

جرائم المحاسبة في تسيير الشركة خفية الاسم من خلال المادة 716 من مدونة التجارة الموريتانية

الأستاذ : الشيخ سيداتي أحمد وأحمد مولود

أستاذ القانون الجنائي بجامعة العلوم الإسلامية بلعون - موريتانيا

ملخص

يتضح من خلال المادة 716 من مدونة التجارة الموريتانية حجم الحماية الذي كرسه المشرع للوثائق المحاسبية التي تعدها الشركة خفية الاسم في آخر كل سنة مالية، لما تشكله هذه الوثائق من أهمية باعتبارها تعكس الوضع المالي والقانوني للشركة وتستقطب اهتمام العديد من الأطراف لكونها تحمل الأثر القانوني لجميع العمليات المالية التي باشرتتها الشركة خلال السنة المنصرمة، لذلك سعى المشرع من خلال البندين الأولين من المادة 716 من م. ت. م إلى تجريم كل إخلال بالواجبات المحاسبية في هذا المجال سواء ترتب عن ذلك الإخلال توزيع لأرباح وهمية أو لم يترتب عليه سوى تقديم أو نشر موازنة لا تعكس الوضع الحقيقي للشركة. حيث عاقب المشرع من خلال تلك المادة حصراً أعضاء أجهزة الإدارة أو المديرية أو التسيير للشركة خفية الاسم الذين يرتكبون تلك الجرائم بالحبس من شهر إلى ستة أشهر وبغرامة من 1.000.000 إلى 10.000.000 أو قية أو إحدى هاتين العقوبتين فقط، مما يظهر بجلاء حجم الأهمية التي يوليها المشرع الموريتاني على غرار غيره من التشريعات المقارنة للوثائق المحاسبية التي تعدها الشركة خفية الاسم مع نهاية كل سنة مالية.

Abstract:

It is obviously noticed from the article 716 of the Mauritanian Trade Code the extent of protection that the legislator has devoted to the accounting documents prepared by the limited company at the end of each fiscal year. However, the importance of these documents appears as they reflect the financial and legal status of the company and has a huge role in attracting the attention of many parties, because they bear the legal effect of all operations. Therefore, the legislator seeks, through the first two clauses of Article 716 of Code of commerce, to criminalize every breach of accounting duties in this field, whether this breach caused by the distribution of unreal profits or only resulted by submitting or publishing a budget which does not reflect the real situation of the company.

The legislator punishes through this article, exclusively the members of the administration counsel, directors, or management bodies of the limited company S.A. who commit these crimes with an imprisonment from one to six months and a fine of 1,000,000 to 10,000,000 or one of these two penalties only. The legislator, similar to other comparative legislations, clearly shows the size of the importance related to these accounting documents that the company prepares at the end of each fiscal year.

الخطة المتبعة

مقدمة

المبحث الأول جريمة توزيع أرباح وهمية

المطلب الأول: غموض الركن المادي للجريمة

الفقرة الأولى: غياب أو تدليس الجرود

الفقرة الثانية: الأرباح الوهمية

المطلب الثاني: وضوح الركن المعنوي للجريمة

الفقرة الأولى: مفهوم القصد الجنائي

الفقرة الثانية: إثبات القصد الجنائي

المبحث الثاني: جريمة نشر أو تقديم كشوف غير حقيقية

المطلب الأول: تشعب الركن المادي للجريمة

الفقرة الأولى: وجود كشوف إجمالية غير مطابقة للواقع

الفقرة الثانية: نشر أو تقديم كشوف إجمالية غير مطابقة للواقع

المطلب الثاني: ازدواجية الركن المعنوي للجريمة

الفقرة الأولى: القصد الجنائي العام

الفقرة الثانية: القصد الجنائي الخاص

الخاتمة.

مقدمة:

تحتل الشركات التجارية موقع الصدارة في عالم التجارة والمال نظرا لما تتميز به من تجميع للطاقات البشرية واستقطاب لرؤوس الأموال الضخمة التي يعجز الفرد الواحد عن توفيرها، مما أدى إلى تحولها من مجرد هيكل تجاري يهتم المساهمين إلى عنصر فاعل في الاقتصاد الحديث سواء على المستوى الدولي أو على المستوى الداخلي في ظل التغيرات الجوهرية التي طرأت على الاقتصاد العالمي الذي شهد تحولا عميقا في المناهج والأنماط⁶⁰¹، وقد لعبت الشركات التجارية⁶⁰² دورا رياديا في هذا الاتجاه الأمر الذي جعل البعض يعتبرها أحسن أداة لتنظيم المؤسسة و جمع الأموال⁶⁰³.

ونظرا لأهمية الدور الذي تلعبه الشركات التجارية في إنعاش حركة الاقتصاد، اهتم المشرع بوضع القواعد القانونية التي تنظم كافة المراحل التي تمر بها الشركة بدءا بتأسيسها وانتهاء بانحلالها مروراً بتسييرها، كما منحها الشخصية الاعتبارية لتكون شخصية قانونية مستقلة عن مؤسسيها. ولم يهمل المشرع التصدي للجرائم التي قد تكون الشركات التجارية أرضية خصبة لاقتوافها. وقد عرف المشرع الموريتاني الشركة التجارية بالمادة 920 من ق. ا. ع «مكررة» بأنها عقد بمقتضاه يضع شخصان أو أكثر أموالهم أو عملهم بقصد تقسيم الربح والاستفادة من المزايا الاقتصادية التي قد تنشأ عنها بشرط السلامة من الربا والجهالة والغرر.

وتكون الشركة تجارية بموضوعها عند ممارستها أحد الأعمال المنصوص عليها بالمادتين السادسة⁶⁰⁴ والسابعة من مدونة التجارة الموريتانية.

وتعد تجارية من حيث الشكل مهما كان موضوع نشاطها شركات التضامن وشركات التوصية البسيطة والشركات ذات المسؤولية المحدودة وشركات الأسهم، التي هي شركة التوصية بالأسهم بالإضافة إلى الشركة خفية الاسم التي عرفها المشرع بأنها " الشركة خفية الاسم هي شركة يكون المساهمون فيها غير مسؤولين عن ديون الشركة إلا في حدود حصصهم وتكون حقوقهم كمساهمين ممثلة في أسهمهم" وهو تقريبا نفس التعريف الذي أورده المشرع التونسي وإن كان هذا الأخير اشترط أن لا يقل عد المساهمين عن سبعة⁶⁰⁵ خلافا للمشرع الموريتاني الذي قلص هذا العدد ليصل إلى خمس مساهمين حسب مقتضيات المادة 400 من م ت قبل تعديل 2015 حيث سمح المشرع بموجب هذا التعديل بجواز أن لا تتضمن الشركة خفية الاسم غير مساهم واحد، حسب منصوص الفقرة الثانية من المادة 400 (جديدة) من م. ت. م⁶⁰⁶.

⁶⁰¹أحمد الورفلي، الرقابة في الشركة خفية الاسم، ملتقى دولي حول مجلة الشركات التجارية يومي 5 و6 أبريل 2001، منشورات مركز الدراسات القانونية والقضائية، تونس، 2002، ص7

⁶⁰² تنقسم الشركات عموما إلى شركات مدنية وأخرى تجارية

⁶⁰³عبد المنعم العبيدي، السياسة الجنائية في إطار الشركة خفية الاسم، مركز البحوث القانونية والدراسات السياسية والاجتماعية، تونس، 2014، ص 10.

⁶⁰⁴ المادة 6 جديدة من القانون رقم 2015 - 032 المكمل والملغي والمعدل لبعض أحكام القانون رقم 2000 / 005 الصادر بتاريخ 18 يناير 2000 المتضمن مدونة التجارة.

⁶⁰⁵ الفصل 160 من مجلة الشركات التجارية التونسية (م، ش، ت، ت) " الشركة خفية الاسم، هي شركة أسهم تتكون من سبعة مساهمين على الأقل يكونون مسؤولين في حدود مساهماتهم وتتمتع بالشخصية المعنوية.."

الفقرة الثانية من المادة 400 (جديدة) من م ت م "يجوز أن لا تتضمن الشركة خفية الاسم غير مساهم واحد". ⁶⁰⁶

و تعتبر الشركة خفية الاسم نقلة نوعية في مجال الفكر القانوني، فهي التي انتقلت بمقتضاها الشركة من فكرة العقد إلى فكرة "المؤسسة"⁶⁰⁷. وهو ما حدا بالبعض إلى تشبيه هذه الشركة بالدولة والاستئناس بقواعد القانون الدستوري في إبراز هذا التقارب بين المؤسستين.

و فقد وجدت هذه الشركات نجاحا منقطع النظير جعلها تتبوأ مرتبة الصدارة في الاقتصاد العالمي⁶⁰⁸ باعتبارها تمثل الإطار الأمثل للنشاط الاقتصادي في النظام الليبرالي الرأسمالي.

غير أنه وإن كانت الشركة خفية الاسم الوسيلة المثلى للاستغلال والنشاط التجاري، إلا أنها في المقابل مادة خصبة لارتكاب المخالفات ومسرعا للتجاوزات، ولأجل ذلك اقترن إرساء النظام القانوني للشركات التجارية بتجريم محتم تفرضه عديد الاعتبارات وذلك لأن بعث هذه المؤسسات يستوجب توفير مناخ من الثقة والشفافية.

إلا أن احتواء القانون الجنائي للشركات التجارية عموما وللشركة خفية الاسم بوجه الخصوص أثار رؤى متباينة ومختلفة بين مؤيد ومعارض، وطرح هذا الإشكال بصفة خاصة في فرنسا منذ القرن 19 مع ظهور قانون 1850 المتعلق بالشركات والذي تضمن عدة أحكام جزائية، ومنذ ذلك التاريخ بدأ العد التنازلي لميلاد فرع جديد من القانون يسمى القانون الجنائي للشركات.

