وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة يحي فارس المدية

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر في قسم العلوم المالية والمحاسبة

تخصص محاسبة

دور الخبير المحاسبي في تسيير الخبرة القضائية

دراسة حالة في مكتب الخبير المعتمد بالمدية

من اعداد الطلبة:

- بن حجوجة شوقي
- عياش محمد

تحت اشراف :

د. خيرات احمد

أعضاء لجنة المناقشة

الاسم واللقب	الدرجة العلمية	المؤسسة الاصلية	الملاحظات
د. أحمد خيرات	مشرفا	جامعة المدية	
د. علي عبد الصمد	ممتحنا اول	جامعة المدية	
د. كمال زواق	ممتحنا ثاني	جامعة المدية	

السنة الدراسية: 2021-2022


بسم الله الرحمن الرحيم
١٤٢٠

إهـــــداء

«إلى من قال الله فيهما وبالوالدين إحسان»

إلى ينبوع العطاء الذي لا ينتهي إلى القلوب الذي يخفق بالمحبة وينبض بالحنان الذي غمر كل حياتي إلى التي احترقت كالشمعة لكي تضيء لي طريق الحياة التي كلما مدحتها لا ولم ولن أوفي لما ما تستحق.

"والدتي

إلى من غرس فيا بذرة العمل ورغبة الجسد وكان خير مرشد لي نحو العلم والمعرفة،

إلى من علمني أن الحياة صبر وعطاء، إلى من انتظر أن يرى فلذة كبده متخرج يخوض غمار الحياة، مثلي الأعلى قرة عيني

"والدي"

حفظهما الله وأطال في عمرهما

إلى ابتسامة اليوم وأمل الغد، إلى من أتقاسم معهم أجواء المحبة الأسرية لي، جعلهم الله سندا لي

"اخوتي سليم، محمد وعبد الوهاب"

نعيش على الصبر، والصبر أجمل حكاية فكل شيء عند الله،

وسل مولاك توفيقا واجرا ومد يداك للرحمان دوما فربك لن يرد يداك صفرا

إلى أخي العزيز دحمان وابن عمي عبد القادر

إلى شريكة دربي وحياتي، الى من شجعتني القوة والعزيمة، وكانت سببا في مواصلة دراستي

"زوجتي العزيزة"

إلى قرتي عيني وفلذاتي كبدي ابنتي العزيزتين **"سرين ولينا"**

إلى جميع الأهل والأقارب خاصة **"عمي بلقاسم"** الذي كان بمثابة أبا واخا وصديقا،

إلى كل الأصدقاء الذين لن أنساهم ما حييت الى صديقي العزيزين **"محمد بوزيان وحسام يكرلف"**،

إلى منابع العلم التي نهلت منها طوال مشواري الدراسي أساتذتي من الطور الابتدائي إلى الجامعي

إلى من جمعتني بهم الأيام، إلى زملائي الذين رافقوني في مسيرة الدراسية بالجامعة،

الى زملائي العمل وبالأخص أمين الخزينة **"سفيان دويفي"** الذي كان سببا في مواصلة دراستي وتقديم النصائح

ولكل من هم في ذاكرتي وليسوا في مذكرتي إلى كل من أغفلت ذكرهم وهم في القلب باقون.

بن حجوجة شوقي

إهـــــــداء

الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات وبفضله تتنزل الخيرات والبركات وبتوفقه تتحقق المقاصد والغايات والصلاة والسلام على الحبيب المصطفى صلاة تزيل بها العيوب وتنير بها الدروب اما بعد

إلى التي بحنانها ارتويت وبنورها اهتديت وببصرها اقتديت ولحقها ما وفيت، إلى درعي الذي به احتميت، وفي الحياة به اقتديت، والذي شق لي بحر العلم والتعلم، إلى التي تمنت رؤيتي وأنا أحقق هذا النجاح

"أمي العزيزة الغالية"، أطال الله في عمرها.

إلى من احترقت شموعه ليضيء لنا درب النجاح، ركيزة عمري، وصدر أماني وكبريائي وكرامتي،

"أبي أطال الله في عمره".

الى كل العائلة الكريمة التي ساندتني ولاتزال إلى من يذكرهم القلب قبل أن يكتب القلم، إلى من قاسموني حلو الحياة ومرها، تحت سقف واحد..... اخوتي وأخواتي الى كل أعمامي وعماتي وإلى كل أخوالي وخالاتي الى كل أصدقائي واحبابي

إلى كل من علمني حرفا في هذه الدنيا وإلى كل من كان لهم أثر على حياتي.

محمد عياش

شكر وتقدير

الحمد لله

وحده أحمده واستعينه على ما رزقني به من نعمة، الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات،

اللّهم لك الحمد حتى ترضا، ولك الحمد إذا رضيت، ولك الحمد بعد الرضا

الحمد لله على توفيقه وحفظه، الحمد لله الحمد لله الحمد لله حمدا كثيرا.

والصلاة والسلام على أشرف الخلق سيدنا محمد وعلى آله وصحبه وسلم تسليما كثير.

نقدم بأسمى عبارات الاحترام والشكر إلى كل من ساعدنا للإتمام عملنا.

ووفقني لإنجاز هذا البحث

وإنه من العرفان بالجميل أن أتوجه في بداية هذا البحث بجزيل الشكر والتقدير

إلى مؤطرينا الأستاذ "الدكتور احمد خيرات"

على توجيهاته ونصائحه العلمية القيمة التي أفادتنا كثيرا

وحرصه الدائم على إتمام هذا البحث بكل تفان وإخلاص

نعم الأستاذ بارك الله فيه وجعله في ميزان حسناته.

كما لا يفوتني في هذا المقام أن أتقدم بجزيل الشكر

إلى الأستاذ" الخبير ميرادي بشير"

على تقديم المعلومات الخاصة بالجانب التطبيقي على كل التسهيلات المقدمة لنا.

وأتوجه بعميق الشكر إلى كل من أسهم برأيه وساعدنا من قريب أو من بعيد ولو بكلمة

طيبة لإخراج هذا البحث العلمي إلى حيز الوجود من أساتذة وزملاء.

وإلى كل هؤلاء أسمى عبارات التقدير والاحترام.

والله ولي التوفيق

فهرس

المحتويات

فهرس المحتويات

العنوان	الصفحة
البسملة	–
الاهداء	–
الشكر والتقدير	–
فهرس المحتويات	–
قائمة الجداول والاشكال	–
مقدمة	أ
الفصل الاول: الإطار النظري حول الخبير المحاسبي	4
تمهيد	4
المبحث الأول: مفاهيم عامة حول الخبير المحاسبي	5
المطلب الأول: تعريف الخبير المحاسبي	5
المطلب الثاني: خصائص الخبرة القضائية	5
المطلب الثالث: مهام الخبير المحاسبي	7
المطلب الرابع: صفات الشخصية المهنية للخبير المحاسبي	8
المبحث الثاني: شروط ممارسة مهنة الخبير المحاسبي والمسؤوليات الناجمة عنها والاعتماد لدى المحكمة	10
المطلب الأول: شروط ممارسة المهنة	10
المطلب الثاني: حالات والموانع والتنافي	12
المطلب الثالث: مسؤوليات الخبير المحاسبي	14
المطلب الرابع: اعتماد الخبير في المحكمة وشروط تسجيله	16
المبحث الثالث: حقوق وواجبات الخبير المحاسبي واهم الخبرات المتعلقة باختصاصه والهيئات المشرفة على الخبير المحاسبي	
المطلب الأول: حقوق الخبير المحاسبي	17
المطلب الثاني: واجبات الخبير المحاسبي	18

فهرس المحتويات

المطلب الثالث: الخبرات المتعلقة باختصاص الخبير المحاسبي	19
المطلب الرابع: الهيئات المشرفة على الخبير المحاسبي وشركة المحاسبية	20
الفصل الثاني: الخبرة القضائية في مجال المالية والمحاسبة	26
تمهيد	26
المبحث الأول: مفاهيم عامة حول الخبرة القضائية	27
المطلب الأول: مفهوم الخبرة القضائية	27
المطلب الثاني: خصائص الخبرة القضائية	28
المطلب الثالث: أنواع الخبرة القضائية	30
المطلب الرابع: أهمية الخبرة القضائية	33
المبحث الثاني: إجراءات الخبرة القضائية	33
المطلب الأول: تعيين الخبير	34
المطلب الثاني: مباشرة الخبير بمهامه	37
المطلب الثالث: رد الخبير واستبداله	39
المطلب الرابع: عمليات الخبرة	42
المبحث الثالث: تقرير الخبرة وتقدير الاتعاب	44
المطلب الأول: محتوى الخبرة التقريرية وايداعها	44
المطلب الثاني: مناقشة تقرير الخبرة والزاميتها	48
المطلب الثالث: قيمة الخبرة الاثباتية والغائها	49
المطلب الرابع: محاولة صلح ما بين الأطراف من طرف الخبير	53

فهرس المحتويات

الفصل الثالث: دراسة تطبيقية لخبرة قضائية	53
تمهيد	53
المبحث الأول: تقديـــم بالمكتب	54
المطلب الأول: التعريـــف بالمكتب	54
المطلب الثاني: مهـــــام الخبير المحاسبي	54
المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي والتسيير الداخلي للمكتب	55-54
المبحث الثاني: الـــشروع في الخبرة	56
المطلب الأول: تعيين بالمكتب وتبليغ الحكم بالخبرة	56
المطلب الثاني: المهام المطلوبة في القرار	57
المطلب الثالث: استدعاء الطرفين والاستماع إليهم	58
المبحث الثالث: دراسة وتحليل الوثائق	60
المطلب الأول: معالجة القضية	60
المطلب الثاني: دراسة التبليغ النهائي	67
المطلب الثالث: معالجة الإخطار النهائي	71
خـــــاتمة عـــــامة	102
قـــــائمة المراجع	104

قائمة الجداول والأشكال

قائمة الجداول:

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
(01)	يتضمن عدد الشهادات الصادرة بداية من صندوق قانون 10-01	23
(02)	يتضمن إحصائيات حول التربص المهني للفئات المهنية الثلاث: خبير محاسب، محافظ حسابات، ومحاسب	23
(03)	اهم الفروقات بين أنواع الخبرة القضائية	32

قائمة الاشكال:

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
(01)	الهيئات التي تشرف على مهنة الخبير المحاسبي	22
(02)	الهيكل التنظيمي لمكتب خبير محاسبي	55

قائمة

المختصرات

ق.إ.م.إ: قانون الإجراءات المدنية والادارية

مقدمة

مقدمة

إن اتساع النطاق الإداري وتغير المعاملات بين الأشخاص الطبيعيين والمعنويين، سواء التابعين للقطاع العام أو القطاع الخاص يؤدي إلى ظهور عدة اختلافات ونزاعات، لا تجد حلها إلا أمام الجهات القضائية للنظر فيها وتسوية النزاع بين الأطراف المتنازعة، فعندما يصادف القاضي أثناء فصله في الدعوى مسائل ذات طبيعة فنية أو علمية خارجة عن مجال اختصاصه كالمحاسبة وغيرها من المجالات، ولعدم اكتسابه المعرفة الكافية حول هاته المواضيع.

منح المشرع الجزائري للقاضي الاستعانة بأهل الخبرة فيما يعرض عليه من مسائل ليسترشد برأيهم في فهم تلك القضايا، واتخاذ القرار المناسب والأدق المبني على أسس علمية سليمة إذ نجد المحاسبة من أهم وأبرز المواضيع التي تعالجها الخبرة القضائية، والخبرة وسيلة من وسائل الإثبات وإجراء من إجراءات التحقيق فلها قواعدها وفنياتها وخصوصياتها التي لابد من تعلمها والاهتمام بها، وأولى اهتماما بالغا لهذه الاستشارة الفنية وحفظ أتعاب وحقوق القائمين بها إلا أن هذا الاهتمام يبقى ضئيلا مقارنة بما وصلت إليه الدول الغربية.

ويسعى جاهدا لإعطاء الوجه الأمثل نظرا للدور الذي تلعبه الخبرة القضائية المحاسبية خاصة وأنها صورة واضحة على مقدار التطور العلمي، وهاته الأخيرة تقوم على مهارات وفنيات تساعد في التحقيق على الخبير المحاسبي المكلف بالخبرة، لذلك ونسبة للمسؤولية التي تقع عليه يتوجب ان يتمتع بالعلم والكفاءة والاستقلالية الكاملة والحياد كونه في خدمة القضاء، ولا ننسى ان الثقافة الواسعة للخبير المحاسبي بالإضافة الى العلم المهني المحاسبي لديه تثبت ان الخبرة المحاسبية هي على تقارب وعلى حدود الثقافة القانونية والعلم الإداري، حتى ان البعض يرى في الخبير المحاسبي عدسة كبيرة مكبرة للقضاء تعطي صورة واضحة ومرجعية محاسبية للمستندات والأوراق المطروحة للسلطة القانونية تساهم في انارة التحقيق للقرار العادل.

وتمهيدا لموضوع الدراسة فان الخصومات الضريبية التي يلجأ الخبير المحاسبي متخصص في المحاسبة من أجل حسم المسائل التقنية التي هي أساس النزاع الضريبي، فيكون لهذا الخبير دورا محوريا لترجيح الكفّة لصالح احد اطراف النزاع، كما يلعب دوراً أساسيا وهذا من خلال إعداد تقرير خبرة يتضمن الإجابة على كل تساؤلات القاضي ذات الطبيعة التقنية، ومما يجد نفسه في الكثير من الحالات مضطر للأخذ بما توصل إليه الخبير المحاسبي في تقريره رغم أنّ هذا الأخير له تخصص محاسبي وفي نفس الوقت قانوني حتى لا يؤثر على المسائل القانونية المثارة في الخصومات الضريبية.

✓ من هذا المنطلق وعلى ضوء ما سبق ذكره فان إشكالية البحث يمكن صياغتها ضمن السؤال التالي:

- كيف يساهم الخبير المحاسبي في تسيير الخبرة القضائية؟

✓ وفي هذا السياق تتفرع إشكالية البحث الى عدة تساؤلات تفرض نفسها حسب موضوع الطبيعة وهي:

- ما هو الخبير المحاسبي؟
- ماهي المجالات التي تشمل اختصاصه؟
- ما هي الخبرة القضائية؟
- فيما تكمن أهمية الخبرة القضائية؟
- ما هي إجراءات تنفيذ الخبرة القضائية لدى الخبير المحاسبي؟

فرضيات:

- ان الخبير المحاسبي يقوم بمسك وتنظيم المؤسسة وتحليل وضعيتها.
- الخبير المحاسبي مجالاته حسب القضية المعروضة على القضاء، وأكثر هذه الأمور لها علاقة باختصاص عمله.
- حتى تكون الخبرة القضائية حل انسب للمنازعة الضريبية لابد من توفر ضوابط وإجراءات معينة.

اختيار الموضوع:

تكمن أسباب اختيار الموضوع في جملة من الدوافع أبرزها كما يلي:

- طبيعة التخصص العلمي الذي ادرس فيه والذي له علاقة بالدراسة.
- الرغبة الذاتية والواقع العملي المعقد في مجال تسوية المنازعات الضريبية.

اهداف الدراسة:

ان لهذه الدراسة عدة اهداف وهي كما يلي:

- التعرف على مهنة الخبير المحاسبي وشروط ممارسته.
- محاولة ابراز دور وظيفة الخبير المحاسبي في تسيير الخبرة القضائية.

أهمية الدراسة:

تكتسب الدراسة أهميتها من كونها تسلط الضوء على ركن فعال من الأركان التي تسعى إلى تعزيز تحقيق العدالة الاجتماعية، ألا وهو الخبير المحاسبي الذي يكلف من قبل القضاة، للاستعانة بما يقدمه من معلومات للفصل في القضايا التي تحتاج لمثل هذا الرأي، وذلك من خلال تقديم بيانات ومعلومات كافية وملائمة، ولا يتأتى ذلك إلا من خلال امتلاك الخبير المحاسبي المؤهلات العلمية واكتسابه الخبرات العملية والخصائص الشخصية المؤهلة التي تسعى هذه الدراسة لبيانها.

صعوبات الدراسة:

عند قيامنا بالبحث في هذا الموضوع، صادفتنا عدة صعوبات نذكر منها على سبيل المثال:

- قلة المراجع المتخصصة في هذا البحث الشيء الذي جعلنا نعتمد على المذكرات والنصوص القانونية والاجتهاد الخبير المحاسبي.
- التغيير المستمر والسريع في القوانين الجبائية والمالية وعدم استقرارها يصعب عملية البحث في الموضوع والإلمام بهذه القوانين.
- على مستوى دراسة الحالة فإن الخبرة القضائية لها جانب قانوني مع التزام الإدارة بالسر المهني، وذلك لحساسية الموضوع وإجراءاته المعقدة.

هيكل الدراسة:

من أجل الإجابة على الأسئلة الفرعية في هذه الدراسة قمنا بتقسيم البحث إلى ثلاثة فصول فصلين نظريين وفصل تطبيقي:

الفصل الأول: والذي يحمل عنوان "الإطار النظري للخبير المحاسبي"، والذي تناولنا فيه تعريف الخبير المحاسبي وخصائصه، وشروط ممارسة مهنة الخبير المحاسب والمسؤوليات الناجمة عنها واعتماد الخبير في والمحكمة وشروط تسجيله، وأخيرا حقوق وواجبات الخبير المحاسبي واهم الخبرات المتعلقة باختصاصه والهيئات المشرفة على الخبير المحاسبي.

الفصل الثاني: والذي يحمل عنوان "الجانب الاجرائي للخبرة القضائية في مجال المالية والمحاسبة"، والذي تطرقنا فيه إلى مفاهيم عامة حول الخبرة القضائية، واهم إجراءات تنفيذ الخبرة القضائية وقيمتها الاثباتية.

الفصل التطبيقي: والذي يحمل عنوان" دراسة ميدانية لمكتب خبرة محاسبية ميرادي بشير خبير معتمد في المحاسبة في ولاية المدية"، وفي هذا الفصل قمنا بتقديم مكتب محل الدراسة.

الفصل الأول

الإطار النظري

حول الخبير المحاسبي

تمهيد:

تعد المحاسبة من أهم الوسائل التي يعتمد عليها المسيرون في اتخاذ القرارات المناسبة، حيث تمارس المحاسبة داخل المؤسسات من خلال قسم المحاسبة والمالية، لكن هناك أشخاص يمارسونها باستقلالية في مكاتب خاصة بهم تدعى مكاتب المحاسبة، وهؤلاء الأشخاص هم الخبير المحاسب، محافظ الحسابات ومحاسب معتمد.

واختيارنا لمهنة الخبير المحاسبي، لتكون محل دراسة في هذا التقرير لم يكن بالصدفة، بل جاء تزامنا مع القانون الجديد المنظم لهذه المهن، وهو القانون رقم 10-01 المؤرخ في 16 رجب عام 1431 هجري الموافق 29 جوان سنة 2010 ميلادي المتعلق بمهنة الخبير المحاسب، حيث يلعب دورا ايجابيا على مستوى الدولة والمؤسسات، حيث تستفيد المؤسسات المتعاقدة معهم من خلال تقديم النصائح والمشورة، واكتشاف الأخطاء والمخالفات وتصحيحها، كما انه يمارس الرقابة على مدى تطبيق القوانين.

وفي مذكرتنا خصصنا دراسة مهنة الخبير المحاسبي الى مايلي:

المبحث الأول: مفاهيم عامة حول الخبير المحاسبي

المطلب الأول: تعريف الخبير المحاسبي

وقع تنظيم مهنة الخبير المحاسب بمقتضى قانون عدد 108 في أوت 1988 والمتعلق تحديد التشريع الخاص بمهنة المحاسبين، والذي جاء بالخصوص بدمج مهنة الخبير المحاسب مع مهنة مراقب الحسابات، وقد نص الفصل الثاني منه على أنه يعد خبيرا محاسبا على معنى هذا القانون كل شخص يمارس باسمه الخاص وتحت مسؤوليته الخاصة مهنته معتادة، تتمثل في تنظيم ومراجعة وتعديل وتقدير حسابات الشركات والمؤسسات، التي لا تكون مرتبطة معها بعقد شغل وهو مؤهل أيضا ليشهد بصدق وسلامة الحسابات والمحاسبة، مهما كان نوعها بالنسبة للشركات التي كلفته بهذه المهنة بصفة تعاقدية أو بمقتضى الأحكام القانونية والترتيبية، وخاصة منها مال يتعلق مباشرة مهمة مراقب حسابات لدى الشركات.

ويمكن للخبير المحاسب أن يحلل وضع المؤسسات وطرق سيرها من مختلف نواحيها الاقتصادية والقانونية والمالية حسب الطرق الفنية الحسابية.

كما يبدو أن الخبير المحاسب لا ينضوي تحت طائلة الفصل 99 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية باعتبار أنه مؤهل لتحليل الأوضاع القانونية للمؤسسات دون أن يتولى إعداد المحاسبة ومسكها، غير أنه إذا قام الخبير المحاسب بهذه الأعمال أي مسك محاسبة وإعدادها والنص لا يمنعه من ذلك، فإنه يصبح خاضعا لعقوبة الفصل المذكورة.[1]

كما نصت المادة 18 من القانون رقم 10-01 والمتعلق بمهنة الخبير المحاسبي:

فإنه يعد خبيرا محاسبا كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة تنظيم وفحص وتقوم وتحليل المحاسبة، ومختلف أنواع الحسابات للمؤسسات والهيئات في الحالات التي نص عليها القانون، والتي تكلفه بهذه المهمة بصفة تعاقدية لخبرة الحسابات.

ويقوم الخبير المحاسب بمسك ومركزة وفتح وضبط ومراقبة وتجميع محاسبة المؤسسات والهيئات التي لا يربطه بها عقد عمل.[2]

---

[1] كمال العياري، **المسير في الشركات التجارية الجزء الأول شركات المسؤولية المحددة**، منشورات مجمع الأطرش للكتاب المختص، تونس، 2010، ص273.

[2] الجريدة الرسمية، العدد 42 الصادر في رجب 1431، 11يوليوسنة 2011، ص6.

المطلب الثاني: خصائص خبير المحاسبي

ولكي يقوم الخبير المحاسبي بهذه الاعمال وغيرها على أكمل وجه، اتفقت على اغلب الدراسات التي تم الرجوع اليها في هذه الدراسة على ضرورة ان يتحصّل على المؤهلات العلمية المطلوبة، وتتوفر الخصائص الشخصية الملائمة، التي من أهمها:

1. أن يكون حاصلا على المؤهلات العلمية المطلوبة في تخصص المحاسبة والعلوم المالية.
2. أن يمتلك الفهم العميق للعلوم المحاسبية المتقدمة، ومعايير المحاسبة والمراجعة الدولية.
3. أن يكون لديه معرفة متكاملة بإجراءات الرقابة الداخلية، وكيفية إدارة المخاطر وضبط الغش.
4. أن يكون حاصلا على شهادة خبرة مهنية تميزه لكي يكون محاسبة قضائية وفاحصة للغش.
5. الفهم العميق لطرق ومداخل المحاسبة الإبداعية، والالتزام بالمعايير السلوكية المهنية.
6. الالتحاق بدورات وبرامج تدريبية متخصصة في مجال المحاسبة القضائية تتضمن المعرفة بها، وأهميتها والشروط الواجب توافرها لإعداد خبير محاسبي، بالغش ومصادره، ومخاطر وتأثير الغش على القوائم المالية.
7. المعرفة بأساليب وطرق إجراءات التحريات والتقصي.
8. المعرفة الكافية بالقوانين والتشريعات.
9. المعرفة الكافية بالإجراءات الجنائية وإجراءات التقاضى.
10. أن يكون مبدعا ومتميزا، وذا ثقة بأدائه لعمله، ولديه قدرة لمعرفة وتفهم الأمور.
11. أن يكون لديه إصرار ومثابرة في أداء العمل ومهارات اتصال عالية، ومقدرة على المنافسة والجدل في الدعاوى القضائية.
12. أن يكون لديه خبرة عالية في الحصول على المعلومات، وذكاء وقوة ملاحظة ومهارة في الانتباه للأشياء الصغيرة وإجراء التحريات.
13. أن يكتسب مهارات التفكير المنظم والمنهجي لحل المشاكل.
14. أن يكتسب مهارات متميزة في الاتصالات الشخصية الشفهية والمكتوبة وتقنية المعلومات.
15. أن يكتسب مهارة الاتصال الفعال لعرض أدلة الإثبات والتقارير أمام الجهات القضائية أو هيئات التحكيم[1].

[1] د.عبد الحفيظ فرح ميرة، د عبد الحكيم المبروك سالم، **مقومات اعتماد المحاسب الخبير لدى المحاكم دراسة تطبيقية بالمحاكم الليبية**، مجلة علمية نصف سنوية محكمة متخصصة في العلوم الإنسانية تصدر عن جامعة صبراتة بشكل الكتروني، العدد السادس 2019، ص 54.

المطلب الثالث: مهام ممارسة مهنة الخبير المحاسبي

حسب المادة 18 من القانون رقم 10-01:

- يعد خبيرا محاسبيا، في مفهوم هذا القانون، كل شخص يماس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة تنظيم وفحص وتقويم وتحليل المحاسبة ومختلف أنواع الحسابات للمؤسسات والهيئات في الحالات التي نص عليها القانون والتي تكلفه بهذه المهمة بصفة تعاقدية لخبرة الحسابات.
- يقوم الخبير المحاسب أيضا بمسك ومركزة وفتح وضبط ومراقبة وتجميع محاسبة المؤسسات والهيئات التي لا يربطه بها عقد عمل.

حسب المادة 19 من نفس القانون:

- بعد الخبير المحاسب المؤهل الوحيد للقيام بالتدقيق المالي والمحاسبي للشركات والهيئات.
- ويؤهل لتقديم استشارات الشركات والهيئات في الميدان المالي والاجتماعي والاقتصادي.

وحسب المادة 20 من نفس القانون:

- مهمة الخبير المحاسب هي أساسا مهمة ظرفية ومؤقتة.
- يتعين على الخبير المحاسب أن يعلم المتعاقدين معه بمدى تأثير التزاماتهم والتصرفات الإدارية والتسيير التي لها علاقة مهنته.

ومن هنا أن مهام الخبير المحاسب هي:

- تنظيم وفحص وتقوم وتحليل المحاسبة.
- مسك ومركزة وفتح وضبط ومراقبة وتجميع محاسبة المؤسسات.
- التدقيق المالي والمحاسبي للشركات والهيئات وهو المؤهل الوحيد للقيام بذلك.
- تقديم استشارات للشركات والهيئات في الميدان المالي والاجتماعي والاقتصادي.
- إعلام المتعاقدين معه بمدى تأثير التزاماتهم والتصرفات الإدارية والتسيير التي لها علاقة بمهمته.
- وتحدد أتعاب الخبير المحاسب حسب المادة 21 من القانون رقم 10-01 مع بداية مهامه في إطار تأدية خدمات يحدد مجال التدخل والوسائل التي توضع تحت تصرفه وشروط تقديم التقارير[1].

[1] الجريدة الرسمية، مرجع سبق ذكره، ص 6-7.

المطلب الثالث: صفات الشخصية لمهنة خبير محاسبي

1. الأمانة:

على المدقق أن يكون أمينا ونزيها في عمله وأن يعطي هذا العمل حقه الوافي وأن يقوم بالعمل بوحي من ضميره ويبذل أقصى طاقاته العلمية والفنية في تنفيذ ما يكلفه به من عمل، وأن يعرض النتائج التي يتوصل إليها بدقة أمانة دون تحريف أو تمويه، وألا يضمن تقريره سوى البيانات التي يثق في سلامتها، والحقائق التي يعقد في صحتها وألا يحابي أو يجامل أحدا فيما يبديه من أراء، وأن يكون دائما لعملائه ناصحا أمينا.

2. المحافظة على أسرار المهنة:

حيث أن المدقق الحسابات موضع ثقة عملائه، ويطلع بحكم عمله على دقائق أسرارهم تقضي التقاليد المهنية في جميع المهن، وليس في مهنة المحاسبة والتدقيق فقط، وأن يحافظ الرجل المهني على هذه الأسرار وألا يقوم بإفشائها أو استخدامها ضد عملائه وأن يكون دائما كتوما وموضع ثقة[1] وهذا ما جاء في اليمين الذي يحلفه أمام المجلس القضائي المختص" **أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملي أحسن قيام وأتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي وأن أكتم سر المهنة وأسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف والله على ما أقول شهيد**"[2]

3. الصبر واللباقة والقدرة على التصرف:

تعتبر عملية التدقيق عملية شاقة، تحتاج إلى صبر وتأني في دراسة وتحقيق وتحليل عمليات المشروع والبحث عن الحقيقة، وتستدعي اللباقة في التعامل مع العملاء وموظفي المشروع حتى يكسب ثقتهم ويحصل على تعاونهم. والأصل ألا يبدأ المدقق عمله مفترضا الغش وسوء النية والخطأ في من يراجع عملهم، بل يجب أن يبدأ عمله بروح طيبة مفترضا صحة العمل حتى يثبت له العكس، فالهدف من عملية التدقيق تصحيح الأخطاء وليس الهدف تصيد الأخطاء.

---

[1] د-خالد الطبيب، د-خليل الرفاعي، **علم تدقيق الحسابات النظري والعلمي**، دار المستقبل للنشر والتوزيع، الطبعة 1، 2009، 1430هـ، ص 12.

[2] الجريدة الرسمية، **مرجع سبق ذكره**، ص 5.

4. الثقافة والمعرفة:

على المدقق أن يكون متمكنا من علم المحاسبة وتدقيق الحسابات، وأن يكون على المعرفة بكثير من العلوم الاجتماعية والإنسانية الوثيقة الصلة بالمحاسبة والتدقيق مثل محاسبة التكاليف والتحليل المالي وأدواته، وكذلك ما تصدره الدولة من قوانين ضريبية، أو القانون التجاري أو قانون الشركات، وأن يكون ملما بالأصول العلمية للتنظيم والإدارة، وبالمبادئ الاقتصاد وذلك ليتمكن من تدقيق عمليات المشروع على اختلافها وتنوعها.[1]

ومن هنا نستخلص أن على المدقق أن يكون:

- يجب على المدقق أن يلتزم بالأمانة في أداء مهام مهنته وأن يحافظ على ما وقف عليه من أسرار الشركة بسبب قيامه بعمله.
- يجب أن يلتزم بذكر الحقيقة في كافة التقارير التي يقدمها للمساهمين.
- يجب أن يلتزم بالنزاهة والموضوعية والاستقلال.
- يجب أن يكون على قدر من الذكاء والفطنة يمكنه من الحكم الأمور بصدق وواقعية.
- يجب أن يتحلى بالحلم وسعة الصدر سواء مع المساهمين أو مع أي طرف أخر.
- يجب أن يكون عادلا في كل أحكامه وتقديراته.
- يجب عليه الإتقان في أداء عمله مصداق لقوله تعالى "إنا لا نضيع أجر من أحسن عملا".
- يجب أن يكون مدقق الحسابات واسع الاطلاع دارسا دراسة مستفيضة.

[1] د-خالد الطبيب، د-خليل الرفاعي، **مرجع سبق ذكره**، ص 72.

المبحث الثاني: شروط ممارسة مهنة الخبير المحاسب والمسؤوليات والاعتماد لدى المحكمة

وضع المشرع الجزائري مجموعة من الشروط التي يجب توافرها الذي يرغب في ممارسة هذه المهن بالإضافة إلى أنه حدد المسؤوليات التي يتحملها كل مهني أثناء مزاولته لمهنته.

المطلب الأول: شروط ممارسة المهنة

حدد المادة 08 من القانون 10-01:

الشروط التي يجب توافرها لممارسة مهنة الخبير المحاسب:

- أن يكون جزائري الجنسية.
- أن يكون حائزا على شهادة جزائرية للخبرة المحاسبية أو شهادة معترف بمعادلتها.
- أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية.
- ألا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة.
- أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية.
- أن يكون مسجلا في المصف الوطني للخبراء المحاسبين وفق الشروط المنصوص عليها في هذا القانون.
- أن يؤدي اليمين المنصوص عليها في المادة 06.
- تمنح الشهادات والإجازات المذكورة من معهد التعليم المختص التابع للوزير المكلف بالمالية، أو المعاهد المعتمدة من طرفه.
- لا يمكن الالتحاق بمعهد التعليم المختص او المعاهد المعتمدة الا بعد اجراء مسابقة للمترشحين الحائزين على شهادة جامعية في الاختصاص تحدد عن طريق التنظيم.
- تمنح الشهادة والاجازة المذكورة في البند، من طرف مؤسسات التكوين المهني التابعة للوزير المكلف بالتكوين المهني، او من طرف المؤسسات المعتمدة من طرفه او من طرف مؤسسات التعليم العالي.

وتنص المادة 09 من نفس القانون:

ترسل عن طريق رسالة موصي عليها أو تودع مقابل وصل الاستلام، طلبات الاعتماد بصفة خبير محاسب إلى المجلس الوطني للمحاسبة، ويقدر المجلس الوطني للمحاسبة الصلاحية، المهنية للشهادات وإجازات كل مترشح يطلب اعتماده في صنف مهني أو صنف المهني الأخر يدرس المجلس الوطني للمحاسبة طلب الاعتماد ويتحقق لا سيما من مطابقته للأحكام المنصوص عليها في المادتين 07 و05 من هذا القانون يبلغ المجلس الوطني للمحاسبة لطالب الاعتماد قرار الاعتماد أو رفض معلل لطلب في أجل أربعة (4) أشهر، وفي حالة عدم التبليغ بعد انقضاء هذا الأجل أو رفض الطلب يمكن تقديم طعن قضائي طبقا للتشريع الساري المفعول.

