القصد الجنائي الخاص في جريمة التلاعب بالبيانات الماليَّة والمصادقة عليها
(دراسة تحليليَّة نقديَّة مقارنة بين القانونين الكويتي والأمريكي)

الأستاذ / محمد محزم الحبيني العازمي
خبير محاسبي
الإدارة العامة للخبراء - وزارة العدل
دولة الكويت

ملخص:

يتلخَّص موضوع البحث في اشتراط "إخفاء حقيقة الوضع المالي للشركة" كقصدٍ جنائيٍّ خاصٍّ مطلوبٌ إثباته في مراقب الحسابات ورؤساء الشركة، وذلك فيما يتعلَّق بجريمة التلاعب بالبيانات الماليَّة والمصادقة عليها (المشاركة في إعداد بيانات ماليَّة غير مُطابِقة للواقع) وفق قانون الشركات الكويتي رقم ١ لعام ٢٠١٦.

فهذه القواعد ستؤدِّي إلى عدم إمكانيَّة إقامة الدليل القاطع على وجود نيَّة إخفاء حقيقة الوضع المالي للشركة لدى مراقب الحسابات، خاصةً أنَّ تقدير ظروف إثباتها – مثل فداحة ودلالة الخطأ – يرجع لقاضي الموضوع.

وبالنظر إلى عدم اشتراط مصادقة رؤساء الشركة على بياناتها الماليَّة في القانون الكويتي، فإنَّ إثبات قصدهم الخاص في جريمة التلاعب بالبيانات الماليَّة سيكون أكثر صعوبةً، خاصَّةً أنَّ قيام القصد الخاص عبر تقدير نيَّة إخفاء مركز الشركة المالي يحتاج إلى وجود عنصر التخصُّص في المحاسبة حتى يعرف الشخص تأثير الخطأ المحاسبي على المركز المالي، وهو غير الموجود دوماً لدى رؤساء الشركة.

وبالمقارنة مع هذه المواقف القانونيَّة، نقوم بتحليل ونقد موقف المشرع الأمريكي عبر قانون سوق الأوراق الماليَّة لعام ١٩٣٤، حيث تمَّ الاكتفاء بـ: "القصد الواعي" تجاه أيِّ شخص خاصَّةً مراقب الحسابات المُلْزَم بالمصادقة على البيانات- وذلك بهدف تحقيق أيَّة نتيجةٍ إجراميَّةٍ عن إصدار بيانات كاذبةٍ أو مُضلِّلةٍ، ممَّا أتاح إقامة أركان الجريمة على الوقائع بعد قيام الواقعة على بياناتٍ جوهريَّةٍ ذات معنى، وقيام العلم بها دون اشتراط نتيجةٍ إجراميَّة محدَّدةٍ.

فيما ألزم المشرع الأمريكي الرئيس التنفيذي ورئيس القسم المالي أيضاً بالمصادقة على البيانات الماليَّة للشركة عبر قانون Sarbanes - Oxley لعام ٢٠٠٢، ممَّا سهَّل قيام قرينة العلم بالبيانات الكاذبة أو المُضلِّلة والتجريم بناءً على العلم المُجرَّد أو القصد الواعي دون الحاجة لإثبات اشتراكهم بإعداد تلك البيانات، ودون اشتراط القصد الجنائي الخاص فيهم.

الأمر الذي يُوجِب تحليل ونقد القانون الكويتي بالمقارنة مع التجربة التشريعيَّة الأمريكيَّة بهدف الوصول إلى النص الجزائي الذي يكفل التجريم الحقيقي والعادل لمراقب الحسابات.

الكلمات المفتاحية: مراقب الحسابات، رؤساء الشركة، البيانات الماليَّة، الغش المحاسبي، التلاعب بالبيانات، البيان الكاذب، البيان المُضلِّل، القصد الجنائي الخاص، القصد الواعي (مصطلح أمريكي)، العلم.

مقدمة:

يتمثَّل عمل مراقب الحسابات الأساسي في المُصادقة على البيانات الماليَّة للشركات؛ الذي يُعتبر اشتراكاً في إعداد البيانات الماليَّة بصيغتها النهائيَّة، حيث إنَّ جريمة المشاركة بالتلاعب بالبيانات الماليَّة هذه يجب أن تتناول نتيجة تدقيق الحسابات في تقرير مراقب الحسابات النهائي(١)؛ ولذلك تُعتَبر المصادقة على الحسابات مساهمةً بإعدادها في صيغتها النهائيَّة.

ويُحيطُ غموضٌ كبيرٌ بعمل مراقب الحسابات هذا، وذلك أمرٌ طبيعيٌّ ناتجٌ عن كون هذا العمل من الأعمال المُحتَرِفَة التي تحتاج إلى تأهيلٍ وتخصُّصٍ، وبالمقابل يُحيط بجزاء هذا المراقب غموضٌ كبيرٌ أيضاً، فالمعروف هو أنَّ عمل مراقبة الحسابات يخضع لسلطة إداريَّة تأديبيَّة.

ولكن الحقيقة القانونيَّة هي أنَّ أيَّة هفوةٍ مِهنيَّة مقصودةٍ من مراقب الحسابات قد تُعرِّضه لعقوبةٍ جزائيَّة تتنوَّع من الحبس إلى الغرامة أو كليهما بشرط اكتمال أركان التجريم التي نصَّ عليها قانون الشركات الكويتي رقم ١ لعام ٢٠١٦.

كما أنَّ الغموض يزداد بخصوص اشتراك رؤساء أو قادة الشركة -كالرئيس التنفيذي- في جريمة المشاركة بإعداد البيانات الماليَّة غير المُطابِقَة للواقع (التلاعب بالبيانات) قبل المُصادقة عليها من مراقب الحسابات؛ كونهم ليسوا دائماً من الكادر المُختصِّ بتحضير هذه البيانات والمصادقة على صيغتها النهائيَّة، رغم أنَّهم هم أصحاب المصالح التي تُشكِّل الدافع لارتكاب هذه الجريمة على الأغلب في الواقع.

فعلى الرَّغم من أنَّ قانون الشركات الكويتي قد نصَّ على معاقبة أعضاء مجلس الإدارة أو المدراء عند ارتكابهم لجريمة المشاركة بالتلاعب بالبيانات، إلَّا أنَّ إثبات قيام

(١) د. بوعركي، حسين، (٢٠١٨)، الحماية الجزائية للمركز المالي للشركة في قانونَيْ الشركات الإماراتي والكويتي: دراسة مقارنة مع التشريع الفرنسي، مجلة دراسات الخليج والجزيرة العربية، العدد ١٧٠، ص ١٥٢.

علمهم وقصدهم في هذه الجريمة دون إلزامهم بالمُصادقة عليها هو أمر عسيرٌ يجعل من إثبات الجريمة أمراً غير واقعيٍّ.

وقد عاقب قانون الشركات الكويتي مجموعة من الأفعال مثل تلك المتعلقة بأسرار الشركة وتوزيع أرباحها، إلَّا أنَّ تجريم مثل هذه الأفعال ظلَّ تقليدياً؛ فهو مشروطٌ بالفعل والإرادة فقط(٢).

ففي حين لا يكترث قانون العقوبات من حيث المبدأ بما يجول في خاطر الفاعل من مقاصدٍ لتحقيق نتائجٍ تفصيليَّةٍ؛ حيث يفرض القانون العقوبة بمجرَّد اكتمال الفعل المادي (الركن المادي) والقصد العام (الركن المعنوي)، فيكون الفعل قد جاء بغرض تحقيق النتيجة الإجراميَّة المباشرة التي أرادها الفاعل (العلاقة السببيَّة)(٣).

أمَّا أن يشترط المشرع لقيام الجريمة من عدمها قيامَ قصدِ تحقيقِ نتيجةٍ إجراميَّة معيَّنةٍ في نيَّة الفاعل الشخصيَّة تاركاً تقدير قيامها للقاضي، فهو الأمر الاستثنائي.

فبالنسبة لجريمة التلاعب بالبيانات الماليَّة، فقد خصَّها المشرع الكويتي بقصدٍ جنائيٍّ خاصٍّ هو: "إخفاء حقيقة الوضع المالي للشركة"(٤)؛ نظراً لتعقيد عمل مراقب الحسابات ورؤساء الشركة المخوَّلين بإعدادها وتدقيقها، والمخاطر الماليَّة العديدة التي تحيط بهم.

فلا عقوبة على مراقب الحسابات إن أخطأ بمصادقته على البيان المالي، حتى وإن كانت قرينة سوء النيَّة قد قامت بحقِّه نتيجة كونه رجلاً مهنيَّاً متخصِّصاً يُفترض فيه العلم بأخطائه وارتكابها عن قصد (القصد العام)، بل يجب فوق ذلك أن يثبت قصده إخفاء المركز المالي للشركة من هذا الخطأ (القصد الخاص).

فهل ستكون مسألة الإثبات مسألةً سهلةً بمجرَّد امتداد قرينة سوء النيَّة من المُراقِب كشخص مُتخصِّص إلى النتيجة المتوقَّعة؛ وهي إخفاء مركز الشركة المالي كما رأى جانب من الفقه العربي(٥)؟

---

(٢) المادة ٣٠٣، الفقرتان ٦-٥، قانون الشركات الكويتي رقم ١ لعام ٢٠١٦.

(٣) د. الظفيري، فايز، (٢٠١٧)، القواعد العامة في قانون الجزاء الكويتي: نظرية الجريمة والعقوبة، مطبعة المقهوي، الطبعة الخامسة، ص ٣٤٧.

(٤) المادة ٣٠٣-٤، قانون الشركات الكويتي.

(٥) المرجع السابق، ص ١٦٢.

وما أثر هذه القرينة الإضافيَّة التي تحتاج إلى توافر ظروفٍ معيَّنةٍ في الخطأ الذي ارتكبه مُراقِب الحسابات، والتي يعود تقديرها لقاضي الموضوع؟

وكيف سيتمُّ ضمان ملاحقة رؤساء الشركة غير المختصِّين بعلوم المحاسبة الذين لا يمكن إقامة قرينة سوء النيَّة عليهم بحجَّة مشاركتهم بالإعداد لعدم ثبوت علمِهم بالتلاعب؟

وكيف واجه المشرع الأمريكي هذه الإشكالية بخبرته التشريعية الطويلة؟

وما تأثير إلزام رؤساء الشركات عبر قانون Sarbanes-Oxley الأمريكي لعام ٢٠٠٢ بالمصادقة على الحسابات؟

إنَّ الوضعيَّة التشريعيَّة الجزائيَّة في القانون الكويتي بالمقارنة مع الأمريكي، والسلطة التقديريَّة للقضاء في تطبيقها، والتفسير الفقهي لها، قد فتح باب النقاش حول إشكاليَّة إثبات القصد الخاص بالاستناد الكامل على قرائنٍ قضائيَّةٍ تقديريَّةٍ واسعةٍ دون ضرورة وجودِ دليلٍ قاطعٍ مباشرٍ على هذا القصد رغم ثبوت انتهاك أصول التدقيق الموضوعيَّة والحياديَّة[٦] بعد ثبوت القصد العام، ومدى عدالة قواعد التجريم في ظل القصد الجنائي الخاص أو عدمه.

أ – أهداف البحث

١ – تحديد التأثير القانوني لاشتراط القصد الخاص في جريمة التلاعب بالبيانات الماليَّة والمصادقة عليها.

٢ – توضيح الثغرة القانونيَّة في معاقبة رؤساء الشركة غير المختصِّين بالشؤون الماليَّة بجريمة الاشتراك بإعداد البيانات الماليَّة دون إلزامهم بالمصادقة عليها لصعوبة إثبات القصد الخاص لديهم.

٣ – التأكيد على ضرورة إلزام رؤساء الشركة بالتصديق على بيانات الشركة حتى تنقلب جريمتهم من مشاركة تقليديَّة في إعداد البيانات الماليَّة إلى المصادقة عليها، ثم تتشكَّل عليهم قرينة سوء النيَّة بالتلاعب بالبيانات.

٤ – توضيح مدى عدالة اشتراط القصد الخاص في هذه الجريمة من عدمه.

٥ – تحديد الثغرات القانونيَّة التي قد تنشأ عن اشتراط هذا القصد الخاص أو عدمه.

(٦) تمار، خديجة، (٢٠١٧)، تنظيم مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر ومقارنتها مع الدول المغاربية – دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية –، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، جامعة أم البواقي، الجزائر، العدد ٨، ص ٤٢٩.

٦ – تفنيد الحلول القانونيَّة النظريَّة في قيام قرينة سوء النيَّة على مراقب الحسابات بهدف إثبات قيام القصد الخاص المذكور.

٧ – إيجاد حل قانوني يكفل التأكُّد من النتيجة الإجراميَّة التي هدف مراقب الحسابات إليها، والتي تكفل عدالة معاقبته بجرم إصدار بيان غير مُطابِق للواقع.

ب – أهميَّة البحث

تظهر أهمية البحث من دوره التوعوي لمراقبي الحسابات ورؤساء الشركات والقانونيِّين، ومن دوره الفقهي في استشراف قواعد أكثر عدالة وموضوعيَّة حتى تحكم مسألة معاقبة مراقب الحسابات، وذلك من مقارنة القانون الكويتي والأمريكي.

ج – منهج البحث

سنعتمد على المنهج التحليلي النقدي المقارن لدى معالجة أفكار البحث؛ حيث سنقوم بتحليل المواقف التشريعيَّة الخاصة بجريمة التلاعب بالبيانات الماليَّة والمصادقة عليها من حيث الركن المعنوي الخاص، ونُقدِّم النقد المنطقي لهذه المواقف بالمقارنة بين القانون الكويتي والأمريكي، ثم نقترح الحلول القانونيَّة الأكثر عدالة.

