

**المركز القانوني للمدقق الداخلي في الشركة الخاصة**

م.م طيبة احمد علي

كلية القانون / جامعة بابل

The legal status of the internal auditor in a private company

Asst. Lec.Tiba Ahmed Ali

College of Law/University of Babylon

المستخلص

نظراً لزيادة اعداد الشركات الخاصة في معظم انحاء البلاد ، وتوسعها في القيام بالأنشطة التجارية المختلفة، فان ذلك زاد الحاجة الى تفعيل دور الرقابة الداخلية على جوانب الشركة كافة وبالأخص المالية منها الامر الذي يستدعي الاستعانة بشخص من داخل الشركة لدية المعرفة والكفاءة والالمام بأمر الشركة المالية، وهذا الشخص يدعى بالمدقق الداخلي ، والذي سيقوم بتسليط الضوء على كافة اوجه الخطأ او القصور او النقص الذي يعترى سجلات الشركة ووثائقها من خلال قيامه بعملية التدقيق الداخلي، الامر الذي يترتب عليه تمتعه بعدة حقوق كما تقع عليه عدة التزامات، وان تجاوزها او الاخلال بها يؤدي الى قيام مسؤوليته المدنية تجاه من تضرر من فعله.

الكلمات المفتاحية :- المدقق الداخلي، الشركة الخاصة ، التدقيق ، الرقابة الداخلية

**Abstract**

Due to the increase in the number of private companies in most parts of the country, and their expansion in carrying out various commercial activities, this has increased the need to activate the role of internal control on all aspects of the company, especially the financial ones, which requires the use of a person from within the company who has knowledge, competence and familiarity with the company's financial matters, and this The person is called the internal auditor, who will highlight all the errors, deficiencies, or shortcomings in the company's records and documents By carrying out the internal audit process, which results in him enjoying several rights and being subject to several obligations, and transgressing or breaching them leads to his civil liability towards those harmed by his action.

**المقدمة**

نظراً للمعوقات التي تواجه الشركات بشكل عام وبالأخص الشركات الخاصة كونها لا تخضع لرقابة حكومية كالشركات العامة مما ادى الى حدوث حالات كثيرة من الاحتيال والتزوير والاختلاس والتلاعب في حسابات واموال الشركة الخاصة ، وبناءً عليه اولت هذه الشركات اهتماماً كبيراً بالتدقيق الداخلي كونه يمثل رقابة داخلية في الشركة الخاصة، فعمدت الى اختيار شخص من

موظفي الشركة واطلقت عليه تسمية (المدقق الداخلي) والذي يجب ان يكون ذو مؤهلات وكفاءة وخبرة في هذا المجال لغرض ممارسة عملية التدقيق بموضوعية وشفافية ودقة عالية، واكتشاف الاخطاء واقتراح الحلول التي تساعد في معالجتها والحد منها، ومن ثم يشكل رادعاً لموظفي الشركة او زبائنهم من ارتكاب أي خطأ قد يتسبب بالحاق ضرر او خسائر للشركة الخاصة.

#### أولاً:- أهمية موضوع البحث واسباب اختياره

تتمحور أهمية هذه الدراسة حول الدور الرقابي المهم الذي يقوم به المدقق الداخلي في اكتشاف الاخطاء، فالتدقيق الداخلي بشكل عام يعد من الوظائف الهامة في المؤسسات كافة سواء العامة او الخاصة، وعليه فان المدقق الداخلي يعد من وسائل الإدارة المهمة في تنظيم سير عمل الشركة وضمان حسن اداء الانشطة والعمليات فيها، لما له من دور في تقييم وتطوير نظام الرقابة الداخلية، وتبرز أهمية عمل المدقق الداخلي في كونه يمثل خط الدفاع الرئيسي في الشركة للحد من حالات الغش أو الاختلاس أو التزوير ، وعليه فقد قام معهد المدققين الداخليين الامريكي (IIA)، بوضع معايير العالمية للتدقيق الداخلي ، لتكون دليلاً ومصدراً مهماً لأداء عمل المدقق الداخلي، ولكي تكون عملية التدقيق الداخلي فاعلة ومنتجة وتحقق الهدف المطلوب من وجودها. وسبب اختيارنا لهذا الموضوع يرجع الى كون الشركات الخاصة لا تخضع لرقابة ديوان الرقابة المالية حيث ان الاخير يراقب على الشركات العامة وهو ما ورد في المادة (٤٢) من قانون الشركات العامة رقم (٢٢) لسنة ١٩٩٧ المعدل بأنه " يخضع نشاط الشركة الى رقابة وتدقيق ديوان الرقابة المالية " وكذلك يراقب على الشركات المختلطة بموجب المادة (١٣٣/ اولاً) من قانون الشركات العراقي رقم (٢١) لسنة ١٩٩٧ المعدل والتي جاء فيها " تخضع حسابات الشركة المختلطة إلى رقابة وتدقيق ديوان الرقابة المالية " ، وعليه فان حالات التلاعب كالتزوير والاختلاس والغش تقع بشكل دائم ومتكرر في الشركات الخاصة سواء من قبل الموظفين العاملين في الشركة او الادارة او الزبائن، وذلك لغياب الرقابة الداخلية عليها، اما الرقابة الخارجية فيقوم بها مراقب حسابات خارجي تعينه الجمعية العمومية في الشركة الخاصة<sup>(١)</sup>، وفي المقابل فان الشركات العامة تقل فيها هكذا حالات لكونها تخضع للرقابة الخارجية من قبل ديوان الرقابة المالية كما سبق ان اوضحنا، فضلاً عن ذلك فأنها تخضع لسيطرة فاعلة تتمثل بالرقابة الداخلية من خلال اعداد تقارير شهرية تتضمن نتائج عمليات الرقابة والتدقيق على اموال الشركة ، وترفعها الى مدير عام الشركة، وعلى ادارة الشركة اتخاذ الاجراءات اللازمة لتصفية المخالفات التي تضمنتها التقارير خلال مدة ثلاثين يوماً من تاريخ ورودها الى مكتب المدير العام<sup>(٢)</sup>، لذلك فان دراسة موضوع المدقق الداخلي في

الشركة الخاصة واقتراح معالجة احكامه ضمن قانون الشركات العراقي رقم (٢١) لسنة ١٩٩٧ المعدل يساهم في الحد والتقليل من حالات التلاعب بأموال الشركات الخاصة باعتباره سيمثل الرقابة الداخلية عليها.

### ثانياً: - اشكالية موضوع البحث

للخوض بتفاصيل دقيقة عن موضوع هذه الدراسة، وإثرائها بالقيمة العلمية اللازمة، فقد ارتأينا بيان الاشكاليات التي يتضمنها والمتمثلة بالآتي:-

١- ان المشكلة الاساسية في هذه الدراسة تتمثل بكون المشرع العراقي لم يتطرق نهائياً لموضوع المدقق الداخلي رغم اهمية الدور الرقابي الذي يقوم به في الشركة الخاصة لا في قانون الشركات العراقي رقم (٢١) لسنة ١٩٩٧ المعدل ، ولا في الانظمة والتعليمات المتعلقة به، بالرغم من ان اغلب الشركات الخاصة في العراق تستعين بمدققين داخليين للقيام بعملية التدقيق الداخلي .

٢- يتمتع المدقق الداخلي بحقوق وتقع عليه عدة التزامات فعلى اي اساس ستنظم هذه الحقوق والالتزامات كون المشرع العراقي لم يبوبها تحت اي تنظيم قانوني؟

٣- ان عملية تدقيق وفحص السجلات والبيانات المالية للشركة الخاصة هي مسألة دقيقة، وتحتاج الى اطلاع المدقق الداخلي عليها والحصول على كافة الوثائق والمستندات التي تساعد في اتمام عملية التدقيق بصورة صحيحة، فما هو الحكم في حالة اعاقا المدقق الداخلي من قبل موظفي الشركة او الادارة من الحصول عليها؟

٤- اذا ارتكب المدقق الداخلي أخطاء في عملية التدقيق او في التقرير الذي يعده نهاية العملية، فما هو الجزاء المترتب عليه رغم عدم وجود تنظيم قانوني لمسؤوليته؟ أم انه ستطبق القواعد العامة المتعلقة بالمسؤولية المدنية ؟

### ثالثاً: منهجية موضوع البحث

تحتاج كل دراسة بحثية إلى منهج علمي يقيّمها ويحكمها، ونظراً لدقة موضوع (المركز القانوني للمدقق الداخلي في الشركة الخاصة) وأهميته فقد اعتمدنا المنهج التحليلي المقارن من خلال استعراض النصوص القانونية وتحليلها، فضلاً عن الاستعانة بالمعايير العالمية للتدقيق الداخلي (AII)<sup>(٣)</sup>، والقوانين المقارنة كقانون الشركات الاردني رقم (٢٢) لسنة ١٩٩٧ المعدل<sup>(٤)</sup>، حيث ان القانون الاخير عالج مسألة المدقق الداخلي وخصص الباب السابع لمعالجة الاحكام المتعلقة به وذلك بالمواد من (١٩٢-٢٠٣)، على خلاف المشرع العراقي الذي لم يتطرق

لأي حكم يخص المدقق الداخلي في قانون الشركات رقم (٢١) لسنة ١٩٩٧ المعدل، لذلك سنحاول دراسة القوانين المقارنة والمعايير العالمية من اجل اقتراح مواد قانونية تعالج وتسد النقص الحاصل في قانون الشركات العراقي .

#### رابعاً: - هيكلية موضوع البحث

ان الوقوف على حيثيات هذه الدراسة، يتطلب منا الاحاطة بجوانبه كافة، وعليه ارتأينا تقسيم هذا البحث الى ثلاث مطالب ، سنخصص المطلب الاول لبيان التعريف بالمدقق الداخلي في الشركة الخاصة ، وسنقسمه الى ثلاث فروع نبين في الاول تعريف المدقق الداخلي في الشركة الخاصة، بينما سندرس في الثاني تمييز المدقق الداخلي مما يشته به، وسنوضح في الثالث شروط المدقق الداخلي في الشركة الخاصة ، اما المطلب الثاني فسنناول فيه حقوق والتزامات المدقق الداخلي في الشركة الخاصة وسنقسمه الى فرعين ، سنخصص الاول لبيان حقوق المدقق الداخلي في الشركة الخاصة، وسنوضح في الثاني التزامات المدقق الداخلي في الشركة الخاصة ، وفيما يتعلق بالمطلب الثالث فسنبين فيه المسؤولية المدنية للمدقق الداخلي في الشركة الخاصة والذي بدوره سينقسم الى فرعين سنخصص الاول لدراسة انواع المسؤولية المدنية للمدقق الداخلي في الشركة الخاصة، بينما سنوضح في الثاني الاثر المترتب على تحقق المسؤولية المدنية للمدقق الداخلي في الشركة الخاصة، يلي ما تقدم خاتمة سنوضح فيها ابرز ما توصلنا اليه من نتائج ومقترحات.

#### المطلب الاول

##### التعريف بالمدقق الداخلي في الشركة الخاصة

تتطلب دراسة موضوع المدقق الداخلي في الشركة الخاصة الوقوف على تعريفه وتمييزه مما يشته به من مراكز قانونية كمرقب الحسابات والمحاسب، وعليه سيتم تقسيم هذا المطلب الى فرعين ، سنتحدث في الاول عن تعريف المدقق الداخلي في الشركة الخاصة ، وسنخصص الثاني لتمييزه عن المراكز القانونية المشابهة، اما الثالث فسنطرق فيه لبيان ابرز الشروط الواجب توافرها فيه .

