سوء استعمال اموال الشركة بين القانون الجزائري ومعايير التدقيق الدولية

دراسة مقارنة لجريمة الاستعمال التعسفي لأموال الشركة ومعيار التدقيق الدولي رقم ISA240

شراد غزلان جامعة سطيف 1

د. روابحي عبد الناصر جامعة سطيف 1

الملخص:

يعد الاستعمال السيئ لأموال الشركة من بين الافعال التي تمس بالشركات في الجزائر وتؤثر فيها بشكل كبير، وهي من بين الحالات التي قد يواجهها المدقق، لذلك جرمها المشرع الجزائري في جريمة الاستعمال التعسفي لأموال الشركة عبر مجموعة نصوص قانونية تُعاقب مرتكبيها، وكذلك أشارت اليها معايير التدقيق الدولية في معيار التدقيق الدولي رقم ISA240، لذا على المدقق ان يكون على اطلاع تام على المفهومين في كل من القانون الجزائري ومعيار التدقيق الدولي رقم ISA 240 من خلال معرفة نقاط التوافق والاختلاف بين كل من المعايير الدولية والمشرع الجزائري.

الكلمات المفتاحية: الاستعمال السيئ لأموال الشركة، معيار التدقيق الدولي رقم ISA 240

Résume:

l'utilisation frauduleuse des fonds de l'entreprise est parmi les actes qui touchent les entreprises Algériennes, et les affectent de manière significative, et aussi parmi les cas qui peuvent être rencontrés par l'auditeur externe dans ses missions.

C'est pour cela le législateur algérien a condamné l'utilisation frauduleuse de fonds de l'entreprise par des textes juridiques mis en application pour punir les auteurs.

Et aussi la norme d'audit ISA 240 à traiter ce sujet d'une manière explicite, c'est pour cela l'auditeur doit maîtriser les côté juridique ainsi que les fondements de la norme internationale d'audit isa 240 pour réussir sa mission d'une manière parfaite.

Les mots clés :l'utilisation frauduleuse des fonds , norme d'audit ISA 240

مقدمة:

يُعرف الاستعمال السيئ لأموال الشركة كنوع من أنواع الغش الذي هو تغيير في حقائق معينة،وقد ارتبط مفهوم الغش كثيرا بتدقيق الحسابات خاصة بعد الأحداث التي شهدتها كبريات الشركات الامريكية سنة 2001،ومن هنا تم ايلاء الغش اهتماما خاصا من طرف الباحثين والمهتمين بمهنة المحاسبة وتدقيق الحسابات نظرا للآثار البليغة التي يخلفها على الشركات ومستخدمي معلوماتها المالية بصفة عامة،هذا الاخير الذي يمس بالتقارير المالية للشركة من جهة وأصولها من جهة أخرى،لذلك جاء تعديل معايير التدقيق الدولية أخذا بعين الاعتبار الاحداث السابقة الذكر ليماشى مع ما قد يحدث مستقبلا.

والجزائر كونها واحدة من بين دول العالم التي تسعى لتتماشى مع العولمة وانفتاحها على العالم من خلال توحيد ممارساتها مع الممارسات الدولية كما حدث بسن نظام محاسبي مالي يتماشى مع معايير المحاسبة الدولية،تسعى اليوم لتوحيد ممارسات مهنة تدقيق الحسابات وتكييفها مع معايير التدقيق الدولية،لذلك فعلى مدقق الحسابات في الجزائر أن يكون على اطلاع بمحتوى معايير التدقيق الدولية،كما يجب أن يكون على اطلاع بمختلف القوانين الجزائرية التي تمس مهنته وذات العلاقة بالحالات التي قد تصادفه خلاله مهمة التدقيق،ومن بينها حالات الاستعمال السيئ لأموال الشركة بكل أنواعها وقد حددها المشرع الجزائري في مجموعة من الجرائم تمس بالشركة محل التدقيق وهي ذات علاقة أيضا بأفعال الغش الواردة في معايير التدقيق الدولية.

وانطلاقا من هذا جاءت دراستنا هذه للمقارنة بين واحدة من جرائم الشركات التي لها علاقة بالغش وهي جريمة الاستعمال التعسفي لأموال الشركة وأفعال الغش الواردة في معايير التدقيق الدولية وبالضبط في معيار التدقيق الدولي رقم ISA 240 لإبراز مدى توافق هذين المصطلحين من جهة وأوجه الاختلاف بينهما من جهة أخرى.

اذن وانطلاقا مما سبق تتضح اشكالية دراستنا والتي نصوغها بالشكل التالي:

ما مدى توافق جريمة الاستعمال التعسفي لأموال الشركة في القانون الجزائري مع التحريفات الناتجة عن الغش في معيار التدقيق الدولي رقم ISA 240؟

ومن خلال الاشكالية نطرح الاسئلة الفرعية التالية:

-ما هي نقاط التوافق والاختلاف بين جريمة الاستعمال التعسفي لأموال الشركة والتحريفات الناتجة عن سوء استخدام الاصول؟

-هل تتوافق جريمة الاستعمال التعسفي لأموال الشركة مع التحريفات الناتجة عن معلومات مالية مضللة؟

وللإجابة على هذه الاشكالية سنتطرق في ثلاثة محاول إلى:

المحور الأول: سوء استعمال أموال الشركة في معايير التدقيق الدولية؛

المحور الثاني: سوء استعمال أموال الشركة في القانون الجزائري؛

المحور الثالث: دراسة مقارنة بين جريمة الاستعمال التعسفي لأموال الشركة والغش.

الفرضيات: نؤسس هذه الدراسة على الفرضيات التالية:

-تتوافق جريمة الاستعمال التعسفي لأموال الشركة مع التحريفات الناتجة عن سوء استخدام الاصول؛

-لا تتوافق جريمة الاستعمال التعسفي لأموال الشركة مع التحريفات الناتجة عن معلومات مالية مضللة.

أهداف الدراسة: نهدف من خلال هذه الدراسة إلى:

-التعرف على التحريفات الناتجة عن الغش الواردة في معيار التدقيق الدولي رقم ISA 240؛

-التعرف على جريمة الاستعمال التعسفي لأموال الشركة الواردة في القانون التجاري الجزائري؛

-ابراز نقاط التوافق والاختلاف بين كل من جريمة الاستعمال التعسفي لأموال الشركة والتحريفات الناتجة عن الغش؛

أهمية الدراسة: ترجع أهمية هذه الدراسة إلى أهمية التعرف على هذه الجريمة من طرف مدققي الحسابات كونهم الاقرب إلى اكتشاف وقوع هذه الجريمة في الشركة محل التدقيق من جهة ومدى توافق الافعال الواردة فيها مع الافعال المنصوصة في معيار التدقيق الدولي رقم 240، واتجاه الجزائر في السنة الاخيرة إلى تبني معايير تدقيق جزائرية مُكيفة وفق معايير التدقيق الدولية من جهة أخرى.

