المجلة العلمية لجامعة الملك فيصل
The Scientific Journal of King Faisal University
العلوم الإنسانية والإدارية
Humanities and Management Sciences

# المسؤولية المدنية لمراجع الحسابات: دراسة تحليلية في ضوء الأنظمة السعودية

أحمد محمد عواد عوض
قسم القانون الخاص، كلية الحقوق، جامعة الملك فيصل، الأحساء، المملكة العربية السعودية

# Auditor's Civil Responsibility: An Analytical Study According to Saudi Regulations

Ahmed Mohammed Awwad
Private Law Department, Faculty of Law, King Faisal University, Al Ahsa, Saudi Arabia

KEYWORDS
الكلمات المفتاحية
Chartered accountants, professional care, shareholding company
مراقب الحسابات، العناية المهنية، شركات المساهمة، التعويض، نظام الشركات السعودي، المسؤولية القانونية

RECEIVED الاستقبال 22/08/2020
ACCEPTED القبول 12/10/2020
PUBLISHED النشر 01/03/2021

https://doi.org/10.37575/h/law/0023

## الملخص

عهد نظام الشركات السعودي 1437هـ /2015 إلى مراجع الحسابات مراجعة حسابات الشركات والتحقق من عدالة قوائمها المالية، ونص صراحة على قيام المسؤولية المدنية له، ولتحديد أحكام هذه المسؤولية كان علينا التعرف على طبيعة العلاقة بين مراجع الحسابات والشركة محل المراجعة، ورأينا أنها علاقة تعاقدية، وأن التزامات مراجع الحسابات لا يمكن اعتبارها من طبيعة واحدة، وعن المسؤولية المدنية لمراجع الحسابات في مواجهة الشركة أو الشركاء أو المساهمين فهي مسئوليه عقدية، وبالنسبة للغير فهي تقصيرية، وقد تناولت نصوص نظام المحاسبين القانونيين ونظام الشركات أركان المسؤولية المدنية لمراجع الحسابات وجاءت في صيغة عامة تشمل جميع الأخطاء التي تقع منه، ويشمل التعويض كل الأضرار، وتُرفع دعوى المسؤولية المدنية ضد مراجع الحسابات من الشركة نفسها، كما قد يلجأ كل مساهم لإقامة دعوى بمفرده أو ينضم إلى دعوى جماعية، ولكل من أصابه ضرر إقامتها، وأنه في حالة تعدد مراجعي الحسابات للشركة الواحدة واشتركوا في الخطأ كانوا مسؤولين بالتضامن عن تعويض من يصيبه ضرر نتيجة لهذا الخطأ.

## ABSTRACT

Saudi Companies Law 2015 entrusted to the auditors the auditing and reviewing of companies' accounts and verifying the fairness of their financial statements, in addition to also stipulating auditors' civil responsibility. To establish this responsibility, we had to identify the nature of the relationship between the auditor and the audited company. We concluded that it was a contractual relationship. We cannot consider the auditor's obligations in isolation using a single analytical procedure. The auditor's civil responsibility to the company and partners is contractual, and if not adhered to, could cause a tort. Provisions of chartered accountants' law and Companies Law identified the elements of civil responsibility. Terms were generic, covering errors and compensation, including damages. The plaintiff in a civil responsibility lawsuit against the auditor may be the company, each shareholder, or a joint collective lawsuit, including every injured person. Where multiple auditors in a company participated in error, we found them responsible for compensation.

## 1. المقدمة

تعدّ الشركات من الوسائل المثلى للنهوض باقتصادات الدول؛ لقيامها بالاستثمار في المشروعات الكبرى على نحو يُسهم في تحقيق التنمية والازدهار للدول والأفراد على حد سواء، ومع توسع الأنشطة التي تعمل بها وتعاظم رؤوس أموالها؛ بدت الحاجة إلى وجود رقابة عليها، ومن ثم ظهر دور مراجع الحسابات الذي ينتظر تقريره مجلس إدارة الشركة والمساهمون والمستثمرون بل حتى الحكومات أيضاً؛ لما يتضمنه –التقرير- من معلومات وبيانات تكتسب أهمية في الوقت الحاضر خاصة في ظل نظام السوق الحرة، والاستثمار غير المباشر في الأسواق المالية.

## 2. أهمية البحث

تعاظم دور مراجعي الحسابات على نحو غير مسبوق مع ظهور الأثار السلبية لعدم وفاء بعض المراجعين بالتزاماتهم المهنية، ولعل انهيار شركة Enron الأمريكية خير مثال على ذلك؛ حيث سقطت الشركة بأصول تقدر قيمتها بنحو 63,4 مليار دولار؛ لعدم التزام مراجع حساباتها بالمعايير المهنية الحاكمة لمهنة المراجعة، وهو مكتب Arthur Andersen الذي انهار بالتبعية بالرغم من كونه من أكبر شركات المراجعة بالعالم.[1]

وقد شهدت المملكة العربية السعودية حالة مماثلة؛ حيث أدين مراجع حسابات إحدى الشركات؛ لارتكابه مع مسؤولي الشركات تصرفات أوجدت انطباعاً غير صحيح ومضلل بشأن قيمة الورقة المالية العائدة للشركة، فتم معاقبته بالغرامة ومنعه من تقديم أعمال المحاسبة القانونية لمدة سنتين، وبتاريخ 2/3/2020 صدر قرار لجنة الاستئناف في منازعات الأوراق المالية بإلزامه مع باقي المدعى عليهم بتعويض المدعين عما أصابهم من أضرار.

وحيث تمثل الشركات حجر الزاوية في تحقيق رؤية المملكة 2030 في جانبها الاقتصادي؛ الأمر الذي يستدعي إحكام الرقابة عليها؛ لذلك عهد نظام الشركات السعودي 1437هـ /2015 إلى مراجعي الحسابات مهمة مراجعة حسابات هذه الشركات والتحقق من عدالة قوائمها المالية، ومع أهمية هذا الدور تكمن الخطورة، فالتقرير الذي يصدره مراجع الحسابات لا يقف تأثيره عند حد الشركة محل المراجعة أو المساهمين فيها، بل يمتد ليؤثر في اقتصاد الدولة ككل؛ لذا فقد نص نظام الشركات صراحة على مسؤولية مراجع الحسابات عن تعويض الضرر الذي يصيب الشركة أو المساهمين أو الغير بسبب الأخطاء التي تقع منه في أثناء أداء عمله، فالمسؤولية المدنية تُشكل أحد أركان النظام القانوني والاجتماعي، فكل إنسان مسؤول عن نتيجة أفعاله، وملزم بتنفيذ التزاماته؛ فإذا أخل بالتزاماته انعقدت مسؤوليته.

وبالرغم مما تقدم؛ نجد قلة البحوث التي تناولت موضوع المسؤولية المدنية لمراجع الحسابات بصفة عامة، وندرتها في ظل نظام الشركات الحالي، بالإضافة إلى ما تتصف به الأعمال المرتبطة بمهنة المراجعة في الوقت الحاضر بالميل نحو التقاضي، خاصة الادعاء بإهمال مراجع الحسابات والإخلال بواجباته، وهنا تكمن أهمية البحث مما دعانا لتناول موضوعه، وحتى يكون مراجعو الحسابات –بصفة خاصة- والمساهمون والمستثمرون بصفة عامة على بينة من هذه المسؤولية، فيعرف كل طرف التزاماته؛ فلا يُخل بها، ويُدرك واجباته؛ فلا يُقصر فيها، ويعلم حقوقه؛ فلا يتنازل عنها.

## 3. مشكلة البحث ونطاقه

يثير موضوع البحث عددًا من الإشكاليات والتساؤلات القانونية؛ أولها التساؤل عن المركز القانوني لمراجع الحسابات بالشركة وتحديد طبيعة العلاقة بينهما، حتى نتمكن من تحديد نوع مسؤوليته المدنية وما إذا كانت عقدية أم تقصيرية؟ كما يثور التساؤل عن التكييف القانوني لالتزامات مراجع الحسابات؛ وما إذا كان ملزماً بتحقيق نتيجة أم فقط بذل عناية أم مزيج بينهما؟ ثم التساؤل عن أحكام هذه المسؤولية، من حيث أركانها، والدعوى الخاصة بها، وبالإجابة عن هذه التساؤلات سنتمكن من تحديد أحكام المسؤولية المدنية لمراجع الحسابات؛ وسيكون نطاق بحثنا منصباً على الأنظمة السعودية ذات الصلة.

(1) للاطلاع على هذه القضية يُنظر: المعتاز، (2008).

Corresponding Author: Ahmed Mohammed Awwad aawad@kfu.edu.sa, +966562837030, +201009517945 المؤلف المراسل: أحمد محمد عواد عوض

## 4. منهج البحث

اعتمدنا في بحثنا الماثل على المنهج التحليلي الاستقرائي القائم على تحليل القواعد العامة والنصوص القانونية التي لها صلة بموضوع البحث وتطبيقها على المسائل والجزئيات التي يمكن أن تندرج تحتها وصولاً لاستخلاص النتائج، مع استخدام المنهجين الوصفي والمقارن كلما اقتضى البحث ذلك؛ مع التطبيق على القرارات الصادرة من لجنة الاستئناف في منازعات الأوراق المالية، والتي تُعد أحكاماً مرجعية بشأن المسؤولية القانونية لمراجعي الحسابات في المملكة بشقيها الجزائي والمدني.

## 5. خطة البحث

اقتضت طبيعة البحث تقسيمه إلى مبحثين وخاتمة، على النحو التالي:

- المركز القانوني لمراجع حسابات الشركة وطبيعة التزاماته
- المسؤولية المدنية لمراجع الحسابات في النظام السعودي
- الخاتمة (النتائج والتوصيات)

## 6. المركز القانوني لمراجع حسابات الشركة وطبيعة التزاماته

**تمهيد:**

إن تحديد المسؤولية المدنية لمراجع الحسابات، يقتضي منا ابتداءً تحديد المركز القانوني له من حيث طبيعة العلاقة بينه وبين والشركة محل المراجعة، وذلك حتى نتمكن من تحديد نوع هذه المسؤولية وما إذا كانت عقدية أم تقصيرية، ومن ناحية أخرى بيان طبيعة التزاماته؛ ليكون هذا المبحث أساساً ننطلق منه لتناول أحكام مسؤوليته المدنية، وعليه قُسِّمَ هذا المبحث مطلبين:

- المركز القانوني لمراجع الحسابات بالشركة محل المراجعة
- طبيعة التزامات مراجع الحسابات

### 6.1. المركز القانوني لمراجع الحسابات بالشركة محل المراجعة:

نخصص هذا المطلب للتعرف على ماهية مراجع الحسابات، وتحديد مركزه القانوني في الشركة محل المراجعة من حيث طبيعة العلاقة التي تربطه بها، على النحو التالي:

