

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة
كلية الحقوق والعلوم السياسية
قسم الحقوق



المحاسبة والقانون الجنائي

أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث ل م د في الحقوق

تخصص: قانون جنائي

تحت إشراف:

د. بوالصلصال نور الدين

من إنجاز:

الطالبة: بولعبايز منال

لجنة المناقشة

رئيسا	جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة	أستاذ التعليم العالي	أ.د لنكار محمود
مقرا	جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة	أستاذ محاضر " أ "	د. بوالصلصال نور الدين
ممتحنا	جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة	أستاذ محاضر " أ "	د. يسعد فضيلة
ممتحنا	جامعة الإخوة منتوري قسنطينة	أستاذ محاضر " أ "	أ.د يونس بدر الدين
ممتحنا	جامعة باجي مختار عنابة	أستاذ محاضر " أ "	أ.د خليفة محمد

F0712121006D

السنة الجامعية 2023/2022

تَشْكُرَات

اللهم لك الحمد كما أنت أهله ووليه وكما ينبغي
لجلال وجهك وعظيم سلطانتك، وعلو مكانك.

كل الشكر والعرفان والتقدير لأستاذي المحترم الفاضل
المشرف على هذا العمل "بوالصلصال نور الدين" على
عظيم مجهوداته وإشرافه.

شكرا للأساتذة الأفاضل أعضاء لجنة المناقشة على صبرهم
وتفانيهم في قراءة هذا العمل ونقده وتقييمه.

شكرا لكل أستاذ وجهني وكان لي عوناً وسنداً لي في مساري
العلمي على رأسهم الأستاذ البروفيسور "لنكار محمود"
والأستاذة العميدة "عتيق نظيرة".

أسأل الله أن يرزقهم الصحة والتوفيق

إهداء

قال الإمام الشافعي:
العلمُ صَيْدٌ والكتابةُ قَيْدُهُ *** قَيْدُ صِيودك بالحبال الوثيقة

لروح جدي المجاهد العسكري
"بولعبايز محمد"
رحمه الله وأسكنه فسيح جناته.
لسندي في الحياة ولأول من علماني أحرف الهجاء أمي
وأبي...
لزوجي ... ولأولادي فراس وراكان...
لأخوتي ولكل فرد من عائلتي ...
للعلم ولكل طالب علم...
أهدي عملي هذا، وأسأل الله التوفيق لكل باحث علم

قائمة المختصرات

أولاً: المختصرات باللغة العربية:

- د. ط:دون طبعة.
د.ج:دينار جزائري
د. دن:.....دون دار نشر.
ج. ر:.....جريدة رسمية.
ص ص:.....من صفحة كذا إلى صفحة كذا.
ص:صفحة.
ق. ت.ج:.....قانون تجاري جزائري.
ق.ع.ج:.....قانون العقوبات الجزائري.
ق. م.ج:.....قانون مدني جزائري
ق.إ.ج.ج:.....قانون الإجراءات الجزائية الجزائري.
ق.إ.م.إ.ج:.....قانون الإجراءات المدنية والإدارية الجزائري.

ثانياً: المختصرات باللغة الفرنسية:

- al:.....Alinéa.
Art :.....Article.
C. com. Fr :.....code commerce français.
C. pén. Fr :.....code pénal français.
Cass. Com :.....Arrêt de la chambre commerciale de la cour française de cassation.
Cass. Crim :.....Arrêt de la chambre criminelle de la cour française de cassation.
Op. cit. :..... abréviation de (opere citato) expression latin signifiant ouvrage cité et servant à introduire une référence dans un ouvrage indiqué précédemment.
P :.....page.
Pré :.....précédant.
V:.....voir.

مقدمة

مقدمة

"لا سلطان إلا برجال، ولا رجال إلا بالمال، ولا مال إلا بعمارة، ولا عمارة إلا بالعدل"، يكشف هذا القول لعمر بن العاص عن اتصال العدل بالقوامة الاقتصادية، فلم يعد الاقتصاد مجرد مجال تسعى الدولة لاستقراره أو تحقيق الحد الذي يلبي حاجة المستهلك فقط، بل أصبح يشكل معيارا مهما لتحديد قوى الدول ويتوازي بذلك مع القوة العسكرية ولا يقل أهمية عنها، وتوجه كل المجهودات المبذولة من أجل تطوير الدول لتحقيق أمن اقتصادي منافس قوي يضمن سلامتها وأمنها.

الأمر الذي يبهر مساعي الدولة الحديثة للتدخل من أجل وضع أسس متينة وقواعد سليمة تعتمد عليها كل العمليات الاقتصادية مهما اختلفت مجالاتها، فلا غنى عن القانون من أجل تنظيم الأدوار وضبط الحقوق والالتزامات للأطراف المعنية بهذا المجال، أو المتأثرة منه، فللدولة حقوقا وللمتعاملين الاقتصاديين والهيئات الفاعلة في هذا القطاع من مؤسسات مالية وشركات تجارية حقوقا، وبل وحتى للمستهلكين وللغير حقوقا أيضا، تمثل كلها من جانب آخر التزامات توجب الوقوف عندها ووضع وسائل وسبل تضمن احترامها، في سبيل تحقيق سياسة اقتصادية فعالة وأمن اقتصادي وطني.

فنتج عن تدخل الدولة في الحياة الاقتصادية ضبط وتوجيه قواعد قانونية تشريعية ضمن عدة فروع لتنظيم السياسة الاقتصادية التي تحمل خطط تسعى الدول لتحقيقها، فتعد بالتالي تلك القواعد القانونية وسيلة تنظيم لا يمكن الاستغناء عنها بل ولا بد أن تحظى هي الأخرى بالكثير من الاهتمام ففي ذلك ضمان للوصول إلى اقتصاد قوي يتماشى والمعايير الدولية المطلوبة.

إن تحقيق سياسة اقتصادية فعالة تعتمد على أسس ومعايير محددة ودقيقة ملزمة لجميع المتدخلين في هذا القطاع، يرجع لمدى وجود نظام علمي دقيق يتم الاعتماد عليه للحصول على معطيات سليمة تسمح بتقييم الوضع الاقتصادي، الأمر الذي أدى إلى وجوب تدخل المحاسبة كأسلوب علمي فعال يقوم على نظام يعتمد معايير موضوعية دقيقة تراعي الهدف الأساسي لها والمتمثل في الحصول على معلومات محاسبية صادقة وحقيقية.

فيرجع للمحاسبة كفرع قانوني دور ضبط المعايير المحاسبية التي يعتمد عليها هذا القطاع عموما وتعتمد عليها المؤسسات الاقتصادية والشركات التجارية خاصة، بل وتحديد المبادئ التي يضمن احترامها

تحقيق نتائج اقتصادية فعالة، كما يرجع للمحاسبة تحديد النظام الذي تعتمد عليه الدولة من أجل توفير معلومات اقتصادية حقيقية وصادقة ودقيقة تخدم الحاجة إليها في تقييم الوضع الاقتصادي العام والوضع المالي واتخاذ القرارات. إذ تحمل المحاسبة بوصفها علم وقانون معايير لطالما كانت محل اهتمام الباحثين الاقتصاديين في كل الدول خاصة التي كان لها السبق في تحليل أسباب وعوامل النمو والتطور الاقتصادي، تسمى المعايير الدولية للمحاسبة، دفعت هذه الأخيرة الجزائر لإعادة النظر في جميع قوانين المحاسبة على النحو الذي يجعلها ترقى بالمحاسبة الوطنية فتصبح متماشية مع ما تتطلبه الشروط والمعايير الدولية. فتتطرق بالمحاسبة مهمة توفير قواعد وأسس علمية قانونية يعتمد عليها المتعاملين الاقتصاديين على اختلاف أشكالهم أو حجم أعمالهم، من التاجر الشخص الطبيعي حتى أكبر المؤسسات الاقتصادية والمالية والشركات التجارية في ضبط العمليات والنشاطات التي يمارسونها على النحو الذي توفر معلومات محاسبية خالية من التزوير والتزييف.

فإن اعتماد معايير محاسبية دقيقة وواضحة بالشكل السليم يعني توفير الحد المطلوب من المعلومات الصادقة والحقيقية وتوفير الشفافية التي بدورها تشجع وتخدم الاستثمارات الأجنبية ودخول السوق الدولية ودفع عجلة النمو الاقتصادي الوطني نحو المنافسة الدولية، ما يعني أن غموض المعطيات الاقتصادية وعدم وضوحها وشفافيتها وانعدام قوانين تعمل على توفير معلومات محاسبية صادقة لن يشجع على الخوض في عالم الاستثمار وتنمية النشاطات الاقتصادية، ناهيك عن تأثر الدولة وحقوقها في هذه الحالة سواء على صعيد عملية تقييم الوضع الاقتصادي الذي سيبني على معطيات خاطئة ومغلوبة ومعلومات محاسبية غير صادقة، أو بالنسبة لمسألة تقدير حقوق ومداخل الدولة وتقييم الضرائب المقررة اعتماد على المعلومات الممنوحة لها من طرف المتعاملين الاقتصاديين.

فتمثل المحاسبة انعكاسا واضحا لحاجة ضبط العمليات المالية وضبط نتائجها والتعبير عن الوضع الاقتصادي، ويتم الاعتماد عليها للحصول على معلومات ذات شفافية من طرف مستخدميها وصناع القرارات، فتخدم المهتمين بها وتعتمد عليها الدولة في تقييم نجاعة سياستها المتبعة، وتسمح بتقييم مشاركة المؤسسات والشركات التجارية في الحياة الاقتصادية ورفع قوة الاقتصاد الوطني. كما يلجأ لها في تقييم الأوضاع المالية والتنبؤ بالمخاطر واتخاذ القرارات التي غالبا ما تكون قرارات مصيرية تتعلق بمصير المشروع القائم.

ويتم اللجوء للمحاسبة باعتبارها أسلوب علمي لتنظيم العمليات المحاسبية والحصول على معلومات صحيحة وواضحة، ما يعني أنها النظام الذي لا يمكن الاستغناء عنه خاصة في الوسط الذي يتم من خلاله تحقيق المشاريع المالية باجتماع حصص مالية ومصالح ترتب لعدة أطراف وتسير من طرف هيئة مستقلة، فتتدخل المحاسبة في تنظيم النشاطات المالية العمومية والخاصة، فيتوسع نطاق وجودها بين المؤسسات والهيئات العمومية، والمؤسسات والهيئات الخاصة التي من بينها الشركات التجارية التي تعد نموذجا مثاليا لاجتماع المؤهلات والقدرات المالية والبشرية من أجل تجسيد المشاريع الاقتصادية التي تسعى لتحقيق الربح والبقاء في السوق، فهي بهذا الوصف بحاجة ملحة للمحاسبة كنظام قانوني وأسلوب علمي تلجأ لها في تنظيم نشاطاتها والتعبير عن الأرقام المالية التي تحمل قيمة الثوابت المالية التي تمثل أصول الشركة والمتغيرات المتعلقة بحقوق الشركاء، والمساهمين وحتى الغير وخاصة منهم دائني الشركة، وفعلا نجد اهتمام المشرع بوضع قواعد قانونية تضبط سير الشركة التجارية وتحدد وسائل اطلاع المساهمين والغير وكل معني بمحاسبة الشركة على الوثائق المحاسبية لحاجتهم الدائمة لها من أجل تقييم الوضع المالي والاقتصادي للشركة.

وتناط بالمسير مهمة تسيير حسابات الشركة والوقوف على مسكها وضبطها تبعا لسلطة التسيير التي يمنحها القانون له باعتباره وكيلًا عن الشركاء في إدارة الشركة وممثلا قانونيا لها، إذ يصح القول أنه همزة الوصل بين محاسبة الشركة ومستخدمي ناتج تلك المحاسبة من شركاء وأصحاب مصالح، ومن هذا المنطلق ظهرت عدة نظريات تبحث في طبيعة هذه العلاقة ومبادئها من أهمها بروز فقه جديد ينظر في هذه العلاقة - علاقة المساهمين بإدارة الشركة- على النحو الذي يضمن حقوق كل الأطراف بعيدا عن تعسف الإدارة اتجاه المساهمين وحقوقهم، فلا إشكال عندما يتقيد المسيريون في الشركة التجارية بحدود سلطاتهم ويقومون بواجباتهم بعناية وحرص على احترام القواعد القانونية التي تضمن حقوق المساهمين مع الشركة وأصحاب المصالح، وتضمن مراعاة القواعد القانونية المنظمة للمحاسبة والأساليب القانونية التي يمنحها القانون من أجل وصول كل المعلومات المحاسبية والمالية إلى علم الشركاء، وهو الذي يمثل في الحقيقة أسلوب ممارسة سلطات الإدارة الرشيدة.

إن المحاسبة كنظام حديث، بالإضافة لكونها وسيلة ضبط وتنظيم حسابات فهي أيضا وسيلة إثبات وتقييم إذ تعتبر ذاكرة الشركة التجارية، بحيث تعد هذه الأخيرة ملزمة بمسك حسابات وتسجيل كل التحركات التي تطرأ على أموال الشركة وأصولها، كما تعد أداة لضبط نظام مراقبة من خلال جرد كل

العناصر والقيم المكونة لأصول الشركة، ووضعية الحالة المالية للشركة، فبالإضافة لحاجة الشركة لنظام تقديم المعلومات، فإن الكثير يلجأ لها عند الحاجة للإثبات عند الادعاء، ويتم بالتالي استعمال كل ما تم تسجيله كدليل إثبات أو نفي في المنازعات، وهو الأمر المؤكد من خلال إجازة المشرع الجزائري استعمال الدفاتر التجارية وقوائم الجرد للإثبات أمام القضاء، فتعد وسيلة إثبات للجرائم الواقعة على الأموال أو وسيلة لارتكاب هذه الأخيرة، ولو تعلق الأمر بالجرائم العامة كجرائم النصب و الاختلاس والاحتيال وغيرها من الجرائم التي لا يمكن ارتكاب بعضها منها، دون أن يكون ذلك بواسطة التلاعب بحسابات الشركة، فإذا لم يتخذ المسير المحاسبية كوسيلة لقيام تلك الجرائم وارتكابها، فإنه يتخذها بلا شك وسيلة لإخفاء الجرائم ضد أموال الشركاء وأموال الشركة، ما يفيد أن المحاسبة تلعب دورا محوريا في جرائم الأعمال بصفة عامة وجرائم الشركات التجارية بصفة خاصة، ويدعم فكرة تقاطع المحاسبة وتدخلها في القانون الجنائي. فضلا عن ضرورة توفرها كنظام للرقابة الداخلية، حيث يعتبر من بين أهم مبادئ المحاسبة مبدأ الفصل بين المسؤوليات، إذ يضمن هذا الأخير الفصل بين وظيفة الاحتفاظ بالأصل وحيازته، ووظيفة الإثبات في السجلات وسلطة التصديق على صحة الحسابات.

وتتطلع بوظيفة التنظيم المحاسبي بعض المهن المعتمدة قانونا كنتيجة لتجسيد مبدأ الفصل بين المسؤوليات اتجاه العمليات التي تخضع لها الوثائق المحاسبية، فمنهم من عهدت لهم القيام بعمليات ضبط المحاسبة ومسكها تماشيا مع معايير المحاسبة التي تفرضها القوانين ذات الصلة كقانون تنظيم مهن المحاسبة والنظام المحاسبي والتقنين التجاري والقوانين المكملة لهم، فتقوم وظيفة المحاسب المعتمد والخبير المحاسب على مسك محاسبة تحاكي النظام المحاسبي والمعايير التي تفرضها مختلف القوانين على النحو الذي تظهر فيه كل النشاطات المالية من خلال تقارير يفترض فيها أنها مبنية على طرق علمية واضحة ما يعني خلو الشك حول صدقها ومصداقيتها، ناهيك عن بعض المبادئ التي يفرض القانون أن يتقيد بها ممتهني المحاسبة تدخل ضمن أخلاقيات المهنة التي تبنها المشرع في شكل قواعد قانونية يشكل الخروج عنها أو خرقها جرائم بمفهوم قانون تنظيم المهنة وحتى قوانين أخرى.

ومن بين مهن المحاسبة الأكثر حساسية من عهدت لهم مهمة مراقبة الحسابات والمصادقة عليها فمحافظ الحسابات باعتباره الجهة التي تقرر مصداقية الحسابات، يشغل مركزا حساسا وفعالا في الشركة التجارية، ويظهر ذلك جليا من خلال إلزام مختلف المؤسسات المالية و البعض من الشركات التجارية تعيين مندوب حسابات بمقتضى عدة قوانين أهمها قانون تنظيم مهنة المحاسبة والقانون التجاري، فيعتمد

الشركاء و حتى الغير المتعامل مع الشركة التجارية على تقارير مندوبي الحسابات حتى يقررون فيما يخص نشاطاتهم وأعمالهم وتطويرها إذ يفترض في تلك التقارير أنها الحقيقة الخالية من أي تلاعب أو غموض، وذلك كنتيجة طبيعية لمبدأ حياد مندوب الحسابات واستقلالته وانفصاله عن هيئة التسيير المسؤولة عن ضبط الحسابات وتسجيلها، بل وحتى انفصاله عن هيئة الشركاء والمساهمين، بالإضافة لفعالية المحاسبة في حد ذاتها في تقديم معلومات دقيقة باعتبارها لغة علمية.

إن ضمان احترام قواعد مسك محاسبة فعالة تعطي نتائج حقيقية ومعلومات صادقة، وضمان تقييد ممتهي المحاسبة بهذه القواعد من محاسب وخبير محاسب ومندوب الحسابات، وحتى من طرف مسيري الشركات التجارية بما أنها مرجع المساهمين وأصحاب المصالح في تقييم وضعهم المالي لا يمكن تحقيقه إلا بتدخل القانون الردعي الذي يعتمد الجزاء العقابي عن التعدي على هذه القوانين، وهو ما يعكس الحاجة الملحة لتدخل القانون الجنائي في الحياة الاقتصادية ككل، فلا يمكن الاستغناء عن قانون العقوبات بوصفه حارسا لجميع القوانين الأخرى ومصدر الحماية الجزائية لفروع القانون الاقتصادي وقوانين الأعمال.

فقد احتلت الجريمة الاقتصادية مؤخرًا مكانة معتبرة بين مختلف البحوث والدراسات ذلك لشدة تطور هذا القطاع، ولأن قانون الأعمال هو الفرع القانوني الذي يهتم بتحليل ودراسة القوانين المتعلقة بالمال والأعمال، فنجد انطلاق أغلبية الدراسات التي تناولت القانون الجنائي للأعمال، من نقطة أساسية مفادها اتصال القانون الجنائي بوصفه القانون الردعي بقانون الأعمال الذي يظم مختلف التخصصات بين القانون التجاري، قانون الصرف، قانون البنوك، قانون المنافسة، قانون البورصة، وغيرهم، في حين نجد أن المحاسبة كفرع قائم بحد ذاته فإنه يجد تعريفًا بين جميع تلك التخصصات، بحيث تحمل المحاسبة كلغة علمية مهمة ضبط الحسابات في القطاع الاقتصادي ككل، ما يعني اتساع نطاق الجرائم المتعلقة بالمحاسبة على النحو الذي يتسع فيه مجال ذلك القطاع كله.

ونظرًا لطبيعة المحاسبة كلغة علمية لا يمكن في كل الأحوال إنكار اتصالها بالقانون الجنائي بل وحتى وجود نقاط يتقاطعان فيها حتى ولو لم يتعلق الأمر بجرائم المحاسبة بمدى معالجة القانون الجنائي لهذا الفرع القانوني، فبالإضافة لحاجة الشركة لنظام محاسبي لإصدار تقارير عن العمليات المحاسبية، يمكن أن يلجأ لها عند الحاجة للإثبات، فيتم بالتالي استعمال التسجيل المحاسبي كدليل إثبات أو نفي في

المنازعات التجارية والمالية، وتأطير دراسة جرائم المحاسبة بنطاق الشركات التجارية يرجع لكون الشركات التجارية نسخة مثالية عن المحيط المالي الذي لا يستغنى فيه عن المحاسبة بوصفها الضمان الذي يلتجئ له المساهمين في معرفة مصير مصالحهم والتقرير بشأنها باعتبارها تقوم على مبدأ الشفافية والوضوح والحياد، إذ تحيلنا مسألة وصاية المسير على محاسبة الشركة التجارية لفرضية تعدي هذا الأخير على المحاسبة سواء بالتلاعب بها كنظام تقييم ومنع توفير محاسبة فعالة، أو بمنع اتصال الشركاء وغيرهم من أصحاب المصلحة بحسابات الشركة التجارية،

كما تطرح فرضية تلاعب المسير بما يملكه من سلطة في تسيير حسابات الشركة التجارية مسألة تواطؤ ممتهني المحاسبة القائمين سواء على مسك المحاسبة أو على مراقبة الحسابات أو المصادقة عليها، حيث أنه يستحيل غالباً أن ينفرد المسير بالتلاعب بالحسابات لاستحالة التوافق بين البيانات المتلاعب بها مع الأصل الموجود في حيازة المسؤول عنها فإن تحقيق التلاعب ينتج عن تحريف يقوم به من يمسك تلك السجلات في القيم المسجلة بالدفاتر لتعكس قيمة ما هو في حيازة الموظف الذي يحتفظ بالأصل، وهو ما يبرر إتباع الشركات سياسة للاحتفاظ بهذه السجلات وتحديد فترة تحفظ خلالها المستندات المحاسبية قبل التخلص منها، فينص القانون على ضرورة حفظ الدفاتر والجرد والميزانية وحساب النتائج، والمراسلات الواردة ونسخ الرسائل الموجهة لمدة زمنية معينة.

والتزام المسيرين بمقتضى قواعد سير الشركات التجارية وحتى قوانين المحاسبة بمسك محاسبة منتظمة وتوفير معلومات محاسبية حقيقية صادقة، هو في الحقيقة أصل التجريم القائم في حق المسيرين فتأتي الأحكام الجزائية المنصوص عليها في التقنين التجاري بما يتعلق بمسك تلك الحسابات وما يتبعها من إجراءات إلزامية تضع المسير في مواجهة القانون الجنائي إذ تعد صفته هته ركناً لقيام الجرائم، وتمثل هذه الالتزامات في جانب الشركاء والمساهمين حقا محله تلك التغيرات المحاسبية، فبتقرير المسؤولية الجزائية للمسيرين عن خرقهم لتلك الالتزامات يضمن لهؤلاء الشركاء حداً معيناً من الحماية الجزائية، كذلك الأمر بالنسبة لممتهني المحاسبة فإن عمل المحاسب المعتمد ومهمة ضبط الحسابات يستوجب مراعاة القوانين والتقيد وبالحدود التي يمنحها القانون في سبيل ضمان مصداقية لمهن المحاسبة وممارستها بطرق نظامية وفعالة، فيترصد القانون الجنائي من خلال بعض القواعد الجزائية بعقوبات تتوعد ممتهني المحاسبة عن خرق قواعد تنظيم المهنة سواء بمفهوم قانون تنظيم مهنة المحاسبة أو القانون التجاري أو حتى قوانين أخرى.

وترجع فكرة اختيار موضوع المحاسبة والقانون الجنائي لدراسته إلى نقطتين أساسيتين:

الأولى تتعلق بميول شخصي للخوض في المسائل القانونية الأكثر تعلقا بالفروع العملية والتي هي على اتصال بالعلوم الدقيقة أو تخدمها أو تعالجها في جانبها القانوني باعتبار القانون عنصر لا يمكن فصله حتى عن هذا النوع من العلوم ويجد مفهومه بين جميع مجالات الحياة بوصفه القانون الردعي المترصد لمختلف الجرائم، بالإضافة إلى رغبة الاستمرار في البحث في جرائم الأعمال الذي تم الانطلاق فيه ابتداء من مرحلة الماستر.

وترجع النقطة الثانية لاتساع وحدثة موضوع جرائم الأعمال، وما نلاحظه من موجات فقهية تحاول إيجاد سياسة تجرّمية وعقابية جديدة أو ربما أسلوب خاص لمواجهة جرائم الأعمال بما يتناسب مع خصوصياتها والحاجة الملحة إلى الاستقرار الاقتصادي، وهو ما ينطبق مع خصوصية جرائم المحاسبة عموما وتعدي المسير على محاسبة الشركات التجارية وجرائم ممتني المحاسبة خصوصا، لاتصال هذا الفرع القانوني -المحاسبة- بتنظيمات قانونية تحدد دور ممتني المحاسبة في تنظيم العمليات المحاسبية وتكريس مبادئ المحاسبة، وتأثير هذه المهن على المعلومات المحاسبية والحدود القانونية التي تفرض على ممتني المحاسبة احترامها بموجب القواعد القانونية الخاصة تحت طائلة ترسانة من العقوبات الردعية.

وتنطلق إشكالية الدراسة من فكرة أساسية مفادها إبراز نقاط التقاء وتقاطع المحاسبة كلغة علمية مع القانون الجنائي وذلك من خلال مسألتين محوريّتين: الأولى تتعلق بقيام المسؤولية الجزائية للمسيرين عن التعدي على محاسبة الشركات التجارية، والثانية من حيث قيام المسؤولية الجزائية لممتني المحاسبة، على النحو الذي يحقق الحماية الجنائية المطلوبة.

ويتفرع عن هذه الإشكالية جملة من التساؤلات:

- ماهي سلطات المسير اتجاه محاسبة الشركات التجارية الموضوعة باعتباره الوصي والقائم على إدارة الشركة تسيير حساباتها؟
- ماهي خصوصية جرائم المحاسبة المرتكبة من طرف مسير الشركات التجارية؟
- ماهي أبعاد الإطار التنظيمي والخدماتي للممتني المحاسبة؟
- ما مدى معالجة القانون الجنائي للجرائم المرتكبة من طرف ممتني المحاسبة؟

ويعتمد المنهجين الوصفي والتحليلي للإجابة عن الإشكالية المطروحة في البحث والتطرق لجميع جوانب الموضوع انطلاقاً من ضبط نطاقه بالشركات التجارية باعتبارها النموذج الأمثل للقيام بالأعمال والتعاملات التجارية المالية، وذلك من خلال قراءة ووصف مختلف النصوص القانونية المتعلقة بالمحاسبة اعتماداً على نطاق الدراسة المحدد بالشركات التجارية ومهنة المحاسبة، ثم تحليل تلك القواعد وخاصة الأحكام الجزائية منها والتي تحمل الجرائم المتعلقة بالمحاسبة، وإسقاط هذه الأخيرة بتلك القواعد القانونية المنظمة للمحاسبة من أجل ضبط النقاط التي تحوز فعلاً على الحماية الجزائية من غيرها التي يستلزم بشأنها إعادة نظر من طرف المشرع.

ونشير إلى الاستعانة ببعض من المقارنة مع القانون الفرنسي في مناطق يعتبر المشرع الفرنسي فيها موفقاً بحيث يمكن للمشرع الجزائري أن يستفيد منها في المستقبل وأن يحذو حذوها متى أمكن ذلك.

وقد أفرزت معالجة هذا الموضوع تبني **خطة** مشكلة من بابين على النحو التالي:

الباب الأول: تم التطرق فيه للمسؤولية الجزائية لمسيرى الشركات التجارية عن جرائم المحاسبة انطلاقاً من الأحكام الجزائية المنصوص عليها غالباً في التقنين التجاري، وتم تقسيمه إلى فصلين:

• **الفصل الأول:** تم التطرق فيه لصفة المسير التي هي بحسب جرائم المحاسبة تعتبر ركناً مفترضاً لقيامها، بحيث تخاطب تلك الجرائم صفات محددة للمسيرين تختلف من شركات تجارية إلى أخرى، بالإضافة للمسؤولية المدنية التي تواجه المسيرين عن الأخطاء التي يرتكبونها بصفتهن أثناء تسيير حسابات الشركة.

• **الفصل الثاني:** تم التطرق فيه لمختلف جرائم المحاسبة المرتكبة من طرف المسيرين، سواء التي تقوم على خرق أحكام قواعد ضبط ومسك الحسابات، أو تلك التي ترتبط بحسابات الشركة التجارية.

الباب الثاني: تم التطرق فيه للمسؤولية الجزائية لمتهمي المحاسبة عن تعديهم على قواعد المحاسبة خاصة تلك المنصوص عليها ضمن القانون المتعلق بتنظيم مهنة المحاسبة، وقد تم تقسيمه إلى فصلين:

• **الفصل الأول:** يتعلق الفصل الأول بالجرائم المرتبطة بحق ممارسة مهنة المحاسبة، والتي تقوم على خرق القواعد المنظمة للالتحاق بالمهنة.

- **الفصل الثاني:** تم التطرق فيه للجرائم المحاسبية التي تقوم على أثناء ممارسة المهنة بذلك بالتعدي على أسس وأخلاقيات وقاعد ممارسة مهنة المحاسبة.

الباب الأول

المحاسبة والمسؤولية الجزائية لمسيرى الشركات التجارية

الباب الأول

المحاسبة والمسؤولية الجزائية لمسيري الشركات التجارية

يتمتع جهاز الإدارة باعتباره السلطة التنفيذية في الشركة والوكيل عن الشركاء في رعاية مصالحهم¹، بالسلطات اللازمة لإدارة الشركة وتسيير أعمالها تحقيقاً للغرض الذي أنشئت من أجله. ومن بين أهم مهام هيئة الإدارة تلك التي يحرص فيها على تقديم تقارير حول العمليات المحاسبية المنجزة من طرف ممتثني المحاسبة في الشركة التجارية، ويخضع في ذلك لقيود وضوابط يحددها القانون أو نظام الشركة.

ولما كان المسير أثناء قيامه بمهام تسيير الشركة وإدارتها ملزماً بحسب ما نص عليه القانون بالتقيد بمجموعة من التزامات، فإنه يتحمل المسؤولية الجزائية والتي تعني تحمل الجزاء الذي هو تبعة التعدي على القوانين، سواء تعلق الأمر بالقواعد القانونية التي تحمل حقوق الغير أو الشركاء أو حتى القواعد التنظيمية للشركة²، بالإضافة للمسؤولية المدنية التي تلحق بهم عن الأخطاء المسببة للأضرار الواقعة أثناء تسيير الشركة.

ويرتبط مفهوم المسؤولية الجزائية في جرائم المحاسبة المرتكبة في الشركة التجارية، بخصوصية مركز المسير في الشركة التجارية التي جعلت من صفته هته ركناً مفترضاً لقيام جرائم التعدي على المحاسبة، فشكلت مجموعة من المعايير أساس مساءلة مسير الشركة جزائياً منها ما يتعلق بمكانته في الشركة والتزاماته القانونية، ومنها ما هي مؤسسة على قواعد الإسناد الجزائي العامة (الفصل الأول).

كما ترتبط فكرة المسؤولية الجزائية بالجريمة من حيث أن القانون هو الذي يقرر وجودها من خلال النص عليها، فتعتبر جرائم المحاسبة المرتكبة في الشركات التجارية القائمة على تعدي المسير على حسابات الشركة التجارية من بين أهم جرائم الأعمال الخاصة، فتجد خصوصيتها في قيامها عن التعدي على قواعد ضبط ومسك الحسابات داخل الشركة أو التعدي على المعلومات المحاسبية نفسها أو حقوق الشركاء المرتبطة بها (الفصل الثاني).

(1) عزيز العكلي، الوسيط في الشركات التجارية، دراسة فقهية قضائية مقارنة في الأحكام العامة والخاصة، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، سنة 2008، ص 287.

(2) محمود سليمان موسي، السياسة الجنائية والإسناد المعنوي، د ط، دار المطبوعات الجامعية، مصر، سنة 2010، ص 09.

الفصل الأول

صفة المسير في جرائم محاسبة الشركات التجارية

تقوم جرائم المحاسبة المرتكبة من طرف المسير في الشركة التجارية بتعدي هذا الأخير على قواعد تنظيم المحاسبة وخرق أحكام تسييرها، فتكون المحاسبة محلا لقيام الجرائم أو وسيلة لارتكابها أو إخفائها، وتكون صفة المسير ركنا في قيامها وذلك بمقتضى الجرائم التي وضعت مخاطبة المسير¹، كما تقوم المسؤولية المدنية عن الأخطاء التي يرتكبها في تسييره لحسابات الشركة التجارية بما يضمن جبر الضرر الواقع سواء إلى جانب الجريمة أو حتى بمعزل عن قيام المسؤولية الجزائية².

وتثير مسألة اعتبار صفة المسير ركنا في قيام جرائم المحاسبة محل الدراسة إشكالية تحديد نوعية المساهمة الجزائية نظرا لاختلاف أسلوب الإدارة في الشركات التجارية، الأمر الذي يبرر ضرورة معرفة معايير إسناد المسؤولية الجزائية للمسير في حال كان منفردا بتسيير الشركة أو كان التسيير من طرف جهاز أو هيئة تضم عدّة مسيرين، انطلاقا من حيث طبيعة علاقة المسير بالشركة التجارية، واعتمادا على ما هو ثابت عن مبدأ شرعية الجرائم والعقوبات (المبحث الأول).

ولما كانت جرائم المحاسبة من جرائم الأعمال التي تقع إضرارا بالمصالح المالية في الشركة التجارية، وحتى الغير، أو الدولة، فإن للاعتبار المالي هنا مكانة مهمة في جبر الضرر الذي تقرره المسؤولية المدنية التي تتحقق بمجرد أن فعل ما قد سبب ضرار (المبحث الثاني).

(1) يعرف الركن أنه أحد الجوانب التي يستند إليها الشيء ويقوم بها، وهي جزء من أجزاء حقيقة الشيء، واصطلاحا فهو كل ما يدخل في تكوين الشيء ويترتب على عدم توافره عدم توافر الشيء فالركن عنصر جوهري في كل أحواله.
أنظر: مروان العطية، المعجم المعاني الجامع عربي - عربي، متوفر عبر الموقع: <https://www.almany.com>
وأنظر أيضا: منى محمد بلو حسين الحمداني، الصفة في قانون العقوبات (دراسة مقارنة)، د ط، دار الجامعة الجديدة، مصر سنة 2015، ص 46.

(2) وقد عرّف الفقه المسؤولية الجزائية في تعريفها عن المسؤولية المدنية أنها في الأصل إنما تقوم على وجود ضرر أصاب المجتمع يكون جزاء قيامها عقوبة يطالب به ذلك المجتمع ممثل في جهاز النيابة، كما تعتبر النية ركن في المسؤولية الجنائية أين تقترب في هذا السياق من المسؤولية الأدبية الأخلاقية التي لا يشترط في قيامها إظهار تلك النية وإنما يحملها الضمير أمام الله ولا يترتب عليها الجزاء القانوني ولا تدخل أصلا في دائرة القانون كما هو الحال بالنسبة للمسؤولية الجزائية.
أنظر: عبد الرزاق أحمد السنهوري، الوسيط في شرح القانون المدني الجديد، الجزء الأول (مصادر الالتزام)، المجلد الثاني الطبعة الثالثة الجديدة، منشورات حلبي الحقوقية، سنة 2009، ص ص: 242-243.

المبحث الأول

أساس مساءلة مسير الشركة التجارية عن جرائم المحاسبة

تتطلب معرفة أساس إسناد المسؤولية الجزائية للمسير من العلاقة القانونية التي تربط هذا الأخير بالشركة التجارية، إذ أن قيام الجرائم المنصوص عليها ضمن الأحكام الجزائية التي تضمنها التقنين التجاري والمتعلقة بمحاسبة الشركة التجارية، يقف على توفر صفة معينة يعبر عنها المشرع أحيانا بالمدير وأحيانا بمجلس الإدارة أو الرئيس حسب شكل الشركة التجارية وبحسب أسلوب الإدارة المعتمد.

وما يهمننا في هذا الصدد هو البحث في طبيعة العلاقة القانونية التي تربط المسير بالشركة التجارية وبحساباتها من خلال الخوض في صفة المسير كركن مفترض في الجرائم المرتكبة ضد حسابات الشركة، وذلك بالتطرق لتفاصيل علاقته مع الشركة والتي تمثل أساس مساءلته عن جرائم المحاسبة (المطلب الأول).

كما أنه من الضروري معرفة ضوابط إسناد المسؤولية الجزائية للمسير إتباعا لأساليب إدارة الشركة بين أن يكون المسير منفردا في تسيير الشركة أو أن يكون التسيير عن طريق جهاز يجتمع فيه عدة مسيرين (المطلب الثاني).

المطلب الأول

علاقة المسير بحسابات الشركة التجارية

يحدد الإطار القانوني الذي يربط المسير بالشركة التجارية نوع العلاقة وحدود سلطة المسير بالإضافة للالتزامات الواقعة على عاتقه والتي من بينها الالتزامات ذات الطابع المحاسبي التي حتى وإن كان القانون في الغالب مصدرا لها، إلا أنه وفي حقيقة الأمر لا مجال للحديث عن هذه الالتزامات لولا ارتباط المسير بالشركة.

فتطرح في هذا المقام إشكالية طبيعة العلاقة التي تربط المسير بمحاسبة الشركة التجارية والتي تعد هي الأخرى أساس التزام المسير بتسيير الشركة وأساس مساءلته جزائيا عن جرائم المحاسبة (الفرع الأول).

وتحليل بدورها مسألة علاقة المسير بالشركة التجارية لما يعرف بالمسير الفعلي باعتباره مسيرا صوريا له تأثير على محاسبة الشركة بالرغم من أنه ليس ممثلا قانونيا لها (الفرع الثاني).

الفرع الأول

طبيعة علاقة المسير بحسابات الشركة التجارية

رغم اختلاف الفقه في أساس إسناد المسؤولية للمسير في الشركة التجارية باعتباره ممثلا عن شخص معنوي إلا أن هناك من النظريات ما تؤيد فكرة إسناد المسؤولية الجزائية للمسير باعتباره خاضع بإرادته لأعباء وتكاليف هذه المهنة، ومن يقبل بمهنة المسير يقبل بمسؤولياتها سواء كانت مدنية أو جزائية¹.

ويقصد بـ "الإسناد" إمكانية وضع الجريمة على عاتق الجاني أو قيدها في جانبها السلبي وبالتالي تحميله المسؤولية عن إتيانها²، والأكد أنه حتى تسند المسؤولية الجزائية للمسير في الشركة التجارية فإنه يجب أن يكون هذا الأخير مخاطبا بنصوص التجريم التي تتعلق بالتعدي على محاسبة الشركة التجارية.

وفي نفس السياق تجدر الإشارة إلى أن مركز المسير وسلطته هي التي جعلته محل مساءلة في جرائم المحاسبة، أين تعتبر صفته ركنا مفترضا فيها، وفي سبيل التعرف على ماهية سلطة التسيير ممثلة في المسير يجب التطرق لطبيعة العلاقة القانونية التي يتصل بموجبها بالشركة التجارية لتبيين أساس

(1) استند أصحاب هذه النظرية - نظرية الخضوع- إلى قرار محكمة النقض الفرنسية المؤرخ في 1870/05/07 الذي جاء في تسيببه أنه: " فيما يتعلق بالصناعات المنظمة، خاصة فيما يتعلق بالنقل المشترك، فإن المسؤولية الجزائية تتصاعد أساسا إلى رؤساء المنشأة لأن شروط وطريقة استغلال المنشأة الصناعية مفروضة عليهم شخصيا، وأنهم أبرموا تعاقدًا على التزام شخصي بضمان تنفيذ القواعد المحددة كما وجدت عدة نظريات تقليدية أخرى اعتمدها الفقه من أجل القول بمسؤولية مسير الشركة التجارية المباشرة عن أفعاله التي تمثل خطأ جزائي منها نظرية الربح، نظرية الالتزام القانوني المباشر، بالإضافة إلى النظريات الحديثة التي تعتمد في إسنادها للمسؤولية الجزائية للمسير على أساس الخطأ.

أنظر: عمار مزياي، المسؤولية الجزائية لمسيرى الشركات التجارية، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر باتنة، السنة الجامعية 2012-2013، ص ص: 200-229.

(2) تتم عملية الإسناد بالاعتماد على شروط مادية والشخصية للجريمة، فتوضح تارة علاقة الارتباط المادي و النفسي والجاني وتارة ارتباط مادي و نفسي مع الواقعة الإجرامية وهنا نكون بصدد الإسناد المعنوي الذي هو تعبير عن المسلك الذهني والنفسي لدى الجاني و الخوض في كون خطأ الفاعل عمدي أو غير عمدي.

أنظر: محمود سليمان موسى، المرجع السابق، ص ص: 4-5.

مسأله عن جرائم المحاسبة محل الدراسة، ولمهامه في الشركة التجارية التي تسمح له بالاقتراب من الحسابات حسب ما تضمنتها قواعد تسيير الشركات التجارية.

أولاً- الطبيعة القانونية لعلاقة المسير بالشركة التجارية

الأصل أن الخوض في علاقة المسير في الشركة التجارية والبحث في مسؤولية المسير إنما هو نتيجة تطور الأفكار والنظريات حول انفصال شخصية الشركة التجارية عن الأشخاص الذين يديرونها¹ وانفصال الإدارة عن الملكية وفرض الشخصية المعنوية وظهور نظرية الوكالة فالأشخاص القائمين بإدارة الشركة يكونون في تسييرها ملتزمين بمجموعة من القواعد القانونية أغلبها ضمن قانون الشركات التجارية ما يخلق مسؤوليتهم اتجاه الشركاء وحتى الغير من أصحاب المصالح، عن خرقهم لتلك الالتزامات أيا كان نطاق النص عليها².

غير أن الجرائم التي تتعلق بالمحاسبة أو الماسة بحسابات الشركة التجارية في عمومها جرائم ذات طابع خاص، حيث تجد خصوصيتها في أنها ترتكب ضد مصلحة الشركاء مساساً بحسابات الشركة التجارية أو بالقواعد القانونية التي تحمل التزامات محاسبية في جهة المسير، كما يمكن أن تكون المحاسبة بطبيعتها محلاً لهذه الجرائم أو وسيلة لقيامها، أو حتى وسيلة لإخفائها.

وفي التساؤل حول مصدر تلك الالتزامات المحاسبية التي تقع على هيئة تسيير الشركة التجارية وتحديد أساس اعتبار المسير ركناً مفترضاً في قيام جرائم المسير ضد حسابات الشركة ناهيك عن تحديد نوع المسؤولية غير الجزائية -المسؤولية المدنية- التي قد تشغل ذمة المسيرين في حال الخطأ المرتكب ضد أموال الشركاء من خلال التلاعب بحسابات الشركة التجارية، نجد ضرورة التطرق لطبيعة العلاقة القانونية للمسير بالشركة التجارية كشخص معنوي.

(1) وظهرت فكرة إنكار المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي القائلة أن الاعتراف بهذه الأخيرة يتنافى مع قاعدة شخصية العقوبة، حيث أن مساءلة الشخص المعنوي عن الجرائم التي ترتكب من طرف الأشخاص الطبيعيين سوف تؤدي إلى ازدواجية المسؤولية والعقوبة فيعاقب الشخص المعنوي عن ذات الجريمة التي ارتكبها الشخص الطبيعي باسمه و لحسابه.

أنظر: حسام عبد المجيد يوسف جادو، مسؤولية الجنائية للأشخاص المعنوية (دراسة مقارنة)، الطبعة الأولى، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، سنة 2013، ص ص: 120-121.

(2) أنظر: مختار مسامح، توحيد أنظمة مراقبة حسابات الشركة التجارية في دول اتحاد المغرب العربي، ما بين الضرورة الاقتصادية والتجارية وخصوصيات التشريعات الوطنية والحلية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية علوم التسيير، جامعة الحاج لخضر باتنة، السنة الجامعية 2010-2011، ص ص: 2-4.

فتطرح في هذا الصدد الفرضية القائلة أن المسير نائبا عن الشركة، إذ نص القانون المدني على النيابة واعتبر بأنها حل إرادة شخص هو النائب محل إرادة الأصيل في إبرام تصرف قانوني ما يصدر عن النائب لصالح الأصيل¹، فتتصرف آثار ذلك التصرف للأصيل وليس لذمة النائب²، ويظهر اعتراف المشرع بنباية المسير عن الشركاء في عدّة مناسبات خاصة فيما تعلق بشركات المساهمة فاعتبر بشكل ضمنى أن القائمين بالإدارة نائبون في مجلس الإدارة في شركات المساهمة³.

ويرى جانب من أنصار الاتجاه القائل بنباية المسير عن الشركاء، أنها في الغالب نباية اتفاقية ونشير في هذا السياق واعتمادا على شكل العلاقة بين المسير والشركاء إلى عقد الوكالة التي تقترب في هذا المفهوم من النيابة⁴، غير أنها في الواقع تتميز عنها فهي تارة تنفصل عنها وتكون الوكالة غير نيابية عندما يعمل الوكيل باسمه الشخصي، وتارة تكون مقترنة بها وتكون الوكالة نيابية وذلك عندما يعمل الوكيل باسم الموكل وهو ما قد ينطبق على وضعية المسير في الشركة التجارية⁵.

وقد اعترف القانون ضمن نصوصه للشخص المعنوي بأن يعبر عن إرادته شخصا طبيعيا أو أكثر، يختلف اسمه وشكله من شركة إلى أخرى مع اختلاف طريقة الإدارة، فإذا انطلقنا من حيث أن

(1) وقد استعار المذهب القائل باعتبار علاقة المسير بالشركة التجارية علاقة نباية اتفاقية (وكالة) من أحكام القانون المدني فهؤلاء الأشخاص بمثابة وكلاء عن الشخص المعنوي يعملون باسمه ولحسابه وتتصرف من ثم آثار كافة التصرفات التي يقومون بها تحت هذه الصفة، إليه ذاته باعتباره الأصيل "الموكل" في تلك الوكالة.

أنظر: حسام عبد المجيد يوسف جادو، المرجع السابق، ص 401.

(2) تنص المادة 74 من القانون المدني الصادر بموجب الأمر رقم 75-58 المؤرخ في 26 سبتمبر سنة 1975، ج. ر مؤرخة في 30 سبتمبر 1975، عدد 78، المعدل والمتمم. على أنه: "إذا أبرم النائب في حدود نيابته عقدا باسم الأصيل فإن ما ينشأ عن هذا العقد من حقوق والتزامات يضاف إلى الأصيل".

(3) تنص المادة 636 من القانون التجاري الصادر بموجب الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر سنة 1975، ج. ر مؤرخة في 19 ديسمبر 1975، عدد 101، المعدل والمتمم على أنه: "يعين الرئيس لمدة لا تتجاوز مدة نيابته كقائم بالإدارة وهو قابل لإعادة انتخابه...".

(4) تنص المادة 575 ق. م. ج على أن الوكيل ملزم بتنفيذ الوكالة دون أن يجاوز الحدود المرسومة، لكن يسوغ أن يتجاوز الحدود إذا تعذر عليه إخطار الموكل سلفا وكانت الظروف يغلب معها الظن بأنه ما كان يسع الموكل إلا الموافقة على هذا التصرف وعلى الوكيل في هذه الحالة أن يخبر الموكل حالا يتجاوز حدود الوكالة.

(5) النيابة بالنسبة إلى المصدر الذي يحدد نطاقها تكون إما نباية قانونية إذا كان القانون هو الذي يحدد هذا النطاق، كما هو الحال بالنسبة للولي والوصي والقيم، وإما أن تكون نباية اتفاقية إذا كان الاتفاق هو الذي يتولى تحديد نطاقها ويتحقق هذا في عقد الوكالة وقد اتجه الفقه الحديث في موضوع النيابة في أن من ينوب عن غيره إنما تحل إرادته محل إرادة من ينوب عنه مع مراعاة الحدود المرسومة للنيابة.

أنظر: عبد الرزاق السنهوري، الوسيط في شرح القانون المدني الجديد، الجزء الأول (مصادر الالتزام)، المجلد الأول، المرجع السابق ص ص: 202-214.

هؤلاء الأشخاص وضعوا من أجل تمثيل إرادة الشخص المعنوي باسمه ولحسابه فيمكن اعتبارها علاقة نيابة أو وكالة¹.

ولم يؤيد البعض فكرة اعتبار علاقة المسير بالشركة التجارية، علاقة وكالة بالمعنى الدقيق كون المسير قد لا يعين بإجماع الشركاء بل بموافقة الأغلبية²، ما يعني عدم وجود صفة قانونية لتمثيل من لم يوافق على تعيينه³، خاصة بالنسبة لشركات الأموال كما وحتى بالنسبة لشركات التوصية بالأسهم التي تضم شركاء متضامنين يمكن أن يكون المسير واحد من الشركاء أو أكثر، أما عن شركات الأشخاص فيعين فيها المسير بالإجماع حسب ما هو مقرر ضمن قواعد تسيير شركات الأشخاص في القانون التجاري.

وفي هذا الشأن يقرر الفقيه "ليون ميشو" أنه: إذا اعتبرنا أن أعضاء مجلس الإدارة بمثابة وكلاء له فإن تعيينهم في حد ذاته يجب اعتباره وكالة صادرة لهم من الجمعية العامة، ومن هنا فإن هذه الجمعية إذن هي الموكل الأصيل وليس الشخص المعنوي ذاته، ولا يتوقف في الواقع تعيين المسير كوكيل عن الشركاء أن يوافق عليه كل الشركاء وإنما يرجع تعيينه لقواعد اتخاذ القرارات وموافقة الأغلبية أو بالإجماع حسب شكل الشركة، وهو في الواقع ما يتعارض مع أحكام الوكالة التي تفرض موافقة الموكل على سلطات وحدود الوكالة التي لا يجوز الخروج عنها، ما يبرر أن المسير إنما هو وكيل عن الشركة في تمثيلها بحدود القواعد القانونية التي هي مرجع سلطاته التي لا يحق لغيره مباشرتها، وليس وكلاء عن الشركاء ولو تم اعتبارهم مصدر هذه الوكالة⁴.

(1) تنص المادة 641 ق. ت. ج على أنه: "يحدد مجلس الإدارة بالاتفاق مع رئيسه مدى ومدة السلطات المخولة للمديرين العامين، وإذا كان أحدهما قائما بالإدارة فمدة وظيفته لا تكون أكثر من مدة وظيفته".

وتنص المادة 715 مكرر 25 فقرة 02 ق. ت. ج في إشارة لاعتبار المسير في الشركة التجارية وكيل في عمله عن الشركاء على أنه: "ولا يكون لأي قرار صادر عن الجمعية العامة، أي أثر لانقضاء دعوى المسؤولية ضد القائمين بالإدارة لارتكابهم خطأ أثناء القيام بوكالتهم".

(2) وقد كان الأستاذ Couret قائد الحركة الفقهية المشجعة لفكرة الإدارة الرشيدة أو ما يعرف بحكومة الشركات في فرنسا، في موقفه يرتكز على النظرية الاقتصادية للوكالة التي بمقتضاها يقرر: "أن العلاقة بين المساهمين والمدراء محكومة بالعلاقة التعاقدية القائمة على نوع من الوكالة" وقد ركز على "التناقض المحتم بين مصالح المساهمين ومصالح الوكلاء الذين يشغلون منصب المدراء".
أنظر: وجدي سليمان حاطوم، دور المصلحة الجماعية في حماية الشركات التجارية، دراسة مقارنة، الطبعة الأولى، منشورات الحلبي الحقوقية، سنة 2007، ص ص: 554-555.

(3) زكري ايمان، المسؤولية العقدية للشركة التجارية عن أعمال ممثليها تجاه الغير، مجلة القانون والعلوم السياسية، العدد الرابع، جوان 2016، ص 153.

(4) حسام عبد المجيد يوسف جادو، المرجع السابق، ص 403-404.

وعن الالتزامات الناشئة عن اعتبار المسير وكيلا عن الشركاء في تسيير الشركة تطبيقا للقواعد العامة تنص المادة 575 ق. م. ج على أن: "الوكيل ملزم بتنفيذ الوكالة دون أن يجاوز الحدود المرسومة لكن يسوغ أن يتجاوز الحدود إذا تعذر عليه إخطار الموكل سلفا وكانت الظروف يغلب معها الظن بأنه ما كان يسع الموكل إلا الموافقة على هذا التصرف وعلى الوكيل في هذه الحالة أن يخبر الموكل حالا يتجاوزه حدود الوكالة"¹.

كما تنص المادة 577 من نفس القانون وبمناسبة اطلاع الموكل بأعمال الوكيل على أنه: "على الوكيل أن يوافي الموكل بالمعلومات الضرورية عما وصل إليه في تنفيذ الوكالة و أن يقدم له حسابا عنها" وتؤكد المادة في 583 من نفس القانون على أنه: "يكون الموكل مسؤولا عما أصاب الوكيل من ضرر دون خطأ من هذا الأخير بسبب تنفيذ الوكالة تنفيذا معتادا".

ويلتزم الموكل في تنفيذ وكالته في إطار الشركة التجارية بالقانون الذي ينظم هذه الأخيرة وعليه مراعاة القواعد القانونية التي تضمن السير الأمثل للشركة التجارية وتضمن حقوق الشركاء والغير، ويعتبر أي خرق لهذه القواعد كاف لإثبات خطأ الموكل وبالتالي عزله مع مراعاة أحكام التعويض إن وجد².

ويمكن في هذا الصدد اعتبار رئيس مجلس إدارة الشركة وكيلا عن هذا المجلس، أما المدير الفني للشركة فيعتبر موظفا فيها يرتبط معها بعقد عمل لا بعقد وكالة. ويمكن اعتبار المدير الفني هو المنفذ لقرارات مجلس الإدارة، إذ يعين مجلس الإدارة مديرا فنيا يقتصر عمله على إدارة الأعمال من الوجهة الفنية بعيدا عن أعمال إدارة الشركة وتسيير حساباتها.³ ويمكن أن يوجد عدد من المديرين الفنيين في الشركات الكبيرة كأن يتولى أحدهم قسم الإنتاج والآخر القسم التجاري إرسال الطلبات، التحصيل⁴

(1) ويعد كما تم الإشارة إليه سابقا موضوع الشركة، والعقود التي يمكن للمسير القيام بها "عقود التسيير" والعقود التي لا يمكنه القيام بها إلا بالرجوع للشركاء من قبيل الحدود المرسومة التي يمكن أن يتضمنها عقد الوكالة ولا يمكنه بالتالي الخروج عن هذه الحدود.

(2) ويمكن في كل الأحوال حسب ما جاءت به المادة 586 ق. ت. ج عزل الوكيل في أي وقت مع مراعاة حق التعويض عن الضرر إذا ما لزم وذلك حسب المواد 587، 588 من نفس القانون.

(3) عبد الرزاق أحمد السنهوري، الوسيط في شرح القانون المدني الجديد، الجزء الأول (مصادر الالتزام)، المجلد الأول، المرجع السابق ص 380.

⁴ محمد علي سويلم، حوكمة الشركات في الأنظمة العربية، والمقارنة بين التنظيم والمسؤولية التأديبية والمدنية والجنائية، الطبعة الأولى، دار النهضة العربية، القاهرة، سنة 2010، ص 229.

ولا يعتبر المدير الفني وكيلا بل أجيرا وبالتالي تخضع الشركة في علاقتها معه بشروط عقد العمل¹.

ثانيا- اتصال الإدارة بحسابات الشركة التجارية.

ترتبط مسألة اتصال المسيرين في الإدارة بحسابات الشركة التجارية بعملية الإسناد الجزائي اتصالا وطيدا في جرائم المحاسبة، إذ من خلال معرفة نطاق سلطات المسير ومهامه يمكن التعرف عن مدى اقترابه من حسابات الشركة التجارية، وحدود وصايته عليها مع مراعاة مسألة اختلاف أشكال الشركات التجارية، حيث يقتضي البحث في تكوين هذه الجرائم التطرق للهيئات المخول لها اتخاذ القرارات أو تنفيذها، إذ غالبا ما تشكل القرارات محلا لجرائم المحاسبة².

نص المشرع على إدارة الشركات التجارية على اختلاف أشكالها، إذ تتباين طبيعة الإدارة بين أن تكون شركات أشخاص أو شركات أموال، كما أنه إضافة لقواعد القانون التجاري تم النص على إدارة الشركة التجارية ضمن أحكام القانون المدني فجاءت المواد من 427 إلى 431 بالإطار العام لإدارة الشركة التجارية.

(1) سمح المشرع بجمع وظيفة مدير وأجير في شركات المساهمة غير أنه وضع شروطا لذلك تتلخص في أن يكون عقد العمل سابقا على التعيين كقائم بالإدارة بسنة، بالإضافة لشرط العمل الفعلي أي ليس ذلك العقد الوهمي، وهو ما انتهجه المشرع الفرنسي تقريبا خاصة بخصوص شرط المنصب الفعلي، وبالتالي فإن العقد الذي يضيف هذه الصفة على المسير الأجير هو عقد العمل، ويبدأ سريان المدة من تاريخ إبرام العقد مع الشركة أو من تاريخ البدء الفعل يفي العمل، ويحظى العامل الأجير بموجب عقد العمل ببعض الامتيازات التي ربما قد تساعد المسيرين في اتخاذ طريق الجمع بين وظيفة الإدارة ووظيفة الأجير، خاصة فيما يتعلق بالضمانات والإيجابيات والمزايا التي يمنحها القانون خاصة في حال العزل التعسفي من الوظيفة، وضمان سداد الأجور بالأولية للعمال، والتعويض عن التقاعد وغيرها من الامتيازات، أما بخصوص نظام الإدارة القائم على مجلس المديرين ومجلس المراقبة فلا يوجد ما يؤكد بقاء المشرع على موقفه بخصوص إمكانية أن تجتمع وظيفة الإدارة في الشركة مع وظيفة الأجير، إلا أنه أيضا لا يوجد ما يمنع ذلك.

أنظر: بوزند زروقي، الجمع بين وظيفة المسير ووظيفة الأجير في الشركات ذات المسؤولية المحدودة، المجلة النقدية للقانون والعلوم السياسية، المجلد 15، العدد 02، سنة 2020، ص ص: 153-172.

راجع أيضا المواد: 615، 635 ق. ت. ج، والمادة 08 من القانون 90-11 المؤرخ في 21 أبريل 1990 المتعلق بعلاقات العمل، ج. ر 17-1990، المصحح في ج. ر 38-1990، المعدل والمتمم.

V. aussi: Art. L225-85 du C. Com. Fr « Les membres du conseil de surveillance ne peuvent recevoir de la société aucune rémunération, permanente ou non, autre que celles qui sont prévues aux articles L. 225-81, L. 225-83, L. 225-84 et L. 22-10-25 et, le cas échéant, celles dues au titre d'un contrat de travail correspondant à un emploi effectif... ».

(2) عرفت المحكمة العليا المقصود بأجهزة الشخص المعنوي في عدة قرارات أصدرتها غرفة الجرح و المخالفات ويستفاد منها أنها تلك الأجهزة التي تختلف باختلاف طبيعة و شكل الشخص المعنوي.

أنظر: أحسن بوسقيعة، جريمة الصرف (على ضوء القانون و الممارسة القضائية) د ط، دار ITCIS، الجزائر، سنة 2013، ص 102.

1- في شركات الأشخاص والشركات المختلطة

تضم شركات الأشخاص شكلين من الشركات، شركات التضامن وشركات التوصية البسيطة ولا يوجد حقيقة اختلاف جوهري بين هذين الشكلين، إذ تخضعان لنفس قواعد الإدارة تقريبا،¹ فقد يعين المدير في الشركة التجارية ضمن العقد التأسيسي، حيث يمكن أن يكون جميع الشركاء مديرين ما لم ينص القانون الأساسي على خلاف ذلك،² وعند تعدد المديرين يتمتع كل واحد منهم منفردا بالسلطات التي تخول له القيام بالتصرفات التي تدخل في موضوع الشركة والتي تكون في صالحها، كما يجوز أن يعين في القانون الأساسي مديرا أو أكثر من الشركاء أو غير الشركاء، أو ينص على هذا التعيين بموجب عقد لاحق وقد يتم النص على أن تكون الإدارة واتخاذ القرارات في شركة التضامن في هذه الحالة - تعدد المسيرين- عن طريق مجلس،³ فتأخذ القرارات عن طريق الإجماع⁴، فلا يعتد بالاعتراض أو الامتناع وإنما يقوم المجلس مقام الشخص الواحد، بخلاف القرارات التي تؤخذ بالأغلبية أين يمكن أن نجد أصوات معترضة أو امتناع.⁵

يقوم المدير بجميع الأعمال والتصرفات التي تحقق أغراض الشركة ويمثلها في علاقتها مع الشركاء ومع الغير،⁶ ويظهر لنا أن غرض الشركة هو المحور الذي تتحدد على ضوءه سلطات المدير في إدارة الشركة فيحقق له القيام بجميع الأعمال القانونية التي تحقق أغراض الشركة سواء أكانت من

(1) تنص المادة 563 مكرر من ق. ت. ج على أنه: "تطبق الأحكام المتعلقة بشركات التضامن على شركات التوصية البسيطة مع مراعاة القواعد المنصوص عليها في هذا الفصل". ومن خلال قراءة القواعد المتعلقة بتنظيم شركات التوصية البسيطة نجد أن لا حديث فيما بعد عن إدارة الشركة أو بالأحرى مهام المسير ومهامه، بل تكتفي بحقوق الشركاء الموصين والتزاماتهم اتجاه الشركة وحدودهم مع الشركة وغيرها من القواعد التي لا تنطبق للالتزامات المسير ومدى اقترابه من حسابات الشركة.

(2) المادة 553، والمادة 554 ق. ت. ج.

(3) عمار عمورة، الوجيز في شرح القانون التجاري (الأعمال التجارية، التاجر، الشركات التجارية)، د ط، دار المعرفة الجزائر، سنة 2000، ص 339.

(4) تنص الفقرة الأولى من نص المادة 556 ق. ت. ج على أنه: "تؤخذ القرارات التي تجاوز السلطات المعترف بها للمديرين بإجماع الشركاء، غير أنه يمكن أن ينص القانون الأساسي على أن تؤخذ بعض القرارات بأغلبية محددة في القانون"

(5) عمار مزياني، المرجع السابق، ص 97.

(6) المقصود بالغير هنا هم أصحاب المصالح المرتبطة بالشركة، غير أنه من خلال نصوص القانون التجاري لا يمكن اعتبار الغير ذلك الشخص الأجنبي عن العقد، بل هو من أبرم العقد مع الشركة فيسري في حقه التصرف موضوع الحق، فيعتبر من غير الشركاء كل من يرتبط بالتزامات مع الشركة ويتلقى حقوقا منها، على خلاف القانون المدني الذي يعتبر الغير ذلك الأجنبي بالنسبة لعقد الشركة حسب مفهوم المادة 113 ق. ت. ج.

أنظر: زكري ايمان، المرجع السابق، ص 149.

أعمال الإدارة أو من أعمال التصرف، فلا بد أن يستهدف المسير في ممارسته لمهامه تحقيق غرض الشركة الذي يحدد من قبل الشركاء، في عقد الشركة التأسيسي.¹

وبالتالي يخرج عن نطاق سلطات المسير القيام بأعمال تتعارض أو تتجاوز غرض الشركة وفي كل الأحوال يعتبر خروجاً عن حدود غرض الشركة القيام بأعمال تتطلب تعديلاً في عقد الشركة أو تتعارض مع القيود التي ترد على سلطاته، سواء أكانت هذه القيود اتفاقية أم قانونية.²

وحسب ما جاء به القانون التجاري الجزائري،³ فإن المدير في شركة التضامن يضع التقارير الصادرة عن عمليات السنة المالية وإجراء الجرد، وحساب الاستغلال العام وحساب النتائج والميزانية من أجل المصادقة عليها من طرف الشركاء في حالة لم يكن كل الشركاء مديرين. وقد نجد في قراءتنا لنصوص القانون التجاري أن المشرع الجزائري لم يعط تلك الأهمية الكبيرة لحدود والتزامات المسير في شركات الأشخاص أمام الشركاء، أو بالضبط اتجاه حسابات الشركة، إذ يكاد لا يزيد عن إطار الالتزام بموضوع الشركة، في حين أن اقتراب المسير من حسابات الشركة كان ليفرض عليه مزيداً من الالتزامات والحيلة بهدف مراعاة مصالح الشركاء التي تتحقق بمراعاة قواعد ضبط الحسابات.⁴

وللالتزامات التي جاءت بها النصوص في هذا الصدد في الحقيقة وجه آخر في جانب الشركاء حيث تشكل حق الشركاء في حصولهم على تقارير عمليات السنة المالية وإجراء الجرد وحساب الاستغلال العام وحساب النتائج والميزانية. كذلك حقهم في الاطلاع مرتين في السنة على سجلات التجارة والحسابات والعقود والفواتير والمراسلات والمحاضر، وبوجه عام على كل وثيقة موضوعة من الشركة أو مستلثة منها.⁵

(1) المادة 555 ق. ت. ج.

(2) عزيز العكيلي، المرجع السابق، ص 126.

(3) المادة 557 ق. ت. ج.

(4) بالنسبة للتشريع الأردني مثلاً، وعن حدود التزامات المدير التي نجدها قد تطورت خاصة على اثر التعديلات التي جاءت بموجب القوانين المؤقتة لسنة 2002، 2003 حيث تلزم المادة 18 في الفقرة (أ) من قانون الشركات المدير، أن يقوم بالعمل لصالح الشركة بكل أمانة وإخلاص، وأن يحافظ على حقوقها ويراعي مصالحها وأن يقدم للشركاء حسابات صحيحة عن أعمال الشركة و معلومات وبيانات وافية عنها، وبصورة دورية وكلما طلب الشركاء مثل تلك الحسابات والمعلومات والبيانات.

أنظر: عزيز العكيلي، المرجع السابق، ص 138.

(5) المادة 558 ق. ت. ج.

غير أن هذا التأكيد يعبر أكثر عن حقوق الشركاء غير المديرين في مواجهة المسير الذي قد يكون من الشركاء أو من الغير، كما يعبر أكثر عن مدى اقتراب المسير من حسابات الشركة، وكأن المسير في هذه العلاقة حلقة وصل بين حسابات الشركة والشركاء ما يفسر سقوط هذا الالتزام في حال كان جميع الشركاء مديرين.¹

ويلزم المشرع المسير بوضع جردا بمختلف عناصر الأصول والديون الموجودة في ذلك التاريخ من طرف القائمين بالإدارة، كذلك حساب الاستغلال العام وحساب النتائج والميزانية وضرورة وضع تقريرا مكتوبة عن حالة الشركة ونشاطها أثناء السنة المالية المنصرمة وتوضع المستندات المشار إليها من طرف المسيرين تحت تصرف جمعية الشركاء وذلك في أجل ستة أشهر من أجل المصادقة عليها ابتداء من قفل السنة المالية.²

وتجدر الإشارة أنه رغم المجال الضيق التي تشغله شركات الأشخاص بين قواعد تنظيم الشركات في التقنين التجاري وخاصة تلك التي تبين حقوق الشركاء اتجاه حسابات الشركة والتي تمثل التزامات في جانب المسير إلا أن هناك بعض القواعد القانونية ضمن قانون رقم 10-01 المتعلق بتنظيم مهنة المحاسبة³، تنص صراحة على التزام المسيرين اتجاه حسابات الشركات التجارية على النحو الذي لا يحصر الأمر في شكل معين من الشركات دون آخر، فنجد تأكيد المادة 30 منه على ضرورة قيام القائمين بالإدارة في الشركات التجارية كل ستة (6) أشهر على الأقل بتقديم كشفا محاسبيا لمحافظ الحسابات يعد حسب مخطط الحصيلة والوثائق المحاسبية التي ينص عليها القانون كما يؤكد القانون على إمكانية تعيين محافظ حسابات في الشركة التجارية، وضرورة ذلك خاصة في بعض من شركات الأموال.⁴

وفي الحقيقة لم تنص قواعد شركات التضامن على هذا الالتزام -تعيين محافظ حسابات- كما لم يشر المشرع الجزائري صراحة إلى التزام مسير الشركة بضرورة حفظ دفاتر الشركة وسجلاتها في مركزها حتى يتمكن الشركاء من الاطلاع عليها في أي وقت كما فعل في شركات الأموال من خلال ضبط أحكام جزائية في حال مخالفة تلك الالتزامات،⁵ وقد كان واضحا عندما ألزم هيئة الإدارة بإيداع حساب الاستغلال

(1) الفقرة الثالثة من المادة 557 ق. ت. ج.

(2) المادة 557 ق. ت. ج.

(3) القانون 10-01 مؤرخ في 29 يونيو سنة 2010 يتعلق بمهن الخبير المحاسب، ومحافظ الحسابات، والمحاسب المعتمد الصادر بموجب ج. ر. مؤرخة في 11 يوليو 2011، العدد 42، ص 04.

(4) أنظر الجزء المتعلق بجريمة عدم تعيين محافظ حسابات في المبحث الثاني من هذا الباب.

(5) محمود الكيلاني، الموسوعة التجارية والمصرفية، الشركات التجارية، المجلد الخامس (دراسة مقارنة)، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، سنة 2009، ص 232.

العام وحساب النتائج والميزانية في المركز الوطني للسجل التجاري خلال الشهر الذي يلي مصادقة الجمعية العامة عليها، إذ يعد هذا الإيداع من بين طرق ممارسة حق الاطلاع المخول للشركاء.¹

2- علاقة هيئة الإدارة بمحاسبة شركات الأموال

تقوم شركات الأموال على الاعتبار المالي عكس شركات الأشخاص، فتبحث الشركة على جمع رأس المال اللازم لها دون بحث في شخصية الشريك²، وتعتبر شركة المساهمة النموذج الأمثل لشركات الأموال، غير أن نطاق جرائم الشركات التجارية والذي تحدده الأحكام الجزائية المنصوص عليها في التقنين التجاري لا يتعدى شكلين من شركات الأموال هما: شركات ذات المسؤولية المحدودة وشركات المساهمة، واللذان يمثلان نطاق الدراسة.

أ- هيئة تسيير الشركات ذات المسؤولية المحدودة

تؤسس الشركة ذات المسؤولية المحدودة من شخص واحد أو عدة أشخاص لا يتحملون الخسائر إلا في حدود ما قدموا من حصص، فإذا كانت الشركة لا تضم إلا شخصا واحدا فهي " ذات الشخص الوحيد وذات المسؤولية المحدودة"³، ويحدد عقد الشركة التأسيسي عادة سلطة المدير أو سلطات المدراء في حالة التعدد، ويسري هذا التحديد في العلاقة فيما بين المدير و الشركاء، ولكنه لا يسري في حق الغير، فيحق للمدير في مواجهة الغير بأن يقوم بجميع أعمال الإدارة لصالح الشركة و في حالة تعدد المدراء يحق لكل مدير أن يدير الشركة بمفرده⁴.

وقد تفرض على المسيرين طريقة تسيير معينة كأن يتم توزيع أو تقسيم المهام بينهم، باعتماد معيار التخصص، ويمنح بذلك لكل مسير من هيئة التسيير الجماعية ميدان معين لتسييره حسب

¹ المادة 717 ق. ت. ج.

⁽²⁾ عزيز العيكلي، مرجع سابق، 181.

⁽³⁾ المادة 564 ق. ت. ج.

⁽⁴⁾ فتتص الفقرة الأولى من المادة 576 من ق. ت. ج. على أنه " يدير الشركة ذات المسؤولية المحدودة شخص أو عدة أشخاص طبيعيين ويجوز اختيارهم خارج عن الشركاء".

تخصه فيعين مسير للمجال التقني، وآخر للمجال الإداري، مدير المالية، التسويق، العلاقات مع الزبائن وغيرهم مع الإشارة لعدم إمكانية تدخل مسير في تخصص غيره¹.

كما يمكن اعتماد طريقة العمل الاستشاري الجماعي، بحيث يشترك جميع المسيرين في اتخاذ القرارات، ما يحيلنا لطريقة التصويت على القرارات بالحصول على موافقة الكل أو أغلبية المسيرين ومن هذه القرارات دعوة الهيئة العامة للشركة للاجتماع واقتراح نسبة الأرباح التي توزع على الشركاء أو زيادة رأس مال الشركة أو تخفيضه أو تعديل عقد الشركة، أو نظامها أو حل الشركة إدماجها في شركة أخرى وكل عمل تقتضيه إدارة الشركة وفقا لأغراضها يتطلب القيام به اتخاذ قرار من هيئة المديرين بشكل جماعي².

وعن اقتراب مسير الشركة ذات المسؤولية المحدودة من الحسابات، فإن المدير في إطار ممارسة أعمال الإدارة، يقوم بإعداد التقارير الصادرة عن عمليات السنة المالية وإجراء الجرد وحساب الاستغلال العام وحساب النتائج والميزانية الناشئة عن المديرين وتقديمها من أجل المصادقة عليها وفي هذا حقوق للشركاء من حيث أنها وسيلة لاطلاعهم على أمور الشركة ووسيلة لمعرفة مدى إخلاص وأمانة المدير.

هذا عن شركة ذات المسؤولية المحدودة، أما عن الشركة ذات المسؤولية المحدودة وذات الشخص الوحيد فيضع المدير تقرير التسيير ويقوم بإجراء الجرد ويعد الحسابات السنوية وتتم المصادقة عليها من طرف الشريك الوحيد³.

ب- هيئات تسيير حسابات شركات المساهمة

شركة المساهمة هي الشركة التي ينقسم رأسمالها إلى حصص، وتتكون من شركاء لا يتحملون الخسائر إلا بقدر حصصهم⁴ وقد نظمها المشرع في فصل خاص من الكتاب المتعلق بالشركات التجارية⁵،

(1) محمد علي سويلم، شركات الأموال (دراسة مقارنة بين التنظيم و التجريم و العقاب)، الطبعة الأولى، دار المطبوعات الجامعية سنة 2013، ص 238.

(2) وينظر المشرع إلى هيئة المديرين في الشركة ذات المسؤولية المحدودة على أنها في حكم مجلس الإدارة في الشركة المساهمة، ما يستدعي بالتالي أن تنتخب هيئة المديرين رئيسا لها ونائبا له.

أنظر: عزيز عكيلي، المرجع السابق، ص 472.

(3) المادة 584 ق. ت. ج .

(4) المادة 592 ق. ت. ج.

(5) نص عليها المشرع في الفصل الثالث من الباب الأول من الكتاب الخامس من القانون التجاري سابق الذكر.

ويخضع هذا الشكل من الشركات لطريقة إدارة ليست بالبسيطة مقارنة بشركات الأشخاص، وما يهمننا في هذا الشأن هو القواعد المتعلقة بمهام المسير اتجاه حسابات الشركة التجارية، وحقوق المساهمين، ويتضح من خلالها أنه يتم إدارة شركة المساهمة من طرف عدة أجهزة¹.

ورغم اختلاف الهيئات الإدارية لشركات المساهمة بين الشركات التي تعتمد نظام الإدارة التقليدي أو الحديث، بل وحتى تعدد الهيئات ضمن النظام الواحد بين مدير عام أو رئيس و مجلس إدارة أو مجلس مراقبة فإنه من الضروري تحديد الدراسة في هذا الشأن فقط بالأجهزة المعنية بجرائم المحاسبة المنصوص عليها ضمن الأحكام الجزائية محل البحث.

ف نجد أن الجرائم الواقعة على حسابات الشركة تخاطب في نصها: "رئيس شركة المساهمة" "القائمون بالإدارة"، "المديرون العامون" وتتجه بالتالي هذه الأحكام لإسناد المسؤولية الجزائية لشخصهم، ما يبرر ضرورة التطرق لهذه الصفات بالضبط، ولعلاقة هؤلاء بحسابات الشركة التجارية.

نظريا يعتبر مصطلح "القائمون بالإدارة" مصطلح ينطبق وصفه على كل من عهدت له مهمة الإدارة²، غير أن هذه التسمية قد استعملت فعلا في القسم المتعلق بمجلس الإدارة وتطلق بهذا الوصف على أعضاء مجلس الإدارة³، حيث يتولى إدارة شركة المساهمة مجلس إدارة يتألف من ثلاث أعضاء على الأقل ومن اثني عشر عضو على الأكثر، ينتخبون من طرف الجمعية العامة التأسيسية و العادية. حيث يهيمن على إدارة شركة المساهمة مبدأ التخصص والتدرج في الأجهزة التي يناط بها مهمة التسيير والإدارة.

(1) يمكن أن يتم إدارة الشركة التجارية من طرف مجلس إدارة أو مجلس مديرين، بالإضافة لمجلس المراقبة الذي يمارس مهمة الرقابة الدائمة للشركة، وله أن يطلع على جميع الوثائق التي يراها مناسبة للقيام بمهامه، نصت عليه المواد من 654 إلى المواد 673 ق. ت. ج، بالإضافة لجمعية المساهمين المنصوص عليها في المواد من 674 إلى المواد 685 ق. ت. ج.

(2) قائم اسم فاعل من قام بـ وقام بمهامه يعني اضطلع لها، وقام للأمر تولاه.

أنظر: مروان عطية، معجم المعاني الجامع، عربي -عربي، متوفر على الموقع:

<https://www.almaany.com>

(3) المادة 610، 611 ق. ت. ج .

ويعتبر مجلس الإدارة جهاز يتصدى لإدارة الشركة من حيث رسم خطوطها الرئيسية، وهذه الطبيعة - جهاز أو هيئة إدارية جماعية- تحول دون إمكانية ممارسته للإدارة بصفة يومية،¹ فيقوم المجلس بانتخاب أحد أعضائه من أجل قيامه بالإدارة العامة والتصرف باسم الشركة مع مراعاة غرض الشركة وسلطات جمعيات المساهمين.²

كما يمكن لمجلس الإدارة أن يكلف مديرا عاما أو اثنين لمساعد الرئيس بناء على اقتراحه³. أما عن مجلس المديرين فيجوز أن يدير شركة المساهمة مجلس مديرين،⁴ يتكون من ثلاثة إلى خمسة أعضاء يعينهم ويشرف على رقابتهم مجلس مراقبة ويسند الرئاسة لأحدهم.

ويمنع القائم بالإدارة من التصويت على الأمور التي تحمل تعارض للمصالح بين القائمين بالإدارة والشركة⁵، كما لم يجز القانون الجزائري إمكانية أن يوكل عضو مجلس الإدارة غيره لحضور اجتماع

(1) لم يتم الاتفاق على وضع وصف محدد لـ "الجهاز" أو "العضو"، فقد اكتفت جل التشريعات بتحديد تكوينه دون إعطاء وصفا دقيقا لماهيته، وقد حاول بعض من الفقه تعريفه على أنه شخص له سلطة القرار، كما قيل أنه الفرد أو مجموعة الأفراد المنوط بهم سلطة اتخاذ القرار باسم الشخص المعنوي، ويرون أن مفهوم العضو أو الجهاز لا يثير في حقيقة الأمر إشكالية من حيث الوظائف التي قد تعهد له في شأن تسيير الشركة هذا، إذ أن تحديد المهام ترجع للقوانين التشريعية المنظمة للشركة التجارية، أو قانونها الأساسي. إلا أن الإشكالية ربما تطرح في شأن إسناد المسؤولية الجزائية إلتباعا لمبدأ شخصية العقوبة التي لا ينفع معها إلا متابعة من صدر منه الفعل المجرم دون غيره، وبالتالي تجدر الإشارة في هذا الشأن لمعايير إسناد المسؤولية الجزائية بالنسبة للشركات التجارية التي تعتمد نظام الإدارة الجماعية عن طريق الأجهزة.

وتستمد أهمية التطرق لمفهوم الجهاز أو العضو، في تمثيل الشركة التجارية من حيث اختلافها عن النيابة القانونية، فنظرية الجهاز « *théorie de l'organe* » تعتبر ممثل الشخص المعنوي جزء من مكوناته العضوية، فهو يجسد شخصيته وكأن التصرف صدر عن شخص واحد، أما بالنسبة لنظرية النيابة فإن ممثل الشخص المعنوي ليس جزءا منه وإنما هو خارجا عن تكوينه وبذلك فإن التصرف يصدر عن الوكيل وينسب لشخص آخر يتمثل في الشخص المعنوي، وهو ما تم استنتاجه انطلاقا من فكرة فلسفية قديمة تبناها لأول مرة الفيلسوف "أفلاطون" محتواها تشبيه الدولة بالكائن الإنساني يحقق حياته عن طريق عماله الذين يباشرون نشاطه. أنظر: عبيد سليمة، المسؤولية الجزائية لمسير المؤسسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه، قسم الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر باتنة، السنة الدراسية 2017-2018، ص 148.

أنظر أيضا: حسام عبد المجيد يوسف جادو، مرجع سابق، ص 417.

(2) محمد علي سويلم، شركات الأموال، بين التنظيم والتجريم والعقاب (دراسة مقارنة)، المرجع السابق، ص 226.

(3) المادة 639 من ق. ت. ج .

(4) تنص المادة 642 من ق. ت. ج على أنه: "يجوز النص في القانون الأساسي لكل شركة مساهمة، على أن هذه الشركة تخضع لأحكام هذا القسم الفرعي، يمكن أن تقرر الجمعية العامة غير العادية أثناء وجود الشركة إدراج هذا الشرط في القانون الأساسي أو إلغاءه".

وقد أضيف القسم الفرعي الثاني المتضمن المواد 642 إلى 673 بموجب المرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 25/04/1993 ج. ر رقم 27 مؤرخة في 25/04/1993 ص 18 المعدل للقانون التجاري.

(5) المادة 628 ق. ت. ج.

المجلس والتصويت نيابة عنه. ما يستبعد إشكالية إسناد المسؤولية الجزائية عن الخطأ غير الشخصي باعتبار النائب ممثل عن العضو¹.

حيث يتم تدوين محاضر الجلسات² بصفة منتظمة عقب كل اجتماع في دفتر يحتفظ به في مقر الشركة³، ويكون ذلك المحضر بمثابة سند في إثبات موقف عضو مجلس الإدارة اتجاه القرارات محل التصويت ما يفيد في معرفة مدى مساهمة المسير في القرارات التي قد تحمل تعدي على حسابات الشركة التجارية، ويتقيد عمل المجلس بحدود موضوع الشركة، كما يلزم المجلس بتقديم مرة كل ثلاثة أشهر على الأقل وعند نهاية كل سنة مالية تقريراً لمجلس المراقبة حول تسييره كذلك يلزمون بوضع حساب الاستغلال العام وحساب النتائج والميزانية كذلك تقريراً مكتوباً عن حالة الشركة ونشاطها أثناء السنة المالية المنصرمة، كما يلتزم مجلس الإدارة أو مجلس المديرين بعد تلاوة تقريره بتقديم جدول حسابات النتائج والوثائق التلخيصية والحصيلة إلى الجمعية العامة.⁴

3- شركات التوصية بالأسهم

تجمع شركة التوصية بالأسهم بين شركات الأشخاص من حيث المسؤولية التضامنية للشركاء المتضامنين، وشركاء مساهمين مسؤولين في حدود قيمة الأسهم التي اكتتبوا فيها وتعتبر مسؤوليتهم مسؤولية محدودة⁵، وتعين الجمعية العامة العادية المسير أو المسيرين الذي يمكن أن يكون من الشركاء بموافقة كل الشركاء المتضامنين، وللمسير في شركة التوصية بالأسهم كافة السلطات للتصرف باسم

(1) أجازت بعض التشريعات إمكانية توكيل الغير من أجل حضور الاجتماع كالمشرع المصري و اللبناني، ما يحيلنا مباشرة للتساؤل حول إمكانية إسناد المسؤولية الجزائية لهذا الموكل عن التصويت لقرارات قد تحمل تعدي على حسابات الشركة التجارية، أو لعضو مجلس الإدارة عن تصويت الموكل، وهو موضوع إسناد المسؤولية عن فعل الغير مادامت النيابة تعني أن النائب إنما يعبر عن صوت الأصل.

أنظر: بدي فاطمة الزهراء، الرقابة الداخلية في شركة المساهمة، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، السنة الدراسية 2016-2017، ص 203.

² محمد علي سويلم، حوكمة الشركات في الأنظمة العربية، المرجع السابق، ص ص: 122-123.

(3) المادة 812 ق. ت. ج.

⁴ المادة 676 ق. ت. ج

(5) تنص المادة 715 (ثالثاً) ق. ت. ج على أنه: "تؤسس شركة التوصية بالأسهم التي تكون رأس مالها مقسماً إلى أسهم، بين شريك متضامن أو أكثر له صفة تاجر ومسؤول دائماً وبصفة متضامنة عن ديون الشركة وشركاء موصين بهم صفة مساهمين ولا يتحملون الخسائر إلا بما يعادل حصصهم"،

الشركة في كل الظروف، ويخضع المسير للالتزامات التي يخضع لها مجلس إدارة شركات المساهمة كما تم التطرق إليه سابقاً¹.

أما عن تعدد المسيرين فيمكن أن يسير الشركة عدة مسيرين، يتمتع كل واحد منهم بالسلطات التي تخول له التصرف باسم الشركة في حدود غرض الشركة، كما يمكن تطبيق القواعد القانونية المتعلقة بتعيين القائمين بالإدارة والتي تخص شركات المساهمة وبالتالي يمكن تشكيل مجلس إدارة يقوم بمهمة الإدارة إلى جانب المسير الأول أو رئيس المجلس حسب الحالة، مع مراعاة الأحكام المنصوص عليها في القسم المتعلق بتنظيم شركات التوصية بالأسهم.

وبالتالي يتم اتخاذ القرارات اعتماداً على أسلوب الإدارة الذي يقرره الشركاء ضمن القانون الأساسي للشركة فإذا تم تعيين أكثر من مسير للشركة فإما أن يحدد نظام الشركة سلطات كل واحد منهم وإما ألا ينص على تحديد سلطاتهم، وفي هذه الحالة لا يجوز أن يعمل المسير الواحد منفرداً وإنما يتعين إصدار القرارات بالأغلبية المطلقة².

لمجلس مراقبة شركات التوصية بالأسهم صلاحيات المراقبة أكثر منها صلاحيات إدارة حيث يتولى مجلس الرقابة، الرقابة الدائمة لتسيير الشركة وبهذه الصفة فإنه يتمتع بنفس سلطات مندوبي الحسابات في مراقبة حسابات الشركة الموضوعة من طرف المسيرين واستدعاء الجمعية العامة متى رأى ضرورة ذلك³.

(1) المادة 715 (ثالثاً) ق. ت. ج.

(2) عزيز العكيلي، المرجع السابق، ص 503.

وتنص المادة 428 ق. ت. ج على أنه: "...أما إذا وقع الاتفاق على أن تكون قرارات الشركاء المنتدبين بالإجماع أو بالأغلبية فلا يجوز الخروج على ذلك إلا أن يكون لأمر عاجل يترتب على إغفاله خسارة جسيمة لا تعوض".

(3) المادة 715 (ثالثاً) ق. ت. ج.

الفرع الثاني

وضعية المسير الفعلي في جرائم محاسبة الشركات التجارية

قد يتم تسيير الشركة من طرف أشخاص غير أولئك المعينون قانونا والذين يتمتعون بسلطة إدارة الشركة بموجب مركزهم في الشركة ومناصبهم القانونية، وهو ما يطلق على المسير الفعلي غير القانوني فكيف يمكن لهؤلاء أن يتمكنوا من إحلال مكانة المسير القانوني في الشركة، وهل يمكن أن يكونوا مسؤولين عن تعديهم على حسابات الشركة التجارية؟

أولاً- مفهوم المسير الفعلي

يلاحظ أن الكثير من الأشخاص يتدخلون في تسيير الشركات، وينصبون أنفسهم مسيرين لها دون أن يكونوا مكلفين بذلك قانونا أي بدون حيازة سند قانوني، ويطلق على هذا الشخص بالإضافة إلى المسير الفعلي بالشخص المسخر عن طريق الاسم المستعار، ويبقى سيد العملية ومحركها الحقيقي¹.

هناك عدة أسباب تؤدي بالشخص بأن يتخفى عند تسييره للشركة التجارية، منها ربما ما يحول دون إمكانية القيام بذلك علانية لعوامل أثرت في أهليته القانونية، كأن يكون مسبقا قضائيا وقد يكون ذلك نتيجة إفلاسه، أو ربما لعدم رغبته في تحمل تبعات المسؤولية الملقاة على عاتق مسير الشركات التجارية، وعادة يكون المسير الفعلي ممن يملكون رأس مال كبير أو أغلبية رأس مال الشركة، بنفسه أو بواسطة عائلته، ما يمنح له امتياز قد يستمده من نوعية السهم الذي قد يكون سهم امتياز أو راجع لعدد الأسهم التي يحوزها².

(1) سليمان جميلة، تقرير مبدأ المساءلة الجزائية للمسير الفعلي للشركات التجارية، مجلة الدراسات الحقوقية، العدد التاسع، المرجع السابق، ص 249.

(2) يعتبر رأس مال الشركة هو المفتاح الأساسي لتوزيع السلطة بين المساهمين، فبقدر المساهمة في رأس المال بقدر ما تعزز سلطة المساهم في الشركة وهو ما يطلق عليه بسلطة رأس المال، ويعبر مصطلح "السلطة" عن القدرة أو القوة والنفوذ الذي يتمتع بها شخص ما أو جهاز وهي الأهلية والقدرة على التدخل والتأثير في إطار عملية التقرير في الشركات. أنظر: بن مختار إبراهيم، سلطة رأس المال في شركات المساهمة، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق والعلوم السياسية قسم الحقوق جامعة الحاج لخضر باتنة 1، 2017، ص ص: 22-24.

وإذا كان رأس المال في الشركة يعد معيارا لتوزيع الامتيازات والخصوصية والسلطات بين المساهمين بالتنظيم الذي يفرضه القانون ويوجب الالتزام به¹، فهو أيضا يعد القوة التي قد تمنح لأحد المساهمين أو بعضهم المجال للسيطرة على الشركة وتوجيهها بما يخدم مصلحتهم، حيث يمكن أن يتخذ صاحب هذه السلطة صفة أحد الشركاء، أو مؤسسة مالية معينة مثل البنك، بل وحتى الدولة يمكن لها أن تتخذ صفة المسير الفعلي.

غير أن هذا المعيار - رأس المال - ليس على المطلق، إذ يمكن أن يكون المسير الفعلي أحد دائني الشركة، ما يؤدي للقول أن العنصر المشترك بين تلك المعايير أو غيرها للقول بوجود المسير الفعلي، هو وجود مصلحة في تلك الشركة حتى وإن كانت مصلحة مؤقتة.

ويمكن تحديد صفة المسير الفعلي انطلاقا من ثلاثة شروط أو معايير²:

1- ممارسة نشاط إيجابي:

لا يمكن خروج مظهر التسيير الفعلي للعلن في الشركة إلا إذا كان الفعل الذي قام به من أجل التدخل في تسيير الشركة فعلا إيجابيا يتخذ غالبا شكل قرار صادر، إذ أن مجرد الامتناع لا يمكن لمس أثره وتحسسه في جانب المسير الفعلي، فإن امتنع عن شيء ما، فلا يمكن أصلا إثبات تدخله الفعلي في إدارة الشركة.

(1) قد تمنح بعض الأسهم كأسهم الامتياز بعض الأفضلية الإضافية لأصحابها سواء في الأرباح أو الأفضلية في الحقوق السياسية فتعتبر بالتالي آلية لاستحواد السلطة في اتخاذ القرارات في الشركات التجارية، وتتجه الحكومات والدول لحيازة أسهم امتياز، قد تكون أسهم ذهبية، وذلك أثناء عملية خصصة الشركات العمومية مع نية الاحتفاظ بسلطة اتخاذ القرارات، وهو ما انتهجه المشرع الفرنسي كحل قانوني عملي لمنع سيطرة الأجانب والأطراف غير المرغوب فيها على القرارات في الشركة، أما عن المشرع الجزائري فيتسم الأسهم في الشركة إلى أسهم امتياز في التصويت، وأسهم امتياز، وأسهم ذات أفضلية في الاكتتاب.

أنظر: بن مختار إبراهيم، المرجع السابق، ص ص: 205-214.

(2) حسب ما تضمنته عدة قرارات صادرة عن محكمة النقض الفرنسية فإنه يمكن وضع تعريف للمسير الفعلي من خلال ضبط مجموعة من الشروط أو المعايير:

« Celui qui en toute indépendance et liberté exerce une activité positive de gestion et de direction et se comporte, sans partage, comme « maître de l'affaire » ».

V : Cass., Com., 10 octobre 1995, n° 93-15.553. Cass. Crim., 23 novembre 2004, n° 04-80.830.

CASS., com., 20 avril 2017, 15-10.425.

Disponibles sur : www.legifrance.gouv.fr.

2- تعلق النشاط بتسيير الشركة:

يجب أن ينصب النشاط على عمل يعد من أعمال الإدارة، ومعيار القول بأنه عمل من أعمال الإدارة، هو أنه غالبا ما يتعلق بمشاريع الأعمال أو القرارات التي تكون ضمن جدول الأعمال الذي سوف يعرض على الجمعية العامة أو أي عمل خارجي يكون باسم الشركة ولحسابها، أو لمصلحتها أو في حدود غرضها وموضوعها.

3- أن يكون تسيير الشركة التجارية بكل حرية واستقلالية¹:

ومن المنطقي ما دنا بصدد إسناد المسؤولية القانونية لشخص تدخل في تسيير الشركة وإدارتها، أن لا تسند له المسؤولية الجزائية، إلا إذا كان فعلا قد اختار بمحض إرادته أن يقوم بتسيير الشركة ولا يوجد ما يفسد إرادته كأن يكون بصدد تنفيذ أوامر غيره أو أن طبيعة تدخله توحى بأنه يستحيل أن يكون هو المتصرف ولا يرقى لكون فعله تسييرا للشركة².

أما عن المؤشرات التي يمكن من خلالها تحديد المسير الفعلي أو المحرك الحقيقي لإدارة الشركة فيعتبر تحديد المقر الاجتماعي بموطن المحرك أو المسير الفعلي من بين المؤشرات التي توحى بوجود مسير فعلي للشركة يتخفى وراء المسير القانوني، كذلك الأمر بالنسبة للأجر المرتفع عن القدر المعتاد للمسير القانوني أو للأجير الذي قد يتمثل في مدير تقني، مستشار تقني، قد يعد مؤشرا غير مباشر لأنه في الحقيقة إنما وظيفته تتمثل في إخفاء المسير الحقيقي للشركة. وقد كان موقف القضاء الفرنسي واضحا في تركه مسألة تحديد وجود مسير فعلي من عدمه لقضاة الموضوع، حيث يتضح ذلك من خلال محكمة الاستئناف الفرنسية، حينما اعتبرت موظفا في الشركة مسيرا فعليا، كان يقدم خدمات فعلية للشركة والتنقل من أجل ذلك، بالإضافة إلى منحه بعض الامتيازات كسيارة تحت تصرفه، وبطاقة انتماء للنادي³.

(1) استعمل القضاء الفرنسي في التعبير عن الاستقلالية في التسيير الفعلي للشركة عدة عبارات أهمها ممارسة النشاط مع التمتع بالحرية والسيادة في ممارسة أنشطة التسيير.

« l'activité autonome de direction ou de gestion est celle qui est réalisée en toute indépendance et souveraineté ».

V : Jean- richard NzeNdong Dit Mbele, Le dirigeant de fait en droit privé français, Thèse doctorat, université Nancy2, 2008, P 120.

(2) سليمان جميل، المرجع السابق، ص 252.

(3) عمار مزياني، المرجع السابق، ص 43

ومن هذا المنطلق يمكن أن نخلص للقول بأنه حتى تقوم المسؤولية الجزائية للمسير الفعلي عن ارتكابه جريمة ما، فإنه لا يشترط أن يكون هذا الأخير تابعا للشركة التي هو بصدد القيام بتسييرها خفية إذ يمكن أن يكون مرتبطا بالشركة فعلا، أو كان مرتبطا بها سابقا.

وهناك أمثلة عديدة عن القضاء الفرنسي للإدارة الفعلية للشركة، كالشريك صاحب الأغلبية المكلف بالتفاوض مع الزبائن باسم الشركة ويتولى توجيه نشاطها الاجتماعي، أو الذي يتمتع بسلطات واسعة في الإدارة واتخاذ القرار، المدير الفني الذي يتقاضى أجرا كبيرا ومنافع من الشركة، المدير الأجير الذي يحوز على التوقيع البنكي ويضمن العلاقات مع الزبون الرئيسي واتخاذ قرار تغيير المقر الاجتماعي، المدير القانوني السابق للشركة الذي استخلفته زوجته وكان هو صاحب المشروع الحقيقي، زوجة رئيس مجلس إدارة في شركة كانت تتمتع بوكالة واسعة نظرا لتخلف القوى العقلية لزوجها، المحاسبة الأجيبة في شركة كانت وراء إنشاء الشركة وتحوز على التوقيع البنكي لثلاثة حسابات على الأقل من حسابات الشركة والتي تتصل بالزبائن وتتفاوض على القروض¹.

وبالنسبة للجرائم المتعلقة بحسابات الشركة التجارية نجد في مجملها أنها جرائم مادية تقوم بمجرد امتناع المسير عن القيام بما يجب القيام به حسب ما تفرضه القواعد التنظيمية لسير الشركات التجارية، كما أنها ترتبط بإجراءات يلتزم المسير بالقيام بها في إطار التسيير الحسن للشركة وتحقيق غرضها، فلا يتصور مساءلة المسير الفعلي عن عدم تقديم الميزانية للمصادقة عليها من طرف الجمعية العامة لأن هذا الالتزام أساسا يتعلق بوظائف المسير الحقيقي، غير أن ذلك لا يعني عدم إمكانية التعدي على حسابات الشركة التجارية من طرف المسير الفعلي في بعض من الصور الإجرامية الأخرى كجريمة التعسف في استعمال أموال الشركة التجارية وبعض الجرائم الأخرى التي تتعلق بالتلاعب بحسابات الشركة التجارية أين يمكن للمسير الفعلي أن يعتدي في تسييره على حسابات الشركة على النحو الذي يشكل جريمة من جرائم القانون التجاري أو القانون العام.

وتجدر الإشارة في هذا المقام أن أغلب الجرائم المحاسبية هي جرائم ذات صفة، إذ تشترط صفة محددة في مرتكبيها حسب اختلاف أشكال الشركات التجارية، وبالتالي وتبعاً لما سبق قوله حول أن طبيعة الالتزامات التي قد يعد خرقها جرماً بمفهوم جرائم المحاسبة تستدعي أن ترتكب من طرف مسير

(1) أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائي الخاص، الجزء الثاني (جرائم الفساد، جرائم المال والأعمال، جرائم التزوير)، الطبعة الحادية عشر، دار هومة، سنة 2011، ص ص: 208-209.

أنظر أيضا: هاني سمير عبد الرزاق، مسؤولية مجلس إدارة شركة المساهمة في حالة إفلاس الشركة، الطبعة الثالثة، دار النهضة العربية، القاهرة، سنة 2010، ص 310.

قانوني يحمل صفة من الصفات المحددة، ما يعني مرّة أخرى أنه قد يحول ذلك دون إمكانية إسناد المسؤولية الجزائية للمسير الفعلي عن ارتكاب هذا النوع من الجرائم -جرائم المحاسبة-، ما يؤدي في هذه الحال إلى إلحاق المسؤولية الجزائية بوصف هذا الأخير شريكا في الجريمة، أو محرضا لها، أو بوصف من أوصاف جرائم القانون العام¹.

ثانيا - موقف المشرع الجزائري من المسير الفعلي

اعترف المشرع الجزائري بمسؤولية المسير الفعلي في عدّة مناسبات أهمها نص المادتين 224 و262 من ق. ت. ج دون أن يتم التطرق لتعريفه حيث جاء في نص المادة الأولى: "في حالة التسوية القضائية لشخص معنوي أو إفلاسه يجوز إشهار ذلك شخصا على كل مدير قانوني أو واقعي ظاهري أو باطني مأجور كان أم لا²، إذا كان ذلك المدير في ظل الشخص المعنوي أثناء قيامه بتسيير الشركة، قد قام لمصلحته بأعمال تجارية أو تصرف في أموال الشركة كما لو كانت أمواله الخاصة، أو باشر تعسفا لمصلحته الخاصة باستغلال خاسر لا يمكن أن يؤدي إلا إلى توقف الشخص المعنوي عن الدفع، في حالة لتسوية قضائية وشهر الإفلاس الصادر طبقا لهذه المادة، تشمل الديون علاوة على الديون الشخصية ديون الشخص المعنوي" وألحق بموجب نص المادة 262 ق. ت. ج التزام المسير القانوني

(1) وهو ما انتهجه المشرع القضاء الفرنسي قبل تعديل القانون سنة 1966 بالنص على مسؤولية المسير الفعلي، حيث اعتبر أن المسؤول الوحيد عن جرائم الشركة هو المسير القانوني، حيث رفضت محكمة النقض الفرنسية الحكم بإدانة مدير فعلي عن جريمة الإفلاس، وعن جريمة استعمال أموال الشركة حيث لم يكن هذا الأخير مديرا قانونيا لها ولا وكيلها عن الشركة وأعدت تكييف القضية إلى إدانته بموجب جريمة خيانة الأمانة.

أنظر: عمار مزياي، مرجع سابق، ص 45.

(2) وبمناسبة الحديث عن المسير الفعلي نشير لما قرره المشرع الجزائري بالنسبة لصفة الموظف العمومي التي تعتبر ركنا مفترضا لقيام جرائم الفساد حيث تضمن قانون الوقاية من الفساد ومكافحته تعريف الموظف العمومي، وتوسعت دائرة هذه الصفة لتشمل بعضا من المناصب قد لا تخضع في تنظيمها لقانون الوظيفة العمومية إلا أنها تتصل بالمصالح العامة والمال العام على النحو الذي اعتبر فيها كل شخص يتولى ولو مؤقتا وظيفة أو وكالة بأجر أو بدون أجر، ويساهم بهذه الصفة في خدمة هيئة عمومية أو مؤسسة عمومية أو أية مؤسسة أخرى تملك الدولة كل أو بعض رأسمالها، أو أية مؤسسة أخرى تقدم خدمة عمومية.

وهناك من اعتبر أن هذا المفهوم إنما ينطبق على الموظف الفعلي وأن المشرع بهذا قد اعترف بالمسير الموظف الفعلي، غير أن تعريف صفة الموظف الذي جاء بها قانون الوقاية من الفساد ومكافحته واعتمادا على مبدأ الشرعية والتفسير الكاشف للنص الجنائي فإنه لا يكاد يخرج عن اعتباره توسيعا في نطاق تطبيق قانون الوقاية من الفساد وبالتالي توسيع لدائرة الحماية المقررة من خلال هذا القانون والمتمثلة في المال العام، ولا يمكن إسقاط هذا التعريف على الموظف الفعلي، أو المسير الفعلي الذي يجد مفهومه في التستر خلف المسير الظاهري أثناء تسيير الشركة، ما ينفي أن يكون هذا التعريف مثلا عن اعتراف المشرع الجزائري بالمسير الفعلي.

راجع في ذلك: المادة 02 من قانون الوقاية من الفساد ومكافحته 06-01 المؤرخ في 20 فبراير سنة 2006، جريدة رسمية رقم 14 مؤرخة في 08-03-2006، المعدل والمتمم.

أنظر أيضا: عبيد سليمان، المرجع السابق، ص 256.

بعدم تحويل الحصص أو الأسهم التي تكون حقوقه في الشركة بعد صدور الحكم بالتسوية القضائية أو بالإفلاس بالمسير الفعلي أيضا.

كما اعترف المشرع الجزائري بالمسير الفعلي في نصه عن جرائم الشركات التجارية التي تضمنتها نصوص القانون الجنائي، ولم يتعلق الأمر فقط بالشركات ذات المسؤولية المحدودة بمقتضى نص المادة 805 ق. ت. ج، وإنما قرر مسؤولية المسير الفعلي عن ارتكابه جرائم شركات المساهمة في نص المادة 834 ق. ت. ج حيث نصت على أنه: "تطبق أحكام هذا الفصل الخاصة برئيس الشركة والقائمين بإدارتها، أو مديريها العامين، على كل شخص قام مباشرة أو بواسطة شخص بممارسة مديرية تلك الشركات أو إدارتها في ظل محل أو مكان نائبهم القانونيين".

ويمكن اتخاذ ما جاءت به المادة 805 من نفس القانون في إشارة منها للمسؤولية الجزائية للمسير الفعلي تعريفا مختصرا لها حيث نصت على أنه: "تطبق أحكام المواد من 800 إلى 804 على كل شخص قام مباشرة أو بواسطة شخص آخر بتسيير شركة ذات مسؤولية محدودة تحت ظل أو بدلا عن مسيرها القانوني"¹

أما في شأن المسير الفعلي بالنسبة لباقي أشكال الشركات التجارية، فلا يعد المسير الفعلي فيها مسؤولا عن جرائم الشركات التجارية عموما وعن جرائم المحاسبة خاصة، استنادا لمبدأ شرعية الجرائم مادام لا يوجد نص يقر مسؤوليته الجزائية كتلك المتعلقة بشركات المساهمة والشركات ذات المسؤولية المحدودة، ولن يسأل غير المسير الصوري الذي يشغل صوريا أو ظاهريا وظيفة تسيير وإدارة الشركة، وذلك تباعا لما قرره المشرع الجزائري بخصوص نطاق الأحكام الجزائية للشركات التجارية التي يظهر أنها

(1) أقر المشرع الفرنسي المسؤولية الجزائية للمسير الفعلي من خلال أسلوب الإحالة حيث أكد على ذلك من خلال إحالة تطبيق المادة المتعلقة بمسألة مسير الشركة التجارية سواء كان قانوني أو فعلي على المواد التي تحمل الأوصاف الجزائية المتعلقة بشركات المسؤولية المحدودة.

V. L'Art L.241 c.com.fr: « les dispositions des articles L. 241-2 à L.241-6 sont applicables à toute personne qui, directement ou par personne interposée, aura en fait, exercé la gestion d'une société à responsabilité limitée sous le couvert ou au lieu et place de son gérant légal. ».

Art L.654-1 al 2, c.com.fr : « A toute personne qui a, directement ou indirectement, en droit ou en fait, dirigé ou liquidé une personne morale de droit privé. ».

Ainsi dans une décision du 06 octobre 1980, la chambre criminelle a entériné la décision d'une cour d'appel qui était entrée en voie de condamnation à l'encontre de M D pour diverses infractions à la législation sur les sociétés commerciales. à l'appui de sa défense, le prévenu a soutenu en appel que « les disposition pénale ne lui étaient pas applicables, dès lors qu'il n'était pas dirigeant de droit, ni de fait de ladite société mais seulement un salarié ».

V. Gérard Hervé Vilon Guezo, responsabilité pénale du dirigeant : regarde critique thèse doctorat, école doctorale science de l'homme et de la société, université D'orléans, année 2016, p 113.

في كل الأحوال لم تشمل غير شركات ذات المسؤولية المحدودة وشركات المساهمة وفي ذلك ليس إغفالا لمسؤولية المسير الفعلي فقط، وإنما إغفالا للحماية الجزائية المتعلقة بباقي أشكال الشركات التجارية الأخرى خاصة شركات الأشخاص.

وقد يعتبر مناسبا الاستناد في تقرير المسؤولية الجزائية للمسير الفعلي عن جرائم الشركات التجارية عموما تطبيق نص المادتين 805، 834 ق. ت. ج، إلا أن هذين النصين حقيقة لا يكفیان في تقرير المسؤولية الجزائية للمسير الفعلي عن جميع جرائم المحاسبة، تقيدا بالنطاق الذي يحده تطبيق المادتين والمتعلق بالشركات ذات المسؤولية المحدودة، وشركات المساهمة. ناهيك عن اتساع نطاق القوانين المتصلة بالمحاسبة في حد ذاتها بين القانون التجاري وقوانين تنظيم مهنة المحاسبة أو قوانين الضرائب، وغيرها¹.

وتسمح بعض النصوص القانونية التي تضمنتها الأحكام الجزائية المنصوص عليها في التقنين التجاري بمساءلة مسير الشركة التجارية الفعلي عن حسابات الشركة التجارية ناهيك عن نص المادتين 805، 834 ق. ت. ج حيث جاءت نصوص بعض الجرائم عامة لا تشترط صفة محددة في مرتكبيها² فقد ترتكب الجرائم المنصوص عليها في هذه المواد من طرف المسير، المدير العام القائمون بالإدارة، بل وحتى من طرف المسير الفعلي إذ أن عبارة "كل من قام ب..." الواردة في بعض من نصوص التجريم لا تقيد تطبيق نص الجريمة بصفات محددة دون أخرى ما يسمح بالتالي باعتبار المسير الفعلي من بين المخاطبين بها.

ولما كان تطبيق المادتين 805 و834 ق. ت. ج ينحصر في نطاق محدد لا يتسع لمختلف الأفعال الماسة بالمحاسبة المنصوص عليها ضمن التقنين التجاري، فماذا عن مسؤولية المسير الفعلي في جرائم المحاسبة المرتكبة خارج نطاق تطبيق المادتين السابقتين؟ بمعنى هل يمكن إدانة المسير الفعلي عن جرائم المحاسبة التي تشترط في مرتكبيها صفة المسير، أو أن مبدأ الشرعية ووجود ركن مفترض يتمثل في صفة مرتكب الجريمة يجعل من هذا الأخير خارج دائرة الاتهام؟ وهل ستقي أوصاف القانون العام

(1) أقر القضاء الفرنسي أن المسير الفعلي للشركة في حال التسوية القضائية للشركة وفي شأن تحقق المسؤولية عن الخطأ في

التسيير مسؤولا بقدر مسؤولية المسير القانوني ويلزم بجبر الضرر اللاحق بالشركة جراء تسييره.

V. Jean- richard NzeNdong Dit Mbele, Op. cit, p 278 : « L'orsque la société est in bonis, le dirigeant de fait peut être condamné à réparer le dommage que sa faute a causé à la société, aux associées ou aux tiers. Les juges peuvent condamner de tels dirigeants à des peines patrimoniales s'ils ont poursuivi principalement ou exclusivement un intérêt contraire à celui de la société ».

(2) كما هو الحال في الفقرة الأولى من المادة 800، وكذلك المواد 807، 809، 810، 814 و829 ق. ت. ج.

بالتصدي لمختلف الجرائم التي تجد تعريفا ضمن قوانين أخرى بعيدا عن قانون الشركات التجارية كما فعل القضاء الفرنسي قبل تعديل 1966؟¹

وتثير في الحقيقة مسألة المسير الفعلي إشكالات عدّة، من بينها إمكانية إسناد المسؤولية الجزائية للشركة التجارية التي يتم تسييرها من طرف المسير الفعلي انطلاقا من الشروط التي يفرضها القانون من أجل التمكن من مساءلة الشخص المعنوي عن جرائم المسير والمتمثلة في ضرورة وجود من يعبر عن إرادته ممثلا في شخص يتمتع بالإرادة الكاملة، وأن يرتكب الفعل باسم ولحساب الشخص المعنوي؟

نجد في هذا الشأن اتجاه القضاء الفرنسي لمعاقبة المؤسسة الاقتصادية نتيجة أفعال المسير الفعلي في قضية أين اكتشفت المحكمة أن الجريمة لم ترتكب من طرف مسيرها القانوني المؤقت وإنما من طرف رئيس مدير عام PDG سابق استمر في تسيير الشركة حتى بعد انتهاء مدته، كما أكدت محكمة النقض الفرنسية في حكمها الصادر في 17 ديسمبر 2003، على قيام المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي بسبب ما قد يرتكبه المسير الفعلي لها الذي يمثلها لاسيما في علاقتها مع الشركات الأخرى.²

ونفهم مما سبق أن القضاء الفرنسي قد اعتمد معيار " أن يكون الجرم قد ارتكب باسم ولحساب الشخص المعنوي"، مستبعدا بذلك المعيار الذي مفاده ضرورة أن يرتكب الجرم من طرف أعضائه أو ممثليه القانونيين³، حسب ما يؤكد قانون العقوبات الفرنسي صراحة من خلال الجمع بين المعيارين⁴ وهو ما يتطابق مع ما نص عليه المشرع الجزائري بموجب المادة 51 ق.ع.ج.

(1) La loi du 24 juillet 1966 a résolu définitivement la difficulté. Peut être recherchée comme auteur principal toute personne qui, directement ou par personne interposée, aura en fait exercé la direction, l'administration ou la gestion de la société sous le couvert et aux lieu et place de ses représentants légaux.

V : Philippe Conte, Wilfrid Jeandidier, droit pénal des sociétés commerciales, Juris-classeur, 2004 p148

(2) هناك جانب من الفقه من يرى بأنه من أجل إمكانية مساءلة الشخص المعنوي عن الجرائم التي يرتكبها المسير الفعلي، أن يعين هذا الأخير وفقا لإرادة كل أعضاء الشخص المعنوي، أما في حالة عدم تعيين هذا الأخير من طرف جميع أعضاء الشركة فإنه لا يصوغ إعطائه مركز الممثل القانوني ومساءلة الشخص المعنوي عن الجرائم التي يرتكبها من خلال تسييره الفعلي للشركة، إنما ومادام لم يأخذ موافقة جميع الأعضاء فإنه يتحمل المسؤولية الجزائية بمفرده.

أنظر: عبيدي سليمة، المرجع السابق، ص ص: 256-257.

(3) تم تعريف الجهاز والعضو في الشركة في الجزء المتعلق بطبيعة علاقة المسير مع الشركة التجارية من هذا الباب.

(4) Art :121-2, al 1 du C. Pén. fr: « Les personnes morales, à l'exclusion de l'État, sont responsables pénalement, selon les distinctions des articles 121-4 à 121-7, des infractions commises, pour leur compte, par leurs organes ou représentants ».

ولم يتغير موقف القضاء الفرنسي في تفسيره الواسع في اعتبار إدانة العامل الأجير بجرائم نصب واحتيال كافية لإلحاق المسؤولية الجزائية للشركة معتمدا في ذلك أن تلك الجريمة قد ارتكبت لحساب الشخص المعنوي نفسه وأنه ما يثبت أنه مسيرا فعليا لها، وذلك حسب ما أثبتته الفواتير والحسابات التي اتجهت لتضخيم رقم أعمال الشركة¹.

وبالنسبة للأشكال الأخرى للشركات أين تخرج عن نطاق تطبيق المادتين 805، 834 ق. ت. ج فإنه ومن أجل عدم إفلات المسير الفعلي من المسؤولية الجزائية عن ارتكابه جريمة من جرائم الشركات أو جرائم المحاسبة، فإنه على المشرع اللجوء للقواعد العامة كما فعل القضاء الفرنسي قبل قانون 1966 حيث كان في عجزه عن إسناد المسؤولية للمسير الفعلي أمام صمت المشرع وعدم اعتراف القانون بالمسؤولية الجزائية إلا للمسير القانوني، يذهب للتفسير الكاشف للنصوص القانونية والبحث في جرائم القانون العام التي قد تنطبق الأفعال المادية المرتكبة مع نص من نصوصه كجريمة خيانة الأمانة عوض جريمة التعسف في استعمال ممتلكات الشركة².

(1) أكدت محكمة النقض فرار محكمة الاستئناف حول مسؤولية الشركة التجارية جزائيا عن الجرائم التي ارتكبتها أجير بسيط واعتبرته مسيرا فعليا للشركة.

« ...en ce que l'arrêt attaqué a déclaré la société SEL pénalement responsable des infractions d'escroquerie en bande organisée dont M. B...a été déclaré coupable ; aux motifs qu'en application des dispositions de l'article 121-2 du code pénal, les personnes morales sont pénalement responsables des infractions commises pour leur compte, par leurs organes ou représentants ; que la participation aux faits d'escroquerie en bande organisée a été caractérisée à l'égard de Mme A..., représentante légale de l'ASES-CC en sa qualité de présidente de l'association ; que l'information a démontré que celle-ci n'avait pas agi dans son intérêt personnel mais bien au profit de la personne morale, dont l'enquête avait d'ailleurs révélé l'importance du chiffre d'affaires en dépit de son but non lucratif ; que les fonds versés, qualifiés de « donations » par les victimes, pour l'acquisition des différentes prestations ont été effectués, sous réserve d'un pourcentage perçu par les membres, au bénéfice de l'association et ont donné lieu à l'établissement de factures au nom de celles-ci ; qu'en conséquence, l'Association spirituelle de la scientologie Celebrity Center sera déclarée pénalement responsable des infractions commises pour son compte par sa représentante légal ... »

le prévenu a fait valoir dans son pourvoi que : « alors que la direction de fait d'une société ne peut résulter que de constatations démontrant que l'intéressé a accompli, en toute indépendance, des actes positifs de direction, de gestion ou d'administration générale de la société ; qu'en se fondant, en l'espèce, pour qualifier M. B...de gérant de fait de la société SEL sur la seule et unique constatation qu'il était le principal salarié et qu'il disposait seul, avec la secrétaire comptable, de la procuration sur les comptes bancaires, à l'exclusion de toute autre considération permettant d'établir qu'il s'était immiscé dans la gestion, l'administration et la direction de la société SEL ».

Cass. Crim 16 octobre 2013, pourvoi n° 05-82121.

publié sur: <https://www.legifrance.gouv.fr>

V. aussi Gérard Hervé Vilon Guezo, Op.cit., p 113.

(2) سليمانى جميلة، المرجع السابق، ص 256.

كما اتجه القضاء الفرنسي في قرار 18 جانفي 1956 لتكييف فعل الذي صدر عن المسير الفعلي بأنه اشتراك في جريمة تعسف في استعمال ممتلكات الشركة جانب المسير الفاعل الأصلي في الجريمة¹.

ونشير إلى أن الفقه في حقيقة الأمر قد ترك مجالاً واسعاً للسلطة التقديرية لمحكمة الموضوع التي تقرر ما إذا كانت التصرفات والأفعال التي قام بها الشخص ترقى لوصفه مسيراً فعلياً، وفي ذلك تخضع لرقابة محكمة النقض فيما يتعلق بالتسبب باعتبار أن فكرة المدير الفعلي ليست فكرة واقعية تستقل بتقديرها محكمة الموضوع، وإنما تشكل عنصر قانوني مرتبط بالتصرفات والأعمال التي قام بها الشخص².

ورجوعاً لموقف المشرع الجزائري بخصوص قيام المسؤولية الجزائية للشركة التجارية عن الجرائم التي يرتكبها المسير الفعلي، وهو التصور الآخر الناتج عن وجود تسيير فعلي للشركة التجارية، فإنه لا يظهر بوادر إمكانية مساءلة الشخص المعنوي عن الجرائم التي يرتكبها المسير الفعلي في التشريع الجزائري، حيث بالإضافة لنص المادة 51 مكرر ق. ع. ج المتعلقة بمسؤولية الشخص المعنوي³، وإذا اعتمادنا نظرية التبعية وبالنظر في تفاصيل علاقة المسير الفعلي بالشخص المعنوي التي قد تسمح باعتبار المسير تابعاً للشخص المعنوي ما يؤدي لتحقيق ما يسمى بالمسؤولية عن فعل الغير فيتطلب تحقيقها شروط من بينها أن يعمل التابع باسم ولحساب المتبوع⁴.

ونجد بمناسبة الحديث عن إمكانية مساءلة الشخص المعنوي عن الجرائم التي يرتكبها غير الممثل الشرعي، قد أكدت المحكمة العليا في قرارها الصادر بتاريخ 2011/04/28 عن غرفة الجناح والمخالفات في قضية بنك سوسيتي جنرال ضد ممثل بنك الجزائر عن مخالفة التشريع والتنظيم الخاصين بالصرف وحركة رؤوس الأموال، على مبدئها اتجاه قيام المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي والتي يتوقف قيامها

(1) Philippe Conte, Wilfrid Jeandidier, op. Cit, p 149.

(2) هاني سمير عبد الرزاق، المرجع السابق، ص 310.

(3) تنص المادة 51 ق. ع. ج. على أنه: "باستثناء الدولة والجماعات المحلية والأشخاص المعنوية الخاضعة للقانون العام، يكون الشخص المعنوي مسؤولاً جزائياً عن الجرائم التي ترتكب لحسابه من طرف أجهزته أو ممثليه الشرعيين عندما ينص القانون على ذلك. إن المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي لا تمنع مساءلة الشخص الطبيعي كفاعل أصلي أو شريك في نفس الأفعال".

(4) عدي سليمة، المرجع السابق، ص 260.

على شرطين أساسيين، الأول أن يكون ارتكاب الجريمة لصالح الشخص المعنوي، والثاني أن يكون ارتكاب الجريمة من قبل أجهزة الشخص المعنوي أو ممثليه الشرعيين¹.

وزاد القرار على ذلك أنه يجب لمتابعة ومعاقبة بنك باعتباره شخصا معنويا، بجريمة مخالفة التشريع والتنظيم الخاصين بالصراف وحركة رؤوس الأموال من وإلى الخارج -قضية الحال- إبراز توفر أركان الجريمة وشروط تطبيق المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي، كما لا تعد الوكالة (Agence) البنكية جهازا من أجهزة البنك ولا يعد مدير الوكالة ممثلا شرعيا له.

من الواضح جدا مما سبق الموقف الصارم الذي اتخذته المحكمة العليا في تفسير النص، ومن المستبعد جدا إتباعا لهذا المنطق أن تعتبر المسير الفعلي ممثلا عن الشركة وهو الذي لا يحوز غالبا على صورة قانونية لعلاقته مع الشركة، أو ربما قد لا يكون على علاقة بالشركة نهائيا.

وبالتالي وبدون نص خاص لا يعتد بالمسير الفعلي كممثل للشخص المعنوي كما لا يمكن تبعا لذلك إسناد المسؤولية الجزائية للشركة عن الجرائم التي يرتكبها المسير الفعلي وإنما تكون مسؤوليته مسؤولية شخصية إذا ما ثبت الفعل المجرم والعلاقة السببية التي تربط فعله بالجريمة عملا بالقواعد العامة لإسناد المسؤولية الجزائية.

المطلب الثاني

ضوابط إسناد المسؤولية الجزائية للمسيرين عن جرائم المحاسبة

في الحقيقة لا إشكال يطرح في حال الإدارة الفردية²، غير أن الإشكال قد يثار في مسألتين الأولى عندما ترتكب الجريمة من طرف مسير ضمن إدارة جماعية أين يمكن أن يكون هناك عدة فاعلين أصليين، والثانية فاعل أصلي مع غيره غير أن هذا الغير لم تصل مساهمته في ارتكاب الفعل المجرم لحد تنفيذ الركن المادي، وإنما نحتفظ دائما في وجوده بالفاعل الأصلي الذي إما أن يقع منه الركن المادي

(1) قرار المحكمة العليا ملف رقم 613327، صادر عن غرفة الجناح والمخالفات بتاريخ 2011/04/28، مجلة المحكمة العليا عدد 01، سنة 2011، ص 298، منشور عبر الموقع الرسمي للمحكمة العليا.

(2) إن الفعل الذي قد يجعل المسير محل مساءلة جزائية هو الخطأ المجرم الذي يرتكبه بمفرده عن كونه منفردا بالإدارة ونجد هذه الإدارة الفردية في بعض من أشكال الشركات، كما هو الحال في شركة التضامن و شركة التوصية البسيطة و الشركة ذات المسؤولية المحدودة و المسير في شركة التوصية بالأسهم.

كاملا، أو يرتكب جزءا منه، أو يأتي عملا من الأعمال التنفيذية للجريمة ونكون في هذه الحالة أمام فاعل شريك إلى جانب فاعل أصلي¹.

إذ تتخذ إدارة الشركات التجارية عدة صور سواء حسب شكل الشركة التجارية فتختلف ما بين شركات الأشخاص وشركات الأموال، أو بالنسبة للشكل الواحد من الشركات، إلى إدارة فردية أو جماعية فقبل تحديد نوع المساهمة الجزائية، من الضروري التطرق للقواعد العامة للمساهمة انطلاقا من تصورات شكل إدارة الشركات (الفرع الأول).

ويتم من خلال إسقاط قواعد المساهمة الجزائية على صور الإدارة وأساليب تسيير الشركات التجارية تحديد أساس إسناد المسؤولية الجزائية للمسير منفردا بسلطة التسيير أو كهيئة تسيير جماعية (الفرع الثاني).

الفرع الأول

مساهمة المسير في جرائم المحاسبة حسب القواعد العامة

في الحقيقة لم يعرف قانون العقوبات الجزائري الفاعل الأصلي كما هو الأمر في التشريعات المقارنة²، غير أن مدى المساهمة في ارتكاب الجريمة هي المعيار الذي اعتمده المشرع في تحديد هذا الأخير وتقريبه عن الشريك، فتتص المادة 41 من قانون العقوبات الجزائري على أنه " يعتبر فاعلا من ساهم مساهمة مباشرة في تنفيذ الجريمة أو حرض على ارتكاب الفعل بالهبة أو الوعد أو التهديد أو إساءة استعمال السلطة أو الولاية أو التحايل أو التذليل الإجرامي".

وانطلاقا من صور هيئات الإدارة التي تحدد صفة المخاطب بجرائم الحال، فإنه أحيانا لا يمكن تصور وجود إلا فاعلا أصليا واحدا وذلك في حالة التسيير الفردي في بعض من أشكال الشركات

(1) أحمد فتحي سرور، الوسيط في قانون العقوبات القسم العام (قانون العقوبات و نطاق تطبيقه، التجريم و الإباحة، الجريمة المجرم والعقوبة)، الطبعة السادسة، دار النهضة العربية، سنة 2015، ص 777.

(2) عرف المشرع الفرنسي الفاعل المادي في المادة 121-4 بأنه: " (1) هو من يرتكب الأفعال المجرمة (2) من حاول ارتكاب جناية أو جنحة منصوص على معاقبتها قانونا".

Art. 121-4 C. Pén. Fr : « Est auteur de l'infraction la personne qui :

1° commet les faits incriminés ;

2° tente de commettre un crime ou, dans les cas prévus par la loi, un délit.

واعتبر كذلك الفقه المصري الفاعل الأصلي حسب قانون العقوبات المصري:

- من يرتكبا لجريمة وحده أو مع غيره.

- من تدخل في ارتكابها إذا كانت تتكون من جملة أعمال فيأتي عمدا عملا من الأعمال المكونة لها.

أنظر: فتحي سرور، المرجع السابق، ص 748.

التجارية، وأي مساهمة أخرى لا يمكن وصفها سوى بأنها اشتراك في ارتكاب الجريمة، ما يعني ضرورة التفريق بين الفاعل الأصلي في التشريع الجزائري وبين الفاعل أصلي مع غيره، فالمعيار هنا ليس بعدد الفاعلين وإنما بمدى مساهمتهم في تنفيذ الجريمة كما سيأتي بيانه:

أولاً- مفهوم الفاعل الأصلي

حسب ما قرره الشراح الفرنسيون فإن معيار القول بأن الشخص فاعلا مباشرا، ليس معناه أن ينفرد وحده بارتكاب الفعل وإنما أن يكون ذلك الفعل كافيا للقول بأنها جريمة كاملة¹، فيوصف عمل الفاعلين المباشرين ولو تعددوا بأنه اشتراك أصلي ومباشر في الجريمة، إذ أنه من الأعمال المكونة لها والتي تدخل في تنفيذها².

ويمكن في هذا الصدد البحث في صورتين، الأولى تمثل حالة الفاعل الأصلي لوحده، والثانية حالة تعدد الفاعلين الأصليين إتباعا لأساليب الإدارة في مختلف أشكال الشركات التجارية.

1- حالة الفاعل لوحده

تتعلق هذه الحالة بشخص واحد ينفرد لوحده بارتكاب الجريمة ولا مجال للحديث هنا عن المساهمة في الفعل من شخص آخر، كما لا فرق بين أن يكون الركن المادي قد تحقق بفعل واحد أو بعدة أفعال ولا يهم في الحقيقة إن كان قد دبر فقرر وحده ارتكاب الجريمة أو كان ذلك نتيجة تحريض من غيره مادام القائم على تنفيذها شخص واحد³، الأمر الذي ينطبق تماما مع حالة تسيير الشركة من طرف مسير واحد، ويجب التنويه أنه في هذه الحالة لا مجال للحديث عن المحرض بجانب المسير إذ أن المحرض يعتبر فاعلا أصليا بحسب قواعد القانون الجزائري ما يحيل لمسألة تعدد الفاعلين الأصليين الأمر الذي لا يتطابق عند تسيير الشركة من طرف مسير واحد.

(1) جندي عبد الملك، الموسوعة الجنائية، الجزء الأول (الاتجار-الاشترك)، د د ن، د ط، سنة 2008، ص ص: 689-688.

(2) Bernard Bouloc, droit pénal général, 24^e édition, Dalloz, 2015, P 272 : « L'auteur c'est celui qui a accompli personnellement les actes matériels constitutifs de l'infraction et qu'on appelle l'auteur matériel ».

ويشير الأستاذ جندي عبد الملك إلى مسألة الشروع في ارتكاب الجريمة من حيث أنه يوجد تعادل بين الأعمال المكونة للشروع المعاقب عليه والأعمال التي تجعل الجاني فاعلا أصليا، فكلاهما من الأعمال التنفيذية، على عكس الأعمال التحضيرية التي لا تكفي لتكوين الشروع ولا تجعل الجاني فاعلا أصليا.

أنظر: جندي عبد الملك، الموسوعة الجنائية، الجزء الأول (الاتجار-الاشترك)، المرجع السابق، ص ص: 689-688.

(3) Bernard Bouloc, op. Cit., P 272 : « Il importe peu qu'il ait conçu et décidé seul de commettre l'infraction ou que celle-ci ait été provoquée ou préparée par un autre dont il n'a été que l'agent d'exécution. Peu importe également qu'il a accompli lui-même les actes matériels d'exécution, il est l'auteur matériel ».

فبالرجوع لنص المادة 41 ق.ع.ج. نجد أن المشرع الجزائري حسم أمر المحرض وذلك على إثر القانون رقم 04-82 المؤرخ في 13-02-1982¹ المعدل لقانون العقوبات أين أصبح المحرض فاعلا ماديا بعد ما كانت المادة 42 قبل التعديل تعتبره شريكا واعتبره فاعلا أصليا للجريمة عكس بعض التشريعات في العالم التي أخرجت المحرض من تعريف الفاعل الأصلي واعتبرته شريكا من حيث أنه فاعلا معنويا وليس ماديا².

ولما كانت أغلب جرائم المحاسبة المرتكبة من طرف المسير تقوم غالبا على امتناع المسير عن القيام بما يجب القيام به، فإنه من الضروري التطرق للجرائم السلبية أو جرائم الامتناع، وقد جاءت عدة نظريات محاولة وضع مفهوم لمساهمة الفاعل المادي من خلال امتناعه منها نظرية المفهوم الطبيعي والتي لا تعتبر الامتناع حقيقة سلوكا خاصا ولا تجعل الفعل السلبي يختلف عن باقي السلوكات الإجرامية التي يرتكبها الإنسان مادامت الإرادة هي نفسها التي تدفع بالإنسان لاتخاذ موقفه ذلك.³

ثم نجد نظرية المفهوم القاعدي والتي ترد أصل وصف الفعل بأنه امتناع وجود قاعدة تنظيمية شرعية على عاتق الشخص لكنه يبدي تخلفه والامتناع، وإلى جانب النظريتين السابقتين جاءت نظرية المدرسة الوضعية الذين يرون في السلوك السلبي العدم ولا تتمتع بأي كيان ايجابي ومادي مما جعلها تتخلف عن وضع تفسير قانوني واضح، ويمكن أن نخلص إلى أن الفاعل المادي في جرائم الامتناع هو من كان ليقع عليه الالتزام بالقيام بالعمل، وذلك حتى وإن كلف غيره بالقيام بذلك العمل بدلا عنه، إذ أن هذا التكليف لا يسقط في الحقيقة ذلك الالتزام.⁴

وعن مسألة الشروع في ارتكاب الجريمة من طرف المسير فتتص المادة 30 ق.ع.ج. صراحة على أنه: " كل محاولات لارتكاب جنائية تبتدئ بالشروع في التنفيذ أو بأفعال لا لبس فيها تؤدي مباشرة إلى ارتكابها تعتبر كجنائية نفسها إذا لم توقف أو لم يخب أثرها إلا نتيجة لظروف مستقلة عن إرادة

(1) الأمر رقم 04/82 المؤرخ في 13/02/1982، جريدة رسمية عدد 7 مؤرخة في 16/02/1982 المعدل لقانون العقوبات.

(2) Bernard Bouloc, op. Cit., P275.

أنظر أيضا: جندي عبد الملك، الموسوعة الجنائية، الجزء الأول (الاتجار-الاشترك)، المرجع السابق، ص 690.

وأنظر: أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائري العام، الطبعة الثامنة، دار هومة، الجزائر، 2009، ص 154.

(3) بن عشي حسين، جرائم الامتناع في القانون الجزائري، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق والعلوم والسياسية، قسم الحقوق، جامعة باتنة

1، منشورة في موقع الجامعة، السنة الجامعية 2015-2016، ص ص: 38-45.

(4) أحمد فتحي سرور، المرجع السابق، ص 750.

مرتكبيها حتى ولو لم يمكن بلوغ الهدف المقصود بسبب ظرف مادي يجهله مرتكبها"، ما يثبت أن المحاولة تعتبر كالجريمة التامة، ويعتبر فاعلا أصليا من شرع في ارتكاب الجريمة¹.

2- حالة تعدد الفاعلين الأصليين

المعيار هنا ليدخل الوصف ضمن نطاق الفاعل الأصلي ليس أن يشترك الفاعل المادي مع غيره ويساهم في ارتكاب الفعل فقط، فهنا لا نكون بصدد الفاعل الأصلي، وإنما أن يتعدد الفاعلون الذين يقفون في مركز الفاعل الأصلي « le coauteur »²، غير أن هذا التعدد لا يغير في مآل الجريمة فتكون مساهمة كل واحد كافية لوحدها لتحقيق الجريمة³، ويمكن من خلال هذه المساهمة إسناد المسؤولية لكل فاعل لوحده، فيعتبر كل فاعل على حدة فاعلا ماديا لوحده بحيث يرتكب كل منهم فعلا ماديا من الأفعال المنفذة للجريمة تكفي في حد ذاتها لتكون جريمة ولو لم يرتكب معه أحد الأفعال الأخرى⁴.

ونشير إلى أنه من الضروري التطرق لهذه الحالة استنادا لحالة الإدارة الجماعية في بعض من الشركات التي تعتمد مجلس الإدارة في تسيير الشركات التجارية بحيث ينطق القرار عن الجهاز ككل ما يعني مساهمة كل مسير مساهمة أصلية في قيام الجريمة كما سيأتي بيانه.

ثانيا- الفاعل الأصلي مع الشريك

تنص المادة 42 من ق. ع. ج: " يعتبر شريكا في الجريمة من لم يشترك اشتراكا مباشرا ولكنه ساعد بكل الطرق وعاون الفاعل أو الفاعلين على ارتكاب الأفعال التحضيرية أو المسهلة أو المنفذة لها مع علمه بذلك"⁵، فقد يقع الاعتداء على حسابات الشركة التجارية من طرف عدة أشخاص قد يمثلون

(1) يعاقب المشرع الجزائري على المحاولة في الجنايات كأنها جريمة تامة، غير أنه بالنسبة للجنح فتتص المادة 31 من قانون العقوبات على أنه لا يعاقب على الجنح إلى إذا بناء على نص صريح في القانون و المحاولة في المخالفة لا يعاقب عليها إطلاقا.

(2) Bernard Bouloc, op. Cit., p 278 : « Le coauteur est, l'auteur matériel, celui qui a personnellement accompli les actes matériels constitutifs d'une infraction. Mais parce qu'il les a accomplis avec un ou plusieurs auteur individus, eux aussi auteurs matériels de ma même infraction, on le désigne sous le nom de coauteur ».

(3) Bernard Bouloc, op. Cit., p 272 : « Lorsqu'une infraction a été commise par un groupe de personnes, chacune d'elles ne peut être poursuivie comme auteur que s'il est établi avec certitude qu'elle a pris part à l'exécution matérielle de l'infraction ».

(4) أحمد فتحي سرور، المرجع السابق، ص: 777

(5) جاء النص بالنسخة العربية بتعبير خاطئ إذ عرف في الحقيقة الاشتراك بالاشتراك نفسه، والصحيح اعتمادا على النص بالنسخة الفرنسية أن يكون التعبير كالاتي: " يعتبر شريكا في الجريمة من لم يساهم مساهمة مباشرة، ولكنه ساعد بكل الطرق و عاون الفاعل أو الفاعلين على ارتكاب الأفعال التحضيرية أو المسهلة أو المنفذة لها مع علمه بذلك"

« sont considérés comme complices d'une infraction ceux qui, sans participation directe à cette infraction, ont avec connaissance, aidé par tous moyens ou assisté l'auteur ou les auteurs de l'action dans les faits qui l'ont préparée ou facilitée, ou qui l'ont consommée ».

كلهم أو بعض منهم هيئة تسيير الشركة، وقد يتخذ سلوك أحدهم سلوكا سلبيا وهو الأمر الذي تعكسه بعض المواقف التي قد يتخذها المسيرين اتجاه بعض الالتزامات التي كان عليهم الوقوف على تنفيذها ويكونون بذلك قد ساهموا في قيام جريمة ما.

1- أركان قيام الاشتراك

ويتحقق الاشتراك حسب القواعد العامة للمساهمة من قيام ركنين أساسيين:

أ- الركن الأول: الاتفاق

مبدئيا لا يمكن تصور وجود الشريك إلا مع فاعل أصلي، الأمر الذي جعله مساهما تبعا¹ كما يشترط في تحقق الاشتراك أن يكون للشريك قصد الاشتراك في الجريمة، بارتكاب الأفعال التحضيرية المسهلة أو المنفذة لها ومن ثم يتعين أن يكون من ارتكب هذه الأفعال على دراية بوجود جريمة رئيسية قد تكون جنائية أو جنحة وبالتالي لا يحصل الاشتراك إذا قام شخص بفعل اعتبر تحضيريا أو تسهيلات أو تنفيذا ما لم يكن على علم بأنه بذلك يكون بصدد اشتراكه في جريمة ما، غير أن هذا لا يعني عدم إمكانية متابعتها عن تلك الأفعال في حال وجد وصف جزائي لتلك الأفعال، وفي هذه الحالة نكون بصدد تعدد في الجرائم، أو تعدد في الجناة².

وبالتالي فمعيار الاتفاق في الاشتراك هو القصد الجنائي المتجه للاشتراك، أو نية الاشتراك ويفترض أن القصد الجنائي المتعلق بالجريمة متوفر في كل الأحوال على الأقل في جانب الفاعل الأصلي، كما أنه من الجائز منطقا وقانونا أن تقع الجريمة بعد الاتفاق عليها مباشرة ومن المقرر أن النية عند أطراف الاتفاق أمر داخلي لا يقع تحت الحواس ولا يظهر بعلامات خارجية.

فمن حق القاضي ما لم يتم على الاشتراك دليل مباشر أن يستدل عليه بطريق الاستنتاج والقرائن التي تقوم لديه، كما لا حرج على محكمة الموضوع أن تستنتج حصول الاشتراك من فعل لاحق للجريمة يستشهد به³.

(1) أحمد فتحي سرور، المرجع السابق، ص 777.

(2) جندي عبد الملك، الموسوعة الجنائية، الجزء الأول (الاتجار-الاشتراك)، المرجع السابق، ص 678.

(3) أحمد فتحي سرور، المرجع السابق، ص 792.

ب- الركن الثاني: الجريمة الأصلية

إن صفة المساهمة التبعية لفعل الاشتراك تعني وجود جريمة أصلية تتجه كل أفعال وسلوكات المساهمين من أجل تحقيقها وتنفيذها، سواء تمت أو شرع في تنفيذها، ويتوقف بالتالي تجريم عمل الشريك على ارتكاب فعل معاقب عليه قانونا فلا يسأل على الاشتراك إلا إذا نفذت الجريمة أو تم الشروع فيها وكان الشروع فيها معاقبا عليه، فإذا توقفت عند الشروع فيها فلا مسؤولية على ذلك، كما لا يسأل على الاشتراك إذا شرع الفاعل في ارتكاب الجريمة ثم عدل بمحض إرادته إلا في حالة المحرض أين نصت المادة 46 من ق.ع. ج على معاقبة المحرض على الجريمة إذا لم يرتكب لمجرد امتناع من كان ينوي ارتكابها بمحض إرادته، مع العلم أن المحرض لا يعد شريكا كما اعتبرته بعض التشريعات وإنما فاعل أصلي¹.

