



الحماية الجزائية للمركز المالي للشركة في قانوني الشركات الإماراتي والكويتي: دراسة مقارنة مع التشريع الفرنسي

د. حسين جمعة بوعركي*

ملخص:

تشكل جرائم الاعتداء على أموال الشركات التجارية طليعة النصوص التجريبية للممارسات غير المشروعة بقطاع الشركات، وأهم تلك النصوص الجزائية على الإطلاق؛ لأن محورها هو عصب الشركات ولبها الأساسي؛ وهو أموال تلك الشركات، كما أنها تحظى بالاهتمام الأكبر لتعدد الأطراف المتصلة بها، وفي مقدمة تلك الأطراف مساهمو الشركة أنفسهم، فهذه النصوص أكثر صلة بالحقوق الخاصة للأفراد لما تنطوي عليه من حماية لحقوقهم المالية وحصصهم أو ملكياتهم في الشركات، وقد كان السبيل الأمثل للإمعان في تحقيق الحماية القانونية لأموال الشركات هو الاستعاضة بسيف القانون الجنائي، بما يمثله من إجراءات حاسمة وراثة، وهو ما تبلور بشكل واضح عند إصدار المشرع الكويتي لقانون الشركات الجديد رقم ٢٥ لسنة ٢٠١٢ والمعاد إصداره بالقانون رقم ١ لسنة ٢٠١٦، الذي احتوى على فصل كامل يضم جرائم الشركات وعددها ١٢ جريمة عرفها القانون الكويتي، وهو ما سار عليه المشرع الإماراتي أيضاً بالقانون الاتحادي رقم ٢ لسنة ٢٠١٥، وكان من أهم تلك الجرائم جريمة إخفاء حقيقة المركز المالي للشركة؛ لما يترتب عليها من نتائج أهمها الإخلال بالثقة بالضمان العام للشركة، وتبدو دراسة طرق ارتكاب هذه الجريمة ووسائلها من الأهمية بمكان، كما يتوجب تحديد نوع القصد الجنائي المطلوب لقيامها، والشروط المفترضة لها؛ لإعطاء صورة متكاملة عنها للفقه والقضاء الكويتي يعينهما على تطبيق هذه الجريمة بصورة صحيحة.

* عضو هيئة التدريس، كلية الحقوق، جامعة الكويت، دولة الكويت.

مقدمة:

من أهم الجرائم جريمة إخفاء حقيقة المركز المالي للشركة، التي تجرم بشكل أساسي إظهار المركز المالي للشركة بصورة مختلفة عن صورته الحقيقية، عبر التلاعب بالبيانات المالية للشركة التي تعتبر المرآة الوحيدة لأعمال ونشاطات الشركة بالنسبة للمساهمين وللغير وللجهات الرقابية؛ مما سيخل بشكل أكيد بالثقة العامة بتلك البيانات ومصادقيتها؛ حيث يعتبر فحص البيانات المالية والمركز المالي للشركة من أهم اختصاصات الرقابة التي تمارسها هيئات أسواق المال^(١)، وهذه الجريمة تجرم إظهار الوضع المالي للشركة على غير حقيقته، عبر تجريمه للعديد من الأنشطة الإجرامية وانتظامها بنص به نوع من الشمولية التشريعية، مريداً بذلك وضع حد لممارسات وسلوكيات واقعية تمارسها بعض الشركات لأغراض كثيرة؛ كالحصول على تمويلات، ورفع القيم السوقية لأوراقها المالية، وزيادة أرباحها. إن الإعلان عن المركز المالي الحقيقي للشركة وعدم إخفائه يمثل أهمية كبرى، سواء بالنسبة للمساهمين أو الغير أو الشركة ذاتها. كما أن علم الغير بهذا المركز يجعلهم على بينة من أمرهم قبل الإقدام على الدخول في التعاملات معها، إن إظهار المراكز المالية للشركات بصورة حقيقية وأمانة يعطي مؤشراً صادقاً على مدى قدرة الاقتصاد^(٢)، وهذه الجريمة موجهة بالدرجة الأولى إلى مراقب الحسابات؛ حيث يعتبر مسؤولاً عن سلامة البيانات المالية للشركة، وعليه واجب الإبلاغ بجميع المعلومات التي اطلع عليها، وواجب التبليغ عن جميع التجاوزات والوقائع التي

(١) الرافعي، محمد تنوير. (دون سنة نشر). صغار المستثمرين ودور هيئة سوق

المال في حمايتهم مقارنة بأسواق المال الأجنبية. دار النهضة العربية. ص ٣٦٥.

(٢) كرمان، محمد علي؛ عبد الحميد، رضا السيد. (١٩٩٦). جرائم الشركات في النظام

السعودي. دار النهضة العربية. ص ١٣٦.

تلتزمه أعراف المهنة الإبلاغ عنها ووفقاً لمعيار الرجل الحريص في نطاق قوانين الشركات أيضاً. ويعتبر الأثر الأساسي للتجريم هو العقاب على هذه الأفعال باعتبارها جرائم جنائية، وأما أثرها من الناحية المدنية فعدم اشتراط متطلبات وشروط القانون المدني لتمكين المضرور من اقتضاء حقه بالتعويض، مثل اشتراط تحقق أحد عيوب الرضا، أو سقوط الحق بالفسخ بالتغدير والغبن بالموت والتصرف والهلاك، بالنسبة للمشرع الإماراتي^(٣).

ونظراً لحدثة هذا النوع من التنظيم التشريعي كانت دواعي النظر في القانون الفرنسي ملحة؛ كونه المصدر التاريخي لهذه النصوص؛ وكون الفقه والقضاء الفرنسيين قد قطعاً أشواطاً عديدة في هذا المجال، وتبحر في الاستقاضة والتفصيل بماديات التجريم محل البحث، فكان لا بد من مقارنة النصوص في التشريعين الإماراتي والكويتي بالنصوص الفرنسية، وقد سبق المشرع الإماراتي نظيره الكويتي في تنظيم هذه الجريمة، وعرفها في قانون الشركات الإماراتي (الاتحادي) القديم، وأعاد تنظيمها في القانون الجديد، ولم ينص على هذه الجريمة المشرع الكويتي إلا بصدر قانون الشركات الكويتي الجديد رقم ٢٥ لسنة ٢٠١٢^(٤)، والمعاد إصداره بالقانون رقم ١ لسنة ٢٠١٦^(٥).

(٣) الشرقاوي، الشهابي إبراهيم. (٢٠٠٨). مصادر الالتزام الإرادية في قانون المعاملات المدنية الإماراتي - العقد والتصرف الانفرادي. إثراء للنشر والتوزيع. الطبعة الأولى. ص ص ١٣٤-١٣٥.

(٤) المادة ٣٤٣ من قانون الشركات الكويتي رقم ٢٥ لسنة ٢٠١٢.

(٥) تم إعادة إصدار قانون الشركات بموجب القانون رقم ١ لسنة ٢٠١٦ - عدا باب العقوبات - بعد أن نبهنا على ضرورة إعادة إصداره وبأثر رجعي بعد حكم المحكمة الدستورية الكويتية القاضي بعدم دستورية قانون هيئة مكافحة الفساد رقم ٢٤ لسنة ٢٠١٢ لصدوره بمرسوم ضرورة، حيث إن قانون الشركات صدر أيضاً بذات ظروف قانون هيئة مكافحة الفساد، انظر للمزيد: الصفحة الاقتصادية لجريدة القبس الكويتية بتاريخ ٢١، ٢٢، ٢٣، ٢٨ ديسمبر ٢٠١٥، وبتاريخ ١٨/١/٢٠١٦.

زاوية الموضوع وسبب اختياره: إن جرائم الاعتداء على أموال الشركات تعد النمط الأخطر في مجال الشركات؛ لما تتضمنه من انحراف جوهري بمسار عمل الشركة، والهدف المبتغى من ورائها، وانقلاب على ذاتية عملها، والهدف من وراء إنشائها، على سند من أن الشركة عقد يلتزم بمقتضاه شخصان أو أكثر بأن يساهم كل منهم في مشروع مالي، بتقديم حصة من مال أو عمل لاقتسام ما قد ينشأ عن المشروع من ربح أو خسارة^(٦). لا يتحمل بصورة من الصورة تلك الخسائر التي لم تنتج عن النشاط الذي ساهم فيه، وإنما نتجت عن أفعال غير مشروعة ارتكبها مديرو الشركة أو مسيروها بالمخالفة لواجب الأمانة والثقة المفترضة بهم.

ولا شك أن تحقيق الهدف المرجو من البحث لن يتحقق إلا بالدراسة المقارنة بما عليه المشرع الفرنسي، كونه يمثل المصدر التاريخي للنظام القانوني في دولنا، ولهذا القانون تحديداً، وهو ما قد يساعد المشرعين الإماراتي والكويتي للإجابة عن مجموعة من التساؤلات، فيجب علينا ابتداءً أن نقوم بتحديد ماديات التجريم وقوامه للوصول لإطار متكامل للركن المادي لهذه الجريمة، وهو ما يتطلب منا بسط البحث حول مفهوم المركز المالي والميزانية والبيانات المالية، كما أنه من الأهمية بمكان بيان مفهوم ونطاق الوضع المالي للشركة، وما يدخل في هذا السياق، ثم ننتقل لبيان النشاط الإجرامي لهذه الجريمة، وكيف يمكن أن يتم فعل الإخفاء، كما سنبين إذا ما كان المشرع في الأنظمة المقارنة قد حدد وسيلة معينة لقيام النشاط الإجرامي من عدمه، وسنجيب عن أهم تساؤل بخصوص هذه الجريمة، وهو فيما يخص الركن المعنوي لهذه الجريمة، أيتطلب قصداً خاصاً لقيامها في ضوء المصطلحات التي أوردها كل مشروع على حدة؟ أم أن المصطلحات هذه لا تشير لتطلب قصد خاص، ونظراً لحدائث هذه النصوص

(٦) الملحم، أحمد عبدالرحمن. (٢٠١٤). قانون الشركات الكويتي والمقارن. ج ١. الطبعة الثانية. دولة الكويت. ص ٢١.

لم نجد تطبيقات قضائية عليها، وهو ما تبدو الحاجة له واضحة، إلا أن الاستعانة بالفقه الفرنسي وشروحه وتعليقاته لها دور كبير في تسهيل هذه المهمة، ويبدو لنا الحاجة لمثل هذه الدراسة، وخصوصاً أن المكتبة القانونية في دولتي الكويت والإمارات تبدو خالية من دراسات مماثلة.

خطة البحث:

إن الإحاطة بموضوع البحث تقتضي بيان الجريمة، ابتداءً بدراسة الشروط المفترضة لهذه الجريمة، ثم الانتقال لدراسة ركنها المادي؛ لبيان النشاط الإجرامي ومدى استلزام تحقق نتيجة لقيامه، ثم التعرض للركن المعنوي، للانتهاء بتحديد العقوبة على كل جريمة، وذلك كله موصول بخاتمة نجل فيها أهم النتائج المرجوة، وقد رأينا أن نقسم هذا البحث إلى مبحثين؛ حيث نعرض بالمبحث الأول لمفترضات التجريم، ثم أركان التجريم في المبحث الثاني.

المبحث الأول مفترضات التجريم

بيان مفترضات التجريم وبيان موقعها في البنيان القانوني للجريمة:

إن الجنب المتعلقة بتقديم أو نشر حسابات مغلوطة للشركة تعتبر من المخالفات الجسيمة لقانون الشركات الفرنسي، ولكنها ليست قديمة، فالقانون الصادر في ٢٤ يوليو ١٨٩٧ تجاهل هذه المخالفة^(٧).

وأما التنظيم الحالي في التشريع الفرنسي - فيما يخص الشركات محدودة المسؤولية - فإن المادة ٢٤١-٣،^٣ من القانون التجاري تجرم ما يقوم به المسير، حتى في غياب توزيع الأرباح، من تقديم حسابات سنوية لا تعكس الصورة الصحيحة لكل سنة مالية، الصورة الصحيحة لنتائج العمليات التي

(٧) Philippe Conte et Wilfrid Jeandidier, Droit pénal des sociétés commerciales, Juris Classeur, Lexisnexis, édition, (2004), p.173.

أنجزت خلال السنة المالية، ولا الوضعية المالية ولا أملاك الشركة (ملكياتها) عند انقضاء هذه الفترة، وأن تكون الغاية من ذلك إخفاء الوضعية الحقيقية للشركة؛ إذ تنص بالبند ٣ من المادة ٣-٢٤١ والمعدلة بالقانون رقم ١١١٧-٢٠٠٣ على ما يأتي: "يعاقب بالحبس لمدة خمس سنوات وبغرامة ٣٧٥٠٠٠ يورو: ٣- المديرون الذين يقومون بتقديم حسابات سنوية للشركاء لا تعطي عن كل سنة مالية صورة أمينة عن نتائج عمليات السنة المالية، وعن الوضع المالي والأملاك عند انتهاء تلك الفترة؛ بغية إخفاء الوضع الحقيقي للشركة، وذلك حتى في حال عدم توزيع أنصبه" ^(٨)، وأما فيما يخص الشركات المساهمة ^(٩)، فإن البند ٢ من المادة ٦-٢٤٢، من القانون التجاري يجرم فعل الرئيس أو الإداريين أو المديرين العامين لشركة مساهمة ما ينشر من حسابات سنوية لا تعكس صورة نتائج العملية المنجزة خلال السنة المالية، وعن الوضعية المالية للشركة وأملاكها لكل سنة مالية عند انقضاء هذه الفترة؛ والغاية من ذلك إخفاء الوضعية الحقيقية للشركة، إذ ينص على ما يأتي: "يعاقب بالسجن خمس سنوات وغرامة قدرها ٣٧٥,٠٠٠ يورو كل من: ٢- الرئيس والإداريين أو المديرين العامين للشركة المساهمة عند قيامهم بنشر أو تقديم للمساهمين، حتى في غياب أي توزيع للأرباح، حسابات سنوية لا تعطي لكل سنة مالية صورة أمينة عن نتائج عمليات السنة المالية، وعن الوضع المالي والأملاك عند انتهاء تلك الفترة؛ بغية

(٨) L'article L 241-3 du Code de commerce modifié par la LOI n°2013-1117 du 6 décembre 2013.

(٩) الترجمة العربية لمصطلح société anonyme هو "الشركة المغفلة"، بينما يقصد بها الشركة المساهمة:

La société anonyme est une société de capitaux par actions à responsabilité limitée dont le fonctionnement est régi par les articles L-225 et suivants du. Elle peut prendre la forme d'une (SAS), voire d'une société anonyme unipersonnelle.

Voir: <http://droit-finances.commentcamarche.net/contents/1558-la-societe-anonyme-sa-statuts-et-formalites>.