د – إشكاليَّة البحث

"كيف يؤثِّر اشتراط القصد الجنائي الخاص من عدمه في جريمة التلاعب بالبيانات والمصادقة عليها على عدالة قواعد التجريم؟"

هـ – مُخطَّط البحث

سيكون مخطَّط البحث على الشكل التالي(٧):

المبحث الأول: منهج اشتراط القصد الجنائي الخاص

المبحث الثاني: منهج اشتراط العلم أو القصد الواعي

---

(٧) بهدف ضبط معنى مصطلحات البحث، فإنَّنا نقصد بـ: "مراقب الحسابات" الشخص الذي يقوم بعمل المراجعة في التقارير الصادرة عن الشركة قبل صدورها للجمهور. فيما نقصد بـ: "رؤساء الشركات" الرؤساء الإداريِّين كأعضاء مجلس الإدارة والرؤساء التنفيذيِّين كالرئيس التنفيذي. ونقصد بـ: "البيانات الماليَّة" أية بيانات ماليَّة صادرة عن الشركة مهما كانت صورتها (ميزانيَّة مرحليَّة أو سنويَّة أو تقرير مركز مالي)، ولكنَّها يجب أن تكون جوهريَّة أي ذات معنى للمتلقِّي؛ كأن تؤثِّر في الثقة العامة أو في تقييم الجهات الرقابيَّة أو في المستثمرين في السوق بشكل عام أو أن تؤثِّر في المركز المالي للشركة بشكل خاص. ويعني "القصد الجنائي الخاص" في متن البحث: "إخفاء حقيقة الوضع المالي للشركة"؛ أي وجود نيَّةٍ سيئةٍ لدى الفاعل حتى يُحقِّق نتيجةٍ مُحدَّدةٍ تتمثَّل بإخفاء مركز الشركة المالي عن الجمهور دونما غيرها. ولا نقصد بهذا =

المبحث الأول
منهج اشتراط القصد الجنائي الخاص

تمهيد وتقسيم:

تنطلق الرؤية التشريعيَّة فيما يخصُّ مسألة مدى اشتراط القصد الجنائي الخاص، من ضرورة وجود إرادة تحقيق نتيجة إجراميَّة مُحدَّدة من الفعل(٨)؛ وبالتالي فإنَّ اشتراط هذا القصد المُحدَّد سيعني ربطه بالتجريم وجوداً وعدماً، في حين أنَّ عدم اشتراطه سينفي أيَّة أهمية لمثل هذا القصد أو لتحقُّق النتيجة الإجراميَّة التفصيليَّة هذه.

وعلى الرغم من أنَّ قناعة القاضي الجزائي هي المعيار الأول في التجريم، وهي قناعة شخصيَّة مبنيَّة على وقائع وأسباب قانونيَّة ومنطقيَّة، إلَّا أنَّ اشتراط القصد الجنائي الخاص يمنح هذه القناعة مجالاً واسعاً للسلطة التقديريَّة.

فالقاضي في هذه الحالة سيُقدِّر مدى وجود نيَّة سيئةٍ هادفةٍ إلى تحقيق نتيجة إخفاء المركز المالي للشركة من مجموع أدلَّة وظروف الدعوى وبعدها تقوم العلاقة السببيَّة بين الفعل والنتيجة الإجراميَّة الخاصة، في حين أنَّ القصد العام يقوم بمجرد إثبات قصد المراقب بالقيام بالجريمة.

وسنتعمَّق في هذا المطلب بدراسة الرؤية التشريعيَّة الكويتيَّة في اشتراط القصد الجنائي الخاص، وهذا يتطلَّب تقسيم هذا المبحث كما يلي:

المطلب الأول: دراسة ماهيَّة هذا القصد.

المطلب الثاني: تأثير طريقة إثباته على عدالة قيام أو نفي التجريم.

= القصد كون عقوبة الفعل جنائيَّة بل هي جنحيَّة لا تتجاوز ٣ سنوات، ولكن تعارف الفقه العربي على اصطلاح القصد الجنائي الخاص وليس القصد الجزائي الخاص مع أنَّ المصطلح الثاني هو الأدقُّ. فيما تعني "العناصر الموضوعيَّة" مجموعة الوقائع القائمة أمام القاضي والثابتة بالدليل دون حاجة للاستدلال؛ مثل الخطأ المادي في البيانات والتي تُمثِّل عناصر التجريم المُشترطة من المشرع. كما لا نعني بـ: "الاستناد على العناصر المادية الموضوعية في التجريم" إلغاء سلطة القاضي التقديريَّة، فالقاضي الجزائي يرجع في النهاية إلى قناعته، إلَّا أنَّ هذه القناعة في الواقع تختلف من حيث أصول الاستدلال والتسبيب فيما إذا كان القانون قد جَرَّم بناءً على مُجرَّد قصد الفاعل ارتكاب الجريمة (القصد العام) أم بناءً على تقدير ما إذا كان الفاعل يتقصَّد تحقيق نتيجةٍ مُحدَّدةٍ منها (القصد الخاص).

(٨) تمار، خديجة، مرجع سابق، ص٤٤٩.

المطلب الأول
ماهيَّة القصد الجنائي الخاص المطلوب

لقد نصَّ قانون الشركات الكويتي بوضوح على معاقبة مراقب الحسابات أو عضو مجلس الإدارة أو المدير (رؤساء الشركة الإداريِّين كأعضاء مجلس الإدارة والتنفيذيِّين كالمدير التنفيذي) في حال: "... اشترك في إعداد ميزانيَّة أو مركز مالي أو بيانات صادرة عن الشركة غير مُطابِقة للواقع مع علمه بذلك وبقصد إخفاء حقيقة الوضع المالي للشركة، أو أغفل عمداً وقائع جوهريَّة بقصد إخفاء حقيقة الوضع المالي للشركة"(٩)؛ فلم يكتفِ المشرع بالقصد الجنائي العام بل أضاف إليه ضرورة قيام قصد إخفاء مركز الشركة المالي (القصد الجنائي الخاص).

وحتى نستطيع تحليل موقف المشرع الكويتي من هذا القصد الجنائي الخاص، علينا تحديد نقاط الفرق بينه وبين الدافع الإجرامي أولاً، ثم توضيح الغاية من اشتراطه ثانياً.

أولاً: الفرق بين القصد الجنائي الخاص والدافع

نتساءل هنا:

طالما أنَّ القصد الجنائي الخاص نابعٌ من الإرادة والنيَّة السيئة، فهل هذا القصد هو ذاته الدافع لارتكاب الجريمة؟

يبدو أنَّ مراقب الحسابات يقوم مثلاً بجرم مكتمل الأركان عندما يُصادق على البيانات الماليَّة الكاذبة، والمشرع إذ هو اشترط القصد الجنائي الخاص، إلَّا أنَّه لم يشترطْ الدافع والفرق بين العنصرين كبير.

حيث إنَّ هذا المُراقب يجب أن يقصد من وراء أفعاله تحقيق نتيجةٍ إجراميَّةٍ محدَّدةٍ وبعيدةٍ هي إخفاء المركز المالي للشركة التي يُراقِب حساباتها (القصد الجنائي الخاص)، فيما لا يكترث القانون بالباعث النفسي وراء ارتكاب هذه الجريمة عند تحديد شروط التجريم، سواءً أكان هذا الباعث وجود مصالح مستترة للمُراقب في الشركة(١٠) أم وجود رغبة لديه بالانتقام من إدارتها أم غيرها من الدوافع النفسية (الدافع الباعث).

وبناءً عليه فقد نصَّ قانون الجزاء الكويتي على عدم الاكتراث: "... بالباعث الدافع

(٩) المادة ٣٠٣-٤، قانون الشركات الكويتي.
(١٠) د. المجالي، أحمد، مرجع سابق، ص١٣٢.

إلى ارتكاب الفعل في توافر القصد الجنائي..."[١١]؛ فيجب هنا ألَّا يكون لدى قاضي الموضوع أي تداخل بين مفهوم تحقيق النتيجة الإجراميَّة المُحدَّدة في نص القانون وبين الدافع الباعث على الجريمة.

ولكن ألا يُشكِّل الدافع الباعث أيَّة أهميَّة قانونيَّة في نظر المشرع والقضاء؟

يمكن أن يؤخذ بالدافع كأحد الظروف المُخفِّفة أو المُشدِّدة للعقوبة، حيث أتاح قانون الجزاء الكويتي للمحكمة تخفيف العقوبة: "... إذا رأت أن المتهم جدير بالرأفة، بالنظر إلى الظروف التي ارتكبت فيها الجريمة..."[١٢]، أو في حال كان الباعث دنيئاً ويتبين للقاضي خطورة ذلك الباعث في حال كان المتهم بالسرقة أراد استخدام ذلك المال في أن يمارس القمار المجرّم قانوناً، وفي هذه الحال يكون للقاضي أن يحكم بالحد الأقصى للعقوبة المنصوص عليها[١٣].

فيمكن مثلاً تشديد العقوبة في حال اكتشاف القاضي وجود سابقة لدى مُراقِب الحسابات[١٤] أو المدير المالي مثلاً؛ كأن يهدف من تشويه سمعة إحدى الشركات العملاقة إنشاء ضغط نزولي على الأسعار في البورصة كون سهم هذه الشركة يُعدُّ من الأسهم القياديَّة التي تُحرِّك باقي الأسهم معها من حيث السعر، في الوقت الذي سبق للمُراقِب ذاته أن تلاعب ببيانات شركة أخرى مُدرجة في البورصة أيضاً.

ولكن هل يستطيع قاضي الموضوع أن يتعمَّق في دافع الفاعل لارتكاب الجرم بغرض بناء الظروف الواقعيَّة لإثبات أو نفي التجريم وليس إيجاد الشروط القانونيَّة للتجريم؟

يسعى قاضي الموضوع إلى إيجاد مجموعة من الظروف الواقعيَّة الماثلة أمامه حتى يَبنِيَ قناعته بالتجريم أو نفيه بما يتَّفق مع أركان التجريم وشروطه؛ وبخصوص مراقب الحسابات أو رؤساء الشركة، ينظر القاضي أولاً في مدى توافر الركن المادي والمعنوي للجريمة أي ارتكاب إخفاء البيانات الماليَّة مثلاً والقصد من ذلك، ثم يُقدِّر إن كان قصد الفاعل قد استهدف تحقيق نتيجة إخفاء المركز المالي للشركة.

---

(١١) المادة ٤١، قانون الجزاء الكويتي، رقم ١٦، لعام ١٩٦٠.

(١٢) المادة ٨٣، قانون الجزاء الكويتي.

(١٣) د. الظفيري، فايز، مرجع سابق، ص ٣٤٧.

(١٤) كأن يكون لمُراقِب الحسابات سابقة في مجال الاحتيال المحاسبي باستخدام تكنولوجيا برامج المحاسبة. للمزيد من التفاصيل حول هذه الفكرة، انظر:
TOPÇU, Güneş, (2019), Impact of Accounting Information Systems (AIS) on Fraud Detection, Management and Political Sciences Review, vol. 1, issue 1, p 1.

ففي هذه النقطة قد يستند القاضي إلى مجموعةٍ من الأدلَّة التي أظهرت دوافع لدى الفاعل لإخفاء خسارة الشركة في بيانٍ ماليٍّ مُعيَّنٍ، فيُشكِّل بموجبها قناعته بوجود القصد الجنائي الخاص؛ أي أنَّ الدوافع الشخصيَّة في الجريمة قد تساهم في بناء قناعة القاضي؛ كأن يكون الدافع للجريمة رفع دخل مراقب الحسابات بعد تحسُّن وضع الشركة المالي بفعل التلاعب بالبيانات، وذلك في ظلِّ تدني أجره(١٥)، ولكن هذا لا يُشكل شرطاً قانونياً للتجريم.

ثانياً: الغاية من اشتراط القصد الجنائي الخاص

طالما أنَّ المشرع الكويتي قد اختصَّ معاقبة مُراقب الحسابات أو رؤساء الشركة بضرورة قيام القصد الجنائي الخاص حتى يقوم التجريم أساساً؛ فيبدو أنَّ لهذا القصد أهميةً خاصَّةً لدى المشرع.

فما هي الغاية التشريعيَّة من هذا الموقف؟

إنَّ المشرع قد سعى للتأكُّد من وجود درجةٍ مُعيَّنةٍ من الخطورة الإجراميَّة سواءً بالإيجاب أو السلب، ففرض اقتران التجريم مع السعي إلى انتهاك مركز الشركة المالي الماثل في بياناتها الماليَّة.

فهذه الممارسة الإجراميَّة تؤدِّي إلى إيذاء جمهور المستثمرين الراغبين بتثمير مُدَّخراتهم في الشركة، وتُخفِي عن الهيئات الحكومية والسلطات السوقيَّة حقيقة مركز الشركة المالي وأحقيَّتها بالاستمرار في ممارسة الترخيص، وحتى أنَّ هذه الممارسة تؤذي الشركة ذاتها في سمعتها ومستقبلها.

ويمكننا هنا أن نتساءل:

لماذا نصَّ المشرع الكويتي على أنَّ القصد العام والخاص يجب أن يتَّجه نحو الاشتراك في إعداد: "بيانات غير مُطابِقة للواقع" بالذات(١٦)؟

يبدو أنَّ المشرع قد رغب بمواجهة أيَّة عمليَّة تهدف إلى إخفاء المركز المالي

---

(١٥) انظر حول ارتباط أداء مراقب الحسابات بأجره لدى:
GANESAN, Yuvaraj, et. al., (2019), Does Audit Fees and Non-Audit Fees Matters in Audit Quality?, KnE Social Sciences, FGIC 2nd Conference on Governance and Integrity 2019, p 1074.

(١٦) المادة ٣٠٣-٤، قانون الشركات الكويتي.

للشركة في متن البيانات الماليَّة، إلَّا أنَّ ما أغفله هو أنَّ هذه النتيجة الخاصَّة يمكن تحقيقها عبر بياناتٍ صحيحةٍ ومُطابِقةٍ للواقع تماماً عبر استخدامها بطريقة مُضلِّلة(١٧).

