

المطلب الثاني: جريمة عدم إعداد ميزانية وجريمة إعداد و/أو نشر ميزانية غير مطابقة للواقع

تتحدّد النصوص التجريبية في هذا الإطار في المادة 800/ف3 من القانون التجاري والمادة

811/ف2.

- حيث تنصّ المادة 800/ف3 على أنه: "يعاقب بالسجن لمدة سنة إلى 5 سنوات وبغرامة من

20.000 إلى 200.000دج، أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط:

3. المسيرون الذين قدّموا عمدا للشركاء ولو مع عدم وجود توزيع للأرباح ميزانية غير صحيحة

لإخفاء الوضع الحقيقي للشركة.

- وتنصّ المادة 811/ف2 على أنه: "يعاقب بالسجن لمدة سنة إلى 5 سنوات وبغرامة من

20.000 إلى 200.000دج، أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط:

2. رئيس شركة المساهمة والقائمون بإدارتها أو مديروها العامون الذين يتعمّدون نشر أو تقديم ميزانية

المساهمين غير مطابقة للواقع، لإخفاء حالة الشركة الحقيقية ولو في حالة عدم وجود توزيع للأرباح.

- لا يمكن التطرّق إلى هذه الجريمة دون التعرّض إلى مفاهيم أنواع الحسابات السنوية أو الحسابات

الختامية للشركة.

إنّ الحسابات السنوية للشركة هي عبارة عن مجموعة القوائم المالية وبيان نتائج الأعمال التي

تقوم بها الشركات التجارية أثناء سنة مالية (أو محاسبية) غالبا ما تكون سنة (السنة الميلادية). وتعدّ

الشركات حساباتها الختامية في نهاية السنة لبيان أوضاعها من الدورة السابقة، وهي تبين وضعها المالي

كما توضّح عوامل الضعف والقوّة في نشاطها.

تتألف الحسابات السنوية للشركة حسب تسلسل إعدادها من الحسابات الآتية: الجرد، الميزانية، حساب للاستغلال العام، حساب النتائج وحساب الأرباح والخسائر.

أولاً: الجرد (l'inventaire)

تنص المادة 10 من القانون التجاري على أنّ التاجر ملزم بأن يجري سنويا جردا لعناصر أصول وخصوم مقاولته وأن يقفل كافة حساباته بقصد إعداد الميزانية وحساب النتائج. وتنسخ بعد ذلك هذه الميزانية وحساب النتائج في دفتر الجرد.

كما تنص المادة 716/ف1 من القانون التجاري أنه عند قفل كلّ سنة مالية يضع مجلس الإدارة أو القائمون بالإدارة، جردا بمختلف عناصر الأصل والديون الموجودة في ذلك التاريخ.

من خلال هذه المواد، يمكن تعريف الجرد بأنه إحصاء لعناصر أصول وخصوم الشركة والمسجلة يوميا خلال الدورة المالية في الدفاتر الحسابية التي يمسكها التجار.

وهكذا عرّف كذلك الأستاذ: CHARPENTIER⁽¹⁾: "الجرد هو عملية إحصاء لكلّ القيم، من أصول وخصوم الشركة بتاريخ محدد".

هناك تعريف أيضا للأستاذ: BATARDON⁽²⁾: "هو وثيقة مدققة تشمل على:

1- قيم أيا كانت طبيعتها والتي هي ملك للشركة أو التاجر.

2- ديون الشركة (les dettes de l'entreprise)

⁽¹⁾ Léon Constantin et Maurice Aydalat, Droit pénal des sociétés par actions, P.U.D.F, Paris, 1968, p.601.

⁽²⁾ Idem, p.601.

وللمزيد راجع:

Samia Kissi, Le délit de distribution des dividendes fictifs en Droit Algérien, Thèse de Doctorat, Droit Public, Faculté de Droit et de Sciences politiques, Tlemcen, 2015 – 2016, p.18 – 20.

3- ديون الشركة لدى الغير (les créances sur les tiers)

إنّ الجرد هو عملية مدققة لما تملكه المؤسسة (الأصول) وكما تلزم به اتجاه الغير (الخصوم)، وهو عملية محاسبية تتم في نهاية الدورة المالية بمقارنة أرصدة الأصول والخصوم المسجلة محاسبيا مع ما هو موجود فعلا وبالتالي القيام بتحديد الفروقات والبحث عن أسبابها وإثبات قيود التسوية الضرورية لجعل الأرصدة المسجلة محاسبيا مطابق لما هو موجود في الواقع مع احترام مبدأ استقلالية السنوات (أو الدورات).

أهداف الجرد:

إنّ هدف الجرد هو إعطاء صورة حقيقية وواضحة عن المركز المالي للمؤسسة من خلال الميزانية الختامية⁽¹⁾ التي تعدّ في نهاية الفترة وهذا من أجل:

- ✚ التأكد من القيمة التقديرية للأصول والخصوم تمثل الواقع في تاريخ الجرد.
- ✚ التأكد من أنّ الخصوم ملك للشركة وهي حقيقة وليست صورية، وتلتزم بها الشركة للغير.
- ✚ التأكد أنّ الأرصدة التي يظهرها ميزان المراجعة صحيحة ومطابقة للواقع وأنّ المصروفات والإيرادات تتعلق بالفترة المحاسبية.
- ✚ بناء على التحقّق الفعلي بالجرد، تجري التسويات الجردية والتي تمثل قيود دفترية في اليومية العامة والدفاتر الأخرى وهذا هو الجانب المحاسبي من الجرد.
- ✚ تحديد المركز المالي للشركة - صورة صحيحة واستخراج نتائج أعماله السنوية من ربح أو خسارة.

⁽¹⁾ عبد الرزاق العمراني، القوائم التركيبية للشركات، مجلة المحاكم التجارية، منشورات جمعية نشر المعلومة القانونية والقضائية، العدد الثاني، نوفمبر 2006، ص.71.

أنواع الجرد:

الجرد المادّي (extra-comptable)⁽¹⁾:

تجرّد عناصر الميزانية (الاستثمارات، المخزونات، الأموال الخاصّة والديون) جرداً مادّياً مرّة في السنة على الأقلّ وتستخرج الفروق الناتجة عن المقارنة ممّا هو موجود في الدفاتر وما هو موجود فعلاً. من هذه الفروق نذكر:

- استثمارات مسجّلة بالدفاتر لكنها غادرت المؤسسة.
- استثمارات صنعتها المؤسسة لنفسها موجودة ومستعملة ولكنها غير مسجّلة في الدفاتر.
- حقوق وديون ظاهرة بالدفاتر ولكنها في الواقع أصبحت مستحيلة التّحصيل.
- مخزونات أتلفت أو أفسدت وأصبحت غير صالحة للاستعمال أو البيع.
- اهتلاكات الاستثمارات المسجّلة لم تتمّ كما يجب.
- تدهور قيم بعض الأصول ولم يؤخذ بعين الاعتبار.
- خسارة محتملة الوقوع لم تأخذ في الحسبان أو أخذت في الحسبان ومبالغ فيها.
- نفقات تعود إلى الدورة ولم تدفع ونفقات لا تعود إلى الدورة ولكنها دفعت وسجّلت ونفس الشيء بالنسبة للإيرادات.

الجرد المحاسبي (الدفترى) (comptable)⁽²⁾:

يشمل مجموعة من التّسويات الجردية في صورة قيود بدفتر اليومية، والهدف هو أن ترتل للحسابات الختامية الإيرادات والتكاليف المتعلّقة بهذه الفترة فقط لا أكثر ولا أقلّ.

⁽¹⁾ Constantin et Maurice Aydalat, op.cit, p.602.

« L'inventaire extra – comptable comprend un travail de numération et un travail d'estimation ».

⁽²⁾ Constantin et Aydalat, op.cit, p.602.

« L'inventaire comptable traduit en comptabilité le travail de numération et d'estimation ».

