وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة عبد الحميد ابن باديس – مستـغانم

كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية

مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر في العلوم الإقتصادية و علوم التسيير التجارية

تخصص :تدقيق محاسبي و مراقبة التسيير

الخبرة القضـائية في الميدان المحـــاسبي

دراسة حالة بمكتب الخبير المحاسبي مستغانم

من إعداد الطالب:

- مرحوم محمد علاء الدين

تحت إشراف الأستاذ:

بوطغـــــان محمدعبد الرزاق

السنة الجامعية 2016/2015

تمهـــــيد:

قبل التطرق إلى عمليات الخبرة وكيفية سيرانها بمختلف الإجراءات والمراحل التي تتبعها، ارتأينا أنه من المناسب ومن المنهجية أن نتقدم ببعض القواعد والمفاهيم الأساسية التي تتعلق بالخبرة والخبير على حد سواء، وهذا حتى يتسنى للمطلع على الموضوع بأخذه فكرة عامة عن الخبرة القضائية، ومن هذا المنطلق قمنا بإعطاء مفاهيم مختلفة عن الخبرة القضائية والخبير ودوره في العدالة.

كما قمنا بإعطاء لمحة عن معظم الجوانب المتعلقة بالخبير القضائي ابتداءا من اعتماده لدى المحكمة ومختلف الحقوق والواجبات المتعلقة به، إلى علاقته مع الأشخاص الذين يصادفونه أثناء قيامه بمهامه.

وكما سبق وأن ذكرنا في المقدمة العامة فإنه ما يهمنا من خلال دراستنا للموضوع، هي الخبرة المتعلقة باختصاص الخبير المحاسبي، وعلى هذا الأساس قمنا بتسليط الضوء على هذا النوع من الخبرات، فقدمنا بعض المفاهيم عن الخبير المحاسبي ومختلف الخبرات المتعلقة باختصاصاته.

المبحث الأول: مفهـــوم الخبرة القضائية

تعتبر الخبرة القضائية وسيلة إثبات و إجراء مساعد للقاضي، وتتميز بجملة من الخصائص التي تميزها عن وسائل الإثبات الأخرى.

المطلب الأول: تعاريف عامة عن الخبرة القضائية

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.[1]

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

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

كما عرفت بأنها "استعانة القاضي أو الخصوم بأشخاص مختصين في مسائل يفترض عدم إلمام القاضي بها للتغلب على الصعوبات الفنية أو العلمية التي تتعلق بوقائع النزاع و ذلك للقيام بأبحاث فنية و علمية و استخلاص النتائج منها في شكل رأي غير ملزم".[4]

---

[1]- محمود السيد عمر، **أنواع التحكيم و تمييزه عن الخبرة و الصلح و الوكالة**، دار المعارف، 2003، ص.7.

[2]- محمود جمال الدين زكي، **الخبرة في المواد المدنية و التجارية**، مطبعة جامعة القاهرة،1990، ص.11.

[3]- عباس العبودي، **شرح أحكام الإثبات المدني**، الطبعة الثالثة، 2011، دار الثقافة للنشر و التوزيع، عمان، ص.325.

[4]- علي الحديدي، **الخبرة في المسائل المدنية و التجارية، الطبعة الأولى**، دار النهضة العربية، القاهرة، 1993، ص.9.

و هناك من عرفها: "تعتبر الخبرة من طرق الإثبات المباشرة كالمعاينة، وذلك نظرا لاتصالها بالواقعة المراد إثباتها، و هي في الواقع نوع من المعاينة الفنية تتم بواسطة أشخاص تتوافر لديهم الكفاءة في النواحي الفنية التي تتوافر لدى القضاة".[1]

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

المطلب الثاني: أنواع الخبرة القضائية

تشمل الخبرة القضائية الأنواع التالية: [2]

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

2 - **الخبرة المضادة**: هي الخبرة التي تهم نفس النزاع المعروض على القضاء و نفس أطراف الدعوى و يأمر بها قاضي الموضوع من تلقاء نفسه أو بطلب من الخصوم أيضا و يكون الهدف منها التحقق من الآراء و النتائج التي تضمنها تقرير الخبرة الأولى بسبب التشكيك في النتائج التي توصل إليها الخبير الأول وطغى الخصوم في نتائج خبرته. و يعهد بإجراء الخبرة المضادة إلى خبير آخر من نفس التخصص غير الخبير الذي كان قد أنجز الخبرة الأولى.

---

[1]– محمد حسن قاسم، **قانون الإثبات في المواد المدنية والتجارية**، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان،2007 ، ص.403 .

[2]- محمد حزيط، **الخبرة القضائية في المواد المدنية و الإدارية في القانون الجزائري**، دار هومة للنشر، الجزائر،2014،ص.ص.84.83

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

و على 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.[1]

المطلب الثالث: خصائص الخبرة القضائية في المواد المدنية و الإدارية

الخبرة القضائية وسيلة إثبات و إجراء مساعد للقاضي أيضا، و تتميز بجملة من الخصائص التي تميزها عن وسائل الإثبات الأخرى، و هذه الخصائص هي:[2]

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

2 -**أنها إجراء من إجراءات التحقيق**: فالخبرة القضائية تعد إجراء من إجراءات التحقيق التي يلجأ إليها بهدف البحث عن الأدلة أو بغرض تكوين اقتناع القاضي. و في هذا الإطار نصت المادة 75 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية على ما يلي: "يمكن للقاضي بناء على الخصوم، أو من تلقاء نفسه، أن يأمر شفاهة أو كتابة

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

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

بأي إجراء من إجراءات التحقيق التي يسمح بها القانون".فيما نصت المادة 77 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية على ما يلي: " يمكن للقاضي، و لسبب مشروع و قبل مباشرة الدعوى، أن يأمر بأي إجراء من إجراءاتالتحقيق، بناء على طلب كل ذي مصلحة، قصد إقامة الدليل و الاحتفاظ به لإثبات الوقائع التي تحدد مآل النزاع.

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

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

فالقاضي المعروضة عليه الدعوى، غير ملزم قانونا كقاعدة عامة بإجراء الخبرة، إنما هو من يقدر مدى ضرورة الاستعانة بخبير. و هو غير ملزم بالاستجابة لطلب الخصم بتعيين خبير، إذا وجد في الدعوى من الأدلة ما تكفي لتكوين عقيدته، أو تبين له أن الوقائع المراد إثباتها بالخبرة غير متعلقة بالدعوى أو غير منتجة فيها. على أنه في كلا الحالتين، سواء قرر ندب خبير أو رفض طلب الخصوم بإجراء خبرة، يتعين عليه ذكر في الحكم الصادر عنه بيان الأسباب التي دعته لذلك إذا تعلق الأمر بقضية مدنية أو إدارية.[1]

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

4 - **الصفة التبعية للخبرة القضائية**: تعني هذه الخاصية أنه لا يجوز كقاعدة عامة أن يكون طلب تعيين خبير محلا لدعوى أصلية دون أن تكون هناك دعوى في موضوع معين قائمة أمام القضاء،ذلك أن الخبرة القضائية تفترض وجود نزاع قائم مطروح أمام القضاء، فتمثل حينئذ وسيلة إثبات تساعد في حسم النزاع. و تنشأ عن قرار المحكمة القاضي 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 و الإدارية، والمتعلقة بإثبات حالة حيث يجوز بمقتضى هذا النص لكل ذي مصلحة قصد إقامة الدليل على وقائع و الاحتفاظ به للاعتماد عليها في دعوى مستقبلية و يكون من شأنها أن تحدد مآل هذه الدعوى أن يتقدم بطلب تعيين خبير أمام قاضي الأمور الاستعجالية طبقا لإجراءات التقاضي أمام القضاء الاستعجالي أو يتقدم بالطلب طبقا للإجراءات الخاصة بالأوامر على العرائض، و حينئذ يمكن للقاضي و لسبب مشروع و قبل مباشرة الدعوى أن يأمر بتعيين خبير باعتبار هذا الإجراء من إجراءات التحقيق.