كما نشير إلى أن تقادم الجريمة الأصلية يحول دون إمكانية متابعة الشريك على اشتراكه في ذلك الفعل².

ويشير هذا الركن مسألة مجرد الاتفاق دون تحقق الجريمة، هل يتم تكيفه على أنه فعل مجرم، أو أنه يقتضي أن يكون لذلك الاتفاق مظهر وهو ارتكاب الجريمة؟ في الواقع وكمبدأ عام لا يتم المعاقبة على النوايا، حتى وإن اعتبرنا أن اجتماع نية عدة أشخاص يدل على خطورة أكبر من النية الجرمية المنفردة³.

2- مسألة الاشتراك في جرائم الامتناع

تتعلق جرائم المحاسبة التي ترمي لتحقيق المسؤولية الجزائية للمسير في الشركة التجارية بسبب اعتدائه على حسابات ومحاسبة الشركة بالالتزامات المنصوص عليها في قواعد سير الشركات التجارية، فتقوم أغلب تلك الجرائم بفعل خرق تلك القواعد من خلال امتناع المسير عن القيام بما توجبه هذه الأخيرة، وهنا تثار مسألة الاشتراك في الامتناع أو في جرائم الامتناع التي تتخذ الموقف السلبي حيث أن فعل الامتناع يظهر للوهلة الأولى أنه لا يحتمل أن يشترك معه فعلا إيجابيا وبالتالي قد نرى بأن الاشتراك في جرائم الامتناع لا يمكن أن يتحقق إلا بموجب سلوكات سلبية اتجاه التزام مفروض سابقا على الشخص وهو فعلا ما افتردت عليه الآراء الفقهية ولا يصح القول بتوفر الاشتراك إلا بتوفر ركن الاتفاق وهو ما أيده

¹ Bernard Bouloc, op. Cit., p.298

⁽²⁾ أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون العام، المرجع السابق، ص ص: 164-165.

⁽³⁾ قضت المحكمة الدستورية العليا المصرية في 02 يونيو 2006، بعدم دستورية المادة 48 التي كانت تعاقب على الاتفاق الجنائي كجريمة مستقلة بذاتها ولو لم يتبعها تنفيذ الجريمة المتفق عليها.
أنظر: أحمد فتحي سرور، المرجع السابق، ص 793.

الفقه القائل بأن مجرد الموافقة النفسية على الفعل لا تعد اشتراكا ولا يجب الخلط بين هذه الأخيرة وبين الاتفاق كركن من أركان الاشتراك وهو ما ينطبق تماما مع خرق مسير الشركة التجارية للالتزامات المقررة ضمن قواعد تسيير محاسبة الشركة التجارية¹.

كما ويرى جانب من الفقه عدم وجود مساهمة جنائية تبعية في جرائم الامتناع بمعنى أن الاشتراك يتطلب نشاطا إيجابيا من طرف الشريك²، ما يؤدي بنا للقول أن المساهمة السلبية بواسطة التستر باعتباره سلوكا سلبيا، لا يمكن اعتبارها اشتراك، فرغم أن الامتناع عن إخبار السلطات بالجريمة وعدم محاولة إيقاف تنفيذها-حسب هذا الرأي- يعد من قبيل السلوكات السلبية المجرمة إلا أن هذا السلوك لا يعتد به كاشتراك، في حين ويذهب الرأي الآخر إلى القول بإمكانية أن يتخذ الاشتراك سلوكا سلبيا³، مما يجعل عدم إخبار السلطات أو عدم محاولة إيقاف تنفيذ الجريمة اشتراكا في الجريمة على شرط وجود التزام قانوني في جانب الشخص الممتنع كعنصر من عناصر تحقق الامتناع⁴.

الفرع الثاني

إسناد المسؤولية الجزائية للمسير (منفردا بالإدارة أو كجهاز إداري)

مع اختلاف أسلوب إدارة الشركات التجارية واعتمادا على قواعد إسناد المسؤولية الجزائية يثار التساؤل حول المعيار الممكن اتخاذه من أجل التطرق لمسألة توزيع المسؤولية الجزائية بين أن يعتمد على المعيار النوعي للفعل الذي يشكل الجريمة فننطلق في البحث من حيث مبدأ المساهمة الجنائية وما إذا كان مسير الشركة مرتكب الجريمة فاعلا ماديا أو فاعلا ماديا مع غيره أو أن يعتمد على المعيار العددي من حيث عدد الأشخاص المخاطبين بجرائم المساس بحسابات الشركة.

(1) بن عشي حسين، المرجع السابق، ص ص: 126-128.

² Bernard Bouloc, op. Cit., p. 299

(3) قضت محكمة النقض المصرية بأن الاشتراك لا يستلزم حتما عملا إيجابيا من جانب الشريك، ويمكن أن يتحقق بطريق سلبى وذلك بقولها: "إذا استنتجت المحكمة من سلوك المالك المعين حارسا على الأشياء المحجوزة ومن عدم معارضته لأخيه في التصرف في تلك الأشياء، يعني هناك اتفاق بين الأخوين على تبديدها، فهذا الاستنتاج فضلا عن كونه مما يدخل في سلطة قاضي الموضوع فإنه لا غبار عليه، لأن الاتفاق لا يستلزم حتما عملا إيجابيا من جانب الشريك، بل يكفي لتحقيقه أن يلتزم الحارس موقفا سلبيا كما هو الحال في هذه الصورة".

أنظر: بن عشي حسين، المرجع السابق، ص 129.

(4) قضت المحكمة العليا الإيطالية بأنه: "لكي يمكن اعتبار الامتناع العمدي مساهمة في الجريمة بناء قانون العقوبات الإيطالي، ينبغي أن يكون هناك واجب قانوني، يمنع تحقق النتيجة غير المشروعة، ورغم ذلك فإن الملزم قانونا بذلك الواجب لا يمنع تحققها".
أنظر: بن عشي حسين، المرجع السابق، ص 128.

ونرى في هذا الشأن الاعتماد على المعيار العددي للأشخاص المخاطبين بجرائم المحاسبة تبعا لما تم التطرق له سابقا حول توزيع الأدوار بشأن درجة المساهمة التي تنطلق من نوعية وأسلوب الإدارة في مختلف أشكال الشركات التجارية، فنتججه لاتخاذ سبيلين للبحث، الأول من حيث وجود مدير ينفرد بتسيير الشركة حتى وإن ساهم معه غيره في الجريمة، والثانية انطلاقا من حيث تعدد المسيرين وكيف يمكن أن يجتمعوا في ارتكاب الفعل الذي يشكل مساسا بحسابات الشركة.

تتهض المسؤولية الجزائية بناء على سبب يوصف بالخطأ¹ وتوفر الإدراك والأهلية الجزائية وحينما يكون الفعل مخالفا للقانون، يجب أن يكون قد صدر نتيجة خطأ من الفاعل، ويوجب بالتالي إسناد المسؤولية الجزائية وفرض العقاب، ومما سبق معرفته يتضح أنه قد يكون مسؤولا جزائيا المسير في الشركة التجارية في صورته الفردية أو باعتباره جهازا يناط به تسيير الشركة، وبالرجوع لأحكام القانون التجاري فإنه يقوم بتمثيل الشركة:

- المدير في شركة التضامن و شركة التوصية البسيطة و الشركة ذات المسؤولية المحدودة والمسير في شركة التوصية بالأسهم، والتجمعات.
- رئيس مجلس الإدارة أو الرئيس، أو المدير العام أو القائم بالإدارة عضو مجلس الإدارة وهذا في شركات المساهمة في حالة كان نظام التسيير بمجلس الإدارة.
- مجلس المديرين وعضو أو أعضاء مجلس المديرين الذين فوضهم مجلس المراقبة لتمثيل الشركة في حالة ما إذا كان قانونها الأساسي يؤهل مجلس المراقبة لمنح سلطة التمثيل حسب ما جاءت به نص المادة 652 ق. ت. ج.

وانطلاقا من حيث نطاق جرائم المحاسبة المحدد بشركات المسؤولية المحدودة واستنادا لأساليب الإدارة التي عرفناها سابقا يمكن التطرق لما يلي:

أولاً- المسير فاعلا أصليا في جرائم محاسبة الشركات ذات المسؤولية المحدودة

يمكننا القول اعتمادا على قواعد المساهمة الجزائية أنه يعتبر المسير فاعلا إذا ساهم مساهمة مباشرة في المساس بحسابات الشركة التجارية، أي قام شخصيا بالأفعال المادية التي تدخل في تكوين جريمة من الجرائم التي يمكن تصنيفها على أنها تعدي على حسابات الشركة سواء بعنوان القانون التجاري أو قوانين أخرى وهنا يكون مسير الشركة التجارية فاعلا مباشرا.

(1) أنظر: جمال إبراهيم الحيدري، أحكام المسؤولية الجزائية، الطبعة الثانية، منشورات زين الحقوقية، سنة 2013، ص 39.

والأصل أن الإدارة الفردية تعرف وجودا في عدّة أشكال للشركات التجارية، فتسند للمسير المسؤولية الجزائية باعتباره فاعلا أصليا في حالة الإدارة الفردية في شركات التضامن إذا لم يتعدد المدراء، المدير في شركة التوصية البسيطة والشركات ذات المسؤولية المحدودة والمسير في شركة التوصية بالأسهم، إلا أنه إتباعا لما تضمنته الأحكام الجزائية المنصوص عليها في التقنين التجاري الجزائري فإن نطاق التجريم يضيق ليشمل فقط أشكال تجارية من بين شركات الأموال، ما يجعل الحديث عن المسير الفاعل الأصلي في التعدي على حسابات الشركة التجارية في باقي الأشكال مستبعدا في غياب النص الجزائي.

ويتحدد نطاق جرائم المحاسبة المرتكبة من طرف المسير المنفرد بالإدارة بالتالي بالشركات ذات المسؤولية المحدودة، مادام لا تحوز باقي الأشكال على حماية جزائية نهائيا إلا بما قد يشكل جريمة بمفهوم القانون العام أو قوانين أخرى غير قانون الشركات التجارية.

تسند للمسير الوحيد في الشركات التجارية المسؤولية الجزائية عن جرائم المحاسبة إذا ما ارتكب الفعل المباشر المكون للجريمة منفردا دون غيره، وتجدر الإشارة في هذا المقام أنه لا يمكن بكل حال من الأحوال أن يتعدد الفاعلين الأصليين في هذا الأسلوب المتخذ في الإدارة، إذ لا يمكن أن يتوفر في الإدارة المنفردة أكثر من مسير.

وفي هذا الصدد، وأنه رغم أن حسابات الشركة التجارية حسب ما وصفها التقنين التجاري بـ "أحكام مشتركة خاصة بالشركات التجارية ذات الشخصية المعنوية"¹، والتي تضم الوثائق الحسابية الاستهلاك و المؤونات، الأرباح ومكافئات أعضاء المجلس، تتعلق انطلاقا من ذلك العنوان بجميع أشكال الشركات التجارية إلا أن المسؤولية الجزائية عن المساس بها والقواعد المتعلقة بها لن تسند في الواقع للمسير الوحيد إلا إذا كان مسيرا في الشركات ذات المسؤولية المحدودة، عملا بمبدأ شرعية الجرائم، ما يؤكد قصور التشريع الجزائري في هذا الشأن على عكس التشريعات المقارنة ومنها التشريع الفرنسي الذي أسند المسؤولية الجزائية عن تلك الأفعال لكل مسير شركة تجارية حيث جاءت الأحكام تحت عنوان الجرائم المشتركة بمختلف أشكال الشركات التجارية².

تسند المسؤولية الجزائية لمسير الشركات ذات المسؤولية المحدودة عن ارتكاب الفعل المباشر لجريمة زيادة قيمة الحصص العينية، توزيع أرباح صورية، تقديم ميزانية غير صحيحة كذلك التعسف في

(1) جاءت الأحكام مشتركة في الفصل الرابع من الباب الأول من الكتاب الخامس من التقنين التجاري، المواد 716 إلى 728 ق. ت.

(2) Art. L247-1 c. com. fr : « est puni d'un emprisonnement de deux ans et une amende de 9000 euros le fait, pour les présidents, les administrateurs, les directeurs généraux ou les gérants de toute société... »

استعمال ممتلكات الشركة، ولا يهم إذا كان بجانب المسير فاعلا أصليا آخر والذي لا يمكن في كل الأحوال أن يكون مسيرا، أو قائما بالإدارة لأننا هنا بصدد التعرض لحالة الانفراد بالإدارة والتقييد بصفة الجاني¹.

فقد يقوم بالإضافة إلى المسير شخصا آخر بالأفعال المباشرة التي تشكل في حد ذاته جريمة كأن يكون مندوب حسابات في الشركة التجارية أو أي شخص قد يقترب بموجب مركزه في الشركة من حسابات الشركة، كالجريمة المتعلقة بزيادة قيمة الحصص العينية، والتي لم تشترط صفة معينة في مرتكبها وبالتالي قد يكون مسيرا أو غيره، رغم أن الجرائم المنصوص عليها في نفس النص اشترطت صفة المسير في ارتكاب الجريمة².

كما قد تسند المسؤولية الجزائية للفاعل المادي بجانب المسير بعنوان جريمة من جرائم القانون العام أو القوانين الأخرى، في تلك الجرائم التي تتطلب صفة في مرتكبها في حال لم ينطبق على الفاعل الثاني صفة المسير، فيعتبر فاعلا أصليا، أو يكيف شريكا إلى جانب المسير مادام يعجز النص الذي يشترط صفة المسير في مرتكبها على أن يجعله مسؤولا جزائيا.

وتسند للمسير في الشركات ذات المسؤولية المحدودة بوصفه فاعلا أصليا عن امتناعه بالقيام بما كان يجب القيام به كعدم وضع الجرد وحساب الاستغلال العام وغيرهم من الوثائق الحسابية التي تضمن حق الشركاء في الاطلاع على حسابات الشركة والمشاركة في قراراتها، كذلك الامتناع عن العمل على انعقاد الجمعية العامة³.

ثانيا- إسناد المسؤولية الجزائية عن جرائم المحاسبة في حالة الإدارة الجماعية

تكون الإدارة جماعية عندما يتعدد المسيرون سواء اجتمعوا عليها منفردين كما في شركات الأشخاص أو شركات المسؤولية المحدودة أو عندما يجتمعون ضمن أجهزة إدارة كما في شركة المساهمة⁴، وقد أسند قانون الشركات التجارية، للمسير المسؤولية الجزائية في أغلب الأحكام الجزائية.

(1) المادة 800 ق. ت. ج.

V : Bernard Bouloc, op. Cit., p296.

(2) جاءت صيغة التجريم في الفقرة الأولى من نص المادة 800 ق. ت. ج كالتالي: " كل من زاد...".

(3) وذلك بموجب المواد 801، 802، 803 ق. ت. ج.

(4) نصت المواد من 610 إلى 673 ق. ت. ج على أجهزة إدارة شركات المساهمة فاختلفت بين مجلس الإدارة ومجلس المديرين ومجلس المراقبة.

وتثير هذه الحالة في الحقيقة واقع أن يرتكب الفعل المادي من طرف مسير الشركة التجارية منفردا وهو ما قد عالجناه سابقا، وأن يتعدد الفاعلين ويمكن في هذه الحالة أن يحمل كل الفاعلين صفة المسير فيكونون فاعلين أصليين.

وبما أنه قد ارتبط البحث في هذا الجزء -مسؤولية مسير الشركة التجارية- بالمسير دون غيره فيجب الإشارة لإمكانية أن يقوم مجموعة من المسيرين في الشركة التجارية بالأفعال المادية للجريمة غير أن كل واحد منهم يقوم بجزء من الفعل دون أن يتمه فلا يوصف الفعل على أنه مساهمة أصلية بل مساهمة تبعية، فيكون هناك مسير فاعل أصلي بجانب مسير شريك في الجريمة.

1- تعدد المسيرين كمساهمين أصليين

تكون المساهمة هنا مساهمة أصلية فيعتبر كل من المسيرين فاعلين أصليين للجريمة ويكفي فعل كل واحد منهم لقيام الجريمة، على أن يكون فعلا ماديا تقوم على أساسه المسؤولية الجزائية وهكذا نكون أمام حالتين¹، أن تكون المساهمة دون اتفاق مسبق ودون أن يكون لديهم قصد المساهمة والاجتماع لارتكاب الأفعال المادية مجتمعين، أو أن يتفقوا على ارتكاب الفعل مجتمعين ويكون كل فعل كافي لقيام الجريمة وتعتبر كل مساهمة من طرفهم مساهمة أصلية.

تعتبر جريمة تكوين جمعية أشرار² لارتكاب جنایات أو جنح النموذج الأمثل عن الاتفاق المسبق للمساهمة الجنائية، وتتحقق المساهمة الجزائية في هذه الحالة إذا تم التحضير الجماعي للجريمة كأن يقوم مسير بفعل مادي إلى جانب الآخر، وقد أدانت محكمة الاستئناف بباريس ثلاثة أعضاء مجلس المديرين في شركة المساهمة بصفتهم جميعا فاعلين عن جريمة إساءة استعمال السلطة لأنهم قاموا بالتوقيع عن شركتهم بخصوص صفقة من الباطن مع شركة أخرى لهم فيها مصالح شخصية، مما أدى إلى تعرض الشركة لخسارة³، ونرى في شأن هذه القضية اعتمادا على أساس اعتبار مساهمة الفاعل أصلية أنه كان

(1) ويراد بالتفريق بين حالة الفاعلين المساهمين باتفاق أو دون أن اتفاق أن الفاعلين المباشرين إذا تعددوا فإنه يعتبر كل واحد منهم فاعلا أصليا، حيث يرتكب كل منهم فعلا ماديا من الأفعال المنفذة للجريمة يكفي في حد ذاته ليكون جريمة ولو لم يرتكب معه أحد غيره أفعالا مادية أخرى.

أما مسألة الاتفاق فتثير إشكالية حينما ينتج عنه مساهمة كل الجناة في الجريمة إلا أن العلاقة السببية لا تنشأ إلا بالنسبة لفعل واحد عرف بعينه أو لم يعرف، ففي هذه الحالة فإن الاتفاق المسبق هو معيار تحديد المساهمة الأصلية للفاعلين.

أنظر: أحمد فتحي سرور، مرجع سابق، ص 750.

(2) الجريمة المنصوص والمعاقب عليها بالمادة 176 من القانون الجنائي الصادر بموجب الأمر 66-156 مؤرخ في 08 يونيو 1996، ج. ر مؤرخة في 11 جوان 1966 المعدل والمتمم.

(3) عمار مزباني، المرجع السابق، ص 58.

توقيع عضو واحد من أعضاء المجلس كافي لقيام الجريمة، وإلا كانت المحكمة قد اعتبرت المسير فاعلا أصليا والباقي شركاء في الجريمة.

يمكن للمسير أن يرتكب جريمة من جرائم المحاسبة أو حتى أي جريمة من جرائم القانون العام والقوانين الأخرى وبما أن مندوب الحسابات هو الهيئة الأولى المسؤولة عن مراقبة السير المثالي لحسابات الشركة التجارية، بحيث تسعى مراقبته للتصدي لما قد يحول دون المحافظة على حقوق الشركاء والغير المتعامل مع الشركة، فإنه يتصور أن يحاول المسير من أجل اعتدائه على حقوق الشركاء في الشركة أن يتخطى تلك المراقبة بحيث يتفق مع مندوب الحسابات بما يشكل صورة من صور الاشتراك، ويمكن لمندوب الحسابات لما له من سلطة تقييم صحة حسابات الشركة التجارية أن يسمح للقائمين بالإدارة مثلا بارتكاب جرائم النصب أو سرقات، وذلك إما بإعطاء معلومات مالية خاطئة حول الاستثمارات أو بإبلاغ البنك بحسابات مزيفة من أجل الحصول على قرض.

كما يمكن له أن يشترك في جنحة تقديم ميزانية غير مطابقة للحقيقة وذلك في حالة إبداء رأيه بتقرير نظيف ومصادقته على الميزانية¹.

أ- مساهمة المسير عن طريق التحريض

ويتحقق هذا الاجتماع أو المساهمة في حالة التحريض، فيتوفر لدينا محرض يعتبره المشرع الجزائري فاعلا ماديا² وآخر ينفذ الجريمة، فالمحرض كما عرفناه سابقا هو من يخلق التصميم الجنائي لدى المنفذ، ولكي يعتبر المحرض فاعلا ماديا إلى جانب المنفذ يجب أن يكون تحريضه جدي و مباشر وأن يكون بإحدى الطرق المذكورة على سبيل الحصر في المادة 41 ق. ع. ج، والمتمثلة في الهبة، الوعد التهديد، إساءة استعمال السلطة أو الولاية، التحايل، التدليس الإجرامي³.

(1) ويشترط لتحقيق اشتراك مندوب الحسابات توفر أركانه المتمثلة في الركن المادي بالإضافة للركن المعنوي.

أنظر: بدي فاطمة الزهراء، المرجع السابق، ص 130-132

(2) تجدر الإشارة إلى أن المشرع قد اعتقد بكونه فاعلا أصليا من يحمل غيره ممن لا يخضعون للعقوبة بسبب وضعه أو صفته الشخصية على ارتكاب الجريمة تسند له بالتالي نفس المسؤولية الجزائية التي كانت سوف تسند للفاعل المادي وذلك حسب ما جاءت به أحكام المادة 45 من ق. ع. ج.

(3) التدليس الإجرامي هو خلق الدافع الانتقامي في نفس شخص ضد شخص عن طريق أكاذيب، كأن يخبره إن ذلك الشخص ضرب والده.

أنظر: عمار مزياني، المرجع السابق، ص 60.

كذلك أنظر: أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائي العام، المرجع السابق، ص 155.

وبالنسبة لإساءة استعمال السلطة يمكن أن نتصور أن يسيء رئيس شركة المساهمة سلطته ويحرض عضو مجلس الإدارة أو مجلس المديرين على القيام بالأفعال المشككة لجرائم الشركات التجارية أو الامتناع عن القيام بأفعال تشكل ركنا ماديا للجرائم،¹ ويعتبر كل منهم فاعلا أصليا حسب ما تقتضيه كل جريمة فأحيانا كثيرة تجتمع إمكانية ارتكاب الجريمة بين رئيس شركة المساهمة والقائمون بإدارتها ومديروها العامون²، وأحيانا أخرى تكون عامة لا تشترط أي صفة في مرتكبيها.³

مع الإشارة إلى أنه قد لا نتصور تحقق بعض الجرائم من طرف جهاز أو هيئة معينة بحيث لا يتمتع عضو مجلس الإدارة بسلطة التمثيل أو أن طبيعة الجريمة في حد ذاتها تستدعي ارتكابها من طرف شخص واحد وليس جهاز يسير الإدارة عن طريق قرارات، كما في جرائم التعدي على مهنة مندوب الحسابات، وعلى مهامه الرقابية وعرقاتها⁴، بحيث يشترط قيام الجريمة أن يتم عرقلة مهام مندوب الحسابات الرقابية ومراجعة الحسابات من طرف القائمين بالإدارة، بالإضافة لامتناع أحد القائمين بالإدارة عن اطلاع مندوب الحسابات على وثائق وحسابات الشركة التجارية، ونرى في طبيعة النشاط المكون للجريمة أنه يستحيل أن يصدر على شكل قرار من طرف جهاز ككل مجتمعا يضم عدة مسيرين، ومن المستبعد جدا إصدار قرار من مجلس الإدارة برفض اطلاع مندوب الحسابات على وثائق الشركة التجارية وإنما يتصور أن تتم عرقلة مهامه من طرف شخص واحد يتخذ الصفة المفترضة لمرتكب الجريمة كرئيس شركة المساهمة.

(1) جاء في تحديد مسؤولية أعضاء مجلس الإدارة ومجلس المديرين، أن المشرع الجزائري لم يقرر بصفة صريحة أو ضمنية مسؤولية أعضاء مجلس المديرين الجزائرية ماعدا في عنوان الفصل الثاني من الباب الثاني تحت عنوان المخالفات المتعلقة بشركات المساهمة وفي النظر حول إمكانية إسناد المسؤولية الجزائية لأعضاء مجلس المديرين، هل يصح اعتماد صفة المسير الفعلي في حال ثبت تسيير الشركة من طرف هؤلاء الأعضاء؟

وفي الحقيقة وبالرجوع لقواعد سير شركة المساهمة نجد أن المشرع الجزائري قد استعمل مصطلح القائمون بالإدارة تعبيرا عن الأعضاء الذين يديرون الشركة وهم مجلس الإدارة، ثم أضاف المشرع هذا النظام بموجب المرسوم التشريعي رقم 93-08 القواعد المتعلقة بمجلس المديرين كنموذج جديد للقائمين بالإدارة كما لم تأت في الأحكام الجزائية على ذكر أعضاء مجلس الإدارة وإنما عبر بمصطلح "القائمين بالإدارة" وهذه العبارة بالرجوع لقواعد إدارة وتسيير شركة المساهمة والمهام التي تتاط بأعضاء هيئة الإدارة من الناحية العملية، نجدها مطابقة تماما لأعضاء مجلس المديرين، فيطرح التساؤل حول إرادة المشرع باختياره لهذا المصطلح هل يقصد به وصف وظيفة في الشركة بحد ذاتها، أو يتخذ القائم بالإدارة صفة أي شخص تعهد له إحدى مهام تسيير الشركة وفي هذه الحالة لا حاجة لا للقياس ولا للبحث في توفر صفة المسير الفعلي من أجل إسناد المسؤولية الجزائية لأعضاء مجلس المديرين؟ أو أن التقيد بمبدأ الشرعية يفرض التقيد بالعبارة الصريحة التي لا تسمح بمساءلة أعضاء مجلس المديرين بموجب الجرائم التي تشترط لقيامها صفة القائم بالإدارة؟ أنظر في ذلك: عمار مزباني، المرجع السابق، ص 54.

(2) كما هو في الجرائم المنصوص عليها في المواد 806، 808، والمواد من 811، إلى 813، المواد: 815، 816، 818، 819، 820، والمواد من 822 إلى 825، والمواد 827، 828، والمواد من 831، إلى 833 من التقنين التجاري.

(3) كما هو الحال في نصوص المواد 807، 809، 810، 814، 829 ق.ت.ج.

(4) أنظر الجزء المتعلق بمسؤولية مسير الشركة التجارية ضد جرائم عرقلة مهام مندوب الحسابات

وهنا تطرح مسألة التقيد بصفة مرتكب الجريمة كما جاءت بالضبط في وصفها في الأحكام الجزائية التي تحمل صور تعدي مسير الشركة التجارية عن الحسابات، ففي حال تم النص على أن قيام الجريمة مرتبطاً بصفة رئيس مجلس الإدارة فلا يمكن متابعة المدير العام خاصة إذا لم يكن معيناً مختاراً من بين القائمين بالإدارة، مع أن ذلك لا يتطابق والمنطق فالمدير العام للشركة يرأس الشركة وله في ذلك نفس مركز رئيس مجلس الإدارة¹، ورغم ذلك يبقى القاضي الجزائري مقيداً في تفسير النصوص بما تقتضيه مبادئ الشرعية الجنائية أمام صمت المشرع بإسناد المسؤولية الجزائية له عن جرائم المحاسبة أو غيرها.

ب- المساهمة الأصلية عن طريق إصدار القرارات

لم يتطرق المشرع الجزائري إلى كيفية انعقاد مجلس الإدارة في شركات المساهمة وشروطه وتداوله وعدد مرات اجتماعه، وإنما أحال التطرق لهذه التفاصيل في القانون الأساسي للشركة، أو إلى رئيس المجلس الذي يحدد مواعيد الاجتماعات كلما اقتضت الحاجة، أو بناء على طلب عدد معين من أعضاء مجلس الإدارة يحدده القانون الأساسي للشركة²، ويمكن القول أنه يجب على المجلس على الأقل أن ينعقد مرة كل سنة³، وفيما يتعلق بطريقة اتخاذ القرارات، فإنها تؤخذ بالأغلبية في شركات المساهمة وليس بالإجماع، ويمكن أن يحدد القانون الأساسي للشركة نصاب تلك الأغلبية، وفي كل الأحوال، لا تصلح مداورات مجلس الإدارة إلا إذا حضر نصف عدد أعضائه على الأقل، ولا يمكن اشتراط غير ذلك في القانون الأساسي للشركة⁴.

قد يحمل القرار الصادر عن هيئة الإدارة ممثلة في أكثر من مسير اعتداء على حسابات الشركة التجارية⁵، وإذا كان إسناد المسؤولية للمسير المنفرد بقراره الذي يتضمن تعدي على حسابات الشركة التجارية لا يثير إشكالا من حيث إمكانية تحديده مصدره، إلا أن الإشكال يطرح بالنسبة للقرارات التي قد

¹ محمد علي سويلم، حوكمة الشركات في الأنظمة العربية والمقارنة، المرجع السابق، ص ص: 211-225.

⁽²⁾ نادية فوضيل، شركات الأموال في القانون الجزائري، د. ط، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، سنة 2003، ص 244.

⁽³⁾ المادة 676 ق. ت. ج .

⁽⁴⁾ المادة 626 ق. ت. ج.

⁽⁵⁾ قد تسير شركات المسؤولية المحدودة عن طريق هيئة جماعية، بل وهناك بعض القرارات بموافقة جميع أعضائها أو بالأغلبية التي قد يحددها نظام الشركة، من هذه القرارات دعوة الهيئة العامة للشركة للاجتماع واقتراح نسبة الأرباح التي توزع على الشركات أو زيادة رأس مال الشركة أو تخفيضه أو تعديل عقد الشركة أو نظامه أو حل الشركة أو إدماجها في شركة أخرى، وغالبا ما يحدد عقد الشركة التأسيسي وينظم طريقة إدارة الشركة بحيث تمارس سلطات الإدارة من قبل مديري الشركة بشكل جماعي.

أنظر: عزيز العكلي، المرجع السابق، ص ص: 372-373.

راجع أيضا المواد: 576، 577 ق. ت. ج.

يشترك فيها أكثر من مسير، فكيف يمكن تحديد الفاعل في الجرائم التي تتحقق بموجب هذه القرارات التي تعبر عن مساهمة أكثر من مسير واحد؟

يمكن أن تعتمد إدارة الشركة على الإدارة الجماعية، فيجتمع عدة مدراء على تسيير الشركة غير أن التطرق لصور هذا الاجتماع لا تفيد في معرفة معيار الإسناد بقدر ما يفيد التطرق لطريقة صياغة تلك القرارات ومدى اشتراك المسيرين في إصدارها وعلمهم بها.

ورجوعا لقواعد إدارة شركات الأشخاص نجد أن المسير في اتخاذه للقرارات قد ينفرد بذلك رغم تعدد المسيرين، إذا كان ضمن سلطاته المنصوص عليها في القانون الأساسي للشركة، وقد تكون طريقة الإدارة باجتماع المسيرين ضمن مجلس وبالتالي يشتركون جميعهم في إصدار القرار الذي قد يحمل تعدي على حقوق الشركاء ومصالحهم، ويعتبر ذلك الاشتراك مساهمة أصلية وأساس إسناد المسؤولية عن المساس بحسابات الشركة.

كما أن كل من شارك في التصويت على قرار يحمل تعدي على حسابات الشركة التجارية، في إطار مجلس شركات المساهمة وشركات التوصية بالأسم، يعد فعله مساهمة مباشرة ويمكن اعتباره فاعلا مباشرا في ارتكاب الجريمة حسب ما تقتضيه القواعد العامة للمساهمة الجزائية.

2- المسير فاعل أصلي مع شريك

قد لا ترتكب الجريمة باجتماع المسيرين كفاعلين أصليين أو أكثر، هذا إن لم يعتبر عمل المسير الآخر كافيا لقيام الجريمة، فينزل عن مستوى الفعل المادي المباشر إلى الفعل الأقل فعالية في تنفيذ الجريمة إلى اعتباره مساعدة ومعونة فقط للفعل الرئيسي المعاقب عليه.

أ- اشتراك المسير الممتنع والمعترض عن التصويت

إن عدم اشتراك المسير في إصدار القرار محل الاعتداء على حسابات الشركة بحيث لم يكن أساسا إصداره ضمن مجلس شركات الأشخاص، لا يمنع مساءلته إذا ثبت علمه بالقرار الحامل للجريمة ويتحقق العلم في حالة تبليغ المسير صاحب القرار المسيرين الآخرين به بأية وسيلة تمكن إثبات التبليغ رغم أن القواعد المتعلقة بشركات الأشخاص لم تنص على وجوب أو حتى إمكانية تبليغ المسيرين بالقرارات الصادرة،¹ إلا أن المشرع يعطي الحق لكل واحد من المديرين أن يعترض على عملية المدير

(1) عمار مزياني، المرجع السابق، ص 108.

الآخر قبل إبرامها، مما يدل أن مشاريع القرارات أو عمليات الإدارة تبلغ للمديرين الآخرين،¹ كما أن إثبات ذلك الاعتراض يكفي لإسقاط المسؤولية الجزائية عن ذمة المسير المعترض وبمفهوم المخالفة، فإن عدم اعتراض المسير عن القرار الذي يحمل تعدي على حسابات الشركة التجارية رغم علمه بذلك، يجعل من المسير شريكا.

أما عن الشركات التي تتم إدارتها عن طريق مجلس إدارة أو مجلس مديرين، فإن الأمر يختلف نوعا ما، فنجد أن إصدار القرارات عن طريق التصويت قد ذهب بنا إلى فرضيتين: الأولى تتعلق بتلك القرارات التي تتخذ في المجلس بحضور جميع أعضاء المجلس مع وجود أعضاء ممتنعين عن التصويت، والثانية تتعلق بالقرارات التي تتخذ في المجلس بحضور جميع أعضاء المجلس مع وجد معترضين في التصويت، هذا لأن الغائبين عن الحضور لا يمكن متابعتهم عن ما كان سوف يحدث لو حضروا التصويت، فذلك يتناقض مع مبادئ التجريم و المسؤولية الشخصية.

فمن الفرضية الأولى فإن الممتنعين عن التصويت لم يبدوا في الحقيقة رأيهم المخالف المطلوب لإسقاط المسؤولية الجزائية عنهم، إذ أن مجرد الامتناع لا يكفي في الواقع للتعبير عن عدم موافقتهم على القرار الحامل للجريمة، بل إن هذا الموقف يبتعد كثيرا عن الاعتراض مما يؤدي لاعتبار الممتنع شريكا في الجريمة محل القرار الصادر²، غير أن الاعتراض في التصويت والذي يمثل الفرضية الثانية، فإنه ينطبق في الحقيقة من ناحية اعتباره كافيا لإبعاد المسؤولية الجزائية، لما تم التطرق إليه سابقا عن شركات الأشخاص، إلا أن الاعتراض هنا يظهر من خلال التصويت ما يسهل إثباته واستعماله كدليل لدفع المسؤولية الجزائية عن الجرائم التي تحملها تلك القرارات وذلك من خلال محاضر إثبات الجلسات التي تحرر أثناء الاجتماع³.

(1) تنص المادة 554 ق ت ج فقرة 02 على أنه: " وعند تعدد المديرين يتمتع كل واحد منهم منفردا بالسلطات المنصوص عليها في الفقرة المتقدمة، ويحق لكل واحد منهم أن يعارض في كل عملية قبل إبرامها".

(2) Cass. Crim., 28 mai 1980, 79-92.004 bull n°160 : « La complicité peut parfois être entendue de façon très large, comme le démontre un arrêt de la chambre criminelle. Dans cette affaire, il a été jugé que la complicité par aide et assistance se trouve caractérisée lorsque le prévenu, membre du directoire, ayant connaissance des abus de biens sociaux auxquels se livrait son président, a laissé les commettre, alors qu'il avait les moyens que lui donne la loi de s'y opposer ».

Disponible sur : <https://www.Legifrance.gouv.fr>

V. aussi : Philippe Conte, Wilfrid Jeandidier, op. Cit, p150.

أنظر أيضا: عمار مزياي، المرجع السابق، ص 110.

(3) تنص المادة 812 ق ت ج على أنه: " يعاقب بالغرامة من 5000 دج إلى 20.000 دج كل من الرئيس أو القائم بالإدارة الذي يرأس الجلسة أو يتخلف عن إثبات مداوات مجلس الإدارة في المحاضر التي تحفظ بمقر الشركة"

ب- تأثير الصفة في تكييف الفاعل بين أصلي وشريك في جرائم المحاسبة

تعتبر صفة المسير في بعض من جرائم الشركات التجارية من الصفات الخاصة التي يتوقف عليها قيام الجريمة حيث تكون هذه الصفات سابقة على وقوع الجريمة، وهو ما تبينه الأحكام الجزائية التي جاءت لتخاطب صفات دون غيرها، وحتى الأفعال التي تشكل ركنا ماديا للجريمة تكون ذات صلة مباشرة بالقواعد التنظيمية التي تشكل التزامات في جانب ذوي الصفات كأن يلزم القانون أن يدعوا القائمين على الإدارة الجمعية للانعقاد، ثم يضع جريمة عدم دعوة الشركاء في اجتماع الجمعية وغيرها من الجرائم المنصوص عليها ضمن الأحكام الجزائية للشركات، بالتالي تعتبر هذه الصفات ركنا في تكوين هذا النوع من الجرائم كما هو الحال بالنسبة لصفة الموظف العام في جرائم الفساد وجريمة زنا أحد الزوجين.

كذلك اعتبر جانب من الفقه الصفة في الجريمة شرطا مفترضا فيها لكونها من الظروف الشخصية التي يتوقف عليها قيام الجريمة، غير أنه لم يقف بالضبط على حالة المساهمة المادية في فعل مادي بين شخصين أين تتطلب الجريمة صفة في أحدهما فقط مع عدم وجود وصف جزائي لنفس ذلك الفعل في حالة ارتكابه من طرف شخص لا يتوفر على تلك الصفة المطلوبة. غير أنه أشار لذلك بمفهوم المخالفة عندما اعتبر الشريك الذي ساهم مساهمة ثانوية لا تتطلب توافر الصفة فيه لذلك يجوز تصور اشتراكه في الجريمة¹.

إن افتراض الصفة في أغلب الجرائم المنصوص عليها ضمن الأحكام الجزائية لقانون الشركات التجارية يقف حاجزا أمام اعتبار غير المسير فاعلا أصليا حيث تتوجه المادة 817 ق. ت. ج في تجريمها لرئيس شركة المساهمة وبالتالي يستحيل أن تسند لغير رئيس شركة المساهمة المسؤولية الجزائية عن الأفعال المنصوص والمعاقب عليها في المادة، وما يلفت الانتباه في هذا الصدد هو استحالة أن يكون في هذا المقام أكثر من فاعل أصلي إذ الصفة هنا في مرتكب الجريمة تمنع القول بأن هناك فاعلا ماديا آخر إلى جانب الرئيس فلا يوجد رئيسين للشركة أو أكثر ولم تمتد الصفة هنا للقائمين بالإدارة أو غيرهم.

فإذا ما اعتمدنا على قواعد الإسناد ومبدأ الشرعية الجنائية وشرط الصفة في مرتكب الجريمة وكان إلى جانب الرئيس فاعلين معه لا يمكن غير اعتبارهم شركاء في ارتكاب الجريمة حتى وإن كانت

(1) أحمد فتحي سرور، المرجع السابق، ص 818.

مساهمتهم تصل إلى الحد الذي يمكن اعتبارها مساهمة مادية وفعلا مباشرا للجريمة¹، إذ لا قيام للجريمة أصلا دون صفة المسير ولا يمكن تصور حصول الركن المادي للجريمة أو حتى جزء منه.

إلا أنه لا يستبعد في كل الأحوال تصور استعانة المسير بشخص آخر في الشركة سواء كان أحد القائمين بالإدارة أو مندوب حسابات أو عضو مجلس مراقبة لارتكاب الأفعال التي تمس بحسابات الشركة أو بالحقوق التي تتعلق بها، وأكد سوف يكيف على أنه شريك وليس فاعلا أصليا فيحتمل أن يوصف فعل مندوب الحسابات اشتراكا في الجريمة التي ارتكبها المسير إذا ما تحققت شروط الاشتراك في الجريمة، ونجد في هذه الحالة إمكانية أن يسمح مندوب الحسابات للقائمين بالإدارة مثلا بارتكاب جريمة النصب، وذلك بإعطاء معلومات مالية خاطئة حول الاستثمارات أو بإبلاغ البنك بحسابات مزيفة من أجل الحصول على قرض²، مع الإشارة إلى وجود تجريمات نص عليها ضمن قانون تنظيم مهنة المحاسبة قد يقع الفعل تحت وصف لجريمة من تلك الجرائم بالإضافة للتجريمات المتعلقة بمراقبة شركة المساهمة المنصوص عليها ضمن الأحكام الجزائية للقانون التجاري.

قد تأمر القواعد القانونية بالتزام يقع على عاتق المسير في الشركة التجارية كتلك المتعلقة بدعوة الجمعية العامة للانعقاد، كما يجوز لمندوب الحسابات القيام بدعوتهم في حالة الاستعجال³ فالجريمة المتعلقة بعدم دعوة المساهمين لانعقاد الجمعية العامة، أو عدم العمل على انعقاد الجمعية العامة لا تسند إلا للمسير وبالضبط رئيس شركة المساهمة أو القائمون بالإدارة، ومع ذلك يمكن استنتاج أنه رغم أن الجريمة جاءت لتخاطب الملزمين بالعمل على انعقاد الجمعية العامة، إلا أن تقاعس المسيرين عن أداء هذا الالتزام، يضع مندوب الحسابات في الواجهة ما يجعله مسؤولا جزائيا باشتراكه في ارتكاب هذه الجريمة.

(1) منى محمد بلو حسين الحمداني، المرجع السابق، 2015، ص 33.

كذلك أنظر: أحمد فتحي سرور، المرجع السابق 717.

(2) بدي فاطمة الزهراء، المرجع السابق، ص 131.

(3) المادة 715 مكرر 4 ق. ت. ج.

المبحث الثاني

المسؤولية المدنية للمسير في الشركة التجارية عن مساهمه بحسابات الشركة

تقوم الشركة بموجب عقد يلزم بمقتضاه شخصان طبيعيين أو اعتباريان أو أكثر على المساهمة في نشاط مشترك بتقديم حصة من عمل أو مال أو نقد، بهدف اقتسام الربح الذي قد ينتج أو تحقيق اقتصاد أو بلوغ هدف اقتصادي ذي منفعة مشتركة¹.

والمسير ملزم بالنزول عند قواعد سير الشركات التجارية، بالإضافة للقانون الأساسي للشركة وعقد ارتباطه بالشركة. وفي فرضيات تحديد علاقة المسير بالشركة حسب ما تم التطرق له سابقاً، أصل المسؤولية المدنية المسندة له عن تعدي المسير عن حسابات الشركة التجارية أو عن القواعد المنظمة لها مسبباً بذلك أضراراً مادية تستوجب التعويض².

فيثار التساؤل حول طبيعة المسؤولية التي تلحق بالمسير والتي يتم اعتمادها في تحديد التعويض فيما إذا كانت مسؤولية عقدية أو مسؤولية تقصيرية (المطلب الأول).

ويحق للمضرور المطالبة بالتعويض عن الأضرار التي لحقت به جراء الأخطاء المرتكبة أثناء تسيير حسابات الشركة التجارية على النحو الذي يؤدي لانشغال ذمة المسير بالمسؤولية المدنية حسب ما تنتهي له دعوى جبر الضرر اعتماداً على نوع الخطأ المرتكب (المطلب الثاني).

المطلب الأول

المسؤولية المدنية للمسير عن التعدي على حسابات الشركة التجارية مسؤولية عقدية أم تقصيرية؟

إن الخطأ الناتج عن إدارة الشركة التجارية وبالضبط ذلك الخطأ الموصوف بأنه تعدي على قواعد تسيير حسابات الشركة التجارية هو الأصل في قيام المسؤولية المدنية في حق المسير من أجل تعويض الضرر الناتج (الفرع الأول).

(1) المادة 416 ق. م. ج.

(2) وتكمن ضرورة التطرق للمسؤولية المدنية للمسير عن تعديه على حسابات الشركة التجارية في كون نطاق جرائم المحاسبة لا يزيد عن شركات المسؤولية المحدودة بالإضافة لشركات المساهمة، ما يعني إفلات المسير جزئياً عن تعديه على محاسبة باقي الشركات التجارية ما يعني الاكتفاء بتقرير المسؤولية المدنية عن الأضرار المادية اللاحقة بالشركاء المتضررين.

والضرر هو الشرط الثاني الذي تستلزمه قيام المسؤولية المدنية سواء كانت عقدية أو تقصيرية بعد شرط الخطأ، وعلى المضرور إثبات الضرر الذي أصابه وله في ذلك الاعتماد على كل الوسائل والقرائن (الفرع الثاني).

الفرع الأول

تكيف أخطاء المسير ضد حسابات الشركة بين المسؤوليتين العقدية والتقصيرية

رغم الاتجاه الحديث القائل بتحقق المسؤولية القانونية في شقها المدني على اعتبار الضرر دون ما حاجة للخوض في نوع الخطأ، إلا أنه في الحقيقة لا يمكن إلغاء أحكام القانون التي تتبنى التفريق بين أنواع الخطأ، فالمسؤولية العقدية تقابلها المسؤولية التقصيرية الأولى جزاء عن العقد والثانية عن العمل غير المشروع.

والمسير كمبدأ عام فإنه يرتبط بالشركة بموجب عقد¹، وهذا يعني أن جميع الأخطاء التي قد يرتكبها ويسبب بها ضرراً للشركة سواء ممثلو في مصلحة الشركاء أو المتعاملين معها أو حتى العاملين بها كمندوب الحسابات مثلاً، تسمح بقيام المسؤولية العقدية، إلا أنه ليس من المستبعد أن يرتكب المسير خطأ لا يمكن وصفه وتكيفه على أنه خطأ عقدي، بحيث لا يجد مفهومه بين بنود العقد، ما يسمح بالنظر في إمكانية إسناد المسؤولية التقصيرية للمسير عن أفعاله الضارة التي يكون محلها حسابات الشركة التجارية والحقوق المتصلة بها.

⁽¹⁾ وبالنسبة لقيام مسؤولية المدنية عن الأضرار التي لحقت بمصالح الشركاء أو الشركة أو حتى الغير فقد نصت المادة 715 مكرر 23 من ق ت على أنه: " يعد القائمون بالإدارة مسؤولين على وجه الانفراد أو التضامن حسب الحالة اتجاه الشركة أو الغير، إما عن المخالفات الماسة بالأحكام التشريعية أو التنظيمية المطبقة على شركات المساهمة، وإما عن خرق القانون الأساسي أو عن الأخطاء المرتكبة أثناء تسييرهم".

أولاً- في المسؤولية العقدية

سبق القول أن المسير قد يرتبط مع الشركة بموجب عقد وكالة، وما يجب التنويه له أن المسؤولية العقدية لا تقوم من أجل المطالبة بتنفيذ العقد، وإنما من أجل تعويض الضرر الناتج عن عدم تنفيذ العقد،¹ وحتى تتحقق المسؤولية العقدية يجب أن تتوفر أركانها المتمثلة في الخطأ التعاقدية، الضرر العلاقة السببية.

وما يهمنا في هذا الصدد معرفة نوع الخطأ الذي قد يجعل المسير مسؤولاً مدنياً عن التعدي على حسابات الشركة التجارية، ولأن القواعد المتعلقة بتنظيم حسابات الشركة التجارية تتعلق أساساً بسلطات المسير وحدود التسيير القانونية للشركة مادام نص عليه القانون، فإنه من الضروري أن نشير في هذا الشأن للخطأ الذي يكون مصدره العقد مباشرة، ثم الخطأ الذي قد يرتكب أثناء التسيير أو ما يعرف بـ " الخطأ في التسيير"².

1- الخطأ الذي يعتبر العقد مصدره المباشر

قد يكون مصدر الخطأ العقدي عقد الوكالة الذي يربط المسير بالشركة التجارية، أو حتى عقد الشركة باعتباره القانون الأساسي للشركة والذي قد وضعت بنوده وفق إرادة المساهمين،³ ويواجه المسير الالتزام ببذل عناية وهو ما يتضح من خلال ما جاءت به قواعد تنظيم الوكالة حيث يجب دائماً على الوكيل أن يبذل في تنفيذه للوكالة عناية الرجل العادي،⁴ ناهيك عن الالتزام بأن يطلع الموكل عن كل المعلومات المتعلقة بتنفيذ الوكالة، كما تؤكد المادة 107 ق. م. ج على أن العقد لا يقتصر على التزام

(1) عبد الرزاق أحمد السنهوري، الوسيط في شرح القانون المدني، المجلد الأول (مصادر الالتزام)، الجزء الأول، المرجع السابق، ص 733.

وتنص المادة 176 ق. م. ج على أنه: "إذا استحال على المدين أن ينفذ الالتزام عينا حكم عليه بتعويض الضرر الناجم عن عدم تنفيذ التزامه، ما لم يثبت استحالة التنفيذ نشأت عن سبب لا يد له فيه، ويكون الحكم كذلك إذا تأخر المدين في تنفيذ التزامه".

(2) بوعزة ديدن، بموسات عبد الوهاب، المسؤولية الجنائية والمدنية، لمسيري شركات المساهمة، المجلة الجزائرية للعلوم القانونية والاقتصادية والسياسية، ص: 34-35.

(3) يعد الإخلال بنظام الشركة الأكثر وقوعاً، ويترتب عليه ما يترتب على الإخلال بالقانون، لأنه بمثابة قانون اتفاقي للمساهمين وضمن لكل من يتعامل مع الشركة، ومن ثم يجوز لكل من أصابه ضرر بسبب مخالفة نظام الشركة أن يطالب بالتعويض سواء أكان المضرور الشركة أم أحد المساهمين أو الغير

أنظر: محمد علي سويلم، شركات الأموال (دراسة مقارنة بين التنظيم والتجريم والعقاب)، المرجع السابق، ص 256.

(4) المادة 576 من ق. م. ج.

المتقاعد بما ورد فيه فحسب، بل يتناول أيضا ما هو من مستلزماته وفقا للقانون وفي كل الأحوال العقد شريعة المتعاقدين ويمكن أن يحمل العقد أية تسمية وتدرج تحته التزامات.

ونستنتج أنه قد يكون محل الخطأ التعاقدية في هذا الحال، حق الشركاء في الإعلام بوثائق وحسابات الشركة، أو عدم بذل عناية في تنفيذ الأحكام والإجراءات المتبعة في قفل السنة المالية، أو إعداد الميزانية. فيقع الخطأ عن مخالفة المسيرين الأحكام الآمرة المتعلقة بالشركة التجارية سواء المتعلقة بالإجراءات الواجب إتباعها أثناء تأسيس الشركة التجارية أو سيرها، بالإضافة إلى التراخي في دفع الضرائب المستحقة على الشركة والمتعلقة بنشاط الشركة، أو إغفال المسير أو أعضاء مجلس الإدارة عن القيام بواجب الإشراف والرقابة¹، أو إهمال مجلس الإدارة لمراقبة أعمال الرئيس، كما يعتبر مخالفة أحكام القانون الأساسي من قبيل الأخطاء التعاقدية التي تقوم على أساسها المسؤولية التعاقدية².

ويستلزم قيام المسؤولية العقدية توفر الضرر وعلاقة سببية بين خطأ المسير والضرر اللاحق بالشريك المساهم وهو المقصود من نص المادة 176 ق. م. ج التي تنص على أنه: "إذا استحال على المدين أن ينفذ الالتزام عينا حكم عليه بتعويض الضرر الناجم عن عدم تنفيذ التزامه ما لم يثبت أن استحالة التنفيذ نشأت عن سبب لا يد له فيه، ويكون الحكم كذلك إذا تأخر المدين في تنفيذ التزامه".

فيمكن أن يقع الخطأ من طرف المسير يتمثل في مخالفة قواعد القانون التي تحدد التزامات المسير وتضمن سير الشركة التجارية وتسيير حساباتها بما يحقق الوضوح والشفافية في التعامل اتجاه الشركاء واتجاه الغير، وقد ينص على هذه الالتزامات العقد الذي يربط المسير بالشركة التجارية³، ويتحدد الخطأ في هذه الحالة باتخاذ المسير موقفا سلبيا اتجاه هذه الالتزامات أي مخالفة الأحكام التشريعية والتنظيمية المطبقة على الشركات التجارية، كأن يمتنع عن استدعاء مندوب الحسابات لحضور اجتماعات الجمعية العامة، أو أنه لا يقوم بوضع الوثائق والسندات وحساب الاستغلال العام والنتائج لاطلاع الشركاء، وقد لا يقوم بمسك حسابات منتظمة مراعيًا في ذلك الضوابط القانونية.

¹ تقيد بعض التشريعات مبادئ وأداب إدارة الشركات في قانون الحوكمة بحيث يخضع لها أعضاء إدارة الشركات التجارية بالإضافة لأحكام القانون، وتطبق هذه الحوكمة وفق معايير، وتمثل هذه الأخيرة الأساس الذي يقوم عليه الدستور الأخلاقي لإدارة الشركة، أهمها الخضوع لمبادئ الشفافية، والنزاهة واحترام حقوق المساهمين.

أنظر محمد علي سويلم، حوكمة الشركات في الأنظمة العربية والمقارنة، المرجع السابق، ص: 66-67.

⁽²⁾ بوعزة ديدن، بموسات عبد الوهاب، المرجع السابق، ص: 32-33.

⁽³⁾ بن مختار إبراهيم، المرجع السابق ص: 161-162.

2- الخطأ في التسيير

قد يسأل القائمون بالإدارة عن الآثار السلبية التي تترتب عن بعض تصرفاتهم وذلك حتى ولم يخالفوا القوانين أو شروط عقد الشركة، أو يرتكبون ما قد يحقق جريمة ما، وحتى دون أن يتعسفوا في استعمال سلطاتهم لتحقيق مصالحهم الشخصية، إذ أن مفهوم الخطأ يجعل التسيير أو الإدارة سبب وجود المسؤولية لارتباط وقوع الخطأ أساسا بتسيير الشركة التجارية¹، ولم يكن في الواقع مفهوم "الخطأ في التسيير" محل دراسات ونظريات معمقة كما هو الحال بالنسبة للخطأ واجب التعويض في المسؤولية المدنية.

قد يختلط مفهوم الخطأ في التسيير مع مصطلحات أخرى مثل الغلط المعذور والتصرف التعسفي نظرا لكثرة وقوعها في مجال تسيير الشركات التجارية، إلا أنه يمكن تمييز بعضها عن البعض بالنظر إلى الآثار القانونية المترتبة عنها فيعد الغلط المعذور ذلك الغلط العادي الذي قد يقع فيه المسيرون نتيجة عدم التقدير الجيد للأمر، فيكون الوقوع في مثل هذه الأخطاء أمر شرعي كاتخاذ المسير مثلا قرار بالزيادة في الإنتاج قصد الحصول على ربح أكبر ولكن عجز السوق عن استهلاك كل البضائع المقدمة نظرا لوجود تجار منافسين أوقع الشركة في خسائر، أو الغلط في الأرقام الدالة على رقم الأعمال الخاضع للضريبة دون أن تثبت ضد المسيرين نية الهروب من الواجب.²

وبما أن القواعد القانونية المتعلقة بسير الشركة التجارية وتنظيم حسابات الشركة التجارية التي تشمل السنة المالية والميزانية والأرباح السنوية من القواعد الآمرة ولا يمكن الاتفاق على استبعادها من العقد، فإنه في كل الأحوال فإن المسير في الشركة ملزما بها ويعد خطأ الخروج عنها وهي بالتالي من مستلزمات العقد التي لم تلحق في ذمة المسير إلا بموجب عقد عمله في الشركة التجارية³.

وفي الواقع ليس من الضرورة الخوض في بحث درجة الخطأ الذي تقع على أساسه المسؤولية العقدية في جانب المسير، فلا يشترط في هذا الخطأ أن يكون جسيما أو يتضمن غشا وقد يعتبر ذلك

(1) محمد علي سويلم، شركات الأموال (دراسة مقارنة بين التنظيم والتجريم والعقاب)، المرجع السابق، ص 256.

(2) بوعزة دين، بموسات عبد الوهاب، المرجع سابق، ص 34.

(3) وفي هذا الشأن فإن التفريق بين المسؤوليتين أن المسؤولية العقدية الناشئة عن عقد و المسؤولية التقصيرية التي لا تشترط وجود عقد حتى تنشأ في حق الشخص.

أنظر: عبد الرزاق أحمد السنهوري، الوسيط في شرح القانون المدني الجديد، الجزء الأول (مصادر الالتزام)، المجلد الثاني المرجع السابق، ص 847.

الخطأ في مواجهة التزام المسير الأساسي والمتمثل في تسيير أمور الشركة والقيام بما يخدم غرضها تقصير في الالتزام وليس خطأ جسيم¹.

وتجدر الإشارة أنه ونتيجة لطبيعة الخطأ في التسيير وارتباطه المباشر بتسيير الشركة فإنه لا يمكن في كل الأحوال أن يسأل المسيرين من قبل الغير عن أخطاء الإدارة ، وإنما للمساهمين والشركة فقط الحق في مساءلتهم باعتبار أن الضرر في مثل هذا النوع من الأخطار لا يمتد للغير وإنما يتوقف عند حدود الشركاء والشركة كشخص معنوي منفصل².

ثانياً- إمكانية انشغال ذمة المسير بالمسؤولية التقصيرية عن الخطأ التقصيري

تقوم المسؤولية التقصيرية على أساس الخطأ الذي يسبب ضرراً وذلك ما جاء في مضمون المادة 124 من ق.م.ج³ و الخطأ في المسؤولية التقصيرية يتخذ عدة صور تصب كلها في الإخلال بالالتزام قانوني واحد لا يتغير هو الالتزام بعدم الإضرار بالغير، ويكون المدين قبل الخطأ أجنبياً عن الدائن.

ولو فرضنا أن شخص المسير لم يحم بالتزامه المتمثل في تمكين الشركاء من معلومات الشركة وسنداتها، هل سيكون مسؤولاً مدنياً عن ذلك، بمعنى هل يعد ذلك خطأً يوجب التعويض؟

في الواقع فإنه لن يكون هناك مجالاً للحديث أصلاً عن هذا النوع من الالتزامات التي تقع على عاتق المسير قبل ارتباطه بالعقد، فالعقد هو الذي خلق إمكانية تحقق المسؤولية وهذه الحدود لا ترتب غير المسؤولية العقدية وليس للشريك في هذا الشأن أن يلجأ إلى المسؤولية التقصيرية التي تفترض أن المسير قد أخل بالالتزام فرضه القانون عن طريق العقد وهو ما تم توضيحه سابقاً في الحديث عن مخالفة الأحكام المنظمة لسير الشركات التجارية.

(1) وهو ما سارت عليه المحكمة العليا في اجتهاداتها من أن: "لا مجرد الإخلال بالالتزامات العقد، أو التقصير في تنفيذها هو خطأ عقدي، كما أن مجرد عدم الوفاء بالالتزام في الميعاد المتفق عليه يعتبر في ذاته خطأً تعاقدياً أيضاً ويفترض فيه أنه هو السبب فيما أصاب الدائن من ضرر، وكذلك عدم تنفيذ الالتزامات التعاقدية على الوجه المتفق عليه بين الطرفين..."
أنظر: قرار المحكمة العليا، الغرفة المدنية، مؤرخ في 16 فيفري 2000، ملف رقم 213691، المجلة القضائية سنة 2001 عدد 1 ص 122.

(2) على عكس الخطأ الذي يقوم عن الإخلال بالقانون والنظام القانوني للشركة والذي قد تمتد الأضرار الناجمة عنه للمساهمين والشركة وحتى الغير.

أنظر: محمد علي سويلم، شركات الأموال (دراسة مقارنة بين التنظيم والتجريم والعقاب)، المرجع السابق، ص 255.

(3) تنص المادة 124 ق.م.ج على أنه: "كل فعل أيا يرتكبه الشخص بخطئه، ويسبب ضرراً للغير يلزم من كان سبباً في حدوثه بالتعويض".

ورغم محاولة إسقاطنا لالتزامات المسير بتسيير حسابات الشركة التجارية والتزاماته فيما يتعلق بتمكين الشركاء من معلومات وحسابات وسندات الشركة، أو حقهم في الحصول على أرباح حقيقية، أو حقهم في الحضور لاجتماع الإدارة والمشاركة في قراراتها، ومحاولة إيجاد صيغة لنوع العلاقة أو العقد التي قد تربط المسير بالشركة، إلا أن ذلك العقد غالباً لن تأتي في تحديد التزامات المسير بالتفصيل الذي جاءت به قواعد قانون الشركات التجارية.

ومع ذلك فإنه لا يوجد ما يمنع النص في بنود العقد على ضرورة أن يراعي المسير أثناء تسيير الشركة قواعد القانون التجاري، فتصبح بالتالي هذه القواعد جزءاً من العقد، كما أن هذا لا يعني عدم جدوى تلك القواعد في حال عدم الإشارة إليها في العقد لأنها في كل الأحوال قواعد مصدرها القانون، غير أن العقد هو من أجبر المسير على الخضوع لهذه القواعد وهنا يتضح أن هناك وسيط بين القانون وبين قيام المسؤولية في حق المسير وهو العقد الذي يعتبر هو المصدر المباشر¹.

وهناك من الفقهاء من يقول بوجود التمييز بين المسؤولية العقدية والمسؤولية التقصيرية رغم أنهما تقومان على مبدأ واحد²، إلا أن التفريق بينهما أمر ضروري، فالمسؤولية العقدية جزاء للإخلال بالالتزام عقدي، والطبيعة العقدية لهذا الالتزام هي مصدر الحلول ومرجع القاضي عند الإخلال بالالتزام الذي يجد أساسه في العقد عملاً بمبدأ العقد شريعة المتعاقدين، في المقابل فإن طبيعة الالتزام القانوني الذي يعد الإخلال به منشئاً للمسؤولية التقصيرية، هو الالتزام الذي نص عليه القانون وأنشأه ورسم حدود قيامه ولم تتدخل إرادة الطرفين في شيء من ذلك، ويعد بالتالي الإخلال به مصدراً للمسؤولية التقصيرية مادام تتوفر أركان قيامها³.

وننتهي بالقول بأن المسير إذا ما اعتبرنا أنه في الإخلال بالتزامه اتجاه القواعد القانونية التي تضمن تسيير حسابات الشركة التجارية يكون قد وقع في خطأ عقدي يستوجب قيام المسؤولية العقدية

(1) عبد الرزاق أحمد السنهوري، الوسيط في شرح القانون المدني الجديد (مصادر الالتزام)، الجزء الأول، المجلد الثاني، المرجع السابق ص 1438-1440.

(2) فكلتاها جزاء للإخلال بالتزام سابق، وإذا اتفقت المسؤوليتان من حيث الأهلية التي لا محل لها في قيام المسؤولية لا العقدية ولا التقصيرية وإنما في إبرام العقد وفي من صدر عنه الخطأ وليس فيمن وقعت عليه مسؤولية التعويض، وعبء الإثبات وضرورة الأعدار التي تكون العبرة فيها لا في البحث عن نوع المسؤولية وإنما إذا كان الالتزام السابق إيجابياً أو سلبياً.

أنظر: عبد الرزاق أحمد السنهوري، الوسيط في شرح القانون المدني الجديد الجزء الأول (مصادر الالتزام)، المجلد الثاني، المرجع السابق، ص 847.

(3) عبد الرزاق أحمد السنهوري، الوسيط في شرح القانون المدني الجديد الجزء الأول (مصادر الالتزام)، المجلد الثاني، المرجع السابق ص 852-856.

وليس التقصيرية¹، وهو في الحقيقة ما ينتج عن رأي القائلين بضرورة اختيار المضرور دعوى المسؤولية العقدية، بحجة أن الدائن لم يعرف المدين إلا عن طريق العقد، فلم يلتزم المسير إلا بموجب العقد.

وبالنسبة لهذا الرأي كل علاقة تقوم بينهما بسبب هذا العقد وجب أن يحكمها العقد والعقد وحده فإذا أخل المدين بالتزامه العقدي لم يكن أمام الدائن إلا دعوى المسؤولية العقدية وليس له الرجوع بدعوى المسؤولية التقصيرية².

الفرع الثاني

الضرر الناتج عن خطأ المسير في تسيير حسابات الشركة التجارية

يقسم الفقه الضرر لمادي ومعنوي، فيكون الضرر مادي وهو الأسهل من حيث إثباته إذا كان هناك إخلال بمصلحة المضرور، وتكون المصلحة ذات قيمة مالية، كما يجب أن يكون الضرر محققا فلا يتصور أن يكون محتملا قد يقع وقد لا يقع³، وقد يتمثل الضرر في إطار التعدي على حسابات الشركة التجارية في الخسائر المالية التي لحقت الشركة جراء امتناع المسير عن أداء مهامه اتجاه تسيير الحسابات وخرق الأحكام التي تقر حق الشركاء في العلم بوثائق الشركة التجارية.

كما قد يلحق بالشركة ضررا يصيب سمعتها واسمها التجاري وانتمائها، وتثير هذه الأضرار مشاكل من حيث إمكانية تقديرها بسهولة بالمقارنة مع الأضرار التي تلحق بموجودات الشركة وأصولها ذلك أن آثارها الضارة لا تظهر يوم القيام بالتصرف وإنما بعد زمن طويل من ذلك⁴.

ولا جدال في الحقيقة حول إمكانية تعويض الضرر المعنوي الذي يصيب الشركة عن أخطاء المسير ذلك أن ارتكاب المسير جريمة نصب واحتيال في حق دائن الشركة، أو تزوير المحررات الحسابية، وعدم وضوح المركز المالي للشركة جراء المساس بحساباتها، وغيرها من الجرائم لها آثار

(1) بوعزة ديدن، بموسات عبد الوهاب، المرجع السابق ص 31-33

(2) عبد الرزاق أحمد السنهوري، الوسيط في شرح القانون المدني الجديد الجزء الأول (مصادر الالتزام)، المجلد الثاني، المرجع السابق ص 857.

(3) عبد الرزاق أحمد السنهوري، الوسيط في شرح القانون المدني الجديد الجزء الأول (مصادر الالتزام)، المجلد الثاني المرجع السابق ص 970-971.

(4) بوعزة ديدن، بموسات عبد الوهاب، المرجع السابق ص 52-53.

معنوية ومالية خطيرة على المشاريع الاقتصادية التي لها علاقات أعمال مع الغير إذ تتسبب في القضاء على ثقتهم في الشركة، فينقص التعامل معها الأمر الذي قد يؤدي لانتهيار المشروع¹.

وتقوم مسؤولية المسير عن إفلاس الشركة التجارية، فعن التفليس المحاسبي فقد أجاز المشرع بالنسبة لشركات المسؤولية المحدودة للمحكمة إذا أسفر تفليس الشركة عن عجز فيما لها من الأموال أن تقرر بطلب من وكيل التفليسة حمل الديون المترتبة عليها على نسبة القدر الذي تعنيه إما على كاهل المديرين سواء أكانوا من الشركاء أم لا، أو من أصحاب الأجور أم لا، وإما على كاهل الشركاء أو بعض الشركاء أو المديرين على وجه التضامن بينهم أو بدونه بشرط أن يكون الشركاء فيما يتعلق بهم قد شاركوا بالفعل في إدارة الشركة.²

وعن شركة المساهمة وحسب ما جاءت المادة 715 مكرر 27 فإنه في حالة التسوية القضائية للشركة أو إفلاسها، يمكن أن يكون الأشخاص الذين أشارت إليهم الأحكام المتعلقة بالتسوية القضائية أو الإفلاس أو التفليس، مسؤولين عن ديون الشركة وفقا للشروط المنصوص عليها في الأحكام المذكورة.

ويتضح موقف المشرع الجزائري المتردد في اعتبار خطأ المسير في حال إفلاس الشركة خطأ مفترضا وذلك حسب الفقرة الثانية من نص المادة 578 ق ت ج³، في حين نجده يتراجع عن موقفه في القول بإمكانية إثبات عكس تلك القرينة التي مؤداها خطأ المسير المفترض في حالة إفلاس الشركة في الفقرة الموالية لنص المادة سابقة الذكر⁴، وهو ما يتماشى مع الأسباب الحقيقية التي غالبا ما تؤدي إلى عجز الشركة والمتمثلة في الظروف الاقتصادية التي تحيط بالمشروع أو حجمه، بحيث لا تتمكن من منافسة الشركات الضخمة، نظرا لضعف قدراتها المالية، أو إهمال وعدم تبصر الشركاء الذين يفضلون توزيع الأرباح على حساب إعادة استثمارها، ما يعني إمكانية انتفاء خطأ المسير.⁵

(1) بوعزة ديدن، بموسات عبد الوهاب، المرجع السابق، ص 53.

² الفقرة الثانية من المادة 578 ق. ت. ج

(3) تنص المادة 578 ق. ت. ج في فقرتها الثانية على أنه: " علاوة على ما تقدم يجوز للمحكمة إذا أسفر تفليس شركة عن عجز فيما لها من أموال، أن تقرر بطلب من وكيل التفليسة حمل الديون المترتبة عليها على نسبة القدر الذي تعينه إما على كاهل المديرين سواء أكانوا من الشركاء أم لا أو من أصحاب الأجور أم لا وإما على كاهل الشركاء أو بعض الشركاء أو المدير على وجه التضامن بينهم أو بدونه، يشترط أن يكون الشركاء فيما يتعلق بهم قد شاركوا بالفصل في إدارة الشركة"

(4) تنص المادة 578 ق. ت. ج في فقرتها الثالثة على أنه: "على المديرين أو الشركاء المورطين كي يتخلصوا من المسؤولية الملقاة على عاتقهم أن يقيموا الدليل على أنهم بذلوا في إدارة شؤون الشركة ما يبذله الوكيل المأجور من النشاط والحرص ."

(5) بوعزة ديدن، بموسات عبد الوهاب، المرجع السابق، ص 44.

غير أن إثبات خطأ المسير ليس بالأمر الصعب خاصة إذا ثبت ارتكاب المسير لإحدى جرائم التقليل سواء التقليل بالتقصير أو التقليل بالتدليس، فإذا قام المسير بمسك حسابات غير منتظمة أو أمر بمسك حسابات غير منتظمة أو أخفى حسابات الشركة التجارية أو بددها أو أتلّفها، أو مسك حسابات وهمية فإن ذلك يعد خطأ ثابت في حقه.

وعلى الرغم من أنه يفترض في حالة عجز الشركة أن يكون الخطأ صادر من المسؤولين عن الإدارة، وأن العلاقة السببية قائمة لا محال بين الضرر الناتج وخطأ المسيرين، إلا أن ذلك لا يمنع من إثبات عكس هذه القرينة، حيث أن عجز المسير في الشركة ذات المسؤولية المحدودة عن إثبات أنه بذل في إدارة الشركة ما يبذله الوكيل المأجور من النشاط والحرص كاف لإثبات خطئه. أما في شركة المساهمة فقد جاءت العبارات في إسناد المسؤولية المدنية عن خطأ المسير بنوع من المرونة باستعمالها عبارة "يمكن" ما يجعل القرينة بسيطة قابلة لإثبات العكس.¹

يسأل أعضاء مجلس الإدارة عن إخلالهم بالأحكام القانونية الآمرة أو المانعة بمقدار الضرر المترتب على الإخلال عدم قيامهم بالواجبات التي فرضها القانون، ومثال ذلك توزيع أرباح صورية وهو تصرف يلحق الضرر بالمساهمين لأنه يؤثر في سلامة رأس المال، ولما كان توزيع رأس المال يحصل طبقاً للميزانية التي أقرها مجلس الإدارة فيكون الخطأ صادراً عن المجلس ككل، فتكون بذلك المسؤولية تضامنية².

وفي هذا المقام تجدر الإشارة لما يعرف بالنظرية الموضوعية أو التوجه الموضوعي للمسؤولية المدنية، والتي تعتمد في أساسها على الضرر دون الالتفات لإثبات الخطأ، و قد تطور هذا التوجه وتبنى

(1) المادة 715 مكرر 27 ق. ت. ج.

أنظر أيضاً: بوعزة ديدن، بموسات عبد الوهاب، نفس المرجع، ص 46.

(2) والأصل أن مسؤولية أعضاء مجلس الإدارة تضامنية، وأساس هذا التضامن هو مبدأ "وحدة السلطة" الذي يحكم عمل هؤلاء الأعضاء، ولا يقلت من هذه المسؤولية التضامنية إلا الأعضاء الذين اعترضوا على عمل زملائهم وأثبتوا في محضر جلسة مجلس الإدارة التي صدرت عنها هذه الأعمال، ولا يعد التغيب بذاته مانعاً من المسؤولية طالما لم يكن بعذر مقبول، ويمكن وصفه على أنه إهمال يوجب قيام المسؤولية.

أنظر: محمد علي سويلم، شركات الأموال (دراسة مقارنة بين التنظيم والتجريم والعقاب)، المرجع السابق، ص 259.

عدّة نظريات تصب كلها حول توسيع أو إعادة ضبط مفهوم الخطأ أو حتى إلغائه والاكتفاء بالضرر من أجل الحكم بالتعويض¹.

وبالنسبة للمشرع الجزائري فإنه في حقيقة الأمر لا يمكن إنكار تأكيده على الخطأ واجب الإثبات كركن أساسي لتحقيق المسؤولية المدنية، تقصيرية كانت أم عقدية، ويتضح ذلك جليا من خلال نصوصه القانونية منذ صدور القانون المدني، خاصة ما تعلق بالمسؤولية عن الخطأ الشخصي²، إلا أن ذلك لم يمنع من ظهور بوادر تبني المسؤولية الموضوعية من خلال افتراض خطأ متولي الرقابة ومسؤولية المتبوع عن أفعال تابعه، بالإضافة للمسؤولية عن المنتج ومسؤولية الدولة عن الخطأ الجسماني المستحدثين³.

ومع ذلك، أي رغم تطور الأخذ بالمسؤولية الموضوعية، إلا أنه من الواضح أن هذه الأخيرة تبقى حبيسة اعتراف المشرع الجزائري، فمادام لم يزد الأمر عن بعض التطبيقات التي تنص صراحة على قيام المسؤولية المدنية على مجرد الضرر كعقود التأمين الإجبارية، وصناديق الضمان الإجباري، وغيرها⁴ فإنه وفي شأن تقرير مسؤولية المسير عن الأضرار التي أصابت الشركة لا يمكن في كل حال من الأحوال الخروج عما قرره القواعد القانونية التي تقر صراحة مسؤوليته بموجب العقد الذي يربطه بالشركة، أو تطبيق القواعد العامة فيما يخص تقرير المسؤولية التقصيرية بإثبات الخطأ والضرر كما تقدم بيانه.

المطلب الثاني

الدعاوى الناشئة عن الخطأ المرتكب في تسيير حسابات الشركة التجارية

إن طبيعة الأفعال التي تشكل مساسا بحسابات الشركة التجارية تتجه في تحقيق الضرر بالشركة في حد ذاتها أكثر منها للغير، فعدم قيام مسير الشركة بمسك حسابات منتظمة، ووضع الوثائق والحسابات والميزانية وكل مشاريع العقود تحت تصرف وإطلاع الشركاء وعدم العمل على اجتماع الجمعية العامة و عرقلة مهمة مندوب الحسابات أو عدم استدعائه لحضور الجمعية العامة سيسبب حتما ضررا يلحق بالشركة (الفرع الأول).

(1) براج يمينة، التوجه الموضوعي للمسؤولية المدنية، مجلة القانون العام الجزائري والمقارن، المجلد السابع، العدد 02 نوفمبر 2021، ص 202.

(2) المادة 124 ق. م. ج.

(3) المواد: 134، 136، 137، 140، 140 مكرر 01 ق. م. ج.

(4) براج يمينة، المرجع السابق، ص 214.

وقد يتضرر واحد من بين المساهمين في الشركة من خطأ صادر عن المسير فترفع دعوى من طرف ذلك المساهم أو أكثر من أجل تعويض الضرر الذي لحقه دون أن يمتد الضرر للشركة كشخص معنوي (الفرع الثاني).

الفرع الأول

الدعوى الناشئة عن خطأ المسير اتجاه الشركة

تنص المادة 715 ق. ت. ج مكرر 24 على أنه: "يجوز للمساهمين بالإضافة إلى دعوى التعويض عن الضرر الذي لحق بهم شخصياً، أن يقوموا منفردين أو مجتمعين دعوى على الشركة بالمسؤولية ضد القائمين بالإدارة والمدعين حق متابعة التعويض عن كامل الضرر اللاحق بالشركة وبالتعويضات التي يحكم لهم بها عند الاقتضاء"

في الواقع يظهر منذ الوهلة الأولى أن دعوى الشركة قد لا يتسنى للمساهم أن يرفعها بمفرده بمعزل عن الشركاء الآخرين، حيث أن دعوى الشركة من الناحية النظرية لا ترفع إلا من طرف المساهمين متمثلين في الجمعية العامة، فترفع الدعوى بناء على قرار يصدر من الجمعية العامة العادية ويعين القرار من يمثل الشركة أمام القضاء¹.

غير أن ربط إمكانية أو الحق في المطالبة بالتعويض باجتماع جميع الشركاء في الشركة التجارية قد يحول دون مساءلة المسير عن ما قد يوصف بأنه خطأ في تسيير الشركة التجارية أيا كان مصدره وفي المقابل نرى أن هذه الفرضية-ضرورة اجتماع الشركاء من أجل رفع دعوى ضد المسير عن أخطاءه- ترتبط مع مفهوم المصلحة الجماعية، إذ أن تلك المصلحة في الواقع هي معيار القول ما إذا كان هناك فعلاً خطأ في الإدارة أو لا.²

ثم إن كون المسيرين غالباً من المساهمين في الشركة وعضويتهم في الجمعية العامة قد تعيق إصدار القرار بشأن متابعة الإدارة عن أخطائها، وهو فعلاً ما دفع المشرع بنص المادة 715 ق. ت. ج

(1) الأصل أن دعوى الشركة ترفع من طرف ممثلها القانوني، وفي حال رفعت أعضاء مجلس الإدارة فإنها ترفع بموجب قرار صادر عن الجمعية العامة، ويجوز رفعها من طرف مجلس الإدارة في حال كانت ضد أحد أعضاء المجلس. واعتبر البعض أن هذه الدعوى تعاقدية اعتماداً على العلاقة القانونية بين عضو مجلس الإدارة والشركة ممثلة في الجمعية العامة لها، والآخر يرى بأنها دعوى قانونية على اعتبار أن القانون هو الذي نص عليها، ويتجه الفقه الفرنسي إلى أنه لا أهمية للأساس القانوني لدعوى المسؤولية في هذه الحالة باعتبار أن الأساس لهذه الدعوى هو إثبات الخطأ المرتكب من المسير والأضرار التي أصابت الشركة وعلاقة السببية بينهما.

أنظر: محمد علي سويلم، شركات الأموال (دراسة مقارنة بين التنظيم والتجريم والعقاب)، المرجع السابق، ص 261.

(2) وجدي سليمان حاطوم، المرجع السابق، ص 574.

مكرر 24 بأن يزيل هذا العائق، وهو ما يمثل بالضبط موقف الفقه والقضاء اتجاه ضرورة تمكين المساهم في رفع دعوى الشركة، مواجهها بذلك قصور الجمعية العمومية أن أداء وظيفتها على الوجه الأكمل، فضلا عن أنها تخضع في كثير من الأحيان لمجلس الإدارة الذي يكون له فيها أغلب الأصوات¹، فقد أجاز القضاء لكل مساهم منفردا أن يقيم دعوى الشركة على أعضاء مجلس الإدارة في حالة قعود الشركة وإهمالها في رفعها².

فالأصل أن ترفع دعوى الشركة من طرف جماعة المساهمين وتعرف بدعوى الشركة الجماعية³ غير أن القانون يسمح للمساهم منفردا بالتحرك من أجل رفع الدعوى عن الضرر الذي لحق به أو بالشركة،⁴ إلا أن ذلك حسب ما يظهر من تفسير نص المادة السابقة يشترط أن يكون المساهم مازال محتفظا بمركزه كمساهم في الشركة ولم يكن قد تنازل عن أسهمه، فيصبح من الغير بالنسبة للشركة،⁵ كما يشترط أن يكون قد أثبت تقاعس الجمعية العامة عن رفع تلك الدعوى وعندها تسمى الدعوى، بـ "الدعوى الجماعية بصورة فردية"، وهي دعوى ترفع باسم المساهم ضد ما يضر بالشركة مطالباً بالتعويض عن الأضرار التي أصابت الشركة ويحل محل الشركة، ويمكن اعتبار هذا الحق من قبيل الحقوق المندرجة في حق المشاركة في أعمال الإدارة⁶.

(1) وفي رضا الشركاء في الجمعية العمومية على وجود الخطأ في الإدارة، فإن امتلاك المدير أكثرية الأصوات في الجمعية العمومية أو قادرا أن يجير أغلب الأصوات له، فيغدو أنه من غير المنصف بالنسبة للأقلية أن يعفى هذا المدير من المسؤولية عن الأخطاء في الإدارة التي ارتكبها في حالة التصويت في هذه الجمعية على قرار إعطاء براءة ذمة للمدير عن هذه الأعمال الخاطئة.

أنظر: وجدي سليمان حاطوم، المرجع السابق، ص 584.

(2) بوعزة ديدن، بموسات عبد الوهاب، المرجع السابق ص 58

(3) وجدي سليمان حاطوم، المرجع السابق، ص 274.

(4) المادة 715 ق. ت. ج مكرر 24.

⁵ ولم يتطرق المشرع في الحقيقة لجواز رفع دعوى الشركة ضد مجلس الإدارة من طرف الجمعية العمومية من أجل تعويض الضرر اللاحق بهم سوى بالنسبة لشركات المساهمة ما يثير التساؤل بخصوص باقي أشكال الشركات التجارية، فرغم أن المشرع يشير صراحة إلى تطبيق قواعد شركات المساهمة على شركات التوصية بالأسهم، ومنها ما يتعلق بإدارة الشركة وتقرير المسؤولية المدنية وحق رفع الدعوى الجماعية، إلا أن ذلك مرهون بقرار الجمعية العمومية وطريقة التصويت التي تتخذ بها القرارات، وفي كل الأحوال وحتى بالنسبة لباقي أشكال الشركات التجارية تبقى الدوى الفردية هي الخيار أمام الشريك من أجل إثبات خطأ الإدارة والمطالبة بالتعويض سواء كان الخطأ ضد الشركة في حد ذاتها أو ضد أحد الشركاء، اعتمادا على القواعد العامة المعمول بها.

راجع المادة: 715 (ثالثا).

أنظر: بن مختار إبراهيم، المرجع السابق، ص ص: 163-164.

(6) وجدي سليمان حاطوم، المرجع السابق، ص 273.

وعن مصير التعويضات المحكوم بها للمساهم في دعوى الشركة الممارسة فرديا عن الضرر الذي أصابه أو الذي أصاب المصلحة المتعلقة بالشركة، فيطرح التساؤل حول إمكانية احتفاظ المساهم بالتعويض لنفسه أو اعتباره تعويض يخص الشركة في صندوق الشركة؟

وهناك رأي يعتبر المبالغ المحكوم بها هي من حق الشركة باعتبارها دعوى الشركة، والمساهم في هذا الحال يعتبر نائبا عن الجمعية في مباشرة الدعوى، ولا يكون له سوى استرداد مصاريف الدعوى فيعتقد البعض أن هذه الدعوى التي يرفعها المساهم تعد غير مجدية بالنسبة له لأنها تفيد الشركة وليس المساهم¹.

والأصل في تعويض الضرر الذي أصاب الشركة رغم أن الدعوى قد تم رفعها باسم المساهم الشخصي، إلا أنه في المطالبة بالتعويض فإنه يعتمد على ما أصاب الشركة من ضرر وما حقه في المطالبة بالتعويض سوى نتيجة عن أنه صاحب مصلحة، فمنطقي أن يؤول إلى الذمة المالية للشركة وليس إلى ذمة المساهم، ونرى عدم إغفال المشرع الجزائري لهذه النقطة فمن الواضح بمقتضى نص المادة سابقة الذكر أن هذا هو منطق وضع النص ألا وهو حماية مصالح الشركة حيث يؤكد المشرع أن للمدعين حق متابعة التعويض عن كامل الضرر اللاحق بالشركة، وبالتعويضات التي يحكم لهم بها عند الاقتضاء، والتعويض كما هو مقرر حسب القواعد العامة فإنه يقرر للمضروب، والشركة ناهيك عن استقلال شخصيتها المعنوية، فإن لها ذمة مالية تنفصل عن الذم المالية للشركاء لو كان لهم نصيب منها حسب شكل الشركة، وهو ما يتطابق مع ما أكده المشرع الفرنسي أيضا في إشارة منه أن للشريك حق المطالبة بكامل الضرر اللاحق بالشركة وهذا يعني منطقيا أن التعويضات التي سوف يحكم بها سوف تدخل ذمة الشركة المالية المستقلة عن ذم الشركاء².

وتتقدم دعوى المسؤولية ضد القائمين بالإدارة مشتركة كانت أو فردية بمرور ثلاث سنوات ابتداء من تاريخ ارتكاب العمل الضار، أو من وقت العلم به إن كان قد أخفي، غير أن الفعل المرتكب إذا كان جنائية فإن الدعوى في هذه الحالة، تتقدم بمرور عشر سنوات³.

(1) بوعزة ديدن، بموسات عبد الوهاب، المرجع السابق، ص 59.

(2) Art. L.225-252 c. com. Fr indique que : « Outre l'action en réparation du préjudice subi personnellement, les actionnaires peuvent, soit individuellement, soit en se groupant dans les conditions fixées par décret en Conseil d'Etat, intenter l'action sociale en responsabilité contre les administrateurs ou le directeur général. Les demandeurs sont habilités à poursuivre la réparation de l'entier préjudice subi par la société, à laquelle, le cas échéant, les dommages-intérêts sont alloués ».

أنظر: وجدي سليمان حاطوم، المرجع السابق، ص 275.

(3) المادة 715 مكرر 26 ق. ت. ج

الفرع الثاني

الدعوى الفردية الناشئة عن الضرر الذي يصيب المساهم

تنبت مختلف الدراسات في شأن البحث في مسؤولية جهاز الإدارة عن الأخطاء التي يرتكبونها أثناء تسيير الشركة معيارين للخوض في نوع الدعاوى التي يمكن رفعها ضد هذه الأخيرة يتمثل المعيار الأول في اجتماع المساهمين في الدعوى الجماعية، أو انفراد المساهم برفع الدعوى وتسمى الدعوى الفردية، غير أنه في هذا المقام تمت معالجة هذه المسألة من جانب المتضرر، فالضرر الذي يصيب الشركة كشخص معنوي تجتمع فيه مصلحة جميع الشركاء فالأصل حينها رفع الدعوى الجماعية، كما يمنح القانون الحق للمساهم المتضرر رفعها، أما الضرر الذي قد يصيب مساهما دون غيره من المساهمين، فحينها يصح الحديث عن الدعوى الفردية التي يذهب فيها التعويض لجبر الضرر الواقع على ذلك المساهم.

فمنطقيًا يستحيل أن يصيب الشركة ضررًا لا يطل مصلحة المساهم، إلا أن العكس غير صحيح ويعني أنه قد يتضرر المساهم الواحد من خطأ المسير لكن الضرر قد لا يصل للمساس بالمصلحة الجماعية كأن يمنع المسير شريكا من التصويت، أو من الاطلاع على حسابات الشركة التجارية، وفي الواقع فإن هذه الفرضية تحيلنا مباشرة لحق المساهم في رفع دعوى منفردا ضد مسيري الشركة.

تمارس الدعوى الفردية ضد الشركة من المساهم ومن الغير، وتجدر الإشارة إلى أن الحديث في شأن هذه الدعوى لا يتعلق بدعوى الشركة المرفوعة من طرف المساهم نيابة عن باقي المساهمين، وإنما يتعلق الأمر في الدعوى الفردية بالضرر الذي يلحق بأحد المساهمين دون غيره كأن يمتنع مجلس الإدارة عن إعطاء أحد المساهمين نصيبه في الأرباح أو الصك المثبت لحصته ويجوز بالتالي للمساهم أن يرفع الدعوى الفردية دفاعا عن مصالحه الفردية حتى وإن امتد الضرر لباقي المساهمين، بل وله ذلك حتى وإن أبرئت ذمة أعضاء مجلس الإدارة بقرار من الجمعية العامة¹.

غير أنه ما يهمنا في صدد الحديث عن التعدي على حسابات الشركة التجارية باعتبار الشركاء أصحاب المصلحة الأكبر اتجاه الحسابات منه الغير، فيمكن للمساهم انطلاقا من نص المادة 124 ق. م. ج وباعتباره متضررا من خطأ المسير الذي قد يعد في هذا المقام إهمالا أو رعونة في التسيير أو عدم

(1) تنص المادة 715 مكرر 25 ق. ت ج على أنه: "كل شرط في القانون الأساسي يقضي بجعل ممارسة دعوى الشركة مشروطا بأخذ الرأي المسبق للجمعية العامة وإنها أو يتضمن مبدئيا العدل عن ممارسة هذه الدعوى، يعد كأنه لم يكن. ولا يكون لأي قرار صادر عن الجمعية العامة، أي أثر لانقضاء دعوى المسؤولية ضد القائمين بالإدارة لارتكابهم خطأ أثناء القيام بوكالتهم".

احترام القواعد القانونية التي تضمن السير المثالي لشركة وهو الإخلال بالالتزام ببذل عناية، أن يطالب بالتعويض، وعليه من أجل تقرير مسؤولية المسير إثبات الضرر الذي وقع عليه وبالنظر للحق محل الاعتداء يسهل في الواقع إثباته كأن يكون من خلال محاضر اجتماعات الجمعية التي تثبت عدم حضور الشريك، بالإضافة عدم وضع المستندات الواجب الاطلاع عليها تحت تصرف المساهم في الأجال القانونية، ويمكن للمسير أن يدفع مسؤوليته من خلال إثبات أن عدم تنفيذه للالتزام إنما يرجع لسبب أجنبي، أو القوة للقاهرة، أو خطأ الغير.¹

¹ راجع المواد: 126، 127 ق.م.ج.

الفصل الثاني

جرائم تعدي المسير على محاسبة الشركة التجارية

تتميز أغلب تلك الجرائم المتعلقة بحسابات الشركة التجارية بكون أفعالها أفعال امتناع كما تتميز جرائم المحاسبة كأغلب الجرائم الاقتصادية بكونها جرائم مادية،¹ لكونها أساسا تقوم على اتخاذ موقف سلبي اتجاه التزامات تحمل حماية وتنظيما لمحاسبة الشركة التجارية.

ونجد في جرائم المحاسبة تلك التي تكون فيها محاسبة الشركات التجارية محلا لها أو وسيلة لارتكابها فتتصل المحاسبة بالجرائم اتصالا وثيقا يجعلها ركنا في قيام الجريمة، وتلك التي تكون على علاقة بالمحاسبة أو أداة من أدوات الجريمة (accessoire) دون أن تكون محلا مباشرا لارتكاب الجريمة (المبحث الأول).

وتتعلق مسألة حصول الشركاء على حسابات صادقة بوجود محافظ الحسابات في الشركة التجارية باعتباره الجهة التي يعتمد عليه الشركاء وحتى الغير في معرفة مدى صدق وصحة حسابات الشركة والتقارير المالية، فأكد القانون الجزائري على ضرورة تعيينه في بعض من أشكال الشركات التجارية، وتقوم في المقابل مسؤولية المسير الجزائية عن التعدي على مهنة محافظ الحسابات وعدم العمل على تعيينه نظرا لما تحمله هذه الأخيرة من أهمية قصوى في حماية حسابات الشركة التجارية (المبحث الثاني).

(1) وتحوز الأحكام الجزائية التي جاء بها التقنين التجاري، قسطا كبيرا من الجرائم السلبية والجرائم المادية ويرجع أصل ذلك في التجريمات لكون معظم تلك الجرائم مصدرها التزام وأحكام كان على المسير تنفيذها وإتباعها في تسيير شؤون الشركة غير أنه يمتنع عن ذلك فتقوم الجريمة بمجرد ذلك الامتناع بمعزل عن شروط أو أركان أخرى مادام قد تم النص على الالتزام وكان التأكيد على ذلك الالتزام ينفي ضرورة توفر الركن المعنوي أو القصد الجنائي.

تثار في شأن الجرائم الاقتصادية، بالضبط الجرائم المادية مسألة تراجع الركن المعنوي في هذا النوع من الجرائم ما يحيلنا لنظرية الخطأ المندمج في الركن المادي بالقول أن الإهمال الكامن في ذات النشاط المادي هو مظهر الخطأ الجزائري وهو بالضرورة خطأ مفترض في هذه الحالة مادام كامنا في النشاط ذاته.

أنظر: رشيد بن فريحة، خصوصية التجريم و العقاب في القانون الجنائي للأعمال، (جرائم الشركات التجارية نموذجاً)، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، السنة الجامعية 2016-2017، ص 185.

المبحث الأول

جنح التعدي على حسابات الشركة التجارية

تتعلق المعالجة المحاسبية لتكوين الشركات بإثبات سداد الحصة النقدية والحصة العينية كما يخضع نظام توزيع الأرباح والخسائر في الشركات لمبدأ المقابلة، حيث يتم مقابلة المصروفات مع الإيرادات التي تخص الفترة المحاسبية لتحديد الأرباح أو الخسائر، فيتم إعداد مجموعة من الحسابات الختامية لتحديد نتيجة الأعمال التي تليها عملية إعداد حسابات توضح التغيرات في حقوق الشركاء¹.

فتأتي الأحكام الجزائية المنصوص عليها في التقنين التجاري في شأن إلزام مسك الحسابات حماية لحقوق المساهمين بأفعال تشكل جرائم تعتني مباشرة بإخلال المسير بقواعد مسك الحسابات والوثائق المحاسبية (المطلب الأول).

وهناك من الجرائم ما تقوم على المساس بقواعد الاتصال بحسابات الشركة التجارية والإطلاع عليها، فنقوم مسؤولية المسير عن عدم تقديم ميزانية غير صحيحة وتكون هنا الميزانية محل للتجريم وعندما يمتنع المسير عن إعلام المساهمين يكون محل التجريم هو ذلك الحق الذي يتعلق أساسا بالوثائق المحاسبية للشركة، كذلك الأمر بالنسبة للجرائم المتعلقة بحق الشركاء في المشاركة في قرارات الشركة (المطلب الثاني).

المطلب الأول

جرائم خرق أحكام التنظيم المحاسبي في شركة تجارية

يقرر المشرع الجزائري اعتمادا على أهمية مسك حسابات الشركة مسكا منتظما، قيام جرائم تتعلق بعدم مسك حسابات في الشركة التجارية أو مسكها على نحو غير منتظم، تجد تعريفا لها ضمن الأحكام الجزائية المنصوص عليها في التقنين التجاري وقانون العقوبات (الفرع الأول).

ويقع المسير الذي يخرق القواعد المتعلقة سواء باستعمال ممتلكات وأموال الشركة التجارية أو بتوزيع الأرباح تحت طائلة المساءلة الجزائية حسب ما تقرره الجرائم المنصوص عليها في التقنين التجاري (الفرع الثاني).

(1) محمد مصطفى سليمان، محاسبة الشركات (أشخاص، أموال)، د ط، الدار الجامعية، الإسكندرية، سنة 2011، ص 16-49.

الفـرع الأول

جنح تتعلق بخرق أحكام مسك حسابات منتظمة في الشركة التجارية

تخضع جميع مراحل تكوين الشركة ابتداء من مرحلة تأسيس الشركة واكتتاب رأس المال أو حتى مرحلة تسيير أموال الشركة ونشاطاتها لمعالجات محاسبية دقيقة حيث يجب مراعاة القواعد القانونية المتعلقة بكل عملية محاسبية سواء تعلق الأمر بمؤسسي الشركة التجارية أو بمسيريها¹ إذ تهدف المحاسبة عموماً لتنظيم العمليات المالية وتبيانها في شكل قوائم ووثائق محاسبية يتجه مضمونها للشركاء وللغير لضمان حد معين من الشفافية والوضوح²، فتعتمد محاسبة التاجر على مسك الدفاتر في ضبط تطور عناصر الذمة المالية للمؤسسة بطريقة موضوعية وذلك طبقاً للقواعد القانونية.³

(1) تتناول عملية إصدار رأس المال في شركات الأموال عدة نقاط أهمها: إصدار حصص رأس المال المسددة نقداً، إصدار رأس المال المسددة عيناً، المشاكل الخاصة بإصدار حصص رأس المال، زيادة رأس المال، تخفيض رأس المال، تحويل الأسهم فجات نصوص القانون التجاري واضحة في إلزام احترامها ولا يجوز تجاوزها أو الاتفاق على مخالفتها عند القيام بتلك المعالجة من مرحلة تأسيس الشركة إلى غاية انتهاء الشركة.

(2) ولقد أوجب المشرع في سياق ضرورة وضوح مركز الشركة المالية للغير بعض الشروط الشكلية حتى في مرحلة تأسيس الشركة التجارية المتمثلة في كتابة العقد التأسيسي للشركة وشهره ونشره نرى في المشرع حرصه على حماية قواعد تأسيس الشركة التجارية فنجد جرائم تقوم على عدم الالتزام بقواعد التسجيل و القيد في السجل التجاري أو الخروج عن قواعد التسجيل، ويعبر ذلك على حرص المشرع على مبدأ الرقابة، الذي ربما قد يقتصر في هذه المرحلة على مراقبة المطابقة بين ما تم التصريح به مع الوثائق المقدمة بالإضافة إلى تعزيز الشفافية في التعاملات التجارية التي تجد ضرورتها في سهولة معرفة كل ما يتعلق بالشركات من طرف المتعاملين معها أو الذين يريدون التعامل معها في المستقبل.

فتنص المادة 804 ق. ت. ج على أنه "يعاقب بغرامة من 20.000 دج إلى 50.000 دج مسيرو الشركة ذات المسؤولية المحدودة الذين أغفلوا التأشير على جميع العقود والمستندات الصادرة من الشركة والمعدة للغير وبيان تسميتها المسبوق والمتبوع مباشرة بلفظ الشركة ذات المسؤولية المحدودة أو اسمها المختصر (ش م م) مع ذكر رأس مالها وعنوان مقرها الرئيسي". وتنص المادة 833 من نفس القانون على أنه "يعاقب بغرامة من 20.000 دج إلى 50.000 دج رئيس شركة المساهمة والقائمون بإدارتها ومديروها العامون أو مسيروها الذين أغفلوا الإشارة أو العقود أو المستندات الصادرة من الشركة والمخصصة للغير اسم الشركة مسبقاً أو متبوعاً فوراً بالكلمات الآتية (شركة مساهمة) ومكان مركز الشركة وبيان رأس مالها".

وقد جاء القانون 04-08 المؤرخ في 14 أوت سنة 2004 المتعلق بشروط ممارسة الأنشطة التجارية، ج. ر صادرة بـ 18 أوت 2004 العدد 52، ص 04، بمجموعة من التجريبات المتعلقة أساساً على ممارسة النشاط التجاري بدون القيد في السجل التجاري (المادة 03)، كما تجرم المادة 33 منه الإدلاء بتصريحات كاذبة أو غير كاملة عند التسجيل في السجل التجاري، كما جرم نفس القانون عدم إشهار البيانات القانونية الواجب نشرها بموجب المواد 11، 12، 14، كذلك الأمر في حالة عدم تعديل البيانات في حالة تعديل القانون الأساسي للشركة التجاري، كما جرم القانون تزوير مستخرج السجل التجاري، أو الوثائق المرتبطة به.

أنظر أيضاً: بن حميدوش نور الدين، الجرائم المتعلقة بشروط ممارسة الأنشطة التجارية أو السجل التجاري، مجلة المفكر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة خيضر بسكرة، العدد الثالث عشر، ص 272.

(3) المادة 10 مكرر ق. ت. ج.

وقد عرفت التشريعات القديمة مسك الدفاتر بقصد المحاسبة التي كانت تهدف إلى إعلام الغير بالمركز المالي للشركة، كما ولا يزال مسك الدفاتر قصد محاسبة التاجر نفسه ومحاسبة غيره لحد الساعة أمراً ضرورياً وهذا بعد تدوين كل العمليات التي يقوم بها عند مباشرته للتجارة فتكون المرآة الصادقة لحركته التجارية¹، رغم انتقال وتطور المحاسبة من مرحلة لأخرى بما يخدم الحياة التجارية عبر العصور حتى العصر الحديث إلا أنه لا مجال للجدال حول أساس قيامها، تقوم فكرة الدفاتر الممسوكة عن فكرة المحاسبة التي صنعت في الأصل من أجل محاسبة التاجر ومحاسبة غيره.

ولا يكفي في الواقع مسك محاسبة من طرف الشركة التجارية، وإنما يجب أن تتصف تلك الحسابات بالصحة و الانتظام (Régularité) و الصدق (Sincérité) وبتعبيرها فعلا عما وضعت من أجله لاستخدامها لاتخاذ القرارات الملائمة² (Image fidèle).

ويطرح التساؤل فيما لو كانت الحسابات الممسوكة مراعية لشرط الانتظام دون أن تكون على الصورة الحقيقية التي تعكس الواقع هل يكفي لتكون الحسابات على صورة مطابقة للواقع أن تكون منتظمة وصادقة؟³

إن مسك الحسابات والدفاتر بشكل منتظم و دقيق تعكس النية السليمة للتاجر، فكما يعبر تقديم حسابات ومعلومات حسابية صادقة عن النية السليمة⁴، فإن مسكها بانتظام وصدق يعود بالفائدة على التاجر وعلى دائنيه لأنها ستكون كفيلة بتبيان المركز المالي ووضعها المالي وتبيان ما له وما عليه بل وقد تستطيع إثبات سلامة تصرفاته وحسن نيته حتى يدرأ عن نفسه خطر التعرض لعقوبة الإفلاس بالتدليس أو بالتقصير وحصوله على الصلح الوافي من الإفلاس. بالإضافة للمساءلة الجزائية التي قد تواجه المسير عن عدم مسكه حسابات وتسجيل كل العمليات المحاسبية المطلوبة إذ أن تهاون مسير الشركة التجارية في مسك وتسجيل الحسابات يضعه أمام مجموعة من الأوصاف التي قد تشكل تجريماً لعدم مسك الحسابات أو تسبب في تعرضه للوقوع تحت طائلة عقوبات بمفهوم جرائم من القانون العام أو من قوانين أخرى.

(1) نادية فوضيل، القانون التجاري الجزائري (الأعمال التجارية، التاجر، المحل التجاري)، الطبعة السادسة، ديوان المطبوعات الجامعية، سنة 2004، ص 140.

(2) Stéphane Bonifassi et les autres, comptabilité et droit pénal, Ed. LexisNexis SA , Paris, année 2009, P 33.

(3) Le Plan comptable général, 1982 (p. 1-5).
V : Stéphane Bonifassi et les autres, Op. Cit, P 35.

(4) Stéphane Bonifassi et les autres, Op. Cit, p 34 : « Le PCG 1982 indiquait : La sincérité est l'application de bonne foi des règles comptabilité est conforme aux règles et procédures ».

أولاً- جرائم الإفلاس المحاسبي

لم يضع المشرع تعريفاً محدداً للإفلاس في القانون التجاري، بل اقتصر على ذكر الحالات التي تضع لتاجر تحت أحكام جريمة التقليل بالتقصير أو بالتدليس¹.

والإفلاس نظام خاص بالتجار، ويعني التنفيذ الجماعي على أموال المدين التاجر الذي تقف عن دفع ديونه التجارية في مواعيد استحقاقها، بصرف النظر عما إذا كان هذا المدين معسراً أو موسراً، ولا يهم إن كثرت أمواله أو قلت²، والأصل أنه بالنسبة للتشريع الجزائري لا تطبق إلا على التجار، وقد لا نجد إشكالية حول مسؤولية المسير في حالة توقف الشركة عن دفع الديون بالنسبة لمسيرى شركات التضامن وشركات التوصية باعتبارهم يتمتعون بصفة التاجر³، وعن باقي الشركات فتتص المواد 378 إلى 380 ق. ت. ج على تطبيق العقوبات الخاصة بالتقليل بالتقصير والتقليل بالتدليس على القائمين بالإدارة والمصفيين في الشركة ذات المسؤولية المحدودة وكذلك الأمر بالنسبة للقائمين بالإدارة والمديرين أو المصفيين في شركة المساهمة والقائمين بالإدارة و المصفيين في شركة المسؤولية المحدودة.

(1) والإفلاس (faillite) في حد ذاته ليس بجريمة فقط يترتب عليه الحرمان من بعض الحقوق، ولكن يفترض في عدم مسؤوليته المفلس جنائياً أن إفلاسه يرجع إلى سوء الحظ أو إلى خطأ يسير، أما إذا اقترن الإفلاس بخطأ فاحش أو بتدليس فالقانون يعاقب عليه حينئذ تحت اسم التفالس (banqueroute).

أنظر: جندي عبد الملك، الموسوعة الجنائية، الجزء الثالث (إضراب تهديد)، المرجع السابق، ص 661.

(2) هاني سمير عبد الرزاق، المرجع السابق، ص 7.

(3) تنص المادة 371 ق. ت. ج في الفقرة الأخيرة إلى أنه: "وبالنسبة للشركات التي تشتمل على شركاء مسؤولين بالتضامن بدون تحديد عن ديون الشركة، يجوز أن يعتبر الممثلون القانونيون مرتكبين للتقليل بالتقصير إذا بغير عذر شرعي لم يقوموا بالتصريح لدى كتابة ضبط المحكمة المختصة خلال الخمسة عشر يوماً عن حالة التوقف عن الدفع دون مانع مشروع، أو لم يتضمن هذا التصريح قائمة بالشركاء المتضامنين مع بيان أسمائهم وموطنهم".

وقد يثار التساؤل في مسك الدفاتر الحسابية بالنسبة للشريك المتضامن كان مسيراً للشركة أو لم يكن، هل يكون ملزماً بمسك دفاتر خاصة إلى جانب الدفاتر الشركة؟ ذهب رأي من الفقه بأنه لا يلتزم بذلك لأن دفاتره ستكون تكررًا لدفاتر الشركة، ولكن رأى جانب آخر إلى أن الشريك المتضامن يلتزم بإمسك دفتر يقيد فيه ما حصل عليه من أرباح الشركة، وما ينفقه من مصروفاته الشخصية، وذلك لأهمية البيانات عند إفلاس الشريك أو الشركة، ويرجح الأستاذ أكرم أمين الخولي الرأي الأخير، لأنه يرى أنه تطبيق سليم للقانون إذ يحفظ مصالح الغير في حالة الإفلاس.

ونشير في هذا الشأن إلى إمكانية متابعة الشركاء المتضامنين في شركات التوصية بالأسهم لحيازتهم صفة التاجر، عن إفلاس الشركة بوصفهم فاعلين أصليين متى وقع منهم فعل من الأفعال المكونة لجريمتي التفالس بالتقصير أو بالتدليس.

أنظر: نادية فوضيل، القانون التجاري الجزائري (الأعمال التجارية، التاجر، المحل التجاري)، المرجع السابق، ص 142.

وأنظر أيضاً: عبد الحميد الشواربي، الجرائم المالية والتجارية، الطبعة الرابعة، منشأة المعارف، مصر، سنة 1996، ص 158.

تقوم جرائم التفتيس المتعلقة بالشركات التجارية بنص المادة 383، 384 ق. ع. ج ضد مسيرى الشركات التجارية إذا ما توفرت عناصر قيام جريمة التفتيس بالتقصير، أو التفتيس بالتدليس، فتضم الأفعال التي تقيم في جانب مسير الشركة التجارية المسؤولية الجزائية عن جرائم التفتيس، أفعال تتعلق فقط بالتعدي على حسابات الشركة التجارية، فارتباطا بهذه الدراسة يتم التطرق للأفعال التي هي على التعدي على المحاسبة في الشركة التجارية والوثائق المحاسبية وهو ما يطلق عليه بـ"التفتيس المحاسبي"¹ « La banqueroute comptable », ما يعني استبعاد بعض النشاطات الأخرى التي تشكل الركن المادي لجريمة التفتيس المرتكبة من طرف مسيرى الشركات التجارية من مجال هذه الدراسة مادام لا تقع بالتلاعب بحسابات الشركة التجارية².

ويتعلق التفتيس المحاسبي بالنشاطات الإجرامية التي تعد مساسا بمحاسبة الشركة والتي تؤدي إلى تحقق الركن المادي لجريمة التفتيس بالتقصير والتفتيس بالتدليس في مواجهة مسيرى الشركات التجارية التي عرفها المشرع الجزائري منذ صدور القانون التجاري ويظهر في ذلك تأثره أو استفادته من تطور التشريع الفرنسي الذي أدخل على قانونه المواد التي تسمح بمساءلة مديري الشركات التجارية ومسيرها من خلال القانون رقم 67-563 الصادر في 13 جويلية 1967، أين جرم مسك محاسبة سيئة « mauvaise » أو معيبة « défectueuse » في حالة فشل الشركة وذلك من خلال وضع عقوبات عن التفتيس البسيط « la banqueroute simple » وعن مسك محاسبة ناقصة أو غير منتظمة « la comptabilité incomplète ou irrégulièrement tenue » كما قرر قيام المسؤولية

(1) Nicole stolowy, Les délits comptable, collection droit des affaires de l'entreprise, série : recherche, Ed. Economica, année 2010, P 41.

(2) من بينها ما يتعلق بجريمة التفتيس بالتقصير كاستهلاك مبالغ جسيمة تخص الشركة في القيام بعمليات نصيبه محضة أو عمليات وهمية، وقاموا بقصد تأخير إثبات توقف الشركة عن الدفع بمشترينات لإعادة البيع بأقل من سعر السوق، أو استعملوا بنفس القصد وسائل مؤدية للإفلاس للحصول على أموال، أو جعلوا أحد الدائنين يستوفي حقه بعد توقف الشركة عن الدفع إضرارا بجماعة الدائنين، أو جعلوا الشركة تعقد لحساب الغير تعهدات ثبت أنها بالغة الضخامة بالنسبة لوضعها عند التعاقد وذلك بغير أن تتقاضى الشركة مقابلا وذلك حسب نص المادة 378 ق. ت. ج، ومنها ما يتعلق بجريمة التفتيس بالتدليس كتبديد أو إخفاء أصول الشركة، وفعل الإقرار سواء بالمحركات أو الأوراق الرسمية أو التعهدات العرفية أو في الميزانية بمديونية الشركة بمبالغ ليست في ذمتها وهو ما جاء في نص المادة 379 ق. ت. ج.

وتطبق كذلك حسب نص المادة 380 ق. ت. ج عقوبة التفتيس بالتقصير على كل مسير أو مصفي لشركة المساهمة أو شركة ذات المسؤولية المحدودة الذي يقوم بإخفاء كل أو بعض ذمته المالية عن سوء قصد أو أقر تدنيسا بمديونيته بمبالغ ليست في ذمته حتى يتفادى متابعته من جانب الشركة المتوقفة عن الدفع أو من دائني الشركة يكونون عن سوء قصد اختلسوا أو أخفوا جانبا من أموالهم أو أقرؤا تدليسا بمديونيتهم بمبالغ ليست في ذمتهم.

الجزائية لمسيري الشركات التجارية في حالة التوقف عن الدفع بسبب مسك أو السماح بمسك حسابات غير منتظمة في الشركة¹.

ويمكن اعتماد منطلق عملي للدراسة والتطرق للجريمتين -التفليس بالتدليس والتفليس بالتقصير- والنظر في تفصيل النشاطات المجرمة المكونة لهما، وبالرجوع لما ورد في نص المادتين 378، 379 ق. ت. ج فإن الجريمتين لا يشتركان في نفس النشاطات المجرمة، وإنما تتعلق كل جريمة بنشاطات دون الأخرى ما يلغي فرضية أن الجريمتين يحملان نفس الأوصاف النشاطات المجرمة وأنه لا يقع الفرق بينهما إلا بالنسبة للركن المعنوي، إذا ما اعتبرنا أن جريمة التفليس بالتقصير المحاسبي تقع على مجرد التقصير القائم على الإهمال وعدم التبصر في الأمور، عكس التفليس بالتدليس الذي يقوم عن وجود سوء النية والغش، خاصة وأن الركن الأساسي في تحقق جرائم التفليس هو التوقف عن الدفع²، ما يخلق ضرورة التطرق للنشاطات المشكلة للتفليس المحاسبي لكل جريمة على حدة.

1- التفليس بالتقصير

يتضح جلياً من مصطلح "التقصير" أن التفليس في هذه الصورة هو الذي ينتج عن تقصير اتجاه التنظيمات والقوانين التي كان على مسير الشركة التجارية إتباعها، فلم يقرر المشرع قيام الجريمة عن غش أو سوء نية، ولكنه عاقب على الإدارة السيئة للمشروع التي أفضت إلى انهياره وتعريض حقوق الدائنين للضياع وهو ما يوضح خطأ وإهمال هذا الأخير اتجاه ذلك³.

وحسب ما تقتضيه المادة 378 ق. ت. ج فإنه: " في حالة توقف الشركة عن الدفع تطبق العقوبات الخاصة بالتفليس بالتقصير على القائمين بالإدارة والمديرين أو المصنفين في الشركة ذات المسؤولية المحدودة، وبوجه عام كل المفوضين من قبل الشركة يكونون بهذه الصفة وبسوء نية أمسكوا أو أمروا بإمسك حسابات الشركة بغير انتظام"، فتقوم جريمة التفليس بالتقصير عن توفر بالإضافة للركن المفترض المتمثل في صفة المخاطبين بالنص التجريمي المتمثلة في القائمين بالإدارة والمديرين أو المصنفين، إلى الركن المادي المتمثل في الإمساك أو الأمر بإمسك حسابات الشركة بغير انتظام، كذلك يتشترط في قيام الجريمة ركناً معنوياً كما سيأتي بيانه.

(1) Nicole Stolowi, op. Cit, p 41.

(2) جندي عبد الملك، الجزء الثالث (جرائم - ربا فاحش)، المرجع السابق، ص 661.

(3) محمد علي سويلم، حوكمة الشركات في الأنظمة العربية، والمقارنة بين التنظيم والمسؤولية التأديبية والمدنية والجنائية، المرجع السابق، ص 573.

أ- مسك حسابات بغير انتظام (الركن المادي)

تتعلق جرائم التقليل بالنسبة للتشريع الجزائري بشركات الأموال وبالضبط بالشركات ذات المسؤولية المحدودة وشركات المساهمة، وفي هذا المقام يجب الإشارة إلى أن مسك الدفاتر والحسابات يختلف حسب الحاجة إليها بين تلك المشاريع صغيرة الحجم وبين أخرى ضخمة أو كبيرة الحجم كما هو الحال بالنسبة لشركات المساهمة، إذ تشمل المجموعة الدفترية في النظام المحاسبي لشركات المساهمة على دفاتر وسجلات بيانية إحصائية، وأخرى محاسبية.

أما الدفاتر المحاسبية، فتشمل الدفاتر اليومية ودفاتر الجرد والتي أكد القانون على مسكها بحيث يعكسان مدى انتظام التاجر أو عدم انتظامه في تسجيل وتدوين عملياته التجارية، وربما أول ما يبادر للذهن هو التساؤل حول ما يقصد به المشرع بمسك الحسابات، هل هو مسك الدفاتر التي أكد القانون التجاري على مسكها من خلال المواد من 09 إلى 18 من التقنين التجاري، أو أن محاسبة الشركات لا تعني الدفاتر التجارية؟

للإجابة على هذه الإشكالية يمكن الذهاب لتعريف الدفاتر التجارية التي لزم القانون على التاجر مسكها ثم التطرق لمفهوم حسابات الشركة التجارية.

أ-1 الدفاتر التجارية

تؤكد المادة 20 من القانون 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي¹ على أن الشركات التجارية باعتبارها من الكيانات الخاضعة لهذا القانون ملزمة بمسك دفاتر محاسبية تشمل دفترًا يوميًا ودفترًا كبيرًا، ودفتر جرد الذي يتضمن الميزانية وحساب النتائج²، مع مراعاة حجم الشركة وحاجتها

(1) قانون 07-11 مؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق 25 نوفمبر سنة 2007 يتضمن النظام المالي المحاسبي ج. ر المؤرخة في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق 25 نوفمبر سنة 2007، العدد 74، ص 03.

(2) ظهرت الدفاتر التجارية منذ العصر القديم وتبنتها الحضارات القديمة كل حسب طريقتها، كالحضارة البابلية التي اكتشف فيها ألواح من الطين تستخدم بمثابة سجلات محاسبية، تمثل دفتر المسودة، أو الدفاتر اليومية، كما أن الالتزام بتشريع هامورابي آنذاك كان له الفضل في تنظيم المعاملات التجارية، وعرفت هذه الحضارة عدة أنواع من السجلات، كسجل عمليات التبادل التجاري، سجل النفقات والأجور، سجل التكاليف، سجل الالتزامات والذمم، كما كان للحضارة الفرعونية المصرية حصة في اهتمامها بالتسجيل المحاسبي ونظرا لمكانة الزراعة والإنتاج الزراعي وصناعة الورق خاصة ورق البردي، فقد كان تركيز المحاسبة بالنسبة لهذه الحضارة، على عمليات التخزين وحركة المخزونات، من وارد وصادر، ورصيد آخر مدة. وهو ما يعرف الآن بنظام الجرد المستمر، وقد عرفت المحاسبة آنذاك بالمفهوم البسيط مقارنة بالمحاسبة الآن، إلا أنها تبقى تلك المحاسبة الأولية التي تحمل مبادئ المحاسبة الحديثة، كما وقد اعتبر تطور الرياضيات، و ظهور النقود عاملان أساسيان في تطور المحاسبة في ضل الحضارة اليونانية، أما بالنسبة للحضارة الرومانية أين تميزت باهتمامها بالتشريع القانوني والتنظيم الإداري وظهرت على إثرهما مسألة الضرائب و الجباية. أنظر: مختار مسامح، المرجع السابق، ص 04.

للتسجيل المحاسبي الدقيق، ويتفرع الدفتر اليومي والدفتر الكبير إلى عدد من الدفاتر المساعدة والسجلات المساعدة بالفرد الذي يتوافق مع احتياجات الكيان، تسجل في الدفتر اليومي حركات الأصول والخصوم والأموال الخاصة والأعباء ومنتجات الكيان، وفي حالة استعمال دفاتر مساعدة فإن الدفتر اليومي يتضمن فقط الرصيد الشهري للكتابات الواردة في الدفاتر المساعدة (المجاميع العامة الشهرية لكل دفتر مساعد) ويتضمن الدفتر الكبير مجموع حركات الحسابات خلال الفترة المعنية.

أ-1-1 الدفاتر اليومية

يلزم القانون التجاري الجزائري في المادتين 09 و 11 منه كل شخص طبيعي أو معنوي، له صفة التاجر أو يمارس نشاط تجاري بمسك دفاتر تجارية، يقيد فيها يوميا جميع العمليات التي يقوم بها التاجر والتي تدخل ضمن الأنشطة التجارية التي يمارسها وأن يراجع شهريا على الأقل نتائج هذه الأنشطة مع ضرورة الاحتفاظ بالوثائق التي تبين تلك العمليات وتسمح بمراجعتها، كما يلتزم التاجر بتقييد بالإضافة الأعمال المتعلقة بتجارته حساباته الشخصية بشكل تفصيلي ودقيق¹.

فلحسابات التاجر الشخصية أيضا أهمية كبيرة عند إفلاسه فقد يعتبر مفلسا بالتقصير إذا تبين أنه كان ينفق على حياته الشخصية مبالغ لا تسمح به حالة تجارته، ويلتزم التاجر في مسك تلك الدفاتر أن يراعى في تقييدها للعمليات التجارية، تقييد التاريخ، وعدم ترك بياض أو تغيير من أي نوع كان أو نقل إلى الهامش مع ترقيم الصفحات، ويتم المصادقة عليها من طرف قاضي المحكمة المختصة حسب الإجراء المعتاد.

ويتناسب مسك لدفاتر التجارية اليومية مع المشاريع الصغيرة أو متوسطة الحجم، أما بالنسبة للمشاريع الكبيرة حيث تكثر العمليات التجارية وتتنوع فإن قيدها في سجل واحد قد يحيطه الغموض، لذلك يجوز للتاجر استعمال دفاتر يومية مساعدة أو مسودة بحيث يخصص كل دفتر لنوع معين العمليات التجارية، ويكتفي هنا بتسجيل إجمالي تلك العمليات في دفتر اليومية الأصلي على فترات منتظمة، ويمكن في هذه الحالة إذا استوفت الدفاتر المساعدة شروط الانتظام المنصوص عليها قانونا، اعتبارها دفتر يومي أصلي ذي أجزاء متعددة².

(1) نادية فوضيل، (الأعمال التجارية، التاجر، المحل التجاري)، المرجع السابق، ص 143.

(2) نادية فوضيل، (الأعمال التجارية، التاجر، المحل التجاري)، المرجع السابق، ص 143.

أ-1-2 دفاتر الجرد

ويقصد بالجرد التقدير الإجمالي لجميع العناصر المكونة لذمة التاجر، سواء كانت عناصر مادية تتمثل في البضاعة والمهمات والأصول الثابتة، أو غير مادية كالحقوق والعناصر المعنوية للمشروع التجاري أو كالحقوق والالتزامات التي تخصه، ويلزم التاجر بإجراء جرد سنوي لعناصر أصول وخصوم مفاولته، وأن يقفل كافة حساباته بقصد إعداد الميزانية وحساب النتائج وتنسخ بعد ذلك هذه الميزانية وحساب النتائج في دفتر الجرد، الذي يتخذ شكل جدول مكون من جانبين إحداهما للأصول وآخر للخصوم ويلزم كما هو الحال بالنسبة للدفتر التجاري اليومي بأن يقيد بذكر التاريخ وعدم ترك بياض أو تغيير من أي نوع كان أو نقل إلى الهامش، مع ترقيم الصفحات والإمضاء عليها من طرف قاضي المحكمة المختصة.¹

أ-1-3 الدفاتر الاختيارية

قد يكون من لضروري أن يقوم التاجر بمسك دفاتر أخرى إلى جانب الدفاتر التي يلزم القانون مسكها، وتختلف أهمية وضرورة تلك الدفاتر حسب طبيعة عمل التاجر، أو حسب حجم العمل أو نوع الشركة التجارية ومن تلك الدفاتر²:

- دفتر التسوية: وهو دفتر يقيد فيه التاجر جميع العمليات التي يقوم بها، وهذا فور حصولها بحيث لا يخضع في قيدها لأية قواعد معينة، بل قد تكون في شكل غير منظم، على أن يقوم بنقلها فيما بعد إلى دفتر اليومية بشكل منظم.
- دفتر الأوراق التجارية: ويقيد فيه حركة الأوراق التجارية المسحوبة من أو على التاجر وتواريخ استحقاقها.
- دفتر الصندوق أو الخزنة: يقيد فيه حركة الصندوق التي تدخل وتخرج من الصندوق.
- دفتر المستندات المراسلات: يلتزم التاجر بالاحتفاظ بجميع المراسلات والمستندات المتعلقة بتجارته ونشاطاته التجارية، مع احترام الترتيب التي جاءت به، فيراعى في حفظها الترتيب الزمني، أو حسب الصفقة التي تتصل بها، إذ يضمن بذلك أن تكون منظمة لا يشوبها الغموض حتى يمكن الاعتماد عليها في الإثبات.
- دفتر المخزن: يسجل في حركة البضائع أو حركة البيع والشراء.

(1) المادة 10 ق. ت. ج

(2) نادية فوضيل (الأعمال التجارية، التاجر المحل التجاري) المرجع السابق، ص 145.

- دفتر الأستاذ: وهو من أهم الدفاتر التي جرت عادة التجار على مسكها، فيعتبر الدفتر الرئيسي الذي تصب فيه كل الدفاتر الفرعية السابقة وتظهر فيه النتائج النهائية لتحركات عناصر المشروع التجارية.

ورغم أن الحسابات الخاصة بإثبات رأس المال قد تختلف في عددها ومسمياتها من شركة لأخرى إلا أن المجموعة الأساسية لحسابات الأستاذ والخاصة بحقوق الملكية عند تكوين شركات المساهمة¹ هي:

في دفاتر الأستاذ العام:

- حسابات رأس مال الأسهم العادية.
- حسابات رأس مال الأسهم الممتازة .
- حسابات اكتتابات تحت التحصيل (عند بيع الأسهم بأقساط).
- حسابات الأسهم المكتتب فيها (عادية أو ممتازة).

في دفاتر الأستاذ المساعد:

- دفتر أستاذ حملة الأسهم العادية.
- دفتر أستاذ حملة الأسهم الممتازة.
- دفتر أستاذ المكتتبين.
- حساب النقدية².

(1) محمد سامي راضى، محاسبة شركات الأموال، د ط، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، سنة 2011، ص 63.

(2) ويسجل فيه إجمالي المبالغ المحصلة من الاكتتاب في الأسهم وسداد قيمتها ويتم التحصيل في حسابات خاصة بالاكتتاب بأحد البنوك المعتمدة لدى الدولة. وحيث أن الشركة لا تكتسب الشخصية المعنوية إلا بعد صدور القرار الوزاري بإعلان تأسيسها وأنها لا تستطيع التصرف في النقدية المحصلة من المكتتبين في الأسهم قبل إعلان التأسيس، فإنه يفتح حساب للنقدية يعبر عن طبيعة الحساب مثل:

- حساب النقدية-تأسيس، ويسجل به ما دفعه المؤسسون.

- حساب النقدية-اكتتاب عام، ويسجل به ما دفعه المكتتبون من الجمهور.

ورغم إمكانية ضمهما في حساب واحد إلا أن فصلهما يساعد في الرقابة والتأكد من مدى احترام الضوابط القانونية لاكتتاب المؤسسين في الأسهم وبعد سداد رأس المال وإعلان تأسيس الشركة تنقل النقدية من هذه الحسابات إلى حساب نقدي عادي (جاري) ليتمكن مديرو الشركة من استخدامه في أنشطتها.

أنظر: محمد، سامي راضى، المرجع السابق، ص 65.

وتفرض المحاسبة كنظام على الشركات التجارية مسك دفاتر تجارية إضافة لتلك السابقة، فتشمل المجموعة الدفترية في النظام المحاسبي لشركات المساهمة على دفاتر وسجلات بيانية وإحصائية إلى جانب الدفاتر المحاسبية المتعلقة بالحسابات والنقدية سابقة الذكر¹.

فمن الدفاتر والسجلات البيانية يوجد:

- دفتر شهادات الأسهم Stock Certificate Book

- سجل تحويل (نقل) ملكية الأسهم Stock Transfer Book

ويشبه دفتر شهادات الأسهم دفتر الشيكات من حيث أنه يضم شهادات أسهم مطبوعة. في حين أن دفتر نقل ملكية الأسهم يبين أسماء حملة (ملاك) الأسهم والتغيرات التي تطرأ على هذه الملكية وهذا الدفتر الأخير له أهمية خاصة من حيث أنه يوفر للشركة معرفة أصحاب الأسهم حتى يمكنها الاتصال بهم بشأن انعقاد الجمعية العمومية أو توزيع عوائد الأسهم مثلاً أو غير ذلك.

فتتعدى المحاسبة من كونها مسك للدفاتر والسجلات التجارية² لتكون لغة علمية تعتمد نظرية تتمثل في شكل رموز تعبيرية تتماشى مع قواعد الترجمة والترابط، تساعد على إجراء التنبؤات ولنظرية المحاسبة ثلاث محاور أساسية³:

المحور الأول: يقترن باستخدام الرموز التعبيرية ففي المحاسبة تعتبر كل من الأرقام، أسماء الحسابات المدين والدائن، والرصيد... الخ، كلها رموز وإشارات وحتى تكون الرموز والإشارات معروفة، يجب أن تلقى القبول في الوسط المهني، الأمر المتوفر في المحاسبة بالقدر الذي يؤهلها أن تكون تخصصاً قائماً بذاته.

المحور الثاني: يتضمن قواعد الترجمة، فالتعبير الرمزي هو ناتج إجراء ترتيبات معينة للمبادلات والأحداث المالية وفق مفاهيم ورموز معروفة في الممارسة مثل المصاريف، الإيرادات الأصول

(1) محمد، سامي راضي، المرجع السابق، ص 63.

(2) جاءت المعرفة المحاسبية التي تشمل الجانب العملي والنظري من تباين الآراء حول طبيعة المحاسبة نفسها، هل هي علم أم فن؟ فاختلف المفكرون فمنهم من ركز على الجانب الفني، ومنهم من يركز على الجانب العلمي، ووقف آخرون موقف الوسط بين اعتبارها فنا وعلماً، فكانت المحاسبة في وقت قريب تعنى بإجراءات التطبيق العملي دون الاهتمام بمفاهيم المحاسبة والمصطلحات المحاسبية بهدف إيجاد لغة محاسبية محددة المضمون وبعدها تطورت المحاسبة لتصبح وسيلة نقل الأفكار والمعلومات، وتجاوزت مرحلة الوصف والتحليل إلى التفسير حيث تعهد للمحاسبين مهمة قراءة القوائم المالية وتفسيرها وجعلها مفهومة، وبالتالي يتجه غرض المحاسبة لتوفير معلومات واضحة لمتخذي القرارات المتمثلين في الإدارة.

أنظر: مختار مسامح، المرجع السابق، ص 18.

(3) مختار مسامح، المرجع السابق، ص 34.

الخصوم... الخ، فتتضمن النظرية المحاسبية رموزا تدل على وقائع وأحداث معينة في زمن معين يمكن ترجمتها لتأدية غرض معين، فعملية الترميز في المحاسبة تماثل تلك التي تتكون منها النظرية.

المحور الثالث: يشمل قواعد تشغيل الرموز التعبيرية، هذه الرموز تدل على كل من العلاقات الاقتراحات الفرضيات الخاصة بالمحاسبة مثل أسلوب تحديد نتيجة النشاط المالي: الربح أو الخسارة كيفية مسك الدفاتر المحاسبية وما إلى ذلك.

وبالتالي فالمحاسبة علم قائم بحد ذاته يعتمد ممتهني المحاسبة لإعداد تقاريرهم استنادا إلى المعلومات المتراكمة نتيجة لعملية مسك الدفاتر ومن ذلك تتضح ضرورة أن تقيد تلك المعلومات بانتظام ودقة وأن تتسم بالصحة، كما يعطون التوجيهات التي يجب على ماسكي الدفاتر الالتزام بها. فتعنى المحاسبة بشكل أساسي بوظيفة إعداد وتصميم الضوابط الداخلية لنظام مسك الدفاتر بهدف التقليل من الأخطاء أثناء عملية التسجيل وينتج بالتالي عن التفريق بين المصطلحين أنه لا يشترط أن يكون المعني بعملية مسك الدفاتر أو السجلات بطبيعتها الروتينية ولما بأصول وقواعد المحاسبة أو حتى أن يكون محاسبا، بل يكفيه الإلمام بضوابط الجودة الداخلية لمدخل هذه الدفاتر والتي عادة ما يفرضها المحاسبون في الشركة حسب قواعد ومعايير المحاسبة.

كما أن اعتماد الشركة على نظام محاسبي جيد¹ سوف ينعكس بالضرورة على جودة المعلومات التي تحمل وتترجم حركة أموال الشركة ونشاطاتها، والتي سوف تستخدم من طرف للمساهمين والشركاء وللمستثمرين وحتى للدولة والتي ستكون محل مراجعة بعد ذلك من طرف مندوبي الحسابات.

أ-2 المقصود بعدم الانتظام

نص المشرع في المادة 11 ق. ت. ج على ضرورة أن تكون الحسابات المسوكة منتظمة بحيث تقيد بحسب التاريخ وبدون ترك بياض، أو تغيير من نوع كان، أو نقل للهامش، فتكفل بيان مركزه المالي بموضوعية بشكل واضح ودقيق دون ترك فراغ أو تحشير مما قد يفسد جودة المعلومات المقيدة، كما تنص المادة 23 من القانون 07-11 المتعلق بالنظام المالي على أن مسك الدفاتر المحاسبية الرقمية والمؤشر عليها يكون بدون ترك بياض أو تغيير من أي نوع كان أو نقل إلى الهامش، وترجع المحكمة في ذلك إلى منع التاجر من تعديل أو محو للبيانات الواردة في الدفتر حسبما تمليه عليه مصلحته، وفي حالة ما إذا

(1) تنص المادة 11 من القانون 07-11 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي، سابق الذكر، على أنه: " يحدد الكيان تحت مسؤوليته الإجراءات اللازمة لوضع تنظيم محاسبي يسمح بالرقابة الداخلية والخارجية على السواء".

وقع أي خطأ أثناء قيد إحدى العمليات، فلا يجوز شطبها أو تصحيحها بين السطور، وإنما يجب تصحيحها بقيد جديد يؤرخ منذ تاريخ اكتشاف الخطأ¹.

لم يعرف القانون الجزائري عدم الانتظام بالصرحة التي لا تحتم البحث عن ما يمكن أن يدخل ضمن نطاق هذا المفهوم، كذلك الأمر بالنسبة للقانون الفرنسي حيث لم يرد تعريف قد يفرق بين أن تكون الحسابات غير كاملة أو بغير انتظام ويعتبر كل من مسك حسابات غير كاملة، أو غير منتظمة حسب ما جاءت به القواعد القانونية نشاطين يكفي كل واحد منهما لقيام جريمة التفتيش في حق مسير الشركة التجارية².

غير أنه بمخالفة ما جاءت به المواد 11 و 09 ق. ت. ج بالإضافة لما جاءت به المادة 10 من قانون النظام المحاسبي المالي أين نصت على أنه: " يجب أن تستوفي المحاسبة التزامات الانتظام والمصادقية والشفافية المرتبطة بعملية مسك المعلومات التي تعالجها ورقابتها وعرضها وتبليغها" يمكن طرح بعض الأوضاع التي قد تقع تحت وصف المحاسبة غير المنتظمة، وهي أن لا يراعي في ضبطها وتقييدها التاريخ، وأن يكون هناك بياض على الدفاتر أو حشرا وتغيير ونقل على الهامش، أو شطباً وكتابة بين الأسطر.

ورغم أن المشرع الجزائري اكتفى في تعرضه للأفعال الماسة بالمحاسبة من أجل قيام جريمة التفتيش بالتقصير، بمسك حسابات غير منتظمة إلا أن قول المشرع الفرنسي بقيام جريمة التفتيش المحاسبي عن مسك محاسبة وهمية، وإخفاء وثائق حسابية، بالإضافة للامتناع عن مسك محاسبة قد يجعلنا نتساءل حول إمكانية تصنيف الأفعال السابقة بالنسبة للتشريع الجزائري تحت مسمى "الحسابات غير المنتظمة" من حيث أن عدم الانتظام لا يقصد به فعليا احترام التوالي والترتيب في تقييد الحسابات ومسك الدفاتر³، وإنما عدم مراعاتها للأنظمة القانونية التي تحدد ضوابط مسك الحسابات في الشركات التجارية، بحيث تفرض هذه الأنظمة أن تكون تلك الحسابات حقيقية تعكس الواقع المحاسبي للشركة

(1) نادية فوضيل، (الأعمال التجارية، التاجر، المحل التجاري)، المرجع السابق، ص 146.

(2) L.654-2 C. Com. Fr : « En cas d'ouverture d'une procédure de redressement judiciaire, sont coupable de banqueroute les personnes mentionnées à l'article L.654-1 contre lesquelles a été relevé l'un des faits ci-après : ...5°- avoir tenue une comptabilité manifestement incomplète ou irrégulière au regard des dispositions légales ».

(3) أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائري الخاص، الجزء الثاني، الطبعة الحادية عشر، دار هومه، الجزائر، سنة 2011، ص

وبالتالي فإن وجود حسابات وهمية، أو إخفاء الحسابات، أو الامتناع عن مسك الحسابات يعني قيام جريمة التقليل بالتقصير عن ما وصفه المشرع بعدم الانتظام؟¹

من أجل الإجابة عن هذا التساؤل يمكن التطرق لما يقصد به بـ "حسابات وهمية" ثم التطرق لحالة "إخفاء وثائق حسابية" ثم فعل "الامتناع عن مسك حسابات":

أ-2-1 مسك حسابات وهمية

تم إضافة هذا الوصف في التشريع التجاري الفرنسي على إثر القانون 25 جانفي 1985 غير أن المشرع الفرنسي لم يقيم بتعريف المقصود بـ "fictive"، وقد عرف Le petit Robert هذا المصطلح حاملا عدة معاني²، فيأتي من أصل الكلمة اللاتينية «fictus» ويحمل هذا المصطلح عدة معاني، المعنى الأول لهذا المصطلح يأخذ معنى التخيل «créé par l'imagination» ويتجه المعنى الثاني لقول أن الحسابات الوهمية ليست موجودة إلا ظاهريا، أي أنها مجرد مظهر «qui n'existe qu'en apparence» أما المعنى الثالث فهو ينطلق من نظرة اقتصادية بحيث أن الحسابات الوهمية ليس لها قيمة إلا في إطار الاتفاقية الوهمية. ويمكن استخلاص المفهوم الحقيقي للمحاسبة الوهمية أو الخيالية في هذا الصدد ومن خلال التطرق لتلك المفاهيم أنها المحاسبة التي ليس لها وجود «la comptabilité inexistante».

إن القول بأن المحاسبة الوهمية هي التي ليس لها وجود في الحقيقة، وبالضبط عدم مسك محاسبة، يؤدي بالضرورة للاصطدام مع حالة عدم مسك محاسبة، بحيث يعبران في الأخير عن عدم وجود محاسبة، وعلى الرغم أن هناك من يعتبر أنه يستحيل أن تكون هناك محاسبة وهمية غير حقيقية إلا إذا تمتع الشخص فعلا بمهارة في الاستعارة و التخيل لأجل التفكير في مجموعة من التدفقات الوهمية المغشوشة للأصول الحقيقية للشركة³.

(1) بالنسبة للمشرع الفرنسي فإنه قرر قيام جريمة التقليل وجمع النشاطات المجرمة التي تشكل ركنا ماديا للجريمة في نص واحد بعد ما كلن يفرق سابقا بين جريمة التقليل بالتقصير والتقليل بالتدليس.

(2) Nicole Stolowi, op.Cit., p 44

(3) Nicole Stolowi, op.Cit., p 44.

ويتشابه هذا الفعل الذي يخلق حسابات غير حقيقية مع الاحتيال الضريبي الذي يتضمن في قيامه تصريحات وهمية «*écritures fictives*»¹.

فيمكن في هذا المقام معرفة وجود محاسبة وهمية إذا كان عدد وطبيعة الأخطاء التي ارتكبت أثناء التصريح و التعديلات ملفتا ما يعطي نظرة غير طبيعية للمقررات².

وبالنسبة للمشرع الجزائري فإنه لا يمكن في حقيقة الأمر تدارك نقص أو ضعف التشريع الجزائري في تحديده لمفهوم "عدم الانتظام" ومحاولة وضع وصف "المحاسبة الوهمية" تحت عنوان عدم الانتظام لأن ذلك يتعارض مع مبادئ تفسير القاعدة الجنائية، والدليل أنها لو كانت كذلك لما قام المشرع الفرنسي بإدراجها منفردة، كل وصف على حدة يمثل فعلا قائم بحد ذاته قد يشكل نشاطا مجرما لجريمة التقليل بالتقصير، كما ولا يشترط أن تكون الحسابات غير المنتظمة وهمية، ويمكن في المقابل أن تكون الحسابات الوهمية ممسكة بانتظام بطريقة تبين شكلا وظاهريا صحتها، غير أن عدم الانتظام في الشكل و المحتوى يشكل حقا مسك حسابات وهمية.

