق الآخرين.
- م. ان المسؤولية التقصيرية يمكن تصور تحققها تجاه مراقب الحسابات حتى وان كان هناك عقد قد نظم العلاقة بين مراقب الحسابات والمضروب ولكنها لا تقوم على أساس المسؤولية العقدية لانقضاء الرابطة العقدية فلا مجال الا بالرجوع الى القواعد العامة بالمسؤولية التقصيرية.

٥-٢ التوصيات

- أ. التأكيد على ضرورة تنظيم التزام مراقب الحسابات والنص على ذلك قدر الإمكان بأن ذلك الالتزام هو التزام ببذل عناية، والعناية المطلوبة في الالتزام هي عناية الرجل الحريص المتبصر الفطن.
- ب. التأكيد على عدم انحراف سلوك مراقب الحسابات تجاه العميل او المساهم او دائنو الشركة او أعضاء مجلس الإدارة مع مراعاة ان يكون ذلك الانحراف خطأ يوجب التعويض من جانب مراقب الحسابات.
- ج. التأكيد على عدم جواز الاتفاق على الاعفاء من المسؤولية التقصيرية لمراقب الحسابات تجاه المساهم او صاحب المصلحة او الغير وكذلك عدم جواز التخفيف من هذه المسؤولية .
- د. التأكيد على ان مصلحة الضرائب او الهيئة العامة للضرائب يمكن ان تكون من بين الغير المتضرر من تصرف مراقب الحسابات اذا ما جرى وصفه على أنه انحراف او خطأ ترتب ضرراً لها ويستوي في ذلك الأثر المساهمون في الشركات المساهمة والمستثمرين.
- هـ. التأكيد على ضرورة ان يكون تقرير مراقب الحسابات يعكس حقيقة المركز المالي وطبيعة النشاط الذي تمارسه الجهة الخاضعة للرقابة وتحقق مسؤولية مراقب الحسابات اذا كان ذلك التقرير جزءاً من نشرة الاكتتاب التي اعتمدها في المساهمة في الشركة او الاكتتاب بأسهمها او بناء استثمارات جديدة.
- و. مراعاة النص القانوني على ان خطأ مراقب الحسابات بأنه خطأ غير مفترض بل أنه خطأ واجب الاثبات فيه يقع على عاتق مسؤولية المضروب (المدعي) اثباته.
- ز. لا يمكن التوسع في أن يكون الحق في مقاضاة مراقب الحسابات ممن هم ينطبق عليهم وصف الغير تجاه مراقب الحسابات والتمييز بين ذلك الغير المنتفع اساساً من جهد مراقب الحسابات والغير الذي لا يعد منتفع أساسي من جهد مراقب الحسابات.
- ح. التأكيد على ضرورة التنظيم القانوني لخطأ مراقب الحسابات بان يكون خطأ ثابت ثبوتاً ظاهرياً بصفة قطعية لا احتمالية، وان يكون هذا الخطأ واضحاً من الناحية الفنية وضوحاً لا تختلف فيه الآراء.
- ط. التأكيد على ضرورة التنظيم القانوني بان يكون خطأ مراقب الحسابات هو السبب المباشر في الضرر الذي أصاب المدعي ولا يوجد سبباً آخر غيره في تحقق الضرر للمدعي ليكون محلاً للتعويض.
- ي. التأكيد على مسؤولية مراقب الحسابات الشخصية تجاه الغير، وكذلك الخطأ الذي علم به ولم يكشف النقاب عنه في تقريره الى الإدارة العليا او الهيئة العامة او العميل او المساهم.
- ك. إقرار إمكانية تصور مسؤولية مراقب الحسابات الجماعية في حالة ما اذا جرى ممارسة المهنة من خلال شركة تضامنية مدنية، فيكون مراقب الحسابات الأصيل مسؤولاً مسؤولية شخصية عن جماعة المراقبين الآخرين المتضامنين معه بشركة التضامن في التدقيق.