الإطار النظري للدراسة:

المحور الأول: سوء استعمال أموال الشركة في معايير التدقيق الدولية

ان سوء استخدام أموال الشركة في معايير التدقيق الدولية جاء في أساسا في معيار التدقيق الدولي رقم ISA 240، خاصة النوع الثاني من أنواع الغش التي نص عليها هذا الأخير،فقد جاءت

فيه بمصطلح التحريفات الناتجة عن سوء استخدام الاصول، وللتفريق أكثر بين المصطلحات سنتطرق بداية إلى الغش وكلا نوعيه الواردان في معيار التدقيق الدولي.

1-تعريف التحريفات الناتجة عن الغش: التحريفات الناتجة عن الغش أو التلاعبات وهي مختلف التحريفات المتعمدة، والتي يكون لها تأثير جوهري في التقارير المالية.

عُرف الغش في معيار التدقيق الدولي رقم ISA 240 على أنه:

" فعل متعمد من قبل فرد واحد أو أكثر، من قبل الادارة أو المكلفين بالرقابة أو الموظفين أو أطراف أخرى، وهذا الفعل يتضمن استخدام الخداع للحصول على ميزة غير عادلة أو غير قانونية والذي ينتج عنه تحريف في التقارير المالية، ويتضمن الغش والتلاعب أو الاحتيال تزييف أو تعديل أو اختلاس الأصول"[1]

كما يعرف الغش على أنه:"فعل غير مشروع، يتكون من تضليل متعمد، يكون من خلال أخذ أموال عمدا وبدون إرادة صاحب الأموال أو من خلال التحريف المتعمد لوثائق معينة، من خلال التعدي على مصالح وحقوق الآخرين"[2]

من خلال ما سبق يمكن القول أن مصطلح الغش يدل على عدة معاني منها: الاختلاس والتلاعب والاحتيال والذي يعرف على أنه كل التلاعبات والاحتيال والأخطاء المتعمدة والتحريفات، أي أن الغش لابد أن يتوفر فيه عنصر القصد لارتكابه وليس عن طريق المصادفة وذلك لتضليل وإخفاء حقائق معينة أو اختلاس اصول الشركة. ويشمل الغش مفهومين أساسيين :

المفهوم الأول: بقصد به الغش في الحسابات بهدف تحقيق ربح وهمي وإظهار أداء الشركة بشكل جيد، وذلك لتضليل وخداع مستخدمي التقارير المالية للشركة من مساهمين ومقرضين ومستثمرين وغيرهم.

المفهوم الثاني: يتمثل في مجموعة الافعال التي يقوم بها المختلس لتغطية واقعة الاختلاس مثل تزوير سجلات ووثائق أو من خلال الاضافة أو الحذف وتزوير التوقيع...الخ .

2-أقسام التحريفات الناتجة عن الغش: ميز المعيار الدولي للتدقيق رقم ISA 240 بين نوعين من التحريفات أو التلاعبات المقصودة وهي:

2-1:التحريفات الناتجة عن معلومات مالية مضللة :(غش الإدارة): قد يتضمن التقرير المالي تحريفات مقصودة كحذف مبالغ أو افصاحات غير صحيحة في البيانات المالية أو التزوير وإجراء

تغيرات في الوثائق المدعمة ...الخ و هذا من أجل خداع مستخدمي التقارير المالية وهذا النوع هو أخطر أنواع الغش لأنه يعمل على اظهار الشركة في غير وضعيتها المالية الحقيقية كما أن الجهة المسؤولة عنه هي الادارة باعتبار أنها الجهة الوحيدة التي يمكنها التلاعب في التقارير المالية للشركة.

2-2:التحريفات الناتجة عن سوء استخدام الأصول:(غش الموظفين)

يتضمن سوء استخدام الاصول سرقة أصول الشركة واختلاس النقدية، وكثيرا ما يقوم به الموظفون بمبالغ صغيرة أو غير هامة كما قد يشمل أيضا المدراء.وقد يتم سوء استخدام الاصول بعدة طرق منها سرقة المقبوضات وسرقة الاصول والمخزونات...الخ

3-أسباب التحريفات الناتجة عن الغش: توجد العديد من الأسباب التي تؤدي بإدارة الشركة إلى القيام بتحريفات الغش بنوعيها، ويمكن تقسيم هذه الأسباب إلى: أسباب تتعلق بشخص القائم بعملية التحريف، أسباب تتعلق بالشركة.

3-1:الأسباب التي تتعلق بشخص القائم بعملية التحريف: قد يقوم شخص أو مجموعة أشخاص بعمليات التحريف في التقارير المالية للشركة لعدة أسباب نذكر من بينها : [3]

-الرغبة في الحصول على مزايا أوفر بطريقة غير قانونية؛

-وجود صراعات شخصية بين مرتكب التحريف و ملاك الشركة؛

-تغليب الأهداف الشخصية لمرتكب التحريف على الأهداف العامة للشركة؛

-خدمة مصالح أطراف خارجية عن الشركة.

3-2:الأسباب التي تتعلق بالشركة محل التحريف: توجد أيضا أسباب تكون في الشركة التي تحدث فيها التحريفات تسهل الأمر بالنسبة للأشخاص للقيام بها. من بين هذه الأسباب نذكر ما يلي:[4]

- وجود ضعف في نظام الرقابة الداخلية بالشركة؛
- عدم معاقبة الذين قاموا بعمليات تحريف سابقة بالشركة؛
- التطبيق الخاطئ المتعمد للأصول والقواعد المحاسبية و السياسات المالية بالشركة؛
- الخرق المتعمد للوائح و القوانين التنظيمية بالشركة.

4-التحريفات الناتجة عن معلومات مالية مضللة: هذه التحريفات عادة ما تكون في بنود التقارير المالية من خلال عدم الافصاح الصحيح عن القيم في التقارير المالية مما وتكون بصفة متعمدة من طرف ادارة الشركة ويمثل النوع الاكثر خطورة من الغش، وسنتطرق اليه بالتفصيل في هذا المطلب.