أما بالنسبة للقانون الموريتاني فإن هذا الفرع من القانون ظهر متأخرا جدا أي مع ظهور مدونة التجارة الموريتانية التي تبنت في جل أحكامها التشريع الفرنسي المنظم للشركات التجارية⁶⁰⁹.

وقد سعى المشرع من خلال هذه المدونة إلى توفير الضمانات الضرورية للشركات التجارية عموما وخفية الاسم على وجه الخصوص حيث أحاطها بكم هائل من النصوص الجزية الهادفة إلى توفير الحماية الضرورية لها وذلك بجعل جرائم خاصة بكل مرحلة من مراحل حياة الشركة، فوجد جرائم التأسيس، وجرائم التسيير، وجرائم الانحلال.

وقد سعى المشرع من خلال هذا الكم الهائل من النصوص إلى توفير الحماية الجنائية للشركة عموما ولتسييرها على وجه الخصوص. ويتضح ذلك جليا في مستوى الحماية الجنائية الذي كرسه المشرع للوثائق المحاسبية عموما ولتلك التي تعدها الشركة في آخر كل سنة مالية خصوصا، لما تشكله هذه الوثائق من أهمية باعتبارها تعكس الوضع المالي والقانوني للشركة⁶¹⁰ وتستقطب اهتمام العديد من الأطراف لكونها تحمل الأثر القانوني لجميع العمليات المالية التي باشرتها الشركة، لذلك سعى المشرع من خلال البندين الأوليين من المادة 716 من م. ت. م إلى تجريم كل إخلال بالواجبات المحاسبية في هذا المجال سواء ترتب عن ذلك الإخلال توزيع لأرباح وهمية أو لم يترتب عليه سوى تقديم أو نشر موازنة لا تعكس الوضع الحقيقي للشركة.

حيث عاقب المشرع من خلال تلك المادة حصرا أعضاء أجهزة الإدارة أو المديرية أو التسيير للشركة خفية الاسم الذين يرتكبون تلك الجرائم بالحبس من شهر إلى ستة أشهر وبغرامة من 1.000.000 إلى 10.000.000 أو قية أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط.

فهل تمكن المشرع بذلك من تجريم كل الأفعال الصادرة عن أجهزة الإدارة والتسيير والتي قد تشكل مساسا بالوثائق المحاسبية التي يتم إعدادها عند نهاية كل سنة مالية؟.

⁶⁰⁷ عبد الفتاح خرشاني، هيئة التسيير بالشركة خفية الاسم، ملتقى جهوي حول الشركات الخفية الاسم، مدين، 20 دسمبر 2002، نشر المعهد الأعلى للقضاء، تونس، 2000، ص 12.

⁶⁰⁸ طارق البخيتي، المنظومة الجزية لشركات المساهمة بين الصرامة والمرونة، مطبعة النجاح الجديدة، الدار البيضاء 2017، ص 10.

⁶⁰⁹ قانون 24 جويلية 1867 من الجدير بالذكر أن هذا القانون بالإضافة إلى مدونة التجارة الفرنسية وخاصة المواد من 18 إلى 46 المكونة

للكتاب الثالث من الكتاب الأول المتعلق بالشركات التجارية، وقانون 7 مارس 1925 المنقح الرامي إلى تأسيس الشركات ذات المسؤولية المحدودة، هي مجموعة القوانين التي كانت تحكم الشركات التجارية في موريتانيا قبل صدور مدونة التجارة، انظر المادة 760 من م. ت. م.

⁶¹⁰ انظر المادتين 209 و 210 من م. ت. م.

إن الحكم للمشرع أو عليه لا يمكن أن يتم إلا من خلال الحديث عن جرائم الإدارة في المجال المحاسبي لتسيير الشركة خفية الاسم والتي تنحصر أساساً في جريمة توزيع أرباح وهمية (المبحث الأول) إضافة إلى جريمة تقديم أو نشر كشوف إجمالية سنوية لا تعكس الوضع الحقيقي للشركة (المبحث الثاني).

المبحث الأول: جريمة توزيع أرباح وهمية

لا شك أن غاية كل شركة تجارية هي تحقيق الربح وهو ما يرضي المساهمين ويشجعهم على الاستثمار، وقد جرم المشرع وعاقب انطلاقاً من الفقرة الأولى من المادة 716 من م. ت. م توزيع الأرباح الوهمية وذلك حماية لرأس مال الشركة فإذا عمد المديرون وأعضاء أجهزة الإدارة والتدبير أو التسيير إلى توزيع أرباح والحال أن الشركة لم تسجل تلك الأرباح فإن النقص قد طال رأس مال الشركة ووقع بالتالي إخلال بضمان الدائنين.

والحديث عن هذه الجريمة يقتضي استجلاء غموض ركنها المادي (المطلب الأول) إضافة إلى الحديث عن ركنها المعنوي الذي يبدو أنه أكثر وضوحاً (المطلب الثاني).

المطلب الأول: غموض الركن المادي

حدد المشرع صلب الفقرة الأولى من المادة 716 من م. ت. م الأفعال التي يؤدي ارتكابها إلى قيام الجريمة، فجريمة توزيع أرباح وهمية لا تقوم إلا إذا باشر أعضاء أجهزة الإدارة أو المديرية أو التسيير للشركة خفية الاسم، توزيع أرباح وهمية في غياب أي جرد أو بالاعتماد على جرد تدليسية.

وتجدر الإشارة إلى أن الركن المادي لهذه الجريمة يعتريه الغموض سواء في تحديد المقصود بأرباح وهمية (الفقرة الثانية) أو في تحديد المقصود من غياب جرد أو الاعتماد على جرد تدليسية (الفقرة الأولى).

الفقرة الأولى: غياب أو تدليس الجرد

إن الغاية من إعداد الجرد هي إبراز الوضع المالي الحقيقي للشركة في تاريخ محدد⁶¹¹، وترتبط صحة الأرباح الموزعة بصحة قائمة الجرد والتي تتمثل في "كشف لجميع عناصر الأصول والخصوم التي تضبط كمية كل منها وقيمتها عند الجرد⁶¹²" و الجرد هو جدول تفصيلي يوضع انطلاقاً من مختلف القيم المدرجة في الذمة المالية للشركة والذي يضمن من جهة تعداد هذه القيم، ومن جهة أخرى تقديرها⁶¹³. وتجدر الإشارة إلى أن تدليس الجرد هو الأكثر شيوعاً على المستوى العملي، والأكثر أهمية على المستوى النظري مقارنة بانعدام قائمة الجرد، إلا أنه وبالرغم من الأهمية التي يحتلها تدليس قائمة الجرد فإن المشرع لم يعرفها، فكيف يمكن التمييز بين قائمة الجرد الصحيحة وتلك المدلسة؟

للإجابة عن هذا التساؤل تجدر الإشارة إلى أن جدول الجرد المدلسة هو الذي يحتوي على تضخيم للأصول وتقليص للخصوم عند تسجيل عناصر الموازنة (أولاً) أو عند تحيينها (ثانياً).

أولاً: التدليس عند تسجيل عناصر الموازنة

تجدر الإشارة إلى أن صحة الأرباح الموزعة ترتبط بصحة تعداد عناصر جدول الإحصاء أو الموازنة، إذ يجب أن يتم تعداد كل عناصر الذمة المالية للشركة من جهة كما يجب أن يحترم التعداد طبيعة كل عنصر وموقعه صلب الموازنة.

⁶¹¹ صلاح الدين العبادي، مرجع سابق، ص30.

⁶¹² قرار وزير المالية التونسي المؤرخ في 31 دسمبر 1996 المتعلق بالمصادقة على معايير المحاسبة، فقرة 41، الرائد الرسمي للجمهورية التونسية عدد 105 بتاريخ 31 دسمبر 1996.

⁶¹³ أبين خدة رضى، محاولة في القانون الجنائي للشركات التجارية، تفصيل وتأسيس، مطبعة دار السلام، الرباط، الطبعة الثانية 2012، ص426.

وقد ذهب فقه القضاء المقارن إلى تجريم الإخلال بهذه القاعدة، إذ اعتبرت المحكمة الابتدائية بسوسة أن الموازنة التي قدمها المتهم هي موازنة مدلسة لأن المنقول المحطم أو المهمل لم يتلقى المعالجة المحاسبية المناسبة⁶¹⁴.

وبالإضافة لذلك فإن التدليس لا يقتصر على التضخيم فقط، بل يمكن أن يتجسد من خلال تعمد أعضاء مجلس الإدارة أو المديرية أو التسيير عدم تسجيل ديون الشركة أو تسجيلها بأقل من قيمتها.

ولضمان صحة الموازنة أو جدول الإحصاء، فإنه يتعين على المسيرين احترام مبدأ استقلالية السنوات المالية، الذي تناوله الفقه ودعّمه نظام المحاسبة⁶¹⁵، فلا يجوز تبعاً لذلك لمسيرى الشركة أن يقوموا بتحميل سنة مالية أعباء راجعة لغيرها لأن ذلك يؤدي إلى جعل الموازنة أو الجرد غير صحيحة مما يمكن معه ظهور أرباح وهمية.

غير أن تدليس الجرد لا ينحصر في تسجيل عناصر الأصول والخصوم التي تدخل في الذمة المالية وإنما يتجسد أيضاً عند تحيين جدول الإحصاء أو الموازنة.