ثانياً: الميزانية (le bilan)

الميزانية (le bilan) هو جدول ملخّص للجرد المحاسبي، الذي يتمّ إعداده مع الأخذ بعين الاعتبار التعديلات والخروقات المفروضة عن طريق الجرد المادّي أين تتجمّع، وهذا حسب طبيعتها، مختلف عناصر الأصول والخصوم⁽¹⁾. وتعتمد الميزانية في إعدادها على ما يعرف بميزان المراجعة.

ميزان المراجعة⁽²⁾ (la balance générale des comptes):

يعرّف ميزان المراجعة في المحاسبة على أنه ورقة بها قائمة حسابات لتاريخ معيّن حيث أنّ لكلّ دفتر حساب عموديين، واحد للخصم والثاني للائتمان. وفي إطار نظام القيد المزدوج يجب أن يكون مجموع الأرصدة المدينة في أيّ صفقة مساوي لمجموع الاعتمادات، وبذلك يصبح الجانب المدين في ميزان المراجعة مساوياً دائماً لمجموع الجانب الدائن، وبالتالي يكون ميزان المراجعة بمثابة أداة للكشف عن الأخطاء التي يمكن أن تؤدي إلى مجاميع غير متساوية، حيث يتمّ تمثيل الاعتمادات في العادة بالسلب وفي هذه الحالة فإنّ مجموع ميزان المراجعة ينبغي أن يكون صفر (0).

تعريف ميزان المراجعة:

يعرّف بصفة عامّة على أنه أداة قياس التوازن الحسابي للتأكد من صحّة التّسجيل بالدفاتر أو هو وثيقة تجمع جميع الحسابات المفتوحة بدفتر الأستاذ مرتّبة حسب النّظام المحاسبي الجديد (القانون رقم 11-07 جر 74 في 25-11-2007)⁽³⁾ مع اعتماد معيار المحاسبة الدولي IASB/IFRS⁽⁴⁾، وتأخذ

⁽¹⁾ Constantin et Aydalat, op.cit, p.606.

⁽²⁾ Idem, p.608.

« Dans ce but, tous les comptes ouverts au grand livre sont arrêtés et le solde en est tiré. Puis les totaux des mouvements en capitaux et les soldes sont reportés sur un tableau en face des titres des comptes correspondants ».

⁽³⁾ المادّة 3 من القانون 07-11 المتعلّق بالنّظام المحاسبي المالي الصادر في 2007/11/25، جريدة رسمية رقم 74. كذلك:

Chouïb Chenouf, La comptabilité de l'entreprise selon les normes comptables internationales, Tome 1, Librairie Société Algérienne, Boudlout, Alger, 2008, p.21.

⁽⁴⁾ - Normes IASB: comité des normes comptables internationales (International Accounting Standards Committee).

- Norme IFRS: normes internationales d'informations financières (International Financial Reporting Standards).

بالنسبة لكل حساب مجموع المبالغ المستحقة في الجانب المدين والبالغ المسجلة في الجانب الدائن والرصيد، ويعرف كذلك على أنه كشك لأرصدة الحسابات أو مجاميعها المدينة والدائنة ويهدف إلى اكتشاف الأخطاء.

الشروط الواجب توافرها في ميزان المراجعة:

أ- مجموع ميزان المراجعة بالنسبة للمبالغ = مجموع اليومية.

لأنّ المجموع العامّ سواء في اليومية أو في ميزان المراجعة يتشكّل من أرصدة الميزانية الافتتاحية

مضافا إليها التّسجيلات الجديدة.

ب- مجموع الحسابات في الجانب المدين = مجموع الحسابات في الجانب الدائن.

ج- مجموع الأرصدة المدينة = مجموع الأرصدة الذاتية.

د- مجموع المبالغ - مجموع الأرصدة = مجموع أقلّ المبالغ.

وتحقّق هذه المساواة يعني أنّ كلّ العمليات التي قامت بها الشركة صحيحة.

أهدافه:

أ- يعتبر وسيلة تأكيد مبدئي من توازن الحسابات في دفتر الأستاذ أي التوازن قرينة وليس دليلا

قاطعاً لأنّ هناك بعض الأخطاء لا يظهرها ميزان المراجعة لأنها لا تؤدي إلى عدم توازنه.

ب- التأكّد من صحّة عملية التّصيد (هدف ميزان المراجعة بالأرصدة).

ج- يسهّل من عملية اكتشاف الأخطاء التي تؤدي إلى الإخلال بقاعدة القيد المزدوج وتحديدها

وتصحيحها في الوقت المناسب أي قبل إعداد الحسابات الختامية.

د- يمكن الاعتماد عليه بصدد إعداد الحساب الختامي والميزانية العمومية.

أنواعه:

✚ ميزان المراجعة قبل الجرد⁽¹⁾:

وهو يحتوي على كل العمليات التي تمت خلال الدورة المحاسبية والتي سجلت في اليومية العامة للشركة على أساس الوثائق المحاسبية مثل: الفاتورة، البنك، الإيصال... إلخ، ثم رحلت إلى دفاتر الأستاذ ثم إلى ميزان المراجعة العام، في هذا الميزان نجد كل حسابات الأصول والخصوم وكذلك حسابات التسيير (أعباء ونواتج) المسجلة في دفاتر الشركة.

✚ ميزان المراجعة بعد الجرد:

تقوم الشركة بجملة من الإيرادات في حالة اعتمادها على ميزان المراجعة قبل الجرد لتحديد النتيجة (كقيود التسوية، تصحيح الأخطاء إحصاء الشركة بمقارنتها بما هو مسجل محاسبيا) وذلك بمجرد الانتهاء من التسجيل المحاسبي وتقوم بإعداد ما يسمى بميزان المراجعة بعد الجرد، لأنّ هذا الأخير يعتبر أداة للرقابة والتأكد من صحة المعلومات والحسابات ومن خلاله تقوم بخطوة أخرى تتمثل في إعداد الميزانية الختامية.

ثالثا: دفتر الأستاذ (le grand livre)

هو أحد الدفاتر المحاسبية الأساسية في النظام المحاسبي، وهو عبارة عن دفتر يخص الفترة المالية الواحدة فقط، أي يتم فتحه في بداية السنة المالية وإقفاله في نهايتها، وهو عبارة عن دفتر يتم تخصيص صفحاته لكل حساب تتعامل فيه الشركة على حدة، بحيث يتم تخصيص صفحة لكل حساب يتم فتحها في بداية الفترة أو مع بداية ظهور الحساب ويتم إقفاله في نهاية الفترة المالية.

(1) Constantin et Gautrat, traité droit pénal en matière de sociétés, Paris, Dr. Rousseau, Société d'édition juridique, 1937, n°483.

« Balance provisoire : son objet est les écritures de redressement ».

وتتكوّن صفحات الدفتر والتي بدورها تكون صفحة الحساب من جدول له جانبين، جانب مدين وجانب دائن، ويعتبر المحور الرئيسي للمعلومات التي تدخل إلى صفحات دفتر للأستاذ هو قيود اليومية الموجودة بدفتر اليومية، ويسجّل في دفتر الأستاذ العمليات التي تتمّ على كلّ حساب يوجد بالدفتر يوماً بيوم حيث تتغيّر أرصدة الحساب بالعمليات التي جرت عليه خلال الفترة دورياً⁽¹⁾.

رابعاً: حساب للاستغلال العامّ (compte à exploitation générale)

هو حساب تجمع فيه إيرادات، وتكاليف الشركة في مدّة محدّدة من أجل إخراج قيمة الربح أو الخسارة العادية للشركة خلال هذه المدّة، بدون الأخذ بعين الاعتبار الخسائر والأرباح الاستثنائية أو المتعلّقة بالسّنوات السابقة. هذا الحساب يظهر نتائج استغلال السنة المالية أو مدّة معيّنة، الناتجة عن تسيير مختلف نشاطات الشركة.

- وتكون طريقة إعداده بتوضيح بطريقة مفصّلة مشتريات ومبيعات وكذلك مخزونات الشركة وذلك حسب الظروف الخاصة بكل شركة.