#### 6.1.1. ماهية مراجع الحسابات وأهمية دوره

مما لا شك فيه أن للمساهمين في الشركات حق الرقابة على أموالهم وهذا حق تقره جميع الأنظمة، وقد تناول نظام الشركات السعودي الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/3) بتاريخ 10/11/2015 هذا الحق في المادة (132) منه بنصها: "يمارس المساهمون الرقابة على حسابات الشركة وفقاً للأحكام المنصوص عليها في النظام ونظام الشركة الأساسي"، إلا أنه من العسير من الناحية العملية أن يُعطى كل مساهم –مع كثرتهم- هذا الحق، كما أنه من المتعذر على مساهم أو أكثر إجراء رقابة مجدية، خاصة أن حائزي الأسهم قد لا تؤهلهم ثقافتهم الاقتصادية والمالية للقيام بذلك، ولو توفرت فيهم هذه الثقافة فلن يتوفر لهم الوقت أو الأدوات التي تمكنهم من ذلك، فضلاً عن أن إجازة الرقابة المطلقة لكل مساهم يُفضي إلى مخاطر جسيمة فقد تُذاع أسرار الشركة، أو تنشب الصراعات فيها، ومن جهة أخرى لا يُمكن ترك حرية التصرف في شؤون الشركة لمجلس الإدارة بمفرده وحسب إرادته فيحيد بها عن أغراضها؛ لذا كان لابد من وجود سبيل لفحص أعمال الشركة ومراجعة حساباتها وتدقيق البيانات الصادرة عن مجلس إدارتها، بواسطة عدد محدود من المتخصصين، ممن تسكن إليهم النفوس، فلا تذاع أسرار الشركة ولا يتصرف مجلس الإدارة حسب هواه، وهنا ظهر دور مراجع الحسابات[2]، الذي يُعدّ همزة الوصل بين الجمعية العمومية ومجلس الإدارة، والعين التي تراجع حسابات الشركة.[3]

فمراجع الحسابات هو الشخص الذي يُعهد إليه بمراجعة حسابات الشركة وفحصها، وتدقيق ميزانيتها، وحساب الأرباح والخسائر للسنة المالية التي عُين لها، ومراقبة سلامة تطبيق الأنظمة بشكل يحقق صالح الشركة والشركاء والمصلحة العامة.[4]

وتختلف الأنظمة في تسميتها للقائم بعملية المراجعة؛ فيُقال "مراقب الحسابات" كما في القانون المصري، أو "مدقق الحسابات" كما في القانون الأردني، أو "مراجع الحسابات" كما في نظام الشركات السعودي الحالي 1437هـ/2015، الذي نرى أن استخدامه لمصطلح "مراجع حسابات"[5] هو الأدق والأصوب بدلاً من مصطلح "مراقب الحسابات" الذي كان يستخدمه نظام الشركات الملغي.

ولأهمية دور مراجع الحسابات فقد اهتمت الأنظمة في المملكة بأهل هذه المهنة، حيث قصرت المادة الأولى من نظام المحاسبين القانونيين الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/12) بتاريخ 19/11/1991 مزاولة المهنة على المقيدين بسجل المحاسبين القانونيين لدى وزارة التجارة، وحددت المادة الثانية منه الشروط الواجب توفرها فيمن يُقيد في السجل ومنها التأهيل العلمي والخبرة العملية وحسن السيرة والسلوك.

كما اشترط نظام الشركات وجود مراجع حسابات لكل شكل من أشكال الشركات، سواء بطريقة مباشرة كما نصت المادة (133) على أن يكون لشركة المساهمة مراجع حسابات (أو أكثر) من بين مراجعي الحسابات المرخص لهم بالعمل في المملكة تعينه الجمعية العمومية، وهو الحكم ذاته الذي ينطبق على الشركة ذات المسؤولية المحدودة وفقا للمادة (166)، أو بطريقة ضمنية حيث استلزم النظام وجود مراجع حسابات لشركات التضامن والتوصية البسيطة والمحاصّة وفقا لمفهوم المواد (35، و3/38، و51) منه.

#### 6.1.2. طبيعة العلاقة بين مراجع الحسابات والشركة محل المراجعة

انقسم رأي الفقه حول طبيعة الرابطة بين مراجع الحسابات والشركة محل المراجعة؛ فذهب رأي إلى النظرية التقليدية التعاقدية بوصف مراجع الحسابات وكيلاً عن الجمعية العامة للمساهمين –*حسبما نصت على ذلك صراحة عديد الأنظمة*- وليس موظفاً في الشركة[6]، وتعرضت هذه النظرية لعديد من الانتقادات التي لم يستطع أنصارها الرد عليها، وعلى إثرها ظهرت النظرية العضوية ومفادها أن مراجع الحسابات عبارة عن عضو في الشخص الاعتباري المكون للشركة يتم تعيينه وفق القانون، ولا وجود لعقد بينه وبين المساهمين، فالشركة ماهي إلا نظام قانوني، والمراجع عضو في جسم الشركة، فهو لا يبقى وكيلاً أو تابعاً للمساهمين "ناخبيه" بل مستقل عنهم كنائب البرلمان[7]، وتبنى بعض الفقه النظرية المختلطة ومفادها أن علاقة مراجع الحسابات بالشركة هي علاقة وكالة من نوع خاص، تخضع للعديد من القيود وأن التوفيق بين النظريتين هو الأصح.[8]

#### 6.1.3. رأينا في طبيعة العلاقة بين مراجع الحسابات والشركة محل المراجعة

ابتداء؛ نُثمن موقف نظام الشركات السعودي 1437هـ /2015 لعدم الوقوع كعدد من التشريعات –*فيما نرى أنه مجانبة للصواب*- بالنص على أن مراجع الحسابات يمارس مهامه في الشركة بصفته "وكيلاً عنها" أو "وكيلاً عن المساهمين"[9]، وذلك لما لقيه هذا النص من انتقادات أخصها أن طبيعة التزامات مراجع الحسابات ليست أعمالاً قانونية حتى نُساير القول بأن العلاقة بينه وبين الشركة علاقة وكالة.

(2) صالح، (1949)، ص314، البقمي، (2019)، ص382.
(3) داخلي، (2015)، ص217.
(4) حمدالله، (2004)، ص330، العمر، (2017)، ص216.
(5) المصطلح في اللغة: راجَعَ يُراجع ، مُراجعةً ، وراجع المحاسبُ الحِسابَ: دقّقه، مُراجع الحسابات: شخص مهنيّ مستقلّ يقوم بالتحقّق من إعداد القوائم الماليّة وفقًا للمبادئ المحاسبيّة المتعارف عليها ويُعدّ تقريرًا بنتائج فحص القوائم الماليّة وعدالتها، المراجعة: عملية فحص الحسابات والتدقيق لمعرفة مدى صحتها. عمر، (2009)، مادة (ر ج ع).
(6) قاسم، (1991)، ص101.
(7) حمدالله، (2004)، ص335.
(8) لعرض هذه النظريات تفصيلاً يُنظر: حمدالله، (2004)، ص 334 وما بعدها. المجالي، (2016). الربيعي، وآخر، (2017).
(9) من هذه التشريعات قانون الشركات المصري رقم 159 لسنة 1981 التي تنص المادة ( 106) منه على أنه: "ويسأل المراقب عن صحة البيانات الواردة في تقريره بوصفه وكيلا عن مجموع المساهمين"، وقانون الشركات الأردني رقم 22 لسنة 1997م الذي تنص المادة (199) منه على أن: "يعتبر مدقق حسابات الشركة وكيلاً عن المساهمين فيها".

وعليه؛ نرى أن العلاقة بين مراجع الحسابات والشركة –في ضوء نظام الشركات السعودي- هي علاقة تعاقدية لا تخضع لأحكام عقد الوكالة، فقرار الجمعية العمومية بتعيين مراجع لحسابات الشركة متضمناً مدة عمله وأتعابه، عبارة عن إيجاب ينشأ عنه العقد متى اقترن به قبول مراجع الحسابات الصريح أو الضمني، وبمجرد الاقتران ينعقد العقد، وعادة يتم الاقتران بما يُعرف بـ"خطاب الارتباط"، فهذه العلاقة هي عقد مكتمل الشروط والأركان، ومن وجهة نظرنا أن العقد المبرم بين مراجع الحسابات والشركة محل المراجعة من العقود الحديثة، التي لم يصدر بتنظيم أحكامه قانون مستقل أي عقد غير مسمى، وبالتالي فهو يخضع للاتفاق الخاص بين المتعاقدين، كما يخضع لأحكام نظامي المحاسبين القانونيين والشركات، وللقواعد العامة التي تنطبق على كل العقود فيما لم يرد فيه نص.

### 6.2. طبيعة التزامات مراجع الحسابات:

استقر الفقه على أن كل التزام يكون إما بتحقيق نتيجة أو ببذل عناية، وتكمن أهمية التفرقة بينهما في تحديد المسؤولية وإثبات الخطأ؛ ففي الالتزام بتحقيق نتيجة نجد أن الدائن في سبيل إثبات عدم قيام المدين بالتنفيذ يُثبت عدم تحقق النتيجة، ويعدّ بذلك المدين مخطئاً وتتحقق مسؤوليته ما لم يثبت أن عدم تحقيق النتيجة يعود إلى سبب أجنبي، أما إذا كان الالتزام ببذل عناية فيجب على الدائن إثبات عدم بذل المدين العناية المطلوبة منه.[10]

وفي ضوء ما تقدم؛ نخصص هذا المطلب للحديث عن طبيعة التزامات مراجع الحسابات، وبيان رأينا فيها، على النحو التالي:

#### 6.2.1. الرأي القائل بأن مراجع الحسابات ملتزم ببذل عناية مهنية

الالتزام ببذل العناية هو الالتزام الذي لا يرمي إلى تحقيق نتيجة معينة، فهو التزام ببذل الجهد للوصول إلى غرض، تحقق الغرض أو لم يتحقق، فهو التزام بعمل، ولكنه عمل لا تُضمن نتيجته، والمهم فيه أن يبذل المدين لتنفيذه مقداراً معيناً من العناية، والأصل أن يكون هذا المقدار هو العناية التي يبذلها الشخص العادي، فمتى بذل المدين العناية المطلوبة منه، يكون قد نفذ التزامه، حتى لو لم يتحقق الغرض المقصود[11].

ويذهب الرأي الغالب في الفقه إلى أن المهني -بصفة عامة- ملتزم ببذل عناية مهنية وفقا لما تقتضيه أصول المهنة التي ينتمي إليها[12]، وذلك لأن الالتزامات التي يتعهد بها لا يمكن أن يكون مضمونها تحقيق نتيجة للعميل؛ لأن هذه النتيجة لا تعتمد فقط على مهارته ومجهوده، وانما هي نتيجة احتمالية لاعتمادها على ظروف خارجية وعلى عوامل يعدّ عملُ المهني أحدها.

