

المسؤولية المدنية لمراقب الحسابات وفقاً للأنظمة السعودية: دراسة قانونية تحليلية ومقارنة

أحمد عبدالرحمن المجالي

أستاذ القانون التجاري المساعد، كلية الحقوق، جامعة طيبة، المدينة المنورة، المملكة العربية السعودية
dr.majali@gmail.com

(قدم للنشر في ١٨/٢/١٤٣٦هـ؛ وقبل للنشر في ٩/٨/١٤٣٦هـ)

الكلمات المفتاحية: مراقب الحسابات، المحاسب القانوني، مسؤولية المدنية لمراقب الحسابات، شركة المساهمة، محاسبة شركات، نظام الشركات، نظام المحاسبين القانونيين.

ملخص البحث. بسبب الأضرار المالية الكبيرة التي أصابت المجتمع المالي والناجمة عن الأخطاء والغش والتصرفات غير القانونية في القوائم المالية للشركة، والمتأتية من إغفال تقارير مراقب الحسابات لتلك الأخطاء الجوهرية، سواء عن قصد أو عن غير قصد، وبسبب الدور البارز والهام الذي يقوم به بالشركة وهو مراقب حساباتها نيابةً عن المساهمين، فقد حددت العديد من قوانين الدول مهام وواجبات مراقب الحسابات، وذلك من أجل مساءلتهم عنها في حال تقصيرهم في أدائها، وقد بينا في هذا البحث أن نظام الشركات السعودي لم يحدد تلك المهام على غرار تلك القوانين، وبالتالي قد يصعب تحديد المسؤولية المدنية إذا لم يؤدّ مراقب الحسابات مهامه بالشكل الصحيح، لأنها في الأصل غير محددة، لذلك فقد خلصنا إلى وجوب تعديل بعض أحكام نظام الشركات، لاسيما المادة ١٣٢، وإضافة بعض المواد المتعلقة بالمسؤولية المدنية لمراقب الحسابات.

مقدمة

كما يعد تقرير مدقق الحسابات هو الوسيلة التي

يعبر فيها عن رأيه فيما إذا كانت البيانات المقدمة من قبل مجلس الإدارة، قد تمت وفقاً لمعايير المحاسبة المتعارف عليها، وهذه المعايير تتطلب منه أن يذكر فيما

إن الهدف من مراجعة مدققي الحسابات للبيانات المالية للشركة هو التعبير عن رأيهم حول صحة هذه البيانات بشأن المركز المالي للشركة، ونتائج أعمالها، وتدفقاتها النقدية وفقاً لمبادئ المحاسبة المعتمدة (IFAC, 2014).

الكفاية الفنية، والاستقلالية، والموضوعية، والنزاهة، كما يجب عليه منع صدور القوائم المالية المضللة (شداد، ٢٠٠٠م).

ولكن الواقع يؤكد أنه لا توجد عملية مراجعة تُعطي تأكيدات كاملة بأن القوائم المالية خالية من الأخطاء الجوهرية والغش، لأنها قد تحدث نتيجة التصرف غير السليم من القسم المالي للشركة والحكم الخاطئ من قبل مجلس الإدارة في اختيار وتطبيق الطرق والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً (جربوع، ٢٠٠٥م).

وحتى يتم تحديد المسؤولية المدنية لمراقب الحسابات يجب الإجابة على التساؤلات التالية: هل مراقب الحسابات مسؤول عن جميع الأخطاء الإدارية والمحاسبية في الشركة؟ وهل مهمته في الشركة الكشف عن هذه الأخطاء؟ وفي حالة العثور على إحداها، هل يجب عليه الإفصاح عنها؟ وإذا لم يتم بذلك، فهل تحرك ضده دعوى المسؤولية المدنية؟ وعلى أي أساس تحرك هذه الدعوى؟

للإجابة على هذه التساؤلات سوف نبحث موضوع المسؤولية المدنية لمراقب الحسابات وفقاً للأنظمة السعودية في مبحثين:

- المبحث الأول: الأسس القانونية التي تقوم عليها المسؤولية المدنية لمراقب الحسابات
- المبحث الثاني: النطاق القانوني للمسؤولية المدنية لمراقب الحسابات

إذا كانت البيانات المالية خالية من أخطاء جوهرية، سواء كانت بسبب خطأ أو تزوير (IAASB, 2013). ويفترض بمدقق الحسابات أن يكون بمقدوره، من خلال تطبيق المعايير المحاسبية المعتمدة، الكشف عن أية معلومات خاطئة، فيفترض فيه الحرفية العالية في هذا المجال، لذلك يطلب منه الكشف عن جميع الأخطاء الموجودة، وإذا غض الطرف عن بعضها، بسبب إهمال أو تواطؤ منه، فيمكن أن تحرك ضده المسؤولية المدنية لعدم الكشف عنها (IFAC, 2014).

وعند تفحص نظام الشركات السعودي الصادر بقرار مجلس الوزراء رقم ١٨٥ بتاريخ ١٣٨٥/٣/١٧هـ، نلاحظ أنّ المنظم، لم يعد يعامل الشركة على أساس أنّها عقد بين طرفين تنظم احكامها حسب إرادتهما فقط، بل أصبح يتعامل معها على أساس أنها مفهوم اقتصادي متكامل تنظمها أحكام قانونية وضعت من قبل الدولة، وكلّ خرق أو تجاوز لهذه الأحكام يتصدى لها القانون بعقوبات رادعة، لكن الإشكالية تكمن، عند التطرق لموضوع مراقب الحسابات في شركة المساهمة، هو تحديد مدى نجاعة وأهميّة دور مراقب الحسابات في حماية الشركة والمساهمين والغير من أي تلاعب في قوائمها المالية؟

في الواقع إن الهدف الأسمى من تعيين مراقب الحسابات هو من أجل اكتشاف الأخطاء والغش والتصرفات غير القانونية التي تؤثر على المركز المالي للشركة، لذلك فمن المفترض به أن يُضمن تقريره

وهذه النظرية تستمد جذورها من النظرية التقليدية للشركة والتي مفادها أن الشركة عبارة عن عقد يلتزم بمقتضاه شخصان أو أكثر بالمساهمة في مشروع مالي بقصد اقتسام ما قد ينشأ عنه من ربح أو خسارة، فقرار الجمعية العامة بتعيين مراقب حسابات الشركة يعتبر كإيجاب ينشأ عنه عقد بمجرد اقترن قبول مراقب الحسابات الصريح أو الضمني بالمهمة الموكلة له (Meddeb, 2000).

