



دور مراقبي الحسابات وديوان الرقابة المالية في الرقابة على الشركات المساهمة

دور مراقبي الحسابات وديوان الرقابة المالية في الرقابة على الشركات المساهمة

أ.د. سحر رشيد حميد النعيمي

[saharr.alnuaimi@uofallujah.edu.iq](mailto:saharr.alnuaimi@uofallujah.edu.iq)

جامعة الفلوجة/ كلية القانون/ قسم القانون الخاص

محمد فوزي خليفة

[law.h2427@uofallujah.edu.iq](mailto:law.h2427@uofallujah.edu.iq)

جامعة الفلوجة/ كلية القانون/ قسم القانون الخاص

**الكلمات المفتاحية:** مراقبي الحسابات , ديوان الرقابة المالية , الرقابة , الشركات المساهمة

**كيفية اقتباس البحث**

النعيمي , سحر رشيد حميد , محمد فوزي خليفة , دور مراقبي الحسابات وديوان الرقابة المالية في الرقابة على الشركات المساهمة, مجلة مركز بابل للدراسات الانسانية, آذار ٢٠٢٦ , المجلد: ١٦ , العدد: ٣.

هذا البحث من نوع الوصول المفتوح مرخص بموجب رخصة المشاع الإبداعي لحقوق التأليف والنشر ( Creative Commons Attribution ) تتيح فقط للآخرين تحميل البحث ومشاركته مع الآخرين بشرط نسب العمل الأصلي للمؤلف، ودون القيام بأي تعديل أو استخدامه لأغراض تجارية.

Registered في مسجلة في

**ROAD**

Indexed في مفهرسة في

**IASJ**

Journal Of Babylon Center For Humanities Studies 2026 Volume :16 Issue : 3

(ISSN): 2227-2895 (Print) (E-ISSN):2313-0059 (Online)

## THE ROLE OF AUDITORS AND THE FINANCIAL CONTROL BUREAU IN OVERSEEING JOINT-STOCK COMPANIES

Professor Dr. Sahar Rashid Hamid Al –Naimi

University of Fallujah/ College of Law /Private Law Branch

Muhammad Fawzy Khalifa

University of Fallujah/ College of Law/ Private Law Branch



**Keywords** : Auditors, Financial Control Bureau, Control, Joint-stock companies

### How To Cite This Article

Al –Naimi , Sahar Rashid Hamid , Muhammad Fawzy Khalifa , THE ROLE OF AUDITORS AND THE FINANCIAL CONTROL BUREAU IN OVERSEEING JOINT-STOCK COMPANIES ,Journal Of Babylon Center For Humanities Studies, March 2026, Volume:16,Issue 3.

This is an open access article under the CC BY-NC-ND license (<http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/>)



[This work is licensed under a Creative Commons Attribution-NonCommercial-NoDerivatives 4.0 International License.](http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/)

### ABSTRACT

External oversight is represented by "company auditors," which applies to private joint-stock companies. Mixed joint-stock companies, however, are subject to the oversight of the Board of Supreme Audit under Iraqi law. This means that joint-stock companies are subject to the oversight of multiple entities.

It is worth noting here that oversight is not defined in all the laws under study and comparison, despite their stipulation of oversight procedures and guarantees.

Although Iraqi law specifies the methods for appointing an auditor, it does not specify the methods and means by which an auditor is removed . It is difficult for shareholders to monitor the company's operations, given their large numbers and their lack of commitment to attending general





assembly meetings. This is particularly true for monitoring company accounts, which requires special technical expertise and knowledge, requiring many shareholders to fulfill their oversight role. Therefore, we will address the positions of both the Iraqi legislator, on the one hand, and the Egyptian and Jordanian legislators, on the other, through two sections: The first section addresses auditors in private joint-stock companies; the second section addresses auditors and the Financial Control Bureau in joint-stock companies.

### ملخص

تخضع رقابة الشركات المساهمة الخاصة لمراقبي حساباتها، أما الشركات المساهمة المختلطة فأنها تخضع لرقابة ديوان الرقابة المالية في القانون العراقي، أي ان الشركات المساهمة تكون خاضعة لرقابة جهات مختلفة حسب نوع الشركة، ومما يجدر ذكره في هذا الموضوع أن الرقابة في كل القوانين محل الدراسة والمقارنة لم يتم تعريفها رغم النص فيها على اجراءات وضمانات الرقابة.

وبالرغم من أن القانون العراقي، حدد طرق تعيين مراقب الحسابات ولكن لم ينص على تحديد الطرق والوسائل التي يتم من خلالها عزل المراقب .

يصعبُ على المساهمين متابعة أعمال الشركة مع ضخامة عددهم، وعدم حرصهم على حضور اجتماعات الهيئة العامة، وبشكل خاص مراقبة حسابات الشركة التي تتطلب خبرة فنية خاصة و دارية تحتاج للعديد من المساهمين ليقوموا بدورهم الرقابي لذلك نتطرق إلى موقف كل من المشرع العراقي من جانب و موقف كل من المشرع المصري والأردني من جانب آخر من خلال مطلبين : نتناول في المطلب الأول مراقبي الحسابات في الشركات المساهمة الخاصة؛ وأما في الثاني فنتناول مراقبي الحسابات وديوان الرقابة المالية في الشركات المختلطة .

### المقدمة

تكمن أهمية البحث في أهمية الشركات بمختلف أنواعها في الحياة الاقتصادية ، للدور الأساسي والفعال الذي تلعبه في جميع المجالات في البلد ولما يقتضيه ذلك من حماية المصالح الخاصة والعامة في إحاطة الشركات بقواعد حازمة في تأسيسها ونشاطها ، للحيلولة دون خروج مؤسسيها ومديريها ، عن الأهداف التي تأسست من أجل تحقيقها ، بالوسائل المتاحة قانوناً ، وعدم استغلالها الشركاء المساهمين فيها او الاحتيال عليهم أو على المتعاملين معها ، والتقييد التام بالأحكام القانونية عموماً .

### ١- اسباب اختيار الموضوع:

تتمثل أسباب اختيار موضوع البحث بما يلي :



١- الرقابة على الشركات من المواضيع المهمة على الصعيد الدولي والاقليمي والمحلي من الناحية السياسية والاقتصادية بشكل عام والمحلي بشكل خاص .  
٢- تمثل الرقابة على الشركات مجالاً خصباً للبحث والمقارنة بين القوانين القريبة من بعضها البعض في اكثر من دولة وتحكمها شريعة قانونية في الأغلب واحدة .  
٣- ان البحث في هذا الموضوع يعالج مشكلة أن الشركات دون رقابة عليها من شأنه أن يخضع الشركاء اصحاب الاسهم القليلة الى سطوة ونفوذ الذين يمتلكون اعداد الاسهم الأكثر في شركات الأموال مثلما في شركات الاشخاص يخضع اصحاب الحصص الأصغر لأصحاب الحصص الأكبر .

٤- ان فقدان الرقابة على الشركات قد يؤدي إلى أضعاف كيان الدولة نظراً الى ان بعض الشركات تملك رؤوس أموال تفوق أصول بعض الدول .

#### ٢- مشكلة موضوع البحث :

١- هل حصر المشرع العراقي الرقابة بيد جهة واحدة أم أكثر ؟

٢- ماهي طرق تعيين مراقب الحسابات والجهات التي تتولى الرقابة على الشركات ؟

٣- كيف يعزل مراقب الحسابات وماهي حالات العزل ؟

٤- هل حدد المشرع العراقي المخالفات التي تأتيها الشركات المساهمة ؟

#### مراقبو حسابات الشركة

#### دور مراقبي الحسابات وديوان الرقابة المالية

#### في الرقابة على الشركات المساهمة

يصعبُ على المساهمين متابعة أعمال الشركة مع ضخامة عددهم، وعدم حرصهم على حضور اجتماعات الهيئة العامة، وبشكل خاص مراقبة حسابات الشركة التي تتطلب خبرة فنية خاصة و دارية تحتاج للعديد من المساهمين ليقوموا بدورهم الرقابي.<sup>(١)</sup>  
لذلك نتطرق إلى موقف كل من المشرع العراقي من جانب و موقف كل من المشرع المصري والأردني من جانب آخر من خلال مطالبين :  
نتناول في المطلب الأول مراقبي الحسابات في الشركات المساهمة الخاصة؛ وأما في الثاني فنتناول مراقبي الحسابات وديوان الرقابة المالية في الشركات المختلطة .



