

التزامات مراجع الحسابات والشركات الملزمة بتعيينه

الطالب: مشعل هادي مسلم

ماجستير القانون الخاص

كلية الحقوق جامعة الملك عبد العزيز، جدة، المملكة العربية السعودية

البريد الإلكتروني: meshal.ms@hotmail.com

قبول البحث: 25/10/2024

مراجعة البحث: 24/09/2024

استلام البحث: 22/08/2024

الملخص:

تركز هذه الدراسة على استكشاف التزامات مراجع الحسابات وفق نظام الشركات السعودي لعام 1443هـ؛ يُلزم النظام مراجع الحسابات بالاستقلالية والحيادية، وعدم الجمع بين مهامه وأي أنشطة قد تتسبب في تضارب المصالح، يحق للمراجع الاطلاع على وثائق الشركة والمستندات المالية لإعداد تقرير المراجعة، وتشمل الشركات الملزمة بتعيين مراجع الحسابات الشركات المدرجة في السوق المالية، الشركات التي تصدر أدوات دين أو صكوكاً تمويلية، وكذلك الشركات الأجنبية؛ أمّا الشركات المعفاة فتشمل شركات التضامن والشركات الصغيرة ومتناهية الصغر، بشرط تحقيقها لمعايير محددة، في حال عدم الالتزام بتعيين مراجع الحسابات أو إيداع القوائم المالية، يُطبق النظام عقوبات وغرامات مالية تتفاوت حسب رأس مال الشركة، تهدف الدراسة إلى تحليل الالتزامات والجزاءات المترتبة على عدم الامتثال لهذا النظام.

الكلمات المفتاحية: نظام الشركات السعودي، مراجع الحسابات، الشركات الملزمة، الشركات المعفاة، الاستقلالية، الغرامات.

Abstract

This study focuses on exploring the obligations of auditors under the Saudi Companies Law of 1443 AH. The law mandates auditors to maintain independence and impartiality and prohibits combining their duties with any activities that may lead to conflicts of interest. Auditors are entitled to access company documents and financial records to prepare their audit reports. Companies required to appoint auditors include those listed on the stock exchange, companies issuing debt instruments or financial Sukuk, as well as foreign companies. Exempt companies include partnerships and small or micro-enterprises, provided they meet certain criteria. Failure to comply with the appointment of auditors or the submission of audited financial statements results in penalties and fines, which vary depending on the company's capital. This study aims to analyze the obligations and the penalties associated with non-compliance with this law.

Keywords: Saudi Companies Law, auditor, obligated companies, exempt companies, independence, fines.

المقدمة:

في ظل التحولات الاقتصادية والاجتماعية في المملكة العربية السعودية، برزت الحاجة لتعزيز الشفافية والمساءلة في القطاع المالي، بما يتماشى مع أهداف رؤية 2030 لتتبع الاقتصاد وجذب الاستثمارات، لتلبية هذه المتطلبات، أصدرت المملكة نظام الشركات الجديد لعام 1443هـ، الذي أدخل تعديلات هامة لتطوير بيئة الأعمال وزيادة حماية حقوق المستثمرين وأصحاب المصلحة، من بين هذه التعديلات، تأتي أحكام مراجع الحسابات، حيث تُعد هذه المهنة

أساسية لضمان استقرار وشفافية الأسواق المالية، يقوم مراجع الحسابات المستقل بمراجعة القوائم المالية للشركات للتأكد من مطابقتها للمعايير المحاسبية، مما يُوفر للمستثمرين معلومات دقيقة لاتخاذ قرارات مستنيرة، يضع نظام الشركات الجديد، إلى جانب نظام مهنة المحاسبة والمراجعة لعام 1442هـ، إطاراً قانونياً وتنظيمياً لدور مراجع الحسابات ومسؤولياته لضمان النزاهة في القطاع المالي.

إشكالية الدراسة:

تتمحور إشكالية الدراسة إلى معرفة ما إذا كانت المادة الثامنة عشر (١٨)، من نظام الشركات الجديد (١٤٤٣هـ)، كافية بحد ذاتها لاعتبار جميع أشكال الشركات ملزمة بتعيين مراجع الحسابات؟ ويتفرع من هذا السؤال الرئيس، التساؤلات التالية:

ما هي التزامات مراجع الحسابات وفق نظام الشركات الجديد لعام (١٤٤٣هـ).

ما هي الشركات الملزمة بتعيين مراجع الحسابات؟

ما هي الشركات المعفاة من تعيين مراجع الحسابات؟

ماذا يترتب على الكيان القانوني في حال لم تمتثل بتعيين مراجع الحسابات؟

أهداف الدراسة:

معرفة التزامات مراجع الحسابات وفق نظام الشركات لعام (١٤٤٣هـ).

معرفة الشركات الملزمة بتعيين مراجع الحسابات.

معرفة الشركات المعفاة من تعيين مراجع الحسابات.

معرفة الجزاء حيال عدم تعيين مراجع الحسابات.

المنهج المتبع:

المنهج التحليلي، والذي يقوم بتحليل نصوص نظام الشركات الجديد لعام (١٤٤٣هـ)، ولائحته التنفيذية؛ وتحليل القرارات واللوائح ذات الصلة المرتبطة بالدراسة.

خطة البحث:

في هذه الدراسة نتناول التزامات مراجع الحسابات والشركات الملزمة بتعيينه، على النحو الآتي:

المطلب الأول: الشركات الملزمة وجزاء عدم التعيين.

المطلب الثاني: الالتزامات وفقاً لنظام الشركات.

المطلب الأول: الشركات الملزمة وجزاء عدم التعيين:

يوضح هذا المطلب الشركات الملزمة بتعيين مراجع حسابات، والاستثناءات المنصوص عليها في الأنظمة واللوائح.

بادئ ذي بدء، لمعالجة ماهية الشركات الملزمة بتعيين مراجعي الحسابات، كان لابد لذلك الوقوف على الشركات

المستثناة من إلزامية تعيين المراجع، بعد ذلك معرفة ما هي الشركات الملزمة مطلقاً بتعيين مراجع الحسابات بغض

النظر عن انطباق الاستثناء النظامي عليها.

للشركات النظامية [٥] أشكال حددها وخاض في أحكامها نظام الشركات لعام [١٤٤٣هـ]. وتتخذ تلك الشركات إحدى

الصور الآتية: إمّا شركات أموال أو شركات أشخاص، ومن خلال التقسيم السابق يمكن القول بأنّ تلك الشركات التي تتخذ الاعتبار الشخصي هي شركات التضامن أو التوصية البسيطة، بالنسبة لشركات الأموال، فهي إمّا أن تكون شركة مساهمة أو مساهمة مبسطة أو ذات مسؤولية محدودة؛ أيضًا هناك الشركات القابضة والشركات التابعة والشركات غير الربحية العامة أو الخاصة، والشركات المهنية؛ من هذا المنطلق استبعد النظام شركة التضامن والشركات الصغيرة ومتناهية الصغر من إلزامية تعيين المراجع، وفيما يلي تفصيل تلك الاستثناءات والجزاء على عدم التعيين:

أولاً: استثناء شركة التضامن.

ثانيًا: استثناء المنشآت الصغيرة ومتناهية الصغر.

ثالثًا: الشركات الملزمة مطلقًا بتعيين مراجعي حسابات.

رابعًا: جزاء عدم إيداع تقرير مراجع الحسابات.

أولاً: استثناء شركة التضامن:

ذهب أول استثناء لصالح شركة التضامن عرف نظام الشركات، شركة التضامن بأنّها: "شركة يؤسسها شخصان أو أكثر من ذوي الصفة الطبيعية أو الاعتبارية يكونون فيها مسؤولين شخصياً في جميع أموالهم وبالتضامن عن ديون الشركة والتزاماتها، ويكتسب الشريك فيها صفة التاجر"⁽¹⁾، أبرز ما يميز شركة التضامن في نظام الشركات الجديد [١٤٤٣هـ]. عن نظام الشركات القديم [١٤٣٧هـ]. هي إمكانية أن يكون الشريك فيها شخصاً اعتبارياً⁽²⁾؛ حيث أشار النظام على مسألة تعيين المراجع فجعل الأصل بالنسبة لشركة التضامن الإعفاء من تعيين مراجع لحساباتها إلا إذا انطبقت إحدى الحالات الآتية:

الحالة الأولى (أشخاص اعتباريين/غير متضامين): "إذا كان جميع الشركاء فيها أشخاصاً اعتباريين، متخذين أي شكل من أشكال الشركات غير شركة التضامن"⁽³⁾، مفاد ذلك إذا كانوا الشركاء الاعتباريين في شركة التضامن متخذين إحدى الأشكال الآتية: شركة مساهمة، شركة مساهمة مبسطة، شركة ذات مسؤولية محدودة، شركة توصية بسيطة، دون وجود شريك متضامن ذو صفة طبيعية أو اعتبارية، في هذه الحالة لابد من تعيين مراجع حسابات؛ كما أنّه يستقي من نص المادة بجواز الإعفاء من تعيين المراجع إذا كانوا الشركاء أشخاص اعتباريين جميعهم متخذين شكل شركة التضامن، أو كان أحد الشركاء متضامن ذو صفة طبيعية.