5 - **الصفة الفنية للخبرة القضائية**: يقتصر مجال الخبرة القضائية على المسائل الفنية الخالصة فقط، و يكون محلها وقائع مادية تتعلق بتخصصات لا يعلمها سوى أهلها، الذين بحكم خبرتهم و تخصصهم يفيدون ثبوت المسألة أو نفيها، فقد حددت المادة 125 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية مجال الخبرة في الوقائع المادية التقنية و العلمية المحضة، و من ثم فإن الإخلال بهذه الخاصية يترتب عليه بطلان الخبرة، لأنه لا يجوز للقاضي ندب خبير لتوضيح مسألة من المسائل القانونية لأن إقدامه على مثل هذا العمل يعد تنازلا منه على اختصاصه للخبير، و هذا الأخير ليس أهلا للفصل في المسائل القانونية.

المطلب الرابع: أهمية الخبرة القضائية

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

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

لذلك نظمت التشريعات عموما، منها التشريع الجزائري الخبرة القضائية في المادة المدنية والإدارية، حيث خصص المشرع الجزائري لها المواد من 125 إلى 145 في قانون الإجراءات المدنية و الإداري. و قد ترك زمام الأمر باللجوء إلى الخبرة بيد القاضي، على أن ينحصر أمر

الاستعانة بالخبراء فقط في تلك المسائل التي تخرج عن علم القاضي و إدراكه.و يقدر القاضي أهمية إجراء الخبرة بالنظر إلى توفر الشرطين التاليين:

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

ثانيا: أن لا يكون في ملف الدعوى و وقائعها الثابتة، ما يغني عن إجراء الخبرة أو يقوم مقامها بما يكفي بحد ذاته لتأسيس الحكم منطقا و قانونا.

المطلب الخامس: مجال الخبرة القضائية في المواد المدنية و الإدارية

حددت المادة 125 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية مجال الخبرة في القضايا المدنية أو الإدارية في الوقائع المادية التقنية و العلمية المحضة. و بالتالي تتناول الخبرة الوقائع المادية فقط، و يخرج عن مجالها المسائل القانونية، لأن القضاة

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

يفترض فيهم العلم بالقانون و الالتزام بتطبيقه، بحكم و ظيفته كعضو في الهيئة القضائية التي أنيط بها تطبيق القانون، فيمنع عليه

إسنادها لغيره صراحة أو ضمنا، و يكون القاضي قد أخل بواجبه و عرض حكمه للبطلان إذا عمد إلى ندب خبير في مسألة قانونية.

فلا يكون مقبولا إجراء خبرة في مسائل القانون مثل تكييف العلاقة بين الخصوم أو إثبات مسؤولية أحد الخصوم اتجاه الخصم الآخر، كما ليس من صلاحيات الخبير إجراء تحقيق قانوني لأن ذلك من اختصاص القاضي وحده و لا يجوز تفويض سلطته القضائية لغيره صراحة أو ضمنا.[1]

[1]- محمود جمال الدين زكي، **مرجع سبق ذكره**، ص.56.

المبحث الثاني: أحكام عامة عن الخبير

تنشأ عملية الخبرة من خلال ندب الخبير من الجهة القضائية المعروض عليها النزاع سواء كانت المحكمة الابتدائية أو المجلس القضائي كجهة استئناف في المسائل المدنية و التجارية والاجتماعية و العقارية و البحرية و شؤون الأسرة، أو كانت المحكمة الإدارية أو مجلس الدولة في المنازعات الإدارية، و قد خول القانون للمحكمة سلطة تقدير الاستعانة بالخبراء من تلقاء نفسها أو بناء على طلب أحد الخصوم.

المطلب الأول: تعريف الخبير ودوره في القضاء

الخبير هو شخص غير موظف في المحكمة له معلومات فنية خاصة يستعين القضاء برأيه في المسائل التي يستلزم تحقيقها، وهو رجل من أهل المعرفة في علم من العلوم أو فن من الفنون أو في الشؤون التجارية أو الزراعية أو الصناعة أو الحرف، وهو المختص الذي تطلب مشورته إذ يكلف بوضع تقرير حول النزاعات التي تقوم بين الخصوم في مسائل مختلفة، ويعين وزير العدل الخبراء، فتدرج أسماءهم في جدول الخبراء بعد أن يؤدوا اليمين القانونية أمام مجلس القضاء.[1]

فالخبراء إذا موظفون مكلفون بمهمة محددة لوقت معين في خدمة الصالح العام، كما يمكن للقاضي أن يكلفهم أيضا بمهمة الإصلاح بين الأطراف المتخاصمة.[2]

و دور الخبير أساسا هو أن يبين بوضوح وبدقة جوانب مسألة فيها نزاع، فهو يتأكد من مختلف جوانب المسألة محل النزاع، ويذكر الأعمال ويقدر الخسائر أو الضرر الحاصل،والقاضي يرتكز في غالب الأحيان على رأي الخبير في اتخاذه لقراراته بالحكم،و هذا ما يدل على أهمية عمل الخبير ودوره في العدالة.

و للخبير أيضا دور أسما وأرقى في القضاء ويتمثل في الإصلاح بين الطرفين للوصول إلى حل النزاع بالتراضي لتفادي التقاضي وما ينجر عنها من خصومات وخسارة في الوقت وزيادة في النفقات، فبفضل هذه المساعي للصلح بين

---

[1]- أحمد شوقي الشلقاني، **مبادئ الإجراءات الجزائية في التشريع الجزائري**، ديوان المطبوعات الجامعية، ص.259.

[2]- عثمان أمال عبد الرحيم، **الخبرة في المسائل الجنائية**، دار النهضة العربية، مصر، 1964، ص.200.

الأطراف بالتراضي يمكن مساعدة مصالح العدالة، إذ تتناقص أعداد القضايا التي ترفع إلى المحاكم وتحل النزاعات والقضايا في وقت معتبر وهذا ما يساعد الجميع بما فيهم الأطراف والمحاكم على حد سواء.[1]

المطلب الثاني: اعتماد الخبير في 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 و كفاءته والتي تتمثل في الشهادة الجامعية

و على تجربة في الميدان إن أمكن، وكذلك إمكانات المترشح المادية والمتمثلة أساسا في مكتب ليكون له مقر معين.