إخفاء الوضع الحقيقي للشركة" ^(١٠)، وحتى لو قدمت هذه الميزانية بهذه الصورة للمساهمين في غياب توزيع للأرباح، وقد تم توسيع مدى التجريم إلى شركات التوصية بالأسهم المادة ٢٤٣،١ من القانون التجاري، وإلى هيئات التسيير المادة ٣٠-٢٤٢ من القانون التجاري، وإلى شركات التوصية البسيطة المادة ١-٢٤٤ من القانون التجاري، ونسجل خارج القانون التجاري أن الجنحة منصوص عليها، كذلك بالنسبة للشركات المدنية للاستثمار العقاري المادة ١١-٢٣١ - المادة رقم ١٣٠٠-٧٠ من القانون النقدي والمالي سابقاً، الصادر في ٣١ ديسمبر ١٩٧٠، المادة ٢) وإلى التعاونيات (رقم ١٧٧٥-٤٧ الصادرة في ١٠ سبتمبر ١٩٤٧، المادة ٢، ٢٦) ^(١١).

وأما المشرع الكويتي فقد نص على هذه الجريمة لأول مرة في البند ٤ من المادة ٣٠٣ من قانون الشركات التجارية الكويتي بقوله: "مع عدم الإخلال بأية عقوبة أشد ينص عليها قانون آخر، يعاقب بالحبس مدة لا تزيد على ثلاث سنوات، وبغرامة لا تقل عن عشرة آلاف دينار، ولا تزيد على مائة ألف دينار أو بإحدى هاتين العقوبتين: ٤- كل عضو مجلس إدارة أو مدير أو مراقب حسابات أو مصفٍ اشترك في إعداد ميزانية أو مركز مالي أو بيانات صادرة عن الشركة غير مطابقة للواقع مع علمه بذلك، وبقصد إخفاء الوضع المالي للشركة، أو أغفل عمداً وقائع جوهرية بقصد إخفاء حقيقة الوضع المالي للشركة" ^(١٢).

أعاد المشرع الإماراتي إصدار هذه الجريمة عبر المادة (٣٦٤) من قانون الشركات الاتحادي الإماراتي رقم ٢ لسنة ٢٠١٥ التي تنص على: "يعاقب بالحبس مدة لا تقل عن ستة أشهر، ولا تجاوز ثلاث سنوات، وبالعقوبة التي لا تقل عن مائة ألف درهم، ولا تزيد على خمسمائة ألف درهم، أو بإحدى هاتين العقوبتين، كل مدير أو عضو مجلس إدارة أو مدقق حسابات أو مصفٍ ذكر عمداً بيانات كاذبة في

(١٠) L'article L 242-6 du Code de commerce modifié par la LOI n°2013-1117 du 6 décembre 2013.

(١١) Philippe Conte et Wilfrid Jeandidier, op.cit, p. 172.

(١٢) المادة ٣٠٣ من قانون الشركات التجارية الكويتي رقم ١ لسنة ٢٠١٦.

الميزانية، أو في حساب الأرباح والخسائر أو في تقرير مالي، أو أغفل وقائع جوهرية في هذه الوثائق؛ بقصد إخفاء حقيقة المركز المالي للشركة" ^(١٣)، فأضاف للنص الجديد محلاً جديداً للجريمة وهو "التقرير المالي". وبقراءة النصوص المتقدمة نجد أنه قد اتفقت التشريعات الثلاثة المقارنة على إيجاد شرط مفترض لهذه الجريمة، تركز عليه عناصر التجريم الأخرى، وهما الركنان المادي والمعنوي، ويمثل الأرضية اللازمة لبناء الجريمة التي إن غابت استحال تحققها استحالة قانونية ^(١٤)، وهذا الشرط المفترض الذي اتفقت عليه التشريعات الثلاثة هو صفة الفاعل؛ إذ نصت التشريعات الثلاثة على اشتراط صفة معينة في الفاعل لهذه الجريمة، وإلى جانب هذا الشرط فإن الفقه اختلف في وصف الميزانيات أو البيانات الصادرة من الشركة، فهناك من اعتبر أنها تمثل شرطاً مفترضاً لهذه الجريمة ^(١٥)، وهناك من اعتبر أنها تدخل في البنيان القانوني للركن المادي ^(١٦)، وهذا الاختلاف في حقيقته هو اختلاف تنوع وتقسيم لا اختلاف تضاد، وعلى ذلك فإننا سنلتزم بالرأي الأول عند ذكرنا لأنواع الحسابات والتقارير المالية الكاذبة، وبناءً على ما سبق سنقسم الشرط المفترض لهذه الجريمة إلى مطلبين، ندرس في المطلب الأول صفة الفاعل، والبيانات المالية في المطلب الثاني.

المطلب الأول

صفة الفاعل

سنقسم هذا المطلب إلى ثلاثة فروع، نتناول في الفرع الأول صفة الفاعل الطبيعي، وفي الفرع الثاني صفة الفاعل المعنوي، وفي الفرع الثالث نذهب لدراسة الشخص الفعلي.

(١٣) المادة (٣٦٤) من قانون الشركات الاتحادي الإماراتي رقم ٢ لسنة ٢٠١٥.

(١٤) المانع، عادل علي. (٢٠١٢). تجريم إساءة المطع للمعلومات الجوهرية. مجلة الحقوق. العدد ١. السنة ٣٦. مارس. ص ٢٢.

(١٥) Philippe Conte et Wilfrid Jeandidier, op.cit, pp. 173-174.

وأيضاً: الجندي، حسني. (١٩٨٩). القانون الجنائي للمعاملات التجارية. ج ١. القانون الجنائي للشركات. دار النهضة العربية: القاهرة. ص ٢٧٣.

(١٦) حسني الجندي، مرجع سابق، ص ٢٧٣.

الفرع الأول الشخص الطبيعي

صفة الشخص الطبيعي لدى المشرع الفرنسي: اشترط المشرع الفرنسي صفة الفاعل بحسب نوع الشركة، فبشأن الشركات ذات المسؤولية المحدودة حدد صفة الفاعل بأن يكون من "المديرين" ^(١٧)، ويثور التساؤل حول لفظ المديرين الوارد في هذه المادة، وما هي الفئات التي يمكن اعتبارها داخلة في هذا المفهوم، إذ إنه وبخصوص جريمة المطلعين كان المشرع الفرنسي أكثر تحديداً بهذا الخصوص. وهم محصورون بنص قانون التجارة، حيث حددتهم المادة ١٠٩-٢٢٥ من قانون التجارة بأنهم: رئيس الشركة، والمديرون العامون، وأعضاء مجلس الإدارة، والأشخاص الطبيعيون أو المعنويون القائمون بوظيفة عضو منتدب أو أعضاء مجلس الرقابة، وممثلو الأشخاص الاعتبارية ^(١٨)، وأما في جريمة إخفاء حقيقة المركز المالي للشركة فلم يحل المشرع الفرنسي لنص محدد يحدد هؤلاء المديرين، كما فعل بخصوص جريمة المطلعين، وعلى الرغم من ذلك فإن الفقه يرى أن المقصود بهذه الفئة جميع المديرين داخل الشركة ^(١٩) كمدير الموارد البشرية ومدير الخزينة ومدير الإدارة المالية، وفي القانون الفرنسي نجد أن سلطات المديرين بالنسبة للشركات ذات المسؤولية المحدودة قد وردت في المادة ١٨-٢٢٣ من القانون التجاري وما بعدها ^(٢٠).

ويثار التساؤل حول المقصود بلفظ المدير، وإذا ما كان ينصرف لشخص مدير الشركة فقط أم إلى غيره، فالفقه يرى - على سبيل المثال - أن من

(١٧) L'article L 241-3 du Code de commerce modifié par la LOI n°2013-1117 du 6 décembre 2013 - art. 30.

(١٨) F. Stasiak. (2009). Droit pénal des affaires, 2nde éd., LGDJ, p. 283 et 284.

(١٩) M.-C.Sordino. (2012). Droit pénal des affaires, Bréal, p. 116.

(٢٠) Pour la définition de gérant: Article L223-18 et suivant du Code de commerce français.

خصائص الشركة ذات المسؤولية المحدودة هو جواز تعيين أكثر من مدير لها استناداً للمادة ١٠٣ من قانون الشركات^(٢١)، ونضيف لذلك شركات التضامن أيضاً لنص القانون على: "يتولى إدارة الشركة مدير أو أكثر من بين الشركاء"^(٢٢)، ونعتقد بأنه لا يشترط بأن يكون مسمى الفاعل مديراً، ولكن يشترط أن تتوفر له سلطة الإدارة، وأن يكون له تابعون، وحتى وإن لم يكن مسماه مديراً، فلفظ مدير ينطبق على كل من يحمل هذه الصفة، ويرى البعض أن الصفة هنا تمتد لكل الأشخاص المديرين للشركة فعلياً ولو لم يظهروا بالصورة لأي سبب^(٢٣)، وهو مذهب القضاء الفرنسي^(٢٤).

كما يثار التساؤل، حول تجاوز المدير، أو أيّاً تكن صفة الفاعل لاختصاصه، فهل إذا صدر منه فعلٌ لا يدخل في حدود اختصاصه لا يمكن مساءلته، على اعتبار أن خروجه عن نطاق اختصاصه لا يلزم الشركة بتصرفه، طالما قد شهر هذا الاختصاص بالسجل التجاري^(٢٥) ؟

ونجيب عن هذا التساؤل بالقول: أما بشأن الشركات المساهمة فقد توسع المشرع الفرنسي في صفة الفاعل في هذه الجريمة، ونص على أن يكون من: "الرئيس والإداريين أو المديرين العامين للشركة المساهمة"^(٢٦)، وهم رئيس الشركة والمديرون العامون وكذلك الإداريون والمقصود بهم موظفو الشركة، ويلاحظ على هذا النص أنه قد خاطب القائمين على العمل التنفيذي المباشر

(٢١) الملحم، أحمد عبدالرحمن. (٢٠١٤). قانون الشركات الكويتي والمقارن. ج ٢. الطبعة الثانية. دولة الكويت. ص ١٩٦.

(٢٢) المادة ٤٤ من قانون الشركات الكويتي الجديد رقم ١ لسنة ٢٠١٦.

(٢٣) حسني الجندي، مرجع سابق، ص ١١٨.

(٢٤) الخيلي، شمسان ناجي صالح. (٢٠١٣). الحماية الجنائية للشركات التجارية. دار النهضة العربية. ص ١٤٤.

(٢٥) عبدالرحيم، ثروت علي. شرح القانون التجاري الكويتي. بدون ناشر. ص ٣٢٦.

(٢٦) L'article L 242-6 du Code de commerce modifié par la LOI n°2013-1117 du 6 décembre 2013 - art. 30.

للشركة، واستبعد أعضاء مجلسي الإدارة والرقابة وممثلي الأشخاص الاعتبارية من التجريم.

أما بشأن شركات التوصية بالأسهم فإننا نجد المادة ١-٢٤٣ من قانون التجارة الفرنسي تنص على: "تطبق المواد L. 242-1 إلى L. 242-29 على شركات التوصية بالأسهم، العقوبات المفروضة على الرؤساء والإداريين أو المديرين العامين للشركات المساهمة قابلة للتطبيق على مديري شركات التوصية المساهمة فيما يتعلق بمسؤولياتهم (صلاحياتهم)" ^(٢٧).

وكذلك الحال بالنسبة للشركات المساهمة البسيطة، إذ تنص المادة L244-1 من القانون التجاري والمعدلة بالقانون ٢٠١٢/٣٨٧ على: "تطبق أحكام المواد L. 242-1 إلى L. 242-6، L. 242-8، L. 242-17 إلى L. 242-24 على شركات التوصية البسيطة. تطبق العقوبات المفروضة على رئيس وأعضاء مجلس الإدارة أو المديرين العامين للشركات المساهمة، على رئيس مديري الشركات المساهمة المبسطة" ^(٢٨)، وهو ما يعني أن صفة الفاعل في الشركات المساهمة تنطبق على رئيس وأعضاء مجلس الإدارة والمديرين العامين للشركات.

صفة الشخص الطبيعي لدى المشرعين الإماراتي والكويتي: اتفق المشرعان الكويتي والإماراتي على صفة الفاعل في هذه الجريمة في أن يكون أحد أربعة: عضو مجلس إدارة أو مدير أو مراقب حسابات ^(٢٩) أو مصف ^(٣٠)، وعلى ذلك فإن هذه الجريمة لا تقوم إلا بمواجهة من تتوافر به إحدى هذه

(٢٧) Chapitre III: Des infractions concernant les sociétés en commandite par actions L'article L 243-1 du Code de commerce.

(٢٨) L'Article 244-1 du Code de commerce modifié par la LOI n°2013-1117 du 6 décembre 2013 - art. 30.

(٢٩) استخدم المشرع الإماراتي لفظ مدقق حسابات، بينما استخدم المشرع الكويتي لفظ مراقب الحسابات.

(٣٠) المادة ٣٠٤ من قانون الشركات الكويتي والمادة ٣٦٤ من قانون الشركات الاتحادي الإماراتي الجديد رقم ٢ لسنة ٢٠١٥.

الصفات، فإذا ارتكب الفعل الذي تقوم به الجريمة شخص تتوافر فيه إحدى تلك الصفات خضع فعله لنص التجريم الماثل، وعلى خلاف منهج المشرع الفرنسي فقد قام المشرعان الإماراتي والكويتي بإدخال أعضاء مجلس الإدارة في صفة الفاعل في هذه الجريمة، كما توسع المشرعان بإضافة المصفي لصفة الفاعل في هذه الجريمة، على خلاف منهج المشرع الفرنسي، ويقصد بمراقب الحسابات هو مراقب الحسابات ذاته، أو أي شخص يعمل في مكتبه^(٣١)، وسواء كان مراقب حسابات خارجياً أو داخلياً، ويقصد بمرحلة التصفية تلك المرحلة التي تدخلها الشركة بمجرد حلها لأحد الأسباب^(٣٢)، أو المرحلة التي تدخلها الشركة بمجرد انقضاءها^(٣٣)، وهو الأمر نفسه الذي ينطبق على المصفي، وهو أمر نتفق معه خصوصاً أن المصفي يقوم في بداية عمله بجرد أموال الشركة^(٣٤)، كما تثبت له أغلب سلطات إدارة أموال الشركة^(٣٥)، كما تثبت له السلطة بالقيام بجميع الأعمال اللازمة التي تقتضيها تصفية الشركة^(٣٦)، بل إن المشرع الإماراتي قد أوجب على المصفي القيام بجميع الأعمال التي من شأنها الحفاظ على أموال الشركة^(٣٧)، وهو ما يستلزم منحه جميع سلطات الإدارة، مما يجعل المصفي في موقع قريب لموقع مدير الشركة ومجلس إدارتها، وأما بالنسبة لمراقب الحسابات فإن موقعه ومهامه لا تقل خطورة عن تلك المهام المسندة للمصفي، فمهمة مراقب الحسابات مهمة رقابية بالدرجة الأولى، تتمحور في إعداد التقارير المطلوبة منه عن أداء الشركة، بما يتفق مع القانون

(٣١) حسني الجندي، مرجع سابق، ص ٢٧٤.