يحدد المجلس الوطني للمحاسبة في أول يناير من كل سنة قائمة المهنيين المسجلين في الجدول وينشرها وفق الأشكال المحددة من طرف الوزير المكلف بالمالية.

وحسب المواد 10-11-12-13 من هذا القانون:

- لا يمكن لأي خبير محاسب أن يسجل في الجدول ما لم يكن له عنوان مهني خاص.
- يمارس الخبير المحاسب نشاطه في كامل الإقليم الوطني.
- يسند للخبير المحاسب مكتب واحد يتولى تسييره لحسابه الخاص وتحت مسؤوليته، ويمكن إن يسير في شكل شركة أو تجمع.

  يجب أن يكون المكتب خاضعا لشروط أو مقاييس خاصة تحدد عن طريق التنظيم.

  يمكن للوزير المكلف بالمالية الترخيص بفتح فروع لبعض مكاتب المحاسبة.
- يمكن أن يعين الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات بصفته محافظي حصص طبقا لأحكام القانون التجاري وخبراء قضائيين طبقا لأحكام قانون الإجراءات المدنية والإدارية وقانون الإجراءات الجزائرية.[1]

[1] الجريدة الرسمية، **مرجع سبق ذكره**، ص 5-6.

المطلب الثاني: حالات والموانع والتنافي

لتحقيق ممارسة مهنة الخبير المحاسب كل استقلالية فكرية وأخلاقية، يعتبر متنافيا مع هذه المهنة في مفهوم هذا القانون كل نشاط تجاري لاسيما في شكل وسيط أو وكيل مكلف بالمعاملات التجارية أو المهنية.

- كل عمل مأجور يقتضي قيام صلة خضوع قانون.
- كل عهدة إدارية أو العضوية في مجلس مراقبة المؤسسات التجارية المنصوص عليها في القانون التجاري.

غير تلك المنصوص عليها في المادة 46:

الجمع بين ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لدى نفس الشركة أو الهيئة.

- كل عهدة برلمانية.
- كل عهدة انتخابية في الهيئة التنفيذية للمجالس المحلية المنتخبة.
- يتعين على المهني المنتخب لعضوية البرلمان أو عضوية الهيئة التنفيذية مجلس محلي منتخب، إبلاغ تنظيم الذي ينتمي إليه في أجل أقصاه شهر واحد (1) من تاريخ مباشرة عهدته.
- يتم تعيين مهيني لاستخلافه يتولى تصريف الأمور الجارية لمهنته طبقا لأحكام المادة 76.
- لا تتنافى مع ممارسة مهنة الخبير الحاسب مهام التعليم والبحث في مجال الحاسبة بصفة تعاقدية أو تكميلية طبقا للتشريع الساري المفعول وكذا الحالات المذكورة في المادتين 46 و32 من هذا القانون.

وجاءت في المادة 67 من قانون 10-01:

- يمنع الخبير المحاسب القيام بأية مهنة في المؤسسات التي تكون لهم فيها مصالح مباشرة أو غير مباشرة.

وفي المادة 69:

- إذا أراد الخبير المحاسب أن يمارس نشاطا منافيا بصفة مؤقتة كما هو منصوص عليه في المواد المنصوص أعلاه، يتعين عليه طلب اغفاله من الجدول لدى لجنة الاعتماد في أجل أقصاه شهر واحد (1) من تاريخ بداية نشاطه وتمنح لجنة الاعتماد الموفقة إذا كانت المهمة الجديدة للمهني لا تمس بطبيعتها بالمصالح الأخلاقية للمهنة.

كما تنص المواد 70-71-72-73-74:

- يمنع الخبير المحاسب السعي بصفة مباشرة أو غير مباشرة بطلب مهنة أو وظيفة تدخل ضمن اختصاصاتهم القانونية كما يتمتعون من البحث عن الزبائن بتخفيض الأتعاب أو منح تعويضات وامتيازات أخرى، وكذا استعمال أي شكل من أشكال لدى الجمهور.
- يتعين على الخبير المحاسب كتم السر المهني تحت طائلة العقوبات المنصوص عليها في المادتين 201 و302 من قانون العقوبات، ويخضع لنفس الالتزامات الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسبون المتربصون وكذا مستخدمو الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، وكذا الشركاء في الشركات المنصوص عليها في المواد 47،48،49 و52 من هذا القانون.
- لا يتقيد الخبير المحاسب بالسر المهني في الحالات المنصوص عليها في القانون لاسيما:
  - ✓ بعد فتح بحث أو تحقيق قضائيين
  - ✓ بمقتضى واجب اطلاع الإدارة الجبائية على الوثائقي المقررة.
  - ✓ بناء على إدارة موكليهم.
  - ✓ عندما يتم استدعائهم للشهادة أمام لجنة الانضباط والتحكيم المقرر في المادة 5 أعلاه.
- يعاقب كل من يمارس مهنة الخبير المحاسب بطريقة غير شرعية غرامة من500,000 دج إلى 2000000 دج وفي حالة العودة، يعاقب مرتكب هذه المخالفة بالحبس تراوح مدته من ستة (6) أشهر إلى سنة واحدة، وبضعف الغرامة بعد الممارسة الغير شرعية لمهنة الخبير المحاسب كل شخص غير مسجل في الجدول أو تم توقيف مؤقت لتسجيله أو شطب من الجدول الذي يمارس أو يواصل في أداء العمليات المنصوص عليها في أحكام هذا القانون.
- ويعد كذلك ممارسة غير شرعي لمهنة الخبير المحاسب كل من يمتحن إحدى هذه الصفات أو التسميات شركات خبرة أو شركات محافظة الحسابات أو شركات محاسبة أو أية صفة أخرى ترمي إلى خلف التشابه أو خلط مع هذه الصفات أو التسميات.[1]

[1] الجريدة الرسمية، مرجع سبق ذكره، ص 12.

المطلب الثالث: مسؤوليات الخبير المحاسبي

تنص المادة 60 من قانون رقم 10-01:

- يعد الخبير المحاسب أثناء ممارسة مهامه مسؤولا مدتاي تجاه زبائنهم في الحدود التعاقدية.

والمادة 62 منه تنص:

- يتحمل الخبير المحاسب المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني

والمادة 63:

- يتحمل الخبير المحاسب المسؤولية تأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة من بعد استقالتهم من مهامهم، عند كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم، تتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن اتخاذها وفق ترتيبها التصاعدي حسب حضورها في:
  - ✓ الإنذار
  - ✓ التوبيخ
  - ✓ التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة (6) أشهر
  - ✓ الشطب من الجدول

يقدم كل طعن من هذه العقوبات التأديبية أمام الجهة القضائية المختصة، طبقا للإجراءات القانونية المعمول بها. تحدد درجات الأخطاء والعقوبات التي تقابلها عن طريق التنظيم[1].

المطلب الرابع: اعتماد الخبير لدى المحكمة وشروط تسجيله

1. اعتماد الخبير لدى المحكمة

يتقدم المترشحون لوظيفة الخبير القضائي بطلب 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 تتمثل في الشهادة الجامعية.

[1] الجريدة الرسمية، مرجع سبق ذكره، ص 10.

يقوم 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 في المحاكم 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 تأدية يمينه.

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

- **المادة السادسة:** يقدم طلب تسجيل في قائمة الخبراء القضائيين إلى النائب العام لدى المجلس القضائي الذي يختار مقر إقامته بدائرة اختصاصاته، يبين 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 يكتسبها 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 إعداد قائمة الخبراء القضائيين حسب الاختصاص، في أجل شهرين (2) على الأقل قبل نهاية السنة القضائية وترسل هذه القوائم إلى وزير العدل ليوافق عليها[1].

[1] الجريدة الرسمية، العدد 60 الصادرة في 20 جمادى الأولى عام 1416ه (1995).

2. شروط التسجيل في قائمة الخبراء

عملا بأحكام المادة 55 مكرر من الأمر رقم 66 –154 المؤرخ في 8 يونيو سنة 1966، يحدد هذا المرسوم شروط التسجيل في قوائم الخبراء القضائيين، ويختار الخبراء القضائيون على أساس القوائم التي يوافق عليها وزير العدل في دائرة اختصاص المجلس القضائي، ويمكن تعيينهم استثناء الممارسة مهامهم خارج اختصاص المجلس الذي ينتمون إليه.

غير أنه يجوز للجهة القضائية، في إطار الإجراءات القضائية وفي حالة الضرورة، أن تعين خبيرا لا يوجد اسمه في القوائم المنصوص عليها، وذلك حسب الكيفيات المحددة في الأمر رقم 66–154 المؤرخ في 8 يونيو سنة 1966.

ولقد تم تحديد الشروط العامة للتسجيل في قوائم الخبراء القضائيين في المرسوم التنفيذي رقم 95–310، ويتضح ذلك جليا في نص **المادة الرابعة:**

وأن يسجل أي شخص طبيعي في قائمة الخبراء القضائيين إذا توفرت فيه الشروط الآتية:

- أن تكون جنسيته جزائرية، مع مراعاة الاتفاقيات الدولية،
- أن تكون له شهادة جامعية، أو تأهيل مهني معين في الاختصاص الذي يطلب التسجيل فيه،
- أن لا يكون قد تعرض لعقوبة نهائية بسبب ارتكابه وقائع مخلة بالآداب العامة أو الشرف،
- أن لا يكون قد تعرض للإفلاس أو التسوية القضائية
- أن لا يكون ضابطا عموما وقع خلعه أو عزله، أو محاميا شطب اسمه من نقابة المحامين، أو موظفا عزل بمقتضى إجراء تأديبي بسبب ارتكابه وقائع مخلة بالآداب العامة أو الشرف
- أن لا يكون قد منع بقرار قضائي من ممارسة المهنة،
- أن يكون قد مارس هذه المهنة أو هذا النشاط في ظروف سمحت له أن يتحصل على تأهيل كاف لمدة لا تقل عن سبع (7) سنوات،
- أن تعتمده السلطة الوصية على اختصاصه أو يسجل في قائمة تعدها هذه السلطة،

ويشترط في الشخص المعنوي الذي يترشح للتسجيل في قائمة الخبراء القضائيين ما يأتي:

- أن يكون الشخص المعنوي قد مارس نشاطا لا تقل مدته عن (5) سنوات لاكتساب تأهيل كاف في التخصص الذي يطلب التسجيل فيه.
- أن يكون له مقر رئيسي أو مؤسسة تقنية تتماشى مع تخصصه في دائرة اختصاص المجلس القضائي.
- يقدم طلب التسجيل في قائمة الخبراء القضائيين إلى النائب العام لدى المجلس القضائي الذي يختار مقر إقامته بدائرة اختصاصه.

يبين الطلب بدقة الاختصاص أو الاختصاصات التي يطلب التسجيل فيها، يجب أن يصحب طلب التسجيل بما يأتي:

الوثائق الثبوتية المتعلقة بالمعلومات النظرية والتطبيقية التي يكتسبها 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.

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 إعداد قائمة الخبراء القضائيين حسب الاختصاص، في أجل شهرين (2) على الأقل قبل نهاية السنة القضائية، ترسل هذه القوائم إلى وزير العدل ليوافق عليها.

المبحث الثالث: حقوق وواجبات الخبير المحاسبي واهم الخبرات المتعلقة باختصاصه والهيئات المشرفة على الخبير المحاسبي

المطلب الاول: حقوق الخبير المحاسبي

للخبير المحاسب حقوق وهي كالآتي:

- الحق في الاطلاع على السجلات المحاسبية والموازنات والمراسلات والمحاضر وكل الوثائق والكتابات التابعة للشركة في أي وقت وفي عين المكان.
- الحق في طلب كل التوضيحات والمعلومات من قبل المسيرين والأعوان التابعين للشركة وكذا لديه
- الحق في القيام بالتفتيش اللازم.
- الحق في إعلام هيئات التسيير كتابيا في حالة عرقلة مزاولته لمهمته وذلك بغية تطبيق أحكام القانون التجاري.
- الحق في حضور الجمعيات العامة كلما تستدعي للتداول على أساس تقريره ويحتفظ بحق التدخل في الجمعية المتعلقة بأداء مهمته.
- الحق في الحصول على أتعاب لقاء عمله والتي تحدد في بداية مهمته من قبل الجمعية العامة أو المؤهلة المكلفة بالمداولات.
- الحق في معرفة أسباب عزله من مهمته ومناقشة الجهة التي قامت بإصدار قرار في هذا الخصوص والإعراب عن وجهة نظره للمسئولين.
- الحق في الاستعانة بالخبراء والمتخصصين والاستنجاد بهم عند الحاجة العمل إلى ذلك في رسالة الارتباط (رسالة المهمة) بعملية التدقيق.

المطلب الثاني: واجبات الخبير المحاسبي

للخبير المحاسب واجبات هو ملزم بالتقيد بها وهي كالآتي:

نصت المادة 30 من القانون رقم 10-01:

- على وجوب إبلاغ لجنة مراقبة النوعية في غضون 15 يوم كحد أقصى عن طريق رسالة موصي عليها بتعيينه بصفة محافظ حسابات كشخص طبيعي أو كشخص معنوي.
- التقيد بمعايير التدقيق والمحاسبة المعتمدة للمهنة وقواعد السلوك المهني.
- تخطيط إجراءات التدقيق وتأديتها للحصول على تأكيدات معقولة حول خلو البيانات المالية من أية أخطاء جوهرية.
- فحص الأنظمة المالية وأنظمة الرقابة الداخلية للجهة المعنية بالتدقيق والتأكد من مدى كفايتها لحسن سير العمل بغية تحديد طبيعة ومدى إجراءات التدقيق.
- التأكد من أن البيانات الواردة في تقرير مجلس الإدارة متطابقة مع الحسابات.
- إبلاغ الجهات المختصة عن الاختلاسات التي اكتشفت والتلاعب والتزوير في حسابات الجهة محل التدقيق.
- تقرير إلى الهيئة العامة أو الجهة التي عينت المدقق لمزاولة أعمال التدقيق معتمدا في ذلك على معايير التدقيق المعمول بها.

ونصت المادة 40 من القانون رقم 10-01:

- بوجوب الاحتفاظ بملفات الزبائن لمدة عشر 10 سنوات ابتداء من أول يناير الموالي لأخر سنة موالية للعهدة.
- الالتزام بعدم إفشاء السر المني.

المطلب الثالث: الخبرات المتعلقة باختصاصه

هناك عدة مجالات تشمل عمل الخبير المحاسبي، وذلك حسب القضية المعروضة على القضاء، وأكثر هذه الأمور لها علاقة باختصاص عمل الخبير المحاسبي، نذكر البعض منها وهي:

1) الخبرة في الشؤون الإدارية:

تمس الخبرة في الشؤون الإدارية جميع القضايا التي تكون موضوع نزاع بين الإدارة وشخص معين أو إدارتين أو النزاعات المعلقة بالأشغال العامة أو النزاعات المتعلقة بالموظفين المعزولين عن وظيفتهم والإدارة التي عزلتهم...الخ، ويتولى هذه النزاعات الغرفة الإدارية لدى المجلس القضائي (المحكمة الإدارية) فهي التي تأمر بالخبرة بقرار تحضيري صادر عنها، ويتم اختيار الخبير كما يسير عليه النظام القضائي.

2) الخبرة في الشؤون التجارية:

لا تختلف كثيرا الخبرة في الشؤون التجارية عن الخبرة في الشؤون الإدارية فهي تشمل جميع القضايا التي يكون محل نزاعها أمور تجاريه تتعلق بنزاعات قائمة بين الشركات تجارية ومؤسسات والتجار وحرفيين...الخ، ويتولى هذا النوع من القضايا الأقسام التجارية لدى المحاكم والغرف التجارية لدى المجالس القضائية.

3) الخبرة في الشؤون الجبائية:

وهي تخص جميع القضايا التي يكون أحد أطراف النزاع فيها الإدارة الجبائية، ومن أهم القضايا الشائعة في هذا الميدان هي تلك النزاعات التي يرفعها أحد المكلفين بدفع الضرائب والذي يرى نفسه مظلوما، ويتبع في هذه القضايا نفس الخطوات المتبعة في حل النزاعات المتعلقة بالشؤون الإدارية.

4) الخبرة في القضايا الاستعجالية:

هناك بعض الحالات أين تكون القضية المطروحة مستعجلة أي يجب البحث والحكم فيها في وقت محدود لأسباب مختلفة لا تحتمل الانتظار، ويمكن الأمر بالخبرة في هذا النوع من القضايا فيقوم قاضي الشؤون الاستعجالية بتعيين خبيرا في القضية، ولا يمكنه ذلك إلا إذا كان هذا الأمر يقوم أساسا على وقائع وأن يكون النزاع المطروح جدي، ولا يجوز للخبير أثناء قيامه بمهامه أن يمس بأصل الحق في القضية أي لا يتعدى

حدود المهمة التي أمر بالقيام بها وعليه مساعدة القاضي في حسمه للقضية في الموضوع من جهة وفي الاستعجال من جهة أخرى.[1]

المطلب الرابع: الهيئات المشرفة على مهنة الخبير المحاسبي

نص القانون رقم 10-01 المؤرخ في 16 رجب 1431 الموافق ل 29جوان 2010 والمتعلق بالخبير المحاسب على إنشاء مجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمات مهنية تستعرض لها في هذا المبحث.

1. المجلس الوطني للمحاسبة:

لقد أسس مجلس المحاسبة بموجب دستور 1976 وتتمثل مهمته في مراقبة كل العمليات المالية للدولة، وقد تم تأسيس هذه الهيئة ميدانيا عام 1980 وخضع في تسييره للتغيرات المتتابعة التالية للقانون 90-32 المؤرخ في 04 ديسمبر 1990، الذي حصر مجال لتدخله حيث استثنى من مراقبته المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري وجرده من صلاحياته القضائية الأمور 95-20 المؤرخ في17/07/1995، الذي يوسع مجال اختصاصه ليشمل رقابة كل الأموال العمومية، مهما يكن الوضع القانوني لمسيري هذه الأموال أو مستفيديها.

وبهذا النص الأخير يتمثل مهمته في التدقيق في شروط استعمال الهيئات الموارد والوسائل المادية والأموال العامة الخاضعة لرقابته، وفي تقييم تسييرها والتأكد من مطابقة عمليات هذه الهيئات المالية والمحاسبية للقوانين والتنظيمات المعمول بها، وبموجب القانون 10-01 لاسيما المادة 04 منه يتم إنشاء مجلس وطني للمحاسبة تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية يتولى مهام والتقييس المحاسبي، وتنظيم ومتابعة مهن المحاسبة ويضم المجلس ثلاث (3) أعضاء منتخبة عن كل تنظيم مهني على الأقل كما تنبثق عن هذا المجلس خمس (5) لجان متساوية الأعضاء.

وهي كالآتي:

- لجنة تقييس الممارسات المحاسبة والواجبات المهنية.
- لجنة الاعتماد.
- لجنة التكوين.
- لجنة الانضباط والتحكيم.
- لجنة مراقبة النوعية.

[1] محمود توفيق إسكندر، **الخبرة القضائية**، دار هومة، الجزائر، ص62.

2. التنظيمات المهنية

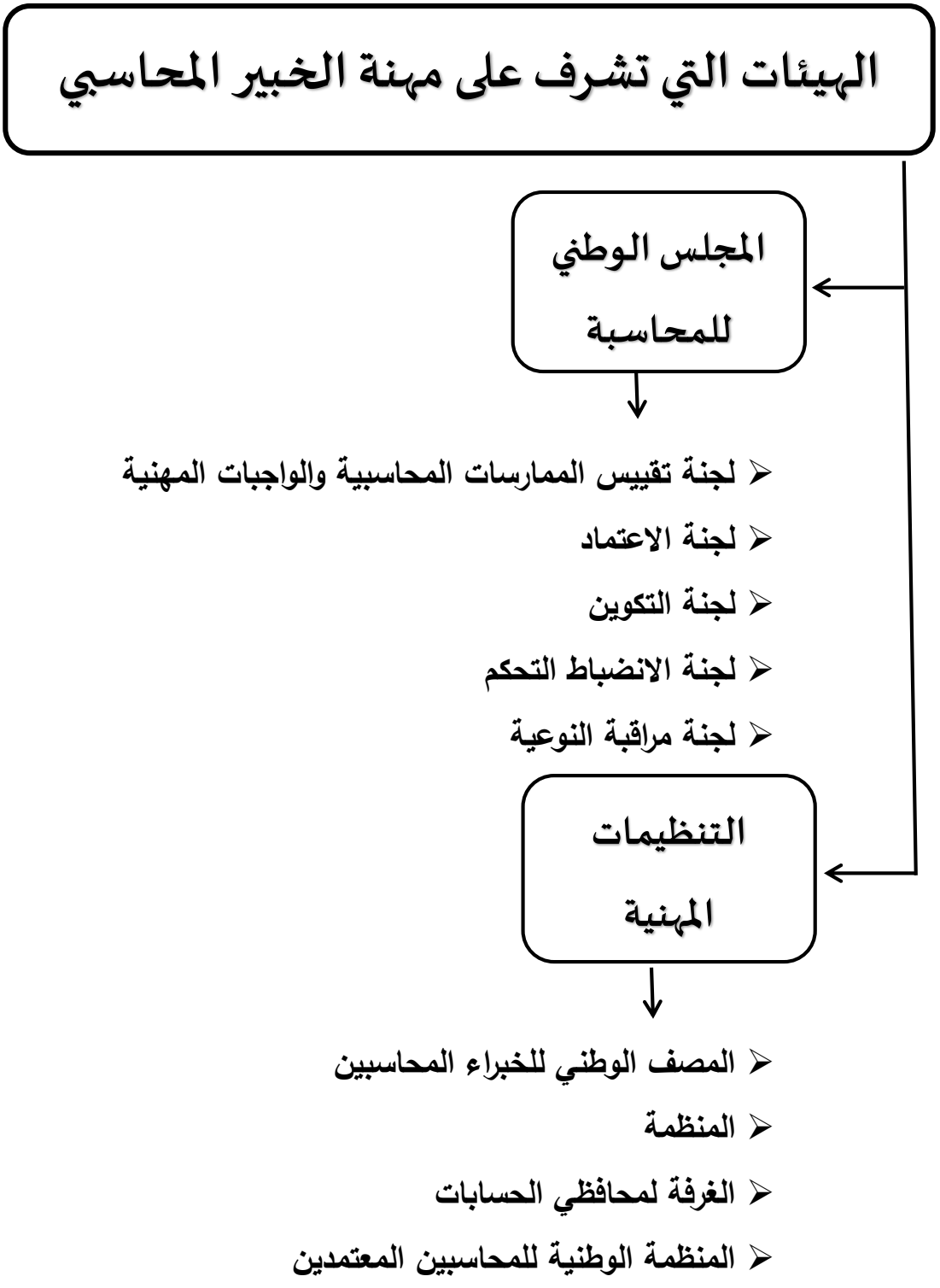
ينص القانون المذكور سابقا يحل المصف الوطني للخبراء المحاسبيين ومحافظي الحسابات والمحاسبيين والمجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، والمجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين.

1. **المصف الوطني للخبراء المحاسبين:** وهو تنظيم يتمتع بالشخصية المعنوية، ويضم الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين، والمؤهلين لممارسة مهنة الخبير المحاسب.
2. **الغرفة الوطنية للمحاسبين المعتمدين:** هو تنظيم يتمتع بالشخصية المعنوية، ويضم الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين والمؤهلين لممارسة مهنة محافظ الحسابات
3. **المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين:** هو تنظيم يتمتع بالشخصية المعنوية، ويضم الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين والمؤهلين لممارسة مهنة.

يتم تسيير التنظيمات المهنية المذكورة أعلاه من طرف مجلس وطني ينتخبه مهنيون، وتتكفل هذه التنظيمات يما يلي:

- السهر على تنظيم المهن وحسن ممارستها.
- الدفاع عن كرامة أعضائها واستقلاليتهم.
- السهر على احترام قواعد المهن وأعرافها.
- إعداد أنظمتها الداخلية التي يوافق عليها الوزير المكلف بالمالية وينشرها في أجل شهرين من تاريخ إيداعها
- إعداد مدونة الأخلاقيات المهنة
- إبداء الرأي في كل المسائل المرتبطة بهذه المهن وحسن سيرها وتتمثل مصالح المهنة إزاء الغير والمنظمات الأجنبية المماثلة.

الشكل رقم(01): الهيئات المشرفة على مهنة الخبير المحاسبي



جدول رقم (02): يتضمن عدد الشهادات الصادرة بداية من صندوق قانون 10-01

نوع مقرر الاعتماد	العدد
مقرر اعتماد الخبير المحاسب	158
مقرر اعتماد محافظ الحسابات	2843
مقرر اعتماد المحاسب المعتمد	1352
المجموع	4353

المصدر: المجلس الوطني للمحاسبة

فيما يخص التربصات، فتندرج ضمن مجال اختصاص التكوين لدى المجلس الوطني للمحاسبة، ويتمثل عملها الأساسي في دراسة ملفات اجراء التربصات وتسليم شهادات نهاية التربص الخاص بالراغبين في الالتحاق بمهنة الخبير المحاسب ومنذ دخول القانون 10-01 حيز النفاذ.

قامت اللجنة بممارسة اشغالها من خلال التكفل بالطلبات المقدمة في هذا الشأن.

جدول رقم (03): يتضمن إحصائيات حول التربص المهني للفئات المهنية الثلاث:

خبير محاسب، محافظ حسابات، ومحاسب

الفئة العمرية	عدد المتربصين حسب الفئات المهنية			المجموع	%
	الخبراء المحاسبين	محافظي الحسابات	المحاسبين		
40-33	1363	1001	112	2467	52,87
50-41	778	677	185	1640	35,02
60-51	154	175	100	429	9,16
70-61	20	33	58	111	2,37
80-71	5	8	14	27	0,57
المجموع	2320	1894	479	4683	100

المصدر: المجلس الوطني للمحاسبة

3. شركة الخبرة المحاسبية

حسب المادة 46-47 من قانون رقم 10-01:

طبقا لأحكام المادة 12 أعلاه يمكن للخبراء المحاسبين، أن يشكلوا شركات أسهم أو شركات ذات المسؤولية المحدودة أو شركات مدنية أو تجمعات ذات منفعة مشتركة، باستثناء الأشكال الأخرى للشركات، لممارسة مهنهم كل على حدة، شريطة أن يحمل جميع الشركاء الجنسية الجزائرية.

تؤهل شركات الأسهم وشركات ذات مسؤولية محدودة أو تجمعات المذكورة في المادة 46 اعلاه لممارسة مهنة الخبير المحاسب عندما يشكل أعضاء المصف المسجلون بصفة فردية في الجدول بصفة خبراء محاسبين، ثلثي **(2/3)** الشركاء على الأقل ويمتلكون على الأقل ثلثي **(2/3)** رأس المال.

تدعى الشركات أو التجمعات المذكورة في الفقرات السابقة "شركات الخبرة المحاسبية" وجاء في المواد 51-52-55-56-57-58 من نفس القانون ما يلي: للحصول على الاعتماد، يجب على الشركات الأسهم وشركات ذات المسؤولية المحدودة والتجمعات ذات المنفعة المشتركة المشكلة لممارسوا مهنة الخبير المحاسب، زيادة على ذلك أن تتوفر فيها الشروط الآتية:

1. أن تهدف لممارسة مهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد.
2. أن يسيرها أو يديرها الشركاء المسجلون في الجدول فقط.
3. أن يربط انخراط أي شريك جديد أو أي عضو فيها بالموافقة القبلية إما للجهاز الاجتماعي المؤهل لذلك وإما لحاملي الحصص الاجتماعية بغض النظر عن أي حكم مخالف.
4. أن لا يكون تابعة بصفة مباشرة أو غير مباشرة لأي شخص أو تجمع مصلحة.
5. أن لا تمتلك مساهمات مالية في المؤسسات الصناعية أو التجارية أو الزراعية أو البنكية أو في الشركات المدنية غير أنه إذا ارتبط نشاط هذه المؤسسات بمهنة الخبير المحاسب أو بمهنة محافظ الحسابات يمكن المجلس المعني للترخيص بأخذ مساهمة.

عندما يختار الخبراء المحاسبون شكل الشركة المدنية، فإن هذه الأخيرة لا تضم إلا الأعضاء المصف الوطني والغرفة الوطنية أو المنظمة الوطنية إلا أنه يمكن أن يكون القانونيون والاقتصاديون أو أي شخص حامل شهادة التعليم العالي يساهم، نظرا لتأهيله في تحقيق هدف الشركة المدنية، شركاء غير معتمدون وغير مسجلين في الجدول في حدود ربع (1/4) الشركاء، شريطة أن يكونوا جزائريين الجنسية.

يمكن أن تنشأ في الشكل القانوني المنصوص عليه، كل مؤسسة عمومية اقتصادية هدفها الاجتماعي ممارسة مهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد في ظل احترام أحكام هذا القانون، شريطة أن يكون المستخدمون المتدخلون الموقعون على العقود والوثائق التي لها حجية في نظر القانون، مسجلين في جدول المصف أو الغرفة أو المنظمة في أصنافهم الخاصة.

لا يحق للخبراء المحاسبين الشركاء في إطار الشركات أو التجمعات المذكورة في المادة 46 اعلاه، أن ينفذوا بأسمهم الخاص مهام أو عهدات يكونون قد كلفوا بها جراء تسجيلهم في جدول، ينبغي أن توكل هذه المهام أو العهدات وجوابا إلى شركات والتجمعات.

تنجز أعمال الخبراء المحاسبين تحت أسمائهم الشخصية الخاصة وتحت مسؤوليتهم الشخصية حتى وان كانوا ضمن شركة، ولا تقبل أية أسماء المستعارة. ويجب عليهم مراعاة الأحكام القانونية والتنظيمية التي تحكم مهنتهم وكذا النظام الداخلي للمصف الوطني أو الغرفة الوطنية أو المنظمة الوطنية.

تتمثل حقوق وواجبات أعضاء المصف الوطني للخبراء المحاسبيين، وأعضاء الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وأعضاء المنظمة الوطنية للمحاسبة المعتمدين، شركات الخبرة المحاسبة وشركة المحافظة الحسابات وشركة المحاسبة ما عدا حق التصويت وحق الترشح.

خلاصة الفصل:

نظر للنقائص في النصوص التي تسير بها مهنة الخبير المحاسبي بالنسبة للدولة، قررت السلطات العمومية إعادة النظر في الإطار التشريعي الحالي من أجل إصلاح وترقية مهنة المحاسبة في الجزائر، فان هذه الأخيرة حريصة كل الحرص عن تنظيم الجديد لها ليكون أداؤها جيدا، وهذا ما جعلها تلغي القانون 91-08 الصادر سنة 1991 المتعلق بالمهن محل الدراسة وتعويضه بالقانون 10-01 المؤرخ في29 جوان 2010.

الفصل الثاني

الخبرة القضائية في مجال المالية والمحاسبة

تمهيد

تعتبر مجالات الخبرة واسعة ومتعددة لتعدد العلوم والفنون ويعنينا منها ما كان متعلقا بمحل النزاع وادعاء كل طرف أن الحق له دون صاحبه، والخبرة القضائية وسيلة من وسائل الإثبات وإجراء من إجراءات التحقيق للفصل في مسألة ذات طابع فني خاص، مما يدفع بالقاضي للاستعانة بالخبراء وذوي الكفاءات والتقنيات العالية وكل من له دراية ومعرفة في علم من العلوم المختلفة، وهذا لتبيان وتوضيح وتقديم المعلومات الضرورية الخاصة، ليبدي رأيه فيه بتجرد وحياد، فيتشكل بذلك تصور حقيقي وقناعة واضحة لإيجاد الحل الأنسب والأدق المبني على أسس علمية سليمة وللخبرة عدة فروع وأشكال متعددة منها الخبرة القضائية وهي لب موضوع بحثنا.

المبحث الأول: مفاهيم عامة للخبرة القضائية

المطلب الأول: مفهوم الخبرة القضائية

اجاز المشرع الجزائري الاستعانة بأناس ذوي الخبرة في المسائل التي يجدها فيها غموضا، لتسوية النزاع بالوقوف على بعض النواحي الفنية والتقنية، التي لا يمكن للقاضي الوصول اليها بمفرده لكي يستعين برأيهم في تلك المسائل، ولتعريف الخبرة عموما والخبرة القضائية خصوصا لابد من التطرق ومعرفة مدلولها اللغوي ثم الاصطلاحي وذلك على النحو التالي:

1) التعريف اللغوي:

تأتي كلمة الخبرة في اللغة من مصدر خبر، يقال خبرت بالأمر أي علمته، واستخبرته سألته عن الخبر، وهو ما أتاك من نبأ عمن تستخبر، والخبر والخبرة (بكسرهما) العلم بالشيء كالإخبار والتخبر، وقوله تعالى {فاسأل به خبيرا} أي اسأل عنه خبيرا يخبر، وخبره (بتشديد الباء المفتوحة) بكذا وأخبره نبأه والجمع أخبار وأخابير، يومئذ تحدث أخبارها، معناه يوم تزلزل تخبر بما عمل عليها، واستخبره سأله عن الخبر وطلب أن يخبره، والخابر المختبر المجرب ورجل خابر وخبير عالم بالخبر[1].