الحالة الثانية (أشخاص اعتباريين/متضامين/بالأصل غير متضامين): "إذا كان جميع الشركاء فيها أشخاصاً اعتباريين، متخذين شكل شركة التضامن وكان الشركاء فيها أشخاصاً اعتباريين، متخذين أي شكل من أشكال الشركات غير شركة التضامن"⁽⁴⁾؛ باختصار شركة ليست شركة تضامن شريكة في شركة تضامن، والأخيرة شريكة في شركة تضامن أخرى؛ وفي كلّ الأحوال في حال نصّ عقد التأسيس على تعيين مراجع الحسابات فلا عبرة بشكل الشركة أو

(1) أنظر: المادة رقم (٣٥) من نظام الشركات لعام (١٤٤٣هـ).

(2) محمد الجبر، القانون التجاري السعودي، ط (6)، شركة المعرفة، الرياض، (٢٠٢١م)، ص ٢٩١.

(3) أنظر: المادة رقم (٤/١٩) من نظام الشركات لعام (١٤٤٣هـ).

(4) المادة (٤/١٩) من نظام الشركات لعام (١٤٤٣هـ).

صفة الشريك، وعلى الشركاء الامتثال لنص العقد.

يُعزى سبب الاعفاء بشكل عام بالنسبة لشركة التضامن إلى أنَّ الشريك المتضامن يسأل حتى عن أمواله الخاصة، والتي في طبيعة الحال تكون شركة أقل رغبة لرجال الأعمال⁽¹⁾، ممَّا جعل المنظم يخفف من تلك القيود لتبدو أكثر جاذبية لمن يرغب بالتجارة.

ثانيًا: استثناء المنشآت الصغيرة ومتناهية الصغر:

تُعتبر الشركات الصغيرة ومتناهية الصغر معفاة من إلزامية تعيين مراجعي حسابات، كما تُعتبر ثاني استثناء بعد استثناء شركة التضامن، ويأتي الاستثناء وفق بعض من المعايير المحددة المطلوبة والتي وضحتها اللائحة التنفيذية؛ وهذا الاستثناء جاء على أساس حجم الشركة بغض النظر عن شكلها.

المعايير الواجب توافرها في الشركة، لتتصف الشركة بأنها صغيرة أو متناهية الصغر لابد من تحقيق شرطين من أصل [٣] شروط، وتلك الشروط "متعلقة بالإيرادات، والأصول، وعدد العمالة"⁽²⁾، وفيما يلي تفصيلها:

[١]: حجم إيرادات الشركة: "ألا يتجاوز مجموع إيراداتها السنوية مبلغ (عشرة) ملايين ريال سعودي"؛ يُقصد بالإيراد المبلغ الإجمالي للأموال التي تحصل عليها الشركة أو المنشأة من مبيعات منتجاتها، أو تقديم خدماتها خلال فترة زمنية محددة، أو بمعنى آخر تمثل الزيادة الإجمالية في حقوق الملكية، نتيجة قيام المنشأة بنشاطها الرئيسي التي أنشئت من أجله⁽³⁾، ويتمثل في تقديم خدمات أو بيع بضائع أو تأجير عقارات، ويُقابلها زيادة في الأصول. ويجب التفرقة هنا بين مصطلح الإيرادات والربح باعتبار أنَّ الأخير نتاج خصم التكاليف والمصاريف من الإيرادات؛ كما أنَّ المدة التي بناء عليها يقاس الإيراد هو مقياس [السنة المالية] وهو ما يختلف عن بداية السنة الهجرية أو الميلادية، فيُقصد بها: "تقسيم عمر المشروع الاقتصادي إلى فترات زمنية متساوية ومتتابعة تمَّ التعرف على أنَّ تكون الفترة الزمنية الواحدة سنة ميلادية تُسمى الفترة المحاسبية أو السنة المالية يتم خلالها إعداد التقارير وبيان نتائج العمليات"⁽⁴⁾.

تبدأ السنة المالية في المملكة العربية السعودية في 1 شهر جمادى الأولى من التقويم الهجري، وتنتهي في 30 جمادى الأولى من العام التالي⁽⁵⁾؛ أمَّا بالنسبة للشركات فالمنظم أتاح لهم صلاحيات مرنة في تحديد بداية السنة المالية على أنَّ تكون (١٢) شهرًا، فقد نصت المادة (١٦) من نظام الشركات على الآتي: "تكون السنة المالية للشركة (اثني عشر) شهرًا تحدد في عقد تأسيسها أو نظامها الأساس؛ ومع ذلك، يجوز أنَّ تحدد السنة المالية الأولى بما لا يقل عن (سنة) أشهر ولا يزيد على (ثمانية عشر) شهرًا بدءاً من تاريخ قيد الشركة لدى السجل التجاري".

[٢]: حجم أصول الشركة: "ألا تتجاوز أصولها مبلغ (عشرة) ملايين ريال سعودي"؛ ويُقصد بالأصول هنا

(1) محمد آل عباس، قراءة محاسبية في نظام الشركات الجديد، مقالة منشورة لدى: "موقع قناة العربية"، متاح على الرابط التالي:

<https://www.alarabiya.net/aswaq/opinions/2023/02/04/> قراءة-محاسبية-في-نظام-الشركات-الجديد-3، تاريخ التصفح:

(٢٠٢٤/٥/٣).

(2) أنظر: المادة (٧) من اللائحة التنفيذية لنظام الشركات لعام (١٤٤٣هـ).

(3) زكريا فريد عبد الفتاح وآخرون، أسس المحاسبة بين النظرية والتطبيق، ط (1)، دار خوارزم العلمية للنشر، جدة، (٢٠١٣م)، ص ١٥.

(4) حسام الدين الخدش وآخرون، أصول المحاسبة المالية الجزء الأول، ط (1)، دار المسيرة للنشر، عمان، الأردن، (٢٠١٩م)، ص ٢٧.

(5) للمزيد راجع: موقع وزارة المالية على شبكة الأنترنت، متاح على الرابط التالي: "https://www.mof.gov.sa/budget/2024/Pages/default.aspx"، تاريخ التصفح:

(٢٠٢٤/٥/٤).

الموارد الاقتصادية أو جميع الموجودات الملموسة أو غير الملموسة التي تمتلكها الشركة، ويمكن تحويلها إلى نقد مالي، ومن المتوقع أن تعود بالنفع للمنشأة، كالعقارات، والآلات، والعلامات التجارية [إلى آخره...]. والعبرة من قيمة الأصول قيمتها الراهنة خلال السنة المالية⁽¹⁾.

[٣]: عدد العمالة لدى الشركة: "ألا يتجاوز عدد الموظفين بها (تسعة وأربعين) موظفًا؛ يمكن حصر بيان بعدد العمالة من خلال طباعة كشف متوفر لدى موقع التأمينات الاجتماعية، والعبرة في ذلك بعدد الاشتراكات بغض النظر عن جنسية العامل أو جنسه، كما أن عدد العمالة يعتمد على العامل الفعلي لدى الكيان والذي يربطه بها أحكام نظام العمل، حيث يستبعد من ذلك من يعمل في مكتب المحاماة المتعاقد مع الكيان، أو مراجع الحسابات، أو حتى العمالة التابعة للمقاول المتعاقد مع الكيان على سبيل المثال.

إجراءات التقدم بطلب الإعفاء:

في حال تحقق شرطين من أصل الشروط المذكورة آنفًا، وشريطة أن تتوفر خلال سنة مالية واحدة من تاريخ قيدها لدى السجل التجاري، أو خلال سنتين ماليتين متتاليتين، [راجع المادة ٢/١٩] من النظام، يحق لصاحب المصلحة ما لم ينص في عقد التأسيس أو نظام الأساس على تعيين المراجع، أن يقدم لمنصة "قوائم" بطلب الإعفاء وفقًا للمادة [٢/٧] من اللائحة التنفيذية من النظام؛ وذلك بإتباع الخطوات التالية:

- 1/ تعبئة ملف "الأكسل" الخاص بقوائم الشركات الصغيرة والمتناهية الصغر.
- 2/ تعبئة بيان عدم سريان متطلب تعيين مراجع الحسابات وتوقيعه وختمه من الشركة، وتصديقه من [الغرفة التجارية].
- 3/ إرسال الملفات السابقة مع القوائم المالية للشركة عبر البريد الإلكتروني لمنصة "قوائم"⁽²⁾.