#### الفرع الاول

##### تعريف المدقق الداخلي في الشركة الخاصة

لم يعالج المشرع العراقي شخصية المدقق الداخلي بالرغم من اهميتها كونها تمثل الرقابة الداخلية على اعمال وحسابات الشركة الخاصة<sup>(٥)</sup>، انما خصص المشرع العراقي الفصل الثاني من قانون الشركات العراقي رقم (٢١) لسنة ١٩٩٧ لمعالجة الرقابة المالية على حسابات الشركة المختلطة

والخاصة ويقصد هنا الرقابة الخارجية المتمثلة بمراقب الحسابات على الشركات الخاصة وديوان الرقابة المالية على الشركات المختلطة والعامه<sup>(٦)</sup>، الا ان المادة (١١٧/ ثامناً-١) من القانون المذكور جاءت بنص غامض حول اختيار مدققين ماليين مستقلين ليكونوا اعضاء في لجنة الرقابة والتدقيق المالي من قبل مجلس الادارة في الشركة المساهمة بشرط الا يكونوا من موظفي الشركة، ولا مساهم فيها على ان لا تقل نسبة مساهمته عن ١٠% من اسهم الشركة المساهمة ، ولا تربطه بأي منهم صلة قرابة او مصلحة شخصية، فهل يقصد المشرع العراقي بالمدققين الماليين المستقلين مدققين داخليين ام مدققين خارجيين؟ فاذا كان مجلس الادارة يختارهم فالمفترض انهم مدققين داخليين الا انه اشار الى كونهم مستقلين والمدقق الداخلي غير مستقل بل مرتبط بمجلس الادارة او الهيئة العامة التي تختاره ، فهل يقصد بهم مدققين خارجيين؟ حيث انه اكد على كونهم اشخاص من غير موظفي الشركة ولا تربطهم صلة بالإدارة .

فمن وجهة نظرنا ان المشرع العراقي لم يوفق في صياغة المادة المذكورة انفاً حيث كان من الافضل لو بين بشكل صريح ان كان المقصود بهذه المادة المدقق الداخلي ام الخارجي ، بالرغم من ذلك نرى بان المشرع لم يكن يقصد أياً منهم انما كان يقصد المدقق المالي وهو يختلف عن المدقق الداخلي<sup>(٧)</sup>، وهو ما يوصلنا الى نفس النتيجة ان المشرع العراقي لم يعالج شخصية المدقق الداخلي في قانون الشركات العراقي رقم (٢١) لسنة ١٩٩٧ المعدل ولا في الانظمة المتعلقة بالتدقيق والرقابة .

اما فيما يتعلق بالمشرع الاردني فقد اطلق عليه تسمية (مدقق الحسابات) الا انه لم يورد تعريفاً له في قانون الشركات رقم (٢٢) لسنة ١٩٩٧ المعدل، ويؤخذ على هذه التسمية كونها مبهمه فهي لا تبين لنا هل المقصود بمدقق الحسابات المدقق الداخلي للشركة الخاصة ام المدقق الخارجي، كما ان هذه التسمية لا تعني مراقب الحسابات<sup>(٨)</sup> حيث ان المشرع الاردني فرق بين الاخير ومدقق الحسابات في القانون المذكور انفاً، الا ان المادة (١٩٢/أ) من القانون المذكور تحسم هذه التساؤلات من خلال النص على كون الهيئة العامة تنتخب لكل من الشركة المساهمة العامة وشركة التوصية بالأسهم والشركة المحدودة المسؤولية والشركة المساهمة الخاصة مدققاً، فاذا كانت الهيئة العامة هي التي تختار المدقق فهذا يعني انه مدققاً داخلي للشركة وليس خارجي حيث ان المدقق الخارجي لا تختاره الشركة .

اما بالنسبة لمعهد المدققين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية (IIA) الذي عرف المدقق الداخلي بأنه (وظيفة يؤديها موظفين من داخل المشروع و تتناول الفحص الانتقادي للإجراءات و

السياسات و التقييم المستمر للخطط و السياسات الإدارية و إجراءات الرقابة الداخلية، بهدف التأكد من تنفيذ هذه السياسات الإدارية والتحقق من أن مقومات الرقابة الداخلية سليمة و معلوماتها دقيقة و كافية<sup>(٩)</sup> ، نلاحظ على التعريف المتقدم بأنه ينظر الى المدقق الداخلي كونه يقوم بوظيفة الرقابة الداخلية على الشركة بهدف التأكد من تطبيق السياسة الادارية فيها، الا ان المدقق الداخلي يقوم بالعديد من المهام وما تقدم ذكره هو احد هذه المهام ، كما انه تعريف مطول ويركز على تفاصيل مهمة معينة دون بقية المهام، لذلك فهو لا يعطي وصف دقيق للمدقق الداخلي.

ومن حيث الجانب الفقهي فقد تباينت تعريفات الباحثين التي قيلت بشأن المدقق الداخلي فهناك من يعرفه من جانب وظيفي بأنه ( موظف من داخل الشركة يقوم بمهام متسلسلة و مستمرة )<sup>(١٠)</sup>، نرى بان هذا التعريف عكس التعريف السابق فهو مختصر واعطى صورة واضحة عن المدقق الداخلي عندما اشار الى كونه موظف من داخل الشركة، كما بيّن ان الاخير يقع على عاتقه القيام بمهام متسلسلة بمعنى ان عملية التدقيق تمر بمراحل متسلسلة، كما انها مستمرة سواء اكانت اسبوعية ام شهرية ، وعليه فمن وجهة نظرنا فان هذا التعريف افضل من السابق الا انه يؤخذ عليه انه لا يوضح الشروط الواجب توافرها في الاخير حتى يتم اختياره للقيام بمهمة التدقيق.

كما عرف بأنه( شخص مستقل يقوم بعملية التدقيق الداخلي في المؤسسة المعنية ، ومؤهل ولديه الكفاءة ويتمتع بالاستقلالية )<sup>(١١)</sup>. بالنسبة لهذا التعريف فيوجد فيه ما كان مفقود في التعريف الذي سبقه حيث انه اوضح شروط المدقق الداخلي من ناحية الاستقلالية والكفاءة والمؤهلات الا انه يؤخذ عليه التكرار بشرط الاستقلالية، فضلاً عن كونه يشير الى المدقق الداخلي بشكل عام وليس خاص بالشركات.

وهناك من عرفه بأنه (هو الشخص الذي يقوم بدور استشاري كبير لتطوير و تعديل مؤشرات تشغيل الأداء الرئيسية، كما ان المدقق الداخلي مطالباً بأن يكون لديه عدد من المهارات الفنية لتساعده في فهم الخطط و أسس بناء البرامج و تؤهله للعمل على تقديم التوصيات اللازمة لخفض التكاليف مع المحافظة على نفس مستوى الجودة في الأداء)<sup>(١٢)</sup>. يؤخذ على هذا التعريف كونه ينظر للمدقق الداخلي على ان دوره استشاري فقط وهذا على خلاف الدور الحقيقي للمدقق كونه يقوم بعملية التدقيق الداخلي بنفسه من خلال فحص السجلات والدفاتر ومطابقتها والتأكد من صحتها وتثبيت تقرير بذلك يقدم للإدارة العليا في الشركة، كما انه لم يبين طريقة تعيينه او شروطه. كما عرف بأنه( شخص يدعى المدقق او مجموعة مدققين في داخل المؤسسة الاقتصادية ويكون متمسماً بالاستقلالية والموضوعية والشفافية، ويمتلك الخبرة والكفاءة المهنية في اكتشاف حالات

الفساد، وابداء رأي فني محايد عند كتابة التقرير المالي حول ما قام به من تدقيق نشاط اي وحدة اقتصادية ورفع التقارير للإدارة العليا<sup>(١٣)</sup>. من وجهة نظرنا نرى بأن هذا التعريف اقرب للدقة في اعطاء الوصف الامثل للمدقق الداخلي حيث بيّن انه موظف من داخل المؤسسة الاقتصادية، ويتمتع بشروط معينة كالموضوعية والكفاءة والخبرة، ويقوم بالكشف عن حالات الفساد ويعطي رأيه فيها من خلال التقرير الذي يعده بعد انتهاء عملية التدقيق ويقدمه للإدارة العليا ، الا انه يؤخذ عليه انه تعريف عام عن المدقق الداخلي وليس خاص بالشركات.

ومما تقدم ذكره من التعريفات نرى بان المدقق الداخلي هو (شخص تختاره الهيئة العامة للشركة الخاصة من ضمن موظفيها ، نظراً لتمتعه بالخبرة والكفاءة والاستقلالية التي تؤهله للقيام بعملية التدقيق الداخلي بنزاهة تامة، لغرض تدقيق السجلات والوثائق المالية، وتثبيت تقرير بذلك يقدم لإدارة الشركة، ويكون مسؤولاً امامها عن كافة ما يرد في التقرير)،وعليه نقترح على المشرع العراقي اضافة مادة خاصة بتعريف المدقق الداخلي للفصل الثاني من قانون الشركات رقم (٢١) لسنة ١٩٩٧ المعدل والخاص بالرقابة المالية.

## الفرع الثاني

### تمييز المدقق الداخلي في الشركة الخاصة مما يشته به

قد يتوارد الى الذهن ان هنالك تشابه بين كل من المدقق الداخلي ومراقب الحسابات، وبين المدقق الداخلي والمحاسب، الا انه في واقع الحال يوجد تباين كبير بينهما وهو ما يمكن توضيحه من خلال فقرتين وكما يلي:-

اولاً: تمييز المدقق الداخلي من مراقب الحسابات

يرتبط المدقق الداخلي مع مراقب الحسابات برابط وثيق ناتج من طبيعة عمل كل منهما والمتمثل بتدقيق البيانات والرقابة على مختلف نشاطات واعمال الشركة، للتأكد من كونها خالية من الخطأ او التزوير او الغش، او اكتشافها حال وقوعها وتقديم تقرير مفصل عنها لغرض حلها و تلافيتها مستقبلا ، ومحاسبة الاشخاص المسؤولين عن هذه الاخطاء، لذلك يعد عمل كل منهما مكمل لعمل الآخر، فقد يستند مراقب الحسابات على التقارير الناتجة عن عمل المدقق الداخلي، ويعتمدها المراقب في اداء المهام المنوطة به.

وبالرغم مما ذكر فتوجد العديد من نقاط الاختلاف الجوهرية بين المدقق الداخلي ومراقب الحسابات والتي تتمثل بما يلي:-

١- يرتبط عمل المدقق الداخلي بالإدارة التنفيذية للشركة الخاصة حيث ان الغرض الاساسي من عمله هو خدمة الجهة التي يعمل لديها من خلال فحص وتدقيق البيانات المالية المتمثلة بالسجلات والدفاتر ومطابقتها للتأكد من مدى صحتها فهو يمثل الرقابة الداخلية في الشركة الخاصة ، وهو ما نصت عليه المادة (١٩٣ / ج) من قانون الشركات الاردني المعدل عندما تناولت مهام مدققي الحسابات حيث جاء فيها "فحص الأنظمة المالية والإدارية للشركة وأنظمة المراقبة المالية الداخلية لها والتأكد من ملاءمتها لحسن سير أعمال الشركة والمحافظة على أموالها " .

اما مراقب الحسابات فيعد شخص مهني مهمته القيام بتدقيق البيانات المالية وفحص وسائل ونظم الضبط الداخلي للتأكد من تطبيق أحكام القوانين والأنظمة ذات العلاقة<sup>(١٤)</sup> .