(٣٢) المادة ٢٧٨ من قانون الشركات الكويتي رقم ١ لسنة ٢٠١٦.

(٣٣) طه، مصطفى كمال. (٢٠٠٥). الشركات التجارية. دار المطبوعات الجامعية. ص ٣٩٠.

(٣٤) أحمد عبدالرحمن الملحم، مرجع سابق، ص ٦١٨.

(٣٥) المادتان ٢٨٠، ٢٨٤ من قانون الشركات الكويتي.

(٣٦) أحمد عبدالرحمن الملحم، مرجع سابق، ص ٦١٨.

(٣٧) المادة ٣١٤ من قانون الشركات الاتحادي رقم ٢ لسنة ٢٠١٥.

ومصلحة المساهمين ومقتضيات الشرف والأمانة، مع ضرورة الالتزام بالحدود الموضوعية والابتعاد عن التحيز أو المبالغة في تقديره لعناصر القوائم المالية^(٣٨)، خصوصاً أنه مسؤول عن جميع البيانات الواردة في تقريره بصفته وكيلاً عن المساهمين^(٣٩)، وهو توسع محمود فيما نرى.

ويثار التساؤل في هذا المقام حول المقصود بمراقب الحسابات، وإذا ما كان اللفظ ينصرف إلى الشخص المعنوي أو الشخص الطبيعي، إذ إنه من الدارج أن يعمل الأشخاص تحت مسمى شركات تدقيق محاسبي، كثير منها فروع لشركات تدقيق محاسبي عالمية، ففي هذه الحالة هل ستكون المسؤولية على مراقب الحسابات بصفته الشخصية، أو على الشركة كشخص معنوي، وتبدو أهمية إجابة هذا السؤال في أن الشخص المعنوي غير مُسأَل وفق قانون الشركات الكويتي، وبالإطلاع على المرسوم بقانون رقم ٥ لسنة ٨١ في شأن مزاولة مهنة مراقبة الحسابات في دولة الكويت، نجد أن المادة الأولى منه تنص على أنه: "لا يجوز لأحد أن يزاول مهنة مراقبة الحسابات إلا إذا كان اسمه مقيداً في سجل مراقبي الحسابات بوزارة التجارة والصناعة"^(٤٠)، ما يعني اشتراط تقييد اسم مراقب الحسابات بوزارة التجارة والصناعة، إلا أن المادة الثانية من القانون قد حددت شروط مراقب الحسابات، ونصت صراحة على اشتراط أن يكون شخصاً طبيعياً بقولها: "يشترط فيمن يقيد في سجل مراقبي الحسابات: ١ - أن يكون شخصاً طبيعياً...."^(٤١)، وهو ما يعني أن التجريم يتعلق بمراقب الحسابات بشخصه، ولا عبرة إذا ما كان يعمل تحت اسم شخص معنوي، كما أنه لا عبرة بما إذا كان قد وقع عقده مع الشركة باسمه المعنوي وهو ما درج

(٣٨) رضا، سامح محمد. (٢٠١٠). اكتشاف الغش والتلاعب في القوائم المالية. مركز البحوث بمعهد الإدارة العامة بجامعة الملك فهد. ص ١٧.

(٣٩) حسني الجندي، مرجع سابق، ص ١٣٠.

(٤٠) المادة الأولى من قانون رقم ٥ لسنة ١٩٨١ في شأن مزاولة مهنة مراقبة الحسابات.

(٤١) المادة الثانية من قانون رقم ٥ لسنة ١٩٨١ في شأن مزاولة مهنة مراقبة الحسابات.

عليه العمل، إلا أن ما درج عليه العمل أيضاً أن مراقب الحسابات يقوم بتوقيع تقارير التدقيق المحاسبي باسمه الشخصي، وقد درجت أحكام القضاء في فرنسا على محاكمة مراقب الحسابات بشخصه^(٤٢)، كما درج القضاء المصري على ذات النهج^(٤٣)، ولم نجد في بحثنا حكماً واحداً يحاكم مراقب الحسابات كشخص معنوي، ومن جهة أخرى فإن المشرع الفرنسي قد خاطب بالتجريم الإداريين أو الموظفين في صفة الفاعل بهذه الجريمة، بخصوص الشركات المساهمة والشركات المساهمة البسيطة وشركات التوصية بالأسهم، بخلاف الشركة ذات المسؤولية المحدودة، التي اقتصر على تجريم فعل المديرين فيها، وهو ما يعني شمول موظفي أغلب أنواع الشركات بالمخاطبة بهذه الجريمة، وهذا الأمر نعتقد بأنه توسع محمود من قبل المشرع الفرنسي؛ إذ إن الجريمة يتصور وقوعها من قبل موظفي الشركة لتحقيق مصالحهم الشخصية، كحالة ملكيتهم لأسهم الشركة، ورغبتهم بإيجاد أرباح ترفع من قيمة هذه الأسهم، خصوصاً في ظل المبادئ المستحدثة في شأن مكافآت الموظفين، وتحديدًا نظام خيار شراء الأسهم للموظفين، وهو ميزة تمنح من الشركة للموظفين بإعطائهم حق شراء أسهم الشركة خلال فترة معينة، وبسعر محدد شريطة منعهم من التصرف بالأسهم خلال فترة معينة^(٤٤).

الصفة التي يتطلبها القانون:

إلا أن ما تقدم لا يعني بحال من الأحوال عدم إمكانية معاقبة من لا تتوافر به الصفة المفترضة وفقاً لقواعد الاشتراك الجنائي، فيمكن مساءلة أي شخص يشترك في أحد الأفعال المكونة للجريمة، أو يشركه فيها بأية وسيلة من وسائل

(٤٢) Cour d'appel de Paris, 24 mai 1996. Cour d'appel de Rouen, 6 février 1997.

(٤٣) الحكم رقم ٧٢٧ لسنة ٢٠١٢ جنح اقتصادية القاهرة، الصادر في ٢٨/٦/٢٠١٤، غير منشور، الحكم في الجنحة رقم ١٣٢٩ لسنة ٢٠٠٩ جنح اقتصادية القاهرة، محكمة القاهرة الاقتصادية، والصادر في ٦/٩/٢٠١٤، غير منشور.

(٤٤) الملحم، أحمد عبدالرحمن. قانون الشركات الكويتي والمقارن. ج ٢. ص ٥٤٨.

الاشتراك الجنائي، وهي التحريض والاتفاق والمساعدة، فالشريك يستمد إجرامه من إجرام الفاعل، ويورد الفقه مثلاً لذلك بقية الموظفين في إدارات الشركة الذين ساهموا في ارتكاب هذه الجريمة، فيمكن معاقبتهم وفق القواعد العامة للاشتراك الجنائي^(٤٥)، كما يمكن اشتراك أعضاء الجمعية العامة في الجريمة بعلمهم وإرادتهم التصديق على الأفعال الإجرامية، وهو أمر متصور في شركات الأموال وشركات الأشخاص، والشركات ذات الطبيعة المختلطة^(٤٦).

الفرع الثاني الشخص المعنوي

الشخص المعنوي لدى المشرع الفرنسي:

رفض القضاء الفرنسي مبدأ التخصص القاضي بوجود نص تشريعي يجرم فعل الشخص المعنوي حتى يعتبره مخاطباً بالتجريم؛ وذلك بالحكم الشهير الصادر عن القضاء الفرنسي في ٥ فبراير ٢٠٠٣^(٤٧)، وعلى إثر هذا الحكم قام المشرع في القانون الصادر في ٩ مارس ٢٠٠٤^(٤٨)، بحذف عبارة "في الحالات المنصوص عليها في القانون واللوائح"^(٤٩)، وصدر بعد ذلك تعميم لتوضيح الجرائم التي تعتبر مسؤولية الأشخاص الاعتبارية الجنائية

(٤٥) محمد علي كرمان؛ رضا السيد عبد الحميد، مرجع سابق، ص ١٣٦.

(٤٦) للمزيد حول الشركات المختلطة بقانون الشركات الإماراتي: سوزان علي حسن. الشركات التجارية في دولة الإمارات العربية المتحدة طبقاً للقانون الاتحادي رقم (٢) لسنة ٢٠١٥م. الطبعة الأولى. لا يوجد سنة نشر. ص ٢٥٩.

(٤٧) Cass, crim, 5 février 2003, n° 02-82.187, D. 2003 p 2855, note J-C Planque.

(٤٨) Loi n° 2004-204 du 9 mars 2004, portant adaptation de la justice aux évolutions de la criminalité, autrement appelée Loi PERBEN avec une application au 31 décembre 2005, J.O n° 59 du 10 mars 2004, p 4567.--+1.

(٤٩) H. Matsopoulou, "Les conséquences de la responsabilité pénale des personnes morales", Dr et patr., (2006) p. 48 et suiv.

مهمة فيها^(٥٠)، وأصبحت جريمة إخفاء المركز المالي من ضمن الجرائم التي يساءل عنها الشخص المعنوي بعد إعلان ١٣ فبراير ٢٠٠٦، على أن ترتكب الجريمة بعد تاريخ ٣١/١٢/٢٠٠٥^(٥١)، وأما في التشريع الإماراتي فقد جاءت المادة (٣٧٢) من قانون الشركات الاتحادي الجديد رقم ٢ لسنة ٢٠١٥ بعنوان "الدعوى الجنائية"، ونصت على أن: "توجه الدعوى الجنائية عن الجرائم المنصوص عليها في هذا القانون، التي ترتكبها الشركة إلى من يمثل الشركة قانوناً"^(٥٢)، وهو ما يعني أن المشرع الإماراتي يعرف المسؤولية الجنائية للأشخاص المعنوية بصدد جميع جرائم الشركات، وذلك اتفاقاً مع القواعد العامة في قانون العقوبات الاتحادي، الذي أخذ بمبدأ المسؤولية الجنائية للأشخاص المعنوية في المادة ٦٥ منه، وذلك على خلاف قانون الشركات الكويتي الذي لم يتناول المسؤولية الجنائية للأشخاص الاعتبارية، كما خلت القواعد العامة في قانون الجزاء الكويتي من تنظيم المسؤولية الجنائية للأشخاص المعنوية، وهو ما فسره الفقه بأنه رفض لفكرة معاقبة الشخص المعنوي^(٥٣)، وهو ما يعني عدم قبول الشخص المعنوي كفاعل في هذه الجريمة بالتشريع الكويتي، وهو نقص يستوجب المسارعة لسده؛ إذ يذكر بعض الفقه أن أغلب التشريعات العربية اعترفت بالمسؤولية الجنائية للأشخاص الاعتبارية كالتشريع البحريني والعراقي واللبناني والأردني والسوري عدا التشريع الكويتي الذي يستوجب النص عليها بنص خاص^(٥٤).

(٥٠) Circulaire du 13 février 2006, (Crim -06-3/E8).

(٥١) Circulaire relative à l'entrée en vigueur au 31 décembre 2005 des dispositions de la loi n°2004-204 du 9 mars 2004 généralisant la responsabilité pénale des personnes morales, CRIM 2006 03 E8/13-02-2006.

(٥٢) المادة ٣٧٢ من قانون الشركات الاتحادي الجديد رقم ٢ لسنة ٢٠١٥.

(٥٣) عادل علي المانع، مرجع سابق، ص ٣١.

(٥٤) العبودي، محمد عبدالقادر. (٢٠١٢). المسؤولية الجنائية للأشخاص المعنوية في التشريع المصري. دار النهضة العربية. ص ٧٠.

الفرع الثالث

المدير الفعلي

نص المشرع الفرنسي على صفة خاصة للفاعل في هذه الجريمة، وذلك بنص المادتين ٢٤١-٩، ٢٤٦-٢ من قانون التجارة؛ إذ نصت المادة ٢٤١-٩ على: "تطبق أحكام المواد ٢٤١-٢ إلى ٢٤١-٦ على كل شخص يكون قد مارس بشكل فعلي، مباشرة أو عن طريق وسيط، إدارة شركة ذات مسؤولية محدودة بتغطية من مديرها القانوني أو بدلاً وعوضاً عنه" ^(٥٥)، كما نصت المادة ٢٤٦-٢ على: "أحكام المواد L. 242-1 إلى L. 242-29، L. 243-1 و L. 244-5، المطبقة على الرئيس والإداريين أو المديرين العامين في الشركات المحدودة، أو الشركات الأوروبية ومديري شركات التوصية المساهمة تنطبق على أي شخص مارس، مباشرة أو عن طريق وسيط، بشكل فعلي، إدارة وتنظيم أو تسيير الشركات المذكورة بتغطية من ممثليهم أو بدلاً وعوضاً عنهم" ^(٥٦)، وهو ما يعني امتداد صفة الفاعل إلى كل شخص يظهر بمظهر المدير أو الإداري ولو لم تكن له هذه الصفة فعلاً، مما يعني أن المشرع الفرنسي يكتفي بالظهور بمظهر المدير أو الفاعل، ولا يشترط ثبوت الصفة قانوناً أو واقعاً، أي إنه يستوي لديه أن يكون المدير أو الموظف رسمياً أو فعلياً، فإذا قام شخص بانتحال هذه الصفة فإن التجريم سيطوله، ولا شك أن هذا الأمر يضيف شمولاً تشريعياً مهماً على هذا النص، ومن ثم يسد باب التهرب من المحاسبة الجنائية اعتماداً على عدم ثبوت الصفة لأي سبب، وهو أمر يجدر بالمشرعين الإماراتي والكويتي الأخذ به.

L'Article L241-9 du Code de commerce modifié par la loi n° 2003-721 (٥٥) 2003-08-01 art. 9 5 JORF 5 août 2003.

L'Article L246-2 du Code de commerce modifié par la loi n° 2005-842 du (٥٦) 26 juillet 2005 - art. 11 (V) JORF 27 juillet 2005.

المطلب الثاني

الحسابات السنوية أو التقارير المالية

يورد الفقه الفرنسي شرطاً مفترضاً لهذه الجريمة يتمثل في وجود الحسابات أو الميزانية السنوية^(٥٧)، أو بشكل عام صحة البيانات المالية، بينما يورد جانباً من الفقه العربي هذا الأمر في الركن المادي للجريمة من حيث محلها^(٥٨)، وأياً كان وجه الرأي في تصنيف هذا الشرط إلا أن حقيقته بأنه اختلاف تنوع لا تضاد، وعلى ذلك فإننا سنعرض لهذا الشرط كشرط مفترض للجريمة، كما أن الفقه الفرنسي ينص على شرط مفترض ثانٍ وهو عدم صحة الحسابات^(٥٩)، إلا أننا سنورد هذا الأخير في محل دراسة الركن المادي لهذه الجريمة، تماشياً مع ما هو دارج في الدراسات العربية، وعلى أية حال فإن هذا الخلاف هو اختلاف تنوع وليس اختلاف تضاد.