أ-2-2 إخفاء وثائق محاسبية

رغم أن المشرع الجزائري لم يتطرق لهذا الفعل بالضبط في تجريمه المتعلق بالإفلاس بالتقصير المنصوص عليه في المادة 378 ق. ت. ج، غير أن عدم الانتظام في مسك الحسابات والذي يدعم الركن المادي لتكوين الجريمة محل الدراسة، قد يرافقه إخفاء للوثائق الحسابية ما يدعو لضرورة التطرق لمفهوم هذه الوضعية لمعرفة مدى الاعتداد به لقيام جريمة التقليل بالتقصير. ونشير في هذا الصدد إلى أن المشرع الفرنسي في الواقع لم يعرف ضمن النصوص المتعلقة بالإفلاس المحاسبي هذا الوصف إلا من خلال قانون 25 جانفي 1985 حيث كان يجرم قانون 13 جويلية 1967 فعل اختلاس دفاتر الشركة

(1) غير أن المشرع الجزائري في تحديده للأفعال التي تعد من قبيل النشاطات التي تحقق جريمة الغش الضريبي، لم يحدد بالضبط وصف تلك النشاطات واكتفى تقريبا في جميع النصوص التي تعالج التهرب والغش الضريبي اجتمعت على أنه يقوم الركن المادي من خلال القيام باستعمال وسائل وطرق احتيالية وطرق تدليسية لغاية الحصول على نتيجة واحدة تتمثل في التملص الكلي، أو الجزئي من أداء الضريبة.

أنظر: بن بادة عبد الحليم، المسؤولية الجزائية للمؤسسات الاقتصادية عن جريمة الغش الجبائي، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة غرداية، السنة الجامعية 2017-2018، ص ص: 139-144.

(2) Nicole Stolowi, op, Cit, p 44.

التجارية فجاءت المادة 2-654 فقرة 4 لتغير مصطلح «soustraction» بمصطلح ¹ «fait disparaitre».

حيث يتجه المعنى في النص القديم الذي يحمل وصف الاختلاس لصورة الاستيلاء على شيء بغير رضا مالكة أو حائزه، مع أن تسليم الشيء لا ينفى الاختلاس².

والأصل أن تثبت الحيازة للمالك ومع ذلك فقد تثبت لغيره ولذلك فهي إما كاملة وإما ناقصة وربما في حيازة مسير الشركة التجارية لوثائق الشركة التجارية من أجل اختلاسها فينطبق عليه صورة الحيازة التي تأتي ناقصة أو مؤقتة فتكون لمن يحوز شيئاً بمقتضى سند يخوله الجانب المادي في الحيازة دون الملكية التي تظل للشخص المعنوي، فمسير الشركة التجارية في هذه الحالة وإن كانت له بعض من مظاهر العنصر المادي للحيازة إلا أن الحيازة تكون لحساب الشركة التجارية³.

تعتبر عبارة «fait disparaitre» والتي تعني الإخفاء، عبارة واسعة بما يكفي حتى تحمل تحت طياتها جميع الأفعال التي في قد تمس بوجود الوثائق الحسابية في الشركة بغض النظر عن مصيرها، فقد تكون أتلقت أو سرقت أو بددت أو أودعت في مكان بحيث يملك وحده إمكانية الوصول إليها، وكلها تصب في معنى الإخفاء، وينصب الاختفاء على الوثائق الحسابية للشركة، بعد ما كان في ظل القانون الجديد يتعلق فقط بالدفاتر التجارية مما خلق تناقض وانسجام بين النص الجديد لقانون 1985 مع قانون المحاسبة الصادر في 3 أبريل 1983 وبات الأمر يتعلق بكل الوثائق المحاسبية المنصوص عليها في ذلك القانون والتي تحمل صفة المحاسبية⁴.

(1) Art L.654-2 c. Com. fr : « En cas d'ouverture d'une procédure de redressement judiciaire, sont coupable de banqueroute les personnes mentionnées à l'article L.654-1 contre lesquelles a été relevé l'un des faits ci-après : ...4° Avoir tenu une comptabilité fictive ou fait disparaître des documents comptables de l'entreprise ou de la personne morale ... »

(2) ويتحقق الاختلاس بأخذ الشيء أو نزع من حيازة المجني عليه وإدخاله في حيازة الجاني بغير رضا المجني عليه، ويقتضي ذلك أن يقوم الجاني بحركة مادية يتم بها نقل الشيء إلى حيازته مهما كانت الطريقة المستعملة سواء النزع أو السلب أو الخطف أو أية طريقة أخرى.

أنظر: أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائي الخاص، الجزء الأول (الجرائم ضد الأشخاص، الجرائم ضد الأموال، وبعض الجرائم الخاصة)، الطبعة الثانية عشر، دار هومه، الجزائر، سنة 2010، ص 266.

(3) أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائي الخاص (الجرائم ضد الأشخاص، الجرائم ضد الأموال، وبعض الجرائم الخاصة)، المرجع السابق، ص 278.

(4) Nicole Stolowi, Op. Cit p 55.

ولقاضي الموضوع في هذا الشأن أن يقرر مدى توفر الوثائق على الصفة المحاسبية، ففي قضية قرر القضاء الفرنسي حفظها ضد تاجر أحجار كريمة بالجملة، إذ يشير إظهار حساباته أمام المحكمة لاختفاء بعض الوثائق المتعلقة بالجرد الأسبوعي للأحجار التي تعدى وزنها القيروط الواحد إذ اعتبرت أن هذه الوثائق ذات طبيعة غير محاسبية ناهيك عن أن التاجر قام بمسك حساباته حتى تاريخ التسوية القضائية، كما ولم تقدم الخبرة القضائية أي تعليق حول مسك التاجر لحساباته ما ينفي وجود دليل ذنب المسيرين التجاريين ولا يقترب الاختفاء في هذه الحالة من صور الاختفاء المشكلة لجريمة التفتيس¹.

وعن طبيعة الاختفاء الذي قد يعتد به في تحقق الفعل المادي للجريمة، نجد أنه قد يحدث وتختفي الوثائق المحاسبية من نفس الطبيعة كلها كاختفاء وثائق الاستغلال العام، أو الجرد كلها جملة واحدة، كما يمكن تصور أن يكون الاختفاء جزئي، بمعنى أن تختفي وثائق من جملة الوثائق المحاسبية ذات الطبيعة الواحدة، فتختفي أجزاء من وثائق الجرد السنوي أو بعض من وثائق الاستغلال العام².

أخذ القضاء الفرنسي بالاختفاء الجزئي، والاختفاء المؤقت غير النهائي، فمن الممكن أن يكون اختفاء الوثائق المحاسبية نهائياً، بحيث لا يمكن تصور الحصول عليها في مقر الشركة بحيث تتلف نهائياً أو تبدد أو تختلس، كما يمكن أن تختفي الوثائق مؤقتاً من مركز الشركة ثم يحصل أن تظهر ويستعاد منها في إثبات وضعيتها الشركة³.

وفي هذا الشأن فإن اختفاء الوثائق المحاسبية يكون محلاً لتكوين الجريمة إذا كانت تلك الوثائق كافية أو ضرورية في كشف وضع الشركة التجارية وأن اختفاءها حال دون إمكانية كشف ذلك الوضع

(1) Nicole Stolowi, Op. Cit p 55.

(2) عادل عبد السميع عبد الفتاح العزباوي، الحماية الجنائية للشركات التجارية (دراسة مقارنة)، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، سنة 2007، ص 247.

(3) وعن الأخذ بالاختفاء المؤقت للوثائق المحاسبية، فإن محكمة الاستئناف في باريس قررت أنه في حالة الحصول على الوثائق المحاسبية التي كانت قد اختفت، فإن محاسبة الشركة قد أعيد مسكها مما ينفي جريمة التفتيس المحاسبي عن إخفاء وثائق محاسبية فيعد ذلك محاولة في ارتكاب الجريمة غير أنه لا يمكن متابعة المسير عن الشروع في ارتكاب الجرح بالنسبة للتشريع الفرنسي إلا بنص خاص كما هو الحال بالنسبة للمشرع الجزائري.

(3) Nicole Stolowi, Op. Cit p 56.

وتنص 31 المادة ق. ع. ج على أنه: "المحاولة في الجرح لا يعاقب عليها إلا بناء على نص صريح في القانون، والمحاولة في المخالفة لا يعاقب عليها إطلاقاً".

فالمعيار هنا معيار موضوعي، يتعلق أساسا بالهدف المرجو من تلك الوثائق وكفايتها في إثبات وضع الشركة التجارية وليس بها في حد ذاتها¹.

والجدير بالذكر أن فعل الاختفاء هو من الأفعال المستمرة بخلاف إعدام الوثائق أو تغييرها فهي جرائم وقتية، وعلى ذلك يجب أن يبين الحكم طبيعة الفعل الذي تقوم به الجريمة حتى تتمكن محكمة النقض من مراقبة صحة تطبيق القانون².

أ-2-3 الامتناع عن مسك الحسابات

يتخذ هذا الفعل صورة سلبية تتمثل في عدم القيام بمسك حسابات في الشركة التجارية مما يجعلنا أمام واقعتين ماديتين، الأولى تتعلق مباشرة بمسك الحسابات، بغض النظر عن كونها بغير انتظام والثانية تتعلق بالامتناع نهائيا عن مسك الحسابات ويشترط واقعا ألا يتحقق الفعلين في وقت واحد فإما أن تمسك الحسابات أو لا تمسك.

ويتعلق قيام الجريمة مبدئيا في حق مسير الشركة التجارية عن عدم مسكه لحسابات في الشركة بالشركات التي تخضع لذلك الالتزام، ولا تقوم الجريمة في حال كان الامتناع عن مسك محاسبة يتعلق بغياب بسيط في التدوين المحاسبي، وإنما كان الامتناع لفترة طويلة مما يمس من صورة وقيمة الوضعية الحقيقية للنشاط مما يؤثر فعلا في عملية التدوين المحاسبي، كما يفرق القضاء بين غياب مسك المحاسبة، وبين مسك محاسبة لا تعكس الصورة الحقيقية³.

ب- الركن المعنوي لجريمة الإفلاس بالتقصير

إن مصطلح التقصير يعبر عن وجود تقصير وإهمال من جانب المسير⁴، فنقوم الجريمة على مجرد خطأ عدم الاحتياط والإهمال الفاحش⁵، غير أن ما يلفت الانتباه استعمال المشرع الجزائري في تحديد النشاطات المجرمة المشكلة لجريمة الحال عبارة " بسوء نية"، فنرى أن هذه العبارة تعبر على وجود القصد والنية السيئة، في حين نرى التأكيد على أن جريمة التقليل بالتقصير تقوم على مجرد الإهمال

(1) في الواقع، لم يكن لي طرح التساؤل بالنسبة للتشريع الفرنسي في ظل القانون القديم الصادر في 1967، إذ لم يكن يتعلق التجريم سوى بالنسبة للدفاتر التجارية أو بالوثائق المحاسبية التي تحمل معلومات محاسبية كتلك التي يجب تقييدها في الدفاتر التجارية.

V. Nicole Stolowi, Op. Cit p 55.

(2) عادل عبد السميع عبد الفتاح العزباوي، المرجع السابق ص 247.

(3) Stéphane Bonifassi et les autres, Op. cit, p : 306.

(4) جندي عبد الملك، الموسوعة الجنائية، الجزء الثاني (إضراب- تهديد)، المرجع السابق، ص 666.

(5) أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائري الخاص، الجزء الثاني، مرجع سابق، ص 223.

وعدم الاحتياط¹. ما يفيد أن المشرع الجزائري لا يبحث في توفر القصد الجنائي لقيام هذه الجريمة وأن استعمال تعبير "سوء نية" قد يفهم منه أن سوء النية في طبيعة تلك النشاطات هو عنصرا مفترضا².

فتعد جريمة التقليل بالتقصير جريمة غير عمدية ويأخذ الركن المعنوي فيها صورة الخطأ غير العمدي، الذي يتحدد بالخروج عن واجبات المسير الحريص، وتخضع في إثباتها للقواعد العامة³.

ج- العقوبات المقررة

حسب نص المادة 369 ق. ت. ج سابقة الذكر، فإنه تطبق العقوبات المنصوص عليها في المادة 383 الفقرة الأولى من قانون العقوبات على الأشخاص الذين تثبت إدانتهم بالتقليل بالتقصير أو التدليس والمتمثلة في الحبس من شهرين إلى سنتين وبغرامة من 25.000 دج إلى 200.000 دج.

ويمكن الحكم بنشر ولصق أحكام الإدانة الصادرة كعقوبة تكميلية⁴.

2-التقليل بالتدليس

التقليل بالتدليس *banqueroute frauduleuse* هو الصورة الثانية لجرائم التقليل في القانون الجزائري⁵، ومصطلح التدليس يوحي لمحل الفرق الذي قد يتجسد غالبا في الركن المعنوي، إذ التدليس حتى وإن أتى على مجموعة من الأفعال المادية التي تختلف عن تلك التي تشكل جريمة التقليل

(1) فيما يلاحظ مقارنة مع المشرع المصري من خلال نص المادة 330 وضوحا في شأن تبيان الخطأ غير العمدي أو التقصيري فتتص صراحة على أنه: "يعد مفلسا بالتقصير على وجه العموم كل تاجر أوجب خسارة دائنيه بسبب عدم حزمه أو تقصيره الفاحش".
أنظر: عادل عبد السميع عبد الفتاح العزباوي، المرجع السابق ص 266.

(2) وبالمقارنة مع المشرع الفرنسي نرى أنه في تحديد الأفعال التي تشكل جريمة التقليل بالتقصير لا نجد ما يعبر عن وجود النية من عدمها بحيث أشار مباشرة للأفعال المادية المعاقب عليها، وفي هذه الحالة يمكن القول بعدم اعتداد المشرع بوجود النية، وإنما تقوم جرائم التقليل المحاسبي بمجرد مسك حسابات ناقصة أو وهمية أو الامتناع عن مسك محاسبة، ما يصنفها ضمن الجرائم المادية.
V. L' art L. 654-2-4° du c. Com. Fr.

(3) عادل عبد السميع عبد الفتاح العزباوي، مرجع سابق ص 267.

(4) تنص المادة 388 ق. ت. ج على أنه: "يجري لصق ونشر أحكام الإدانة الصادرة وفقا لهذا الباب على نفقة المحكوم عليهم في صحيفة معتمدة للإعلانات القانونية وكذلك خلاصة موجزة في النشرة الرسمية للإعلانات القانونية تتضمن ذكر رقم عدد جريدة الإعلانات القانونية التي حصل فيها النشر الأول".

(5) ألغى المشرع الفرنسي بموجب القانون الصادر في 25 جانفي 1985 التفرقة بين صورتين الجريمتين وأبقى على تسمية واحدة وهي التقليل « la banqueroute » عكس المشرع المصري الذي يتخذ في هذا مسار المشرع الجزائري بحيث يفرق بين التقليل بالتقصير والتقليل بالتدليس.

بالتقصير، إلا أن التدليس عموماً يعني استعمال الغش و الحيلة ولا مجال لمجرد التقصير في هذه الجريمة¹.

أ- الركن المادي في جريمة التفليس بالتدليس

جاءت جرائم التفليس بالتدليس المتعلقة بمسيري شركات المساهمة وشركات المسؤولية المحدودة في نص المادتين 379، 380 ق.ت.ج، وتقوم جريمة التفليس بالتدليس المحاسبي المنصوص عليها في المادة 379 ق.ت.ج على أفعال تختلف عن تلك المنصوص عليها في المادة 380 ق.ت.ج بحيث تتعلق الأولى بالتعدي على محاسبة الشركة التجارية فتقوم على هذا الأساس في حق القائمين بالإدارة والمديرين أو المصنفين في الشركة ذات المسؤولية المحدودة وبوجه عام كل المفوضين من قبل الشركة الذين يكونون قد اختلسوا بطريق التدليس دفاتر الشركة أو بددوا أو أخفوا جزءاً من أصولها أو الذين قد أقرروا سواء في المحررات أو الأوراق الرسمية أو التعهدات العرفية أو في الميزانية بمديونية الشركة بمبالغ ليست في ذمتها أما الثانية فتتعلق بإخفاء أصول والإقرار بمديونية الشركة بمبالغ ليست في ذمتها².

تقوم جريمة التفليس بالتدليس على اختلاس دفاتر الشركة، ويقترّب الاختلاس في جانب منه مع تعمد الإخفاء، وقد سبق وتعرفنا على إخفاء الوثائق الحسابية التي قد تدخل ضمن عدم الانتظام في مسك الحسابات، غير أن النص يصبح أكثر صراحة ووضوحاً في جريمة التفليس بالتدليس منه في جريمة التفليس بالتقصير، وهو ما يدعم القول أن إخفاء الدفاتر التجارية لا يمكن اعتباره مجرد عدم تنظيم في

(1) التدليس هو التضليل بطرق احتيالية، ودلس الشيء، زيفه غشه، زوره.

أنظر: مروان العطية، المعجم المعاني الجامع عربي-عربي، متوفر عبر الموقع: <https://www.almany.com>

« Si l'on reporte à la définition donnée par le dictionnaire, la fraude est « Un acte accompli dans l'illégalité, consistant à tromper délibérément, à soutirer de l'argent contre la volonté de quelqu'un ou à falsifier intentionnellement un document, et portant atteinte aux droits ou aux intérêts d'autrui ».

L'ACFE (Association of Certified Fraud Examiner) utilise d'ailleurs l'expression (Occupational Fraud) qu'elle définit comme « l'utilisation par une personne de son activité professionnelle pour s'enrichir personnellement par le détournement volontaire des ressources ou des actifs de son employeur ».

V : Olivier Gallet, halte aux fraudes (guide pour managers et auditeurs), 3^e édition, DUNOD, Paris, année 2014, p4.

(2) تعرف الإقرار بالمديونية للشركة بالزيادة بالتدليس في الخصوم (الديون) Augmentation frauduleuse du passif ويتعلق الأمر هنا أساساً بمن يقر سواء في محررات أو وثائق رسمية أو تعهدات عرفية أو في الميزانية بأن الشركة مدينة بمبالغ ليست في ذمتها.

أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائي الخاص، الجزء الثاني، مرجع سابق ص 227.

مسك الحسابات وإنما ناتج فعليا عن نية إجرامية وليس مجرد تقصير في حال وقع الإخفاء بقصد التدليس وكان يرمي فعلا إلى تغيير حقيقة العمليات المبينة في الدفاتر¹.

ويقصد بالاختلاس في التقليل بالتدليس، قيام المالك بالتصرف في مال من أمواله مع علمه أنه متوقف عن الدفع، ويمكن القول بأنه كل فعل يتم به تحويل الأموال المملوكة للشركة عن المصير الذي ينتظرها أو الغاية التي خصصت لها، وهو الوفاء بديون الشركة، وكل فعل يتم من خلاله إبعاد أموال الشركة عن متناول دائئها فهو اختلاس، سواء نتج عن تصرف قانوني من شأنه إبعاد هذه الأموال عن الدائنين أو تصرف مادي كأن ينقل المتهم جانبا من بضائع الشركة أو أية أشياء أخرى من مخازنها إلى أماكن أخرى، ويستوي أن تعود الفائدة على الجاني أو غيره².

وكما يتعلق النشاط المجرم المتمثل في اختلاس الدفاتر التجارية بالوثائق الحسابية مباشرة بحيث يشكل هذا النشاط اعتداء صريح على محاسبة الشركة التجارية، فإن إخفاء الأصول، والإقرار بمديونية الشركة بمبالغ ليست في ذمتها أيضا يعد فعلا ماسا بصحة الحسابات. إذ يكون تقييد أصول الشركة محل الاعتداء يكون في الوثائق والسندات الحسابية³.

(1) جندي عبد الملك، الموسوعة الجنائية (إضراب- تهديد)، المرجع السابق، ص 670.

(2) عادل عبد السميع عبد الفتاح العزياوي، المرجع السابق، ص 248.

(3) Olivier Gallet, Op. cit, p 6 : « le détournement peut porter sur des actifs ou sur la trésorerie. Quelle que soit la méthode employée, les objectifs du fraudeur seront toujours :

-d'extraire les valeurs de l'entreprise et d'en profiter à des fins personnelles, s'il s'agit de biens matériels, la difficulté pour le fraudeur sera les « transformer » en valeur. Ainsi dans certaines affaires, les biens volés étaient revendus dans des magasins concurrents créés par le fraudeur. S'il s'agit de valeurs monétaires, il devra détourner les sommes sous la forme d'espèces de chèque ou même de virement bancaires frauduleux.

- de masquer cette disparition. En effet, toute disparition d'argent ou d'actif a nécessairement un impact dans les données comptable.

ولا تقع الجريمة على مجرد استعمال أموال الشركة، ولو كان الاستعمال مفرطا فيه، وإنما يجب أن يقوم الجاني بالتصرف في أموال الشركة، أو عنصر من عناصر أصول الشركة، وفي هذا الصدد تعرض الحكم الذي يدين مدير شركة المساهمة عن فعل تبيد عناصر من أصول الشركة بمقتضى جريمة التعسف في استعمال ممتلكات الشركة ووصفت الفعل على أنه جريمة التقليل بالتدليس . banqueroute frauduleuse

أنظر : أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائي الخاص، الجزء الثاني، المرجع السابق ص 227.

V. aussi : Cass. Crim 24 avril 1984, 83-92.675, Bull 1984 N° 141 : « Le délit assimilé à la banqueroute frauduleuse par détournement d'actif implique une dissipation volontaire d'un élément de patrimoine social, par le dirigeant d'une société en état de cessation de paiement. Encourt la cassation l'arrêt qui, pour condamner de ce chef le président d'une société anonyme en état de cessation de paiement, ne relève à la charge de ce dernier qu'un usage abusif des biens de cette société, à l'exclusion de tout acte positif de disposition ». disponible sur : legifrance.gouv.fr

ويتعلق الاختفاء في هذا المقام بالتدليس بإخفاء جزء من الأصول ويقصد به تخبئة الأموال الذي يقوم به مسير الشركة التجارية إضراراً بالدائنين، فيختلف عن الاختلاس بحيث أنه يبدأ وينتهي لحظة إتمام الاختلاس فهي جريمة وقتية، بخلاف الإخفاء الذي يقوم على الاستمرار، فيبدأ التقادم في الاختلاس بمجرد إتيان الفعل المادي، أما التقادم في الاختفاء فلا يبدأ حسابه إلا بعد انتهاء حالة الاستمرار¹.

أما عن الإقرار بمديونية الشركة بمبالغ ليست في ذمتها الذي يعد ثبوته كاف لقيام جريمة التدليس بالتدليس، فإنه يقوم على زيادة الخصوم باستعمال الغش أي إقرار ديون وهمية، وتجدر الإشارة بأنه لا مانع لقيام الجريمة وتحقق الفعل الذي يشكل الركن المادي لجريمة التدليس سواء تمثل في الاختلاس أو الإخفاء، أو الإقرار بمديونية وهمية، وذلك قبل التوقف عن الدفع².

ب- الركن المعنوي لجريمة التدليس بالتدليس

اشتراط المشرع الجزائري من أجل قيام جريمة التدليس بالتدليس قصدا عاما يتمثل في وعي مسير الشركة التجارية بالوضع المالية للشركة، ثم قصدا خاصا يتمثل في اتجاه إرادته للقيام بما يضع الشركة في حالة إفلاس، يظهر في صور الأفعال التي يتخذها المسير على اختلافها بين ما إذا كانت اختلاس، تبديد إخفاء، أو الزيادة في مديونية الشركة³.

وتتضح النية الجريمة جليا في هذا النوع من الجرائم إذ أن المشرع قد وضحا بمجرد استعماله مصطلح " التدليس " الذي واضح أنه يعبر عن سوء نية.

ج- عقوبة جريمة التدليس بالتدليس

يعاقب قانون العقوبات في نص المادة 383 منه كل من ثبتت مسؤوليته لارتكابه جريمة التدليس بالتدليس بالحبس من سنة إلى خمس سنوات وبغرامة من 100.000 دج إلى 500.000 دج.

(1) عادل عبد السميع عبد الفتاح العزياوي، المرجع السابق، ص 249.

(2) أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائي الخاص، الجزء الثاني، المرجع السابق، ص 226.

V. aussi : Cass. Crim 18 mai 1976, 75-90.378, bull n° 166 p 414 :

« Se rend complice de banqueroute simple le directeur d'une agence locale qui, par divers procédés a dissimulé à la direction générale de la banque dont il est l'employé, l'importance des crédits consentis au client et la situation réelle de ce dernier, permettant ainsi la constitution d'un tel découvert ».

Disponible sur : legifrance.gouv.fr

(3) أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائي الخاص، الجزء الثاني، المرجع السابق، ص 227.

ويجوز علاوة على ذلك أن يقضي على المفلس بالتدليس بالحرمان من حق أو أكثر من الحقوق الواردة في المادة 9 مكرر 1 من هذا القانون لمدة سنة على الأقل وخمس سنوات على الأكثر، بالإضافة للحكم بنشر الحكم الصادر بالإدانة كما تم التطرق له سابقا.

ثانيا - جريمة وضع ميزانية غير صحيحة

تنص المادة 800 و المادة 811 ق.ت.ج على جريمة وضع ميزانية غير صحيحة بحيث تتعلق الأولى بشركات ذات المسؤولية المحدودة والثانية بشركة المساهمة، فتقوم الجريمة على تقديم مسيري الشركات ولو مع عدم وجود توزيع للأرباح، ميزانية غير صحيحة لإخفاء الوضع الحقيقي للشركة¹.

1- محل الجريمة (الميزانية)

الميزانية هي التعبير الرقمي عن مركز والوضع المالي للشركة الإيجابي والسلبي في نهاية السنة المالية إذ يتم ضبط ذلك الرقم من خلال عمليات محاسبية وطبقا لقواعد المحاسبة المعتمدة من طرف الشركة التجارية².

وللميزانية في حقيقة الأهمية قصوى، فلا يمكن استمرار الشركة في نشاطاتها دون التعرف على وضع الشركة ومدى قدرتها على المواصلة، وحتى مدى نجاح العمليات التجارية السابقة في تحقيق غرض الشركة الذي وضعت لأجله، ما يدعو لضرورة صحة وصدق بيانات الميزانية سواء بالنسبة للشركة والمساهمين والدائنين والغير المتعامل مع الشركة، وذلك من خلال مقارنتها بميزانيات السنوات السابقة لتحديد ما بلغه الاستغلال، فيتمكن المساهمون اعتمادا على ذلك من تقدير قيمة أسهمهم، وتقدير ما إذا كانت الشركة قد حققت خلال السنة المالية ربحا أم خسارة، بالإضافة لتسهيل ربط الضريبة على الأرباح المحققة³.

(1) تعتبر جريمة تقديم ميزانية غير صحيحة أو نشرها من أخطر الجرائم ولكنها من الجرائم الحديثة، حيث لم تعرف وجودا في التشريع المقارن إلا في ظل القانون الذي يعبر عن النقلة النوعية للتشريع الفرنسي الصادر في 24 جويلية 1867.

(2) محمد علي سويلم، شركات الأموال، (دراسة مقارنة بين التنظيم والتجريم والعقاب)، المرجع السابق، ص 291.

أنظر: المبحث الثاني من الفصل الأول من الباب الثاني المتعلق بجرائم محافظ الحسابات من هذه الدراسة.

(3) محمد علي سويلم، شركات الأموال (دراسة مقارنة بين التنظيم والتجريم والعقاب)، المرجع السابق، ص: 292-293.

بالإضافة لما سبق فإن لأهمية الميزانية الصحيحة والإفصاح السليم والحقيقي عن الوضع المالي للشركة يتيح الفرصة لمعالجة الأزمات إن وجدت¹، بعكس الميزانية غير الصحيحة فإنها تصيب غلطا في إرادة المساهمين ما يؤدي إلى خلل في قراراتهم حول تطوير الوضع المالي للشركة إذ تم اعتمادهم على معطيات خاطئة.

2- أركان الجريمة

تنص المادة 800 ق.ت.ج في فقرتها الثالثة على الفعل المعاقب عليه بخصوص الميزانية غير الصحيحة تحت عنوان "مخالفات تتعلق بالشركات ذات المسؤولية المحدودة" وجاء التعبير على النحو التالي: "المسيرون الذين قدموا عمدا للشركاء ولو مع عدم وجود توزيع للأرباح ميزانية غير صحيحة لإخفاء الوضع الحقيقي للشركة"

وتنص المادة 811 في الفقرة 02 ق.ت.ج. بعنوان المخالفات المتعلقة بمديرية شركات المساهمة وإدارتها على تقديم ميزانية غير صحيحة وجاء التعبير على النحو التالي: "رئيس شركة المساهمة والقائمون بإدارتها أو مديروها العامون الذين يتعمدون نشر أو تقديم ميزانية للمساهمين غير مطابقة للواقع، لإخفاء حالة الشركة الحقيقية ولو في حالة عدم وجود توزيع للأرباح".

أ- الركن المادي

ناهيك عن إلزام المسير في الشركات التجارية بضرورة تقديم وإعلام الشركاء بجميع الوثائق المحاسبية وعرضها عليهم للاطلاع عليها والمصادقة عليها كما توضحه القواعد القانونية المنظمة لسير الشركات التجارية، فإن المشرع يؤكد ويلزم المسير بتقديم وثائق تحمل معلومات صحيحة غير مغلوطة.

ويجزم المشرع الجزائري فعل "تقديم" وثائق مغلوطة تارة، ويزيد عنه بفعل "النشر" تارة أخرى ونشير في هذا السياق إلى اختلاف الفعلين، فيعبر مصطلح "التقديم" على تمكين الشركاء من الميزانية سواء من خلال إرسالها إليهم بالطرق التي يقر بها القانون، أو بوضعها تحت اليد في مقر الشركة. ويتسع مصطلح "نشر الميزانية" على ما تقدم بيانه في الفعل الأول إلى إذاعة الوثائق للعامة أي إلى الغير².

(1) حسام بوججر، الحماية الجنائية للشركات التجارية في التشريع الجزائري والمقارن، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق والعلوم السياسية جامعة باتنة 1- الحاج لخضر، السنة الدراسية 2017-2018، ص 260.

(2) ويستوي في حالة النشر أو الإشهار أن يكون كتابيا أو شفويا.

ولا يمكن تفسير اكتفاء المشرع بتجريم فعل " تقديم " ميزانية غير صحيحة في الشركات ذات المسؤولية المحدودة، وتوسيع التجريم في شركات المساهمة لفعل " النشر " سوى بأن المسيرين في شركات المساهمة ملزمون بنشر الميزانية على عكس المسير في الشركات ذات المسؤولية المحدودة الذي يقع الالتزام في شأن اطلاع الشركاء على حسابات الشركة على ضرورة تقديمها دون نشرها¹.

وفي الحقيقة، نجد أن المشرع وعند النص على الوثائق الحسابية فإنه يأتي بإلزام المسير بإيداع حسابات الشركة في المركز الوطني للسجل التجاري خلال الشهر الذي يلي مصادقة الجمعية العامة، مع الإشارة أن هذا الالتزام إنما جاء مخاطبا المسيرين في مختلف الشركات التجارية، بل واعتبر صراحة أن هذا الإيداع يعد بمثابة الإشهار².

ويؤدي التقيد بالنص ومبدأ شرعية الجرائم استبعاد فعل إشهار الميزانية غير الصحيحة عن دائرة التجريم، ما يعني أن إشهار ميزانية غير مطابقة للواقع في شركات المسؤولية المحدودة مباحا على عكس شركات المساهمة، فلا يكفي تجريم فعل تقديم الميزانية غير الصحيحة لتحقيق حماية للوثائق الحسابية للشركة، إذ أن الإشهار يعد أسلوبا قانونيا لإذاعة الوضع المالي للشركة أمام الغير حتى يستطيع الغير الذي قد يكون دائما للشركة من معرفة الوضع المالي للشركة وتقدير مصير حقه.

وفي ذلك تقصير واضح من طرف المشرع الجزائري، إذ أن نشر الميزانية غير الصحيحة قد يؤدي لفهم غير حقيقي لوضع الشركة ما لا يحقق الغاية من ضبط وثائق حسابية في الشركات التجارية التي تتمثل أساسا في التعريف بوضع الشركة المالي.

(1) ونفس الشيء بالنسبة للمشرع الفرنسي حيث يتعلق التجريم بالنسبة للشركات ذات المسؤولية المحدودة بتقديم حسابات غير صحيحة في حين يجرم فعل تقديم ونشر الحسابات غير الصحيحة في شركات المساهمة:

Art : L241-3 al 3 C. Com. Fr : « Le fait pour les gérants, même en l'absence de toute distribution de dividendes, de présenter aux associés des comptes annuels ne donnant pas pour chaque exercice, une image fidèle du résultat des opérations , de la situation financière et du patrimoine à l'expiration de cette période en vue de dissimuler la véritable situation de la société ».

Art : L 242-6 al 2 C. Com. Fr : « le président, les administrateurs ou les directeurs généraux d'une société anonyme de publier ou présenter aux actionnaires, même en l'absence de toute dividendes, des comptes annuels ne donnant pas, pour chaque exercice, une image fidèle du résultat des opération des exercice, de la situation financier et du patrimoine, à l'expiration de cette période, en vue de dissimuler la véritable situation de la société ».

(2) راجع المادة 717 ق.ت.ج.

وقد قرر القضاء الفرنسي أنه لا جريمة في حال اكتشاف ميزانية غير صحيحة دون أن تكون تلك الميزانية محل تقديم لجمعية الشركاء أو نشر للعامة، غير أن ذلك قد يكون محل مساءلة جزائية بمفهوم جريمة تقع بعدم مسك حسابات منتظمة، أو بمفهوم جريمة من جرائم الضرائب¹.

ويستعمل المشرع في التعبير عن الميزانية المغلوطة تعبير الميزانية غير الصحيحة، أو غير المطابقة للواقع، وفي الحالتين فإن قيام الجريمة موقوف على عدم صحة المعلومات واعتبارها معلومات كاذبة لا تمت للواقع بصلة².

وتتعلق الجريمة المنصوص عليها في المادتين 800 و811 ق.ت.ج بالميزانية، وهذه الأخيرة تعتبر أهم وثيقة من بين الوثائق التي على الشركاء الاطلاع عليها لكنها ليست الوحيدة التي تحمل هذه الأهمية، وقد استثنى المشرع باقي الوثائق المحاسبية كحساب الاستغلال العام وحساب النتائج واكتفى باعتبار الميزانية محلا للتجريم، على عكس المشرع الفرنسي الذي يستعمل عبارة الحسابات السنوية « les comptes annuels »³ ما يفيد أن الجريمة قد تقع على تقديم نشر أية وثيقة محاسبية بما فيها الميزانية، وهو ما يؤكد أن هناك نقص طال نص التجريم في القانون الجزائري.

ويتعلق التجريم هنا بشكلين فقط من أشكال الشركات التجارية التي جاء القانون التجاري على ذكرها وتنظيمها، وهو النطاق الذي تخضع له جميع جرائم الشركات التجارية في القانون الجزائري، وهي الشركات ذات المسؤولية المحدودة، وشركات المساهمة، وهو ما يؤدي إلى اعتبار الفعل المجرم الموصوف بتقديم ونشر ميزانية غير صحيحة مباحا، ما لم يقع الوصف تحت طائلة نص من نصوص

(1) Michel Véron, Op. cit, p236.

(2) Dissimuler la vérité, c'est mentir...
V. Michel Véron, Op. cit, p 235.

(3) يرجع نص القانون التجاري المجرم لفعل تقديم ميزانية غير صحيحة، أو نشرها لسنة 1775، ما يعني تأثر المشرع الجزائري بالقوانين الفرنسية، وفعلا فإنه وحتى القانون التجاري الفرنسي الصادر في 30 أبريل 1983 لم يكن التجريم ينصب سوى على الميزانية، غير أن المشرع الفرنسي قد تدارك الأمر بموجب قانون 1983، حيث توسع نطاق محل الجريمة لكل الوثائق المحاسبية التي نص عليها في تنظيم سير الشركة التجارية.

V. Philippe Conte, Wilfrid Jeandidier, Op. cit, p 173.

V. aussi: art L.123-12 C. com. Fr : « ...elle doit établir des comptes annuels à la clôture de l'exercice au vu des enregistrements comptables et de l'inventaire. Ces comptes annuels comprennent le bilan, le compte de résultat, et une annexe, qui forment un tout indissociable »

Et aussi les articles :L 241-3, L242-6. Préc.

القانون العام، أو جرائم التهرب الضريبي مادام يقوم الفعل المجرم على تشويه الحسابات والمعلومات الحسابية والمالية للشركة¹

ونجد أصل هذه الجريمة في تقرير الالتزام الذي يقع على عاتق مسيري الشركات التجارية بوضع ميزانية تحت تصرف المساهمين وحتى مجلس المراقبة، وإخضاع عمل المسيرين للمراقبة ما يعني احتمال تواطؤ أعضاء مجلس المراقبة مع المسيرين في جريمة تقديم ونشر ميزانية غير صحيحة بل حتى اشترك محافظ الحسابات في الجريمة.

ب- الركن المعنوي

يتضح من تأكيد المشرع في صياغة نص المادة المجرمة واستعماله لمصطلح "يتعمدون" اشتراط القصد الجنائي بصورتيه العام والخاص، فيتمثل القصد العام في اتجاه إرادة الجاني لتقديم أو نشر ميزانية يعلم أنها غير صحيحة، ويتمثل القصد الخاص في الغاية التي تمثل الباعث نحو قيام المسير بالفعل المجرم لإخفاء حالة الشركة الحقيقية.

وبمفهوم المخالفة، يؤدي إثبات الإهمال أو الخطأ من طرف المسير كافي لنفي الجريمة في حقه ولا تقوم الجريمة دون إثبات الركن المعنوي إلى جانب الركن المادي.²

(1) على عكس المشرع الفرنسي الذي يتسع فيه نطاق التجريم المتعلق بفعل تقديم وثائق حسابية غير صحيحة أو نشرها ليشمل جميع أشكال الشركات التجارية وحتى المدنية منها.

L'art L. 243-1 C. com. Fr indique que : « les articles L. 242-1 à L. 242-29 s'applique aux sociétés en commandite par actions. Les peines prévues pour les présidents, les administrateurs ou les directeurs généraux des sociétés anonymes sont applicables, en ce qui concerne leur attributions, aux gérants des sociétés en commandite par actions ».

Et dans le même sens, l'article L.242-30C.com.fr indique que : « les peines prévues par les articles L.242-1 à L.242-24 pour les présidents, les directeurs généraux et les administrateurs des sociétés anonyme sont applicable, selon leurs attributions respectives, aux membres du directoire et aux membres du conseil de surveillance des sociétés anonyme régies par les dispositions des articles L.225-57 à L.225-93... ».

Et concernant les sociétés par actions simplifiées, l'art L. 244-1 c, com. fr indique que : « les articles L. 242-1 à L.242-6, L242-8, L242-17 à L242-24 s'appliquent aux sociétés par actions simplifiées... ».

En dehors du Code de commerce, on signalera que le délit est également prévu pour les sociétés civiles de placement immobilier, et les sociétés coopératives.

V. Philippe Conte, Wilfrid Jeandidier, Op. cit, p 172.

(2) Cass. Crim, du 2 mars 1983, décision attaquée : Cour d'appel de Paris Chambre 9, 1981-12-21, du 21 décembre 1981, Inédit.: « Alors que pour caractériser l'élément moral de cette infraction, les juges d'appel se sont bornés à déclarer, qu'en sa qualité de président du conseil d'administration, le prévenu ne pouvait ignorer que les écritures portées au bilan avait pour objet de dissimuler la véritable situation de la société en cause aux actionnaires et ont donc omis de relever le moindre fait significatif de la connaissance réelle, par x ...dernier, l'exactitude du bilan litigieux ».

Disponible sur : legifrance.gouv.fr.

الفرع الثاني

جرائم تقع بالتلاعب واستعمال الأموال والأرباح السنوية للشركة التجارية

يتحدد نطاق التجريم بالنسبة للجرائم التي تقع بالتلاعب بالأموال والأرباح السنوية للشركة التجارية بشركات دون غيرها، بحيث تخاطب الأحكام الجزائية المنصوص عليها ضمن قانون الشركات التجارية المسييرين في شركات المسؤولية المحدودة، ورئيس شركة المساهمة والقائمين بإدارتها ومديريها العامين، بحيث تعتبر صفة الجاني ركنا مفترضا لا يسوغ قيام الجريمة في حق غيرهم¹.

أولا- جريمة التعسف في استعمال ممتلكات الشركة

تعتبر جريمة التعسف في استعمال ممتلكات الشركة من الجرائم أكثر انتشارا في محيط المال والأعمال وبالضبط في الشركات التجارية، وبالنسبة للتشريع الجزائري، فإنه لم ينص على هذه الجريمة التي أخذت حصة الأسد في أغلب الأبحاث المتعلقة بجرائم الشركات التجارية أو جرائم الأعمال، وقد اعتنى المشرع بهذه الجريمة في نص المادة 800 ق.ت.ج فقرة 4 و5، بالنسبة لشركات المسؤولية المحدودة، ونص المادة 811 فقرة 3 و4 من نفس القانون بالنسبة لشركات المساهمة.

1- الركن المادي لجريمة التعسف في استعمال أموال الشركة التجارية

تختلف الأفعال المادية المكونة لجريمة التعسف في استعمال أموال الشركة وإن اتفقت في مجملها بين شركات المسؤولية المحدودة وشركات المساهمة، غير أن هناك عناصر مشتركة تعد أساس قيام الركن المادي لجريمة التعسف في استعمال ممتلكات الشركة على النحو التالي:

أ- النشاط المجرم (الاستعمال التعسفي)

بالنسبة لشركات المسؤولية المحدودة وحسب ما جاءت به المادة 800 ق.ت.ج، فإنه تقوم الجريمة إذا قام المسيرون باستعمال أموالا، أو قروضا للشركة، استعمالا يعلمون أنه مخالف لمصلحة

(1) كما يمكن متابعة المصفي بجريمة استعمال أموال الشركة التجارية وفي ذلك أيضا اشتراط لهذه الصفة كركن لقيام الجريمة، فيتابع المصفي الذي يقوم عن سوء نية:

1- باستعمال أموال أو ائتمان الشركة التي تجري تصفيته وهو يعلم أنه مخالف لمصالح الشركة تلبية لأغراض شخصية أو لتفضيل شركة أخرى أو مؤسسة له فيها مصالح مباشرة أو غير مباشرة.

2- بالتخلي عن كل أو جزء من مال الشركة التي تجري تصفيته خلافا لأحكام المادتين 770، 771 ق.ت.ج.

راجع المادة: 840 ق.ت.ج. والمواد: 770، 771 ق.ت.ج حول حدود سلطات المصفي في الشركة في الشركة التجارية.

الشركة تلبية لأغراضهم الشخصية أو لتفضيل شركة أو مؤسسة أخرى، لهم فيها مصالح مباشرة أو غير مباشرة.

كما تقوم الجريمة في حق مسيري شركات المسؤولية المحدودة عن استعمال الصلاحيات التي أحرزوا عليها أو الأصوات التي كانت تحت تصرفهم بهذه الصفة استعمالا يعلمون أنه مخالف لمصالح الشركة تلبية لأغراضهم الشخصية أو لتفضيل شركة أو مؤسسة أخرى لهم فيها مصالح مباشرة أو غير مباشرة.

أما عن شركة المساهمة فإنه وحسب ما جاءت به المادة 811 في فقرتيها 4، و5 يعتبر تعسفا في استعمال المسير أموال الشركة وممتلكاتها، القيام باستعمال أموال الشركة أو سمعتها، أو استعمال السلطة أو حق التصرف في الأصوات استعمالا في غايات يعلم أنها مخالفة لمصلحتها لأغراض شخصية أو لتفضيل شركة أو مؤسسة أخرى لهم فيها مصالح مباشرة أو غير مباشرة.

ويراد بالاستعمال الذي يعد النشاط الأساسي لقيام الجريمة استعمال شيء سلم لغرض معين في غرض آخر غير المتفق عليه، وطبيعة الاستعمال هنا مرتبطة بما لدى مسير الشركة من سلطات ما يعني شمولية السلطة بين أعمال التصرف وأعمال الإدارة وبالتالي الخروج عن أعمال التصرف وأعمال الإدارة التي يحدده عقد المسير مع الشركة¹، إذ أن للمدير الحق بموجب سلطة القيام بأعمال التصرف أن يتصرف في أموال تعود للشركة في الحدود المرسومة في العقد وبإتباع الإجراءات المفروضة فيما يخص استشارة الشركاء والرجوع إليهم، أما إذا قام المسير خروجا عن تلك الحدود بمنح أموال الشركة كمكافئات أو منح امتيازات للغير، أو يقوم بإعطاء ما هو ملك للشركة للغير، أو لمصلحته الشخصية، أو بيع ما يشكل أصول الشركة فإنه يعد مرتكبا لجريمة التعسف في استعمال ممتلكات الشركة².

ويجب أن ينتج الاستعمال المتعسف فيه عن أعمال الإدارة والتمثلة أساسا في عدم القيام بما يجب القيام به كإهمال طلب دين مستحق للشركة، فلا يشترط حقيقة في الاستعمال المجرم بموجب هذه

(1) ويقصد بأعمال التصرف *actes de disposition* التي تشكل تعسفا في استعمال ممتلكات الشركة، العمليات التي تنصب على رأس المال بتحويله أو الإنقاص منه حاضرا ومستقبلا (مثل البيع، الهبة، إبرام عقد إيجار...)، كما يمكن أن يقع التعسف على أعمال الإدارة أو التسيير *actes d'administration* كالصيانة والتأمين والإيداع والقرض والإيجار.

أنظر: أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائي الخاص، الجزء الثاني، المرجع السابق، ص 197.

(2) Wilfrid Jeandier, droit pénal des affaires, DALLOZ-DELTA, Paris, année 1996, p : 285.

الجريمة أن يكون مآله التملك، أو تحويل نهائي للملكية، بل يكفي الاستعمال المؤقت ولو لم تنقص من قيمته وتسبب ضررا للشيء المستعمل¹.

ورغم أن " الاستعمال " بمفهومه يقتضي القيام بفعل ايجابي، إلا أنه يمكن قيام الجريمة في حالة الامتناع الذي يؤدي للإضرار بالشركة التجارية حيث قضي بقيام الجريمة، ونشير في هذا السياق لعدم ضرورة اعتماد الضرر كمعيار للقول بأن الاستعمال مجرم حيث أن الضرر في الواقع لا يعد عنصرا مكونا للجريمة، إذ من الواضح من نص المادة اتجاه المشرع لتجريم السلوك أو التصرف المتمثل في الاستعمال بغض النظر عن النتيجة².

ب- صور الاستعمال التعسفي

حسب ما ورد في نصوص التجريم فإنه تقوم جريمة التعسف في استعمال ممتلكات الشركة التجارية على استعمال الأموال، القروض، الصلاحيات، الأصوات.

- استعمال أموال أو ممتلكات الشركة:

تشمل ممتلكات الشركة التجارية مجموعة من المنقولات والعقارات، والأموال غير المجسدة les elements incorporels، وكل ما يشكل ممتلكات مادية، أملاك عقارية، سندات، دين مخالصات عتاد، سلع ومخزونات، وحقوقها، وعلاماتها³.

(1) أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائري الخاص، الجزء الثاني، المرجع السابق، ص 198.

(2) لم يعد القضاء الفرنسي سابقا بفعل الامتناع في قيام جريمة التعسف في استعمال ممتلكات الشركة التجارية وهو ما يتضح جليا من خلال رفض القضاء الفرنسي اعتبار الامتناع عن طلب العمولة المدفوعة لشركة أخرى بعد إلغاء العقد والاتفاق الذي كان قائما بين الشركتين تعسفا في استعمال الممتلكات الشركة، غير أن موقف القضاء الفرنسي تغير نحو اعتبار الامتناع سلوكا مجرما واعتبره تعسفا صدر عن المسير مادام أضر بمصلحة الشركة، ويفتح هذا الموقف في حقيقة الأمر المجال أمام اعتبار الضرر أو النتيجة عنصرا في قيام جريمة الحال إذا تعلق الأمر بتقييم مدى اعتبار الفعل السليبي تعسفا مجرما، ما يعني أن معيار الضرر هو الفيصل في تكييف الامتناع كركن مادي لجريمة تعسف المسير في استعمال السلطات الممنوحة له استثناء على القول بأن الضرر لا يعد عنصرا في قيام الجريمة.

faire usage de ces biens certainement l'accomplissement d'actes positifs. Une abstention ou une négligence, même contraire à l'intérêt de la société, ne peut constituer un usage (Crim. 24 avr. 1984, 508 : en l'espèce, omission de réclamer à une autre société des commissions indûment détenues après annulation d'accords contractuels).

V. Michel Véron, op, cit, p : 200

أنظر أيضا: أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائري الخاص، الجزء الثاني، المرجع السابق، ص 198.

(3) Michel Véron, op. cit, p200.

يفترض لقيام الجريمة أن تكون هذه الأموال والممتلكات ملكا للشركة، غير أن ذلك لا يعني المفهوم الضيق للملكية، حيث أن الأشياء التي تكون تابعة للشركة كأن تستأجر الشركة مقرا أو سيارة لاستعمالها في مصلحة الشركة يصح أن تكون محلا للجريمة إذا استعملها المسير في غير المصلحة التي قررت لها، واعتبر المشرع الفرنسي أن استعمال مواد البناء استعمالا شخصيا من طرف مسير الشركة يشكل جريمة التعسف كذلك الأمر بالنسبة لاستعمال العمال الأجراء التابعين لها بموجب عقد العمل في خدمة منازلهم الشخصية¹.

- استعمال القرض

يضم الاعتماد المالي للشركة وهو المصطلح الأكثر دقة، القدرة والمساحة المالية للشركة، أي قدرتها على الضمان والتكفل المالي، إضافة إلى سمعتها (réputation)، ومصداقيتها (crédibilité).

ويشكل تعسفا في هذا المفهوم استعمال ضمان الشركة الذي هو أصلا مخصصا لضمان الحقوق والمتعاملين مع الشركة، لتسديد دين شخصي لمدير الشركة أو غير²، فيكفي توجيه هذا الضمان في غير مصلحة الشركة وإنما في مصلحته الشخصية سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة ولا يهم حقيقة إن كان من شأن هذا الفعل أن يضع الشركة في وضع مالي خطير أو لا³.

- استعمال السلطات وأصوات الشركة

السلطات هي مجموع الحقوق التي يحوزها مديرو الشركات التجارية بموجب ما يحدده عقد عملهم أو الوكالة التي تربطهم بالشركة التجارية، بالإضافة لبعض الحقوق التي يخولها القانون الأساسي للشركة التجارية، والقواعد القانونية المنصوص عليها في القانون التجاري، ويشكل تعسفا في استعمال السلطة استعمال تلك السلطات في سبيل خدمة المصلحة الشخصية سواء كانت مصالح مباشرة أو غير مباشرة.

ج- الاستعمال المخالف لمصلحة الشركة

ورد في نص المواد التي تجرم فعل التعسف في استعمال أموال الشركة أن يكون الاستعمال مخالف لمصلحة الشركة، غير أنه لم يحدد مفهومها، على الرغم من أن النصوص الجزائية يفترض أن توصف بكونها دقيقة بحيث يتم الابتعاد عن عملية تفسيرها تفاديا لخلق ما قد لا يدخل ضمن نطاق

(1) Michel Véron, op. cit. P200.

(2) أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائي الخاص، الجزء الثاني، المرجع السابق، ص 200.

(3) Frédéric Stasiak, droit pénal des affaires, Ed. LGDJ, année 2005, P208.

التجريم والتعدي على مبدأ الشرعية، كما لم يشترط المشرع تحقق نتيجة عن ذلك الاستعمال كتخلف أضرار بالشركة أو الانتقاص من قيمة الشيء المستعمل.

وإذا ربطنا مصلحة الشركة بمصلحة الشركاء، وحدود سلطات المسير بما يسمح به الشركاء فإنه يمكن القول أن موافقة الشركاء على أعمال المسير أثناء اجتماع الجمعية العامة يسحب صفة التعسف في استعمال ممتلكات الشركة أو إساءة الاستعمال على النحو الذي يمكن من خلاله إسقاط الركن الشرعي للجريمة¹.

وفي هذا السياق ينفي أصحاب هذا الرأي قيام هذه الجريمة فيما لو كان معظم الحصص في شركات المسؤولية المحدودة عائدة للمتهم_مسير الشركة التجارية_ صاحب شركة الشخص الوحيد غير أن القضاء الفرنسي يرى عكس ذلك فقد أصدرت محكمة التمييز الفرنسية حكماً يقضي بأنه لا يشكل سبباً مبرراً لجريمة إساءة استعمال أموال الشركة الاتفاق بإجماع الشركاء على تسديد ثمن التنازل عن حصص أحد الشركاء سوف يكون عن طريق الشركة التي تقرضه بدورها إلى المتنازل له ويرجع مبرر المحكمة إلى أن الهدف من تجريم مثل هذا الفعل ليس فقط حماية مصلحة الشركاء وإنما حماية الذمة المالية للشركة ومصلحة الغير.

كما أن قبول الشركاء بتصرف المسير المعبر عنه بقرار من الجمعية العامة ليس واضحاً دائماً فقد يشوب هذا القرار عيب تعسف الأغلبية أو يمكن أن يكون ناتج عن غش أو تدليس، كما أن المصالح المرجوة حمايتها ليست محصورة بين الشركاء والمسير التي قد لا تتطابق إلا بالنسبة للشركات ذات المسؤولية المحدودة وذات الشخص الوحيد، وإنما تتسع لحماية الغير المتعامل معها².

(1) وجدي سليمان حاطوم، المرجع السابق، ص ص: 609-610.

(2) وجدي سليمان حاطوم، المرجع السابق، ص ص: 609-610.

د- الاستعمال يكون في خدمة المصلحة الشخصية

أكد المشرع في نصوص التجريم السابق ذكرها على ضرورة أن يكون التعسف في استعمال أموال الشركة التجارية من طرف مسيرها يجب أن يتجه لخدمة المصلحة الشخصية، ولم يأت المشرع بما يفيد أن يكون الفعل مضرا بمصلحة الشركة، وتجدر الإشارة إلى أنه ليس كل فعل هو في خدمة مصلحة المسير يكون بالضرورة ماسا بمصلحة الشركة التجارية¹.

2- الركن المعنوي لجريمة التعسف في استعمال أموال الشركة

تقتضي هذه الجريمة توافر القصد العام الذي يتمثل في إدراك المسير بأن الفعل يعد من قبيل الأفعال الماسة بمصلحة الشركة التجارية، رغم ذلك تتجه إرادته لاستعمال أموال الشركة استعمالا غير قانوني، بالإضافة إلى القصد الجنائي الخاص² المتمثل في قصد تحقيق مصلحة شخصية واتجاه الجاني لخدمة مصلحته وخدمتها متجاهلا مصلحة الشركة، وبالتالي لا يمكن لجريمة التعسف في استعمال ممتلكات الشركة أن تقوم بمعزل عن القصد الخاص المتمثل في خدمة المصلحة الشخصية هذا لأن عدم توفر ذلك يسقط الركن المعنوي ما يسقط قيام الجريمة ككل، وقد قررت محكمة النقض الفرنسية في أحد أحكامها إلى أن الحكم يجب أن يشتمل على ما يدل على اتجاه إرادة المتهم إلى تحقيق مصلحته الشخصية، فقضت المحكمة ببراءة أحد المتهمين المسيرين لشركة تجارية عن جريمة التعسف في استعمال أموال الشركة لأنه سدد من أموال الشركة الخاصة ثلاث فواتير وهمية دون أن يبين الحكم ما إذا كان المدير قد حصل على منفعة شخصية بطريقة مباشرة أو غير مباشرة، غير أن ذلك لا يمنع من تكييف هذا الفعل على أساس جرائم فساد، أو خيانة أمانة³.

(1) من المقرر أن قيام جريمة التعسف في استعمال ممتلكات الشركة لا تتطلب توفر الضرر الناتج عن تلك الاستعمال المتعسف فيه، وهو ما يعكس اختلاف مفهوم الاستعمال المعاقب عليه بين جريمة الحال وبين جرميتي خيانة الأمانة، والتفليس، إذ يعد الاستعمال في الجريمة الأولى أوسع بكثير، كما أن عنصر الضرر لا يشترط حقيقة للمعاقبة عن الاستعمال المتعسف فيه على عكس جرائم النقائص التي يعد الضرر فيها عنصرا لتكوينها، حيث لا تقوم الجريمة إذا كان استعمال ضمان الشركة لم يؤدي إلى خسارة دائنيها أو أدى إلى عجزها أو توقفها عن الدفع، وبالتالي يتجه القاضي الجنائي في تكييف فعل لا يتعدى مجرد الاستعمال لوصفه بأنه تعسفا في استعمال ممتلكات الشركة.

أنظر: أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائي الخاص، الجزء الثاني، المرجع السابق، ص 197.
وأنظر أيضا: محمد علي سوليم، حوكمة الشركات في الأنظمة العربية المقارنة بين التنظيم والمسؤولية التأديبية والمدنية والجنائية)، المرجع السابق، ص ص: 554-556.

وأبضا: وجدي سليمان حاطوم، المرجع السابق، ص 581.

(2) أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائي الخاص، الجزء الثاني، المرجع السابق، ص 203.

(3) عادل عبد السميع عبد الفتاح العزباوي، المرجع السابق، ص ص: 312، 313.

3- الجزء المقرر عن جريمة التعسف في استعمال أموال الشركة التجارية

تعاقب المادة 800 ق.ت.ج عن القيام بجريمة التعسف في استعمال وممتلكات شركات المسؤولية المحدودة بالحبس لمدة سنة إلى خمس سنوات وبغرامة من 20.000 دج إلى 200.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط .

وتعاقب المادة 811 ق.ت.ج برئيس شركة المساهمة والقائمون بإدارتها أو مديروها العامون الذين يثبت قيام الجريمة في حقهم بالحبس من سنة واحدة إلى خمس سنوات وبغرامة من 20.000 دج إلى 200.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط.

وقد نص الأمر 03-11 المتعلق بقانون النقد والقرض، على العقوبات التي تطبق على الرئيس أو أعضاء مجلس الإدارة أو المديرين العامين للبنوك والمؤسسات المالية العمومية الذين يتحقق في حقهم قيام جريمة التعسف في استعمال أموال المؤسسة، حيث تنص المادة 131 من القانون سابق الذكر على عقوبة الحبس من سنة إلى 10 سنوات وغرامة من خمسة ملايين عشرة ملايين، وفي حال كانت قيمة الأموال محل الجريمة تعادل عشرة ملايين دينار جزائري أو تفوقها.

كما يمكن الحكم بالإضافة للعقوبة السالبة للحرية على الحرمان الجاني من أحد الحقوق الوطنية أو من العديد منها ومن المنع من الإقامة من سنة إلى خمس سنوات، وتعتبر العقوبات المقررة لمسيري المؤسسات المالية أشد بكثير من تلك المطبقة على الشركات التجارية، ويرجع ذلك كون الخطر الذي يمس بالمؤسسات المالية يشكل تهديدا مباشرا للاقتصاد الوطني على النحو الذي يفرض وضع عقوبات أكثر ردها.

ثانيا- جريمة توزيع أرباح صورية

تعد مساهمة الشركاء في اقتسام الأرباح والخسائر أحد الأركان الموضوعية عقد الشركة¹ يلتزم مسير الشركة بتوزيع الأرباح على الشركاء بحسب القواعد المعمول بها، بحيث يفرض القانون ويؤكد القضاء كأصل عام الخضوع لإجراءات قانونية من أجل تمكين الشركاء من الأرباح السنوية² غير أن المسيرين قد يعمدون إلى توزيع أرباح صورية مما يشكل جريمة توزيع أرباحا صورية.

عرف المشرع الجزائري جريمة توزيع أرباح صورية منذ صدور الأمر 75-59 المتضمن القانون التجاري³. وتتعلق بشركات المسؤولية المحدودة وذلك بمقتضى الفقرة الثانية من نص المادة 800 ق ت ج، بالإضافة لشركات المساهمة بموجب نص المادة 811 ق.ت.ج في فقرتها الأولى.

1- الركن المادي للجريمة

قد تعتمد إدارة الشركة إلى توزيع أرباحا صورية لا تكون نتيجة زيادة حقيقية في أصول الشركة على خصومها، وإنما على أساس ميزانية غير صحيحة، فتوزع أرباحا رغم أن الشركة قد لحقتها خسائر معينة، يجب العمل على جبرها قبل توزيع أية أرباح، وأكد أن هناك مبررات تدعو إلى توزيع أرباحا صورية عديدة⁴، يمكن رد أهمها إلى خلق ائتمان للشركة، أو حث المساهمين على الاكتتاب بأسهم زيادة رأس المال أو لإخفاء نتائج الإدارة السيئة للشركة.

(1) محمود الكيلاني، المرجع السابق، ص ص: 22-23.

(2) أكدت المحكمة العليا في قرار صادر عن الغرفة التجارية والبحرية، أن قضاة المجلس لما قضاوا بإرجاع الذي سحبه الطاعن عن مال الشركة سحبا دون سند قانوني لأن أرباح الشركة تخضع في كيفية اقتسامها إلى الجمعية العامة للشركة التي تعد بشأنها قرارات طبقا للمادة 845 ق. ت. ج، والقضاء المبلغ المحسوب من مال الشركة لعدم احترامه الإجراءات المتعلقة بكيفية تحديد الأرباح 584 ق.ت.ج، هو قضاء سليم.

أنظر: قرار المحكمة العليا، الغرفة التجارية والبحرية، ملف رقم 192189، صادر بتاريخ 08 ماي 1999، مجلة المحكمة العليا عدد 01، سنة 2000، ص 125، منشور عبر الموقع الرسمي للمحكمة العليا.

(3) ظهرت هذه الجريمة أول مرة في التشريع الفرنسي بمقتضى القانون الصادر في 17 جويلية 1856 وتعلق الأمر آنذاك بشركات التوصية بالأسهم، ثم وعلى اثر قانون 24 جويلية 1867 أصبح التجريم يشمل شركات المساهمة إلى غاية صدور قانون 07 مارس 1925 الذي أدخل شركات المسؤولية المحدودة ضمن نطاق التجريم.

V : P. Bouazza Diden, Le délit de distribution des dividendes fictifs en droit algérien, thèse doctorat, faculté de droit et de sciences politiques, département de droit public, université Abou bekr Belkaid, Tlemcen, année universitaire 2015-2016, p 14.

(4) فاروق إبراهيم جاسم، حقوق المساهم في الشركة المساهمة، الطبعة الأولى، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت سنة 2008، ص

والأرباح الصورية جزء من الحصص التي قدموها الشركاء في رأسمال الشركة وليس للشريك أن يسترد حصته كلها أو بعضها مادامت الشركة قائمة، وفي توزيع مثل هذه الأرباح الوهمية غير الحقيقية انقاص من رأس مال الشركة¹.

إذ تتشكل الأرباح الصافية من النتائج الصافي من السنة المالية بعد طرح المصاريف العامة والتكاليف الأخرى للشركة، بإدراج جميع الاستهلاكات والمؤونات²، وتكون الأرباح قابلة للتوزيع، إذا كانت من الربح الصافي للسنة المالية وبزيادة الأرباح المنقولة³ ولكن بعد أن تطرح، حصة الأرباح الآيلة للعمال، والخسائر السابقة بعد اقتطاع نصف العشر على الأقل المتخصص للاحتياطي القانوني⁴.

وتحدد الجمعية العامة بعد الموافقة على الحسابات والتحقق من وجود مبالغ قابلة للتوزيع الحصة الممنوحة للشركاء في شكل أرباح، ويعد كل ربح موزع خلافا لهذه القواعد ربحا صوريا وتحدد أيضا الجمعية العامة كيفيات دفع تلك الأرباح بعد أن يتم المصادقة عليها.

ويشترط قيام الركن المادي لجريمة توزيع أرباح صورية أن تكون الأرباح بدون جرد، أو بجرد مغشوش، ما يدعم القول بأن الجريمة تقوم أساسا على عدم تقديم عناصر حسابية مطابقة للواقع، فانعدام الجرد أو الجرد المغشوش عنصران مفترضان لا يمكن أن تقوم الجريمة بمعزل عنهما⁵.

(1) ولا يحق للشركاء الاحتجاج بحسن نيتهم وجهلهم صورية ما حصلوا عليه من أرباح في مواجهة دائني الشركة، والغير المتعامل مع الشركة إذ أنه يفترض في الشركاء العلم بحالة الشركة وذلك اعتمادا على ما يقدمه القانون من ضمانات تركز للشريك حقه في الاطلاع على شؤون الشركة وعلى الوضعية المالية للشركة.

أنظر: مصطفى كمال طه، الشركات التجارية، الطبعة الأولى، مكتبة الوفاء القانونية، الإسكندرية، سنة 2009، ص 402.

(2) المادة 720 ق.ت.ج.

(3) المادة 722 ق.ت.ج.

(4) ويعتبر الاحتياطي القانوني ضمان إضافي لدائني الشركة يأخذ حكم رأس المال، لأنه مخصص في الأصل لتكملة رأس المال في حالة تعرض الشركة للخسارة، ولا يجوز للشركة التصرف فيه أو توزيعه على المساهمين، أما الاحتياطي النظامي المنصوص عليه في النظام الأساسي للشركة، والمقرر باقتطاع جزء من الأرباح الصافية والمخصص لأغراض معينة كتجديد الآلات أو تمويل عمليات الشركة ويعتبر نص القانون الأساسي الذي يفرض تكوين احتياطي ملزم لمجلس الإدارة وللجمعية العامة بحيث يتعين اقتطاع جزء من الأرباح الصافية لتكوينه وبهذا يأخذ حكم الاحتياطي القانوني فتوزيعه لا يتقرر إلا بمعرفة الجمعية العامة غير العادية.

أنظر: حسام بوحجر، المرجع السابق، ص 264.

راجع المادة 721 ق.ت.ج.

(5) Philippe Conte et Wilfrid Jeandidier, Op. Cit, P194.

أ- توزيع أرباح بدون جرد:

يقتضي قيام هذه الجريمة أن يتم توزيع الأرباح حتى ولو لم هناك جرد، أي مع غياب جدول تحديد وتقدير العناصر المختلفة المثبتة لأصول وديون الشركة، إذ هو عبارة عن كشف لعناصر ممتلكات وأموال الشركة وميزانيتها العامة والتي ينبغي أن تعكس الوضع المالي الحقيقي للشركة¹ وفي هذا الصدد اعتبر القضاء الفرنسي أن توزيع أرباحا اعتمادا على جرد غير كامل، وغير صحيح بمثابة عدم وجود جرد، فلا يعتبر جردا مجرد تدوين نتائج العمليات في دفتر بسيط، أو مسودة شهرية، كما اعتبر توزيع أرباح قبل إكمال العمليات التجارية أو قبل انتهاء وقفل الحسابات المتعلقة بتلك الأرباح بمثابة غيابا للجرد².

ب- توزيع أرباح بجرد مغشوش:

والغش هنا يستلزم تشويه للحقيقة، إما بتقدير الخصوم بأقل من قيمتها أو المبالغة في تقويم أصول الشركة كأن تدرج الأوراق المالية بسعر الشراء رغم انخفاض سعرها، أو تنكر الأصول بثمن الشراء أو التكلفة دون خصم الاستهلاك، وتكون الأرباح الصورية أيضا عن طريق الغش أو إدخال قيم وهمية في جانب الأصول، أو بذكر ديون غير حقيقية³.

والأصل أنه لا تتم الجريمة إلا على إثر اجتماع الجمعية العامة للشركاء ومصادقتها على توزيع الأرباح وجعلها تحت تصرف المساهمين، وعادة تحدد الجمعية تاريخ توزيعها وتعتبر الجريمة تمت ولو لم يقبض المساهمون الأرباح الصورية، إذ يكفي جعلها تحت تصرفهم، ويمكن للمسير أن يدفع عنه الجريمة بإثباته معارضته في توزيع الأرباح الصورية، وعدم المشاركة في قرار توزيعها كما تقرره القواعد العامة للمساهمة الجزائية⁴.

غير أنه قد اعتبر المشرع القيام بتوزيع أرباحا دون احترام الإجراءات المتعلقة بموافقة الجمعية العامة على الحسابات والتحقق من وجود مبالغ قابلة فعلا للتوزيع، يعد في حد ذاته توزيعا لأرباح صورية⁵، غير أنه يثار في هذا الشأن التساؤل حول إمكانية اعتبار مجرد القيام بتوزيع الأرباح دون اجتماع الجمعية العامة وموافقته على الحسابات، فعلا مشكلا لجريمة توزيع أرباح صورية حتى ولو لم

(1) المادة 716 ق.ت.ج.

(2) Philippe Conte et Wilfrid Jeandidier, Op. Cit, p 195.

(3) فاروق إبراهيم جاسم، المرجع السابق، ص 78.

(4) عبد الحميد الشواربي، المرجع السابق، ص 471.

(5) المادة 723 ق.ت.ج.

تكن تلك الأرباح صورية فعلا، وإنما أرباحا حقيقية تم توزيعها دون مراعاة الإجراءات القانونية، مع العلم أن عدم دعوة الجمعية للانعقاد في حد ذاتها فعلا مجرما في إطار تكريس حق الشركاء في الاطلاع على شؤون الشركة وحقهم في المشاركة في قرارات الشركة التجارية.

في الواقع أن ذلك يرتبط بعناصر تكوين الجريمة والتي لا تقوم على مجرد إتيان الفعل المادي بمعزل عن النية السيئة، فالأصل في قيام الركن المادي هو توزيع الأرباح التي تكون صورية غير حقيقية أي لا يمكن في كل الأحوال قيام الجريمة دون وجود توزيعا للأرباح الصورية إذ تنصب الحماية الجزائية في شأن هذا التجريم على رأس مال الشركة التجارية، وحتى الغير من المتعاملين معها باعتباره الحد الأدنى من الضمان العام المقرر لدائنها¹.

ونجد من خلال تحليل عناصر الجريمة عدم اشتراط المشرع نتيجة لتحقق الركن المادي ويقصد بذلك اشتراط تحقق اعتداء معين يصيب رأس المال بسبب القيام بتوزيع أرباحا صورية فحتى ولو ذهب التجريم في حد ذاته لتقرير الحماية الجزائية لرأس المال إلا أن ذلك لم يرد صراحة في نص الجريمة فتقوم الجريمة بمجرد القيام بالسلوك الإيجابي الذي من شأنه إحداث تغيير في العالم الخارجي، يتمثل في توزيع أرباحا صورية غير حقيقية².

2- الركن المعنوي لجريمة توزيع أرباح صورية

وبالنسبة للركن المعنوي فإنه حسب ما جاءت به نص المادتين 800 و 811 ق. ت. ج فإنه يتطلب توفر العمد الذي يشكل القصد الجنائي العام، المتمثل في العلم بعدم مشروعية القيام بالأفعال التي تشكل جريمة توزيع أرباح صورية، ولا يمكن تصور الإهمال في مثل هذا النوع من الجرائم بحيث تكون مرحلة توزيع الأرباح الوهمية موائية لفعل الامتناع عن تحرير جرد محاسبي يحمل تفاصيل النشاطات المالية للشركة والأصول والخصوم، أو بعد تحرير جرد مغشوش يحمل معلومات محاسبية غير مطابقة للحقيقة، ما يؤكد أكثر وجود النية السيئة لدى المسير الذي انتهى بعد ذلك إلى توزيع أرباحا صورية.

(1) محمد علي سويلم، حوكمة الشركات في الأنظمة العربية، المرجع السابق، ص 476.

(2) وبخلاف المشرع المصري الذي يأتي في النص على جريمة توزيع أرباحا صورية على اشتراط تحقق نتيجة معينة وهي أن يترتب على الفعل ارتكاب النشاط المادي منع الشركة من أداء التزاماتها النقدية، ومن الناحية النظرية فإنه يجب أن يتوفر عجز في أداء الالتزامات كنتيجة عن القيام بتوزيع أرباحا غير حقيقية، هذا إذا لم يعتبر ذلك مقترضا بحيث يعد أساسا كل توزيعا للأرباح الصورية اقتطاعا من رأس مال الشركة وحتى الاحتياط القانوني أو النظامي لأن الاحتياط القانوني يأخذ حكم رأس المال.

أنظر: محمد علي سويلم، حوكمة الشركات في الأنظمة العربية، المرجع السابق، ص 477.

كما قد ورد صراحة في نص التجريم اشتراط العمد لقيام الجريمة ما يدعم مرة أخرى القول بعدم تصور قيام جريمة أرباح صورية في حق المسير الذي وزع أرباحا دون مراعاته للإجراءات التي تتركس حق الجمعية العامة في الاجتماع والموافقة على تقرير توزيع الأرباح دون أن يتعمد فعلا توزيع أرباحا وهمية غير حقيقية.

المطلب الثاني

جرح تتعلق بخرق القواعد التي تضمن العلم بالوضعية المحاسبية للشركة التجارية

تضمن القواعد القانونية المتعلقة بسير الشركات التجارية حدا معيناً من الحقوق التي تعنتي بتبيان طرق اتصال الشركاء بحسابات الشركة التجارية وإطلاعهم على شؤون الشركة في مواجهة المسير الذي يقع على عاتقه مسؤولية تمكين المشاركين من ذلك¹.

فتقوم جرح خرق قواعد تمكين المساهمين من حسابات الشركة عن تعدي المسير على حق الإعلام الذي يعد من أبرز حقوق المساهمين الذي يسمح لهم بالاتصال بالشركة ومعرفة شؤونها وأموالها والتمكن من حساباتها وتحديد وضعهم المالي والتنبؤ بالمخاطر والاستعداد لها (الفرع الأول)

كما تقوم جرائم خرق القواعد التي تضمن مشاركة الشركاء في قرارات الشركة التجارية عن منع المسير المساهمين من ممارسة حق المشاركة في اتخاذ القرارات التي من شأنها التأثير على مصالح الشركة ووضعها المالي وضمان حسن تسييرها (الفرع الثاني).

الفرع الأول

جرح خرق أحكام تمكين المساهمين من الوثائق المحاسبية للشركة

نص القانون التجاري على مجموع الأحكام التي تنظم سير الشركة التجارية و هي المرحلة الموالية لمرحلة تأسيس الشركة التجارية، غير أن النظام القانوني لطريقة تسيير مصالح الشركة ترتبط في

(1) يعتبر حق الشركاء في الاطلاع على وثائق الشركة إلى جانب حق المشاركة في قرارات الشركة من بين وسائل الرقابة على عمل الإدارة، حيث يمكن للجمعية العامة ممارسة ما يسمى بالرقابة السابقة والتي بصدها يتم إعطاء الموافقة السابقة على القرارات المتعلقة بالتصرف في الأموال، وتقدير الإيرادات وتوزيعها على بنود المصروفات وقد تمتد إلى أكثر من ذلك فتشمل فحص المستندات والتأكد من سلامتها، وهي رقابة مانعة لوقوع الأخطاء والمخالفات المالية، فتوصف على أنها "الرقابة المانعة" Preventive Control، إذ تحول دون تبديد الموارد، كما تقلل من فرص ارتكاب الأخطاء وتمنع وقوعها وتخفيف المسؤولية الملقاة على عاتق الإدارة والقائمون بالتنفيذ.

أنظر في ذلك: عوف محمود الكفراوي، الرقابة المالية (النظرية والتطبيق)، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، سنة 1989 ص ص:

الحقيقة بالمسير أو المسيرين فيها مما يخلق ضرورة التطرق لإدارة الشركات التجارية ومحاولة معرفة مدى التزام الإدارة اتجاه القواعد القانونية التي تنظم طرق إعداد الوثائق الحسابية وتضمن حق الشركاء في الاطلاع عليها وإعلامهم بها وعليه يجب التوجه لتفصيل تلك الجرائم على النحو الذي يبين المناطق التي وفق فيها المشرع من تلك التي يجب عليه إعادة النظر فيها.

أولاً-التزام المسيرين بتمكين المساهمين من الوثائق المحاسبية

التزاما من المسيرين بتنفيذ كل ما يعد من قبيل موضوع الشركة وغرضها على النحو الذي قرره التقنين التجاري فإنه تجب على المسيرين تمكين الشركاء من حقهم في الإطلاع على شؤون الشركة التجارية وكل الوثائق المحاسبية التي تحمل المعلومات التي تبين الوضع المالي للشركة ونتاج النشاطات المالية التي مارستها الشركة، فقد يوصف الفعل الذي ترتكبه الإدارة خروجاً عن تلك الحدود التي رسمها غرض الشركة أو العقد الذي يربطها مع الشركة، تعد على مجموعة من الحقوق التي قررها القانون للشركاء في مواجهة سلطة إدارة الشركة.

1- حق الإعلام كوسيلة لتمكين المساهمين من الوثائق المحاسبية (محل الجريمة)

يقرر القانون الجزائري، وكغيره من القوانين المقارنة لكل شريك في الشركات التجارية مهما كان نوعها، الحق في أن يعلم بما سوف يحدث أو حدث في اجتماعات الشركة التجارية وبكل ما قرر عن مصير ومصحة الشركة سواء عن طريق نشر المعلومات أو إرسالها إلى الشركاء أو باطلاعهم عليها في مركز الشركة أو بناء على طلبهم سواء تعلقت هذه التقارير أو الوثائق بالنشاطات التي تقوم بها الشركة أو بمشاريع القرارات المقدمة من قبل أجهزة الإدارة أو البيانات المتعلقة بالمركز المالي للشركة، ويأخذ هذا الحق في التطور يوماً بعد يوم مع ظهور الأسواق الجديدة واختلاف نظم المحاسبة الكلاسيكية، ويتعلق هذا الحق بمسألة الشفافية و قواعد حسن السلوك وميثاق الشرف وآداب المهنة في جانب الإدارة¹.

إذ يعتبر الإعلام والاطلاع الوسيلة التي تسمح للشركاء بتقييم مدى تنفيذ كل عضو من أعضاء مجلس الإدارة أو المجلس ككل، للواجبات التي عهدت إليهم ويسمح بتقييم مدى انجازهم لها وحدود

(1) أكدت محكمة التمييز الفرنسية هذا الالتزام من خلال حكم في قضية أقامها مدير إحدى الشركات عندما صدر الحكم بإلغاء قرار مجلس إدارة الشركة لرفضه طلب حصول المدير على بعض المعلومات، ولم يكن الحكم مبنياً على عدم احترام قرار مجلس الإدارة لنص أمر في القانون، ولكن المحكمة لمست تحايل المجلس لرفض إعطاء المعلومات، وأكدت بوضوح ضرورة الالتزام الأدبي الذي يقع على عاتق الشركات بإعطاء المعلومات.

أنظر: وجدي سليمان حاطوم، المرجع السابق، ص: 264-265.

أنظر أيضاً: عوف محمود الكفراوي، المرجع السابق، ص: 36-37.

كفاءتهم ولهذا الحق خاصية ازدواجية¹، إذ يعد وسيلة لإخضاع أجهزة الإدارة لرقابة غير مباشرة من قبل الشركاء كأثر للمعلومات المطع عليها، وإمكانية مناقشتها من قبلهم، كما أنه من شأن هذا الحق أن يجسد وضعية توازن ضرورية في إدارة الشركة بين هيئة عاجزة أو ليست على ذلك القدر من الكفاءة في ممارسة اختصاصاتها وبين تلك التي تتمتع بقدر من السيطرة الفعلية على مقدرات الشركة، ونجد في هذا الصدد اختلاف في تحديد نطاق ممارسة هذا الحق، إذ هناك من يدعو إلى التضييق من نطاقه وذلك بقصره فقط على تقديم حد أدنى من المعلومات وكذلك عدم السماح بالاطلاع على سجلات الشركة إلا بعد الحصول على إذن من الشخص أو الجهاز المختص حسب نوع الشركة وحجمها.²

ويشترط عند ممارسة هذا الحق عدم إفشاء أسرار الشركة وإثبات وجود ما يستدعي طلب الاطلاع، ولهذا الاتجاه حالات معينة وحجج، ربما تعالج معظمها وضعية الشريك المساهم في شركة المساهمة، والذي قد يعتبر حائزا مؤقتا على السهم، لا يهمله سوى الحصول على الأرباح، ولن ينشغل بالمنافسة واحتمال تسرب معلومات تهدد قيمة السهم وبالتالي المساس بمصلحة الشركة بالإضافة إلى حساسية هذا الحق، وإمكانية حدوث فوضى وشلل في نظام الإدارة، لذا لم يكن هذا الحق ممارسا من قبل جميع الشركاء، إذ يكون غالبا عدد المساهمين كبير في شركات المساهمة.³

أما عن الاتجاه الثاني، فيرى ضرورة التوسع في نطاق حق الإعلام، وذلك بتزويد الشركاء بأقصى حد ممكن من المعلومات التفصيلية عن طبيعة نشاطات الشركة وتهيئة الوسائل الضرورية التي تضمن الشريك أو المساهم العلم بمصير الشركة و الرقابة على إدارة الشركة.

ولربما يحظى هذا الرأي الأخير بتأييد أكبر، وتأخذ غالبية التشريعات المقارنة الحديثة بالمفهوم الواسع لحق العلم والاطلاع، إذ يعتبر إعلام المساهمين أحد أبرز اهتمامات المشرع الفرنسي وظهر هذا الأخير من خلال قانون 1966 والقوانين و المراسيم اللاحقة له، وذلك عن طريق التوسع في كم ونوع المعلومات التي تلزم الشركة بإبلاغها للشركاء، تنظيم أكثر لوسائل التحقيق من صحة المعلومات، وتوسيع نطاق التجريم و الجزاءات المدنية عند مخالفة الحق المذكور.⁴

(1) Philippe Conte et Wilfrid Jeandidier, Op, cit, p 93

(2) فاروق إبراهيم جاسم، المرجع السابق، ص 211.

(3) وجدي سليمان حاطوم، المرجع السابق، ص 264.

(4) فاروق إبراهيم جاسم، المرجع السابق، ص 214.

2- القواعد القانونية التي تضمن إعلام الشركاء بالوثائق المحاسبية

تلتزم الإدارة في حقيقة الأمر بخدمة الشركة في حدود موضوعها ومصلحتها وبالطريقة التي يخولها القانون، وعلى هذا الأساس تكون التزاماتها واسعة بقدر ما يتوسع نطاق عمل الإدارة وحسب مراحلها، إلا أنه ما يهمننا في هذا الصدد تلك الالتزامات التي تقع على عاتق الإدارة الممثلة في المسير كفرد أو كجهاز أو كهيئة تسيير حسب شكل الشركة التجارية، والتي تمثل في جانب الشركاء حقهم في الاطلاع على أمور الشركاء من وثائق وحسابات تحمل تقديراً لنشاطات الشركة وتعبّر عن وضعية مالية معينة.

أ- في الشركات ذات المسؤولية المحدودة:

يحدد عقد الشركة التأسيسي عادة سلطة المدير أو سلطة المدراء في حالة التعدد ويسري هذا التحديد في العلاقة فيما بين المدير والشركاء، ولكنه لا يسري في حق الغير، يقوم المدير بجميع أعمال الإدارة لصالح الشركة وفي حالة تعدد المدراء أو المسيرين، يحق لكل مدير أن يدير الشركة بمفرده¹.

يحق لكل شريك في الشركة ذات المسؤولية المحدودة أن يراقب مراقبة مباشرة أعمال ونشاطات الشركة ولكي يستطيع الشريك القيام بتلك المراقبة، اعترف له المشرع بحقوق تسمح له بمتابعة نشاطات الشركة ووضعها المالي²، فيمكن له أن يحصل في مركز الشركة وفي أي وقت شاء على نسخة مطابقة للأصل من عقد الشركة التأسيسي الساري المفعول يوم الطلب، ويتعين على الشريك أن ترفق بنسخة العقد التأسيسي لائحة بأسماء المديرين وقائمة أخرى بأسماء مراقبي الحسابات أو مراقب الحسابات إذا ما وجد في الشركة ولا يحق للشركة أن تطلب من الشريك في مقابل تسليم هذه الوثائق مبلغاً يفوق المبلغ المحدد بموجب النظام الساري المفعول.

يحق للشريك أن يطلع بنفسه وفي مركز الشركة وفي أي وقت شاء على حساب الاستغلال العام وحساب الخسائر والأرباح وميزانية الشركة والجرد والتقارير المعروضة على الجمعية ومحاضر هذه الجمعيات للسنتين الثلاث الأخيرة ويستتبع حق الشريك في الاطلاع على هذه الوثائق حقه بأخذ نسخة عنها، كما يستحق الشريك بأن يستعين بخبير معتمد لمساعدته على فهم محتوى الوثائق، ويحق للشريك أن يطلع أو يأخذ نسخة عن تلك الوثائق قبل انعقاد كل جمعية للشركاء بخمسة عشر يوماً، وأن يطلع أو

(1) راجع المواد: 576، 577 ق.ت.ج.

أنظر: عمار عمورة، المرجع السابق، ص 339.

(2) المادة 585 ق.ت.ج.

يأخذ نسخة عن القرارات المعروضة على جمعية الشركاء العامة وعلى تقرير إدارة الشركة وعلى تقرير مندوب الحسابات.

بالنسبة لشركات ذات المسؤولية المحدودة وذات الشخص الوحيد، فيؤكد القانون أن للشريك الوحيد حقوقا في مواجهة المدير مسير الشركة وله في ذلك الاطلاع على جميع المستندات و الوثائق والحسابات المتعلقة بالشركة¹، حتى يتسنى له مراقبة أعمال الشركة من خلال التقرير الذي يقدمه له مندوب الحسابات بشأن الحسابات الختامية للشركة ومن ثم يستطيع الشريك الوحيد الاطلاع على النتائج التي رست عليها الشركة².

ب- في شركات المساهمة:

سبق وتطرقتنا لهيئة إدارة شركة المساهمة والتي تخضع بموجب سلطة تسيير الشركة لجملة من الواجبات والالتزامات التي تحمل حقوقا للشركة أو للشركاء من أجل تحقيق الشفافية في التسيير والمصادقية في التعامل واحترام حقوق الشركاء تماشيا ومبادئ الإدارة الرشيدة.

ومن بين تلك الواجبات أو الالتزامات ما يجسد حق الشركاء أو المساهمين غير المدراء في الاطلاع والعلم بشؤون الشركة، وفي هذا الصدد تشير قواعد تنظيم إدارة شركة المساهمة إلى التزام الشركة بتقديم المعلومات إلى المساهمين، وكذلك إلى ما يضمن الاطلاع على سجلات الشركة على النحو الذي سيأتي بيانه.

فتلتزم الشركة بتقديم معلومات وبيانات معينة إلى المساهمين، إذ تنعقد الجمعية العامة بناء على طلب مجلس الإدارة في حالة ما إذا اختار الأعضاء هذا النمط من التسيير أو مجلس المديرين أو بأمر من الجهة المختصة التي تبث في ذلك بناء على عريضة، ويقدم مجلس الإدارة إلى الجمعية العامة بعد تلاوة تقريره، جدول حسابات النتائج والوثائق التلخيصية، والحصيلة، فضلا عن ذلك يشير مندوبو الحسابات في تقريرهم إلى إتمام المهمة المسندة إليهم³.

(1) المادة 585 ق.ت.ج.

(2) يتضمن تقرير مندوب الحسابات جوهر العمليات الخارجية للشركة والتي يقوم بها كل من المدير والشريك الوحيد، وهنا تكمن في الحقيقة ضرورة تعيين مندوب حسابات في الشركة التجارية.

راجع المادة: 584 ق.ت.ج.

وأنظر: نادية فوضيل، شركات الأموال في القانون الجزائري، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص 135.

(3) فاروق إبراهيم جاسم، المرجع السابق، ص 209.

ولتمكين المساهم من إبداء الرأي عن دراية وإصدار قرار دقيق فيما يخص إدارة أعمال الشركة وسيرها، حق لكل مساهم أن يطلع خلال الخمسة عشر يوما السابقة لانعقاد الجمعية العامة العادية على مايلي:

- جرد حسابات النتائج والوثائق التلخيصية والحصيلة وقائمة القائمين بالإدارة وبمجلس الإدارة ومجلس المديرين أو مجلس المراقبة.
- تقارير مندوبي الحسابات التي ترفع للجمعية.
- المبلغ الإجمالي المصادق على صحته من مندوبي الحسابات والأجور المدفوعة للأشخاص المحصلين على أعلى أجر، مع العلم أن عدد هؤلاء الأشخاص يبلغ خمسة¹.

ويرجع كذلك حق الاطلاع على هذه الوثائق إلى كل واحد من المالكين الشركاء للأسهم المشاعة إلى مالك الرقبة والمنتفع بالأسهم، وإذا رفضت الشركة تبليغهم الوثائق كليا أو جزئيا فيجوز للجهة القضائية المختصة التي تفصل في هذا الشأن بنفس طريقة الاستعجال أن تأمر بناء على طلب المساهم الذي رفض طلبه الشركة بتبليغ هذه الوثائق تحت طائلة الإكراه المالي.

ويلتزم مجلس الإدارة أو مجلس المديرين أن يبلغ المساهمين أو يضع تحت تصرفهم قبل ثلاثين يوما من انعقاد الجمعية العامة الوثائق الضرورية لتمكينهم من إبداء الرأي عن دراية وإصدار قرار دقيق فيما يخص إدارة أعمال الشركة وسيرها²، وتتمثل هذه المعلومات عموما في:

- أسماء القائمين بالإدارة والمديرين العامين وألقابهم ومواطنهم أو عند الاقتضاء بيان الشركات الأخرى التي يمارس فيها هؤلاء الأشخاص أعمال تسيير أو إدارة.
- نص مشاريع القرارات التي قدمها مجلس الإدارة أو مجلس المديرين، عند الاقتضاء نص مشروع القرارات التي قدمها المساهمون وبيان أسبابها.
- تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين الذي يقدم إلى الجمعية.
- وإذا تضمن جدول الأعمال تسمية القائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس المراقبة أو أعضاء مجلس المديرين أو عزلهم:
- أ- اسم ولقب وسن المرشحين والمراجع المتعلقة بمهنتهم ونشاطاتهم المهنية طيلة السنوات الخمسة الأخيرة لاسيما منها الوظائف التي يمارسونها أو مارسوها في شركات أخرى.

(1) المادة 680 ق. ت. ج.

(2) المادة 677 من ق. ت. ج.

ب- مناصب العمل أو الوظائف التي قام بها المرشحون في الشركة وعدد الأسهم التي يملكونها أو يحملونها فيها.

- أما إذا كان الأمر يتعلق بالجمعية العامة العادية، فيجب أن يذكر جدول حسابات النتائج والوثائق التلخيصية والحصيلة والتقارير الخاص بمندوبي الحسابات المبين لنتائج الشركة خلال كل سنة مالية من السنوات الخمس الأخيرة أو كل سنة مالية مقلقة منذ إنشاء الشركة أو دمج شركة أخرى في هذه الشركة إذا كان عددها يقل عن خمسة.

- إذا كان الأمر يتعلق بجمعية عامة غير عادية، تقرير مندوبي الحسابات الذي يقدم إلى الجمعية عند الاقتضاء¹.

وفيما يخص كيفية ممارسة هذا الحق من طرف المساهمين فإن قواعد تنظيم شركة المساهمة لم تنص كما هو الحال بالنسبة لشركة التضامن على إمكانية القيام بالاطلاع على شؤون وأموال الشركة بواسطة خبير، وبالتالي هل يمكن فهم هذا الصمت عدم جواز إنابة خبير بالرغم من أن فهم محتوى بعض الوثائق لن يكون بالأمر السهل على الشركاء المساهمين، إذ ليس من الضروري أن يكون جميع المساهمين على درجة من العلم الذي يسمح لهم بفهم واستخلاص المعلومات خاصة المحاسبية منها، إذ نجد أن أغلب التشريعات في هذا الشأن تجيز للمساهم أن يستعين بخبير لمساعدتهم في مباشرة هذا الحق².

وفي كل الأحوال يحق لكل مساهم حضور الجمعية العامة العادية، ويجوز له أن ينيب عنه غيره ولكن على شرط أن تكون ثابتة في توكيل كتابي خاص³.

(1) المادة 678 ق. ت. ج.

(2) في الحقيقة نجد أن جمعية المساهمين هي التي تنتخب مجلس الإدارة الذي يتولى إدارة الشركة لحسابها وتحت إشرافها ورقابتها ولكن يتعدى من الناحية العملية على الجمعية العامة القيام بهذه الرقابة بصورة فعالة ومستمرة نظرا لعدم تمتع غالبية المساهمين بتقافة وخبرة. فبمقتضى القانون المصري، يجوز للمساهم اصطحاب خبراء من المحامين أو المحاسبين، غير أنه هناك من يعترض على هذا الأمر لكونه يشكل تدخل من قبل الغير أو القضاء في حياة الشركة، كما أنه يلحق الضرر باسم وسمعة الشركة.

أنظر: عزيز عكيلي، المرجع السابق، ص 407.

وأنظر أيضا: فاروق ابراهيم جاسم، المرجع السابق، ص 231.

(3) عمار عمورة، المرجع السابق، ص 300.

ثانيا- الجرائم المتعلقة بخرق الالتزام المتعلق بتمكين الشركاء من الوثائق المحاسبية

حدد المشرع بعض الأفعال التي تجسد تعدي على حق الشركاء في الاطلاع و العلم بوثائق الشركة إلى جانب بعض الجرائم الأخرى في الفصل المتعلق بالمخالفات المتعلقة بشركات المسؤولية المحدودة، بالإضافة إلى فصل ينفرد بجرائم تتعلق بشركات المساهمة.

إن الحماية الجزائية لا تشمل بذلك باقي أشكال الشركات التجارية، ما يثير التساؤل حول مصير التعدي على حقوق الشركاء في شأن تمكينهم من الوثائق المحاسبية في شركات الأشخاص، وحتى شركات التوصية بالأسهم؟

1- عناصر تكوين جرائم خرق أحكام وضع الحسابات وإعلامها

تجتمع جرائم خرق أحكام وضع الحسابات وإعلامها للشركاء في مجملها بكونها من جرائم الامتناع ذلك كومها تقوم على عدم إتيان ما يلزم القانون أن يقوم به المسير في شأن تسيير حسابات الشركة التجارية.

أ- الركن المادي لجرائم خرق أحكام تمكين الشركاء من حسابات الشركة التجارية.

وتتمثل النشاطات المجرمة في الركن المادي للجرائم المنصوص عليها ضمن الأحكام الجزائية التي تكفل حماية حق الشركاء في الاطلاع على شؤون الشركة، ما يستلزم التفصيل في تلك النشاطات حسب نطاق الحماية بين أن تكون في شركات ذات المسؤولية المحدودة، أو شركات مساهمة.

أ-1 في الجرح المتعلقة بخرق أحكام وضع الحسابات وإعلامها في الشركة ذات المسؤولية المحدودة

لقد امتازت النشاطات المجرمة التي تشكل تعدي على حق الشركاء في الاطلاع على شؤون الشركة المنصوص عليها في المادة 801 ق. ت. ج على أنها أفعال سلبية، وناتجة عن امتناع المسير على القيام بما يجب القيام به.

أ-1-1 السلوكات المجرمة:

وتتمثل الأفعال التي تعد ركنا ماديا لجرائم المساس بحق الشركاء في الاطلاع والعلم بشؤون الشركة فيما يلي:

1- عدم وضع في كل سنة مالية الجرد وحسابا الاستغلال العام وحساب النتائج والميزانية وتقريراً عن عمليات السنة المالية.

2- عدم توجيهه إلى الشركاء حساب الاستغلال العام وحساب النتائج والميزانية وتقرير عمليات السنة المالية ونص القرارات المقترحة، وتقرير مندوبي الحسابات. ووضع الجرد تحت تصرف الشركاء بالمركز الرئيسي للشركة.

3- عدم وضع السندات التالية الخاصة بالسنوات المالية الثلاث الأخيرة المعروضة على الجمعيات وهي نصاب الاستغلال العام والجرد وحسابات النتائج والميزانيات وتقرير المسيرين وعند الاقتضاء تقارير مندوبي الحسابات محاضر الجمعيات تحت تصرف كل شريك.

أ-1-2 اشتراط ميعاد محدد:

قد يشترط المشرع أوقات محددة حتى يتوفر إتمام الركن المادي في النشاطات الإجرامية السابق ذكرها¹ وعلى هذا:

- حتى يتحقق الفعل المادي لجريمة عدم وضع في كل سنة مالية الجرد وحسابا الاستغلال العام وحساب النتائج والميزانية وتقريراً عن عمليات السنة المالية، أن يرتكب الفعل عند ضبط الميزانية عند كل سنة مالية بمعنى قبل قفل السنة المالية السابقة، بمعنى أنه قبل هذا الوقت فلا يمكن القول بقيام الجريمة وتوجيه الاتهام للمسير.
- وبالنسبة للنشاط الإجرامي الثاني فقد اشترط المشرع بالنسبة للسندات الأولى، أن يكون عدم توجيهها إلى الشركاء قبل 15 يوماً من انعقاد من انعقاد الجمعية العامة، وبالنسبة لتقارير مندوبي الحسابات استعمل المشرع عبارة " عند الاقتضاء " ويفهم من هذا أنه ربما بعد طلب تلك التقارير من طرف الشركاء أو في حالة اكتشاف مندوبي حسابات لأمر تهم الشركاء مما يخلق ضرورة الاطلاع عليها، في كل الأحوال لا تقوم الجريمة إلا في حالة كانت الشركة ملزمة بتعيين مندوب حسابات وإلا سقطت مسؤولية مسير الشركة عن عدم وضع تقارير مندوبي الحسابات نهائياً.²
- أما عن النشاط الإجرامي الثالث فلم يشترط المشرع ميعادا أو وقتا لتحقيق الجنحة بل يمكن أن تقوم الجريمة بمجرد الامتناع عن وضع المستندات محل التجريم على الجمعيات بالرغم من أن هذا قد لا يتحقق إلا بعد انعقاد الجمعية لكشف مدى التزام المسير بما يفرضه القانون من إجراءات تمكن المساهم من ممارسة حقه في الاطلاع.

(1) يجب احترام الآجال والأوقات المحددة المذكورة في النشاطات الإجرامية، لأنها في الحقيقة عنصر مهم في تكوين الجريمة.

أنظر: عبد الرحمان خلفي، محاضرات في الجنائي العام، د ط، دار الهدى، الجزائر، سنة 2010، ص 46.

(2) أنظر الجزء المتعلق بمسؤولية مسير الشركة التجارية عن تعديده على مهنة مندوب الحسابات في الباب الأول من هذه الدراسة.

ويلاحظ من خلال الجرائم السابقة أنها لم تشترط أي نتائج، أي أن المشرع يكتفي بالنص على الأفعال المادية مع تحديد العقوبات المقررة لها، وهو ما يطلق عليها الجرائم المادية (d'élis formels) و التي توجد ولو لم يتحقق الغرض الذي أراده الفاعل¹.

أ-2- في الجرح المتعلقة بخرق أحكام وضع الحسابات وإعلامها في شركة المساهمة

جاءت الجرائم النصوص عليها في القانون التجاري والمتعلقة بحماية حق اطلاع الشركاء على شؤون شركة المساهمة ووضعها المالي بين ثلاث نصوص 813، 818، 819.

أ-2-1 جنحة خرق أحكام وضع حسابات الشركة للسنة المالية

تتمثل الجريمة المنصوص عليها في المادة 813 ق. ت. ج بأنها جريمة سلبية أو جريمة امتناع تتعلق بالتزام المسير بوضع وتضبط العمليات الحسابية التي توضح وضع الشركة المالي لكل سنة مالية، وتقوم الجريمة في حالة:

- التخلف في كل سنة مالية عن وضع حساب الاستغلال العام و حساب النتائج والجرد والميزانية والتقارير الكتابي عن حالة الشركة ونشاطها أثناء السنة المنصرمة.
- عدم استعمال نفس الأشكال وطرق التقدير المتبعة في السنين السابقة مع مراعاة التعديلات الطارئة على العقود التأسيسية للشركة².

وفي هذا الشأن يجب الإشارة إلى أن مدة السنة المالية المحاسبية اثنا عشر (12) شهرا تغطي السنة المالية المدنية غير أنه يمكن السماح للشركة قفل السنة المالية في تاريخ آخر غير 31 ديسمبر في

(1) تعتبر الجرائم مادية التي تتحقق بمجرد ارتكاب الفعل المادي فيها ولا يشترط تحقق نتيجة أو غرض وتظهر أهمية التمييز بين الجرائم المادية غير المادية أنه بالنسبة لهذه الأخيرة قد يكون من المتعذر في بعضها تمييز مرحلة الشروع فيها، إذ تعتبر أول مرحلة في تشكيلها و المتمثل في ارتكاب الفعل المادي، جريمة تامة توجب المتابعة دون انتظار مدى تحقق النتائج.

أنظر: جندي عبد الملك، الموسوعة الجنائية، الجزء الثالث (جرائم-ربا فاحش)، المرجع السابق، ص 29.

(2) تنص المادة 717 من ق. ت. ج على أنه يتم حساب الاستغلال العام وحساب النتائج والميزانية في كل سنة مالية حسب نفس الأشكال ونفس الطرق المتبعة في السنين السابقة، كما تنص المادة 25 من القانون 07-11 المتعلق بالنظام المالي المحاسبي على أنه: " تعد الكيانات التي تدخل في مجال تطبيق هذا القانون، الكشوف المالية سنويا على الأقل. تتضمن الكشوف المالية الخاصة بالكيانات عدا الكيانات الصغيرة: الميزانية، حساب النتائج جدول سيولة الخزينة، جدول تغيير الأموال الخاصة ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة ويوفر معلومات مكملة عن الميزانية وحسابا النتائج"

كما تنص المادة 27 من نفس القانون على أنه: " تضبط الكشوف المالية تحت مسؤولية المسيرين وتعد في أجل أقصاه أربعة أشهر من تاريخ قفل السنة المالية المحاسبية، ويجب أن تكون متميزة عن المعلومات الأخرى التي قد ينشرها القانون"

حالة ارتباط نشاطه بدورة استغلال لا تتماشى مع السنة المدنية، وفي هذه الحالة يجب تحديد المدة المقررة وتبريرها¹.

كما جاء ضمن قواعد النظام المالي المحاسبي بأن تغيير الطرق المحاسبية يخص تغيير المبادئ والأسس والاتفاقيات والقواعد والممارسات الخاصة التي تطبقها الشركة بهدف إعداد وعرض الكشوف المالية، ولا يتم تغيير الطرق المحاسبية إلا إذا فرض في إطار تنظيم جديد، أو إذا كان يسمح بتحسين عرض الكشوف المالية للشركة.

أ-2-2- جنحة عدم تمكين المساهم من وثائق تتعلق بتسيير وإدارة حسابات الشركة التجارية

في الحقيقة وردت تجريمات بنص المادة 818 ق. ت. ج تتعلق بوثائق تختلف بين وثائق تتعلق بالإدارة ووثائق تتعلق بحسابات الشركة التجارية، مما حال دون إمكانية وضعها تحت عنوان موحد، فتقوم الجريمة عن عدم توجيهه للمساهم في حالة ما إذا طلب ذلك:

- نموذج وكالة إذا كان قد طلبها المساهم;
- عدم توجيه قائمة القائمين بالإدارة;
- نص مشاريع القرارات المقيدة في جدول الأعمال وبيان أسبابها;
- بيان مختصر عن المرشحين لمجلس الإدارة عند الاقتضاء;
- تقارير مجلس الإدارة ومندوبي الحسابات التي تقدم للجمعية;
- حساب الاستغلال العام وحساب النتائج والميزانية، إذا كان الأمر يتعلق بالجمعية العامة العادية;

أ-2-3- جنحة عدم تمكين المساهمين من سندات الشركة قبل انعقاد جمعية المساهمين

يتمثل الركن المادي للجنحة المنصوص عليها في المادة 819 ق. ت. ج في عدم وضع تحت تصرف المساهمين بمركز الشركة أو بمديريتها السندات المحاسبية الآتي ذكرها، وذلك خمسة عشر يوما (15) قبل انعقاد الجمعية العامة العادية، وغير العادية، وأخرى لم ترتبط بوقت محدد على النحو التالي:

- **سندات تتعلق بانعقاد الجمعية العادية**
- الجرد وحساب الاستغلال العام وحساب النتائج والميزانية وقائمة القائمين بالإدارة.
- تقارير مجلس الإدارة ومندوبي الحسابات التي تعرض على الجمعية.

(1) المادة 30 من القانون 11-07 المتعلق بالنظام المالي المحاسبي، سابق الذكر.

- نص وبيان الأسباب المتعلقة بالقرارات المقترحة وكذا المعلومات الخاصة بالمرشحين لمجلس الإدارة عند الاقتضاء.
- المبلغ الإجمالي المصادق عليه من طرف مندوبي الحسابات والأجور المدفوعة للأشخاص الذين يتلقون أعلى الأجور، باعتبار أن عدد الأشخاص يتغير بين 10 أو 5 حسب عدد العاملين الذي يتجاوز أو يقل عن مائتين من ذوي الأجور.
- قائمة المساهمين المحددة في اليوم السادس عشر السابق لذلك الاجتماع والمتضمنة أسماء وألقاب وموطن كل صاحب أسهم مقيد في ذلك التاريخ في سجل الشركة وكذا عدد الأسهم التي يملكها كل مساهم.

● **سندات تتعلق بانعقاد الجمعية العامة غير العادية**

- نص القرارات المقترحة.
- تقرير مجلس الإدارة.
- تقرير مندوبي الحسابات عند الاقتضاء.
- مشروع الإدماج¹.

● **سندات تطلب في أي وقت من السنة**

وهي السندات الخاصة بالسنوات الثلاث الأخيرة والمقدمة للجمعية العامة:

- حساب الاستغلال العام والجرد و حساب النتائج والميزانيات.
- تقارير مجلس الإدارة وتقارير مندوب الحسابات.
- أوراق الحضور ومحاضر الجمعيات.

ب- إقصاء الركن المعنوي في جرائم خرق قواعد إعداد الوثائق وإعلام الشركاء بها

الأصل أن تكون الجرائم عمدية بمعنى أن يكون لها قصدا جنائي، غير أنه استثناءا يمكن أن ينص المشرع على بعض الجرائم دون أن تتضمن ركنا معنويا، ولا يمكن القول أنها جرائم غير عمدية، إذ تحمل صفة العمد في كونها من جرائم الإهمال أو الجرائم المادية، وكأن المشرع يفترض عنصر العمد في ارتكاب تلك الجرائم خاصة في جرائم الأعمال².

(1) يمكن أن تقوم الشركة أثناء ممارسة نشاطاتها، إذا رأى القائمون بالإدارة أي كان شكلها أن تدمج في غيرها لئلا يتسع مجال نشاطها، وقد حرص المشرع على النص على أحكام إدماج الشركات التجارية بسبب الفوائد الاقتصادية التي يحققها الإدماج وخاصة في مجال التكامل الاقتصادي.

أنظر: أحمد محمد محرز، الوسيط في الشركات التجارية، الطبعة الثانية، منشأة المعارف، سنة 2004، ص 232.

(2) رشيد بن فريحة، المرجع السابق، ص: 152-153.

لم يأت في نص المادة 801 ق.ت.ج ما يفيد أن المشرع لم يشترط قصدا جنائي، وبالتالي يكفي لقيام الجرائم تحقق الأفعال سابقة الذكر، وتسد على أساسها المسؤولية الجزائية في حق مسيري شركات المسؤولية المحدودة وشركات المساهمة.

2- الاكتفاء بالغرامة كجزاء في جرائم خرق قواعد إعداد الوثائق وإعلام الشركاء بها:

اكتفى المشرع بالغرامة والتي قدرها بـ 20.000 دج كحد أدنى و200.000 دج كحد أقصى كعقوبة عن التعدي على حق الاطلاع سواء بالنسبة لشركات ذات المسؤولية المحدودة، أو شركات المساهمة.

وربما أن طبيعة هذه الجرائم والتي تجسد حماية حق الشركاء في الاطلاع والعلم بحسابات الشركة التجارية تهدف إلى التصدي لأفعال تعد أفعالا تمهيدية لارتكاب جرائم أخطر تمس بالمصالح المالية مباشرة وتشكل تعدي على أموال الشركة التجارية، وهو ما يفسر اكتفاء المشرع بالغرامة كعقوبة، كما يعد في الحقيقة تجريم عدم تمكين الشركاء من حسابات الشركة التجارية خطوة أولى نحو الطريق التي قد يتخذها المسير نحو التعدي على أموال الشركة، فحرمان الشريك من مراقبة عمل المسير قد ينم عن جريمة يريد هذا الأخير إخفاءها أو ارتكابها ضد أموال الشركة، فيقرر المشرع حينها عقوبات أكبر تتناسب والمصالح المعتدى عليها.

ومع ذلك يمكن أن نتصور أن امتناع المسيرين عن ما يلزمه القانون اتجاه الشركاء لتمكينهم من الاطلاع على أمور الشركة وشؤونها، أنه ناتج عن تخاؤل أو إهمال لا أكثر ولم يكن في الحقيقة ناتج عن نية سيئة وهروب من كشف أمور في السندات لذلك تتقرر الغرامة كعقوبة عن ارتكاب الجريمة كما قرره التشريع الفرنسي المقارن¹.

وللغرامة كنوع من العقوبات المالية مكانة في نظام العقوبات، إذ أعدت خصيصا للمعاقبة على الجرائم التي تلحق ضررا بملك الغير، وتشغل في شرائعنا مكانا مقابلا للحبس هذا إذا كان مقدارها معينا لإيلاء المتهم وتحقيق الغرض من وضعها، وأن تتخذ الطرق المناسبة التي تكفل تحصيلها من كل محكوم عليه حتى إن كان معسرا²، وهو غالبا ما لا تتوفر عليه الغرامات المقررة للجرائم الماسة بحق الشركاء في

(1) غير قانون 15 ماي 2001 المتعلق بالتنظيمات الاقتصادية الجديدة نص المادة L241/4 من القانون التجاري الفرنسي فيما يخص القواعد المتعلقة باطلاع الشركاء على شؤون الشركة التجارية، وكانت قد جُزمت المادة 53 من المرسوم رقم 67/236 المؤرخ في 23 مارس 1967 الأفعال التي تجول دون مباشرة الشركاء لحقهم في الاطلاع والتي ذكرت في المواد 37، 40، 42/1، 42/2 من نفس الأمر، وتقررت العقوبة من الدرجة الخامسة حسب الترتيب الجاري العمل به في القواعد العامة لقيم الغرامة.

V. Frédéric Stasiak, op. Cit , P189.

(2) جندي عبد المالك، الموسوعة الجنائية، الجزء الخامس (عقوبة-قتل، جرح وضرب)، المرجع السابق ص ص: 106-107.

الاطلاع على شؤون الشركة في التشريع الجزائري، ولا تعتبر فعلا ذات إيلام بالمقارنة مع سعر الدينار وأهمية تلك الشركات في الحياة الاقتصادية الجزائرية¹.

وبمقارنة الأحكام الجزائية المتعلقة بحماية حق الشركاء في الاطلاع على شؤون الشركة التجارية والعلم بكل ما يتعلق بها من وثائق حسابية و سندات وقرارات مع القواعد المنظمة لهذا الحق المنصوص عليها ضمن قواعد سير الشركات التجارية، نرى أن المشرع جرم بشكل مفصل تقريبا عدم تمكين الشركاء من حقهم في الاطلاع على شؤون الشركة. مع ملاحظة إغفاله لحماية هذه القواعد - المتعلقة بحق الشركاء في الإطلاع على حسابات الشركة التجارية- فيما يخص شركات الأشخاص و شركات التوصية بالأسهم إغفالا تاما. وهو ما يشكل فراغا تشريعيًا كبيرًا، في حين كان لهذه القواعد نصيب من الحماية الجزائية في الشركات الأخرى وبالضبط شركات ذات المسؤولية المحدودة وشركات الأسهم.

الفرع الثاني

جـح تتعلق بحق المشاركة في قرارات الشركة التجارية

تعتبر المشاركة في قرارات الشركة حقا مضمونا في الحقيقة لكل الشركاء في الشركة سواء كانوا متضامنين في الشركات التي يمكن أن تضم شركاء متضامنين مثل شركات الأشخاص وشركات التوصية بالأسهم، أو شركات أموال مثل شركة المساهمة ويمكن بالتالي أن تختلف وسائل ممارسة هذا الحق بين شركة وأخرى.

أولاً- الأحكام المنظمة لحق المشاركة في قرارات الشركة التجارية

نص القانون التجاري على أحكام تعني بتنظيم مرحلة سير الشركة التجارية، وقد جاء القسط الأكبر من تلك الأحكام اهتماما بشركات الأموال باعتبارها أهم الأنواع من ناحية تنوع الحصص المقدمة فيها وضخامتها خاصة شركات المساهمة.

1- حق المشاركة في اتخاذ القرارات في شركات ذات المسؤولية المحدودة

قرر حق الشركاء في المشاركة في اتخاذ القرارات في شركة المسؤولية المحدودة ، حيث نص المشرع الجزائري على ضرورة انعقاد جمعية عامة واحدة على الأقل لفحص حسابات الشركة أما فيما يتعلق بالقرارات التي قد يتخذها الشركاء أجاز المشرع الجزائري أن تتخذ هذه القرارات دون انعقاد جمعيات عامة وذلك بطريق المراسلة، الأمر الذي يميز الشركة ذات المسؤولية المحدودة عن شركة المساهمة ذلك

(1) بوعزة ديدن، بموسات عبد الوهاب، المرجع السابق، ص 21.

أن القاعدة التي لا يمكن تجاوزها في شركة المساهمة هي أن القرارات تتخذ من قبل الشركاء مجتمعين في جمعية عامة عادية أو غير عادية.

يؤكد المشرع على أن إصدار القرارات المتعلقة بنشاطات الشركة والمتعلقة أساسا بعمليات السنة المالية وإجراء الجرد وحساب النتائج والميزانية الناشئة من المديرين من قبل الشركاء مجتمعين في الجمعية العامة التي تعقد في أجل ستة أشهر اعتبارا من قفل السنة المالية¹.

وتجدر الإشارة في هذا الصدد إلى أن المشرع قد نص على أنه يمكن أن يتضمن عقد الشركة التأسيسي بأن تتخذ القرارات من قبل الشركاء دون الحاجة لاستدعائهم لحضور الجمعية العامة وذلك عن طريق الاستشارية الكتابية، حيث يرسل نص القرارات المقترحة والوثائق الضرورية لإعلان الشركاء عن طريق البريد، ويعطي للشريك مدة 15 يوما للتصويت عليها عن طريق البريد² وتوجد قواعد مشتركة تطبق بغض النظر عن انعقاد أو عدم انعقاد الجمعية العمومية للشركاء حيث:

- يجوز لكل شريك أن يشارك في القرارات وله عدد من الأصوات يعادل عدد الحصص التي يملكها في الشركة.
- تتخذ القرارات في الجمعيات أو خلال الاستشارات الكتابية من واحد أو أكثر من الشركاء الذين يمثلون أكثر من نصف رأسمال الشركة، وإذا لم تتحقق هذه الأغلبية في المداولة الأولى وجب دعوة الشركاء من جديد لحضور جمعية عمومية أخرى واستشارتهم ثانية حسب الأحوال وتصدر القرارات بأغلبية الأصوات مهما كان مقدرا جزء رأس المال ما لم ينص القانون الأساسي على شرط يخالف ذلك، وتجدر الإشارة إلى أنه من بين القرارات التي تستدعي إصدارها من طرف الشركاء تلك المتعلقة بعزل المدير³.
- لا يجوز إدخال أي تعديل على القانون الأساسي إلا بموافقة أغلبية الشركاء ما لم ينص العقد التأسيسي للشركة على خلاف ذلك.
- وتتخذ القرارات فيما يخص إحالة الحصص، وزيادة رأس مال الشركة أو تخفيضه، باجتماع وموافقة الشركاء بالأغلبية المطلوبة قانونا⁴.

(1) المادة 584 ق. ت. ج.

(2) المادة 580 ق. ت. ج.

(3) المادة 579 ق. ت. ج.

(4) راجع المواد 571، 574 ق. ت. ج.

- بالنسبة لشركات المسؤولية المحدودة ذات الشخص الوحيد، فتنص المادة 584 ق. ت. ج بأنه على المدير أن يضع تقرير التسيير ويقوم بإجراء الجرد ويقيد الحسابات السنوية وللشريك الوحيد في الشركة أن يصادق على الحسابات في أجل سنة أشهر ابتداء من اختتام السنة المالية.

2- حق المساهمين في المشاركة في اتخاذ القرارات في شركات المساهمة

يضمن المشرع حق الشركاء المساهمين في شركة المساهمة في المشاركة في اتخاذ القرارات من خلال ضمان دعوتهم لانعقاد الجمعية العامة، وحضورهم لاجتماعات الجمعية، كذلك المشاركة من خلال المناقشات وحق التصويت¹.

أ- دعوة الجمعية العامة للانعقاد

من المعروف أن الهيئة العامة للشركة تتكون من جميع المساهمين²، وتعهد غالبية التشريعات المقارنة إلى مجلس إدارة الشركة مهمة دعوة الجمعية العامة للمساهمين للانعقاد، وهي تجتمع مرة واحدة على الأقل في السنة، وتحسبا لاحتمال عدم قيام المجلس بتوجيه الدعوة إلى الشركاء أجاز المشرع أن توجه الدعوة بأمر من الجهة القضائية المختصة التي تبث في ذلك بناء على عريضة، كما يحق لمندوبي الحسابات دعوة الجمعية العامة العادية للانعقاد كلما تقاعس مجلس الإدارة عن اتخاذ هذا الإجراء، وكلما اقتضت الضرورة لاستدعائها، وعادة يقوم مندوبو الحسابات بذلك عندما ترتكب إدارة الشركة مخالفات مالية تضر بالشركة فيستدعونها للنظر والبت فيها³.

وتجدر الإشارة إلى أنه يجب إتباع الإجراءات القانونية فيما يخص تبليغ المساهمين وإطلاعهم على وثائق الشركة، إذ لتمكين المساهم من إبداء الرأي عن دراية و إصدار قرار دقيق فيما يخص إدارة

(1) كرس المشرع الفرنسي الحق في المشاركة في قرارات الشركة ضمن قواعد القانون المدني في نص المادة 1844، ويعتبر شرط أساسي لتكريس الديمقراطية داخل الشركة التجارية وضمان السير الجيد بالإضافة لنصوص القانون التجاري، كذلك الأمر بالنسبة للقانون المدني الجزائري في الفصل المتعلق بعقد الشركة فقد بين أنه من حق الشركاء المشاركة في قرارات الشركة من خلال نص المادتين 428، 429 ق. ت. ج.

V. Philippe Bonfils, cours « droit pénal des affaires », ed. Montchrestien, année 2009, P 169.

(2) فيما يخص شروط انعقاد الجمعية فلم يحدد المشرع الكيفية التي تتم بها دعوة الجمعية العامة وترك بذلك الأمر إلى نظام الشركة وفي كل الأحوال لا يجوز للمساهمين اتخاذ إجراءات الدعوة بأنفسهم، إذ قضت محكمة النقض الفرنسية بأنه ليس للمساهمين بصورة فردية- حق دعوة الهيئة العامة للاجتماع ...

أنظر: فاروق إبراهيم جاسم، المرجع السابق، ص 171.

(3) نادية فوضيل، شركات الأموال في القانون الجزائري، المرجع السابق، ص 278.

أعمال الشركة وسيرها، حق لكل مساهم أن يطلع خلال الخمسة عشر يوما السابقة لانعقاد الجمعية العامة العادية على ما يلي¹:

- جرد حسابات النتائج و الوثائق التلخيصية و الحصيلة وقائمة القائمين بالإدارة وبمجلس الإدارة ومجلس المدبرين أو مجلس المراقبة.
- تقارير مندوبي الحسابات التي ترفع للجمعية.
- المبلغ الإجمالي المصادق على صحته من مندوبي الحسابات و الأجور المدفوعة للأشخاص المحصلين على أعلى أجر، مع العلم أن عدد هؤلاء الأشخاص يبلغ خمسة.

فعدم اطلاعهم على الوثائق أو في حالة إخطار بعض المساهمين دون البعض الآخر أو إخطارهم في وقت غير كاف لا يسمح لهم بجدية الاطلاع²، كل هذا يجعل القرارات الصادرة عن الجمعية العامة غير صحيحة³.

ب- حضور اجتماع الجمعية العامة

يعد حضور المساهم اجتماعات الجمعية العامة للشركة، الوسيلة الأساسية التي تمكنه من المشاركة في تقرير السياسة العامة لها وضمان الرقابة على أعمال مجلس الإدارة، ولكل مساهم الحق في حضور الجمعية العامة العادية، كما هو الحال بالنسبة للشريك الحامل لسند الذي لا يشترك في إدارة الشركة ولا في تقسيم الأرباح والخسائر ولا في تقسيم موجودات الشركة عند تصنيها ولا يستطيع بذلك التدخل في الإدارة الداخلية للشركة، وتعطي المادة 715 مكرر 79 ق.ت.ج لممثلي جماعة حاملي السندات الحق في حضور جمعيات المساهمين، ويمكن استشارتهم في جميع المسائل المدرجة في جدول الأعمال، باستثناء المسائل المتعلقة بتوظيف مسيرى الشركة أو إقالتهم، ويمكنهم التدخل أثناء انعقاد الجمعية.

(1) المادة 680 ق.ت.ج.

(2) يعتبر الإعلام و الاطلاع الوسيلة التي تسمح للشركاء بتقويم مدى تنفيذ كل عضو من أعضاء مجلس الإدارة أو المجلس ككل للواجبات التي عهدت إليهم ويسمح بتقييم مدى انجازهم لها وحدود كفاءتهم ولهذا الحق خاصية مزدوجة، إذ بعد وسيلة لإخضاع أجهزة الإدارة لرقابة غير مباشرة من قبل الشركاء وإتاحة إمكانية مناقشتها من قبلهم.

V. Philippe Conte et Wilfrid Jeandider, op.Cit, P93.

(3) نادية فوضيل، شركات الأموال في القانون الجزائري، المرجع السابق، ص 282.

ويجوز له أن ينيب عنه غيره، ولكن على شرط أن تكون ثابتة في توكيل كتابي خاص، ولا يكون انعقاد الجمعية العامة في الدعوة الأولى صحيحا إلا إذا حاز عدد المساهمين الحاضرين أو الممثلين على الأقل ربع الأسهم التي لها الحق في التصويت و لا يشترط أي نصاب في الدعوة الثانية.

وتمسك في كل جمعية ورقة للحضور تتضمن البيانات التالية:

- اسم كل مساهم حاضر ولقبه وموطنه وعدد الأسهم التي يملكها.
- اسم كل مساهم ممثل ولقبه وموطنه، وكذلك اسم موكله ولقبه و موطنه وعدد الأسهم.

ج- المناقشات والتصويت

يختلف الشريك حامل السهم في شركة المساهمة عن غيره من حاملي السندات، فيعد الشريك حامل السهم شريكا في رأس مالها في حين قد يكون حامل السند دائئا للشركة بقيمة سنده، وبالنسبة للمساهم حامل أسهم الامتياز فيمكن أن تكون ذات عدة أصوات حيث يجوز أن يحدد القانون الأساسي عدد الأصوات التي يحوزها كل مساهم في الجمعيات¹، كما يمكن إصدار أسهم تتمتع بحق تصويت يفوق عدد الأسهم التي بحوزتها ولكن بشرط أن يفرض هذا التحديد على جميع الأسهم دون تمييز².

وتبث قرارات الجمعية العامة بأغلبية الأصوات المعبر عنها، ولا تؤخذ الأوراق البيضاء بعين الاعتبار إذا أجريت العملية عن طريق الاقتراع³.

وعن الأسهم التي لها أفضلية في الأرباح دون أن يكون لها الحق في التصويت فلا يعترف القانون الجزائري بهذا النوع من الأسهم⁴، غير أن شهادات الاستثمار التي تمنح لحاملها كل الحقوق

(1) المادة 685 ق.ت.ج.

(2) المادة 715 مكرر 44 ق.ت.ج.

(3) المادة 674، والمادة 675 ق.ت.ج.

وأنظر: عمار عمورة، المرجع السابق، ص ص: 300-301.

(4) تعتبر بعض التشريعات هذا الحق-حق المشاركة في قرارات الشركة- من الحقوق غير الأساسية للمساهم، إذ يجيز قانون الشركات الإنجليزي وبعض قوانين الولايات المتحدة الأمريكية، إصدار أسهم ليس لها حق التصويت، ولا يقرر للمساهم حق الاشتراك في اتخاذ القرارات، وقد أخذ المشرع الفرنسي بهذا النوع من الأسهم مؤخرا في القانون 78/741 أنشئ ما يسمى بأسهم الأفضلية في الأرباح التي ليس لها حق التصويت (les actions dividendes) (prioritaire sans droit de vote) ولا يقرر لهم حق الحضور في جمعية المساهمين.

فاروق إبراهيم جاسم، المرجع السابق، ص ص: 175-176.

المالية، غير أن الحقوق الأخرى ومنها الحق في التصويت لا يمنح لها إلا بموجب سند آخر والذي يتمثل في شهادة الحق في التصويت¹

لكل مساهم أثناء الجمعية العامة العادية حق مناقشة تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين الذي يقدم إلى الجمعية وكذلك جدول حسابات النتائج والوثائق الشخصية والميزانية، ويلتزم المجلس بالإجابة عليها وللمساهم عدد من الأصوات في الجمعية العامة، ويكون حق التصويت المرتبط بأهم رأس المال متناسبا مع حصة رأس المال التي تنوب عنها، ولكل منهم صوت على الأقل².

ثانيا- الأحكام الجزائية المتعلقة بحق المشاركة في قرارات الشركة التجارية:

تضمن قانون الشركات التجارية أحكام جزائية، تقرر المسؤولية الجزائية عن انتهاك حق الشركاء في المشاركة في قرارات الشركة التجارية، وعادة ما تفترض هذه الجرائم صفة في مرتكبها وهي المسير أو المدراء أو الرئيس في الشركة التجارية و تختلف طبيعة إدارة الشركة التجارية حسب شكل الشركة التجارية، فقد يكون مسير أو مدير وقد يتعدد المديرين ويكون التعدد فردي، أو أن تكون الإدارة في شكل أجهزة جماعية كما سبق الإشارة له.

1- مسألة انعدام التجريم المتعلق بحق المشاركة في القرارات في شركات الأشخاص

لم تأت الأحكام الجزائية المنصوص عليها ضمن قواعد القانون التجاري بما يحمي حق الشركاء في المشاركة في قرارات شركات الأشخاص، ولا يمكن بالتالي سوى إسناد المسؤولية المدنية عن التعدي على هذا الحق فإن أي ضرر يصيب الشركاء من طرف المدير يستوجب التعويض بغض النظر عن أساس المسؤولية القائمة في حقه.

وفي الواقع لم ينص المشرع الجزائري على أية حكم جزائي يخص حق الشركاء في المشاركة في اتخاذ القرارات التي تتعلق خاصة بمصير الشركة أو تلك القرارات التي تؤثر على مصلحته ، إلا بما يخص شركات الأموال وتحديد شركات المسؤولية المحدودة وشركات المساهمة.

(1) المادة 715 مكرر 62، المادة 715 مكرر 63 ق. ت. ج.

(2) المادة 684 ق. ت. ج.

ولا يمكن تبرير هذا الفراغ التشريعي الذي جعل من التعدي على حقوق الشركاء غير المالية والحقوق التي تتركس الشفافية والديمقراطية داخل الشركة، فعلا مباحا جزائيا¹، فحتى ولو اعتبرنا أنه وعموما لا تصلح شركات الأشخاص وخاصة شركات التضامن إلا للنشاطات والمشاريع الاقتصادية ذات الحجم الصغير و في غالب الأحيان تقوم بين أفراد أسرة واحدة، ما يجسد نوعا من الثقة بينهم. إلا أن هذه القرابة و هذه الثقة أمرا لا يستبعد إمكانية ارتكاب جرائم ضد مصالح وحقوق الشركاء مالية كانت أو غير مالية.

وبالمقارنة مع المشرع الفرنسي المقارن، فقد أكد على هذا الحق في شركات الأشخاص بل وفي جميع أشكال الشركات التجارية² إذ يضمن التشريع الفرنسي الحق في الاستدعاء إلى جمعية الشركاء وجرم كل فعل صادر عن رؤساء الشركة ومدرائها يتمثل في عدم عقد اجتماع الجمعية العامة للشركاء في أجل 6 أشهر من قفل السنة المالية، أو عدم إخضاع الميزانية السنوية و تقارير الحسابات لموافقة الشركاء. وعن عقد الجمعية العامة أو إدارتها و المشاركة في قراراتها، فإن كل ما يتعلق بجمعية الشركاء في شركات الأشخاص هو مجرما جزئيا، كالجريمة المتعلقة بإسناد المسؤولية الجزائية عن عدم إلحاق بورقة الحضور كل شريك بالإضافة إلى عدم العمل على تأكيد صحة القرارات في كل جمعية منعقدة من خلال محاضر رسمية مصادق عليها من طرف كل الأعضاء، على أن تكون هذه المحاضر تحمل جميع البيانات اللازمة لتحديد ما جاء في الاجتماعات وكذلك تاريخ ومكان الاجتماع، طريقة الاستدعاء³...

(1) تتطلب شرعية الجرائم و العقوبات أن تستوفي نصوص التجريم و العقاب خصائص معينة، فيجب أن تكون هذه النصوص مكتوبة واضحة محددة، تتكامل مع سائر النصوص التي تضع القواعد العامة في مجال التجريم و العقاب، فحتى لو جاز للقاضي تفسير النص للكشف عن إرادة المشرع بما يحقق إثراء للنص القانوني في إطار الاجتهاد القانوني، إلا أنه من الضروري التقيد بأسس وأدوات معينة بل وحتى بقيود تنتهي بعدم خلق ما يخرج عن إرادة المشرع.

أنظر: أحمد فتحي سرور، المرجع السابق، ص: 127-134.

أنظر أيضا: الغوثي من ملحة، أفكار حول الاجتهاد القضائي (بحوث ودراسات)، مجلة قضائية صادرة عن المحكمة العليا، الديوان الوطني للأشغال التربوية، سنة 2000، ص: 50-55.

كذلك أنظر: بوسقيعة أحسن، الوجيز في القانون الجزائري العام، المرجع السابق، ص 58.

(2) Art. L247 -1 C. Com. Fr : « Est puni d'un emprisonnement de deux ans et d'une amende de 9000 euros le fait pour les présidents, les administrateurs, les directeurs généraux ou les gérants de toute société... ».

Art. L247-2 III C. Com. Fr : « est puni d'une amende de 18 000 euros le fait pour les présidents, les administrateurs, les membre du directoire, les gérants ou les directeurs généraux d'une société... ».

(3) Frédéric Stosiok, op. Cit, P193

ومن بين أهم الوسائل التي تخول حق الشركاء في المشاركة في قرارات الشركة حق المشاركة في التصويت، الذي يحميه المشرع الفرنسي من خلال تجريم كل فعل يعد مساسا بحق التصويت سواء بعدم العمل على إجراء التصويت حسب الأحوال المقررة قانونا، أو العمل على عدم التصويت نهائيا.

وهو ما يؤكد تجريم المشرع الفرنسي لجميع الأفعال التي تحول دون ممارسة الشركاء لحقهم في التصويت سواء كانت أفعالا إيجابية تمارس ضد هذا الحق أو السلبية تقوم على الامتناع¹.

2- الجناح المتعلقة بحق المشاركة في قرارات الشركة في شركات الأموال

تختلف شركات الأموال بين شركات ذات المسؤولية المحدودة، شركات المساهمة، وشركات التوصية بالأسهم، غير أنه فيما يتعلق بتحديد الأحكام الجزائية سواء تلك المتعلقة بالحق في المشاركة في قرارات الشركة التجارية أو غيرها، فإنه لم يرد عن المشرع الجزائري بخصوص تقرير الحماية الجزائية للشركات التجارية إلا جرائم يتحدد نطاقها بشركات المسؤولية المحدودة وشركات المساهمة.

أ- الجرائم المتعلقة بشركات ذات المسؤولية المحدودة

بالنسبة لهذا الشكل من الشركات التجارية فقد خصها القانون التجاري ضمن قواعد الأحكام الجزائية يفصل خاص وتتضمن هذه الأحكام جرائم تتعلق بحق الشركاء في المشاركة في قرارات الشركة والتي تضمن احترام الوسائل المقررة قانونا لضمان هذا الحق، كما تحقق وتضمن من الناحية التنظيمية ممارسة هذا الحق.

تخاطب كل من المادتين 802 و المادة 803 ق.ت. ج المديرين و المسيرين في شركات المسؤولية المحدودة. وتتعلق الجناح المنصوص عليها عموما في المادة 802 ق.ت. ج عموما بخرق الأحكام المتعلقة بانعقاد الجمعية العمومية، أما بالنسبة للمادة 803 ق.ت. ج فتتعلق بخرق قواعد استشارة الشركاء وإجراءات اتخاذ القرارات.

⁽¹⁾ Philippe Bonfils, Op. cit, P169.

أ-1- الجرح المتعلقة بخرق أحكام انعقاد الجمعية العمومية

جاء النص عن قيام المسؤولية الجزائية في حالة خرق أحكام انعقاد الجمعية العمومية في المادة 802 ق.ت.ج بحيث شملت الحماية الجزائية العمل على انعقاد الجمعية العمومية في الوقت المحدد، وحق الشركاء في الاجتماع من أجل اتخاذ القرارات على النحو التالي:

- جنحة عدم العمل على انعقاد الجمعية العامة للشركاء في أجل 6 أشهر من تاريخ اختتام السنة المالية أو في حالة تمديد الأجل المحدد بمدة لا تتجاوز 06 أشهر بقرار قضائي.
- جنحة عدم عرض الجرد وحساب الاستغلال العام وحساب النتائج وحساب الميزانية على الجمعية العامة للشركاء، للموافقة عليها.

لم يأت المشرع بذكر ما يبين اشتراط العمد لارتكاب تلك الأفعال سابقة الذكر، وبالتالي يعتبر القصد الجنائي مفترض، على أساس أنه مجرد ارتكاب لتلك النشاطات الإجرامية تعتبر الجرائم قائمة فلا حاجة بالتالي لإثبات النية الجرمية للمدير من أجل متابعتها لارتكاب هذه الجريمة¹.

قرر المشرع الحبس كعقوبة عن الإتيان بالأفعال محل التجريم، وقد حددت بشهر واحد كحد أدنى و ثلاث أشهر كحد أقصى. كما يمكن الحكم بالغرامة فقط والمقدرة بـ 20.000 دج كحد أدنى و 200.000 دج كحد أقصى، كما يمكن الحكم بهما معا.

أ-2- الجرح المتعلقة بخرق أحكام استشارة الشركاء لاتخاذ القرارات

-جنحة التخلف عن استشارة الشركاء لاتخاذ قرار بوجود الانحلال المسبق للشركة، إذا كان لذلك محل في ظرف الأربعة أشهر التالية للموافقة على الحسابات التي أظهرت تلك الخسائر، وذلك في حالة ما إذا قل مال الشركة الصافي عن ربع رأسمال الشركة من جراء الخسائر الثابتة في المستندات الحسابية.

(1) اعتبر الفقه الفرنسي أن جميع الجرائم المتعلقة بالتعدي على حق الشركاء في المشاركة في قرارات الشركة التجارية هي جرائم عمدية رغم أن المشرع منذ تعديل القانون التجاري بموجب القانون رقم 2000-912 الصادر في 18 سبتمبر 2000 أزال صراحة العبارة التي تقيد العمد « sciemment » غير أنه وحسب ما تضمنته القواعد العامة للقانون الجنائي فإن جميع الجرائم عمدية ما لم يشترط القانون خلاف ذلك، مما يعني انتفاء الجريمة في حال أثبت المسير عدم توفر القصد الجنائي لقيام جريمة خرق حق الشركاء في المشاركة في قرارات الشركة التجارية.

V. Bernard Bouloc, op. Cit, p 242 : « le principe est donc que les infractions graves (crimes ou délits) sont naturellement intentionnelles.. ».

V. l'article 121-3 c. Pén. Fr.

V. aussi : V : Philippe Conte et Wilfrid Jeandider, op.Cit, P98.

- جنحة عدم إيداع القرار الذي اتخذته الشركة بكتابة المحكمة ونشره في جريدة معتمدة لتلقي الإعلانات القانونية.

وعن الركن المعنوي للجرائم فقد استعمل المشرع عبارة "مع التعمد" للدلالة على وجوب توافر القصد الجنائي الخاص كعنصر في تكوين الركن المعنوي، ويلاحظ في العديد من الجرائم الاقتصادية اشتراط قصدا خاصا إلى جانب القصد العام، مع ضرورة الإشارة في هذا الصدد أن مجرد القول بوجود توافر قصدا خاصا في جريمة معينة، يعني حكما بوجود قيام قصدا عاما سابقا له لكون القصد لا يقوم لوحده بمعزل عن القصد العام وهما يشكلان مجتمعين الركن المعنوي لهذه الجريمة¹ وبالتالي التزاما بقواعد التجريم يشترط لقيام الجريمة في حق المدير توفر القصد الخاص إلى جانب القصد العام المتمثل في اتجاه إدارة الجاني إلى ارتكاب تلك الأفعال بقصد التعدي على حقوق الشركاء و حرمانهم من المشاركة في اتخاذ القرارات المتعلقة بالشركة ذات المسؤولية المحدودة.

قرر المشرع بموجب نص المادة 803 ق.ت.ج الحبس كعقوبة عن ارتكاب الجرح المتعلقة بخرق أحكام استشارة الشركاء ومشاركتهم في اتخاذ القرارات، وقد حددت بشهر واحد كحد أدنى وثلاث أشهر كحد أقصى. كما يمكن الحكم بالغرامة فقط والمقدرة بـ 20.000 دج كحد أدنى و 100.000 دج كحد أقصى، أو الحكم بهما معا.

ب- الجرائم المتعلقة بخرق أحكام المشاركة في اتخاذ القرارات في شركات المساهمة

تتعلق الحماية الجزائية لحق الشركاء في المشاركة في قرارات الشركة بما قد يمس استدعاءهم لحضور اجتماع الجمعية العامة، وانعقادها، كما يجرم بموجب هذه الأحكام منع المساهمين من الحضور بالإضافة إلى التعدي على حق الشركاء في التصويت.

ب-1 جريمة عدم استدعاء الشركاء لاجتماع جمعية الشركاء

من أجل حماية حق الشركاء في المشاركة في اتخاذ القرارات، يحمي القانون التجاري حق استدعاءهم من طرف رؤساء شركة المساهمة، إذ تنص المادة 817 ق.ت.ج على أن رئيس شركة المساهمة الذي لم يحط علما المساهمين بموجب رسالة موصى عليها بالتاريخ المحدد لانعقاد الجمعية قبل 35 يوما على الأقل من التاريخ المحدد لانعقاد ولا إشكال هنا في مسألة وسيلة إعلام المساهمين واستدعاءهم، فقد جاء النص صريحا في تحديد أركان الفعل المجرم و لم يترك مجال للتفسير، ويفهم من

(1) جرجس يوسف طعمه، مكانة الركن المعنوي، في الجرائم الاقتصادية، دراسة مقارنة، المؤسسة الحديثة للكتاب، د ط، طرابلس، سنة 2005، ص 94.