## المطلب الاول

### مراقبو الحسابات في الشركات المساهمة الخاصة

في هذا المطلب نسلط الضوء على موقف المشرع العراقي من ناحية الرقابة على الشركات المساهمة الخاصة حيث نلاحظ ان المشرع قد تطرق إلى هذا النوع من الرقابة وأسند هذا الى مراقب الحسابات وهذا ما تم النص عليه في المادة (١٣٣) فقرة (أولاً) المعدلة من قانون الشركات رقم (٢١) لسنة ١٩٩٧ كما يلي -

(أ)..... أما حسابات الشركة الخاصة فنخضع للرقابة والتدقيق من قبل مراقبي حسابات تعينهم الجمعية العمومية (الهيئة العامة) للشركة.

وينبغي توحيد حسابات الشركات المتصلة ببعضها وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية ما لم يكن قد تم تعديلها تحديداً بموجب معايير نافذة في العراق (١)

علماً ان مراقب الحسابات شخص ذو معرفة ودراية في المجال المالي والمحاسبي يتولى تدقيق المسائل المالية والمحاسبية للشركة، ويخضع مراقب الحسابات لشروط ممارسة هذه المهنة المنصوص عليها في نظام ممارسة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات رقم (٣) لسنة ١٩٩٩ المعدل.

وتتمثل مهامه وفق المادة (١١) من هذا النظام في القيام بتدقيق حسابات الشركة والعقود التي أبرمتها، والتحقق من القيم والدفاتر والوثائق المحاسبية للشركة، ومدى مطابقتها للقواعد المحاسبية، وبيان رأيه حول سلامة حسابات الشركة، ورصد المخالفات القانونية أو حالات الإخلال بعقد الشركة، وإبداء النصح والمشورة عند الضرورة<sup>(٢)</sup>.

و يمارس مراقب الحسابات عمله في هذه الشركة بالطريقة الآتية:

أولاً : يقدم تقريراً إلى الشركة عن الحسابات خلال ثلاثين يوماً من تاريخ الانتهاء من إعدادها<sup>(٣)</sup>.

وأوجب القانون على مراقب الحسابات أن يدلي برأيه حول الحسابات الختامية للشركة المساهمة أمام هيئتها العامة، ويجوز له ذلك في الشركات الأخرى، ويجب أن يتناول رأي المراقب مسائل مهمة مثل مدى سلامة حسابات الشركة، وتطبيق الشركة للأصول الحسابية المرعية، وأن الحسابات الختامية تعبر عن حقيقة المركز المالي للشركة.

وهذا ما نصت عليه المادة (١٣٦) من القانون:



١- مدى سلامة حسابات الشركة وصحة البيانات الواردة في الحسابات الختامية ومدى السماح له بالاطلاع على المعلومات التي طلبها عن نشاط الشركة مع بيان رأيه في تقرير مجلس الإدارة.

٢- مدى تطبيق الشركة للأصول الحسابية المرعية وبشكل خاص تلك المتعلقة بمسك الدفاتر والسجلات المحاسبية وعملية جرد الموجودات والتزامات الشركة.

٣- مدى تعبير الحسابات الختامية عن حقيقة المركز المالي للشركة في نهاية السنة ونتيجة أعمالها.

٤- مدى تطابق الحسابات مع أحكام هذا القانون وعقد الشركة.

٥- ما وقع من مخالفات لأحكام هذا القانون أو عقد الشركة على وجه يؤثر في نشاطها أو مركزها المالي، مع بيان ما إذا كانت هذه المخالفات قائمة عند تدقيق الحسابات الختامية.

ويتبين من الفقرات التي وردت في المادة (١٣٦) من القانون والخاصة بواجبات مراقب الحسابات، عدم بيان المشرع للتفاصيل المتعلقة بتعيين المراقب والشروط الواجب توافرها فيه أو المشاكل التي يمكن أن يواجهها مع الشركة عند القيام بممارسة أعماله وكيفية معالجة تلك المشاكل حيث تضع القوانين عادة نتيجة أهمية مراقب الحسابات وخطورة الدور الذي يلعبه في الشركة وضرورة ضمان حياده ونزاهته أن لا يكون رئيساً أو عضواً في مجلس إدارة الشركة التي يراجع حساباتها أو منوطاً به القيام بأي عمل إداري فيها أو مشرفاً على حساباتها أو قريباً لمن يشرف على إدارة الشركة أو حساباتها حتى الدرجة الثانية كما لا يجوز له شراء أسهم الشركات التي يتولى مراجعة حساباتها أو بيعها خلال فترة التدقيق أو أداء أي عمل استشاري للشركة<sup>(٤)</sup>.

وفي حالة عدم السماح له بممارسة حقه في الاطلاع على سجلات الشركة ووثائقها يمكن اثبات ذلك كتابياً في تقرير يقدمه الى مجلس إدارة الشركة لعرضه على الهيئة العامة وإخطار الوزارة والهيئة بذلك و إلزام مجلس إدارة الشركة بتمكين المراقب من الاطلاع على سجلات الشركة<sup>(٥)</sup>. وخصوصاً لما نصت عليه المادة(١٣٧) من مسائلة

مراقب الحسابات عن صحة البيانات الواردة في تقريره بوصفه وكيلاً عن الشركة في مراقبة وتدقيق حساباتها<sup>(٦)</sup>

كما لم يبين القانون العراقي كيفية عزل المراقب ،ما اذا كان العزل عن طريق الجهة التي عينته وهي الهيئة العامة، أو فيما إذا كان لعدد من المساهمين الذين يملكون نسبة معينة من رأس مال الشركة طلب عزله أو حالات استقالته وغيرها من الأمور ذات الصلة بمراقب



حسابات الشركة ومسؤوليته عن إفشاء أسرار حسابات الشركة أو مدى حقه في شراء أسهم الشركة أو تداولها وغيرها من الأمور.<sup>(٧)</sup>

وحيث أن التشريعات تلجأ غالباً إلى تنظيم عملية مراجعة حسابات شركة المساهمة بواسطة خبراء محاسبين متخصصين في ذلك ، وتهدف التشريعات من هذا التنظيم ضمان القيام بمراجعة حسابات هذه الشركة لمراقبة أعمال مجلس الإدارة ودفاتر الشركة ومستنداتها وحساباتها التي تترجم في نجاح الشركة مالياً وتحقيقاً للأرباح وفقاً للأصول والقواعد المحاسبية ، فقد عهد تشريع الشركات المصري، أسوة بمعظم التشريعات، هذه المهمة إلى متخصصين في ذلك هم مراقبو الحسابات.<sup>(٨)</sup>

وطبقاً للمادة (١١) من قانون سوق رأس المال المصري رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٢ ينشأ بالهيئة (الهيئة العامة للرقابة المالية)<sup>(٩)</sup> سجل يقيد به مراقبو الحسابات الذين يجوز لهم مراجعة الشركات المقيدة أوراقها ببورصة الأوراق المالية وشركات الاكتتاب العام والشركات العاملة في مجال الأوراق المالية وصناديق الاستثمار المنشأة بالبنوك وشركات التأمين.

ويضع مجلس إدارة الهيئة شروطاً وأحكام قيد وشطب مراقبي الحسابات في السجل المشار إليه. وتقتضي الرقابة على حسابات الشركة دراسة تعيين مراقب الحسابات ومهمته إزاء الشركة والقواعد والأسس التي تتم المراجعة وفقاً لها ثم مسئولية مراقب الحسابات.

### تعيين مراقب الحسابات وعزله وتغييره

يكون للشركة المساهمة في قانون الشركات المصري مراقب حسابات أو أكثر ممن تتوافر فيهم الشروط المنصوص عليها في قانون مزاوله مهنة المحاسبة والمراجعة وتعيين المراقب الجمعية العامة لشركة المساهمة كما أنها تقدر أتعابه، واستثناء من ذلك يعين مؤسس الشركة المراقب الأول، ويتولى مراقب الشركة الأول مهمته لحين انعقاد أول جمعية عامة.

ويباشر المراقب الذي تعينه الجمعية العامة مهمته من تاريخ تعيينه إلى تاريخ انعقاد الجمعية التالية وعليه مراقبة حسابات السنة المالية التي نذب لها (المادة ١٠٣ / الفقرة (٢) من القانون).

ويتقاضى المراقب أتعاباً نظير قيامه بأعماله، وتحدد هذه الأتعاب الجمعية العامة للشركة، هذا ولا يجوز تفويض مجلس إدارة شركة المساهمة في تعيين المراقب أو تحديد أتعابه دون تحديد حد أقصى، فإذا لم يكن للشركة في أي وقت لأي سبب مراقب للحسابات، تعين على مجلس الإدارة اتخاذ إجراءات تعيين المراقب فوراً، ويعرض ذلك على الجمعية العامة في أول اجتماع لها.<sup>(١٠)</sup>

ويحق للجمعية العامة عزل مراقب الحسابات نظرا لكونها هي التي تملك تعيينه ؛ على أن حق الجمعية في هذا الخصوص يخضع للقواعد العامة بحيث يحق لمراقب الحسابات رفع الأمر إلى القضاء، والمطالبة بالتعويض إذا تم عزله بسبب غير مشروع أو في وقت غير مناسب.

