



الأستاذ كريم شقرون

باحث بسلك الدكتوراه. مخبر الدراسات القانونية والاجتماعية - وجدة

الأستاذ بنقدور بلال

باحث بسلك الدكتوراه - مخبر الدراسات القانونية والاجتماعية - وجدة

الجرائم المرتكبة من طرف مراقبي الحسابات في

الشركات التجارية

Crimes Committed by the Auditor

مقدمة:

أضحت الشركات التجارية المحور الأساسي لاقتصاديات جل الدول والنموذج الأمثل للمشروعات الكبرى، وصارت بذلك الوسيلة المثلى لازدهار الرأسمالية وانتشارها. والعمود الفقري للحياة الاقتصادية، ومحور الثروة وقاعدة التجارة في الأمم المتحضرة، ذلك مع الأخذ بعين الاعتبار ما توفره من فرص الشغل، وما تزخره من أموال في ميزانية الدول عبر الأنظمة الضريبية، وبناء عليه، تبين بجلاء أن الوعي بأهمية هذه الشركات يستتبع بالضرورة توفر ترسانة قانونية تؤطرها وتنظم عملها داخليا وخارجيا، لذلك سعت جل الدول إلى إيجاد أنظمة قانونية تنظم الشركات التجارية، وإحساسا بتلك الأهمية،

وبالدور الذي تلعبه الشركات في إرساء الأسس المتينة للبناء الاقتصادي، وترسيخ الدعائم الحقيقية للاستقرار الاجتماعي.

وبالنظر لطبيعة شركة المساهمة، حيث أنها مهيأة لكي يشارك فيها عدد كبير من المساهمين قد يتعذر عليهم القيام بأنفسهم بأعمال الرقابة، وأيضا لدورها في تنمية الاقتصاد على نحو يجعل الدولة أكثر فأكثر لحمايتها عن طريق اتخاذ تدابير لازمة تتمثل أولا في سن العديد من القوانين التي تساعد شركات المساهمة على الإنتاج والمنافسة⁴⁴، وفي هذا الصدد، أوجد المشرع نظاما للمراقبة يمكن من ضمان مراقبة فعالة لأعمال مسيري ولحسابات الشركة دون أن يؤدي ذلك إلى عرقلة سير هذه الأخيرة، وهو نظام مراقب الحسابات، فلا معنى للسلطة دون رقابة كما يقول مونتيسكيو لأن الإنسان يتجه عادة إلى إساءة التصرف في كل ما يقع بين يديه⁴⁵.

ولقد عمل القانون الجديد على تفعيل دور مراقبي الحسابات عن طريق توسيع مهام المراقبة والفحص والتدقيق والإعلام الملقة على عاتقهم، مع جعل مهمتهم دائمة وذات اتصال بالمنفعة العامة⁴⁶.

وقد أوجب القانون أن يعين في كل شركة مساهمة مراقب أو عدة مراقبين الحسابات يعهد إليهم بمراقبة وتتبع حسابات الشركة حسب المادة 159⁴⁷، ويعين مراقبو الحسابات الأوائل بمقتضى القانون أو بموجب عقد منفصل وفق شروط المادة 20⁴⁸،

44 - عبد الرؤوف جابر، الرقابة المالية والمراقب المالي من الناحية النظرية، دار النهضة العربية، بيروت، الطبعة الأولى 2004، ص: 19.

45 - محمد كرام، المسؤولية الجنائية لمراقب الحسابات في شركة المساهمة على ضوء القانون المغربي والمقارن، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون الخاص، وحدة التكوين والبحث، قانون الأعمال كلية الحقوق الدار البيضاء، 2000-2001، ص: 3.

46 - فؤاد معلال، شرح القانون التجاري الجديد، -الجزء الثاني- مطبعة الأمنية، الطبعة الرابعة، الرباط، 2012، ص: 289.

47 - بالنسبة لشركات الإبنك، شركات القرض الاستثمار والتأمين والادخار والشركات التي تدعو الجمهور للاكتتاب، فقد أوجب القانون تعيين مراقبين على الأقل.

48 - تنص المادة 20 من قانون 95.17 "يتم تعيين المتصرفين الأولين وأعضاء مجلس الرقابة الأولين أو مراقبي الحسابات الأولين إما بموجب النظام الأساسي أو بموجب عقد منفصل يشكل جزء من النظام الأساسي وموقع وفق نفس الشروط

يشروعون في ممارسة مهامهم فعليا ابتداء من تقييد شركة في السجل التجاري
يخول للأشخاص المعنيين كمصرفين بمجرد تسميتهم تعيين رئيس مجلس الإدارة وإن اقتضى الحال المدير العام أو المدراء العاميين
والمدير العام المنتدب أو المدراء العاميين المنتدبين
يخول للأشخاص المعنيين كأعضاء لمجلس الرقابة بمجرد تسميتهم أن يغيروا أعضاء من الإدارة الجماعية".

ولا يمكن أن تتعدى مدة مهامهم في هذه الحالة سنة واحدة، أما اللاحقون يعينون لمدة ثلاث سنوات من قبل الجمعية العامة العادية حسب المادة 163⁴⁹.

ومن خلال ما سبق، يمكننا طرح التساؤل الآتي: كيف تعامل المشرع المغربي مع الجرائم التي يمكن أن ترتكب من طرف مراقب الحسابات وكذلك بالنسبة للتشريعين الفرنسي والبلجيكي؟

للإجابة على هذا التساؤل، قسمنا هذا العرض إلى بحثين: المبحث الأول: جريمة تقديم أو تأكيد معلومات كاذبة وإفشاء السر المهني. المبحث الثاني: جريمة عدم الإشعر بالأعمال الإجرامية وانعدام الكفاءة والاستقلالية

المبحث الأول: جريمة تقديم أو تأكيد معلومات كاذبة وإفشاء السر المهني
إن مهام مراقب الحسابات إعداد تقرير يضمنه تتلج قيامه بالمهمة التي أوكلتها له الجمعية العامة وسلك طريق الصدق لاعتباره موضع ثقة المساهمين والابتعاد عن كل ما من شأنه أن يزعزع هذه الثقة، لذا عمل المشرع المغربي على تجريم إعطاء أو تأكيد معلومات كاذبة حول وضع الشركة (المطلب الأول)، وأيضا عمل على تجريم إفشاء السر المهني باعتباره أن إفشاء أسرارها قد يضعف مركزها التنافسي في حالة علم الغير بها (المطلب الثاني).

49- تنص المادة 163 من قانون شركة المساهمة "يتم تعيين مراقب ومراقبي الحسابات لمدة ثلاث سنوات مالية من قبل الجمعية العامة العادية للمساهمين... تنتهي مهام مراقبي الحسابات المعينين من قبل الجمعية العامة العادية للمساهمين، انتهاء اجتماع الجمعية التي تبث في حسابات السنة المالية الثالثة...".

المطلب الأول: جريمة تقديم أو تأكيد معلومات كاذبة حول وضع الشركة
أحاط المشرع المغربي بموجب نص المادة 405⁵⁰ من قانون 95-17⁵¹ المتعلق
بشركات المساهمة، جريمة تقديم أو تأكيد معلومات كاذبة من طرف مراقب أو مراقبة
الحسابات بعقاب جنئي.

وعلى ضوء هذه المادة تتحدد العناصر التكوينية لجريمة تقديم أو تأكيد معلومات
كاذبة والتي تتكون من ركن مادي (فقرة أولى)، وأيضا ركن معنوي (فقرة ثانية).

فقرة أولى: الركن المادي

يقوم الركن المادي لجريمة تقديم أو تأكيد المعلومات الكاذبة على ثلاثة عناصر:

-تقديم أو تأكيد معلومات

-أن تكون المعلومات كاذبة

-أن تتعلق المعلومات بوضع الشركة⁵²

1-تقديم أو تأكيد معلومات:

استعمل المشرع عند تحديده للأفعال المادية المكونة للجريمة كلمتي "تقديم"

أو "تأكيد"، فنحن هنا تكون أمام جريمتين "جريمة تقديم" و "جريمة تأكيد" حول
وضع الشركة⁵³.

50 -تنص المادة 405 من قانون شركات المساهمة "يعاقب بالحبس من ستة أشهر إلى سنتين بغرامة من 10.000 إلى 100.000 درهم أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط على كل مراقب للحسابات قدم أو أكد عن قصد إما باسمه الخاص أو بصفته شريكا في شركة مراقب الحسابات، معلومات كاذبة بشأن وضع الشركة وكذا عدم إعلامه لأجهزة الإدارة أو التدبير أو التسيير بكل الأعمال التي بلغت إلى علمه أثناء مزاولة مهامه وبدا له أنها تكتسي صفة جرمية".

51 - قانون رقم 17.95 المتعلق بشركات المساهمة الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.96.124 الصادر في 14 من ربيع الآخر 1417 (30 أغسطس 1996).

52 -محمد الزروقي: المقتضيات الجزية في إطار مؤسسات الرقابة الداخلية بالمغرب، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون الجنائي والعلوم الجنائية، شعبة القانون الخاص، كلية الحقوق وجدة، 2010-2011، ص 146.

53 -بديعة شوراق، المسؤولية الجنائية لمراقب الحسابات في شركة المساهمة على ضوء القانون المغربي والمقارن، رسالة لنيل دبلوم ماستر قوانين التجارة والأعمال، جامعة محمد الأول كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية وجدة، 2010-2011، ص: 11.

* تقديم معلومات كاذبة: يكون في هذه الحالة فاعلا أصليا، إن يعمد إلى خلق بيانات مغلوطة وذلك بوضع مؤلفات غير صحيحة أو مزيفة أو أي كتابة غير مطابقة للواقع، والقصد منها هي كل الحسابات المتعلقة بسير عمل الشركة والتي تعطي للغير صورة غير حقيقية عن وضعها وبالتالي يضر المتعاملين بالشركات في بعض الأحيان. وفي هذا الإطار تبقى الجريمة قائمة مهما كان الشكل أو القالب الذي اتخذته النشاط الإجرامي⁴، حتى وإن استخدم مراقب الحسابات أسلوبا مائلا وطرق غامضة للتهرب من إعطاء رأي إيجابي حول هذه المعلومات.

وتتحقق هذه الجريمة متى قام مراقب الحسابات بتقديم هذه المعلومات ككتابة أو شفوية، فإذا كان الغالب أن يتم تقديمها ككتابة فإن تقديمها بطريقة شفوية يبقى متصورا أثناء تدخل المراقب أمام مجلس الإدارة أو أمام الجمعية العامة أو مع بعض المساهمين، وأن المشرع الفرنسي أشار إلى ذلك وسوى أن تعطى المعلومات ككتابة أو شفاهة أو عن طريق إعلان منشور في حالة إصدار سندات دين⁵، مما يجعلنا نلاحظ أن المشرع الفرنسي اهتم بالتفاصيل إذ لم يغفل طريقة الإدلاء بالمعلومات عكس المشرع المغربي.