وعلى هذا يمكن القول بأن الخبر: هي إخبار خبير عن حقيقة الشيء المتنازع فيه بطلب من القاضي[2].

2) التعريف الاصطلاحي:

الخبرة في الاصطلاح القانوني طريق من طرق الإثبات، حيث يحتاجها العمل القضائي كلما صادف في النزاع المطروح مسألة يتطلب حلها معلومات فنية خاصة والتي قد لا يأنس القاضي في نفسه الكفاية التي تحتاجها، ويتم اللجوء إليها لكشف أدلة أو لتعزيز أدلة قائمة[3].

كما يعرف البعض الخبرة بأنها: عملية يكلف القاضي أشخاصا لهم خبرة في ميدان ما، أو علم ما، ولهم معارف ومفاهيم مكتسبة حول بعض الوقائع والمسائل، والغاية من ذلك هو تقديم المعلومات للقاضي التي يرى أنها ضرورية من أجل اتخاذ القرار لحل النزاع حيث يتعذر عليه الحصول عليها بمفرده[4].

وعرفت ايضا بانها: عبارة عن استشارة فنية يستعين بها قاضي التحقيق في التحقيق لتقديم المسائل الفنية التي يحتاج تقدرها إلى معرفة فنية أو دراية علمية لا تتوفر لدى قاضي التحقيق بحكم تكوين[5].

---

[1] نصر الدين هنوني ونعيمة تراعي، **الخبرة القضائية في مادة المنازعات الإدارية**، ط 3، دار هومة، الجزائر، 2016، ص26.

[2] جمال الكيلاني، **الإثبات بالمعاينة والخبرة في الفقه والقانون**، مجلة جامعة النجاح للأبحاث نابلس فلسطين، المجلة العدد 16، 2002، ص 276.

[3] نصر الدين هنوني، نعيمة تراعي، **مرجع سبق ذكره**.

[4] ايمن بوثينة، الخبرة القضائية في المادة الإدارية، ماستر تخصص قانون اداري، كلية جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2004، ص 5.

[5] عبد الرحيم بوتغرار، **خطوات إنجاز خبرة قضائية محاسبية**، ماستر تخصص تدقيق محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة محمد خيضر بسكرة 2004، ص3.

وتعددت التعريفات الفقهية للخبرة القضائية بعدة تعاريف متقاربة ومتشابهة من حيث المدلول ومن اهم هذه التعريفات مايلي:

أولا: الخبرة القضائية هي تدبير تحقيقي بمقتضاه يكلف قاضي شخصا من ذوي الاختصاص يسمى الخبير، للقيام بمهمة معينة تتطلب تحقيق لإعطاء القاضي معلومات ورأي فني بشأن أمور واقعية لا يمكنه الحصول عليها بنفسه"[1].

ثانيا: الخبرة القضائية وسيلة من وسائل الإثبات يتم اللجوء إليها في كشف دليل وتعزيز أدلة قائمة، وهي أيضا استشارة فنية يستعين بها القاضي أو المحقق في مجال الإثبات لمساعدته في تقدير المسائل الفنية والتقنية التي يحتاج تقديرها إلى دراية علمية لا تتوافر لدى عضو السلطة القضائية المختص بحكم عمله وثقافته[2].

ثالثا: الخبرة القضائية على أنها المهمة الموكولة من قبل المحكمة إلى شخص أو إلى عدة أشخاص أصحاب اختصاص أو مهارة أو تجربة في مهنة ما أو فن أو صنعة أو علم لتحصل منهم على معلومات أو آراء أو دلائل إثبات، لا يمكن لها أن تؤمنها بنفسها وتعتبرها ضرورية لتكوين قناعتها للفصل في نزاع معين[3].

المطلب الثاني: خصائص الخبرة القضائية

تتميز الخبرة القضائية بعدة خصائص تتمثل فيما يلي:

1. سلطة القاضي في تحديد نوعية الخبراء:

تتعدد طوائف الخبراء الذين يحق لهم القيام بأعمال الخبرة أمام القضاء باختلاف تخصصاتهم، فمن الخبراء من هو مسجل في نقابة مهنته حسب تخصصه ومنهم من هو غير مسجل فيها، كذلك هناك خبراء مقيدين في قائمة الخبراء القضائيين والمعتمدين لدى المحاكم والمجالس القضائية حسب تخصص كل واحد منهم وهناك خبراء غير مسجلين ضمن أي تنظيم أو قائمة، فالقاضي يختار خبيرا من بين الخبراء المقيدين في الجدول لكن في حالة الضرورة يجوز له أن يعين خبيرا لا يوجد ضمن الخبراء المقيدين بالجدول.

2. سلطة القاضي في تحديد عدد الخبراء.

يتمتع القاضي بحرية اختيار خبير أو أكثر من خبير وذلك يرجع إلى طبيعة كل قضية، لم ينص المشرع الجزائري على العدد الأقصى من الخبراء الذين يمكن للقاضي أن يأمر بتعيينهم بل ترك ذلك للسلطة التقديرية للقاضي حسب تشعب وتعدد المسائل الفنية المثارة في كل مسألة[4].

---

[1] محمود جمال الدين زكي، **الخبرة في المواد المدنية والتجارية**، مطبعة جامعة القاهرة، 1990، ص.11.

[2] عبد الحميد الشواربي، **التزوير والتزييف مدنيا وجزائيا في ضوء الفقه والقضاء**، (ب. ط) منشأة المعارف، مصر 1996، ص 552.

[3] أميل أنطوان ديراني، **الخبرة القضائية**، المنشورات الحقوقية الصادرة سنة 1977، طبعة 1، بيروت، ص 17.

[4] نصر الدين هنوني ونعيمة تراعي، مرجع سبق ذكره، ص 10.

3. الصفة الاختيارية:

تعد الخبرة ذات طابعا اختياري لأنها تتقرر من قبل القضاء ويكون الأمر بندب الخبير بناء على طلب المحكمة التي تنظر النزاع، أو بناء على طلب من خصوم أطراف الدعوى إذا رأت أن طبيعة النزاع والمسائل المرتبطة به تحتاج إلى رأي أحد الخبراء بل أن المحكمة قد تأمر بندب الخبير من تلقاء نفسها دون توقف ذلك على طلب الخصوم إذا كانت في حاجة إلى مساعدته والإدلاء برأيه الفني[1]، وقد كرس المشرع الجزائري هذه الخاصية بالنسبة للقضايا المدنية والإدارية في المادة 126 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية والتي نصت صراحة على ذلك كما يلي: "يجوز للقاضي من تلقاء نفسه أو بطلب من الخصوم تعيين خبير أو عدة خبراء من نفس التخصص أو من تخصصات مختلفة".

4. الصفة التبعية:

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 بإجرائها عكس وسائل الإثبات الأخرى، إلا أن هذه القاعدة يرد عليها استثناء في حالة واحدة فقط وهي الحالة المنصوص عليها في المادة 77 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية والمتعلقة بإثبات حالة حيث يجوز بمقتضى هذا النص لكل ذي مصلحة قصد إقامة الدليل على وقائع والاحتفاظ به للاعتماد عليها في دعوى مستقبلية ويكون من شأنها أن تحدد ما لهذه الدعوى أن يتقدم بطلب تعيين خبير أمام قاضي الأمور الاستعجالية طبقا للإجراءات الخاصة بالأوامر على العرائض وحينئذ يمكن للقاضي ولسبب مشروع وقبل مباشرة الدعوى أن يأمر بتعيين خبير باعتبار هذا الإجراء من إجراءات التحقيق[2].

5. الصفة الفنية:

تهدف الخبرة إلى تنوير القاضي في وقائع مادية تحتاج إلى تحقيقات معمقة تتطلب تخصص معين من قبل فني أو مختص لذلك يقتصر مجال الخبرة على الأمور الفنية الخالصة فالمحكمة لا تلزم باللجوء إلى أهل الخبرة إلا فيما يتعلق بالمسائل الفنية البحتة ويقصد بها تلك التي تتطلب معرفة أو دراية خاصة من الناحية العلمية أو الفنية حيث يترتب على الإخلال بهذه الخاصية بطلان الخبرة ولا يجوز للقاضي ندب الخبير لتوضيح

---

[1] عبد الكريم حمود الرويلي، **الخبرة في المواد المدنية**، دراسة تحليلية مقارنة، رسالة ماجيستير في القانون الخاص، كلية القانون، جامعة قطر،2019، ص28.

[2] المريني سهام، **الخبرة القضائية في المواد الجزائية**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة تلمسان ،2005، ص 151.

المسائل القانونية لان هذا العمل خاص به ومن ضمن مسؤولياته ويعد تنازلا منه على اختصاصه وهو ليس أهلا للفصل في هذه المسائل لأن القاضي هو الخبير في المسائل القانونية ويفترض العلم به[1].

6. الصفة الإجرائية:

ان الخبرة القضائية عمل قانوني يؤثر في الخصومة حيث أنها تستأنف بعد إنجازها ويعاد السير في الدعوى يكون للأطراف الحق في مناقشة تقريرها وعليه فإن الخبرة القضائية المنظور إليها من الناحية الإجرائية هي تدبير من تدابير التحقيق أو وسيلة من وسائل التحري[2]، وأن النتيجة المتوصل إليها تعد عنصرا من عناصر الإثبات ولعل هذه النظرية يعتمد عليها المشرع الإداري خاصة في قانون المنازعات الضريبية التي تتسم بالطابع الإجرائي المركب والمعقد خاصة فيما يتعلق بالإجراءات المتبعة التي يحكمها قانون الإجراءات الجبائية.

حيث تنص المادة 85 الفقرة 01

من قانون الإجراءات الجبائية بأن إجراءات التحقيق الخاصة الوحيدة التي يجوز الأخذ بها في مجال الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال هي التحقيق الإضافي ومراجعة تحقيق الخبرة.

ومنه إذن فالخبرة هي إجراء قضائي بطبيعتها وللقاضي السلطة التقديرية بشأن أمر إجرائها سواء طلبها الخصوم أو لم يطلبها كما يمكن رفض إجرائها إذا طلبها الخصوم وعليه فان القاضي المعروض عليه النزاع هو الذي يحدد مهمة الخبير ومدته وهو كذلك الذي يقيم رأيه ونتيجة عمله[3].

المطلب الثالث: أنواع الخبرة القضائية

هناك عدة أنواع للخبرة القضائية التي تنطوي تحت التصنيف الذي أجازه المشرع الجزائري والذي يكون حسب الترتيب الزمني لإعداد الخبرة لهذا فإن هناك عدة أنواع من الخبرة نذكر منها:

1. الخبرة الأولى:

وتكون بصفة مطلقة والتي تأمر بها المحكمة للمرة الأولى في حالة عدم معرفة أو فهم مشاكل فنية، أو تكون في حالة توفرها في إحدى المسائل المطروحة عليها لفض النزاع فيها على أساس ظروف أو شروط معينة، وتسند لخبير واحد أو مجموعة خبراء وذلك على أساس نوع الخبرة المأمور بها، أو حسب طبيعتها، أو موضوعها.

---

[1] مصطفى احمد عبد الجواد مجازي، **المسؤولية المدنية القضائية**، دار الجامعة الجديدة للنشر، مصر ،2004، ص 07.

[2] **قرار المحكمة العليا، الغرفة المدنية**، رقم 74764، المؤرخ في 10 جويلية 1991، المجلة القضائية، العدد الأول، 1991.

[3] حزيط محمد، **الخبرة القضائية في المواد المدنية والإدارية في القانون الجزائري**، دار هومة للنشر، الطبعة الثانية الجزائر،2006، ص19.

2. الخبرة الثانية:

وهي الخبرة التي تكون في نفس القضية ولكن تتعلق بمسائل ونقاط مختلفة تماما عن تلك المسائل، والنقاط التي تناولتها الخبرة الأولى وتسند هي الأخرى إلى خبير واحد أو عدة خبراء، وذلك حسب أهمية وطبيعة موضوع الخبرة عينها مع العلم أنه يمكن أن تسند إلى نفس الخبراء الذين قاموا بأعمال الخبرة الأولى[1].

3. 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 الآراء والنتائج التي تضمنها تقرير الخبرة الأولى بسبب التشكيك في النتائج التي توصل إليها الخبير الأول والطعن الخصوم في نتائج خبرته. ويعهد بإجراء الخبرة المضادة إلى خبير آخر من نفس التخصص غير الخبير الذي كان قد أنجز الخبرة الأولى.

4. الخبرة الجديدة:

هي الخبرة التي تهم نفس النزاع المعروض على القضاء ونفس أطراف الدعوى ويأمر بها قاضي الموضوع من تلقاء نفسه أو بطلب 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].

5. 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، وكأن 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 آخر ممن يكون من نفس تخصص الخبير[3].

---

[1] نصر الدين هنوي، نعيمة تراعي، مرجع سبق ذكره، ص31-32.

[2] محمد حزيط، مرجع سبق ذكره، ص 84.83.

[3] كريمة بغاشي، **الخبرة القضائية في المواد المدنية**، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، فرع العقود والمسؤولية، جامعة الجزائر، 2001، ص23.

الجدول رقم (03): اهم الفروقات بين أنواع الخبرة القضائية

	الخبرة الأولى	الخبرة الثانية	الخبرة المضادة	الخبرة الجديدة	الخبرة التكميلية
القائم بعملية الخبرة	خبير او مجموعة واحدة	قد توكل إلى خبير واحد أو مجموعة خبراء سواء كان الخبير أو عدة خبراء من قام بالخبرة الأولى.	ليس الخبير الذي قام بعملية الخبرة الأولى بل تسند لخبير اخر.	لا يكون نفس الخبير الأول في بعض الحالات كما يمكن ان يكون نفس الخبير في الحالات أخرى.	الخبير الذي قام بعملية الخبرة الأولى بإمكانه القيام بإنجاز المهمة المسندة اليه لإتمام النقص الحاصل فيها.
دوافع انجازها	غموض في مسألة من مسائل الفنية او التقنية التي تعترض القضاة او الحاجة الى تفسيرات أكثر خاصة في الجانب الفني للمسألة محل النزاع	تغطية تلك الجوانب التي لم يتم اجراء عملية الخبرة فيها.	*التأكد من مدى مطابقة النتائج المتحصلة عليها من تقرير الخبرة الأولى *اختلاف وتناقض التقارير امام الجهة القضائية *عدو اقتناع القاضي بعدالة الحل المقترح في تقرير الخبرة	عندما تكون الخبرة الأولى تفتقر للعناية والمعلومات اللازمة	*في حالة عدم إجابة الخبير على كل أسئلة والجوانب الفنية التي تم تعيينه على أساسها *إذا كانت الخبر الأولى شوبها بعض النقص على مستوى جانب من جوانبها
الهيئة التي تمر بإنجاز الخبرة	*قاضي الحكم *قاضي التحقيق	*قاضي الحكم *قاضي التحقيق	*قاضي الحكم *قاضي التحقيق *الأطراف متنازعة الطرف التي لم تكن الخبرة الأولى في صالحها	*قاضي الحكم *قاضي التحقيق *الأطراف متنازعة الطرف التي لم تكن الخبرة الأولى في صالحها	*قاضي الحكم *قاضي التحقيق

المصدر: عبد الرحيم بوتغرار، خطوات إنجاز خبرة قضائية محاسبية، ماستر تخصص تدقيق محاسبي، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة محمد خيضر بسكرة 2004، ص21.

المطلب الرابع: أهمية الخبرة القضائية

للخبرة أهمية في الإثبات كون القاضي يقف بواسطتها على حقيقة النزاع خاصة إذا لم يكن هناك وسيلة إثبات أخرى[1]، وإذا تعلق الأمر بالمنازعات التي تخرج عن نطاق القانون كمسائل الطب والهندسة والكيمياء ومسائل التحقيق كالمضاهاة وبحث بصمة الأصبع وتحقيق الخطوط.[2]

فالخبرة في حقيقتها نوع من أنواع المعاينة، لذا يطلق عليها المعاينة الفنية كونها تتم لمن تتوفر لديهم كفاءة فنية خاصة لا تتوافر لدى القضاة فالقاضي شخص متخصص في العلوم القضائية و القانونية، و لا يمكنه أن يلم بباقي العلوم والفنون الأخرى لكثرة تنوعها لذا كانت الحاجة ملحة للاستعانة بذوي الاختصاص والصنعة في مختلف المعارف وإبداء رأيهم فيها، حتى يكون الحكم مبني على أساس واضح، فيؤخذ برأي الطبيب في قضية طبية، و المهندس في قضية هندسة، و برأي الخطوط عند مضاهاة بعضها ببعض للكشف عن التزوير، ضف على ذلك المختبرات العلمية التي يقوم فيها الأخصائيون بمعرفة حقائق الأشياء المتنازع عليها، كمختبرات الطب الشرعي وما تقوم به من عمليات تحليل التحديد أسباب الوفاة، وفحص البصمات وفحص الحرائق....الخ.

فالاستعانة بالخبراء هو حاجة ملحة للكشف عن حقائق الأشياء وهو ما يساعد القاضي في بناء تصور واضح عن المسائل المتنازع فيها فهو من أهم طرق الإثبات عند الفقهاء والقانونيين خاصة إذا لم يكن هناك وسيلة أخرى للإثبات، ولا يوجد بين أوراق الدعوى ما يكفي لتكوين عقيدة المحكمة حول موضوع النزاع.[3]

المبحث الثاني: إجراءات الخبرة القضائية

يتعين على القاضي أن يكون ملما بالمبادئ القانونية والأحكام القضائية التي هي من صميم وظيفته، لكن قد تعرض على القاضي نزاعات بحتة يصعب عليه حلها فيلجأ إلى أعوان القضاء كالخبير لمساعدته في حل النقاط التقنية التي يستعصي عليه فهمها وذلك من أجل تكوين قناعته وبناء حكمه والفصل في القضايا المعروضة عليه تحقيقا للعدالة.

---

[1] نبيل إبراهيم وهمام محمد محمود زهران، **أصول الاثبات في المواد المدنية والتجارية**، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية،2001، ص 353.

[2] نبيل إسماعيل عمر، **أصول المرافعات المدنية والتجارية**، منشأة المعارف الإسكندرية، الطبعة الأولى، 1986، ص 859

[3] جمال الكيلاني، مرجع سبق ذكره، ص 278.

وبناء على ذلك جاء في ق.إ.م.إ يفيد أن للمحكمة السلطة التقديرية في إنتداب الخبراء، كلما اقتضت الضرورة ذلك إما بناء على طلب أحد الخصوم أو إتفاقهم، إما من تلقاء نفس المحكمة، وإما بموجب حالات تقرها النصوص القانونية، وحتى نتمكن من التفصيل في هذا الصدد، لا بد لنا من التطرق إلى تعيين الخبير القضائي المطلب الأول، كما سنتطرق أيضا إلى مباشرة الخبير بمهامه ورده واستبداله المطلب الثاني والثالث على التوالي.

المطلب الأول: تعيين الخبير

جاء في قرار صادر عن المحكمة العليا بتاريخ 09/09/2003«**إن تعيين خبير الإيضاح مسألة محددة تقنية وتحديد مهمته يخضع لقاضي الموضوع فلا يمكن أن تكون الخبرة عبارة عن تلبية برغبة أحد الأطراف في الخصومة بل هي جواب عن دفوع وطلبات الأطراف معا**»[1].

وبالرجوع إلى نص المادة 126 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية نجد أنها تعطي السلطة التقديرية للقاضي بشأن تعيين الخبير لكي يستشيره في فهم المسائل المختلفة التي تحتاج لمعلومات فنية دقيقة من طبية وهندسية وعقارية وحسابية وصناعية وزراعية وتجارية[2].

فإستعانة القاضي بالخبرة يفترض أنها لوجود غموض وصعوبات ذات طابع فني أو علمي تتطلب اللجوء إلى الخبراء، والمقصود هنا بالإستعانة هي الإعتماد على رأي الخبير في التحقق أو إثبات واقعة من الوقائع أو نفيها كليا أو جزئيا أو تقدير قيمتها.

وفي الأصل أن تأمر المحكمة بتعيين خبير واحد للقيام بالخبرة لكن يجوز لها وحسب المادة 126 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية بتعيين عدة خبراء، إذا كانت عمليات الخبرة متشعبة ومعقدة تحتاج لإنجازها عدة تخصصات فهنا و في هذه الحالة وجب تعيين عدة خبراء للقيام بالمهمة التي توكل إليهم، وعلى القاضي أن يذكر الأسباب التي جعلته يقوم بتعيين هؤلاء الخبراء والغرض من تلك التعددية[3]، وأن يقوم هؤلاء الخبراء المعنيون جميعهم بأعمال الخبرة سوية، وأن كل عملية من عمليات الخبرة لابد أن يحضرها هؤلاء جميعا، وأن يكون بيان وإنجاز أعمال خبرتهم في تقرير واحد فقط وممضي من طرفهم كلهم، وإذا إختلفت آراؤهم على كل خبير منهم أن يدلي برأيه ويعلل ذلك بأسباب، ويكون ذلك في تقرير واحد موقع عليه من جميع الخبراء الذين عينتهم المحكمة وكلفتهم بإنجاز المهمة.

---

[1] قرار المحكمة العليا، ملف رقم 320730 صادر بتاريخ 09-09-2003، المجلة القضائية، العدد الثاني، 2003، ص 298.

[2] الطاهر حسين، **دليل الخبير القضائي**، دار الهدى للطباعة، عين مليلة، 2005، ص 25.

[3] مولاي بغدادي ملياني، **الخبرة لقضائية في المواد المدنية**، مطبعة دحلب، الجزائر، 1992، ص 52 و55.

وعند قيام المحكمة بتعيين خبير أو عدة خبراء فهي تقوم بتعيينهم من قائمة الخبراء المسجلين في جدول الخبراء، كما يجوز للمحكمة تعيين خبير خارج الجدول بعد أن يقوم بحلف اليمين القانونية[1].

كما حدد المشرع كيفية اختيار الخبير طبقا **للمادتين 47 و48:**

- عندما يأمر القاضي بإجراء الخبرة يعين خبير أو عدة خبراء، ويوضح لهم مهمتهم.
- يعين القاضي الخبير إما من تلقاء نفسه، أو بناءا على اتفاق الخصوم.

أما قانون الإجراءات الجبائية، فقد نص على كيفية اختيار الخبير وتعيينه فيما يخص القضايا التي تكون فيها الإدارة الجبائية طرفا، ويظهر ذلك من خلال الفقرتين الأولى والثانية من **المادة 86** من قانون الإجراءات الجبائية والتي جاء نصها كالتالي:

الفقرة الأولى: «يمكن أن تأمر المحكمة الإدارية بالخبرة وذلك إما تلقائيا، وإما بناءا على طلب من المكلف بالضريبة أو مدير الضرائب، ويحدد الحكم القاضي بهذا الإجراء الخاص بالتحقيق مهمة الخبراء»

الفقرة الثانية: «تتم الخبرة على يد خبير واحد تعينه المحكمة الإدارية، غير أنها تسند إلى ثلاث خبراء إن طلب أحد الطرفين ذلك، وفي هذه الحالة يعين كل طرف خبيره وتعين المحكمة الادارية الخبير الثالث».

نلاحظ إذن أن القانون لم يجعل لكيفية تعيين الخبير قواعد أو مقاييس محددة، فالغرفة الإدارية والممثلة في القاضي، هي التي تعين خبير سواء كان مسجلا في نفس المجلس الذي تنتمي إليه أو لدى مجلس آخر.

وعلى القاضي الذي يعين الخبير، أن يتأكد من مدى نزاهة هذا الأخير وصلاحه أخلاقيا، وعن استقلاله عن تأثير أي جهة من الطرفين المتنازعين.

حالات خاصة بتعيين الخبير:

1. تعيين الخبير بحكم استعجالي:

نقول إن لا خبرة إلا إذا تحقق الأمر بوقائع يجسدها نزاع جدي بين طرفين، وأن يعين قاضي الشؤون الإستعجالية مهمة الخبير، ولا يجوز أن يمس بأصل الحق في القضية. ولقد نصت المادة 173 من قانون الإجراءات المدنية على هذا النوع من التعيين.

إن لم يكن إثبات الحالة المطلوبة مجديا إلا إذا قام به أحد أهل الخبرة، فللقاضي أن يعين خبيرا للقيام بإجراء المطلوب حسب الأوضاع المنصوص عليها في الفقرتين الأولى والثانية من المادة 172 من قانون الإجراءات المدنية ولقد نصت الفقرتين الأولى والثانية على ما يلي:

[1] زهدود محمد، **الموجز في الطرق المدنية للإثبات في التشريع الجزائري**، وهران، 1991، ص100.

الفقرة الأولى: الطلبات التي يكون الغرض منها اصدار أمر إثبات الحالة أو بالإنذار أو اتخاذ إجراء مستعجل آخر أو أي موضوع كان دون المساس بحقوق الأطراف، تقدم إلى رئيس الجهة القضائية المختصة الذي يصدر أمره بشأنها.

الفقرة الثانية: وفي حالة الاستجابة إلى الطلب، يرجع إليه البتّ في إشكالات التنفيذ، وفي حالة رفض الطلب يكون الأمر بالرفض قابلا للاستئناف إذا كان مصدره محكمة من محاكم الدرجة الأولى، وذلك فيما عدا مادتي إثبات الحالة والإنذار[1].

إذا نستنتج من المادتين السابقتين، أنه يوجد بعض الحالات أين تفرض ظروف خاصة أو طارئة تكون على علاقة مباشرة بالزمن لا تحتمل الانتظار، كأن يخشى أحد الطرفين ضياع أدلة مهمة قد تساعده في النزاع المطروح، فتقوم المحكمة بتعيين خبير بصفة استعجاليه لمعاينة تلك الأدلة.

2. تعيين عدة خبراء:

جرت العادة على أنه يتم تعيين خبير واحد لكل قضية، إلا أنه يمكن للقاضي أن يعين أكثر من خبير في نفس القضية، ويعود هذا الأسباب مختلفة، كأن تكون القضية المطروحة من القضايا المهمة والمتشعبة، والتي قد تحتاج لأكثر من خبير، أو قد تحتاج إلى فنيين من اختصاصات مختلفة، أو هناك حالات أين يطالب أحد الطرفين خبير لنفسه، ففي هذه الحالة تلجأ المحكمة الإدارية إلى أن يعين كل طرف خبيره، وتقوم المحكمة الإدارية بتعيين خبير ثالث كما سبق وأن ورد في الفقرة الثانية من المادة 86 من قانون الإجراءات الجبائية **«تتم الخبرة على يد خبير واحد تعينه المحكمة الإدارية غير أنها تسند إلى ثلاث خبراء إن طلب أحد الطرفين ذلك وفي هذه الحالة يعين كل طرف خبيره وتعين المحكمة الإدارية الخبير الثالث»**[2].

كما يجوز تعيين أكثر من خبير في نفس القضية طبقا لأحكام المادة 47 من قانون الإجراءات المدنية والتي تنص على: «**عندما يأمر القاضي بإجراء الخبرة يعين خبيرا أو عدة خبراء ويوضح لهم مهمتهم**» وتجدر الإشارة إلى أنه يقدم تقرير واحد إلى القاضي، يجمع عمل جميع الخبراء المعينون، وفي حالة ما اختلف أحد الخبراء عن الباقين في تقديراته أو إبداء رأيه فعليه أن يبين ويوضح الأسباب التي دفعته إلى ذلك، ويجب على كل واحد منهم أن يدلي برأيه إذا اختلفت آراؤهم معللا بتبريرات وأدلة، كما تبين ذلك في الفقرتين الثانية والثالثة من المادة 49 من قانون الإجراءات الجزائية.

- «وإذا تعدد الخبراء وجب عليهم القيام بأعمال الخبرة سوية، وبيان خبرتهم في تقرير واحد».
- «وإذا اختلفت آراؤهم وجب على كل منهم أن يدلي برأيه المسبب».

[1] خلوفي رشيد، مرجع سبق ذكره، ص 25.

[2] قانون الإجراءات الجبائية، طبعة 2002 (berti)، ص.77.

3. تعيين خبير غير مقيد في جدول الخبراء:

قد تحتاج المحكمة في بعض القضايا إلى فنيين أو مختصين في حل نزاع معين لا يكون اسمهم مدون ضمن جدول الخبراء في المجالس القضائية، وفي هذه الحالة يمكن أن يعين الشخص الفني أو المختص المناسب شرط أن يؤدي اليمين أمام المجلس أو المحكمة التي أمرت بتعيينه، إلا إذا اتفق الأطراف على عدم قيامه بذلك وذلك ما نصت عليه المادة 50 من قانون الإجراءات المدنية «**يحلف الخبير غير المقيد في جدول الخبراء اليمين أمام السلطة التي يحددها الحكم الصادر بندبه، ما لم يعف من اليمين باتفاق الخصوم**»[1].

المطلب الثاني: مباشرة الخبير بمهامه

تعتبر الخبرة إجراء تحقيقي الهدف منها هو مساعدة القاضي في تفسير بعض المسائل الفنية التي ليس له أن يحيط بها دون اللجوء إلى الخبير، وحتى يتم ذلك فعلى القاضي أن يخطر الخبير بأمر ندبه وتعيينه، ولا يمكن إلزام هذا الأخير بأداء المأمورية قبل إيداع الأمانة من الخصم المكلف بإيداعها أو من غيره من الخصوم.[2]

وعلى الخبير بعد إشعاره بما أوكل إليه من مهام أن يبادر في أقرب الآجال بإخبار القاضي بقبوله القيام بالمهمة أو إشعاره بتقديم إعفاءه منها، ففي حال رده من أحد الخصوم ينتظر حتى يفصل في طلب الرد، فإذا رفض رده يباشر أعمال الخبرة بعد مروره مهلة إستئناف القرار الفاصل، و في حال إستئنافه ينتظر لحين الفصل فيه، و الجدير بالذكر أن المشرع الجزائري، لم يوضح الطرف الملزم بدعوة الخبير الأداء مهامه و حسب ما هو متعارف عليه لدى الجهات القضائية، فإن الخبير يدعى من الخصم الذي طلب إجراء الخبرة، أو من الذي يهمه التعجيل[3]، و يودع المبلغ الذي يخضع لسلطة القاضي التقديرية لدى أمانة ضبط المحكمة المختصة. هاته الأخيرة التي تمكن الخبير من الإطلاع على المستندات والوثائق.

وقد أوجب المشرع على الخبير قبل بدئه في أداء مهمته أن يقوم بحلف اليمين القانونية هذا إذا كان اختياره قد تم بصفة إستثنائية، أما إذا كان الشخص المختار من ضمن الموجودين بجداول الخبراء، فلا يلزم بأدائها بحكم أنه قد أداها عند تعيينه واعتماده.

---

[1] خلوفي رشيد، مرجع سبق ذكره، ص.27 و28.

[2] محمد حسن قاسم، **أصول الاثبات في المواد المدنية والتجارية**، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، لبنان، 2003، ص 313.

[3] نصر الدين هنوني ونعيمة تراعي، مرجع سبق ذكره، ص 129.

ويبدأ الخبير مهمته بإخطار الأطراف برسالة موصي عليها باليوم والمكان والساعة التي يجتمعون فيها للشروع في تنفيذ المهمة، ومعرفة جوهر وموضوع الخبرة[1]، وذلك عن طريق محضر قضائي فيما عدا الحالات التي يستحيل فيها حضور الخصوم بسبب طبيعة الخبرة وهو ما جاء بنص المادة 135 قانون الإجراءات المدنية والإدارية[2].

وإخطار الخصوم واجب على الخبير إحتراما لحق كل طرف في إستعمال دفاعه، وحرصا على أن تكون العملية قانونية فإنه على الخبير أن يذكر في تقريره غياب أحد الأطراف، ويترتب على تخلف هذا الإجراء بطلان الخبرة بطلانا مطلقا بغض النظر عن عدم نص القانون صراحة على ذلك البطلان[3].

وللخبير صلاحية طلب أي مستند لدى الخصوم دون تأخير من كان ذلك ضروريا، و في حال امتناع الخصوم في تقديمها يكون له الحق طلب تدخل القاضي في إلزام الأطراف في تقديم هذه المستندات و ذلك بموجب أمر مصحوب بتوقيع غرامة تهديدية و للقاضي أن يستخلص الآثار القانونية على امتناع الخصوم عن تقديم المستندات، وهو ما جاء به نص المادة 137 من ق.إ.م.إ، حيث يكون تسليم هذه الوثائق مقابل وصل إستلام ممضى من قبل الخبير، غير أنه قد يتعرض الخبير أثناء تأدية المهمة المكلف بها إشكالات تحول دون قيامه بما أسند إليه من مهام فهنا على الخبير أن يحرر تقريرا بكل هاته الإشكالات و يرفعها إلى قاضي الأمر بالخبرة و متى كان ضروريا فله أن يطلب تمديد المهمة و للقاضي اتخاذ أي إجراء في سبيل حل هاته الإشكالات، وتنص المادة 134 ق.إ.م.إ «**إذا تطلب الأمر أثناء القيام بالخبرة، اللجوء إلى الترجمة مكتوبة أو شفوية بواسطة مترجم، يختار الخبير مترجما من بين المترجمين المعتمدين أو يرجع إلى القاضي في ذلك**».