٢- المدقق الداخلي يُعين من قبل ادارة الشركة ويكون مرتبط بها وخاضع لأوامرها ، ويجب ان يكون من ضمن الموظفين العاملين في الشركة الخاصة وليس شخص من خارج الشركة<sup>(١٥)</sup>، ومما يجدر التنويه اليه ان قانون الشركات العراقي رقم (٢١) لسنة ١٩٩٧ المعدل لم يتطرق الى مسألة ارتباط المدقق بالإدارة على خلاف قانون الشركات العامة العراقي رقم (٢٢) لسنة ١٩٩٧ المعدل فقد اشار الى ارتباط الرقابة الداخلية بإدارة الشركة وذلك في المادة (٣٠) منه بأنه " ترتبط الرقابة الداخلية بالمدير العام، ولا يجوز نقل او معاقبة اي من القائمين بها الا بموافقة مجلس الادارة وبقرار مسبب" . اما قانون الشركات الاردني فقد نص على تعيين مدققي الحسابات في المادة (١٩٢ / أ) منه بأنه " تتنخب الهيئة العامة لكل من الشركة المساهمة العامة وشركة التوصية بالأسهم والشركة المحدودة المسؤولية والشركة المساهمة الخاصة مدققاً أو أكثر من بين مدققي الحسابات المرخص لهم بمزاولة المهنة لمدة سنة واحدة قابلة للتجديد وتقرر بدل أتعابهم، او تفويض مجلس الإدارة بتحديد الأتعاب ويتوجب على الشركة تبليغ المدقق المنتخب خطياً بذلك خلال أربعة عشر يوماً من تاريخ انتخابه"، ونظراً لغياب معالجة المشرع العراقي للمدقق الداخلي فنقترح عليه اضافة مادة خاصة بتعيين المدقق الداخلي وان يتم اختياره من قبل الجمعية العامة او الهيئة العامة للشركة الخاصة فهي التي تكون مسؤولة عن تعيينه وعزله وتحديد الاجر الذي يستحقه، فضلاً عن تحديد مدة تعيينه اسوة بالمشرع الاردني الذي حددها بسنة قابلة

للتجديد ونرى بأن هذه المدة هي فترة كافية للتأكد من كفاءة المدقق الداخلي للقيام بعملية التدقيق الداخلي بالشكل المطلوب وتحقيق النتائج المرجوة منها، اما مراقب الحسابات فمسؤول عن تعيينه الجمعية العمومية للشركة، وتكون رقابته خارجية وليس داخلية كالمدقق الداخلي ومن ثم فهو لا يرتبط بالإدارة ولا يخضع لأوامرها<sup>(١٦)</sup>.

٣- يمتد نطاق عمل المدقق الداخلي الى تدقيق وفحص كافة القيود المثبتة في سجلات ودفاتر الشركة ومطابقتها مع البيانات التي تقدمها اقسام او فروع الشركة خلال انشطتها ، وكذلك مطابقتها مع كافة العمليات التي تجريها الشركة مع زبائنها من خلال عمليات تدقيقية تمتد طوال السنة وبصورة دورية لغرض تقديم التقارير الناتجة عن هذه العمليات سواء كانت هذه التقارير نهاية كل عملية او نهاية كل شهر، فهو مسؤول عن اكتشاف حالات الغش والتلاعب في المعاملات المالية التي تجري بين موظفي الشركة والزبائن من خلال اجراء عمليات فحص وتدقيق تفصيلية لكافة دفاتر وسجلات الشركة ، ويقع على عاتقه كشف حالات الاختلاس في هذه المعاملات كذلك، وفيما يتعلق بمراقب الحسابات فهو لا يقوم بتدقيق تفصيلي على السجلات والدفاتر المالية للشركة اما قد يعتمد على التقارير التي يرفعها المدقق الداخلي لإدارة الشركة<sup>(١٧)</sup>، او يقوم بفحص عام وليس تفصيلي على قيود هذه السجلات للكشف عن الاخطاء او الغش او التزوير وفي حال العثور عليها يباشر بفحص شامل ودقيق لكافة السجلات والدفاتر المالية في الشركة<sup>(١٨)</sup>.

ثانياً:- تمييز المدقق الداخلي عن المحاسب

١. يختص المحاسب بمعالجة العمليات الحسابية التي تقوم بها الشركة خلال الفترة المالية من خلال قيدها في الدفاتر والسجلات لغرض إعداد تقارير توضح المركز المالي للشركة<sup>(١٩)</sup>، اما عمل المدقق الداخلي فيرتكز على فحص وتدقيق البيانات المالية التي أعدها محاسب الشركة لكشف الاخطاء التي قد تعتري هذه البيانات او للتأكد من صحتها ودقتها.

٢- يلتقي كلاً من المدقق الداخلي والمحاسب في كونهما يوظفان ويعزلان من قبل ادارة الشركة ولا يتمتعان بالاستقلال ، الا ان المحاسب ينحصر عمله في تسجيل كافة العمليات المالية التي تقوم بها الشركة مع زبائنها ثم تبويبها في قوائم وعرضها على ادارة الشركة<sup>(٢٠)</sup>، وكما اسلفنا سابقا فان عمل المدقق الداخلي مكمل لعمل المحاسب فهو يقوم بفحص ومطابقة هذه القوائم والكشف عن الاخطاء التي تشوبها .

٣- يتعرض كلاً من المحاسب والمدقق الداخلي للمساءلة امام ادارة الشركة عن التقصير في العمل او الخطأ في اعداد البيانات او التدقيق، وتكون مسؤوليتهما عقدية تبعاً للعقد المبرم بينهما وبين الشركة .

### الفرع الثالث

#### شروط المدقق الداخلي في الشركة الخاصة

تبرز اهمية دراسة الشروط الواجب توافرها في المدقق الداخلي في ضمان وجود الكفاءة المهنية والعلمية فيه او لتأكيد حياده واستقلاله في مواجهة الشركة الخاصة التي يعمل لحسابها من خلال ممارسته لعمله في الرقابة وتدقيق البيانات المالية للشركة، علماً ان المشرع العراقي والاردني لم يعالجوا الشروط الخاصة بالمدقق الداخلي ، الا ان المعايير العالمية للتدقيق الداخلي اشارت اليها في عدة مبادئ وهو ما سندرسه في الفقرات الآتية:-  
اولاً:- الموضوعية

لقد نص على هذا الشرط المبدأ (٢) من المعايير العالمية للتدقيق الداخلي<sup>(٢١)</sup> والذي جاء فيه "يحافظ المدققون الداخليون على موقف محايد وغير متحيز عند أداء خدمات التدقيق الداخلي واتخاذ القرارات" ، وعرف هذا المبدأ الموضوعية بأنها "موقف ذهني غير متحيز يتيح للمدققين الداخليين إصدار أحكام مهنية والوفاء بمسؤولياتهم وتحقيق الغرض من التدقيق الداخلي دون مساومة، تدعم وظيفة التدقيق الداخلي المستقلة قدرة المدققين الداخليين على الحفاظ على الموضوعية".

وعليه فان المدقق الداخلي يجب ان يتمتع بالموضوعية عند قيامه بعملية تدقيق ومطابقة البيانات المالية الخاصة بالشركة، ولا يخضع لتأثير المصالح الشخصية او التحيز لأطراف معينة عند وضع التقارير النهائية الناتجة عن هذه العملية، وكذلك عند ابداء رأيه في الحلول المقترحة للأخطاء او المشاكل التي تظهر في هذه التقارير، فضلاً عن استقلاله عن الجهات الادارية والاقسام في الشركة التي لها صلة بالعمليات المالية التي يقوم بتدقيقها.

ثانياً:- الكفاءة

يتطلب هذا الشرط ان يتمتع المدقق الداخلي بالمعرفة والمهارة ، والخبرة في مجال نشاط الشركة التي يقوم بفحص وتدقيق عملياتها المالية، فضلاً عن توفر المعرفة اللازمة في مجال التقنيات ، وتكنولوجيا المعلومات، و ضرورة إدراك الاتجاهات الحديثة في إدارة الأعمال، فضلاً عن ذلك يجب ان يكون هنالك تطوير مستمر لمهارات وكفاءات المدقق الداخلي والمتعلقة بالتواصل

والتعاون، والحوكمة وإدارة المخاطر وعمليات الرقابة، فضلاً عن تطوير مهاراته في وظائف الأعمال، مثل الإدارة المالية وتكنولوجيا المعلومات، والمخاطر المنتشرة، مثل الاحتيال، وأدوات وتقنيات جمع البيانات وتحليلها وتقييمها والمهام بكافة القوانين والانظمة والممارسات ذات الصلة بالمؤسسة والقطاع والصناعة<sup>(٢٢)</sup>.

ثالثاً:- السرية

يفرض هذا الشرط على المدقق الداخلي احترام قيمة المعلومات او البيانات التي حصل عليها، وعدم الافصاح عنها بدون تخويل او صلاحية من قبل الشركة التي يعمل لحسابها، لذلك يجب على الاخير الحذر في استخدام المعلومات التي اكتسبها أثناء قيامه بعملية التدقيق، وعدم استخدام هذه المعلومات للحصول على مكاسب شخصية أو استخدامها بشكل مخالف للقانون أو مخالف للأهداف المشروعة للشركة التي يعمل فيها.

وبالرغم من ان المشرع الاردني لم يتطرق لشروط المدقق الداخلي الا انه اولى اهتماماً بموضوع سرية المعلومات التي يحصل عليها الاخير ، وفي حال الاخلال فقد قرر المشرع عقوبة ادارية تتمثل بالعزل ومدنية تتمثل بتعويض الشركة عن الضرر الذي لحقها جراء ذلك، وهو ما جاء في المادة (٢٠٢) من قانون الشركات الاردني المعدل بانه " مع مراعاة عدم الإخلال بالتزامات مدقق الحسابات الأساسية لا يجوز له أن يذيع للمساهمين في مقر اجتماع الهيئة العامة للشركة المساهمة أو في غيره من الأمكنة والأوقات أو الى غير المساهمين ما وقف عليه من اسرار الشركة بسبب قيامه بعمله لديها ، والا وجب عزله ومطالبتة بالتعويض".

وقد اشار لهذا الشرط المبدأ (٥) من المعايير العالمية للتدقيق الداخلي والذي جاء فيه "يستخدم المدققون الداخليون المعلومات ويحتمونها بشكل مناسب، نظراً لأن المدققين الداخليين يتمتعون بإمكانية الوصول غير المحدود إلى البيانات والسجلات والمعلومات الأخرى اللازمة للوفاء بتفويض التدقيق الداخلي، فإنهم غالباً ما يتلقون معلومات سرية او خاصة او معلومات تحدد هوية الشخص، ومعاييرهم، وذلك يتضمن المعلومات في شكل مادي ورقمي بالإضافة إلى المعلومات المستمدة من الاتصال الشفهي، مثل مناقشات الاجتماعات الرسمية أو غير الرسمية، ويجب على المدققين الداخليين احترام قيمة وملكية المعلومات التي يتلقونها من خلال استخدامها للأغراض المهنية فقط وحمايتها من الوصول أو الكشف غير المصرح به، داخلياً وخارجياً".