فيمكن أن يُصادِق مراقب الحسابات مثلاً على ذكر بيانات ماليَّة مُطابِقة للواقع، ولكنَّها تُركِّز بتفصيلٍ شديدٍ على مبيعات الشركة وأرباحها وباقي النقاط الإيجابيَّة؛ فتقوم بذكر العمليَّات وكيفيَّة توزيع أرباحها على المساهمين، والمُنحنى الصعودي في نسبة توزيع تحقيق الأرباح وتوزيعها.

ثم يتمُّ ذكر مبلغ ديون الشركة بشكلٍ صحيحٍ لكن دون أيِّ تفصيل كما تمَّ تفصيل الأرباح، رغم أن الواقع يُشيرُ إلى اقتراض الشركة من مصارفٍ عديدةٍ وبمبالغ كبيرةٍ بدأت تعجز عن تسديدها، أو إقْرَاضها لجهاتٍ في دولٍ أجنبيَّة تعاني من أزماتٍ ماليَّة ويبدو على هذه الجهات أنَّها ستمتنع عن السداد؛ فهنا يمكن اعتبار هذا الفعل من قبيل إخفاء معلوماتٍ جوهريَّةٍ.

ولذلك يبدو أنَّ تجريم المصادقة على البيانات الماليَّة أو حتى الاشتراك البسيط في إعدادها دون النص على شمول القصد العام والخاص لفعل المساهمة بإعداد بياناتٍ كاذبةٍ أو مُضلِّلةٍ يُشكِّل ثغرةً واضحةً في التجريم.

ولكن التساؤل هنا بخصوص مراقب الحسابات:

هل إنَّ الغاية التشريعيَّة من حَصر التجريم في نطاق وجود القصد الجنائي الخاص يمتدُّ إلى باقي مسؤوليَّات هذا المُراقِب؟

إنَّ الإجابة المبدئيَّة عن هذا التساؤل تتمثَّل بالنفي؛ فالمُراقِب الذي ساهم بتشويه مركز الشركة المالي يُمكن أن يُسْأل تأديبيَّاً أو مدنيَّاً عن فعله حتى وإن لم يتمُّ إثبات استهدافه لإخفاء المركز المالي للشركة في دعوى الحق العام الجزائيَّة.

فمراقِب الحسابات يكون "مسؤولاً عن الأخطاء المهنيَّة التي يرتكبها وعن صحَّة البيانات الواردة في تقريره"(١٨)؛ حيث يمكن أن تُنزِل جمعية المحاسبين والمراجعين

(١٧) مثل هذه الممارسات ترتبط مع الاقتصاديَّات النامية التي ترتفع فيها نسبة جرائم الاحتيال. انظر:
OSENI, Abubakar Idris, (2017), Forensic Accounting and Financial Fraud in Nigeria: Problems and Prospects, Journal of Accounting and Financial Management, vol. 3, no. 1, p23.

(١٨) المادة ١٦، قانون مزاولة مهنة مراقبي الحسابات لعام ٢٠١٩.

الكويتيَّة بمراقب الحسابات إحدى العقوبات التأديبية[١٩] دون الحاجة لإثبات أي قصد خاص فيه.

وعلى صعيد المسؤولية المدنيَّة، يُمكن أن يُسأل مُراقب الحسابات عن خطئه وفق أحكام المسؤولية العقدية تجاه الشركة، ووفق أحكام المسؤولية التقصيريَّة تجاه الجمهور والغير؛ حيث يُلزم المراقب بالتعويض عن أخطائه المهنية الصرفة[٢٠].

وبالنتيجة، فإنَّ تقييد التجريم بناءً على قصد جنائي خاص – من وجهة نظر المشرع الكويتي – يهدف إلى تأمين درجة أعلى من العدالة في قيام العقاب؛ فلا تجوز مُعاقبة مراقب الحسابات جزائيَّاً إلَّا مع وصول نيَّته إلى درجة من السُّوء بحيث تبلغ حدود تشويه المركز المالي. ويبقى لجمعيَّة المحاسبين أن تؤدِّب المحاسب عن أيَّة أخطاءٍ أخرى، كما يحقُّ للمضرور طلب التعويض عن هذه الأخطاء.

ولكن هذه الرؤية التحليليَّة تختلف بشكل جذري عند دراسة تأثير إثبات القصد الجنائي الخاص على عدالة التجريم كما سنرى.

المطلب الثاني
تأثير إثبات القصد الجنائي الخاص على عدالة التجريم

يبدو أنَّ الإثبات وفقاً للأدلَّة القاطعة المباشرة في واقع العمل في القضاء الجزائي يتراجع أمام الإثبات بالقرائن في حالات الحاجة لإثبات النيَّة الداخليَّة الشخصيَّة؛ حيث إنَّ إثبات ما قد جال في ذهن المُتَّهم لحظة ارتكابه الفعل يبلغ من الصعوبة درجة الاستحالة في بعض الأحيان، ولذلك يتمُّ الاستناد إلى القرائن القضائيَّة في هذا النوع من "الجرائم الاقتصادية" "Economic Crime"[٢١].

وتعني القرينة ببساطة أنَّ عبء الإثبات يقع على مراقب الحسابات أو رؤساء الشركة حتى يتمَّ نفي الجرم عنهم؛ وذلك نتيجة أنَّ ظروف الدعوى مجتمعةً تُشيرُ إلى أنَّه لا يُعقل أن يكون قصد الفاعل قد اتَّجه إلى غير ارتكاب الجرم.

---

(١٩) المادة ٢٠، قانون مزاولة مهنة مراقبي الحسابات، رقم ١٠٣، الصادر بتاريخ ٢٨-٧-٢٠١٩. انظر أيضاً: الحسيني، هدى، (٢٠١١)، مسؤولية مراقب الحسابات، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد ٢٨، ص٢٨٣.

(٢٠) المادة ١٦، قانون مزاولة مهنة مراقبي الحسابات لعام ٢٠١٩.

(٢١) LEVI, Michael et. al., (2017), Economic Crime: Learning from Offender Methodologies, and Pathways into (and out of) Crime, p 1. See: https://core.ac.uk/download/pdf/153572728.pdf (7-9-2019).

ويمكننا تقسيم القرائن القضائيَّة بخصوص عدالة معاقبة مراقب الحسابات إلى قرائنٍ ترتبط بظروف الدعوى أولاً، وقرائنٍ أخرى ترتبط بظروف مراقب الحسابات ثانياً.

أولاً: الإثبات بالقرائن المُرتَبِطة بظروف الدعوى

يمكن لقاضي الموضوع الجزائي في جريمة مراقب الحسابات أن يستند في بناء قناعته بالتجريم على مجموعةٍ كبيرةٍ من القرائن المستمدَّة من الأدلَّة والظروف الظاهرة في الدعوى.

وسنوضِّح أنواع هذه القرائن أولاً، ثم نوضِّح ثغراتها ثانياً، مع طرح الأمثلة العمليَّة.

١ – أنواع القرائن المُرتَبِطة بظروف الدعوى:

وتنقسم تلك القرائن إلى نوعَيْن: أولهما يهدف إلى **إثبات الفعل والقصد العام**، والثاني **إثبات القصد الخاص**.

(أ) **فبخصوص مراقب الحسابات**، يمكن الاستناد على تقرير مُراقِب الحسابات بالمصادقة على صِحَّة البيانات، حيث نصَّ في تقريره على أنَّه قد اطَّلع على تقارير لجان الشركة وأنَّه قد تمَّ إعدادها وفق الأصول، ومقارنة هذا التقرير بالأخطاء الماديَّة الواضحة لبيان الأرباح والخسائر؛ ثم الاستدلال على قيام قرينة علم المُراقِب بهذه الأخطاء واكتمال الفعل المادي والركن المعنوي للجريمة.

ثم الاستناد على شهادة أحد المدراء من أنَّ الشركة كانت تُعاني من خسائرٍ كبيرةٍ لم يتم الإفصاح عنها بعد، ومقارنتها بالأخطاء الماديَّة لمُراقب الحسابات؛ وذلك بغرض الاستدلال على قرينة قيام قصد مُراقب الحسابات تحقيق نتيجةٍ منطقيَّةٍ محدَّدةٍ، وهي إخفاء الخسائر الكبيرة عن جمهور المستثمرين تجميلاً لمركزها المالي المتدهور، وذلك بناءً على ما ثبت من ظروف الدعوى.

فهنا قد قامت القرائن القضائيَّة على ثبوت الركن المادي والمعنوي العام ثم على القصد الجنائي الخاص للجريمة، وكل هذه القرائن القضائيَّة كان مصدرها ظروف الدعوى دون الدخول في صفة مراقب الحسابات الشخصيَّة أو مصالحه.

وبالتالي يقوم القاضي هنا بالاستدلال على نيَّة تحقيق النتيجة التي اشترطها المشرع في القصد الجنائي الخاص عبر ظروف الدعوى وعناصرها الموضوعيَّة[٢٢] التي لا يُمكن أن تُشير إلَّا إلى توافر نيَّة مراقب الحسابات بإخفاء المركز المالي الحقيقي للشركة.

(٢٢) د. بوعركي، حسين، مرجع سابق، ص ١٥٨.

ولكن إن كان إثبات القصد العام قليل الأهمية[٢٣]؛ بفعل قرائن المصادقة على البيانات، فإن إثبات القصد الخاص يحمل الكثير من الإشكاليَّات.

(ب) أمَّا بخصوص رؤساء الشركة، فيمكن إقامة الدليل على قيام المدير المالي للشركة بإعداد طريقة للتلاعب بالبيانات الماليَّة قبل تصديقها.

وفي ظلِّ عدم اشتراط مصادقة المدير المالي على البيانات وفق القانون الكويت، فيمكن الاعتماد على مجموعة من الأدلَّة الأخرى؛ مثل وجود محضر اجتماع بين المدير المالي ومراقب الحسابات تمَّت خلاله مناقشة البيانات قبل مصادقة المُراقب عليها؛ ممَّا يدلُّ على وجود اشتراك جرمي في القصد العام للمصادقة على البيانات الكاذبة.

ثم الاستدلال على القصد الجنائي الخاص بإخفاء المركز المالي المُتدهوِر للشركة من وجود تقارير ماليَّة في الشركة مُرسَلة إلى لجنة المراجعة تفيد بخسائرٍ كبيرةٍ في الأصول الملموسة نتيجة نشوب حريقٍ في المعمل الرئيسي لهذه الشركة ومن إخفاء عنصر الخسائر الرأسماليَّة.

٢ – ثغرات القرائن المُرتَبِطة بظروف الدعوى:

في بعض الدعاوى المحاسبيَّة المُعقَّدة والغامضة قد لا يجد القاضي شيئاً من الظروف التي أشرنا إليها أمامه، بل على العكس قد يكون الخطأ المحاسبي على شاكلة الخطأ الطباعي البسيط غير المؤثِّر، رغم أنَّه موجودٌ وأنَّ المُراقِب لا يستطيع إنكار علمه بالخطأ نتيجة إقرارها لدقَّة بيانات الشركة.

كما قد تشير مجموع ظروف الدعوى إلى أنَّ مُراقب الحسابات قد عَمِلَ بشكلٍ طبيعيٍّ، وأنَّ مسار الشركة جيِّدٌ ولا يظهر أيَّ سببٍ يدعو مراقب الحسابات لإخفاء مركزها المالي.

فهنا على قاضي الموضوع نفي التجريم؛ لأنَّ القانون لم يشترط فقط الفعل والقصد العام المتوافرَيْن أمامه بل أوجب قيام القصد الجنائي الخاص في إخفاء المركز المالي للشركة، وهو أمرٌ مستحيل الإثبات بالدليل القاطع ولا حتى بالقرائن الماديَّة، فتبقى قرينة البراءة في مصلحة المُراقِب.

ولكن حقيقة الأمر قد تكون في الواقع عكس قرينة البراءة هذه:

(أ) فبخصوص مُراقِب الحسابات، فقد يقوم بإظهار مجموعة من الأخطاء البسيطة

(٢٣) المرجع السابق، ص ١٥٧.

في البيانات الماليَّة على أنَّها أخطاء طباعيَّة، في حين تُشكِّل في مجموعها إيحاءً كاذباً قادراً على إخفاء وقائعٍ ماليَّة مُعيَّنةٍ حتى وإن لم تكن مؤثِّرة على مركز الشركة المالي.

فمثلاً، تسعى الشركات الصناعية الكبيرة إلى إخفاء أسرار منتجاتها عن منافسيها، ونتيجةً لذلك فقد تقوم الشركة بإخفاء مجموعةٍ من المشتريات البسيطة لإحدى الأعشاب التي تستخدمها في خلطات التجميل؛ ولذلك يتمُّ حذف بعض بيانات المشتريات والمدفوعات من البيانات الماليَّة السنويَّة حتى لا يستشعر المنافسون وجود مشترياتٍ خاصَّة فيكتشفوا بعد الاستقصاء عنها أنَّها كانت لنوعيَّة سريَّة من الأعشاب.

وبالنتيجة، يكون مراقب الحسابات قد قام بإقرار بياناتٍ ماليَّة كاذبةٍ لكنه لم يتقصَّد منها إظهار المركز المالي للشركة على غير حقيقته؛ كون البيانات المحذوفة قليلة ماليَّاً بالمقارنة مع الأرقام المذكورة، فهي غير مؤثِّرة على مركز الشركة.

إلَّا أنَّ هذا الحذف في البيانات الماليَّة قد يضرُّ جمهور المُحلِّلين الماليِّين؛ لأنَّ المحلِّل المالي يعتمد على الأرقام بشكلٍ دقيقٍ في تحديد معادلات الربحيَّة والعائد التي تختلف أحياناً ببضعة أجزاء، فيقوم بالتفضيل فيما بينها قبل اتِّخاذ قراره، كما أنَّ هذا الحذف سيجعل السلطات الرقابيَّة في غفلة عن البيانات المحذوفة، وكل هذا ناتجٌ عن قيام مراقب الحسابات بحذف البيانات الماليَّة.