وتعد مهنة المراجعة من أكثر المهن التي شهدت تطوراً نتيجة تطور بيئة الأعمال، من مجرد اكتشاف الأخطاء والغش، إلى إبداء الرأي، أو تحديد مدى عدالة القوائم المالية، ففي بداية العهد كانت تُستخدم عبارة "صحيح وحقيقي True and Correct" للتعبير عن النتائج المتعلقة بالقوائم المالية، ثم استبدلت بها عبارة "عُرضت بعدالة – Fairly Presented"، ويرجع ذلك لعدم وجود قوائم مالية صحيحة بشكل مطلق، فعملية المراجعة لا توفر التأكيد الكامل بأن القوائم المالية خالية من الأخطاء، إذ يجب أن يؤخذ في الحسبان وجود قدر من المخاطرة أو عدم التأكد عند الاعتماد على تقرير المراجعة[13]، لأنه من المتعذر على مراجع الحسابات أن يدقق جميع المستندات، فهو يلجأ لإجراء الاختبارات التي يُقدر ضرورتها، ملتزماً ببذل العناية المهنية في جميع جوانب المراجعة على نحو جاد وحذر[14]، وعليه؛ يذهب جانب من الفقه إلى أنه يجب على مراجع الحسابات اتباع قواعد المهني المتخصص الحريص والرجل الفني –وليس مجرد الرجل العادي- بوصفه متخصصاً ومحترفاً.[15]

وقد تضمن نظام المحاسبين القانونيين ، عدداً من الالتزامات الملقاة على عاتق مراجع الحسابات؛ منها ما نصت عليه المادة (10) من وجوب التزامه بسلوك مهنته وآدابها، والالتزام بمعايير المحاسبة والمراجعة والمعايير الفنية التي تصدرها الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين[16]، وبالرجوع لتلك المعايير، نجد معياراً خاصاً للعناية المهنية اللازمة[17]، يوجب على مراجع الحسابات:

- بذل العناية المهنية اللازمة في جميع مراحل المراجعة، وتطبيق معايير المراجعة بدرجة من الحرص المتوقع من مراجع آخر مؤهل تأهيلاً مهنياً كافياً.
- أن يكون على درجة كافية من الدراية بأمور المنشأة وظروفها وخططها والاستخدامات المتوقعة لقوائمها المالية وتقريره عنها.
- أن يتحرى الحقائق إلى أن يصل إلى نتائج موضوعية لا تعتمد على وجهة نظر مُغرضة.
- الاستعانة بخبرة الآخرين ومهارتهم إذا تطلبت الأمور درجة من الخبرة والمهارة لا تتوفر لديه.

#### 6.2.2. الرأي القائل بأن مراجع الحسابات ملتزم بتحقيق نتيجة

يُعرف الالتزام بتحقيق نتيجة بأنه الالتزام الذي لا يكون تنفيذه إلا بتحقيق نتيجة معينة هي محل الالتزام، فالالتزام بنقل حق عيني والالتزام بعمل معين والالتزام بالامتناع عن عمل معين؛ يُقصد بها تحقيق نتيجة معينة، فالمدين لا تبرأ ذمته من الالتزام إلا إذا حقق النتيجة المرجوة من تنفيذه، ولا تُرفع عنه المسؤولية إلا إذا أثبت أن عدم تحقق النتيجة راجع إلى سبب أجنبي كالقوة القاهرة أو خطأ المضرور أو خطأ الغير.[18]

وعن طبيعة التزامات مراجع الحسابات؛ وبجانب النظرة العامة السابق عرضها بأنه (بوصفه مهنيًّا) ملتزم ببذل عناية؛ هناك رأي أقر بوجود حالات يلتزم فيها -المهني- بتحقيق نتيجة، ومثال ذلك التزام الأطباء في عمليات التجميل والتحاليل الطبية وغيرها، يكون فيها ملتزماً بتحقيق نتيجة نظراً للتطور في هذه المجالات، كما أنه بإمعان النظر في الأعمال التي يؤديها المهني لصالح عميله يتبين أن معظمها تتطلب منه القيام بعمل معين وتصرف محدد، وفي هذا الشأن يعدّ المهني ملتزماً بتحقيق نتيجة، فلا يجب النظر إلى التزامات المهني على أنها التزام وحيد ثم نصدر حكماً عليه، أو ننظر إلى هذا الالتزام على أنه الرئيس وما عداه ثانوي[19].

ولعل هذا الرأي له نصيب من الصحة ويمكن تطبيقه على مهنة مراجع الحسابات؛ فعملية المراجعة التي يقوم بها تمر بحلقات متعددة وصولاً إلى الرأي الفني الذي يتضمنه تقرير المراجعة، حيث يقع على عاتقه عدة التزامات، تبدأ بالتأهيل العلمي والخبرة العملية واستيفاء شروط الحصول على الترخيص بمزاولة المهنة، ويعقب ذلك تعيين المساعدين الأكفاء المؤهلين، واكتمال أوراق العمل، وكفاية أدلة المراجعة، فمراجع الحسابات في كل حلقة من هذه الحلقات ملتزم بتحقيق نتيجة لكل عمل منها على حدة، بغض النظر عما يتضمنه التقرير من رأي فني.

#### 6.2.3. رأينا في طبيعة التزامات مراجع الحسابات

انطلاقاً من الرأي السابق، وبإمعان النظر في التزامات مراجع الحسابات نجد أن طائفة منها يكون فيها ملتزماً –ليس بمجرد بذل عناية - وإنما بتحقيق نتيجة، ويأتي على رأسها تلك التي تلقي عليه واجب الامتناع عن عمل، ومن أمثلتها:

- الالتزام الرئيس بتنفيذ العقد بمراجعة حسابات الشركة، وتقديم تقرير سنوي إلى الجمعية العامة العادية السنوية، يتم إعداده وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها، وتلاوة التقرير في الجمعية العمومية. (المادة (135) من نظام الشركات)
- الالتزام بألا يفشي إلى المساهمين في غير الجمعية العامة أو إلى الغير ما وقف عليه من أسرار الشركة بسبب قيامه بعمله. (المادة (136) من نظام الشركات)

(10) السنهوري، (2004)، ص537 وما بعدها. العربي، (2018)، ص70. المرسي، (2019)، ص46وما بعدها.
(11) المراجع السابقة بالمواضع نفسها.
(12) حسين، (2001)، ص53. داخلي، (2015)، ص227.
(13) لطفي، (2001/2000)، ص9.
(14) أربتز، (2009) ص 43.44.
(15) القليوبي، (2011) ص1087.

(16) الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين. (2018). *معايير المراجعة الدولية المعتمدة*. متوفر بموقع: https://socpa.org.sa/Socpa/International-Standards/Auditing-Standards-Endorsed.aspx (تاريخ الاسترجاع: 2020/06/17)
(17) الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين. (2018). *معيار العناية المهنية اللازمة*. متوفر بموقع: https://socpa.org.sa/SOCPA/files/7b/7b8811fc-6852-4907-9fd4-f10b574e1ac9.pdf (تاريخ الاسترجاع: 2020/06/17)
(18) السنهوري، (2004)، ص537 وما بعدها. العربي، (2018)، ص70.
(19) حسين، (2001)، ص 54:56.

- الالتزام بالامتناع عن تسجيل بيانات كاذبة أو مضللة فيما يعده من تقارير، أو إغفال تضمين القوائم أو التقارير وقائع جوهرية بقصد إخفاء المركز المالي للشركة عن الشركاء أو غيرهم. (المادة (211) من نظام الشركات)

فهذه أمثلة لما يلتزم فيه مراجع الحسابات بتحقيق نتيجة، وعدم تحققها يمثل إخلالاً من جانبه، يقتضي مساءلته مدنياً، حيث تُثبت الشركة أو المساهمون عدم تحقق النتيجة ليقوم بذلك الخطأ في جانب مراجع الحسابات.

وخلاصة الرأي من جانبنا، أن التزامات مراجع الحسابات لا يمكن اعتبارها من طبيعة واحدة، فهناك التزام عام يقع على عاتقه ببذل العناية المهنية في كل مرحلة من مراحل عملية المراجعة، وهناك التزامات يكون فيها ملتزماً بتحقيق نتيجة مثل عدم إفشاء أسرار الشركة، كما أن الالتزام الواحد قد يحوي في طياته الطبيعتين؛ ومثاله الالتزام "بتقديم تقرير إلى الجمعية العمومية موضحاً فيه رأيه عن مدى عدالة القوائم المالية للشركة"... فتقديم التقرير وتلاوته على الجمعية العمومية التزام بتحقيق نتيجة، أما الرأي الفني الموجود في هذا التقرير فهو التزام ببذل عناية مهنية وفقاً للأصول المتبعة، أي يجب التفرقة بين تقديم التقرير من عدمه، وبين ما تضمنه التقرير من رأي فني (مهني)، وعليه فإنه يجب فحص كل التزام على حدة حتى يمكن الحكم على طبيعته.

## 7. المسؤولية المدنية لمراجع الحسابات في النظام السعودي

نخصص هذا المبحث للتعرف على أحكام المسؤولية المدنية لمراجع الحسابات في النظام السعودي من حيث طبيعتها وأركانها ثم تناول دعوى المسؤولية المدنية ضد مراجع الحسابات، مع تطبيق ذلك في ضوء قرار لجنة الاستئناف النهائي في منازعات الأوراق المالية رقم 1888/ل/س/2020م بتاريخ 2/3/2020[20] الصادر في الدعوى الجماعية المقامة من أحد المستثمرين بتعويض المتضررين من الخطأ المنسوب لمراجع حسابات الشركة وآخرين[21]، وسنتناول هذا المبحث في ثلاثة مطالب:

- طبيعة المسؤولية المدنية لمراجع الحسابات
- أركان المسؤولية المدنية لمراجع الحسابات
- دعوى المسؤولية المدنية ضد مراجع الحسابات

### 7.1. طبيعة المسؤولية المدنية لمراجع الحسابات:

المسؤولية المدنية هي التزام شخص بتعويض الضرر الذي سببه للغير نتيجة إخلاله بالتزام عقدي أو مخالفته لقاعدة قانونية[22]، وتنقسم إلى قسمين: عقدية وتقصيرية؛ فالمسؤولية العقدية تنشأ جزاء الإخلال بالتزام عقدي[23]، أما المسؤولية التقصيرية فتقوم على الإخلال بالتزام قانوني واحد لا يتغير هو الالتزام بعدم الإضرار بالغير، فالدائن والمدين في المسؤولية العقدية كانا مرتبطين بعقد قبل تحقق المسؤولية، أما في المسؤولية التقصيرية قبل أن تتحقق كان المدين أجنبياً عن الدائن.[24]

وقد اختلف الفقه بشأن طبيعة المسؤولية المدنية لأرباب المهن بصفة عامة، فيذهب الرأي الغالب في الفقه إلى أنها في أكثر الأحوال عقدية لا تقصيرية[25]، وهذا يتطلب وجود عقد صحيح والإخلال بأحد التزاماته[26]، فإذا كانت التزامات المهني تجد مصدرها في القوانين واللوائح والعادات المهنية قبل أن يُشير إليها العقد؛ إلا أن العقد هو الذي أطلق إشارة البدء لمزاولة المهني مهامه لصالح العميل، فانعقاد العقد بين الطرفين هو الذي يُحدد المركز القانوني ويُنشأ بينهما الالتزامات، بينما يرى بعضهم أنها ذات طبيعة تقصيرية كونها ناتجة عن مخالفة التزاماتهم المهنية التي تستمد مصدرها من النصوص النظامية، حيث إن المهني يلتزم بعدة التزامات؛ يُسأل عند مخالفتها سواء أشار العقد إليها أم لا.[27]

وعن طبيعة المسؤولية المدنية لمراجع الحسابات فلم يتفق الفقه بشأنها، وذلك راجع إلى نظرة كل فريق عن طبيعة العلاقة بين مرجع الحسابات والشركة محل المراجعة؛ فيذهب رأي إلى أن مراجع الحسابات يخضع من حيث المسؤولية المدنية للقواعد العامة التي تقضي بالالتزام بتعويض الضرر الناشئ عن الخطأ، وأنه لا أهمية لبيان الأساس القانوني لمسئولية مراجع الحسابات وما إذا كانت عقدية أم تقصيرية[28]، وفي جميع الحالات من الضروري إثبات خطأ صادر من مراجع الحسابات حتى تنعقد مسئوليته[29].