ثانياً: التدليس عند تحيين الموازنة

نظراً لتأثر عناصر الذمة المالية بدنامكية الحياة الاقتصادية والتقنية للشركة وجب على المسيرين مواكبتها من خلال طرح الاستهلاك أو تكوين المدخرات

- طرح الاستهلاك

لئن لم يعرفه المشرع الموريتاني طرح الاستهلاك صلب مدونة التجارة تماماً كما فعل المشرع التونسي صلب مجلة الشركات التجارية، فإن نظام المحاسبة التونسي عرفه بأنه " التقسيم المالي للمبلغ القابل للاستهلاك لأصل من الأصول على المدة المقدرة لاستعماله، وهو يترجم عن الانخفاض الذي لا يمكن التراجع عنه لقيمة أصل من الأصول الناتج عن الاستعمال وعامل الزمن وتغير التقنيات أو أي سبب آخر⁶¹⁶".

وعليه فإن الاستهلاك لا يعبر إلا عن نقص نهائي في قيمة أحد عناصر الموازنة، وهو بذلك لا تشمل إلا العناصر المملوكة للشركة والموجهة للاستهلاك، وتعتبر بذلك هذه التقنية وسيلة تصحيحية هدفها تحيين القيمة المسجلة بالموازنة أو بجدول الإحصاء وإعطائها قيمتها الحقيقية، وهي تحافظ بذلك على ثبات رأس المال.

وعلى هذا الأساس برزت الحاجة إلى تحديد النقص الحاصل في قيمة الأصول عن طريق طرح الاستهلاك، ولذلك نص المشرع في الفقرة الأخيرة من المادة 211 من م. ت. م على أنه (لا تكون قابلة للتوزيع فوارق عملية إعادة التقييم المترتبة عن إعادة تقييم الأصول)، وهو نفس الاتجاه الذي كرسه المشرع التونسي في الفصل 287 من م. ت. ش. ت.

وبالإضافة للاستهلاك كوسيلة لتصحيح القيم الواردة في الموازنة، أقر المشرع تقنية المدخرات والتي تعتبر وسيلة لمجابهة المخاطر الاحتمالية لأحد عناصر الذمة المالية.

تكوين المدخرات

⁶¹⁴ حكم ابتدائي صادر عن المحكمة الابتدائية بسوسة عدد 17220 مؤرخ في 1987/10/29.

⁶¹⁵ رحاب العامري، جرائم التصرف في الشركة خفية الاسم، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق، شعبة العلوم الجنائية، جامعة تونس المنار، كلية الحقوق والعلوم السياسية، 2009 / 2010، ص 50.

⁶¹⁶ رحاب العامري، مرجع سابق، ص 51.

تعتبر المدخرات وسيلة ناجحة لتصحيح الجرد أو جدول الإحصاء حيث يتم تكوينها لمجابهة أعباء أو مخاطر النقص في قيمة الأصول⁶¹⁷، وتجدر الإشارة إلى أنه بالرغم من الطبيعة الاحتمالية لهذا النقص، فإن عدم تكوين هذا المدخر أو الذخر الاحتياطي حسب تعبير المشرع الموريتاني، قد يؤدي إلى جعل الجرد مدلسا وبالتالي قيام جريمة أرباح وهمية⁶¹⁸.

ولهذا السبب أوجب الفقه وفقه القضاء تكوين مدخرات قانونية عندما يكون ناقص القيمة احتماليا، وقد أكد المشرع على هذا الواجب صلب المادة 212 من م. ت. م التي نص فيها على أنه "يتم تحت طائلة بطلان كل مداولة مخالفة، اقتطاع نسبة خمسة بالمائة من الربح الصافي للسنة المالية تخصص لتكوين صندوق احتياطي يدعى الاحتياط القانوني، على أن تنقص من هذا الربح الخسارات السابقة إن كانت هناك خسارات." وتجدر الإشارة إلى أن هذا الاقتطاع يصبح غير إلزامي إذا تجاوز مبلغ الاحتياط القانوني عشر رأس مال الشركة⁶¹⁹.

غير أنه لا يكفي استنتاج غياب الجرد أو الاعتماد على جرد تدليسية، حتى تقوم جريمة توزيع أرباح وهمية، وذلك لأن المشرع اشترط في جانب الفاعل أن يباشر توزيع تلك الأرباح.

الفقرة الثانية: الأرباح الوهمية

تكون الأرباح وهمية نتيجة غياب أي جرد، أو نتيجة تدليسه، إلا أن ذلك وإن كان شرطا ضروريا لقيام جريمة توزيع أرباح وهمية، إلا أنه شرط غير كاف لقيام هذه الجريمة، بل لا بد من توزيع تلك الأرباح حتى تقوم الجريمة، مما يفرض التطرق لمفهوم تلك الأرباح (أولا) قبل الحديث عن توزيعها (ثانيا).

أولا مفهوم الأرباح الوهمية

لئن اشترط المشرع وهمية الأرباح الموزعة كركن أساسي لقيام الجريمة، إلا أنه لم يعرف الربح خلافا لبعض التشريعات المقارنة كالمشرع التونسي مثلا الذي نص في المادة 19 من المجلة التجارية على أن الربح هو: "القدر الزائد من مال الشركة على ما بذمتها بإدخال رأس مال الشركة ضمن الديون المترتبة عليها عند نهاية السنة المالية".

وقد اعتمد الفقه على مبدأ ثبات رأس المال لتحديد صورية الأرباح، حيث اعتبر البعض أن كل توزيع لربح مقتطع من رأس المال هو ربح صوري، وذلك لأن رأس المال يجب أن يبقى ثابتا لأنه يمثل أداة لتمويل أنشطة الشركة، كما يجسد ضمان دائيتها.

ولذا سعى المشرع إلى تكريس ذلك المبدأ في المادة 212 من م. ت. م التي أوجبت وقبل تقسيم أي ربح ترميم رأس المال من خلال تعويض خسائر السنوات المنصرمة إن كانت هناك خسائر وهو نفس المنهج الذي سلكه المشرع التونسي وإن بشكل أوضح حيث نص في الفصل 1305 من ق. م. ت. (القانون المدني التونسي) على أنه: "إذا وقع برأس المال نقص جبر من أرباح السنين الموالية ويتوقف توزيع الأرباح على الشركاء إلى أن يرجع رأس المال إلى حاله..".

وأضاف المشرع الموريتاني صلب الفقرة الثانية من المادة 213 من م. ت. م. أنه "باستثناء حالة التخفيض في رأس المال، لا يمكن القيام بأي توزيع للأرباح على الشركاء حينما تكون الوضعية الصافية للشركة أو قد تصير هذه الوضعية نتيجة للتوزيع، أقل من مبلغ رأس المال المرفوع بالاحتياط الذي لا يسمح القانون أو النظام الأساسي بتوزيعه".

وبذلك فإن الأرباح المقتطعة من رأس المال تشكل أرباحا وهمية، ويثار التساؤل في هذا الإطار بخصوص توزيع الأرباح المقتطعة من الذخر الاحتياطي؟

⁶¹⁷ هالة الشريف، جرائم المحاسبة، في مجلة الشركات التجارية، مولتي براست جروب، تونس، الطبعة الأولى 2004، ص 34.

⁶¹⁸ حاتم معتوق، جريمة توزيع أرباح صورية، مذكرة لنيل شهادة الدراسات المعمقة، في العلوم الجنائية، جامعة تونس المنار، كلية الحقوق والعلوم السياسية بتونس، 1997/1998، ص 24.

⁶¹⁹ الفقرة الثانية من المادة 212 من م. ت. م.

إن عنصر الذخر هو مؤسسة حسابية حرص المشرع على تعيين نسبتها في المادة 212 من م. ت. م التي نصت في فقرتها الأولى على أنه: " يتم تحت طائلة بطلان كل مداولة مخالفة، اقتطاع نسبة خمسة بالمائة من الربح الصافي للسنة المالية تخصص لتكوين صندوق احتياطي يدعى الاحتياطي القانوني..".

وتجدر الإشارة إلى أن اقتطاع نسبة خمسة بالمائة بعنوان مدخرات قانونية تصبح غير واجبة إذا بلغ الذخر حدا معادلا لعشر رأس مال الشركة⁶²⁰.

ويقابل الذخر القانوني الذخر لاتفاقي الذي يقع التنصيص عليه صلب القانون الأساسي للشركة⁶²¹، وذلك بتعيين نسبة من الأرباح لتكوين ذخر يقع التصرف فيه فيما بعد إما بإقحامه في رأس المال إثر قرار بزيادة رأس المال أو لقضاء مآرب أخرى.

والملاحظ أن المشرع أشار إلى هذا الذخر دون تحديد لنسبته⁶²²، وعلى هذا الأساس يجوز التساؤل حول إمكانية توزيع الذخر لاتفاقي المنصوص عليه بالنظام الأساسي؟

كانت إجابة المشرع الموريتاني على هذا الاستشكال واضحة حيث ساوى بين الذخر الاحتياطي القانوني والذخر الاحتياطي المنصوص عليه بالنظام الأساسي، حيث نص صلب الفقرة الأخيرة من المادة 213 من م. ت. م على أنه لا يمكن القيام بأي توزيع للأرباح على الشركاء حينما تكون الوضعية الصافية للشركة أو قد تصير هذه الوضعية نتيجة للتوزيع، أقل من مبلغ رأس المال المرفوع بالاحتياطي الذي لا يسمح القانون أو النظام الأساسي بتوزيعه، ولم يكتفي المشرع بمجرد التحجير، وإنما نص بكل وضوح على أن كل ربح موزع خرقاً لأحكام المادة السابقة يعتبر ربها صورياً⁶²³، وهو نفس الاتجاه الذي كرسه المشرع التونسي في الفصلين 288 و 289 من م. ش. ت. م.