(ويجوز للجمعية العامة في جميع الأحوال - بناء على اقتراح أحد أعضائها - تغيير مراقب الحسابات وفي هذه الحالة يتعين على صاحب الاقتراح أن يخطر الشركة برغبته وما يستند إليه من أسباب ، قبل انعقاد الجمعية العامة بعشرة أيام على الأقل، وعلى الشركة إخطار المراقب فوراً بنص الاقتراح وأسبابه، وللمراقب أن يناقش الاقتراح في مذكرة كتابية تصل إلى الشركة قبل انعقاد الجمعية العامة بثلاثة أيام على الأقل،

ويتولى رئيس مجلس الإدارة تلاوة مذكرة المراقب على الجمعية العامة. وللمراقب في جميع الحالات أن يقوم بالرد على الاقتراح وأسبابه أمام الجمعية العامة قبل اتخاذ قرارها)<sup>(١١)</sup>، ويقضى قانون الشركات ببطان كل قرار يتخذ في شأن تعيين المراقب أو استبدال غيره به على خلاف الأحكام السابقة<sup>(١٢)</sup>.

### حظر قيام مراقب الحسابات بتأسيس الشركة أو توليه منصبا بها.

يشترط المشرع المصري ألا يجمع مراقب الحسابات بين عمل المراقب والاشتراك في تأسيس شركة المساهمة أو عضوية إدارتها أو الاشتغال بصفة دائمة بأي عمل فني أو إداري أو استشاري فيها.

كما أنه يحظر على مراقب الحسابات أن يكون شريكا لأي شخص يباشر نشاطا من الأنشطة السالفة الذكر أو أن يكون موظفا لديه أو من ذوى قرياه حتى الدرجة الرابعة. ويقضى المشرع ببطان كل تعيين لمراقب حسابات شركة المساهمة يتم على خلاف هذه الأحكام<sup>(١٣)</sup>.

ويقصد المشرع من هذا الحظر ضمان استقلال مراقب الحسابات أثناء تأدية مهمته في مراقبة حسابات شركة المساهمة وعدم التهاون في هذه المهمة لأي اعتبار كان.

وإمعانا في تقرير استقلال مراقب الحسابات عن الهيئات المشرفة على شركة المساهمة نص المشرع صراحة في قانون الشركات على أنه لا يجوز له قبل انقضاء ثلاث سنوات من ترك مراقب الحسابات العمل بشركة المساهمة التي كان مراقبا لحساباتها، أن يعمل مديرا أو عضوا بمجلس الإدارة أو أن يشتغل بصفة دائمة أو مؤقتة بأي عمل فني أو إداري أو استشاري في الشركة التي كان يعمل بها<sup>(١٤)</sup>.



وهذا ، كما ، قيل ، ( بالإضافة إلى ما سبق أن قرره القانون صراحة ، أنه يتمتع أيضا على مراقب الحسابات أن يجمع بين وظيفته ووظيفة المصفي في حالة تصفية الشركة. فإذا كان من الضروري حضور مراقب حسابات في حالة تصفية الشركة لأنه يمثل المساهمين ويعمل لصالحهم فإنه لا يجوز له أن يكون مصفيا في ذات الوقت لأن هذا الأخير يمثل الشركة ومجلس الإدارة دون المساهمين)<sup>(١٥)</sup>.

أما عن موقف المشرع الأردني من مراقبي الحسابات في الشركات المساهمة :-

فأنه كما نص عليه في قانون الشركات رقم (٢٢) لسنة (١٩٩٧) المعدل في الباب السابع منه ومن المادة (١٩٢) الى المادة (٢٠٣) بعنوان (مدققو الحسابات) ، تتولى الهيئة العامة للمساهمين انتخاب مدقق حسابات أو أكثر للشركة من بين مدققي الحسابات المرخص لهم بمزاولة المهنة لسنة واحدة قابلة للتجديد وتقرر بدل اتعابهم او تفوض مجلس الإدارة بتحديد الأتعاب ويقوم المراقب بمهمة مراقبة أعمال الشركة وتدقيق حسابات السنة المالية التي عين لها ويتوجب على الشركة تبليغ المدقق المنتخب خطياً بذلك خلال أربعة عشر يوماً من تاريخ انتخابه<sup>(١٦)</sup>.

وتبدأ السنة المالية للشركة المساهمة في اليوم الأول من شهر كانون الثاني من السنة وتنتهي في الحادي والثلاثين من شهر كانون الأول من السنة نفسها ما لم ينص نظام الشركة على غير ذلك<sup>(١٧)</sup>.

وفي حالة تخلف الهيئة العامة عن انتخاب مدقق الحسابات أو اعتذار المدقق الذي انتخبته الهيئة العامة أو امتناعه عن العمل لأي سبب من الأسباب أو وفاته، تعين على مجلس الإدارة أن ينسب إلى مراقب الشركات ثلاثة من مدققي الحسابات على الأقل خلال أربعة عشر يوماً من تاريخ شغل هذا المركز ليختار أحدهم<sup>(١٨)</sup>.

ومما لوحظ هنا أن المشرع لم يحدد لمراقب الشركات مدة يتعين عليه خلالها أن يختار أحد المنتسبين الأمر الذي قد يترتب عليه أن تبقى الشركة دون مراقب مدة قد تطول مما لا يتفق والحكمة التي يهدف إليها المشرع من تعيين مدقق حسابات للشركة<sup>(١٩)</sup>.

والهيئة العامة ليست لها الحرية المطلقة في انتخاب أي شخص مدققاً لحسابات الشركة وإنما يجب أن يتوافر فيه شرطان هما :

١. يجب أن يكون المدقق من بين مدققي الحسابات المرخصين بمزاولة المهنة. وذلك لضمان مراجعة أعمال الشركة وحساباتها من فنيين متخصصين تتوافر فيهم درجة معينة من التحصيل العلمي والكفاءة المهنية والاستقلال تمكنهم من القيام بمهمتهم على الوجه المطلوب<sup>(٢٠)</sup>.



٢- يجب أن يكون المدقق حيادياً وأميناً ومستقلاً في أداء عمله ، لذا لا يجيز المشرع في المادة (١٩٧) من قانون الشركات أن يكون المدقق من مؤسسي الشركة أو عضواً في مجلس إدارتها أو يقوم بصفة دائمة بأي عمل فني أو إداري أو استشاري فيها، أو شريكاً لأي عضو من أعضاء مجلس إدارتها أو يكون موظفاً لديه، والحكمة من هذا الشرط ضمان الموقف الحيادي للمدقق إذ لا يمكن أن يكون محايداً ومستقلاً وأميناً في أداء عمله إذا كانت له مصلحة في الشركة التي يقوم بمراجعة حساباتها ومراقبة تطبيقها لأحكام القانون ونظام الشركة على النحو المطلوب<sup>(٢١)</sup>.

وحيد المدقق وأمانته واستقلال تفكيره ضرورة لازمة لوضع الثقة في البيانات المالية التي يبدي رأيه فيها، لاسيما وأن مصالح الآخرين من دائنين ومساهمين ومستثمرين ودوائر رسمية تعتمد على رأيه بصفته خبيراً مستقلاً ومحايداً وأميناً<sup>(٢٢)</sup>.

٣. أن تتوافر فيه الشروط التي حددتها المادة ١٧ من تعليمات الإفصاح والمعايير المحاسبية الصادرة عن مجلس مفوضي هيئة الأوراق المالية، الآتي بيانها :

أ- أن يكون حاصلاً على رخصة ممارسة المهنة سارية المفعول من مجلس مهنة تدقيق الحسابات.

ب- أن يكون عضواً في جمعية مدققي الحسابات القانونية الأردنيين.

ج - أن يكون مصنفاً بالفئة (أ) وفقاً لنظام تصنيف المدققين المعمول به.

د- أن يكون قد مارس المهنة بشكل متفرغ لمدة ثلاث سنوات متتالية على الأقل بعد حصوله على إجازة مزاوله مهنة تدقيق الحسابات.

هـ- أن يشاركه أو يعمل في مكتبه مدقق واحد أو أكثر ممن تتوافر فيهم الشروط السابقة.