العناصر التي يتكوّن منها حساب الاستغلال العامّ:

خامساً: حساب الأرباح والخسائر

حساب الأرباح والخسائر يبيّن النّتائج حسب مصدرها (suivant leur origine) ورصيده هو مساوي للنّتيجة النهائيّة للسنة المالية (مجمّل الربح الصّافي أو مجمل الخسارة الصّافية).

ويكون بالطريقة التالية:

⁽¹⁾ Samia Kissi, délit de distribution des dividendes fictifs en Droit Algérien, op.cit, p.21-22.

- نتائج الاستغلال (résultats d'exploitation de l'exercice): تمثّل الرّصيد النّهائي لحساب الاستغلال العامّ.
- أرباح وخسائر السنوات السابقة (pertes et profits sur exercices antérieurs): هي نتائج متحصّل عليها خلال السنة لكن مصدرها يعود إلى السّنوات السّابقة.
- أرباح وخسائر استثنائية (pertes et profits exceptionnels): نتائج متحصّل عليها خلال السّنة لكن مصدرها ظروف استثنائية (تغيّر في أسعار الصّرف).
- المساعدات المتحصّل عليها (subventions d'équilibre reçues): تتمثّل في المساعدات الممنوحة من طرف الدولة أو الجماعات المحلية أو الغير، وهذا حسب نتائج المؤسسات المستفيدة.

سادسا: حساب النّتائج

إنّ حساب النّتائج (compte de résultats) هو مجموع حساب الاستغلال العامّ وحساب للأرباح والخسائر، يكون بالنسبة للشركات ذات طابع إنتاجي، يعني "حساب الإيرادات، التكاليف، أو الأرباح والخسائر السنة المالية في مقابل حساب الميزانية" => هو يصف بأيّة طريقة تتحقّق النّتيجة.

المطلب الأول: جنحة عدم إعداد الحسابات السنوية (الميزانية) (Défaut des comptes sociaux)

يتحدّد النصّ التّجريمي لهذه الجنحة في المادة 801/ف1 من القانون التّجاري والمتعلّقة بالشركات ذات المسؤولية المحدودة والتي تنصّ على: "يعاقب بغرامة من 20.000 إلى 200.000 دج المسيرون الذين لم يضعوا في كلّ سنة مالية الجرد وحساب للاستغلال العامّ وحساب النّتائج والميزانية وتقريراً من عمليات السنة المالية".

ثم المادة 813/ف1 بالنسبة لشركات المساهمة: "يعاقب بالغرامة من 20.000 إلى 200.000 دج الرئيس والقائمون بالإدارة أو المديرون العامون للشركة المساهمة والذين:

1- يتخلفون في كل سنة مالية عن وضع حساب الاستغلال العامّ وحساب الخسائر والأرباح والجرد والميزانية والتقرير الكتابي عن حالة الشركة ونشاطها أثناء السنة المنصرمة".

وهكذا تتمثل الجنحة في ظلّ المادتين 801 و813 في عدم إعداد برسم كلّ سنة مالية الجرد والميزانية وحساب الأرباح والخسائر وحساب الاستغلال العامّ أي القوائم التركيبية وتقرير التسيير.

وبالرجوع إلى المادة 10 من القانون التجاري، إنّ التاجر سواء كان شخص طبيعي أو معنوي عليه أن يجري سنويا جرد عناصر أصول وخصوم مفاولته وأن يقفل كافة حساباته بقصد إعداد الميزانية وحساب النتائج والتي تهدف حسب المادة 10 مكرّر من نفس القانون إلى ضبط تطوّر عناصر الذمة المالية للمؤسسة بطريقة موضوعية وطبقا للتقنيات التنظيمية.

- كما ألزمت المادة 716 من نفس القانون، عند قفل كل سنة مالية، المسيرين بتقديم جرد بمختلف عناصر الأصول والديون الموجودة في ذلك التاريخ.

- كما يلزمون بوضع حساب الاستغلال العامّ وحساب النتائج والميزانية ويضعون تقريرا مكتوبا عن حالة الشركة ونشاطها أثناء السنة المالية المنصرمة. على أن توضع هذه الوثائق تحت تصرف مندوبي الحسابات خلال 4 أشهر على الأكثر والتالية لقفل السنة المالية.

إنّ الجنحة هنا تتحقّق بسلوك سلبي، يتمثّل في الامتناع عن إعداد تلك الوثائق، بل يمكن القول أنّ الجريمة مادية تتحقّق بمجرد تسجيل السلوك المادي المتمثّل في عدم إعداد الجرد والقوائم التركيبية

وتقرير التسيير، لا يهّم ما إذا كان هذا الامتناع عمداً أم مجرد إهمال، فالركن المعنوي هنا يتلشى لصالح الركن المادي⁽¹⁾.

- فالمشرع لم يصرّح بضرورة توافر عنصر العمد لقيام هذه الجريمة، إلا أنه وبالنظر إلى أنّ هذه الأخيرة تعدّ من الجرائم الخاصة، يفترض توافر الركن المعنوي الخاص⁽²⁾ المتمثل في قصد إخفاء الحالة المالية للشركة، ذلك أنّ الميزانية تعبّر عن الصورة الدقيقة للشركة وتمثّل وضعيتها وما دقّقته من نتائج.

- المسائل الجنائي هم أعضاء أجهزة الإدارة في شركة المساهمة (الرئيس، القائمون، الإدارة أو المديرون العامون) والمسيرين بالنسبة للشركة ذات المسؤولية المحدودة). وتكريسا لمادية هذه الجريمة، تبقى العقوبة من 20.000 إلى 200.000 دج.

فالقانون الجنائي للشركات وفي مناسبات مختلفة يكرّس مادية عدد هام من جرائم الشركات بما يكشف عن نوع من الغرامة، لكنه بالمقابل يظلّ وفيّاً للتسامح مع مرتكبي هذه الجرائم، فهو وإن كان يستقل الإثبات على سلطة الادعاء عبر الجريمة المادية، فإنه يخفّف العقوبة بشكل لافت تبيّس عقوبة الغرامة أكثر فأكثر⁽³⁾.

إنّ الجنحة إذا كانت ذات بنية مادية بسيطة تتحقّق بمجرد ثبوت عدم إعداد الجرد والقوائم التركيبية وتقرير التسيير لكلّ سنة مالية على أنّ عدم إعداد إحداها فقط لا يحقّق الجنحة، فالمشرع استعمل حرف "و" وليس "أو" وهو عيب في الصياغة⁽⁴⁾. فإذا كان النصّ المتضمّن للالتزام مجرداً يتحدّث عن

(1) P. Conte et W. Jeandidier, Le droit pénal des sociétés commerciales, op.cit, p.168.

(2) J. Larguier et P. Conte, Droit pénal des affaires, Arnaud Colin, 11^{ème} édition, 2004, n° 397.

(3) رضى بن خدة، محاولة في القانون الجنائي للشركات، المرجع السابق، ص.401.

(4) نفس المرجع، ص.401.

ضرورة إعداد الجرد وحساب الاستغلال العام وحساب النتائج وتقرير التسيير، مستعملا حرف "و" وليس "أو"، فإن النص المتضمن للعقوبة كان ينبغي أن يتحدث عن عدم إعداد الجرد أو حساب الاستغلال أو حساب النتائج أو تقرير التسيير، حتى لا يكون إعداد أحدهما فقط مسقطا للجنة ولشمولية مناط الحماية.

- ثم في الأخير تبقى الإجابة عن تساؤل غاية في الأهمية، وهو الأجل الذي يتعين فيه إعداد القوائم التركيبية والجرد وتقرير التسيير؟ وتظهر أهمية هذا الأجل في تحديد التاريخ الذي يمكن انطلاقا منه القول بتحقق الجريمة وتبعا لحساب التّقدم.

فبالرجوع إلى المادة 716 من القانون التجاري فإن الوثائق الحسابية للشركة يجب إعدادها عند قفل السنة المالية، وتوضع تحت تصرف مندوبي الحسابات خلال 4 أشهر على الأكثر التالية لقف السنة المالية، ويمكن تمديد هذا الأجل بناء على طلب مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة بأمر من الجهة القضائية المختصة التي ثبت في ذلك بناء على عريضة.