4-1:تعريف التحريفات الناتجة عن معلومات مالية مضللة: تعرف التحريفات الناتجة عن معلومات مالية مضللة على أنها: "الغش المتعمد من طرف الادارة بالشكل الذي يضر بالمستثمرين والدائنين من خلال التقارير المالية المحرفة تحريفا جوهريا "[5]

وتعرف أيضا:"محاولة متعمدة من قبل الشركات لخداع وتضليل مستخدمي التقارير المالية المنشورة، خصوصًا المستثمرين والدائنين، بواسطة إعداد ونشر قوائم مالية محرفة جوهريًا" [6]

كما تعرف على أنها: "تحريفات عمدية تتضمن استبعاد للقيم أو الافصاحات في التقارير المالية بهدف الاحتيال على مستخدمي التقارير المالية، وقد يتم تحقيق التقرير المالي المضلل أو الاحتيالي باستخدام التلاعب والزييف والتزوير، أو تغيير السجلات المحاسبية أو المستندات المؤيدة التي في ضوئها يتم اعداد التقارير المالية، كما قد يتحقق باستخدام سوء

مما سبق يمكن القول التحريفات الناتجة عن معلومات مالية مضللة هي تلاعب واحتيال من طرف شخص معين داخل الشركة وبتواطؤ من إدارتها بسجلاتها بهدف اخفاء افصاحات معينة أو حذف قيم معينة أو تطبيق خاطئ للمبادئ المحاسبية، أو اتباعها إدارة الأرباح بطرق غير قانونية وذلك بهدف تحسين صورة الشركة المالية بإصدار تقارير مالية مضللة لتضليل وخداع مستخدميها والممثلين أساسا في المساهمين والدائنين والتأثير عليهم، وعليه فإنها تتلخص في أربع نقاط أساسية هي:

- وجود نية وعنصر القصد في ارتكاب فعل التحريف؛
- علم الإدارة وتواطؤها مع فعل التحريف؛
- انعكاس التحريف على التقارير المالية فتصبح تقارير مالية مضللة؛
- خداع مستخدمي التقارير المالية للشركة وخاصة المساهمين والدائنين.

وعادة ما تتم التحريفات الناتجة عن معلومات مالية مضللة عن طريق[7]:

- التزوير والتغيير في السجلات المحاسبية ومستندات الاثبات والتي يتم اعداد التقارير المالية منها؛
- التحريف أو تعمد اخفاء أحداث أو صفقات أو أي معلومات هامة؛
- التطبيق الخاطئ المتعمد للمبادئ المحاسبية فيما يتعلق بالتبويب وطريقة العرض والإفصاح.

4-2:مواطن حدوث التحريفات الناتجة عن معلومات مالية مضللة: تتمثل أهم الحسابات التي يحدث فيها التحريفات الناتجة عم المعلومات مالية مضللة فيما يلي:[8]

1-التصريح بمنتجات وهمية: قد تلجأ إدارة الشركة إلى التصريح بمنتجات وهمية غير صحيحة الغرض منها التسجيل المحاسبي لمبيعات لم تقع فعلا ما سيزيد من أرباح الشركة.

2-تغيير توقيت الإفصاح: يعتبر تغيير توقيت الافصاح ثاني نوع من مواطن التحريفات المهمة، والمقصود منه أن تقوم الشركة بتسجيل إيرادات أو مصاريف في غير وقتها أو دورتها المحاسبية الحقيقية.

3-عدم الإفصاح عن الخصوم أو المصاريف: قد تلجأ بعض الشركات إلى اخفاء بعض عناصر الخصوم أو عدم التصريح ببعض المصاريف لهدف معين، فمثلا إذا كانت لديها ديون كثيرة فلا تقوم بالتصريح بكل ديونها ولا تظهرها في ميزانيتها الختامية ما يؤدي إلى تضخيم في رأس المال الشركة وممتلكاتها و بالتالي تزيد أرباحها.

4-المعاملات بين فروع الشركة: قد يحدث في كبريات الشركات التي لها العديد من الفروع خاصة الشركات متعددة الجنسيات يكون فيها هذا النوع من التحريفات والتلاعبات، ففي بعض الشركات قد تقوم الشركة الأم بإعادة تقييم الأصول أو الخصوم وتسجيلها كذمم مدينة أو ديون اتجاه أحد فروعها، كما قد تقوم بعمليات شراء أو بيع مع أحد فروعها دون تسجيلها أو التصريح عنها. كما تستطيع الشركة الأم تسجيل بعض خصومها كالديون مثلا في شركة فرعية تابعة لها.

5-التقييم الخاطئ المتعمد لعناصر الأصول: قد تلجأ بعض الشركات لإظهار حالة أصولها على غير حقيقتها وتضخيمها خاصة أمام المساهمين، وعند رغبتها في الحصول على قروض. ويعتبر كل من عنصر المخزون وحساب الزبائن والتثبيتات المادية من أكثر العناصر التي يكون فيها التلاعب والتصريحات الخاطئة.

5-1:المخزونات: بالنسبة لإدارة الشركة التي تقوم بالتحريف فعنصر المخزون يعتبر من أفضل العناصر للقيام بذلك لأن سجلات المخزونات تعتبر معقدة نوعا ما، كما أنها تأتي من عدة موردين وبكميات كبيرة،لذلك فهي من أكثر العناصر التي تكون فيها التقديرات خاطئة خاصة إذا وجدت مخزونات ميتة بالشركة أو سرعة دورانها بطيئة.

5-2:حسابات الزبائن: تمثل حسابات الزبائن نوعا آخر من الحسابات السهلة التحريف بالنسبة للإدارة، وذلك من خلال خلق حسابات زبائن وهمية، وكذلك عدم ترصيد حسابات بعض الزبائن

التي تم التعامل معها وتم تحصيل مبلغها، فعدم ترصيدها يجعل دائما وجود دين للشركة اتجاه زبائنها ما يساهم في زيادة قيمة الأصول بها.

كما تعتبر حسابات الزبائن دائما عرضة للتلاعبات فهي مرتبطة بالمنتجات الوهمية، فالقائم على عملية التحريف كلما قام بتسجيل منتجات وهمية يقوم بفتح حساب زبون جديد خاص بها وإن كان وهميا هو الآخر.

5-3:التثبيتات المادية: يكون التلاعب في هذا الحساب من خلال التقييم الخاطئ المتعمد لعناصرها، والتي يكون بعدة طرق منها: تسجيل تثبيتات وهمية، تسجيل تثبيتات بتكلفة غير حقيقية، التسجيل في غير الدورة المحاسبية الحقيقية التي تم فيها اقتناء التثبيت.

كذلك قد يظهر التحريف الناتج عن معلومات مالية مضللة في عمليات الشراء والبيع للأراضي والمباني بين الشركة الأم وفروعها، تستخدم لزيادة قيمة هذه التثبيتات في الشركة الأم، وقد يحدث الخطأ في تصنيف التثبيتات وذلك بتسجيل عناصر لا تعتبر كتثبيت في مجموع التثبيتات في الشركة. وأيضا فإن التلاعب بالاهتلاك الخاص بالتثبيتات المادية يعتبر عنصر جد مهم في عملية التحريف في هذا العنصر.

