استقلالية مراقب الحسابات في الشركات المساهمة الخاصة (دراسة مقارنة) (بحث مستل)

أ.د. دانا حمه باقي عبدالقادر م.م. ليزا عطا عبدالحكيم أحمد

كلية القانون- جامعة السليمانية

تأريخ أستلام البحث: ٢٠٢٥/١/١٨ تأريخ موافقة النشر: ٢٠٢٥/١/٣٠

المستخلص

تضم الشركات المساهمة الخاصة عدداً كبيراً من الأشخاص الطبيعيين والمعنويين، إضافة إلى تعاملها مع مستثمرين ودائنين وأصحاب مصلحة أخرى، فإن حماية هؤلاء من الاحتيال وتضارب المصلحة وسوء الإدارة يعد أمراً بالغ الأهمية. وتحقيقاً لهذا الهدف، تُعد الرقابة الخارجية التي يقوم بها مراقب الحسابات آلية فعالة للتحقق من صحة البيانات المالية ومدى التزامها بالقانون وعقد الشركة. وتتمثل استقلالية مراقب الحسابات كضمانة رئيسية لأداء دوره بموضوعية ومهنية. وعليه في هذه الدراسة نحاول تحديد أوجه القصور في النظام القانوني العراقي ونقترح توصيات لتعزيز استقلالية مراقب الحسابات، بما يضمن أداءه لمهماته دون تأثير أو ضغوط خارجية، ومن ثم تعزيز ثقة المساهمين وأصحاب المصلحة الآخرين في الشركة.

أولاً/ التعريف بموضوع الدراسة: يساهم في الشركة المساهمة الخاصة عدد كبير من الأشخاص الطبيعية والمعنوية، الوطنية والأجنبية، كما تتعامل معها أشخاص آخرين ليسوا مساهمين فيها كالمستثمرين والدائنين، وأصحاب المصلحة الأخرى. لذلك يجب حماية المساهمين والمتعاملين مع الشركة من الاحتيال وتضارب المصلحة وسوء تصرف بعض المساهمين أو المدراء أو المسيطرين على شؤون الشركة فعلياً ضد بعضهم الآخر.

ولا شك أن وجود رقابة خارجية فعالة في الشركة يعد من أهم العوامل التي تضمن هذه الحماية، وفي هذا الصدد فقد أخضعت التشريعات المقارنة حسابات الشركة المساهمة الخاصة لمراقبة وتدقيق مراقبي الحسابات، وذلك من خلال التقارير التي يعدها، وابداء الرأي فيما يخص حسابات الشركة ومدى تطابقها للواقع وعقد الشركة والقانون. كما اعتمدت قواعد محكمة تضمن استقلالية المراقب عند ممارسة مهنته.

ثانياً/ مشكلة الدراسة: لم يكن القانون العراقي موفقًا بشكل كافٍ في وضع الأسس والقواعد اللازمة لضمان استقلالية مراقب الحسابات، من خلال إرساء قواعد كفيلة بتحقيق استقلاليته، لا سيما فيما يتعلق بالسلطة المختصة بتعيينه، تحديد أجره، مدة ممارسته لمهنته، وإنهاء مهماته. كما لم يتضمن القانون القواعد الكافية لإبعاد المراقب عن الظروف التي قد تثير شكوكًا حول استقلاليته، بما في ذلك علاقاته المهنية والشخصية، أو أي وظيفة أو صفة أخرى يتخذها.

ثالثاً/ أهمية الدراسة ودوافع اختيارها: تبدو أهمية الدراسة كونها تتعلق بعنصر أساسي في الشركات المساهمة، حيث يضطلع مراقب الحسابات في هذه الشركات بدور حيوي في ضمان الشفافية والمصداقية في التقارير المالية، وبالتالي ستعزز استقلالية المراقب ثقة المساهمين والمستثمرين والأسواق المالية في الشركة، مما يساهم في جذب الاستثمارات الوطنية والأجنبية وتحسين سمعة الشركة.

ومن دوافع اختيارنا لهذه الدراسة عدم وجود دراسة قانونية لمراقب الحسابات تقارن التشريعات العراقية بالتشريعات الامريكية والانجليزية والأوروبية والقواعد الواردة بشأنه في المعايير الدولية للتدقيق، حيث نظمت هذه التشريعات جميع جوانب مهنة مراقبة الحسابات بشكل تفصيلي ودقيق.

رابعاً/ أهداف الدراسة: تهدف الدراسة إلى بيان الحلول للقضايا المطروحة في مشكلة الدراسة لغرض تقديم توصيات مناسبة لسد النواقص والثغرات التي يتخللها التشريعات العراقية ذات الصلة.

خامساً/ منهجية الدراسة: اعتمدنا في دراستنا منهجاً تحليلياً مقارناً، حيث تناولنا بالتحليل النصوص القانونية ذات الصلة بموضوع الدراسة مع عرض الآراء والاتجاهات الفقهية حولها، ومن ثم أبدينا رأينا المتواضع بشأنها.

كما قارننا التشريعات ذات الصلة في العراق بالتشريعات الإماراتية والقوانين المغربية، وبلائحة الاتحاد الأوروبي فيما يخص المراجعات القانونية للحسابات السنوية والحسابات الموحدة، وبالقانون الشركات الإنجليزي والقوانين الألمانية وقانون ساربنس اوكسلي الأمريكي، وبالمعايير الدولية التي يصدرها الاتحاد الدولي للمحاسبين *(International Federation of Accountants (IFAC)* من خلال المجلس الدولي لمعايير التدقيق والتأكيدات (*International Auditing and Assurance Standards Board*) *(IAASB)*. وذلك للوقوف على أوجه القصور في التشريعات العراقية ومحاولة سده.

سادساً/ هيكلية الدراسة: تتكون الدراسة من مقدمة ومبحثين، وعلى النحو الآتي:

المبحث الأول: مفهوم استقلالية مراقب الحسابات ومستلزماتها
المطلب الأول: مفهوم استقلالية مراقب الحسابات.
المطلب الثاني: مستلزمات استقلالية مراقب الحسابات.
المبحث الثاني: ضمانات استقلالية مراقب الحسابات.
المطلب الأول: إزالة العوامل المؤثرة على استقلالية مراقب الحسابات.
المطلب الثاني: قواعد تعيين مراقب الحسابات.

ونختم الدراسة بخاتمة تتضمن أهم ما توصلنا إليها من استنتاجات وتوصيات.

المبحث الأول
مفهوم استقلالية مراقب الحسابات ومستلزماتها

نقسم هذا المبحث على مطلبين، نخصص الأول لدراسة مفهوم استقلالية مراقب الحسابات، والثاني للبحث في مستلزمات استقلالية مراقب الحسابات

المطلب الأول
مفهوم استقلالية مراقب الحسابات

نتناول في هذا المطلب تعريف استقلالية مراقب الحسابات وأهمية الاستقلالية من خلال الفرعين الآتيتين:

الفرع الأول
تعريف استقلالية مراقب الحسابات

يتطلب تعريف استقلالية مراقب الحسابات أن نعرف بداءةً مراقب الحسابات نفسه ومن ثم نعرف استقلاليته، لذا سوف نعرف مراقب الحسابات في فقرة وبعدها نعرف الاستقلالية في الفقرة التالية.

أولاً- تعريف مراقب الحسابات:

لم تعرف القوانين محل المقارنة ومن ضمنها القانون العراقي؛ استقلالية مراقب الحسابات. وهو موقف حسن لأن وضع التعريفات من عمل الفقه وليس التشريع. ولم تتفق هذه القوانين على تسمية موحدة لمراقب الحسابات إذ يطلق عليه كل من المشرع الاماراتي والانجليزي والألماني تسمية مدقق الحسابات، في حين يطلق عليه المشرع المغربي تسمية مندوب الحسابات. وأطلق الفقه عليه تسميات متعددة أيضاً، مثل: (المراقب الشرعي)؛ لقيامه بمهمات شرعية بصفة دائمة وتقديم صورة صادقة عن الوضعية المالية والمحاسبية للهيئة المكلف بمراقبتها. ويسمى ب (محترف الأرقام) أيضاً لتخصصه في المجال المحاسبي والمالي واكتسابه الخبرة الفنية لذلك. ويلقب ب (الحارس القانوني) أيضاً لعدم اقتصاره على مراقبة الحسابات وإنما حماية الكيان المراقب وتحقيق المصلحة العامة والسهر على محاربة المخاطر التي تتعرض لها[1].

أما فيما يخص التعريف الفقهي، فقد عرف بتعريفات مختلفة، فعرّفه رأي[2] (بأنه كل من يمارس مراجعة الحسابات ومطابقتها للمبادئ المحاسبية ويعبر فيها عن الوضعية الحقيقية دون إهمال الطابع الاقتصادي والاجتماعي للمؤسسة). كما

[1] – حفيزة مركب، النظام القانوني لمحافظ الحسابات في الجزائر، اطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، 2018، ص35.

[2] – حفيزة مركب، مصدر سابق، ص35.

يعرف بأنه[1] (ذلك الشخص الذي يعهد إليه بواسطة جماعة الشركاء القيام بأعمال الرقابة كمراقبة وفحص حسابات الشركة وميزانيتها وحساب الأرباح والخسائر فيها وأعمال مجلس الإدارة ومدى احترام أحكام القانون في كل ذلك وبشكل يحقق مصلحة الشركة والشركاء والمصلحة العامة، ويقوم مراقب الحسابات بمهماته القانونية والعقدية لمدة زمنية معينة ينص عليها عند تعيينه مقابل أتعاب).

ويلاحظ على هذه التعريفات أنها تركز على الجانب المهني للمراقب والمهمات الموكولة إليه دون الجانب الشخصي له.

في حين عرّفه آخر بالتركيز على الجانب الشخصي؛ بأنه[2] (شخص تتوفر فيه الخبرة والكفاءة المحاسبية وهو يعد شخصاً مهنياً محايداً يضمن للمساهمين الحصول على صورة واضحة وصادقة عن حقيقة المركز المالي للشركة مما يساعد مجموع المساهمين على اتخاذ القرار المناسب الذي يتفق مع مصلحة الشركة من جهة أخرى).

ومع أن التعريف المتقدم يشتمل على معظم العناصر التي يمكن أن يعرف بها مراقب الحسابات ولكنه يؤخذ عليه من حيث عدم دقته في توضيح دور مراقب الحسابات. إذ إنه قصر أهمية دوره بالنسبة للمساهمين فقط، في حين أن لدور مراقب الحسابات أهمية كبيرة أيضاً بالنسبة لأصحاب المصلحة الأخرى كالدائنين، والعاملين في الشركة والمستثمرين، أي كل من يرتبط بعلاقة استثمار بالشركة.

لذلك نرى أن التعريف الأمثل لمراقب الحسابات الذي يمكن أن يحتوي على جميع العناصر المكونة للمعرف، من حيث شخصه أي صفاته وخصائصه وطبيعة مهماته في الشركة هو أنه (كل شخص طبيعي أو معنوي محايد ذو كفاءة محددة قانوناً، لا تربطه أية علاقة أخرى مع الشركة أو مساهميها، يتم تعيينه بصورة مؤقتة مقابل أجر معيّن، لممارسة الرقابة على الشركة عن طريق تدقيق سجلاتها الحسابية وحساب الأرباح والخسائر وميزانيتها، وسير نشاطها ومدى تطابقه مع القانون و أحكام عقد الشركة حفاظاً على مصلحة الشركة والمساهمين فيها وأصحاب المصلحة الأخرى فيها في اطار الصلاحيات الممنوحة له قانوناً).

ومن خلال هذا التعريف يمكن بيان أهم الخصائص التي يتميز بها مراقب الحسابات وهي:

1- أنه يمكن أن يكون شخصاً طبيعياً أو معنوياً ذا شروط شخصية محددة يعينها القانون.

2- هو شخص محايد خارج الشركة ليس مساهماً فيها أو عضواً في مجلس إدارتها أو مديراً مفوضاً فيها ولا تربطه علاقة قانونية أو شخصية أخرى مع هؤلاء الأشخاص. وبذلك يعد مراقب الحسابات جهازاً خارجياً عن الشركة، يتطلب منه مستوى عال من الاستقلالية بصورة تمكنه من أداء عمله بدقة[3].

ثانياً- تعريف استقلالية مراقب الحسابات:

ويقصد بها أن يؤدي مراقب الحسابات مهماته بموضوعية، ودون تحيز لأي طرف، وأن لا تكون له أية مصلحة مادية أو معنوية عند أداء مهماته[4]. وعليه يستوجب على مراقب الحسابات للحفاظ على استقلاليته أن يقدر على اصدار تقاريره بناءً على أدلة موضوعية دون تأثر بأي ضغط خارجي أو علاقة شخصية، وأن يكون بعيداً عن أي شبهة أو علاقة تثير الشكوك حول حياده، وأن يتجنب بناء أية علاقة ماليه بينه وبين الشركة المراقبة، وأن يلتزم بالمعايير المهنية والقوانين في أداء مهماته.