ثالثًا: الشركات الملزمة مطلقًا بتعيين مراجعي حسابات:

نص النظام على بعض الشركات الملزمة دائمًا بتعيين مراجعي حسابات حتى وإن انطبقت عليها معايير الإعفاء المتعلقة بالشركات الصغيرة ومتناهية الصغر⁽³⁾؛ وفيما يلي تفصيل ذلك:

- 1/ الشركات التي ينص عقد تأسيسها أو نظامها الأساس على ذلك:
- رأى المنظم في هذا الأمر مبدأ سلطان الإرادة لدى الشركاء والمساهمين والمؤسسين باتجاه مصلحة الكيان القانوني، حيث تُعتبر انعكاسًا للقاعدة الشرعية: "العقد شريعة المتعاقدين"، خصوصًا مع بعض الشركاء أو المساهمين أو المؤسسين الذين يهمهم وجود رأي خبير مالي مستقل كمراجع الحسابات، وإن كان النظام لا يلزمهم بتعيينه.
- والسؤال الذي يتبادر للذهن، في حال نص عقد التأسيس أو نظام الأساس على تعيين مراجع محدد مع الأخذ بالاعتبار أن الشركة معفاة وفقًا للنظام؛ هل بذلك يخضع المراجع لإحكام النظام من حيث تعيينه ومدة عمله وعزله واعتزاله؟
- الإجابة: تكرر المنظم مسألة: "ما لم ينص في عقد التأسيس أو نظامها الأساس"، تُعطي فكرة أن المنظم يحمي صاحب المصلحة، سواء كان شريكاً أو مساهماً أو مؤسساً، وذلك الأمر واضح من خلال نص المنظم على الضمانات المكفولة

(1) والتر هاريسون، تشارلز هونجرن، وليام توماس، ثمن سواردي، المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية للتقرير المالي، ط (4)، ترجمة: الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، الرياض، (٢٠١٨ م)، ص ٢٢.

(2) للمزيد: يمكن العثور على النماذج المطلوبة متوفرة عبر منصة "قوائم" الحكومية، متاح عبر الرابط التالي: <https://qawaem.bc.gov.sa/ar/Pages/QawaemSM.aspx>، تاريخ التصفح: (٢٠٢٤/٥/٥ م).

(3) أنظر: الفقرة أ- وما بعدها من المادة (١/١٩) من نظام الشركات لعام (١٤٤٣ هـ).

لأصحاب المصلحة، خصوصاً في المسألة السابقة، حيث نصّ في المادة [٣/١٩] على الآتي: "يجوز لشريك أو مساهم أو أكثر في الشركة -التي يسري عليها ما ورد في الفقرة (١) من هذه المادة- الذين يمثلون (عشرة في المائة) على الأقل من حصصها أو أسهمها التي لها حقوق تصويت، أن يطلبوا -كتابة- من الشركة تعيين مراجع حسابات وفقاً للضوابط التي تحددها اللوائح"، ومعنى ذلك أن تعيين المراجع في هذه المسألة يجب أن يخضع لأحكام النظام سواء كان التعيين طوعاً أو عن طريق طلب صاحب المصلحة.

2/ الشركات المدرجة في السوق المالية:

تشير هيئة السوق المالية في المادة (1) من قواعد الإدراج والتعامل في الأوراق المالية إلى الشركة المدرجة على أنها: الشركة المساهمة التي تم قبول أسهمها للتداول في السوق المالية وفقاً لأحكام نظام السوق المالية ونظامه الأساسي وقواعد الإدراج والتعامل في الأوراق المالية⁽¹⁾؛ وعلى هذا الأساس فإن الشركة المدرجة في السوق المالية بالضرورة أن تكون مساهمة والأخيرة هي: "شركة يؤسسها شخص واحد أو أكثر، من ذوي الصفة الطبيعية أو الاعتبارية، ويكون رأس مالها مقسماً إلى أسهم قابلة للتداول، وتكون الشركة وحدها مسؤولة عن الديون والالتزامات المترتبة عليها أو الناشئة عن نشاطها، وتقتصر مسؤولية المساهم على أداء قيمة الأسهم التي اكتتب فيها"⁽²⁾، والفكرة المستجدة في نظام الشركات الجديد هي إمكانية أن تأسس شركة مساهمة مُدرجة من شخص واحد؛ يجدر بالإشارة هنا إلى أن شركة المساهمة المغلقة لا يسري عليها هذا القيد، بمعنى إذا كانت شركة مساهمة مغلقة صغيرة أو متناهية الصغر وتوافرت فيها المعايير المطلوبة، من الممكن أن تُعفى من تعيين المراجع.

3/ الشركات التي تصدر أدوات دين، أو صكوكاً تمويلية متداولة، أو أسهماً ممتازة، أو أسهماً قابلة للاسترداد:

[أ]- أدوات الدين أو ما يُطلق عليها سندات الدين: هي عبارة عن التزامات مالية تصدرها الشركات أو المؤسسات المالية لتوفير التمويل المناسب⁽³⁾، كالسندات والسندات القصيرة الأجل.

[ب]- الصكوك التمويلية المتداولة: هي عبارة عن أوراق مالية تمثل ملكية جزئية في أصل معين، مثل عقار أو مشروع، وتداول في السوق المالية، كصكوك الاستثمار وصكوك المشاركة.

[ج]- الأسهم الممتازة: هي نوع من أنواع الأسهم يُمنح حاملها بعض الامتيازات الإضافية، مثل حق الأولوية في استلام الأرباح وحق الأولوية في تصفية الشركة في حال تصفيتها⁽⁴⁾، كما تعطي الأسهم الممتازة لحاملها امتيازات وضمانات تفوق تلك التي يمتلكها حامل الأسهم العادية؛ علاوة لما سبق عرفتها اللائحة التنفيذية لنظام الشركات بأنها: "أسهم تُصدرها الشركة ترتب لأصحابها حقوقاً تفضيلية على الأسهم العادية، ولا تعطي تلك الأسهم أصحابها حق التصويت في الجمعيات العامة للمساهمين"⁽⁵⁾، والمفارقة هنا ولضمان العدالة بين صاحب السهم العادي والسهم الممتاز، منع

(1) قائمة المصطلحات المستخدمة في لوائح هيئة:

السوق المالية وقواعدها، الصادرة عن مجلس هيئة السوق المالية بالقرار رقم (٤-١١) وتاريخ (٤/١٠/٢٠٠٤م).

(2) أنظر: المادة رقم (٥٨) من نظام الشركات لعام (١٤٤٣هـ).

(3) محمد الميداني، الإدارة التمويلية للشركات، ط (6)، العبيكان للنشر، الرياض، (٢٠١٥م)، ص ٥١٢.

(4) محمد عبد الهادي، الإدارة المالية، ط (1)، دار الحامد للنشر، عمان، الأردن، (٢٠٠٨م)، ص ٢٢٧.

(5) أنظر: المادة الأولى من اللائحة التنفيذية لنظام الشركات لعام (١٤٤٣هـ).

المنظم صاحب الأسهم الممتازة من التصويت في الجمعيات العامة، وبذلك يُمكن القول بأنَّ المنظم وفر له بعض الامتيازات وسحب بعضها.

[د]- الأسهم القابلة للاسترداد: هي نوعٌ من أنواع الأسهم التي يُمكن للشركة شراؤها من حاملها مرة أخرى بسعر محدد؛ كما عرفتُها اللائحة التنفيذية لنظام الشركات بأنَّها: "أسهم تُصدرها الشركة تكون قابلة للاسترداد بناءً على خيار الشركة ووفقاً لشروط وأحكام استردادها"⁽¹⁾.

تُعدُّ أدوات الدين والصكوك التمويلية المتداولة والأسهم الممتازة والأسهم القابلة للاسترداد أدوات مالية معقدة تتطوي على خطورة عالية بالنسبة للمستثمرين، لذلك، يلزم تعيين مراجع حسابات بغض النظر عن تحقق معايير الإعفاء، لضمان دقة المعلومات المالية.

4/ الشركات التي يلزم فيها تعيين مراجع حسابات وفقاً للأنظمة ذات العلاقة:

تُوجد بعض الأنظمة التي تُلزم الكيان القانوني بتعيين مراجع حسابات، وقد تكون تلك الأنظمة متعلّقةً بجهة حكومية أو تنظيم لنشاط مُعين؛ على سبيل المثال نظام بنك المنشآت الصغيرة والمتوسطة والذي نصَّ في المادة (١٢) على الآتي: "... يُعين المجلس مراجع حسابات خارجياً (أو أكثر) من الأشخاص ذوي الصفة الطبيعية أو الاعتبارية المرخص لهم بالعمل في المملكة؛ لتدقيق حسابات البنك ومعاملاته وميزانيته السنوية وحسابه الختامي، ويحدد المجلس أتعابه، ويُرفع تقرير مراجع الحسابات إلى المجلس، ويزود الديوان العام للمحاسبة بنسخة منه"⁽²⁾.

5/ الشركات الأجنبية:

نص النظام صراحةً على إلزام الشركات الأجنبية بتعيين مراجع حسابات، ولم يستثنِ أي نوعٍ من أنواع الشركات، أو حتى حجمها؛ يكفي لذلك كون الشركة أجنبية تملك فرعاً في المملكة، حيث نص النظام على الآتي: "فيما عدا مكاتب التمثيل، يجب على فرع الشركة الأجنبية إعداد القوائم المالية الخاصة بنشاطه داخل المملكة وفق المعايير المحاسبية المعتمدة في المملكة، وإيداع هذه الوثائق وتقرير مراجع الحسابات عنها، خلال (ستة) أشهر من تاريخ انتهاء السنة المالية الخاصة بنشاط ذلك الفرع وفقاً لما تحدده اللوائح"⁽³⁾.