وإذا ما عدنا إلى نص المادة 405 يتبادر إلى الذهن لأول وهلة ومن مجرد قراءة بسيطة له أن السلوك الإجرامي الذي تقع به جريمة تقديم أو تأكيد معلومات كاذبة لن يكون أسلوبا إيجابيا، غير أن سكوت مراقب الحسابات لأداء آرائه وملاحظاته بخصوص الأوراق والدفاتر لن يكون إلى تأكيد لمعلومات كاذبة إذا علم المراقب بأنها كاذبة.

54 -محمود كبش، المسؤولية الجنائية لمراقبي الحسابات في شركات المساهمة، "دراسة مقارنة في القانون الفرنسي والمصري، دار النهضة العربية، دون طبعة، ص: 111.

55 -عبد القادر بن عياد: إدلاء مراقب الحسابات بمعلومات كاذبة بين إشكالات النص وتفسيرات القضاء -دراسة مقارنة، رسالة لنيل دبلوم الماستر 2011-2012 كلية الحقوق وجدة، ص: 29.

56 -Jean L.Philippe contre droit pénal des affaires, 10ème édition DALLOZ, Armand colin 2001, Paris page, 347.

وبخصوص المشرع الفرنسي⁷ ، فقد نص على أنه يعاقب كل ممارس مهنة مراقب الحسابات قام بتأكيد معلومات كاذبة متعلقة بوضعية الشركة، أو لم يقوم بإشعار النيابة العامة عن الأفعال الإجرامية التي يعلم بها..."، نلاحظ للوهلة الأولى أن المشرع الفرنسي جمع بين تقديم وتأكيد وبين إشعار النيابة العامة للأفعال المجرمة، واعتبر عدم الإشعار فعل مجرم سوى بينها وبين تقديم وتأكيد المعلومات الكاذبة، نرى أن المشرع المغربي نهج نفس النهج الذي اعتمدته المشرع الفرنسي، إلا من حيث العقوبة التي تشدد المشرع الفرنسي ونص على عقوبة حبسية 5 سنوات وغرامة مالية 75 ألف أورو، طبقا للمادة L820-7 وأيضا عدم استلزام إبلاغ النيابة العامة.

أما المشرع البلجيكي ، فقد نص على أنه بالنسبة لمراقب حسابات الذي يصادق على حسابات سنوية أو تقارير متعلقة بنتائج الشركة الخاطئة غير الصحيحة عن سوء نية يعاقب بالحبس من شهر إلى سنة وغرامة مالية قدرها 10 آلاف أورو، أو إحدى هاتين العقوبتين، وفي حالة المصادقة على الوثائق والمستندات بدون أن يكون عالما أو لم يبذل المجهود الكافي للمعرفة، يعاقب بغرامة ما بين 50 أورو إلى 10 آلاف أورو، وهنا نلاحظ أن المشرع البلجيكي أخذ بمعايير مختلفة لمعاقبة الفعل المرتكب من طرف مراقب الحسابات، فرق بين عمل المجرم بسوء نية وحسن نية، فقد عاقب الفعل المرتكب عن

⁵⁷ -Article L820 -7 du code de commerce

« est puni d'un emprisonnement de cinq ans et une amende de 75.000 euro, le fait, pour toute personne exerçant les fonctions de commissaire aux comptes, de donner un confirmer des information mensongères sur la situation de la personne morale ou de ne pas révéler au procureur de la république les faits délictueux a enconnaissance ».

⁵⁸ -Article 171 code des sociétés belge :

1- Il sont punis d'un emprisonnement d'un mois à an et une amende de 50 à 10000G ou d'une de ce peines seulement, s'il ont ogi avec une intention frauduleuse.

2- ceux qui, en qualité de commissaire, de réviseur ou d'expert indépendant attestent ou approuvent des comptes, des comptes annuels, des bilans et des comptes de résultats de sociétés, lorsque les disposition visées au 1er ne sont pas respectées, soit en sachant qu'elles ne l'avaient pas été, soit en n'ayant pas accompli les diligences normales pour s'assurer qu'elles avaient été respectées, seront punis d'une amende de cinquante à dix mille francs.

سوء نية بالحبس والغرامة، وعاقب على الفعل المرتكب بحسن نية، أي الجهل وعدم دراية وعدم بذل المجهود للمعرفة بغرامة فقط.

وفي رأينا أن المشرع البلجيكي دخل في تفاصيل البحث عن سوء نية مراقب الحسابات كان في غنى عنها، خاصة أن أمر اكتشاف سوء النية أمر صعب، خاصة أنه مهني وله دراية كبيرة في مجاله، وذلك فحسن فعل المشرع الفرنسي في حسم الأمر وأيضا مع رفع العقوبة إلى خمس سنوات للوصول إلى الهدف المتوخى من طرف قانون الجنائي للشركات.

2- تأكيد معلومات كاذبة:

تقع على عاتق مراقب الحسابات مجموعة من الالتزامات أهمها التدقيق في مراقبة حسابات الشركة والوثائق المثبتة لها من بيانات وموازنات وكل الكتابات المحاسبية والمالية للشركة، وعليه أن يرفض المصادقة على بيان من هذه البيانات، إذا تبين له زيفها وعدم مطابقتها، فإذا قام مراقب الحسابات بالمصادقة على البيان المزيف، فإنه قد يكون ارتكب جريمة المصادقة على بيانات مزيفة، تقوم بمجرد إمضاء مراقب الحسابات عليها، إذ هو بهذا الفعل، يساعد على خداع الشركاء والمتعاملين مع الشركة، لأن هؤلاء ليس لهم من رقيب مباشر على حسن سير عمل وإدارة الشركة سوى هذا المراقب باعتباره هيئة مراقبة قانونية.

ويختلف نطاق تدخل مراقب الحسابات في إطار المعلومات الكاذبة من فعل التقديم إلى فعل التأكيد، فعندما يقدم معلومات كاذبة حول وضع الشركة فإنه يكون الفاعل الأصلي في الجريمة بحيث ينفذ الفعل المادي، إما عندما يقوم بتأكيد معلومات كاذبة يكون في حالة مشاركة.

59 - بديعة شوراق، مرجع سابق، ص: 12.

وتقع تلك الجريمة أيا كان الشكل الذي اتخذته النشاط الإجرامي، فبالرجوع إلى المادة 175⁶⁰ من قانون 95-17 نجدها تنص على أن التقديم يتم عن طريق عرض مراقب الحسابات للتقرير على الجمعية العامة، أما طريقة الإدلاء فالمادة 405 لم تحدد ذلك، فالمشرع لم يحدد بشكل دقيق الشكل الذي يفرغ فيه مراقب الحسابات هذا التقرير سواء لفائدة المساهمين أو لفائدة أجهزة الإدارة⁶¹.

يمكن لمراقب الحسابات التهرب من إجراء رأي إيجابي بخصوص انتظام ومصادقية الحسابات باستخدامه أساليب ماهرة تتنافى مع جوهر مهمته التي تقتضي الصراحة وإثارة انتباه المساهمين الذين ينقصهم الكفاءة والدراسة المهنية⁶². هنا هل تكون طريقة الإدلاء بطريقة كتابية أم بطريقة شفوية؟

من الناحية العملية يستحسن أن يقوم مراقب الحسابات بتقديم تقريره إلى أجهزة الإدارة كتابية، حتى يتوافر لدى مراقب الحسابات حجة مادية، لأن طريقة شفوية خالية من أي دليل للإثبات، لكن المشرع الفرنسي أشار إلى أنه يستوي أن تعطى المعلومات كتابة أو شفاهية، أو عن طريق إعلان منشور في حالة إصدار سندات دين ولو كان الطابع الغالب هو الكتابة⁶³، وهنا لا يفوتنا أن نذكر أن المشرع عاقب في المادة 415⁶⁴ المخالفات المتعلقة بسندات القرض⁶⁵.

60 - تنص المادة 175 قانون 95-17 "يجب على مراقب أو مراقبي الحسابات في تقريرهم المقدم للجمعية العامة: 1- إما أن يشهدوا بصحة وصدق القوائم التركيبية وبإعطائها صورة صادقة عن نتيجة السنة المالية المنصرمة والوضعية المالية للشركة ودمتها المالية في نهاية تلك السنة.

2- وإما أن يشهدوا هذا الإشهاد بتحفظات.

3- وإما يرفضوا الإشهاد على الحسابات.

في هاته الحالات الأخيرتين: يوضح المراقبون أسباب ذلك.

61 - بديعة شوراق، مرجع سابق، ص: 13.

62 - عز الدين بنسني: قراءة أولية في القانون الجنائي المنظم لشركات المساهمة، مجلة الحدث القانوني، العدد الأول، 1997، ص:

5.

63 - عز الدين بنسني، مرجع سابق، ص: 8.

64 - Jean L.Philippe contre droit pénal des affaires, 10ème édition DALLOZ, Armand colin 2001, Paris page, 347.

65 - انظر المادة 415 من قانون 95-17.

إذن فتقديم المعلومات من طرف مراقب الحسابات وتأكيد ما يستوجب نقلا ماديا عن طريق الكتابة بشكل ملموس، لكن فتقديم وتأكيد هذه المعلومات بطريقة شفوية متصور في بعض الحالات، كتدخلات مراقب الحسابات أمام مسيرين أو المساهمين أو أمام الجمعية العامة لكن نرى أنه يجب استعمال مراقب الحسابات واعتماده على الوثائق والمستندات وبشكل كتابي لحماية حقوق الأغير والمساهمين.

2- يجب أن تكون المعلومات كاذبة:

يتعين على مراقب الحسابات دراسة وفحص حسابات الشركة بشكل دقيق وتفصيلي حيث يتمكن من الوقوف على المعلومات الصحيحة وتميزها عن المعلومات الكاذبة، فهي عدم تناسق هذه المعلومات المقدمة مع الحقيقة التي يجب أن تكون مطابقة لها، وعدم التناسق والتطابق في هذه الحالة، يعتبر جريمة تقديم أو تأكيد معلومات كاذبة.

وبدون شك أن التحقيق من هذه المعلومات هو من اختصاص مراقب الحسابات الذي له دور معرفة مصداقيتها من عدمها، وهذا ليس بالأمر العسير عليه، بحكم ماله من كفاءة وتكوين في علم المراجعة المحاسبية واستعماله لطرق تقنية تبني على لغة الأرقام والذي يترتب عليها بلوغ الحقائق بصيغة مختصرة ودقيقة⁶⁶.

وبما أن تقديم المعلومات أو تأكيدها غالبا ما يرد بشكل عمل إيجابي، فالإشكال المطروح هل يتساوى إعطاء معلومات كاذبة والامتناع عن تقديمها تغاضيا على الإدلاء بالحقيقة؟

انقسم هنا الفقه الفرنسي إلى من يرى بأن السكوت لا يكفي لقيام الجريمة ولو أنه يعطي الانطباع بأن مراقب الحسابات يؤكد ضمنيا المعلومات المعطاة من طرف

⁶⁶ -محمد الزروقي، مرجع سابق، ص: 64.

