جامعة يحي فارس- المدية

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير

# دور الخبرة القضائية المحاسبية في حل النزاعات الجبائية

## دراسة حالة بالمديرية الولائية للضرائب . المدية

مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم التجارية

تخصص: محاسبة

إعداد

*بن شنب فؤاد*

*فقير الهادي*

إشراف

*بوعرار شمس الدين* -

أعضاء لجنة المناقشة

| | | |
|---|---|---|
| | | رئيسا |
| *بوعرار شمس الدين* | | مشرفا ومقررا |
| | | ممتحنا |

السنة الجامعية 2023-2024

جامعة يحي فارس- المدية

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير

# دور الخبرة القضائية المحاسبية في حل النزاعات الجبائية

## دراسة حالة بالمديرية الولائية للضرائب . المدية

مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم التجارية

تخصص: محاسبة

إعداد

بن شنب فؤاد

فقير الهادي

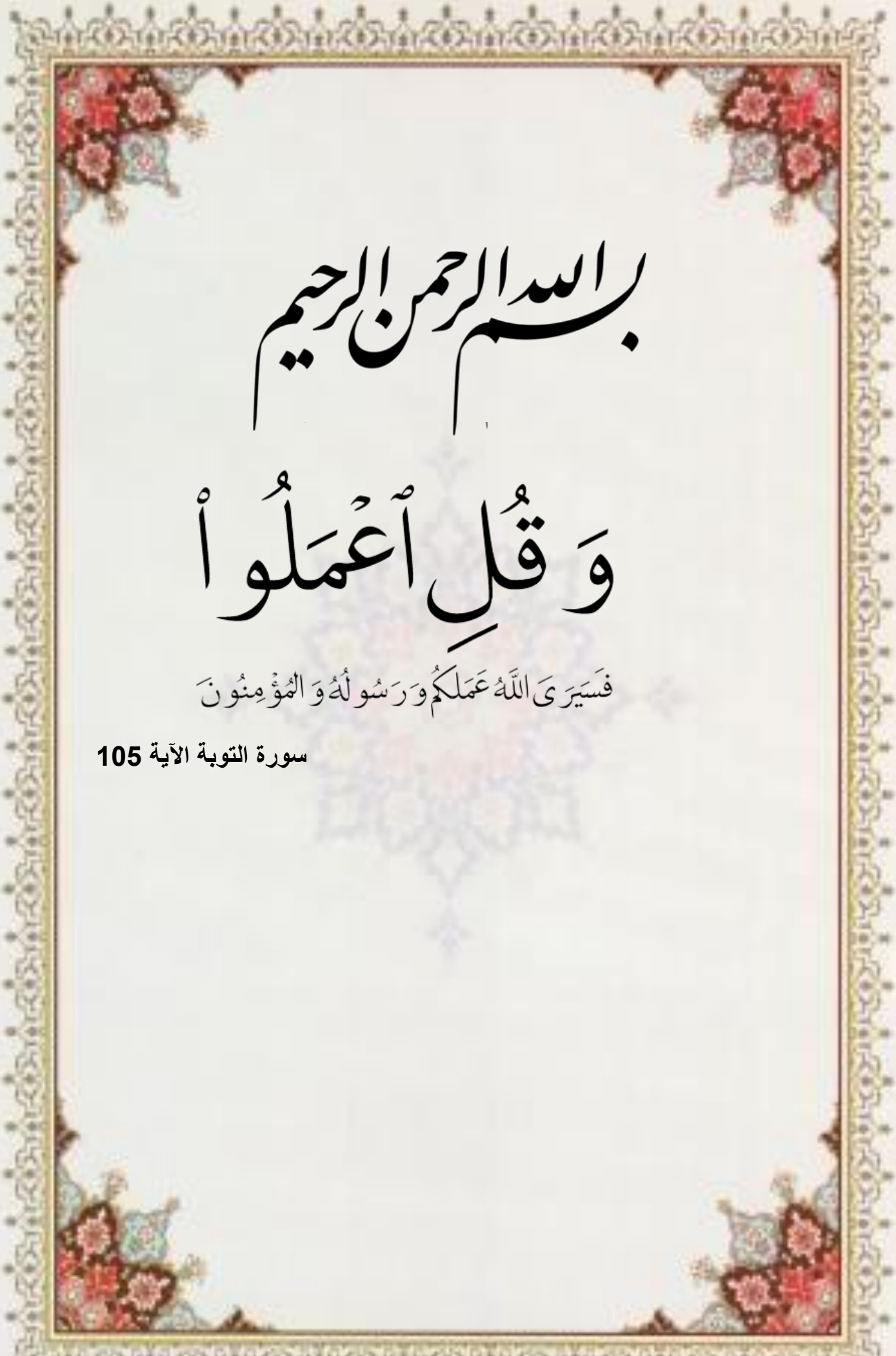
إشراف

بوعرار شمس الدين -

أعضاء لجنة المناقشة

| | | |
|---|---|---|
| | | رئيسا |
| بوعرار شمس الدين | | مشرفا ومقررا |
| | | ممتحنا |

السنة الجامعية 2023-2024


بسم الله الرحمن الرحيم
وَقُلِ ٱعۡمَلُواْ
فَسَيَرَى ٱللَّهُ عَمَلَكُمۡ وَرَسُولُهُۥ وَٱلۡمُؤۡمِنُونَ
سورة التوبة الآية 105

# شكر

قال الله تعالى في محكم تنزيله

﴿ **لئن شكرتم لأزيدنكم** ﴾

**: شكر وعرفان**

نشكر الله عز وجل ونحمده وله الثناء وفي توفيقه ورعايته لنا نتقدم بخالص الشكر وإمتناننا للأستاذ الفاضل المشرف

**"بوعرار شمس الدين"**

الذي لم يدخر أي جهد لمساعدتنا في إنجاز هذا العمل وعلى المجهودات التي بذلها معنا من خلال متابعته لنا بنصائحه وتوجيهاته القيمة .

كما نتقدم بالشكر إلى أعضاء لجنة المناقشة مسبقا

وإلى كل من أثار لنا الطريق في سبيل تحصيل ولو بقدر من المعرفة أساتذتنا الكرام .

# الإهداء

الحمد لله وكفى والصلاة على الحبيب المصطفى وأهله ومن وفى أما بعد :

الحمد لله الذي وفقني لتثمين هذه الخطوة في مسيرتي بمذكرتي هذه ثمرة الجهد والنجاح بفضله تعالى مهداة إلى :

إلى من كان لي فخرا وعونا ومن علمني العطاء بدون إنتظار وبه لا مست هاتي عنان السماء ومن أجل أسمه بكل افتخار ...

**أبي رحمة الله عليه وجعله من أهل الجنة .**

إلى العيون التي ترعاني وتغمرني بالدعاء ليل نهار إلى من تكمن الجنة تحت أقدامها ،صاحبت القلب الحنون ...

**أمي الغالية برا وإحسانا .**

إلى شريكة دربي من أمدتني بالعون والمساندة طيلة مشاور الدراسة

**زوجتي حفظها الله.**

إلى من أشد بهم أزري وأشكرهم في أمري سندي في هذه الحياة ...إخواتي وأخواتي أعزهم الله ،إلى أساتذتي ...أصدقائي ...زملائي ...لكل من ساعدني وألهمني الإصرار والعزيمة إليهم جميعا أهدي ثمرة جهدي هذه داعيا المولى عز وجل أن يطيل أعمارهم .



# فهرس المحتويات

**ملخص:**

إن التغيرات الهيكلية وبيئة المال والأعمال وانتشار الأعمال التجارية وتنوع التعاملات بين المنظمات الإقتصادية واتساع النطاق التجاري على مستوى العالم تركت اثارها الواضحة على ضرورة مواكبة المحاسبة لهذه المتغيرات باعتبارها أحد العلوم الإجتماعية تؤثر وتتأثر بالبيئة المحيطة بسبب مختلف العوامل الإقتصادية والإجتماعية والتقنية القانونية وغيرها.

ونتيجة لهذه المتغيرات ظهر مجال جديد في المحاسبة يسمى بالخبرة القضائية الذي ينطوي على استعمال الخبرات المتعددة تصب في النهاية الى مهنة المحاسبة، اعمال التحقيقات، كشف عمليات الغش والفساد وتسوية وفض النزاعات الاستشارة

تصنيفاتJEL: M41.M40

## **Abstract** :

That the structural changes in the environnement, business and finance and the spread of business and the diversity of transaction betweeneconomicorganizations and breadth of a commercial scale in the world have lefttheirclear on the need to keep up it the accounting for these variables as one of the social sciences affect and are affected by the surroundingenvironmentbecause of the variouseconomic and social factors, technical, legal and others. As a result of these variables emerged a new field of accounting called forensic accounting, which involves the use of expertise of multiple pour in the end to the accounting profession, here the forensic accounting covers a large area of disciplines including strengthening judicial decisionsacts of investigations, détection of fraud. Keywords :judicial expertise , examination ,accounting ,dispute résolution , counseling .

Jel classification codes :M40,M41 .

**فهرس المحتويات**


| العنوان | الصفحة |
|---|---|
| شكر وعرفان | |
| الإهداء | |
| **مستخلص الدراسة** | |
| **المقـــدمـة** | 1 |
| **الفصل الأول: الإطار الموضوعي للخبرة القضائية** | 5 |
| **المبحث الأول: ماهية الخبرة القضائية** | 7 |
| المطلب الأول: مفهوم الخبرة القضائية ة أهميتها | 7 |
| المطلب الثاني: أنواع الخبرة القضائية | 8 |
| المطلب الثالث: خصائص الخبرة القضائية في المواد المدنية والادارية | 9 |
| المطلب الرابع: أهمية الخبرة القضائية | 12 |
| **المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي للمحاسبة القضائية** | 13 |
| المطلب الأول: مفاهيم أساسية حول المحاسبة القضائية | 14 |
| المطلب الثاني: مجالات وأساليب المحاسبة القضائية ومراحلها | 23 |
| المبحث الثالث: أحكام عامة عن الخبير | 33 |
| المطلب الأول: تعريف الخبير المحاسبي وواجباته | 34 |
| الفرع الأول: تعريف الخبير المحاسبي | 34 |
| الفرع الثاني: أهمية الخبير القضائي المحاسبي | 35 |
| الفرع الثالث: واجبات واتعاب الخبير القضائي المحاسبي | 35 |
| المطلب الثالث: إجراءات ومهارات الخبير القضائي المحاسبي | 38 |
| **الفصل الثاني: اسهامات الخبرة القضائية المحاسبية في حل النزاعات الجبائية** | 41 |
| **المبحث الأول: ماهية النزاعات الجبائية** | 42 |

| | |
|---|---|
| المطلب الأول: مفهوم النزاعات الجبائية | 42 |
| المطلب الثاني: أسباب قيام المنازعات الجبائية | 43 |
| الفرع الأول: أسباب مرتبطة بالتشريع الجبائي | 43 |
| الفرع الثاني: أسباب مرتبطة بالإدارة الجبائية | 45 |
| الفرع الثالث: أسباب متعلقة بالمكلف | 46 |
| **المبحث الثاني: المنازعات الجبائية في مرحلتها الإدارية** | 49 |
| المطلب الأول: منازعات الوعاء الضريبي | 49 |
| الفرع الأول: الشكاية | 49 |
| الفرع الثاني: التحقيق في الشكوى واتحاد القرار | 51 |
| المطلب الثاني: منازعات التحصيل الجبائي | 51 |
| الفرع الأوّل: المنازعات المتعلقة بإجراءات المتابعة | 52 |
| الفرع الثاني: الاعتراض على التحصيل القصري | 53 |
| المطلب الثالث: المنازعات امام لجان الطعن | 54 |
| الفرع الأول: إجراءات الطعن امام اللجان الإدارية | 54 |
| الفرع الثاني: إجراءات سير عمل اللجان الإدارية | 55 |
| الفرع الثالث: صدور اراء اللجان الإدارية | 56 |
| **المبحث الثالث**: المنازعات الجبائية في مرحلتها القضائية | 57 |
| المطلب الأول: إجراءات الطعن امام المحكمة الادارية | 57 |
| الفرع الأول: شروط رفع الدعوى الضريبية | 57 |
| الفرع الثاني: خوصصة التحقيق من الدعوى | 60 |
| المطلب الثاني: إجراءات الاستئناف امام مجلس الدولة | 65 |
| الفرع الأول: الشروط المتعلقة بأشخاص الخصومة في الاستئناف | 65 |
| الفرع الثاني: شروط متعلقة بشكل العريضة | 65 |

| | |
|---|---|
| الفرع الثالث: شروط متعلقة بالآجال | 66 |
| الفرع الرابع: قرار مجلس الدولة وتبليغه | 66 |
| **الفصل الثالث: دراسة تطبيقية حول تقييم دور الإدارة الجبائية في مجال المنازعات الجبائية** | 69 |
| **المبحث الأول: تقديم مديرية الضرائب لولاية المدية** | 71 |
| المطلب الأول: شاة مديرية الضرائب لولاية المدية | 71 |
| الفرع الأول: نشأة المديرية | 71 |
| الفرع الثاني: مهام مديرية الضرائب لولاية المدية | 72 |
| الفرع الثالث: اهداف مديرية الضرائب لولاية المدية | 73 |
| الفرع الرابع: الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية المدية | 74 |
| **المبحث الثاني: دراسة ملف شكوى لمكلف بالضريبة**..... | 77 |
| المطلب الأول: الطعن الاولي (التنظيم الإداري) أمام نيابة المديرية الفرعية للمنازعات | 77 |
| الفرع الأول: تقديم شكوى من طرف المكلف الى نيابة مديرية المنازعات الجبائية | 77 |
| الفرع الثاني: التحقيق والبث في الشكوى | 78 |
| المطلب الثاني: الطعن امام المحكمة الإدارية (المدية) | 79 |
| الفرع الأول: تحرير عريضة افتتاحية للمحكمة الإدارية | 79 |
| الفرع الثاني: التحقيق في الدعوى | 79 |
| الفرع الثالث: صدور قرار المحكمة الإدارية | 91 |
| **الخاتمـــــــة** | 94 |
| **قائمة المراجع** | 98 |

**فهرس الجداول**

| عنوان الجدول | الصفحة |
| --- | --- |
| الجدول رقم (1): تعاريف أخرى للمحاسبة القضائية | 18-19 |


**فهرس الأشكال**

| عنوان الشكل | الصفحة |
| --- | --- |
| الشكل رقم (01): متطلبات المحاسب القضائي | 33 |
| الشكل رقم (02): الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية المدية | 74 |



# مقدمة العامة

**مقدمة العامة:**

شهد العالم في السنوات الأخيرة إنتشارا واسعا وتناميا كبيرا لحالات الفساد ،و تعددت أشكاله ومنها ( غسيل الأموال ،التزيين والغش، التهرب الضريبي ،و الفساد المالي)، حيث أدى إلى إنهيار العديد من الشركات العالمية وبالتالي الإضرار بالإقتصاد والأمن القومي للدول التي توجد بها هذه الشركات ،و هنا رأت الحاجة إلى البحث عن أسباب ووسائل حديثة لمواجهة كل من الغش والإحتيال والفساد المالي والتهرب الضريبي، وكل هذا أدى إلى ظهور نزاعات تتعلق بأمور فنية محاسبية تفوق قدرات إمكانية القضاء ،فقد خول القانون للمحاكم اللجوء إلى إنتداب خبراء قضائيين محاسبين ،لمساعدتهم في إثبات تقارير تلك القضية المطروحة وفك الطلاسم أي المعيقات والإبهامات المسنوبة إليها.

لقد تزايد الإهتمام بالخبرة المحاسبية القضائية نتيجة لأسباب عديدة والتي صاحبت تقنية المعلومات وبالتالي أدت إلى إرتفاع معدل الدعاوي والمنازعات القضائية ،فالمنازعة كلمة ذات معنيين أحدهما يستعمل في الخلافات القائمة بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية ،فيما يخص الوعاء الضريبي وتحصيل الضريبة، والأخر يخص وضعية معينة يمكن أن تؤدي إلى هلاك أموال المكلف ،لأن المنازعات الجبائية تظهر كلما تبين للمكلف بالضريبة عدم صحة الضريبية المفروضة عليه، أو الإجراءات التبعية لتحصيلها ،لهذا تعتبر الخبرة المحاسبية القضائية وسيلة من الوسائل المهمة التي تمنح الحماية القضائية في الدعاوي الضريبية لكل طرفي النزاع الضريبي عند الإعتداء على حق من الحقوق.

1/ **الإشكالية** : يمكن صياغة الإشكالية الرئيسية كما يلي :

– كيف تساهم الخبرة المحاسبية القضائية في حل النزاعات الجبائية.و للتطرق لجوانب هذا الموضوع إرتأينا تجزئة إشكالية البحث للتساؤلات الفرعية التالية :

– ما الهدف من الخبرة المحاسبية القضائية ؟

– هل اللجوء للخبرة القضائية المحاسبية يضمن حقوق المكلف والإدارة الجبائية بإعتبار الجزء الفعال لإنهاء النزاع الجبائي ؟.

– ما هي المواصفات التي يجب توفرها في المحاسب القضائي حيث يصبح للمحاسبة القضائية دور في الحد من الغش والتحايل المالي ؟.

2/ **فرضيات الدراسة** :لمعالجة إشكالية الدراسة اعتمدنا على الفرضيات التالية :

– تقديم الخبرة المحاسبية القضائية المشورة الأولية في مختلف المجالات المالية والجبائية.

– اللجوء إلى الجهات القضائية لفض النزاع الجبائي هو الحل الأنسب والأفضل والأدق لضمان حقوق أطراف النزاع .

– توجد مواصفات يجب توفرها في المحاسب القضائي حتى تصبح للمحاسبة القضائية دور في الحد من الغش والتحايل المالي .

3/ **أهمية الدراسة** : تظهر أهمية الموضوع في ما يلي :

– تساهم المحاسبة القضائية في رفع أداء المراجعة الخارجية وطمأنينة مستخدمي القوائم المالية حول مدى سلامة الحالة المالية للشركة.

– مساعدة القضاة والهيئات الرقابية والاستشرافية في حماية المال العام وتنوير المحاكم عن طريق الشاهد الخبير .

– تساعد المحاسبة القضائية في فض المنازعات التجارية بين الأطراف المتنازعة من خلال الدراسة المالية والقانونية لحالات النزاع .

4/ **دوافع إختيار الموضوع** : من أهم الأسباب التي دفعتنا لإختيار موضوع دراستنا هي :

- **دوافع ذاتية** : إن أهم الدوافع التي أدت لإختيار موضوعنا هي الميول والرغبة في معرفة مهنة الخبير المحاسبي التي تعتبر من أهم المهن في مجالنا العلمي كطالب في تخصص المحاسبة ولمعرفة حقوق وواجبات المكلف.

- **دوافع موضوعية** :

– أن المنازعات الجبائية تشكل خطورة على الخزينة العامة والإنفاق العام مما يستوجب ضرورة توعية المكلفين المتملصين من الدفع والتعرف على الأليات التي إستخدمها المشرع لمكافحة هذه الظاهرة.

– أيضا من أهم الدوافع وأسباب الدراسة التغيير المستمر لنصوص الضريبة وعدم مواظبة عملية البحث لهذه التغيرات مما زاد في صعوبة إستيعاب النصوص خاصة من غير المختصين في هذا المجال.

5/ **أهداف الدراسة** : يهدف البحث بصفة أساسية إلى دراسة وتحليل واستكشاف ممارسات الفساد المالي لوضع إطار لمهنة المحاسبة القضائية للحد من ممارسات الغش والإحتيال المالي وتحديد متطلبات تطبيق هذا الإطار .

6/ **منهجية البحث** : لإنجاز هذه الدراسة سيتم الإعتماد على المنهج الوصفي والتحليلي وذلك من خلال توضيح أهمية الخبرة المحاسبية القضائية وخصائصها، وإستكشاف وتحليل مختلف النصوص القانونية والقرارات القضائية المطبقة في التشريع الجزائري عند الفصل في المنازعات الضريبية وكذا الإجراءات التبعية لتسوية النزاعات الجبائية وذلك باللجوء إلى

أحكام قانون الإجراءات الجبائية الذي يعد إطار أساسي لإجراءات المنازعة الضريبية ،كما سيستخدم أسلوب دراسة حالة لإسقاط الجانب النظري على الواقع من خلال دراسته الحالة التطبيقية التي تم إنجازها بمديرية الضرائب لولاية المدية.

# الفصل الأول :

## الإطار الموضوعي للخبرة القضائية

**تمهيد :**

تعد الخبرة القضائية وسيلة من وسائل الإثبات وإجراء من إجراءات التحقيق التي يأمر بها القاضي للفصل في المسائل ذات الطابع الفني أو العلمي، التي ليس بمقدوره الإلمام بها كالمحاسبة والتامين والطب والمسائل الجبائية وغيرها من المواضيع، كل هده الموضوعات وغيرها تستلزم الاستعانة بخبير في مجال محل النزاع المطروح عليه، ونظرا لتشعب موضوع الخبرة القضائية وكثرة المجالات التي يلجا فيها القاضي للخبرة ارتأينا أن نخصص هادا الفصل للتعريف بالخبرة القضائية بصفة عامة بتحديد تعريفها وتمييزها عن غيرها، وتحديد أنواعها وتعريف الخبير وتصنيفاته وشروط تسجيله

وسوف نتطرق في هادا الفصل إلى احد اهم مجالات الخبرة القضائية الا وهي الخبرة القضائية المحاسبية والتي تعتبر وسيلة في التحقيق في المجالات المالية والمحاسبية ودالك بتعريها وتحديد أهدافها وأنواعها، وتحديد مسؤوليات وحقوق الخبير المحاسبي، وكل إجراءات الخبرة القضائية المحاسبية من تعيين الخبير إلى غاية مناقشة تقرير الخبرة.

## المبحث الأول :ماهية الخبرة القضائية

تعتبر الخبرة القضائية وسيلة إثبات وإجراء مساعد للقاضي، تتميز بجملة من الخصائص التي تميزها عن وسائل الإثبات الأخرى.

### المطلب الأول:مفهوم الخبرة القضائية وأهميتها

الخبرة في الإصطلاح القانوني طريق من طرق الإثبات، حيث يحتاجها العمل القضائية كلما صادف في النزاع المطروح مسألة يتطلب حلها معلومات فنية خاصة والتي قد لا يأنس القاضي في نفسه الكفاية التي تحتاجها ،و يتم اللجوء إليها لكشف أدلة أو لتعزيز أدلة قائمة.[1]

و تعددت تعاريف الخبرة القضائية، فقد عرفت بأنها " إجراء للتحقيق يعهد به القاضي إلى شخص مختص ،يمسى بالخبير بمهمة محددة تتعلق بواقعة أو وقائع مادية يستلزم بحثها أو تقديرها ،أو على العلوم إبداء الرأي فيها علما أو فنا لا يتوافر في الشخص العادي ليقدم له بيانا أو رأيا فنيا لا يستطيع القاضي الوصول إليه وحده".[2]

و عرفت أيضا بأنها "إجراء تحقيق واستشارة فنية تقوم بها المحكمة ،بقصد الحصول على معلومات ضرورية عن طريق أهل الإختصاص وذلك للبث في كل المسائل التي يستلزم الفصل فيها أمورا علمية أو فنية لا تستطيع المحكمة الإلمام بها".[3]

كما عرفت بأنها "استعانة القاضي أو الخصوم بأشخاص مختصين في مسائل يفترض عدم إلمام القاضي بها للتغلب على الصعوبات الفنية أو العلمية التي تتعلق بوقائع النزاع وذلك للقيام بأبحاث فنية وعلمية واستخلاص النتائج منها في شكل رأي غير ملزم".[1]

---

[1] محمود السيد عمر ،أنواع التحكيم وتمييزه عن الخبرة والصلح والوكالة ،دار المعارف ،2003 ،ص 7.
[2] محمود جمال الدين زكي ،الخبرة في المواد المدنية والتجارية ،مطبعة جامعة القاهرة 1990 ،ص 11.
[3] عباس العبودي ،شرح أحكام الإثبات المدني ،الطبعة الثالثة، 2011 ،دار الثقافة للنشر والتوزيع ،عمان ،ص 325 .