صياغة المادة أنه لا يعتد القانون بوسيلة أخرى غير الرسالة الموصى عليها في تبليغ المساهمين بتاريخ انعقاد الجمعية. وتعاقد المادة على إتيان الفعل المجرم بالغرامة المقدرة بـ 20.000 دج إلى 100.000 دج.

كما نصت المادة 816 من نفس القانون على قيام الجريمة في حق رئيس شركة المساهمة أو القائمون بإدارتها الذين لم يستدعوا لكل جمعية في الأجل القانوني أصحاب الأسهم الحائزين منذ شهر واحد على الأقل على سندات اسمية إما برسالة عادية أو برسالة موصى عليها و جاءت الغرامة المقدرة بـ 20.000 دج إلى 200.000 دج كعقوبة عن ارتكاب هذا الجريمة.

ب-2 جريمة عدم العمل على انعقاد الجمعية العامة

وبقصد بعدم العمل هنا عدم القيام بالإجراءات الضرورية التي تسبق انعقاد الجمعية العامة وسبق التطرق لكيفية انعقاد هذه الجمعية وكذا كيفية استدعاء المساهمين. ورغم أن عملية التجريم ومبدأ الشرعية يحلمان عدة مبادئ لا يمكن تجاوزها أهمها استعمال مصطلحات أكثر دقة¹، إلا أن التجريم يأخذ معنى السلبية وبالتالي ترك العمل على انعقاد الجمعية العامة وقد يظهر منذ الوهلة الأولى أن هذا المصطلح يتسم ببعض من الاتساع، مع العلم أن العمل على انعقاد الجمعية نظريا يتم من خلال دعوة مجلس إدارة الشركة أو مجلس المديرين في آجال معينة وبالتالي تقوم الجريمة بمجرد الامتناع على فعل ما يجب فعله من أجل انعقاد الجمعية خارج الآجال المحددة قانونا² فيمكن للشريك رفع دعوى بخصوص هذا الفعل بمجرد مرور 06 أشهر على اختتام السنة المالية، أو عند التمديد في الأجل المعين.

لا يظهر الركن المعنوي في تركيب الجريمة غير أنها تعتبر من الجرائم المادية أي تقوم بمجرد فعل الامتناع المتمثل في عدم العمل على انعقاد الجمعية و يعاقب نص المادة 815 ق. ت. ج ب الحبس من شهرين إلى ستة أشهر و بالغرامة من 20.000 دج إلى 200.000 دج، أو بإحدى هاتين العقوبتين عن ارتكاب الفعل محل التجريم³.

(1) يحظى مبدأ شرعية الجرائم منذ القدم بقيمة دستورية لا استغناء عنها في عملية التجريم حيث أرسى المجلس الدستوري الفرنسي مجموعة من المبادئ التي تؤكد شرعية الجرائم و العقوبات كان من أهمها وجوب أن يحدد التشريع بغير غموض وبوضوح أركان الجريمة حيث ورد هذا المبدأ بموجب حكم المجلس الدستوري الصادر في 29 يولية سنة 1968 .
أنظر: أحمد فتحي سرور، المرجع السابق، ص 87

(2) Wilfrid Jeandider, op.Cit, p260.

(3) رغم الخطأ الذي ورد في نص المادة من خلال محاولة الإحالة إلى نص المادة 545 من ق ت فقرة 2 و 3 التي لا تتعلق بالمطلوب من الإحالة في محاولة المشرع تجريم عدم تقديم مستندات للمصادقة عليها من طرف الجمعية العامة غير أنه في الغالب تتعلق هذه المستندات عمليات السنة المالية، إجراء الجرد، وحساب الاستغلال العام، والميزانية.

وفي سياق ضمان حق الشركاء في الحضور إلى الجمعية العامة يجرم نص المادة 816 ق.ت. ج عدم استدعاء في كل جمعية وفي الأجل القانوني، أصحاب الأسهم الحائزين منذ شهر واحد على الأقل على سندات اسمية، إما برسالة عادية أو برسالة موصى عليها على نفقتهم إذا كان صد نص عليها في القانون الأساسي، أو بناء على طلب المعنيين بالأمر، ويعاقب على إتيان هذا الفعل بالغرامة من 20.000 دج إلى 200.000 دج.

ب-3 جريمة منع المساهمين من الحضور

تجرم المادة 821 ق.ت. ج عدم احترام الأحكام المتعلقة بحقوق التصويت و الملحقة بالأسهم وذلك أثناء اجتماع المساهمين، وانعقاد الجمعية العامة لاتخاذ القرارات وتعاقب بالغرامة المقدره من 20.000 دج إلى 50.000 دج.

وعن المحاباة في التصويت وبمقتضى نص المادة 814 ق.ت. ج فإن كل من حصل على منح أو ضمانات أو سمح له بمزايا الاستفادة من التصويت في اتجاه ما أو يمتنع عن المشاركة فيه وكذلك الأشخاص الذين ضمنوا أو وعدوا بهذه المزايا، يعاقب بالحبس من ثلاثة أشهر إلى سنتين وبغرامة من 20.000 دج إلى 200.000 دج، أو بإحدى هاتين العقوبتين، وتقوم الجريمة بمجرد القيام بما يشكل ركنا ماديا للجريمتين مادام لم يشترط المشرع توفر الركن المعنوي صراحة.

المبحث الثاني

جرح التعدي على مهنة مندوب الحسابات في الشركة التجارية

إن عمل ومهام مراقب الحسابات وسلطته التي تمنحه إمكانية الكشف عن حالات الغش والتلاعب والتي قد تنتج عن تزيف القوائم المالية أو اختلاس الأصول، من شأنه أن يطمئن أصحاب المصالح إلى صدق القوائم المالية وإمكانية الاعتماد على ما توصله من معلومات في اتخاذ القرارات السليمة، لأن متخذ القرار عندئذ سوف يواجه الحد الأدنى من الخطر باعتباره على علم مسبق به كما يساهم عمل مندوبي الحسابات في الشركات التجارية في طمأنة أصحاب المصالح المتمثلين في الشركاء والمساهمين على نزاهة القائمين بالإدارة وبعدهم عن السلوك غير السوي، الأمر الذي ينعكس إيجاباً على ثقتهم في الاستثمار في أصول الشركة أو اقتراضها، وبالطبع الاعتماد على المحتوى المعلوماتي للقوائم والتقارير المالية التي تعدها هذه الإدارة الرشيدة¹.

وتتخذ صورة تعدي المسير واعتراضه لمهنة ومهام مندوب الحسابات في الشركة التجارية عدة صور تشكل جرح حسب ما جاءت به الأحكام الجزائية المتضمنة في التقنين التجاري.

ويتجه الفعل المجرم في هذا المقام للمساس بالمهنة في حد ذاتها وبالغرض الذي يذهب له تعيين مندوب الحسابات في الشركة التجارية كمحاولات أولى لعرقلة عملية تعيينه في الشركة التجارية (المطلب الأول).

بالإضافة للأفعال التي يمكن اعتبارها تعدي على سير مهمة مندوب الحسابات في الشركة ومهامه الرقابية بعد أن يكون قد عين في الشركة التجارية وتكون الجرائم هنا تنصب على المرحلة ما بعد التعيين (المطلب الثاني).

(1) وبالنسبة لمبادئ الإدارة الرشيدة يعتبر تعيين مراقب الحسابات ممن تتوفر فيهم الكفاءة والسمعة والخبرة الكافيين من بين أهم قواعد ومعايير حوكمة الشركات، بحيث يكون مراقب الحسابات مستقلاً ومحايداً فيما بيديه من آراء إذ يعتبر من الناحية النظامية مرآة الشركاء والمساهمين التي تعكس أعمال الإدارة وتراقبها، ومن هنا نرى سبب أن يتعرض مندوب الحسابات في الشركة التجارية للعرقلة والاعتراض من طرف إدارة الشركات التجارية، بحيث يهدد عمل مندوب الحسابات ونزاهته تلاعب الإدارة بمصالح الشركة والشركاء وهو ما يبرر أن تسند الجرائم التي تمثل في عمومها عرقلة مهمة مندوب الحسابات للمسير و للقائمين بالإدارة. أنظر في ذلك: عبد الوهاب نصر علي، مسؤولية مراقب الحسابات عن كشف الغش و الفساد وغسل الأموال، د.ط، الدار الجامعية، سنة 2011، ص 14-15.

المطلب الأول

جنح اعتراض ممارسة مهنة مندوب الحسابات في الشركات التجارية

عرف النظام الجزائري أول قانون ينظم مهنة محافظ الحسابات بمقتضى القانون 91-08¹ الملغى وعرفت المادة 23 من قانون 01/10 المستحدث المتعلق بتنظيم مهنة المحاسبة محافظ الحسابات على أنه " يعد محافظ الحسابات في مفهوم هذا القانون، كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به"².

وفي البحث عن صور تعدي المسير على ممارسة مهنة محافظ الحسابات في الشركة التجارية نجد أنه قد تنصب العقلة التي يمارسها المسير كصورة أولى على خرق الالتزام المتعلق بتعيين مندوب الحسابات في الشركة التجارية، فيمتنع المسير فعلا عن تعيينه (الفرع الأول).
وتمثل الصورة الثانية لتعدي المسير على ممارسة مهنة مندوب الحسابات في الشركة التجارية التي يكون قد عين فيها (الفرع الثاني).

الفرع الأول

جنحة عدم العمل على تعيين مندوب الحسابات في الشركة التجارية

تنص المادة 828 ق. ت. ج على أنه " يعاقب بالحبس من ستة أشهر إلى سنتين وبغرامة من 20.000 دج إلى 20.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط: رئيس شركة المساهمة أو القائمون بإدارتها والذين لم يعملوا على تعيين مندوبي الحسابات للشركة..."، كما تنص المادة 12 من القانون

(1) قانون 91-08 المؤرخ في 12 شوال 1411 الموافق لـ 27 أبريل 1991 والمتعلقة بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ج. ر عدد 20 بتاريخ 16 شوال عام 1411، الموافق لـ 01 ماي سنة 1991. (ملغى).

(2) ظهرت فكرة وضع مراقبة جادة على إدارة الشركات قبل قرن من الآن، بعد تعدد الفضائح والأزمات الاقتصادية التي عرفت أوروبا في فترة العشرينات، واعتبرت أكبر أزمة مست بالدرجة الأولى صغار المستثمرين، وقد تبنى المساهمين والجمعية العامة مهمة الرقابة على أعمال الإدارة، قبل ذلك إلا أن عدم حضورهم للجمعية وعدم تمتعهم بالكفاءة المطلوبة لتحليل وفهم المعطيات التي تعكس واقع النشاط الاقتصادي للشركة، جعل من هذه الرقابة غير فعال، وهو الأمر الذي دفع بهم لخلق رقابة مستقلة حيادية تعمل على مراقبة أعمال الإدارة وتساهم في الحفاظ على مصالح المساهمين

أنظر: طالب محمد كريم، دور محافظ الحسابات في تحقيق شفافية أعمال مسيري شركة المساهمة، مجلة حقوق الإنسان والحريات العامة، العدد السادس، جوان، 2018، ص 263.

05-05 المعدلة بأنه: "يعاقب المسيرون الذين لم يقوموا بتنصيب محافظ أو محافظي الحسابات في وظيفته أو في وظائفهم بغرامة من 100.000 إلى 1.000.000 دج"

انطلاقاً من نص المادتين واعتماداً على قواعد التجريم العامة يمكن التطرق لعناصر قيام جريمة عدم العمل على تعيين مندوب الحسابات وتحليل ركنها المادي الذي يتخذ في هذا الشأن فعل الامتناع (فعل سلبي) ثم البحث في مكانة الركن المعنوي، ثم النظر في الجزاء المقرر عن ارتكاب هذه الجناة.

أولاً- عدم العمل على تعيين مندوب الحسابات (الركن المادي)

في الواقع يثير هذا الركن مسألتين، الأولى تتعلق في البحث في كيفية تحديد فعل الامتناع رجوعاً للقواعد العامة المتعلقة بأفعال الامتناع ضمن مبادئ عملية التجريم، ثم مسألة تعيين مندوب الحسابات التي ينطلق منها أساساً تحقق الركن المادي للجريمة باتخاذ موقف سلبي اتجاه إلزامية التعيين، وما يدعو لضرورة البحث في الحالات التي يلزم فيها القانون تعيين مندوب حسابات وبالتالي تقوم الجريمة عن مخالفة هذا الالتزام، فلا يعقل يتصور أن يقرر المشرع جريمة عن الامتناع عن القيام بفعل دون أن يسبقه إلزام بالقيام بذلك الفعل.

ويقوم الركن المادي في جرائم الامتناع ها عن طريق الإحجام¹، بحيث يكون ذلك الإحجام هو من حقق النتيجة، والمتمثلة هنا في عدم وجود مندوب حسابات في الشركة التجارية التي ألزمها المشرع تعيين مندوب حسابات وعليه يمكن التطرق مباشرة لعنصرين أساسيين في شأن إلزامية تعيين مندوب الحسابات التي ينطلق منها التجريم، العنصر الأول يتعلق بمدى إلزامية الشركات التجارية تعيين محافظ حسابات، ثم كيف يتحقق الركن المادي الموصوف بعدم العمل على تعيين محافظ حسابات (الامتناع).

1- الالتزام بتعيين محافظ الحسابات (محل الجريمة)

في الواقع يرتبط الالتزام بتعيين مندوب الحسابات بنطاق القانون التي تخضع له الشركات التجارية ونجد هذا النطاق يختلف بين قانون الشركات التجارية التي جاءت ببعض من المواد التي تلزم تعيين مندوب الحسابات ضمن نطاق ضيق لا يزيد عن شركات المساهمة وشركات ذات المسؤولية المحدودة وذات الشخص الوحيد، كما نجد أن المشرع ألزم تعيين مندوب الحسابات في الشركات باستخدام معيار رقم الأعمال ودفتر الشروط كما سنرى لاحقاً دون تحديد لشكلها وبالتالي يجب التطرق لنطاق إلزامية تعيين مندوب الحسابات في التشريع الجزائري من خلال ما يلي:

(1) راجع الفصل الأول من الباب الأول من هذه الأطروحة.

أ- إلزام تعيين مندوب حسابات في التقنين التجاري

باستقراء الأحكام التي جاءت في شأن تعيين مندوب الحسابات في الشركات التجارية ضمن نصوص القانون التجاري، يلاحظ أن المشرع في الحقيقة لا يأتي على إلزام تعيين مندوب الحسابات إلا بالنسبة لشركات ذات المسؤولية المحدودة وذات الشخص الوحيد رغم أن ذلك لم يكن بالصراحة المطلوبة في معرفة موقف المشرع الصريح حول التعيين الإجمالي لمحافظ الحسابات، بالإضافة لشركات المساهمة، حيث أشارت المادة 584 المعدلة بالقانون رقم 96-27¹ لضرورة إحالة التقرير الصادر عن عمليات السنة المالية وإجراء الجرد وحساب الاستغلال العام وحساب النتائج والميزانية الناشئة عن المديرين، ونص القرارات المقترحة على جمعية الشركاء للمصادقة عليها أما بالنسبة لتقرير مندوبي الحسابات فقد استعمل المشرع مصطلح " عند الاقتضاء"، مما يوحي بجواز تعيينه وليس بوجود ذلك.

أما عن الشركات ذات المسؤولية المحدودة وذات الشخص الوحيد وفي الفقرة الرابعة من نفس المادة السابقة فقد جاءت بما يلي: "...في هذه الحالة يضع المدير تقرير التسيير ويقوم بإجراء الجرد ويعد الحسابات السنوية ويصادق الشريك الوحيد على الحسابات بعد تقرير محافظي الحسابات في أجل ستة أشهر اعتباراً من اختتام السنة المالية..."، ويعني ذلك أنه من الملزم تقديم تقرير محافظي الحسابات ويستلزم أن تعيين مندوب الحسابات أمر إجباري في الشركات ذات المسؤولية المحدودة وذات الشخص الوحيد.

والملاحظ أن المشرع وبالرغم من التعديلات التي طرأت على التقنين التجاري منذ 1975 إلا أنه لم يتعرض لأمر إلزامية تعيين مندوب الحسابات بالنسبة لباقي أشكال الشركات التجارية وحتى بالنسبة لشركات ذات المسؤولية المحدودة متعددة الشركاء بالصورة التي لا تدع أي شك أو توجب وضع قوانين تكميلية في كل مرة محاولة لاستدراك النقص الموجود، والتي قد لا تكون متناسقة مع القانون العام المتضمن تنظيم الشركات التجارية.

(1) عدلت المادة على إثر قانون 96-27 المؤرخ في 09-12-1996، ج. ر رقم 77 مؤرخة في 11-12-1996، ص 06 الذي يعدل ويتم الأمر رقم 75-59 المتضمن القانون التجاري، السابق الذكر، حررت في ظل الأمر 75-59 كما يلي: " إن التقرير الصادر عن عمليات السنة المالية، وإجراء الجرد حساباً الاستغلال العام، وحساب الخسائر والأرباح والميزانية الناشئة عن المديرين تعرض على جمعية الشركاء للمصادقة عليها في أجل ستة أشهر اعتباراً من قفل السنة المالية. ولهذا الغرض توجه الوثائق المشار إليها في الفقرة المتقدمة، وكذلك نص القرارات المقترحة وعند الاقتضاء تقرير مندوبي حسابات حسب الشروط وفي الأجل المحددة أدناه ويعتبر كل شرط مخالف لأحكام هذه المادة كأن لم يكن".

ما يلاحظ أن التعديل طرأ فقط على الشركات ذات المسؤولية المحدودة وذات الشخص الوحيد.

وفي هذا المقام نجد التشريع الفرنسي المقارن قد سلك طريقا سليما في شأن إلزام تعيين محافظ الحسابات بما يحقق الوضوح ويخدم الشفافية التي يصنعها محافظ الحسابات في جميع أشكال الشركات التي تحتاج لمراقبته حسب حجمها، ويساهم في دقة القواعد المتعلقة بالتجريم¹، في المقابل يلزم القانون الجزائري تعيين مندوب حسابات في شركات ذات المسؤولية المحدودة وذات الشخص الوحيد دون أن يربط ذلك بقيمة رقم أعمال الشركة، الأمر الذي يضع المشرع الجزائري أمام تباين وعدم إتباع منهجية واضحة تعكس سياسة محددة سواء بالنسبة للتنظيمات التجارية التي تعد القاعدة الأساسية لتحقيق نظام اقتصادي مثالي وتشجع الاستثمار من خلال ضمان الشفافية في المعلومات الناتجة عن الشركات التجارية أيا كان شكلها، أو في عملية التجريم وإسناد المسؤولية الجزائية في شأن إلزام تعيين محافظ الحسابات.

وبالنسبة لشركات المساهمة فقد فرض المشرع تعيين مندوب حسابات منذ صدور القانون 75-59 المتضمن القانون التجاري، إلا أن هذه الصراحة في النص على الالتزام بتعيين مندوب الحسابات لا تنفي في الواقع وجود إشكالية مدى معالجة القانون الجنائي لذلك الإلزام من حيث أن الأحكام الجزائية لا تشمل شركات المساهمة ذات النظام التقليدي فيصبح الإلزام في شركات المساهمة ذات نظام العمل بمجلس المديرين دون جدوى مادام لا تشمل نطاق الحماية الجزائية، ورغم ذلك فقد راعى المشرع في نص المادة 715 مكرر 4 ق.ت.ج في إشارة إلى إمكانية اللجوء للقضاء من أجل تعيين مندوب حسابات في حالة وجود مانع أو رفض واحد أو أكثر من مندوبي الحسابات المعينين أن يكون ذلك بطلب من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين.

(1) Art. L. 221-9 c. Com. Fr : « les associés peuvent nommer un ou plusieurs commissaires aux comptes dans les formes prévues à l'article L221-6. Sont tenues de designer un commissaire aux comptes au moins les sociétés qui dépassent à la clôture de l'exercice social, des chiffres fixés par décret pour deux des critères suivants : Le total de leur bilan, le montant hors taxes de leur chiffre d'affaires ou le nombre moyen de leur salariés au cours d'un exercice. Même si ces seuils ne sont pas atteints, La nomination d'un commissaire aux comptes peut être demandée en justice par un associé ». Art. L. 222-2 C. com. fr : « les dispositions relative aux sociétés en nom collectif sont applicable aux sociétés en commandite simple sous réserve des règles prévues au présent chapitre ».

كما قرر المشرع الفرنسي نفس الأحكام بالنسبة لشركات المسؤولية المحدودة، وشركات المساهمة:

Art. L. 223-35 C. com. fr : « les associés peuvent nommer un ou plusieurs commissaires aux comptes dans les formes prévues à l'article L 223-29. Sont tenues de designer un commissaire aux comptes au moins les sociétés à responsabilité limitée... ».

Art. L. 227-9-1 C. com. fr : « les associés peuvent nommer un ou plusieurs commissaires aux comptes dans les formes prévues à l'article L227-9. Sont tenues de designer au moins un commissaire aux comptes les sociétés par actions simplifiées... »

V. aussi: L' art. L. 225-218 et l'art. L. 225-235 C. com. fr.

كذلك الأمر بالنسبة لشركات التوصية بالأسهم التي قد نص المشرع فيها على تعيين مندوب حسابات أو أكثر من طرف الجمعية العامة العادية¹، إلا أن الإلزام يبقى دون جدوى من الناحية الجزائية إذ لا تأتي الأحكام الجزائية للشركات التجارية على تجريم الامتناع عن تعيين مندوب الحسابات في هذا الشكل من الشركات التجارية، ما يجهل هذا الفعل جزائياً مباحاً.

فرغم الإحالة لتطبيق القواعد المتعلقة بشركات المساهمة إلا أن هذا لا يعني إمكانية تطبيق الأحكام الجزائية المتعلقة بهذه الأخيرة على شركات التوصية بالأسهم، إذ هناك فوارق وخصوصية تتميز بها كل من الشركتين من ناحية طريقة وشروط تعيين مندوب الحسابات بالإضافة لهيئات التعيين من جهة، وضرورة التقيد بقواعد مبدأ الشرعية التي تفرض التقيد بنطاق وحدود التجريم الصريحة، واستبعاد القياس من جهة أخرى، فمن الواضح أن العنوان بما أنه يحدد نطاق تطبيق الأحكام الجزائية في التقنين التجاري يعتبر جزء من التجريم.

تلزم الشركات القابضة التي تلجأ علنياً للادخار و/أو المعسرة في البورصة، بإعداد الحسابات المدعمة ونشرها، ويقصد بالحسابات المدعمة، تقديم الوضعية المالية ونتائج مجموعة الشركات وكأنها تشكل نفس الوحدة²، وتخضع لنفس قواعد التقديم والمراقبة والمصادقة والنشر التي تخضع لها نفس الحسابات السنوية الفردية، وتلزم الشركات القابضة بتعيين محافظان على الأقل لمراقبة حساباتها حسب ما جاءت به المواد 732 مكرر 2، 732 مكرر 3، 732 مكرر 4 ق. ت. ج وتسد المسؤولية الجزائية لرؤساء الشركة والقائمون بالإدارة ومديروها العامون عن مخالفة هذه الأحكام طبقاً لما جاءت به المادة 837 فقرة 05 ق. ت. ج، غير أن كل هذه الأحكام التي تبين ضرورة إلحاق الحسابات المدعمة بمراقبة من طرف مندوبي الحسابات لا تخدم فكرة أن تعيين مندوب الحسابات الإجمالي في هذه الشركات ما لم تكن تلك الشركات في الأصل من بين الشركات التي تلزم تعيين مندوب الحسابات كشركات المساهمة وشركات المسؤولية المحدودة.

(1) راجع المادة 715 ثالثاً 3، والمادة 715 ثالثاً في الفقرة الثالثة منها التي تشير لتطبيق جزء من القواعد المتعلقة بشركات المساهمة والتي تشمل من بينها تلك المتعلقة بمراقبة شركات المساهمة وتعيين مندوب الحسابات.

(2) لم يرد تعريف في القانون التجاري للشركات القابضة، فتعرف على أنها شركة متخصصة في الدرس والتخطيط والتوجيه من أجل تطوير وإدارة عمليات الاستثمار لشركات تابعة لها، متخصصة في عمليات التنفيذ، فالشركة القابضة وسيلة من وسائل التركيز الاقتصادي الذي ينشأ في مجال الشركات بوسائل متعددة من أهمها تجمع الشركات Regroupement de sociétés وذلك بأن تخضع مجموعة شركات تمارس نشاطاً اقتصادياً متماثلاً أو مكملاً لإدارة اقتصادية موحدة ورقابة على ذمهما المالية عن طريق شركة تأتي على رأس التجمع تسمى الشركة الأم société mère.

أنظر في ذلك: عزيز العكيلي، المرجع السابق، ص 420.

ب- نطاق إلزامية تعيين مندوب الحسابات في القوانين الأخرى

يخضع تعيين مندوب الحسابات في الشركات التجارية لعدة قوانين، وقد يكون القانون 01-10 المتعلق بتنظيم مهنة المحاسب ومحافظ الحسابات والخبير المحاسبة أهم القوانين التي يرجع لها ممتهني المحاسبة في القيام بمهامهم، كما قد يستدرك المشرع بعض النقائص في الحياة الاقتصادية كونها تخضع للمتغيرات الظرفية بما يفرض تدارك الوضع عن طريق قوانين المالية، وهو فعلا ما قام به المشرع عند النص على إلزامية تعيين محافظ الحسابات في قانون المالية التكميلي لسنة 2005 المعدل.¹

ب-1 تعيين مندوب الحسابات في قانون تنظيم مهنة المحاسبة 01-10

رغم أن القانون 01-10 جاء من أجل تنظيم مهن المحاسبة بما فيها مهنة محافظ الحسابات وجاء ببعض من القواعد الأكثر تطورا بالمقارنة مع القوانين المنظمة للمهنة السابقة، إلا أن المشرع لم يوضح موقفه من إلزام تعيين محافظ الحسابات في جميع أشكال الشركات التجارية، ويمكن القول أن الأمر بصدد هذا القانون إنما هو اختياري، فقد استعمل المشرع مصطلحات لا تدل نهائيا على وجوب التعيين، فجاءت المادة 28 منه في إشارة لضرورة أن تكون لشركة محافظة الحسابات محافظا عضوا من بين المسجلين في جدول الغرفة الوطنية باستعمال مصطلح " عندما"، كذلك الأمر بالنسبة للمادة 29 من نفس القانون التي أوجبت ضرورة أن يخضع محافظو الحسابات المعينون في الشركة أو الهيئة للقانون المنظم للمهنة.

أما بالنسبة لظروف التعيين أو شروط التعيين فلم يزد الأمر في هذا القانون عن الإشارة للهيئة المكلفة باختيار محافظ الحسابات وذلك من خلال نص المادة 26 من القانون سابق الذكر حيث جاءت كالتالي: "تعيين الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات بعد موافقتها كتابيا وعلى أساس دفتر الشروط محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية" وفي الواقع تثير هذه المادة عدة إشكاليات الأولى عندما يقتصر الحديث فيها عن الجهة المكلفة بالتعيين دون إلزامية ذلك، أو صراحة عدم الإلزامية، كما أن ربط التعيين الذي هو أصلا غير وجوبي بدفتر الشروط، في حين لا توجد أي إشارة لهذا الأمر بين الأحكام المنظمة للشركات التجارية في التقنين التجاري أمر يطرح بعضا من اللبس ويجعل المشرع يقع في فراغ وعدم تناسق في سن القوانين وتطبيقها.

وعن الحسابات المدعمة فقد أشار القانون على ضرورة أن يصادق محافظ الحسابات على صحة وانتظام تلك الحسابات وصورتها الصحيحة من خلال الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى

(1) الأمر رقم 05-05 مؤرخ في جمادى الثاني عام 1426 الموافق لـ 25 يوليو سنة 2005، يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2005، الجريدة الرسمية المؤرخة في 19 جمادى الثاني عام 1426 الموافق لـ 26 يوليو سنة 2005، العدد 52، ص3.

الفروع الأخرى التابعة للشركة، وهو ما قد يفسر ضرورة أن يعين محافظ حسابات في جميع أشكال الشركات التجارية، هذا مع أن إلزام المصادقة على الحسابات لا يعني إلزام التعيين ويمكن من هذا المنطلق اعتبار أن المشرع ليس مجبرا على تجريم عدم تعيين مندوب الحسابات مادام أنه ألزم المصادقة على حسابات الشركة، فلا يتصور في الواقع مصادقة دون محافظ حسابات.

وبالنسبة لشركات الأشخاص التي لم يتم الإشارة نهائيا فيها لتعيين مندوب الحسابات في التقنين التجاري فأنها وكأصل عام تخضع لأحكام تنظيم مهنة المحاسبة وبالتالي فإن لها أن تختار الخضوع لرقابة محافظ الحسابات وتلتزم في ذلك بالأحكام التي جاء بها القانون 10-01، ولها أن لا تختار ذلك وتنتقد بما ورد في تنظيم الشركات التجارية.

وفي الواقع، ورغم أن المشرع في وضع القانون المتعلق بتنظيم مهنة المحاسبة قد راعى وجود بعض سلبيات ممارسة مهنة المحاسبة في التشريع القديم الملغى، وبالعكس جاء لمقتضى القانون الجديد من أجل النهوض بالمهنة بالصورة التي جعلها جاهزة أمام المتغيرات الاقتصادية الحديثة¹، إلا أن ضبط الإطار القانوني الدقيق الذي يعتبر من أهم أساليب التطور، وتحقيق معايير الحوكمة التي أصبحت نبض البحوث الاقتصادية والقانونية التجارية لا تقوم بمعزل عن ضبط العوامل الداخلية التي تمثل قواعد تنظيم علاقة الإدارة بالشركاء وبالغير²، والتي يعني التمكن من ضبطها ضمان الشفافية والمصادقية والديمقراطية في إدارة الشركات.

(1) جاء في مناقشة مشروع القانون المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، في تقديم المشروع أن إصلاح الإطار القانوني المحدد لقواعد التنظيم والانضمام وممارسة المهن المحاسبية والذي باشرته السلطات العمومية قصد: - تعزيز وترقية هذه المهن التي تعتبر هامة بالنسبة للاقتصاد باعتبارها وتتجز وتصادق على المعطيات الرقمية. - الاستناد على القواعد التي ستسمح بالاستجابة إلى المتطلبات المنتظرة منها بالاحترافية اللازمة ومنه الإسهام في تطوير الاقتصاد والتجارة والاستثمار، وذلك بالاستناد على نوعية المعلومة المحاسبية والمالية الصادرة عن المؤسسات. مشروع قانون المعدل لقانون 91-08 المتضمن تنظيم المهن المحاسبية، الجلسة العلنية المنعقدة يوم الأربعاء 28 أبريل 2010، الفترة التشريعية السادسة، الدورة العادية السادسة، الجريدة الرسمية للمجلس الشعبي الوطني، الأربعاء 05 جمادى الثاني عام 1431 الموافق 19 مايو 2010، السنة الثالثة رقم 150، ص 03.

(2) يشير مفهوم حوكمة الشركات بشكل عام، إلى القواعد والمعايير التي تحدد العلاقة بين إدارة الشركة من ناحية، وحملة الأسهم وأصحاب المصالح أو الأطراف المرتبطة بالشركة، وبالأحرى يقدم هذا الاصطلاح إجابات لعدة تساؤلات من أهمها: كيف يضمن المالكون ألا تسيء الإدارة استغلال أموالهم؟ كيف يتأكد هؤلاء أن الإدارة تسعى إلى تعظيم ربحية وقيمة أسهم الشركة في الأجل الطويل؟ كيف يتمكن حملة الأسهم وأصحاب المصالح من رقابة الإدارة بشكل فعال؟ أنظر: محمد علي سويلم، حوكمة الشركات في الأنظمة العربية، المرجع السابق، ص 42.

ووجود التنظيم خاص بمهنة محافظة الحسابات ومهن المحاسبة عموماً، لا يعني التأكيد على تعيين هذا الأخير في جميع أشكال الشركات التجارية أو على الأقل ضبط معايير تعيينه بالصورة العادلة التي يراعى فيها حجم الشركات ورقم أعمالها أو رأس مال الشركة أو عدد العمال أو مبلغ الميزانية كما فعل المشرع الفرنسي بحيث تكون معايير تستند إليها جميع أشكال الشركات التجارية دون تفریق¹، ما يضع المشرع أما مساحة كبيرة من النقص الذي عليه أن يراجعها بما يتفق مع الأهداف التي جاء بها هذا التنظيم، خاصة بما يحقق تكملة نقائص القانون التجاري.

ب-2 إلزامية تعيين مندوب الحسابات في قانون المالية 05-05

نصت المادة 12 من قانون المالية 05-05 سابق الذكر على أنه: " يتعين على الجمعيات العامة للشركات ذات المسؤولية المحدودة أن تعين، ابتداء من السنة المالية 2006 ولمدة ثلاث سنوات مالية، محافظ حسابات وأكثر يتم اختيارهم من بين المهنيين المسجلين في جدول المنظمة الوطنية لمحافظي الحسابات. في حالة عدم تعيين محافظي الحسابات من قبل الجمعية العامة، أو في حالة وجود مانع أو رفض أحد أو عدد من المحافظين المعيّنين، يتم تعيينهم أو تعويضهم بأمر من رئيس المحكمة المختصة في مقر الشركة ذات المسؤولية المحدودة"

وقد عدلت المادة 44 من القانون 09-09 المتضمن قانون المالية لسنة 2010² المادة 12 سابقة الذكر وحررت كالتالي: " لا تخضع المؤسسات ذات الشخص الوحيد وذات المسؤولية المحدودة والشركات التي يقل رقم أعمالها من عشرة ملايين دينار (10.000.000 دج) إلى التصديق على حساباتها من طرف محافظي الحسابات"

وعدلت المادة 66 من القانون رقم 10-13 المتضمن قانون المالية لسنة 2011³ أحكام المادة 44 السابقة وحررت كالتالي: "يتعين على الجمعيات العامة للشركات ذات المسؤولية المحدودة أن تعين لمدة ثلاث سنوات مالية، محافظ حسابات أو أكثر يتم اختيارهم من بين المهنيين المسجلين في جدول

(1)V. L'art 221-9, 222-2, 223-35, 227-9-1, 225-218/L. 225-235 c. Com. Fr : « ...Sont tenues de designer un commissaire aux comptes au moins les sociétés qui dépassent à la clôture de l'exercice social, des chiffres fixés par décret pour deux des critères suivants : Le total de leur bilan, le montant hors taxes de leur chiffre d'affaires ou le nombre moyen de leur salariés au cours d'un exercice... ».
Voir aussi : Michel Véron, Op. cit, p 182-183.

(2) القانون 09-09 المؤرخ في 30 ديسمبر 2009، المتضمن قانون المالية لسنة 2010، الصادر بموجب ج. ر مؤرخة في 31 ديسمبر 2009، عدد 78، ص 03.

(3) القانون رقم 10-13 المؤرخ في 29 ديسمبر 2010 المتضمن قانون المالية لسنة 2011، الصادر بموجب ج. ر مؤرخة في 30 ديسمبر 2010، عدد 80، ص 03.

الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات. تجرى عملية تعيين محافظي الحسابات أو استخلافهم في حالة عدم تعيينهم من قبل الجمعية العامة أو وجود مانع أو رفض أحد أو عدد من المحافظين المعينين، بأمر من رئيس المحكمة لمقر الشركة ذات المسؤولية المحدودة".

من خلال عرض هذه النصوص يتضح جليا الموقف المتردد للمشرع اتجاه تعيين محافظ الحسابات منذ 2005 وقد يتبين من استقراء المواد وكأصل عام انحصار النطاق على شركات المسؤولية المحدودة، ربما يرجع ذلك لكون موقف المشرع اتجاه شركات المساهمة كان واضحا من خلال القانون التجاري، بالإضافة لمكانة وانتشار هذا النوع من الشركات في الحياة الاقتصادية، إلا أن هذا الموقف في الحقيقة لم يتميز بالاستقرار والوضوح والتناسق مع الأحكام العامة الموجودة في التقنين التجاري، بحيث وبعد أن كان في قانون 2005 لا يلزم غير شركات المسؤولية المحدودة متعددة الشركاء بتعيين محافظ الحسابات وهو الأمر المطلوب خاصة عندما صمت عن ذلك في القانون التجاري.

وحافظ المشرع على هذا الموقف في تعديل 2010 الذي تدارك النقص الموجد في التقنين العام بالإضافة للتعديل الأخير الذي أشار المشرع فيه للجهة المعنية بتعيين محافظ الحسابات ومدة التعيين التي تتطابق مع ما جاء في نص المادة 27 من القانون 10-01 المتعلق بتنظيم مهنة المحاسبة بالإضافة لإمكانية اللجوء للقضاء من أجل تعيين محافظ الحسابات في حالة عدم تعيينه من طرف الجمعية العامة، وهو ما أشار إليه في تعيين محافظ الحسابات في شركات المساهمة، إلا أن صياغة النص يضعنا نظريا أمام شركات المسؤولية المحدودة متعددة الشركاء وشركات ذات المسؤولية المحدودة ذات الشخص الوحيد بسبب عدم تحديده الشكل المقصود من خلال نص هذه المادة بالضبط، كما نرى من قراءة الفقرة الأولى للمادة 12 المعدلة بالقانون 10-13 أن المشرع قد تخطى على معيار رقم الأعمال وإنما ألزم جميع الشركات ذات المسؤولية المحدودة بتعيين محافظ حسابات أيا كان حجمها ورقم أعمالها.

إلا أنه يأتي في الفقرة الرابعة من نفس المادة بإخراج الشركات ذات المسؤولية المحدودة وذات الشخص الوحيد من تلك الدائرة ليخضعها لمعيار رقم الأعمال، بالمقابل لم تقيد المادة 584 ق. ت. ج تعيين مندوب الحسابات في الشركات ذات المسؤولية المحدودة ذات الشخص الوحيد بمعيار رقم الأعمال وإنما ألزمت جميع الشركات من هذا الشكل أيا كان رقم أعمالها، فتتص المادة 12 المعدلة في الفقرة الرابعة على أنه لا يتعين على المؤسسات ذات الشخص الوحيد وذات المسؤولية المحدودة والشركات التي يقل رقم أعمالها على 10.000.000 دج التصديق على حساباتها من طرف محافظ الحسابات وهو نفس مضمون المادة قبل التعديل، وبالتالي فإن التعديل الأخير جاء ليضم شركات المسؤولية المحدودة متعددة الشركاء وهو اتجاه صحيح نظرا لكون القانون التجاري لم يكن ليلزم هذا الشكل من الشركات بتعيين مندوب حسابات.

وفي المقابل تجد الشركات ذات المسؤولية المحدودة وذات لشخص الوحيد نفسها في شأن التصديق على حساباتها أمام نصين، العام بموجب أحكام التقنين التجاري الذي يلزم كل الشركات ذات المسؤولية المحدودة وذات الشخص الوحيد بالتصديق، وقانون المالية الذي يخضع ذلك الإلزام لمعيار رقم الأعمال، وهي في الواقع إشكالية قد تجد حلها في قاعدة تطبيق القانون الجديد بالإضافة لأولوية القانون الخاص أمام القانون العام، وفي هذا الصدد تنص المادة 02 من القانون المدني الجزائري في الفقرة الثانية على مايلي: "وقد يكون الإلغاء ضمناً إذا تضمن القانون الجديد نصاً يتعارض نص القانون القديم أو نظم من جديد موضوعاً سبق أن قرر قواعده ذلك القانون القديم" وبالتالي تطبيقاً لما سبق فإن شركات المسؤولية المحدودة وذات الشخص الوحيد تخضع لإلزامية تعيين مندوب الحسابات لمعيار رقم الأعمال¹. إلا أن ذلك لا يمنع من ضرورة إعادة النظر في هذه الازدواجية خاصة وأن إلزامية تعيين محافظ الحسابات تتعلق بالتجريم ما يؤدي لضرورة الدقة في التشريع.

كما أن استعمال المشرع عبارة "والشركات" يضع حتى شركات المسؤولية المحدودة متعددة الشركاء أمام رقم الأعمال، إذ أنه بإشارته للشركات يفهم منه أن جميع الشركات التجارية ملزمة بتعيين محافظ حسابات إذا ما وصل رقم أعمالها 10.000.000 دج من بينها شركات ذات المسؤولية المحدودة متعددة الشركاء رغم أن ذلك لا يعني وضع هذه الشركات ضمن نطاق التجريم. فالتجريم أمر لا يحتمل التأويل أو التفسير الواسع على النحو الذي خرق مبدأ الشرعية، وإنما يفرض الوضوح والدقة ما يجعل هذا الإلزام جزائياً دون جدوى بدون ركن شرعي عكس ما هو مقرر في التشريع المقارن أين تتعلق إلزامية تعيين مندوب الحسابات بمعايير هي الأخرى أساس تحقق التجريم².

والواقع تخاطب أحكام هذا القانون الشركات الملزمة بتعيين محافظ حسابات حسب دفتر الشروط وبالتالي فإن الإشارة لنص المادة 715 مكرر 4 ق.ت.ج لم يغير في نطاق الإلزام شيئاً بحيث سبق وألزمت المادة السابقة تعيين مندوب حسابات وسبق وأشارت لتعيينه من طرف القضاء كما أن استعمال

(1) تحدد المادة 15 من الأمر رقم 102/76 المؤرخ في 17 ذي الحجة عام 1396 الموافق 9 ديسمبر سنة 1976 المتضمن قانون الرسوم على رقم الأعمال، ج.ر. العدد 103، المعدل ماهية رقم الأعمال الخاضع للرسم.

(2) Pour les sociétés à responsabilité limitée et les sociétés en nom collectif, la désignation d'un commissaire aux comptes n'est obligatoire qu'en fonction du total de leur bilan, du montant hors taxes de leur chiffre d'affaires ou du nombre moyen de leurs salariés au cours d'un exercice, c'est donc uniquement lorsque ces conditions sont remplies que l'infraction est concevable.

V : Philippe Conte Wilfrid Jeandidier, Op. cit. p 230.

عبارة "الهيئة" و"المؤسسة" في نص المادة 15 من القانون 11-32 المتعلق بتعيين محافظي الحسابات،¹ يطرح بعضا من الغموض وعدم الدقة والتناسق بين النصوص المتعلقة عموما بتعيين مندوب الحسابات.

وبمقتضى ما جاءت به المادة 04 من القانون 11-32 يجب أن يتضمن دفتر الشروط على الخصوص مايلي:

- عرض عن الهيئة أو المؤسسة وملحقاتها المحتملة ووحداتها وفروعها في الجزائر وفي الخارج.
- ملخص المعايينات و الملاحظات والتحفظات الصادرة عن حسابات الدورات السابقة التي أباها محافظ أو محافظو الحسابات المنتهية عهداتهم، وكذا محافظ أو محافظو الحسابات للفروع إذا كان الكيان يقوم بإدماج الحسابات.
- العناصر المرجعية المفصلة لموضوع مهمة محافظ الحسابات والتقارير الواجب إعدادها.
- الوثائق الإدارية الواجب تقديمها.
- نموذج رسالة الترشيح.
- نموذج التصريح الشرفي الذي يبين وضعية الاستقلالية تجاه الكيان طبقا للأحكام التشريعية.
- نموذج التصريح الشرفي بعدم وجود مانع يحول دون ممارسة المهنة.
- المؤهلات والإمكانات المهنية والتقنية.

وعملا بما جاءت به المادة 10 من نفس القانون فإنه يجب يحدد دفتر الشروط إمكانية ترشيح المهنيين كأشخاص طبيعيين أو أشخاص معنويين كما يجب على الخصوص توضيح إلزامية احترام حالة التنافي ومبدأ الاستقلالية كما يشترط أن لا ينتمي المتعهدون المعنيون إلى المكتب نفسه أو إلى الشبكة المهنية نفسها طبقا للأحكام التشريعية المعمول بها الشروط، كما تؤكد المادة 12 من القانون السابق على ضرورة أن يتضمن دفتر الشروط كافة التوضيحات التي تسمح بتنقيط العرض التقني والعرض المالي من أجل اختيار محافظ الحسابات، غير أنه لا يجب أن يقل تنقيط العرض التقني عن ثلثي سلم التنقيط الإجمالي.

وقد أعفى المشرع الجزائري الهيئة أو المؤسسة من إعداد دفتر شروط جديد في حالة تجديد عهدة محافظ الحسابات المنتهية عهده وذلك بموجب نص المادة 11 من القانون السابق ذكره.

(1) الصادر بموجب المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في 27 يناير سنة 2011، ج. ر مؤرخة في 02 فبراير سنة 2011، عدد

فبالرجوع لأحكام شروط ممارسة النشاط التجاري وشروط القيد لا نجد لها تحمل في الواقع على ضرورة التعيين مندوب الحسابات في العقد التأسيسي للشركة وتكتفي بالإشارة لضرورة وجود العقد التأسيسي للشركة بالإضافة إلى نسخة من نشر القانون الأساسي للشركة¹.

ج-1-2 التعيين من طرف الجمعية العامة العادية

نص القانون التجاري على تعيين مندوب الحسابات في الشركات التجارية المعنية بالتعيين من طرف الجمعية العامة العادية، حيث تسند له مهام الرقابة الدائمة أو أكثر لمدة ثلاث سنوات تختارهم من بين المسجلين على جدول المصنف الوطني².

هذا بالنسبة لشركات المساهمة بالإضافة لشركات التوصية بالأسهم التي تطبق عليها قواعد شركة المساهمة، والتي تشمل قواعد تعيين مندوب الحسابات، أما عن شركات المسؤولية المحدودة وذات الشخص الوحيد أين أكد المشرع على ضرورة المصادقة على حسابات الشركة من طرف مندوبي الحسابات، لم يأت في ذلك الإلزام على ذكر الهيئة المكلفة بالتعيين، وهو ما يحيلنا مباشرة للقانون 10-01 المتعلق بتنظيم مهنة المحاسبة والذي أشار في نص المادة 26 منه إلى الهيئة المكلفة بتعيين مندوب لحسابات هي الجمعية العامة، وبمقتضى المادة 03 من المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المتعلق بتعيين محافظي الحسابات، يجب على مجلس الإدارة أو المكتب المسير أو المسير أو الهيئة المؤهلة إعداد دفتر شروط بغية تعيين محافظ الحسابات من طرف الجمعية العامة وذلك في أجل أقصاه شهر بعد إقفال آخر دورة لعهدة محافظ أو محافظي الحسابات.

(1) تنص المادة 11 من القانون 04-08 سابق الذكر على أنه: " يجب على كل شركة تجارية أو أية مؤسسة خاضعة للتسجيل في السجل التجاري القيام بالإشهارات القانونية المنصوص عليها في التشريع والتنظيم المعمول بهما...". وتنص المادة 12 من نفس القانون على أنه: " يقصد بالإشهار القانوني بالنسبة للأشخاص الاعتباريين، إطلاع الغير بمحتوى الأعمال التأسيسية للشركات والتحويلات والتعديلات وكذا العمليات التي تمس رأس مال الشركة ورهون الحياة وإيجار التسيير وبيع القاعدة التجارية وكذا الحسابات والإشعارات المالية. كما تكون موضوع إشهار قانوني صلاحيات هيئات الإدارة أو التسيير وحدودها ومدتها وكذا كل الاعتراضات المتعلقة بهذه العمليات. وعلاوة على ذلك تكون كل أحكام وقرارات العدالة التي تتضمن تصفيات ودية أو إفلاس، وكذا كل إجراء يتضمن منع أو إسقاط الحق في ممارسة التجارة، أو شطب أو سحب السجل التجاري موضوع إشهار قانوني على نفقة المعني".

(2) راجع المادة 715 مكرر 4 ق. ت. ج و المادة 715 مكرر 7 فقرة 02 ق. ت. ج.

ج-2 تعيين محافظ الحسابات من طرف القضاء

إن مسألة تدخل القضاء في حياة الشركة التجارية في الواقع كان محلا للاختلاف فهناك رأي يعارض تدخل القاضي وآخر يؤيد تدخل القضاء في أعمال الشركات.¹

فينطلق الرأي الأول من النزعة الليبرالية بل وحتى النيوليبرالية المدافعة عن الحقوق الفردية في الشركات التجارية، ويرجعون أصل الخلاف إلى طبيعة مفهوم الشركة بين أن تكون عقد أو نظام بحيث تهيمن إرادة المتعاقدين ويضيق سلطان القاضي في الأولى فتدخل القاضي يتناقض أصلا مع مبدأ سلطان الإرادة في العقود وتضمحل إرادة الشركة ويزيد سلطان القاضي في الثانية، واعتبر مناصرو هذا التيار أن سيادة قانون الأغلبية في الشركة كفيل بجل كل المعضلات ويعود للأكثرية أن تفرض رأيها على المعارضين وعلى الغائبين والممتنعين، وهو المبدأ المعمول به ليس فقط للغائبين وإنما في كل الأعمال الجماعية التي تتطلب الإدارة فيها قرارات جماعية.

وينطلق الرأي الثاني من تجاوز فكرة مفهوم الشركة العقد إلى مفهوم الشركة النظام، والتي لم تعد تكفي إرادة الشركاء لتسيير شؤون معقدة في حياة الأعمال عبر مفهوم ضيق للشركة، واتجه الفقه مع التطور الاقتصادي الحديث الذي أخذ يملئ على القاضي مزيدا من التدخل في حياة الشركات، وقد كانوا أصحاب نظرية "المصلحة الجماعية هي مصلحة المشروع" هم الذين كانوا أشد المؤيدين لتدخل القاضي المتزايد في حياة الشركات، باعتبار أن حماية المشروع هو الضمانة الحقيقية لكل المصالح المرتبطة به بما فيها مصلحة الشركة التي لا تعد إلا إطارا لتجسيد المشروع.

ويمكن في حال فشل المشاورات بخصوص تعيين محافظ الحسابات في الشركات التجارية وعدم تمكن الجمعية العامة من تعيينه أيا كان سبب ذلك، أن يعين هذا الأخير بموجب أمر من رئيس محكمة مقر الهيئة أو المؤسسة بناء على عريضة من المسؤول الأول للكيان التابع لها مقر الشركة.²

وقد سبق وأشار المشرع لتعيين مندوب الحسابات عن طريق القضاء في التشريع العام المتعلق بالشركات التجارية بحيث أكد على أنه في حالة لم يتم تعيين مندوبي الحسابات، أو في حالة وجود مانع أو رفض واحد أو أكثر من مندوبي الحسابات المعينين، يتم اللجوء إلى تعيينهم واستبدالهم بموجب أمر من رئيس المحكمة التابعة لمقر الشركة بناء على طلب من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين.³

(1) وجدي سليمان حاطوم، المرجع السابق، ص 334.

(2) المادة 15 من القانون 11-32 سابق الذكر.

(3) المادة 715 مكرر 04 ق. ت. ج.

ويبقى مندوب الحسابات المعين من الجمعية بدل مندوب آخر، يمارس وظيفته حتى انتهاء مهمة المندوب الذي استخلفه، وإذا أغفلت الجمعية تعيين مندوب للحسابات يجوز لكل مساهم أن يطلب من العدالة تعيين مندوب للحسابات، ويبلغ قانونا بالحضور رئيس مجلس الإدارة أو مجلس المديرين وتنتهي المهمة الممنوحة عندما تقوم الجمعية العامة بتعيين مندوب أو مندوبي الحسابات¹.

كما أشارت المادة 12 من القانون 05-05 المعدلة بالقانون 10-13 سابقة الذكر في شأن شركات ذات المسؤولية المحدودة لإمكانية تعيين محافظي الحسابات أو استخلافهم من أجل التصديق على حسابات الشركة التجارية في حالة عدم تعيينهم من قبل الجمعية العامة أو وجود مانع أو رفض أحد أو عدد من المحافظين المعيّنين بأمر من رئيس المحكمة لمقر الشركة ذات المسؤولية المحدودة. وفي الحقيقة تعد خطوة فعالة بادر بها المشرع، إذ لم تكن قواعد القانون التجاري لتتطرق بهذا الإجراء سوى بالنسبة لشركات المساهمة، خاصة وأن القانون المتعلق بتعيين محافظي الحسابات ربط نص المادة 15 ق 11-32 التي تشير لإمكانية التعيين عن طريق القضاء بنص المادة 715 مكرر 04 المتعلقة شركات المساهمة.

وبالتالي يتضح أن طلب التعيين من طرف القضاء غير متاح في جميع الشركات التجارية ومنتساءل حول مصير الشركاء الأقلية في غير شركات المسؤولية المحدودة وشركات المساهمة الذين يختارون تعيين محافظ الحسابات من أجل التأكد من صدق وصحة حسابات الشركة على أساس أن إمكانية تعيين محافظ الحسابات في الواقع متاحة في جميع أشكال الشركات التجارية إلا أن ذلك يكون بناء على رغبة الجمعية العامة التي تتخذ قراراتها بالإجماع أو بأغلبية الأصوات؟

ففي شركات التضامن كمثال عن الشركات التي لا يلزم فيها تعيين محافظ الحسابات²، فإنه تعود إدارة الشركة لكافة الشركاء ما لم يشترط في القانون الأساسي عكس ذلك، وهو ما يعطي نظريا السلطة في تسيير الشركة لكل شريك بما أن الشريك في شركات التضامن يتمتع بصفة التاجر.

(1) المادة 715 مكرر 07 ق. ت. ج

(2) المادة 553 ق. ت. ج.

إلا أن هذه السلطة في التسيير تصطدم مع نص المادة 26 من القانون 10-01 المتعلق بتنظيم مهن المحاسبة والتي تحدد الجهات التي تقوم بتعيين محافظ الحسابات بالجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات وبالتالي لا يمكن للشريك أو حتى عدة شركاء إذا لم يشكلوا الأغلبية تعيين محافظ حسابات¹.

ويطرح التساؤل في حالة رفض أغلبية الشركاء تعيين محافظ الحسابات: هل يمكن للأقلية الراغبة في ذلك طلب تعيين محافظ الحسابات من طرف القضاء حتى وإن كان حجم الشركة يدعو لضرورة النظر في مدى صحة حساباتها والمصادقة عليها من طرف محافظ حسابات؟

يظهر جليا أن التعيين من طرف القضاء جاء ضمن نطاق ضيق لا يتجاوز شركات المسؤولية المحدودة و شركات المساهمة، وحتى رغم وضع معيار رقم الأعمال الذي تخضع له بموجب نص المادة 12 ق 05-05 جميع أشكال الشركات التجارية.

وفي الواقع تحيلنا هذه الإشكالية لما سبق التطرق له حول الآراء التي جاءت في شأن تدخل القضاء، إذ يجد أساسه في حماية الأقلية التي قد تكون عرضة لتعسف الأغلبية أثناء اتخاذها للقرارات ويرى البعض حول تدخل القضاء في حياة الشركات التجارية أن أي قرار له طبيعة مالية يتعلق بالاقتصاد العام سوف يكون له أثر واضح على سلسلة من المصالح المتعلقة بالشركة، ولا ينظر فقط لمصلحة المساهمين إنما هناك مصالح كثيرة لها علاقة قد تتأثر بقرار من قرارات الشركة².

إذا ما اعتبرنا أن تدخل القضاء في شأن تعيين محافظ الحسابات أمرا ضروريا بالنظر لآثار تعيينه أو عن عدم تعيينه، بما يدخل في المعيار الذي حدده الرأي القائل بتحفظ تدخل القضاء في حياة الشركات التجارية والمتمثل في أن القرارات المتدخل فيها يجب أن تكون ذات طبيعة اقتصادية أو على الأقل لها تأثير على الاقتصاد العام، هل يؤدي ذلك للقول بأن قرار رفض تعيين محافظ الحسابات من القرارات الاقتصادية التي تستوجب تدخل القضاء للوقوف على مدى ملاءمته؟

يتعلق تعيين محافظ الحسابات بالنظر في صحة وصدق الحسابات السنوية وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به، وتعد المحاسبة النظام الذي يعكس صورة ووضعية الشركة ولا تتجه

(1) تنص المادة 556 ق. ت. ج على أنه: "تؤخذ القرارات التي تجاوز السلطات المعترف بها للمديرين بإجماع الشركاء، غير أنه يمكن أن ينص القانون الأساسي على أن تؤخذ بعض القرارات بأغلبية محددة في القانون. كما أنه يمكن أن ينص القانون الأساسي على أن تؤخذ القرارات عن طريق استشارة كتابية، إذا لم يطلب أحد الشركاء عقد اجتماع الشركاء".

كذلك أنظر: الفصل الأول من هذا الباب في شأن اتخاذ القرارات في شركات الأشخاص.

(2) وجدي سليمان حاطوم، المرجع السابق، ص 334.

الحسابات فقط للشركاء وإنما للغير من متعاملين في السوق الوطني أو الدولي ولدائنين وللشركات المنافسة، بالتالي فإن محافظ الحسابات يتعلق تعلقا وطيدا ومباشرا بالاقتصاد ويعتبر تعيينه بالتالي في الشركات من الأمور الفارقة في الاستقرار الاقتصادي.

وإنه مما لا شك فيه أن القرار المتعلق بتعيين أو عدم تعيين محافظ الحسابات ذات طبيعة اقتصادية تسمح بتدخل القضاء من أجل إعادة النظر فيه بما يسمح للشركاء في جميع أشكال الشركات التجارية بغض النظر لرقم الأعمال. والشركاء في الشركات حتى تلك الخاضعة لرقم الأعمال قد ترى ضرورة في طلب تعيين محافظ الحسابات من طرف القضاء - عدا شركات المسؤولية المحدودة وشركات المساهمة- كما أن معيار رقم الأعمال لا يعتبر معيارا موضوعيا إذ يمكن اتخاذه كذلك ربما بالنسبة للشركات من نفس النشاط، كما أنه قد يقترب رقم أعمال الشركة من رقم الأعمال المحدد لتعيين محافظ الحسابات لكنه لم يصل لـ 10.000.000 دج فتعتبر الشركة ذات حجم يفترض أن يتم مراجعة حساباتها محافظ للحسابات، إلا أن القانون لا يفرض ذلك مع صراحة نص المادة 12 المعدلة بالقانون رقم 10-13 ونص المادة 15 ق 11-32.

نص المشرع فيما يتعلق بشركات المساهمة أن طلب التعيين من طرف القضاء يمكن أن يقدم مبدئيا من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين، كما يمكن يقدم الطلب من طرف أي معني، وفي الشركات التي تلجأ علينا للادخار بواسطة السلطة المكلفة بتنظيم عمليات البورصة ومراقبتها، وهو ما يظهر أيضا من نص المادة 15 ق 10-13 بقولها من "المسؤول الأول للكيان"، إلا أنه بالنسبة لشركات المسؤولية المحدودة فلم تشر المادة 12 من ق 05-05 المعدلة للجهة المعنية بطلب التعيين للقضاء، حيث اكتفت بالإشارة لإمكانية اللجوء للقضاء، وعلى العموم فإن تقرير المسؤولية الجزائية للمسيرين في هذا الشكل من الشركات عن عدم العمل على تعيين مندوب الحسابات يجعل من المسير مضطرا لاستكمال جميع الإجراءات التي من خلالها يمكن له أن يثبت عمله على تعيين مندوب الحسابات ومن بينها أن يطلب التعيين من طرف القضاء إذا تطلب الأمر.

2-تحقق الامتناع عن تعيين مندوب الحسابات

تسند المسؤولية عن عدم العمل على تعيين محافظ الحسابات في الشركات التجارية للمسيرين في شركات المساهمة وشركات ذات المسؤولية المحدودة، ما يعني بالضرورة أن الالتزام بتعيين محافظ الحسابات يقع على عاتق المسيرين كما جاء وصفهم في القواعد المتعلقة بتنظيم سير الشركات بشكلها ومن هنا يمكن التعرف على تحقق الامتناع عن العمل على تعيين محافظ الحسابات من اتخاذ سلوك

سلبى اتجاه تلك الإجراءات التي يفرض على المسير القيام بها في سبيل تعيين مندوب الحسابات¹، حيث أن القول بأن المسير مسؤول عن عدم العمل يوحي بأنه حقيقة ليس الجهة المخول لها التعيين المباشر لمحافظ الحسابات وإلا لكان التجريم عن عدم تعيين محافظ الحسابات وإنما يظهر جليا أن الجريمة تقع بعدم التزام المسيرين اتجاه الإجراءات التي تهيئ للجمعية العامة تعيينه.

أ- بالنسبة لشركات المساهمة

تستدعى الجمعية العامة من أجل تعيين محافظ الحسابات، ويتم استدعاء الجمعية العامة من طرف المدير الملزم بذلك حسب ما جاءت به القواعد المنظمة لسير شركات المساهمة، ويتضح من أن دور الجمعية العامة في شأن تعيين محافظ الحسابات، يعكس أهميتها باعتبارها السلطة العليا في شركات المساهمة، وتتعدد الجمعيات العامة للمساهمين وتختلف بحسب الأهداف التي تجتمع لتحقيقها بين أن تكون جمعية تأسيسية، أو جمعية عامة عادية أو غير عادية، والتفريق بين هذه الجمعيات يعني اختلاف الإجراءات المتبعة في تعيين محافظ الحسابات، وبالتالي، هل يختلف التزام المسير اتجاه تعيين محافظ الحسابات مع اختلاف الجهات المعنية بالتعيين حسب ما تم التطرق إليه سابقا؟

تمر الشركة التجارية بعدة مراحل من تأسيسها ثم سيرها حتى حلها، وعن المرحلة التأسيسية لا تتوفر الشركة على مسيرين وإنما مؤسسين، وقد سبق القول بأنه يمكن للجمعية التأسيسية أن تعين مندوب حسابات ضمن القانون التأسيسي للشركة، فيقبل مندوب الحسابات بمهمته ويوقع في القانون الأساسي للشركة، فلا تسند للمسيرين المسؤولية عن عدم العمل على تعيين مندوب الحسابات إذ أن ذلك غير متاح مادام لا التزام يذكر في شأن تعيين هذا الأخير خلال هذه المرحلة².

وبالنسبة لمرحلة التسيير، ما بعد تأسيس الشركة والتي تبدأ مباشرة بعد توقيع القانون الأساسي للشركة، فإنه على المسيرين بعد ملاحظتهم لعدم وجود تعيين لمندوب الحسابات ضمن القانون التأسيسي للشركة أن يقوموا بإجراءات التعيين، والتي تبدأ عمليا بدعوة الجمعية العامة للانعقاد حسب الشروط

(1) وعلى عكس المشرع الفرنسي لم يتحدد نطاق تطبيقها بشركات دون أخرى وإنما يتعلق الأمر بجميع أشكال الشركات التجارية.

V. Art L820-4 al 1 c. Com. Fr indique que : « est puni d'une emprisonnement de deux ans et d'une amende de 30 000 euros le fait, pour tout dirigeants de personne ou de l'entité tenue d'avoir un commissaire aux comptes, de ne pas en provoquer la désignation... ».

V. aussi : Philippe Conte, Wilfrid Jeandidier, op. Cit, p 229.

(2) كما لا يخضع تعيين مندوب الحسابات في مرحلة تأسيس الشركة لأحكام القانون 11-32 المتعلق بتعيين محافظي الحسابات

بمقتضى نص المادة 02 منه.

والآجال القانونية، وقد سبق وتطرقتنا لكيفية انعقاد الجمعية العامة للشركة والتي يشكل جريمة عدم العمل على انعقادها¹.

ويظهر جليا أن قرار تعيين مندوب الحسابات من القرارات التي يجب أن تتخذ عن طريق موافقة المساهمين بالتصويت عليه بعد أن يقوم المسير بتبيان مشروع التصويت على قرار تعيين محافظ الحسابات في مشاريع القرارات المعروضة في جدول الأعمال التي وكما تعرضنا له سابقا يكون بموجب استدعاء بكتاب موصى عليه بالوصول، كما يمكن أن يطلع المساهمون على مشروع قرار تعيين محافظ الحسابات من خلال ممارستهم لحق الاطلاع كما تقدم بيانه، وتتمتع هذه الإجراءات المتعلقة باستدعاء الشركاء للجمعية والآجال المتعلقة بإرسال الاستدعاء بالحماية الجزائية حسب ما جاءت به الأحكام الجزائية التجارية².

وتقضي القاعدة العامة أنه لا يجوز تعديل أو تداول في غير المسائل الواردة بجدول الأعمال³ وتحظى هذه القاعدة بأهمية كبرى، إذ فيها ضمان لكل المساهمين ومجلس الإدارة على السواء، فلا يفاجئ المساهمين حتى أثناء جلسة الجمعية العامة بمسائل لم تصل إلى علمهم من قبل وبالتالي لا تتاح لهم فرصة دراستها وإجراء نقاش بشأنها أثناء الاجتماع مما يعطل حقهم الأساسي في الرقابة كما تضمن للمسيرين أن يجدوا أنفسهم أمام مسألة مطروحة للتداول دون سابق علم يسمح لهم ببحثها و الرد عليها.

ويطرح التساؤل هل تنتفي مسؤولية المسير بمجرد عمله على انعقاد الجمعية العامة، أو أن ذلك لا يكفي مادام أن الانعقاد في الواقع لا يعني تعيين مندوب الحسابات، أو على الأقل لا يعتبر الانعقاد المرحلة السابقة مباشرة لتعيين مندوب الحسابات؟

إن المنتبغ لتدرج المشرع في سياسته لتجريم ما يتعلق بمسؤولية المسير والتزاماته اتجاه إدارة الشركة والشركاء، على النحو الذي يحاول فيه معالجة كل خرق لقواعد سير الشركة التجارية يجد أنه من المنطق ألا تتوقف إمكانية إسناد المسؤولية الجزائية للمسير عن عدم تعيين محافظ الحسابات بمجرد عمله على انعقاد الجمعية، هذا لأن عدم العمل على الانعقاد يكرس في الحقيقة من وجهة أخرى حق الشركاء في المشاركة في قرارات الشركة.

(1) أنظر للجزء المتعلق بالجرائم المتعلقة بخرق الأحكام التي تضمن اتصال الشركاء بمعلومات الشركة التجارية من هذا الباب.

(2) ويشكل جدول الأعمال جزءا من الوثيقة المتضمنة الدعوة للحضور والتي يرسلها القائمون بالإدارة للمساهمين لإعلامهم بالمسائل المعروضة للتداول والتصويت التي قد يكون من بينها قرار تعيين مندوب الحسابات.

(3) بن مختار إبراهيم، سلطة رأس المال في شركة المساهمة، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر، باتنة 01، 2017، ص 126.

غير أن العمل على تعيين محافظ الحسابات يعني بالضرورة إتباع إجراءات التعيين التي تسند للمسير،¹ ومنها أن يتضمن جدول الأعمال ترشيح أحد المهنيين المعتمدين المسجلين في جدول الغرفة الوطنية، واستكمال الإجراءات التي يتم من خلالها اختيار محافظ حسابات من بين المرشحين فاستدعاء الجمعية العامة دون أن يكون مشروع قرار تعيين محافظ الحسابات من بين مشاريع القرارات فلا يعتد بذلك الاجتماع ونفس الشيء إذا لم يتم احترام جميع إجراءات وشروط اجتماع الجمعية بما في ذلك الآجال والتبليغ، وبالتالي يبقى المسير ملتزماً بالعمل على تعيين مندوب الحسابات إذا كان الاجتماع دون جدوى.²

وتتطلق عمليا إجراءات التعيين التي تعهد للمسير في الشركة التجارية من خلال إعداده لدفتر الشروط خلال أجل أقصاه شهر بعد إقفال آخر دورة لعهدة محافظ الحسابات، ولا يعبر هذا التنظيم الذي يمنح أجل شهر عن وقت ارتكاب الجريمة، كما هو الحال بالنسبة لوقت انعقاد الجمعية العامة بحيث لا يمكن استنادا لهذه الآجال تحديد وقت وقوع الجريمة، وربما قد يقع القاضي في حيرة بالنسبة لهذا الأمر فمتى يتحقق الامتناع اعتمادا عما سبق بيانه بحيث أن الفعل المجرم في حد ذاته لم يربط بتاريخ.

ويفهم من هذا أن المسير في شركة المساهمة يكون قد عمل على تعيين محافظ الحسابات بعد إعداد دفتر الشروط في الوقت والآجال المحددة والعمل على انعقاد الجمعية التي يتضمن جدول أعمالها مشروع قرار التصويت على تعيين محافظ الحسابات، وأن يتم انعقاد الجمعية صحيحا حسب ما تفرضه القواعد التنظيمية لسير الشركات التجارية.

وعلى المسير إكمال الإجراءات من خلال تبليغ المحافظ الذي تم تعيينه وبعد أن يرسل هذا الأخير رسالة قبول للجمعية العامة للشركة في الآجال المحددة بثمانية أيام حسب نص المادة 14 من القانون السابق.

(1) جاءت المادة 04 من القانون 11-32 المتعلق بتعيين محافظي الحسابات، سابق الذكر بالشروط التي يجب أن يتوفر عليها دفتر الشروط الذي يعده المسير أو هيئة الإدارة المكلفة أهمها عرض عن الهيئة، وتصريح يثبت الاستقلالية ويثبت عدم وجود موانع تحول دون ممارسة المهنة...

(2) بمعنى مادام عدم تعيين مندوب الحسابات قائما يبقى نص الجريمة قائما في مواجهة المسير فالنتيجة المتمثلة في تعيين مندوب حسابات في الشركة التجارية تعيينا فعليا تنهي إلزام المسير بتعيينه وهي المعيار الوحيد للقول بأن المسير لم يعد مسؤولا جزائيا عن جريمة عدم العمل على تعيين مندوب الحسابات.

ونجد أنه لا يمكن تحريك الدعوى العمومية ضد المسير عن عدم العمل على تعيين مندوب الحسابات إلا بعد شهر بعد إقفال آخر دورة لعهددة محافظ أو محافظي الحسابات في حال كان للشركة محافظ حسابات سابق¹.

غير أن المعيار الحقيقي للقول بأن المسير عمل أو أنه امتنع عن تعيين محافظ الحسابات لم يحدد بالنص المجرم والذي يمكن للقاضي الجزائي اعتماده في تحديد على الأقل وقت ارتكاب الجريمة غير أن ذلك قد يستشف من مرحلة دعوة الجمعية للانعقاد من أجل تعيين محافظ الحسابات، بحيث يفترض الوصول لهذه المرحلة أن دفتر الشروط قد عد مسبقاً، كما يفترض أن نية المسير قد تظهر واضحة من خلال عمله على انعقاد الجمعية العامة التي تنتظر في قرار تعيين مندوب الحسابات.

رغم أن هذا المعيار أيضا يطرح بعضا من المسائل، كأن يعمل المسير شكليا على انعقاد الجمعية العامة، إلا أن انعقادها لم يكفل بالنجاح، أو لم يكن اسمه مسجلا بين محافظي الحسابات المعتمدين²، ما يلغي إمكانية تعيين محافظ الحسابات إلا أن هذا في الحقيقة لا يلغي بقاء المسير تحت طائلة جنحة عدم العمل على تعيين محافظ الحسابات حيث أنه ينتقل تلقائيا للمعيار الثاني ألا وهو طلب تعيينه من طرف القضاء، فإذا امتنع المسير على تقديم طلب التعيين من طرف القضاء يكون قد ارتكب الفعل المجرم الموصوف بعدم العمل على تعيين محافظ الحسابات.

وعن مرحلة انتهاء الشركة التجارية فإنه من الجدير بالذكر أنه لا تنتهي مهمة مندوبي الحسابات بانحلال الشركة، وإذا لم يوجد مندوبو الحسابات ولو في الشركات غير الملتزمة بتعيينهم يجوز تعيين مراقب واحد أو أكثر من طرف الشركاء، وفي حالة انعدام ذلك يمكن تعيينهم من رئيس المحكمة حالة فصله وبعد إجراء بحث بناء على طلب المصفي، أو عن طريق دعوى مستعجلة بطلب كل من يهمله الأمر³.

إلا أن الإلزام في هذه المرحلة لا ينشئ أي مسؤولية جزائية لا في حق المسير ولا في حق المصفي الذي يحل محله عند مرحلة حل الشركة.

(1) المادة 03 من المرسوم التنفيذي 11-32 المتعلق بتعيين محافظي الحسابات، سابق الذكر.

(2) Philippe Conte, Wilfrid Jeandidier, op. Cit, p 231.

(3) المادة 780 و المادة 781 ق. ت. ج

ب- بالنسبة للشركات ذات المسؤولية المحدودة

في الحقيقة لا تختلف كثيرا الإجراءات التي على المسير إتباعها في شركات ذات المسؤولية المحدودة، في شأن تعيين محافظ الحسابات عن شركات المساهمة، خصوصا أن القواعد المتعلقة بدفتر الشروط ولجنة تقييم العروض، وحتى ترشيح محافظي الحسابات، وأجال التعيين جاءت بمقتضى القانون 11-32 المتعلق بتعيين محافظ الحسابات فهي صالحة لجميع الشركات المعنية، وعلى مدير شركة المسؤولية المحدودة العمل على انعقاد الجمعية العامة التي تجتمع من أجل التصويت على قرار تعيين محافظ الحسابات الذي يتضمنه جدول الأعمال.

وفي هذا الشأن وكما تقدم بيانه فإن عدم العمل على انعقاد الجمعية العامة يعد كافيا لقيام المسؤولية الجزائية في حق المسير في شركات المسؤولية المحدودة، ولا يوجد ضمن القواعد المتعلقة بسير الشركات ذات المسؤولية المحدودة لإمكانية تجديد عهدة محافظ الحسابات، كما لم تأت القواعد على ما يدل على منع ذلك وبالتالي وبمقتضى ما جاءت به الأحكام العامة المتعلقة بتنظيم مهن المحاسبة فإنه يمكن تجديد عهدة مندوب الحسابات لمرة واحدة.

الأصل أنه لا يوجد ما يلزم أو يجيز تعيين مندوب الحسابات ضمن العقد التأسيسي للشركة إلا أنه وبمقتضى ما جاءت به المادة 12 المعدلة من القانون 05-05 فإنه لا مانع يذكر عند تعيين مندوب الحسابات ضمن القانون التأسيسي للشركة إذا ما وضعت الشركة رقم أعمال يتعدى 10.000.000 دج.

وفي كل الأحوال يلزم مسير شركة المسؤولية المحدودة بتعيين محافظ الحسابات أثناء تسييره للشركة التجارية والأصل أن تتخذ القرار بشأنه بعد أن يتم استدعاء الشركاء حسب القواعد المقررة قانونا حسب تصدر قرارات الشركاء في جمعيات يعقدونها، حيث يستدعى الشركاء قبل خمسة عشر يوما على الأقل من انعقاد الجمعية بكتاب موصى عليه يتضمن بيان جدول الأعمال وعلى المدير في شركات ذات المسؤولية وذات الشخص الوحيد أن يرسل طلبا للشريك الوحيد الذي يمثل الجمعية العامة يتضمن اقتراح تعيين مندوب الحسابات¹، ويجب في كل الأحوال اتخاذ قرار تعيين هذا الأخير وتبليغه واستلام رسالة القبول حتى لا يقع تحت وصف عدم العمل على تعيين محافظ الحسابات.

يتجه الغرض من تجريم عدم العمل على تعيين مندوب الحسابات أولا لحماية حسابات الشركة التجارية والحصول على معلومات واقعية صحيحة يستعين بها الشركاء و مسيرى الشركات التجارية أثناء أعمال تسيير المشروع، وثانيا للتصدي لتعسف المسيرين ومحاولة تعديهم على مصالح الشركة، وبالتالي

(1) تخضع هذه المرحلة لقواعد سير الشركات التجارية، ومنها ما هو مقرر ضمن حق الشركاء في المشاركة في قرارات الشركة التجارية كما سبق بيانه في جرائم خرق الأحكام المتعلقة بهذا الحق.

فالمغزى قد يمتد لكل الأفعال التي قد تنتج في الأخير حالة "عدم تعيين"، أو أن التجريم يتوقف عند عدم القيام بما يلزم، ويتحدد نطاق التجريم في دائرة الامتناع، بحيث لو عمل المسير على تعيين محافظ الحسابات ظاهريا فقط لكنه عمد على تعطيل السياق الطبيعي للإجراءات كأن يقوم بترشيح مندوب حسابات هو يعلم أنه يقع ضمن حالات التنافي القانونية، هل يمكن متابعة المسير بتهمة عدم العمل على تعيين مندوب الحسابات، بحيث يعتبر ذلك التعيين دون جدوى؟

يرى جانب من الفقه إمكانية ذلك، كما يرى جانب آخر أنه لا يمكن اعتباره غير شريك في الجحة المقترفة من طرف المندوب الذي يعمل كمحافظ حسابات رغم عدم الملاءمة بسبب حالة التنافي.¹

بالتالي فالالتزام المسير يبقى قائما حتى يتم تعيين محافظ الحسابات ومن هذا المنطلق فإن قيامه بما يلزم من إجراءات تسبق عملية التعيين أو التصيب لا تكفي لانقضاء المسؤولية الجزئية وإنما ينتهي الالتزام بالتعيين النهائي، وهو ما يحقق في الحقيقة المغزى الحقيقي من التجريم فلا يمكن للمسير المماثلة أو القيام بما يعطل التعيين ثم يأتي شكليا بادعائه أنه قام بالإجراءات اللازمة بل مادام التعيين لم يتحقق يبقى المسير مسؤولا جزائيا ولا جدوى من التلاعب لدفع المسؤولية الجزائية، بحيث في الأخير يقابله طريق التعيين عن طريق القضاء الذي يدخل فيما يسمى بـ "إجراءات العمل على تعيين مندوب الحسابات" فإذا انتهى الأمر بعدم تعيينه من طرف جمعية الشركاء، وفي كل الأحوال يبقى مسؤولا جزائيا بموجب طريق طلب التعيين من طرف القضاء.

وعلى خلاف ما تم قوله في حدود قيام الجريمة في حق المسير عن عدم العمال على تعيين مندوب الحسابات، فإن هذه الجريمة لا تتعلق بامتناع مطلق وإنما يرتبط قيامها بظرف معين وهو عدم وجود مندوب حسابات، بحيث قد لا يجد المسير نفسه أمام هذا الالتزام مادام تم تعيين مندوب حسابات كأن يتم ذلك في المرحلة التأسيسية للشركة، أو بموجب حكم قضائي، أو أن يكون هناك مندوب مستخلف يحل محل مندوب حسابات سابق تلقائيا.²

ثانيا - الركن المعنوي في جحة عدم العمل على تعيين مندوب الحسابات

يوصف الفعل المادي المتعلق بقيام بالجحة محل الدراسة على أنه من أفعال الامتناع والأصل أن الجريمة لا تقوم بمعزل عن الركن المعنوي الذي يمثل في عمومته إرادة إجرامية تبعث الماديات إلى الوجود، وينصرف مدلول القصد الجنائي إلى اتجاه إرادة الجاني إلى مباشرة سلوك إجرامي وإلى النتيجة

(1) فنينخ عبد القادر، الجح المتعلقة بمراقبة الشركات التجارية من قبل مندوب الحسابات، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق جامعة وهران،

السنة الجامعية 2011-2012، ص ص: 140-139

(2) Philippe Conte, Wilfrid Jeandidier, op. Cit, p 231.

المرتبة عليه¹، ومن الواضح أن تركيب الجريمة لا يشير لتطلب القصد الجنائي، ويفهم أن مجرد الامتناع عن العمل على تعيين مندوب الحسابات يكفي لقيام الجريمة، وإذا سبق وربطنا النتيجة بقيام الجريمة من حيث أنه في حالة عدم وجود مندوب الحسابات في الشركة يعني بقاء المسير مسؤولاً جزائياً، فإن القصد يتعلق بطريقة أو بأخرى بهذه المعادلة فمطلوب أن تتجه إرادته للعمل على تعيين مندوب الحسابات ويفترض فيه أنه يعلم أنه ملزم بذلك.

وبهذا نتجه للقول بأن القصد في قيام الجريمة مفترض حسب التعبير الذي استعمل في التجريم فلا يجب الوقوف عند نية المسير في الشركة لأن عدم تعيين مندوب الحسابات ولو كان بسبب التهاون والإهمال فإنه يجعل المسير مسؤولاً جزائياً بمقتضى نص المادة المجرمة لعدم العمل على تعيين مندوب الحسابات، بحيث لم يربط المشرع قيام الفعل بالعمد، واكتفى بالفعل المادي مجرداً من الجانب المعنوي وتعتبر هذه الجريمة من قبيل الجرائم السلبية البحتة التي ينصرف مفهومها بأن لها نتيجة قانونية وليس لها نتيجة مادية وتتمثل النتيجة القانونية في المساس بالمصلحة المحمية وغالباً لا يشترط في هذا النوع من الجرائم -الجرائم السلبية البحتة- القصد الجنائي بحيث يستوي لوقوعها توافر هذا القصد أو مجرد الخطأ غير العمدي.²

وينظر في نوع هذا التجريم الذي يأتي على تحديد الركن المادي في قيامه، أنها من الجرائم الشكلية التي لا يتطلب لقيامها ركناً معنوياً، بحيث تقوم بمجرد ارتكاب الفعل المادي الذي في هذا الصدد يتمثل في سلوك سلبي³.

ثالثاً - الجزاء المقرر عن عدم العمل على تعيين مندوب الحسابات

صنفت جريمة عدم العمل على تعيين مندوب الحسابات في شركات المساهمة على أنها جنحة بسيطة، بحيث يتمثل الجزاء المقرر عن ارتكاب الفعل المجرم بالغرامة المقدرة بـ 20.000 دج إلى 200.000 دج بالإضافة للعقوبة الحبس من ستة أشهر إلى سنتين، كما يمكن الحكم بهما معاً أو للقاضي أن يختار بين هاتين العقوبتين، إلا أن المشرع قرر الغرامة المقدرة بـ 100.000 إلى 1.000.000 دج، كجزاء عن عدم تنصيب محافظ الحسابات في شركات ذات المسؤولية المحدودة.

(1) فتحي أحمد سرور، المرجع السابق، ص ص: 641-651

(2) أحمد فتحي سرور، المرجع السابق، ص ص: 541-543.

(3) Michel Véron, Op. cit, p183.

وينظر بالمقارنة مع المشرع الفرنسي الذي قرر هو الآخر عقوبة الغرامة بالإضافة لعقوبة الحبس أنه عمل على توفر عنصر الإيلام في الغرامة حيث بلغ قدرها 30.000 يورو مع الحكم بالحبس المقدر بسنتين¹، ونلاحظ في هذا الصدد أن المشرع الفرنسي لم يضع في تقريره للعقوبة حد أدنى وحد أقصى وإنما حدد القيمة مباشرة، كما يلاحظ أن الغرامة بذلك القدر تختلف كثيرا عن مقدار الغرامة في التشريع الجزائري، وهذا يعكس سياسة المشرع الفرنسي التي توضح اتجاهه في تحقيق الردع في الجرائم الاقتصادية على الغرامة بالمقارنة مع إمكانية التخلي على العقوبات السالبة للحرية.

وتجد هذه السياسة تعريفها في الموجة الداعمة لمبدأ الحد من التجريم في جرائم الأعمال على أساس أن النظام العقابي التقليدي والذي يقوم مبدئيا على العقوبة السالبة للحرية التي أصبحت اعتبارا من منتصف القرن العشرين محلا للشك والجدل حول مدى فعاليتها، فقد يتأثر المسير الذي يعتبر أحد أهم عناصر عالم الأعمال من عقوبة الحبس ويمكن اعتبار الأمر أكثر سلبية مما كانت عليه إذا كانت العقوبة السالبة للحرية قصيرة المدة فلا هي رادعة، ولا هي تساهم في الاقتصاد الوطني، فالمسير الذي تهاون عن تعيين مندوب الحسابات رغم افتراض النية السيئة إلا أن ذلك يبقى نسيبا طالما تبقى النية أمرا باطنيا لا يمكن الجزم على توفره فإن الحكم على المسير بعقوبة الحبس التي لا يمكن في كل الأحوال أن تفوق السنتين لا يبق على السمعة المهنية المطلوبة مما يجعله يبتعد بعد انتهاء فترة حبسه عن المهنة وقد يخسر المجال الاقتصادي بذلك فردا منه.²

ومع ذلك لا يمكن الاعتداد بما قد يعتمده بعض من الداعمين لفكرة الحد من التجريم على النحو الذي يلغي الصفة الإجرامية عن جريمة من جرائم الأعمال عموما، لما لها من أهمية في تحقيق الحماية المطلوبة لتحقيق حد معين من الردع، غير أن الفكرة التي ينصرف مفهومها حول الحصول على بدائل للعقوبة السالبة للحرية قصيرة المدة التي يمكن أن تكون إيلاما وردعا بالإضافة لكونها تكفل تجنب المخاطر التي قد تحققها، تفرض الاهتمام بالغرامة كعقوبة بديلة والبحث كيفية تحقيقها للردع الكافي من خلال النظر في مقدارها بحيث تتوافق والجريمة المرتكبة.

ونجد أن عدم تعيين مندوب الحسابات قد يكلف الشركة خسارات مالية كبيرة أولا من حيث أن المتعامل مع الشركة لابد أن يطلع على وضع الشركة المالي، ثم الشركاء الذين ترتبط حقوقهم بالعلم بحسابات الشركة التجارية التي تكون محل مصادقة من طرف محافظ الحسابات، ونرى من هذا المنطلق أن الغرامة المقررة عن هذه الجريمة غير كافية في تحقيق الإيلام المطلوب خاصة إذا تعلق الأمر بكبرى

(1) Art. L820-4 al 1 c. Com. Fr, Préc.

(2) رشيد بن فريحة، المرجع السابق، ص 345.

الشركات والتي أصلا يستهدفها التجريم بتعلقه فقط بشركات المساهمة والتي منطوقا تكون أكبر حجما من شركات ذات المسؤولية المحدودة التي يفوق مقدار الغرامة فيها شركات المساهمة.

الفرع الثاني

جناية عدم استدعاء مندوب الحسابات لحضور الجمعية العامة في شركة المساهمة

تناط بمندوب الحسابات مهمة الرقابة والمصادقة على حسابات الشركة التجارية، وليتمكن من أداء مهامه الرقابية عليه حضور الجمعية العامة من أجل إعلام الشركاء والهيئات الإدارية بالوضعية الحقيقية للشركة، وعلى المسير في الشركة التجارية ضمان ذلك من خلال الالتزام باستدعائه للمشاركة في الجمعيات العامة، ويؤدي إخلال المسير بهذا الالتزام بوقوعه تحت طائلة الجناية المنصوص والمعاقب عليها في المادة 828 ق. ت. ج والتي جاءت بالتجريم السابق المتعلق بجناية عدم العمل على تعيين محافظ الحسابات فتتص على أنه: "يعاقب بالحبس من ستة أشهر إلى سنتين وبغرامة من 20.000 دج إلى 200.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط: رئيس شركة المساهمة، أو القائمون بإدارتها والذين لم يعملوا على تعيين مندوبي الحسابات للشركة أو على استدعائهم إلى كل اجتماع لجمعية المساهمين" ومن هنا يتضح قيام الجريمة بعدم العمل على استدعاء مندوب الحسابات إلى كل اجتماع لجمعية المساهمين، والذي بدوره يشكل الركن المادي للجريمة التي يظهر أنها جريمة شكلية تقوم بمجرد فعل الامتناع على النحو الذي سبق وتطرقتنا إليه في جريمة عدم العمل على تعيين مندوب الحسابات.

كما قرر المشرع من خلال وضعهما في نص واحد نفس الجزاء المتمثل في الحبس من ستة أشهر لسنتين، بالإضافة لإمكانية الحكم بالغرامة من 20.000 دج إلى 200.000 دج أو الحكم بهما معا.

أولاً-عدم العمل على استدعاء مندوب الحسابات (الركن المادي)

يتعلق الفعل الذي يحدد الركن المادي للجريمة بالامتناع عما يجب القيام به، وهو الالتزام الذي يؤكد عليه المشرع صراحة ضمن القواعد المتعلقة بتنظيم شركات المساهمة، وفي الواقع رغم أن الالتزام بتعيين محافظ الحسابات اتسع نطاقه ليشمل غير شركات المساهمة إلا أن الالتزام باستدعاء مندوب الحسابات لن يكون محل مساءلة جزائية إلا بالنسبة لشركات المساهمة رغم أن مسألة استدعاء وحضور مندوب الحسابات قد جاءت ضمن أحكام قانون تنظيم مهنة المحاسبة.

فنصت المادة 36 ق 10-01 على أنه: "يحظر محافظ الحسابات الجمعيات العامة كلما تستدعى للتداول على أساس تقريره ويحتفظ بحق التدخل في الجمعية المتعلقة بأداء مهمته" وبالتالي نظريا

فإن حضور مندوب الحسابات أمر حتمي في جميع أشكال الشركات التجارية، إلا أن تقرير المسؤولية الجزائية يتعلق بالنص الشرعي المجرم ولا يمكن بالتالي اعتماد هذا النص كأساس لقيامها.

وإنما يمكن اتخاذه كأساس لمطالبة مندوب الحسابات بحقه في حضور اجتماع الجمعيات كما لا يعبر في الحقيقة حق حضور الجمعية على ضرورة استدعائه مادام لم يحدد الهيئة التي عليها القيام باستدعاء مندوب الحسابات للجمعية العامة¹.

إن ربط المشرع جنحة عدم العمل على استدعاء مندوب الحسابات لاجتماع الجمعية العامة بهيئات محددة دون غيرها هو نتيجة القول أن الالتزام أصلاً باستدعاء مندوب الحسابات يناط فقط بهذه الهيئات، بمعنى أن رئيس شركة المساهمة والقائمون بإدارتها هم الهيئة المعنية باستدعاء مندوب الحسابات لاجتماع الشركاء حسب ما تضمنته قواعد سير الشركة.

وفي نفس السياق فلا جدوى للتطرق لإجراءات استدعاء مندوب الحسابات في شركات التضامن والتوصية البسيطة مادام لا يشملها نطاق التجريم بل وحتى رغم أنه يمكن لشركات الأشخاص تعيين مندوب حسابات إلا أن المشرع لم يأتي على ضبط أحكام خاصة تعتني بإجراءات الاستدعاء وبالتالي يبقى الأمر ممكننا من خلال تحديد ذلك في دفتر الشروط، كذلك الأمر بالنسبة للشركات ذات المسؤولية المحدودة فلم يأت القانون 05-05 سابق الذكر على تحديد الجهات المخولة باستدعاء مندوب الحسابات لاجتماعات الجمعية العامة ولا على تجريم فعل " الامتناع عن استدعاء مندوب الحسابات" ما يعني انعدام الركن الشرعي.

وفي كل الأحوال وحتى بالنسبة للشركات التي قد تصبح بموجب معيار رقم الأعمال ملزمة بتعيين مندوب الحسابات، وحتى في شركات المساهمة ذات العمل بالنظام الحديث - مجلس المديرين- لا يمكن في حالة تقاعس المسير عن استدعاء مندوب الحسابات في شركات المسؤولية المحدودة بنوعيتها متابعتهم إلا بارتكابهم خطأ في التسيير قد يشكل ضرراً لمندوب الحسابات المعين أو للشركاء حسب الأحوال التي يمكن من خلالها تقرير المسؤولية المدنية².

(1) كان قد نص القانون السابق المتعلق بتنظيم مهنة المحاسبة رقم 91-08 خاصة في نص المادة 40 منه على ضرورة استدعاء مجلس الإدارة أو مجلس المراقبة لمندوب حسابات الشركة لحضور اجتماعات مختلف الهيئات باعتبار ذلك حق من حقوقه اتجاه إدارة الشركة، على عكس التشريع الحالي الذي يقتصر فقط على إمكانية حضوره للاجتماع دون إشارة منه على إلزامية استدعائه من طرف الهيئة المخولة.

(2) انظر الجزء المتعلق بإسناد المسؤولية المدنية لمسير الشركة التجارية عن جرائم المحاسبة من هذا البحث.

في الواقع رغم أن التجريم يتعلق فقط بشركات المساهمة دون غيرها ورغم أن القواعد المتعلقة بتنظيم سير الشركات التجارية جاءت بالتفصيل الذي يبين مهام القائمون بالإدارة بالإضافة لمجلس إدارة الشركة، إلا أنها تفتقر للوضوح في شأن تحديد إجراءات استدعاء مندوب الحسابات لحضور الجمعية العامة واكتفى المشرع بالنص في المادة 715 مكرر 12 ق.ت.ج على أنه: " يتم مندوبي الحسابات لاجتماع مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة الذي يقفل حسابات السنة المالية المنتهية وكذا لكل جمعيات المساهمين" ومن هنا يمكن أن نلمس إرادة المشرع في عدم تحديده نوع الجمعية التي يفرض استدعاء مندوب الحسابات لحضورها بعد أن أكد شمولية ذلك بقوله "لكل جمعيات المساهمين"، إلا أنه بموجب ذلك لا يلزم استدعاءه لحضور اجتماع مجلس المراقبة وقد يرجع ذلك لكون طبيعة مهام هذا المجلس لا تختلف حقيقة عن طبيعة مهام مندوب الحسابات الرقابية¹.

وتجدر الإشارة لكون مسألة حضور مندوب الحسابات للجمعيات العامة قد جاء بها المشرع على شكل التزام في جانب القائمون بالإدارة كما أنها حق في جانب مندوب الحسابات وحتى أن حضوره لاجتماعات الجمعية العامة يعد واجبا عليه الالتزام به متى دعت الحالة إلى ذلك، وفي هذا الشأن يمكن لمندوب الحسابات عند الضرورة استدعاء الجمعية العامة العادية أو غير العادية للنظر في ما اكتشفه من وقائع من شأنها أن تعرقل استمرار الاستغلال².

ونرى في إصرار المشرع على حضور مندوب الحسابات لاجتماعات الجمعيات أهمية ذلك في شأن مراقبة حسابات الشركة التجارية ومراقبة الإدارة، إلا أن ذلك كما سبق معرفته يقتصر على شركات المساهمة مدام التجريم لم يتوسع ليشمل جميع أشكال الشركات التجارية وهو ما يعاب على التشريع

(1) تنص المادة 715 ثالثا 7 فقرة 01 ق.ت.ج على أنه: " يتولى مجلس المراقبة الرقابة الدائمة لتسيير الشركة وبهذه الصفة فإنه يتمتع بنفس سلطات مندوبي الحسابات"

(2) تنص المادة 715 مكرر 11 ق.ت.ج على أنه: "يجوز لمندوب الحسابات أن يطلب توضيحات من رئيس مجلي الإدارة أو مجلس المديرين الذي يتعين عليه أن يرد على كل الوقائع التي من شأنها أن تعرقل استمرار الاستغلال والتي اكتشفها أثناء ممارسة مهامه. وفي حالة انعدام الرد، أو إذا كان هذا لرد ناقصا يطلب مندوب الحسابات من الرئيس أو مجلس المديرين استدعاء مجلس الإدارة أو مجلس المراقبة للمداولة في الوقائع الملاحظة ويتم استدعاء مندوب الحسابات في هذه الجلسة.

وفي حالة عدم احترام هذه الأحكام أو إذا لاحظ مندوب الحسابات أنه رغم اتخاذ هذه القرارات بقيت مواصلة الاستغلال معرقة فإنه يقوم حينئذ بإعداد تقرير خاص يقدمه لأقرب جمعية عامة مقبلة أو لجمعية عامة غير عادية، في حالة الاستعجال يقوم هو نفسه باستدعائها لتقديم خلاصاته"

الجزائري رغم أن خطاه يظهر أنها تسير على مسار التشريع الفرنسي في بداياته مع أن هذا الأخير شهد تطورا ملحوظا في شأن القانون الجنائي للشركات التجارية¹.

لم يتم المشروع بتحديد طريقة استدعاء مندوب الحسابات لحضور الجمعية العامة كما فعل بالنسبة لدعوة المساهمين للجمعية والذي كما يبق بيانه يعتبر الإخلال بالإجراءات المحددة جنحة بمفهوم نص المادة 817 ق. ت. ج، ونرى في حقيقة الأمر أن تبيان الوسيلة أو الإجراء المتبع في الاستدعاء يعد وسيلة لإثبات تقاعس المسير اتجاه حق مندوب الحسابات في حضور الجمعية.

إذ أن الرسالة الموصى عليها، تعد وسيلة إثبات أو نفي للفعل المادي ويجعل من الركن الشرعي أكثر وضوحا لو تم النص عليها، ومن شأن هذه الوسيلة ألا تترك مجالا للشك ولا لتفسير نية المسير الذي يكون قد تهاون في استدعاء المسير، ويأخذ البحث في مدى تحقق الركن المادي للجريمة منحى ملفتا في وضع الفرضيات التي يمكن من خلالها تصور قيام الجنحة، وينصرف مفهوم الفرضية الأولى حول إمكانية أن يقوم المسير فعلا باستدعاء مندوب الحسابات لحضور جمعية المساهمين غير أن الاستدعاء لم يكن عن طريق رسالة مضمونة الوصول، بحيث يترك مجال لمندوب الحسابات لعدم حضوره بحجة عدم استلامه للاستدعاء، كما تطرح فرضية أن يحضر مندوب الحسابات الجمعية رغم عدم استدعائه من طرف المسير في الشركة التجارية.

بالنسبة للفرضية الأولى فإنه ينظر للرسالة مضمونة الوصول كوسيلة إثبات، بحيث رغم أن المعنى في التجريم ينصرف إلى ضرورة إبلاغ مندوب الحسابات بموعد انعقاد الجمعية وحضوره بأية وسيلة كانت إلا أن إثبات أو نفي عدم التزام المسير باستدعاء مندوب الحسابات يكون أسهل بكثير لو كان الاستدعاء بغير تلك الوسيلة في حال نص المشروع عليها ضمن عناصر التجريم كما فعل في عدم استدعاء المساهمين.

أما عن الفرضية الثانية فإنه يمكن القول أن الجريمة تتجه حقيقة لضبط سلوكات المسير في الشركة التجارية وقيامه بالتزاماته وضمن عدم تعسفه، وعدم مساس مصالح الشركة والشركاء بالإضافة لأهمية حضور مندوب الحسابات لجمعية المساهمين بحيث تعد فرصته في الدفاع عن أعماله التي قام بإنجازها بمناسبة أداء مهامه الرقابية وحتى يتمكن من الإجابة على كل التساؤلات والاستفسارات التي يطرحها الشركاء والمساهمين بمناسبة انعقاد هذه الجمعيات بحيث تتجه رقابة مندوب الحسابات عمليا

(1) Michel Véron, op. cit, p 186 : « L. 823 -17 impose de convoquer les commissaires aux comptes à la réunion du conseil d'administration ou du directoire, selon le cas, qui arrête les comptes de l'exercice écoulé, ainsi qu'à toutes les assemblées d'actionnaires, l'article L. 820-4, 1° ne sanctionne pénalement que le défaut de convocation aux assemblées générales ».

لتبسيط المفهوم المتعلق بالحسابات المالية الذي قد تكون أكثر تعقيدا وتشابكا بالنسبة للمساهمين لعدم اختصاصهم، فيكونون أقل قدرة على فهم تلك المفاهيم¹، وتقديمها وشرحها لهم حتى يستفيدون منها فب اتخاذ قراراتهم، فإنه يمكن أن يتصور أن تقوم الجريمة حتى ولو حضر مندوب الحسابات من تلقاء نفسه، مادام لم يقيم بذلك بناء على استدعاء من طرف المسير بحيث يعبر الاستدعاء على ضرورة التزام المسير أكثر منها عن مسألة حضور مندوب الحسابات للجمعيات المساهمين.

ولم يحدد القانون شروط ومواعيد الاستدعاء كما فعل في استدعاء المساهمين، إلا بما جاء في نص المادة 715 مكرر 12 ق.ت.ج والتي أكدت على الاجتماع الذي يتم فيه قفل حسابات السنة المالية، ونجد من الضرورة الملحة لو حدد المشرع آجال الاستدعاء ليتمكن هذا الأخير من تحضير نفسه وتحضير وثائقه التي قد تكون محل مناقشات في الاجتماع.²

ونجد أن المشرع كان سيكون أكثر وضوحا لو لم يربط عدم العمل على تعيين محافظ الحسابات بالاستدعاء، بحيث جاء في نفس النص، كون عملية التعيين تحمل المسير على المرور بعدة إجراءات تعطي معنى لقول "العمل على تعيين" كما سبق بيانه غير أن الاستدعاء أمر لا يكلف المسير أكثر من تحرير استدعاء وإرساله لمقر مندوب الحسابات سواء كان شخصا طبيعيا، أو معنويا حسب ما ورد في تنظيم المهنة.

(1) علاوي عبد اللطيف، مندوب الحسابات ودوره في مختلف أشكال الشركات التجارية، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، السنة الجامعية 2016-2017، ص 63.

(2) وقد اعتبر القضاء الفرنسي أن الجنحة تعد مقترفة في حالة تم استدعاء مندوب الحسابات للحضور دون مراعاة للأحكام القانونية الخاصة بشكله ومواعيده، غير أن جانب من الفقه يرى بعدم ضرورة المتابعة في هذه الحالة مادام تم الاستدعاء، إلا تم رفع الشكوى مصحوبة بادعاء مدني، أو في حالة تأكد وجود قصد وإرادة آثمة.

Cass. Crim 11 mai 1981, 79- 94,330, publier au bulletin : « La cour de cassation a estimé qu'un PDG qui a pris ses fonctions sept jours avant l'assemblée générale ordinaire, soit pendant un délai de convocation suffisant, engage sa responsabilité pénale s'il ne convoque pas (le commissaire aux comptes) à l'assemblée ».

Disponible sur : <https://www.legifrance.gouv.fr>

أنظر: فنينخ عبد القادر، المرجع السابق، ص 155.

فقد كان من الأجدر أن تكون الصياغة كما يلي: "عدم استدعاء" رغم أن هذا لن يحدث في الأمر اختلافًا مادام لا تتوقف حالة عدم العمل على استدعاء مندوب الحسابات إلا من خلال توجيهه واستلام الاستدعاء إلا أنه تعبير مباشر ودقيق¹.

ثانياً - مكانة الركن المعنوي في جنحة عدم استدعاء مندوب الحسابات لجمعية المساهمين

إن مسألة وضع التجريم الموصوف بعدم العمل على تعيين مندوب الحسابات جنباً إلى جنب مع التجريم الموصوف بعدم العمل على استدعاء مندوب الحسابات لحضور جمعيات المساهمين، قد يوحي لوضع الجريمتين في كفة واحدة من ناحية الأهمية ومن حيث اعتبارهما أولى الخطوات التي قد يتخذها المسير من أجل عرقلة عملية مراقبة الحسابات، كما يوحي ذلك لكونهما قد ينجمان عن إرادة آثمة واحد² وقد يكون ارتكابهما معا دليل على توفر القصد الجنائي لدى المسير فلا يعقل أن يتخلف عن تعيين مندوب الحسابات إهمالاً ثم يستمر في خرق الأحكام المتعلقة بالتزاماته اتجاه مندوب الحسابات بعدم عمله على توجيه استدعاء له من أجل حضور جمعيات المساهمين، وما ذلك إلا دليل على اتجاه نيته لخرق تلك الأحكام.

ورغم أن المشرع الفرنسي يظهر أنه اتخذ نفس سياق المشرع الجزائري من حيث أنه نص على الجريمتين معا في نص واحد، إلا أنه يظهر جليا وضوح تعبير النص الفرنسي بحيث أنه أكد على مسؤولية المسير في جميع الشركات التجارية التي قد عين فيها مندوب حسابات في حالة عدم استدعاءه لكل الجمعيات العامة، مما يعني أن الشركات التي لا يكون بها مندوب حسابات لا يكون مسيرها معنيا

(1) قد تضم عبارة "العمل على استدعاء مندوب الحسابات" أي إجراء يقوم به المسير في سبيل إمكانية استدعاء مندوب الحسابات، كأن يطلب من غيره من موظفي الشركة القيام بذلك، وفي الحقيقة يعد تقديم طلب الاستدعاء نظرياً من قبيل "العمل على استدعاء مندوب الحسابات"، وتثير هذه الحالة في الواقع إشكالية حول مدى إمكانية دفع المسؤولية الجزائية في حالة التفويض للقيام بجزء من أعمال التسيير؟

يجيز القانون في نص المادة 636 ق. ت. ج التفويض القانوني في حالة وجود مانع مؤقت للمسير، بحيث تسند بعض من مسؤوليات وصلاحيات المسير لهذا المفوض، غير أن القضاء الفرنسي كان واضحاً في شأن تفويض صلاحيات تعد من قبيل التزامات المسير التي يلزمه بها القانون شخصياً، بحيث قالت صراحة أنه في حالة فرض القانون صراحة التزاماً معيناً يجب أن يتحقق في المؤسسة دون التزام الرئيس شخصياً به، فإذا حصل تفويض من قبل الرئيس لأحد تابعيه لتنفيذ هذا الالتزام أصبح التابع وحده مسؤولاً عن تنفيذه أي عن المخالفة الواقعة ولا يتابع الرئيس والمرؤوس بنفس المخالفة وهنا فقط يصح القول بعدم اجتماع المسؤوليتين.

وبمفهوم المخالفة فإن الالتزام الموجه للمسير شخصياً لا يقبل في دفع المسؤولية الجزائية، ولا يصح فيها أصل التفويض ويعتبر الالتزام باستدعاء مندوب الحسابات من قبيل الالتزامات المفروضة على شخص المسير كما جاء في نص المادة 715 مكرر 12.

أنظر: عبيد سليمة، المرجع السابق، ص ص: 306-308.

(2) يعتبر جانب من الفقه أن الجريمتين هما جنحتين إراديّتين ويدرس ركنيهما المعنوي مجتمعا بحيث يتفقان فيه.

أنظر: فنينخ عبد القادر، المرجع السابق، ص 156.

بهذا التجريم، وقد يكون مسؤولاً عن الامتناع عن العمل على تعيين مندوب الحسابات دون جريمة الامتناع عن استدعائه، ويعتبر هذا التعبير أقرب للفهم ويتماشى في الحقيقة مع مبادئ تعدد الجرائم¹ بحيث نرى أنه في حالة امتناع المسير على تعيين مندوب الحسابات فإن الفعل الثاني المتمثل في امتناعه عن استدعائه للجمعيات المساهمين ما هو إلا نتيجة منطقية للأولى، فلا يتصور أن يعمل مسير شركة تجارية على استدعاء مندوب حسابات هو أصلاً ليس معيناً؟ وهل في مثل هذه الحالة - حالة عدم القيام بتعيين مندوب الحسابات- يتم متابعة المسير عن عدم عمله على تعيين مندوب الحسابات دون متابعته عن الفعل الموصوف بعدم العمل على استدعائه، باعتبار أن ذلك نتيجة طبيعية لعدم تعيينه؟ أم أن الجريمة لا تقوم سوى في حال كان قد عين مندوب الحسابات ولكن اغفل استدعائه لحضور الجمعية العامة؟

تشير هذه المسألة لصورة اجتماع عدّة جرائم تربطها وحدة الغرض، ويتحقق هذا الارتباط بحيث تكون الأفعال المسندة إلى متهم واحد مجموعاً من الجرائم مرتبطة ببعضه ببعض ارتباطاً لا يقبل التجزئة ولا يمكن غير اعتبارها جريمة واحدة، ويعتبران الجريمتان تنفيذاً متتابعاً لتصميم جنائي واحد².

فرغم كون الجريمة مادية تتحقق بمجرد ارتكاب الفعل المادي دون الخوض في مسألة توفر القصد الجنائي، إلا أن ذلك يوحي في الواقع لافتراض توفره وبالنسبة لجنحة عدم العمل على استدعاء مندوب الحسابات في حالة تحقق جنحة عدم العمل على تعيينه فإنه يفترض أن الفعلين يجمعهما قصداً جنائياً واحداً وبالتالي يمكن لقاضي الموضوع الاكتفاء بجنحة عدم العمل على تعيين مندوب الحسابات، ولا يكون

(1) L'art : L.82-4 c. Com. Fr, préc : « Nonobstant toutes disposition contraire :1° Est puni d'un emprisonnement de deux ans et d'une amende de 30.000 euros le fait, pour tout dirigeant de personne ou de l'entité tenue d'avoir un commissaire aux comptes, de ne pas en provoquer la désignation. Est punis des même peines le fait pour tous dirigeant d'une personne ou entité ayant un commissaire aux comptes de ne pas le convoquer à toute assemblée général... ».

(2) نصت المادة 32 من قانون العقوبات المصري على أنه إذا وقعت عدة جرائم لغرض واحد وكانت مرتبطة ببعضها بحيث لا تقبل التجزئة وجب اعتبارها كلها جريمة واحدة والحكم بالعقوبة المقررة لأشد تلك الجرائم

وقد قضت محكمة النقض المصرية قبل قانون 1903 بأنه إذا زور الموظف في ورقة رسمية بقصد الاختلاس وجب تطبيق عقوبة التزوير لأنها أشد في نظر القانون من عقوبة الاختلاس، وأنه لا يمكن الحكم على مرتكب الاختلاس والتزوير بعقوبة مستقلة عن كل من هاتين الجريمتين إلا إذا كان التزوير قائماً بذاته ولم يحصل بقصد الاختلاس، فإذا أثبتت محكمة الموضوع أن المتهم اختلس بعد أن زور في دفتره وأوقعت عليه عقوبتين كان هذا خطأ في تطبيق القانون موجبا لنقض الحكم.

كما حكمت أيضاً بأن التزوير واستعماله ولو أنهما جريمتان منفصلتان عن بعضهما إلا أنه يعاقب عليهما بعقوبة واحدة متى كان مرتكبهما شخصاً واحداً لأن الجريمتين المذكورتين يعتبران في هذه الحالة تنفيذاً متتابعاً لتصميم جنائي واحد صار تحضيره أولاً بفعل التزوير ثم نفذ بواسطة الاستعمال.

أنظر: جندي عبد الملك الجزء الخامس (عقوبة-قتل وجرح وضرب)، المرجع السابق، ص: 217-220.

حكمه محل مراقبة من طرف محكمة القانون باعتبارها مسألة تقديرية يرجع تقدير وجودها لسلطة قاضي الموضوع.¹

المطلب الثاني

جنح تتعلق بعرقلة أداء مندوب الحسابات لمهامه الرقابية

تتضمن العرقلة وضع عوائق في طريقه التي تهدف لمراجعة الحسابات ومراقباتها والتي تحول دون تمكنه من أداء مهامه الرقابية ككل، بالإضافة إلى خرق الأحكام المتعلقة بتمكين مندوب الحسابات من الاطلاع على جميع الوثائق المطلوبة، بحيث يعد الاطلاع هو الآخر وسيلة من الوسائل التي تضمن تأدية المهام الرقابية.

تعالج المادة 831 ق. ت. ج فعلى مجرمين يشكلان جريمتين منفصلتين، ويجتمع الجريمتين في كونهما يتصدیان لتعدي المسير على الأحكام القانونية التي تضمن ممارسة مهام مندوب الحسابات الرقابية. فنتج الجريمة الأولى لحماية مهمة مندوب الحسابات الرقابية من العرقلة (الفرع الأول).

وتتعلق لجريمة الثانية بحماية حق اطلاع مندوب الحسابات على وثائق الشركة وهو نفس الحق الذي قرره المشرع للشركاء والمساهمين في الشركات التجارية ويهدف دائما هذا الحق لمراقبة هيئة التسيير ومنع تعسف الإدارة (الفرع الثاني).

(1) جندي عبد الملك الجزء الخامس (عقوبة- قتل وجرح وضرب)، المرجع السابق، ص 219.

الفرع الأول

جُنحة إعاقة ممارسة مندوب الحسابات لمهامه في شركة المساهمة

يظهر منذ الوهلة الأولى أن رفض إطلاع مندوب الحسابات على الوثائق الحسابية للشركة يعد من بين العراقيل التي قد تصادفه خلال أداء مهامه، فهل بتقرير هذه جريمة التعدي على حق مندوب الحسابات في الاطلاع يعد المشرع الجزائري قد وفق في تحقيق الحماية الجزائية المطلوبة مع أنه كان بإمكانه أن يترك ذلك للمجال الواسع الذي تمنحه عبارة " وضع عائق " بحيث يعتبر منع مندوب الحسابات من الاطلاع من بين تلك العوائق¹⁴.

تنص المادة 831 ق. ت. ج صراحة على أنه: "يعاقب بالسجن من سنة إلى خمس سنوات وبغرامة من 20.000 دج إلى 500.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط، رئيس الشركة والقائمون بإدارتها ومديروها العامون أو كل شخص في خدمة الشركة يتعمد وضع عائق لمراجعة الحسابات أو مراقبات مندوبي الحسابات أو يمتنع عن تقديم كل الوثائق اللازمة للاطلاع عليها في عين المكان أثناء ممارسة مهامهم خاصة فيما يتعلق بالاتفاقيات والدفاتر المستندية وسجلات المحاضر".

ويتحقق ارتكاب الجريمة المنصوص والمعاقب عليها بالمادة 831 ق. ت. ج بوضع مسيري شركات المساهمة المعنيين عائق أمام المهام الرقابية والمراجعة الحسابية لمحافظ الحسابات، ويجب أن يتوفر القصد الجنائي لدى رئيس الشركة والقائمون بإدارتها ومديروها العامون أو كل شخص في خدمة الشركة يقوم بارتكاب الفعل المتمثل في تلك العوائق.

⁽¹⁾ يتجه القضاء الفرنسي في مسألة شمولية جريمة وضع عوائق أمام مهام مندوب الحسابات في الشركة التجارية لجريمة التعدي على اطلاعه على حسابات الشركة التجاري للقول بقيام جريمة وضع عوائق لمنع مندوب الحسابات من أداء مهامه بسبب منعه من الاطلاع على حسابات الشركة التجارية، ولا معنى بذلك للمصطلحات مادام تقع الجريمة في نفس النص بحيث يقرر المشرع لهما نفس الجزاء، ونرى في هذا الحكم بأن أقر ضمناً أن منع مندوب الحسابات من الاطلاع على وثائق الشركة التجارية يعد من قبيل العوائق التي تحول دون ممارسة مندوب الحسابات لمهامه الرقابية.

وقد انقسم الفقه الفرنسي في شأن شمولية عبارة العوائق لمنع محافظ الحسابات من الاطلاع على وثائق وحسابات الشركة التجارية إلى ثلاث اتجاهات، الأول يرى بأنه سلوك واحد، إلا أن واحد عام وخاص يتعلق بنوع من أنواع العوائق المقصود بها التجريم، ويرى اتجاه آخر بأنهما فعلاً يشتركان في مجال واحد، غير أن كل جريمة تحتفظ بذاتيتها الخاصة في إطار منفصل، وهناك من يؤكد استقلالية كل منهما تماماً عن الآخر.

أنظر: فنينخ عبد القادر، المرجع السابق، ص 159.

V. Art L.820-4 al 2° indique que : « Est puni d'emprisonnement de cinq ans et d'une amende de 75 000 euros le fait, pour les dirigeants d'une personne morale ou toute personne ou entité au service d'une personne ou entité ayant un commissaire aux comptes, de mettre obstacle aux vérifications ou contrôles des commissaires aux comptes..., ou de leur refuser la communication sur place de toutes les pièces utiles à l'exercice de leur mission et, notamment, de tous contrats, livre, documents comptables et registres de procès-verbaux ».

وستنطبق لتفصيل أركان الجريمة حسب ما تقتضيه القواعد العامة للتجريم إلى الركن المادي الذي يحمل النشاط المجرم، ركن معنوي يحدد مدى تطلب القصد الجنائي، بالإضافة لضرورة النظر في الجزاء المقرر عن ارتكاب هذه الجناية.

أولاً- وضع عوائق أمام مراقبات مندوب الحسابات (الركن مادي)

يتضمن مفهوم النشاط المادي محل الدراسة من خلال تعبير المشرع "وضع عوائق لمراجعة الحسابات أو مراقبات مندوب الحسابات" عنصرين يتمثل الأول لفعل " وضع عوائق" ونرى من هذه الصياغة أنها ليست محددة بذاتها بمعنى لا تشير في الواقع لفعل محدد قائم بحد ذاته يكفي لقيام الجريمة، بحيث أن مصطلح " العوائق" يجعل المجال الواسع للتفسير، ويتمثل العنصر الثاني في تحديد "مراجعة الحسابات ومراقبات مندوب الحسابات".

1- تحديد المقصود بوضع العوائق

العائق جمع عوائق هو المانع من الشيء، وعاق شيء أو أعاقه أي أنه منعه وصرفه عن القيام به، شغله عنه، ومنعه عائق من الوصول إلى عمله، مانع حاجز كل ما يعوق المرء ويمنعه¹ ويظهر من صياغة الفعل المجرم كما هو الحال بالنسبة للمشرع الفرنسي « mettre obstacle » أنه يتطلب لقيامه تحقق نتيجة تتمثل في عدم تمكن مندوب الحسابات من القيام بمهامه، كأن يرفض مسير الشركة استقباله، وتركه بحيث لا يتمكن من الدخول لمقر الشركة².

وفي هذا الصدد نصت المادة 34 من القانون 10-01 على أنه: " يعلم محافظ الحسابات كتابيا في حالة عرقلة ممارسة مهمته، هيئات التسيير قصد تطبيق أحكام القانون التجاري". وقد استعمل المشرع في الحديث عن إعاقة ممارسة مهامه في الشركة التجارية مصطلح " عرقلة" ويعتبر أوسع من مصطلح "إعاقة" بحيث يمكن إعاقة مهام مندوب الحسابات من خلال عرقلة دخوله للشركة أو حصوله على وثائق أو سندات حسابية³.

(1) مروان عطية، معجم المعاني الجامع-معجم عربي-عربي. منشور على :

www.almaany.com

(2) Philippe Conte, Wilfrid Jeandidier, op. cit. p235

(3) ويظهر مما تتضمنه المادة 34 سابقة الذكر أن الإعلام بوجود عرقلة يقدم لهيئة التسيير المتمثلة في جهاز الإدارة، في حين تتوجه المادة 831 ق. ت. ج في تجريم عرقلة مهام مندوب الحسابات لهيئة التسيير التي تعتبر حسب ما ورد في النص صفات مفترضة، ما يعني عدم جدوى ذلك الإعلام الكتابي في حالة كان مصدر العرقلة هيئة التسيير نفسها.

ويتم الاعتماد لتعريف أو تحديد مفهوم العوائق على المعيار الموضوعي، بحيث لا يعتد بالمعيار الشكلي لفعل لمسير الشركة التجارية، فقد نجد من الأفعال ما يظهر أنه لا يعتبر عائقا أمام مهمة مندوب الحسابات إلا أنه في الحقيقة يمثل عائقا أمام مندوب الحسابات، فيعتبر كذلك وضع عراقيل حتى من أجل التدقيق أكثر في حسابات الشركة التجارية بحيث لا يسمح المسير مثلا إلا بالاطلاع السريع أو السطحي، بحيث لا ينفي سماحه بالإطلاع السريع القول بأنه وضع عراقيل لمراقبة حسابات الشركة التجارية، كما يعتبر من قبيل وضع العراقيل تأجيل حضور مندوب الحسابات للشركة من خلال وضع حجج واهية أو غير حقيقية¹.

وتقوم الجريمة في حالة رفض المسير دخول مندوب الحسابات وبل قام باستقباله على النحو المطلوب، غير أنه يقوم بإعطاء أمر لشخص من الشركة التجارية بأن يمنع عليه الوثائق والسندات الحسابية، بحيث لا يتمكن مندوب الحسابات من القيام بمهمة الاطلاع على حسابات الشركة التجارية ومراقبتها، ويتابع هذا الشخص بصفته شريكا في الجريمة إلى جانب المسير المحرض.

كذلك الأمر في حالة استقبال المسير لمندوب الحسابات من أجل قيامه بمهامه الرقابية، غير أنه يضعه في ممارسته لتلك المهام أمام وثائق غير صحيحة أو غير حقيقية. غير أنه ورغم توفر هذه الأفعال إلا أنه يشترط لقيام جريمة وضع عوائق في جانب مسير الشركة التجارية أن يكون مندوب الحسابات بذل مجهود من أجل القيام بمهامه في الشركة التجارية أمام رفض المسير لذلك².

وحتى يعتد بالعائق في تكوينه للركن المادي للجريمة، يجب أن يكون جديا، وغير وهمي وموجها لمهام مندوب الحسابات الرقابية، وعلى المسير أن يقوم بما يثبت أنه قام بما ينفي عرقلته لمهام مندوب الحسابات خاصة في حال تعلقت المراقبة بما على المسير القيام كأن يطلب منه توضيحات ومعلومات³.

(1) Philippe Conte, Wilfrid Jeandidier, op. cit. p234.

(2) Philippe Conte, Wilfrid Jeandidier, op. cit. p235 : « Si courtois, il prévient de sa visite et qu'on lui fait savoir, moins poliment et par lettre, qu'on ne le laissera pas entrer, ce refus épistolaire, à lui seul, ne constituerait pas l'infraction...et pour l'absence de réponse à une lettre du commissaire aux comptes fixant un rendez-vous afin d'effectuer son contrôle... »

(3) تنص الفقرة 02 من المادة 31 من القانون 10-01 المذكور سابقا على أنه: "ويمكنه أن يطلب من القائمين بالإدارة والأعوان والتابعين للشركة أو الهيئة كل التوضيحات والمعلومات وأن يقوم بكل التفتيشات التي يراها لازمة".

تنص المادة 32 من نفس القانون على أنه: " يمكن محافظ الحسابات أن يطلب من الأجهزة المؤهلة، الحصول في مقر الشركة على معلومات تتعلق بمؤسسات مرتبطة بها أو مؤسسات أخرى لها علاقة مساهمة معها"

وليس للمسير التحجج بأن ما طلبه مندوب الحسابات ليس من اختصاصاته أو أنها ليست بحوزته بل يجب القيام بما يلزم لتمكين مندوب الحسابات مما طلب¹.

ويتضح من الأمثلة السابقة أنه ليس كل ما يصدر عن المسير من تعبير سلبي اتجاه مهمة مندوب الحسابات الرقابية ومهمته في مراجعة الحسابات ترقى لاعتبارها عائق مادام مازال بإمكانه القيام بمهمته، فمادام أن المسير لم يقم بفعل مادي يحول بين مندوب الحسابات ومهمته الرقابية كأن يبعد عليه السندات الحسابية، أو يمنعه نهائيا من دخول المقر بحيث يستحيل ممارسة مهمته أو لا يمارسها على النحو المطلوب، لا يعد مرتكبا للفعل المادي للجريمة².

2- توجيه العوائق أمام مهمة مندوب الحسابات في مراجعة الحسابات ومراقبتها

حتى يتم الاعتراف بالعوائق على أنها فعل مادي للجريمة يجب أن تكون جدية بحيث تتجه لعرقلة مهامه المسندة له في مراجعة حسابات الشركة التجارية، بمعنى أن تكون المهام الرقابية ومراجعة الحسابات هي محل العرقلة، ويتسع مجال المهام الرقابية ومراجعة الحسابات حسب ما تسمح به القواعد التنظيمية لمهنة مندوب الحسابات فلا يمكن تحديد الإطار الدقيق لهذه المهام مادام تتعلق بمفهوم و تنظيم المهنة في حد ذاتها، إذ أن هذه المهام دائمة وليست مؤقتة و محددة بزمان ومكان، ما يجعلها قابلة لأن تكون محل الجريمة في أي وقت³.

وتتعلق خصوصا مهمة مندوب الحسابات بنتائج مراقباته التي قد يقوم بها في الشركة التجارية والمتمثلة في إصداره لمجموعة من التقارير التي يلزم بتقديمها للجمعية العامة التي تكون قد اعتمدت عليه في مراقبة عمل الإدارة مادام اعتبر جهة محايدة عن إدارة الشركة يصون بقيامه لمراقبته مصالح الشركة والشركاء، إلا أن المشرع الجزائري لم يربط مهمته الرقابية في عملية أو مرحلة إعداد تلك التقارير، بحيث تتعلق في الحقيقة تلك التقارير بمسألة إعلام الشركاء وهو الحق المكرس ضمن قواعد تنظيم الشركة التجارية، كما أنه يحظى بحماية جزائية من خلال الجرائم المتعلقة بالتعدي على الشركاء في الاطلاع، فقد تقوم المسؤولية الجزائية المسندة للمسير عن منعه أو إعاقة مندوب الحسابات لقيامه بتلك التقارير أو تبليغها للشركاء.

(1) فنينخ عبد القادر، المرجع السابق، ص ص: 165-166.

(2) Philippe Conte, Wilfrid Jeandidier, op. cit. p235.

(3) Michel Véron, op. Cit. p. 235: « Ce texte a une large portée tant la loi confie aux commissaires aux comptes une mission très étendue de vérification et de contrôle: il s'agit là d'une « mission permanente » qu'ils effectuent « à toute époque de l'année »... ».

وعليه فإن الجريمة المتعلقة بإعاقة مهمة مندوب الحسابات لا تقوم إلا إذا اتجهت تلك الإعاقة فعلا لعمليات المراقبة ومراجعة الحسابات وليس لإعداد التقارير، إلا أن موضوع تلك التقارير يشمل عمليات المراقبة والمراجعة للحسابات والسندات والوثائق الحسابية¹، غير أن ذلك ليس كافيا في تحديد مفهوم "مراجعة الحسابات ومراقبات مندوب الحسابات" ويستدعي مبدأ الشرعية التدقيق والتحكم في هذا المفهوم.

وتعرف المراجعة بأنها عبارة عن فحص أو بحث عن الدليل من أجل تكوين رأي عن مدى الاعتماد على المعلومات المالية وغيرها، وذلك بواسطة شخص محايد، مستقل يعبر عن مدى صدق هذه القوائم والذي يحتمل أن يحصل عن استفادة مباشرة من استخدام المعلومات، وإصدار تقرير عن المعلومات بقصد زيادة مصداقيتها أو فائدتها². واستنادا على هذا التعريف فإن المراجعة لكي تكون صحيحة يجب أن تتوفر فيها مجموعة من الأسس³:

- 1- فحص المستندات وذلك بقصد تجميع أدلة الإثبات التي تؤيد عمليات المراجعة وتمكن المراجع من إبداء رأيه عن قناعة.
- 2- أن يقوم أشخاص مستقلون من خارج المنشأة بفحص البيانات والمعلومات.
- 3- أن تكون نتيجة الفحص رأي فني محايد يتمثل في الاعتماد على القوائم المالية للمنشأة بهدف إضفاء الثقة والمصداقية عليها.

وبهذا تتميز عملية المراجعة عن عمليات أخرى تعد هي الأخرى من بين مهام مندوب الحسابات من بينها عملية التصديق التي تقع عند القيام بخلاصة تعبر عن مدى الاعتماد على المزاعم المكتوبة التي تنشأ عن الإدارة وعلى مندوب الحسابات إتباع معايير التصديق أثناء عملية إعداد التقارير⁴.

(1) المادة 25 من القانون 10-01 المتعلق بتنظيم مهنة المحاسبة، سابق الذكر.

(2) خالد رمضان عبد العال، المسؤولية الجنائية لمراجع الحسابات (المحاسب القانوني)، الطبعة الثانية، دار النهضة العربية سنة 2008، ص 5.

(3) خالد رمضان عبد العال، المرجع السابق، ص 5.

(4) المادة 02 من المرسوم التنفيذي 11-202 المؤرخ في 26 مايو 2011، المحدد لمعايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وآجال إرسالها، ج. ر مؤرخة في أول يونيو 2011، عدد 30.

أما عن عملية التأكيد فهي عبارة عن خدمات مهمة محايدة تحسن جودة المعلومات من أجل متخذي القرار، ويمتد ذلك لتقدير مدى ملائمة وتوقيت المعلومات خاصة ما يتعلق بتقدير المخاطر وقياس صحة الأداء والتجارة الإلكترونية.¹

فنخلص أن المراجعة في تفريقها عن المهام السابقة، وباعتبارها تجميع الأدلة عن العمليات التي تمت بالشركة، إنما هي فحص انتقادي منظم لأنظمة الرقابة الداخلية المطبقة داخل الشركة والبيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر والسجلات والقوائم المالية.

وترتبط عملية المراقبة بشدة بعملية المراجعة، فتكون محلها الدفاتر والسجلات والمستندات والعقود والفواتير التي هي أصلا كانت محل مراجعة، ويتعلق الأمر في المراقبة للتوصل والتأكد من مدى مطابقتها للواقع وصحتها²، وبالنسبة للمشرع الجزائري فرغم أنه لم ينظم بشكل خاص عمل مندوب الحسابات في الشركة التجارية فقط بالنسبة لشركات المساهمة³، إلا أنه يتضح جليا استخدامه في التعبير عن "مراقبة الحسابات ومراجعتها" مصطلح "التحقيق والمراقبة" الذي يكون محله الدفاتر والأوراق المالية للشركة، انتظام الحسابات وصحتها، المعلومات المقدمة في تقارير مجلس الإدارة، أو مجلس المديرين حسب الحالة، الوثائق المرسلة للمساهمين حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها، بالإضافة إلى التحقيق حول مدى احترام مبدأ المساواة بين المساهمين.

فيشترط لقيام جنحة وضع عوائق أمام مهمة مندوب الحسابات في مراجعة الحسابات ومراقبتها أن تتجه فعلا العوائق لتلك المهام لا غيرها⁴، وقد وضع المشرع استثناء واضحا في الحد من سلطات مندوب الحسابات في مراقبة حسابات الشركة التجارية والوضع المالي عموما وهو "التدخل في التسيير" ورغم أنه لا يوجد غير هذا المعيار في الحد من تدخل مندوب الحسابات في حياة الشركة التجارية، إلا

(1) يمكن التعبير عن التأكيد حسب ما جاء به المشرع الجزائري بمصطلح "المصادقة" حيث بعد عملية المراجعة و المراقبة وبعد تكوين رأي محدد يقوم مندوب الحسابات بالتأكد على صحة المعلومات محل المراقبة، أو عدم التأكيد عليها من خلال المصادقة عليها، أو امتناعه عن المصادقة.

(2) Michel Véron, op. Cit. p. 236.

(3) المادة 715 مكرر 4 ق.ت.ج.

(4) تنص المادة 715 مكرر 4 ق.ت.ج على أنه يستثنى من مهام مندوب الحسابات في شركات المساهمة التدخل في التسيير وبالتالي قد تتصب العوائق هنا الموضوعية من طرف المسير أمام مندوب الحسابات في منعه من تسيير الشركة أو أعمال الإدارة، وينص المشرع الفرنسي على هذا الاستثناء صراحة بالنسبة لجميع أنواع الشركات التجارية.

Art. L. 823-10 c. Com. fr : "les commissaires aux comptes ont pour mission permanente, à l'exclusion de toute immixtion dans la gestion, de vérifier les valeurs et les documents comptables de la personne ou de l'entité dont ils sont chargés de certifier les comptes et de contrôler la conformité de sa comptabilité aux règles en vigueur."

أنه يعتبر معيار واسع وغير محدد بالدقة المطلوبة الواضحة التي لا تجعل مندوب الحسابات متهما بالتدخل في أعمال الإدارة سواء الأعمال الخارجية (تمثيل الشركة)، أو الشؤون الداخلية (اتخاذ القرار).

فرغم ارتباط نتيجة مهامه بمسألة حضوره لجمعيات الشركة، وبالتالي مسألة إعلامه بتلك النتائج للمساهمين، إلا أنه نرى في الفصل بينهم من ناحية تجريم ما يعد مساسا بكل مرحلة إنما هي تأكيد عن الحماية الجزائية الواسعة التي يتمتع بها مندوب الحسابات في ممارسته لمهامه.

وعن إرادة المشرع من وضع هذا التجريم، هل يهدف كأصل عام ومبدئيا لحماية مهمة المراجعة والمراقبة التي يكون محلها وثائق ومحاسبة الشركات، بحيث يهدف التجريم في اعتباره للمصالح المحمية مصالح الشركة والشركاء من تعسف الإدارة، أو لشخص مندوب الحسابات؟

نرى أهمية النظر في هذا الشأن من حيث أنه لا مانع من أن يستعين مندوب الحسابات بخبير أو مساعدين من أجل القيام بمهامه وتصدر الإشارة في هذا الصدد بأنه لا يوجد في قانون تنظيم مهنة المحاسبة ما يجيز ذلك صراحة، كما لا يوجد ما ينص صراحة أو ضمنا على عدم إمكانية استعانة مندوب الحسابات بخبير للقيام بمهامه، وبالتالي وفي حالة عرقلة مهام مساعد مندوب الحسابات إلا أنه إتباعا لما جاءت به نص المادة المجرمة فإن التجريم يتعلق بشخص مندوب الحسابات فلا يمكن بالتالي حسب ما تقتضيه مبادئ الشرعية الجنائية متابعة مسير الشركة التجارية من أجل قيامه بعرقلة مهمة مراجعة مساعد مندوب الحسابات حتى وإن ثبت ذلك، إلا أنه إذا ما اعتبرنا قيام مندوب الحسابات بإعطاء مهمة لمساعده يدخل ضمن نطاق قيامه بمهامه بحيث يكون المساعد تابعا لمكتب محافظ الحسابات، فإن عرقلة هذا المساعد الذي يكون قد عرف للشركة التجارية بالاسم وأمام الشركاء وجهاز الإدارة، تعني عرقلة مندوب الحسابات¹.

ثانيا-الركن المعنوي لجنحة وضع العوائق أمام المهام الرقابية لمندوب الحسابات

حتى تقوم جنحة إعاقة النشاطات الرقابية والمراجعة الحسابية لمندوب الحسابات، يجب توفر التعمد في وضع العوائق أيا كان شكلها سواء تمثلت العوائق في شكل فعل ايجابي أو سلبي، بحيث يشترط لقيام الجريمة القصد الجنائي الخاص الذي يظهر من خلال اتجاه إرادة المسير في عرقلة نشاط مندوب الحسابات بحيث استعمل المشرع بصراحة عبارة "يتعمد"، غير أن الجريمة في حد ذاتها وطبيعية

(1) Art L.823-13 c. com. Fr : «...Pour l'accomplissement de leurs contrôles, les commissaires aux comptes peuvent, sous leur responsabilité, se faire assister ou représenter par tels experts ou collaborateurs de leur choix, qu'ils font connaître nommément à la personne ou à l'entité dont ils sont chargés de certifier les comptes»

V. aussi : Philippe Conte, Wilfrid Jeandidier, op. cit. p 236.

أنظر أيضا: فنينخ عبد القادر، المرجع السابق، ص 170.

السلوك الذي يحدد توفر الفعل المادي من عدمه، لا يتصف بسهولة تحديده، وبالتالي فإنه ليس من السهل تحديد مدى توفر العمد.

ونرى في هذا الشأن أن نتيجة الفعل الذي يمارسه المسير هي معيار تحديد مدى توفر "العمد" بحيث لا شك في وجود "العمد" في حالة ما إذا لم يتمكن مندوب الحسابات من دخول مقر الشركة، أو لم يرد مسير الشركة التجارية على أسئلة مندوب الحسابات مما حال دون إمكانيته القيام بمهامه وعليه فإنه لا يعتد بالعملة التي قد تصدر عن الإغفالات البسيطة، أو عن الإهمال، فيشترط اتجاه قصد المسير لمعارضة عمل مندوب الحسابات أو على الأقل توفر الإدراك¹، فلا تقوم الجريمة بسبب عدم توفر القصد الجنائي في حالة المسير الذي أغفل إعطاء التعليمات لتسليم المستندات الحسابية التي كان مندوب الحسابات قد طلبها عند غيابه².

الفرع الثاني

جحة التعدي على حق اطلاع مندوب الحسابات على وثائق وحسابات الشركة التجارية

تنص القواعد القانونية سواء المنظمة لمهنة المحاسبة أو تلك المنصوص عليها في التشريع التجاري والمتعلقة خصوصا بشركات المساهمة، أن لمندوب الحسابات من أجل قيامه بمهامه الرقابية ومراجعة الحسابات أن يتحقق في الدفاتر في الأوراق المالية للشركة ومراقبة انتظام الحسابات وصحتها كما يقوم بالتدقيق في المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة، ولهم في ذلك أن يجروا طيلة السنة التحقيقات التي يرونها مناسبة.

فمندوب الحسابات يراقب تقارير التسيير الموضوعة من إدارة الشركة، ويدقق في المعلومات المتواجدة فيها، بالإضافة للوثائق الحسابية والمالية المرسلة إلى المساهمين، وذلك قبل أن يتم إرسالها للمساهمين بحيث رغم أن القانون ضمن حق المساهمين في الاطلاع على الوثائق الحسابية قبل انعقاد جمعية الشركاء، إلا أن إمكانية فهم محتوى تلك السندات وتأكيدهم من صدقها لا يضمنه غير اطلاع و مصادقة مندوب الحسابات، فنرى أهمية اطلاعه على تلك محاسبة الشركة من أهمية حق الشركاء في الاطلاع.

تحيل عبارة " في عين المكان" إلى أن الرفض الامتناع الذي يصدر عن المسير في الشركة التجارية يكون متزامنا أو بعد أن يكون مندوب الحسابات قد قام بطلب الاطلاع على هذه السندات كما

(1) Michel Véron, OP. cit. p 186.

(2) Philippe Conte, Wilfrid Jeandidier, op. cit. p 236.

نرى أن المشرع قد ربط هذا تجريم الامتناع بالوثائق لازمة الاطلاع عليها من طرف مندوب الحسابات وأكد على الوثائق المتعلقة بالاتفاقيات و الدفاتر المستندية وسجلات المحاضر، فيمكن من أجل معرفة عناصر وأركان قيام الجريمة يجب التطرق لعناصر تكوين الركن المادي للجريمة الذي يظهر من خلال النص المجرم أنه يتمثل في رفض مسير الشركة اطلاع مندوب الحسابات على وثائق حسابية، ثم نبحت في مكانة الركن المعنوي في تكوين هذه الجريمة.

أولاً- رفض اطلاع مندوب الحسابات على الوثائق اللازمة لمهامه الرقابية

يتكون الركن المادي للجريمة من عنصرين لا يمكن القول بوجوده _الركن المادي_ دون عنصر من هذين العنصرين، بحيث يعتمد تجريم رفض اطلاع مندوب الحسابات من طرف المسير على أن يكون في عين المكان أثناء ممارسة مندوب الحسابات لمهامه، كما يجب أن تكون الوثائق التي تم رفض المسير اطلاعها على مندوب الحسابات من قبيل الوثائق اللازمة لقيامه بمهامه الرقابية.

1- المقصود بالاطلاع في عين المكان

سبق وتعرفنا على حق الاطلاع الذي كرسه المشرع ضمن قواعد القانون التجاري للشركاء في جميع أشكال الشركات التجارية، أما بالنسبة للتجريم فقد انحصر بين شركات المساهمة وشركات ذات المسؤولية المحدودة، ولنفس المبدأ كرس المشرع حق الاطلاع بالنسبة لمندوب الحسابات، ذلك بأن أصلاً عدم إمكانية اطلاع مندوب الحسابات على كافة الوثائق التي تحمل حسابات مهمة للشركة يعني عدم إمكانية السماح للشركاء من الاستفادة من وجوده في الشركة الذي يعتبر مراقبا للإدارة لصالح الشركاء.

ترتبط جريمة التعدي على حق اطلاع مندوب الحسابات على حسابات ووثائق الشركة بظرف عبر عنه المشرع بـ " عين المكان" ويظهر أن ذلك يعني أن يقوم مندوب الحسابات أثناء قيامه بمهامه الرقابية بطلب الاطلاع على السندات الحسابية، غير أن طلبه يقابل بالرفض، في حين أن مسير الشركة التجارية يعد ملتزماً بمقتضى النصوص المنظمة لسير شركة المساهمة بتقديم المعلومات لمندوب الحسابات حتى يتسنى له الإطلاع عليها والقيام بمهامه الرقابية، ويعني ذلك أن مجرد الامتناع عن قيامه بهذا الالتزام يعد كافياً لإثبات خطأ المسير بحيث أن الامتناع يأتي عن إرادة تتجه لأخذ سلوك سلبي اتجاه شيء ايجابي، وهو فعلاً ما يساعد على فهم تركيب الجريمة التي لا تشترط في قيامها الركن المعنوي كما سيأتي بيانه.