لكن المشرع الموريتاني أشار إلى إمكانية تكوين احتياطات أخرى اختيارية يمكن أن تتخذ الجمعية العامة قراراً بتكوينها قبل كل توزيع للأرباح⁶²⁴، فهل يعتبر توزيعها توزيعاً لربح صوري؟

لئن لم يتعرض المشرع لهذه المسألة فإن الإشارة تجدر إلى أن الفقه وفقه القضاء المقارن اعتبراً أنه بالإمكان التفصي من جريمة توزيع أرباح وهمية بمجرد وجود ذخر احتياطي اتفاقي كاف يمكن من تغطية الأرباح الموزعة، إلا أن مثل هذا التمشي وقع تجاوزه من طرف محكمة التعقيب الفرنسية في قرار لها صادر بتاريخ 1937/01/22، اعتبرت فيه أن الأرباح المقتطعة من الذخر هي أرباح وهمية طالما أنها تأسست على قرار من الجلسة العامة بتوزيع أرباح السنة المالية المنفصلة، والذي استند إلى جدول الإحصاء المعروض عليها، فتوزيع حصص الأرباح على أنها من الأرباح المحققة في حين أنها من الذخر يصفها بالصورية⁶²⁵.

وتجدر الإشارة إلى أن محكمة التعقيب الفرنسية لم تتخل عن قرارها سابق الذكر، وإنما قامت بالتضييق فيه في قرار لها صادر بتاريخ 10 نوفمبر 1942، حيث أقرت إمكانية توزيع الذخر لاتفاقي مقابل صدور قرار عن الجلسة العامة، وبذلك كرست مبدأ توازي الشكليات.

⁶²⁰ الفقرة الثانية من المادة 212 من م. ت. م. (..ويصبح هذا الاقتطاع غير إلزامي إذا تجاوز مبلغ الاحتياطي القانوني عشر رأس مال الشركة) وهو نفس الاتجاه الذي كرسه المشرع التونسي في الفقرة الأولى من الفصل 287 من م. ش. ت. م.

⁶²¹ **توفيق بن نصر**، المسؤولية الجزائية لمسيرى الشركة خفية الاسم: كيف يكون التجريم ضماناً لحسن التسيير؟ ملتقى دولي، تحت عنوان "العدالة الجزائية أي تطور؟" جندوبة- اطبرقة أيام 8 و 9 و 10 مارس، 2010، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والتصرف بجندوبة، وحدة بحث القانون الجزائي والأعمال، ص 341.

⁶²² انظر الفقر الأخير من المادة 212 من م. ت. م.

⁶²³ الفقرة الثانية من المادة 214 من م. ت. م.

الفقرة الأخيرة من المادة 212 من م. ت. م.

⁶²⁵ حاتم معنوق، مرجع سابق، ص 32.

إلا أن هذا التمشي وقع تجاوزه من قبل بعض الفقهاء، معتبرين أنه لا يمكن وصف الأرباح المقتطعة من الذخر الاتفاقي بالصورية باعتبار أنها لا تمثل امتدادا لرأس المال، فهي ليست سوى تجميع لأرباح لم يقع توزيعها. والواقع أن تحديد مدى صحة هذا الاتجاه أو غيره في الواقع الموريتاني يبقى رهين التطبيقات القضائية الغائبة لحد اللحظة، وفي انتظار صدور هذه الاتجاهات يمكن تبني الحل التشريعي الفرنسي⁶²⁶، الذي كرسه فقه القضاء والذي يجيز توزيع الذخر بشرط صدور قرار يحدد بصورة صريحة الذخر الذي سيتم اقتطاع حصص الأرباح الموزعة منه.

ثانيا توزيع الأرباح الوهمية

نصت المادة 716 من م. ت. م على أن هذه الجريمة تقوم بتوزيع أعضاء مجلس الإدارة أو المديرية أو التسيير للشركة خفية الاسم، أرباحا وهمية في غياب أي جرد أو اعتمادا على جرد تدليسة، وتكتسي عملية التوزيع أهمية جد بالغة في قيام الجريمة، باعتبار أنها المظهر المجسم للركن المادي وبدونها لا تقوم الجريمة. وتجدر الإشارة إلى أن عملية توزيع الأرباح تستغرق عدة مراحل بدءا بتحديد مبلغ الأرباح مرورا باقتراح توزيعها كليا أو جزئيا ثم مصادقة الجمعية العامة على هذه المقترحات، وأخيرا تحديد التاريخ الذي سيقع فيه وضع حصص الأرباح على ذمم المساهمين، قبل أن يقوم هؤلاء باستخلاصها، وهو ما يثير التساؤل حول أي مرحلة يتم فيها توزيع الأرباح؟ من الواضح أن مدونة التجارة الموريتانية تماما كمجلة الشركات التجارية التونسية لم تتضمن إجابة على هذا التساؤل، وأمام هذا الفراغ التشريعي ذهب جانب من الفقه إلى اعتبار أن الحق النهائي للمساهمين ينشأ بمصادقة الجمعية العامة على قائمة الكشوف الإجمالية والأرباح المستنتجة منها⁶²⁷. وفي ظل التشريع الموريتاني خاصة المادة 214 من م. ت. م⁶²⁸ يمكن إيجاد مسوغ لهذا التوجه، وعلى هذا الأساس فإن فعل التوزيع ينبغي أن يتم بقرار من الجمعية العامة العادية، إلا أن هذا الموقف لا يمكن الأخذ به باعتبار أن مجلس الإدارة يمكنه العدول عن توزيع الأرباح إذا اتضح له أنها صورية. كما أن القول بأن فعل التوزيع يعد حاصلًا بمصادقة الجمعية العامة لا يتفق وأحكام المادة 716 من م. ت. م. لأن الأشخاص المعنيين بالتجريم هم أعضاء أجهزة الإدارة أو المديرية أو التسيير للشركة خفية الاسم، وبالتالي فإنه من غير الواجب القول بأن فعل التوزيع يعد حاصلًا بقرار من الجمعية العامة طالما أنه لا يمكن لهؤلاء أن يرتكبوا الجريمة المذكورة. ويستخلص مما سبق ذكره أن صدور قرار من مجلس الإدارة يحدد تاريخ توزيع الأرباح هو المنشئ لحق المساهمين في الأرباح وهو المكون بالتالي لركن التوزيع. فهل يجب بذلك أن يحصل المساهمون ماديا على حصص الأرباح حتى يقوم ركن التوزيع؟

626 الفقرة الثانية من المادة 346 من قانون 24 يوليو 1966.

627 حاتم معتوق، مرجع سابق، ص 39.

628 المادة 214 من م. ت. م "بعد الموافقة على الكشوف الإجمالية للسنة المالية والتحقق من وجود مبالغ قابلة للتوزيع، تحدد الجمعية

العادية الحصة المخصصة للمساهمين في شكل أرباح."

للإجابة عن هذا التساؤل ينبغي الرجوع إلى الفقرة الأولى من المادة 716 من م. ت. م. التي استعملت مصطلح "وزعوا" مما يوجب توفر فعل إيجابي مادي يتمثل في وضع القرار النظري موضع التنفيذ، وبالتالي فإن فعل التوزيع يتحقق ابتداء من يوم تنفيذ القرار القاضي بالتوزيع، فإذا انتقل مناب المساهم من الأرباح إلى مكاسبه ولم يعد على ذمة الشركة تكونت الجريمة، ولا يشترط أن يتسلم المساهمون فعلا الأرباح التي وزعت عليهم بل يكفي وضعها تحت تصرفهم⁶²⁹، ويتحقق ذلك بمجرد قرار مجلس الإدارة بدفع وتوزيع الأرباح ووضعها تحت تصرف المساهمين، عن طريق تحويل بنكي أو نحوه⁶³⁰.

بيد أنه لا يكفي لقيام جريمة توزيع أرباح وهمية أن يكون الربح الموزع وهمياً، وذلك لأن هذه الجريمة تستلزم قصدا جنائيا لدى الفاعل.

المطلب الثاني: وضوح الركن المعنوي

لا تقوم جريمة توزيع أرباح وهمية على الركن المادي فحسب، بل لا بد لقيامه من توفر ركن معنوي يأخذ صورة القصد الجنائي، وهو ما نص عليه المشرع في البند لأول من المادة 716 من م. ت. م. بكل وضوح مشروطا بتوفر القصد الجنائي لقيام تلك الجريمة، كما يستشف أيضا من خلال بعض عبارات المادة التي توحى بانصراف نية مسير الشركة نحو إخفاء الوضعية الحقيقية للشركة، وتعتمده توزيع ربح لا وجود له أصلا، أو يكون مقداره غير كاف لتغطية مجموع⁶³¹ ما وقع توزيعه على المساهمين.

يبدو أن في هذا التوجه تضييق مؤكد لمجال المسؤولية الجنائية نظرا لأنه يفرض على النيابة العامة، إثبات عنصر إضافي في نفس الجاني (الفقرة الثانية)، لذا يكون من الضروري التعرض إلى مفهوم القصد الجنائي (الفقرة الأولى).

الفقرة الأولى: مفهوم القصد الجنائي

لئن كان من الثابت أن الأصل في الجرائم أنها عمدية، فإن المشرع الموريتاني كغيره من التشريعات المقارنة لم يعرف القصد الجنائي وهو ما كان له أثر في تذبذب الفقه وفقه القضاء المقارنين بين توسيع مجال التجريم عن طريق اعتماد مفهوم سوء النية المؤسس على العلم وبين تضييقه باعتماد سوء النية المؤسس على الدافع الإجرامي.