مما سبق نلاحظ أن التحريف الناتج عن معلومات مالية مضللة في الشركة يتم في عناصر محددة تؤثر بصفة كبيرة على نتيجة الشركة أو إيراداتها أو التخفيض من مصاريفها،وهذه العناصر محددة في عنصر المخزون وحساب الزبائن والتثبيتات المادية،إضافة إلى بعض الأشكال الاخرى للتحريف مثل التصريح بمنتجات غير حقيقية بهدف زيادة مبيعات الشركة وزيادة اصولها،مما يساهم في اظهار الشركة في غير وضعيتها المالية الحقيقية ما يؤدي إلى خداع المساهمين بالدرجة الأولى.

6-التحريفات الناتجة عن سوء استخدام الأصول:

6-1:تعريف التحريفات الناتجة عن سوء استخدام الأصول: عرف معيار التدقيق الدولي رقم ISA 240 التحريفات الناتجة عن سوء استخدام الأصول على أنه:"سرقة أصول الشركة،عادة ما يقوم به الموظفون بمبالغ صغيرة أو غير هامة،إلا أنه قد يشمل أيضا المدراء الذين هم أكثر قدرة على إخفاء حالات الاختلاس بطرق يصعب اكتشافها"[9]

كما تعرف أيضا على أنها:"سرقة أصول كيان تتسبب في عدم عرض القوائم المالية طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها"[10]

إذن فإن التحريفات الناتجة عن سوء استخدام الأصول هي أفعال متعمدة يقوم بها أفراد الادارة أو الموظفون لسرقة أو اختلاس أصول الشركة بكل أنواعها أو استخدامها بطريقة غير قانونية للحصول على ميزة غير عادلة وغير قانونية.

6-2:طرق ارتكاب التحريفات الناتجة عن سوء استخدام الأصول: عادة ما يتم سوء استخدام الأصول في الشركات بطرق عديدة ويمس جميع الاصول تقريبا من بينها:[11]

-سرقة المقبوضات: ويتم مثلا في اختلاس مبالغ الحسابات المدينة أو تحويل المقبوضات من مختلف العمليات التي تقوم بها الشركة إلى حسابات بنكية خاصة بأحد الموظفين بالشركة؛

-سرقة أصول فعلية أو ملكية فكرية: كأن يقوم موظف بسرقة المخزون السلعي للاستعمال الشخصي أو للبيع، أو سرقة الخردة لإعادة بيعها، أو التواطؤ مع شركة منافسة من خلال افشاء بيانات تقنية تخص الشركة مقابل دفع أموال له؛

-أن يتسبب موظف معين في دفع الشركة أموال مقابل بضائع وخدمات لم يتم استلامها مثل استخدام بائعين وهميين؛

-استخدام أصول الشركة للاستخدام الشخصي.

عادة وعندما تتواجد ممارسات سوء استخدام أصول الشركة فإنه يرافقها سجلات أو مستندات غير صحيحة أو مضللة من أجل اخفاء حقيقة أن الأصول ناقصة أو تم رهنها بدون تفويض من إدارة الشركة.

6-3:مواطن حدوث التحريفات الناتجة عن سوء استخدام الأصول: تمثل التحريفات الناتجة عن سوء استخدام الأصول نقص أصل مادي من الشركة لصالح القائم بالفعل والتي حسب التعريف الوارد في معيار التدقيق الدولي رقم ISA 240 هو واحد أو مجموعة من الموظفين أو المديرين، وأكثر الاصول المعرضة لهذه التصرفات هي عادة النقدية والمخزونات ذلك أن أي موظف يستطيع أخذها دون أن ينتبه له أحد على عكس الأصول الكبرى كمعدات النقل مثلا. وفي ما يلي أهم الأصول التي تكون معرضة لهذه التصرفات[12]:

1-النقدية: يكون الفعل في جانب النقدية التي عادة ما تكون موضوعة في الشركة عبارة عن اختلاس، ويحاول المختلس اخفاء ذلك بعدة طرق منها اثبات مصاريف وهمية أو عدم تسجيل ايرادات حقيقية

بحيث أنه لا يمكن اكتشاف ذلك إلا بتدقيق المستندات والفحص الدقيق لها سواء المتعلقة بالمصاريف أو بالإيرادات؛

2-المخزونات: بالنسبة للمخزونات فإنها تتم عن طريق سرقتها من المخزن، وعادة ما يتم ذلك بالتواطؤ بين أمين المخزن والمحاسب من خلال عدم تسجيل بضائع حقيقية واردة للشركة أو تسجيل ايصالات خروج وهمية للبضاعة، وتعد من الصعوبة بما كان اكتشاف سرقة المخزونات إلا إذا كان للشركة نظام دقيق يتبع حركة المخزون ويكون أكثر من شخص يتابع ذلك؛

3-بعض أنواع التثبيتات: من المعروف أنه ليس بالسهولة على أي موظف سرقة تثبيتات الشركة نظرا لحجم البعض منها من جهة وصعوبة تغطية واقعة السرقة من جهة أخرى، لكن توجد بعض التثبيتات التي من الممكن أن تتعرض لذلك نظرا لصغر حجمها وأنها تمثل مبلغ بسيط وغير مهم على غرار معدات وتجهيزات المكتب لكنها تتحمل الشركة تكاليف عليها وتمثل واقعة سرقة أصل من الشركة على الرغم من بساطة قيمته.

المحور الثاني: سوء استعمال اموال الشركة في القانون الجزائري.

تعتبر جريمة الاستعمال التعسفي لأموال الشركة من بين أهم الجرائم التي تمس الشركات التجارية وجاءت في القانون التجاري الجزائري في الباب الثاني المتعلق بالأحكام الجزائية للقانون التجار وذلك بموجب المواد800 فقرة 4،المادة 811 فقرة 3 والمادة 840فقرة 1 من القانون التجاري الجزائري، ومن ثمة فقد تم تعريف هذه الجريمة في القانون التجاري كما يلي:

-"يعاقب بالحبس من سنة واحدة إلى خمس سنوات وبغرامة من 20.000 دج إلى 200.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط المسيرون الذين استعملوا عن سوء نية أموالا أو قروضا للشركة، استعمالا يعلمون أنه مخالف لمصلحة الشركة تلبية لأغراضهم الشخصية أو لتفضيل شركة أو شركة أخرى لهم فيها مصالح مباشرة أو غير مباشرة"[13]،هذا التعريف يخص الشركات ذات المسؤولية المحدودة.

