

جلسة الأربعاء الموافق 22 من مايو سنة 2024

برئاسة السيد القاضي / محمد عبد الرحمن الجراح "رئيس الدائرة"

وعضوية السادة القضاة / د. محمد على على سويلم ود. حسن محمد حسن هند.

()

الطعن رقم 358 لسنة 2023 إداري

(1-3) تنظيم مهنة مدققي الحسابات "واجبات مدققي الحسابات". محكمة "محكمة الموضوع: وجوب إحاطتها بكافة عناصر الدعوى والطلبات والدفع فيها". خبرة "عدم جواز فصل الخبرة المنتدبة في مسألة قانونية".

(1) الالتزام بقواعد وسلوك وآداب مهنة مدققي الحسابات والمعايير والأسس المحاسبية الدولية والانضباط المؤسسي وضوابط الحوكمة عند إعداد التقارير. واجب. أساس ذلك.

(2) الإحاطة والإلمام بكافة عناصر الدعوى وبحث وتمحص كافة الأدلة فيها ومناقشة مستنداتها والرد على الدفع والطلبات الجوهرية. واجب على محكمة الموضوع وهي بصدد الفصل في النزاع وعند بناء حكمها. مخالفة ذلك. قصور. اعتماد الحكم لتقرير الخبرة وجعله دعامة قضائية. مناطه. أن يكون قد أنجز المأمورية على الوجه الفني المطلوب وألا يفصل في مسألة قانونية.

(3) تأسيس الحكم المطعون فيه قضاؤه على ما خلص إليه الخبير المنتدب والذي فصل في مسألة قانونية هي ملكية الشركة محل التداعي واعتماده ما انتهى إليه الخبير من أن مدقق الحسابات التزم معيار الشك المهني دون بيان هذا المعيار وكيفية تطبيقه ودون تناول هاتين المسألتين إيراداً ورداً. مخالفة للقانون توجب النقض. علة ذلك. المسائل القانونية تخرج عن نطاق عمل الخبير.

(الطعن رقم 358 لسنة 2024 إداري، جلسة 2024/5/22)

1- المقرر بنص المادة (24) من القانون الاتحادي رقم 12 لسنة 2014 بشأن تنظيم مهنة مدققي الحسابات أنه "على مدققي الحسابات عند القيام بأعمال التدقيق الالتزام بقواعد سلوك وآداب المهنة والقرارات والأنظمة التي تصدرها الوزارة أو الهيئة لتلك الشركات فيما يتعلق بما يأتي: - 1- المعايير والأسس المحاسبية الدولية. 2- ضوابط الحوكمة ومعايير الانضباط المؤسسي"، وتنص المادة (2) من قرار وزير الاقتصاد رقم 403 لسنة 2015 بشأن المعايير الدولية لمهنة التدقيق على أن يلتزم مدقق الحسابات بتطبيق المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للتدقيق وسلوك وآداب المهنة والمعايير الدولية لجودة التدقيق والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

المحكمة الاتحادية العليا

2- المقرر في قضاء هذه المحكمة أنه يجب على محكمة الموضوع وهي بصدد الفصل في النزاع الإحاطة والإلمام بكافة عناصر الدعوى، وأن تبحث وتمحص كافة الأدلة فيها وتناقش مستنداتها ويجب أن يبني حكمها على أسباب بما ينبئ عن بحث ودراسة أوراق الدعوى عن بصر وبصيرة تتناول فيها كافة عناصر الدعوى، وأن ترد على الدفوع والطلبات الجوهرية والمؤثرة في الحكم، واعتماد الحكم لتقرير الخبرة وجعله دعامة قضائية مناطه أن يكون التقرير قد أنجز الأمورية على الوجه الفني المطلوب وعرض لمستندات الخصوم وألا يفصل في مسألة قانونية، وإلا كان حكمها مشوباً بالقصور المبطل.

