



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي

كلية العلوم الاقتصادية وتجارية وعلوم تسيير

قسم العلوم التسيير

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الشعبة : التسيير

التخصص : تدقيق محاسبي

دور الخبرة القضائية المحاسبية في

الكشف عن الغش المحاسبي

- دراسة حالة خبرة قضائية محاسبية -

تحت إشراف الدكتور:

مفيد عبد اللاوي

إعداد الطالبة :

✓ ثريا جواوي

لجنة المناقشة :

رئيسا

أستاذ مساعد - أ - بجامعة الوادي

عبد الجليل شليق

مشرفا ومقررا

أستاذ محاضر - ب - بجامعة الوادي

مفيد عبد اللاوي

مناقشا

أستاذ محاضر - ب - بجامعة الوادي

محمد الدينوري سالمى

السنة الجامعية : 2014-2015م

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

فَأَسْأَلُكَ يَا قَدِيرُ
الْزِيَارَةَ

يَا كَرِيمُ
لِلْعِلْمِ

(43) سورة النحل

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

إهداء

إلهي لا يطيب الليل إلا بشكرك ولا تطيب اللحظات إلا بذكرك ولا تطيب الآخرة إلا بعفوك ولا تطيب الجنة إلا برؤيتك الله جل جلاله.

إلى من بلغ الرسالة وأدى الأمانة، ونصح الأمة، وإلى نبي الرحمة ونور العالمين، سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم.

إلى من لو جاز السجود لغير الله لسجدت لها، وإلى من عرفت معنى الحياة بوجودها إلى التي أكملت مشواري وأكافح لأجلها، إليك يا من قال فيها رسول الله صلى الله عليه وسلم " الجنة تحت أقدام الأمهات " إلى قرة عيني ونور حياتي أمي الحبيبة إلى سبب وجودي وصاحب الفضل عليا إلى الذي جاهد الحياة لأجلي وقهر الظروف والحن ليهدني لي بسمة الأمل إلى الذي كلل رأسي بتاج الشرف وعلمني أن الحياة تحدي، إليك وحدك أبي.

إلى الأزهار التي لا تذبل إلي من قاسموني أفراحي وأحزاني رياحين المنزل أخواتي سمية، أمل، نادية وابنتها ميرنا، تيسير، وئام، وإخوتي، وحيد، عبد الباسط، إلياس.

إلى خالي توفيق، وخالتي حكيمه وابنتها وسام،

إلى من جمعني بهم الأقدار عبر طيات الحياة وسنين الدراسة تاركة بصمات الود والوفاء في ذاكرتي واخص بالذكر "أسماء، سهيلة، راضية، زهور، جويدة، سمية، لندة، جيهاد، ووداد، حليلة، سليمة، نوال، مني مع تمنياتنا لها الشفاء العاجل "

إلى كل من عرفتهم في دفعة 2 ماستر وإلى كل من ساعدني في هذا الإنجاز من قريب أو من بعيد.

إلى كل من يثابر على البحث لنيل هذا العلم. أهدي هذا الإنجاز .

شكر و عرفان

نحمد الله اولا ودائما , ونشكره كثيرا الذي وفقنا الى ما نحن عليه الان, كما تقدم بالشكر الجزيل الى كل من قدم لنا يد العون من قريب او بعيد ونسال المولى عز وجل ان نكون قد ساهمنا ولو بشيء قليل في اثراء الابحاث المستقبلية بالمعلومات.

بداية تقدم بالشكر الخاص الى اساتذنا الفاضل " مفيد عبد اللاوي " الذي تكرم بقبوله اشرافه لنا على انجاز هذا البحث.

ومنحنا ذلك و ما كان توجيهاته القيمة والبناءة , ولجهوده فضل كبير في انجازه.

كما تقدم بالشكر الى كل اساتذتي بجامعة الوادي على التسهيلات والمساعدات التي قدموها لنا ونخص بالذكر الاستاذ المحترم " شيخة بلقاسم محمد الصغير " الذي مد لنا يد العون في كل ما طلبناه من معلومات ونسال الله لهم وله دوام الصحة والعافية.

وفي الاخير نتقدم با هناء واحلى التشكرات الى كل دفعة سنة 2 ماستر تدقيق محاسبي. 2015

دور الخبرة القضائية المحاسبية في كشف عن الغش المحاسبي

ملخص البحث

تهدف دراستنا إلى إبراز الأدوار الرئيسية للخبرة القضائية المحاسبية في كشف الغش المحاسبي. حاولنا في هذا الصدد التعرف على الخبرة القضائية أولاً وكذلك الغش والخطأ وقد أوضحنا هذا في الجزء الأول من البحث أما فيما يخص الجزء الثاني فتطرقنا إلى إجراءات الخبرة القضائية . ومن هذا المنطلق يمكننا الإجابة على الإشكالية الرئيسية واعتمدنا في داستنا على نموذج في الخبرة القضائية المحاسبية من خلال تركيز على المهام المسندة اليه بالتحديد من طرف القاضي ومدى التزام الخبير القضائي ومراجع الحسابات بمسؤوليتهم المهنية وقدرتهم على كشف حالات الغش والتلاعب التي تم إثباتها . وأخيراً خلصت دراستنا إلى أن الخبرة القضائية المحاسبية لها دور هام في كشف الغش والخطأ وذلك من خلال المهام المسندة للخبير من أجل الوقوف عليها، باعتبار المجتمع المالي ينتظر منه إبداء رأيه حول في النتائج المتوصل إليها ، ويعرض فيها بكل وضوح الأسباب التي دفعت به إلي اتخاذ ذلك لكي يسمح للمحكمة بان تقتنع بنتائجه وبذلك تحقيق العدالة .

الكلمات المفتاحية: الخبرة القضائية المحاسبية ، الغش ، الخطأ ، مسؤوليات .

Le rôle de l'expérience judiciaire en comptabilité détecter la fraude comptable

Résumé de recherché

Nous sommes venus à travers notre étude admettre en évidence les rôles clés de l'expérience judiciaire en comptabilité de détection de fraude comptable .

Expérience judiciaire . ainsi que la fraude et l'erreur et a clairement fait savoir que dans la première partie de la recherche quant à la deuxième partie et nous avons expliqué à la procédure judiciaire expérience .de ce point de vue, nous avoines adopté le modèle de l'expérience judiciaire en comptabilité en se concentrant sur spécifiquement attribué à lui par le juge et par l'étendue de l'expert judiciaire et l'engagement de l'auditeur à leur responsabilité et leur capacité à détecter les cas de fraude et de manipulation qui ont été taches professionnelles étayées enfilé, notre étude a conclu que la comptabilité d'expertise judiciaire a un rôle important dans la détection des fraudes et erreurs et à travers les travers les tâches assignées à l'expert afin de se démarquer compte tenu de la communauté financière devrait donner son avis sur leurs résultats et les présente clairement les raisons qui l'ont poussé à prendre pource permettre à la cour de se convaincre que ses conclusions et ainsi apporter la justice .

Lesnote d'ouverture : l'expérience judiciaire, la fraude, les responsabilités, la faute et les procédures de l'expertise judiciaire.



فهرس

المحتويات



فهرس المحتويات

الإهداء

شكر وعرفان

ملخص البحث

I.....	قائمة المحتويات	1
II.....	قائمة الجداول	2
III.....	قائمة الأشكال البيانية	3
V.....	قائمة الآيات	5
VI.....	قائمة الملاحق	6
VII.....	قائمة الاختصارات والرموز	7
(أ - هـ).....	المقدمة	8
6.....	الفصل الأول : عموميات حول الخبرة القضائية والغش	6
8.....	المبحث الأول : ماهية الخبرة القضائية	8
8.....	المطلب الأول : مفهوم الخبرة القضائية	8
13.....	المطلب الثاني : خصائص الخبرة القضائية	13
15.....	المبحث الثاني : ماهية الغش والخطأ	15
15.....	المطلب الأول : مفهوم الغش وأنواعه	15
23.....	المطلب الثاني : تعريف الخطأ وأنواعه والفرق بينهما	23
27.....	المبحث الثالث : دوافع مساءلة مراقب الحسابات عن كشف حالات الغش	27
27.....	المطلب الأول : تطور مسؤولية مراقب الحسابات	27
28.....	المطلب الثاني : مسؤولية مراقب الحسابات في الكشف عن الغش	28
33.....	الفصل الثاني : إجراءات الخبرة القضائية	33
35.....	المبحث الأول : تعيين الخبير القضائي	35
35.....	المطلب الأول : سلطة الحكم في تعيين الخبير القضائي	35
39.....	المطلب الثاني : الحكم المتضمن تعيين خبير	39
41.....	المطلب الثالث : القواعد المنظمة لأداء الخبير لمهامه	41
45.....	المبحث الثاني : رد الخبير وتنحيه و استبداله	45
45.....	المطلب الأول : رد الخبير	45
47.....	المطلب الثاني : حق الخبير في إعفاءه من مباشرة المهمة	47
48.....	المطلب الثالث : استبدال الخبير	48
50.....	المبحث الثالث : تقرير الخبرة ومناقشته	50
50.....	المطلب الأول : تحرير التقرير وإيداعه	50
52.....	المطلب الثاني : مناقشة التقرير وقوة في الإثبات	52

55.....	المطلب الثالث : تقدير أتعاب الخبراء.....
58.....	الفصل الثالث: تدقيق في عملية الغش الضريبية
60.....	المبحث الأول: تعيين الخبير.....
60.....	المطلب الأول: تعريف الخبير.....
60.....	المطلب الثاني: الشروط الواجب توفرها في الخبير.....
62.....	المبحث الثاني: الإجراءات المتبعة طبقا للمهام المستندة.....
62.....	المطلب الأول: الإطلاع على المحمل الوثائق.....
63.....	المطلب الثاني : التدقيق في محاسبة المدعي السنوات 2000-2001-2002-2003.....
68.....	المطلب الثالث : تحديد الضرائب والرسوم المستحقة
80.....	المبحث الثالث : تقرير الخبرة
80.....	المطلب الأول : حجية رأي الخبير
80.....	المطلب الثاني : إبداء رأي الخبير
81.....	المطلب الثالث : تحديد أتعاب الخبير.....
84.....	خاتمة
88.....	قائمة المراجع
	الملاحق



قائمة

محم

الجد اول

الجد اول



قائمة الجداول

رقم	عنوان الجدول	الصفحة
01	عوامل المخاطر الخاصة في تقرير المالي الإحتيالي	19
02	طرق كشف عن الغش	20
03	استرجاع الرسم المسترجع على فواتير الممولين	64
04	المبالغ المدفوعة سنوية للرسم على القيمة المضافة TVA وفقا لـ G50	66
05	جدول يوضح رقم الأعمال	68
06	جدول يوضح الضريبة على الدخل الإجمالي	68
07	الرسم على النشاط المهني TAP	69
08	الرسم على القيمة المضافة TVA	69
09	استرجاع الرسم على المشتريات لسنة 2000	71
10	استرجاع الرسم على المشتريات لسنة 2001	72
11	استرجاع الرسم على المشتريات لسنة 2002	74
12	استرجاع الرسم على المشتريات لسنة 2003	75
13	الجدول الفردي للضريبة المستحقة قبل الدراسة	76
14	الجدول الفردي للضريبة المستحقة فعل بعد الدراسة	78



قائمة

الأشكال

البيانية



قائمة الاشكال

الصفحة	عنوان الشكل	الرقم
17	مثلث الغش	01



قائمة

محم

الآيات

محم



قائمة الآيات

الصفحة	عنوان الآية	الرقم
09	سورة آل عمران آية رقم 05	01



ملاحق



قائمة الملاحق

الرقم	العنوان
01	الجريدة الرسمية، القانون رقم 10-01 يتعلق بمهن الخبير المحاسبي و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد المادة 63، العدد 42، الجزائر المؤرخ في 29.... 2010
02	نسخة من الجدول الفردي رقم: 04 / 302 .
03	نسخة من الاستدعاء (الانتقال إلى مقر المقابلة) الموجه للمدعي مقاول بناء .
04	نسخة من الاستدعاء(المتضمن طلب تعيين ممثل من طرف إدارة الضرائب) الموجه للمدعي عليه المدير الولائي للضرائب.
05	نسخة من الفاتورة رقم 13 المؤرخة في: 2000/09/10 الخاصة بشركة .
06	نسخة من الفاتورة رقم 20 المؤرخة في: 2000/11/18 الخاصة بشركة .
07	نسخة من الفاتورة رقم 23 المؤرخة في: 2000/12/05 الخاصة بشركة
08	نسخة من الفاتورة رقم 19 المؤرخة في: 2001 / 12/20 الخاصة بالمدعي.
09	نسخة من الفاتورة رقم 39 المؤرخة في: 2003/10/11 الخاصة بالمدعي عليه .
10	نسخة من أمر بتحديد أتعاب الخبير



قائمة

الاختصاصات

والرموز



قائمة الاختصارات والرموز

الدلالة باللغة العربية	الدلالة باللغة الأصلية	الإختصارات والرموز
المعيار الدولي للمراجعة رقم 200	International Standard Auditing N 200	ISA240
المعيار الأمريكي للمراجعة رقم 53	Slatementon Auditing Standards N 53	SAS 53
المعيار الأمريكي للمراجعة رقم 99 المتعلق بمثلث الغش	Slatementon Auditing Standards N 99	SAS99



المقدمة

المقدمة



مقدمة

يعتبر التطور الإنساني وما لحقه من إنجازات مختلفة في جميع الميادين العلمية وما آلت إليه وحققته من اختراعات حديثة، سببا في تشابك مصالح الأفراد وتضاربها تجاريا و اجتماعيا و اقتصاديا و محاسبيا الخ، الشيء الذي أدى إلى تطور طبيعة النزاعات المعروضة على القضاء كنتيجة حتمية لذلك .

ولما كان العدل أساسا منوطا بجهاز القضاء الذي هو رسالة نبيلة تسهر الدول على إرساء دعائمها ، ومن ثمة فإذا اعترضت القاضي أثناء فصله في الدعوى مسائل ذات طبيعة فنية دقيقة سواء كانت طبية أو هندسية أو خطية أو حسابية أو صناعية أو تجارية علمية أو زراعية أو محاسبية الخ، لا يتصور أن يلتم بها جميعا كل قاضي إماما يمكنه من تفهم جميع المسائل الفنية التي تعرض عليه، ومن الفصل فيها عن بيئة تامة فصلا يريح ضميره ويحقق العدالة .

لذلك رأى المشرع ضرورة الترخيص للقاضي في أن يلجأ إلى أهل الخبرة فيما يعرض عليه من يتطلب حلها معلومات فنية خاصة لا يأنس في نفسه الكفاية التي يحتاجها ليسترشد برأيهم في فهم تلك المسائل وتكوين رأي سليم في أوجه المنازعة المتعلقة بها ، بل إنه استلزم في بعض المسائل الاستعانة برأي خبير فني .

وعلى الرغم من أن الأصل في الخبراء أنهم مساعدون للقضاء باعتبار أن تخصصاتهم الدقيقة كالتطب والهندسة، الزراعة ، الحسابات الخ، تعتبر من التخصصات الفنية البحتة التي يحتاجها القاضي إذا ما عرض عليه نزاع يحتاج مثل هذا الفحص الفني ، إلا أننا نجد في الميدان توسع وانتشار ومسائل ندب الخبراء في نزاعات لا تحتاج الى خبرة فنية ، إذ تكون مستندات وأوراق الدعوى كافية لاستخلاص الحقيقية بمعرفة القاضي دون الحاجة لندب خبير ، كما أن بعض الأحكام تعهد للخبير البحث في مسائل قانونية بحتة هي من اختصاص القاضي وحده ولا يجوز أن يتنازل عن هذا الاختصاص للخبراء وهذا ما أدى إلى اللجوء المفرط للخبراء والبطء في إجراءات تعطيل مصالح المتقاضين .

ومن المسائل التي تعالجها الخبرة القضائية المحاسبية أو التدقيق في العمليات المحاسبية التي تتعلق بمنشأة معينة ويستعين القاضي بالخبرة المحاسبية عندما يكون النزاع متعلقا بعلاقة بين طرفين سواء كانا شخصين طبيعيين أو شخصين معنويين كالشركات والمؤسسات، فعند نشوب أي نزاع حول هذه المسائل المالية تستعين المحكمة بخبير قضائي لديه القدرة على تحليل الأرقام ولديه إلمام بالطرق المحاسبية السليمة لإعانة المحكمة على استجلاء غموض أي عمليات حسابية أو استحقاقات مالية يتضمنها النزاع المطروح أمامها .

إن الخبرة المحاسبية التي يطلبها القاضي عندما يتم النظر في الدعاوى و المنازعات التجارية والمالية تكون ناتجة عن عجز القاضي عن إصدار حكمه في قضية ما ،حول مدى صحة الأوراق والمستندات وكشوف الحسابات المالية بسبب عدم قدرته على الجزم بصحة هذه المستندات ،لعدم قدرته وإمكاناته العلمية وحتى لا يتهم القاضي بإنكار العدالة ، فقد حول له القانون الجواء إلى الخبرة المحاسبية لمساعدته في إثبات الوقائع وفك طلاسم الأرقام المقدمة وبالتالي الوصول إلى قناعة معينة تمكنه من إصدار الحكم المناسب .

وستتطرق في هذه الدراسة الى دور الخبرة القضائية المحاسبية في الكشف عن الغش المحاسبي ،لذلك ارتأينا أن تكون الإشكالية الرئيسية للدراسة كالآتي :

طرح الإشكالية :

ما هي الأدوار الرئيسية للخبرة القضائية المحاسبية في الكشف عن الغش المحاسبي ؟

وللإجابة على الإشكالية نطرح التساؤلات التالية :

✓ ما مدى توافر الكفاءة العلمية والعملية والخبرة المهنية اللازمة للخبير القضائي المحاسبي في إكتشاف الغش المحاسبي ؟

✓ ماهي المسؤوليات التي تقع علي عاتق الخبير القضائي المحاسبي في عدم إكتشاف الغش المحاسبي ؟

✓ ما مدى مساهمة الخبرة القضائية المحاسبية في كشف حالات الغش والأخطاء ؟

فرضيات البحث :

للإجابة على التساؤلات المطروحة تم وضع الفرضيات التالية:

❖ تتوفر الكفاءة العلمية والعملية والخبرة المهنية اللازمة للخبير القضائي المحاسبي مما يعزز قدرته علي اكتشاف الغش المحاسبي.

❖ تقع المسؤولية التأديبية والمهنية علي عاتق الخبير القضائي المحاسبي في عدم اكتشاف الغش المحاسبي.

❖ تساهم الخبرة القضائية المحاسبية في كشف حالات الغش والأخطاء.

مبررات اختيار الموضوع:

تتمثل أسباب اختيار الموضوع مبررات موضوعية وأخرى ذاتية

❖ أسباب ذاتية

. ميول الطالبة واهتمامها بموضوع الخبرة بصفة عامة

. اعتقاد الطالبة بأن موضوع الخبرة مرتبط بعدة تخصصات ، وميدان واسع لبحث .

❖ أسباب موضوعية :

. الارتباط الكبيرين بمهنتي محافظ حسابات والخبير القضائي في المحاسبية .
. الارتقاء بمهنة الخبير القضائي إلى مستوى أداء جيد للوصول إلى شفافية التقارير والقوائم المالية وبالتالي التقليل من الغش .

. ارتباط الموضوع بمجال الدراسة

أهداف الدراسة وأهميتها :

تهدف هذه الدراسة بصفة أساسية حول مدى قدرة الخبرة في مساعدة القاضي في تقديم الخبير إثبات مدى صحة الأوراق والمستندات وكشوفات الحسابات المالية المقدمة وبالتالي الوصول إلى أفضل النتائج المرجوة من طرف الخبير وتمكين القاضي من إصدار الحكم الصائب في هذا النزاع .

ويتفرع من هذا الهدف العام الأهداف التالية :

تهدف الخبرة القضائية المحاسبية إلى تنوير القاضي الذي ليس له دراية في هذه المسائل المتعلقة بالحسابات المالية، مبرزين دورها في مساعدة القضاء على كشف الغش أولاً وتحقيق العدالة ثانياً .

. معرفة أهمية الخبرة القضائية

. محاولة تحديد مدى تأثير الخبرة القضائية في إكتشاف الغش .

. تحديد مسؤوليات مراقب الحسابات .

. دراسة إجراءات الخبرة القضائية .

لهذه الدراسة أهمية بالغة من الناحية العلمية، بهدف تحسين ممارسة مهنة الخبرة القضائية من أجل تحقيق العدالة وكشف الغش كما تركز الأهمية في لفت إنتباه مراجع الحسابات إلى المخاطر التي تترتب وتحيط بهم في ظل ممارسة المهنة في بيئة عدم التأكد وبالتالي مساعدة مكاتب الخبراء القضائيون على توجيه مواردها البشرية والمادية على أساس طبيعة الغش والمخاطر المتوقعة ودرجة تأثيرها على نتائج عملية الخبير بما يحقق الكفاءة والفعالية.

. الدراسات السابقة :

نظراً لحدثة الموضوع لم نجد دراسات سابقة حول البحث لذا سنعرض هذه الدراسة

✓ الدراسة : شرين مصطفى الحلو ، مذكرة ماجستير بعنوان " المسؤولية المهنية لدقيقي الحسابات في اكتشاف

الغش والخطأ في القوائم المالية " دراسة تطبيقية لمكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة ، منشورة غزه 2012 .

هدفت هذه الدراسة إلى الوقوف على جوانب المسؤولية المهنية لمراجع الحسابات نحو اكتشاف الغش والخطأ في القوائم المالية وفق لمعايير التدقيق الدولية ومدى قدرتهم في اكتشاف مخاطر غش الإدارة .
من خلال الاطلاع والبحث فإن كل الدراسات ركزت على دور مراجع الحسابات في الكشف عن الغش والأخطاء وعدم التطرق إلى أي دراسة في دور الخبرة القضائية المحاسبية في الكشف عن الغش والخطأ لها نقول لا يوجد دراسات سابقة في هذا الموضوع .

. حدود الدراسة :

للإجابة على الإشكالية المطروحة والتوصل إلى النتائج فإن الدراسة ارتبطت بحدود مكانية وزمانية.
وفي هذه الدراسة حاولنا البحث عن خبرات متعلقة بالموضوع لذلك تمثلت الحدود المكانية في الجزائر وبالتحديد في ولاية الوادي .

الحدود الزمانية تمثلت في الفترة الممتدة بين تاريخ استخراج الخبرة إلى دراستها والتوصل إلى نتائج أي(من شهر مارس إلى شهر أفريل 2015) .

. محددات البحث :

تقتصر هذه الدراسة على الخبرة القضائية المحاسبية وأدوارها في تحليل الأرقام بالطرق المحاسبية السليمة التي تتوقع أن تكون لها تأثير جوهري على كشف الغش والتلاعب.

. صعوبات البحث:

. قلة المراجع المتخصصة في الموضوع .

. عدم وجود دراسات سابقة .

. رفض معظم مكاتب الخبراء بإمدادنا بالخبرات القضائية نظرا لحساسية المعلومات وسرية العمل .

. المنهج والأدوات المستخدمة:

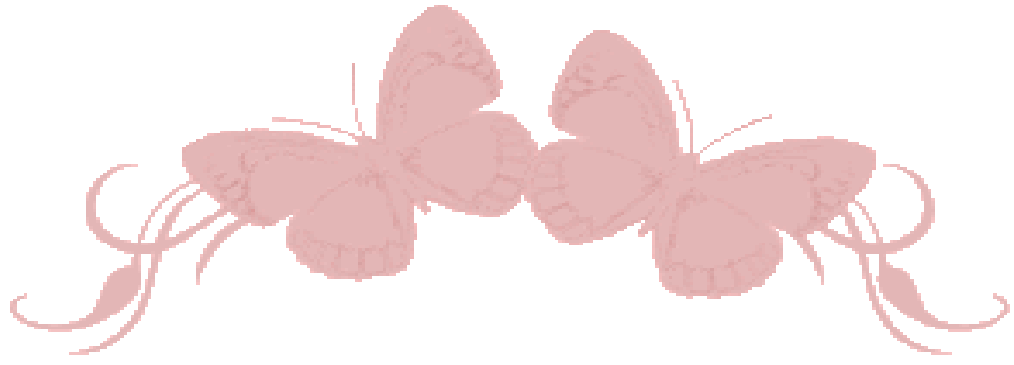
للإحاطة بمختلف جوانب الموضوع وللإجابة عن التساؤلات وإثبات الفرضيات اعتمدنا في الجانب النظري على المنهج الوصفي التحليلي والجانب التطبيقي دراسة نموذج خبرة قضائية محاسبية والوصول إلى نتائج للمسألة المطروحة.

خطة وهيكل البحث :

لمعالجة الإشكالية الرئيسية والإجابة على الأسئلة الفرعية و اختبار الفرضيات تم تقسيم البحث إلى ثلاث فصول .
فصلين نظريين وفصل تطبيقي حيث تناولنا في الفصل الأول عموميات حول الخبرة القضائية والغش وتم معالجته في ثلاث مباحث وتطرقنا في المبحث الأول إلى ماهية الخبرة القضائية أما المبحث الثاني فتناولنا فيه ماهية الغش

والخطأ أما المبحث الثالث فعالجنا فيه دوافع مساءلة مراقب حسابات عن كشف الغش وتطرقنا في الفصل الثاني لإجراءات الخبرة القضائية في ثلاث مباحث ، كان المبحث الأول بعنوان تعيين الخبير القضائي أما المبحث الثاني فعالجنا فيه رد الخبير وتنحيه واستبداله ، أما المبحث الثالث بعنوان تقرير الخبرة ومناقشته .

وأخير في الفصل الثالث تدقيق في عملية غش ضريبية، وذلك وفقا لثالث مباحث فعالجنا في المبحث الأول تقرير الخبير أما المبحث الثاني فتناولنا فيه الإجراءات المتبعة طبقا لمهام المسندة، أما المبحث الثالث فعالجنا فيه تقرير الخبرة .



الفصل الأول

عموميات حول الخبرة القضائية والغش



تمهيد

تعرض على القاضي فيما يعرض عليه من قضايا، و مسائل متنوعة يحتاج بعضها إلى المعلومات الدقيقة من طبية و هندسية و زراعية و تجارية لا يتصور أن يلم القاضي بها إلماما تاما، و لا يمكنه من فهم جميع المسائل الفنية التي تعرض عليه و من الفصل فيها عن بينة تامة فصلا يريح ضميره و يحقق العدالة ، و من ثم كان لزاما عليه أن يستعين بأهل الخبرة في هذه المجالات كلما رأى مسألة في الدعوى تتطلب معلومات خاصة أو إجراء حسابات أو معاينة عقارية لذا يلجأ القاضي إلى الخبرة القضائية . ومن هنا نقول بأن الخبرة إجراء من إجراءات التحقيق التي يأمر بها القضاء لها قواعدها و فنياتها و خصوصياتها التي لا بد من تعلمها و تطويرها والاهتمام بها ولذلك اعتنى المشرع الجزائري بهذا الموضوع .