مجلس الإدارة، وكما أن سكوته عن الإشهاد لا يجب أن يفسر دئما على أنه تأكيد ايجابي حول مصداقية الحسابات، ويمكن اعتبار ذلك رفضا ضمنيا لتأكيد تلك المعلومات وليس موافقة ضمنية عليها وبذلك فهو لا يرتكب الجريمة المنصوص عليها في المادة 457 من قانون شركات المساهمة الفرنسية⁶⁷.

أما الرأي الثاني: فيذهب إليه القول بأن كل امتناع من قبل مراقب الحسابات عن إفصاح أو تقديم معلومات يلزمه القانون بإعطائها يتساوى مع إعطاء معلومات كاذبة⁶⁸، وبما أن مراقب الحسابات يستعمل كفاءاته وتقنياته ودرايته في كشف خروقات وبيانات كاذبة، فإن إخلاله وسكوته يعد جريمة بمقتضى القانون الجنائي للشركات، ومن جهة يعتبر سكوت المراقب المقصود أو المعتمد بمثابة تأكيد للمعلومات بطريقة ضمنية في الاجتهاد الفرنسي⁶⁹.

ولذا نرى أن الرأي الثاني هو افتراض سوء نية المراقب الحسابات كطرف مهني عارف بخبايا الأمور، متمكن في مجاله، يجب عليه القيام بمهامه ويتحمل كامل المسؤولية المرتبطة بالعقاب، وهو الرأي الأجر لحماية المصلحة التي قصدها المشرع. ولقد نصت المادة 171 من قانون شركات المساهمة، إذ تعدد مراقبو الحسابات المزاولون مهامهم، أمكن لهم إنجاز مهامهم بصورة فردية على أنه يعدوا تقريرا مشتركا، وفي حالة نشوء خلاف بين مراقبي الحسابات تتم الإشارة في التقرير إلى مختلف الآراء المعبرة عنها".

هدف المشرع بإمكانية تعدد المراقبين، هو الحرص على ترسيخ فكرة التعاون بين هؤلاء لأجل مصلحة الشركة، لكن لا يمكن أن تحقق الرقابة فعاليتها أمام قلق المراقب

67 -محمود كبيش، المرجع السابق، ص: 111.

68 -بديعة شوراق، مرجع سابق، ص: 15.

69 -ابن خدة رضا، محاولة في القانون الجنائي للشركات التجارية *تأصيل وتفصيل- دار السلم للطباعة والنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، الرباط 2012، ص: 529.

بمتابعة بارتكاب أفعال جرمية لم يرتكبها إن تمت من طرف الآخر، لذا يكون من المفيد تحميل المراقبين ذو النية السيئة وحدهم العقوبات المقررة دون غيرهم. وأن عبارة "... تتم الإشارة في التقرير إلى مختلف الآراء المعبرة عنها" هي ضمانة مهمة لإمكانية كل مراقب حسابات لكتابة ملاحظاته وتحفظاته على التقرير المشترك بينهم، وبالتالي منح ضمانته له، إذ لا يعقل متابعة شخص بفعل أو جريمة لم يرتكبها ولم يكن مشاركا فيها.

ويبقى أيضا مراقب الحسابات مسؤول عن تقارير وتأكيدات مساعديه الذين يعينهم طبقا للمادة 167⁷⁰ من قانون 95-17 باختياريه وتحت مسؤوليته، قصد إنجاز عمليات المراقبة⁷¹، وقد سر القضاء الفرنسي كذلك في نفس الاتجاه وتشدد في ذلك عند عدم سماحه لمراقب الحسابات بنفي مسؤوليته بالاستناد إلى نص المادة 229 من قانون شركات الفرنسي لسنة 1966، الذي يسمح له بالاستعانة بمساعدين في أداء مهمته، إذ يسأل عن المعلومات الكاذبة الموقع عليها ويكون بهذا التوقيع قد ارتكب خطأ ينسب إليه.

وعلى خلاف ذلك، لم يذهب المشرع المصري لتجريم مراقب الحسابات، بل جرم معاوني مراقب الحسابات وأقر صراحة بمسؤوليتهم بعبارة "... كل مراقب وكل من يعمل في مكتبه تعمد وضع تقرير كاذب عن نتيجة مراجعته..."⁷². وهنا المشرع المصري حمل كل شخص المسؤولية حسب فعله وعمله، عكس المشرع المغربي الذي

⁷⁰ -تنص الفقرة الثانية من المادة 167 من قانون 95-17 "... يمكن لمراقب الحسابات أن يعينوا حسب اختيارهم وتحت مسؤوليتهم مساعدين أو ممثلين عنهم بصفة خبراء أو مساعدين قصد إنجاز عمليات المراقبة، على أن يطلعوا الشركة على أسمائهم. ولهؤلاء نفس حقوق التحري المخولة لمراقبي الحسابات".

⁷¹ -بديعة شوراق، مرجع سابق، ص: 16.

⁷² -المادة 162 من القانون المصري رقم 159 لسنة 1981.

يتحمل مراقب الحسابات مسؤولية عمل معاونيه حتى أثناء ارتكاب جريمة بسوء نية، فهنا مراقب الحسابات يتحمل مسؤولية ضعف رقابته على مساعديه وتهاونه وتقصيره.

3- يجب أن ترد هذه المعلومات حول وضع الشركة:

بخصوص مفهوم "وضع الشركة" فهو يستلزم أن كل المعلومات التي ترتبط بمهام مراقبي الحسابات، وكل المعلومات الخارجية عن هذا الإطار لا يمكن أن ترتب المسؤولية الجنائية⁷³، ولقد كان هناك جدل بالمقصود "بالمعلومات" و"وضع الشركة"، وقد انقسم الفقه في فرنسا إلى اتجاهين⁷⁴، منهم من ذهب أن المعلومات تتعلق بالمعلومات الحالية والمحاسبية المتعلقة بالشركة فقط، ومنهم يرى أن تشمل جميع المعلومات مهما كانت نوعها شريطة اتصالها بمهمة مراقب الحسابات.

ولقد دأب القضاء الفرنسي إلى التفسير الواسع الذي أخذ به الاتجاه الثاني، حيث قضى بأن نطاق تطبيق جريمة المعلومات الكاذبة يرتبط أساساً بالمهام الواردة في الفصل 228 وفي الفقرة الأولى من الفصل 233 من قانون 1966، وتتحقق الجريمة أيضاً عندما يعطي مراقب الحسابات معلومات كاذبة بخصوص عقد تم إبرامه بين الشركة وأحد مديريها⁷⁵. وهو نفس ما ذهب إليه المشرع البلجيكي في المادة 171 من قانون التجاري البلجيكي.

الفقرة الثانية: الركن المعنوي:

يتجلى الركن المعنوي في ضرورة توفر القصد الجنائي بعنصريه العلم والإرادة، وإن كان الغلط أو الجهل من المفترض ألا يحقق الجريمة، فإنه بالنسبة لمراقب الحسابات

⁷³ - عبد العالي العضراوي، المسؤولية المدنية والمهنية والجنائية ومتصرفي المقاولات في حالة تعرضها للصعوبات، مطبعة الفضالة المحمدية، الطبعة الأولى 2005، ص: 27.

⁷⁴ - بديعة شوراق، مرجع سابق، ص: 17.

⁷⁵ - محمد كبش، مرجع سابق، ص: 108.

المهني والمتمتع بشروط الكفاءة العلمية، فإن الغلط أو الجهل يقترب من القصد ولن يفسر إلا كقصد⁷⁶.

وقد اشترط المشرع صراحة، لتحقيق جريمة تقديم أو تأكيد معلومات كاذبة ركنا معنويا يتخذ صورة القصد الجنائي، وذلك باستخدام عبارة (عن قصد) في المادة 405 من قانون 95-17 كدليل قاطع على أن هذه الجريمة عمدية، ويتحقق الركن المعنوي لهذه الجريمة عندما يشهد ويصادق بدون تحفظات على حسابات الشركة، أي أنه كان يعلم بتبصر ويقظة بأن حسابات الشركة غير صادقة.

وحسب المبادئ العامة للقانون الجنائي، فإن الجنايات والجناح يلزم فيها توفر القصد الجنائي، في حين يتم الاكتفاء في المخالفات على الخطأ، لكن في مجال جرائم الأعمال، لا يتم التقيد بهذا التصنيف، حيث لا يشترط المشرع القصد الجنائي في بعض الجناح، بل يعتبرها جرائم قائمة بمجرد ثبوت الوقوع المادية المكونة لها، فمثلا تنص المادة 100 من قانون الخبرة المحاسبية خلافا لأحكام هذا القانون على ما يجب "يتعرض للعقوبات المنصوص عليها في الفصل 381 من القانون الجنائي كل من حمل لقب خبير محاسب⁷⁷ يقوم بمجرد إثبات السلوك الإجرامي، ونفس الشيء بالنسبة لجنحة الممارسة غير القانونية لمهنة مراقب الحسابات المنصوص عليها في المادة 101 من نفس القانون⁷.

ويكفي لتحقيق الركن المعنوي أن يتوفر القصد الجنائي العام، أي أنه يكفي أن يقدم مراقب الحسابات أو يؤكد معلومات كاذبة التي أحيط بها علما عند قيامه بعمله

76 -ابن خدة رضى، مرجع سابق، ص: 530.

77 -تعتبر هذه الجريمة جنحة لان الفصل 381 يعاقب عليها بالحبس من ثلاثة أشهر إلى سنتين وغرامة من 120 إلى 50000 درهم أو إحدى هاتين العقوبتين فقط.

78 -زكية شعبي، دور مراقب الحسابات داخل شركات المساهمة في إطار القانون المغربي، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة في القانون الخاص وحدة التكوين والبحث في قانون المقاول، جامعة محمد الخامس، أكدال كلية الحقوق الرباط 2006-2007، ص: 177.

داخل الشركة، دون إشراف القصد الجنائي الخاص كاتجاه نيته إلى إلحاق الضرر بالمساهمين أو الشركة أو الأغيل.

ولقد أظهر جانب من القضاء الفرنسي تشددا كبيرا إذ يرى بأن سوء نية المراقب يمكن أن تستخلص من موقعه وكفاءته التي تستوجب افتراض علمه بالمعلومات الكاذبة التي قام بتأكيدها⁷، فهناك اتجاه آخر من القضاء الفرنسي يؤكد ضرورة إثبات وقيام النية الإجرامية لدى مراقب الحسابات وأن المسؤولية الجنائية لا يمكن أن تقوم إلا بعلمه بالتلاعبات التي قام بها المساهمون وتعتمد إخفاءها عن قصد⁸.

*عقوبة الجريمة:

يعاقب المشرع المغربي في المادة 405 من قانون 95-17 جريمة تقديم أو تأكيد معلومات كاذبة حول وضعية الشركة، بعقوبة حبسية تتراوح مدتها من ستة أشهر إلى سنتين وبغرامة مالية من 10.000 إلى 100.000 درهم أو بإحدى هاتين العقوبتين كعقوبة أصلية للجريمة، وبالمقابل نصت المادة 7-820¹ من مدونة التجارة الفرنسية على عقوبة الحبس خمس سنوات وغرامة 75 ألف أورو، كما أنه ورغم استلزام المشرع الفرنسي لعنصر سوء نية، فإن القضاء الفرنسي يعتبر العنصر المعنوي متوفرا في هذه الحالة ما دام الأمر يتعلق بشخص محترف مهني، كما أن القانون الأمريكي² رفع سقف العقوبة الحبسية في هذه الحالة وجعلها لا تتجاوز 20 سنة مع عقوبة مالية³.