أ - أن تكون هناك حسابات (تقارير) مالية:

يرى البعض بأن هناك شرطاً مسبقاً لهذه الجريمة، يتمثل في وجود البيانات المالية (كالميزانية أو قائمة الدخل أو قائمة الجرد)، وأن تكون غير دقيقة ولا تعكس النتائج الحقيقية للعام للشركة، ولا المركز المالي الحقيقي للشركة^(٦٠)، وهذا الشرط هو شرط مزدوج، فيجب أن تكون هناك حسابات (تقارير) أولاً، وأن تكون تلك الحسابات لا تعكس الحقيقة، فأولاً يجب أن تكون هناك حسابات سنوية، ونلاحظ أن ما أورده الفقه الفرنسي بالنهاية كمحل الجريمة يكون هو أية بيانات مالية، والمشرع الفرنسي لم يبين كذلك المقصود بالمعلومات المتعلقة بوضع الشركة، وترك ذلك للفقه والقضاء، ولقد ذهب رأي إلى أن المقصود

(٥٧) Philippe Conte et Wilfrid Jeandidier, op.cit, p. 137.

(٥٨) محمد علي كرمان؛ رضا السيد عبدالحميد، مرجع سابق، ص ١٣٨-١٤٠.

(٥٩) Philippe Conte et Wilfrid Jeandidier, op.cit, p. 174.

(٦٠) M.-C.Sordino, Droit pénal des affaires, 2nde édition, Licence-Master, Bréal, (2012), p. 98.

بالمعلومات هو المعلومات المحاسبية أو المالية للشركة، في حين أن القضاء الفرنسي قد توسع في تفسير مدلول المعلومات المتعلقة بوضع الشركة، فقد حكم بأن هذه الجريمة تقع من المراقب الذي يصدق على الميزانية ويعلم بعدم صحتها، والواقع أن الوقائع الجوهرية يجب أن يستقل بها قاضي الموضوع؛ لتقدير مدى أهمية البيان الذي أخفاه أو أغفله المراقب ومدى تأثيره في التقرير المعروض على الجمعية العامة^(٦١).

وأما النص الإماراتي فقد نص على أن تكون الجريمة واردة في (الميزانية أو في حساب الأرباح والخسائر أو في تقرير مالي)، وإن كان مقصود المشرع بالميزانية واضحاً من حيث إن الميزانية هي الوثيقة التي تبين المحصلة النهائية لنشاط الشركة في نهاية الفترة الزمنية^(٦٢)، وذات الأمر ينطبق على حساب الأرباح والخسائر، الذي يبين أرباح أو خسائر الشركة خلال فترة معينة، إلا أن ما نص عليه المشرع الإماراتي من أن الجريمة قد ترد في تقرير مالي، يعني أن أي تقرير مالي يصلح أن يكون محلاً لهذه الجريمة، ولم يربط المشرع الإماراتي بين التقرير وجهة إصداره، بمعنى أنه لا يشترط أن يكون التقرير المالي صادراً من مكتب مراقب حسابات، أو من إدارة شركة أو من شركة استشارات مالية، أو حتى من محاسب فرد أو حتى من إحدى جهات الدولة، فجميع ما سبق يصلح أن يصدر منهم التقرير المالي، وإلى جانب ذلك فإن المشرع جعل محل الجريمة ميزانية الشركة أو مركز مالي أو أي بيانات صادرة عن الشركة، ما يعني أن محل

(٦١) شمسان ناجي صالح الخيلي، مرجع سابق، ص ٢٣٦-٢٣٧.

(٦٢) آثرنا استخدام مصطلح الفترة الزمنية على نهاية السنة؛ وذلك لما هو دارج في الواقع العملي من قيام مكاتب التدقيق المحاسبي من إعداد ميزانيات لفترات قد تطول أو تقصر عن مدة سنة، وتكون غالباً هذه الميزانيات لأغراض الإدارة وليست للجهات الرقابية والحكومية، وعلى ذلك فإن المصطلح الذي استخدمناه يتسع ليشمل هذا النوع من الميزانيات، فالمشرع لم ينص على أن تكون ميزانية سنوية، والأمر نفسه ينطبق على أية تقارير أو حسابات أخرى منظمة بهذه المادة.

الجريمة يشمل كلاً من الميزانية (قائمة المركز المالي) التي يتم فيها بيان الوضع المالي للشركة في نهاية الفترة من حيث أصولها والتزاماتها وحقوق الملكية، وقائمة الدخل التي تبين بدورها إيرادات ومصروفات الشركة وصافي الدخل أو الخسائر، وقائمة حقوق الملكية التي تبين تأثير صافي الدخل (الربح)، أو صافي الخسارة وتوزيعات الأرباح ومسحوبات الملاك على الوضع المالي للشركة، كما توضح رصيد الملكية، وبالإضافة لذلك فهناك قائمة التدفقات النقدية التي تبين رصيد النقدية في الشركة^(٦٣)، إلا أن الملاحظ أن النص التجريمي وإن كان يحاكي هذه القوائم المالية بالدرجة الأولى فإنه أضاف عبارة " .. صادرة عن الشركة"؛ ما يعني أن محل الجريمة يتسع ليشمل أية بيانات صادرة عن الشركة، ولو لم تكن ضمن القوائم المالية للشركة، فإصدار الشركة لبيان صحفي بقصد إخفاء حقيقة الوضع المالي للشركة أمر تقوم وتتم به الجريمة، إلا أن رأياً آخر في الفقه ذهب إلى أن المقصود بالمعلومات أو البيانات في هذا النص التجريمي هو البيانات المحاسبية والمالية^(٦٤)، ومع التسليم باتساق الرأي الثاني مع التفسير السليم والمتوازن للنص، فإن ما يترجح لدينا هو الرأي الأول. ونعتقد بأن المشرع الكويتي قد توسع أكثر من المشرع الإماراتي في محل هذه الجريمة، بإيراده على أن تكون الجريمة واردة على (ميزانية أو مركز مالي أو بيانات صادرة عن الشركة أو بيانات صادرة عن الشركة غير مطابقة للواقع مع علمه بذلك)، فوفقاً للنص الكويتي تعتبر أي وثيقة أو بيان تعبر عن المركز المالي للشركة بأي صورة تصلح لأن تكون محلاً لهذه الجريمة، ومهما كانت جهة إصدارها، وقد أضاف إلى ذلك أي بيانات تعبر عن الوضع المالي للشركة، وهو ما يعني أنه حتى التقارير غير المحاسبية أو غير المالية فإنها تدخل في مفهوم تلك البيانات، مما يعني أن التجريم ينطبق على أية بيانات صادرة من إدارة

(٦٣) سامح محمد رضا، مرجع سابق، ص ١٣-١٤.

(٦٤) شمسان ناجي صالح الخليلي، مرجع سابق، ص ٢٣٦.

الشركة وفق التشريع الكويتي، ولو لم تكن تلك البيانات مالية كأن تكون إفصاحاً لهيئة أسواق المال أو البورصة أو بيان صحفي، وهو توسع محمود نتفق معه.

إلا أن المشرع الكويتي اشترط أن تكون البيانات صادرة عن الشركة؛ فقد حدد المشرع الكويتي جهة الإصدار بالنسبة للمحل الأخير لهذه الجريمة وهي إدارة الشركة، ولا يشترط في هذا المقام أن تكون تلك البيانات صادرة عن إدارة الشركة وحدها، كما لا يشترط أن لا يكون قد تدخل عليها شخص آخر لإقرارها وتدقيقها، فكما هو معلوم فإن الميزانية تكون من إعداد إدارة الشركة ويقوم مراقب الحسابات بتدقيقها ومراجعتها، ففي هذه الحالة تعتبر الميزانية صادرة من إدارة الشركة، وأما تقرير مراقب الحسابات فهو تقرير يبين مدى صحة هذه البيانات أصالة عن إدارة الشركة؛ حيث إن المهمة الأساسية لمراقب الحسابات هي مراقبة حسابات الشركة، والتحقق من صحة العمليات التي تباشرها، وإخطار باقي الشركاء بها، أو يعد بياناً عن حالة الشركة ووضعه تحت تصرف المساهمين الممثلين في الجمعية العامة: ويكون له في سبيل ذلك الاطلاع على جميع دفاتر الشركة وسجلاتها ومستنداتها في كل وقت، وعليه أن يقدم تقريراً بنتيجة مراجعته إلى مجلس الإدارة والجمعية العامة^(٦٥)، إلا أن هذا الشرط يُخرج من التجريم أية بيانات أو ميزانية أو مركز مالي لم تصدر عن إدارة الشركة، وهو أمر لا نتفق معه، ونعتقد بأن نص القانون الإماراتي كان أكثر توفيقاً عندما لم يشترط صدور تلك البيانات المالية من إدارة الشركة، ويثور التساؤل في هذا المقام عن البيانات المالية الصادرة من المصفي في حالة عدم وجود إدارة للشركة، ومدى شمولها بالنص التجريمي المائل؛ ففي هذه الحالة ستكون هذه البيانات صادرة عن مصفي الشركة وليس من إدارتها، والذي نراه أن هذه التقارير ستكون مشمولة بالتجريم؛ لأن المصفي سيحل محل إدارة الشركة وله ذات السلطات، كما أن المشرع قد نص على تجريم فعل المصفي في هذا المقام، وهو

(٦٥) حسني الجندي، مرجع سابق، ص ٢٧١.

ما يؤكد شموله بالتجريم. ومن جانب آخر، فإن النص الفرنسي قد نص على أن تكون تلك الحسابات أو التقارير سنوية؛ أي مما يتم إصداره سنوياً^(٦٦)، وهو بحسب التعريف الذي تُعطيه عن هذا الأمر المادة ١٢-١٢٣ من قانون التجارة "الموازنة وحساب النتائج وملحق"، والمواد ل ١٣-١٢٣ وما يليها من القانون نفسه التي توضح مضمون هذه الوثائق لكل فقرة ولكل بند، وهكذا فإن القانون قد وسّع إلى مجمل الحسابات السنوية تجريماً كان فيما مضى مقصوراً على تقديم الموازنة غير الصحيحة وحدها، أما الآن فيمتد التجريم إلى تقديم وثيقة تسمى "موازنة مؤقتة"، ثم تعاد صياغتها بناء على تعليمات مراقب الحسابات^(٦٧)، وأما النص التجريمي في القانونين الإماراتي والكويتي فلم يشترط بأن تكون تلك التقارير المالية سنوية، كما لم يربطها بأية فترة أخرى، وهو ما يعني أن النص الفرنسي قد انفرد بتجريم الكذب في الحسابات والتقارير السنوية، وهو ما لا يتفق معه المشرعان الإماراتي والكويتي، ونعتقد أنهما قد وُفقا في هذه النقطة، ويقصد بالكذب هنا تشويه الحقيقة في شأن واقعة يترتب عليها الوقوع في الغلط، وجوهره الكذب بشأن وقائع معينة^(٦٨)، وتعتبر التقارير الواردة في المادة ١١٤ من قانون الشركات الكويتي من ضمن التقارير محل الحماية الجنائية في هذه الجريمة: "١ ... - تقرير المدير عن نشاط الشركة ومركزها المالي للسنة المالية المنتهية، وتقرير مجلس الرقابة إن وجد. ٢ - تقرير مراقب الحسابات عن البيانات المالية للشركة. ٣ - البيانات المالية للشركة"^(٦٩)، كما تدخل تقارير زيادة رأس

(٦٦) L'article L241-3 du Code de commerce modifié par la LOI n°2013-1117 du 6 décembre 2013 - art. 30 et L'article L242-6 du Code de commerce modifié par la LOI n°2013-1117 du 6 décembre 2013 - art. 30.

(٦٧) Michel Véron, Droit pénal des affaires, Dalloz, 10e édition, p. 239.

(٦٨) حسني، محمود نجيب. شرح قانون العقوبات (القسم الخاص). دار النهضة العربية: القاهرة. ص ٩٩٣.

(٦٩) المادة ١١٤ من قانون الشركات الكويتي رقم ١ لسنة ٢٠١٦.

المال الصادرة من مجلس الإدارة ومراقب الحسابات^(٧٠) في مفهوم التقارير محل الحماية الجنائية، وكذلك البيانات المالية للشركة، عن الفترة المحاسبية المنقضية، وتقرير مجلس الإدارة، وتقرير مراقب الحسابات^(٧١)، كما يدخل في مفهوم التقارير محل هذه الجريمة تقرير مجلس الإدارة الذي يلتزم بتقديمه سنوياً وعرضه على الجمعية العامة العادية للشركة للموافقة عليه، الذي يتضمن على وجه دقيق بياناً مفصلاً عن المبالغ، والمنافع، والمزايا التي حصل عليها مجلس الإدارة أياً كانت طبيعتها ومسماتها^(٧٢)، كما تدخل في هذا النص التقارير التي نصت عليها المادة ٢١١: "١ - تقرير مجلس الإدارة عن نشاط الشركة ومركزها المالي للسنة المالية المنتهية. ٢ - تقرير مراقب الحسابات عن البيانات المالية للشركة. ٣ - تقرير بأية مخالفات رصدتها الجهات الرقابية وأوقعت بشأنها جزاءات على الشركة. ٤ - البيانات المالية للشركة. ١٠ - تقرير التعاملات التي تمت أو ستتم مع الأطراف ذات الصلة، وتعزف الأطراف ذات الصلة طبقاً لمبادئ المحاسبة الدولية"^(٧٣)، وكذلك التقرير السنوي الذي يلتزم مجلس الإدارة بتقديمه سنوياً^(٧٤).

ب - عدم صحة الحسابات (البيانات) المالية: "عدم دقة الحسابات":

تقوم هذه الجريمة عندما لا تقدم الحسابات أو البيانات المالية صورة صحيحة عن نتائج عمليات السنة المالية والوضعية المالية والملكيات عند انقضاء هذه الفترة"، وفق المادة ل ٢٤١-٣، ول ٢٤٢-٦، من القانون التجاري الفرنسي^(٧٥)، وهو ما يتوافر أيضاً عندما تكون البيانات المالية كاذبة،

(٧٠) المادة ١٥٧ من قانون الشركات الكويتي رقم ١ لسنة ٢٠١٦.

(٧١) المادة ٣/١٧٨ من قانون الشركات الكويتي رقم ١ لسنة ٢٠١٦.

