



مجلة  
بحوث الشرق الأوسط  
مجلة علمية مُدكَّمة  
(مُعتمدة) شهرياً

العدد المائة وثلاثة عشر  
(يوليو 2025)

السنة الخمسون  
تأسست عام 1974

يصدرها  
مركز بحوث  
الشرق الأوسط

الترقيم الدولي: (2536-9504)  
الترقيم على الإنترنت: (2735-5233)





الأراء الواردة داخل المجلة تعبر عن وجهة نظر اصحابها وليست مسئولية مركز بحوث الشرق الأوسط والدراسات المستقبلية

رقم الإيداع بدار الكتب والوثائق القومية : ٢٤٣٣٠ / ٢٠١٦

الترقيم الدولي: (Issn :2536 - 9504)

الترقيم على الإنترنت: (Online Issn :2735 - 5233)



مجلة بحوث الشرق الأوسط

# مجلة علمية مُحكّمة متخصصة في شؤون الشرق الأوسط

مجلة مُعتمدة من بنك المعرفة المصري



موقع المجلة على بنك المعرفة المصري

[www.mercj.journals.ekb.eg](http://www.mercj.journals.ekb.eg)

- معتمدة من الكشاف العربي للاستشهادات المرجعية (ARCI) . المتوافقة مع قاعدة بيانات كلاريفيت Clarivate الفرنسية.
- معتمدة من مؤسسة أرسيف (ARCIF) للاستشهادات المرجعية للمجلات العلمية العربية ومعامل التأثير المتوافقة مع المعايير العالمية.
- تنشر الأعداد تباعاً على موقع دار المنظومة.



العدد مائة وثلاثة عشر (يوليو 2025)

تصدر شهرياً

السنة الخمسون - تأسست عام 1974

المنظمة  
مطبعة جامعة عين شمس  
Ain Shams University Press



مجلة بحوث الشرق الأوسط  
(مجلة معتمدة) دورية علمية محكمة  
(أثنا عشر عددًا سنويًا)  
يصدرها مركز بحوث الشرق الأوسط  
والدراسات المستقبلية - جامعة عين شمس

رئيس مجلس الإدارة

أ.د. غادة فاروق

نائب رئيس الجامعة لشؤون خدمة المجتمع وتنمية البيئة

ورئيس مجلس إدارة المركز

رئيس التحرير د. حاتم العبد

مدير مركز بحوث الشرق الأوسط والدراسات المستقبلية

هيئة التحرير

أ.د. السيد عبدالخالق، وزير التعليم العالي الأسبق، مصر

أ.د. أحمد بهاء الدين خيرى، نائب وزير التعليم العالي الأسبق، مصر

أ.د. محمد حسام لطفي، جامعة بني سويف، مصر

أ.د. سعيد المصري، جامعة القاهرة، مصر

أ.د. سوزان القبايى، جامعة عين شمس، مصر

أ.د. ماهر جميل أبوخوان، عميد كلية الحقوق، جامعة كفر الشيخ، مصر

أ.د. أشرف مؤنس، جامعة عين شمس، مصر

أ.د. حسام طنطاوي، عميد كلية الآثار، جامعة عين شمس، مصر

أ.د. محمد إبراهيم الشافعي، وكيل كلية الحقوق، جامعة عين شمس، مصر

أ.د. تامر عبدالنعم راضي، جامعة عين شمس، مصر

أ.د. هاجر قنديش، جامعة قرطاج، تونس

Prof. Petr MUZNY، جامعة جنيف، سويسرا

Prof. Gabriele KAUFMANN-KOHLER، جامعة جنيف، سويسرا

Prof. Farah SAFI، جامعة كبير مون أوفيرتي، فرنسا

إشراف إداري  
أ/ أمالي جرجس  
أمين المركز

إشراف فني  
د/ أمل حسن  
رئيس وحدة التخطيط والمتابعة

سكرتارية التحرير

أ/ راندا نوار قسم النشر  
أ/ شيما بكر قسم النشر

المحرر الفني  
أ/ مرفت حافظ  
مكتب المدير

تنسيق ومراجعة لغوية  
وحدة التنسيق اللغوي - كلية الآداب - جامعة عين شمس  
تصميم الغلاف أ/ أحمد محسن - مطبعة الجامعة

ترجم: المرسلات الخاصة بالمجلة إلى: د. حاتم العبد، رئيس التحرير merc.director@asu.edu.eg  
• وسائل التواصل:

البريد الإلكتروني لوحدة النشر: merc.pub@asu.edu.eg  
جامعة عين شمس - شارع الخليفة المأمون - العباسية - القاهرة، جمهورية مصر العربية، ص.ب. 11566  
(وحدة النشر - وحدة الدعم الفني) موبايل/واتساب: 01555343797 (+2)  
ترسل الأبحاث من خلال موقع المجلة على بئلك المعرفة المصري، www.mercjournals.ekb.eg  
ولن يلتفت إلى الأبحاث المرسله عن طريق آخر

## الرؤية

السعي لتحقيق الريادة في النشر العلمي المتميز في المحتوى والمضمون والتأثير والمرجعية في مجالات منطقة الشرق الأوسط وأقطاره .

## الرسالة

نشر البحوث العلمية الأصيلة والرصينة والمنتكرة في مجالات الشرق الأوسط وأقطاره في مجالات اختصاص المجلة وفق المعايير والقواعد المهنية العالمية المعمول بها في المجالات المحكمة دوليًا.

## الأهداف

- نشر البحوث العلمية الأصيلة والرصينة والمنتكرة .
- إتاحة المجال أمام العلماء والباحثين في مجالات اختصاص المجلة في التاريخ والجغرافيا والسياسة والاقتصاد والاجتماع والقانون وعلم النفس واللغة العربية وآدابها واللغة الانجليزية وآدابها ، على المستوى المحلى والإقليمي والعالمي لنشر بحوثهم وإنتاجهم العلمي .
- نشر أبحاث كبار الأساتذة وأبحاث الترقية للسادة الأساتذة المساعدين والسادة المدرسين بمختلف الجامعات المصرية والعربية والأجنبية .
- تشجيع ونشر مختلف البحوث المتعلقة بالدراسات المستقبلية والشرق الأوسط وأقطاره .
- الإسهام في تنمية مجتمع المعرفة في مجالات اختصاص المجلة من خلال نشر البحوث العلمية الرصينة والمنتكرة .



## مجلة بحوث الشرق الأوسط

### - رئيس التحرير د. حاتم العبد

#### - الهيئة الاستشارية المصرية وفقاً للترتيب الهجائي :

- أ.د. إبراهيم عبد المتعم سلامة أبو العلاء
- أ.د. أحمد الشربيني
- أ.د. أحمد رجب محمد علي رزق
- أ.د. السيد فليفل
- أ.د. إيمان محمد عبد المتعم عامر
- أ.د. أيمن فؤاد سيد
- أ.د. جمال شفيق أحمد عامر
- أ.د. حمدي عبد الرحمن
- أ.د. حنان كامل متولي
- أ.د. صالح حسن المسلوت
- أ.د. عادل عبد الحافظ عثمان حمزة
- أ.د. عاصم الدسوقي
- أ.د. عبد الحميد شلبي
- أ.د. عفاف سيد صبره
- أ.د. عفيفي محمود إبراهيم
- أ.د. فتحي الشرفاوي
- أ.د. محمد الخزامي محمد عزيز
- أ.د. محمد السعيد أحمد
- لواء / محمد عبد المتصود
- أ.د. محمد مؤنس عوض
- أ.د. مدحت محمد محمود أبو النصر
- أ.د. مصطفى محمد البقداوي
- أ.د. نبيل السيد الطوخي
- أ.د. نهي عثمان عبد اللطيف عزمي
- رئيس قسم التاريخ - كلية الآداب - جامعة الإسكندرية - مصر
- عميد كلية الآداب السابق - جامعة القاهرة - مصر
- عميد كلية الآثار - جامعة القاهرة - مصر
- عميد كلية الدراسات الأفريقية العليا الأسبق - جامعة القاهرة - مصر
- أستاذ التاريخ الحديث والمعاصر - كلية الآداب - جامعة القاهرة - مصر
- رئيس الجمعية المصرية للدراسات التاريخية - مصر
- كلية الدراسات العليا للطفولة - جامعة عين شمس - مصر
- عميد كلية الحقوق الأسبق - جامعة عين شمس - مصر
- (قائم بعمل) عميد كلية الآداب - جامعة عين شمس - مصر
- أستاذ التاريخ والحضارة - كلية اللغة العربية - فرع الزقازيق - جامعة الأزهر - مصر
- رئيس قسم التاريخ - كلية الآداب - جامعة الإسكندرية - مصر
- عميد كلية الآداب السابق - جامعة حلوان - مصر
- كلية اللغة العربية بالمنصورة - جامعة الأزهر - مصر
- كلية الدراسات الإنسانية بنات بالقاهرة - جامعة الأزهر - مصر
- كلية الآداب - جامعة بنها - مصر
- نائب رئيس جامعة عين شمس الأسبق - مصر
- عميد كلية العلوم الاجتماعية والإنسانية - جامعة الجلالة - مصر
- كلية التربية - جامعة عين شمس - مصر
- رئيس مركز المعلومات ودعم اتخاذ القرار بمجلس الوزراء - مصر
- كلية الآداب - جامعة عين شمس - مصر
- كلية الخدمة الاجتماعية - جامعة حلوان
- قطاع الخدمة الاجتماعية بالمجلس الأعلى للجامعات ورئيس لجنة ترقية الأساتذة
- كلية التربية - جامعة عين شمس - مصر
- رئيس قسم التاريخ - كلية الآداب - جامعة المنيا - مصر
- كلية السياحة والفنادق - جامعة مدينة السادات - مصر