79 - أنظر في هذا الصدد:

TRIC.CORR.PARIS 18/5/19/1 ? COT2 PAR TOUFFAIT-Robin -Audureau -Lcoste, délis et sanctions dans les sociétés anonymes 2ème édition, n° 512.

Affaire agache -willot, cour de paris 1-4 -1992 rev.soc n° 3, 1992, paris 1/4/1992, p : 559.⁸⁰ أوردته بديعة شوراق، ص: 20-15.

81 - Article L820 -7 du code de commerce

« est puni d'un emprisonnement de cinq ans et une amende de 75.000 euro, le fait, pour toute personne exerçant les fonctions de commissaire aux comptes, de donner un confirmer des information mensongères sur la situation de la personne morale ou de ne pas révéler au procureur de la république les faits délictueux a en connaissance ».

82 - loi sarbanes oxley

83 - زينب تاغيا، القانون الجنائي للشركات أية مرجعية قضائية؟ المجلة المغربية للقانون الجنائي والعلوم الجنائية، العدد الأول، 2014- ص: 123.

أما المشرع البلجيكي، فقد نص بعقوبة مخففة من شهر الى سنة حبسا، وغرامة قدرها 10 آلاف أورو، أو إحداهما إذا كان سوء نية، وغرامة فقط قدرها 50 أورو إلى 10.000 أورو " إذا كان حسن نية.

وإذا كان المشرع المغربي رحيما مقارنة بالمشرع الفرنسي، فإن المشرع الأمريكي كان أكثر قسوة بعقوبة صارمة قد تجعل من مراقب الحسابات التروي والتمعن والتفكير قبل أية خطوة مقبلة في مجاله العملي والرقابي.

وتجدر الإشارة إذا اقترفت الجريمة من طرف شخص لا يتوفر على عملية ممارسة مهنة مراقب الحسابات، فإنه يتعرض لعقوبة الممارسة غير القانونية لمهنة مراقب الحسابات وليس على جريمة تقديم أو تأكيد معلومات كاذبة نظرا لانتفاء الصفة القانونية لذلك الشخص.

ونتقدم الدعوى المرفوعة ضد مراقبي حسابات بشأن تحمل مسؤوليتهم الجنائية، بمرور أربع سنوات تبتدئ من تاريخ وقوع الفعل الناجم عنه ضرر أو من تاريخ كشفه في حالة كتمانته.

المطلب الثاني: جريمة إفشاء السر المهني

عمد المشرع إلى إعطاء الحق لمراقب الحسابات للإطلاع على أوضاع الشركة المالية والاقتصادية، بحيث تصبح بمثابة كتابة مفتوح أمام مراقب الحسابات يتعرف على عملائها ويقف على أسرارها التجارية، ويكتشف حقيقة مركزها المالي وتبين له الصعوبات التي يمكن أن تواجهها وهذه كلها أسرار لو علم بها الغير من منافسي الشركة أو مورديها أو دائنيها لتسبب في إضعاف مركزها التنافسي في السوق⁴، ونظرا لما لهذه الأسرار من خطورة وضرر على الشركة فكان من الطبيعي أن يفرض

84 - زهير مطرب: مراقبو الحسابات، دراسة مقارنة، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة في القانون الخاص كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية وجدة، السنة الجامعية 2007/2008 ص 102.

المشرع المغربي وكذلك نظيره الفرنسي والبلجيكي على مراقب الحسابات التزام المحافظة على أسرار الشركة وذلك تحت طائلة عقوبات جنائية وعلى هذا الأساس ستطرق إلى أركان الجريمة (فقرة أولى) ثم العقوبات الزجرية المخصصة لها ومدة التقادم (فقرة ثانية).

الفقرة الأولى: أركان جريمة إفشاء السر المهني

إذا كانت مقتضيات المادة 405 قانون ش م م والمادة L820-15⁶ من مدونة التجارة الفرنسية والمادة 61⁷ من قانون الشركات البلجيكي يشكلون الركن القانوني للجريمة فإن قيامها يتطلب بالإضافة إلى ذلك توفر الركن العادي والمعنوي.

أولاً: الركن المادي

يتجلى الركن المادي لجريمة إفشاء السر المهني بأي وسيلة من الوسائل ويجب أن يكون هذا السر قد اطلع عليه مراقب الحسابات أثناء ممارسة مهامه والتي تمكنه من الإطلاع على معلومات حول الشركة والتي لا يمكن للغير أن يعلم بها، وعليه فإن الركن المادي لجريمة السر المهني تقوم على عنصرين أساسيين:

العنصر الأول: أن يطلع مراقب الحسابات على السر أثناء أدائه لمهامه

لتتحقق هذه الجريمة لابد أن يكون للسر صلة بوظيفة مراقب الحسابات والذي اطلع عليه أثناء القيام بمهامه وقيامه بتسريبه بدون موجب قانوني، غير أنه يجب أولاً تحديد مفهوم السر في الجريمة حيث عرفه بعض الفقه بأنه كل فعل ليس معلوماً عند العموم، ويترتب على إفشائه الإضرار بشرف ومصلحة من يتعلق به حتى لو أن هذا الفعل كان معلوماً من قبل، فإن إفشائه يضافي عليه طابع اليقين والدقة اللذين لم يكونا من قبل

⁸⁵ - المادة 405 من قانون 17.95... يطبق الفصل 446 من القانون الجنائي على مراقب الحسابات.

⁸⁶ - Article L820.15 du code commerce « les article 226-13 et 226-14 du code pénal relatifs au secret professionnel applicables au commissaires au comptes ».

⁸⁷ - l'article 61 de la loi du 21 février 1985 dispose que l'article 458 du code pénale s'applique au réviseurs de comptes.

وهناك جانب من الفقه الفرنسي يرى أن السر المهني لمراقبي الحسابات يعني "السر التجاري" أي أن المعلومات التي يتم إفشاؤها من طرف مراقب الحسابات كالعمليات المبرمة مع الشركة تعد من الأسرار التجارية، وبالتالي فإن إفشاؤها يلحق أضراراً بالشركة إلا أن الاتجاه الآخر من الفقه الفرنسي يرى أن المعلومات المحمية جنئياً لا تقتصر على "السر التجاري" بل تشمل جميع الوقائع التي يمكن لمراقب الحسابات أن يطلع عليها بحكم مهنته لذلك يجب عليه أن يعتبر بالدرجة الأولى أن كل المعلومات محمية بالسرية المهنية .

وبالرجوع إلى المادتين 167 و 177 من قانون 17.95 نجد أن هذا الالتزام لا يقع على مراقب الحسابات فقط وإنما مساعدوهم كذلك بمناسبة أدائهم مهامهم داخل الشركة الأم أو الشركات التابعة لها.

كما أن المشرع المغربي وبمقتضى المادة 168 من قانون 17.95 عمل على منع الأشخاص الذين تكون لهم صلة مباشرة بعمل مراقبي الحسابات من الاحتجاج بالسر المهني اتجاه هؤلاء المراقبين ما عدا مساعدي القضاء.

العنصر الثاني: يجب أن يتم إفشاء السر

لم يحدد المشرع المغربي ولا الفرنسي ولا البلجيكي طريقة معينة لإفشاء السر المهني، وهو ما يوحي أن الإفشاء يتم بأي طريقة وذلك إما شفويا أو كتابة، ويمكن تصور ذلك بأية وسيلة من وسائل الاتصال الحديثة كالإنترنت والهاتف والفاكس...

88 - بديعة شوارق: مرجع سابق، ص 25.

89 - المادة 177 من قانون 17.95 "بتقيد مراقبي الحسابات وكذلك مساعدوهم بالسر المهني فيما يتعلق بالوقائع والأعمال والمعلومات التي يكونون قد اطلعوا عليها بحكم ممارستهم مهامهم.

وفي هذا الصدد يطرح السؤال الآتي: من هم الأشخاص الذين يلتزم أمامهم مراقب الحسابات بالسر المهني؟ ومن هم الأشخاص الذين يتحرر مراقب الحسابات إزاءهم بالسر المهني؟

والإجابة أن مراقب الحسابات يتحرر من السر المهني أمام الجمعية العامة باعتبارها صاحبة الأمر في الشركة وممثلها القانوني كما يتحرر منه إزاء رئيس المحكمة التجارية فيما يتعلق بالمعلومات المطلوبة منه في نطاق مهمته المتصلة بالوقاية من صعوبات المقاول⁹⁰.

وإذا كان مراقب الحسابات لا يقيد بالالتزام بالسر المهني أمام الجمعية العامة للمساهمين فيما يتعلق بالمعلومات التي تتصل بمهمته، فإنه يتقيد بالكتمان ولا يفصح على انفراد لأحد المساهمين كيفما كانت نسبة مساهمتهم في رأس مال الشركة بأية معلومات أو بيانات خاصة بالشركة التي يراقبونها ولا أن يجيب عن أسئلة تطرح عليه خارج اجتماع الجمعية العمومية، وذلك حفاظا على سرية أمور الشركة، وفي حالة مخالفة مراقب الحسابات هذا الالتزام، تقوم مسؤوليته الجنائية⁹¹.

وتعتقد أن مراقب الحسابات يجب أن يتقيد بالسر المهني إزاء كل المساهمين بمعنى إذا لم تكن الجمعية العامة منعقدة فلا يحق له البوح بالسر المهني، ومن الواجب عليه إحاطة الجمعية العامة بجميع المعلومات التي يكون قد توقف عندها بمناسبة عمله والتي تتصل بجوهر مهنته الأساسية، لأن مراقب الحسابات عين من طرف الجمعية العامة وليس من طرف أحد المساهمين، أو جماعة معينة منهم، كما عين من أجل إعداد وتقديم التقرير إلى الجمعية العامة فقط⁹² وقد عدد المشرع الفرنسي الحالات التي لا

90 - بديعة شوارق: مرجع سابق، ص 26.

91 - عز الدين رضوان: مراقب الحسابات في قانون شركات المساهمة بالمغرب، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة، وحدة قانون التجارة والأعمال، شعبة القانون الخاص، جامعة محمد الخامس السويسي، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، الرباط، السنة الجامعية 2003-2004، ص 93.

92 - بديعة شوارق، ص 27.

يمكن فيها الاحتجاج بالسر المهني، وذلك انطلاقاً من المادة 12-821 L وذلك في حالة التفتيش أو المراقبة⁹³، وفي هذا الإطار ذهبت محكمة الاستئناف بباريس بتاريخ 24 مارس 2009 إلى أن مراقب الحسابات ملزم بكتمان السر المهني بصفة مطلقة إلا في حالة وجود نص تشريعي خاص حيث لا يكون للشركة أي سلطة على إلزام مراقب الحسابات بكتمان السر المهني، إلا إذا كان ذلك سيؤدي إلى حل الشركة⁹⁴.