#### 7.1.1. رأينا في طبيعة المسؤولية المدنية لمراجع الحسابات تجاه الشركة والغير

إن إبداء رأينا في طبيعة المسؤولية المدنية لمراجع الحسابات لن يكون سائغاً إلا بعد استقراء نصوص الأنظمة الحاكمة لعمله في المملكة؛ حيث تعددت هذه النصوص:

فنجد المادة (15) من نظام المحاسبين القانونيين تنص على أنه: "يُسأل المحاسب القانوني عن تعويض الضرر الذي يصيب العميل أو الغير بسبب الأخطاء الواقعة منه في أداء عمله وتكون المسؤولية تضامنية بالنسبة للشركاء في شركات المحاسبة".

ولم يُغفل نظام الشركات المسؤولية المدنية لمراجع الحسابات، فأورد لها نصاً خاصاً وآخر عاماً؛ فالمادة (2/136) تضع حكماً خاصاً بذلك فتنص على أنه: "يكون مراجع الحسابات مسؤولاً عن تعويض الضرر الذي يصيب الشركة أو المساهمين أو الغير بسبب الأخطاء التي تقع منه في أداء عمله. وإذا تعدد المراجعون واشتركوا في الخطأ كانوا مسؤولين بالتضامن."

ثم أفردت المادة (218) نصاً عاماً؛ فتنص على أنه: "لا يُخل تطبيق العقوبات المنصوص عليها في هذا الباب بحق أي شخص في الرجوع بالتعويض على كل من تسبب له بضرر نتيجة ارتكاب أي من الجرائم والمخالفات المنصوص عليها في هذا الباب."، فهذه النصوص قد وضعت الأساس لقيام المسؤولية المدنية لمراجع الحسابات سواء في علاقته بالشركة أو المساهمين أو بينه وبين الغير، على النحو التالي:

#### 7.1.2. طبيعة المسؤولية المدنية لمراجع الحسابات في مواجهة الشركة والمساهمين

انتهينا في المبحث الأول إلى أن العلاقة بين مراجع الحسابات والشركة هي علاقة تعاقدية، فإذا أخل مراجع الحسابات بأي من الواجبات أو الالتزامات المنصوص عليها فيه أو في نظام الشركات أو نظام المحاسبين القانونيين أو نظام الشركة محل المراجعة؛ يكون قد اقترف خطأ عقدياً، فإذا سبب هذا الخطأ ضرراً للشركة أو للمساهمين انعقدت مسئوليته، وهنا تكون مسئوليته عقدية.[30]

#### 7.1.3. طبيعة المسؤولية المدنية لمراجع الحسابات في مواجهة الغير

وبالنسبة للغير؛ إذا أصابهم ضرر بسبب الأخطاء التي تقع من مراجع الحسابات في أثناء أداء عمله؛ فيكون مسؤولاً عن تعويض هذا الضرر وفقاً لقواعد المسؤولية التقصيرية، وذلك لعدم وجود رابطة عقدية بينه وبين الغير، ومصطلح "الغير" هنا يُقصد به جميع الأطراف التي تعتمد على القوائم المالية وما تحتوي عليه من معلومات في اتخاذ القرارات المختلفة بخلاف العميل، ومن بين هذه الأطراف حملة الأسهم الحاليين والمحتملين

(20) الأمانة العامة للجان الفصل في منازعات الأوراق المالية، (2020). *قرار لجنة الاستئناف رقم 1888/ل/س/2020*، متوفر بموقع: https://crsd.org.sa/ar/AppealsCommittee/Decisions/Documents/1888.pdf (تاريخ الاسترجاع: 2020/06/17)

(21) تبدأ القضية بإعلان هيئة السوق المالية بتاريخ 11/11/2014 بصدور قرارها برفع دعوى لدى لجنة الفصل في منازعات الأوراق المالية ضدّ أعضاء مجلس إدارة شركة --- والمحاسبين القانونيين للشركة لمخالفتهم نظام السوق المالية، وبتاريخ15/6/2016 قضت اللجنة بإدانة عدد من المدعى عليهم لارتكابهم تصرفات أوجدت انطباعاً غير صحيح ومضللاً بشأن قيمة الورقة المالية العائدة للشركة، وعُوقبَ مراجع حسابات الشركة ---- بغرامة قدرها (300,000) ريال ومُنع من تقديم أعمال المحاسبة القانونية للأشخاص المرخص لهم، أو أي شخص مصدر لأوراق مالية لمدة سنتين، وبتاريخ 8/2/2017 صدر قرار لجنة الاستئناف في منازعات الأوراق المالية بتأييد قرار الإدانة.

هيئة السوق المالية. (2017). *إعلان من هيئة السوق المالية*. متوفر بموقع: https://cma.org.sa/Market/NEWS/Pages/CMA_N_2182.aspx (تاريخ الاسترجاع: 2020/07/07)

(22) الدلوع، (2017)، ص15.

(23) المرجع السابق، ص27.

(24) السنهوري، (2004)، ص618. الدلوع، (2017)، ص38.

(25) السنهوري، (2004)، ص537 وما بعدها.

(26) الزارع، (2018)، ص38.

(27) لعرض هذه الآراء: حسين، (2001)، ص57 وما بعدها.

(28) القليوبي، (2011)، ص1086، 1087.

(29) قاسم، (1991)، ص190 وما بعدها.

(30) الرويس، (2019)، ص439.

والبائعين ورجال البنوك والدائنين المختلفين والمستهلكين، وتنشأ مسؤولية المراجع تجاه هؤلاء الغير –مع أنهم ليسوا من أطراف العقد بين المراجع والشركة- لاعتمادهم على رأي مراجع الحسابات الذي يُذيل به القوائم المالية ومدى صدق تمثيلها لنتائج النشاط والمركز المالي للشركة[31]؛ ومن ثم إذا أصابهم ضرر نتيجة الاعتماد على قوائم مالية مضللة، انعقدت مسئولية المراجع لتعويض هذا الضرر.

وأياً ما كانت طبيعة وأساس مسئولية مراجع الحسابات فإنه يجب لانعقاد هذه المسؤولية وقوع خطأ يُلزم بإثباته من يدعيه، وضرر وعلاقة سببية بينهما، ولا تظهر أهمية المسؤولية العقدية إلا في حالة التزامات مراجع الحسابات التي يكون فيها ملتزماً بتحقيق نتيجة –كالأمثلة السابق عرضها-، وفيها يقوم –الشركة أو الشركاء أو المساهمون- بإثبات الالتزام وإثبات عدم تحقق النتيجة، وينتقل عبء عدم تنفيذ الالتزام على عاتق المدين (مراجع الحسابات) الذي لا ينفي مسئوليته إلا إثبات السبب الأجنبي.

## 7.2. أركان المسؤولية المدنية لمراجع الحسابات:

سبق القول إن المواد (15) من نظام المحاسبين القانونيين و(136 و218) من نظام الشركات وضعت الأساس لقيام المسؤولية المدنية لمراجع الحسابات، وهي متفقة على وجوب توفر أركانها من خطأ وضرر وعلاقة السببية بينهما لانعقاد مسؤوليته، على النحو التالي:

### 7.2.1. خطأ مراجع الحسابات الموجب للمسئولية المدنية

يتمثل الشرط الأساسي للمسئولية العقدية في عدم تنفيذ المدين لالتزاماته العقدية، وهو ما يُعرف بالخطأ العقدي، ويستوي أن يكون عدم قيام المدين بالالتزام ناشئاً عن عمده أو عن إهماله.[32]

وقد ذهب بعض الفقه إلى وجوب تشديد المسؤولية على مراجع الحسابات حيث يتم إلزامه بحيطة وحذر الرجل الحريص، وبالتالي يمكن مساءلته عن الخطأ التافه، وأن مسئوليته تقوم وإن دفع بأنه كان حسن النية أو قليل الخبرة، كون ذلك مستبعدًا لأن الحصول على ترخيص مزاولة المهنة يستلزم التأهيل العلمي والخبرة العملية اللازمة والتفرغ أي الاحتراف ، كل ذلك وغيره يفرض تشديد قواعد المسؤولية على مراجع الحسابات بحيث يُسأل عن الخطأ التافه، وذلك لأن تأثير تقريره لا يقف عند حد الشركة محل المراجعة، بل يمتد للغير، وذلك يستلزم مساءلته مدنياً وفقاً لمعيار الرجل الحريص.[33]

وباستقراء نصوص المواد (15) من نظام المحاسبين القانونيين، و(136 و218) من نظام الشركات؛ نجد أنها متفقة على قيام مسؤولية مراجع الحسابات عن تعويض الضرر الذي يصيب الشركة أو المساهمين أو الغير بسبب الأخطاء التي تقع منه في أداء عمله، وهذه النصوص قد رتبت الالتزام بالتعويض على كل خطأ، ووردت عبارة النص في صيغة عامة بما يجعلها شاملة لكل خطأ دون اشتراط حد معين من الجسامة، وسواء أكان مكوناً لجريمة معاقب عليها أم لا؛ وذلك لأن جوهر المسؤولية المدنية علاج آثار الضرر الذي أصاب المضرور، وليس تقويم سلوك مرتكب الفعل.[34]

ولما كانت التزامات مراجع الحسابات ليست من طبيعة واحدة، وأنه يجب النظر إلى طبيعة كل التزام على حدة، وأن طبيعة المسؤولية المدنية لمراجع الحسابات في مواجهة الشركة والمساهمين عقدية؛ عليه فإن الخطأ العقدي هو عدم تنفيذ المدين (مراجع الحسابات) لالتزاماته الناشئة من العقد، على النحو التالي:

- إذا كان من الالتزامات بتحقيق نتيجة: يكون الخطأ العقدي فيه هو عدم تحقيق هذه النتيجة، ويجب على الدائن إثبات قيام العقد الصحيح وعدم تحقق النتيجة، ومن ثم ينشأ في جانب مراجع الحسابات خطأ عقدي لا يستطيع نفيه إلا بإثبات السبب الأجنبي لنفي علاقة السببية، وإلا فالخطأ ثابت في جانبه ومسئوليته العقدية متحققة.
- وإذا كان الالتزام ببذل عناية: يكون الخطأ العقدي فيه هو عدم بذل مراجع الحسابات العناية المطلوبة، فيثبت الدائن (الشركة أو المساهمون) قيام العقد الصحيح، وتقصير (مراجع الحسابات) في بذل العناية المهنية، ومن ثم ينشأ في جانب الأخير خطأ عقدي لا يستطيع نفيه إلا بإثبات بذله كل ما في وسعه لتنفيذ التزامه.

أما بالنسبة للغير –غير الشركة أو المساهمين- فإنه يقع على عاتق مدعي الخطأ إثباته في جانب مراجع الحسابات وفقا لقواعد المسؤولية التقصيرية.