ويعتبر الرفض ردة فعل يتحقق بعد فعل سابق له يتمثل في الطلب، فيفترض دلالة¹، أن مندوب الحسابات عليه أن يقدم طلباً للاطلاع في عين المكان على الوثائق التي يراها مهمة من أجل قيامه بمهامه في

(1) Philippe Conte, Wilfrid Jeandidier, op. cit. p 236.

مراجعة الحسابات والرقابة عليها في مكان وجودها¹، ويشترط بداهة أن يصدر الطلب من مندوب الحسابات المعين في الشركة والذي يكون في ذلك الوقت- أثناء طلب الاطلاع- مرتبطا بالشركة سواء قانونا أو اتفاقيا²، فلا يعتد بطلب مندوب الحسابات الموقوف عن العمل، حتى وإن لم يكن على علم بذلك³، ونرى في مدى الاعتبار الشخصي لمقدم الطلب، أن يكون شخص مندوب الحسابات، فلا تقوم الجريمة في حالة قدم الطلب من طرف أحد مساعديه إن وجدوا، وذلك على عكس المشرع الفرنسي الذي يقبل قيام الجريمة في حالة رفض المسير في الشركة التجارية طلب الاطلاع المقدم من مساعدي مندوب حسابات الشركة التجارية، أو الخبراء المعيّنين من طرفه⁴.

وعلى مندوب الحسابات في إطار قيامه بمهامه الرقابية ومن أجل معاينة الوثائق التي تسمح له بتكوين رأي حول ما تظهره تلك الوثائق، وحتى يمكن القول بمعارضة مسير الشركة التجارية تقديمه الوثائق، أن يتم تقديم طلب الحصول على الوثائق التي يراه ضرورية، ويستوي الطلب الذي يقدمه مندوب الحسابات أن يكون صريحا ويعبر عنه كتابة أو شفاهة عن إرادته في الحصول على الوثائق، وقد يكون ضمنا.

(1) فنيخ عبد القادر، المرجع السابق، ص 173.

(2) Stéphane Bonifassi et les autres, Op. cit. p.247

(3) Philippe Conte, Wilfrid Jeandier, op. cit. p 236 : « Cass. Crim., 8 juin 1993 : Bull. Crim., n° 204.- 27 juin 1997 : Juris-Data n° 1996-003577 : Ce n'est pas le cas si le commissaire aux comptes est suspendu, pendant toute la période où il est remplacé par son suppléant ».

V. aussi : Stéphane Bonifassi et les autres, Op. cit. p 248.

(4) Art L 820-4 al 2 c. Com. Fr: “ est puni d'emprisonnement de cinq ans et d'une amende de 75 000 euros le fait, pour les dirigeants d'une personne morale ou tout personne ou entité au service d'une personne ou entité ayant un commissaire aux comptes, de mettre obstacle aux vérifications ou contrôles des commissaires aux comptes ou des experts nommés en exécution des articles L223 et L225... ».

V. aussi : Philippe Conte, Wilfrid Jeandier, op. cit. p 236.

إلا أنه يشترط في كل الأحوال أن يتخذ الطلب مظهرا حتى يمكن الاحتجاج به في حالة عدم الاستجابة له¹.

وقد يفهم منذ الوهلة الأولى من عبارة " في عين المكان" التي تقابلها في نص المشرع الفرنسي² «sur place» أن الطلب يكون فقط من أجل المعاينة الآنية أو الفورية للوثائق، غير أن القضاء كان واضحا في اعتبار الجريمة قائمة في حالة كان رفض مسير الشركة التجارية أو الشخص المؤهل للاستجابة لطلب مسير الشركة التجارية متعلقا بإرسال الوثائق لمندوب الحسابات وليس للاطلاع عليها في عين المكان³.

إن مجال ممارسة مندوب الحسابات لحقه في الاطلاع على وثائق الشركة التجارية ليس محددًا بنطاق مهمته في مراقبة الحسابات و مراجعتها وتقديم طلب بموجب ذلك، فقد نص المشرع بين النصوص التنظيمية أن لمندوب الحسابات إلى جانب المساهمين الحق في الاطلاع على كل الوثائق التي ستكون محل مناقشة في جمعية الشركاء وذلك قبل انعقادها، ورغم أن المشرع قد أقر حماية جزائية لحق مندوب الحسابات في الاطلاع على الوثائق بموجب نص المادة 831 ق. ت. ج إلا أن ذلك يعني بمفهوم المخالفة أن حقه في الحصول على تلك الوثائق خارج هذه المهمة، لن يشمل نطاق هذه الحماية الجزائية خاصة إذا لم يتم وضعها تحت تصرفه تلقائيا قبل انعقاد الجمعية كما جاء في تحديد التزامات المسيرين.

وهنا يمكن الإشارة إلى أن المشرع عندما قرر تجريم عدم وضع تحت تصرف كل مساهم بمركز الشركة أو بمديرية إدارتها تقارير مندوبي الحسابات التي ستعرض على المساهمين وذلك في أجل 15 يوما السابقة لانعقاد الجمعية العامة العادية السنوية بموجب نص المادة 819 ق. ت. ج فإنه بذلك قد ألزم تلقائيا المسير بوضع السندات اللازمة أمام مندوب الحسابات حتى يتسنى له إعداد تقاريره.

(1) تمسك الشركات الأم بحسابات مدعمة، أي حسابات تتعلق بالمجموعة التابعة للشركة الأم والتي يكون لها تأثير عليها وتشمل هذه الأخيرة الميزانية وحساب النتائج المدعمة، وتشكل كلها وحدة غير منفصلة تعطي تقديرا صحيحا عن المجموعة الاقتصادية، ويكون الهدف من مراقبة هذه الحسابات نفس الهدف من مراقبة الحسابات الفردية، فيتولى مراقبة صحة الحسابات المدعمة، وانتظامها ومدى مطابقتها مع تقرير تسيير المجموعة وبأنها تعطي صورة حقيقية عن الذمة المالية وعن وضعية المجموعة ونتائجها، فيمكن أن يقدم مندوب الحسابات للشركة طلبا بالوثائق المتعلقة بمهمته في مراقبة حسابات الشركة المدعمة، فيكون ذلك معناه ضميا طلبه للوثائق لدى الفروع والكيانات التابعة.

أنظر المواد من 732 مكرر 2 حتى 732 مكرر 4 ق. ت. ج، وأيضا المادة 24 ق 10-01 المتعلق بتنظيم مهنة المحاسبة. كذلك أنظر: فنينخ عبد القادر، المرجع السابق، ص 174.

وأنظر أيضا: بدي فاطمة الزهراء، المرجع السابق، ص ص: 83-84.

(2) Art. L. 820-4- al 2 c. com.fr, préc : « ...ou de leur refuser la communication sur place...».

(3) Stéphane Bonifassi et les autres, Op. cit. p 248.

يمكن القول بقيام الركن المادي للجريمة في حق مسير الشركة التجارية عن رفضه اطلاق مندوب الحسابات عن الوثائق التي كانت محل طلبه، خاصة إذا كان هذا الأخير قد قام بتوجيه طلب صريح لا يدع شك في اعتباره سببا كافيا لإظهار امتناع المسير أو من هو في خدمة الشركة، كما وقد جاءت المادة 715 مكرر 13 ق.ت.ج على إلزام مندوب الحسابات بأن يقدم تقريرا عن أي مخالفة لاحظها أثناء قيامه بعمله، كما عليه تبليغ وكيل الجمهورية المختص بما اكتشفه من أفعال قد تكون محل جريمة، وبالتالي فإن تقاعس مندوب الحسابات وسكوته أمام رفض المسيرين اطلاقه على الوثائق الحسابية، كافيا لجعله شريكا في الجرائم التي قد تنتج عن تلاعب المسيرين في الشركة مادام أمه طريق للتصدي لهذا الرفض بموجب الحماية الجزائية المقررة في حالة اعتراض مهامه.

2- الوثائق المتعلقة بمهام مندوب الحسابات محل الطلب

تقوم الجريمة بعد امتناع المسير عن الاستجابة لطلب مندوب الحسابات في إعلامه بالوثائق التي جاء وصفها ضمن النص المجرم على أنها "الوثائق اللازمة للاطلاع عليها في عين المكان أثناء ممارسة مهامهم خاصة فيما يتعلق بالاتفاقات والدفاتر المستندية وسجلات المحاضر"، ويحيلنا هذا التحديد لوضع بعض الفرضيات من أجل تحديد الإطار الذي يحدده التجريم، فيفترض للقول بقيام الجريمة عن رفض طلب مندوب الحسابات أن تكون الوثائق محل الطلب لازمة أثناء عملية ممارسة مهامه، وهل هذا يعني أن للمسير أو للقائمين بالإدارة أو من في خدمة الشركة، السلطة التقديرية لتقدير مدى إلزامية الوثيقة لقيام مندوب الحسابات بمهامه.

فرغم أن المشرع نرى في وضعه هذا المعيار كأنه سمح وأعطى مساحة للمسير بتقدير طبيعة الوثيقة، إلا أنه من زاوية أخرى نرى أنه قد شدد الحرص حول هذا النوع من الوثائق، ففي الأخير القضاء له في تحديد مدى قيام الجريمة بالنظر وتحديد طبيعة الوثائق محل الطلب¹.

وعن استعمال المشرع عبارة " ممارسة مهامهم" فإن مهام مندوب الحسابات تصب كلها في التدقيق ومراجعة كل ما يتعلق بحسابات الشركة ووضعها المالي وحقوق المساهمين، وبالتالي يعتبر هذا المعيار هو الآخر واسعاً بما يكفي لتضييق مجال الرفض الذي قد يصدر من طرف من وجه له طلب الاطلاع، كما يفترض أخيراً أن استعمال المشرع عبارة " خاصة" قد شدد حرصه على هذا النوع من الوثائق لما تحمله من أهمية في تبيان الوضع المالي للشركة التجارية وقد جاء النص عليها على سبيل المثال وليس على سبيل الحصر.

(1) Art. L. 820-4- al 2 c. com.fr, préc : « ... de toutes les pièces utiles à l'exercice de leur mission et, notamment, de tous contrats, livres, documents comptables et registres de procès-verbaux ».

وتظهر أهمية تحديد الوثائق محل الطلب ونوعها في قيام الجريمة بحيث تتعلق هذه الوثائق عموما بالتزامات مندوب الحسابات اتجاه مراجعة الحسابات كما يعتمد عليها كوسيلة مراقبة فتسمح له بالقيام بالمشاهدة العينية التي تعتبر وسيلة من أهم الوسائل التي يستعملها مندوب الحسابات في مراقبة الحسابات،¹ فيتأكد من صحة الجرد الذي قامت به الشركة المراقبة، وذلك فيما يخص المخزونات، الاستثمارات، الأوراق المالية والنقود، فيقوم مندوب الحسابات بالمعاينة المادية للأصول والتأكد من مطابقتها لما هو موجود في الواقع عن طريق تقنيات معينة. وتجدر الإشارة إلى أن المشاهدة العينية لا تكفي في تحديد الأصول الملك للشركة بحيث لا يعني وجودها المادي أن كلها للشركة، مما يدفع بمندوب الحسابات للبحث في صحة ملكية الشركة لتلك الأصول وعليه اللجوء لفحص المستندات والسجلات، كما يقوم بفحص الدفاتر والوثائق كمراقبة فواتير الموردين لتبرير الأرصدة والنفقات التي يدير التدقيق في صحتها، مراقبة نفقات المستخدمين مع دفتر الأجور الكشوف وتصريحات الإدارة فيما يخص العاملين².

وعموما يمكن حصر أهم المستندات التي يعتمد عليها مندوب الحسابات في حصوله على الأدلة الكافية لتكوين رأي حول صحة الوضع المالي للشركة في:

- **الجرد الفعلي:** الذي يفترض أنه يعكس الوجود الحقيقي للأصول، غير أنه لا مانع كما تطرقنا له سابقا أن يتأكد مندوب الحسابات من ملكية الشركة لهذه الأصول³.
- **المستندات المؤيدة للعمليات⁴:** وهي تلك المستندات التي تحتوي على كافة البيانات اللازمة للتحقق من حدوث عملية معينة ومن صحة إثباتها في السجلات المحاسبية والواقع أنه يتم إعداد هذه المستندات وفقا للنصوص المعمول بها ومن طرف جهات مرخص لها بذلك قانونا كفاتير الشراء والبيع، الشيكات الكشوف الإجمالية للرواتب، محاضر اجتماعات مجلس الإدارة ومجلس المديرين الكشوف البنكية.

(1) بدي فاطمة الزهراء، المرجع السابق، ص 98.

(2) يقوم مندوب الحسابات بالقيام بعملية المراجعة القياسية، فيقيس الرسم على القيمة المضافة الناتج عن المبيعات برقم الأعمال المحقق، وقياس اقتطاع الضمان الاجتماعي بالكتلة الأجرية للعمال، كما على مندوب الحسابات من أجل التأكد من صحة ما تم تسجيله محاسبيا من عمليات كأن يقوم بمقارنة التسجيلات المحاسبية المتعلقة بيومية البنك في المؤسسة بما تم فعلا على مستوى البنك من خلال الكشوف المرسله من قبله.

أنظر: بدي فاطمة الزهراء، المرجع السابق، ص 100.

(3) تنص المادة 14 من القانون 07-11 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي سابق الذكر على أنه: " تكون أصول وخصوم الكيانات الخاضعة لهذا القانون محل جرد من حيث الكم والقيمة مرة في السنة على الأقل، على أساس فحص مادي وإحصاء للوثائق الثبوتية يجب أن يعكس الجرد الوضعية الحقيقية لهذه الأصول والخصوم".

(4) بدي فاطمة الزهراء، المرجع السابق، ص 101.

وقد وسع القضاء الفرنسي في مجال الطلب، أو بالأحرى بطبيعة الوثائق التي يمكن أن يكون رفض اطلاع مندوب الحسابات عليها كافيا لقيام الجنحة، بحيث يعتد برفض الاطلاع الفوري، أو أخذ الوثيقة أصلية كانت أو نسخة.¹

ثانيا- الركن المعنوي في جنحة الامتناع عن اطلاع مندوب الحسابات على وثائق الشركة التجارية

ويظهر أن مجرد الامتناع الذي يتخذ مظهر عدم الاستجابة لطلب مندوب الحسابات كاف لقيام الجنحة، غير أن هذه الفرضية ليست على المطلق بحيث أن قيام الفعل المادي ليس مرتبطا بفعل وإنما بامتناع، والامتناع المعاقب عليه يوجب ارتباطه بالإضافة لقرينة العلم بما يلزمه القانون، أن يكون له إرادة الفعل المحظور قانونا²، وبالتالي قد يكون المسير في امتناعه عن اطلاع مندوب الحسابات عن الوثائق اللازمة للقيام بمهامه، ليس متعمدا وإنما إهمالا، والتفسير الضيق للنص يجعل المسير المهمل يقع تحت طائلة نص المادة المجرمة، غير أنه قد ثبت عن القضاء إسقاط الجريمة في حق المسير الذي امتنع عن اطلاع مندوب الحسابات على الوثائق التي ظن هذا الأخير أن المسير على علم بالطلب³.

(1) Philippe Conte, Wilfrid Jeandidier, op. cit. p 236 : « L'entrave peut prendre des manifestations plus ou moins frustes ou élaborées, depuis le refus pur et simple de communiquer les pièces en original ou en copie... ».

(2) بن عشي حسين، المرجع السابق، ص ص: 88-89.

(3) Philippe Conte, Wilfrid Jeandidier, op. cit. p. 235.

الباب الثاني

المسؤولية الجزائية لمتهني المحاسبة

الباب الثاني

المسؤولية الجزائية لممتهني المحاسبة

تعد الشفافية في الوثائق المحاسبية للشركة التجارية من بين أهم مبادئ المحاسبة،¹ فتستعين الشركة التجارية في عملها بممتهني المحاسبة كل حسب مهامه التي نظمها المشرع تماشياً مع ما تقتضيه معايير المحاسبة الدولية المطلوبة.

فتعتبر كل من الخبير المحاسب والمحاسب المعتمد، أداة تنظيم وضبط الحسابات الذي تعتمد عليه هيئة تسيير الشركة التجارية من أجل ضبط حساباتها حسب المعطيات التي تمنحها هذه الأخيرة له فتترجم من خلال فرز العمليات المحاسبية الناتجة عن النشاطات المالية التي تقوم بها الشركة على شكل قوائم مالية، ووثائق حسابية تبين الوضعية المالية للشركة وتحركات الأموال لتقديمها في الأخير لجمعية الشركاء بعد المصادقة عليها من طرف محافظ الحسابات.

فمن أجل ضمان الحصول على حسابات صادقة في مواجهة الشركاء وحتى الغير والدولة يلزم القانون تعيين محافظ الحسابات في بعض من الشركات لحاجة التدقيق في الحسابات ومراجعتها وتقييم مدى صحتها، ولأهمية وجود مهنة محافظة الحسابات في حياة الشركة التجارية واعتماد متخذي القرار على دوره الرقابي، أكد القانون على ضرورة اتصاله بحسابات الشركة التجارية والتدقيق في كل ما يتعلق بالمصالح المالية للشركة دون تدخله في التسيير، ولأنه همزة الوصل بين الحسابات التي كانت قد أعدت من طرف المحاسب تحت وصاية الهيئة المسيرة، وبين الشركاء والدولة، فإن فيصل الحصول على حسابات دقيقة هو جودة المراجعة التي تتم في مرحلة المصادقة على الحسابات التي يقف عليها محافظ الحسابات.

ويعتني قانون تنظيم مهنة المحاسبة بتنظيم عمل ممتهني المحاسبة، ولا يرتبط عملهم فقط بالشركات التجارية، وإنما بعدة هيئات ومؤسسات على اختلاف غرضها وشكلها وحجمها، وسواء عمومية أو خاصة، غير أن دراسة الحال تنصب خاصة على علاقة ممتهني المحاسبة بالشركات التجارية.

(1) تنص المادة 06 من 07-11 المتضمن النظام المالي المحاسبي، سابق الذكر على أنه: " يتضمن النظام المحاسبي المالي إطاراً تصورياً للمحاسبة المالية، ومعايير محاسبية، ومدونة حسابات تسمح بإعداد كشوف مالية على أساس المبادئ المحاسبية المعترف بها عامة، لاسيما: - محاسبة التعهد. - استمرارية الاستغلال. - قابلية الفهم، الدلالة، - المصادقية، - قابلية المقارنة - التكلفة التاريخية، - أسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني".

ويتوقف ممارسة مهنة المحاسبة على شروط موضوعية وشكلية، سواء تعلق الأمر بالخبير المحاسب، أو المحاسب المعتمد، أو محافظ الحسابات كما حددها القانون المتعلق بتنظيم مهنة المحاسبة والقانون التجاري، وبالنتيجة، تقوم جرائم المحاسبة أساساً على خرق تلك الأحكام والشروط التي يمكن وصفها على أنها جرائم خرق أحكام ممارسة المهنة (الفصل الأول).

كما تتضمن تلك القوانين وحتى بعض القوانين الأخرى، جرائم يرتكبها ممتثني المحاسبة ضد المحاسبة نفسها أثناء قيامهم بمهامهم المحاسبية خاصة تلك المتعلقة بمسك حسابات الشركة التجارية يمكن ضمها ضمن الجرائم الواقعة على الأموال باعتبار أن المحاسبة والوثائق المحاسبية ما هي إلا ترجمة علمية لقيم مالية ونشاطات مالية تجارية (الفصل الثاني).

الفصل الأول

الجرائم المرتبطة بحق ممارسة مهن المحاسبة

يرتبط وجود ممتهني المحاسبة عموماً في الشركة التجارية بمبادئ كثيرة تجتمع في مجملها حول توفير المصداقية والشفافية في الشركة التجارية، وهو في الواقع ما يعكس المجهودات المبذولة من أجل البحث عن سبل التقدم بالقطاعات الاقتصادية والبحث في وسائل ومفاهيم تحقيق معايير المحاسبة الفعالة، ومن بين تلك الوسائل ضمان ممارسة مهنة المحاسبة بشروط تنظيمية مضبوط من خلال سن قوانين تركز الممارسة الشرعية للمهنة وتقف أمام الممارسات غير الشرعية والماسة بمهنة المحاسبة وبمبادئها¹.

ولقد اعتنى قانون تنظيم المهنة بجرائم تتعلق أساساً بجميع المهن المحاسبية منها الخبير المحاسب والمحاسب المعتمد على النحو الذي يترصد بالأفعال التي تعد مساساً بحق ممارسة مهنة المحاسبة خروجاً عن الشروط القانونية المفروضة (المبحث الأول).

ونص القانون التجاري بالإضافة لقانون تنظيم المهنة على حماية ممارسة مهنة محافظة الحسابات من خلال التأكيد على حالات يمنع فيها ممارسة المهنة على الرغم من الحصول على الصفة القانونية لها (المبحث الثاني)

(1) ومن بين الاهتمامات الحديثة المتعلقة بقانون الأعمال البحث في علاقة المسيرين بالشركة التجارية والتي تنهض نتيجة سيطرة الإدارة وتعسفها وعدم التزامها بتوفير معطيات سليمة في مواجهة الشركاء والدولة، هو ما يتطابق ونظرية الحوكمة الحديثة التي توطر عدة مفاهيم تختلف حسب كل منظور، سواء كانت علاقة الإدارة بالشركاء، أو الشركة بالشركاء الأخرى وحتى بالدولة، غير أنه في الحديث عن مهنة المحاسبة فيجب أخذ مفهوم الحوكمة من منظور محاسبي حيث زاد الاهتمام بحوكمة الشركات في محاولة جادة لاستعادة ثقة مستخدمي المعلومات المالية ممثلين في كافة الأطراف أصحاب المصلحة خاصة المساهمين والمتعاملين في سوق الأوراق المالية، بحثاً عن دقة وسلامة المعلومات المفصح عنها من جانب الإدارة، من خلال القوائم والتقارير المالية المنشورة، ما يعكس بالضرورة جودة التقارير المالية التي يعدها المحاسب المعتمد، والخبير المحاسب والتي يراقبها مندوبي الحسابات المعينون من قبل الجمعية العامة للشركة.

أنظر: بوقرة رايح، غانم هاجر، الحوكمة: المفهوم والأهمية، مداخلة بالملتقى الوطني حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، مخبر مالية، بنوك وإدارة أعمال، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر - بسكرة، المنعقد يومي 06-07 ماي 2012.

أنظر أيضاً: عبد الوهاب نصر علي، شحاته سيد شحاته، مراجعة دورات العمليات، وتقرير مراقب الحسابات، د.ط، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، سنة 2018، ص ص: 14-15.

المبحث الأول

الجرائم المرتبطة بحق ممارسة مهنة الخبير المحاسب والمحاسب المعتمد

يشترط للالتحاق بمهنة المحاسب المعتمد والخبير المحاسب إتباع مجموعة من الشروط بعضها نظامي لا يمكن التوجه نحو ممارسة المهنة دون وجودها، وبعضها إجرائي يتعلق بإتباع إجراءات شكلية تسمح بممارسة المهنة، والبعض الآخر ظرفي، قد يمنع المهني من ممارسة مهنته في حال توفرها.

فتثير مسألة النظامية في الالتحاق بمهنة المحاسب المعتمد والخبير المحاسب، ضرورة التعرف على هذه المهنة من الجانب الخدماتي التي عرفت تطورا ملحوظا في الآونة الأخيرة لتعلقها تعلقا مباشرا بتطور المحاسبة، ومن الناحية القانونية، فإن شروط وإجراءات الالتحاق بالمهنة يتصل بدور النظام المؤسساتي الذي يعني بتوفير وتحقيق هذه الشروط وضبطها (المطلب الأول).

ويعد الخروج عن إجراءات وشروط ممارسة مهنة المحاسبة جرائم تمس بالمحاسبة في حد ذاتها حيث أنه في وضع تلك الشروط النوعية لممارسة المهنة حماية لنظام المحاسبة نفسها وللمعايير الدولية خاصة فيما يخص معيار الدقة والشفافية والوضوح، فيتم الرجوع للأحكام الجزائية التي تضبط جرائم خرق أحكام الالتحاق بمهنة الخبير المحاسب والمحاسب المعتمد المنصوص عليها ضمن قانون تنظيم المهنة¹ (المطلب الثاني).

(1) وما تجدر الإشارة إليه في هذا الشأن، هو الفرق بين نطاق التجريم في حال خرق أحكام ممارسة مهنة محافظة الحسابات التي تجد لها أساسا أيضا في التقنين التجاري، وبين نطاق التجريم في خصوص الالتحاق بمهنة المحاسب المعتمد والخبير المحاسب فبالنسبة للشروط الظرفية التي ينتج عن وجودها عدم ممارسة المهنة وهو ما يسمى بحالات عدم الملاءمة القانونية التي تضم حالات التنافي وحالات المنع، فلا يوجد ما يقرر المسؤولية الجزائية للمحاسب المعتمد والخبير المحاسب عن ممارستهم للمهنة رغم وجودها.

المطلب الأول

الإطار الخدماتي لمهنة الخبير المحاسب والمحاسب المعتمد في التشريع الجزائري

تتعلق مهنة المحاسب المعتمد تعلقا مباشرا بمهمة التسجيل المحاسبي في الكيانات التي يلزمها القانون بمسك حسابات من أجل توفير معلومات محاسبية ذات نوعية من حيث صدقها وصحتها وتعبيرها فعلا عن الواقع وشفافيتها، وذلك من خلال سلسلة من الإجراءات الفنية التي يلتزم بها هذا الأخير من أجل إعداد التقارير المالية اعتمادا على المعايير المحاسبية المحددة في النظام المالي المحاسبي¹ (الفرع الأول).

ويعتبر دور الخبير المحاسب كجهة مستقلة مهما في تقييم المحاسبة بما يحقق الحصول على معلومات ذات نوعية، حتى يستخدمها مختلف الجهات الذين يحتاجون إلى معلومات صادقة صادرة عن المحاسب، وتأثرت كلتا المهنتان بالإصلاح القانوني لمهنة المحاسبة الذي بادر بين قواعده للوصول بمحاسبة الجزائر إلى رواق المعايير الدولية المطلوبة (الفرع الثاني).

الفرع الأول

المهام المحاسبية للخبير المحاسب

اعتمادا على ما جاء به قانون تنظيم المهنة فإنه يعد خبيرا محاسبا، كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة تنظيم وفحص وتقييم وتحليل المحاسبة ومختلف أنواع الحسابات للمؤسسات والهيئات في الحالات التي نص عليها القانون والتي تكلفه بهذه المهمة بصفة تعاقدية لخبرة الحسابات²، كما يقوم بمسك ومركزة وفتح وضبط ومراقبة وتجميع محاسبة المؤسسات والهيئات التي لا يربطه بها عقد عمل، كما يعد الخبير المحاسب حسب ما قرره القانون المؤهل الوحيد للقيام بالتدقيق المالي والمحاسبي للشركات والهيئات ويؤهل لتقديم استشارات للشركات والهيئات في الميدان المالي والاجتماعي والاقتصادي، وتعد مهمته ظرفية مؤقتة³.

(1) ويتفق دور الخبير المحاسب أيضا مع هذه المهمة بل ويزيد دوره موثوقية للمحاسبة الممسوكة في الكيانات الاقتصادية.

أنظر: قادري عبد القادر، الإصلاح المحاسبي وأثره على مهنة المحاسب المعتمد في الجزائر، مجلة العلوم الاقتصادية، المجلد 16 العدد 01 لسنة 2021، ص 95.

(2) ويمقتضى نص المادة 18 فقرة 02 من القانون 10-01 سابق الذكر فيمكن أن يؤهل الخبير المحاسب لممارسة مهنة محافظ الحسابات مع مراعاة الأحكام الخاصة به

(3) المواد 18، 19، 20 من القانون 10-01 المتعلق بتنظيم مهنة المحاسبة، سابق الذكر.

أولاً- المهام المحاسبية

تتفق نوعية الخدمات التي يقدمها الخبير المحاسب مع تلك التي يقدمها محافظ الحسابات، بحيث تتعلق كل من مهامهما بعملية التدقيق الخارجي، غير أن الاختلاف قد يكمن في أن محافظ الحسابات له المصدقية على التأشير ويعتبر الجهة القانونية التي تحدد صحة القوائم المالية والحسابات، ويكتفي الخبير المحاسب بالتدقيق الذي ينتهي بإعطاء رأي في الحالات التي تسمح له بذلك¹.

فتوصف خدمات الخبير المحاسب على أنها عملية فحص انتقادي للمعلومات والعمليات للتأكد من صحتها ومصداقيتها في تقييم نظام الرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي ومدى فعاليتها، لإبداء رأي في محايد حول نتائج العمليات المنجزة، فقد تسهل عملية التدقيق التي يقوم بها الخبير المحاسب إذا كانت هيئة الإدارة قد قامت باختيار نظام محاسبي جيد وفعال يعتمد عليه، أو أن يتطلب التدقيق الخارجي الدقة أكثر في عملية الفحص الكلية للوقوف على الأخطاء والتلاعب في العمليات والحسابات وغيرها²، ويكون ذلك بالاعتماد على مقاييس يستند إليها في تحديد وتقييم وقياس موضوع العملية التي يراد تقييمها وفحصها³.

ويوصف تدقيق الخبير المحاسب على أنه تدقيق اختياري، يقرره المساهمون، ويطلب من مجلس إدارة الشركة التجارية لزيادة هامش الأمان والتأكد من السير الحسن لجميع مصالح ووظائف المنشأة في خطوة احترازية تحسباً لأي خطر، ويمكن أن يعتمد التدقيق الاختياري للوقوف على يقين أحد وظائف الإدارة محل شكوك، فيتم التعاقد مع الخبير المحاسب للتدقيق في السيوالة في حالة تسجيل أخطاء تذكر على مستوى المجلس فيما يخص بطئ التحصيل أو التسجيل، وقد يضطر الخبير من أجل تكوين رأي مفيد أن يقوم بتدقيق كامل أو جزئي يتعلق فقط بجزء معين من القائمة المالية⁴.

(1) يمكن القول بأن مهمة مندوب الحسابات هي مراجعة الحسابات، اختلافاً للخبير المحاسب الذي تناط به مهمة التدقيق، ويرجع البعض مهمة المراجع في اقتصارها على تحصيل استفسارات من طرف العاملين بالوحدة محل المراجعة، يليها فحص وتحليل المعلومات المالية من خلال الإطلاع على السجلات والدفاتر المحاسبية دون فحصها وتحليلها، إضافة لانفراد المدقق (الخبير) بمهمة تقييم نظام الرقابة الداخلية، فيقوم محافظ الحسابات بعملية مراجعة مستندية، أما المدقق في حال قيامه بعملية دراسة وتقييم لنظام رقابة داخلية وتحليلها وتقييم عناصر الكفاءة والفعالية فهو يقوم بعملية تدقيقية.

أنظر: محمد أمين لونيصة، تطور مهنة التدقيق في الجزائر وأثره على تحسين جودة المعلومة المالية -دراسة عينة من مكاتب الخبرة المحاسبية -، أطروحة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، السنة الجامعية 2016-2017، ص ص: 27-29.

(2) محمد أمين لونيصة، المرجع سابق، ص 35.

(3) قادري عبد القادر، واقع مهنة الخبير المحاسبي في ظل الإصلاح المحاسبي في الجزائر، المجلة المغربية للاقتصاد والمناجمنت المجلد 07، العدد 01، ص 85.

(4) محمد أمين لونيصة، المرجع السابق، ص 38.

ويعرف التدقيق المالي الذي لا يخول القانون إلا للخبير المحاسب القيام به بأنه فحص أنظمة الرقابة الداخلية والمستندات والدفاتر للوقوف على عدالة القوائم المالية في تصويرها لنتائج أعمال الشركة (ربح أو خسارة) من خلال فروعه على النحو التالي¹:

- **التدقيق المستندي:** الذي يشمل النواحي " الشكلية ، الموضوعية، القانونية" للمستندات والدفاتر المثبتة للعمليات التجارية.
- **التدقيق الفني:** والذي يتمركز حول قيام الشركة أو عدم قيامها بتطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها (كتطبيق نسب الاهتلاك، اقتطاع الاحتياط) استرشادا بمعايير التدقيق المتعارف عليها.
- **التدقيق الحسابي:** هو النوع الذي يهتم بالعمليات الحسابية ويركز على عنصر الأعداد من خلال عمليات (الطرح، الجمع، القسمة، النسبة) ذلك لتأكيد صحة الأرقام المعلن عنها في القوائم المالية.

وقد أقر المشرع بقوله إمكانية أن يقدم الخبير المحاسب استشارات اجتماعية نوع جديد من التدقيق وهو التدقيق الاجتماعي، وذلك نظرا إلى الأهداف الجديدة التي تضطلع بها بعض الشركات التي تعمل على تحقيق الرفاهية الاجتماعية، يأتي هذا النوع من التدقيق لتأكيد قيام المشروع المعني بما يصبو إليه كما التدقيق في البيانات المالية له دور هو الآخر، حيث تساعد الشركات التجارية على التأكد من وضعية العاملين الاجتماعية بما لها من تأثير بشكل أو بآخر على مردوديتهم².

ثانيا- الخبرة المحاسبية القضائية

يعرف الخبير القضائي أنه شخص غير موظف، له خبرة فنية في اختصاصات مهنية، كالمحاسبة أو البناء أو الميكانيك أو الطب وغيرها من الاختصاصات التقنية، ويتم تعيينه من طرف القاضي بموجب حكم تمهيدي، أو تحضيري أو حتى من طرف قاضي التحقيق، بغرض إجراء مهمة فنية لمسألة معروضة على القضاء حسب ما هو مقرر في قانون الإجراءات الجزائية³، وتكون موضوع تقرير

(1) محمد أمين لونيس، المرجع السابق، ص 40.

(2) يمكن اعتبار مهمة تقديم الاستشارات لهيئة الإدارة من قبيل التدخل في التسيير الذي يحضر على محافظ الحسابات القيام به.

أنظر: محمد أمين لونيس، المرجع السابق، ص 41، 104.

(3) تنص المواد من 143 إلى 156 من الأمر 66-155 المؤرخ في 8 يونيو 1966، المتضمن قانون الإجراءات الجزائية المعدل والمتمم، ج . ر عدد 48 لسنة 1966، على دواعي اللجوء إلى الخبرة، والإجراءات المتعلقة بطلبها، واختيار الخبير، وكل ما يتعلق بإنجاز الخبرة أو استبعادها.

كما تتضمن المواد من 125 إلى 145 من القانون 08-09 المؤرخ في 25 فبراير 2008، المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ج. ر الصادرة بتاريخ، 23 أبريل 2008، عدد 21 .

يودعه الخبير لدى كتابة ضبط الجهة القضائية المختصة، حيث يؤدي الخبير القضائي مهامه تحت رقابة القاضي الذي عينه، والخبير هو الوحيد المسؤول عن الأعمال التي ينجزها، فيمنع عليه أن يكلف غيره لإنجاز مهامه الموكلة إليه قضائياً، وهو مسؤول عن حفظ السر المهني وجميع الوثائق التي تقدم له في شأن إنجاز خبرته¹.

والخبير المحاسب القضائي هو المهني الذي يكون له صفة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات²، وتهدف الخبرة القضائية المحاسبية إلى توضيح بعض الوقائع المادية المحاسبية في الدعوى المطروحة أمام القضاء، فيقوم الخبير بإنجاز مهامه المتعلقة بتوضيح النقاط والمسائل التقنية محل الخبرة من خلال تقديمه لرأيه الفني اعتماداً على خبرته في جمع الأدلة المحاسبية وتقييمها في مواجهة ما قد يشكل غشا مالياً من خلال التلاعب بالحسابات، خاصة في قضايا التهرب الضريبي، نزاعات الشركات اختلاس الأموال، الإفلاس والتسوية القضائية المنازعات بين الشركاء، دون أن يجاوز ذلك إلى تقديم رأيه القانوني حول القضية فهذا تجاوز لسلطات القاضي الذي ترجع له مهمة الفصل في الدعوى³.

وتتعلق الخبرة المحاسبية القضائية بمسألة الإثبات، فالخبرة تهدف إلى كشف الحقائق مسندة إلى ما تيسر من العلوم المختلفة والوسائل التكنولوجية المتاحة وهي تنقل إلى حيز الدعوى دليلاً يتعلق بمسألة الإثبات، ما يظهر من خلال لجوء القاضي لتحليل وتفسير علمي لبعض المعطيات العلمية والفنية، ونرى في هذا الشأن تطابق هذه الصفة مع الوثائق المحاسبية التي في حد ذاتها تعتبر أدلة إثبات أو نفي يستعين بها القاضي في إصدار قراراته خاصة فيما تعلق بالجرائم المالية في الشركة التجارية وتحديد المساهمين في ارتكاب الجرائم من خلال ما تفصح عنه المعطيات المحاسبية⁴.

وربما يتجه القاضي الجنائي للاستعانة بالخبرة في حال عجز عن قراءة وتفسير تلك الوثائق.

(1) أنظر التعريف على الرابط التالي: <https://courdemedeia.mjustice.dz/index.php?p=experts>، تم الاطلاع عليه بتاريخ: 2021/03/06، على الساعة: 08:37.

راجع كذلك: المرسوم التنفيذي 95-310 الذي يحدد شروط التسجيل في قوائم الخبراء القضائيين وكيفية وحقوقهم وواجباتهم، المؤرخ في 10 أكتوبر 1995، ج. ر صادرة بتاريخ 15 أكتوبر 1995، العدد 60.

(2) المادة 13 من القانون 10-01 سابق الذكر.

(3) بوشاك نجيبية، سايج آسيا، الخبرة المحاسبية القضائية في الجزائر ودورها في الحد من الجرائم الاقتصادية، المجلة الجزائرية للاقتصاد والمالية، عدد 07 أبريل 2017، المجلد الثاني، ص 376.

(4) Stéphane Bonifassi et les autres, op. Cit, p 13 : « La comptabilité est aussi utile pour des besoins de contestation, voir de litige. En effet, des documents comptables peuvent servir d'éléments matériels dans le cadre de procédures judiciaire relatives à des délit de nature financière, ou d'abus de biens de société par exemple ».

ومن الضروري الإشارة لكون الخبرة دليل من أدلة الإثبات، غير أنه لا يمكن اعتبارها دليلاً قاطعاً أو حاسماً ويرجع بالتالي للقاضي السلطة التقديرية في الأخذ بها أو استبعادها كلها أو جزء منها غير أنه ملزماً بتسبب استبعاد نتائج الخبرة¹.

وتختلف المجالات التي قد يلجأ فيها للخبرة المحاسبية بين منازعات الناشئة عن المسؤولية المهنية والدعاوى المدنية المتعلقة بتحديد مقدار الأضرار الناجمة عن الخسارة المالية بسبب تلاعبات بالحسابات المنازعات الخاصة بالتأمين، وجرائم السرقة والاختلاس، وجرائم الضرائب، وجرائم الشركات التجارية وحتى التسويات المالية في حالة حدوث طلاق بين زوجين شريكين، قضايا التحكيم التجاري... الخ².

الفرع الثاني

الإطار الخدماتي للمحاسب المعتمد في التشريع الجزائري

قبل التطرق لنوع الخدمات التي تتعلق بمهنة المحاسب المعتمد تجدر الإشارة إلى أن مهنة المحاسبة عموماً سواء المتعلقة بمحافظ الحاسبات أو المحاسب المعتمد أو الخبير المحاسب تهدف كلها للحصول على محاسبة تتوفر على المعايير المطلوبة، وفي سبيل ضمان تحقيق تلك المعايير استدعى الأمر توفير جهات تعمل كلها على إعطاء نوعية للمعلومة المحاسبية.

فالمحاسب يقف على مهمة التسجيل المحاسبي وضبط الحسابات³، وذلك من خلال إعداد القوائم المالية والتقارير وفق نظام معلومات محاسبي منظم ومطور من طرف الخبير المحاسب، لتخضع بعد ذلك تلك التقارير للمراقبة من أجل تحديد مدى احترامها لتلك المعايير وتعبيرها عن الواقع من خلال المصادقة عليها لتصبح بعد ذلك المعلومة المحاسبية صالحة لاستخدامها من الأطراف التي تستعين بها في اتخاذ القرارات سواء تعلق الأمر بالشركة التجارية، أو بالأطراف الخارجية كالدائنين والمستثمرين والحكومة.

(1) المادة 144 من ق.إ.م.إ.ج

(2) ناهض نمر محمد الخالدي، دور المحاسبة القضائية في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد من آثارها على القوائم المالية، مجلة جامعة فلسطين للأبحاث والدراسات - العدد السادس - يناير 2014، ص: 37-38.

(3) وقد كان للحضارة الإسلامية، دوراً انتقالياً ونوعياً في مجال التسجيل و الإثبات المحاسبي بما يتماشى ودستور المجتمع الإسلامي المتمثل في القرآن، وما تفرضه السنة من قواعد وأحكام، بالإضافة لما يقرره الحكام و أولي الأمر من لوائح لتطبيق فلسفه الحكم القائم على توفير العدالة الاجتماعية، وجرم كل فعل يوصف بأنه تعد على مال الغير، ويستدل بكثير من الآيات على ذلك كقوله تعالى في الآية 29 من سورة النساء: "يَا أَيُّهَا الَّذِينَ آمَنُوا لَا تَأْكُلُوا أَمْوَالَكُمْ بَيْنَكُمْ بِالْبَاطِلِ إِلَّا أَنْ تَكُونَ تِجَارَةً عَنْ تَرَاضٍ مِنْكُمْ." والتسجيل من الكتابة، فقال تعالى في الآية 282 من سورة البقرة: "يَا أَيُّهَا الَّذِينَ آمَنُوا إِذَا تَدَايَنْتُمْ بِدِينٍ إِلَى أَجَلٍ مُّسَمًّى فَاكْتُبُوهُ ۚ وَلْيَكْتُب بَيْنَكُمْ كَاتِبٌ بِالْعَدْلِ ۚ وَلَا يَأْب كَاتِبٌ أَنْ يَكْتُبَ كَمَا عَلَّمَهُ اللَّهُ ۚ فَلْيَكْتُبْ وَلْيَعْلَلِ الَّذِي عَلَيْهِ الْحَقُّ وَلْيَتَّقِ اللَّهَ رَبَّهُ وَلَا بَیْخَسْ مِنْهُ شَيْئًا" (3).

وتتعلق خدمات مهنة المحاسب المعتمد عموماً على توفير المعلومة المحاسبية، وتمثل أساس خدمات المحاسبة والتي وظيفتها توفير معلومة كمية، ذات طبيعة مالية حول الوحدات الاقتصادية، والتي يراد منها أن تكون مفيدة في الأخير¹، تتمثل هذه المعلومات أساساً في الكتابات المحاسبية، وتطور عناصر ممتلكات الشركة التي أسندت له مسك محاسبتها²، والتي يناط بالمحاسب المعتمد توفيرها في شكل تقارير مالية التي هي الوسائل الرسمية لنقل المعلومات إلى المديرين.

ويشير مصطلح التقرير إلى رسالة مكتوبة مقدمة على أوراق، وهي نقاط الوصل بين نظام المعلومات الذي يحول البيانات المحاسبية إلى معلومات، و قد تحتوي التقارير المالية التي يعدها المحاسب المعتمد على معلومات غير مالية أيضاً ونشرات أو تقارير مجلس الإدارة والتنبؤات المالية والأخبار ذات الصلة بالمؤسسة ووصف للخطط والتوقعات، وكذلك التأثير البيئي أو الاجتماعي لأعمال الشركة والمستخدمين لهذا النظام سواء داخل الشركة أو خارجها³.

وتحتوي التقارير التي يعدها المحاسب المعتمد جميع العناصر المالية خاصة منها القوائم المالية أو الكشوف المالية، بالإضافة مدونة الحسابات كالتالي⁴.

أولاً- الكشوف المالية (القوائم المالية)

عرف القرار الصادر عن وزارة المالية في 26 يوليو 2008⁵ الكشوف المالية على أنها ناتج إجراء معالجة العديد من المعلومات لأعمال التبسيط والتلخيص والهيكلية، ويتم جمع هذه المعلومات وتحليلها وتفسيرها وتلخيصها وهيكلتها من خلال عملية تجميع تعرض في الكشوف المالية في شكل فصول ومجاميع.

(1) قادري عبد القادر، المرجع السابق، ص 97.

(2) تنص المادة 41 من قانون تنظيم المهنة 10-01 سابق الذكر، على أنه: "يعد محاسباً معتمداً في مفهوم هذا القانون، المهني الذي يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة مسك وفتح وضبط محاسبات وحسابات التجار والشركات أو الهيئات التي تطلب خدماته".

وتنص المادة 42 فقرة 1 من نفس القانون على أنه: "يعرض المحاسب المعتمد تحت مسؤوليته وعلى أساس الوثائق والأوراق المحاسبية المقدمة إليه، الكتابات المحاسبية، وتطور عناصر ممتلكات التاجر والشركة أو الهيئة التي أسندت إليه مسك محاسبتها".

(3) أنظر المادة 43 من القانون 10-01 سابق الذكر.

(4) راجع المواد: 25 من النظام المالي المحاسبي 07-11 سابق الذكر، والمادة 33 من القانون 07-156 المتعلق بتطبيق النظام المالي المحاسبي، سابق الذكر.

(5) راجع: الفصل الأول من الباب الثاني من القرار المؤرخ في 26 يوليو 2009، الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، ج. ر صادرة في 25 مارس 2009، العدد 19، ص 3.

والقوائم المالية عموما هي مجموعة كاملة من الوثائق المحاسبية والمالية غير القابلة للفصل فيما بينها تسمح بإعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية والأداء، للتعبير عن الوضعية المالية عند إقفال السنة المالية¹ بعبارة أخرى هي ملخص كمي للعمليات والأحداث المالية وتأثيرها على أصول والتزامات المؤسسة وحقوق ملكيتها في شكل وثائق شاملة هي²:

1- الميزانية:

تعرض الميزانية صورة للمركز المالي للشركة من خلال بيان ما لها من ممتلكات (الأصول) وحقوق الملكية وما عليها من التزامات مالية (الخصوم) في تاريخ معين هو تاريخ الميزانية، ووفقا للمعادلة الأساسية للميزانية وهي: الأصول=الخصوم + حقوق الملكية.

ويطلق على القائمة المحاسبية التي تبين أصول المنشأة في جانب، وخصوم المنشأة في جانب آخر اسم قائمة المركز المالي³، وانطلاقا من المعادلة المحاسبية، فإن جانبي القائمة يكونان دوما متساويين، وبسبب تساوي أو توازن جانبي قائمة المركز المالي، يطلق عليها اسم الميزانية وتحدد الميزانية بصفة خاصة حسب ما جاء في القانون 08-156 المتعلق بتطبيق قانون النظام المالي المحاسبي، عناصر الأصول وعناصر الخصوم، ويبرز عرض الأصول والخصوم داخل الميزانية الفصل بين العناصر الجارية والعناصر غير الجارية⁴.

(1) حنان عجيلة، إصلاح مهنة المحاسب المعتمد، في ضوء النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية "دراسة ميدانية لمحاسبين معتمدين بالجنوب الشرقي للجزائر"، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير جامعة غرداية، السنة الجامعية 2019-2020، ص 134.

(2) قادري عبد القادر، الإصلاح المحاسبي وأثره على مهنة المحاسب المعتمد في الجزائر، المرجع السابق، ص 98.

(3) انظر المواد 20، 21، 22، 23، 24 في شأن عناصر الأصول والخصوم المشكلة للكشوف المالية من المرسوم التنفيذي 08-156 المؤرخ في 26 مايو 2008، المتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11 المتضمن النظام المالي المحاسبي، ج. ر صادرة في 28 مايو 2008، العدد 27، ص 11.

(4) تتعلق بالأصول المملوكة للشركة والتي تكون عبارة عن سندات وحسابات دائنة توفر فائدة للشركة على المدى الطويل بقدر أو بآخر.

أنظر: القسم الثاني من القرار الوزاري المؤرخ في 26 يوليو سنة 2008، الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة، ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، ج ر المؤرخة في 25 مارس 2009، العدد 19، ص 3.

2- جدول حساب النتائج:

يعد حساب النتائج وضعية ملخصة للأعباء والمنتجات المحققة من طرف الكيان خلال السنة المالية، ولا يأخذ بعين الاعتبار تاريخ التحصيل أو الدفع ويظهر النتيجة الصافية للسنة المالية¹، ويجب أن يحتوي جدول حساب الاستغلال على الأقل²:

- تحليل الأعباء حسب طبيعتها، الذي يسمح بتحديد مجاميع التسيير الرئيسية التالية: الهامش الإجمالي القيمة المضافة، الفائض الإجمالي عن الاستغلال.
- منتجات الأنشطة العادية.
- المنتجات المالية والأعباء المالية.
- أعباء المستخدمين.
- الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة.
- المخصصات للإهلاكات ولخسائر القيمة التي تخص التثبيتات العينية.
- المخصصات للإهلاكات ولخسائر القيمة التي تخص التثبيتات المعنوية.
- نتيجة الأنشطة العادية.
- العناصر غير العادية (منتجات وأعباء).
- النتيجة الصافية لفترة قبل التوزيع.
- النتيجة الصافية لكل سهم من الأسهم بالنسبة لشركات المساهمة.

بالإضافة لمعلومات أخرى في حالة الشركات المدمجة.

3- جدول سيولة الخزينة:

وهي قائمة تبين التدفقات النقدية الداخلة والخارجة خلال فترة معينة، وتبين مصادر هذه التدفقات والتي تشمل التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية، ومن الأنشطة الاستثمارية وكذلك التدفقات من الأنشطة التمويلية، وتعتبر هذه القائمة مكملة للقوائم الأخرى كونها تقدم معلومات مبنية على الأساس

(1) المادة 34 من القانون 08-156 سابق الذكر.

(2) القرار المؤرخ في 26 يوليو سنة 2008، سابق الذكر.

النقدي¹، بحيث يهدف جدول سيولة الخزينة إلى تقديم قاعدة لمستعملي الكشوف لتقييم قدرة الكيان على توليد سيولة الأموال وما يعادلها وكذا معلومات حول استعمال هذه السيولة²، ويعتبر جدول قائمة سيولة الخزينة أداة دقيقة تستخدم للحكم على فعالية عنصر الخزينة الذي يعد المعيار الأكثر موضوعية للحكم على تسيير مالية الشركة ويمثل جدول قيادة في يد هيئة الإدارة تتخذ على أثرها مجموعة من القرارات الهامة كتغيير النشاط أو توسيعه أو الانسحاب منه أو النمو وغيرها ويقدم جدول التدفقات مداخل ومخارج الموجودات المالية الحاصلة أثناء السنة المالية حسب مصدرها إلى ثلاثة مجموعات رئيسية هي³ :

- التدفقات التي تولدها أنشطة الاستغلال، أي تلك التي تولد تدفقات نقدية من غير الأنشطة المرتبطة بالاستثمار والتمويل.
- التدفقات التي تولدها أنشطة الاستثمار أي عمليات تسديد أموال من أجل اقتناء استثمار أو تحصيل للأموال عن طريق التنازل عن أصل طويل الأجل.
- التدفقات الناشئة عن أنشطة التمويل أي الأنشطة التي ينتج عنها تغيرات في حجم وبنية الأموال الخاصة والقروض.

ويهدف هذا الجدول إلى تحليل التغيرات التي حصلت في الخزينة، وتفسير تشكل الخزينة، كما هو الشأن بالنسبة لجدول حسابات النتائج الذي يفسر تشكل النتيجة، وتكتسي دراسة تدفقات الخزينة أهمية كبيرة من حيث أنها تعد وسيلة لتكوين مؤشرات تسمح بتقدير خطر الإفلاس، والتنبؤ بالمشاكل التي سوف تواجهها المؤسسة، فتتمثل الأهمية عموماً في قدرة تعبيره ودلالة مؤشرات الواردة فيه⁴

4- جدول تغير الأموال الخاصة:

هو قائمة تظهر التغيرات في حقوق الملكية، أو التي تطرأ على بنود رأس المال وحقوق المساهمين أثناء السنة المالية⁵ ومدى إجراء الشركة زيادة في رأس المال، وكيفية ذلك، وإصدار الشركة لأسهم جديدة وغيرها من المتغيرات المتعلقة أساساً بوضعية وأرباح الشركة والمركز المالي عموماً للشركة بحيث تكون معلومات هذا الجدول مفيدة في تزويد المستخدمين بأساس لتقييم قدرة المؤسسة على توليد

(1) قادي عبد القادر، الإصلاح المحاسبي وأثره على مهنة المحاسب المعتمد في الجزائر، المرجع السابق، ص 99.

(2) المادة 35 من القانون 08-156 سابق الذكر.

(3) راجع الفصل الرابع من القرار المؤرخ في 26 يوليو سنة 2008، سابق الذكر.

وأنظر: عجيلة حنان، المرجع السابق، ص 155.

(4) حنان عجيلة، المرجع السابق، ص 155.

(5) المادة 36 من القانون 08-156 سابق الذكر.

النقدية وما يعادلها واحتياجات المؤسسة لاستخدام التدفقات النقدية، ويمكن التعرف على المعلومات المتعلقة بالتغيرات في المركز المالي من خلال قائمة التدفقات النقدية¹.

5- الملحق:

يتضمن ملحق الكشوف المالية معلومات ذات أهمية، تفيد في فهم العمليات الواردة في هذه الكشوف تعد في شكل ملاحظات والتي بدورها يجب أن تكون موضوع عرض منظم، ويحيل كل قسم من أقسام الميزانية وحساب النتائج وجدول سيولة الخزينة وجدول تغير رؤوس الأموال الخاصة إلى المعلومات الموافقة في الملاحظات الملحقة²، وهو وثيقة تلخيص ويعد جزء من الكشوف المالية، ويتم كلما اقتضت الحاجة المعلومات المفيدة لقارئ الحسابات، بيد أن ما يسجل في الملحق لا يمكن في كل حال من الأحوال أن يحل محل ما يسجل في إحدى الوثائق الأخرى للكشوف المالية، ويشمل الملحق بالأساس على معلومات هامة بحيث يعتمد في تحديد المعلومات معيار الطابع الملائم للإعلام، وأهميته النسبية فلا يشمل الملحق إلا على المعلومات الهامة الكفيلة بالتأثير في الحكم الذي قد تحكم به الجهات التي ترسل إليها الوثائق على ممتلكات المؤسسة ووضعيتها المالية ونتيجتها³، بحيث تكون مفيدة لفهم العمليات الواردة في القوائم المالية⁴ والتي تخص خاصة مايلي⁵:

- القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وإعداد القوائم المالية، وخاصة المعلومات المتعلقة بمدى مطابقة أو عدم المطابقة للمعايير، بحيث يجب تفسير وتبرير كل مخالفة لهذه المعايير، بالإضافة لبيان أنماط التقييم المطبقة على مختلف فصول الكشوف المالية، والإشارة إلى طرق التقييم المتبعة عندما تكون عدة طرق مقبولة في عملية ما.
- تفسيرات لعدم إدراج حسابات ومعلومات حول عمليات السنة المالية السابقة لجعلها قابلة للمقارنة.
- التأثير في التدابير الإعفائية الممارسة من أجل الحصول على تخفيضات جبائية، وغيرها من المعلومات في حالة تغيير الطريقة المحاسبية المتبعة.
- المعلومات المكتملة لفهم أفضل للقوائم المالية.

(1) آسيا لعروسي، تأثير المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية في الجزائر (دراسة استطلاعية)، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف -مسيلة-، السنة الجامعية 2019-2020 ص 80.

(2) المادة 37 القانون رقم 08-156، سابق الذكر.

(3) راجع الفصل الثامن (08)، ص 38 من القرار المؤرخ في 26 يوليو سنة 2008، سابق الذكر.

(4) حنان عجيل، مرجع سابق، ص 158.

(5) القرار المؤرخ في 26 يوليو 2008، سابق الذكر، ص: 38-40.

- المعلومات التي تخص الكيانات المشاركة والمؤسسات المشتركة والفروع والشركة الأم، وكذلك المعلومات التجارية المتعلقة بهذه الكيانات ومسيرها، طبيعة العلاقات، نمط المعاملة، حجم ومبلغ المعاملات، سياسة تحديد الأسعار التي تخص المعاملات.
- المعلومات ذات الطابع العام والتي تخص العمليات الخاصة والضرورية للحصول على صورة وافية.

ثانياً - مدونة الحسابات

تضم مدونة الحسابات مخطط حسابات، بالإضافة للإطار المحاسبي الإجمالي، حيث يعد كل كيان مخطط حسابات على الأقل، ملائماً لهيكله ونشاطه واحتياجاته إلى الإعلام الخاص بالتسيير والحساب هو أصغر وحدة معتمدة لترتيب وتسجيل الحركات المحاسبية، وتجمع الحسابات في فئات متجانسة تدعى طبقة، وتوجد فئتان من طبقة الحسابات، طبقات الحسابات الوضعية، وطبقات حسابات التسيير.

وتشكل خلاصة مخطط حسابات الذي يمثل بالنسبة لكل طبقة قائمة حسابات ذات رقمين اثنين الإطار المحاسبي الواجب تطبيقه على جميع الكيانات أيا كان نشاطها وحجمها، إلا إذا كانت هناك أحكام خاصة تعنيها، وداخل هذا الإطار يمكن للكيانات أن تفتح جميع التقسيمات الضرورية التي تستجيب لاحتياجاتها.¹

وتوزع العمليات المتعلقة بالميزانية في أصناف حسابات توصف بحسابات الميزانية، ويتمثل الإطار المحاسبي لحساب الميزانية في²:

- حسابات رؤوس الأموال.
- حسابات التثبيتات.
- حسابات المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ.
- حسابات الغير.
- الحسابات المالية.

(1) القرار المؤرخ في 26 يوليو 2008، سابق الذكر ص 44.

(2) القرار المؤرخ في 26 يوليو 2008، سابق الذكر ص ص: 44-45.

- حسابات الأعباء.
- حسابات المنتوجات.

المطلب الثاني

جرائم خرق أحكام ممارسة مهنة الخبير المحاسب والمحاسب المعتمد

تضمن القواعد القانونية المنصوص عليها ضمن قانون تنظيم مهنة المحاسبة، وبعض القوانين التنظيمية التكميلية له، الشروط التنظيمية لممارسة المهنة والتي تشمل شروطا موضوعية وأخرى شكلية أو إجراءات يلزم القانون إتباعها من أجل الحصول على الصفة القانونية للخبير المحاسب، أو المحاسب المعتمد (الفرع الأول).

وتقوم الجرائم المتعلقة بخرق أحكام ممارسة مهنة الخبير المحاسب والمحاسب المعتمد عن خرق تلك الشروط التنظيمية إتباعا لما تحمله الجرائم التي وضعت من أجل توفير حماية جزائية لقواعد ممارسة المهنة (الفرع الثاني).

الفرع الأول

الإطار التنظيمي لممارسة مهنة الخبير المحاسب والمحاسب المعتمد في التشريع الجزائري

تم تنظيم مهنة المحاسب المعتمد أول مرة في الجزائر بموجب الأمر رقم 71-82 المتعلق بتنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسب، ووضع المجلس الأعلى للتقنية المحاسبية كأول هيئة عهد لها المخطط المحاسبي الوطني، والسهر على تسيير مهام المحاسب المعتمد إلى جانب الخبير المحاسب، واحتكر منح الاعتمادات التي تسمح بممارسة المهنة بترؤس وزير المالية.

وقد كانت هذه النقطة -التعيين من قبل الوزير- هي النقطة الأولى التي أثارت سلسلة من الانتقادات حول عدم إمكانية تحقيق معايير المحاسبة المتعلقة بالحياد والاستقلالية لممارسة مهنة المحاسبة عموماً مع التوجه الاشتراكي آنذاك¹.

ثم جاء القانون الحالي 10-01 المتعلق بتنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر بتنظيم الالتحاق بمهنة الخبير المحاسب والمحاسب المعتمد على النحو التالي:

أولاً- الخبير المحاسب والمحاسب المعتمد شخص طبيعي

لا يمكن ممارسة مهنة المحاسب المعتمد والخبير المحاسب إلا بتوفر شروط تنظيمية تسمح بالالتحاق بالمهنة وحمل اللقب، وتشترك أغلب الشروط مع تلك المقررة للالتحاق بمهنة محافظ الحسابات فقد نصت المادة 08 من القانون السابق على الشروط تحت عنوان "أحكام مشتركة لمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد".

1- الشروط الأولية

- أن يكون جزائري الجنسية.
- أن يحوز الشهادة الجزائرية التي تسمح بممارسة المهنة².
- أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية.
- ألا يكون قد صدر حكم في حقه بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بالشرف.

(1) عرفت الجزائر النظام المحاسبي منذ الاستقلال بموجب القانون الأساسي رقم 62-157 الصادر في 1962/12/3 والذي يقضي بالإبقاء على النصوص القانونية الفرنسية عدا تلك التي لها علاقة بالسيادة الوطنية والتي تضمنت في ذلك الوقت المخطط المحاسبي العام لسنة 1957، والذي أعتبر كافياً إلى حد ما مع الإمكانيات المتاحة واحتياجات الدولة حينها. ولم تظهر بوادر الاهتمام بممتهني المحاسبة وتبني قوانين تنظم عملية ممارسة المحاسبة في إطار قانوني يخدم احتياجات الدولة التي بعد مدة أصبحت أكثر أهمية في الحياة الاقتصادية، إلا مع سياسة التأميم التي جعلت الدولة تحتاج أكثر للدقة والوضوح والكفاية في المعلومات المحاسبية. إلى حين صدور أول قانون صريح يهتم مباشرة بالمحاسبة وممتهني المحاسبة والذي تمثل في الأمر 71-82 الصادر في 29 ديسمبر 1971، ج. ر عدد 107، ص 1851. والملاحظ أن هذا القانون أهتم فقط بالمحاسبين والخبراء المحاسبين، أما مهنة محافظ الحسابات فقد عهد تنظيمها للمفتشية العامة للمالية (IGF) كمديرية تابعة لوزارة المالية. فتم تأسيس مجلس أعلى للمحاسبة موضوعاً تحت وصاية وزير المالية، وقد عهدت له على العموم مهمة التكفل بضبط الحسابات وضمان المتابعة وتكوين ممتهني المحاسبة وكذا منح الترخيصات لممارسة المهنة.

أنظر : كحل الراس ريمة، المراحل الزمنية لنشأة وتطور مجلس المحاسبة وتأثيرها على الجهات المراقبة، حوليات جامعة الجزائر 1 المجلد 35، العدد 03، ص ص: 95-98.

(2) راجع في ذلك: المرسوم التنفيذي رقم 11-393 المؤرخ في 24 نوفمبر 2011، الذي يحدد شروط وكيفيات سير الترخيص المهني واستقبال ودفع أجر الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المترشحين، ج. ر المؤرخة في 30 نوفمبر 2011، عدد 65 ص 17.

2- شروط الاعتماد

نصت المادة 7 من القانون 10-01 على ضرورة أن يكون المحاسب المعتمد والخبير المحاسب بالإضافة للشهادة والشروط الأخرى، معتمدا من الوزير المكلف بالمالية ، حتى يمكنه التسجيل في المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، أو المصف الوطني للخبراء المحاسبين، وأن يؤدي اليمين كما هو الحال بالنسبة لمهنة محافظة الحسابات.

تنص المادة 9 من نفس القانون على أنه ترسل طلبات الاعتماد إلى المجلس الوطني للمحاسب عن طريق رسالة موصى عليها، يدرس المجلس الوطني للمحاسبة طلب الاعتماد ويتحقق من مطابقته للأحكام المتعلقة بالشروط سابقة الذكر، وتتعلق الوثائق محل ملف طلب الاعتماد التي تجتمع من أجل النظر في طلبات الاعتماد ودراسة الملفات بما يلي¹:

- شهادة الجنسية الجزائرية.
- مستخرج من سجلات شهادة الميلاد رقم 12.
- نسخة طبق الأصل مصادق عليها للشهادة التي تمنح الحق في ممارسة الشهادة.
- مستخرج من صحيفة السوابق القضائية رقم 3.

يبلغ المجلس الوطني للمحاسبة لطالب الاعتماد قرار الاعتماد أو رفض مغل للطلب في أجل 4 أشهر، وفي حالة عدم التبليغ بعد انقضاء هذا الأجل أو رفض الطلب يمكن تقديم طعن قضائي طبقا للتشريع ساري المفعول، وفي حالة القبول يمنح لاعتماد للمعني في نسخة واحدة مقابل مخالصة.

(1) المواد 2، 3، 4، 5، 6، من المرسوم التنفيذي 11-30 المحدد لشروط وكيفيات الاعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات، والمحاسب المعتمد، المؤرخ في 27 يناير 2011، ج. ر مؤرخة في 02 فبراير 2011، عدد 07.

3- التسجيل في الجدول

يؤكد القانون المتعلق بتنظيم مهنة المحاسبة على أنه لا يمكن ممارسة مهنة محاسب معتمد إلا بعد التسجيل في جدول المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، كما لا يمكن ممارسة مهنة الخبير المحاسب إلا بالتسجيل في جدول المصنف الوطني للخبراء المحاسبين وذلك من خلال إرسال الوثائق الآتية إلى أمانة المجلس الوطني للمحاسبة¹، بعد الحصول على الاعتماد²:

- نسخة مصادق عليها من الاعتماد.
- شهادة الجنسية الجزائرية.
- مستخرج من سجلات شهادة الميلاد رقم 12.
- نسخة مصادق عليها مطابقة للشهادة التي تمنح الحق لممارسة المهنة.
- مستخرج من صحيفة السوابق القضائية رقم 3.
- نسخة مصادق عليها من عقد الملكية أو عقد الإيجار للمقر المهني.
- النسخة الأصلية لمحضر المعاينة يعده المحضر القضائي الذي يشهد على وجود المحل المهني والشروط المادية لممارسة المهنة.
- نسخة مصادق عليها من شهادة الوجود تسلمها مفتشية الضرائب لمقر الممارسة الواجب تقديمها خلال شهرين، بعد تاريخ التسجيل في الجدول.
- نسخة مصادق عليها من عقد أداء اليمين.
- ست صور شمسية.
- تصريح شرفي بعدم تقاضي أجر تحت أي صفة كانت.
- وثيقة تتعلق بالتحقيق الخاص بالأهلية، قصد التأكد من حسن سلوك المترشح لممارسة المهنة.

ثانيا- الخبير المحاسب والمحاسب المعتمد شخص معنوي

حسب ما جاءت به قواعد القانون المتعلق بتنظيم مهنة المحاسبة فإنه يمكن للمحاسبين المعتمدين والخبراء المحاسبين أن يشكلوا شركات أسهم أو شركات ذات مسؤولية محدودة، أو شركات مدنية أو

(1) المرسوم التنفيذي رقم 96-318 المؤرخ في 25 سبتمبر 1996، يتضمن إحداث المجلس الوطني للمحاسبة، ج. ر مؤرخة في 29 سبتمبر 1996، العدد 56.

(2) يلاحظ تكرار طلب الوثائق المتعلقة بالجنسية وصحيفة السوابق القضائية وشهادة الميلاد والجنسية، بين طلب الاعتماد وطلب التسجيل في الجدول، مع أن الحصول على الاعتماد يكفي من أجل إثبات وضع تلك الوثائق، وإن دل ذلك إنما يدل على حرص المشرع على التأكد من عدم حصول أي تغيير بالنسبة لوضعية وشروط الالتحاق بالمهنة، حسب ما جاءت به المادة 7 من القانون 30-11، سابق الذكر.

تجمعات ذات منفعة مشتركة باستثناء الأشكال الأخرى للشركات، شريطة أن يحمل جميع الشركاء الجنسية الجزائرية.

1- الشروط العامة

وتؤهل حسب نص المادة 49 من القانون سابق الذكر، شركات المحاسبة لممارسة مهنة المحاسب المعتمد، والخبير المحاسب عندما يشكل الأعضاء في المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، أو المصف الوطني للخبراء المحاسبين المسجلين بصفة فردية في الجدول بكل صفة حسب الحالة تُلثي (3/2) الشركاء على الأقل، ويمتلكون على الأقل (3/2) رأس المال، ويكون الثلث (3/1) الشريك غير المعتمد وغير المسجل في الجدول، أن يكون جزائري الجنسية وحاملا شهادة جامعية وله صلة مباشرة أو غير مباشرة بالمهنة. وبالنسبة للشركات المدنية يمكن أن تضم في حدود (4/1) شركاء غير معتمدين وغير مسجلين في جدول المنظمة الوطنية من بين القانونيين و الاقتصاديين، أو أي شخص حامل شهادة التعليم العالي يساهم نظرا لتأهيله في تحقيق هدف الشركة المدنية، شريطة حملهم للجنسية الجزائرية.

2- منح الاعتماد

زيادة على الشروط السابقة فإنه من أجل منح الاعتماد يجب أن تتوفر في شركات المحاسبة أو شركات الخبرة المحاسبية مايلي:

- أن تهدف لممارسة مهنة المحاسب المعتمد أو الخبير المحاسب حسب الحالة.
- أن يسيروها أو يديرها الشركاء المسجلون في الجدول فقط، ولا يمكن أن تعي الأجهزة المسيرة في أكثر من شركة أو تجمع.
- أن يرتبط انخراط أي شريك جديد أو أي عضو فيها بالموافقة القبلية، إما للجهاز الاجتماعي المؤهل لذلك وإما لحاملي الحصص الاجتماعية بغض النظر عن أي حكم مخالف.
- أن لا تكون تابعة بصفة مباشرة أو غير مباشرة لأي شخص أو تجمع مصلحة.
- أن لا تملك مساهمات مالية في المؤسسات الصناعية أو التجارية أو الزراعية أو البنكية أو في الشركات المدنية.

يلزم الشخص المعنوي المترشح لممارسة مهنة المحاسب المعتمد أو الخبير المحاسب بإرسال طلب الاعتماد بواسطة رسالة موصى عليها إلى المجلس الوطني للمحاسبة أو يودع مقابل وصل استلام مرفقا بالوثائق الإدارية الآتية:

- نسخة من التصريح بالاككتاب وإيداع رأس مال الشركة قيد التكوين.

- نسخة من مشروع القانون الأساسي للشخص المعنوي يعدّه الموثق المكلف بتحرير العقد.
- نسخة من اعتماد كل شريك يكون اعتماده مفروضا.
- نسخة من العهدة الممنوحة للشخص المؤهل للقيام بالإجراءات الإدارية المتعلقة بطلب الاعتماد من قبل الشخص المعنوي.
- تفصل لجنة الاعتماد وفقا لأحكام نظامها الداخلي، بعد دراسة الملفات وتحرر محضرا بذلك يتضمن الآراء حول الموافقة، ويرسل محضر الاجتماع مرفقا بالاعتمادات قصد إمضاؤها من طرف الوزير المكلف بالمالية.

3- التسجيل في الجدول للشخص المعنوي

يلزم الشخص المعنوي بعد الحصول على الاعتماد ومن أجل ممارسة المهنة أن يكون مسجلا في جدول المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، أو المصف الوطني للخبراء المحاسبين حسب الحالة، وذلك من خلال وضع الوثائق التالية⁽¹⁾:

- نسخة مصادق عليها من الاعتماد.
- نسخة من الاعتماد لكل شريك يفرض اعتماده.
- نسخة من التصريح بالاكنتاب ودفن رأس مال الشركة قيد التكوين.
- نسخة من مشروع القانون الأساسي للشخص المعنوي يعدها الموثق المكلف بتحرير العقد.
- نسخة من الوكالة الممنوحة للشخص المؤهل لإتمام الإجراءات الإدارية المتعلقة بطلب تسجيل الشخص المعنوي في الجدول.
- النسخة الأصلية لمحضر المعاينة يعده المحضر القضائي الذي يشهد على وجود المحل المهني والشروط المادية لممارسة المهنة.
- نسخة مصادق عليها من عقد أداء اليمين لكل شريك.
- ست صور شمسية لكل شريك.
- نسخة مصادق عليها من مستخرج السجل التجاري بالنسبة للشركات التجارية الواجب تقديمها خلال شهرين بعد تاريخ التسجيل في الجدول.
- نسخة مصادق عليها من بطاقة القيد الجبائي والرقم التعريفي الإحصائي الواجب تقديمها خلال شهرين بعد تاريخ التسجيل في الجدول.
- وثيقة تتعلق بالتحقيق الخاص بأهلية الشركاء.

(1) المادة 7 من القانون 11-30 سابق الذكر.

الفرع الثاني

الممارسة غير الشرعية لمهنة الخبير المحاسب والمحاسب المعتمد

يتمثل أساس تجريم الممارسة غير الشرعية للمهنة في حماية المهنة في حد ذاتها، غير أنه قد يتجسد الاختلاف في نطاق التجريم، حيث شملت الحماية الجزائية لممارسة مهنة محافظة الحسابات بالإضافة لقانون تنظيم مهنة المحاسبة، القانون التجاري على النحو الذي سبق بيانه. في حين جاءت الأحكام الجزائية المتعلقة بممارسة مهنة الخبير المحاسب والمحاسب المعتمد ضمن قانون تنظيم المهنة.

حيث أكدت المادة 74 من قانون تنظيم المهنة على اعتبار ممارسا غير شرعي لمهنة الخبير المحاسب والمحاسب المعتمد كل شخص غير مسجل في الجدول، أو توقيف مؤقت لتسجيله، أو شطبه من الجدول والذي يمارس أو يواصل في أداء العمليات المنصوص عليها في أحكام في هذا القانون. ومن خلال النظر للحالات التي تجعل الممارسة غير شرعية، يظهر الاكتفاء بالوضعية اتجاه الجدول، ولا مجال لاعتبار ممارسة المهنة رغم حالات التنافي والموانع القانونية، وصفا ينطبق عليه التجريم المتعلق بالخبير المحاسب والمحاسب المعتمد كما هو الحال بالنسبة لمحافظ الحسابات أين يخضع للتجريم المتعلق بممارسة المهنة رغم عدم الملاءمات القانونية.

أولاً- عدم تجريم ممارسة مهنة الخبير المحاسب والمحاسب المعتمد رغم حالات التنافي

يعبر عن حالات المنع وحالات التنافي اعتمادا على الجريمة المنصوص عليها في المادة 810 ق. ت. ج بحالة "عدم الملاءمات القانونية" ورغم أنه لا يجوز ممارسة المهنة إذا توفرت حالة من حالات التنافي المنصوص عليها في قانون تنظيم المهنة زيادة على تلك المنصوص عليها في قانون الشركات التجارية، إلا أن نطاق التجريم بخصوص هذه الحالات يتحدد بمهنة محافظة الحسابات على النحو الذي سبق بيانه.

أكد النظام المحاسبي المالي على ضرورة توفر الاستقلالية في المهنيين المرتبطين بالمحاسبة كمبدأ عرف من قبل كمييار دولي لما له من أهمية في الحصول على معلومات محاسبية صادقة، وأكد قانون تنظيم المهنة على ضرورة احترام حالات التنافي لتحقيق مهنة خبير محاسب ومحاسب معتمد تمتع بكل استقلالية فكرية وأخلاقية من خلال ضبطه لتلك الحالات على النحو التالي:

- كل نشاط تجاري لاسيما في شكل وسيط أو وكيل مكلف بالمعاملات التجارية والمهنية.
- كل عمل مأجور يقتضي قيام صلة خضوع قانوني.

- كل عهدة إدارية أو عضوية في مجلس مراقبة المؤسسات التجارية المنصوص عليها في القانون التجاري.
- الجمع بين ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لدى نفس الشركة أو الهيئة.
- كل عهدة برلمانية.
- كل عهدة انتخابية في الهيئة التنفيذية للمجالس المحلية المنتخبة.

نظريا تعتبر حالات التنافي من الأوضاع التي يعتبر فيها المحاسب المعتمد والخبير المحاسب ممارسا غير شرعي، إلا أن الركن المادي في هذه الجريمة يتطلب النظر لوضعية ممتهن المحاسبة اتجاه الجدول المتعلق بكل مهنة، ولا يعني وجود حالة من حالات التنافي المنصوص عليها في قانون تنظيم مهنة المحاسبة أن الوضعية اتجاه جدول المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، أو جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين، قد تغيرت تلقائيا، بل إن صريح النص لا يمكن معه التوسع في تفسيره لدرجة إدخال ما لا يقع تحت الوصف المجرم.

فإذا وقع المحاسب المعتمد أو الخبير المحاسب في حالة من حالة من حالات التنافي عليه تبليغ الهيئة المنظمة في أجل أقصاه شهرا، حتى يتم استبداله، بحيث يعين الوزير المكلف بالمالية بناء على اقتراح من رئيس مجلس المصف الوطني، أو المنظمة الوطنية مهنيا مؤهلا لتسيير المكتب الذي تنتهي مهامه مع نهاية زوال المانع¹.

ورغم تأكيد المشرع على ضرورة ممارسة مهن المحاسبة إتباعا لمبدأ الاستقلالية في العديد من المناسبات والدليل أنه أخضعها جميعها لحالات تنافي بين القواعد التنظيمية للقانون 10-01، إلا أنه لا يوجد ما يفيد إلحاق المسؤولية الجزائية بالمحاسب المعتمد والخبير المحاسب عن ممارسة المهنة رغم توفر هذه الحالات فقد يؤدي ممارسة المهنة رغم حالة من حالات التنافي أو حالات الموانع الطارئة بعد التسجيل في الجدول إلى تقرير المسؤولية التأديبية التي يمكن أن تكون التوقيف المؤقت أو الشطب من الجدول، وفي حالة استمرار مواصلة الخبير المحاسب أو المحاسب المعتمد للممارسة المهنة، يكون هنا وقع تحت طائلة نص المادة 74 من قانون تنظيم المهنة الذي يعني بالممارسة غير الشرعية للمهنة، لكن في كل الأحوال لا تتكون ممارسة المهنة رغم وجود حالة من حالات التنافي صالحة مباشرة لتكليف الفعل على أنه جنحة الممارسة غير الشرعية.

(1) المادة 64، 67 من قانون تنظيم المهنة 10-01، سابق الذكر.

ثانيا- جريمة ممارسة المهنة دون التسجيل في الجدول.

يقع الخبير المحاسب تحت طائلة العقوبة المقررة للممارسة غير الشرعية للمهنة المنصوص عليها بالمادة 74 من القانون 10-01 إذا قام بـ "ممارسة أو مواصلة ممارسة العمليات المنصوص عليها في هذا القانون" وبالرجوع للمهام المناط بها للخبير المحاسب حسب ما جاء به قانون تنظيم المهنة فإنها تلتخص في مايلي:

تنظيم وفحص وتقويم وتحليل المحاسبة، ومختلف أنواع الحسابات.

- مسك ومركزة وفتح وضبط ومراقبة وتجميع محاسبة المؤسسات.
- التدقيق المالي والمحاسبي.
- "تقديم استشارات في الميدان المالي، الاجتماعي، الاقتصادي.

ونرى أن مجال التجريم اعتمادا على هذه المهام تتسم ببعض من الاتساع، مما قد يخلق إشكال في تحديد نطاق الممارسة غير الشرعية للخبير المحاسب مقارنة بالممارسة غير الشرعية لمندوب الحسابات الذي تأخذ مهامه طابعا أو مظهرا يتجسد في المصادقة، بالتأشير على الحسابات وإصدار التقارير المحاسبية غير أنه بالنسبة للأركان المتعلقة بقيام الجريمة المنصوص عليها في قانون تنظيم مهنة المحاسب، فإنها لا تختف في مفهومها وأبعادها وتكوين أركانها عن تلك المتعلقة بمندوب الحسابات، حيث تخاطب الجريمة جميع ممتهني المحاسبة¹.

وقد ميز القضاء الفرنسي في عدة مناسبات نوع المهام التي يحضر على الخبير المحاسب القيام بها تحت طائلة جنحة الممارسة غير الشرعية²، حيث تتعلق عموما بمسك الدفاتر المساعدة وتحديد نتائج التشغيل، وإعداد الميزانية، وعموما كل تسجيل محاسبي بغض النظر عن غرضه، أو أسلوبه، أو النظام المحاسبي للشركة المتعاملة مع الخبير المحاسبي، بل ولم يتوقف الفعل عن المحاسبة البسيطة التي قد تمسك في الشركات الصغيرة، حيث أكد القضاء عدم التفريق بين طبيعة الحسابات ونوعها سواء تعلق الأمر بالحسابات المبسطة أو غير البسيطة³، رغم اعتبار البعض أنه مع تطوير المهام التي يمكن للخبير المحاسب تقديمها إلى إمكانية تقديم استشارات جبائية حتى في حالة عدم وجود عقد بينه وبين المتعامل معه يصعب تحديد طبيعة الاستشارة خاصة أنها قد لا ترقى لاعتبارها مهام رقابية أو مراجعة للحسابات.

(1) راجع الجزء المتعلق بالممارسة غير الشرعية لمندوب الحسابات في الفصل الأول من هذا الباب.

(2) Nicole Stolowi, Op. Cit. P. 153.

(3) Virginie Roitman, Lutte contre l'exercice illégal, Bilan et perspectives des actions de l'ordre des experts comptables de paris Ile de France, p09.

Publié sur : <https://www.oec-paris.fr/>.

وقد أكد القضاء الفرنسي ضرورة عدم الخوض في العمليات المحاسبية وتسجيلها وضبطها والتدقيق في البيانات المحاسبية، خلال تقديم الاستشارات الضريبية والاكتفاء بالنظر في مدى تنسيقها وإعطاء رأيه حول جمع تلك البيانات ومدى رضايته عنها، وهذا اعتمادا على نوعية الممارسات التي يحضر على الخبير المحاسب القيام بها في حالة عدم تسجيله أو توقف تسجيله في الجدول¹، وإلا وقع تحت وصف الممارسة غير الشرعية².

كما أن الاستشارة الضريبية على النحو الذي ينتج الإقرار بها لا يمكن اعتبارها فعلا مباحا واستثنائها من نطاق الممارسات غير شرعية، بحيث قرر القضاء الفرنسي اعتبار الشخص الذي لم يحصل على التأهيل المهني، غير أنه يمارس المهنة على أساس أنه مدرب بحجة الاستشارة القضائية أو الضريبية ممارسا غير شرعي لمهنة الخبير المحاسب، كذلك الأمر بالنسبة لمن لم يحصل على أي شهادة تسمح بممارسة المهنة أو لها علاقة بمهنة المحاسبة قام بمسك حسابات و دفاتر حسابية والتدقيق فيها لشركات مختلفة باسمه وتحت مسؤوليته وقام بالتصريح الضريبي لها، حتى وإن كان التصريح الضريبي في حد ذاته ليس مجرما³.

وقد حدد المشرع الجزائري في النص المجرم محل الجريمة باستعماله عبارة " أداء العمليات المنصوص عليها في هذا القانون" يزيل الشك حول مسألة تقديم استشارات ضريبية أو قضائية، نظرا لكون هذه المهام قد نص عليها المشرع صراحة في نفس القانون وبالتالي حتى الاستشارات تدخل ضمن نطاق التجريم بصريح النص، ويشترط لقيام الجريمة بالنسبة للتشريع الفرنسي بالإضافة لعدم التسجيل في المصف الوطني للخبراء المحاسبين أن تكون الممارسة على سبيل الاعتياد⁴، فيمسك الشخص حسابات

(1) Art. 2 de L'Ordonnance n° 45-2138 du 19 septembre 1945 portant institution de l'ordre des experts comptables et réglementant le titre et la profession d'expert-comptable, Modifié par Ordonnance n°2016-1809 du 22 décembre 2016 - art. 24, alinéa 1 et 2 : « Est expert -comptable ou réviseur comptable au sens de la présente ordonnance celui qui fait profession habituelle de réviser et d'apprécier les comptabilités des entreprises et organismes auxquels il n'est pas lié par un contrat de travail. Il est également habilité à attester la régularité et la sincérité des comptes de résultats.

L'expert-comptable fait aussi profession de tenir, centraliser, ouvrir, arrêter, surveiller, redresser et consolider les comptabilités des entreprises et organismes auxquels il n'est pas lié par un contrat de travail ».

Publié sur :<https://www.legifrance.gouv.fr/>.

(2) Nicole Stolowi, Op. Cit. P 154.

(3) Nicole Stolowi, Op. Cit. P 154.

(4) Art. 20 de L'ordonnance. Préc, alinéa 2 : « Exerce illégalement la profession d'expert-comptable celui qui, sans être inscrit au tableau de l'ordre en son propre nom et sous sa responsabilité, exécute habituellement des travaux prévus par les deux premiers alinéas de l'article 2 ou qui assure la direction suivie de ces travaux, en intervenant directement dans la tenue, la vérification, l'appréciation ou le redressement des comptes. Exerce illégalement l'activité d'expertise comptable celui qui ayant été autorisé à exercer partiellement cette activité réalise des travaux sans remplir les conditions énoncées à l'article 26-0 ».

V. aussi : Art. 2 de L'ordonnance. Préc.

لعدد من لصالح عدة مستخدمين، أو يقوم بعدة عمليات محاسبية لنفس المستخدم،¹ غير أن الركن المادي للجريمة حسب نص المادة 74 من القانون 10-01 يتحقق عن "ممارسة" أو "مواصلة" ممارسة المهام المناط بها للخبير المحاسب، وينطوي فعل الممارسة على مجرد القيام بإحدى تلك المهام ولو لمرة واحدة وذلك في حالة عدم التسجيل في الجدول نهائياً، في حين "المواصلة" تتعلق بحالة الممارسة الشرعية للمهنة ثم مواصلة المهنة رغم توقف الظروف التي تحقق الشرعية، كالتوقيف النهائي، الشطب المؤقت بحيث لا يوجد ما يفيد شرط الاعتياد.

ويضيف المشرع الفرنسي كركن لقيام الجريمة أن تتم ممارسة مهام الخبير المحاسب باستقلالية وباسمه الخاص وتحت مسؤوليته بحيث ينتقي الركن المادي في حالة قامت شركة ما بتكليف أحد موظفيها بالنظر في حساباتها ولم يمارس بالتالي المهام باسمه ولحسابه وإنما تنفيذاً لأوامر رئيسه، وعلى النيابة العامة إثبات أنه كان في ممارسته لمهام الخبير المحاسب لم يكن مرئوساً².

ثالثاً-انتحال صفة محاسب معتمد وخبير محاسب

تنص الفقرة الثانية من المادة 74 من قانون تنظيم مهنة المحاسبة على جريمة انتحال صفة محاسب معتمد، والخبير المحاسب، والذي عبر عليها المشرع في هذا النص بـ "الممارسة غير الشرعي".

ويتعلق الانتحال باتخاذ اسم محاسب معتمد، أو خبير محاسب رغم عدم أحقيته بذلك اللقب أو الصفة، وبالقيام بمقارنة بين النشاطات المجرمة في كل من الفقرة الأولى المتعلقة أساساً بالتسجيل في الجدول، نرى أن الفرق يكمن في أن قيام جريمة انتحال لقب المحاسب المعتمد، والخبير المحاسب مرهون بعدم الحصول نهائياً على الشهادة التي تخول للشخص الالتحاق أصلاً بالمهنة بحيث لو أن الشخص كان حاصلًا على الشهادة المطلوبة ومارس المهنة على أساس أنه محاسب معتمد يكون بهذا مارس المهنة دون استكمال الإجراءات النظامية المطلوبة والتي يعتبر التسجيل في جدول المنظمة الوطنية للمحاسب المعتمد أهم إجراء يسمح بالممارسة الشرعية للمهنة، وهو فعلاً ما ينطبق على الأوصاف المجرمة التي جاءت بها الفقرة الأولى من النص المجرم.

أما في حال قام الشخص بممارسة مهنة المحاسب المعتمد، أو الخبير المحاسب رغم أنه لم يحصل حتى على الشهادة التي تخول له ذلك، ولا يملك أية علاقة بالمحاسبة، يكون منتحلاً للصفة حيث

(1) Cass. Crim 22 mars 2016, n° 15-82.292 : « ...sont l'absence d'inscription à l'ordre, l'exercice de travaux relevant de la profession d'expert-comptable, l'exécution habituelle d'actes au nom et sous la responsabilité d'une personne ou d'une société, la commission de ces actes en parfaite connaissance de cause ».

Disponible sur : <https://www.legifrance.gouv.fr>.

V. aussi : Nicole Stolowi, Op. Cit., P154.

(2) Nicole Stolowi, Op. Cit. P 155.

لا داعي أصلا للنظر لتسجيله في جدول المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، أو المصف الوطني للخبراء المحاسبين حسب الحالة.

غير أن ذلك ليس على المطلق، حيث يمكن أن يقوم المحاسب المعتمد الذي ترجع له مهمة مسك الحسابات وإعداد القوائم المالية حسب القواعد المحاسبية المعمول بها، بمراجعة الحسابات والقيام بالمهام المتعلقة بمهنة الخبير المحاسب، فيعد ذلك انتحالا لصفة الخبير المحاسب.

كما يعاقب الشخص عن انتحال صفة محاسب معتمد أو خبير محاسب أو عن اتخاذ أية صفة أخرى ترمي لخلق تشابه أو خلط مع هذه الصفات أو التسميات، كاستعمال اسم "مراقب حسابات" خبير في المحاسبة"، "استشاري محاسبي"¹، وفي هذا السياق اعتبر الفقه الفرنسي الخبراء المحاسبين المتربصين الذين لم يكملوا إجراءات التربص، غير أنهم يدعون حمل اللقب ويمارسون المهام المتعلقة بمهنة الخبرة المحاسبية، أنهم قد أساءوا استعمال صفة الخبير المحاسب وانتحلوا اللقب دون وجه حق².

في حين اكتفى المشرع الجزائري بالنسبة للمتربصين الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين بالإشارة لعدم اعتبارهم أعضاء في المصف الوطني للخبراء المحاسبين، والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، حسب الحالة، ما يعني عدم إمكانيتهم ممارسة المهنة غير أن التكييف الذي ينطبق عليهم في هذه الحالة خاصة إذا لم يتم التصريح من قبلهم أو تركو الغير يعتقد بحملهم اللقب من خلال ممارستهم للمهام المعهودة للمهنيين حسب الحالة، هو الممارسة غير الشرعية المقررة في الفقرة الأولى من المادة 74 قانون تنظيم المهنة بحيث يتعلق التجريم هنا بالتخلف عن التسجيل، في حين يشترط الانتحال التصرف علانية بما يؤدي للاعتقاد بحمل اللقب بالإضافة للممارسة غير الشرعية³.

المبحث الثاني

جرائم خرق أحكام الالتحاق بمهنة محافظ الحسابات

تنص المادة 73 من القانون 10-01 على أنه: "يعاقب كل من يمارس مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد بطريقة غير شرعية بغرامة من 500.000 دج إلى 2.000.000 دج. وفي حالة العود يعاقب مرتكب هذه المخالفة بالحبس تتراوح مدته من ستة (6) أشهر إلى سنة واحدة وبضعف الغرامة". وتنص المادة 74 من نفس القانون على أنه: "يعد ممارسا غير شرعي لمهنة الخبير

(1) Nicole Stolowi, Op. Cit. P 15.7

(2) Art. 20 al 5 de l'ordonnance Préc : « Nul n'est autorisé, à l'expiration du délai prévu au troisième alinéa de l'article 4 bis, à faire usage du titre d' "expert-comptable stagiaire autorisé ", sous peine des sanctions prévues à l'article 433-17et à l'article 433-25 du code pénal ».

(3) أنظر الجزء المتعلق بالممارسة غير الشرعية لمندوب الحسابات من هذا المطلب.

المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد كل شخص غير مسجل في الجدول أو تم توقيف مؤقت لتسجيله أو شطبه من الجدول والذي يمارس أو يواصل في أداء العمليات المنصوص عليها في أحكام هذا القانون".

وتنص المادة 829 ق ت ج على أنه: "يعاقب بالحبس من شهرين إلى ستة أشهر وبغرامة من 20.000 دج إلى 200.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط ظل شخص يقبل عمداً أو يمارس أو يحتفظ بوظائف مندوبي الحسابات بالرغم من عدم الملاءمات القانونية".

ومن هنا، واعتماداً على نطاق التجريم¹ التي جاءت به النصوص سابقة الذكر تقسم أنواع الجرائم المتعلقة بشروط ممارسة مهنة المحاسبة إلى طائفتين:

تتعلق الأولى بالممارسة غير الشرعية التي يتم فيها خرق شروط ممارسة المهنة (المطلب الأول).

وتتعلق الثانية بممارسة المهنة رغم الظروف غير الملائمة لأسباب ظرفية تتعلق بشركة معينة دون أخرى (المطلب الثاني).

المطلب الأول

جرائم الممارسة غير الشرعية لمهنة مندوب الحسابات

يأخذ التعدي على مهنة مندوب الحسابات من خلال ممارستها بشكل غير شرعي عدة صور وذلك اعتماداً على ما جاء به القانون التجاري، بالإضافة لما تضمنته المادتين 73 و 74 من قانون تنظيم مهنة المحاسبة 10-01، فقد عبر المشرع على انتهاك حرمة مهنة مندوب الحسابات بالممارسة غير الشرعية بعدما كانت في ظل القانون القديم ممارسة غير قانونية²، وسواء اتخذت مسمى الممارسة غير الشرعية أو غير القانونية، فإنها تقوم على خرق الأحكام المتعلقة بالالتحاق للمهنة، واعتبر المشرع

(1) ويلاحظ أن الجريمة المنصوص عليها ضمن قانون تنظيم المهنة في شأن تحديد عناصر التجريم واضحة نسبياً بالمقارنة مع نص المادة 829 ق. ت. ج الذي لا يتسم بالوضوح المطلوب في القاعدة الجزائية، حيث أنه من الصعب تحديد مفهوم عبارة "عدم الملاءمات القانونية"، ولضبط المفهوم بما يتماشى والتفسير الحقيقي للكاشف للنص يتم الاعتماد على القواعد العامة لتنظيم المهنة في تحديد حالات عدم الملاءمات القانونية.

(2) نصت المادة 54 من القانون 91-08 المتعلق بتنظيم مهنة المحاسبة (الملغى)، سابق الذكر على أنه: "يعاقب كل من يمارس بصفة غير قانونية مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد بغرامة مالية تتراوح من 5000 دج إلى 50.000 دج".

إضافة لعدم احترام الشروط النظامية للالتحاق بالمهنة، انتحال صفة مندوب الحسابات أيضا ممارسة غير شرعية بحيث تخاطب الجريمة شخصا لا يتمتع أصلا بهذه الصفة¹.

ويجب من أجل التفريق بين الجريمتين التطرق لعناصر قيام الجريمة التي تقوم على انتهاك إجراءات النظامية المطلوبة لممارسة المهنة (الفرع الأول).

ويتم التطرق لجريمة الممارسة غير الشرعية للمهنة أين يقوم الركن المادي فيها على ممارسة المهنة دون اكتساب الصفة بحيث يعد ذلك انتحالا لصفة مندوب الحسابات (الفرع الثاني).

الفرع الأول

جريمة الممارسة غير النظامية لمهنة مندوب الحسابات

في الحقيقة نرى اهتمام المشرع بحماية ممارسة المهنة اهتماما يعكس اتصال هذه المهنة بحقوق المتعاملين الاقتصاديين، ويعكس تأثير هذه المهنة على النظام الاقتصادي الوطني، كما تتماشى الحماية الجزائية خاصة تلك التي جاءت على إثر قانون تنظيم المهنة مع الموجة التي عرفها تطور النظام المحاسبي في الجزائر و تنظيم مهنة المحاسبة، غير أن ذلك لا يعني أن القانون القديم 91-08 لم يكن يعرف حماية جزائية للمهنة، إلا أن ظروف قيام الجريمة تغيرت مع المعايير أو الشروط التي جاء بها القانون الجديد المتعلقة بالالتحاق بالمهنة.

أولا- العلة من تجريم العمل غير النظامي لمندوب الحسابات

إن معرفة وفهم نظام الشركة ونظم الرقابة الداخلية والنظام المحاسبي يحتاج أن يكون الشخص الذي يمسك مهنة مراجعة الحسابات شخص مهني على دراية كافية بما يضعه في تقاريره التي تعتبر مرجعا مهما لمستخدمي هذه التقارير، فاعتمادا على تكوينه واحترافيته يتم تقييم وجود المخاطر من خلال مراجعته للقوائم المالية والذي تكتشف من الأخطاء في إعداد تلك الكشوف سواء كانت عمدية أو غير عمدية.

فيعتبر معيار الحصول على أدلة المراجعة الكافية والمناسبة أهم معيار يحدد ضرورة وجود مهنة مندوب الحسابات، بحيث تعتبر تلك الأدلة مقياسا للجودة والمنفعة، ومن الضروري لمستخدميها أن تكون موثوق فيها تسمح لمندوب الحسابات بإصدار تقرير مناسب لحالة القوائم المالية حول مدى سلامة تعبيرها

(1) ويتعلق نطاق التجريم بممارسة المهنة أيا كان شكل الشركة التجارية، وليس يضيق المجال في شركات المساهمة فقط كما هو الحال في بعض الجرائم التي ترتبط بالأحكام الجزائية المنصوص عليها في التقنين التجاري والمتعلقة أساسا بشركات ذات المسؤولية المحدودة وشركات المساهمة.

عن الواقع، والسبب في ذلك أنه أثناء قيامه بالمراجعة للسجلات والمستندات لا يقوم بمراجعة مستندات الشركة كاملة بحيث لا تكون كل المستندات والوثائق محل مراجعة. بالإضافة لذلك فإن إصدار تلك القوائم المحاسبية من مسؤولية الإدارة التي تتحمل نتيجة اختيارها للسياسات المحاسبية التي تتبعها¹.

وقد عمل المشرع الجزائري على الوصول بالمحاسبة للمعايير المطلوبة وذلك من أجل إعطاء مصداقية للمعلومات المحاسبية وتحقق شروط لممارسة المهنة بما يتماشى ومتطلبات المحاسبة خاصة ما تعلق منها بالشفافية والوضوح في مضمون الوثائق المحاسبية، إذ تكشف الإصلاحات التي بادر إليها المشرع على رغبته في تحقيق تلك المعايير والشروط خاصة ما علق منها بممارسة المهنة.

1- أهم الإصلاحات القانونية الأخيرة المتعلقة بمهنة المحاسبة

يعتبر من بين أهم المحطات ضمن الإصلاحات تلك التي جاء بها المشرع الجزائري خاصة في 2010، القانون رقم 01/10 سنة 2010 الذي تم من خلاله إعادة تنظيم المهنة من خلال وضع شروط وقواعد ممارسة مهنة محافظة الحسابات والتطرق لأخلاقيات المهنة التي تفرض مسؤوليات عن أي خطأ يصدر جراء ممارستها. كما تم على اثر هذا القانون إنشاء الجهاز المهني الخاص بكل فئة، المصنف الوطني للخبراء المحاسبين، الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.

ونرى في شأن معرفة تطور التشريع المحاسبي أهمية العودة إلى الأسباب التي دفعت المشرع بالنظر في القانون 08/91 الذي كان ينظم المهنة حينها حتى يمكن معرفة مسار الإصلاحات التي تبناها المشرع الجزائري، كما سيتم بيانه:

أ- أهم مبررات إعادة النظر في قانون تنظيم مهنة المحاسبة القديم

امتاز القانون 08/91 رغم النقائص التي اعترته بأنه أعطى استقلالية تامة لمهنة المحاسبة، حيث نصت أحكامه في مجملها على:

- إنشاء منظمة وطنية مسيرة من قبل المجلس جمعت بين ثلاث أصناف مهنية.

(1) ويمكن تعريف مندوب الحسابات على أنه ذلك الشخص الذي يقوم بمراجعة حسابات الشركات مهما كان شكلها القانوني وحجمها وذلك بطلب من الجمعية العامة للمساهمين وفي أحيان أخرى من طرف متعاملين خارجيين، كما يقوم بتدقيق حسابات الشركات الفردية بطلب من أصحابها، والهدف من كل هذا إعطاء رأي فني محايد حول سلامة القوائم المالية. أنظر: طالب محمد كريم، المرجع السابق، ص 261.

- إسناد مهام المصلحة العامة إلى المنظمة الوطنية، كمنح الاعتماد، رقابة المهنة، مسك جدول المنظمة، تكوين الخبراء المحاسبين، ومتابعة المتربصين، التكفل بإنشاء مجالس جهوية حسب معايير محددة من قبله.
- ضمان حضور ممثل السلطات العمومية لدى مجلس المنظمة دون تمتعه بحق التصويت.
- سلط مشروع تعديل القانون 08/91 على مجموع الاختلالات التي عرفها سير مجلس المنظمة أهمها:
 - تأخر في منح الاعتمادات بسبب المتابعة غير المنتظمة للطلبات.
 - النشر غير المنتظم والناقص لجدول المنظمة الوطنية.
 - غياب برامج تكوين وتجديد معارف المهنيين في اطار محيط محاسبي دولي متغير.
 - تأطير غير كاف للخبراء المحاسبين المتربصين، ومحافظي الحسابات.
 - تطبيق أخلاقيات مهنية قديمة مختلفة عن المعايير الحالية لمراجعة الحسابات
 - عدم وجود رقابة على النوعية المهنية للخدمات.
 - وضع مجالس جهوية حسب معايير غير مقننة وغير مقبولة.

وبعد طرح النقائص التي كان يمتاز بها قانون 08/91 بحيث لم يعد الإمكان الاعتماد عليه أمام التغيرات الدولية، فقد كان من بين أهم الأسباب التي أدت إلى إعادة النظر في القانون حسب مشروع تعديل القانون السابق، النظر في مسألة الوصول بمهنة المحاسبة للمعايير الدولية، حيث أن أغلبية البلدان بما فيها الدول الأكثر ليبرالية تعتمد على الضبط الذاتي للمهنة، وأعدت تهيئة تشريعاتها بعد الأزمة المالية التي أعادت النظر في مسؤولية المهنيين المحاسبين، وذلك بإدخال إشراف السلطات العمومية على هذه المهن.¹

ب- أهم الإصلاحات التي تضمنها التشريع الحالي المتعلق بتنظيم مهنة المحاسبة

حسب ما جاء به مشروع القانون 01/10 فان أهم الإصلاحات التي تميز بها هذا القانون هي:

(1) مناقشة مشروع القانون المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، سابق الذكر.

- ممارسة وصاية على المهنة من طرف هيئة تكون تابعة للدولة عن طريق مجلس وطني للمحاسبة على المنظمات المهنية التي أنشأت وهي المصف الوطني للخبراء المحاسبين الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.
- إمكانية منح الاعتماد من أجل ممارسة المهنة من طرف وزارة المالية
- استحداث طرق من أجل الرقابة التقنية والنوعية للأعمال المنجزة من طرف الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات.
- ضمان تكوين الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات، تحت الوصاية المشتركة لوزارتي المالية والتعليم العالي و البحث العلمي.
- ضمان استقلالية مهنة المحاسبين ومحافظي الحسابات من خلال النص على حرية المصادقة على صحة الحسابات والنص على حالات التناهي والمنع من ممارسة المهنة، والإجراءات المتبعة عند اكتشاف ما يستدعي التبليغ عنه وذلك من أجل استبعاد وجود ضغوط قد تؤدي إلى وجود محاسبة غير واضحة وشفافة الأمر الذي لا يخدم تنمية الاقتصاد الوطني.

2- نصوص جاءت في إطار الإصلاحات المتعلقة بتطوير تكوين مهنة المحاسبة

بعد صدور قانون 01/10 المتعلق بتنظيم مهنة المحاسب والمحاسب المعتمد والخبير المحاسبة أ قدم المشرع في إطار تنفيذ ما جاء من مبادئ تضمن تطوير تكوين ممتهني المحاسبة، بتقرير مجموع مراسيم تتضمن إجراءات تحسين مهنة المحاسبة كالتالي:

- المرسوم التنفيذي رقم 12-288 المؤرخ في 21 جويلية 2012،¹ الذي يكلف معهد التكوين المختص بتقديم برامج للتكوين المتواصل لصالح المحاسبين المهنيين، حيث يقوم المجلس العلمي والبيداغوجي لمعهد التعليم المختص بإنجاز برامج التكوين المتواصل، وهذه البرامج تقرر من طرف مجلس الإدارة لمعهد التعليم المختص، والتي يتم الموافقة عليها فيما بعد من طرف المجلس الوطني للمحاسبة، كما يتم منح شهادات للناجحين في دورات تكوينية بعد اجتياز اختبارات تقييم المستوى.

يضمن المرسوم ولأول مرة إمكانية استمرارية عملية التكوين المتواصل والتعلم بالنسبة للمحاسبين المهنيين.

(1) المرسوم التنفيذي 12-288 المؤرخ في 21 جويلية 2012 يحدد إنشاء معهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب وتنظيمه وسيره ج. ر لسنة 2012، العدد 43.

- المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 24 جانفي 2011،¹ الذي يكلف من خلال لجنة التكوين ولجنة مراقبة النوعية وهما تابعين للمجلس الوطني للمحاسبة بتنفيذ ملتقيات وأيام دراسية ومؤتمرات حول النوعية التقنية للأشغال وأخلاقيات المهنة، وورشات تكوينية في مختلف مجالات المحاسبة والتدقيق، وتحضير برامج تكوين في مجال المعايير المحاسبية الدولية.
- المراسيم التنفيذية رقم 11-25، 11-26، 11-27، الصادرة بتاريخ 27 جانفي 2011² التي تكلف المجالس الوطنية للأجهزة المهنية الثلاث: هي المصف الوطني للخبراء المحاسبين، الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين بتنظيم ملتقيات تكوينية لها علاقة مع المصالح المهنية.
- المرسوم التنفيذي رقم 11-393 المؤرخ في 24 نوفمبر 2011³ الذي يطالب المحاسبين المهنيين المتربصين بالمشاركة خلال فترة تربصهم في الأيام الدراسية التي ينظمها مراقب التربص، كما يؤكد على أنهم معنيون بالأعمال الدورية للتكوين حول السلوك وأخلاقيات المهنة التي تنظمها الأجهزة الثلاثة.

ثانيا- الفعل المادي المكون لجريمة الممارسة غير النظامية لمهنة مندوب الحسابات

يتحدد الفعل المادي المكون لجريمة الممارسة غير النظامية لمهنة مندوب الحسابات حسب ما جاء في النص المجرم 73 من القانون 10-01، بقيام الشخص الذي يمارس مهنة مندوب الحسابات بطريقة غير شرعية، واعتنت بدورها المادة 74 من نفس القانون على تعريف " الممارس غير الشرعي" حيث وصف بأنه كل شخص غير مسجل في الجدول أو تم توقيف مؤقت لتسجيله أو شطبه من الجدول والذي يمارس أو يواصل في أداء العمليات المنصوص عليها في أحكام قانون تنظيم مهنة المحاسبة.

ويحدد الركن المادي المكون للجريمة بممارسة أو مواصلة أداء مهام مهنة مندوب الحسابات:

(1) المرسوم التنفيذي 11-24 الصادر في 27 جانفي 2011 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره ج. ر لسنة 2011، العدد 07.

(2) المرسوم التنفيذي 11-25 المؤرخ في 27 يناير 2011 يحدد تشكيلة المجلس للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره ج. ر، مؤرخة في 02 فبراير 2011، العدد 07.

المرسوم التنفيذي 11-26 المؤرخ في 27 يناير 2011 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره، ج. ر مؤرخة في 02 فبراير 2011، العدد 07.

المرسوم التنفيذي 11-27 المؤرخ في 27 يناير 2011 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمنظمة للمحاسبين المعتمدين وصلاحياته وقواعد سيره، ج. ر مؤرخة في 02 فبراير 2011، العدد 07.

(3) المرسوم التنفيذي رقم 11-393 المؤرخ في 24 نوفمبر 2011 يحدد شروط وكيفية سير التربص المهني واستقبال ودفع أجر الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات و المحاسبين المتربصين، ج. ر، سنة 2011، عدد 65.

- دون التسجيل في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.
- رغم توقيف مؤقت للتسجيل في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.
- رغم شطب التسجيل في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

من خلال ما سبق تحديده فإنه من الضروري تحديد مفهوم أهم عناصر في التجريم، يتمثل العنصر الأول في ممارسة ومواصلة أداء المهنة، ويتمثل العنصر الثاني في التسجيل في جدول الغرفة الوطنية.

1- ممارسة ومواصلة ممارسة مهام المهنة

سبق وتطرقتنا في هذا البحث للعمليات المحاسبية التي يقوم بها مندوب الحسابات في الشركة التجارية حيث تضمنتها قانون تنظيم المهنة 10-01 ابتداء من المادة 22 منه بالإضافة لبعض أحكام القانون التجاري، وهي عموماً تلك العمليات التي يلحقها القانون به وتدخل في اختصاصاته ويحق له وحده ممارستها حسب الشكل القانوني و المعايير المعتمدة وحسب الأجل المحددة.

يستلزم قيام الشخص بممارسة المهنة أن يتخذ موقفاً إيجابياً اتجاه الأعمال ذات الصلة بالمهام الدائمة لمندوب الحسابات فلا يتصور أن يتم فعل الممارسة من خلال الترك أو الامتناع¹ ويستوي لتحقيق الفعل المجرم أن يكون الشخص دخليلاً على المهنة وبأشرف عمله دون صفة، أو أنه استمر في مباشرة عمله دون شروط نظامية، كما تعد الممارسة للمهام العرضية أو المؤقتة لمندوب الحسابات من قبيل الممارسات المجرمة كذلك المتعلقة بالتغيرات التي تطرأ على رأس مال الشركة أو المتعلقة باكتتابات الشركة أو المتعلقة بإدماج الشركة التجارية.

فقد قرر القضاء الفرنسي إدانة محاسب قام بإعداد تقرير عن محاسبة شركة ما يعني تقديم مراقبة حسابية في الشركة التجارية دون حيازته لصفة مندوب الحسابات، غير أنه لم يعتبرها ممارسة غير شرعية تلك الأعمال المحاسبية العادية التي تنظم سير عدد من الشركات والتي لا تتطلب ممتها لقيامها، والتي قم بها أحد المحاسبين الذي لا يحمل صفة مراجع الحسابات².

كما ويطرح التساؤل حول ما إذا كان المشرع الفرنسي يستوجب في اعتداده بالممارسة غير الشرعية بالتكرار بحيث تكون الممارسة على سبيل العادة كما هو الحال لبعض المهن كمهنة ممارسة مهنة الصيدلة، أو يكفي لقيام الجريمة ارتكاب الفعل المادي لمرة واحدة؟

(1) فنينخ عبد القادر، المرجع السابق، ص 56.

(2) خالد رمضان عبد العال سلطان، المرجع السابق، ص 161.

في الحقيقة فإن القانون التجاري الفرنسي لم يكن واضحا في هذا الشأن، كما وصف القضاء الفرنسي بالتردد¹.

وبالنسبة للمشرع الجزائري فإن النص كان واضحا في مسألة التكرار بحيث أن مجرد الممارسة ولو لمرة واحدة كافية لقيام الجريمة، هذا لكون المشرع استعمل بالإضافة لممارسة المهنة، مواصلة أداء المهنة ويمكن القول بشأن مواصلة المهنة، أنها تقع فعلا بتكرار الممارسة غير أن مواصلة الممارسة أيضا تتفق مع كون مندوب الحسابات ممارسا للمهنة تحت الشروط النظامية المطلوبة، غير أن هذه الشروط لم تعد متوفرة لسبب من الأسباب كشطبه مثلا وانقطاع علاقته النظامية بالمهنة، إلا أن هذا الأخير واصل ممارسة مهنته.

إن الممارسة المنصوص والمعاقب عليها هي تلك التي تتخذ مظهرا، ويعتبر ذلك المظهر في حد ذاته تعبيرا عن الممارسة كالتوقيع على مستندات ووثائق حسابية والمصادقة عليها² فلا يعتبر ممارسا للمهنة من قام بإبداء رأيه حول حسابات معينة بعد استشارته حيث أن هذا المظهر في حد ذاته لا يتعلق بإثبات الممارسة غير النظامية للمهنة.

ونشير في هذا الصدد إلى أن اتخاذ مظهر معين لا تعني توفر العلنية³، إلا إذا كانت العلنية هنا يقصد بها أن تتخذ شكلا واضحا يمكن ملاحظته، كما يستلزم قيام الجريمة أن تكون الممارسة فعلا من قبيل مهم مندوبي الحسابات وليست غير ذلك⁴.

2- ممارسة المهنة رغم عدم التسجيل في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

يرتبط الانتماء للمهنة بالتسجيل في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، بل وحتى أن الشروط القانونية هي تلك التي يفرضها التسجيل في الجدول، ومن قبيل الشروط المكملة لشرط التسجيل

(1) Art. L. 820-5 -2° C. com. Fr : « D'exercer illégalement la profession de commissaire aux comptes, en violation des disposition du I de les articles L.822-1 et de l'article L.822-10 ou d'une mesure d'interdiction ou de suspension temporaire ; Les articles 226-13 et 226-14 du code pénal relatifs au secret professionnel sont applicables aux commissaires aux comptes ». V. aussi : Stéphane Bonifassi et les autres, Op. Cit. p. 240.

(2) خالد رمضان عبد العال سلطان، مرجع سابق، ص 162.

(3) قد يشترط لقيام جريمة ممارسة مهنة مندوب الحسابات عنصر العلنية التي تعني إعطاء انطباع بأنه له الحق في ممارسة المهنة بالنسبة للتشريع المصري، حيث تنص المادة 36 من القانون رقم 133 لسنة 1951 على عقاب كل شخص اسمه غير مقيد بالسجل العام أو شطب اسمه يعد قيده يستعمل نشرات أو لوحات أو لافتات أو أية وسيلة أخرى من وسائل الدعاية إذا كان من شأن ذلك أن يحمل الجمهور على الاعتقاد بأن له الحق في مزاوله مهنة المحاسبة والمراجعة، كذلك كل شخص ينتحل لنفسه لقب محاسب أو مراجع.

انظر في ذلك: خالد رمضان عبد العال سلطان، المرجع السابق ص 161.

(4) فنينخ عبد القادر، المرجع السابق، ص ص: 56-57.

في الجدول، الحصول على الاعتماد، بالإضافة لشرط تأدية اليمين، فلا يمكن الاستغناء عن شرط من هذه الشروط من أجل تحقق النظامية لممارسة مهنة مندوب الحسابات.

أ- شروط التسجيل في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

قد تمارس مهنة محافظة الحسابات من طرف شخص طبيعي، وقد تكون في شكل شركة تتمتع بالشخصية المعنوية، وتختلف نسبيا الشروط النظامية للممارسة المهنة بحسب طبيعة شخص مندوب الحسابات.

جاءت المادة 14 من القانون 10-01 على ذكر إنشاء غرفة وطنية لمحافظي الحسابات، تتمتع بالشخصية المعنوية ويظم الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المعتمدين والمؤهلين لممارسة مهنة محافظ الحسابات يسيره مجلس وطني ينتخبه مهنيون، ويمكن إنشاء مجالس جهوية، كما تنص المادة 15 من نفس القانون على أنه تعد الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أجهزة مهنية تكلف في إطار القانون بما يأتي:

- السهر على تنظيم المهنة وحسن ممارستها.
- الدفاع عن كرامة أعضائها واستقلاليتهم.
- السهر على احترام قواعد المهن وأعرافها.
- إعداد أنظمتها الداخلية التي يوافق عليها الوزير المكلف بالمالية وينشرها في أجل شهرين من تاريخ إيداعها.
- إعداد مدونة لأخلاقيات المهنة.
- إبداء الرأي في كل المسائل المرتبطة بهذه المهن وحسن سيرها.

أ-1 شروط التسجيل بالنسبة لمندوب الحسابات شخص طبيعي

تضمن قانون تنظيم المهنة الشروط الواجب توافرها من أجل إمكانية الحصول على صفة مندوب الحسابات، والتسجيل في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، ويمكن من خلالها حصر الشروط كالتالي:

- 1- أن يكون جزائري الجنسية.
- 2- أن يجوز على الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترفا بمعادلتها من معهد التعليم المختص التابع للوزير المكلف بالمالية، أو المعاهد المعتمدة من طرفه وذلك بعد إجراء مسابقة للمترشحين الحائزين شهادة جامعية في الاختصاص.

- 3- أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية.
- 4- أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة.
- 5- أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجلا في الغرفة الوطنية للمحاسبين المعتمدين¹.
- 6- أن يؤدي اليمين بعد الاعتماد وقبل التسجيل في الغرفة الوطنية، وقبل القيام بأي عمل اليمين أمام المجلس القضائي المختص إقليميا لمحل تواجد مكاتبهم².
- 7- ضرورة توفر عنوان مهني خاص لمندوب الحسابات من أجل التسجيل في الجدول³.
- 8- لا يعتبر محافظ الحسابات المتربص عضوا في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات⁴.

أ-2 شروط تسجيل شركات محافظة الحسابات

بمقتضى قانون تنظيم مهنة المحاسبة فإنه يمكن ممارسة مهنة محافظة الحسابات من خلال تشكيل شركات أسهم أو شركات ذات مسؤولية محدودة، أو شركات مدنية أو تجمعات ذات منفعة مشتركة باستثناء الأشكال الأخرى للشركات، غير أن ذلك يعتمد على مدى توفر الشروط النظامية التي لا تختلف عن تلك المتعلقة بمندوب الحسابات شخص طبيعي.

أ-2-1 الشروط العامة للممارسة المهنة

تؤهل شركات محافظة الحسابات التي تتخذ شكل شركات الأسهم ، أو شركات ذات المسؤولية المحدودة أو تجمعات ذات منعة مشتركة، عندما يشكل الأعضاء في الغرفة الوطنية المسجلون في الغرفة الوطنية المسجلون بصفة فردية في الجدول بصفة محافظي حسابات (3/2) الشركاء على الأقل ويمتلكون على الأقل ثلثي (3/2) رأس المال، أما بالنسبة للشركات المدنية فإنه لتشكلها يشترط ألا تضم

(1) أنظر المادة 09 من القانون 01-10 سابق الذكر، في شأن شروط منح الاعتماد.

(2) المادة 06 من القانون 01-10، سابق الذكر، وتكون عبارات اليمين كالآتي: " بالعبارات الآتية: " أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعمل أحسن قيام وأتعهد أن أخلص في تأديتي وظيفتي وأن أكنم سر المهنة وأسلك في كل الأمور سلوك المتصرف الشهيد والله على ما أقول شهيد".

(3) المادة 10 من القانون 01-10 سابق الذكر.

(4) المادة 77 من القانون 01-10 سابق الذكر.

غير أنه بالنسبة للتربص لم يقر المشرع الجزائري صراحة بالزامية الخضوع للتربص من أجل ممارسة المهنة، أو شرط من أجل التسجيل بين الشروط الواجب توافرها كما فعل المشرع الفرنسي:

V. Art. L. 822-1-1 c. Com. fr : « Pour être inscrite sur la liste des commissaires aux comptes, une personne physique doit remplir les conditions suivantes :

5° Avoir accompli un stage professionnel, jugé satisfaisant, d'une durée fixée par voie réglementaire, chez un commissaire aux comptes ou une personne agréée par un État membre de l'Union européenne pour exercer le contrôle légal des comptes ; »

أعضاء الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، إلا أنه يمكن للقانونيين والاقتصاديين أو أي شخص حامل شهادة التعليم العالي يساهم نظرا لتأهيله في تحقيق هدف الشركة المدنية، أن يكونوا شركاء غير معتمدين وغير مسجلين في الجدول في حدود (4/1) الشركاء¹.

ويتضح إصرار المشرع على حمل الشهادة الجزائية² سواء بالنسبة للشركاء المعتمدين والمسجلين في الجدول، وحتى بالنسبة للثلث (3/1) غير المعتمدين وغير المسجلين في الجدول وللربع (4/1) في الشركات المدنية ذات المنفعة المشتركة، و نرى إمكانية وجود شركاء غير مسجلين في الجدول في شركات محافظة الحسابات، غير أنه واعتمادا على ما جاءت به نص المادة 53 من قانون تنظيم المهنة 01-10، فإنه لا يمكن تعيين الأجهزة المسيرة لشركات محافظة الحسابات أيا كان شكلها إلا من بين المهنيين المسجلين في الجدول.

أ-2-2 شروط منح الاعتماد الشركة محافظة الحسابات

للحصول على الاعتماد يجب على شركات الأسهم والشركات ذات المسؤولية المحدودة والتجمعات ذات المنفعة العامة المشكلة لممارسة مهنة محافظة الحسابات زيادة على الشروط سابقة الذكر أن تتوفر فيها الشروط الآتية:

- 1- أن تهدف لممارسة مهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد.
- 2- أن يديرها أو يديرها الشركاء المسجلون في الجدول فقط.
- 3- أن يرتبط انخراط أي شريك جديد أو أي عضو فيها بالموافقة القبلية إما للجهاز الاجتماعي المؤهل لذلك وإما لحاملي الحصص الاجتماعية بغض النظر عن أي حكم مخالف.
- 4- أن لا تكون تابعة بصفة مباشرة أو غير مباشرة لأي شخص أو تجمع مصلحة.
- 5- أن لا تمتلك مساهمات مالية في المؤسسات الصناعية أو التجارية أو الزراعية أو البنكية أو في الشركات المدنية، غير يمكن المجلس المعني بالغرفة الوطنية لمحافظة الحسابات الترخيص بأخذ مساهمة.

(1) المواد 46، 47، 48، 50 من القانون 01-10 سابق الذكر.

(2) جاء في إطار تحديد الشهادات الجامعية التي تمنح حق المشاركة في مسابقة الالتحاق بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب وتطبيقا لنص المادة 08 من قانون تنظيم المهنة، المرسوم التنفيذي رقم 11-72 المؤرخ في 16 فبراير 2011، ج. ر. المؤرخة 20 فبراير 2011، العدد 11، ص 5.

ب- صور غياب التسجيل في الغرفة الوطنية لمحافظة الحسابات

حددت المادة 74 من قانون 10-01 صور يعتبر فيها التسجيل في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات منعدا، وبالتالي يقع من قام بممارسة المهنة تحت هذه الأوصاف ممارسا غير شرعي للمهنة، وتجتمع كل الصور في الأخير بكونها تجعل من الشخص أجنبيا عن المهنة ولا يحوز على الشروط النظامية لممارسة المهنة

ب-1 عدم التسجيل في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

تعتبر هذه الصورة على الشخص الذي لم يسجل اسمه نهائيا في الجدول لأسباب تتعلق بالشروط الواجب توفرها من أجل التسجيل فيه، ولا يهم في هذه الحالة أن يكون مستوفي لبعض من تلك الشروط حتى وإن كانت ضرورية ومكتملة من الجانب الموضوعي كحصوله على الشهادة المطلوبة وحتى حصوله على الاعتماد من قبل الوزير المكلف بالمالية، أو حتى تأديته لليمين، ما لم يتم تسجيله حسب ما جاءت به النصوص التنظيمية للمهن ويمكن في هذه الحالة تكييف التسجيل على أنه الإجراء الذي يعتبر بوابة الدخول للمهنة.

ب-2 التوقيف المؤقت للتسجيل في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

يعبر مصطلح التوقيف عن أن مندوب الحسابات كان قد سجل في الجدول غير أن التسجيل توقف، وتتعلق هذه الحالة عن التوقيف المؤقت وليس التوقيف النهائي، وجاء قانون تنظيم المهنة 10-01 بما يسمح بالتوقيف المؤقت لممارسة المهنة وبالتالي سحب التسجيل في الجدول بصفة مؤقتة، وذلك في حالة أراد محافظ الحسابات ممارسة نشاطا منافيا على أن يقدم طلبا إغفاله من الجدول لدى لجنة الاعتماد¹ وهنا يكون التوقيف المؤقت إراديا، كما يمكن أن يوقف مندوب الحسابات مؤقتا عن العمل كعقوبة تأديبية فيكون التوقيف غير إراديا حسب ما جاءت به المادة 63 من القانون السابق، وعلى مندوب الحسابات الموقوف مؤقتا أن يتوقف حالا عن أداء مهامه².

(1) تنص المادة 05 من القانون 10-01 سابق الذكر على أنه: " تنشأ لدى المجلس الوطني للمحاسبة للجان المتساوية الأعضاء الآتية: لجنة تقييم الممارسات المحاسبية والواجبات المهنية، لجنة الاعتماد، لجنة التكوين، لجنة الانضباط والتحكيم لجنة مراقبة النوعية".

(2) جاء بمقتضى نص المادة 14 من قانون أخلاقيات المهنة 96-136 الصادر ب 15 أبريل سنة 1996، يتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ج. ر مؤرخة في 29 أبريل 1996، عدد 24، أنه يجب على المهني أن يعلم مجلس النقابة الوطنية في أجل شهر واحد، برسالة موصى عليها مع وصل استلام، بأي حدث هام طرأ على حياته المهنية ولاسيما بالإضافة لحالات أخرى التعليق الإداري لنشاطاته، مع تقديم دليل على قفل ملفاته أو الترتيبات المتخذة بالاتفاق مع زبونه أو موكله، عند الاقتضاء.

وكما جاء ضمن القواعد العامة المنصوص عليها في قانون العقوبات فإنه من بين العقوبات التكميلية المنع المؤقت من ممارسة مهنة أو نشاط،¹ ويمكن أن يشكل المنع المؤقت إجراء من إجراءات الرقابة القضائية حسب ما جاءت به قواعد قانون الإجراءات الجزائية.²

وفي صدد الحديث عن الأسباب القضائية للمنع المؤقت من ممارسة مهنة أو نشاط نتساءل حول إمكانية أن يصدر هذا الحكم ضد شركة محافظ الحسابات، وهل يؤثر ذلك الحكم على الشركة، تنص المادة 57 من قانون تنظيم المهنة 10-01 على أنه تنجز أعمال محافظي الحسابات تحت أسمائهم الشخصية الخاصة وتحت مسؤوليتهم الشخصية حتى وإن كانوا ضمن شركة، وبالتالي لا يتصور أن تصدر عقوبة تكميلية بوقف عمل شركة محافظة الحسابات مادام تلحق تبعة عمل شركائها لهم وحدهم سواء كانوا من المسيرين أو من غير المسيرين.

ب-3 شطب التسجيل في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

ويعني التوقيف النهائي للتسجيل في الجدول وبالتالي السحب النهائي لاسم مندوب الحسابات الذي كان مسجلا قبل تحقق الظرف الذي أدى إلى شطبه نهائيا، ولا يمكن أن يتم إعادة إدراج اسم المشطوب نهائيا من الجدول كما هو الحال بالنسبة للتوقف المؤقت الذي يعيد إعطاء صفة مندوب الحسابات بعد زوال السبب، سواء برفع الإغفال الذي كان قد طلبه، أو انتهاء مدة التوقيف غير الإرادي عكس الشطب النهائي الذي يكون بسبب عقوبة تأديبية عن خطأ ارتكبه محافظ الحسابات ونرى أن هذه العقوبة هي أقصى درجات العقوبات التأديبية، ولا تكون العقوبات الجنائية المنصوص عليها في القانون العام محل منع نهائي حتى وإن تم محاكمة محافظ الحسابات بتهمة جنحة أو جنائية بسبب جريمة لها علاقة بممارسة المهنة،³ وإنما يرجع ذلك للجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة.

وننتهي بالقول أنه يكون الشخص مرتكبا للفعل المادي المكون لجريمة الممارسة غير الشرعية في حالة ما إذا مارس مهنة محافظة الحسابات مع أنه ليس مسجلا نهائيا في الجدول ويستوي في هذه الحالة

(1) المادة 09 ق.ع.ج.

(2) تنص المادة 125 مكرر 1 ق.إ.ج.ج. على أنه: "يمكن قاضي التحقيق أن يأمر بالرقابة القضائية إذا كانت الأفعال المنسوبة للمتهم قد تعرض إلى عقوبة الحبس أو عقوبة أشد. تلزم الرقابة القضائية المتهم أن يخضع بقرار من قاضي التحقيق إلى التزام أو عدة التزامات، وهي كالتالي: 5...- عدم القيام ببعض النشاطات المهنية عندما ترتكب الجريمة إثر ممارسة أو بمناسبة ممارسة هذه النشاطات وعندما يخشى من ارتكاب جريمة جديدة...".

(3) تنص المادة 16 مكرر ق.ع.ج. بأنه: "يجوز الحكم على الشخص المدان لارتكابه جنائية أو جنحة بالمنع من ممارسة مهنة أو نشاط، إذا ثبت للجهة القضائية أن للجريمة التي ارتكبها صلة مباشرة بمزاولتهما، وأن ثمة خطر في استمرار ممارسته لأي منهما. ويصدر الحكم بالمنع لمدة لا تتجاوز عشر (10) سنوات في حالة الإدانة لارتكاب جنائية، وخمس (5) سنوات في حالة الإدانة لارتكاب جنحة. ويجوز أن يؤمر بالنفذ المعجل لهذا الإجراء".

أن يكون ينتمي للمهنة فعلا غير أنه تخلف فقط عن إجراء التسجيل في الجدول، أو أنه فعلا سبق أن حصل على صفة مندوب الحسابات غير أن هذه الصفة لأسباب قد زالت ويقع تحت وصف ممارسة المهنة رغم التوقيف المؤقت أو الشطب من الجدول.

ثالثا- الركن المعنوي لجريمة الممارسة غير النظامية لمهنة مندوب الحسابات

لا يتضمن نص الجريمة ما يبين حرص المشرع على توفر العنصر المعنوي في تكوين الجريمة ويمكن القول في هذه الحالة بافتراض وجوده من خلال اتجاه مندوب الحسابات لممارسة المهنة رغم علمه بأنه غير مسجل، أو توقف تسجيله مؤقتا أو نهائيا، والافتراض هنا بالضبط ينصب على العلم بغياب التسجيل، حيث يدل علمه على وجود سوء النية، خاصة مع عدم النص على إمكانية ارتكابه عن طريق الإهمال،¹ كما لا يوجد ما يدل على تطلب القصد، إلا أن ذلك لا يعني عدم تطلب النية، كما يعني أنه يمكن للمتهم بجنحة الممارسة غير النظامية للمهنة أن يثبت عدم علمه بأنه غير مسجل في الجدول، غير أن ذلك لا يعني الأخذ بالجهل بالقانون وإنما يتعلق الأمر هنا بالوقائع.²

وفي هذه الحالة قد يعتد القاضي الجنائي بإثباته ذلك وتسقط المسؤولية الجزائية وهنا يتأكد القول بأن العنصر المعنوي للجريمة مفترضا وجوده.³

رابعا- العقوبة المقررة لجريمة الممارسة غير النظامية لمهنة مندوب الحسابات

اكتفت المادة 74 من القانون 10-01 على تحديد الأفعال التي توصف بأنها ممارسة غير شرعية لمهنة محافظة الحسابات، واعتنت بالمقابل المادة 73 من نفس القانون بتحديد الجزاءات المقررة عن جريمة ممارسة غير الشرعية للمهنة والتي تتحقق بخرق الأحكام النظامية للالتحاق بالمهنة، واكتفى بعقوبة الغرامة التي تتراوح بين 500.000 دج إلى 2.000.000 دج، وفي حالة العود يعاقب مرتكب

(1) Art. L. 121-3 c. Pén. Fr : « Il n'y a point de crime ou de délit sans intention de le commettre... ».
V. aussi : Philippe Conte, Wilfrid Jeandidier, Op. Cit. p. 222.

(2) ينتقي العلم بالجهل والغلط، والجهل هو انتفاء العلم بالعناصر الأساسية في الجريمة، أن يكون كلياً أو جزئياً، أما الغلط فهو الفهم الخاطئ لحقيقة الشيء، وهو نوع من الجهل الجزئي بالشيء، ويؤدي الجهل أو الغلط إلى انتفاء القصد الجنائي إذا انصب على عنصر أساسي في قيام الجريمة.

أنظر في ذلك: أحمد فتحي سرور، المرجع السابق، ص: 668-669.

(3) اعتقد جانب من الفقه بعدم دستورية افتراض العلم، بحيث يستند شرط العلم لتوافر القصد الجنائي إلى مبدأ شخصية المسؤولية الجنائية، بحسب أن الجريمة بركنيها المادي والمعنوي تحرك هذه المسؤولية، فإذا افترض القانون هذا العلم يكون قد أدخل بهذا المبدأ وبمبدأ افتراض البراءة في المتهم.

أنظر في هذا الشأن: أحمد فتحي سرور، المرجع السابق، ص: 669-670.

كذلك أنظر: فنينخ عبد القادر، المرجع السابق، ص 61.

هذه المخالفة بالحبس الذي تتراوح مدته من ستة (6) أشهر إلى سنة واحدة وبضعف الغرامة المقررة للجريمة.

ولا يثار الإشكال حول تقدير العقوبة في حالة ارتكابها من طرف شركة محافظة الحسابات، هذا لأن الأصل في تقرير عقوبة الشخص المعنوي يرجع لما قرره المادة 51 من ق.ع. ج أنه لا يتم متابعة الشخص المعنوي إلا عندما ينص القانون على ذلك، بالإضافة لكون قانون تنظيم المهنة واضحا في إسناد المسؤولية في شركات محافظة الحسابات، فهي تلحق بالشركاء المسجلين في الجدول الذين يقومون بمهامهم باسمهم وتحت مسؤوليتهم الشخصية.

ويبدأ حساب تقادم الدعوى العمومية ابتداء من اليوم الذي توقفت فيه هذه الأفعال أو اليوم الذي لم تعد فيه غير شرعية.¹

الفرع الثاني

جريمة الممارسة غير الشرعية بانتحال صفة مندوب الحسابات

مبدئياً تعتمد جنحة انتحال الألقاب على مهن منظمة قانوناً، فلا يمكن القول بوجود انتحال إلا لمهنة يعترف بها القانون وينظم أحكامها، وفي الحقيقة تتمتع مهنة مندوب الحسابات بحماية جزائية مزدوجة، فقد سبق النص على فعل انتحال الألقاب والصفات ضمن قواعد القانون العام، وذلك من خلال المادة 243 ق.ع. ج بنصها على أنه: " كل من استعمل لقباً متصلاً بمهنة منظمة قانوناً، أو شهادة رسمية، أو صفة حددت السلطة العمومية شروط منحها أو ادعى لنفسه شيئاً من ذلك بغير أن يستوفي الشروط المفروضة لحاملها، يعاقب بالحبس من ثلاثة أشهر إلى سنتين وبغرامة من 500 دج إلى 5000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين".

كما تنص المادة 74 من القانون 10-01 فقرة 02 على أنه: " ويعد كذلك ممارسة غير شرعية لمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، كل من ينتحل إحدى هذه الصفات أو تسميات الشركة خبرة في المحاسبة أو شركة محافظة الحسابات أو شركة محاسبة أو أية صفة أخرى ترمي إلى خلق تشابه أو خلط مع هذه الصفات أو التسميات".

(1) Philippe Conte, Wilfrid Jeandidier, Op. Cit., p. 222 : « Cet exercice étant continu, délit présente le même caractère de telle sorte que le point de départ de la prescription de l'action publique doit être fixé en référence au jour où cet exercice a cessé ou au jour où il n'a pas plus été illicite ».

أولاً- تحديد الأركان المكونة لجنة انتحال لقب مندوب الحسابات

يشترط لقيام جريمة انتحال لقب مندوب الحسابات أن يقوم الشخص بالادعاء بصفة مندوب الحسابات، أو بأية صفة أخرى ترمي إلى خلق تشابه أو خلط مع هذه صفة أو تسمية مندوب الحسابات.

1- الادعاء بصفة مندوب الحسابات أو أية صفة تخلق تشابه مع هذه الصفة

مبدئياً يعتبر الإدعاء الكاذب تدليساً، واتخاذ اسم كاذب أو صفة غير صحيحة من وسائل التدليس، غير أن الفرق في التدليس باتخاذ اسم كاذب هو أن الاسم في قيام جريمة انتحال صفة مندوب الحسابات يجب أن يتعلق باسم المهنة، ما يخلق غلطا في اعتقاد الشخص المتعامل معه على أنه مندوب حسابات،¹ والادعاء هو الكذب الذي يقع على الصفة خصيصا التي تحدد معالم الشخصية، وعلى الصفة حتى تتحقق الجريمة أن تكفي لخلق الثقة والضابط في اعتبار الصفة غير صحيحة هي أنه لم تكن للمتهم هذه الصفة على الإطلاق في يوم من الأيام.

والعبرة في تحديد ما إذا كانت الصفة صحيحة أو غير صحيحة هي بوقت الادعاء بها ولا عبرة بوقت سابق، أو لاحق على ذلك. كما يتحقق الادعاء غير الصحيح إذا ما كان للادعاء بالصفة أساسا من الصحة ولكن أضفى على الصفة طابع من المبالغة أو أعطيت نطاقا غير نطاقها الحقيقي فيكون هذا الكذب الجزئي معادلا للكذب الكلي.²

ويفهم من مصطلح " الادعاء " أن الجريمة تقوم على فعل إيجابي ومساهمة إيجابية من طرف المنتحل فلا يعد مرتكب للجريمة من ترك شخصا آخر يعتقد لوحده أو بسبب خطأ غيره، ودون تدخل من طرف المتهم بانتحال صفة مندوب الحسابات في اعتقاده ذلك، بأنه يحمل الصفة، لنقص وخطأ مجرد في اعتقاد الشخص، ولا يكون بالتالي المتهم هنا مطالبا بتكذيب اعتقاده، مادام لم يساهم فيه لأن الأساس في قيام الجريمة أن يقوم هو بالادعاء.³

إن الأفعال التي تحدد الانتحال لم تحدد أو تعرف ضمن النص المجرم، وبالتالي يبقى المجال مفتوحا لكل فعل من شأنه أن يجعل الشخص يظهر وكأنه مندوب حسابات، وتحضر هذه الأفعال حتى على أشخاص يعملون في مجال المحاسبة أو ينتمون للسلك المحاسبي، غير أنهم ليسوا محافظي

(1) محمود نجيب حسني، شرح قانون العقوبات (القسم الخاص)، الطبعة السادسة، نادي القضاة، سنة 2019، ص 1190.

(2) محمود نجيب حسني، المرجع السابق، ص 1192.

(3) Philippe Conte, Wilfrid Jeandidier, Op. Cit., p 228 : « Mais l'usage suppose, du moins, un acte positif, si bien que ne commet pas l'infraction celui qui se laisse prêter par un tiers, victime d'une erreur, une qualité qu'il n'a pas, sans prendre la peine de le démentir »

حسابات، والهدف هنا هو حماية المهنة ومكانتها في حد ذاتها من أي مساس بهيمنتها بحيث يمنع حتى انتحال ألقاب ترمي إلى خلق تشابه أو خلط مع صفة أو تسمية مندوب الحسابات كالمراقب، أو المراجع¹.

وبالنسبة لشركات محافظة الحسابات، فقد سبق وعرفنا أنها يمكن أن تضم غير مندوبي الحسابات في الحدود المقبولة قانونا، كالقانونيين، والمختصين بحكم شهاداتهم، وبالتالي فهؤلاء غير الحاملين للقب مندوب الحسابات لا يمكن لهم الادعاء ولو كانوا أعضاء في شركات محافظة الحسابات، بأنهم أصحاب مهنة، وتقتصر مهامهم حسب ما هو محدد في الشركة التجارية ويمكن بالتالي متابعتهم عن انتحال لقب محافظ الحسابات، أو ألقاب تخلق تشابها مع لقب مندوب الحسابات.