وبالتالي، فإنَّ الفعل الذي أتاه مراقب الحسابات من إغفال للحقيقة في البيان المالي وفق المثال قد ارتقى إلى حدود انتهاك الأصول المحاسبيَّة والقانون والنظام العام، إلَّا أنَّه لم يرتقِ إلى حدود القصد الجنائي الخاص؛ ولذلك تشكَّلت هنا ثغرة قانونيَّة تُخالِف المبادئ العامَّة في التجريم والعقاب، وتُخالف بالتأكيد مبادئ العدالة.

(ب) أمَّا بخصوص رؤساء الشركة، فيمكن للمدير المالي أن يتلاعب بالبيانات الماليَّة عبر أسلوب التضليل، ولنفرض أنَّه لم يتمَّ أيُّ حذفٍ أو ذكرٍ لأيِّ بيانٍ ماليٍّ كاذبٍ، بل تمَّ التصديق على بياناتٍ صحيحةٍ ولكن في قالبٍ مُضلِّلٍ كما ناقش القضاء الأمريكي[٢٤]؛ كأن تتمَّ المصادقة على الأرباح والمبيعات والتدفُّقات النقديَّة بشكلٍ واضحٍ رغم عنونة الديون والخسائر بمصطلحاتٍ علميَّةٍ تخصُّصيَّةٍ لا يفهمها الجمهور؛ مثل الأصول غير المُعوَّضة أو ذكر المصطلح بأبجديَّة عربيَّة ولكن بلغة أخرى مثل "ديبتس" للديون أو "لوزيس" للخسائر، فهذه الأفعال قد تندرج ضمن إطار تضليل الجمهور إن رافقتها ظروف واضحة من الدعوى.

(٢٤) Touche Ross & Co. v. Redington, 442 US 560, Supreme Court of United States, June 18, 1979.

إلَّا أنَّ هذه الأفعال التي تنطبق مع القصد الخاص بإخفاء حقيقة الوضع المالي للشركة، ليست منضبطةً مع وقائع إعداد بيانات ماليَّة غير مُطابِقة، لأنَّ عدم المطابقة للواقع يعني الخطأ أو النقص بينما التضليل قد يتمُّ باستخدام معلومات صحيحة وكاملة تماماً ولكن بأسلوبٍ خبيثٍ مُضلِّلٍ.

وبالتالي تنشأ هنا ثغرة بين الفعل المادي القاصر والقصد الخاص لا يُمكن بأيِّ حالٍ من الأحوال تجاوزها عبر أيَّة قرائن قضائيَّةٍ حتى وإن ظهرت من ظروف الدعوى؛ لأنَّ الفعل المُجرَّم يجب أن يكون مُعاقباً عليه بنص جزائي صريح، فلا مجال في هذه المسألة لاجتهاد القاضي أو استدلاله(٢٥).

كل ما سبق يدلُّ على وجود ثغرةٍ واضحةٍ في أركان معاقبة مراقب الحسابات بناءً على القرائن المُرتَبِطة بالدعوى، فما هو الوضع إزاء القرائن المُرتَبِطة بشخص المُراقِب؟.

ثانياً: الإثبات بالقرائن المُرتَبِطة بشخص مُراقب الحسابات

تمتدُّ سلطة قاضي الموضوع الجزائي إلى حدود تقدير الصورة الشخصيَّة لمُراقِب الحسابات أو رئيس الشركة الماثل مُتَّهماً أمامه، فله أن يدرس تخصُّصه وارتباط هذا التخصُّص بالفعل الذي قام به، ثم بإمكانيَّة قيام الظروف الشخصيَّة الكفيلة ببناء قناعة القاضي بسوء نيَّة الفاعل.

فمُراقِب الحسابات هو الشخص المؤتمن على التأكُّد من صدق بيانات الشركة، وتقريره الإيجابي عن البيانات المخالِفة للواقع يُمثِّل مُصادقةً عليها ومنحاً للشرعيَّة المطلوبة لخداع الجمهور، كما أنَّ رؤساء الشركة قد يتلاعبون بالبيانات خلال إعدادهم للتقارير الماليَّة عبر كادر الشركة التابع لهم.

وسنرى أنواع القرائن المُرتَبِطة بشخص الفاعل أولاً، وثغراتها ثانياً، مع التوضيح بالأمثلة العمليَّة.

١ – أنواع القرائن المُرتَبِطة بشخص الفاعل:

(أ) بالنسبة لمراقب الحسابات، فتنقسم القرائن المُرتَبِطة بشخص المُراقِب إلى القرينة التي تُثبِت قيام المُراقِب بالفعل عن قصد؛ نظراً لاختصاصه، ثم القرينة التي تُثبت قصده إخفاء المركز المالي للشركة؛ نظراً لاختصاصه أو لظروفه الشخصيَّة كشخصٍ مُحترفٍ(٢٦).

(٢٥) المادة ١، قانون الجزاء الكويتي.

(٢٦) د. بوعركي، حسين، مرجع سابق، ص ١٥٦.

فمثلاً، لنفرض أنَّ أحد مراقبي الحسابات قد صادق على بيانات ماليَّة لشركة تعمل في مجال المقاولات والاستثمارات العقاريَّة، مُصادقاً على مجموع مبيعاتٍ نقديَّةٍ يتجاوز الحقيقة بمقدار الضعف تقريباً، إلَّا أنَّ بيان التدفُّقات النقديَّة في الشركة قد فضح هذا البيان الكاذب؛ حيث لم يدخل للشركة من السيولة ما يساوي قيمة تلك المبيعات.

فهنا قد يحتج مراقب الحسابات أمام المحكمة بأنَّه قد وضَّح في تقريره أنَّ مصدر السيولة الناقصة هو المبيعات بالتقسيط، رغم ثبوت مصادقة المُراقب على البيانات دون تحفُّظات على ذكر جميع المبيعات تحت عنوان "المبيعات النقدية".

وبالتالي فإنَّ مُراقب الحسابات سيتمسَّك بتوضيحه للمسألة كدليل براءة له عن ارتكاب جرم المساهمة ببيان المبيعات المتناقض مع التدفُّقات النقديَّة، إلَّا أنَّ قاضي الموضوع يستطيع استنتاج وجود قرينة سوء نيَّة شخصيَّة لدى مراقب الحسابات بناءً على كونه رجلاً مُتخصِّصاً؛ فهو لم يتحفَّظ على إصدار البيانات الماليَّة.

وبناءً عليه تقوم على مُراقب الحسابات هنا قرينة المساهمة بالبيان المالي المُخالِف للواقع بسوء نيَّةٍ دون إمكانيَّة الدفع بالجهل أو الخطأ[٢٧] (القصد العام) حيث تمَّ إدراج جميع المبيعات العقارية في خانة المبيعات النقدية مع أنَّ أكثر من نصفها بالتقسيط.

ثم يقوم القاضي باستنتاجٍ أكثرَ عُمقاً، حيث يستدلُّ بفداحة المخالفة المحاسبيَّة التي مرَّرها مراقب الحسابات على قصد إخفاء مركز الشركة المالي (القصد الجنائي الخاص) كونه لا يُمكن أن يُخطئ مثل هذا الخطأ إلَّا وهو قاصدٌ إخفاء المركز المالي الحقيقي للشركة.

وقد ناقش الفقه فكرة هامش الخطأ في التقدير[٢٨] الذي ينفي المسؤولية الجزائيَّة كمسألةٍ تطالُ حتى الشخص المُتخصِّص، إلَّا أنَّنا نرى عدم جواز تطبيق مثل هذا المبدأ في ظل البيانات الحسابيَّة التي تعتمد على معالجة الأرقام والتي يمتنع فيها التقدير.

(ب) أمَّا بالنسبة لرؤساء الشركة، فإنَّ القرائن الشخصيَّة تختلف فيما بينهم وفقاً

(٢٧) د. المجالي، أحمد، (٢٠١٨)، المسؤولية الجزائية لمراجع الحسابات في شركة المساهمة – دراسة قانونية تحليلية لأحكام نظام الشركات السعودي الجديد –، المجلة العربية للدراسات الأمنية، الرياض، المجلد ٣٣، العدد ٧١، ص١٢٥.

(٢٨) د. بوعركي، حسين، مرجع سابق، ص ١٥٩.

لتخصُّصاتهم؛ فبالنسبة للمدير المالي مثلاً، فهو رجلٌ مُتخصِّصٌ بالعلوم الماليَّة مثل مُراقب الحسابات، ولكن الفرق بينهما هو ضرورة إثبات علم المدير المالي بوجود البيان الكاذب وعدم تمرير البيان بطريقةٍ روتينيَّةٍ من الكادر المالي للشركة.

فالمدير المالي غير مسؤولٍ عن تدقيق الحسابات التي تمرُّ من أروقة الشركة؛ ولذلك فهو غير ملزم بالمُصادقة عليها، وبالتالي لا تقوم قرينة علمه بالبيانات الكاذبة الواردة في البيان المالي.

ولكن إن تمَّ إثبات تدقيق المدير المالي للبيانات الكاذبة قبل تدقيق مراقب الحسابات عليها، فإنَّ المدير المالي يُسألُ بذات الآليَّة التي يُسألُ وفقاً لها مراقب الحسابات.

أمَّا بالنسبة للرئيس التنفيذي مثلاً، فقد يكون غير متخصِّصٍ بالعلوم الماليَّة بل بإدارة الأعمال أو الشركات أو القانون؛ وبناءً عليه فلا يُسألُ عن أيَّة بياناتٍ كاذبةٍ مذكورةٍ في البيانات الماليَّة للشركة إلَّا إن تمَّ إثبات قصده التلاعب بها، ثم إثبات قصده الخاص بإخفاء المركز المالي للشركة، وكل ذلك دون استخدام قرينة التخصُّص الشخصيَّة، على الرغم من أنَّه قد يكون صاحب الدور الأول والمصلحة الكبرى في التلاعب بالبيانات للحصول على مكافآتٍ من الشركة.

ولذلك يبدو أنَّ معاقبة القانون الكويتي لرؤساء الشركة غير المتخصِّصين عن المساهمة بإعداد البيانات الكاذبة دون النص على واجبهم بالمصادقة على البيانات الماليَّة سيكون أمراً عصيَّاً على التطبيق في الواقع العملي.

٢ – ثغرات القرائن المُرتَبِطة بشخص مُراقب الفاعل:

إنَّ الإشكاليَّة الخاصَّة بالقرائن المُرتَبِطة بشخص مراقب الحسابات تظهر عندما لا يكون هناك أيُّ ظرفٍ يُشيرُ إلى درجة الخطأ المحاسبي، فهل يصل إلى درجة إخفاء المركز المالي للشركة أم لا؟.

فمثلاً إن نصَّ البيان المالي أنَّ الشركة قد قرَّرت إيداع أرباحها البسيطة عن العام المالي السابق في الاحتياطي دون أن تُوزِّع أرباحاً على مساهميها، فإذا كانت عمليَّة إيداع الأرباح في الاحتياطي تُمثِّل ما نسبته ٠,٢٥٪ فقط من رأس مال الشركة المدفوع، فإنَّ اكتشاف كون الشركة قد وزَّعت هذه الأرباح على خلاف ما ذُكِرَ في البيان المالي لا ينالُ من المركز المالي للشركة، ولذلك:

(أ) **فبالنسبة لمُراقب الحسابات،** قد تكون الحقيقة أنَّ هذا المُراقب يُساهم بشكلٍ مستترٍ وعن طريق تسخير أحد أصدقائه في شركة منافسة، وقد تقصَّد إخفاء توزيع

الشركة لأرباحها على مساهميها حتى ينشر عنها سمعة عدم توزيعها للأرباح؛ ممَّا سيؤدي إلى عزوف المستثمرين عن شراء أسهمها في البورصة، والتأثير سلباً على مركزها المالي بشكل غير مباشر.

فهنا لا يُمكن لقاضي الموضوع معرفة المصالح المخفيَّة لمُراقِب الحسابات، وبناءً عليه لن يتمكَّن من معاقبته على الرغم من ثبوت الركن المادي والمعنوي لصدور بيانات ماليَّة غير مُطابِقة للواقع؛ لأنَّ الخطأ الذي اقترفه المُراقِب لا يُمكن اعتبار أنَّه ذو تأثير في المركز المالي للشركة لأنَّ المبلغ القليل المذكور لا يُضيف شيئاً يُذكر إلى الاحتياطي ولا يُشكِّل هامش ربحٍ يُذكر للمساهم.

فقد لا يقتنع القاضي أنَّ مراقب الحسابات قد تقصَّد الإساءة إلى سمعة الشركة وإظهار مركزها المالي بمظهرٍ مُزيَّفٍ عبر الزعم بأنَّها لم توزِّع أرباحاً سنوية، خاصةً في ظلِّ عدم معرفته بظروف المصالح الشخصيَّة لهذا المُراقِب.

وبالتالي، فإنَّ مثل هذه الحالات توضِّح مدى اتِّساع الثغرة القانونيَّة المُرتَبِطة بالقصد الجنائي الخاص، تلك الثغرة الكفيلة بنفي التجريم عن شريحةٍ كبيرةٍ وخطيرةٍ من جرائم مراقب الحسابات نتيجة وجود ظروفٍ شخصيَّةٍ مخفيَّةٍ عن القاضي، وهو ما يُخالف بالطبع مبادئ العدالة.

وإضافةً إلى هذه الثغرة، فيجب أن يتمَّ التنبيه إلى أنَّ الاعتماد القضائي التام على قرائن سوء نيَّة مُراقب الحسابات كونه رجلاً مُتخصِّصاً سيعني إمكانيَّة تبرئة عددٍ كبيرٍ من المدراء والموظَّفين المُشتركين معه في الجرم؛ وذلك إن كان هؤلاء الشركاء غير مُتخصِّصين في مجال المحاسبة.

فمثلاً قد تنطبق قرينة سوء نيَّة الشخص المُتخصِّص على المدير المالي وموظَّفيه المُجَازِين بالمحاسبة، إلَّا أنَّ هذه القرينة التي يُشترَط فيها التخصُّص لا يمكن أن تقوم بشكلٍ دائمٍ على المدير التنفيذي أو مدير الحوكمة رغم أنَّه قد يَثْبُتُ تورُّطهما مع مُراقب الحسابات في جريمته.