المبحث الأول: ماهية الخبرة القضائية .

المبحث الثاني: ماهية الغش والخطأ .

المبحث الثاني : دوافع مساءلة مراقب حسابات عن كشف الغش .

المبحث الأول: ماهية الخبرة القضائية .

الخبرة القضائية لها جوانب علمية متطورة و جوانب فقهية و قضائية محضة، فهي إذا خليط من العلوم النظرية و القانونية معا، و على كل من القاضي و المحامي و رجال الفن أن يكونوا في مستوى التطورات كي يكونوا على دراية كافية لما يحدث حولهم من تطور عموما .

هذا وقد جاء قانون الإجراءات المدنية و الإدارية الجديد، موكبا للتطورات التي يشهدها مجال العلوم و يتجلى ذلك في كونه ينص على الخبرة في واحد و عشرين مادة بعد أن كان ينص عليها في قانون الإجراءات المدنية السابقة في تسع مواد.

المطلب الأول: مفهوم الخبرة القضائية.

الخبرة القضائية علم و فن و اجراء معيما بها القاضي في ظروف خاصة و بشروط معينة عندما يستعصي عليه الأمر و هو يجلس للفصل في القضايا المطروحة عليه ، فهي وسيلة من وسائل الاثبات و اجراءات التحقيق التي يأمر بها القاضي و تحكمها مواد اجرائية قانونية.

كما يحكمها قواعد أساسية أخرى موجودة في فروع القانون، و على هذا الأساس يجب على كل من يأمر بها و هم القضاة أو من يقوم بها و هم الخبراء أن يكونوا على علم تام بتلك المواد القانونية و القواعد الأساسية التي تحكمها ،حتى لا يتوه في متاهات لا طائل من ورائها ، و لهذا فإن الخبرة القضائية فهي علم و فن و اجراء .

وأهمية الخبرة في مواد القانون المدني على اختلاف اقسامه قد أصبحت أكثر من ذي قبل نظرا للتطور الذي تشهده العلوم بصفة عامة والعلوم القانونية بصفة خاصة و الخبرة القضائية بصفة أخص، فكلما تطور علم من العلوم إلا وجاءت معه نتائج حسب ذلك التطور سلبا و ايجابا.¹

و لفهم الخبرة القضائية بشكل أفضل نتطرق إلى تعريفها لغة و اصطلاحا مع وجوب التطرق الى التطور التاريخي لها لمعرفة أهم المراحل التي مرت بها الخبرة القضائية في التشريع الجزائري و خاصة اهم التعديلات جاء بها قانون إجراءات المدينة و الإدارية 08-09 و هذا ضمن الفروع الثلاثة التالية:

¹ مولاي ملياني بغدادي، الخبرة القضائية في المواد المدنية ، دحلب ، الجزائر ، ط:1 سنة 1992، ص11.

الفرع الأول تعريف الخبرة القضائية لغة:

الخبرة لغة من الخبر أي النبأ، يقال إخبار أو أخابير أو رجل خابر أو خبير و خبر أي عالم به، و أخبره أي أنباه ما عنده و الخبرة بضم الهم بالشيء كالإخبار و التخبير¹

و أخبره بكذا أي بمعنى أنباه ، و استخبار سؤال عن الخبر بالضم هو العلم بالشيء و الخبير العالم و خبره بالكسر أي صدق الخبر.²

و الخبير اسم من أسماء الله الحسنى جل جلاله ورد في القرآن الكريم ستة مرات ،في الأنعام مرتين ،وفي سبأ مرة و في الملك مرتين ، و في التحريم مرة مقترنا ثلاث مرات باسمه الحكيم مرتين باسمه اللطيف و مرة باسمه العليم.

و معنى الخبير جل جلاله أنه لا تغرب عنه الأخبار ظاهرها و باطنها لا في السموات و لا في الأرض فهو العالم بما كان و بما يكون لا تخفى عليه خافية. بسم الله الرحمن الرحيم "إن الله لا يخفى عليه شيء في الأرض و لا في السماء".³

و خبرت بالأمر علمه و خبرت الأمر و أخبرته إذا عرفته على حقيقته و قوله تعالى: " فاسأل به خبيراً" أي أسأل عنه خبيراً بخبرك ،و الخبير العالم الذي يخبر الشيء بعلمه و رجل مخبراً في أي فو مخبر كما قالوا منتظراً في ذو منتظر.⁴

الفرع الثاني: تعريف الخبرة اصطلاحاً :

الخبرة القضائية عنت و حظيت بعدة تعريفات أهمها هي "وسيلة من وسائل الإثبات يتم للجو إليها إذا اقتضي الأمر كشف دليل و تعزيز أدلة قائمة،" كما عرفت "أنها استشارة فنية يستعين بها القاضي أو المحقق في مجال الإثبات لمساعدته في تقدير لمسائل الفنية، التي يحتاج تقديرها إلى داريه علمية لا تتوافر لدى عضو السلطة القضائية المختص.⁵

¹ ما جد الدين اليعقوب، القاموس المحيط. فصل الحأ، مؤسسة الرسالة بيروت، ط: 1، سنة 1996، ص288.

² مختار الصحاح، ترتيب محمود خاطر و تحقيق و ضبط حمزة فتح الله، مؤسسة الرسالة بيروت ط: 1، سنة 1985، ص167.

³ سورة آل عمران الآية رقم 5 .

⁴ ابن منظور، لسان العرب ج2، مختار الصحاح، ترتيب محمود خاطر و تحقيق و ضبط حمزة فتح الله، مؤسسة الرسالة المعارف بيروت ط: 1، سنة 1985، ص167. ص90

⁵ عبد الحميد الشواربي، التزوير و الترييف مدنيا و جزائيا في ضوء الفقه و القضاء منشأة المعارف، ط: 1، سنة 1996، ص552.

بحكم عمله و ثقافته ، كما تم تعريفها على أنها "المهمة الموكلة من قبل المحكمة أو الهيئة القضائية إلى شخص أو عدة أشخاص أصحاب اختصاص أو مهارة أو تجربة في مهنة ما أو صناعة أو علم ، لتحصل منهم على معلومات أو آراء أو دلائل إثبات.....لا يمكن لها أن تؤمنها بنفسها و تعتبرها ضرورية لتكوين قناعتها للفصل في نزاع معين."¹

كما تعرف بأنها "استضاح رأي أهل الخبرة في شأن استظهار بعض جوانب الوقائع المادية التي يستعصى على قاضي الموضوع إدراكها بنفسه من مجرد مطالعة الأوراق و التي لا يجوز للقاضي أن يقضي في شأنها استنادا لمعلوماته الشخصية و ليس في أوراق الدعوى و أدلتها ما يعين القاضي على فهمها ، و التي يكون استصلاحها جوهريا في تكوين قناعته في شأن موضوع النزاع."²

و من خلال ذكر بعض التعريفات و التي لا يمكن حصرها يتبين لنا ان الخبرة تهدف الى التعريف على وقائع مجهولة من خلال الواقع المعلوم، فهي وسيلة تضيف الى الدعوى دليلا، حين يتطلب هذا الاثبات ، معرفة او دراية لا تتوافر لدى رجال القضاء نظرا الى طبيعة ثقافتهم و خبراتهم العلمية ، كما قد يتطلب الامر اجراء اجاث خاصة او تجارب علمية تستلزم وقتا لا يتسع له عمل القاضي ،فالماضي فالقاضي كقاعدة عامة ملزم و بحكم مهنته بتحقيق الوقائع التي تعرض عليه وصولا الى قناعة فيها، اذ لا يجوز له اللجوء الى غيره في سبيل ادراك و استثبات ما يعرض عليه من نزاعات ، و غير ان عدم احاطته بموضوعات النزاع المطروح-لا يجهل منه و انما لدخولها ضمن تخصصات ، لا يفترض فيه علمها و ادراكها و جعل هناك مجالا للقول بإمكان الخروج عن القاعدة العامة ، بحيث سمح للقاضي اللجوء الى غيره من المتخصصين في علم او فن الموضوع المطروح عليه طلبا لا ثباته

و تحقيقه، الامر الذي أصبح حائزا بل لا بد منهمع وجوب التنبيه أن الخبرة تقتصر على المسائل الفنية دون القانونية لان المحكمة مفروض فيها العلم بالقانون علما كافيا و هذه الملاحظة لا بد منها ،لأنه أصبحنا نرى بعض القضاة يلجؤون إلى الخبراء حتى في المسائل القانونية و هذا غير جائز لأن القاضي هو الوحيد الذي يفصل في المسائل القانونية لأنها لا يحتاج إلى أهل الفن والخبرة، و نضرب مثلا عن هذه الحالة ، القاضي الذي يدعوا الأطراف إلى استخراج الفريضة من الموثق ، بيد ان الفريضة و تحديد الورثة هي مسألة قانونية محضة لا تتطلب معرفة خاصة.³

¹ اميل انطوان ديرافي الخبرة القضائية، المنشورات الحقوقية الصادرة ببيروت ، ط:1، سنة1977 ، ص17.

² همام محمد محمود زهران، الوجيز في اثبات المواد المدنية و التجارية، الدار الجديدة لنشر، مصر، طبعة 2003، ص357.

³ مراد محمود الشينكات، الاثبات و المعانيقو الخبرة في القانون المدني، دار النصر، طبعة خاصة ،ص99.

و هذا ما اكدته المادة 125 من قانون الاجراءات المدنية و الادارية الجديد و التي لا يوجد نص مماثل لها في قانون الاجراءات المدنية الملغي حيث تنص «تهدف الخبرة الى توضيح واقعة مادية تقنية أو علمية محضة للقاضي» حيث نجد ان هذا النص الجديد ينسجم مع موقف المحكمة العليا المعبر عنه في احدي قراراتها:

”من المقرر قانون ان دور الخبير ينحصر في المعلومات الفنية التي تساعد القاضي على الفهم الشامل لعناصر القضية، فلا يجوز ان ينتدب للقيام بعمل يعد من صميم مقام القاضي مثل اجراء تحقيق و سماع الشهود، فمهمة الخبير تقتصر على ابداء رايه في المسائل الفنية التي يصعب على القاضي استقصائها بنفسه دون المسائل القانونية.¹ و في اجتهاد قضائي للمحكمة العليا، أكدت جهة النقض انه من المقرر قانون و قضاء ان بأمر القاضي بإجراء الخبرة و تعيين الخبير مع توضيح مهمته التي تكتسي طابعا، فنيا بحثا مع مراعاة عدم التخلي عن صلاحيات القاضي لفائدة الخبير بإجراء تحقيق مع سماع الشهود تم اعتماد نتائج التقرير للفصل في موضوع الدعوى، يعد مخالفا للقانون و مستوجبا للنقص و الابطال.²

و هذا من بين التعديلات التي جاء بها قانون الاجراءات المدنية و الادارية الجديد .

الفرع الثالث : التطور التاريخي للخبرة القضائية في التشريع الجزائري.

لقد تطورت تشريعات بعض الدول في ميدان الخبرة و تفرعت اجراءاتها و تكاملت قواعدها فاصبح المشرع يتابع باهتمام هذا التطور الملحوظ يوما بعد يوم يتكامل اجتهاد المشرع باجتهاد القاضي.

و لقد عرف نظام الخبرة في التشريع الجزائري منذ اجراء العمل به بداية بالحقبة الاستعمارية الى غاية العهد الراهن تدريجا مستمرا يمكن تقسيمه الى خمسة مراحل أساسية تتطرق اليها فيما يلي :

المرحلة الأولى :

و هي تبدا من وقت ادراج الخبرة باعتبارها تدبير من تدابير التحقيق ضمن قانون اجراءات المدينة لسنة 1806 الى غاية وضع اصلاح قانون الاجراءات المدينة، لسنة 1944 . ففي هذه المرحلة كان انجاز الخبرة محولا³

¹ قرار رقم 346532 مؤرخ في 1985/11/20، مجلة قضائية الصادرة عن المحكمة العليا بالجزائر، عدد 4، سنة 1992، ص 61.

² قرار رقم 97724 مؤرخ في 1993/07/07، مجلة قضائية الصادرة عن المحكمة العليا بالجزائر، عدد 2، سنة 2004، ص 108.

³ بظاهر تواتي، الخبرة القضائية في الاحوال المدنية و التجارية و الادارية في التشريع الجزائري والمقارنة، الديوان الوطني الاشغال التربوية، ط:1، سنة 2003، ص 33.

إلى ثلاثة خبراء ما لم ينفق الخصوم على تعيين خبير فرد ، اذا كانت القاعدة السائدة هي تعدد الخبراء و الاستثناء وجدانية الخبير .

المرحلة الثانية :

تبدأ من سنة 1944 الى غاية صدور أول تشريع جزائري و الذي احتوي على النظام القضائي الجزائري في سنة 1966- و لقد تميزت هذه المرحلة بإدخال تعديلات خاصة على المادة 350 من قانون الاجراءات المدنية و التي من خلالها أصبح بوسع القاضي ندب ما يبدو له كافيا من الخبراء ، و امتدت صلاحياته الى تحديد ذلك العدد من الخبراء بعد ان كانت من تصيب الخصوم ، و ما يلاحظ في هذه المرحلة هو الحد من تدخل الخصوم في انجاز و تعزيز صلاحيات القاضي في ذلك كما كان عليه الامر فيما مضى¹

المرحلة الثالثة :

و تمتد ما بين 1966 الى غاية أول تعديل بموجب الأمر 71-80 المؤرخ في : 29 ديسمبر 1971 ، في هذه المرحلة اعتمد المشرع نظام الخبير الفرد و هو الاتجاه الذي كرسه المادتان 47 و 48 من قانون الاجراءات المدنية : « يتم ندب الخبير من القاضي اما تلقائيا او بناء على اتفاق الخصوم » ، و مع ذلك فان لهذه القاعدة استثناء بحيث كان بإمكان المجلس القضائي اذا ما راي في ذلك ضرورة ندب خبراء متعددين و هذا ما تضمن عليها المادة 124 قانون الاجراءات المدنية قبل تعديلها بموجب الامر 71-80

المرحلة الرابعة :

يقترن بدء سريانها من تعديل 1971 الى غاية صدور قانون الاجراءات المدنية و الادارية 08 – 09 هذا و تتميز هذه المرحلة بالتعديل الذي جاء به الامر 71-80 المؤرخ في : 29 ديسمبر 1971 ليرسم لنظام الخبرة تمطا يجعله يتقرب من ذلك الذي كان مأخوذا به في غضون الاستقلال الوطني ، و لقد نصت المادة 47 قانون اجراءات مدنية على ما يلي ، عندما يأمر القاضي بإجراء الخبرة يعين خبير او عدة خبراء² .

¹ بظاهر تواتي مرجع سابق ذكره ، ص 34 .

² المادة 124 من قانون الاجراءات المدنية 1966 اذا اعتبرت السلطة التي تملك حق تقرير الخبرة لامناص لندب خبير فيلجا خبراء متعددين .

المرحلة الخامسة :

و يبدأ سريانها من صدور قانون الاجراءات المدنية و الادارية 08-09 الذي كرس مبدأ تعدد الخبراء و عدم حصرهم بثلاث خبراء ، كما عاجلت المادة 131 من القانون الجديد حالة النزاعات التي تتطلب معرفة فنية متصلة ببعض التخصصات التي لا تتضمن قائمة الخبراء اسماء بالمعنيين ، في هذه الحالة يجوز للقاضي الاستعانة بخبير حتى و لو لم يكن معلقا مع توجيه اليمين له قبل تنفيذ مهمته.

كما اضافت المادة 128 من نفس هذا الزاما على القاضي يتضمن وجوب احتواء الحكم الاسباب المؤدية للجوء الى الخبرة ، و تقادي التعسف في اللجوء الى الخبرة¹

اما الباقي ما جاء به هذا القانون فهو يتعلق بإجراءات محضنة مثل دفع التسيبقات و اجراء استبدال الخبراء و ردهم و لوج اجراء الصلح الذي كرسه المشروع في هذا القانون و الذي اصبح بموجبه في حالة الصلح اعتبار الخبرة بدون موضوع و بالتالي استبعادها مع وجوب اخبار الخبير للقاضي عن ذلك بموجب تقرير و هذا ما جاءت به المادة 142.²

المطلب الثاني : خصائص الخبرة القضائية .

الخبرة القضائية باعتبارها وسيلة من وسائل الاثبات الفنية تتميز بمجموعة من الخصائص تحدد مفهومها و تميزها عن غيرها من المفاهيم المشابهة لها كالتحقيق و المعاينة .

و عليه سنتناول في هذا المطلب خصائص الخبرة في الفروع التالية :

- الفرع الأول : الصفة الفنية للخبرة القضائية.
- الفرع الثاني : الصفة الاختيارية للخبرة القضائية.
- الفرع الثالث : الصفة التبعية للخبرة القضائية.

¹ عبد الرحمن بريارة ، شرح قانون الاجراءات المدنية و الادارية، منشورات بغداداي ، ط: 1 ، ص 141.

² عبد الرحمن بريارة، مرجع سابق ،ص133.

الفرع الأول : الصفة الفنية للخبرة القضائية :

ان الهدف من الخبرة هو تنوير لقاضي بشأن مشاكل واقعية او مادية تحتاج التحقيقات معمقة ، و يتطلب تخصص معين من قبل مضيء او قيء ، و لذلك يقتصر مجال الخبرة القضائية على المسائل الفنية الخاصة ، فالمحكمة فلا تلتزم باللجوء الى اهل الخبرة ، الا فيما يتعلق بالمسائل الفنية البحتة و يقصد بهذه المسائل تلك التي تتطلب معرفة او دراية خاصة من الناحية العلمية او الفنية .

و ان الاخلال بهذه الخاصية يترتب عليه حتما بطلان الخبرة ، و من ثمة فانه لا يجوز للقاضي تدب خبير لتوضيح مسائل قانونية لان هذا العمل يعدا تنازلا منه على اختصاصه للخبير و هو ليس اهلا للفصل في هذه المسائل لان القاضي يعد خبيرا في القانون و يفترض فيه العلم به .

الفرع الثاني : الصفة الاختيارية للخبرة القضائية .

إن المحكمة هي التي تقدر مدى ضرورة الاستعانة بخبير و هي تملك السلطة المطلقة في ندب الخبراء سواء من تلقاء نفسها او استجابة لطلب الخصوم و ذلك بتقديرها للأسباب و لا معقب عليها في ذلك فقد ترى في عناصر النزاع و الاوراق المقدمة ما يكفي لتكوين قناعتها فتفرض ندب خبير حتى و لو قدم الخصوم طلبا بذلك .

الا في حالات التي اوجب فيها القانون الاستعانة بالخبراء مثل ما هو مقرر في المادة 187 من القانون التجاري بالنسبة للتعويض الإستحقاقى، و يجب ان يكون الحكم الصادر يندب الخبير او برفضه مسببا من طرق القاضي .

الفرع الثالث : الصفة التبعية للخبرة القضائية :

تفترض الخبرة القضائية وجود نزاع قائم ، حيث تمثل هذه الخبرة وسيلة اثبات تساعد في حسم النزاع و يرفض القضاء ان تكون الخبرة مستقلة عن اي نزاع لان طلب الخبرة هو من اجراءات الاثبات التي يلجأ اليها الخصوم او القاضي يصدد دعوى قائمة بالفعل ، و مع ذلك فقد اجيز اللجوء الى الخبرة بصفة اصلية كاستثناء في الدعاوي الاستعجالية التي يجب ان تتوفر بشأنها صفة الاستعجال ، فيجوز لقاضي الامور المستعجلة ندب خبير للانتقال و المعاينة و سماع الشهود لإثبات حالة يخشى من ضياع معالمها .¹

¹ مصطفى احمد عبد الجواد ، مجازي المسؤولية المدنية القضائية، دار الجامعة الجديدة للنشر ، مصر، طبعة 2004 ، ص07.

تتضمن الخبرة الإجابة عن الأسئلة المطروحة من طرف القضاة ولا بد أن تكون محددة ومختصرة ومجدية وعلى الخبير تجنب المسائل التي لا تتعلق بالخبرة أو التي تخرج عن اختصاصه ومهمته .

المبحث الثاني : ماهية الغش والخطأ.

أوضحت قضية الكلاسيكية المعروفة باسم Mckesson – Robbins ، ان الغش في القوائم المالية لست شيئاً جديداً ، و على اثر تلك الفضحة استجابت مهنة المراجعة عن طريق تحديد المعايير الرسمية الاولى الخاصة بإجراءات ، حيث تطلبت تلك المعايير المصادقة على حسابات المدنين ، و ملاحظة الجرد ، و قد تضمنت ايضا المعايير ارشادا عن مسؤوليات المراجع عن اكتشاف الغش .

و بالاستجابة الى مزيد من الغش في الوقت الحالي ، تطورت المعايير للتعامل مع تقدير مخاطر الغش و اكتشافه .

لذلك فمن الالهية مناقشة مسؤوليه المراجع عن تقدير مخاطر الغش و اكتشاف التعريفات الجوهرية الناتجة عن الغش فضلا عن تحديد المجالات الرئيسية لمخاطر الحدوث بالإضافة الى الضوابط الرقابية لمنع ذلك الغش ، و تحديد اجراءات المراجعة الخاصة باكتشافه .¹

المطلب الأول : مفهوم الغش و أنواعه.

يمكن للغش أن يحدث في أي قسم و في أي مستوى داخل المنطقة ، و يمكن أن يلاحظ أي فرد داخل المنظمة قيام شخص معين بارتكاب أو اخفاء الغش و غالبا ما يذكر البعض اللذين لديهم معرفة بالغش بأنهم قد تحرثوا مع شخص ما إلا أن أي منهم لم يقوم بسؤال ، يزيد المعيار 420 رقم (99) من احتمال أن يكون المراجع الآن ذلك الشخص الذي يقوم بالسؤال.

¹ أمين السيد أحمد لطفي ، تفعيل أليات المراجعة في محاربة الاحتيال والفساد ، الدار الجامعية لطباعة والنشر ، مصر ، تأسست سابقا ، سنة 2014 ، ص 109 .

الفرع الأول: تعريف الغش و مثلث الغش :

أولا : تعريف الغش:

طبقا و حسب المعيار الدولي للمراجعة رقم (ISA 240) الفقرة أ 11 أن : و تعددت تعريفات الغش و نذكر منها :

هو أي تصرف بالخداع يؤدي الى اضرار بمصالح عملا ، شركات الاعمال او مستهلكيها او الاضرار بمساهميها .

* الغش هو فعل متعمد من قبل واحد و أكثر من أفراد الإدارة أو المكلفين بالحوكمة أو الموظفين أو الأطراف الخارجية ،بتطوي على اللجوء التي الخداع للحصول على منفعة ليست من حقه أو غير قانونية.¹

* الغش يعني تعمد إخفاء أو تعديل البيانات بعرض الحصول على منافع خاصة أو تضليل طرف آخر أو تحميته بما يزيد عن الالتزامات و يرتكب الغش بسابق إصرار و هناك نية الغش² .

* كما يشير مصطلح الغش الى فعل مقصود من قبل واحد أو أكثر من أعضاء المؤسسة ،و ينطوي الغش على ما يلي³ :

أ- التلاعب بالسجلات أو المستندات أو تزويرها أو التغير ها.

ب- سوء توزيع الأصول .

ت - حذف او الغاء آثار العمليات من السجلات أو المستندات .

ث - تسجيل عمليات وهمية و سوء تطبيق السياسات المحاسبية.

ثانيا :مثلث و ظروف الغش .

ان عملية التنبؤ بالغش في أن الأفراد يستوفون الشروط الثلاثة المثلث الغش نشأ من التقرير المالي الاحتياطي و

اختلاس الأصول، يظهر في الشكل التوضيحي رقم 1 تلك الظروف الثلاثة يشار إليها مثلث الغش Friand

triangleطبعا لإيضاح معايير المراجعة رقم 99 (Sas – 99 –AU316)

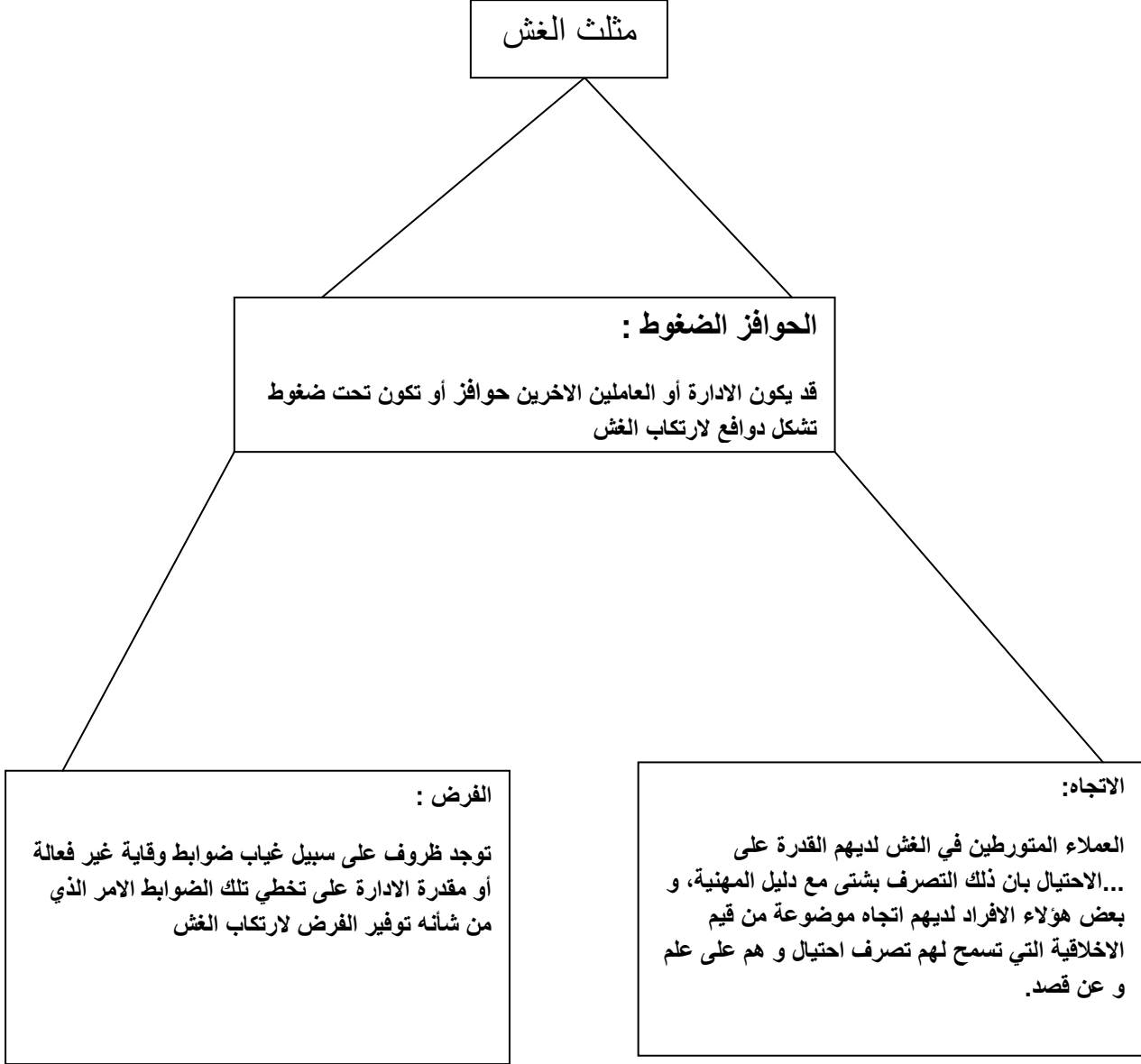
¹ الاتحاد الدولي للمحاسبين، المعيار الدولي للمراجعة رقم 240 الفقرة أ11،مسؤوليات المراجع تجاه الغش عند مراجعة القوائم المالية، ص 06.