إذن الالتزام بالسر المهني ليس مطلقاً بل يخضع لبعض الاستثناءات فحسب المادة 37 من القانون المتعلق بمجلس القيم المنقولة وبالمعلومات المطلوبة إلى الأشخاص المعنوية التي تدعوا الجمهور إلى الاكتتاب المعدلة بمقتضى القانون رقم 23.01 ' لا يمكن الاحتجاج بالسر المهني أمام مجلس القيم المنقولة أو السلطة القضائية التي تتصرف في إطار دعوى جنائية" وكذلك لا يلزم مراقب الحسابات بالتقيد بالسر المهني أمام رئيس المحكمة التجارية، إذا كانت المقابلة تعني صعوبات المادة 546 من مدونة التجارة المغربية، أما بخصوص المشرع الفرنسي وإن كان يلزم بدوره مراتب الحسابات بالسر المهني، فقد أعفاه من هذه الالتزام تجاه رئيس المحكمة التجارية أو المحكمة الابتدائية عندما يتعلق الأمر بتطبيق المقتضيات المتعلقة بمسطرة الصعوبات .

⁹³ - L821-22 du code de commerce « les commissaires aux comptes sont tenus de fournir tout les renseignements et documents qui leur sont demandés à l'occasions des inspections et contrôles, sans pouvoir appuser le secret professionnel.

⁹⁴ - www.crcm-mimes.fr le 12-06-15 à 01:23

Le secret professionnel impose au commissaire aux comptes A garder le secret professionnel a caractère absolu dont il ne peut délie que par une disposition législative spéciale la société n'a pas la maitrise de ce secret et ne dispose pas du pouvoir, sauf à lui faire perdre toute portée d'en délier-la.

⁹⁵ - article L611-2 « lorsqu'il résulte de tout acte, document ou procédure qu'une société commerciale, un groupement d'intérêt économique ou un entreprise individuelle, commerciale ou artisanale connaît des difficultés de nature a convoques par le président du tribunal de commerce pour que soient envisagées les mesures propres a redresser la situation A l'issue de cet entretien ou si els dirigeants ne sont pas rendus à sa convocation, le président du tribunal peut, nonobstant toute disposition législative ou réglementaire contraire, obtenir communication par les commissaires aux comptes, les membres et représentants du personnel, les administrations publiques, les organismes de sécurité et prévoyance sociales ainsi que les services chargés de la centralisation des risques bancaires et des incidents de paiement des renseignements de nature à lui donner une exacte information sur la situation économique et financière du débiteur. .

أما المشرع البلجيكي فقد خول لمراقب الحسابات إمكانية كشف السر المهني في حالة استدعائه لإدلاء الشهادة أمام المحكمة أو أمام لجنة التحقيق البرلمانية وفي الحالة التي يلزمهم القانون بذلك⁹⁶ ، وفي رأينا أحسن من المشرع المغربي والفرنسي عندما أقر عدم إلزامية مواجهة مراقب الحسابات أمام الجمعية العامة ورئيس المحكمة، وكان على المشرع المغربي أن يضيف الحالة التي نص عليها المشرع البلجيكي وذلك في حالة استدعائه لإدلائه بالشهادة أمام المحكمة، وذلك خدمة للعدالة في تحقيق مبتغاها.

ثانيا: الركن المعنوي للجريمة

بالنسبة للركن المعنوي جريمة إفشاء السر المهني من طرف مراقب الحسابات المشرع المغربي لم يتطلب الركن المعنوي في هذه الجريمة حيث أن المشرع اعتبرها من الجرائم المادية التي تتحقق بمجرد إفشاء السر المهني بغض النظر من توفر العلم أو عدم توفره.

الفقرة الثانية: عقوبة جريمة إفشاء السر المهني وتقادمها

كما هو معروف ليس هناك فعل مجرم دون عقاب، وفي هذه الفقرة سنتطرق للعقوبات التي تطال مراقب الحسابات في التشريع المغربي والفرنسي والبلجيكي. فبالنسبة للمشرع المغربي نجده نص على عقوبة جريمة إفشاء السر المهني بالنسبة لمراقب الحسابات في الفصل 446 من القانون الجنائي، والذي تمت الإحالة عليه بمقتضى المادة 405 من قانون شركات المساهمة، والذي يعاقب بصفة عامة الأمناء على الأسرار الذين يخلون بالتزاماتهم المتعلقة بالسر المهني وتتحدد هذه العقوبة في الحبس من

⁹⁶- article 458 code pénal Belgique, les médecins, chirurgiens, officiers de santé, pharmaciens, sages femmes et toutes autres personnes, dépositaire, par état ou par profession, des secrets qui on leur confie, qui hors le cas où ils sont appelés à rendre témoignage en justice ou devant une commission d'enquête parlementaire et celui où la loi les oblige à faire connaître ces secrets, les auront révélés seront punis d'un emprisonnement de huit jours à six mois et d'une amende de cent euros à cinq cents euros.

شهر إلى سنة أشهر وغرامة مالية بين 1200 و20000 درهم، وما يمكن ملاحظته على هذا الفصل أن المشرع جمع بين عقوبة الحبس والغرامة على عكس ما فعل في مواضع كثيرة إذ ترك للقاضي سلطة الاختيار بين الحبس أو الغرامة ونحن نؤيد هذا التشدد لكن حبذا لو أن المشرع المغربي يتشدد أكثر، وإذا كانت شركة مراقبي الحسابات هي التي ارتكبت الجريمة تطبق عليها الغرامة المالية فقط طبقا للفصل 127 من ق م ج الذي ينص على مساءلة الأشخاص المعنوية، كما تطبق مقتضيات الفصل 446 من القانون السابق ذكره على مساعدي مراقبي الحسابات باعتبارهم من الأمناء على الأسرار من خلال ممارستهم لمهامهم، داخل الشركة، بحيث يقعون تحت طائلة العقوبات الجنائية المنصوص عليها قانونا عند ارتكابهم لجريمة إفشاء السر المهني بموجب المادة 177 من قانون شركات المساهمة⁷.

غير أن هذه العقوبات الأصلية غالبا ما تكون قابلة للارتفاع أو للانخفاض نتيجة ظروف التشديد كالعود وحالة التعدد، أو نتيجة ظروف التخفيف التي يستقل قاضي الموضوع بتقديرها حسب خطورة الجريمة المرتكبة وشخصية المجرم، إلا أنه يمكن للقاضي أن يصدر حكمه بالحد الأدنى المقرر للغرامة عند استعماله ظروف التخفيف هذه، دون أن يتزل عن هذا الحد، وإذا توافرت شروط وقف التنفيذ فلا يمكن الأمر به إلا فيما يخص العقوبة الحبسية فقط دون الغرامة.

إلى جانب العقوبات الأصلية المشار إليها سابقا يقع على مراقب الحسابات تحت طائلة العقوبات الإضافية عند إفشائه لأسرار الشركة للأغيار وذلك طبقا للمادة 442 من قانون شركات المساهمة الذي بنص على أنه "إذا تم النطق بإحدى العقوبات المنصوص عليها في القانون يمكن للمحكمة أن تأمر إما بنشر قرارها كاملا أو بنشر مستخرج منه

97 - بديعة شوراق: م س، ص: 30.

على نفقة المحكوم عليه التي تحددها في الصحف التي تعينها أحكام المادتين 717 و 718 من مدونة التجارة أما المشرع الفرنسي عاقب على هذه الجريمة بمقتضى المادة L13-226 من القانون الجنائي التي أحالت عليها المادة 15-820 L من مدونة التجارة بعقوبة حبسية لمدة سنة وغرامة مالية تقدر 15000 أورو.

أما المشرع البلجيكي فعاقب على هذه الجريمة بعقوبة حبسية من 8 أيام إلى 6 أشهر وغرامة مالية من 100 أورو إلى 500 أورو.

نعتقد في نظرنا أن العقوبات التي نص عليها المشرع المغربي والبلجيكي نصا على عقوبات خفيفة لا ترقى إلى مستوى الجريمة المرتكبة ولا تحقق الردع المطلوب بخلاف المشرع الفرنسي الذي تشدد في العقوبتين سواء الحبسية وكذلك الغرامة كما أنه لم يمنح السلطة التقديرية للقاضي، لهذا يجب على المشرع المغربي أن يحذو حذو المشرع الفرنسي ويقوم بتشديد العقوبة بالنسبة لهذه الجريمة لأنها تخلف خسارة مادية بالشركة. كما تتقدم هذه الجريمة بمرور أربع سنوات تبتدئ من وقت اقتراف الجريمة أي من وقت إفشاء السر المهني من طرف مراقب الحسابات للأغيار وتتم متابعة مراقب الحسابات من طرف النيابة العامة في إطار الدعوى أو من طرف كل شخص طبيعي أو معنوي تضرر من تصرف مراقب الحسابات .

المبحث الثاني: جريمة عدم الإشعار بالأعمال الإجرامية وانعدام الكفاءة والاستقلالية

إن المشرع المغربي ألزم مراقب الحسابات أثناء ممارسته لمهامه بإشعار أجهزة الإدارة بكل الأعمال والأفعال التي يبدو له أنها تكتسي صبغة جرمية (المطلب الأول)،

98 - Article 226-13 code pénal « la révélation d'une information à caractère secret une personne qui en est dépositaire est punie d'un an d'emprisonnement et de 15000 euros d'amende ».

99 - بديعة شوارق: م س، ص 31-32

ونظرا لأهمية مراقب الحسابات داخل الشركات التجارية اشترط المشرع المغربي مجموعة من الشروط يجب توفرها فيه كالكفاءة والاستقلالية (المطلب الثاني).

المطلب الأول: جريمة عدم الإشعار بالأعمال الإجرامية

نظر للدور الذي يلعبه مراقب الحسابات داخل الشركة فإن المشرع المغربي قد ألزمه بإشعار مجلس الإدارة الجماعية ومجلس الرقابة وذلك من خلال المادة 169 من قانون 95-17 بكل عمليات المراقبة ومن بينها كل الأفعال التي بلغت إلى علمه والتي بدا له أنها تكتسي صبغة جرمية، وهو نفس الأمر بالنسبة للمشرع البلجيكي الذي ألزم مراقب الحسابات بإخبار الجمعية العامة داخل 3 أسابيع¹⁰⁰، إلا أن المشرع الفرنسي ذهب عكس ذلك وألزم مراقب الحسابات بإخبار وكيل الجمهور وليس مجلس الإدارة¹⁰¹.

فما هي الأركان المكونة لهذه الجريمة هذا ما سنحاول الإجابة عنه من خلال التطرق إلى الركن المادي في (الفقرة الأولى) ثم نتحدث عن الركن المعنوي في (الفقرة الثانية).

الفقرة الأولى: الركن المادي

مما لا شك فيه أن أي جريمة لابد من توفر أركانها حتى تتم معاقبة مرتكبها، ويتحقق الركن المادي بالنسبة لجريمة عدم الإشعار بالأعمال الإجرامية لأجهزة الإدارة أو التدبير أو التسيير، بتوافر عنصرين:

- أن يكون مراقب الحسابات عالما بالأفعال الجرمية أثناء ممارسة مهامه.