وحسب هذا العقد فللمراقب الحسابات الاطلاع على جميع دفاتر الشركة ومستنداتها وحساباتها، كما يجب عليه أن يتأكد من سلامة عملية الجرد وسلامة حساباتها، ويجب عليه أن يعد تقريراً عن النتائج التي توصل إليها ويرفعه إلى المساهمين عن طريق الجمعية العامة للمساهمين (Lefebvre-Teillard, 1985).

وإذا قصر بذلك، سواء عن قصد أو عن غير قصد، فإن المسؤولية المدنية هنا تقوم على أساس المسؤولية العقدية، فمراقب الحسابات عُين بموجب عقد بينه وبين مجموعة المساهمين لذلك فإنه يسأل حسب أحكام المسؤولية العقدية (Béthoux, 2000).

أولاً: مبررات هذه النظرية

١- أن تعيين مراقب الحسابات يتم عن طريق الجمعية العامة للمساهمين وهي التي تحدد أتعابه وتقوم بعزله، كما يجب عليه بعد الانتهاء من إعداد تقريره عن النتائج التي توصل إليها من خلال

المبحث الأول:

الأسس القانونية التي تقوم عليها المسؤولية المدنية لمراقب الحسابات

حتى نستطيع تحديد الأسس القانونية للمسؤولية المدنية لمراقب الحسابات في الشركة الخاضعة لرقابته، يجب تحديد العلاقة التي تربطه بالشركة المكلف بمراقبة حساباتها، ولتحديد ذلك ظهرت ثلاث نظريات. النظرية الأولى: النظرية التقليدية والتي تؤكد الطابع التعاقدية لهذه العلاقة وتقرر أن مراقب الحسابات وكيل عن مجموع المساهمين في الشركة، ونظرية قانونية مفادها أن الشركة عبارة عن شخصية قانونية متكاملة وأن مراقب الحسابات عضو من أعضاء هذه الشخصية المتجسدة في الشركة، وأخيراً نظرية مختلطة تعتبر الشركة عبارة عن عقد ينظمه أطرافه وفقاً لأحكام القانون.

المطلب الأول: النظرية العقدية

حسب هذه النظرية فإن علاقة مراقب الحسابات بالشركة التي يمارس رقابته عليها ما هي إلا رابطة تعاقدية، وعلى هذا الأساس فإن مراقب الحسابات ما هو إلا وكيل^(١) عن جماعة المساهمين في الشركة التي عهد إليه مراجعة حساباتها وفحص دفاترها والتأكد من انتظامها وصدق ميزانيتها (Vidal, 1985).

(١) حسب نص المادة ١٩٩ من قانون الشركات الأردني رقم ٢٢ لسنة ١٩٧٧م والمادة ١٠٦ من قانون الشركات المصري رقم ١٠٩ لسنة ١٩٨١م، يعتبر مراقب الشركات وكيلاً عن مجموعة المساهمين في الشركة، بينما لم ينص نظام الشركات السعودي على ذلك.

٢- أن المادة ١٣٢ من نظام الشركات السعودي تحدد مسؤولية مراقب الحسابات اتجاه الشركة في السعودية حيث تنص على أنه "على مراقب الحسابات أن يقدم إلى الجمعية العامة العادية السنوية تقريراً يضمه موقف إدارة الشركة من تمكينه من الحصول على البيانات والإيضاحات التي طلبها، وما يكون قد كشفه من مخالفات لأحكام هذا النظام أو أحكام نظام الشركة، ورأيه في مدى مطابقة حسابات الشركة للواقع. ويتلى تقرير مراقب الحسابات في الجمعية العامة، وإذا قررت الجمعية المصادقة على تقرير مجلس الإدارة دون الاستماع إلى تقرير مراقب الحسابات كان قرارها باطلاً". وهذا يوافق نص المادة ٤٣ من نظام الشركات الفرنسي الصادر في ١٨٦٧/٧/٢٤م، نلاحظ أن هذه المسؤولية تحدد وفقاً للقواعد العامة التي تنظم عقد الوكالة، لذلك يجب التفرقة بين مسؤولية الوكيل المأجور ومسؤولية الوكيل غير المأجور (Lefebvre-Teillard, 1985)، (Rivière, 1868).

وقد طبقت هذه النظرية في العديد من المحاكم الفرنسية منذ أكثر من قرن من الزمان، جاءت تؤيد هذه النظرية وخصوصاً المادة ٣٢ من قانون الشركات الصادر عام ١٨٦٧م، والمعدل في ١٩٣٧/٨/٣١م، حيث اعتبرت محكمة النقض الفرنسية أن مراقبي الحسابات وكلاء عن الشركة التي يباشرون عملهم لديها سواء أكانوا مأجورين أو غير مأجورين (Everaere, 2000).

تفحصه لحسابات الشركة أن يرفع هذا التقرير إلى الجمعية العامة للمساهمين، وهذا ما أكدته المادة ١٣٠ من نظام الشركات السعودي حيث نصت على أن "تعين الجمعية العامة العادية مراقب حسابات أو أكثر من بين المراقبين المصرح لهم بالعمل في المملكة وتحدد مكافآتهم ومدة عملهم، ويجوز لها إعادة تعيينهم"، كذلك نصت المادة ١٣١ من نفس النظام على أن "لمراقب الحسابات في كل وقت حق الاطلاع على دفاتر الشركة وسجلاتها وغير ذلك من الوثائق، وله طلب البيانات والإيضاحات التي يرى ضرورة الحصول عليها، وله أيضاً أن يحقق موجودات الشركة والتزاماتها. وعلى رئيس مجلس الإدارة أن يملكه من أداء واجبه المحدد في الفقرة السابقة. وإذا صادف مراقب الحسابات صعوبة في هذا الشأن أثبت ذلك في تقرير يقدم إلى مجلس الإدارة، فإذا لم ييسر المجلس عمل مراقب الحسابات وجب على الأخير دعوة الجمعية العامة العادية للنظر في الأمر".

وهذا يوافق ما نصت عليه المادة ٣٢ من قانون الشركات الفرنسي الصادر في ١٨٦٧/٧/٢٤م المعدل في ١٩٣٧/٨/٣١م حيث نصت على أن "الجمعية العمومية تعين مراقب حسابات أو أكثر تكل إليهم مهمة فحص دفاتر الشركة ..."، كما تنص المادة ٣٤ من نفس القانون على أن "يعد مراقب الحسابات تقريراً يرفع إلى الجمعية العمومية للشركة" (Lefebvre-Teillard, 1985).