(٧٢) المادة ٣/١٩٨ من قانون الشركات الكويتي رقم ١ لسنة ٢٠١٦.

(٧٣) المادة ٢١١ من قانون الشركات الكويتي رقم ١ لسنة ٢٠١٦.

(٧٤) المادة ٢٢١ من قانون الشركات الكويتي رقم ١ لسنة ٢٠١٦.

Philippe Conte et Wilfrid Jeandidier, op.cit, p. 174.

(٧٥)

وهو متى ما تضمنت بيانات غير صحيحة أو اعتمدت على مستندات غير صحيحة أو بيانات تخالف الحقيقة والواقع سواء كلياً أو جزئياً^(٧٦)، فيجب أن تمثل البيانات المالية القيمة الحقيقية للشركة، وأن تعكس الصورة الحقيقية والصحيحة لما عليه الشركة فعلاً، وترجمة المركز المالي للشركة ترجمة أمينة، وحتى تكون الحسابات صحيحة يجب أن تتوافر بها ثلاث خصائص، وهي أن تكون أولاً صريحة، وثانياً أن تكون المحاسبة قانونية أي متطابقة مع القواعد والإجراءات السارية المفعول، وأن تكون معدة طبقاً للقوانين وبأمانة، وثالث تلك الخصائص يجب أن تكون مطابقة قدر الإمكان للواقع الموضوعي للشركة، فتطبيق شرط أو معيار محاسبي غير قانوني لكي يقدم صورة صحيحة عن الملكيات، والوضع المالي للشركة ونتائجها، يجب أن يكون على سبيل الاستثناء بأن يكون نص يستثنيه من ذلك كما فعل المشرع الفرنسي؛ لأن هذا الأمر يندرج تحت مبدأ واجب إعلام الغير بالشكل المناسب^(٧٧)، فيجب أن تعكس البيانات المالية الأوضاع الحقيقية للمركز المالي للشركة وحساباتها^(٧٨).

وهو ما يعبر عنه بأن الحسابات والبيانات المالية يجب أن تكون ترجمة للتعبير الإنجليزي من "وجهة نظر حقيقية وعادلة" "true and fair view" والهدف من هذا المفهوم تمكين مستخدمي البيانات المالية (المساهمين والموردين والعملاء والسلطات،... إلخ) ليؤسسوا علاقتهم بالشركة على المعلومات الواردة في الحسابات السنوية التي تعكس الصورة الحقيقية للشركة، هذا الحساب بالنظر إلى المبادئ والطرق المحاسبية المتحفظة^(٧٩).

ويذكر الفقه أن عدم صحة الحسابات والبيانات المالية، أو عدم دقتها، من

(٧٦) حسني الجندي، مرجع سابق، ص ٢٧٦.

(٧٧) Philippe Conte et Wilfrid Jeandidier, op.cit, p. 175.

(٧٨) محمد علي كرمان؛ رضا السيد عبد الحميد، مرجع سابق، ص ١٣٧.

(٧٩) R. Rattaz, «Etats financiers: l'image fidèle et le bilan infidèle», Centre de formation financier, OvBlog, 17 Avril 2011.

الممكن ترتيبها في مجموعتين رئيسيتين، الأولى عدم الصحة الكمية (المادية)، والثانية عدم الصحة المتعلقة بالجودة الأكثر دقة^(٨٠):

المجموعة الأولى - عدم الصحة الكمية:

١ - الذمم الوهمية: يمكن لمسؤولي الحسابات أن يشيروا إلى أصول الذمم الوهمية أو الفواتير الوهمية أو المنتجات المزعومة لبيع وهمي^(٨١)، وهذا ما ينطبق عليه تماماً قول الفقيهة الفرنسية كلاود دوكلوه فافاغ قائلة: "إن أسوأ الصناعات تلك التي تقوم على لعبة محمومة تنتقل بموجبها مبالغ من الملايين من محفظة لأخرى دون خلق أي نشاط حقيقي، فتكون أقرب إلى الوهم والجنون"^(٨٢).

٢ - العقارات أو الأملاك الوهمية: إن عدم الصحة يكون واضحاً إذا كانت العقارات أو الأملاك وهمية ومضافة في بيانات وحسابات الشركة، ومن ذلك أيضاً أن لا يكون للشركة حق ملكية على تلك العقارات، كأن يكون لها حق انتفاع، وبالرغم من ذلك فإنها تسجل على أنها أملاك للشركة، وكذلك في حالة تدوين عقارات وملكيات قد تم بيعها سابقاً.

٣ - فائض القيمة الوهمية: وتتم هذه الصورة في حالة ذكر فوائد وأرباح لم تكن أرباحاً محققة أو مقبوضة؛ لأنها لم تكن سوى وعاء محاسبي^(٨٣).

٤ - الخسارة المخفية: وتتم هذه الصورة في حالة إهمال تقييد خسارة بفضل استخدام المهارات المحاسبية، ولاسيما تأجيل تثبيت الخسارة إلى

Philippe Conte et Wilfrid Jeandidier, op.cit, p. 175. (٨٠)

Philippe Conte et Wilfrid Jeandidier, op.cit, p. 175. (٨١)

DUCOULOUX-FAVARD C, Infractions Boursières: Délits et manquement boursiers, Fasc. 1600. 2013. Mise à jour 03-04-2013. (٨٢)

Philippe Conte et Wilfrid Jeandidier, op.cit, p. 176. (٨٣)

السنوات المالية التالية^(٨٤)، وبحسب القرارين الصادرين من محكمة التمييز الفرنسية في ١٢ ديسمبر ٢٠٠٧ و ١٤ نوفمبر ٢٠١٣ فإن جرائم الإفلاس والتفالس التجاري المجرمة بالمواد ٢-٦٥٤، ٤-٦٥٤، ٥-٦٥٤، من القانون التجاري الفرنسي تنطبق أيضاً على هذه الحالة^(٨٥).

٥ - الديون المخفية: تتشكل هذه الجريمة عندما يتم إغفال ديون على الشركة تم إغفالها عمدًا، أو تعهدات مالية أو كفالة أو ضمان مالي قد قدمته الشركة، كأن يذكر في جانب الأصول ديون صورية للشركة في ذمة الغير، في حين أنها تخفي في حقيقتها ديوناً والتزامات في ذمة الشركة للغير^(٨٦).

٦ - عيوب الاستهلاك أو الرصيد: ويكون هذا الأمر عندما يقوم الفاعل باستخدام عيب استهلاكي من أجل إبراز وضعية إيجابية للشركة، على الرغم من وجود استهلاك لأحد الأصول قد تم في السنوات المالية السابقة، أو في حالة عدم القيام بتسجيل دين مشكوك فيه في حسابات الشركة، أو عدم تسجيل القيمة المحاسبية الحقيقية في مكان رصدها المفترض^(٨٧).

٧ - المخزونات: التقليل أو التضخيم في تقدير قيمة المخزون؛ وذلك بتزوير محتويات محضر جرد الأصناف المذكورة فيه^(٨٨).

(٨٤) Me Gilles-Robert Lopez, "La responsabilité pénale des chefs d'entreprise a la lumière des récentes reformes législatives", L'essor, (2015), 16 janvier 2015.

(٨٥) محمد علي كرمان؛ رضا السيد عبد الحميد، مرجع سابق، ص ١٤٣.

(٨٦) Philippe Conte et Wilfrid Jeandidier, op.cit, p. 177.

(٨٧) محمد علي كرمان؛ رضا السيد عبد الحميد، مرجع سابق، ص ١٤٤.

(٨٨) الذنبيات، علي. (٢٠١٦). معايير التدقيق الدولية. مركز تدريب صرح العالمية، الأردن. ص ٦٢.

المجموعة الثانية - عدم صحة الجودة (عدم الدقة):

إن تحري الدقة المحاسبية هي أهم أصول المحاسبة، ومن دونه تضحي عملية جزافية لا تحظى بثقة أحد، فمن أهم ما تنص عليه المعايير المحاسبية مبدأ "الدقة والتقويم"؛ وهو أن تتم العملية المحاسبية بشكل دقيق^(٨٩)، إلا أنه من المهم أن نعلم أن العملية المحاسبية عملية تقوم على التقدير وليست في جميع الأحوال تقوم على أرقام محددة بالضبط دون تطلب تقدير من المحاسب. وتعتبر هذه المجموعة أخطر مجموعة لأنه يصعب اكتشافها^(٩٠)، وتعالج هذه المجموعة أو هذه الأنماط حالات الغش في تقدير الحسابات المالية، أو عدم الدقة في هذه التقديرات المالية، ومن ذلك تغيير طرق التقييم المحاسبي من سنة مالية إلى أخرى بدون وجود مبررات استثنائية حقيقية في وضعية التاجر أو الشركة، فتغيير طرق التقييم المحاسبي يجب أن يذكر في الملاحق أو الملحوظات التي يريدها المحاسبون، ويرفق به تبرير لهذا الأمر، فأي تغيير في السياسة المحاسبية، دون الإشارة إلى ذلك في تقرير الإدارة؛ مما يدل على الربح، في حين وجود خسارة في الميزانية من حيث الواقع^(٩١)، وكذلك توزيع المصاريف أو تحويلها من خانة إلى أخرى، أو دمج بعضها في بعض بأمر يشوبه الغش، وكذلك من خلال تحويل ذمم مشكوك فيها مستحقة على الشركة الأم إلى شركاتها التابعة أو العكس، أو من خلال تسجيل خصوم وديون مستحقة تكون طويلة الأمد^(٩٢)، ويرى بعض الفقه إن عدم الدقة في التقييم أخطر صور الكذب في البيانات؛ وذلك لسهولة ارتكابها وصعوبة اكتشافها^(٩٣).

(٨٩) محمد علي كرمان؛ رضا السيد عبد الحميد، مرجع سابق، ص ١٤٥.

(٩٠) R. Rattaz, «Etats financiers: l'image fidèle et le bilan infidèle», Centre de formation financier, OvBlog, (2011), 17 Avril 2011.

(٩١) Philippe Conte et Wilfrid Jeandidier, op.cit, pp. 178-179.

(٩٢) محمد علي كرمان؛ رضا السيد، عبد الحميد. مرجع سابق، ص ١٤٤.

(٩٣) Philippe Conte et Wilfrid Jeandidier, op.cit, p. 179.

- ١ - تقييم رؤوس الأموال المحضنة: من طرق الإخلال بصحة الحسابات المالية من خلال التلاعب بالاحتياطات سواء كانت إلزامية أو اختيارية^(٩٤)، سواء بالاقتطاع من أرباح السنوات التالية، أو من الاحتياطي النظامي الذي يكون أساساً لتغطية خسائر الشركة^(٩٥).
- ٢ - تقييم الأصول الثابتة: ويكون ذلك عبر المساس بعناصر الأصول الثابتة كإدراجها قبل الإنجاز الفعلي، أو عدم حساب الاستهلاك على الأصول أو عدم احتساب نسبة استهلاك كافية من أجل تقدير قيمة الأصول^(٩٦)، تضخيم قيمة عناصر الأصول كإعطاء الأصول العقارية قيمة أكثر من قيمتها الحقيقية، أو التضخيم في قيمة الأموال المخصصة للاستثمارات في بورصة الأسهم والسندات^(٩٧).
- ٣ - تقييم الأصول الثابتة والعقارات والمعدات: الأصول والعقارات لها عدة حالات، فقطع الأرض لا تفقد من قيمتها ولا تتعرض للتآكل المادي لذلك لا يجوز احتساب نسبة استهلاك عليها، على خلاف المباني التي يجب احتساب نسبة استهلاك عليها، وكذلك بالنسبة للأدوات والمنقولات التي غالباً ما تتعرض لفقدان بالقيمة يكون سريعاً وفي وقت قصير^(٩٨)، وكذلك قيد ديون مشكوك في تحصيلها إلى حد كبير في جانب الأصول على أنها ديون مؤكدة التحصيل^(٩٩).
- ٤ - تقييم الأملاك الأخرى: كذلك براءة الاختراع والرسومات والنماذج وشهرة المنتج تتعرض لنسبة استهلاك، فيجب احتسابها بطريقة دقيقة وإدراج

(٩٤) محمد علي كرمان؛ رضا السيد عبد الحميد، مرجع سابق، ص ١٤٠.

(٩٥) Philippe Conte et Wilfrid Jeandidier, op.cit, p. 179.

(٩٦) محمد علي، كرمان؛ رضا السيد عبد الحميد، مرجع سابق، ص ١٤٥.

(٩٧) Philippe Conte et Wilfrid Jeandidier, op.cit, p. 180.

(٩٨) محمد علي كرمان؛ رضا السيد عبد الحميد، مرجع سابق، ص ١٤٥.

(٩٩) Philippe Conte et Wilfrid Jeandidier, op.cit, p. 180.

معدل صحيح لمدى صلاحيتها وأصالتها، وبالنسبة لحقوق الامتياز في المناجم والمحاجر فهي تتعلق غالباً بحقوق الاستغلال، وتقديرها يعتبر عملاً صعباً، ولا يمكن أن تدون في الحسابات إلا إذا تم شراء ثمن حيازتها، ولكن من الضروري أن تحسب مدة الإهلاك حسب مدة حق الامتياز أو الانتفاع^(١٠٠)، إذ إن أموال الشركة وحصلها قد تكون منقولاً معنوياً كبراءة الاختراع أو العلامة التجارية^(١٠١).

٥ - تقييم عناصر الأصول الثابتة: يجب على إدارات الشركات الامتناع عن أية محاولة تحريف في تقييم عناصر الأصول الثابتة؛ فالقاعدة الأساسية تتمثل في أن المخزونات تدون في الأصول في يوم إدراجها في الأملاك مقابل كلفة شرائها التي تعادل ثمن الشراء مزيدياً فيه المصاريف الملحقه المحتملة، ويحتفظ على تسجيل الأصول والمبالغ الباقي دفعها في حالة إذا ما كان يجب دفع الثمن بالكامل فوراً، وفي أقل القيمتين التي هي كلفة البداية والقيمة الحقيقية أو القيمة التجارية، فهذه الأخيرة التي تعادل قيمة الجرد الذي يقدر بحسب سعر السوق، وقيمة منفعة الأصل التي تعود للشركة^(١٠٢).

٦ - تقييم عناصر الأصول المنقولة: إن التقييم المغلوط للمخزونات ممارسة شائعة بشكل كبير^(١٠٣).

٧ - التلاعب في تقييم الأرصدة: إن دور الأرصدة على الصعيد المحاسبي هو تحديد أي انخفاض يطرأ في عنصر من عناصر أصول الشركة، وإيراد الأخطار والأعباء الصافية المحددة بشكل واضح في موضوعها، مع

(١٠٠) غنايم، حسين يوسف. (١٩٨٩). الشركات التجارية في دولة الإمارات العربية المتحدة. الطبعة الثانية. ص ٣٣.