- الهيئة الاستشارية العربية والدولية وفقاً للترتيب الهجائي -

- أ.د. إبراهيم خليل العلاف جامعة الوصل - العراق
- أ.د. إبراهيم محمد بن حمد المزيتي كلية العلوم الاجتماعية - جامعة الإمام محمد بن سعود الإسلامية - السعودية
- أ.د. أحمد الحسو جامعة مؤتة - الأردن
- أ.د. أحمد عمر الزيلعي مركز الحسو للدراسات الكمية والتراثية - إنجلترا
- أ.د. عبد الله حميد العتايبي جامعة الملك سعود - السعودية
- أ.د. عبد الله سعيد الفامدي الأمين العام لجمعية التاريخ والأثار التاريخية
- أ.د. فيصل عبد الله الكندري كلية التربية للبنات - جامعة بغداد - العراق
- أ.د. مجدي هارح عضو مجلس كلية التاريخ - ومركز تحقيق التراث بمعهد المخطوطات
- أ.د. محمد بهجت قبيسي جامعة الكويت - الكويت
- أ.د. محمود صالح الكروي رئيس قسم الماجستير والدراسات العليا - جامعة تونس 1 - تونس
- أ.د. Prof. Dr. Albrecht Fuess جامعة حلب - سوريا
- أ.د. Prof. Dr. Andrew J. Smyth كلية العلوم السياسية - جامعة بغداد - العراق
- أ.د. Prof. Dr. Graham Loud Center for near and Middle Eastern Studies, University of Marburg, Germany
- أ.د. Prof. Dr. Jeanne Dubino Southern Connecticut State University, USA
- أ.د. Prof. Dr. Thomas Ashbridge University Of Leeds, UK
- أ.د. Prof. Ulrike Freitag Appalachian State University, North Carolina, USA
- أ.د. Prof. Ulrike Freitag Queen Mary University of London, UK
- أ.د. Prof. Ulrike Freitag Institute of Islamic Studies, Bell Frie University, Germany

## شروط النشر بالمجلة

- تُعنى المجلة بنشر البحوث المهمة بمجالات العلوم الإنسانية والأدبية ؛
- يعتمد النشر على رأي اثنين من المحكمين المتخصصين ويتم التحكم إلكترونياً ؛
- تجل البحوث باللغة العربية أو بإحدى اللغات الأجنبية، وترسل إلى موقع المجلة على بنك المعرفة المصري ويرفق مع البحث ملف بيانات الباحث يحتوي على عنوان البحث باللغتين العربية والإنجليزية واسم الباحث والتايتل والانتماء المؤسسي باللغتين العربية والإنجليزية، ورقم واتساب، وإيميل الباحث الذي تم التسجيل به على موقع المجلة ؛
- يشار إلى أن الهوامش والمراجع في نهاية البحث وليست أسفل الصفحة ؛
- يكتب الباحث ملخص باللغة العربية واللغة الإنجليزية للبحث صفحة واحدة فقط لكل ملخص ؛
- بالنسبة للبحث باللغة العربية يكتب على برنامج "word" ونمط الخط باللغة العربية "Simplified Arabic" وحجم الخط 14 ولا يزيد عدد الأسطر في الصفحة الواحدة عن 25 سطر والهوامش والمراجع خط Simplified Arabic حجم الخط 12 ؛
- بالنسبة للبحث باللغة الإنجليزية يكتب على برنامج word ونمط الخط Times New Roman وحجم الخط 13 ولا يزيد عدد الأسطر عن 25 سطر في الصفحة الواحدة والهوامش والمراجع خط Times New Roman حجم الخط 11 ؛
- (Paper) مفاص الورق (B5) 17.6 × 25 سم، (Margins) الهوامش 2.3 سم ميملاً وبساراً، 2 سم أعلى وأسفل الصفحة، ليصبح مفاص البحث فعلي (الكلام) 13×21 سم. (Layout) والتنسيق: (Header) الرأس 1.25 سم، (Footer) تنبيل 2.5 سم ؛
- مواصفات الفقرة للبحث : بداية الفقرة = First Line = 1.27 اسم، قبل النص = 0.00، بعد النص = 0.00، تباعد قبل الفقرة = 6pt) تباعد بعد الفقرة = 0pt)، تباعد الفقرات (مفرد single) ؛
- مواصفات الفقرة للهوامش والمراجع : يوضع الرقم بين قوسين هالتي مثل : (1)، بداية لفقرة Hanging = 0.6 سم، قبل النص = 0.00، بعد النص = 0.00)، تباعد قبل الفقرة = 0.00 تباعد بعد الفقرة = 0.00، تباعد الفقرات (مفرد single) ؛
- الجداول والأشكال : يتم وضع الجداول والأشكال إما في صفحات منفصلة أو وسط النص وفقاً لرؤية الباحث، على أن يكون عرض الجدول أو الشكل لا يزيد عن 13.5 سم بأي حل من الأحوال ؛
- يتم التحقق من صحة الإملاء على مسئولية الباحث لتفادي الأخطاء في المصطلحات الفنية ؛
- مدة التحكم 15 يوم على الأكثر ، مدة تعديل البحث بعد التحكم 15 يوم على الأكثر ؛
- يخضع تسلسل نشر البحوث في أعداد المجلة حسب ما تراه هيئة التحرير من ضرورات علمية وفنية ؛
- المجلة غير ملزمة بإعادة البحوث إلى أصحابها سواء نشرت أم لم تنشر ؛
- تعبير البحوث عن آراء أصحابها وليس عن رأي رئيس التحرير وهيئة التحرير ؛
- رسوم التحكم للمصريين 650 جنيه، ولغير المصريين 155 دولار ؛
- رسوم النشر للصفحة الواحدة للمصريين 25 جنيه، وغير المصريين 12 دولار ؛
- الباحث المصري يسدد الرسوم بالجنيه المصري (بالقرا) بمقر المركز (المقيم بالقاهرة)، أو على حساب حكومي رقم : (9/450/80772/8) بنك مصر (المقيم خارج القاهرة) ؛
- الباحث غير المصري يسدد الرسوم بالدولار على حساب حكومي رقم : (EG71000100010000004082175917) (البنك العربي الأفريقي) ؛
- استلام إعادة قبول نشر البحث في خلال 15 يوم من تاريخ سداد رسوم النشر مع ضرورة رفع إيصالات السداد على موقع المجلة ؛

• **المراسلات :** توجه المراسلات الخاصة بالمجلة إلى: merc.director@asu.edu.eg

السيد الدكتور / مدير مركز بحوث الشرق الأوسط والدراسات المستقبلية، ورئيس تحرير المجلة  
جامعة عين شمس - العباسية - القاهرة - ج.م.ع (ص.ب 11566)  
للتواصل والاستفسار عن كل ما يخص الموقع : محمول / واتساب: 01555343797 (+2)  
(merc.pub@asu.edu.eg) (وحدة النشر)

• ترسل الأبحاث من خلال موقع المجلة على بنك المعرفة المصري: [www.mercjournals.ekb.eg](http://www.mercjournals.ekb.eg)

وإن يلتفت إلى الأبحاث المرسله عن طريق آخر.

# جدول المحتويات

الصفحة		عنوان البحث	
<b>الدراسات القانونية</b>			
42-1	تامر محمد سعد	دور مفوضي الدولة في إجراءات الإثبات	1
100-43	فتحي عبد الله عمران	التوازن بين استخدامات الذكاء الاصطناعي وحقوق الإنسان	2
128-101	إيهاب عبده نفادي	خصوصية المسؤولية المدنية لمراقب الحسابات (دراسة مقارنة)	3
<b>دراسات علم الاجتماع</b>			
176-129	مناحي فالح خريزان	منظمات المجتمع المدني وتمكين الشباب السعودي "دراسة ميدانية"	4
<b>دراسات علم النفس</b>			
226-177	نعمة سعيد مصطفى	فاعلية برنامج قائم على فنيات العلاج الجدلي السلوكي (DBT) لتنمية المناعة النفسية (PIS) لدى طلاب الجامعة ذوي الميول الانتحارية	5
<b>الدراسات التاريخية</b>			
268-227	أنور معاشي مرزوق	بريطانيا والنزاعات بين الكويت والقوى المجاورة في عهد الشيخ مبارك الصباح 1915-1896	6
<b>الدراسات الاقتصادية</b>			
320-269	سعيد عزت خطاب	جودة التعليم العالي والبحث العلمي ودوره في تحقيق أهداف التنمية المستدامة بالتطبيق على دولة ماليزيا	7
358-321	نيرفانا حسين مهران	دراسة واختبار أثر الإفصاح عن المخاطر المالية على جودة التقارير المالية «دراسة تطبيقية»	8
<b>الدراسات الإعلامية</b>			
400-359	إنجي حمدي عبد الستار	البنية الأسلوبية للتحقيقات الاستقصائية الصحية (دراسة تحليلية)	9

## افتتاحية العدد (113)

تُجدد مجلة بحوث الشرق الأوسط، الصادرة عن المركز، عهدها العلمي في دعم البحث الرصين، بعد مسيرة امتدت لما يقرب من نصف قرن، قدّمت خلالها إسهامات بارزة في مجالات العلوم الإنسانية والاجتماعية. وبفضل التزامها بالمعايير الأكاديمية المحكمة، أضحت المجلة مرجعًا موثوقًا للباحثين من مختلف الجامعات المصرية والعربية.