6/ الشركة التي تمتلك شركة أخرى أو تكون تابعة لشركة أخرى إلا في حال انطباق وصف الشركة متناهية الصغر أو الصغيرة على جميع تلك الشركات:

والمقصود من المادة أنَّ الشركة التابعة: تتحكم بها شركة قابضة (مساهمة أو مبسطة أو ذات مسؤولية محدودة) من خلال الآتي:

امتلاك أغلبية حقوق التصويت؛ أو تعيين المدير أو أغلبية أعضاء مجلس الإدارة؛ أو اتفاق مع باقي الشركاء؛ أو كونها تابعة لشركة تابعة أخرى للشركة القابضة⁽⁴⁾.

ومن هذا المنطلق يجب أن تتصف الشركة التابعة والقابضة بأنَّها شركة صغيرة أو متناهية الصغر ليشملها الإعفاء، ويكون ذلك من خلال المعايير التي وضعتها اللائحة؛ وخلاف ما ذكر يلزم كلتا الشركتين بتعيين مراجع، حسابات وهذا

(1) أنظر: المادة الأولى من اللائحة التنفيذية لنظام الشركات لعام (١٤٤٣هـ).

(2) نظام المنشآت الصغيرة والمتوسطة الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/٤٦) وتاريخ (١٤٤٤/٤/٨هـ).

(3) أنظر: المادة (٢/٢٣٨) من نظام الشركات لعام (١٤٤٣هـ).

(4) أنظر: المادة (٢١٦) وما بعدها من نظام الشركات لعام (١٤٤٣هـ).

في الواقع العملي صعب الحدوث لأن معظم الشركات القابضة تتسم بأنها كبيرة، ولا تنطبق عليها شروط الإعفاء. رابعاً: جزء عدم إيداع تقرير مراجع الحسابات:

يتبادر للذهن مسألة؛ ما الضامن على امتثال الشركات في تعيين مراجع الحسابات وخصوصاً تلك الشركات الملزمة بتعيين مراجع الحسابات وفقاً للنظام، ومع خلو نظام الشركات من جزء لعدم إيداع القوائم المالية المصدقة من مراجع الحسابات لدى الجهة المعنية؛ وعلى هذا الأساس يمكن القول: بأن قرار وزير التجارة حسم هذه الفجوة من خلال قراره الذي نصّ على الجزاءات المترتبة على عدم إيداع القوائم⁽¹⁾، وذلك وفق التفصيل التالي:

1/ تطبيق العقوبات:

يتم توقيع عقوبة مباشرة على كلّ من يُخلّ بأداء واجبه في إيداع القوائم المالية وفقاً لأحكام نظام الشركات ولائحته التنفيذية.

2/ مضاعفة الغرامات في حال تكرار المخالفة:

في حالة تكرار المخالفة، يتم مضاعفة الغرامة بنسبة خمسين بالمائة.

3/ آلية التبليغ:

تكون آلية التبليغ بقرار المخالفة المباشرة وفقاً للآلية المنصوص عليها في المادة الرابعة والتسعين من اللائحة التنفيذية لنظام الشركات، والتي نصّت على الآتي:

المادة (٩٤) من اللائحة التنفيذية لنظام الشركات: "للوزارة تبليغ من صدر ضده قرار بالعقوبة من لجنة النظر في المخالفات المنصوص عليها في المادة (السابعة والستين بعد المائتين) من النظام، إلكترونياً من خلال رقم الهاتف المحمول الموثق أو البريد الإلكتروني الموثق، ويُعدّ الهاتف المحمول أو البريد الإلكتروني موثقاً في حال تحقق أي من الآتي:

أ/ إذا كان مقيداً لدى السجل التجاري.

ب/ إذا كان مسجلاً لدى مركز المعلومات الوطني أو الأنظمة الإلكترونية المعتمدة.

4/ تاريخ سريان القرار:

يُنشر هذا القرار في الجريدة الرسمية، ويُعمل به اعتباراً من تاريخ (١/٧/٢٠٢٤ م.).

تفاصيل الغرامات المفروضة بناءً على رأس المال ونوع الشركة:

الشركات غير المساهمة:

- إذا كان رأس المال أقل من خمسمائة ألف ريال، تكون الغرامة ثمانية آلاف ريال.
 - إذا كان رأس المال خمسمائة ألف ريال فأكثر، تكون الغرامة اثني عشر ألف ريال.
 - الشركات المساهمة غير المدرجة:
 - إذا كان رأس المال أقل من خمسة ملايين ريال، تكون الغرامة خمسة عشر ألف ريال.
 - إذا كان رأس المال خمسة ملايين ريال فأكثر، تكون الغرامة خمسة وعشرون ألف ريال.
- القرار يأتي استناداً إلى الصلاحيات الممنوحة لوزير التجارة وبما تقتضيه المصلحة العامة.

(1) قرار وزير التجارة رقم (239) وتاريخ (27/11/1445 هـ).

• المطلب الثاني: الالتزامات وفقاً لنظام الشركات:

يُنَاقَشُ الالتزامات المفروضة على مراجع الحسابات وفقاً لنظام الشركات السعودي الجديد، مع التركيز على كيفية تنفيذ هذه الالتزامات.

المطلب الثاني: الالتزامات وفقاً لنظام الشركات

تمثل المادة (٢٠) من نظام الشركات بياناً للالتزامات الرئيسية لمراجع الحسابات، حيث نصّت على (٧) فقرات تتناولها الدراسة على النحو التالي:

أولاً: استقلال المراجع.

ثانياً: منعه من مزاوله المهنة وأنشطة أخرى.

ثالثاً: تمكين مراجع الحسابات من إداء عمله.

رابعاً: إعداد تقرير المراجعة.

خامساً: الحفاظ على السرية.

سادساً: التزامات إضافية.

أولاً: استقلال المراجع:

تُعتبر استقلالية المراجع من أهم الصفات التي لا بد أن يتمتع بها في عمله، حيث نصّت المادة (١/٢٠) على الآتي: "يجب أن يتصف مراجع حسابات الشركة بالاستقلال وفقاً لما تحدده المعايير المهنية المعتمدة في المملكة؛ والمقصود بالاستقلالية في مجال مهنة المراجعة، استقلالية المراجع هي الحفاظ على الحياد وعدم التحيز أثناء القيام بعملية المراجعة المالية، بحيث يكون المراجع غير متأثر بالعلاقات الشخصية أو المالية مع الجهة التي يتم مراجعتها، هذا يعني أن المراجع يجب أن يتجنب أي تضارب في المصالح الذي قد يؤثر على نزاهته وموضوعيته في تقديم تقرير المراجعة^(١)؛ وقد قيل: أن "... غياب عنصر الاستقلال من شخص المراجع تصبح عملية المراجعة عبارة عن إجراءات شكلية ليس للمراجع أي حكم فيها"^(٢).

على هذا الأساس يمكن القول بأن المعايير المهنية الخاصة بالمراجعة هي الوسيلة التي بناءً على تطبيقها والالتزام بها يكتسب المراجع صفة الاستقلالية؛ والمقصود بالمعايير المعتمدة بالمملكة تلك المعايير التي تقرها الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين^(٣)، حيث تمّ اعتماد عدّة معايير دولية تقوم الهيئة في تحديثها باستمرار.

تتركز أهمية أنصاف المراجع بالاستقلالية على عدّة أسباب:

أ/ النزاهة والموضوعية: تضمن أن يكون الرأي المهني للمراجع غير متأثر بأي ضغوط أو مصالح شخصية قد تؤثر على حكمه المتمثل في تقريره حيال عدالة القوائم المالية.

^(١)Nopmanee Tepalagul and Ling Lin, "Auditor Independence and Audit Quality: A Literature Review,"

Journal of Accounting, Auditing & Finance, Vol. 30, No. 1, 2015, p. 13.

^(٢) محمد الأمية أبي ظهير، جيب سالم وبييض، أثر استقلالية المراجع الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، مجلة آفاق اقتصادية، مجلد (٦)، العدد (١١)، (٢٠٢٠م)، ص 130.

^(٣) الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين، وثيقة اعتماد إصدارات المعايير الدولية للمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة للتطبيق في المملكة، ١٤٤٤/٠٣/١٥ هـ - ٢٠٢٢/١٠/١١ م.

ب/ الثقة العامة: تعزز الثقة في التقارير المالية من قبل المستخدمين النهائيين، مما يساهم في الحفاظ على سلامة الأسواق المالية.

ج/ الجودة المهنية: تمكن المراجع من أداء مهامه وفقاً لأعلى المعايير المهنية، مما يؤدي إلى تقييم دقيق وشامل للمخاطر والتحريفات المحتملة في البيانات المالية⁽¹⁾.