ومن الأمثلة على الأخطاء التي تقع من مراجع الحسابات: -

- الخطأ في عملية المراجعة، كعدم مباشرة رقابة حقيقية على حسابات الشركة، أو عدم مراجعة دفاترها ومستنداتها المحاسبية، أو عدم إجراء اختبارات التأكد الكافية.[35]
- إغفال الإشارة في تقريره إلى عقد أُبرم بين الشركة وبين أحد أعضاء مجلس إدارتها، على الرغم من إخطاره بموافقة المجلس على هذا العقد مما يترتب عليه الحكم ببطلان العقد لأن الجمعية العمومية لم تعتمده في ضوء إغفال تقرير مراجع الحسابات له.[36]
- تضمين التقرير بيانات كاذبة أو إخفاء بعض الوقائع الجوهرية، فذلك يمثل إخلالاً بعملية الرقابة، وجريمة جنائية في نفس التوقيت[37]

وعن ركن الخطأ في ضوء قرار لجنة الاستئناف في منازعات الأوراق المالية – *السابق الإشارة إليه في مقدمة المبحث كتطبيق عملي لموضوع الدراسة*- نجد أن اللجنة حددت بصورة واضحة الخطأ المنسوب للمدعى عليهم –ومن ضمنهم مراجع حسابات الشركة- على النحو التالي:

- ثبوت إدانتهم بموجب القرار النهائي الصادر من لجنة الاستئناف في منازعات الأوراق المالية بتاريخ 8/2/2017[38] لمخالفة الفقرة (أ) من المادة (49) من نظام السوق المالية الصادر بالمرسوم الملكي رقم م/30 بتاريخ 1424/6/2هـ، والمادة (7) من لائحة سلوكيات السوق[39]، لقيامهم عمداً بإجراء أوجد ذلك انطباعاً غير صحيح بشأن قيمة الورقة المالية للشركة بقصد إيجاد ذلك الانطباع، ولحث الآخرين على شراء تلك الورقة خلال مرحلة الطرح العام الأولي، واكتسب قرار الإدانة صفة القطعية، فإنه يكون له حجيته في هذه الدعوى من حيث وقوع الفعل المكون للأساس المشترك بين الدعويين المدنية والجزائية وفي الوصف النظامي لهذا الفعل ونسبته إلى المدعى عليهم.
- ثبت للجنة أن الانخفاض الحاصل في قيمة أسهم الشركة خلال الفترة اللاحقة لمرحلة الطرح العام الأولي كان نتيجة لقيام المدعى عليهم بتصرفات وأفعال ظهر جلياً انصراف إرادتهم إلى تضمين نشرة الإصدار تلك البيانات المالية غير الصحيحة، بما يُظهر الوضع المالي للشركة على خلاف الحقيقة، مما نتج عنه ارتفاع تقييم سعر سهم الشركة خلال مرحلة الطرح العام الأولي، مع علمهم أو إمكانية علمهم بتلك المخالفات.

ونلاحظ هنا أن الخطأ المنسوب لمراجع الحسابات في هذه القضية كان الأساس لقيام مسئوليتيه الجنائية والمدنية معاً، حيث ثَبَت في حقه الإضرار بالمجتمع وبالأفراد في وقت واحد، فتحققت أركان المسؤوليتين معاً.

### 7.2.2. الضرر الموجب للمسئولية المدنية لمراجع الحسابات

تستهدف المسؤولية المدنية جبر الضرر الذي يلحق بالدائن، والضرر هو الركن الثاني من أركان المسؤولية بنوعيها، فلا بد من وجود ضرر حتى تترتب هذه المسؤولية في ذمة المدين ، والضرر هو الإخلال بمصلحة محققة ومشروعة للمضرور، سواء أكانت تلك المصلحة متعلقة بماله أم بشخصه، والضرر قوام المسؤولية المدنية ومدار التعويض فيها[40]، ويحمل الدائن عبء إثبات الضرر حال ادعائه، كما أن وجود الضرر لا يُفترض لمجرد أن المدين لم يقم بالتزامه، فقد لا ينفذ المدين التزامه ولا يصيب الدائن ضرر من ذلك[41]، ويشمل الضرر ما لحق الدائن من خسارة وما فاته من كسب.[42]

وباستقراء نص المواد (15) من نظام المحاسبين القانونيين و(136 و218) من نظام الشركات، نجد أنها متفقة على قيام مسؤولية مراجع الحسابات

(31) السعدني، (2007)، ص39.
(32) السنهوري، (2004)، ص536،537. الدلوع، (2017)، ص112وما بعدها.
(33) الربيعي، وآخر، (2017) ص679.
(34) عواد، (2019)، ص464.
(35) بنبعيدة، (2000)، ص365.
(36) علي، وآخر(2008)، ص195.
(37) كبيش، (1992)، ص135 وما بعدها.
(38) هيئة السوق المالية. (2017). *إعلان من هيئة السوق المالية*. متوفر بموقع: https://cma.org.sa/Market/NEWS/Pages/CMA_N_2182.aspx (تاريخ الاسترجاع: 2020/07/07)
(39) هيئة السوق المالية. (2004). *لائحة سلوكيات السوق*، متوفر بموقع: https://cma.org.sa/RulesRegulations/Regulations/Documents/Market_Conduct_Regulations_Ar.pdf. (تاريخ الاسترجاع 2020/09/15)
(40) الدلوع، (2017)، ص114.
(41) السنهوري، (2004)، ص556، 557. الدلوع، (2017)، ص115. نقض، (2002)، الطعن رقم 3269 لسنة 71ق جلسة 2002/12/26.
(42) العربي، (2018)، ص155.

عن تعويض الضرر الذي يصيب الشركة أو المساهمين أو الغير بسبب الأخطاء التي تقع منه في أداء عمله، وجاءت عبارة النص في صيغة عامة تشمل التعويض عن كل الأضرار التي تُصيب الشركة أو المساهمين أو الشركاء أو الغير، ويقع على عاتق المضرور إثبات الأضرار الواقعة عليه بكافة طرق الإثبات بما فيها الشهادة والقرائن والمعاينة والخبرة.[43]

وعن ركن الضرر في ضوء قرار لجنة الاستئناف في منازعات الأوراق المالية؛ نجد أنه قد حدد بصورة واضحة الضرر الذي أصاب المدعين؛ حيث ذهبت إلى أن خطأ المدعي عليهم ألحق أضراراً بالمدعين على النحو الذي أثبتته كشوف حسابات محافظهم المتمثلة في انخفاض قيمة أسهمهم في الشركة.

7.2.3. علاقة السببية بين الخطأ والضرر الموجب للمسئولية المدنية لمراجع الحسابات

إذا توفر الإخلال بالالتزام العقدي وإثبات خطأ المدين، ولحق بالدائن ضرر؛ فلابد لتحقق المسؤولية بنوعيها (العقدية والتقصيرية) من توفر رابطة السببية بين هذين الركنين، بمعنى أن يكون الضرر ناتجاً عن خطأ المدين[44]، ويعدّ الضرر نتيجة طبيعية للخطأ إذا لم يكن في استطاعة المدين توقيه ببذل جهد معقول، فعلاقة السببية تقتضي أن يكون الخطأ متصلاً بالضرر اتصال السبب بالمسبب بحيث لا يُتصور وقوع أيهما بغير قيام هذا الخطأ[45]، ومتى أثبت المضرور الخطأ والضرر وكان من شأن ذلك الخطأ أن يحدث عادة هذا الضرر فإن القرينة على توفر علاقة السببية بينهما تقوم لصالح المضرور، وللمسئول نقض هذه القرينة بإثبات أن الضرر قد نشأ عن سبب أجنبي لا يد له فيه.[46]

وبناء عليه؛ لا تنعقد مسؤولية مراجع الحسابات إلا إذا أثبت المضرور (الشركة أو المساهمون أو الشركاء أو الغير) وجود علاقة السببية بين خطأ مراجع الحسابات والضرر الذي أصابه، فإذا أثبت الخطأ وأثبت الضرر الذي أصابه وكان من شأن ذلك الخطأ تسبيب تلك الأضرار؛ فإن علاقة السببية بينهما تكون مفترضة لصالح المضرور، ومن ثم تكتمل عناصر مسئولية مراجع الحسابات ويُلزم بالتعويض، وله نقض هذه المسؤولية ورفعها عنه بإثبات أن الضرر قد نشأ بسبب أجنبي، وعلى ذلك فقد استقرت الأحكام القضائية في المملكة على أن أركان التعويض تتمثل في الخطأ والضرر والعلاقة السببية بينهما، فإذا لم يثبت المدعي وقوع الخطأ من قبل المدعى عليه، ولم يبين وجه التعدي، ولم يقدم البينة الموصلة على ذلك، الأمر الذي تقضي معه المحكمة برفض طلب التعويض.[47]

وعن ركن السببية في ضوء قرار لجنة الاستئناف في منازعات الأوراق المالية؛ فقد تناولتها اللجنة بنصها على أن ممارسات المدعى عليهم (مراجع الحسابات وآخرين) قد شكلت قناعة لدى المدعين بجدوى الاكتتاب في الأسهم محل الدعوى لمن قام بالاكتتاب منهم، أو جدوى الشراء لمن قام بالشراء، وأوجدت انطباعاً غير صحيح عن الوضع المالي للشركة خلال تلك الفترة، الأمر الذي تتحقق معه علاقة السببية بين الخطأ والضرر المدعي به.

### 7.3. دعوى المسؤولية المدنية ضد مراجع الحسابات:

إذا توفرت أركان المسؤولية المدنية من خطأ وضرر وعلاقة سببية بينهما؛ تحققت، وترتبت آثارها، ووجب على المسئول تعويض المضرور عن الضرر الذي أحدثه بخطئه، إلا أنه في الكثرة الغالبة من الأحوال لا يُسلم المسئول بمسئوليته، ويضطر المضرور إلى أن يقيم عليه دعوى بوصفها وسيلة قانونية يلجأ بمقتضاها صاحب الحق إلى السلطة القضائية لتقرير حق أو حمايته[48]، ومهما تنوعت الطرق والوسائل التي يستند إليها المدعى في تأييد طلباته، فإن سبب دعواه واحد لا يتغير ألا وهو إخلال المدعى عليه بمصلحة مشروعه له [49].

وعليه نخصص هذا المطلب للحديث عن دعوى المسؤولية المدنية ضد مراجع الحسابات، فنبين طرفيها، والمحكمة المختصة بنظرها، وعبء الإثبات، وتقدير التعويض فيها، على النحو التالي: -

7.3.1. طرفا دعوى المسؤولية المدنية

الدعوى هي حق الالتجاء إلى القضاء لحماية الحق أو المركز القانوني المدعى به، ومن ثم فإنه يلزم توفر الصفة الموضوعية لطرفي هذا الحق؛ بأن تُرفع الدعوى ممن يدعى استحقاقه لهذه الحماية وضد من يُراد الاحتجاج عليه بها[50]، فهي تفترض وجود خصمين يقوم بينهما النزاع هما: المدعي والمدعى عليه:

المدعي -بصفة عامة- هو الشخص الذي يأخذ زمام المبادرة في الدعوى فيتوجه للقضاء طالباً الحكم له على خصمه بما يدعيه[51]، وفي نطاق دعوى المسؤولية المدنية فإن المدعي هو المضرور الذي له الحق في المطالبة بالتعويض، ويقوم نائبه (كالولي أو الوصي أو القيم أو الورثة أو الوكيل) مقامه في ذلك[52]، وقد يتعدد المضرورون من الخطأ الواحد، وقد يصاب كل مضرور بضرر مستقل عن الآخرين، لكن بصفة عامة يجب تعويض كل من لحقه ضرر[53].

والمدعي في دعوى المسؤولية المدنية ضد مراجع الحسابات قد يكون:

- الشركة؛ بحيث توكل الجمعية العامة مجلس الإدارة أو وكيلاً خاصاً لمباشرة الدعوى باسمها، وإذا كانت الشركة في مرحلة التصفية تولى ذلك المصفى، أو أمين الإفلاس إذا كانت في مرحلة الإفلاس.
- كل مساهم أصابه ضرر نتيجة للخطأ الذي ارتكبه مراجع الحسابات.
- لكل من أصابه ضرر -ممن لا تربطه علاقة بالشركة- إقامة دعوى المسؤولية المدنية ضد مراجع الحسابات مطالباً بالتعويض عن هذا الضرر الذي سببه خطأ مراجع الحسابات، سواء عن طريق دعوى فردية أو دعوى جماعية.