3- وحيث إن محكمة الاستئناف قد أحالت الدعوى إلى خبير تضمنت مأموريته بيان ما إذا كان المطعون ضده الأول قد التزم في تدقيقه معايير التدقيق المتعارف عليها في الدولة والمعايير الدولية لدى قيامه بالتدقيق وبيان ما إذا كان قد التزم أحكام القانون رقم 12 لسنة 2014 وصولاً لبيان مدى صحة القرار المطعون فيه، وحيث إن الخبير تضمن في تقريره وجود وكالة قانونية صادرة عن/..... مؤرخة 2006/04/26 وموثقة من الكاتب العدل بتاريخ 2007/02/28 وهي واسعة النطاق غير مقيدة بأي شكل للسيد/..... (مدير الشركة) بمنحه حق إجراء كافة التصرفات والإدارة وتبين أنها حلت محل عقد المحاصة بين..... و.....، وقد ظلت الوكالة سارية وحاكمة للعلاقة بين..... بصفته كفيلاً مالئاً للرخصة وبين الذي أنشأ المؤسسة مديرها المفوض..... بصفته المالك الفعلي لمقوماتها المادية والمعنوية والمنتفع الحقيقي المسؤول وذلك في مقابل دفع جُعل سنوي (160,000) درهم للكفيل طوال 11 سنة حتى إلغائها من جانب (واحد) وهو..... بتاريخ 9 يناير 2019. وهو الأساس القانوني للعلاقة ولكافة التصرفات المالية والقيود المحاسبية الصحيحة التي تم إثباتها في حينه بدفاتر المؤسسة في إطار المعايير الدولية وقوانين الدولة، كما يعطي ويوفر الأدلة الكافية الملائمة لاعتماد المدقق لتلك البيانات المالية، وعول الخبير على اعتبار المدير مالئاً للشركة ذلك أن كل مصروف يمثل أساساً لإنشاء المؤسسة موضوع الدعوى قد تم بمعرفة ومن حساب..... (مدير الشركة) ومن ثم يتولى المدير تمويل إنشاء وتشغيل المؤسسة من ماله الخاص ويديرها بموجب عقد وكالة غير مشروطة ومطلقة بمستندات صحيحة مسجلة في حينه في سجلات المؤسسة، وانتهى تقرير الخبرة إلي أن المدقق اتخذ معياراً مكنه من مراعاة وإعمال المعايير الدولية: ISA 500, ISA 200, ISA 705 بشأن تخطيط وتنفيذ أعمال المراجعة/ التدقيق بهدف الحصول على الأدلة الملائمة والكافية في ضوء معيار الشك المهني بشأن/ حول المناطق الخطرة CRITICAL AREAS مثل من صاحب الرخصة ومن الذي يدير ومن المالك للاستثمار المنتفع الحقيقي ULTIMATE BENEFICIARY من عناصره من أصول وخصوم ومقومات مادية ومعنوية للمؤسسة محل التدقيق والنزاع، وخلصت لجنة الخبرة إلى أنه لم يثبت لها أثناء الفحص والبحث والتحقق وجود أي مخالفة قد وقعت من المدقق حيث تبين امتثاله في عرض القوائم المالية والإيضاحات المتممة لها للمعايير والمبادئ الدولية وتلك المعمول بها في الدولة، وكذلك متطلبات القانون رقم 12 لسنة 2014 في شأن تنظيم مهنة التدقيق والمادة رقم (2) من القرار الوزاري

المحكمة الاتحادية العليا

رقم 403 لسنة 2015 سالف البيان حيث قام المدقق باستعمال الشك المهني في تخطيطه وتنفيذه أعمال التدقيق، وحيث إن الخبير فصل في مسألة قانونية (ملكية الشركة) كما ذهب إلى أن المدقق التزم معيار الشك المهني دون أن يبين هذا المعيار ويوضح تفصيلاً كيفية تطبيقه وكان يتعين على الحكم المطعون فيه أن يتناول هاتين المسألتين -إيراداً ورداً- وهو ما لم يلتزم به الحكم مؤسسا قضاءه على ما خلص إليه الخبير حال أن الفصل في مخالفة المطعون ضده الأول لقواعد التدقيق وفق أحكام القانون رقم 12 لسنة 2014 والقرار الوزاري رقم 403 لسنة 2015 سالف البيان من المسائل القانونية التي يخرج نظرها عن نطاق عمل الخبير الذي يقتصر عمله على الجانب الفني للنزاع وهو ما يعيب الحكم بمخالفة القانون مما يوجب نقضه .

المحكمة

حيث إن الوقائع على ما يبين من الحكم المطعون فيه وسائر أوراق الطعن تتحصل في أن المطعون ضده الأول أقام الدعوى رقم 160 لسنة 2023 إداري أبوظبي طلب في ختامها إلغاء القرار المطعون فيه فيما قضى به من تغريمه بمبلغ 250000 درهم واعتبار القرار كأن لم يكن مع ما يترتب على ذلك من آثار قانونية.