وهناك من عرفها :" تعتبر الخبرة من طرق الإثبات المباشرة كالمعاينة ،و ذلك نظرا لاتصالها بالواقع المراد إثباتها ،و هي في الواقع نوع من المعاينة الفنية تتم بواسطة أشخاص تتوافر لديهم الكفاءة في النواحي الفنية التي تتوفر لدى القضاة."[2]

ومن خلال ما سبق يمكن القول بأن الخبرة القضائية إجراء يستهدف استخدام قدرات شخص الفنية أو العلمية . والتي لا تتوافر لدى رجل القضاء، من أجل الكشف عن دليل أو قريبة يفيد في معرفة الحقيقة بشأن وقوع الجريمة أو نسبتها إلى المتهم أو تحديد ملامح شخصيته الإجرامية."

**المطلب الثاني أنواع الخبرة القضائية**

تشمل الخبرة القضائية الأنواع التالية :[3]

1- **الخبرة الجديدة** :هي الخبرة التي تهم نفس النزاع المعروض على القضاء ونفس أطراف الدعوى ويأمر بها قاضي الموضوع من تلقاء نفسه أو يطلب من الخصوم إذا لم يقتنع بالأسباب والنتائج التي تضمنها تقرير الخبرة الأولى أو إذا تبين له وجود عيوب ظاهرة في الخبرة الأولى أو نقص كبير فيها أو بطلانها ويعهد بإجراء الخبرة الجديدة إلى خبير آخر من نفس التخصص غير الخبير الذي أجرى الخبرة الأولى .

2- **الخبرة المضادة** :هي الخبرة التي تهم نفس النزاع المعروض على القضاء ونفس أطراف الدعوى ويأمر بها قاضي الموضوع من تلقاء نفسه أو بطلب من الخصوم أيضا ويكون الهدف منها التحقق من الأراء والنتائج التي تضمنها تقرير الخبرة الأولى بسبب التشكيك في النتائج التي توصل إليها الخبير الأول وطغى الخصوم في نتائج خبرته .و يعهد بإجراء

[1] علي الحديدي ،الخبرة في المسائل المدنية والتجارية ،الطبعة الأولى ،دار النهضة العربية ،القاهرة ،1993 ،ص 9.
[2] محمد حسن قاسم ،قانون الإثبات في المواد المدنية والتجارية ،منشورات الحلبي الحقوقية ،لبنان 2007 ،ص 403.
[3] محمد حزيط ،الخبرة القضائية في المواد المدنية والإدارية في القانون الجزائري ،دار هومة للنشر ،الجزائر 2014 ،ص ص 83-84.

الخبرة المضادة إلى خبير أخر من نفس التخصص غير الخبير الذي كان قد أنجز الخبرة الأولى.

3- **الخبرة التكميلية** : هي الخبرة التي يأمر بإجرائها قاضي الموضوع إذا تبين له بعد دراسة تقرير الخبرة الأولى ودراسة ملاحظات الخصوم وطلباتهم بشأن وجود نقص ليس بالكبير في تقرير الخبرة التي أنجزها الخبير كأن يكون الخبير قد أغفل التطرق إلى بعض المسائل الفنية التي تخص موضوع النزاع ،أو أنه لم يجيب عن جميع الأسئلة التي كلفته المحكمة بالإجابة عليها في الحكم القاضي بتعيينه .و كأن في هذا النقص ما يعيق المحكمة على الفصل في موضوع النزاع عن اقتناع.

وعلى خلاف الخبرة الجديدة أو الخبرة المضادة فإنه في الخبرة التكميلية يمكن للمحكمة أن تعهد بإجرائها إلى نفس الخبير الذي أنجزته الخبرة أو إلى خبير ممن يكون من نفس تخصص الخبير.[1]

**المطلب الثالث: خصائص الخبرة القضائية في المواد المدنية والإدارية**

الخبرة القضائية وسيلة إثبات وإجراء مساعد للقاضي أيضا، وتتميز بحملة من الخصائص التي تميزها عن وسائل الإثبات الأخرى، وهذه الخصائص هي:[2]

1.**أنها إجراء قضائي:** يملك القاضي سلطة تقديرية بشأن الأمر بإجرائها، سواء طلبها الخصوم أم لم يطلبها، ويملك رفض إجراءها أيضا إذا طلبها الخصوم القاضي المعروض عليه النزاع هو الذي يحدد مهمة الخبير ومدتها، وهو الذي يقدر رأيه ونتيجة عمله.

[1] كريمة بغاشي، الخبرة القضائية في المواد المدنية ،مذكرة لنيل شهادة ماجستير ،فرع العقود والمسؤولية ،جامعة الجزائر ،2001 ،ص 23.

[2] مراد محمود الشنيكات، في مؤلفه بعنوان الإثبات بالمعاينة الخبرة في القانون المدني ،دراسة مقارنة ،دار الثقافة للنشر والتوزيع ،عمان 2011 ،ص 115.

2.**أنها إجراء من إجراءات التحقيق** :فالخبرة القضائية تعد إجراء من إجراءات التحقيق التي يلجأ إليها بهدف البحث عن الأدلة أو بغرض تكوين اقتناع القاضي .و في هذا الإطار نصت المادة 75 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على ما يلي :" يمكن للقاضي بناء على الخصوم ،أو من تلقاء نفسه ،أن يأمر شفاهة أو كتابة بأي إجراء من إجراءات التحقيق التي يسمح بها القانون " . فيما نصت المادة 77 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على ما يلي :" يمكن للقاضي ،و لسبب مشروع وقبل مباشرة الدعوى ،أن يأمر بأي إجراء من إجراءات التحقيق، بناء على طلب كل ذي مصلحة، قصد إقامة الدليل والإحتفاظ به لإثبات الوقائع التي تحدد مال النزاع.

3.**الصفة الاختيارية للخبرة القضائية** : وذلك لأن القاضي يملك كقاعدة عامة سلطة الإختيار والتقدير في أن يلجأ إلى الخبرة أو لا يلجأ إليها ،بشأن أية مسألة ذات طابع تقني أو فني معروضة عليه ،سواء كان ذلك أمام القضاء المدني أو الإداري أو أمام القضاء الجزائي .

و قد كرس المشرع الجزائري هذه الخاصية بالنسبة للقضايا المدنية والإدارية في المادة 126 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية التي نصت صراحة على ذلك كما يلي :" يجوز للقاضي من تلقاء نفسه أو بطلب من أحد الخصوم تعيين خبير أو عدة خبراء من نفس التخصص أو من تخصصات مختلفة". وبالنسبة للقضايا الجزائية في المادة 143 من قانون الإجراءات الجزائية التي جاء فيها ما يلي:" لجهات التحقيق أو الحكم عندما تعرض لها مسألة ذات طابع فني أن تأمر بندب خبير إما بناء على طلب النيابة العامة وإما من تلقاء نفسها او من الخصوم".

فالقاضي المعروضة عليه الدعوى ،غير ملزم قانونا كقاعدة عامة بإجراء الخبرة ،إنما هو من يقدر مدى ضرورة الإستعانة بخبير .و هو غير ملزم بالإستجابة لطلب الخصم

بتعيين خبير ،إذا وجد في الدعوى من الأدلة ما تكفي لتكوين عقيدته ،أو تبين له أن الوقائع المراد إثباتها بالخبرة غير متعلقة بالدعوى أو غير منتجة فيها . على أنه في كلا الحالتين ،سواء قرر ندب خبير أو رفض طلب الخصوم بإجراء خبرة، يتعين عليه ذكر في الحكم الصادر عنه بيان الأسباب التي دعته لذلك إذا تعلم الأمر بقضية مدنية أو إدارية.[1]

4.**الصفة التبعية للخبرة القضائية** : تعني هذه الخاصية أنه لا يجوز كقاعدة عامة أن يكون طلب تعيين خبير محلا لدعوى أصلية دون أن تكون هناك دعوى في موضوع معين قائمة أمام القضاء ،ذلك أن الخبرة القضائية تفترض وجود نزاع قائم مطروح أمام القضاء ،فتمثل حينئذ وسيلة إثبات تساعد في حسم النزاع . وتنشأ عن قرار المحكمة القاضي بإجرائها، عكس وسائل الإثبات الأخرى ،إلا أن هذه القاعدة يرد عليها استثناء في حالة واحدة فقط ،و هي الحالة المنصوص عليها في المادة 77 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية ،و المتعلقة بإثبات حالة حيث يجوز بمقتضى هذا النص لكل ذي مصلحة قصد إقامة الدليل على وقائع والإحتفاظ به للاعتماد عليها في دعوى مستقبلية ويكون من شأنها أن تحدد مال هذه الدعوى أن يتقدم بطلب تعيين خبير أمام قاضي الأمور الإستعجالية طبقا لإجراءات التقاضي أمام القضاء الإستعجالي أو يتقدم بالطلب طبقا للإجراءات الخاصة بالأوامر على العرائض، وحينئذ يمكن للقاضي ولسب مشروع وقبل مباشرة الدعوى أن يأمر بتعيين خبير بإعتبار هذا الإجراء من إجراءات التحقيق.

5.**الصفة الفنية للخبرة القضائية** : يقتصر مجال الخبرة القضائية على المسائل الفنية الخالصة فقط، ويكون محلها وقائع مادية تتعلق بتخصصات لا يعلمها سوى أهلها، الذين بحكم خبرتهم وتخصصهم يفيدون ثبوت المسألة أو نفيها ،فقد حددت المادة 125 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية مجال الخبرة في الوقائع المادية التقنية والعلمية المحضة، ومن ثم فإن الإخلال بهذه الخاصية يترتب عليه بطلان الخبرة ،لأنه لا يجوز للقاضي ندب خبير

[1] نصر الدين هنوني ،نعيمة تراعي ،الخبرة القضائية في مادة المنازعات الإدارية ،دار هومة ،الجزائر 2007 ،ص 4.

لتوضيح مسالة من المسائل القانونية لأن إقدامه على مثل هذا العمل يعد تنازلا منه على اختصاصه للخبير ،و هذا الأخير ليس أهلا للفصل في المسائل القانونية.

**المطلب الرابع :أهمية الخبرة القضائية**

للخبرة دور هام في الإثبات لا يقل عن أهمية دورها في تمكين القاضي من إدراك المسائل الفنية أو العلمية التي قد يثيرها موضوع النزاع المطروح أمامه للفصل فيه، خاصة في ظل التطورات العلمية والتقنية التي يشهدها العالم في الوقت الحاضر.[1]

فقد أدى التطور الهائل الذي تشهده الحياة الإجتماعية والإقتصادية ،إلى بروز نزاعات كثيرة لم تكن موجودة فيما سبق ،يسودها الكثير من الغموض ما يصعب على القاضي من الفصل فيها دون اللجوء إلى الخبرة.

لذلك نظمت التشريعات عموما ،منها التشريع الجزائري الخبرة القضائية في المادة المدنية والإدارية ،حيث خصص المشرع الجزائري لها المواد من 125 إلى 145 في قانون الإجراءات المدنية والإدارية .و قد ترك زمام الأمر باللجوء إلى الخبرة بيد القاضي ،على أن ينحصر أمر الإستعانة بالخبراء فقط في تلك المسائل التي تخرج عن علم القاضي وإدراكه .و يقدر القاضي أهمية إجراء الخبرة بالنظر إلى توفر الشرطين التاليين :

أولا:أن تكون الوقائع محل الإثبات بالخبرة، مما يخرج بطبيعته عن إدراك القاضي وعمله كرجل قانون، يفترض فيه إدراك معلومات معينة من كل علم أو فن، لا تخرج عن إدراك المثقفين في مجتمع القاضي.

ثانيا:أن لا يكون في ملف الدعوى ووقائعها الثابتة، ما يغني عن إجراء الخبرة أو يقوم مقامها بما يكفي بحد ذاته لتأسيس الحكم منطقيا وقانونا.

[1] مراد محمود الشنيكات، مرجع سبق ذكره ،ص 112.

## المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي للمحاسبة القضائية

أصبحت المحاسبة القضائية محل اهتمام وتركيز الكثير من المحاسبين والمراجعين العاملين في السلك المالي والإداري أو العاملين في السلك القانوني والقضائي، حيث تعتبر أداة شاملة للتحري والتحقيق في القضايا المالية وكشف مرتكبي أعمال الغش والاحتيال المالي. فالمحاسبة القضائية تعتبر بمثابة العلم المتخصص في مجالات المحاسبة والتدقيق من أجل التحليل والتحري والاستفسار وفحص واختبار المسائل في القانون المدني والجنائي محاولة الوصول إلى الحقائق من خلال تقديم الخدمات المختلفة. وسوف يتم التطرق في هذا المبحث إلى ثلاث مطالب :

- المطلب الأول: مفاهيم أساسية حول المحاسبة القضائية
- المطلب الثاني: مجالات وأساليب المحاسبة القضائية ومراحلها
- المطلب الثالث: إجراءات، آليات المحاسبة القضائية ومتطلبات تطبيقها

## المطلب الأول: مفاهيم أساسية حول المحاسبة القضائية

سيتم التطرق في هذا المطلب إلى مفاهيم عامة للمحاسبة القضائية، نشأتها وتطورها، تعريفها، أهدافها وأهميتها .

### 1- نشأة وتطور المحاسبة القضائية:

هناك آراء مختلفة حول نشأة المحاسبة القضائية حيث تشير الأدلة إلى أن مهنة المحاسبة القضائية ليست مهنة جديدة، فقد كانت موجودة منذ فترة طويلة على الرغم من أنه لم يكن يطلق عليها اسم المحاسبة القضائية. ففي مصر القديمة كان يطلق على المحاسبين القضائيين الذين يعملون على مراقبة مخزون الحبوب والذهب والموجودات الأخرى الخاصة بالفراعنة مصطلح "عيون وآذان الفراعنة".[1]

ويشير دليل آخر إلى أن وجود المحاسبة القضائية يعود إلى سنة 1817م في اسكتلندا، نتيجة نشوء قضية احتيال Sefton. c Meyer المتعلقة بالإفلاس، إذ كانت الأدلة المتعلقة بتلك القضية صعبة الفحص أمام المحكمة، مما تطلب استدعاء المحاسب الذي أجرى عملية التحري في القضية للإدلاء بإفادته أمام المحكمة كشاهد خبير، وكان مكلفا بفحص الحسابات المتعلقة بالقضية [2]، واعتبر حينها الدكتور Crumbley Larry ،هذا المحاسب أول محاسب قضائي في التاريخ وبداية المحاسبة القضائية كمهنة .بعدها مرت المحاسبة القضائية بمراحل تطور مختلفة يمكن توضيحها فيما يلي[3] :

[1] Tommie Singleton and Al, Fraud Auditing and Forensic Accounting, 3rd Edition. ( John Wiley & Sons, Inc., 2006), P :37.

[2] حسام السعيد الوكيل، مدخل مقترح لاستخدام المحاسبة القضائية في مكافحة عمليات غسل الأموال في البيئة المصرية، مجلة كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، 2018 ،ص:23

[3] عادل صلاح الدين محمد نور الخضر، المحاسبة القضائية ودورها في الحد من ممارسات الفساد المالي، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، تخصص فلسفة المحاسبة والتمويل، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2018 ،ص:44

- في عام 1824م، تم توثيق دليل على معرفة المحاسبة القضائية في مدينة غلاسكو بجمهورية اسكتلندا، تم العثور على آثار لشهادات أعطيت للمحاسبين آنذاك، تتعلق بإجراء التحكيم والمشاركة في فض النزاعات بالمحاكم وكذلك التحقيق في الأنشطة الاحتيالية.

- في عام 1900م، ظهرت في الولايات المتحدة الأمريكية وانجلترا عندما تم نشر المقالات التي وجهت بشأن منح شهادات الخبير للمحاسب القضائي.

- في عام 1946م، نشر الأمريكي Peloubet Maurice وهو محاسب من نيويورك مقالا بعنوان )المحاسبة القضائية : مكانها في اقتصاد اليوم).

- في عام 1982م، تم إصدار كتاب بعنوان (المحاسبة القضائية وشهادة الخبرة) من طرف المؤلف Francis C. Dykeman .

- في عام 1986م، أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA دليل رقم 7 ،حيث حدد فيه ستة مجالات لخدمات المحاسبين القضائيين هي تحديد قيمة الأضرار، منع الاحتكار، المحاسبة، التقييم والاستشارات العامة، التحليلات.

- في عام 1997م، تأسس المجلس الأمريكي للمحاسبين القضائيين.

- في عام 2002م، أنشئ مجلس الرقابة على أعمال مراقبي الحسابات للشركات المقيدة بالبورصة الأمريكية وكرد فعل على فضيحة شركة Enron سنة 2001 صدور قانون Oxley-Sarbanesسنة2002.

- وهناك حاليا ما لا يقل عن (16 )جامعة وكلية أمريكية تقدم برامج ودورات متخصصة في مجال المحاسبة القضائية، ومنحت بعض الجامعات الأمريكية درجة الماجستير في المحاسبة القضائية، وفي أستراليا أنشئت برامج مستقلة تمنح شهادة في المحاسبة القضائية.

كما تجدر الإشارة إلى أن أول القضايا التي ساعدت المحاسبة القضائية في كشفها قضية عصابات آل كابوني خلال الحرب العالمية الثانية حيث قام مكتب التحقيقات الفيدرالي I (FB) باستخدام أكثر من (500 )محاسب استعانوا بالمحاسبة القضائية لفحص ورصد المعاملات المالية الخاصة بتلك ) العصابات .[1]

**2- تعريف المحاسبة القضائية:**

المحاسبة القضائية Accounting Forensic أو المحاسبة الجنائية واطلق عليها أيضا المحاسبة العدلية والتحقيقية والاستقصائية وغيرها من التسميات الأخرى، فهي تستعين بالقانون ومهارات التحقيق، كما أنها تستخدم علم ومهارات المحاسبة والتدقيق والتحقيق من أجل كشف الأضرار المالية والتقرير عنها للاستعانة بها في التحقيقات القانونية في عمليات التقاضي لفض النزاعات بصورة عادلة .[2]

ووردت عدة تعاريف للمحاسبة القضائية تتمركز معظمها حول طبيعة المهنة والمهارات المتعلقة بها فعرفت المحاسبة القضائية على أنها :

- فرع من فروع المحاسبة تهتم بإعداد محاسبين قضائيين مؤهلين على درجة كافية من التأهيل العلمي والعملي للعمل كخبراء أو مستشارين لتأييد الدعاوي القضائية ومساعدة القضاء ومعاونته في توضيح الحق وإقرار العدالة، بما يمتلكون من معرفة متخصصة بمجال المحاسبة والمراجعة، 3ومهاراتهم في التحريات المبنية على معرفة القواعد والأنظمة القانونية.[3]

[1] محمد الزين سيف الدين محمد علي أحمد، دور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسة إدارة الأرباح، بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير في المحاسبة، جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، السودان، 2018 ،ص:22

[2] سرى ياسر الخوالده، أثر المحاسبة الجنائية في الحد من الفساد المالي والإداري في شركات المساهمة العامة الأردنية، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، قسم المحاسبة، جامعة آل البيت، الأردن، دون ذكر سنة النشر، ص:06

[3] دنيا جاسم، استخدام المحاسبة القضائية وأثرها على حوكمة الشركات العراقية، دراسة ميدانية، مجلة جامعة بابل للعلوم التطبيقية، العدد 27 ،العراق، ص:241

- هي التكامل بين المحاسبة والمراجعة في مهارات التحقيق، وببساطة فإن المحاسبة القضائية هي 1المحاسبة المناسبة في وجهة النظر القانونية التي تقدم أعلى مستوى من التأكيد.[1]

- هي مهنة تجمع بين الخبرة المالية ومهارات التحريات والعمل داخل إطار قانوني، حيث توفر أدلة كافية لضبط الغش والتأكد من مصداقية القوائم المالية.[2]

- ولقد عرفها المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA بأنها تطبيق مهارات خاصة في المحاسبة وتدقيق الحسابات، والشؤون المالية، والأساليب الكمية، وأجزاء من القانون والبحوث والمهارات التحقيقية لمع وتحليل وتقييم أدلة الإثبات وتفسير النتائج والتقرير عنها حيث أن المحاسبة تؤدى على شكل شهادة أو استشارة [3].

- وعرفت أيضا على أنها إحدى المجالات المهنية الحديثة التي تتطلب مزيجا من المعرفة والخبرة بالمحاسبة المالية والتدقيق مع مهارات التحريات لحل المشكلات القانونية، ليقوم المحاسب القضائي بإعداد تقريرا يعتبر كدليل إثبات في الدعاوي والمنازعات القضائية ويقدم تحليل محاسبي ملائم لهيئة القضاء على هذا الأساس يتم حسم وحل المنازعات القانونية .[4]

ووردت تعاريف أخرى للمحاسبة القضائية يمكن تلخيصها في الجدول التالي:

[1] -Michael A.Crain.Al, Essentials of Forensic Accounting, American Institute of Certified Public Accountants, Inc.2017 , P:14.

[2] ناهض خمر محمد الخالدي، دور المحاسبة القضائية في مواجهة ممارسات المحاسبة الابداعية والحد من آثارها على القوائم المالية، دراسة تطبيقية، مجلة جامعة فلسطين للأبحاث والدراسات، العدد السادس، فلسطين، يناير 2014 ،ص:32

[3] AICP(2005), Forensic and Litigation services committee developed the definition

[4] ماهر موسى درغام، المحاسبة الجنائية، مجلة المحاسب الفلسطيني، العدد 19 ،فلسطين، 2012 ،ص:12.

**الجدول رقم (1-1 ):تعاريف أخرى للمحاسبة القضائية**

| السنة: تدقيق الاحتيال | المؤلف | تعريف المحاسبة القضائية |
|---|---|---|
| 2010 | Singleton and Singleton | هي نظرة شاملة للتحري عن عمليات الاحتيال، ويشمل تفادي الاحتيال وتحليل ضوابط مكافحته، والمحاسبة القضائية يجب أن تشمل تدقيق سجلات الحسابات للبحث عن أدلة الاحتيال |
| 2012 | Hopwood, Leiner and Young | المحاسبة القضائية هي تطبيق مهارات التحري والتحليل بغرض حل القضايا المالية بطريقة تلبي فيها المعايير المطلوبة من قبل المحاكم. |
| 2014 | Chattopadhyay | هي تطبيق مبادئ المحاسبة، نظرياتها وضوابطها على مختلف الحقائق والفرضيات المطروحة في سياق قانوني، وتتبنى التقاضي أو أي شكل آخر من أشكال تسوية المنازعات كالتحكيم مثلا . ... .... |
| 2014 | Huber and DiGabriele | مجال متعدد التخصصات يشمل كلا من المهنة والصناعة، حيث يتم التنازع على المطالبات الاقتصادية والمالية المدنية أو الجنائية، سواء كانت تجارية أو شخصية، ضمن هيكل سياسي قائم، ومعالم اجتماعية معترف بها ومقبولة في نطاق قضاء قانوني يستند على النظريات والأساليب والإجراءات من مجالات القانون والمراجعة، المحاسبة والمالية، بالإضافة |

| | | |
|---|---|---|
| | | إلى الاقتصاد وعلم النفس وكذا علم الاجتماع وعلم الجريمة |
| 2014 | Rufus, Miller and Hahn | استخدام نظريات ومبادئ المحاسبة، أو التحليلات في إجراء قانوني يكون في الغالب من خلال تقديم شهادات من طرف خبراء. |

**Source : Dewan Mahboob Hossain and , Forensic Accounting and Fraud Investigation : A Conceptual Summary, The Cost and Management, Volume 48, Number 06, NovemberDecember 2020, PP :05-06.**

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن المحاسبة القضائية عرفت بعدة تعاريف مختلفة فهناك من عرفها على أنها عملية التحري في عمليات الاحتيال وجمع أدلة ذلك اعتمادا على المحاسبة، وهناك من عرفها على انها تطبيق مهارات المحاسبة لما يخدم القضاء في حل النزاعات المتعلقة بالأعمال والمالية، وعرفت أيضا بأنها مهنة تمزج عدة تخصصات من محاسبة ومالية ومراجعة وقانون وعلم النفس وعلم الاجتماع وعلم الجريمة، وهي أيضا تقديم شهادة خبير محاسبي للفصل في إجراء قانوني .من خلال ما سبق ذكره من تعاريف مختلفة يمكن أن نستنتج التعريف التالي:

المحاسبة القضائية هي جمع مهارات مختلفة في عدة مجالات منها المحاسبة والقانون، لتحقيق عدة أهداف أهمها المساعدة في مكافحة الغش والفساد المالي ومقاضاتهما، وحل النزاعات المالية بتقديم شهادة خبير للمحاكم. فالمحاسبة القضائية تتكون من عنصرين أساسيين هما: الخدمات القانونية بوصف المحاسب القضائي خبيرا ومستشارا، وخدمات التحقيق التي تعتمد على مهارات المحاسب القضائي بتقديمه التقرير النهائي لتحرياته على الموضوع المتنازع فيه .