---

[1] – ينظر: د. عماد محمد أمين، حماية المساهم في الشركة المساهمة الخاصة(دراسة مقارنة)، دار الكتب القانونية، مصر، 2008، ص 415.

[2] – – – د. أمير حسن جاسم، دور مراقب الحسابات في الشركات المساهمة، مجلة جامعة تكريت للعلوم القانونية والسياسية، العدد 17، السنة 5، المجلد 5، 2013، ص 38.

[3]- *See: Kwame Boasiako Omane-Antwi, The Statutory Audit- Understanding the Legal Duties and Responsibilities of the Auditor, Pentvars Business Journal, Vol. 1, Issue 1, October-December 2007, p52.*

[4] – ينظر: بومكواز عبدالقادر وبوعناني نسيمة، دور محافظ الحسابات في مراقبة شركة المساهمة الخاصة، رسالة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبدالرحمن ميرة، جزائر، ص 17.

الفرع الثاني
أهمية استقلالية مراقب الحسابات

تكمن أهمية الاستقلالية بما يأتي:

1- ضمان شفافية وموثوقية التقارير المالية المقدمة من قبله وتعزيز ثقة المساهمين والمستثمرين بهذه التقارير. وهذه الخصيصة تنبع من طبيعة الهدف من هذه المهنة المتمثلة في الحصول على بيانات وتقارير مالية قانونية موثوقة من قبله، تجسد الوضع المالي الحقيقي للشركة فيعتمد عليها أصحاب المصلحة للحفاظ على حقوقهم واتخاذ قراراتهم. ليكون لهذه التقارير بالنتيجة دوراً مهماً في منح وزيادة الثقة اللازمة للمساهمين وللمستثمرين الذين يتخذون قراراتهم الاستثمارية بناء على تقرير مراقب الحسابات، وهذا يؤثر إيجاباً على السمعة المالية وقيمة الأسهم للشركة[1]. وفي نطاق سوق الأوراق المالية فلمراقب الحسابات دور مهم في تحقيق الشفافية والافصاح عن المعلومات فيها، وذلك من خلال مساهمته في اعداد التقارير المالية التي يعتمد من قبل هيئة سوق الأوراق المالية، فيعتمد المستثمرون على هذه التقارير المصدقة من مراقبي حسابات الشركات المقيدة في البورصة ويبنون قراراتهم على هذا الأساس، وذلك لكون هذه التقارير مصدراً موثوقاً صادراً من شخص مهني محايد وهو مراقب الحسابات[2]. إن استقلالية مراقب الحسابات ضرورية لإتمام رقابة جدية وفعالة على حسابات الشركة وميزانيتها التي لا جدوى منها إذا أصبح مراقب الحسابات تحت تأثير إدارة الشركة أو أصحاب أية مصلحة أو فئة من المساهمين في الشركة. فعدم استقلالية مراقب الحسابات قد يؤدي إلى احتمال قيامه بالتواطؤ مع أعضاء مجلس الإدارة بصور مختلفة كتغاضيه عن تصرفاتهم التعسفية أو تضليلهم للمساهمين الآخرين من خلال تقديم تقارير تتضمن معلومات خاطئة. ومن ثم لا تكون مراقبة مراقب الحسابات إلا مراقبة وهمية. ويكون عدم وجودها أفضل من وجوده؛ إذ في حالة عدم وجوده يقوم المساهمون بمراقبة ومراجعة أعمال الأغلبية بدل الالتجاء إلى تقرير مراقب الحسابات مع ما قد يتضمنه من تضليل[3].

2- ضمان حماية مصلحة المساهمين والمستثمرين المتعاملين مع الشركة، وذلك من خلال مراقبة الوضع المالي للشركة وسير نشاطها وتدقيق التقارير المالية المقدمة من أجهزة الشركة لبيان مدى حقيقة وعدالة هذه البيانات الواردة فيها وتطابقها مع الواقع والقانون وعقد الشركة، وذلك حفاظاً على مصلحة ذوي الشأن[4]. فيعد مراقب الحسابات العين الساهرة على صحة حسابات الشركة ودقتها، وهو يقوم بدور التوجيه لمديري الشركة وبدور الاخطار لمساهمي الشركة وأصحاب المصلحة الأخرى عما قد يتعارض مع مصالحهم[5]. فمراقب الحسابات هو الذي يبين مدى وفاء أجهزة الشركة في إدارة الموارد المالية للشركة، ومدى التزامها بمبادئ المحاسبة المتعارف عليها والمقبولة ومعايير المحاسبة الدولية، وكذلك مدى التزامها بالقوانين واللوائح النافذة وعقد الشركة[6]. فدور مراقب الحسابات في الوقت الحالي يتعدى الحفاظ على المساهمين فقط بل هي مهمة أيضاً لأصحاب المصلحة الأخرى من المستثمرين، المودعين، والموردين والدائنين وأية جهة أخرى تستفيد من المعلومات الموجودة في التقارير المصدقة من مراقب

---

[1] – بن جميلة محمد، مسؤولية محافظ الحسابات في مراقبة شركة المساهمة الخاصة، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة منتوري قسنطينة، الجزائر، 2011، ص29–30.

[2] – د.ازاد شوكر مصلحة، دور مراقب الحسابات في تحقيق الشفافية والافصاح عن المعلومات في سوق الأوراق المالية. (دراسة قانونية مقارنة)، مجلة كلية القانون للعلوم القانونية والسياسية، المجلد 10، العدد 38، 2021، ص 180.

[3] – د. حمداوي عبدالواحد، دور مراقبي الحسابات في حماية أقلية المساهمين داخل شركات المساهمة، مجلةمحاكمة، العدد 3، اوكتوبر– 2007، ص118.

[4] –*Hasnah Haron, Andrew Chambers and others, The reliance of external auditors on internal auditors, Managerial Auditing Journal, Vol.19, No. 9,2004 , p1148.*

[5] – بن جميلة محمد، مصدر سابق، ص 6.

[6] – د. أسيل جبار عنبر، تقييم جودة تقارير المدقق الخارجي في البيئة العراقية، مجلة المحاسب القانوني، العدد الثامن، السنة الثامنة، 2021، ص15.

الحسابات[1]. فدور مراقب الحسابات بمعناه الحديث يعد ذا جانبين، الجانب الأول يتمثل في دوره التقليدي وهو الدور التحقيقي؛ فيقوم بمتابعة ومراقبة أعمال المديرين لمصلحة المساهمين الآخرين. أما الدور الحديث فهو دور حراسة ذو طابع عام، فبصفته حارساً للشركة وأصحاب المصلحة الأخرى فيها يتحقق من صحة التقارير والبيانات المالية للشركة ومدى تطابقها للواقع وخلوها من أية معلومات تضليلية واحتيالية وأية مخالفات قانونية وتصديقها وكذلك ابداء آرائه حول سير نشاط الشركة ومدى قدرتها على الاستمرار كمشروع اقتصادي ناجح[2].

المطلب الثاني
مستلزمات استقلالية مراقب الحسابات

من أهم مستلزمات تحقيق استقلالية مراقب الحسابات هو التزامه بالموضوعية والنزاهة في عمله، لذلك سنتناول هذين الموضوعين من خلال الفرعين الآتيين:

الفرع الأول
الموضوعية

يقصد بالموضوعية حفاظ مراقب الحسابات على حياده وعدم تأثره بتضارب مصالحه الشخصية مع مصالح الشركة المراقبة وعلاقاته الشخصية وتكوين آرائه بناءً على الأدلة الموجودة[3]. وتتمثل أهمية هذه القاعدة في ضمان الحكم المهني من قبل المراقب بعيداً عن أية تضارب في المصالح.

وأكدت قواعد الاتحاد الأوروبي أن قواعد الدول يجب أن تتضمن ما يحافظ على موضوعية مراقب الحسابات[4]، وأكدت المدونة الدولية لأخلاقيات المحاسبين المهنيين الحفاظ على الموضوعية من قبل مراقب الحسابات، ويكون ذلك من خلال الحفاظ على الحياد المهني وعدم التأثر بتضارب المصالح والعلاقات الشخصية والقرار على أساس الحقائق الموجودة[5].

أما في نطاق التشريعات الداخلية فلم يتضمن القانون الاماراتي نصا بهذا الخصوص على خلاف موقف بقية التشريعات إذ فرض كل من المشرع المغربي والانجليزي والألماني هذا الالتزام على مراقب الحسابات[6].

---

[1] - *H. Kubra Kandemir, Auditing versus consultancy: A critique of the EU law reforms on the new form of auditing, Journal of governance and regulation, vol. 5, Issue 3, 2016, p 90. Available at: https://d1wqtxts1xzle7.cloudfront.net/* .

[2] -*ibid, P 92.*

[3] – تنظر: قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين الصادرة من مجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولية للمحاسبين (*IESBA*) ، ص 24.

113

Also See: Ojo, Marianne (2007): The role of the external auditor in the regulation and supervision of the UK banking system, Published in: Journal of Corporate Ownership and Control, Vol. 5, No. 4 (May 2008) ,P4.

[4] – تنظر: المواد (21 و22) من لائحة الاتحاد الأوروبي بخصوص المراجعات القانونية للحسابات السنوية والحسابات الموحدة الصادرة من برلمان الاتحاد الأوروبي المعدل.

[5] – تنظر: قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين الصادرة من مجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولية للمحاسبين *(IESBA)* ، ص24.

[6] – تنظر: المواد (2 و3) من مدونة واجبات المهنية للمحاسبين المعتمدين المغربي. المادة (*Schedule 10/ Part 2 / 9/1b*) من القانون الشركات الانجليزي المعدل. والمادة (323) من قانون التجارة الألمانية المعدل.

وفيما يخص موقف المشرع العراقي فإنه حسناً فعل إذ نص في المادة (1-2) من قواعد السلوك المهنية العراقي على أنّ (على مراقب الحسابات عرض الحقائق بأمانة والتحرر من كل تحيز أو تضليل أو تضارب في المصالح، وأن يتجنب العلاقات والمواقف التي قد تؤثر في قراراته المهنية، على نحو يستعرض نتائج التدقيق بمنظور واقعي وملائم، ويعني عرض تلك النتائج بصورة محايدة وموثقة وموجزة.) وبذلك ساير المشرع العراقي المعايير الدولية فيما يخص ذلك.

الفرع الثاني
النزاهة

بينت المدونة الدولية لأخلاقيات المحاسبين المهنيين المقصود بالنزاهة، فذهبت إلى أنّها التزام المحاسب المهني وبضمنه مراقبي الحسابات بالوضوح والامانة والانصاف في علاقاته المهنية، والتمتع بقوة الشخصية للتصرف بشكل مناسب عند مواجهة تأثير العوامل الخارجية فيه أو عندما يؤدي القيام بذلك إلى عواقب سلبية محتملة[1].

أما قواعد السلوك المهني لمراقبي الحسابات العراقي فقد انفردت من بين القوانين المقارنة ببيان المقصود بالنزاهة وهو أنها عنصر وصفة أساسية لازمة للاعتراف بالمهنة وللإخلاص والأمانة في التفكير وبذلك فهي الصفة التي تدفع الجمهور إلى الثقة وهي المعيار الذي يقيس به مراقب الحسابات قراراته من حيث العدالة والصحة[2]. يتبين من هذه التعريفات العناصر الأساسية للنزاهة وهي الوضوح، والأمانة والصدق، والانصاف. وللنزاهة أهمية كبيرة في عمل مراقبي الحسابات إذ تؤثر بصورة كبيرة في السلوك المهني لهم وتساهم في الحصول على تقارير أكثر دقةً وصحة بعيداً عن التلاعب أو الانحياز وأعمال احتيالية. وبذلك تزيد ثقة أصحاب المصالح بها ويسهل عليهم اتخاذ قرارات أكثر وعياً، فالمستثمر في الأخص يعتمد على تقارير مراقبي الحسابات لغرض اتخاذ قراراته الاستثمارية، وخلق هذه الثقة عند المستثمر يؤثر ايجاباً في النشاط الاقتصادي والحياة القانونية للشركة المراقبة.

ونظراً لأهمية النزاهة في عمل مراقبي الحسابات فقد أكدتها القواعد الدولية والوطنية، وأكدت لائحة الاتحاد الأوروبي فيما يخص المراجعات القانونية للحسابات السنوية والحسابات الموحدة ضرورة وجود قواعد مهنية في قوانين الدول تضمن نزاهة مراقبي الحسابات[3].