وبتطبيق ما تقدم في ضوء قرار لجنة الاستئناف في منازعات الأوراق المالية: نجد أن المستثمرين قد سلكوا طريق الدعوى الجماعية، حيث أعلنت الأمانة العامة للجان الفصل في منازعات الأوراق المالية عن صدور قرارها رقم 3/ل/د/2019/1م بقبول طلب تقييد الدعوى الجماعية المقدم من أحد المستثمرين لإلزام أعضاء مجلس إدارة الشركة ومراجع حساباتها بتعويضهم عما أصابهم من خسائر...، وتضمن الإعلان أنه يحق لأي شخص اشترى سهم الشركة بعد تاريخ نشر أول قوائم مالية لها؛ الانضمام إلى الدعوى الجماعية المشار إليها، خلال مدة (90) يوماً من تاريخ نشر الإعلان استناداً إلى المادة (52) من لائحة إجراءات الفصل في منازعات الأوراق المالية.[54]

أما المدعى عليه: -بصفة عامة- هو الشخص الذي يتلقى التكليف بالحضور أمام القضاء في الدعوى ويتولى الرد على ادعاءات المدعي[55]، وفي نطاق دعوى المسؤولية المدنية فإن المدعى عليه فيها يكون هو المسئول عن الخطأ، سواء كان مسئولاً عن فعله الشخصي أو مسئولاً عن غيره[56]، وفي نطاق البحث فإن المدعى عليه هو مراجع الحسابات.

ويثور التساؤل عن مدى قيام التضامن بين الشركاء في شركة المراجعة المهنية: فقد أجاز نظام المحاسبين القانونيين مزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة بصفة فردية أو عن طريق شركة مهنية، وهو مفاد عديد من مواد النظام، فإذا كان مراجع الحسابات فرداً وارتكب خطأ سبب ضرراً للغير تقوم مسئوليته المدنية ويلتزم بتعويض المضرور، أما إذا كان شركة مهنية فكيف يتم ذلك، وهل يُلزم بذلك جميع الشركاء؟ حيث حسمت المادة (15) من نظام المحاسبين القانونيين الأمر بنصها على أن المسؤولية بالنسبة للشركاء في شركات المراجعة والمحاسبة تضامنية، وقد وضع هذا النص

(43) الشرقاوي، (2016)، ص214.
(44) السنهوري، (2004)، ص564. الدلوع، (2017)، ص115.
(45) نقض، (2002)، الطعن رقم 6086 لسنة 70ق جلسة 2002/01/27.
(46) نقض، (1986)، الطعن رقم 483 لسنة 34ق جلسة 1986/11/28.
(47) ديوان المظالم، (2016)، قضية الاستئناف 84/ق/1437جلسة 1437/4/16هـ، ص349. ديوان المظالم (2013)، قضية الاستئناف 403/2/1434، جلسة 1434/4/17هـ، ص2821.
(48) الصاوي، (2010)، ص194.
(49) السنهوري، (2004)، ص785. ص785.
(50) نقض، (2015)، الطعن رقم5328 لسنة 76ق جلسة 2015/02/01.
(51) الصاوي، (2010)، ص669.
(52) الدلوع، (2017)، ص211.
(53) نقض، (2012)، الطعن رقم 7826 لسنة 82 ق جلسة 2012/10/21.
(54) الأمانة العامة للجان الفصل في منازعات الأوراق المالية. (2019). *إعلان قبول طلب تقييد دعوى جماعية*، متوفر بموقع: -https://crsd.org.sa/ar/MediaCenter/Announcements/Pages/Announcement-024.aspx (تاريخ الاسترجاع: 2020/06/27)
(55) الصاوي، (2010)، ص669.
(56) السنهوري، (2004)، ص777. 778. الدلوع، (2017)، ص211.

صورة من صور التضامن القانوني، وهذا التضامن من النظام العام الذي لا يجوز الاتفاق على ما يخالفه أو يعدله.

كما يثور التساؤل عن مدى قيام التضامن بين مراجعي الحسابات حال تعددهم في الشركة الواحدة: فقد أجاز نظام الشركات تعدد مراجعي الحسابات للشركة الواحدة، فتنص المادة (133) على أنه "يجب أن يكون للشركة مراجع حسابات (أو أكثر) من بين مراجعي الحسابات المرخص لهم..."، فإذا أصاب العميل أو الغير ضرر بسبب أخطاء مراجعي الحسابات، فهل ينشأ بينهم التضامن في تحمل تبعة هذا الخطأ؟

تناولت هذا الفرض المادة (136) من نظام الشركات بنصها على أنه: "...وإذا تعدد المراجعون واشتركوا في الخطأ كانوا مسؤولين بالتضامن"، ومفاد ذلك أنه إذا تعدد مراجعو الحسابات للشركة الواحدة، واشتركوا في الخطأ، انعقدت مسؤوليتهم بالتضامن فيما بينهم، مع الأخذ في الاعتبار أيضاً أن هذا التضامن القانوني المنصوص عليه في هذه المادة من النظام العام الذي لا يجوز الاتفاق على ما يخالفه أو يعدله.

7.3.2. عبء الإثبات في الدعوى وأسباب دفعها

المدعي هو الذي يحمل عبء الإثبات في دعوى المسؤولية المدنية، فيقع عليه أيضاً عبء إثبات الخطأ الذي وقع من غريمه، والضرر الذي أصابه وعلاقة السببية بينهما، وهي وقائع مادية يجوز إثباتها بطرق الإثبات المختلفة[57]، ولمراجع الحسابات نقض هذه المسئولية ورفعها عنه بإثبات أن الضرر قد نشأ عن سبب أجنبي لا يد له فيه كالقوة القاهرة أو الحادث الفجائي، أو خطأ الغير، أو خطأ الدائن المضرور نفسه.[58]

7.3.3. تقدير التعويض في الدعوى

يُقدر التعويض بقدر الضرر بلا زيادة أو نقص، وتقدير التعويض من العناصر الواقعية التي يستقل بها قاضي الموضوع ما دام لا يوجد في القانون نص باتباع معايير معينة في خصوصه، غير أن ذلك مشروط بأن يقدره بما يساوي الضرر الحاصل فعلاً حين وقوعه، لجبر الضرر أو الخسارة التي لحقت بالدائن، والضرر هنا ما لحق الدائن من خسارة حقيقية وما فاته من كسب متى كانا ناتجين مباشرة عن الفعل الموجب للتعويض[59]، كما يدخل في تقدير التعويض مقدار العنت الذي بدا من المدين[60]، كالمماطلة في تنفيذ العقد.[61]

وبالرجوع إلى قرار لجنة الاستئناف في منازعات الأوراق المالية بشأن تقدير التعويض المستحق للمدعين عن الخسائر التي تكبدوها، نجد أن اللجنة قدرته باحتساب الفارق بين سعر الاكتتاب البالغ (70) ريالا للسهم، وبين أدنى مستوى للسعر العادل الذي أقرته لجنة الفصل وأيدته لجنة الاستئناف وهو (16) ريالا للسهم، فيكون الناتج مبلغاً قدره (54) ريالا للسهم، وكان سند اللجنة في ذلك الفقرتين (أ) و (هـ) من المادة (55)، والفقرة (ب) من المادة (57) من نظام السوق المالية 1424هـ ، وبذلك تكون اللجنة قد اتبعت المعايير المحددة في هذا النظام لتقدير التعويض، ومن ثم انتهت إلى احتساب التعويضات للمستثمرين المتضررين البالغ عددهم (323) وفقا للحالات الآتية:

- المستثمرون الذي تملكوا السهم خلال الفترة من تاريخ تخصيص الأسهم إلى تاريخ إعلان أول قوائم مالية في نهاية جلسة تداول يوم 12/7/2008، واستمرت ملكيتهم للسهم حتى تاريخ إقامة الدعوى: تم احتساب تعويضهم بناتج ضرب عدد الأسهم التي يملكونها في قيمة الفرق بين سعر التداول والسعر الحقيقي للسهم، والناتج هو مبلغ التعويض.
- المستثمرون الذين قاموا ببيع جزء من الأسهم التي يملكونها بعد إعلان القوائم المالية في تاريخ 12/7/2008: تم احتساب تعويضهم عن الأسهم المباعة بالفرق بين متوسط سعر البيع لتلك الأسهم وبين مبلغ (54 ريالا)، وضرب الفارق في عدد الأسهم المباعة، وأضيف إليه تعويض باقي الأسهم التي لم يتم بيعها وفق آلية الحالة الأولى، ومجموع المبلغين هو مبلغ التعويض.
- المستثمرون الذين قاموا ببيع كامل الأسهم التي يملكونها بعد إعلان القوائم المالية في تاريخ 12/7/2008: احتُسِبَ تعويضهم عن الأسهم المباعة بالفرق بين متوسط سعر البيع لتلك الأسهم وبين مبلغ (54 ريالا)، وضرب الفارق في عدد الأسهم المباعة، والناتج هو مبلغ التعويض.

وفي ضوء ما تقدم صدر قرار لجنة الاستئناف رقم 1888/ل/س/2020م بتاريخ 2/3/2020 بتعويض المتضررين بمبلغ وقدره 2457852،87ريال من المكاسب المحصلة من المدعى عليه الأول، وإلزام باقي المدعى عليهم، متضامنين –ومن بينهم مراجع حسابات الشركة- بتحمل ما زاد عن المبالغ المحصلة من المكاسب غير المشروعة التي حققها المدعى عليه الأول.

ومن جماع ما تقدم، نرى أن قرار لجنة الاستئناف في منازعات الأوراق المالية تناول تطبيقاً لقيام المسؤولية المدنية لمراجع الحسابات، على النحو الذي نص عليه نظام الشركات ونظام المحاسبين القانونيين ونظام السوق المالية، فقد شكلت ممارسات مراجع حسابات الشركة وباقي المدانين ركن الخطأ في جانبهم، وكانت السبب فيما أصاب المدعين من أضرار، وفي ضوء ذلك، صدر قرار اللجنة بإلزام مراجع حسابات الشركة مع باقي المدعى عليهم بتعويض المدعين عن الأضرار التي أصابتهم، وأن اللجنة قد اتبعت المعايير المحددة في نظام السوق المالية لتقدير التعويض.