[1] محمود توفيق اسكندر، مرجع ساق ذكره، ص 62.

[2] حيث تنص المادة على أنه فيما عدا الحالات التي يستحيل فيها حضور الخصوم بسبب طبيعة الخبرة يجب على الخبير إخطار الخصوم بيوم وساعة ومكان إجراءها عن طريق محضر قضائي.

[3] نصر الدين هنوني ونعيمة تراعي، مرجع سبق ذكره، ص 131.

المطلب الثالث: رد الخبير واستبداله

يعتبر رد الخبير واستبداله إجراءان قانونيان خول المشرع الجزائري الأطراف الخصومة القيام بما في وجه الخبير الذي خيف من تحيزه لسبب من الأسباب، أو في حال رفضه القيام بها، أو قبلها ولم يقم بها، ولبيان هذين الإجراءين نتناول مايلي:

أولا: رد الخبير

يمكن لكل طرف في هذه الدعوى ممارسة حق رد الخبير وتقديم طلب لهذه الغاية ولا يمكن لغيرهم كالشهود مثلا ممارسة هذا الحق، ولا يمكن للمحكمة أن تثيره من تلقاء نفسها[1]، فهو بذلك حق إختياري قانوني لأطراف الخصومة لرد الخبير الذي عينته المحكمة من تلقاء نفسها هدف حمايتهم، إذا كان يخشى منه تحيزا وعدم حياده في المهمة التي كلف بها، وللمحكمة تقدير الأسباب في ذلك إذا كانت مؤسسة ولها ما يبررها كما ولها رفضه إذا لم يكن له سبب وجيه وهو إحراء متعارف عليه في المسائل المدنية بمقتضى ما جاء بنص المادة133/01 من ق.إ.م.إ، على أنه «**إذا أراد أحد الخصوم رد الخبير المعين، يقدم عريضة تتضمن أسباب الرد، توجه إلى القاضي الذي أمر بالخبرة خلال ثمانية أيام من تاريخ تبليغه بهذا التعيين، ويفصل دون تأخير في طلب الرد بأمر غير قابل لأي طعن**».

ومنه إجراءات رد الخبير تكون بـ:

- تقديم عريضة تتضمن أسباب الرد،
- اسم ولقب وعنوان الخبير،
- وكذا الخصوم وتكون مدعمة بالوثائق المؤيدة لذلك،
- تقدم هذه العريضة خلال ثمانية أيام من تاريخ التبليغ بالتعيين لدى القاضي الذي أمر بالخبرة محل الرد،
- حيث يتولى القاضي المختص سماع الخبير وكذا الخصوم ومناقشة أسباب الرد.

[1] معتصم خالد محمود حيف، **الخبرة القضائية في القضايا الحقوقية**، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان،2104، ص 86.

الفصل في طلب الرد:

يفصل القاضي في طلب الرد بأمر غير قابل للطعن[1]، إما بالإستجابة لطلب الخصم الذي قدمه، وهذا في حال ما إذا كان لهذه الأسباب ما يبررها، فيقضي القاضي في نفس الوقت بتعيين خبير آخر مختص ليقوم بنفس المهمة، أما إذا كانت هذه الأسباب غير مؤكدة فللقاضي أن يرفض طلب الرد، ويجوز للخبير المطلوب رده أن يطالب بالتعويض من طالب الرد إذا كان هدفه من الطلب هو الإساءة للخبير فقط، هذا ويجوز للطرف الآخر في الخصومة المطالبة بالتعويض بسبب عرقلة سير المنازعة.

ويذهب أغلب الفقه إلى إعتبار أن أسباب رد الخبير تشبه أسباب رد القاضي المنصوص عليها بنص والمادة 241 ق.إ.م.إ، وهو أسلوب قريب إلى الواقع لتقارب وظيفة كليهما في تحقق العدالة، وإن كان القاضي يفصل في المسائل القانونية، فإن الخبير يقدم رأيه في النقاط التقنية[2].

تنص المادة 133/02 من ق.إ.م.إ على أنه «**لا يقبل الرد إلا بسبب القرابة المباشرة أو القرابة الغير مباشرة لغاية الدرجة الرابعة أو لوجود مصلحة شخصية أو لأي سبب جدي أخر**».

ومنه فإن أسباب رد الخبير هي:

- **القرابة المباشرة:** هي تلك القرابة التي تربط الخبير المعين بأحد الخصوم، الأب، الأم، الابن، الأخ.
- **القرابة الغير مباشرة حتى الدرجة الرابعة:** هي كل شخص يخرج عن دائرة القرابة المباشرة كالأعمام، الأخوال، وأبناؤهم.
- **المصلحة الشخصية:** أن يكون الخبير ذا مصلحة في النزاع، ينتظرها من إنجاز الخبرة كأن يكون شريكا لأحد المتخاصمين أو وارثا من أي جهة كانت.
- **أي سبب جدي أخر:** وهو واسع كعدم الكفاءة العلمية والمهنية، عدم إختصاصه في المادة محل النزاع أي محل الخبرة.

ومن خلال ما سبق فإن طلب الرد يجب:

1. أن يقدم من الخصم في النزاع.
2. أن يكون الخبير المراد رده قد تم تعيينه من القاضي من تلقاء نفسه.
3. أن يقدم طلب الرد في أجل 08 أيام من تاريخ التبليغ.
4. أن يكون الطلب معللا موقعا من الخصم الراغب في الرد أو من وكيله.

[1] تنص المادة 133/02 من قانون إجراءات المدنية والإدارية.
[2] نصر الدين هنوني ونعيمة تراعي، مرجع سبق ذكره، ص 116.

ويختلف رد الخبير عن تنحيه في أن الأول هو إجراء ممنوح للخصوم في مواجهتهم للخبير، أما التنحي فهو طلب الخبير بنفسه للمحكمة التي عينته من أن تعفيه مما أسند إليه من مهام لوجود أسباب تجعله يتنحى عن أدائها، وفي مقابل ذلك فالقانون لا يلزم الخبير بالقيام بالمهمة بل بإخبار الجهة القضائية التي عينته بعدم إمكان القيام بها مع ذكر الأسباب لتجنب شطبه[1].

وتنص المادة 11 من المرسوم التنفيذي رقم 310 –95 على أنه «**يتعين على الخبير القضائي أن يقدم طلبا مسببا للطعن في الحالتين الآتيتين مع مراعاة الحالات الأخرى المنصوص عليها قانونا**»:

- حين لا يستطيع أداء مهمته في ظروف تقيد حرية عمله أو من شأنها أن تضر بصفته خبيرا قضائيا.
- إذا سبق له أن اطلع على القضية في نطاق أخر.

ثانيا: استبدال الخبير

بعد إعلام الخبير بتعينه يبدي موقفه إما بقبولها أو برفضها، وفي حال رفضه لها يتم استبداله، وذلك لا يتم إلا في حالات، من خلالها يجوز للخصم الذي يهمه الأمر تقديم طلب استبدال الخبير بغيره.

حالات استبدال الخبير:

1. في حال رفض الخبير المهمة المسندة إليه في الحكم القاضي بتعيينه ويكون ذلك إما شفهيا أو كتابيا.
2. في حال قبول الخبير المهمة ولم يقم بها، ولم ينجز تقرير خبرته في المدة المحددة له، جاز الحكم عليه بما ترتب عن ذلك من تكاليف وتعويضات مدنية لصالح المتضرر[2].
3. في حال حصل للخبير مانع حيث يصبح من غير الممكن قيامه بالعمل المسند إليه فيما هو محدد له من مدة ومن هذه الأسباب شطب اسمه من قائمة الخبراء بعد التعيين.
4. وفي حال عين الخبير بناء على رغبة أحد الخصوم أو كليهما، فلن يكون لهما تقديم طلب الرد، وهذه الأسباب لم يحددها المشرع الجزائري على سبيل الحصر وإنما تركها للسلطة التقديرية للقاضي، وظروف طبيعة كل قضية.

وقد دلت على هذه الحالات المادة 132 ق.إ.م.إ «**إذا رفض الخبير إنجاز المهمة المسندة إليه، أو تعذر عليه ذلك، استبدل بغيره بموجب أمر على عريضة صادر عن القاضي الذي عينه**».

[1] نصر الدين هنوني ونعيمة تراعي، المرجع السابق، ص 121.

[2] سائح سنقوقة، **قانون الإجراءات المدنية والإدارية**، الجزء الأول، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر، طبعة جديدة 2011، ص 210.

إذا قبل الخبير المهمة، ولم يقم بها، أو لم ينجز تقريره، أولم يودعه في الأجل المحدد، جاز الحكم عليه بكل ما تسبب فيه من مصاريف، وعند الاقتضاء الحكم عليه بالتعويضات المدنية، ويمكن علاوة على ذلك استبداله.

ولدى توفر إحدى هذه الحالات فإنه يجوز تقديم طلب استبدال الخبير، وذلك بإتباع إجراءات استبدال الخبير:

تقديم عريضة استبدال الخبير إلى الجهة القضائية المختصة وتتضمن:

1. أسماء وألقاب الأطراف وعناوينهم وملخص عن وقائع الدعوى.
2. تاريخ الحكم بتعيين الخبير.
3. اسم ولقب وعنوان الخبير المطلوب استبداله.
4. تحديد الأسباب الداعية للإستبدال.
5. توقع العريضة من الطالب أو محاميه.

يصدر القاضي أمرا على ذيل عريضة بتعيين خبير أخر يقوم بنفس المهمة، ولا يجوز استئناف الأمر على ذيل العريضة المتعلق بتعيين خبير ثاني.

أما في القانون المغربي فقد أسند مهمة استبدال الخبير إلى القاضي بحيث تكون المبادرة منه، فيستبدل الخبير مع إشعار الأطراف بذلك.

المطلب الرابع: عمليات الخبرة

1. استدعاء الأطراف والاستماع إليهم:

لا يجوز للخبير مهما كانت الأحوال أن يقوم بالخبرة في غياب الخصوم، وإلا فان خبرته باطلة، فاستدعاء الأطراف يعد أحد الأركان الأساسية لقيام الخبرة، وعليه فقد نظم قانون الإجراءات المدنية التراتيب المتعلقة باستدعاء الأطراف، فعلى الخبير المعين أن يبلغ الخصوم بتاريخ القيام بمهمته، ويحدد اليوم والساعة لذلك بمجرد قبوله للمهمة المسندة إليه.

ويتم التبليغ عن طريق البريد المضمون مع الإعلام بالوصول يوجه إليهم في محل إقامتهم أو في عنوانهم المختار الخاص بهم، ولا يبدأ الخبير بالقيام بعمليات الخبرة إلا بعد مرور مدة محددة بثمانية أيام على الأقل كمهلة الوصول التبليغ، هذا في الحالة للطبيعة، أما في حالة الاستعجال فيتم التبليغ بوسيلة أسرع كالبرقية أو التيلكس في مدة يكون أقصاها خمسة أيام[1].

عند حضور الأطراف إلى مكتب الخبير عليه أن يستمع إلى أقوالهم وملاحظاتهم، وأن يتصفح وثائقهم وحججهم، كما يجوز له أن يستمع إلى شهودهم.

[1] بربارة عبد الرحمان، **شرح قانون الإجراءات المدنية والإدارية**، منشورات البغدادين الجزائر، 2009، ص.140.

2. انتقال الخبير إلى عين المكان:

قد لا يكون انتقال الخبير إلى عين المكان إجراء ضروري، إلا أنه يمكن أن يكون كذلك إذا تم فرضه من طرف القاضي، أو إذا رأى الخبير انه يمكن من خلال تنقله أن يكشف حقائق مهمة تساعده في إثراء تقريره بالمعلومات اللازمة، كما أن للخبير الحق أن يلزم الخصوم بالحضور أثناء تنقله ليتمكن من الحصول على جميع التفسيرات والتساؤلات التي قد تصادفه أثناء قيامه بهذه المهمة.

وتظهر ضرورة التنقل إلى عين المكان خاصة في حالة ما إذا احتاجت عملية الخبرة إلى فحص مادي قد يتعلق باستثمارات معينة أو سلع أو سيولة ...الخ.

وللخبير الحق أن يفحص كل ما يرى أنه ضروري ويساعده في استفساراته وتقديراته[1].

3. جمع المعلومات وتحليلها:

إن هدف الخبير الأساسي هو إنجاز تقرير جيد يساعد من خلاله القاضي باتخاذ القرار المناسب و المنصف اتجاه القضايا المعروضة عليه، ولهذا فعليه أن يجمع كل المعلومات الضرورية التي تفيده في إثراء تقريره، وهناك منابع مختلفة على الخبير أن يستغلها حتى يتمكن من جمع معلومات وافرة ومفيدة، كذلك المعلومات التي يستنبطها من خلال استجواباته للأطراف يوم الاستدعاء ويوم التنقل، وكذلك من خلال الوثائق والمستندات التي توضع بين يديه والتي عليه أن يقوم بمراقبتها وتحليلها ومقارنتها بما هو موجود، كما أنه يمكن للخبير كذلك أن يقوم بمختلف التحريات التي يرى أنها قد تفيده، وله كذلك أن يجمع الشهادات بصفتها كمعلومات شرط أن تكون هذه التحريات والشهادات متعلقة بما هو محدد في المهمة الموكلة إليه، إذ عليه أن يتصرف في حدود ما أسند له القاضي من أعمال.

وعلى الخبير أن يحتاط أثناء جمعه للمعلومات، فعليه أن يفرق بين ما هو قانوني أو غير ذلك، وبين ما هو قديم وما هو حديث، فللخبير مثلا إذا اقتضى الحكم أو القرار خبرة بغية تقويم خسارة وقعت في زمن بعيد في الماضي، فعليه أن يعمل بناءا على القيم التي كانت سارية المفعول في ذلك الوقت، كما أن عليه أن يقدر الأمور حق تقديرها، وعليه أن يتجنب المعلومات التي ليس لها علاقة بالخبرة، كما عليه أن يتحلى بالموضوعية والاختصار أثناء تحليله المعلومات.

[1] محمود توفيق إسكندر، مرجع سبق ذكره، ص 71.

4. رأي الخبير:

لرأي الخبير أهمية كبيرة تخص جميع الأطراف بما فيهم المدعي والمدعى عليه وكذلك القاضي ولو أنه غير ملزم بهذا الرأي، فكل الخصوم في حاجة إلى معرفة العوامل والأسباب الحاسمة ليستطيع كل منهم أن يجادل عن مصالحه، ولهذا فان رأي الخبير يجب أن يكون عادلا ومنصفا، وحتى يكون كذلك يجب أن يكون مبنيا على التعليلات والمبررات، وعليه أن يوضع الأسس التي بني عليها عملياته وتقديراته والأسباب التي حملته إلى التوصل إلى النتيجة، وعليه أن لا يكون منحازا لأي طرف.

وإذا تعدد الخبراء المعينون وكانت آراءهم مختلفة، وجب على كل منهم أن يبين رأيه، معللا في تقرير مستقل عن الآخر كما جاء في نصت المادة 49 من قانون الإجراءات المدنية في فقرتها الثانية والثالثة: «**وإذا تعدد الخبراء وجب عليهم القيام بأعمال الخبرة سنوية وبيان خبراتهم في تقرير واحد، وإذا اختلفت آراؤهم وجب على كل منهم أن يدلي برأيه المسبب**»[1].

المبحث الثالث: تقرير الخبرة وتقدير الاتعاب

المطلب الأول: محتوى الخبرة التقريرية وايداعه

إذا أنهى الخبير مهمته وجب عليه أن يقدم تقريرا يضمنه نتيجة أعماله ويوضح فيه رأيه الخاص وكل المعلومات التي تخص المهمة المسندة إليه، مع الإشارة إلى أن المادة 19 من قانون الإجراءات المدنية أجازت تقديم الخبرة شفهيا بالجلسة، وفي هذه الحالة يقوم كاتب الجلسة بتسجيل تصريحات الخبير بسجل الجلسة، إلا أن هذه الطريقة نادرا ما يلجأ إليها لأن القاعدة هي التقرير الكتابي.

يلزم الخبير بعد كتابته تقرير الخبرة القيام بالتوقيع عليه ثم يودعه إلى الجهة المختصة بذلك لكن قبل ذلك ما هو محتوى الخبرة.

1. محتوى الخبرة القضائية:

إن تقرير الخبير وثيقة تهدف إلى تنوير رأي القاضي وتمكينه من القضاء والفصل في النزاع المعروض عليه، فيجب أن يكون تحريره تحريرا منهجيا واضحا ودقيقا:

[1] خلوفي رشيد، مرجع سبق ذكره، ص 30.

أ. **شكل تقرير الخبرة:**

لم ينص المشرع الجزائري على الكيفية التي يتم بما تحرير التقرير الذي يقدمه الخبير عند الانتهاء من المهمة المعين من أجلها، وترك له حرية تنظيم شكل التقرير بصورة شخصية تختلف باختلاف عمله وفنه، قدرته على الترتيب والدقة والوضوح في الصياغة والمنطق في عرض الوقائع والنتائج، وصولا لإبداء الرأي الشخصي في المسألة الفنية محل الخير.

لكن التقاليد المهنية والعرف القضائي قد أرسى بعض القواعد الهامة والأساسية التي يجب على الخبير ذكرها واحترامها عند كتابة وتحرير التقرير الكتابي، فهو ملزم بتقديم تقرير مفصل على الأعمال التي قام بها والنتائج التي توصل إليها من خلال عمليات الخبرة والأساليب التي اعتمدها للوصول إلى الرأي الذي ذكره في التقرير، والذي يخضع لسلطة القاضي باعتباره هو الخبير الأول.

وتعتبر عملية تحرير التقرير من المراحل الأخيرة لأعمال الخبير والذي يجب مراعاة أثناء تحرير خبرته إجراءات شكلية معينة ويمكن له تحرير خبرته مكان النزاع، أو في مكتبه وليس بالضرورة حضور الأطراف المتخاصمة أو إخطارهم وقت كتابة التقرير أو وضع توقيعاتهم عليه، إلا إذا كان مشتملا على إجراءات وأقوال جديدة لم يحتويها محضر الأعمال.

وإذا استلزم الأمر حضور مترجما فيمكن للخبير الإستعانة بمترجم، على أن يكون هذا الأخير قد أدى اليمين أي أن يكون من بين المعتمدين لدى الجهات القضائي.

ب. مضمون تقرير الخبرة:

يخضع تقرير الخبرة من حيث مضمونه على غرار الشكل الذي ينجز فيه لأي شرط يذكر ومع ذلك ولتحقيق فعالية أكثر لهذا التقرير، يجب على الخبير الإلتزام من هذه بقدر كاف من الانضباط، لذا يجب أن يتضمن تقرير الخبرة العناصر التالية:

1. **الديباجة:** في هذا الجزء يعرض الخبير البيانات الأولية وهي:

- ذكر وقائع تكليفه، اسمه ولقبه، عنوان مكتبه بالضبط؛
- تعريف الأطراف ووكلائهم؛
- المصدر الذي أمره بالمهمة هل هو الحكم أو قرار وكذا الجهة التي أصدرته والتاريخ، ورقم القضية، رقم الفهرس؛
- ذكر تاريخ تسلم الخبير الحكم الذي كلفه بالمهمة واسم الخصم الذي سلمه حكم التعيين؛
- تحديد طبيعة المهمة الفنية المقرر إجراؤها.

2. **عرض الوقائع:** أي تاريخ حدوث الوقائع وسوابقه.
3. **الوصف:** ويتضمن عرض الأحداث والظروف التي تشكل وجوبا أساسا للنتائج، وفي هذا الجزء يتطرق الخبير إلى وصف المعاينات التي قام بها مع بيان تأثيرها على مسائل النزاع، حيث يقوم بتعريف الأماكن التي أجريت فيها أعمال الخبرة وذكر حضور الخبراء ومباشرة تلك الأعمال، بأنفسهم وحضور الخصوم ووكلائهم أو الامتناع عن الحضور.
4. **المناقشة:** يعتبر الجزء الحاسم في التقرير وفيه يقوم الخبير بالمقارنة والمطابقة بين مختلف الظروف وبين المعاينات، التي يكون قد تمكن من إجرائها مع يان ما يمكن الأخذ به وما يجب إبعاد.
5. **النتائج:** وهي النتائج المنطقية للوقائع الموضوعية والمناقشة، والتي يتعين من الناحية النظرية أن تجيب على كافة المسائل المطروحة.

ويكون تقرير الخبير موضوعيا قدر المستطاع ولا يكون لدى الخبير أية فكرة مسبقة، كما يجب أن يكون تقرير الخبرة واضحا كاملا وعلى الخبير أن يتفادى العبارات التقنية، وأن المشرع الجزائري لم يشر إلى اللغة التي يحرر بها الخبير التقرير.

6. **التاريخ والتوقيع:** وبعد انتهاء الخبير من تحرير تقريره والإجابة عن التساؤل المعروض عليه، من الجهة القضائية التي كلفته وذكر المصادر التي استعان بها للحصول على معلوماته ورد على اعتراضات وملاحظات الأطراف بعد اطلاعهم على الوثائق المقدمة إليه، ورأى أن تقريره أصبح جاهزا في هذه الحالة على الخبير أن يوقع التقرير ويؤرخه قبل وضعه لدى الجهة المختصة.

ت. **الوثائق المرفقة بالتقرير:**

على الخبير إرفاق تقريره بمختلف الوثائق التي تساعد على توضيح وتفسير ما توصل إليه من نتائج مثل: الرسوم، البيانات، المخططات التوضيحية، كشوف الحسابات، السجلات إلى غير ذلك من الوثائق والأشياء التي تناسب كل خبرة.

2. **إيداع تقرير الخبرة:**

لا يخضع إيداع التقرير لشكلية معينة نصت المادة 19 من قانون الإجراءات المدنية على ما يلي «**يوضع التقرير الشفوي بالجلسة وإذا كان التقرير كتابيا، فيودع بكتابة الضبط للمحكمة ويبلغ للأطراف قبل النداء على القاضي**».

وهذا الخبير ملزم بتقديم تقرير خبرته إلى الجهة القضائية المختصة التي كلفته، ويكون ذلك في المدة المحددة ويمكن للخبير إيداع تقرير خبرته بعد فوات المدة المحددة.

أ. إيداع تقرير الخبرة في الآجال المحددة:

تودع النسخة الأصلية للتقرير لدى كتابة ضبط الجهة القضائية التي كلفته بالخبرة ويبلغ الأطراف قبل الاستدعاء للدعوى وبعد إيداع التقرير يسجل تسجيلا رسميا في دفتر مؤرخ وموقع، ويتم إيداع التقرير على يد الخبير نفسه وهو المسؤول الوحيد عليه حتى تاريخ إيداعه ويمكن له رفع تقريره عبر البريد تحت ظرف موصى عليه، ويمكن للخبير أن يضيف بعض الإضافات أو يصححه، شريطة أن لا يكون هذا التقرير الإضافي مكذبا أو مناقضا للرأي الوارد في التقرير الأول، بل يكون تقريرا مكملا أو موضحا للتقرير الرئيسي، كأن يتعلق الأمر بتصحيح بعض الأخطاء المادية التي وقعت في التقرير، ومن واجب الخبير أن يعلم الخصوم بهذا الإيداع ليتسنى لهم الإطلاع على نتائج تقرير الخبرة ومناقشة الرأي الذي توصل له الخبير.

ب. إيداع تقرير الخبرة خارج المدة المحددة:

نصت الماد 11 من قانون الإجراءات المدنية على أن: إذا رفض الخبير القيام بالعمل الذي كلف به أو حصل له مانع استبدل بغيره بموجب أمر، والخبير الذي يقبل المهمة ثم لا يقوم بما أو لا ينجز تقريره أو لا يقدمه في الميعاد الذي حدده القاضي، يجوز الحكم عليه بجميع ما أضاعه من المصروفات، وإذا اقتضى الأمر الحكم عليه بالتعويضات ويستبدل بغيره.

والخبير الذي يتأخر عن تقديم تقريره للجهة المختصة في المدة المحددة دون عذر او مبرر يتم اتخاذ ضده الإجراءات التالية:

- في حالة رفض الخبير القيام بالمهمة التي كلف بها يجوز استبداله بغيره؛
- في حالة قبوله أداء المهمة ثم لم يؤديها ولم يقدم تقريره في المدة المحددة يجوز الحكم عليه بما يلي:
- بجميع ما أضاعه من المصروفات؛
- إذا اقتضى الأمر الحكم عليه بالتعويضات التي يطلبها الخصوم وترى الجهة القضائية أن هناك ما يدعو لتعويضهم؛
- استبداله بغيره من الخبراء[1].

[1] نصر الدين هنوي، نعيمة تراعي، مرجع سبق ذكره، ص45-46 و47.

المطلب الثاني مناقشة تقرير الخبرة ومدى الزاميتها

1. مناقشة التقرير:

يعد تقرير الخبرة دليلا من أدلة الإثبات لكنه ليس بالدليل الحاسم في الدعوى لكونه محلا للمناقشة الخصوم فيمكن لمن قدم التقرير لمصلحته أن يستند على ما تضمنه من أراء، وما وصل إليه الخبر من نتائج للتدليل على صحة ادعاءه، ولخصم أن يفسر على ما غمض في التقرير بما ينفع مصلحته، وبذلك فالمناقشة تتضمن تفنيد ما جاء في التقرير بإبراز ما تضمنه من تناقض وأخطاء في البيانات أو فساد في الرأي والاستدلال[1].

هذا ما يتطلب من المحكمة السماح للخصوم بالاطلاع على التقرير و ذلك احتراما لمبدأ المواجهة و حق الدفاع و يستدعي الخبير لتوضيح ما غمض من تقريره للقاضي سواء كان من تلقاء نفسه أو بناء على طلب الخصوم لمناقشته إذا رأت بوجوب استيضاح نقطة مبهمة في التقرير و كذا بتوجيه الأسئلة له، غير أن القاضي غير ملزم بإجابة طلب الخصم في استدعاء الخبير لمناقشته، فله السلطة التقديرية فيما إذا كان هذا الإجراء منتجا وغير منتج، و متى كانت الأوراق و الأدلة كافية لتكوين قناعته للفصل في الدعوى، ومن رأى القاضي أن العناصر التي بني او المشرع الجزائري لم يحدد المهلة التي يجب على الخبير أن يخطر الخصوم فيها بالاطلاع خلافا للمشرع المصري الذي نص على أنه يجب على الخبير أن يخطر الخصوم بإيداع تقريره في 24 ساعة التالية لحصوله بكتاب مسجل، عليها تقريره غير وافية فله أن يعيد المأمورية للخبير لإستيفاء ما شاب تقريره من نقص، وجاء في نص المادة 154 قانون الإجراءات الجزائية على أنه لتفادي مناقشة الخبير في جلسة علنية، القاضي التحقيق أن يستدعي الخصوم ويحيطهم علما بما انتهى إليه الخبراء من نتائج، و يتلقى أقوالهم، و يحدد لهم أجلا لإبداء ملاحظاتهم أو تقديم طلباتهم فيما يخص إجراء أعمال خبرة تكميلية أو مضادة، و للخصوم أن يتمسكوا بالبطلان إذا رأو أن الخبرة قد شابها عيب من عيوب الإبطال سواء لعدم تنفيذ الخبير لمهمته شخصيا أو قام بما خبير بعد شطبه، أو لعدم حلفه اليمين[2].

[1] بغاشي كريمة، مرجع سبق ذكره، ص 124.

[2] همام محمد محمود زهران، **الوجيز في اثبات المواد المدنية والتجارية**، الإسكندرية، مصر، دار الجامعية للنشر، 2008، ص 385.

2. إلزامية تقرير الخبرة:

فقد نصت المادة 144 ق.ا. م.إ:

«**على أنه يمكن للقاضي أن يؤسس حكمه على نتائج الخبرة. القاضي غير ملزم برأي الخبير غير أنه ينبغي عليه تسبيب استبعاد نتائج الخبرة**»، وبذلك فالمحكمة غير ملزمة برأي الخبير الذي تندبه، ذلك لأنهما لا يمكن أن تقضي بغير ما تقتنع به، فللقاضي أن يأخذ برأي الخبير كله أو بعضه مع وجوب تعليل حكمه صراحة، وله أن يرفضها كليا إذا تضمنت عيبا فادحا، فرأي الخبير رأي استشاري لا يقيد المحكمة في قرار صادر عن المحكمة العليا بتاريخ 24/10/2001 تحت رقم 218221 جاء في إحدى حيثياته «**حيث أنه يستخلص من قراءة القرار المطعون فيه بأن قضاة الموضوع أبعد ومن جهة العقد العربي، ومن جهة أخرى أبعد ومختلف الخبرات التي أجريت في النزاع بسبب أنهما متناقضة سواء فيما يخص مساحة القطعة الأرضية المتنازع عليها أو فيما يتعلق بالحيازة**»، وعليه فإن الخبير إذا ألم بعناصر المهمة ولم يخرج عن حدودها فإن للقاضي أن يعتمد على تقدير الخيرة كعنصر فعال للفصل في النزاع، وبالتالي يعتبر دليلا للإثبات، وفي حال كانت الخبرة ناقصة فللقاضي أن يأمر بإجراء خبرة تكميلية بعد مناقشته أو خبرة مضادة[1].

المطلب الثالث: قيمة الخبرة الاثباتية والغائها

1. قيمة الخبرة الاثباتية:

عندما ينتهي الخبير من أداء مهمته وجب عليه أن يقدم تقريرا يبين فيه نتيجة أعماله التي كلف بها ورأيه الخاص الذي توصل إليه، ومقابل هذا العمل يتلقى أتعابا ويكون ذلك تقدير هذه الأتعاب بكيفية معينة.

ويقصد بأتعاب الخبير هو ذلك المقابل المالي الذي يحصل عليه الخبير نتيجة الجهد الذي يبذله بإجراء الخبرة وإعداد التقرير إضافة إلى ما أنفقه من مصاريف في سبيل إنجاز المهمة المسندة إليه، ويقوم بتقدير هذه الأتعاب القاضي الذي قام بتعيينه[2].

[1] لحسن بن شيخ اث ملويا، **مبادئ الاثبات في المنازعات الإدارية**، دار هومة، الجزائر، الطبعة السادسة، 2009، ص21.

[2] معتصم خالد محمود حيف، مرجع سبق ذكره، ص 93 -94.

ولأن المشرع الجزائري لم ينص على كيفية تقدير أجر الخبير إلا أنه من الناحية العلمية فإن الخبير يودع تقريره مذكرة أتعابه تحتوي بيانا بعدد أيام وساعات العمل في المهمة، وعدد الإنتقالات التي قام بها لمحل النزاع. وليس للمحكمة أن تسلم للخبير المبلغ الإجمالي الذي قدره بمذكرة أتعابه بل عليها مراجعة هذا المبلغ معه مع مراعاة المساعي المبذولة منه والتي يتضمنها الكشف، وللقاضي أن يأمر بإستكمال المبالغ المستحقة للخبير متى كانت ناقصة وتعيين الخصم الذي يتحملها، وإما بإعادة المبالغ الفائضة[1].

يستصدر أمر تقدير مصاريف الخبير حيث يتم التأشير على النسخة الرسمية من الأمر بالصيغة التنفيذية بمعرفة كاتب الجلسة، ويتحمل أتعاب الخبير الطرف الذي طلب الخبرة ويتولى دفعها الخصم الخاسر في الدعوى، كما ويمنع الخبير منعا باتا تحت طائلة العقوبات المنصوص عليها في هذا المجال أن يتقاضى مكافأة من الأطراف مباشرة[2].

2. الغاء الخبرة:

كفكرة عامة نستنتج ان للمحكمة سلطة واسعة في تقييمها لأعمال الخبير وأن رأي الخبير لا يقيد ولا يحد من هذه السلطة، إذ يمكن للمحكمة أن تقبل بالخبرة كلها إذا اقتنعت بأعمال الخبرة ورأت سدادها في كل ما قام به الخبير من أعمال وما وصل إليه من نتائج، كما يمكنها أن تأخذ برأي الخبير وتحكم بما جاء في خبرته، ولكن الإشكال المطروح هنا هو أنه ماذا لو لم تقتنع المحكمة بعمل الخبير وكيف لها أن تتعامل مع هذه الخبرة؟

في الواقع فإن معاملة المحكمة مع هذه الخبرة لا تعدوا أن تكون إحدى التالية:

- ابطال الخبرة كلها.
- الأخذ ببعض الخبرة ورفض البعض الآخر.
- الإجراءات التأديبية.

أولا: إبطال الخبرة

قد يظهر للمحكمة فساد رأي الخبير لعدم احترامه الإجراءات التي أمر بها سواءا كان ذلك شكلا أو موضوعا فترفضه جملة وتفصيلا، وتعهد بمهمة الخبرة إلى خبير آخر أو أكثر أو تحكم بما ظهر لها من وسائل الإثبات الأخرى.

[1] نص المادة 143 قانون الإجراءات المدنية والإدارية.
[2] نص المادة 15 من المرسوم التنفيذي رقم 310 -95.