(١٠١) Philippe Conte et Wilfrid Jeandidier, op.cit, p. 181.

(١٠٢) Philippe Conte et Wilfrid Jeandidier, op.cit, p. 181.

(١٠٣) Philippe Conte et Wilfrid Jeandidier, op.cit, p. 181.

الأخذ بالاعتبار الأحداث التي وقعت أو التي تقع حالياً أو تلك المحتمل وقوعها، فيجب أن تتضمن في الحسابات السنوية المخاطر والخسائر خلال السنة المالية أو السنة المالية السابقة، حتى ولو لم تعرف إلا بين تاريخ نهاية السنة ووقت إعداد الميزانية أو البيان المالي، وهذه الأرصدة تعتبر مرتعاً خصباً للغش والمبالغة فيها، وغالباً ما تستعمل المحاكم الفرنسية فطنتها وخبراتها المتراكمة عندما يتعلق الأمر بمبلغ متنازع عليه كأرصدة لديون مشكوك فيها، أو غير قابلة للاسترجاع، أو بأرصدة تتعلق بتغييرات سعر الصرف^(١٠٤)، وكذلك إذا ذكر المراقب في تقريره أن انخفاض نسبة الأرباح كان بسبب تغيير أسلوب المحاسبة عن الأعمال التي تمت أثناء السنة المنقضية، مقرأً بذلك مجلس الإدارة فيما ذهب إليه^(١٠٥)، وعموماً فإن الممارسات المحاسبية التي يمكن للإدارة من خلالها الولوج للميزانية والتلاعب في بنودها عديدة، ولا يمكن حصرها في بعض بنود الميزانية وتحويلها إلى صورة أرباح محققة^(١٠٦).

٨ - تقييم الأرصدة (حالة خاصة): وتبدو خصوصية هذا الأمر في أن القضاء لم يفصل بشكل نهائي في مسألة مهمة تتمثل في كيفية المعالجة المحاسبية للأخطار المرتبطة بخسارة محتملة لدعوى منظورة أمام القضاء^(١٠٧).

٩ - تقييم الخصوم (الديون) المستحقة والتعهدات: كان يلجأ بعض رؤساء

(١٠٤) Philippe Conte et Wilfrid Jeandidier, op.cit, p. 182.

(١٠٥) محمد علي كرماني؛ رضا السيد عبد الحميد، مرجع سابق، ص ١٤٥.

(١٠٦) للمزيد حول صور الغش والتلاعب في القوائم المالية انظر: سامح محمد رضا، مرجع سابق؛ لطفي، أمين السيد أحمد. (٢٠٠٥). مسؤوليات وإجراءات المراجع في التقرير عن الغش والممارسات المحاسبية الخاطئة، الدار الجامعية، بدون رقم طبعة.

(١٠٧) Philippe Conte et Wilfrid Jeandidier, op.cit, p. 182.

المؤسسات المتهمين وغير الحذرين كحل أخير إلى الانجراف وراء القيام بتقييم أقل من قيمته لبعض ديون الخصوم المدرجة في الحسابات المالية^(١٠٨).

١٠- تقييم المداخل المستقبلية: وقد تمت هذه في إحدى القضايا التي قام فيها مدير عام لإحدى الشركات المساهمة بتقديم زيادة في المداخل المستقبلية، إلا أنه بالتدقيق على الحسابات المالية من قبل المحكمة تبين أنه - وبالنظر للطريقة المستعملة - فإن هذا المدير لا يمكنه أن يجهل أن هذا الفعل سيجعل حصيلة الحسابات مغلوطة وغير حقيقية^(١٠٩).

المبحث الثاني أركان التجريم

سندرس على التوالي في هذا المبحث الركن المادي؛ حيث نبين فيه النشاطات الإجرامية المنظمة لدى المشرعين الثلاثة، ثم ننتقل لدراسة الركن المعنوي في المطلب الثاني؛ حيث ندرس الإشكاليات التي يثيرها الركن المعنوي لهذه الجريمة، وسنتطرق للعقاب على هذه الجريمة في المطلب الثالث من هذا المبحث.

المطلب الأول

صور النشاط الإجرامي المكون للركن المادي

يتبلور النشاط الإجرامي للفاعل في هذه الجريمة حول قيامه بإعداد بيانات كاذبة لا تعبر عن حقيقة الوضع المالي للشركة، وقد استخدمت التشريعات الثلاثة المقارنة صوراً مختلفة عند تحديدها للنشاط الإجرامي المكون لهذه الجريمة، كما استخدمت صوراً متفقة للنشاط الإجرامي لهذه الجريمة، وإن كانت

Philippe Conte et Wilfrid Jeandidier, op.cit, p. 182-183.

(١٠٨)

Philippe Conte et Wilfrid Jeandidier, op.cit, p. 183.

(١٠٩)

قد عبرت عن هذه الصور المتفككة بألفاظ مختلفة، وعلى ذلك سنقوم بعرض صور النشاط الإجرامي لدى المشرعين الثلاثة، كما سنتعرض لرأي الفقه في طبيعة تصنيف الركن المادي.

أولاً - تقديم وذكر بيانات مالية كاذبة:

نصت المادة ٣-٢٤١ والمعدلة بالقانون رقم ١١١٧-٢٠٠٣ من قانون التجارة الفرنسي على: "يعاقب بالحبس لمدة خمس سنوات وبغرامة ٣٧٥٠٠٠ يورو: ٣- المديرون الذين يقومون بتقديم حسابات سنوية للشركاء لا تعطي عن كل سنة مالية صورة أمينة عن نتائج عمليات السنة المالية..."^(١١٠)، وهو ما يعني أن المشرع الفرنسي جرم أول ما جرم بخصوص الشركات ذات المسؤولية المحدودة تقديم بيانات أو حسابات مالية سنوية لا تعطي صورة حقيقية عن المركز المالي للشركة، فالتجريم هنا انصب على فعل تقديم البيانات الكاذبة، قبل انعقاد الجمعيات، يتم تقديم الحسابات السنوية إلى الشركاء أو المساهمين عن طريق إرسال الوثائق أو وضعها تحت تصرفهم، ولكن يقوم تقديم الوثائق بشكل أساسي على عرضها على الجمعية السنوية من أجل المصادقة عليها، بالمقابل، مجرد تحضير وثائق غير قانونية، وتشكل إخفاء حقيقة المركز المالي للشركة، لا يُعاقب عليه في حال عدم تقديمها إلى الشركاء، وعلى هذا، انتقد البعض الحكم القاضي بوقوع الجريمة لمجرد التداول الذي أدى إلى اتخاذ القرار بتقديم حسابات غير أمينة، مع التسليم بأن بعض الوثائق المستخدمة لإخفاء الحقيقة يمكن أن تقع تحت طائلة إدانات أخرى، بشكل خاص تجريم التزوير في سجلات التجارة، أو الإدانات المنصوص عليها في قانون الضرائب العام^(١١١). وهذا التقديم يكون للشركاء وحدهم أو المساهمين، فالأمر يتطابق مع تسليم حسابات سنوية لشريك واحد أو أكثر بأي شكل كان وفي أية

L'article L241-3 du Code de commerce modifié par la LOI n2013-1117 du 6 (١١٠) d'octobre 2013 - art. 30.

Michel Véron, op.cit, p. 239.

(١١١)

مناسبة كانت، فعندما تقدم تلك البيانات إلى الجمعية العامة السنوية يعتبر فعل التقديم قد تم بمجرد وضع الوثائق تحت تصرف الشركاء، ويجب ألا يكون أحد من المساهمين قد مارس سلطته في الاطلاع على تلك البيانات والحسابات المالية؛ لأن التقديم لا يستلزم أبداً الاطلاع عليها، ما يعني وقوع الجريمة حتى ولو تم تصحيح الخطأ أو البيانات الكاذبة قبل أن تفصل الجمعية في ذلك^(١١٢)، وأما عن معنى الكذب، فالكذب تقوم على إخفاء وضع الشركة الحقيقي، وعلى عدم إعطاء - لكل سنة مالية - صورة أمينة عن نتيجة عمليات السنة المالية، وعن الوضع المالي وعن الأملاك عند انقضاء تلك المدة. وبما أن الأمر يتعلق بشكل أساسي بالكاذب تخص الوثائق المحاسبية فإن الاحتيال يقوم على زيادة الموجودات، كما يقوم على التخفيف من الخصوم، أكان ذلك عن طريق تأكيدات غير صحيحة أم بعمليات إغفال غير قانونية^(١١٣).

وقد جرم النص الإماراتي قيام الفاعل بذكر تلك البيانات الكاذبة بقوله: "كل مدير... ذكر عمداً بيانات كاذبة في الميزانية..."^(١١٤)، كما نص المشرع الكويتي على نص مقارب للنشاط الإجرامي الوارد بالنص الإماراتي بقوله: "كل عضو مجلس إدارة أو مدير أو مراقب حسابات أو مصفٍ اشترك في إعداد ميزانية أو مركز مالي"^(١١٥)، والمستفاد من النص أن جوهر النشاط الإجرامي والمكون للركن المادي هو الاشتراك في الإعداد، وليس بالضرورة أن يكون الفاعل هو من أعد وحده البيانات أو القوائم المالية محل الجريمة. ويدور السلوك الإجرامي في تلك الجريمة حول فكرة الكذب، وعلى وجه الخصوص الكذب المكتوب، وهو الكذب الإيجابي الذي يقوم على إثبات بيانات كاذبة^(١١٦)، حيث يتمثل الركن

(١١٢) Philippe Conte et Wilfrid Jeandidier, op.cit, p. 184.

(١١٣) Michel Véron, op.cit, p. 239.

(١١٤) المادة ٣٦٤ من قانون الشركات الاتحادي الإماراتي رقم ٢ لسنة ٢٠١٥.

(١١٥) المادة ٣٠٣ من قانون الشركات التجارية الكويتي رقم ١ لسنة ٢٠١٦.

(١١٦) حسني الجندي، مرجع سابق، ص ٢٧٥.

المادي في ذكر (إعطاء) أو تأكيد معلومات كاذبة عن وضع الشركة، فالإعطاء يتمثل في قيام المراقب ابتداء بإعطاء المعلومات الكاذبة، أما التأكيد فيتمثل في أن المعلومات الكاذبة قد وصلت أولاً ثم قيام المراقب بتأكيدهما، على خلاف المشرع الفرنسي الذي سوى بين فعل الإعطاء أو التأكيد الذي يقع من المراقب شخصياً أو بصفته شريكاً في شركة لمراقبة الحسابات^(١١٧)، وهو ما يعني تجريم الكذب في ذكر بيانات تلك الوثائق؛ بقصد إخفاء المركز المالي الحقيقي للشركة، وهو ما يمكن أن يكون أيضاً تزويراً معنوياً إذا ذكرت تلك البيانات من البداية وأثناء تحرير الوثيقة، ومادياً إذا تم بكشف بيان أو محوه وإضافة غيره أو إضافته، والكذب في البيانات التي تضمنتها الميزانية وحساب الأرباح والخسائر والتقارير التي تعرض على المساهمين والجمعية العامة، يأخذ صوراً وأشكالاً متعددة، ومتطورة مع التقدم التكنولوجي، وتزايد استخدام الحاسبات الآلية في مجال المعاملات التجارية^(١١٨)، وعندما تقوم الكذبة على تقديم وقائع خاطئة على أنها وقائع صحيحة فإن إثبات الجريمة يكون أمراً سهلاً، وهو الأمر الأكثر انتشاراً، ولكن من النادر جداً أن يخاطر المذنبون بمغالطات مادية يسهل كشفها، فاستخدام أساليب التزوير التقليدية كالكشط والحذف والتغيير نادرة وأقل حدوثاً، أما المغالطات التي تحدث في تقييم عنصر ما من الأصول أو من الخصوم أو في بند من بنود الموازنة، فإنها أكثر حدوثاً وتكون غالباً صعبة الكشف؛ إذ إنه يمكن استخدام طرق عديدة للتقييم^(١١٩)، ويجب أن تنصب هذه الأفعال على نتيجة المراجعة الحسابية أو التقرير الذي يقدم للجمعية العامة، والسلوك الإجرامي هنا هو سلوك إيجابي، وتعتبر الجريمة وقتية؛ لأنها تتم بمجرد ارتكاب هذا الفعل^(١٢٠).

(١١٧) شمسان ناجي صالح الخيلي، مرجع سابق، ص ٢٣٤.

(١١٨) محمد علي كرمان؛ رضا السيد عبد الحميد، مرجع سابق، ص ١٤٢-١٤٣.

(١١٩) Michel Véron, op.cit, p. 240.

(١٢٠) حسني الجندي، مرجع سابق، ص ٢٧٣-٢٧٤.

ثانياً - نشر الميزانية:

يقوم النشر على إيصال بعض الوقائع إلى معرفة الجمهور أي إلى المجموعة، وبحسب صيغة أحد الأحكام القضائية، يُعنى بالنشر كل وسيلة تهدف وتؤدي إلى إعلام الغير بالموازنة، وبما أن طريقة النشر ليست ذات أهمية كبيرة فإن النص ينطبق على النشرات الكتابية (مقالات في الصحف، تعاميم)، كما ينطبق على النشر الشفهي (مؤتمر صحفي)^(١٢١)، وهذا النشاط الإجرامي خاص بالشركات المساهمة^(١٢٢)، ولا يعرف القانونان الإماراتي والكويتي هذا النشاط الإجرامي.

ثالثاً - إغفال وقائع جوهرية:

نصت المادة (٣٦٤) من قانون الشركات الاتحادي الإماراتي رقم ٢ لسنة ٢٠١٥ على: "يعاقب..... أو أغفل وقائع جوهرية في هذه الوثائق بقصد إخفاء حقيقة المركز المالي للشركة"^(١٢٣)، كما نصت الفقرة ٤ من المادة ٣٠٤ على: "... أو أغفل عمداً وقائع جوهرية بقصد إخفاء حقيقة الوضع المالي للشركة"^(١٢٤)، وكلمة "أو" الواردة هنا قد أتت للمغايرة، ما يعني أن ثمة نشاطاً إجرامياً آخر انتظمه هذا النص، وهو الإغفال العمدي للوقائع الجوهرية، وفعل الإغفال في حد ذاته يتحقق بمجرد الامتناع عن تضمين الميزانية أو البيان الواقعة الجوهرية التي يترتب عليها إخفاء المركز المالي الحقيقي للشركة^(١٢٥)،

Michel Véron, op.cit, p. 238.

(١٢١)

L'article L242-6 du Code de commerce modifié par la LOI n2013-1117 du 6 (١٢٢) décembre 2013.