فإذا قامت الهيئة العامة بانتخاب مدقق حسابات أو أكثر للشركة ، أو تم اختياره من قبل مراقب الشركة من بين الذين رشحهم مجلس الإدارة في حالة تخلف الهيئة العامة عن انتخاب مدقق الحسابات أو اعتذر المدقق الذي انتخبته الهيئة العامة أو امتنع عن العمل لأي سبب من الأسباب أو وفاته ، فإن المادة ١٥ من تعليمات إفصاح الشركات المصدرة و المعايير المحاسبية و معايير التدقيق الصادرة بموجب قرار مجلس مفوضي هيئة الأوراق المالية المشار إليه سابقاً ، توجب على مجلس الإدارة تشكيل لجنة تدقيق مهمتها مناقشة الأمور المتعلقة بترشيح المدقق ومراقبة عمله ، وفي ذلك قد نصت هذه المادة بقولها :

أ- على مجلس إدارة الشركة المصدرة تشكيل لجنة تدقيق من ثلاثة أعضاء من أعضائه الطبيعيين غير التنفيذيين وتسمية أحدهم رئيساً للجنة وإعلام الهيئة بذلك وبأية تغييرات تحصل عليها و أسباب ذلك.



## دور مراقبي الحسابات وديوان الرقابة المالية في الرقابة على الشركات المساهمة

ب - يعتبر عضو مجلس الإدارة غير تنفيذي إذا لم يكن موظفاً في الشركة أو يتقاضى راتباً منها .

ج - تجتمع لجنة التدقيق بصفة دورية وتقدم تقاريرها إلى مجلس الإدارة على أن لا يقل عدد اجتماعاتها عن أربع مرات في السنة ، وأن تدون محاضر هذه الاجتماعات بشكل أصولي .

د- تتولى لجنة التدقيق القيام بالمهام التالية:

١- مناقشة الأمور المتعلقة بترشيح مدقق الحسابات الخارجي و التأكد من استيفائه لشروط الهيئة و عدم وجود ما يؤثر على استقلالته و مدى تأثير أية أعمال أخرى يقوم بها لحساب الشركة على هذه الاستقلالية.

٢- بحث كل ما يتعلق بعمل مدقق الحسابات بما في ذلك ملاحظاته ومقترحاته وتحفظاته ومتابعة مدى استجابة إدارة الشركة لها وتقديم التوصيات بشأنها إلى مجلس الإدارة.

٣- مراجعة مراسلات الشركة مع مدقق الحسابات الخارجي وتقييم ما يرد فيها وإبداء الملاحظات والتوصيات بشأنها .

٤- متابعة مدى تقييد الشركة بقانون الأوراق المالية والأنظمة والتعليمات والقرارات الصادرة بموجبه.

٥- دراسة التقارير الدورية قبل عرضها على مجلس الإدارة وتقديم التوصيات بشأنها مع التركيز على ما يلي:

أ- أي تغيير في السياسات المحاسبية المتبعة.

ب- أي تغيير يطرأ على حسابات الشركة جراء عمليات التدقيق أو نتيجة لمقترحات مدقق الحسابات.

٦- دراسة خطة عمل مدقق الحسابات والتأكد من أن الشركة توفر للمدقق كافة التسهيلات الضرورية للقيام بعمله.

٧- دراسة وتقييم إجراءات الرقابة الداخلية و الاطلاع على تقييم المدقق الخارجي لهذه الإجراءات و الاطلاع على تقرير الرقابة الداخلية و لاسيما تلك المتعلقة بأية مخالفات تظهر نتيجة لعمل المدقق الداخلي.

٨- التوصية لمجلس الإدارة فيما يتعلق بالأمور المرتبطة بإجراءات التدقيق الداخلي وعمل المدقق الداخلي.



- ٩- التأكد من عدم وجود أي تضارب في المصالح قد ينجم عن قيام الشركة بعقد الصفقات أو إبرام العقود أو الدخول في المشروعات مع الأطراف ذوي العلاقة.
- ١٠- آية أمور أخرى يقرها مجلس الإدارة.
- هـ- للجنة التدقيق الصلاحيات التالية:
- ١- طلب أية معلومات من موظفي الشركة وعلى الموظفين التعاون على توفير هذه المعلومات بشكل كامل ودقيق.
- ٢- طلب المشورة القانونية أو المالية أو الإدارية أو الفنية من أي مستشار خارجي.
- ٣- طلب حضور أي موظف في الشركة إذا ما أرادت الحصول على المزيد من الإيضاحات.
- ٤- طلب حضور مدقق الحسابات الخارجي إذا رأت اللجنة ضرورة مناقشته أية أمور تتعلق بعمله في الشركة ولها كذلك أن تستوضح منه أو تطلب رأيه خطياً .
- ٥- التوصية لمجلس الإدارة بترشيح مدقق الحسابات الخارجي للانتخاب من قبل الهيئة العامة.
- ١- ترشيح تعيين المدقق الداخلي للشركة.

وينظم مهنة تدقيق الحسابات في المملكة الأردنية القانون رقم (٧٣) لسنة (٢٠٠٣) والذي لا تجيز المادة (٢١) منه لأحد أن يزاول مهنة تدقيق الحسابات إلا إذا كان قد رخص كمدقق وفقاً لأحكام هذا القانون ومسجلاً في سجل المزاولين .

وقد حددت المادة (٢٢) من هذا القانون الشروط التي يجب أن تتوافر فيمن يطلب ترخيصاً لمزاولة المهنة على النحو الآتي:

أ- أن يكون أردني الجنسية.

- ب - أن يكون متمتعاً بالأهلية المدنية الكاملة.
- ج- غير محكوم عليه بجناية أو بجنحة مخرجة بالأخلاق أو الأمانة.
- د- أن يكون حاصلًا علي أي من المؤهلات التالي:-
- ١ - شهادة جامعية تخصص محاسبة.
- ٢- شهادة كلية مجتمع (الدبلوم) تخصص محاسبة.
- ٣- شهادة جامعية في أي من التخصصات ذات العلاقة بالمهنة على أن تتضمن الحد الأدنى من المواد المتعلقة بالمحاسبة ، ويتم تحديد هذه الشهادات والحد الأدنى المطلوب بمقتضى نظام مزاولة مهنة المحاسبة القانونية.



٤- شهادة في المهنة من المعاهد المهنية للمحاسبين القانونيين أو ما يماثلها والمعترف بها من الهيئة العليا بموجب تعليمات تصدرها لهذه الغاية إذا كان حاصلها على شهادة جامعية.  
ه- أن يستكمل متطلبات التدريب المنصوص عليها في هذا القانون ونظام مزولة مهنة المحاسبة القانونية الصادر بمقتضاه.  
و- أن يجتاز الامتحان الذي تجريه لجنة الترخيص بما في ذلك الامتحان بالتشريعات الأردنية ذات العلاقة بالمهنة.

فإذا تم قيد المراقب في سجل مدققي الحسابات لا يجوز له مباشرة أعماله قبل أداء القسم أمام رئيس الهيئة العليا للمهنة ، وذلك عملاً بالفقرة (أ) من المادة ٢٤ من قانون مهنة تدقيق الحسابات التي حددت القسم على النحو الآتي:  
(أقسم بالله العظيم أن أقوم بواجبات مهنتي في التدقيق بشرف وأمانة دون أي تحيز وأن أتقيد بالقوانين والأنظمة والتعليمات المعمول بها وأن أحافظ على أسرار المهنة وأراعي آدابها وقواعدها)).

ويتم نشر القرار الصادر عن الهيئة العليا بمنح الإجازة في الجريدة الرسمية على نفقة الجمعية<sup>(٢٣)</sup> وتحفظ نسخة من هذه الإجازة في الملف الخاص بمقدم الطلب ، عملاً بحكم الفقرة (ب) من المادة (٢٤) من القانون ذاته<sup>(٢٤)</sup>.  
والهدف من توافر هذه الشروط فيمن يطلب ترخيصاً لمزولة مهنة تدقيق الحسابات تأهيل المدقق علمياً وعملياً نظراً لأهمية المهمة التي يقوم بها ، إذ أن العديد من الفئات تعتمد على البيانات والرأي المحايد الذي يصدره<sup>(٢٥)</sup>.  
ولكي يتمكن مدقق الحسابات من أداء عمله بما يتفق وأهميته يلزم أن يتوافر له التأهيل العلمي والخبرة العملية<sup>(٢٦)</sup>.

بعد الاطلاع على كل من القانون المصري والقانون والأردني من جهة ، والقانون العراقي من جهة أخرى ، يلاحظ أن المشرعين المصري والأردني قد جاءا بنصوص تعالج موضوع مراقب الحسابات في الشركات المساهمة بشكل افضل من النصوص التي جاء بها المشرع العراقي ، الأمر الذي يحتاج الى أمان النظر فيها للنظر فيما يقتضي تعديله منها او الاضافة اليها لمعالجة النقص بخصوص كيفية تعيين المراقب وكيفية عزله وتحديد التزاماته وواجباته وعدم ترك الباب مفتوحاً من خلال الآراء الشخصية أو من خلال الرجوع للقواعد العامة.