ويأتي هذا العدد (113) - يوليو 2025، استمرارًا لهذا النهج العلمي، حاملًا بين دفتيه باقة متميزة من البحوث المتخصصة، التي تتناول موضوعات ذات راهنية علمية ومجتمعية، وتلتزم بمعايير النشر العلمي المعتمدة من بنك المعرفة المصري وأكاديمية البحث العلمي والتكنولوجيا، وهو ما يعرّز من مكانة المجلة بين الدوريات العلمية المحكمة والرصينة، ويتميّز هذا العدد بتنوع معرفي وتكامل بحثي يعكس ثراء الحقول التي تغطيها المجلة. ففي ميدان الدراسات القانونية، نجد ثلاث دراسات تتناول قضايا محورية: دور مفوضي الدولة في إجراءات الإثبات، والتوازن بين استخدامات الذكاء الاصطناعي وحقوق الإنسان وأيضًا خصوصية المسؤولية المدنية لمراقب الحسابات (دراسة مقارنة).

أما في علم الاجتماع، فيقدّم العدد دراسة ميدانية مهمة حول منظمات المجتمع المدني ودورها في تمكين الشباب السعودي، وهي قضية ترتبط مباشرة بجهود التنمية الاجتماعية في العالم العربي، وفي إطار علم النفس، يتضمن العدد بحثًا تطبيقيًا حول فاعلية برنامج علاجي مبني على العلاج الجدلي السلوكي (DBT) في تنمية المناعة النفسية لدى طلاب الجامعة ذوي الميول الانتحارية، وهو موضوع يلامس الصحة النفسية في الأوساط الجامعية.

كما يتناول باب الدراسات التاريخية تحليلًا معمقًا لدور بريطانيا في النزاعات الإقليمية بين الكويت والقوى المجاورة خلال عهد الشيخ مبارك الصباح (1896-1915)، وهو موضوع ذو أهمية لفهم توازنات المنطقة في مطلع القرن العشرين، وفي الاقتصاد، يقدم العدد دراستين بارزتين الأولى تتناول دور جودة التعليم العالي والبحث

العلمي في تحقيق أهداف التنمية المستدامة، بالتطبيق على تجربة ماليزيا، والثانية دراسة تطبيقية حول أثر الإفصاح عن المخاطر المالية على جودة التقارير المالية، بما يعزز من فاعلية الحوكمة والشفافية.

ويُختتم العدد ببحث في الدراسات الإعلامية، يقدم تحليلاً أسلوبياً للتحقيقات الاستقصائية الصحفية، مسلطاً الضوء على بنية هذا النمط الصحفي المتخصص. إننا في هيئة تحرير مجلة بحوث الشرق الأوسط نؤكد التزامنا المستمر بنشر البحوث العلمية التي تجمع بين الأصالة والمنهجية، ونثمن مساهمات الباحثين الجادين من مختلف التخصصات، بما يعزز من دور البحث العلمي في بناء مجتمعات المعرفة والتنمية المستدامة.

## واللهم وبي التوفيق،

**رئيس التحرير**

**د. حاتم العبد**

**خصوصية المسئولية المدنية**

**لمراقب الحسابات (دراسة مقارنة)**

**the specificity of the civil Responsibility of the auditor**

**(Comparative study)**

**إيهاب عبده نفاذي عبد السلام أحمد**

**باحث دكتوراة بقسم القانون المدني - كلية الحقوق**

**جامعة عين شمس**

**Ehab Abdou Nafady Abd Alsalam**

**PHD Department of Civil Law - Faculty of Law**

**Ain Shams University**

**nafady@hotmail.com**



**www.mercj.journals.ekb.eg**





## المخلص

تناولنا في هذه الدراسة "خصوصية المسؤولية المدنية لمراقب الحسابات"، في بابين يسبقهما فصل تمهيدي، عرضنا فيه: مفهوم مراقب الحسابات (المبحث الأول)، والتعرف على طبيعة علاقة مراقب الحسابات بالشركة محل المراجعة (المبحث الثاني).

وعرضنا في الباب الأول التزامات مراقب الحسابات، من خلال المراحل الثلاث الأساسية لعمله، وهي: مرحلة التعاقد وبدء المراجعة (الفصل الأول)، ومرحلة تنفيذ المراجعة (الفصل الثاني)، ومرحلة إعداد تقارير المراجعة (الفصل الثالث)، وتناولنا في (الفصل الرابع) الالتزامات الأخرى لمراقب الحسابات.

وعرضنا في الباب الثاني تحقق المسؤولية المدنية لمراقب الحسابات، بدراسة: نوع المسؤولية المدنية لمراقب الحسابات (الفصل الأول)، ودعوى المسؤولية المدنية ضد مراقب الحسابات (الفصل الثاني).

وفي سبيل بلوغ هذه الغاية، حرصنا على بيان موقف المشرع والقضاء المصري والفرنسي وبعض الدول الأخرى مع إظهار ما بينهما من اختلاف، ورجحنا أنسب وضع لمسؤولية مراقب الحسابات في مصر.



إيهاب عبده نفاذي عبد السلام

**Acstract :**

In this study, we dealt with "the specificity of the civil Responsibility of the auditor", in two sections preceded by an introductory chapter in which we presented: The concept of the auditor (the first topic), And to identify the nature of the auditor's relationship with the company under review (the second topic).

In the first sectio, we presented the auditor's obligations, through the three main stages of his work, which are: the stage of contracting and initiating the audit (chapter one), the stage of implementing the audit (chapter two), and the stage of preparing audit reports (chapter three), and we dealt in (chapter four) the obligations The other is for the auditor.

In the second sectio, we presented the verification of the auditor's civil liability, by studying: the type of the auditor's civil liability (Chapter One), and the civil liability lawsuit against the auditor (Chapter Two).

In order to achieve this goal, we were keen to clarify the position of the Egyptian and French legislators and judiciary and some other countries, while showing the differences between them, and we considered the most appropriate position for the responsibility of the auditor in Egypt.



## المقدمة

يلعب مراقب الحسابات دورًا مهمًا في الشركات محل مراجعته، وقد أوضحت ذلك محكمة النقض المصرية بجلسة 2018/5/8، بقولها: "إن وجود مراقب الحسابات Statutory auditor في الشركات المساهمة له حكمة ظاهرة؛ لأن الإشراف على أعمال الشركة ورقابة إدارتها يحتاج إلى خبرة فنية خاصة لا تتاح لجمهور المساهمين"<sup>(1)</sup>، وقد نظر البعض إلى مراقب الحسابات باعتباره "ضمير الشركة" ووصفت مهمته بأنها "قضاء الأرقام"<sup>(2)</sup>، وقد عهد إليه المشرع بالتحقق من سلامة وانتظام الحسابات، وحماية مصالح الشركة والمساهمين والجمهور من دائنين ومستثمرين ومنتهجين من نشاطها؛ ولذا اهتم المشرع بتنظيم عمله، فصدر قانون مزاولة المهنة<sup>(3)</sup> موضح: شروط القيد في السجل العام للمحاسبين والمراجعين، وحقوق المحاسبين والمراجعين وواجباتهم، والعقوبات التأديبية لمن يخالف أحكامه، وتضمن قانون النقابة:<sup>(4)</sup> شروط عضوية النقابة، وتحديد أتعاب مراقبي الحسابات، وما يحظر عليهم، والإجراءات التأديبية والعقوبات للمخالفين لأحكامه، واشتمل قانون الشركات<sup>(5)</sup> ولائحته التنفيذية على أحكام: تعيين وعزل مراقب الحسابات، وما يحظر عليه، وحقوقه وواجباته، والتعويض عن أخطائه، وقواعد المراجعة الواجب التزامه بها، والتفتيش عليه، وعقوبات من يخالف أحكامه، وتضمن قرار وزير الاستثمار<sup>(6)</sup> المعايير المصرية للمراجعة التي تحكم عمله.

ويقع على عاتق مراقب الحسابات مسئولية تأديبية وجنائية ومدنية، فهو مسئول تأديبيًا<sup>(7)</sup> في حالة إخلاله بقواعد وآداب السلوك المهني؛<sup>(8)</sup> مثل: مخالفته لما استلزمته المادة رقم (46) من قانون النقابة من وجوب "... أن تقوم العلاقة بين الأعضاء على قواعد الإنصاف فيتجنبوا كل مزاحمة غير مشروعة أو تجريح، وعلى



### إيهاب عبده نفاذي عبد السلام

العموم كل ما من شأنه الحط من كرامة أي عضو بانتقاص مكانته العلمية أو الأدبية".