**3- أهداف المحاسبة القضائية:**

إن الخدمات التي تقدمها المحاسبة القضائية مطلوبة من قبل الأفراد والمعاهد، منظمات الأعمال والمحاكم بغرض جمع الأدلة المالية التي تستخدم في المحاكم لتسوية النزاعات أو لدعم أو لرفض المطالبات بالتعويض عن الخسائر والسعي لتحقيق العدالة والانصاف بخصوص مرتكبي عمليات الاحتيال لخيانتهم الأمانة والثقة، ومن أهداف المحاسبة القضائية ما يلي [1] :

- التحقق من الادعاءات المزعومة من قبل الأطراف ذات العلاقة، إذ أن هدف المحاسب القضائي سيعتمد على الغرض من تكليفه في هذه المهمة.
- التحري عن عمليات الاحتيال والغش في القوائم المالية واكتشافها والذي يعد من أهم أهداف المحاسبة القضائية وذلك بهدف المساعدة في حماية أصول الشركات، فضلا عن اكتشاف حالات التهرب من الالتزامات المالية أو الممارسات الخاطئة التي ترتكب من خلال التلاعب في السجلات المحاسبية، وتستعمل الوثائق المالية كأدلة لدعم تقديم الدعاوى القضائية لتفادي المزيد من الضرر مع تقديم تقارير للجهات المختصة.
- تحديد وتقييم حجم الخسائر والأضرار الاقتصادية وجمع الأدلة المالية لدعم المطالبات القانونية لاسترجاعها وتحديد المسؤول عن ارتكاب عمليات الاحتيال.
- إجراء التحليلات والتحقق من صحة احتساب مبالغ التعويض المطالب بها أمام المحاكم، فتتم الاستعانة بمحاسب قضائي من قبل أحد الأطراف المتنازعة .

كما أن المحاسبة القضائية تهدف إلى :[2]

[1] سرى ياسر الخوالده، مرجع سبق ذكره، ص ص: 07-08.
[2] إنصاف أحمد إدريس، دور المحاسبة القضائية في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، دراسة ميدانية في سوق الخرطوم، رسالة مقدمة لنيل دكتوراه الفلسفة في المحاسبة والتمويل، جامعة السودان، 2019 ،ص: 61.

- تحديد المناطق أو الأنشطة غير القانونية التي تساعد على ارتكاب الغش وتجميع الأدلة الكافية وتقديم تقرير يتضمن رأي فني مهني محايد يساعد على تأييد الدعاوى القضائية.

- توفير محاسبين قضائيين متخصصين تتوافر لديهم المعرفة المتكاملة بالمحاسبة والمراجعة ومهارات التحريات في ضوء المعرفة القانونية ليكونوا فاحصين أو خبراء أو مستشارين يساهمون في تأييد الدعاوى القضائية وتنوير القضاء ومعاونته على اقرار الحق وتحقيق العدالة.

بالإضافة إلى أن المحاسبة القضائية تهدف إلى حماية المال العام من الغش والاحتيال وسوء الاستخدام والمساهمة في زيادة كفاءة وفعالية وظيفة المراجعة الخارجية [1] .

**4- أهمية المحاسبة القضائية:**

تزايد الاهتمام بالمحاسبة القضائية بعد حدوث الانهيارات الاقتصادية الدولية بسبب الاحتيال وعدم كفاية الإجراءات الواردة في معايير التدقيق لاكتشاف ومنع الغش والتلاعب في القوائم المالية [2]، مما أدى إلى زيادة الدعاوي القضائية ذات الصبغة المالية أمام المحاكم، وفي الوقت الحاضر لم تعد خدمات المحاسبة القضائية مقتصرة على الجهات القضائية، بل أصبحت تطلب من جهات عديدة مثل البنوك والشرطة وشركات التأمين والمنظمات الحكومية وغيرها.

وتستمد المحاسبة القضائية أهميتها من العوامل التالية [3] :

[1] نجوى أحمد السيسي، دور المحاسبة القضائية في الحد من ظاهرة الغش في القوائم المالية، دراسة ميدانية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس، القاهرة، العدد الأول، 2006 ،ص ص: 46-47.
[2] إيمان محمد سعد الدين، دراسة تحليلية للمحاسبة الابداعية ودور المحاسب القانوني في مواجهتها بالتطبيق على قطاع الاتصالات والتكنولوجيا المصري، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد 75 ،ص: 265.
[3] مصطفى بسيوني السعدي، المحاسبة القضائية مفهومها وأهميتها وأهدافها، جريدة المحاسبين، عدد 2019/10/02، 2021/02/03. ،www.almohasben.com.

- إحدى المجالات الهامة التي تحمل فرص عديدة لتلبية احتياجات المستقبل، وتحديد الخصائص والمهارات المطلوبة في المحاسب القضائي.

- تمثل تكاملا بين المحاسبة والقانون للعمل معا على تقديم تحقيقات أكثر عمقا، وأكثر ارتباطا بالدعوى القضائية مما يجعل المحاسب القضائي مستشارا قضائيا على مستوى رفيع.

- تبحث في الماضي وتذهب إلى ما وراء الأرقام وتفتح الأبواب لمزيد من الدراسة والبحث.

- تساعد على إعداد محاسب قضائي على مستوى عالي من الخبرة والتأهيل يقوم بتقديم تقرير عن المهمة المكلف بها مدعما بالأدلة القانونية الكافية التي تساعد القضاء في إقرار الحق وتحقيق العدالة.

- تساهم في زيادة كفاءة وفعالية المراجعة الخارجية وزيادة الثقة في مهنة المحاسبة والمراجعة واكتشاف الغش والاحتيال في القوائم المالية.

بالإضافة إلى ما سبق، فإن المحاسبة القضائية تستمد أهميتها أيضا من مجالات الخدمات التي تقوم بها وتتضمن زيادة الثقة في القوائم المالية والمعلومات المحاسبية من خلال كشف ومنع وردع الاحتيال، الدعم القضائي، مكافحة غسيل الأموال، المساعدة في حوكمة الشركات، تقدير الخسائر والأضرار الاقتصادية، تقييم أنشطة الأعمال، خدمات الحاسوب القضائية ومكافحة وكشف التهرب الضريبي، حل نزاعات حملة الأسهم، المساعدة في حل نزاعات التأمين وتقدير المواريث والملكية العائلية وذلك بسبب الخصائص والمهارات والخبرة التي يتميز بها ويمتلكها المحاسب القضائي .[1]

[1] جميلة سعيد قمبر، قياس مدى ادراك أهمية المحاسبة الجنائية وضرورة دمجها في مناهج التعليم العالي لدى أعضاء هيئة التدريس بأقسام المحاسبة الجامعات الليبية بالمنطقة الغربية، المجلة الجامعة، كلية الاقتصاد صرمان، جامعة الزاوية، ليبيا، المجلد الأول، العدد 16، فبراير 2014 ،ص: 221

نستنتج مما سبق أن أهمية المحاسبة القضائية تبرز في أنها تلبي احتياجات كل من القضاء والأجهزة الرقابية والمستثمرين والمقرضين وغيرهم وتعمل على الحد من تخفيض الجرائم المالية.

**المطلب الثاني: مجالات وأساليب المحاسبة القضائية ومراحلها**

يتم التطرق في هذا المطلب إلى المجالات التي يعتمد فيها على المحاسبة القضائية وكذا الأساليب المتبعة لتنفيذ عملياتها، ومراحلها .

**1- مجالات المحاسبة القضائية:**

لقد أعد مجمع المحاسبين القضائيين في شمال أمريكا*FASNA قائمة بأهم الأعمال الشائعة لديهم والتي تمثل مجالات تطبيق المحاسبة القضائية وتتمثل فيما يلي [1]:

- الغش والتهرب الضريبي
- المخزون والخسائر المحتملة
- تقييم الأعمال
- تقدير الأرباح الضائعة وخسائر المشروعات

إن غالبية خدمات المحاسبة القضائية تظهر عند تنفيذ إجراءات التصفية وتقدير مستحقات الغير، وتحديد أولويات سداد الديون وما إلى ذلك.

بالإضافة إلى مجالات جديدة تتضمن [2] :

- البحث عن المخالفات الحسابية

*FASNA : The Forensic Accounting Society of North America.

[1] أسامة زيد محمد منوخ، دور المحاسبة القضائية في الكشف والحد من الفساد المالي، دراسة ميدانية في هيئة النزاهة العراقية، بحث تكميلي لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة، جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، العراق، 2017 ،ص: 41.

[2] يمان محمد سعد الدين، مرجع سبق ذكره، ص ص: 289-290.

- مكافحة عمليات غسيل الأموال
- التحقق من حالات إشهار الإفلاس الخاصة بالشركات
- التحقيق في عمليات الرشاوي واختلاس الأموال
- فض منازعات الضرائب؛ –التحقيق في جرائم الفساد المالي والإداري
- وبصفة عامة فإن المحاسبة القضائية تستخدم في المجالات التالية [1] :
- التحري عن الغش والتلاعب في التقرير المالي وتقديم الأدلة المناسبة
- فحص وتقييم الرقابة الداخلية وتحري الثغرات أو نقاط الضعف التي تستخدم في الغش والتلاعب
- تقدير الخسائر في حالة المطالبة بالتعويض من شركات التأمين
- تقييم المنشآت في حالة وجود نزاع يستدعي دراسة بعض البنود المتنازع عليها لعدة فترات مالية
- الفحص الشامل للأنشطة محل الغش أو الفساد
- تقييم مدى الالتزام بالقوانين والتشريعات الخاصة بالهبات والتبرعات والإعانات الحكومية
- تقييم المنشآت في حالة التصفية وتقدير حقوق الدائنون وأولوية السداد؛ –تقدير الأرباح المفقودة نتيجة الفرص المضيعة على المنشأة

من هنا نستنتج أن مجالات المحاسبة القضائية هي عبارة عن دعم وتوجيه الاستشارات القضائية وتقديم الخبرة في الأمور المالية، مع المعرفة الكافية لأساليب وطرق إجراء التحريات والتقصي وفهم العلوم المحاسبية المتقدمة والمراجعة لتقديم البيانات المطلوبة للمساعدة في اتخاذ القرارات.

[1] أسامة زيد محمد منوخ، مرجع سبق ذكره، ص:48.

**2- أساليب المحاسبة القضائية:**

تتعدد الأساليب التي تستعين بها المحاسبة القضائية في اكتشاف مختلف عمليات الغش والتصرفات غير القانونية، فينبغي على المحاسب القضائي استخدام تقنيات وأساليب محاسبية تدقيقية وتحقيقية مناسبة لتحديد الأشخاص المسؤولين عن هذه العمليات .[1]

ومن بين تلك الأساليب نذكر ما يلي :

**2-1 المراجعة التفاعلية:**

وهي التي تهدف إلى إجراء التحريات اللازمة عن المناطق والأنشطة غير القانونية أو المشكوك فيها للتأكد من وجود أو عدم وجود غش بها، وتحديد الأشخاص المسؤولين عن ذلك، وتجميع الأدلة المناسبة والمقبولة لتأييد الدعاوى القضائية، وهذا الأسلوب هو الأسلوب الأكثر استخداما في المحاسبة القضائية[2] .

**2-2 المراجعة البعدية:** وتهدف إلى الفحص من جوانب متعددة، وتتضمن ما يلي[3] :

- المراجعة التشريعية التي تقوم على دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية والتأكد من حماية الأصول والموارد المختلفة.
- الالتزام المنظم ويستخدم في حالة المراجعة الحكومية، حيث يتم التأكد من مدى الالتزام بالقوانين والأحكام والتشريعات عند صرف واثبات المدفوعات الحكومية.
- الأداة التشخيصية والتي تستخدم لإجراء فحوص لتحديد المخاطر الناتجة عن الغش والتركيز على فحص المناطق المستهدفة.

[1] محمد الزين سيف الدين محمد علي أحمد، مرجع سبق ذكره، ص:36.
[2] نجوى أحمد السيسي، مرجع سبق ذكره، ص: 19.
[3] مقداد أحمد الجليلي، رافي نزار جميل، دور المحاسب القضائي في الكشف والتصدي لعمليات غسيل الأموال، دراسة حالة من مكتب التحقيقات الفيدرالي، مجلة الإدارة والاقتصاد، العراق، السنة الخامسة والثلاثون، العدد 93 ،2012 ،ص: 76.

ومن جهة أخرى، فإن المراجعة البعدية تتضمن أيضا التحري عن الادعاءات أين يتم اجراء التحريات اللازمة عن الشكاوى والادعاءات المقدمة.[1]

مما سبق يتضح أن الأسلوبان السابقان أساسيان ومكملان لبعضهما، حيث يتم تحديد الأمور المشكوك فيها والتأكد منها، وذلك حسب المشكلة ونوع القضية المتنازع فيها، فعلى المحاسب القضائي أن يحسن اختيار الأسلوب المناسب للحالة المناسبة .

3- **مراحل المحاسبة القضائية** :تمر المحاسبة القضائية بأربعة مراحل أساسية وهي :

1-3 **المرحلة الأولى: قبول التكليف:** تعتبر نقطة البداية في عملية المحاسبة القضائية خطاب التكليف وتحديد نقاط مع العميل( الموكل)، وتحديد مسؤولية التكليف ومجال ونطاق العمل المؤدى وطبيعة التقرير المطلوب[2].

2-3 **المرحلة الثانية: تشخيص المشكلة والتخطيط لها جيدا:** يتعين على المحاسب القضائي طرح العديد من الأسئلة لتحديد طبيعة المشكلة موضوع البحث، فالبداية هي التعريف بالمشكلة وذلك من خلال العديد من الطرق التي قد تكشف المشكلة من خلال عمل المراجع الداخلي أو الخارجي أو من 2خلال عملية الفحص والتقويم .[3]

3-3 **المرحلة الثالثة: السرية:** تتم العملية بسرية تامة دون إدراك المتورطين أو المشتبه فيهم بعملية التقصي، وإتباع أسلوبي المباغتة والمفاجأة لتفادي إخفاء أو إزالة أدلة الإثبات بحدوث العمليات غير القانونية .[4]

[1] خالد محمد علي أحمد، دور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات الفساد المالي، ورقة عمل للمؤتمر الدولي الأول في المحاسبة والمراجعة بعنوان تفعيل آليات المحاسبة والمراجعة لمكافحة الفساد المالي والإداري، كلية التجارة، جامعة بني سويف، مصر، يومي 07 و08 أفريل 2013 ،ص: 10.

[2] موسى بشير محمد نور، المحاسبة القضائية ودورها في الحد من الفساد المالي والإداري، رسالة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة والتمويل، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2018 ،ص: 61.

[3] أسامة زيد محمد منوخ، مرجع سبق ذكره، ص: 80.

[4] -موسى بشير محمد نور، مرجع سبق ذكره، ص: 6.

4-3 **المرحلة الرابعة: تجميع أدلة الإثبات:** تعتبر هذه المرحلة في غاية من الأهمية، إذ يتعين على الفاحص التأكد من أدلة الإثبات التي تم تجميعها خلال مرحلة تشخيص المشكلة والتخطيط لها، فإن كانت مضللة يتعين على المحاسب القضائي إعادة التقويم والتشخيص، أما إذا كان يمكن الاعتماد عليها والوثوق بها، ففي هذه الحالة فإن الخطوة الموالية هي تناول كافة جوانب المشكلة وتجميع أدلة الإثبات التي يمكن الرجوع إليها، فهي تساعد المحاسب القضائي على الإدلاء برأيه في تقريره.[1]

ويمكن تصنيف أدلة الإثبات إلى ما يلي [2] :

- إجراءات تحليلية من خلال استخدام أسلوب المقارنة
- إجراء المطابقات سواء كانت ايجابية أو سلبية بمساعدة طرف ثالث محايد
- المستندات من خلال مطابقتها للعمليات التي تمت بالسجلات
- الاستفسار وذلك بالاعتماد على المعلومات الكتابية الشفوية
- الملاحظة من خلال متابعة التدقيق الفعلي للعمليات كملاحظة المخزون من المواد أو مدى أداء المخازن لوظائفها
- الفحص المادي من خلال الحصر والفحص الفعلي

5-3 **المرحلة الخامسة: تقويم أدلة الإثبات:** إن عملية تقويم أدلة الإثبات هي عملية فحص واختبار عمليات الاحتيال والخداع وهي ذات درجة عالية من الأهمية، وكذلك البيانات قبل التوصل إلى النتائج العامة وإعداد التقرير النهائي. فعند تقويم أحد العوامل أو العناصر

[1] أسامة زيد محمد منوخ، مرجع سبق ذكره، ص: 81.
[2] أيمن هشام عزريل، دور المحاسبة القضائية للتصدي لعمليات غسيل الأموال، أطروحة دكتوراه غير منشورة، فلسطين، 2016/05/20، 2021/03/14. ،- 2 http://aymanuzrail.blogspot.com/2016/05/blog-post.html:

المؤثرة على عملية الخداع أو الاحتيال، يتعين على المحاسب القضائي أن يدلي برأيه الموضوعي في مدى كفاية أدلة الإثبات، ويقوم بتحديدها .[1]

6-3 **المرحلة السادسة: إعداد التقرير النهائي:** في مرحلة إعداد التقرير النهائي وبصفة عامة، يجب مراعاة اعتبارات إعداد التقرير، والتي من أهمها أن يشير المحاسب القضائي إلى أدلة الإثبات التي قام بتجميعها، وأن يعد التقرير بلغة صحيحة ودقيقة، بالإضافة إلى أن يتناول التقرير كافة الحقائق حيث لا يقع القارئ في شك من عدم كفاية الأدلة التي تم تجميعها من خلال الفحص والملاحظة والاستفسار والمطابقة، وإن إعداد التقرير النهائي هو عبارة عن عرض للحقائق، بطريقة تساعد على الوصف الدقيق والاستدلال الموضوعي لنتائج الفحص والتقويم .[2]

7-3 **المرحلة السابعة: المرحلة العلاجية:** تهدف هذه المرحلة إلى تحقيق الآتي:[3]

- تجفيف منابع الغش والفساد، ووقفه بتعقب مصدر أو أصل الغش والفساد والخسائر وتحديد المسؤول عنها

- تعقب وتتبع الأصول بعد امتصاص الخسائر، وتعقب الأصول والكشف عنها، حيث تتم معرفة أسباب إساءة استخدام تلك الأصول واستعادة توازن الوضع المالي وكذا تسوية الالتزام المالي والجنائي، بالإضافة إلى تطوير أنظمة الرقابة ومعالجة الثغرات لضمان عدم تكرار عمليات الغش والفساد.

[1] أسامة زيد محمد منوخ، مرجع سبق ذكره، ص 81 .
[2] موسى بشير محمد نور، مرجع سبق ذكره، ص: 62.
[3] -أسامة زيد محمد منوخ، مرجع سبق ذكره، ص: 81.

**المطلب الثالث: إجراءات، آليات المحاسبة القضائية ومتطلبات تطبيقها**

يتم التطرق في هذا المطلب إلى الإجراءات الواجب اتباعها لتنفيذ عمليات المحاسبة القضائية بالإضافة إلى آلياتها ومتطلباتها .

1-**إجراءات المحاسبة القضائية** :تتمثل إجراءات المحاسبة القضائية في الخطوات التي تتبعها هذه الأخيرة لوضع أساليبها قيد التنفيذ .[1]

ويمكن تلخيص أهم هذه الإجراءات فيما يلي [2] :

- الالتقاء بالعميل، لأن تحديد المشكلة يعتبر مرحلة أساسية أولية، فأي نزاع قائم تكون بدايته معرفة ماهية المشكلة، تحديد أبعادها والدوافع التي أدت إلى ظهورها
- تدقيق الصراع بتحديد الأطراف المعنية فيه
- التحقيق الأولي والذي يساعد على وضع خطة عمل مفصلة
- وضع خطة عمل تشمل الأهداف المستخدمة لحل المشكلة
- جمع الأدلة وتقييمها للتأكد من صحة المعلومات للإحاطة بالقضية محل النزاع
- تحليل الأضرار وتقييمها باستخدام وسائل تكنولوجية وعلمية كالحاسوب والخرائط لشرح النتائج المتحصل عليها.
- إعداد التقرير النهائي والذي يعتبر كآخر خطوة، حيث يبين فيه مجال التحقيق والأسلوب المستخدم، وتظهر فيه النتائج المتوصل إليها وآراء المحاسب القضائي، ويكون مرفقا بكل المستندات والأدلة التي 1تم جمعها، دون إغفال أية حقائق تسمح بالطعن في سلامته .[3]

[1] نجوى أحمد السيسي، مرجع سبق ذكره، ص: 53 .
[2] عبد الستار عبد الجبار الكبيسي، المحاسبة القضائية وإمكانية تطبيقها من وجهة نظر القضاء الأردني، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، عمان، الأردن، المجلد 12 ،العدد 01 ،2016 ،ص: 05.
[3] نفس المرجع السابق، ص: 06.

نستخلص مما سبق بأن اختلاف الإجراءات يكون من قضية لأخرى حسب اختلاف حيثيات كل قضية، فعلى المحاسب القضائي التأكد من عدم تعارض هذه الإجراءات التنفيذية مع المعايير والقوانين واللوائح التنظيمية .

**2-آليات المحاسبة القضائية:**

تتمثل آليات المحاسبة القضائية في العناصر التالية [1] :

- توافر المهارات والقدرات والمعرفة اللازمة للتعامل مع الأساليب الاحتيالية للفساد المالي
- استخدام تكنولوجيا المعلومات الحديثة للكشف عن حالات الغش والفساد في بيئة الأعمال الالكترونية
- الإلمام بالمهارات والقدرات المتخصصة في منع حالات الغش وتقليلها والتحقق منها والإفصاح عنها
- توافر مهارة تقديم الخدمات الاستشارية والقانونية والتخصصية فيما يتعلق بالفساد المالي
- التعرف على مهارات فحص واكتشاف واستخراج الأدلة الالكترونية لحالات الفساد والغش
- توافر مهارة فحص وحل الخلافات والنزاعات التجارية المتعلقة بحالات الفساد المالي؛
- معرفة المهارة التفاوضية لحل النزاعات القضائية
- توافر المهارة المتخصصة في فحص جرائم قرصنة الانترنت، الجريمة المنظمة وغسيل الأموال
- القدرة على إجراء المقابلات اللازمة للحصول على الأدلة الثبوتية عن حالات الفساد .

وبالتالي فإن المحاسبة القضائية تستعين بآليات متعددة للقيام بمهامها ويتطلب ذلك توافر

[1] عادل صلاح الدين محمد نور الخضر، مرجع سبق ذكره، ص: 58.

مهارات وخبرات عديدة للمحاسب القضائي في تخصصات مختلفة، هذه التخصصات عبارة عن خليط من متطلبات رجال القضاء والمحاماة والنيابات بجميع فروعها ومهارات تحقيقية وتحريات رجال الشرطة إلى جانب متطلبات مهنة المحاسبة والمراجعة [1] .