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 و المجالس 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 لـ 10 أكتوبر 1995، في كل من المادة السادسة والسابعة والثامنة منه والتي تنص على:

[1]- محمود توفيق اسكندر، **الخبرة القضائية**، دار هومة، الجزائر، 2002، ص.71.

- **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 و ترسل هذه القوائم إلى وزير العدل ليوافق عليها".[1]

المطلب الثالث: الشروط التي يجب أن تتوفر في الخبير

إن عدد معتبر من الخبراء القضائيين الحاليين في الجزائر اختيروا فقط لأقدميتهم ولتخصصهم في مجال محدد رغم أنهم لا يحملون شهادات جامعية. ولقد كان ذلك لما استقلت الجزائر نظرا لافتقار العدالة في ذلك الوقت إلى الخبراء.

أما اليوم فقد باتت شروط التسجيل في قوائم الخبراء القضائيين أكثر تشددا من ذي قبل، فقد أصبح من الضروري أن يكون المترشح حاصلا على شهادة جامعية وعلى تجربة في الميدان قد تتعدى السبع سنوات، إضافة إلى عدد من الشروط الأخرى كأن يكون معتمدا لدى السلطة الوصية على اختصاصه.

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

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

"يجوز أن يسجل أي شخص طبيعي في قائمة الخبراء القضائيين إذا توفرت فيه الشروط الآتية":

- ✓ أن يكون ذو جنسية 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 عموميا وقع خلعه أو عزله أو محاميا تم 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 تعتمد السلطة الوصية على اختصاصه أو يسجل في قائمة تعدها هذه السلطة.(1)

جميع الشروط السابقة متعلقة بالشخص الطبيعي أما الشخص المعنوي فلقد تم تحديد شروط تسجيله في قوائم الخبراء القضائيين في **المادة الخامسة** من المرسوم التنفيذي المذكورة آنفا (95-310) والتي تنص على:

"يشترط في الشخص المعنوي الذي يترشح إلى التسجيل في قائمة الخبراء القضائيين ما يأتي":

- ✓ أن تتوفر في المسيرين الاجتماعيين الشروط المنصوص عليها في الفقرات 3، 4، 5 من المادة الرابعة السابقة.

- ✓ 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.[1]

كما لا يمكن لأي خبير مقيد لأول مرة في جدول الخبراء القضائيين أن يباشر عمله لدى المجالس القضائية ما لم يؤدي اليمين، فاليمين يعتبر إجراء جوهري وأساسي يؤديه الخبير أمام القاضي في جلسة علنية حيث يتمخض عنه تحرير محضر أداء اليمين والذي يسلم منه نسخة

للخبير ويبقى هذا اليمين ساري المفعول وكافي بالنسبة لجميع الخبرات التي يعين فيها في المستقبل ويقسم الخبير اليمين كما ورد في المادة 145 من قانون الإجراءات الجزائية و الذي ينص على: "يحلف الخبير المقيد لأول مرة بالجدول الخاص بالمجلس القضائي يمينا أمام ذلك المجلس بالصيغة الآتي بيانها: **اقسم بالله العظيم بأن أقوم بأداء مهمتي كخبير على خير وجه وبكل إخلاص وأن ابدي برأيي بكل نزاهة واستقلال**".[2]

ويتم إعداد مصفر أداء اليمين الذي يحتفظ به في أرشيف المجلس القضائي ليرجع إليه عند الحاجة.

المطلب الرابع: واجبات الخبير و أتعابه

1 -**واجبات الخبير**:

على الخبير الذي أسندت إليه مهمة الخبرة في قضية معينة أن يقوم بمهمته شخصيا، إلا إذا كان القاضي أساسا قد عين معه خبراء آخرون، كما عليه احترام المدة اللازمة للقيام بتقريره في الآجال المطلوبة، خاصة تلك المستعجلة منها،

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

[2]- قانون الإجراءات الجزائية، (berti)،2002/2001، ص.67.

كما أنه عليه أن يؤدي مهمته تحت سلطة القاضي الذي عينه وتحت مراقبة النائب العام: "**يؤدي الخبير القضائي مهمته تحت سلطة القاضي الذي عينه وتحت مراقبة النائب العام**" المادة 10 من المرسوم التنفيذي رقم 95-310 .

كما أنه على الخبير أثناء قيامه للتقرير أن يقدر الأمور حق تقديرها وعن علم بها، وأن تكون هذه التقديرات والعمليات التي يقوم بها مبينة على أسس واضحة ومنطقية، وعليه أن يحافظ على سر المعلومات المقدمة إليه، ويجب على الخبير كذلك أن يوضح الأسباب التي حملته إلى النتيجة ورأيه في القضية، كما أنه عليه أن يتجنب الأمور التي ليست من شأنه أو تتعدى حدود المهمة الموكلة إليه ،فليس له أن يقول القانون ولا أن يحل مسائل ذات صيغة قانونية، إنما عليه أن يقوم بتقرير يمكن القاضي من حل النزاع المرفوع إليه.[1]

2- أتعاب الخبير:

من الطبيعي أن يكون للخبير أتعاب ومصروفات جراء القيام بمهمته، ويعود تقدير هذه المصروفات والأتعاب على المحكمة التي عينته و لها أن تقدرها كلها أو جزءا منها على أن يكون قابلا للمراجعة عند الاقتضاء في الحكم الذي عينت فيه الخبير.

يقوم الخبير بعد انتهاء المهمة المسندة إليه بتقديم عريضة بالأتعاب والمصروفات إلى المحكمة المعنية، ويتحمل هذه الأتعاب إما المدعي عليه أو مشاطرة بينه وبين المدعى حسبما تراه المحكمة ، و يجب على الخبير المعين أن لا يستلم أتعابه مباشرة من المخصوم و إلا تعرض للشطب من جدول الخبراء وهذا ما نصت عليه المادة 45 من قانون الإجراءات المدنية:" **لا يجوز صرف المبلغ المودع على ذمة إجراءات التحقيق إلا بمعرفة قلم الكتاب تحت رقابة القاضي، والمبلغ المقرر إيداعه لحساب أتعاب ومصروفات الخبراء والشهود، و لا يمكن بأي حال من الأحوال أداؤه**

[1]- الجريد الرسمية العدد 60، الصادرة في 20 جمادى الأولى عام 1416هـ.

مباشرة من الخصوم إلى الخبراء أو الشهود و إذا قبل خبير من خبراء الجدول أي مبلغ على هذا الوجه جاز شطب اسمه من جدول الخبراء"[1]. أمر رقم 66-144 بتاريخ 1966/08/08.