² عاطف زاهرة توفيق سواد، مراجعة الحسابات و التدقيق ، دار الراية للنشر و التوزيع،الاردن،ط:1،سنة 2009 ،ص179.

³ غالي جرح دانيال، تطوير مهنة المراجعة المشكلات المعاصرة و تحديات الألفية الثالثة،الدار الجامعية للطباعة و النشر،مصر،ط:1 ،سنة 2002،ص24.

هناك ثلاث ظروف يحدث خلالها الغش¹ والمتمثلة في الشكل البياني التالي :

الشكل رقم (01) لمثلث الغش



المصدر: أمين السيد احمد لطفي، ص 112 .

¹ أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سابق ذكره، ص 11.

✓ الحوافز الضغوط :

حيث قد يكون للادارة أو العاملين الاخرين حوافز أو ضغوط لارتكاب الغش.¹

✓ الفرض :

حيث توفر الظروف الفرض لارتكاب الادارة أو الموظفين للغش .

✓ الاتجاهات التبرير :

يوجد اتجاه أو طبيعة أو مجموعة من القيم الاخلاقية تسمح للإدارة أو العاملين بارتكاب تصرف غير أمين ، أو قد يكونوا في بيئة تفرض ضغط كان يجعلهم يخطئون أو يبررون ارتكابهم لذلك التصرف غير الأمين .

1- عوامل مخاطر الغش :

يتمثل الاعتبار الاساسي للمراجع عند اكتشاف الغش في تحديد العوامل التي تزيد من مخاطر الغش ، تلك العوامل يشار اليها بعوامل مخاطر الغش يقوم الجدول رقم (2) أمثلة على عوامل مخاطر الغش لكل من الظروف الثلاثة للغش الخاصة بالتقرير المالي الاحتياطي ، و على الرغم من أن الظروف الثلاثة في مثلث الغش هي نفسها الخاصة بالتقرير المالي الاحتياطي و احتلاس الاصول الا ان عوامل المخاطر تعتبر مختلفة .

✓ الحوافز الضغوط :

يتمثل الحافز الشائع للشركات للتلاعب في اعداد عرض القوائم المالية في وجود هبوط في التوقعات المالية للشركة ، حيث قد يهدد الانخفاض في الارباح قدرة الشركة في الحصول على التمويل و الاستمرار في مزاوله النشاط ، و قد تتلاعب الشركات ايضا في الارباح بالتنبؤات المحللين أو للوفاء بمقاييس مرجعية على سبيل المثال أرباح السنة السابقة .

ايضا لاستيفاء متطلبات عقود الديوان أو التضخم أسعار الاسهم بشكل مصطنع ، و في بعض الحالات قد تتلاعب الادارة في الارباح المجرد الاحتفاظ بشهرتها و سمعتها .

¹ أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سابق ذكره، ص، 113. 115.

✓ الفرض :

من المحتمل ان تتعرض القوائم المالية لكافة الشركات للتلاعب ، و مع ذلك فان مخاطر التقرير المالي الاحتيالي تكون أكبر في الصناعات التي تتميز وتتمس بالأحكام الذاتية و القديرات الجوهرية، على سبيل المثال افن تقييم المخزون قد يخضع لمخاطر تحريف أكثر للشركات التي تتميز بوجود مخزون متنوع في كثير من المواقع أن مخاطر التحريف تتزايد بشكل أكبر اذا ما كان من المحتمل أن يكون ذلك المخزون راكدا.

و تتزايد الفرص الخاصة بالتحريف اذا كان هناك معدل دوران في موظفي قسم المحاسبة أو وجود مواطن ضعف اخرى في عمليات تشغيل المحاسبة و المعلومات في كثير من حالات التقدير المالي الاحتيالي قد يكون للشركة أشرف غير فعال للجنة المراجعة و مجلس الادارة.

✓ الاتجاهات التبرير :

يتمثل اتجاه الادارة العليا تجاه التقرير المالي في عامل المخاطرة الحرج و الهام عند تقدير احتمال وجود قوائم مالية احتيالية، فاذا اظهر المدير التنفيذي المسؤول أو اي أعضاء آخرين في الادارة العليا تجاهل جوهرية لعملية التقرير المالي على سبيل المثال عن طريق اصدار تنبؤات متفائلة شكل ثابت أو عن طريق الاهتمام بوضوح بالوفاء بتنبؤات الارباح للمحليين الماليين فان التقرير المالي الاحتيالي سيكون هو الارجح، ايضا فان طبيعة و مجموعة القيم الأخلاقية يمكن أن تجعل من السهل فهم تبرير ذلك التصرف الاحتيالي .¹

الجدول رقم (1) يوضح عوامل المخاطرة الخاصة بالتقرير المالي الاحتيالي :

الحوافز الضغوط	الفرص	الاتجاهات التبرير
يكون للإدارة و العاملين الآخرين الحوافز أو الضغوط التحريف القوائم المالية جوهريا	توفير الظروف الفرص للإدارة او العاملين للتحريف أمن القوائم المالية جوهريا	يوجد اتجاه معين أو طبيعة أو مجموعة من القيم الأخلاقية التي تسمح للإدارة و العاملين لارتكاب تصرف غير أمين بشكل متعمد ، أو قد يكونوا في بيئة تفرض ضغط كافي من شأنه جعلهم يرتكبون تصرف غير أمين.

المصدر : أمين السيد أحمد لطفي ص 15.

¹ أمين السيد احمد لطفي ،مرجع سبق ذكره، ص 17.15.

2- طرق الكشف عن الغش .

بوجه عام يتم اكتشاف معظم الغش عن طريق وجود ضوابط للرقابة الداخلية أو عن طريق وظيفة المراجعة الداخلية بالإضافة إلى المراجعين الخارجيين ، و مع ذلك فكما يشير الشكل رقم 3 فإن النسبة المئوية للغش التي يتم اكتشافها عن طريق المراجعين الخارجيين في تزايد مستمر .

الجدول رقم (2) يوضح طرق الكشف عن الغش .

النسب المئوية			البيان
2003	1998	1994	
77%	51%	52%	ضوابط الرقابة الداخلية
65	43	47	المراجعة الداخلية
63	58	51	الأخطاء عن طريق العاملين
54	37	28	المصادقة
41	35	26	معلومة مجهولة المصدر
34	41	34	الأخطاء عن طريق العميل
19	16	8	الأخطاء عن طريق جهة قانونية أو رقابية
16	11	15	أخطار عن طريق المورد
12	4	5	المراجع الخارجي

المصدر: أمين السيد أحمد لطفي ، ص 17 .

الفرع الثاني : أنواع الغش و خصائصه.

أولا : أنواع الغش .

على الرغم من أن الغش يعتبر مفهوما واسعا الا أن الغش في ظل سباق أدبيات مراجعة القوائم المالية يمكن تعريفه بأنه عبارة عن التحريف العمدي في القوائم المالية ، و يتمثل النوعين الرئيسين للغش في التقرير المالي الاحتيالي بالإضافة الى اختلاس الأصول.¹

❖ الغش في التقرير المالي الاحتيالي .

حيث يعرف التقرير المالي الاحتيالي بأنه عبارة عن التحريف العمدي أو حذف قيم أو افصاحات بنية خداع أو تضليل المستخدمين المعنين ، تتضمن معظم حالات التقرير المالي الاحتيالي عادة التحريف العمدي للقيم و ليس الافصاحات ، على سبيل المثال فقد أعدت شركة وولدكوم World com تقريرا يتضمن رسمة ، قيم بيليين الدولارات كأصول ثانية كان يتعن الا أن الشركة يمكن أن تصور قيمة الدخل بالمغاللات في قيمة مع حذف قيم حسابات الدائمين أو الالتزامات الأخرى المرتبطة .

وعلى الرغم من أن معظم حالات التقرير المالي الاحتيالي تتضمن مغاللات في تحديد قيم الاصول و الدخل أو استبعاد الالتزامات و المصروفات كمحاولة للمغاللات في تحديد قيمة الدخل

وتضمن ادارة الأرباح تصرفات مدروسة تأخذها الادارة للوفاء بأهداف الارباح اما تمهيد الدخل فيعرف بأنه نوعا من الادارة الارباح التي خلالها يتم تحويل الايرادات و المصروفات قيما بين الفترات التخفيض التقلبات في الارباح .

❖ الغش و احتيال الإدارة .

هي اخطأ المعتمدة فالسجلات المحاسبية بواسطة الادارة و ذلك بغرض تحريف وتغيير المركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها وخطورته أنه حيث حتى في ظل وجود نظام ضبط داخلية جيدة، حيث يمكن أن تتغلب الادارة² على اجراءات الرقابة و من الصعب اكتشاف هذا النوع على الرغم من تأشيرته الكبير على صدف و عدالة القوائم المالية .

¹ أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سابق ذكره، ص109.110.

² عاطف زاهرة توفيق سواد، مرجع سابق ذكره، ص 180 .

3- الأخطاء الناشئة عن عملية الغش .

- التلاعب و التزوير في السجلات المحاسبية
 - التحريف في المعلومات و المعاملات
 - سوء العرض و الافصاح في طريقة عرض السجلات المحاسبية
 - التقارير المالية الاحتمالية لخداع مستخدمي القوائم المالية
 - سوء في توزيع الأصول
 - تسجيل عمليات وهمية
- ثانيا: خصائص الغش.

✓ قد نشأ التحريفات في القوائم المالية اما بسبب غش أو خطأ و العامل الذي يفرق بين الغش و الخطأ ، هو ما اذا كان الاجراء الاساس الناتج عنه التحريف في القوائم المالية متعمدا أو غير متعمد

✓ رغم أن الغش هو مفهوم قانوني واسع لأغراض معايير المراجعة الا ان المراجع يهتم بالغش الذي يترتب عليه تحريف جوهري في القوائم المالية و هناك نوعان من التعريفات المتعمدة يهتم بها المراجع :التحريفات الناتجة عن تقرير مالي مغشوش ، و التحريفات الناتجة عن اختلاس الأصول ، و رغم أن المراجع قد يشك أو في- حالات نادرة - تحدد حدوث الغش الا انه لا يحدد بصفة قانونية ما اذا كان الغش قد حدث بالفعل .

و للغش صفات و خصائص يتعين على المراجع الالمام بها و أهمها .

- الدوافع و الضغوط و الفرص

- امكانية اخفاء الغش

- امكانية الغش من خلال التواطؤ

- امكانية تحويل الخطأ الى غش¹

وإلى جانب ذلك فقد ادي التوسع في استخدام الحسابات الالكترونية في مجال المحاسبة التي ظهور العديد من المشاكل التي لم تكن موجودة في ظل التشغيل اليدوي للبيانات ومن أهمها سهولة ارتكاب جرائم الغش و صعوبة

¹ statement audit p : ،consideration of fraud in a financial. public acconntants (1997) statement on anditingstandar's ،.Amercan insstitute of certied
04-05

اكتشافها ، و انتشار جرائم فيروسات الحسابات و يقصد بالغش في مجال الحسابات الالكترونية أي تلاعب في برامج الحاسوب و ملفات التقارير و التشغيل ، و المعدات مما يؤدي الى الحاق خسائر بالمنظمات التي يقع الغش في مجال استخدامها الحسابات و تشير الدراسات في هذا المجال الى أن الغش في مجال الحسابات تميز بعدة خصائص من وجهة نظر مرتكبيه لا تتوافر في ظل النظام اليدوي ، و تتمثل هذه الخصائص في الآتي :

أ- سهولة ارتكاب الغش في ظل استخدام الحسابات و يعود السبب بذلك الى قصور الرقابة على نظم الحسابات في ظل التقدم الفني الكبير

ب- صعوبة اكتشاف الغش وتتبعه في ظل استخدام الحسابات الالكترونية ، اذا أن مرتكب الغش يمكن أن يغير من وحدات التخزين دون ترك أي أثر ملموس يمكن تتبعه ، و ينقذ ذلك بدقة و احكام لذا فان معظم هذه الحالات قد لا يمكن اكتشافها ، مما يؤدي الى زيادة حالات الغش في ظل استخدام الحواسيب ، أن العديد من الشركات التي يقع فيها الغش تفضل الا تفصح عنه و ذلك للحفاظ على سمعتها عند العملاء

ج- الغش في مجال الحسابات يحقق عائدا مغريا المرتكبية ، مما يشجع على ارتكابه.

المطلب الثاني : تعريف الخطأ وأنواعه والفرق بينهما .

الفرع الأول : مفهوم الخطأ .

أولا : تعريف الخطأ .

أشار معيار الراجعة الدولي رقم (240) الى أن الخطأ يعني تعريفات غير مقصودة في التقارير المالية ، مثل خطأ في جمع بيانات أو في معالجتها أو في تقدير محاسبي غير صحيح ناتج عن السهو أو تفسير مغلوط للحقائق أو الخطأ في تطبيق المبادي المحاسبية المتعلقة بالقياس أو الاعتراف أو التصنيف أو العرض أو الافصاح كما عرف بأنه تلك الأخطاء غير المتعمدة التي لا ترتكب بناء على تصميم سابق ، و انما تقع بسبب جهل أو عدم دراية موظفي قسم المحاسبة بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، أو بسبب التقصير و الإهمال في أداء أعمالهم.

كما عرف على أنه عجز السجلات المحاسبية عن الافصاح عما حدث فعلا شكل غير عمدي .

و عرف ايضا بتلك الخطأ المحاسبية و الكتابية في السجلات و التقارير المحاسبية التي يتم فيها اعداد التقارير المالية و الخطأ في تطبيق المبادئ المحاسبية و الخطأ التي تنشأ نتيجة النسيان أو التفسير المغلوط عند اعداد التقارير المالية¹

¹ حسين أحمد دحدوح ، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية- المجلد 22- العدد الأول - سنة 2006 ، ص 178.

من التعاريف السابقة نستنتج أن الخطأ يؤدي الى تحريف غير متعمد في التقارير المالية و أن احتمال حدوثه موجود في أي نظام محاسبي و في أي مرحلة من مراحل التي تمر بها عملية اعداد التقارير المالية و قد يكون بإحدى الصور الاتية :

- ✓ أخطا حسابية او كتابية في السجلات و الدفاتر و التقارير المالية
- ✓ التفسير و التطبيق المغلوط للسياسات المحاسبية
- ✓ النسيان او عدم المعرفة بالاصول المحاسبية
- ✓ عدم تأهل موظفي الحسابات و تدريبهم و جاهزيتهم للقيام بالأعمال المطلوبة منهم بشكل سليم

ثانيا :الفرق بين الأخطاء والغش والتلاعب .

فرق معيار المراجعة الأمريكي رقم 53 بين الأخطاء والتلاعب حيث يشير الخطأ" إلى تحريف أو استبعاد غير متعمد لمبالغ أو افصاحات معينة في القوائم المالية "وهي غالباً ما ترتكب نتيجة جهل كتبة وموظفي إدارة الحسابات بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وبالتصنيف المحاسبي السليم وترتكب أيضاً نتيجة الإهمال أثناء القيام بالإجراءات المحاسبية ومن أمثلة الأخطاء:

أ - أخطاء العمليات الحسابية كما في حالة الجمع والنقل والترصيد الخاطيء لبعض الحسابات وهذا غالباً في الأنظمة المحاسبية اليدوية وليس الآلية.

ب - عدم الدقة في إعداد التقديرات المحاسبية بسبب المبالغة في التقدير أو تخفيضه مثل المبالغة في تقدير نسبة الديون المشكوك في تحصيلها في نهاية الفترة ، وكذلك فشل الإدارة في التعرف على بعض أنواع المخزون التي يصعب بيعها وتصريفها وبالتالي يحدث تقدير غير سليم لمخصص تقادم المخزون.

ج - عدم التطبيق السليم للمبادئ المحاسبية وذلك كما في حالة الخلط بين المصروف الإيرادي والمصروف الرأسمالي.

أما التلاعب (الغش) فهو عبارة "عن ذلك التحريف أو الاستبعاد المتعمد لمبالغ أو إفصاحات معينة في القوائم المالية وهي غالباً ما ترتكب لرغبة مرتكبيها ف إخفاء جهلهم أو عدم كفاءتهم أو لرغبتهم في تغطية سرقات واختلاسات كبيرة في النقدية أو البضاعة أو تقديم تقارير مالية غير حقيقية "ومن أمثلة الغش ما يلي :

أ - التزوير المتعمد في السجلات والدفاتر المحاسبية أو لمستندات المؤيدة والتي تعد على أساسها القوائم المالية مثل إعداد فواتير بيع وهمية يترتب عليها حسابات مدينين وهمية وبالتالي تضخيم رصيد المدينين عمداً.¹

¹ موقع www.almohasb1.com/2009/10/froud-and-auditor-htm . 01/05/2015.

ب - تبديد موارد الشركة عن عمد .

ج - إخفاء معاملات أو مبادلات عمداً أو السهو المتعمد في الإفصاح عن بعض الأحداث والمعلومات الهامة مثل إهمال الإفصاح عن الآثار المحتملة لقضية مرفوعة ضد الشركة يترتب عليها التزامات على الشركة .

د - تعمد التطبيق الخاطئ للمبادئ المحاسبية بشأن قياس أحداث معينة أو الإفصاح عنها أو تبديد موارد المؤسسة عمداً .

و بالتالي فان الغش يؤدي إلى سلسلة من التعريفات المتعمدة يصعب اكتشافها بصورة تلقائية و اكتشاف يرتبط بقوة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية :

الفرع الثاني : أنواع الخطأ .

يمثل الأخطاء و الغش الهدف الثانوي للمراجع الحسابات و يعد المراجع المسؤول عن ما يكشفه من الأخطاء و الغش أثناء فحصه العادي لدفاتر و سجلات و مستندات المنشأة، و لاشك أن أفضل وسيلة كتجنيب الأخطاء و الغش هو وضع نظام سليم للرقابة الداخلية.

ولما كانت المحاسبة هي فن التسجيل والتبويب والترحيل ... الخ، فإن احتمال حدوث أخطاء أمل الوارد لذلك يمكن تقسيم الأخطاء في ظل إتباع الأنظمة المحاسبية اليدوية والإلكترونية إلى أنواع أخطاء التالية.

1- الأخطاء الحذف: هي الأخطاء الناتجة عن عدم تسجيل عملية بأكملها ومثل هذا الخطأ لا يخل بتوازن ميزان المراجعة، كما ينتج من عدم تسجيل أحد طرفي القيد وهذا يخل بالتوازن ميزان المراجعة فإن أخطاء الحذف نوعين هما :

✓ الحذف الكلي

✓ الحذف الجزئي

2- الأخطاء الارتكابية: و هي الأخطاء الناتجة من العمليات الحسابية، و يتم من خلال النقل من المستندات أو تجميع القيود في الصفحات المختلفة، لاشك أن استخدام الحاسوب الحاسوب يقلل من هذه الأخطاء.

3- الأخطاء المتكافئة: و هذه الأخطاء تتطلب عناية كبيرة من المراجع و ذلك لعدم تأثيرها في توازن ميزان المراجعة، و يلاحظ أن الخطأ المتكافئ في حالتين مختلفتين فينتج عن ذلك اختلاف أو خطأ في صحة أو صفة الحسابين، و يترتب على ذلك تأثير في الحسابات الختامية في المنشأة.¹

¹ أحمد حلمي جمعه، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات - دار صفاء للنشر و التوزيع عمان، سنة 2000، ص 33.

4-الاحطاء الفنية: وهي الاحطاء الناتجة من عدم صحة التوجيه المحاسبي أو المعالجة المحاسبية، لأنها تؤثر تأثير شديد على عداله و صدف نتائج الاعمال و المركز المالي للمؤسسة (الخطأ في السياسة المحاسبية) وما هو جدير بالذكر أن تصحيح الأخطاء، بتوقف على مدى أهميتها النسبية و تأثيرها على نتائج الأعمال و المركز المالي و تقسم فيود التصحيح من حيث التأثير الى نوعين

النوع الأول : قيود تؤثر على الأرباح المدة الحالية مثل الخلط بين النفقات

النوع الثاني : قيود تؤثر على التبين فقط مثل تحميل مصروف ايرادي معين على مصروفات ايرادي اخر

من خلال هذا المبحث نستنتج أنه من الصعب اكتشاف العديد من وسائل الغش و التلاعب ،لذا يحتاج المراجع الى درجة عالية من الدقة و العناية عند الفحص في دفاتر و سجلات و مستندات ، كما يتطلب منه الدراية التامة بمبادئ المحاسبة المتعارف عليها ، و بعد حدوث هذا النوع من الغش أو التلاعب دليل على ضعف الرقابة الداخلية الموجود بالمنشأة .

و هذا يتطلب من المراجع توسع نطاق التدقيق في العمليات أو المراحل التي يتضح له وجود ضعف فيها¹

¹ أحمد حلمي جمعة ، مرجع سابق ذكره ،ص34.

المبحث الثالث: دوافع مسألة مراقب الحسابات عن كشف الغش.

تهدف الدراسة في هذا المبحث التي مناقشة الدوافع وراء تطوير نظام مسألة مراقب الحسابات و سوف نعرض فيه التطور و مسؤولية مراقب الحسابات حيث ثم تقيمة هذا المبحث الى مطالبين للذي ينقسم الى قسمين هما

المطلب الأول: تطور مسؤولية مراقب الحسابات.

منذ أن وجدت مراجعة الحسابات كان من الطبيعي أن يكون مراقب الحسابات مسؤولاً أما أصحاب الطلب على خدمة المراجعة و من طبيعة الأعمال ان تكون ديناميكية تتأثر بمتغيرات بيئة عملها ، و بالتالي كان من الطبيعي أن تتغير مسؤوليات مراقب الحسابات و لكن في اتجاه تخدم مصالح اصحاب المصلحة في الشركات فماذا يتحتم دوما ان تتطور مسؤولية مراقب الحسابات و اذ كان الامر لذلك فما هو مستقبل هذه المسؤوليات في هذا ما ستجيب عليه في الجزئيات التالي من هذه الفرعية :

الفرع الاول : حتمية تطور مسؤوليات مراقب الحسابات .

بداية يجب أن تتفق على أن مسؤوليات مراقب الحسابات يجب ان تتطور باستمرار و أن ذلك يعد بمعنى اخر تطوراً حتماً ، و يمكن انجاز أسباب هذا التطور الحتمي على النحو التالي :

- أن مسألة مراقب الحسابات سواء ن جودة عملية المراجعة نفسها او عن كشف أية تحريفات في القوائم المالية و اية خروج على القوانين و اللوائح كان لها مردودها الايجابي دوما على مستخدمي القوائم المالية و تقريره أصحاب المصلحة في المشروع .

- بأن الطلب المتنامي على خدماته المهنية ادى الى توسيع نطاق تشكيلة هذا الخدمات فأصبحت لا تقتصر على المراجعة التقليدية بل تشمل ايضا خدمات التوكيد المهني و ترتب على ذلك زيادة مسؤولياته بالطبع.

- أن أداء مراقب الحسابات الخدمات أخرى بخلاف المراجعة التقليدية يتعه بالضرورة حتمية تحمله لمسؤوليات خاصة بهذه الخدمات الجديدة الامر الذي ادى الى توسيع نطاق مسؤوليات بالطبع .

- أن عولمة و تدويل الاعمال صاحبة عولمة و تدويل البعض الخدمات المهنية لمراقب الحسابات الامر الذي ادى بالطبع الى توسيع نطاق مسؤولياته.

- إن حوكمة الأعمال استجابة على حوكمة مهنة المحاسبة نفسها مما اداء إلى تفعيل مساءلة مراقب الحسابات خاصة من جانب المسؤولين عن حوكمة المهنة خاصة الدولة والسلطة التشريعية والمنظمات المهنية.¹

¹ عبد الوهاب نصر علي، مسؤولية مراقب الحسابات عن كشف الغش و الفساد و غسل الأموال، الدار الجامعية للطباعة والنشر، مصر سنة 2011، ص11.

الفرع الثاني : استعداد مراقب الحسابات لتطوير مسؤولياته .

بلا شك فان مراقب الحسابات لديه الدافعية و الاستعداد الارادي الاختياري لتطوير مسؤولياته المهنية و القانونية و الاخلاقية في مواجهة أهم متغيرات بيئة الممارسة المهنية خاصة ما يتعلق منها بالحاجة لتوسيع نطاق مسؤوليه لتشمل كشف و التقرير عن الغش و الفساد و غسل الأموال.

و حتى تكون أكثر تركيزا دعنا نقول بأنه مراقب الحسابات بصفة عامة و في مصر و غيرها من الدول العربية بصفة خاصة لدي استعداد لتطوير مسؤولياته و ذلك للأسباب التالية :

✓ أن يدرك جيدا أنه بمارس مهنة يجب أن تكون لها مردود اقتصادي و اجتماعي بمعنى أنها يجب أن تساهم في دفع عجلة التنمية الاقتصادية و الاستمرار الاقتصادي من جهة و تساهم ايجابا في رفاهية المجتمع من جهة أخرى و لن يتحقق لها ذلك الا من خلال قبوله لتعديت توسيع نطاق مسؤولياته لتشمل كشف و التقرير عن الغش و الفساد و غسل الاموال

✓ أن يدرك جيدا أن قراره بقبول هذه المسؤوليات الجديدة له تكلفة و منافع فإن هذه المنافع تفوق كثير تلك التكاليف لأن هذه المنافع ليست إقتصادية له فحسب وإنما تشمل منافع نوعية لها و مردودها المالي عليه في الأجل طويل بلا شك .