ثانيا: اعتماد البعض ورفض البعض الآخر

يمكن للمحكمة أن تجزأ رأي الخبير، فتأخذ ما صح منه وترفض ما كان خطأ، ولا لوم عليها في هذا لأنها لا تحكم إلا بما تطمئن إليه فإذا اطمأنت إلى الخبرة كلها أخذتها كلها وإذا اطمأنت إلى بعضها أخذت البعض ولا حرج عليها. ويلاحظ أن تقرير الخبير الأكثر عرضة للحالتين السابقتين هو ذلك للتقرير الذي ينجز من الخبير الذي تم تعينه من طرف المحكمة أو المجلس، فهي التي تقع عليها المسؤولية في النهاية لأنها هي من تصرفت في انتدابها للخبير.

كما يلاحظ أنه يجوز للمحكمة أن ترجع إلى تقرير خبير سبق لها وأن رفضته إذا ظهر لها سداده بالمقارنة مع تقارير لاحقة وهذا ما أقره القضاء الفرنسي ويسير عليه القضاء الجزائري[1].

ثالثا: الإجراءات التأديبية

ان تعيين الخبير في القضية ذكرنا أن عليه أن ينجز المهمة المسندة إليه شخصيا إلا إذا قدعين معه خبراء آخرون في القضية، وعليه أن يحترم هذا الإجراء وإلا يتعرض لإجراءات تأديبية، كما أن عليه أن يلتزم بحفظ سر المهنة فلا يبيح بالأسرار التي اطلع عليها أثناء إنجازه لمهمته حسبما نصت عليه المادة 18 من المرسوم التنفيذي رقم 95-310 «**يتعرض الخبير الذي يفشي الأسرار التي اطلع عليها في أثناء تأدية مهمته إلى العقوبات المنصوص عليها في المادة 302 من قانون العقوبات**».

إذن يتابع الخبراء إذا أفشوا الأسرار التي يطلعون عليها بمقتضى المادة 302 من قانون العقوبات التي تنصت على أنه: «**يعاقب بالحبس من سنة إلى خمس سنوات، وبغرامة 500 إلى10.000 دج، وإذا أدلى هذه الأسرار إلى جزائريين يقيمون في الجزائر فتكون العقوبة الحبس من ثلاثة أشهر إلى سنتين وغرامة 500 الى1.500 دج، ويجب الحكم بالحد الأقصى المنصوص عليه في الفقرتين السابقتين إذا تعلقت الأسرار بصناعة أسلحة أو ذخائر حربية تملكها الدولة**»[2].

كما يتعرض الخبير للعقوبات المنصوص عليها في المادة 230 من قانون العقوبات إذا تعمد الكذب قصد الإساءة إلى أحد الأطراف أو غير وقائع صحيحة أو إذا تعد نسيان أدلة مهمة وهذا ما ورد في المادة 17 من المرسوم 95 -310 «**يتعرض الخبير الذي يبدي رأيا كاذبا أو يؤيد وقائع يعلم أنها غير مطابقة للحقيقة إلى العقوبات المنصوص عليها في المادة 238 من قانون العقوبات**»[3].

---

[1] نبيل صقر، نزيهة مكارى، **الوسيط في القواعد الإجرائية والموضوعية للإثبات في المواد المدنية**، دار الهدى، الجزائر، 2009، ص 40.

[2] محمود توفيق اسكندر، مرجع سبق ذكره، ص.80.

[3] الجريدة الرسمية، العدد 60 الصادرة في 20 جمادى الأولى عام 1416هـ (1995).

والمادة 238 من قانون العقوبات تنص بأن «**الخبير المعين في السلطة القضائية الذي يبدي شفاهيا أو كتابيا رأيا كاذبا أو يؤدي وقائع يعلم أنها غير مطابقة للحقيقة، وذلك في أية حالة كانت عليها الإجراءات، تطبق عليه العقوبات المقررة لشهادة الزور وفقا للتقسيم المنصوص عليه في المواد 232 إلى235**».

وكذلك يجب على الخبير احترام المدة التي حددت له للقيام بالمهمة المسندة إليه، كما يجب عليه أن يحافظ على الوثائق التي سلمت إليه وعليه أن يرجعها إلى أصحابها بمجرد أن ينتهي من العمل بها «**الخبير القضائي هو المسؤول عن جميع الوثائق التي تسلم له بمناسبة تأدية مهمته**» من المادة 13.

«**والخبير الذي يقبل أداء المهمة ثم لا يقوم بها أو لا ينجز تقريره أو لا يقدمه في الميعاد الذي حدده القاضي، يجوز الحكم عليه بجميع ما أضاعه من المصروفات، وإذا اقتضى الأمر يحكم عليه بالتعويضات ويستبدل بغيره**» الفقرة الثانية من المادة 51 من قانون الإجراءات المدنية.

ولقد تم تحديد مجموعة من الإجراءات التأديبية في المرسوم التنفيذي رقم 95-310 في كل من المادة 19، 20، 21، 22 كالتالي:

المادة 19:

«**كل خبير قضائي يخل بالتزاماته المرتبطة بهذه الصفة وبالالتزامات الناتجة عن تأدية مهمته، يتعرض لإحدى العقوبات الآتية دون المساس بالمتابعات المدنية والجزائية المحتملة**»

- الإنذار.
- التوبيخ.
- التوقيف لمدة لا تتجاوز ثلاث (3) سنوات.
- الشطب النهائي.

المادة 20: «تعتبر أخطاء مهنية على الخصوص ما يأتي:

- الانحياز إلى أحد الأطراف أو الظهور بمظهر من مظاهره.
- المزايدات المعنوية أو المادية قصد تغيير نتائج الخبرة الموضوعية.
- استعمال صفة الخبير القضائي في أغراض إشهار تجاري تعسفي.
- عدم إخطار الجهة القضائية المختصة بانقضاء الأجل المحدد في الحكم قبل إنجاز الخبرة وإعداد التقرير.
- رفض الخبير القضائي القيام بمهمته أو تنفيذها في الآجال المحددة، بعد إعذاره دون سبب شرعي.
- عدم حضور الخبير أمام الجهات القضائية لتقديم التوضيحات اللازمة بشأن التقرير الذي أعده إذا طلب منه ذلك.

المادة 21:

يباشر النائب العام المتابعة التأديبية ضد الخبير القضائي بناء على شكوى من أحد الأطراف أو في حالة وجود قرائن كافية تدل على إخلاله بالتزاماته.

يحيل النائب العام الملف التأديبي على رئيس المجلس الذي يصدر العقوبة أو يرفع الأمر إلى وزير العدل بعد استدعاء الخبير قانونا وسماع أقواله وثبوت الوقائع المنسوبة إليه "

المادة 22:

يصدر عقوبتين الإنذار والتوبيخ رئيس المجلس الذي يرسل نسخة من محاضر تبليغ العقوبة إلى وزير العدل، أما شطب الخبير القضائي من قائمة الخبراء القضائيين أو التوقيف فيصدرهما الوزير المكلف بالعدل بمقرر بناء على تقرير مسبب يقدمه رئيس المجلس.

وللمعنيين بهذا الأمر الحق في طلب خبير آخر ولهم الحق على الخصوص أن يرفعوا دعوى بالمسؤولية وطلب للتعويض عن الضرر الحاصل من مثل هاته المواقف.

المطلب الرابع: محاولة صلح ما بين الأطراف من طرف الخبير

من أسمى ما في وظيفة الخبير من معان أن يقوم بمهمة الصلح بين الطرفين المتخاصمين بغية الوصول إلى حل النزاع بالتراضي.

فمساعي الصلح التي يقوم بها الخبير دور هام ومفيد جدا للأطراف والمحاكم على حد سواء وذلك لتجنب كل ما ينجر عن التقاضي وما يطول فيه من زمن وما يتكلف من نفقات باهظة في غالب الأحيان فيساعد ذلك مصالح العدالة إذ تتقلص أعداد القضايا التي ترفع إلى المحاكم من جهة وحل النزاعات في وقت معقول من جهة أخرى.

وعلى الخبراء أن يبذلوا كل ما في وسعهم للوصول إلى الصلح بين الطرفين، فلا يجب أن يبدؤوا بتحرير تقريرهم إلا إذا تأكدوا أنه لا أمل في الصلح بين الأطراف المتخاصمة، أما اذا توصل الأطراف إلى اتفاق بالتراضي وجب على الخبير أن يسجل ذلك الاتفاق في وثيقة يمضي عليها الطرفين و من الأحسن أن يستعمل الخبير عبارة (قرأناه ووافقنا عليه) في خاتمة الوثيقة لأن هذه العبارة قد تكون مفيدة في حالة أن ينكر أحد الأطراف هذا الاتفاق أو يكذبه، ولا يكون الاتفاق بالصلح صحيحا إلا إذا صادق عليه حكم صادر عن المحكمة أو المجلس الأمر بالخبرة[1].

[1] سليمان مرقش، **أصول الاثبات واجراءاته، الجزء الثاني**، الطبعة الرابعة، 1986، ص.354.

خلاصة الفصل:

في نهاية هذا الفصل وبعد التعرف على أهم الأسس النظرية للخبرة القضائية فإننا نخلص إلى ما يلي:

إن الخبرة عملية بحث وتحر، يأمر بها بطلب من الخصوم أو تلقائيا من القاضي كلما رأى أنه في حاجة إلى مشاركة أهل الاختصاص لملاحظة أمور أو تقدير واقع أو أسباب أو مبررات غير واضحة، ومن المؤكد أن للخبرة دور هام في حل مختلف النزاعات وأنه كل من المحكمة والأطراف يتأثران بعملية الخبرة وهذا ما زاد من أهمية وحساسية عمل الخبير.

الفصل الثالث

دراسة تطبيقية

لخبرة قضائية

تمهيد

تعتبر الخبرة القضائية وسيلة مهمة للبحث والكشف عن مواطن الاختلاف التي تنشأ بين أحد الأطراف المدعي والمدعي عليه خاصة في القضايا التي تتعلق بالجانب المالي والمحاسبي، يقوم بإنجاز هاته المهمة خبير متخصص في التدقيق والمحاسبة وذلك بإتباع مجموعة من الخطوات للخروج برأي فني محايد حول هاته القضايا، وبالتالي حفظ الحقوق بين المتخاصمين، كان لابد من ربط الجانب النظري بالجانب التطبيقي حيث نتناول فيه وصف منهج الدراسة وكذلك تحليل مختلف الحالات التطبيقية المتحصل عليه.

ومن أجل توضيح مختلف العناصر التي درست في الفصل النظري، والمتعلقة بالمنهجية المتبعة في القيام بعملية الخبرة، ارتأينا عرض دراسة تطبيقية وهذا لمقارنتها مع ما جاء في القسم النظري وكذا لإعطاء صفة عملية لهذا الجانب.

حيث سنعالج في هذا الفصل حالة تطبيقية عن خبرة قضائية تتمثل في قضية مرفوعة على مستوى الغرفة الإدارية لمجلس قضاء المدية وهي تخص نزاع قائم بين شركة مصطفى مقاولة الكهرباء ومدير الضرائب لولاية المدية.

وللقيام بهذه الدراسة على أحسن وجه تم اتخاذ مكتب الخبير المحاسبي ميرادي بشير وهو خبير محاسب معتمد لدى المحاكم والمجالس القضائية كحقل مجال دراستنا هذه وذلك بدراسة مختلف الإجراءات التي مر بها الخبير خلال إنجازه لهذه الخبرة

المبحث الأول: التعريف بالمكتب ميدان الدراسة

تمت الدراسة الميدانية "بمكتب المحاسبة" بالمدية، وسيتم في هذا المبحث التعريف بالمكتب، مع ذكر أهم المهام والأهداف التي يرمي إليها.

المطلب الأول: التعريف بالمكتب

مكتب الخبرة المحاسبية للخبير المحاسبي **بشير ميرادي** الكائن مقره بالمدية في شارع **الدكتور بوضربة إسماعيل** ولاية المدية، والذي بدأ نشاطه كمحاسب معتمد منذ سنة 1991 قبل أن يتحول إلى مكتب خبرة محاسبية بعد حصول الأستاذ بشير ميرادي على شهادة إعتماد كخبير محاسبي في نهاية 2003.

المطلب الثاني: مهام المكتب

إن مهام المكتب متمثلة في القيام بالأعمال المحاسبية من مسلك وتسجيلات وإعداد القوائم المالية من جهة وكذا أعمال التدقيق الخارجي من تقارير خبرة وتدقيق ومراجعة والمصادقة على القوائم المالية.

بالإضافة إلى مهام ثانوية أخرى متمثلة في استقبال الطلبة والمتربصين من الجامعة ومعاهد التكوين المهني.

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي والتسيير الداخلي للمكتب

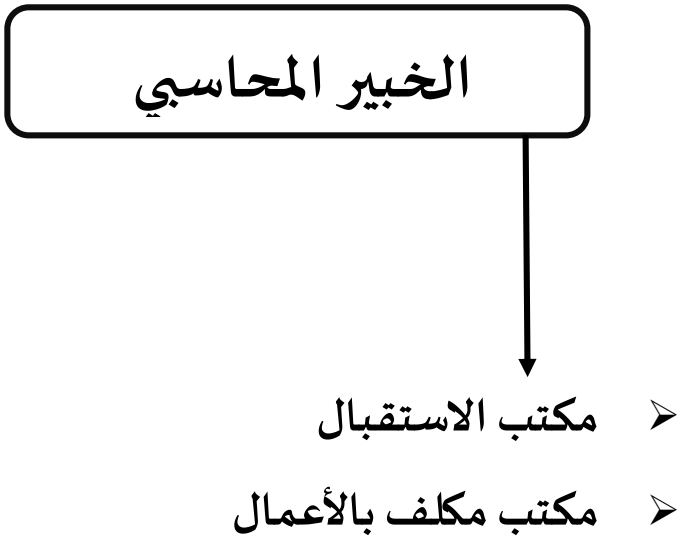
يحتوي المكتب على 3 غرف مقسمة إلى:

- مكتب استقبال (سكرتارية)
- مكتب الخبير السيد بشير ميرادي
- مكتب الموظفين الأعوان.

حيث أن العدد الإجمالي للموظفين هو 4 موظفين.

ويمكن تلخيص كل هذا في الشكل التالي:

الشكل رقم(2): الهيكل التنظيمي لمكتب الخبير المحاسبي



- **الخبير المحاسبي:** وهو المسير الأول والرئيسي لشؤون المكتب وتتمثل مهمته في الأساس بتوزيع المهام والمسؤوليات على باقي الموظفين وتلقينهم الأعمال المكلفين بها ليقوم في النهاية بمراقبة الأعمال المنفذة، إلا أنه في غالب الأحيان وخاصة بالنسبة للمهام الصعبة فيكون إشرافه شخصيا على تنفيذ المهام.
- **مكتب الاستقبال:** وهو مكتب خاص بالسكرتارية أين تتمثل مهمته في استقبال زبائن المكتب وإعداد ملفات خاصة بهم وحفظ البيانات وضبط المواعيد وغيرها من المهام الاعتيادية للسكرتارية.
- **المكتب المكلف بالأعمال:** وتتمثل مهمته في القيام بالأعمال من مسك المحاسبة وإعداد القوائم المالية وإعداد التقارير والتصريحات الخاصة بمصلحة الضرائب الرسم على النشاط المهني G50، والخرجات الميدانية التي تتم مع مصالح الضرائب والبنوك والخزينة والضمان الاجتماعي.

المبحث الثاني: الـــــشروع في الخبرة

المطلب الأول: تعيين بالمكتب وتبليغ الحكم بالخبرة

1. تعيين بالمكتب وتبليغ الحكم بالخبرة

تقرير خبرة

مجلس قضاء المدية

الغرفة الإدارية

قرار صادر بتاريخ xxxx/xx/xx متعلق بالقضية رقم xxxx/xxx
من الجدول وxxxx/xxx من الفهرس بين مصطفى كمدعي ضد مديرية الضرائب لولاية المدية كمدعى عليها.

نحن مرادي بشير خبير معتمد في المحاسبة، القاطن بالمدية في شارع الدكتور بوضربة إسماعيل عينا من طرف السيد رئيس مجلس قضاء المدية، الغرفة الإدارية، في القضية بين:

- **مصطفى صاحب مقاولة لأشغال الكهرباء الساكن بالمدية. من جهة.**
- **ضد مديرية الضرائب لولاية المدية ممثلة بمديرها، من جهة أخرى.**

2. المهام المطلوبة في القرار

القيام بالمهام المطلوبة في القرار المذكور أعلاه والذي طلب فيه ما يلي:

- الإطلاع على وثائق الأطراف.
- تحديد الضريبة الواجبة الدفع لسنوات 2003، 2004، 2005 و2006.

1. استلام الملف

تم بتاريخ 30 ماي 2013 الاتصال بنا من طرف السيد مصطفى، وقدم لنا القرار الذي عينا بموجبه والمؤرخ في xxxx/xx/xx حيث تم الإطلاع عليه.

وأخبرناه أننا سنقوم باستدعائه رفقة الطرف الثاني ممثل مديرية الضرائب لولاية المدية في أقرب وقت ممكن.

وسلم لنا الوثائق التالية:

- سجل اليومية العامة مصادق عليه في سنة 16 مارس 2004.
- سجل الجرد مصادقا عليه في سنة 22 أفريل 2003.
- اليوميات المساعدة والموازنات المساعدة متعلقة بالدورات 2003، 2004، 2005 و2006.
- نسخ من التصريحات الشهرية من سلسلة G50 المتعلقة بالدورات 2003، 2004، 2005 و2006.
- نسخ من التصريحات السنوية المتعلقة بالدورات 2003، 2004، 2005 و2006.
- 140 نسخة من فاتورة شراء وخدمات + 60 نسخة من فواتير إنجاز الأشغال متعلقة بدورة 2003.
- 140 نسخة من فاتورة شراء وخدمات + 53 نسخة من فواتير إنجاز الأشغال متعلقة بدورة 2004.
- 163 نسخة من فاتورة شراء وخدمات + 32 نسخة من فواتير إنجاز الأشغال + 04 نسخ من فواتير مصاريف أخرى متعلقة بدورة 2005.
- 72نسخة من فواتير شراء + 28 نسخة من فواتير إنجاز الأشغال متعلقة بدورة 2006.
- نسخة من الكشف البنكي لبنك الوطني الجزائري BNA المتعلق بالدورات 2003،2004،2005،2006
- نسخة من الكشف البنكي لبنك الخليجي الجزائري AGB المتعلق بدورة 2006.
- نسخة من التبليغ الأولي من الإشعار بالتسوية تبعا للمراقبة المحاسبية للدورات2003،2004،2005،2006.
- نسخة من الرد على التبليغ الأولي مؤرخ في xxxx/xx/xx مودع بتاريخ xxxx/xx/xx.

- نسخة من التبليغ التعديلي والنهائي من الإشعار بالتسوية تبعا للمراقبة المحاسبية للدورات 2003، 2004، 2005 و2006.
- 05 نسخ من إنذارات جبائية المتعلقة بالدورات 2003، 2004، 2005 و2006 بمبلغ إجمالي يقدر: 31.085.884,00دج
- نسخة من إخطار بتخفيض جزئي للضريبة مقدم من طرف مدير الضرائب مؤرخ في 2009/10/13 بمبلغ إجمالي مخفض قدره: 1.353.083,00دج.

المطلب الثاني: استدعاء الاطراف والاستماع إليهم

1. استدعاء الأطراف

قمنا باستدعاء الأطراف كما يلي:

- السيد مصطفى برسالة مسلمة له يدا بيد مؤرخة في 2013/11/17 من اجل الحضور إلى مكتبنا يوم الاثنين 2013/12/05.
- السيد مدير الضرائب لولاية المدية برسالة مودعة لدى الأمانة مؤرخة في 2013/11/17 من أجل الحضور إلى مكتبنا يوم الاثنين 2013/12/05.

وباتفاق الطرفين تم تأجيل الموعد إلى يوم 2013/12/21 حيث حضر السيد مصطفى كمدعي وممثل إدارة الضرائب السيد علي مفتش رئيسي وقدم التفويض الذي ينوب فيه عن مدير الضرائب مؤرخ في 2013/12/21، وصرح كما يلي:

2. تصريح الأطراف

- **تصريح المدعي:**

صرح لنا السيد مصطفى انه يمارس نشاط مقاولة أشغال الكهرباء وأنه أخضع لتحقيق محاسبي عن سنوات 2003، 2004، 2005 و2006 حيث تم اخضاعي تلقائيا لنفس الفترة مستندين إلى أن محاسبتي غير قانونية وبها نقائص من حيث الشكل ومن حيث المضمون وتمخض عن هذا التأسيس التلقائي مبلغ إجمالي يقدر: 31.085.884,00دج بما فيه غرامات التأخير، حيث من خلال الرد على التبليغين قمت بتبرير بعض النقاط نتج عنه تخفيض من المبلغ الإجمالي بـ: 1.353.083,00دج بقرار من مدير الضرائب، وبقيت النقاط الأخرى غير مقبولة في نظر اللجنة.

حيث أطالب بإعادة التأسيس وفق المحاسبة التي امسكها والأخذ بعين الاعتبار كل الفواتير والتصريحات والوثائق الأخرى التي قدمتها في هذه القضية.

قدم لنا المدعي عند انتهاء هذا التصريح حوصلة كتابية كرد على النقاط التي استخرجها أعوان التحقيق المبينة في التبليغ النهائي.

- **تصريح ممثل المدعى عليها:**

صرح لنا السيد علي ممثل المدعى عليها أنه تم إخضاع المدعي إلى تحقيق محاسبي شمل دورات 2003، 2004، 2005 و 2006 وبعد التدقيق في محاسبة المدعي تبين أنه لا يمسك محاسبة قانونية كالتأشير البعدي لسجل اليومية العامة و كذا الصفحات البيضاء التي لوحظت على سجل اليومية العامة حيث تم رفض محاسبة المدعي وتم اخضاعه تلقائيا عن نفس الفترة المتنازع عنها ونتج عن هذه التسوية مبلغ قدره: 31.085.884,00دج، وأنه بعد شكاية قدمها لمدير الضرائب بتاريخ **xxxx/xx/xx** تم تقديم تخفيض بمبلغ قدره : 1.353.083,00دج ، وبقيت إدارة الضرائب تتابع المدعي في مبلغ : 29.732.801,00دج.

وعليه نتمسك بما سبق استخراجه ونطالب بتحصيل هذا المبلغ لإدارة الضرائب.

وقدم لنا الوثائق التالية:

- نسخة من طلب محرر من طرف أعوان التحقيق موضوعه تقديم معلومات موجه لشركة SARL xxxx بخصوص المدعي تحت رقم xx متعلق بدورات 2003، 2004، 2005، 2006، مرفوق بنسخة من الرد على الطلب من طرف SARL xxxx مؤرخ في xxxx/xx/xx.
- نسخة من طلب محرر من طرف أعوان التحقيق موضوعه تقديم معلومات موجه لشركة مصطفى بخصوص المدعي تحت رقم xxx متعلق بدورات 2003، 2004، 2005، 2006، مرفوق بنسخة من الرد على الطلب من طرف مصطفى مؤرخ في XXX/xx/xx.
- نسخة من طلب محرر من طرف أعوان التحقيق موضوعه تقديم معلومات موجه لشركة SARL xxx بخصوص المدعي تحت رقم xx متعلق بدورات 2003، 2004، 2005، 2006، مرفوق بنسخة من الرد على الطلب من طرف SARL xxxx مستلم في xxxx/xx/xx.

المبحث الثالث: دراسة وتحليل الوثائق

المطلب الأول: معالجة القضية

القضية التي بين أيدينا تتمحور أساسا عن تحقيق محاسبي لنشاط المدعي شملت دورات من 2003 إلى 2006 حيث وبعد اكتشاف بعض المخالفات الشكلية والموضوعية من طرف أعوان التحقيق في محاسبة المدعي تقرر رفضها وإخضاعه تلقائيا معتمدين على التصريحات الشهرية والسنوية وكذا الفواتير (الأشغال، الشراء والخدمات) المقدمة من طرف المدعي بالإضافة إلى اليوميات والموازنات المساعدة.

من جهتنا وبعد الاستماع إلى تصريحات الأطراف واستلام الوثائق الضرورية لتنفيذ ما طلب منا عبر القرار المؤرخ في xxxx/x/xx سنقوم باتباع الخطوات التالية:

- الاطلاع على وثائق الأطراف.
- تحديد الضريبة الواجبة الدفع للسنوات 2003 إلى 2006.

1. الإطلاع على الوثائق المتعلقة بالنزاع:

أ. الوثائق المقدمة من طرف المدعي

- **الدفاتر المحاسبية**

دفتر اليومية العامة: يحتوي على 100 ورقة ومصادق عليه من طرف رئيس محكمة المدية بتاريخ xxxx/xx/xx

<u>من حيث الشكل:</u>

- الدفتر مؤشر بتأشير بعدي أي مقيد فيه محاسبة دورة 2003 في حين تم تأشيره حتى دورة 2004.

فيما يخص التأشير البعدي سوف نأخذ بعين الاعتبار فقط السنوات التي مسها التأشير الفعلي أي منذ دورة 2004.

- وجود صفحات بيضاء محددة في الصفحة الثانية من الورقة رقم 17 والصفحة الثانية من الورقة رقم 35.

بالرجوع إلى القانون التجاري جاءت المادة 11 تنص أنه يمسك التاجر دفتري اليومية والجرد بحسب التاريخ بدون ترك بياض أو تغيير من أي نوع كان أو نقل إلى الهامش.

فالمبدأ الذي جاءت به المادة هو مبدأ التسلسل الزمني للعمليات بدون ترك الفراغ بين هذه العمليات لتفادي الحشو أو الملء إلى الهامش، لعدم تغيير أو زيادة في القيود المحاسبية أو حشو المبالغ الظاهرة في سجل اليومية، حيث المدعي فعلا ترك صفحتين فارغتين الأولى عند نهاية تسجيل قيود دورة 2003 و الثانية عند نهاية تسجيل قيود دورة 2004 اعتبرها صفحتين ملغاتين فالفراغ الذي تركه المدعي لا يؤثر على القيود المحاسبية المسجلة الظاهرة في سجل اليومية كون أنه حافظ على مبدأ التسلسل الزمني للقيود المسجلة وهذا خلال دورة 2003 و كذا دورة 2004.

من حيث الموضوع:

الحسابات في القيود المحاسبية مسجلة وفق المخطط الوطني المحاسبي PCN ولا توجد أي ملاحظة في هذا الجانب.

فيما يخص دفتر الجرد: يحتوي على 46 ورقة ومصادق عليه من طرف رئيس محكمة المدية بتاريخ xxxx/xx/xx.

من حيث الشكل:

نفس الملاحظة فيما يخص التأشير البعدي فالدفتر يحتوي على جرد دورة 2002 في حين الدفتر مؤشر في دورة 2003 ولكن هذا الأمر لا يؤثر على سنوات النزاع موضوع التحقيق كون أن دورة 2002 ليست ضمن سنوات التحقيق المحاسبي.

من حيث الموضوع:

لا توجد أي ملاحظة في هذا الجانب.

قانونية الدفاتر

نعتبر أن:

1. التأشير البعدي يسقط فقط السنة التي لم يمسها التأشير ففي حالتنا هذه نعتبر دورة 2003 سقطت شرعيتها القانونية من حيث عدم مراجعة محاسبة المدعي لهذه الدورة وسنأخذ الدورات التي مسها التأشير.
2. البياض الذي لوحظ على السجل نعتبره غير مؤثر كون أنه لم يخل بالتسلسل الزمني للدورتين 2003 و2004 لأنه جاء في نهاية إقفال حسابات الدورتين 2003 و2004.

➢ **التصريحات السنوية (الميزانية)** دورات 2003، 2004، 2005 و2006

من خلال هذه التصريحات يمكن استخراج بعض العناصر كما يلي:

البيان	2003	2004	2005	2006
رقم الأعمال المفوترة	87.687.986,00	44.740.498,00	77.003.270,00	60.511.578,00
المواد الأولية المستهلكة	73.564.222,00	30.813.558,00	57.799.080,00	46.263.420,00
الربح المصرح	913.278,00	408.317,00	1.135.618,00	115.659,00

➢ **التصريحات الشهرية G50** دورات 2003، 2004، 2005 و2006

البيان	2003	2004	2005	2006
رقم الأعمال المصرح المقبوض	24.775.170,00	98.810.763,00	63.794.610,00	14.050.644,00

➢ **الكشوف البنكية:** دورات 2003، 2004، 2005 و2006

البنك الوطني الجزائري BNA

البيان	2003	2004	2005	2006
رقم الأعمال المقبوض	38.861.940,81	56.180.848,92	79.259.202,00	29.208.284,08

البنك الخليج الجزائري AGB

البيان	2003	2004	2005	2006
رقم الأعمال المقبوض	--	--	--	55.084.833,76

➢ **المشتريات من المادة الأولية حسب محاسبة المدعي:** دورات 2004، 2005 و2006

البيان	2004	2005	2006
رصيد أول المدة	4.767.676,03	7.314.138,45	5.465.833,37
المشتريات	33.260.019,95	55.950.775,14	53.248.272,67
الرصيد نهاية المدة	7.314.138,45	5.465.833,37	12.113.962,68

سنقوم بمقارنة هذه المشتريات مع فواتير الشراء لاحقا

➢ **الرسم على القيمة المضافة على المشتريات حسب محاسبة المدعي:** دورات 2004، 2005 و2006

البيان	2004	2005	2006
رصيد أول المدة	11.746.427,72	1.589.821,93	1.759.705,01
المشتريات	5.818.614,21	10.665.913,08	8.725.727,27
الرصيد نهاية المدة	1.589.821,93	1.759.705,01	8.039.579,32

سنقوم بالتدقيق في الرسم على القيمة المضافة المسترجع ومقارنته بالفواتير الظاهر عليها لاحقا

ب.الوثائق المقدمة من طرف المدعى عليها

قدم لنا ممثل المدعى عليها نسخ من وثائق طلب معلومات لتأكيد مشتريات المدعي للدورات من 2003 إلى 2006 موجهة إلى ثلاث شركات سنبين كل واحدة على حدى:

الطلب الأول موجه للشركة SARL مصطفى تحت رقم xxxx عن مشتريات التي اقتناها المدعي من هذه الشركة:

حيث قامت الشركة بتزويد المدعى عليها بالمشتريات للدورات 2003، 2004، 2005، 2006 وهي مبينة في الجدول التالي:

الدورة	تاريخ الفاتورة	رقم الفاتورة	المبلغ خارج الرسم	المبلغ كامل الرسم	ملاحظات أعوان التحقيق
2004	04/11/28	4111	316.923,07	370.800,00	فرق يقدر بـ 66.546,11دج غير مصرح
	04/11/30	4119	79.230,76	92.700,00	
مجمـــوع دورة 2003			**396.153,83**	**463.499,98**	
2005	05/04/25	5026	1.307.692,50	1.530.000,23	لا يوجد فرق غير مصرح
مجمـــوع دورة 2005			**1.307.692,50**	**1.530.000,23**	
2006	06/06/01	6024	389.743,19	455.999,54	لا يوجد فرق غير مصرح
	06/11/08	6087	566.666,16	662.999,41	
	06/11/13	6092	938.461,43	1.097.999,88	
	06/11/28	6097	1.184.615,52	1.386.000,16	
	06/12/03	6099	2.276.351,18	2.663.330,89	
مجمـــوع دورة 2006			**5.355.837,50**	**6.266.329,88**	

❋ **دورة 2004:** استخرج أعوان التحقيق فرق غير مصرح به في دورة 2004 قدره 66.546,11دج، وبدورنا سنتحقق من المشتريات المقتناة في دورة 2004 كما يلي:

قدم لنا المدعي لتبرير مشترياته من عند الشركة SARL ECLAMOD لدورة 2004 الفاتورتين المبينتين في الجدول أعلاه وهي كما يلي:

الدورة	تاريخ الفاتورة	رقم الفاتورة	المبلغ خارج الرسم	المبلغ كامل الرسم
2004	04/11/28	4111	316.923,07	370.800,00
	04/11/30	4119	79.230,76	92.700,00
مجمـــوع دورة 2004			**396.153,83**	**463.499,98**

وبالتالي مجموع المشتريات المقتناة من عند الشركة **SARL مصطفى** هي مصرحة ولا يجد فرق غير مصرح

الطلب الثاني موجه للشركة SARL xxxx تحت رقم xxxx عن مشتريات التي اقتناها المدعي من هذه الشركة: حيث قامت الشركة بتزويد المدعى عليها بالمشتريات للدورات 2003، 2004، 2005، 2006 وهي مبينة في الجدول التالي:

الدورة	تاريخ الفاتورة	رقم الفاتورة	المبلغ خارج الرسم	المبلغ كامل الرسم	ملاحظات أعوان التحقيق
2005	--	--	136.153,56	159.299,98	فرق يقدر ب65.213,40دج غير مصرح
مجمـــوع دورة 2005			136.153,56	159.299,98	
2006	--	--	633.077,21	740.700,34	فرق يقدر ب213.676,2 دج غير مصرح
مجمـــوع دورة 2006			633.077,21	740.700,34	

حيث استخرج أعوان التحقيق فروق غير مصرحة في دورتي 2005 و2006 سنقوم بالتدقيق في هذه المبالغ ومطابقتها مع الفواتير المقدمة لنا من طرف المدعي:

❋ **دورة 2005:** استخرج أعوان التحقيق فرق غير مصرح في دورة 2005 قدره 65.213,40دج، وهو الفرق بين مجموع المشتريات المقدرة 136.153,56دج مع المصرح المقدر بـ:70.940,16دج وهو نفس الفرق الذي توصلنا إليه بعد مطابقتنا للفواتير مع ما اقتناه من هذه الشركة.