## 8. الخاتمة

نصل لخاتمة بحثنا والذي تناولنا فيه أحكام المسؤولية المدنية لمراجع الحسابات، وقد خلصت من خلاله لعدد من النتائج والتوصيات:

### 8.1. النتائج:

- مراجع الحسابات هو الشخص الذي يُعهد إليه بمراجعة حسابات الشركة ومدى عدالة قوائمها المالية، ومدى سلامة تطبيق الأنظمة بشكل صحيح، وقد اشترط نظام الشركات السعودي 1437هـ/2015 وجود مراجع حسابات أو أكثر لكل شكل من أشكال الشركات، سواء بطريقة مباشرة أو ضمنية.
- طبيعة العلاقة بين مراجع الحسابات والشركة محل المراجعة في ضوء نظام الشركات السعودي هي علاقة تعاقدية، وأن هذا العقد من العقود الحديثة، التي لم يصدر بتنظيم أحكامها قانون مستقل، وبالتالي فهو يخضع للاتفاق الخاص بين المتعاقدين، كما يخضع لأحكام نظامي المحاسبين القانونيين والشركات، وللقواعد العامة التي تنطبق على كل العقود فيما لم يرد فيه نص.
- لا يمكن اعتبار التزامات مراجع الحسابات من طبيعة واحدة؛ فهناك التزام عام يقع عليه ببذل العناية المهنية في جميع مراحل عملية المراجعة، وهناك أخرى بتحقيق نتيجة مثل التزامه بعدم إفشاء أسرار الشركة، بل إن الالتزام الواحد قد يحوي في طياته الطبيعتين؛ ومثاله "تقديم تقرير إلى الجمعية العامة"، فتقديم التقرير التزام بتحقيق نتيجة، أما الرأي الفني الموجود بالتقرير فهو التزام ببذل عناية.
- طبيعة المسؤولية المدنية لمراجع الحسابات في مواجهة الشركة أو الشركاء فيها أو المساهمين هي مسؤولية عقدية، وبالنسبة للغير فهي مسؤولية تقصيرية.
- اتفقت نصوص المواد (15) من نظام المحاسبين القانونيين، و(136 و218) من نظام الشركات على أن أركان المسؤولية المدنية لمراجع الحسابات جاءت في صيغة عامة تشمل جميع الأخطاء التي تقع منه، ويشمل التعويض كل الأضرار، ولمراجع الحسابات نقض هذه المسؤولية ورفعها عنه بإثبات أن الضرر قد نشأ عن سبب أجنبي لا يد له فيه.
- دعوى المسؤولية المدنية ضد مراجع الحسابات المدعي فيها قد يكون "الشركة" نفسها، وقد يلجأ كل مساهم لإقامة دعوى بمفرده، ولكل من أصابه ضرر إقامتها.
- صدر قرار لجنة الاستئناف رقم 1888/ل/س/2020م بتاريخ 2/3/2020م تطبيقاً لأحكام المسؤولية المدنية لمراجع الحسابات، بإلزامه مع باقي المدعى عليهم بتعويض المدعين عن الأضرار التي أصابتهم، وأن اللجنة قد اتبعت المعايير المحددة في نظام السوق المالية لتقدير التعويض.

### 8.2. التوصيات:

- التوصية بتعديل نظام الشركات 1437هـ/2015 بإضافة مادة لحصر التزامات مراجع الحسابات التي يلتزم بها في مواجهة الشركات محل المراجعة، وذلك حتى يسهل تحديد الخطأ الذي يرتكبه، ومن ثم مساءلته مدنياً إذا سبب الخطأ ضرراً للغير، وتحديد فكرة الضرر المستوجب للتعويض وهل يقتصر على الضرر المادي فقط أم يمتد ليشمل الضرر المعنوي، وذلك على غرار المادة 193 من قانون الشركات الأردني رقم 22 لسنة 1997، والمادة 230 من قانون الشركات الكويتي رقم 1 لسنة 2016.
- التوصية بتعديل نظام المحاسبين القانونيين بإضافة مادة باختصاص

(57) السنهوري، (2004)، ص796 :793. الشرقاوي، (2016)، ص214.
(58) السنهوري، (2004)، ص564 وما بعدها. الدلوع، (2017)، ص294 وما بعدها.
(59) العربي، (2018)، ص154.
(60) المرسي، (2019)، ص96.
(61) تنص المادة (3/73) من نظام المرافعات الشرعية 1435هـ على أنه: "تنظر المحكمة التي أصدرت الحكم دعوى التعويض عن الأضرار الناتجة من المماطلة في أداء الحقوق محل الدعوى".

الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، بتحديد مدى ارتكاب مراجع الحسابات لأخطاء مهنية من عدمه، وبيان مدى التزامه ببذل العناية المهنية اللازمة.

- التوصية بتعديل المادة الثانية من نظام المحاسبين القانونيين بأن يكون من بين شروط القيد في سجل المحاسبين القانونيين التفرغ التام لمزاولة المهنة، واجتياز اختبار تجريبه الهيئة، أو الحصول على درجة علمية أعلى من درجة البكالوريوس، وأن يلتزم مراجع الحسابات بالتأمين من مسؤوليته المدنية.

## نبذة عن المؤلف

**أحمد محمد عواد عوض**

*قسم القانون الخاص، كلية الحقوق، جامعة الملك فيصل، الأحساء، المملكة العربية السعودية، 00201009517945، 00966562837030 ,* aawad@kfu.edu.sa

د. عواد، دكتوراه في الحقوق من كلية الحقوق جامعة عين شمس، مصر، أستاذ مساعد، تخصص القانون المدني، نُشِرَ له عددا من الأوراق البحثية بالمجلات العلمية المُحكمة، في دعاوى المسؤولية المدنية التي لا تسقط بالتقادم، والتعويض الموروث، والاستنساخ العلاجي دراسة مقارنة بين الفقه الإسلامي والقانون، مُحام بالاستئناف العالي، رئيس مجموعة رقابية بالجهاز المركزي للمحاسبات، مصر.

## المراجع

أرينز، ألفين، لوبك، جيمس. ترجمة: الدياسطي، محمد عبد القادر (2009). *المراجعة مدخل متكامل*. الطبعة السابعة. السعودية: دار المريخ.

الأمانة العامة للجان الفصل في منازعات الأوراق المالية. (2019). *إعلان قبول طلب تقييد دعوى جماعية*. متوفر بموقع: https://crsd.org.sa/ar/MediaCenter/Announcements/Pages/Announcement-024.aspx (تاريخ الاسترجاع: 2020/06/27)

الأمانة العامة للجان الفصل في منازعات الأوراق المالية، (2020)، *قرار لجنة الاستئناف رقم 1888/ل/س/2020*. متوفر بموقع: https://crsd.org.sa/ar/AppealsCommittee/Decisions/Documents/1888.pdf (تاريخ الاسترجاع: 2020/06/17)

البقمي، صالح المرزوقي. (2019). *شركة المساهمة في النظام السعودي*. السعودية: العبيكان للنشر والتوزيع.

بنبعيدة، عبد الرحيم. (2000). *مفهوم مصلحة الشركة كضابط لتحديد اختصاصات ومسئوليات مجلس الإدارة والجمعيات العامة*. رسالة دكتوراه. كلية الحقوق، جامعة عين شمس، القاهرة، مصر.

حسين، محمد عبد الظاهر. (2001). صور ممارسة المهن الحرة وأثرها على مسئولية المهني. *مجلة البحوث القانونية والاقتصادية، كلية الحقوق، جامعة بني سويف*. السنة 15، **بدون رقم مجلد** (1)، 26–178.

حمدالله، محمد حمدالله. (2004). *النظام التجاري السعودي*. الطبعة الثانية. السعودية: خوارزم العلمية.

داخلي، رحاب محمود. (2015)، *النظام القانوني لدور الجمعيات العمومية في إدارة شركات المساهمة*. مصر: مركز الدراسات العربية للنشر والتوزيع.

الدلوع، أيمن أحمد. (2017). *المسؤولية المدنية دراسة تأصيلية مقارنة بما عليه النظام السعودي*. الأردن: دار الأيام.

ديوان المظالم. (2013). الأحكام والمبادئ الإدارية، 1434هـ، المجلد الخامس، تعويض، الحكم الصادر بجلسة 1434/4/17هـ، رقم حكم الاستئناف 2/403 لعام 1434هـ، الرياض، المملكة العربية السعودية.

ديوان المظالم. (2016). المبادئ التجارية، 1437هـ، المجلد الرابع، شركة، الحكم الصادر بجلسة 1437/4/16، رقم قضية الاستئناف 84/ق لعام 1437هـ الرياض، المملكة العربية السعودية.

الربيعي، عبده عامر، وعبدالله، محمد صديق. (2017). المسئولية المدنية لمراقب الحسابات في الشركات المساهمة – دراسة تحليلية مقارنة. *مجلة الحقوق للبحوث القانونية والاقتصادية، كلية الحقوق، جامعة الإسكندرية*، **1**(2)، 636–712.

الرويس، خالد عبد العزيز. (2019). *الشركات التجارية وفق نظام الشركات السعودي والتطبيقات القضائية*. السعودية: الشقري للنشر والتوزيع.

الزارع، سامي هارون. (2018). *فكرة الخطأ المهني أساس المسؤولية المهنية لأرباب المهن الحرة - الطبيب*. مصر: مركز الدراسات العربية للنشر والتوزيع.

السعدني، مصطفى حسن بسيوني. (2007). المسئولية القانونية لمراجع الحسابات وبذل العناية المهنية في ضوء المعايير المصرية والأمريكية والدولية. في: *مؤتمر متطلبات حوكمة الشركات وأسواق المال العربية، المنظمة العربية للتنمية الإدارية*، شرم الشيخ، مصر، 2007/05/01.

السنهوري، عبد الرزاق. تنقيح: المراغي، أحمد مدحت. (2004). *الوسيط في شرح القانون المدني*، الجزء الأول، مصادر الالتزام. مصر: منشأة المعارف.

الشرقاوي، عبدالفتاح محمد. (2016). التعويض عن الربح الفائت في النظام الإداري السعودي وتطبيقاته القضائية - دراسة مقارنة بالأنظمة الوضعية والفقه الإسلامي. *مجلة كلية الشريعة والقانون بطنطا*، **31**(1)، 186–341.

صالح، محمد. (1949). *شركات المساهمة في القانون المصري والقانون المقارن*. مصر: مطبعة جامعة الملك فؤاد الأول.

الصاوي، أحمد السيد. (2010) *الوسيط في شرح قانون المرافعات المدنية والتجارية*. مصر. دار النهضة العربية.

العربي، بلحاج. (2018). *أحكام الالتزام في ضوء أحكام الفقه الإسلامي والأنظمة السعودية دراسة مقارنة*. الأردن: دار الثقافة للنشر والتوزيع.

علي، سمية أمين، سليمان، سعيد علي. (2008). *دراسات تطبيقية في المراجعة*. مصر: مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح.

عمر، أحمد مختار. (2009). *معجم اللغة العربية المعاصرة*. مصر: عالم الكتب.

العمر، عدنان صالح. (2017). *الوجيز في الشركات التجارية وأحكام الإفلاس وفقا لنظام الشركات الجديد لسنة 1437هـ*. السعودية: مكتبة جرير.

عواد، أحمد محمد. (2019). التعويض الموروث وحجية الحكم الصادر لأحد الورثة في حق باقي الورثة. *مجلة مصر المعاصرة، الجمعية المصرية للاقتصاد السياسي والإحصاء والتشريع*، **110**(536)، 461–497.

قاسم، علي سيد. (1991). *مراقب الحسابات دراسة قانونية لدور مراقب الحسابات في شركة المساهمة*. مصر: دار الفكر العربي.

القليوبي، سميحة. (2011). *الشركات التجارية*. الطبعة الخامسة. مصر: دار النهضة العربية.

كبيش، محمود. (1992). *المسئولية الجنائية لمراقب الحسابات في شركات المساهمة دراسة مقارنة في القانونين المصري والفرنسي*. مصر: دار النهضة العربية.

لطفي، أمين السيد. (2001/2000). *المسئولية القانونية لمراقبي الحسابات تجاه عميل المراجعة والطرف الثالث والمجتمع*. مصر: بدون دار نشر.

المجالي، أحمد عبد الرحمن. (2016). المسؤولية المدنية لمراقب الحسابات وفقاً للأنظمة السعودية دراسة قانونية تحليلية ومقارنة. *مجلة جامعة الملك سعود، الحقوق والعلوم الإنسانية*. **28**(1) ، 73–89.

المرسي، متولي عبد المؤمن. (2019)، *الوجيز في أحكام الالتزام*. السعودية: دار الإجادة.