✓ انه يدرك أن هناك منافسين له في هذا المجال سوف يقتحمون خاصة محالات تخصصه المهني هؤلاء المنافسون المحامون بالطبع خاصة من كانوا يشغلون قبل المحاماة مناصب قانونية كرجال النيابة الأموال العامة.

و النيابة الادارية او كانوا يشغلون مراكز شرطية مثل مباحث الاموال العامة او كانوا ممن يتولون مناصب بالرقابة الادارية .

✓ انه سبق له و أن قبل المساءلة عن كشف الغش كاستعداد طبيعي لنجاحة في المساءلة عن كشف الاخطاء.¹

المطلب الثاني : مسؤوليات مراجع لحسابات القانونية .

نظرا لكون مراقب الحسابات ملتزم لواجبات مهنية محددة بقانون المهنة ، كما ان القوانين المختلفة المنظمة الاعمال الجهات محل المراجعة ترتب عليه واجبات معينة ، لذلك فان اخلال مراجع الحسابات بأداء هذه الواجبات يعرضه

¹ عبد الوهاب نصر على، مرجع سابق ذكره ، ص 12.

للمسألة قد تقتصر على تعويض الضرر (مسؤولية مدنية) او تصل الى حد التجريم (مسؤولية جنائية) أو تكون مقتصرة على (مسؤولية تاديبية) فقط¹

الفرع الاول : مسؤوليات مراجع الحسابات التأديبية .

يتحمل مراجع الحسابات المسؤولية التأديبية عن كل مخالفة او تقصير تقضي أو اخلاقي في القواعد المهنية ، و حسب القانون رقم 01-10 " يتحمل محافظ لحسابات و الخبير المحاسبي و المحاسب المعتمد المسؤولية التأديبية عن مخالفتهم او تقتصر تقني او اخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم ، و تتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن اتخاذها وفق الترتيب التصاعدي حسب خطورتها فتحدد درجات الاخطاء و العقوبات التي تقابلها عن طريق التنظيم²

و تتمثل العقوبات فيما يلي :

"الانذار، التوبيخ، التوقيف المؤقت لمدة اقصاها ستة اشهر، الشطب من الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات".

والمسؤولية التأديبية هي الالتزام بقواد السلوك المنى باعتبار الحارس الواقي ضد الفساد وإساءة استعمال الاموال والغش، وبالتالي فإن سكوته عن مخالفات او سرقات او عدم الاشارة اليها في تقريره او موافقه على توزيع ارباح وهمية تلبية لأغراض الادارة³

يعرضه الى فقدان مركزه، فقد يتلقى بالأمر انذار التوقف المؤقت عن مزاولة المهنة الى شطب الاسم من جدول الاعضاء الصرح لهم بمزاولة المهنة⁴.

الفرع الثاني :مسؤولية مراجع الحسابات المدنية .

ان الراجع مسؤول اتجاه الشركة واتجاه الغير وعليه تعويض الضرر المادي المعنوي الذي لحق بهؤلاء في حالة ارتكاب اخطاء او تقصير غير انه لا بد من اثبات الضرر او التقصير بصفة مباشرة او غير مباشر⁵ وتصنف الى نوعين :

¹ محمد توفيق محمد ،محمد محمود عبد الحميد، اصول المراجعة الاصول العلمية و الممارسات العملية و دراسات المتخصصة في المراجعة، حقوق التأليف و الطبع و النشر محفوظة للمؤلفين: سنة 2005،ص:61.

² الجريدة الرسمية، القانون رقم 01-10 يتعلق بمهن الخبير المحاسبي و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، المادة63،العدد42،الجزائر المؤرخ في 29 يونيو.2010، ص 10.

³ هدى خليل ابراهيم الحسيني،مسؤولة مراقبة الحسابات. مجلة الباحث، كلية بغداد العلوم الاقتصاد،العدد 28،بغداد،سنة 2011،ص.292 .

⁴ محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات عن النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، دون سنة نشر،ص:38.

⁵ Alaum Burlau· entoures comptable et oudi· Grisions Foucher· 2008;P 594.

✓ **مسؤولية المراقب القانوني اتجاه عملائه:** يعتبر مراقب الحسابات مسؤول من الناحية القانونية اتجاه عملائه يحكم العلاقة بين المراجع وعملائه عقد مبرم فيهما ويصبح على المراجع مسؤولية تعاقدية على اهمال اعتيادي او اهمال كلي والغش وان حددت هذه المسؤولية يحددها ما يسمى بخصوصية العقد ويتحمل مراجع الحسابات مسؤولية الاخلال بشروط العقد¹.

✓ **مسؤولية المراجع القانونية اتجاه الطرف الثالث :** مراجع الحسابات يعتبر مسؤولة عن الطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية ، لذلك تعتبر مسؤولية تقصيرية اتجاه الاطراف المتضرر مصالحهم بين اعتمادهم عن تقرير مراجع الحسابات لذلك فإن معظم الحالات يتعرض المراجعون للمحاكمة نتيجة لعدم اكتشافهم للأخطاء والغش².

✓ **الفرع الثالث :مسؤولية مراجع الحسابات الجنائية .**

قد يتعرض مراجع الحسابات الى المسؤولية الجنائية في اداة عملية المراجعة²، وذلك اذا تعدى الضد نطاق الفرد الطبيعي او المعنوي الى نطاق الاضرار بالمجتمع وهي عقوبة يحددها المشرع لكل جريمة وعلى مراجع الحسابات اتخاذ الاجراءات اللازمة لاسبعاد الشك من خلال ابلاغ كافة الاطراف عن الخطأ او الغش المكتشف ، يتحمل مراجع الحسابات العفويات عن كل تقصير بالتزام قانوني³ .

نلاحظ ان المسؤولية الجنائية مسؤولية شخصية – بخلاف المسؤولية المدنية لذلك نجد ان مراجع الحسابات نفسه مسؤولا جنائيا عند مخالفته لبعض نصوص قانون العفويات في حالات التالية و هذا اذا استثننا حاله عدم التصريح بالأعمال غير الشرعية لوكيل الجمهورية⁴:

- تقديم معلومات كاذبة حول وضعية المؤسسة
- عدم احترام سر المهنة⁵ .

1 خليل ابراهيم الحسيني ،مرجع سابق هدى ذكره، ص293.

2 Goy·G·Schellch·pandriend·users perception of the auditingresponsibilities for the prevention· detection and reporting of fraud other illegal acts and errors· Australian accounting review·eluvan the edition ،p: 748.

3 بونس عباس أكبر واخرى ،نطاق ومسؤوليات مراقب الحساب عن مراجعة التقارير المالية المرحلية، دراسة تحليلية للمعايير والتدقيق ،محملة الباحث للعدارة والاقتصاد ،العدد 86 العرق ، سنة 2011 ،ص 48.

4 محمد سمير الصبيان ، عبد الوهاب نصر علي ،المراجعة الخارجية والمفاهيم الأساسية وأليات التطبيق وفق للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية ،الدار الجامعية ،تاتيس سابقا ،سنة 2002،ص 134 .

5 محمد بوتين ،مرجع سابق ذكره ، ص 38 .

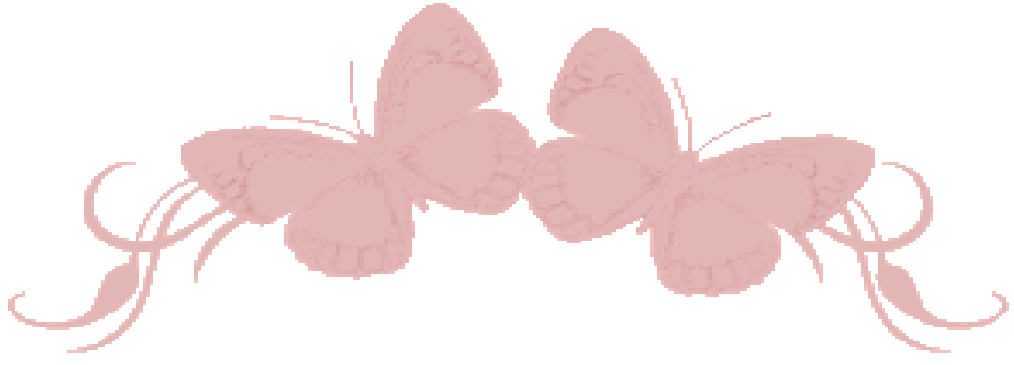
إن مراجع الحسابات هي الاداة التي عن طريقها يمكن التأكد من تنفيذ المهام وفقا للخطط و البرامج المقررة و تقييم مستوى الاداء الذي يتم بمقتضاه التنفيذ داخل المؤسسات المختلفة وذلك بتفويض من قبل المالك والمديرين

ومنه نستطيع القول بأن مراجع الحسابات هو أسلوب من أساليب الرقابة بهدف فحص اعمال الغير وذلك للحكم على مدى سلامة التنفيذ وفقا للقواعد والتعليمات ،ومن ثم إبداء رأي فني ومحيد حول تلك البيانات المفحوصة من طرف محافظ الحسابات ،والذي يشترط فيه ان يكون مستقلا عن المؤسسة وذو كفاءة مهنية وخبرة، وذلك في اطار مراجعة تحظي بالقبول العام من قبل مستخدمي القوائم المالية وهذا ما يزيد من ثقة هؤلاء في المعلومات المحاسبية الموجودة في القوائم المالية .

خلاصة الفصل

و جدير بالذكر انه من الصعب اكتشاف العديد من وسائل الغش و التلاعب ، لذا يحتاج المراجع الى درجة عالية من الدقة و العناية عند الفحص في دفاتر و سجلات و مستندات المنشأة ، كما يتطلب منه الدراية التامة بمبادئ المحاسبة المتعارف عليها ، يعد حدوث هذا النوع من الغش أو التلاعب دليل على ضعف نظام الرقابة الداخلية الموجود بالمنشأة ، و هذا يتطلب من المراجع توسيع نطاق التدقيق في العمليات أو المراحل التي يتضح له وجود ضعف فيها.

و على محافظ الحسابات بالتصريح بالمخالفات ، و ان امتناع محافظ الحسابات عن الادلاء بالتصريحات بالأعمال الاجرامية التي احي طبها علما اثناء تنفيذه للمهمة ، يعرضه الى العقوبة .



الفصل الثاني

إجراءات الخبرة القضائية



تمهيد

إن تشابك مصالح الأفراد وتضاربها في مختلف الميادين التجارية والاقتصادية والاجتماعية أدى بالضرورة إلى ازدياد الخبرة كأدلة فعالة يستعين بها القضاء ، وذلك لإسهامها في تحقيق العدالة واستعانة القاضي بالخبراء ليس حكرا على نوع معين من القضايا، فقد أضحت لها الأهمية البالغة وذلك في المسائل المدنية والجنائية على حد سواء ، فاللجوء إلى أهل المعرفة وعدم حكم القضاة بعلمهم فيها وخصوصا إذا كان الفصل يستدعي التأكد من أمور ذات خصوصية يستدعي معرفة فنية أو علمية ، ولقد حدد المشرع بعض الحالات التي تستدعي الرجوع إلى الخبير فهذه الحالات وغيرها يمكن للمحكمة أن تأمر بإجراء خبرة سواء من تلقاء نفسها أو بطلب من الخصوم بواسطة خبير أو عدة خبراء ، وحتى تتمكن من معرفة كل المراحل والإجراءات التي تمر بها الخبرة القضائية منذ صدور الحكم بنذب الخبير إلى غاية مناقشة التقرير الذي يعده الخبراء نهاية إلى تلقي الخبير لأتعا به ، ولذلك سنحاول التطرق إلى هذه المراحل وفق المباحث التالية.

المبحث الأول : تعيين الخبير القضائي .

المبحث الثاني : رد الخبير وتنحيه واستبداله .

المبحث الثالث : تقدير الخبرة ومناقشته .

المبحث الأول: تعيين الخبير القضائي.

للقاضي سلطة الالتجاء إلى أهل المعرفة والخبرة الفنية إذ عرضت عليه أثناء فصله في الدعاوي نقاط أو مسائل فنية تحتاج إلى اختصاص ، فيلجأ إلى الخبراء للاستدلال برأيهم في فهمها ويكون ندب الخبير كلما استدعت الظروف سواء من تلقاء نفس المحكمة أو بناء على طلب أحد أطراف الخصومة أو بناء على اتفاقهم.

المطلب الأول : سلطة تعيين الخبير القضائي .

بما أن الاستعانة بالخبرة هي أمر متروك تقديره للمحكمة التي تنظر موضوع النزاع، فإنه يجوز للمحكمة أن تلجأ إلى ندب الخبير من تلقاء نفسها أو بناء على طلب أحد الخصوم (المادة 48 ق م) ولكن هناك بعض الأمور التي تكون الاستعانة بالخبرة فيها أمر وجوبي لأنه يستحيل على القاضي أن يحكم فيها بثقافته الخاصة ، ويمكن أن يتم اختيار هذا الخبير أو الخبراء المقيدون في الجدول المعتمدين أو بصفة استثنائية وبأمر مسبب تعيين خبراء غير مقيدون في الجدول يؤدون اليمين أثناء سير الدعوى فقط .¹

الفرع الأول : طلب تعيين خبير قضائي .

سبق القول بجواز أمر المحكمة بإجراء خبرة قضائية في أي مرحلة كانت عليها الدعوى ويكون تعيين الخبير من طرف المحكمة بناء على طلب الخصوم أو بأمر من القاضي من تلقاء نفسه ويشترط في طلب الخصوم بندب خبير أن يكون منتجا في الواقعة المنسوبة للقاضي² وهذا تطبيقا لنص المادة 48 ق م التي جاء فيها : " يعين القاضي الخبير إما من تلقاء نفسه أو بناء على إتفاق الخصوم " .

ويستفاد من هذه المادة أن تعيين الخبير يكون :

❖ إما بناء على إقتناع المحكمة بوجوب إجراء خبرة قضائية وذلك لتوضيح بعض النقاط الفنية الغامضة في الدعوى .

❖ أو بناء على طلب الخصوم أو إتفاقهم غالبا ما يكون الطلب من أحد الخصوم وأحيانا أخرى بإتفاقهم .

❖ ويجب أن يحتوي طلب ندب الخبير العناصر والشروط التالية:³

- أن يكون طلب تعيين الخبير المقدم للمحكمة واضحا وصریحا .

❖ أن يذكر في الطلب الأسباب التي تدعو إلى إجراء الخبرة القضائية .

❖ أن يذكر في الطلب جميع النقاط التقنية التي يجب أن تشملها الخبرة ومدى جدواها في حسم النزاع .

¹ احسن بوسقيعة، قانون الإجراءات الجزائية في ضوء الممارسة القضائية، الديوان الوطني للأشغال العمومية ط: 2، الجزائر، سنة 2004، ص 115

² عبد الحميد الشورابي ، المرجع السابق ، ص 207 .

³ مولاي ملياني بغداداي ، المرجع السابق ، ص 50 .

- ❖ أن يكون الطلب جديا الغرض منه تنوير المحكمة .
 - ❖ ويقدم طلب ندب الخبير أحد الخصوم سواء في دعوى جارية أمام القضاء أو بصفة مستقلة لإثبات حالة معينة وذلك أمام المحكمة المطروح عليها النزاع .
- وبعد أن فرغنا من ذكر حالات ندب الخبير نتساءل متى يجوز تعيين خبير واحد ومتى يجب التعدد ؟.
- من خلال النصوص القانونية نجد أنها لم تبين الحالات التي يجب فيها تعيين خبير واحد ولا الحالات التي يجب فيها تعيين عدة خبراء لكن العادة جرت على أن الأصل أن تأمر المحكمة بتعيين خبير واحد للقيام بالخبرة ، لكن يجوز لها أن تأمر بتعيين عدة خبراء إذا كانت مقتنعة بوجوب تعيينهم، كما تنص على ذلك المادة 47 ق إ م ، إذا كانت القضية المطروحة أمام المحكمة للفصل فيها معقدة ويحتاج توضيحها إلى تخصصات مختلفة لا يمكن لخبير واحد أن يقوم بها بمفرده .
- وفي الحالات التي يأمر فيها القاضي بندب عدة خبراء يجب عليه أن يذكر الأسباب التي جعلته يقوم بتعيين هؤلاء الخبراء والغرض من تلك التعددية خصوصا إذا كانت القضية المطروحة على المحكمة للفصل فيها تتطلب لتحقيقها كفاءات مختلفة .
- وفي حالة تعدد الخبراء أوجب قانون الإجراءات المدنية في المادة 49 منه على قيام الخبراء بأعمالهم وإجراء الخبرة سوية ثم بيان خبرتهم بتقرير واحد ، وإذا اختلفت آراؤهم وجب على كل منهم أن يدلي برأيه المسبب ويجب أن يكون كل ذلك في تقرير الخبرة الواحدة¹ وهذا ما أكدته المحكمة العليا في قرارها² الصادر بتاريخ 1988/12/28 تحت رقم 48764 والذي جاء فيه: " من المقرر قانونا أنه إذا تعدد الخبراء وجب عليهم القيام بأعمال الخبرة سوية وبيان خبرتهم في تقرير واحد ومن ثم فإن القضاء بما يخالف هذا المبدأ يعد خرقا للقانون .
- ولما كان الثابت في قضية الحال أن الخبيرين المعينين قد حرر كل منهم تقريرا مستقلا فإن قضاة الموضوع الذين لم يلتفتوا إلى ذلك يكونوا قد خرقوا القانون "

¹ المادة 49 من قانون الإجراءات المدنية الجزائرية ، سنة 1988 .

² قرار صادر بتاريخ 1988 /12/28 تحت رقم 48764 ، مجلة قضائية الصادرة عن المحكمة العليا بالجزائر ، عدد 4 ، لسنة 1992 ، ص 112 .

الفرع الثاني : سلطة المحكمة في الاستجابة لطلب الخصوم في تعيين الخبير .

الأصل العام هو عدم إلزام المحكمة بإجابة طلب تعيين الخبير ، لكن هناك حالات كثيرة لا يمكن فيها للمحكمة أن تستغني عن الخبرة ، بل يتحتم إجراء الخبرة للفصل في الدعوى المطروحة أمامها طبقاً لأحكام القانون .

والحالات التي تكون فيها المحكمة مرغمة على إجراء خبرة كثيرة ومتنوعة ، إلا أنها تقسم وفق الحالات التالية :

أولاً : إذا نص القانون صراحة على وجوب تعيين خبير .

هناك العديد من الحالات وردت في نصوص قانونية مختلفة قد ألزمت المحكمة فيها قانوناً بإجراء خبرة لحسم النزاع المعروف عليها بطريقة موضوعية وعلمية ، وليست للمحكمة الخيار في ذلك أصلاً، ولا يمكن الإحاطة بجميع هذه الحالات، إلا أننا نذكر منها على سبيل المثال ما يلي:

❖ حالة تعويض الإخلاء المنصوص عليها بالمادة 194 من القانون التجاري .

❖ حالة قسمة المال الشائع بين الشركاء المنصوص عليها بنص المادة 754 من القانون المدني.

❖ حالة إذا بيع العقار بغبن يزيد عن الخمس وهي الحالة التي نصت عليها المادة 358 من القانون المدني .

❖ حالة الفصل في المنازعات الضريبية وهذا ما نصت عليها المادة 01/86 من قانون الإجراءات الجبائية .

❖ الحالات الخاصة بالتعويض عن الأضرار الجسمانية والمادية وهذا ما نصت عليه المادة 8 و 21 من الأمر

74-15 ولقد أكدته المحكمة العليا في قرارها الصادر بتاريخ: 2001/03/13 حيث جاء فيه: "لا يجوز

تعويض أي ضرر مادي مسبب لمركبة إذا لم تكن المركبة المتضررة موضوع خبرة مسبقة "

وعليه فإن تأسيس قضاة الموضوع قرارهم بتحديد مبالغ التعويض على أساس الخبرة المنجزة من قبل الخبير

المعين من شركة التأمين يعد تطبيقاً سليماً للقانون، وإن المطالبة بخبرة مضادة أمر يخضع لسلطتهم التقديرية ،

ومتى كان كذلك ، استوجب رفض الطعن.¹

وفي قرار آخر صادر عن المحكمة العليا بتاريخ: 1988/04/11 حيث جاء فيه : " من المقرر قانوناً أنه إذا

كانت المسألة محل الخبرة الفنية تخرج عن اختصاص القاضي ، فإن هذا الأخير يلتزم برأي الخبير ، فإذا حدد

الطبيب نسبة مئوية لعجز شخص معين فلا يجوز للقاضي أن يخفض هذه النسبة إلا إذا استند إلى خبرة طبيب

آخر ."²

¹ قرار صادر بتاريخ: 2001/03/13 تحت رقم 230684 ، مجلة قضائية الصادرة عن المحكمة العليا بالجزائر ، لسنة 2002 ، ص 783 .

² قرار صادر بتاريخ 1988/04/11 تحت رقم 28312 ، مجلة قضائية الصادرة عن المحكمة العليا بالجزائر ، عدد خاص ، لسنة 1986 ، ص 53 .

- ❖ حالة الحجر وهذا ما نصت عليه المادة 103 من قانون الأسرة .
 - ❖ حالة إثبات النسب وفقا للمادة 40 من قانون الأسرة " يجوز للقاضي اللجوء إلى الطرق العلمية لإثبات النسب . "
 - ❖ حالة سيطرة في حالة سكر أو تناول مخدرات المادتين (19 و 20 من قانون 04-16)
- فإذا كانت أمام القضاء أحد النزاعات المتعلقة بالحالات المذكورة ، فلا يصح الفصل فيها إلا بالإستعانة بأهل الخبرة .
- ثانيا : القضايا التي لا يمكن الفصل فيها دون خبرة .
- هناك القضايا من نوع آخر يطرح للفصل فيه ولم ينص القانون على إلزام المحكمة بالإستجابة لطلب ندب الخبير صراحة لكن يفهم ضمنها الإستعانة بأهل الخبرة فيها واجب وهذه القضايا موجودة في مختلف فروع القانون .

ثالثا : إذا تعلق الأمر بالمسائل التالية :

- ❖ إذا تعلق الأمر بمسائل فنية بحتة تستدعي تدخل أهل الاختصاص والمعرفة .
- ❖ إذا تعلق الأمر بدفاع جوهري كمن يدعي تعرض منزله لأضرار معتبرة من جراء المياه المتسربة إليه من قنوات صرف مياه المدعى عليه وبسببها وإنكار هذا الأخير طلبات المدعى ومزاعمه ، فهي الوسيلة الوحيدة لإثبات دفاعه.¹
- وقد أكدت المحكمة العليا في قرارها الصادر بتاريخ: 2003/06/24 على وجوبية الخبرة في المسائل الفنية بقولها: " إن تسبب القاضي المتمثل في استبعاد مسؤولية الطبيب على أساس بذل عناية وليست تحقيق نتيجة غير مقبولة قانونا . إن الاستعانة بخبرة فنية وجوبية ."²
- المطلب الثاني : الحكم المتضمن تعيين خبير .**
- لقد حدد المشرع الجزائري على غرار غيره البيانات الأساسية التي يشتمل عليها الحكم بتعيين خبير وذلك في نص المادتين: 47 و 49 من قانون الإجراءات المدنية .
- الفرع الأول : بيانات الحكم المتضمن تعيين خبير .**
- لقد حدد المشرع الجزائري الحكم المتضمن بتعيين خبير وذلك في نص المادتين: 47 و 49 من قانون الإجراءات المدنية وهي :
- ❖ تعيين الخبير أو الخبراء تحديدا كافيا إسما ولقبا ، الإختصاص والعنوان .
- ❖ يجب على المحكمة تحديد وتوضيح المهمة التي تجرى فيها الخبرة والنقط التقنية التي تحتاج إلى شرح وذلك بكل دقة ووضوح تسهيلا لعمل الخبير .
- ❖ يجب على المحكمة تحديد المهلة التي يستوجب عل الخبير تقديم تقريره فيها .
- ❖ إذا كان الخبراء أكثر من واحد يجب أن يذكر في منطوق الحكم وجوب قيام الخبراء المعنيين بجميع إجراءات الخبرة سوياً ، وأن يقدموا تقريراً واحداً معاً، وفي حالة الإختلاف في آرائهم وجب على كل خبير الإدلاء برأيه مسيباً إياه .
- ❖ تحديد المبلغ الواجب أدائه أو دفعه وتعيين الخصم المكلف بدفعها .
- ❖ وجوب أن يتضمن منطوق الحكم على أن يحلف الخبير غير المقيد بالجدول اليمين القانونية أمام السلطة التي يحددها الحكم ما لم يعف من اليمين بإتفاق الخصوم طبقاً لنص المادة 50 من قانون الإجراءات المدنية.³

¹ مولاي ملياني بغدادي ، المرجع السابق ، ص 68.

² قرار صادر بتاريخ: 2003/06/24 ، تحت رقم 297062 ، مجلة قضائية لصادرة عن المحكمة العليا بالجزائر ، عدد 2 ، لسنة 2003 ، ص 114.

³ المادة 47 و 49 من قانون الإجراءات المدنية .، سنة 1988.

كما أنه يجب أن يصدر الحكم القاضي بإجراء خبرة في شكل كتابي وهذا ما أكدته المادة 121 من قانون الإجراءات المدنية ، ويتم توقيع الحكم المتضمن الخبرة من قبل القاضي وكذا أمين الضبط ، وإذا تعلق الأمر بالقرار الصادر عن المجلس القضائي من طرف رئيس الجلسة وكذا المستشار المقرر.

الفرع الثاني: استئناف الحكم القاضي بالخبرة .

يجوز للخصوم إستئناف الحكم القاضي بإجراء الخبرة أمام المجلس القضائي إذا شابه نقص أو عيب من العيوب ، ويشترط في الطاعن أن تكون طرفا في النزاع أثناء قيامه أمام المحكمة ، وأن تتوافر فيه الشروط الواردة في المادة 459 ق ا م ويشترط في الحكم أن يكون قابلا للإستئناف وفقا لنص المادة 106 ق ا م .
وتحدد مهلة الإستئناف بشهر واحد إذا كان صادرا عن قاضي الموضوع وتسري هذه المهلة ابتداء من تاريخ تبليغ الحكم إلى الخصم المطلوب تبليغه إن كان الحكم حضوريا ، أو من تاريخ إنقضاء مهلة المعارضة إذا كان الحكم غيابيا¹

ولكن الإشكال يثور في الحياة العملية حين يصدر القاضي الحكم قبل الفصل في الموضوع بتعيين خبير، فمتى يكون تحضيري ومتى يكون تمهيديا قابلا للاستئناف ؟! فالحكم التحضيري ولكونه لا يمس بحقوق الأطراف ولا يفصل في أي جانب من جوانب النزاع وأكثر من ذلك لا يستشف منه حتى رأي القاضي في الموضوع ، فإن المشرع جعله غير قابل للاستئناف منفردا، وجعل استئنافه لا يكون إلا على الحكم القطعي إعمالا لنص المادة 106 ق ا م أمام اجتهاد المحكمة العليا فيما يخص عدم قابلية استئناف الأحكام التحضيرية فقد أكدته القرار الصادر بتاريخ : 1998/11/17 بقولها : " استئناف حكم تحضيري - قاعدة عدم قبول الاستئناف من النظام العام "².