- ل. إقرار تحقق مسؤولية مراقب الحسابات استناداً للقواعد العامة في المسؤولية اتجاه الأشخاص من غير موكله استناداً الى مبدأ ((كل خطأ سبب ضرراً للغير يلزم من ارتكبه بالتعويض)) وخاصة تلك الجهات التي تضررت من جراء اعتمادهم على تقرير مراقب الحسابات.
- م. تحقق المسؤولية التقصيرية لمراقب الحسابات حتى وان كانت هناك رابطة عقدية بينه وبين المضرور (المدعي) ويتحقق ذلك عندما تنتفي الرابطة العقدية او ينتهي اجلها فلا مجال بالرجوع على مراقب الحسابات الا استناداً للقواعد العامة بالمسؤولية.

REFERENCES

١. أبو طبل، عيسى محمد .(1985) .دراسات في المراجعة والفحص: المسؤولية القانونية لمراقب الحسابات .دار الثقافة العربية.
٢. البرواري، أميرة قاسم نجيب .(2008) .نظرية الإثبات وأهميتها في دعم رأي مراقب الحسابات .بحث مقدم إلى هيئة الأمناء في المعهد العربي للمحاسبين القانونيين كجزء من متطلبات الحصول على شهادة المحاسبة القانونية، بغداد.
٣. عبد الونيس، محمد عبد الونيس .(2016) .مسؤولية مراقب الحسابات المدنية: دراسة مقارنة .أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة.
٤. الخولي، أكثم أمين .(1988) .قانون التجارة اللبناني المقارن: الشركات التجارية (الجزء الثاني). دار النهضة العربية، القاهرة.
٥. دحدوح، حسين أحمد، والقاضي، حسين يوسف .(2012) .مراجعة الحسابات المتقدمة: الإطار النظري والإجراءات العملية (الجزء الأول، الطبعة الثانية). دار الثقافة، عمان.
٦. الذنون، حسن علي .(1970) .النظرية العامة للالتزام: مصادر الالتزام (الجزء الأول). مطبعة المعارف، بغداد.
٧. الذنون، حسن علي .(2006) .المبسوط في شرح القانون المدني: المسؤولية عن خطأ الغير (الجزء الرابع، الطبعة الأولى). دار وائل، عمان، الأردن.
٨. الركابي، عبد الحسن وحيد، ومحمد، موفق عبد الحسين .(2009)مسؤولية مراقب الحسابات في التحقق من فرض الاستمرارية: دراسة تحليلية لعدد من الشركات العامة والمختلطة .بحث مقدم إلى هيئة الأمناء في المعهد العربي للمحاسبين القانونيين للحصول على شهادة المحاسبة القانونية، بغداد.
٩. الرماحي، نواف محمد عباس .(2009) .مراجعة المعاملات المالية (الطبعة الأولى). دار صفاء للطباعة والنشر والتوزيع، عمان.
١٠. زكي، لبيب خالد محمد عبد المنعم .(1996) .التكوين الذاتي ومسؤولية مراقب الحسابات بين النظم الوضعية والفكر الإسلامي . أطروحة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة القاهرة.
١١. الصفار، إيناس باسم عبد الخالق .(2006) .عمليات غسل الأموال ومسؤولية مراقب الحسابات في الكشف عنها: دراسة تحليلية لأداء عينة من مراقبي الحسابات وأساتذة الجامعات ومدراء المصارف في العراق .بحث مقدم إلى هيئة الأمناء في المعهد العربي للمحاسبين القانونيين كجزء من متطلبات نيل شهادة المحاسبة القانونية، بغداد.
١٢. الشراوي، محمود سمير .(2016) .الشركات التجارية في القانون المصري .دار النهضة العربية، القاهرة.
١٣. عامر، حسين، وعامر، عبد الرحيم .(1979) .المسؤولية المدنية: التقصيرية والعقدية (الطبعة الثانية). دار المعارف، القاهرة، مصر.
١٤. قاسم، علي سيد .(1996) .مراقب الحسابات: دراسة قانونية مقارنة - دور مراقب الحسابات في شركة المساهمة .دار الفكر المصري.
١٥. محمد، السيد خلف .(2007) .دعوى التعويض عن المسؤولية التقصيرية (الطبعة الأولى). المركز القومي للإصدارات القانونية، القاهرة.