وبخصوص القوانين المقارنة محل البحث فانقسموا إلى فئتين، الفئة الأولى أكدت في قوانين الشركات أو قوانين تنظيم مهنة مراقبة الحسابات إلتزام مراقبي الحسابات بالنزاهة، وفي الوقت نفسه نظمت قواعد أكثر تفصيلاً في قواعد السلوك المهني من قبل السلطة المختصة بذلك، ومن هذه القوانين القانون الانجليزي والقانون الألماني[4]. أما الفئة الثانية فاكتفت بفرض هذا

---

[1] – ينظر: قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين الصادرة من مجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولية للمحاسبين (*IESBA*) ، 2023، ص (22 و23). الموقع الرسمي للجمعية، *https://www.ethicsboard.org/publications/2023-handbook-international-code-ethics-professional-accountants*. تأريخ آخر زيارة : 2024/5/1.

[2] – تنظر: المادة (1–1/أ) من قواعد السلوك المهني لمراقبي الحسابات الصادرة عن مجلس نقابة المحاسبين والمدققين العراقيين.

[3] – المادة (1/21) من لائحة الاتحاد الأوروبي بخصوص المراجعات القانونية للحسابات السنوية والحسابات الموحدة الصادرة من برلمان الاتحاد الأوروبي المعدل

[4] – تنظر: المادة (1209,1229) و (*Schedule 10/ Part 2 / 9/1 a*) من القانون الشركات الانجليزي المعدل. والمادة (323) من قانون التجارة الألمانية المعدل.

Revised Ethical Standard, Financial Reporting Council, UK, 2024, P11. Code of Conduct for German Public Auditors, IDW, Germany, 2022, p 3.

الالتزام على مراقبي الحسابات في قواعد السلوك المهني الصادرة من السلطة المختصة في تلك الدولة، دون فرض ذلك صراحة في قوانين الشركات أو قوانين تنظيم المهنة ومنها القانون الاماراتي والمغربي والعراقي[1]. ونحن نفضل الفئة الأولى من القوانين ونقترح على المشرع العراقي اتخاذ الموقف نفسه، أي أن يلزم مراقبي الحسابات بالنزاهة في عملهم بصورة صريحة في قانون الشركات، لكونه تشريعاً خاصاً يعلو في المرتبة على قواعد السلوك المهني. اضافة إلى ذلك نرى أن غياب قواعد قانونية صريحة في هذا المجال قد يؤدي إلى تطبيق غير متسق ومخاطر محتملة على ثقة الجمهور بهذه القواعد. ولهذا الغرض سنقدم النصوص اللازمة في خاتمة البحث.

وعلى أي حال فان المدونة الدولية لأخلاقيات المحاسبين المهنيين وضعت بعض القواعد لضمان نزاهة مراقبي الحسابات، منها تحديد بعض الحالات التي لا يجوز فيها أن يرتبط المحاسب المهني عن علم بتقارير أو معلومات معينة، إذا اعتقد احتواء هذه التقارير على بيانات كاذبة أو مضللة، أو إذا كانت تحتوي على معلومات مقدمة عن طريق الاهمال، أو قد تم حذف المعلومات المطلوبة أو حجبها عندما يكون هذا الحذف أو الغموض مضللاً بالنسبة لأصحاب المصالح[2]. وقد أكد مجلس التقارير المالية () () في المملكة المتحدة في المعايير الأخلاقية لمهنة مراقبة الحسابات التي أصدرتها، والقواعد الأخلاقية لمراقبي الحسابات الصادرة عن () في ألمانيا، أنه يجب على مراقب الحسابات أن يتخذ الخطوات اللازمة لضمان عدم تأثر نزاهته أو نزاهة أي شخص داخل الشركة المراقبة بأي تضارب حالي أو محتمل في المصالح، كونه شخصاً معنوياً[3]. وأخيراً جاءت في قواعد السلوك المهني لمراقبي الحسابات العراقي بعض القواعد الداعمة للحفاظ على نزاهة مراقبي الحسابات، إذ ألزمت المراقب بألاّ تكون له مصلحة مباشرة أو غير مباشرة مع محتويات التقارير أو القوائم والمعلومات، وعليه التثبت من عدم احتوائها على عبارات خاطئة أو مضللة أو غير دقيقة وغير جدية، أو أن تتضمن حذف المعلومات أو اخفاءها بصورة يكون هذا الأمر مضللاً للأشخاص المستفيدين منها، وكذلك أوجبت على مراقب الحسابات عدم قبول أية هدية أو دعوة يمكن أن تثير الشكوك حول حكمه المهني وتؤثر على سمعته في المستقبل[4]. وبذلك قد تبنت هذه القواعد المعايير والدواعم المتعارف عليها في القواعد الدولية لدعم نزاهة مراقبي الحسابات والحفاظ عليها.

المبحث الثاني
ضمانات استقلالية مراقب الحسابات

---

[1]– *See: International Auditing and Assurance Standards Board, International Code of Ethics for Professional Ac, 2023, p22.*

التي تبنت من دولة الامارات المتحدة. ومقدمة المرسوم المغربي رقم (2.23 .150) صادر في 13 من شوال (1445، 22 أبريل 2024(بالمصادقة على مدونة الواجبات المهنية للمحاسبين المعتمدين. والباب الأول/ (1–1) من قواعد السلوك المهني لمراقبي الحسابات العراقي.

[2] – تنظر: قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين الصادرة من مجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولية للمحاسبين *(IESBA)* ، ص 24.

[3]– *Revised Ethical Standard, Financial Reporting Council, UK, 2024, P13. Code of Conduct for German Public Auditors, IDW, Germany, 2022, p4.*

[4] – تنظر: المادة (1–1/ب وج) من قواعد السلوك المهني لمراقبي الحسابات الصادرة عن مجلس نقابة المحاسبين والمدققين العراقيين.

تضمن استقلالية مراقب الحسابات بإزالة العوامل التي تؤثر على استقلاليته ومنها منعه من الجمع بين مزاولة مهنة المراقبة وأية صفة أو وظيفة أخرى في الشركة المراقبة، ويجب تجنب وجود مصلحة شخصية أو مالية أو علاقات تؤدي إلى تضارب المصلحة مع الشركة المراقبة. وكذلك يجب أن تؤخذ بنظر الاعتبار القواعد التي تحكم تعينه أو تحدد أجره بحيث لا تستعمل كوسيلة ضغط عليه أثناء ممارسة مهنته. وللبحث في المسائل المتقدمة نقسم هذا المبحث على مطلبين، نخصص المطلب الأول لدراسة إزالة العوامل المؤثرة على استقلالية مراقب الحسابات، والمبحث الثاني للبحث في قواعد تعيين مراقب الحسابات.

المطلب الأول
إزالة العوامل المؤثرة على استقلالية مراقب الحسابات

ويتم ذلك بمنع مراقب الحسابات بأن يجمع بين مزاولة مهنة المراقبة وصفات أو وظائف أخرى في الشركة المراقبة، وكذلك تجنب وجود أية مصلحة مالية بين المراقب والشركة المراقبة. وسوف ندرس هذين الحالتين من خلال فرعين، نخصص الفرع الأول لدراسة عدم الجمع بين وظيفة مراقب الحسابات وأية صفة أخرى في الشركة المراقبة، ونتناول في الفرع الثاني منع مصلحة مالية لمراقب الحسابات تتعارض مع عمله.

الفرع الأول
عدم الجمع بين مزاولة مهنة المراقبة وأية صفة أخرى في الشركة المراقبة

إن ضمان استقلالية مراقب الحسابات يتطلب الفصل ما بين جهاز المراقبة والادارة، وبما أن دور مراقب الحسابات تكمن في حماية المصلحة العامة؛ يجب ابعاده عن أية تأثيرات داخل الشركة وخارجها من خلال هذا المنع. وعليه:

1 - لا يجوز أن يجمع مراقب الحسابات بين مزاولة مهنته وصفة المساهم أو العضوية في مجلس إدارة الشركة التي يقوم بمراقبتها أو في شركة تابعة لها. وقد أجمعت التشريعات المقارنة على تبنى هذه القاعدة[1]. ووسع المشرع المغربي الحظر إلى أزواج وأقرباء هؤلاء الأشخاص حتى الدرجة الثانية، أي لا يجوز أن يعيّن أزواج وأصول وفروع المساهم أو عضو مجلس الإدارة مراقبَ حسابات في الشركة[2]. وكذلك نصّ المشرع الاماراتي على أنه لا يجوز أن تكون لمراقب الحسابات صفة قرابة مع هؤلاء الأشخاص حتى الدرجة الثانية[3]. وأكد في ضوابط حوكمة الشركات أيضاً وجوب عدم وجود أية علاقة مباشرة أو غير مباشرة بين مراقب الحسابات وبين الشركة ومجلس ادارته[4]. ونرى أن هذا الحظر الوارد بهذه العمومية والشمولية أدق من الحظر الوارد في قانون الشركات الاماراتي، فهو نص شامل يضمن منع وجود أية علاقة أيا كان نوعها بين مراقب الحسابات وبين الشركة ومجلس إدارته يتم فيها تجريح استقلالية مراقب الحسابات من ذوي الشأن دون تقييده بحالة دون أخرى.

أما فيما يخص المشرع الانجليزي فقد شدد من هذا الأمر إذ دخل في تفاصيل علاقات مراقب الحسابات التي قد تترتب عليها إثارة الشكوك حول استقلاليته، وذلك بمنع مراقب من مراقبة حسابات شركة ما؛ إذا كانت هذه الأخيرة شريكة أو عضوة في مجلس إدارة شركة أخرى يكون مراقب الحسابات أيضاً شريكاً أو عضواً في مجلس إدارتها أو موظفاً فيها. وكذلك منعه من تولي مراقبة حسابات شركة؛ إذا كانت لها علاقة تعهد مع الشركة التي يكون مراقب الحسابات شريكاً أو عضو مجلس إدارة أو

---

[1] –تنظر: المادة (3/246) من قانون الشركات الاماراتي الاتحادي رقم(32) لسنة 2021. والمادة (1/161و2) من قانون الشركات المساهمة الخاصة المغربي رقم (95–17) لسنة 1996. والمادة (*a*/2/1214) من قانون الشركات الانجليزي لسنة 2006 المعدل. والمادة (319) من قانون التجارة الألماني المعدل. و(*sec.201\h\6*) من قانون ساربنسس اوكسلي الامريكي المعدل في 2020.

[2] – تنظر: المادة (1/161و2) من قانون الشركات المساهمة الخاصة المغربي.

[3] – تنظر: المادة (4/246) من قانون الشركات الاماراتي الاتحادي.

[4] – تنظر: المادة (3/10) من قانون ضوابط حوكمة الشركات المساهمة الخاصة العامة ومعايير الانضباط المؤسسي الاماراتي رقم 32/ر) لسنة 2007.

موظف فيها، أو إذا كانت لشريك في هذه الشركة علاقة تعهد مع الشركة التي يكون مراقب الحسابات شريكاً أو عضو مجلس إدارة أو موظف فيها[1].

ولعل العلة من وراء الحظر في الحالات المذكورة هي أنه يجعل مراقب الحسابات أمام مهمة التوفيق بين مصلحته بصفته شريكاً أو عضو مجلس ادارة، ومصلحة الفئات الأخرى بصفته مراقب الحسابات، وذلك مع وجود التعارض القائم بين هذه المصلحة. لذلك تبقى التساؤلات والشكوك قائمة حول استقلاليته فتضعف ثقة أصحاب الشأن بحصيلة جهده والشركة عموماً وتتأثر الشركة بهذا الأمر.

لذلك نؤيد الرأي القائل إنَّ منع مراقب الحسابات من الجمع بين مهنته والصفات الأخرى يمنع انحياز مراقب الحسابات إلى سياسة الادارة في الشركة، كذلك الجمع بين صفة المراقب والمراقَب في آن واحد[2].

أما في القانون العراقي، فيؤخذ على المشرع أنه لم ينص على أحكام ذات صلة في قانون الشركات مع أهميتها، وهو نقص تشريعي تجب معالجته خصوصاً أن نظام ممارسة مهنة مراقبة الحسابات يخلو من نص بهذا الشأن أيضا. وجل ما هنالك أن قواعد السلوك المهني أوجبت على مراقب الحسابات أن يكون مستقلاً وحيادياً شكلاً وموضوعاً وأن يكون متجرداً عن أية مصلحة ذاتية تثير الشكوك حول استقلاليته[3]، ومع أهمية هذا النص الذي يضمن استقلالية مراقب الحسابات، والتوسع في الحظر الوارد في ذلك النص فإننا نرى ضرورة وجود نص خاص بهذا الشأن في قانون الشركات أيضاً بوصفه تشريعاً خاصاً يعلو في المرتبة على قواعد السلوك المهني[4]. وعليه نوصي المشرع العراقي بمعالجة هذا النقص. في قانون الشركات ولهذا الغرض نقدم النصوص اللازمة في خاتمة البحث.