ومسئول جنائياً حالة ارتكابه فعل معاقب عليه جنائياً طبقاً لأحكام قانون العقوبات<sup>(9)</sup> أو أي قانون آخر؛ مثل: ما استلزمته المادة رقم (162) من قانون الشركات، بأن "يعاقب بالحبس مدة لا تقل عن سنتين وبغرامة لا تقل عن ألفي جنيه، ولا تزيد على عشرة آلاف جنيه يتحملها المخالف شخصياً أو بإحدى هاتين العقوبتين: (...). كل مراقب وكل من يعمل في مكتبه تعمد وضع تقرير كاذب عن نتيجة مراجعته، أو أخفى عمداً وقائع جوهرية، أو أغفل عمداً هذه الوقائع في التقرير الذي يقدم للجمعية العامة وفقاً لأحكام هذا القانون...".

ومسئول مدنياً في حالة ارتكابه خطأ مهني أدى لضرر للشركة أو للغير، وتواجدت علاقة السببية بين الخطأ والضرر الذي أصاب الشركة أو الغير؛ مثل: ما استلزمته المادة رقم (109) من قانون الشركات، بأن "... مراقب الحسابات مسئول قبل الشركة عن تعويض الضرر الذي يلحقها بسبب الأخطاء التي تقع منه في تنفيذ عمله (...). كما يسأل المراقب عن تعويض الضرر الذي يلحق المساهم أو الغير حسن النية بسبب خطئه".

ويلاحظ أنّ نطاق المسؤولية المدنية لمراقب الحسابات تجاه من يلحقهم الضرر من عمله، يزيد بشكل كبير عن نطاق المسؤولية المدنية للعديد من المهن الأخرى؛ كالأطباء والمهندسين والمحامين؛ وذلك لضخامة المتأثرين بخطئه المهني، خاصة عندما يكون هذا الخطأ في تقريره على القوائم المالية لشركات المساهمة المطروح أسهمها للاكتتاب العام بسوق الأوراق المالية (البورصة)، فلا يقتصر الضرر



هنا على حملة الأسهم فقط على الرغم من كثرتهم، بل يشمل كافة المتعاملين مع الشركة من عملاء وموردين وبنوك وغيرها من الجهات والأفراد، وكذا العاملين بها.

تعتبر "المسئولية بوجه عام هي حالة الشخص الذي ارتكب أمراً يستوجب المؤاخذه"،<sup>(10)</sup> ويلزم لقيام المسئولية المدنية بوجه عام،<sup>(11)</sup> ومسئولية مراقب الحسابات المدنية بوجه خاص توافر ثلاثة عناصر، وهي:

1. حصول إهمال أو تقصير من جانب مراقب الحسابات في أداء واجباته المهنية (الخطأ).
2. حصول ضرر للغير من إهمال وتقصير مراقب الحسابات (الضرر).
3. وجود رابطة سببية بين ضرر الغير وإهمال وتقصير مراقب الحسابات، ولا بد أن تكون علاقة مباشرة، فخطأ مراقب الحسابات لا بد أن يكون سبب الضرر الذي أصاب الغير (علاقة السببية).<sup>(12)</sup>



## موضوع البحث:

نتناول في هذه الرسالة دراسة "خصوصية المسؤولية المدنية لمراقب الحسابات"، موضحين حدود التزامات مراقب الحسابات وخصوصية المسؤولية الملقاة على عاتقه، بالمقارنة بين التشريع المصري والتشريعات الأخرى.

## أهداف البحث:

يهدف البحث إلى تسليط الضوء على التزامات مراقب الحسابات المحددة بقرار وزير الاستثمار، المتضمن للمعايير المصرية للمراجعة المنظمة لعمله، فعدم التزامه بها يمثل خطأ من قبله، ويتوافره مع توافر الضرر وعلاقة السببية تستكمل أركان المسؤولية المدنية، كما يهدف البحث إلى دراسة التشريعات المصري المحددة للمسؤولية المدنية لمراقب الحسابات، مع مقارنتها مع التشريعات النظرية لبعض الدول؛ من أجل تحديد ما تضمنته من ثغرات، واقتراح التعديلات اللازمة له، خاصة في ظل ندرة الدراسات الخاصة بالمسؤولية المدنية لمراقب الحسابات.

## أهمية البحث:

تتبع أهمية البحث من تقادم أزمة الثقة في أداء مراقبي الحسابات لمهام المراجعة؛ نتيجة لما اجتاح دول العالم مؤخرًا من أزمات مالية واقتصادية، بدايةً من أزمة دول جنوب شرق آسيا في منتصف الثمانينيات مرورًا بالانهيارات المالية الكبرى في الولايات المتحدة الأمريكية لشركة إنرون للطاقة وشركة وورلد كوم للاتصالات وشركة بارمالات للأغذية، وغيرهم في بداية الألفية الجديدة وأزمة بنك ليمان برازرز الأمريكي في نهاية عام 2008، وشركة فينندي يونيفيرسل في الجمهورية الفرنسية، وشركة برمالات في الجمهورية الإيطالية، وشركة اديسك في سويسرا، وما تبع ذلك من



آثار حتى وقتنا الحالي،<sup>(13)</sup> مما وجه الانتقاد لعمل مراقبي الحسابات، وأدى إلى اتساع الفجوة بين ما يتوقعه المجتمع منهم وبين أدائهم الفعلي<sup>(14)</sup>، أو ما يُطلق عليه فجوة التوقعات في المراجعة<sup>(15)</sup>، خاصة بعد تورط معظم مراقبي حسابات الشركات التي انهارت في أعمال غش وفساد مع أعضاء مجالس إدارتها، وإقرار القضاء بهذه المخالفات؛ بل وإلزام مراقبي الحسابات بتعويض المتضررين، وخلال العقدين الماضيين، وصلت التسويات القضائية لشركات المراجعة الأربع العالمية الكبرى<sup>(16)</sup> إلى مليارات الدولارات.<sup>(17)</sup>

وقد كشفت بعض الدراسات<sup>(18)</sup> عن أن أسباب فشل بعض الشركات ترجع إلى غش وتلاعب مديري معظم الشركات المفلسة وسوء إدارتها، وأيضًا عدم مراعاة مراقبي الحسابات للموضوعية اللازمة لأداء مهمة المراجعة أو الشك في عمليات العمل (الشركة محل المراجعة) خلال فحصه للقوائم المالية.

ويرى البعض<sup>(19)</sup> وجود ارتباط وثيق بين زيادة الدعاوى القضائية ضد مراقبي الحسابات وفجوة التوقعات في المراجعة، ووجود ارتباط وثيق أيضًا بين فجوة التوقعات ومسئولية مراقبي الحسابات عن اكتشاف الغش والأخطاء.

لذا تولد لدى الباحث دافع لدراسة خصوصية المسؤولية المدنية لمراقب الحسابات في التشريعات المصرية بالمقارنة بالتشريعات الأخرى لبعض الدول؛ لتحديد ما تضمنته من ثغرات، واقتراح التعديلات اللازمة له.

وترجع صعوبة إثبات المسؤولية المدنية لمراقب الحسابات، في صعوبة ثبات أركانها، خاصة ركن الخطأ من قبل مراقب الحسابات، فغالبًا ما يجهل المتضرر طبيعة مهنة المراجعة، والمعايير الواجب على مراقب الحسابات إتباعها، وهو ما سيتم



إيهاب عبده نفاذي عبد السلام

تناوله (بإذن الله) في هذه الرسالة مدعم بتطبيقات قضائية لمحكمة النقض المصرية والفرنسية وبعض المحاكم الأخرى.

### منهجية البحث:

سوف يتبع البحث المنهج الوصفي التحليلي المقارن، بدراسة التشريعات المنظمة لمسئولية مراقب الحسابات المدنية، في ضوء التشريع والفقهاء والقضاء، مع مقارنة التشريعات المصرية بنظائره في الجمهورية الفرنسية وبريطانيا، وبعض الدول الأخرى.

### خطة البحث:

نتخذ من الدراسة المقارنة أسلوبًا لهذا البحث، فهذا النوع من الدراسة يساعد في إيضاح موقف المشرع المصري مقارنة بالتشريعات الأخرى، وتحليل عوامل القوة والضعف، كما أنه يبين أفضل ما توصلت إليه التشريعات (مصرية وأجنبية) في شأن خصوصية المسؤولية المدنية لمراقب الحسابات، وبناءً على موضوع البحث وأهدافه سوف نقسم البحث إلى بابين يسبقهما فصل تمهيدي نتناول فيه مفهوم مراقب الحسابات، والتعرف على طبيعة علاقته بالشركة محل المراجعة، ونتناول في الباب الأول دراسة التزامات مراقب الحسابات، وفي الباب الثاني ندرس تحقق المسؤولية المدنية لمراقب الحسابات.