### المطلب الثاني

### مراقبو الحسابات وديوان الرقابة المالية في الشركات المختلطة

نتناول في هذا المطلب مراقبي الحسابات وديوان الرقابة المالية في الشركات المختلطة. لا بد من أن نشير أولاً الى أن قانون الشركات العراقي رقم (٢١) لسنة ١٩٩٧ في الفرع الثاني من الفصل الثاني من الباب الأول نص في المادة (٦) على أنواع الشركات، وهي: أولاً: الشركة المساهمة المختلطة أو الخاصة، شركة تتألف من عدد من الأشخاص لا يقل عن خمسة يكتب فيها المساهمون بأسهم في اكتاب عام ويكونون مسؤولين عن ديون الشركة بمقدار القيمة الاسمية للأسهم التي اكتتبوا بها. ثانياً: الشركة المحدودة، المختلطة أو الخاصة، شركة تتألف من عدد الأشخاص لا يقل عن شخصين ولا يزيد على خمسة وعشرين يكتبون فيها بأسهم ويكونون مسؤولين عن ديون الشركة بمقدار القيمة الاسمية للأسهم التي اكتتبوا بها. ثالثاً: الشركة التضامنية شركة تتألف من عدد من الأشخاص الطبيعيين لا يقل عن شخصين ولا يزيد على عشرة يكون لكل منهم حصة فيها ويكونون مسؤولين على وجه التضامن مسؤولية شخصية وغير محدودة عن جميع التزامات الشركة. رابعاً: المشروع الفردي، شركة تتألف من شخص طبيعي واحد يكون مالكا للحصة الواحدة فيها ومسؤولاً مسؤولية شخصية وغير محدودة عن جميع التزامات الشركة. ونلاحظ أن هذه الأنواع قد أوردها المشرع على سبيل الحصر وليس على سبيل المثال، وعلى ذلك لا يجوز للشركاء في الشركة التجارية اتخاذ شكل آخر غير منصوص عليه قانوناً وإلا كانت الشركة باطلة، لأنها تتعلق بالنظام العام، حتى وإن كان عقد الشركة صحيحاً بين الشركاء إلا أنه لا ينشئ الشركة كشخص معنوي<sup>(٢٧)</sup>.

وعليه فقد ذكر المشرع العراقي ابتداءً أربعة أنواع من الشركات وهي:

أ- الشركة المساهمة المختلطة أو الخاصة

ب- الشركة المحدودة المختلطة أو الخاصة.

ج الشركة التضامنية.

د. المشروع الفردي.<sup>(٢٨)</sup>

وإن أضاف اليها بعد ذلك في الباب السابع نوعاً خامساً باسم (الشركة البسيطة) ، بعد

ألباب الخامس في الرقابة على الشركات والباب السادس في انقضاء الشركة .

وفيما يتعلق بالرقابة، نصت المادة (١٣٣) المعدلة منه على ما يلي:-

اولا - تخضع حسابات الشركة المختلطة الى رقابة وتدقيق ديوان الرقابة المالية.





اما حسابات الشركة الخاصة فتخضع للرقابة والتدقيق من قبل مراقبي حسابات تعيينهم الجمعية العمومية (الهيئة العامة) للشركة.

وينبغي توحيد حسابات الشركات المتصلة ببعضها وفقا لمعايير المحاسبة الدولية ما لم يكن قد تم تعديلها تحديدا بموجب معايير نافذة في العراق.

ثانيا - يقدم مراقب الحسابات تقريرا الى الشركة عن الحسابات خلال ثلاثين يوما من تاريخ الانتهاء من اعدادها.<sup>(٢٩)</sup>

علماً أن المشرع قد حدّد كيفية تكوين الشركات المختلطة بنصه في المادة (٧) من القانون على أنه :

اولا - تتكون الشركة المختلطة باتفاق شخص واحد او اكثر من قطاع الدولة مع شخص واحد او اكثر من غير القطاع المذكور، وبراس مال مختلط لا تقل مساهمة قطاع الدولة فيه مبدئياً عن (٢٥%) خمس وعشرين في المئة.<sup>(٣٠)</sup>

ويجوز كذلك لشخصين او اكثر من القطاع المختلط تكوين شركة مختلطة ، وتعتبر الشركة المختلطة التي تتخضع مساهمة قطاع الدولة فيها الى اقل من (٢٥%) خمس وعشرين في المئة شركة خاصة وتعامل على هذا الاساس ، كما هو مأذون به في المادة (٨) الفقرة ثانيا البند ٢.

ثانيا - تكون الشركة المختلطة مساهمة او محدودة.<sup>(٣١)</sup>

أن إخضاع الشركات المختلطة لمراقبة ديوان الرقابة المالية يتماشى مع أهمية هذه الشركات التي تشارك الدولة بنسبة في راس مال الشركة لا تقل عن ٢٥%.<sup>(٣٢)</sup>

و لذلك أخضعت المادة (١٣٣) (اولاً) من القانون حسابات الشركات المختلطة إلى رقابة ديوان الرقابة المالية وتدقيقه ، نظراً لكون رأس مالها يشتمل على أسهم تعود ملكيتها إلى القطاع العام للدولة ، ومن ثم ، فإن هذه الشركات تخضع لقانون ديوان الرقابة المالية رقم (٣١) لسنة ٢٠١١ المعدل.<sup>(٣٣)</sup>

يتضح من ذلك أن المشرع العراقي في نصوص المواد التي تم ذكرها اعلاه أنه ميز في الرقابة بين نوعين من الشركات ، وهما كل من الشركات الخاصة والشركات المختلطة ، و أوجب على المراقب أن يدلي برأيه أمام الهيئة العامة في الشركات المساهمة .

ولم يوجب ذلك في باقي أنواع الشركات ، هذا من ناحية ومن ناحية أخرى فإنه أخضع الشركات المختلطة الى رقابة ديوان الرقابة المالية ، هذا من جهة ومن جهة أخرى فإنه أفرد قانون





خاص رقم (٢٢) لسنة ١٩٩٧ المعدل وذلك لمعالجة أحكام الشركات العامة والتي هي ليس ضمن موضوع بحثنا .

من كل ما سبق حسب رأينا المتواضع أن المشرع كان موفقاً في هذا التمييز بين الشركات المختلطة والشركات الخاصة من ناحية الخضوع الى جهات متنوعة من الرقابة حيث أنه حسناً فعل عندما أخضع الشركات المختلطة الى رقابة ديوان الرقابة المالية على اعتباره جهة حكومية هدفها المحافظة على الاموال العامة من الهدر والاختلاس أو التلاعب بأموالها لكون الدولة مشاركة في تكوين رأس مال هذا النوع من الشركات بنسبة ٢٥% على الأقل .

أما عن موقف المشرع المصري من الرقابة على الشركات المختلطة ، فإن فكرة شركة الاقتصاد المختلط تقوم قبل أي شيء على التعاون والتناسق بين الاموال العامة والاموال الخاصة أو بمعنى أوضح بين الاقتصاد العام والاقتصاد الحر، بحيث يكفل لهذا الأخير كافة الضمانات ليعمل في ترو واستقرار دون أن يتعرض للخوف أو القلق<sup>(٣٤)</sup>.

ومن المقرر في شركات الاقتصاد المختلط أن قواعدنا تفرض على المراقبين التزامات أخرى فوق التي يتحملون عبئها في الشركات المساهمة العادية ، فهم ملزمون بأن يقدموا إلى الهيئات العامة المساهمة في الشركة علاوة على التقرير الذي يقدم سنويا للجمعية العمومية تقارير أخرى عن نتيجة فحصهم للحسابات<sup>(٣٥)</sup> .

و بالإضافة إلى الرقابة التي تفرضها الهيئات العامة على شركات الاقتصاد المختلط عن طريق مراقبي الحسابات كان ديوان المحاسبة يقوم بمراجعة حسابات وميزانيات هذه الشركات مراعيًا نظم وقواعد المحاسبة التجارية ،وقد دعاه إلى هذا وجود نصيب للهيئات العامة في رأسمالها وهو مال عام وكان الديوان يسجل ملاحظات مفتشيه في هذا الشأن ضمن تقريره السنوي وكانت بعض ملاحظاته جديرة بالاعتبار<sup>(٣٦)</sup> .

ومع ذلك فقد استبعدت هذه الرقابة بمقتضى تعديل أدخل على القانون، رقم ٢٦ لسنة ١٩٥٤ بالقانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٥٦ يقضى بعدم خضوع الشركات التي تشترك الحكومة بجزء من رأسمالها للرقابة المالية من جانب ديوان المحاسبة .

وقد جاء في المذكرة الايضاحية تبريراً لهذا التعديل أن هذه الشركات باعتبارها هيئات خاصة تخرج عن رقابة الديوان مع تحقيق الغرض من الرقابة بوجود نظام مراقبي الحسابات .