أما في قانون المصارف العراقي فقد منع المشرع مراقب الحسابات من أن يكون مالكاً أو ادارياً في الشركة التي يقوم بمراقبتها[5]. لكن هذا النص الخاص الوارد بشأن المصارف أيضاً لا يخلوا من نقص لعدم استيعابه جميع الحالات الواردة في التشريعات المقارنة، لذلك نرى أن وجود نص عام في قانون الشركات يستوعب معالجة النقص الوارد في قانون المصارف أيضاً.

2- لا يجوز أن يجمع مراقب الحسابات بين مهنة مراقبة الشركة وأي مهنة أو منصب آخر أو خدمة أخرى يقدمه للشركة أو شركة تابعة لها مقابل أجر. وهذا ما أقرته التشريعات المقارنة[6]، فأي علاقة أخرى لمراقب الحسابات بالشركة تجعله تابعاً لها وتتنافى مع استقلاليته ويجعله محلاً للشبهة. وقد تميز المشرع الأمريكي في المادة (201) من قانون ساربنس أوكسلي عندما أورد على سبيل المثال بعض الأعمال غير الرقابية التي لا يجوز لمراقب الحسابات ممارستها في الشركة التي يتولى مراقبة حساباتها. وقد فسر هذا الأمر بأن اعطاء مراقب الحسابات أجوراً عالية مقابل خدمات أخرى غير الرقابة قد يؤثر في استقلاليته من ثم يستغل المديرون هذا الأمر لمصلحتهم ويتورطون في صفقات وحسابات مشبوهة[7]. فعلى سبيل المثال أفلست شركة (*Enron*) الأمريكية للطاقة والسلع والخدمات عام (2001)، وتبين بعد ذلك أنها كانت تدفع لمراقب حساباتها 25 مليون دولاراً للخدمات الرقابية التي يقوم بها، (27) مليون دولاراً للخدمات غير الرقابية الأخرى في الشركة. لذلك ذهبت السلطات القضائية

---

[1] – تنظر: المادة (*b*/2/1214)، (*b*،a/3/1214) من قانون الشركات الانجليزي.

[2] – د. حمداوي عبدالواحد، مصدر سابق، ص 122.

[3] – تنظر: المادة (1–4) من قواعد السلوك المهني لمراقبي الحسابات الصادرة عن مجلس نقابة المحاسبين والمدققين العراقيين في الجلسة المنعقدة بتأريخ 2015/9/6.

[4] – علماً أن المادة (209) من القانون الشركات العراقي رقم (31) لسنة (1957)الملغي كانت تنص على أنه (لا يجوز أن يكون المراقب مشتركاً في تأسيس الشركة أو عضوية مجلس ادارتها أ قائماً بصفة ثابتة بأي عمل فني أو اداري أو استشاري فيها ولا أن يكون شريكاً لمن يقوم بهذه الأعمال أو موظفاً لديه أو لدى أحد من ذوي قرباه حتى الدرجة الرابعة، وكل تعيين يقع خلافاً لذلك يعد باطلاً.)

[5] – تنظر: المادة (2/46) من قانون المصارف العراقي رقم 94 لسنة 2004 المعدل.

[6] – تنظر: المادة(3/246) من قانون الشركات الاماراتي الاتحادي المعدل. والمادة (3/161) من قانون الشركات المساهمة المغربي. والمادة (2/1214) من قانون الشركات الانجليزي المعدل. والمادة (319) من قانون التجارة الألماني المعدل. و(*sec.201*) من قانون ساربنس اوكسلي الامريكي.

[7] - *See: Zhang Ivy Xiyng, Economic consequences of the Sarbanes Oxley Actof 2002, Journal of accounting and economics, VOL.44, 2007, p 81. Available at: https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2007.02.002 . Last Visited: 20/1/2023.*

في هذا الخصوص إلى أنَّ تقديم الخدمات غير الرقابية تمس استقلالية مراقب الحسابات، فحدد قانون ساربنس أوكسلي نطاق الخدمات غير الرقابية من مراقب الحسابات للشركة المراقبة[1]. في حين أن رأياً آخر[2] يرى أن هذا القانون بقدر تعلقه بمنعه مراقب الحسابات من تقديم خدمات غير رقابية للشركة التي يقوم بمراقبتها، لم يكن ذا تأثير إيجابي على استقلالية مراقب الحسابات وجودة مراقبته للشركة، بل على خلاف ذلك فإنَّ إجازة تقديم هذه الخدمات للشركة المراقبة من قبل مراقب الحسابات يؤثر ايجابا على جودة عمل مراقب الحسابات، وذلك لأنه يدخل من خلال هذه الأعمال غير الرقابية إلى تفاصيل أعمال الشركة وهذا يزيده خبرة ومن ثمَّ تتحسن جودة المراقبة فتتأثر الشركة ايجابا بذلك. لكننا لا نؤيد هذا الرأي خصوصاً وأنه أجريت دراسات حول تأثير قانون ساربنس أوكسلي في استقلالية مراقب الحسابات وجودة المراقبة، وقد تبين أن القانون المذكور أثر بشكل ايجابي في الشركات، وبعد صدور هذا القانون أصبحت الشركات ونشاطها ذات جودة ومستوى عاليين نتيجة لتحسين جودة المراقبة[3].

وتتمثل أهم الأعمال التي منع هذا القانون المراقب من أدائها للشركة المراقبة؛ بمسك الدفاتر أو الخدمات الأخرى المتعلقة بالسجلات المحاسبية أو البيانات المالية. أي أن يعمل كمحاسب لدى الشركة نفسها التي يقوم بمراقبة حساباتها. وتصميم وتنفيذ نظم المعلومات المالية. وخدمات التقييم كتقارير تقدير المساهمة العينية. وخدمات لغرض الاستعانة بمصادر خارجية للتدقيق الداخلي. كاللجوء إليه خبيراً في مسائل تخص الرقابة الداخلية. ووسيطاً أو تاجراً أو مستشاراً استثمارياً أو مستشار خدمات بنكيَّة. وكذلك خدمات قانونية وخدمات خبراء غير مرتبطة بالتدقيق. لكن القانون المذكور أجاز استثناءً أن يقدم مراقب الحسابات خدمات أخرى غير هذه الحالات كتقديم خدمات فيما يخص الضريبة وغيرها، بشرط أن تتم الموافقة عليها سلفاً من قبل لجنة المراقبة في تلك الشركة وعلى وفق اجراءات معينة حددها المشرع[4]. والعلة في ذلك أن هناك بعض الحالات كتقديم خدمات ضريبية قد لا تمس أو لا تثير الشكوك حول استقلالية مراقب الحسابات، فلا يتصور أن ينتج عنها تضارب مصلحة ولا يتطلب منه خلق توازن بين مصلحته ومصلحة الشركة. ومع ذلك نرى أن مجرد وجود علاقة تبعية بين مراقب الحسابات والشركة في إطار آخر قد يمس استقلالية مراقب الحسابات. وبناءً على ذلك من المستحسن عدم اللجوء إليه إلا في إطار ضيّق جداً وتحت إشراف الجهة المختصة بمراقبة أعمال مراقب الحسابات كما هو الحال في قانون ساربنس أوكسلي الأمريكي الذي أوجب إضافة إلى موافقة لجنة التدقيق الحصول على موافقة مجلس الرقابة المحاسبية التي يؤسس بموجب القانون نفسه وذلك بعد اتخاذ اجراءات معينة[5].

أما بالنسبة لموقف قانون الشركات العراقي فإنه يخلو من نص بهذا الخصوص فيشكل نقصاً آخر كان على المشرع الانتباه إليه، أما المادة (12/و) من نظام مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات العراقي المعدل؛ فقد نص على حالة واحدة وهي حظر المراقب من الجمع بين أعمال تنظيم الحسابات ومراقبة تلك الحسابات منه أو شركائه أو مساعديه. في حين وسع المشرع في قانون المصارف العراقي من نطاق الحظر إذ منع أن يكون مراقب الحسابات ادارياً أو موظفاً أو وكيلاً أو ممثلاً للمصرف أو أن يقدم أية خدمات للمصرف ترتبط بوظيفته[6]. وهذا النص أكثر تمييزاً لشموله حالات أوسع، لكنه يبقى قاصراً على الشركات المصرفية، ومن ثمَّ يجوز لمراقب الحسابات في غيرها من الشركات المساهمة أن يقوم بأي من الخدمات التي ذكرناها ولا تدخل في دائرة الحظر. وهذا الأمر قد يؤدي إلى اثارة الشكوك حول مصداقية مهنة مراقبة الحسابات وتخل بالثقة به من ذوي الشأن.

ومع ذلك تجدر الإشارة إلى أن قواعد السلوك المهني العراقي نصت على عدم جواز أن يجمع مراقب الحسابات بين مهنة التدقيق أو أية مهنة أخرى تخلق التضارب في المصلحة[7]. ومع أهمية هذا النص الذي يضمن استقلالية مراقب الحسابات والتوسع في الحظر الوارد فيه، فإننا نرى ضرورة وجود نص خاص بهذا الشأن في قانون الشركات كما جاء في قانون المصارف لكون قانون الشركات تشريعاً خاصاً يعلو في المرتبة على قواعد السلوك المهني. وعليه ندعو المشرع العراقي بتبني نص شامل يغطي جميع هذه الحالات. وفق ما سنقدمه في خاتمة البحث.

---

[1] - *See: Betty Chu and Yung sheng Hsu, Non-audit services and audit-quality- The affect of Sarbenes Oxley Act, Asia Pacific Management Review, Vol.23, 2018, P208. Available at: https://reader.elsevier.com/ . Last Visited: 20/1/2023.*

[2] - *See: ibid, P201.*

[3] - *See: ibid, P201.*

[4] – ينظر: (*h/sec.201*) من قانون ساربنس اوكسلي الامريكي.

[5] – ينظر:(*sec.202*) من القانون نفسه.

[6] – تنظر: المادة (3،2/46) من قانون المصارف العراقي.

[7] – تنظر: المادة (1-4-2) من قواعد السلوك المهني لمراقبي الحسابات العراقي.

3-لا يجوز لشركة محاسبة أن تتولى مراقبة حسابات شركة ما، إذا كان أحد شركائها في أحد الأوضاع التي ذكرناها في النقاط السابقة، وقد انفردت المادة(4/161) من قانون الشركات المساهمة الخاصة المغربي بالنص على ذلك. ونرى أنه موقف جدير بالأخذ به في قانون الشركات العراقي أيضاً لتوافر العلة نفسها التي من أجلها شرع الحظر في الحالات السابقة، وهي إبعاد مراقب الحسابات من أن يكون موضع الشك في نزاهته وحياده واستقلاليته، فوجود شركاء لمراقب الحسابات تربطهم مصلحة بالشركة المراقبة من شأنه التأثير في استقلالية المراقب وموضوعية قيامه بالمهمات الموكولة إليه في الرقابة. لذلك نوصي المشرع العراقي بمراعاة هذه الحالة أيضاً وفق ما سنقترحه في خاتمة البحث.

4- يحظر على مراقب الحسابات أن يترشح لمنصب سياسي في سلطات الدولة[1]. وذلك نظرا لتنافي طبيعة المناصب السياسية مع طبيعة مهنة مراقبة الحسابات، إذ أن انتماء مراقب الحسابات بصفة مرشح لأحد المراكز السياسية التي يتطلب منه كسب الأشخاص لطرفه، يثير الشكوك حول حياده وخصوصاً في حال انتماء أصحاب القرار في الشركة التي يتولى مراقبتها إلى نفس الجهة السياسية. فبناءً على ذلك نقترح على المشرع العراقي الأخذ بهذا المانع أيضاً وفق ما سنقدمه في خاتمة البحث.