3-**متطلبات تطبيق المحاسبة القضائية** :تتمثل متطلبات المحاسبة القضائية في عدة جوانب، من أهمها ما يلي :

3-1 –**المؤهلات العلمية:** إن نجاح تطبيق المحاسبة القضائية يعتمد على استفاء وتوافر متطلباتها، مثل التعليم الأكاديمي والتدريب المستمر، فخبراء المحاسبة القضائية يمتلكون تعليما أكاديميا في المحاسبة والمالية، والقانون والمراجعة وغيرها من التخصصات الأخرى ذات العلاقة مثل علم النفس، فمهمة المحاسب القضائي هي التحقيق والكشف عن الفساد المالي، لذا عليه أن يمتلك مهارات أخرى لتعزيز قدرته على التحقيق مع المشتبه فيه للكشف عن الاحتيال أو الفساد، وكذا الإلمام بعلوم الحاسوب وتكنولوجيا المعلومات والمتابعة المستمرة للتطور والجرائم الالكترونية .[2]

3-2 –**المهارات والقدرات والمعرفة:** من بين هذه المهارات القدرة على كشف الاحتيال، التحقيق وتوفر الخبرة الكافية، معرفة الإجراءات الفعالة لإثبات أو دحض عملية الاحتيال، مهارة تقييم الأعمال، القدرة على إجراء المقابلات، العوامل العقلية، مهارة حساب الخسارة، مهارة التحقق وجمع الأدلة، ومهارة عرض البيانات وغيرها من المهارات الأخرى .[3]

[1] Emmanuel CHARRIER, L’expert Comptable Judiciaire : Un pair de la Cour, L’entreprise, le chiffre et le droit , Edition J.G. Degos et S.Trébucq, Bordeaux, 2005, P :137.

[2] عادل صلاح الدين محمد نور الخضر، المحاسبة القضائية ودورها في الحد من ممارسات الفساد المالي، رسالة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في فلسفة المحاسبة والتمويل، جامعة السودان، 2018 ،ص: 70 .

[3] مقداد أحمد الجليلي، رافي نزار جميل، مرجع سبق ذكره، ص ص: 85 -86.

3-3 **الاستقلالية:** يجب أن يتمتع المحاسب القضائي بالاستقلالية، وذلك من خلال إبداء وجهة نظره دون تحيزه لأي جهة أثناء أداء مهامه.[1]

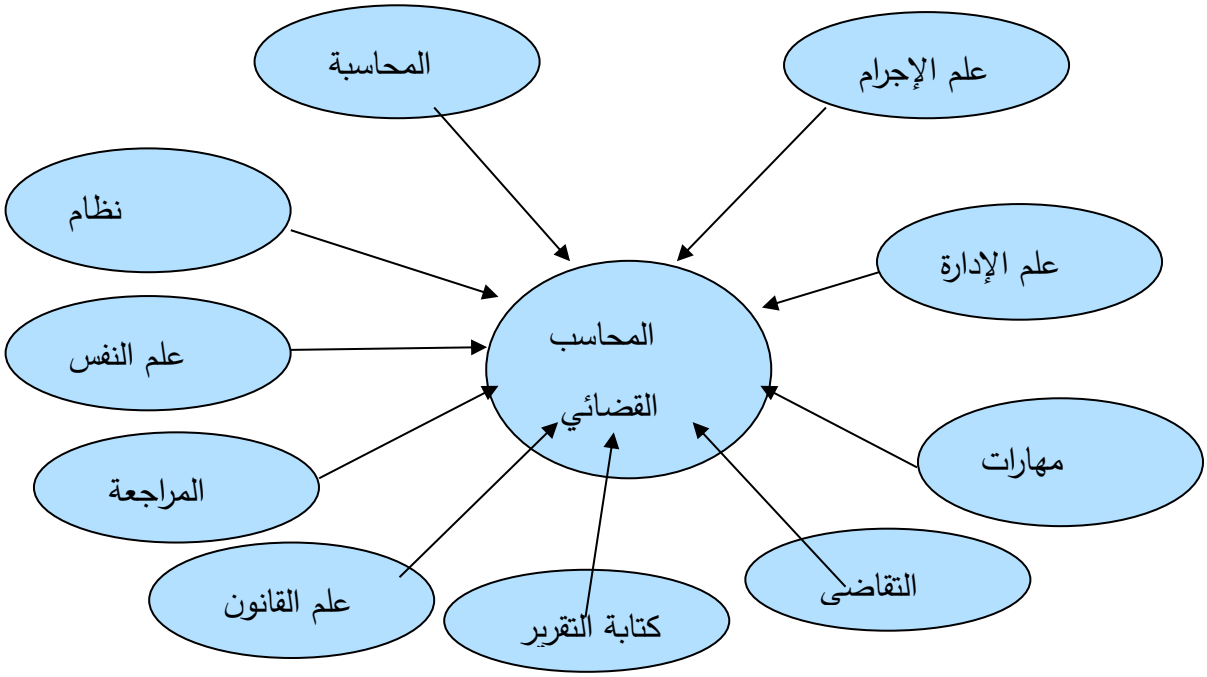
4-3 **التدريب:** يعتبر التدريب مهما في إعداد المحاسب القضائي، وذلك ليتمكن من أداء عمله على الوجه المطلوب، وتقديم التقارير الفنية إلى الجهات المعنية لفض النزاعات بصورة مرضية وعادلة.[2]

من خلال ما سبق يمكن الاستنتاج أن متطلبات المحاسبة القضائية تشمل كل من التعليم والتدريب المستمر وكذا توافر الخبرة الكافية ودمج كل تلك المهارات المكتسبة في المحاسبة القضائية يؤدي إلى تطور ونمو هذه المهنة الجديدة ليتمكن المحاسب القضائي من القيام بالأعمال الموكلة له على أكمل

وجه، فالمحاسبة القضائية تركز على ثلاثة محاور، الأساليب والإجراءات والآليات حتى تؤدي مهمتها المكلفة بها بالإضافة إلى توافر مجموعة من المتطلبات الأساسية لدى المحاسب القضائي، مثل التأهيل العلمي والعملي والتدريب والمعارف والمهارات، ويمكن تلخيص مختلف المهارات في الشكل الموالي :

[1] عادل صلاح الدين محمد نور الخضر، مرجع سبق ذكره، ص: 71.
[2] محمد الزين سيف الدين محمد علي أحمد، مرجع سبق ذكره، ص:31.

**الشكل رقم( 01-01 ): متطلبات المحاسب القضائي**




**المصدر: حيدر جميل أحمد الجبوري، تفعيل المحاسبة القضائية في الجهات التحقيقية للحد من الفساد المالي والإداري في مؤسسات القطاع العام، رسالة ماجستير، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة كربلاء، العراق، 2019 ،ص: 46**

## المبحث الثالث :أحكام عامة عن الخبير

بعد التعرف على الخبرة القضائية والخبير القضائي بصفة عامة سنتطرق في هذا المبحث إلى حالة خاصة من الخبرة القضائية وهي الخبرة القضائية المحاسبية والتي لا تختلف عموما عن باقي الخبرات القضائية في الشكل العام، ونشير أن الخبير القضائي المحاسبي هو من يكلف من طرف القاضي بالقيام بهذه المهمة، وسنتعرف فيما يلي عن الخبير القضائي المحاسبي وواجباته، وكل ما يتعلق به من واجبات ومهارات يجب أن تتوفر فيه.

**المطلب الأول: تعريف الخبير المحاسبي وواجباته**

**الفرع الأول:تعريف الخبير المحاسبي**

يقصد بالخبير المحاسبي ذلك الشخص المختص في المحاسبة وعمله هو تنظيم المحاسبة والحسابات لدى الشركات التجارية والمؤسسات باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، كما نصت عليه المادة 18 من القانون رقم 10-01 والمؤرخ 27 جوان 2010 والمتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد حيث عرفت الخبير المحاسبي بأنه :" يعد خبيرا كل شخص يمارس عادة باسمه الخاص وتحت مسؤوليته ومهمة تنظيم وفحص وتقويم وتحليل المحاسبة ومختلف أنواع الحسابات لدى المؤسسات والشركات التجارية والمدنية في الحالات التي نص عليها القانون بهذه المهمة للقيام بصفة تعاقدية بخبرة واحتساب".(عمر، 2003 ،صفحة 8)

و يشترط في الخبير المحاسب أن يكون حائزا على شهادة خبير محاسب من إحدى مؤسسات التعليم العالي، كما يجب أن يكون مسجلا ضمن جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين .

و يضح من التعريف السابق أن الخبير المحاسبي هو الشخص الذي له دراية كافية في المحاسبة والتدقيق في الحسابات وذلك لإعطاء صورة واضحة للقاضي في المهام الموكلة إليه التي تضمن حكم تعيينه في القضية ،و ليس للخبير المحاسبي الحق في تجاوز المهام الموكلة إليه المعدة في قرار تعينه والتي حددها القاضي ،و حيث أيضا عليه أن يحترم الأجال القانونية لدراسة القضية وإبداء رأيه في النزاع المطروح أمامه كمحاسب ،و لا يجب أن يتجاوز حدود كخبير في إبداء الرأي ويقوم بتكييف القضايا لأنه رأيه استشاري فقط ،بل الحكم من اختصاص القاضي .

**الفرع الثاني:أهمية الخبير القضائي المحاسبي**

و تبرز أهمية الخبير المحاسبي في أنه يلبي حاجات كل من القضاء والأجهزة الرقابة والمستثمرين والمقرضين وغيرهم وإلى الحد الذي يمكن معه تخيض معدل الجرائم المالية وتأييد الدعاوي القضائية والحد من الغش والتحايل المالي ،حيث يمكن تلخيص أهميته في العناصر التالية : ( محمد ع 2016 ،ص 47)

- تمثل المهنة تكاملا بين المحاسبة والقانون للعمل معا على تقديم تحقيقات أكثر عمقا وأكثر ارتباطا بالدعاوي القضائية.

- يساعد القضاء على مستوى الخبرة والتأهيل الذي يملكهما، حيث أنه يقوم بتقديم التقرير عن المهمة المكلف بها مدعم بالأدلة القانونية الكافية التي تساعد القاضي على الحاد القرار المناسب وتحقيق العدالة.

- يساهم في زيادة وكفاءة وفعالية المراجعة الخارجية وزيادة الثقة في مهنة المحاسبة والمراجعة واكتشاف العشر والاحتيال في القوائم المالية .

**الفرع الثالث واجبات وأتعاب الخبير القضائي المحاسبي**

**1.واجبات الخبير :**

على الخير الذي أسندت إليه مهمة الخبرة في قضية معينة أن يقوم بمهمته شخصيا، إلا إذا كان القاضي أساسا قد عين معه خبراء آخرون، كما عليه احترام المدة اللازمة للقيام بتقريره في الآجال المطلوبة، خاصة تلك المستعجلة منها، كما أنه عليه أن يؤدي مهمته تحت سلطة القاضي الذي عينه وتحت مراقبة النائب العام يؤدي الخبير القضائي مهمته تحت سلطة القاصي الذي عينه وتحت مراقبة النائب العام ".

كما أنه على الخبير أثناء قيامه بتقريره أن يقدر الأمور حق تقديرها وعن علم بها، وأن تكون هذه التقديرات والعمليات التي يقوم بها مسيئة على أسس واضحة ومنطقية، وعليه أن يحافظ على سر المعلومات المقدمة إليه، ويجب على الخبير كذلك أن يوضح الأسباب التي حملته إلى النتيجة ورأيه في القصبة، كما أنه عليه أن يتجنب الأمور التي ليست من شأنه أو تتعدى حدود مهنته الموكلة إليه، فليس له الحق أن يحل مسائل ذات صيغة قانونية، إنما عليه أن يقوم بتقرير يمكن القاضي من حل النزاع المرفوع إليه (1995، صفحة 4)

**2. أتعاب الخبير:**

من الطبيعي أن يكون للخبير أتعاب ومصروفات جراء القيام بمهمته ويعود تقدير هذه المصروفات والأتعاب على المحكمة التي عينته ولها أن نقدرها كلها أو جزءا منها على أن يكون قابلا للمراجعة عند القضاء في الحكم الذي فيه الخبير ويقوم الخبير بعد انتهاء المهمة المسندة إليه بتقديم عريضة بالأتعاب والمصروفات إلى المحكمة المعينة ويتحمل هذه الأتعاب إما المدعي عليه أو مشاطرة بينه وبين المدعى حسبما تراه المحكمة، ويجب على الخبير المعين أن لا يستلم أتعابه مباشرة من المخصوم وإلا تعرض للشطب من جدول الخبراء وهذا ما نصت عليه المادة 45 من قانون الإجراءات المدنية "لا يجوز صرف المبلغ المودع على دمة إجراءات التحقيق إلا بمعرفة قلم الكتاب تحت رقابة القاضي والمبلغ المقرر إيداعه لحساب أتعاب ومصروفات الخبراء والشهود، ولا يمكن بأي حال من الأحوال أداؤه مباشرة من الخصوم إلى الخبراء أو الشهود وإذا قبل خبير من الخبراء الجدول أي مبلغ على هذا الوجه جاز شطب اسمه من جدول الخبراء". **(رشيد، 1996، صفحة 25 ).**

**المطلب الثاني: آليات وإجراءات اعتماد الخبير في المحكمة**

يتقدم المترشحون الوظيفة الخبير القضائي يطلب التسجيل إلى النائب العام لدى مجلس القضاء الإقليمي، مصحوبين بمجموعة من الوثائق والتي تبين نوع الاختصاص الذي يرغبون

أن يسجلوا فيه، وكذلك الوثائق التي تثبت مستوى المترشح وكفاءته والتي في الشهادة الجامعية، وعلى تجربة في الميدان إن أمكن، وكذلك إمكانات المترشح المادية والمتمثل أساسا في مكتب ليكون له مقر معين، ويقوم النائب العام بتحقيق إداري يبحث فيه عن سيرة وسلوك المترشحين في الماضي، ثم يقوم بتحويل الملفات المقبولة من طرفه إلى رئيس المجلس القضائي الذي يقوم بدوره باستدعاء الجمعية العامة للقضاة العاملين فيا للمحاكم والمجالس التابعة له لإعداد قائمة الخبراء القضائيين والتي ترسل إلى وزير العدل ليصادق عليها، وبعد كل هذه الإجراءات يستلم الخبير الاعتماد والذي يحتوي على تعيينه وعلى تحديد الإقليم الذي يعمل فيه لدى مجلس قضاء محدد عندها يستدعيه النائب العام ليطلب من المجلس أن يشهد تأديته بمينه .

و لقد تم تحديد كيفية اعتماد الخبير القضائي وجميع الإجراءات السابقة الذكر في المرسوم التنفيذي رقم 95-310 المؤرخ في 18 جمادي الأول عام 1416هـ الموافق ل 10 أكتوبر 1995، في كل من المادة السادسة والسابعة والثامنة منه والتي تنص على :

- **المادة السادسة** :" يقدم طلب التسجيل في قائمة الخبراء القضائيين إلى النائب العام لدى المجلس الذي يختاره مقر إقامته بدائرة اختصاصه، ويبين الطلب بدقة الاختصاص أو الاختصاصات التي يطالب التسجيل فيها ."

- **المادة السابعة** :" يجب أن يصحب طلب التسجيل بما يأتي الوثائق الثبوتية المتعلقة بالمعلومات النظرية والتطبيقية التي بتكسبها المترشح في الاختصاص المراد التسجيل فيه، وعند الاقتضاء يصحب بالوثائق الثبوتية التي تبين الوسائل المادية التي يحوزها المترشح، ويحدد وزير العدل هذه الوثائق بقرار إن اقتضى الأمر .

- **المادة الثامنة** : "يحول النائب العام الملف بعد إجرائه تحقيقا إداريا إلى رئيس المجلس القضائي الذي يستدعي الجمعية العامة للقضاة العاملين في مستوى المجلس والمحاكم

التابعة له، إلى أعداد قائمة الخبراء القضائيين حسب الاختصاص، في أجل شهرين (02) على الأقل قبل نهاية السنة القضائية وترسل هذه القوائم إلى وزير العدل ليوافق عليها" (1995، صفحة 3 ).

**المطلب الثالث :إجراءات ومهارات الخبير القضائي المحاسبي :**

**الفرع الأول :الإجراءات**

هناك العديد من الإجراءات التي يقوم بها المحاسب القضائي وبشكل عام فإنها تشمل :

- الإلتقاء بالعميل لتحديد ماهية المشكلة وأبعادها والدوافع التي أدت إلى حدوث المشكلة.

- التدقيق في الصراع لتحديد الأطراف المعنية واللاعبين الأساسيين فيها.

- التحقيق الأولي قبل وضع الخطة المفصلة لإتاحة المجال للخطة التفصيلية اللاحقة .**(شعبان انعام،2015 ،ص 28)**

- وضع خطة عمل بالأهداف والمنهجية التي ستستخدم .

- جمع الأدلة وتقييمها للتأكد من صحة المعلومات للإحاطة بالقضية محل النزاع وقبل الإدلاء بالأراء .**(محمد م . 2017 .ص 51)**

- تحليل الأضرار وقيمتها الحالية وتحليل الحساسية واستخدام الحاسوب والخرائط وغيرها لشرح النتائج.

- إعداد التقرير النهائي مبينا فيه نطاق التحقيق والمنهج المستخدم والقيود المفروضة على النطاق والنتائج ورأي الخبير إضافة الى الجداول والرسومات وأدلة الاثبات التي

جمعها، دون إغفال أية حقائق حتى لا يسمح بالطعن بسلامة التقرير **(الحسن 2017 ،ص351)**

**الفرع الثاني المهارات**

هناك مجموعة من المهارات التي يجب توفرها في المحاسب الفضائي وهي :**( غسان 2016، صفحة 43)**

- فهم عميق الأساليب العلوم المحاسبية المتقدمة للتدقيق .
- فهم الأساليب وطرق وإجراءات التحري والتقاضي.
- المعرفة الكافية بالقوانين والتشريعات .
- مهارة التفكير المنهجي والمنظم لحل المنازعات القضائية .
- المهارات المتميزة في الاتصال الشفوي والمكتوب وتقنية المعلومات.
- مهارة الإتصال الفعال لعرض أدلة الإثبات والتقارير أمام الجهات القضائية .
- فهم عميق لمداخل وطرق المحاسبة للإحتيال .
- إضافة إلى المهارات التالية : **(الغاني ،2018 ،ص 10)**
- مهارات المحقق حيث يجب أن يمتلك مهارات التحقيق.
- مهارات إيجاد الحاسوب حيث تمكن هذه المهارة خبراء المحاسبة القضائية التدقيق من خلال أو حول الكمبيوتر في حالة تقرير غير مرضي من مراجع الحسابات .
- المهارات السلوكية أي يجب أن يمتلك روح الفريق الجيد ،و مهارة التواصل مع الأخرين.

**خلاصة :**

نستخلص من دراستنا لهدا الفصل ان الخبرة القضائية المحاسبية هي الوسيلة الأساسية لحل النزاعات الجبائية التي لايستطيع القاضي الاستغناء عنها وهي تعني تطبيق المهارات المحاسبية والتدقيقية والتمويلية والطرائق الكمية في نشر المجالات الإدارية والمدنية والجزائية.



# الفصل الثاني :

## إسهامات الخبرة القضائية المحاسبية في حل النزاعات الجبائية

**تمهيد :**

تعتبر الضرائب مورد هام لتمويل ميزانية الدولة كما أنها تعد أداة فعالة لتدخل الدولة من اجل توجيه الحياة الاقتصادية .

إن عملية إعداد وتصفية الضريبة تخضع لمجموعة من القواعد القانونية والتي تتضمنها قوانين المالية التي تصدر سنويا والتي تنظم كدالك العلاقة بين إدارة الضرائب (صاحبة حق الامتياز العام) والمكلف بالضريبة والدي يتحمل عبء الضريبة.

أثناء عملية حساب وعاء الضريبة وكيفية تحصيلها يمكن أن تقع أخطاء في حق المكلف بالضريبة ودالك فيما يتعلق بإجراءات المتابعة والتحصيل وهذا مايدفع بالمكلف بالضريبة الى الرفض والمعارضة وهنا ينشا النزاع الضريبي.

**المبحث الأول :ماهية النزاعات الجبائية**

أثناء قيام الإدارة الجبائية بتحصيل المداخيل الجبائية من المكلفين ،قد تواجه هاته الإدارة نزاع مع المكلفين حول مقدار الوعاء أو طرق وأليات التحصيل الجبري لمبالغ الضريبة ومن هذا المنطلق سوف نتطرق فيما يلي إلى شرح مفهوم المنازعات الجبائية وأسباب قيامها وأيضا التعرف على أنواعها.

**المطلب الأول : مفهوم النزاعات الجبائية**

المنازعة الجبائية هي كل ما ينتج عن خلافات بين المكلفين والإدارة الجبائية، والتي يمكن حلها أو الفصل فيها من خلال إجراءات إدارية أو قضائية [1] ،فعادة ما يواجه فرض الضريبة من طرف الإدارة الجبائية بعض الخلافات مع المكلفين بأدائها، فقد يكون هذا

[1] خيري عثمان وفريز فرج عبد العال ،إنهاء المنازعة الضريبية على الدخل بطريقة الإنفاق ،دار النهضة العربية ،القاهرة ،2013 ،ص 08.

الخلاف متعلق بتطبيق النصوص التشريعية وعدم إحترام الإجراءات، أو يكون ناتجا عن أخطاء في معدلات فرض الضريبة، كما يمكن أن يكون هذا النزاع ناتج عن تعسف من طرف الإدارة الجبائية في تحديد الوعاء الخاضع للضريبة، أي قد ينشب نزاع مع الإدارة الجبائية في كل ما يتعلق بالضريبة ابتداء من تحديد الوعاء إلى غاية التحصيل.

إن كلمة " منازعة "بمجرد النطق بها يتبادر إلى ذهن السامع حصول مشاكل وخلافات بين أطراف ،فالنزاع الجبائي يتضمن مجموعة القواعد المطبقة على الخصومة التي تثار بين المكلف من جهة والإدارة الجبائية من جهة أخرى حول تحديد وربط الضريبة من جهة وتحصيلها من جهة أخرى . إذ يحق للمكلف مخاصمة الإدارة الجبائية من أجل إعادة النظر في تحديد الوعاء أو في التحصيل وطرقه.[1]

المنازعة الجبائية هي مجموعة الخلافات القائمة بين المكلفين بالضريبة والإدارة الجبائية نتيجة سوء تقدير الإدارة الجبائية للوعاء الضريبي أو وقوع مشاكل في التحصيل .

**المطلب الثاني : أسباب قيام المنازعات الجبائية**

بعد توضيح مفهوم النزاع الضريبي فيما سبق سوف نقوم في هذا المطلب بالتعرف على أهم الأسباب التي تؤدي إلى النزاع الجبائي وهي :

**الفرع الأول :أسباب مرتبطة بالتشريع الجبائي**

قد يؤدي التشريع الضريبي بما يحتويه من خصائص سلبية إلى حدوث النزاع الضريبي بين المكلف والإدارة الجبائية، فالخصائص السلبية التي تميز التشريع الجبائي قد يؤدي إلى إختلاف الفهم والتفسير بين المكلف بالضريبة من جهة والإدارة الجبائية من جهة أخرى ،كما تؤدي كثرة التعديلات على النظام الجبائي إلى حدوث سوف الفهم وصعوبة حين التطبيق،

[1] كوسة فضيل ،الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء إجتهادات مجلس الدولة ،دار هومة للنشر والتوزيع ،الجزائر ،2010 ،ص 07.

وعلى العموم يمكن إرجاع أسباب المنازعات الجبائية التي تعود إلى التشريع الضريبي إلى ما يلي :

1- التناقض في النصوص التشريعية الضريبية : بفتح هذا التناقض المجال لتفسيرات متضاربة من الإدارة والمكلف ويمكن أن يأخذ هذا التناقض شكلين إثنين هما :

**الشكل الأول** :يطلق عليه التعارض الداخلي للنصوص، وهو الذي يقطع بين نصين ضريبتين ضمن نفس القانون الضريبي، ينشأ هذا نتيجة تداخل في صلاحيات هيئات الإدارة الضريبية .