كما تعرف أيضا: "يعاقب بالحبس من سنة واحدة إلى خمس سنوات وبغرامة من 20.000 دج إلى 200.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط: رئيس شركة المساهمة ومديروها العامون الذين يستعملون عن سوء نية أموال الشركة أو سمعتها في غايات يعلمون أنها مخالفة لمصلحتها، لأغراض شخصية أو لتفضيل شركة أو شركة أخرى لهم فيها مصالح مباشرة أو غير مباشرة"[14]،فيما يتعلق هذا التعريف بشركة المساهمة

من خلال هذين التعريفين نستنتج أن جريمة الاستعمال التعسفي لأموال الشركة هي قيام المسيرين فيها باستخدام أموالها لأغراض شخصية ومخالفة لمصلحتها مع توفر عنصر التعمد والقصد من هذه الافعال، ومنه يمكننا حصر خصائص هذا التعريف في:

- أن مرتكب هذه الجريمة يكون مسير أو رئيس مجلس الادارة أو المدراء العامون للشركة؛
- توفر عنصر القصد وسوء النية في استخدام أموال الشركة؛
- تغليب المصالح الشخصية لمرتكب الجريمة على مصلحة الشركة.

1-اركان جريمة الاستعمال التعسفي لأموال الشركة: لقيام أي جريمة لابد من توفر الركنين المادي والمعنوي:

1-1:الركن المادي: يتمثل الركن المادي لأي جريمة في الفعل الاجرامي لها، وبالنسبة لهذه الجريمة فالفعل واضح من تسميتها وينقسم الركن المادي إلى: استعمال الأموال والاستعمال المسيء الذي يخالف مصلحة الشركة، وقد وضح المشرع الجزائري المقصود من كلا المصطلحين السابقين.

1-استعمال الأموال: كذلك فإن هذا المصطلح ينقسم إلى مفردتين وهي كل من الاستعمال والأموال والتي سنحاول شرحها بإيجاز، فبالنسبة للاستعمال: فقد استخدم المشرع الجزائري هذه المفردة للتعبير عن استخدام هذه الاموال ولو بطريقة مؤقتة ومع وجود نية الارجاع لأموال الشركة، فالاستعمال يشمل الاستفادة من قروض، تسبيقات، سيارات، مساكن وحتى استعمال لعتاد وموظفي الشركة بدون حق.[15]

أما الأموال فقد تم تعريفها على أنها: جميع الحقوق المالية أيا كان نوعها أو محلها مادامت ذات قيمة مالية، ولهذا يُعبر عنها بالأموال لأنها يُمكن تقييمها النقود وتدخل في دائرة التعامل ومحلها الاشياء والأعمال [16]، وتنقسم إلى حقوق عينية، حقوق معنوية وحقوق شخصية[17]:

-الحقوق العينية: هي سلطات مباشرة يقررها القانون لشخص معين على شيء محدد بذاته، فيستطيع صاحب الحق بما له من قدرة مباشرة على ذلك الشيء أن يستعمل حقه القانوني عليه دون وساطة شخص آخر لأن سلطته مباشرة؛

-الحقوق المعنوية: وهو حق يُقره ويحميه القانون لشخص معين على انتاجه الفكري أو الذهني أو الأدبي أيا كان نوعه؛

-الحقوق الشخصية:هي قدرة مقررة قانونا لشخص على شخص آخر يكون ملتزما بالقيام بعمل أو الامتناع عن عمل أو إعطاء شيء.

2-الاستعمال الذي يخالف مصلحة الشركة: يقصد بمصلحة الشركة هي مصلحة الشخص المعنوي الذي هو كيان متميز ومختلف عن الاعضاء المكونين له، لذلك تعتبر مصلحة الشركة مصلحة واسعة جدا فهي تمس جميع الاعمال والتصرفات التي لها علاقة بالذمة المالية للشركة [18] ، فالمسيرين باعتبارهم مكلفين بتسيير الشركة يجب أن لا تكون تصرفاتهم وأعمالهم مخافة لمصلحة الشركة مهما كانت، وإنما تتماشى وتحقيق هدف الشركة الذي أنشأت من أجله فيما ينص عليه القانون ودون تغليب مصلحة أي فرد من العاملين بها على مصلحة الشركة الكلية.

2-1:الركن المعنوي: وهو يُعبر عن ارادة الجاني في القيام بالفعل الاجرامي والذي يجب أن يتوافق والركن المادي للجريمة، وكما سبق تعريف جريمة الاستعمال التعسفي لأموال الشركة فإن المشرع الجزائري اشترط لقيامها وجود عنصر القصد وسوء النية في استعمال اموال الشركة بطريقة تخالف مصالح الشركة وبهدف تحقيق مصلحة شخصية للفاعل أو مصالح أطراف أخرى، ففي هذه الجريمة المسير يكون على علم تام بأنه سيستخدم أموال الشركة بطريقة غير قانونية وأن هذا الفعل مُجرم قانونا بالإضافة إلى سعيه لتحقيق هدف لا يخدم مصلحة الشركة، وهذه العناصر تكفي لقيام جريمة الاستعمال التعسفي لأموال الشركة ضد المسير الفاعل وتحريك الدعوة القضائية ضده.

2-الشركات التي تدخل في مجال تطبيق جريمة الاستعمال التعسفي لأموال الشركة:

2-1:شركة المساهمة: لقد نص المشرع الجزائري صراحة في المادة 811 فقرة 3 على تطبيق جريمة الاستعمال التعسفي لأموال الشركة على رئيس شركة المساهمة ومدراؤها العامون وذلك بمتابعتهم بجرم الاستعمال التعسفي لأموال الشركة مع توفر عنصر القصد في ذلك وسوء النية؛

2-2:الشركة ذات المسؤولية المحدودة:كما نص المشرع أيضا صراحة في الفقرة 4 من المادة 800 على أن مسيري الشركة ذات المسؤولية المحدودة أيضا معرضون لمتابعتهم جرم الاستعمال التعسفي لأموال الشركة في حال توفر الشروط السابقة الذكر؛

2-3:شركة ذات الشخص الوحيد ذات المسؤولية المحدودة: لم يرد في القانون الجزائري أي مادة تنص صراحة على تطبيق هذه الجريمة على مسيري هذا النوع من الشركات من عدمه جاءت اجتهادات الباحثين القانونين بالرأي أنه وباعتبار أنها تخضع تقريبا لنفس قوانين الشركة ذات المسؤولية

المحدودة إلا ما تعلق منها بأحكام خاصة فإنه يمكننا تطبيق هذه الجريمة على مسيري الشركة ذات الشخص الوحيد ذات المسؤولية المحدودة، وهو الموقف الذي تبنته محكمة النقض الفرنسية[19] مبررة موقفها بأن المسير في هذه الشركة يحاول الاستفادة من الشخصية المعنوية للشركة للقيام باستغلال أموالها في غير صالحها أو لحسابه الشخصي.