الفرع الثاني
منع مصلحة مالية لمراقب الحسابات تتعارض مع عمله

يحظر على مراقب الحسابات شراء الأوراق المالية للشركة التي تدقق حساباتها أو بيعها بشكل مباشر أو غير مباشر أو تقديم أية استشارات بشأنها. وقد أخذ بهذا الحكم القانون الاماراتي[2]. دون القوانين الأخرى محل المقارنة. ومع أننا نرى أن وجوب عدم وجود مصلحة ذاتية لمراقب الحسابات في الشركة التي يقوم فيها بإبداء الرأي بشأن بياناتها المالية على وفق ما ورد في قواعد السلوك المهني لمراقبي الحسابات العراقي كما ذكرنا سابقاً، ومن شأنه أن يمد الحظر إلى حالة شراء الأوراق المالية أو تقديم الاستشارات بشأنها على وفق ما ورد في القانون الاماراتي، لعمومية النص وورود المصلحة بشكل مطلق لتشمل كل مصلحة في أي نوع وبأية صيغة كانت، علماً أنَّ القواعد نفسها نصت على عدم جواز مشاركة مراقب الحسابات في أية معاملات مالية لها تأثير مباشر أو متوقع في مصلحته الشخصية أو مصلحة أحد أفراد عائلته[3]. ومع ذلك ندعو المشرع العراقي لضرورة النص على هذا الحظر بشكل صريح وذلك للأهمية التي تتجسد من منطلقين؛ أحدهما تجنب الشكوك حول استقلالية مراقب الحسابات في خلق التوازن بين مصالحه في الحصول على أرباح بقدر ما لديه من أسهم في رأس مال تلك الشركة وبين مهمته كمراقب حسابات. والآخر يتجسد في أن مراقب الحسابات يعد من المطلعين على المعلومات الداخلية للشركة وقد يستغل ذلك في المضاربة على الأوراق المالية للشركة بنفسه أو من خلال تسريب هذه المعلومات إلى أشخاص آخرين للقيام بهذه المضاربة، ويعد ذلك من المحظورات على المراقب لكونه فعلاً مخلاً بنزاهته ومهنيته ويؤثر سلباً في استقرار أسواق الأوراق المالية والشركات المصدرة للأوراق المالية.

المطلب الثاني
قواعد تعيين مراقب الحسابات

بينا أن مراقب الحسابات يمثل الجهة التي تتولى مراقبة الشركات المساهمة، ويلعب دوراً مهماً في اضفاء المصداقية لحسابات الشركة. لذلك فإن القواعد المتعلقة بكيفية تعيينه وانتهاء مهمته؛ تعد من الجوانب المهمة التي ينبغي البحث فيها لأنها تكفل قيام مراقب الحسابات بمهماته بصورة تتفق مع الهدف المرجو منها، فمراقب الحسابات لا يعد من قبيل الأجهزة الداخلية في الشركة، وإنما هو جهة خارجية تقوم بمراقبة أعمال الشركة بعيداً عن التدخل في ادارة أعمالها. وعليه سوف نحاول فيما يلي دراسة الجوانب المذكورة وبيان موقف القوانين محل المقارنة منها، وذلك من خلال الفرعيين الآتيين:

الفرع الأول
سلطة تعيين مراقب الحسابات

[1] – تنظر: المادة (64) من قانون الجزائري رقم (10-01) مؤرخ في(29) يونيو سنة (2010)، المتعلق بمهن خبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

[2] – تنظر: المادة (250) من قانون الشركات الاماراتي.

[3] – تنظر: المادة (1-4-2- و) من قواعد السلوك المهني لمراقبي الحسابات العراقي.

إن الطريقة المتبعة هي أن يعطى سلطة تعيين مراقبي الحسابات في الشركة إلى المساهمين أنفسهم وليس إلى جهة خارجية عن الشركة. وقد أكدت لائحة الاتحاد الأوروبي ذلك[1]. وبالنسبة لمرحلة تأسيس الشركة اختلفت القوانين في الزام المؤسسين بتعيين مراقب للحسابات في الشركة، إذ أجاز القانون الاماراتي للمؤسسين في مرحلة تأسيس الشركة تعيين مراقب حسابات أو أكثر بموافقة هيئة الأوراق المالية والسلع ليقوم بمراقبة اجراءات التأسيس لغاية انعقاد أول اجتماع للهيئة العامة للشركة. وبعد تأسيس الشركة تكون الهيئة العامة هي الجهة المختصة باختيار مراقب حسابات أو أكثر، ويتم ترشيحه من قبل مجلس إدارتها، إذ منع القانون المذكور صراحة منح سلطة تعيين مراقب الحسابات لمجلس الإدارة[2].

أما بموجب القانون المغربي فإنه يتم تعيين مراقب الحسابات من قبل الجمعية العامة دون أي تدخل من مجلس الإدارة وذلك بعد تأسيس الشركة. مع الزام الشركات التي تعرض أسهما للاكتتاب العام بأن تعيّن فيها مراقبين حسابات في الأقل[3].

وبالنسبة إلى قانون الشركات الانجليزي يجب تعيين مراقب حسابات أو أكثر. وذلك من قبل أعضاء مجلس الادارة في أي وقت قبل أول اجتماع للحسابات في الشركة أو في حال وجود شاغر في مكتب مراقب الحسابات في الشركة[4]. وأعطى الحق للمساهمين في الشركة تعيين مراقب حسابات أو أكثر في اجتماعات الحسابات للشركة، أو في حال قصور الشركة أو مجلس الادارة في استعمال حقهم في التعيين وفقاً للحالة السابقة[5]. وفي حال فشل الجهات المذكورة في تعيين مراقب الحسابات يقوم وزير الخارجية بتعيينه[6]. أي أن القانون الانجليزي أعطى كلا من الهيئة العامة ومجلس الإدارة على حدة الحق بتعيين مراقب حسابات أو أكثر. دون الزامهم باختيار عدد معين. وعند تخلف هؤلاء عن تعيين مراقب الحسابات أعطى الحق لوزير الخارجية بذلك بوصفه جهة مستقلة عن الشركة.

أما في قانون الشركات بالأسهم الألماني هناك عدة أنواع من مراقبي حسابات الخارجيين؛ منهم مراقب الحسابات التأسيسي ومراقب الحسابات الخاص ومراقب الحسابات العام. فالأصل عند تأسيس الشركة هو أن يتولى مجلس الإدارة ومجلس المراقبة التي يتم اختيارهم من المؤسسين، مراقبة الصفقات التي تتم لغرض تأسيس الشركة ولكن هناك حالات أوجب المشرع المؤسسين في حال تحققها أن يعيّنوا مراقب حسابات تأسيسي أو أكثر ليقوم بمراقبة صفقات تخص تأسيس الشركة بدلاً عنهم. وهذه الحالات هي التي تخلق شكوك حول استقلالية أعضاء مجلس الادارة وهيئة المراقبة في مراقبة اجراءات مرحلة التأسيس التي تمت من قبل المؤسسين، وتتمثل هذه الحالات فيما يلي:

1- عندما يكون أحد أعضاء مجلس المراقبة ومجلس الإدارة هم من المؤسسين أيضاً.

2- إذا اكتتب أحد المؤسسين أسهماً في رأس مال الشركة نيابة عن أحد أعضاء مجلس الإدارة أو مجلس المراقبة.

3- إذا كان أحد أعضاء مجلس الإدارة أو مجلس المراقبة قد حصل على أي مزايا أو تعويضات أو أجور من المؤسسين.[7]

أما مراقب الحسابات الخاص، فيجوز للمساهمين في الاجتماعات الخاصة بهم اختيار مراقب حسابات خاص يقوم بمراقبة أمور معينة كمسائل تتعلق بتأسيس الشركة وادارة أعمال الشركة أو زيادة وتخفيض رأس المال. مع عدم جواز تصويت أعضاء

---

[1] - *See: article (37/1) of Directive of European Parliament.*

[2] – المادة(1/245، 2) من قانون الشركات الاماراتي.

[3] – المادتان)159(و)163(من قانون الشركات المساهمة الخاصة المغربي.

[4] *-Article (3،1/489) of UK Companies Act.*

[5] *- ibid, Article (4/489).*

[6] *-ibid, Article (490) .*

[7] – المادة (1،2،3/33) من قانون الشركات بالأسهم الألماني لسنة 1965 المعدل سنة 2021.

مجلس المراقبة أو مجلس الإدارة في اختيار المراقب الخاص إذا كان قد عين لغرض تدقيق تصرفات صدر عن هؤلاء. أو كان لغرض بدء اجراءات التقاضي بين الشركة وهؤلاء. وإذا رفض المساهمون أو بعضهم تعيين المراقب الخاص يمكن طلب ذلك من القضاء بشرط أن تكون هناك دلائل تثير الشكوك حول هذا الرفض ومن مساهمين لا تقل المدة بين مساهمتهم وبين تأريخ أول اجتماع لهم ثلاثة أشهر، أما في حال تعيينه فيجوز لحاملي واحد بالمئة من رأس مال الشركة أن يطلب من القضاء تعيين مراقب خاص آخر، إذا تبين عدم كفاية خبرة ومؤهلات المراقب المختار في الموضوع الذي تم تعيينه لأجله أو إذا كانت هناك شكوك حول استقلاليته، وفي أي من هذه الحالات يجب على المحكمة سماع أقوال ذوي الشأن[1].

أما مراقب الحسابات الخارجي العام الذي يقوم بمراقبة وتدقيق حسابات السنة المالية للشركة، فانه يتم تعيينه للسنة المالية الأولى من قبل المؤسسين. ومن ثم في السنوات التالية يتم تعيينه من قبل مساهمي الشركة[2].

وبالنسبة لموقف قانون الشركات العراقي فإنَّ ما ورد فيه بخصوص تعيين مراقب الحسابات هو نص المادة (1/133) التي نصت على أنه: (تخضع حسابات الشركة المساهمة الخاصة للرقابة والتدقيق من قبل مراقبي حسابات يتم تعيينهم من قبل الهيئة العامة في الشركة). ونصت المادة (102/سادساً) من القانون نفسه على أن للهيئة العامة تعيين مراقب الحسابات وتحديد أجوره في الشركات الخاصة. وهذا يعني أن الهيئة العامة هي الجهة المختصة بتعيين مراقب حسابات. ولم يحدد عدداً الزامياً لمراقبي الحسابات بل يمكن أن تقرر الهيئة العامة تعيين مراقب حسابات واحد أو أكثر للقيام بمراقبة أعمال الشركة. وكذلك لم يعط المشرع الحق للمؤسسين في تعيين مراقب حسابات يتولى مراقبة الشركة في مرحلة التأسيس.

ومن خلال مقارنة موقف القانون العراقي بالقوانين الأخرى يمكننا ابداء الملاحظات الآتية:

1- يثنى على المشرع العراقي حصر حق تعيين مراقب الحسابات للهيئة العامة وعدم اعطاء الحق لمجلس الإدارة بالتعيين أو حتى ترشيح المراقب ليتم تعيينه من قبل الهيئة العامة. إذ إن هذا الأمر من شأنه المساس باستقلالية مراقب الحسابات وجعله أداة في يد مجلس الإدارة ومعبراً عن توجيهاته، حتى لو لم يكن اتخاذ القرار النهائي في يد مجلس الإدارة، فترشيح أحدهم من قبل مجلس الإدارة ليعيّن كمراقب حسابات في الشركة يجعله تحت تأثير هذا الأخير، بصورة يمس الاستقلالية النفسية لمراقب الحسابات، خصوصاً أنَّ مجلس الإدارة من الجهات التي يقوم مراقب الحسابات بمراقبة أعماله. علماً أنَّ إناطة صلاحية تعيين المراقب بالهيئة العامة نفسها تعد محل نظر لكونها تضعف استقلالية مراقب الحسابات في أثناء مراقبة أعمال الشركة[3]. خصوصاً أنَّ الواقع العملي أثبت أن من يسيطر على الهيئة العامة هم أصحاب الأغلبية من الأسهم وهم من يختارون أعضاء مجلس الإدارة أيضاً، ومن ثمَّ يكون مجلس الإدارة هو الذي يعيّن مراقب الحسابات بشكل غير مباشر. وذلك قد يعرض هذه الطريقة للنقد نفسه الذي يوجه لتدخل مجلس الإدارة في تعيين مراقب الحسابات.
وبناءً على ذلك اقترح البعض[4] اناطة سلطة تعيين مراقب الحسابات بسلطة رسمية في الدولة كمسجل الشركات لكونها الجهة المشرفة مباشرةً على أعمال الشركات. ونحن نؤيد هذا الرأي وذلك للأسباب الآتية:

---

[1] – المادة(142) من القانون نفسه.

[2] – المادتان (30 و285) من القانون نفسه.

[3] – ينظر: د. دانا حمه باقي عبدالقادر، قواعد المشاركة العادلة لحاملي الأقلية من الأسهم في الشركات المساهمة الخاصة، مصدر سابق، ص209. ود. لطيف جبركوماني، مصدر سابق، ص245. ود. طارق أحمد قدور، مصدر سابق، ص151.

[4] – ينظر: أحمد ابراهيم البسام، الشركات التجارية في القانون العراقي، ط2، مطبعة العاني، بغداد، 1967، ص 220. ود. دانا حمه باقي عبدالقادر، قواعد المشاركة العادلة لحاملي الأقلية من الأسهم في الشركات المساهمة الخاصة، مصدر سابق، ص209.