وقال شرحاً لدعواه إنه صدر قرار مجلس تأديب مدقي الحسابات في 2023/7/19 بتغريمه بمبلغ 250000 درهم عما نسب إليه من قيامه بمخالفة المادة (24) من القانون الاتحادي رقم 12 لسنة 2014 في شأن تنظيم مدقي الحسابات والمادة (2) من القرار الوزاري رقم 403 لسنة 2015 بشأن المعايير الدولية لمهنة التدقيق علي سند من القول إنه بتاريخ 2020/12/11 ورد إلى إدارة مدقي الحسابات بوزارة الاقتصاد الشكوى المقدمة من/ ضد شركة/ محاسبون قانونيون لقيامها بتدقيق حسابات مؤسسة/ طبقاً لتقارير تدقيق الحسابات المقدمة من الشاكي عن طريق الطاعن كمدقق حسابات بعدم مراعاة التدقيق المعتمد من الدولة بخصوص التأكيدات الواجب الحصول عليها لاعتماد بنود القوائم ووجوب إدراج الملاحظات التي تم اكتشافها من التحويلات الخاصة بتكوين رأس المال واعتماد القوائم المالية للمؤسسة المذكورة عن الأعوام 2015، 2016 و 2017 دون التأكد مما دون بالإيضاحات المدونة من مدير الشركة وليس مالکها بما يعني تمويلها من مديرها وليس مالکها وأحيلت الشكوى إلى مجلس التأديب وصدر قرارها المطعون فيه بتوقيع الجراء

المحكمة الاتحادية العليا

على المدعي بتغريمه مبلغ 250000 درهم، ومحكمة الاستئناف باعتبارها محكمة أول درجة حكمت بجلسة 2024/2/28 بإلغاء القرار المطعون فيه، فكان الطعن المائل، وإذ نظرته المحكمة في غرفة مشورة تقرر عرضه بجلسة وصدر الحكم بجلسة اليوم.

وحيث إن مما تنعاه الطاعنة على الحكم المطعون فيه مخالفة القانون والخطأ في تطبيقه والقصور في التسبيب وعدم الرد على دفاع الطاعنة الجوهرية وتناقض تقرير الخبرة وفي بيان ذلك تقول إن مدير الشركة الشاكية ليس مالكا وإن المخالفة القانونية قد ارتكبت تحت ستار أنه المالك الحقيقي للرخصة إذ ذهبت الخبرة إلى أن مدير الشركة حصل على وكالة من مالكا حلت محل عقد المحاسبة، وانتهجت المحكمة نهجاً اطمأنت به إلى تقرير الخبير دون أن توضح سبب ذلك رغم أن لجنة الخبرة ذهبت إلى أن المدقق يستخلص رأيه وذلك بالمخالفة للمعايير التي توجب التزامه بمعايير واضحة محددة ولم تجر المحكمة رقابتها على ذلك باعتبارها الخبير الأعلى، وهو ما التفت الحكم عن بحثه وتمحيصه مما يعيبه ويستوجب نقضه.

وحيث إن هذا النعي في محله ذلك أن المقرر بنص المادة (24) من القانون الاتحادي رقم 12 لسنة 2014 بشأن تنظيم مهنة مدققي الحسابات أنه "يجب على مدققي الحسابات عند القيام بأعمال التدقيق الالتزام بقواعد سلوك وآداب المهنة والقرارات والأنظمة التي تصدرها الوزارة أو الهيئة لتلك الشركات فيما يتعلق بما يأتي: - 1- المعايير والأسس المحاسبية الدولية. 2- ضوابط الحوكمة ومعايير الانضباط المؤسسي"، وتنص المادة (2) من قرار وزير الاقتصاد رقم 403 لسنة 2015 بشأن المعايير الدولية لمهنة التدقيق على أن يلتزم مدقق الحسابات بتطبيق المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للتدقيق وسلوك وآداب المهنة والمعايير الدولية لجودة التدقيق والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

وحيث إنه من المقرر في قضاء هذه المحكمة أنه يجب على محكمة الموضوع وهي بصدد الفصل في النزاع الإحاطة والإلمام بكافة عناصر الدعوى، وأن تبحث وتمحص كافة الأدلة فيها وتناقش مستنداتها ويجب أن يبني حكمها على أسباب بما ينبئ عن بحث ودراسة أوراق الدعوى عن بصر وبصيرة تتناول فيها كافة عناصر الدعوى، وأن ترد على الدفوع والطلبات الجوهرية والمؤثرة في الحكم، واعتماد الحكم لتقرير الخبرة وجعله دعامة قضائية مناطه أن يكون التقرير قد أنجز الأمورية على الوجه الفني المطلوب وعرض لمستندات الخصوم وألا يفصل في مسألة قانونية، وإلا كان حكمها مشوباً بالقصور المبطل.