١٦. محمد، حامد محمد صديق، وسارة، أحمد. (٢٠١١). قواعد المسؤولية التقصيرية الشخصية بين القوانين العراقية والقوانين المعاصرة. مجلة الرافدين للحقوق، ١٥. (52)
١٧. حسين، محمد عبد الظاهر. (٢٠٠١). صور ممارسة المهن الحرة وأثرها على مسؤولية المهني. مجلة البحوث القانونية والاقتصادية، كلية الحقوق، جامعة بني سويف، ١٥. (1)
١٨. ناسك، إسماعيل علي. (2012). المسؤولية الأخلاقية والمهنية لمراقبي الحسابات في الكشف عن مقدرة الوحدات الاقتصادية على الاستمرارية. بحث مقدم إلى مجلس الأمناء في المعهد العربي للمحاسبين القانونيين كجزء من متطلبات نيل شهادة المحاسبة القانونية.
١٩. وهبة، حامد طلبة محمد. (2011). أصول المراجعة (الطبعة الأولى). زمزم، عمان، الأردن.
٢٠. حمد الله، محمد حمد الله. (1991). مراقب الحسابات: دراسة مقارنة. بحث منشور في مجلة كلية الحقوق، جامعة أسيوط.
٢١. الحسيني، هدى خليل إبراهيم. (٢٠١١). مسؤولية مراقب الحسابات. مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، (28)، بغداد.
٢٢. خلاوي، ستار جبار. (٢٠٠٩). مسؤولية مراقب الحسابات في ظل ظاهرة غسيل الأموال. مجلة كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة واسط، ٢. (1)
٢٣. القانون المدني العراقي رقم (٤٠) لسنة ١٩٥١ المعدل.
٢٤. القانون المدني المصري رقم (١٣١) لسنة ١٩٤٨.
٢٥. القانون المدني الفرنسي لسنة ١٨٠٤ المعدل.
٢٦. القانون الفرنسي رقم (٥٣٧) لسنة ١٩٦٦.
٢٧. نظام مزاوله مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات رقم (٣) لسنة ١٩٩٩ المعدل.
٢٨. قرارات محكمة النقض الفرنسية (1884)، ١٨٩٤، ١٨٩٦، ١٩٢٦.
٢٩. حكم محكمة بافاريا العليا، ميونيخ، ألمانيا، ٢٨ فبراير ٢٠٢٥.
٣٠. قرار محكمة بداية دبي (DIFC Courts)، القضية رقم CFI-041/2021، الحكم الصادر بتاريخ ٨ سبتمبر ٢٠٢٣، والمنشور بتاريخ ٢٤ نوفمبر ٢٠٢٣.

31. Civil Liability (Contribution) Act 1978 (UK).
32. Tribunal de Douai, 30, *Journal des Sociétés*, 1905.
33. Tribunal de Paris, 5, *Dalloz*, 1926.
34. Cour de Cassation, 25, *Recueil Sirey*, 1935.
35. *Thompson v. London County Council*, [1961] 1 WLR 585.
36. *Barclays Bank plc v. Fairclough Building Ltd*, [1995] 1 All ER 289.
37. De Porter, I. (2008). Auditor's liability towards third parties within EU: A comparative study between the United Kingdom, the Netherlands, Germany and Belgium. *Journal of International Commercial Law and Technology*, 3(1), 69.
38. Lakir, R. (2021). Prévention et domaine de la responsabilité civile du commissaire aux comptes. *Revue Internationale des Sciences de Gestion*, 4(4), 875.
39. Robu, L. B., Chersan, I. C., Mironiuc, M., & Carp, M. (2012). Empirical study on the assessment of the auditor's responsibility regarding the risk of financial fraud. *IBIMA Publishing*.
40. Share, K. E. (2000). Watching the watchdog: An argument for auditors' liability to third parties. *SMU Dedman School of Law*, 53(1).
41. Sintez, C. (2009). *La sanction préventive en droit de la responsabilité civile: Contribution à la théorie de l'interprétation et de la mise en effet des normes* (Doctoral dissertation, Université de Montréal).
42. Topor, D. L. (2017). The auditor's responsibility for finding errors and fraud from financial situations: Case study. *International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences*, 1, 345-346.
43. Wendel, W. B. (2016). *Professional responsibility* (5th ed.). Wolters Kluwer.