فقاعدة عدم جواز استئناف الحكم التحضيري من النظام العام ، يسوغ للقاضي إثارتها من تلقاء ذاته . عكس الحكم التمهيدي الذي يستشف منه قليلا أو كثيرا عما ستقضي به المحكمة ، ويتعرض لمصير النزاع، فضلا على أنه ينبئ عن وجهة نظر معينة بالنسبة للمحكمة³ مما يسمح استئنافه دون الحكم القطعي .
ونلاحظ أن هذه التفرقة بين الحكم التحضيري والتمهيدي ليست لها أي أثر قانوني في المجال الجزائي لأن الحكمين غير قابلين للاستئناف إلا مع الحكم القطعي إعمالا لنص المادة 427 من قانون الإجراءات

¹ مولاي ملياني بغدادي ، المرجع السابق ، ص 86 .

² قرار صادر بتاريخ : 1998/11/17 تحت رقم 33496، مجلة قضائية الصادرة عن المحكمة العليا بالجزائر ، عدد 01، لسنة 1989، ص 160.

³ حمدي باشا عمر، دراسات قانونية مختلفة ، دار هومة ، الجزائر ، طبعة الأول ، سنة 2002 ، ص 228.

الجزائية¹ وهذا ما أكدته المحكمة العليا في قرارها الصادر بتاريخ: 13/05/1982 بقولها: " لا يجوز الطعن في القرار الذي أمر بحكم تمهيدي بتعيين خبير إلا بعد الفصل في الموضوع "².
وكذلك القرار المؤرخ في: 22/02/1999 بقولها: " يعرضون قرارهم للنقض قضاة المجلس الذين قضوا بقبول إستئناف النيابة العامة والطرف المدني في الحكم التحضيري الصادر عن محكمة أول درجة رغم عدم جوازه على حاله قبل الفصل في الموضوع. "³

المطلب الثالث : القواعد المنظمة لأداء الخبير لمهامه .

الفرع الأول : دعوة الخبير لمباشرة مهمته .

بمجرد صدور الحكم القاضي بتعيين الخبير وجب إشعاره بالمهمة الموكلة إليه وذلك من أجل البدء سريعا في مهامه ولأنه لا يمكن له بأي حال من الأحوال البدء بالمهمة إلا بعد إعلامه بها وقبوله لهذه المهمة وكذا الاطمئنان إلى عدم تقديم طلب الرد ضده من أحد الخصوم، وبعد ذلك يمكن له مباشرة أداء مهامه بداية باستدعاء الخصوم .

أولا: إعلام الخبير بمهمته : لا يستطيع الخبير البدء في مهمة دون أن يكون قد علم بتكليفه بها أصلا وإذا كان المشرع الجزائري لم يوضح بنص قانوني الطرف الملزم بدعوة الخبير لأداء مهمته وذلك على خلاف غيره من المشرعين كالمشرع المصري .

ويدعى الخبير في الجزائر لأداء مهامه حسب ما يدعى عليه التعارف لدى المحاكم من طرف الخصم الذي طلب إجراء الخبرة أو من يهيمه التعجيل ويقوم بإيداع المبلغ الذي يحدده القاضي كمصاريف مؤقتة للخبرة لدى أمانة ضبط المحكمة المختصة ، وبمجرد إعلام الخبير بالمهمة المسندة إليه فإن عليه أن يبادر في أقرب الآجال بإبلاغ القاضي بقبوله أو رفضه المهمة المسندة إليه مع إمكانية اطلاعه على الملف والوثائق المرفقة وذلك في المحكمة التي أصدرت الحكم القاضي بالخبرة ، ويكون غالبا قبول الخبير بمهمته قبولاً ضمنياً وذلك بمبادرة هذا الأخير بالاتصال بالأطراف أو الانتقال إلى المحكمة المختصة للاطلاع على الوثائق أو زيارة العين محل الخبرة .

¹ المادة 427 ق اج : " لا يقبل استئناف الأحكام التحضيرية أو التمهيدية أو التي فصلت في مسائل عارضة أو دفع إلا بعد الحكم الصادر في الموضوع وفي الوقت نفسه مع استئناف ذلك الحكم ."

² قرار مؤرخ بتاريخ: 13/05/1982 تحت رقم 189350، نشرة القضاة بالجزائرية ، عدد 01، سنة 1983، ص 115.

³ قرار مؤرخ بتاريخ 22/02/1999 تحت رقم 187081، صادرة عن المحكمة العليا بالجزائر، غير منشور .

ثانيا : إستدعاء الخبير للخصوم.

بعد تعيين الخبير وإطلاعه على المستندات والأوراق في الدعوى وجب عليه تحديد تاريخ لبدء أعماله كي لا يتجاوز المهلة القانونية والتي نص عليها

قانون الإجراءات المدنية في المادة 53 منه بقولها : " يجب على الخبير أن يخطر الخصوم بالأيام والساعات التي سيقوم فيها بإجراء أعمال الخبرة ، وفي غير حالات الإستعجال يرسل هذا الإخطار إلى الخصوم قبل اليوم المحدد بخمسة أيام على الأقل بكتاب موصى عليه بعلم وصل إما إلى موطنهم الحقيقي أو محل إقامتهم أو إلى موطنهم المختار ويثبت الخبير في تقريره أقوالا وملاحظات الخصوم ."

وبعد إستدعاء الخصوم يجب على الخبير في هذا الإستدعاء أن يخطر الخصوم جميعا بالأيام والساعات التي سيقوم فيها بإجراء أعمال الخبرة ، أو بأول إجتماع بهم أو باللقاء الذي يعترف فيه بجوهر الموضوع وعليه أن يحدد في الإستدعاء رزامة عمله وكذا الوثائق والمستندات التي يتوجب إحضارها معهم يوم الإجتماع .

مع الملاحظة أن المشرع الجزائري لم ينص صراحة على بطلان عمل الخبير جزاء على عدم دعوته للخصوم لحضور عمليات الخبرة ، مما يتعين تطبيق القواعد العامة للبطلان وهي مخالفة الإجراءات المقررة قانونا لا ينتج عنها البطلان ، إلا إذا ترتب عليها ضرر لمن يتمسك بالمخالفة .

وبناءات على ما تقدم يكون البطلان نسبيا إذا حصل الاستدعاء بطريق غير الوارد في أحكام المادة 53 ق ا م ولا يتمسك به إلا من أغفل الخبير دعوته لحضور عمليات الخبرة ، ويجب التمسك به أمام محكمة الموضوع ، ويكون البطلان مطلقا إذا لم يتم الإخطار للخصوم نهائيا، ولقد أكدت المحكمة العليا هذا في قرارها الصادر بتاريخ: 1993/01/03 بقولها: " من المقرر قانونا أنه يستوجب على الخبير أن يخطر الخصوم بالأيام و الساعات التي يتم فيها إجراء أعمال الخبرة .

ومن المستقر عليه قضاء أنه إذا تسبب عدم الإخطار المذكور في منع الأطراف من تقديم ملاحظاتهم وطلباتهم فإن، ذلك يؤدي حتما إلى بطلان إجراءات الخبرة .

ولما ثبت في قضية الحال ، أن إجراءات الخبرة تمت بحضور كل الأطراف بما فيها وزارة الدفاع الوطني الطاعنة التي تم تمثيلها بضابطين ولم يقدم أي ملاحظة فإن ذلك يعني أن أعمال الخبرة تمت بطريقة قانونية ويتعين تأييد القرار المطعون فيه ."¹

¹ قرار صادر بتاريخ 1993/01/03 تحت رقم 92010، مجلة قضائية الصادرة عن المحكمة العليا بالجزائر ، عدد 03، سنة 1994، ص 184.

إلا أنه تجدر الملاحظة وأنه إذا كانت المادة 53 من قانون الإجراءات المدنية توجب على الخبير أن يخطر الخصوم باليوم والوقت الذي يقوم فيهما بإجراء الخبرة فإن الأمر خلاف ذلك في المواد الجزائية ، حيث أن الخبير غير ملزم بإستدعاء المتهم لحضور عملية الخبرة التي يجريها على الضحية . وهذا ما أكدته المحكمة العليا في العديد من قراراتها منها القرار المؤرخ في : 1967/01/01 والذي جاء فيه : " لا يوجد أي إلتزام بإستدعاء الأطراف لحضور العمليات التي يقوم بها الخبراء المعينون من طرف القضاء الجزائي " ¹.

الفرع الثاني : بداية عمل الخبير .

إذا تم إشعار الخبير بنسخة من الحكم القاضي بتعيينه وتم إيداع مبلغ الأمانة المحكوم بها في أمانة المحكمة ، وحلف اليمين في حالة ما إذا كان غير مقيد في قائمة الخبراء المعتمدين لدى المحاكم وجب عليه أن يبدأ عمله متبعا الخطوات التي يراها مناسبة في حدود النقاط التي حددها الحكم القاضي بتعيينه .

أولا: تسليم الوثائق للخبير .

لا يكفي أن تسلّم للخبير نسخة من حكم تعيينه وأن يقبل المهمة ويحدد تاريخا لبدئها بعد الاتصال بالخصوم ، بل على الأطراف تسليمه كل الوثائق التي لها علاقة بالدعوى فأصل العقود والأحكام النهائية السابقة لنفس الموضوع وكل مستند يرى أنه ذا فائدة لمصلحته ، كما لهم أن يتقدموا خطيا بالملاحظات والمطالب التي يرونها مناسبة لعملية الخبرة .

ويكون تسليم الوثائق للخبير إستنادا إلى طلبه أو رغبة الأطراف في ذلك أو بناء على أمر المحكمة وبمضي الخبير وصلا بإستلام المستندات والملفات ليس لها إلا لهدف مساعدته في أداء مهمته وذلك بالمعلومات التي يستقيها من مصادرها .

ثانيا : واجبات الخبير وقت أدائه للمهمة .

لا يستطيع القاضي إلزام الخبير بطريقة معينة لأداء مهامه ، فالخبير بحكم إختصاصه أدرى بالطرق المثلى والسبل القصيرة للوصول إلى الهدف المرجو من الخبرة إلا أنه على الخبير مجموعة مبادئ أقرها الفقه والقضاء يجب عليه الإلتزام بها أثناء سير الخبرة .

❖ على الخبير استدعاء كافة الأطراف بصفة قانونية كما سبق التطرق إلى ذلك .

❖ على الخبير القيام شخصيا بتنفيذ المهمة المكلف بها .

❖ على الخبير تدوين ملاحظات وأقوال الخصوم كل على حدى .

❖ على الخبير الإجابة على الأسئلة التقنية المكلف بالإجابة عنها بكل دقة ووضوح .

¹ قرار جزائي مؤرخ في 1967/05/02 ، النشرة السنوية للعدالة بالجزائر ، عدد 06 ، سنة 1966 ، ص 347.

- ❖ كما يتمتع بالحرية التامة في إنجاز مهمته والأبحاث التي يقوم بها وكذا التحقيقات يجب أن تستمد بطرق شرعية يسمح بها القانون .
- ❖ إذا كان الخبير قد كلف بمعاينة وجب عليه الانتقال إليها والقيام بنفسه بما كلفته المحكمة به .
- ❖ إذا كلف بالإطلاع على الدفاتر والحسابات التجارية وجب عليه الانتقال إلى مكان تواجدها والإطلاع عليها .
- ❖ لا يجوز للخبير بأي حال من الأحوال تقييم أقوال أي من الشهود أو التعليق عليها ولا التطرق للوقائع القانونية لأن أمرها متروك للقاضي .

المبحث الثاني : رد الخبير وتنحيه وإستبداله .

بعد تعرضنا لإجراءات تعيين الخبير وتوصلنا إلى أن ندبه ضروري في بعض الحالات ومستحب في حالات أخرى وذلك راجع إلى السلطة التقديرية للقاضي ، ولذلك فإنه يحق لهذا الأخير رد أو إستبدال الخبير من تلقاء نفسه أو بناء على طلب الخصوم إذا وجدت الأسباب القانونية لذلك ، كما يجب للخبير أن يرفض المهمة الموكولة إليه أو يتنحى منها لأسبابه الخاصة .

المطلب الأول: رد الخبير .

الفرع الأول : طلب الرد وإجراءاته .

تنص المادة 52 من ق ا م على أنه : " على الخصم الذي يرغب في رد الخبير الذي عينته المحكمة من تلقاء نفسها أن يقدم طلب الرد خلال ثمانية أيام تسري من تاريخ تبليغه بهذا التعيين ويكون الطلب موقعا منه أو من وكيله ، ويتضمن أسباب الرد ويفصل في طلب الرد دون تأخير .

ولا يقبل الرد إلا إذا كان مبنيا على سبب قرابة قريبة أو على سبب جدي ."

إن رد الخبير هو إجراء خوله المشرع لأطراف الخصومة للوقوف في وجه الخبير الذي عينته المحكمة من تلقاء نفسها وإزاحته أو تبديله بغيره إذا كان يخشى منه تحيزا أو محاباة لأحد الخصوم ، ويعود للمحكمة تقدير الأسباب إذا كانت مؤسسة ولها ما يبررها وللمحكمة رفض طلب الرد¹ إذا لم يكن مستندا على أي سبب وجيه أو خطير .

وإذا كان الخبير شخصا معنويا، جاز طلب رده هو بذاته ، أو طلب رد الأشخاص الطبيعيين الذين عينهم القاضي لإنجاز المهمة موضوع الخبرة ، وتشترط المادة 52 ق ا م أن يقع رد الخبراء في أجل ثمانية أيام من تبليغ قرار التعيين ، كما أنه يشترط في طلب الرد الشروط التالية :²

❖ يجب أن يكون طالب الرد خصما في النزاع المطروح أمام المحكمة التي عينت الخبير ولا يجوز لغير الخصوم رد الخبير .

❖ أن يكون الخبير المراد رده قد ندبته المحكمة من تلقاء نفسها فإن كان الخبير قد إتفق الخصوم على ندبه فلا يجوز لأحدهم رده إلا إذا كان سبب الرد قد حدث بعد ندبه .

❖ أن يقدم الخصم الذي يرغب في رد الخبير الذي ندبته المحكمة من تلقاء نفسها طلب الرد خلال 08 أيام من تاريخ تبليغه بهذا الندب أي بمنطوق الحكم القاضي بتعيينه لإنجاز الخبرة

¹ مولاي ملياني بغدادي المرجع السابق ، ص ص 89 ، 91.

❖ أن يوقع طلب الرد من الخصم الراغب في رد الخبر ، أو وكيله القانوني أو محاميه .
❖ أن يتضمن طلب الرد الأسباب والمبررات التي دفعت الخصم إلى طلب رد الخبر مع إرفاقها بالأدلة والوثائق التي تؤيدها .

❖ ويجب أن يذكر في العريضة التي تقدم للمحكمة المختصة اسم ولقب وعنوان الخبر إذا كان شخصا طبيعيا ، أما إذا كان شخصا معنويا فيذكر في العريضة القسم المعني بالرد أو الأشخاص القائمين به والذين يعينهم ، ويذكر أسمائهم في طلب الرد، وكذا أسماء وألقاب الخصوم وعنوانهم .

ويسمع القاضي المختص الذي يقدم إليه طلب الرد كلا من الخبر محل الرد والخصوم الآخرين ، لأن طلب الرد لا بد وأن يرد فيه أحد الأسباب الواردة في أحكام المادة 52 من ق ا م أي بسبب قرابة قريبة أو إلى أي سبب جدي آخر، وعلى هذا الأساس يكون من حق الخبر والخصم الآخر الإجابة على الأسباب الواردة في عريضة الرد المقدمة للقاضي للفصل فيها ، كما أنه لا بد أن نشير إلى أنه إذا كان الخبر لا يزال لم يبدأ بعد في تنفيذ مهمته وجب عليه عدم البدء فيها . أما إذا كان قد بدأ في إنجازها وجب عليه التوقف عن تنفيذها لحين الفصل في طلب الرد .

الفرع الثاني : أسباب رد الخبر .

لقد خول المشرع لأطراف الخصومة رد الخبر وذلك إذا توافر عنصر القرابة القريبة وكذا أي سبب جدي وذلك وفقا لنص المادة 52 ق ا م : " لا يقبل الرد إذا كان مبنيا على قرابة أو أي سبب جدي . " وما يلاحظ أن المشرع الجزائري لم يذكر هذه الأسباب على سبيل الحصر بل ذكرها بصفة عامة ، وعلى هذا الأساس، فإنه يجوز رد الخبر في إحدى الحالات التالية:¹

- ❖ إذا كانت له أو لزوجته مصلحة شخصية في النزاع .
 - ❖ إذا كانت ثمة قرابة أو نسب أو مصاهرة بين الخبر أو زوجته وبين أحد الخصوم .
 - ❖ إذا كان للخبر مصلحة في النزاع أو لزوجته أو للأشخاص الذين يكون وصيا أو قيما عليهم.
 - ❖ إذا كانت للخبر علاقة تبعية مع أحد الخصوم .
 - ❖ إذا كان الخبر قد سبق له وأن قام بإجراء خبرة في نفس القضية وأعطى رأيه فيها.
- فإذا توافرت حالة من الحالات السابقة أو أكثر - لكون يجوز رد الخبر لأي سبب غير الأسباب المشار إليها آنفا ، إذا كان السبب من القوة بحيث يستنتج منه أن الخبر لا يمكنه أن يقوم بالمهمة الموكلة إليه بدون ميل أو

¹ مولاي ملياني بغداداي المرجع السابق ، ص 93 .

محاباة أو تحيز - جاز للخصم الذي يرغب في رد الخبر الذي عينته المحكمة من تلقاء نفسها أن يقدم طلب الرد ضمن الشروط والإجراءات الواردة في المادة 52 ق ا م .

الفرع الثالث : الفصل في طلب الرد.

إذا توافرت شروط رد الخبر وقام الخصم الراغب في ذلك بتقديم طلب رد الخبر للمحكمة المختصة خلال المدة القانونية وطبقا لأحكام المادة 52 من ق ا م وجب على المحكمة المختصة الفصل في الطلب دون تأخير .

فيحوز للقاضي الذي يفصل في طلب رد الإستجابة للخصم الذي قدمه ، أو عدم الإستجابة له ، فإذا كانت أسباب الرد الواردة في الطلب لها ما يبررها وإقتنع القاضي بصحتها وجب عليه فوراً أن يأمر برد الخبر وأن يحكم بذلك ، أما إذا كانت الأسباب المذكورة في عريضة طلب الرد غير مؤكدة أو كانت كيدية أو وهمية أو لا أساس لها من الصحة رفض القاضي طلب رد الخبر لعدم توافر أحد العنصرين الواردين في أحكام المادة 52 ق ا م .

المطلب الثاني : حق الخبر في التنحي عن مباشرة المهمة .

لقد نصت المادة 11 من المرسوم التنفيذي 310/95 المؤرخ في :10/10/1995 على أنه :
يتعين على الخبر القضائي أن يقدم طلباً مسبباً للطعن في الحالتين الآتيتين مع مراعاة الحالات الأخرى المنصوص عليها قانوناً :

- 1- حين لا يستطيع أداء مهمته في ظروف تقييد حرية عمله أو من شأنها أن تضر بصفته خبيراً قضائياً .
- 2- إذا سبق له أن إطلع على القضية في نطاق آخر .

وإستناداً لهذه المادة بعد إحاطة علم الخبر بنديه وفقاً للأوضاع المتقدم عرضها بيدي الخبر موقفه من القرار القاضي بذلك ، ويكون هذا الموقف إما بقبول المهمة المسندة إليه وإما رفضها¹ والغالب أن الخبر يعلن عن رفضه لإجراء الخبرة بوجه صريح ويكون ذلك إما شفهيًا أو كتابياً ، كما يحدث أن يعبر الخبر عن هذا الموقف ضمناً ويكون ذلك بإمتناعه عن الإمثال أمام الجهة القضائية صاحب الإختصاص لحلف اليمين مثلاً .
فقد توجد لدى الخبر المندوب في قضية جارية أمام المحكمة أسباب تجعله يتنحى من أداء المهمة الموكلة إليه وذلك في الحالات التي ذكرتها المادة 11 من المرسوم التنفيذي رقم 310/95 وكذا الحالات التي ذكرتها المادة 51 من ق ا م بقولها : " إذا رفض الخبر القيام بالعمل الذي كلف به أو حصل مانع له... " رغم أن المشرع لم ينص صراحة على تنحي الخبر عن مهامه بل أدمج هذه الحالة الأخيرة في المادة 51 والتي

¹ بظاهر تواتي ، المرجع السابق ، ص 50.

تتكلم عن إستبدال الخبير ، فكان على المشرع أن ينص صراحة على إمكانية التنحي للخبير عن القيام بمهامه إذا توافرت أسباب تستند على أحد أسباب الرد أو لأي سبب جدي آخر يقدمه الخبير ومهما يكن من أمر فإن القانون لا يلزم الخبير القيام بالمهمة أو إجباره عليها بل فقط يلزمه بإخبار المحكمة التي عينته بقبوله أو عدم قبوله مع ذكر الأسباب وذلك إجتنابا لعقابه . ورغم أن القانون الجزائري لم يحدد أسباب معينة تسمح للخبير تقديم طلب إعفائه من المهمة ، إلا أنه قد جرى العرق والعادة في الحياة العملية وأنه وبمجرد تقديم الطلب مع ذكر الأسباب في أقرب وقت ممكن تقرر المحكمة إعفاء الخبير إذا رأت أن الأسباب التي أبقاها هذا الأخير سائغة ومقبولة ولها ما يبررها ، أما إذا كان الطلب خاليا من كل عذر شرعي أو كان بغرض عرقلة السير الحسن للعدالة ، فترفضه وفي هذه الحالة يبقى الخبير مكلفا بالمهمة فإذا رفضها يجوز الحكم عليه بجميع ما أضاعه من المصروفات وإذا اقتضى الأمر بالتعويضات ويستبدل بغيره .¹

فإذا لم يؤد الخبير مهامه ولم يكن قد أعفي منها جاز للمحكمة التي ندمته أن تحكم عليه بكل المصروفات التي تسبب في إنفاقها بلا فائدة ، وبالتعويضات إن كان لها محل وذلك بغير الإخلال بالجزارات التأديبية² وهذا وفقا للقواعد العامة .

كما أن المادة 19 من المرسوم التنفيذي رقم 310/95 نصت على أنه وفي حالة رفض الخبير القضائي القيام بمهامه في الآجال المحددة بعد إعذاره دون سبب شرعي فإنه يتعرض لعقوبات الإنذار ، التوبيخ ، التوقيف ، الشطب النهائي ، وهذا دون المساس بالمتابعات المدنية وكذا الجزائية المحتملة .

المطلب الثالث : استبدال الخبير .

لقد نصت المادة 51 ق ا م على استبدال الخبير بقولها: " إذا رفض الخبير القيام بالعمل الذي كلف به أو حصل مانع له استبدل بغيره بموجب أمر يصدر في ذيل طلب تبديله." ويقابل هذا النص المادة 86-5 من قانون الضرائب المباشرة بقولها: " في حالة ما إذا رفض خبير المهمة المسندة إليه أو لم يؤديها يعين خبيرا آخر بدلا منه ." ومن خلال هاتين المادتين فإنه يتضح لنا أنه يجوز للخصم الذي يهيمه الأمر تقديم طلب استبدال الخبير بغيره وذلك إذا توافرت إحدى الحالات التالية :

❖ إذا رفض الخبير القيام بالمهمة الموكلة إليه .

¹ مولاي ملباني بغدادي المرجع السابق ، ص 103.

² عدلي أمير خالد، الإرشادات العلمية في إجراءات المرافعات والإثبات في كافة الدعاوى المدنية ، دار الفكر الجامعي ، مصر ، ص 285.

- ❖ إذا قبل الخبير المهمة ثم لم يقيم بها أو لم ينجزها في المهلة المحددة لها .
 - ❖ إذا حصل للخبير مانع من الموانع وهي حالات كثيرة ، بحيث يصبح من غير الممكن قيامه بإنجاز العمل المسند إليه ، كالوفاة أو الشطب اسمه من قائمة الخبراء بعد تعيينه أو اعتقاله الخ .
 - فالمشرع الجزائري لم يحدد الأسباب على سبيل الحصر بل تركها للظروف والملايسات¹ التي تخص كل قضية ، فإذا توافرت إحدى الحالات المذكورة جاز للخصم الذي يهمله الأمر تقديم عريضة استبدال الخبير مع ذكره في طلبه ما يلي :
 - ❖ أسماء الأطراف وألقابهم وعناوينهم ووظائفهم وموجز عن وقائع الدعوى .
 - ❖ تاريخ الحكم الصادر بنذب الخبير محل الإستبدال .
 - ❖ الأسباب التي دعت إلى طلب إستبداله بغيره .
- وتقدم عريضة إستبدال الخبير إلى رئيس المحكمة المختصة موقعة من الطالب نفسه أو من وكيله القانوني أو محاميه ، ويصدر رئيس المحكمة أمرا على ذيل العريضة يندب فيه خبيرا آخر مكان الخبير المستبدل ليقوم بنفس المهمة التي كانت قد أسندت إلى الخبير الأول ولا يجوز استئناف الأمر على ذيل العريضة الصادر بنذب الخبير الثاني لأنه ليس حكما ولا أمر إستعجالي² .
- كما إن استبدال الخبير يتبعه بالضرورة تبليغ الأطراف لهذا الإجراء حتى يتمكنوا من استعمال حقهم القانوني في الرد طبقا للمادة 52 ق ا م وهذا ما أكدته المحكمة العليا في قرارها الصادر بتاريخ 1992/07/21 بقولها : " إن القرار المطعون فيه جاء غير مؤسس لقضائه بتحميل مسؤولية الطلاق للعارض وذلك بناء على ما تضمنه تقرير الخبرة الطبية التي إستند إليها الحكم المستأنف المصادق عليه بالقرار المنتقد .
- إن الخبرة التي استندت المحكمة أمر بتنفيذها للدكتور مجدي الطيب العامل بمستشفى قسنطينة بتاريخ 1989/03/21 بواسطة أمر على ذيل العريضة باستبدال خبير ولم يبلغ مضمون هذا الأمر للطاعن الحالي من طرف المحكمة الآمرة بذلك التعيين ولم تخطر بتاريخ القيام بأعمال هذه الخبرة من طرف الخبير وفقا لأحكام المادتين 52-53 من ق ا م .
- إن هذا الإغفال قد حال دون قيام العارض في الدفاع عن حقه مما أدى إلى تحمله مسؤولية الطلاق مما ينتج عليه بطلان هذه الخبرة لعدم مراعاتها الإجراءات المشار إليها³ .