(١٢٣) المادة ٣٦٤ من قانون الشركات الاتحادي الإماراتي رقم ٢ لسنة ٢٠١٥.

(١٢٤) المادة ٣٠٣ من قانون الشركات التجارية الكويتي رقم ١ لسنة ٢٠١٦.

(١٢٥) كبيش، محمود. (٢٠٠٦). المسؤولية الجنائية لمراقب الحسابات في الشركات المساهمة. مؤتمر مسؤولية المهنيين. النشر العلمي - جامعة الشارقة. ص١٣٧.

والسؤال المطروح هنا ما المعيار أو الضابط الموضوعي لتحديد وإسباغ وصف الجوهريّة على الوقائع؟

نعتقد بأن كل أمر يترتب على إغفاله إخفاء حقيقة الوضع المالي للشركة يعتبر جوهرياً، فليس لأحد أن يتمسك بعدم الجوهريّة إذا ما كان قد ترتب على الإغفال إخفاء حقيقة الوضع المالي للشركة، ونطرح هذه النقطة باعتبار أهميتها التي تفوق أهمية ذكر أمثلة على الأمور الجوهريّة، التي يدرج الفقه على ذكرها عند دراسة هذه الجريمة^(١٢٦)، ويضيف الفقه بأن تفسير "الوقائع الجوهريّة يتضمن الوقائع التي نص القانون عليها صراحة، أو ألزم القانون بذكرها صراحة، بالإضافة إلى كل ما هو ضروري في بيان الحقيقة المراد إثباتها"^(١٢٧)، وفي هذا المقام نعتقد بأن كل البيانات والمعلومات التي تنص عليها المعايير المحاسبية ذات الصلة، ولوائح وإعلانات هيئة أسواق المال وتعليماتها، والعرف الدارج في قطاع الأعمال والشركات تتمتع بقرينة على جوهريتها على الأقل، إن لم نقل بالجوهريّة.

وقد قضت محكمة القاهرة الاقتصادية بشأن أحد مراقبي الحسابات الذي تم اتهامه بالتصديق على تحويل مبالغ مختلسة من إحدى الشركات، وإغفال وقائع جوهريّة في التقرير المقدم للجمعية العمومية بالبراءة، وفق تقرير الخبير الذي اطمأنت إليه المحكمة، الذي أثبت أن ما قام به مراقب الحسابات قد تم طبقاً للأسس المحاسبية ومعايير المراجعة المحاسبية^(١٢٨)، والجوهر المميز للمركز المادي لهذه الجريمة هو عدم لزوم تحقيق منفعة أو اختلاس من وراء ارتكاب هذه الجريمة، فليس الاختلاس بعنصر من عناصرها، وهو أمر مهم؛ حيث إن كثيراً ما يقوم مراقبو الحسابات بالتغطية على تلاعبات الإدارة التنفيذية كسباً لودها، وطمعاً في تجديد عقودهم.

(١٢٦) محمد علي كرمان؛ رضا السيد عبد الحميد، مرجع سابق، ص ١٤٨-١٥٠.

(١٢٧) محمود طبيش؛ مرجع سابق؛ ص ١٣٧.

(١٢٨) الحكم رقم ٧٢٧ لسنة ٢٠١٢ جنح اقتصادية القاهرة، الصادر في ٢٨/٦/٢٠١٤،

غير منشور.

الرأي الفقهي في طبيعة الركن المادي:

بعد تحديد صور النشاط الإجرامي المكون للركن المادي لهذه الجريمة، فإن تساؤلاً يثور حول نوع هذه الجريمة من حيث ركنها المادي فيما إذا كانت جريمة وقتية أم جريمة مستمرة، حيث يرى أستاذ القانون الجنائي الراحل حسني الجندي بأن النموذج الإجرامي لهذه الجريمة يتضمن أفعالاً يمكن ردها إلى طائفتين، فتوجد أفعال تعد جرائم وقتية، وتكون في حالة وضع تقرير مالي كاذب لا يعكس المركز الحقيقي للشركة، كقيام مراقب الحسابات بوضع ذلك التقرير الكاذب عن نتيجة مراجعته، وتعتبر وقتية؛ لأنها تتم بمجرد ارتكاب هذا الفعل، وعلى خلاف ذلك فإن إخفاء الوقائع الجوهرية عن التقرير يعد جريمة مستمرة لا تنتهي إلا بانتهاء حالة الاستمرار، أي باكتشاف فعل الإخفاء^(١٢٩)، ويؤيده في ذلك بعض الفقه^(١٣٠)، وهو ما ننتهي به إلى نتيجة أن هذه الجريمة تعتبر جريمة وقتية وجريمة مستمرة في ذات الوقت، وذلك بحسب نوع النشاط الإجرامي المرتكب.

المطلب الثاني

الركن المعنوي

القصد العام: يتفق الفقه العربي على تطلب القصد الجنائي في هذه الجريمة^(١٣١)، على الرغم من أن الاتجاه الحديث لدى الفقه الفرنسي لا يتطلب وجود لفظ (عمداً) للقول بتطلب القصد الجنائي في الجريمة، أخذاً بالمبدأ العام الذي أرسته المادة ١٢١-٣ من قانون العقوبات الفرنسي^(١٣٢)، الذي مفاده:

(١٢٩) حسني الجندي، مرجع سابق، ص ٢٧٥.

(١٣٠) شمسان ناجي صالح الخيلي، مرجع سابق، ص ٢٣٧.

(١٣١) محمود كبش، مرجع سابق، ص ١٣٨.

(١٣٢) L'Article 121-3 du Code pénal modifié par la Loi n2000-647 du 10 juillet (١٣٢) 2000 - art. 1 JORF 11 juillet 2000.

"ليس هناك جريمة أو جنحة دون نية ارتكابها" (١٣٣)، وقد خلص الفقه الجنائي العربي إلى أن هذه الجريمة تتطلب القصد الجنائي العام (١٣٤)، ويتكون القصد العام في هذه الجريمة بتصرف الفاعل عمداً؛ أي كونه على علم تام بالأمر، وعن وعي بعدم الصحة الذي يطال الوثيقة المحاسبية أو المالية، أو بالعيب الذي يعيبها بعدم صحة المحاسبة، وأن الحسابات لا تعكس حقيقة مركز الشركة المالي (١٣٥)، ومن ذلك ما قضت به محكمة النقض الفرنسية من أن الحسابات التي تمت مصادقتها مع ذلك دون تحفظ "كانت تتضمن فواتير شراء غريبة عن هدف الشركة، وبمبلغ مرتفع جداً وفواتير مزورة دون أسباب تجارية..."، فإن محكمة النقض استنتجت من ذلك "أن مدقق الحسابات كان قد أخذ علماً بالضرورة، وضمن إطار مهمته بالخلل الذي من شأنه أن يشكل مخالفات للقانون الجنائي....". إلا أن محكمة النقض تجاوزت القانون واستبعدت هذا التفسير للوقائع؛ إذ إنها جعلت من مدقق الحسابات ليس فقط الحارس ولكن أيضاً الضامن المطلق لموثوقية الحسابات؛ وذلك بسبب مهمته المتعلقة بالصالح العام (١٣٦).

الركن المعنوي لدى الشخص المحترف (حالة خاصة): يشير بعض الفقه إلى أن العلم يجب أن ينصرف إلى أن يكون وضع التقارير الكاذبة أو الإغفال أو الإخفاء تم عن علم من مراقب الحسابات وإرادته، ولقد شدد القضاء الفرنسي في خصوص الركن المعنوي، حيث افترض علم المراقب بكذب المعلومات المعطاة أو تأكيدها؛ حيث حكم بأن سوء النية يمكن استخلاصه من الموقع الذي يحتله

(١٣٣) Philippe Conte et Wilfrid Jeandidier, op.cit, p. 185.

(١٣٤) محمود كبش، مرجع سابق، ص ١٣٨. شمسان ناجي صالح الخيلي، مرجع سابق، ص ٢٣٦، محمد علي كرمان؛ رضا السيد عبد الحميد، مرجع سابق، ص ١٥١.

(١٣٥) Philippe Conte et Wilfrid Jeandidier, op.cit, p. 186.

(١٣٦) La responsabilité pénale de l'expert-comptable et du commissaire aux comptes, Yvonne MULLER, Maître de conférences, Université de Nanterre, L'ARRÊT DU 25 FÈVRIER 2009.

مراقب الحسابات، ومن الكفاءة المفترضة فيه، التي تؤدي إلى افتراض علمه بالصفة الكاذبة للمعلومات^(١٣٧)، ومن ذلك أن قضي بأن صورية الحسابات لا يمكن أن تخفى على المحترف في مجال المحاسبة، كالمحاسب الخبير، وعلى هذا فإنه حين يشهد بصحة وصدق هذه الحسابات يجعل من نفسه شريكاً عن سابق معرفة بالاحتيال المرتكب في حق الخزينة^(١٣٨)، كما قضي بأنه ينبغي على المحاسب الخبير معرفة القوانين والأنظمة، حتى ما كان منها نوعياً جداً، والمطبقة على الشركة، وأن لا يرتكب أخطاء في التقدير. فإن أعماله يجب أن تشكل ضماناً للثقة تجاه الغير^(١٣٩)، وهذا الأمر ينطبق بالضرورة على مراقب الحسابات والمصفي بشكل أكيد، كما يمتد بنظرنا للمدير ولعضو مجلس الإدارة في الأمور التي تعتبر من ضمن أعمالهم واختصاصاتهم، التي يفترض علمهم بها كمحترفين، وقد أخذ المشرع الكويتي بمعيار الرجل الحريص بموجب قانون الشركات الكويتي الجديد لدرجة العناية التي يبذلها المدير أو العضو في إدارة الشركة؛ مما مثل عدولاً عن موقفه السابق في قانون الشركات القديم^(١٤٠)، وهو الأمر الذي ينعكس بطبيعة الحال في تقدير النشاط الإجرامي المكون للركن المادي لهذه الجريمة، فنظرة القاضي للفاعل هنا في مجال المسؤولية الجزائية يجب أن تكون وفق معيار الرجل الحريص؛ لذلك قُرر بأن الركن المعنوي في الجرائم الاقتصادية يتسم بتقلصه وبتقزمه، وأنه كثيراً ما يكون مفترضاً لأن الفاعل يكون محترفاً وعالماً ببواطن الأمور^(١٤١).

القصد الخاص: إن الفقه الفرنسي مدعوماً بأحكام القضاء الفرنسي يتطلب

(١٣٧) محمد علي كرمان؛ رضا السيد عبدالحميد، مرجع سابق، ص ٢٣٧-٢٣٨.

Cass. Crim., 25 février 2004, Bull. crim., n° 53.

(١٣٨)

Cour d'appel de Rouen, 6 février 1997.

(١٣٩)

(١٤٠) أحمد عبدالرحمن الملحم، مرجع سابق، ص ٣٨٨.

(١٤١) المساعدة، أنور محمد صدقي. (٢٠٠٩). المسؤولية الجزائية عن الجرائم

الاقتصادية. دار الثقافة للنشر والتوزيع: الأردن. ص ٢١٩.

القصد الخاص لقيام هذه الجريمة، حيث يستدل بأن النصوص التجريبية تتطلب القصد العام والقصد الخاص بعين الاعتبار^(١٤٢)، يتطلب القصد الخاص امتداد العلم والإرادة إلى وقائع ليست في ذاتها من أركان الجريمة^(١٤٣)، بأن تنصرف إرادة الجاني إلى تحقيق نتيجة أبعد، وتحقيق غاية أخرى بخلاف ما يتحقق من توافر القصد العام^(١٤٤)، حيث استنتج جانب من الفقه من بعض الأحكام القضائية أن الهدف المقصود بعد تسجيل الطبيعة الوهمية لبعض المحركات المحاسبية هو إخفاء حقيقة المركز المالي للشركة، ومثال على ذلك عندما يعتمد المسؤول عن الإدارة إخفاء خطر محقق ينذر بوقوع خسائر ثقيلة، ومثال آخر عندما تكون التهمة هي أن يظهر المتهم على غير الحقيقة وضعيته الشركة مطابقة للأهداف المعلن عنها من شركاء الشركة^(١٤٥)، فيجب على المحكمة التحقق من أن المتهمين في الشركات الملاحقين قد تصرفوا عن سابق معرفة، أي وهم يعرفون أن الحسابات السنوية المنشورة أو المقدمة كانت غير صحيحة، وينبغي أن تقام هذه البيئة اعتماداً على العناصر الموضوعية الخاصة بكل حالة على انفراد، ولكن كما هو الحال في مجالات أخرى، هذه البيئة يسهل الحصول عليها بنوع من قرينة سوء النية التي تثقل عليهم بسبب وظيفتهم أو خبرتهم المهنية، وإذا ما نظرنا إلى العناصر الموضوعية وحدها سنلاحظ، من استعراضنا لحالات قضائية عديدة جداً، أن البيئة على القصد الإجرامي قد أقرت وبشكل خاص بسبب ضخامة الكذبة وخطورة المغالطات، أو من طبيعة الوسائل

(١٤٢) Michel Véron, op.cit, p. 240.

(١٤٣) حسني، محمود نجيب. (٢٠١٢). شرح قانون العقوبات (القسم العام). الطبعة السابعة. دار النهضة العربية: القاهرة. ص ٧٠٢.

(١٤٤) البحر، ممدوح خليل. (٢٠٠٩). الجرائم الواقعة على الأشخاص في قانون العقوبات الإماراتي وفقاً لآخر التعديلات. إثراء للنشر والتوزيع. الطبعة الأولى. ص ٤٠.

(١٤٥) Philippe Conte et Wilfrid Jeandidier, op.cit, p. 187.