¹⁰⁰ - L'article L820-7 : est puni d'un emprisonnement de cinq ans et d'une amende 75000 euros le fait, pour toute personne exerçant les fonction de commissaire aux comptes, de donner ou confirmer des information mensongères sur la situation de la personne morale ou de ne pas révéler au procureur de la république les faits délictueux dont elle a en connaissance article 647 code de société belge.

« seront punis d'une amende de cinquante à dix mille francs.

¹⁰¹ - les administrateurs et les commissaires qui auront négligé de convoquer l'assemblée générale (des actionnaires et des obligataires) dans les trois semaines de la réquisition qui leur en aura été faite ».

- امتناع مراقب الحسابات عن الإعلام بالأفعال الجرمية.

بالرجوع إلى المادة 405 من ق ش م نجدها تنص على "...وكذا عدم إعلامه أجهزة الإدارة أو التدبير أو التسيير بكل الأفعال التي بلغت إلى علمه أثناء مزاولته مهامه وبدا له أنها تكتسي صبغة جرمية".

إن أهم ما يلاحظ على هذه الفقرة أن المشرع المغربي لم يحدد الطبيعة الإجرامية للأفعال التي يجب على مراقب الحسابات أن يخبر بها أجهزة الإدارة أو التدبير أو التسيير، كما هو الشأن بالنسبة للمشرع الفرنسي من خلال المادة 7-820 وكذلك المشرع البلجيكي في المادة 647 من خلال قانون الشركات.

يمكن القول أن المشرع المغربي أحسن فعلا عند عدم تمييزه بين الأفعال الجرمية التي يتعين على مراقب الحسابات الإشعر بها لكن ضرورة أن يكون عالما بها وأن تتصل هذه الأفعال بالمهمة المنوطة به، وذلك حتى يتسنى له الوقوف على جميع الخروقات مهما كانت درجة خطورتها¹⁰².

ويجب أن يكون علم مراقب الحسابات بالأفعال التي يتبين له أنها تكتسي صبغة جرمية قد تم أثناء مزاولته لمهامه داخل الشركة وليس خارجها، حيث أنه في هذا الصدد نجد المادة 169 من ق ش م تنص على أنه يحيط مراقب الحسابات مجلس الإدارة أو مجلس الإدارة الجماعية ومجلس الرقابة علما بكل الأفعال التي بلغت إلى علمه أثناء مزاولته مهامه وبدا له أنها تكتسي صبغة جرمية.

وبالنسبة للعنصر الثاني المكون للركن المادي لهذه الجريمة يتجلى كما سبق الذكر في امتناع مراقب الحسابات عن الإعلام بالأفعال الجرمية التي وصلت إلى علمه، فإذا رجعنا إلى ق ش م نجد أن المشرع المغربي لم يبين الوقت الذي يجب أن يتم فيه الإبلاغ

102 - بديعة شوارق: مرجع سابق، ص 37

من طرف مراقب الحسابات بالأفعال الجرمية إلى الأجهزة الإدارية، علماً أن بعض الأفعال التي يمكن أن ترتكب داخل الشركة قد تكتسي خطورة كبيرة، الشيء الذي من شأنه يؤثر على السير العادي للشركة.

أمام عدم تبيان المشرع المغربي بصورة واضحة الوقت الذي يجب أن يتم فيه إبلاغ مراقب الحسابات بالأفعال التي يبدو له أنها تكتسي صبغة جرمية إلى الجهاز الإداري، خاصة وأن المادة 170 من ق ش م تنص على أنه "يدعى مراقب أو مراقبو الحسابات إلى حضور اجتماع مجلس الإدارة أو مجلس الإدارة الجماعية الذي يحصر حسابات السنة المالية المنصرمة كما يدعون إلى حضور كل جمعيات المساهمين كما يدعون إن اقتضى الحال إلى حضور اجتماعات مجلس الإدارة أو مجلس الرقابة في نفس الوقت الذي تتم فيه دعوى المتصرفين أو أعضاء مجلس الرقابة وذلك بواسطة رسالة مضمونة مع الإشعار بالتوصل".

نرى أنه على مراقب الحسابات أن يسرع إلى إبلاغ أجهزة الإدارة كلما يتبين له أنها تكتسي صبغة جرمية وذلك لإزالة المسؤولية على عاتقه التي يمكن أن تعرضه إلى عقوبة جنائية من جهة، ومحاولة إنقاذ وضعية الشركة إذا كانت تلك الأفعال من شأنها التأثير على السير العادي للشركة.

وفي هذا الإطار يرى الأستاذ محمد لفروجي أنه يجب في بعض الأحيان التبليغ فوراً بكل الوقائع التي يكتشفها مراقب الحسابات، خاصة إذا تعلق الأمر بمخاطر تهدد استمرارية استغلال المقاولة على اعتبار أن هذه المسطرة قد تتأخر حيث تمر بعدة مراحل وبذلك يكون انتظار انعقاد الجمعية العامة العادية المقبلة فيه مضيعة للوقت¹⁰³.

103 - محمد لفروجي: إصلاح شركات المساهمة ونظام الإجراءات الجماعية، آفاق إنقاذ المقاولات التي تعترضها صعوبات، المجلة المغربية لقانون واقتصاد التنمية عدد 37، السنة 1996 ص: 29.

الفقرة الثانية: الركن المعنوي

يتحقق الركن المعنوي لهذه الجريمة بتحقيق بتوافر القصد الجنائي والذي يتطلب العلم والإرادة، أي علم مراقب الحسابات بالأفعال الجرمية، وعدم إبلاغه لأجهزة الإدارة والتسيير عن قصد، بمعنى أنه يجب أن يتوفر مراقب الحسابات على النية الإجرامية أي أن تتجه نيته إلى عدم الإبلاغ عن الأفعال الجرمية رغم علمه بها.

ويجب إثبات أن مراقب الحسابات كان يعلم بتلك الأفعال ثم أنه سيء النية حتى يتحقق الركن المعنوي لهذه الجريمة، وبالتالي فإذا لم تتوفر نية الإضرار لدى مراقب الحسابات فإنه لا يتحقق الركن المعنوي المكون لهذه الجريمة، حيث أنه يمكن أن يكون قد أغفل إشعر أجهزة الإدارة بالأفعال الجرمية عن حسن نية.

وعند استكمال أركان هذه الجريمة توبع مراقب الحسابات الذي اقترفها وبالتالي معاقبته بالعقوبة التي نص المشرع المغربي عليها في المادة 405 حيث عاقب مراقب الحسابات الذي لم يشعر أجهزة الإدارة أو التدبير أو التسيير بكل الأفعال التي بلغت إلى علمه أثناء مزاوله مهامه وبدا له أنها تكتسي صبغة جرمية بعقوبة حبسية من ستة أشهر إلى سنتين وغرامة مالية من 10.000 إلى 100.000 درهم أو إحدى هاتين العقوبتين، في حين نجد أن المشرع الفرنسي قد عاقب عليها بالحبس لمدة خمس سنوات وغرامة مالية تقدر بـ 75.000¹⁰⁴ أورو، أما المشرع البلجيكي فقد عاقب عليها بغرامة مالية من 50 إلى 10.000 فرنك¹⁰⁵.

يتبين لنا من خلال استقراء هذه العقوبات أن المشرع الفرنسي هو الذي كان الأكثر تشددا في العقاب بالنسبة لهذه الجريمة نظرا لخطورة هذه الجريمة، على عكس المشرع المغربي الذي كان أكثر رأفة بمراقب الحسابات المقترف لهذه الجريمة حيث أعطى سلطة

¹⁰⁴ - Article L820-7

¹⁰⁵ - Article 647, code des sociétés belge.

تقديرية واسعة للقاضي، وباعتبار جريمة عدم الإشعار بالأفعال التي تصل إلى علم مراقب الحسابات ويتبين له أنها تكتسي صبغة جرمية جنحة فإنها تتقدم بأربع سنوات. ويجب الإشارة بالنسبة لهذه الجريمة أن المشرع الفرنسي قد ألزم مراقب الحسابات إخبار وكيل الجمهورية على عكس المشرع المغربي الذي اكتفى بإلزامه إخبار أجهزة الإدارة.

مع العلم أن مشروع قانون الشركات رقم 17/95 كان يلزم مراقب الحسابات بإبلاغ النيابة العامة عن جرائم الشركات، لكن بعد المصادقة على الصيغة النهائية لهذا المشروع تراجع المشرع عن ذلك الإلزام، واقتصر التكليف على إبلاغ أجهزة الإدارة عن الجرائم المرتكبة بالشركة.

وقد أثارت عدة انتقادات حول هذا المقتضى، حيث يرى جانب من الفقه في فرنسا أنه لا يتماشى مع مبادئ المهنة الحرة وعبروا عن ذلك بالقولة التالية les chiens de garde sont devenus des chiens policiers¹⁰⁶

ويرى جانب من الفقه المغربي بالنسبة للإلزام مراقب الحسابات بإشعار النيابة العامة بالأفعال الجرمية بأنه يصبح له دور النيابة العامة أو الشرطة القضائية داخل الشركة¹⁰⁷. ورغم كل الانتقادات التي وجهت إلى هذا الإلزام فإن المشرع أبقى عليه على عكس المشرع المغربي الذي حذفه من مشروع قانون شركة المساهمة.

ونحن نعتقد أن توجه المشرع المغربي هذا كان مجانباً للصواب، حيث كان عليه أن يحدو حذو المشرع الفرنسي، خاصة أنه في بعض الأحيان قد تكون تلك الأفعال الجرمية التي وصلت إلى علم مراقب الحسابات تم ارتكابها من طرف أعضاء أجهزة الإدارة، فهل

¹⁰⁶ - wilfrid jean didier : droit pénal des affaires, 6 édition, Dalloz 2005, p 389.

¹⁰⁷ - أحمد شكري السباعي: الوسيط في مساطر الوقاية من الصعوبات التي تعترض للمقاولة ومساطر معالجتها، الجزء الأول، الطبعة الأولى، دار نشر المعرفة، الرباط، ص: 124.

سيبلغ الجريمة للمجرم الذي ارتكبها؟ بالإضافة إلى ذلك فإنه حتى لو أخبر مراقب الحسابات أجهزة الإدارة فإن هذا الإخبار قد يكون دون جدوى، لأن هذه الأجهزة بمجرد إشعارها من طرف المراقب قد تحاول إصلاح الوضع وذلك دون أن يصل الأمر إلى النيابة، وبالتالي التستر على جريمة يعاقب عليها المشرع المغربي.