¹ حكم بتاريخ : 2003/03/18 تحت رقم 03/53 عن محكمة قلعة، جاء في إحدى حثياته : " حيث ثبت للمحكمة بعد الاطلاع على وثائق الملف أن الخبير ريفي أحمد أعد محضر معاينة لصالح المدعى عليها استظهرت به في الدعوى وعليه فإن طلب المدعي باستبدال الخبير ريفي أحمد - مؤسس قانونا طبقا للمادة 52 ق ا م يتعين الاستجابة له وتعيين الخبير هدوري مختار ، خبيرا بدلا عنه وتسنده إليه نفس المهام القاضي بشأنها الحكم التحضيري المؤرخ في: 2005/01/18 ."

² مولاي ملياني بغدادي المرجع السابق ، ص 102 .

³ قرار مؤرخ بتاريخ 1992/07/21 تحت رقم 84194 صادر عن المحكمة العليا بالجزائر ، غير منشور .

المبحث الثالث : تقرير الخبرة ومناقشته .

متى أنجز الخبير مهمته تعين عليه أن يقدم تقريراً يضمنه نتائج أعماله وأن يقوم بتوضيح الأوجه التي استند إليها في تبرير رأيه بدقة ، ثم يقوم بإيداعها مرفقة بجميع الوثائق المسلمة إليه إلى كتابة ضبط المحكمة وهذا لمناقشتها والحكم فيها فيما بعد ، ومن حق الخبير أن يتلقى مقابل القيام بأعماله بدلا نقديا عنها يحدده القاضي ويحدد من يلزم بدفعه .

المطلب الأول: تحرير التقرير وإيداعه.

الفرع الأول : تحرير التقرير ومشمولاته .

إن تقرير الخبير هو وثيقة تهدف إلى تنوير القاضي وتمكينه من الوصول إلى القضاء العادل ، وعليه فيجب أن يكون تحريره دقيقا واضحا ، إلا أن المشرع الجزائري لم يوضح الشكل أو الكيفية التي يتم بها تحرير التقرير الذي يقدمه الخبير للمحكمة عند الانتهاء من المهمة المعين من أجلها ، إلا أنه في حالة تعدد الخبراء فقد نص على وجوب تقديمهم لتقرير واحد معا وفي حالة اختلافهم يجب أن يتم بيانهم لآرائهم في ذات التقرير مع التسبيب .

وأمام غياب نص في قانون الإجراءات المدنية يبين كيفية تحرير تقرير الخبرة فقد أوجد العرف القضائي والتقاليد المهنية بعض القواعد الهامة التي يجب على الخبير احترامها عند تحريره لتقرير الخبرة ، وعلى هذا الأساس فإن تقرير الخبرة يشتمل على قسم أول يمثل جزءا وصفيا يهدف بصفة أساسية وجوهرية إلى السماح للمحكمة بالتأكد من سلامة إجراءات الخبرة وشرعيتها وذلك مراعيًا للبيانات التالية:

❖ اسمه ولقبه وعنوان مكتبه بالضبط .

❖ أسماء وألقاب وعناوين الأطراف .

❖ أسماء وكلاء ممثلي الأطراف ومحاميهم وعناوينهم .

❖ تحديد منطوق الحكم القاضي بتعيينه حرفيا مع الإشارة إلى تاريخ القضية .

ويتبع الخبير ذلك بوصف كامل وشامل ودقيق للعمليات والإجراءات التي تمت كما يعرض ملخص للأبحاث التي قام بها من أبحاث ودراسات وتجارب وعرض أقوال وملاحظات إلخ .

والقسم الثاني من التقرير يكون الجزء الأساسي والجوهري من الخبرة ويعتبر بحق العمود الفقري لأنه هو الذي يجب أن تنتظم فيه وتتوافق إجابة الخبير مع الأسئلة المطروحة من المحكمة للإجابة عنها ، حيث يتضمن ما توصل إليه من جراء التحقيقات والأبحاث التي قام بها خلال قيامه بالخبرة ويقدم فيه رأيه عن الأسئلة

المطروحة عليه ، والإشارة إلى المصادر التي استقى منها معلوماته والاطلاع على كل الوثائق المقدمة إليه ، فإذا انتهى الخبير من تحرير تقريره وأصبح جاهزا فإن عليه توقيعه وتأريخه .¹

ويجوز للخبير تحرير تقرير في محل النزاع أو مكتبه الخاص وليس هناك داع لحضور الخصوم أو لإخطارهم وقت تحرير التقرير ولا لوضع إضاءاتهم عليه ، إلا إذا كان مشتملا على إجراءات أو أقوال جديدة لم يتضمنها محضر الأعمال .²

بعد تحرير الخبير لتقريره ، وجب عليه إيداعه وجميع الوثائق والمستندات لدى كتابة ضبط المحكمة وتضم تلك الوثائق التي يكون قد تسلمها من نفس المحكمة وبإذنها أو التي تسلمها من الخصوم من تلقاء أنفسهم أو بناء على طلبه وبمناسبة تأدية مهمته ، كما يجب على الخبير إرفاق تقريره بمختلف الوثائق التي تساعد على توضيح وتفسير مذكراته وما توصل إليه من نتائج لإنارة المحكمة .

الفرع الثاني : إيداع تقرير الخبيرة .

تنتهي عمليات الخبرة بتقرير يعده الخبير بنتائج مهمته ويودعه عند بلوغ الأجل الذي حدده له القاضي ، ولم يوضح القانون الشكل والکیفیه التي يتم بها تحرير التقرير الذي يقدمه الخبير للمحكمة ، فقد يكون شفويا أو كتابيا وفقا لما تحدده طبيعة الأمور غير أن العرف القضائي والتقاليد المهنية قد أرست بعض القواعد الهامة التي يجب على الخبير ذكرها واحترامها عند كتابة وتحريره لتقريره الكتابي المقدم للمحكمة كما سبق ذكره فالأصل أن تقرير الخبرة يكون كتابيا ، حيث يقوم الخبير بإعداد تقريره الكتابي وإيداعه لدى كتابة ضبط المحكمة المختصة ، ولكن يمكن أن يكون التقرير شفويا في بعض الحالات نذكر منها :

❖ إذا كان القاضي حاضرا أثناء إجراء الخبرة فيمكن أن يقدم الخبير تقريره شفاهيا ويتم تحرير محضر بهذا التقرير يودع لدى كتابة الضبط .

❖ إذا طلب القاضي من الخبير أن يقدم تقرير شفاهة أثناء الجلسة وذلك بالنظر إلى طبيعة المهمة وهذا ما جاء في نص كل من المادتين 4/49 ق ا م وكذا 155 ق ا ج .

فبعد قيام الخبير بتحرير تقريره بالصفة والشكل المحددان قانونا فإن عليه رفعه إلى المحكمة التي عينته وذلك عن طريق إيداعه مع محاضر أعماله مرفوقا بجميع الوثائق والمستندات المسلمة له من قبل المحكمة أو الخصوم أو تلك الوثائق التي تساعد على توضيح ما توصل إليه من نتائج وخلاصات وذلك مقابل محضر إيداع يسلم له من رئيس أمناء الضبط المختص من نفس المحكمة .³

¹ مولاي ملياني بغدادي المرجع السابق ، ص ، ص 143، 144 .

² همام محمد محمود زهران ، المرجع السابق ، ص 382 .

³ احسين بوسقيعة ، مرجع سابق ذكره ، ص 119 .

المطلب الثاني : مناقشة التقرير وقوته في الإثبات .

يعتبر تقرير الخبير دليلاً من أدلة الإثبات فيصبح لمن قدم التقرير لمصلحته أن يحتج به لإثبات إدعائه أو دفاعه ، فله أن يتمسك بكافة الحجج والأسانيد التي بني عليها الخبير تقريره ومن حق الخصوم الآخرين الدفع ببطالان عمل الخبير ، إذ شابه عيب شكلي لإهدار قيمته في الإثبات ، كما لهم مناقشة وإظهار وجه الخطأ في البيانات التي أوردها الخبير في تقريره أو محاضر أعماله ودحض الحجج والأسانيد التي بني عليها التقرير ويجوز له أن يطلب من المحكمة استدعاء الخبير لمناقشته¹ .

الفرع الأول : مناقشة التقرير .

متى أنجز الخبير المهمة المكلف بها وجب عليه تقديم تقريراً مؤرخاً وموقعاً منه إلى كتابة ضبط المحكمة التي عينته ، ووضع تقرير الخبرة لدى المحكمة يعد بمثابة نهاية لمهمة الخبير ، فلا يمكنه تقديم أي تقرير آخر تكميلي أو إضافي ما لم تأمر المحكمة بذلك ، غير أنه يجوز عند الاقتضاء وذلك بعد الاتصال بالمحكمة وأخذ موافقتها أن يقوم بتصحيح بعض الأخطاء المادية التي وقعت في التقرير أو بعض الإغفالات والتي لا تؤثر في التقرير من حيث الجوهر وإرفاق وثائق أو معلومات استقتها الخبير بعد وضع التقرير² .

كما يجب التنويه إلى أن تقرير الخبرة له طابع السرية إذ يجب أن يحتفظ به على أصول الأحكام لدى المحاكم ولا يجوز أن يطلع عليه إلا الخصوم أو محاميهم .

ويجب على المحكمة أن تسمح للخصوم الاطلاع على تقرير الخبرة ، والحكمة من وجوب إخطار الخصوم بإبداء التقرير هي تمكينهم من الإطلاع عليها ومراجعتها وإعداد ملاحظات عليها ، وهذا ما نصت عليه المادة 04/49 من قانون الإجراءات المدنية والتي أوجبت تبليغ الأطراف بمضمون التقرير قبل النداء على الدعوى ، فهو حق من حقوق الدفاع ، فعلى المحكمة أن تفسح لهم واسع المجال للدفاع عن مصالحهم وذلك مهما أتاحت لهم من فرص لإبداء أقوالهم وملاحظاتهم أمام الخبير أثناء القيام بإنجاز الخبرة وإلا كان حكم المحكمة معيباً ، كما يجوز للأطراف الخصومة طلب إستدعاء الخبير لمناقشته أمام المحكمة فإذا رأى القاضي أن العناصر التي بني عليها الخبير تقريره غير وافية فله أن يعيد المأمورية للخبير لإستيفاء ما شاب تقريره من نقص أو غموض .

وتفادياً لمناقشة نقائص الخبرة أمام جهات الحكم في جلسة علنية فقد أوجب المشرع وفي المادة 154ق جزائية أن على قاضي التحقيق أن يستدعي من يعينهم الأمر من أطراف الخصومة ويحيطهم علماً بما انتهى

¹ عبد الحكيم فودة، موسوعة الإثبات في المواد المدنية والتجارية والشرعية ، ج3، دار المطبوعات الجامعية ، مصر ، سنة 1998 ، ص 1069 .

² مولاي ملياني بغداداي، المرجع السابق ، ص153 .

إليه الخبراء من نتائج ، ويتلقى أقوالهم بشأنها ويحدد لهم أجلا لإبداء ملاحظاتهم عنها أو تقديم طلبات خلاله ولاسيما فيما يخص إجراء أعمال خبرة تكميلية أو القيام بخبرة مضادة .

فوجوب تبليغ نتائج الخبرة إلى الأطراف إلزامي وهذا ما أكدته المحكمة العليا في قرارها الصادر بتاريخ : 1986/12/16: " إن الدفع بعدم تبليغ الخبرة إلى المتهم من المسائل التي تثار أمام قاضي التحقيق ، فكان على الطاعن أن يثير ذلك أمام قاضي التحقيق أو أمام غرفة الاتهام ، فما جاء به قرار غرفة الاتهام الذي اكتسب قوة الشيء المقضي فيه ، غطى كل ما شاب الإجراءات من عيوب .

إذا فمناقشة تقرير الخبرة تستدعي إبلاغ الأطراف بمضمونها حتى يتسنى لهم إبداء ملاحظاتهم وأن يتمسكوا بالبطلان إذا رأوا وان الخبرة قد شابها عيب من عيوب الإبطال، كما أنه للمحكمة مناقشة الخبرة وذلك باستدعاء الخبير أمامها للحصول منه على التوضيحات والمعلومات الضرورية ولها أن تسأله عن كل غموض أو لبس وللمحكمة أن تحكم بتعيين خبير آخر لإبداء رأيه شفاهة في الجلسة وتقوم المحكمة بذلك من تلقاء نفسها وإما بناء على طلب أحد الخصوم¹.

الفرع الثاني : قوة التقرير في الإثبات وسلطة المحكمة تجاهه.

بعد مناقشة الخبرة فإن للمحكمة الحكم على تقرير الخبير ، ولكن على القاضي قبل الحكم القيام بدراسة الخبرة دراسة وافية ومعقدة وما جاء به الخصوم من دفوع بشأن الخبرة والرد على التقرير كما يجب أن تشمل دراسته جميع الجوانب الشكلية والموضوعية من التقرير المقدم وكذا الانتقادات الموجهة إليه من الخصوم. ولقد بينت المادة 54 من ق ا م وكذا المادتين 155 و 156 من ق ا ج بعض المواقف التي قد يأخذ بها القاضي وهو يتمحص في تقرير الخبرة ، وبعدها فإن له أن يأخذ أحد الأحكام التالية :

❖ إذا إقتنع القاضي برأي الخبير وبالنتائج التي خلص إليها في تقريره ورأت المحكمة أنه مناسب ومتناسق مع بعضه وأجاب على جميع الأسئلة المطروحة عليه أن يتبنى رأي الخبير لأن القاضي هو صاحب الرأي الأول والأخير في الدعوى ، ورأي الخبير لا يعد وأن يكون رأيا إستشاريا ، وهذا ما أكدته المحكمة العليا في قرارها الصادر بتاريخ : 1985/01/19 بقولها : " من المقرر قانونا أن القضاء بتفضيل خبرة عن أخرى يخضع للسلطة التقديرية لقضاة الموضوع التي حولها لهم القانون ، ومن ثم فإن النعي على القرار المطعون فيه بالخطأ في تطبيق القانون والقصور في التسيب وانعدام الأساس القانوني في غير محله ويتعين رده².

¹ قرار مؤرخ بتاريخ 1986/12/16، ملف رقم 346 صادر عن المحكمة العليا بالجزائر ، غير منشور

² قرار مؤرخ بتاريخ 1985/01/19 ، تحت رقم 33801، مجلة قضائية الصادرة عن المحكمة العليا بالجزائر ، عدد 04، سنة 1989، ص 22.

وكذلك ما أكدته المحكمة العليا في قرارها الصادر بتاريخ: 1981/01/22 بقولها: "إن الخبرة كغيرها من أدلة الإثبات خاضعة لتقدير قضاة الموضوع." ¹

❖ للمحكمة إذا رأت نقصا في التقرير فإنه على القاضي أن يستدعي الخبير للمناقشة أو أن تعيد المهمة للخبير كي يرد على النقص الموجه إلى تقريره وذلك باستكمال الغموض واللبس والنقص الموجود فيه .

❖ كما للمحكمة أن تصادق على الخبرة جزئيا وهذا أيضا يوجب عليها أن تعلق حكمها ويجب أن يكون ذلك صراحة لا غموض فيها ولا لبس فيه .

❖ للمحكمة رفض الخبرة بصفة كلية إذا رأت وجود عيب فيها أو نقص فادح ولذلك يأمر القاضي بإعادة خبرة ثانية أو مضادة ، وهذا ما أكدته المحكمة العليا في قرارها الصادر بتاريخ: 1984/05/15 بقولها: "يجوز لقضاة الإستئناف أن يستبعدوا ما ورد في تقرير الخبرة الطبية من أنه لا توجد أي صلة بين وفاة الضحية والجروح التي تلقتها من المتهم على شرط أن يعللوا عدم أخذهم برأي الطبيب الخبير وإلا تعرض قضاؤهم للنقض." ²

فسلطة المحكمة في تقدير رأي الخبير واسعة وهذا ما تضمنته المادة 54 أخيرة من قانون الإجراءات المدنية بقولها "...والقاضي غير ملزم برأي الخبير." وأكده العديد من قرارات المحكمة العليا والتي أكدت في مجملها على أن الخبرة تعد من أدلة الإثبات وأنها خاضعة لتقدير قضاة الموضوع مقابل للمناقشة والتمحيص ، فهو لا يفيد لزوما القضاة ، وأن الأخذ بالخبرة أمر موكول ومتروك لإجتهد القضاة فلهم أن يقضوا بها ولهم أن يرفضوها على شرط أن يصدر قرارا مسببا .

إذا فالمبدأ هو ان القاضي غير ملزم برأي الخبير بنص القانون وكذا مختلف إجتهدات المحكمة العليا، إلا أنه هناك ضوابط على القاضي التقييد بها عند تقدير نتائج الخبرة ومنها تجنب ما يكاد أن يصادف العمل القضائي من غموض ولبس وتناقض وإكتسابه قدر أدنى من المنطق الفقهي والسند القانوني .

وتطبيقا لهذا المعنى يتعين على القاضي بعد مناقشة الخبرة التي أمر بها أن يقرر رفضها أو قبولها ، وقد قضت المحكمة العليا في إحدى قراراتها بالنقض على أساس أن المجلس القضائي بعدما إستبعد تقرير الخبرة وندب خبيرا ثانيا للقيام بنفس المهمة أخذ يقرر تعويضات على أساس نتائج الخبرة الأولى ³

كما أنه من الضوابط التي يتقيد بها القاضي عند تقرير نتائج الخبرة تسببيه لقراره وهذا ما أكدته العديد من قرارات المحكمة العليا ومنها على الخصوص أن المجلس القضائي يكون ملزما بعرض الأسباب التي

¹ قرار مؤرخ بتاريخ 1981/01/22 تحت رقم 22641 صادر عن المحكمة العليا بالجزائر، غير منشور.

² قرار مؤرخ بتاريخ 1984/05/15 تحت رقم 28616 مجلة قضائية الصادرة عن المحكمة العليا بالجزائر ، عدد 01 ، سنة 1990 ص 272.

³ بظاهر تواتي، مرجع سابق ذكره، ص 104 .

على أساسها إستبعد تقرير خبرة إعمدته محكمة الدرجة الأولى أو ذلك القرار الذي أعتبر تقرير الخبرة مشوبا بالغموض وإمتنع عن الإفصاح عن طبيعة هذا العيب.¹

المطلب الثالث : تقدير أتعاب الخبراء .

عند إنتهاء الخبر مهمته ، وبعد أن تتم مناقشتها والحكم فيها فإن له الحق في إستيفاء مقابل ذلك لأن الخبر قام بعمل معين بمقتضى حكم قضائي إستحق أتعابا نتيجة لذلك العمل وقد نظم المشرع الجزائري تقدير الأتعاب وتقادمها في المواد (44-45-226-227-228) من قانون الإجراءات المدنية وكذا الأمر 66-224 المؤرخ في: 22 جويلية 1966 المتضمن المصاريف القضائية المعدل بالأمر 69-07 المؤرخ في: 18 سبتمبر 1969 وكذا المادة 310 من القانون المدني . إلى جانب قانون الضرائب المباشرة والذي يحدد ترتيبات ترسم بموجبها الأوضاع التي يتعين وفقها إنجاز وتقديم كشف المصاريف (م 86-9 من قانون الإجراءات الجبائية).

الفرع الأول : كيفية تقدير أتعاب الخبراء .

بعد انتهاء الخبر من مهمته يقدم تقريره إلى المحكمة مرفقا إياه بمذكرة فيها أتعابه تتضمن بيانا يشمل على عدد أيام العمل والساعات التي قضاها في إنجاز عمله وأيضا عدد الانتقالات التي قام بها إلى محل النزاع أو محل الخبرة .

ولا يمكن كمبدأ عام للمحكمة أن تسلم الخبر المبلغ الذي قدره في مذكرة أتعابه بصفة إجمالية دون تفصيل لتلك الأتعاب ويتوجب مراجعة المبلغ . آخذا بعين الاعتبار الجهود التي قام بها وما تفتضيه طبيعة المهمة ، كما يجب على المحكمة التي سبق لها وأن أمرت للخبر بمبلغ مسبق من أتعابه أن تراعي ذلك وتحكم بالمبالغ المتبقية له في ذمة الخصوم وذلك في نفس الحكم إذ أمكن تقدير تلك الأتعاب كي يتسنى للخبر عند الحاجة تنفيذ الحكم واستيفاء أتعابه الباقية في ذمة من حكم عليه بها وهو المستفاد من نص المادتين : 226 و 227 ق ا م .

حيث أن أتعاب الخبر يؤشر على النسخة من الأمر الصادر بتقديرها بالصيغة التنفيذية بمعرفة كاتب الجلسة ، بينما إذا تعذر تحديدها فعندئذ يكون بموجب أمر من القاضي ويرفق بمستندات الدعوى وذلك بناءات على طلب الخبر لتقدير أتعابه ومصاريفه

ويلزم بأتعاب الخبر كقاعدة عامة الطرف الذي طلب الخبرة في أول الأمر ، ثم يتولى دفعها الخصم الذي خسر الدعوى ، وكذلك على الخصم الذي قضت المحكمة بإلزامه بمصروفات الدعوى .

¹ بطاهر تواتي ، المرجع سابق ذكره ، ص 106.

الفرع الثاني : معارضة الخبراء أو الأطراف أمر التقدير.

إذا أصدرت المحكمة أمرا بتقدير أتعاب الخبير فإن هذا التقدير لا يعد حكما نهائيا غير قابل للمناقشة أو المعارضة فإذا لم يرض الخبير بتقدير الأتعاب جاز له أن يعارض في هذا الأمر خلال ثلاثة أيام من تاريخ تبليغه به وهذا ما نصت عليه المادة 228 ق ا م ويكون القرار الصادر في هذه المعارضة غير قابل لأي طعن .
وكما يجوز للخبير التظلم أو المعارضة فإن المشرع لم يغفل الأطراف إذا جاز لهم رفع معارضة في تحديد المصاريف خلال ثمانية أيام من تاريخ تبليغ الحكم أو الأمر الصادر بتحديد المصروفات إذا كان الحكم نهائيا ، وإذا كان الحكم الفاصل في النزاع قابلا للاستئناف ، فلا يجوز للخصوم المنازعة في تحديد المصروفات بغير طريق الاستئناف وهذا ما نصت عليه المادة 230 ق ا م .

وتحصل المعارضة بتقديم تقرير للقاضي المختص والذي قام بتحديد وتقدير أتعاب ومصاريف الدعوى ويتم الفصل في المعارضة في أقرب وقت ممكن .

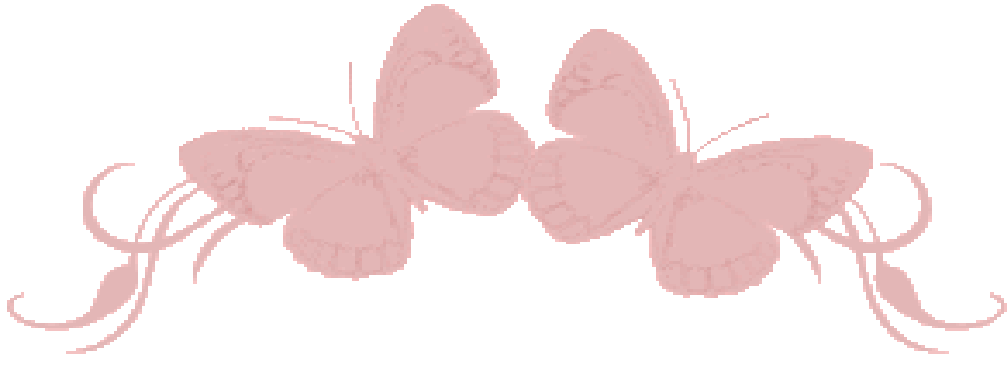
الفرع الثالث : جزاء تسلم الخبير أتعابه من الخصوم مباشرة .

لقد منع القانون الخبير من تسلم أي مبلغ مهما كان مباشرة من يد أحد الخصوم وبأي صفة كانت وذلك بموجب المادة 45 من ق ا م بقولها : " لا يجوز صرف المبلغ المودع على ذمة إجراءات التحقيق إلا بمعرفة قلم الكتاب وتحت رقابة القاضي والمبلغ المقرر إيداعه لحساب أتعاب ومصروفات الخبراء والشهود لا يمكن بأي حال من الأحوال أدائه مباشرة من الخصوم إلى الخبراء أو الشهود .

وإذا قبل خبير من خبراء الجدول أي مبلغ على هذا الوجه جاز شطب اسمه من جدول الخبراء. ولا يجوز للخبير بأي حال من الأحوال أن يستلم أتعابه القانونية إلا بمعرفة قلم الكتاب وتحت رقابة القاضي المختص ، وكذا منع المشرع ذلك من أجل تفادي ابتزاز أموال الخصوم من طرف الخبراء قبل أن تحدد أو تقرر المحكمة أتعاب هؤلاء .

خلاصة الفصل

أن الخبير بغض النظر عن كون رأيه مجرد رأي استشاري وخاضع للسلطة التقديرية للقاضي ، إلا أنه يمكن أن نعتبره قاضي تقني أو فني وذلك من خلال ما يجب أن يتميز به من نزاهة واستقامة وحسن خلق وما يبذله في إجراء الخبرة من جهة وعناية من أجل الوصول إلى حل المسائل المطروحة عليه من طرف القاضي فاستعانة القضاء بالخبراء ليس حكرا على نوع معين من القضايا ، فقد أصبحت لها الأهمية البالغة وذلك في المسائل المدنية والجنائية على حد سواء ، وتظهر أهمية الخبرة بشكل كبير في الحالة التي يحتاج فيها الفصل في الدعوى التأكد من أمور ذات خصوصية بحيث لا يتسنى ذلك إلا بالاستعانة لمن لهم خبرة أو معرفة فنية أو علمية , كل هذا يزيد من قيمة الخبير وحجية التقرير الذي يعده مما يؤدي إلى إرساء الحق ونشر العدالة .