لتكون الجريمة مؤدية للعقاب لا يكفي أن يكون هناك نص قانوني يجرم الفعل وأن يقوم شخص معين بارتكاب ذلك الفعل، بل يجب كذلك أن يكون الفاعل متمتعا بإرادة حرة وواعية تجعل الفعل الذي قام به منسوباً أو مستندا إليه، ولكن إسناد الفعل المجرم لمرتكبه لا يكفي لإدانته، بل لتحصل هذه الإدانة يجب كذلك أن تكون إرادته ذات طبيعة معينة⁶³²، ويظهر الطابع القصدي للجريمة من خلال استخدام المشرع لعبارة "عن قصد" وتدعيمه إياها بعبارة "أرباح وهمية" التي تقتض في حد ذاتها إخفاء الوضعية الحقيقية للشركة، إضافة إلى عبارة "جرود تدليسية" التي تنطوي على العلم بالأخطاء التي تحتويها الكشوف الإجمالية⁶³³.

وتجدر الإشارة إلى أن اشتراط القصد الجنائي من شأنه أن يخفف من صرامة التجريم ويحد من مجال إعماله، وذلك لأن تبني نظام الجريمة المادية سيترتب عنه الإضرار بخصوصية النظام التجاري الذي يقوم على المبادرة الفردية، بالإضافة إلى نفور المسيرين خشية تحملهم للمسؤولية.

⁶²⁹ حسام بو حجر، الحماية الجنائية للشركات التجارية في التشريع الجزائري والمقارن، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون

الجنائي، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة باتنة 1 الحاج لخضر، السنة الجامعية 2017/2018، 266.

⁶³⁰ غنام محمد غنام، مرجع سابق، ص 76.

⁶³¹ حاتم معتوق، مرجع سابق، ص 79.

⁶³² فرج القصير، القانون الجنائي العام، مركز النشر الجامعي، تونس 2006، ص 113.

⁶³³ قرار تعقيبي جزائي عدد 18413، مؤرخ في 30 أبريل 1986، نشرية محكمة التعقيب التونسية "ن، م، ت" (نشرية محكمة التعقيب

التونسية) القسم الجزائي 1987.

وفي هذا الإطار عرفت محكمة التعقيب التونسية القصد الجنائي بأنه " انصراف إرادة الجاني إلى ارتكاب الفعل مع علمه بأنه يرتكب فعلا غير جائز⁶³⁴.

وعليه فإن القصد الجنائي في جريمة توزيع أرباح وهمية يتمثل في العلم بصورية الأرباح الموزعة في غياب أي جرد أو اعتمادا على جرد تدليسية، مع اتجاه الإرادة إلى تحقيق ذلك⁶³⁵. على أن تيارا فقهيًا⁶³⁶، يبدو متأثرا بالمدرسة الجنائية الوضعية يشترط إلى جانب العلم، ضرورة توفر الدافع الإجرامي.

حيث يقوم القصد الجنائي حسب هذا الاتجاه على عنصرين هما سوء النية المتمثل في العلم والإرادة من جهة، والدافع الإجرامي المتمثل في الشعور الداخلي الذي يحرك الجاني ويجعله يقترب الفعل من جهة ثانية.

وقد تبنت محكمة التعقيب التونسية هذا المفهوم الضيق لسوء النية، إذ اعتبرت أن "الدافع هو القصد الجنائي الذي يكون الجرم والذي يجب على القاضي الجزائي إبرازه بكل وضوح ليستقيم قضاؤه ويكون سليما قانونا وواقعا⁶³⁷".

غير أنه يبدو من الصعب القبول بهذا التوجه باعتبار أنه لا يمكن أن تنتفي مسؤولية الشخص الذي قام بارتكاب فعل مجرم عن وعي ودراية حتى وإن كان الباعث على الجريمة نبیلا، كما أن التوجه العام للسياسة الجنائية في مجال الشركات التجارية عموما وخفية الاسم خصوصا يرنو نحو استبعاد معاقبة مسيري الشركات التجارية بمجرد ارتكابهم أخطاء غير عمدية عند مباشرتهم التسيير، وهو ما يفسر تبني المشرع الموريتاني نظام زجر يشجع المبادرة الفردية باعتبارها قوام النشاط التجاري، وبالتالي تغليب الجرائم ذات الطابع القسدي، وهو ما يتجلى بوضوح من خلال ضرورة إثبات القصد الجنائي.

الفقرة الثانية: إثبات القصد الجنائي

تتحمل النيابة العامة عبء إثبات أركان الجريمة، بما في ذلك الركن المعنوي الذي تصعب ملاحظته بصورة مباشرة، ونظرا لطبيعته النفسية فهو لا يخضع للإثبات الشكلي إلا في حالة وحيدة وهي الإقرار الصريح من طرف المتهم، وفي ظل هذه الصعوبات تعتمد النيابة على أحد المعيارين الآتيين:

في مرحلة أولى، اعتمد الفقه وفقه القضاء المقارن على عناصر ومؤشرات، منها صفة الجاني كمسير للشركة أو كأحد أعضاء مجلس الإدارة، لكن هذا الرأي لا يمكن الاعتداد به، لأن الإقرار بهذه القرينة سيؤدي إلى شمولية كل أعضاء التصرف مهما كانت مساهمتهم في الأفعال الجرمية مما يؤدي إلى خرق مبدأ شخصية العقوبة، كما أنه لا ينسجم مع القواعد العامة للإثبات التي تستوجب إثبات القصد الجنائي لا فرضيته⁶³⁸، فصفة الفاعل لا تقيم قرينة على سوء نيته، بل تسهل عملية إثبات القصد الجنائي لديه، حيث تكون عنصرا جديا للإثبات. لكن المؤشرات الذاتية التي اعتمدها القضاء المقارن جعلته من ناحية ثانية ينفي المسؤولية الجنائية لعضو مجلس الإدارة الذي ليس له أي دور حيوي في التصرف في الشركة رغم مشاركته في اجتماعات مجلس الإدارة واتخاذ قرارات غير شرعية، وهو رأي مخالف لما قرره محكمة الاستئناف بتونس⁶³⁹، فرغم تمسك عضو مجلس الإدارة بغياب أي دور حيوي له في تسيير الشركة فقد أقرت إدانته لأنه من المؤسف أن يتمكن أعضاء مجلس الإدارة الذين ليس لهم دور حيوي في تسيير الشركة من التمتع بالإعفاء من المسؤولية الجنائية.

⁶³⁴ قرار تعقيبي جزائي عدد 18413 مؤرخ في 1985/04/30، م. ق. ت، ت، (مجلة القضاء والتشريع التونسية) أكتوبر 1985، ص 87.

هشام أركاغ، خصوصيات الطابع الجزائي في قانون شركات المساهمة بالمغرب، مطبعة النجاح الجديدة، الدار البيضاء، 2019، ص 126. ⁶³⁵

⁶³⁶ كانازي، الجرائم في الشركات التجارية، مجلة القضاء والتشريع التونسية، ديسمبر 1963، ص 23.

⁶³⁷ قرار تعقيبي جزائي عدد 18413 مؤرخ في 1986/04/30، ن. م. ت. ت. قسم جزائي، سنة 1987، ص 355.

⁶³⁸ حاتم معتوق، مرجع سابق، ص 94.

⁶³⁹ قرار استئناف عدد 25941، مؤرخ في 24 جانفي 1998.

واعتمد الفقه وفقه القضاء المقارن في مرحلة ثانية على مجموعة من العناصر الموضوعية لإثبات سوء نية ممثل الشركة مرتبطة بطبيعة الفعل وجسامته الأخطاء، من ذلك أن قرينة سوء النية ضد أعضاء مجلس الإدارة الذين أهملوا وضع جدول للإحصاء رغم أن ذلك من أكد الواجبات المحمولة عليهم تبقى متوفرة. إلا أن هذا الاتجاه من المآخذ الموجهة إليه منافاته للقواعد العامة للإثبات لأن سوء النية من العناصر المكونة للجريمة فيجب على النيابة العمومية إثباته لا استنتاجه ومن المتجه للنياحة العام اعتبار غياب جدول الإحصاء مؤشرا يساعد على إثبات توفر سوء النية إذ لا بد للقاضي من الاستناد إلى جملة من الوقائع والمؤيدات والظروف الحافة بارتكاب التدليس في حد ذاته لإقناع وجدانه بتوفر عزم لدى المسير على ارتكاب الجريمة ونية سيئة لاقترافها.

وتجدر الإشارة إلى أن جرائم المحاسبة لا تقف عند جريمة توزيع أرباح وهمية دو اعتماد قائمة جرد أو بالاعتماد على قائمة جرد مدلسة.

المبحث الثاني:

جريمة نشر أو تقديم كشوف غير حقيقية

اعتبر المشرع أن الحق في المعلومة فقط غير كاف لضمان حقوق المساهمين والمتعاملين مع الشركة لذلك أوجب صدق هذه المعلومة باعتبارها تعكس الوضع المالي الحقيقي للشركة، كما يتخذ على ضوءها الشركاء قراراتهم وذلك من خلال ممارسة حقهم في التصويت⁶⁴⁰. إذ من خلاله يعبرون عن انتماهم للشركة من خلال موافقتهم أو عدم موافقتهم على السياسة التي تنتهجها، لهذا جرم المشرع فعل نشر أو تقديم كشوف إجمالية سنوية لا تعكس الوضع الحقيقي للشركة برسم كل سنة مالية والوضع المالي للشركة وذمتها المالية عند انتهاء تلك الفترة⁶⁴¹، ويتطلب قيام هذه الجريمة بالإضافة إلى الركن الشرعي ركنا ماديا (المطلب الأول) وآخر معنويا (المطلب الثاني).