استعمل القانون العام مصطلح "لقب" على عكس قانون تنظيم المهنة التي استعملت مصطلح "الصفة" ورغم أنه من الناحية الجزائية فلا فرق بينهما بحيث يصبان كلاهما في خلق اعتقاد بأن الشخص مندوب حسابات، غير أنه غالبا ما تتعلق الصفة بالمهارات والتقنيات التي يملكها مهنيون محددون عن طريق التنظيم، غير أن اللقب يحصل عليه من يصبح رسميا مهني من خلال إكمال إجراءات الالتحاق بالمهنة، فالقانوني صفة تطلق على كل شخص يملك مهارات وتقنيات من خلال دراسته للقانون، غير أن المحامي لقب يطلق على من هو مسجل وملحق بالمهنة ومسجل بنقابة وهيئة المحامين حسب الشروط والإجراءات المطلوبة، كذلك الأمر بالنسبة لمندوب الحسابات فالصفة تطلق على كل من يعتبر حائزا على الشهادات والمكتسبات التي تجعله قادرا على التدقيق في الحسابات ومراجعتها، غير أن لقب مندوب الحسابات فهو اللقب الذي يحصل عليه بعد تسجيله في جدول غرفة محافظي الحسابات².

2- العنصر المعنوي للجريمة

إن القراءة المبدئية للنص المجرم يوحي بعدم تطلب الركن المعنوي للجريمة، بحيث تقوم بمجرد الادعاء بحمل صفة مندوب حسابات، أو أية صفة أخرى من شأنها أن تخلق تشابها مع صفة مندوب الحسابات، ولا يهم إن كان الادعاء يكون من أجل تحقيق نتيجة قد تتمثل في الاعتداء على من تم الادعاء عليه بذلك كالنصب عليه مثلا، فيكفي أن استعمال صفة مندوب الحسابات كان بقصد تحقيق نتيجة معينة، وعلى النيابة العامة إثبات ذلك³، ويعزز في حد ذاته هذا الإثبات وجود النية السيئة.

رغم أن المشرع الفرنسي قد اعتبر جريمة انتحال صفة مندوب الحسابات من الجرائم المادية وبالتالي فإنها تقع بمجرد ارتكاب الفعل دون ما حاجة لإثبات القصد الجنائي أو الخطأ غير العمدي إلا أنه في الحقيقة قد ارتبط القول بكون الجريمة غير عمدية، بكونها كانت مخالفة من الدرجة الخامسة التي

(1) Philippe Conte, Wilfrid Jeandidier, Op. Cit., p 228.

(2) فنينخ عبد القادر، المرجع السابق، ص 50.

(3) Philippe Conte, Wilfrid Jeandidier, Op. Cit., P. 228.

لا يشترط لقيامها ركنا معنويا¹، إلا أن المشرع الفرنسي شدد في العقوبة وأصبحت تشكل جنحة ما يعني أن إثبات عكس عدم وجود القصد الجنائي دائما متاح أمام المتهم ما يجعل من العنصر المعنوي عنصر فارق في قيام الجريمة.

جاءت الجريمة المنصوص عليها في المادة 243 ق. ع. ج في القسم المتعلق بـ "انتحال الوظائف والألقاب والأسماء أو إساءة استعمالها" من الفصل السابع تحت عنوان "التزوير" في الباب المتعلق بالجنايات والجنح ضد الشيء العمومي من كتاب الجنايات والجنح وعقوباتها، ومن هنا يتضح اعتبار الانتحال من قبيل التزوير²، حيث سبق وعرف القانون العام التزوير عن طريق انتحال شخصية الغير وهو ما سماه الفقه بالتزوير المعنوي، ويتعلق التزوير المعنوي في هذا الشأن بانتحال شخصية الغير سواء كانت حقيقية أو وهمية عند الإدلاء بمعلومات تخص محررات رسمية وبالتالي فإن انتحال صفة أو لقب أو مهنة يعتبر من أنواع التزوير، لأنه يقوم بتغيير للحقيقة فهو تزوير.

3- في التفريق بين جريمة الممارسة غير الشرعية وجريمة الانتحال

والأصل مادام نص قانون تنظيم المهنة على قاعدة جزائية خاصة تخص الفعل الموصوف بأنه ممارسة غير شرعية، تطبيق ما حدد في القانون الخاص واستبعاد تطبيق المادة المنصوص عليها في القانون العام، إلا أن القول بقيام هذه الأخيرة في حالة اتخاذ لقب أو صفة بغير أن يستوفي الشروط المفروضة فهذا ينطبق على مفهوم ممارسة المهنة بدون احترام الأحكام النظامية المنصوص عليه في المادتين 73 و74 من قانون تنظيم المهنة.

ومعنى عدم استيفاء الشروط المفروضة هو عدم التسجيل في جدول غرفة محافضي الحسابات وبالتالي هل يمكن القول بازدواجية النص بحيث اعتبر في مفهوم القانون 10-01 ممارسة غير شرعية وفي القانون العام انتحال ألقاب؟

ويمكن استنتاج العناصر الفاصلة بين جريمتي الممارسة غير الشرعية والانتحال، بحيث يشترط الانتحال:

(1) محمود كبيش، المسؤولية الجنائية لمراقبي الحسابات في شركات المساهمة (دراسات مقارنة للقانونية المصري والفرنسي)، د. ط دار النهضة العربية، سنة 1992، ص 82.

(2) انظر: محمود نجيب حسني، المرجع السابق، ص 288.

راجع أيضا: جريمة النصب المنصوص عليها في المادة 372 ق. ت. ج.

أولاً- أن لا يكون الشخص على علاقة نهائياً بالمهنة¹، فإذا كان سابقاً مسجلاً في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، ثم توقف تسجيله غير أنه واصل استخدام الشهادة واللقب، فلا يمكن القول بأنه انتحل لقب مندوب الحسابات، وإنما مارس المهنة ممارسة غير شرعية.

ثانياً- وحسب ما جاءت به المادة 74 فقرة 02 فإنه بقولها " ترمي إلى خلق تشابه أو خلط مع هذه الصفات أو التسميات" فإنه من الضروري أن يؤثر ذلك الانتحال في الغير ويظهر للعيان بحيث تخلق في نفس الغير اعتقاد بانتمائه لمهنة أو حمله لشهادة أو صفة أو لقب، على عكس الممارسة غير الشرعية فإن من تعامل مع الشخص الممارس مهنة مندوب الحسابات دون شرعية يعلم أنه ليس ممتهناً وإنما تعامل معه ليستفيد من قدراته التي يفترض أن يملكها الممتهن. فيتحقق الانتحال بمجرد ادعاء الشخص صفة مراقب الحسابات على خلاف الحقيقة أو استخدامه لصفة شبيهة بصفة مندوب الحسابات، يمكن لذلك التشابه إثارة الخلط في أذهان الناس²، وهو ما يحقق عنصر العلنية، فلا تقوم الجريمة إذا اكتفى الشخص باعتقاده أنه مندوب الحسابات، بل عليه التعامل على هذا الأساس مع غيره.

ونستخلص في تحليل تركيب الجريمتين من خلال التفريق بينهما أن الممارسة غير الشرعية لا تتفق اتفاقاً كاملاً مع الانتحال، إذ شرط الادعاء الذي يحقق الانتحال قد لا يتحقق مع مجرد الممارسة غير الشرعية، ويمكن القول أنه يعد انتحالاً للممارسة غير شرعية غير أن الممارسة غير الشرعية لا يمكن اعتبارها انتحالاً، وهو ما يبرر قول المشرع "و يعد كذلك ممارساً غير شرعي لمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، كل من ينتحل...".

ثانياً- الجزاء المقرر عن انتحال صفة مندوب الحسابات

يعاقب قانون تنظيم المهنة على انتحال صفة مندوب الحسابات، أو أية صفة بإمكانها خلق تشابه مع صفة مندوب الحسابات بالغرامة التي تتراوح بين 500.000 دج و 2.000.000 دج ويتضح جلياً اتجاه المشرع في تخصيص عقوبة لمندوب الحسابات أقل من العقوبة المنصوص عليها في القانون العام والتي تعاقب عن استعمال لقب مهنة بالحبس من ثلاثة أشهر إلى سنتين وبغرامة من 500 دج إلى 5000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين" هذا باعتبار أن القانون الجديد هو قانون تنظيم المهنة.

(1) Philippe Conte, Wilfrid Jeandidier, Op. Cit., p 228 : «L'usage du titre de commissaire aux comptes ou d'un titre de nature à créer une confusion avec celui-ci n'est illicite que s'il est le fait d'une personne sans droit pour le faire. Il doit donc s'agir d'une personne qui n'est pas inscrit sur la liste des commissaires aux comptes ou qu'il n'a pas prêté le serment requis ».

(2) محمود كبيش، المرجع السابق، ص 81.

ويطرح التساؤل حول النص الذي يطبق في حالة كانت المهنة المنتحل صفتها هي مهنة مندوب الحسابات ما إذا كان قانون تنظيم المهنة باعتباره قانونا خاصا له أولوية التطبيق، أو القانون العام الذي تمثله المادة 243 ق ع؟

مبدئيا يعتبر قانون تنظيم المهنة هو القانون الخاص بالنسبة لما يتعلق بممتهني المحاسبة وهو بالتالي الأولى في التطبيق غير أن الإشكال يتضح من خلال النظر لما نصت عليه المادة 32 ق ع بأنه: "يجب أن يوصف الفعل الواحد الذي يحتمل عدة أوصاف بالوصف الأشد من بينها"، وإلى هنا، وفي غياب الجواب الصريح من طرف المشرع أو القضاء، نرى أنه مادام اتجه المشرع لتخفيض العقوبة ضمن القانون الجديد فيجب إتباع إرادته وعدم الخضوع للنص العام بخصوص انتحال صفة مندوب الحسابات.

وتزيد المادة 72 من القانون 10-01 على أنه في حالة العود يعاقب مرتكب هذه المخالفة بالحبس الذي تتراوح مدته من ستة أشهر إلى سنة واحدة وبضعف الغرامة.

المطلب الثاني

الجرائم الماسة باستقلالية مندوب الحسابات

تعتبر التقارير المالية عنصرا هاما من العناصر اللازمة لنظام الإدارة الرشيدة للشركات والتي تمكن من العمل بفعالية، فالمحاسب ومندوب الحسابات هما المصدران الرئيسيان لتوفير المعلومات للمشاركين في سوق رأس المال، وقد يؤدي تضارب المصالح إلى التأثير على سلامة التقارير المالية نتيجة لضغوطات التي قد يتعرض لها مندوب الحسابات لإرضاء الأطراف التي قد يمارس وجودها ضغطا عليه في القيام بمهامه¹.

تتضح أهمية مبدأ استقلالية وحياد مندوب الحسابات في ضرورة الحصول على معلومات سليمة تعكس الواقع، وكرس القانون هذا المبدأ من خلال وضع قواعد قانونية تحرص على تحقق هذا المبدأ أثناء ممارسة مهنة محافظة الحسابات (الفرع الأول).

وضبط المشرع مجموعة من الأحكام الجزائية تحمل جرائم يمكن وصفها على أنها جرائم تعدي على قواعد تكريس حياد واستقلالية محافظ الحسابات (الفرع الثاني).

(1) محمد سويلم، حوكمة الشركات في الأنظمة العربية والمقارنة، بين التنظيم والمسؤولية التأديبية والمدنية والجنائية، المرجع السابق ص 313.

الفرع الأول

حالات عدم الملاءمات القانونية لممارسة مهنة مندوب الحسابات (المنع والتنافي)

كان قد نص قانون أخلاقيات مهنة المحاسبة 96-136 الصادر سنة 1996 الملغى على ضرورة احترام مبدأ استقلالية المهني من أجل الحصول على معلومات محاسبية تتمتع بالمصادقية حيث جاء في نص المادة 04 منه على أنه: "يجب على المهني أن ينفذ بعناية طبقاً للمقاييس المهنية، كل الأعمال الضرورية مع مراعاة مبدأ الحياد والإخلاص والشرعية المطلوبة وكذا القواعد الأخلاقية المهنية".

يضمن الحياد والاستقلال الحصول على معلومات محاسبية صادقة هذا حيث أن محافظ الحسابات هو الجهة المخولة ليس لاستخدام القوائم المالية استخدامات ذاتية، إنما لتقديم رأيه فيها بخصوص درجة قانونيتها ومصداقيتها، ومن الضروري التأكد من وضعه في موضع حيادي ومستقل في الشركة التجارية بحيث يمكنه القيام بمهامه في ظروف ملائمة، غير أن ذلك لا يعني أن الحياد والاستقلالية كافيان لإمكانية ممارسة مهنة مندوب الحسابات، حيث أن القدرة والكفاءة المهنية التي تكتسب من خلال الحصول على شهادة تخول للشخص ممارسة المهنة مطلوبان بشدة خاصة مع تطور معايير المحاسبة من أجل إمكانية ممارسة المهنة وبالتالي الاستناد على المعلومات التي كانت محل مراجعة من طرف مندوب الحسابات اعتماداً على تخصصه وكفاءته.¹

وعلى هذا الأساس نص القانون التجاري على حالات يمنع وجودها مندوب الحسابات لممارسة مهامه في الشركة التجارية²، كما أكد قانون تنظيم المهنة على عدم ممارسة مندوب الحسابات لمهنته في الشركة التجارية التي قد يتوفر فيها حالات منع أو تنافي، وأكد بدوره القانون رقم 06-354 المتعلق

(1) ويمثل تقرير مندوب الحسابات تعبيراً عن رأيه فيما قام به من عمل وما حصل عليه من أدلة وبذلك يكون قد قدم شهادة يعتمد عليها الشركاء وغيرهم في اتخاذ قراراتهم، فيضبط مفهوم كل من الاستقلالية والحيادة على أنهما:
- الاستقلالية: وهو أن يعمل دون استجابة لأي مؤثرات خارجية أو هوى نفسي.
- الحيادة: يعتمد عمل مندوب الشركة التجارية على رأيه الشخصي بناء على ما جمعه وما ترائى له من معلومات، وعليه انطلاقاً من معيار الحيادة أن يكون رأيه الذي يظهر في تقريره خالياً من أي عوامل تؤثر على استقلاليته، ومن بين هذه العوامل وجود مصلحة له في المنشأة سواء كانت مالية أو شخصية.

أنظر: عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاته، المرجع السابق، ص 212.

وأنظر أيضاً: خالد رمضان عبد العال سلطان، المرجع السابق، ص 23.

(2) قد لا ترقى الحالات التي توفر معيار الاستقلالية بأن تكون شروط ممارسة المهنة وإنما يمكن التعبير عليها بأنها "مقاييس" لأن الشروط هي تلك المتعلقة بالمهنة في حد ذاتها إنما المقاييس هي التي تحدد إمكانية العمل في شركة معينة أو لا، حيث أكدت المادة 03 من القانون 10-01 على ضرورة التزام بالأحكام القانونية المعمول بها التي تحكم المحاسبة والسجلات المحاسبية وكذا مراقبتها وممارسة مهنتهم بكل استقلالية ونزاهة.

بتحديد كفاءات تعيين محافظي الحسابات لدى الشركات ذات المسؤولية المحدودة على ضرورة مراعاة عدم وقوعهم في حالات التنافي المحددة في التشريع والتنظيم المعمول بهما.

أولاً- حالات للمنع من ممارسة مهنة محافظ حسابات

تتعلق حالات المنع العامة بتلك التي يمنع على الشخص الحصول على لقب مندوب الحسابات وفي هذا الخصوص تفتقر عن حالات التنافي بكون هذه الأخيرة تعني بالحالات التي تمنع مندوب الحسابات الذي كان قد منح له لقب مندوب الحسابات من ممارستها أو مراقبة صحة معلومات شركة معينة دون غيرها، بسبب أن ذلك الظرف المتعلق بتلك الشركة قد يؤثر على حياده وبالتالي على مصداقية مراجعته، أما حالات المنع فهي التي تمنع مع وجودها منعاً مطلقاً ممارسة في كل الشركات حتى مع الحصول على لقب مندوب الحسابات فإن توفرها يحول دون إمكانية زوال المهنة¹.

نص قانون تنظيم المهنة على حالات تمنع ممارسة الشخص لمهام مندوب الحسابات وتتعلق هذه الحالات نفسها بالشروط النظامية لممارسة المهنة وهي تلك المتعلقة بالمبادئ المطلوبة للالتحاق بالمهنة كشرط عدم سبق الحكم عليه بجريمة، وتحدد الجريمة هنا بالجناية والجنحة مستبعداً المشرع المخالفات هو الأمر المنطقي بالنظر لنوع الأفعال التي كيفها القانون على أنها مخالفات ويؤكد القانون 11-30 المتعلق بشروط وكفاءات الاعتماد لممارسة مهنة المحاسبة في نص المادة 02 منه على ضرورة تقديم مستخرج من صحيفة السوابق القضائية رقم 03 من بين الوثائق اللازم تقديمها في ملف طلب الاعتماد.

ومن بين الحالات التي تمنع ممارسة مهنة مندوب الحسابات وتمنع الحصول على الاعتماد الحكم على الشخص بالمنع من الحقوق المدنية والوطنية بسبب ارتكاب جناية أو جنحة ويتمثل المنع من الحقوق الوطنية والمدنية حسب ما جاءت به المادة 09 مكرراً 1 في العزل أو الإقصاء من جميع الوظائف والمناصب العمومية التي لها علاقة بالجريمة، الحرمان من حق الانتخاب أو الترشح ومن حمل أي وسام عدم الأهلية ليكون مساعداً محلفاً، خبيراً، أو شاهداً أمام القضاء إلا على سبيل الاستدلال، الحرمان من

(1) تتجه بعض الدراسات في تفصيل الحالات التي تحول دون إمكانية ممارسة مهنة مندوب الحسابات للقول بتقسيم الحالات لحالات منع وحالات تنافي، غير أن كلها يظهر بأنها تتعلق بالتنافي مادام يحضر ممارسة المهنة بسبب ظروف لها علاقة بشركة دون أخرى فالقول بأن يمنع مهنياً بمراقبة حسابات الشركات التي يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة هو ظرف يتعلق بالشركة التي يمتلك فيها مساهمات دون غيرها وبالتالي هي حالات تنافي وليست حالات منع، حتى ولو استعمل المشرع عبارة "تمنع".
أنظر: علاوي عبد اللطيف، المرجع السابق، ص 31.

V. aussi : Stéphane Bonifassi et les autres, Op. Cit. p.221 : « Les notions d'incompatibilité et d'interdiction se distinguent, en principe par un critère chronologique : L'incompatibilité suppose le cumul au même instant de deux fonctions exclusives l'une de l'autre, alors que l'interdiction s'oppose à l'exercice successif de deux fonctions semblablement inconciliables entre elles ».

الحق في حمل الأسلحة، وفي التدريس، وفي إدارة مدرسة أو الخدمة في مؤسسة للتعليم بوصفه أستاذا أو مدرسا أو مراقبا.

كذلك تنص المادة 64 من قانون تنظيم المهنة على أنه يمنع نهائيا أن يمارس كل نشاط تجاري لاسيما في شكل وسيط أو وكيل مكلف بالمعاملات التجارية والمهنية، بالإضافة لكل عمل مأجور يقتضي قيام صلة خضوع قانوني¹، كل عهدة برلمانية، كل عهدة انتخابية في الهيئة التنفيذية للمجالس المحلية المنتخبة، ويتعين على المهني المنتخب لعضوية البرلمان أو لعضوية الهيئة التنفيذية لمجلس محلي منتخب، إبلاغ التنظيم الذي ينتمي إليه في أجل أقصاه شهر واحد من تاريخ مباشرة عهده.

ثانيا - حالات تنافي لممارسة مهنة محافظ الحسابات في الشركة التجارية

تتعلق حالات التنافي حسب المعيار المعتمد في هذا البحث عن الحالات التي تحول دون تمكين الحاصل على صفة أو لقب مندوب الحسابات أن يمارس مهامه في شركات دون غيرها، بمعنى تتحقق حالات التنافي فقط بحالات معينة، ولا تمنع ممارسة المهنة على الإطلاق، وفي الحقيقة فإن منع مندوب الحسابات من ممارسة المهنة بسبب وجود حالات تنافي تؤكد حرص المشرع على ضرورة ضمان استقلاليته وحياده، وهو ما يعكس الجانب الحقيقي للاستقلالية والذي يتعلق بعدم استجابة مراقب الحسابات لأي ضغوط قد يتعرض لها قد تفقده استقلاله.²

وقد نصت المادة 715 مكرر ق.ت.ج بالإضافة إلى المادة 64 من القانون 01/10 على وجوب توافر استقلالية فكرية وأخلاقية لدى الشخص من أجل ممارسة مهنة محافظ الحسابات كما نصت المادة 02 من القانون 354-06 المتعلق بكيفية تعيين محافظ الحسابات في لدى الشركات ذات المسؤولية المحدودة على أنه: "كيفية تعيين محافظ أو محافظي الحسابات لدى الشركات ذات المسؤولية المحدودة هي تلك المطبقة على شركات الأسهم كما هو محدد في التشريع والتنظيم المعمول بهما"، كما أكدت المادة 03 من نفس القانون على ضرورة عدم الوقوع في حالات التنافي غير أن ذلك لا يعني بالضرورة تطبيق حالات التنافي الموجودة في قانون شركات المساهمة المنصوص عليها ضمن القانون التجاري، بل وحتى ولو أمكن تطبيق الإحالة على القواعد المتعلقة بحالات التنافي فالمساءلة الجزائية تستوجب الشرعية التي تحدد جميع عناصر التجريم.

(1) كذلك كانت قد أشارت المادة 36 من القانون 96-136 المتعلق بأخلاقيات المهنة (الملغى)، سابق الذكر، إلى حالة المنع المتعلقة صفة التاجر، وصفة الأجير الذي له علاقة تبعية.

(2) عبد الوهاب نصر علي، شحاته السيد شحاته، ضوابط أخلاقيات مراقب الحسابات (مدخل الارتقاء بجودة المراجعة والحد من انهيار الشركات)، د. ط، الدار الجامعية، الإسكندرية، سنة 2013، ص 132.

وكان قد ذكر قانون أخلاقيات المهنة 96-136 الملغى بعض الحالات التي توصف بأنها حالات تنافي تتفق في مجملها مع الحالات المنصوص عليها في القانون التجاري و قانون تنظيم المهنة، غير أن الفائدة في كونها تتفصل في نطاق نصها عن القانون التجاري هي إمكانية تطبيقها في جميع أشكال الشركات التجارية حتى تلك التي قد تعين مندوب الحسابات على سبيل الاختيار ولم يلزمها القانون بذلك كذلك الأمر بالنسبة لقانون تنظيم مهنة المحاسبة، على عكس الأحكام الجزائية المنصوص عليها ضمن قواعد التقنين التجاري فإنها غير قابلة للتطبيق سوى على شركات المساهمة.

1- حالات التنافي المنصوص عليها في القانون التجاري

تنص المادة 715 مكرر 6 ق.ت.ج المعدلة بأنه لا يجوز أن يعين مندوبا للحسابات في شركة المساهمة:

- الأقرباء والأصهار لغاية الدرجة الرابعة، بما في ذلك القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين ومجلس مراقبة الشركة.
- القائمون بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة وأزواج القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة للشركات التي تملك عشر (10/1) رأس مال الشركة أو إذا كانت هذه الشركة نفسها تملك عشر رأسمال هذه الشركات.
- أزواج الأشخاص الذين يتحصلون بحكم نشاط دائم غير نشاط مندوب الحسابات على أجرة أو مرتبا إما من القائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين أو من مجلس المراقبة.
- الأشخاص الذين منحتهم الشركة أجرة بحكم وظائف غير وظائف مندوب الحسابات في أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ إنهاء وظائفهم

2- حالات التنافي المنصوص عليها في القانون 10-01 المتعلق بتنظيم مهنة المحاسبة

يتنافى مع مهنة مندوب الحسابات في الشركة التجارية:

- كل عهدة إدارية أو العضوية في مجلس مراقبة المؤسسات التجارية المنصوص عليها في القانون التجاري.
- الجمع بين ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لدى نفس الشركة أو الهيئة.

كما تنص المادة 65 من نفس القانون على أنه يمنع محافظ الحسابات من:

- القيام مهنيًا بمراقبة حسابات الشركات التي يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو بالمساهمة أو الإنابة عن المسيرين.
- قبول ولو بصفة مؤقتة مهام المراقبة القبلية على أعمال التسيير.
- قبول مهام التنظيم في محاسبة أو الهيئة المراقبة أو الإشراف عليها.
- ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى شركة أو هيئة يراقب حساباتها.
- شغل منصب مأجور في الشركة أو الهيئة التي راقبها بعد أقل من ثلاث سنوات من انتهاء عهده.

كما نصت المادة 66 من القانون 10-01 فيما يخص الظروف التي يمنع فيها مندوب الحسابات ممارسة المهنة في شركات معينة، على أنه: "زيادة على ما جاءت به المادة 715 مكرر 6 من القانون التجاري فإنه لا يمكن تعيين الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين تحصلوا على أجور أو أتعاب أو امتيازات أخرى، لاسيما في شكل قروض أو تسبيقات أو ضمانات من الشركة أو الهيئة خلال الثلاث (3) سنوات الأخيرة كمحافظي حسابات لدى نفس الشركة أو الهيئة¹، وتطبق نفس حالات التنافي على أعضاء شركات محافظة الحسابات".

ونصت المادة 67 من نفس القانون على أنه: "يمنع ممارسة مهنة محافظ الحسابات أو القيام بأية مهمة في المؤسسات التي تكون لهم فيها مصالح مباشرة أو غير مباشرة"، ولا يمكن حسب ما جاء في نص المادة 68 من نفس القانون في حالة تعيين محافظين حسابيين في الشركة أن يكونوا منتمين إلى نفس شركة محافظة الحسابات.

وقد كان التشريع القديم² يؤكد على أنه يجب على أعضاء النقابة أن يحترموا الأحكام المتعلقة بحالات التنافي المهنية المنصوص عليها في القوانين المعمول بها، ولاسيما ما يخص منها بالإضافة للحالات السابق ذكرها تحت عنوان حالات المنع:

- جمع مهام تعاقدية والتصديق القانوني على الحسابات في نفس المؤسسة أو نفس الهيئة، مهام محافظ الحسابات في مؤسسات يحوزون فيها أو أزواجهم أو آباءهم أو أصهارهم حتى الدرجة الرابعة جزءا من رأس المال أو أي شكل آخر من المنافع.

(1) ويلاحظ أنه لا يمكن ممارسة الرقابة على شركات التي كانت تربط مندوب الحسابات معها بعلاقة بالنسبة للقانون التجاري والمتعلق بشركات المساهمة لمدة خمس (05) سنوات بخلاف النص المتعلق بتنظيم مهنة المحاسبة 10-01 فقد حددت بمدة 03 سنوات، ويجب في هذا الشأن تطبيق بخصوص التجريم المتعلق بشركات المساهمة النص الخاص بها في قانون الشركات التجارية.

(2) المادة 63 من القانون 36-196 المتعلق بأخلاقيات المهنة (الملغى)، سابق الذكر.

- مهام محافظة الحسابات في مؤسسات أو هيئات يمارس فيها أزواجهم أو آباءهم أو أصهارهم حتى الدرجة الرابعة وظائف الإدارة أو التسيير .

الفرع الثاني

جريمة ممارسة مهنة مندوب الحسابات رغم عدم الملاءمات القانونية

رغم اتساع نطاق الحرص على ضرورة احترام مبدأ الاستقلالية والحياد من خلال الحرص على احترام حالات المنع من ممارسة المهنة وحالات التنافي التي يفترض من الناحية التنظيمية أنها تحول دون إمكانية ممارسة مهام مندوب الحسابات ما إذا توفرت، إلا أن الإطار القانوني للجريمة التي جاءت على تجريم الممارسة رغم توفر حالات المنع وحالات التنافي محدد في النطاق الذي يشمل النص التجريمي والذي في كل الأحوال لا يمكن الخروج على شركات المساهمة.

وفي هذا الشأن نجد أنه لو لم يأت المشرع بتعريف الممارسة غير الشرعية في نص المادة 74 من قانون تنظيم المهنة 10-01 لأمكن تطبيق نص المادة 73 منه على حالات المنع والتنافي التي تضمنتها قواعد هذا القانون، إذ لا يوجد ما يمنع تكييف ممارسة مهنة مندوب الحسابات رغم حالات التنافي على أنها ممارسة غير شرعية، إلا أن التقيد بالأركان التي جاءت بهم المادة 74 سابقة الذكر يحول دون إمكانية تطبيق هذا النص الجزائي على الرغم من أن ممارسة المهنة رغم وجود حالة من حالات التنافي يسمح بالهيئة المختصة بسحب الاعتماد، والشطب من جدول غرفة مندوب الحسابات ويمكن بالتالي أن يقع مندوب الحسابات بعد شطبه أو توقيفه مؤقتاً تحت طائلة نص المادة 74 هذا في حالة واصل مندوب الحسابات ممارسة المهنة رغم ذلك.

وفي الحديث عن إمكانية تطبيق نص المادة 74 من القانون 10-01 محاولة البحث عن إمكانية تجريم ممارسة مندوب الحسابات لمهنته رغم حالات المنع والتنافي المنصوص عليها في القانون السابق بالنسبة لغير شركات المساهمة، حيث أن الحكم الجزائي المتعلق بالممارسة غير الشرعية للمهنة بسبب وجود حالات منع وحالات تنافي لا تتعلق إلا بشركات المساهمة، ولا يمكن تعميم تطبيق هذا الحكم الجزائي على باقي أشكال الشركات التجارية حتى وإن خضعت للمعيار الملزم بتعيين مندوب الحسابات¹.

وبل حتى أن الشركات ذات المسؤولية المحدودة ورغم نص الإحالة في القانون المتعلق بكيفيات تعيين مندوب الحسابات في شركات المسؤولية المحدودة المذكور سابقاً لا يشملها النص الجزائي مادام لا

(1) المادة 02 من القرار رقم 72 المؤرخ في 26 جويلية 2008، المحدد لأسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين والنشاط المطبقة على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة، الجريدة الرسمية المؤرخة في 25 مارس 2009، العدد 19، ص 91. راجع أيضاً: جريمة عدم العمل على تعيين مندوب الحسابات في الفصل الثاني من الباب الأول من هذه الأطروحة.

يوجد نص صريح يحيل لتطبيق الحكم الجزائي، ولنفس المبدأ والمبررات لا يمكن مد العمل بالأحكام الجزائية الخاصة بشركات المساهمة لشركات التوصية بالأسهم رغم الإحالة الصريحة إلى تطبيق المواد المتعلقة بشركات المساهمة إلى شركات التوصية بالأسهم باستثناء المواد 610 إلى 673 ق.ت.ج.

وتنص المادة 829 ق.ت.ج على أنه: " يعاقب بالحبس من شهرين إلى ستة أشهر وبغرامة من 20.000 دج إلى 500.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط كل شخص يقبل عمداً أو يمارس أو يحتفظ بوظائف مندوبي الحسابات بالرغم من عدم الملاءمات القانونية"

يتضح قيام الجريمة عن أفعال حددت بأنها قبول، ممارسة، والاحتفاظ بوظائف مندوبي الحسابات، وذلك رغم عدم الملاءمات القانونية، ويتضح جليا استعمال المصطلح "عمداً" ومن هنا يتم التفصيل في أركان قيام الجريمة على النحو التالي:

أولاً- الركن المادي لجريمة ممارسة مهنة المحاسب رغم عدم الملاءمات القانونية:

يقتضي قيام هذه الجريمة توفر سلوك أو نشاط من النشاطات المنصوص عليها سابقاً:

- قبول وظيفة مندوب الحسابات.
- ممارسة وظيفة مندوب الحسابات.
- الاحتفاظ بوظيفة مندوب الحسابات.
- توفر حالة عدم الملاءمات القانونية.

ويتحقق تجريم تلك الأفعال في حالة القيام بها رغم عدم الملاءمات القانونية وهو الظرف الذي يمثل العنصر الثاني للركن المادي لجريمة الحال.

1- النشاطات المجرمة المكونة للركن المادي للجريمة

أ- قبول وظيفة مندوب الحسابات

يفترض القبول كنشاط مادي أن يكون هناك طلب من جانب آخر وهو في الغالب عرض الهيئات المخول لها تعيين مندوب حسابات كما ذكر سابقاً، وبالتالي يكون تقديم ذلك الطلب من طرف الجمعية العامة التي تعبر فيه عن إرادتها بتعيين الشخص كمندوب حسابات في وضع دفتر الشروط¹ الذي يحدد بدوره إمكانية ترشيح المهنيين كأشخاص طبيعيين أو أشخاص معنويين، كما يجب على الخصوص

(1) نصت المادة 02 من القانون 11-32 سابق الذكر على أنه خلال أجل أقصاه شهر بعد إقفال آخر دورة لعهدة محافظ أو محافظي الحسابات، يتعين على مجلس الإدارة أو المكتب المسير أو المسير أو الهيئة المؤهلة إعداد دفتر الشروط بغية تعيين محافظ أو محافظي الحسابات من طرف الجمعية العامة.

توضيح إلزامية احترام حالات التنافي ومبدأ الاستقلالية، كما يشترط أن لا ينتمي المتعهدون المعنيون إلى نفس المكتب أو إلى نفس الشبكة المهنية طبقاً للأحكام التشريعية المعمول بها.

غير أن هذه المراحل لا تعني القبول، كما أن العرض الذي يقدمه مندوبو الحسابات من أجل العمل في الشركة إتباعاً لما جاء في دفتر الشروط لا يعتبر قبولاً لأنه لا ينتج أثره المباشر في الالتحاق بالشركة، بل ونستنتج أنه حتى رسالة القبول التي ترسلها الهيئة التي قامت بتقييم للعروض واختارت مهنيًا من بينها لا تعد قبولاً منتجاً للأثر المتمثل في مباشرة مهامه.

نصت المادة 14 من القانون السابق على أنه: "يرسل محافظ الحسابات المقبول رسالة قبول العهدة للجمعية العامة للهيئة أو المؤسسة المعنية، خلال أجل أقصاه ثمانية أيام، بعد تاريخ وصل استلام تبليغ تعيينه" ويفهم من هذا النص أن التعيين من طرف الهيئة العامة في الشركة يستلزم قبوله من طرف مندوب الحسابات ويثبت ذلك التعيين بشكل يظهر ذلك القبول كأن يوافق من خلال الإمضاء على محضر تعيينه، بعد بتبليغ قبوله بالرسالة في الأجل المطلوب¹.

ولا يتفق اشتراط القبول مع القبول الضمني الذي يستشف من خلال ممارسة المهنة في حالة وجود مانع أو وقوع مندوب الحسابات في حالة تنافي، فإن مصطلح "القبول" لا يعني غير ذلك ولا يحتمل استنتاجه، فنرى مع عدم وجود دليل من القانون أو القضاء بأنه لا يعتد بالقبول الضمني، لأن ممارسة أول نشاط للمهنة بعد التعيين رغم إمكانية وصفه قبولاً ضمناً، إلا أنه وحسب حدود التجريم في الجريمة المنصوص عليها في المادة 829 ق. ت. ج يأخذ التكييف لفعل ممارسة المهنة رغم عدم الملاءمات وهو الفعل الثاني بعد فعل "القبول"، وقد أمكن اعتبار أول ممارسة للمهنة مع عدم وجود قبول صريح، أنه قبول ضمني لو لم ينص المشرع على النشاط المجرم الثاني بعد القبول والموصوف بـ "ممارسة المهنة رغم عدم الملاءمات القانونية".

ب- ممارسة وظيفة مندوب حسابات

يعتبر ممارسة الشخص لوظيفة مندوب حسابات في الشركة التجارية المرحلة الموالية لمرحلة القبول بالوظيفة وبالتالي التعيين بالوظيفة، وهو ما يطرح التساؤل حول إمكانية قبول الشخص بوظيفة مندوب الحسابات بالرغم من عدم الملاءمات القانونية دون ممارسة لتلك الوظيفة فيما بعد؟ أو بتعبير آخر

(1) كانت تنص المادة 12 من القانون 96-136 المتعلق بأخلاقيات مهنة المحاسبة، سابق الذكر، صراحة على أنه: "يجب أن يبلغ محافظ أو محافظو الحسابات قبول تعيينهم كما يأتي: إما بالتوقيع على محضر الجمعية العامة التي عينتهم الذي يرفق بعبارة "مطابق لقبول وظيفة محافظ الحسابات". - وإما بواسطة رسالة قبول.

هل يتصور الاتفاق بين هيئة التعيين وبين شخص مندوب الحسابات دون أن يتم الأمر بممارسة لتلك الوظيفة؟

الأكد أن القبول يتبعه الممارسة الفعلية للوظيفة ويستوي أن يجرم مجرد القبول رغم عدم الملاءمات القانونية حيث لا فائدة من تقرير المسؤولية الجزائية عن فعل الممارسة، في حال أن عدم الملاءمات القانونية كانت موجودة منذ قبول مندوب الحسابات للعمل على مراقبة حسابات الشركة التجارية.

غير أن الفائدة من تجريم فعل " الممارسة " رغم عدم الملاءمات القانونية بالإضافة لتجريم القبول تلمس في حالة كان قبول ممارسة المهام في الشركة تحت ظروف ملائمة، إلا أنه بعد القبول وبعد ممارسته لمهامه سقط مندوب الحسابات في حالة من حالات التنافي أو حالات المنع التي تحقق العنصر الثاني لقيام الركن المادي للجريمة وهو " عدم الملاءمات القانونية "، أما إذا ما اعتبرنا أنه قد تحقق كل من الفعلين- أي القبول و الممارسة- في ظروف غير ملائمة قانونا وتحت حالة من حالات المنع أو التنافي فنرى عدم جدوى البحث عن تكييف الفعل هل هو قبول الوظيفة رغم عدم الملائمات القانونية أو ممارسة الوظيفة رغم عدم الملائمات القانونية أو يجمعان معا تحت وصف واحد على أساس الثانية هي نتيجة طبيعية للأولى، وأساسا لن يشكل فارقا في عملية إسناد المسؤولية الجزائية تحت طائلة نص المادة 829 ق ت ج¹.

ج- الاحتفاظ بمهنة مندوب حسابات

من خلال قراءة وتحليل المادة يتضح أن مندوب حسابات الشركة التجارية يكون مسؤولا جزائيا إذا ما احتفظ بمهامه رغم عدم الملاءمات القانونية، فبعد أن قبل ثم مارس المهنة بصفة شرعية وفي ظروف ملائمة دون وجود حالات التنافي أو حالات المنع المنصوص عليها في التشريع المعمول به، حصل أن سقط تحت حالة من حالات عدم الملاءمات القانونية، فعليه ترك مهمة مراقبة الشركة، وعدم الاحتفاظ بالوظيفة تحت طائلة نص المادة المجرمة، التي تقيم المسؤولية الجزائية عن الاحتفاظ بمهنة مندوب الحسابات في الشركة التجارية رغم عدم الملاءمات القانونية.

(1) هذا إذا ما اعتمدنا صياغة المادة التي تبين النشاطات المجرمة المشكلة للركن المادي للجريمة، حيث نجد أن مجرد القبول فعل مجرم لأن المشرع لم يربط السلوك الأول بالسلوك الثاني أو أن يعلق اعتبار القبول مجرم على شرط استمرار ممارستها كأن تكون الصياغة كالتالي: "...إذا قبل الشخص و مارس أو احتفظ..."، غير أن الصياغة جاءت بصورة اختيارية باستعمال حرف "أو" وبالتالي مجرد القبول الثابت في حق مندوب الحسابات يشكل لوحده فعلا ماديا للجريمة.

2- عدم الملاءمات القانونية

يكون قبول أو ممارسة أو الاحتفاظ بمهنة محاسب في الشركة التجارية مجرماً حسب نص المادة 829 من القانون التجاري إذا كان ذلك رغم عدم الملاءمات القانونية، وبالنظر إلى هذا المصطلح نجد بعض الغموض أو نجد ذلك المصطلح الذي يمكن أن يحمل عدة تفسيرات فقد تكون حالات عدم توافق أو أن تكون حالات حظر عامة أو حالات منع قانونية تتعلق هذه الأخيرة بالمهنة في حد ذاتها أو أن تكون حالات التنافي ومنع بسبب عدم التوافق مع المهنة وتتعلق بشخص مندوب الحسابات وعلاقته بتلك الشركة فقط دون غيرها كما تم التطرق إليه سابقاً.

و"عدم الملاءمات القانونية" كعبارة أدرجها المشرع للتعبير عن الحالات التي تجعل ممارسة مندوب الحسابات لمهامه غير قانونية تتصف بأنها واسعة غير دقيقة، وهو ما يتناقض مع مبدأ الدقة والوضوح في القاعدة الجنائية، ما يعني ضرورة البحث عن إرادة المشرع من قوله "عدم الملاءمات القانونية" والبحث عن حالات عدم ملائمة ممارسة مهنة المحاسب، والتي لو اعتمدنا الصياغة نجدها تعكس ما تم النص عليه من حدود لممارسة المهنة ضمن قواعد تنظيم مهنة المحاسب والتي تحمي المتعامل معه أكثر منها محلاً للجريمة وهو بالتالي أسلوب تقليدي في سياسة التجريم بحيث تسند المسؤولية الجزائية عن مخالفة تلك القواعد دون مراعاة لمبادئ القاعدة الجزائية من حيث تبيان أركان الجريمة بأسلوب واضح ومباشر حتى يتسنى للقاضي الجنائي تطبيقها دن ما حاجة للتفسير الذي قد يؤدي به للخروج عن السياق المطلوب¹.

ورغم اعتبار الحالات التي تحول دون إمكانية الحصول على صفة مندوب الحسابات كشرط الجنسية، وعدم الحكم بعقوبة جنائية أو جنحة وغيرها من الشروط التي تعتبر إلى حد ما نظامية حيث يؤدي حتماً عدم توفرها للمنع من الحصول على صفة مندوب الحسابات والتسجيل في جدول الغرفة الوطنية، ما يعني وقوع الممارس للمهنة رغم عدم التسجيل تحت طائلة نص المادة 73 من القانون 10-01، إلا أنه يمكن اعتبارها حالات منع عندما يكون الشخص قد حصل فعلاً على صفة مندوب الحسابات رغم وجود حالة منع حقيقية، وذلك عن طريق الغش في ملف الاعتماد، أو يكون قد صدر حكم بجناية أو جنحة بعد حصوله على الصفة.

كما أن ورود عبارة "عدم الملاءمات القانونية" ضمن أحكام القانون التجاري قد يعيق توسيع البحث في مفهومها خارج نطاق القانون التجاري هو منصوص عليه خارج القانون التجاري بل وربما حتى

(1) Philippe Conte, Wilfrid Jeandier, Op. cit, p. 212.

خارج القواعد المتعلقة بسير شركات المساهمة، ما يربط هذا الوصف -عدم الملاءمات القانونية- فقط بحالات التنافي المنصوص عليها ضمن القواعد المتعلقة بشركات المساهمة.

ثانيا- القصد الجنائي لجريمة ممارسة المهنة رغم عدم الملاءمات القانونية

إن المشرع الجزائري في تجريم قبول أو ممارسة أو الاحتفاظ بمهنة محافظ الحسابات بالرغم من عدم الملاءمات القانونية وباستعمال مصطلح "عمدا" أراد أن يوضح ضرورة توفر النية الجرمية من خلال إبراز ضرورة توفر القصد الخاص إلى جانب القصد العام، والملاحظ من صياغة التجريم باللغة العربية عدم فصل كلمة "عمدا" عن كلمة "يقبل" ما يوحي أن العمد هنا متعلق فقط بفعل القبول دون الممارسة والاحتفاظ بالمهنة، غير أنه وبالرجوع إلى النسخة الفرنسية و المطابقة تقريبا للنص الفرنسي أيضا¹ نجدها كالتالي *toute personne qui aura sciemment, accepté, exercée ou conservée* ما يوضح أن كلمة العمد جاءت لتصل بالجملة الموالية لها كاملة والتي تحمل جميع الأفعال المادية فيكون العمد هنا في القبول و الممارسة كما في الاحتفاظ.

يؤكد النص على ضرورة ارتكاب الفعل عن إرادة وقصد وبالتالي يشترط في جريمة قبول أو ممارسة أو الاحتفاظ بمهنة محاسب رغم عدم الملاءمات القانونية أن يكون الفعل صادرا عن إرادة وقصد جنائي مما يعني أنه لا يكفي لتوفر هذا الركن أن يكون الجاني متمتعا بحرية الاختيار أو التمييز الذي يجعله مسؤولا عن أعماله فهذا شرط عام يفترض وجوده في جميع الجرائم العمدية وغير العمدية، وإنما يجب إثبات وجود العمد لدى مرتكب الجريمة وإلا انتفى الركن المعنوي ما ينفي قيام الجريمة في حال ارتكب الفعل عن إهمال أو غلط في الواقع كأن يكون الشخص ليس على علم بوجود حالة من حالات التنافي واستمر في ممارسة مهامه.

ثالثا- العقوبة المقررة للجريمة

يتم التفريق هنا بين أن يكون مندوب الحسابات شخص طبيعي أو معنوي:

(1) يتطابق تقريبا نص المادة 829 ق. ت. ج مع نص المادة 820-6 من القانون التجاري الفرنسي إلا أن هذا الأخير أكد على مسؤولية الشريك في شركة مندوب الحسابات عن ارتكاب الجريمة مع العلم أن المشرع الجزائري قد أكد من خلال المواد 46 إلى المواد 58 من قانون تنظيم المهنة 01/10 على قواعد ممارسة مهنة محافظ الحسابات عن طريق شركات معنوية والأحكام المتعلقة بها كما نص القانون على مسؤوليتهم الشخصية، فتأتي صياغة القانون التجاري الفرنسي كالتالي:

«Est puni d'un emprisonnement de six mois et d'une amende de 7 500 euros le fait, pour toute personne d'accepter, d'exercer ou de conserver les fonctions de commissaire aux comptes, nonobstant les incompatibilités légales, soit en son nom personnel, soit au titre d'associé dans une société de commissaires aux compte».

1- بالنسبة للشخص الطبيعي

تنص المادة 829 ق. ت. ج على العقوبات التالية:

-الحبس من شهرين إلى ستة أشهر .

-الغرامة من 20.000 دج إلى 200.000 دج.

-الحبس من شهرين إلى ستة أشهر و الغرامة من 20.000 دج إلى 200.000 دج

2- مسؤولية الشخص المعنوي

يمكن للخبراء المحاسبين ومحافظو الحسابات والمحاسبين المعتمدين أن يشكلوا شركات ذات مسؤولية محدودة أو شركات مدنية أو تجمعات ذات منفعة مشتركة باستثناء الأشكال الأخرى للشركات لممارسة مهنتهم،¹ وتتجز أعمال الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين تحت أسمائهم الشخصية الخاصة وتحت مسؤوليتهم الشخصية حتى وإن كانوا ضمن شركة،² وبالتالي نجد أن الشخص الذي يقوم بالعمل لصالح الشركة التجارية يكون مسؤولاً مسؤولية شخصية حتى وإن كان تابعا لشركة محاسبة حسب الأشكال القانونية المختلفة مما يعني توقيع العقوبات المطبقة على الشخص الطبيعي، ولا يمكن بالتالي إسناد المسؤولية الجزائية للشركة كشخص معنوي وتوقيع العقوبات المقررة للشخص المعنوي، إذ لا يتصور في الأصل قيام شركة محافظة الحسابات بالمهام الرقابية لشركة تجارية باسمها.

3- العقوبة المقررة في حالة تقدير الحصص في الشركة التجارية

يتعلق التجريم بخصوص نص المادة 810 ق ت ج بتعيين مندوب الحسابات من أجل تقييم المقدمات العينية أثناء تأسيس الشركة التجارية فيعاقب بالحبس من شهر إلى ثلاثة أشهر وبغرامة من 20.000 دج إلى 200.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين، كل شخص تعمد القبول أو الاحتفاظ بمهام مندوب لتقدير الحصص المقدمة وهذا بالرغم من عدم الملاءمات أو الموانع القانونية، ويتضح العقوبة المخفضة عن تلك المقررة في الحالة العامة، وفي حالة تم تعيين محافظ للحصص ثم استمر قيامه بمهامه الرقابية للشركة كمندوب حسابات رغم عدم الملاءمات القانونية فعلى القاضي الجنائي الحكم بالعقوبة الأشد من بين الجريمتين عملاً بما جاءت به المادة 32 ق. ع. ج على أنه: "يجب أن يوصف الفعل الواحد الذي يحتمل عدة أوصاف بالوصف الأشد من بينها".

(1) المادة 46 من القانون 10-01، سابق الذكر .

(2) المادة 57 من القانون 10-01 سابق الذكر .

الفصل الثاني

الجرائم المرتبطة بممارسة مهنة المحاسبة

يتم استخدام المعلومة المحاسبية بالإضافة للمستثمرين الذين يفكرون في الاستثمار في الشركة وشراء الأسهم، المساهمين فيها الذين يريدون معرفة وتقييم مدى قدرة المؤسسة على توزيع الأرباح الحكومة والمؤسسات الحكومية من أجل تقدير تحصيل الضرائب، كما يهتم المنافسون بالمعلومة المحاسبية للشركة المنافسة وغيرهم ممن يهتمون بصحة المعلومة المحاسبية سواء تربطهم بها علاقة مباشرة أو غير مباشرة¹.

ونستنتج بأن المعلومة المحاسبية هي على العموم كل البيانات التي تمت معالجتها في نظام المعلومات المحاسبي لتظهر في شكل قوائم مالية أو في شكل تقارير مالية، وقد قرر المشرع الجزائري جرائم تقوم عن التعدي على هذه المعلومات نفسها، وتقرير المسؤولية الجزائية عن أفعالها يكون فيها ممتهني المحاسبة فاعلين أصليين (المبحث الأول).

كما أن وجود ممتهني المحاسبة في الشركة التجارية خاصة، لا يكون بمعزل عن السلطة الوصية والتمثلة في المسير أو هيئة الإدارة، ما يعطي احتمال أن يوصف ممتهني المحاسبة على أنهم شركاء إلى جانب فاعلين أصليين، حسب ما تحدد نوع الجرائم التي قد يختلف نطاقها بين جرائم الشركات التجارية أو جرائم القانون العام، وبعض القوانين الخاصة الأخرى (المبحث الثاني).

(1) أسيا لعروسي، المرجع السابق، ص: 64-76.

المبحث الأول

الجرائم المرتكبة من قبل ممارس مهنة المحاسبة بوصفه فاعلا أصليا

إن مركز ممتثني المحاسبة واقترابهم بحكم تعلق وظائفهم بحسابات الشركات التجارية فإن ارتكابهم للجرائم المالية المحاسبية أمر شائع ومحتمل الحدوث لما لهم قدرة فنية على ضبط الحسابات وبالتالي إمكانية التلاعب بها.

ولما كان ارتباط المحاسب المعتمد بحسابات الشركة التجارية ارتباطا وجوديا، بمعنى هو من يقف على وجود تلك المعلومات ويقوم بوضعها على النحو الذي تمليه قواعد المحاسبة، ويتدخل الخبير المحاسب هو الآخر في عملية ضبط حسابات الشركة التجارية فإنه من الطبيعي انفراد هؤلاء بنوع من الجرائم حسب طبيعة المهمة المحاسبية المسندة لهم **(المطلب الأول)**

غير أن مهمة مندوب الحسابات الذي تأتي كمرحلة مولية لما بعد وضع الحسابات أي تلك التي تناط بالخبير المحاسب والمحاسب المعتمد تحدث اختلافا في نوعية الجرائم التي قد يرتكبها على النحو الذي يجعلها توصف بأنها جرائم مراقبة الحسابات والمصادقة عليها والتي تمس مباشرة بعملية مراجعة الحسابات و تقرير مدى مصداقيتها **(المطلب الثاني)**.

المطلب الأول

الجرائم المرتكبة من قبل الخبير المحاسب والمحاسب المعتمد

يواجه المحاسب المعتمد والخبير المحاسب بعض الأوصاف الجزائية عن أفعاله المرتكبة أثناء ممارستهما لمهامهما، ويعني ذلك خرق القواعد القانونية التي يلزم إتباعها أثناء قيامهم بهذه المهام، باعتبارهما مهنيين خاضعين في قيامهم لمهامهم لمجموعة من الأحكام قد تتعلق بمبادئ المهنة في حد ذاتها، فتجد جرائم نص عليها قانون تنظيم مهنة المحاسبة، وبعضها يتعلق بالجهات المستخدمة لتلك المعلومات المحاسبية غير الصحيحة **(الفرع الأول)**.

وبمفهوم قانون تنظيم مهنة المحاسبة، فإن ممتثني المحاسبة بعد التحاقه بالمهنة وممارسة عمله الذي يكون ناتج عن علاقة مع الزبون المستخدم، ملزم بالقيام بمهامه وتقديم خدماته المحاسبية على النحو الذي تحددها العلاقة التي حددت بموجب عقد تقديم خدمات مع المستخدم، كما ألزمه بالمحافظة على مصالح هذا الأخير والوثائق التي عهدت له بموجب عمله معه، وأكد على ضرورة حفظ السر المهني تحت طائلة العقوبات التأديبية الناتج عن الأخطاء المهنية **(الفرع الثاني)**.

الفـرع الأول

جرائم يرتكبها الخبير المحاسب والمحاسب المعتمد أثناء ممارسة المهنة

قد يرتكب ممتهني المحاسبة جرائم أثناء ممارسة مهامهم كل على حسب وظيفته المحاسبية وتقع هذه الجرائم مساسا بالمعلومة المحاسبية في حد ذاتها، خرقا للالتزامات التي قررها المشرع والتي يراد بها احترام المهنة والمعلومات المحاسبية التي يطلعون عليها، بموجب ممارستهم لمهامهم المحاسبية.

وقد قرر المشرع في هذا الشأن وذلك بموجب قانون تنظيم المهنة التزام ممتهني المحاسبة بحفظ السر المهني، نظرا لأهمية المعلومات المحاسبية التي من المؤكد أنها ستكون في متناول ممتهني المحاسبة المسؤولين عن وضع وضبط وتنظيم حسابات الشركة التجارية، فيواجه المحاسب المعتمد والخبير المحاسب الذي يخرق هذا الالتزام تقرير المسؤولية الجزائية عن جريمة إفشاء السر المهني، الذي اعتمد المشرع في تقريرها مبدأ الإحالة لتطبيق القانون العام، كما هو مقرر بالنسبة لمحافظ الحسابات.

إضافة لذلك فإن مركز المحاسب المعتمد والخبير المحاسب في علاقته مع الزبون المستخدم يجعله في مواجهة مع الهيئات التي تعني بتنظيم الضريبة وتحصيلها اعتمادا على يقدم من معلومات محاسبية، إذ تعتمد هذه الأخيرة على ما يقدمه واضعو المحاسبة في تقرير وعاء الضريبة للزبون الذي قد يتخذ صفة مسير الشركة التجارية، وهو ما يبرر موقف المشرع الجزائري في وضع بعض الأوصاف الجزائية التي تختلف بين اعتبارها مخالفات جبائية تقرر الغرامة الجبائية كجزء عن عدم احترام القواعد الجبائية، وقد تصل إلى حد تقرير المسؤولية الجزائية عن ارتكابه لجرائم ضد مصلحة الضرائب على النحو الذي سيأتي بيانه:

أولاً- حدود الخبير المحاسب والمحاسب المعتمد في الالتزام بالسر المهني

ينطوي عمل الحاسب المعتمد على إعداد الحسابات وضبطها وفق معايير النظام المحاسبي كما تطرقنا له سابقا، ويطلع بالتالي على جميع السندات والوثائق المحاسبية وكل ما يتعلق بالتحركات المالية للشركة التي أوكلته للقيام بهذه المهام، فمن المنطقي أن يعتبر من بين المهنيين الملتمزمون بالسر المهني حفاظا على مصالح الغير، وعلى سمعة المهنة وعلى حق الشركة المتعاقدة معه في كتم أسرارها التي قد يؤدي إفشاؤها إلى تعرضها للضرر خاصة ما يتعلق بالمنافسة في السوق الاقتصادية.

1- مسؤولية الخبير المحاسب الجزائية عن إفشاء السر المهني

ولما كانت مهنة الخبير المهني من بين المهن الحرة المستقلة التي يخول لها القانون معرفة كل التفاصيل المحاسبية، للتعامل معها كما يمكن للخبير المحاسب اعتمادا على قدراته الفنية والتقنية

التعرف على نتائج المحاسبة التي عهد له التدقيق فيها، فإنه يلزم قانون تنظيم مهنة المحاسبة المحاسب المعتمد والخبير المحاسب بعدم إفشاء السر المهني بصريح نص المادة 71 منه كذلك الأمر بالنسبة للخبراء المحاسبين الأعضاء في شركات الخبر المحاسبية، وحتى الأعضاء غير المهنيين¹.

ويتسع مجال المعلومة التي يمكن اعتبارها سرا مهنيا بالنسبة للخبير المحاسب بقدر اتساع المهام التي يضطلع بها، كما تدخل ضمن نطاق المعلومات السرية التي يلزم بعدم إفشاءها، بالإضافة لتلك المعلومات التي لم يكن ليعلم بها إلا من طرف الزبون المتعامل معه، وإنما كل المعلومات التي علم بها أثناء ممارسة مهامه وبمناسبتها².

وتقوم جريمة إفشاء السر المهني كما سيتم توضيحه لاحقا في الحديث عن مسؤولية مندوب الحسابات الجزائية عن إفشاء السر المهني عن اجتماع عناصر أهمها³: فعل الإفشاء الذي يتحقق بنقل المعلومة لطرف غير الذين يعلمون أو أقر القانون حقهم في العلم، والركن المتعلق بمدى توفره على صفة المؤتمن على السر، بالإضافة لأهم عنصر وهو المتعلق بطبيعة المعلومة التي تم إفشاءها ومدى اعتبارها من قبيل أسرار المهنة.

غير أنه حسب ما قرره المادة 72 من قانون تنظيم المهنة، فإنه لا يخضع المحاسب المعتمد للسر المهني في الحالات المذكورة والتي يباح فيها إفشاء السر المهنيين، كما قرر القضاء الفرنسي عدم متابعة الخبير المحاسب على إفشاء السر المهني على المعلومات التي لا يشكل الإفصاح عنها خطرا على الشركة التجارية⁴، كما يعتبر من قبيل الأسرار المهنية التي يحضر على الخبير المحاسب إفشاءها المعلومات المتعلقة بتكاليف الإنتاج وقائمة العملاء، وتفاصيل النظام الداخلي للشركة، كما يحظر الإفصاح لصالح مفتش التسجيل المسؤول عن مهمة تقييم الممتلكات، أو حتى إبلاغ الدائن عن ديونه⁵.

غير أنه لا يتقيد الخبير المحاسب بالسر المهني في الحالات التي نص عليها القانون صراحة في المادة 72 من القانون 10-01، ويتضح أن قانون تنظيم المهنة خلافا لما يتعلق بمندوب الحسابات الذي

(1) Art. 4 al 1 code de déontologie de la profession d'expert-comptable, conseil national de la comptabilité : « Le membre de l'ordre est tenu au secret professionnel » .
publié sur : <http://www.cn-onec.dz/>.

(2) Nicole Stolowi, Op. cit. P197.

(3) راجع الجزء المتعلق بمسؤولية مندوب الحسابات عن إفشاء السر المهني.

V. aussi: Nicole Stolowi, Op. cit. P 197 : « en terme de procédure, le tribunal doit énoncer " parmi les faits révélés ceux qui constituaient des secret", base dont la violation par l'expert-comptable est poursuivie ».

(4) Nicole Stolowi, Op. cit. P 198.

(5) Nicole Stolowi, Op. cit. P 198.

يواجه نص المادة 830 ق ت ج¹، فلم ينص صراحة على واجب التبليغ عن الوقائع الجرمية التي يكتشفها خلال قيامه بفحص حسابات الشركة التجارية أو الهيئة المستخدمة أيا كان شكلها، بحيث اكتفى بالنص في المادة 62 من القانون السابق، على أن الخبير المحاسب والمحاسب المعتمد يتحملان المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالالتزام قانوني، إلا أن هذا النص لا يفي بالغرض من حيث إلزامه بالتبليغ عن الوقائع الجرمية، وقد يفهم هذا الموقف بأن المشرع اعتبر إلزام مندوب الحسابات كاف اتجاء مسألة التبليغ عن الجرائم، على أساس أن التقارير التي يعدها الخبير المحاسب ومهامه المتمثلة في التقييم والتدقيق المالي والمحاسبي لا تجعل المعلومة المحاسبية جاهزة لاستخدامها وتبليغها للغير.

ولتصبح جاهزة لاستخدامها من طرف الغير يجب أن تنتهي تلك الحسابات بالتصديق من طرف مندوب الحسابات، إلا أن هذه الفرضية غير صالحة نظرا لأنه ليس على جميع أشكال الشركات التجارية أن تعين مندوب حسابات كما تم التعرف عليه سابقا، بل وحتى ليس جميع الوثائق المحاسبية ستكون محل مصادقة من طرف مندوب الحسابات، وبالتالي فإنه من الواضح أن المشرع فوت فرصة يمكن خلالها كشف جرائم لو كان قد ألزم الخبير المحاسب بالكشف عن وقائع جرمية من خلال اطلاعه على حسابات الشركات التجارية والهيئات التي يمكن لها عموما التعاقد مع الخبير المحاسب من أجل تقديم خدماته وعدم إلزامه بكشفها من خلال نص خاص كما فعل مع مندوب الحسابات، مع أنه من المنطقي جدا أن يقع الالتزام بالتبليغ فقط على مندوب الحسابات، حيث أن مهام هذا الأخير رقابية أكثر منها مجرد مراجعة، فالترخيص بممارسة هذه المهنة يأتي على كونه جهة قانونية لمراقبة حسابات الشرك وكأنه حارس مصالح الدولة والشركاء داخل الشركات المعنية بتعيينه.

ولم يأت قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب بما يسمح للخبير المحاسب بالتبليغ عما اكتشفه من وقائع جرمية، حيث اكتفى بالإشارة إلى عدم التقيد بالسر المهني في الحالات التي يقرها القانون² كما أشار أنه في حالة عدم التعاون معه وعرقلة مهامه من طرف جهات من الشركة التجارية التي تعاقد معها من أجل فحص وتدقيق حساباتها، أن يقوم بتبليغ مسيري الشركة كتابيا ويطلب منه تصحيح الوضع³.

في حين قد تؤدي عرقلة مهام مندوب الحسابات للمساءلة الجزائية سواء لفعل العرقلة في حد ذاته بوصف الفعل عرقلة مهام مندوب الحسابات، أو يمكن أن يكون ذلك من أجل إخفاء أمور قد تشكل جرائم عن مندوب الحسابات وهنا يمكن مباشرة لمندوب الحسابات تبليغ وكيل الجمهورية.

(1) أنظر العنصر المتعلق بحدود كشف مندوب الحسابات عن السر المهني من هذا الباب.

(2) Art. 4 al 2 du code de déontologie de la profession d'expert-comptable, Préc.

(3) Art. 18 du code de déontologie de la profession d'expert-comptable, Préc: « Le professionnel qui constaterait une méconnaissance de l'obligation de coopération ou des carences entravant l'exécution de sa mission doit en informer les dirigeants de l'entreprise par écrit et leur demander d'y remédier ».

غير أن ذلك لا يعني أن الخبير لمحاسب غير ملزم بالتبليغ عن الوقائع الجرمية التي يكتشفها بحيث يخدم تبليغه جانبيين: الأول أن يثبت عدم تورطه في تلك الجرائم ويخلي مسؤوليته اتجاه ما قد يؤدي إلى إسناد المسؤولية الجزائية بوصفه فاعلا، أو شريكا، والثاني أن يسهل عملية الكشف عن الجرائم التي عادة ما تتخذ طبيعة جرائم الفساد، وجرائم السرقات، إذ أن الالتزام بالتبليغ عن الجرائم لا يتحدد بنوع من المهن دون الأخرى، فجريمة عدم التبليغ عن الوقائع الجرمية تعرف وجودا في القانون العام وذلك بموجب نص المادة 181 ق ع ج حيث: "...يعاقب بالحبس من سنة إلى خمس سنوات وبغرامة من 1.000 دج إلى 10.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين كل من يعلم بالشروع في جناية أو بوقوعها فعلا ولم يخبر السلطات فورا".

2- حدود التزام المحاسب المعتمد بالسر المهني

يمكن في صدد البحث عن مدى تقرير المسؤولية الجزائية للمحاسب المعتمد عن إفشاء السر المهني التطرق لموقف المشرع الفرنسي الذي لا يأتي على نفس الموقف الذي اتخذته المشرع الجزائري.

أ- إسناد المسؤولية الجزائية للمحاسب المعتمد عن إفشاء السر المهني

لم يعتبر المشرع الفرنسي مهنة المحاسب من قبيل المهن التي يلزم الحفاظ على سرية التعاملات التي تحدث بمناسبةها، وبرر الفقه ذلك على أساس أنه لا يتعدى في أداء مهامه القيام بوكالة بسيطة وليست ترقى بالتالي لوصف المهنة¹، وعلى عكس ما قرره المشرع الفرنسي وبالرجوع إلى أحكام قانون تنظيم المهنة، فإن المشرع الجزائري قرر في نص المادة 45 منه صراحة على أن المحاسب يقدم خدماته للزبون بموجب عقد تقديم خدمات، يحدد مجال تدخله وشروط تسليم الوثائق، كما يظهر من خلال تأكيد المشرع في نفس القانون أن الأعمال التي تتجز من طرف المحاسب المعتمد تكون باسمه الشخصي الخاصة، وتحت مسؤوليته، وهنا تختلف الصورة عن عقد الوكالة التي يقوم فيها الوكيل بإنجاز الوكالة لحساب الموكل وباسمه كما هو بالنسبة لمسير الشركة التجارية.²

فيقترب وضع المحاسب المعتمد في هذا المفهوم من عقد العمل الذي يربط المستخدم بالعامل ويعمل هذا الأخير وفق ما يتطلبه العقد ويلتزم بكنم السر المهني حسب ما تقتضيه القواعد القانونية³ ونرى في طبيعة العلاقة بين المحاسب المعتمد والزبون، وفي طبيعة الوثائق التي يطلع عليها هذا الأخير

(1) Nicole Stolowi, Op. Cit. P 194.

(2) المادة 571 ق.م.ج.

(3) تنص المادة 07 من قانون العمل 90-11، سابق الذكر، على أنه: " يخضع العمال في إطار علاقات العمل للواجبات الأساسية التالية: ... أن لا يفشوا المعلومات المهنية المتعلقة بالتقنيات والتكنولوجيا وأساليب الصنع وطرق التنظيم وبصفة عامة أن لا يكشفوا مضمون الوثائق الداخلية الخاصة بالهيئة المستخدمة، إلا إذا فرضها القانون أو طلبتها سلطتهم السلمية".

بحكم ممارسة مهامه ما يدعم موقف المشرع الجزائري باعتبار مهنة المحاسب المعتمد من بين المهن التي تلزم بحفظ السر المهني صراحة بالإحالة لجريمة إفشاء السر المهني وعدم الاكتفاء باعتباره خطأ قد يؤدي للتوقيع جزاءات تأديبية أو مدنية.

ب- مدى التزام المحاسب المعتمد بالسر المهني في مواجهة مندوب الحسابات

تؤكد المادة 31 من قانون تنظيم مهنة المحاسبة على حق مندوب الحسابات في الاطلاع على كل ما يتعلق بالوضع المحاسبية للشركة التجارية في إطار القيام بمهامه الرقابية من أجل تكوين رأي حول صدق الحسابات والسندات الحسابية وإعداد تقاريره بخصوصها، وذلك من خلال السماح له بأن يطلب من القائمين بالإدارة والأعوان والتابعين للشركة كل التوضيحات والمعلومات، وأن يقوم بكل التفتيشات التي يراها لازمة¹.

وفي ما يتعلق بحدود الالتزام بالسر المهني المنصوص عليها في القانون نفس القانون، فإنه لم يأت صراحة ما يفيد عدم تعيد المحاسب المعتمد بالسر المهني اتجاه مندوب الحسابات، غير أن نص المادة أشار في قوله "لا يتقيد المحاسب المعتمد بالسر المهني في الحالات المنصوص عليها في القانون..."، ولم يحدد النص القانون المقصود به في هذه الإشارة، وبما أن المشرع صراحة أعطى لمندوب الحسابات الحق في طلب التوضيحات من أية جهة تابعة للشركة، فإنه على المحاسب أن يحترم هذا الحق ويلتزم بإخبار مندوب الحسابات عما وصل إلى علمه واكتشفه أثناء قيامه بمهامه في إعداد محاسبة الشركة، وإلا عدّ ذلك عرقلة لمهامه يمكن أن يؤدي للمساءلة الجزائية في حالة التبليغ عن وقائع جرمية قد يوصف المحاسب المعتمد فيها فاعلا أصليا أو شريك.

أما ما أثار إشكالية حقيقية أمام القضاء الفرنسي هو مسألة أن يتقدم المحاسب المعتمد من تلقاء نفسه أمام مندوب الحسابات للهيئة المستخدمة لتبليغه بما اكتشفه من كتابات غير قانونية دون أن يقوم مندوب الحسابات بطلب ذلك، في قضية تقدمت فيها رئيسة قسم المحاسبة في الشركة بموجب رسالة نصية عن إدراج الديون الملغية بالميزانية المؤقتة لشهر جوان بطلب من مدير الشركة التي كانت قد أعدتها قبل إجازتها، بتبليغ مندوب الحسابات عن المساس بالميزانية، حيث اعتبرت إدارة الشركة أنها قد ارتكبت خطأ جسيما خاصة أنه لم يكن ذلك ناتجا عن طلب مندوب الحسابات، وتم فصلها نتيجة عدم

(1) أنظر الجزء المتعلق بالتعدي على حق مندوب الحسابات في الاطلاع على وثائق الشركة من طرف مسير الشركة في الباب الأول من هذا البحث.

احترامها لتسلسل السلمي داخل الشركة بتبليغها للجهة الغلط، بالإضافة لقولها بوجود إداخلات حسابية غير قانونية في الشركة¹.

وقد اعتبرت محكمة الاستئناف أن الحسابات كانت مؤقتة بحيث تضمنت مصادقة مؤقتة من طرف مندوب الحسابات، لم يكن من الضروري اطلاع مندوب الحسابات عليها، حيث اعتبرت المحكمة أن الحسابات لم تكن جاهزة بعد لاطلاع الغير عنها، ما يؤدي إلى القول بأن رئيسة قسم المحاسبة قد ارتكبت فعلا خطأ جسيما وصف بعد الولاء. إلا أن هذا الحكم ألغي من طرف المحكمة العليا للنقض على أساس أن مندوب الحسابات ليس "غيرا" ويحق له الاطلاع على كل الوثائق المحاسبية والعلم بكل الأمور التي تتعلق بحسابات الشركة التجارية باعتباره مراقبا معنا في الشركة².

ورغم عدم النص على عدم التزام المحاسب المعتمد صراحة بتبليغ مندوب الحسابات، كما فعل اتجاه المسيرين في الشركة التجارية وقرر المسؤولية الجزائية عن عرقلة مهامه في الاطلاع على وثائق الشركة ومراقبتها، إلا أنه وبموجب النص على حقه في العلم بالوضعية المالية للشركة التجارية يمكن القول أنه التزم ضمني يقع على المحاسب بحكم أنه معين من طرف المسيرين وتابع لهم في وضع وضبط محاسبة الشركة التجارية، بل وحتى هناك من اعتبره وكيفا عنهم على أساس أن الأصل في ضبط محاسبة الشركة وإعداد الحسابات والقوائم المالية والقيام بكل ما يتعلق بالحسابات المالية للشركة تناط بالمسيرين الذين يستعينون في ذلك بالمحاسب للاستفادة من معرفته بذلك، ويظهر ذلك جليا في الفقرة الثانية من نص المادة 43 من قانون تنظيم المهنة 10-01 التي استعملت مصطلح "يساعد"، كما تنص المادة 44 من نفس القانون على أنه: " يمكن الزبون أن يلتمس من المحاسب المعتمد القيام بمهام المساعدة في إعداد الجداول المالية"³.

(1) Une décision de la chambre sociale de la cour de cassation rendue le 24 mars 1988.

V : Nicole Stolowi, Op.cit. P 194.

(2) Nicole Stolowi. Op. cit. P. 195 : « Qu'en statuant ainsi, alors que, dans l'accomplissement de sa mission permanente de contrôle de la régularité de la sincérité des comptes sociaux, le commissaire aux comptes, qui n'est pas un tiers vis-à-vis de l'entreprise dans laquelle il exerce ses fonctions, était appelé à connaitre de tous documents comptables ».

(3) ويعرف عمل المحاسب من الناحية المحاسبية بـ "التدقيق الداخلي" وهو معبر على أنه العمل المحاسبي الذي يتم داخل الشركة والذي يكون في عبارة عن جهة تابعة لإدارة الشركة التجارية، وتقدم خدماتها في اتصال مع هذه الجهة، حيث ينقسم التدقيق اعتمادا على قرره النظام القانوني للمحاسبة في الجزائر حسب طبيعة التكليف، إلى التدقيق الخارجي الممثل في محافظ الحسابات، والخبير المحاسب، والتدقيق الداخلي والذي يمثله المحاسب المعتمد التابع لإدارة الشركة التجارية ويحظى باستقلالية أقل من المدققين الخارجيين بحكم تبعيته.

أنظر: محمد أمين لونيس، المرجع السابق، ص 105.

ثانيا- التعدي على القواعد الجبائية المتعلقة بتقديم الحسابات

رغم أن الأصل في التسجيل المحاسبي الذي يقوم به المحاسب والخبير المحاسب يكون لصالح الهيئة المستخدمة أو الشركة التجارية، وهذا يعني أن جميع التصريحات التي يقوم بها يرجع للمستخدم تقرير استخدامها وعلى النحو الذي يمليه عليهما هذا الأخير وبموجب المعطيات المقدمة من طرفه، فتسند المسؤولية عن عدم صحتها لهذا الأخير، إلا أن ممتهني المحاسبة في قيامهم بمهامهم عليهم التمسك بمبادئ المحاسبة الذي أعدت في النظام المالي المحاسبي بالإضافة للقواعد التنظيمية المنظمة للمهنة وحتى قانون أخلاقيات المهنة، ومنها تحري الشفافية والصدق وتقديم معلومات حسابية صادقة، فيوصف التلاعب بالمحاسبة بعدة أوصاف، ويتخذ جزائيا عدة تكييفات، يمكن أن يكون فيها المحاسب المعتمد والخبير المحاسب فاعلين أصليين عن التعدي على صحة المعلومات المحاسبية.

1- مسألة المحاسبة الإبداعية

عُرف نوع من التلاعب بالحسابات الذي يقوم به ممتهني المحاسبة بـ " المحاسبة الإبداعية" والتي باتت محل اهتمام البحث العلمي والدراسات المحاسبية والقانونية لمعرفة الجهات التي يمكن أن تتأثر بالمحاسبة الإبداعية، خاصة تلك المسؤولة عن التحصيل الجبائي.

ويصب معناها في أنها شكلا من أشكال التلاعب المحاسبي تهدف لإظهار القوائم المالية وفقا لما يرغب فيه معدوها وخلافا لما هي عليه في الواقع من خلال الاستفادة من الثغرات في القوانين والخيارات المتاحة في المعايير المحاسبية، فتتغير القيم المحاسبية الموضوعية إلى قيم غير موضوعية ما ينتج عنه التأثير السلبي على جودة المعلومات المحاسبية وعدم التعبير الصادق عن الوضعية المالية للشركة¹.

يستخدم ممتهني المحاسبة أساليب المحاسبة الإبداعية لعدة أهداف، أهمها حسب ما يقره مسيري الشركات المستخدمة للمحاسبة تغيير المعطيات التي تحملها القوائم المالية بما يعبر على زيادة الديون من خلال إظهار مبلغ في الميزانية أعلى من الأصول، كما يتم استخدام المحاسبة الإبداعية من أجل تبرير تغيير طرق التقدير المحاسبية من طرف المسيرين، والتغيير في قائمة حسابات النتائج، وتستخدم المحاسبة الإبداعية أيضا بنية التلاعب بالحسابات أو ما يسمى "الاحتيال المحاسبي" ولا تختلف التقنيات المستعملة عن تلك التي تم استعمالها من أجل تبرير تغيير طرق التقدير أو حساب النتائج التي يكون

(1) ظهر مصطلح المحاسبة الإبداعية أول مرة في كتاب المفكر الإنجليزي « Ian Griffiths » عام 1986 بعنوان "المحاسبة الإبداعية" وعرفها بأنها مجمل الإجراءات التي تمارسها المؤسسات بهدف التقليل من أرباحها أو زيادتها من خلال حساباتهم التي تم تشكيلها والتلاعب بها بشكل هادئ، وبطريقة خفية للتغطية على المخالفات والجرائم باعتبارها عمليات كبرى".
أنظر: آسيا لعروسي، المرجع السابق، ص 26.

استعمال المحاسبة الإبداعية فيها من أجل الاستفادة فقط من الأساليب الأكثر شيوعا من أجل الوصول إلى إفصاح عن دخل وهمي أو دخل مستقبلي قد يكون غير محتمل أو التقليل في المصروفات من أجل إظهار نتيجة أفضل¹.

غير أن استعمال المحاسبة الإبداعية من أجل الغش المحاسبي يكون بعدم الامتثال عمدا للمعايير المحاسبية والتنظيمات القانونية للمحاسبة²، غير أنه من الناحية القانونية لا يمكن اعتبار الاتجاه الأول لمستخدمي المحاسبة الإبداعية مباحا بل يكفي المساس بصحة المعلومات المحاسبية ما يؤدي حتما لتحقيق المسؤولية الجزائية عن استعمالها من طرف المهنيين الذين يتعاقدون مع الشركات التجارية المستخدمة حسب ما هو مقرر قانونا.

تؤدي المحاسبة الإبداعية للتغيير في الصورة الحقيقية للسندات المحاسبية على اختلافها ويشمل نطاق الجهات المتأثرة بهذه الممارسة غير القانونية النطاق الذي يشمل مستخدمو المعلومات المحاسبية (مساهمون، مقرضون، مستثمرون، إدارات حكومية...)، ولما الضريبة أهم مداخل الدولة فلهذه الأخيرة اهتمام كبير حول المعلومات المحاسبية والمالية المقدمة، والعلاقة بين المعلومة المحاسبية والضرائب علاقة تبادلية، حيث أن النتيجة المحاسبية هي أساس تحديد النتيجة الضريبية، نجد أن هناك عوامل تؤثر بشكل مباشر على النتيجة المحاسبية، فتأثر بشكل غير مباشر على النتيجة الضريبية، وكشفت الدراسات على أن التهرب الضريبي يعتبر أحد أهم الدوافع لممارسة المحاسبة الإبداعية، ما يعني أن التقليل من الضريبة على دخل الشركات التجارية سيؤدي إلى التقليل من ممارسة المحاسبة الإبداعية، فتؤدي تقنيات المحاسبة الإبداعية إلى التهرب الضريبي الذي يكون من خلال تقديم تقارير مالية غير صحيحة، أو القيام بمداخلات أو تعديلات خاطئة أو دفاتر مزورة أو إتلاف دفاتر محاسبية، أو إخفاء أصول أو إخفاء مصادر دخل... إلخ³.

2- جرائم التعدي على قواعد التصريح للإدارة الجبائية

تعد الضريبة واجب المواطنة، ويعاقب القانون على المساس بالقواعد التي تضمن تحصيلها على النحو الذي تحدده النصوص التشريعية، كما يعاقب على التهرب الضريبي مهما كانت نوع الضريبة

(1) زنودة إيمان، المحاسبة الإبداعية وإشكالية التسيير الضريبي (دراسة حالة المؤسسة الاقتصادية طهراوي ولاية بسكرة للفترة 2002-2017)، أطروحة دكتوراه LMD، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، السنة الجامعية 2019-2020، ص ص: 13-14.

(2) Stéphane Bonifassi et les autres, Op. cit. P 61-63.

(3) زنودة إيمان، المرجع السابق، ص : 60، 79.

المقررة¹، والأصل في جرائم الغش الجبائي أنها تخاطب المكلف بها، والذي يظهر في شأن الحديث عن مسؤولية المحاسب المعتمد والخبير المحاسب أنه يتمثل في المستخدم الذي أبرم عقد تقديم خدمات مع ممتهني المحاسبة من أجل الاستفادة من خدماتهم كل حسب طبيعة المهام المحاسبية التي يقدمها، بحيث رغم تصور إمكانية مساهمة الخبير المحاسب والمحاسب المعتمد في الأفعال التي توصف على أنها تهرب ضريبي، أو غش جبائي إلا أنه في الأخير لا يمكن تجاوز حقيقة أن ذلك كان لصالح المكلف بالضريبة، وهو ما يضع ممتهني المحاسبة في صورة الشريك إلى جانب الشركة التجارية المكلفة بالضريبة.

غير أنه وفي مقام الحديث عن الجرائم التي يرتكبها المحاسب المعتمد والخبير المحاسب أثناء تأدية مهامهما، لا يصلح الحديث عن الجرائم التي تخاطب المكلف بالضريبة والتي يمكن للمحاسب المعتمد أو الخبير المحاسب أن يكون شريكا فيها، وإنما يتضمن الحديث عن الجرائم المرتكبة من طرفهم أثناء تأدية مهامهم المحاسبية على النحو الذي يوصف الفعل المجرم بأنه مساهمة أصلية.

وبالنظر لنوع المخالفات التي جاءت بها قوانين الضرائب، فإنه نرى في تقرير مسؤولية المحاسب والمحاسب المعتمد عن تقديم معلومات خاطئة، قد ميز بين تقديم المعلومات الخاطئة كفعل منفرد بغض النظر عن التملص أو محاولة التملص من الضريبة، فمنها ما هو مقرر بمجرد تقديم معلومات حسابية غير صحيحة، ومنها ما هو مقرر عن تقديمها بمناسبة الغش الجبائي، ومنها ما يعني بخرق الأحكام المتعلقة بحق الإدارة الجبائية في الاطلاع.

وتختلف العقوبات المقررة عن مخالفة القوانين المتعلقة بالضرائب بين عقوبات جزائية وعقوبات جبائية، وتوصف هذه الأخيرة بأنها مقررة من طرف ولصالح الإدارة الجبائية، وتنقسم إلى نوعين من الجزاءات، زيادات يتم دفعها بالإضافة إلى الضريبة المفروضة التي تم التملص منها أو محاولة التملص منها²، أو غرامات مالية مفروضة ذات طابع إداري تتمثل في الغرامات الجبائية التي نصت عليها مجمل القوانين الجبائية أما العقوبات الجزائية فهي تلك المقررة عن ارتكاب المخالفات والجنح و الجنايات حسب ما هو مقرر في القانون العام.

(1) المادة 82 من الدستور الجزائري.

(2) نظرا لكون الزيادات بطبيعتها ترفق للمكلف بالضريبة عن تملصه من دفعها، فإنه في شأن البحث عن مسؤولية ممتهني المحاسبة الذين تنحصر مهامهم في إعداد الحسابات وضبطها، أو مساعدة المكلف بالضريبة في تقديمها لإدارة الضرائب لا يمكن أن يكون الجزاء الجبائي المقرر بمناسبة مخالفتهم للأحكام المتعلقة بتقديم المعلومات الحسابية زيادات لأنهم ليسوا مكلفين بالضريبة، وإنما ينحصر الجزاء المقرر عن ذلك في الغرامة الجبائية كجزاء جبائي على مخالفتهم. وينص قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على الزيادات في القسم العاشر من الباب الثالث من الجزء الأول منه وتضمن الزيادات بعدم التصريح أو التأخر في تقديمها والزيادات بسبب نقص في التصريح، من المواد 192-193.

أ- التعدي على حق الإدارة الجبائية في الاطلاع والمراقبة

سبق التطرق لحق الاطلاع الذي تمارسه الإدارة الجبائية على الوثائق الحسابية التي تكون مخولة من أجل تحديد وعاء الضريبة للمكلفين بالضريبة، بحيث يلزم كل من الخبير المحاسب والمحاسب المعتمد الخضوع لهذا الحق واحترام الإجراءات التي يتبعها المراقب التابع للإدارة الجبائية وعدم التحجج بالسر المهني، هذا لأن الحق في الاطلاع والمراقبة المخول قانونا لإدارة التحصيل الضريبي جاء اعتمادا على أن هذه الأخيرة لا يمكن لها أن تأخذ الوثائق المقدمة من أجل تحديد الوعاء الضريبي للمكلفين، مفترضة صحتها وصدقها، وإنما تتعامل في هذا الشأن بمبدأ التحفظ الذي يجعل كل من الوثائق المقدمة والخدمات المحاسبية المعتمدة في إعداد الوثائق الحسابية محلا للشك.¹

وتعمل إدارة تحصيل الضرائب ناهيك على الاطلاع على جميع هذه الوثائق متى رأت ذلك ضروريا على مراقبة هذه الوثائق من حيث الشكل، ومن حيث المضمون المتعلق بالمعلومات المحاسبية² وكل ما يتعلق بالوضع الجبائية للوثائق الحسابية المتعلقة بسنوات مالية مقللة، إذ من المنطقي أن تنصب المراقبة على سندات معدة مسبقا، حيث لا يصلح مراقبة السندات والوثائق لا تزال في مرحلة الإعداد، ولا يمكن الجزم بمدى صحة المعلومات المالية التي تحتويها سندات لم يتم بعد المصادقة عليها وتقرير استعمالها في التصريح الضريبي قبل استعمالها في قفل السنة المالية للشركة التجارية حسب ما يقره النظام المالي المحاسبي³.

تضمن قانون الإجراءات الجبائية أحكاما جزائية عن رفض اطلاع الإدارة الجبائية عن الأوراق التي تطلبها بمناسبة القيام بمهامها الرقابية⁴، بحيث يعاقب بغرامة جبائية يتراوح مبلغها من 5000 دج إلى 50.000 دج كل شخص أو شركة ترفض منح حق الاطلاع على الدفاتر والمستندات وجميع الوثائق المطلوبة⁵، كما يحكم زيادة على ذلك بتلجئة مالية قدرها 100 دج كحد أدنى عن كل يوم تأخير يبدأ

(1) بن بادة عبد الحليم، المرجع السابق، ص 236.

(2) تنص المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية، المحدث بموجب المادة 40 من قانون 01-02 المؤرخ في 22 ديسمبر 2001 المتضمن قانون المالية لسنة 2002، ج.ر المؤرخة في 23 ديسمبر 2001، عدد 79، على أنه: " تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة، أو حق أو رسم أو إتاة. كما يمكن أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي ليست لها صفة التاجر والتي تدفع أجورا أو أتعابا أو مرتبات مهما كانت طبيعتها. يتعين على المؤسسات والهيئات المعنية أن تقدم للإدارة الجبائية بناء على طلبها، الدفاتر والوثائق المحاسبية التي تتوفر عليها"

كما تنص المادة 20 في البند الأول لها على أنه: " يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها".

(3) المادة 30 من قانون النظام المالي والمحاسبي سابق الذكر.

(4) المادة 62، 63 من قانون الإجراءات الجبائية، سابق الذكر.

(5) المواد 45 إلى 61 قانون الإجراءات الجبائية، سابق الذكر.

سريانها من تاريخ المحضر المحرر لإثبات الرفض وينتهي بوجود عبارة مكتوبة م قبل العون المؤهل على أحد دفاتر المعني، تثبت بأن الإدارة الجبائية قد تمكنت من الحصول على حق الإطلاع على الوثائق عن كل يوم تأخير يبدأ سريانها من تاريخ المحضر المحرر لإثبات الرفض وينتهي يوم وجود عبارة مكتوبة من قبل العون المؤهل، على أحد دفاتر المعني، تثبت بأن الإدارة الجبائية قد تمكنت من الحصول على حق الاطلاع على الوثائق، وباستعمال عبارة "كل شخص أو شركة" فإنه لا مانع بمخاطبة المحاسب والمحاسب المعتمد بهذه المخالفة، مادام لم يشترط صفة محددة في مرتكبها كأن تختص بالمكلفين بالضريبة.

ولما كان إتلاف الوثائق يعد من قبيل الأفعال التي يمكن أن تعطل ممارسة الإدارة الجبائية لحق الاطلاع¹، فقد نص المشرع على مخالفة إتلاف الوثائق سابقة الذكر التي يكون محلها عموماً محل اطلاع، وقرر نفس الجزء السابق بخصوص منع الإطلاع، وذلك في حالة كان الإتلاف قبل انقضاء الآجال المحددة لحفظها، والتي كان قد حددها المشرع سواء ضمن التقنين التجاري أو التشريع الجبائي بـ (10) عشر سنوات، وذلك بالنسبة للدفاتر التجارية المنصوص عليها في القانون التجاري، والوثائق المحاسبية، وكذا الوثائق الثبوتية، لاسيما فواتير الشراء التي يمارس عليها حق المراقبة والاطلاع والتحقق، وذلك ابتداء من آخر تاريخ للكتابة فيما يخص الدفاتر وتاريخ تحريرها فيما يخص الوثائق الثبوتية.

أما بالنسبة للدفاتر والأوراق والوثائق التي تخرج عن نوع الوثائق السابق ذكرها، والتي من شأنها أن تسمح بالتحقيق في الكشف التي ترمي إلى ضمان التصحيح الجبائي والتي ليست خاضعة لأجل كبير للمحافظة عليها يجب أن يتم الاحتفاظ بها إلى غاية نهاية السنة الرابعة الموالية للسنة التي تم خلالها الدفع المطابق².

مع الإشارة لكون الأفعال محل المخالفات المتعلقة بحق اطلاع الإدارة الجبائية يمكن أن تشكل جريمة غش جبائي باستعمال وسائل تدليسية، حسب ما تقتضيه إجراءات المتابعة وقانون الضريبة واجب التطبيق على حسب نوع الضريبة المفروضة³.

(1) المادة 64 من قانون الإجراءات الجبائية سابق الذكر .

(2) المادة 64 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية سابق الذكر، المستحدثة بموجب المادة 41 من قانون المالية لسنة 2011 الصادر بموجب القانون رقم 10-13 المؤرخ في 29 ديسمبر 2010، ج. ر، المؤرخة في 30 ديسمبر 2010، العدد 80.

(3) المادة 118 من قانون الرسم على رقم الأعمال، سابق الذكر.

ب- تقديم تصريحات جبائية غير صحيحة

تضمن النص على المخالفات الضريبية فبمناسبة قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وبموجب الفقرة الأولى من نص المادة 306 منه، فإنه يحكم بالغرامة الجبائية للمحاسب المعتمد والخبير المحاسب،¹ عن المشاركة في إعداد أو استعمال وثائق أو معلومات يثبت عدم صحتها²، على النحو التالي:

- 1000 دج عن المخالفة الأولى المثبتة عليه.
- 2000 دج عن المخالفة التالية.
- 3000 دج عن المخالفة الثالثة وهكذا دواليك بإضافة 1000 دج إلى مبلغ الغرامة عن كل مخالفة جديدة.

وأما عن قانون الرسم على رقم الأعمال فتتص المادة 128 منه على اعتبار نفس الأفعال سابقة الذكر التي تحمل تعدي على صحة الوثائق المحاسبية محل مخالفة جبائية تقرر الجزاءات ابتداء من 1000 دج عن كل مخالفة.

ويمكن من خلال قراءة الأحكام المقررة عن تعدي المحاسب المعتمد والخبير المحاسب على صحة المعلومات المقدمة لتقرير الوعاء الضريبي للمكلف بالضريبة استنتاج تبعية ممتهن المحاسبة وزبونه المكلف بالضريبة التي راجعة مبدئياً للطابع الخاص التي تمتاز به قوانين الضرائب والإجراءات الجبائية إذ رغم أن مكانة مهنة المحاسب المعتمد والخبير المحاسب اتجاه جودة المعلومات المحاسبية تقتض أن تنصب الحماية الجبائية على المحاسبة والمعلومات المحاسبية بشكل منفصل ومباشر بحيث تضبط السلوكات التي تعد خرقاً للمبادئ المحاسبية بغض النظر عن غرض تلك المعلومات كما هو الحال

(1) لم تحدد المادة صفة المحاسب المعتمد بالضبط والخبير المحاسب، وإنما جاءت على ذكر: وكيل أعمال، أو مستشار جبائي أو خبير، أو محاسب، وهذا راجع لكون القانون صادر منذ 1976 فلا تتماشى المصطلحات المستعملة عن المهن بما هو مقرر في التشريعات الحالية، غير أنه من المقرر حسب نص المادة 19 من قانون تنظيم مهنة المحاسبة 10-01، أن الخبير المحاسب مؤهل لتقديم استشارات في الميدان المالي، فله أن يمارس الاستشارة الجبائية فضلاً عن تلك المهام المقررة له عن التدقيق في الحسابات، كما أن كلمة "الخبير" تنطبق على صفة الخبير المحاسب، واكتفى القانون بقوله "محاسب" ما يعني مهنة المحاسب المعتمد.

(2) ونلاحظ استعمال المشرع مصطلح "المشاركة" في الأفعال محل المخالفة، غير أن المشرع لا يقصد بها المشاركة التي تعني تقديم المساعدة والمعونة على الأفعال التحضيرية أو المسهلة أو المنفذة للجريمة، فيأخذ المخالف هنا حسب هذا المبدأ حكم الشريك، وإنما الأفعال التي شكلت مخالفة جبائية في هذا الشأن قائمة بحد ذاتها كمخالفة مستقلة، حيث أنه في تحديد الأفعال نرى عدم ربط المشرع ذلك بالتهرب من التحصيل الجبائي، بل أن الجريمة تتعلق فقط بهذه الأفعال بالتحديد كركن مادي بغض النظر عن الهدف من قيامها بمعنى سواء أدى ذلك لتحقيق التهرب الضريبي أو لا، فهي بذلك أفعالاً تشكل مساهمة أصلية.

لمندوب الحسابات الذي يواجه في ممارسته لمهامه أحكام جزائية تعني بمدى احترامه لمبادئ مهنته في المصادقة على المعلومات المحاسبية.

إلا أنه وضمن نطاق القوانين الضريبية لا مجال للحديث عن فصل مسؤولية ممتهني المحاسبة عن تلك المقررة لزيائهم المكلفين بالضريبة، وهو أمر منطقي بالنظر للعلاقة السببية الناشئة بين المكلف بالضريبة وخدمات المحاسب المعتمد أو الخبير المحاسب، وهو ما يظهر من خلال تأكيد المشرع على أن الغرامات الجبائية المقررة تكون على حسب عدد مرات المخالفة سواء لدى نفس المكلف أو عدة مكلفين وسواء تعاقبت المخالفات أو تزامنت¹.

وفي كل الأحوال يتضح جليا أنه لولا العلاقة بين المكلف بالضريبة وبين المحاسب المعتمد المستخدم لديه أو الخبير المحاسب، لما نشأت المخالفة التي قررت الجزاء الجبائي في حقهم، حيث تظهر هذه العلاقة واضحة من خلال نص المشرع عن التضامن في دفع الغرامة بين المحاسب أو الخبير المحاسب مع زبونه².

وتقوم مسؤولية الجزائية للمحاسب المعتمد أو الخبير المحاسب الذي اعتمد عليه المكلف بالضريبة من أجل التصريح بالضريبة في حال ظهر اعتماد المحاسب للتصريح الضريبي للمكلف بالضريبة، بحيث يعتبر ذلك إقرارا منه بأن ما جاء في بيان حقيقة المركز المالي للمكلف بالضريبة أو أن ما حققه هذا الأخير من ربح أو خسارة جاء وفقا للأساليب العلمية الصحيحة لعلم المحاسبة المراجعة السليمة³.

الفرع الثاني

مسؤولية ممتهني المحاسبة عن الأخطاء المهنية

تقوم المسؤولية عموما عن وجود التزام سابق تم خرقه، وتختلف المسؤولية الجزائية في مفهومها عن تلك غير الجزائية بكونها تنهض عن ارتكاب ما يصفه القانون بالجريمة وتتفرد بإجراءات خاصة في متابعتها، وبالتالي ينطلق التفريق بين المسؤولية الجزائية وغير الجزائية من حيث أن هذه الأخيرة لا تقوم

(1) المادة 306 من الأمر 76-101 المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدل والمتمم، ج. ر مؤرخة في 22 ديسمبر 1976، عدد 102. والمادة 128 من قانون الرسم على رقم الأعمال، سابق الذكر.

(2) تنص المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في البند 07 منه على أنك "الأشخاص والشركاء المحكوم عليهم بنفس المخالفة ينبغي أن يدفعوا بالتضامن، العقوبات المالية الصادرة في حقهم". وفي نص المادة 306 منه على أنه: "ويلزم كل من المخالف وزبونه بدفع الغرامة بالتضامن". وتنص المادة 135 من قانون الرسم على رقم الأعمال على أنه: "يلزم الأشخاص أو الشركات الذين صدر ضدهم حكما لنفس المخالفة، بالدفع المشترك للعقوبات المالية الصادرة في حقهم".

(3) حسني عبد السميع إبراهيم، الجرائم الاقتصادية (دراسة مقارنة بين الشريعة الإسلامية والقوانين الوضعية)، الطبعة الأولى، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، سنة 2015، ص 240.

على ارتكاب الفعل الموصوف بأنه جريمة، بمعنى قد ينفرد تقرير المسؤولية غير الجزائية عن خرق أحكام معينة، أو قد تجتمع مع المسؤولية الجزائية بحيث يتزامن وصف ذلك التعدي مع وجود تكييف جزائي.

وتنقسم المسؤولية المهنية غير الجزائية من حيث كونها لا تتعلق بعملية التجريم، إلى نوعين مسؤولية تأديبية يقرها التنظيم الذي يخضع له ممتهني المحاسبة، ومسؤولية مدنية تقوم على أساس وجود ضرر تسبب به ممتهني المحاسبة عن أخطائهم أثناء أو بمناسبة ممارسة وظائفهم.

أولاً- المسؤولية التأديبية

ينتج عن مخالفة القواعد القانونية التي تنظم مهنة المحاسبة تقرير بالإضافة للمسؤولية الجزائية عن بعض الأفعال المتعلقة بممارسة مهنة المحاسبة، أو تلك التي ترتكب بمناسبة أو أثناء ممارسة المهنة، المسؤولية التأديبية عن الأخطاء المهنية، وذلك بموجب الفقرة الثانية من المادة 6 من قانون تنظيم مهنة المحاسبة 10-01 على أنه: " يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالتهم من مهامهم، عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم".

1- تعريف المسؤولية التأديبية

قد يعبر عن المسؤولية التأديبية بمصطلحات أخرى، كالمسؤولية المهنية، أو المسؤولية الأخلاقية، ويرجع ذلك لاعتبار طبيعة المسؤولية التأديبية ترجع إلى الالتزامات المفروضة بموجب أخلاقيات المهنة¹.

يمكن الانطلاق في تعريف لمسؤولية التأديبية² من أساس تقريرها واختلافها عن المسؤولية الجزائية، إذ تختلف الجريمة عن الجريمة التأديبية من حيث الأركان وطبيعة الجزاء الجنائي، فتعد الجريمة أساس المسؤولية الجزائية ومحركها، بينما يعتبر الخطأ التأديبي هو المحرك للمسؤولية التأديبية، وتقوم على المساس بمصلحة جهة الإدارة أو جهة العمل، وإذا كان بمقتضى مبدأ الشرعية يتم تقرير المسؤولية الجزائية في الجريمة عن وجود نص تشريعي خاص يحدد عناصر أركان الجريمة، فإن المسؤولية التأديبية

(1) « La responsabilité disciplinaire, ou responsabilité ordinale, est mise en jeu par la violation d'une règle déontologique ».

Définition publiée sur : <https://www.larousse.fr/>. Consultée le : 14/03/2021, à 17 :54.

(2) وتجدر الإشارة في هذه الشأن للتقريب بين المسؤولية التأديبية والمسؤولية الأدبية، بحيث لا تدخل المسؤولية الأدبية في دائرة القانون، ولا يترتب عليها أي جزاء قانوني وأمرها موكول إلى الضمير، فهي مسؤولية أمام الله، وقد لا تستدعي هذه المسؤولية أن تظهر بمظهر خارجي بحيث تتحدد بالهواجس النفسية ولا تقترب هذه المسؤولية لا من بعيد ولا من قريب مع المسؤولية التأديبية وإنما يمكن أن تجد مفهوما في المسؤولية المدنية، أين تتقدم المسؤولية عن التعويض، ولا يبقى له وجود إلا في نفس المدين، وهو ما يسمى بالالتزام الطبيعي الذي يرجع للمدين في تنفيذه على حسب مدى إحساسه بالمسؤولية أمام ضميره وأمام الله. أنظر: عبد الرزاق أحمد السنهوري، مصادر الالتزام، الجزء الأول، المجلد الثاني، المرجع السابق، ص 842.

تتقرر عن وجود خطأ تأديبي الذي يقوم على مجرد التحديد العام للالتزامات التي وقع الإخلال بها ويخاطب القانون الذي ينطلق منه إقرار المسؤولية التأديبية فئة محددة حسب نوع الوظيفة أو المهنة أو التنظيم الذي ينتمي إليه الممتهن¹.

وترتب المسؤولية التأديبية خلافا للمسؤولية الجزائية التي ترتب العقوبة عن ارتكاب الجريمة، جزاء تأديبي يتعلق أساسا بالعلاقة بالمهنة وممارستها. وتقرر انطلاقا من النظام التأديبي الذي تتخذه السلطة التي لها صلاحية التعيين ضد الموظف المقترف لأعمال تخل بقواعد النظام مخالفا بذلك الواجبات المنصوص عليها قانونا.

2- قيام المسؤولية التأديبية في حق ممتهني المحاسبة

سبق وعرف التشريع الجزائري المسؤولية التأديبية لممتهني المحاسبة في ظل القانون القديم، رغم اختلاف العبارة التي عبر عنها عن التي استعملها المشرع في القانون 10-01، فكان يعبر عنها بالمسؤولية الانضباطية²، ولا فارق بين هذه الأخيرة وبين عبارة المسؤولية التأديبية رغم أنه بالنظر لطريقة اتصال ممتهني المحاسبة مع الهيئات النظامية للمهنة، وأن هذه الأخيرة هي من يعهد لها تقرير المسؤولية التأديبية على مخالفة أحكام قانون تنظيم المهنة الأخلاقي، وفي التفريق بين هذه الأخيرة وبين تلك الجزاءات التأديبية التي قد توقعها الهيئة المستخدمة للخبير المحاسب أو المحاسب المعتمد معها، باعتباره موظفا لديها يخضع للنظام الداخلي للهيئة المستخدمة كخصم الراتب، أو توقيف الترقية، نرى في استعمال عبارة " المسؤولية التنظيمية" أكثر تعبيرا في تفريقها عن تلك التي قد توقعها الشركة أو الزبون المستخدم الناشئة عن علاقة العمل.

وبالتالي تجدر الإشارة أن نطاق الحديث عن المسؤولية التأديبية هي تلك التي توقعها الهيئة النظامية لمهنة المحاسبة، وبالضبط اللجنة التأديبية التابعة للمجلس الوطني للمحاسبة، وهي حسب ما جاء به القانون 11-24³ لجنة الانضباط والتحكيم، ويجد الخبير المحاسب والمحاسب المعتمد أساس المسؤولية التأديبية من عدم احترام القواعد المهنية سواء المنصوص عليها في قانون تنظيم المهنة، أو تلك المنصوص عليها في قوانين أخلاقيات المهنة، ولا يهم في عدم الالتزام بالقواعد المهنية أن ينتج عن ذلك قيام مسؤولية جزائية أو مدنية، وإنما قد تقوم بمعزل عن هاتين المسؤوليتين، كما يمكن أن تجتمع جميع أنواع المسؤولية القانونية.

(1) أحمد فتحي سرور، مرجع سابق، ص 316-317.

(2) المادة 53 من القانون 91-08 المتعلق بمهنة المحاسبة (الملغى).

(3) المرسوم التنفيذي 11-24 المتعلق بتحديد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمهم وقواعد سيره، سابق الذكر.

كأن يترتب عن عدم الالتزام بالسرية المهنية مثلاً قيام المسؤولية الجزائية بموجب نص المادة 302 ق.ع.ج، ولما كان إفشاء الأسرار في مجال الأعمال كفيل بأن يسبب خسائر مادية أو معنوية للشركة المتضررة المستخدمة للمهني المحاسبي، فإنه لا يستبعد أن تلحق به المسؤولية المدنية للمطالبة بتعويض الأضرار، كما يعد إفشاء السر المهني من أهم الالتزامات التي أكد عليها قانون أخلاقيات المهنة وبالتالي يعد إفشاء الأسرار من الأخطاء التأديبية التي يقوم عليها المسؤولية التأديبية لممتهني المحاسبة.

كما يمكن أن يتابع المحاسب المعتمد أو الخبير المحاسب بموجب تقرير المسؤولية التأديبية عن أفعال قد لا ترقى إلى كونها جريمة، كتلك التي يمكن أن توصف بأنها أخلاقية محض، فعدم احترام مبادئ الزمالة بين الخبراء المحاسبين وروح التضامن والتعاون النزاهة بينهم، بحيث لا يجوز أن يقبل المهني القيام بعقد تقديم خدمات محاسبية لزبون سيق له التعامل مع زميله دون أن يقوم بإعلام هذا الأخير، ودون أن يتأكد من الظروف التي تسمح بقبول التعامل مع هذا الزبون المحددة بموجب قانون أخلاقيات المهنة¹، كما هو الحال بالنسبة لقانون أخلاقيات مهنة المحاسب المعتمد فيمنع بموجب هذا القانون التعامل مع الزبائن الذين سبق لهم التعامل مع المحاسب المعتمد الذي استقبل المترقب خلال تلك السنة إلا بموجب تصريح من طرف هذا الأخير، كما يلزم أعضاء المنظمة بالتعاون فيما بينهم وعدم القيام بما يمس سمعة أحد الأعضاء وحتى أعضاء المصف الوطني للخبراء المحاسبين، أو الغرفة الوطنية لمندوبي الحسابات تحت طائلة العقوبات التأديبية².

ولما كانت طبيعة المسؤولية التأديبية تؤخذ أساساً من تجاوز قواعد ومبادئ أخلاقيات المهنة، وهذه الأخيرة لا تحدد بصفة دقيقة الالتزامات التي يعد خرقها خطأ تأديبياً، فإنه لا يمكن تحديد بصفة دقيقة نوع الخطأ الذي يمكن وصفه بأنه خطأ تأديبي، بحيث يتسع المجال على قدر اتساع المبادئ التي وضعت من أجل ضبط العلاقة بين المهنيين والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، أو بالمصف الوطني للخبراء المحاسبين، وبين بعضهم البعض، فيمكن أن يوصف أي فعل يمس بالسير العادي لهذه العلاقة على أنه خطأ تأديبي، هذا لأنه بالنسبة للمسؤولية الجزائية التي تقوم على الجريمة، واضح نطاقها

⁽¹⁾Art. 10 code de déontologie de la profession d'expert-comptable algérien, préc : « le membre de l'ordre sollicité par un client en vue remplacement d'un confrère ne doit accepter la mission qui lui est proposée qu'à la condition de :

-s'être assuré que cette demande n'est pas motivée par le désir de se soustraire à une exacte application de la loi ou de la réglementation en vigueur ;
- avoir informé son confrère, par tout moyen justifié et dans une copie est adressée au conseil de l'ordre ;
- S'efforcer d'obtenir la justification du paiement des honoraires du prédécesseur avant d'accepter sa mission. A défaut, il doit en référer au conseil national de la comptabilité et faire toutes réserves nécessaire auprès du client avant d'entrer en fonction ;
- En outre, il doit s'abstenir de toute critique à l'égard de son prédécesseur.

⁽²⁾V les articles : 13, 14, 15, 16 de code de déontologie de l'organisation nationale des comptables agréés algérienne, disponible sur: <https://www.onca.dz/>

بل وتعتبر هذه الأخيرة مصدرا من مصادر المسؤولية التأديبية ويصلح القول في هذا المقام، أن ليس كل خط تأديبي هو جريمة، غير أن كل جريمة ارتكبت بمناسبة أو بسبب المهنة يمكن اعتبارها خطأ تأديبي.

ولقد اكتفى المشرع في الإشارة للمسؤولية التأديبية باعتماد ظرف ممارسة المهنة كمعيار لتحديد الخطأ التأديبي،¹ وبالتالي لا تصلح الأخطاء أو الجرائم التي ترتكب خارج هذا النطاق لاعتبارها خطأ تأديبي، ومن المنطق تبني هذا المعيار، حيث لا يمكن أن يتصور قيام مسؤولية تأديبية توقعها الهيئات التنظيمية المنظمة للمهنة عن جريمة الإهمال العائلي مثلا الذي ارتكبتها المحاسب المعتمد أو الخبير المحاسب والتي لا علاقة لها بظرف ممارسة المهنة، حتى وإن تمت المتابعة الجزائية في شأن ذلك فاعتمد المشرع معيار موضوعي ضيق لتحديد نطاق الخطأ التأديبي على النحو الذي جعله يتعلق فقط بـ "القواعد المهنية"، وعبر المشرع بالتالي عن طبيعة الخطأ التأديبي بوصفه كل مخالفة، أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية.

ومن الجيد تفعيل المسؤولية التأديبية للمهنيين عموما ولممتهني المحاسبة خصوصا، حيث وكمثال عن جدوى هذه الأخير، فتجدر الإشارة إلى أنه توفرت حالة من حالات التنافي أو المنع التي جاء بها قانون تنظيم مهنة المحاسبة، ومع ذلك لا يمكن للقاضي الجنائي تكييف الفعل على أنه جريمة ممارسة المهنة رغم عدم الملاءمات القانونية لضرورة تقيده بنطاق الجريمة المحدد بشركات المساهمة كما سبق بيانه، أو تعلق الأمر بالمحاسب المعتمد والخبير المحاسب، باعتبارهما غير معنيين بالتجريم، فإنه من الضروري البحث عن إجراءات ردعية تواجه ممتهن المحاسبة عن قيامه بخرق هذه القاعدة. فيصح اعتبار هذه الممارسة سببا في جعل الممتهن وقع في شبهة حسب ما تقتضيه جريمة الممارسة غير الشرعية.

إلا أن خرق قاعدة قانونية ضمن أحكام تنظيم المهنة، صالح في تقرير المسؤولية التأديبية وفي حال ما إذا تم توقيع عقوبة الشطب المؤقت من الجدول، أو الشطب النهائي، فيمكن بالتالي إذا استمرت ممارسة المهنة مناسبا متابعة الممتهن بجنحة الممارسة غير الشرعية، ولا ينتج ذلك في حالة كانت العقوبة التأديبية عبارة عن توبيخ أو إنذار.

وفي تحليل معيار "القواعد المهنية" يصبح النطاق أكثر ضيقا مما هو عليه باعتماد معيار ممارسة الوظيفة، هذا في حال اعتبار مجال تلك القواعد المهنية هو قانون تنظيم مهنة المحاسبة وقوانين أخلاقيات المهنة باعتبارها قوانين تكميلية، والتفسير الضيق لهذا المفهوم، لا يسمح بإدخال خرق غير القواعد المهنية كأساس لتقرير لمسؤولية التأديبية، كقواعد القانون العام، أو القوانين الخاصة، أو القانون التجاري، أو حتى القوانين الجبائية التي تنص بين قواعدها على بعض من الأفعال التي يمكن أن يتابع

(1) استعمل المشرع عبارة "عند ممارسة وظائفهم" في نص المادة 63 من قانون تنظيم مهنة المحاسبة 10-01.

بها المحاسب المعتمد والخبير المحاسب أثناء مسكهم للمحاسبة، غير أنه بالرجوع لـ "القواعد المهنية" فإنها في حد ذاتها تنص على ضرورة التحلي بالموضوعية والاستقلالية والحياد و الصدق في مسك المحاسبة والتعامل مع الزبائن¹، ما يحيل بالضرورة إلى إعمال معيار القواعد المهنية لجميع المجالات التي يمارس فيها المحاسب المعتمد والخبير المحاسب مهامهم في إعداد ومسك الحسابات.

ولا يصبح ممتثني المحاسبة خارج طائلة المسؤولية التأديبية حتى وإن انتهت علاقته بالمهنة في حالة استقالته، ونرى في هذا الشأن بقاء ممتثني المحاسبة مسؤولاً عن احترام المبادئ المهنية حسب التفسير الكاشف لنص المادة 63 من قانون تنظيم المهنة فقط في حالة الاستقالة، ما يعني عدم بقاء التزامه تحت طائلة العقوبات التأديبية في حال توقفت العلاقة النظامية لأسباب أخرى كالتوقيف المؤقت مثلاً، وهو إجراء منطقي على اعتبار أنه لا مانع من عودة المهني لعلاقته بالهيئة النظامية ولا يجب عليه التعدي على أساسيات أخلاقيات المهنة.

3- إجراءات المتابعة وتقرير المسؤولية التأديبية

نرى في المشرع احترام مبدأ التوازن فالجهة التي منحت الاعتماد هي نفسها التي يخول لها توقيع العقوبة التأديبية، فالمجلس الوطني للمحاسبة هو من يستقبل كل الشكاوى التأديبية في حق المهني والفصل فيها² وحسب ما ورد في نص المادة 63 من قانون تنظيم المهنة فإن للجنة التأديبية سلطة توقيع العقوبات التأديبية للمهني الذي تبث في حقه خطأ تأديبي، بل ويرجع لها تحديد توفر شروط المسؤولية التأديبية، وبالرجوع للأحكام المتعلقة بمهام لجان المجلس الوطني للمحاسبة نجد استعمال المشرع لعبارة "لجنة الانضباط والتحكيم" للتعبير عن اللجنة التأديبية، وهي لجنة متساوية الأعضاء تنظر عموماً بالإضافة لملفات الشكاوى المتعلقة بعقوبات التأديبية، في إعداد طرق العمل فيما يخص مجال الانضباط والتحكيم والمصالحة، وتحضير مشاريع الآراء حول الأحكام في ميدان التحكيم والانضباط، بالإضافة لضمان دور أساسي في مجال الاستشارة والوقاية والمصالحة والتحكيم خلال المنازعات بين المهنيين والزبائن، وضمان مهام الوقاية والمصالحة بين المهنيين.

والأصل في الشكوى أنها تحرك من طرف المضرور، غير أن المضرور بالنظر للجهات المستخدمة للمحاسبة والتي تعتمد على وجود المحاسبة والتي هي بحاجة لها، بل وحتى الجهات التي

(1) Art. 2 de code de déontologie de la profession d'expert-comptable Alg, préc : « Le membre de l'ordre doit faire preuve de la plus grande discrétion et indépendance dans l'exercice de ses missions et s'attacher dans la vie privée et professionnelle, à éviter tout agissement susceptible de discréditer les valeurs suivantes de la profession : Intégrité, objectivité, Compétences, et diligences professionnelles, confidentialité, comportement professionnel ».

V. aussi Art 2 de code de déontologie de la profession de comptable agréé. Préc.

(2) المادة 10 من القانون 11-24 سابق الذكر.

تسهر على هذه المهن وعلى احترام مبادئ المحاسبة، لا يسمح بتحديد المضرور الذي يحق له تحريك الشكوى، فيمكن أن تكون هي نفسها الهيئات التي تسهر على ضمان احترام هذه المبادئ وقد قرر المشرع بالنسبة للجنة مراقبة النوعية أنها تضمن متابعة مدى احترام قواعد الاستقلالية والأخلاقيات، ما يعني إمكانية كشفها للحالات التي تعد خرقاً لهذه المبادئ وبالتالي تحريك الشكوى في حق الممتهن الذي خرق هذه المبادئ لدى المجلس الوطني للمحاسبة الذي يحيل النظر فيها للجنة الانضباط والتحكيم¹.

وتعتبر القرارات الصادرة عن المجلس الوطني قرارات مركزية إدارية يجور لممتهن المحاسبة المعارض عن تقرير المسؤولية التأديبية وتوقيع العقوبة التي قد تكون إما الإنذار، أو التوبيخ، التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة أشهر، أو الشطب من الجدول²، أن يطعن فيها أمام القاضي الإداري المتمثل في مجلس الدولة، ويكون الحكم عليه ابتدائياً، نهائياً³.

وبالنسبة للإجراءات المتبعة من حيث تبليغ الحضور ومقر انعقاد المحاكمة للنطق بالعقوبة التأديبية، والإجراءات في حال التخلف عن الحضور وأجال التبليغات وشكلها، وكيفية تنفيذ العقوبة وتقدمها، والحكم بوقف تنفيذ العقوبة، فل يكن لها نصيب بين القواعد التنظيمية للمهنة ما يثير إشكالية نوعية من حيث أهمية هذه الإجراءات التي قد تحمل بعضاً من الحقوق للمهنيين التي تمت متابعتهم بموجب المسؤولية التأديبية⁴.

ثانياً - المسؤولية المدنية

(1) المادة 22 من قانون 11-24 سابق الذكر .

(2) المادة 63 من قانون تنظيم المهنة 10-01 سابق الذكر .

(3) تنص المادة 09 من القانون 98-01 المؤرخ في 30 مايو سنة 1998، ج. ر ، الصادرة في 01 يونيو سنة 1998، عدد 37 ص 03، المتعلق باختصاصات مجلس الدولة وتنظيمه وعمله، على أنه: "يفصل مجلس الدولة ابتدائياً ونهائياً في: 1- الطعون بالإلغاء المرفوعة ضد القرارات التنظيمية أو الفردية الصادرة عن السلطات الإدارية المركزية والهيئات العمومية الوطنية والمنظمات المهنية الوطنية".

وتنص المادة 901 من ق. إ. م. إ، سابق الذكر، فقرة أولى على أنه: " يختص مجلس الدولة كدرجة أولى وأخيرة بالفصل في دعاوى الإلغاء والتفسير وتقدير المشروعية في القرارات الإدارية الصادرة عن السلطات الإدارية المركزية"

(4) بالمقارنة مع قانون تنظيم مهنة المحاماة فإنه يظهر أن المشرع قد اعتنى بتحديد إجراءات المتابعة من أجل توقيع المسؤولية التأديبية بصورة أكثر وضوحاً منها بالنسبة لمهنة المحاسبة، وذلك من خلال المواد من 47 إلى 64 من القانون 91-04 المؤرخ في 08 يناير سنة 1991، جريدة رسمية، عدد 2، ص 7، المتضمن تنظيم مهنة المحاماة.

حسب ما جاءت به المادة 60 من قانون تنظيم مهنة المحاسبة فإنه يعد الخبير المحاسب والمحاسب المعتمد أثناء ممارسة مهامهما مسؤولين مدنيا اتجاه زبائنهم في الحدود التعاقدية ، ويثير هذا الأساس القانوني في تقرير المسؤولية المدنية للمحاسب المعتمد، والخبير المحاسب عدّة نقاط أولها تقرير المسؤولية المدنية للمحاسب المعتمد والخبير المحاسب في قانون تنظيم المهنة انفصل عن تقريرها لمندوب الحسابات، ثم يظهر تحديد المشرع لنطاق المسؤولية أو نطاق المتضررين الذي يسمح لهم قانون تنظيم المهنة بالمطالبة بالتعويض بالزبائن المستخدمين لهؤلاء المهنيين، ثم يوضح النص نوع المسؤولية من خلال الإشارة للعلاقة التي تربط هذا المستخدم بالمهني سواء كان خبير محاسب أو محاسب معتمد، ألا وهي المسؤولية العقدية.

1- طبيعة علاقة الخبير المحاسب والمحاسب المعتمد بالمستخدم

يمكن التقدم بالحديث عن طبيعة علاقة الخبير المحاسب والمحاسب المعتمد بالمستخدم كأساس لقيام المسؤولية المدنية بالإشارة لمسألة عدم ضم المشرع في التطرق للمسؤولية المدنية لممتثني المحاسبة محافظ الحسابات مع الخبير المحاسب المعتمد، والمحاسب المعتمد، فهذا راجع لعدّة أسباب تتعلق أساسا بالفرق في نوعية الخدمات المحاسبية التي يقدمها مندوب الحسابات وبين تلك التي يقدمها المحاسب المعتمد والخبير المحاسب، ما ينتج عنها بالضرورة اختلاف العلاقة القانونية بين المستخدم أو المتعامل وممتثني الشركة، حيث أن مهام مندوب الحسابات الرقابية في الشركة التي عينته مندوبا لحساباتها تجعله مسؤولا اتجاه عدة أطراف أثناء ممارسته لمهامه، ما يعني بالضرورة التزامه اتجاه هذا الكيان وقيام المسؤولية المدنية عن خرق قواعد المهنة أثناء تقديم خدماته والتي يعتمد فيها على المعايير المحاسبية التي تضمن لأصحاب الحقوق المحافظة على حقوقهم من الشركاء ومن المستثمرين أو غيرهم ممن يعتمدون على مراجعة مندوب لحسابات ومصادقته للحسابات من أجل تحديد الوضعية المالية للشركة وإعطاء رؤية مستقبلية.

أما عن المحاسب المعتمد والخبير المحاسب فعلاقته مباشرة ومحددة مع المسيرين في الشركة التجارية، فالأصل في وضع الميزانية، وضبط الحسابات إنما هي مسؤولية المسيرين ولا يختلف الأمر في هذه المسألة بين جميع أشكال الشركات التجارية⁽¹⁾، ورغم أنه قد حددت طبيعة العلاقة بين المحاسب المعتمد والخبير المحاسب والمستخدم على أنها علاقة "تقديم خدمات" كما سبق بيانه، إلا أن المنطلق من كون الخدمات التي يقدمها هؤلاء إنما هي بالنسبة للشركاء مسؤولية المسيرين، فكأنما يعتبر المحاسب المعتمد في إعداده للمحاسبة وكلاء عن المسيرين، ما يبرر إبرام عقد تقديم الخدمات مع المسير الذي يكون ممثلا عن الشركة دون تدخل جمعية الشركاء.

(1) أنظر الجزء المتعلق بعلاقة المسير بحسابات الشركة التجارية من الفصل الأول من الباب الأول من هذه الأطروحة.

فأطراف العقد تنحصر بين هذين الأخيرين، أما بالنسبة للخبير المحاسب وبالنسبة لخدماته ذات الطابع الانتقادي الاستشاري فهو يقوم بتقييم النظام المالي المحاسبي والتدقيق المالي والمحاسبي فيمكن أن يستخدمه مجلس الإدارة، أو حتى أن يستعين به المساهمون في فهم الحسابات وتوصيل المعلومة والنظر في مدى صحتها، ولما كان عقد "تقديم خدمة" هو الرابطة بين الخبير المحاسب والمحاسب المعتمد وبين الزبون أيًا كان، وفي غياب تنظيم قانوني يلزم الخبير المحاسب بالقيام بمجموعة من الواجبات في إطار تنظيم المهنة أو تنظيم الشركة التجارية كما هو بالنسبة للالتزامات التي يواجهها مندوب الحسابات اتجاه الشركاء في الشركة التجارية، فلا يمكن الخروج عن الالتزامات التعاقدية، ولا يمكن تقرير غير المسؤولية العقدية عن الخطأ العقدي.

ولقد ورد في وصف العلاقة بين المحاسب المعتمد والزبون أنهما يرتبطان بموجب اتفاقية¹، ويجب أن تحدد في الاتفاقية مصاريف الخدمات، والتزاماتهما المتبادلة، ويتاح المجال في العقد لكل ما يتفق عليه الطرفان حسب ما تقتضيه الأنظمة المعمول بها، فيتحدد التزام المحاسب المعتمد بالمهام التي أقرها له المشرع بموجب قانون تنظيم مهنة المحاسبة، ولا يجب أن يتعدى هذه الحدود المرسومة لممارسة مهنته - قواعد قانون تنظيم المهنة- ولا يتعدى المحاسب المعتمد على المهام الرقابية الموكلة لمحافظ الحسابات أو تلك المقررة للخبير المحاسب.

ولا يمكن في كل حال من الأحوال أن ينص العقد على ما ينقض المبادئ العامة لمهنة المحاسب وإلا فإن لهما الحق في إدراج ما يراه الأطراف مناسباً، فيمكن زيادة على إعداد المحاسبة والقوائم المالية والكشوف بكل ما تحتويه، أن يلتزم المحاسب المعتمد بإعداد جميع التصريحات الاجتماعية، والجبائية والإدارية المتعلقة بالمحاسبة التي كلف بها.

كما يجب أن نطاق المساعدة التي قد يقدمها المحاسب المعتمد للزبون بدقة في العقد وحدود مجال التدخل، والوسائل الموضوعية تحت التصرف وشروط تسليم الوثائق².

(1) Art. 6 de code de déontologie des comptables agréés Alg, Préc: « Le comptable agréé définit avec ses clients, par une convention, dans laquelle sont fixés le montant des honoraires, leur obligations réciproques sans déroger à la réglementation en vigueur et aux normes professionnelles ».

(2) المواد: 43، 44، 45، من قانون تنظيم المهنة، 10-01 سابق الذكر .

V. aussi : Art 7 de code de déontologie des comptables agréés Alg, Préc : « La convention dûment signée par les parties, doit préciser notamment :
- la nature et le volume des travaux à exécuter ;

ويظهر من خلال هذه المعالم التي يحددها المشرع للعقد أو الاتفاقية بين الزبون المستخدم والمحاسب المعتمد أنها أقرب إلى علاقة العمل، وبالتالي فالعقد بينهما هو عقد عمل، ما يعني تطبيق القواعد القانونية المتعلقة بعقد العمل مع احترام خصوصية المهام المحاسبية التي يلتزم بها المهني المحاسب في تقديم خدماته، ولهذه العلاقة خصوصية أيضا، غير أنه لا يمكن لهذه الأخيرة أن تغير من طبيعة العلاقة التي رسمها قانون تنظيم مهنة المحاسبة، فالعامل بموجب التزاماته اتجاه رب العمل الذي يأخذ صفة المسير المستخدم، تسند له بعض من الواجبات أهمها أداء العمل المعين له احترام التعليمات التي تصدرها السلطة السلمية، عدم منافسة رب العمل، والالتزام بكتم السر المهني وغيرها من الواجبات التي قررها تشريع العمل المعمول به¹.

2- تحقق المسؤولية العقدية في حق المحاسب المعتمد والخبير المحاسب

تعتبر المسؤولية المدنية الرابط بين المضرور والمسؤول عن ذلك الضرر، والمدين في المطالبة بجبر الضرر عليه مراعاة توفر الشروط التي تتطلبها المسؤولية العقدية، فينظر في نوع العلاقة بينهما والتمثلة في العقد الذي تحددت معالمه وبنوده بتوفر إرادتهما، وعليهما بالتالي الرجوع له في مسألة تحديد الضرر وتعويضه، والخطأ العقدي في مسؤولية المدين عن عمله الشخصي يتمثل مبدئيا في عدم تنفيذ المدين لالتزامه²، ونجد في هذا المعنى نص المشرع في المادة 106 ق. م. ج على أن "العقد شريعة المتعاقدين، فلا يجوز نقضه، ولا تعديله إلا باتفاق الطرفين، أو للأسباب التي يقرها القانون" وتتص المادة 107 من نفس القانون على أنه: " يجب تنفيذ العقد طبقا لما اشتمل عليه وبحسن نية، ولا يقتصر العقد على التزام المتعاقد بما ورد فيه فحسب، بل يتناول أيضا ما هو من مستلزماته وفقا للقانون، والعرف والعدالة، وبحسب طبيعة الالتزام" 160 ق. م. ج على أن "المدين ملزم بتنفيذ ما تعهد به"، وتتص المادة 176 منه على أنه: "إذا استحال على المدين أن ينفذ الالتزام عينا حكم عليه بتعويض الضرر الناجم عن عدم تنفيذ التزامه".

ويتمثل التزام الخبير المحاسب و المحاسب المعتمد بتقديم العمل المحدد في العقد، ويكون الخطأ بالتالي عن التقصير في إعداد الحسابات ومسكها على النحو الذي حدد في العقد من حيث ميعاد التنفيذ

- la périodicité ou la durée de la mission ;
- le montant total des honoraires ;
- le mode de règlement ;
- la ou les dates de remise des rapports et la date de fin de mission, le cas échéant ;
- le montant des avances sur honoraires payable au commencement et pendant la réalisation des travaux ;
- les conditions générales de collaboration entre les parties.

(1) المادة 07 من القانون 90-11 المتعلق بعلاقات العمل، سابق الذكر.

(2) عبد الرزاق أحمد السنهوري، مصادر الالتزام، الجزء الأول، المجلد الثاني، المرجع السابق، ص 735.

وطريقة التنفيذ، والنظام المحاسبي المعتمد، ويكون الخطأ مجرد تقصير عقدي أو إهمال لا يتصل بجريمة، أو لا يرقى - الخطأ - لكونه جريمة في حد ذاته، وإنما يمكن أن يرافق قيام جريمة ما وقيام المسؤولية الجزائية.

ويحق المطالبة بتعويض الضرر الناتج عن الجريمة بغض النظر لنوع المسؤولية المدنية¹، إذ تنص المادة 172 ق. م. ج على أنه: "في الالتزام بعمل، إذا كان المطلوب من المدين أن يحافظ على الشيء، أو أن يتوخى الحيطة في تنفيذ التزامه فإن المدين يكون قد وفى بالالتزام إذا بذل في تنفيذه من العناية كل ما يبذله الشخص العادي، ولو لم يتحقق الغرض المقصود، هذا ما لم ينص القانون أو الاتفاق على خلاف ذلك. وعلى كل حال يبقى المدين مسؤولاً عن غشه، أو خطئه الجسيم".

وعلى المسير أن يثبت الضرر الذي لحقه من تقصير الخبير المحاسب والمحاسب المعتمد في أداء التزاماتهم المحاسبية، فلا يصح افتراض الضرر بمجرد أن هؤلاء قد تأخروا في تنفيذ التزامهم على النحو الذي يفرضه العقد²، على عكس العلاقة السببية التي يرى جانب من الفقه أنها مفترضة وبالتالي عدم ضرورة إثباتها من طرف الدائن³، غير أن المحاسب المعتمد أو الخبير المحاسب ومن أجل التخلص من المسؤولية المدنية، له أن يثبت عدم وجود العلاقة السببية بين خطئه وبين الضرر الذي لحق الشركة وليس للشركاء في الشركة مطالبة المحاسب عن تعويض الضرر الذي سببه، وإنما بحسب العقد فهو ملتزم اتجاه الشركة كشخص معنوي يمثلها المسير المتعاقد باسم ولحساب الشركة التجارية، ولهم في ذلك الرجوع على المسير من أجل المطالبة بالتعويض.

ويقدر التعويض اعتماداً على القواعد العامة ما لم يكن مقدراً في العقد، ويشمل التعويض ما لحق المضرور من خسارة وما فاتته من كسب، بشرط أن يكون هذا نتيجة طبيعية لعدم الوفاء بالتزام أو للتأخر في الوفاء به ولا يلتزم المحاسب المعتمد والخبير المحاسب على اعتبار الالتزام مصدره العقد ما لم يرتكبا غشاً أو خطأ جسيماً إلا بتعويض الضرر الذي كان يمكن توقعه عادة وقت التعاقد.

وعن الجرائم التي يرتكبها هذا الأخير فإنه في حالة ثبوت اشتراك المحاسب في التلاعب بحسابات الشركة التجارية فإنه يكون متضامناً في تعويض الضرر الذي لحق الشركة، ونرى في هذا

(1) تنص المادة 2 من ق. إ. ج. ج. ج. 01، على أنه: "يتعلق الحق في الدعوى المدنية للمطالبة بتعويض الضرر الناجم عن جناية أو جنحة، أو مخالفة بكل من أصابهم شخصياً ضرر مباشر تسبب عن الجريمة".

راجع أيضاً: المادة 62 من قانون تنظيم مهنة المحاسبة، سابق الذكر.

(2) عبد الرزاق أحمد السنهوري، مصادر الالتزام، الجزء الأول، المجلد الثاني، ص 763.

(3) تنص المادة 176 ق. م. ج على أنه: "...ما لم يثبت أن استحالة التنفيذ نشأت عن سبب لا يد له فيه، ويكون الحكم كذلك إذا تأخر المدين في تنفيذ التزامه"

الشأن كمثل جرائم المساس بصحة الوثائق الحسابية التي يرتكبها المحاسب بالاشتراك مع المسير من أجل التهرب من الجباية، حيث يمكن للإدارة الجبائية أن تؤسس نفسها طرفاً مدنياً من أجل المطالبة بالتعويض بما تقتضيه القواعد العامة، كذلك الأمر في حال صدور حكم عن شكوى من إدارة الضرائب ضد الشركة كشخص معنوي إلى جانب مسؤولية المسير، فيمكن للشركاء المتضررين من الجريمة التي ارتكبها المسير أن يرجعوا عليه في تعويضهم عن الضرر المادي الذي سببه إلى جانب المحاسب المعتمد والخبير المحاسب¹.

المطلب الثاني

الجرائم المرتكبة من قبل محافظ الحسابات بوصفه فاعلاً أصلياً

قد قرر المشرع أحكاماً جزائية عن التعدي على المعلومات المحاسبية من خلال تقرير المسؤولية الجزائية عن جرائم تقوم على المساس بمعلومات الشركة التجارية عموماً، أو بتلك المتعلقة بمحاسبة الشركة ووضعها المالي خاصة.

فأكد المشرع عن ضرورة كتم أسرار المهنة، وتجدر الإشارة في هذا الصدد بأن كتم أسرار الشركة التزام يقع حتى على مسيري الشركة التجارية ومدوبي الحسابات على حد سواء، غير أنه وبشأن إسناد المسؤولية الجزائية لمدوب الحسابات عن التعدي على معلومات الشركة التجارية يمكن التطرق لنقطتين:

الأولى عن حدود مندوب الحسابات في الكشف عن المعلومات المحاسبية للشركة التجارية (الفرع الأول).

ثم لتطرق للجرائم التي تتعلق بالتعدي على صحة المعلومات المحاسبية للشركة التجارية من خلال تقديم معلومات كاذبة (الفرع الثاني)

الفرع الأول

حدود مندوب الحسابات في الكشف عن المعلومات المحاسبية للشركة التجارية

(1) المادة 307 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

وتنص المادة 138 من قانون الرسم على رقم الأعمال، سابق الذكر على أنه: " عندما ترتكب المخالفة من قبل شركة أو شخص معنوي آخر خاضع للقانون الخاص، يصدر الحكم بعقوبات الحبس المستحقة والعقوبات الثانوية التابعة لها، ضد القائمين بالإدارة أو الممثلين الشرعيين أو القانونيين للشركات. ويصدر الحكم بالغرامات الجزائية المستحقة في آن واحد، ضد القائمين بالإدارة أو الممثلين أو القانونيين أو الشرعيين وضد الشخص الاعتباري، وكذا الأمر بالنسبة للغرامات الجبائية القابلة للتطبيق". راجع أيضاً المادة: 03 من ق. إ. ج. ج.

عرفت المعلومة المحاسبية عدة مفاهيم تختلف على حسب الجهة المستخدمة لها وعلاقتها بها وأهميتها¹، فإذا نظرنا لها من جانب علاقتها مع الإدارة فيمكن تعريفها على أنها: " ناتج نظام المعلومات المحاسبي التي يتم تغذيته بالبيانات من خلال تسجيلها ومعالجتها وإخراجها في شكل قوائم مالية، تكون الغاية منها بمثابة المحرك للإدارة لاستخدامها في تسيير مشاريعها كما تتوقف فعالية الإدارة على مدى توفير هذه المعلومات المحاسبية اللازمة للتخطيط والتوجيه والإدارة".

وإذا نظرنا لها من حيث علاقتها بغير الإدارة فيمكن تعريفها على أنها: " كل المعلومة الكمية وغير الكمية التي تخص الأحداث الاقتصادية التي تتم معالجتها والتقارير عنها بواسطة نظم المعلومات المحاسبية في القوائم المالية المقدمة للجهات الخارجية وفي خطط التشغيل والتقارير المستخدمة داخليا".

ويتضح مما سبق أنه لا يمكن اعتبار المعلومة المحاسبية أنها معلومات خاصة على المطلق لا تتعلق سوى بالشركة التجارية، كما لا يمكن اعتبارها معلومات عامة يمكن أن تكون متاحة للغير من خارج الشركة التجارية، فهي كما يظهر من التعريف تختلف بحسب التفاصيل التي تحملها والهدف الذي صدرت لأجله، ما يفسر تقرير المشرع المسؤولية الجزائية لمندوب الحسابات عن إفشاء السر المهني إذ من المؤكد أنه يحمل -السر المهني- معلومات محاسبية اطلع عليها هذا الأخير أثناء أو بمناسبة تأدية مهامه المحاسبية.

ويتعلق وزن وقيمة المعلومات المحاسبية بوزن الشركة التجارية، الذي تحدده الأبعاد والأفاق الاقتصادية من حيث أهميتها في تطوير المشروع والنشاطات التجارية، وموقع مندوب الحسابات في الشركة التجارية من بين الأقرب لهذه المعلومات والأدرى بقيمتها وتأثيرها على الشركة ومكانتها في المحيط الاقتصادي. وكم السر المهني من المبادئ المعروفة والمتعلقة أساسا بالمهنة، هذا ما يبرر تأكيد المشرع على ضرورة احترامه وإلزام ممتهني المحاسبة به أيا كان نوع المهنة، خاصة تلك المعلومات المتعلقة بمصالح الغير.

الأمر الذي يؤكد نص المشرع على جريمة التعدي على السر المهني بين النصوص العامة في القانون الجنائي، ونجد أن المشرع في شأن إسناد المسؤولية الجزائية عن إفشاء السر المهني غالبا ما يستعمل أسلوب الإحالة للنص في القانون العام من خلال تأكيده على ضرورة الالتزام به في القوانين

(1) أسيا لعروسي، المرجع السابق، ص: 64-76.

الخاصة بتنظيم المهنة على حسب اختلافها، كذلك الأمر بالنسبة لمساءلة مندوب الحسابات عن السر المهني المتعلق بالشركة التجارية، فقد أكد على الالتزام في عدة مناسبات¹.

إن المبدأ العام الذي يواجه مندوب الحسابات فيما يتعلق بالتزاماته حول المعلومات التي يكون قد اطع عليها بحكم ممارسته لمهامه هو عدم كشفها والتكتم عنها، إلا أنه نرى في المقابل وجود استثناء يغير من حدود هذا الالتزام بحيث لا يتقيد الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد بالسر المهني في الحالات المنصوص عليها في القانون لاسيما بعد فتح بحث أو تحقيق قضائيين، وبمقتضى واجب اطلاع الإدارة الجبائية على الوثائق المقررة، أو بناء على إرادة موكلهم، أو عندما يتم استدعاؤهم للشهادة أمام لجنة الانضباط والتحكيم².

ونجد أن واجب التبليغ واطلاع المساهمين بما اكتشفه أثناء ممارسة مهامه المراقبية، يرتبط ارتباطا أصيلا، حيث تعتبر المساءلة المهنية لمراقبي الحسابات من بين أهم سائل نجاعة المراقبة المراجعة المحاسبية التي تمثل مهام مندوب الحسابات، فلا يمكن فصل مهامه على واجب التبليغ وهو ما يخلق ضرورة مساءلته عن مدى كشفه للتلاعب الذي تمارسه الإدارة سواء كان ذلك في صورة تزيف للقوائم المالية أو اختلاس للأصول، بل وجميع التصرفات غير القانونية، ويصب هذا الالتزام في الضمانات التي تحقق جودة أعمال مراقبي الحسابات³.

فيلتزم مندوبو الحسابات بعرض على أقرب جمعية عامة مقبلة المخالفات والأخطاء التي لاحظوها أثناء ممارسة مهامهم. ويطلعون علاوة على ذلك وكيل بالأفعال المجرمة التي أطلعوا عليها، ويعد مندوبي الحسابات ومساعدتهم ملزمون باحترام سر المهنة فيما يخص الأفعال والأعمال والمعلومات التي أطلعوا عليها بحكم ممارسة وظائفهم⁴.