ويستنتج من ذلك أنّ إعداد الوثائق الحسابية للشركة يمكن أن يستمر إلى نهاية أجل 6 أشهر التالية لاختتام السنة المالية أو إلى نهاية أجل التمديد الذي لا يمكن أن يتجاوز نفس هذه المدّة.

- وتجدر الإشارة كذلك إلى التزام آخر ويمثّل في وجوب إيداع حسابات الشركة بالمركز الوطني للسجلّ التجاري خلال الشهر الذي يلي مصادقة الجمعية العامة عليها، حيث يعدّ الإيداع بمثابة إشهار طبقا للمادة 717/ف3 من القانون التجاري.

ولكن المشرع الجزائري لم يحدّد أيّ عقوبة ناتجة عن التخلف عن هذا الالتزام وهذا راجع ربما إلى الواقع العملي الذي يكشف أنّ العديد من الشركات لا تقوم بالإيداع الواجب بصفة تلقائية حتى لا توضع حالتها المالية، تقاديا لما قد تتعرض له من منافسة أحيانا، أو بسبب مجرّد الإهمال. رغم أنه حسب بعض

الذمة عدم إيداع العمليات المحاسبية بشكلٍ مسًا خطيرا بالشركة، لأنه يعدّ قرينة على سوء وضعيتها المالية.

ويمكن لكلّ ذي مصلحة أن يطلب من رئيس المحكمة بصفته قاضي استعجال إصدار أمر للشركة تحت طائلة الغرامة التّهديد لإنجاز الإيداع المذكور.

المطلب الثاني: جنحة إعداد و (أو) نشر ميزانية غير مطابقة للواقع

- إنّ هذه الجريمة تفترض فرضين، إمّا أن يكون إعداد الميزانية المغشوشة مرتبط بتوزيع الأرباح، أو غير ذلك. ولم يتكلم المشرع عن الميزانية المغشوشة وإنما عن الميزانية غير مطابقة للواقع في نصّ المادتين 2/811 بالنسبة لشركات المساهمة والمادة 3/800 بالنسبة للشركات ذات المسؤولية المحدودة.

والغرض من هذا التّجريم هو ضمان معلومات حقيقية ودقيقة حول وضعيّة الشركة بالنسبة للمساهمين أو الغير، وكذلك توفير النزاهة والأمان لدى المسيرين، فالحسابات السنوية لا بد أن تكون منتظمة، حقيقية وتعطي صورة مطابقة للواقع، وما هذا إلاّ تأثراً بالفكر الأنجلوسكسوني المتمثّل في " to give a true and fair view"⁽¹⁾.

- تتحقّق الجنحة بإحدى الصّورتين:

- نشر حسابات سنوية (الميزانية) للمساهمين لا تعطي صورة صادقة للنتائج المحقّقة برسم كل سنة مالية والوضعية المالية للشركة ودمّتها المالية عند انتهاء تلك الفترة.

- تقديم حسابات سنوية للمساهمين لا تعطي صورة صادقة للنتائج المحقّقة برسم كل سنة مالية والوضعية المالية للشركة ودمّتها المالية عند انتهاء تلك الفترة.

⁽¹⁾ P. Conte et W Jeandidier, Droit pénal des sociétés commerciales, op.cit, p.174.

النموذج الإجرامي يتضمّن فعلين (النّشر أو التّقديم) يكفي أحدهما لتوافر الجنحة، كما أنّ توافر الفعلين معاً، لا يؤدي إلى تعدّد الجرائم، كما أنّ الجنحة تبقى متحقّقة ولو في حالة عدم توزيع أرباح⁽¹⁾.

أولاً: الركن المادي للجريمة:

إنّ الأفعال المكوّنة لهذه الجريمة هي كالتالي: ميزانية خاطئة أو غير مطابقة للواقع، تقديمها للمساهمين، و/أو نشرها للجمهور.

أ) ميزانية غير مطابقة للواقع:

- نظّم المشرّع هذه الجريمة عندما عجز على محاربة بعض التصرفات السلبية من خلال قيام حالة التزوير في محرّرات تجارية⁽²⁾.

اعتبر القضاء الفرنسي ولفترة طويلة أنّ الجرد والميزانية هما وثيقتان تستعملان من أجل الإفصاح عن الوضعية المالية للشركة، دون أن يرتب أي أثر قانوني خاصّ، والتكليف الوحيد الذي كان يطبّق على الحالة التي كانت تستعمل فيها الميزانية المغشوشة من أجل الحصول على مساهمات أو تحديد قيمة إصدار السندات هو التّكليف على أساس جريمة النّصب، واستمرّ الوضع كذلك إلى غاية صدور قانون في 30 أكتوبر 1935 الذي جرّم بصفة خاصّة إعداد ميزانية مغشوشة دون أن يترتّب عنها أيّ توزيع مالي⁽³⁾.

⁽¹⁾ رضى بن خدّة، محاولة في القانون الجنائي للشركات، المرجع السابق، ص.405.

⁽²⁾ P. Conte et W. Jeandidier, Droit pénal des sociétés commerciales, op.cit, p.172.

⁽³⁾ Idem, p.172.

ولقد احتفظ قانون الشركات الفرنسي الصادر في 24 جويلية 1966 بهذه الجريمة إلى حين صدور توصية أوروبية في 25 جويلية 1978⁽¹⁾ التي أدرجت في القانون رقم 83-353 الصادر بتاريخ 30 أفريل 1983، والتي استبدلت تسمية "ميزانية مغشوشة" بـ "الحسابات السنوية الغير مطابقة للواقع".

يختلف مفهوم الميزانية الغير مطابقة للواقع عن المفهوم الضيق لتقديم ميزانية مغشوشة في توزيع الأرباح الصورية، باعتبارها تتضمن أخطاء تهدف إلى الزيادة في عناصر الأصل أو الإنقاص من قيمة الخصوم للكشف عن أرباح قابلة للتوزيع أو العكس لتخفيض قيمة الضرائب أو لحرمان المساهمين من الأرباح المتحصّل عليها. أمّا مفهوم الميزانية غير المطابقة للواقع هو مفهوم واسع يشمل كل قيد غير مطابق للوضع الحقيقي للشركة، وكل كتابة أو نسيان تمسّ بحقيقة الحسابات، كأن يغفل المسير تكوين احتياطات تقتضيها ظروف صعبة، فذلك يؤدي إلى الزيادة في قيمة الخصوم.

إنّ المشرّع لم يحدّد الأفعال التي على أساسها، يمكن أن تعتبر فيه الميزانية مغشوشة إلا أنّ مفهوم النصّ يفترض تجريم كافة الأعمال التي تمسّ بنزاهة الميزانية.

تستهلك هذه الجريمة حتى ولو لم يمسّ المسير بالتوازن الحقيقي لميزانية الشركة بكتابة عمليات صورية في الأصول وما يقابلها من الخصوم يراد من خلالها إظهار حالة غير حقيقية للغير على نشاط الشركة وسمعتها في السوق، كذلك الحال بالنسبة لإخفاء حقوق مشكوك في تحصيلها.

كما أنّ هناك بعض الأعمال التي ترجع على المساهم بالمنفعة المادية المباشرة ومع ذلك تتحقّق بها جنحة تقديم أو نشر ميزانية غير مطابقة للحقيقة، كالشركة التي تقع في خسائر، وبغرض إخفاء حالتها السلبية تعمل على استعمال وسائل احتيالية من أجل خلق توازن في الميزانية.

⁽¹⁾ Cons. CE, dir.n° 78-660/CE, 25 juill.1978 : JOCE n° L n°222, 14 Août 1978.

تكون الجريمة إذا تصرف المسير فقط في عناصر الأصول دون المساس بقيمتها الإجمالية كأن يكتب بأنه حصل على قيمة ديون مشكوك فيها بأوراق مجاملة.