وبناءً عليه تكون خطة البحث كما يأتي:

**فصل تمهيدي:** يتناول مفهوم مراقب الحسابات، والتعرف على طبيعة علاقته بالشركة محل المراجعة.



الباب الأول: يوضح التزامات مراقب الحسابات، من خلال المراحل الثلاث الأساسية لعمله، وهي: مرحلة التعاقد وبدء المراجعة (الفصل الأول)، ومرحلة تنفيذ المراجعة (الفصل الثاني)، ومرحلة إعداد تقارير المراجعة (الفصل الثالث)، ونخصص (الفصل الرابع) للالتزامات الأخر لمراقب الحسابات.

الباب الثاني: يوضح تحقق المسؤولية المدنية لمراقب الحسابات، بدراسة: نوع المسؤولية المدنية لمراقب الحسابات (الفصل الأول)، ودعوى المسؤولية المدنية ضده (الفصل الثاني).

الخاتمة

النتائج والتوصيات

قائمة المراجع

الفهرس.

وفيما يأتي أحد أبحاث الرسالة



إيهاب عبده نفاذي عبد السلام

## التزام مراقب الحسابات بالتبليغ عن الجرائم:

طبيعة مهام المراجعة تمكن مراقب الحسابات من التعرف على العديد من تصرفات الشركة غير المشروعة، فهل يبلغ النيابة العامة بهذه الجرائم أم يكفي بإبلاغ إدارة الشركة؟

يختلف في هذا الشأن إلزام مراقب الحسابات في مصر عنه في فرنسا، بينما الوضع في بريطانيا وسط بين الاثنين، نتناول في هذا المبحث التزام مراقب الحسابات بالتبليغ عن الجرائم، بدراسة: الإلزام المصري بالتبليغ عن الجرائم (المطلب الأول)، والإلزام في فرنسا (المطلب الثاني)، أما (المطلب الثالث) فنخصه لعرض طبيعة الإلزام في بريطانيا، ونتناول تقييم التزام مراقب الحسابات بالتبليغ عن الجرائم في (المطلب الرابع).

### المطلب الأول - الإلزام في مصر بالتبليغ عن الجرائم:

نصت المادة رقم (108) من قانون الشركات على أنه "... لا يجوز لمراقب الحسابات أن يذيع على المساهمين (... ) أو إلى غيرهم ما وقف عليه من أسرار الشركة؛ بسبب قيامه بعمله وإلا وجب عزله ومطالبته بالتعويض."، وقد وضع معيار المراجعة المصري رقم (250)<sup>(20)</sup> "مراعاة القوانين واللوائح عند مراجعة قوائم مالية" دور مراقب الحسابات حيال مخالفة الشركة للتشريعات بما يأتي:

- إدراك التأثير السلبي لعدم التزام المنشأة بالتشريعات على القوائم المالية.
- تنفيذ إجراءات مراجعة تساعد في تحديد حالات عدم الالتزام بالتشريعات.
- الحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة حول مدى الالتزام بهذه التشريعات.



- الحصول على إقرارات مكتوبة بأن الإدارة قد كشفت له عن كافة حالات عدم الالتزام بالتشريعات المعروفة أو المحتملة.

- في حالة عدم حصول المراقب على أدلة كافية بشأن مدى الالتزام بالتشريعات فعليه أخذ ذلك في الاعتبار عند إبداء رأيه على القوائم المالية.

كما أن مراقب الحسابات غير مخاطب بالمادة رقم (26) من قانون الإجراءات الجنائية،<sup>(21)</sup> التي نصت على أنه "يجب على كل من علم من الموظفين العموميين أو المكلفين بخدمة عامة أثناء تأدية عمله أو بسبب تأديته بوقوع جريمة من الجرائم التي يجوز للنيابة العامة رفع الدعوى عنها بغير شكوى أو طلب، أن يبلغ عنها فوراً النيابة العامة، أو أقرب مأمور من مأموري الضبط القضائي".

إذ إنه لا يعد موظفًا عامًا، كما أنه غير مكلف بخدمة عامة؛ وعليه فمراقب الحسابات في مصر غير مكلف بتبليغ ما وقف عليه من جرائم بالشركة محل مراجعته للنيابة العامة.

### المطلب الثاني - الإلزام في الجمهورية الفرنسية بالتبليغ عن الجرائم:

يختلف المشرع الفرنسي عن المصري في هذا الشأن، ففي حين يقتصر دور مراقب الحسابات في مصر على تبليغ أعلى مستوى بالشركة، نجد أنه ملزم في فرنسا بإبلاغ النيابة العامة عن الجرائم التي يعلمها أثناء ممارسة مهام المراجعة،<sup>(22)</sup> وذلك وفقاً للفقرة الثانية من المادة رقم (233) من قانون الشركات الفرنسي رقم (66-537) بتاريخ 24 يوليو 1966،<sup>(23)</sup> التي تلزم مراقب الحسابات بأن "... يبلغ النائب العام للجمهورية الأفعال الاجرامية التي يعلم بها دون إمكانية إثارة مسؤوليته من جراء هذا التبليغ".<sup>(24)</sup>



**إيهاب عبده نفاذي عبد السلام**

فهذه المادة أوجبت على مراقب الحسابات إبلاغ النائب العام بكل ما يصل إلى علمه من أفعال إجرامية، سواء كانت من جرائم القانون العام أو الخاص (الواردة بقانون الشركات أو أي قانون خاص آخر)،<sup>(25)</sup> مهما كان جسامة الجرم،<sup>(26)</sup> وللنيابة السلطة التقديرية في تحريك الدعوى، ولا يسأل مراقب الحسابات عن جنحة البلاغ الكاذب حالة عدم تحريك النيابة العامة للدعوى، ما لم يكن بلاغه قد قصد به الإضرار بالشركة أو الإساءة إلى إدارتها،<sup>(27)</sup> كما لا يهم أن تكون الجرائم قد نالها التقادم، فقد أدان القضاء الفرنسي مراقب حسابات؛ لعدم إبلاغه عن جرائم بسبب تقادمها.<sup>(28)</sup>

وفي هذا السياق تضمن حكم الغرفة التجارية والمالية والاقتصادية بمحكمة النقض الفرنسية بتاريخ 15 مارس 2017،<sup>(29)</sup> لقضية رفعت ضد مراقب حسابات الشركة، لتغييره بمراقب حسابات أخرى، استنادًا لإفشائه أسرار الشركة؛ إلا أن محكمة النقض أيدت محكمة الاستئناف في عدم خطأ مراقب الحسابات؛ إذ إن الكشف عن الحقائق الإجرامية التي يعرفها مراقب الحسابات إلى المدعي العام، لا يشكل خطأ من قبله أو كشف لأسرار الشركة (وهو مشروع قيام الشركة بشراء نصيب رئيسها في مجمع عقاري، بسعر مبالغ فيه)، وحكمت برفض الطعن.<sup>(30)</sup>

ويلاحظ على هذا الحكم توافقه مع التشريع الفرنسي، فالفقرة الثانية من المادة رقم (233) من قانون الشركات الفرنسي رقم (66-537) بتاريخ 24 يوليو 1966، قد ألزمت مراقب الحسابات بأن "... يبلغ النائب العام للجمهورية الأفعال الإجرامية التي يعلم بها دون إمكانية إثارة مسؤوليته من جراء هذا التبليغ"، والوضع مختلف في التشريع المصري، فلا يوجد أي إلزام على مراقب الحسابات في مصر بتبليغ النيابة العامة عن ما يصل لعلمه من أفعال إجرامية بالشركة محل مراجعته.



### المطلب الثالث - الإلزام في بريطانيا بالتبليغ عن الجرائم:

يعتبر إلزام مراقب الحسابات في بريطانيا وسطاً بين إلزامه في مصر وفي فرنسا، فعلى الرغم من أن قانون الشركات البريطاني لم يلزم مراقب الحسابات بالتبليغ عن الجرائم التي يعلمها أثناء مراجعته للشركة؛ فإن مجمع المحاسبين القانونيين في إنجلترا وويلز قد فرض على أعضائه عام 1980 "التزاماً بحفظ الأسرار المهنية، إلا أن لمراقب الحسابات أن يكشف عن أسرار عملائه التي اطلع عليها بمناسبة أدائه لواجباته المهنية في الحالات الآتية:

- أ. إذا كانت الوقائع السرية هي الخيانة؛ كالتعامل مع الأعداء في وقت الحرب.
- ب. إذا ألزمه القانون بذلك.
- ج. إذا اقتضت مصلحة مراقب الحسابات إفشاء السر المهني ليدفع عن نفسه اتهاماً جنائياً أو ليدفع ادعاءً بالإهمال أو للدفاع عن نفسه في دعوى تأديبية.
- د. إذا كان العميل ينوي ارتكاب جريمة، أو أن يقترب خطأً جسيماً.
- هـ. إذا تبين له أن عدم الكشف عن المخالفة من شأنه أن يضر بالمصلحة العامة، أو أن يسمح بتكرارها وإفلات مرتكبها من العقاب.<sup>(31)</sup>

### المطلب الرابع - تقييم إلزام مراقب الحسابات بالتبليغ عن الجرائم:

تباينت آراء الفقهاء بين مؤيد ومعارض لإلزام مراقب الحسابات بتبليغ النيابة العامة عن الجرائم التي تصل إلى علمه بالشركة محل المراجعة، ونتناول في هذا المطلب تقييم إلزام مراقب الحسابات بالتبليغ عن الجرائم، بدراسة: مبررات المعارضين لذلك (الفرع الأول)، ومبررات المؤيدين (الفرع الثاني)، ونعرض في (الفرع الثالث) تقييم هذا التبليغ.