رابعاً:- بذل العناية اللازمة

يتوجب على المدقق الداخلي ان يبذل العناية الواجبة في عملية الفحص والمطابقة والتدقيق وكذلك عند إعداد التقرير النهائي لعملية التدقيق، والغاية من ذلك هو الحكم على درجة جودة أداء المدقق الداخلي أثناء القيام بعمله، وهو ما جاء في المبدأ (٤) من المعايير العالمية للتدقيق الداخلي بأنه " يبذل المدققون الداخليون العناية المهنية اللازمة في التخطيط وأداء خدمات التدقيق الداخلي، تتطلب المعايير التي تجسد ممارسة العناية المهنية اللازمة التوافق مع المعايير العالمية للتدقيق الداخلي، والنظر في طبيعة وظروف ومتطلبات العمل الذي يتعين القيام به، فضلاً عن تطبيق الشك المهني<sup>(٢٣)</sup> للتقييم الدقيق وتقييم المعلومات"<sup>(٢٤)</sup>.

وبعد ما تقدم ذكره من شروط المدقق الداخلي نأمل من المشرع العراقي معالجة هذه الشروط في قانون الشركات العراقي رقم (٢١) لسنة ١٩٩٧ المعدل ، ونقترح ان تكون بالنص الآتي:- (يجب ان يكون المدقق الداخلي على قدر من الكفاءة للقيام بعملية التدقيق الداخلي، فضلاً عن تمتعه بالموضوعية والاستقلال، و عدم الافصاح عن المعلومات التي يحصل عليها بمناسبة قيامه بالتدقيق، والا وجب عزله ومطالبته بالتعويض).

### المطلب الثاني

#### حقوق والتزامات المدقق الداخلي في الشركة الخاصة

ان قيام المدقق الداخلي بعملية التدقيق في الشركة الخاصة يترتب عليه تمتعه ببعض الحقوق ، كما يفرض عليه عدة التزامات، وهو ما سنوضحه من خلال تقسيم هذا المطلب الى فرعين وكما يلي:-

#### الفرع الاول

##### حقوق المدقق الداخلي في الشركة الخاصة

يتمتع المدقق الداخلي بالعديد من الحقوق التي تساهم في تسهيل عملية التدقيق الداخلي التي يقوم بها ، وبالرغم من ان المعايير العالمية للتدقيق الداخلي لم تنظم الحقوق الخاصة بالمدقق الداخلي، وكذلك المشرع العراقي لم يعالج هذه الحقوق الا ان المشرع الاردني تطرق الى البعض منها في قانون الشركات، كالحق بالاطلاع على السجلات والدفاتر، والحق بحضور الاجتماعات ، والحق بالحصول على الايضاحات والبيانات اللازمة لإتمام عملية التدقيق بالشكل المطلوب، والحق بإجراء الجرد لمخازن الشركة ،وهو ما سنتطرق اليه في الفقرات الآتية:-

ولاً:- الاطلاع على سجلات ودفاتر الشركة

تشكل دفاتر الشركة الخاصة وسجلاتها عنصراً جوهرياً في المسائل المالية والإدارية، كما أنها تعد سجلات حيوية للشركات كونها تضمن الدقة والشفافية والامتثال للمتطلبات القانونية، حيث يتم فيها تقييد المعاملات المالية والقانونية بدقة، لذلك فإن المدقق الداخلي يستعين بها لغرض انجاز عملية التدقيق الداخلي بصورة دقيقة، وبالنسبة للمشرع الاردني فلم يشير لهذا الحق بشكل مباشر بل تناوله ضمن مشتملات التقرير الذي يعده حيث اشار الى ان الشركة تمسك بحسابات وسجلات ومستندات منظمة وان بياناتها المالية معدة وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية المعتمدة، تمكن من إظهار المركز المالي للشركة ونتائج أعمالها وتدفعاتها النقدية بصورة عادلة، وان الميزانية وبيان الأرباح والخسائر متفقة مع القيود والدفاتر، كما اشار الى كون البيانات المالية الواردة في تقرير مجلس الإدارة الموجه للهيئة العامة تتفق مع قيود الشركة وسجلاتها<sup>(٢٥)</sup>.

ثانياً:- الحصول على البيانات والايضاحات

يعد هذا الحق مكملاً للحق الاول الذي تطرقنا اليه فما لا يوجد في السجلات والدفاتر من معلومات فإنه ينبغي على المدقق الداخلي طلب ايضاحات بشأنه من الشركة، فقد يجد الاخير ان هنالك عملية يقوم بها مندوب او مجهز من العاملين في الشركة ولا يوجد وثائق او مستندات كافية لها لذلك يطلب المدقق الحصول على كافة المعلومات التي يراها ضرورية للقيام بعمله كالمراسلات او الوصولات الخاصة بهذه العملية.

وبالنسبة للمشرع الاردني فتطرق لهذا الحق ضمن مشتملات تقرير المدقق الداخلي حيث اشار الى ان التقرير يجب ان يثبت فيه ان الاخير قد حصل على المعلومات والبيانات والايضاحات التي رآها ضرورية لأداء عمله<sup>(٢٦)</sup>.

ثالثاً:- اجراء الجرد

من الامور التي تساهم في انجاز عمل المدقق الداخلي بشكل دقيق هو السماح له بإجراء جرد على كافة موجودات الشركة الخاصة بما فيها مخازنها وما تحتويه من البضائع والمعدات والدفاتر والسجلات، ومقارنة نتائج عملية الجرد مع دفاتر وسجلات المخازن للتأكد من كونها مطابقة او غير مطابقة، واعداد تقرير اولي بما توصل اليه تمهيداً لوضع التقرير النهائي لعملية التدقيق الداخلي.

وقد اشار المشرع الاردني لهذا الحق ضمن مهام المدقق الداخلي بالرغم من انه حق للمدقق حيث اوجب في المادة (١٩٣/د) من قانون الشركات الاردني على المدقق "التحقق من موجودات الشركة وملكيته لها والتأكد من قانونية الالتزامات المترتبة على الشركة وصحتها".

## رابعاً: حضور الاجتماعات

بما ان المدقق الداخلي هو من يقوم بإعداد التقرير النهائي لعملية التدقيق وهو ما ذكرناه سابقاً، وعليه فإنه يحق له حضور اجتماعات الجمعية العمومية او الهيئة العامة، والتي يتم فيها مناقشة التقرير المعد من قبله ، كما انه هو الذي اختاره اعضاء الجمعية العمومية للشركة للقيام بعملية التدقيق والرقابة على الجانب المالي من عمل الشركة ، وان الغرض من حضوره هو لمناقشة الفقرات التي تضمنها تقريره تمهيداً للمصادقة عليها من قبل الجمعية العمومية<sup>(٢٧)</sup>.

وقد نص المشرع الاردني صراحة على هذا الحق حيث منح المدقق الداخلي حق حضور اجتماع الهيئة العامة وذلك في المادة (١٩٨) من قانون الشركات الاردني المعدل والتي جاء فيها "على مجلس إدارة الشركة أن يزود مدقق الحسابات بنسخة عن التقارير والبيانات التي يرسلها المجلس للمساهمين بما في ذلك الدعوة لحضور اجتماع الهيئة العامة للشركة وعلى المدقق أو من يمثله حضور هذا الاجتماع"، كما اعطى للمساهمين حق مناقشته في التقرير الذي اعده حيث نص في المادة (١٩٩/ب) على انه " لكل مساهم أثناء انعقاد الهيئة العامة أن يستوضح مدقق الحسابات عما ورد في تقريره ويناقشه فيه " .

واستناداً لما تقدم ذكره نأمل من المشرع العراقي تنظيم حقوق المدقق الداخلي من خلال اضافة نص يتضمن هذه الحقوق ، ونقترح ان يكون كالآتي:- ( للمدقق الداخلي في سبيل القيام بعملية التدقيق الداخلي الحق بالاطلاع على السجلات والوثائق التي يشملها التدقيق، وطلب الايضاحات التي يراها ضرورية لإتمام عمله، واجراء الجرد على كافة مخازن الشركة وما تحويه من سلع و بضائع و اوراق مالية ومستندات، فضلاً عن حضور اجتماعات الهيئة العامة لمناقشة التقارير التي يرفعها لمجلس الادارة).

## الفرع الثاني

## التزامات المدقق الداخلي في الشركة الخاصة

يقوم المدقق الداخلي بعدة التزامات تنبثق من الالتزام الرئيسي الذي يقوم به والمتمثل بعملية تدقيق الانشطة والعمليات المالية للشركة، حيث يمر تنفيذ هذا الالتزام بثلاث مراحل، الاولى تتمثل بمرحلة التخطيط ، والثانية مرحلة التنفيذ ، والثالثة مرحلة التقرير ، وسندرس هذه المراحل على ثلاث فقرات وكما يلي:-

اولاً:- مرحلة التخطيط لعملية التدقيق الداخلي

تدور هذه المرحلة حول امرين اساسيين الا وهما وضع الاهداف وتحديد نطاق العمل ، حيث يقوم المدقق الداخلي بوضع مخطط قبل البدء بالتدقيق لغرض جمع قدر كافي من المعلومات حول الانشطة والعمليات الخاضعة للتدقيق الداخلي في الشركة ، فضلاً عن توفير كافة الموارد التي تساهم في تنفيذ التدقيق على اكمل وجه ، كالموارد المالية والبشرية والتكنولوجية، وكذلك التواصل مع الاشخاص الذين لهم صلة مباشرة بعملية التدقيق<sup>(٢٨)</sup>، وتحديد الاطار الزمني الذي يجب ان تجري خلاله عملية التدقيق، وبالنسبة للمشرع الاردني والعراقي فلم يتطرقا لهذا الالتزام ، الا ان المعايير العالمية للتدقيق الداخلي اشارت اليها في المبدأ (١٣) والمتعلق بتخطيط عملية التدقيق الداخلي حيث جاء فيه بانه " يجب أن يقوم المدققون الداخليون بوضع وتوثيق خطة عمل لكل مهمة من مهام التدقيق، تتضمن أهداف المهمة، ونطاقها، وتوقيتها، والموارد المخصصة لها. ويجب أن تأخذ الخطة في الاعتبار استراتيجيات وأهداف ومخاطر المؤسسة ذات الصلة بالمهمة"<sup>(٢٩)</sup>، حيث ان وضع المدقق الداخلي للخطة قبل المباشرة بعملية التدقيق يجب ان يتم بالاشتراك مع ادارة الشركة الخاصة وبإشرافها للتأكد من ملائمة هذه الخطة لأهداف الشركة واستراتيجيات عملها .

ثانياً:- مرحلة تنفيذ عملية التدقيق الداخلي

تتضمن هذه المرحلة قيام المدقق الداخلي بفحص كافة السجلات، والوثائق والمستندات الخاضعة للتدقيق ، ومطابقتها مع العمليات والانشطة المالية التي جرت مع زبائن الشركة للتأكد من صحة البيانات المالية المقيدة فيها ، ومطابقتها مع ما تم استحصله من مبالغ مالية ، ومع ما لم يستحصل منها وباقي في ذمة الزبائن او الجهات التي تتعامل مع الشركة ، لغرض توثيقها في التقارير التي سيقوم بأعدادها بعد اتمام هذه العملية ، وهو ما يدعى بمطابقة الاصول والتي تتم اما من خلال مقارنة الأرصدة الدفترية لهذه الأصول، في السجلات الخاصة، او عن طريق الجرد الفعلي، أو استحصال شهادات من أطراف أخرى، ويلزم تحري أسباب تباين الرصيد الدفترية والفعلي، والتحقق منها وتحديد من المسؤول عن هذه الاختلافات<sup>(٣٠)</sup>.