غير أن القانون رقم ٢٠ لسنة ١٩٥٧ في شأن المؤسسة الاقتصادية فرض الرقابة الحسابية على المؤسسة المذكورة فرخص بأن يقوم ديوان المحاسبة بفحص حسابات المؤسسة ومراجعتها وتقديم تقرير سنوي إلى مجلس إدارتها بنتيجة هذا الفحص على أن ترفق صورة من



هذا التقرير بالتقرير الذي يلتزم رئيس مجلس إدارة المؤسسة برفعه إلى رئيس الجمهورية عن أعمال المؤسسة في نهاية كل سنة<sup>(٣٧)</sup>.

أما عن موقف المشرع الأردني فالملاحظ انه لم يعالج هذا النوع من أنواع الشركات في قانون الشركات رقم (٢٢) لسنة (١٩٩٧) المعدل ولكنه تلافى هذا النقص التشريعي من خلال قانون الشراكة بين القطاعين العام والخاص رقم (١٧) لسنة (٢٠٢٠) الذي ينص في المادة (١٠) منه على ما يلي:-

أ- تشكل في وزارة المالية لجنة فنية تسمى (اللجنة الفنية للالتزامات المالية تتولى المهام والصلاحيات التالية وترفع تنسيباتها بخصوصها لوزير المالية):-

١ - تقييم ومتابعة ومراقبة الالتزامات المالية لكل مشروع شراكة وأي تحديثات عليها ومراقبة اي دعم حكومي مقدم وتزويد الوحدة بها لإدراجها في السجل.

٢ - مراقبة أثر أي التزامات طارئة على المالية العامة والدين العام وتحديث بعدها المالي على الالتزامات المالية ووضع مقترحات لتدارك آثارها السلبية المحتملة.

٣ - ضمان إدراج الموارد المالية اللازمة لإنماء وتنفيذ مشروعات الشراكة عند إعداد الموازنة العامة بما في ذلك الاطار المالي متوسط المدى للنفقات.

٤ - متابعة رصد مخصصات في الموازنة العامة للدفعات المستحقة مباشرة والالتزامات المالية التي تحققت أثناء تنفيذ مشروعات الشراكة والدعم الحكومي المطلوب لتلك المشروعات.

٥ . التأكد من انسجام الدفعات واجبة الأداء من الجهة المتعاقدة مع المخصصات المرصودة في الموازنة العامة لتلك الجهة.

٦ . دراسة اي دعم حكومي مقترح في اي مشروع شراكة مباشر او غير مباشر ومواءمة هذا الدعم وقدرة الحكومة على تحمله.

٧-إجراء المقارنة بين عقود الشراكة التي تم التوافق عليها والتعديلات التي تطرأ عليها بعد توقيعها للتحقق من عدم وجود اختلاف جوهري على توزيع المخاطر أو الالتزامات المالية او الدعم الحكومي المقترح.

ب - يقوم وزير المالية برفع توصياته حول تسبيب اللجنة الفنية الى اللجنة العليا.

ج- يقوم وزير المالية في بداية كل سنة بتحديد سقف الالتزامات المالية الإجمالية التي تستطيع وزارة المالية تخصيصها لتغطية أي التزامات مالية ناشئة عن مشاريع الشراكة.

د - تنظم جميع الشؤون المتعلقة باللجنة الفنية بما في ذلك اعضاؤها واجتماعاتها وسائر الشؤون المتعلقة بها بمقتضى تعليمات يصدرها وزير المالية لهذه الغاية.

و بخصوص التمييز بين الشركات المختلطة والخاصة من ناحية الخضوع الى جهات الرقابة المتنوعة ، فان المشرع العراقي حسناً فعل بتمييزه بين نوعين من الرقابة ، فأخضع الشركات الخاصة الى رقابة مراقب الحسابات والشركات المختلطة إلى رقابة ديوان الرقابة المالية .

وبهذا الموقف كان أفضل من موقف المشرع المصري الذي لم يفرق في الرقابة بين هذين النوعين من أنواع الشركات، وأما موقف المشرع الأردني فإنه أغفل النص على الشركات المختلطة في قانون الشركات بصورة عامة، ولكنه عالج هذا النقص ضمن قانون الشراكة بين القطاع العام والخاص، وبهذا يكون المشرع العراقي قد تميز بنصه على أنواع هذه الشركات ،من جانب ، وبأخضاعه رقابة الشركات إلى جهات متعددة بحسب انواعها ،من جانب آخر .

#### الخاتمة

وفي ختام بحثنا هذا ، ومن خلال الاطلاع على نصوص كل من قانون الشركات العراقي وقانون الشركات المصري وكذلك نصوص قانون الشركات الأردني، توصلنا إلى جملة استنتاجات و ارتأينا من خلالها تقديم عدد من التوصيات .

#### أولاً- الأستنتاجات :

١- لم يبين القانون العراقي كيفية عزل المراقب ،ما اذا كان العزل عن طريق الجهة التي عينته وهي الهيئة العامة، أو فيما إذا كان لعدد من المساهمين الذين يملكون نسبة معينة من رأس مال الشركة طلب عزله أو حالات استقالته ومسؤوليته عن إفشاء أسرار حسابات الشركة أو مدى حقه في شراء أسهم الشركة أو تداولها.

٢- من كل ما سبق حسب رأينا المتواضع كان المشرع العراقي موفقاً في هذا التمييز بين الشركات المختلطة والشركات الخاصة من ناحية الخضوع الى جهات متنوعة من الرقابة حيث أنه حسناً فعل عندما أخضع الشركات المختلطة الى رقابة ديوان الرقابة المالية على اعتباره جهة حكومية هدفها المحافظة على الاموال العامة من الهدر والاختلاس أو التلاعب لكون الدولة مشاركة في تكوين رأس مال هذا النوع من الشركات بنسبة ٢٥% على الأقل .

٣- وبخصوص الرقابة المالية في القانون العراقي ، قد يفهم من خلال نص المادة (١٣٣) أنه يكون للشركة مراقب حسابات واحد مع أنه لا يوجد نص يمنع من أن يكون هنالك أكثر من مراقب حسابات في الشركة الواحدة وخاصةً الشركات المساهمة العملاقة، وفي حالة تعيين أكثر من مراقب حسابات في الشركة الواحدة وارتكاب أحدهم أو جميعهم أخطاءً، فإن المشرع العراقي





سكت عن معالجة هذه الحالة لتحديد مسؤولية المراقبين، هذا من جانب، ومن جانب آخر لم ينص القانون على مصير الرقابة على الشركات المساهمة في حالة وفاة المراقب وفي ذلك نقص تشريعي لا بد من معالجته .

٤- في الجواز والوجوب الواردين في المادة (١٣٦) حول إدلاء المراقب برأيه أمام الهيئة العامة، ما يعني أن هذا الأدلاء أمامها واجب في الشركة المساهمة وجائز في غيرها وهذا بالنسبة لقانون الشركات العراقي .

#### التوصيات:-

١- و نقتراح كذلك على المشرع العراقي الجمع بنصوص القانون المصري والاردني و العراقي ويكون النص كما يلي:-

(تخضع حسابات الشركة المختلطة إلى رقابة وتدقيق ديوان الرقابة المالية اما حسابات الشركة الخاصة فتراقب وتدقق من قبل مراقب حسابات واحد أو أكثر المعينين من قبل الهيئة العامة للشركة، وفي حالة تعدد المراقبين يكونون مسئولين بالتضامن عن الأخطاء التي يرتكبونها ، وإذا تخلفت الهيئة العامة للشركة عن انتخاب مراقب الحسابات او اعتذر المراقب الذي انتخبته عن العمل او امتنع عن القيام به لأي سبب من الاسباب او توفي فعلى مجلس الادارة ان ينسب لمسجل الشركات ثلاثة مراقبين للحسابات على الاقل وذلك خلال اربعة عشر يوما من تاريخ شغور هذا المركز ليختار احدهم).

٢- ونقتراح على المشرع العراقي إضافة فقرة (ثالثة) الى نص المادة (١٣٣) ويكون نص الفقرة (الثالثة) من المادة المذكورة كما يلي:-

ثالثا: يكون عزل مراقب الحسابات من قبل الجهة التي عينه أي الهيئة العامة للشركة في حالة ارتكابه أي عمل مخالف للقانون أو افشاء أسرار الشركة.

٣- نقتراح على المشرع العراقي الاستئناس بإحكام المادة (١٩٢) من قانون الشركات الأردني وخصوصاً الفقرة (ب) منها المتضمنة ما يلي :-

إذا تخلفت الهيئة العامة للشركة عن انتخاب مدقق الحسابات او اعتذر المدقق الذي انتخبته عن العمل او امتنع عن القيام به لأي سبب من الاسباب او توفي فعلى مجلس الادارة ان ينسب للمراقب ثلاثة من مدققي الحسابات على الاقل وذلك خلال اربعة عشر يوما من تاريخ شغور هذا المركز ليختار احدهم؛).