المطلب الأول: تشعب الركن المادي

يتطلب قيام الركن المادي لهذه الجريمة وجود كشوف إجمالية غير مطابقة للواقع، (فقرة ثانية) ومن ثم تقديمها للمساهمين أو نشرها (فقرة ثانيا).

الفقرة الأولى: وجود كشوف إجمالية غير مطابقة للواقع

تعتبر الكشوف الإجمالية أو الموازنة من أهم الوثائق المحاسبية التي تقدم في آخر كل سنة مالية للمساهمين وتقدم معلومات عن الوضع المالي للشركة وبالأخص عن الموارد الاقتصادية التي تتحكم فيها والالتزامات وانعكاس المعاملة والوقائع والظروف التي تعدل من الموارد والالتزامات، وهي تستقطب اهتمام عديد الأطراف.

ومهما يكن من أمر فإنه لوجود الجريمة يجب القيام بفعل مادي يتمثل في تغيير الوقائع بقصد إيهام الغير بوضع غير حقيقي للشركة. ويأخذ وقوع الجريمة اتجاهين مختلفين إذ يمكن أن يكون الهدف من التلاعب الذي طرأ على الكشوف الإجمالية هو إبراز الوضع المزدهر للشركة في حين أنها تمر بصعوبات مالية واقتصادية أو إبراز وضع سيء للشركة في حين أن حالتها مزدهرة وهي حالة يقع اللجوء إليه خاصة للتهرب من الضرائب⁶⁴².

⁶⁴⁰ توفيق بن نصر، مرجع سابق، ص 113.

⁶⁴¹ نصت المادة 716 من م. ت. م. على أنه: (يعاقب بالحبس من شهرين إلى ستة أشهر وبغرامة 1000000 ألف إلى 1000000 أوقية

أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط المسيرين وأعضاء مجلس الإدارة والتدبير أو التسيير لشركة خفي الاسم

2 قاموا عن قصد ولو في حالت عدم توزيع أرباح وبغية إخفاء وضع الشركة الحقيقي بنشر أو تقديم كشوف إجمالية لا تعطي صورة

صادقة للنتائج المحققة برسم كل سنة مالية...).

⁶⁴² حليلة طوبال، جرائم المحاسبة، مذكرة لنيل شهادة الدراسات المعمقة، شعبة العلوم الجنائية، جامعة تونس المنار، كلية الحقوق والعلوم

السياسية، 1997/1998، ص 76.

أما والحال تلك فإن عدم مطابقة الكشف الإجمالية أو الموازنة للواقع يثبت عبر عدم صحة الموازنة ماديا (أولا) أو عدم صحة تقدير عناصرها (ثانيا).

- أولا: عدم صحة الموازنة ماديا

إن مفهوم عدم مطابقة الموازنة للواقع هو مفهوم مقيد بالقواعد القانونية التي تنظم مادة المحاسبة، فتكون الموازنة غير صحيحة عندما يقع تضخيم عناصر الأصول، أو تقليص عناصر الديون، أو هما معا، وهو ما من شأنه التأثير على القارئ وتمكين الشركة من بلوغ غايات ما كان لها تحقيقها لو قدمت موازنتها كما هي فعلا 643.

- تضخيم الأصول

يلجأ الميسرون عادة إلى تضخيم أصول الشركة بإخفاء الوضعية المالية الحقيقية للشركة، كأن يقع إدراج ديون خيالية بقائمة الأصول وذلك بتسجيل يبيع لا وجود لها وتسجيل ثمن بيع آلات على ملك الشركة بقائمة الأصول واعتباره ربحا والحال أن هذه الآلات لم يقع بيعها 644، وقد يأخذ تضخيم الأصول بعدا آخر وذلك بتضخيم المخزون كأن يقع إدراج كمية من البضائع تفوق الكمية الموجودة حقيقة، أو تسجيل كمية من قطع الغيار القديمة صلب المخزون والحال أنها لم تعد صالحة للاستعمال.

كما قد يعتمد الميسرون إلى خرق مبدأ استقلالية السنوات المالية وذلك بإدراج أرباح لم تتحقق في السنة المالية موضوع الموازنة المقدمة وذلك قصد تضخيم الأرباح، ولو في ظل عدم توزيعها لأن قيام الجريمة هنا ليس مرتبطا بتوزيع تلك الأرباح المزيفة.

- تقليص الخصوم

يعتبر تقلصا لخصوم الشركة تسجيل الديون بقائمة الأصول إلى أن تصبح تلك الديون حالة مما يخفي الوضعية الحقيقية لديون الشركة، أو إخفاء بعض الديون وذلك بتجاهل بعض الالتزامات عند تحرير الموازنة، أو قد يعتمد المسير إلى عدم تسجيل استهلاك الأصول الثابتة أو عدم تكوين المدخرات الضرورية، إضافة إلى عدم صحة الموازنة ماديا فإن هذه الأخيرة تكون غير مطابقة للواقع إذا ثبت عدم صحة تقدير عناصرها حيث أن هذه العناصر تخضع قبل إدراجها بالمحاسبة لعملية تقييمية وذلك بالاعتماد على المعيار المناسب.

- عدم صحة تقدير عناصر الموازنة

يبدو أن التقديرات الغير مطابقة للوقائع تثير إشكالات أكبر جسامة من تلك التي تثيرها الكشف 645، فهذه التقديرات الخاطئة تتم عبر تضخيم أو تقليص لمختلف عناصر الأصول أو الخصوم دون احترام الخطة العامة للمحاسبة.

وبالرجوع إلى الإطار المرجعي العام للمحاسبة نجد عدة طرق لمقياس عناصر القوائم المالية وهي التكلفة التاريخية والتي تمثل المبلغ السائل المدفوع والمقبوض للحصول على عناصرها، تكلفة الاستبدال وهي المبلغ اللازم للحصول على عنصر ما يوم تحديد القيمة، هذا واعتبر جانب من الفقه أن تقدير مدى صحة تقييم عناصر الموازنة يخضع لمعيار شخصي باعتبار أنها مسألة تتعلق بصدق الموازنة وليس بصحتها، إذ يمكن أن تكون الموازنة صادقة رغم بعض الأخطاء المحاسبية التي تؤثر على صحتها.

ولئن لم يحدد المشرع الشروط التي تجعل الحسابات غير مطابقة للحالة الفعلية للشركة، فإنه ترك هامشا اجتهدا لقضاة الأصل لتقديره، مستعنيين في ذلك بأهل الاختصاص والخبرة ومن الطبيعي أن يكون مفوض الحسابات من بينهم، وتبدو الصبغة التقديرية والنسبية للمحاسبة مصدرا للرقابة القضائية، والاجتهاد القضائي في تقدير مدى وجود حسابات سنوية لا تعكس الحالة الفعلية للشركة، خاصة في

643 صلاح الدين العايدي، مرجع سابق، ص 36.

644 صلاح الدين العايدي، مرجع سابق، ص 36.

645 إقبال جمال الدين، القانون الجزائي وتسيير الشركة خفية الاسم، مذكرة لنيل شهادة الدراسات المعمقة، جامعة تونس المنار، كلية

الحقوق والعلوم السياسية، 1998، ص 74.

الوضعية التي يكون فيها عدم التطابق بين الحسابات السنوية والحالة الفعلية للشركة طفيفا. وهو ما يجيز القول بأن حكم القاضي في مثل هذه الصور، لا يكون رهين قرارات خبراء المحاسبة وتقاريرهم، وهذا يعطي قيمة لعلوية رأي القاضي. ولا يكتمل الركن المادي للجريمة إلا بنشر أو تقديم تلك الكشوف للمساهمين في غياب كل توزيع للأرباح.

الفقرة الثانية: نشر أو تقديم كشوف إجمالية غير مطابقة للواقع

لا بد لقيام جريمة نشر أو تقديم كشوف إجمالية غير مطابقة للواقع من ارتكاب فعل مادي يتمثل في نشر أو تقديم هذه الوثائق، ويمكن تبرير هذه ازدواجية في عبارات النص بشكل الشركة أي بحسب ما إذا كانت تضم عددا محدودا أو مرتفعا من الشركاء، ففي الحالة الأولى استدعاء المساهمين لحضور الجلسة العام السنوية لا يحتاج أكثر من رسالة شخصية، أما في الحالة الثانية فإن الأمر يستدعي الاتصال بالصحافة المختصة، هذا ولم يعرف المشرع الموريتاني تغييره من التشريعات المقارنة النشر وهو ما أثار مشكلا هاما على المستوى النظري لدى فقهاء القانون، كما أثار جدلا على مستوى التطبيق أمام المحاكم، لذلك لا بد من تحديد مفهومي النشر (أولا) والتقديم (ثانيا)

أولا: مفهوم النشر

يقصد بالنشر كل أسلوب يهدف ويراد منه تعرف الغير على وضع الشركة، وذلك بصفة فردية في إطار التصرف في الشركة وتلبية لحاجاتها، هذا ووردت عبارة المادة 716 من م. ت. في البند الثاني مطلقة 646 ويجب أخذها على إطلاقها، ذلك أن فعل النشر لا يقتصر على المساهمين فحسب بل يتعداهم إلى كل من يستثمر أمواله في شركة خفية الاسم اتخذت شكل شركة تدعو الجمهور للاكتتاب 647، فلا يتقيد النشر بتاريخ انعقاد الجمعية العامة 648، فالتجريم هنا يهدف إلى حماية مصلحة عامة هي مصلحة الغير وليس مصلحة الشركاء 649، والنشر يمكن أن يكون بوسيلة مكتوبة أو شفوية 650، فلا يمكن إقصاء أي وسيلة من وسائل النشر من ذلك مثلا المعلقات والدوريات ونشرات الإشهار 651، والإعلانات المنشورة بالصحف، وقد اعتبر بعض الفقه أن أهم شروط النشر أن يكون الإعلام جماعيا فلا تقوم الجريمة إذا اقتصر الإعلان على فرد واحد، إلا أن ذلك لا يمنع من اعتبار هذا الفعل شكلا من أشكال الخزعات بحيث يمكن أن يساءل المسير على أساس جريمة التحيل إذا ما توفرت بقية أركانها 652، وخلاصة القول أن كل عمل من شأنه أن يجعل الكشوف الإجمالية السنوية محل اطلاع الغير 653 يعتبر نشرا أي كانت الطريقة التي وقع بها.