حيث اشار المشرع الاردني الى هذا الالتزام ضمن مهام المدقق الواردة في المادة (١٩٣/ب-ج) من قانون الشركات الاردني المعدل والتي جاء فيها " ب- تدقيق حساباتها وفقاً لقواعد التدقيق المعتمدة ومتطلبات المهنة وأصولها العلمية والفنية، ج- فحص الأنظمة المالية والإدارية للشركة وأنظمة المراقبة المالية الداخلية لها والتأكد من ملاءمتها لحسن سير أعمال الشركة والمحافظة على أموالها" ، وكذلك اشار اليه المبدأ (١٤) من المعايير العالمية للتدقيق الداخلي بانه " يجب أن يقوم

المدققون الداخليون بتحديد وتحليل وتقييم وتوثيق المعلومات الكافية اللازمة لتحقيق أهداف مهمة التدقيق<sup>(٣١)</sup>.

ثالثاً:- مرحلة اعداد تقرير عملية التدقيق الداخلي

في هذه المرحلة التي تعد من اهم المراحل التي تتطلب الدقة يقوم المدقق الداخلي بإعداد تقرير يتضمن نتائج عملية الفحص والتدقيق التي قام بها ودونها في اوراق عمله، ويتطلب ان تتسم كتابة هذا التقرير بالموضوعية والوضوح ، وان يتم عمله في وقت مناسب بعد الانتهاء من عملية التدقيق، ويشتمل التقرير على بيانات تفصيلية ودقيقة عن الحسابات والعمليات المالية التي قام المدقق بفحصها والاشارة الى كافة الاخطاء التي وجدت كالغش او الاحتيال او التزوير، ويجب على المدقق وضع توقعه على التقرير الذي اعدده ، ثم يقوم بعد ذلك بتقديمه للجهة الادارية العليا المعنية بالإشراف على التدقيق في الشركة لغرض اتخاذ الاجراءات اللازمة لمعالجة الاخطاء التي وجدت وتلافيها مستقبلاً.

وقد نص المشرع الاردني على هذا الالتزام ضمن مهام المدقق الداخلي حيث جاء في المادة (١٩٣) / ( ز ) من قانون الشركات الاردني المعدل بأنه " يقدم مدققو الحسابات تقريراً خطياً موجهاً للهيئة العامة وعليهم أو من يندبونه ان يتلو التقرير أمام الهيئة العامة"، فضلاً عن ذلك فقد عالج المشرع الاردني كذلك مضمون هذا التقرير وعلى ماذا يجب ان يشتمل وذلك في المادة (١٩٥) من القانون المذكور<sup>(٣٢)</sup>، ولم يقتصر المشرع الاردني على وجوب وضع تقرير عند انتهاء عملية التدقيق ، بل اشار الى انه اذا تعذر على المدقق الداخلي القيام بالواجبات الموكلة اليه بموجب أحكام هذا القانون لأي سبب من الأسباب فعليه قبل الاعتذار عن القيام بعملية التدقيق، ان يقدم تقريراً خطياً للمراقب ونسخة منه لمجلس الإدارة يتضمن الأسباب التي تعرقل أعماله أو تحول دون قيامه بها وعلى المراقب معالجة هذه الأسباب مع مجلس الإدارة واذا تعذر عليه ذلك يعرض المراقب الأمر على الهيئة العامة في اول اجتماع تعقده<sup>(٣٣)</sup> .

وكذلك فقد اولت المعايير العالمية للتدقيق الداخلي اهتماماً بوجوب وضع تقرير من قبل المدقق الداخلي وذلك في المعيار (٦) من المبدأ (١٤) والذي جاء فيه " يجب على المدققين الداخليين توثيق معلومات كافية، وموثوقة، وذات صلة، ومفيدة، لتأييد استنتاجات ونتائج عملية التدقيق"<sup>(٣٤)</sup>

وتأسيساً على ما تقدم ذكره نقترح وضع نص خاص بالتزامات المدقق الداخلي وعلى الشكل الآتي:-  
(يلتزم المدقق الداخلي بما يلي:-١- وضع خطة لعملية التدقيق الداخلي تتضمن اهداف العملية

ونطاقها والمدة الزمنية لانجازها. ٢- فحص وتدقيق كافة السجلات والوثائق والمستندات محل التدقيق وتوثيق المعلومات الكافية لإتمام عملية التدقيق الداخلي. ٣- تقديم تقرير للهيئة العامة يشتمل على ابرز نتائج عملية التدقيق ، ويتم مناقشته في اجتماع الهيئة العامة).

### المطلب الثالث

#### المسؤولية المدنية للمدقق الداخلي في الشركة الخاص

تطرقنا فيما سبق الى عدد من الحقوق والالتزامات والتي تقع على المدقق الداخلي في الشركة الخاصة، فاذا تجاوز بأفعاله هذه الحقوق او اخل بتلك الالتزامات فحينئذ تتحقق مسؤوليته المدنية، وهذه المسؤولية تكون على نوعين اما عقدية او تقصيرية ، وعند تحقق اركانها فأنها ترتب أثراً على المدقق الداخلي يتمثل بتعويض الشركة او الغير عن الضرر الذي لحقهم جراء خطأه ، وهذا ما سنخصص لدراسته فرعين ، وكما يلي :-

#### الفرع الاول

##### انواع المسؤولية المدنية للمدقق الداخلي في الشركة الخاصة

قد يرتكب المدقق الداخلي بعض الأخطاء عند قيامه بمهامه، والتي قد تؤدي الى الحاق الضرر بالشركة الخاصة التي يدقق لحسابها، فيسأل عن صحة المعلومات الواردة في تقريره، فتنهض بذلك مسؤوليته العقدية بناءً على العقد الذي يربطه بالشركة الخاصة، أو قد يتسبب بالضرر للغير سواءً أكان موظف في الشركة او احد زبائنها، فنقوم بذلك مسؤوليته التقصيرية، وهو ما سنبينه من خلال الفقرتين الآتيتين.

##### اولاً:- مسؤولية المدقق الداخلي العقدية تجاه الشركة

لقد اشار المشرع الاردني صراحة لهذه المسؤولية في المادة (٢٠١) من قانون الشركات الاردني المعدل والتي نصت على انه " يكون مدقق الحسابات مسؤولاً تجاه كل من الشركة التي يقوم بتدقيق حساباتها ومساهمها ومستخدمي بياناتها المالية عن تعويض الضرر المتحقق والربح الفائت بسبب الاخطاء التي ارتكبها في تنفيذ عمله أو نتيجة لإخفاقه في القيام بواجباته المحددة له وفقاً لأحكام هذا القانون وأحكام أي تشريعات أخرى سارية المفعول أو واجباته التي تقتضيها معايير المحاسبة والتدقيق الدولية المعتمدة أو بسبب إصدار بيانات مالية غير مطابقة للواقع بشكل جوهري أو عن مصادقته على هذه البيانات... ". نلاحظ على هذه المادة انها لم تبين مسؤولية المدقق فحسب بل اشارت الى الاخطاء التي تسبب قيام هذه المسؤولية والتي اوردها المشرع على سبيل المثال وليس الحصر، وكذلك بين الاثر المترتب على قيامها والتمثل بالتعويض، وحسناً فعل المشرع الاردني

عندما اوضح المسؤولية العقدية للمدقق بشكل صريح ولم يسنده للقواعد العامة في المسؤولية المدنية

ونعني بمسؤولية المدقق الداخلي العقدية إخلاله بالعقد المبرم بينه وبين الشركة الخاصة بارتكابه خطأ في المهام المنوطة اليه، فالمسؤولية العقدية تهدف إلى تعويض الضرر الناشئ عن الإخلال بالتزام عقدي<sup>(٣٥)</sup>،

فالمسؤولية العقدية تقوم اذا توافرت اركانها الثلاث وهي الخطأ والضرر المترتب عنه والعلاقة السببية بينهما، وسنتطرق في هذا المجال الى الخطأ كونه الأساس الذي تقوم عليه المسؤولية بشكل عام ومسؤولية المدقق الداخلي بشكل خاص ، وكما تطرقنا فيما سبق فان المدقق الداخلي عليه التزام ببذل العناية اللازمة للقيام بعملية التدقيق بصورة دقيقة وخالية من الاخطاء وفي حال وقوعها فانه تترتب مسؤوليته العقدية، لذلك سنوضح اهم الصور التي قد يرتكب فيها المدقق الداخلي الاخطاء وهي كما يلي :-

#### ١- الخطأ في تنفيذ عملية التدقيق

يقع على عاتق المدقق الداخلي تدقيق دفاتر وسجلات ومستندات الشركة الخاصة وبياناتها المالية، وتثبيت المخالفات التي يكتشفها في تقريره الذي يعرض على الجمعية العمومية للشركة لغرض المصادقة على البيانات المالية ، كما يلتزم المدقق الداخلي بإعلام الشركة في حالة اكتشافه بأنها زودته بمعلومات خاطئة سواء أكان ذلك بحسن نية أو بسوء نية ، وأدت تلك المعلومات إلى منفعة غير مشروعة للشركة ، أو جعلت التقارير لا تعكس حقيقه الوضع المالي للشركة، وكذلك في حالة اكتشافه لأخطاء جوهرية في البيانات المالية، وعليه ان يبذل في تنفيذ مهامه العناية اللازمة، فالالتزام المدقق الداخلي هو التزام ببذل عناية وليس التزام بتحقيق غاية ، وعليه لا يسأل المدقق الداخلي الا عن تعويض الأضرار التي تلحق بالشركة والتي تنشأ عن مخالفات كان يفترض ان يكتشفها لو انه بذل العناية المطلوبة<sup>(٣٦)</sup>، ومن امثلة هذه المخالفات كما لو أعتد المدقق الداخلي البيانات المالية التي قدمتها له ادارة الشركة دون ان يقوم بتدقيقها أو مطابقة القيود الواردة فيها مع ما هو ثابت في دفاتر الشركة ، أو قيامه بإخفاء حقيقة جوهرية تؤثر على صحة المعلومات التي قدمها ، سواء كان هذا التستر متعمداً أو غير متعمد.

#### ٢- الخطأ في نتائج تقرير التدقيق

وتتمثل هذه الحالة في كون المدقق الداخلي لا يوضح في تقريره المقدم إلى الشركة عما وقع من مخالفات اكتشفها عند تدقيقه لدفاتر الشركة وسجلاتها وبياناتها المالية بالرغم من علمه بعدم صحة

البيانات الواردة في التقرير الذي قدمه لمجلس الإدارة أو البيانات المالية المقدمة للجمعية العمومية في الشركة الخاصة، وذلك لإخفاء العيوب والمخالفات الواقعة في أعمال الإدارة، والمعلومات غير الصحيحة التي يدرجونها في قيود ودفاتر وحسابات الشركة، فضلاً عن وجود نقص في المعلومات التي بنى عليها والاساس الذي بنى عليه تقريره، وعدم كفاية الأدلة التي تثبت النتائج التي توصل إليها في تقريره<sup>(٣٧)</sup>، وهو ما يجعله مخالفاً للالتزامه ببذل العناية اللازمة عند قيامه بكتابة تقريره، الامر الذي قد يؤدي الى الحاق ضرر للشركة التي يعمل لحسابها.