والتحقق من انتظامها وصدق ميزانيتها. كما أن مراقب الحسابات يأخذ دائماً أجراً مقابل تلك المهام (Lee & Stone, 1995)، ولقد حاول بعض الفقهاء الرد على هذا الانتقاد بأن قالوا أن السلطات الممنوحة لمراقب الحسابات بمقتضى عقد الوكالة تقتصر فقط على تمكينه من القيام بعمليات تدقيق حسابات الشركة وفحص مستنداتها وإعداد تقرير عن عملية الفحص ورفعها للجمعية العامة للمساهمين، ويعتبر هذا التقرير شرطاً لصحة قرار الجمعية العامة بالمصادقة على الميزانية وحساب الأرباح والخسائر والموافقة على توزيع الأرباح، وهذه النتائج كلها نتائج قانونية تبنى على التقرير الذي يعده مراقب الحسابات، كما أنه لا يوجد أي مانع قانوني من جعل الوكالة بأجر. لكن من الجلي أن حقيقة وجوه أعمال مراقب الحسابات هي أعمال مادية وليست قانونية (Lefebvre-Teillard, 1985).

٢- حسب المبادئ العامة للوكالة فإن الموكل يعين وكيله بجرية تامة وبدون أي شرط أو قيد، إلا أن الجمعية العامة للمساهمين ليست حرة في تعيين مراقب الحسابات، فاخياره يخضع لشروط وإجراءات فرضها القانون تهدف إلى وجود مراقبة حقيقية على حسابات الشركة وهذه المراقبة لا يمكن أن تتم إلا إذا قام بعمله بكل استقلالية وحياد (دمق، ٢٠٠٠م). وإذا كان قانون الشركات الفرنسي والسعودي قد حددا سلطات

كما قضت محكمة نانسي إلى أن أخطاء مراقبي الحسابات الناتجة عن الإخلال بتنفيذ التزاماتهم المتولدة عن عقد الوكالة تعطي الحق للمساهمين في استخدام الدعوى المباشرة الناشئة عن عقد الوكالة، وحكمت المحكمة التجارية في السين بأن عقد وكالة مراقب الحسابات مستمدة من المساهمين الذين صوتوا له، فإذا حصل تعارض بين الوكلاء والأصلاء حسب أحكام الوكالة فإنه من غير المقبول أن يستمر مراقب الشركات في عمله (Robert, 1986).

كما قضت محكمة ليون التجارية بأن دور مراقب الحسابات والذي يعتبر وكيلاً عن المساهمين في الشركة وليس وكيلاً عن مديريها، هو التحقق من صحة القيود المحاسبية وسلامة المستندات التي قدمت إليه (Béthoux, 2000).

ثانياً: انتقادات النظرية العقدية

١- تتعارض النظرية العقدية مع مفهوم الوكالة بشكل عام. فالوكالة حسب نص المادة ١٩٨٦ من القانون المدني الفرنسي هي عبارة عن عقد يلتزم الوكيل بمقتضاه بالقيام بعمل قانوني لحساب موكله، ويقوم الوكيل بالعمل بدون أجر (Vidal, 1985)، إلا أنه من الثابت أن مهمة مراقب الحسابات ليست في حقيقتها تصرفات قانونية يقوم بها مراقب الشركات لحساب المساهمين أو لحساب الشركة بل هي أعمال مادية تتمثل بفحص دفاتر الشركة ومراجعة حساباتها

ومهام مراقب الحسابات بطريقة مباشرة وبنصوص أمرة، فلا تستطيع الجمعية العامة للمساهمين أن تقيد من تلك السلطات أو أن تنتقص منها، وهذا يتنافى تماماً مع مفهوم الوكالة (Lindsay, 1990).

المطلب الثاني: النظرية القانونية

لا تنظر النظرية القانونية إلى مراقب الحسابات إلا كعضو من أعضاء الشخص المعنوي المكون للشركة، وهذا العضو لا يتم تعيينه إلا وفقاً لأحكام قانون الشركات (نظام الشركات)، وهذه النظرية تنفي وجود عقد بينه وبين المساهمين، لذلك فالمسؤولية المدنية لمراقب الحسابات عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء التأكد من سلامة الإجراءات المحاسبية للشركة مؤسسة بناءً على أحكام قانون الشركات وليس على أساس المسؤولية العقدية، فحسب أنصار هذه النظرية فإن المسؤولية المدنية لمراقب الحسابات لا يمكن أن تؤسس على أساس للمسؤولية العقدية، وذلك لعدم وجود عقد في الأصل بينه وبين مجموعة المساهمين (Béthoux, 2000).

فينكر أصحاب هذا الرأي بشكل صارم الطبيعة العقدية لعلاقة مراقب الحسابات بالمساهمين، وظهر هذا الرأي كردة فعل قوية ضد النظرية العقدية، وتستمد هذه النظرية أصولها من الفقه العام في ألمانيا حيث حاول أنصار هذا الرأي شرح الشخصية القانونية للشخص الاعتباري، وتحليل المركز القانوني للأشخاص الذين يعبرون عن إرادته،

٣- من الواضح أن مراقب الحسابات لا يقوم بمهمته بمراقبة حسابات الشركة لمصلحة أغلبية المساهمين الذين اختاروه فقط، بل كذلك لمصلحة الأقلية التي صوتت ضده، ولمصلحة موظفي الشركة، وغيرهم من دائنين مستثمرين بالرغم من عدم مشاركتهم في اختياره والذي يهيمهم المركز المالي للشركة، كما أنه يعمل كذلك لمصلحة المجتمع بأكمله والذي قد يتأثر بإغلاق الشركة (Everaere, 2000)، (Robert, 1986).

٤- كما أنه من المسلم به في القواعد العامة للقانون المدني بأنه يجوز للموكل أن يعزل الوكيل في أي وقتما شاء حتى قبل انتهاء فترة وكالته أو إنجاز عمله، فتنتهي الوكالة بعزل الوكيل (دمق، ٢٠٠٠م). وهذه القاعدة من النظام العام فلا يجوز الاتفاق على عكس ذلك، وقانون الشركات الفرنسي والسعودي لا يعطي الحق للجمعية العامة بعزل مراقب الحسابات إلا بناءً على أسباب مشروعة يقدرها القضاء، وهذا يتنافى تماماً مع القواعد العامة للوكالة (Lefebvre-Teillard, 1985)، (Béthoux, 2000).