المطلب الثاني: الجرائم المتعلقة بالكفاءة والاستقلالية

إن مهنة مراقب الحسابات تتنافى مع كل ما من شأنه أن يمس باستقلالية وحياده، أو يعرضه لأي ضغط¹⁰، ونظرا للدور الخطير والدقيق الذي يقوم به مراقب الحسابات أثناء مزاوله مهامه في الرقابة على أنشطة وحسابات الشركة، ونظرا للصلاحيات العديدة والمهمة المخولة له ودوره في الحفاظ على المؤسسة الاقتصادية، فإن جل التشريعات أحاطوا هذه الصلاحيات بسياسات يمنع مراقب الحسابات السيء النية والمستغل لمركزه ولوضعيته المتميزة¹⁰. ولضمان قيامه بمهامه على أحسن وجه ألزمه المشرع بتوفره على الكفاءة والاستقلالية، ولهذا ارتأينا التطرق إلى جريمة ممارسة مهام مراقب الحسابات رغم حالات التنافي (فقرة أولى) وممارسة مهنة مراقب الحسابات دون التقيد ضمن جدول هيئة الخبراء المحاسبين (فقرة ثانية).

الفقرة الأولى: ممارسة مهام مراقب الحسابات رغم حالات التنافي

يمكن تعريف حالة التنافي بأنها وضعية تقررها الأنظمة القانونية للمهن الحرة أو الوضعية العمومية، والهدف منها أن الشخص المعني بالأمر لا يمكنه أن يكون في الوقت نفسه في حالتين متناقضتين وذلك بالجمع بين مركز الموظف العمومي ومركز المهنة الحرة أو الجمع بين مهنة حرة وممارسة التجارة في نفس الوقت.

108 - wilfrid jean didier-droit pénal des affaires 6ème édition 2005 page 384.

109 - نادية حموتي: مرجع سابق، ص: 119.

لقد حدد المشرع المغربي في المادة 161 من قانون شركات المساهمة مجموعة من الشروط إذا اجتمع أحدها في مراقب الحسابات وقع في حالات التنافي القانونية حيث نصت على أنه: "لا يمكن تعيين الأشخاص الآتي ذكرهم كمراقبي الحسابات:

1- المؤسسون وأصحاب الحصص العينية والمستفيدون من امتيازات خاصة وكذا المتصرفون وأعضاء مجلس الرقابة أو مجلس الإدارة الجماعية بالشركة أو الشركات التابعة لها.

2- أزواج هؤلاء الأشخاص وأقربهم وأصهارهم إلى الدرجة الثانية بإدخال الغاية.

3- الذين يتقاضون أجرا كيفما كان نوعه من نفس الأشخاص المذكورين أو من الشركة أو الشركات التابعة بالنظر لممارستهم وظائف قد تمس باستقلاليتهم.

4- شركات الخبرة في المحاسبة التي يكون أحد الشركات فيها في وضع من الأوضاع المشار إليها، ولا يمكن لهم ممارسة مهام مراقبي الحسابات في شركات المساهمة وإلا كان تعيينهم غير صحيح وكانت حتى القرارات المتخذة بناء على ذلك باطلة بدورها وذلك حسب ما نصت عليه المادة 178 من قانون الشركات المغربي¹¹⁰.

وقد أوجبت المادة 161 السالفة الذكر، على أنه في حالة وقوع إحدى حالات التنافي، يتعين على مراقب الحسابات المعني بالأمر الكف فوراً عن مزاولة مهامه وإجبر مجلس الإدارة أو مجلس الرقابة بذلك داخل أجل أقصاه خمسة عشر يوماً بعد حدوث حالة التنافي. كما نصت المادة 162 من قانون 95-17 على أنه: "لا يمكن لمراقبي الحسابات أن يعينوا كمصرفين أو مديرين عامين أو أعضاء في مجلس الإدارة الجماعية في الشركات التي يراقبونها إلا بعد انصرام أجل خمس سنوات على الأقل منذ انتهاء مهمتهم بها

110 - المادة 178 من قانون الشركات: "تعد باطلة كل القرارات المتخذة تبعا لتقرير مراقبي الحسابات معينين أو ظلوا يزاولون مهامهم فرقا لأحكام المادة 161..."

كمراقبين للحسابات، ولا يمكنهم خلال نفس الآجال أن يمارسوا نفس المهام في الشركة التي تملك 10% أو أكثر من رأسمال الشركة التي يراقبون حساباتهم، ولا يمكن للأشخاص الذين كانوا متصرفين أو مديرين عامين أو أعضاء مجلس الإدارة الجماعية لشركة مساهمة أن يعينوا مراقبين لحسابات تلك الشركة خلال الخمس سنوات على الأقل التي تلي تاريخ انتهاء مهامهم، ولا يمكنهم خلال نفس المدة أن يعينوا كمراقبين لحسابات الشركات التي تملك 10% أو أكثر من رأسمال الشركة التي كانوا يمارسون فيها مهامهم".

ويعتبر المشرع المغربي مسائرا للمشرع الفرنسي في هذا الشأن، غير أن المشرع الفرنسي نص في المادة 10-L822¹¹¹ من القانون التجاري على حالات التنافي أخرى كالجمع بين وظائف مراقب الحسابات، أو كل نشاط تجاري سواء بصفة مباشرة أو غير مباشرة.

وقد نص المشرع البلجيكي في المادة 133 من قانون الشركات على عدم إمكانية قبول المراقبين لأي مهنة أو نشاط آخر أثناء مزاولة مهامهم والتي تمس استقلالية المهنة¹¹².

¹¹¹ - L822 du code de commerce français : « les fonctions de commissaire aux comtes sont incompatible :

1- avec toute activité ou tout acte de nature à porter atteinte à son indépendance.

2- avec tout emploi salarié, toute fois, un commissaire aux comptes peut dispenser un enseignement se rattachant à l'exercice de sa profession ou occuper un emploi rémunère chez un commissaire aux comptes ou chez un expert-comptable.

3- avec toute activité commerciale, qu'elle soit exercée directement ou par personne interposée.

¹¹² - article 133 code des sociétés belge : ne peuvent être désignés comme commissaire ceux qui se trouvent dans des condition susceptibles de mettre en cause l'indépendance de l'exercice de leur fonction de commissaire doivent veiller à ne pas se trouver placés, postérieurement à leur désignation dans de telles conditions.

2- En particulier, les commissaires ne peuvent accepter ni dans la société soumise à leur contrôle ni dans une société ou personne liée à celle-ci au sens de l'article 11 aucune autre fonction, mandat ou mission à exercer au cours de leur à mettre en cause l'indépendance de l'exercice de leur fonction de commissaire.

ومن خلال المقارنة بين التشريعات الثلاث، نجد أنها جميعها نصت على استقلالية مراقب الحسابات، ولو أن المشرع الفرنسي والبلجيكي قد وسعوا في حالات التنافي مقارنة بالتشريع المغربي.

وقد عاقب المشرع المغربي بموجب المادة 404 من قانون الشركات المغربي كل من قبل أو مارس أو احتفظ عن قصد بمهام مراقب الحسابات على الرغم من وجود حالات التنافي القانونية، سواء باسمه الخاص أو بصفته شريكا في شركة لمراقبي الحسابات بغرامة من 8000 إلى 40000 درهم وحبس تتراوح مدته من شهر إلى ستة أشهر.

فالمشرع المغربي من خلال استقراءنا للمادة 404، نلاحظ بأنه اعتبر جريمة خرق حالات التنافي القانونية بمجرد قبول مراقب الحسابات بمهمته على الرغم من وجود حالات التنافي بغض النظر عن ممارسته لمهامه أم لا، ونفس الشيء بالنسبة للقانون الفرنسي¹¹³.

- الركن المادي: نص المادة جاء صريحا وواضحا، حيث ذكرت ثلاثة أفعال :

- القبول

- الممارسة

- الاحتفاظ

الركن المعنوي: بالنسبة للنص المغربي اعتبر جريمة خرق حالات التنافي القانونية جريمة عمدية يستلزم المشرع لقيامها توافر القصد الجنائي العام، وذلك واضح من خلال استعماله عبارة "عن قصد" وهو عالم بوجوده في حالات التنافي إذن المشرع المغربي

¹¹³ - ARTICLE L820-6 : «est puni d'un emprisonnement de six mois et d'une amende de 7500 Euros le fait, pour toute personne d'accepter, d'exercer ou de conserver les fonctions de commissaire aux comptes, monobstant les incompatibilités légales, soit en son non personnel, soit au titre d'associé dans une société de commissaires aux comptes».

استلزم القصد الجنائي العام، أما بالنسبة للمشرع الفرنسي فلم يستلزم القصد الجنائي الخاص بل اكتفى بالعام في المادة 6-1820.

وبعد مقارنة نصوص كل من التشريع الفرنسي، المغربي والبلجيكي نجد أنهم يختلفون من حيث العقوبات في حين أن المشرع المغربي نص على عقوبة حبسية من شهر إلى ستة أشهر، وغرامة مالية من 8000 إلى 40000 درهم، فالمشرع المغربي ترك سلطة تقديرية واسعة للقاضي، وهذا ما سار عليه حتى المشرع البلجيكي بنصه في المادة 170 من قانون الشركات على عقوبة حبس تتراوح ما بين شهر وسنة وغرامة مالية ما بين 50 إلى 10000 آلاف فرنك ونلاحظ أنه بدوره ترك سلطة تقديرية للقاضي، على عكس ما سار عليه التشريع الفرنسي عندما حدد العقوبة بشكل واضح ومقيد في حبس مدته ستة أشهر وغرامة مالية قدرها 7500 أورو.

وفي رأينا حسن ما فعل المشرع الفرنسي بتحديد العقوبة وعدم ترك السلطة التقديرية للقاضي، وما يؤخذ أيضا على المشرع المغربي أنه عاقب مراقب الحسابات الذي قام عن قصد، رغم حالة عدم الإخبار بقبول ممارسة أو الاحتفاظ بالمهنة ولم يتطرق لعقوبته في حالة عدم الإخبار بوجود أحد الحالات السابقة.

الفقرة الثانية: الممارسة الغير القانونية لمهنة مراقب الحسابات

لقد اشترط المشرع المغربي لمزاولة مهنة مراقب الحسابات التقيد في جدول هيئة الخبراء المحاسبين، وذلك ما نصت عليه المادة 160 من قانون شركات المساهمة والتي جاء فيها: "لا يحق لأي كان مزاولة مهام مراقب الحسابات ما لم يكن مقيدا في جدول هيئة الخبراء المحاسبين".

ويضمن هذا الشرط توفر الخبرة والكفاءة التي تصب في مصلحة الشركة والمساهمين والأغيل، وذلك لأن هيئة الخبراء المحاسبين تحمي ذاتها من الدلاء الذين

يسيئون إلى المهنة وإلى الاقتصاد والتنمية من خلال الإساءة إلى الشركة، فلا رقابة إن لم تكن عالمية وراعية، مستقلة ومسؤولة¹¹⁴.

لقد نظم المشرع الفرنسي مهمة مراقبي الحسابات بقرار 12 غشت 1969، الذي جرم في المادة 85¹¹⁵ منه جميع الأعمال المهنية التي تخرق مقتضيات الفقرة الأولى من المادة 219 من قانون 24 يوليوز 1966 والمتمثلة في عدم التسجيل باللائحة المهنية، وذلك بالمنع أو الإيقاف المؤقت للشخص الذي يمارس بصفة انفرادية، أو داخل شركة مهنية مراقب الحسابات.