ثانيا: مفهوم التقديم

-
- 646 وهو نفس الاتجاه الذي سلكه المشرع التونسي في الفقرة الثانية من الفصل 223 من م. ش. ت. ت.
- 647 الفقرة الأخيرة من المادة 454 من م. ش. ت. ت. على أنه " .. يتحمل المجلس أيضا، إن تعلق الأمر بالشركات التي تدعو الجمهور إلى الاكتتاب، مسؤولية المعلومات الموجهة للمساهمين وللعموم والتي تضبط بمرسوم"
- 648 ريم عياد، المسؤولية الجزائية لمسيرى الشركة خفية الاسم، مذكرة لنيل شهادة الدراسات المعمقة في العلوم الجنائية، جامعة تونس المنار، كلية الحقوق والعلوم السياسية بتونس، 2001/2002، ص 93.
- 649 صلاح الدين العايدي، مرجع سابق، ص 39.
- 650 نبيل غرس الله، الحماية الجزائية للمساهمين، مذكرة لنيل شهادة الدراسات المعمقة في العلوم الجنائية، جامعة تونس المنار، كلية الحقوق والعلوم السياسية بتونس، 1997/1998، ص 71.
- 651 صلاح الدين العايدي، مرجع سابق، ص 38.
- 652 ريم عياد، مرجع سابق، ص 93.
- 653 هالة الشريف، مرجع سابق، ص 38.

و بخصوص تقديم الكشوف الإجمالية فإنه واجب تعرض له المشرع في مجال الشركات التجارية إذ أوجب على أعضاء أجهزة الإدارة أو المديرية أو التسيير للشركة خفية الاسم وضع الكشوف الإجمالية للسنة المنصرمة تحت تصرف المساهمين بمقر الشركة قبل انعقاد الجمعية العادية السنوية⁶⁵⁴ وجرم كل إخلال بهذا الواجب تكريسا لحق الإطلاع⁶⁵⁵.

وقد يثار إشكال في التطبيق حول اعتبار فعلي النشر والتقديم للكشوف المغلوطة يشكلان جريمة واحدة أم جريمتين اثنتين تتعلق كل منهما بفعل مستقل؟

الرأي أن كل فعل نشر أو تقديم لكشوف إجمالية سنوية لا تعكس الوضع الحقيقي للشركة يشكل جريمة مستقلة باعتبار اختلاف النشر عن التقديم وبذلك اختلاف الركن المادي لكليهما، هذا علاوة على اختلاف تاريخ كل جريمة عن الأخرى وبالتالي اختلاف تاريخ سريان التقادم في حق كل منهما.

ومهما يكن من أمر فإن هذه الجريمة لا تقوم إلا متى ثبت قصد إخفاء الحالة الحقيقية للشركة لدى الفاعل.

المطلب الثاني: ازدواجية الركن المعنوي

الركن المعنوي ضروري لقيام الجريمة قانونا، فلا يكفي مجرد توافر الركن المادي، وإنما يلزم أن تكون الماديات التي يتكون منها هذا الركن لها انعكاس في نفسية الجاني، هذه الرابطة النفسية يعبر عنها بالركن المعنوي⁶⁵⁶.

وقد أشار المشرع صراحة صلب البند الثاني من المادة 716 من م. ت. إلى الطبيعة القصدية لهذه الجريمة من خلال عبارات عن "قصد" و "بغية إخفاء وضع الشركة الحقيقي" وبالتالي فإن جريمة نشر أو تقديم كشوف إجمالية سنوية لا تعكس صورة صادقة للنتائج المحققة برسم كل سنة مالية، تستوجب أولا توفر قصد جنائي عام (الفقرة الأولى) بالإضافة إلى قصد جنائي خاص يتمثل في رغبة أعضاء أجهزة الإدارة أو المديرية أو التسيير إخفاء الوضع الحقيقي للشركة (الفقرة الثانية).

الفقرة الأولى: القصد الجنائي العام

جريمة نشر أو تقديم كشوف إجمالية سنوية لا تعطي صورة صادقة للنتائج المحققة برسم كل سنة مالية، هي جريمة عمدية وبالتالي لا بد فيها من قيام الركن القصدي، ويتوفر هذا الركن إذا باشر أعضاء مجلس الإدارة أو المديرية أو التسيير للشركة خفية الاسم نشر أو تقديم

⁶⁵⁴ المادة 516 من م. ت. م. فقرة أولى (جديدة) "بدءا من الاستدعاء للجمعية العامة السنوية، وعلى الأقل خلال الواحد والعشرون يوم

قبل تاريخ الاجتماع يحق لكل مساهم أن يطلع في المقر الاجتماعي على:

1 - جدول أعمال الجمعية،

2 - نص وعرض أسباب مشاريع القرارات المقدمة من طرف مجلس الإدارة وعند الاقتضاء من طرف المساهمين،

3 - لائحة الإداريين في مجلس الإدارة وعند الاقتضاء المعلومات المتعلقة بالمرشحين لهذه الهيئة وسيرهم الذاتية،

4 - قائمة الجرد و خلاصة عن السنة المالية المنتهية، يعدها مجلس الإدارة،

5 - تقرير مجلس الإدارة مقدم للجمعية،

6 - تقرير مفوض أو مفوضي الحسابات المقدم للجمعية،

7 - مشروع استعمال النتائج"

⁶⁵⁵ المادة 723 جديدة من م. ت. م.

⁶⁵⁶ عبد القادر القهوجي، قانون العقوبات القسم العام، مركز الدراسات الجامعية ببيروت، بدون تاريخ نشر، ص 215.

كشوف إجمالية سنوية لا تعطي صورة صادقة للنتائج المحققة برسم كل سنة مالية والوضعية المالية للشركة وذمتها المالية عند انتهاء تلك الفترة، رغم علمهم المسبق بعدم صحتها وبكون هذا الفعل يكون جريمة 657. وقريئة العلم بالقانون هي قريئة غير قابلة للدحض إذ لا يمكن التمسك بجهل القانون 658، هذا واعتبر فقه القضاء الفرنسي أن العلم بعدم صحة الكشوف الإجمالية يجب أن يكون سابقاً لعملية التقديم أو النشر، كما يعتبر القصد قائماً حتى إذا كان الفاعل لا يعلم مواطن عدم صحة الكشوف بصفة مستقلة، إلا أن مجرد العلم لا يكفي بل يجب أن تتجه نية أو نواي المعنيين إلى إخفاء الحالة الحقيقية للشركة 659، حتى يتوفر القصد الجنائي الخاص والذي بدونه لا تقوم هذه الجريمة 660.

لفقرة الثانية: القصد الجنائي الخاص

حدد المشرع القصد الجنائي الخاص لهذه الجريمة في الفقرة الثانية من المادة 716 من م. ت. م حيث اشترط لقيام هذه الجريمة أن يكون الهدف من النشر أو التقديم متمثلاً في إخفاء وضع الشركة الحقيقي، وهو نفس الاتجاه الذي كرسه المشرع المغربي 661. وفي جميع الحالات فإن تقدير توفر عنصر سوء النية لدى أعضاء مجلس الإدارة أو المديرية أو التسيير للشركة خفية الاسم، أمر موكل لاجتهاد القاضي، اعتماداً على طبيعة الفعل ودرجة خطورته وملابسات القضية، وهي أمور توجه وجدان القاضي، ولا تعني أن يقيم الحجة ويخرق مبدأ الحياد 662.

فطبيعة الأخطاء المحاسبية مثلاً قد تمكن القاضي من تقدير سوء النية المتمثل في محاولة إخفاء الوضع الحقيقي للشركة، لكن الطبيعة المادية لهذا العنصر قد تؤدي إلى جعل القضاة يعتمدون على قريئة سوء النية إذ يمكن أن يكون الخطأ بسيطاً لكن تم اقترافه عن سوء نية. كما يمكن أن يكون الخطأ جسيماً لكن تم اقترافه نتيجة إهمال أعضاء أجهزة الإدارة أو المديرية أو التسيير للشركة خفية الاسم. فهل يمكن في هذه الحال أن نمثل بين الإهمال والقصد الجنائي؟

نظراً للطبيعة القصدية للجريمة المتمثلة في ضرورة توافر قصد جنائي خاص فضلاً عن القصد الجنائي العام، فإن إهمال أعضاء أجهزة الإدارة أو المديرية أو التسيير لا يمكن بصفة قطعية أن تؤسس عليه مسؤوليتهم الجنائية عن هذه الجريمة بالذات. وعلى هذا الأساس يبقى تقدير سوء النية - المتمثل في محاولة إخفاء الوضعية الحقيقية للشركة عن طريق تقديم أو نشر كشوف إجمالية سنوية لا تعكس الوضع الحقيقي للشركة برسم كل سنة مالية - من قبل القضاة مستنداً في الأخير على الوقائع حيث يعتمد هؤلاء على جملة من القرائن والمؤشرات التي تقنع وجدانهم. لكن دون أن يتم تكريس قريئة سوء نية أعضاء أجهزة الإدارة أو المديرية أو التسيير

657 هالة الشريف، مرجع سابق، ص 47.