تكون هذه الجريمة مستهلكة ولو لم يهدف الكشف إظهار أرباح قابلة للتوزيع كأن يقصد إخفاء بعض عناصر الأصول من أجل التهرب من دفع الضريبة، أو شراء الأسهم بقيمة منخفضة بغرض القضاء على مساهم غير مرغوب فيه، أو الزيادة من قيمتها بغرض التخلص من أسهم بقيمة تفوق قيمتها الحقيقية.

كما تتحقق هذه الجريمة أيضا بالنسبة للحسابات المدعمة التي يقصد بها وفقا للمادة 732 مكرر 4 من القانون التجاري الجزائري تقديم الوضعية المالية ونتائج مجموعة الشركات وكأنها تشكل نفس الوحدة.

وتخضع لنفس قواعد التقديم والمراقبة والمصادقة والنشر التي تخضع لها الحسابات السنوية الفردية.

وتحدد كفيات تطبيق هذه المادة، عند الاقتضاء، عن طريق التنظيم". كما تنص المادة 837 من القانون التجاري على أنه:

"يعاقب بالحبس من ستة أشهر إلى سنتين وبغرامة من 20.000 دج إلى 200.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط، رؤساء كل شركة والقائمون بإدارتها ومديروها العامون الذين يتعمدون:

1- عدم الإشارة في التقرير السنوي المقدم للشركاء عن عمليات النشاط، إلى حيازتهم ضمن شركة لها مركزها بتراب الجمهورية الجزائرية وإلى امتلاك نصف رأسمال الحسابات الذين لم يشيروا في تقريرهم لنفس هذه الشركة وتسري نفس العقوبات على مندوبي الحسابات.

2- عدم بيان نشاط الشركات التابعة للشركة في تقريرهم بحسب كل فرع عن النشاط وعدم إظهار النتائج المحصّل عليها.

3- عدم إلحاق الجدول المنصوص عليه في المادة 558 في ميزانية الشركة والمتضمّن المعلومات التي يراد بها إظهار حالة الشركات التابعة والمساهمات.

4- يكونون قد تحصّلوا على مساهمات في شركة، مخالفين بذلك أحكام المادة 731 من هذا القانون.

5- لم يعدّوا أو لم يقدّموا و/أو لم ينشروا الحسابات المدعّمة كما هو محدّد في المادة 732 مكرّر 3 من هذا القانون.

فكما سبق القول مفهوم الميزانية غير مطابقة للواقع هو مفهوم واسع، يقصد به كلّ غشّ (fraude) هدفه إظهار وضعيّة مختلفة عن الحقيقة (situation différente de la réalité)، يمكن أن يمسّ عنصر أو عدّة عناصر من الأصول أو الخصوم، سواء مجتمعين أو كل واحد على حدى.

- إنّ هذا الغشّ يتمثّل في:

- التزوير أو التزييف (falsification) في قيمة عناصر الأصول أو في قيمة عناصر الخصوم.
 - إغفال تكوين المؤنّات والاحتياطات الضرورية.
 - عدم احترام المبادئ والقواعد الأساسية والمراحل السابقة لوضع الميزانية⁽¹⁾.
- (principes et règles présidant à l'établissement du bilan).
- نقل بعض القيم من الخصوم إلى الأصول أو العكس
- (mutation de certaines valeurs d'un poste à un autre)

⁽¹⁾ Samia Kissi, Le Délit de distribution des dividendes fictifs, op.cit, p.29 ; Ministère des finances Algérien, Janvier 2011, p.05.

إذن نطاق التّجريم بالنسبة لهذه الجنحة هو واسع لذا يجب أن تكون المتابعة على أساسه تتّسم بنوع من الحيطة وعدم الإدانة إلاّ إذا كانت الأخطاء (l'inexactitude) المادية في الميزانية مقترنة بقصد الغشّ (une intention de fraude).

- إنّ الجنحة كذلك تتحقّق حتى وإذا كانت الوضعية الحقيقية للشركة قد قدّمت للجمعية العامّة من طرف مجلس الإدارة. ويبقى مندوب الحسابات الذي يكشف من هذه الأفعال ملزم بإخطار الجمعية العامّة من جهة، وكذلك بإخطار وكيل الجمهورية.

تجدر الإشارة إلى أنّ الأخطاء التي يمكن أن تحدثها الميزانية، يمكن أن تضاف إليها أخطاء حساب الاستغلال العامّ، وحساب النتائج والخسائر، وملحق الميزانية، لأنّ جميع هذه الوثائق تشكّل كلاً لا يتجزأ⁽¹⁾.

يتمثّل إذن الرّكن المادي لهذه الجريمة في تقديم أو نشر حسابات غير مطابقة للواقع.

ب- تقديم حسابات غير مطابقة للواقع (la présentation des comptes infidèles):

إنّ النّصوص القانونية تتطلّب أن يكون هذا التّقديم موجّه إلى المساهمين (actionnaires ou associés) مع ضرورة أن تكون هذه الحسابات السنوية خاضعة لمصادقة الجمعية العامّة للمساهمين. هذا يقتضي أن يكون قديم الحسابات تقديم لجماعة المساهمين⁽²⁾ (présentation collective aux associés) ممّا يستتبع عدم قيام الجريمة في حالة التّقديم لمساهم واحد، أو البعض دون الآخرين.

⁽¹⁾ P. Conte et W. Jeandidier, Droit pénal des sociétés commerciales, op.cit, p.173.

⁽²⁾ Nicole Stolowy, Les délits comptables, Economica, 2001, Paris, p.91.

حسب البعض، يعتبر تقديم الحسابات، التّقديم الذي يكون أمام الجمعية العامّة، أمّا وضع هذه الحسابات تحت تصرّف المساهمين قبل انعقاد الجمعية العامّة يعتبر بمثابة أعمال تحضيرية فقط⁽¹⁾ (acte préparatoire).

في المقابل بالنسبة للفريق الآخر خاصّة وأنّ الحسابات يمكن أن توضع تحت تصرّف المساهمين 15 يوما قبل انعقاد الجمعية العامّة، يعتبر أنّ هذا التّقديم على مستوى المقرّ الاجتماعي⁽²⁾ يتحقّق به الرّكن المادي للجريمة.

كما أنّ النّصوص القانونية لا تشترط ضرورة تطلّع أو علم المساهمين لهذه الحسابات، حيث أنّ البعض يقول بتحقّق الجريمة حتى ولو أنّ تلك الفترة (أي فترة 15 يوما)، لم يتقدّم أيّ مساهم ليستطلع على هذه الحسابات السنوية.

وبحكم أنّ هذه الجريمة هي جريمة شكلية (un délit formel) فإنّها تتحقّق حتى وإن كان المساهمين على علم بعدم مصداقية الحسابات وهذا قبل أن تقدّم لهم.

وفكرة تحقّق الجنحة بمجرد تقديم الحسابات في مقرّ الشركة، يؤدي إلى عدم جدوى محاولة المسيرين القيام بالتّصحيح قبل انعقاد الجمعية العامّة⁽³⁾.

إنّ الغرفة الجنائية لمحكمة النقض الفرنسية لم تأخذ بفرضية التّقديم بمجرد وضع الحسابات تحت تصرّف المساهمين 15 يوما قبل انعقاد الجمعية العامّة، ولكنها تأخذ بتلك التصرّفات السابقة (agissements antérieurs) لانعقاد الجمعية العامّة والتي يمكن أن تشكّل الرّكن المادي للجنحة.

⁽¹⁾ T. corr.Seine, 13 juill.1963 : Gaz.Pal.1963, 2, p.325.

⁽²⁾ Idem, p.92.

⁽³⁾ P. Conte et W. Jeandidier, Droit pénal des sociétés commerciales, op.cit, p.184.

وفي قرار للمحكمة بتاريخ 29 نوفمبر 2000، أُدين أحد مديري الشركة بتهمة تقديم حسابات غير مطابقة للواقع، حيث أنه كان على علم بعدم مطابقة هذه الحسابات للواقع، بحكم أنه شارك في مداولة مجلس الإدارة أين تمّ أخذ قرار تقديم هذه الحسابات ونشرها⁽¹⁾.