الهوامش



- ١- عبد الله يحيى مكناس، محمد ناصر الخوالدة ، جمال الدين عبد الله مكناس ،الوجيز في الشركات التجارية الأحكام العامة والخاصة ،دار الثقافة للنشر والتوزيع ،سنة ٢٠٢٣ ،ص٢٥٩.
- ٢- أ، حسين توفيق فيض الله ، أ، دانا حمه باقي عبد القادر ،أ، زاله سعيد يحيى الخطاط ، شرح قانون الشركات العراقي وتعديلاته ، مصدر سابق ،ص٣٢٩.
- ٣- المادة (١٣٣/ثانياً) من قانون الشركات العراقي، رقم (٢١)، لسنة ١٩٩٧.
- ٤- ينظر في شروط مراقب الحسابات المادة (٢٥٩) من قانون الشركات الكويتي رقم (٢٥) لسنة (٢٠١٢)، والمادة (٢٤٦) من قانون الشركات الاتحادي الإماراتي رقم (٣٢) لسنة (٢٠٢١) منشور على الموقع الإلكتروني [uaelegislation.gov.ae](http://uaelegislation.gov.ae) ساعة الدخول الساعة ٨ مساءً من يوم ٢٠٢٥/١/٢٨ ، ساعة المغادرة ٨/٣٠ مساءً من يوم ٢٠٢٥/١/٢٨ ، والمادة (٢٢٣) من قانون الشركات العماني رقم (١٨) لسنة (٢٠١٩) منشور على شبكة الانترنت على الموقع الإلكتروني [qanoo.om](http://qanoo.om) ساعة الدخول الساعة ٨/٤٠ مساءً من يوم ٢٠٢٥/١/٢٨ ، ساعة المغادرة الساعة ٩ مساءً من يوم ٢٠٢٥/١/٢٨.
- ٥- ينظر المادة (٢٦٠) من قانون الشركات الكويتي، والمادة (٢٤٨) الفقرة (٤) من قانون الشركات الاتحادي الإماراتي المعدل رقم (٣٢) لسنة (٢٠٢١) منشور على الموقع الإلكتروني [uaelegislation.gov.ae](http://uaelegislation.gov.ae) ساعة الدخول الساعة ٩/١٥ مساءً من يوم ٢٠٢٥/١/٢٨ تاريخ المغادرة الساعة ٩/٣٠ مساءً من يوم ٢٠٢٥/١/٢٨.
- ٦- ينظر في التزامات الوكيل ،سحر رشيد حميد النعيمي ،الاتجاهات المختلفة في تنظيم الوكالة التجارية ،دار الثقافة للنشر والتوزيع ،عمان ،الأردن ،٢٠٠٤، ص٩٥-١١٣.
- ٧- الدكتور حسين توفيق فيض الله ،مستجدات قانون الشركات العراقي ،مصدر سابق ،ص٣٢٣-٣٢٤.
- ٨- سميحة القيلوبي ،الشركات التجارية مصدر سابق ،ص١١٣٣.
- ٩- أنشئت الهيئة العامة للرقابة المالية بالقانون رقم ١٠ لسنة ٢٠٠٩ في ٢٥ /٢/ ٢٠٠٩- الجريدة الرسمية العدد ٩ (مكرر) في أول مارس ٢٠٠٩ حيث جاء بالفقرة الأولى من المادة الأولى من هذا القانون أنه تنشأ هيئة عامة للرقابة على الأسواق والإدارات المالية غير المصرفية تسمى «الهيئة العامة للرقابة المالية» تكون لها شخصية اعتبارية عامة، وتتبع الوزير المختص ويشار إليها في تطبيق هذا القانون بـ "الهيئة".
- ١٠- المادة (١٠٣) الفقرة (٢) من قانون الشركات المصري رقم (١٥٩) لسنة ١٩٨١.
- ١١- المادة (١٠٣) الفقرة (٤) من قانون الشركات المصري رقم (١٥٩) لسنة ١٩٨١.
- ١٢- تنظر المادة (١٠٣) الفقرة (٥) من القانون نفسه .
- ١٣- تنظر المادة (١٠٤) من قانون الشركات المصري نفسه .
- ١٤- تنظر المادة (١٠٧) الفقرة (١) من قانون الشركات المصري نفسه،
- ١٥- رأي الدكتورة سميحة القيلوبي ،الشركات التجارية ،مصدر سابق ،ص١١٣٦-١١٣٧.
- ١٦- تنظر المادة (١٩٢) الفقرة (أ) من قانون الشركات الأردني رقم (٢٢) لسنة ١٩٩٧ المعدل.



١٧- المادة (١٨٥) الفقرة (أ) من القانون نفسه .

١٨ - تنظر المادة (١٩٢) الفقرة (ب) من القانون نفسه.

١٩ - الأستاذ عزيز العكلي، الوسيط في الشركات التجارية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، (١٤٢٨هـ- ٢٠٠٧م)، ص ٣٢٥.

٢٠- المادة (١٩٢) الفقرة (أ) من قانون الشركات الأردني .

٢١ - علماً أنه يتولى مجلس مفوضي هيئة الأوراق المالية تحديد المعايير والشروط الواجب توافرها في مدققي الحسابات المؤهلين لتدقيق حسابات الشركات المساهمة العامة باعتبارها من الجهات الخاضعة لرقابة الهيئة وإشرافها. كما حددت الواجبات التي يترتب على هؤلاء المدققين القيام بها الفترتان (م. ن) من المادة الثانية عشرة من قانون الأوراق المالية المؤقت رقم ٧٦ لسنة ٢٠٠٢م، الفقرة (م) نصت على اعتماد المعايير المحاسبية ومعايير التدقيق ومعايير تقييم الأداء التي يجب على الجهات الخاضعة لرقابة الهيئة التقيد بهاء والفقرة (ب) نصت على تحديد المعايير والشروط الواجب توافرها في مدققي الحسابات المؤهلين لتدقيق حسابات الجهات الخاضعة لرقابة الهيئة وإشرافها. ...

وقد حددت الهيئة هذه الشروط والمعايير في تعليمات افصاح الشركات المصدرة والمعايير المحاسبية ومعايير التدقيق الصادرة بالاستناد الأحكام المادة (١٢) / (ف) من قانون الأوراق المالية رقم ٧٦ لسنة ٢٠٠٢م، وبموجب قرار مجلس مفوضي هيئة الأوراق المالية رقم ٥٣/٢٠٠٤م وعدلت بموجب قرار مجلس مفوضي هيئة الأوراق المالية رقم ٢٥٧/٢٠٠٥م، بقولها، تعتمد معايير المحاسبة الدولية الصادرة عن مجلس المعايير الدولية وعلى جميع الجهات الخاضعة لرقابة الهيئة إعداد بياناتها المالية وفقاً لهذه المعايير .

(٢٢) عزيز العكلي، الوسيط في الشركات التجارية، مصدر سابق، ص ٣٢٦.

انظر في القيود المفروضة على مدقق حسابات الشركة، الدكتور اكرم يا ملكي، القانون التجاري - الشركات، دراسة مقارنة، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، ٢٠١٧م، بند ٢٣٨، ص ٣٣٤.

٢٣ - الجمعية يقصد بالجمعية (جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين المنشأة بمقتضى أحكام القانون رقم (٧٣) لعام ٢٠٠٣)

٢٤ - الأستاذ عزيز العكلي، الوسيط في الشركات التجارية مصدر سابق ص (٣٢٩)

٢٥ - الأستاذ عزيز العكلي، الوسيط في الشركات التجارية، مصدر سابق، ص (٣٣٠).

٢٦ - هناك فئتان يعتمدان في اتخاذ قراراتهما على البيانات والرأي المحاييد الذي يصدر عن المدقق هما:

أ- فئة خارج الشركة.

ب- فئة داخل الشركة.

وتشمل الفئة الأولى المساهمين والدائنين والمستثمرين والدوائر الحكومية. أما الفئة الثانية فتشمل الأشخاص الذين يتولون إدارة الشركة والمسؤولين فيها عن أعمال التخطيط والرقابة والإدارة على جميع العمليات وأوجه النشاط، وتصمم النظم المحاسبية والمالية لتزويد الأشخاص خارج الشركة بالقوائم المالية والمعلومات والبيانات من أجل اتخاذ القرارات الحكيمة والمناسبة، كما أن الأشخاص داخل الشركة يستخدمون القوائم المالية لرسم وتخطيط السياسات المالية للشركة بما يؤمن تحقيق أغراض الشركة.