وبالتالي وجدنا جزء من المشتريات المقتناة في دورة **2005** من عند الشركة **SARL xxxx** غير مصرح والمقدر بـ: **65.213,40**دج

❋ **دورة 2006:** استخرج أعوان التحقيق فرق قدره 213.675,23دج، وهو الفرق بين مجموع المشتريات المقدرة 633.077,21 دج مع المصرح المقدر بـ: 419.401,98 دج وهو نفس الفرق الذي توصلنا إليه بعد مطابقتنا للفواتير مع ما اقتناه من هذه الشركة.

وبالتالي وجدنا جزء من المشتريات المقتناة في دورة **2006** من عند الشركة **SARL xxxx** غير مصرح و المقدر بـ: **213.675,23**دج

الطلب الثالث موجه للشركة SARL xxxx تحت رقم xxxx عن مشتريات التي اقتناها المدعي من هذه الشركة: حيث قامت الشركة بتزويد المدعى عليها بمبالغ المشتريات للدورات 2003، 2004، 2005، 2006 وهي مبينة في الجدول التالي:

الدورة	تاريخ الفاتورة	رقم الفاتورة	المبلغ خارج الرسم	المبلغ كامل الرسم	ملاحظات أعوان التحقيق
2003	--	--	2.618.900,00	3.064.113,00	فرق يقدر ب**2.510.000,00**دج غير مصرح
مجمـــوع دورة **2003**			**2.618.900,00**	**3.064.113,00**	
2004	--	--	8.456.094,50	9.893.630,65	فرق يقدر ب**2.751.297,00**دج غير مصرح
مجمـــوع دورة **2004**			**8.456.094,50**	**9.893.630,65**	
2005	--	--	8.302.609,00	9.714.052,53	فرق يقدر ب**8.302.609,00**دج غير مصرح
مجمـــوع دورة **2005**			**8.302.609,00**	**9.714.052,53**	
2006	--	--	1.205.000,00	1.409.850,00	فرق يقدر ب**1.205.000,00**دج غير مصرح
مجمـــوع دورة **2006**			**1.205.000,00**	**1.409.850,00**	

حيث استخرج أعوان التحقيق فروق غير مصرح بها في دورات 2003، 2004، 2005، 2006 سنقوم بالتدقيق في هذه المبالغ لكل دورة ومطابقتها مع الفواتير المقدمة لنا من طرف المدعي:

❋ **دورة 2003:** استخرج أعوان التحقيق فرق قدره 2.510.000,00دج وهو الفرق بين مجموع المشتريات المقدرة بـ 2.618.900,00دج مع المصرح المقدر بـ 108.900,00دج حيث قدم المدعي 3 فواتير بمجموع 2.168.900,00دج مبينة في الجدول التالي:

الدورة	تاريخ الفاتورة	رقم الفاتورة	المبلغ خارج الرسم	المبلغ كامل الرسم
2003	04-10-2003	408	1.260.000,00	1.474.200,00
	14-10-2003	420	1.253.000,00	1.466.010,00
	29-10-2003	449	105.900,00	123.903,00
مجمـــوع دورة **2003**			**2.618.900,00**	**3.064.113,00**

وبالتالي مجموع المشتريات المقتناة في دورة **2003** من عند الشركة **SARL xxxx** هي مصرحة ولا يجد فرق غير مصرح

❋ **دورة 2004:** استخرج أعوان التحقيق فرق قدره 2.751.297,00دج وهو الفرق بين مجموع المشتريات المقدرة 8.465.094,50دج مع المصرح حسب أعوان التحقيق المقدر بـ 5.704.794,50 دج حيث قدم المدعي 12 فاتورة بمجموع 8.456.094,50دج مبينة في الجدول التالي:

تاريخ الفاتورة	رقم الفاتورة	المبلغ خارج الرسم	المبلغ كامل الرسم	وثائق رقم
07-02-2004	57	165,300.00	193,401.00	
24-02-2004	92	400,000.00	468,000.00	
26-02-2004	94	160,000.00	187,200.00	
06-03-2004	113	186,000.00	217,620.00	
31-03-2004	173	472,800.00	553,176.00	
03-04-2004	178	231,300.00	270,621.00	
12-04-2004	199	1,380,000.00	1,614,600.00	
08-05-2004	255	314,352.00	367,791.84	
09-05-2004	256	2,100,000.00	2,457,000.00	
14-06-2004	344	2,760,000.00	3,229,200.00	
13-07-2004	397	241,342.50	282,370.73	
19-07-2004	405	45,000.00	52,650.00	
مجمـوع دورة 2004		**8.456.094,50**	**9.893.630,57**	

وبالتالي مجموع المشتريات المقتناة في دورة 2004 من عند الشركة SARL xxxx هي مصرحة ولا يجد فرق غير مصرح

❋ **دورة 2005:** استخرج أعوان التحقيق فرق قدره 8.302.609,00دج وهو الفرق الذي يمثل مجموع المشتريات المقتناة من عند الشركة SARL xxxx لدورة 2005 حيث لم يقدم المدعي الفواتير التي تبرر هذه المشتريات.

وبالتالي مجموع المشتريات المقتناة في دورة 2005 من عند الشركة SARL xxxx هي غير مصرح بها

❋ **دورة 2006:** استخرج أعوان التحقيق فرق قدره 1.205.000,00دج وهو الفرق الذي يمثل مجموع المشتريات المقتناة من عند الشركة SARL xxxx لدورة 2006 حيث لم يقدم المدعي الفواتير التي تبرر هذه المشتريات.

وبالتالي مجموع المشتريات المقتناة في دورة 2006 من عند الشركة SARL xxxx هي غير مصرح بها

المطلب الثاني: دراسة التبليغ النهائي

1. التبليغ النهائي

قام أعوان التحقيق باستخراج الفرروقات التالية:

الأسس المستخرجة من طرف أعوان التحقيق		المبالغ	ملاحظات أعوان التحقيق
دورة 2003	تبرير قرض غير مبرر	7.000.000,00	غير مبررة
	تبرير جزء من الاستهلاك	10.096.952,45	غير مبررة
	تبرير دائنية الصندوق خلال شهر جانفي	134.103,87	غير مبررة
	تبرير دائنية الصندوق خلال شهر جويلية	230.529,52	غير مبررة
	تبرير دائنية الصندوق خلال شهر أوت	492.716,53	غير مبررة
	تبرير مقبوضات غير مصرح بها	4.744.000,00	غير مبررة
	تبرير مشتريات غير مصرح بها	2.510.000,00	غير مبررة
	تبرير رصيد حساب المورد	10.626.769,79	غير مبررة
دورة 2004	تبرير فوترة غير مصرح بها	2.624.947,00	غير مبررة
	تبرير مقبوضات غير مصرح بها	2.624.947,00	غير مبررة
	تبرير جزء من الاستهلاك	4.158.460,87	غير مبررة
	تبرير رصيد المورد	2.625.284,19	غير مبررة
	تبرير استرجاع الرسم على القيمة المضافة بالزيادة	2.480.208,00	غير مبررة
	تبرير دائنية الصندوق خلال شهر أفريل	785.026,55	غير مبررة
	تبرير دائنية الصندوق خلال شهر ماي	84.365,08	غير مبررة
	تبرير دائنية الصندوق خلال شهر سبتمبر	104.249,90	غير مبررة
	تبرير مشتريات غير مصرح بها	2.817.843,11	غير مبررة
دورة 2005	تبرير جزء من الاستهلاكات	802.449,82	غير مبررة
	تبرير مقبوضات غير مصرح بها	16.355.726,49	غير مبررة
	تبرير مشتريات غير مصرح بها	10.030.216,40	غير مبررة
	تبرير استرجاع الرسم على القيمة المضافة بالزيادة	2.684.587,00	غير مبررة
دورة 2006	تبرير مقبوضات	57.994.006,00	غير مبررة
	تبرير مشتريات غير مصرح بها	1.418.762,21	غير مبررة
	تبرير مبلغ الضريبة على الرواتب والأجور	5.255.192,00	غير مبررة

بناءا على ما تم استخراجه من فروقات من الناحية الموضوعية والملاحظات المستخرجة من الناحية الشكلية للسجلات المحاسبية تقرر رفض محاسبة المدعي وقام أعوان التحقيق بإعادة التأسيس وفق التأسيس التلقائي بأخذ رقم الأعمال المستخرج كرقم أعمال جديد مع تحديد هامش ربح بـ: 12% مع بعض الفروقات في الرسم على القيمة المضافة والضريبة على الرواتب والأجور وتم **إعادة تأسيس كما يلي:**

2. إعادة التأسيس:

❋ **تأسيس رقم الأعمال المفوتر:**

البيان	دورة 2003	دورة 2004	دورة 2005	دورة 2006
رقم الأعمال المصرح	87.687.986,00	44.740.498,00	77.003.270,00	60.511.578,00
الفوترة غير مصرح بها	--	2.624.947,00	--	--
رقم الأعمال المستخرج الجديد	**87.687.986,00**	**47.365.445,00**	**77.003.270,00**	**60.511.587,00**

❋ **تأسيس رقم الأعمال المقبوض**

البيان	دورة 2003	دورة 2004	دورة 2005	دورة 2006
المقبوضات المصرح بها	24.775.170,00	98.810.763,00	63.794.610,00	14.050.644,00
المقبوضات المهربة	4.744.000,00	2.624.947,00	16.355.726,49	57.994.006,00
المقبوضات المستخرجة	**29.519.170,00**	**101.435.710,00**	**80.150.336,49**	**72.044.650,00**

❋ **رقم الأعمال المقبوض الخاضع للرسم على النشاط المهني**

البيان	دورة 2003	دورة 2004	دورة 2005	دورة 2006
المقبوضات المستخرجة	29.519.170,00	101.435.710,00	80.150.336,49	72.044.650,00
رقم الأعمال المصرح	29.519.170,00	86.411.693,00	63.794.610,00	14.050.644,00
الفرق في رقم الأعمال	--	**15.024.047,00**	**16.355.726,49**	**57.994.006,00**

❋ **رقم الأعمال المقبوض الخاضع للرسم على القيمة المضافة**

البيان	دورة 2003	دورة 2004	دورة 2005	دورة 2006
رقم الأعمال المستخرج	29.519.170,00	101.435.710,00	80.150.336,49	72.044.650,00
رقم الأعمال المصرح	24.775.470,00	98.810.763,00	63.794.610,00	57.916.733,24
الفرق في رقم الأعمال	**4.744.000,00**	**2.624.947,00**	**16.355.726,49**	**14.127.926,76**

❋ الرسم على القيمة المضافة على المشتريات المخصوم بالزيادة

البيان	المبالغ
دورة 2004	2.480.209,00
دورة 2005	2.684.587,73

❋ الربح المستخرج

البيان	دورة 2003	دورة 2004	دورة 2005	دورة 2006
رقم الأعمال المستخرج	87.687.986,00	47.365.445,00	77.003.270,00	60.511.587,00
هامش الربح	%12	%12	%12	%12
الربح المستخرج	**10.522.558,22**	**5.683.853,40**	**9240.392,40**	**7261.390,00**

❋ الضريبة على الرواتب والأجور

البيان	دورة 2003	دورة 2004	دورة 2005	دورة 2006
الأساس الإجمالي الخاضع	--	--	--	5.255.192,00
النسبة	--	--	--	%20

ونتج عن هذا التأسيس الضرائب والرسوم بما فيها غرامات الوعاء المبينة في الإنذارات الجبائية التالية:

البيان	تاريخ الإنذار	مبلغ الإجمالي
إنذار رقم 584/83	2008/03/31	5.656.835
إنذار رقم 354/84	2008/03/31	6.450.970
إنذار رقم 388/85	2008/03/31	9.933.513
إنذار رقم 283/86	2008/03/31	7.730.769
إنذار رقم 284/87	2008/03/31	1.313.797
المجموع		**31.085.884**

3. الأسس المبينة في الإخطار النهائي

من خلال تدقيقنا في الأسس المستخرجة من طرف أعوان التحقيق يمكن لنا أن نقسمها إلى:

❋ **رقم الأعمال المفوتر**

- ✓ دورة 2004: استخراج فوترة غير مصرح بها في دورة 2004 بمبلغ 2.624.947,00دج.

❋ **مقبوضات غير مصرحة**

- ✓ دورة 2003: استخراج مبلغ مقبوض غير مصرح في دورة 2003 بمبلغ 4.744.000,00دج.
- ✓ دورة 2004: استخراج مبلغ مقبوض غير مصرح في دورة 2004 بمبلغ 2.624.947,00دج.
- ✓ دورة 2005: استخراج مبلغ مقبوض غير مصرح في دورة 2005 بمبلغ 16.355.726,49دج.
- ✓ دورة 2006 استخراج مبلغ مقبوض غير مصرح في دورة 2006 بمبلغ 57.994.006,00دج.

❋ **قرض غير مبرر**

- ✓ دورة 2003: وجود قرض بمبلغ: 7.000.000,00دج غير مبرر.

❋ **مشتريات غير مصرحة**

- ✓ دورة 2003: بطاقة معلومات واردة من الموردين بمبلغ 2.510.000,00دج تعبر عن مشتريات غير مصرح بها.
- ✓ دورة 2004: بطاقة معلومات واردة من الموردين بمبلغ 2.817.843,11دج تعبر عن مشتريات غير مصرح بها.
- ✓ دورة 2005: بطاقة معلومات واردة من الموردين بمبلغ 10.030.216,40دج تعبر عن مشتريات غير مصرح بها.
- ✓ دورة 2006: بطاقة معلومات واردة من الموردين بمبلغ 1.418.762,21دج تعبر عن مشتريات غير مصرح بها.

❋ **استهلاك من المادة الأولية:**

- ✓ دورة 2003: جزء من الاستهلاك بمبلغ 10.096.952,45دج غير مبررة.
- ✓ دورة 2004: جزء من الاستهلاك بمبلغ 4.158.460,87دج غير مبررة
- ✓ دورة 2005: جزء من الاستهلاك بمبلغ 802.449,82دج غير مبررة.

❋ **تبرير حساب المورد:**

- ✓ دورة 2003: تبرير رصيد المورد بمبلغ 10.626.769,79دج الناتج من اليومية العامة بالزيادة.
- ✓ دورة 2004: تبرير رصيد المورد بمبلغ 2.625.284,19دج الناتج من اليومية العامة بالزيادة.

❋ **الرسم على القيمة المضافة المخصوم بالزيادة**

- ✓ دورة 2004: الرسم على القيمة المضافة الواجب استرجاعه هو: 2.480.208,00دج
- ✓ دورة 2005: الرسم على القيمة المضافة الواجب استرجاعه هو: 2.684.587,00دج

❋ **دائنية الصندوق**

- ✓ دورة 2003: وجود دائنية الصندوق بمبلغ 857.349,92دج في الاشهر جانفي، جويلية، أوت.
- ✓ دورة 2004: وجود دائنية الصندوق بمبلغ 973.641,53دج في الاشهر أفريل، ماي، سبتمبر.

❋ **الضريبة على الأجور**

- ✓ دورة 2006: إخضاع مبلغ 5.255.192,00دج إلى الضريبة على الرواتب والأجور.

المطلب الثالث: معالجة الإخطار النهائي

فيما يخص معالجتنا للإخطار النهائي قام أعوان التحقيق بإلغاء محاسبة المدعي وإخضاعه للتأسيس التلقائي وتضمن هذا التأسيس إدماج المبالغ المستخرجة كفروق في رقم الأعمال لاستخراج رقم الأعمال المفوترة والمقبوض الجديد وتطبيق هامش ربح على رقم الأعمال المفوترة المستخرج قدره 12% لاستخراج الربح الجديد ومن ثم استخراج الحقوق المترتبة عنها من رسم على القيمة المضافة والرسم على نشاط المهني والضريبة على الدخل الإجمالي.

حيث كما ذكرنا أعلاه اعتمد أعوان التحقيق على التأسيس التلقائي ولم يأخذوا كل الفروق المستخرجة في إعادة التأسيس، بسبب رفضهم لمحاسبة المدعي شكلا ومضمونا وهو الأمر الذي نتفق عليه جزئيا مع إدارة الضرائب حيث تطرقنا في الصفحة (04 و05) من هذا التقرير بالتفصيل إلى هذه النقطة وتوصلنا إلى أننا:

نقبل فقط محاسبة المدعي للسنوات التي مسها التأشير بدأً من تاريخ 2004 أي الدورات 2004، 2005 و2006.

وفيما يخص ترك ورقتين فارغتين في سجل اليومية العامة، لم يكن لها تأثير على القيود الظاهرة في سجل اليومية العامة كون أن الورقة الأولى الفارغة جاءت بعد إقفال حسابات دورة 2003 والورقة الثانية الفارغة جاءت بعد إقفال حسابات دورة 2004 وبالتالي لا نرى خلل في التسلسل الزمني أو ضرر وهي ورقتين ملغاتين.

وعليه خلصنا إلى أننا سنعتمد على:

- **التأسيس التلقائي فقط على دورة 2003.**
- **إعادة التأسيس وفق الخبرة بأخذ محاسبة المدعي كتبرير للفروق المستخرجة للدورات 2004، 2005 و2006.**

فوترة غير مصرح بها

- **دورة 2004:** استخراج مبلغ مفوترة غير مصرح به بـ: 2.624.947,00دج يقول المدعي أنه لا يوجد فوترة غير مصرح بها.

حيث قمنا بالتدقيق في محاسبة المدعي فيما يخص هذه النقطة وقمنا بالتدقيق في الفواتير المقدمة ومطابقتها مع القيود المسجلة ولم نجد أي فوترة غير مصرح بها وهذا بتطبيق العلاقة التالية:

رقم الأعمال المفوترة = رقم الأعمال المقبوض + حساب الزبائن في نهاية المدة – حساب الزبائن في بداية المدة

قم الأعمال المفوترة = 112.091.414,09 + 2.556.136,43 – 65.040.485,12

رقم الأعمال المفوتر كامل الرسم = 49.607.065,49
رقم الأعمال المفوتر خارج الرسم = 44.740.498,29

❋ **مقبوضات غير مصرحة**

دورة 2003: استخراج مبلغ مقبوض غير مصرح في دورة 2003 بمبلغ 4.744.000,00دج.

دورة 2004: استخراج مبلغ مقبوض غير مصرح في دورة 2004 بمبلغ 2.624.947,00دج.

دورة 2005: استخراج مبلغ مقبوض غير مصرح في دورة 2005 بمبلغ 16.355.726,49دج.

دورة 2006: استخراج مبلغ مقبوض غير مصرح في دورة 2006 بمبلغ 57.994.006,00دج.

قدم لنا ممثل المدعي لتبرير المقبوضات المستخرجة من طرف أعوان التحقيق والتي يقول أنها غير حقيقية و قام بالتصريح عنها في الدورة التي تلي الدورة المعنية بالقبض الفواتير و الكشوف و اليوميات المساعدة لتبرير تصريحه.

ملاحظة: فيما يخص بنك الخليفة Elkhalifa bank لم يقدم المدعي الكشف البنكي الخاص بهذا البنك بسبب وضعية البنك.

حيث بعد التدقيق في الوثائق المعنية توصلنا إلى:

❋ **التدقيق في الكشوف البنكية واستخراج المبالغ المقبوضة:**

لبيان	دورة 2003	دورة 2004	دورة 2005	دورة 2006
بنك الوطني الجزائري BNA	38.861.940,81	56.180.848,92	79.259.202,00	29.208.284,08
بنك الخليج الجزائري AGB	--	--	--	55.084.833,76
بنك الخليفة Elkhalifa bank	--	57.023.196,74	--	--
المبلغ المقبوض	**38.861.940,81**	**113.204.045,00**	**79.259.202,00**	**84.293117,84**

المبالغ المقبوضة هي عبارة عن حساب الزبائن، تسبيق من الزبائن واقتطاع من الضمان سوف نفصلها في الجدول التالي:

❋ **دورة 2003:**

البيان	حركة المبالغ	مدين	دائن	الرصيد
الزبائن دورة (ن –1)	(+)	2.715.937,96	1.806.871,48	909.066,48
زبائن دورة 2003	(+)	100.829.014,04	36.697.595,40	64.131.418,64
اقتطاع الضمان دورة (ن –1)	(+)	862.379,28	726.287.63	136.091,65
اقتطاع الضمان دورة 2003	(+)	471.507,65	-	471.507,65
تسبيق من الزبائن في 01–01 (–)	(–)		442.062,21	442.062,21
تسبيق من الزبائن في 31–12 (+)	(+)		73.248,52	73.248,52
المجـموع			**38.861.940,82**	

❋ دورة 2004:

البيان	حركة المبالغ	مدين	دائن	الرصيد
الزبائن دورة (ن –2)	(+)	909.066,48	348.484,55	560.581,93
زبائن دورة 2003	(+)	64.131.418,64	63.478.909,64	652.509,00
زبائن دورة 2004	(+)	49.607.065,40	48.264.019,90	1.343.045,50
اقتطاع الضمان دورة (ن –2)	(+)	136.091,65	23.072,13	113.019,52
اقتطاع الضمان دورة 2003	(+)	471.507,65	-	471.507,65
اقتطاع الضمان دورة 2004	(+)	1.495.275,58	-	1.495.275,58
تسبيق من الزبائن في 01–01 (–)	(–)		73.248,52	73.248,52
تسبيق من الزبائن في 31–12 (+)	(+)		1.163.408,03	1.163.408,03
المجـموع			113.204.645,99	

❋ دورة 2005:

البيان	حركة المبالغ	مدين	دائن	الرصيد
الزبائن دورة (ن –3)	(+)	560.581,93	--	560.581,93
زبائن دورة 2003	(+)	652.509,00	85.410,00	567.099,00
زبائن دورة 2004	(+)	1.343.045,50	1.317.890,50	25.155,00
زبائن دورة 2005	(+)	88.975.112,53	75.622.272,20	13.352.840,33
اقتطاع الضمان دورة (ن –3)	(+)	113.019,52	--	113.019,52
اقتطاع الضمان دورة 2003	(+)	471.507,65	240.733,35	230.774,30
اقتطاع الضمان دورة 2004	(+)	1.495.275,58	1.424.046,95	71.228,63
اقتطاع الضمان دورة 2005	(+)	177.905,87	--	177.905,87
تسبيق من الزبائن في 01–01	(–)		1.163.408,03	1.163.408,03
تسبيق من الزبائن في 31–12	(+)		1.732.256,89	1.732.256,89
المجـموع			79.259.202,00	

❋ دورة 2006

البيان	حركة المبالغ	مدين	دائن	الرصيد
الزبائن دورة (ن –4)	(+)	560.581,93	320.266,91	240.315,02
زبائن دورة 2003	(+)	567.099,00	567.099,00	
زبائن دورة 2004	(+)	25.155,00	10.179,00	14.976,00
زبائن دورة 2005	(+)	13.352.840,33	12.573.737,33	779.103,00
زبائن دورة 2006	(+)	60.618.366,48	53.522.031,56	7.096.334,92
اقتطاع الضمان دورة (ن –4)	(+)	113.019,52	113.019,52	--
اقتطاع الضمان دورة 2003	(+)	230.774,30	--	230.774,30
اقتطاع الضمان دورة 2004	(+)	71.228,63	--	71.228,63
اقتطاع الضمان دورة 2005	(+)	177.905,87	--	177.905,87
اقتطاع الضمان دورة 2006	(+)	3.247.227,64	--	3.247.227,64
تسبيق من الزبائن في 01-01	(-)		1.732.256,89	1.732.256,89
تسبيق من الزبائن في 31-12	(+)		18.475.171,89	18.475.171,89
الديون المعدومة	(-)		443.465,53	
الفرق غير مصرح	(+)		887.334,95	
المجموع			**84.293.117,74**	

ملاحظة:

1. فيما يخص الديون المعدومة هي عبارة عن مبالغ تعذر المدعي تحصيلها من الزبائن وبالتالي اعتبرها ديون معدومة وهي مفصلة في الجدول التالي:

البيان	الزبائن ح/470	اقتطاع الضمان ح/471
دورة 2002	108,186.00	7,640.76
دورة 2002	112,360.00	17,102.92
دورة 2002	82,168.91	38,197.23
دورة 2002	17,552.00	50,078.61
دورة 2004	10,179.00	
المجمـــوع	330,445.91	113,019.52
	443.465,53	

2. فيما يخص فوترة دورة 2006 بعد التدقيق في محاسبة المدعي والفواتير المقدمة ومقارنتها بالمقبوضات المبينة في الكشوف البنكية تبين لنا أن المدعي قبض مبلغ 887.334,95دج لم يقم بتصريحه كفوترة وبالتالي نعتبره تهرب وسنأخذه بعين الاعتبار عند إعادة التأسيس وفق الخبرة وهو مبين في الجدول التالي:

البيـــان	المبـالغ
المقبوضات حسب الكشوف البنكية	84.293.117,84
المقبوضات المصرحة في محاسبة المدعي	83.405.782,89
الفرق غير المصرح كامل الرسم	887.334,95
الفرق غير المصرح خارج الرسم	758.405,94

من خلال الجداول البينة أعلاه نستنتج رقم الأعمال المقبوض كما يلي:

ملاحظة: المقبوضات الظاهرة في الكشوف البنكية سنحسم منها:

- تسبيق من الزبائن بسبب تصريحه في الدورة التي تلي دورة القبض كرقم أعمال مفوتر ومقبوض.
- اقتطاع من الضمان لكونه مصرح ضمن رقم الأعمال خارج الرسم المصرح المقبوض.
- الديون المعدومة كمبالغ تعذر على المدعي قبضها.

البيان	دورة 2003	دورة 2004	دورة 2005	دورة 2006
المقبوضات المستخرجة من الكشوف البنكية كامل الرسم	38, 504,466.88	112, 091,414.09	77, 025,572.70	66, 662,867.89
فوترة غير مصرحة	--	--	--	887.334,95
المقبوضات المستخرجة كامل الرسم	--	--	--	67.550.202,84
المقبوضات المستخرجة خارج الرسم	34, 094,295.50	98, 343,574.80	66, 903,428.66	62.805.604,94

مقارنة ما تم قبضه مع ما تم تصريحه.

قدم لنا المدعي التصريحات الشهرية التي تبين المقبوضات المصرحة حيث سنقوم بالتدقيق في هذه التصريحات واستخراج الفروق غير مصرحة كما يلي:

التدقيق في التصريحات الشهرية G50

❋ دورة 2003

الأشهر	سنة الفوترة	سنة القبض	رقم الأعمال المصرح	الرسم على النشاط المهني	الرسم على القيمة المضافة	الملاحظات
جانفي-03	2002	2003	460,600.00	9,212.00	78,302.00	
فيفري-03	2001	2001	4,048,507.50	80,970.15	688,246.28	
فيفري-03	2002	2002	1,067,000.00	21,340.00	181,390.00	
فيفري-03	2002	2003	679,994.00	13,599.88	115,598.98	
فيفري-03	2003	2003	32,100.00	642.00	5,457.00	
مارس-03	2002	2002	299,300.00	5,986.00	50,881.00	
مارس-03	2002	2003	217,300.00	4,346.00	36,941.00	
مارس-03	2003	2003	782,000.00	15,640.00	132,940.00	
أفريل-03	2002	2003	507,400.00	10,148.00	86,258.00	
أفريل-03	2003	2003	2,859,558.00	57,191.16	486,124.86	
أفريل-03	2002	2003	4,744,000.00	94,880.00		غير مصرح في مادة TVA
ماي-03	2003	2003	3,391,516.00	67,830.32	576,557.72	
جوان-03				-	-	
جويلية-03	2003	2003	583,023.08	11,660.46	99,113.92	
أوت-03				-	-	
سبتمبر-03	2003	2003	4,010,909.97	80,218.20	681,854.69	
اكتوبر-03	2003	2003	2,169,700.00	43,394.00	368,849.00	
نوفمبر-03	2003	2003	780,400.00	15,608.00	132,668.00	
ديسمبر-03	2002	2003	322,950.00	6,459.00	54,901.50	
ديسمبر-03	2003	2003	2,562,947.86	51,258.96	435,701.14	
المجمـــوع			**29,519,206.41**	**590,384.13**	**5,018,265.09**	

نستنتج تفصيل رقم الأعمال المقبوض المصرح لدورة 2003 في الجدول التالي:

سنة الفوترة	سنة القبض	المجموع
دورة 2001	دورة 2001	4.048.507,50
دورة 2002	دورة 2002	1.366.300,00
دورة 2002	دورة 2003	6.932.244,00
دورة 2003	دورة 2003	17.172.154,91
المجمـــوع		**29.519.206,41**

❋ دورة 2004

الأشهر	سنة الفوترة	سنة القبض	رقم الأعمال المصرح	الرسم على النشاط المهني	الرسم على القيمة المضافة	الملاحظات
جانفي-04	2003	2003	7,848,970.00	156,979.40	1,334,324.90	
فيفري-04	2004	2004	46,400.00	928.00	7,888.00	
فيفري-04	2003	2004	1,567,140.00	31,342.80	266,413.80	
مارس-04	2003	2003	1,424,598.00	28,491.96		معفى من TVA
مارس-04	2003	2004	3,585,400.00	71,708.00	609,518.00	
مارس-04	2004	2004	2,064,000.00	41,280.00	350,880.00	
أفريل-04	2004	2004	3,210,000.00	64,200.00	545,700.00	
ماي-04	2004	2004	5,264,128.19	105,282.56	894,901.79	
ماي-04	2002	2004	297,850.00	5,957.00	50,634.50	
جوان-04	2004	2004	5,518,283.00	110,365.66	938,108.11	
جوان-04	2003	2004	670,000.00	13,400.00	113,900.00	
جويليه-04	2004	2004	478,800.00	9,576.00	81,396.00	
أوت-04	2004	2004	3,619,800.00	72,396.00	615,366.00	
سبتمبر-04	2004	2004	2,582,382.50	51,647.65		معفى من TVA
سبتمبر-04	2003	2003	831,700.00	16,634.00		معفى من TVA
سبتمبر-04	2004	2004	1,969,550.00	39,391.00	334,823.50	
اكتوبر-04				-	-	
نوفمبر-04	2003	2004	48,737,770.00	974,755.40	8,285,420.90	
ديسمبر-04	2004	2004	9,086,400.00	181,728.00	1,544,688.00	
ديسمبر-04	2003	2004	7,600.00	152.00	1,292.00	
المجمـــــوع			**98,810,771.69**	**1,976,215.43**	**15,975,255.50**	

نستنتج تفصيل رقم الأعمال المقبوض لدورة 2004 في الجدول التالي:

سنة الفوترة	سنة القبض	المجموع
دورة 2002	دورة 2004	297.850,00
دورة 2003	دورة 2003	10.105.268,00
دورة 2003	دورة 2004	54.567.910,00
دورة 2004	دورة 2004	33.839.743,69
المجمـــوع		**98.810.771,69**

❋ دورة 2005

الأشهر	سنة الفوترة	سنة القبض	رقم الأعمال المصرح	الرسم على النشاط المهني	الرسم على القيمة المضافة	الملاحظات
جانفي-05	2004	2004	5,614,190.00	112,283.80	954,412.30	
فيفري-05	2004	2005	377,650.00	7,553.00	64,200.50	
فيفري-05 compt	2004	2004	78,360.00	1,567.20	13,321.20	
مارس-05	2005	2005	3,217,070.00	64,341.40	546,901.90	
مارس-05	2004	2005	72,000.00	1,440.00	12,240.00	
أفريل-05	2005	2005	4,191,010.00	83,820.20	712,471.70	
مي-05	2005	2005	4,435,600.00	88,712.00	754,052.00	
جوان-05			-	-	-	
جويليه-05	2005	2005	18,110,850.00	362,217.00	3,078,844.50	
أوت-05	2003	2003	2,053,170.00	41,063.40		معفى من TVA
سبتمبر-05			-	-		
اكتوبر-05	2005	2005	2,844,300.00	56,886.00	483,531.00	
نوفمبر-05			-	-	-	
ديسمبر-05	2005	2005	22,800,410.00	456,008.20	3,876,069.70	
المجمـــوع			**63,794,610.00**	**1,275,892.20**	**10,845,083.70**	

نستنتج تفصيل رقم الأعمال المقبوض لدورة 2005 في الجدول التالي:

سنة الفوترة	سنة القبض	المجموع
دورة 2003	دورة 2003	2.053.170,00
دورة 2004	دورة 2004	5.692.550,00
دورة 2004	دورة 2005	449.650,00
دورة 2005	دورة 2005	55.599.240,00
المجمـــوع		**63.794.610,00**

❋ دورة 2006

الأشهر	سنة الفوترة	سنة القبض	رقم الأعمال المصرح	الرسم على النشاط المهني	الرسم على القيمة المضافة	الملاحظات
جانفي-05				-	-	
فيفري-05				-	-	
مارس-05	2005	2005	14,049,105.54	280,982.11	2,388,347.94	
مارس-05	2004	2005	1,538.46	30.77	261.54	
المجمـــوع			**14,050,644.00**	**281,012.88**	**2,388,609.48**	

نستنتج تفصيل رقم الأعمال المقبوض لدورة 2006 في الجدول التالي:

سنة الفوترة	سنة القبض	المجموع
دورة 2004	دورة 2005	1.538,46
دورة 2005	دورة 2005	14.049.105,54
المجمـــوع		14.050.644,00

استخراج الفروق غير مصرحة:

من خلال الجداول التي تبين تفصيل المقبوضات المصرحة عبر التصريحات G50 نستنتج أن المدعي كان يؤجل التصريح بالمقبوضات التي تعني دورة ما إلى الدورات التي تلي هذه الدورة المعنية بالقبض وهو أمر غير قانوني ويعتبر مخالف لمبدأ الحدث المنشأ لنشاط المقاولة وهو التصريح عند القبض، وباعتبار أن أعوان التحقيق تطرقوا في دورة 2003 إلى هذا الأمر في التبليغ الأولي كما يلي " وجود مقبوضات بمبلغ 30.753.287,00دج الخاصة بسنة 2003 وتم التصريح عنها حتى سنة 2004 " دون إبداء أي ملاحظة سنكتفي إذا باستخراج الفروق غير مقبوضة، بالتدقيق في هذه المقبوضات وتاريخ التصريح بها وهذا في مادتي الرسم على النشاط المهني و الرسم على القيمة المضافة كما يلي:

❋ **دورة 2003:**

الرسم على النشاط المهني TAP:

البيان	المجموع	فوترة 2001	فوترة 2002	فوترة 2003
المقبوضات المستخرجة كامل الرسم	38,504,466.88	-	1,806,871.48	36,697,595.40
المقبوضات المستخرجة خارج الرسم	34,094,295.50		1,544,334.59	32,549,960.91
المقبوضات المصرح بها	-			
دورة 2001	4,048,507.50-	4,048,507.50-		
دورة 2002	6,754,209.41-		6,754,209.41-	
دورة 2003	29,519,206.41	4,048,507.50	8,298,544.00	17,172,154.91
دورة 2004	10,105,268.00	-		10,105,268.00
دورة 2005	2,053,178.00			2,053,178.00
المقبوضات المصرحة	30,874,935.50	-	1,544,334.59	29,330,600.91
الفرق غير المصرح	3,219,360.00	-	-	3,219,360.00

الرسم على القيمة المضافة TVA:

البيان	المجموع	فوترة 2001	فوترة 2002	فوترة 2003
المقبوضات المستخرجة كامل الرسم	38,504,466.88	-	1,806,871.48	36,697,595.40
المقبوضات المستخرجة خارج الرسم	34,094,295.50		1,544,334.59	32,549,960.91
المقبوضات المصرح بها				
دورة 2001	4,048,507.50-	4,048,507.50-		
دورة 2002	2,010,209.41-		2,010,209.41-	
دورة 2003	24,775,206.41	4,048,507.50	3,554,544.00	17,172,154.91
دورة 2004	10,105,268.00	-		10,105,268.00
دورة 2005	2,053,178.00			2,053,178.00
المقبوضات المصرحة	30,874,935.50	-	1,544,334.59	29,330,600.91
رقم أعمال غير مصرح في مادة TVA	4,744,000.00		4,744,000.00	
الفرق غير المصرح	7,963,360.00		4,744,000.00	3,219,360.00

نستنتج أن المدعي تهرب في مبلغ 4.744.000,00دج ولم يقم بتصريحه في مادة الرسم على القيمة المضافة وهو نفس المبلغ الذي استخرجه أعوان التحقيق في هذه الدورة.