2-4:الشركات العمومية الاقتصادية: من المتعارف عليه أن الشركات العمومية قد تكون في شكل شركات مساهمة أو شركات ذات مسؤولية محدودة تمتلك فيها الدولة أو أي شخص معنوي آخر خاضع للقانون العام الجزء الأكبر من رأس المال الاجتماعي، وهي تتمتع بالشخصية المعنوية بالتالي فهي تخضع لأحكام القانون التجاري خاصة بعد الاصلاحات التي أدخلت سنة 1988 وبالتحديد التي مست المرسوم التشريعي المؤرخ في 25 أفريل المعدل للقانون التجاري وإضافة الأمر 95-25 المؤرخ في 30 ربيع الثاني 1416 الموافق ل 25 سبتمبر 1995 المتعلق بتسيير رؤوس الاموال التجارية التابعة للدولة، والذي تنص المادة 26 منه صراحة على تطبيق أحكام القانون التجاري المتعلقة بالمسؤولية المدنية والجزائية على أعضاء مجلس إدارة ومديري شركات الاموال، وكذا أعضاء مجلس الرقابة في الشركات القابضة العمومية والشركات العمومية الاقتصادية.

ولكن وبالرغم من هذا فإنه من الصعب والنادر ايجاد حالات تطبق عليها أحكام جريمة التعسف في استعمال اموال الشركة والسبب يعود أساسا إلى عدم الاخضاع الحقيقي للشركات العمومية الاقتصادية للأحكام الجزائية للقانون التجاري.[20] وإنما يخضع مسيري الشركات الاقتصادية العمومية إلى الجرائم المنصوص عليها في قانون العقوبات والتي تجرم نفس الافعال وإنما المرتكبة من طرف مسيري الشركات العمومية.

تجدر الاشارة إلى أن المشرع الجزائري استثنى شركة التوصية بالأسهم على الرغم من كونها شركة اموال وتجمع بين بعض خصائص شركة المساهمة وشركة التوصية البسيطة، إلا أنها لا تطبق عليها احكام جريمة التعسف في استعمال اموال الشركة.

3-الشركات التي لا تدخل في مجال تطبيق جريمة الاستعمال التعسفي لأموال الشركة: وتقسم إلى:

3-1:الاستثناءات المتعلقة بشكل الشركة: تخص أساسا شركات الاشخاص بصفة عامة والتي قسمها المشرع الجزائري إلى ثلاثة اصناف وهي شركة التضامن، التوصية البسيطة وشركة المحاصة

[21]،وتقوم على أساس اعتبار الفرد الشريك وتنقضي بوفاته وليس على اعتباري مالي ،وفي هذا الصدد لم ينص المشرع الجزائري على تطبيق أحكام جريمة التعسف في استعمال اموال الشركة على مسيري هذا النوع من الشركات.

2-3:الاستثناءات المتعلقة بالوجود القانوني للشركة: يعتبر شرط توفر الشخصية المعنوية للشركة أساسي لقيام جريمة التعسف في استعمال اموال الشركة، بمعنى أن يكون لها وجود قانوني وقت ارتكاب الجريمة، وعليه تستثنى من هذه الجريمة الشركات التي لا تتمتع بالشخصية المعنوية وهي[22]:

1-الشركة الفعلية: وهي الشركة التي قام بإنشائها مجموعة شركاء لكنها تعتبر باطلة في نظر القانون، وتكون قد باشرت نشاطها قبل صدور الحكم ببطلانها وهو يعتبر شرط أساسي لأنها إذا لم تباشر نشاطها حتى صدور الحكم ببطلانها فإنه لا يكون لها وجود أصلا، بمعنى أن الشركة الفعلية هي شركة استجمعت في مظهرها كل مقومات الشركة الصحيحة لكنها تستند إلى عقد فاسد ولذلك توصف أحيانا بالشركة غير النظامية،[23] وعليه فإذا قام مسير باستعمال أموال الشركة بطريقة سيئة وتم ابطال الشركة فإنه هذه الجريمة لا تقع ولا يمكن تطبيقها، وإنما يتابع المسير بجريمة خيانة الامانة.

2-شركة المحاصة: بما أن شركة المحاصة نوع من أنواع شركات الاشخاص فإن جريمة التعسف في استعمال اموال الشركة لا تطبق عليها، اضافة إلى أنها لا تتمتع بالشخصية المعنوية بالتالي فالمسير أو الشريك الذي باشر فعل سوء استخدام اموال الشركة يتابع بجريمة خيانة الامانة لا بجريمة التعسف في استعمال اموال الشركة.[24]

اضافة إلى الشركات المذكورة اعلاه فتستثنى ايضا من عدم تطبيق احكام جريمة التعسف في استعمال اموال الشركة جميع الشركات الغير مقيدة في السجل التجاري ذلك أن الشركة التجارية تكتسب الشخصية المعنوية بتسجيلها في السجل التجاري وليس بإبرام العقد.

المحور الثالث: مقارنة بين سوء استعمال أموال الشركة بين معيار التدقيق الدولي رقم 240 ISA والقانون الجزائري

سنقوم من خلال هذا المحور ومن خلال ما تقدم سابقا بمحاولة مقارنة بين سوء استعمال اموال الشركة بين ما جاء في معايير التدقيق الدولية وبالتحديد معيار التدقيق الدولي رقم 240 ISA والقانون الجزائري، مقارنة الجريمة مع كل نوع من أنوع الغش على حدى خلال بإبراز نقاط التشابه والاختلاف بينهما.

1-جريمة التعسف في استعمال اموال الشركة والتحريفات الناتجة عن معلومات مالية مضللة:

ستقوم مقارنتنا بداية ابراز نقاط التوافق بين الجريمة والنوع الاول من الغش ونقاط الاختلاف:

1-نقاط التوافق: يمكن أن نلخص نقاط التوافق بين كل من جريمة التعسف في استعمال اموال الشركة والتحريفات الناتجة عن معلومات مالية مضللة، وفي ضوء ما تقدم سابقا في النقاط التالية:

- -ضرورة توفر عنصر القصد والفعل المتعمد؛
- -الطرف الأقرب للقيام بهذه الافعال هي الادارة.
- -وبخلاف هذين النقطتين لا توجد نقاط توافق كثيرة بين جريمة التعسف في استعمال اموال الشركة والنوع الاول من الغش.