أ- أن من أهداف قانون الشركات المعدل حماية كل من المساهمين وأصحاب المصالح داخل الشركة، والمتمثلين في الدائنين، العامليين في الشركة والمستثمرين، لذلك إنَّ مهمة مراقب الحسابات لا تقتصر على حماية حقوق المساهمين فحسب. فحفاظاً على استقلالية مراقب الحسابات من أي تحيز للمساهمين على حساب أصحاب المصالح الأخرى ينبغي ابعاده عن التبعية للهيئة العامة.

ب- من مهمات مراقب الحسابات حماية المصلحة العامة وضمان قيام الشركة بتطبيق القانون منذ تأسيسها وحتى تصفيتها، لذلك يكون لمراقب الحسابات دور مهم في الكشف عن الجرائم المالية التي تحصل داخل الشركة وتحميلها المسؤولية الجزائية في حالات معينة. وعليه من المستحسن إناطة صلاحية تعيينه لجهة رسمية لإبعاده عن التبعية للهيئة العامة وادارة الشركة إذ من المفترض أنه مكلف بالرقابة عليها وتقرير مدى تطابق المعلومات المتاحة له من قبل هذه الأجهزة للواقع ومدى مراعاتها أحكام القانون والعقد في ادارة الشركة.

ت- أن مراقب الحسابات يمثل رقابة خارجية على الشركة، فلا يعد جهازاً من أجهزة الشركة، لذلك تتطلب استقلاليته عدم ربطه بأي علاقة مباشرة أو غير مباشرة بالشركة وأجهزتها، لأنَّ تعيينه من قبل أجهزة الشركة يجعله تابعا لها وهذا لا يتناسب مع طبيعة مركزه في الشركة.

ث- أن تغليب الطابع النظامي على الطابع العقدي في الشركة المساهمة، وتنظيم جوانبها المتعددة بقواعد آمرة من قبل المشرع؛ يؤدي بنا إلى القول أنه لا مانع من اعطاء سلطة تعيين مراقب الحسابات بجهة رسمية خارج الشركة، وذلك خلافاً لما يذهب إليه رأي[1] وهو أنَّ من غير المتصور أن يفرض على المساهمين في الهيئة العامة مراقب حسابات غير مرغوب به وغير معيّن من قبلهم.

2- إن المشرع العراقي لم يفرض تعيين مراقب الحسابات في مرحلة تأسيس الشركة وقبل اكتسابها الشخصية المعنوية، وقد ذهب رأي[2] إلى ضرورة أن يفرض المشرع ذلك في مرحلة التأسيس، ولكن خلافاً لهذا الرأي نرى عدم ضرورة تعيين مراقب في هذه المرحلة خصوصاً أنَّ ذلك يفرض أعباء مالية إضافية على المؤسسين ويتحملها المساهمون في النهاية بوصفها من مصاريف التأسيس. وسندنا في ذلك أن المشرع العراقي حرص على وضع قواعد تكفل سلامة اجراءات التأسيس والاكتتاب بشكل خاص، منها وضع الاجراءات الكفيلة بتقويم المقدمات العينية التي يقدمها المؤسسون والزام مقدم هذه الأموال بالحصول على موافقة نصية من المؤسسين على القيمة التي تقدر بها هذه الأموال وتحميلهم المسؤولية التضامنية في اعادة كل مبلغ زاد عن القيمة الحقيقية لهذه الأموال إذا تبين لاحقاً حصول المبالغة في التقدير[3]. وألزم المؤسسين ببيان المصاريف والعقود التي ابرمت في بيان الاكتتاب ليتسنى للمكتتبين الاطلاع عليها سلفاً قبل الاقدام على الاكتتاب بالأسهم[4]. وأعطى المشرع أيضاً الحقّ للمسجل والسلطة المختصة في أسواق الأسهم والأوراق المالية بالطعن في صحة الاكتتاب لدى المحكمة المختصة في حالة المساس بالحقوق المشروعة لأي شخص نتيجة مخالفة قواعد الاكتتاب. وفي حال إبطال الاكتتاب يتحمل المؤسسون مصاريف التأسيس وكذلك الأضرار التي تلحق المكتتبين نتيجة معلومات غير صحيحة في بيان الاكتتاب، فمسؤولية المؤسسين في هذه المرحلة تكون غير محدودة وتضامنية[5]. ومع ذلك وإن كنّا لا نرى ضرورةً لتعيين مراقب الحسابات في مرحلة التأسيس، فإننا نوصي المشرع العراقي بفرض تعيينه قبل انعقاد الاجتماع التأسيسي، إذ نرى ضرورةً لوجوده في هذا الاجتماع لضمان حقوق المساهمين باحتساب أنَّ من جملة المسائل التي تتم مناقشتها في الاجتماع هي مسألة المصادقة على

---

[1] – د. لطيف جبركوماني، مصدر سابق، ص245.

[2] – د. أمير حسن جاسم، مصدر سابق، ص 52.

[3] – تنظر: المادة (29) من قانون الشركات العراقي المعدل.

[4] – تنظر: المادة (39/ثالثاً) من القانون نفسه.

[5] –تنظر: المواد (16/ثالثاً/3) و(4/29) و(40) و(43/ ثالثاً) من القانون نفسه.

مصاريف التأسيس[1]. لذلك إنَّ وجوده في هذا الاجتماع يمثل ضماناً لمصداقية هذه المصاريف التي تدرج ضمن مصاريف الشركة ويتحملها المساهمون في نهاية المطاف. ولهذا الغرض سوف نقترح النصوص المناسبة في خاتمة البحث.

3- أما بخصوص جواز وجود أكثر من مراقب حسابات في الشركة فهناك من يرى[2] أنه سلاح ذو حدين وذلك عندما يقتسم مراقبي الحسابات مهماتهم بينهم، أو يقوم كل منهم بعمل مزدوج فيكون عملهم تكراراً وتضييعاً للوقت، أو قد يمضي أحدهم على تقرير زميله دون قيامه بأي عمل، فبناءاً على ما سبق يذهب هذا الرأي إلى الاكتفاء بمراقب حسابات واحد لكل شركة ومنعه من تولي هذه المهمة في أكثر من شركة وخصوصاً في الشركات ذات النشاط الكبير والمتشابك.

ولكننا نرى خلاف ذلك؛ إذ إنَّ الشركات المساهمة ذات رأس مال ضخم يتم من خلالها تنفيذ مشاريع ضخمة ذات أهمية اقتصادية كبيرة ووجود الأنشطة الواسعة والمتشابكة بين عدة فروع لها قد تتطلب تعيين أكثر من مراقب للتثبت من حساباتها، ومن الممكن أن يكون سبباً لتقوية ثقة ذوي الشأن بالنتائج الموحدة التي قد يتوصل إليها المراقبون. وفي حال اختلاف الآراء فمن شأن ذلك جلب انتباه ذوي الشأن على المسائل المختلف فيها والتحري فيها لحين الوصول إلى الحقيقة.

أما عن الآثار السلبية لتعدد المراقبين فنرى أنه يمكن تجنبها من خلال اقرار قواعد قانونية معينة؛ كالزام مراقبي الحسابات بتقديم تقرير واحد وإلزام كل منهم بالقيام بعمله على حدة، ثم إنَّ إقرار المسؤولية القانونية على مراقبي الحسابات كفيل بأن يؤدي كل منهم عمله بشكل صحيح بدلاً من القيام بتصديق نتائج لم يتثبت منها بنفسه.

الفرع الثاني
مدة تعيين مراقب الحسابات وتحديد أجره

نتناول في هذا الفرع مدة تعيين مراقب الحسابات وكيفية تحديد أجره من خلال فقرتين على وفق الآتي:

أولاً- مدة تعيين مراقب الحسابات: تفاوتت مدة تعيين المراقب في القوانين المقارنة، إذ حددها قانون الشركات الاماراتي بسنة واحدة قابلة للتجديد، على أن لا تتجاوز ست سنوات متتالية وإذا كان مراقب شركة تدقيق فيجب تغيير الشريك المسؤول فيها بعد مرور ثلاث سنوات[3]. وبموجب قانون الشركات المساهمة المغربي يتم تعيينه لمدة ثلاث سنوات، أما مراقبو الحسابات الأولون الذين يتم تعيينهم عند تأسيس الشركة فيكون تعيينهم لمدة سنة، قابلة للتجديد ما لم يقترح على الجمعية العامة غير ذلك[4]. أما في قانون الشركات الانجليزي فإن هذه المدة هي سنة مالية واحدة لكنه لم ينص على المرات التي يجوز اعادة تعيين المراقب نفسه للشركة[5]. أما وفقاً لقانون الشركات بالأسهم الألماني فيتم تعيين أول مراقب حسابات من قبل المؤسسين لأول سنة مالية للشركة، ومن ثم يتم تعيينه لسنة واحدة في الاجتماع العام للمساهمين[6]. ولم ينص هذا القانون أيضاً على عدد المرات التي يجوز فيها تعيين الشخص نفسه كمراقب حسابات في الشركة نفسها. أما بالنسبة للقانون العراقي فيلاحظ أنه لم تعيين مدة زمنية محددة يمارس فيها مراقب الحسابات مهمته في الشركة، وهذا قد يوحي بأن له أن يتولى مهماته إلى حين إنهاء عمله من قبل

---

[1] – تنظر: المادة (102/أولاً) من القانون نفسه.

[2] –بن جميلة محمد، مصدر سابق، ص 47.

[3] – المادة (2/245) من قانون الشركات الاماراتي المعدل.

[4] –المادة (163) من قانون الشركات المساهمة الخاصة المغربي المعدل.

[5] - *article (489/1) of UK Companies Act as amended.*

[6] –(*sec.30*) و(*sec.* 286)، من القانون الشركات بالأسهم الألماني.

السلطة التي قامت بتعيينه. والحقيقة أن تحديد مدة سنة لهذا الأمر قد لا يكون كافياً حسب ما يراه البعض[1] ليمارس المراقب فيها مهنته ويتعرف على نظام الشركة والمعلومات اللازمة لبناء تقريره، وقد ينشأ عن انتهاء مدته أن لا يكمل عمله، مع عدم ضمان تجديد مدته أي عدم تعيينه مرة أخرى من قبل الهيئة العامة لأي سبب كان.

لكننا نرى خلاف ذلك إذ إن مراقب الحسابات يقوم بتحرير تقريره بناء على المعلومات والبيانات التي ترد في الحسابات الختامية لتلك السنة المالية، فتعيينه للمدة نفسها قد يكون كافياً لهذا الهدف. ويتيح ذلك للجهة التي قامت بتعيينه أن يقرر تجديد مدته بحسب أداءه في السنة السابقة. لكننا نؤيد أنه من المستحسن أن لا تزيد مدة تجديد المهمات في كل الأحوال عن ثلاث سنوات، لعدم نشوء علاقات من نوع ما بين المراقب والقائمين على ادارة الشركة وهذا ما يثير الشكوك حول استقلاليته في أثناء أداءه مهمته. وقد يكون هذا الهاجس هو الذي دفع المشرع الأمريكي في قانون اوكسلي أن يمنع تعيين شخص كمراقب حسابات في شركة إذا كان قد قدم لها خلال خمس السنوات السابقة خدمات رقابية. وبناءً على ما تقدم نوصي المشرع العراقي بتحديد مدة تعيين مراقب الحسابات على وفق النصوص المقترحة في خاتمة هذا البحث. إذ أنَّ مقتضيات الاستقلالية في عمله تتطلب عدم استمراره في الشركة نفسها لمدة طويلة، قد تؤدي إلى نشوء بعض المصالح المشتركة بينهما. ومعلوم أنَّ عدم تحديد هذه المدة قد يضع المراقب عرضة لإنهاء عمله من قبل الهيئة العامة في أي وقت إذا لم يعمل وفقاً لمصالح أصحاب القرار في الشركة أو لأي أسباب أخرى.

ثانياً- تحديد أجر مراقب الحسابات: تعد مهنة مراقب الحسابات من المهن الحرة التي يقوم بها المراقب مقابل أجر يتناسب مع ما يقدمه من خدمات للشركة التي يقوم بمراقبتها. وحصول المراقب على أجر كبير يتناسب مع مهماته، وإن كان يضيف أثقالاً اضافية على الشركة، فإنه يعد شرطاً ضرورياً لتعيين أشخاص مؤهلين يضمنون فعالية المراقبة[2]. لذلك إنَّ تحديد هذه الأجرة قانوناً وبضوابط معينة تضمن استقلالية المراقب وعدم وضعه تحت تأثير أية جهة داخل الشركة أمر في غاية الأهمية، لذلك يستحق البحث فيه.