- ومن أنصار هذه النظرية "هوريو" و"رينار" و"برت دي لاجرسي" و"جيار" (Lefebvre-Teillard, 1985)، (المؤدب، ٢٠٠٦م).
- والنظام القانوني للشخص الاعتباري بالنسبة لأصحاب هذا المذهب ما هو إلا مجموعة من الأشخاص الذين يلتفون حول هدف محدد يستدعي تحقيقه وجود خطة بناء تستند إلى وجود سلطة تحدد الأعضاء المعبرين عن إرادته (Khouildi, 1989)، وتنظيم علاقة الأعضاء فيما بينهم، وتنظم الإجراءات التي تحكم نشاطهم، تأسيساً لما سبق فإن شركة المساهمة بهذا المفهوم ما هي إلا عمل منظم تنظيمياً قانونياً فرضه قانون الشركات وبين شكله القانوني، وحدد أعضائه وبين وظيفة كل عضو منهم، فلا يجوز لأحد منهم أن يمارس نشاط الآخر أو يقوم بعمل لم يحدده القانون ولا يجوز له التقاعس عن مباشرة مهمة أوكلها له القانون (Robert, 1986).
- وهذا ما خلصت إليه محكمة النقض الفرنسية عندما قضت بأن شركة المساهمة شركة يتدرج أعضاؤها، فالجمعية العامة للمساهمين وإن كانت تملك اختيار أعضاء مجلس الإدارة الذين يعهد إليهم الشركة، لا يجوز لها أن تغتصب سلطات هذا المجلس، فالجمعية العامة للمساهمين، ومجلس الإدارة، ومراقبو الحسابات يمثلون الأعضاء المعينين وفقاً لقانون الشركات (Back & Morghand, 1984).
- بناءً على التحليل السابق يتضح ما يلي:
- ١- أنه لا وجود لعلاقة تعاقدية بين مراقب الحسابات وبين المساهمين، فتعيينه لا يعدو إلا أن يكون قراراً تتخذه الجمعية العامة للمساهمين، وهذا القرار ما هو إلا بمثابة اختيار عضو من أعضاء الشخص المعنوي وفقاً لأحكام قانون الشركات، وعندما يدلي المساهم بصوته لاختيار مراقب الحسابات فإنه يمارس وظيفته الذي كلفه بها قانون الشركات ولا يمارس حقاً من حقوقه.
 - ٢- أن مراقب الحسابات لا تتحدد واجباته وحقوقه على أساس الرابطة العقدية بينه وبين المساهمين، بل تحدد وفقاً لقانون الشركات ونظام الشركة الأساسي، ولا تملك الجمعية العامة للمساهمين زيادة أو إنقاص هذه الحقوق أو الواجبات.
 - ٣- أن مراقب الحسابات لا يمارس وظيفته لمصلحة المساهمين الذين انتخبوه فقط، وإنما لخدمة الشركة ككل وخدمة جميع المساهمين سواء الذين انتخبوه أو الذين لم ينتخبوه، فهو مراقب حسابات للشركة بأكملها باعتبارها كياناً قانونياً متكاملاً.
 - ٤- لا تملك الجمعية العامة للمساهمين عزل مراقب الحسابات متى أرادت وكيفما شاءت، وذلك لأن مراقب الحسابات بمجرد تعيينه يصبح مستقلاً في مواجهة المساهمين الذين انتخبوه، فانتخابه يشبه انتخاب النائب في البرلمان، فبمجرد انتخابه في البرلمان يصبح نائباً لجميع المواطنين وليس للذين انتخبوه فقط، فلو لم يكن مستقلاً عن ناخبيه

إلا أن هذا التصرف القانوني (العقد) مشروط بشروطٍ وضعها قانون الشركات (نظام الشركات) سلفاً، ولا دخل لإرادة المساهمين ولا مراقب الحسابات بها، فهي مفروضة عليهم ومجبرين بتطبيقها، ولا خيار لأي منهم في تعديلها، فمراقب الحسابات يقوم بتطبيق القواعد التي فرضها القانون لإنجاز مهمته، والجمعية العامة للمساهمين تقوم بتعيين مراقب الحسابات تنفيذاً لأوامر قانون الشركات (Vidal, 1985).

وهذا العقد يشبه العقد الذي يبرمه الموظف العام مع الدولة، فتعيينه في وظيفته تتم بواسطة عقد بينه وبين المؤسسة التي يعمل بها، فبمجرد قبوله لهذا العقد فإنه يخضع للقواعد التي فرضها القانون لإنجاز وظيفته، ولا يمكن له بأي حال من الأحوال تعديل أو مخالفة أحكام القانون الذي يعمل بموجبه. وكذلك الحال بالنسبة لمراقب الحسابات فلا يجوز له أن يتفق مع الشركة على تعديل وظيفته سواء بإضافة مهام جديدة أو إنقاص مهام موجودة، بل يجب عليه الالتزام بالمهام التي أوكلها قانون الشركات له دون زيادة أو نقصان وأي اتفاق على خلاف ذلك يعد باطلاً (Lee & Stone, 1995).

لذلك فمفهوم المسؤولية المدنية لمراقب الحسابات حسب هذه النظرية تؤسس على أساس المسؤولية العقدية المنصوص عليها بالقانون، فالقانون هو الذي نظم تلك الأحكام.

فسيخضع لهيئتهم وبالتالي لا يستطيع القيام بعمله كما يجب بسبب خضوعه لهم.

٥- في الحقيقة بالرغم من أن هذه النظرية صحيحة إلى حد كبير ولا غبار على مبرراتها إلا أننا لا نعطي المفهوم القانوني العميق للمسؤولية المدنية لمراقب الحسابات؛ لذلك آثرنا استحداث نظرية ثالثة وهي النظرية المختلطة.

المطلب الثالث: النظرية المختلطة

هذه النظرية تجمع ما بين النظريتين العقدية والقانونية، في رأينا أن هاتين النظريتين صحيحتان إلى حد ما ولكن لا تعطي كل واحدة منهما المفهوم العميق للمسؤولية المدنية لمراقب الحسابات، فهذه النظرية لا تنكر الفكرة التعاقدية ولا تستبعد الفكرة القانونية، بل تجمع بينهما، فتنظيم الشركة يركز في نفس الوقت على عناصر قانونية وعناصر تعاقدية تتداخل فيما بينها لتشكيل الشخص المعنوي المسمى بالشركة (Robert, 1986).