ولقد اعتبر الأستاذ البروفيسور BOULOC أنّ هذا القرار قد وسّع من الرّكن المادّي للجنة مع العلم أنّ المحاولة في مثل هذه الجريمة غير معاقب عليه.

ولم يكن هذا القرار لوحده الذي وسّع من الرّكن المادّي (forcer l'élément matériel)، وإنّما فعل كذلك عدّة قضاة عند اعترافهم مثلا أنّ تقديم حسابات غير مطابقة للواقع لمدير بنك من أجل الحصول على قرض يحقّق الرّكن المادّي للجريمة، وفعلا هذا ما حكمت به محكمة فارسي Cour de Versailles في قرار لها بتاريخ 13 فبراير 1997⁽²⁾ والذي لم يطعن فيه بالنقض إلّا من ناحية التّعويضات المدنية.

إلّا أنه ما يأخذ على هذا القرار هو أنّ تقديم الحسابات لمدير بنك بصفة فردية من أجل تحفيزه على منح الشركة قروضا يمكن تكييفه على أساس جريمة النّصب، لا على أساس الجريمة التي نحن بصدد دراستها.

⁽¹⁾ Cass.crim., 29 nov.2000 : Juris-Data n° 2000-008063 ; Bull.crim., n° 359 ; Rev.sociétés 2001, p.380, note B. Bouloc.

⁽²⁾ Cass.crim., 13 Fév.1997 : Juris-Data n° 96-81641 ; Bull.crim., n° 61 ; Rev.sociétés 1997, p.198, note B. Bouloc.

1) نشر الحسابات غير المطابقة للواقع (La publication des comptes):

جاء معناها واسعا في المادتين الخاصتين بهذه الجريمة لتشمل كل الوسائل المستعملة بقصد إحاطة علم الجمهور بحسابات الشركة السنوية كإيداعها لدى المركز الوطني للسجل التجاري الذي يلتزم بنشرها في النشرة الرسمية للإعلانات القانونية⁽¹⁾.

كما أنّ القضاء وخاصة القضاء الفرنسي توسّع في هذا الركن بحكم أنّ النصوص القانونية لم تتطلب شروطا خاصة بشأناه.

يمكن أن يكون الأمر بالنسبة للنشر الإلزامي بالنسبة للشركات التي تكون مسعرة في البورصة، أو النشر الذي يكون بمناسبة طرح أسهم أو سندات على الجمهور. وهنا قد تقتزن هذه الجريمة بإحدى جرائم البورصة المتمثلة في جريمة تسريب المعلومات الخاطئة أو المضللة.

ولقد أخذ القضاء الفرنسي عند القيام بكتابة الميزانية على ظهر سهم لحاملة (un bon de caisse) حيث يتحقّق الركن المادي لجريمة نشر ميزانية غير مطابقة للواقع بسبب أنّ المسيّرين كانوا على علم بأنّ هذا السهم يكون تداوله عن طريق تسليمه من يد لأخرى⁽²⁾، أو أثناء الإدلاء بتصريحات خلال ندوة صحفية⁽³⁾.

(1) إنّ المشرّع الجزائري تكلم عن النشر في المادة 811/فقرة 2 بالنسبة لشركات المساهمة "...الذين يتعمدون نشر أو تقديم ميزانية للمساهمين..."، أمّا في المادة 800/فقرة 3 فنجد أنّ المشرّع يتكلم عن التقديم فقط دون النشر "...المسيرون الذين قدّموا عمدا للشركاء...".

(2) CA Paris, 12 juill.1969m Gaz.Pal.1969, 2, p.270.

(3) M. Véron, Droit pénal des affaires, Armand Colin, 4^{ème} édition, 2001, p.194.

نفس الحكم كذلك بالنسبة للنشر مثلما هو الحال بالنسبة للتقديم، حيث يجب أن يمسّ النشر جمهورا وافرا لأنه إذا مسّ شخصا واحدا لا يمكن أن يتشكّل الركن المادي للجريمة⁽¹⁾.

وتجدر الملاحظة أنّ شكل فعل النشر المحقّق للجنحة لم يحدّده المشرّع، فيستوي أن يكون بملصقات، دوريات، إعلانات قانونية، جرائد مالية، نشر بالجريدة الرسمية...⁽²⁾.

العلاقة ما بين تقديم ونشر الحسابات السنوية:

إنّ الطريقة الأولى أي تقديم حسابات سنوية غير مطابقة للواقع يمكن أن ترتكب لوحدها دون الثانية، والعكس صحيح. إلا أنه يمكن أن ترتكب الكيفيتين الممكنتين للجنحة الواحدة تلوى الأخرى.

في هذه الحالة، فإنّ النشر يفتح ميعادا جديدا للتّقديم، فتعدّد الركن المادي هنا يعتبر عاملا لتوسيع مجال العقاب.

ثانيا: الركن المعنوي

الركن المعنوي لهذه الجنحة يقوم بوجود قصد خاص، فضلا عن القصد الجنائي العام. القصد الجنائي العام بعنصريه العلم والإرادة، علم الجاني بأنّ القوائم التّركيبية المقدّمة للمساهمين أو المنشورة غير صادقة، والإرادة الواعية لهذا السلوك المجرّم، أي إرادة تقديم أو نشر حسابات كاذبة، من هنا كان مجرّد الإهمال لا يدخل في تكوين الركن المعنوي لهذه الجريمة.

أمّا القصد الخاصّ والذي بدونه لا يقوم الركن المعنوي للجريمة وبالتالي تنتفي بهذا الوصف، فقد عرّفه المشرّع بـ: "إخفاء وضع الشركة الحقيقي".

(1) P. Conte et W. Jeandidier, op.cit, p.185.

(2) J. Larguier et P. Conte, Droit pénal des affaires, 11^{ème} édition, 2006, p.373.

كما تطلب هذا القصد الخاص قد أدى بالعديد من القضاة في فرنسا إلى اعتبار أنّ هذه الجنحة لا تتحقق إلا إذا وقع المعينون بهذا التقديم أو النشر في غلط بسبب عدم مطابقة الحسابات للواقع⁽¹⁾.

إلا أنّه في الحقيقة تحقق النتيجة ليس ضروريا نظرا لاستعمال مصطلح " لفرض " في النص الفرنسي " en vue "، حيث يكفي أن يكون هدف المسيرين هو إخفاء الوضعية الحقيقية للشركة، بدون الحاجة إلى أن تتحقق النتيجة أم لا وهذا معناه أنّ الجريمة تتحقق حتى إذا كان المساهمون على علم بالوضعية الحقيقية للشركة قبل انعقاد الجمعية العامة وحتى إذا امتنعوا عن المصادقة على الحسابات.

بهذه الطريقة تأخذ هذه الجنحة وصف جنحة شكلية ويتقلص تبعا لذلك ركنها المعنوي لأنّ هدف إخفاء الوضعية الحقيقية للشركة يمكن الأخذ به لسبب واحد وهو أنّ المسيرين كانوا على علم بعدم مصادقية الحسابات التي قدّموها أو نشرها⁽²⁾.

• إثبات القصد (preuve de l'intention):

فضلا على أنّ القصد الجنائي العام قد يكون محتو للقصد الجنائي الخاص، فإنّ الركن المعنوي للجريمة لا يستطيع أن يتشكّل بصفة تلقائية أو آلية (systématiquement) بسبب واحد وهو أنّ الحسابات كاذبة وأنّ المسائلين هم مديري أو مسيري الشركة وبالتالي هم ذوي كفاءة وخبرة (des professionnels). فمثل هذه الحالة لا تشكّل قرينة سوء النية وإنما تحقّق هذه الفرضية قرينة المسؤولية. وإثبات الركن المعنوي يكون عن طريق القضاء الذي ينبغي أن يثبت نية العمد والمتعلّقة بالخلل الواقع في الحسابات والذي كان المسيرين على علم بها. فإذا كان هذا الخلل خطير ومتكرّر فيستخلص القضاة من ذلك أنّ

⁽¹⁾ Nicole Stolowy, Les délits comptables, op.cit, p.92.