فبالنسبة للجهة التي تحدد أجر المراقب؛ أجمعت التشريعات محل المقارنة على أن تحديد أجر المراقب يتم من قبل الجهة التي قامت بتعيينه، وهي الهيئة العامة في كل من القانون الاماراتي والمغربي والعراقي[3]. أما في القانون الانجليزي فإن هذه الجهة قد تكون الهيئة العامة أو مجلس الإدارة أو وزير الخارجية بحسب الأحوال[4]. أما بالنسبة لقانون الشركات بالأسهم الألماني فيتم تحديد أجر كل من مراقب الحسابات التأسيسي ومراقب الحسابات المعيّن من المحكمة؛ من قبل المحكمة[5]، وهذا يعني أن كل من مراقب الحسابات المعين من قبل المساهمين ومراقب الحسابات الخارجي العام في الشركة يتم تحديد أجرهما من قبل المساهمين.

أما بخصوص ضوابط تحديد الأجر فإن بعضاً من القوانين المقارنة أورد ضوابط مختلفة لضمان الأجر المناسب لمراقب الحسابات دون وضع استقلاليته تحت تأثير أية جهة داخل الشركة. إذ أكد المشرع الاماراتي عدم جواز تدخل مجلس الإدارة في تحديد أجر المراقب، وتوضيحه في حسابات الشركة[6]. وأجاز قانون الشركات الانجليزي لوزير الخارجية أن يضع أحكاماً بخصوص الافصاح عن الأجور التي يستلمها مراقب الحسابات مقابل خدمته في الشركة كمراقب حسابات أو مقابل أية خدمة

---

[1] – د.أمير حسن، مصدر سابق، ص52. ود. حمداوي عبدالواحد، مصدر سابق، ص 120.

[2] – د. حمداوي عبدالواحد، دور مراقبي الحسابات في حماية أقلية المساهمين داخل شركات المساهمة، مجلةمحاكمة، العدد 3، أوكتوبر – 2007، ص 123.

[3] – المادة (3/245) من قانون الشركات الاماراتي المعدل. والمادة (102/ سادساً) من قانون الشركات العراقي المعدل. المادة (18) من للقانون المتعلق بتنظيم مهنة الخبرة المحاسبية وانشاء هيئة الخبراء المحاسبين المغربي رقم 89–15 لسنة 1993.

[4] - *article (492) of UKCompanies Act as amended.*

[5] – (*sec35/3*) و(142/ 6 *sec.*) من قانون الشركات بالأسهم الألماني المعدل.

[6] – المادة (3/245) من قانون الشركات الاماراتي المعدل.

أخرى، وله أيضاً أن يطلب من الشركة الافصاح عن المقدار المالي لهذا المقابل لكل خدمة[1]. أما المشرع المغربي فلم يبين ضوابط خاصة يحدد الأمر في قانون الشركات.

أما نظام ممارسة مهنة مراقبة الحسابات فقد أناط بمجلس مهنة المراقبة والتدقيق مهمة وضع ضوابط خاصة تحدد بموجبها نوع وحجم الأعمال التي يجوز لمراقب الحسابات قبولها والحد الأدنى للأجر الذي يتقاضاه[2]. وبناءاً على ذلك يقوم المجلس المذكور بوضع أسس توزيع الأعمالً بين مزاولي مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات سنوياً. وقد وضع المجلس فعلاً أسس توزيع الأعمال بين مزاولي مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات لسنة (2022) والمعممة بموجب كتابه المرقم (630) في)2021/12/30(، وبموجبها قسم مراقبي الحسابات إلى قسمين: الأول والثاني، وتم تحديد نوع العمل والسقف الأعلى للأعمال التي يجوز لكل مراقب حسابات حسب صنفه وخبرته المهنية القيام بها وذلك لتوفير فرص عمل متكافئة للجميع وعدم استحواذ غير مشروع للأعمال من قبل البعض منهم وحرمان البقية. وفي هذا الصدد، ميّزت هذه الأسس بين مراقب الحسابات المتفرغ وغير المتفرغ. ويجوز لمراقبي الحسابات ذوي الصنف الأول القيام بأعمال الرقابة والتدقيق في الشركات المساهمة. وحددت أجور التدقيق للشركات والوحدات الاقتصادية المختلفة الوطنية والشركات الأجنبية التي لها فروع في العراق، ولم تجز لمراقبي الحسابات قبولَ أعمال بأقل من السعر الأدنى كوسيلة غير مشروعة للمنافسة على العمل المهني. وقد اعتمدت في تحديد هذه الأجور على عوامل مختلفة، منها رأس مال الشركة ونوع الشركة وجنسيتها والوقت المستغرق في إنجاز العمل.

وبعد بيان ما تقدم نود أن نبين أنه بالنسبة للجهة المختصة بتحديد أجر المراقب وهي الهيئة العامة في القانون العراقي والقوانين المقارنة في أغلب الحالات، نرى أن هذا الأمر من شأنه أن يجعل الاستقلالية النفسية لمراقب الحسابات تحت تأثير تلك الهيئة من ثمَّ المساسُ باستقلاليته أو اثارة شكوك حولها، ولاسيما أنه لا يمكن ضمان عدم تأثير مجلس الإدارة في القرار الذي تتخذه الهيئة العامة في هذا الخصوص. وبناء على ذلك يثير هذا الأمر شكوكاً حول وضع مراقب الحسابات تحت تأثير توجهات مجلس الإدارة مقابل اقرار كمية أجر اضافية له. لذلك نؤيد ما ذهب إليه نظام ممارسة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات العراقي بتخويله جهة مختصة بتحديد الحد الأدنى ولكن يصعب تصور امكانية تحديد الحد الأعلى أيضاً لاختلاف حجم الجهد الواجب بذله من قبل المراقب من شركة إلى أخرى تبعاً لحجم حسابات هذه الشركات واختلاف خبرات وكفاءات المراقبين أنفسهم، لذلك قد يكون الحل المناسب هو تحديد الأجر من الجهة الرسمية التي اقترحناها أن تقوم بتعيين مراقب الحسابات، مع ايراد نص مشابه لما ورد في القانون الانجليزي، يلزم الشركة بالافصاح عن مقدار الأجر المدفوع من قبلها بهذا الخصوص وذلك لتمكين الجهات المختصة بتقدير مدى تناسب الأجر مع مقدار الخدمات المقدمة إليها من المراقب.

[1] *–article (1/494/b) of UKCompanies Act as amended.*

[2] – تنظر: المادة(10) من نظام ممارسة مهنة مراقبة الحسابات المعدل العراقي، وتقابلها المادة (11) من نظام ممارسة مهنة مراقبة الحسابات لاقليم كوردستان.

الخاتمة

بعد أن أنهينا دراستنا في موضوع استقلالية مراقب الحسابات في الشركات المساهمة الخاصة توصلنا إلى جملة من الاستنتاجات والتوصيات نلخصها فيما يأتي:

أولاً- الاستنتاجات:

مع أهمية استقلالية مراقب الحسابات في الشركات المساهمة الخاصة للقيام بدوره الرقابي إلاّ أن التشريعات العراقية ذات الصلة لم تكن موفقة في وضع قواعد محكمة تضمن استقلالية مراقب الحسابات بشكل تام، ولعل بالإمكان بيان أهم أوجه القصور في هذه التشريعات بهذا الصدد في النقاط الآتية:

أولاً- الوضع في قانون الشركات رقم 21 لسنة 1997 المعدل:

1- إن المشرع أعطى صلاحية تعيين مراقب الحسابات للهيئة العامة وكان من الأفضل تعيينه من قبل جهة رسمية في الدولة، لكي لا يكون المراقب تحت تأثير أجهزة الشركة بوصفها الجهة التي قامت بتعيينه. خصوصاً وأن عمله لا يقتصر على حماية المساهمين وحدهم وإنّما يحقق كذلك مصلحة المتعاملين مع الشركة والمصلحة العامة.
2- لم يحدد القانون المدة التي يجوز فيها لمراقب الحسابات الاستمرار بمهمة المراقبة في شركة ما، وقد يؤدي ذلك إلى إطالة هذه المدة واحتمال نشوء مصلحة مشتركة بينه وبين القائمين على إدارة الشركة، ومن ثم انحيازه إليهم في أثناء أداء مهماته، أو قد يؤدي إلى أن يكون المراقب معرضاً لإنهاء عمله في أي وقت إذا لم يعمل وفقاً لمصلحة أصحاب القرار في الشركة أو لأي أسباب أخرى.
3- تعود سلطة تحديد أجر مراقب الحسابات للهيئة العامة، ومن شأن ذلك تحديد أجر أكثر مما يستحقه لوضعه تحت تأثير توجهات مجلس الإدارة، وخصوصاً أنَّ القانون لم يرد فيه نص يلزم الشركة المراقبة بالإفصاح عن مقدار الأجر المدفوع من قبلها لمراقب الحسابات، وذلك لتمكين الجهات المختصة من تقدير مدى تناسب الأجر مع مقدار الخدمات التي يقدمها لها.
4- لم ينص القانون على قواعد خاصة فيما يخص عزل مراقب الحسابات وشروط وضوابط ذلك وإنّما ترك ذلك للقواعد العامة لنصه صراحةً أن مراقب الحسابات يعد وكيلاً عن الشركة، ويترتب على ذلك أنه للهيئة العامة عزل المراقب على وفق أحكام الوكالة في القانون المدني، مع أن الحفاظ على استقلالية مراقب الحسابات وعدم إعطاء المجال لأجهزة الشركة لاستعمال العزل كوسيلة للضغط عليه كان يتطلب إقرار قواعد خاصة بالعزل في قانون الشركات على نحو تخدم عملية المراقبة والمراقب في آنٍ واحد.

ثانياً- الوضع في نظام ممارسة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات في العراق:

يخلو هذا النظام من بعض القواعد التي تضمن استقلالية مراقب الحسابات في أداء عمله، من أهم هذه القواعد:

أ- لم يُنص على القواعد التي تحظر على مراقب الحسابات القيام بمهمة المراقبة لشركة ما إذا كان له أو لأقاربه حتى الدرجة الرابعة مصلحة مباشرة أو غير مباشرة مالية أو غير مالية مع الشركة المراقَبة، ومع أن قواعد السلوك المهني نصّت على بعض القواعد في هذا الشأن لكن هناك ضرورة للنص عليها في قانون الشركات. أو في نظام ممارسة المهنة بوصفه تشريعاً خاصاً يعلو في المرتبة على قواعد السلوك المهني.

ب- لم يتضمن قواعد خاصة يمنع بموجبها المراقب في أن يجمع بين مهنة مراقبة الشركة وأي صفة أو منصب أو مهنة أو خدمة أخرى يقدمها للشركة أو شركة تابعة لها، كأن يجمع بين مزاولته للمهنة وصفة المساهم أو عضو في مجلس ادارة الشركة التي يقوم بمراقبتها أو في شركة تابعة لها.

ت- لم ينص على قواعد تمنع شركة مراقبة الحسابات أن تتولى مراقبة شركة ما إذا كان لأحد شركائها أو أقاربهم حتى الدرجة الرابعة أو أي موظف فيها مصلحة مباشرة أو غير مباشرة مالية أو غير مالية مع الشركة المراقَبة، أو كانت له صفة أو منصب أو أية وظيفة أو خدمة أخرى تقدمه لهذه الشركة.

ث- يخلو من قواعد تحظر على مراقب الحسابات ممارسة مهنة المراقبة عند ترشيحها لمنصب سياسي، مع ضرورة وجود هذا الحظر لمنع إثارة شكوك حول استقلاليته أو الوقوع تحت تأثيرات سياسية.

ج- لم ينص على منع مراقب الحسابات من تقديم خدمات رقابية لشركة سبق له العمل فيها إلاّ بعد مرور مدة معينة على انتهاء علاقته بها، وذلك لمنع إثارة الشكوك حول استقلاليته. ومع أن قواعد السلوك المهني نصت على حكم مشابه إلا أنها لم تتضمن ما يمنع المراقب في التعيين في الشركة نفسها بعد انتهاء عمله فيها كمراقب.

ثانياً- التوصيات:

لمعالجة أوجه القصور والنقص في التنظيم القانوني لمراقب الحسابات في القانون العراقي نوصي المشرع العراقي بتبني المشاريع الآتية:

(1)
مشروع تعديل قانون الشركات رقم 21 لسنة 1997 المعدل

المادة (1)

تعدل المادة (133/أولاً) من القانون على النحو الآتي:

تخضع حسابات الشركة المختلطة إلى رقابة وتدقيق ديوان الرقابة المالية. أما حسابات الشركة الخاصة فتخضع للرقابة والتدقيق من قبل مراقبي الحسابات. وينبغي توحيد حسابات الشركات المتصلة بعضها ببعض وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية ما لم يكن قد تم تحديدها بموجب معايير نافذة في العراق.