2-نقاط الاختلاف: تتمحور نقاط الاختلاف بينهما فيما يلي:

- أن موضوع الجريمة هو الاستخدام السيئ للأموال العينية والمعنوية للشركة، أما التحريفات الناتجة عن معلومات مالية مضللة فموضوعها في التغيير في التقارير أو المستندات المالية للشركة؛
- هدف الجريمة تحقيق مصلحة شخصية على المصلحة العامة للشركة، أما التحريفات الناتجة عن معلومات مالية مضللة فهدفها تقديم تقارير مالية مضللة ومحرفة للتأثير على قرارات مستخدمي التقارير المالية للشركة وخاصة المستثمرين؛
- الاختلاف في مواطن حدوث كل من الجريمة وتحريفات الناتجة عن معلومات مالية مضللة.

إذن ومن خلال ما تقدم نلاحظ الاختلاف الكبير بين كل من جريمة التعسف في استعمال اموال الشركة والتحريفات الناتجة عن معلومات مالية مضللة، لذلك يمكننا القول أن المشرع الجزائري في هذه الجريمة وهذه النقطة من معيار التدقيق الدولي رقم 240 كانا بعيدين جدا.

2-جريمة التعسف في استعمال اموال الشركة والتحريفات الناتجة عن سوء استخدام الأصول:

تعتبر التحريفات الناتجة عن سوء استخدام الأصول هي النوع الثاني من أنواع الغش، والتي سنقوم بإجراء مقارنة بينهما:

1-نقاط التوافق:

- أن كل من الجريمة التحريفات الناتجة عن سوء استخدام الاصول يتضمن سوء استخدام لأموال الشركة العينية والمعنوية؛

- أن هذا الفعل يتم ارتكابه من طرف المديرين أو رئيس مجلس الادارة وهو ما جاء في كلا التعريفين السابقين؛
- سوء النية وتوافر عنصر القصد في كلا التعريفين؛
- الحصول على ميزة غير قانونية وخدمة مصلحة شخصية على المصلحة العامة للشركة؛
- ارتكاز هذه الافعال حول الحقوق المالية أو الاصول سواء العينية أو المعنوية خاصة النقدية؛
- تحمل المسؤولية الكاملة لأعضاء الإدارة والمديرين في كل من معيار التدقيق الدولي والقانون الجزائري على الافعال المتضمنة سوء استخدام أموال الشركة
- توافق كبير في الاسباب المؤدية إلى ارتكاب جريمة التعسف في استعمال اموال الشركة والتحريفات عن سوء تخصيص الأصول.

2-نقاط الاختلاف: فيما تتمثل نقاط الاختلاف بين جريمة التعسف في استعمال اموال الشركة والتحريفات الناتجة عن سوء استخدام الاصول في:

- اضافة معيار التدقيق الدولي لإمكانية القيام بهذا الفعل من طرف الموظفين العاديين وهو ما لم يشر اليه القانون الجزائري؛
- الاختلاف في المصطلح، حيث أن معيار التدقيق الدولي ركز على مصطلح الاصول فيما المشرع الجزائري استخدم مصطلح الأموال وجاء تعريف الاموال في القانون المدني ولم يوضحه القانون التجاري؛
- لم يستثنى معيار التدقيق الدولي أي نوع من الشركات المعرضة لهذه الافعال فيما حصر المشرع الجزائري الشركات المعنية بالمتابعة القضائية في شركة المسؤولية المحدودة وشركة المساهمة؛
- وضع معيار التدقيق الدولي رقم 240 لمجموعة من الاسباب التي تؤدي بمرتكب فعل الاستخدام السيئ لأموال الشركة والتي من بينها أسباب تتعلق بالشخص في حد ذاته وأسباب أخرى تتعلق بالشركة التي تقع فيها هذه الافعال فيما حصر المشرع الجزائري الأسباب في تحقيق مصلحة القائم بالفعل أو مصلحة أطراف أخرى خارجة عن الشركة.

إذن ومن خلال ما سبق نلاحظ أن جريمة التعسف في استعمال اموال الشركة ذات توافق كبير مع النوع الثاني من الغش بحيث أنهما يشتركان في العديد من النقاط، وبالرغم من اختلافهم في نقاط أخرى لكنها لا تعتبر نقاط جوهرية.

ومنه يمكننا تلخيص أهم نقاط التوافق والاختلاف بين الجريمة وكل نوع من أنوع الغش في الجدول الموالي:

جدول رقم 01: نقاط التوافق والاختلاف بين جريمة التعسف في استعمال اموال الشركة وكل من التحريفات الناتجة عن معلومات مالية مضللة وسوء استخدام الاصول

البيان	جريمة التعسف في استعمال اموال الشركة	التحريفات الناتجة عن معلومات مالية مضللة	التحريفات الناتجة عن سوء استخدام الاصول
سوء النية	توفر سوء النية	توفر سوء النية	توفر سوء النية
عنصر القصد في الفعل	وجود عنصر القصد	وجود عنصر القصد	وجود عنصر القصد
تواطؤ أعضاء الادارة في الفعل	وجود أعضاء الادارة	وجود أعضاء الادارة	وجود أعضاء الادارة
اشتراك الموظفين الآخرين في الفعل	اقتصر فقط على الادارة	اقتصر فقط على الادارة	امكانية قيام الموظفين بالفعل
الاستخدام السيئ للأموال العينية والمعنوية للشركة	وجود سوء الاستخدام للأموال العينية والمعنوية	يقتصر فقط على الادارة	وجود سوء الاستخدام للأموال العينية والمعنوية
هدف الفعل	تحقيق مصلحة شخصية	تضليل مستخدمي التقارير المالية	تحقيق مصلحة شخصية
السبب	الحصول على ميزة غير قانونية	اظهار الشركة في غير وضعيتها المالية الحقيقية	الحصول على ميزة غير قانونية

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على ما سبق.