ثانياً:- مسؤولية المدقق الداخلي التقصيرية تجاه الغير

فضلاً عن مسؤولية المدقق الداخلي العقدية تجاه الشركة، فانه مسؤول مسؤولية تقصيرية في مواجهة الغير عما يصيبهم من الاضرار اثناء قيامه بعملية التدقيق الداخلي او نتيجة ارتكابه للإخطاء في تقريره المقدم للإدارة والذي بسببه قد يتضرر موظف او زبون او اي شخص يعمل في الشركة وشارك في عملية التدقيق من خلال تقديم معلومة او بيان مالي.

وبالرغم من ان قانون الشركات العراقي النافذ لم ينص صراحة على هذا النوع من المسؤولية، الا ان المدقق الداخلي يسأل تقصيرياً عن خطئه تجاه الغير على وفق القاعدة العامة التي تضمنتها المادة (٢٠٤) من القانون المدني العراقي والتي تنص على انه " كل تعد يصيب الغير بأي ضرر اخر غير ما ذكر في المواد السابقة يستوجب التعويض " .

الا انه المشرع الاردني كما سبق ان بينا في المسؤولية العقدية فقد عالج بشكل صريح المسؤولية المدنية للمدقق الداخلي بما فيها مسؤوليته التقصيرية حيث جاء في المادة (٢٠١) من قانون الشركات الاردني بانه " ويسال المدقق عن تعويض الضرر الذي يلحقه بالمساهم أو الغير حسن النية بسبب الخطأ الذي ارتكبه ، واذا كان للشركة اكثر من مدقق حسابات ، واشتركوا في الخطأ كانوا مسؤولين بالتضامن وفق أحكام هذه المادة ، وتسقط دعوى المسؤولية المدنية في أي من هذه الحالات بمضي ثلاث سنوات من تاريخ انعقاد اجتماع الهيئة العامة للشركة الذي تلي فيه تقرير المدقق ، واذا كان الفعل المنسوب لمدقق الحسابات يشكل جريمة فلا تسقط دعوى المسؤولية المدنية الا بسقوط دعوى الحق العام " ، نلاحظ على هذا النص انه اشار لمسؤولية المدقق الداخلي التقصيرية، وبين الاثر المترتب على تحققها وهو التعويض، كذلك اوضح المسؤولية التضامنية في التعويض اذا كان الخطأ مرتكب من قبل عدة مدققين داخليين ، وبيّن كذلك السقف الزمني الذي تسقط فيه الدعوى المدنية اذا لم تشكل جريمة ، واذا كانت كذلك فإنها لا تسقط الا بسقوط دعوى الحق العام.

## الفرع الثاني

### الاثار المترتب على تحقق المسؤولية المدنية للمدقق الداخلي للشركة الخاصة

ان الاثر المترتب على تحقق المسؤولية المدنية للمدقق الداخلي يتمثل بالتعويض وللمتضرر حق اللجوء الى القضاء من اجل الحصول على التعويض عما لحقه من ضرر نتيجة خطأ المدقق الداخلي الناتج عن مخالفته لالتزام قانوني أو عقدي ، فهذا التعويض قد يكون في مصلحة الجهة المتعاقدة مع الاخير وهي الشركة الخاصة، وبذلك يكون التعويض محكوماً بقواعد المسؤولية العقدية ، وقد يكون التعويض لمصلحة الغير ممن لم يكونوا طرفاً في العقد المبرم بين الشركة والمدقق الداخلي فيكون محكوماً بقواعد المسؤولية التقصيرية.

حيث أن أمثل طريقة لجبر الضرر الذي تسبب به المدقق الداخلي هي ازالة هذا الضرر متى كان ممكناً، ويتم ذلك من خلال اعادة الحال الى ما كانت عليه، وهو ما يطلق عليه بالتعويض العيني، كما لو قام المدقق الداخلي بتصحيح التقرير الذي يتضمن بيانات خاطئة من خلال اعادة عملية التدقيق بالشكل المطلوب منه، او افصاحه عن معلومات مهمة قام بإخفائها عمداً سواء تتعلق بالشركة او بالعمليات المالية التي قام بتدقيقها لغرض التستر على شخص او جهة معينة ، حيث ان المدقق عليه واجب بالإبلاغ خطياً عن اي مخالفة يكتشفها عند قيامه بعملية التدقيق الداخلي وهو ما اكد عليه المشرع الاردني في المادة (٢٠٠) من قانون الشركات الاردني المعدل والتي جاء فيها "اذا اطلع مدقق الحسابات على أي مخالفة ارتكبتها الشركة لهذا القانون أو نظام الشركة أو على أي أمور مالية ذات أثر سلبي على أوضاع الشركة المالية أو الإدارية فعليه أن يبلغ ذلك خطياً الى كل من رئيس مجلس الإدارة والمراقب والهيئة والسوق حال اطلاعه أو اكتشافه لتلك الأمور. على أن تعامل هذه المعلومات من جميع الأطراف بسرية تامة لحين البت في المخالفات". كما يوجد نوع اخر للتعويض وهو التعويض بمقابل سواء كان نقدي او غير نقدي، فالتعويض العيني يعد اكثر ملائمة للمسؤولية التقصيرية من المسؤولية العقدية، لان في بعض الحالات خصوصاً اذا كان الضرر في المسؤولية التقصيرية الذي تسبب به المدقق الداخلي للغير هو ضرر مادي ، فإن المحكمة تحكم للمتضرر بإعادة الحال الى ما كانت عليه.

وعند الرجوع للقواعد العامة نجد أن المشرع العراقي أشار الى التعويض العيني في المادة (٢٠٩/ثانياً) من القانون المدني العراقي النافذ رقم (٤٠) لسنة ١٩٥١ حيث نصت على ان "يجوز للمحكمة تبعاً للظروف، وبناءً على طلب المتضرر أن تأمر بإعادة الحال الى ما كانت عليه ... " ، ومن خلال هذا النص نرى بأن المشرع اعطى للقاضي سلطة جوازية للحكم بالتعويض العيني

، فإذا طلب المدقق الداخلي وهو المتسبب في احداث الضرر الحكم بالتعويض العيني ورفض المتضرر ، فيجوز للقاضي رفض طلب المدقق الداخلي والحكم بالتعويض بمقابل ، فسلطة القاضي جوازية وليست وجوبية وله ان يحكم بناءً على طلب المتضرر وليس بناءً على طلب محدث الضرر ، وكذلك ما اشارت له المادة (٢٦٩/٢) ثانياً) من القانون المدني الاردني النافذ رقم (٤٣) لسنة ١٩٧٦، والتي جاء فيها " يجوز للمحكمة تبعاً للظروف وبناءً على طلب المضرور أن تأمر بإعادة الحال الى ما كانت عليه أو أن تحكم بإداء أمر معين متصل بالفعل الضار وذلك على سبيل التعويض".

وهناك من يرى بان التعويض العيني يعد الاصل في المسؤولية العقدية اذا كان ممكناً ، ويصار استثناءً الى التعويض بمقابل ، اما المسؤولية التقصيرية فأن الاصل فيها هو التعويض بمقابل ويصار الى التعويض العيني استثناءً ، وبشكل عام يخضع التعويض لتقدير القاضي ، ويعين طريقة التعويض تبعاً للظروف<sup>(٣٨)</sup> .

#### الخاتمة

وفي نهاية بحثنا توصلنا الى عدد من النتائج والمقترحات والتي تتمثل بما يلي:-

- ١- ان المدقق الداخلي هو الشخص الذي تختاره الهيئة العامة من داخل الشركة القيام بعملية تدقيق ومطابقة سجلات الشركة ووثائقها في الشركة الخاصة.
- ٢- يتميز المدقق الداخلي عن بقية المصطلحات التي قد تتشابه معه كمرقب الحسابات والمحاسب من حيث التعيين ونوع الرقابة وطبيعة العمل والمسؤولية بالرغم من وجود اوجه تشابه بينهم .
- ٣- لا يصلح اي موظف في الشركة لكي يكون مدقق داخلي فلكي تكتسب الصفة الاخيرة يجب ان يكون الشخص متمتع بعدة شروط تؤهله لذلك كالكفاءة والموضوعية والسرية وبذل العناية اللازمة في عمله.

٤- لكي يكتسب المدقق الداخلي مركزاً قانونياً في الشركة يؤهله للقيام بعملية التدقيق يجب ان يتمتع ببعض الحقوق كحقه بفحص السجلات والمستندات وحقه باجراء جرد وحقه بحضور الاجتماعات وحقه بالحصول على المعلومات التي يحتاجها، ومقابل ذلك تقع على عاتقه العديد من الالتزامات كالتزامه بوضع خطة للتدقيق، والتزامه بتنفيذ عملية التدقيق، والتزامه بإعداد تقرير نهائي عن عمله يقدم للهيئة العامة.

٥- ان تجاوز المدقق الداخلي لحدود الحقوق الممنوحة له او الاخلال بالتزامات المفروضة عليه يعرضه للمسؤولية المدنية فاذا كان المتضرر من اخلاله الشركة نهضت مسؤوليته العقدية اما اذا كان المتضرر من الغير فتقوم مسؤوليته التصيرية.

### المقترحات

من خلال هذه الفقرة سنستعرض عدد من المقترحات على المشرع العراقي لمعالجة النقص الحاصل في قانون الشركات رقم (٢١) لسنة ١٩٩٧ المعدل بشأن المدقق الداخلي ، وهي كما يلي :-

١- ندعو المشرع الى وضع نص خاص بتعريف المدقق الداخلي ونقترح ان يعرف بانه (شخص تختاره الهيئة العامة للشركة الخاصة من ضمن موظفيها ، نظراً لتمتعه بالخبرة والكفاءة والاستقلالية التي تؤهله للقيام بعملية التدقيق الداخلي بنزاهة تامة، لغرض تدقيق السجلات والوثائق المالية، وتثبيت تقرير بذلك يقدم لإدارة الشركة، ويكون مسؤولاً امامها عن كافة ما يرد في التقرير).

٢- نأمل من المشرع العراقي اضافة مادة خاصة بتعيين المدقق الداخلي وان يتم اختياره من قبل الجمعية العامة او الهيئة العامة للشركة الخاصة فهي التي تكون مسؤولة عن تعيينه وعزله وتحديد الاجر الذي يستحقه، فضلاً عن تحديد مدة تعيينه اسوة بالمشرع الاردني الذي حددها بسنة قابلة للتجديد ونرى بأن هذه المدة هي فترة كافية للتأكد من كفاءة المدقق الداخلي للقيام بعملية التدقيق الداخلي بالشكل المطلوب.

٣- نقترح ان تكون الشروط الخاصة بالمدقق الداخلي بالنص الآتي:- (يجب ان يكون المدقق الداخلي على قدر من الكفاءة للقيام بعملية التدقيق الداخلي، فضلاً عن تمتعه بالموضوعية والاستقلال، و عدم الافصاح عن المعلومات التي يحصل عليها بمناسبة قيامه بالتدقيق، والا وجب عزله ومطالبته بالتعويض).

٤- ونأمل من المشرع العراقي اضافة نص خاص بحقوق المدقق الداخلي ونقترح ان يكون كالآتي:- ( للمدقق الداخلي في سبيل القيام بعملية التدقيق الداخلي الحق بالاطلاع على السجلات والوثائق التي يشملها التدقيق، وطلب الايضاحات التي يراها ضرورية لإتمام عمله، واجراء الجرد على كافة مخازن الشركة وما تحتويه من سلع و بضائع و اوراق مالية ومستندات، فضلاً عن حضور اجتماعات الهيئة العامة لمناقشة التقارير التي يرفعها لمجلس الادارة).