ومن خلال التدقيق كذلك في المبالغ المصرحة تبين كذلك أن المدعي تهرب بمبلغ 3.219.360,00دج بعدم التصريح به في مادة الرسم على القيمة المضافة والرسم على النشاط المهني والذي سنأخذه بعين الاعتبار في إعادة التأسيس وفق الخبرة.

❋ دورة 2004:

الرسم على النشاط المهني TAP:

البيان	المجموع	فوترة 2002	فوترة 2003	فوترة 2004
المقبوضات المستخرجة كامل الرسم	112,091,414.09	348,484.55	63,478,909.64	48,264,019.90
المقبوضات المستخرجة خارج الرسم	98,343,574.80	297,850.00	54,567,915.00	43,477,809.80
المقبوضات المصرح بها	-			
دورة 2003	10,105,263.00-		10,105,263.00-	
دورة 2004	98,810,771.69	297,850.00	64,673,178.00	33,839,743.69
دورة 2005	5,692,554.95			5,692,554.95
دورة 2006	-			
المقبوضات المصرحة	94,398,063.64	297,850.00	54,567,915.00	39,532,298.64
الفرق غير المصرح	3,945,511.16	-	-	3,945,511.16

الرسم على القيمة المضافة TVA:

البيان	المجموع	فوترة 2002	فوترة 2003	فوترة 2004
المقبوضات المستخرجة كامل الرسم	112,091,414.09	348,484.55	63,478,909.64	**48,264,019.90**
المقبوضات المستخرجة خارج الرسم	98,343,574.80	297,850.00	54,567,915.00	**43,477,809.80**
المقبوضات المصرح بها	-			
دورة 2003	10,105,263.00-		10,105,263.00-	
دورة 2004	**98,810,771.69**	**297,850.00**	**64,673,178.00**	**33,839,743.69**
دورة 2005	5,692,554.95			**5,692,554.95**
دورة 2006	-			
المقبوضات المصرحة	94,398,063.64	297,850.00	54,567,915.00	**39,532,298.64**
الفرق غير المصرح	3,945,511.16	-	-	**3,945,511.16**

من خلال تدقيقنا في التصريحات الشهرية ومقارنتها بالمبالغ المقبوضة كما يوضحه الجدولين أعلاه توصلنا إلى فرق غير مصرح من رقم الأعمال يقدر بـ: 3.945.511,16دج في حين استخرج أعوان التحقيق مبلغ أقل يقدر بـ: 2.624.947,00دج دون تقديم أي توضيحات كيف استخرجوا هذا المبلغ،

حيث سنأخذ المبلغ المستخرج من طرفنا والمقدر بـ: **3.945.511,16**دج عند إعادة التأسيس وفق الخبرة.

❋ دورة 2005:

الرسم على النشاط المهني TAP

البيان	المجموع	فوترة 2003	فوترة 2004	فوترة 2005
المقبوضات المستخرجة كامل الرسم	77,025,572.70	85,410.00	1,317,890.50	75,622,272.20
المقبوضات المستخرجة خارج الرسم	66,903,428.66	85,410.00	1,241,188.46	65,576,830.20
المقبوضات المصرح بها	-			
دورة 2003	2,053,170.00-	2,053,170.00-		
دورة 2004	5,692,554.95-		5,692,554.95-	
دورة 2005	63,794,630.73	2,053,170.00	6,142,200.00	55,599,260.73
دورة 2006	4,435,944.46		1,538.46	4,434,406.00
المقبوضات المصرحة	60,484,850.24	-	451,183.51	60,033,666.73
الفرق غير المصرح	6,418,573.47	85,410.00	790,000.00	5,543,163.47

الرسم على القيمة المضافة TVA:

البيان	المجموع	فوترة 2003	فوترة 2004	فوترة 2005
المقبوضات المستخرجة كامل الرسم	77,025,572.70	85,410.00	1,317,890.50	75,622,272.20
المقبوضات المستخرجة خارج الرسم	66,903,428.66	85,410.00	1,241,188.46	65,576,830.20
المقبوضات المصرح بها	-			
دورة 2003	2,053,170.00-	2,053,170.00-		
دورة 2004	5,692,554.95-		5,692,554.95-	
دورة 2005	63,794,630.73	2,053,170.00	6,142,200.00	55,599,260.73
دورة 2006	4,435,944.46		1,538.46	4,434,406.00
المقبوضات المصرحة	60,484,850.24	-	451,183.51	60,033,666.73
الفرق غير المصرح	6,418,573.47	85,410.00	790,000.00	5,543,163.47

من خلال تدقيقنا في التصريحات الشهرية ومقارنتها بالمبالغ المقبوضة كما يوضحه الجدولين أعلاه توصلنا إلى فرق غير مصرح من رقم الأعمال يقدر بـ: 6.418.573,47دج مفصل إلى ثلاثة مبالغ هي 85.410,00دج فوترة 2003، ومبلغ 790.000,00دج فوترة 2004 ومبلغ 5.543.163,47دج فوترة 2005 في حين استخرج أعوان التحقيق مبلغ أكبر من المبلغ المستخرج من طرفنا يقدر بـ: 16.355.726,49دج دون تقديم أي توضيحات في كيفية استخراج هذا المبلغ.

حيث سنأخذ المبلغ المستخرج من طرفنا والمقدر بـ: **6.418.573,47**دج عند إعادة التأسيس وفق الخبرة.

❋ **دورة 2006:**

الرسم على النشاط المهني TAP:

البيان	المجموع	فوترة 2003	فوترة 2004	فوترة 2005	فوترة 2006
المقبوضات المستخرجة كامل الرسم	**66,662,867.89**	567,099.00		12,573,737.33	53,522,031.56
فوترة غير مصرحة	**887,334.95**				887,334.95
المقبوضات المستخرجة خارج الرسم	**67,070,501.44**	484,700.00		10,769,540.00	55,816,261.44
المقبوضات المصرح بها	-				
دورة 2003	-				
دورة 2004	-				
دورة 2005	**4,435,944.46-**		1,538.46-	4,434,406.00-	
دورة 2006	**14,050,644.00**		1,538.46	14,049,105.54	
المقبوضات المصرحة	**9,614,699.54**	-	-	9,614,699.54	
الفرق غير المصرح	57,455,801.90	484,700.00	-	1,154,840.46	**55,816,261.44**

الرسم على القيمة المضافة TVA:

البيان	المجموع	فوترة 2003	فوترة 2004	فوترة 2005	فوترة 2006
المقبوضات المستخرجة كامل الرسم	66,662,867.89	567,099.00		12,573,737.33	**53,522,031.56**
فوترة غير مصرحة	887,334.95				**887,334.95**
المقبوضات المستخرجة خارج الرسم	67,070,501.44	484,700.00		10,769,540.00	**55,816,261.44**
المقبوضات المصرح بها	-				
دورة 2003	-				
دورة 2004	-				
دورة 2005	4,435,944.46-		1,538.46-	4,434,406.00-	
دورة 2006	14,050,644.00		1,538.46	14,049,105.54	
المقبوضات المصرحة	9,614,699.54	-	-	9,614,699.54	
الفرق غير المصرح	57,455,801.90	484,700.00	-	1,154,840.46	**55,816,261.44**

من خلال تدقيقنا في التصريحات الشهرية ومقارنتها بالمبالغ المقبوضة كما يوضحه الجدولين أعلاه توصلنا إلى فرق غير مصرح من رقم الأعمال يقدر بـ: 57.455.801,90دج مفصل إلى ثلاثة مبالغ هي 484.700,00دج فوترة 2003، ومبلغ 1.154.840,46دج فوترة 2005 ومبلغ 55.816.261,44دج فوترة 2006 في حين استخرج أعوان التحقيق مبلغ أكبر من المبلغ المستخرج من طرفنا يقدر بـ: 57.994.006,00دج دون تقديم أي توضيحات في كيفية استخراج هذا المبلغ.

حيث سنأخذ المبلغ المستخرج من طرفنا والمقدر بـ: 56.697.395,96دج عند إعادة التأسيس وفق الخبرة، بالإضافة إلى مبلغ 758.405,94دج كفرق مهرب والذي تطرقنا إليه في الصفحة رقم 12 أعلاه سنأخذه بعين الاعتبار عند إعادة التأسيس وفق الخبرة ليصبح المبلغ الإجمالي المهرب هو 57.455.801,90دج.

مما سبق نستنتج المقبوضات المهربة للدورات 2003، 2004، 2005 و2006 في الجدولين التاليين:

الرسم على النشاط المهني TAP

البيان	دورة 2003	دورة 2004	دورة 2005	دورة 2006
المقبوضات المستخرجة من الكشوف البنكية	38,504,466.88	112,091,414.09	77,025,572.70	66,662,867.89
فوترة مهربة	--	--	--	**887,334.95**
المقبوضات المستخرجة كامل الرسم	38,504,466.88	112,091,414.09	77,025,572.70	67.550.202,84
المقبوضات المستخرجة خارج الرسم	34,094,295.50	98,343,574.80	66,903,428.66	67.070.501,44
المقبوضات المصرحة خارج الرسم	30,874,935.50	94,398,063.64	60,484,850.24	9,614,699.54
الفرق غير المصرح	**3,219,360.00**	**3,945,511.16**	**6,418,573.47**	**57.455.801,90**

الرسم على القيمة المضافة TVA :

البيان	دورة 2003	دورة 2004	دورة 2005	دورة 2006
المقبوضات المستخرجة كامل الرسم	38,504,466.88	112,091,414.09	77,025,572.70	66,662,867.89
فوترة مهربة	--	--	--	**887,334.95**
المقبوضات المستخرجة كامل الرسم	38,504,466.88	112,091,414.09	77,025,572.70	67.550.202,84
المقبوضات المستخرجة خارج الرسم	34,094,295.50	98,343,574.80	66,903,428.66	67.070.501,44
المقبوضات المصرحة خارج الرسم	30,874,935.50	94,398,063.64	60,484,850.24	9,614,699.54
رقم أعمال غير مصرح في مادة TVA	4,744,000.00	--	--	--
الفرق غير المصرح	**7,963,360.00**	**3,945,511.16**	**6,418,573.47**	**57.455.801,90**

❋ **قرض غير مبرر**

دورة 2003: استخرج أعوان التحقيق قرض غير مبرر بمبلغ 7.000.000,00دج ولم يقدم المدعي التبرير الكافي «كاعتراف بدين" محررة من طرف الموثق،

أما من جهتنا فليس له تأثير على التأسيس التلقائي حيث سنأخذ نفس الأسس المستخرجة من طرف أعوان التحقيق لهذه الدورة.

❋ **مشتريات غير مصرحة الواردة من بطاقة معلومات:**

❋ **دورة 2003:** بطاقة معلومات واردة من عند المورد **SARL xxxx** بمبلغ 2.510.000,00دج.

حيث قام أعوان التحقيق بمطابقة فواتير الشراء مع ما ورد في بطاقة المعلومات توصلوا إلى المبلغ 2.510.000,00دج هو الفرق بين مجموع المشتريات المقدرة بـ 2.618.900,00دج مع المصرح المقدر بـ108.900,00دج حيث قدم المدعي 3 فواتير بمجموع 2.168.900,00دج تضم كل المشتريات المقتناة من هذه الشركة والمبينة في الجدول التالي:

الدورة	تاريخ الفاتورة	رقم الفاتورة	المبلغ خارج الرسم	المبلغ كامل الرسم	وثائق رقم
2003	04-10-2003	408	1.260.000,00	1.474.200,00	
	14-10-2003	420	1.253.000,00	1.466.010,00	
	29-10-2003	449	105.900,00	123.903,00	
مجمـــوع دورة 2003			**2.618.900,00**	**3.064.113,00**	

وبالتالي مجموع المشتريات المقتناة في دورة **2003** من عند الشركة **SARL xxxx** هي مصرحة ولا يجد فرق غير مصرح

❋ **دورة 2004:** بطاقة معلومات واردة من عند الموردين تبين المشتريات التي اقتناها المدعي خلال دورة 2004 حيث قام أعوان التحقيق بمطابقة فواتير الشراء مع ما ورد في بطاقة المعلومات توصلوا إلى فرق مجموعه 2.817.843,11دج مبينة كما يلي:

- **SARL xxx بمبلغ 66.546,11دج تعبر عن مشتريات غير مصرح بها.**
- **SARL xxx بمبلغ 2.751.297.00دج تعبر عن مشتريات غير مصرح بها.**

فيما يخص SARL xxxx قدم لنا المدعي لتبرير مشترياته من عند هذه الشركة فاتورتين المبينتين في الجدول أدناه وهي كما يلي:

الدورة	تاريخ الفاتورة	رقم الفاتورة	المبلغ خارج الرسم	المبلغ كامل الرسم	وثيقة رقم
2004	04/11/28	4111	316.923,07	370.800,00	
	04/11/30	4119	79.230,76	92.700,00	
مجمـــوع دورة 2004			**396.153,83**	**463.499,98**	

وبالتالي مجموع المشتريات المقتناة في دورة 2004 من عند الشركة SARL xxx هي مصرحة ولا يجد فرق غير مصرح

فيما يخص SARL xxx قدم لنا المدعي 12 فاتورة بمجموع 8.456.094,50دج مبينة في الجدول التالي:

الدورة	تاريخ الفاتورة	رقم الفاتورة	المبلغ خارج الرسم	المبلغ كامل الرسم	وثائق رقم
	07-02-2004	57	165,300.00	193,401.00	
	24-02-2004	92	400,000.00	468,000.00	
	26-02-2004	94	160,000.00	187,200.00	
	06-03-2004	113	186,000.00	217,620.00	
	31-03-2004	173	472,800.00	553,176.00	
	03-04-2004	178	231,300.00	270,621.00	
	12-04-2004	199	1,380,000.00	1,614,600.00	
	08-05-2004	255	314,352.00	367,791.84	
	09-05-2004	256	2,100,000.00	2,457,000.00	
	14-06-2004	344	2,760,000.00	3,229,200.00	
	13-07-2004	397	241,342.50	282,370.73	
	19-07-2004	405	45,000.00	52,650.00	
مجمـــوع دورة 2004			**8.456.094,50**	**9.893.630,57**	

وبالتالي مجموع المشتريات المقتناة في دورة **2004** من عند الشركة **SARL xxx** هي مصرحة ولا يجد فرق غير مصرح

❋ **دورة 2005:** بطاقة معلومات واردة من عند الموردين تبين المشتريات التي اقتناها المدعي خلال دورة 2005 حيث قام أعوان التحقيق بمطابقة فواتير الشراء مع ما ورد في بطاقة المعلومات توصلوا إلى فرق مجموعه 10.030.216,40دج مبينة كما يلي:

- **SARL xxx** بمبلغ 65.213,40دج تعبر عن مشتريات غير مصرح بها.
- **SARL xxx** بمبلغ 8.302.609,00دج تعبر عن مشتريات غير مصرح بها.

ملاحظة: بقي مبلغ 1.662.394,00دج لم يقدموا أعوان التحقيق التوضيحات الكافية في كيفية الحصول عليه.

وبالتالي نعتبره غير مبرر وسنلغيه من المجموع المتوصل إليه من طرف أعوان التحقيق والمقدر بـ: **10.030.216,40**دج ليصبح الفرق الذي سنقوم بتبريره هو على التوالي **65.213,40**دج و**8.302.609,00**دج بمجموع **8.367.822,40**دج

❋ **فيما يخص SARL xxx** قمنا بالتدقيق في الفرق غير مصرح و المقدر بـ: 65.213,40دج، وهو الفرق بين مجموع المشتريات المقدرة 136.153,56دج مع المصرح المقدر بـ:70.940,16دج وتوصلنا إلى نفس الفرق الذي توصل إليه أعوان التحقيق.

وبالتالي وجدنا جزء من المشتريات المقتناة في دورة **2005** من عند الشركة **SARL xxx** غير مصرح و المقدر بـ: **65.213,40**دج

❋ **فيما يخص SARLxxx** قمنا بالتدقيق في فرق غير المصرح المقدر بـ:8.302.609,00دج وهو الفرق الذي يمثل مجموع المشتريات المقتناة من عند الشركة **SARL xxx** لدورة 2005 حيث لم يقدم المدعي الفواتير التي تبرر هذه المشتريات.

وبالتالي مجموع المشتريات المقتناة في دورة **2005** من عند الشركة **SARL xxx** هي غير مصرح بها

❋ **دورة 2006:** بطاقة معلومات واردة من عند الموردين تبين المشتريات التي اقتناها المدعي خلال دورة 2006 حيث قام أعوان التحقيق بمطابقة فواتير الشراء مع ما ورد في بطاقة المعلومات توصلوا إلى فرق مجموعه 1.418.675,21دج مبينة كما يلي:

- **SARL xxx** بمبلغ 213.675,21دج تعبر عن مشتريات غير مصرح بها.
- **SARL xxx** بمبلغ 1.205.000,00دج تعبر عن مشتريات غير مصرح بها.

❋ **فيما يخص SARL xxx** قمنا بالتدقيق في الفرق غير مصرح والمقدر بـ213.675,23دج، وهو الفرق بين مجموع المشتريات المقدرة 633.077,21دج مع المصرح المقدر بـ: 419.401,98دج وتوصلنا إلى نفس الفرق الذي توصل إليه أعوان التحقيق.

وبالتالي وجدنا جزء من المشتريات المقتناة في دورة **2006** من عند الشركة **SARL xxx** غير مصرح و المقدر بـ: **213.675,23**دج

❋ **فيما يخص SARL xxx** قمنا بالتدقيق في الفرق غير المصرح المقدر بـ: 1.205.000,00دج وهو الفرق الذي يمثل مجموع المشتريات المقتناة من عند الشركة **SARL xxx** لدورة 2006 وتوصلنا إلى نفس الفرق الذي توصل إليه أعوان التحقيق.

وبالتالي مجموع المشتريات المقتناة في دورة **2006** من عند الشركة **SARL xxx** هي غير مصرح بها

ملاحظة: إذن نستنتج من خلال مطابقة بطاقات المعلومات مع فواتير الشراء المقتناة في الدورات 2003، 2004، 2005و 2006 أن المدعي تهرب فقط خلال دورة 2005 بمبلغ 8.267.822,40دج وفي دورة 2006 بمبلغ 1.418.675,23دج مبينة في الجدول التالي:

الدورة	اسم المورد	المبلغ خارج الرسم	مبلغ الرسم
2005	SARL xxx	8.267.822,40	1.405.529,80
2006	SARL xxx	1.418.675,23	241.174,78

معالجة المشتريات غير مصرحة: سنستخرج من خلال هذه المشتريات غير المصرحة رقم أعمال بتطبيق هامش على المشتريات بـ:15% وهامش ربح بـ: 12% مع خصم الرسم على الشراء كما يلي:

جدول يبين تأسيس رقم الأعمال والربح:

البيان	2005	2006
المشتريات غير مصرحة	8.267.822,40	1.418.675,23
الهامش الإجمالي	%15	%15
رقم الأعمال المستخرج وفق الخبرة	9.507.995,76	1.631.476,51
هامش الربح	%12	%12
الربح المستخرج وفق الخبرة	1.140.959,49	195.777,18

حيث سنأخذ هذا التأسيس عند حساب الضريبة وفق الخبرة.

❋ **استهلاك من المادة الأولية:**

دورة 2003:

استخرج أعوان التحقيق جزء من الاستهلاك بمبلغ 10.096.952,45دج غير مبررة

حيث بالتدقيق في الفواتير المقدمة لنا والظاهرة في ميزانية 2003 تبين لنا أن المدعي قيد فواتير متعلقة بدورة 2011بمبلغ خارج الرسم بـ: 18.332.794,60دج في دورة 2003 وهو أمر غير قانوني ولكن لا يترتب عليه أي ضريبة بسبب الإخضاع التلقائي لدورة 2003. أما فيما يخص الرسم على القيمة المضافة الناتج عن هذه الفواتير والمقدر بـ: 3.116.575,08دج سنأخذه بعين الاعتبار عند إعادة حساب الرسم على القيمة المضافة على الشراء لتقييده في دورة 2003 وهذا وفق الخبرة.

دورة 2004:

استخرج أعوان التحقيق جزء من استهلاك المادة الأولية بمبلغ 4.158.460,87دج اعتبروه غير مبرر، حيث بدورنا قمنا باستخراج الاستهلاك انطلاقا من العلاقة التالية:

مشتريات أول المدة + المشتريات خلال الدورة – مشتريات آخر المدة = الاستهلاك

بالتعويض نجد:

30.813.558,53 = 7.314.138,45 – 33.360.020,95 + 4.767.676,03دج

حيث مشتريات آخر المدة من المادة الأولية لدورة 2003 الظاهرة في ميزانية 2003 والتي تعتبر أول المدة بالنسبة لدورة 2004 لم يقدم عليها أعوان التحقيق أي ملاحظة وبالتالي نعتبرها مبررة من طرف أعوان التحقيق إذن لم يبقى لنا سوى مشتريات التي قام بها المدعي في دورة 2004 والمقدرة بـ: 33.360.020,35دج والتي تتضمن الاستهلاك من المادة الأولية لدورة 2004. حيث بالتدقيق في المشتريات المبينة في محاسبة المدعي ومقارنتها بالفواتير المقدمة لنا توصلنا إلى مبلغ 1.099.017,30دج كمشتريات غير مبررة بالفواتير وبالتالي نعتبرها استهلاك غير مبرر.

والجدول التالي يبين تفصيل هذا المبلغ:

البيان	المبلغ خارج الرسم	الرسم على القيمة المضافة	ضريبة الطابع	المبلغ كامل الرسم	ملاحظات
المشتريات الإجمالية	33,360,020.35	5,648,019.70	2,263.87	39,010,303.92	
المشتريات المبررة بالفواتير	32,261,003.05	5,461,186.76	2,263.87	37,724,453.68	
المشتريات غير المبررة بالفواتير	1,099,017.30	186,832.94	-	1,285,850.24	

إذن الاستهلاك الواجب إعادة إدماجه في الربح وفق الخبرة هو **1.099.017,30**دج عوض المبلغ المستخرج من طرف أعوان التحقيق والمقدر بـ: **4.158.460,87**دج لعدم تقديم التوضيحات الكافية في كيفية استخراج هذا المبلغ.

دورة 2005:

استخرج أعوان التحقيق جزء من الاستهلاك بمبلغ 802.449,82دج، اعتبروه غير مبرر، حيث بدورنا قمنا باستخراج الاستهلاك انطلاقا من العلاقة التالية:

مشتريات أول المدة + المشتريات خلال الدورة – مشتريات آخر المدة = الاستهلاك

بالتعويض نجد:

57.799.080,22 = 5.465.833,37 – 55.950.775,14 + 138,45

حيث سنقوم بالتدقيق في المشتريات من المادة الأولية المقتناة خلال الدورة كون أن المشتريات التي قام بها المدعي خلال دورة 2004 مبررة بإعادة إدماج مبلغ 1.099.017,30دج في الربح باعتبارها مشتريات غير مبررة فما يبقى سوى المشتريات المقتناة خلال الدورة والمقدرة بـ: 55.950.775,14دج

حيث بالتدقيق في المشتريات المبينة في محاسبة المدعي ومقارنتها بالفواتير المقدمة لنا توصلنا إلى مبلغ 1.882.267,11دج كمشتريات غير مبررة بالفواتير أكثر مما استخرجه أعوان التحقيق في هذه الدورة، وبالتالي نعتبر الاستهلاك المستخرج من طرفنا هو الذي سنقوم بإدماجه في الربح وفق الخبرة.

والجدول التالي يبين تفصيل هذا المبلغ:

البيان	المبلغ خارج الرسم	الرسم على القيمة المضافة	ضريبة الطابع	المبلغ كامل الرسم	ملاحظات
المشتريات الإجمالية	55,950,777.59	9,511,120.50	1,400.57	65,463,298.66	
المشتريات المبررة بالفواتير	54,068,510.48	9,191,135.09	1,400.57	63,261,046.14	
المشتريات غير المبررة بالفواتير	1,882,267.11	319,985.41	-	2,202,252.52	

❋ **تبرير حساب المورد** :

❋ **دورة 2003:** استخرج أعوان التحقيق رصيد المورد بمبلغ 10.626.769,79دج الناتج من اليومية العامة بالزيادة حيث لم يقدم لنا المدعي التبريرات الكافية لتبرير هذا المبلغ.

أما من جهتنا فليس له تأثير على التأسيس التلقائي لهذه الدورة والمعاد فيه النظر من طرفنا وفق الخبرة.

❋ **دورة 2004:**

استخرج أعوان التحقيق رصيد المورد بمبلغ 2.625.284,19دج الناتج من اليومية العامة بالزيادة، دون تقديم التوضيحات الكافية في استخراج هذا المبلغ.

حيث نستطيع تفسير مصطلح "بالزيادة " على أنه رصيد مدين يفسر على أن الموردون الذي تم تسويتهم أكبر من الموردون المسجلون في المحاسبة وبالتالي تفسر على أنها مشتريات غير مبررة تدمج في الربح

حيث قمنا بالتدقيق في محاسبة المدعي ووجدنا أن المدعي ارتكب خطأ في تقييد المشتريات حيث عوض إظهار قيود المشتريات في يومية المشتريات قام بترصيد المشتريات مباشرة في يومية الصندوق والبنك السبب الذي يؤدي بظهور رصيد بالزيادة.

حيث بدورنا قمنا بتدقيق في المشتريات وحساب المورد فوجدنا المبلغ الذي قمنا باستخراجه في عنصر تبرير الاستهلاك هو الفارق الحقيقي والمقدر بـ: 1.099.017,30دج كمشتريات غير مبررة بالفواتير الذي يعطينا مبلغ 1.285.850,24دج كامل الرسم.

فحساب المورد الظاهر في محاسبة المدعي يقدر بـ:39.010.303,92دج فيه جزء يقدر بـ: 21.482.901,59دج ظاهر في يومية الشراء وجزء آخر يقدر بـ:16.241.552,09دج ظاهر في يومية الصندوق و البنك وجزء آخر غير مبرر بالفواتير يقدر بـ: 1.285.850,24دج، والجدول التالي يبين تفصيل هذه المبالغ كما يلي:

البيان	المبلغ خارج الرسم	الرسم على القيمة المضافة	ضريبة الطابع	المبلغ كامل الرسم
حساب المورد في يومية الشراء	18,372,987.47	3,109,914.12	-	21,482,901.59
حساب المورد في يومية الصندوق والبنك	13,888,015.58	2,351,272.64	2,263.87	16,241,552.09
الموردون خلال الدورة	33,360,020.35	5,648,019.70	2,263.87	39,010,303.92
حساب المورد غير المبررة بالفواتير	**1,099,017.30**	**186,832.94**	-	**1,285,850.24**

إذن نستنتج أنه لا يوجد أي رصيد لحساب المورد ناتج بالزيادة وأن حساب المورد الظاهر في محاسبة المدعي هو الذي توصلنا إليه وهو المصرح، أما الفرق غير المبرر بالفواتير فقد قمنا بالفصل فيه عند التطرق إلى تبرير الاستهلاك بإدماج الفرق المقدر بـ: 1.099.017,30دج المستخرج وفق الخبرة في الربح.

❋ **الرسم على القيمة المضافة المخصوم بالزيادة**

❋ **دورة 2004:**

استخرج أعوان التحقيق مبلغ: 2.480.208,00دج كرسم على القيمة المضافة مخصوم بالزيادة على أساس أن الرسم المستحق أكبر من الرسم على المشتريات المجمع دون إظهار هذا الرصيد كرسم مستحق للدفع، دون تقديم كيفية استخراج هذا المبلغ.

حيث لاستخراج الرصيد الحقيقي للرسم على القيمة المضافة المخصوم بالزيادة وفق الخبرة نقوم باستخراج الأرصدة التالية:

☜**رصيد الرسم على القيمة المضافة في 2004/01/01: هنا لدينا جزءان**

- الرسم المجمع Précompte والظاهر في تصريح G50 لشهر جانفي 2004 والمقدر بـ: 3.318.187,00دج
- رصيد الرسم الظاهر في محاسبة المدعي في نهاية دورة 2003 والمقدر بـ: 11.746.427,72دج وهو نفسه رصيد أول المدة لدورة 2004 حيث باعتبار أن هذا الرصيد يشمل محاسبة دورة 2003 التي هي مرفوضة من طرفنا فلا نستطيع أخذ كل هذا الرصيد من محاسبة المدعي، فارتأينا إعادة النظر في هذا الرصيد بإعادة حساب رصيد الرسم بأخذ الرصيد المجمع Précompte من التصريح G50 لشهر جانفي 2003 المقدر بـ1.954.263,00دج بالإضافة إلى الرسم المبين في المشتريات الظاهرة في ميزانية 2003 و المبررة بالفواتير. حيث توصلنا إلى رصيد 9.200.714,94دج

مبين في الجدول التالي:

البيان	الرسم على القيمة المضافة
رصيد الرسم المجمع في **2003/01/01** حسب التصريح **G50**	1.954.263,00
الرسم على المشتريات دورة **2003** حسب الفواتير المقدمة لنا	11.458.237,03
الرسم المستحق على لدورة **2003**	4.211.785,10
رصيد الرسم المستخرج في **2003/12/31**	**9.200.714,94**

من منطلق الرصيد أول المدة المستخرج من طرفنا وفق الخبرة والمقدر بـ: 9.200.714,94دج يمكن لنا أن نستنتج الرصيد النهائي كما يلي:

البيان	الرسم على القيمة المضافة
رصيد الرسم المستخرج في **2003/12/31**	9.200.714,94
الرسم على المشتريات دورة **2004** حسب الفواتير المقدمة لنا	5.561.269,27
الرسم المستحق على لدورة **2003**	15.975.255,50
رصيد الرسم المستخرج في **2004/12/31**	**- 1.213.271,29**

إذن الرسم على القيمة المضافة المسترجع بالزيادة المستخرج وفق الخبرة هو **1.213.271,29**دج

❋ **دورة 2005:**

استخرج أعوان التحقيق مبلغ: 2.684.587,00دج كرسم على القيمة المضافة مخصوم بالزيادة على أساس أن الرسم المستحق أكبر من الرسم على المشتريات المجمع دون إظهار هذا الرصيد كرسم مستحق للدفع، دون تقديم كيفية استخراج هذا المبلغ.