658 جميلة طوبال، جرائم المحاسبة، مرجع سابق، ص 85.

659 كوثر حمدي، جرائم الكذب في الشركات التجارية، مذكرة لنيل شهادة الدراسات المعمقة في العلوم الجنائية، جامعة تونس المنار، كلية الحقوق والعلوم السياسية بتونس، 2002، ص 47.

بن خدة رضى، مرجع سابق، ص 423. 660

تنص المادة 384 من القانون رقم 95. 17 المتضمن قانون شركات المساهمة المغربي على أنه " يعاقب بعقوبة الحبس من شهر إلى ستة أشهر وبغرامة من 100.000 إلى 1.000.000 درهم أو بإحدى هاتين العقوبتين، أعضاء أجهزة الإدارة أو التدبير أو التسيير لشركة مساهمة: ...2- الذين قاموا عن قصد، ولو في حالة عدم توزيع أرباح وبغية إخفاء وضع الشركة الحقيقي، بنشر أو تقديم تركيبيّة سنوية للمساهمين لا تعطي صورة صادقة للنتائج المحققة برسم كل سنة مالية والوضعية المالية للشركة وذمتها المالية عند انتهاء تلك الفترة؛" 661

662 رباب العامري، مرجع سابق، ص 43.

للشركة خفية الاسم وقلب عبء الإثبات عليهم، وفي حالة الشك حول قصد الفاعل من تقديم أو نشر كشوف إجمالية سنوية لا تعكس الوضع الحقيقي للشركة فإنه ينتفع بالبراءة لأن الشك يفسر لمصلحة المتهم 663.

وفي الختام يمكن استخلاص الملاحظات التالية:

- أن الجرائم الواردة في البندين 2 و 1 من المادة 716 من م. ت. م هي جرائم قصدية وإن كانت الجريمة الواردة في البند الثاني تشترط وجود قصد جنائي خاص بالإضافة إلى القصد العام، خلافاً للجريمة الواردة في البند الأول التي يكفي لقيامها مجرد القصد الجنائي العام مما يجعل نطاق الحماية الجنائية لهذه الجريمة أشمل من سابقتها.

- تكريس عقوبة موحدة من طرف المشرع لكلا الجريمتين بالرغم من اختلافها في الأركان المادية والمعنوية.
- مرونة العقوبة حيث يمكن للقاضي الحكم بالحبس لوحده، أو بالغرامة لوحدها، أو بالحبس والغرامة معاً، تبعاً لظروف التخفيف أو التشديد التي قد تؤثر حتى في مقدار الغرامة أو مدة الحبس، مع ملاحظة أنه لا يمكن النزول عن الحد الأدنى للغرامة المالية لهذه الجرائم ولا غيرها من الغرامات المقررة للجرائم المنصوص عليها في مدونة التجارة طبقاً لما ورد في المادة 672 من م. ت. م كما لا يمكن الأمر بوقف تنفيذها.

- انعدام التطبيقات القضائية الوطنية لهذه الجرائم ولو على مستوى المحاكم الابتدائية، الأمر الذي فرض الرجوع إلى فقه القضاء المقارن خاصة التونسي والفرنسي وإن بنسبة أقل، ولم يكن اعتماد الباحث على فقه القضاء التونسي ارتباطاً بل عائد إلى سببين، أولهما تطابق موقف المشرع التونسي مع نظيره الموريتاني بخصوص هذه الجرائم، أما الثاني فيتعلق بعمق ورصانة ذلك الفقه.

المراجع والمصادر

1 - المؤلفات الفقهية (الكتب)

هشام أزكاغ، خصوصيات الطابع الجزري في قانون شركات المساهمة بالمغرب، مطبعة النجاح الجديدة، الدار البيضاء، 2019
طارق البخيتي، المنظومة الجزرية لشركات المساهمة بين الصرامة والمرونة، مطبعة النجاح الجديدة، الدار البيضاء، 2017.
ابن خدة رضى، محاولة في القانون الجنائي للشركات التجارية _ تأصيل وتفصيل، وفق آخر التعديلات، مكتبة دار السلام، الرباط، الطبعة الثانية 2012.

أحمد الورفلي، الوسيط في قانون الشركات التجارية، مجمع الأطرش للكتاب المختص، تونس الطبعة الثالثة، 2015
عبد المنعم العبيدي، السياسة الجزائية في إطار الشركة خفية الاسم، مركز البحوث القانونية والدراسات السياسية والاجتماعية، تونس 2014.

هالة اشريف: جرائم المحاسبة في مجلة الشركات التجارية، مولتي باست جروب، تونس، الطبعة الأولى 2004.

فرج القصير، القانون الجنائي العام، مركز النشر الجامعي، تونس 2006.

عبد القادر القهوجي، قانون العقوبات القسم العام، مركز الدراسات الجامعية ببيروت، بدون تاريخ نشر.

2- الملتقيات والمقالات

المادة الأولى من الأمر القانوني رقم 83 / 163 الصادر بتاريخ 9 يوليو 1983 المتضمن قانون الإجراءات الجنائية المعدل بالأمر القانوني رقم

663 036/2007

عبد الفتاح خرشاني، هيئة التدريس بالشركة خفية الاسم، ملتقى جهوي حول الشركات الخفية الاسم، مدين، 20 ديسمبر 2002، نشر المعهد الأعلى للقضاء، 2002،

هاجر الفطناسي، مسيروا الشركات خفية الاسم ومساهموها على ضوء تعديل 16 مارس 2009، دراسات في القانون التجاري صادرة عن جمعية الحقوقيين بصفاقص، مجمع الأطرش للكتاب المختص، 2015،

العجمي بالحاج حمودة، رضا الوسلاتي، حاتم بالرجولة، "التقرير الختامي" ملتقى حول الجديد في مجلة الشركات التجارية، مركز المصالحة والتحكيم، تونس 26-27 جانفي 2001،

نبيل غرس الله، الحماية الجزائية للأموال في الشركات خفية الاسم، مجلة القضاء والتشريع، مركز الدراسات القانونية القضائية، تونس، فيفري 2007.

توفيق بن نصر، المسؤولية الجزائية لمسير الشركة خفية الاسم: كيف يكون التجريم ضمانا لحسن التسيير؟ ملتقى دولي، تحت عنوان "العدالة الجزائية أي تطور؟" جندوبة- اطبرقة أيام 8 و 9 و 10 مارس، 2010، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والتصرف بجندوبة، وحدة بحث القانون الجزائي والأعمال،

كانازي، الجرائم في الشركات التجارية، مجلة القضاء والتشريع التونسية، ديسمبر، 1963.

3 - الرسائل والأطروحات

حسام بوحجر، الحماية الجنائية للشركات التجارية في التشريع الجزائري والمقارن، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون الجنائي، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة باتنة 1 الحاج لخضر، السنة الجامعية 2017/، 2018.

رحاب العامري، جرائم التصرف في الشركات خفية الاسم، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الجنائية، كلية الحقوق والعلوم السياسية جامعة تونس المنار، 2010.

حاتم معتوق، جريمة توزيع أرباح صورية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الجنائية، كلية الحقوق والعلوم السياسية جامعة تونس المنار، 1997.

السيد المختومي، حق إعلام المساهمين في الشركات خفية الاسم، المعهد الأعلى للقضاء بتونس الفوج عشرين، 2010.

حفيفة القادري، الحماية الجزائية لرقابة تسيير الشركة خفية الاسم، مذكرة لنيل شهادة الدراسات المعمقة في القانون شعبة العلوم الجنائية، جامعة تونس المنار، 2004.

ريم عياد، المسؤولية الجزائية لمسير الشركة خفية الاسم، مذكرة لنيل شهادة الدراسات المعمقة في العلوم الجنائية، جامعة تونس المنار، كلية الحقوق والعلوم السياسية بتونس، 2001/2002،

إقبال جمال الدين، القانون الجزائي وتسيير الشركة خفية الاسم، مذكرة لنيل شهادة الدراسات المعمقة، جامعة تونس المنار، كلية الحقوق والعلوم السياسية، 1998.

كوثر حمدي، جرائم الكذب في الشركات التجارية، مذكرة لنيل شهادة الدراسات المعمقة في العلوم الجنائية، جامعة تونس المنار، كلية الحقوق والعلوم السياسية بتونس، 2002.

4 النصوص القانونية

- القانون رقم 005-2000 الصادر بتاريخ 18 يناير 2000 المتضمن مدونة التجارة المعدل بموجب القانون رقم 022-2014 الصادر بتاريخ 22 يوليو 2014، المعدل أيضا بموجب القانون رقم 032-2015.

الأمر القانوني رقم 89-126 الصادر بتاريخ 14 سبتمبر 1989 المتضمن قانون الالتزامات والعقود الموريتاني، المعدل بالقانون رقم 001-2001 الصادر بتاريخ 7 فبراير 2001.

- الأمر القانوني رقم 163-83 الصادر بتاريخ 9 يونيو 1983 المتضمن قانون الإجراءات الجنائية الموريتاني، المعدل بالأمر القانوني رقم 2007/036.

- القانون عدد 93 لسنة 2000 المؤرخ في 3 نوفمبر 2000 المتضمن مجلة الشركات التجارية التونسية المعدل عدة مرات
- القانون رقم 95.17 المتضمن قانون شركات المساهمة المغربي