⁽²⁾ رضى بن خدة، محاولة في القانون الجنائي للشركات، المرجع السابق، ص.407.

المتهَمين كانت لهم إرادة وقصد إخفاء الوضعية الحقيقية للشركة. أمّا إذا كان هذا الخلل غير جسيم بسبب خطأ مادّي تافه، أو خطأ في تطبيق قاعدة محاسبية فيمكن هنا للقضاة الحكم بالبراءة⁽¹⁾.

وللأخذ بمثل هذه الأخطاء يكون مؤداها أنّ المسيّرين لم يتمكّن لهم بمقتضاها التصرف من أجل إخفاء الوضعية الحقيقية للشركة.

(1) المتابعة:

أ- تعدّد التّكليفات وظروف الجريمة:

• تعدّد التّكليفات (cumul de qualifications):

يلاحظ هنا أنّ نشر حسابات سنوية غير صادقة لشركة مسعّرة في البورصة، قد يكون أيضا ركنا مكوّنا لجريمة البورصة المتمثلة في جريمة تسريب المعلومات الخاطئة أو المضلّلة، حيث أنه تنمّ المتابعة على أساس هذه الجريمة الأخيرة، كونها أخصّ من الأولى.

• ظروف الجريمة (conours d'infractions):

يجدر الذّكر في هذا العنصر أنّ تقديم حسابات سنوية غير مطابقة للواقع قد يغطّي بعض التّجاوزات أو تعسّفات في استعمال أموال الشركة والتي قام بها المسيرون مسبقا. ونتيجة لهذا التّقديم أو النّشر فإنّ الميزانية الكاذبة يمكن أن تستعمل للقيام ببعض أعمال النّصب (les escroqueries).

ب- تقادم الدّعوى العمومية (la prescription de l'action publique):

وكما سبق ذكره، إنّ جنحة تقديم أو نشر حسابات غير صادقة تتطلّب أن تكون هذه الحسابات السنوية المقدّمة أو المنشورة من أجل إخفاء الوضعية الحقيقية للشركة.

⁽¹⁾ Cass.crim., 8 févr.1968 : Bull.crim., n°42. – 9 août 1989 : Rev.sociétés 1990, p.63, note B. Bouloc. P. Conte et W. Jeandidier, op.cit, p.186.

الأصل أنّ مدّة التّقادّم تبدأ من يوم استهلاك الجريمة، أي من يوم نشر الحسابات أو وضعها تحت تصرّف المساهمين. هناك بعض المحاكم التي رأّت أنّ مدّة التّقادّم تبدأ في السرّيان من تاريخ وضع الحسابات تحت تصرّف المساهمين وقبل انعقاد الجمعية العامّة⁽¹⁾. أو كما هو الحال بالنّسبة لجريمة التعسّف في استعمال أموال أو ائتمان الشّركة، أو جريمة خيانة الأمانة خاصّة في حالة إخفاء الجريمة وعدم إمكانية اكتشافها، فمدّة التّقادّم الثلاثية تكون من يوم تمكّن الأشخاص الضحايا من اكتشاف عدم مصداقية الحسابات.

إنّ الغرفة الجنائية لمحكمة النّقض الفرنسيّة من خلال اجتهاداتها توصّلت إلى أنّ جنحة تقديم أو نشر حسابات غير صحيحة هي جريمة وقتية (infraction instantanée)، يسري التّقادّم فيها من يوم تقديم أو نشر الوثائق الحسابية⁽²⁾.

وكنتيجة حتمية لذلك فإنّ الجريمة لا تتجدّد عند كلّ تقديم أو نشر، فالنّشر و/أو التّقديم الأوّل هو نقطة الانطلاق الوحيدة لتقادّم الدّعوى العمومية⁽³⁾.

إلاّ أنه وفي حكم آخر لمحكمة النّقض الفرنسيّة نشر حسابات غير صادقة تؤدي إلى ظهور جريمة تقديم هذه الحسابات من جديد ويبدأ تقادّم جديد للدّعوى، وهذا في حالة اقتران الجريمتين، والتّقادّم يبدأ من يوم النّشر⁽⁴⁾.

(1) Nicole Stolowy, Les délits comptables, op.cit, p.96.

(2) Cass.crim., 18 mars 1986 : Bull.crim., n° 109 ; Rev, sociétés 1987, p.85, note B. Bouloc.
P. Conte et W. Jeandidier, Droit pénal des sociétés commerciales, op.cit, p.191

(3) Nicole Stolowy, Les délits comptables, op.cit, p.96.

(4) Cass.crim., 31 oct.2000 : Juris-Data n° 2000-007197 ; Dr.pén.2001, comm.n° 20, obs. J-H.Robert ;
Rev.sc.crim.2001, p.397, obs.J.-F. Renucci.
P. Conte et W. Jeandidier, idem, p.191.

رابعاً: تحريك الدّعى العمومية

(أ) الفاعل الأصلي: إنّ هذه الجريمة لا يمكن أن ترتكب إلاّ من طرف المسيّرين بالنسبة للشركات ذات المسؤولية المحدودة، وبالنسبة لشركات المساهمة رئيسها والقائمون بإدارتها أو مديروها العامون. ولا يمكن وصف هؤلاء بالفاعلين الأصليين إلاّ إذا كانوا محتفظين بهذه الوظائف يوم تقديم أو نشر الحسابات الغير مطابقة للواقع⁽¹⁾.

وبالتالي يحكم ببراءة الشّخص الذي قام بوضع أو إعداد الحسابات الكاذبة، لكنه يوم تقديم الحسابات لم تكن له صفة المسيّر. إلاّ أنه يستطيع أن يكون مساهم في جريمة مُستخلفه الذي يقوم بتقديم هذه الحسابات إذا تمّ إثبات قيام علاقة بينهما للتّخطيط للجريمة وتنفيذها⁽²⁾.

إنّ المسيّرين الفعليين سواء في شركات المساهمة أو الشركات ذات المسؤولية المحدودة يسؤلون عن الجريمة مثلما هو الحال بالنسبة للمسيّرين القانونيين. وفي غياب النصوص القانونية بالنسبة للشركات الأخرى، يكون المسيّرون الفعليون مساهمين في الجريمة إذا ما قاموا هم بإعداد الحسابات الكاذبة، أمّا تقديمها كان من طرف المسيّرين القانونيين.

(ب) المساهم (complices):

يعتبر مساهم في الجريمة كلّ شخص تعمّد أو شارك بنشاط إيجابي أو من أجل إعداد حسابات سنوية غير مطابقة للواقع.

من النّاحية التّطبيقية يمكن أن يكون المساهمون في الجريمة أشخاصا تابعين للمصلحة المالية للشركة (service comptable ou financier)، المختصّين في المحاسبة (professionnels de la comptabilité) مثل الخبير المحاسبي، أو مندوب الحسابات كذلك.

⁽¹⁾ Nicole Stolowy, Les délits comptables, op.cit, p.95.

⁽²⁾ P. Conte et W. Jeandier, Droit pénal des sociétés commerciales, op.cit, p.190.

- بالنسبة للخبير المحاسبي (expert comptable): يكون مساهما في الجريمة إذا قبل مثلا بعد طلب من المديرين أو المسيرين إظهار وضعية إيجابية للشركة بعد استعماله وسائل احتيالية أو أنه غير من عناصر الميزانية بدون مبرر⁽¹⁾.

- بالنسبة لمندوب الحسابات: الأصل أنّ مندوب الحسابات لا يمكن أن يكون مساهما في هذه الجريمة لأنه لا يمكن له أن يتدخل في تسيير الشركة أو في إعداد الحسابات السنوية، لأنّ هذا يتنافى مع وظيفة في الشركة والمتمثلة أساسا في المراقبة الشرعية.