المطلب الخـــامس: علاقـــات الخبيـــــر

1 - العلاقة بين الخبير و القاضي:

تختلف علاقة الخبير بالقاضي حسب اختلاف القضية التي عين فيها ،فهناك بعض القضايا أين لا تربط علاقات كثيرة بين القاضي و الخبير ،إذ يكون قيام الخبرة منذ بدايتها حتى نهايتها على عاتق الخبير بمفرده،كتلك القضايا المتعلقة بالشؤون الإدارية و التجارية حيث تكون لقاءات القاضي بالخبير محدودة،إلا في بعض الحالات أين يرى القاضي أن العمل الذي قام به الخبير لا يحمل المعلومات والملاحظات الوافية،فقد يستدعي القاضي الخبير في هذه الحالة ليحصل منه على الإيضاحات و المعلومات الضرورية كما نصت عليه المادة 54 من قانون الإجراءات المدنية :"**إذا رأى القاضي أن العناصر يبني عليها الخبير تقريره غير وافية ، فله أن يتخذ جميع الإجراءات اللازمة وله على الأخص أن يأمر باستكمال التحقيق و إن يستدعي الخبير أمامه ليحصل منه على الإيضاحات والمعلومات الضرورية**".

إلا أنه هناك بعض القضايا أين يكون لعمل الخبير علاقة مباشرة مع القاضي كالخبرات الجنائية والجزائية ، ففي هذا النوع من القضايا يكون عمل الخبير تحت رقابة القاضي المباشرة وقد يستدعيه في أي وقت أثناء قيامه بمهامه ليقدم له التوضيحات والمبررات التي تقوده لاستنتاج ملاحظاته وتقديراته، ويتأكد ذلك من خلال الفقرة الثالثة من المادة 143 من قانون الإجراءات الجزائية :"...**ويقوم الخبراء بأداء مهمتهم تحت مراقبة قاضي التحقيق أو القاضي الذي عينته الجهة القضائية التي أمرت بإجراء الخبرة.**".

2 -العلاقة بين الخبير و الأطراف:

[1]- خلوفي رشيد، **قانون الإجراءات المدنية**، ديوان المطبوعات الجامعية، 1996، ص.25.

تجمع علاقات مختلفة بين الخبير والأطراف قد تبدأ من يوم التبليغ، فبعدما تصدر المحكمة أمر بتعيين خبير في الجلسة، يبادر احد الأطراف بأخذ الأمر أو الحكم بالخبرة إلى الخبير المعين.

ثم الاستدعاء فالخبرة في الغالب تتم بحضور الأطراف بعدما يستدعيهم الخبير، فله أن يستدعي كل شخص يفيد الخبرة بناءا على المهمة المحددة له من طرف القاضي.

وكذلك أثناء انتقال الخبير إلى عين المكان، إذ انه من الضروري حضور الإطراف المعنية بالأمر، فقد تساعد الخبير في ملاحظاته وتقديراته الميدانية إذا احتاج إلى تفسيرات أو تساؤلات.

إلا انه هناك بعض الخبرات أين لا يكون عمل الخبير بحضور الأطراف كثيرا، كالخبرة المدنية حيث تتم معظم العمليات في غياب الأطراف كالأعمال الخاصة بدراسة الوثائق وتحرير التقرير.[1]

[1]- خلوفي رشيد، **مرجع سبق ذكره**، ص.26.

المبحث الثالث: الخبير المحاسبي و أهم الخبرات المتعلقة باختصاصه

تبقى الخبرة القضائية في الميدان الإداري و المحاسبي من اختصاص الخبير المحاسبي و لهذا قمنا بتخصيص هذا المبحث للتطرق لمهنة الخبير المحاسبي و مختلف مهامه.

المطلب الأول: تعريف الخبير المحاسبي

هو الشخص المختص في المحاسبة وعمله هو تنظيم المحاسبة و الحسابات لدى الشركات التجارية و المؤسسات باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، كما نصت عليه المادة 18 من القانون رقم 10-01 والمؤرخ في 27 جوان 2010 والمتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد: "**يعد خبيرا محاسبيا في مفهوم هذا القانون كل شخص يمارس عادة باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة تنظيم و فحص و تقويم و تحليل المحاسبة ومختلف انواع الحسابات لدى المؤسسات والشركات التجارية أو المدنية في الحالات التي نص عليها القانون بهذه المهمة للقيام بصفة تعاقدية بخبرة أو احتساب**".[1]

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

المطلب الثاني: حق ممارسة الخبرة القضائية المحاسبية

يعود حق ممارسة الخبرة القضائية المحاسبية عادة إلى الخبير المحاسبي شرط أن يكون معتمدا لدى المحكمة. كما أنه يجوز للمحاسب المعتمد أن يقوم بمهمة الخبرة القضائية إذا توفرت فيه الشروط القانونية لذلك ، وتشمل الخبرة القضائية المحاسبية جميع الشؤون المتعلقة بالأمور المحاسبية بما فيها الشؤون الإدارية و التجارية و الجزائية و الجبائية.

[1]- محمود السيد عمر، **مرجع سبق ذكره**، ص.8.

المطلب الثالث: 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 .

المطلب الرابع: 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 تجارية تتعلق بنزاعات قائمة بين الشركات تجارية ومؤسسات أو تجار وحرفيين...الخ، ويتولى هذا النوع من القضايا الأقسام التجارية لدى المحاكم والغرف التجارية لدى المجالس القضائية.

المطلب الخامس: 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،وسيتم التطرق إلى هذا النوع من القضايا في الفصل التطبيقي.

المطلب السادس: 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، و لا 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]

[1]- محمود توفيق اسكندر، **الخبرة القضائية**، دار هومة، الجزائر، ص.62.

خــلاصة الفصــل:

في نهاية هذا الفصل وبعد التعرف على أهم الأسس النظرية و التطبيقية 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 و حساسية عمل الخبير ولهذا قام المشرع الجزائري بتحديد جميع الحقوق والواجبات المتعلقة بالخبير و قام بالفصل بين مختلف الخبرات حسب الاختصاصات التي تناسب كل الخبراء.

تمهـــــيد:

هناك عدة مجالات تشمل عمل الخبير المحاسبي ، منها الأمور المتعلقة بالشؤون الإدارية و التجارية و الجزائية ، وذلك حسب القضية المعروضة على القضاء ، و أكثر هذه الأمور علاقة باختصاص عمل الخبير المحاسبي، تلك الأمور المتعلقة بالشؤون الإدارية والتجارية، ولهذا فإن أغلب ما سيتم التطرق إليه في هذا الفصل يقتصر على الخبرة القضائية الإدارية والتجارية ، وهي تتشابه في جميع الإجراءات تقريبا ، ما عدا أن الخبرة الإدارية تتعلق بقضايا مرفوعة على مستوى الغرف الإدارية لدى المجالس القضائية ، أما الخبرة المتعلقة بالأمور التجارية ، فترفع على مستوى الأقسام التجارية لدى المحاكم و الغرف التجارية لدى المجالس القضائية.

و سيتمّ في هذا الفصل، التطرق إلى كُلّ الأعمال التي يقوم بها الخبير، بدأ من يوم تعيينه في القضية حتى يوم إيداعه للتقرير. إضافة إلى أغلب الحالات الخاصة و الاستثنائية التي قد تظهر على سير الخبرة، كما قمنا بالتطرق إلى مدى تأثير الأعمال التي ينجزها الخبير على قرار القاضي، و ما قد ينجم من بعض الحالات عن تقييم القاضي لهذه الأعمال.