٥- نقترح وضع نص خاص بالتزامات المدقق الداخلي وعلى الشكل الآتي:- (يلتزم المدقق الداخلي بما يلي:- ١- وضع خطة لعملية التدقيق الداخلي تتضمن اهداف العملية ونطاقها والمدة الزمنية لانجازها. ٢- فحص وتدقيق كافة السجلات والوثائق والمستندات محل التدقيق وتوثيق المعلومات

الكافية لإتمام عملية التدقيق الداخلي. ٣- تقديم تقرير للهيئة العامة يشتمل على ابرز نتائج عملية التدقيق ، ويتم مناقشته في اجتماع الهيئة العامة).

### الهوامش

١ - ينظر المادة (١٣٣- اولاً) قانون الشركات العراقي رقم (٢١) لسنة ١٩٩٧ المعدل  
٢ - ينظر المواد (٢٨-٢٩) من قانون الشركات العامة العراقي رقم (٢٢) لسنة ١٩٩٧ المعدل.  
٣ - وضعت هذه المعايير من قبل معهد المدققين الداخليين في الولايات المتحدة الامريكي  
Institute of Internal Auditors IIA, 2004, Code of Ethics and Standards for The  
Professional Practice of Internal Auditing. available at: ( <https://www.theiia.org>)

والمشورة بتاريخ ٩ / ١ / ٢٠٢٤ تاريخ الزيارة ٢٣ / ٧ / ٢٠٢٤

٤ - تم تعديل قانون الشركات الاردني رقم (٢٢) لسنة ١٩٩٧ بموجب القانون رقم (٥٧) لسنة ٢٠٠٦.

٥ - ان المشرع العراقي لم يضع تعريفاً للشركة الخاصة، واكتفى بالإشارة الى تكوينها وهو ما ورد في المادة (٨/اولاً) من قانون الشركات العراقي رقم (٢١) لسنة ١٩٩٧ المعدل بانه " تتكون الشركة الخاصة باتفاق بين شخصين او اكثر من غير قطاع الدولة، براس مال خاص " ، وكذلك قانون الشركات الاردني رقم (٢٢) لسنة ١٩٩٧ المعدل لم يرد فيه اي تعريف للشركة الخاصة واكتفى بالإشارة لأنواع الشركات الخاصة والاحكام المتعلقة بها.  
٦ - وردت الاحكام المتعلقة بهذه الرقابة في المواد من (١٣٣ - ١٣٩) من قانون الشركات العراقي النافذ رقم (٢١) لسنة ١٩٩٧ المعدل.

٧ - حيث اوضح الدليل الاسترشادي لوحدات التدقيق الداخلي في العراق الصادر عن ديوان الرقابة المالية الاتحادي العراقي لسنة ٢٠١٩ الفرق بينهما بأن المدقق المالي والمدقق الداخلي كلاهما يعملان في نفس الوحدة الحكومية الا ان المدقق المالي ينحصر عمله على تدقيق المعاملات المالية قبل وبعد الصرف للتحقق من مدى صحة العمليات المالية وسلامة المستندات وأستكمال الجوانب الفنية والقانونية ، ويتم تدقيق القوائم المالية لتحديد ما إذا كانت القوائم المالية تتفق مع المعايير والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، في حين يغطي المدقق الداخلي العديد من الانشطة منها التحقق من الأستخدام الأفضل لموارد الوحدة الحكومية او للتحقق من تنفيذ الخطط على وفق المعايير المحددة وتحديد الأنحرافات ومتابعة معالجتها ، وهي تمثل الجانب الخاص بكشف وقياس مدى إنجاز الأهداف ودراسة المتغيرات التي أدت الى المشكلات واقتراح الحلول لها ، والتركيز على تقويم عملية إدارة المخاطر والنظم الرقابية وفاعلية العمليات التشغيلية ، وباختلاف نوع التدقيق المنفذ من

قبله ، فعند التدقيق المالي يتم التركيز على تقويم نظم الرقابة الخاصة بحماية الأصول ومن ضمنها نظام مسك الدفاتر ومدى دقة عمليات القيد المحاسبي بالإضافة الى درجة اكتمالها ، أما في تدقيق الالتزام فيتم التركيز على النظم الكفيلة بالترام العاملين بكافة القوانين والنظم واللوائح ، وفي تدقيق الأداء أو التدقيق التشغيلي يتم التركيز على نظم الرقابة التي تتضمن تنفيذ أنشطة الوحدة بأكبر قدر ممكن من الأقتصاد والكفاءة والفاعلية وتزويد الإدارة

بالتوقعات تجاه المخاطر والتأكيد على كون أنظمة الرقابة كافية لتقليل تلك المخاطر وأن كافة الوسائل ستستخدم لإدارة وتقليل هذه المخاطر . يتوفر هذا الدليل على الموقع الإلكتروني لديوان الرقابة المالية الاتحادي العراقي ومنشور على هذا الموقع بتاريخ ١١/١ / ٢٠٢٣ على الرابط الآتي:- (<https://storage.fbsa.gov.iq>) تاريخ الزيارة ١/٩/٢٠٢٤.

<sup>٨</sup> - عالج نظام ممارسة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات العراقي رقم (٣) لسنة ١٩٩٩ المعدل مراقب الحسابات في المادة (١) منه حيث اشار الى انه "يمارس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات كل شخص طبيعي أو معنوي مجاز بممارسة هذه المهنة بموجب هذا النظام" ، و يعرف مراقب الحسابات بأنه (( الشخص الذي يقوم بتدقيق ومراجعة منشآت متعددة تختلف في طبيعة نشاطها وحجمها وشكلها القانوني ، وقد يقوم في كثير من الأحيان بتكليف من إدارة المشروع بأجراء دراسات أو أبحاث مختلفة لبعض الأنشطة بهدف معاونة الإدارة في اتخاذ بعض القرارات المبنية على توصياته )) د. خالد راغب الخطيب ود. خليل محمود الرفاعي ، الاصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات ، دار المستقبل للنشر والتوزيع ، الاردن ، ١٩٩٨، ص ١١٩.

<sup>٩</sup> - نقلاً عن محمد السيد سرايا، (أصول و قواعد المراجعة و التدقيق الشامل، الإطار النظري، المعايير و القواعد، مشاكل التطبيق العملي)، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، المكتب الجامعي الحديث، مصر، ٢٠٠٧، ص ١٢٦.

<sup>١٠</sup> - عبد الرزاق محمد عثمان ، اصول التدقيق والرقابة الداخلية، الدار النموذجية، لبنان، ٢٠١١، ص ١٤٨. ينظر في المعنى ذاته عبد الله، خالد أمين، علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية والعملية)، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، ٢٠٠٠، ص ١٨١ .

<sup>١١</sup> - سعود جايد مشكور، وعلاء حسن وحيدر عباس، المسؤولية المهنية للمدقق الداخلي واثرها في الحد من ظاهرة الفساد المالي والإداري، بحث منشور في مجلة المثني للعلوم الادارية والمالية ، المجلد السابع ، العدد الثالث، ٢٠١٧، ص ١٨٨.

<sup>١٢</sup> - خلف عبد الله ، التدقيق الداخلي في اطار حوكمة الشركات ، بحث منشور في المؤتمر العربي الاول حول التدقيق الداخلي في اطار الحوكمة المؤسسي، القاهرة ، مصر ، ٢٠٠٥، ص ٤٠.

<sup>١٣</sup> - م.م. أنور عباس ناصر، دور التدقيق الداخلي في مكافحة الفساد المالي والإداري، بحث منشور في مجلة الدراسات الاقتصادية والادارية ، الجامعة العراقية، العدد الثالث عشر ، ٢٠١٨، ص ٤٩٤.

<sup>١٤</sup> - نهلة طعمة خلف، التنظيم القانوني لمراقب الحسابات في شركات القطاع الخاص . دراسة مقارنة . رسالة ماجستير ، جامعة بغداد ، كلية القانون ، ٢٠٠٦. ص ١٨.

<sup>١٥</sup> - Stewart, Jenny Goodwin & Kent, Pamela " the Use of Internal Audit by Australian Companies", Managerial Auditing Journal, Vol. (21) No. (1), 2006, pp. 81-101.

<sup>١٦</sup> - وهو ما اشارت له المادة (١٣٣، أولاً) من قانون الشركات العراقي رقم (٢١) لسنة ١٩٩٧ المعدل (...). اما حسابات الشركة الخاصة فتخضع للرقابة والتدقيق من قبل مراقبي حسابات تعينهم الجمعية العمومية).

<sup>١٧</sup> - نهلة طعمة خلف، مصدر سابق، ص ٢٢.

<sup>١٨</sup> - ينظر المادة (١٣٦) من قانون الشركات رقم (٢١) لسنة ١٩٩٧ المعدل.

- ١٩ - د. خالد راغب الخطيب، مصدر سابق ، ص ١٥ .
- ٢٠ - ينظر في المعنى ذاته ، د. بان رياض يوسف ، دور التدقيق الداخلي في ادارة المخاطر ، مقال منشور في مجلة المحاسب القانوني ، تصدر عن الجمعية العراقية للمحاسبين القانونيين، العدد الحادي عشر، ٢٠٢٣، ص ٤٤-٤٥ .
- 21 - Principle (2) of the International Standards for Internal Auditing, op cit , p. 18.
- 22 - Principle (3) of the International Standards for Internal Auditing, op cit , p. 22.
- 23 - Principle (4) of the International Standards for Internal Auditing, op cit , p. 27
- ٢٤ - اشار المعيار (٣) من المبدأ (٤) الى انه "يجب على المدققين الداخليين ممارسة الشك المهني عند تخطيط وتنفيذ خدمات التدقيق الداخلي، يمكن الشك المهني المدققين الداخليين من إصدار أحكام موضوعية تستند إلى الحقائق والمعلومات والمنطق، بدلاً من الثقة أو الاعتقاد. الشك هو موقف التشكيك أو الارتياب دائماً في صحة وصدق الادعاءات والبيانات والمعلومات الأخرى. يطبق المدققون الداخليون الشك المهني عندما يسعون للحصول على الأدلة للدعم والتحقق من صحة البيانات من قبل الإدارة ، بدلاً من مجرد الثقة في المعلومات المقدمة على أنها صحيحة أو حقيقية دون سؤال أو شك. يتطلب الشك المهني الفضول والاستعداد للاستكشاف ما وراء المستوى السطحي لموضوع معين ."
- Standard(3-4) of the International Standards for Internal Auditing, op cit , p. 29.
- ٢٥ - ينظر الفقرات (٣ / ٢) من المادة (١٩٥/أ) من قانون الشركات الاردني المعدل .
- ٢٦ - ينظر الفقرة (١) المادة (١٩٥/أ) من قانون الشركات الاردني المعدل .
- ٢٧ - نهلة طعمة خلف، مصدر سابق ، ص ٨٠ .
- ٢٨ - د. صفاء احمد محمد، دور لجان التدقيق في تعزيز اداء واستقلالية المدقق الداخلي ، بحث منشور في مجلة الادارة والاقتصاد ، العدد الرابع والخمسون، جامعة بغداد ، ٢٠٠٥، ص ٧٦ .
- 29- Principle (13) of the International Standards for Internal Auditing, op cit , p. 81.
- ٣٠- عبد الفتاح الصحن، محمد السيد سرايا، الرقابة و المراجعة الداخلية، الدار الجامعية، مصر، ٢٠٠٤، ص ١١٧ .
- 31- Principle (14) of the International Standards for Internal Auditing, op cit , p.91.
- ٣٢ - فقد جاء في المادة (١٩٥/ أ) من قانون الشركات الاردني المعدل انه "مع مراعاة أحكام قانون مهنة تدقيق الحسابات المعمول به واي قانون أو نظام آخر له علاقة بهذه المهنة يجب ان يتضمن تقرير مدقق الحسابات مايلي:
- ١- انه قد حصل على المعلومات والبيانات والإيضاحات التي رآها ضرورية لاداء عمله .
- ٢- ان الشركة تمسك بحسابات وسجلات ومستندات منظمة وان بياناتها المالية معدة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية المعتمدة ، تمكن من إظهار المركز المالي للشركة ونتائج أعمالها وتدفعاتها النقدية بصورة عادلة ، وان الميزانية وبيان الأرباح والخسائر متفقة مع القيود والدفاتر .