فتعيين مراقب الحسابات يتم من قبل الجمعية العامة للمساهمين، وذلك إما بترشيح عدة أسماء واختيار أحدها عن طريق التصويت، أو إدراج اسم واحد ويتم التصويت عليه بنعم أو لا، فإذا تم اختياره من قبل المساهمين، تأتي بعد ذلك موافقة مراقب الحسابات، صراحةً أو ضمناً، على قبول هذه المهمة، وما هذا التصرف القانوني إلا عقداً ناتج عن توافق إرادتين.

المبحث الثاني:

النطاق القانوني للمسؤولية المدنية لمراقب الحسابات

لتحديد نطاق المسؤولية المدنية لمراقب الحسابات يتحتم علينا بدايةً تحديد المهام المنوطة به، وبالتالي تحديد المسؤولية المدنية بناءً على مدى التزامه بالقيام بهذه المهام بالشكل الصحيح.

المطلب الأول: مهام مراقب الحسابات في الشركة الخاضعة لرقابته

إن الدور الأساسي لمراقب الحسابات في الشركة الخاضعة لرقابته يتمثل بمهام أصلية وأخرى تبعية.

أولاً: المهام الأصلية لمراقبة الحسابات

نصت المادة ١٣١ من نظام الشركات السعودي على المهام التالية لمراقب الحسابات:

١- يحق لمراقب الحسابات فحص دفاتر الشركة وسجلاتها وغير ذلك من الوثائق للتأكد من سلامة حساباتها.

٢- إذا وجد مراقب الحسابات أي أخطاء محاسبية يحق له طلب البيانات والإيضاحات التي يراها ضرورية.

٣- يحق لمراقب الحسابات أن يتحقق من موجودات الشركة والتزاماتها.

يتضح مما سبق أن المهمة الأساسية لمراقب الحسابات في الشركة الخاضعة لمراقبته هي الاطلاع على دفاتر الشركة وسجلاتها ووثائقها وتفحص ميزانيتها

طبقاً للنظام المحاسبي المعمول به في المملكة العربية السعودية. كما يحق له حسب الصلاحيات الممنوحة له جمع المعلومات اللازمة لإنجاز مهمته، كما يحق له من خلال هذه الصلاحيات المصادقة على الوضع المالي للشركة وإعطاء تصور دقيق عن وضع الشركة المالي والاقتصادي خلال الدورة الاقتصادية الخاصة بها.

لذلك فإنّ مصادقة مراقب الحسابات على الوضع المالي للشركة تعتبر كشهادة قانونية قاطعة الدلالة على الأمور التالية (الحميد، ٢٠٠٩م):

- ١- مصادقية الميزانية السنوية للشركة.
- ٢- مصادقية تصرفات الشركة.
- ٣- مصادقية دفاتر الشركة.
- ٤- مصادقية مستندات الشركة.
- ٥- مصادقية حساب الأرباح والخسائر للشركة.
- ٦- مصادقية المعلومات المالية المتحصّل عليها.
- ٧- مصادقية الوضع المالي المعلن من قبل مجلس الإدارة. ومهمة مراقب الحسابات في ذلك هي بذل العناية للتأكد من صحّة وسلامة الحسابات وليس تحقق نتيجة.

ثانياً: المهام التبعية لمراقب الحسابات

بالإضافة إلى المهام الأصلية لمراقب الحسابات يوجد مهام تبعية لا تقل أهميتها عن المهام الأصلية، وهذه المهام معدة خصيصاً لحماية مساهمي الشركة وغير المتعاقدين معها، فلا علاقة لها بحسابات الشركة ومراجعة

الحصول على البيانات والإيضاحات التي طلبها، وما يكون قد كشفه من مخالفات لأحكام هذا النظام أو أحكام نظام الشركة، ورأيه في مدى مطابقة حسابات الشركة للواقع".

في الحقيقة إن المهام السابقة تحمّل مراقب الحسابات المسؤولية المدنية عن «أخطاء الغير» فهو يتعهد عن نتائج تصرفات الغير، وهذه المهام هي الالتزام بنتيجة وليس ببذل عناية كما هو الحال في المهام الأصلية (بن نصر، ١٩٩٦م).

إنّ ما يمكن ملاحظته من المهام الموكلة لمراقب الحسابات سواء كانت الأصلية أو التبعية أنها تفسح له المجال الواسع لمراقبة أعمال ووثائق الشركة بأكملها، بالإضافة لمراقبة أعمال مجلس الإدارة، فهو يتمتع بصلاحيات واسعة تسمح له بمراقبة جميع وثائق الشركة كدفاتها ومستندات المحاسبة وسجلات المحاضر والجداول البنكية، فضلاً عن العقود التي تعقدتها الشركة مع الغير، لذلك يمكن له جمع الكثير من المعلومات المهمة والسرية عن الشركة، وهذه المعلومات قد تبلغ من الأهمية بمكان بحيث لا تقدر بثمن (IAASB, 2013).

لذلك فرض عليه القانون واجبات مهنية صارمة تتمثل بقيامه بدوره بكلّ نزاهة ودقة وحياد واستقلالية، وعدم إفشاء أي سر من أسرار الشركة، وإلا يعتبر متجاوزاً لحدود مهمته، الأمر الذي قد يؤدي إلى مساءلته المسؤولية المدنية.

قوائمها المالية، بل هي في الأساس من أجل مراقبة أعمال مجلس الإدارة من أي تجاوزات (الحميد، ٢٠٠٣م).

لذلك يجب على مجلس الإدارة دعوة مراقب الحسابات لحضور اجتماعات الجمعية العامة العادية المتعلقة بضبط القوائم المالية السنوية أو بالنظر في القوائم المالية الوسيطة وكذلك في كل الجلسات العامة، وهذا طبقاً لنص المادة ١٣٢ من نظام الشركات السعودي.