**الشكل الثاني** : يطلق عليه التعارض الخارجي للنصوص ،و يكون ما بين نظامين مختلفين وهذا ما يقودنا إلى ظاهرة ضريبية تدعى بالإزدواج الضريبي، ويحدث نتيجة عدم وجود تنسيق بين القوانين الضريبية لأكثر من دولة.

2- **صعوبة الإلمام بالنصوص التشريعية والتشريعية والتنظيمية** : تخضع المادة الجبائية للعديد من النصوص ففي الجزائر تطبيق مقتضيات كل من القوانين التالية :

- قانون الضرائب المباشرة والمماثلة .
- قانون الضرائب غير المباشرة .
- قانون التسجيل .
- قانون الطابع .
- قانون الإجراءات الجبائية .

هذا من جهة ،بالإضافة إلى التعديلات المستمرة التي تعرف الإستقرار وتطال المادة الجبائية من جهة أخرى قد نجد في بعض الأحيان تعديلين خلال السنة الواحدة قانون المالية السنوية وقانون المالية التكميلي .[1]

**الفرع الثاني :أسباب مرتبطة بالإدارة الجبائية**

تلعب الإدارة الجبائية دورا هاما في النزاع الضريبي، فهي تمثل السلطة التنفيذية التي تقع على عاتقها عبء وضع القوانين موضع التطبيق السليم بما يكفل حماية القانون وحسن تطبيقه، وبالتالي فإن النظام الضريبي الأحسن تصورا لا تكون له قيمة إلا بفضل الإدارة التي تطبقه ،و التحقق من سلامة ذلك حماية لحقوق الدولة من جهة وحقوق المكلفين من جهة أخرى ،فكلما كانت الإدارة الجبائية قوية قل النزاع مع المكلفين ،و كلما كانت ضعيفة زادت النزاعات مع المكلفين ،و يعود ضعف الإدارة الجبائية إلى سببين هما:

1- **نقص الكفاءة لدى موظفي الإدارة الجبائية :** تعاني الإدارة الجبائية من نقص كبير في اليد العاملة القادرة على مواجهة التغيرات والتعديلات التي تحدث في التشريع الجبائي، فإنخفاض المستوى التعليمي والتكويني يساهم في إرتكاب أخطاء تؤدي إلى نشوب خلافات بين الإدارة الجبائية والمكلف.

2- **الفساد الإداري والضريبي :** أخذت هذه الظاهرة أبعاد خطيرة فيعد الفساد الضريبي والإداري ظاهرة عالمية واسعة الإنتشار لم تسلم منه البلدان المتقدمة ولا النامية ويمكن تعريف الفساد بأنه ذلك السلوك الذي يسلكه صاحب الخدمة العامة أو الخاصة والذي يقضي إلى إحداث أضرار في البناء الإقتصادي من خلال هدر الموارد الإقتصادية أو زيادة الأعباء على الموازنة العامة أو خفض كفاءة الإدارة الإقتصادية ،أو سوء توزيع الموارد بقصد

[1] حايد فاطمة، النزاع الضريبي أثناء المرحلة الإدارية في القانون الجزائري ،مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون العام ،جيجل : كلية الحقوق والعلوم السياسية (2013).

تحقيق منافع شخصية، مادية أو غير مادية عينية كانت أو نقدية على صاحب الخدمة العامة .

**الفرع الثالث :أسباب متعلقة بالمكلف**

عادة ما يؤدي نقص الوعي الضريبي لدى المكلفين إلى إهمال الواجبات الجبائية المفروضة عليهم كعدم التصريح أو عدم الإعتراف بالإدارة الجبائية، مما يتسبب في فرض ضريبة جزافية تفرضها الإدارة الجبائية قد ينتج عنها نزاع ضريبي ،و يعود نقص الوعي الضريبي لدى المكلفين إلى عدة معتقدات :

1- **شعور الفرد بثقل العبء الضريبي** : يعتبر ثقل العبء الضريبي من العوامل المهمة التي تدفع المكلفين إلى التهرب من الضريبة مما لاشك فيه أن تطور الدولة وإتساع نشاطاتها في مختلف الميادين الإقتصادية والإجتماعية أدى إلى زيادة الأعباء المترتبة على الدولة ،و لتغطية هذه الأعباء كثيرا ما تجد الدولة نفسها مضطرة لغرض العديد من الضرائب، ورفع المعدلات الضريبية ،الأمر الذي يؤدي إلى زيادة الأعباء الضريبية على المواطنين وزيادة إحساسهم بثقلها، مما يشجعهم على التملص من أدائها والتفنن في إعطاء الحجج التي تبرر تهربهم من الضريبة، فتقوم الإدارة الجبائية بإسترجاع حقوقها مع فرض زيادات تؤدي إلى وقوع خلافات مع المكلفين.

2- **الإهمال بخصوص مسك الدفاتر المنتظمة التي يفرضها القانون على المكلف** :هذا الإهمال يتجلى في عدم التنظيم وكذا عدم مطابقة هذه الوثائق للشروط القانونية المطلوبة، الأمر الذي يؤدي إلى عدم إعتراف الإدارة الضريبية بهذه الوثائق حتى وإن كان التسجيل فيها للعمليات يتم وفق القانون.

3- **التأخر في دفع الحقوق الضريبية تجاه الخزينة** : نتيجة تأخر المكلف عن دفع الحقوق الضريبية تفرض الإدارة الضريبية عليه غرامات التأخير ،مما يؤدي إلى تثاقل العبء الضريبي على المكلف مما يجعله غير قادر على سداد هذه الديون ،و طالما أن الدين الضريبي هو دين إمتيازي ولا يمكن سقوطه إلا بالتقادم فتنشأ النزاعات الضريبية .

**المطلب الثالث : أنواع المنازعات الضريبية**

لقد تم تقسيم المنازعة الضريبية إلى عدة أنواع ،و ذلك سواء بالإستناد إلى أنواع الضرائب أو بحسب المراحل التي تمر بها الضريبة ،أو من حيث الجهة المطروح أمام النزاع الضريبي .

**الفرع الأول :حسب نوع الضريبة**

و ذلك بتقسيم المنازعة الضريبية، حسب طبيعة الضرائب، إلى منازعة متعلقة بالضرائب المباشرة، وأخر متعلق بالضرائب الغير مباشرة، ويتم الإستناد في هذا القسم إلى عدة معايير غير مضبوطة ،و لا يمكن الإعتماد على أي أحد منها فقط وذلك لتعرضها للنقد وتتمثل في :

1- **المعيار الإداري** :إذا كانت الإدارة الضريبية تقوم بفرض الضريبة وتحصيلها بناءا على قوائم إسمية أو جداول تدون فيها أسماء المكلفين بها، أي أن الشخص المكلف هو الموضوع بالضريبة وكان التحصيل يتم بصفة زمنية دورية، فالضريبة هنا مباشرة أما إذا تم فرض الضريبة وتحصيلها بمناسبة واقعة أو تصرف إقتصادي معين دون إعتبار لشخص المكلف بالضريبة، كعدم معرفة الإدارة الجبائية له، فالضريبة هنا غير مباشرة.

2- **المعيار الإقتصادي** : تكون الضريبة مباشرة إذا دفعها المكلف وإستقرت عليه، وتكون غير مباشرة عندما يدفعها المكلف بها ثم يقوم بنقلها إلى شخص أخر بعد هذا الأخير محتملا لها .

3- **المعيار الفني** : تعتبر الضريبة مباشرة إذا كانت مفروضة على مادة تتميز بالثبات والإستمرار النسبيين كالملكية أو ممارسة مهنة ،و تعتبر غير مباشرة إذا فرضت على وقائع وتصرفات خاصة أو أعمال عرضية متقطعة كالاستهلاك والتداول .

**الفرع الثاني : حسب المرحلة التي تمر بها**

تمر الضريبة بمرحلتين أساسيتين :

1- **المرحلة الأولى:** تعرف بالوعاء الضريبي يتم فيها تحديد وعاء الضريبة أو ما يعرف بالمادة الخاضعة للضريبة، ومن ثم حسابها وتحديد قيمتها، وتسمى هذه المرحلة أيضا بمرحلة ميلاد الضريبة "la naissance de l'impôt».

2- **المرحلة الثانية:**هي مرحلة تحصيل الضريبة، والتي ترمي إلى نقل مبلغ الضريبة من ذمة المكلف إلى الخزينة العامة، أي استغناء الدولة لدين الضريبة.

## المبحث الثاني :المنازعات الجبائية في مرحلتها الإدارية

إن التطور والتعديل الذي يقع على مختلف القوانين والإجراءات الجبائية يحدث أهمية كبيرة لدراسة الجانب الإجرائي للمنازعات الجبائية، وعليه يمكن أن نقول أن كلمة المنازعات في الميدان الجبائي كما سبق وتطرقنا لها عبارة عن كلمة ذات معنيين، الأول مستعمل في المشاكل القائمة بين الإدارة الضريبية والمكلف بخصوص فرض الضريبة أو تحصيلها، والأخر يخص وضعية معينة يمكن أن تحل بالمكلف، حيث يلجأ للإدارة الضريبية بطلب لتعديل الضريبة حسب الموقف الذي حل به، وتمر المنازعات أمام الإدارة بعدة مراحل نوردها في ما يلي :

### المطلب الأول :منازعات الوعاء الضريبي

مسألة تحديد الوعاء الضريبي مسألة جوهرية قد ينجر عنها العديد من المشاكل بين المكلف والإدارة الضريبية . فقد لا يتقبل المكلف قيمة الوعاء المحدد والمتخذ كأساس لغرض الضريبة ،كما أن المكلف قد يقدم تصريحات كاذبة أو خاطئة عن وضعيته الضريبية إلى الإدارة الضريبية، وحتى يستطيع المكلف بالضريبة منازعة الإدارة الضريبية بخصوص الوعاء الضريبي خاصة نص القانون على وجوب شرط التظلم الإداري المسبق أو الشكاية، هذه الشكاية التي تعد أساس تحريك المنازعة الضريبية على مستوى الإدارة أو القضاء .[1]

#### الفرع الأول :الشكاية

الشكوى أو ما يصطلح عليه بالتظلم الإداري إجراء قانوني، ويقصد به أن يقدم صاحب الشأن الذي صدر القرار في مواجهته إلتماسا إلى الإدارة بإعادة النظر في قرارها الذي سبب إضرار بمركزه القانوني لكي تقوم بسحبه أو تعديله.

[1] * قصاص سليم ،المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري ،مذكرة ماجستير في القانون الخاص فرع قانون الأعمال ،كلية الحقوق والعلوم السياسية ،جامعة قسنطينة، السنة الجامعية 2007-2008 ،ص 08-09.

1- **الأجال** :أجال التظلم الإداري ترفع في حدود المواعيد المنصوص عليها قانونا، سواء التي تسري عليها القواعد العامة أو المتعلقة بالقواعد الخاصة بالنسبة للشكوى الضريبية، وكقاعدة عامة تقبل الشكايات إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي أدرج فيها الجدول .[1]

2- **الشكل** : من خلال المادة 73 من قانون الإجراءات الجبائية فإنه للشكوى شكل قانوني معين، ولعل أهم ما اشترطته هذه المادة في الشكاية :

- أن تكون فردية كأصل عام في الحالات غير العادية .
- تقدم الشكاية في رسالة بسيطة ولا تخضع لحقوق الطابع .
- ذكر الضريبة المعترض عليها .
- توقيع صاحبها باليد .[2]

3- **المحتوى** : بالنسبة للضرائب المباشرة أوجب المشرع أن تحتوي شكاية المكلف موجز لطلباته والأسانيد التي بنيت عليها، وعلى أن يكون موضوعها متوافقا وطبيعة الضريبة المتنازع عليها ،و هنا نفرق بين الطلبات التي يكون الغرض منها : تصحيح أخطاء بسيطة وبين التي يكون موضوعها إعادة النظر في كيفية حساب الضريبة أما إذا كان موضوع الشكوى يتعلق بالرسم على القيمة المضافة TVA فإن الشكوى لا تقبل إلا في حالة واحدة كون تقدير الضريبة الأصلية قد تم بصفة تلقائية من طرف الإدارة وليس بموجب تصريح كاذب.[3]

[1] Instruction générale sons les procédures contentieuses M.F DGIDC 2012 ,p03.

[2] من الفقرة 04 من المادة 73 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2021.

[3] حسين فريحة (2008) ،الإجراءات الإدارية والقضائية لمنازعات الضرائب المباشرة ،الجزائر ،دار العلوم للنشر والتوزيع.

**الفرع الثاني :التحقيق في الشكوى وإتخاذ القرار**

1- **التحقيق في الشكوى** : عند تقديم المكلف بالضريبة لشكايته أمام الإدارة الضريبية، تقوم هذه الأخيرة بتسجيلها في سجل خاص، وبعدها يقوم المدير الولائي للضرائب بأمر مفتش الضرائب بإجراء التحقيق ويكون التحقيق في الشكوى في الشقين الشكلي والموضوعي، أي شكلها ومحتواها .

2- **إتخاذ القرار المتعلق بالشكوى** : بناءا على المعطيات القانونية والإدارية يصدر المدير الولائي قرارا يتضمن رفض كلي لطلبات المكلف بالضريبة (الشاكي) أو تخفيض جزئي أو كلي للضريبة محل النزاع ،و قبل إتخاذ القرار من طرف المدير الولائي للضرائب ،يطلب من المفتش المختص إقليميا إقتراح كتابي في موضوع النزاع ويعرض على رئيس مكتب المنازعات لإبداء رأيه كتابيا.[1]

3- **تبليغ القرارات** : تبلغ قرارات المدير الولائي للضرائب إلى المكلف شخصيا أو من ينوب عنه إلى العنوان المذكور في الشكوى، وذلك بموجب رسالة موصى عليها مع شعار بالإسلام.[2]

**المطلب الثاني : منازعات التحصيل الجبائي**

بعد القيام بعملية تحديد الوعاء والمفاضلة بين الطريقة الكيفية أو الكمية لتحديده ،و بعد ضبط الضريبة وتحديدها تبقى المرحلة الأخيرة ،و هي تحصيل قيمة الضريبة، أي نقل قيمة الضريبة من المكلف إلى الخزينة العمومية وتكون بطريقتين :

[1] حسين فريحة ،المرجع السابق ،ص 41.
[2] أمزيان عزيز (2005) ،المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري ،دار الهدى ،الجزائر.

1- **التحصيل الودي للضريبة:** وهي الطريقة العادية،و هي الأصل في دفع الضريبة من المكلف.

2- **التحصيل الجبري "القسري** " :و هي الطريقة غير العادية وهنا يكون التحصيل بقوة القانون وفي بعض الأحيان الإستعانة بالقوة العمومية.[1]

**الفرع الأول :المنازعات المتعلقة بإجراءات المتابعة**

بعد حلول تاريخ إستحقاق الضريبة يبلغ المكلف بسندات إجراءات المتابعة ،و بالتالي البدء في مباشرة الإجراءات التنفيذية ضده ،لأنه لم يدفع الضريبة بشكل ودي أو طوعي وذلك من خلال اللجوء خاصة إلى الغلق المؤقت للمحل التجاري والحجز ثم البيع.

1- **الإعتراض على سند المتابعة** : يعد كل سند يتعلق بالمتابعة كأنه قد تم تبليغه ليس لتحصيل القسط الواجب تحصيله عن الحصص المقيدة فيه فحسب ،بل حتى لتحصيل جميع الأقساط من نفس الحصص التي قد يحل استحقاقها قبل أن يسدد المكلف بالضريبة دينه لأحكام المادة 148 من قانون الإجراءات الجبائية .[2]

لكن إستثناءا يمكن للمكلف بالضريبة الإعتراض على سند المتابعة بشرط أن يكون مستوفيا للبيانات التالية :إمضاء المحاسب ،إسم ولقب عون المتابعة، إسم الشخص الذي سلم له السند وطبيعة المحضر.

[1] أحمد بلحاج ،مذكرة التحصيل الضريبي في الجزائر ،المدرسة العليا للتجارة، 2002.
[2] كوسة الفضيل، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء إجتهادات مجلس الدولة ،دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع ،الجزائر 2010.

ففي حالة وجود عيب شكلي في إجراءات المتابعة مثل : عدم ذكر العناصر الواردة في الإخطار بالدفع ،يمكن للمكلف بالضريبة أن يطلب إلغاء سند المتابعة أمام القاضي الإداري لكونه غير مستوفي للشروط الشكلية المقررة قانونا.[1]

2- **طلب إيقاف التسديد** *:* إن منازعة المكلف بالضريبة لإدارة الضرائب في تقديرها للضريبة أو إجراءات التسديد ،و بصفة عامة مهما كان موضوع المنازعة لا توقف التسديد ،إلا بأمر صادر من قاضي الإستعجال .

و بالرغم من امتيازات قابض الضرائب في مباشرة كل إجراءات التحصيل التي منحها له قانون الإجراءات الجبائية، إلا أن هذه الإجراءات تخضع لرقابة القاضي الإداري دائما ،و ذلك يتضح من خلال قرار مجلس الدولة الصادر بتاريخ 1998/11/09 .

و بالمقابل منح المشرع المكلف بالضريبة حق الإعتراض على هذه الإجراءات ومنحه أيضا الحق في تقديم طلب إيقاف التسديد أمام القاضي الإستعجالي، وهو ما نص به مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 2005/03/08 .[2]

**الفرع الثاني : الإعتراض على التحصيل القصري**

إن الإعتراض على التحصيل القصري يسمى أساسا بالموضوع ويتعلق سواء بوجود الإلتزام ككل أو جزء منه أو وجوب الوفاء به ،و منه الإعتراض هنا يتعلق بموضوع المتابعة لا شكلها .

و تجدر الملاحظة أن الإعتراض هنا لا ينتج أي أثر قانوني بالنسبة لتوقيف المتابعة بالرغم من أنه يتعلق بالموضوع ،إلا إذا كان المكلف بالضريبة قد قدم جميع الضمانات اللازمة للحفاظ على حقوق إدارة الضرائب .[1]

[1] كوسة الفضيل ،نفس المرجع ،ص 83.
[2] فضيل كوسة ،نفس المرجع ،ص85.

**المطلب الثالث : المنازعات أمام لجان الطعن**

لقد أعطى المشرع المكلف بالضريبة، إمكانية عرض النزاع أمام لجان الطعن ،إذا لم يتم قبول الشكوى التي تم تقديمها إلى الإدارة الجبائية سلفا، سواء كان هذا الرفض كليا أو جزئيا .

هذا الطعن يعد إختياريا المكلف بالضريبة، بحيث يمكنه اللجوء مباشرة إلى القضاء الإداري ،عكس التظلم الإداري المسبق أمام الإدارة الجبائية الذي يعد إجراءا إجباريا قبل أي إجراء رفع الشكوى أمام القضاء أو لجان الطعن .

**الفرع الأول :إجراءات الطعن أمام اللجان الإدارية**

تختلف إجراءات الطعن المتبعة بإختلاف أنواع اللجان الإدارية والتي سنتطرق إليها على النحو التالي :[2]

1- **إجراءات الطعن المتبعة أمام لجان الطعن** :عمد المشرع الجزائري إلى جعل اللجوء إلى هذه اللجان على سبيل الإختيار ،و عليه فإن المكلف بالضريبة الذي لم يرضيه قرار الإدارة الجبائية يمكنه اللجوء إلى الطعن أمام هذه اللجان في أجل أربعة أشهر من تاريخ إستلام قرار الإدارة ،على أن لا يكون قد تقدم بطعن قضائي في الموضوع ،كما لم يحدد المشرع شكل ومحتوى الطعون.

2- **إجراءات الطعن المتبعة أمام لجان المصالحة** : يمكن للمكلف بالضريبة في حالة وقوع خلاف حول إقتراح إعادة التقويم أن يطلب رأي لجنة التوفيق الولائية في غضون ثلاثون يوما

[1] أمزيان عزيز ،المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري ،دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع ،عين مليلة، الجزائر 2005.

[2] محمد لمين سلخ وأخرون، حقوق المكلف بالضريبة في المرحلة الإدارية من المنازعات الجبائية، كتاب الملتقى العلمي الدولي الرابع (دور المنازعات الجبائية في ضمان إستدامة المؤسسات الإقتصادية ،جامعة الشهيد حمة لخضر، الوادي ،الجزائر 2022-2023 ،ص 451-452.

من تاريخ الإستلام باليد أو بالبريد المضمون مقابل إشعار بإستلام هذا الأخير وذلك بتوجيه طلبه إلى رئيس لجنة التوفيق الولائية .

3- **إجراءات تقديم الطلبات أمام لجان الطعن الولائي** :ترسل طلبات المكلفين الكبرى حسب الحالة ،و تحرر على ورقة عادية مرفقة بالإنذارات مع ضرورة تقديم المبررات الكافية لإثبات حالة العوز التي تجعلهم عاجزين عن إجراء ذمتهم تجاه الخزينة بكل طرق الإثبات الممكنة مع تقديم الشروحات اللازمة بالنسبة للطلبات التي ترمي إلى الإعفاء من الزيادات والغرامات.

كما يتوجب على قابضي الضرائب بمناسبة تقديم طلباتهم الرامية إلى إنعدام قيمة الضرائب غير القابلة للتحصيل بالنسبة للضرائب والرسوم إبتداء من السنة الخامسة التي تلي سنة الإدراج في التحصيل مع ذكر الأسباب التي أدت إلى عدم إمكانية تحصيل هذه الديون .

**الفرع الثاني : إجراءات سير عمل اللجان الإدارية**

1- **إجراءات سير عمل لجان الطعن** : تجتمع هذه الجان بناء على استدعاء من رئيسها مرتين في الشهر ،و لا يصح اجتماعها إلا بحضور أغلبية الأعضاء ،و تستدعي اللجنة المكلفة بالضريبة أو ممثلهم لسماع أقوالهم ،و لذلك يجب أن تبلغهم الاستدعاء لحضور الإجتماع قبل عشرين يوما من تاريخ انعقاده وتتم الموافقة على أراء اللجنة بأغلبية الأعضاء الحاضرين ،و في حالة تساوي الأصوات يرجع صوت الرئيس على أن يتم تبليغ هذه الأراء الموقعة من طرف رئيس اللجنة بواسطة الكاتب حسب الحالة إلى المدير الولائي للضرائب أو مدير كبريات المؤسسات خلال أجل عشرة أيام إبتداء من تاريخ إختتام أشغال اللجنة الولائية والجهوية ،و في أجل عشرون يوما بالنسبة للجنة المركزية.

2- **إجتماع لجنة المصالحة** : تجتمع لجنة المصالحة على مستوى المديرية الولائية للضرائب بدعوة من رئيسها، دون أن يحدد توقيت اجتماع اللجنة تاركا بذلك السلطة التقديرية لمصالح

إدارة الضرائب في تحديدها كونها الجهة المنظمة للاجتماع والمشرفة على ترأس اللجنة، وتستدعي اللجنة المكلفين بالضريبة أو ممثلهم لسماع أقوالهم ولذلك يجب أن تبلغهم الاستدعاء لحضور الإجتماع قبل عشرين يوما من تاريخ انعقاده ،و لا تصح مداولاتها إلا بحضور خمسة أعضاء على الأقل بما فيهم الرئيس، وتتم الموافقة على أراء اللجنة بأغلبية الأعضاء الحاضرين وفي حالة تساوي الأصوات يرجح صوت الرئيس .

3- **إجتماع لجان الطعن الولائي** : ينعقد اجتماع أسبوعي واحد على الأقل للجان الطعن الولائي على مستوى مديرية كبريات المؤسسات دوريا كل شهر على الأقل باستيداع من رئيسها ،و لا تصح اجتماعات هذه اللجان إلا بحضور ثلثي أعضائها الذين يتم إخطارهم قبل ثمانية أيام على الأقل من تاريخ الإجتماع.