إيهاب عبده نفاذي عبد السلام

### الفرع الأول- مبررات المعارضين لإلزام المراقب بالتبليغ عن الجرائم:

ذهب جانب من الفقه<sup>(32)</sup> لمعارضة إلزام مراقب الحسابات بتبليغ النيابة العامة عن الجرائم التي تصل إلى علمه بالشركة محل المراجعة، وذلك للأسباب الآتية:

1. في هذا الإبلاغ تكليف لمراقب الحسابات بدور الواشي داخل الشركة، وكأنه رجل الشرطة.
2. قد يبعد مراقب الحسابات عن مهامه الأساسية؛ بسبب انشغاله بجرائم إدارة الشركة.
3. قد يعرض سمعة الشركة وإدارتها للخطر بمجرد بعض الشكوك.
4. يسيء إلى علاقة مراقب الحسابات بإدارة الشركة.

### الفرع الثاني- مبررات المؤيدين لإلزام المراقب بالتبليغ عن الجرائم

أيد جانب من الفقه<sup>(33)</sup> إلزام مراقب الحسابات بتبليغ النيابة العامة عن الجرائم التي تصل إلى علمه بالشركة محل المراجعة، وذلك للأسباب الآتية:

1. يوفر الحماية الحقيقية للاستثمار، حيث تخضع الشركات لمراقبة صارمة، تطمئن المساهمين، وتبرهن على جودة مهام المراجعة.
2. طبيعة جرائم الشركات يصعب اكتشافها، لتعلقها غالبًا بمعالجات محاسبية يسهل على مراقب الحسابات معرفتها.
3. يقوي استقلالية مراقب الحسابات بالشركة؛ مما يمكنه من مزاولة مهامه بكفاءة.



4. وسيلة فعالة لكشف الجرائم في أقرب وقت؛ مما يمكن من سرعة إيقاف الانحرافات داخل الشركة، بدلاً من الانتظار لانعقاد الجمعية العامة، وتوفير نفقات انعقادها الطارئ.

5. يمنع من ارتكاب جرائم أخطر، ويفوت على مرتكبيها فرصة محو آثارها.<sup>(34)</sup>

### الفرع الثالث - تقييم إلزام مراقب الحسابات بتبليغ النيابة العامة عن الجرائم:

يتضح ممّا سبق عرضه رجاحة مبررات المؤيدين لإلزام مراقب الحسابات بتبليغ النيابة العامة عن الجرائم التي تصل إلى علمه بالشركة محل المراجعة؛ فإذا كان مراقب الحسابات يقف بالمرصاد لأي مخالفة<sup>(35)</sup> لمعايير المحاسبة المصرية عند عرض القوائم المالية، فمن باب أولى أن يراقب أي مخالفة للقوانين، ويبلغها لجهات التحقيق، شأنه في ذلك شأن المكلف بخدمة عامة،<sup>(36)</sup> خاصة أن اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد<sup>(37)</sup> قد نصت في مادتها رقم (39) على أن "... تنظر كل دولة طرف، في تشجيع رعاياها وغيرهم من الأشخاص (... ) على إبلاغ السلطة الوطنية المعنية بالتحقيق والملاحقة عن ارتكاب فعل مجرم وفقاً لهذه الاتفاقية".<sup>(38)</sup>

ويمكن التعامل مع تخوف المعارضين، من تعرض سمعة الشركة وإدارتها للخطر بمجرد بعض الشكوك من خلال إلزام مراقب الحسابات بتبليغ الهيئة العامة للاستثمار والمناطق الحرة بوصفها الجهة الإدارية المختصة بتنفيذ أحكام قانون الشركات، على أن تتولى هذه الهيئة فحص ما بلغ عنه مراقب الحسابات من جرائم، وتبليغ النيابة العامة به عند جديته.

ولذا أقترح إدراج النص التالي بقانون الشركات "يبلغ مراقب الحسابات الجهة الإدارية المختصة بما يعلمه من جرائم بالشركة محل مراجعته، دون تحمله مسؤولية من جراء هذا التبليغ".



## إيهاب عبده نفاذي عبد السلام

وترجع أهمية هذا النص المقترح في إعفاء مراقب الحسابات من المسؤولية المدنية عن خطئه في تبليغ الهيئة العامة للاستثمار والمناطق الحرة عن جريمة لا يدان مرتكبها، وتجدر الإشارة إلى أن محكمة النقض المصرية قضت بجلسة 2019/4/28، بأن "تبليغ الجهات المختصة بما يقع من جرائم لا يُعد خطأ تقصيرياً يستوجب مسؤولية المبلغ إلا إذا ثبت كذب الواقعة المُبلغ بها، وأن التبليغ صدر عن سوء قصد وبغية الكيد والنيل والنكاية بمن أُبلغ عنه أو ثبت صدور التبليغ عن تسرع ورعونة وعدم احتياط، فمجرد عجز المبلغ عن إثبات الوقائع المبلغ عنها لا يقطع حتماً بكذبه".<sup>(39)</sup>

## النتائج والتوصيات:

نتناول فيما يأتي أهم نتائج الدراسة وتوصياتها.

### أولاً- النتائج:

تتمثل أهم النتائج التي انتهت إليها الدراسة فيما يأتي:

1. حصول مراقب الحسابات على المؤهل الدراسي والتدريب الأساسي يعتبر خطوة البداية فقط، وليس نهاية المطاف؛ إذ عليه العمل المستمر على تحديث ما لديه من معرفة ومهارة بمعايير المحاسبة والمراجعة ومتابعة التطورات المهنية والتشريعية والتنظيمية ذات الصلة بعمله.
2. التزام مراقب الحسابات التزام مختلط يجمع بين بذل العناية وتحقيق النتيجة.
3. التزامات مراقب الحسابات الواردة في التشريعات المختلفة المنظمة لعملة، تمثل الحد الأدنى للقيام بالعمل المطلوب منه، فالتزامه بها التزام لازم وليس



كافياً، فالمعايير المصرية للمراجعة لا تحدد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة اللازمة.<sup>(40)</sup>

4. وجود شبهة عدم دستورية إلزام مراقب الحسابات بالرجوع إلى معايير المراجعة الدولية فيما لم يصدر من معايير مصرية للمراجعة، فمعايير المراجعة الدولية تصدر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين، وهو منظمة دولية غير حكومية مقرها مدينة نيويورك، ولا يتوافر فيما تصدره من معايير إخطار لمراقبي الحسابات بمضمونها، وضرورة متابعة مراقبي الحسابات لما يصدر عن هذا الاتحاد من معايير مراجعة يتعارض مع ما تلتزم به الدولة من توفير للمعلومات ونشر للقوانين، كما أن إجراء نشر القوانين في الجريدة الرسمية لا يغني عنه أي إجراء آخر من إجراءات العلانية.

5. عدم وجود ضوابط واضحة لتحديد الأهمية النسبية اللازمة لتطبيق المعايير المصرية للمراجعة، فعلى الرغم من استلزام معيار المراجعة المصري رقم (320) "الأهمية النسبية في المراجعة" اعتبار المعلومة ذات أهمية إذا كان حذفها أو تحريفها قد يؤثر في القرار الاقتصادي لمستخدمي القوائم المالية، واعتماد الأهمية النسبية على حجم البند أو الخطأ المقدر في ضوء الظروف الخاصة للحذف أو التحريف، إلا أن هذا المعيار<sup>(41)</sup> لم يقر ضوابط واضحة لتحديد الأهمية النسبية، الأمر الذي قد يؤدي للاختلاف في الرأي؛ ومن ثم عدم الجزم بإلزامية تطبيق المعايير المصرية للمراجعة على بعض أعمال المراجعة.