وإذا لم يدع مجلس الإدارة مراقب الحسابات لحضور هذه الجلسات، وتم اتخاذ قرار يتعلق بالقوائم المالية دون الاستماع له فيكون قرارها باطلاً حتى ولو صادقت عليه الجمعية العامة العادية، وذلك لمخالفته أحكام نظام الشركات، وهذا ما أكدته الفقرة الأخيرة من المادة ١٣٢ من نظام الشركات السعودي، والتي تنص على أنه "إذا قررت الجمعية المصادقة على تقرير مجلس الإدارة دون الاستماع إلى تقرير مراقب الحسابات كان قرارها باطلاً".

كما يتأكد دور مراقب الحسابات في حماية مصالح الشركاء من خلال أحكام المادة ١٣١ من نظام الشركات السعودي حيث تعطي له إمكانية دعوة الجمعية العامة العادية.

أمّا عن المهمة الأخرى الموكلة له، فهي التي نُظمت من خلال المادة ١٣٢ من نظام الشركات السعودي والتي تنص على أن من مهام مراقب الحسابات "أن يقدم إلى الجمعية العامة العادية السنوية تقريراً يضمنه موقف إدارة الشركة من تمكينه من

تتعلق بالشركة التجارية التي يراقبها مهما كانت طبيعتها.

إن من المؤكد أن مراقب الحسابات عندما يدلي برأيه حول القوائم المالية السنوية، يصبح بهذا الفعل معطياً ومزوداً للمعلومات المالية وليس مستعملاً لها، فيإبدائه رأيه على تلك القوائم فإنه يضيفي بذلك عليها الثقة اللازمة، بحيث يحفز المساهمين على التصويت عليها بكل طمأنينة وثقة معتقدين بصحتها وسلامتها من أي مخالفة، وعادةً إذا لم يكن دائماً يعتمد المساهمين تلك القوائم بناءً على ما جاء في تقرير مراقب الحسابات (Khouildi, 1989).

يتضح مما سبق أن نظام الشركات يحمل مراقب الحسابات المسؤولية المدنية بسبب المعلومات المخالفة لنظام الشركات أو للقواعد المحاسبية والتي يجدها أثناء مراقبته للشركة لم يدل بها، كذلك فإنه يحمله تلك المسؤولية بسبب ذيعه لمعلومات لا يحق له إذاعتها، وهذا ما جاء في نص المادة ١٣٣ من نظام الشركات السعودي، حيث ذكرت أنه "لا يجوز لمراقب الحسابات أن يذيع إلى المساهمين في غير الجمعية العامة أو إلى الغير ما وقف عليه من أسرار الشركة بسبب قيامه بعمله. وإلا وجب تغييره فضلاً عن مساءلته عن التعويض. ويسأل مراقب الحسابات عن تعويض الضرر الذي يصيب الشركة أو المساهمين أو الغير بسبب الأخطاء التي تقع منه في أداء عمله، وإذا تعدد المراقبون المشتركون في الخطأ كانوا مسؤولين بالتضامن".

المطلب الثاني: مسؤولية مراقب الحسابات عن أفعاله وعن أفعال الغير

تنقسم مسؤولية مراقب الحسابات إلى قسمين، القسم الأول منها ما يتعلق بمسؤولية مراقب الحسابات عن أفعاله، والقسم الثاني يتعلق بالأخطاء التي يرتكبها أعضاء مجلس الإدارة.

أولاً: المسؤولية المدنية لمراقب الحسابات عن أفعاله
إن المهمة الأساسية الموكلة لمراقب الحسابات هي بالتأكيد مراقبة حسابات الشركة حيث تنص المادة ١٢٩ من نظام الشركات السعودي على أن "يمارس المساهمون الرقابة على حسابات الشركة وفقاً للأحكام المنصوص عليها في نظام الشركة"، لذلك فمهمته الحقيقية هي مهمة محاسبية بحتة.

إلا أن القانون أضاف إلى هذه المهمة المحاسبية مهمة أخرى وهي الإدلاء برأيه فيما يخصّ مصداقية القوائم المالية ومدى مطابقتها للمعايير المحاسبية، لكن دون التدخل بشؤون الشركة البتة. حيث نصت المادة ١٣٢ من قانون الشركات السعودي على أنه يجب "على مراقب الحسابات أن يقدم إلى الجمعية العامة العادية السنوية تقريراً يضمنه، ...، ما يكون قد كشفه من مخالفات لأحكام هذا النظام أو أحكام نظام الشركة".

نلاحظ هنا، أنّ عبارة «مخالفات» جاءت مطلقة فيجب أخذها على إطلاقها لتشمل كلّ المخالفات التي

يتضح من هذا النص أنه إذا ثبتت المسؤولية الجنائية لمراقب الحسابات مع عضو مجلس الإدارة أو مصف الشركات فيرجع تقدير حجم المسؤولية المدنية لاجتهاد القاضي، فيمكن أن تكون مسؤولية تضامنية، وذلك بالقياس في حالة تعدد مراقبي الحسابات، وذلك بالرجوع لأحكام الفقرة الأخيرة من المادة ١٣٣ من نظام الشركات والتي تنص على أنه "وإذا تعدد المراقبون المشتركون في الخطأ كانوا مسؤولين بالتضامن".

"ففي هذه الحالة يعامل مراقب الحسابات كوكيل عن الشركة، لذلك يمكن القياس على مسؤولية أعضاء مجلس الإدارة والمصفي في حالة اشتراكهم في الخطأ، وبالتالي يسأل مراقب الحسابات مسؤولية تضامنية عن أخطاء أعضاء مجلس الإدارة، وفي كل حالة يسأل فيها مراقب الحسابات المسؤولية المدنية عن أخطاء أعضاء مجلس الإدارة يكون عبء الإثبات منصباً على ثلاثة عناصر هي: الخطأ، والضرر، والعلاقة السببية بينهما" (IFAC, 2014).

فبالنسبة للخطأ، فهو يفترض أنّ مراقب الحسابات لم يقيم بالالتزامات المحمولة على عاتقه أثناء تأديته لمهامه سواء كان ذلك قصداً أو إهمالاً منه، أو أنه لم يقيم بتلك المهمة بتمام الأمانة والكفاءة، ولا يمكن الادعاء بأي حال من الأحوال بعدم معرفته بواجباته، وذلك باعتباره محترفاً بالمهنة (Lefebvre-Teillard, 1985).

كما جاءت نصوص نظام المراقبين المحاسبين السعودي منسجمة تماماً مع نصوص نظام الشركات حيث نصت المادة الخامسة عشر منه على أن "يسأل المحاسب القانوني عن تعويض الضرر الذي يصيب العميل أو الغير بسبب الأخطاء الواقعة منه في أداء عمله وتكون المسؤولية تضامنية بالنسبة للشركاء في شركات المحاسبة".