- ٢٧- أ. د. تركي محمود مصطفى القاضي، الشركات المتعثرة في القانون العراقي والقانون المصري، مجلة الباحث العربي، مجلد (٢) عدد (٢)، ٢٠٢١، ص ٩٠.
- ٢٨- المادة (٦) من قانون الشركات العراقي رقم (٢١) لسنة ١٩٩٧.
- ٢٩- المادة (١٣٣) من قانون الشركات العراقي رقم (٢١) لسنة ١٩٩٧.
- ٣٠- أنظر في تطور اكتتاب مؤسسي هذه الشركة، الدكتور اكرم يا ملكي، قانون الشركات، دراسة مقارنة، اربيل، ٢٠١٢، بند ١١٧، ص ٢٠٥ و الدكتور سحر رشيد النعيمي، قانون الشركات، دراسة مقارنة، اسطنبول، ٢٠٢٢، بند ١١٣، ص ١١٨.
- ٣١- المادة (٧) من القانون نفسه
- ٣٢- د. لطيف جبر كوماني، الشركات التجارية، مصدر سابق، ط ٢٠١٢، ص ٢٥٦.
- ٣٣- شرح قانون الشركات العراقي وتعديلاته، أ. حسين توفيق فيض الله، أ. دانا حمه باقي عبد القادر، أ. زاله سعيد يحيى الخطاط، مصدر سابق، ص ٣٢٩.
- ٣٤- د. غريب الجمال، الشركات المساهمة العامة للشركات الخاضعة للرقابة لشركات الاقتصاد المختلط الشركات العامة، مطبعة بمصر ت ٤٥٥٤٥، ص ١٢٤.
- ٣٥- درجت أنظمة أغلب شركات الاقتصاد المختلط المصرية على التزام هؤلاء المراقبين بتقديم تقريرين إلى الحكومة الأول عن النصف الأول من السنة والثاني في نهاية النصف الثاني من السنة.
- ٣٦- على سبيل المثال تقرير الديوان عن حساب ختامي الحكومة للسنة المالية ١٩٥١ - ١٩٥٢ وقد ورد به بالصحيفة ٢٠٠١ وما بعدها انتقادات عن بعض شركات الاقتصاد المختلط نذكر منها انتقاد الديوان لتكوين احتياطي طوارئ قدره ١٢٠٠٠ جنيه ( غير الاحتياطي العادي ) خصما من زيادة الايرادات على المصروفات قبل توزيع حصة أولى للأرباح قدرها ٣٥% للمساهمين عن المدفوع من قيمة أسهمهم مما أدى إلى حصول الحكومة على حصة قدرها ١٣٥ جنيه بدلا من ١٠٩٣٥ جنيه بفرق قدره ١٠٨٠٠ جنيه ( منقول من كتاب د، غريب جمال، مصدر سابق، ص ١٢٢).
- ٣٧- د. غريب الجمال، الشركات المساهمة العامة، مصدر سابق، ص ١٢٣.

#### قائمة المصادر:-

- ١- الدكتور اكرم يا ملكي، القانون التجاري - الشركات، دراسة مقارنة، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، ٢٠١٧.
- ٢- الدكتور اكرم يا ملكي، قانون الشركات، دراسة مقارنة، اربيل، ٢٠١٢.
- ٣- أ. د. تركي محمود مصطفى القاضي (الشركات المتعثرة في القانون العراقي والقانون المصري)، مجلة الباحث العربي، مجلد (٢) عدد (٢)، ٢٠٢١.
- ٤- د. حسين توفيق فيض الله، مستجدات قانون الشركات العراقي، ط ٢، مكتب التفسير للطبع ونشر، اربيل، الشارع الثلاثيني قرب المنارة المظفرية، سنة النشر ٢٠٢٢-٢٠٢٣ هـ..



٥-د.حسين توفيق فيض الله،دانا حمه باقي عبد القادر،زلة سعيد يحيى الحطاط شرح

قانون الشركات العراقي وتعديلاته،ط١،السليمانية،سنة ٢٠٢١.

٦-الدكتورة سحر رشيد النعيمي،قانون الشركات،دراسة مقارنة،اسطنبول،٢٠٢٢.

٧-سحر رشيد حميد النعيمي،الاتجاهات المختلفة في تنظيم الوكالة التجارية،دار الثقافة للنشر والتوزيع،عمان الاردن.

٨-الدكتورة سميحة القليوبي،الشركات التجارية،دار الاهرام،٢٠٢٢.

٩-عبد الله يحيى مكناس،محمد ناصر الخوالدة،جمال الدين عبد الله مكناس،الوجيز في

الشركات التجارية الأحكام العامة والخاصة،دار الثقافة للنشر والتوزيع،سنة ٢٠٢٣.

١٠-الأستاذ عزيز العكلي،الوسيط في الشركات التجارية،دار الثقافة للنشر والتوزيع

،(١٤٢٨هـ-٢٠٠٧م).

١١- د. غريب الجمال،الشركات المساهمة العامة الشركات الخاضعة للرقابة شركات الاقتصاد

المختلط الشركات العامة،مطبعة مصر ت٤٥٥٤٥.

١٢- د. لطيف جبر كوماني،الشركات التجارية دراسة مقارنة،منشورات دار السنهوري،بيروت

٢٠٢١.

#### ثانياً-التشريعات

١- قانون الشركات العراقي رقم (٢١) لسنة ١٩٩٧.

٢- قانون الشركات المصري رقم (١٥٩) لسنة ١٩٨١.

١- قانون الشركات الأردني رقم (٢٢) لسنة ١٩٩٧ المعدل.

٢- قانون المحاسبين القانونيين الأردنيين رقم (٧٣) لسنة ٢٠٠٣.

٣- قانون الشركات الكويتي رقم (٢٥) لسنة (٢٠١٢).

٤- قانون الشركات الاتحادي الإماراتي رقم (٣٢) لسنة (٢٠٢١).

٥- قانون الشركات العماني رقم (١٨) لسنة (٢٠١٩).

#### List of Sources:

- 1- Dr. Akram Yamalki, Commercial Law – Companies, A Comparative Study, Dar Al-Thaqafa for Publishing and Distribution, Amman, 2017.
- 2- Dr. Akram Yamalki, Company Law, A Comparative Study, Erbil, 2012.
- 3- A. Dr. Turki Mahmoud Mustafa Al-Qadi, "Distressed Companies in Iraqi and Egyptian Law," \*Al-Bahith Al-Arabi\* Journal, Volume 2, Issue 2, 2021.

- 4- .Dr. Hussein Tawfiq Fayd Allah, "Developments in Iraqi Company Law," 2nd ed., \*Al-Tafsir Printing and Publishing Office\*, Erbil, 30th Street near Al-Muzaffariya Minaret, 2022-1443 AH.
- 5- .Dr. Hussein Tawfiq Fayd Allah, Dana Hama Baqi Abdul Qadir, and Zala Saeed Yahya Al-Hattat, "Explanation of Iraqi Company Law and its Amendments," 1st ed., Sulaymaniyah, 2021.
- 6- .Dr. Sahar Rashid Al-Nuaimi, "Company Law: A Comparative Study," Istanbul, 2022.
- 7- .Sahar Rashid Hamid Al-Nuaimi, "Different Trends in Regulating Commercial Agencies," \*Dar Al-Thaqafa for Publishing and Distribution\*, Amman, Jordan.
- 8- Dr. Samiha Al-Qalyoubi, "Commercial Companies," \*Dar Al-Ahram\*, 2022.
- 9- .Abdullah Yahya Maknas, Muhammad Nasser Al-Khawaldeh, Jamal Al-Din Abdullah Maknas, A Concise Guide to Commercial Companies: General and Specific Provisions, Dar Al-Thaqafa for Publishing and Distribution, 2023.
- 10- Professor Aziz Al-Akeeli, The Intermediate Guide to Commercial Companies, Dar Al-Thaqafa for Publishing and Distribution, (1428 AH - 2007 AD.)
- 11- Dr. Gharib Al-Jamal, Public Shareholding Companies, Companies Subject to Supervision, Mixed Economy Companies, Public Companies, Egypt Press, No. 45545.
- 12- Dr. Latif Jabr Kumani, Commercial Companies: A Comparative Study, Dar Al-Sanhuri Publications, Beirut, 2021.

#### Second - Legislation

- 1- Iraqi Companies Law No. (21) of 1997.
- 2- Egyptian Companies Law No. (159) of 1981.
- 3- Jordanian Companies Law No. (22) of 1997, as amended.
- 4- Jordanian Certified Public Accountants Law No. (73) of 1997. 2003.
- 5- Kuwaiti Companies Law No. (25) of (2012.)
- 6- UAE Federal Companies Law No. (32) of (2021.)
- 7- Omani Companies Law No. (18) of (2019.)