المعتاز، إحسان صالح. (2008). أخلاقيات مهنة المراجعة والمتعاملين معها- انهيار شركة انرون والدروس المستفادة. *مجلة جامعة الملك عبد العزيز، الاقتصاد والإدارة*، **22**(1)، 255–291.

نقض، (سنوات مختلفة). *مجموعة أحكام محكمة النقض المصرية*. القاهرة، مصر: المكتب الفني.

الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين. (2018). *معايير المراجعة الدولية المعتمدة*. متوفر بموقع: https://socpa.org.sa/Socpa/International-Standards/Auditing-Standards-Endorsed.aspx (تاريخ الاسترجاع: 2020/06/17)

الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين. (2018). *معيار العناية المهنية اللازمة*. متوفر بموقع: https://socpa.org.sa/SOCPA/files/7b/7b8811fc-6852-4907-9fd4-f10b574e1ac9.pdf (تاريخ الاسترجاع: 2020/06/17)

هيئة السوق المالية. (2004). *لائحة سلوكيات السوق المالية*. متوفر بموقع: https://cma.org.sa/RulesRegulations/Regulations/Documents/Market_Conduct_Regulations_Ar.pdf (تاريخ الاسترجاع 2020/09/15)

هيئة السوق المالية. (2017). *إعلان من هيئة السوق المالية*. متوفر بموقع: https://cma.org.sa/Market/NEWS/Pages/CMA_N_2182.aspx (تاريخ الاسترجاع: 2020/07/07)

Al Rabiei, E.E. and Abdallh, M.S. (2017). Almasyuwliat almadaniat limuraqib alhisabat fi alsharikat almusahamat, dirasatan tahliliatan muqaranat,

Dakhili, R.M. (2015), *Alnizam Alqanuniu Lidawr Aljameiat Aleumumiat fi 'lidarat Sharikat Almusahamati* 'The Legal System for the Role of General Assemblies in Managing Joint-Stock Companies'. Giza, Egypt: Center for Arab Studies for Publishing and Distribution. [in Arabic]

El-Sawy, A.E. (2010). *Alwasit fi Sharah Qanun Almurafaeat Almadaniat Waltijariati* 'Mediator in Explaining Civil and Commercial Litigation Law' Cairo, Egypt: Dar Al-Nahda. [in Arabic]

Hamdallah, M.H. (2004). *Alnizam Altijariu Alsaeudi* 'Saudi Commercial Law'. 2ed edition. Jeddah, Saudi Arabia: Khwarazm Scientific. [in Arabic]

Hussein, M.A. (2001). Sur mumarasat almahin alhurat wa'athariha ealaa masyuwliat almahnii, 'Pictures of practicing liberal professions and its impact on the responsibility of the professional'. *Majalat Albihwth Alqanuniat Walaiqtisadiati, Kuliyat Alhuquqi, Jamieat Bani Sawif,* (1), 26-178. [in Arabic]

Kabish, M. (1992). *Almasyuwliat Aljinayiyat Limuraqib Alhisabat fi Sharikat Almusahamat Dirasat Mqarnt fi Alqanunayn Almisrii Walfaransi* 'Criminal Liability of the Auditor in the Joint-Stock Companies, A Comparative Study in the Egyptian and French Laws'. Cairo, Egypt: Dar Al-Nahda. [in Arabic]

Lotfi, S.A. (2000/2001). *Almasyuwliat Alqanuniat Limuraqibi Alhisabat Tujah Amil Almurajaeat Waltarf Alththalith Walmujtamae.* 'The Legal Responsibility of the Auditors towards the Audit Client, the Third Party and Society'. Egypt: n/a. [in Arabic]

Omar, A.M. (2009). *Maejim Allughat Alearabiat Almueasirat* 'Dictionary of Contemporary Arabic Language'. Cairo, Egypt: Alam Al-Kotob. [in Arabic]

Qalioubi, S. (2011). *Alsharikat Altijariat* 'Commercial Companies'. 5th edition. Cairo, Egypt: Dar Al-Nahda. [in Arabic]

Qasim, A.S. (1991). *Muraqib Alhisabat Dirasat Qanuniat Lidawr Muraqib Alhisabat fi Sharikat Almusahamati* 'Auditor, Legal Study of the Role of the Auditor in a Joint Stock Company'. Cairo, Egypt: Dar El-Fikrelarabi. [in Arabic]

Saleh M. (1949). *Sharikat Almusahimat fi Alqanun Almisrii Walqanun Almuqarin* 'Joint-stock companies in Egyptian law and comparative law'. Cairo, Egypt: King Fouad the First University Press. [in Arabic]

Sanhouri, A.A. (2004). *Alwasit fi Sharah Alqanun Almadanii* 'Mediator in Explaining Civil Law'. Alexandria, Egypt: Monchaat Al-Maref. [in Arabic]

SCOPA. (2018). *Maeayir Almurajaeat Aldawaliat Almuetamada* 'Approved International Auditing Standards'. Available at: https://socpa.org.sa/Socpa/International-Standards/Auditing-Standards-Endorsed.aspx (accessed on 17/06/2020). [in Arabic]

SCOPA. (2018). *Mieyar Aleinayat Almihniat Allaazima* 'Standard of Professional Care'. Available at: https://socpa.org.sa/SOCPA/files/7b/7b8811fc-6852-4907-9fd4-f10b574e1ac9.pdf (accessed on 17/06/2020). [in Arabic]

"Civil liability of the auditor in joint stock companies, a comparative analytical study". *Majalat Alhuquq Lilbihawith Alqanuniat Walaiqtisadiati, Kuliyat Alhuquq, Jamieat Al'iiskandrit,* **1**(2), 636–712. [in Arabic]

Al Saedani, M.H.B. (2007). Almasyuwliat alqanuniat limarajie alhisabat wabadhl aleanayat almihniat fi daw' almaeayir almisriat wal'amrikiat waldawliat. 'Legal responsibility of the auditor and exerting professional care in light of Egyptian, American and international standards'. In: *Mutamar Mutatalabat Hawikmat Alsharikat Wa'aswaq Almal Alearabiati,* almunazamat alearabiat liltanmiat al'iidariati, Sharm El-Sheikh, Egypt, 01/05/2007. [in Arabic]

Al-Arabi, B. (2018). *Ahkam Alailtizam fi daw' Ahkam Alfaqih Al'iislamii Wal'anzimat Alsewdyt Dirasatan Muqaranatin.* 'Commitment Provisions in Light of the Islamic Fiqh and Saudi Regulations, a Comparative study'. Amman, Jordan: House of Culture for Publishing and Distribution. [in Arabic]

Al-Buqami, S.A. (2019). *Sharikat Almusahimat fi Alnizam Alsewdi* 'Shareholding Company in The Saudi Law'. Riyadh, Saudi Arabia: Obeikan. [in Arabic]

Al-Dluou, A.A. (2017). *Almaswuwliat Almadaniat Dirasat Tasiliatan Mqarnt Bima Ealayh Alnizam Alsaeudi* 'Civil Liability a Comparative Study of Saudi law'. Jordan: Dar Al-Ayyam. [in Arabic]

Ali, S.A., Suleiman, S.A. (2008). *Dirasat Tatbiqiat fi Almurajaeat* 'Applied studies in the review'. Cairo, Egypt: Cairo University Center for Open Education. [in Arabic]

Almajalay, A.A. (2016). Almaswuwliat almadaniat limuraqib alhisabat wfqaan lil'anzimat alsewdyt dirasat qanuniatan tahliliatan wamuqaranata. 'Civil liability of the auditor in accordance with Saudi regulations, a legal, analytical and comparative study'. *Majalat Jamieat Almalik Sueud, Alhuquq Waleulum Al'iinsaniat,* **28**(1), 73–89. [in Arabic]

Al-Morsi, M.A. (2019). *Alwajiz fi Akam Alailtizam* 'Brief in the provisions of commitment'. Saudi Arabia: Dar Al-ejadh. [in Arabic]

Almueataz, E.S. (2008). Akhlaqiaat mihnat almurajaeat walmutaeamilin maeha- ainhiar sharikat anrun waldurus almustafadati. 'The ethics of auditing and its affiliates - enron's collapse and lessons learned'. *Majalat Jamieat Almalik Eabd Aleaziz, Alaiqtisad Wal'iidarat,* **22**(1), 255–291. [in Arabic]

AL-Omar, A.S. (2017). *Alwajiz fi Alsharikat Altijariat Wa Ahkam Al'iiflas Wifqaan Linizam Alsharikat Aljadid Aisanat 1437h.* 'Al-Wajeez in Commercial Companies and Bankruptcy Provisions According to the New Companies Law 1437AH'. Riyadh, Saudi Arabia: Jarir. [in Arabic]

Al-Ruwais, K.A. (2019). *Alsharikat Altijariat Wfq Nizam Alsharikat Alsaeudii Waltatbiqat Alqadayiyat* 'Commercial Companies According to the Saudi Companies Law and Judicial Applications'. Riyadh, Saudi Arabia: Shukri for publishing and distribution. [in Arabic]

Al-Sharqawi, A.M. (2016). Altaewid ean alribh alfayit fi alnizam al'iidarii alsaeudii watatbiqatih alqadayiyat - dirasatan mqarnt bial'anzimat alwadeiat walfaqih al'iislami. 'Compensation for lost profit in the saudi administrative law and its judicial applications, a comparative study of regulations and islamic jurisprudence', *Majalat Kuliyat Alshryet Walqanun, Tanta,* **31**(1), 186–341. [in Arabic]

Al-Zari, S.H. (2018). *Fikrat Alkhata Almahiniu 'Asas Almaswuwliat Almihniat Li'arbab Almahin Alhurati- Altabib* 'The Idea of Professional Error is the Basis for the Professional Liability of the Self-Employed - the Doctor', Giza, Egypt: Center for Arab Studies for Publishing and Distribution. [in Arabic]

Arens, A. Loebock, J. (2009). *Almurajieat Madkhal Mutakamil* 'Auditing an Integrated Approach'. 7th edition. Riyadh, Saudi Arabia: Dar Al-Marikh. [in Arabic]

Awwad, A.M. (2019). Altaewid almawruth wahujiyat alhukm alssadir li'ahad alwirthat fi haqi baqyi alwarithati. 'Inherited compensation and the authority of the judgment issued to one of the heirs against the remaining heirs'. *Majalat Misr Almueasrt, Aljameiat Almisriat Lilaiqtisad Alsiyasii Wal'iihsa' Waltashriei,* **110**(536), 461–97. [In Arabic]

Binbeidat, A. (2000). *Mafhum Maslahat Alsharikat Kadabit Litahdid Aikhtisasat Wa Masyuwliaat Majlis Al'iidarat Wa Aljameiat aleamati.* 'The Concept of the Company's Interest as a Control to Define the Terms of Reference and Responsibilities of the Board of Directors and General assemblies'. PhD Thesis, Ain Shams University, Cairo, Egypt. [in Arabic]

Board of Grievances. (2013). *Al'ahkam Walmabadi Al'iidariatu, 1434h, Almujalad Alkhamisu, Taewidu, Alhakm Alsaadir Bijalsat 17/4/1434h, Raqm Hukm Alaistinaf 403/2 Lieam 1434h* 'Administrative Provisions and Principles, 1434 Ah, Volume Five, Compensation, Judgment Issued in a Hearing 4/17/1434 AH, Appeal Judgment No. 403/2 Of 1434 AH'. Riyadh, Saudi Arabia. [in Arabic]