خاتمة:

قد يواجه مدقق الحسابات في الجزائر عند قيامه بمهمة التدقيق عدة حالات تنافي السيرورة العادية للشركة والتدقيق، والتي من بينها الحالات التي يتم فيها الاستعمال السيئ لأموال الشركة وبطرق غير قانونية مما قد يؤثر سلبا على الشركة ويكون في غير مصلحتها وإنما خدمة لمصالح شخصية لأفراد معينة، وهو ما يجب على المدقق أن يكون على اطلاع تام بواقع هذه الافعال وإلى أي مدى يمكن قبولها ومن المسؤول عنها إذا وجدت وفق مقتضيات معايير مهنته حسب ما جاء في معيار التدقيق الدولي رقم ISA 240،خاصة مع توجه الجزائر إلى وضع معايير تدقيق جزائرية مستوحاة من المعايير

الدولية من جهة، وحسب القوانين الجزائرية المعتمدة التي جاء في نصوصها النص الصريح على هذه الافعال، ومن هنا تطرقنا في هذه الدراسة إلى الاستعمال السيئ لأموال الشركة كما ورد في معيار التدقيق الدولي رقم ISA 240 وجريمة الاستعمال التعسفي لأموال الشركة كما ورد في القانون الجزائري، وحاولنا دراسة أهم نقاط التوافق والاختلاف بين المعيار الدولي والمشرع الجزائري، والتي من خلالها استطعنا اثبات صحة الفرضيتين التي أسست عليهما هذه الدراسة كالتالي:

- –نعم يوجد تتوافق كبير بين جريمة الاستعمال التعسفي لأموال الشركة مع التحريفات الناتجة عن سوء استخدام الاصول؛
- –نعم،لا تتوافق جريمة الاستعمال التعسفي لأموال الشركة مع التحريفات الناتجة عن معلومات مالية مضللة إلى حد بعيد إلا في بعض النقاط البسيطة وهو ما تم التطرق اليه خلال هذه الدراسة.
- وقد توصلنا إلى بعض النتائج أهمها:
- –أن المشرع الجزائري يتوافق بشكل كبير في جريمة الاستعمال التعسفي لأموال الشركة مع النوع الثاني للغش وهو التحريفات الناتجة عن سوء استخدام الاصول؛
- –أن كلا من المشرع الجزائري والمعيار الدولي يشترط وجود عنصر القصد وسوء النية لاعتبار الفعل ينافي القوانين؛
- –أنه في أغلب الحالات تكون هذه الافعال بتواطؤ من إدارة الشركة بحد ذاتها؛
- –أن هذه الافعال يجب أن لا تخدم مصلحة الشركة بل مصالح شخصية لأطراف أخرى.

إذن ومن خلال ما تقدم يمكننا في الاخير القول أن الجزائر بإمكانها وهي بصدد وضع معيار التدقيق الجزائري الذي يعالج حالات الغش الاعتماد على معيار التدقيق الدولي رقم ISA 240 في هذا الجزء كونه لا يتنافى مع القوانين الجزائرية المطبقة في هذا الشأن، وما دراستنا هذه إلا جزء بسيط لجرائم أخرى منصوص عليها في القانون الجزائري وتتماشى مع ما جاء في معيار التدقيق الدولي رقم 240 على غرار جريمة خيانة الأمانة والإفلاس بالتدليس...الخ.

قائمة الهوامش والمراجع:

1-ISA240,"**Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers**"(2009),para 11 op cit, disponible sur le site :https://www.ifac.org/publications-resources/norme-internationale-d-audit-isa-240-responsabilit-s-de-l-auditeur-concernant ,consulte le:22/02/2016

2- Gallet Olivier,"**Halte aux frauds:guide pour auditeurs et dirigeant''**,Dunod, 2eme edition,Paris,(2010),P7

3- عدنان حمدي عابدين،"الاحتيال المالي"،مكتبة لبنان ناشرون،بيروت لبنان،(2008)،ص 50

4- Mark S. Beasley, Joseph V. Carcello, Dana R. Hermanson,"**Fraudulent Financial Reporting 1987-1997 An Analysis of U.S public companies**",Research commissioned by the committee of sponsoring organization of the treadway commission,(1999), p 21

5- Elliott RK and Willingham JJ,"**Management fraud, Detection and Deterrence**" ,New York petrocelli Books (1980),p 30

6-Zabihollah Rezaee,"**Causes, Consequences, and Deterrence of Financial Statement Fraud**", Critical Perspectives on Accounting, (2005)p 277

7-طارق عبد العال حماد،"موسوعة معايير المراجعة،شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية"،الجزء الأول،الدار الجامعية،الاسكندرية،(2007)،ص 600

8- Everett E Colby, BSBA,CFE,CGA,"**Fraude et états financiers, troisième partie**",Réseau de perfectionnement professionnel,(2011),disponible au site :www.cga-pdnet.org consulte le :20/03/2016

9- ISA240,"**Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers** (2009), para 11,disponible sur le site:https://www.ifac.org/publications resources/norme-internationale-d-audit-isa-240-responsabilit-s-de-l-auditeur-concernant ,consulte le:21/03/2016

10- طارق عبد العال حماد،طارق عبد العال حماد،"موسوعة معايير المراجعة،شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية"،الجزء الأول،مرجع سابق،ص 497

11- المرجع نفسه،ص 645

12- كمال عبد السلام علي،خالد المعتصم،"أصول علم المراجعة"،كلية التجارة،جامعة المنصورة،(2003)،ص 53

13- المادة 800 فقرة 4 من القانون 05-02 المؤرخ في 6 فبراير 2005،منشور في الجريدة الرسمية رقم 11 المؤرخة في 9 فيفري 2005 المعدل والمتمم للأمر رقم 75-59 المؤرخ في 26 ديسمبر 1975 المتضمن القانون التجاري،ص 262

14- المادة 811 فقرة 3 من القانون 05-02 ،مرجع سابق،ص-ص،265،266

15- Jean Paul Antona,Philipe Collin,François Langlart:''**La responsabilité pénale des :cadres et dirigeants dans le monde des affaires''**, Dalloz 1996 avec le soutien de la fondation HEC, p : 39.

16- إسحاق إبراهيم منصور،" نظريتا القانون والحق وتطبيقاتها في القوانين الجزائرية "،ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر(1987) ،ص،250

17- المرجع نفسه،ص 297

18- Vincent Courcelle, Labrousse avec Antoine Beauquier, Florence Gaudillière, Arthur Verken- Avocats, '' **La responsabilité pénale des dirigeants''**,édition First, P : 353.

19- Eva Joly et Caroline Joly, Baumgartner:**''L'abus de Biens Sociaux A l'épreuve de la pratique**'',Ed-économica (2002),p10

20- عبد المجيد زعلاني ،"قانون العقوبات الخاص" ، (2000) ،ص 166

21-نادية فوضيل،" أحكام الشركة طبقا للقانون التجاري الجزائري (شركات الأشخاص)"،دار هومه للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر،بدون طبعة،ص 100

22-هناء نوي،"جريمة التعسف في استعمال اموال الشركة في التشريع الجزائري"،مجلة المنتدى القانوني،العدد السادس،جامعة محمد خيضر،بسكرة،ص 355

23- أبو زيد رضوان" :الشركات التجارية في القانون المصري المقارن"، دار الفكر العربي،مصر بدون طبعة،ص 98

24-هناء نوي،مرجع سابق،ص 336.