و في النهاية، قمنا بإعطاء لمحة عن مسؤولية الخبير إزاء قيامه بعمل الخبرة و مختلف الإجراءات التأديبية التي قد تُفرض عليه في حالة تهاونه في إنجاز عمله أو تعمده في التعسّف على الأطراف .

المبحث الأول: الأمر بتنفيذ الخبرة

لا تتم الخبرة في المسائل الإدارية و التجارية إلا بإتباع إجراءات معينة نص عليها المشرع في قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، وهذه الإجراءات يقصد بها الخطوات و الأوضاع التي تمر بها الإجراءات لإجراء خبرة قضائية.

المطلب الأول: تعيين الخبير في القضية

يتمّ تعيين الخبير إما باتفاق الخصوم، أو إذا رأى القاضي أنه يجب ذلك، فله كُلّ الحرية في اختياره للخبير الذي يرى أنه مناسب. و لقد حدّد المشرّع كيفية اختيار الخبير طبقا لفحوى المادتين 47 و 48 من قانون الإجراءات المدنية .

تنفيذا لأحكام المادة 47 من قانون الإجراءات المدنية " **عندما يأمر القاضي بإجراء الخبرة يعين خبير أو عدة خبراء ،و يوضح لهم مهمتهم** " .

و تنص المادة 48 منه" **يعين القاضي الخبير إما من تلقاء نفسه ،أو بناءا على اتفاق الخصوم**".[1]

أما قانون الإجراءات الجبائية ، فلقد نص على كيفية اختيار الخبير و تعيينه فيما يخص القضايا التي تكون فيها الإدارة الجبائية طرفا ، و يظهر ذلك من خلال الفقرتين الأولى و الثانية من المادة 86 من قانون الإجراءات الجبائية و التي جاء نصّها كالتالي :

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

[1]- خلوفي رشيد، **مرجع سبق ذكره**، ص.25.

الفقرة الثانية: « **تتم الخبرة على يد خبير واحد تعينه المحكمة الإدارية، غير أنها تسند إلى ثلاث خبراء إن طلب أحد الطرفين ذلك.و في هذه الحالة ، يعين كل طرف خبيره و تعين المحكمة الإدارية الخبير الثالث** ».[1]

نلاحظ إذن أن القانون لم يجعل لكيفية تعيين الخبير قواعد أو مقاييس محددة، فالغرفة الإدارية و الممثلة في القاضي، هي التي تعين خبير سواء كان مسجلا في نفس المجلس الذي تنتمي إليه أو لدى مجلس آخر. و على القاضي الذي يعين الخبير، أن يتأكد من مدى نزاهة هذا الأخير وصلاحه أخلاقيا، و عن استقلاله عن تأثير أي جهة من الطرفين المتنازعين.

المطلب الثاني: حالات خاصة بتعيين الخبير

1 - تعيين الخبير بحكم استعجالي :

لقد سبق القول أنه لا خبرة إلا إذا تحقق الأمر بوقائع يجسدها نزاع جدي بين طرفين ، وأن يعين قاضي الشؤون الإستعجالية مهمة الخبير، و لا 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** " و لقد نصت الفقرتين الأولى و الثانية من المادة **172** على ما يلي :

[1]- قانون الإجراءات الجبائية، طبعة (berti) 2002، ص.76.

الفقرة الأولى: "الطلبات التي يكون الغرض منها استصدار 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: "و في 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 و الإنذار".[1]

إذا نستنتج من المادتين السابقتين ،أنه يوجد بعض الحالات أين تفرض ظروف خاصة أو طارئة تكون على علاقة مباشرة بالزّمن 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، و يعود هذا لأسباب مختلفة، كأن تكون القضية المطروحة من القضايا المهمة و المتشعبة، و التي 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، و تقوم المحكمة الإدارية بتعيين خبير ثالث كما سبق و أن ورد في الفقرة الثانية من المادة86 من قانون الإجراءات الجبائية « **تتم الخبرة على يد**

[1]- خلوفي رشبد، **مرجع سبق ذكره**، ص.25.

خبير واحد تعينه المحكمة الإدارية غير أنها تسند إلى ثلاث خبراء إن طلب أحد الطرفين ذلك و في هذه الحالة يعين كل طرف خبيره و تعين المحكمة الإدارية الخبير الثالث »[1]

كما يجوز تعيين أكثر من خبير في نفس القضية طبقا لأحكام المادة 47 من قانون الإجراءات المدنية و التي تنص على: « **عندما يأمر القاضي بإجراء الخبرة يعين خبيرا أو عدة خبراء و يوضح لهم مهمتهم** »

و تجدر الإشارة إلى أنه يُقدّمُ تقرير واحد إلى القاضي، يجمع عمل جميع الخبراء المعينون، و في حالة ما اختلف أحد الخبراء عن الباقين في تقديراته أو إبداء رأيه فعليه أن يبين و يوضح الأسباب التي دفعته إلى ذلك، ويجب على كل واحد منهم أن يدلي برأيه إذا اختلفت آراؤهم معللا بتبريرات و أدلة ، كما تبين ذلك في الفقرتين الثانية و الثالثة من المادة 49 من قانون الإجراءات الجزائية .

الفقرة الأولى: " و اذا تعدد الخبراء وجب عليهم القيام بأعمال الخبرة سوية،و بيان خبرتهم في تقرير و احد "

الفقرة الثانية:" و إذا اختلفت آراؤهم وجب على كل منهم أن يدلي برأيه المسبب"[2]

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، و في 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]- قانون الإجراءات الجبائية، طبعة (berti) 2002، ص.77.

[2]- خلوفي رشيد، **مرجع سبق ذكره**، ص.27.

المطلب الثالث: رد الخبير الذي عينته المحكمة من طرف الخصوم

يجوز للخصوم ردّ الخبير الذي عينته المحكمة، و لا يسمح لهم بذلك إلا إذا توفرت لديهم الأسباب الكافية و المقنعة، و يتبين ذلك في الفقرة الثانية من المادة 52 من قانون الإجراءات المدنية التي جاء نصّها كما يلي : « **و لا يقبل الرد إلاّ إذا كان مبنيا على سبب جدي** »

نلاحظ من نصّ المادّة الواردة أعلاه بأن المشّرع لم يكن شاملا في ذكره لأسباب الرد،والتي قد تتعدى القرابة، فيمكن أن تكون عداوة بين الخبير و بين أحد الخصوم، أو إذا كان هذا الخبير وكيلا أو وصيا ، أو عاملا عند أحد الخصوم.