أنواع الاستقلالية: في المعيار (٢٠٠)، تم التأكيد على أن الاستقلالية تشمل الاستقلال الذهني والاستقلال الظاهري، يُعبر الاستقلال الذهني عن أمانة المراجع وموضوعيته وقدرته على اتخاذ القرارات الصعبة بحيادية تامة، دون أي تحيز، مع الالتزام بقواعد السلوك المهني بينما الاستقلال الظاهري يعني التزام المراجع بالمعايير والقواعد التي تمنعه من الجمع بين عمله وأي مصلحة أو وظيفة أخرى، سواء بشكل مباشر أو غير مباشر⁽²⁾.
مما يعني أن المراجع يجب أن يكون مستقلاً ليس فقط في التفكير والممارسة، ولكن أيضاً في المظهر أمام الأطراف ذات العلاقة لضمان ثقتهم في نتائج المراجعة.

ثانياً: منعه من مزاوله المهنة وأنشطة أخرى⁽³⁾:

لا يجوز لمراجع الحسابات أن يجمع بين مهمة مراجعة حسابات الشركة وأي من الأنشطة التالية:

أ/ الاشتراك في تأسيس الشركة، أو إدارة الشركة أو عضوية مجلس إدارتها.

ب/ أن يكون شريكاً أو قريباً لأي من مؤسسي الشركة أو مديرها أو أعضاء مجلس إدارتها⁽⁴⁾.

ج/ أن يكون عاملاً لدى أي من مؤسسي الشركة أو مديرها أو أعضاء مجلس إدارتها.

د/ شراء أو بيع حصص أو أسهم في الشركة خلال فترة المراجعة.

تعتبر الفقرات السابقة من المسائل التي تمنع تضارب المصالح، والتي في طبيعة الحال تعزز استقلالية المراجع، بحيث أن تضارب المصالح يحدث عندما يجد مراجع الحسابات نفسه في موقف يتعارض فيه قراره مع مصلحته الشخصية، مما يجعله أكثر ميلاً لتجاهل مصلحة الآخرين؛ أيضاً نفس الحكم ينطوي على المادة (٣/٢٠) والتي منعت مراجع الحسابات من تقديم استشارات فنية للشركة التي يعمل معها، باعتبار أن المراجع هنا وقع في تضارب المصالح الناجم عن النفعية⁽⁵⁾، هذا التضارب يحدث عندما يتحول نهج شركات المراجعة أو المراجع الفرد من الاحترافية إلى النفعية، مثل تقديم خدمات غير خدمات المراجعة التي أشار إليها النظام، والتوسع في تقديم استشارات مالية أو فنية إضافية؛ كما يجدر بالإشارة هنا إلى أن التزام مراجع الحسابات في هذه الحالة، التزاماً بالامتناع عن عمل.

(1) المعيار الدولي للمراجعة رقم (٢٠٠)، الأهداف العامة للمراجع المستقل وأداء المراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة،

الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين، (٢٠١٧م)، ص ١٣٩.

(2) أبي ظهير، وبيبض، *أثر استقلالية المراجع الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح*، المرجع السابق، ص ١٣٠.

(3) أنظر: المادة رقم (٢/٢٠) من نظام الشركات لعام (١٤٤٣هـ).

(4) يقصد بالأقارب وفقاً لنظام الشركات لعام (١٤٤٣هـ): (أ) - الآباء، والأمهات، والأجداد والجداات وإن علوا. (ب) - الأولاد، وأولادهم وإن نزلوا. (ج) - الأزواج والزوجات.

(5) Hojat Hoseini Nasab, Ahmad Khodamipour, Omid Pourheidari, "Conflict of Interest and Ethical Dilemmas of Independent Auditors: Situations and Strategies," International Journal of Ethics & Society, Vol. 2, No. 3, 2020, p. 11

يُمكن القول بأنَّه علاوة على القيد النظامي المتعلق بمنع مراجع الحسابات من تقديم عمل استشاري أو فني أو إداري لدى نفس الشركة، يأتي قيد آخر من خارج نظام الشركات حيث تنص القاعدة (٥٠٦) من قواعد وسلوك آداب المهنة على أنَّه: لا يجوز لمراجع الحسابات الجمع بين عمله كمراجع حسابات وتقديم استشارات إدارية أو فنية للشركة نفسها خلال فترة المراجعة^(١)، وذلك حفاظاً على استقلاليتة وحياده.

مفاد ذلك أنَّ الأصل: عدم جواز الجمع بين مراجعة الحسابات وتقديم الاستشارات للشركة نفسها في وقت واحد، ومع ذلك يوجد استثناء بحيث يُسمح بتقديم الاستشارات الإدارية والمالية والمحاسبية للشركة، بشرط ألا يجمع مراجع الحسابات بين هذه الخدمات ومراجعة حسابات نفس العميل في وقت واحد؛ كما أنَّ هناك استثناء إضافي بحيث لا يشمل الحظر تقديم خدمات الزكاة والضريبة لنفس العميل في نفس الوقت^(٢)، بشرط أنَّ يتم تضمين هذه الخدمات في خطاب الاتفاق، وأنَّ تعرض أتعابها على الجمعية العامة أو الشركاء أو المساهمين بحسب الأحوال.

تطبيق عملي للحدِّ من تعارض المصالح:

تطرَّفت لائحة سياسة الإفصاح وحماية العملاء من تعارض المصالح في شركة "أصيل" إلى بنود تحد من تعارض المصالح لدى عدَّة أطراف، بما فيهم مراجعي الحسابات^(٣)، تنص المادة (٥/٢) من اللائحة على أنَّه في حال قيام شخص معني بأعمال أو وجود مصالح قد تُؤثر على موضوعية وفعالية عمله في الشركة، يجب الإفصاح عنها؛ يعني ذلك أنَّ بعض الظروف، مثل وجود قريب في مجلس الإدارة أو كون المراجع مساهماً في الشركة، قد تُؤثر على موضوعية مراجع الحسابات؛ أيضاً نصت اللائحة وبشكل صريح على أنَّ اللائحة تُطبَّق على مراجعي الحسابات ومستشاري الشركة، وفقاً للمادة (٦/٣).

ثالثاً: تمكين مراجع الحسابات من إداء عمله^(٤):

يحقُّ لمراجع الحسابات الاطلاع على جميع وثائق الشركة وسجلاتها المحاسبية والمستندات الداعمة لها، وله أن يطلب أي بيانات أو إيضاحات يراها ضرورية للتحقق من أصول الشركة والتزاماتها، وأي معلومات أخرى ذات صلة بمهامه، على أن يكون ذلك متاحاً طوال فترة مراجعته للشركة.

تلتب مستندات الشركة والسجلات المحاسبية والمستندات الداعمة دوراً حاسماً في تمكين مراجع الحسابات من أداء عمله بفعالية، توفر هذه المستندات الأدلة والمعلومات الضرورية التي يحتاجها مراجع الحسابات للتحقق من دقَّة واكتمال البيانات المالية للشركة^(٥)؛ على هذا الأساس أعطى المنظم الحق للمراجع أن يطلبها ويطلع عليها في أي وقت، خصوصاً أنَّ بعض تلك البيانات لا يمكن لمراجع الحسابات أداء عمله دونها كالسجلات المحاسبية التي تعتبر العمود

(١) الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، قواعد سلوك وآداب المهنة، القاعدة ٥٠٦، (١٩٤١٩هـ).

(٢) ابن حسين، مسؤولية المحاسب القانوني في ضوء الأنظمة السعودية: دراسة تحليلية مقارنة، رسالة ماجستير، كلية الحقوق جامعة الملك عبد العزيز، جدة، (٢٠١٧م)، ص ٣٧.

(٣) راجع: موقع أصيل المالية (Investaseel) شركة تقنية مالية مرخصة من هيئة السوق المالية، لائحة سياسة الإفصاح وحماية العملاء، متاح على الرابط التالي: (<https://investaseel.sa/ar/disclosure-policy>)، تاريخ التصفح: (١٢/٦/٢٠٢٤م).

(٤) أنظر: المادة رقم (٤/٢٠) من نظام الشركات (١٤٤٣هـ).

(٥) Prentice Hall Business Publishing, Auditing 13/e, Arens/Elder/Beasley, 2010, pp. 18-20.

الفقري للتقارير المالية، حيث تشمل الدفاتر والسجلات وكشوف الحسابات المصرفية والفواتير والقسائم⁽¹⁾. وقد قيل: أن حق المراجع في الاطلاع على وثائق الشركة وسجلاتها المحاسبية يُساهم في ضمان دقة وشفافية البيانات المالية، مما يحمي حقوق المساهمين والأطراف المعنية؛ ويسمح للمراجع أيضًا أن يكشف عن أي تلاعب أو أخطاء محتملة، مما يُعزز الثقة في التقارير المالية الصادرة عن الشركة⁽²⁾.