يتضح مما سبق أن الأنظمة السعودية تحمل مراقب الحسابات المسؤولية المدنية عن الأفعال الصادرة منه سواء كانت أفعال إيجابية كإفشاء الأسرار أو أفعال سلبية كالسكوت عن مخالفات.

ثانياً: مسؤولية مراقب الحسابات عن أفعال الغير

تنص الفقرة السادسة من المادة ٢٢٩ من نظام الشركات السعودي على أنه "مع عدم الإخلال بما تفتضيه أحكام الشريعة الإسلامية يعاقب بالحبس مدة لا تقل عن ثلاثة شهور ولا تتجاوز سنة وبغرامة لا تقل عن خمسة آلاف ريال سعودي ولا تتجاوز عشرين ألف ريال سعودي أو بإحدى هاتين العقوبتين (...). كل مدير أو عضو مجلس إدارة أو مراقب حسابات أو مصف ذكر عمداً بيانات كاذبة في الميزانية أو في حساب الأرباح أو الخسائر أو فيما يعد من تقارير للشركاء أو للجمعية العامة أو أغفل تضمين هذه التقارير وقائع جوهرية بقصد إخفاء المركز المالي للشركة عن الشركاء أو عن غيرهم".

٢- تعديل نص المادة ١٣٢ من نظام الشركات السعودي بحيث يتم تحديد ما يجب أن يشتمله تقرير مراقب الحسابات، وذلك على غرار المادة ١٩٥ من قانون الشركات الأردني، وبالتالي يتم تحديد مسؤوليته في حال نقص تقريره عن أي مشتملة من المشتملات.

٣- تعديل المادة ١٣٢ من نظام الشركات بحيث يضاف عليها توصية مراقب الحسابات بعدم المصادقة على البيانات المالية وردها لمجلس الإدارة، وبيان مسؤوليته المدنية في حال مخالفته لذلك، وهذا على غرار المادة ١٩٥ من قانون الشركات الأردني.

٤- إضافة مادة إلى نظام الشركات السعودي تبين الإجراءات الواجب اتباعها في حالة اطلاع مراقب الحسابات على أي مخالفة مالية أو إدارية، وبيان مسؤوليته المدنية في حال مخالفته لذلك، وهذا على غرار المادة ١٩٥ من قانون الشركات الأردني.

٥- إضافة مادة إلى نظام الشركات السعودي تبين الجهة الواجب على مراقب الحسابات إبلاغها في حالة عثوره على أي مخالفة مالية أو إدارية، وبيان مسؤوليته المدنية في حال مخالفته لذلك، وهذا على غرار المادة ٢٠٠ من قانون الشركات الأردني.

فإذا تم إثبات الضّرر دون إثبات الخطأ، تنتفي مسؤولية مراقب الحسابات، كما أنه إذا تم إثبات الخطأ دون إثبات الضرر فلا مسؤولية على مراقب الحسابات، فهذه المسؤولية ليست مسؤولية مادية أي أنها تتحقق بمجرد تحقق الفعل الواجب تركه أو ترك الفعل الواجب القيام به (Rivière, 1868)، وأخيراً يجب إثبات العلاقة السببية بين الخطأ والضّرر إذا ما سجّل وجودهما معاً، مع الأخذ بعين الاعتبار، أن يكون خطأ مراقب الحسابات هو السبب المباشر للضّرر الحاصل (Everaere, 2000). وفي كثير من الحالات يقترن خطأ مراقب الحسابات بخطأ رئيس مجلس الإدارة أو أحد أعضائه، مما يصعب تحديد السبب المباشر في الضّرر (Conseil des Normes d'Audit et de Certification, 2012)، (المؤدب، ٢٠٠٦م).

الخلاصة والتوصيات

بينت هذه الدراسة الأسس القانونية التي تقوم عليها المسؤولية المدنية لمراقب الحسابات، والنطاق القانوني لهذه المسؤولية، وخلصنا إلى أن هنالك بعض القصور في نظام الشركات السعودي فيما يتعلق بتحديد مهام مراقب الحسابات، حيث إن تحديدها سيؤدي إلى تحديد مسؤوليته المدنية، لذلك نوصي بما يلي:

١- إضافة مادة إلى نظام الشركات السعودي تحدد من خلالها مهام وواجبات مراقب الحسابات، وذلك على غرار المادة ١٩٣ من قانون الشركات الأردني رقم ٢٢ لسنة ١٩٧٧م.

المراجع

أولاً: المراجع العربية

بن نصر، توفيق. تعليق على قانون الشركات التجارية.

تونس: دار الميزان للنشر، (١٩٩٦م).

تمر، رشيد. "دور مراقب الحسابات في الشركات

التجارية." مركز الدراسات القانونية والقضائية

بتونس، ملتقى دولي حول مجلة الشركات

التجارية المقام في الفترة ٥-٦ نيسان/أبريل

٢٠٠١م، (٢٠٠٣م).

جربوع، يوسف محمد. "محددات مراجعة القوائم المالية

تحد كبير للمراجع الخارجي، دراسة تحليلية

لآراء المراجعين القانونيين في فلسطين." بحث

مقدم للمؤتمر العلمي الأول للاستثمار والتمويل

في فلسطين بين آفاق التنمية، والتحديات

المعاصرة، المنعقد بكلية التجارة في الجامعة

الإسلامية في الفترة من ٨-٩ مايو ٢٠٠٥م

الجندي، حسني أحمد. القانون الجنائي للمعاملات

التجارية: القانون الجنائي للشركات. القاهرة:

دار النهضة العربية، (١٩٠٥م).

الحمدي، كوثر. جرائم الكذب في الشركات التجارية.

مذكرة لنيل شهادة الدراسات المعمّقة في العلوم

الجنائية، تونس: كلية الحقوق والعلوم السياسية

جامعة تونس، (٢٠٠١-٢٠٠٢م).

الحميد، عبدالرحمن إبراهيم. "مهمة المحاسبة

والمراجعة: أما حان وقت الاعتراف." الرياض،

العدد (١٢٦٧٦)، السنة (٣٨)، (٢٠٠٣م).

الحميد، عبدالرحمن إبراهيم. نظرية المحاسبة. الرياض:

الجمعية السعودية للمحاسبة، (٢٠٠٩م).