وعلى الخصم الراغب في رد الخبير القيام بإجراءات معينة حدّدها المشرع في المادة **52** من قانون الإجراءات المدنية بقوله « **على الخصم الذي يرغب في رد الخبير الذي عينته المحكمة من تلقاء نفسها ، أن يقدم طلب الرد خلال ثمانية أيام تسري من تاريخ تبليغه هذا التعين، و يكون الطلب موقعا منه أو من وكيله، و يتضمن أسباب الرد و يفصل في طلب الرد دون تأخير .**

و لا يُقبل الردّ إلاّ إذا كان مبنيّا على سبب قرابة قريبة أو على أيّ سبب جدّي »[1]

لقد وضع المشرع هذه الإجراءات ، حتى لا تنشأ أي خصومة بين الخصم و طالب الرد. و لهذا لم ينص في المادة المذكورة أعلاه على إدخال الخصم الأصلي في الدعوى كطرف في طلب الرد ، و إنما على طالب الرد أن يخاصم الخبير المعين من طرف المحكمة و هكذا يقوم بتكليفه بالحضور أمام المحكمة و القاضي الذي عيّنه، و طبقا للمادة 52 من قانون الإجراءات المدنية ، فإنه لا يكون طلب الرد إلا إذا استوفى الشروط الآتية:[2]

[1]- خلوفي رشبد، **مرجع سبق ذكره**، ص ص.27.28.

[2]- محمد زهدور، **الموجز في الطرق المدنية للإثبات في التشريع الجزائري**، 1991، ص.103.

- ✓ يكون طلب الرد موقعا من الطالب أو من وكيله، وهذا شيء طبيعي لأن توقيعه يلتزم بالآثار التي تنتج عن طلب الرد سلبا أو إيجابا.

- ✓ يقدم طلب الرد في الميعاد القانوني و الذي هو ثمانية أيام من يوم تبليغه تعيين الخبير و لا يقبل هذا الطلب إذا تجاوز هذه المدة ، و هذا تفاديا لوقوع أسباب قد تؤخر المحكمة في سيرها بالدعوى إلى نهاية الحكم، إلا إذا ظهرت أسباب الرد بعد مباشرة الخبير المهمة، ففي هذه الحالة فإن الشرط الزمني يبتدئ من تاريخ العلم بهذه الأسباب .

- ✓ أن يشمل طلب الرد على الأسباب المقبولة قانونيا (القرابة و السبب الجدي)(المادة 52 من قانون الإجراءات المدنية) فطلب الرد يكون غير مقبول إذا كانت الأسباب واهية، فهذه هي الشروط الواجب توفرها في طلب رد الخبير المعين من طرف الخصوم، فلا يجوز لأحدهم أن يطلب رد الخبير إلا إذا طرأت أسباب الرد بعد تعيينه، فإن كان طلب الرد قد استوفى الشروط القانونية تعيّن على المحكمة أن تفصل في طلب الرد على وجه السرعة، وفي حالة ما إذا كانت أسباب الرد غير قانونية أو غير سليمة، يجوز للخبير أن يطلب التعويض من طالب الرد إذا تسبب له بالإساءة أو مس شهرته، و يجب على الخبير أن يتنحى عن الخبرة في قضية النزاع الأصلي ، لأنه تكون قد نشأت خصومة حقيقية بين الخبير و طالب الرد المرفوض طلبه .

المطلب الرابع: تبليغ حكم التعيين للخبير

يتم تبليغ حكم التعيين للخبير من طرف احد الخصوم، و تكون المبادرة في اغلب الأحيان من طرف المدعي فهو الطرف الأكثر حرصا لإنجاز الخبرة ، وللخبير أن يقبل بالخبرة أو أن يرفضها شرط أن تتوفر له المبررات الكافية، و يعلم الأطراف عن طريق كتاب الضبط .

المطلب الخامس: رفض الخبير للمهمة

يمكن أن يرفض الخبير المهمة الموكلة إليه إذا توفرت لديه الأسباب لذلك، سواء اضطرارية كانت أو اختيارية. كأن يكون لديه صلة قرابة بينه و بين الأطراف، أو ليتجنب الاحتكاك في روابطه مع الخصوم إذا وجدت، و في هذه الحالة يستبدل بغيره ، و لقد نصت على ذلك الفقرة الأولى من المادة 51 من قانون الإجراءات المدنية " **إذا رفض الخبير القيام بالعمل الذي كلف به أو حصل مانع له استبدل بغيره بموجب أمر يصدر في ذيل طلب تبديله**".[1]

[1]- خلوفي رشيد، **مرجع سبق ذكره**، ص.28.

المبحث الثاني: عمليات الخبرة

حتى يتمكن الخبير من فهم المهمة المسندة إليه ومباشرة عمله لا يكفي تسليمه نسخة من الحكم الذي قضى بتعيينه بل يتعين أيضا على الأطراف تسليمه صور من كل الوثائق و المستندات التي لها علاقة بالدعوى أو النزاع.

المطلب الأول: استدعاء الأطراف و الاستماع لهم

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

و يتم 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 أيّام على الأقل كمهلة لوصول التبليغ، هذا في الحالة للطبيعة، أمّا 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 و ملاحظاتهم ، وأن يتصفح وثائقهم وحججهم، كما يجوز له أن يستمع إلى شهودهم .

المادة 53 من قانون الإجراءات المدنية : "**يجب على الخبير أن يخبر الخصوم بالأيام الساعات التي سيقوم فيها بإجراء عملية الخبرة ، وفي حالات الاستعجال يرسل هذا الإخطار إلى الخصوم قبل اليوم**

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

المحدد بخمسة أيام على الأقل بكتاب موصى عليه علم وصول إمّا إلى موطنهم الحقيقي أو محلّ إقامتهم أو إلى موطنهم المختار، و يثبت الخبير في تقريره أقوال وملاحظات الخصوم ".[1]

المطلب الثاني: انتقال الخبير إلى عين المكان

قد لا يكون انتقال الخبير إلى عين المكان إجراء ضروري ، إلا أنه يمكن أن يكون كذلك إذا تمّ 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 و التساؤلات التي قد تصادفه أثناء قيامه بهذه المهمة.

و تظهر ضرورة التنقل إلى عين المكان خاصة في حالة ما إذا احتاجت عملية الخبرة إلى فحص مادي قد يتعلق باستشمارات معينة أو سلع أو سيولة ...الخ . و للخبير الحق أن يفحص كل ما يرى أنه ضروري ويساعده في استفساراته و تقديراته.[2]

المطلب الثالث: جمع المعلومات و تحليلها

إن هدف الخبير الأساسي هو إنجاز تقرير جيد يساعد من خلاله القاضي باتخاذ القرار المناسب و المنصف اتجاه القضايا المعروضة عليه، و لهذا فعليه أن يجمع كل المعلومات الضرورية التي تفيده في إثراء تقريره، وهناك منابع مختلفة على الخبير أن يستغلها حتى يتمكن من جمع معلومات وافرة و مفيدة، كذلك المعلومات التي يستنبطها من خلال استجواباته للأطراف يوم الاستدعاء و يوم التنقل، و كذلك من خلال الوثائق و المستندات التي تُوضع بين يديه و التي عليه أن يقوم بمراقبتها و تحليلها و مقارنتها 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

[1]- محمود توفيق اسكندر، **مرجع سبق ذكره**، ص.71.