بما أن الشيء بالشيء يُذكر؛ فإن من المستندات التي يحق للمراجع الاطلاع عليها هي الدفاتر التجارية للشركة، حيث ينص نظام الدفاتر التجارية في مادته الأولى على إلزام كل تاجر بمسك الدفاتر التجارية التي تتناسب مع طبيعة تجارته وحجمها، بحيث توضح بدقة مركزه المالي وحقوقه والتزاماته التجارية⁽³⁾؛ معنا ذلك أن الدفاتر التجارية لها دور فعال في تبيان المركز المالي للشركة مما يُمكن مراجع الحسابات من أداء عمله عند الاطلاع عليها؛ وللدفاتر التجارية (٣) أنواع، تبيانها على النحو التالي:

أ/ دفتر اليومية الأصلي: يُسجل فيه العمليات المالية بشكل يومي.

ب/ دفتر الجرد: يوضح فيه موجودات ومطلوبات الشركة في نهاية السنة المالية.

ج/ الدفتر الأستاذ العام: يُسجل فيه تفاصيل حسابات الشركة (الأصول، الخصوم، الإيرادات، المصروفات).

الجدير بالإشارة أن المادة (٤/٢٠) المتعلقة بتمكين مراجع الحسابات، من أداء عمله هي بالأصل التزاما يقع على عاتق الشركة بأن تُوفّر للمراجع في أي وقت ووثائق الشركة، والسجلات المحاسبية، والمستندات المؤيدة لها؛ إلا أن هذا الالتزام يُصبح على عاتق مراجع الحسابات إذا تطلب الأمر أن يطلع عليها أو يطلبها لأغراض إصدار تقرير المراجعة. الالتزام الأساسي يقع على الشركة لتسهيل عمل مراجع الحسابات وتمكينه من أداء واجباته المهنية بشكل فعال؛ بينما يقع على عاتق المراجع الالتزام باستخدام هذه الصلاحية بحسن نية ولأغراض المراجعة فقط.

ماذا لو امتنعت الشركة من توفير المستندات أو لم تتجاوب مع طلبات مراجع الحسابات؟ في بداية الأمر يجب التعرّيج إلى أن المسؤول عن تنفيذ الالتزامات في المادة السابقة هم أعضاء مجلس الإدارة أو مدير الشركة، ولتكون المسألة أكثر دقة؛ المنظم لم يذكر "أعضاء مجلس الإدارة"، بل ذكر "مجلس الإدارة"، ولكن من خلال السياق يتضح أن أعضاء المجلس يمتلكون صلاحية تزويد مراجع الحسابات بالبيانات المطلوبة؛ بعد معرفة المسؤول عن تزويد مراجع الحسابات بالبيانات يُمكن القول في حال واجه المراجع صعوبة في عمله عليه أن يُقدم تقريراً يثبت فيه الإشكال إلى مدير الشركة أو مجلس الإدارة، وفي حال لم تسير الطلبات وجب على مراجع الحسابات أن يطلب منهم دعوة الشركاء أو المساهمين إلى الاجتماع أو الجمعية العامة إلى الانعقاد -بحسب الأحوال-؛ كما مكن المنظم مراجع الحسابات دعوة الشركاء أو المساهمين بشكل مباشر، شريطة أن يمضي على طلبه الأول (٣٠) يوماً⁽⁴⁾.

من خلال ما سبق يُمكن تبسيط المسألة كالتالي:

1/ التقدم بطلب إلى مدير الشركة أو مجلس ادارتها.

(1) Office of the Director of Corporate Enforcement, 2021, pp. 1-6

(2) خالد أحمد عبد ال رحمن، دور مراجع الحسابات في تقييم أصول وخصوم الشركة في مرحلة الاندماج (دراسة مقارنة)، المجلة العلمية، جامعة الأزهر، كلية الشريعة والقانون، العدد الرابع والثلاثون، الإصدار الثاني، يوليو ٢٠٢٢م، ص٦٤٣.

(3) أنظر: المادة رقم (١) وما بعدها من نظام الدفاتر التجارية، الصادر بالمرسوم الملكي رقم (٦١/م) وتاريخ (١٧/١٢/١٤٠٩هـ).

(4) أنظر: المادة رقم (٤/٢٠) من نظام الشركات لعام (١٤٤٣هـ).

2/ في حال عدم التجاوب، التقدم بتقرير إلى أحدهما.

3/ في حال عدم التجاوب مجدداً، طلب دعوة الشركاء أو المساهمين.

4/ دعوة الشركاء أو المساهمين بشكل مباشر بعد (٣٠) يوماً من تاريخ الطلب الأول.

رابعاً: إعداد تقرير المراجعة:

يُمثل تقرير المراجعة الثمرة المرجوة من عمل مراجع الحسابات، كما تُعتبر المادة (5/20) المتعلقة في إلزام المراجع

بإعداد تقريره، نتاجاً للمواد السابقة لها؛ فاستقلالية المراجع، ومنعه من مزاوله العمل إذا كان هناك تعارض في

المصالح، ومنعه من تقديم استشارات للشركة التي يراجع لديها، وتمكينه من أداء عمله، كل ذلك يصب في الوصول

إلى تقريرٍ عادلٍ يُمثل المركز المالي للشركة بصدق؛ ومع ذلك، تحتوي المادة (5/20) على العديد من الالتزامات

الإضافية، علاوة على الالتزام الرئيس بإعداد تقرير مراجعة.

تقرير المراجعة: وثيقة مكتوبة مصاحبة للقوائم المالية التي أعدتها إدارة الشركة، يبدي مراجع الحسابات فيها رأيه المهني

المحايد عن مدى تمثيل القوائم المالية بوضوح للمركز المالي للمنشأة⁽¹⁾، يُلزم مراجع الحسابات بإتمام تقريره وتقديمه إلى

الشركاء أو المساهمين في الجمعية العامة أو جمعية الشركاء حسب الأحوال، مع السماح لهم بمناقشة ما ورد فيه.

يتطرق هذا إلى مسألة جوهرية: هل يلتزم مراجع الحسابات ببذل عناية في كتابة التقرير أم بتحقيق نتيجة محددة؟

للإجابة، لا بد من فهم أن تقرير المراجع لا يتخذ شكلاً واحداً، بل يتنوع بتنوع الوضع المالي للشركة؛ وبالتالي لا يمكن

ضمان شكل معين للتقرير.

ومن أنواع تقارير مراجع الحسابات ما يلي:

أ/ رأي بدون تحفظ (رأي نظيف): "Unqualified Opinion" - يصدر عندما لا يوجد أي مشكلة أو تحفظ في القوائم المالية.

ب/ رأي بتحفظ (رأي مقيد): "Qualified Opinion" - يصدر عندما يوجد تحفظ أو مشكلة في القوائم المالية، لكنها لا تؤثر على النتائج بشكل كبير.

ج/ رأي سلبي (رأي معاكس): "Adverse Opinion" - يصدر عندما يوجد تحفظ أو مشكلة في القوائم المالية تؤثر على النتائج بشكل كبير⁽²⁾.

ومن هنا، يتضح أن:

كتابة التقرير ليست التزاماً بتحقيق نتيجة معينة، بل تعتمد النتيجة على مجموعة من الالتزامات، هذه الالتزامات هي

الالتزامات بتحقيق نتيجة، مثل ضمان مراجع الحسابات عدم قرابته من أي منسوبي الشركة، وعدم كونه شريكاً أو

مؤسساً، وعدم تقديم استشارات خلال فترة المراجعة، وحصوله على المستندات اللازمة لكتابة التقرير.

بإيجاز: يقع على عاتق مراجع الحسابات التزام ببذل العناية الواجبة في إعداد التقرير، مع الالتزام بتحقيق نتائج محددة

تتعلق باستقلاليته ومهنيته.

(1) سعود الحميدي، تحليل تقرير المراجع بهدف زيادة فاعلية الاتصال، مجلة اتحاد الجامعات العربية للدراسات والبحوث في الإدارة، جامعة الكويت، كلية العلوم الإدارية، العدد (٣)، (٢٠٢٣م)، ص ٢٦١.

(2) أنظر: موقع الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين، الدليل الاسترشادي لإعداد تقارير المراجع المستقل، (٢٠٢٤م)، متاح على الرابط التالي: (<https://www.socpa.org.sa/Socpa/Media-Center/News/2019/3130.aspx>)، تاريخ التصفح: (١٤/٦/٢٠٢٤م).

الالتزامات المصاحبة لإعداد التقرير:

وفقاً للمادة (٥/٢٠)، يقع على عاتق مراجع الحسابات عدّة التزامات بجانب الالتزام الرئيس بإعداد تقرير المراجعة، تبيانها على النحو التالي:

أ/ تضمين التقرير موقف إدارة الشركة: يجب أن يذكّر التقرير موقف إدارة الشركة من توفير البيانات والإيضاحات المطلوبة لعملية المراجعة، والمقصود بذلك البيانات والمستندات المذكورة في المادة (٤/٢٠)، كوثائق الشركة والسجلات المحاسبية والمستندات الداعمة لها.