حيث سنتبع نفس الطريقة المتبعة في دورة 2004 باستخراج الأرصدة التالية:

فيما يخص رصيد الرسم على القيمة المضافة في 2005/01/01 يتكون من

☜**الرسم المجمع Précompte في 2005/01/01:** هنا نفرق بين

- **الرصيد المحاسبي:** وهو الرصيد الظاهر في التصريح G50 لشهر جانفي 2005 يقدر بـ: 98.447,00دج
- **الرصيد الحقيقي:** وهو الرصيد المستخرج وفق الخبرة وهو بالناقص وبالتالي نعتبره **0 (صفر)**.

☜**الرسم المستخرج عبر الفواتير المصرحة في محاسبة المدعي:** حيث قمنا بأخذ الرسم الظاهر في الفواتير المقدمة لنا والمقيدة محاسبيا وإعادة تجميع الرسم وخصمه من الرسم المستحق وتوصلنا إلى مبلغ بالناقص في شهر جانفي: (-404.650,53) والجدول التالي يبين تفصيل هذا المبلغ

البيان	الرسم على القيمة المضافة
رصيد الرسم المستخرج وفق الخبرة في **2004/12/31**	0
الرسم على المشتريات دورة **2005** حسب الفواتير المقدمة لنا شهر جانفي **2005**	549.761,77
الرسم المستحق لشهر جانفي **2005**	954.412,30
رصيد الرسم المستخرج في **2005/01/31**	**- 404.650,53**

إذن الرسم على القيمة المضافة المسترجع بالزيادة المستخرج وفق الخبرة لدورة **2005** هو **404.650,53**دج

❋ **<u>دائنية الصندوق</u>**

❋ **دورة 2003:**

توصل أعوان التحقيق إلى استخراج دائنية الصندوق بمبلغ 857.349,92دج في الأشهر جانفي، جويلية، أوت، حيث قمنا بالتدقيق في هذا الأمر وتوصلنا إلى استخراج نفس المبالغ المتوصل إليها أعوان التحقيق.

أما من جهتنا فليس له تأثير على التأسيس التلقائي لهذه الدورة والمعاد فيه النظر من طرفنا وفق الخبرة.

❋ **دورة 2004:**

توصل أعوان التحقيق إلى استخراج دائنية الصندوق بمبلغ 973.641,53دج في الأشهر أفريل، ماي، سبتمبر، حيث قمنا بالتدقيق في هذا الأمر وتوصلنا إلى استخراج نفس المبالغ المتوصل إليها أعوان التحقيق.

حيث سنقوم بإدماج هذا المبلغ في الربح عند إعادة التأسيس وفق الخبرة.

❋ **لضريبة على الأجور**

دورة 2006:

استخرج أعوان التحقيق مبلغ 5.255.192,00دج كفارق في الأجر الخاضع للضريبة وقاموا بإخضاعه إلى الضريبة على الرواتب والأجور IRG/S وطبقوا عليه نسبة جزافية 20% وهذا بالتطبيق الإخضاع التلقائي بسبب رفض لمحاسبة المدعي.

أما من جهتنا فمن منطلق أخذ محاسبة المدعي لهذه الدورة كمرجع في التدقيق في الفروق المستخرجة من طرف أعوان التحقيق سوف نأخذ ما صرح به المدعي في محاسبته مع أخذ بعين الاعتبار ما تم تسديده في التصريحات الشهرية.

فالأجر الخاضع لضريبة IRG/S الإجمالي يقدر بـ: 7.813.436,00دج تم التصريح منه جزء في التصريحات الشهرية بمبلغ 3.532.081,00دج وبقي فارق غير مصرح بـ: 4.281.355,00دج وهو الفارق الذي يترتب عليه الضريبة وهي الفارق بين ما قام بتسديده في التصريحات الشهرية مع ما لم يقم بتسديده.

فالضريبة الإجمالية الناتجة من المبلغ الخاضع هي 730.280,10دج وقام المدعي بدفع مبلغ 359.512,00دج للأشهر من جانفي إلى ماي فبقي مبلغ 370.768,00دج غير مسدد للأشهر من جوان إلى ديسمبر وهو الفارق الذي سنقوم بأخذه كفارق غير مسدد وفق الخبرة وهو مفصل في الجدول التالي:

البيـان	الأجر الخاضع للضريبة	اقتطاع ضريبة IRG/S	اقتطاع ضريبة IRG/S المسدد	الفارق غير المسدد
جانفي	692.187,00	71.205,00	71.205,00	--
فيفري	654.568,00	63.718,40	63.718,00	--
مارس	648.984,00	61.213,20	61.213,00	--
أفريل	694.605,00	68.082,60	68.082,00	--
ماي	841.737,00	95.284,50	95.284,00	--
جوان	721.257,00	79.122,30	--	79.122,30
جويلية	713.889,00	80.674,10	--	80.674,10
أوت	605.3961,00	56.896,30	--	56.896,30
سبتمبر	603.475,00	56.118,10	--	56.118,10
أكتوبر	508.811,00	31.515,10	--	31.515,10
نوفمبر	535.429,00	32.466,60	--	32.466,60
ديسمبر	592.533,00	33.983,90	--	33.983,90
المجمـوع	**7.813.436,00**	**730.280,10**	**359.512,00**	**370.768,10**

تعديل الأسس وفق الخبـرة:

قبل التطرق إلى هذه النقطة يجب أن نذكر أن التأسيس الذي اعتمدناه في حسابنا للضريبة في دورات 2004، 2005، 2006 يختلف على التأسيس الذي اعتمده أعوان التحقيق في استخراجهم للفروق المهربة في الدورات 2004، 2005، 2006، وكنا قد بررنا هذا أمر في الصفحات (8، 09، 10) أعلاه

رقم الأعمال المفوتر

☜سنقوم بإلغاء مبلغ 2.624.947,00دج من رقم الأعمال المفوتر وهذا لدورة 2004.

رقم الأعمال المقبوض

☜ سنقوم بتعديل رقم الأعمال المقبوض المستخرج وفق الخبرة في مادتي الرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة بإضافة الفروق غير مصرحة في الجدول التالي:

الدورة	الرسم على النشاط المهني	الرسم على القيمة المضافة
2003	3.219.360,00	7.963.360,00
2004	3.945.511,16	3.945.511,16
2005	6.418.573,47	6.418.573,47
2006	57.455.801,90	57.455.801,90

المشتريات غير المصرحة الواردة من بطاقات المعلومات

☜ سنقوم من خلال هذه المشتريات غير المصرحة باستخراج رقم أعمال بتطبيق هامش على المشتريات بـ:15% وهامش ربح بـ: 12% مع خصم الرسم على الشراء كما يلي:

جدول يبين تأسيس رقم الأعمال والربح:

البيان	2005	2006
المشتريات غير مصرحة	8.267.822,40	1.418.675,23
الهامش الإجمالي	%15	%15
رقم الأعمال المستخرج وفق الخبرة	9.507.995,76	1.631.476,51
هامش الربح	%12	%12
الربح المستخرج وفق الخبرة	1.140.959,49	195.777,18

استهلاك من المادة الأولية

☜ سنقوم بإدماج مبلغ 1.099.017,30دج كمشتريات غير مبررة بالفواتير في الربح لدورة 2004.

☜ سنقوم بإدماج مبلغ 1.882.267,11دج كمشتريات غير مبررة بالفواتير في الربح لدورة 2005.

الرسم على القيمة المضافة المخصوم بالزيادة

☜ سنأخذ الرسم على القيمة المضافة الظاهر في فواتير الشراء المتعلقة بدورة 2013المسجلة في دورة 2003 والمقدر بـ: 3.116.575,08دج عند إعادة حساب الرسم على القيمة المضافة على الشراء لدورة 2003.

☜ سنعيد الرسم على القيمة المضافة المسترجع بالزيادة المقدر بـ: 1.213.271,29دج المتعلق بدورة 2004.

☜ سنعيد الرسم على القيمة المضافة المسترجع بالزيادة المقدر بـ: 404.650,53دج المتعلق بدورة 2005.

دائنية الصندوق

☜ سنقوم بإدماج مبلغ 973.641,53دج في الربح المتعلق بدورة 2004.

الضريبة على الأجور.

☜ سنقوم بتسديد المبلغ الضريبة على الدخل على الأجور IRG/S بمبلغ 370.768,00دج لدورة 2006.

تحديد الضريبة المستحقة الدفع لنشاط سنوات 2003، 2004، 2005 و2006.

سنقوم بإعادة التأسيس وفق الخبرة حسب العناصر التي تم الإشارة إليها أعلاه.

تأسيس رقم الأعمال المفوتر وفق الخبرة:

البيان	دورة 2003	دورة 2004	دورة 2005	دورة 2006
رقم الأعمال المصرح	87.687.986,00	44.740.498,00	77.003.270,00	60.511.578,00
الفوترة غير مصرح بها	--	--	--	758,405.94
رقم الأعمال المفوتر الجديد	87.687.986,00	44.740.498,00	77.003.270,00	61.569.983,94

تأسيس رقم الأعمال المقبوض وفق الخبرة

البيان	دورة 2003	دورة 2004	دورة 2005	دورة 2006
المقبوضات المستخرجة من الكشوف البنكية	38,504,466.88	112,091,414.09	77,025,572.70	66,662,867.89
فوترة مهربة	--	--	--	**887,334.95**
المقبوضات المستخرجة كامل الرسم	38,504,466.88	112,091,414.09	77,025,572.70	67.550.202,84
المقبوضات المستخرجة خارج الرسم	34,094,295.50	98,343,574.80	66,903,428.66	67.070.501,44
المقبوضات المصرحة خارج الرسم	30,874,935.50	94,398,063.64	60,484,850.24	9,614,699.54
الفرق غير المصرح	**3,219,360.00**	**3,945,511.16**	**6,418,573.47**	**57.455.801,90**

حساب الرسم على القيمة المضافة TVA:

البيان	دورة 2003	دورة 2004	دورة 2005	دورة 2006
المقبوضات المستخرجة من الكشوف البنكية	38,504,466.88	112,091,414.09	77,025,572.70	66,662,867.89
فوترة غير مصرحة	-	-	-	887,334.95
المقبوضات المستخرجة كامل الرسم	38,504,466.88	112,091,414.09	77,025,572.70	67,550,202.84
المقبوضات المستخرجة خارج الرسم	34,094,295.50	98,343,574.80	66,903,428.66	67,070,501.44
المقبوضات المصرحة	30,874,935.50	94,398,063.64	60,484,850.24	9,614,699.54
الفرق في المقبوضات	3,219,360.00	3,945,511.16	6,418,578.42	57,455,801.90
رقم أعمال غير مصرح في مادة TVA	4,744,000.00			
المجموع (01)	7,963,360.00	3,945,511.16	6,418,573.47	52,432,499.46
رقم الأعمال المستخرج من المشتريات غير مصرحة	-	-	9,507,995.76	1,631,476.51
المجموع (02)	7,963,360.00	3,945,511.16	15,926,569.23	54,063,975.97
رقم الأعمال المعفى	3,219,360.00	3,945,511.16	6,418,573.47	40,117,396.60
رقم الأعمال الخاضع للرسم	4,744,000.00	-	9,507,995.76	13,946,579.37
معدل TVA	17%	17%	17%	17%
الرسم المستحق	806,480.00	-	1,616,359.28	2,370,918.49
خصم الرسم على المشتريات غير مصرحة	-	-	1,405,529.81	241,174.79
مبلغ الرسم المستحق	806,480.00	-	210,829.47	2,129,743.70
معدل الغرامة	25%	25%	25%	25%
مبلغ الغرامة	201,620.00	-	404,089.82	592,729.62
المبلغ الإجمالي	1,008,100.00	-	2,020,449.10	2,963,648.12

حساب الرسم على النشاط المهني TAP:

البيان	دورة 2003	دورة 2004	دورة 2005	دورة 2006
المقبوضات المستخرجة من الكشوف البنكية	38,504,466.88	112,091,414.09	77,025,572.70	66,662,867.89
فوترة غير مصرحة				887,334.95
المقبوضات المستخرجة كامل الرسم	38,504,466.88	112,091,414.09	77,025,572.70	67,550,202.84
المقبوضات المستخرجة خارج الرسم	34,094,295.50	98,343,574.80	66,903,428.66	67,070,501.44
المقبوضات المصرحة	30,874,935.50	94,398,063.64	60,484,850.24	9,614,699.54
الفرق في المقبوضات	3,219,360.00	3,945,511.16	6,418,578.42	57,455,801.90
رقم الأعمال المستخرج من المشتريات غير مصرحة	-	-	9,507,995.76	1,631,476.51
الفرق غير المصرح	3,219,360.00	3,945,511.16	15,926,574.18	59,087,278.41
معدل TAP	2%	2%	2%	2%
مبلغ الرسم	64,387.20	78,910.22	318,531.48	1,181,745.57
معدل الغرامة	25%	25%	25%	25%
مبلغ الغرامة	16,096.80	19,727.56	79,632.87	295,436.39
المبلغ الإجمالي	80,484.00	98,637.78	398,164.35	1,477,181.96

ملاحظة: بما أن أعوان التحقيق توصلوا عند استخراج مبلغ الرسم على النشاط المهني TAP خلال دورة 2003 و2006 إلى مبلغ أقل من المبلغ المستخرج من طرفنا سنأخذ ما استخرجه أعوان التحقيق:

البيان	دورة 2003	دورة 2006
المبلغ الإجمال للرسم على النشاط المهني المستخرج من طرف أعوان التحقيق	لاشيء	1.449.850,00

الرسم على القيمة المضافة على المشتريات المخصوم الواجب استرجاعه TVA / ACHATS

البيان	دورة 2003	دورة 2004	دورة 2005	دورة 2006
الرسم المستخرج	-	1,213,271.29	404,650.53	-
معدل الغرامة	25%	25%	25%	25%
مبلغ الغرامة	-	303,317.82	101,162.63	-
المبلغ الإجمالي	-	1,516,589.11	505,813.16	-

تأسيس الربح وفق الخبرة

البيان	دورة 2003	دورة 2004	دورة 2005	دورة 2006
الربح المصرح	913,277.00	412,315.00	1,135,617.00	115,658.00
التعديلات على الربح				
– فوترة غير مصرح بها				758,405.94
– استهلاك من المادة الأولية	-	1,099,017.30	1,882,267.11	
– دائنية الصندوق	-	973,641.53		
– الربح المستخرج من المشتريات غير مصرحة	-	-	1,140,959.49	195,777.18
الربح المستخرج وفق الخبرة	**10,522,558.22**	**2,484,973.83**	**4,158,843.60**	**1,069,841.12**
الضريبة المستخرجة	3,933,023.29	755,740.84	1,387,537.44	260,952.34
الضريبة المصرحة	213,983.00	63,694.00	283,465.00	5,566.00
الفرق في الضريبة	3,719,040.29	692,046.84	1,104,072.44	255,386.34
معدل الغرامة	25%	25%	25%	25%
مبلغ الغرامة	929,760.07	173,011.71	276,018.11	63,846.59
المبلغ الإجمالي	4,648,800.36	865,058.55	1,380,090.55	319,232.93

مجموع الضرائب والرسوم المستخرجة وفق الخبرة

البيان	دورة 2003	دورة 2004	دورة 2005	دورة 2006
الرسم على القيمة المضافة TVA	806,480.00	-	1,616,359.28	2,370,918.49
الرسم على النشاط المهني TAP	-	78,910.22	318,531.48	1,159,880.00
الرسم المسترجع على المشتريات TVA/A	-	1,213,271.29	404,650.53	-
الضريبة على الدخل الإجمالي IRG	3,719,040.29	692,046.84	1,104,072.44	255,386.34
الضريبة على الأجور IRG/S	-	-	-	370,768.10
المجموع	4,525,520.29	1,984,228.35	3,443,613.73	4,156,952.93
مبلغ الزيادات	1,131,380.07	496,057.09	860,903.43	1,039,238.23
مبلغ الضريبة مع الزيادات	5,656,900.36	2,480,285.44	4,304,517.17	5,196,191.16

ليصبح المبلغ الإجمالي المستخرج وفق الخبرة المتضمن الحقوق مع زيادات الوعاء للدورات 2003، 2004، 2005 و2006 هو:

5.656.900 + 2.480.285 + 4.304.517 + 5.196.191 = 17.637.894,13دج

الخلاصة:

كخلاصة لما سبق وتنفيذا لما أسند من مهام عبر القرار المؤرخ في 2013/10/26 والذي طلب فيه الإطلاع على الوثائق الأطراف وتحديد على ضوئها الضريبة المستحقة للدورات 2003، 2004، 2005 و2006.

قمنا بالتدقيق في جميع الوثائق المقدمة إلينا وعلى ضوئها تم نقد أسس أعوان التحقيق وتعديلها وفق الخبرة واعتمدنا على تأسيسنا على:

- التأسيس التلقائي بالنسبة لدورة 2003 مع أخذ نفس الأسس المعتمدة من طرف أعوان التحقيق لهذه الدورة.
- أخذ محاسبة المدعي كأساس لتبرير الفروق المستخرجة من طرف أعوان التحقيق بالنسبة للدورات 2004، 2005، 2006

وتوصلنا إلى النقاط التالية:

- إلغاء مبلغ 2.624.947,00دج من رقم الأعمال المفوترة وهذا لدورة 2004.
- تعديل رقم الأعمال المقبوض المستخرج وفق الخبرة في مادتي الرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة بإضافة الفروق غير مصرحة في الجدول التالي:

الدورة	الرسم على النشاط المهني	الرسم على القيمة المضافة
2003	3.219.360,00	7.963.360,00
2004	3.945.511,16	3.945.511,16
2005	6.418.573,47	6.418.573,47
2006	57.455.801,90	57.455.801,90

- إدماج المشتريات غير المصرحة حسب بطاقات المعلومات واستخراج رقم أعمال بتطبيق هامش على المشتريات بـ:15% وهامش ربح بـ: 12% مع خصم الرسم المتعلق بالمشتريات غير المصرح
- إدماج مبلغ 1.099.017,30دج كمشتريات غير مبررة بالفواتير في الربح لدورة 2004.
- إدماج مبلغ 1.882.267,11دج كمشتريات غير مبررة بالفواتير في الربح لدورة 2005.
- أخذنا الرسم على القيمة المضافة الظاهرة في فواتير الشراء المتعلقة بدورة 2013المسجلة في دورة 2003 والمقدر بـ: 3.116.575,08دج عندما قمنا بإعادة حساب الرسم على القيمة المضافة على الشراء لدورة 2003.
- إعادة الرسم على القيمة المضافة المسترجع بالزيادة المقدر بـ: 1.213.271,29دج المتعلق بدورة 2004.
- إعادة الرسم على القيمة المضافة المسترجع بالزيادة المقدر بـ: 404.650,53دج المتعلق بدورة 2005.
- إدماج مبلغ 973.641,53دج في الربح المتعلق بدائنية الصندوق لدورة 2004.
- قمنا بتسديد المبلغ الضريبة على الدخل على الأجور بمبلغ 370.768,00دج لدورة 2006.

وتوصلنا بعد إعادة التأسيس وفق الخبرة إلى مبلغ **17.637.894,13دج** الذي يمثل الحقوق مع غرامات الوعاء والمفصل في الجدول التالي:

البيان	دورة 2003	دورة 2004	دورة 2005	دورة 2006	المجموع العام
الرسم على القيمة المضافة TVA	806,480.00		1,616,359.28	2,370,918.49	4,793,757.77
الرسم على النشاط المهني TAP		78,910.22	318,531.48	1.159.880,00	1.557.321,70
الرسم المسترجع على المشتريات TVA/A		1,213,271.29	404,650.53		1,617,921.82
الضريبة على الدخل الإجمالي IRG	3,719,040.29	692,046.84	1,104,072.44	255,386.34	5,770,545.91
الضريبة على الأجور IRG/S				370,768.10	370,768.10
المجموع	4.525.520,29	1,984,228.35	3,443,613.73	4.156.952,93	14.110.315,30
مبلغ الزيادات	1.131.380,07	496,057.09	860,903.43	1.039.238,23	3.527.578,82
مبلغ الضريبة مع الزيادات	**5.656.900,36**	**2,480,285.44**	**4,304,517.17**	**5.196.191,16**	**17.637.894,13**

ما المبلغ المستخرج حسب أعوان التحقيق فقد كان

البيان	دورة 2003	دورة 2004	دورة 2005	دورة 2006	المجموع العام
الرسم على القيمة المضافة TVA	806,480.00	446,241.00	2,780,473.00	2,401,747.00	6,434,941.00
الرسم على النشاط المهني TAP	-	300,480.00	327,114.00	1,159,880.00	1,787,474.00
الرسم المسترجع على المشتريات TVA/A	-	2,480,209.00	1,702,534.00		4,182,743.00
الضريبة على الدخل الإجمالي IRG	3,719,040.00	1,933,847.00	3,136,691.00	2,622,990.00	11,412,568.00
الضريبة على الأجور IRG/S				1,051,038.00	1,051,038.00
المجموع	**4,525,520.00**	**5,160,777.00**	**7,946,812.00**	**7,235,655.00**	**24,868,764.00**
مبلغ الزيادات	1,131,367.00	1,290,193.00	1,986,701.00	1,808,912.00	6,217,173.00
مبلغ الضريبة مع الزيادات	**5,656,887.00**	**6,450,970.00**	**9,933,513.00**	**9,044,567.00**	**31,085,937.00**

وبالتالي نستنتج المبلغ الواجب تخفيضه وفق الخبرة كما يلي:

البيان	دورة 2003	دورة 2004	دورة 2005	دورة 2006	المجموع العام
الرسم على القيمة المضافة TVA	-	446,241.00	1,164,113.72	30,828.51	1,641,183.23
الرسم على النشاط المهني TAP	-	221,569.78	8,582.52	-	230.152,30
الرسم المسترجع على المشتريات TVA/A	-	1,266,937.71	1,297,883.47	-	2,564,821.18
الضريبة على الدخل الإجمالي IRG		1,241,800.16	2,032,618.56	2,367,603.66	5,642,022.38
الضريبة على الأجور IRG/S	-	-	-	680,269.90	680,269.90
الفرق في مجموع الحقوق	-	**3,176,548.65**	**4,503,198.27**	**3.078.702,07**	**10.758.448,99**
مبلغ الزيادات	-	794,135.91	1,125,797.57	769.673,77	2.689.607,25
مبلغ الضريبة مع الزيادات	-	**3,970,684.56**	**5,628,995.83**	**3.848.375,84**	**13.448.056,24**

وعليه يكون مبلغ الضريبة مستحق الدفع وفق الخبرة لنشاط سنوات 2003، 2004، 2005 و2006 الذي يمثل الحقوق مع غرامة الوعاء هو:

مجموع الحقوق..... 14.110.315,30دج

مجموع غرامة الوعاء..... 3.527.578,82دج.

مجموع الحقوق مع الزيادات الواجبة الدفع من طرف المدعي لإدارة الضرائب وفق الخبرة 17.637.894,13دج

خـــاتمة

خـــــــاتمة

انطلاقا من دراستنا لأثر الخبرة القضائية على الخصومات الضريبية فقد حاولنا في هذا البحث الاعتماد على المراجع القانونية المتوفرة وبعض المراجع المتخصصة، وذلك أن أي موضوع حتى ولو له طابع تقني أو فني بما في ذلك الخبرة القضائية المحاسبية، لا شك أنه يعتمد على مرجعية قانونية متمثلة في النصوص التشريعية والتنظيمية، التي تضبطه وتحدد أطره وخطواته والمسؤوليات المترتبة عنه وقيمته القانوني.

والخبرة القضائية المحاسبية شكل من أشكال الخبرة القضائية عموما، فقد حاولت تسليط الضوء على هذا النوع من الخبرة مبينة خصوصياتها وأهميتها ومميزاتها، وأخيرا إجراءات الخبير المحاسبي أمام النزاع الضريبي التي تستوجب في غالب الأمر اللجوء إلى الخبرة المحاسبية لارتباط النزاع الضريبي بالمجال المالي والمحاسبي.

ويتم اللجوء إلى الخبير المحاسبي في النزاع الجبائي لإعادة التدقيق المحاسبي المكلف بالضريبة والكشف عن كل الإغفالات والتجاوزات المستعملة سواء بقصد أو دون قصد من احد الأطراف بهدف تصحيحها وإعادة تقويم النزاع الجبائي في استرجاع الحقوق لأحد الطرفين، وذلك باتباع الخطوات المتبعة من طرف الخبير في إنجاز مهمة الخبرة محل النزاع الجبائي وذلك بإعداد تقرير يلخص الإجراءات المتخذة من طرف الخبير لتصحيح الأخطاء المحاسبية والكشف عن كل التجاوزات للوصول إلى رأي فني محايد يستند عليه القاضي عند الفصل في النزاع الضريبي.

ومن خلال دراستنا لهذا الموضوع من الخروج باستنتاجات هامة متعلقة بعمليات الخبرة منذ بدايتها حتى نهايتها وكذا جميع الاستثناءات وبعض الحالات الخاصة المتعلقة بها، وكذلك جل الأمور الخاصة بالخبير المحاسبي من واجبات وحقوق ومسؤوليات ويمكن تلخيص هذه الاستنتاجات التي تم التوصل إليها فيما يلي:

- إن عمل الخبير المحاسبي حساس ومهم، إذ يمكن أن تقوم على أساسه الأحكام الصادرة عن القضاة، وهذا ما يدل على أهمية المسؤولية الملقاة على الخبير، فعليه أن يقوم بمهامه بكل صدق ونزاهة، وأن يكون حكما بين الأطراف المتخاصمة كما عليه أن يعتبر نفسه وكيلا عليهم فلا يميل إلى أحد منهم مهما كانت الأسباب، هذا ما يؤكد الفرضية الاولى.
- هناك عدة مجالات تشمل عمل الخبير المحاسبي القضائي، خاصة تلك الخبرات المتعلقة بالأمور الإدارية والتجارية والجزائية، وهو ما يؤكد الفرضية الثانية.
- إن الهدف من رأي الخبير أن يبين ويوضح جوانب مسالة فيها نزاع، فهو يتأكد من مختلف جوانب المسألة محل النزاع، ويذكر الأعمال ويقدر الخسائر أو الضرر الحاصل.

- يخضع الخبير المحاسبي للشروط والالتزامات التي يخضع لها الخبير القضائي عموما، كما يخضع في نفس الوقت للشروط والقواعد المفروضة بمقتضى النصوص المنظمة لمهنة الخبير المحاسبي.
- كما تبين لنا أن هناك عدة حالات خاصة تنجم عن تعيين الخبير في القضية، كأن يعين عدة خبراء في نفس القضية أو تعيين خبراء غير مقيدين في جدول الخبراء لدى المحاكم والمجالس وكل ما يمكن أن ينجم عن هذا التعيين كرفض الخبير للمهمة أو رده من طرف الخصوم.
- التعرف على أن الخبرة القضائية وسيلة من وسائل الإثبات لها طابع فني وتقني تساعد في الفصل في القضايا وإرجاع الحقوق إلى أصحابها بالإعتماد على رأي الخبير المحاسبي الوارد في تقرير هذا الأخير، كما هي وسيلة للتحري يلجأ إليها القضاة كلما احتاجوا إلى من ينورهم في مسائل أو نوازل تفوق قدراتهم المهنية والثقافية، وهذا ما يؤكد الفرضية الثالثة.

قائمة المراجع

قائمة المراجع:

المراجع باللغة العربية:

أولا: الكتب

1. كمال العياري، **المسير في الشركات التجارية الجزء الأول شركات المسؤولية المحددة**، منشورات مجمع الأطرش للكتاب المختص، تونس، 2010.
2. د.خالد الطبيب، د.خليل الرفاعي، **علم تدقيق الحسابات النظري والعلمي**، دار المستقبل للنشر والتوزيع، الطبعة الاولى، 2009، 1430هـ.
3. محمود توفيق إسكندر، **الخبرة القضائية**، دار هومة، الجزائر،2002.
4. نصر الدين هنوني ونعيمة تراعي، **الخبرة القضائية في مادة المنازعات الإدارية**، الطبعة الثالثة، دار هومة، الجزائر، 2016.
5. محمود جمال الدين زكي، **الخبرة في المواد المدنية والتجارية**، مطبعة جامعة القاهرة، 1990.
6. عبد الحميد الشواربي، **التزوير والتزييف مدنيا وجزائيا في ضوء الفقه والقضاء**، (ب. ط) منشأة المعارف، مصر 1996.
7. أميل أنطوان ديراني، **الخبرة القضائية**، المنشورات الحقوقية الصادرة، طبعة 1، بيروت، سنة 1977.
8. مصطفى احمد عبد الجواد مجازي، **المسؤولية المدنية القضائية**، دار الجامعة الجديدة للنشر، مصر، 2004.
9. حزيط محمد، **الخبرة القضائية في المواد المدنية والإدارية في القانون الجزائري**، دار هومة للنشر، الطبعة الثانية الجزائر،2006.
10. نبيل إبراهيم وهمام محمد محمود زهران، **أصول الاثبات في المواد المدنية والتجارية**، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية،2001.
11. نبيل إسماعيل عمر، **أصول المرافعات المدنية والتجارية**، منشأة المعارف الإسكندرية، الطبعة الأولى، 1986.
12. الطاهر حسين، **دليل الخبير القضائي**، دار الهدى للطباعة، عين مليلة، 2005.
13. مولاي بغدادي ملياني، **الخبرة لقضائية في المواد المدنية**، مطبعة دحلب، الجزائر، 1992.
14. زهدود محمد، **الموجز في الطرق المدنية للإثبات في التشريع الجزائري**، وهران، 1991.

15. محمد حسن قاسم، **أصول الاثبات في المواد المدنية والتجارية**، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، لبنان، 2003.

16. معتصم خالد محمود حيف، **الخبرة القضائية في القضايا الحقوقية**، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان،2104.

17. سائح سنقوقة، **قانون الإجراءات المدنية والإدارية، الجزء الأول**، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر، طبعة جديدة 2011.

18. بربارة عبد الرحمان، **شرح قانون الإجراءات المدنية والإدارية**، منشورات البغدادين الجزائر، 2009.

19. لحسن بن شيخ اث ملويا، **مبادئ الاثبات في المنازعات الإدارية**، دار هومة، الجزائر، الطبعة السادسة، 2009.

20. همام محمد محمود زهران، الوجيز في اثبات المواد المدنية والتجارية، الإسكندرية، مصر، دار الجامعية للنشر، 2008، ص 385.

21. نبيل صقر، نزيهة مكارى، **الوسيط في القواعد الإجرائية والموضوعية للإثبات في المواد المدنية**، دار الهدى، الجزائر، 2009.

22. سليمان مرقش، **أصول الاثبات واجراءاته**، الجزء الثاني، الطبعة الرابعة، 1986.

ثانيا: الرسائل ماجستر والدكتوراه

23. ايمن بوثينة، **الخبرة القضائية في المادة الإدارية**، ماستر تخصص قانون اداري، كلية جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2004.

24. عبد الرحيم بوتغرار، **خطوات إنجاز خبرة قضائية محاسبية**، ماستر تخصص تدقيق محاسبي، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة محمد خيضر بسكرة 2004.

25. عبد الكريم حمود الرويلي، **الخبرة في المواد المدنية**، دراسة تحليلية مقارنة، رسالة ماجيستير في القانون الخاص، كلية القانون، جامعة قطر،2019.

26. المريني سهام، **الخيرة القضائية في المواد الجزائية**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة تلمسان ،2005.

27. كريمة بغاشي، **الخبرة القضائية في المواد المدنية**، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، فرع العقود والمسؤولية، جامعة الجزائر، 2001.

ثالثا: الجرائد الرسمية

28. الجريدة الرسمية، العدد 42 الصادر في رجب 1431، 11يوليوسنة 2011.

29. الجريدة الرسمية، العدد 60 الصادرة في 20 جمادى الأولى عام 1416هـ (1995).

رابعا: النصوص القانونية والقرارات:

30. قرار المحكمة العليا، الغرفة المدنية، رقم 74764، المؤرخ في 10 جويلية 1991، المجلة القضائية، العدد الأول، 1991.

31. قرار المحكمة العليا، ملف رقم 320730 صادر بتاريخ 09-09-2003، المجلة القضائية، العدد الثاني، 2003،

32. قانون الإجراءات الجبائية، طبعة 2002.

33. حيث تنص المادة على أنه فيما عدا الحالات التي يستحيل فيها حضور الخصوم بسبب طبيعة الخبرة يجب على الخبير إخطار الخصوم بيوم وساعة ومكان إجراءها عن طريق محضر قضائي.

34. تنص المادة 133/02 من قانون إجراءات المدنية والإدارية.

35. تنص المادة 15 من المرسوم التنفيذي رقم 310 -95.

رابعا: المجلات العلمية

36. د.عبد الحفيظ فرح ميرة، د عبد الحكيم المبروك سالم، **مقومات اعتماد المحاسب الخبير لدى المحاكم دراسة تطبيقية بالمحاكم الليبية**، مجلة علمية نصف سنوية محكمة متخصصة في العلوم الإنسانية تصدر عن جامعة صبراتة بشكل الكتروني، العدد السادس 2019.

37. جمال الكيلاني، **الإثبات بالمعاينة والخبرة في الفقه والقانون**، مجلة جامعة النجاح للأبحاث نابلس فلسطين، المجلة العدد 16، 2002،