أولاً- جريمة إفشاء السر المهني المرتكبة من قبل مندوب الحسابات

(1) أكد المشرع على ضرورة الالتزام بحفظ السر المهني في قانون تنظيم المهنة في نص المادة 71 منه بالإضافة للقانون المتعلق بتعيين محافظ الحسابات 11-32 في نص المادة 06 منه حيث نصت على أنه طبقاً لأحكام المادة 71 من القانون رقم 10-01 يلزم محافظ الحسابات ومساعدوه بالسر المهني عند اطلاعهم على الوثائق وعلى وضعية الكيان الذي يعتزمون إخضاعه لمهمة محافظة الحسابات.

(2) المادة 72 من القانون 10-01 سابق الذكر.

(3) عبد الوهاب نصر علي، شحاته السيد شحاته، ضوابط أخلاقيات مراقب الحسابات (مدخل الارتقاء بجودة المراجعة والحد من انهيار الشركات)، المرجع السابق، ص 142.

(4) المادة 715 مكرر 13 ق.ت.ج.

يعد مندوب الحسابات من فئة المهنيين المؤتمنين بحكم المهنة و الوظيفة وبالتالي فهم معرضون للمساءلة الجزائية عن إفشاءهم السر المهني الذي كانت قد نصت عليه المادة 830 ق. ت. ج فقرة 02 حيث أقر التشريع الجزائري تجريم إفشاء السر المهني من خلال نص المادة 301 من قانون العقوبات التي جاءت كالتالي: " يعاقب بالحبس من شهر إلى ستة أشهر وبغرامة من 500 دج إلى 5000 دج الأطباء والجراحون والصيدالو والقابلات وجميع الأشخاص المؤتمنين بحكم الواقع أو المهنة أو الوظيفة الدائمة أو المؤقتة على أسرار أدلي بها إليهم وأفشوها في غير الحالات التي يوجب عليهم فيها القانون إفشاءها ويصرح لهم بذلك.

ويلزم جميع الأشخاص المؤتمنين بحكم الواقع أو المهنة أو الوظيفة الدائمة أو المؤقتة بعدم إفشاء السر المهني تحت طائلة العقوبات المقررة، ويستلزم الأمر الوقوف عند الركن المادي لجريمة إفشاء الأسرار المتعلقة بمهنة مندوب الحسابات، ومعلومات الشركات التجارية محل السر المهني.

1- مدى انطباق صفة المؤتمنين على الأسرار على مندوب الحسابات

بغض النظر على كون مهنة مندوب الحسابات تقوم أساسا على افتراض الثقة فيمن يباشرها وربما قد استمد هذه الصفة - صفة المؤتمن على السر - من ضرورة وجوده في الشركة كمصدر للثقة، على اعتبار أن الشركة في الأصل هي مزيج من عدة أطراف ذات مصالح مترابطة متضاربة، إلا أنه الوحيد الذي لا يملك مصلحة مباشرة في الشركة، إذ يمكن اعتباره الطرف المحايد الذي بحكم مركزه يفترض أن يحمل ثقة الغير من الأطراف الأخرى في الشركة أو حتى الغير المتعامل معها.

ويمكن القول استنتاجا أن مندوب الشركة التجارية يستمد صفة المؤتمن على الأسرار اعتمادا على حق الاطلاع فهو الحق الذي يخوله من جهة مراقبة حسابات الشركة التجارية، وفي نفس الوقت يضعه أمام واجب التكتّم على ما اطلع عليه الذي يجد أساسه في الثقة المهنية التي سمحت له بممارسة حقه في الاطلاع¹، وقد سبق التطرق لمحل حق الاطلاع الذي قرر المشرع حمايته من تعدي مسير الشركة التجارية عليه من حيث اعتباره اعتراضا لمهام مندوب الحسابات²، فهو يطلع بحكم مهامه على الحسابات السنوية، والحسابات المدمجة أو المدعمة، وحتى تقارير محافظي الحسابات لدى الشركات الفروع، كذلك نتائج العمليات المالية، وممتلكات الشركات وحتى ممتلكات الهيئات، كما يطلع على المعلومات الموضوعية في تقارير التسيير، جميع الاتفاقيات والعقود التي تبرمها الشركة مع الهيئات التابعة لها وحتى

(1) Nicole Stolowy, Op. Cit. p.191 : « En imposant à certaines personnes, sous une sanction pénale, l'obligation du secret comme un devoir de leur état, le législateur a entendu assurer la confiance qui s'impose dans l'exercice de certaines professions ».

(2) أنظر الجزء المتعلق بمسؤولية مسير الشركة التجارية عن التعدي على مهام مندوب الحسابات.

مع الهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو مسيري الشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة وعموما جميع وثائق الشركة التجارية الحاملة لقيم مالية تتعلق بالوضع المالي للشركة¹.

ولا تقتصر إرادة المشرع في تجريم إفشاء السر المهني على حماية السر في حد ذاته فقط وإنما أراد أن يكفل المباشرة السليمة المنتظمة لمهن هامة من الناحية الاقتصادية، تفترض فيمن يمارسونها أن يودع عملاؤهم لديهم أسرارهم، إذ أن هذه الأسرار هي موضوع نشاطهم المهني، فإذا لم يحفظوا هذه الأسرار تردد الناس - بل وعزفوا- عن الالتجاء إلى خدماتهم، فتتعطل بذلك مصالحهم وتعطل هذه المهن، ما يسبب ضرر لهيمنة تلك المهنة ووجودها في المجتمع، ونرى في هذا الشأن أهمية مهنة محافظة الحسابات سواء في حماية مصالح الأشخاص في الشركة أو المتعاملين معها، وحتى أهميتها بالنسبة لميزانية الدول واقتصادها².

2- الركن المادي لجريمة إفشاء مندوب الحسابات للسر المهني

من الواضح أن نص المادة 301 ق. ع. ج تخاطب كل مهني مؤتمن على أسرار بمناسبة وظيفته والعلة من التجريم عموما تنطوي على حماية إرادة المجني عليه في أن تظل بعض الوقائع سرا فهي صورة من الحماية الجنائية للإرادة³، ويحدد المشرع الجزائري نطاق ما يمكن اعتباره سر بأنه "أدلي به" ونرى في شأن هذا المصطلح استعمال المشرع المصري كما المشرع الفرنسي عبارة "مودعا إليه"⁴ ما جعل جانب من الفقه المصري يعبر عن العلاقة بين المجني عليه و المهني المتهم علاقة وديعة من نوع خاص، وهذا لا يعني أنه لا يمكن النظر للسر المهني حسب المشرع الجزائري بأنه ليس مودعا لدى المهني، وإنما عبارة "أدلي به" نرى بأنها تضيق من نطاق السر المهني حسب التفسير الضيق للنص بأنه فقط ما تم الإدلاء به للمهني من طرف المجني عليه.

وتثير هذه النقطة أهمية التساؤل حول مدى اعتبار المعلومات التي اكتشفها المهني لوحده بحكم خبرته وممارسة مهنته، بحيث لم يتم الإدلاء بها إليه مباشرة من طرف المجني عليه، أسرار مهنية؟ في الحقيقة هذا التساؤل في حد ذاته مرجع القول بضرورة إعادة النظر في صياغة النص شكليا فقط من حيث أنه يتوجب على النص الجزائي أن يكون واضحا، غير أن ذلك ومن الناحية العملية لا يثير إشكالية

(1) أنظر في ذلك المواد 22، 23، 24 من قانون تنظيم المهنة 10-01، سابق الذكر .

(2) محمود نجيب حسني، المرجع السابق، ص 881.

(3) محمود نجيب حسني، المرجع السابق، ص 880.

(4) Art. L.226-13 du c pén fr : « La révélation d'une information à caractère secret par une personne qui en est dépositaire soit par état ou par profession, soit en raison d'une fonction ou d'une mission temporaire, est punie d'un an d'emprisonnement et de 15 000 euros d'amende. »

حقيقية، فمما لا شك فيه أن الحماية الجزائية للسر لا تقتصر على سرية الوقائع التي يكون المتهم أدلي بها وإنما تشمل ما يكون قد علم به عن طريق خبرته الفنية ولو كان المجني عليه نفسه يجهلها.

حيث أن العنصر الفعال المهم في كون الجريمة قد تحققت أو لم تتحقق، هو مدى توفر الوقائع على صفة السر المهني محل التجريم، وبالضبط مدى اعتبار معلومة معينة هي سر مهني ومبدئياً تعتبر كل معلومة تتعلق بالشركة التجارية قد وصلت أو مرت أو نتجت عن قيام مندوب الحسابات بمهامه من المعلومات التي يتعين عليه كتمانها¹، وقد اعتبرت مسألة تكييف طبيعة المعلومة ما إذا كانت تلك التي يفترض أن تبقى في إطار السرية، كذلك الحالات التي قد يباح فيها إفشاء السر، من الأمور التي أثارت الفقه والقضاء الفرنسي على أساس أن نص المادة لم يحدد معيار تحديد طبيعة الأسرار بل اكتفى بالإحالة إلى النص العام في قانون العقوبات كما فعل المشرع الجزائري².

أ- معيار تحديد السر المهني لدى محافظ الحسابات

السر واقعة أو صفة ينحصر نطاق العلم بها في عدد محدود من الأشخاص، إذا كانت ثمة مصلحة معترف بها قانوناً، لشخص أو أكثر في أن يقتصر العلم بها في ذلك النطاق، ومن هنا يمكن القول أن الضابط أو المعيار في اعتبار الواقعة سرا يتحدد من خلال عنصرين³:

- يتعين أن يكون نطاق العلم بها محصوراً في أشخاص محددين ومعينين فلا يجب أن يكون السر معلوماً لعدد من الناس بغير تمييز لأن ذلك ينفي بالضرورة صفة السر، إلا أن الضابط هنا ليس بالعدد فحتى لو كان العدد كبيراً ولكنهم معينون، وفي اللحظة التي تصير فيها الواقعة معلومة على سبيل التأكيد لعدد غير محدود من الناس بحيث لا يضيف الإفشاء بها مزيداً إلى نطاق العلم به، فإنها تتحول عن وصفها سرا لتوفر عنصر العلانية

- وأن توجد مصلحة مشروعة في إبقاء العلم في ذلك النطاق، وهو ما تقرره نظرية المصلحة التي مفادها أنه لو لم تكن لشخص مصلحة في إبقاء المعلومة سر، كما لو كانت الواقعة تتصل بشخص محدد فإن ذلك يسحب صفة السر عن المعلومة، كما يجب أن تكون المصلحة مما يقر بها القانون ويعترف بشرعيتها ولا تتنافى والنظام العام. ولا تختلف نظرية المصلحة عن نظرية الإرادة كثيراً في تحديد معيار السر، إنما يختلف عنصر الانطلاقة بحيث تنطلق هذه النظرية الأخيرة من اتجاه إرادة شخص سواء صراحة أو ضمناً إلى حصر نطاق العلم بالواقعة إلى أشخاص محددين إلا أنه ما يعيب عنها أنها تقيد نطاق السر فيما يعلم به المجني عليه، في حين يمكن أن يكون سرا معلومة لم يعلمها حتى صاحبها.

(1) Nicole Stolowy, Op. Cit. p. 197.

(2) V. Art. L. 822-15 C. Com. Fr.

(3) محمود نجيب حسني، مرجع سابق، ص 884-886.

يتصل مفهوم سر مهنة محافظة الحسابات بكونه قد تم النص عليه ضمن قانون أخلاقيات المهنة بإلزام أعضاء النقابة بسر المهنة في أداء مهنتهم،¹ وبالنسبة للمشرع الفرنسي فلم يكن مندوب الحسابات من الممتثنين الملزمين بكتمان السر المهني عند أول تشريع يتعلق بمهنة المحاسبة سنة 1945، إلا أنه أصبح كذلك -مندوب الحسابات- منذ التعديل الصادر في 31 أكتوبر 1968²، وبالنسبة للمشرع الجزائري فمجرد النص صراحة في قانون تنظيم المهنة وفي قانون أخلاقيات المهنة بالإضافة لقانون الشركات التجارية على الالتزام يجعل مندوب الحسابات من بين المهنيين المخاطبين بجريمة إفشاء السر المهني بموجب نصوص خاصة.

ويكون السر من أسرار مهنة محافظة الحسابات إذا توفرت فيه الشروط والموصفات اللازمة خاصة مع اتساع المفهوم الذي جاءت به نص المادة 715 مكرر 13 ق.ت.ج للمعلومات محل سر مهنة محافظة الحسابات بحيث تضم " الأفعال والأعمال و المعلومات التي اطلعوا عليها بحكم ممارسة وظائفهم" وهو نفس التحديد الذي اعتمده المشرع الفرنسي والذي وصفه الفقه بالاتساع Formule très large³:

- أن يكون السر قد عهد به إلى المراجع بمناسبة مهنته، فالسر الذي يعلم به مندوب الحسابات من شخص لا علاقة له بالمهنة ولا ترتبط وقائعه بعمله لا ينطبق عليه وصف سر مهنة محافظة الحسابات ولا يمكن بالتالي متابعة مندوب الحسابات عن الوقائع التي لم تصل إليه بحكم وظيفته⁴.
- أن يكون السر منسوباً لشخص معين يؤدي الكشف عنه إلى أضرار معنوية أو مادية، وذلك لأنه في حالة ذكر وقائع دون نسبتها لشخص معين، فلا يحقق جريمة الإفشاء التحدث عن إحدى المشروعات دون ذكر تفصيلات عنه توهي إلى شركة معينة.
- أن تكون الوقائع المراد إفشاء السرية عليها تتصل بالشركة التجارية المتعامل معها.
- أن لا تكون الوقائع من قبيل ما يجيز القانون إفشاءها، وهنا تتعلق بحالات يبيح فيها القانون إفشاء السر المهني، ولا يقصد بها هنا تلك المتعلقة بواجب الإدلاء بالشهادة، والتبليغ عن الوقائع

(1) المادة 06 من القانون 96-136 المتعلق بأخلاقيات مهنة المحاسبة. سابق الذكر.

كذلك أنظر: خالد رمضان عبد العال سلطان، المرجع السابق، ص 55.

(2) خالد رمضان عبد العال سلطان، المرجع السابق، ص 56.

(3) Art. L. 822-15 c. com. Fr : « Sous réserve des dispositions de l'article L. 823.-12 et des dispositions législatives particulières, les commissaires aux comptes, ainsi que leurs collaborateurs et experts, sont astreints au secret professionnel pour les faits, actes et renseignements dont ils ont pu avoir connaissance à raison de leurs fonctions ».

V. aussi Nicole Stolowy, Op. Cit. p. 205.

(4) خالد رمضان عبد العال سلطان، المرجع السابق، ص 58.

الجرمية وإنما تلك المعلومات المحاسبية التي يتقاسمها المهنيون في نفس الشركة كمندوب الحسابات ومساعديه.

وعن المعيار الزمني لنطاق السر المهني لمندوب الحسابات فإنه حسب المادة 4 من القانون 11-32 المتعلق بتعيين محافظي الحسابات يظهر أن اطلاع مندوب الحسابات على وثائق الشركة التجارية يكون منذ عرض دفتر الشروط، أي قبل حتى مرحلة القبول كتلك المتعلقة بملخص المعايينات والملاحظات والتحفظات الصادرة عن حسابات الدورات السابقة التي أبدأها محافظ أو محافظو الحسابات المنتهية عهداتهم، وبالتالي وبما أنه اطلع على تلك الوثائق بمناسبة مهنته فمن المنطقي جدا اعتبار ما اطلع عليه من قبيل الأسرار المهنية التي يمنع عليه إفشاؤها تحت نطاق جريمة إفشاء السر المهني.

كذلك الأمر في حالة انتهاء علاقته بالشركة فالمعلومات التي كان قد اطلع عليها مندوب الحسابات تبقى محلا للالتزام بعدم كشفها ذلك حسب ما تقتضيه نظرية المصلحة فمصلحة الشركة في عدم كشفها لأسرارها مازالت قائمة، ولا يعني كنتيجة أنه يجوز كشف ما كان قد علمه بمجرد انتهاء علاقته بالشركة، فالسر قائم مادام الشركة قائمة ولا ينتهي الالتزام إلا بانتهاء والحل النهائي للشركة، غير أن ذلك يعني أنه لا يكون مندوب الحسابات ملزما بحفظ السر الذي وصل إليه عن الشركة، وهو ليس على علاقة بها ولم يكن ذلك بمناسبة وظيفته.

ب- تحديد مفهوم "الإفشاء" للسر المهني

فعل الإفشاء هو إطلاع الغير على السر، ويعني ذلك أن الإفشاء في جوهره هو نقل المعلومات، أي أنه نوع من الإخبار وتحدد عناصره بموضوع السر بالذات، والشخص الذي يتعلق به، وباعتبار السر واقعة فليس مجرد الكشف عنها يعتبر إفشاء وإنما يجب أن يتم ربطها بشخص معين لا يحق له العلم بتلك الواقعة، فيجب أن يكون كشف المعلومات إلى طرف خارج عن دائرة العالمين بالسر، وبالتالي وبصريح النص فإن مندوب الحسابات في إطلاع الجمعية العامة على ما اكتشفه أثناء قيامه بمهامه لا يكون موقع مساءلة لأن رغم أن المعلومات تحوز صفة السرية والإفشاء كفعل مجرد متوفر، إلا أن شرط "الغير" ليس متوفرا إذ لا تعد الجمعية العمومية "غيرا"¹.

كذلك الأمر بالنسبة لمحافظي الحسابات الذين يقومون باطلاع بعضهم البعض عما اكتشفوه في حالة القيام بحسابات مدمجة أو مدعم للشركة الأم، كذلك الأمر في الشركات التي عينت أكثر من

(1) محمود نجيب حسني، المرجع السابق، ص 891.

محافظ للحسابات فيتحرق كل منهما اتجاه الآخر من الالتزام بسر المهنة وهو ما قرره المشرع الفرنسي صراحة بعد ما كانت قد تنبأه القضاء الفرنسي في عدة مناسبات وقضايا¹.

يتعين على مندوب الحسابات التكتّم على المعلومات التي وقف عليها بمناسبة ممارسة المهنة وهنا يجب عدم التفرقة بين تلك المعلومات التي تكون قد ذيعت للعامة من غير مندوب الحسابات ولكن بشيء من عدم التأكيد و الغموض، غير أنه أكدها أو صرح بها بعد ذلك، وتلك المعلومات السرية التي قد خرجت للعامة من الناس عن طريقه، فالفعلان على السواء يشكلان إفشاء للسّر المهني إذ اعتبر القضاء الفرنسي إقرار مندوب الحسابات بالمعلومة وتأكيد لها إفشاء للسّر لأنه صاحب مهنة وأكد أن تأكيده لها يصنع فرقا ومعنى أكثر لأنه من الأساس يعتبر من الأمناء على السّر المهني².

فلا يمكن له الدفع بأن السّر قد أفشي من قبل غيره إذ أن أي تصريح من طرفه يعتبر تأكيد للمعلومات الشائعة و بالتالي يعتبر تأكيده إفشاء للسّر المهني³.

وتثار في شأن تحديد مفهوم فعل " إفشاء السّر " مسألة إمكانية تكييف تدخل مندوب الحسابات في تسيير الإدارة إفشاء للسّر المهني، إذ من المتوقع حصوله أن يقوم مندوب الحسابات بالقيام بأعمال توصف بأنها تخرج عن المبادئ المهنية التي عليه الالتزام بها أثناء تأدية مهامه، كتجاوز مبدأ عدم التدخل في الإدارة، إذ لا يحق له بأي شكل من الأشكال أن يمثل الشركة قبل الغير، لأن ذلك يعتبر من صميم أعمال الإدارة، ولا يجوز له بالتالي أن يوجه قراراتها ويعطي رأيه بخصوص ملاءماتها.

فالإدارة في عملها من أجل تطوير المشروع قد تقدم على استثمارات وقد يتدخل مندوب الحسابات بمناسبة قيامه بأعمال الإدارة وفي محاولته للتدخل في الشؤون الإدارية وتسيير المشروع يكون قد كشف معلومات عن الشركة لا يجب الكشف عنها، وبما أن التدخل في تسيير الشركة ليس مجرما وقد اكتفى المشرع باعتباره التزاما مهنيا لا أكثر، فقد اعتقد جانب من الفقه الفرنسي بإمكانية تكييفه عند الضرورة إفشاء للسّر المهني⁴.

(1) Art. L. 822-15 al 2 et 3 code de com. Fr : « Lorsqu'une personne morale établit des comptes consolidés, les commissaires aux comptes de la personne morale consolidante et les commissaires aux comptes des personnes consolidées sont, les uns à l'égard des autres, libérés du secret professionnel. Ces dispositions s'appliquent également lorsqu'une personne établit des comptes combinés. Les commissaires aux comptes des personnes et entités mentionnées au premier alinéa de l'article L. 823-3-3 et les commissaires aux comptes des sociétés qu'elles contrôlent au sens de l'article L. 233-3 sont, les uns à l'égard des autres, libérés du secret professionnel ».

(2) Nicole Stolowy, Op. Cit. p. 206.

(3) علاوي عبد اللطيف، المرجع السابق، ص 150.

(4) Nicole Stolowy, Op. Cit. P. 206 : « Comme le note C. Gerschel, l'immixtion dans la gestion ne constitue pas, en elle-même, un délit pénal, mais elle pourrait le cas échéant, être constituée par la violation du secret professionnel ».

3- الركن المعنوي في إفشاء السر المهني

رغم أنه وفي أحيان كثيرة لا يرتبط مدى قيام الجريمة في جرائم الأعمال بالقصد الجنائي وهي الموجة التي عرفها النظام الجنائي حديثاً، بحيث تستند فكرة عدم تطلب القصد الجنائي في الجريمة التي يمكن تصنيفها على أنها من جرائم الأعمال لطبيعة التشريع الاقتصادي المرن والمتطور الذي جاء من أجل ضبط أوضاع معينة للتعاملات في المجتمع فمجرد الخروج عن تلك الضوابط والتي تشكل قواعد قانونية تحمل التزامات تتحده حول ضبط الحياة الاقتصادية، يعد كافياً لتحقيق المسؤولية الجزائية وبالتالي لا حاجة لإثبات الركن المعنوي¹.

غير أنه لا يصح القول بأن جريمة إفشاء السر المهني من جرائم الأعمال البحتة، خاصة مع إحالة التجريم بخصوص مهنة محافظة الحسابات للقاعدة العامة المنصوص عليها في قانون العقوبات والتي تتعلق أساساً بالأطباء والجراحون والصيدال والقابلات، فهي جريمة أخلاقية بدرجة كبيرة، هذا من جهة، ومن جهة أخرى فالإفشاء في تعريفه المجرد يعني القيام بتصريح، بأقوال والقول في حد ذاته ليس مجرماً، وإنما ما هو مجرم ذلك القول الذي يكون بمناسبة الحديث عن أسرار، فيحتمل جداً أن يكون البوح بأسرار مجرداً من عنصر النية السيئة ما ينفي قيام الجريمة.

إذ تعتبر جريمة إفشاء السر المهني من الجرائم العمدية التي يتطلب تحققها القصد الجنائي العام ولا يلزم اقتران القصد العام مع الباعث أو الغرض اللذان يشكلان القصد الخاص المتجه للإضرار بالغير، وإنما علم مندوب الحسابات بأن ما هو بصدد التصريح به يعد من قبيل أسرار المهنة كافياً لتوفر القصد الجنائي المطلوب لقيام جريمة إفشاء السر المهني².

4- قمع الجريمة

تتجه الجريمة حسب ما تضمنته المادة 71 من قانون تنظيم مهنة المحاسبة 10-01 لمخاطبة محافظ الحسابات المهني والمتربص، وكذا مستخدميه بل وحتى الشركاء المهنيين وغير المهنيين في شركات محافظة الحسابات وحسب نص المادة 301 من قانون العقوبات فإنه يعاقب مندوب الحسابات بالحبس من شهر إلى ستة أشهر وبغرامة من 500 دج إلى 5.000 دج عن إفشاءه للسر المهني بالإضافة إلى إمكانية تطبيق عقوبات تكميلية قد تتمثل في المنع من ممارسة مهنة أو نشاط، أو الحظر

(1) رشيد بن فريحة، المرجع السابق، 155-157.

(2) محمود نجيب حسني، المرجع السابق، ص 906-907.

من إصدار الشيكات و/أو لطاقات الدفع. مع ملاحظة أنه لا يعاقب على الشروع في الجريمة ومن تم فلا يعتد إلا بالجريمة التامة.

وتضاعف العقوبة في الحالة المنصوص عليها في المادة 302 من نفس القانون حيث: "كل من يعمل بأية صفة كانت في مؤسسة وأدلى أو شرع في الإدلاء إلى أجنب أو إلى جزائريين يقيمون في بلاد أجنبية بأسرار المؤسسة التي يعمل فيها دون أن يكون مخولا له ذلك يعاقب بالحبس من سنتين إلى خمس سنوات وبغرامة من 500 إلى 10.000 دج.

وإذا أدلى بهذه الأسرار إلى جزائريين يقيمون في الجزائر فتكون العقوبة الحبس من ثلاثة أشهر إلى سنتين وبغرامة من 500 دج إلى 1500 دج. ويجب الحكم بالحد الأقصى المنصوص عليه في الفقرتين السابقتين إذا تعلق الأسرار بصناعة أسلحة أو ذخائر حربية مملوكة للدولة. وفي جميع الحالات يجوز الحكم علاوة على ذلك على الجاني بالحرمان من حق أو أكثر من الحقوق الواردة في المادة 14 من هذا القانون لمدة سنة على الأقل وخمس سنوات على الأكثر."

ثانياً - مدى التزام مندوب الحسابات بالكشف عن معلومات اكتشفها

مبدئياً وحسب القواعد العامة، فإن التقيد بحفظ السر المهني التزام يؤدي خرقه لقيام المسؤولية الجزائية، غير أن هذا المبدأ قد لا يصلح تطبيقه بصفة مطلقة، فبعض الأطراف لهم الحق في العلم بالسر المهني من طرف مندوب الحسابات، ما يجعل هذا الأخير ملزماً بالتزام لا يقل ضرورة ولا أهمية على الالتزام بكم السر المهني بإطلاع هؤلاء بتلك المعلومات التي من وجهة نظر أخرى تشكل أسراراً مهنية ويتخذ هذا الالتزام أحياناً صفة الالتزام المهني أو القانوني مفاده عدم التقيد بالسر المهني أمام حالات يصبح من الضروري الكشف عنها، وقد يوصف ذلك بأنه التزام يؤدي الخروج عليه وعدم احترامه لقيام المسؤولية الجزائية.

في الحقيقة يجسد هذا الالتزام تقيد مندوب الحسابات بمبادئ المحاسبة التي نتج عنها خلق جهة تقوم بمراقبة عمل وسير إدارة الشركة لصالح أطراف عدّة يعتمدون استقلال وحياد مندوب الحسابات اللذان يحققان استقلال وحياد مندوب الحسابات، فهذه الصفة التي على مندوب الحسابات مراعاتها عند قيامه بمهامه الرقابية هي في الحقيقة أهم معايير المراجعة، واستقلاله من أهم ما يهتم به مستخدمي القوائم المالية لإضافة الثقة على معلمات تلك القائم. فاستقلال مراقب الحسابات يعتبر بمثابة حالة ذهنية تجعل

مراجع الحسابات مجردا من أي مصالح عند إبداء رأيه الفني المحايد بحيث ينظر لكل الحقائق بصورة موضوعية مع ضرورة تفهم مراقب الحسابات لكافة العوامل والضغوط التي قد تؤثر على موضوعيته¹.

1- حالات تبيح لمدنوب الحسابات الكشف عن السر المهني

يفترض في مدنوب الحسابات المهني العالم بالسر أنه تحت التزام يمنعه من كشف المعلومات التي كان قد علم بها بمناسبة تأديته لمهنته، كما يفترض علمه بالحالات التي يلزمه القانون بمناسبتها أو بسببها الكشف عما اطلع عليه أثناء قيامه بمراقبة شركات، وفي هذه الحالة فإنه تتحول حالات الإباحة لحالات ملزمة، وهو ما يتعلق بحدود الكشف عن المعلومات الحسابية موضوع السر المهني، وفي صدد ذكر الحالات التي تجيز لمدنوب الحسابات كشف السر المهني ما تطرقت له المادة 72 من قانون تنظيم المهنة 10-01 والتي جاءت على النحو التالي: "

- بعد فتح أو تحقيق قضائين;
- بمقتضى واجب اطلاع الإدارة الجبائية على الوثائق المقررة;
- بناء على إرادة موكلهم;
- عندما يتم استدعاؤهم للشهادة أمام لجنة الانضباط والتحكيم المقررة في المادة 5 من نفس القانون.

أ- بعد فتح بحث أو تحقيق قضائين

يتسع نطاق البحث والتحقيق القضائين على حسب مرحلة الدعوى العمومية، وبالتالي قد يضطر مدنوب الحسابات للكشف عن المعلومات المهنية التي يعلمها سواء باعتباره شاهدا أساسيا أو متهما وسواء على مستوى الضبطية القضائية، أو على مستوى المحاكم.

يعد مبدأ اعتبار الشهادة واجب من بين أهم المبادئ والخصائص في المجال الجزائي، وإذا كان الشاهد في مركز اختيار بين تأدية الشهادة أو عدم تأديتها في المواد المدنية، فإنه لا يكون كذلك في المواد الجزائية، وترجع القيمة القانونية لواجب الشهادة للجريمة باعتبار هذه الأخيرة ظاهرة تضرب المجتمع، ما يستوجب المعاونة للحد منها وبالتالي فهي مسؤولية اجتماعية تقع على عاتق جميع أفراد المجتمع. غير أنه بالنسبة

(1) عبد الوهاب نصر علي، شحاته السيد شحاته، ضوابط أخلاقيات مراقب الحسابات (مدخل الارتقاء بجودة المراجعة والحد من انهيار الشركات)، المرجع السابق، ص 132.

للمواد المدنية عموماً فإن الشاهد غير ملزم بتأدية شهادته لاعتبار الواقعة التي يمكن أن يشهد بشأنها واقعة خاصة بنزاع بين طرفين لا تمس المجتمع ولا الشاهد¹.

قد يواجه مندوب الحسابات وكغيره من المهنيين الملتزمين بحفظ السر المهني بعض الالتزامات المتقابلة كان يطلب للشهادة أمام القضاء، ومع ذلك فإن المشرع ضمن القواعد العامة يقر صراحة بأولوية السر المهني على واجب الشهادة² غير أننا نلاحظ عدم وجود تناسق وتأكيد صارم في ضبط الأحكام المتعلقة بمسألة سقوط التزام حفظ السر المهني أمام واجب الشهادة، فنجد جواز البوح بالسر المهني لأداء الشهادة ضمن قواعد تنظيم المهنة، سواء بعد فتح بحث أو تحقيق قضائيين ما يجيز الإدلاء بالشهادة حتى في مرحلة التحقيق القضائي حتى ولو لم يكن مطالباً أمام جهات التحقيق بوصفه متهماً، إذ أن هذه الصفة لا نقاش في أنها تبيح له إفشاء القدر الضروري من الأسرار في نطاق الدفاع عن نفسه وعن مصالحه³، ما يفسر أن المشرع ترك حرية عدم النقيذ بحفظ السر المهني في حال كان أمام واجب الشهادة، فله أن يستعمل الترخيص الذي منحه له القانون أو أن يمتنع عن ذلك⁴.

ولم يربط المشرع واجب الشهادة بالجهات القضائية فقط وإنما على مندوب الحسابات في حالة استدعائه للشهادة أمام لجنة الانضباط والتحكيم التي تتعلق بضمان الدور الأساسي في مجال الاستشارة والوقاية والمصالحة والتحكيم خلال النزاعات بين المهنيين والزبائن، بالإضافة لضمان مهام الوقاية والمصالحة بين المهنيين بحيث تطرح أمامها الخلافات التي يعهد لها النظر فيها⁵.

كما يسقط التزام مندوب الحسابات في الحفاظ على السر المهني وكنتمه في حالة إجراءات شهر الإفلاس والتسوية القضائية، حيث يمكن لرئيس المحكمة أن يأمر بكل إجراءات التحقيق لتلقي جميع المعلومات عن وضعية المدين وتصرفاته⁶.

(1) بالنسبة للمواد الجزائية فتتص المواد 223 و229 من ق.إ.ج. على استحضار الشاهد المتخلف عن الحضور بواسطة القوة العمومية عند الاقتضاء.

(2) تتص المادة 97 من ق.إ.ج. في فقرتها الأولى على أنه: "كل شخص استدعي لسماع شهادته ملزم بالحضور وحلف اليمين وأداء الشهادة مع مراعاة الأحكام القانونية المتعلقة بسر المهنة".

(3) فنينخ عبد القادر، المرجع السابق، ص 281.

(4) تتص المادة 232 من ق.إ.ج. على أنه: "لا يجوز سماع شهادة المدافع عن المتهم فيما وصل إلى علمه بهذه الصفة، أما الأشخاص الآخرون المقيدون بالسر المهني فيجوز سماعهم بالشروط والحدود التي عينها لهم القانون".

(5) راجع المادة 17 من المرسوم التنفيذي 11-24، سابق الذكر.

والمادة 72 من القانون 10-01 المتعلق بتنظيم مهنة المحاسبة، سابق الذكر.

(6) المادة 221 ق ت ج.

ب- واجب اطلاع الإدارة الجبائية على الوثائق المقررة

تختص الإدارة الجبائية بتنفيذ القوانين الضريبية والتحقق من سلامة تطبيقها للقوانين المتعلقة بحقوق الخزينة فهي مسؤولة عن الإيرادات والتحصيلات الضريبية، وتتمثل هذه الأخيرة في الوثائق القانونية التي تربط بين المكلف بالضريبة ومصالح الإدارة الجبائية وتحتوي هذه الوثائق على علة معلومات تعبر عن الذمة المالية وأرقام الأعمال المحققة من قبل المكلف، وتتمتع معلومات التصريحات الجبائية بخصائص أهمها الموثوقية أو المصدقية¹، وبإتباع مصدر تلك المصدقية فنجدها تتعلق تعلقاً مباشراً بمحافظ حسابات المكلف بالضريبة، وبالتالي فإن المعلومات التي يقوم بمراجعتها تقريره التي تحمل قيم مالية وأي معلومة محاسبية فهي بقوة القانون تخضع لحق الاطلاع من طرف إدارة التحصيل الجبائي.

تم التطرق لحق إدارة تحصيل الضرائب في الإطلاع، ولا يختلف الأمر بالنسبة في هذا الشأن سواء تعلق الأمر بالخبير المحاسب والمحاسبة المعتمد أو بمندوب الحسابات، غير أن مندوب الحسابات ملزماً بالتخلي عن حفظ السر المهني أمام إدارة تحصيل الضرائب باعتباره مراقباً للهيئة المكلفة بالضريبة فتؤكد المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية على حق الإدارة الجبائية في مراقبة التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة، ويتعين على المؤسسات والهيئات المعنية أن تقدم للإدارة الجبائية بناءً على طلبها، الدفاتر والوثائق المحاسبية التي تتوفر عليها، كما تؤكد في الفقرة الثانية من المادة على أنه تتم ممارسة حق الرقابة على مستوى المنشآت والمؤسسات المعنية خلال ساعات فتحها للجمهور وساعات ممارسة نشاطها وتؤكد المادة 20 بدورها من نفس القانون أنه يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق في محاسبة المكلفين وإجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها، ويكون التحقيق عبارة عن مجموعة العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المتعلقة بسنوات مالية مقللة.

ويمكن أن يتم التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان، وتمارس الإدارة حق الرقابة مهما كان السند المستعمل لحفظ المعلومات، وللإدارة الجبائية حق الاطلاع على كافة الوثائق والمستندات الحسابية للشركات التجارية تحت طائلة العقوبات المفروضة عند رفض حق الاطلاع².

(1) مختار مسامح، المرجع السابق، ص 75.

(2) أنظر المواد 62، 63 من قانون الإجراءات الجبائية، سابق الذكر.

ج- إفشاء السر بناء على إرادة موكلهم.

إذا اعتمدنا على نظرية الإرادة،¹ فإن إرادة الشركة في كتم معلوماتها هي أصل إلزام مندوب الحسابات بالسر المهني، فهل يمكن اعتبار الإرادة التي تحقق ما يسمى بـ "رضا المجني عليه" أساس في إسقاط صفة السرية على المعلومة؟

في الواقع فإن السؤال حول مدى إمكانية إسقاط جريمة إفشاء السر المهني في حالة رضا المجني عليه لم يتعلق فقط بجريمة الحال فقد طرح الفقه هذه الإشكالية عن اعتبار الوصف جريمة من جرائم القانون العام، فأنكرت بعض الآراء أن يكون الرضا سببا من أسباب الإباحة ومن مبررات هذه الآراء أن تجريم الإفشاء لم يقرر حماية لمصلحة المجني عليه خاصة، فيكون له أن ينزل برضاه عنها، وإنما قرر حماية لمجتمع في السير السليم المنتظم لمهن اجتماعية، وليست للمجني عليه صفة في النزول عن هذه المصلحة، وما يعيب عن هذا الرد هو أن السر حق لصاحب المصلحة وله في ذلك اعتباره سرا أو لا وهو في نطاق التصرفات القانونية الصحيحة كما أن المصلحة في الإفشاء ترجح في حالة الرضا عن المصلحة في الكتمان².

ومن خلال ما نصت عليه المادة 72 ق 10-01 فإن إدراج إرادة الموكل من بين الحالات التي تبيح إفشاء السر المهني يفسر تأثر المشرع الجزائري بنظرية الإرادة كميّار للسر المهني والاعتداد برضا المجني عليه كسبب من أسباب الإباحة، حيث أنه نظريا يعتبر رضا الشركة التجارية في إفشاء معلومة حتى وإن كانت تحمل جميع المعايير الأخرى التي تجعلها سرا مهنيا كافيا لعدم وقوع مندوب الحسابات تحت طائلة جريمة إفشاء السر المهني، إلا أن الإشكالية بالنسبة لهذه الحالة إشكالية تطبيق، فباعتبار الشركة شخصا معنويا تضم عدة أعضاء وأجهزة ويتعدد فيها أصحاب المصلحة بحيث يعتبر كل واحد منهم صاحب مصلحة في إفشاء أو كتم السر، يجعل التعبير عن تلك الإرادة أمرا يشوبه بعض الغموض هل يعتمد مندوب الحسابات على إرادة ممثل الشركة أو على الجمعية العامة في حالة اعتباره موكلا عنهم؟

يرجع الفاصل في اعتبار إرادة الشركة باعتبارها الموكل صاحب السر كافية لإباحة إفشاء السر هو إثبات تلك الإرادة من خلال إذن صريح من هيئة الإدارة، باعتبار الإدارة ممثلا شرعيا عن الشركة بحيث يسهل إثباته وبالتالي إسقاط الجرم عن مندوب الحسابات.

(1) محمود نجيب حسني، المرجع السابق، ص 886.

(2) قررت محكمة النقض المصرية أنه لا عقاب بمقتضى المادة 310 من قانون العقوبات على إفشاء السر إذا كان لم يحصل إلا بناء على طلب مستودع السر.

أنظر في ذلك: محمود نجيب حسني، المرجع السابق، ص 912.

د- توزيع السرية بين مندوب الحسابات وبعض الأشخاص المتصلين بالسر

يتوزع سر المهنة بين عدد من الأشخاص المتصلين بهذا السر، ويرجع توزيع سر مهنة مندوب الحسابات بمدى وجود أشخاص إلى جانب مندوب الحسابات بمناسبة قيامه بمهام مراقبة حسابات الشركة التجارية، والإشارة لضرورة احترام السر المهني ضمن أحكام القانون التجاري لم تتعلق بمندوب الحسابات فقط، وإنما شملت بذلك مساعديه،¹ رغم أن المشرع الجزائري لم يشر صراحة لإمكانية تعيين مساعدين لمندوب الحسابات، لكنه لم يمنع ذلك صراحة، ومع وجود ما يقرر ضمناً جواز ذلك، فإن مساعدي مندوب الحسابات المعينون إلى جانبه ملزمون بكنم السر المهني وما يفهم من كونهم ملزمون إلى جانب مندوب الحسابات بكنم السر المهني أنهم بين بعضهم واتجاه بعضهم البعض فإنه لا مجال للالتزام بالسر المهني، بل تقضي الضرورة من أجل تنسيق العمل أن يقوم كل شخص باطلاع الآخر بما اكتشفه أو اطلع عليه، وهو ما قرره صراحة المشرع الفرنسي كما عرفناه سابقاً.

وقد كانت تشير المادة 06 من القانون 96-136 المتعلق بأخلاقيات المهنة صراحة على ضرورة التزام أعضاء النقابة بالسر المهني، إلا في بعض الحالات من بينها أن يكتفم موظفي مندوب الحسابات والمتدربين لديهم واجب السر المهني، وتشير المادة 71 ق 10-01 في تحديد المهنيين الملزمين بكنم السر المهني إلى جانب مندوب الحسابات إلى لمحافظي الحسابات المتربصين وكذلك مستخدمو محافظي الحسابات وكذا الشركاء في شركات محافظة الحسابات غير المهنيين ما يفسر ضرورة وجواز تقاسم السر المهني بين هؤلاء الأطراف مادام يتعلق بمهمة الرقابة على الشركة.

ويمكن لمندوب الحسابات أن يتقاسم المعلومة المحاسبية موضوع السر المهني المتعلقة بالشركة التي يقوم بمراقبة حساباتها مع من سيخلفه في حالة شطبه أو إيقاف محافظ الحسابات المعتمد، أو حل الشركات أو شهر الإفلاس ويكون معيناً من طرف وزير المالية المكلف ببناء على اقتراح من رئيس مجلس الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

هـ- واجب الإعلام

يعتبر التبليغ عن الجرائم ناهيك عن أنه التزام يقع مندوب الحسابات الممتنع عن أداءه تحت طائلة نص المادة 830 ق ت ج فإنه يعد أيضاً خروجاً عن قاعدة الالتزام بعدم إفشاء السر المهني إذ في ذلك التبليغ يستلزم البوح بما عرفه مندوب الحسابات بمناسبة مهنته في الشركة التجارية ويقضي في حالة اكتشاف وقائع جرمية أن لا يلتزم مندوب الحسابات بذلك السر بل يلتزم بالتبليغ عن ما اكتشفه، فيعد هو الآخر

(1) المادة 715 مكرر 13 ق. ت. ج.

الالتزام في مواجهته وقد يكون هذا الالتزام أقوى في أنه يكرس حماية المجتمع و النظام والأمن العام من الالتزام بالسر المهني الذي قد يهدف في الأساس لحماية مصالح خاصة.

غير أن الإعلام في هذا المقام لا يقصد به الالتزام الذي تفرضه جريمة عدم التبليغ عن الأفعال الجنحية التي كان مندوب الحسابات قد علم بها أثناء ممارسة مهامه، وإنما يتعلق بالإبلاغ الذي تقرره القواعد التنظيمية لسير الشركات التجارية، بحيث ينطوي عمل مندوب الحسابات في الشركة على مراقبة حسابات الشركة التجارية وإعلام الجمعية العامة بكل ما تصل إليه، بل ويلزمه القانون وضع التقارير تحت تصرف وإطلاع الشركاء من أجل الاعتماد عليهم في اتخاذ القرارات، وتشير المادة 715 مكرر 13 صراحة على ضرورة أن يعرض مندوب الحسابات المخالفات والأخطاء التي لاحظها أثناء ممارسة مهامهم، وبالتالي فممثل الشركة التجارية اللذين يحملون صفة المسيرين والشركاء لا يمكن أن يتحجج مندوب الحسابات بالسر المهني في مواجهتهم.¹

وإذا كانت جريمة التبليغ عن الوقائع الجرمية تفرض على مندوب الحسابات التبليغ في حالة علمه المؤكد وليس مجرد الشك، حيث أن التبليغ فقط لوجود شك أو حدس قد يجعله في مواجهة، ناهيك عن إفشاء السر المهني بل أيضا جريمة الوشاية الكاذبة، مع الإشارة هنا أن الفيصل في قيام هذه الأخيرة إنما هي النية السيئة، إلا أن واجب التبليغ للهيئات صاحبة المصلحة في الشركة يكفي فيها مجرد الشك قد يكون كافي للتبليغ.²

(1) تختلف هيئات التسيير التي ينبغي على مندوب الحسابات تبليغها بالمعلومات التي توصل إليها من شركة إلى أخرى كما تم التطرق له في الفصل الأول من الباب الأول من هذا البحث، غير أن المتفق عليه حسب ما جاءت به المادة 23 من القانون 10-01 بضرورة إعلام مندوب الحسابات المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة.

(2) كما هو في حالة جرائم تبييض الأموال، إذ ينص القانون 05-01 المتعلق بالوقاية من تبييض الأموال و تمويل الإرهاب ومكافحتهم، المؤرخ في 06 فبراير سنة 2005، ج ر مؤرخة في 09 فيفري 2005، العدد 11، وفقا للمادة 20 منه على أنه " دون الإخلال بأحكام المادة 32 من قانون الإجراءات الجزائية ، يتعين على الخاضعين إبلاغ الهيئة المتخصصة بكل عملية تتعلق بأموال يشته أنها متحصل عليها من جريمة أو يبدو أنها موجهة لتبييض الأموال أو لتمويل الإرهاب ...". كما تنص المادة 19 من نفس القانون على الأشخاص الخاضعة لهذا الالتزام وهم المؤسسات المالية و المؤسسات والمهن غير المالية بصفة عامة ومنهم بصفة خاصة ممتهني المحاسبة وبالتالي فإن محافظ الحسابات ملزم بالإخطار بالشبهة. غير أنه يختلف التبليغ هنا عن التبليغ المنصوص عليه في القواعد العامة وأيضا التبليغ المخاطب به مندوب الحسابات بنص المادة 830 من القانون التجاري على أنه يكون لغير جهاز النيابة أو بالضبط وكيل الجمهورية وإنما يكون للهيئة المتخصصة وهي كما جاءت به المادة 04 من القانون 05-01 خلية معالجة الاستعلام المالي.

2- جريمة عدم الإبلاغ عن الجرائم التي يكتشفها مندوب الحسابات

رغم أن مهنة المحاسب تقوم على الالتزام بالمحافظة على سرية المعاملات والمعلومات المتعلقة بالشركة التجارية التي يمكن أن يعلم بها أو تصله بحكم منصبه واقترابه من الحسابات والسندات الحسابية التي يسهل من خلالها معرفة وجود تجاوزات في الشركة التجارية، إلا أن هذا لا يعني موافقته على كتم ما يصادفه من أمور قد تبدو له غير قانونية أو يفترض أن تكون محلا لجريمة ما، بل يجب حسب ما يقتضيه القانون الإبلاغ عنها ولا يحتج في هذه الحالة بالالتزام بالسر المهني¹.

عدم التبليغ عن الجرائم هي جريمة نص عليها القانون العام الممثل في قانون العقوبات، ويعد السلوك المتمثل في عدم التبليغ سلوك سلبي، ويتعلق بجرائم قد وقعت فعلا أو يتم الشروع فيها، حيث تنص بعض المواد في القانون العام عن التجريمات التي تقوم على عدم تبليغ السلطات عن الجرائم التي يعلم بها فوجد المادة 181 من قانون العقوبات التي تجرم عدم التبليغ عن جناية أو الشروع فيها بالإضافة إلى نص المادة 91 من نفس القانون فيما يتعلق بالعلم بوجود جريمة خيانة أو تجسس أو غيرها من النشاطات التي يكون من طبيعتها الإضرار بالدفاع الوطني، كم نجد المادة 32 من قانون الإجراءات الجزائية عن عدم تبليغ النيابة عن جرائم علم بها من طرف السلطات النظامية أو موظفون عموميون أو ضباط كذلك الأمر بالنسبة لبعض القوانين الخاصة كقانون مكافحة الفساد 01/06 في نص المادة 47 منه.

وطبيعة المهنة لدى مندوب الحسابات في الشركة التجارية تفرض عليه الالتزام إلى جانب المراقبة المحاسبية بالمراقبة القانونية، فتقرير المسؤولية الجزائية عن عدم كشفه عن جرائم بمناسبة ممارسته لمهنته ما هي إلا نتيجة حتمية لالتزامه بالمراقبة القانونية الضمنية التي يحمل مسؤولية القيام بها، حيث يظهر ذلك من خلاله مراقبة وثائق الشركة التي تحمل حسابات مختلفة ومراقبة مدى قانونيتها وصحتها، وبالتالي يمكن القول أن المراقبة التي تعنى له بموجب مهامه كمندوب حسابات في الشركة التجارية هي مراقبة ذو وجهين "محاسبية، قانونية"².

(1) تنص المادة 830 ق. ت. ج على أنه "يعاقب بالسجن من ستة إلى خمس سنوات وبغرامة من 20.000 دج إلى 500.000 دج

أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط كل مندوب حسابات لم يكشف إلى وكيل الدولة عن الوقائع الإجرامية التي علم بها".

(2) مسامح مختار، واجب الإبلاغ عن الأحداث الجنحية من طرف محافظ الحسابات بين الالتزام القانوني والالتزام المهني دراسة حالة المغرب العربي، مقال منشور في مجلة الاقتصاد الصناعي، الجزائر، العدد 09 ديسمبر 2015، ص 316.

أ- الركن المادي للامتناع عن التبليغ عن الوقائع الجرمية

يتجسد الركن المادي لهذه الجريمة في الامتناع عن التبليغ عن الجرائم التي يكتشفها مندوب الحسابات والتي تكون منصوص ومعاقب عليها بعنوان القانون العام والقوانين الأخرى. ويشترط في الامتناع عن توجيه التبليغ إلى السلطات المختصة وهي وكما جاءت به المادة وكيل الدولة، وفي هذا الصدد يطرح التساؤل حول تقييد مندوب الحسابات في تبليغه بالجريمة بوكيل الجمهورية، أو يمكن التوسيع في ذلك إلى قاضي التحقيق أو النائب العام، إذا ما اعتبرنا أن المغزى هنا ليس بشخص وكيل الدولة وإنما بمدى نزاهة مندوب الحسابات ومدى قيامه بواجبه¹.

حيث نرى في المقابل الجرائم المنصوص عليها في القانون العام كنص المادة 181 ق. ع. ج أن المشرع اكتفى بمصطلح "السلطات" ولم يحد جهة معينة، كما نجد مصطلح النيابة العامة في نص المادة 32 من قانون الإجراءات الجزائية ونجد أيضا استعمال مصطلح "السلطات العمومية وبالتالي وبمفهوم المخالفة، فإن تبليغ مندوب الحسابات في الشركة التجارية لهيئة غير وكيل الجمهورية عن وقائع إجرامية لا يكفي لانقضاء المسؤولية الجزائية إذا ما أخذنا بالتفسير الظاهري للمادة، ويبقى الالتزام بالتبليغ قائما.

ولم يحدد المشرع ميعاد الإبلاغ عن الجريمة على عكس التجريمات المماثلة المنصوص عليها في القانون العام التي تؤكد على ضرورة إبلاغ السلطات المختصة فور علمه بالجريمة، غير أنه وكنتيجة منطقية للتبليغ ومدى فعاليته في تقدير نزاهة مندوب الحسابات، فانه وفي كل الأحوال وكحد أقصى لا يجب أن يحصل التبليغ بعد أن يكون قد وصل إلى علم السلطات الوقائع محل التجريم وفي هذا الصدد نجد الغرفة الجزائية لمجلس القضاء الفرنسي تؤكد أنه على المحاسب التزام التبليغ إلى وكيل الجمهورية فور علمه بالوقائع القانونية التي تحتمل وصف جزائي، كما لا يهمل مآل الوقائع ومدى إمكانية وجود مساهمين فيها وتحديدهم، أو تفاصيل الوقائع².

غير أنه من الضروري جدا التزام مندوب الحسابات بعدم التسرع في الإبلاغ، فالتسرع يعني احتمال الخطأ مع ما يترتب من أضرار تمس الشركة التي هو بصدد مراقبة حساباتها وحتى إمكانية متابعته بجنحة البلاغ الكاذب³، ويرجع تحديد الوقت الملائم للتبليغ من مسؤوليات مندوب الحسابات وله

(1) Philippe Conte, Wilfrid Jeandidier, Op. Cit p 245..

(2) Nicole Stolowy, Op. Cit. P. 252 : « a l'obligation de révéler au procureur de la république, dès qu'il en a connaissances dans le cadre de sa mission, les régularités susceptibles de recevoir une qualification pénale, même si celle-ci ne peut en l'état être définie avec précision ».

(3) يتمتع مندوب الحسابات في التشريع الفرنسي بحصانة قانونية في حالة كشفه للوقائع التي ظن أنها تشكل جنح يعاقب عليها القانون، على عكس المشرع الجزائري الذي سكت أمام هذه المسألة ما لا يمنع متابعة مندوب الحسابات عن تهمة التبليغ الكاذب بالإضافة للمسؤولية المدنية التي قد تتقرر عن الأضرار المادية أو المعنوية التي تسببها بخطئه.

V. aussi Art. 823-12. Préc.

السلطة التقديرية في ذلك بحسب ما تقتضيه ممارسة مهامه،¹ ويستمد مندوب الحسابات هذه السلطة من مبدأ الاستقلالية الذي لا يمكن أن يتخذ شكلا محددًا واضحًا وإنما ينطوي على إمكانيته في الحكم وقياس قراراته بحرية حسب ما تقتضيه العوامل والمخاطر.²

ويرى جانب من الفقه الفرنسي في تسليط الضوء على طبيعة التزام مندوب الحسابات عن التبليغ عن الوقائع الجرمية التي يكتشفها بمناسبة ممارسته لمهامه، أنه يعد رابطة تعاون بين مندوب الحسابات والنيابة العامة تخدم المصلحة العامة والمجتمع كمعيار يسمو في السياسة الجنائية.³

ويجب أن يكون محل التبليغ "وقائع إجرامية" وبالتالي لا يشترط في التبليغ الإخبار بكل ما يتعلق بالجريمة كتحديد هوية الجاني أو مكان مرتكبها، إذ قد لا يكون على علم بتفاصيل الجرائم محل التبليغ⁴ فينصب التبليغ بوقائع إجرامية وهو ما يوضح عدم تحديد المشرع لوصف الوقائع كأن تكون جنحة أو جناية بل أية واقعة إجرامية أيًا كان وصفها، وونرى توفيق المشرع الجزائري في هذه النقطة عكس المشرع الفرنسي الذي يعبر في تعبيره عن الوقائع الجرمية باستعماله مصطلح « Délictueux »⁵ غير أن تلك الوقائع التي لا ترقى لوصفها فعلا مجرما لا يجوز أن تكون محل إبلاغ لوكيل الجمهورية وإنما محل إعلام لجمعية المساهمين كما تقتضيه قواعد سير الشركات التجارية.

وعن طبيعة الجرائم محل التبليغ، فإنه من الواضح ربط المشرع نوع الجرائم بما يمكن لمندوب الحسابات اكتشافه من خلال ممارسته لمهنة، وبالتالي يخرج نطاق التبليغ عن الجرائم التي لا تتعلق بمهام مندوب الحسابات، كالجرائم ضد الأشخاص مثلا، فما يمكن اكتشافه من خلل معاينة الوثائق المحاسبية

(1) تنص التوصية الرابعة في عنوانها الثالث المتعلق بالأجال وشكل التقرير في المقرر 103/SPM/94 المؤرخ في 02 فبراير 1994 المتعلق بالاجتهادات المهنية لمحافظ الحسابات على أنه من الواجب أن يقوم المهني أولا بالبحوث التي يراها في ضرورة للفهم والتحكم في العمل الملاحظ، فيحدد الشكل الذي يسمح له بتحرير تقريره الذي يعتمده لاطلاع وكيل الجمهورية ويتم اطلاق هذا الأخير مبدئيا قبل إيداع التقرير العام الموجه لجمعية المساهمين، ويكون التصريح كتابيا.

أنظر: فنينخ عبد القادر، مرجع سابق، ص 326-328.

(2) مختار مسامح، واجب الإبلاغ عن الأحداث الجنحية من طرف محافظ الحسابات بين الإلزام القانوني والالتزام المهني المرجع السابق، ص ص: 323-324.

(3) Nicole Stolowy, Op. Cit. P. 252.

(4) أنظر: محمود كبيش، المرجع السابق، ص ص: 112-115.

(5) ومع أن المشرع الفرنسي استعمل مصطلح délictueux وهو المعنى الذي ينطبق ظاهريا مع الأفعال الموصفة بأنها جنح des délits، إلا أن المصطلح يعني الأفعال المجرمة بمفهومه الواسع ما يعني أن مندوب الحسابات ملزم بالتبليغ عن الأفعال الجرمية أيًا كان وصفها.

Art. 823-12 ali 02 C.com.fr : « ils révèlent au procureur de la république les faits délictueux dont ils ont eu connaissance, sans que leur responsabilité puisse être engagée par cette révélation ».

والعقود والدفاتر والسجلات والاتفاقيات، والشيكات هي من تحدد طبيعة الجرائم التي قد تجتمع كلها بأن تكون من جرائم الأعمال¹.

ويجب أن تكون الجرائم "موصوفة وعمدية" ويتحدد من خلال الوصف خطورة الجريمة ويتعلق الوصف هنا بكونها تمس عموماً بالوضعية المالية للشركة وكل ما يتعلق بها. كما يعتقد جانب من الفقه بضرورة أن تكون الجرائم عمدية وبالتالي لا تقوم الجريمة ضد مندوب الحسابات عن عدم التبليغ عن الجرائم لوكيل الجمهورية بسبب اعتقاده بأن فعل مسير الشركة التجارية لم يكن يتوفر على النية السيئة وحتى وإن ثبت خطأ اعتقاد مندوب الحسابات ومهما آلت إليه القضية² فهناك علاقة سببية بين عدم التبليغ وبين نوع الجريمة من حيث تقدير مندوب الحسابات لمدى وجود النية السيئة في ارتكابها، فلا تقوم الجريمة في حالة ثبت أن نية مندوب الحسابات في عدم تبليغه لم تكن لإخفاء ما اكتشفه من وقائع جرمية، وإنما بسبب اعتقاده بأنها لا تحمل وصفا جزائيا، كما تقوم الجريمة في حالة ثبت النية السيئة لمندوب الحسابات في حالة التستر على جرائم مسيري الشركة التجارية والسماح لهم بمواصلة جرائمهم³.

ولا يقرر في المقابل المشرع الجزائري صراحة مدى اشتراط العمد في الوقائع التي على مندوب الحسابات أن يبلغ عنها، بحيث لا تخرج الجرائم التي تقوم على مجرد الإهمال، وحتى تلك المادية التي لا يشترط فيها نهائيا الركن المعنوي وإنما تقوم بمجرد الإتيان بالفعل المادي للجريمة، وهو موقف يعني بالضرورة التزام مندوب الحسابات بالتبليغ حتى بالجرائم غير العمدية، ربما راجع لاعتبار أن مندوب الحسابات ليس جهة يمكن لها تقدير مدى توفر الركن المعنوي، بالإضافة لكون المغزى في التبليغ يقضي بإخطار الجهة المختصة في حالة تقدير وجود خطورة معينة، ولا ترتبط خطورة الأفعال دائما بالعنصر المعنوي والنية السيئة، بحيث قد يسبب مجرد إهمال مسير الشركة خطورة وضرر لأصحاب المصالح في الشركة.

(1) Nicole Stolowy, Op. Cit. P.260.

(2) Nicole stolowy, Op. Cit. P. 256 : La cour d'appel de Besançon, en date du 18 décembre 1987 confirme : « ...Attendu que X, commissaire aux comptes, n'a pas révélé au procureur de la république la passation au crédit de G. de deux écritures injustifiées de 87171 F et de 26500 F contrepassées par l'intéressé à la première injonction ; attendu que si le commissaire aux comptes n'a pas à se faire juge de l'opportunité de la révélation de faits délictueux, il doit également s'assurer que les faits sont significatifs et délibérés ; qu'il ne peut négliger le suite réservées à son intervention auprès du dirigeant social, l'erreur de bonne foi, comme l'intention coupable pouvant s'en déduire. Attendu qu'en l'espèce, G ayant immédiatement régularisé la situation, le commissaire aux comptes était parfaitement fondé à croire, faute de tout autre élément, que les faits étaient dépourvus de tout caractère délictueux quelle que soit même la décision prise par la suite par la juridiction pénale ».

(3) « Le délit de non-révélation de faits délictueux au procureur de la République est rattaché par un lien de connexité aux infraction commises par les administrateurs de sociétés lorsque celles-ci constituent les faits délictueux que le commissaires aux comptes était censé dénoncer et qu'il a volontairement omis de révéler. Il existe un rapport étroit de cause à effet entre les faits délictueux et leur non-dénonciation, celle-ci étant essentiellement réalisée pour masquer les infractions commises au sein de la société et permettre aux administrateurs de les continuer ».

ب- الركن المعنوي في جريمة عدم تبليغ مندوب الحسابات عن وقائع اكتشافها

تفترض جريمة امتناع مندوب الحسابات عن التبليغ بالوقائع الجرمية، أن يكون فعلا قد علم بها حيث يجب أن تكون الجريمة قد وقعت فعلا أو شرع فيها على النحو الذي يعاقب عليه القانون والسؤال هنا هل يكفي مجرد علمه واكتشافه للجرائم لقيام المسؤولية الجزائية في جانبه عن عدم كشفه لهذه الوقائع لوكيل الجمهورية، أو يشترط لقيام الجريمة أن تتجه إرادته فعلا للامتناع عن التبليغ رغم علمه؟

لم يأت المشرع في وصفه لأركان الجريمة على ما يدل أن قيامها متعلق فقط بمجرد علمه بالوقائع التي تشكل جريمة، وإهماله الكشف عنها لوكيل الجمهورية، بالرغم من إمكانية اعتبار العلم قرينة عن القصد في الامتناع عن الكشف عنها، إلا أن الفقه قد اعتبر هذه الجريمة عمدية¹، وعلى القاضي الجنائي أن يتعرف على قصد مندوب الحسابات في التستر على الجرائم، إذ يمكن أن يكون هدفه في عدم التبليغ ناتج عن كونه اعتبرها مجرد أخطاء وأن مسير الشركة بادر لتصحيح تلك الأخطاء بمجرد أن قدم مندوب الحسابات ملاحظته بخصوصها بغض النظر عن النية الحقيقية للمسير².

ومن السهل أن يتعرف القاضي بموجب سلطته التقديرية ما إذا كانت ظروف كشف العناصر المادية التي تشكل جريمة ما قد مرت على مندوب الحسابات بمناسبة ممارسته لمهنته³.

ج- العقوبات المقررة للجريمة.

حسب ما جاءت به المادة 830 ق ت ج فإنه يمكن أن تتخذ العقوبات عن عد تبليغ مندوب الحسابات عن الجرائم التي قد علم بها ب العقوبات الأشكال التالية:

- السجن من ستة إلى خمس سنوات.
- الغرامة من 20.000 دج إلى 500.000 دج.
- الحكم بالسجن والغرامة معا.

(1) محمود كبيش، المرجع السابق، ص 121.

(2) C.A. Besançon, 18 décembre 1987, Préc.
V: Nicole stolowy, Op. Cit. P. 256.

(3) مختار مسامح، المرجع السابق، ص 319.

الفرع الثاني

جرائم تتعلق بتقديم مندوب الحسابات معلومات كاذبة

يضمن المشرع الجزائري الحصول على معلومات محاسبية صادقة يستفيد منها مستخدموها سواء كانوا مستثمرين فيعتمدون على المعلومة المحاسبية في تقييم بدائل الاستثمار من حيث العائد والمخاطر وتقييم البديل الأفضل، كما تساعد الدائنين في دراسة الوضعية المالية للشركة وتدفقاتها النقدية المستقبلية ومن ثم تحديد شروط المديونية، حيث يجرم القانون التجاري كمبدأ عام المساس بمعلومات الشركة التجارية.

وتتعدد صور الاعتداء على معلومات الشركة التجارية حسب ما اختلفت به الأوصاف الجزائية المحددة في عدة قوانين، سواء كان القانون العام كجرائم النصب والاحتيال، أو قوانين خاصة كقانون البورصة كجريمة انتهاك شفافية سوق القيم المنقولة، وقانون الضرائب كجريمة الغش الضريبي وجرائم الفساد عموماً.

غير أنه وما يهمنا في هذا الصدد هي الانتهاكات الصادرة عن مندوب الحسابات في الشركة وتلك المتعلقة بنظامية وصحة البيانات التي تتضمنها تقارير مندوب الحسابات والمنصوص عليها في قانون الشركات التجارية فنجد جرائم تتحقق بإعطاء أو تأكيد معلومات كاذبة لجمعية المساهمين، وجرائم تقوم عن عدم التأشير على مساهمات الشركة التجارية المراقبة.

حيث يتولى مندوب الحسابات مهمة مراقبة أعمال الإدارة والتسيير وإعطائهم الحق الكامل بالاطلاع على جميع المستندات والوثائق والسجلات المحاسبية وتقارير التسيير والكشوف المالية والتحقق من صحتها فيعتمد المساهمين في الشركة على مصداقية تلك الوثائق من حيث أنها محل مراقبة من طرف مندوب الحسابات الذي يعد الطرف الحريص على تمكين المساهمين بالمعلومات الصادقة والتي تعكس الواقع فيما تحمله من بيانات.

وقد قرر المشرع الجزائري انطلاقاً مما سبق المسؤولية الجزائية عن التعدي على هذه المعلومات التي يفترض فيها الصدق والشفافية¹.

فتنص المادة 830 من ق ت ج على أنه: "يعاقب بالسجن من سنة إلى خمسة سنوات وبغرامة من 20.000 دج إلى أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط، كل مندوب الحسابات يتعمد إعطاء معلومات كاذبة أو تأكيدها عن حالة الشركة". وتقضي المادة 825 من القانون التجاري صراحة بإسناد المسؤولية الجزائية لمندوبي الحسابات في الشركة التجارية الذين منحوا عمداً أو وافقوا على البيانات غير الصحيحة التي وردت في التقارير المقدمة للجمعية العامة المدعوة للبحث في إلغاء حق الأفضلية في اكتتاب المساهمين.

أولاً- جريمة إعطاء معلومات كاذبة أو تأكيدها عن حالة الشركة

يرتبط قيام الجريمة بفعلين عبّر عليهما المشرع صراحة بـ "إعطاء" و "تأكيد" وهو ما يستلزم بالضرورة فعل إيجابي يتخذه مندوب الحسابات من خلال تقديم تقارير تعكس الوضعية المالية للشركة وبيانات أخرى متعلقة بالشركة وبصورة مخالفة للحقيقة²، ويستوي أن يكون مندوب الحسابات ممارساً لمهامه بصفته الشخصية أو باعتباره عضواً في شركة محافظة حسابات، ويظهر جلياً من خلال نص

(1) يلحق المشرع الجزائري المسؤولية الجزائية عن تقديم معلومات كاذبة عن الشركة أو تأكيدها بشخص مندوب الحسابات ما يعني أن صفة مندوب الحسابات حسب النص المجرم ركناً مفترضاً لا يجوز متابعة غيره بمقتضى نص التجريم، وهو ما كان مقرراً في القانون الفرنسي قديماً بموجب نص المادة L 242-27, L 244-1, L 241-8، غير أن موقف المشرع الفرنسي ومنذ صدور القانون رقم 2001-420 الصادر في 15 ماي 2001 قد تميز بالتردد حيث أزال الصفة عن مرتكب الجريمة على النحو الذي أصبحت تخاطب كل شخص ارتكب الفعل المادي سواء مندوب الحسابات أو غيره، ثم تراجع عن ذلك مع التعديل الصادر سنة 2011 والذي أصبح يخاطب "كل شخص يمارس مهنة مندوب الحسابات، ويرى الفقه الفرنسي أن ذلك لم يغير في التجريم شيئاً ففي الأخير لا يمكن متابعة شخصاً على الأفعال محل التجريم إلا إذا كان مندوب حسابات، وربما الشيء الوحيد الذي أضافه هذا التعديل أنه يضع الشخص الذي يمارس مهنة مندوب الحسابات بطريقة غير شرعية، (سواء كان يحوز فعلاً صفة مندوب الحسابات غير أن ممارسته في تلك الشركة تعد غير شرعية لظروف غير ملائمة، أو أنه انتحل الصفة) في مواجهة هذه الجريمة.

V. Art. L. 820-7 C. com. Fr Version en vigueur du 02 août 2003 au 19 mai 2011 indique que : « Est punis d'un emprisonnement de cinq ans et d'une amende de 75 000 euros le fait, pour toute personne, de donner ou confirmer des informations mensongères sur la situation de la personne morale ou de ne pas révéler au procureur de la République les faits délictueux dont elle a eu connaissance ».

L. 820-7 C.com . fr version en vigueur depuis le 19 mai 2011 indique que : « Est puni d'un emprisonnement de cinq ans et d'une amende de 75 000 euros le fait, pour toute personne exerçant les fonctions de commissaire aux comptes, de donner ... ».

V. aussi : Philippe Conte, Wilfrid Jeandidier, Op. Cit. P. 238.

(2) عباس علي سليمان، مسؤولية مراقب الحسابات في مكافحة الفساد في الشركة المساهمة (دراسة مقارنة)، دار التعليم الجامعي

المادة المجرمة أن جريمة إعطاء أو تأكيد معلومات كاذبة عن وضعية الشركة تنهض على القصد الجنائي الخاص الذي عبّر عليه المشرع من خلال مصطلح "يتعمد".

1- الركن المادي للجريمة:

يرتبط تجريم إعطاء معلومات كاذبة بما تفرضه المهنة ومن الفائدة المقررة عن مهنة محافظة الحسابات بحيث يؤكد كل من القانون التجاري بين القواعد المتعلقة بتعيين مندوب الحسابات¹، وقانون تنظيم المهنة 10-201²، وغيرها من القوانين المتعلقة بمهنة المحاسبة، وأهم ما تفرضه مهنة محافظة الحسابات هي إعطاء حسابات "صادقة" و"منتظمة" تعكس واقع وحقيقة وضع الشركة³.

فيقع محافظ الحسابات في الشركة التجارية تحت طائلة الجريمة المنصوص عليها في المادة 830 من القانون التجاري إذا ما قام فعليا بإعطاء معلومات كاذبة عن حالة الشركة، ويقضي هذا النشاط أن يكون فعلا ايجابيا ويستوي أن يكون التأكيد كتابة أو شفاهة، غير أنه بالرجوع لطريقة ودواعي ممارسة المهام الرقابية في الشركة التجارية، نرى أن مندوب الحسابات ملزم بتحرير تقارير حسب ما تقتضيه القواعد القانونية، وبالتالي يكون إعطاء تلك المعلومات غالبا عن طريق الكتابة، كما لا تهم الجهة التي وجهت إليها تلك المعلومات الكاذبة، فيستوي أن تكون للمساهمين، أو للغير⁴.

وذهب البعض للقول بإمكانية قيام فعل إعطاء معلومات كاذبة بالامتناع عن إعطاء المعلومات التي يجب إعطاءها، وليس يقصد به هنا تأكيد المعلومات عن طريق الامتناع، وإنما إعطاء المعلومات عن طريق الامتناع وأجاب جانب من الفقه بعدم جواز ذلك، إذ أن فعل "الإعطاء" لا يتحقق إلا باتخاذ سلوك إيجابي، غير أن التجريم أيضا يتحقق إذا لم يتمتع مندوب الحسابات عن تكذيب معلومات كاذبة ويتعلق هذا السلوك بالوصف " تأكيد معلومات كاذبة" كأن يدعم كذب مسير الشركة التجارية حيث يأخذ حكم السلوك المجرم السلوك السلبي والمتمثل في إخفاء الحقيقة، وقد حكم بأن هذه الجريمة تقع إذا أحجم

(1) المادة 715 مكرر 4 ق. ت. ج.

(2) تنص المادة 23 ق 10-01 المتعلق بتنظيم مهنة المحاسبة سابق الذكر على المهام التي يضطلع بها مندوب الحسابات وتتعلق المهام في مجملها أن يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات، ويفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيريون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص، وتخص هذه المهام عموما فحص قيم ووثائق الشركة ومدى مطابقة المحاسبة للقواعد بها.

(3) Philippe Conte, Wilfrid Jeandidier, Op. Cit. P. 238

(4) محمود كبيش، المرجع السابق، ص 109.

مندوب الحسابات عمدا عن تكذيب معلومة غير صحيحة قدمها أحد مسيري الشركة التجارية، أو لم يضمن تقريره بعض الاتفاقيات المبرمة بين الشركة ومديرها¹.

ويعتبر بالتالي غياب تكذيب المعلومات الكاذبة تأكيدا، فقد اعتبر القضاء الفرنسي أن عدم تكذيب بيان خاطئ صادر عن مجلس الإدارة صورة من صور تأكيد معلومات خاطئة، وذهب القضاء الفرنسي إلى أبعد من ذلك حيث اعتبر أن شهادة مندوب الحسابات على دقة وصحة الحسابات بالرغم من عدم مراقبتها مراقبة جدية هي في حكم التأكيد على معلومات خاطئة².

ويسقط تحت وصف التأكيد الإخفاء عمدا لمعلومات كاذبة، أو وقائع جوهريّة، أو إغفالها عمدا في التقرير الذي يقدم للجمعية، وليس في هذا الإسقاط محاولة للتفسير الواسع وإنما يمكن بسهولة أن نستشف إرادة المشرع بتلخيص كل تلك الأفعال تحت مسمى " تأكيد".

ونجد المشرع المصري في هذا الصدد قد جاء في تجريمه وضع معلومات كاذبة بالذكر التفصيلي لهذه الأفعال حيث يقرر أنه يكون مسؤولا جزائيا " كل مراقب وكل من يعمل في مكتبه تعمد وضع تقرير كاذب عن نتيجة مراجعته أو أخفي عمدا هذه الوقائع في التقرير الذي يقدم للجمعية العامة"³.

ويجب أن ينسب لمندوب الحسابات ما يوحي بإعطائه معلومات كاذبة أو تأكيدها سواء بشخصه أو من خلال مساعديه مادام يعملون تحت مراقبته وإشرافه، فإذا استخدم مندوب الحسابات أسلوبا ماهرا يفيد تهريبه من إعطاء رأي إيجابي حول انتظام ومصداقية الحسابات، بحيث يعكس تقريره في النهاية رفضا ضمنيا للتصديق على الحسابات وليس موافقة ضمنية عليها، فإنه لا يرتكب الجريمة⁴، غير أنه إذا

(1) محمود كبيش، المرجع السابق، ص 111.

(2) Philippe Conte, Wilfrid Jeandidier, Op. Cit. P. 239.

(3) وقد أوردت مذكرة التفتيش القضائي بالنيابة العامة هذه الجريمة بأوصاف ثلاثة: الأول جنحة وضع مراقب الحسابات أو أي من العاملين بمكتبه عمدا تقريرا كاذبا عن نتيجة المراجعة. والثاني جنحة إخفاء مراقب الحسابات وكل من يعمل في مكتبه عمدا وقائع جوهريّة في التقرير المقدم إلى الجمعية العامة وفقا للمقرر قانونا، والثالث جنحة إغفال مراقب الحسابات وكل من يعمل في مكتبه عمدا وقائع جوهريّة في التقرير المقدم إلى الجمعية العامة وفقا للمقرر قانونا. (المادة 162 من القانون 59 لسنة 1981).

أنظر : محمد علي سويلم، حوكمة الشركات في الأنظمة العربية والمقارنة بين التنظيم والمسؤولية التأديبية والمدنية والجنائية المرجع السابق، ص 436.

(4) تتلخص وقائع الدعوى التي أمد القضاء عدم مسؤولية مندوب الحسابات، في أن المعلومات التي قدمها مجلس الإدارة متفقة مع المعطيات المحاسبية Données de la comptabilités وكذلك مع المعطيات الواردة في المستندات الموجهة إلى المساهمين حول الوضع المالي لحسابات الشركة، وخلص الآتي: " وبالتالي يقع على مجلس إدارتكم واجب إخبار المساهمين أننا نترك له الإجابة على أسئلتكم"

أنظر: محمود كبيش، المرجع السابق، ص 112.

قام مندوب الحسابات بما يفيد أنه قام بما يجب في عملية مراقبة الحسابات وترك المساهمين يعتقدون ذلك فهو مما لا شك فيه يعد بمثابة تأكيد للمعلومات الكاذبة¹.

ويثار التساؤل في هذا الشأن حول دور المسير ومدى مساهمته في هذه الجريمة، كذلك الأمر بالنسبة لجريمة تقديم ميزانية غير صحيحة التي تقوم أساسا هي الأخرى على تقديم معلومات كاذبة غير صحيحة ضمن الميزانية المزعوم تقديمها للشركاء بعد مصادقة مندوب الحسابات عليها.

ويمكن تسليط الضوء على العناصر التي تبين تكييف الجريمة وإسناد المساهمة الجزائية للمسير واشتراكه إلى جانب مندوب الحسابات في مثل هته الجرائم على النحو التالي:

أ- مساهمة مسير الشركة في جريمة إعطاء معلومات كاذبة

بالنسبة لجريمة إعطاء معلومات كاذبة، فلا شك في اعتبار مندوب الحسابات فاعلا أصليا لوحدته فهو المصدر الأول للمعلومة الكاذبة، إلا أنه في حالة تأكيده للمعلومات الكاذبة، فيكون المسير المصدر الأول لتلك المعلومات، فحسب القواعد المعمول بها في ممارسة المهام الرقابية فإن مندوب الحسابات يقوم بالمصادقة على الحسابات السنوية وإبداء رأيه فيها، والتأشير عليها وبهذا يكون قد أكد معلومات كاذبة في حالة لم تحمل تلك الحسابات الحقيقة، مما يستدعي بالضرورة مساءلة من وضع تلك المعلومات من أجل المصادقة عليها، وهو بالضرورة مسير الشركة التجارية فتسند له المسؤولية الجزائية عن اشتراكه في الجريمة، وفي هذه الحالة يعاقب مسير الشركة التجارية بالعقوبة المقررة للجنحة.

ب- تكييف مساهمة مندوب الحسابات في تقديم ميزانية غير صحيحة

تنص كل من المادتين 800 ق. ت. ج المتعلقة بشركات ذات المسؤولية المحدودة، و811 ق. ت. ج المتعلقة بشركات المساهمة، على تقديم بعض المعلومات التي تخص خاصة الميزانية إلى جانب الأرباح الصورية، وبالنسبة للميزانية فقد أكد القرار الصادر في 24 يونيو 2013 المتعلق بمحتوى معايير تقارير مندوب الحسابات، على أن الميزانية من بين الحسابات التي تتضمنها القوائم المالية والتي تخضع لرأي مندوب الحسابات، فيقوم بالتأشير على القوائم المالية بعد توقيعها من طرف مسير الشركة التجارية، فإذا كانت الميزانية مغشوشة وتتضمن معلومات غير صحيحة وكاذبة، فلا يمكن القول باشتراك مسير الشركة التجارية وإنما يكيف في هذه الحالة على أنه فاعلا أصليا بموجب نص المادتين 800 و811 ق. ت. ج على أساس الصفة التي تعتبر ركنا في قيام هاتين الجريمتين.

(1) Philippe Conte, Wilfrid Jeandider, Op. Cit. P. 239.

أما بالنسبة لمندوب الحسابات، فيتابع باعتباره شريكا إلى جانب مسير الشركة التجارية، كما يعتبر فاعلا أصليا في جريمة إعطاء معلومات كاذبة، خاصة في حالة توفر النية السيئة فإنه من الصعب تحديد التكييف الحقيقي على أساس أن كل الجرائم تشترط لقيامها " العمد" فنجد توافق بين الوصفين من ناحية الركن المادي والمعنوي¹، غير أن الإشكال في أن الجريمة المتعلقة بالميزانية غير الصحيحة لا يمكن اعتبار مندوب الحسابات فيها فاعلا أصليا، حيث أنها لا تلحق إلا بالمسيرين فتتحدد الإشكالية حول تكييف الفعل بين نص لا يمكن أن يكون فيها مندوب الحسابات إلا شريكا ونصا آخر يكون فيها مندوب الحسابات فاعلا أصليا.

وفي هذه الحالة يمكن أن يتابع بمقتضى الجريمة الأصلية بالإضافة لاشتراكه مع المسير ومن حيث العقوبة واللجوء لتطبيق العقوبة الأشد حسب ما جاءت به المادة 32 ق ع ج على أنه يجب أن يوصف الفعل الواحد الذي يحتمل عدة أوصاف بالوصف الأشد من بينها².

ج- طبيعة المعلومات الكاذبة

تتوفر المعلومات محل التجريم أو التي يفترض أن إعطاءها بصورة غير صادقة وكاذبة ينهض بجريمة إعطاء وتأكيد معلومات كاذبة، على بعض الخصائص ليصح اعتمادها في قيام الجريمة، وأول ما يفترض أن تكون عليه هذه المعلومات، أن تتعلق بالشركة التجارية المراقبة وليس بغيرها، ويرى جانب من الفقه أن النطاق لا يتحدد بمعيار الشركة، وإنما يتسع في حدود نطاق مهام مندوب الحسابات، والأصح أن يجتمع المعياران لتكون المعلومات متعلقة بالشركة ومتصلة بالمهام الرقابية لمندوب الحسابات، وذهب القضاء الفرنسي بخصوص طبيعة المعلومات محل التجريم، لاعتبار المعلومات الكاذبة التي كان محلها عقد تم إبرامه بين الشركة وأحد مديريها محلا للجريمة³.

(1) من الضروري تفريق التعدد الظاهري عن التعدد المعنوي، بحيث يتوافر التعدد الصوري (المعنوي) إذا تعددت الجرائم رغم وحدة النشاط الإجرامي الذي صدر من الجاني، ويتوافر التعدد الظاهري بين النصوص إذا كان هناك أكثر من نص قانوني يحكم نشاطا إجراميا وكان أحد هذه النصوص يتطلب نمودجا قانونيا يستغرق النموذج الذي يتطلبه النص الآخر، وفي التعدد المعنوي فإن النموذج القانوني الأكبر لا يستغرق تماما النموذج الأصغر وإنما يشترك معه فقط في عنصر واحد وهو النشاط الإجرامي ويختلفان فيما عدا ذلك، فنرى أن الجريمة المتعلقة بوضع ميزانية غير صحيحة هي النموذج القانوني الذي يستغرق النموذج الأكبر المتعلق بإعطاء معلومات كاذبة، فالأولى نتيجة لهذا التحليل تطبيق النص المتعلق بالميزانية غير الصحيحة.

أنظر في ذلك: أحمد فتحي سرور، المرجع السابق، ص 1075.

(2) حيث أن الجريمة المتعلقة أساسا بتقديم ميزانية غير صحيحة، تقرر العقوبة الحبس من سنة إلى خمس سنوات، وبالغرامة من 20.000 دج إلى 200.000 دج أو الحكم بهما معا سواء بالنسبة للشركات ذات المسؤولية الجزائية، أو لشركات المساهمة في المقابل تقرر جريمة إعطاء معلومات كاذبة الحبس من ستة أشهر إلى خمس سنوات وبالغرامة من 20.000 دج إلى 500.000 دج، وتعتبر العقوبة المقررة عن جريمة إعطاء معلومات كاذبة هي العقوبة الأشد نظرا للحد الأدنى للعقوبة السالبة للحرية.

(3) محمود كبيش، المرجع السابق، ص 108.

وتتخذ المعلومات الكاذبة التي يتم تقديمها من طرف مندوب الحسابات أشكالاً لا يمكن في كل حال من الأحوال أن تخرج عما قرره المشرع، إذ يترتب عن مهمة مندوب الحسابات إعداد مايلي:

- تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة أو عند الاقتضاء رفض المصادقة المبرر.
- تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة عند الاقتضاء.
- تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة.
- تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات.
- تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين.
- تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الاجتماعية.
- تقارير خاصة حول إجراءات الرقابة الداخلية.
- تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال.

ويلتزم مندوب الحسابات أثناء إعداد تقاريره بمعايير تتماشى ومبادئ المحاسبة التي تضمنها النظام المالي المحاسبي المنصوص عليه في القانون 07-11، وقد جاء المرسوم التنفيذي 11-202 على تحديد معايير تقارير محافظ الحسابات، وأدرج المشرع محتوى هذه المعايير بالتفصيل الذي يساهم في العمل الجدي لمندوب الحسابات ضمن القرار الصادر عن وزارة المالية المؤرخ في 24 يونيو 2013 وجاء في المادة الثانية منه على ضرورة تقييد مندوب الحسابات بهذه المعايير في إطار ممارسة مهامه وأهم هذه المعايير في شأن جريمة إعطاء معلومات كاذبة أو تأكيدها معيار تقارير التعبير عن الرأي حول القوائم المالية الذي هو موضوع التقرير العام الذي يلتزم مندوب الحسابات بتمكين الشركاء منه قبل 15 يوماً من انعقاد الجمعية العامة¹، والذي يبين فيه أداء مهمته طبقاً لمعايير المهنة وعلى أنه تحصل على ضمان كاف بأن الحسابات السنوية لا تتضمن اختلالات معتبرة من شأنها المساس بمجمل الحسابات السنوية التي تتضمن كل من الميزانية وحساب النتائج، وجدول تدفقات الخزينة، وجدول تغير رؤوس الأموال الخاصة.

ويجب أن ينتهي هذا التقرير العام للتعبير عن رأي محافظ الحسابات بالمصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة القوائم المالية وكذا صورتها الصحيحة أو عند الاقتضاء، رفض المصادقة المبرر كما ينبغي. فقد لا يثير الرأي بالقبول الذي يبديه مندوب الحسابات، قلقاً لدى نفسية الأشخاص الذين يتجه إليهم التقرير محل القبول حتى وإن حمل كذباً، كما هو الحال بالنسبة للرأي بالرفض، غير أن

(1) أنظر المواد 5 و 6 من القانون 11-202 المتعلق بمعايير تقارير محافظ الحسابات

ما يمكن أن يمارسه مندوب الحسابات من تلاعب قد يكون غالبا في تقديمه رأي بالتحفظ في شأن تقريره حول صدق القوائم المالية، والذي يتم التعبير عليه من خلال مصادقة محافظ الحسابات بتحفظ على القوائم المالية وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية سارية المفعول.

وعلى مندوب الحسابات أن يبين في فقرة تسبق التعبير عن الرأي، التحفظات المعبر عنها مع تقدير حجمها إذا أمكن، قصد إبراز تأثيرها في النتيجة والوضعية المالية للكيان، كما يلتزم مندوب الحسابات بمناسبة إصدار هذا القرار - قرار التحفظ- بتقديم فقرة الملاحظات والتي تكون منفصلة يتم إدراجها بعد التعبير عن الرأي، تهدف إلى لفت انتباه القارئ لنقطة أو لعدة نقاط تتعلق بالحسابات السنوية دون التشكيك في الرأي المعبر عنه، وفي حالة وجود شكوك معتبرة مبينة بشكل وجيه في الملحق، بحيث يرتبط حلها بأحداث مستقبلية من شأنها التأثير في الحسابات السنوية يلزم محافظ الحسابات بإبداء الملاحظات الضرورية.¹

ويتضح موقف القضاء الفرنسي في اعتبار مندوب الحسابات مذنبا بتقديمه معلومات كاذبة في شأن تقديم تقرير على النحو الذي يبين فيه وكأنه قام بما تفرضه مبادئ الرقابة، محاولا إخفاء ما تحتويه القوائم المالية من اختلالات تمس بالوضعية المالية للشركة²، وقد يتخذ مندوب الحسابات أسلوب المراوغة بحيث يصدر تحفظا قد يعتقد المساهمون أنه مجرد تحفظ لا يرقى لأن يكون حاملا لبعض الاختلالات محاولا إخلاء مسؤوليته، وفي نفس الوقت يؤكد معلومات كاذبة، غير أن النص واضح في شأن تقديم الملاحظات فعليه إبداء تقريره إما بالتحفظ الذي لا يصل إلى وجود الاختلالات أو الرفض وإلا اعتبر مرتكبا لجريمة تقديم أو تأكيد معلومات كاذبة³.

وهناك اختلاف في الرأي حول ضرورة أن تكون المعلومة الكاذبة محل الجريمة، مكتوبة، فحسب ما اتجه له القضاء الفرنسي بأن المعلومة التي تقع بموجبها الجريمة، يجب أن تكون مكتوبة على شكل تقرير، بل حتى تأكيدها يكون كتابيا بحيث يؤثر عليها مندوب الحسابات كأن تكون تقارير كتابية قدمها المسيرون، ورأي يفق حول أنه يمكن أن تقدم المعلومات شفاهة ولا يهم إن كانت محددة بموضوع واحد

(1) القرار مؤرخ في 24 يونيو سنة 2013، يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، ج. ر. مؤرخة في 30 أبريل سنة 2014،

العدد 24، ص 12.

(2) Philippe Conte, Wilfrid Jeandidier, Op. Cit. P 239 : « La solution n'est pas incontestable : en affirmant ou en laissant croire qu'il a soumis les comptes à des vérifications rigoureuses, alors qu'il n'en est rien, le commissaire aux compte trompe assurément les associés ou les actionnaires sur la réalité du contrôle qu'il a effectué... »

(3) Stéphane Bonifassi et les autres, Op. Cit. P. 202 : « Ainsi réalise le délit, selon la chambre criminelle du 8 avril 1991, le commissaire aux comptes qui certifie, sans réserve, les comptes annuels de la société lors de l'assemblée générale des actionnaires alors même qu'il savait les stocks sous-évalués »

أو عامة تخص الوضع المالي عموماً، مع أن القضاء الفرنسي قد اعتبر السكوت عن المعلومات التي الكاذبة التي يضعهما مسير الشركة التجارية تأكيداً معاقباً عليه.¹

2- تطلب العمد في جريمة إعطاء أو تأكيد معلومات كاذبة

لم يختلف الأمر بين التشريع الجزائري والتشريع الفرنسي القديم في النص صراحة على تطلب القصد الجنائي من أجل قيام جريمة إعطاء أو تأكيد معلومات كاذبة²، فقد عبر نص المادة 830 ق ت ج عن القصد الجنائي باستعمال مصطلح "تعمد"، غير أنه لا يشترط القصد الخاص الذي قد يعبر على اتجاه إرادة أو نية مندوب الحسابات للإضرار بالغير³، فيكفي تعمده إعطاء معلومات كاذبة، أو تأكيدها ولو كان نتيجة إهماله أو مجاملة للمسيرين، بل واعتبر القضاء الفرنسي الإهمال المتعمد قصداً جنائياً⁴ ويمكن تحليل تخلي المشرع الفرنسي على مصطلح « Sciemment » الذي كان يتضمنه النص القديم المؤرخ في 24 جويلية 1966 على اتجاه المشرع لاعتبار الجريمة قائمة حتى في حالة عدم توفر القصد الجنائي، أي بمجرد الإهمال الواضح⁵.

إلا أن صراحة المشرع الجزائري في تطلب القصد الجنائي تنفي أن تقوم الجريمة في حالة ثبوت أن ما يوصف بأنه إعطاء أو تأكيد للمعلومات الكاذبة كان بسبب الإهمال أو عموماً لم يكن عن نية سيئة، فلو لم يتضمن النص مصطلح "تعمد" لأصبح قيام الجريمة وارداً في حالة الخطأ بالإهمال، مع أنه يطرح التساؤل في هذا الإطار عن مدى قيام الجريمة عن الإهمال الجسيم الذي يقع من مندوب الحسابات عند تأدية وظيفته؟

في الحقيقة فإن المبادئ التي يخضع لها مندوب الحسابات تفرض عليه أن يكن على قدر معين من الحيطة والحرص عند تأديته مهامه الرقابية، قد تجعل من النية السيئة مفترضة، غير أن التفرقة بين النية السيئة والإهمال الجسيم واجبة في المسؤولية الجزائية، إذ أن كلا منهما يمثل وجهاً للإجرام يختلف عن الآخر اختلافاً تاماً يناقضه فالخطأ هو جوهر الإهمال، والغش هو محور العمد.

(1) Philippe Conte, Wilfrid Jeandier, Op. Cit. P. 240.

ويرفض البعض القول بقيام الجريمة في حالة تم تقديم المعلومات الكاذبة شفاهة ولا أية طريقة أخرى للتعبير يتخذها الإنسان، ولو كانت أكثر دلالة في الإثبات عن الكتابة نفسها.

أنظر في ذلك: محمد علي سويلم، حوكمة الشركات في الأنظمة العربية والمقارنة، مرجع سابق، ص 443.

(2) Art. L. 820-7 C. com. Fr, préc.

(3) Stéphane Bonifassi et les autres, Op. Cit. P. 206.

(4) Philippe Conte, Wilfrid Jeandier, Op. Cit. P. 239 : « ...La jurisprudence, en pareil cas, assimile la négligence délibérée à l'intention requise, comme il est courant en droit pénal des affaires »

(5) Philippe Conte, Wilfrid Jeandier, Op. Cit. P..241

وعليه فإن الإهمال الجسيم لا تقوم به هذه الجريمة في حق مراقبي الحسابات إلا إذا ارتقى هذا الإهمال الجسيم إلى مرتبة الغش الذي هو أصل ومحور العمد المتطلب في قيام الجريمة.¹

3- جزاء جريمة إعطاء معلومات كاذبة أو تأكيدها

تقرر قانونا اعتبار هذه الجريمة جنحة، وأسندت عقوبة الحبس من ستة (6) إلى خمس (5) سنوات وبغرامة من 20.000 دج إلى 500.000 دج لمحافظ الحسابات في الشركة التجارية عن إعطائه أو تأكيده لمعلومات كاذبة عن حالة الشركة، كما يمكن الحكم عليه بإحدى هاتين العقوبتين فقط.

ثانيا- جريمة المساس بصحة البيانات المتعلقة بحق الأفضلية في الاكتتاب

تنص المادة 825 ق. ت. ج على أنه: " يعاقب بالحبس من ستة أشهر إلى سنتين وبغرامة من 20.000 دج إلى 500.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط: رئيس شركة المساهمة والقائمون بإدارتها أو مندوبو الحسابات الذين منحوا عمدا أو وافقوا على البيانات غير الصحيحة التي وردت في التقارير المقدمة للجمعية العامة المدعوة للبت في إلغاء حق الأفضلية في اكتتاب المساهمين".

الأصل أنه يجوز للجمعية العامة التي تقرر زيادة رأسمال الشركة أن تلغي حق التفاضل في الاكتتاب أو تفصل تحت طائلة بطلان المداولة بهذا الشأن، بناء على تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة وتقرير مندوبي الحسابات²، وعلى هذا الأساس يسأل مندوب الحسابات عن منحه بيانات غير صحيحة في تلك التقارير التي تعتمد عليها الجمعية العامة للبت في إلغاء حق الأفضلية في اكتتاب المساهمين باعتبار هذا الفعل يمس بحقوق المكتتبين على أساس إن لهم أولوية في الاكتتاب بالأسهم الجديدة للشركة.

ويتجه التجريم لحماية المساهمين في شركات المساهمة بتقرير حق الأفضلية في الاكتتاب كنظام حماية في صالح المساهمين القدامى في مواجهة المساهمين المحتمليين حسب ما قرره المشرع الجزائري على غرار التشريعات المقارنة³، ويعرف حق الأفضلية في الاكتتاب بأنه تمتع جميع المساهمين القدامى

(1) حسني عبد السميع إبراهيم، المرجع السابق، ص ص: 453-454.

(2) المادة 697 من ق. ت. ج.

(3) المادتين 690، 694 ق. ت. ج.

ويقرر المشرع الحماية الجزائية لهذا الحق في حال أدت التصرفات للحد من ممارسته خاصة فيما يخص عدم احترام الآجال المخصصة لممارسته أو مخالفة النسب المقررة في الاكتتاب حسب ما هو مقرر في نص المادتين 823، 824 ق. ت. ج.

أنظر: فنينخ عبد القادر، المرجع السابق، ص 239.

بحق الأولوية في الاكتتاب بالأسهم الجديدة التي تصدرها الشركة عند زيادة رأس مالها حسب ما يملكونه من أسهم، وذلك اعتباراً للانتقاص من حقوقهم التي يتعرضون لها عند زيادة رأس المال.¹

ويلاحظ أن حق الأفضلية في الاكتتاب لا ينشأ إلا عن الزيادات التي تتم عبر الأسهم النقدية فقط وهو مقرر لكل مساهم اكتسب أسهما قبل تحقق الزيادة في رأس المال فتتص المادة 694 ق. ت ج على أنه: " تتضمن الأسهم حق الأفضلية في الاكتتاب في زيادات رأس المال للمساهمين بنسبة قيمة أسهمهم حق الأفضلية في الاكتتاب في الأسهم النقدية الصادرة لتحقيق زيادة رأس المال ويعتبر كل شرط مخالف لذلك كأن لم يكن".

1- منح بيانات غير صحيحة أو الموافقة عليها (الركن المادي)

إن مندوب الحسابات مطالباً قانوناً بأن يقدم تقريراً يتعلق بعملية رفع رأس المال، ويهدف معيار هذا التقرير المحدد في القرار السابق ذكره، إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفاءات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات كما هو منصوص عليه، لاسيما ما جاءت به المادة 700 ق. ت. ج التي تجيز للجمعية العامة غير العادية التي تقرر زيادة رأس المال أن تلغي لصالح شخص أو أكثر حق التفاضل في اكتتاب المساهمين، وتحدد هذه الجمعية بناء على تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين وبناء على تقرير خاص من مندوب الحسابات سعر إصدار الأسهم الجديدة وشروط تحديد هذا السعر.

حيث يتأكد محافظ الحسابات حسب معيار التقرير المتعلقة بعملية رفع رأس المال الوارد في القرار المؤرخ في 24 يونيو سنة 2013 سالف الذكر، من أن المعلومات الواردة في تقرير الهيئة المختصة المقدم للجمعية العامة المستدعاة لترخيص عملية رفع رأس المال، تشمل على الخصوص:

- مبلغ وأسباب رفع رأس المال المقترح.
- أسباب اقتراح إلغاء الحق التفاضلي في الاكتتاب.
- كفاءات تحديد سعر الإصدار.

كما وضح القرار ضرورة أن يتضمن تقرير محافظ الحسابات المقدم للجمعية العامة غير العادية وللجهاز التداولي المؤهل الذي يرخص رفع رأس المال، على الخصوص المعلومات الآتية:

- التذكير بالنصوص التشريعية والتنظيمية المطبقة.
- فقرة تتضمن الفحوصات المنجزة ولاسيما حول كفاءات تثبيت سعر الإصدار وحول احترام الحق التفاضلي للاكتتاب.

(1) بن مختار إبراهيم، المرجع السابق، ص 212-213.

- خلاصات تشير إلى ملاحظات أو إلى غياب ملاحظات حول عملية رفع رأس المال.

ويتعلق التجريم أيضا بالموافقة على بيانات غير صحيحة وهنا لا يتعلق الأمر فقط بالتقرير الموضوع من طرف مندوب الحسابات والتي قد تتضمن موافقة على بيانات غير صحيحة، وقد تقع تلك الموافقة لمجرد عدم القيام بالمراقبة الجدية، غير أنه يعلم أن المراقبة الجدية قد تكون نتيجتها أن تظهر بيانات غير صحيحة ومع ذلك يتجه للقيام بها.

يتحقق السلوك المجرم هنا بعد تقديم مندوب الحسابات موافقته عن طريق المصادقة عليه من خلال تأشيرته على تقارير الهيئة المسيرة أو بتقرير من طرفه يؤكد موافقته لتلك البيانات والمعلومات الموجودة في تقارير مجلس الإدارة¹.

ويشترط لقيام الجريمة أن يرتبط سبب قرار إلغاء حق الأفضلية مع البيانات غير الصحيحة فيتوقف قيام الجريمة على القرار الصادر بإلغاء حق الأفضلية بحيث يكون مسببا وتكون تلك الأسباب معتمدة في وضعها على البيانات غير الصحيحة المقدمة من طرف مندوب الحسابات، أو تأكيده لبيانات غير صحيحة سواء كان التأكيد كتابيا أو شفاهة، أو بأية وسيلة أخرى للتعبير كالإمضاء والتأشير، كما يعتر الصمت أمام بيانات غير صحيحة قدمها مسير الشركة التجارية تأكيدا عليها بحكم ضرورة قيامه بما يلزم عليه في رقابته على حسابات ووثائق الشركة².

2- العمد في منح أو موافقة المحاسب في الشركة على بيانات غير الصحيحة

تتشرط المادة 825 ق.ت.ج القصد العام وذلك من خلال استخدام مصطلح "عمدا" وبالتالي فإنه لا يكفي لقيام الجريمة توفر الإرادة الكاملة و قدرة الاختيار للقول بقيام الجريمة وإنما يشترط العلم بعدم شرعية الفعل وبأنه يشكل جريمة ومع هذا تتجه إرادته للقيام بمنح بيانات غير صحيحة أو الموافقة على بيانات غير صحيحة من أجل إلغاء حق الأفضلية في الاكتتاب.

ثالثا - عدم التأشير على مساهمات الشركة التجارية المراقبة

تنص المادة 837 ق.ت.ج على أنه: "يعاقب بالحبس من سنة أشهر إلى سنتين وبغرامة من 20.000 دج إلى 200.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط، رؤساء كل شركة والقائمين بإدارتها

(1) يظهر جليا أن هذه الجريمة تتجه للمساس بالمصلحة الفردية وللمساهمين الذي يفترض أن لهم الحق في الاكتتاب بالأسهم الجديدة غير أنهم حرموا من هذا الحق نتيجة تلك البيانات المغلوطة، مما يعني إمكانية اللجوء للقضاء المدني من أجل تقدير التعويض عن الضرر الذي لحقهم عن خطأ مندوب الحسابات، ومسير الشركة التجارية إن تقرر مشاركته في ذلك حسب ما تقتضيه القواعد المتعلقة بالمسؤولية المدنية.

(2) Philippe Conte, Wilfrid Jeandidier, Op. Cit. P. 242.

ومديروها العامون الذين يتعمدون: عدم الإشارة في التقرير السنوي المقدم للشركاء عن عمليات النشاط إلى حيازتهم ضمن شركة لها مركزها بتراب الجمهورية الجزائرية وإلى امتلاك نصف رأس مال الحسابات الذين لم يشيروا في تقريرهم لنفس هذه الشركة، وتسري نفس العقوبات على مندوبي البيانات".

وتعد شركة ما مراقبة لشركة أخرى حسب مفهوم التقنين التجاري عندما تملك بصفة مباشرة أو غير مباشرة جزءا من رأسمال لها يخول أغلبية الأصوات في الجمعيات العامة لهذه الشركة، أو عندما تحوز وحدها أغلبية الأصوات في هذه الشركة بموجب اتفاق مع باقي الشركاء الآخرين أو المساهمين على ألا يخالف هذا الاتفاق مصالح الشركة، أو في حال تحكمت في الواقع بموجب حقوق التصويت التي تملكها في قرارات الجمعيات العامة لهذه الشركة وتسمى بالشركات القابضة¹،

يفرض المشرع الجزائري على غرار نظيره الفرنسي على مندوب الحسابات عند أخذ الشركة المراقبة لمساهمات أن يبين ذلك في تقريره الذي يعده ويوجهه لجمعية الشركة، ويعد ذلك من بين معايير تقارير مندوب الحسابات²، ويفرض القانون أن يذكر في التقرير الذي يقدم للشركاء والمتعلق بالعمليات التي تم إجراؤها خلال السنة المالية وعند الاقتضاء في تقرير محافظي الحسابات وذلك عندما تأخذ شركة، خلال سنة مالية، مساهمة في شركة يوجد مركزها بالجزائر³.

ويتعلق التجريم بخصوص التزام مندوب الحسابات بالتأشير على مساهمات الشركة المراقبة في رأس مال شركات أخرى بجميع أشكال الشركات التجارية، حيث جاء نص التجريم تحت عنوان الفصل الثالث الموسوم بـ "المخالفات المشتركة بين مختلف أنواع الشركات التجارية" ضمن القسم الأول الموسوم بـ "المخالفات المتعلقة بالشركات التابعة والمساهمة".

(1) المادة 731 ق. ت. ج.

واعتبر القانون 08-156 المؤرخ في 26 مايو 2008، المتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي ج. ر مؤرخة في 28 مايو 2008، عدد 27، في المادة 40 منه، أن كيانا يراقب كيانا آخر في الحالات الآتية:

- الامتلاك المباشر أو غير المباشر من طرف وسيط الفروع، لأغلبية حقوق التصويت في كيان آخر.
- السلطة على أكثر من 50% من حقوق التصويت المتحصل عليها في إطار اتفاق مع الشركاء الآخرين أو المساهمين.
- سلطة تعيين أو إنهاء مهام أغلبية مسيري كيان آخر.
- سلطة تحديد السياسات المالية والعملياتية للكيان.
- سلطة جمع أغلبية حقوق التصويت في اجتماعات هيئات تسيير لكيان.

ما يعني توسيع دائرة الحالات التي تجعل من كيان مراقبا لآخر عن تلك الفئات التي تضمنها التقنين التجاري.

(2) المادة 02 من المرسوم التنفيذي 11-202 سابق الذكر.

(3) المادة 732 مكرر 01 ق. ت. ج.

فتخاطب المادة رؤساء كل شركة والقائمون بإدارتها ومديروها العامون ومندوبي الحسابات، وإذا كانت صفة المسير رغم محاولة المشرع توسيع دائرة التجريم لجميع أنواع الشركات التجارية لا تخدم حقيقة إرادته هذه، كون هته الصفات لا تنطبق في الواقع إلا على أشكال محددة لا تكاد تزيد عن شركة المساهمة ذات مجلس الإدارة¹، إلا أن إمكانية متابعة مندوب الحسابات بموجب هذا النص وارد في جميع أشكال الشركات التجارية التي اختارت إخضاع حساباتها للمراقبة من طرف مندوب الحسابات حتى ولو لم يكن تعيينه إجباريا.

1- الركن المادي للجريمة

تنص المادة 837 ق. ت. ج على متابعة مندوبي الحسابات الذين يتعمدون عدم الإشارة في التقرير السنوي المقدم للشركاء عن عمليات النشاط، إلى حيازتهم ضمن شركة لها مركزها بالتراب الجمهورية الجزائرية وإلى امتلاك نصف رأس مال الحسابات، والذين لم يشيروا في تقريرهم لنفس هذه الشركة، وباستقراء نص التجريم ومقارنته مع تصنيفات الشركات المراقبة فإنه لم يشر المشرع في نص التجريم إلا لحالة امتلاك شركة نصف رأس مال شركة أخرى، مستبعدا بذلك الحالات الأخرى التي يمكن بموجبها أن تكون الشركة مراقبة لشركة أخرى.

فلقد اعتبر المشرع الجزائري أية مساهمة، حتى ولو كانت أقل من 10% تحوزها شركة مراقبة بأنها محيزة بصفة غير مباشرة من طرف الشركة التي تراقبها،² إلا أن قوله بقيام الجريمة في حال "عدم الإشارة في التقرير السنوي المقدم للشركاء عن عمليات النشاط إلى حيازتهم ضمن شركة أخرى شركة لها..."، يتوافق وقيام التجريم حتى ولو لم تكن المساهمات قد بلغت الحد الأدنى المقرر بـ 10%، أي أنه يفرض على مندوب الحسابات التأشير على أية مساهمة مهما كانت نسبتها، على عكس المشرع الفرنسي الذي لا يفرض القيام بالتأشير تحت طائلة العقوبات الجزائية إلا إذا فاقت نسبة الواحد من عشرين وأكثر³ ونشير في هذا الصدد أن المعيار الذي اتخذه المشرع الفرنسي في تحديد إلزامية التأشير على مساهمات الشركة المراقبة هو معيار موضوعي على النحو الذي ركز فيه على أهمية تلك المساهمة بحيث تخلق أهمية التأشير عليها من طرف مندوب الحسابات، ما يبرر اتساع مفهوم المساهمة في شأن هذه الجريمة

(1) أنظر الفصل الأول من الباب الأول من هذه الأطروحة في الجزء المتعلق باعتبار المسير صفة مفترضة في جرائم المحاسبة.

(2) المادة 732 ق. ت. ج.

(3) Art L. 247-1 al 1 C. com. Fr : " est puni d'un emprisonnement de deux ans et d'une amende de 9000 euros le fait, pour les présidents, les administrateurs, les directeurs généraux ou les gérants de toute société :

1- De ne pas faire mention dans le rapport annuel présenté aux associés sur les opérations de l'exercice, d'une prise de participation dans une société ayant son siège sur le territoire de la république française représentant plus de vingtième, du deuxième, du cinquième, du trième du capital... ».

بالنسبة للمشرع الفرنسي على النحو الذي يضيف زيادة على المساهمة في رأس المال، المساهمة في التصويت¹.

ويتمثل الركن المادي لهذه الجريمة في عدم التأشير في التقرير العام على مساهمات الشركة المراقبة، وهو سلوك سلبي يتمثل في فعل الامتناع نحو الالتزام الذي يقع ضمن مهام مندوب الحسابات في شأن مهامه المحاسبية المتعلقة أساسا بالتحقيق في الوثائق المحاسبية والتأكد من صحة وانتظام الحسابات السنوية وتقرير مدى مطابقة النتائج والتقارير المحاسبية المعدة من طرف هيئة التسيير².

ويخضع التأشير على المساهمات للقواعد العامة المحددة في شأن إعداد تقارير مندوب الحسابات وتبليغها لجمعية المساهمين، في إطار ممارستهم لحق الإعلام والإطلاع المقرر قانونا في شأن الوضعية المالية للشركة التي تبيينها كل وثيقة موضوعة من الشركة أو مقدمة لها³.

ويشترط في التقارير الصادرة عن مندوب الحسابات أن تتمتع بالشفافية والوضوح، ويلزم مندوب الحسابات حسب ما جاء به معيار التقرير المتعلق بالفروع والمساهمات والشركات المراقبة بإلحاق تقريره العام للتعبير عن الرأي بتقرير متعلق بوضعية المساهمة أو اكتساب أكثر من نصف رأسمال الشركة خلال السنة المالية وذلك بإبراز ما يأتي على الخصوص:

- الاسم ومقر الشركة.
- رأسمال الشركة.
- الحصة المكتسبة من رأسمال الكيان.
- تكلفة الاكتساب بالعملة الوطنية، وبالعملة الصعبة عند الاقتضاء.

ويسلم التقارير الذي يحمل التأشير على مساهمات الشركة المراقبة حسب الشروط الشكلية المطلوبة مع مراعاة التاريخ وضرورة توقيع مندوب الحسابات عليه، وكل المعلومات التي تخدم المساهمين وحقهم بالعلم بمساهمات الشركة المراقبة التي يشاركون في رأس مالها، وعلى هذا الأساس يجب أن يؤرخ تقرير مندوب الحسابات عند نهاية أشغال المراقبة، وذلك قبل خمسة عشر (15) يوما على الأقل من تاريخ انعقاد الجمعية العامة أو الجهاز التداولي المؤهل⁴.

(1) Art L. 247-1 al 1 c. com. Fr: "...ou des droits de vote aux assemblées générale de cette société ou de la prise de control d'une telle société ; ».

(2) المادة 23 من القانون 10-01 المتعلق بمهنة تنظيم مهنة المحاسبة، سابق الذكر.

(3) المادة 25 من قانون تنظيم مهنة المحاسبة 10-01، سابق الذكر.

(4) المادة 03 من المرسوم التنفيذي 11-202 سابق الذكر.

ويجب أن يتضمن تقرير محافظ الحسابات رقم اعتماده ورقم تسجيله في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وعنوانه وإمضاه وختمه¹، ويفهم مما سبق أنه لا يعتد بالتصريح الشفهي عن وجود مساهمات للشركة المراقبة وتلحق المسؤولية الجزائية لندوب الحسابات عن عدم تأشيرته لتلك المساهمات أو عن التأشير غير الكافي لأخذ المعلومة من طرف الشركاء كأن يكون التصريح ناقصاً أو غير واضح غير أن الجريمة التي ينطبق وصفها عن إعطاء معلومات غير واضحة أو غير صحيحة هي جريمة إعطاء معلومات كاذبة، على عكس جريمة عدم التأشير على مساهمات الشركة المراقبة التي تقوم في حال خلو التقرير السنوي الصادر عن مندوب الحسابات من التصريح بالمساهمات، ويبقى الالتزام بإعداد تقرير مساهمة الشركات المراقبة أو التصريح به قائماً مادامت المساهمات قائمة وموجودة في كل سنة مالية.

2- القصد الجنائي

يشترط لقيام هذه الجريمة القصد الجنائي، فهي ليست جريمة مادية ولا تقوم الجريمة في حال إثبات الإهمال في عدم التأشير على مساهمات الشركة المراقبة على الرغم من أنه من الصعب إثبات الإهمال لأن مهمة مندوب الحسابات وسلطته في التحقق من جميع الوثائق المحاسبية تجعل من مسؤوليته في الأصل مفترضة، إلا أن النص يأتي صريحاً في شأن اشتراط القصد الجنائي لقيام هذه الجريمة باستعمال مصطلح "العمد"²، والتعمد هنا يظهر في أن مندوب الحسابات يعلم بوجود مساهمات في شركة أخرى ومع ذلك تتجه إرادته لعدم إبلاغ المساهمين ويعمل على عدم علمهم بالامتناع عن الإشارة لهذه المساهمات في التقرير السنوي لحسابات الشركة المراقبة.

وفي كل الأحوال فإنه لا تستبعد إمكانية إلحاق المسؤولية المدنية في ذمة مندوب الحسابات في حال ثبوت الخطأ القائم أثناء ممارسة مهنته والتي يكون قد سبب به ضرراً للشركاء أو الشركة³.

(1) تنص المادة 04 من المرسوم التنفيذي 11-202 سابق الذكر، على أنه: "عندما يتعلق الأمر بشركة محافظي الحسابات، فإن التقرير يجب أن يوقع عليه ممثل الشركة وممثل أو ممثلو محافظ الحسابات سواء كانوا شركاء أو مساهمين أو مسيرين لهذه الشركة من الذين ساهموا في إعداد هذا التقرير".

(2) على عكس المشرع الفرنسي الذي لم يشترط العمد لقيام الجريمة، ومع ذلك تعتبر الجريمة عمدية مادام ينص القانون العام على أن كل الجرائم تكون عمدية إلا إذا تم النص على ما يخالف ذلك صراحة .

V. Art. 121-3 C. Pén. Fr.

(3) تنص المادة 61 من قانون تنظيم المهنة 10-01 سابق الذكر على أنه: "يعد محافظ الحسابات مسؤولاً تجاه الكيان المراقب عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه".

المبحث الثاني

الجرائم المرتكبة من قبل ممتهن المحاسبة بوصفه شريكا

قد يرتكب المسير في الشركة التجارية جرائم بالاشتراك مع مندوب الحسابات كما قد يشترك المحاسب المعتمد والخبير المحاسب في جرائم إلى جانب مستخدميهم سواء كانوا مسيري شركات تجارية أو غيرهم على النحو الذي يحقق مسؤوليتهم الجزائية تارة بوصف خاص يحدد المسؤولية الجزائية عن اشتراكهم وتارة أخرى من خلال تطبيق القواعد العامة للاشتراك في ارتكاب الجرائم.

وعلى هذا الأساس يمكن البحث في هذا العنصر الذي يعني بتسليط الضوء على الجرائم التي يمكن أن يقدم فيها ممتهن المحاسبة المسؤول عن وضع الحسابات وضبطها عوناً أو مساعدة للفاعل الأصلي الذي غالباً ما يكون مسير الشركة التجارية أو عموماً مستخدم المحاسبين المعتمدين أو الخبراء المحاسبين من أجل ضبط حساباتهم (المطلب الأول).

بالإضافة للجرائم التي يمكن أن يكون فيها مندوب الحسابات شريكاً إلى جانب المسير في الشركة التجارية المسؤول عن مراقبة صحة حساباتها (المطلب الثاني).

المطلب الأول

اشتراك الخبير المحاسب والمحاسب المعتمد في ارتكاب الجرائم

إن ضيق نطاق المسؤولية الجزائية عن الجرائم الخاصة بمهنة المحاسب المعتمد والخبير المحاسب، أدت بضرورة البحث عن مواقع قد يواجه فيها هؤلاء مسؤولية جزائية إلى جانب المستخدم الزبون مادام تتعلق ممارسة مهامهم بالحدود المرسومة في علاقة العمل مع هذا الأخير ومن هنا تنطلق احتمال أن يوصف الخبير المحاسب والمحاسب المعتمد شركاء في بعض من الجرائم التي قد يرتكبها هذا المستخدم مساساً بمصالح يختلف نطاقها بين أن تكون جهات إدارية كالهئية الضريبية، أو أشخاص متعاملين معه كالشركاء في الشركة أو حتى الغير.

فتوجد بالتالي جرائم يكون فيها ممتهن المحاسبة شريكاً ضمن جرائم شركات التجارة المنصوص عليها في التقنين التجاري (الفرع الأول).

وجرائم اشتراك المحاسب المعتمد والخبير المحاسب من القانون لعام وقوانين أخرى (الفرع الثاني).

الفرع الأول

اشتراك الخبير المحاسب والمحاسب المعتمد في جرائم الشركات

يتسع مجال الجرائم التي تتعلق بحسابات الشركة التجارية بالقدر الذي تتدخل فيه المحاسبة في التأثير على حقوق الشركاء المالية وغير المالية، فتظهر هذه الأخيرة إما كمحل للتجريم فتصب الجرائم عن التعدي عليها في حد ذاتها، أو باستعمالها لإخفاء جرائم قد ارتكبت مساسا بالمصالح المالية للشركة على النحو الذي يحقق جرائم تقوم بعد إدراج حسابات معينة في القوائم المالية لأسباب ترجع غالبا لإخفاء استعمالات لأموال الشركة التجارية بصورة غير شرعية، أو بالقيام بتغيير حقيقي في تلك الحسابات فينتج عنه حسابات غير صحيحة، أو بأن تخرق أحكام ضبط تلك الحسابات ما يؤدي إلى المساس بوضع الشركة المالي.

ترجع ضرورة التطرق لمسألة اشتراك المحاسب المعتمد والخبير المحاسب في جرائم القانون العام وغيره من القوانين التي تعني خاصة بجرائم الأعمال، إلى موقع المسير في الشركة التجارية الذي يسمح له بإدارة مصالح الشركاء المالية وتسييرها على النحو الذي يخدم موضوع الشركة وغرضها، بالإضافة لعلاقته كمستخدم لممتهني المحاسبة من أجل ضبط وإعداد حسابات الشركة التجارية، ولا يمكن غالبا للمسير التعدي على المصالح المالية في الشركة، دون التلاعب بحسابات الشركة التجارية، ويعني ذلك بالضرورة إمكانية مشاركة من يعهد لهم مسك هذه الحسابات، أو على الأقل استعمال تلك الحسابات في غير محلها على النحو الذي يحقق جرائم نصب أو خيانة أمانة، أو جرائم التهرب الضريبي، بالإضافة لجرائم الشركات التجارية.

كما أن مسألة اشتراط الصفة في بعض جرائم الأعمال خاصة منها جرائم الشركات التجارية فإنها تحول دون إمكانية اعتبار المحاسب المعتمد، والخبير المحاسب، حتى وإن وقعت مساهمة مباشرة من طرفهم في ارتكاب الفعل المادي للجريمة، ما يؤدي بالضرورة لتكييف أفعال على أنها مشاركة في ارتكاب هذه الجرائم على اختلاف أنواعها وأشكال المشاركة.

أولا- الاشتراك في جرائم تتعلق بخرق أحكام وضع الحسابات وتوزيع الأرباح

إن قيام المسير أثناء تسيير الشركة التجارية بارتكاب جرائم أو إخفائها أو تسهيل ارتكابها بحيث تكون تلك الجرائم واقعة على حسابات الشركة التجارية، أو وسيلة لارتكابها، فإن ذلك يعني بالضرورة مساهمة المحاسب المعتمد، أو الخبير المحاسب الذي يعهد له مسك تلك الحسابات سواء بتسهيل ارتكاب الجريمة من خلال إخفاء معالمها وآثارها في الحسابات، أو بتحريف تلك الحسابات على النحو الذي

يظهرها غير صحيحة، وهو ما ينطبق على جريمة تقديم ميزانية غير صحيحة أو جريمة أرباح سنوية صورية، أو جريمة التفتيش المحاسبي.

1- الاشتراك في جريمة التعسف في استعمال أموال الشركة التجارية

لقد ثبت عن دراسات محاسبية العلاقة الوطيدة بين عدم احترام معايير التدقيق وجريمة التعسف في استعمال ممتلكات الشركة¹، ولما كانت الحسابات تمسك وتضبط للزبون المستخدم الممثل في هذا المقام في الشركة التجارية من طرف المحاسب المعتمد والخبير المحاسب، فقد دعت الضرورة للنظر في دور هؤلاء ومساهماتهم إلى جانب مسير الشركة التجارية في جريمة التعسف في استعمال ممتلكاتها من الناحية المحاسبية أولاً، ثم من الناحية القانونية من جانب تحقق الاشتراك في الجرائم.

إن عملية تدقيق ومراجعة الحسابات شيء مكمل لعملية إعداد الحسابات نفسها، فالخبير المحاسب يدقق من خلال علاقته التعاقدية مع مستخدميه في الحسابات المعدة من طرف المحاسب المعتمد، وتعتمد عملية التدقيق والمراجعة ناهيك على المعايير التي تبناها النظام المالي المحاسبي الجزائري، معايير دولية تخضع لها الأنظمة الوطنية من أجل وضع إطار موحد للمحاسبة الدولية وتمثل المعايير عموماً التوجيهات والإرشادات الخاصة بالمهنة، وتنقسم المعايير الدولية إلى تسعة مجموعات تتمثل المجموعة الثانية في معايير مسؤوليات المراجع، والتي تتضمن 07 معايير، منها معيار "الغش والخطأ"²، الذي يحمل رقم ISA 240 الذي تضمن مصطلحات التحريف الناتجة عن سوء استخدام الأصول.

وللتفريق أكثر بين المصطلحات سنتطرق بداية إلى المفاهيم المحاسبية التي تتفق وفعل الاستعمال التعسفي لممتلكات الشركة التجارية، الذي حسب ما جاءت به النصوص القانونية يتعلق أساساً باستعمال

(1) شراد غزلان، رواجي عبد الناصر، سوء استعمال أموال الشركة بين القانون الجزائري ومعايير التدقيق الدولية، دراسة مقارنة لجريمة الاستعمال التعسفي لأموال الشركة ومعايير التدقيق الدولي رقم ISA240، مجلة الاقتصاد الصناعي، العدد 12، الصادرة بتاريخ 01 جوان 2017، ص 282.

(2) مختار مسامح، المرجع السابق، ص 130.

الممتلكات والاعتماد المالي أو السلطات أو الأصوات. وتجدر الإشارة في هذا الصدد أن التحريف الذي يؤدي بالنتيجة للسرقة والاستيلاء على أموال الشركة، لا يوصف بأنه تحريف محاسبي متعلق بجريمة التعسف في استعمال ممتلكات الشركة التجارية، وإنما يكيف حسب الفعل على أنه نصب أو خيانة أمانة¹.

حيث أن قيام المسير بالتعدي على محاسبة الشركة التجارية من أجل استعمال تعسفي لممتلكاتها معتمداً بذلك على المهام المحاسبية التي يناط بها للمحاسب المعتمد، يجعل من هذا الأخير مشتركا إلى جانب المسير، كأن يقوم المحاسب المعتمد بعدم التصريح بالقروض التي يأخذ المسير ذمة الشركة التجارية فيها كضمان²، إذ أن القروض تعتبر أحد الأعباء التي تمثل معيار بحد ذاته يجب مراعاته في تحديد الميزانية، والخصوم بشكل أساسي³، إذ يتم تقييم القروض والخصوم المالية الأخرى في الأصل حسب تكلفتها التي هي القيمة الحقيقية للمقابل الصافي المستلم بعد طرح التكاليف التابعة المستحقة تنفيذها، فاستخدام الاعتماد المالي للشركة يعد فعلا كافيا لقيام جريمة التعسف في استعمال ممتلكات الشركة التجارية، غير أن ذلك راجع لمدى علم المحاسب المعتمد أو الخبير المحاسب بهذا التصرف المجرم الصادر عن مسير الشركة التجارية، حيث وحسب ما نص عليه قانون تنظيم المهنة بالنسبة للمحاسب المعتمد على أنه تعد وتبقى الحسابات والموازنات والسجلات المحاسبية وكذا جميع الوثائق المتعلقة بها التي يتكلف بها المحاسب المعتمد ملكية للزبون⁴.

وعموما فإنه من الواضح أن وضع الوثائق تحت تصرف المحاسب المعتمد والخبير من طرف الزبون بما حدد في العقد، وبما يسمح به الزبون، ما يطرح احتمال أن لا يعلم المحاسب المعتمد، والخبير المحاسب باستعمال ممتلكات الشركة من طرف مسير الشركة التجارية، على أساس أن مجرد الاستعمال لا يغير من قيمة الشيء، وإلا عدت جرائم سرقات على النحو الذي يحدده الفعل المادي غير أنه يرجع تحديد مدى مساهمة المحاسب المعتمد في جريمة التعسف في استعمال ممتلكات الشركة التجارية، ترجع

(1) جاءت في الورقة البحثية المتعلقة بدراسة العلاقة بين التحريف الذي يتعلق بالمعيار ISA 240 وجريمة التعسف في استعمال ممتلكات الشركة التجارية، بربط التحريف بقيام جريمة التعسف في ممتلكات الشركة التجارية، غير أن التحريفات التي جاء بها البحث تعني بالمساس بالقوائم المالية، وبالتالي فإن المساس بها على النحو الذي يؤدي إلى إنقاص في القيمة التي تحمله هذه القوائم، يتطابق وجرائم السرقات، وليس التعسف الذي يقوم على مجرد الاستعمال دون وجه حق، كما تقدم بيانه في الباب الأول.

أنظر: شراد غزلان، رواجي عبد الناصر، المرجع السابق، ص: 287-291.

(2) Nicole Stolowi, Op. cit. P 282.

(3) راجع المادة 30، والمادة 33 من القانون 08-156 المتعلق بتطبيق النظام المالي المحاسبي، سابق الذكر، وكذلك القسم السادس للقرار المؤرخ في 26 يوليو سنة 2008، المتعلق بقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها.

(4) المادة 42 من القانون 10-01، سابق الذكر.

لسلطة القاضي الجنائي التقديرية الذي يرى من خلال عملية مسك الحسابات مدى مسؤوليته الجزائية وهو ما قرره القضاء الفرنسي في أن اعتبار المسؤولية الجزائية متوفرة في حالة عدم تمرير حسابات هو يعلمها في التصريح المحاسبي، واعتباره مشتركا في الجريمة إلى جانب المسير.¹

ويتضح من موقف القضاء الفرنسي، أنه للقول بقيام المسؤولية الجزائية عن اشتراك المحاسب المستخدم في الشركة التجارية، يجب تحديد الفعل الذي أدى إلى الاشتراك على النحو الذي يكون فيه فعلا إيجابيا سابقا لتنفيذ الفعل الأصلي، أو مساعدة متزامنة، ولا يصح متابعة المحاسب الموظف في الشركة عن مساعدة المسير في ارتكاب جريمة التعسف في استعمال السلطة بمجرد أنه يعلم بوجود فواتير مزورة لا تعكس الواقع.²

وكانت قد أكدت محكمة النقض الفرنسية على أن الفعل السلبي الذي اتخذته المحاسب اتجاه الفواتير المزورة التي قدمها مسير الشركة التجارية، بحيث لم يتم بتمريرها، لا يعد اشتراكا رغم أن

(1) Nicole Stolowi, Op. cit. P 282.

(2) « 1°) alors que la complicité suppose l'accomplissement d'un acte positif d'aide ou d'assistance antérieur ou concomitant à l'infraction principale ; qu'en énonçant, par motifs adoptés, que M. X... savait que les factures étaient fausses, fabriquées pour justifier des sorties de fonds infondées, pour en déduire que « dès lors, les charges sont suffisantes pour le déclarer coupable de complicité des abus de biens sociaux commis par MM. Kemal et Adnan Y... », sans caractériser aucun fait positif d'aide ou d'assistance commis par M. X... antérieur ou concomitant à l'infraction d'abus de biens sociaux, la seule connaissance de l'existence du délit ne suffisant pas à caractériser la complicité, la cour d'appel a violé les textes susvisés ... ».

Cass. crim, 17 février 2015, 13-87.948, Inédit.

Disponible sur : <https://www.legifrance.gouv.fr/>.

المسيرين قد استغلوا تلك الحسابات في إساءة ائتمان الشركة التجارية، ذلك أنه لم تكن له المقدرة على عدم السماح بالفعل المادي المجرم ومنعه، على أساس العلاقة التبعية للمسير في الشركة التجارية واستندت المحكمة في ذلك للمهام التي يناط بها الخبير المحاسب والمحاسب المعتمد والتي تتعلق بالقيام بمسك الحسابات وضبطها على أساس النظام المحاسبي المعتمد في الشركة¹ فهو كمحاسب موظف في الشركة لا يمكن له القيام بتبليغ السلطات عن وجود انحرافات في الشركة التجارية، إذ أنه لا يوجد نص خاص يلزم المحاسب المعتمد بالتبليغ عن الجرائم التي يعلمها كما هو الحال بالنسبة لمحافظ الحسابات إضافة لإمكانية متابعة هذا الأخير بتهمة التبليغ الكاذب².

وأكدت محكمة النقض الفرنسية في نفس القضية عن أن الفاصل في تقرير المسؤولية الجزائية عن الاشتراك في جريمة التعسف في استعمال ممتلكات الشركة التجارية هي النية السيئة أو نية الاشتراك، وإلا فإنه لا يمكن متابعته عن الاشتراك لمجرد أنه علم بوجود حسابات غير صحيحة ومررها كما هي بين حسابات الشركة التجارية على النحو التي تبقي على حقيقتها، بحيث يمكن للشركاء كشفها. وبهذا نقضت المحكمة قرار محكمة الاستئناف القائل باعتبار المحاسب الأجير مذنباً عن قيامه بتمرير الفواتير المزورة رغم علمه بذلك، وليس على مجرد العلم بأنها مزورة دون أن يعتمد عليها في حسابات الشركة التجارية³.

(1) « 2°) alors que la complicité suppose l'accomplissement d'un acte positif d'aide ou d'assistance antérieur ou concomitant à l'infraction principale ; qu'elle ne peut s'induire d'une simple inaction ou abstention qu'à la condition que le prévenu soit tenu à une obligation de ne pas laisser se perpétrer l'infraction et ait eu le pouvoir d'y faire obstacle ; que conformément à l'article 2 de l'ordonnance du 19 septembre 1945 modifiée, l'expert-comptable, et a fortiori le comptable salarié lié par un lien de subordination à son employeur, qui n'a fait que retranscrire fidèlement dans les écritures la réalité d'opérations qui mettaient en évidence des prélèvements opérés par le responsable de l'entreprise ne peut pas être déclaré complice du délit d'abus de biens sociaux ; que par motifs adoptés, la cour d'appel a énoncé, pour déclarer M. X... coupable de complicité d'abus de biens sociaux, que le comptable avait indiqué à M. Kemal Y... que, faute de justificatifs, il devrait enregistrer lesdits retraits au débit du compte courant ; que M. X... avait avoué que les factures lui semblaient « bizarres » et que de toute évidence, il s'agissait de fausses factures, mais qu'il ne les entrait pas moins dans la comptabilité, vérifiant seulement qu'elles correspondaient à des sorties de fonds ; qu'en statuant ainsi, par des motifs démontrant uniquement que M. X... n'a fait que retranscrire fidèlement dans les écritures la réalité d'opérations qui mettaient en évidence des prélèvements opérés par le responsable de l'entreprise, mais qui ne caractérisent pas un acte positif d'aide ou d'assistance commis par M. X..., la cour d'appel a violé les textes susvisés ».

V. Cass. Crim. 17 février 2015. Préc.

وتجدر الإشارة أن في هذا الشأن أن الخبير المحاسب يمكن له أن يمارس مهام المحاسب المعتمد ومحافظ الحسابات، حسب نص المشرع في المادة 18 قانون تنظيم مهنة المحاسبة 10-01.

(2) Nicole Stolowi, Op. Cit, P. 275..

(3) « ... ; que le comptable avait en effet indiqué à M. Kemal Y... que, faute de justificatifs, il devrait enregistrer lesdits retraits au débit du compte courant ; que M. X... avouait que les factures lui semblaient « bizarres », ne serai-ce que parce que la société Kema, travaillant elle-même en sous-traitance, ne pouvait avoir recours à ce procédé ; qu'il concluait que « de toute évidence », il s'agissait

ويمكن القول خلاصة أن الفاصل في تقدير مدى اشتراك المحاسب المعتمد والخبير المحاسب في جريمة التعسف في استعمال ممتلكات الشركة التجارية، هي الأفعال المساعدة التي قدمها أو ساهم بها من أجل تسهيل ارتكاب المسير لهذا الفعل عمدا أي مع توفر نية الاشتراك، وهو بالضبط ما يتفق مع قيام المحاسب المعتمد بعدم إدخال عمدا وبنية سيئة، الخصوم التي تتعلق بالتدفقات المالية للشركة من أجل إخفاء استعمال المسير لممتلكات الشركة التجارية، هذا اعتمادا لما تقتضيه أركان الاشتراك، إلا أن قانون تنظيم مهنة المحاسبة، قد اعتبر أن مجرد التقصير في القيام بالتزام قانوني كاف لقيام المسؤولية الجزائية¹، ونرى في هذا النص أنه جاء واسعا، على أساس أنه ومن أجل تقرير المسؤولية الجزائية يجب أن يتم إسناد وصف جزائي محدد للمحاسب المعتمد، أو الخبير المحاسب حسب ما يقتضيه مبدأ الشرعية الجنائي.

2- الاشتراك في جرائم تتعلق بإعداد ووضع حسابات الشركة التجارية

يكون المحاسب والخبير المحاسب في الشركة التجارية تابعين حسب ما يقضيه التدرج السلمي الناتج عن عقد العمل، لمسير الشركة التجارية، وبالتالي فإن القواعد القانونية التي يخاطب بها هذا الأخير والتي تتضمن التزاماته اتجاه الشركة واتجاه الشركاء، لا علاقة للمحاسب المعتمد والخبير المحاسب بها مادام لا تدخل ضمن الالتزامات التي تفرضها مهنة المحاسبة، والتي لا تتعلق بغير قوانين المحاسبة، ومنه لا يمكن تصور ارتكاب ممتهنو المحاسبة للجرائم التي أصلا تفترض صفة معينة في مرتكبها، فلا يمكن أن تتم بحسب ركن الشرعية متابعة المحاسب المعتمد، أو الخبير المحاسب عن عدم وضع حسابات الشركة التجارية تحت تصرف الشركاء في مقر الشركة الرئيسي إذ أن هذا التجريم أساسا يتعلق بالتزام مسير الشركة التجارية بوضع الحسابات تحت تصرف الشركاء وإعلامهم بها حسب ما جاءت به القواعد القانونية المنظمة لسير الشركات التجارية².

وحتى بالنسبة لجريمة تغيير أشكال وطرق التقدير المحاسبية المتبعة، أين يقوم بذلك التغيير المحاسب المعتمد، أو الخبير المحاسب، فإن لا دخل لهؤلاء طالما كان ذلك تحت مسؤولية وبأمر من مسير الشركة التجارية³ فإن ذلك التغيير رغم أنه في غير الحالات التي يسمح بها، فإنه لا يتيح للشريك

de fausses factures ; qu'il ne les entrait pas moins dans la comptabilité, vérifiant seulement qu'elles correspondaient à des sorties de fonds (d99, d103) ;... ».

V. Cass. Crim. 17 février 2015. Préc.

(1) تنص المادة 62 من قانون تنظيم المهنة 10-01، سابق الذكر على أنه: " يتحمل الخبير المحاسب، ومحافظ الحسابات، والمحاسب المعتمد المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني".

(2) أنظر الجزء المتعلق بالمسؤولية الجزائية لمسير الشركة التجارية.

(3) تنص المادة 27 من قانون تنظيم المهنة، سابق الذكر على أنه: " تضبط الكشوف المالية تحت مسؤولية المسيرين، وتعد في أجل أقصاه أربعة أشهر من تاريخ قفل السنة المالية المحاسبية، ويجب أن تكون متميزة عن المعلومات الأخرى التي قد ينشرها الكيان".

ولا للغير من القيام بالمقارنات مع نتائج عمليات المحاسبة لسنين السابقة على النحو الذي يظهر من خلالها مدى تقدم الوضعية المالية للشركة¹. إلا إذا تبين لدى المحاسب المعتمد والخبير المحاسب نية الاشتراك مع المسير والتواطؤ على النحو الذي يحقق شروط الاشتراك، وتكون الخدمات التي قدمها المحاسب والخبير المحاسب مساعدة ومعاونة في إعداد محاسبة تختلف طريقتها على ما سبق مما اعتمد عليه المسير في ارتكابه لهذه الجريمة، مع ضرورة توفر النية السيئة ويمكن في هذه الحالة استنتاج النية السيئة بسهولة خاصة وأن مبدأ عدم تغيير الطرق المحاسبية هو مبدأ محاسبي يعتمد عليه ممتهني المحاسبة في قيامهم بمهامهم المحاسبية.

إن الالتزام بوضع حسابات تعكس الوضعية الحقيقية للشركة، وتقصي الصدق في إعداد الكشوف المالية، هو في الحقيقة مبدأ محاسبي يعني ممتهني المحاسبة، قبل أن يكون التزام يواجه مسير الشركة التجارية، حيث تؤكد جميع القوانين المتعلقة بالمحاسبة على هذا المبدأ، الذي يجد أساسه بين معايير المحاسبة الدولية، فنرى أنه قد عبر عليه المشرع بـ "المصادقية"، حيث يؤكد النظام المالي لمحاسبي وكأصل عام على أنه يجب أن يعكس جرد الأصول والخصوم الوضعية الحقيقية لهذه الأصول والخصوم حسب ما يوضحه الفحص المادي وإحصاء اللوثائق الثبوتية².

وفعلا قد عرفت معايير التدقيق الدولية الغش والتحرير من خلال المعيار رقم ISA 240³ على النحو التالي: " فعل متعمد من قبل فرد واحد أو أكثر، من قبل الإدارة أو المكلفين بالرقابة أو الموظفين أو أطراف أخرى، وهذا الفعل يتضمن استخدام الخداع للحصول على ميزة غير عادلة أو غير قانونية والتي ينتج عنه تحريف في التقارير المالية، ويتضمن الغش والتلاعب أو الاحتيال تزيف أو تعديل أو اختلاس الأصول"، وعموما هو كل فعل غير مشروع، ينطوي على تضليل متعمد، بهدف أخذ أموال من خلال تحريف وثائق معينة، ويحمل الغش في هذا المقام، مفهوم مفاده أن يكون الغش في الحسابات من أجل تحقيق ربح وهمي وإظهار أداء الشركة بشكل جيد وذلك لتضليل وخداع مستخدمي التقارير المالية للشركة من مساهمين، مقرضين، ومستثمرين وغيرهم⁴.

وبالتالي فإنه على ممتهني المحاسبة الذي يتم استخدامه من طرف الشركة التجارية، الالتزام بما تفرضه القواعد القانونية المتعلقة بتنظيم المهنة ويسأل الممتهني عن خرق هذه الالتزامات حسب ما تحدده الأحكام

(1) تنص المادة 15 من القانون الذي يتضمن تطبيق النظام المالي المحاسبي على أنه: " يقتضي انسجام المعلومات المحاسبية وقابلية مقارنتها خلال الفترات المتعاقبة دوام تطبيق القواعد والطرق المتعلقة بتقييم العناصر وعرض المعلومات. لا يبرر أي استثناء عن مبدأ ديمومة الطرق إلا بالبحث عن معلومة أفضل أو تغيير في التنظيم"

(2) أنظر المواد 10، 13، 14 من قانون تنظيم مهنة المحاسبة 10-01، سابق الذكر .