إلا أنه يمكن لمندوب الحسابات أن يساهم في وضع وإعداد الحسابات الغير مطابقة للواقع، والمثال على ذلك هو القرار المدروس سابقا أي في الحالة التي تقوم فيه الجريمة بمجرد تقديم الحسابات الكاذبة لمدير بنك بمفرده من أجل حثّه على منحه قرضا للشركة. في هذه القضية كان مندوب الحسابات هو المحثّ على تزيف (تحريف) الحسابات المقدّمة لمدير البنك، وأدين بتهمة المشاركة في الجريمة. لكن ما هو الحكم بالنسبة لمندوب الحسابات إذا ارتكبت الجريمة عن طريق التّقديم الجماعي أي تقديم الحسابات الكاذبة للجمعية العامة؟

في هذه الحالة يجب على مندوب الحسابات الذي شارك بصفة إيجابية في تعريف الحسابات، أن يقوم بالمصادقة أو التأكيد على هذه الحسابات بدون أيّ تحفظ (certifiant sans réserve).

⁽¹⁾ Cass.crim., 9 nov.1992 : Juris-Data n° 1992-003116 : Bull.crim., n° 364 ; Bull.July 1993, p.432, note J.-F. Barbiéri.

وبهذه المصادقة يرتكب جريمة إعطاء معلومات كاذبة أو تأكيدها عن حالة الشركة⁽¹⁾ (المادة 830 من القانون التجاري)، فيمكن في هذه الحالة متابعة مندوب الحسابات على أساس الجريمة الخاصة دون المساهمة في جريمة تقديم أو نشر حسابات كاذبة مرتكبة من طرف المسيّر أو المديرين.

وفي قرار صادر بتاريخ 02 مارس 1983⁽²⁾، تمّ إدانة مندوب الحسابات الذي شارك في تزوير الحسابات على أساس مساهم في جريمة تقديم حسابات غير مطابقة للواقع وكفاعل أصلي في جريمة التأكيد على معلومات كاذبة.

اعتبر البعض أنّ هذه الإدانة المزدوجة كانت قاسية لكنها مؤسّسة بطريقة صحيحة لأنّ مندوب الحسابات قد أخفى عن طريق تأكيده معلومات كاذبة أخرى عن المعلومات التي كان قد شارك في تحريفها.

- إنّ النيابة العامّة هي التي تقوم بتحريك الدّعى العمومية، أو ضحايا هذه الجريمة، وهنا نميّز بين من يحقّ لهم أن يتأسّسوا كطرف مدني في الدّعى وبين من لا يحقّ لهم ذلك.

ج- الأشخاص الذين يحقّ لهم التأسّس كطرف مدني:

1) الشركة: الأصل هو أنّ الشركة لا تكون ضحية في الجريمة بحكم أنّ الحسابات الكاذبة تكون موجّهة للمساهمين أو الغير. إلّا أنه عن طريق تقديم أو نشر حسابات غير مطابقة للواقع، فإنّ المسيّرون أو المديرون **يكذبون** الشركة حول وضعيتها الاجتماعية أو المالية فيمكن لهذه الأخيرة تقديم شكوى على أساس إصابتها بضرر معنوي يمسّ سمعتها. أكثر من ذلك فإنّ الأفعال

(1) المادّة 830 من القانون التجاري الجزائري: "يعاقب بالحبس من سنة إلى خمس سنوات وبغرامة من 20.000 دج إلى 500.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط، كلّ مندوب للحسابات يتعمّد إعطاء معلومات كاذبة أو تأكيدها عن حالة الشركة أو الذي لم يكشف إلى وكيل الدّولة عن الوقائع الإجرامية التي علم بها...".

(2) Cass.crim., 2 mars 1983 : Bull.CNCC, n° 54, juin 1984, p.206, note E. du Pontavice.
P. Conte et W. Jeandidier, op.cit, p.190.

الاحتمالية والتلاعب في الكتابات التي جعلت الحسابات غير صادقة يمكن أن تغطّي اختلاسا
لأموال الشركة.

(2) **المساهمون:** الأصل هو أنّ المساهم يمكن له أن يتأسّس كطرف مدني في هذه الجريمة لكن
الإشكال يطرح بالنسبة للشخص الذي أصبح مساهما بعد نشر الحسابات الكاذبة أو كان مساهما
قبل تقديم هذه الحسابات.

- بالنسبة للشخص الذي أصبح مساهما بعد نشر الحسابات الكاذبة يمكن له أن يتأسّس كطرف
مدني إذا أثبت بأنه قام بشراء أسهم الشركة بعد تطلّعه على الحسابات المنشورة، إذا لابد من قيام
علاقة سببية بين اكتساب صفة المساهم ونشر الحسابات. وهذا ما أكّدت عليه الغرفة الجنائية
لمحكمة النقض الفرنسية⁽¹⁾.

- بينما بالنسبة للمساهم الذي اكتسب هذه الصفة فإنّ نشر الحسابات الكاذبة يمكن له كذلك
التأسيس كطرف مدني، لأنّ هذا المساهم قد يبقى مستثمرا في الشركة بسبب هذه الحسابات التي
أعطت لهم صورة غير حقيقية عن الوضعية المالية للشركة وحتّتهم على الاحتفاظ بسندات لا
قيمة لها وبالتالي لم يتمكّنوا من تجنّب الخسائر المالية⁽²⁾.

(أ) الدّائنون (les créanciers):

هنا يمكن لدائني الشركة التأسس كطرف مدني إذا أثبت وجود علاقة سببية بين تقديم أو نشر الحسابات
الكاذبة وقرار التّعاقّد مع الشركة، وأنّ اكتسابهم هذه الصفة كان بعد تقديم أو نشر الحساب.

(1) P. Conte et W. Jeandidier, Droit pénal des sociétés commerciales, op.cit, p.192.

(2) Idem, p.192.

3) الأشخاص الذين لا يمكن لهم التأسس كطرف مدني:

هنا يتعلّق الأمر بمندوب الحسابات الذي لم يتضرّر شخصيا من هذه الجريمة. كذلك التّقابات المهنية (syndicats professionnels)، فيعتبر الضّرر بالنسبة لها غير مباشر، كذلك جمعية المؤسسات (comité d'entreprise)، كذلك عمّال الشركة (les salariés) ⁽¹⁾.

⁽¹⁾ P. Conte et W. Jeandidier, Droit pénal des sociétés commerciales, op.cit, p.192.

Sources d'images « infidèle » ⁽¹⁾

العناصر المعنية	طبيعة المخالفة	التأثير على نتائج الشركة
الأصول Actif		
الأصول الثابتة Immobilisations	عدم القيام بالاستهلاكات Omission des amortissements	الزيادة في النتيجة Hausse du résultat
الأصول الثابتة المالية Immobilisations financières	الاحتفاظ بسندات محالة ضمن أصول الشركة	ارتفاع أو انخفاض حسب طبيعة قيمة التنازل Plus ou moins valus
	المبالغة في تقييم السندات عن طريق عدم تسجيل المؤونات	ارتفاع النتائج
Stocks المخزونات	عدم تشكيل مؤونة من أجل مواجهة نقص في القيمة	ارتفاع النتائج
	Sous évaluation التخفيض في التقدير	انخفاض النتائج
	الزيادة في التقدير Majoration	ارتفاع النتائج
ديون الشركة Créances	تسجيل ديون مشكوك فيها في أصول الشركة	ليس هناك تأثير على النتيجة لكن على الصورة التي تحصيلها الميزانية
	الاحتفاظ ضمن الأصول بديون غير محصلة	ارتفاع النتائج
Passif الخصوم		
مؤونات من أجل الأخطار المحتملة Provisions pour risques	الامتناع عن تشكيل هذه المؤونات	ارتفاع النتائج
ديون Dettes	امتناع تسجيل الديون	ارتفاع النتائج
حساب النتائج Compte de résultat		
المصاريف المالية	المقاصة بين نقص أو ارتفاع في قيمة السندات	ليس هناك تأثير على النتائج، لكن تأثير على صورة الميزانية
البيوع Ventes	تسجيل فواتير مزيفة أو متعلقة بعمليات تجارية غير دقيقة	ارتفاع النتائج

⁽¹⁾ Nicole Stolowy, Les délits comptables, op.cit, p.83.