ب/ الإبلاغ عن المخالفات: يجب على مراجع الحسابات الإشارة في التقرير إلى أي مخالفات لأحكام النظام أو عقد تأسيس الشركة أو نظامها الأساس التي يكتشفها في حدود اختصاصه؛ ويعتبر من قبيل الإبلاغ عن مخالفات الشركة، على سبيل المثال عدم توزيع الأرباح على المساهمين وفقاً للنظام الأساسي للشركة، أو عدم تشكيل مجلس إدارة وفقاً للمتطلبات النظامية.

ج/ إبداء الرأي في عدالة القوائم المالية: يجب على مراجع الحسابات أن يُبدي رأيه المهني في مدى عدالة وصدق القوائم المالية للشركة؛ وهذا الالتزام الجوهرى والذي من خلاله يبدي مراجع الحسابات رأيه حيال القوائم المالية، والرأي في هذه الحالة يكون على عدّة أشكال تناولتها الدراسة سابقاً.

د/ تلاوة التقرير أو ملخصه في الاجتماع السنوي: يجب على مراجع الحسابات تلاوة التقرير كاملاً أو عرض ملخص له في اجتماع الجمعية العامة السنوي، أو عرضه بالتمرير وفقاً لأحكام النظام، ولكن يستثنى من العرض بالتمرير شركات المساهمة المدرجة وغير المدرجة^(١)، باعتبار النظام نص صراحةً على وجوب انعقاد الجمعية العامة لمناقشة القوائم المالية.

خامساً: الحفاظ على السرية:

لا يجوز لمراجع الحسابات أن يُفشي ما وقف عليه بسبب عمله من "أسرار الشركة"^(٢)، وهذا القيد يسري أمام الشركاء والمساهمين والغير، ويُقصد بالغير في هذا الالتزام: "شخص لا ينتمي إلى الفئة من الناس الذين ينحصر فيهم نطاق العلم بالواقعة التي توصف بالسر"^(٣)؛ بمعنى آخر، الغير يشمل أي شخص ليس لديه الحق أو الصلاحية أو الضرورة المهنية لمعرفة الأسرار المهنية التي اطلع عليها مراجع الحسابات خلال أداء عمله؛ كما استثنت نفس المادة كون مراجع الحسابات يتلو تقريره أمام الجمعية العامة أو جمعية الشركاء، لأنّه بهذه الحالة مطالب بتلاوة تقريره والذي قد يحتوي على معلومات اطلع عليها بسبب عمله، بناءً على ذلك، يُعتبر الكشف عن أي معلومات مصنفة على أنّها "سرية" للشركاء أو المساهمين خارج نطاق اجتماع الجمعية العامة أو اجتماع الشركاء بمثابة إفشاء للأسرار. عطفًا على ما سبق، وبما أنّ الالتزام المذكور يُعتبر التزاماً بالامتناع عن عمل، فإنّ الفقهاء يعتبرون مراجع الحسابات ملزماً بتحقيق نتيجة، حيث يُنظر إلى الالتزام بالامتناع عن عمل على أنّه التزامٌ بتحقيق نتيجة في جميع الأحوال^(٤)؛

(١) أنظر: المادة رقم (١٠٠) من نظام الشركات لعام (١٤٤٣هـ).

(٢) أنظر: المادة رقم (٥/٢٠) من نظام الشركات لعام (١٤٤٣هـ).

(٣) المجموعة المتخصصة، المسؤولية القانونية للمهنيين، ط (١)، منشورات الحلبي الحقوقية، (٢٠١٩م)، ص ١٧٢.

(٤) عبد الرزاق السنهوري، نظرية الالتزام بوجه عام، دار النهضة العربية، القاهرة، (١٩٦٨م)، ص ٧٧٩.

وكذلك الحكم بالنسبة لاستقلالية المراجع، وعدم كونه شريك أو مؤسس للشركة وكذا، أيضاً ما يتعلّق بمنعه من تقديم استشارات لنفس الشركة التي يراجع لديها.

سادساً: التزامات إضافية:

تشمل التزامات مراجع الحسابات الإضافية، والتي نصّ نظام الشركات عليها في ثنايا النظام ما يلي:

1/ تقديم التقارير:

في اجتماعات الجمعية العامة العادية، يتم مناقشة تقرير مراجع الحسابات للسنة المالية المنقضية واتخاذ قرار بشأنه⁽¹⁾. يتم تضمين تقرير مراجع الحسابات مع القوائم المالية وتقرير مجلس الإدارة، ويجب أن يتم توفير هذه الوثائق للمساهمين قبل انعقاد الجمعية العامة العادية السنوية بفترة محددة⁽²⁾؛ وتطبيقاً لهذا الالتزام قضت محكمة الاستئناف بإلغاء القرارات الصادرة عن الجمعية العمومية لإحدى الشركات بتاريخ (٢٠١٨/٣/٢١)⁽³⁾، وذلك بسبب عدم حضور مراجع الحسابات للجمعية وفقاً لما يقتضيه النظام، وأكدت المحكمة أن انعقاد الجمعية واتخاذ القرارات يجب أن يكون بحضور مراجع الحسابات لضمان صحة الإجراءات والقرارات المتخذة.

2/ دعوة الجمعيات العامة:

يمكن لمراجع الحسابات طلب انعقاد الجمعية العامة العادية، وإذا لم يستجب مجلس الإدارة خلال ثلاثين يوماً، يجوز لمراجع الحسابات دعوة الجمعية العامة مباشرة⁽⁴⁾. وكذلك هو الوضع بالنسبة للشركة ذات المسؤولية المحدودة، للمراجع أن يطلب انعقاد الجمعية العامة للشركاء على أن يكون بين الدعوة والاجتماع (21) يوماً على الأقل⁽⁵⁾؛ كما تكون تحت تصرف المراجع القوائم المالية للشركة وتقرير عن نشاطها ومركزها المالي عن السنة المالية المنقضية قبل انعقاد الجمعية بـ (45) يوماً⁽⁶⁾.

3/ المشاركة في الاجتماعات:

يجب على مراجع الحسابات المشاركة في مناقشة الموضوعات المدرجة في جدول أعمال الجمعية العامة والإجابة على أسئلة المساهمين بما لا يعرض مصلحة الشركة للضرر⁽⁷⁾.

4/ تقديم الوثائق والتقارير:

يجب على مراجع الحسابات خلال (6) أشهر من تاريخ انتهاء السنة المالية، أن يُقدم تقريره ليتمكن رئيس شركة

(1) أنظر: المادة رقم (٨٨) من نظام الشركات لعام (١٤٤٣هـ).

(2) أنظر: المادة رقم (١٢٢؛ ١٢١) من نظام الشركات لعام (١٤٤٣هـ).

(3) حكم الاستئناف الصادر من المحكمة التجارية في القضية رقم (١٠١) لعام (١٤٤٠هـ)، متاح على الرابط التالي:

(<https://sjp.moj.gov.sa/Filter/Index?Words=%d9%82%d8%b6%d9%8a%d8%a9+101+1440>)، تاريخ التصفح:

(٢٠٢٤/٨/٢٨م).

(4) أنظر: المادة رقم (٩٠) من نظام الشركات لعام (١٤٤٣هـ).

(5) أنظر: المادة رقم (٣/١٦٥) من نظام الشركات لعام (١٤٤٣هـ).

(6) أنظر: المادة رقم (١/١٦٧) من نظام الشركات لعام (١٤٤٣هـ).

(7) أنظر: المادة رقم (٣/٩٦) من نظام الشركات لعام (١٤٤٣هـ).

المساهمة المبسطة أو مديرها أو مجلس إدارتها - بحسب الأحوال - من دعوة المساهمين للاجتماع⁽¹⁾.

النتائج:

- 1/ معرفة التزامات مراجع الحسابات وفق نظام الشركات لعام (١٤٤٣هـ):
التزامات مراجع الحسابات وفقاً لنظام الشركات السعودي لعام 1443هـ تتمحور حول الاستقلالية، ومنعه من الجمع بين مزاولة المهنة وأنشطة أخرى، وتمكينه من أداء عمله بالاطلاع على وثائق الشركة، وإعداد تقرير المراجعة، والحفاظ على السرية، وتقديم تقارير دورية للشركاء أو المساهمين؛ يتمتع المراجع بصلاحيات لضمان دقة القوائم المالية، مع التأكيد على عدم تضارب المصالح وضرورة التزامه بمعايير مهنية عالية.
- 2/ معرفة الشركات الملزمة بتعيين مراجع الحسابات:
الشركات الملزمة بتعيين مراجع الحسابات تشمل الشركات المدرجة في السوق المالية، الشركات التي تصدر أدوات دين أو صكوكاً تمويلية، الشركات التي ينص عقد تأسيسها أو نظامها الأساسي على تعيين المراجع، وكذلك الشركات التي يلزمها القانون بذلك، مثل الشركات الأجنبية التي تملك فروعاً داخل المملكة.
- 3/ معرفة الشركات المعفاة من تعيين مراجع الحسابات:
الشركات المعفاة من تعيين مراجع الحسابات تشمل شركات التضامن والشركات الصغيرة ومتناهية الصغر، بشرط أن تحقق هذه الشركات معايير معينة متعلقة بحجم الإيرادات، الأصول، وعدد العمالة، كما أن شركات التضامن تكون معفاة إلا في حالات خاصة، مثل إذا كان جميع الشركاء فيها أشخاصاً اعتباريين.
- 4/ معرفة الجزاء حيال عدم تعيين مراجع الحسابات:
الشركات التي تخالف الأنظمة المتعلقة بتعيين مراجع الحسابات أو إيداع القوائم المالية المراجعة تواجه جزاءات تشمل تطبيق العقوبات والغرامات المالية التي تزيد في حال تكرار المخالفة، وتتراوح الغرامات بناءً على رأس مال الشركة.