دق، ثامر. "انقضاء الوكالة." منشورات المعهد الأعلى

للقضاء، تونس، (٢٠٠٠م).

زين العابدين، آزر. "دعوى الغير تجاه مسيري

الشركات التجارية." ملتقى علمي حول الجديد

في قانون الشركات التجارية، المركز التونسي

للمصالحة والتحكيم، ٢٦ و٢٧، ٢٠٠١م.

السهلي، محمد سلطان القباني. التحليل المالي، نظرية

المحاسبة. الرياض: الجمعية السعودية

للمحاسبة، (٢٠٠٧م).

شداد، إبراهيم. "مسؤولية مدقق الحسابات عن الغش

والخطأ من الناحيتين القانونية والمهنية." مجلة

المدقق، جمعية مدققي الحسابات القانونيين

الأردنيين، (آذار ٢٠٠٠م).

عبدالله، خالد أمين. علم تدقيق الحسابات، الناحية

النظرية والعملية. عمان: دار وائل للطباعة

والنشر، (٢٠٠٠م).

قاضي، حسين دحدوح. أساسيات التدقيق في ظل

المعايير الدولية والأمريكية. عمان: مؤسسة

الوراق للنشر والتوزيع، (١٩٩٩م).

- Khouildi, A.** "Chronique Jurisprudentielle de droit bancaire et boursier", *RJL*, (Juin 1989).
- Lee, T. and Stone, M.** "Competence and independence: The congenial twins of auditing?" *Journal of Business Finance and Accounting*, 22(8), December, pp. 1169-1177, (1995).
- Lefebvre-Teillard, A.** "La SA au XIXème siècle", *PUF*, Paris, (1985).
- Lindsay, D.** "An investigation of the impact of contextual factors on Canadian bankers: Perceptions of auditors' ability to resist management pressure." *Advances in International Accounting*, Vol. 3, pp. 71-85, (1990).
- Meddeb, F.** "L'orientation de l'épargne et le droit des sociétés commerciales", Mémoire DEA, 2000, Faculté de droit et des sciences politiques de Tunis, (2000).
- Monserie, H.** "Présentation des projets de réforme", *Colloque international sur Le code des sociétés commerciales*, (Avril 2001).
- Rivière, H.** *Commentaire de la loi du 24 juillet sur les sociétés*. (1867).
- Robert, J.** "Les délits en matière des sociétés: droit pénal des sociétés commerciales." *Daloz*, 2^{ème} édition, (1986).
- Viandier, A.** "Droit comptable." *précis Daloz*, (1984).
- Vidal, D.** "Le commissaire aux comptes dans la société anonyme." *LGDJ*, (1985).

- كبيشي، محمود. المسؤولية الجنائية لمراقب الحسابات في شركة المساهمة، دراسة مقارنة بين القانونين المصري والفرنسي. القاهرة: دار النهضة العربية، (١٩٩٢م).
- المؤدب، فدوى. "مراقب الحسابات والشركة الخفية الاسم." الهيئة الوطنية للمحامين، الفرع الجهوي للمحامين بسوسة، السنة القضائية ٢٠٠٥-٢٠٠٦م.
- الهلباوي، سعيد محمود، والنشار، تهاني محمود. مبادئ المحاسبة الإدارية، مدخل اتخاذ القرارات. الرياض: الجمعية السعودية للمحاسبة، (١٤٣٣هـ).
- الورفلي، أحمد. "الرقابة على شركة المساهمة." مركز الدراسات القانونية والقضائية بتونس، ملتقى دولي حول مجلة الشركات التجارية المقام في الفترة ٥-٦ نيسان/أبريل ٢٠٠١م، (٢٠٠٣م).

ثالثاً: المواقع الإلكترونية

- IAASB.** The Auditor's Responsibilities Relating to Other Information in Documents Containing or Accompanying Audited Financial Statements and the Auditor's Report Thereon Proposed Consequential and Conforming Amendments to Other ISAs, International Standard on Auditing (ISA) 720". 2013. <http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/ISA-720-The-Auditor's-Responsibilities-Relating-to-Other-Information-in-Documents.pdf>
- IFAC.** Auditor's Responsibility to Consider Fraud in an Audit of Financial Statements, 2014. <http://www.ifac.org/auditing-assurance/projects/auditors-responsibility->

ثانياً: المراجع الأجنبية

- Back, J. G. and Morghand, W. H.** *A three dimensional look at computer fraud, financial executive*. (October 1984).
- Béthoux, A.** "Audit les grands acteurs", *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit, Economica*, pp. 49-61, (2000).
- Everaere, C.** "La compétence: un compromis multidimensionnel fragile", *Gestion* 2000, n°4, juillet-août, pp. 53-71, (2000).
- Gavalda, J.** *Les secrets des affaires*, Mélanges Savatier, (1964).
- Guyon, Y.** "Le rôle de la COB dans l'évolution du droit des sociétés commerciales", *R.T.D Com*, p 45. 01975,

http://pcaobus.org/Standards/Auditing/Pages/AU110.aspx#ps-pcaob_de21c748-002e-4fac-9e10-03f5f675f6bc

consider-fraud-audit-financial-statements-comple

PCAOB. Responsibilities and Functions of the Independent Auditor, AU Section 110,

Auditor's Civil Liability in Accordance with Saudi Arabia's Laws: Legal Analytical and Comparative Study

Ahmad Abdel Rahman Al-Majali

Assistant Professor in Commercial Law

College of Law, Taibah University

Medina, Saudi Arabia

almajaliah@yahoo.com

(Received 18/02/1436 H.; accepted for publication 09/08/1436 H.)

Keywords: Auditors, Legal Accountants, Auditors' responsibility, Joint stock company companies' accounting, Companies Act, Legal Accountants Act.

Abstract. The extensive material damage that hit the economic community resulting from errors, fraud and illegal acts in the financial statements of the company is derived from the omission of the auditors in their reports errors, fraud and illegal acts, whether intentionally or unintentionally.

Because of the important role that the auditor played in the company, many of countries identified in their provisions, the functions and duties of the auditor, thus, in order to file a lawsuit against him, in case of negligence in the performance of his functions and duties.

We have shown in this paper that the Saudi Companies Law did not specify the functions and duties of the auditor, so, it may be difficult to determine the auditor's civil liability. Therefore, we conclude that the legislator should amend certain provisions of the Companies Law, particularly Article 132, and add some articles concerning auditor's civil liability.