الاحتياالية المستخدمة، على سبيل المثال، من يشارك الإداري الملاحق في عملية المداولة التي أقرت تقديم ونشر الحسابات في أنه يعرف أن الظاهر المعطى للحسابات كان مخالفاً للواقع، ولا يهم كثيراً أن تكون الموازنة المقدمة قد رُفضت من قبل الجمعية العمومية، أو أن يكون الجاني قد تصرف فقط بغرض الاحتيال الضريبي^(١٤٦)، وهو ما نرى انطباقه بالنسبة للتشريعين الإماراتي والكويتي، إذ نص الأول على: "... بقصد إخفاء حقيقة المركز المالي للشركة" ^(١٤٧)، كما نصت الفقرة الرابعة من المادة ٣٠٤ على أن يكون الركن المادي بصورتيه "بقصد إخفاء حقيقة الوضع المالي للشركة" ^(١٤٨)، وهو ما يؤكد أن المشرعين يتطلبان قصداً خاصاً يتمثل في إخفاء حقيقة الوضع المالي للشركة، كما تجدر الإشارة إلى أن الفاعلين يعاقبون على إرادتهم إخفاء الوضع الحقيقي للشركة، أما النتيجة التي يسعون إليها يجب ألا يُخلط بينها وبين الدافع الذي يحرضهم، الذي يبقى غير ذي أهمية في نظر القانون الجنائي، وعلى هذا فإنه لا يهم كثيراً أن يكون التستر قد هدف إلى إخفاء أخطاء إدارية واختلاسات سوء أمانة ووضع مالي كارثي، وأحياناً على العكس وضع مزدهر جداً، ولكن تنظيم الحسابات ليس دائماً بالأمر السهل، ولا يمكن فرض حسابات متناهية في الدقة، وعلى هذا فقد اعتبرت محكمة النقض أن القصد الإجرامي يزول عندما يكون المتهمون غير مدركين أنهم خرجوا عن "هوامش التقدير المقبولة" ^(١٤٩)، إلا أن الجهل لا يجوز التذرع به في المجال المحاسبي، لأن الجهل هنا غير مقبول، وعلى الخصوص فيما يجب عليه العلم به ^(١٥٠)، وما تقدم عن عدم الاعتداد بالبواعث ليس أمراً مطلقاً، إذ يذكر بعض الفقه أن اتجاهاً في القضاء التونسي له موقف مخالف،

Michel Véron, op.cit, pp. 242-243.

(١٤٦)

(١٤٧) المادة (٣٦٤) من قانون الشركات الاتحادي الإماراتي رقم ٢ لسنة ٢٠١٥.

(١٤٨) المادة ٣٠٣ من قانون الشركات التجارية الكويتي رقم ١ لسنة ٢٠١٦.

Michel Véron, op.cit, p. 241.

(١٤٩)

(١٥٠) حسني الجندي، مرجع سابق، ص ٢٧٧.

ففي أحد الأحكام القضائية أخفى شخص قطعاً ذهبية في سيارته محاولاً تهريبها، إلا أنه تم ضبطه، وقررت المحكمة أن ذلك الإخفاء ربما كان بسبب الخشية عليه من السرقة لارتفاع قيمته، كما أن القانون الجنائي الاقتصادي التونسي قرر في قانون المنافسة والأسعار زوال الصفة التجريبية عن إحدى الجرائم إذا كان الدافع وراء ارتكابها تحقيق منفعة اقتصادية^(١٥١).

المطلب الثالث

العقاب

تتفق التشريعات الثلاثة المقارنة على أن يكون العقاب على هذه الجريمة بعقوبة الجنحة، وبينما تصل للحبس لمدة خمس سنوات في القانون الفرنسي^(١٥٢)، وأما المشرع الإماراتي الذي يعرف التقسيم الثلاثي للجرائم^(١٥٣)، فقد شدد عقوبة الحبس في القانون الجديد لتكون: (يعاقب بالحبس مدة لا تقل عن ستة أشهر ولا تجاوز ثلاث سنوات...) ^(١٥٤)، وتصل عقوبتها للحبس بما لا يجاوز ثلاث سنوات في القانون الكويتي^(١٥٥).

وأما بشأن عقوبة الغرامة على هذه الجريمة فقد نص القانون الإماراتي على ألا تقل عن مائة ألف درهم، ولا تزيد عن خمسمائة ألف درهم^(١٥٦)، وأما

(١٥١) يعقوب، محمود داوود. المسؤولية في القانون الجنائي الاقتصادي. دون ناشر. ص ص ٦٠-٦١.

(١٥٢) L'article L241-3 du Code de commerce modifié par la et L'article L242-6 du Code de commerce modifié par la LOI n°2013-1117 du 6 décembre 2013 - art. 30 et L'article L242-6 du Code de commerce modifié par la LOI n°2013-1117 du 6 décembre 2013 - art. 30.

(١٥٣) الشعالي، خليفة راشد. (٢٠٠٦). شرح قانون العقوبات الإماراتي، الكتاب الأول - النظرية العامة للجريمة. دون طبعة. ص ٥٠.

(١٥٤) المادة ٣٦٤ من قانون الشركات الاتحادي رقم ٢ لسنة ٢٠١٥.

(١٥٥) المادة ٣٠٣ من قانون الشركات الكويتي رقم ١ لسنة ٢٠١٦.

(١٥٦) المادة ٣٦٤ من قانون الشركات الاتحادي رقم ٢ لسنة ٢٠١٥.

بشأن عقوبة الغرامة على هذه الجريمة في القانون الكويتي فقد نص على الغرامة التي لا تقل عن عشرة آلاف، ولا تزيد على مائة ألف دينار^(١٥٧)، وأما القانون الفرنسي فقد حدد عقوبة الغرامة على هذه الجريمة أيّاً كان نوع الشركة مغفلة أو ذات مسؤولية محدودة، وجعلها واحدة وهي الغرامة لا تتجاوز (٣٧٥٠٠٠) يورو^(١٥٨).

وهذه الجريمة لا يمكن التصالح عليها في التشريع الإماراتي^(١٥٩).

الخاتمة:

وقد كان لنا بعد هذا الاستعراض المقارن مجموعة من النتائج والتوصيات نجملها على النحو الآتي:

أولاً - أهم النتائج:

- ١ - لفظ "مدير" الوارد كصفة للفاعل في هذه الجريمة يمتد ليشمل كل من تكون له سلطة الإدارة بداخل الشركة، ولا تقتصر على المدير الأعلى.
- ٢ - توسع المشرعان الإماراتي والكويتي بإضافة المصفي لصفة الفاعل في هذه الجريمة على خلاف منهج المشرع الفرنسي، وهو أمر تتفق معه، وخصوصاً أن المصفي يقوم في بداية عمله بجرد أموال الشركة، كما تثبت له أغلب سلطات إدارة أموال الشركة.
- ٣ - توسع المشرع الكويتي في مفهوم "محل الجريمة"، بإضافة أية بيانات

(١٥٧) المادة ٣٠٣ من قانون الشركات الكويتي رقم ١ لسنة ٢٠١٦.

(١٥٨) L'article L241-3 du Code de commerce modifié par la et L'article L242-6 du Code de commerce modifié par la LOI n°2013-1117 du 6 décembre 2013 - art. 30 et L'article L242-6 du Code de commerce modifié par la LOI n2013-1117 du 6 décembre 2013 - art. 30.

(١٥٩) قرر المشرع الإماراتي عدم جواز التصالح على جميع الجرائم الواردة في الفصل الثاني من باب العقوبات وهي الجرائم المنصوص عليها في المادة ٣٦١ حتى ٣٧٠.

صادرة عن الشركة لمحل الجريمة، وهو توسع محمود ونقترح على المشرع الإماراتي الأخذ به.

٤ - اشتراط المشرع الكويتي صدور الوثيقة أو البيان محل الجريمة من إدارة الشركة من شأنه التضييق للنص التشريعي، ونقترح إلغاء هذا القيد، وقد أحسن المشرع الإماراتي إذ لم ينص على هذا القيد.

٥ - انفرد المشرع الفرنسي بإيراد موظفي (إداريي) الشركة كصفة للفاعل في هذه الجريمة، ويبرر ذلك باحتمالية وجود مصالح لهم كنظام خيار شراء الأسهم، وهو نقص يجدر بالمشرعين الإماراتي والكويتي تداركه.

٦ - التجريم يرد على مراقب الحسابات بصفته الشخصية وليست المعنوية وفق التشريع الكويتي، وسواء كان مراقب حسابات خارجياً أو داخلياً.

٧ - البيانات أو التقارير المالية محل الجريمة غير محددة، ولكن المشرع الفرنسي اشترط أن تكون سنوية، ونعتقد أن النصين الإماراتي والكويتي كان فيهما شمول تشريعي أكثر.

٨ - إغفال أمور جوهرية يعتبر نشاطاً مادياً مستمراً لا ينتهي إلا بانقطاع حالة الاستمرار عبر الكشف عن ذلك الإغفال، وهو نشاط انفرد به التشريعان الإماراتي والكويتي، إلا أنه يدخل في عموم النشاط الإجرامي الأول؛ وهو إخفاء البيانات المالية.

٩ - تتطلب الجريمة في أي من صورها الثلاث نتيجة إجرامية لقيامها، وهو ما يستخلصه الفقه من نص المشرع الفرنسي: "حتى في غياب توزيع للأرباح".

١٠ - تتطلب الجريمة إثبات القصد الخاص المتمثل بإرادة إخفاء المركز المالي للشركة، والإثبات يسهل الحصول عليه بنوع من قرينة سوء النية التي تثقل عليهم بسبب وظيفتهم أو خبرتهم المهنية، خصوصاً عندما يتعلق الأمر بالمحاسبين، فالجهل لا يجوز التذرع به في المجال المحاسبي.

ثانياً - التوصيات:

- ١ - الشخص المعنوي غير مخاطب بهذه الجريمة بالتشريع الكويتي، ونوصي بتجريم فعله على غرار المشرعين الفرنسي والإماراتي.
- ٢ - لا نتفق مع تزايد المشرع الكويتي عندما اشترط صدور البيانات المالية من إدارة الشركة، ونقترح حذف هذا الشرط أسوة بالتشريع الإماراتي.
- ٣ - انفرد المشرع الفرنسي بتجريم فعل المدير أو الموظف الفعلي الذي يحل فعلياً محل مدير الشركة أو إداريها، ونقترح على المشرعين الإماراتي والكويتي تعديل القانون وموافقة المشرع الفرنسي في ذلك.

المراجع

أولاً - المراجع العربية:

- الملحم، أحمد عبدالرحمن. (٢٠١٤). قانون الشركات الكويتي والمقارن. الجزء الأول. الطبعة الثانية. دولة الكويت.
- الملحم، أحمد عبدالرحمن. (٢٠١٤). قانون الشركات الكويتي والمقارن. الجزء الثاني. الطبعة الثانية. دولة الكويت.
- الشرقاوي، الشهابي إبراهيم. (٢٠٠٨). مصادر الالتزام الإرادية في قانون المعاملات المدنية الإماراتي - العقد والتصرف الانفرادي. إثراء للنشر والتوزيع. الطبعة الأولى.
- لطفي، أمين السيد أحمد. (٢٠٠٥). مسؤوليات وإجراءات المراجع في التقرير عن الغش والممارسات المحاسبية الخاطئة. الدار الجامعية. دون رقم طبعة.
- المساعدة، أنور محمد صدقي. (٢٠٠٩). المسؤولية الجزائية عن الجرائم الاقتصادية. دار الثقافة للنشر والتوزيع: الأردن.
- عبد الرحيم، ثروت علي. شرح القانون التجاري الكويتي، بدون ناشر.
- الجندي، حسني. (١٩٨٩). القانون الجنائي للمعاملات التجارية. ج ١. القانون الجنائي للشركات. دار النهضة العربية: القاهرة.
- غنايم، حسين يوسف. (١٩٨٩). الشركات التجارية في دولة الإمارات العربية المتحدة. الطبعة الثانية.
- الشعالي، خليفة راشد. (٢٠٠٦). شرح قانون العقوبات الإماراتي. الكتاب الأول - النظرية العامة للجريمة. دون طبعة.
- رضا، سامح محمد. (٢٠١٠). اكتشاف الغش والتلاعب في القوائم المالية، مركز البحوث بمعهد الإدارة العامة بجامعة الملك فهد.
- الخيلي، شمسان ناجي صالح. (٢٠١٣). الحماية الجنائية للشركات التجارية. دار النهضة العربية.

- المانع، عادل علي. (٢٠١٢). تجريم إساءة المطلع للمعلومات الجوهرية. مجلة الحقوق. العدد ١. السنة ٣٦. مارس.
- الذنبيات، علي. (٢٠١٦). معايير التدقيق الدولية. مركز تدريب صرح العالمية. الأردن.
- عبدالفتاح، محمد السعيد؛ الخرشة، محمد أمين. (٢٠١٥). شرح قانون العقوبات الاتحادي لدولة الإمارات العربية المتحدة (القسم الخاص). الطبعة الأولى. الإمارات العربية المتحدة.
- الرافي، محمد تنوير. صغار المستثمرين ودور هيئة سوق المال في حمايتهم مقارنة بأسواق المال الأجنبية. دار النهضة العربية.
- العبودي، محمد عبدالقادر. (٢٠١٢). المسؤولية الجنائية للأشخاص المعنوية في التشريع المصري. دار النهضة العربية.
- كرمان، محمد علي؛ عبدالحميد، رضا السيد. (١٩٩٦). جرائم الشركات في النظام السعودي. دار النهضة العربية.
- كبيش، محمود. (٢٠٠٦). المسؤولية الجنائية لمراقب الحسابات في الشركات المساهمة. مؤتمر مسؤولية المهنيين. النشر العلمي. جامعة الشارقة.
- حسني، محمود نجيب. (دون سنة نشر). شرح قانون العقوبات (القسم الخاص). دار النهضة العربية: القاهرة.
- يعقوب، محمود داوود. (دون سنة نشر). المسؤولية في القانون الجنائي الاقتصادي. دون ناشر.
- طه، مصطفى كمال. (٢٠٠٥). الشركات التجارية. دار المطبوعات الجامعية.
- البحر، ممدوح خليل. (٢٠٠٩). الجرائم الواقعة على الأشخاص في قانون العقوبات الإماراتي وفقاً لآخر التعديلات. إثراء للنشر والتوزيع. الطبعة الأولى.

ثانياً – المراجع الفرنسية:

- Philippe Conte et Wilfrid Jeandidier, Droit pénal des sociétés commerciales, juris classeur, lexisnexis, édition 2004.
- DUCOULOUX-FAVARD C, Infractions Boursières: Délits et manquement boursiers, Fasc. 1600. Mise à jour 03-04-2013.
- Me Gilles-Robert Lopez, “la responsabilité pénale des chefs d’entreprise a la lumière des récentes reformes législatives”, L’essor, 16 janvier 2015.
- H. Matsopoulou “les conséquences de la responsabilité pénale des personnes morales”, Dr et patr. Juin 2006
- R. Rattaz, «Etats financiers: l’image fidèle et le bilan infidèle», Centre de formation financier, OvBlog, 17 Avril 2011.
- M.-C.Sordino, Droit pénal des affaires, bréal, 2012
- M.-C.Sordino, Droit pénal des affaires, 2 édition, Licence-master, bréal, 2012.
- F. Stasiak, Droit pénal des affaires, 2ed. LGDJ 2009
- Michel Véron, Droit pénal des affaires, dalloz, 10e édition.

ثالثاً – مراجع شبكة الإنترنت:

- < <http://droit-finances.commentcamarche.net/contents/1558-la-societe-anonyme-sa-statuts-et-formalites> > .
- < <https://www.legifrance.gouv.fr/affichCode.do?idArticle=LEGIA RTI000006230250&idSectionTA=LEGISC-TA000006146061&cidTexte=LEGITEXT000005634379&date-Texte=20170128> > .