المحكمة الاتحادية العليا

وحيث إن محكمة الاستئناف قد أحالت الدعوى إلى خبير تضمنت مأموريته بيان ما إذا كان المطعون ضده الأول قد التزم في تدقيقه معايير التدقيق المتعارف عليها في الدولة والمعايير الدولية لدى قيامه بالتدقيق وبيان ما إذا كان قد التزم أحكام القانون رقم 12 لسنة 2014 وصولاً لبيان مدى صحة القرار المطعون فيه.

وحيث إن الخبير تضمن في تقريره وجود وكالة قانونية صادرة عن/ مؤرخة 2006/04/26 وموثقة من الكاتب العدل بتاريخ 2007/02/28 وهي واسعة النطاق غير مقيدة بأي شكل للسيد/ (مدير الشركة) بمنحه حق إجراء كافة التصرفات والإدارة وتبين أنها حلت محل عقد المحاصة بين و.....، وقد ظلت الوكالة سارية وحاكمة للعلاقة بين بصفته كفيلاً مالكاً للرخصة وبين الذي أنشأ المؤسسة مديرها المفوض بصفته المالك الفعلي لمقوماتها المادية والمعنوية والمنتفع الحقيقي المسؤول وذلك في مقابل دفع جُعل سنوي (160,000) درهم للكفيل طوال 11 سنة حتى إلغائها من جانب (واحد) وهو بتاريخ 9 يناير 2019. وهو الأساس القانوني للعلاقة ولكافة التصرفات المالية والقيود المحاسبية الصحيحة التي تم إثباتها في حينه بدفاتر المؤسسة في إطار المعايير الدولية وقوانين الدولة، كما يعطي ويوفر الأدلة الكافية للملائمة لاعتماد المدقق لتلك البيانات المالية، وعول الخبير على اعتبار المدير مالكا للشركة ذلك أن كل مصروف يمثل أساساً لإنشاء المؤسسة موضوع الدعوى قد تم بمعرفة ومن حساب (مدير الشركة) ومن ثم يتولى المدير تمويل إنشاء وتشغيل المؤسسة من ماله الخاص ويديرها بموجب عقد وكالة غير مشروطة ومطلقة بمستندات صحيحة مسجلة في حينه في سجلات المؤسسة، وانتهى تقرير الخبرة إلي أن المدقق اتخذ معياراً مكنه من مراعاة وإعمال المعايير الدولية: ISA 705, ISA 200, ISA 500 بشأن تخطيط وتنفيذ أعمال المراجعة/ التدقيق بهدف الحصول على الأدلة الملائمة والكافية في ضوء معيار الشك المهني بشأن/ حول المناطق الخطرة CRITICAL AREAS مثل من صاحب الرخصة ومن الذي يدير ومن المالك للاستثمار المنتفع الحقيقي ULTIMATE BENEFICIARY من عناصره من أصول وخصوم ومقومات مادية ومعنوية للمؤسسة محل التدقيق والنزاع، وخلصت لجنة الخبرة إلى أنه لم يثبت لها أثناء الفحص والبحث والتحقق وجود أي مخالفة قد وقعت من المدقق حيث تبين امتثاله في عرض القوائم المالية والإيضاحات المتممة لها للمعايير والمبادئ الدولية وتلك

المحكمة الاتحادية العليا

المعمول بها في الدولة، وكذلك متطلبات القانون رقم 12 لسنة 2014 في شأن تنظيم مهنة التدقيق والمادة رقم (2) من القرار الوزاري رقم 403 لسنة 2015 سالف البيان حيث قام المدقق باستعمال الشك المهني في تخطيطه وتنفيذه أعمال التدقيق.

وحيث إن الخبير فصل في مسألة قانونية (ملكية الشركة) كما ذهب إلى أن المدقق التزم معيار الشك المهني دون أن يبين هذا المعيار ويوضح تفصيلاً كيفية تطبيقه وكان يتعين على الحكم المطعون فيه أن يتناول هاتين المسألتين -إيراداً ورداً- وهو ما لم يلتزم به الحكم مؤسساً قضاءه على ما خلص إليه الخبير حال أن الفصل في مخالفة المطعون ضده الأول لقواعد التدقيق وفق أحكام القانون رقم 12 لسنة 2014 والقرار الوزاري رقم 403 لسنة 2015 سالفي البيان من المسائل القانونية التي يخرج نظرها عن نطاق عمل الخبير الذي يقتصر عمله على الجانب الفني للنزاع وهو ما يعيب الحكم بمخالفة القانون مما يوجب نقضه على أن يكون مع النقض الإحالة.