**الفرع الثالث: صدور أراء اللجان الإدارية**

1- **صدور أراء لجان الطعن** : إن لجان الطعن ملزمة بإصدار قرارها حول الطعون المرفوعة إليها بالقبول أو بالرفض صراحة في أجل أربعة أشهر تحسب إبتداء من تاريخ تقديم الطعن إلى رئيس اللجنة ،فإذا لم تقم اللجنة بإيداع قرارها في هذا الأجل فإن ذلك يفسر على أنه رفضا ضمنيا للطعن ،و هو ما يجيز للمكلف بالضريبة أن يقوم برفع دعواه أمام المحكمة الإدارية في أجل أربعة أشهر تحسب بداية من تاريخ انقضاء الأجل الممنوح للجنة لكي تبت في الطعن .

2- **صدور أراء لجان المصالحة** : تبت لجنة التوفيق في الطلبات المعروضة عليها برأي مبررا خلال أجل أربعة أشهر إبتداء من تاريخ إستلام الطلبات من طرف كاتب اللجنة ،كما يتعين على رئيس اللجنة إعلام المكلف بالضريبة بالأساس الضريبي الذي توصلت إليه اللجنة عقب إنتهاء الإجتماع، على أن يبلغ رسميا بالقرار المتضمن رأي اللجنة والجدول الضريبي من خلال أجل ثلاثة أشهر إبتداء من تاريخ إبداء الرأي الصادر عن لجنة التوفيق.

3- **صدور أراء لجان الطعن الولائي** : تبت لجنة الطعن الولائي في الطلبات المعروضة أمامها بقرارات معالمة وتكون مداولات اللجان في محضر جلسة ممضى من طرف الأعضاء الحاضرين ليقوم المدير الولائي للضرائب أو المدير الجهوي للضرائب أو مدير المؤسسات الكبرى بحسب الحالة بإصدار قراره الذي يجب أن يكون مطابقا لقرار اللجنة المختصة على أن يتم بتبليغه إلى المكلف بواسطة رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام في أجل 15 يوما من تاريخ إجتماع اللجان .

**المبحث الثالث :المنازعات الجبائية في مرحلتها القضائية :**

**المطلب الأول :إجراءات الطعن أمام المحكمة الإدارية**

يستند الإختصاص القضائي بالنظر في منازعات الضرائب والرسوم المماثلة للمحاكم الإدارية ،فإذا كان قرار المدير الولائي للضرائب أم مدير كبريات المؤسسات غير مرضي للمكلف للضريبة يمكنه أن يلجأ إلى القضاء.[1]

فللقاضي دور كبير فهو يشارك بصفة فعالة في مجريات الدعوى وسيرها هذا ما يسمح له غالبا في تخفيف عبء عدم مساواة التي تخنق المدعى في مواجهة الإدارة، وعليه يمكن القول الدعوى الضريبية كغيرها من الدعاوى تتطلب جملة من الشروط والإجراءات إلى غاية صدور القرار وتبليغه .[2]

**الفرع الأول: شروط رفع الدعوى الضريبية**

يمكن للمكلف أن يلجأ وفي مرحلة من المراحل التي تمر بها الضريبة إلى العدالة قصد إنصافه فيمكن له أن يطعن أمام المحكمة الإدارية في مختلف القرارات الصادرة عن إدارة

[1] محمد بعلي الصغير، الوسيط في المنازعات الإدارية ،دار العلوم للنشر والتوزيع ،2009 ،ص 241.
[2] عزيز أمزيان، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري ،دار الهدى ،ط 2 ،الجزائر ،2008 ،ص 60.

الضرائب إذا لم ترضيه سواء في مجملها أو في جزء منها، وله كذلك حق الإعتراض على مختلف إجراءات التحصيل والمتابعة في ذلك التحصيل القسري، إلغاء الحجز أو الإعتراض عليه وكذلك الإعتراض على الغلق المؤقت للمحل التجاري لكن دعوى المكلف هذه والنظر فيها يبقى معلقا بتوافر شروط.[1]

**1- الشروط العامة :**

من الشروط الأساسية في كل دعوى قضائية الواجب توافرها في المدعى لرفع الدعوى المتمثلة في الصفة وأن يثبت وجود مصلحة له لإقامة الدعوى.[2]

و التمتع بالأهلية القانونية للتقاضي، وإحترام الإجراءات القانونية والإختصاص المحلى والنوعي ويجب أن تتوفر عريضة الدعوى الجبائية على كافة البيانات العامة .

**2- الشروط الخاصة:**

هناك شروط خاصة لقبول الدعوى الضريبية تضمنها التشريع الضريبي، تتعلق أساسا بمواعيد الطعن القضائي وشكل ومحتوى العريضة الضريبية ويمكن إجمالها فيما يلي:

التظلم الإداري المسبق الشكوى : كأصل عام التظلم الإداري المسبق يعد شرطا جزائيا في المنازعات الإدارية ولكن استثناءا يعد إلزاميا في المنازعات الضريبة كونها منازعة من نوع خاص .[3]

[1] عزيز أمزيان ،المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، ط2 ،المرجع السابق ،ص 61.
[2] المادة 13 من قانون رقم 08-09 المؤرخ في 18 صفر عام 1429 الموافق 25 فبراير سنة 2008 ،المتضمن ق .إ . م . إ.
[3] بدايرية يجى، المرجع السابق ،ص 146.

**3- مواعيد رفع الدعوى:**

ترتبط المنازعة الضريبية بمواعيد محددة ومضبوطة واجبة الإحترام وإلا لا تقبل الدعوى شكلا، فيبدأ حساب مدة الطعن خلال شهر من تلقي رد رئيس المصلحة إذا تعلق الأمر بطلب استرداد المحجوزات أو من تاريخ تبليغ المكلف بقرار مدير الضرائب بالولاية المختص في حالة الإعتراض على الشرعية الشكلية لإجراءات المتابعة أو التحصيل القسري أو من تاريخ انقضاء الأجل الممنوح للإدارة للرد من طلب المكلف وهو شهر واحد.[1]

**أجال رفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية** : يبث كل من مدير كبريات المؤسسات والمدير الولائي للضرائب ورئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجواري للضرائب التابع له المكلف بالضريبة في أجل شهرين(02) ابتداء من تاريخ تقديم الشكوى وفقا للفقرة الأولى من نص المادة 153 مكرر 1.[2]

**4- الشروط المتعلقة بشكل العريضة ومحتواها :**

تحرك الدعوى الضريبية بعريضة افتتاح دعوى التي يجب أن تتوفر على مجموعة من البيانات الشكلية التي تهدف إلى إعطاء المدعى عليه صورة كاملة عن رافع الدعوى الذي يخاصمه وموضوع الدعوى وغيرها من المعلومات التي تحتاج التعرف عليه.[3]

و تخضع الدعوى إلى عدة شروط شكلية منها ما هو منصوص عليه في التشريع الجبائي ومنها ما هو محدد في المواد 15-815-816 من ق . إ .م . إ [4] على شروط قبول عريضة افتتاح الدعوى شكلا.

---

[1] محمد يعلي الصغير ،المرجع السابق ،ص 241.
[2] المادة 153 مكرر 1 من ق .إ . ج . ج ،نفس المرجع .
[3] سليم قصاص، المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري، شهادة ماجستير في القانون الخاص ،جامعة الإخوة منتوري قسنطينة ،كلية الحقوق والعلوم السياسية، السنة 2007-2008 ،ص 53.
[4] المواد 15-815-816 من ق .إ. م . إ.

– كما يجب أن تحرر على ورق مدموغ، وتوقع من قبل صاحبها.

– كل شخص يريد تقدي شكوى لحساب الغير يجب عليه أن يستظهر وكالة قانونية غير أنه لا يشترط تقديمها للمحامين المسجلين قانونا في نقابة المحامين، ولا على الأشخاص الذين يستمدون من وظائفهم أو من صفاتهم حق التصرف بإسم المكلف بالضريبة.

– أن تكون العريضة مرفقة بنسخة من إشعار تبليغ القرار المعترض عليه.[1]

**الفرع الثاني : خوصصة التحقيق من الدعوى**

أن إجراءات التحقيق الخاصة الوحيدة التي يجوز الأمر بها في مجال الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال هي مراجعة التحقيق والخبرة.

و في حالة ما إذا رأت المحكمة الإدارية ضرورة الأمر بمراجعة التحقيق، فإن هذه العملية تتم بحضور الشاكي أو وكيله، على يد أحد أعوان مصلحة الضرائب غير ذلك الذي قام بالمراقبة الأولى.

- يعين العون المكلف بإجراء مراجعة التحقيق من قبل المدير الولائي للضرائب .
- يحدد الحكم القاضي بهذا الإجراء مهمة والمدة التي يجب عليه أن يجرى خلالها مهمته.[2]

**1– التحقيق الإضافي:**

يكون التحقيق الإضافي إلزاميا كلما قدم المكلف بالضريبة وسائل جديدة قبل الحكم وعندما يحصل عليها بعد إجراء التحقيق الإضافي أن يتذرع مدير الضرائب بالولاية بوقائع أو أسباب لم يسبق للمكلف بالضريبة العمل بها.[1]

[1] فريجة حسين ،إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر ،المرجع السابق ،ص 86 .
[2] المادة 85 ف 1 من ق . إ. ج . ج .

**2- مراجعة التحقيق:**

إذا رأى القاضي بأن المنازعة المطروحة عليه غير جاهزة للحكم فإنه يمكن له أن يأمر بمراجعة التحقيق على يد أحد أعوان الضرائب غير ذلك الذي قام بالتحقيق الإضافي وهذا يكون بحضور المدعى أو وكيله وحضور رئيس المجلس الشعبي البلدي أو عضوين من لجنة الدائرة للطعن في الضرائب المباشرة.

يحرر العون المكلف بمراجعة التحقيق محضرا، ويضمنه ملاحظات المشتكى، وكذا عند الاقتضاء ملاحظات رئيس المجلس الشعبي البلدي، يبدي رأيه ويرسل مدير الضرائب بالولاية الملف إلى المحكمة الإدارية مرفقا باقتراحاته .[2]

**3- الخبرة:**

تعتبر الخبرة من أكثر إجراءات التحقيق المستعملة، لأنها تتعلق بمسائل مالية وحسابية دقيقة، وطريقة حساب الضريبة وتأسيسها وربطها، والقاضي لا يستطيع العلم بها ،و بالتالي لا يمكن للمحكمة أن تقضي في المسائل الفنية بعملها، بل يجب أن تكلف بهذه المهمة لذوي الإختصاص، وتمنح لهم مهمة تقنية أو فنية يقومون بإبداء ملاحظاتهم وإعطاء تقديراتهم الضرورية لمسائل المنازعات .[3]

**أ-تعيين الخبرة ورده**

أ- **1 تعيين الخبير** : شروط تعيين الخبراء تتم الخبرة في معظم الحالات على يد خبير واحد تعينه المحكمة الإدارية ،غير أنه في حالة طلب أحد الطرفين ذلك يتم إسنادها إلى ثلاثة

[1] بدايرية يحي، المرجع السابق ،ص 171.
[2] طاهري حسين ،المرجع السابق ،ص 105.
[3] فريجة حسين ،المرجع السابق ،ص 95.

خبراء حيث يعين كل طرف خبيرة، وتعين المحكمة الإدارية الخبير الثالث، وقد نص قانون الإجراءات الجبائية على الأحكام الخاصة بالخبير في الحالتين التاليتين :

- **من لا يجوز تعينهم كخبراء:** نصت الفقرة الثالثة من المادة 86 من ق . إ . ج . ج على الأشخاص الذين ا يجوز تعينهم كخبراء وهم :

- الموظفون الذين شاركوا في تأسيس الضريبة المعترض عليها .
- الأشخاص الذين أبدوا رأيا في القضية المتنازع عليها .
- الأشخاص الذين تم توكليهم من قبل أحد الطرفين أثناء التحقيق .
- كما أنه في حالة ما إذا رفض خبير المهمة المسندة إليه أو لم يؤدها يعين خبيرا أخر بدلا عنه.[1]

أ- **2 رد الخبير** :يحق لكلا طرفي النزاع رد الخبير سواء المعين من طرف المحكمة الإدارية أو من طرف الخصم ،يوجه طلب الرد هذا إلى المحكمة الإدارية بالمجلس في أجل 08 أيام كاملة اعتبارا من اليوم الذي استلم فيه الطرف المعني بالتبليغ إسم الخبير وعلى الأكثر قبل بداية إجراء الخبرة .و لا يقبل رد الخبير إلا في الحالات التالية :

1- القرابة المباشرة والقرابة غير المباشرة لغاية الدرجة الرابعة .
2- وجود مصلحة شخصية كأن يكون للخبير مصلحة في النزاع.
3- وجود سبب جدي على أن يبت في هذا الطلب بتا عاجلا.[2]

[1] العيد صالحي، المرجع السابق ،ص 110.
[2] عزيز أمزيان ،المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري ،ط2 ،ص 81.

**ب- إجراءات الخبرة :**

يتم تعيين خبير من طرف المحكمة الإدارية ليقوم بأعمال الخبرة ،حيث يتم تحديد يوم وساعة بدء العمليات ويعلم المصلحة الجبائية المعينة وكذا المشتكي، وإذا إقتضى الأمر الخبراء الأخرين ،و ذلك قبل 10 عشرة أيام على الأقل من بدء العمليات يتوجه الخبراء إلى مكان إجراء الخبرة بحضور ممثل على الإدارة الجبائية ،و كذلك الشاكي أو ممثله، حيث يقومون بتأدية المهمة المنوطة بهم من قبل المحكمة الإدارية ،يقوم عون الإدارة بتحرير محضر مع إضافة رأيه فيه ويقوم الخبراء بتحرير إما تقرير مشترك وإما تقارير منفردة يودع المحضر وتقارير الخبراء لدى كتابة الضبط للمحكمة الإدارية، حيث يمكن للأطراف التي تم إبلاغها بذلك قانونا، أن تطلع عليها خلال مدة 20 عشرون يوما كاملة .

يقدم الخبراء كشفا عن أمر تفرغهم ومصاريفهم وأتعابهم، وتتم تصفية ذلك وتحديد الرسم بقرار من رئيس المحكمة الإدارية.

**ت- الحكم المتعلق بالخبرة :**

للقاضي سلطة تقديرية المطلقة في تحديد مهمة الخبير من أجل رفع الغموض عن بعض المسائل التقنية في سبيل تنوير المحكمة وإيجاد حل عادل للقضية المعروضة عليه.[1]

هو ما يؤكده قرار مجلس الدولة تحت رقم 5722 الصادر بتاريخ 2002/10/13 والمتضمن حيث أنّ إدارة الضرائب طعنت في مصداقية الخبرة وصحتها ونزاهتها كونها لم تشارك فيها مع الخبير لم يعتمد على الملف الجبائي ولم يشارك معه في الخبرة المفتش المصفي للضرائب.

[1] عطوي عبد الحكيم، المرجع السابق ،ص 127.

حيث أنه وفعلا بالرجوع إلى القيمة التي حددها الخبير فإن الفرق شاسع وكبير ويفوق نسبة كبيرة مما يجعل محل الخبرة محل شك في صحتها.

**4- عوارض دعوى الضريبة :**

أ-**سحب الطلب** : نصت عليه المادة 87 ف 1 من ق . إ . ج . ج "يجب على كل مشتكي يرغب في سحب طلب أن يخبر بذلك قبل صدور الحكم ،برسالة محررة على ورق بدون دمغة ،يوقعها بيده أو من طرف وكيلة ".[1]

- في حالة ترك الخصومة تكون المصاريف على عاتق المتخلي عنها ما لم يتفق الطرفان على خلاف ذلك.[2]

ب-**طلب تدخل الغير من ذوي المصلحة** : يجب تحرير طلب التدخل في طرف الأشخاص الذين يثبتون وجود مصلحة لهم في حل النزاع حصل في مجال الضرائب والرسوم أو الغرامات الجبائية على ورق بدون دمغة، وهذا قبل صدور الحكم بشأن النزاع المطروح .[3]

ت-**الطلبات الفرعية لمدير الضرائب بالولاية** : يجوز للمدير الولائي للضرائب أن يقدم أثناء التحقيق في الدعوى طلبات فرعية ،قصد إلغاء أو تعديل القرار الصادر في موضوع الشكوى الابتدائية، وتبلغ هذه الطلبات إلى المشتكي.[4]

**5- مسألة الصلح:**

للإشارة أن مسألة محاولة الصلح لا ينبغي العمل بها في مجال المنازعات الضريبية لأن الغاية النهائية من موضوع المنازعة الضريبية هو تحصيل مبالغ مالية تعتبر ديونا

[1] لكحل عائشة ،المرجع السابق ،ص 55-56.
[2] المادة 87 ف 1 من ق . إ . ج . ج .
[3] المادة 87 ف 2 من ق . إ . ج . ج .
[4] المادة 88 من ق . إ. ج . ج .

للخزينة العمومية، فلا يمكن لإدارة الضرائب أن تتصالح بما يمس هذه الديون ولا مجال للمصالحة ،غير أنه يجب مع ذلك على المصالح الضريبية الإستجابة لإستدعاءات القاضي بدون الإلتزام بأي شيء، حسب ما ذكرت به المديرية العامة للضرائب به أعوانها في تعليماتها المتعقلة بالإجراءات الإدارية والقضائية للمنازعات الضريبية، ومنه مادامت الضريبة واجب عام لتحقيق نفع عام مؤسس دستوريا يكرس واجبات وحقوق المواطنة فلا يمكن التنازل عنه ولا يمكن لإدارة الضرائب أن تتصالح مع المكلفين بالضريبة مخالفة القانون .[1]

**المطلب الثاني : إجراءات الإستئناف أمام مجلس الدولة**

لقد حددت المادة 90 والمادة 91 من قانون الإجراءات الجبائية إجراءات الإستئناف أمام مجلس الدولة وشروطها .

**الفرع الأول: الشروط المتعلقة بأشخاص الخصومة في الاستئناف :**

**1- الشروط الموضوعية :**

- **أن يكون الحكم المستأنف فيه قضائيا:** يجب أن يصدر الحكم عن جهة قضائية وهي المحكمة الإدارية والتي تعتبر كمحكمة الدرجة الأولى.

- **شرط الصفة** :بمعنى أن يكون صاحب الحق المكلف بالضريبة هو الذي باشر الدعوى أو ممثله القانوني.

- **شروط المصلحة** : لابد من توفر مصلحة شخصية للطاعن .

**الفرع الثاني: شروط متعلقة بشكل العريضة :**

لابد من توافر معلومات وبيانات نوجزها في ما يلي :

[1] لكحل عائشة، المرجع السابق، ص 47-48.

– الإسم واللقب – الموطن – المهنة لكل الخصوم – موجز للوقائع – الأوجه التي بنى عليها الطعن.

- نسخة رسمية من الحكم المطعون فيه .
- عدد من النسخ حسب عدد الخصوم .
- توقيع المحامي المعتمد لدى مجلس الدولة وإلا قوبلت بالرفض .

**الفرع الثالث: شروط متعلقة بالآجال :**

لقد حدد المشرع الآجال تحديدا دقيقا وواضحا فرفع الإستئناف خارج هذه الأجال القانونية يؤدي إلى رفض الإستئناف من طرف مجلس الدولة يجب أن تودع عريضة الإستئناف لدى كتابة الضبط في ميعادها المحدد بشهرين، والذي يسري بالنسبة للإدارة الجبائية اعتبارا من اليوم الذي يتم فيه تبليغ المصلحة الجبائية المعنية.[1]

**الفرع الرابع: قرار مجلس الدولة وتبليغه :**

**2-أ –قرار مجلس الدولة :** بعد عملية التحقيق في ملف طلب الاستئناف، يقوم قاضي الاستئناف بدراسة الملف لاتخاذ قرار نهائي قد يكون موافقا لقرار القاضي الأول أو يعدله جزئيا [2]، كما يستطيع كذلك أن يلغيه ويتصداه للفصل في النزاع من جديد .

ويرسل المستشار المقرر الملف إلى محافظ الدولة لتقديم تقريره في أجل شهر واحد بعد دراسته من قبل القاضي المقرر، ويتم تحديد جلسة ويجوز أثناءها للخصوم أو محاميهم تقديم ملاحظات شفوية دعما لمذكراتهم الكتابية، وبعد إتمام المداولة يصدر مجلس الدولة قراراه.

[1] المادة 91 الفقرة (2) من ق إ. ج . ج .
[2] راجع المادة 895 من قانون الاجراءات المدنية والادارية

**2-ب – تبليغ قرار مجلس الدولة :** بعد صدور القرار النهائي من مجلس الدولة يبلغ الخصوم في موطنهم، عن طريق محضر قضائي طبقا للمادة 894 من قانون الإجراءات المدنية والجبائية، غير أنه يجوز لرئيس مجلس الدولة أن يأمر بصفة استثنائية تبليغ القرار إلى أطراف النزاع عن طريق أمانة الضبط [1].

و تجدر الإشارة إلى أن المشرع الجزائري لم يحدد في قانون الإجراءات المدنية والإدارية وكذا قانون الإجراءات الجبائية المدة التي يجب أن تبلغ فيها القرارات بعد صدورها من مجلس الدولة.

و بصدور القرار من مجلس الدولة يصبح نهائيا وحائزا لقوة الشيء المقضي فيه، وعندئذ تنتهي المنازعة الضريبية بعد أن وصلت إلى أخر مراحلها.

[1] فريجة حسين، المرجع السابق ص 141 وما بعدها .

**خلاصة :**

يمكن القول أننا لخصنا في هدا الفصل بعض المفاهيم الأساسية التي تخص المنازعات الجبائية، حيث أن هناك إجراءات يجب على المكلف بالضريبة أو الإدارة الضريبية إتباعها والالتزام بها، إذا أراد احد الأطراف الدخول في نزاع ضريبي ضد الطرف الأخر، وهدا يعني أن للإدارة الجبائية أيضا الحق في التوجه إلى النزاع مع المكلف بالضريبة في حال الحاجة إلى دالك، وان للمنازعات الضريبية خطوات يجب على كل منها إتباعها، كتقديم التظلم الإداري المسبق ( الشكاية ) واحترام أجال ومواعيد الشكوى، فقبل الوصول إلى المنازعات الضريبية يجب على المكلف إتباع خطوات النزاع على مستوى الإدارة في حال لم يرضه دالك، يمكن إن يتجه إلى لجان الطعن الإدارية التي هي محل للنزاعات الضريبية، وهدا إلزامي قبل الوصول إلى الجهات القضائية المعنية .



# الفصل الثالث :

## دراسة تطبيقية حول تقييم دور الإدارة الجبائية في مجال المنازعات الجبائية

**تمهيد:**

بعد أن تطرقنا في الفصل الأول والثاني إلى مختلف الجوانب النظرية للإدارة الجبائية والمنازعات الضريبية وإجراءات تسويتها، سنقوم من خلال هذا الفصل بدراسة تطبيقية سنحاول من خلالها تقييم الإدارة الجبائية في مجال المنازعات الجبائية بالتطبيق على مديرية الضرائب لولاية المدية خلال الفترة من 2020-2022، وذلك من خلال التطرق لعدد الشكايات المقدمة ونوع القرارات المتخذة للفصل فيها، وعدد الطعون المسجلة على مستوى المصلحة الرئيسية للمنازعات، مع دعم هذه الدراسة التطبيقية بدراسة حالة لتسوية المنازعات الضريبية على مستوى المصلحة الرئيسية للمنازعات بمديرية الضرائب لولاية المدية.