[2]- خلوفي رشيد، **مرجع سبق ذكره**، ص. 30.

تكون هذه التحريات و الشهادات متعلقة بما هو محدد في المهمة الموكلة إليه، إذ عليه أن يتصرف في حدود ما أسند له القاضي من أعمال.

و على الخبير أن يحتاط أثناء جمعه للمعلومات، فعليه أن يفرق بين ما هو قانوني أو غير ذلك، و بين ما هو قديم و ما 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 و الاختصار أثناء تحليله المعلومات.

المطلب الرابع: رأي الخبير

لرأي الخبير أهمية كبيرة تخص جميع الأطراف بما فيهم المدعي و المدعى عليه و كذلك القاضي و لو أنه غير ملزم بهذا الرأي، فكل الخصوم في حاجة إلى معرفة العوامل و الأسباب الحاسمة ليستطيع كل منهم أن يجادل عن مصالحه، ولهذا فان رأي الخبير يجب أن يكون عادلا و منصفا ،و حتى يكون كذلك يجب أن يكون مبنيا على التعليلات و المبررات ،و عليه أن يوضع الأسس التي بني عليها عملياته و تقديراته و الأسباب التي حملته إلى التوصل إلى النتيجة، وعليه أن لا يكون منحازا لأي طرف.

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

[1]- خلوفي رشيد، **مرجع سبق ذكره**، ص. 30.

المطلب الخامس: تحرير تقرير الخبرة وإيداعه لدى المحكمة

1 -تحرير التقرير:

يحرر الخبراء لدى انتهاء أعمال الخبرة تقريرا يجب أن يشتمل على وصف ما قاموا به شخصيا من أعمال و نتائجها و توقيعاتهم على التقرير، و على الخبير أن يتبع تحريرا منهجيا وواضحا و دقيقا يمكن كل من يطلع عليه و منهم القاضي بصفة خاصة أن يفهم محتواه ببساطة

وسهولة و يجب على التقرير أن يضم كل التفاصيل الضرورية التي يمر بها الخبير أثناء انجازه لمهمته، فيجب أن يذكر العماليات الأساسية للخبرة بما فيها اسم الخبير و أسماء الأطراف ومهماتهم و المنطوق الذي يأمر بالخبرة و كذلك العمليات المتعلقة بيوم الاستدعاء و يوم الانتقال، وعلى التقرير كذلك أن يتضمن رأي الخبير أو الخبراء و التحليلات و المبررات التي أدت به إلى التوصل إلى النتيجة ،كما يجب أن يقوم الخبير بتحرير تقريره في مكتبه و عليه أن يدعمه بجميع الوثائق أو الصور التي تبرر أعماله، على أن يتجنب ذكر الأشياء التي لا فائدة لها فعليه أن يعتمد على الإيجاز و الاختصار عن استعراضه لمختلف عمليات الخبرة، و في آخر التقرير عليه أن يذكر عبارة تبين اختتام العمليات و تاريخ و مكان تحريره و الختم الخاص به، غير أنه لا يصح أن يؤرخ تقريره بتاريخ يوم العطل إلا في حالات الاستعجال إذا تطلب الأمر ذلك.

إن العادة الغالبة هي التقرير الكتابي، إلا انه يمكن أن يكون تقرير الخبير شفويّا و ذلك بأن يتقدم بشروح للمحكمة إذا طلب منه ذلك لتمكين القاضي من بناء اقتناعه على أحسن وجه .

و يمكن أن يلخص كل ما يجب أن يشتمل عليه تقرير الخبير الكتابي فيما يأتي: [1]

- ✓ نص الحكم الذي عين الخبير و بيان منطوقه بالمهمة المسندة إليه.

[1]- محمد زهدور، **مرجع سبق ذكره**، ص. 104.

- ✓ أسماء الطرفين و ألقابهما.
- ✓ ما قام به الخبير من استدعاء للخصوم و حضورهم عملية الخبرة أو غيابهم.
- ✓ تدوين أقوال الطرفين و ملاحظاتهما و الاستماع إلى شهودهما.
- ✓ النتيجة التي توصل إليها من خلال دراسته لمستندات الطرفين و معاينته لموضوع النزاع و الرأي الذي يقترحه و بيان الوسائل التي أوصلته إلى هذا الرأي المقترح.
- ✓ توقيعه على التقرير الذي أن ما كتبه هو مسئول عنه.

و كما سبق أن ذكرنا في حالة ما إذا تعدد الخبراء، فيجب عليهم أن يقوموا بأعمال الخبرة مجتمعين و يضم هذه الأعمال تقرير واحد طالما كانت آراؤهم متفقة و متجانسة، أما إذا اختلفت آراؤهم وجب على كل واحد منهم أن يبين رأيه معللا ذلك بتقرير مستقل عن الآخر.

2 - إيداع التقرير:

يبقى التقرير مجرد ورق يستطيع الخبير أن يصحح أو يضيف بعض التغييرات فيه حتى يتم ايداعه لدى نفس المحكمة التي أمرت بالخبرة ، و يودع على مستوى كتابة الضبط لدى نفس المحكمة التي عينته ، و على الخبير أن يبلغ الأطراف عن رقم و تاريخ إيداع التقرير.

(.....يوضع التقرير الشفوي بالجلسة، أما إذا كان التقرير كتابيا فإنه يودع بكتابة الضبط للمحكمة و يبلغ للأطراف قبل النداء على الدعوى ...) الفقرة الرابعة من المادة 49 من ق.إ.م.

يودع الخبير شخصيا التقرير في ثلاث نُسخ لدى كاتب ضبط المحكمة التي تكون القضية معرضة عليها و بمجرد إيداعه لدى المحكمة يصير التقرير رسميّا و صحيحا إلا إذا رفع عليه طعن بالتزوير، بيد أن الخبير يستطيع في صورة ما إذا ما وقع خطأ أو نسيان أن يحرر تقريرا أضافيا يلحق بالتقرير الرئيسي على ألا يكون هذا التقرير

الإضافي مكذبا أو مناقضا للرأي الوارد في التقرير الأول ، وليس التقرير الإضافي إلا تقريرا مكملا و على سبيل التوضيح فقط.

و يسجل كاتب الضبط إيداع التقرير تسجيلا رسميا في دفتر مؤرخ و موقع و يعطي التقرير رقما، كما يُمضي الخبير في السّجل المخصّص لذلك.[1]

[1] - أحمد فاضل، **الدور الإيجابي للقاضي في الدعوى المدنية**، رسالة لنيل درجة دكتوراه دولة في القانون، جامعة الجزائر، 2012،ص.166.

المبحث الثالث: تأثير تقرير الخبرة على الحكم

سبق و ذكرنا أن القاضي ليس بملزم بما ورد في تقرير الخبرة، و إذا كان الحال كذلك فما مدى تأثير تقرير الخبير القضائي على حكم القاضي.