وهذا ما يعني بالنتيجة الطعن في جدوى معاقبة القانون الكويتي لمراقب الحسابات في ظل اشتراط القصد الجنائي الخاص؛ ففي حال وجود قصد خاص مُغايِر لإخفاء المركز المالي فإنَّ المشرع سيُهمِل القصد العام والخاص، ولن يتمَّ تجريم الفعل رغم قيام العلاقة السببية بين الفعل والنتيجة ورغم انتهاك الفعل للنظام العام عبر اقتراف مخالفة في البيانات الماليَّة تضرُّ بالجمهور.

(ب) أمَّا بالنسبة لرؤساء الشركة، فإنَّ الاعتماد على قرائن التخصُّص الملتصقة

بمُراقب الحسابات قد ينفي الجرم عن شركائه من غير المُتخصِّصين؛ وهذا ما يطعن في كفاءة نظام قرينة سوء النيَّة في تحقيق عدالة التجريم.

فمثلاً إن كان الرئيس التنفيذي للشركة التي تمَّ التلاعب بحساباتها بغرض إظهارها بمظهر الشركة التي لا توزِّع أرباحها على مساهميها، هو نفسه شريكاً بالشركة المنافِسة التي يُساهِم بها مراقب الحسابات والتي تسعى إلى الإساءة إلى مَظهَر الشركة الأولى دون تأثيرٍ مباشرٍ في مركزها المالي.

فهنا إن كان مراقب الحسابات الذي هو في الواجهة بعد مصادَقَتِهِ على الحسابات الكاذبة لم يتمَّ الاستدلال على مصالحه في الشركة الأخرى نتيجة إخفائه لملكيَّته عن طريق صديقه، فكيفَ للقاضي أن يستدلَّ على قصد الرئيس التنفيذي العام والخاص للتلاعب ببيانات الشركة وهو غير مُصادقٍ عليها من الأساس؟. وحتى إن ثبت علمه بالبيان الكاذب، فكيف للقاضي أن يستدل على القصد الجنائي الخاص بإخفاء المركز المالي للشركة من شخص غير متخصِّص لا يمكن افتراض علمه بدلالة وتأثير الأخطاء المالية على هذا المركز؟.

وبالتالي، فإنَّ الثغرة القانونيَّة في معاقبة رؤساء الشركة دون إلزامهم بالمصادقة على بياناتها في ظلِّ اشتراط القصد الخاص للتجريم تبدو بأوضح صورها فيما يخصُّ القرائن الشخصيَّة، فالرؤساء المتخصِّصون ينتفي بالنسبة إليهم العلم، بينما غير المتخصِّصين ينتفي لديهم العلم والتخصُّص، ممَّا يجعل من إثبات القصد الخاص أمراً شديد الصعوبة بسبب عدم اليقين من معرفة الرئيس غير المتخصِّص بتأثير البيان الكاذب على المركز المالي.

ونتيجةً لذلك، نرى ضرورة تحليل الموقف التشريعي الأمريكي في المبحث القادم.

المبحث الثاني
منهج اشتراط العلم أو القصد الواعي

تمهيد وتقسيم:

تعتمد الفلسفة التشريعيَّة الأمريكيَّة على مبادئ القانون الأنجلو-ساكسوني التي نشأت من التطبيقات والاجتهادات القضائيَّة أكثر من التقنين النظري اللَّاتيني الذي تعتمده فرنسا ومعظم الدول العربيَّة كدولة الكويت؛ ولذلك نجد أنَّ القواعد القانونيَّة العامَّة في الولايات المتَّحدة الأمريكيَّة لها دائماً تفسيرٌ من المبادئ القضائيَّة العمليَّة الراسخة التي تُشكِّل شبه إلزامٍ على المحاكم الأدنى؛ حتى أنَّ تلك المبادئ تُدعى بـ: "قانون السوابق" "Case Law".

وتعتمد رؤية النظام الجزائي الأمريكي على قيام الفاعل بالجريمة عن "العلم والإرادة" "Voluntarily" وبدرجة مُعيَّنة من "القصد" "Intention" دون تحديد نتيجة واجب توفرها في القصد كقاعدةٍ عامَّة(٢٩).

وبناءً عليه، فقد وضع قانون سوق الأوراق الماليَّة الأمريكي لعام ١٩٣٤ وتعديلاته مجموعةً كبيرةً من القواعد العامَّة ومنها عقوبة إصدار البيانات الكاذبة أو المُضلِّلة عبر منهج القصد الواعي، ثم وسَّع قانون Sarbanes-Oxley (SOX) لعام ٢٠٠٢ النطاق الشخصي للجريمة دون النظر للتخصُّص ومع اشتراط "العلم المُجرَّد" "Knowing" فقط ثم تشديد العقوبة في حالة "القصد الواعي" "Willfully & Knowingly"، وكل هذه الأحكام مُحالٌ إليها من أو مُضافة على التقنين الاتحادي الأمريكي U.S. Code(٣٠).

ويعني العلم المُجرَّد قيام معرفة الفاعل بوجود أخطاء أو تضليل في البيانات، فيما يعني القصد الواعي ارتكاب الفعل عن قصد من جهة والعلم بظروف الفعل من جهة أخرى كما استقرَّ القضاء الأمريكي(٣١)؛ وهو ما يُحتِّم معرفة الفاعل بما سينشأ

---

(٢٩) "One of the foundational principles of the American criminal-justice system is that punishment is only appropriate if a person acts voluntarily (actus reus) and with some level of intention (mens rea) to bring about or risk the harm that a penal statute sought to prevent". See: SEIGEL, Michael L., (2006), Bringing Coherence to Mens Rea Analysis for Securities-Related Offenses, Wisconsin Law Review, p 1596.

(٣٠) 18U.S. Code § 3301. Securities fraud offenses. See also:
18U.S. Code § 1350. Failure of Corporate Officers to Certify Financial Reports.

عن فعله من نتائجٍ حتى تقوم العلاقة السببيَّة بين الفعل وهذه النتيجة المقصودة، دون أن يشترط المشرع أيَّ قصد خاص نحو تحقيق نتيجةٍ مُحدَّدةٍ.

وسنتعمَّق في تحديد المفهوم الجزائي للعلم المُجرَّد أو القصد الواعي من خلال توضيح اشتراط المشرع الأمريكي لهذه الأركان المعنويَّة؛ حيث عاقب أيَّ شخصٍ يقوم بإعداد بيانات ماليَّة كاذبةٍ أو مُضلِّلةٍ كمراقب الحسابات الداخلي أو الخارجي، وكان من نتيجة عدم اعتداد المشرع الأمريكي بقرائن التخصُّص أن وسَّع من واجبات رؤساء الشركة الكبار وفرض عليهم الاطِّلاع ومراجعة البيانات الماليَّة ثم المصادقة عليها، وعاقب أيٍّ منهم في حال صادق علي بيانات كاذبةٍ أو مُضلِّلةٍ.

ومن خلال تحليلنا لنصوص القانون الأمريكي، فقد وجدنا أنَّه اشترط العلم أو القصد الواعي تجاه أيِّ شخصٍ في جريمة إعداد بيانات ماليَّة بغرض الغش بالأوراق الماليَّة أولاً، ولكنه اشترط العلم المجرَّد أو القصد الواعي تجاه رؤساء الشركة في جريمة المصادقة على حسابات كاذبة أو مضلِّلة ثانياً.

ولذلك يتمُّ تقسيم هذا المبحث كما يلي:

المطلب الأول: اشتراط العلم أو القصد الواعي تجاه أيِّ شخصٍ في جريمة إعداد بيانات ماليَّة بغرض الغش بالأوراق الماليَّة

المطلب الثاني: اشتراط العلم أو القصد الواعي تجاه رؤساء الشركة في جريمة المصادقة على حسابات كاذبة أو مُضلِّلة

المطلب الأول
اشتراط العلم أو القصد الواعي تجاه أيِّ شخصٍ

في جريمة إعداد بيانات ماليَّة بغرض الغش بالأوراق الماليَّة

علينا في البداية التأكيد على أنَّ المشرع الأمريكي قد استخدم مصطلح "جرائم الغش بالأوراق الماليَّة" "Securities Fraud Offenses" في التقنين الاتحادي الأمريكي U.S. Code[٣٢] الذي أحالَ إلى قانون سوق الأوراق الماليَّة[٣٣]؛ بهدف تجريم المُخطَّطات المتنوِّعة التي تهدف إلى التلاعب بسوق المال، ومنها إعداد البيانات الماليَّة

(٣١) "to commit an act knowingly, the defendant must be aware of what he is doing". See: State v. Lotter, 586 NW 2d 591, Supreme Court of Nebraska, November 6, 1998.

(٣٢) 18U.S. Code § 3301. Securities Fraud Offenses.

(٣٣) Section 32 (a), the U.S. the U.S. Securities Exchange Act of 1934, as Amended Through P.L. 115-141, Enacted March 23, 2018.

المحاسبيَّة بشكلٍ كاذب أو مُضلِّلٍ؛ بهدف التأثير على جمهور السوق التي تضمُّ الأوراق الماليَّة الصادرة أو المتداوَلة في السوق، والتي يقوم بها عادةً مراقبو الحسابات.

كما أحال التقنين الأمريكي المذكور إلى عددٍ كبيرٍ من جرائم الغش في السوق، ولكنَّها تتعلق بتجريم وقائعٍ تفصيليَّةٍ كحفظ بيانات غير حقيقيَّة(٣٤)، أو الاحتيال على الأموال عبر حفظ البيانات الماليَّة(٣٥)، ولكن تلك الوقائع لا تمسُّ واقعة "إعداد" ''Make'' بيانات ماليَّة بل "حفظها" ''File'' ولذلك فهي تخرج عن نطاق البحث.

ويجب التأكيد على أنَّ هذه الجريمة ليست حكراً على مُراقب الحسابات الخارجي، بل قد تقوم أركانها في مواجهة المُراقِب الداخلي(٣٦)، هذا إن لم يكن المراقب الداخلي رئيساً في الشركة؛ لأنَّه سيكون حينئذٍ خاضعاً لأحكام معاقبة رؤساء الشركة وفق قانون SOX كما سنرى في المطلب الثاني.

وسنرى ماهيَّة جريمة إعداد بيانات ماليَّة بغرض الغش بالأوراق الماليَّة أولاً، وماهيَّة القصد الواعي المُشترَط فيها ثانياً، ثم نتائج اعتماده ثالثاً، وذلك بغرض تحديد عدالة هذه القواعد.

أولاً: ماهيَّة جريمة إعداد بيانات ماليَّة بغرض الغش بالأوراق الماليَّة

تعتمد سوق الأوراق الماليَّة على التلاقي الحر والطبيعي بين العرض والطلب على الأوراق الماليَّة سواءً في سوق الإصدار أو التداول، ومن هنا قد يستخدم مراقب الحسابات سلطته بإقرار بيانات الشركات؛ حتى يؤثر في قرارهم.

وقد جرَّم قانون سوق الأوراق الماليَّة الأمريكي أيَّ غشٍّ قد يقوم به مراقب الحسابات عبر نص التجريم العام الذي يشتمل على جميع انتهاكات القانون، حيث نصَّ على أنَّه:

"أي شخص حضَّر عن قصد ووعي، أو تسبَّب في تحضيرها (ساهم

(٣٤) Section 24. [77x], the U.S. Securities Act of 1933, as Amended Through P.L. 115-174, Enacted May 24, 2018.

(٣٥) 18U.S. Code § 1348.Securities and commodities fraud. See also: Section 15 (d), the U.S. the U.S. Securities Exchange Act of 1934.

(٣٦) للاطلاع على التفاصيل العلمية الخاصة بمراقبة الحسابات الداخلية، راجع في الفقه العربي: جدي، سمراء، (٢٠١٧)، دور الرقابة الداخلية في زيادة مصداقية المخرجات المحاسبية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في العلوم التجارية، جامعة بوضياف – المسيلة، الجزائر، ص٤٥.

بتحضيرها)، لأيَّة بيانات مهما كان مجال تطبيقها أو تقارير أو وثائق... بحيث تكون البيانات كاذبة أو مُضلِّلة فيما يخصُّ أيَّة واقعةٍ جوهريَّةٍ..." (٣٧).

وبالتالي يخضع مراقب الحسابات لهذا الجرم إن هو قد انتهك واجبه بالامتثال لـ: "مبادئ المحاسبة" "Accounting Principles" في تقاريره الصادرة(٣٨)، ويكون كذلك قد انتهك المصلحة العامَّة ومصالح المستثمرين بأيَّة وسيلةٍ سواءً بشكل مباشرٍ أو غير مباشرٍ كما فرض قانون السوق ذاته(٣٩)، وقد استقرَّ القضاء الأمريكي على ذلك(٤٠)، ويكون الانتهاك غير المباشر عبر تسخير شخصٍ وكيلٍ للمُراقِب بغرض التعامل على أنَّه أصيل مثلاً.

وقد تمَّ التأكيد على هذا الواجب في قانون SOX عام ٢٠٠٢(٤١) الذي صدر حتى يواجه موجة الغش المحاسبي التي ضربت بأسواق المال في الولايات المتَّحدة حينئذٍ، وقام هذا القانون بتشديد عقوبة قانون السوق؛ حيث كانت الغرامة مليون دولار فأصبحت ٥ ملايين، أو بالحبس لـ١٠ سنوات فأصبح لـ٢٠ سنة، أو كليهما(٤٢).

ومن الواضح أنَّ الركن المادي لهذه الجريمة يمتدُّ إلى أيِّ بيانٍ كاذب أو حتى

---

(٣٧) "... any person who willfully and knowingly makes, or causes to be made, any statement in any application, report, or document ... which statement was false or misleading with respect to any material fact...". See: section 32. [78ff] (a), the U.S. Securities Exchange Act of 1934.

(٣٨) Section 10A. [78j-1] AUDIT REQUIREMENTS, the U.S. Securities Exchange Act of 1934.