المادة (2)

تضاف المادة (133/مكررة) بعد المادة (133) وفق الآتي:

1- يُعين مراقب حسابات أو أكثر في الشركة المساهمة الخاصة من قبل مسجل الشركات قبل انعقاد الاجتماع التأسيسي، لمدة لا تزيد عن سنة مالية قابلة للتجديد لثلاث سنوات، ويقرر ذلك وفقاً لأداء مراقب الحسابات في السنوات السابقة.

2- تُحظر إعادة تعيين المراقب نفسه للرقابة على حسابات الشركة نفسها قبل انقضاء مدة (5) خمس سنوات فعلية من انتهاء خدمته السابقة لدى الشركة.

3- يحدد أجر مراقب الحسابات من قبل الهيئة العامة في الشركة وتجب المصادقة عليه من قبل مسجل الشركات، ويراعى في ذلك حجم الخدمات التي يقدمها المراقب للشركة.

4- تُلزم الشركة بالإفصاح عن مقدار الأجر المدفوع لمراقب الحسابات في تقريرها السنوي لضمان الشفافية والرقابة على تناسب الأجر مع حجم العمل المنجز.

5- لا يجوز عزل مراقب الحسابات إلا لأسباب معقولة ومبررة تتعلق بإخلاله بواجب الرقابة أو أحد واجباته المهنية أو فقدانه لأي من الشروط القانونية المطلوبة لممارسة المهنة.

6-لا يعد اختلاف الآراء أو التقديرات المهنية بين مراقب الحسابات وإدارة الشركة حول الأمور المحاسبية للشركة سبباً للعزل.

7- يتم عزل مراقب الحسابات بناءً على طلب يقدم لمسجل الشركات من الجهات الآتية:

أ- الهيئة العامة.

ب- مساهمين يملكون ما لا يقل عن (5%) من رأس مال الشركة.

8- يُقدم الطلب إلى مسجل الشركات متضمناً مبررات طلب عزل المراقب، ويصدر المسجل قرار العزل بعد التثبت من أسبابه.

9- يجب أن يكون قرار العزل مكتوباً ومسبباً بشكل واضح، وتُرسل نسخة من قرار العزل إلى مراقب الحسابات رسمياً خلال مدة لا تتجاوز سبعة أيام من تاريخ صدوره، ويحق لمراقب الحسابات تقديم اعتراض مكتوب إلى مسجل الشركات خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ تسلمه القرار، ويكون قرار المسجل في الاعتراض قابلاً للطعن لدى المحكمة المختصة خلال (15) يوماً من تأريخ صدوره.

10- يحق لمراقب الحسابات أن يستقيل من المهمة الموكولة إليه، شريطة أن تكون الاستقالة مكتوبة ومبينة فيها الأسباب بوضوح. وأن تكون في وقت مناسب لا يلحق ضرراً بالشركة. ويُلزم مراقب الحسابات بإرسال نسخة من الاستقالة إلى كل من مسجل الشركات، ومجلس الادارة في الشركة.

(2)
مشروع تعديل نظام ممارسة مهنة مراقبة الحسابات العراقي رقم (3) لسنة (1999) المعدل

المادة (1)

تضاف المادة (10/مكررة) بعد المادة (10) وفق الآتي:

أولاً/ يحظر على مراقب الحسابات ما يأتي:

1- القيام بمهمة مراقبة شركة إذا كان له أو لزوجه أو لأحد أقاربه حتى الدرجة الرابعة أو لأزواج أو أقرباء هؤلاء الأشخاص حتى الدرجة الثانية، مصلحة مباشرة أو غير مباشرة مالية أو غير مالية أو خصومة قائمة مع الشركة المراقبة أو أحد الأطراف فيها.
2- الجمع بين مهنة مراقبة الحسابات في شركة وأي صفة أو منصب في الشركة نفسها أو أي شركة تابعة لها.
3- مراقبة شركة ما إذا كانت مساهمة أو عضوة في مجلس إدارة شركة أخرى يكون مراقب الحسابات أيضاً مساهماً أو شريكاً أو عضواً في مجلس إدارتها أو عاملاً أو موظفاً فيها. أو إذا كانت للشركة المراقبة علاقة عقدية مع شركة أخرى يكون مراقب الحسابات مساهماً أو شريكاً أو عضو في مجلس ادارتها أو موظفاً أو عاملاً فيها.
4- الجمع بين مهنة مراقبة الحسابات أو أي مهنة أخرى تخلق التضارب في الممصلحة.
5- ممارسة مهنة المراقبة في حال ترشيحه لمنصب سياسي.

ثانياً/ تحظر على شركة مراقبة الحسابات تولي مهمات مراقبة أي شركة إذا كان لها أو لأحد شركائها أو لزوجه أو أحد أقاربه حتى الدرجة الرابعة أو أحد موظفيها مصلحة مباشرة أو غير مباشرة مالية أو غير مالية مع الشركة المراقبة، أو إذا كانت لأي منهم صفة أو منصب آخر في تلك الشركة أو أن تقدم لها أية خدمة أخرى غير خدمة مراقبة الحسابات.

المادة (2)

تضاف الفقرة (ح) إلى المادة (12) بالنص الآتي:

" التصرف بنزاهة وأمانة تامة في أثناء أداء مهماته، وبما يضمن استقلاليته وعدم تأثره بأي ممصلحة شخصية أو ضغوط تؤثر في موضوعيته ومصداقيته.

قائمة المصادر

بعد القرآن الكريم

أولاً: الكتب

باللغة العربية/

1- أحمد ابراهيم البسام، الشركات التجارية في القانون العراقي، ط2، مطبعة العاني، بغداد، 1967.
2- د. طارق أحمد قدور، حماية مصلحة الأقلية في الشركات المساهمة الخاصة المقيدة في البورصة، دار الجامعة، مصر، 2019.
3- د. عماد محمد أمين، حماية المساهم في الشركة المساهمة الخاصة(دراسة مقارنة)، دار الكتب القانونية، مصر، 2008
4- د. لطيف جبر كوماني، الشركات التجارية (دراسة قانونية مقارنة)، ط 1، دار السنهوري، بغداد، 2015.

ثانياً: الأطاريح والرسائل والبحوث/

باللغة العربية/

1- د. آزاد شوكر مصلحة، دور مراقب الحسابات في تحقيق الشفافية والافصاح عن المعلومات في سوق الأوراق المالية، (دراسة قانونية مقارنة)، مجلة كلية القانون للعلوم القانونية والسياسية- جامعة كركوك، المجلد 10، العدد 38، 2021.
2- د. أسيل جبار عنبر، تقييم جودة تقارير المدقق الخارجي في البيئة العراقية، مجلة المحاسب القانوني، العدد الثامن، السنة الثامنة، 2021.
3- د. أمير حسن جاسم، دور مراقب الحسابات في الشركات المساهمة، مجلة جامعة تكريت للعلوم القانونية والسياسية، العدد 17، السنة 5، المجلد 5، 2013.
4- د. بن جميلة محمد، مسؤولية محافظ الحسابات في مراقبة شركة المساهمة الخاصة، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة منتوري قسنطينة، الجزائر، 2011.
5- بومكواز عبدالقادر وبوعناني نسيمة، دور محافظ الحسابات في مراقبة شركة المساهمة الخاصة، رسالة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبدالرحمن ميرة، جزائر، 2013.
6- حفيزة مركب، النظام القانوني لمحافظ الحسابات في الجزائر، اطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، 2018
.

7- د. دانا حمه باقي عبدالقادر، قواعد المشاركة العادلة لحاملي الأقلية من الأسهم في الشركات المساهمة الخاصة، مجلة القانون والسياسة، العدد ، 2015.

باللغة الانجليزية

1- Betty Chu and Yung sheng Hsu, Non-audit services and audit-quality- The affect of Sarbenes Oxley Act, Asia Pacific Management Review, Vol.23, 2018

2- H. Kubra Kandemir, Auditing versus consultancy: A critique of the EU law reforms on the new form of auditing, Journal of governance and regulation, vol. 5, Issue 3, 2016.

3- Hasnah Haron, Andrew Chambers and others, The reliance of external auditors on internal auditors, Managerial Auditing Journal, Vol.19, No. 9,2004.

4- Kwame Boasiako Omane-Antwi, The Statutory Audit- Understanding the Legal Duties and Responsibilities of the Auditor, Pentvars Business Journal, Vol. 1, Issue 1, October-December 200.

5- Ojo, Marianne (2007): The role of the external auditor in the regulation and supervision of the UK banking system, Published in: Journal of Corporate Ownership and Control, Vol. 5, No. 4 (May 2008.

6- Zhang Ivy Xiyng, Economic consequences of the Sarbanes Oxley Actof 2002, Journal of accounting and economics, VOL.44, 2007.

ثالثاً- التشريعات

التشريعات العراقية:

1- قانون نقابة المحاسبين والمدققين العراقي رقم (185) لسنة (1969) المعدل.

2- قانون الشركات العراقي رقم (21) لسنة (1997) المعدل.

3- قانون المصارف العراقي رقم (94) لسنة (2004) المعدل.

التشريعات العربية:

1- القانون المتعلق بتنظيم مهنة الخبرة المحاسبية وانشاء هيئة الخبراء المحاسبين المغربي رقم (89-15) لسنة 1993.

2- قانون الشركات المساهمة المغربي رقم (95-17) لسنة 1996 المعدل.

3- قانون الشركات الاماراتي الاتحادي رقم (23) لسنة 2021 المعدل.

4- القانون الاتحادي الاماراتي رقم (41) لسنة 2023 بشأن تنظيم مهنة المحاسبة والتدقيق.

التشريعات الأجنبية:

1- German Commercial Code of 1897, as amended in 2022.

2- Federal Public Accountant Act of 1961, as amended.

3- German Stock Corporation Act of 1965, as amended in 2021.

4- *U.S. Sarbanes-Oxley Act of 2002.*

5- UK Companies Act 2006, as amended in 2024.

ت- الأنظمة والتعليمات

نظام ممارسة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات العراقي رقم(3) لسنة 1999 المعدل في 2024.

خامساً: القواعد الدولية

1- Directive 2006/43/EC of the European Parliament and of the Council of 17 May 2006 on statutory audits of annual accounts and consolidated accounts.

پوختە

ژمارەیەکی زۆر کەسی سروشتی و مەعنەوی لە کۆمپانیا هاوبەشدارە تاییەتەکان هاوبەشی ئەکەن، ئەمە سەرەڕای مامەڵەکردنیان لەگەڵ وەبەرهێنەرو قەرزدەرو خاوەن بەرژەوەندیەکانی تر، بۆیە پاراستنی ئەمانە لەفێڵ و بەریەککەوتنی بەرژەوەندیەکان و خراپ بەڕێوەبردن کارێکی زۆر گرنگە. وە بۆ بەدیهێنانی ئەم ئامانجە، چاودێری دەرەکی کە چاودێری ژمێریاری پێی هەڵئەسێ میکانیزمێکی کاریگەرە بۆ دڵنیایی بوون لە ڕاستی تۆمارە داراییەکان و ئاستی پابەندبونیان بە یاساو گرێبەستی کۆمپانیەکە. وە سەربەخۆیی چاودێری ژمێریاری دەستەبەری سەرەکیە بۆ پیادەکردنی ئەرکەکەی بە پیشەییانەو بابەتیانە. بۆیە لەم توێژینەوەیەدا هەوڵ ئەدەین کەموکوڕیەکانی سیستەمی یاسایی عێراقی دەستنیشان بکەین و ڕاسپاردەی پێویست پێشنیار بکەین بۆ بەهێزکردنی سەربەخۆیی چاودێری ژمێریاری بەجۆرێك کەدەستەبەری ئەنجامدانی ئەرکەکانی بکات بەبێ کاریگەری دەرەکی و وەبەرئەنجام ببێت بەهۆی بەهێزکردنی متمانەی هاوبەشەکان و خاوەن بەرژەوەندیەکانی تر بەکۆمپانیاکە.

Abstract

Private joint-stock companies include a large number of natural and legal persons, in addition to dealing with investors, creditors, and other stakeholders. Protecting these parties from fraud, conflicts of interest, and mismanagement is of utmost importance. To achieve this goal, external auditing conducted by the auditor serves as an effective mechanism to verify the accuracy of financial statements and their compliance with the law and the company's articles of association. The independence of the auditor is a key guarantee for performing their role objectively and professionally. Accordingly, this study seeks to identify the shortcomings in the Iraqi legal system and propose recommendations to enhance the independence of the auditor, ensuring the fulfillment of their duties without external influences or pressures. This, in turn, strengthens the confidence of shareholders and other stakeholders in the company.