كما نصت المادة 219 من قانون 24 يوليوز 1966¹¹⁶، على أنه لا يمكن لأي كان ممارسة مهنة مراقب الحسابات ما لم يكن مقيدا باللائحة المخصصة لذلك، ونفس الشيء بالنسبة للمشرع البلجيكي الذي منع ممارسة مهنة مراقب الحسابات دون التقيد ضمن جدول الحسابيين المعترف بهم¹¹⁷.

وبالرجوع إلى مجموعة من القرارات والأحكام الصادرة في السنوات الأخيرة نجد بأن المحاكم البلجيكية، تسير إلى أن ممارسة مهنة مراقب الحسابات بشكل غير قانوني يؤدي بالمؤسسة المنظمة للمهن المحاسبية المعترف بها "IPCF"¹¹⁸ إلى خسائر كبيرة، فالمرقب أو الخبير المرخص له المدان وجب عليه أداء تعويضات تساوي على الأقل مبلغ الاشتراك المؤدى من قبل الخبير أو المرقب المرخص له.

114 - شكري السباعي: الوسيط في الشركات والمجموعات ذات النفع الاقتصادي، الجزء الرابع، الطبعة 2004، ص 291.
115 - article 85 du décret du 12 aout 1969 Relatif à l'organisation de la profession et au statut professionnel des commissaires aux comptes.

116 - article 219 de la loi du 24 juillet 1966 : « Nul ne peut exercer les fonctions de commissaire aux comptes, s'il n'est préalablement inscrit sur la liste établie à cet effet »

117 - article 46 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales stipule que « Nul ne peut en outre porter le titre professionnel de comptable agréé ou de comptable stagiaires ou tout autre titre susceptible de créer une confusion, s'il n'est comptable agréé et s'il n'est inscrit au tableau des comptables agréés ou sur la liste des comptables stagiaires tenus par l'institut professionnel ».

118 - IPCE : Institut professionnel des comptables et fiscalistes agréés.

وقد ذهبت محكمة الاستئناف ل Mons بتاريخ 3 مارس 1999 في هذا التوجه، حيث أكدت محكمة النقض قرار محكمة الاستئناف بتاريخ 27 نونبر 2005 فيما يتعلق بالتعويضات المالية ¹¹⁹.

- عاقب المشرع المغربي مرتكب هذه الجريمة في المادة 3 من قانون 89-15 المتعلق بتنظيم مهنة الخبرة المحاسبية، والتي تحيل للمادة 101 من قانون 89-15 التي حددت العقوبة في غرامة مالية من 1000 إلى 40000 درهم وحبس من ثلاثة أشهر إلى خمس سنوات أو بإحدى هاتين العقوبتين، ونصت المادة 5-820 من القانون التجري بعقوبة حبس مدتها سنة وغرامة مالية قدرها 15000 أورو ¹²⁰.

وقد عاقب القانون البلجيكي في المادة 58 من قانون 22 أبريل 1999 المتعلق بمهنة المحاسبة، بعقوبة من ثمانية أيام إلى ثلاثة أشهر وبغرامة مالية من 200 إلى 20000 أورو أو بإحدى هاتين العقوبتين، كل من مارس مهنة محاسب من دون أن يكون مرخص له بذلك أو معترف به ¹²¹.

ونلاحظ أنه في هذه الجريمة أيضا المشرع المغربي والمشرع البلجيكي قد تركا السلطة التقديرية للقاضي فيما يخص تحديد العقوبة، بخلاف المشرع الفرنسي الذي لم يترك هذه السلطة للقاضي بل حدد العقوبة بشكل صارم ودقيق في سنة حبس وغرامة مالية قدرها 15000 أورو.

¹¹⁹ - www.ipcf.be le 11/06/2015 a 23h30.

¹²⁰ - article L820-5 du code de commerce français : « est puni d'un an d'emprisonnement et de 15000 euros d'amende le fait, pour toute personne :

1- de faire usage du titre de commissaire aux comptes ou de titres quelconques tendant à créer une similitude ou une confusion avec celui-ci sans être régulièrement inscrite sur la liste prévue au 1 de l'article L822-1 et avoir prêté serment dans les conditions prévues à l'article L822-10.

2- D'exercer illégalement la profession de commissaire aux comptes, en violation des dispositions du I de l'article L822-1 et L822-10 ou d'une mesure d'interdiction ou de suspension temporaire.

¹²¹ - article 58 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales.

وفي رأينا فإنه رغم تعزيز المشرع المغربي للرقابة على الشركات التجارية منعا من ارتكاب جرائم الرقابة المرتكبة من قبل مراقبي الحسابات إلا أنه لم يرتقي إلى مستوى المراقبة المعمول بها في القانون الفرنسي، ويتضح ذلك من خلال المقارنة التي قمنا بها في ما يتعلق بالعقوبات ونرى بأن المشرع الفرنسي كان على حق بصرامته، وتدعو المشرع المغربي إلى وضع مقتضيات أشد تحقق الحماية التي تسعى إليها الشركات التجارية.

خاتمة:

تقتضي أهمية الشركات التجارية وخاصة شركات المساهمة بأن يسأل المؤسسون وأعضاء أجهزة الإدارة وكذلك مراقبو الحسابات داخل الشركة مسؤولية جنائية وذلك من أجل الحفاظ على مصالح الشركة والشركاء أو المساهمين وكذلك الأغيل.

وبالنظر إلى ضرورة وجود مؤسسة مراقب الحسابات داخل الشركة فإن هذا الأخير يلعب دورا من الأهمية بما كان ذلك من خلال حماية أموال الشركة وكذا تقديم بيانات وتقارير صحيحة عن وضعية الشركة حتى يتمكن الأغيل والشركاء من أخذ صورة واضحة للوضعية المالية الحقيقية للشركة.

ومن خلال دراستنا لهذا الموضوع المتعلق بالجرائم المرتكبة من طرف مراقب الحسابات ثم ومن خلال المقارنة مع كل من التشريعين الفرنسي والبلجيكي توصلنا إلى مجموعة من الاستنتاجات التي حاولنا أن نبدي بشأنها ببعض المقترحات.

فبالنسبة لمسؤولية مراقب الحسابات في التبليغ عن الأفعال التي يبدو له أنها تكتسي صبغة جرمية إلى أجهزة الإدارة. نعتقد أنه يجب إسناد هذا التبليغ إلى النيابة العامة ذلك أن التبليغ إلى جهاز الإدارة تترتب عنه سلبات عديدة أهمها إضعاف مركز

المراقب بحيث يصبح جهازا تابعا له في حين أن التبليغ إلى النيابة العامة يؤدي إلى تعزيز سلطات مراقب الحسابات وتقويتها وتأكيد تواجده داخل الشركة.

أما بالنسبة للعقوبات الواردة في قوانين الشركات المغربية (قانون شركات المساهمة 95.17 وقانون باقي الشركات 96.5) نجد هذه العقوبات جد هزيلة الشيء الذي يجعل القانون الجنائي للشركات لا يقوم بالدور المنوط به بالمقارنة مع باقي التشريعات وخاصة المشرع الفرنسي نجده ينص على عقوبات زجرية قاسية، والتي كان لمراقب الحسابات نصيبه منه لذلك نرى أنه يجب أن يتدخل المشرع المغربي من أجل إعادة النظر في النصوص الخاصة بالعقوبات الزجرية الواردة في قوانين الشركات التجارية.

لائحة المراجع:

- عبد الرؤوف جابر، الرقابة المالية والمراقب المالي من الناحية النظرية، دار النهضة العربية، بيروت، الطبعة الأولى 2004.
- - أحمد شكري السباعي: الوسيط في مساطر الوقاية من الصعوبات التي تعترض للمقابلة ومساطر معالجتها، الجزء الأول، الطبعة الأولى، دار نشر المعرفة، الرباط.
- فؤاد معلال، شرح القانون التجاري الجديد، -الجزء الثاني- مطبعة الأمنية، الطبعة الرابعة، الرباط، 2012.
- احمد لفر وحي: إصلاح شركات المساهمة ونظام الإجراءات الجماعية، آفاق إنقاذ المقاولات التي تعترضها صعوبات، المجلة المغربية لقانون واقتصاد التنمية عدد 37، السنة 1996.
- محمود كبيش، المسؤولية الجنائية لمراقب الحسابات في شركات المساهمة، "دراسة مقارنة في القانون الفرنسي والمصري، دار النهضة العربية، دون طبعة.
- عز الدين بنستي: قراءة أولية في القانون الجنائي المنظم لشركات المساهمة، مجلة الحدث القانوني، العدد الأول، 1997.
- ابن خدة رضا، محاولة في القانون الجنائي للشركات التجارية -تأصيل وتفصيل- دار السلم للطباعة والنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، الرباط 2012.
- عبد العالي العضراوي، المسؤولية المدنية والمهنية والجنائية ومتصرفي المقاولات في حالة تعرضها للصعوبات، مطبعة الفضالة المحمدية، الطبعة الأولى 2005.
- زينب تاغيا، القانون الجنائي للشركات أية مرجعية قضائية؟ المجلة المغربية للقانون الجنائي والعلوم الجنائية، العدد الأول، 2014.

- محمد كرام، المسؤولية الجنائية لمراقب الحسابات في شركة المساهمة على ضوء القانون المغربي والمقرن، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون الخاص، وحدة التكوين والبحث، قانون الأعمال كلية الحقوق الدار البيضاء، 2000-2001.
- محمد الزروقي: المقتضيات الجزية في إطار مؤسسات الرقابة الداخلية بالمغرب، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون الجنائي والعلوم الجنائية، شعبة القانون الخاص، كلية الحقوق وجدة، 2010-2011.
- بديعة شوراق، المسؤولية الجنائية لمراقب الحسابات في شركة المساهمة على ضوء القانون المغربي والمقرن، رسالة لنيل دبلوم ماستر قوانين التجارة والأعمال، جامعة محمد الأول كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية وجدة، 2010-2011.
- عبد القادر بن عبدو: إدلاء مراقب الحسابات بمعلومات كاذبة بين إشكالات النص وتفسيرات القضاء -دراسة مقارنة-، رسالة لنيل دبلوم الماستر 2011-2012 كلية الحقوق وجدة
- زكية شعبي، دور مراقب الحسابات داخل شركات المساهمة في إطار القانون المغربي، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة في القانون الخاص وحدة التكوين والبحث في قانون المقابلة، جامعة محمد الخامس، أكادال كلية الحقوق الرباط 2006-2007.
- زهير مطرب: مراقبو الحسابات، دراسة مقارنة، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة في القانون الخاص كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية وجدة، السنة الجامعية 2007/2008.
- عز الدين رضوان: مراقب الحسابات في قانون شركات المساهمة بالمغرب، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة، وحدة قانون التجارة والأعمال، شعبة القانون الخاص،

جامعة محمد الخامس السويسي، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، الرباط،
السنة الجامعية 2003-2004.

- Jean L.Philippe contre droit pénal des affaires, 10ème édition DALLOZ,
Armand colin 2001, Paris page