(٣٩) "It shall be unlawful for any person, directly or indirectly, by the use of any means or instrumentality of interstate commerce or of the mails, or of any facility of any national securities exchange...". See: Section 10 (b), [78j] Regulation of the Use of Manipulative and Deceptive Devices, the U.S. Securities Exchange Act of 1934.
For more deep analysis, see: WALKER, Craig M., (1979) Accountants' Liability: The Scienter Standard Under Section 10b and Rule 10b-5 of the Securities Exchange Act of 1934, Marquette Law Review, vol. 63, Issue 2.
See also: THEL, Steve, (2014), Taking Section 10(b) Seriously: Criminal Enforcement of SEC Rules, Columbia Business Law Review, issue 1, p 32.

(٤٠) McLean v. Alexander, 599 F. 2d 1190, United States Court of Appeals, Third Circuit, May 18, 1979.

(٤١) Section 204, The U.S. Sarbanes-Oxley Act of 2002.

(٤٢) Section 1106, The U.S. Sarbanes-Oxley Act of 2002.

صحيحٍ ولكن مُضلِّلٍ للجمهور قد ساهم مُراقب الحسابات بتحضيره نتيجة مُصادقته عليه بعد تدقيقه ومراجعته، على أن يكون هذا المراقب قاصداً وواعياً لِما قام به.

وبالتالي فإنَّ المشرع الأمريكي قد تجاوز ثغرات الركن المادي من حيث كون الفعل يمتدُّ إلى ممارسة التضليل عبر البيانات، والمساهمة في التحضير للبيانات وليس فقط إعدادها.

ولكن الركن المعنوي كان أكثر تميُّزاً في هذا النص، فماذا يعني القصد الواعي لدى مُراقب الحسابات في جريمة إفساد السوق؟

ثانياً: ماهيَّة القصد الواعي في إعداد بيانات ماليَّة بغرض الغش بالأوراق الماليَّة

من الواضح أنَّ المشرع الأمريكي قد كان دقيقاً في تحديد الركن المعنوي لهذه الجريمة؛ فهو لم يُخضِعْها للقصد العام التقليدي كما فعل مع باقي الجرائم التي تطال سوق الأوراق الماليَّة من جهة(٤٣)، ولم يشترطْ للتجريم فيها وجود قصد جنائي خاص يتطلَّب اتِّجاه إرادة الفاعل نحو تحقيق نتيجة مُحدَّدة من جهة أخرى.

فقد اشترط المشرع الأمريكي توافر عنصرين أساسيِّين في الركن المعنوي لهما صفة العموم، وهما:

١ – "**القصد**" **"Willfully"** بمعناه العام؛ الذي يتجاوز العلم بالفعل إلى ارتكابه عن قصد(٤٤)، ويبدو أنَّ القصد المطلوب من المشرع الأمريكي في مُراقب الحسابات هو:

أ – الإقرار بصدق ودقَّة البيانات الماليَّة للشركة رغم كونها تنطوي على خطأ أو تضليل بما يُشكِّل مشاركةً بالتحضير.

ب – قصد استهداف "حقائقٍ جوهريَّةٍ" "Material Facts" وهي تمثل النظريَّة الأساسية في القوانين الماليَّة الأمريكيَّة(٤٥)، والتي استقرَّ القضاء الأمريكي في تفسيرها على أنَّها عبارة عن معيار موضوعي يُشيرُ إلى الحذف أو التضليل الذي

(٤٣) "Any person who willfully violates any provision of this title...". See: section 32. [78ff] (a), the U.S. Securities Exchange Act of 1934.

(٤٤) McPhee, John, (2001), "Willfulness" under the Federal Securities Laws and Intent-Based Defense to Federal Securities Prosecutions. See: https://www.ropesgray.com (6-9-2019), p 4.

(٤٥) OESTERLE, Dale A., (2011), The Overused and Under-Defined Notion of "Material" in Securities Law, University of Pennsylvania Journal of Business Law, vol. 14, p 167.

يحمل معنى ومغزى ومضموناً ''Significance'' للمستثمر العادي أو المعقول ''Reasonable Investor'' غير الخبير(٤٦)؛ حتى تُحقِّق الجريمة غايتها بخداع المستثمرين في السوق.

وهذا يعني ببساطة أي "خطأ False" أو "تضليل" ''Misrepresentation''(٤٧) في بيانات ماليَّة تحمل معنىً لأيِّ مستثمرٍ عاديٍّ كالمبيعات أو الأصول الملموسة، دون أيَّة بيانات أخرى تافهة – مثل إغفال ذكر أرقام الصفحات مع وجود أرقام للفقرات-، على أن يكون للبيان المُستهدَف وزنٌ في القضيَّة(٤٨)؛ أي أن يكون قادراً على تحقيق النتيجة الإجراميَّة التي أرادها مراقب الحسابات دون تحديدها.

فلا يَشترِط القضاء الأمريكي أن تكون البيانات محل جرم مراقب الحسابات كبيرة ومؤثِّرة في المركز المالي للشركة، بل يكفي أن تكون ذات معنىً للمستثمر وإن لم تؤثِّر في المركز المالي بشكلٍ ظاهرٍ على خلاف ما يُشترط في القصد الجنائي الخاص.

وقد طوَّرت ووسَّعت لجنة الأوراق والأسواق الماليَّة الأمريكية SEC من مفهوم "الجوهريَّة" في البيانات، بحيث ترتبط بأيَّة قضيَّة تخصُّ: "الاهتمامات الاجتماعية" ''ocietal Concerns''(٤٩) وهو رأيٌ مُحقٌّ يجد سنده في قانون السوق الذي أقام المسؤوليَّة عن انتهاك "المصلحة العامَّة ''Public Interest''" إلى جانب "حماية المستثمرين" ''Protection of Investors''(٥٠) وهذه الرؤية التشريعيَّة الواسعة تشمل طيفاً واسعاً جداً من البيانات التي لا يتضمَّنها معيار إخفاء المركز المالي الذي يشترطه القصد الجنائي الخاص.

٢ – "**الوعي والمعرفة**" **''Knowingly''**، لقد استقرَّ القضاء الأمريكي على أنَّ

(٤٦) ''The question of materiality, it is universally agreed, is an objective one, involving the significance of an omitted or misrepresented fact to a reasonable investor''. See: TSC Industries, Inc. v. Northway, Inc., 426 US 438, Supreme Court of United States, June 14, 1976.

(٤٧) SEIGEL, Michael L., op. cit., p 1615.

(٤٨) OESTERLE, Dale A., op. cit., p 207.

(٤٩) ''In that regard, to the extent that information relating to an issue of societal concern is material to a particular public company''. See: BSUINESS ROUND-TABLE, (2015), The Materiality Standard for Public Company Disclosure: Maintain What Works, October, page 6.

(٥٠) Section 10 (b), [78j] the U.S. Securities Exchange Act of 1934.

هذا الوعي يعني أن يعرف مراقب الحسابات بأنَّ الفعل سينشأ عنه على الأغلب تبعاً للواقع نتيجةٌ مُحدَّدةٌ دون اشتراطها(٥١)؛ ونتيجةً لذلك فقد سهَّل القضاء الأمريكي إثبات هذا "الوعي" عبر إقامة الدليل على معرفة الفعل الذي يُشكِّل المُخالفة فقط دون الحاجة إلى أي دليل أو استدلال(٥٢).

فبمجرَّد علم مراقب الحسابات بوجود خطأ أو تضليل في البيانات يقوم الوعي وتُعقَد النيَّة لدى المُراقِب لتحقيق النتيجة المُستهْدَفَة المُحدَّدة لهذا الفعل أيَّاً كانت(٥٣)، فتكتمل أركان التجريم، دون أي استناد على قرينة تخصُّص مُراقب الحسابات في إثبات أيِّ قصد جنائي خاص.

ويبدو أنَّ القصد الواعي لا يُمكن نفيه عن مراقب الحسابات إلَّا إن كان يقوم مثلاً بكتابة مسودة في مكتبه لم تكتملْ ولم يُسلِّمها إلى إدارة الشركة، ورغم ذلك قامت الشركة بنشر البيانات، وهي حالة يصعب حدوثها في الواقع، أو إثباته أنَّ الخطأ المحاسبي القائم يندرج ضمن هامش التقدير المقبول، وهو أمر عسير الإثبات في الأمور الحسابيَّة التي لا تحتمل التقدير.

ثالثاً: نتائج اعتماد مفهوم القصد الواعي

ينتجُ عن اعتماد هذا المفهوم:

١ – تبسيط وتسهيل أركان قيام التجريم مع المحافظة على عدالتها.

٢ – تبسيط مهمة قاضي الموضوع في بحث حدود الأدلَّة الموضوعيَّة؛ نظراً للاعتماد على قرائنٍ مُرتَبِطةٍ بشكلٍ منطقيٍّ بالأدلَّة المبرزة في الدعوى كشهادة المُصادقة من مراقب الحسابات، وليس على ظروف التخصُّص الشخصيَّة للمُراقب.

٣ – الحماية من أخطاء القضاة التقديريَّة في تحديد اتِّجاه نيَّة مراقب الحسابات نحو إحدى النتائج الإجراميَّة المُحدَّدة فيكتفي بوعيه بها جميعاً.

---

(٥١) "A person acts knowingly "if he is aware that [a particular result] is practically certain to follow from his conduct, whatever his desire may be as to that result". See: US v. Torres, 599 F. Supp. 2d 767, United States District Court, W.D. Texas, El Paso Division, December 15, 2008.

(٥٢) "... the term knowingly merely requires proof of knowledge of the facts that constitute the offense". See: Bryan v. United States, 524 US 184, United States Supreme Court, June 15, 1998.
See also: United States v. Lange, 528 F. 2d 1280, United States Court of Appeals, Fifth Circuit, March 22, 1976.

ولكن المشرع الأمريكي -رغبةً بإعادة كفة التوازن إلى عدالة قواعد التجريم- أصدر عام ١٩٩٥ قانون إصلاح إجراءات التقاضي الخاصَّة بالأوراق الماليَّة الذي فرض فيه إثبات الـ: "استدلال قوي" "Strong Inference" على الحالة الذهنيَّة للمتَّهم[٥٤] وهي في هذه الجريمة تتمثَّل بالقصد الواعي. إلَّا أنَّ جريمة مراقب الحسابات يكفي الاستدلال فيها بشهادة المُصادقة على البيانات.

فيما يصعب الإثبات ضدَّ الأشخاص المُشتركِين مع المراقب في هذه الجريمة دون أن يُصادِقوا على البيانات، وقد أكَّد القضاء الأمريكي على أنَّ معنى الاستدلال القوي هنا هو: "الاستدلال المُقنِع" "Cogent Inference"[٥٥]؛ وهو يرجع إلى تقدير القاضي لكامل ظروف الدعوى والمتَّهم.

وهو الأمر الذي يحتاج إلى تصريح خاص من المُراقب بأسماء مساعديه والمشتركين معه إن وُجدوا، ثم اشتراط مُصادقتهم على البيانات حتى تأخذ المُصادقة مفعولها؛ فعندها يسهل إثبات علمهم ووعيهم للجريمة في حال ارتكابها.

المطلب الثاني
اشتراط العلم أو القصد الواعي تجاه رؤساء الشركة في جريمة المصادقة على حسابات كاذبة أو مُضلِّلة

لقد صدر قانون SOX عام ٢٠٠٢ حتى يستأصل الغش المُنتشِر داخل أروقة الشركات[٥٦]، وقد أحدث هذا القانون قاعدةً جديدةً عنوانها "فشل رؤساء الشركة في المصادقة على التقارير الماليَّة" "Failure of corporate officers to certify financial reports"[٥٧]

(٥٣) McPhee, John, op. cit., p 4.

(٥٤) "... with respect to each act or omission alleged to violate this title, state with particularity facts giving rise to a strong inference that the defendant acted with the required state of mind". See: section 21D (b) (2), the U.S. Private Securities Litigation Reform Act, Public Law 104-67, Dec. 22, 1995.

(٥٥) "- i.e.,a powerful or cogent - inference". See: Tellabs, Inc. v. Makor Issues & Rights, Ltd., 551 US 308, Supreme Court of United States, June 21, 2007.

(٥٦) "Endeavoring to root out corporate fraud, Congress passed the Sarbanes-Oxley Act of 2002". See: Digital Realty Trust, Inc. v. Somers, 138 S. Ct. 767, Supreme Court of United States, February 21, 2018.

(٥٧) Section 906 (a), The U.S. Sarbanes-Oxley Act, Public Law 107-204, 107th Congress, July 30, 2002.

تمَّت إضافتها للتقنين الاتحادي الأمريكي(٥٨)؛ حيث نص على واجب الرئيس التنفيذي CEO والمدير المالي للشركة CFO(٥٩) بالمصادقة على هذه البيانات الماليَّة بهدف إقامة مسؤوليَّتهما عن أيَّة مخالفات(٦٠).

وهذا ما جعل واجب الاطِّلاع وتدقيق الحسابات ليس حكراً على المراقب الداخلي أو الخارجي بل أيضاً من المسؤوليَّات المُؤيَّدة جِنائيَّاً على رؤساء الشركة باسم: "جريمة الياقات البيضاء" "White-Collar Crime"(٦١)؛ أي أنَّ رؤساء الشركة ينقلبون إلى مراقبي حسابات مسؤولين عند التصديق على بيانات الشركة.

وهذا ما يدلُّ على أنَّ المشرع الأمريكي قد وسَّع من إطار التجريم حتى خارج نطاق التخصُّص؛ نتيجة عدم اتِّكاله على قرينة الرجل الحريص المُتخصِّص، بل على القرائن العامَّة التي يضيق فيها تقدير القاضي كالعلم المُثبَت بالمُصادقة.

كما أنَّ المشرع الأمريكي استخدم مصطلح: "أيَّاً كان" "Whoever" عند نطقه بالتجريم تحت عنوان "رؤساء الشركة" "Corporate Officers"(٦٢)؛ وهو ما يُشيرُ برأينا إلى توسيع في المعاقبة حتى تَطالَ أيَّ شخصٍ يُصادِق على البيانات من رؤساء وموظَّفي الأقسام داخل الشركة بما يتضمَّن جهات التدقيق الداخلي في الشركة، كما سيطالُ مُراقب الحسابات الخارجي(٦٣) إن ثبت اشتراكه مع أحد رؤساء الشركة هذه.