المقترحات:

1. نقترح على المنظم بتفعيل المادة المتعلقة بالحد الأقصى لعدد الشركات المساهمة التي يمكن للمراجع مراجعتها، وذلك لخلو لوائح نظام المهنة من هذا القيد، بل اكتفت بإحالة القيد لهيئة السوق المالية وأيضاً الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين وفقاً للمادة (٢/٨) من نظام مهنة المحاسبة والمراجعة لعام (١٤٤٢هـ).
2. نقترح على المنظم بوضع اختبار مهني إلزامي للمحامين أسوةً بتنظيم هيئة المراجعين والمحاسبين وهيئة التخصصات الصحية، خصوصاً مع وجود المخرجات غير المرضية من المحامين.
3. نقترح على الجهات المعنية بمتابعة الرقابة على ما نصت عليه أحكام نظام الشركات فيما يتعلق بالتزامات مراجع الحسابات بخصوص استقلاليته وموضوعيته، خصوصاً بالنسبة للشركات غير المدرجة.
4. نقترح على الجهات ذات العلاقة بنشر أحكام سابقة متعلقة بمهنة مراجع الحسابات لشبه انعدامها، خصوصاً في تلك القضايا التي لا تنتظرها لجان الفصل في منازعات الأوراق المالية.

(1) أنظر: المادة رقم (١٤٧) من نظام الشركات لعام (١٤٤٣هـ).

قائمة المصادر والمراجع

• المصادر العربية:

- 1- محمد الجبر، القانون التجاري السعودي، ط (6)، شركة المعرفة، الرياض، (٢٠٢١م).
- 2- حسام الدين الخداح وآخرون، أصول المحاسبة المالية، الجزء الأول، ط (13)، دار المسيرة للنشر، عمان، الأردن، (2019م).
- 3- عبد الرزاق السنهوري، نظرية الالتزام بوجه عام، دار النهضة العربية، القاهرة، (1968م).
- 4- زكريا فريد عبد الفتاح وآخرون، أسس المحاسبة بين النظرية والتطبيق، ط (1)، دار خوارزم العلمية للنشر، جدة، (٢٠١٣م).
- 5- محمد عبد الهادي، الإدارة المالية، ط (1)، دار الحامد للنشر، عمان، الأردن، (2008م).
- 6- المجموعة المتخصصة، المسؤولية القانونية للمهنيين، ط (1)، منشورات الحلبي الحقوقية، (٢٠١٩م).
- 7- محمد الميداني، الإدارة التمويلية للشركات، ط (6)، العبيكان، للنشر الرياض، (2015م).
- 8- والتر هاريسون، تشارلز هونجرن، وليام توماس، ثمن سواردي، المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية للتقرير المالي، ط (4)، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، الرياض، (2018م).

• الدورات:

- 1- محمد الأميه أبي ظهير، جيب سالم وبييض، أثر استقلالية المراجع الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، مجلة آفاق اقتصادية، مجلد (٦)، العدد (١١)، (2020م).
- 2- سعود الحميدي، تحليل تقرير المراجع بهدف زيادة فاعلية الاتصال، مجلة اتحاد الجامعات العربية للدراسات والبحوث في الإدارة، جامعة الكويت، كلية العلوم الإدارية، العدد (٣)، (2023م).
- 3- خالد أحمد عبد الرحمن، دور مراجع الحسابات في تقييم أصول وخصوم الشركة في مرحلة الاندماج: دراسة مقارنة، مجلة كلية الشريعة والقانون، جامعة الأزهر كلية الشريعة والقانون بأسبوط، المجلد (٣٤)، (2023م)، العدد (٤)، (2023م).

• الأطروحات والرسائل:

- 1- رلى محمد بن حسين، مسؤولية المحاسب القانوني في ضوء الأنظمة السعودية: دراسة تحليلية مقارنة، رسالة ماجستير، كلية الحقوق جامعة الملك عبد العزيز، جدة، (2017م).

• المواقع الإلكترونية:

- 1- محمد آل عباس، قراءة محاسبية في نظام الشركات الجديد، مقالة منشورة لدى: "موقع قناة العربية"، متاح على الرابط التالي: <https://www.alarabiya.net/aswaq/opinions/2023/02/04/> قراءة-محاسبية-في-نظام-الشركات-الجديد-3-، تاريخ التصفح: (٢٠٢٤/٥/٣م).
- 2- حكم الاستئناف الصادر من المحكمة التجارية في القضية رقم (١٠١) لعام (١٤٤٠هـ)، متاح على الرابط التالي: <https://sjp.moj.gov.sa/Filter/Index?Words=%d9%82%d8%b6%d9%8a% d8%a9+101+1440>، تاريخ التصفح: (٢٠٢٤/٨/٢٨م).
- 3- منصة "قوائم" الحكومية، متاح عبر الرابط التالي: <https://qawaem.bc.gov.sa/ar/Pages/QawaemSM.aspx>، تاريخ التصفح: (٢٠٢٤/٥/٥م).
- 4- موقع أصيل المالية (Investaseel) شركة تقنية مالية مرخصة من هيئة السوق المالية، لائحة سياسة الإفصاح وحماية العملاء، متاح على الرابط التالي: <https://investaseel.sa/ar/disclosure-policy>، تاريخ التصفح: (٢٠٢٤/٦/١٢م).

- 5- موقع الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين، الدليل الاسترشادي لإعداد تقارير المراجع المستقل، (٢٠٢٤م)، متاح على الرابط التالي: <https://www.socpa.org.sa/Socpa/Media-Center/News/2019/3130.aspx>، تاريخ التصفح: (١٤/٦/٢٠٢٤م).
- 9- موقع وزارة المالية على شبكة الأنترنت، متاح على الرابط التالي: <https://www.mof.gov.sa/budget/2024/Pages/default.aspx>، تاريخ التصفح: (٤/٥/٢٠٢٤م).

• الأنظمة:

- 1- قائمة المصطلحات المستخدمة في لوائح هيئة، السوق المالية وقواعدها، الصادرة عن مجلس هيئة السوق المالية بالقرار رقم (٤-١١) وتاريخ (٤/١٠/٢٠٠٤م).
- 2- قرار وزير التجارة رقم (٢٨٤) وتاريخ (٢٣/٦/١٤٤٤هـ).
- 3- اللائحة التنفيذية لنظام الشركات الصادرة بقرار وزير التجارة رقم (239) وتاريخ (27/11/١٤٤5هـ).
- 4- المعيار الدولي للمراجعة رقم (٢٠٠)، الأهداف العامة للمراجع المستقل وأداء المراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة، الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين، (2017م).
- 5- نظام الدفاتر التجارية، الصادر بالمرسوم الملكي رقم (٦١/م) وتاريخ (١٧/١٢/١٤٠٩هـ).
- 6- نظام الشركات الصادر بالمرسوم الملكي رقم (١٣٢/م) وتاريخ (١٢/٠١/١٤٤٣هـ).
- 7- نظام المنشآت الصغيرة والمتوسطة الصادر بالمرسوم الملكي رقم (٤٦/م) وتاريخ (٨/٤/١٤٤٤هـ).
- 8- الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، قواعد سلوك وأداب المهنة، القاعدة ٥٠٦، (١٤١٩هـ).
- 9- الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين، وثيقة اعتماد إصدارات المعايير الدولية للمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة للتطبيق في المملكة، ١٤٤٤/٠٣/١٥هـ - ٢٠٢٢/١٠/١١م.

• المراجع الأجنبية:

- 1- Hojat Hoseini Nasab, Ahmad Khodamipour, Omid Pourheidari, "Conflict of Interest and Ethical Dilemmas of Independent Auditors: Situations and Strategies," International Journal of Ethics & Society, Vol. 2, No. 3, 2020, p. 11.
- 2- Nopmanee Tepalagul and Ling Lin, "Auditor Independence and Audit Quality: A Literature Review," Journal of Accounting, Auditing & Finance, Vol. 30, No. 1, 2015, p.
- 3- Office of the Director of Corporate Enforcement, 2021.
- 4- Prentice Hall Business Publishing, Auditing 13/e, Arens/Elder/Beasley, 2010.