الفصل الثالث

تدقيق في عملية الغش الضريبية



تمهيد

إن تنوع وتضارب مصالح الأفراد وذلك في مختلف الميادين سواء التجارية أو الاقتصادية أو الاجتماعية جعلت ضرورة اللجوء إلى الخبرة كوسيلة إثبات يستعين بها القضاء ضرورة حتمية وهذا لإسهامها في تحقيق العدالة ، فإذا عرضت على القاضي أثناء تأديته لوظيفته القضائية مسائل غامضة تحتاج لشرح أو توضيح من ذي اختصاص علمي أو فني في ميدان العمران أو الطب أو المحاسبة أو غيرها من الاختصاصات المختلفة الكثيرة والتي لا يستطيع القاضي الإلمام بها لخروجها عن تكوينه القانوني ، ففي هذه الحالة أجاز القانون للقاضي الاستعانة بمن لهم الاختصاص المطلوب . ولعل مجال الخبرة متنوع في العديد من المجالات إلا أننا سنقتصر دراستنا على بعض الخبرات ذات الأهمية والمتداولة بكثرة في الحياة العملية مع إبراز دورها في المساهمة في تحقيق العدالة ومساعدة القضاء في كشف الغش والوصول إلى الحقيقة وذلك على النحو التالي :

المبحث الأول: تعيين خبير .

المبحث الثاني: الإجراءات المتبعة طبقاً للمهام المستندة .

المبحث الثالث: تقرير الخبرة.

المبحث الأول : تعيين خبير .

الخبير تستعين به المحكمة أصلاً سواء من تلقاء نفسها أو بناء على طلب أحد الخصوم ، وهي تلتزم بذلك كقاعدة لكنها تفعل ذلك كلما اقتضت الحال تحدد في الحكم القاضي بإجراءات الخبرة مهلة للخبير يتعين فيها إيداع تقريره اكتابي .

المطلب الأول :تعريف الخبير .

يعتبر الخبير على أنه شخص غير موظف ، وله خبرة فنية في اختصاصات مهنية كالحاسبة أو الميكانيك أو الطبوغرافيا الخ ، إلى غير ذلك من الاختصاصات التقنية ، ويتم تعيينه من قبل القاضي الناظر في الدعوى بغرض إجراء مهمة فنية لمسألة معروضة على القضاء تكون موضوع تقرير يودعه الخبير لدى كتابة الضبط للجهة القضائية المختصة.¹

طبقاً للقرار الإداري الصادر عن الغرفة الإدارية لمجلس قضاء بسكرة للقضية رقم فهرس رقم بتاريخ: المتضمن تعيين كخبير قضائي بين المدعي: الوادي، ولاية الوادي، المباشر الخصومة بواسطة الأستاذة :

وبين المدعي عليه: المدير الولائي للضرائب لولاية . الوادي، مقره النزل المالي بالوادي، المباشر بالخصوم بواسطة الأستاذ:

المطلب الثاني :الشروط الواجب توفرها في الخبير .

عملاً بقانون نظام المرسوم الاشتراعي رقم 83/65 يشترط في كل من يتقدم بطلب قيده في جدول الخبراء:

- أن يكون قد أتم الخامسة والعشرون من عمره مع مراعاة الإتفاقيات القضائية.

- أن يكون متمتعاً بحقوقه المدنية وغير محكوم عليه بجناية أو جنحة من الجناح الشائنة المنصوص عليها في قانون الموظفين.

1 مروان كركي، المؤسسات القضائية والتنظيم القضائي ، ط 1 ، بيروت لبنان ، 2011 ، ص ص 282-283 .

- أن لا يكون موظفا رسميا او مستخدما في مصلحة عامة .
- أن يتمتع بالاختصاص العلم والتجرد.
- ان يكون سليما من الأمراض والعاهات التي تشكل سببا لمنعه من القيام بأعمال الخبرة وأن يكون من أصحاب السيرة الحميدة .
- أن يكون حائزا على شهادة علمية أو تقنية ،ويمكن الاكتفاء بإفادة يثبت فيها قيد الطالب في الجدول الخبراء منذ عشرة سنوات على الأقل او ممارسة الخبرة منذ خمس عشرة سنة.

المبحث الثاني: الإجراءات المتبعة طبقاً للمهام المسندة .

تقتصر مهمة الخبير في معاينة الشيء محل النزاع فلا يحق له إبداء أي رأي فيما قد ينتج عن هذه المعاينة من نتائج سواء كانت هذه النتائج قانونية أو واقعية.¹

المطلب الأول : الإطلاع على مجمل وثائق الطرفين .

الفرع الأول: الاتصالات .

منذ تاريخ تسلمنا للقرار الإداري المتضمن تعييننا كخبير قضائي في هذه القضية والمبلغ إلينا من طرف المدعي صاحب مقاوله البناء بتاريخ: 2009/12/27، نحن الخبير قمنا بعدة اتصالات بمديرية الضرائب مصلحة المنازعات والمراقبة وكذلك مفتشية الضرائب تكتسب . بالوادي . والتي لها علاقة بالملف الضريبي للمدعي، كما تم الاتصال بالمكلف بمحاسبة المدعي وكلفته بتحضير كل الوثائق التي لها علاقة بالقضية للسنوات الأربعة.

الفرع الثاني: مراسلات الأطراف.

تم استدعاء الأطراف، وذلك بإرسال موجه من طرفنا لكل من المدعي والمدعي عليه، وذلك بتاريخ: 2010/01/26، والذي تم تحديد اللقاء بمقر صاحب المقاوله بناء المدعي عليه بتاريخ: 07 فيفري 2010 على الساعة العاشرة صباحاً 10:00 ليتم فيه النقاش وسماع أطراف القضية.

الفرع الثالث: الإطلاع على الوثائق.

نظراً لظروف استثنائية أدت إلى عدم اللقاء بمقر المدعي، وتم اللقاء بمكتبي الكائن مقره بحي 400 سكن بالوادي وأثناء اللقاء الذي تم بتاريخ: 2010/02/07 والذي حضره كل من المدعي: صاحب مقاوله البناء وممثل المدعي عليه مديرية الضرائب بولاية الوادي السيد :²

¹ مروان كركي مرجع سبق ذكره، ص: 286 .

² تقرير الخبيرة

تمّ التطرق إلى كل النقاط التي وردت في التبليغ النهائي بتعديل نتائج التحقيق في المحاسبة الصادر عن مديرية الضرائب بتاريخ: 2004/09/28 وكذلك تمّ السماع إلى الردود الصادرة عن طرف المدعي صاحب مقابلة البناء.

أثناء اللقاء قدم المدعي كل الوثائق المطلوبة من طرفنا وتمثل هذه الوثائق فيما يلي:

- معظم التصريحات الشهرية لـ G50 للسنوات الأربعة.
- كل فواتير الشراء الخاصة بالسنوات الأربعة.
- كشف بنك الجزائر الخارجي لحساب المدعي للسنوات الأربعة.
- كشف بنك الفلاحة والتنمية الريفية لحساب المدعي للسنوات الأربعة.
- نسخة من الجدول الفردي رقم 2004/302
- نسخة من التبليغ بتعديل نتائج التحقيق في المحاسبة صادر عن مديرية الضرائب تحت رقم بتاريخ: 2004/09/28.
- نسخة من التقرير المتضمن طلب مراجعة الجدول رقم 2004/302 الصادر من طرف المدعي صاحب مقابلة البناء للسيد: المدير الولائي للضرائب بولاية الوادي.
- نسخة من الفاتورة رقم: 23/2000 مؤرخة في: 2000/12/05 مبلغ رسمها يساوي = 92.960 صادرة عن الشركة
- نسخة من الفاتورة رقم: 13/2000 مؤرخة في: 2009/09/10 مبلغ رسمها يساوي = 06.500 صادرة عن الشركة
- نسخة من الفاتورة رقم: 20/2000 مؤرخة في: 2000/11/08 مبلغ رسمها يساوي = 50.260 صادرة عن الشركة
- نسخة من الفاتورة رقم: 19/2001 مؤرخة في 2001/12/20 مبلغ رسمها يساوي = 188.870 صادرة عن مؤسسة أشغال البناء حيّ السروطي . الوادي

المطلب الثاني : التدقيق في محاسبة المدعي للسنوات 2000 . 2001 . 2002 . 2003 .

بعد الاتصال برئيس مفتشية الضرائب بتكسبت . الوادي؛ تمّ البحث عن الملف الضريبي للمدعي وتمّ استكمال كل المعلومات التي لم تقدم لنا من طرف المدعي مثلا بعض التصريحات الشهرية لـ G50 وبعد الدراسة والتدقيق في كل الوثائق المقدمة ومحاسبة المدعي للسنوات الأربعة، وتوصلت نحن الخبير إلى ما يلي:

أن معظم ما ذكر من طرف إدارة الضرائب في نتائج التحقيق الصادر عن مديرية الضرائب محققة في ذلك، والضرائب والرسوم المترتبة عليه تعتبر مؤسسة، إلا أنه توجد فواتير لممولين يجب إعادة النظر في استرجاع الرسم على القيمة المضافة المسترجع المطالب إعادة إدماجه من طرف إدارة الضرائب بسبب رفض هذه الفواتير باعتبار أن هؤلاء الممولين متهربين ضريبيا.

وكذلك إعادة النظر في طلب الإدارة استرجاع الرسم على المشتريات للسنوات الأربعة، ويمكن التطرق لهذه النقاط كالتالي:

1. استرجاع الرسم المسترجع على فواتير الممولين:

يمكن حصر هذه الفواتير في الجدول التالي والخاص بالفواتير الواجب إعادة النظر في طلب استرجاع الرسم على القيمة المضافة من طرف إدارة الضرائب

جدول رقم(3) يوضح استرجاع الرسم المسترجع على فواتير الممولين

الرقم	اسم الممول وعنوانه	رقم الفاتورة	تاريخها	مبلغ الرسم T.V.A
01	شركة كراء عتاد الصحن الأول . الوادي	13	2000/009/10	66.500
02	شركة كراء عتاد الصحن الأول . الوادي	20	2000/11/08	50.260
03	شركة كراء عتاد الصحن الأول . الوادي	23	2000/12/05	92.960
04	مقالو حي السروطي . الوادي	19	2000/12/20	188.870

المصدر: تقرير الخبرة

ويمكن ذكر السبب الذي اعتمدت فيه نحن الخبير على إعادة النظر في مطالبة الإدارة باسترجاع هذه الرسوم المسترجعة من طرف المدعي أن هذه الفواتير صادرة عن متعاملين لهم كافة المواصفات القانونية، وأن هذه الفواتير

تحمل المواصفات القانونية المعمول بها، وأن في تلك السنوات لم يرد أسماء تلك الممولين في قائمة المتهربين ونظرا لذلك يتم الحذف من طرفنا نحن الخبير القضائي مبالغ الرسم على القيمة المضافة TVA لهذه الفواتير من الجدول الفردي رقم 2004/302.

ملاحظة:

الفاتورة رقم 39 المؤرخة في 2003/10/11 مبلغ رسمها على القيمة المضافة 98.600، فإن إدارة الضرائب محقة في مطالبة باسترجاع رسمها على القيمة المضافة لأنها تحمل نفس الرقم لفاتورة أخرى، لنفس المورد، وان هذا الرسم تم استرجاعه في تصريح G50 لشهر ديسمبر 2003.

2. استرجاع الرسم على المشتريات للسنوات الأربعة .

بما أن التصريحات الشهرية لـ G50 غير متطابقة لرقم الأعمال السنوي المحقق لكل شهر، تم اعتمادنا كخبير طريقة توزيع رقم الأعمال السنوي، وكذا فواتير المشتريات على كل شهر في السنة، اعتمادا على الكشوفات البنكية وفواتير المشتريات.

وحتى تتمكن من حصر مبلغ الرسم الواجب تسديده في كل سنة لابد من التطرق للجدول التالية:

- جدول تحديد مبلغ الرسوم المدفوعة سنويا وفق لـ G50
- جدول يحدد مبلغ استرجاع الرسم على المشتريات لسنة 2000
- جدول يحدد مبلغ استرجاع الرسم على المشتريات لسنة 2001
- جدول يحدد مبلغ استرجاع الرسم على المشتريات لسنة 2002
- جدول يحدد مبلغ استرجاع الرسم على المشتريات لسنة 2003.

جدول يحدد فيه المبالغ المدفوعة سنويا للرسم على القيمة المضافة TVA وفقا لـ G50:

جدول رقم (4) يوضح المبالغ المدفوعة سنويا للرسم على القيمة المضافة TVA وفقا لـ G50

الرسوم المدفوعة سنويا				الشهور
2003	2002	2001	2000	
/	/	/	/	جانفي
/	/	/	/	فيفري
/	/	/	/	مارس
/	/	/	/	أفريل
/	/	/	/	ماي
62.057	/	/	/	جوان
9.362	54.955	/	/	جويلية
/	/	73.597	/	أوت
/	/	13.882	/	سبتمبر
79.836	48.225	/	23.855	أكتوبر
/	/	/	/	نوفمبر
202.194 29.882	258.985	28.769 146.216	216.701	ديسمبر
460.661	362.165	262.464	240.556	المجموع العام

المصدر : تقرير خبيرة

بعد دراسة الجداول الخمسة السابقة يمكن أن نتوصل للتالي:

01. أن مجموع الرسم على القيمة المضافة المسدّد من طرف المدعي وفقا لـ G50 للسنوات الأربعة يمثل ما يلي:

- سنة 2000 = 240.556 دج

- سنة 2001 = 262.464 دج

- سنة 2002 = 362.165 دج

- سنة 2003 = 460.661 دج

المجموع = 1.325.846 دج

02. أن مجموع الرسم على القيمة المضافة الواجب تسديده، وفقا للجدول للسنوات الأربعة، بعد خصم الرسوم على المشتريات يمثل ما يلي:

- سنة 2000 = 109.899 دج

- سنة 2001 = 285.953 دج

- سنة 2002 = 585.273 دج

- سنة 2003 = لا شيء

- المجموع = 981.125 دج

03. أن الفارق الناتج عن : $1.325.846 - 981.125 = 344.721$ دج يبقى رصيد لصالح المدعي ويضاف للرصيد المتبقي لسنة 2003

الاستنتاج:

بعد الدراسة والتدقيق في محاسبة المدعي للسنوات: 2000 - 2001 - 2002 - 2003 توصلت نحن

الخبير إلى الاستنتاج التالي:

❖ أن مجموع الضرائب والرسوم التالية:

- الضريبة على الدخل الإجمالي IRG وعقوبة التأخير عن النقص
- الرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة
- ضريبة الدخل على الأجور IRG/S والدفع الجزائي.
- عقوبة التأخير عن الوعاء TAP.

إن مجموع هذه الضرائب والرسوم الواردة بالجدول الفردي رقم: 04/302 يبقى بدون تغيير لأنها ضرائب ورسوم مدعمة ومؤسسة.

❖ إعادة إدماج الرسم على القيمة المضافة: والتي تخص خمسة فواتير نذكرها كالتالي :

- الفاتورة رقم: 39 مؤرخة في: 2003/10/11 مبلغ رسمها: 98.600 دج فإن طلب إدارة الضرائب بإعادة إدماج رسمها طلب مؤسس ومدهم كما ذكر سابقا.

- أما الفواتير الثلاثة الصادرة عن شركة مجموع مبلغ رسمها على القيمة المضافة يساوي 209.720 دج، والفاتورة الرابعة الصادرة عن صاحب المقاول مجموع مبلغ رسمها على القيمة المضافة يساوي = 188.780 دج (فتمّ إعفاؤه من طرفنا كخبير من إعادة الإدماج طبقا للسبب المذكور سابقا).

❖ استرجاع الرسم على المشتريات للسنوات الأربعة:

إن المبالغ المطالب باسترجاعها هي كالتالي: 39.317 دج لسنة 2001، 456.642 لسنة 2002، 103.502 دج لسنة 2003، والموجودة بالجدول الفردي رقم 04/302 لا يمكن استرجاعها من طرف المدعي لأنه سدّد مبلغا للرسم على القيمة المضافة للسنوات الأربعة أكبر ممّا هو مطالب بتسديده.

المطلب الثالث : تحديد الضرائب والرسوم المستحقة الأداء لإدارة الضرائب:

حتى نتمكن من تحديد الضرائب والرسوم المستحقة الأداء لإدارة الضرائب لا بد من التطرق للمتغيرات التي حدثت في السنوات الأربعة 2000 – 2001 – 2002 – 2003، وذلك في الجداول التالية:

جدول رقم (5) يوضح رقم الأعمال

السنة	2000	2001	2002	2003
رقم الأعمال المستخرج	15.298.870	10.387.461	20.660.443	23.233.230
رقم الأعمال المغرم عليه	15.298.870	10.387.461	20.491.213	23.233.230
الفارق	لا شيء	لا شيء	169.230	لا شيء

المصدر : تقرير الخبرة

جدول رقم (6) يوضح الضريبة على الدخل الإجمالي

السنة	الدخل المستخرج	الدخل الخاضع	الحقوق المستخرجة	الحقوق المغرم عليها	الفارق أو المبلغ المستحق
2000	1.281.305	1.003.930	352.457	255.375	97.082
2001	3.655.348	1.445.380	483.372	409.883	73.489
2002	2.048.311	1.750.736	602.909	498.758	104.151
2003	3.270.579	2.982.317	1.032.232	122.960	909.272
2004	/	/	1.032.232	929.811	/
مجموع المبلغ المستحق بدون غرامة التأخير					1.2183.994

المصدر : تقرير الخبرة

ملاحظة: عقوبة التأخير عن النقص لسنة 2003 غير مطالب بتسديد الفارق أو المبلغ المستحق وإنما مطالب بتسديد ضريبة التأخير عن الفارق الذي يساوي: 102.421 دج

جدول رقم (7) يوضح الرسم على النشاط المهني TAP:

السنة	رقم الأعمال المستخرج	رقم الأعمال المغرم عليه	الفارق	النسبة	الحقوق
2000	15298870	15298870	/	%2	TVA/
2001	10387461	10387461	/	%2	/
2002	20660443	20491213	169230	%2	3384
2003	232332230	232332230	/	%2	/
					3384
مجموع المبلغ المستحق بدون غرامة التأخير					

المصدر : تقرير الخبرة

جدول رقم: (8) يوضح الرسم على القيمة المضافة TVA

السنة	رقم الأعمال المستخرج	رقم الأعمال المغرم عليه	الفارق	النسبة	الحقوق
2000	15298870	15298870	/	%17	/
2001	10387461	10387461	/	%17	/
2002	20660443	20491213	169230	%17	28.769
2003	232332230	232332230	/	%17	/
					28.769
مجموع المبلغ المستحق بدون غرامة التأخير					

المصدر : تقرير الخبرة

الاستنتاج:

مما سبق يمكن أن نستنتج أن الضرائب والرسوم المستحقة فعلا لإدارة الضرائب مع غرامة التأخير هي كالتالي:

- الضريبة على الدخل الإجمالي IRG + عقوبة التأخير عن النقص:

111.644	سنة 2000
84.512	سنة 2001
119.774	سنة 2002
909.272	سنة 2003
15.363	سنة 2004

● ضريبة الدخل على الأجور:

9504	سنة 2001
7920	سنة 2001

● الدفع الجزائري: VF

9504	سنة 2001
7920	سنة 2001

● الرسم على النشاط المهني TAP:

3722	سنة 2002
------	----------

● الرسم على القيمة المضافة TVA:

31648	سنة 2002
-------	----------

● إعادة إدماج الرسم على القيمة المضافة:

113390	سنة 2003
--------	----------

● عقوبة التأخير الخاصة بالوعاء TAP:

8017	سنة 2000
7335	سنة 2001
28.141	سنة 2002
13379	سنة 2003

مجموع المبلغ المستحق الأداء لإدارة الضرائب : 1.481.045

جدول رقم (9) استرجاع الرسم على المشتريات لسنة 2000

الشهر	رقم الأعمال الشهري	الرسم على رقم الأعمال	الرسم على المشتريات	رصيد الرسم المتبقي من الشهر السابق	الرسم الواجب تسديده	رصيد آخر الشهر
جانفي	171062	23948	262.463	رسم فواتير ديسمبر 1999	/	238.515
فيفري	4692041	328442	1.134	238.515	88.793	/
مارس	594890	41642	20.536	/	21.106	/
أفريل	/	/	588.820	/	/	588.820
ماي	/	/	107.770	588.820	/	696.590
جوان	207518	14526	33.865	696.590	/	715.929
جويلية	245000	17850	100.634	715.929	/	798.713
أوت	/	/	94.290	798.713	/	893.003
سبتمبر	/	/	74.999	893.003	/	968.002
أكتوبر	4190759	440318	260.245	968.002	/	787.929
نوفمبر	483117	67636	16.169	787.929	/	736.462
ديسمبر	4714493	660029	57.958	736.462	/	134.391
			1.618.883		109.899	

المصدر: تقرير الخبرة

ملاحظة:

- الرسم على القيمة المضافة المسدّد وفقاً لـ G50 = 240.556 دج

- الرسم على القيمة المضافة الواجب تسديده = 109.899 دج

- الفارق ويمثل فائض لصالح المدعي = 130.657 + دج

جدول رقم (10) استرجاع الرسم على المشتريات لسنة 2001

الشهر	رقم الأعمال الشهري	الرسم على رقم الأعمال	الرسم على المشتريات	رصيد الرسم المتبقي من الشهر السابق	الرسم الواجب تسديده	رصيد آخر الشهر
جانفي	219.250	15.347	279.647	134.391	/	398.718
فيفري	260214	36.430	4.131	398.718	/	366.419
مارس	/	/	9.348	366.419	/	375.767
أفريل	814.293	113.954	88.982	375.767	/	350.795
ماي	440.000	61.600	204.361	350.795	/	493.559
جوان	781.750	132.897	76.177	493.559	/	436.839
جويلية	3060.824	214.257	/	436.839	/	222.582
أوت	/	/	/	222.582	/	222.582
سبتمبر	2308.579	392.458	/	222.582	169.876	/
أكتوبر	1894.930	188.727	72.649	/	116.077	/
نوفمبر	52.869	7.402	7.464	/	/	62

645.755	/	62	726.100	80.407	554.750	ديسمبر
		285.953	1.468.890	1243.479		

المصدر : تقرير الخبيرة

ملاحظة:

- الرسم على القيمة المضافة المسدّد وفقا ل G50 = 262.464 دج
- الرسم على القيمة المضافة الواجب تسديده = 285.953 دج
- الفارق الواجب تسديده لصالح الإدارة = 23.489 - دج

جدول رقم (11) استرجاع الرسم على المشتريات لسنة 2002

الشهر	رقم الأعمال الشهري	الرسم على رقم الأعمال	الرسم على المشتريات	رصيد الرسم المتبقي من الشهر السابق	الرسم الواجب تسديده	رصيد آخر الشهر
جانفي	1960.838	333.342	491.642	645.755	/	804.055
فيفري	3648.570	538.098	/	804.055	/	265.957
مارس	338.335	57.517	9.909	265.957	/	218.349
أفريل	240.566	40.896	144.890	218.349	/	322.343
ماي	401.225	68.208	/	322.343	/	254.135
جوان	1115.000	189.550	19.818	254.135	/	84.403
جويلية	/	/	201.795	84.403	/	286.198
أوت	9265.720	1575.172	703.701	286.198	585.273	/
سبتمبر	/	/	516.985	/	/	516.985
أكتوبر	2198.403	373.728	298.163	516.985	/	441.420
نوفمبر	675.653	114.861	230.015	441.420	/	556.574
ديسمبر	647.253	110.033	165.865	556.574	/	612.406
المجموع		3401.405	2782.783		585.273	

ملاحظة:

- الرسم على القيمة المضافة المسدّد وفقا ل G50 = 362.165 دج
- الرسم على القيمة المضافة الواجب تسديده = 585.273 دج
- الفارق الواجب تسديده لصالح الإدارة = 223.050 دج

جدول (12) استرجاع الرسم على المشتريات لسنة 2003

الشهر	رقم الأعمال الشهري	الرسم على رقم الأعمال	الرسم على المشتريات	رصيد الرسم المتبقي من الشهر السابق	الرسم الواجب تسديده	رصيد آخر الشهر
جانفي	3033.011	515.612	2.079	612.406	/	98.873
فيفري	/	/	223.598	98.873	/	322.471
مارس	5972.844	418.009	125.128	322.471	/	29.590
أفريل	/	/	123.802	29.590	/	153.392
ماي	2201.590	374.270	308.246	153.292	/	87.368
جوان	1846.866	129.281	295.765	87.368	/	253.852
جويلية	/	/	436.698	253.852	/	690.550
أوت	645.501	109.735	585.247	690.550	/	116.062
سبتمبر	4005.370	680.913	233.386	1166.062	/	718.535
أكتوبر	214.400	36.448	276.793	718.535	/	958.880
نوفمبر	/	/	730.139	958.880	/	1.689.019
ديسمبر	4615.484	784.632	525.730	1.689.019	/	1.430.117
		3048.900	3866.611			

المصدر: تقرير الخبرة

ملاحظة:

- الرسم على القيمة المضافة المسدّد وفقاً لـ G50 = 460.661 دج
- الرسم على القيمة المضافة الواجب تسديده = لا شيء دج
- الفارق الواجب تسديده لصالح الإدارة = 460.661 دج

جدول رقم: (13) يوضح الفردي للضريبة المستحقة قبل الدراسة

الرقم	تعيين الضريبة	السنة	القاعدة المغرم عليها	القاعدة المصرّح بها	الفارق	%	الحق الحاصل على القاعدة		غرامة التأخير		المبلغ المستحق
							المغرم عليها	المصرّح بها	النسبة	المبلغ	
01	الضريبة على الدخل الإجمالي IRG عقوبة	2000	1281305	1003930	/	ج	352457	255375	15%	14562	97082
		2001	1655348	1445380	/	ج	483372	409883	15%	11023	73489
		2002	2048311	1750736	/	ج	602909	498758	15%	15623	104151
		2003	3270579	2082317	/	ج	1032232	122960	/	/	909272
	التأخير عن النقص	2003	/	/	/	/	1032232	929811	15%	15363	/
02	ضريبة الدخل على الأجر IRG/S	2001	172296	28296	144000	6%	/	/	10%	864	8640
		2001	277778	133778	144000	5%	/	/	10%	720	7200
03	الدفع الجزائي V.F	2001	172296	28296	144000	6%	/	/	10%	864	8640
		2001	277778	133778	144000	5%	/	/	10%	720	7200

3722	338	%10	3384	291844	295228	%2	169230	14592192	14761422	2002	الرسم على النشاط المهني TAP	04
31648	2877	%10	28769	3483506	3512275	%17	169230	20491213	20660443	2002	الرسم على القيمة المضافة TVA	05
43249	3932	%10	39317	/	/	/	/	/	/	2001	إعادة إدماج الرسم على القيمة المضافة	06
262150	52430	%25	209720	/	/	/	/	/	/	2001		
570802	114160	%25	456642	/	/	/	/	/	/	2002		
217200	28330	%15	188870	/	/	/	/	/	/	2002		
119027	15525	%15	103502	/	/	/	/	/	/	2003		
113390	14790	%15	98600	/	/	/	/	/	/	2003		
8017	8017	/	/	/	/	/	/	/	/	2000		
7335	7335	/	/	/	/	/	/	/	/	2001	عمقوبة التأخير الخاصة بالوعاء TAP	07
28141	28141	/	/	/	/	/	/	/	/	2002		
13379	13379	/	/	/	/	/	/	/	/	2003		
2.693.473	المبلغ العام											

المصدر : تقرير الخبرة

جدول رقم: (14) يوضح الفردي للضريبة المستحقة فعلا بعد الدراسة:

الرقم	تعيين الضريبة	السنة	القاعدة المغرم عليها	القاعدة المصّحّح بها	الفارق	%	الحق الحاصل على القاعدة		المبلغ المستحق	غرامة التأخير		المبلغ المستحق + غرامة التأخير
							المغرم عليها	المصّحّح بها		النسبة	المبلغ	
01	الضريبة على الدخل الإجمالي	2000	1281305	1003930	/	ج	352457	255375	97082	15%	14562	111644
		2001	1655348	1445380	/	ج	483372	409883	73489	15%	11023	84512
		2002	2048311	1750736	/	ج	602909	498758	104151	15%	15623	119774
		2003	3270579	2082317	/	ج	1032232	122960	909272	/	/	909272
	عقوبة التأخير عن النقص	2003	/	/	/	/	1032232	929811	/	15%	15363	15363
02	ضريبة الدخل على الأجر	2001	172296	28296	144000	%6	/	/	8640	10%	864	9504
	IRG/S	2001	277778	133778	144000	%5	/	/	7200	10%	720	7920
03	الدفع الجزائي	2001	172296	28296	144000	%6	/	/	8640	10%	864	9504
	V.F	2001	277778	133778	144000	%5	/	/	7200	10%	720	7920
04	الرسم على النشاط المهني TAP	2002	14761422	14592192	169230	%2	295228	291844	3384	10%	338	3722
05	الرسم على القيمة المضافة	2002	20660443	20491213	169230	%17	3512275	3483506	28769	10%	2877	31648

											TVA	
43249	14790	%15	98600	/	/	/	/	/	/	2003	إعادة إدماج الرسم على القيمة المضافة	06
8017	8017	/	/	/	/	/	/	/	/	2000	عقوبة التأخير الخاصة بالوعاء TAP	07
7335	7335	/	/	/	/	/	/	/	2001			
28141	28141	/	/	/	/	/	/	/	2002			
13379	13379	/	/	/	/	/	/	/	2003			
1.481.045	المبلغ العام المستحق الأداء لإدارة الضرائب											

المصدر : تقرير الخبرة

المبحث الثالث: تقرير الخبرة .