وفي الواقع إنَّ رؤساء الشركة يأخذون بمصادقة لجان المراجعة الداخليَّة في الشركة "Audit Committee"(٦٤)؛ ممَّا قد يجعل لجنة المراجعة هذه شريكاً في الجريمة.

---

(٥٨) 18 U.S. Code § 1350. Failure of Corporate Officers to Certify Financial Reports.

(٥٩) GEIGER, Marshall A. and TAYLOR III, Porcher L., (2003), Accounting Horizons, Vol. 17, No. 4, page 357.

(٦٠) Section 906 (a), The U.S. Sarbanes-Oxley Act of 2002.

(٦١) Section 901, The U.S. Sarbanes-Oxley Act of 2002.

(٦٢) Section 906 (a), The U.S. Sarbanes-Oxley Act of 2002.

(٦٣) أو "شركة التدقيق العامة المسجلة" "Registered Public Accounting Firm" كما يسمِّيها القضاء الأمريكي. انظر:
US v. Middendorf, Dist. Court, United States District Court, S.D. New York, July 17, 2018.

(٦٤) MCGRANCE, Bryan A., (2009), The Audit Committee: Director Liability in the Wake of the Sarbanes-Oxley Act and Tello v. Dean Witter Reynolds, Cornell Journal of Law and Public Policy, vol. 18, issue 2, p575.

وقد أخضع المشرع الأمريكي جريمة رؤساء الشركة إلى نوعين من القصد المعنوي تبعاً لخطورتها وصعوبة إثباتها، حيث سنرى مدى عدالة اشتراط العلم المُجرَّد أولاً، ثم تشديد ذات الجريمة بعد ثبوت القصد الواعي ثانياً في هذه الجريمة.

أولاً: مدى عدالة اشتراط العلم المُجرَّد في جريمة المصادقة على حسابات كاذبة أو مُضلِّلة

وصف قانون السوق الأمريكي الشركة المُساهمة بـ: "المُصدِر" "Issuer"[٦٥]؛ أي مُصدِر الأوراق الماليَّة، وقد منح لجنة (SEC) صلاحية طلب البيانات الماليَّة الدورية[٦٦]، ثم صدر قانون SOX ليؤكِّد على ضرورة تأكُّد رؤساء الشركة من أنَّ: "المعلومات المذكورة في التقرير الدوري تظهر بشكل صادق في كل النواحي الجوهريَّة، والظروف الماليَّة، ونتائج عمليَّات المُصدِر"[٦٧].

وهذا ما سيؤدِّي إلى شمول نطاق مسؤوليَّة رؤساء الشركة ليس فقط للأخطاء في المعلومات الجوهريَّة بل حتى عن الظروفّ الماليَّة؛ كالتدفُّقات النقديَّة المحيطة بمبيعاته، وكذلك نتائج عملياته؛ كالسيولة الناتجة عن عمليات البيع نقداً أو بالتقسيط.

ثم نصَّ هذا القانون على جريمة المصادقة على "التقرير الدوري" "Periodic Report" الذي يحتوي على البيانات الماليَّة كالتالي: "أيُّ شخص يُصادق على أيَّة بيانات... (التي ذكرها قانون السوق) وهو يعلم أنَّ تقرير المُصادقة المُرفَق بالبيان لا ينسجم مع المُتطلَّبات المذكورة (أعلاه) سيتمُّ تغريمه بما لا يتجاوز مليون دولار، أو السجن لـ١٠ سنوات، أو كليهما"[٦٨].

وبالتالي سينشأ الركن المادي لهذه الجريمة بمُجرَّد وجود أيِّ بيانٍ ماليٍّ كاذب أو

---

(٦٥) Section 13(a), the U.S. Securities Exchange Act of 1934, as Amended Through P.L. 115-141, Enacted March 23, 2018.

(٦٦) Section 15(d), the U.S. Securities Exchange Act of 1934.

(٦٧) "... that information contained in the periodic report fairly presents, in all material respects, the financial condition and results of operations of the issuer". Section 906 (b), The U.S. Sarbanes-Oxley Act of 2002.

(٦٨) "certifies any statement as set forth in subsections (a) and (b) of this section knowing that the periodic report accompanying the statement does not comport with all the requirements set forth in this section shall be fined not more than $1,000,000 or imprisoned not more than 10 years, or both". Section 906 (c), The U.S. Sarbanes-Oxley Act of 2002.

مُضلِّل بأيَّة صورةٍ صريحةٍ أو ظرفيَّةٍ صادقَ عليها رؤساء الشركة، وهذه العناصر تشمل جميع الاحتمالات المُمكنة من مخالفات في البيانات.

بينما سينشأ الركن المعنوي في رؤساء الشركة بمجرَّد إثبات مُجرَّد العلم بوجود الركن المادي؛ أي العلم بمخالفة البيانات للحقيقة أو التضليل في الظروف الماليَّة وعمليات الشركة، ثم المصادقة عليها رغم قيام العلم بعدم مصداقيتها دون حاجة لإثباتِ أيِّ قصد إجراميٍّ؛ وهذا ما يعني أنَّ مُصداقة رئيس الإدارة الماليَّة على البيانات من باب اللَّامبالاة بفعل ضغط العمل رغم علمه بالخطأ مثلاً، سيُقيم أركان الجريمة دون الحاجة لإثبات وعي المُراقِب لِما سينتج عن هذا الفعل.

أمَّا إثبات علم رؤساء الشركة مثلاً بالخطأ أو التضليل قبل مُصادقتهم على البيانات، فالأمر محسومٌ مبدئياً نتيجة اشتراط صدور تقرير المُصادقة عنهم؛ فهنا تقوم قرينة العلم وتكتمل أركان التجريم، ورغم ما يبدو على هذه القواعد من صرامة بشأن رؤساء الشركة إلَّا أنَّها تُساهم في ترسيخ الحوكمة أو الإدارة الرشيدة في الشركة(٦٩).

وبعد معاقبة رؤساء الشركة بمجرَّد ثبوت العلم، ينتقل المشرع الأمريكي في تدرُّجه إلى اشتراط القصد الواعي في الجريمة الثانيَّة المُشدَّدة.

ثانياً: مدى عدالة القصد الواعي في جريمة المصادقة على حسابات كاذبة أو مُضلِّلة

لقد نصَّ قانون SOX على أنَّه:

"أيُّ شخص (من رؤساء الشركة) يُصادق قصداً على أيَّة بيانات... (التي ذكرها قانون السوق) وهو يعلم أنَّ تقرير المُصادقة المرفق بالبيان لا ينسجم مع المُتطلَّبات المذكورة (أعلاه) سيتمُّ تغريمه بما لا يتجاوز ٥ ملايين دولار، أو السجن لـ٢٠ سنة، أو كليهما"(٧٠).

(٦٩) NDRECA, Pjetër and DIBRA, Rezart, (2017), Sarbanes Oxley Act (SOX) Disclosure, Internal Control Disclosure as an Important Part in Corporate Governance (CG), European Journal of Business and Management, vol.9, no.12, p 32.

(٧٠) ''certifies any statement as set forth in subsections (a) and (b) of this section knowing that the periodic report accompanying the statement does not comport with all the requirements set forth in this section shall be fined not more than $1,000,000 or imprisoned not more than 10 years, or both''. Section 906 (c), The U.S. Sarbanes-Oxley Act of 2002.

وبناءً عليه، فقد دمج المشرع الأمريكي في هذه الجريمة بين القصد والعلم؛ وذلك بغرض إيجاد حالةٍ من القصد الواعي للنتائج المُمكِنة من جرَّاء هذه الجريمة وقيام قصد رؤساء الشركة بتحقيق إحداها الذي ينشأ وفقاً للقضاء الأمريكي بعد اجتماع نيَّة الفاعل ارتكاب الجريمة عن قصد ووعي "Willfully & Knowingly"[٧١]؛ فهو ليس بقصدٍ خاصٍّ، بل قصد مُحدَّد في النيَّة الإجراميَّة للفاعل فقط يهدف إلى تحقيق نتيجة إجراميَّة دون تحديد من المشرع.

ولذلك، قد يتقصَّد الرئيس التنفيذي المُصادقة على بيانات ماليَّة إيجابية كاذبة بغرض إيجاد حالةٍ إيجابيَّةٍ للشركة، عَلَّها تُقنِع المصارف بإقراض الشركة أو تُقنِع شركات التأمين بضمان مخاطر عدم الوفاء بمثل هذا القرض.

فهنا يقوم العنصر المادي بالمُصادقة على البيانات الماليَّة الكاذبة، ثم يقوم العنصر المعنوي بقيام قصد ارتكاب الفعل، ويقوم فوق ذلك علم ووعي الرئيس التنفيذي بنتيجة فعله هذا من إمكانيَّة فشل عملية الإقراض وإفلاس المصرف وشركة التأمين التي ضمنت القرض بعد استلام الأموال المُقترَضة.

وبخصوص إثبات القصد الواعي هذا، فقد استقرَّ القضاء الأمريكي بشكلٍ واضحٍ على أنَّ إثبات هذا العنصر المعنوي المختلط يتمُّ عبر إثبات قيام الفاعل بالجريمة عن علم بوجود خطأ في البيان فقط[٧٢].

وبالتالي فإنَّ قاضي الموضوع غيرُ مُخوَّلٍ – وفقاً للتفسير المستقر – بالاستدلال على قيام وعي رؤساء الشركة بنتائج فعلهم وسعيهم نحو تحقيق إحداها، بل عليه إقرار التجريم بُمجرَّد قيام العلم بالخطأ أو التضليل في البيان، تماماً لو كانت الجريمة تخضع لاشتراط العلم فقط.

ولكن ما هو الفرق إذاً بين جريمتَيْ كادر الشركة وفق قانون SOX إن كان العلم وحده كافياً لإثبات القصد الواعي؟

الإجابة عن هذا التساؤل تكمن في طبيعة الافتراض بوعي الفاعل بالنتائج التي تنتقل بفعله من العلم إلى القصد الواعي؛ فهذا الافتراض هو قرينةٌ قضائيَّةٌ بسيطةٌ قابلةٌ لإثبات العكس.

فعلى الرغم من أنَّ تقدير القاضي في قيام هذه القرينة من عدمه ينحصر في

(٧١) US v. Torres, 599 F. Supp. 2d 767, United States District Court, W.D. Texas, El Paso Division, December 15, 2008.

(٧٢) United States v. Lange, 528 F.2d 1280, 1287-89 (5th Cir. 1976).

التأكُّد من مُصادقة الفاعل على البيان حتى يقوم القصد الواعي، إلَّا أنَّ الرئيس التنفيذي مثلاً إن لم يستطعْ نفي العلم فيمكنه نفي امتداد قصده نحو تحقيق أيَّة نتيجةٍ إجراميَّة، كأن يُثبت قيامه بالفعل نتيجة تراكم العمل مثلاً.

وتبدو هذه القواعد عادلةً من حيث أركان التجريم، أمَّا من حيث العقوبة فهي رادعةٌ جداً بما يتوافق مع ما كان يجري عليه الأمر في الولايات المتَّحدة إبَّان صدور قانون SOX عام ٢٠٠٢ بعد فضيحة شركة Enron للطاقة التي أودت بسمعة بيانات سوق المال الأمريكي(٧٣)، ثم أزمة السوق الماليَّة عام ٢٠٠٨(٧٤)؛ فالواقع يقول بضرورة تناسب العقوبة مع التغيير الذي يطرأ على مجتمع الأعمال(٧٥).

ولكن نتساءل هنا: أليس اجتماع القصد مع الوعي يترافق في كثير من الأحيان مع فشل تنفيذ الجريمة؟، فما هو موقف المشرع الأمريكي حينئذٍ؟

يمكن أن يُحاول رئيس الإدارة الماليَّة تشويه سمعة الشركة التي يعمل بها نظراً لتضارب المصالح؛ ولكنَّه قد يصطدم بحالة من الرفض الجماعي من كادر التقارير الماليَّة، كما يمكن أن يتوافق معهم على الاشتراك في هذه الجريمة إلَّا أنَّ لجنة المراجعة الداخلية في الشركة مثلاً تكشف هذه الواقعة تطبيقاً لصلاحيتها في الإبلاغ عن المخالفات المحاسبية(٧٦).

ولمواجهة ذلك، فقد نصَّ قانون SOX على إضافة مادة جديدة للتقنين الاتحادي الأمريكي مفادها: "أيُّ شخص يُحاوِل Attempt أو يتآمر Conspire لارتكاب أيَّة مخالفة لهذا الفصل سيخضع لنفس العقوبات كتلك التي وُصِفَت للمخالفة..." (٧٧).

---

(٧٣) انظر في هذه الأحداث: المحاسبية المالية في الفقه الأمريكي لدى:
BRICKEY, Kathleen F., (2003), From Enron to Worldcom and Beyond: Life and Crime After Sarbanes-Oxley, Washington University Law Review, vol. 81, issue 2, page 357.

(٧٤) انظر: شرح هذه الأزمة لدى القضاء الأمريكي لدى:
PHH CORPORATION v. Consumer Financial Protection Bureau, 881 F. 3d 75, United States Court of Appeals, District of Columbia Circuit, January 31, 2018.

(٧٥) د. المجالي، أحمد، مرجع سابق، ص١٣٢.

(٧٦) الحسيني، هدى، مرجع سابق، ص٣٠٢.

(٧٧) "Any person who attempts or conspires to commit any offense under this chapter shall be subject to the same penalties as those prescribed for the offense...". See: 18 U.S. Code § 3301. Attempt and conspiracy, as amended by: Section 902, The U.S. Sarbanes-Oxley Act of 2002.