## المبحث الأول: تقديم مديرية الضرائب لولاية المدية

في إطار سعي الإدارة الجبائية للتقرب من المكلف بالضريبة، وفي إطار الإصلاح الهيكلي الذي قامت به المديرية العامة للضرائب، قصد عصرنة الهياكل القديمة لإدارة الضرائب وإستجابة إلى ضرورة تحسين عملية التسيير والمراقبة للمكلفين، ومنه سنقوم من خلال هذا المبحث بتقديم مديرية الضرائب لولاية المدية، باعتباره محلّ إجراء دراستنا التطبيقية وهذا من خلال إعطاء لمحة حول نشأة المديرية وتعريفه وإبراز أهم مهامه وأهدافه، إضافة إلى دراسة هيكله التنظيمي ومختلف مصالحه.

### المطلب الأول: نشأة مديرية الضرائب لولاية المدية

#### الفرع الأول: نشأة المديرية

تعتبر مديرية الضرائب من الهيئات العمومية التي لها طابع المرفق العام ،تكتسب شخصية معنوية وذات مهام ووظائف سيادية متمثلة في العمل الجبائي وهو تحديد الوعاء الضريبي وحساب الضريبة وتحصيلها ،و الرقابة على التحصيلات وفق القوانين الجبائية سارية المفعول .

و تبعا للمرسوم التنفيذي رقم 91-60 المؤرخ في 08 شعبان عام 1411 الموافق لـ 23 فيفري سنة 1991 يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها ،ووفق هذا المرسوم تم إنشاء مديرية الضرائب لولاية المدية وهي تابعة جهويا إلى المديرية الجهوية للضرائب بالبليدة، وهي تمثل الإدارة الجبائية على مستوى الولاية ،و يوجد مقرها بنزل المالية شارع جيش التحرير بالمدية .

**الفرع الثاني :مهام مديرية الضرائب لولاية المدية**

لمديرية الضرائب لولاية المدية، مهام كثيرة نذكرها فيما يلي:

- تسيير الملفات الجبائية للمؤسسات الخاضعة للنظام الحقيقي لفرض الضريبة غير الخاضعة لمجال اختصاص مديرية كبريات المؤسسات بالإضافة إلى مجموع المهن الحرة.
- مسك وتسيير الملف الجبائي للشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين برسم المداخيل الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات.
- مسك وتسير الملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الحقيقي لفرض الضريبة برسم عائدات الأرباح الصناعية والتجارية .
- إصدار الجداول وقوائم التحصيلات وشهادات الإلغاء أو التخفيض ومعاينتها والمصادقة عليها.
- إصدار الجداول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والرسوم والأتاوى .
- تنفيذ العمليات المادية للدفع والقبض وإستخراج النقود .
- ضبط الكتابات ومركزة تسليم القيم .
- البحث عن المعلومات الجبائية وجمعها واستغلالها ومراقبة التصريحات الجبائية .
- إعداد وإنجاز برامج التدخلات والمراقبة لدى الخاضعين للضريبة وتقييم نتائجها.
- دراسة الشكاوي ومعالجتها .
- متابعة المنازعات الإدارية والقضائية.

- تعوض قروض الرسوم.
- تضمن مهمة استقبال وإعلام المكلفين بالضريبة .
- يتكفل بالإجراءات الإدارية المرتبطة بالوعاء لاسيما تلك المتعلقة بإنشاء المؤسسات وتعديل نظامها الأساسي .
- تنظيم المواعيد وتسيرها .
- ينشر المعلومات والأراء لصالح المكلفين بالضريبة التابعين لإختصاص مركز الضرائب

**الفرع الثالث: أهداف مديرية الضرائب لولاية المدية**

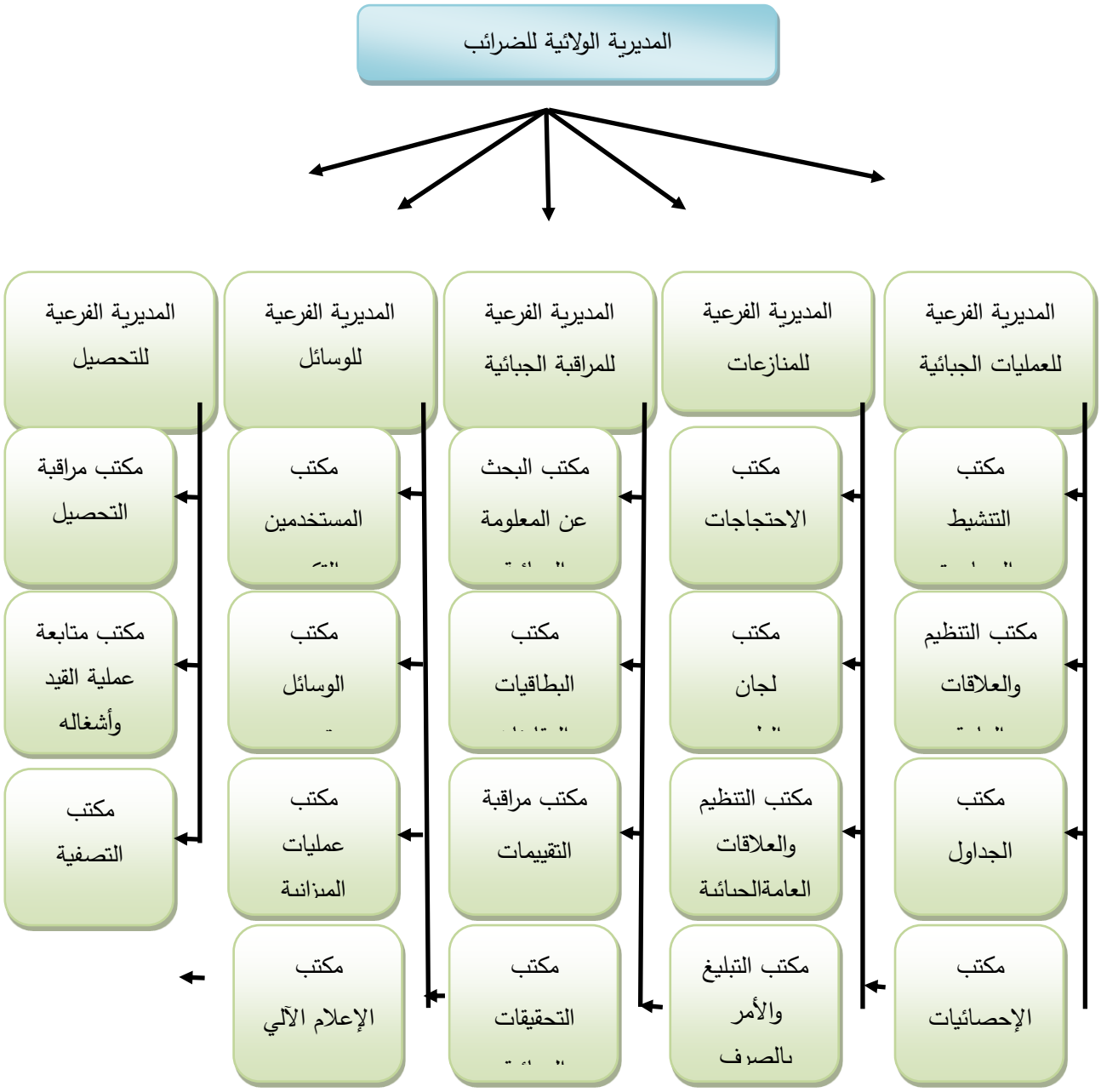
يسعى مركز الضرائب إلى تحقيق الأهداف التالية :

- يطمح مركز الضرائب والمنشأ بهدف تقديم خدمة نوعية إلى تطوير شراكة جديدة تجمعه بالمكلفين بالضريبة تقوم على أساس التوحيد والاستماع والإستجابة والمعالجة السريعة لكل الطلبات التي يقدمها المكلف بالضريبة.
- الحرص على تطبيق القوانين الجبائية، وشرحها وتبسيطها للمكلفين .
- تفعيل الإجراءات الضريبية .
- تحسين الخدمات المقدمة للمكلف بالضريبة .
- الحرص على راحة المكلف بالضريبة وذلك لأجل عدم إحساسه بثقلها .
- مكافحة التهرب والغش الضريبين .
- العمل على تحقيق العدالة بين المكلفين بالضريبة وتوطيد العلاقة مع الإدارة الجبائية.

## الفرع الرابع :الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية المدية

تم تنظيم مديرية الضرائب لولاية المدية في ثلاث مصالح رئيسية وقباضة ومصلحتين مساعدتين كما هو موضح في الشكل التالي :

**الشكل :الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية المدية**




**المصدر: إعداد الطلبة بناءا على معلومات مديرية الضرائب لولاية المدية**

و فيما يلي شرح موجز لهذه المصالح :[1]

1.**المصلحة الرئيسية للتسيير** :و تكلف بـ :

– التكفل بالملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة التابعين لمركز الضرائب في مجال الوعاء ،المراقبة الجبائية ،و الدراسة الأولية للاحتجاجات .

– المصادقة على الجداول، سندات الإيرادات وتقديمها لرئيس المركز للموافق عليها.

– إقتراح تسجيل المكلفين بالضريبة للمراقبة على أساس المستندات أو المراجع والمحاسبة.

– إعداد تقارير دورية وتجميع الإحصاءات وإعداد مخطط العمل.

**تعمل على تسيير :**

- المصلحة المكلفة بجباية القطاع الصناعي .
- المصلحة المكلفة بجباية قطاع البناء والأشغال العمومية.
- المصلحة المكلفة بجباية القطاع التجاري .
- المصلحة المكلفة بجباية قطاع الخدمات .
- المصلحة المكلفة بجباية قطاع المهن الحرة .

2.**المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث** : وتكلف بـ :

- إنجاز إجراءات عن المعلومة الجبائية ومعالجتها وتخزينها وتوزيعها من أجل استغلاله.
- اقتراح عمليات مراقبة وإنجازها، بعنوان المراجعات في عين المكان، والمراقبة على أساس المستندات لتصريحات المكلفين بالضريبة التابعين لمركز الضرائب.
- إعداد جداول إحصائية وحواصل تقييمية دورية .
- تعمل على تسيير :

[1] مرجع سبق ذكره يوم 2023/04/28 ،الساعة 10:30.

- مصلحة البطاقيات والمقارنات .
- مصلحة البحث عن المادة الخاضعة .
- مصلحة التدخلات .
- مصلحة المراقبة.

**3.المصلحة الرئيسية للمنازعات :**

تضم ثلاث مصالح فرعية سنتطرق إليها لاحقا بالتفصيل.

4.**مصلحة الإستقبال والإعلام** :تكون تحت سلطة رئيس المركز وتتكفل بـ:

– تنظيم استقبال المكلفين بالضريبة وإعلامهم.

– نشر المعلومات حول الحقوق والواجبات الجبائية الخاصة بالمكلفين التابعين لإختصاص مركز الضرائب .

5.**مصلحة الإعلام الألي والوسائل** : وتكلف بـ :

- استغلال التطبيقات المعلوماتية وتأمينها وكذا تسيير التأهيلات ورخص الدخول والموافقة لها.
- إحصاء حاجيات المصالح من عتاد ولوازم أخرى وكذا التكفل بصيانة التجهيزات .
- الإشراف على المهام المتعلقة بالنظافة .

3. **القباضة** : وتكلف بـ :

- التكفل بالتسديدات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة بعنوان التسديدات التلقائية التي تتم أول الجداول العامة او الفردية التي تصدر في حقهم وكذا متابعة وضيعتهم في مجال التحصيل .

- تنفيذ التدابير المنصوص عليها في التشريع والتنظيم الساري المفعول والمتعلق بالتحصيل الجبري للضريبة.
- مسك محاسبة المطابقة لقواعد المحاسبة العامة وتقديم حسابات التسيير المعدة إلى مجلس المحاسبة.
- كما تعمل على تسيير:
- مصلحة الصندوق .
- مصلحة المحاسبة.
- مصلحة المتابعات.

**المبحث الثاني:دراسة ملف لمكلف بالضريبة**

**المطلب الأول:الطعن الأولى( التظلم الإداري ) أمام نيابة المديرية الفرعية للمنازعات**

الشكوى لدى الإدارة الجبائية مرحلة إجبارية يجب أن يمر بها المكلف بالضريبة قبل اللجوء إلى القضاء الإداري .

**الفرع الأول :تقديم الشكوى من طرف المكلف إلى نيابة مدير المنازعات الجبائية**

قام السيد ر ف بتقديم تظلم إداري إلى نيابة مديرية المنازعات الجبائية .

**محتوى الشكوى :**

في سنة 2012 تم إخضاعي للضريبة على الدخل الإجمالي والنشاط المهني لسنة 2007 بموجب أحكام المادتين 38 و39 من قانون الإجراءات الجبائية وكذلك بالنسبة لضريبة الرسم على القيمة المضافة ،و قد تم إعلامي بالقرار في 2011/12/24 .

وبالنظر إلى أن الضرائب المتعلقة بالرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة لسنة 2007 تنتهي في 2010/12/31 ولم يتم إرسال الإشعار فيها إلا في ديسمبر 2011 فإنه يتوضح وجود عيب في التحصيل .

كما أحيطكم علما بأن المقبوضات الواردة تخص نشاطي الثاني المتمثل في بيع مواد البناء الخاضع لمفتشية ضرائب أخرى وفي هذه الحالة يتم إعتماد ربح صافي بين 12 % و15 % بالنسبة لنشاط بيع مواد البناء وليس 30 % لنشاط نقل البضائع .

لذلك أطلب من سيادتكم الموقرة إلغاء التسوية المقدرة بـ 29.828.830.00دج وذلك لتقادم الرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة وعدم موافقة النسبة المطبقة للنشاط المزاول.

و في الأخير تقبلوا مني فائق الإحترام والتقدير .

**الفرع الثاني: التحقيق والبث في الشكوى**

1/ **التحقيق في الشكوى:** بعد دراسة الطعن المقدم من طرف المكلف ( ر ف) قام مدير الضرائب بالرد عليه بالرفض وجاء محتوى الرد كما يلي :

- **من حيث الشكل** :الطلب مقبول .

- **من حيث الموضوع** : تم إخضاع الشاكي لتأسيس تلقائي لعدم التصريح طبقا لأحكام المادة 44 من قانون الإجراءات الجبائية، وذلك بناء على المعلومات الواردة للمصلحة ،أما بخصوص التقادم فالمصلحة إلتزمت بأحكام المادة 110 من نفس القانون ،و عليه وفي غياب ما يثبت إدعاؤه تبقى الشكوى دون تأسيس .

**المطلب الثاني : الطعن أمام المحكمة الإدارية (المدية)**

بعد إستلام المكلف " ر ف " للإشعار بالرفض لم يتقبل هذا الرفض ولجأ المكلف بطعن أمام القضاء ( المحكمة الإدارية) .

**الفرع الأول: تحرير عريضة افتتاحية للمحكمة الإدارية**

قام المكلف " ر ف " بتحرير عريضة افتتاحية للمحكمة الإدارية بالمدية عن طريق المحضر القضائي ضد مديرية الضرائب لولاية المدية.

**الفرع الثاني: التحقيق في الدعوى**

تم قبول الدعوى، وقام القاضي بتعيين خبير قضائي محاسبي لمساعدة وإبداء رأيه في هذه القضية محل النزاع.

**تقرير الخبرة :**

**مقدمة :**

نحن الأستاذ شقو يعقوب خبير معتمد لدى المحاكم والمجالس المقيم بالمدية.

قد عينا بمقتضى الحكم الصادر عن – المحكمة الإدارية بالمدية – في القضية المسجلة تحت رقم .....و رقم الفهرس .....بتاريخ

و المتعلقة بين .

من جهة ومديرية الضرائب المدية من جهة أخرى و ذلك للقيام بالمهام التالية :

**1- الوثائق المدروسة :**

في إطار المهام المسندة إلينا قمنا بدراسة الوثائق التالية :

1)حكم المحكمة الإدارية بالمدية في القضية المنشورة لديها تحت رقم ....بتاريخ ...

2)حكم المحكمة الإدارية بالمدية في القضية المنشورة لديها تحت رقم.....بتاريخ.....

3)وثائق المدعي الخاصة بالنزاع

4)وثائق المدعى عليها الخاصة بالنزاع

**2- الأعمال المنجزة:**

لإنجاز المهمة المذكورة سابقا، اتبعنا الخطوات التالية :

✍ استدعاء الطرفين والإستماع إليهما .

✍ إعادة حساب مبلغ الضريبة المستحقة على المدعي مع الأخذ بعين الإعتبار استبعاد مبالغ الضريبة التي مسها التقادم الرباعي 04 سنوات وليس 06 سنوات.

✍ التأكد من صحة مبلغ المقبوضات المتمثل في 80.891.745.00 دج بالوثائق والمستندات المحاسبية الضرورية، وأي سندات دفع من الغير للمدعي للتأكد من هذه المقبوضات والتحري مع إدارة الضرائب .

**2-1 استدعاء الأطراف المعنية :**

بعد تلقينا للحكم الذي عينا بموجبه في هذه القضية باشرنا بدراسة الملف ،و بعدها قمنا باستدعاء الطرفين يوم 2018/09/24 للإستماع إلى كليهما .

2-2 تقديم الوضعية حسب طرفي النزاع :

على ضوء تصريحات الطرفين والوثائق المقدمة لنا ما يلي :

### 3-2-1 تصريحات المدعي:

صرح لنا المدعي السيد " ر ف" بأنه خضع لتصحيح جبائي لسنة 2007 من طرف مفتشية الضرائب مرج شكير بمبلغ إجمالي 29.828.830.00 دج بما فيها الغرامات وهذا على أساس معلومات وردت إلى مديرية الضرائب بالمدية بتاريخ 2011/08/22.

حيث تقدم بشكوى إلى مديرية الضرائب طالبا إلغاء الضرائب المفروضة عليه فرفض طلبه ثم تقدم بطعن أمام اللجنة الولائية للطعن والتي رفضت طلبه أيضا .

إدارة الضرائب عن كيفية التوصل إلى معرفة هذا المبلغ من المقبوضات عدم تعامله مع شركة Sarl C.I CRETES كما أشار إلى أنه يزاول نشاط تجاري لنقل البضائع بموجب سجل تجاري رقم 1721980أ 01 بحي مرج شكير عمارة 20 رقم 24 المدية ويمارس نشاط مع مواد البناء بالجملة بموجب سجل تجاري ثانوي ببلدية وزرة.

و أضاف المستشار الجبائي للمدعي السيد عاشور يوسفي بأن :

1- وثيقة C4 تشير إلى مقبوضات سنة 2007 هي بمبلغ 80.891.745.00 دج ولم يثبت هذه المقبوضات .

2- المدعي له سيارة ماستر للنقل ومن المستحيل أن يحقق كل هذا المبلغ كرقم أعمال.

3- التصحيح الجبائي لسنة 2007 حصل في سنة 2011 ولذا هذه السنة مسها التقادم بـ 04 سنوات.

4- و يذكر أن تحديد صفة المزور هي من صلاحية العدالة وليس من صلاحية مديرية الضرائب التي تعد طرف في القضية.

### 2-2-2 تصريحات ممثل مديرية الضرائب :

و في المقابل صرح لنا ممثل إدارة الضرائب السيد يرقي كمال أن مفتشية الضرائب مرج شكير قامت بتصحيح الوضعية الجبائية للمدعي بتاريخ 2011/12/19 الخاصة بالمقبوضات لسنة 2007 على أساس معلومات جاءت لمديرية الضرائب المدية من طرف المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية الجزائر الوسطى.

الضريبة التي فرضت تخص الرسم على النشاط المهني بمبلغ 2.022.293.00دج وكذا الرسم على القيمة المضافة بمبلغ 17.189.496.00 دج إضافة إلى الضريبة على الدخل الإجمالي بمبلغ 10.617.041.00 دج أي بمجموع 29.828.830.00 دج بما فيها الغرامات .

بعد نفي المدعي بأنه لم يتعامل أبدا مع هذه المؤسسة SARL C . I CRETES راسلت بتاريخ 2017/06/04 مديرية الضرائب المدية مدير الضرائب الجزائر الوسطى للحصول على تفاصيل وتثبيت للمعلومات المقدمة إليها ،و بتاريخ 2017/08/02 راسلت برقية ثانية للتذكير بالملف على أساس أن هذا الملف لا زال عالق على مستوى العدالة.

و بتاريخ 2017/10/30 جاءنا ملف مفصل من طرف المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية للجزائر الوسطى يثبت تعامل المدعي مع شركة ذات المسؤولية المحدودة SARL C . I CRETES في سنة 2007 بـ 31 فاتورة كما هو مبين في جدول محرر من هذه طرف الشركة.

و تساءل لماذا المدعي لم يوضح وضعيته تجاه هذه المؤسسة منذ 2007 إلى يومنا هذا ؟ ولم يقم بمتابعة هذه المؤسسة لو كانت هذه المعلومات غير صحيحة ؟.

إضافة إلى أن هذا المدعي موجود في ملف المزورين وحكم عليه في محكمة المدية بجنحة التملص الضريبي وأيضا على مستوى مجلس قضاء المدية والان القضية هي قيد الاستئناف على مستوى المجلس الأعلى ،و على أساس أعمال التزويد فإن مدة التقادم هي 04 سنوات مضافا إليها سنتين أي 6 سنوات .

و لذا فإننا نبقى متمسكين بطلبنا الأول.

**3- دراسة الوثائق :**

من بين الوثائق المقدمة نذكر الأساسية منها وهي كالتالي:

- وثيقة تبادل المعلومات recoupements
- إخطار بالتصحيح الجبائي بتاريخ 2011/12/19 مع الرد من طرف المدعي .
- إشعار بالدفع بمبلغ إجمالي 29.828.830.00 دج .
- قرار رفض مديرية الضرائب ولاية المدية بتاريخ 2012/10/16 .
- قرار رفض اللجنة الولائية للطعن في الضرائب رقم 2015/03 بتاريخ 2015/12/20 .
- مستخرج السجل التجاري الخاص بنشاك نقل البضائع .
- طلب مديرية الضرائب المدية من المديرية الولائية الجزائر الوسطى قصد تثبيت المعلومات المقدمة.
- تثبيت وثيقة تبادل المعلومات المقدمة من طرف المديرية الولائية للضرائب الجزائر الوسطى.

## 4- دراسة الوضعية وتحديد الضريبة المستحقة :

قبل تقدير الضريبة المفروضة على المدعي في إطار التسوية الجبائية لسنة 2007 يجب دراسة الوضعية ،هذه الدراسة تكون على أساس التعديلات التي قامت بها مفتشية الضرائب والتي كانت بمبلغ إجمالي 29.828.830.00 دج بما فيه الأساس والغرامة الضريبة على الدخل الإجمالي والرسم على رقم الأعمال وأيضا للرسم على القيمة المضافة.

### 4-1 تعديلات مفتشية الضرائب لسنة 2007 :

اتضح لنا من خلال إشعار مفتشية الضرائب بأن هذه الأخيرة قامت على أساس وثيقة تبادل المعلومات توضح ما يلي :

**الزبون : حي .....عمارة .....رقم .....المدية**

**رقم التسجيل 02 أ 1721980 وليس 01 أ 1721980**

**رقم المادة 26700502024**

**المورد : SARL C . I CRETES 16 طريق القمم حيدرة**

المنتوج : منتجات طبية وشبه طبية

التعديلات التي قامت بها مديرية الضرائب تخص مشتريات الزبون لدى الورد SARL C . I CRETES وهذا بالنسبة لـ ك

- الضريبة على الدخل الجمالي
- الرسم على النشاط المهني
- الضريبة على الرسم على القيمة المضافة
- الضريبة الإجمالية .

**4-1-1 الضريبة على الدخل الجمالي :**

على أساس مبلغ 80.891.745.00 دج رقم الأعمال غير المصرح به اعتبرت مديرية الضرائب هامش الربح بـ 30 % لذا .