- ٣- ان إجراءات التدقيق التي قام بها لحسابات الشركة تعتبر كافية برأيه لتشكل أساساً معقولاً لإبداء رأيه حول المركز المالي ونتائج الأعمال والتدفقات النقدية للشركة وفقاً لقواعد التدقيق المتعارف عليها عالمياً .
- ٤- ان البيانات المالية الواردة في تقرير مجلس الإدارة الموجه للهيئة العامة تتفق مع قيود الشركة وسجلاتها .
- ٥- المخالفات لأحكام هذا القانون أو لنظام الشركة الواقعة خلال السنة موضوع التدقيق ولها أثر جوهري على نتائج أعمال الشركة ووضعها المالي وما اذا كانت هذه المخالفات لا تزال قائمة، وذلك في حدود المعلومات التي توفرت لديه أو التي يتوجب عليه معرفتها بحكم واجباته المهنية" .
- ٣٣ - تنظر المادة (١٩٤) من قانون الشركات الاردني المعدل.
- 34- Standard (6-14) of the International Standards for Internal Auditing, op cit , p. 98.
- ٣٥ - ابراهيم شداد ، مسؤولية مدقق الحسابات عن الغش والخطأ من الناحيتين القانونية والمهنية ، مجلة المدقق الاردنية، العدد ٢٨، تصدر عن جمعية مدققي الحسابات القانونيين الاردنيين ، العدد ٢٨، ١٩٩٨ ، ص ٢١ .
- ٣٦ - نهلة طعمة خلف ، مصدر سابق ، ص ١٤٥ .
- ٣٧ - د. امين السيد احمد لطفي ، المسؤولية القانونية لمراقبي الحسابات تجاه عميل المراجعة والمجتمع والطرف الثالث، الدار الجامعية، القاهرة، ٢٠٠١، ص ٢٥ .
- (٣٨) د. عبد المجيد الحكيم ، الموجز في شرح القانون المدني العراقي ، الجزء الأول، مصادر الالتزام، الطبعة الثالثة، شركة الطبع والنشر الاهلية، بغداد ، العراق ، ١٩٦٩ ، ص ٥٥٣ .

## المصادر

### اولاً:- الكتب

١. د. امين السيد احمد لطفي ، المسؤولية القانونية لمراقبي الحسابات تجاه عميل المراجعة والمجتمع والطرف الثالث، الدار الجامعية، القاهرة، ٢٠٠١ .
٢. د. خالد راغب الخطيب ود. خليل محمود الرفاعي ، الاصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات ، دار المستقبل للنشر والتوزيع ، الاردن ، ١٩٩٨ .
٣. عبد الرزاق محمد عثمان ، اصول التدقيق والرقابة الداخلية، الدار النموذجية، لبنان، ٢٠١١ .
٤. عبد الفتاح الصحن، محمد السيد سرايا، الرقابة و المراجعة الداخلية، الدار الجامعية، مصر، ٢٠٠٤ .
٥. عبد الله، خالد أمين، علم تدقيق الحسابات(الناحية النظرية والعملية)، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، ٢٠٠٠ .
٦. د. عبد المجيد الحكيم ، الموجز في شرح القانون المدني العراقي ، الجزء الأول، مصادر الالتزام، الطبعة الثالثة ، شركة الطبع والنشر الاهلية، بغداد ، العراق ، ١٩٦٩ .
٧. د. محمد السيد سرايا، (أصول و قواعد المراجعة و التدقيق الشامل، الإطار النظري، المعايير و القواعد، مشاكل التطبيق العملي)، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، المكتب الجامعي الحديث ، مصر، ٢٠٠٧ .

## مجلة كلية التربية الأساسية للعلوم التربوية والإنسانية

المركز القانوني للمدقق الداخلي في الشركة الخاصة

مجلة علمية محكمة تصدر عن كلية التربية الأساسية – جامعة بابل

## ثانياً:- الرسائل والاطاريح

١. نهلة طعمة خلف، التنظيم القانوني لمراقب الحسابات في شركات القطاع الخاص ،دراسة مقارنة، رسالة ماجستير ، جامعة بغداد ، كلية القانون ، ٢٠٠٦.

## ثالثاً:- البحوث والمقالات

١. د.ابراهيم شداد ، مسؤولية مدقق الحسابات عن الغش والخطأ من الناحيتين القانونية والمهنية ، مجلة المدقق الاردنية، العدد ٢٨، تصدر عن جمعية مدققي الحسابات القانونيين الاردنيين ، العدد ٢٨، ١٩٩٨

٢. أنور عباس ناصر، دور التدقيق الداخلي في مكافحة الفساد المالي والإداري، بحث منشور في مجلة الدراسات الاقتصادية والإدارية ، الجامعة العراقية، العدد الثالث عشر ، ٢٠١٨.

٣. بان رياض يوسف ، دور التدقيق الداخلي في ادارة المخاطر ، مقال منشور في مجلة المحاسب القانوني، تصدر عن الجمعية العراقية للمحاسبين القانونيين، العدد الحادي عشر، ٢٠٢٣.

٤. خلف عبد الله ، التدقيق الداخلي في اطار حوكمة الشركات ، بحث منشور في المؤتمر العربي الاول حول التدقيق الداخلي في اطار الحوكمة المؤسسي، القاهرة ، مصر ، ٢٠٠٥.

٥. سعود جايد مشكور، وعلاء حسن وحيدر عباس، المسؤولية المهنية للمدقق الداخلي واثرها في الحد من ظاهرة الفساد المالي والإداري، بحث منشور في مجلة المثني للعلوم الادارية والمالية ، المجلد السابع ، العدد الثالث، ٢٠١٧.

٦. د.صفاء احمد محمد، دور لجان التدقيق في تعزيز اداء واستقلالية المدقق الداخلي ، بحث منشور في مجلة الادارة والاقتصاد ،العدد الرابع والخمسون، جامعة بغداد ، ٢٠٠٥.

## رابعاً:- القوانين والانظمة

١. القوانين العراقية

أ- القانون المدني العراقي رقم (٤٠) لسنة ١٩٥١.

ب- قانون الشركات العامة العراقي رقم (٢٢) لسنة ١٩٩٧ المعدل.

ت- قانون الشركات العراقي رقم (٢١) لسنة ١٩٩٧ المعدل.

٢. الانظمة

أ-نظام ممارسة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات العراقي رقم (٣) لسنة ١٩٩٩ المعدل.

٣. القوانين العربية

أ- القانون المدني الاردني النافذ رقم (٤٣) لسنة ١٩٧٦.

ب- قانون الشركات الاردني رقم (٢٢) لسنة ١٩٩٧ المعدل.

خامساً: -المواقع الالكترونية

١. الموقع الالكتروني لمعهد المدققين الداخليين ( <https://www.theia.org> )

٢. الموقع الالكتروني لديوان الرقابة المالية العراقي ( <https://storage.fbsa.gov.iq> )

سادساً: -المصادر الاجنبية

- 1- Stewart, Jenny Goodwin & Kent, Pamela " the Use of Internal Audit by Australian Companies", Managerial Auditing Journal, Vol. (21) No 1,2006.

#### Sources

##### First: Books

١. Dr. Amin Mr. Ahmed Lotfi , responsibility Legal For observers the accounts Towards client Review And the community And the party Third , the house University , Cairo , 2001.
٢. Dr. Khaled willing The preacher Dr. Khalil Mahmoud Al-Rifai , Origins Scientific And the process To check the accounts , house the future For publication And distribution , Jordan , 1998.
٣. slave The Provider Mohammed Osman , Origins Auditing And censorship Interior , House Model , Lebanon , 2011.
٤. slave The Opener The plate, Mohammed Mr. Saraya, Censorship and Review Interior, The house University, Egypt, 2004.
٥. slave God, immortal Amen, science Audit Accounts ( side) Theory and the process ) , Edition First, house Wael For publication, Amman, 2000.
٦. Dr. Abdul The glorious The wise , the brief in to explain the law Civil Iraqi , part First , sources Commitment , Edition Third , Company nature And publishing Al-Ahlia , Baghdad , Iraq , 1969
٧. Dr. Mohammed Mr. Saraya, ( Origins and rules Review and Auditing Comprehensive , Framework Theoretical, Criteria and Rules, problems Application practical ) , college commerce, university Alexandria, The office University Hadith , Egypt , 2007.

##### Second: Letters and theses

١. Nahla Taste Behind , organization Legal For the observer the accounts In Companies Sector private ,study comparison , message Master's , University Baghdad , College Law , 2006.

##### Third: Research and articles

١. Dr. Ibrahim Shaddad , responsible Auditor the accounts on cheating And the mistake from Both sides Legal And professional , magazine Auditor Jordanian , Issue 28 , Issued on association Auditors the accounts Legal Jordanians , Issue 28 , 1998

.٢ Anwar Abbas Nasser , role Auditing Internal in Anti Corruption Financial Administrative , research publication in magazine Studies Economic Administrative , University Iraqi , Issue the third Ten , 2018.

.٣ Ban Riyadh Youssef , role Auditing Internal in administration Risks , Article publication In the magazine Accountant Legal , issued on The Association Iraqi For accountants Legal , Issue atheistic Ten , 2023.

.٤ behind slave God , audit Internal in framework Governance Companies , Search publication in The conference Arabic the first around Auditing Internal in framework Governance Institutional , Cairo , Egypt , 2005.

.٥ Saud Good Thank you , Alaa Good And Haidar Abbas , Responsibility Professional For the auditor Internal And its effect in limit from phenomenon Corruption Financial Administrative , research publication in magazine The dual For science Administrative Finance , Volume Seventh , Issue Third , 2017.

.٦ Dr. Safaa Ahmed Mohammed , role Committees Auditing in Enhance performance And independence Auditor Internal , Search publication in magazine Management Economy , Number Fourth Fifty , University Baghdad , 2005.

Fourth: Laws and regulations

.١ Iraqi laws

A. Iraqi Civil Law No. (40) of 1951.

B. Iraqi Public Companies Law No. (22) of 1997, as amended.

C. Iraqi Companies Law No. (21) of 1997 as amended.

.٢ Systems

A-System practice profession monitoring And auditing the accounts Iraqi No. 3 of 1999 as amended.

.٣ Arab laws

A. the law Civil Jordanian The window No. (43) of 1976.

B. Jordanian Companies Law No. (22) of 1997 as amended.

Fifth: Websites

.١ The website of the Institute of Internal Auditors ( <https://www.theiia.org>)

.٢ Iraqi Supreme Audit Bureau website <https://storage.fbsa.gov.iq>

Sixth: Foreign sources

1-Stewart, Jenny Goodwin & Kent, Pamela " the Use of Internal Audit by Australian Companies", Managerial Auditing Journal, Vol. (21) No 1,2006 .