مثل هذا الموقف التشريعي يكشف عن حرصٍ ووعيٍ كبيرَيْن من جهة، وعن تشديدٍ في الردع إلى أقصى درجةٍ مُمكنةٍ من جهة أخرى؛ في وقت انتشار الفساد المالي.

الخاتمة

لقد تشكَّلت ثغرةٌ قانونيَّةٌ في أركان معاقبة مراقب الحسابات ورؤساء الشركة في جريمة التلاعب بالبيانات المالية والمصادقة عليها وفقاً لقانون الشركات الكويتي؛ حيث إنَّه من غير العدالة الاستناد على تقدير القاضي لظروف خطأ مراقب الحسابات كرجلٍ مُتخصِّصٍ بغرض الاستدلال على كون الخطأ قد جاء لتشويه المركز المالي للشركة أم لا (القصد الجنائي الخاص)؛ فالقاعدة السابقة تضع معايير ضيقة مستحيلة الإثبات ثم تسمح بقرائنٍ واسعةٍ صعبة الانضباط.

بينما وجدنا أنَّ المشرع الأمريكي كانت نصوصه أكثرَ تفصيلاً وانضباطاً؛ فقد فرض التجريم على فعل المساهمة بإعداد البيانات بغرض الغش في الأوراق الماليَّة بناءً على القصد الواعي؛ بغرض تحقيق أيَّة نتيجة إجراميَّة كانت، ودون النظر إلى صفة الفاعل أو تخصُّصه، واعتماداً على قرينة العلم فقط.

فيما سيضطرُّ القاضي وفقاً للقانون الكويتي أن يلجأ إلى قرينة دلالة الخطأ المحاسبي التي تحتاج للتخصُّص بغرض الاستدلال على القصد الجنائي الخاص المُتمثِّل بإخفاء مركز الشركة المالي؛ لأنَّ المصادقة الصرفة من المُراقب على هذه البيانات لن تشكِّل سوى القصد العام غير الكافي للتجريم.

وبخصوص رؤساء الشركة، فقد جرَّم المشرع الأمريكي الرئيس التنفيذي والمدير المالي بناءً على علمهم الثابت بعد إلزامهم بالمصادقة على البيانات؛ كونهم أكثر الرؤساء ارتباطاً بعمليَّة الإعداد للبيانات الماليَّة، ثم شدَّد العقوبة إن ثبت قصدهم الواعي بالاعتماد على قرينة العلم ذاتها دون اشتراط أيِّ قصدٍ خاصٍّ، وهو الأمر الذي أحاط الجريمة بالبساطة في الإثبات والردع الكافي.

بينما إنَّ الاعتماد على القرائن القضائية في الاستدلال على القصد الجنائي الخاص ستجد استحالةً عمليَّةً بخصوص رؤساء الشركة كونهم غير مُلزمين بالتصديق على بياناتها، فإن كانوا متخصِّصين فتنالهم ذات الثغرات المرتبطة بمعاقبة مراقب الحسابات، وإن كانوا من غير المُتخصِّصين في العلوم الماليَّة؛ فحتى وإن ثبت علمهم فإنَّ اشتراط قيام قصدهم الخاص بإخفاء المركز المالي للشركة قد لا ينشأ بسبب عدم تخصُّصهم وعدم افتراض إدراكهم لدلالة وتأثير البيانات الماليَّة.

النتائج

١ – القصد الجنائي الخاص في جريمة مراقب الحسابات وفقاً للقانون الكويتي يجعل التجريم مُستنِداً على تقدير مدى قدرة الفعل على النيل من مركز الشركة المالي حتى تقوم قرينة سوء نيَّة مُراقِب الحسابات كرجل مُتخصِّص، إلى جانب قيام قرينة القصد العام نتيجة مصادقة المُراقب لهذه الحسابات.

٢ – عدم فرض مُصادقِة رؤساء الشركة المتخصِّصين بالعلوم الماليَّة على بياناتها يؤدِّي إلى صعوبة معاقبتهم بجريمة المُشارَكَة بإعداد بيانات ماليَّة غير المُطابقة للواقع؛ بسبب صعوبة إثبات علمهم، وإن ثبت العلم ينال من معاقبتهم ذات الصعوبات المتعلِّقة بمعاقبة مراقب الحسابات.

٣ – القصد الجنائي الخاص يزيدُ من صعوبة معاقبة رؤساء الشركة من غير المتخصِّصين، فحتى وإن ثبت علمهم والقصد العام لديهم دون مصادقتهم على البيانات، فإنَّ تقديرهم لدلالة البيانات الماليَّة حتى يقوم القصد الخاص بإخفاء المركز المالي للشركة سيكون في غاية الغموض والصعوبة.

٤ – القصد الواعي في جريمة التلاعب بالحسابات وفقاً للقانون الأمريكي يستند على المساس ببياناتٍ جوهريَّةٍ ذات معنى بقصد تحقيق أيَّة نتيجةٍ إجراميةٍ.

٥ – جريمة رؤساء الشركة في القانون الأمريكي تستند للعلم فقط حتى بدافع اللَّامبالاة وتشدد العقوبة بثبوت القصد الواعي، وتقوم بمجرَّد قرينة العلم القائمة نتيجة إلزام رؤساء الشركة CEO وCFO بالمصادقة على بياناتها الماليَّة، فيما يتوجَّب إثبات علم باقي الرؤساء.

التوصيات

١ – إضافة جملة إلى المادة ٣٠٣-٤ من قانون الشركات الكويتي بعد تجريم واقعة إعداد البيانات غير المُطابِقة أو إغفال الوقائع الجوهريَّة عمداً:

"... بقصد إخفاء حقيقة الوضع المالي للشركة بشكل مباشر أو غير مباشر أو بقصد تحقيق أيَّة منفعة للنفس أو للغير أو الإضرار بالغير أو تحقيق أيَّة غاية غير مشروعةٍ كانت..."

٢ – إضافة الفقرات التالية على المادة ٣٠٣ من قانون الشركات الكويتي:

أ – "يستوي في إيقاع العقوبات السابقة أن يكون الفعل قد تناول بياناً كاذباً أو مُضلِّلاً، أو أن يكون قد اكتمل أو تمَّ الشروع به أو التآمر على تنفيذه، ويمكن

للقاضي تخفيض عقوبة الحبس أو الغرامة أو كليهما بمقدار النصف في الحالتَيْن الأخيرتَيْن".

ب – "يقوم كل من الرئيس التنفيذي للشركة ورئيس الإدارة الماليَّة بالمصادقة على أيِّ بيانٍ صادر عن الشركة مع تسجيل إفادة تَشْهَد باطِّلاعهما على تفاصيل هذه البيانات وسؤالهما للمُختصِّين من إدارة الشركة وتأكُّدهما من أنَّ هذا البيان صحيحٌ وغيرُ مُضلِّلٍ ويراعي الأصول في طريقة إعداده ومدى دقَّته".

ج – "يشهد مُراقب الحسابات على أسماء الأشخاص المُشتركِين معه في تدقيق البيانات من رؤساء أو موظفي الشركة إن وُجِدوا، وتلزم مصادقتهم معه لاكتمال نفاذ شهادة المُصادقة على البيانات".

المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية

- د. بوعركي، حسين، (٢٠١٨)، الحماية الجزائيَّة للمركز المالي للشركة في قانونَيْ الشركات الإماراتي والكويتي: دراسة مقارنة مع التشريع الفرنسي، مجلة دراسات الخليج والجزيرة العربية، العدد ١٧٠.
- تمار، خديجة، (٢٠١٧)، تنظيم مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر ومقارنتها مع الدول المغاربية – دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية –، مجلة الدراسات الماليَّة والمحاسبية والإدارية، جامعة أم البواقي، الجزائر، العدد ٨.
- جدي، سمراء، (٢٠١٧)، دور الرقابة الداخلية في زيادة مصداقية المخرجات المحاسبية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في العلوم التجارية، جامعة بوضياف – المسيلة، الجزائر.
- الحسيني، هدى، (٢٠١١)، مسؤولية مراقب الحسابات، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد ٢٨.
- د. الظفيري، فايز، (٢٠١٧)، القواعد العامة في قانون الجزاء الكويتي: نظرية الجريمة والعقوبة، مطبعة المقهوي، الطبعة الخامسة.
- د. المجالي، أحمد، (٢٠١٨)، المسؤولية الجزائيَّة لمراجع الحسابات في شركة المساهمة -دراسة قانونيَّة تحليلية لأحكام نظام الشركات السعودي الجديد-، المجلة العربية للدراسات الأمنيَّة، الرياض، المجلد ٣٣، العدد ٧١.

ثانياً: المراجع باللغة الإنجليزية

1 - Papers

- BRICKEY, Kathleen F., (2003), From Enron to Worldcom and Beyond: Life and Crime After Sarbanes-Oxley, Washington University Law Review, vol. 81, issue 2.
- GANESAN, Yuvaraj, et. al., (2019), Does Audit Fees and Non-Audit Fees Matters in Audit Quality?, KnE Social Sciences, FGIC 2nd Conference on Governance and Integrity 2019.
- GEIGER, Marshall A. and TAYLOR III, Porcher L., (2003), Accounting Horizons, Vol. 17, No. 4.

- LEVI, Michael et. al., (2017), Economic Crime: Learning from Offender Methodologies, and Pathways into (and out of) Crime. See: https://core.ac.uk/download/pdf/153572728.pdf (7-9-2019).
- MCGRANCE, Bryan A., (2009), The Audit Committee: Director Liability in the Wake of the Sarbanes-Oxley Act and Tello v. Dean Witter Reynolds, Cornell Journal of Law and Public Policy, vol. 18, issue 2.
- MCPHEE, John, (2001), ‘‘Willfulness’’ under the Federal Securities Laws and Intent-Based Defense to Federal Securities Prosecutions. See: https://www.ropesgray.com (6-9-2019).
- NDRECA, Pjetër and DIBRA, Rezart, (2017), Sarbanes Oxley Act (SOX) Disclosure, Internal Control Disclosure as an Important Part in Corporate Governance (CG), European Journal of Business and Management, vol.9, no.12.
- OESTERLE, Dale A., (2011), The Overused and Under-Defined Notion of ‘‘Material’’ in Securities Law, University of Pennsylvania Journal of Business Law, vol. 14.
- OSENI, Abubakar Idris, (2017), Forensic Accounting and Financial Fraud in Nigeria: Problems and Prospects, Journal of Accounting and Financial Management, vol. 3, no. 1.
- SEIGEL, Michael L., (2006), Bringing Coherence to Mens Rea Analysis for Securities-Related Offenses, Wisconsin Law Review.
- THEL, Steve, (2014), Taking Section 10(b) Seriously: Criminal Enforcement of SEC Rules, Columbia Business Law Review, issue 1.
- TOPÇU, Güne?, (2019), Impact of Accounting Information Systems (AIS) on Fraud Detection, Management and Political Sciences Review, vol. 1, issue 1.
- WALKER, Craig M., (1979) Accountants’ Liability: The Scienter Standard Under Section 10b and Rule 10b-5 of the

Securities Exchange Act of 1934, Marquette Law Review, Vol. 63, Issue 2.

2 - Reports

- BSUINESS ROUNDTABLE, (2015), The Materiality Standard for Public Company Disclosure: Maintain What Works, October.

3 - Cases

- United States v. Lange, 528 F. 2d 1280, United States Court of Appeals, Fifth Circuit, March 22, 1976.
- TSC Industries, Inc. v. Northway, Inc., 426 US 438, Supreme Court of United States, June 14, 1976.
- Touche Ross & Co. v. Redington, 442 US 560, Supreme Court of United States, June 18, 1979.
- McLean v. Alexander, 599 F. 2d 1190, United States Court of Appeals, Third Circuit, May 18, 1979.
- Bryan v. United States, 524 US 184, United States Supreme Court, June 15, 1998.
- State v. Lotter, 586 NW 2d 591, Supreme Court of Nebraska, November 6, 1998.
- Tellabs, Inc. v. Makor Issues & Rights, Ltd., 551 US 308, Supreme Court of United States, June 21, 2007.
- US v. Torres, 599 F. Supp. 2d 767, United States District Court, W.D. Texas, El Paso Division, December 15, 2008.
- US v. Middendorf, Dist. Court, United States District Court, S.D. New York, July 17, 2018.
- PHH CORPORATION v. Consumer Financial Protection Bureau, 881 F. 3d 75, United States Court of Appeals, District of Columbia Circuit, January 31, 2018.
- Digital Realty Trust, Inc. v. Somers, 138 S. Ct. 767, Supreme Court of United States, February 21, 2018.

Specific Criminal Intent in the Offense of Manipulation & Certification of Financial Statements - Auditor & Corporate Officers- (Critical Analytical Study between Kuwait and the U.S Law)

Mr. Mohammad M. Alazemi

This research is about the specific criminal intent to hide the corporations financial position when proving the crimes of auditors and corporate officers according to the Kuwaiti Companies Law No. 1 of 2016.

This specific criminal intent can lead to the inability to establish conclusive evidence of the auditors intent.

In addition, the fact that corporate officers are not obliged to certify a corporations financial statements can lead to more difficulty in proving their intent, especially the specific criminal intent to hide the companys financial position, which requires an element that is not always present in the corporations officers: specialization in accounting science.

For comparison, we study the position of the U.S. legislature as exemplified in the Securities and Exchange Act of 1934. This law included a Wilfully and Knowingly rule that criminalizes the making of false or misleading statements against anyone, especially an auditor who certifies a financial statement. This law requires merely proving knowledge of the manipulated statements.

The U.S. legislatures Sarbanes-Oxley Act of 2002 also obliges a corporations chief executive officer (CEO) and chief financial officer (CFO) to certify its financial statements. This requirement makes the Wilfully and Knowingly rule easier to prove without proving the role of those officers in creating these statements and without requiring any specific criminal intent. Creating the fairest penal clause possible necessitates comparing the Kuwaiti law with the U.S. ones.

Keywords: Auditor, Corporate officers, Financial statements, Accounting fraud, False statements, Misleading statements, Statement manipulation, Private criminal intent, Wilfully and knowingly, Knowing.