الربح 80.891.745.00 24.267.523.00 =% 30 X

الحقوق واجبة الدفع لهذا المبلغ هي 14.566.243.00

الحقوق على أساس المبلغ المصرح به 6.072.610.00

حقوق متبقية الدفع 8.493.633.00

لهذا المبلغ يجب دفع حقوق الغرامة ب 25 % 123.408.00

المجموع الضريبة + الغرامة 10.617.041.00

**4-1-2 الرسم على النشاط المهني :**

على أساس رقم الأعمال غير المصرح به 80.891.745.00 دج الضريبة على النشاط المهني هي كما يلي:

الحقوق واجبة الدفع لهذا المبلغ هي :

80.891.745.00 1.617.834.00 =% 2 X

لهذا المبلغ يجب دفع حقوق الغرامة 25 % 404.459.00

المجموع الضريبة + الغرامة 2.022.293.00

**4-1-3 الضريبة على القيمة المضافة :**

على أساس رقم الأعمال غير المصرح به 80.891.745.00 دج الضريبة على القيمة المضافة هي كما يلي :

الحقوق واجبة الدفع لهذا المبلغ هي :

80.891.745.00 X 17 % = 13.751.597.00

لهذا المبلغ يجب دفع حقوق الغرامة 25 % 3.437.899.00

المجموع الضريبة + الغرامة 17.189.496.00

**4-1-4 الضريبة الإجمالية:**

الضريبة الإجمالية التي خضع لها المدعي بما فيها الحقوق والغرامات هي كما يلي :

- الضريبة على الدخل الإجمالي ——— 10.617.041.00
- الرسم على النشاط المهني 2.022.293.00
- الضريبة على الرسم على القيمة المضافة 17.189.496.00
- 29.828.830.00

**4-2 تقدير الضريبة المستحقة للمدعي لسنة 2007 :**

**4-2-1 رقم الأعمال غير المصرح به :**

تعديلات مفتشية الضرائب قامت على أساس وثيقة تبادل المعلومات مقدمة من طرف مديرية الضرائب الجزائر الوسطى والتي أسفرت عن فرض ضريبة تخص الرسم على النشاط

المهني بمبلغ 2.022.293.00 دج وكذا الرسم على القيمة المضافة بمبلغ 17.189.496.00دج إضافة إلى الضريبة على الدخل الإجمالي بمبلغ 10.617.041.00دج أي مجموع 29.828.830.00 دج بما فيها الغرامات .

طلبات إعادة النظر في هذا الملف المقدمة من طرف المدعي كانت كلها مرفوضة من طرف المديرية وكذا اللجنة الولائية للطعن وهذا على أساس أن الضريبة كانت مؤسسة على وثيقة تشمل المعلومات.

و بعد إصرار المدعي على أنه لم يتعامل أبدا مع شركة ذات المسؤولية المحدودة SARL C . I CRETES راسلت مديرية الضرائب المدية مدير الضرائب الجزائر الوسطى بتاريخ 2017/06/04 للحصول على تفاصيل وتثبيت للمعلومات المقدمة إليها ،و بتاريخ 2017/08/02 رسلت برقية ثانية للتذكير بالملف.

وبتاريخ 2017/10/30 تحصلت مديرية الضرائب المدية على ملف مفصل من طرف مديرية الفرعية للمراقبة الجبائية للجزائر الوسطى يثبت تعامل الزبون رابحي فتحي حي مرج شكر عمارة 20 رقم 24 مع شركة ذات المسؤولية المحدودة SARL C . I CRETES 16 طريق .....حيدرة في سنة 2007 ب ت 31 فاتورة بمبلغ إجمالي 82.232.072.00 دج خارج الرسم كما .....في جدول محرر من طرف هذه الشركة .

بينما رقم الأعمال غير المصرح به التي جاءت به مديرية الضرائب هو بمبلغ 80.891.745.00 دج ،أي بفرق 1.340.318.00 دج .

نشير إلى أن مقابل المعلومات التي جاءت بها مديرية الضرائب المدية المدعي بقي على نفي هذه المعلومات ولم يقدم أي إثبات لذلك بصفة رسمية، ولم يقم بمتابعة الشركة SARL C . I CRETES قصد تسوية وضعيته وهذا منذ سنة 2011.

منطوق الحكم يشير إلى إعادة تقرير وحساب الضرائب المفروضة على المدعي بإستبعاد مبالغ الضريبة التي مسها التقادم 04 سنوات وليس 06 سنوات .

على هذا الأساس نقوم بإحتساب الضريبة المستحقة للمدعي بالنسبة لـ :

- الضريبة على الدخل الإجمالي
- الرسم على النشاط المهني
- الرسم على القيمة المضافة

### 4-2-2 الضريبة على الدخل الإجمالي :

لإحتساب الضريبة على الدخل الإجمالي يبقى مؤسس بمبلغ 10.617.041.00دج بما فيه الغرامات لأن التقادم 04 سنوات لا تطبق على الضريبة على الدخل الإجمالي لأن ضريبة على الربح لسنة 2007 يخضع إلى الضريبة في سنة 2008 .

بما ان التصحيح الجبائي أجري في سنة 2011 فإنه غير معني بالتقادم .

| سنة ربح | سنة الضريبة | سنوات التقادم |
|---|---|---|
| 2007 | 2008 | السنة الأولى |
| | 2009 | السنة الثانية |
| | 2010 | السنة الثالثة |
| | 2011 | السنة الرابعة |

### 4-2-3 الرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة :

تنص المادة 111 من قانون الإجراءات الجبائية على :

"يسري أجل التقادم المعد بالسنة المدنية ،اعتبارا من أول يناير للسنة التي تنجز فيها العمليات الخاضعة للرسم".

| سنة الجبائية | سنة الضريبة | سنوات التقادم |
|---|---|---|
| من 01 جانفي إلى 31 ديسمبر 2007 | 2007 | السنة الأولى |
| | 2008 | السنة الثانية |
| | 2009 | السنة الثالثة |
| | 2010 | السنة الرابعة |

إذا بما أن الضريبة فرضت على المدعي بتاريخ 2011/12/19 فهي خارج سنوات الإخضاع الضريبي أي من سنة 2007 إلى سنة 2010 فقط .

إذا ضريبة الرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة معينة بالتقادم ويجب إلغائها.

### 4-2-4 الضريبة المتبقية في ذمة المدعي :

على ضوء ما سبق فإن الضريبة المتبقية في ذمة المدعي بعد استبعاد مبالغ الضريبة التي مسها التقادم ،بأربع سنوات هي الضريبة على الدخل الإجمالي فقط وهي بمبلغ 10.617.041.00دج موضحة كما يلي :

الحقوق واجبة الدفع لهذا المبلغ هي 14.566.243.00

الحقوق على أساس المبلغ المصرح به (6.072.610.00 )

حقوق متبقية الدفع 8.493.633.00

لهذا المبلغ يجب دفع حقوق الغرامة بـ 25 % 123.408.00

المجموع الضريبة + الغرامة 10.617.041.00

**الفرع الثالث: صدور قرار المحكمة الإدارية**

بعد دراسة القاضي لتقرير الخبرة الذي أنجزه الخبير المحاسبي، قام القاضي بإصدار قراره في النزاع المطروح أمامه وجاء فيه ما يلي:

إعتماد الخبرة المنجزة من طرف الخبير شقو يعقوب المودعة لدى أمانه ضبط المحكمة الإدارية بالمدية ،و بالنتيجة الحكم بإلغاء الضريبة المفروضة على المدعي في الرجوع والتي مسها التقادم الرباعي على النشاط المهني بمبلغ 2.022.893.00دج وكذا الرسم على القيمة المضافة بمبلغ 17.189.496.00دج وإلزامه بدفع الضريبة على الدخل الإجمالي المتبقية المقدرة بمبلغ 10.617.041.00 دج وتحميله الرسم القضائي المقدر بمبلغ 3000.00دج ومصاريف الخبرات القضائية ورفض باقي الطلبات لعدم التأسيس .

بعد صدور قرار المحكمة تم إصدار محضر تبليغ من أجل تنفيذ قرار المحكمة الصادر من قبل الإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة وذلك من خلال نسخة من تكليف بالوفاء وسند تنفيذي ووضعية تنفيذية.

**خلاصة:**

على ضوء الوثائق والتوضيحات المقدمة لنا من الطرفين واعتمادا على منطوق الحكم اتضح لنا ما يلي:

1)أن المدعي خضع بتاريخ 2011/12/19 لتصحيح جبائي بالنسبة لمقبوضات 2007 المقدرة بـ 80.891.745.00 دج غير مصرح بها، وهذا على أساس معلومات مقدمة من طرف مديرية الضرائب الجزائر الوسطى ،تخص تعامل المدعي مع شركة ذات المسؤولية المحدودة SARL C . I CRETES كونه زبون لديها.

2)هذا التصحيح أسفر على ضريبة بمبلغ 29.828.830.00 دج بما فيها الأساس والغرامات، وتخص كل من الضريبة على الدخل الإجمالي 10.617.041.00 دج والرسم على النشاط المهني بمبلغ 2.022.293.00 دج وكذا الرسم على القيمة المضافة بمبلغ 17.189.496.00 دج .

3)على أساس أن الحكم استبعد الضريبة التي مسها التقادم بت 06 سنوات واعتمد على 04 سنوات فقط فإن كل من ضريبة الرسم على النشاط المهني وكذا ضريبة الرسم على القيمة المضافة تلغى لأنه مسها التقادم ،و بالتالي فإن الضريبة غير المعنية بالتقادم هي الضريبة على الدخل الإجمالي فقط وهي بمبلغ 10.617.041.00 دج بما فيه الغرامات كما هو مبين أعلاه.

4)إذن مبلغ الضريبة الباقية للدفع هي الضريبة على الدخل الإجمالي أي بمبلغ إجمالي 10.617.041.00دج كما هو مبين أعلاه .

هذا رأينا في القضية ويبقى للقاضي الرأي الأخير والفاصل.



# خاتمة العامة

**الخاتمة العامة:**

إن مهنة المحاسبة وتدقيق الحسابات كغيرها من المهن لها دورها ومكانتها وأهميتها في المجتمعات سواء النامية أو المتطورة ،و ذلك للدور المهم والمميز للمهنة في تنمية وتطوير الإقتصاديات المحلية عبر ما توفره من معلومات مناسبة تشكل الأساس لعملية إتخاذ القرار المالي والإقتصادي من قبل الكثير من مستخدمي هذه المعلومات ،و لكن في ظروف مختلفة قد يكون هناك أخطاء أو غش لا يمكن للمدقق إكتشافها بسبب طبيعة عمله ،لذلك كان لزاما اللجوء إلى خطوات متقدمة للكشف عن هذه الأخطاء والتي قد يترتب عليها ما يسمى بالجنحة أو الجناية، وهو بدوره سيؤدي إلى اللجوء إلى المحاكم في فض النزاعات أو غيرها مما يتطلب شهادة الخبير وهو المحاسب القضائي، من أجل الوصول لحلول نهائية للنزاع الضريبي، وفي هذا الإطار سعينا من خلال دراستنا هذه للإجابة على الإشكالية الرئيسية ،فالخبرة المحاسبية القضائية هي الفهم العميق والنظرة الشاملة لمختلف العلوم تستخدم فيها مهارات المحاسبة والمراجعة لتحقيق وتلبية احتياجات القضاء، تعمل للحصول على المعلومات عن طريق الدعوى للضريبية بإستحضار التقارير التي يقوم الخبير القضائي المحاسبي بدراستها قصد الحصول على حلول للصعوبات والمشاكل وأجوبة للإبهامات التي تحيط بالقضية ،و بالتالي إبراز موقف القضاء من تقارير الخبرة .

**نتائج إختبار الفرضيات الدراسة:**

- **الفرضية الأولى وتنص على:** يعتبر عدم إنصاف الإدارة الضريبية للمكلف السبب الوحيد في قيام المنازعات تعتبر هذه الفرضية غير محققة، لأن أسباب قيام المنازعات لا تقتصر على سبب عدم إنصاف الإدارة للمكلف فقط، فتوجد أسباب أخرى هي من الأسباب الرئيسية للنزاع كعدم دراسة المكلف بالتشريعات لتدراك بعض الأخطاء التنظيمية سبب أخر، ويمكن أن يكون الوعي الضريبي للمكلف بالضريبة سبب رئيسي في المنازعة الجبائية .

- **الفرضية الثانية** :يمكن للخبير ممارسة مهنة المحاسبة على الأطراف المتنازعة في جهة تعيينه كخبير ،الفرضية محققة، يجدر بالخبير التقيد بالمهام المسندة إليه من القاضي المطروح عليه النزاع ،ففي حالة تم الطلب منه تطبيق مهنة المحاسبة على أحد الأطراف حينها يقوم بذلك ،لكن في حالة لم يتطلب ذلك فهو ملزم بإجراء الخبرة على المهام المسندة فقط.

- **الفرضية الثالثة** : أفضت الدراسة إلى عدم إلزامية اللجوء إلى تقرير الخبرة القضائية المحاسبية كمبدأ عام إلا أنه إستثناء وفي بعض المنازعات تكون الخبرة هي الحل الوحيد في الإثبات ،و بالتالي يكون القاضي مجبرا على الأمر بإنجازها والأخذ بنتائجها .

**نتائج الدراسة** :من خلال دراستنا لمتطلبات تطبيق المحاسبة القضائية في الجزائر ،توصلنا إلى مجموعة من النتائج تتمثل في ما يلي :

- المحاسبة القضائية تتطلب مجموعة من المؤهلات العلمية والعملية التي يجب أن تتوفر في المحاسب الجزائري، تتمثل في معرفة محاسبية واسعة، معرفة شاملة بإجراءات التدقيق، معرفة بتقنيات التحقيق، معرفة بمجال الكمبيوتر وتكنولوجيا المعلومات .

- إن دور القاضي فعال في تسيير الدعوى على أحسن وجه ،يأمر بإجراء التحقيق الإضافي ومراجعة التحقيق وإجراء عملية الخبرة التي هي وسيلة من وسائل الإثبات التي تساعد في حل النزاع ،و تمكن القضاء من إصدار الحكم في الدعوى الضريبية .

- رأي الخبير له تأثير كبير على رأي القاضي ،و هذا راجع إلى إثبات تقرير الخبرة الذي أجراه الخبير القضائي، وإستنادا لما تم مراجعته والتحقيق فيه من الوثائق والمستندات، الذي من خلاله تأكد القاضي من صحة الخبرة إسنادها لحكمه في النزاع .

**الإقتراحات والتوصيات :**

من خلال دراستنا لمتطلبات تطبيق المحاسبة القضائية في الجزائر توصلنا إلى مجموعة من المقترحات :

- زيادة الوعي بالمحاسبة القضائية وأهميتها في الجزائر .
- ضرورة وجود تشريعات لتنظيم عمل المحاسب القضائي الجزائري .
- تصميم دورات وندوات ومؤشرات خاصة بالمحاسبة القضائية في الجزائر .
- التدريب المستمر للمحاسب القضائي الجزائري بغية تطوير مهاراته .
- منح طلبة المحاسبة والتدقيق فترات تربصية وخرجات ميدانية لدى مكاتب محافظي الحسابات ومؤسسات المحاسبة، وذلك تفاديا إصطدام الخريجين بالواقع الميداني بعد الإنتهاء من الدراسة الأكاديمية.

**أفاق البحث :**

بعد دراستنا لموضوع المحاسبة القضائية ودورها في حل النزاعات الجبائية، ومن خلال ما تم التوصل إليه من نتائج ،و بإعتبار الموضوع حديث نسبيا في الجزائر ،يمكننا توجيه الدراسات المستقبلية نحو تناول المواضيع التالية :

- مدى تطبيق المحاسبة القضائية في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية .
- دور المحاسبة القضائية في حل النزاعات البنكية .
- أثر تطبيق المحاسبة القضائية في الكشف عن الفساد المالي .
- أثر إستخدام المحاسبة القضائية ودورها في مكافحة الجرائم المالية الإلكترونية في الجزائر.

# قائمة المراجع

**قائمة المراجع باللغة العربية :**

1 – محمود السيد عمر أنواع التحكيم وتسييره عن الخبرة والصلح والوكالة دار المعارف، 2003 ص07.

2– محمود جمال الدين زكي: الخبرة في المواد المدنية والتجارية مطبعة الجامعة القاهرة 1990 ص11.

3– عباس العبودي: شرح أحكام الاثبات المدني: الطبعة الثالثة 2011 دار الثقافة للنشر والتوزيع عمان ص325.

4– علي الحديدي: الخبرة في المشاكل المدنية والتجارية الطبعة الأولى دار النهضة العربية القاهرة 1993، ص09.

5– محمد قاسم: قانون الاثبات في المواد المدنية والتجارية منشورات الحلبي الحقوقية لبنان 2007 ص403.

6– محمد خريط الخبرة القضائية في المواد المدنية والإدارية في القانون الجزائر، دار هومة للنشر الجزائر 2014 ص83، 84.

7– كريمة بغاشي، الخبرة القضائية في المواد المدنية مذكرة لنيل شهادة ماجستير فرع العقود والمسؤولية جامعة الجزائر 2001، ص23.

8– مراد محمود الشنيكات: في مؤلفة بعنوان الاثبات بالمعاينة والخبرة في القانون المدني، دراسة مقارنة دار الثقافة للنشر والتوزيع عمان 2011 ص115.

9- نصر الدين هنوني، نعيمة تراعي، الخبرة القضائية في مادة المنازعات الإدارية، دار هومة الجزائر 2007 ص04.

10- حسام السعيد الوكيل: مدخل مقترح لاستخدام المحاسبة القضائية في مكافحة عمليات غسل الأموال في البيئة المصرية مجلة كلية التجارة إدارة الاعمال جامعة حلوان 2018 ص23.

11- عادل صلاح الدين، محمد نور، المحاسبة القضائية ودورها في الحد من معلومات الفساد المالي، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه تخصص فلسفة المحاسبة والتمويل جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا 2018 ص44.

12- محمد الزين سيف الدين علي أحمد: دور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسة إدارة الأرباح: بحث تكملي لنيل درجة الماجستير في المحاسبة جامعة النبلين كلية الدراسات العليا السودان 2018 ص22.

13- يسرى ياسر الخوالده، أثر المحاسبة الجنائية في الحد من الفساد المالي والإداري في شركات المساهمة العامة الأردنية كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية قسم المحاسبة جامعة آل البيت، الأردن دون ذكر سنة النشر ص176.

14- دنيا جاسم: استخدام المحاسبة القضائية وأثرها على حوكمة الشركات العراضية دراسة ميدانية مجلة جامعة بابل للعلوم التطبيقية العدد 27 ص241.

15- ناهض محمد الخالدي: دور المحاسبة القضائية في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد من آثارها على القوائم المالية دراسة تطبيقية مجلة جامعة فلسطين للأبحاث والدراسات العدد السادس فلسطين يناير 2014 ص32.

16- مهار موسى درغام، المحاسبة الجنائية: مجلة المحاسب الفلسطيني العدد 19، فلسطين 2012 ص12.

17- إنصاف أحمد إدريس: دور المحاسبة القضائية في تحقيق جودة المعلومات المحاسبة دراسة ميدانية في سوق الخرطوم رسالة مقدمة لنيل دكتوراه الفلسفة في المحاسبة والتمويل جامعة السودان 2019 ص61.

18- نجوى أحمد السيسي: دور المحاسبة القضائية في الحد من ظاهرة الغش في القوائم المالية دراسة ميدانية المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة جامعة عين الشمس القاهرة العدد الأول 2006 ص46، 47.

19- إيمان محمد سعد الدين: دراسة تحليلية للمحاسبة الإبداعية ودور المحاسب القانوني في مواجهتها بالتطبيق عن قطاع الاتصالات والتكنولوجيا العصري مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين كلية التجارة، جامعة القاهرة العدد 75.

20- مصطفى بيسوني السعدي، الجامعة القضائية مفهومها وأهميتها وأهدافها جريدة المحاسبين عدد 2019/10/02 www.almohasben.com (2021/02/03).

21- جميلة سعيد تميز، قياس مدى إدراك أهمية محاسبة الجنائية وضرورة دمجها في

22- أسامة زيد محمد دور المحاسبة القضائية في الكشف والحد من الفساد المالي، دراسة ميدانية في هيئة النزاهة العراقية بحث تكميلي لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة، جامعة البنلين لكلية الدراسات العليا العراق 2017، ص41.

23- مقعاد أحمد الجليلي، راقي نزار جميل، دور المحاسب القضائي في الكشف والتصدي لعمليات غسيل الأموال دراسة حالة من مكتب التحقيقات الفيدرالي مجلة الإدارة والاقتصاد، العراق السنة الخامسة والثلاثون العدد 93، 2012 ص75.

24- خالدة محمد علي أحمد: دور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات الفسد المالي ورقة عمل للمؤتمر الدولي الأول في المحاسبة والمراجعة بعنوان تفعيل آليات المحاسبة والمراجعة لمكافحة الفساد المالي والإداري كلية التجارة جامعة بني سويف مصر يومي 07و08 أفريل 2013 ص10.

25- موسى بشير محمد نور: المحاسبة القضائية ودورها في الحد من الفساد المالي والإدارة رسالة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة والتمويل كلية الدراسات العليا جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا 2018 ص61.

26- أيمن هشام عزريل، دور المحاسبة القضائية للتصدي لعمليات غسيل الاماول أطروحة دكتوراه غير منشورة فلسطين 2016/05/20.

27- عبد الستار عبد الجبار الكبيسي: المحاسبة القضائية وإمكانية تطبيقها من وجهة نظر القضاء الأردني المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، عمان الأردن المجلد 12 العدد 01، 2016 ص05.

28- عادل صلاح الدين محمد نور الخضر، المحاسبة القضائية ودورها في الحد من ممارسات الفساد المالي رسالة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في فلسفة المحاسبة والتمويل جامعة السودان 2018 ص70.

29- خيري عثمان وضرير فرج عبد العال: إنهاء المنازعة الغربية على الدخل بطريقة الانفاق، دار النهضة العربية، القاهرة، 2013.

30- كوسة فضيل: الدعوى الضريبية واثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2010.

31- محمد بعلي الصغير، الوسيط في المنازعات الإدارية دار العلوم للنشر والتوزيع، 2009 ص241.

32- عزيز أمزيان المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى ط2، الجزائر 2008، ص60.

33- حايد فاطمة: النزاع الضربي أثناء المرحلة الإدارية في القانون الجزائري مذكرة لنيل شهادة ماجستير في القانون العام، جيجل. كلية الحقوق والعلوم السياسية (2013).

34- عزيز أمزيان مرجع سابق ص61.

35- المادة 13 من قانون رقم 09.08 المؤرخ في 18 صفر عام 1429 الموافق 25 فبراير سنة 2008 المتضمن ق، إ، م، إ.

36- العيد صالحي، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية المرجع السابق ص104.

37- بذايرية يحيى المرجع السابق ص146، 171.

38- المادة 153 مكرر 1 من ق، إ، ج، ج، نفس المرجع.

39- سليم قصاص، المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري، شهادة ماجستير في القانون الخاص جامعة الاخوة منتوري قسنطينة كلية الحقوق والعلوم السياسية السنة 2007- 2008 ص53.

40- المواد 15، 815، 816 من ق، إ، م، إ.

41- فريجة حسين إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، المرجع السابق ص86.

42- المادة 85 فـ1 من ق، إ، ج، ج.

43- طاهري حسين المرجع السابق ص105.

44- غطوي عبد الحكيم المرجع السابق ص127.

45- لكحل عائشة المرجع السابق ص55، 56.

46- المادة 87 فـ1، من ق، إ، ج، ج.

المادة 88 من ق، إ، ج، ج.

19- المادة 91 الفقرة (02) من ق، إ، ج، ج.

**قائمة المراجع باللغة الفرنسية :**

1-Tommi singleton and AI, Fraud auditing and forensic accounting, 3rd edition (john Wiley & sons, Inc 2006).

2- Michael A. Crain AL, Essentials of forensic accounting, American institute of certified public accountants, Inc 2017.

3- QICP 2005 Forensic and litigation services comity developed the definition

4- FANSA, the forensic accounting society of North American

5- Emmanuel charrie, l'expert comptable judiciaire, un pair de la cour, l'entreprise, le chiffre et le droit, Edition JG DEGOS et S. Trébuq, BORDEUX 2005.