6. عدم إلزام مراقب الحسابات بتبليغ الهيئة العامة للاستثمار والمناطق الحرة<sup>(42)</sup> عن الجرائم التي تصل إلى علمه بالشركة محل المراجعة؛ فإذا كان مراقب الحسابات يقف بالمرصاد لأي مخالفة<sup>(43)</sup> لمعايير المحاسبة المصرية عند



**إيهاب عبده نفاذي عبد السلام**

- عرض القوائم المالية، فمن باب أولى أن يراقب أي مخالفة للقوانين، ويبلغها لجهات التحقيق شأنه في ذلك شأن المكلف بخدمة عامة.<sup>(44)</sup>
7. قصر التكاليف بدعوة الجمعية العامة للانعقاد في حالة إذا ما بلغت خسائر الشركة نصف قيمة حقوق المساهمين وفقاً لآخر قوائم مالية سنوية للشركة،<sup>(45)</sup> في حين أن المشرع الفرنسي قد ترك أمر تحديد الأحداث والظروف المهددة لاستمرارية الشركة لتقدير مراقب الحسابات، ولا شك في أهمية ذلك، فربما لا تبلغ الخسائر نصف قيمة حقوق المساهمين، إلا أن الأحداث والظروف التي تواجه الشركة تتبأ بخطر حقيقي يواجه استمراريته.<sup>(46)</sup>
8. على الرغم من أن المادة رقم (96) من قانون الشركات ألزمت مراقب الحسابات بإعداد بيان حيال القروض النقدية لأي من أعضاء مجلس إدارة الشركة محل المراجعة، ولكن هذا البيان لا يتضمن القروض غير النقدية، كما لا يتضمن أي معاملات أخر للشركة مع أعضاء مجلس إدارتها؛ الأمر الذي لا يسهل لأعضاء الجمعية العامة معرفة هذه المعاملات، وإقرارها من عدمه.
9. عدم إلزام مراقب الحسابات بتبليغ الهيئة العامة للاستثمار والمناطق الحرة بأوجه اعتراضه على توزيع الأرباح، فعلى الرغم من خطورة توزيع الأرباح في حالة: كون القوائم المالية للشركة محل المراجعة لا تعبر بشكل صحيح عن أرباحها؛ أو تأثير توزيع الأرباح في أداء التزامات الشركة النقدية في مواعيدها؛ أو إعاقة توزيع الأرباح لتمكن الشركة من إعادة أصولها إلى ما كانت عليه أو شراء أصول جديدة،<sup>(47)</sup> فإنَّ المشرع قصر دور مراقب



الحسابات على إعداد تقرير يقدم للجمعية العامة حالة توافر أي من الحالات السابقة، والتي قد تقرر توزيع الأرباح على الرغم من اعتراض مراقب الحسابات؛ مما يعني أن هذا التوزيع يمثل تخفيضًا لحقوق الملكية بالشركة؛ ومن ثم يتضح أهمية إلزام مراقب الحسابات بإبلاغ الهيئة العامة للاستثمار والمناطق الحرة، بأوجه اعتراضه على توزيع الأرباح، للنظر في قرار الجمعية العامة بشأن توزيع الأرباح.

### ثانيًا - التوصيات:

1. سرعة إصدار باقي المعايير المصرية للمراجعة.
2. وضع ضوابط واضحة لتحديد الأهمية النسبية كضابط لتطبيق المعايير المصرية للمراجعة.
3. النظر في تعديل قانون مزاوله المهنة، بحيث:
  - أ. يلزم مراقبي الحسابات بنظام للتدريب المهني المستمر.
  - ب. زيادة قيمة العقوبات المالية المقررة لمخالفة أحكامه.
  - ت. السماح بمزاولة المهنة من خلال الشركات المهنية، شريطة أن يكون كل الشركاء مسموح لهم بمزاولة المهنة.
  - ث. تقليل الأعمال النظرية لفترة تدريب المحاسب تحت التمرين.
4. النظر في تعديل قانون الشركات، بحيث:
  - أ. يحظر على مراقب الحسابات تقديم أي أعمال للشركة محل مراجعته خلاف مهام المراجعة.



**إيهاب عبده نفاذي عبد السلام**

ب. الإلزام بدعوة الجمعية العامة غير العادية للنظر في حل الشركة أو

استمرارها عند وجود أحداث أو ظروف مهمة تؤثر في استمراريتها.

ج. إلزام مراقبي الحسابات بتقديم بيان يقرون فيه أن كافة معاملات أعضاء

مجلس إدارة الشركة معها قد تمت بنفس الأوضاع والشروط المتبعة

لجمهور العملاء.

د. تغيير النظر لعلاقة مراقب الحسابات بالشركة محل المراجعة من علاقة

الوكالة عن مجموع المساهمين إلى العلاقة المختلطة، التي تجمع بين

علاقة الوكالة التعاقدية والعلاقة العضوية.

5. استحداث بعض المواد بقانون الشركات، بحيث يتم:

أ. إلزام مراقب الحسابات بإبلاغ الهيئة العامة للاستثمار والمناطق الحرة، بما

يلي:

- ما يعلمه من جرائم بالشركة محل مراجعته على أن تتولى هذه الهيئة فحص

ما بلغ عنه مراقب الحسابات من جرائم وتبليغ النيابة العامة به عند جديته.

- أوجه اعتراضه على توزيع الأرباح.

ب. حظر تمتع مراقب الحسابات بشرط إعفائه من المسؤولية العقدية؛ نتيجة

غش مستخدميه أو خطأهم الجسيم.

ت. إلزام مراقبي الحسابات بالتأمين لمواجهة المسؤولية المدنية.



## الهوامش والمراجع:

(1) الطعن رقم ٢٠١٧٢ لسنة ٧٧ ق، الدوائر التجارية، منشور في الموقع الإلكتروني لمحكمة النقض المصرية:

<https://www.cc.gov.eg> Accessed on July 5, 2020).

(2) F. Block-Lainé, Préface au Compte rendu du Colloque "Magistrature des chiffres" La C.O.B. et les Commissaires aux Comptes, Annales, Université du paris 1, 1975.

راجع: د. علي سيد قاسم "مراقب الحسابات، دراسة قانونية مقارنة لدور مراقب الحسابات في شركة المساهمة" الناشر: دار الفكر العربي، القاهرة، 1991، ص 5.

(3) قانون مزاوله مهنة المحاسبة والمراجعة رقم 133 لسنة 1951، وتعديلاته.

(4) القانون رقم 40 لسنة 1972 بشأن إنشاء نقابة التجار، وتعديلاته.

(5) القانون رقم 159 لسنة 1981 بإصدار قانون شركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسؤولية المحدودة وشركات الشخص الواحد، وتعديلاته.

(6) قرار وزير الاستثمار رقم 166 لسنة 2008 بإصدار المعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود ومهام التأكد الأخرى.

(7) قد يسأل مراقب الحسابات تأديبياً مع مسائلته جنائياً أو مدنياً، في حالة كون ما اقترفه من خطأ جنائياً أو مدنياً معاقب عليه تأديبياً أيضاً.

(8) عرف المشرع الفرنسي الخطأ التأديبي بأنه الإخلال بالقانون والتنظيم وعدم احترام معايير مزاوله المهنة أو مخالفة قانون أخلاقيات المهنة أو المزاوله المخلة بحسن السلوك تجاه المجلس الوطني لمراقبي الحسابات أو الإخلال بشرف المهنة أو الاستقلالية، راجع:

Article 822-32 relatif au code de commerce Français, ed. Dalloz, Paris, 2010.

(9) القانون رقم 58 لسنة 1937 بإصدار قانون العقوبات، وتعديلاته.

(10) د. سليمان مرقس "الوافي في شرح القانون المدني، الجزء الأول في الالتزامات، المجلد الأول في الفعل الضار والمسئولية المدنية، القسم الأول في الاحكام العامة" بدون دار نشر، الطبعة الخامسة، 1992، ص 1.



إيهاب عبده نفاذي عبد السلام

<sup>11</sup> يرى Doyen Josserand أن المسؤولية المدنية محور القانون المدني، ومن ثم فهي محور القانون بأكمله.

"Le droit de responsabilité civile tend à occuper le centre du droit civil, donc du droit tout entire". راجع: Rahmeh Pierre "L'obligation in solidum en matière de délits civils" Mémoire D.E.A, Faculté de droit, Université de La Sagesse, Beyrouth, Liban., 2006, p. 1.

<sup>12</sup> ( Paulette Bauvert et Nicole Direct "droit des sociétés auteregroupement" ed. ESKA, Paris, 1997, p. 118.

<sup>13</sup> فقد كان لهذه الأزمات العديد من الآثار السلبية على اقتصاديات العديد من الدول ومصالح مواطنيها والمستثمرين فيها، ومع انتشار العولمة واعتبار العالم قرية صغيرة، فقد أثرت هذه الأزمات على العديد من دول العالم.

<sup>14</sup> توصلت اللجنة التي شكلها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (المعروفة باسم لجنة كوهين) إلى وجود فجوة توقعات في المراجعة، وسببها توقع مستخدمي التقارير، فهم مراقبي الحسابات الجيد للعمل داخل أنشطة وعمليات المنشأة، وإعدادهم التقارير عن أداء الإدارة، واكتشافهم العمليات غير القانونية والاختلاسات، وعدم تلبية مراقبي الحسابات لتوقعات المستخدمين في ذلك أدى لظهور فجوة التوقعات، راجع:

American Institute of Certified Public Accountants, The Commission on Auditors' Responsibilities: Report, Conclusions, and Recommendations (New York, 1978) p 103.

<sup>15</sup> راجع: د. جورج دانيال غالي "تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة" الناشر: الدار الجامعية، الإسكندرية، 2001، ص 3.

<sup>16</sup> شركات المراجعة الأربع العالمية الكبرى تسمية تطلق على أكبر أربع شركات مراجعة في العالم، وهم: ديلويت توش توهوماتسو، وبراييس وتر هاووس كوبرز، وإرنست ويونغ، وكوي بي إم جي، راجع: الموقع الإلكتروني لويكيبيديا الموسوعة الحرة:

<https://ar.wikipedia.org>) Accessed on October 1,2020).