على الخبير أن يضع تقريراً يظهر فيه ما توصل إليه من نتيجة أعماله وآرائه وما استند إليه لتبرير آرائه. وكذلك يضع محضراً يذكر فيه حضور الخصوم واقوالهم وملاحظاتهم وموقعة من قبلهم ما لم يكن لديهم مانع ويذكر ذلك في المحضر. ويدون في المحضر كل ذلك بالتفصيل عن أقوال الأشخاص الذي استمع إليهم من تلقاء نفسه أو بناء على طلب الخصوم مع توقيعهم.

المطلب الأول: حجية رأي الخبير.

أن رأي الخبير لا يقيد المحكمة¹، فهو يعتبر من الأدلة المعروضة عليها ولها بالتالي حق الأخذ به أو إهماله إلا أنه عليها تبين الأسباب التي دفعتها إلى عدم التقيد به وبإمكانها تجزئة رأي الخبير والأخذ بما يتوافق مع القضية دون الأخر. وفي حال وجدت المحكمة أن رأي الخبير غير كاف أو ناقص، يعود لها اللجوء إلى خبرة إضافية. وفي حال كان النقص ناتجاً عن إهمال من الخبير أو خطئه، لها أن تكلفه بعمل إضافي دون أجر، وتبلغ ذلك إلى مجلس القضاء الأعلى.

المطلب الثاني: إبداء رأي الخبير.

الخلاصة.

نحن الخبير القضائي الأستاذ: بالوادي نؤكد بعد قيامنا بالمهام المسندة إلينا طبقاً

للقرار الإداري الصادر عن الغرفة الإدارية لمجلس قضاء بسكرة تحت رقم: 09/00166 بتاريخ:

2009/05/10، والمتمثلة في الإطلاع على مجمل وثائق الطرفين والتدقيق في محاسبة المدعي للسنوات الأربعة

2000 - 2001 - 2002 - 2003 أن إجمالي المبلغ المستحق الأداء من الضرائب والرسوم لإدارة الضرائب

= 1.481.045 دج مليون وأربعمائة وواحد وثمانون ألف وخمسة وأربعون دينار جزائري

تقبلوا منّا فائق التقدير والاحترام

ولهيئة المجلس واسع النظر .

¹ طاهري حسين ، دليل أعوان القضاء والمهنة الحرة ، دار الخلدونية لنشر والتوزيع ، الجزائر ، ط:2 ، سنة 2013 ، ص 79.

يعتبر تقرير الخبرة، هو المستند النهائي الذي يقدمه الخبير للمحكمة بعد الانتهاء من مهمته ويتضمن بيانا بالنتيجة التي انتهى إليها في المأمورية التي كلف بها ويشتمل التقرير عادة محاضر الاعمال المثبت بها الإجراءات التي إتبعها الخبير في تنفيذ المأمورية.¹

المطلب الثالث: تحديد أتعاب الخبير.

بما أن تعيين الخبير ، يتم بموجب قرار تصدره المحكمة² وتحدد فيه بصورة دقيقة كل ماله علاقة بمهمة الخبير من المهلة المحددة لتقديم تقريره ومقدار السلفة الواجب على الفرقاء تعجيلها على حساب أتعاب الخبير . وأن تحديد اتعاب الخبير يتم بصورة نهائية بعد ان يقدم الخبير تقريره.

1 . يودع الخبير تقريراً مرفقاً بالمحضر في قلم المحكمة ، ويحصل مقابل ذلك على سند إيصال ويطلب بناء على بيان يقدمه تقدير أتعابه ونفقاته .

2 . إن بدل أتعاب الخبير ونفقاته تحدد بقرار من رئيس المحكمة التي عينته أو من القاضي المنفرد الذي يعينه .

3 . ويتم الإستناد إلى الأعمال التي قام بها الخبير وصعوبتها ومدى أهمية المهمة التي قام بها والوقت الذي استغرقه للقيام بها لتقدير بدل أتعابه ونفقاته .

4 . إن القرار الذي تصدره المحكمة بهذا الشأن يجب أن يكون معللاً،بالإضافة إلى أنه يحق له الحصول على علاوة عند تنفيذه لمهمته .

5 . ولا يمكن للخبير المعين في الجدول والمكلف بالقيام بالتحقيق لمصلحة الخصم الحائز على المعونة القضائية أن يطالب بأجره، إذ إنه يقوم بمهمته بصورة مجانية . إلا أنه يبقى له أن يطالب الخصم الأمر بأجره أو الخصم الحائز على المعونة القضائية عند تسيير أوضاعه.

¹ عاصم أحمد عجيله ، الخبراء المستشارين فنيين للقضاء ، مجلة الفتوى والتشريع ، العدد 09 ، مايو 2000 ، ص 61 .

² مروان كركبي، المرجع سابقا ذكره ، ص ص 291-292 .

الخلاصة

حاولنا من خلال دراستنا لهذه الفصل الإجابة علي الإشكالية البحث المتمثلة في ماهي الأدوار الرئيسية للخبرة القضائية في كشف الغش المحاسبي وذلك من خلال تعيين خبير وتوكيله بالمهام التي يجب التطرق إليها والاطلاع على كافة الأوراق والمستندات والفواتير التي يسعى الخبير إلى الوصول إلى نتائج بكل ووضوح غير ان الشئ الذي يجب مناقشته في هذا الموضوع هو قوة الثبوتية للأدلة هذا من جهة ومن جهة أخرى فيما يخص محكمة الجنايات نجد أن المشرع الجزائري بموجب نص المادة 307 من قانون الإجراءات الجزائية لم يقيد القضاء إلا بما يقتنعون به من أدلة إثبات أو أدلة نفي وعلى ضرورة إجابتهم على سؤال واحد يتضمن كل نطاق واجباتهم, إذا ان أدوار الخبرة الرئيسية تتمثل في انتداب خبير أولاً وتوكيله المهام الواجب الاطلاع عليها في خبرته تم إبداء رأيه من خلال إيداع تقرير الخبرة من النتائج المتواصل إليها.

إلا أن الباحث يرى أن الاتجاه السائد الآن في الأوساط القضائية والهيئات الرقابية المالية ولدى رجال المال والأعمال ، ان شركات المراجعة يجب ان تتمكن من اكتشاف الغش والتلاعب إذا أنه من مبررات وجودها .



خاتمة

خاتمة



خاتمة

إذا كان القاضي هو الأعلم بتخصصه ومادته وهو الخبير الأكبر إذا تعلق الأمر بمسائل قانونية ، إلا أن المشرع أعطى له سلطة اللجوء إلى أهل المعرفة والخبرة الفنية إذا تعلق الأمر بمسائل علمية وفنية إعترضته في مجال عمله ، مما يؤكد دور الخبرة في تحقيق العدالة في العصر الحديث، ولذا يتوجب على القاضي الإعتراف بها وإن كانت تحت سلطته التقديرية إن إقتنع بها إعتمدها وإلا أستبعدها عن طريقه ، إلا أنه هناك من الأمور والمجالات التي أصبحت تخرج عن سلطة القاضي التقديرية وأصبح قول الخبير فيها دليلا علميا قاطعا لا يمكن منازعته فيها كالنزوير ، كالتزوير ، كالتزوير ، كالتزوير ، كالتزوير المحاسبةالخ.

تعتبر الخبرة في وقتنا الحالي أصبحت تساعد القضاة نظرا للتطور الهائل الذي تشهده الحياة الاجتماعية والاقتصادية والعلمية، حيث طرأت نزاعات عديدة لم تكن معروفة سابقا تتميز بالغموض أحيانا كثيرا بالنسبة للقاضي الذي تنحصر قدراته في المعرفة القانونية وليست التقنية، وحتى في المجال المحاسبة تعد الخبرة إجراءا جوهريا فمعظم النزاعات المحاسبية تتعلق بالقضايا ذات الحسابات المالية إذا المسؤوليات التي تتطلب عادة تعيين خبير ولتوضيح واقترح التعويض ، إذا فأهمية الخبرة تكمن في أنها لا تشكل هدفا في حد ذاتها لكنها وضعت لخدمة التحقيق في الخصومة الرئيسية يأمر بها القاضي قبل الفصل في موضوع النزاع.

والخبرة المحاسبية كنوع من أنواع الخبرات يجدر بنا الإشارة إلى أن الخبرة المحاسبية ما هي إلا مرآة يستعين بها القاضي ليعكس ويكشف عن الحقيقة إلى جانب غيرها من الوسائل التي يستعين بها لتحقيق العدالة في أجمل صورها ، وينبغي أن لا ننسى أن المشرع الجزائري وعلى غرار غيره من المشرعين أولى إهتماما بالغاً لهذه الإستشارة الفنية وحفظ حقوق وأتباع القائمين بها ، إلا أن هذا الإهتمام يبقى ضئيلا مقارنة بما وصلت إليه الدول الغربية ، مما يؤكد أن التشريع الجزائري وإن كان يسعى جاهدا إلى الكمال إلا أنه لم يستنفذ كامل الجهود لإعطاء الوجه الأمثل وتركيز على الدور البارز الذي تلعبه الخبرة القضائية المحاسبية في الكشف عن الغش المحاسبي ، و خاصة وأنها صورة واضحة على مقدار التطور العلمي في هذا المجال .

إختبار الفرضيات:

- حاولنا إثبات هذه الفرضية من خلال دراستنا أن القاضي يلجأ للخبير القضائي المحاسبي في كشف الغش المحاسبي الذي تتوفر لديه الكفاءة العلمية والعملية والخبرة الفنية والمهنية ، وكذا المسائل الفنية بحتة الذي ليس

للقاضي دراية فيها من أجل إبداء الخبر رأيه بكل وضوح، إذا تتوفر الكفاءة العلمية والعملية والخبرة المهنية اللازمة للخبير القضائي المحاسبي مما يعزز قدرته علي اكتشاف الغش المحاسبي وهذا ما يثبت صحة الفرضية الأولى .

● من خلال دراستنا يتحمل الخبير القضائي المحاسبي المسؤولية التأديبية والمهنية عن كل مخالفة أو تقصير أو أخلاقي في القواعد المهنية علي عاتق الخبير القضائي المحاسبي في عدم اكتشاف الغش المحاسبي، ومن هنا يمكن القول، تقع المسؤولية التأديبية والمهنية علي عاتق الخبير القضائي المحاسبي في عدم اكتشاف الغش المحاسبي وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثانية .

● من ما تبين أن الخبرة المحاسبية تكشف عن مدى صحة الأوراق والمستندات والتدقيق في العمليات الحسابية والمالية الذي تم الإطلاع عليها من طرف الخبير إي أن الخبرة القضائية المحاسبية تساهم في كشف عن حالات الغش والخطأ التي تساعد القاضي في إصدار الحكم الصائب للموضوع وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثالثة .

ومن خلال ما سبق ذكره فقد توصلنا إلى العديد من النتائج والملاحظات التي لا بد من إبرازها والمتمثلة في :

✓ وجوب تعيين خبير في مجالات محددة إذا نص القانون صراحة على ذلك أو في القضايا التي لا يمكن الفصل فيها دون إجراء خبرة .

✓ عدم إلزامية تقرير الخبرة بالنسبة للقاضي كمبدأ عام ، إلا أنه إستثناء وفي بعض النزاعات تكون الخبرة هي السبيل الوحيد في الإثبات ومنه يكون القاضي مجبرا على الأمر بإنجازها وأخذ بنتيجتها ، ولأحجة له في إستبعادها.

✓ ينبغي أن تكون خلاصة الخبر بسيطة وواضحة بعيدة عن كل غموض وتشتمل على الاستنتاجات المعللة ويوجب على الأسئلة المطروحة بنفس الترتيب .

وكما سبق قوله فإن المشرع الجزائري ورغم إهتمامه بالخبرة القضائية إلا أنه لم يعطيها العناية والمكانة التي تليق بها ، ولم يسع إلى تطويرها مقارنة بتطور العلوم التي تعتمد عليها خاصة أمام تزايد الحاجة إليها في الوقت الراهن لتطور طبيعة النزاعات المعروضة على القضاء ، مما يجعل الإلتفات إلى ضرورة تطوير الخبرة القضائية أمر ضروري وحتمي ويتجلى ذلك من خلال :

❖ ضبط إجراءات الخبرة القضائية بصورة دقيقة وذلك تجنباً لإطالة الفصل في النزاع وتخفيف الأعباء على المحاكم

❖ فسح المجال للخبير المحاسبي للقيام ببعض المهام التي لم يسطرها له القاضي والتي يراها ضرورية وتخدم الموضوع وذلك بعد عرضها على القاضي .

❖ إجراء دورات تكوينية للخبراء في جميع التخصصات لمسايرة التطورات العلمية .

❖ الاهتمام بالتأهيل العلمي والمهني للخبير القضائي وتطوير أدائه وإستخدامه لتقنيات الحديثة.

أفاق الدراسة:

✓ دور الخبرة القضائية المحاسبية في تسوية النزاعات المالية.

✓ ما هي العلاقة بين الخبرة القضائية المحاسبية ومراقب حسابات في كشف الغش

وأخيرا نتمنى أننا قد وفقنا في معالجة هذا الموضوع بهذا العرض المتواضع ، وتمكنا من إثارة بعض الجوانب الهامة والمحاور الرئيسية فيه ، ونرجو أن تستمر الدراسات في هذا الموضوع وذلك لما تتميز به الخبرة من خصائص ومميزات ولتعدد مجالاتها .



قائمة

بدرية

المراجع

بدرية



قائمة المراجع

باللغة العربية

القرآن الكريم:

1. سورة آل عمران الآية رقم 5

كتب:

2. ابن منظور، لسان العرب ج2، دار مختار الصحاح، ترتيب محمود خاطر و تحقيق و ضبط حمزه فتح الله، طبعة الأولى ، سنة 1985 .
3. الاتحاد الدولي للمحاسبين، المعيار الدولي للمراجعة رقم 240 الفقرة 11، مسؤوليات المراجع تجاه الغش عند مراجعة القوائم المالية.
4. أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات ،دار صفاء للنشر و التوزيع عمان ،سنة 2000.
5. اميل انطوان ديراقي، الخبرة القضائية، المنشورات الحقوقية الصادرة ببيروت ، طبعة الأولى، سنة 1977 .
6. أمين السيد أحمد لطفي ، تفعيل آليات المراجعة في محاربة الاحتيال والفساد ، الدار الجامعية للطباعة والنشر ،مصر ، تأسست سابقا، سنة 2014.
7. بطاهر تواتي الخبرة القضائية في الاحوال المدنية و التجارية و الادارية ، طبعة الأولى ، لسنة 2003.
8. حسين بوسقيعة، قانون الإجراءات الجزائية في ضوء الممارسة القضائية، الديوان الوطني للأشغال العمومية، الجزائر ، طبعة الثانية ، سنة 2004.
9. حمدي باشا عمر ، دراسات قانونية مختلفة دار هومة الجزائر، طبعة الأولى ، سنة 2002.
10. غالي جرح دانيال ، تطوير مهنة المراجعة المشكلات المعاصرة و تحديات الألفية الثالثة ،الدار الجامعية للطباعة و النشر ،مصر، طبعة الأولى ،سنة 2002.
11. طاهري حسين ، دليل أعوان القضاء والمهن الحرة ، دار الخلدونية للنشر والتوزيع ،الجزائر، الطبعة الثانية ،سنة 2013.
12. عاطف زاهرة توفيق سواد، مراجعة الحسابات و التدقيق ،دار الولاية للنشر و التوزيع، الاردن، طبعة الأولى ،سنة 2009.
13. عبد الحكيم فودة، موسوعة الإثبات في المواد المدنية والتجارية والشرعية ، ج3 دار المطبوعات الجامعية ، مصر، سنة 1998 .
14. عبد الحميد الشورابي، التزوير و التزيف مدنيا و جزائيا في ضوء الفقه و القضاء ، منشأة المعارف ، طبعة الأولى، سنة 1996 .
15. عبد الرحمن بريارة شرح قانون الاجراءات المدنية و الادارية ، منشورات بغدادية طبعة الأولى، سنة 2009 .
16. عبد الوهاب نصر علي ،مسؤولية مراقب الحسابات عن كشف الغش و الفساد و غسل الأموال، الدار الجامعية للطباعة والنشر ،مصر ،سنة 2011 .
17. عدلي أمير خالد، الإرشادات العلمية في إجراءات المرافعات والإثبات في كافة الدعاوى المدنية ، دار الفكر الجامعي ، مصر، سنة 2003 .
18. محمد بوتين ،المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، دون سنة نشر.
19. محمد توفيق محمد، محمد محمود عبد المجيد، اصول المراجعة الاصول العلمية و الممارسات العملية و دراسات المتخصصة في المراجعة، حقوق التأليف و الطبع و النشر محفوظة للمؤلفين، سنة 2005.
20. محمد سمير الصبان و عبد الوهاب نصر على ،المراجعة الخارجية المفاهيم الاساسية و اليات التطبيق وفق للمعايير المتعارف عليها و المعايير الدولية ،لدار الجامعية، تانيس سابقا ،سنة 2002.
21. مراد محمود الشينكات ،الاثبات و المعانية والخبرة في القانون المدني، دار النصر، طبعة خاص، سنة 2011.
22. مختار الصحاح ،ترتيب محمود خاطر و تحقيق و ضبط حمزه فتح الله ،مؤسسة الرسالة ،بيروت، طبعة الأولى، سنة 1985.
23. مروان كركبي ، المؤسسات القضائية والتنظيم القضائي ، بيروت لبنان ، طبعة الأولى ، سنة 2011 .
24. مصطفى أحمد عبد الجواد ، مجازي المسؤولية المدنية القضائية، دار الجامعة الجديدة للنشر ، طبعة الأولى ،سنة 2004.
25. معيار المرجع رقم (240) مسؤوليات المراجع تجاه الغش عند مراجعة القوائم المالية.
26. مولاي ملياني بغداددي ،الخبرة القضائية في المواد المدنية،الجزائر، طبعة الأولى ، سنة 1992 .
27. هدى خليل ابراهيم الحسيني ،مسؤولية مراقبة الحسابات، مجلة الباحث كلية بغداد العلوم الاقتصاد ،العدد 28، طبعة الأولى ،سنة 2011.

28. همام محمد محمود زهران، الوجيز في اثبات المواد المدنية و التجارية ، الدار الجديدة لنشر، مصر، طبعة الأولى ،سنة 2003 .
29. يونس عباس أكبر واخرى ،نطاق ومسؤوليات مراقب الحساب عن مراجعة التقارير المالية المرحلية، دراسة تحليلية للمعايير والتدقيق ،محلية الباحث للعدارة والاقتصاد ،العدد86، العرق ، سنة 2011 .

المجلات:

30. حسين أحمد دحدوح، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية- المجلد 22- العدد الأول - سنة 2006.

القواميس

31. ماجد الدين اليعقوب ،القاموس المحيط، فصل الخاء ،مؤسسة الرسالة بيروت ، طبعة الأولى ، سنة 1996 .

الجرائد:

32. الجريدة الرسمية، القانون رقم 10-01 يتعلق بمهن الخبير المحاسبي و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، المادة63، العدد42، الجزائر، المؤرخ في 29 يونيو 2010.

المواد والقرارات :

33. المادة 124 من قانون الاجراءات المدنية سنة 1966 اذا اعتبرت السلطة التي تملك حق تقرير الخيرة لامناص لندب خبير فيلجا خبراء متعددين .
34. المادة 47 من قانون الإجراءات المدنية الجزائري ،سنة 1988.
35. المادة 49 من قانون الإجراءات المدنية الجزائرية ،سنة 1988
36. المادة 427 ق اج : " لا يقبل استئناف الأحكام التحضيرية أو التمهيديّة أو التي فصلت في مسائل عارضة أو دفع إلا بعد الحكم الصادر في الموضوع وفي الوقت نفسه مع استئناف ذلك الحكم ."
37. قرار جزائي مؤرخ بتاريخ: 1967/05/02، النشرة السنوية للعدالة بالجزائر، عدد 06 ،سنة 1966 .
38. قرار مؤرخ بتاريخ :1981/01/22 تحت رقم 22641 ،صادر عن المحكمة العليا بالجزائر ،غير منشور.
39. قرار مؤرخ بتاريخ :1982/05/13 تحت رقم 189350 ، نشرة القضاة بالجزائر ، عدد 01، سنة 1983.
40. قرار صادر بتاريخ : 1983/05/11 تحت رقم 28312 ،مجلة قضائية الصادر عن المحكمة العليا بالجزائر ،عدد خاص ،سنة 1986 .
41. قرار مؤرخ بتاريخ : 1984/05/15 تحت رقم 28616 مجلة قضائية الصادر عن المحكمة العليا بالجزائر ، عدد 01 ،سنة 1990 .
42. قرار مؤرخ بتاريخ : 1985/01/19 تحت رقم 33801 ،مجلة قضائية الصادر عن المحكمة العليا بالجزائر ، عدد04،سنة 1989 .
43. قرار مؤرخ بتاريخ : 1985/11/20 تحت رقم 346532 ،مجلة قضائية الصادر عن المحكمة العليا بالجزائر، عدد 4 ،سنة 1992 .
44. قرار مؤرخ بتاريخ : 1986/12/16، تحت رقم 346 صادر عن المحكمة العليا بالجزائر ،غير منشور
45. قرار مؤرخ بتاريخ : 1990/12/24 تحت رقم 71668 نصادر عن المحكمة العليا بالجزائر ،غير منشور.
46. قرار مؤرخ بتاريخ : 1992/07/21 تحت رقم 84194،صادر عن المحكمة العليا بالجزائر ، غير منشور .
47. قرار صادر بتاريخ : 1993/01/03 تحت رقم 92010 ،مجلة قضائية الصادرة عن المحكمة العليا بالجزائر، عدد 03،سنة 1994
48. قرار مؤرخ بتاريخ: 1993/07/07 ،تحت رقم 97724 ،مجلة قضائية الصادر عن المحكمة العليا بالجزائر ،عدد 2 ،سنة 2004 .
49. قرار مؤرخ بتاريخ : 1998/11/17 ، تحت رقم 33496 ، مجلة قضائية الصادرة عن المحكمة العليا بالجزائر، عدد 01، سنة 1989 .
50. قرار مؤرخ بتاريخ : 1999/02/22 تحت رقم 187081،صادر عن المحكمة العليا بالجزائر ، غير منشور .
51. قرار صادر بتاريخ : 2001/03/13 تحت رقم 230684 ، مجلة قضائية الصادرة عن المحكمة العليا بالجزائر ،سنة 2002 .
52. حكم بتاريخ : 2003/03/18 تحت رقم 03/53 عن محكمة قلماة، جاء في إحدى حثياته : " حيث ثبت للمحكمة بعد الاطلاع على وثائق الملف أن الخبير ريفي أحمد أعد محضر معاينة لصالح المدعى عليها استظهرت به في الدعوى وعليه فإن طلب المدعي باستبدال الخبير ريفي أحمد - مؤسس قانونا طبقا للمادة 52 ق ا م يتعين الاستجابة له وتعيين الخبير هدوري مختار ، خبيرا بدلا عنه وتسند إليه نفس المهام القاضي بشأنها الحكم التحضيري المؤرخ في: 2005/01/18 ."
53. قرار صادر بتاريخ : 2003/06/24، تحت رقم 297062 ، مجلة قضائية الصادرة عن المحكمة العليا بالجزائر ، عدد 2 سنة 2003 .
54. قرار صادر بتاريخ : 12/28 تحت رقم 48764 ، مجلة قضائية الصادرة عن المحكمة العليا بالجزائر ، عدد 4 ،سنة 1992 .

55. www.almohasb1.com/2009/10/froud-and-auditor-htmlu2015/5/1 إطلاع .عليهايوم

المراجع باللغة الأجنبية:

56. Alaum Burlaud ,etoucres;comptrblke etoudi, Gridions Foucher ,2008.

57. Amercan inssttue of certied public, accoumntants (1997) statement on anditingstandar's, consideration of fraud in a financial statement audit

58. Goy,G,Schellch,pandriend,users perception of the auditingresponsibilities for the prevention, detection and reporting of fraud other illegal acts and errors, Australian accounting review,eluvan the edition ,