(3) شراد غزلان، رواجي عبد الناصر، المرجع السابق، ص، 285.

(4) شراد غزلان، رواجي عبد الناصر، المرجع السابق، ص 285.

الجزائية التي تواجهه، وفي صدد الحديث عن جرائم مسير الشركة التجارية عن تقديم حسابات غير صحيحة، فإن الحصول على هذه الأخيرة وتزوير وتغيير محاسبي ضمن الميزانية لا يمكن أن يتحقق إلا من خلال مشاركة المحاسب المعتمد، أو الخبير المحاسب المستخدم، ولا يمكن إعفاء المحاسب المعتمد أو الخبير المحاسب من المسؤولية الجزائية عن الاشتراك في تقديم حسابات غير صحيحة على أساس علاقة التبعية بين ممتهن المحاسبة والمستخدم الزبون المتعاقد معه¹ وهو ما أثبتته محكمة النقض الفرنسية في تصريحها عن قيام اشتراكه حتى وإن قام بتلك الحسابات غير الصحيحة بناء على أوامر رئيس مجلس الإدارة والرئيس التنفيذي².

وقد يدفع المحاسب المعتمد، أو الخبير المحاسب بعدم اشتراكه في جريمة تقديم ميزانية غير صحيحة، غير أن ذلك في الحقيقة يمكن استظهاره من خلال الوثائق الثبوتية التي يمنحها المستخدم لممتهن المحاسبة من أجل ضبط حساباته، حيث يعتمد التحريف على عدم إدراج المعلومات المحاسبية الموجودة في الدفاتر المسوكة ونقلها بالشكل الصحيح، وقد يكون الخطأ تقني، بمعنى يتعلق بالعمليات الحسابية كالجمع، الطرح وما إلى ذلك أو يتعلق بالمبادئ المحاسبية وعدم احترام المبادئ المحاسبية أثناء ضبط الميزانية، وعليه من أجل إخلاء ذمته واثبات عدم تواطئه أن يثبت حسن نيته من خلال الدفع بأنه التزام بالمعلومات المحاسبية التي قدمها المستخدم وأنه لم يتعمد الاشتراك.

وكذلك الأمر بالنسبة لجنحة توزيع أرباح صورية، فإن المحاسب الذي يدخل حسابات غير صحيحة على النحو الذي أدى إلى خلق حسابات وهمية، فإنه يكون شريكا في جنحة توزيع أرباح صورية حتى وإن لم يكن يعلم أن المسير سوف يستعمل تلك الميزانية من أجل توزيع أرباح صورية³ بمعنى لا يهم ما قد تستخدم فيه تلك الحسابات، فالميزانية التي تحتوي حسابات وهمية تؤدي بالضرورة لإظهار حسابات وهمية، إذا ما تعمد المسير خلق هذه الصورة في الميزانية.

ثانيا - الاشتراك في جرائم التفليس المحاسبي

تتعلق المحاسبة تعلقا مباشرا بالإفلاس فهي تظهر في هذه العلاقة بمظهرين، الأولى أن تكون المحاسبة سببا في الإفلاس، والثانية تكون المحاسبة سببا في الكشف عن الإفلاس والتنبؤ به، وهو ما

(1) Nicole Stolowi, Op. Cit. P. 281 : Cass. Crim. 14 janvier 1980 : « coupable de s'être rendu complice du délit de présentation de bilans inexacts le directeur administratif d'une SA, chargé de la comptabilité générale, relève que celui-ci a pris, en pleine connaissance de cause, la responsabilité des irrégularités comptable ayant permis l'établissement des bilans inexacts destinés à être présentés aux actionnaires, se prêtant d'ailleurs, en outre à d'autre jeux de faux bilans devant être remis, les uns à l'administration fiscale, les autres aux banques. il est vainement soutenu que le lien de subordination invoqué par le prévenu aurait dû avoir pour effet de soustraire celui-ci à la responsabilité pénal".

(2) Nicole Stolowi, Op. Cit. P 280.

(3) Kissi Samia, Le délit de distribution des dividendes fictifs en droit Algérie, thèse de doctorat, faculté de droit et de science politique, année universitaire 2015-2016, P 164.

يعرف "التنبؤ بخطر الإفلاس"، أما عن الأولى فيمكن القول أن ضعف النظام المحاسبي المعتمد عليه في الشركة التجارية قد يكون سببا في إفلاسها، سواء يكون سببا مباشرا وقد تم التطرق للإفلاس المحاسبي كجريمة قائمة عن عدم مسك محاسبة منتظمة، أو أن هذا النظام المالي غير الفعال سببا في اتخاذ قرارات خاطئة، فتؤدي هذه القرارات بالشركة للإفلاس¹، وهو ما ينطبق عن المظهر الأول.

أما المظهر الثاني فيتعلق بمدى استعانة مستخدمو مخرجات المحاسبة لكشفهم عن خطر الإفلاس المحقق بالشركة التجارية، وفي الحقيقة تعكس هذه المسألة الدور الأساسي للمحاسبة، أو الدور الفعال لها على النحو الذي تخدم أصحاب المصالح في حماية مصالحهم من الأخطار التي تتعلق بمشروعهم ومراقبتها مما يعطي مجالاً للتحكم فيها إذا أمكن ذلك، والخروج بأقل الأضرار الممكنة ويعتبر التنبؤ من أهم مسؤوليات المسير المالي المحاسبية، الذي قد يتخذ صفة الخبير المحاسب المستخدم في الشركة أو المحاسب، حسب الوظيفة المسندة في الشركة التجارية، حيث يناط بهم تقدير احتياجات المشروع المالية الحالية والمستقبلية، وتحديد كل مصدر من مصادر هذه الاحتياجات وذلك من خلال تقدير التدفقات النقدية المستقبلية، وهو ما يعكس اهتمام الباحثين المحاسبين بمسألة القدرة على التنبؤ من خلال القوائم المالية المحاسبية المعدة، وتعني هذه الخاصية للقوائم المالية إدارة الشركة بحيث تعكس من جهة أخرى قدرتها على التسيير في مواجهة الشركاء².

تقوم جرائم التقليل المحاسبي أساسا على مسك حسابات غير منتظمة، ويختلف مفهوم الانتظام بين أن تكون إخفاء حسابات، أو حسابات ممسوكة بغير انتظام، أو عدم مسك محاسبة نهائيا، وتتفق أغلب هذه المفاهيم بما جاء في معيار التدقيق ISA240 باستثناء التقليل الذي يكون سببه تقصير في المسك المنتظم من حيث الشكل، أو عدم مسك محاسبة نهائيا، حيث يمكن أن يقوم المحاسب المعتمد أو الخبير بناء على أوامر من طرف المستخدم التابع له ممتهني المحاسبة بالقيام بإدراج معلومات مالية مضللة وهي تحريفات متعمد وضعها تتضمن استبعاد للقيم أو الإفصاحات في التقارير المالية، أو إخفاء لبعض المعاملات أو صفقات أو أي معلومة محاسبية مهمة، والتطبيق الخاطئ المتعمد للمبادئ المحاسبية فيما يتعلق بالتبويب وطريقة العرض وإعداد المحاسبة³، وهو ما يؤدي حتما لخلق محاسبة غير منتظمة.

(1) خير الدين قرشي، دور المعلومات المحاسبية المفصح عنها وفق النظام المالي المحاسبي (SCF) في التنبؤ بخطر الإفلاس دراسة عينة من الشركات الجزائرية، الفترة الممتدة من 2003-2004، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة الدراسية 2011-قاصدي مرياح، ورقلة، السنة 2012، ص 47.

(2) مختار مسامح، المرجع السابق، ص 57.

(3) شراد غزلان، رواجي عبد الناصر، المرجع السابق، ص 287.

ولما ارتبط مسك المحاسبة مباشرة بالمهام التي يناط بها للمحاسب المعتمد، والخبير المحاسب فإن متابعة مسير الشركات التجارية عن جريمة التقليل المحاسبي سواء التقليل بالتقصير، أو التقليل بالتدليس لا يمكن تصورها دون مشاركة ممتهني المحاسبة عن إعداد محاسبة لا تحمل صفات المحاسبة المنتظمة ولم يراعى في ضبطها وإعدادها المبادئ المحاسبية التي جاءت بها القواعد المتعلقة بتطبيق النظام المالي المحاسبي، مما يعتبر تقصير في التزام قانوني يؤدي إلى المساءلة الجزائية، ويمكن الاعتماد على الوثائق الثبوتية التي اعتمد عليها المحاسب في إعداد محاسبة الشركة ومدى حرصه على وضع المعلومات كما وردت فيها من أجل إثبات عدم اشتراكه في هذه الجريمة، على أساس أن هذه الجريمة من جرائم الصفات التي يفترض في مرتكبها صفة معينة مما يحول دون إمكانية اعتبار المحاسب المعتمد، أو الخبير المحاسب فاعلا أصليا.

وبهذا اعتبر القضاء الفرنسي¹ مدير الحسابات الذي عهدت له مهمة ضبط وإعداد حسابات الشركة التجارية شريكا إلى جانب المسير الفاعل الأصلي في جريمة التقليل المحاسبي، بحيث قام عن وعي وإدراك وقصد بمساعدة هذا الأخير عن مسك حسابات غير منتظمة *irrégulière*، وغير حقيقية *dénaturé*، ومحرفة *falsifié*، بالإضافة لوضع ميزانية غير صحيحة.

وأوضحت محكمة النقض الفرنسية في قرار لها عن افتراض سوء نية المشترك في جريمة الإفلاس المحاسبي من خلال قيام هذا الأخير المتمثل في المحاسب الذي عهدت له مسك الحسابات في القيام بإدخالات حسابية غير دقيقة، أو بالصورة التي جعلها غير دقيقة، دون حاجة للإثبات أنه كان يعلم بالوضع المالي للشركة الذي أدى بها للإفلاس، بمعنى أن ادعاء هذا الأخير بأنه لك يكن يعلم وضعية الشركة المالي السيء لا يعتد به في الإفلات من متابعة التقليل المحاسبي مادام قد قام بضبط حسابات بغير انتظام².

الفرع الثاني

اشترك المحاسب المعتمد والخبير المحاسب في جرائم القانون العام والقوانين الأخرى

لا تتعلق مسألة تعدي مسير الشركة التجارية عن مصالح الشركاء فقط بالجرائم المنصوص عليها في شركات التجارية، وإنما قد ينطبق فعل المسير في المساس بحسابات الشركة التجارية أو باستعمالها

(1) Nicole Stolowi, Op. Cit. P 281.

(2) la cour de cassation a estimé dans un Arrêt du 10 novembre 1971 que les juges du fond avaient en l'espèce, caractérisé la mauvaise foi en relevant que celle-ci " consiste seulement dans la connaissance qu'a le comptable de l'inexactitude des écritures qu'il porte; qu'il n'est nul besoin que soit établi, le mauvais état de la situation social au moment où sont commis les faits délictueux poursuivis".

V. Nicole Stolowi, Op. Cit. P281

على وصف من أوصاف جرائم القانون العام، وحتى جرائم أخرى كجرائم التهرب الجبائي، وفي الحقيقة تعتبر مسألة البحث في مدى تطابق هذه الأفعال مع جرائم القانون العام وقوانين أخرى غير القانون الجنائي للشركات التجارية، ضرورية وأساسية من حيث أن نطاق تطبيق الجرائم المرتكبة من طرف هذا الأخير ضيقة إلى حد لا تكاد تخرج عن شركات المساهمة وشركات ذات المسؤولية المحدودة، ما يؤدي نظريا إلى إفلات مسير باقي أشكال الشركات التجارية من المسؤولية الجزائية عما ارتكبه من أفعال قد تجد لها أساس أيضا بين جرائم القانون العام، أو جرائم أخرى، حيث يمكن أن ينطبق نفس الفعل الذي جرم بموجب قانون الشركات التجارية على فعل من جرائم القانون العام، فاستعمال مسير الشركة التجارية لأموال الشركة على النحو الذي ينقص من تلك الأموال، قد يوصف بأنه خيانة أمانة على أساس عقد ارتباط هذا الأخير مع الشركة، وتقديم ميزانية غير صحيحة، قد يكيف بأنه وسيلة من الوسائل التدليسية للغش الجبائي.

وفي صدد طرح أهم نماذج الجرائم التي ترتكب في نطاق الشركة التجارية من طرف المسير والمحاسب المعتمد، أو الخبير المحاسب، يمكن التطرق لمسألة اشتراك المحاسب المعتمد والخبير المحاسب في جرمي النصب وخيانة الأمانة، ثم النظر في الاشتراك في جريمة الغش الجبائي.

أولاً- نماذج عن اشتراك المحاسب المعتمد والخبير المحاسب في الجرائم العامة

قد لا يستدعي اقتراف هذه الجرائم وجود مشاركة إلى جانب الفعل الأصلي، غير أن موقع المحاسب في الشركة التجارية والخبير المحاسب وطبيعة مهامهم المحاسبية قد يسمح لمسير الشركة التجارية في شأن مسك حسابات الشركة بالاستعانة بهما من أجل التعدي على المصالح المالية للشركة التجارية، اعتمادا على مركز هذا الأخير في الشركة التجارية، وقد عرف معيار التدقيق المحاسبي ISA 240 التحريف الذي قد يرتكب من طرف المحاسب أو الخبير المحاسب التابع للمسير في الشركة التحريفات التي قد تختلف في مضمونها، غير أنها تتفق كلها في أنها تغير من الحقيقة التي قد تكفي لتكوين جريمة النصب وخيانة الأمانة¹.

1- الاشتراك في جريمة النصب

النصب هو الاستيلاء على منقول مملوك للغير بخداع المجني عليه وحمله على تسليمه ويمر النصب بالخطوات التالية: فعل التدليس ثم وقوع المجني عليه في الغلط ثم إتيانه تصرفا ماليا من شأنه تسليم مال إلى المتهم²، وتنص المادة 372 ق ع ج على ما يأتي: " كل من توصل إلى استلام أو تلقي

(1) شراد غزلان، رواجي عبد الناصر، المرجع السابق، ص 290

(2) محمود نجيب حسني، المرجع السابق، ص 1137.

أموال أو منقولات سندت أو تصرفات أو أوراق مالية أو وعود أو مخالصات أو إبراء من التزامات أو إلى الحصول على أي منها أو شرع في ذلك وكان بالاحتيال لسلب كل ثروة الغير أو بعضها أو الشروع فيه إما باستعمال أسماء أو صفات كاذبة أو سلطة خيالية أو اعتماد مالي خيالي أو بإحداث الأمل في الفوز بأي شيء أو في وقوع حادث أو أية واقعة أخرى وهمية أو الخشية من وقوع شيء منها يعاقب بالحبس من سنة على الأقل إلى خمس سنوات على الأكثر وبغرامة من 500 إلى 20.000 دج".

ويتصف النصب بخاصيتين، إذ يعد جريمة اعتداء على الأموال، فالمجني عليه لحمله على تسليم مال كما يقوم النصب على تغيير الحقيقة، ذلك أن جوهر التدليس أنه تشويه للحقائق في ذهن المجني عليه بهدف الاعتداء على الملكية، فتقوم جريمة النصب على التدليس الذي لن يتحقق حسب نص المادة من استعمال أسماء أو صفات كاذبة، أو استعمال مناورات احتيالية، فهي جريمة مركبة إذ تقتض فعلا ونتيجة وعلاقة سببية تربط بينهما¹.

ويتصور قيام المسير بإيهام الشركاء أو أعضاء مجلس الإدارة بوجود مشاريع كاذبة² من أجل الاستيلاء على أموال الشركة، من خلال تقديم وثائق مزورة، كالإيهام بوجود سند دين غير صحيح على الشركة، ما يعني الإنقاص من نصيب الشركاء، أو الإيهام بوجود سند مخالصة مزور، حيث يوهم المتهم المجني عليه أنه أوفى بالتزام معين، بحيث يعتقد الشركاء في الشركة أن المسير قام بتسديد الدين الذي كان على ذمة الشركة، في حين أنه أخذ المبلغ لصالحه³ أو حسابات وهمية لدراسة المشروع من إعداد المحاسب المعتمد أو الخبير المعتمد، فتتحقق جريمة النصب في حق مسير الشركة التجارية، كما يعتبر المحاسب شريكا في الجريمة في حالة ما إذا ثبتت نيته في الاشتراك في الجريمة وعلمه بأن ما قام به من إعداد لحسابات يعلم بأنها غير صحيحة كافية لتوفر القصد في جانبه، كذلك الأمر بالنسبة للخبير المحاسب إذا ما طلب منه في إطار العقد الذي يربطه مع المستخدم التحقق من الحسابات أو ضبطها، ويمكن التحقق من اشتراك واضع الحسابات في جريمة النصب من خلال النظر في المعطيات التي اعتمدها هذا الأخير في ضبط الحسابات، فإذا كانت معطيات مغلوطة فإنه من المنطقي أن تصدر حسابات مغلوطة ولا يتحمل تبعه النصب الممارس من طرف المستخدم.

وتجدر الإشارة في هذا الصدد أن جريمة النصب من الجرائم العمدية، بل ويجب أن تتجه إرادة المتهم لنية التملك وإلا اختلف تكييف الأفعال التي قام بها، فالمسير الذي يعد ميزانية غير صحيحة من أجل توزيع أرباح صورية في سبيل الاستيلاء على الفرق بين الأرباح الحقيقية والتي تم ضبطها في

(1) محمود نجيب حسني، المرجع السابق، ص 1148.

(2) أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائي الخاص، الجزء الأول، المرجع السابق، ص 334.

(3) محمود نجيب حسني، المرجع السابق، ص ص: 1162-1163.

الميزانية غير الصحيحة، يكون قد ارتكب جريمة نصب، أما في حالة عدم وجود نية التملك، فإنها تبقى على الوصف الذي جاءت به المادة 811 ق ت ج.

2- الاشتراك في جريمة خيانة الأمانة

تنص المادة 376 ق. ع. ج على أنه: " كل من اختلس أو بدد بسوء نية أوراقا تجارية أو نقودا أو بضائع أو أوراقا مالية أو مخالصات أو أية محررات أخرى تتضمن أو تثبت التزاما أو إبراء لم تكن قد سلمت إليه إلا على سبيل الإجازة أو الوديعة أو الوكالة أو الرهن أو عارية الاستعمال أو لأداء عمل بأجر أو بغير أجر بشرط ردها أو تقديمها أو لاستعمالها أو لاستخدامها في عمل معين وذلك إضرارا بمالكها أو واضعي اليد عليها، أو حائزها يعد مرتكبا لجريمة خيانة الأمانة، ويعاقب بالحبس من ثلاثة أشهر إلى ثلاث سنوات وبغرامة من 500 دج إلى 20.000 دج".

تعهد للمسير مهام تسيير الإدارة بموجب عقد وكالة أو عقد عمل¹، وبالتالي فتطبق جريمة خيانة الأمانة التي تختلف عن جريمة النصب أن المال المختلس سلم له بموجب هذه الأمانة، فلا عيب أصاب إرادة الشركاء عند تسليمهم للمال، على عكس النصب الذي يستعمل فيه المسير طرق احتيالية تقصد إرادة الشركاء في تسليمهم للمال، فكل الأموال والوثائق التي يقوم المسير بتبديدها أو اختلاسها قدمت له من طرف الشركاء بموجب علاقته بالشركة²، وبما أن المحاسب المعتمد والخبير المحاسب أقرب من حيث التدرج الوظيفي للمسير في علاقته بالشركة التي تعينه من أجل النظر في حساباتها، فلا يمكن استبعاد أن يشترك هذا الأخير في هذه الجريمة، من خلال تقديم المساعدة والمعونة على قيامه بهذا الفعل.

ولما كان المحاسب المعتمد والخبير المحاسب يرتبطان مع الشركة بموجب عقد عمل، وحتى يمكن أن يوكل المسير محاسبا معتمدا لإعداد الحسابات، فإنه هو الآخر يمكنه اختلاس وتبديد ما أوتمنوا عليه، فتكون المساهمة في هذه الحالة مساهمة أصلية، تؤدي إلى تقرير المسؤولية الجزائية في حالة ما توفر القصد الجنائي³ في امتلاك أو تبديد ما عهد إليه بموجب عقد العمل مع زيونه ما يسبب ضرر لصاحب المال، بحيث ثبت عن القضاء الفرنسي أنه لا تقوم الجريمة عن مجرد الاستعمال أن التأخر في الرد، وهو ما يختلف عن جريمة التعسف في استعمال ممتلكات الشركة التي لا تقوم على التبديد والاختلاس وإنما مجرد الاستعمال.

ثانيا- الاشتراك في جريمة الغش الجبائي

(1) أنظر الجزء المتعلق بطبيعة علاقة المسير بالشركة التجارية في الفصل الأول من الباب الأول من هذا البحث.

(2) محمود نجيب حسني، المرجع السابق، ص ص: 1301-1302.

(3) أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائي الخاص، الجزء الأول، المرجع السابق، ص 380

رغم أن جانب من الفقه لم يتقيد في تحديد نطاق جريمة الغش الجبائي بالجرائم التي بطبيعتها تتجه للتملص من دفع الضريبة جزئياً أو كلياً وإنما لكل الجرائم التي تتعلق بالضريبة، كذلك المخلة بالثقة التي تتعلق أساساً باعتماد التزوير في الإقرارات الضريبية، أو تلك المخلة بوسائل الفحص والتقدير والتحصيل والتي تحول دون تمكين الإدارة الجبائية بالقيام بحق الاطلاع والرقابة¹، إلا أنه حقيقة تصب كل تلك الأفعال من أجل تهرب المكلف من دفع الضريبة ما يفيد أن ضبط هذا الفعل الأخير جزئياً كفيلاً إلى حد ما بتحقيق الردع بخصوص الأنواع الأخرى من صور الجرائم، خاصة مع تقرير المسؤولية الجزائية للمحاسب والمحاسب المعتمد وحتى بعض المهن الأخرى التي قد يلجأ إليها مسير الشركة التجارية من أجل ضبط حساباته والقيام بإجراءات الإقرار الضريبي.

غير أن المخالفات الجبائية التي تواجه المحاسب المعتمد والخبير المحاسب عن المساس بصحة الوثائق المحاسبية وخرق أحكام تحصيل الضرائب، من خلال وضع جرائم تقوم مباشرة على مشاركة المحاسب أو المحاسب المعتمد أو أيًا كان، لجأ إليه المكلف بالضريبة من أجل إعداد حساباته تهرباً من دفع الضريبة كما تم التعرف عليه سابقاً، ولما كانت جرائم الغش الجبائي غالباً تفترض صفة في مرتكبها تتمثل في المكلف بالضريبة، فإن القيام بالنشاطات المشككة للركن المادي للجريمة من طرف المحاسب المعتمد أو الخبير المحاسب في بعض من صور الغش الجبائي لا يمكن أن تكيف على أنها ارتكاب لهذه الجريمة، وإنما يستدعي تكيف هذه الأفعال اعتماداً على شروط الاشتراك في الجريمة على أنهم مساعدين للمكلف بالضريبة الذي تملص أو حاول التملص من دفع الضريبة باستعمال وسائل أو طرق تدليسية.

1- الاشتراك في جريمة الغش الجبائي عن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

قد يتابع مسير الشركة التجارية أو أيًا كان مكلفاً بالضريبة بارتكابه أو محاولة ارتكابه لجريمة الغش الضريبي حسب نوع الضريبة التي تملص أو حاول التملص منها، والتي احتوتها القوانين الجبائية على اختلافها²، وقد أجمعت أغلب الجرائم المنصوص عليها في كل من قانون الضريبة المباشرة والرسوم المماثلة، أو الضرائب غير المباشرة، وقانون الرسم على رقم الأعمال قانون التسجيل، وقانون الطابع

(1) بن بادة عبد الحليم، المرجع السابق، ص 138.

(2) يمكن تعريف الجباية على أنها مجموعة القواعد القانونية والإدارية، التي تنظم مختلف الضرائب والرسوم والتي تحصل لصالح الدولة والجماعات المحلية، وهي أيضاً بمثابة وسيلة ضرورية للسياسة الاقتصادية والاجتماعية، كما تعرف على أنها مجموعة الاقتطاعات الإجرائية المفروضة من طرف الدولة، والتي تضم الضرائب والرسوم والإتاوات والمساهمات الاجتماعية. كذلك أنظر في تقسيم الجباية وأنواعها: بن بادة عبد الحليم، المرجع السابق، ص: 124-133.

على أنها تقوم على ذلك العمل الإيجابي أو السلبي الذي يصدر عن المكلف بالضريبة من أجل الاعتداء على المصلحة الضريبية¹.

وما يهمنا في هذا الصدد هو البحث عن الجرائم التي يمكن للخبير المحاسب والمحاسب المعتمد أن يشارك فيها بما تقتضيه مهامه المحاسبية مع المكلف بالضريبة الذي يستخدمه من أجل القيام بإعداد حساباته ومسكها أو مساعدته على ذلك. جاء قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة في نص المادة 306 البند الثاني (02) بما يفيد إمكانية إدانة المخالفين الذي حددهم في البند الأول (01) بـ: "وكيل أعمال، خبير، أي شخص تتمثل مهنته في مسك السجلات الحسابية، أو في المساعدة على مسكها لعدة زبائن"، عندما يثبت أن المخالفين، أعدوا أو ساعدوا على إعداد حسابات ختامية، وجرود وحسابات ووثائق غير صحيحة، إذا كانت طبيعتها من تلك التي يستظهر بها لتحديد أسس الضرائب والرسوم المستحقة على زبائنهم، وقرر في هذا الشأن نفس العقوبات المنصوص عليها في المادة 304 من نفس القانون والتي تتعلق بتعطيل مهام الإدارة الجبائية في القيام بالرقابة والاطلاع، ما يفيد أن المشرع وكأنما اعتبر تقديم وثائق غير صحيحة من قبيل تعطيل الإدارة الجبائية بحيث يؤدي هذا الفعل لعدم تمكين هذه الأخيرة من القيام بما يخدم الحصول على حسابات صحيحة، ويخدم عملية التحصيل الجبائي بشكل عام.

نص القانون سابق الذكر في المادة 303 منه على جريمة الغش الجبائي المرتكبة من طرف المكلف بالضريبة، كما أكد في البند الثاني منه (02) على تطبيق نفس العقوبات المقررة لمرتكبي هذه الجريمة بالنسبة للشركاء فيها، وأحال في تعريف الشريك لنص المادة 42 من قانون العقوبات غير أن ذلك لا يسري على الشركاء المنصوص عليهم في المادة 306 من نفس القانون والذين قد يتخذون صفة المحاسب أو الخبير المحاسب وغيرهم ممن يمكنهم إعداد الوثائق الحسابية أو المساعدة على إعدادها.

وفي حالة العود أو تعدد الجرح المثبتة بحكم أو عدة أحكام، فإنه يتعين قانونا الحكم بالمنع من ممارسة مهنة المحاسب المعتمد، أو الخبير المحاسب، وعند الاقتضاء يغلط المحل، وفي حالة مخافة الحكم المتعلق بالمنع من مزاولة المهنة ولو بصفة مسير، فغنه تقرر الغرامة المقدرة من 300 دج إل 3000 دج عن كل مخالفة.

2- الاشتراك في جريمة الغش الجبائي في قانون الرسم على رقم الأعمال

نصت المادة 128 من قانون الرسم على رقم الأعمال على إمكانية تطبيق نص المادة 117 من نفس القانون على المخالفين السابق ذكرهم الذين تثبت مسؤوليتهم في إعداد أو المشاركة في إعداد موازنات وجرود، وحسابات ووثائق خاطئة بمختلف أنواعها لإقرار أسس الضرائب والرسوم المستحقة

(1) بن بادة حلیم، المرجع السابق، ص ص: 139-149.

لزيائهم، وأحالت المادة 117 بدورها لتطبيق المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة¹ ويتضح أن ما يسقط على المحاسب المعتمد والخبير المحاسب لا يطبق عليه قواعد الاشتراك التي تدعو للمعاونة والمساعدة بمفهوم القانون العام، بل نجد أن المشرع ضمن قوانين الضرائب نص على مسؤولية ممتهني المحاسبة الجزائية بنص خاص، رغم أن الجزاءات المقررة هي نفسها في حال لو تم اعتباره شريكا بموجب نص المادة 42 ق ع ج .

ويلاحظ في تقرير المسؤولية عن المخالفين المشتركين في إعداد حسابات غير صحيحة أن المشرع يستعمل مصطلح "يجوز"، بحيث لم يحدد الأفعال ويقرر العقوبات بصفة قطعية على النحو الذي قام به في تقرير المسؤولية الجزائية للمكلف بالضريبة عن ارتكابه جريمة الغش الجبائي، وإذا افترضنا ذلك على أساس مسألة شكوى إدارة الضرائب كشرط لتحريك الدعوى العمومية، فإن ذلك لا يصلح، على اعتبار أن شرط الشكوى أمر إجرائي لا بد منه، بحيث لا يوجد ما يشير إلى ذلك الشرط في جريمة الغش الجبائي المقررة عن التملص من الضريبة.

وفي حالة العود أو تعدد الجنب بموجب حكم واحد أو عدة أحكام، يمنع مرتكب هذه الأفعال من ممارسة المهنة، وعند الاقتضاء غلق المؤسسة²، ويسقط المتهم في حالة العود حسب نص المادة 131 من قانون الرسم على رقم الأعمال، كل شخص أو شركة صدر ضدها حكم عن مخالفة أحكام قانون الرسم على رقم الأعمال، يرتكب في غضون أجل خمس سنوات بعد الحكم بالإدانة مخالفة من نفس القانون.

كما تنص المادة 129 من نفس القانون على أنه في حالة مخالفة حكم المنع من ممارسة المهنة فإنه تقرر الغرامة الذي يتراوح مبلغها من 1000 دج إلى 10.000 دج عن كل مخالفة.

ويلاحظ عدم الانسجام بين العقوبات الأصلية والتكميلية، وعدم وجود تناسق بينهما بحيث أن مقدار الغرامات يفوق بكثير مقدار الغرامة المقرر عن ممارسة المهنة رغم منعها، بحيث لا يوجد ما يحقق

(1) راجع الجزء المتعلق باشتراك مندوب الحسابات في جرائم مسيري الشركات التجارية من هذا المبحث.

(2) نلاحظ في الجرائم التي تضمنتها نصوص قانون الضرائب عدم الدقة في استعمال المصطلحات، بحيث يجب على النصوص الجزائية اعتمادا على ما يقتضيه مبدأ الشرعية، أن تكون النصوص واضحة تقادي لعدم التفسير الذي قد يؤدي إلى الخروج عن إرادة المشرع، فاستعمل المشرع في مخالفة قواعد الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة مصطلح "المحل" ثم استعمل عبارة " المؤسسة" ونرى في مصطلح " المحل" دلالة أفضل من الأخرى بحيث يعبر هذا المصطلح عن محل ممارسة المهنة، هو نفس المصطلح المستعمل في التشريعات المتعلقة بتنظيم مهنة المحاسبة، غير أن عبارة المؤسسة، فإنها قد تدل على شركات المحاسبة وبالتالي لا يمكن أن توقع عقوبة الغلق إلا على الشركات وليس على المهنيين الذين يمارسون مهامهم بصفتهم أشخاصا طبيعية.

الردع في نفس الممنوع من ممارسة المهنة بعد أن كان قد حكم عليه بإحدى العقوبات سابقة الذكر فلن يستجيب للعقوبة التي لا يفوق مقدارها 10.000 دج عن مخالفة حكم المنع من ممارسة المهنة.

كما يلاحظ اعتبار المشرع الجبائي إعداد الوثائق المحاسبية غير الصحيحة في قانون للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة من قبيل الجرائم التي تتجه لعرقلة المهام الرقابية للإدارة الجبائية، إلا أنه بالنسبة لقانون الرسم على رقم الأعمال قرر اعتبار التعدي على صحة الوثائق المحاسبية المرتكبة من طرف المحاسب المعتمد والخبير المحاسب من قبيل الاشتراك في جريمة الغش الجبائي، وقد يفسر ذلك على أن الرسم على رقم الأعمال بطبيعته يقرر عن قيمة محددة لرقم الأعمال ما يؤدي التملص منه لإحداث فرق واضح في مستوى التحصيل الجبائي، كما أن الردع في هذه الحالة لا يتحقق إلا بعقوبات ذات إيلا م تتناسب والأرقام التي تم التملص منها وهو فعلا ما انتهجه المشرع بحيث حددت الغرامة على حسب رقم الأعمال الذي تم التملص أو محاولة التملص منه.

المطلب الثاني

مندوب الحسابات بوصفه شريكا في الجرائم

إن حاجة أصحاب القرار لمندوب الحسابات أمر لا يمكن تجاوزه، وينعكس بالضرورة نجاحه في مراقبة حسابات الشركة التجارية ووفاءه في ذلك بالإيجاب في ترشيد قرارات أصحاب المصالح وبالتالي ومن هذا المنطلق يمكن توقع أن يتخاذل مندوب الحسابات اتجاه مهامه بالطريقة التي قد تجعل منه مسؤولا جزائيا بوصفه شريكا في الجرائم التي قد تقع من بعض الأطراف في الشركة التجارية.

ويتمتع اشتراك مندوب الحسابات في جرائم المسيرين بخصوصية تنعكس عن خصوصية مركزه في الشركة وخصوصية مهامه الرقابية فيقتضي التطرق لمسألة اشتراك مندوب الحسابات بيان كيفية تطبيق هذه القواعد العامة عليه (الفرع الأول)

ونشير في هذا السياق إلى أهم تطبيقات اشتراك مندوب الحسابات في جرائم الشركات التجارية في التقنين التجاري الجزائري (الفرع الثاني).

الفرع الأول

أركان قيام اشتراك مندوب الحسابات في الجرائم

كأصل عام فإنه لا يسأل الشريك عن الجريمة إلا إذا كانت الأفعال المنسوبة تشكل أساسا جريمة بالنسبة للفاعل الأصلي، وهذه النقطة في حقيقة الأمر قد تثير إشكالا بالنسبة لبعض الأفعال التي لا

تتوفر على ركن شرعي بالنسبة لجرائم مسيري الشركات التجارية في غير شركات المساهمة وشركات المسؤولية المحدودة، فالركن الشرعي للمساهمة التبعية (الاشتراك) يفترض عدم مشروعية فعل المساهم الأصلي ما يعني ضرورة أن يكون الفعل الأصلي من الأفعال التي ينص القانون على تجريمها، فلا يسأل مندوب الحسابات عن الاشتراك في جريمة مسير الشركة التجارية إلا إذا كان الفعل المنسوب إلى هذا الأخير من الجرائم التي ينص عليها القانون، وهو الأمر المستبعد في نطاق شركات الأشخاص وشركات التوصية بالأسهم، ما يعني عدم إمكانية مساءلة مندوب الحسابات في هذه الأشكال الأخيرة للشركات التجارية ما يعني توقف المساءلة الجزائية على مدى إمكانية وجود تكييف جزائي للأفعال المرتكبة من طرف المسير وإلا عد الفعل مباحاً¹.

أولاً- الركن المادي لاشتراك مندوب الحسابات في الجرائم

وقد حدد المشرع في القواعد العامة للاشتراك عناصر توفر الركن المادي من خلال نص المادة 42 ق. ع. ج وذلك من خلال المساعدة بكل الطرق ومعاونة الفاعل أو الفاعلين على ارتكاب الأفعال التحضيرية أو المسهلة أو المنفذة لها، وقاضي الموضوع ملزم بالتأكد من وجود طرق الاشتراك المنصوص عليها قانوناً، وبيان وسيلة الاشتراك في سبيل الجريمة، وإلا كان الحكم معيباً².

ويمكن لمندوب الحسابات الشريك في إجرام الفاعل الأصلي من خلال المساعدة والإمداد بالوسائل المادية الكافية، كالاستناد إلى التصرفات الواقعة على الملكية ونقلها في الميزانية بالرغم من عدم وجودها أصلاً، أو من خلال وجود أخطاء في القوائم المالية التي يستنتج عليها المسير في الشركة التجارية من أجل القيام بالتعدي على أموال الشركة، أو إهماله في القيام بأعمال الفحص والتدقيق والمراجعة المطلوبة منه الذي يسهل على المسير القيام بجريمته.

وتحليل مسألة الإهمال الذي يمكن اعتباره مساعدة في قيام الجريمة الأصلية لمسألة تحديد نوع الخطأ الذي يمكن اعتباره خطأ جزائي يوجب المساءلة، إذ من الممكن أن تحتوي القوائم المالية التي يقوم بمراجعتها مندوب الحسابات على عناصر غير صحيحة نتجت عن الأخطاء، الغش أو أي تصرفات غير

(1) والركن الشرعي للاشتراك يعني ضرورة النص على أن الجريمة وبالنسبة للشروع في ارتكاب الجريمة فإنه تقرر قانوناً أن الشروع معاقب عليه في الجنايات دون الجنح التي يتطلب المساءلة عن الشروع فيها النص الخاص حسب نص المادة 30، 31 ق. ع. ج. فالعبرة هنا بالفعل المجرم وليس بالفاعل فيستوي أن يكون الفاعل الأصلي مسؤولاً أو غير مسؤول، ومن أمثلة ذلك عدم إمكانية متابعة مسيري الشركات التجارية في بعض أشكال الشركات التجارية متابعة جزائية لعدم توفر الركن الشرعي، فيسقط بالتالي اشتراك مندوب الحسابات مادام لا يوجد فعل مجرم يعاقب عليه القانون يشكل الجريمة الأصلية.

أنظر: خالد رمضان عبد العال سلطان، المرجع السابق، ص 189.

(2) خالد رمضان عبد العال سلطان، المرجع السابق، ص 185.

قانونية أخرى، ومندوب الحسابات يتحمل مسؤوليته عن عدم اكتشافه لهذه الأخطاء والغش، غير أنه تجدر الإشارة لوجود بعض الاختلاف بين مجرد الأخطاء المهنية التي لا يمكن اعتبارها فعلا مجرما وبين الأخطاء التي يمكن اعتبارها غشا ساعد على قيام الجريمة الأصلية، مع أنه يرجع في هذه الحالة للركن المعنوي الذي يعتبر توفره هو الآخر فيصل في تحديد مدى مساهمة مندوب الحسابات في ارتكاب الجريمة إلى جانب مسير الشركة التجارية.

وتعرف الأخطاء بأنها التحريفات غير المتعمدة بصفة عامة، وتنقسم إلى سلبية أو ايجابية فتكون أخطاء حذف كاستبعاد عمليات معينة من القوائم المالية وأخطاء ارتكاب مثل اشمال القوائم المالية على أرصدة أو عمليات خاطئة، فعند فحص أخطاء الحذف يكون مندوب الحسابات مهتما بتأكيد الاكتمال أما أخطاء الارتكاب فإنها ترتبط بتأكيد الوجود أو الحدوث،¹ فتحدث في الجمع والرصد، وهي لا تؤثر على ميزان المراجعة، ولا يمكن اكتشافها إلا بالمراجعة المستندية الدقيقة ومن أمثلتها قلب الأرقام، أو إضافة أصفار أو حذف أصفار. أما عن الأخطاء الفنية وهي أخطاء في فهم وتطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، مثل الخلط بين المصروفات الإرادية والمصروفات الرأسمالية. أما الغش فهو أكثر خطورة من الخطأ لأنه ينتج بسبب تحريفات متعمدة مقصودة ويرتبط بالتالي هذا النوع من الأخطاء بوجود النية السيئة والتي تعتبر الفيصل بين الخطأ والغش فالخطأ إذا كان جسيما وخطيرا يصعب تكييفه على أنه خطأ بسيط ويكون دليلا على وجود نية سيئة وتعمد.²

ويشترط لقيام اشتراك مندوب الحسابات أن تتحقق نتيجة لأفعاله التي يمكن أن تكون من قبيل الأفعال التي تشكل اشتراكا معاقبا عليه، وارتكاب مسير الشركة التجارية الفاعل الأصلي للجريمة، كما يجب توفر علاقة سببية بين نشاط مندوب الحسابات الشريك وبين جريمة المسير الأصلية بحيث ترتبط بها من خلال، الاتفاق، المساعدة في الأفعال التحضيرية.

ولما كانت وسيلة الاشتراك ركنا في قيام جريمة الاشتراك حسب ما وضحه المشرع، وجب على الحكم القاضي بإدانة متهم بالاشتراك في جريمة ما، أن يبين طريقة الاشتراك والعناصر التي استخلص منها وجوده، فإذا خلا الحكم من ذلك وجب نقضه، إذ لا تعتبر المساهمة في الجريمة دائما اشتراكا معاقبا عليه إذ يجب أن تكون هذه المساهمة قد اتخذت بالضرورة إحدى الصور المحددة على سبيل الحصر في نص المادة 42 ق.ع. ج وإلا عد غير شريك في الجريمة الأصلية.³

(1) عبد الوهاب نصر علي، المرجع السابق، ص 20.

(2) خالد رمضان عبد العال سلطان، المرجع السابق ص 187.

(3) محمود كبيش، المرجع سابق، ص 27.

ويتضح أن دور مندوب الحسابات يتمثل في مراقبة حسابات الشركة التجارية، فلا يتصور غالباً أن يكون مصدر الغش الذي يعتمد عليه مسير الشركة التجارية في التعدي على مصالح الغير وارتكاب جريمة ما، وإنما غالباً قد يكون تقاعسه اتجاه قيامه بمهامه الرقابية على النحو الذي يمنع استمرار ذلك الغش هو العنصر الذي قد يعتمد عليه مسير الشركة التجارية في ارتكاب جرائمه¹ فتتخذ مساعدة مندوب الحسابات له صورة امتناعه عن مراقبة حسابات تحمل خطأ أو غشاً، وهو ما يجسد فكرة الاشتراك عن طريق الامتناع وقد اعتبر القضاء الفرنسي في هذا الشأن مندوب الحسابات مرتكباً لجريمة إعطاء أو تأكيد معلومات كاذبة المنصوص عليها في المادة 357 من قانون الشركات الفرنسي لسنة 1966، بمجرد الامتناع عن إعطاء معلومة كان يجب عليه ذكرها أو الامتناع عن تكذيب معلومة قدمت من أحد مديري الشركة، رغم علمه بتزويرها.²

ثانياً- الركن المعنوي لتحقيق إشتراك مندوب الحسابات

لا يتحقق اشتراك مندوب الحسابات في الجريمة إلا بتوفر الركن المعنوي للاشتراك والمتمثل في النية السيئة القائمة على العلم بأركان الاشتراك، واتجاه إرادته للاشتراك، كما جاء واضحاً في نص المادة 42 ق.ع.ج.

ولعب العنصر المعنوي فيصلاً مهماً في تحديد المسؤولية الجزائية، كما يتداخل هذا الركن مع مسألة أنواع الخطأ المرتكبة من طرف مندوب الحسابات بين أخطاء بسيطة فنية، أو أخطاء جسيمة كما يطرح ثلاث نقاط يمكن اعتبارها فرضيات يتم الانطلاق من خلالها لتحديد نوع المسؤولية الجزائية:

1- إما أن تتوفر نية الاشتراك ويقرر قاضي الموضوع من خلال الوقائع وبموجب سلطته التقديرية مدى وجودها لدى مندوب الحسابات إلى جانب نية المسير الفاعل الأصلي وغالباً ما ترتبط هذه النية بأخطاء الحذف وأخطاء الارتكاب وبعض الجرائم التي قد تهدد كيان الشركة التجارية كجرائم النصب والإفلاس.

2- قد يرتكب مندوب الحسابات خطأ من الأخطاء يمكن وصفه بأنه إهمال أو تقصير في قيامه بواجباته المتمثلة في الرقابة على حسابات الشركة التجارية، غير أن مسير الشركة التجارية قد

(1) Olivier Gallet, Op. cit, p 43.

(2) الحقيقة أن الفقه الفرنسي القديم قد سوى بين السلوك الإيجابي والسلوك السلبي، غير أن الفقه الحديث اتجه غالباً لعدم اعتبار السلوك السلبي عنصراً في الجريمة لعدم توافق وجود نتيجة التي هي أثر إيجابي مع مجرد امتناع، بالإضافة لتعارضها مع قاعدة التفسير الضيق لنصوص التجريم والعقاب، وهو ما يفسره تناول حالات امتناع مجرمة في نصوص خاصة، كجرائم عدم تقديم مساعدة لشخص في حالة خطر، أو عدم التبليغ عن الوقائع الجرمية. أنظر: محمود كيش، المرجع السابق، ص 28.

اعتمد على هذا الإهمال في ارتكابه للجرائم، واعتبر بالتالي ذلك الإهمال عنصرا مساعدا لقيام الفعل الأصلي، وفي هذا الشأن اختلف الفقه في مسألة أخذ الإهمال كفعل امتناع اشتراكا في الجريمة الأصلية، ورغم أن الأصل في عدم توافق طبيعة المساهمة التي يتطلبها قيام الاشتراك مع الامتناع¹.

إلا أنه بالنسبة لاشتراك مندوب الحسابات ورغم ما دعا إليه غالبية الفقهاء بأن مساهمة مندوب الحسابات في جرائم مسيري الشركات التجارية يجب أن تكون ايجابية، وأنه لا يصح تقرير اشتراك مندوب الحسابات على مجرد الموقف السلبي الذي اتخذه، غير أن تحليل فحوى الأحكام التي قد توافق هذا الموقف يفيد أن رفض الإدانة في حقيقة الأمر قد أسس إما على انتفاء القصد الجنائي لدى مندوب الحسابات، أو على أن السلوك المنسوب إليه كان لاحقا على إتمام الجريمة الأصلية، ما أدى ببعض الفقهاء للقول بأن مجرد الامتناع عن التبليغ عن الجرائم قد يشكل مشاركة في جرائم المسيرين،² وعند ربط هذا القول مع الأحكام التي لا تعتبر الأفعال المرتكبة بعد الفعل الأصلي مشاركة يمكن القول أن عدم التبليغ عن الجرائم إذا ما تم اكتشافها مزامنة مع ارتكاب الفعل الأصلي بحيث يكون ذلك الامتناع سهلا لارتكابه فإنه يعتبر مشاركة في الجريمة الأصلية، وبالتالي فإنه يتوقف الحكم على اعتبار أفعال الامتناع مشاركة على مدى توفر الركن المعنوي³.

ويمكن إثبات نية الاشتراك في الجريمة بكل طرق الإثبات، ورغم أن النية هي مسألة نفسية باطنية غير أنه يمكن استنتاج وجودها لدى مندوب الحسابات من خلال إثبات بعض الوقائع غير الصحيحة في تقريره التي يتضح أنها تغطي على أعمال التزوير أو التلاعب، بحيث يفترض قيامه بما يلزم لفحص الحسابات، غير أنه اختار المصادقة والموافقة على معلومات هو يعلم أنها خاطئة، وهو ما قرره القضاء الفرنسي في عدة مناسبات⁴.

ولا حاجة للبحث عن مدى توفر الباعث، خاصة مادام يصح القول بأن الامتناع عن القيام بما يجب القيام به والذي سهل ارتكاب الفعل الأصلي من طرف الفاعل الأصلي كافيا لجعل مندوب الحسابات شريكا إلى جانب المسير، فالباعث والغرض الذي غالبا ما يتوفر لدى مسير الشركة التجارية

(1) محمود كبيش، المرجع السابق، ص 30.

(2) محمود كبيش، المرجع السابق، ص ص: 32 - 33.

(3) Nicole Stolowi, Op. Cit., p 277.

(4) خالد رمضان عبد العال سلطان، المرجع السابق، ص 192.

الذي يتجه لارتكاب جرائمه بغرض الحصول على منافع ومصالح ليس من حقه، لا يشترط توفره لدى الشريك مندوب الحسابات¹.

الفرع الثاني

أهم تطبيقات اشتراك مندوب الحسابات في جرائم مسير الشركات التجارية

قد يرتكب مسير الشركة التجارية عددا من الجرائم تم النص عليها بين قانون الشركات التجارية وبين بعض القوانين الأخرى أهمها قانون العقوبات، ونجد تطلب الصفة لقيام أغلب الجرائم الخاصة كركن مفترض لا يمكن أن تطبق بالتالي على غير مسير بعض أشكال الشركات التجارية وعليه فإنه لا يمكن ولو ساهم مندوب الحسابات مساهمة يمكن وصفها على أنها مساهمة أصلية في ارتكاب الفعل الأصلي المجرم أن يعتبر مندوب الحسابات فاعلا أصليا لعدم حيازته على صفة المسير، وإنما يوصف بأنه شريك في الجريمة إذا ما توفرت جميع أركان الاشتراك.

أولاً- اشتراك مندوب الحسابات مع مسير الشركة التجارية في جرائم من القانون العام

هناك بعض الجرائم التي يتجه أغلب مسيري الشركات التجارية بهدف التعدي على أموال غيرهم لارتكابها وذلك لاقترابهم من تلك الأموال بمناسبة سلطتهم في التسيير ومركزهم في الشركة التجارية، وهي نموذج جرائم الأموال الشائعة عموما والمتمثلة في جرائم النصب والاحتيال، وخيانة الأمانة.

1- اشتراك مندوب الحسابات في جريمة النصب والاحتيال

لن يكون تطبيق اشتراك مندوب الحسابات على نص جريمة النصب السابق ذكرها بطريقة مباشرة، وإنما بطريقة غير مباشرة على أساس الاشتراك في الأفعال التي تقع بها جريمة الاحتيال وبل لا يتصور اشتراك مندوب الحسابات في بعض من صور النصب والاحتيال التي قد يتسنى لمسير الشركة لتجارية القيام بها، تلك التي قد ترتكب بإيهام الغير بوجود مشروع كاذب، والاحتيال لأخذ أموال الغير من خلال إنشاء شركة وهمية مخلفة للقواعد المعمول بها في تنظيم الشركات التجارية وتأسيسها، حيث أنه لن يكون لمندوب الحسابات وجودا في مرحلة الشروع في تكوين الشركة التجارية²، بل إنه يعين بعد ذلك حسب ما تقرره القواعد المعمول بها في بعض من أشكال الشركات التجارية التي تلزم تعيين شركات تجارية، ويستوي أن يقع الغير في هذا الغلط بأن يكون سبب تدليس مسير الشركة التجارية أو أن يكون

(1) خالد رمضان عبد العال سلطان، المرجع السابق، ص 195.

(2) محمود كبيش، المرجع السابق، ص 46.

الغلط ليس وليد تدليس المسير لكن هذا الأخير دعم هذا الغلط واستمر فيه على النحو الذي جعل المجني عليه معتقدا أن الشركة تحقق أرباحا طائلة وأن المساهمين فيها من كبار رجال المال¹.

غير أن الاحتيال الذي يقوم من أجل زيادة رأس المال بإعطاء مشروع قائم مظهرا لزيادة سعر الأسهم أو بدعم إعلانا ماليا كاذبا أو سعرا وهميا للسندات في سوق البورصة.

كما قرر القضاء الفرنسي في عدة مناسبات اشتراك مندوب الحسابات مع مسير الشركة التجارية في ارتكابه لجريمة النصب والاحتيال عن تقديم تقرير كاذب بالميزانية، من أجل تمكين الشركة من زيادة عدد المساهمين، أو التصديق على إعلان مالي كاذب أو تحديد سعر وهمي للسندات، كما اعتبر القضاء أن اكتشاف مندوب الحسابات لجريمة الاحتيال التي ارتكبها مسير الشركة التجارية ومع ذلك يمتنع عن الإبلاغ عنها، وكان ومن شأن ذلك الإبلاغ أن يحول دون ارتكاب الجريمة أو إتمامها، يعد اشتراكا في الجريمة².

فإخفاء وسيلة الإجرام بدل ممارسة المهام الرقابية على حسابات الشركة التجارية وإعداد تقارير يستند لها الشركاء والغير من أجل معرفة مصير الشركة التجارية ووضعها، يعد في حد ذاته مجرما بنصوص خاصة غير أن إسناد المسؤولية الجزائية لمسير الشركة التجارية عن جريمة النصب والاحتيال يعني إمكانية إسناد نفس الجريمة لمندوب الحسابات الذي سهل تنفيذ هذه الجريمة أو عاون على تنفيذها حيث أن جريمة النصب والاحتيال لا يستلزم لقيامها صفة معينة كما هو في جرائم الشركات التجارية.

وتقوم جريمة النصب باستعمال التدليس والنتيجة المترتبة وهي فعل تسليم المال والعلاقة السببية بينهما، ويتطلب التدليس في جميع الحالات نشاطا إيجابيا، ومن ثم فالموقف السلبي الذي يتخذه شخص بتركه آخر في غلط واقع فيه من قبل لا يعتبر تدليسا³، وعليه لا يسأل مراقب الحسابات عن الاشتراك في هذا السلوك السلبي، وتقتضى الطرق الاحتمالية أن يكون للكذب غاية ولا يشترط أن تكون للشريك نفس الغاية، أو حتى أن تكون له مصلحة مادية من وراء اشتراكه في الجريمة، فيكفي علمه بالجريمة وتقديم المعاونة ولكن ذلك أيضا لا يعني أن مجرد العلم بأن الحسابات التي صادق عليها غير صحيحة تكفي لقيام الجريمة وإنما يعلم أن المسير سيستعملها لغرض الاحتيال، إذ أن مجرد مصادقته على حسابات يعلم أنها غير صحيحة، دون نيته في الاشتراك لن تسقط صفة المتهم عنه لكن أكيد أنها ستؤدي إلى تغيير التكييف ليتابع بجريمة أخرى، غير المشاركة في جريمة النصب والاحتيال، وقد صدر عن المحكمة

(1) محمود نجيب حسني، المرجع السابق، ص 1153.

(2) محمود كيش، المرجع السابق، ص 47.

(3) محمود نجيب حسني، المرجع السابق، ص 115.

الفرنسية كما يقضي بعدم اشتراك مندوب الحسابات في جريمة النصب والاحتيال في حال أنه ورغم علمه بإخفاء المسير لحقائق معينة إلا أنه لم يكن يعلم بالتحديد ماهية الجريمة التي ارتكبها المسير¹.

غير أنه يجب أن يثبت وجود سببية بين فعل الاشتراك الذي أتاه مراقب الحسابات وبين جريمة النصب التي ارتكبها المسير وتطبيقا لذلك، إذا كانت وسيلة الاشتراك هي قيام مراقب الحسابات بتقديم تقرير معين، فيجب، لمساءلته كشريك في الجريمة أن يكون إيهام الغير بتحقيق الشركة لأرباح وهمية كان استنادا إلى هذا التقرير².

2- اشتراك مندوب الحسابات في جريمة خيانة الأمانة

يعين مندوب الحسابات في الشركة التجارية بموجب عقد عمل من نوع خاص نظرا لإجراءات التعيين التي يخضع لها المرشحين للمنصب وارتباط مركز مندوب الحسابات بعنصر الاستقلالية والشفافية، ويمكن لمندوب الحسابات أن يقوم باختلاس أو تبديد الوثائق والحسابات التي عهدت له بموجب مراقبتها والمصادقة على صحتها، فيصح تكييف عقد مندوب الحسابات مع الشركة التجارية على أنه عقد القيام بعمل (Contrat de travail)، ويقصد به من يتسلم شيئا للقيام بعمل مادي لمصلحة مالك الشيء³، على الرغم من أنه غالبا ما تحدث جرائم الاختلاس من طرف المسير⁴ الذي يرتبط بالشركة التجارية بموجب عقد وكالة⁵، وبالتالي فإنه يمكن للمسير القيام باختلاس أو تبديد أوراق تجارية أو نقودا أو بضائع أو أوراقا مالية أو مخالصات، أو أية محررات أخرى حسب ما ورد في نص المادة 376 ق. ع ج.

وحتى يسأل مراقب الحسابات عن الاشتراك في جريمة خيانة الأمانة، على النحو السابق بيانه يجب أن تتوفر في حقه كافة عناصر الاشتراك وفقا لما جاءت قواعد المساهمة التبعية التي تقتضي فعل

(1) محمود كبيش، المرجع السابق، ص 50.

(2) محمود كبيش، المرجع السابق، ص 48.

(3) أحسن بوسقيعة، المرجع السابق، ص 376.

(4) Yves Brulard, et les autres, Droit pénal financier, Dirigeants d'entreprise, responsables publics et professionnels du conseil face à la fraude, Anthemis, 2008, P 232.

(5) يعتبر العقد شرطا أساسيا لقيام جريمة خيانة الأمانة، بل ولا يجوز للقاضي أن يضيف إلى العقود التي جاءت على سبيل الحصر في النص المجرم أي من العقود الأخرى واستعمال القياس في هذا الشأن، وتكمن علة هذا الحصر تقدير المشرع أن هذه العقود دون سواها هي التي تخول أحد أطرافها ثقة الآخر وتنصبه أمينا على ما يسلمه إليه من مال، فيقابل بخيانة الأمانة اتجاه جوده لمراعاة الأمانة التي عهدت إليه.

ويختص القاضي الجنائي في الفصل في وجود العقد وتحديد تكييفه القانوني والقول باعتباره من بين العقود المتعلقة بنص جريمة خيانة الأمانة، ولا يعتبر النظر في العقد من المسائل الأولية التي ينتظر النظر فيها ريثما تفصل المحكمة المختصة في وجود العقد وتكييفه. أنظر: محمود نجيب حسني، المرجع السابق، ص 1318.

المعاونة والمساعدة، كما يجب أن يتوفر لدى مندوب الحسابات نية الاشتراك، أو على الأقل العلم بالنية السيئة للمسير الذي قد يستعين به من أجل ارتكاب الجريمة أو إتمامها، وفي هذا الشأن يرى الفقه الفرنسي جواز قيام جريمة خيانة الأمانة بمجرد سكوت مندوب الحسابات عن ما يقوم به مما يسهل إتمام المسير لجريمته الموصوفة بخيانة الأمانة.

ولا تعد جريمة خيانة الأمانة من الجرائم التي يعاقب على الشروع فيها في التشريع الجزائري على غرار التشريعات المقارنة¹، ما يعني بالضرورة عدم إمكانية متابعة مندوب الحسابات الذي قد يقدم مساعدة للمسير، لكن الجريمة لم تتم، كما لا ينفي ذلك أن تتم متابعة مندوب الحسابات عن تقصيره اتجاه مهامه في التحقق من صحة وشفافية الحسابات إذا ما ثبت ذلك.

ثانياً - اشتراك مندوب الحسابات في بعض الجرائم الخاصة

يتعامل مسير الشركة التجارية مع مجموعة من الأطراف، أولها الشركاء في الشركة التجارية المسيرين، الغير المتعامل مع الشركة حتى الدولة التي تعتمد التقارير الصادرة بشأن تحديد الضرائب التي تخضع لها الشركة، ومعرفة مدى صحتها وجودة الحسابات كما تقدم بيانه.

1- اشتراك مندوب الحسابات في جرائم قانون الشركات التجارية

نص قانون الشركات التجارية على عدّة جرائم يستلزم لقيامها صفة مسير الشركة التجارية، وتتميز أغلب الجرائم بأنها تقع بالتلاعب بوثائق الشركة التجارية وحساباتها، ومن ثمة فإن اتصال مندوب الحسابات بهذه الأخيرة، يؤدي للقول باحتمال وقوع اشتراك بين المسير ومندوب الحسابات من أجل التعدي على أموال الشركة التجارية ومصالحها عموماً، وهناك بعض الجرائم التي لا يتصور أصلاً عدم اشتراك مندوب الحسابات فيها، كجريمة تقديم ميزانية غير صحيحة، وجريمة توزيع أرباح صورية، وجريمة التعسف في استعمال أموال الشركة، إلا إذا اتخذ المسير سلوكاً يوصف على أنه تزوير فيقوم بالتلاعب إما بالمعطيات التي تقدم لمندوب الحسابات الذي قد يؤكد صحة نتائج معينة من خلال معطيات مغلوبة فيتلاعب المسير بأصول الشركة التجارية، وعادة ما يصاحب اختلاس الأصول وجود سجلات أو وثائق مضللة أو خاطئة من أجل إخفاء حقيقة اختلاس هذه الأصول أو القيام برهنها بدون التفويض الملائم كما يمكن إعداد تقارير مضللة فتتضمن التحريفات المتعمدة التي تشمل على حذف قيم معينة أو إخفاء افصاحات معينة، والتزوير وتغيير السجلات المحاسبية والوثائق المساندة التي يتم إعداد القوائم المالية

(1) محمود كبيش، المرجع السابق، ص 57.

بناء عليها، سواء الوضع أو الحذف المتعمد للأحداث المالية، العمليات أو المعلومات الجوهرية من القوائم المالية.¹

أما في حال ثبت تأكيد مندوب الحسابات لحسابات هو يعلم أنها مغلوطة فإنه يتحمل المسؤولية بالقدر الذي تحدده الأفعال التي ارتكبها مسير الشركة التجارية، فإذا قام مندوب الحسابات بوضع ونشر ميزانية غير صحيحة، وكان لمندوب الحسابات مساعدة في ذلك بحيث سهل تمريرها أو علم بعدم صحتها، وعلم باستعمال المسير لها على النحو غير المصرح عد مشاركا في الجريمة² كما لا يمنع ذلك من متابعته بجريمة المصادقة على ميزانية غير صحيحة أو تقديم معلمات كاذبة إلى جانب اشتراكه مع مسير الشركة التجارية في جميع الجرائم التي جاءت بها الأحكام الجزائية المنصوص عليها في التقنين التجاري.³

2- اشتراك مندوب الحسابات في جرائم الضرائب

يتمثل الفاعل الأصلي في جرائم الضرائب عموما في المكلف بالضريبة، والذي يحاول التخلص منها بكل الطرق، مما يجعله يستعين بمندوب الحسابات للتخلص من كل أو بعض الضريبة المفروضة عليه، وكأصل عام فإن نص المادة 42 المتعلق بالاشتراك في الجرائم، يطبق على جميع الجرائم سواء المنصوص عليها في القانون العام المتمثل في قانون العقوبات أو في قوانين أخرى ما يعني أن جميع الجرائم التي يمكن أن تلاحق مسير الشركة التجارية أو الشركة كشخص معنوي عن التهرب الضريبي يمكن أن تكون محل متابعة للشريك الذي قد يكون مندوب الحسابات الذي يقدم مساعدة ومعاونة على ذلك.

(1) إن اختلاس الأصول هو نوع من الغش يتضمن سرقة بعض أصول الشركة، وفي العديد من الحالات، لا يتضمن الاختلاس مبالغ ذات أثر جوهري على القوائم المالية، وإدارة الشركة غالبا ما تتورط في مثل هذا النوع من الغش حيث أنها الجهاز الأكثر قدرة على إخفاء تلك الاختلاسات بشكل يصعب اكتشافه، ويوضح معيار المراجعة الدولي 240 المتعلق بمسؤولية مندوب الحسابات التي تتعلق بالغش عند مراجعة القوائم المالية، أن هناك طرق متعددة لاختلاس الأصول مثل اختلاس المتحصلات النقدية التي تشمل اختلاس متحصلات العملاء، أو تحويلها إلى الحسابات الشخصية، سرقة الأصول المادية أو حقوق الملكية كسرقة المخزون لأغراض الاستخدام الشخصي أو البيع، سرقة الخردة بغرض إعادة بيعها مع التواطؤ مع أحد المنافسين من خلال الإفصاح عن بعض البيانات...

(2) Crim 3 janv. 1983 : « Est à bon droit condamné comme complice du délit de présentation de bilans inexacts, dont a été déclarée coupables la dirigeante d'une société anonyme, le commissaire aux comptes à l'encontre duquel les juges du fond déclarent qu'il a, en connaissance de cause, confectionné les bilans qu'il savait inexacts, lesquels furent ultérieurement présentés aux assemblées générales d'actionnaires réunies pour les approuver, les actes positifs retenus contre lui comme générateurs à son égard de complicité punissable étant antérieurs ou concomitants au délit ».

V. Nicole Stolowi, Op. CIT, P 277

(3) محمود كيش، المرجع السابق، ص 58

غير أنه تجدر الإشارة في هذا الصدد على أن مهمة مندوب الحسابات في حقيقة الأمر ليست ضبط ووضع الحسابات كما هو الحال بالنسبة للمحاسب المعتمد والخبير المحاسب، وإنما مراجعة الحسابات ومراقبة صحتها والمصادقة عليها، ما يعني أنه غالباً لن يتدخل مندوب الحسابات في التلاعب بالحسابات التي قد يمارسه مسير الشركة التجارية من أجل التهرب الضريبي، غير أنه يمكن أن يكون محل متابعة إذا ما وافق وصادق على حسابات يعلم أنها معنية بتقديمها لدى إدارة الضرائب، وقد أقرت المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة صراحة مسؤولية المشترك في جريمة التهرب الضريبي في البند الثاني من نص المادة، بل وأحالت في تعريف الشريك لنص المادة 42 ق.ع. ج بحيث أسندت له نفس العقوبات المقررة للمتهرب من الضريبة.

وقررت المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة العقوبات على النحو التالي:

- غرامة مالية من 50.000 دج إلى 100.000 دج، عندما لا يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 100.000 دج.
- الحبس من شهرين إلى ستة أشهر وغرامة مالية من 100.000 دج إلى 500.000 دج، أو بإحدى هاتين العقوبتين، عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 100.000 دج ولا يتجاوز 1.000.000 دج.
- الحبس من ستة أشهر إلى سنتين وغرامة مالية من 500.000 دج إلى 2.000.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 1.000.000 دج ولا يتجاوز 5.000.000 دج.
- الحبس من سنتين إلى خمس سنوات وغرامة مالية من 2.000.000 دج إلى 5.000.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 5.000.000 دج ولا يتجاوز 10.000.000 دج.
- الحبس من خمس سنوات إلى عشر سنوات وغرامة مالية من 5.000.000 دج إلى 10.000.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين، عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 10.000.000 دج.

وقد جاء قانون الرسم على رقم الأعمال الذي يحيل في نص المادة 117 على جريمة التملص من دفع الضرائب، لنص المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة السابق ذكرها، أما بالنسبة للشريك فقد نصت المادة 126 من قانون الرسم على رقم الأعمال صراحة على أنه: "تطبق على شركاء مرتكبي المخالفات نفس العقوبات المطبقة على مرتكبي هذه المخالفات أنفسهم"، وهو الحكم بالتالي الذي يخضع له مندوب الحسابات إذا ثبت اشتراكه في ارتكاب الجريمة إلى جانب مسير الشركة التجارية.

خاتمة

خاتمة

تأخذ المحاسبة مركزا مهما في المجال الاقتصادي وفي مجال المال والأعمال، ما يفسر تدخل المشرع لضبطها بما يتماشى والحاجة الملحة التي تزداد يوما بعد يوم في عالم المال والأعمال، وتعد الشركة التجارية أهم المحاور في المجال الاقتصادي، وبالتالي فلا يمكن استغناء هذه الأخيرة عن المحاسبة كلفة علمية يتم اعتمادها في تتبع العمليات التجارية والنشاطات التي تمارسها الشركة تحقيقا لغرضها، وهو ما يبرر فرض القانون التجاري لإتباع قواعد معينة تهدف لاحترام محاسبة الشركة التجارية حتى يتسنى لمستخدميها الاستفادة منها في اتخاذ قراراتهم التي تختلف حسب اختلاف الأطراف المستخدمة للتقارير المحاسبية، فيُعتمد عليها من أجل الخوض في مشاريع جديدة أو توزيع الأرباح السنوية أو تقدير الخسائر، أو تقييم المخاطر والتنبؤ بها، وحتى زيادة أو تخفيض رأسمال الشركة والعديد من القرارات التي تهم مصلحة الشركة.

ويلاحظ اهتمام المشرع بالمحاسبة منذ تعديل النظام المحاسبي المالي، ويتضح ذلك جليا من خلال استمرار وضع قواعد قانونية تخدم هذا التعديل على النحو الذي يخلق تناسق في قوانين المحاسبة ويتماشى ومعايير المحاسبة الدولية التي تعد معيارا حقيقيا لتقييم جدوى المحاسبة المتبعة من طرف دول العالم كون توحيد تلك المعايير وضمان تحقيقها يعني بالضرورة الوصول بالمحاسبة الوطنية لرواق المعايير الدولية، ما يعني استعداد الاقتصاد الوطني لخوض المنافسة الدولية وتطوير الاستثمار وتشجيعه.

فالجزائر عرفت إصلاحات محاسبية في الآونة الأخيرة تعبر فعلا عن رغبة المشرع بالنهوض بالمحاسبة الوطنية على النحو الذي تخدم الغرض منها والمتمثل أساسا في تحقيق الشفافية والصدق في المعلومة المحاسبية التي تنتجها جميع الكيانات الاقتصادية أيا كان حجمها وشكلها، وذلك رغم وجود فترات زمنية شهدت نوعا من الفراغ التشريعي بحيث تأخر صدور التعديلات التي يتم الاستناد عليها في تنفيذ وتفسير القانون الأساسي الأول المتمثل في النظام المالي المحاسبي.

فلم يعدل قانون تنظيم مهنة المحاسبة إلا بعد ثلاث سنوات من صدور النظام المالي المحاسبي ولم يصدر قانون تطبيق النظام المحاسبي إلا بعد سنة من صدور هذا الأخير، كما لم تضبط معايير تقارير محافظ الحسابات إلا بعد سنة من صدور قانون تنظيم مهنة المحاسبة، كما تأخر صدور القرار الذي يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات تطبيقا لما جاء به النظام المالي المحاسبي إلا بعد ثلاث سنوات من صدور قانون تنظيم مهنة المحاسبة الجديد.

وتتجه هذه القوانين كلها لخدمة المحاسبة كنظام يحمل مبادئ علمية تعتمد عليها الكيانات الاقتصادية عامة كانت أو خاصة في ضبط حساباتها، فتعتمد الشركة التجارية باعتبارها النموذج الأمثل للكيانات الاقتصادية التي تتحقق من خلالها المشاريع الاقتصادية التجارية على خدمات المحاسبة، خاصة فيما يتعلق بحاجتها لضبط محاسبة فعالة تعكس عملية التسيير المالي للشركة بالاستعانة بممتهني المحاسبة المسؤولين عن وضع ومسك محاسبة تترجم جميع العمليات المالية وتفرز نتائج تعتبر المرجع الذي يتخذه الشركاء خاصة والدولة في تقييم الوضع الذي ينتج عنه حقوقا لمختلف تلك الأطراف وغيرها من المتعاملين مع هذه الشركة.

ويحدد الاتصال بين المحاسبة ومسير الشركة التجارية من خلال التزام هذا الأخير بضبط حسابات الشركة ومسك الدفاتر وتدوين جميع النشاطات المالية والمحاسبية بشكل ممنهج علمي سليم مراعى بذلك ما تفرضه القاعد القانونية التي أتى بها المشرع بغية تحقيق محاسبة فعالة تفي بالغرض الذي وضعت من أجله، ونرى أنه رغم أن هذه الالتزامات تقع صراحة على عاتق المسير إلا أن هذا الأخير بحاجة لمتخصصين وتقنيين أصحاب خبرة في المجال المحاسبي يتقيدون بالأصول المحاسبية التي يكونون قد تلقوها في مرحلة تكوينهم، ويعمل هؤلاء تحت وصاية مسير الشركة التجارية ما يفسر ارتباط المحاسبة بالمسير وتحمله المسؤولية عن ما قد ينجم من أخطاء أثناء ضبط تلك الحسابات.

ويظهر أن المشرع لم يكتفي بتنظيم مرحلة ضبط الحسابات التي يقف على تحقيقها بشكل مهني قانوني المحاسب المعتمد والخبير المحاسب، وإنما حرص على تنظيم مهنة محافظة الحسابات التي تعني بمراقبة صحة الحسابات والمصادقة عليها على النحو الذي يضيف مصداقية لجميع الوثائق الحسابية التي تبرز مختلف العمليات المالية والنشاطات التي تمارسها الشركة التجارية وتبرز الوضعية المالية لها، كما تحمل بدورها حقوق جميع المتدخلين في الشركة التجارية من شركاء، أو الغير المتعاملين معها، أو حتى دائئنها بما فيهم الدولة، ما يبرر ضرورة وجود مثل هته الجهة التي يفترض أنها تبعث ببعض من الطمأنينة اتجاه ما يصرح به مسير الشركة التجارية من تقارير حول وضعية الشركة، اعتمادا على الحياد والاستقلالية التي يمنحها القانون لمهنة محافظة الحسابات.

ويتضح أن المسير يخضع لمجموعة القواعد القانونية التي تنتج عن كونه وكيلًا عن الشركاء في تسييره للشركة التجارية، وفي هذه العلاقة أساس قيام المسؤولية القانونية في حال الإخلال بالالتزامات التي ترسمها تلك القواعد القانونية والتي وضعت تكريسا وتأكيدا على حقوق الشركاء والغير المتعاملين مع الشركة وحدود سلطات المسير التي عليه أن يتقيد بها في تسييره للشركة التجارية، فيظهر من خلال النظر في تفاصيل قيام هذه العلاقة أنها أساس اعتبار صفة المسير ركنا مفترضا في أغلب جرائم

محاسبة الشركات التجارية المنصوص عليها ضمن التقنين التجاري، وتبرز من جهة أخرى خصوصية جرائم المحاسبة المرتكبة من طرف المسيرين.

وتبين من خلال البحث في جرائم المحاسبة التي يكون فيها المسير ركنا مفترضا أنه رغم حرص المشرع على ضبط الالتزامات المحاسبية للمسيرين على النحو الذي يشمل جميع أشكال الشركات التجارية إلا أن نطاق هذه الجرائم لا يتعدى شكلين من أشكال الشركات التجارية التي نظمها المشرع ضمن التقنين التجاري، هما شركات المسؤولية المحدودة وشركات المساهمة، بل ونرى أن هذه الصفة المفترضة تقيد تطبيق تلك الجرائم على باقي الأشكال التجارية بل وحتى بالنسبة لشركة المساهمة نفسها، ما يعني أنه من الضروري مراجعة المشرع لصفة المسير التي تقصي مسيري شركات المساهمة المتمثلين في أعضاء مجلس المديرين من المتابعة الجزائية في حال ارتكابهم للجرائم المنصوص عليها في التقنين التجاري، فلا يمكن عملا بمبدأ الشرعية الجنائي إسناد المسؤولية الجزائية عن جرائم شركات المساهمة إلا لمسيري شركة المساهمة ذات العمل بالنظام التقليدي لإدارة الشركة، الأمر الذي يبرر ضرورة البحث عن سبل أخرى يمكن من خلالها تحقيق حد معين من الضمانات حول احترام القاعد القانونية المنظمة للمحاسبة والحقوق المتصلة بها في باقي أشكال الشركات التجارية.

الأمر الذي حتم التطرق لمسألة قيام المسؤولية المدنية عن تعدي المسير عن حقوق الشركاء وتعرض مصالحهم داخل الشركة، وبالتالي فإن تدخل القاعة الجزائية لمحاولة التصدي للأفعال التي يمكن وصفها على أنها جرائم تعدي على محاسبة الشركات أو على قواعد المحاسبة في حد ذاتها أمر بات محتما لما تحمله القاعة الجزائية من ردع يتجسد في العقوبات المقررة للجرائم المرتكبة سواء من طرف مسير الشركة أو من طرف ممتهني المحاسبة، فلا يمكن تصور صدور قانون قائم بحد ذاته يحمل جملة من القواعد القانونية التي تنظم مجالا معيناً ثم لا تقابله قواعد جزائية تأتي على تحديد الجزاء في حال مخالفة تلك القواعد المنظمة.

غير أن تقرير المسؤولية المدنية التي لا تشترط لتحقيقها سوى أن يكون هناك خطأ وقع من المسير سبب ضررا للشركة أو الشركاء أو الغير، قد لا يعد كافيا إذا ما نظرنا للفاعلية التي تحققها القاعة الجزائية من حيث تحقيق الردع، لكنها قد تفي بالغرض من حيث أنها - المسؤولية المدنية - تعمل على جبر الضرر الحاصل عن خطأ المسير في الشركة التجارية سواء كانت أخطاء محاسبية أو غيرها.

ويمكن سرد أهم النتائج المتوصل إليها على النحو التالي:

- رغم أهمية شركات المسؤولية المحدودة وشركة المساهمة في عالم الأعمال واعتبارهما نسبيا من بين الأشكال الأكثر انتشارا، إلا أن ذلك لا يعني عدم ضرورة ضبط عقوبات يمكن توقيعها في

حال مخالفة قواعد تنظيم الشركة التجارية وقواعد المحاسبة في باقي أشكال الشركات التجارية، حيث أن شركات التضامن هي الأخرى من بين أكثر الشركات التجارية وجودا لسهولة وبساطة إجراءات تأسيسها وهو الأمر الذي يعاب على المشرع الجزائري منذ صدور التقنين التجاري الجزائري.

- كما تعتبر الأحكام الجزائية المنصوص عليها في قانون تنظيم مهنة المحاسبة باعتباره المصدر الوحيد نوعيا في تحديد الجرائم التي يتابع من أجلها ممتهني المحاسبة، ورغم تطور هذا القانون بالمقارنة مع القانون القديم من الناحية المحاسبية وتماشيه مع النظام المالي المحاسبي الجديد بما يخدم النوعية في التقارير الصادرة عن ممتهني المحاسبة واحترامه لمعايير المحاسبة الدولية من حيث تحقيق الشفافية والصدق في القوائم المالية، إلا أن ما جاء به من أحكاما جزائية غير كافية للتصدي للأفعال التي تعد خرقا للقواعد القانونية التي جاء بها، أو الماسة بحسابات الشركة التجارية والتي قد يرتكبها ممتهني المحاسبة، وهو الأمر الذي يستدعي توسيع نطاق تدخل القانون الجنائي في مجال المحاسبة وبالضبط توسيع الأحكام الجزائية المنصوص عليها ضمن قانون تنظيم المحاسبة فلا يكفي صراحة نص القانون على أن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد يتحملون المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني، إذ أن هذه الصياغة في حقيقة الأمر لن تفيد في التصدي لسلوكات ممتهني المحاسبة الماسة بالمحاسبة أو بالغير، على النحو الذي يحقق الردع الجزائي كون تلك الصياغة في الواقع لا تتفق ومتطلبات مبدأ الشرعية الجنائي الذي يفرض وجود تجريمات واضحة دقيقة قابلة للتطبيق على أفعال مادية معاقبا عليها.

- وتعد مهنة محافظة الحسابات منظومة قائمة بحد ذاتها يمكن وصفها بأنها تجسد نظام المراقبة والسهر على تصفية المعلومات المحاسبية بين تلك الصحيحة والصادقة وتلك التي قد لا تعكس الواقع المحاسبي، فتقارير مندوب الحسابات تحظى بأهمية كبيرة كونها مرجع العديد من الذين يعتمدون عليها في تقييم الوضع واتخاذ القرارات المصيرية، وهو ما يبرر تدخل المشرع بترسانة من القواعد القانونية تضبط معايير تلك التقارير وتهتم بأدق التفاصيل ابتداء من الشروط الموضوعية حتى الشروط الشكلية التي يؤدي اعتمادها وتطبيقها لإصدار تقارير ذات جودة محاسبية تعكس فعلا واقع الشركات المراقبة وتخدم فعلا الحاجة إليها.

- ورغم أن هناك معايير محاسبية جاء بها المشرع وفرض التقيد بها من طرف جميع ممتهني المحاسبة خاصة أثناء عمليات ضبط محاسبة الشركات والتي يقف عليها المحاسب المعتمد والخبير المحاسب إلا أن الخروج حقيقة عن تلك المعايير لا يعد في حد ذاته جريمة يعاقب عليها القانون وإنما قد ينتج عن تلك المحاسبة أو الوثائق المحاسبية التي أعدها هؤلاء المهنيون دون

مراعاة معايير الصحة والصدق والشفافية جرائم سواء لحقت بمسيري الشركات التجارية أو بممتهني المحاسبة أو بهما معا حسب ما تقرره درجة المساهمة في ارتكاب الفعل، فتقرر بعض الجرائم عن وجود وثائق محاسبية تحمل تزيفا في المعلومات الواردة إذا تم استخدام هذه الأخيرة أو تعاملت معها الدولة في شأن تقرير الضرائب أو مع أصحاب المصالح كالشركاء. فنتحقق جريمة توزيع أرباح صورية بواسطة جرد مغشوش، أو تحمل الميزانية تقديرات غير صحيحة، أو يتم التلاعب بقيمة الأصول من أجل إخفاء جريمة التعسف في استعمال ممتلكات الشركة، أو خيانة الأمانة، وربما تثبت تلك الوثائق المحاسبية تهربا أو غشا ضريبيا.

- ونلاحظ في المقاب نلاحظ اتساع نطاق الجرائم المتعلقة بمراقبة الشركات التجارية وبمندوب الحسابات سواء تلك التي تقع مساسا بمندوب الحسابات أو تلك التي تصدر عنه، فنجد اهتمام المشرع بضبط قواعد قانونية تكرر ضرورة وجود مندوب الحسابات داخل الشركات التجارية التي تتحقق فيها شروط تعيينه خاصة في شركات المساهمة ونرى كيفية ارتباط حقوق الشركاء بوظيفة مندوبية الحسابات، فلا يمكن الاستغناء عن مراقبته وحضوره في جمعيات المساهمين، بل ويرتب القانون مجموعة جرائم تكرر من جهة فعالية المحاسبة داخل الشركة التجارية وتحمي الوثائق المحاسبية الصادرة عن الشركة ومن جهة أخرى تضمن ممارسة الشركاء لحقهم في الإطلاع والعلم بكل أمور الشركة ووضعها المالي الحقيقي.

- إن الوثائق المحاسبية التي تصدر عن الشركة سواء تلك التي تمت المصادقة على صحتها من قبل مندوب الحسابات أو لا، فإنها تعد مرجعا مهما في إثبات نجاعة سياسة الإدارة التي يمسكها ممثلو الشركة التجارية، بل وحتى تعد وسيلة يمكن أن يلجأ إليها مستخدموها في الإثبات أو النفي فقيام بعض الجرائم في حق المسيرين لا يمكن إثباته دون وثيقة حسابية تقر في مضمونها ذلك، فإما أن تحمل دليل نزاهة الإدارة وإما أن تحمل تزويرا وتزيفا يثبت تورطهم في التعدي على مصالح الشركة التجارية وأموالها. كما نجد من الجرائم التي يقرها المشرع حماية للمحاسبة في حد ذاتها وضرورة وجودها ومسكها في الشركات التجارية، فيتابع المسير الذي لا يتولى مسك حسابات أو مسك حسابات بانتظام سواء بارتكابه جريمة عدم مسك الحسابات، أو على ما ترتب عليه من التخلف على مسكها كما هو الحال في جرائم التقليل، ما يعد دليلا على ضرورة وجود المحاسبة كوسيلة إثبات للعمليات المحاسبية ومرجع لمستخدميها، ما يعني في النهاية أن التطرق لبحث موضوع المحاسبة والقانون الجنائي لا يعني فقط إبراز مدى حماية هذا الأخير للمحاسبة، وإنما يراد به أيضا معرفة نقاط التداخل بين المحاسبة كلغة علمية دقيقة والقانون الجنائي في اعتماد هذا الأخير على المحاسبة والوثائق المحاسبية من أجل إثبات الجرائم أو نفيها.

إن مختلف الملاحظات والانتقادات التي تم إيرادها عبر هذه الأطروحة تدفع إلى ضرورة وضع أهم التوصيات التي أفرزتها الإشكاليات التي حاولنا تسليط الضوء عليها ومعالجتها على النحو التالي:

1- ضرورة إعادة المشرع النظر في صفة المسير التي تعتبر ركنا مفترضا في جرائم المحاسبة، على النحو الذي يتوسع نطاق تطبيق لجرائم على جميع أشكال الشركات التجارية حتى تظم شركات الأشخاص، وشركات التوصية بالأسهم، وإضافة أعضاء مجلس المديرين لصفة المسيرين المخاطبين بالأحكام الجزائية المنصوص عليها في التقنين التجاري

2- على المشرع اعتماد أحكام قانونية موحدة تطبق على محافظ الحسابات، بحيث لا يكن هناك اختلاف في الزامية تعيينه داخل شركات تجارية دون أخرى، باعتماد معايير موضوعية تطبق على جميع أشكال الشركات التجارية نظرا لما يوفره هذا المهني من طمأنينة لدى أصحاب المصالح من شركاء وأصحاب مصالح.

3- إن المشرع ملزما بالتعرض لفضل عرقلة مهام مندوب الحسابات على النحو الذي يشمل جميع أشكال الشركات التجارية، بحيث يعد ذلك مهما في إطار الوصول إلى أهداف المحاسبة وتطبيقا لمعايير الصدق والشفافية، بحيث يوفر التصدي لجريمة عرقلة مهام مندوب الحسابات ضمانا لممارسته لمهامه في أريحية وحيادية.

4- إن الفلسفة التي تبناها المشرع عند إعادة النظر في قانون تنظيم مهنة المحاسبة، تتجه لتكريس مبدأ توفير معلومات محاسبية صحيحة صادقة تعكس واقع الشركات التجارية، وفي تأكيده على ضرورة حياد مندوب الحسابات بوضع جرائم تقوم على خرق قواعد احترام حالات منع وتنافي لممارسة، نجده قد أغفل التأكيد على هنا الحياد عند الخبير الحاسب الذي يعد هو الآخر مهنيًا تعهد له مهمة تأكيد صحة الحسابات عندما يلجأ له اختاريا من طرف الشركاء في الشركة التجارية.

5- ضرورة ضبط جرائم الغش الضريبي المرتكبة من طرف ممتنهي المحاسبة على النحو الذي يتساوى فيها المكلف بالضريبة مع هؤلاء المهنيين بحيث يعدون الوسيلة التي يستخدمها المكلفين بالضريبة من أجل التهرب الضريبي باستعمال تلاعبات محاسبية تمس بمصالح الدولة أولا وبالمحاسبة ومبادئها ثانيا.

قائمة المصادر والمراجع

قائمة المصادر والمراجع

المراجع باللغة العربية:

أولاً: القرآن الكريم

ثانياً: النصوص القانونية:

1- الدستور الجزائري:

الدستور الصادر بموجب الجريدة الرسمية المؤرخة في 30 ديسمبر 2020، عدد 82.

2- القوانين:

1. القانون 90-11 المؤرخ في 21 أبريل 1990 المتعلق بعلاقات العمل، ج. ر 17-1990

المصحح في ج. ر 38-1990، المعدل والمتمم.

2. القانون 91-04 المؤرخ في 08 يناير سنة 1991، المتضمن تنظيم مهنة المحاماة، ج. ر، عدد 02.

3. قانون 91-08 المؤرخ في 12 شوال 1411 الموافق لـ 27 أبريل 1991 والمتعلقة بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ج. ر عدد 20 بتاريخ 01 ماي سنة 1991. (ملغى).

4. قانون 96-135 الصادر بـ 15 أبريل سنة 1996، يتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ج. ر مؤرخة في 29 أبريل 1996، عدد 24 (ملغى).

5. القانون 98-01 المؤرخ في 30 مايو سنة 1998، المتعلق باختصاصات مجلس الدولة وتنظيمه وعمله، ج. ر، الصادرة في 01 يونيو سنة 1998، عدد 37.

6. قانون الإجراءات الجبائية، المحدث بموجب المادة 40 من قانون 01-02 المؤرخ في 22 ديسمبر 2001، المتضمن قانون المالية لسنة 2002، ج. ر المؤرخة في 23 ديسمبر 2001، عدد 79.

7. القانون 04-08 المؤرخ في 14 أوت سنة 2004 المتعلق بشروط ممارسة الأنشطة التجارية، ج. ر صادرة بـ 18 أوت 2004 العدد 52، المعدل والمتمم.

8. القانون 05-01 المتعلق بالوقاية من تبييض الأموال و تمويل الإرهاب ومكافحتها، المعدل والمتمم، المؤرخ في 06 فبراير سنة 2005، ج ر مؤرخة في 09 فيفري 2005، العدد 11.
9. القانون 06-01 الوقاية من الفساد ومكافحته المؤرخ في 20 فبراير سنة 2006، جريدة رسمية رقم 14 مؤرخة في 08-03-2006، المعدل والمتمم.
10. قانون 07-11 مؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق 25 نوفمبر سنة 2007 يتضمن النظام المالي المحاسبي، ج. ر المؤرخة في 25 نوفمبر سنة 2007، العدد 74.
11. القانون 08-09 المؤرخ في 25 فبراير 2008، المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية ج. ر الصادرة بتاريخ، 23 أبريل 2008، عدد 21.
12. القانون 08-156 المؤرخ في 26 مايو 2008، المتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي، ج. ر مؤرخة في 28 مايو 2008، عدد 27.
13. القانون 09-09 المؤرخ في 30 ديسمبر 2009، المتضمن قانون المالية لسنة 2010 الصادر بموجب ج. ر مؤرخة في 31 ديسمبر 2009، عدد 78.
14. القانون 10-01 مؤرخ في 29 يونيو سنة 2010 يتعلق بمهن الخبير المحاسب، ومحافظ الحسابات، والمحاسب المعتمد الصادر بموجب ج. ر. مؤرخة في 11 يوليو 2011، العدد 42.
15. القانون 10-13 المؤرخ في 29 ديسمبر 2010 المتضمن قانون المالية لسنة 2011، الصادر بموجب ج. ر مؤرخة في 30 ديسمبر 2010، عدد 80.

3-الأوامر:

1. الأمر 66-156 المؤرخ في 08 جوان 1966 المتضمن قانون العقوبات، ج.ر عدد49، سنة 1966. المعدل والمتمم خاصة بالأمر رقم 04/82 المؤرخ في 13/02/1982، جريدة رسمية عدد 7 مؤرخة في 16/02/1982.
2. الأمر 66-155 المؤرخ في 8 يونيو 1966، المتضمن قانون الإجراءات الجزائية المعدل والمتمم، ج.ر عدد 48 لسنة 1966.

3. الأمر 71-82 الصادر في 29 ديسمبر 1971، المتعلق بتنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسب، ج. ر عدد 107، لسنة 1971.
4. الأمر رقم 75-58 المؤرخ في 26 سبتمبر سنة 1975، المتضمن القانون المدني، ج. ر مؤرخة في 30 سبتمبر 1975، عدد 78، المعدل والمتمم.
5. الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر سنة 1975، المتضمن القانون التجاري، ج. ر مؤرخة في 19 ديسمبر 1975، عدد 101، المعدل والمتمم، خاصة بالمرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 25/04/1993 ج. ر رقم 27 مؤرخة في 25/04/1993، والقانون 96-27 المؤرخ في 09-12-1996، ج. ر رقم 77 مؤرخة في 11-12-1996.
6. الأمر رقم 76-102 المؤرخ في 9 ديسمبر سنة 1976 المتضمن قانون الرسم على رقم الأعمال، ج. ر العدد 103.
7. الأمر 76-101 المؤرخ في 22 ديسمبر 1976 المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسم المماثلة المعدل والمتمم، المؤرخ في 09 ديسمبر 1976، ج. ر، عدد 102.
8. الأمر رقم 05-05 مؤرخ في 25 يوليو سنة 2005، يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2005، ج. ر المؤرخة في 19 جمادى الثاني عام 1426 الموافق لـ 26 يوليو سنة 2005 العدد 52.

4- المراسيم التنفيذية:

1. المرسوم التنفيذي 95-310 الذي يحدد شروط التسجيل في قوائم الخبراء القضائيين وكيفيةه وحقوقهم وواجباتهم، المؤرخ في 10 أكتوبر 1995، ج. ر صادرة بتاريخ 15 أكتوبر 1995 العدد 60.
2. المرسوم التنفيذي رقم 96-318 المؤرخ في 25 سبتمبر 1996، يتضمن إحداث المجلس الوطني للمحاسبة، ج. ر مؤرخة في 29 سبتمبر 1996، العدد 56.
3. المرسوم التنفيذي 11-24 المؤرخ في 27 يناير 2011 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره ج. ر مؤرخة في 02 فبراير 2011 ، العدد 07.
4. المرسوم التنفيذي 11-25 المؤرخ في 27 يناير 2011 يحدد تشكيلة المجلس للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره ج. ر، مؤرخة في 02 فبراير 2011، العدد 07.
5. المرسوم التنفيذي 11-26 المؤرخ في 27 يناير 2011 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره، ج. ر مؤرخة في 02 فبراير 2011 العدد 07.

6. المرسوم التنفيذي 11-27 المؤرخ في 27 يناير 2011 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمنظمة للمحاسبين المعتمدين وصلاحياته وقواعد سيره، ج. ر مؤرخة في 02 فبراير 2011، العدد 07.
7. المرسوم التنفيذي 11-30 المؤرخ في 27 يناير 2011 يحدد شروط وكيفيات الاعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات، والمحاسب المعتمد، المؤرخ في 27 يناير 2011، ج. ر مؤرخة في 02 فبراير 2011، عدد 07.
8. المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في 27 يناير سنة 2011، المتعلق بتعيين محافظي الحسابات، ج. ر مؤرخة في 02 فبراير سنة 2011، عدد 07.
9. المرسوم التنفيذي رقم 11-72 المؤرخ في 16 فبراير 2011، يحدد الشهادات الجامعية التي تمنح حق المشاركة في مسابقة الالتحاق بمعهد التعليم المتخصص بمهنة المحاسب، ج. ر. المؤرخة 20 فبراير 2011، العدد 11.
10. المرسوم التنفيذي 11-202 المؤرخ في 26 مايو 2011، المحدد لمعايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وأجال إرسالها، ج. ر مؤرخة في أول يونيو 2011، عدد 30.
11. المرسوم التنفيذي رقم 11-393 المؤرخ في 24 نوفمبر 2011، الذي يحدد شروط وكيفيات سير الترتيب المهني واستقبال ودفع أجر الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المتربصين، ج. ر ، المؤرخة في 30 نوفمبر 2011، عدد 65.
12. المرسوم التنفيذي 12-288 المؤرخ في 21 يوليو 2012 يحدد إنشاء معهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب وتنظيمه وسيره، ج. ر مؤرخة في 25 يوليو 2012، العدد 43.

5-القرارات:

1. قرار وزاري مؤرخ في 26 يوليو 2008، المحدد لأسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين والنشاط المطبقة على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة، الجريدة الرسمية المؤرخة في 25 مارس 2009، العدد 19.
2. القرار الوزاري المؤرخ في 26 يوليو سنة 2008، الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة، ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، ج ر المؤرخة في 25 مارس 2009 العدد 19.
3. قرار وزاري مؤرخ في 24 يونيو سنة 2013، يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، ج. ر. مؤرخة في 30 أبريل سنة 2014، العدد 24.

6- مناقشات البرلمان واجتهادات مهنية:

1. مشروع قانون المعدل لقانون 91-08 المتضمن تنظيم المهن المحاسبية، الجلسة العلنية المنعقدة يوم الأربعاء 28 أبريل 2010، الفترة التشريعية السادسة، الدورة العادية السادسة، الجريدة الرسمية للمجلس الشعبي الوطني، الأربعاء 05 جمادى الثاني عام 1431 الموافق 19 مايو 2010، السنة الثالثة رقم 150 (الملغى).

ثالثا: الكتب العامة:

1. منى محمد بلو حسين الحمداني، الصفة في قانون العقوبات (دراسة مقارنة)، د ط، دار الجامعة الجديدة، مصر سنة 2015.
2. جمال إبراهيم الحيدري، أحكام المسؤولية الجزائية، الطبعة الثانية، مكتبة السنهوري، منشورات زين الحقوقية، سنة 2013.
3. عبد الرزاق أحمد السنهوري، الوسيط في شرح القانون المدني الجديد، الجزء الأول (مصادر الالتزام)، المجلد الثاني، الطبعة الثالثة الجديدة، منشورات حلي الحقوقية، سنة 2009.
4. عبد الرزاق أحمد السنهوري، الوسيط في شرح القانون المدني الجديد، الجزء الأول (مصادر الالتزام)، الطبعة الثالثة الجديدة، المجلد الأول، منشورات حلي الحقوقية، سنة 2009.
5. عبد الحميد الشواربي، الجرائم المالية والتجارية، الطبعة الرابعة، منشأة المعارف، مصر، سنة 1996.
6. عزيز العكيلي، الوسيط في الشركات التجارية، دراسة فقهية قضائية مقارنة في الأحكام العامة والخاصة، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، سنة 2008.
7. عوف محمود الكفراوي، الرقابة المالية (النظرية والتطبيق)، د. ط، مؤسسة شباب الجامعة الإسكندرية، سنة 1989.
8. محمود الكيلاني، الموسوعة التجارية والمصرفية، الشركات التجارية (دراسة مقارنة)، المجلد الخامس، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، سنة 2009.
9. حسني عبد السميع إبراهيم، الجرائم الاقتصادية (دراسة مقارنة بين الشريعة الإسلامية والقوانين الوضعية)، الطبعة الأولى، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، سنة 2015.
10. أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائي الخاص، الجزء الأول (الجرائم ضد الأشخاص الجرائم ضد الأموال، وبعض الجرائم الخاصة)، دار هوم، الطبعة الثانية عشر، الجزائر، سنة 2010.

11. أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائي الخاص، الجزء الثاني (جرائم الفساد، جرائم المال والأعمال، جرائم التزوير)، الطبعة الحادية عشر، دار هومه، الجزائر، سنة 2011.
12. أحسن بوسقيعة، جريمة الصرف (على ضوء القانون و الممارسة القضائية) د. ط، دار ITCIS الجزائر، سنة 2013.
13. حسام عبد المجيد يوسف جادو، مسؤولية الجنائية للأشخاص المعنوية (دراسة مقارنة)، الطبعة الأولى، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، سنة 2013.
14. فاروق إبراهيم جاسم، حقوق المساهم في الشركة المساهمة، الطبعة الأولى، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت سنة 2008.
15. عبد الملك جندي، الموسوعة الجنائية، الجزء الأول (الاتجار - الاشتراك)، د د ن، د ط، سنة 2008.
16. عبد الملك جندي، الموسوعة الجنائية، الجزء الثالث (إضراب-تهديد)، د د ن، د ط، سنة 2008.
17. عبد الملك جندي، الجزء الثالث (جرائم - ربا فاحش)، د ط، د د ن، سنة 2008.
18. عبد المالك جندي، الموسوعة الجنائية، الجزء الخامس (عقوبة-قتل، جرح وضرب)، د د ن، د ط، سنة 2008.
19. وجدي سليمان حاطوم، دور المصلحة الجماعية في حماية الشركات التجارية (دراسة مقارنة) الطبعة الأولى، منشورات الحلبي الحقوقية، سنة 2007.
20. محمود نجيب حسني، شرح قانون العقوبات (القسم الخاص)، الطبعة السادسة، نادي القضاة، سنة 2019.
21. عبد الرحمان خلفي، محاضرات في الجنائي العام، د ط، دار الهدى، الجزائر، سنة 2010.
22. محمد علي سويلم، شركات الأموال، (دراسة مقارنة بين التنظيم و التجريم و العقاب)، الطبعة الأولى، دار المطبوعات الجامعية، سنة 2013.
23. محمد سامي راضي، محاسبة شركات الأموال، د ط، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، سنة 2011.
24. أحمد فتحي سرور، الوسيط في قانون العقوبات القسم العام (قانون العقوبات و نطاق تطبيقه، التجريم و الإباحة، الجريمة المجرم و العقوبة)، الطبعة السادسة، دار النهضة العربية، سنة 2015.
25. محمد علي سويلم، حوكمة الشركات في الأنظمة العربية والمقارنة (بين التنظيم والمسؤولية التأديبية والمدنية والجنائية)، الطبعة الأولى، دار النهضة العربية، القاهرة، سنة 2010.

26. محمد مصطفى سليمان، محاسبة الشركات (أشخاص، أموال)، د ط، الدار الجامعية الإسكندرية، سنة 2011.
27. مصطفى كمال طه، الشركات التجارية، الطبعة الأولى، مكتبة الوفاء القانونية، الإسكندرية، سنة 2009.
28. جرجس يوسف طعمه، مكانة الركن المعنوي، في الجرائم الاقتصادية، (دراسة مقارنة)، د. ط المؤسسة الحديثة للكتاب، طرابلس، سنة 2005.
29. هاني سمير عبد الرزاق، مسؤولية مجلس إدارة شركة المساهمة في حالة إفلاس الشركة الطبعة الثالثة، دار النهضة العربية، القاهرة، سنة 2010.
30. عبد الوهاب نصر علي، شحاته السيد شحاته، ضوابط أخلاقيات مراقب الحسابات (مدخل الارتقاء بجودة المراجعة والحد من انهيار الشركات)، د. ط، الدار الجامعية، الإسكندرية، سنة 2013.
31. عبد الوهاب نصر علي، شحاته سيد شحاته، مراجعة دورات العمليات، وتقرير مراقب الحسابات د.ط، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، سنة 2018.
32. عمار عمورة، الوجيز في شرح القانون التجاري (الأعمال التجارية، التاجر، الشركات التجارية) د ط، دار المعرفة الجزائر، سنة 2000.
33. نادية فوضيل، القانون التجاري الجزائري (الأعمال التجارية، التاجر، المحل التجاري)، الطبعة السادسة، ديوان المطبوعات الجامعية، سنة 2004.
34. نادية فوضيل، شركات الأموال في القانون الجزائري، د.ط، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2003.
35. أحمد محمد محرز، الوسيط في الشركات التجارية، الطبعة الثانية، منشأة المعارف، سنة 2004.
36. محمود سليمان موسى، السياسة الجنائية و الإسناد المعنوي، د. ط، دار المطبوعات الجامعية، مصر، سنة 2010.

رابعاً: الكتب المتخصصة:

1. عباس علي سليمان، مسؤولية مراقب الحسابات في مكافحة الفساد في الشركة المساهمة، دراسة مقارنة، دار التعليم الجامعي، 2018.
2. خالد رمضان عبد العال، المسؤولية الجنائية لمراجع الحسابات (المحاسب القانوني)، دار النهضة العربية، الطبعة الثانية 2008.

3. عبد الوهاب نصر علي، مسؤولية مراقب الحسابات عن كشف الغش و الفساد وغسل الأموال د.ط، الدار الجامعية، 2011.

خامسا: الأطروحات والرسائل:

1. عادل عبد السميع عبد الفتاح العزباوي، الحماية الجنائية للشركات التجارية (دراسة مقارنة)، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، سنة 2007.
2. مختار مسامح، توحيد أنظمة مراقبة حسابات الشركة التجارية في دول اتحاد المغرب العربي، ما بين الضرورة الاقتصادية والتجارية وخصوصيات التشريعات الوطنية والحلية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية علوم التسيير، جامعة الحاج لخضر باتنة، السنة الجامعية 2010-2011.
3. عمار مزياني، المسؤولية الجزائية لمسيري الشركات التجارية، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر باتنة، السنة الجامعية 2012-2013.
4. بن عشي حسين، جرائم الامتناع في القانون الجزائري، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق والعلوم السياسية، قسم الحقوق، جامعة باتنة 1، منشورة في موقع الجامعة، السنة الجامعية 2015-2016.
5. بدي فاطمة الزهراء، الرقابة الداخلية في شركة المساهمة، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، السنة الدراسية 2016-2017.
6. عبيد سليمة، المسؤولية الجزائية لمسير المؤسسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه، قسم الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر باتنة، السنة الدراسية 2017-2018.
7. بن مختار إبراهيم، سلطة رأس المال في شركات المساهمة، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق والعلوم السياسية قسم الحقوق جامعة الحاج لخضر باتنة1، 2017.
8. رشيد بن فريحة، خصوصية التجريم و العقاب في القانون الجنائي للأعمال، (جرائم الشركات التجارية نموذجاً)، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان السنة الجامعية 2016-2017.
9. بن مختار إبراهيم، سلطة رأس المال في شركة المساهمة، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر، باتنة 01، 2017. بن بادة عبد الحليم، المسؤولية الجزائية للمؤسسات الاقتصادية عن جريمة الغش الجبائي، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة غرداية السنة الجامعية 2017-2018.

10. حسام بوججر، الحماية الجنائية للشركات التجارية في التشريع الجزائري والمقارن، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق والعلوم السياسية جامعة باتنة 1-الحاج لخضر، السنة الدراسية 2017-2018.
11. فنيخ عبد القادر، الجناح المتعلقة بمراقبة الشركات التجارية من قبل مندوب الحسابات، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة وهران، السنة الجامعية 2011-2012.
12. عبد اللطيف علاوي، مندوب الحسابات ودوره في مختلف أشكال الشركات التجارية، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، السنة الجامعية 2016-2017.
13. محمد أمين لونيس، تطور مهنة التدقيق في الجزائر وأثره على تحسين جودة المعلومة المالية - دراسة عينة من مكاتب الخبرة المحاسبية -، أطروحة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، السنة الجامعية 2016-2017.
14. إيمان زنودة، المحاسبة الإبداعية وإشكالية التسيير الضريبي (دراسة حالة المؤسسة الاقتصادية طهراوي ولاية بسكرة للفترة 2002-2017)، أطروحة دكتوراه LMD، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، السنة الجامعية 2019-2020.
15. حنان عجيلة، إصلاح مهنة المحاسب المعتمد، في ضوء النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية "دراسة ميدانية لمحاسبين معتمدين بالجنوب الشرقي للجزائر"، أطروحة دكتوراه كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة غرداية، السنة الجامعية 2019-2020.
16. آسيا لعروسي، تأثير المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية في الجزائر (دراسة استطلاعية)، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف -مسيلة-، السنة الجامعية 2019-2020.
17. خير الدين قريشي، دور المعلومات المحاسبية المفصح عنها وفق النظام المالي المحاسبي (SCF) في التنبؤ بخطر الإفلاس دراسة عينة من الشركات الجزائرية، الفترة الممتدة من 2003-2004، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الدار البيضاء، السنة 2011-قاصدي مرباح، ورقلة، السنة 2012.

سادسا: الدراسات العلمية والمدخلات:

1. الغوثي من ملحة، أفكار حول الاجتهاد القضائي (بحوث ودراسات)، مجلة قضائية صادرة عن المحكمة العليا، الديوان الوطني للأشغال التربوية، سنة 2000.
2. بوقرة رابح، غانم هاجر، الحوكمة: المفهوم والأهمية، مداخلة بالملتقى الوطني حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، مخبر مالية، بنوك وإدارة أعمال، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر -بسكرة، المنعقد يومي 06-07 ماي 2012.
3. ناهض نمر محمد الخالدي، دور المحاسبة القضائية في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد من آثارها على القوائم المالية، مجلة جامعة فلسطين للأبحاث والدراسات - العدد السادس- يناير 2014.
4. زكري ايمان، المسؤولية العقدية للشركة التجارية عن أعمال ممثليها تجاه الغير، مجلة القانون والعلوم السياسية، العدد الرابع، جوان، 2016.
5. بوشاك نجيبية، سايج آسيا، الخبرة المحاسبية القضائية في الجزائر ودورها في الحد من الجرائم الاقتصادية، المجلة الجزائرية للاقتصاد والمالية، عدد 07 أفريل 2017، المجلد الثاني.
6. شراد غزلان، رواجي عبد الناصر، سوء استعمال أموال الشركة بين القانون الجزائري ومعايير التدقيق الدولية، دراسة مقارنة لجريمة الاستعمال التعسفي لأموال الشركة ومعايير التدقيق الدولي رقم ISA240، مجلة الاقتصاد الصناعي، العدد 12، الصادرة بتاريخ 01 جوان 2017.
7. طالب محمد كريم، دور محافظ الحسابات في تحقيق شفافية أعمال مسيري شركة المساهمة مجلة حقوق الإنسان والحريات العامة، العدد السادس، جوان، 2018.
8. بوزند زروقي، الجمع بين وظيفة المسير ووظيفة الأجير في الشركات ذات المسؤولية المحدودة المجلة النقدية للقانون والعلوم السياسية، المجلد 15، العدد 02، سنة 2020.
9. بوعزة ديدن، بموسات عبد الوهاب، المسؤولية الجنائية والمدنية، لمسيري شركات المساهمة المجلة الجزائرية للعلوم القانونية والاقتصادية والسياسية.
10. برباح يمينة، التوجه الموضوعي للمسؤولية المدنية، مجلة القانون العام الجزائري والمقارن، المجلد السابع، العدد 02 نوفمبر 2021.
11. بن حميدوش نور الدين، الجرائم المتعلقة بشروط ممارسة الأنشطة التجارية أو السجل التجاري مجلة المفكر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة خيضر بسكرة، العدد الثالث عشر.
12. قادري عبد القادر، الإصلاح المحاسبي وأثره على مهنة المحاسب المعتمد في الجزائر، مجلة العلوم الاقتصادية، المجلد 16 العدد 01 لسنة 2021.

13. كحل الراس ريمة، المراحل الزمنية لنشأة وتطور مجلس المحاسبة وتأثيرها على الجهات المراقبة حوليات جامعة الجزائر 1، المجلد 35، العدد 03، 2021.

سابعاً: القرارات القضائية:

1. قرار المحكمة العليا، الغرفة المدنية ملف رقم 213691، صادر بتاريخ 16 فيفري 2000، المجلة القضائية سنة 2001 عدد 1.

2. قرار المحكمة العليا، الغرفة التجارية والبحرية، ملف رقم 192189، صادر بتاريخ 08 ماي 1999، مجلة المحكمة العليا عدد 01، سنة 2000، ص 125، منشور عبر الموقع الرسمي للمحكمة العليا.

3. قرار المحكمة العليا، غرفة الجرح والمخالفات ملف رقم 613327، صادر بتاريخ 28 أبريل 2011، مجلة المحكمة العليا عدد 01، سنة 2011، ص 298، منشور عبر الموقع الرسمي للمحكمة العليا.

ثامناً: مواقع الإنترنت:

1. <https://www.larousse.fr/>.
2. <https://www.legifrance.gouv.fr/>.
3. <http://www.cn-onec.dz/>.
4. <https://www.onca.dz/>.
5. <http://www.coursupreme.dz>.
6. <https://www.almaany.com>.
7. <https://courdemedeia.mjustice.dz/index.php?p=experts>.

المراجع باللغة الفرنسية:

I. Textes juridiques:

1. Code commerce français, disponible sur : <https://www.legifrance.gouv.fr>
2. Code pénale français, disponible sur : <https://www.legifrance.gouv.fr>
3. L'Ordonnance n° 45-2138 du 19 septembre 1945 portant institution de l'ordre des experts comptables et réglementant le titre et la profession d'expert-comptable, Modifié par Ordonnance n°2016-1809 du 22 décembre 2016. Disponible sur: <https://www.legifrance.gouv.fr/> .
4. Code de déontologie de la profession d'expert-comptable, algérien. Disponible sur : <http://www.cn-onec.dz/>
5. Code de déontologie de l'organisation national des comptables agréés algérien, disponible sur : <https://www.onca.dz/>

II. Ouvrages généraux:

1. Philippe **Bonfils**, cours « droit pénal des affaires », ed. Montchrestien, année 2009.
2. Bernard **Bouloc**, droit pénal général, 24^e édition, Dalloz, 2015.
3. Yves **Brulard**, et les autres, Droit pénal financier, Dirigeants d'entreprise, responsables publics et professionnels du conseil face à la fraude, Anthemis, 2008.
4. Philippe **Conte**, Wilfrid Jeandidier, droit pénal des sociétés commerciales, Juris-classeur, 2004.
5. Olivier **Gallet**, halte aux fraudes (guide pour managers et auditeurs), 3^e édition, DUNOD, Paris, année 2014.
6. Wilfrid **Jeandidier**, droit pénal des affaires, DALLOZ-DELTA, Paris, année 1996.
7. Frédéric **Stasiak**, droit pénal des affaires, Ed. LGDJ, année 2005.
8. Michel **Véron**, droit pénal des affaires, 9^e édition, DALLOZ, Paris, année 2010.

III. ouvrages spéciaux:

1. Nicole stolowy, Les délits comptable, collection droit des affaires de l'entreprise, série : recherche, Ed. Economica, année 2010.
2. Stéphane Bonifassi et les autres, comptabilité et droit pénal, Ed. Lexis Nexis SA, Paris, année 2009.

IV. thèses et monographies:

1. Jean- richard NzeNdong Dit Mbele, Le dirigeant de fait en droit privé français, Thèse doctorat, université Nancy2, 2008.
2. Gérard Hervé Vilon Guezo, responsabilité pénale du dirigeant : regarde critique thèse doctorat, école doctorale science de l'homme et de la société, université D'orléans, année 2016.
3. P. Bouazza Diden, Le délit de distribution des dividendes fictifs en droit algérien, thèse doctorat, faculté de droit et de sciences politiques, département de droit public, université Abou bekr Belkaid, Tlemcen, année universitaire 2015-2016.
4. Kissi Samia, Le délit de distribution des dividendes fictifs en droit Algérie, thèse de doctorat, faculté de droit et de science politique, année universitaire 2015-2016.
5. Virginie Roitman, Lutte contre l'exercice illégal, Bilan et perspectives des actions de l'ordre des experts comptables de paris Ile de France. Publié sur : <https://www.oec-paris.fr>.

V. jurisprudence : disponibles sur <https://www.legifrance.gouv.fr/>:

1. Cass., Com., 10 octobre 1995, n° 93-15.553.
2. Cass. Crim., 23 novembre 2004, n° 04-80.830.
3. CASS., com., 20 avril 2017, 15-10.425.
4. Cass. Crim 16 octobre 2013, pourvoi n° 05-82121.

5. Cass. Crim., 28 mai 1980, 79-92.004 bull n°160.
6. Cass. Crim 18 mai 1976, 75-90.378, bull n° 166 .
7. Cass. Crim, du 2 mars 1983, inédit.
8. Cass. Crim 11 mai 1981, 79- 94,330, publier au bulletin.
9. Cass. Crim 22 mars 2016, n° 15-82.292 .
10. Cass. crim, 17 février 2015, 13-87.948, Inédit.

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان
أ - ل	مقدمة
02	الباب الأول: المحاسبة والمسؤولية الجزائية لمسيرى الشركات التجارية
03	الفصل الأول: صفة المسير في جرائم محاسبة الشركات التجارية
04	المبحث الأول: أساس مساءلة مسير الشركة التجارية عن جرائم المحاسبة
04	المطلب الأول: علاقة المسير بحسابات الشركة التجارية
05	الفرع الأول: طبيعة علاقة المسير بحسابات الشركة التجارية
06	أولاً: الطبيعة القانونية لعلاقة المسير بالشركة التجارية
10	ثانياً: اتصال الإدارة بحسابات الشركة التجارية
11	1- في شركات الأشخاص والشركات المختلطة
14	2- علاقة هيئة الإدارة بمحاسبة شركات الأموال
14	أ- هيئة تسيير الشركات ذات المسؤولية المحدودة
15	ب- هيئات تسيير حسابات شركات المساهمة
18	3- شركات التوصية بالأسهم
20	الفرع الثاني: وضعية المسير الفعلي في جرائم محاسبة الشركات التجارية
20	أولاً: مفهوم المسير الفعلي
21	1- ممارسة نشاط إيجابي
22	2- تعلق النشاط بتسيير الشركة
22	3- أن يكون تسيير الشركة التجارية بكل حرية واستقلالية
24	ثانياً: موقف المشرع الجزائري من المسير الفعلي
30	المطلب الثاني: ضوابط إسناد المسؤولية الجزائية للمسيرين عن جرائم المحاسبة
31	الفرع الأول: مساهمة المسير في جرائم المحاسبة حسب القواعد العامة
32	أولاً: مفهوم الفاعل الأصلي
32	1- حالة الفاعل لوحد
34	2- حالة تعدد الفاعلين الأصليين
34	ثانياً: الفاعل الأصلي مع الشريك

34	1- أركان قيام الاشتراك
34	أ- الركن الأول: الاتفاق
36	ب- الركن الثاني: الجريمة الأصلية
36	2- مسألة الاشتراك في جرائم الامتناع
37	الفرع الثاني: إسناد المسؤولية الجزائية للمسير (منفردا بالإدارة أو كجهاز إداري)
38	أولاً: المسير فاعلاً أصلياً في جرائم محاسبة الشركات ذات المسؤولية المحدودة
41	ثانياً: إسناد المسؤولية الجزائية عن جرائم المحاسبة في حالة الإدارة الجماعية
41	1- تعدد المسيرين كمساهمين أصليين
42	أ- مساهمة المسير عن طريق التحريض
44	ب- المساهمة الأصلية عن طريق إصدار القرارات
45	2- المسير فاعلاً أصلياً مع شريك
45	أ- اشتراك المسير الممتنع والمعترض عن التصويت
46	ب- تأثير الصفة في تكييف الفاعل بين أصلي وشريك في جرائم المحاسبة
49	المبحث الثاني: المسؤولية المدنية للمسير في الشركة التجارية عن مساهمه بحسابات الشركة
49	المطلب الأول: المسؤولية المدنية للمسير عن التعدي على حسابات الشركة التجارية مسؤولية عقدية أم تقصيرية؟
50	الفرع الأول: تكييف أخطاء المسير ضد حسابات الشركة بين المسؤوليتين العقدية والتقصيرية
51	أولاً: في المسؤولية العقدية
51	1- الخطأ الذي يعتبر العقد مصدره المباشر
53	2- الخطأ في التسيير
54	ثانياً: إمكانية انشغال ذمة المسير بالمسؤولية التقصيرية عن الخطأ التقصيري
56	الفرع الثاني: الضرر الناتج عن خطأ المسير في تسيير حسابات الشركة التجارية
59	المطلب الثاني: الدعاوى الناشئة عن الخطأ المرتكب في تسيير حسابات الشركة التجارية
60	الفرع الأول: الدعوى الناشئة عن خطأ المسير اتجاه الشركة
63	الفرع الثاني: الدعوى الفردية الناشئة عن الضرر الذي يصيب المساهم
65	الفصل الثاني: جرائم تعدي المسير على محاسبة الشركة التجارية
66	المبحث الأول: جنح التعدي على حسابات الشركة التجارية

66	المطلب الأول: جرائم خرق أحكام التنظيم المحاسبي في شركة التجارية
67	الفرع الأول: جنح تتعلق بخرق أحكام مسك حسابات منتظمة في الشركة التجارية
69	أولاً: جرائم الإفلاس المحاسبي
71	1- التقليل بالتقصير
72	أ- مسك حسابات بغير انتظام (الركن المادي)
72	أ-1 الدفاتر التجارية (محل الجريمة)
73	أ-1-1 الدفاتر اليومية
74	أ-1-2 دفاتر الجرد
74	أ-1-3 الدفاتر الاختيارية
77	أ-2 المقصود بعدم الانتظام
79	أ-2-1 مسك حسابات وهمية
80	أ-2-2 إخفاء وثائق محاسبية
83	أ-2-3 الامتناع عن مسك الحسابات
83	ب- الركن المعنوي لجريمة الإفلاس بالتقصير
84	ج- العقوبات المقررة
84	2- التقليل بالتدليس
85	أ- الركن المادي في جريمة التقليل بالتدليس
87	ب- الركن المعنوي لجريمة التقليل بالتدليس
87	ج- عقوبة جريمة التقليل بالتدليس
88	ثانياً: جريمة وضع ميزانية غير صحيحة
88	1- محل الجريمة (الميزانية)
89	2- أركان الجريمة
89	أ- الركن المادي
92	ب- الركن المعنوي
93	الفرع الثاني: جرائم تقع بالتلاعب واستعمال الأموال والأرباح السنوية للشركة التجارية
93	أولاً: جريمة التعسف في استعمال ممتلكات الشركة
93	1- الركن المادي لجريمة التعسف في استعمال أموال الشركة التجارية
93	أ- النشاط المجرم (الاستعمال التعسفي)

95	ب- صور الاستعمال التعسفي
96	ج- الاستعمال المخالف لمصلحة الشركة
98	د- الاستعمال يكون في خدمة المصلحة الشخصية
98	2- الركن المعنوي لجريمة التعسف في استعمال أموال الشركة
99	3- الجزاء المقرر
100	ثانياً: جريمة توزيع أرباح سورية
100	1- الركن المادي للجريمة
102	أ- توزيع أرباح بدون جرد
102	ب- توزيع أرباح بجرد مغشوش
103	2- الركن المعنوي لجريمة توزيع أرباح سورية
104	المطلب الثاني: جنح تتعلق بخرق القواعد التي تضمن العلم بالوضعية المحاسبية للشركة التجارية
104	الفرع الأول: جنح خرق أحكام تمكين المساهمين من الوثائق المحاسبية للشركة
105	أولاً: التزام المسيرين بتمكين المساهمين من الوثائق المحاسبية
105	1- حق الإعلام كوسيلة لتمكين المساهمين من الوثائق المحاسبية (محل الجريمة)
107	2- القواعد القانونية التي تضمن إعلام الشركاء بالوثائق المحاسبية
107	أ- في الشركات ذات المسؤولية المحدودة
108	ب- في شركات المساهمة
111	ثانياً: الجرائم المتعلقة بخرق الالتزام المتعلقة بتمكين الشركاء من الوثائق المحاسبية
111	1- عناصر تكوين جرائم خرق أحكام وضع الحسابات وإعلامها
111	أ- الركن المادي لجرائم خرق أحكام تمكين الشركاء من حسابات الشركة التجارية.
111	أ-1 في الجنح المتعلقة بخرق أحكام وضع الحسابات وإعلامها في الشركة ذات المسؤولية المحدودة
111	أ-1-1 السلوكات المجرمة
112	أ-1-2 اشتراط ميعاد محدد
113	أ-2 في الجنح المتعلقة بخرق أحكام وضع الحسابات وإعلامها في شركة المساهمة
113	أ-2-1 جنحة خرق أحكام وضع حسابات الشركة للسنة المالية
114	أ-2-2 جنحة عدم تمكين المساهم من وثائق تتعلق بتسيير وإدارة حسابات الشركة التجارية

114	أ-2-3 جنحة عدم تمكين المساهمين من سندات الشركة قبل انعقاد جمعية المساهمين
115	ب- إقصاء الركن المعنوي في جرائم خرق قواعد إعداد الوثائق وإعلام الشركاء بها
116	2- الاكتفاء بالغرامة كجزاء في جرائم خرق قواعد إعداد الوثائق وإعلام الشركاء بها
117	الفرع الثاني: جنح تتعلق بحق المشاركة في قرارات الشركة التجارية
117	أولاً: الأحكام المنظمة لحق المشاركة في قرارات الشركة التجارية
117	1- حق المشاركة في اتخاذ القرارات في شركات ذات المسؤولية المحدودة
119	2- حق المساهمين في المشاركة في اتخاذ القرارات في شركات المساهمة
119	أ- دعوة الجمعية العامة للانعقاد
120	ب- حضور اجتماع الجمعية العامة
121	ج- المناقشات والتصويت
122	ثانياً: الأحكام الجزائية المتعلقة بحق المشاركة في قرارات الشركة التجارية
122	1- مسألة انعدام التجريم المتعلق بحق المشاركة في القرارات في شركات الأشخاص
124	2- الجنح المتعلقة بحق المشاركة في قرارات الشركة في شركات الأموال
125	أ- الجرائم المتعلقة بشركات ذات المسؤولية المحدودة
125	أ-1- الجنح المتعلقة بخرق أحكام انعقاد الجمعية العمومية
125	أ-2- الجنح المتعلقة بخرق أحكام استشارة الشركاء لاتخاذ القرارات
126	ب- الجرائم المتعلقة بخرق أحكام المشاركة في اتخاذ القرارات في شركات المساهمة
126	ب-1 جريمة عدم استدعاء الشركاء لاجتماع جمعية الشركاء
127	ب-2 جريمة عدم العمل على انعقاد الجمعية العامة
128	ب-3 جريمة منع المساهمين من الحضور
129	المبحث الثاني: جنح التعدي على مهنة مندوب الحسابات في الشركة التجارية
130	المطلب الأول: جنح اعتراض ممارسة مهنة مندوب الحسابات في الشركات التجارية
130	الفرع الأول: جنحة عدم العمل على تعيين مندوب الحسابات في الشركة التجارية
131	أولاً: الامتناع عن العمل على تعيين مندوب الحسابات (الركن المادي)
131	1- الالتزام بتعيين محافظ الحسابات (محل الجريمة)
132	أ- إلزام تعيين مندوب حسابات في التقنين التجاري
135	ب- نطاق إلزامية تعيين مندوب الحسابات في القوانين الأخرى
135	ب-1 تعيين مندوب الحسابات في قانون تنظيم مهنة المحاسبة 01-10

137	ب-2 إلزامية تعيين مندوب الحسابات في قانون المالية 05-05
141	ج- الهيئات المعنية بتعيين مندوب الحسابات في الشركات التجارية
141	ج-1 التعيين من طرف جمعية الشركاء:
141	ج-1-1 التعيين من قبل الجمعية التأسيسية
142	ج-1-2 التعيين من طرف الجمعية العامة العادية
143	ج-2 تعيين محافظ الحسابات من طرف القضاء
146	2- تحقق الامتناع عن تعيين مندوب الحسابات
147	أ- بالنسبة لشركات المساهمة
151	ب- بالنسبة للشركات ذات المسؤولية المحدودة
152	ثانيا: الركن المعنوي في جنحة عدم العمل على تعيين مندوب الحسابات
153	ثالثا: الجزاء المقرر عن عدم العمل على تعيين مندوب الحسابات
155	الفرع الثاني: جنحة عدم استدعاء مندوب الحسابات لحضور الجمعية العامة في شركة المساهمة
155	أولا: عدم العمل على استدعاء مندوب الحسابات (الركن المادي)
160	ثانيا: مكانة الركن المعنوي في جنحة عدم استدعاء مندوب الحسابات لجمعية المساهمين
162	المطلب الثاني: جنح تتعلق بعرقلة أداء مندوب الحسابات لمهامه الرقابية
163	الفرع الأول: جنحة إعاقة ممارسة مندوب الحسابات لمهامه في شركة المساهمة
164	أولا: وضع عوائق أمام مراقبات مندوب الحسابات (الركن المادي)
164	1- تحديد المقصود بوضع العوائق
166	2- توجيه العوائق أمام مهمة مندوب الحسابات في مراجعة الحسابات ومراقبتها
169	ثانيا: الركن المعنوي لجنحة وضع العوائق أمام المهام الرقابية لمندوب الحسابات
170	الفرع الثاني: جنحة التعدي على حق اطلاع مندوب الحسابات على وثائق وحسابات الشركة التجارية
171	أولا: رفض اطلاع مندوب الحسابات على الوثائق اللازمة لمهامه الرقابية
171	1- المقصود بالاطلاع في عين المكان
174	2- الوثائق المتعلقة بمهام مندوب الحسابات محل الطلب
176	ثانيا: الركن المعنوي في جنحة منع مندوب الحسابات من حق الاطلاع
178	الباب الثاني: المسؤولية الجزائية لممتنهي المحاسبة

180	الفصل الأول: الجرائم المرتبطة بحق ممارسة مهن المحاسبة
181	المبحث الأول: الجرائم المرتبطة بحق ممارسة مهنة الخبير المحاسب والمحاسب المعتمد
182	المطلب الأول: الإطار الخدمتي لمهنة الخبير المحاسب والمحاسب المعتمد في التشريع الجزائري
182	الفرع الأول: دور الخبير المحاسب اتجاه المحاسبة
183	أولاً: المهام المحاسبية
184	ثانياً: الخبرة المحاسبية القضائية
186	الفرع الثاني: الإطار الخدمتي للمحاسب المعتمد في التشريع الجزائري
187	أولاً: الكشوف المالية (القوائم المالية)
188	1- الميزانية:
189	2- جدول حساب النتائج:
189	3- جدول سيولة الخزينة:
190	4- جدول تغير الأموال الخاصة:
191	5- الملحق
192	ثانياً: مدونة الحسابات
193	المطلب الثاني: جرائم خرق أحكام ممارسة مهنة الخبير المحاسب والمحاسب المعتمد
193	الفرع الأول: الإطار التنظيمي لممارسة مهنة الخبير المحاسب والمحاسب المعتمد في التشريع الجزائري
194	أولاً: الخبير المحاسب والمحاسب المعتمد شخص طبيعي
194	1- الشروط الأولية
195	2- شروط الاعتماد
196	3- التسجيل في الجدول
196	ثانياً: الخبير المحاسب والمحاسب المعتمد شخص معنوي
197	1- الشروط العامة
197	2- منح الاعتماد
198	3- التسجيل في الجدول للشخص المعنوي
199	الفرع الثاني: الممارسة غير الشرعية لمهنة الخبير المحاسب والمحاسب المعتمد
199	أولاً: عدم تجريم ممارسة مهنة الخبير المحاسب والمحاسب المعتمد رغم حالات التنافي

201	ثانيا: جريمة ممارسة المهنة دون التسجيل في الجدول.
203	ثالثا: انتحال صفة محاسب معتمد وخبير محاسب
204	المبحث الثاني: جرائم خرق أحكام الالتحاق بمهنة محافظ الحسابات
205	المطلب الأول: جرائم الممارسة غير الشرعية لمهنة مندوب الحسابات
206	الفرع الأول: جريمة الممارسة غير النظامية لمهنة مندوب الحسابات
206	أولا: العلة من تجريم العمل غير النظامي لمندوب الحسابات
207	1- أهم الإصلاحات القانونية الأخيرة المتعلقة بمهنة المحاسبة
207	أ- أهم مبررات إعادة النظر في قانون تنظيم مهنة المحاسبة القديم
208	ب- أهم الإصلاحات التي تضمنها التشريع الحالي المتعلق بتنظيم مهنة المحاسبة
209	2- نصوص جاءت في إطار الإصلاحات المتعلقة بتطوير تكوين مهنة المحاسبة
210	ثانيا: الفعل المادي المكون لجريمة الممارسة غير النظامية لمهنة مندوب الحسابات
211	1- ممارسة ومواصلة ممارسة مهام المهنة
212	2- ممارسة المهنة رغم عدم التسجيل في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات
213	أ- شروط التسجيل في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات
213	أ-1 شروط التسجيل بالنسبة لمندوب الحسابات شخص طبيعي
214	أ-2 شروط تسجيل شركات محافظة الحسابات
214	أ-2-1 الشروط العامة للممارسة المهنة
215	أ-2-2 شروط منح الاعتماد الشركة محافظة الحسابات
216	ب- صور غياب التسجيل في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات
216	ب-1 عدم التسجيل في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات
216	ب-2 التوقيف المؤقت للتسجيل في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات
217	ب-3 شطب التسجيل في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات
218	ثالثا: الركن المعنوي لجريمة الممارسة غير النظامية لمهنة مندوب الحسابات
218	رابعا: العقوبة المقررة لجريمة الممارسة غير النظامية لمهنة مندوب الحسابات
219	الفرع الثاني: جريمة الممارسة غير الشرعية بانتحال صفة مندوب الحسابات
220	أولا: تحديد الأركان المكونة لجنحة انتحال لقب مندوب الحسابات
220	1- الادعاء بصفة مندوب الحسابات أو أية صفة تخلق تشابه مع هذه الصفة
221	2- العنصر المعنوي للجريمة

222	3- في التفريق بين جريمة الممارسة غير الشرعية وجريمة الانتحال
223	ثانيا: الجزاء المقرر عن انتحال صفة مندوب الحسابات
224	المطلب الثاني: الجرائم الماسة باستقلالية مندوب الحسابات
225	الفرع الأول: حالات عدم الملاءمات القانونية لممارسة مهنة مندوب الحسابات (المنع والتنافي)
226	أولا: حالات للمنع من ممارسة مهنة وظيفة حسابات
227	ثانيا: حالات تنافي لممارسة مهنة محافظ الحسابات في الشركة التجارية
228	1- حالات التنافي المنصوص عليها في القانون التجاري
228	2- حالات التنافي في القانون 10-01 المتعلق بتنظيم مهنة المحاسبة
230	الفرع الثاني: جريمة ممارسة مهنة مندوب الحسابات رغم عدم الملاءمات القانونية
231	أولا: الركن المادي لجريمة ممارسة مهنة المحاسب رغم عدم الملاءمات القانونية:
231	1- النشاطات المجرمة المكونة للركن المادي للجريمة
231	أ- قبول وظيفة مندوب الحسابات
232	ب- ممارسة وظيفة مندوب حسابات
233	ج- الاحتفاظ بمهنة مندوب حسابات
234	2- عدم الملاءمات القانونية
335	ثانيا: القصد الجنائي لجريمة ممارسة المهنة رغم عدم الملاءمات القانونية
335	ثالثا: العقوبة المقررة للجريمة
336	1- بالنسبة للشخص الطبيعي
336	2- مسؤولية الشخص المعنوي
336	3- العقوبة المقررة في حالة تقدير الحصص في الشركة التجارية
237	الفصل الثاني: الجرائم المرتبطة بممارسة مهنة المحاسبة
238	المبحث الأول: الجرائم المرتكبة من قبل ممارس مهنة المحاسبة بوصفه فاعلا أصليا
238	المطلب الأول: الجرائم المرتكبة من قبل الخبير المحاسب والمحاسب المعتمد
239	الفرع الأول: جرائم يرتكبها الخبير المحاسب والمحاسب المعتمد أثناء ممارسة المهنة
239	أولا: حدود الخبير المحاسب والمحاسب المعتمد في الالتزام بالسري المهني
239	1- مسؤولية الخبير المحاسب الجزائية عن إفشاء السري المهني
242	2- حدود التزام المحاسب المعتمد بالسري المهني

242	أ- إسناد المسؤولية الجزائية للمحاسب المعتمد عن إفشاء السر المهني
243	ب- مدى التزام المحاسب المعتمد بالسر المهني في مواجهة مندوب الحسابات
245	ثانيا: التعدي على القواعد الجبائية المتعلقة بتقديم الحسابات
245	1- مسألة المحاسبة الإبداعية
246	2- جرائم التعدي على قواعد التصريح للإدارة الجبائية
248	أ- التعدي على حق الإدارة الجبائية في الاطلاع والمراقب
250	ب- تقديم تصريحات جبائية غير صحيحة
251	الفرع الثاني: مسؤولية ممتني المحاسبة عن الأخطاء المهنية
252	أولا: المسؤولية التأديبية
252	1- تعريف المسؤولية التأديبية
253	2- قيام المسؤولية التأديبية في حق ممتني المحاسبة
256	3- إجراءات المتابعة وتقرير المسؤولية التأديبية
258	ثانيا: المسؤولية المدنية
258	1- طبيعة علاقة الخبير المحاسب والمحاسب المعتمد بالمستخدم
260	2- تحقق المسؤولية العقدية في حق المحاسب المعتمد والخبير المحاسب
262	المطلب الثاني: الجرائم المرتكبة من قبل محافظ الحسابات بوصفه فاعلا أصليا
263	الفرع الأول: حدود مندوب الحسابات في الكشف عن المعلومات المحاسبية للشركة التجارية
265	أولا: جريمة إفشاء السر المهني المرتكبة من قبل مندوب الحسابات
265	1- مدى انطباق صفة المؤتمنين على الأسرار على مندوب الحسابات
266	2- الركن المادي لجريمة إفشاء مندوب الحسابات للسر المهني
267	أ- معيار تحديد السر المهني لدى محافظ الحسابات
269	ب- تحديد مفهوم "الإفشاء" للسر المهني
271	3- الركن المعنوي في إفشاء السر المهني
272	4- قمع الجريمة
272	ثانيا: مدى التزام مندوب الحسابات بالكشف عن معلومات اكتشفها
273	1- حالات تبيح لمندوب الحسابات الكشف عن السر المهني
273	أ- بعد فتح بحث أو تحقيق قضائيين
275	ب- واجب اطلاع الإدارة الجبائية على الوثائق المقررة

276	ج- إفشاء السر بناء على إرادة موكلهم
277	د- توزيع السرية بين مندوب الحسابات وبعض الأشخاص المتصلين بالسر
277	هـ- واجب الإعلام
279	2- جريمة عدم الإبلاغ عن الجرائم التي يكتشفها مندوب الحسابات
280	أ- الركن المادي للامتناع عن التبليغ عن الوقائع الجرمية
283	ب- الركن المعنوي في جريمة عدم تبليغ مندوب الحسابات عن وقائع اكتشفها
283	ج- العقوبات المقررة للجريمة.
284	الفرع الثاني: جرائم تتعلق بتقديم مندوب الحسابات معلومات كاذبة
285	أولاً: جريمة إعطاء معلومات كاذبة أو تأكيدها عن حالة الشركة
286	1- الركن المادي للجريمة:
288	أ- مساهمة مسير الشركة في جريمة إعطاء معلومات كاذبة
288	ب- تكليف مساهمة مندوب الحسابات في تقديم ميزانية غير صحيحة
289	ج- طبيعة المعلومات الكاذبة
292	2- تطلب العمد في جريمة إعطاء أو تأكيد معلومات كاذبة
293	3- جزاء جريمة إعطاء معلومات كاذبة أو تأكيدها
293	ثانياً: جريمة المساس بصحة البيانات المتعلقة بحق الأفضلية في الاكتتاب
294	1- منح بيانات غير صحيحة أو الموافقة عليها (الركن المادي)
295	2- العمد في منح أو موافقة المحاسب في الشركة على بيانات غير الصحيحة
295	ثالثاً: عدم التأشير على مساهمات الشركة التجارية المراقبة
297	1- الركن المادي للجريمة
299	2- القصد الجنائي
300	المبحث الثاني: الجرائم المرتكبة من قبل ممتهن المحاسبية بوصفه شريكا
300	المطلب الأول: اشتراك الخبير المحاسب والمحاسب المعتمد في ارتكاب الجرائم
301	الفرع الأول: اشتراك الخبير المحاسب والمحاسب المعتمد في جرائم الشركات
301	أولاً: الاشتراك في جرائم تتعلق بخرق أحكام وضع الحسابات وتوزيع الأرباح
302	1- الاشتراك في جريمة التعسف في استعمال أموال الشركة التجارية
306	2- الاشتراك في جرائم تتعلق بإعداد ووضع حسابات الشركة التجارية
309	ثانياً: الاشتراك في جرائم التقليل المحاسبي

311	الفرع الثاني: اشتراك المحاسب المعتمد والخبير المحاسب في جرائم القانون العام والقوانين الأخرى
311	أولاً: نماذج عن اشتراك المحاسب المعتمد والخبير المحاسب في الجرائم العامة
312	1- الاشتراك في جريمة النصب
313	2- الاشتراك في جريمة خيانة الأمانة
314	ثانياً: الاشتراك في جريمة الغش الجبائي
314	1- الاشتراك في جريمة الغش الجبائي عن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة
316	2- الاشتراك في جريمة الغش الجبائي في قانون الرسم على رقم الأعمال
317	المطلب الثاني: مندوب الحسابات بوصفه شريكاً في الجرائم
318	الفرع الأول: أركان قيام اشتراك مندوب الحسابات في الجرائم
318	أولاً: الركن المادي لاشتراك مندوب الحسابات في الجرائم
320	ثانياً: الركن المعنوي لتحقق اشتراك مندوب الحسابات
322	الفرع الثاني: أهم تطبيقات اشتراك مندوب الحسابات في جرائم مسير الشركات التجارية
322	أولاً: اشتراك مندوب الحسابات مع مسير الشركة التجارية في جرائم من القانون العام
322	1- اشتراك مندوب الحسابات في جريمة النصب والاحتيال
324	2- اشتراك مندوب الحسابات في جريمة خيانة الأمانة
325	ثانياً: اشتراك مندوب الحسابات في بعض الجرائم الخاصة
325	1- اشتراك مندوب الحسابات في جرائم قانون الشركات التجارية
326	2- اشتراك مندوب الحسابات في جرائم الضرائب
329	خاتمة
336	قائمة المصادر والمراجع
350	فهرس المحتويات