<sup>17</sup> من أمثلة ذلك تسوية Deloitte لعام 2005 البالغة 250 مليون دولار فيما يتعلق بمراجعتها لشركة التأمين Fortress Re وتسوية PWC بقيمة 229 مليون دولار في الدعوى التي رفعها مساهمو عميل التدقيق Tyco في عام 2007، راجع: الموقع الإلكتروني لجمعية المحاسبين القانونيين المعتمدين ببريطانيا:

(<https://www.accaglobal.com>) Accessed on October 30,2020).

<sup>18</sup> د. علي إبراهيم طلبة "نموذج مقترح لدراسة علاقة مخاطر المقاضاة بجودة المراجعة- دراسة ميدانية على مكاتب المحاسبة والمراجعة"، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد الثالث، 2002، ص ص 97: 123.

<sup>19</sup> د. عبد الناصر سيد درويش "دراسة اختباريه للأثار الإيجابية للمعيار الأمريكي رقم (SAS 99) في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة بالتطبيق على البيئة المصرية"، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة بني سويف، العدد الثاني، 2004، ص ص 101: 139.

<sup>20</sup> وهو ما ألزم به مراقب الحسابات معيار المراجعة الدولي رقم (250) "مراعاة القوانين والأنظمة عند مراجعة القوائم المالية".

ISA 250, Consideration of Laws and Regulations in an Audit of Financial Statements.

<sup>21</sup> القانون رقم 150 لسنة 1950 بإصدار قانون الإجراءات الجنائية، وتعديلاته.

<sup>22</sup> من الدول العربية التي تلزم مراقب الحسابات بإعلام النائب العام بالجرائم: الجمهورية التونسية حيث نص الفصل 270 من قانون عدد 93 لسنة 2000 مؤرخ في 3 نوفمبر 2000 يتعلق بإصدار مجلة الشركات التجارية، على أن "... يجب على مراقبي الحسابات أن يلفتوا نظر الجلسة العامة إلى ما وقعوا عليه من إخلالات بالترتيبات أو أشياء غير صحيحة خلال تأدية مهامهم. وهم مطالبون أيضًا بإعلام وكيل الجمهورية بما يبلغ إلى علمهم من أفعال مكونة لجرائم دون أن يترتب عن ذلك أية مسؤولية من أجل إفشاء السر المهني". كما ألزم المشرع الجزائري مراقب الحسابات بالكشف عن جرائم القائمين بالإدارة لوكيل الجمهورية، وفقًا للمادة 715 مكرر من القانون التجاري، راجع: أ. محمد بن جميلة "مسئولية محافظ الحسابات في مراقبة شركات



**إيهاب عبده نفاذي عبد السلام**

المساهمة" رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة منتوري قسنطينة، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 2011/2010، ص 75.

(<sup>23</sup>) يرجع تاريخ إلزام مراقب الحسابات في فرنسا بالتبليغ عن الجرائم بالشركة محل المراجعة، إلى القانون الصادر بتاريخ 8 أغسطس 1935، بعد إعادة النظر في قانون الشركات التجارية الصادر بتاريخ 24 يوليو 1867، راجع:

Augustin Robert "Responsabilité des commissaires aux comptes et experts comptables" ed. Dalloz, Paris, 2012 ,p. 182.

(<sup>24</sup>) راجع في هذا الشأن:

د. نادية حموتي "دور مراقب الحسابات في التبليغ عن الأفعال الجرمية في إطار شركة المساهمة" مجلة المنبر القانوني، الصادرة عن مركز المنبر القانوني للدراسات والأبحاث، المملكة المغربية، العدد السادس، أبريل 2014، ص 83.

د. حسام بوججر "الحماية الجنائية للشركات التجارية في التشريع الجزائري والمقارن" رسالة دكتوراه، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة باتنة 1. الحاج لخضر، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 2018، ص 136.

Heraud Alain "Droit des sociétés manuel application" ed. Dunod. Paris, 2009, p 244.

Monéger Joël et Granier Thierry, op-cit, p.155.

(<sup>25</sup>) راجع: د. محمود محمد سليمان كبيش "المسؤولية الجنائية لمراقب الحسابات في شركات المساهمة، دراسة مقارنة بين القانونين المصري والفرنسي" الناشر: دار النهضة العربية، القاهرة، 1992، ص 117.

(<sup>26</sup>) بتاريخ 12 سبتمبر 1985 أعد وزير العدل الفرنسي منشور بالاتفاق مع المجلس الوطني لمراقبي الحسابات، حدد فيه مجال الجرح والمخالفات الواجب على مراقب الحسابات الإبلاغ عنها للنيابة العامة، راجع:

Dhairraut Nathalie Fokiroff, op-cit, p.37 .

(<sup>27</sup>) راجع: د. علي سيد قاسم "مراقب الحسابات ..." مرجع سابق، ص 182.



- (28) حكم محكمة باريس، الغرفة التاسعة بتاريخ 17/10/1975، أشار إليه د. محمود محمد سليمان كبش "المسئولية الجنائية لمراقب الحسابات في شركات المساهمة..." مرجع سابق، ص 119.
- (29) في الطعن رقم 14-26.970 المقدم من شركة BuhrFerrier Gossé (BFG)، على حكم الاستئناف الصادر من محكمة باريس، بتاريخ 23 سبتمبر 2014.
- (30) الحكم منشور في الموقع الإلكتروني لمحكمة النقض الفرنسية: <https://www.courdecassation.fr> (Accessed on July 5, 2020).
- (31) د. نادية حموتي "دور مراقب الحسابات في التبليغ عن الأفعال الجرمية في إطار شركة المساهمة" مرجع سابق، هامش ص 79.
- (32) من رواد هذا الاتجاه: Mabilat و Hemard و Ripert Roblot و Jean Michel و Masson René، أشارت إليهم د. نادية حموتي "دور مراقب الحسابات في التبليغ عن الأفعال الجرمية في إطار شركة المساهمة" مرجع سابق، ص 83 و 84.
- (33) من رواد هذا الاتجاه: Isselé و Boulay و A.Sayag، أشارت إليهم د. نادية حموتي "دور مراقب الحسابات في التبليغ عن الأفعال الجرمية في إطار شركة المساهمة" مرجع سابق، ص 84.
- (34) د. سناء الوزيري "السياسة الجنائية في ميدان الشركات التجارية" رسالة دكتوراه، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، جامعة محمد الخامس، الرباط، المملكة المغربية، 2006/2005، ص 267.
- (35) لها تأثير مهم على القوائم المالية.
- (36) فهو ملزم بتبليغ النيابة العامة بالجرائم التي يعلمها وفقاً لحكم المادة رقم (26) من القانون رقم 150 لسنة 1950 بإصدار قانون الإجراءات الجنائية، وتعديلاته.
- (37) انضمت جمهورية مصر العربية إلى هذه الاتفاقية بموجب قرار رئيس الجمهورية رقم 307 لسنة 2004، المنشور بالجريدة الرسمية، العدد 6 في 8 فبراير 2007.
- (38) للمزيد في هذا الشأن، راجع: م د. عبد المجيد محمود عبد المجيد "المواجهة الجنائية للفساد في ضوء اتفاقية الأمم المتحدة والتشريع المصري (الجوانب الإجرائية والتعاون الدولي) الجزء الثالث" الناشر: دار نهضة مصر للنشر، القاهرة، 2015، ص 57 وما بعدها.



إيهاب عبده نفاذي عبد السلام

- (39) الطعن رقم 12402 لسنة 86 ق، الدوائر المدنية، منشور في الموقع الإلكتروني لمحكمة النقض المصرية: (Accessed on July 5, 2020 (<https://www.cc.gov.eg>)).
- (40) د. حسن محمد حسين أبو زيد "دراسات في المراجعة، الجزء الثاني" الناشر: مطبعة الإسراء، القاهرة، 2000، ص 219.
- (41) أو غيره من المعايير المصرية للمراجعة.
- (42) بوصفها الجهة الإدارية المختصة بتنفيذ احكام قانون الشركات، على أن تتولى هذه الهيئة فحص ما بلغ عنه مراقب الحسابات من جرائم وتبليغ النيابة العامة به عند جديته.
- (43) لها تأثير مهم في القوائم المالية.
- (44) فهو ملزم بتبليغ النيابة العامة بالجرائم التي يعلمها وفقاً لحكم المادة رقم (26) من القانون رقم 150 لسنة 1950 بإصدار قانون الإجراءات الجنائية، وتعديلاته.
- (45) راجع: المادة رقم (69) من قانون الشركات.
- (46) من أمثلة ذلك: وجود تدهور ملحوظ في قيمة أصول الشركة؛ ظهور صافي رأس المال العامل بالسالب؛ الاعتماد الزائد على الاقتراض قصير الأجل لتمويل أصول طويلة الأجل؛ وجود عجز في التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل؛ عدم القدرة على الالتزام بشروط اتفاقيات القروض.
- (47) وذلك في حالة توزيع أرباح بيع الأصول الثابتة أو التعويض عنها.



# Middle East Research Journal

Refereed Scientific Journal  
(Accredited) Monthly



Vol. 113  
July 2025

Issued by  
Middle East  
Research Center

Fifty year  
Founded in 1974



Issn: 2536 - 9504  
Online Issn: 2735 - 5233