المطلب الأول : قيمة الخبرة الإثباتية

لقد سبق أن ذكرنا أن الخبراء هم المختصين و الفنيين و الذين تستشيرهم العدالة لتوضيح بعض الجوانب من النزاعات التي يفوق تفسيرها و فهمها قدرة القضاة عند فصلهم في هذه النزاعات، و رغم أن التقارير التي يقدمها الخبراء تكون منجزة من طرفهم شخصيا بعد مختلف البحوث و الاجتهادات التي يقومون بها و التي تكون متعلقة باختصاصهم أي أنه من المفروض أن الخبراء هم أصحاب الشأن بإبداء رأيهم في القضية المتعلقة بالخبرة، إلا أنه لا يمكن لهذه التقارير أن يكون لها تأثير مباشر على القضية المرفوعة لأنّ القاضي غير ملزم بها لما يتمتّع من سيّادة ، فيمكن نقد و مناقشة هذه التقارير و تبريرها سواءا كان ذلك من القاضي بنفسه أومن الأطراف .

فلقد أجاز القانون للأطراف مناقشة تقارير الخبراء، فغالبا ما يبدي الطرف الذي يرى التقرير لصالحه محاسنه و يظهر الأوجه التي تؤيد مزاعمه و يؤكد ما أشار إليه الخبير اقتضاء بما يتفق مع مصالحه ، أما الطرف الذي يرى أن التقرير لغير صالحه غالبا ما يظهر سلبيات التقرير وأخطائه و يطعن في الطريقة التي وصل بها الخبير إلى نتيجته أو تعارضها مع الوثائق التي درسها أو مع شهادة الشهود الذين استمع إليهم.[1]

و مناقشة تقرير الخبير يكون في الغالب من دون حضوره إلا في بعض الحالات أين يتطلب الأمر حضوره أمام المحكمة لاستفساره عن بعض النقاط الغامضة في تقريره أو في الطريقة التي وصل بها إلى النتيجة التي اختتم بها تقريره. كما يجوز للمحكمة من تلقاء نفسها أن تأمر بحضور الخبير لاكتمال ما تراه ناقصا تطبيقا للمادة 54 من

[1]- يحي بكوش، **أدلة الإثبات في القانون المدني الجزائري و الفقه الإسلامي**، الشركة الوطنية للنشر والتوزيع، الجزائر، ص.20.

ق.إ.م و التي نصت على: « **اذا رأى القاضي أن العناصر التي بني عليها الخبير تقريره غير وافية فله أن يتخذ جميع الإجراءات اللازمة و له على الأخص أن يأمر باستكمال الخبرة للتحقيق أو ، يستدعي الخبير أمامه ليحصل منه على الإيضاحات و المعلومات الضرورية . والقاضي غير ملزم برأي الخبير** » .[1]

لقد رأينا في المادة السابقة الذكر بأن « **القاضي غير ملزم برأي الخبير** » و هذا إن دل على شيء إنما يدل أنه سلطة القضاء التقديرية سلطة مطلقة في ما يخص تقارير الخبراء فلهم أن يقدروا آراء الخبراء و لهم أن يأخذوا كل المعلومات المفيدة الواردة في تقاريرهم ، بيد أن لهم أن يقدروها حسب آرائهم و حسب ضمائرهم فيمكنهم أن يقبلوا بالخبرة كما يمكنهم رفضها كليا أو جزئيا لسبب من الأسباب كما يمكنهم أن يأمروا بخبرة جديدة كلما رأوا ذلك مفيدا ، فكل هذه الحالات يمكن أن تنجم عن تقييم المحكمة لتقارير الخبراء.

المطلب الثاني: إلغاء الخبرة

يمكن أن نستنتج كفكرة عامة ممّا تمّ التطرق إليه سابقا أنه للمحكمة سلطة واسعة في تقييمها لأعمال الخبير و أن رأي الخبير لا يقيد و لا يحد من هذه السلطة ، إذ يمكن للمحكمة أن تقبل بالخبرة كلها إذا اقتنعت بأعمال الخبرة و رأت سدادها في كل ما قام به الخبير من أعمال وما وصل إليه من نتائج ، كما يمكنها أن تأخذ برأي الخبير و تحكم بما جاء في خبرته ، و لكن الإشكال المطروح هنا هو أنه ماذا لو لم تقتنع المحكمة بعمل الخبير و كيف لها أن تتعامل مع هذه الخبرة ؟

في الواقع فإن معاملة المحكمة مع هذه الخبرة لا تعدوا أن تكون إحدى الحالتين التاليتين: [2]

- إلغاء الخبرة كلها.

[1]- نبيل صقر، نزيهة مكاري، **الوسيط في القواعد الإجرائية و الموضوعية للإثبات في المواد المدنية**، دار الهدى، الجزائر،2009 ، ص.40.

[2]- مولاي ملياني بغدادي، **الخبرة القضائية في المواد المدنية**، مطبعة دحلب، الجزائر،1992، ص.207.

- الأخذ ببعض الخبرة و رفض البعض الآخر.

أولا: إبطال الخبرة

قد يظهر للمحكمة فساد رأي الخبير لعدم احترامه الإجراءات التي أمر بها سواءا كان ذلك شكلا أو موضوعا فترفضه جملة و تفصيلا ،و تعهد بمهمة الخبرة الى خبير آخر أو أكثر أوتحكم بما ظهر لها من وسائل الإثبات الأخرى .

ثانيا: اعتماد البعض و رفض البعض الآخر:

يمكن للمحكمة أن تجزّأ رأي الخبير , فتأخذ ما صحّ منه و ترفض ما كان خطأ , و لا لوم عليها في هذا لأنّها لا تحكم إلاّ بما تطمئنّ إليه فإذا اطمأنّت إلى الخبرة كلّها أخذتها كلّها وإذا اطمأنّت إلى بعضها أخذت البعض و لا حرج عليها .

و يُلاحظ أنّ تقرير الخبير الأكثر عرضة للحالتين السابقتين هو ذلك للتقرير الّذي يُنجز من الخبير الّذي تمّ تعينه من طرف المحكمة أو المجلس , فهي الّتي تقع عليها المسؤولية في النّهاية لأنّها هي من تصرّفت في انتدابها للخبير .

كما يُلاحظ أنّه يجوز للمحكمة أن ترجع إلى تقرير خبير سبق لها و أن رفضته إذا ظهر لها سداده بالمقارنة مع تقارير لاحقة و هذا ما أقرّه القضاء الفرنسي و يسير عليه القضاء الجزائري.

المطلب الثالث : مسؤولية الخبير

" الخبير القضائي هو المسؤول الوحيد عن الدّراسات و الأعمال الّتي ينجزها ... "[1] الفقرة الأولى من المادة 12 الخاصة بالمرسوم التنفيذي رقم 95-310

لقد نصّت هذه الفقرة بكلّ وضوح عن تحديد المسؤولية إزاء العمليات و الدّراسات الّتي يقوم بها الخبير و الّتي في النّهاية تُلقى على عاتقه لوحده , و تبدأ هذه المسؤولية بمجرّد قبوله للمهمة المسندة إليه , إذ عليه أن يتقيّد بمجموعة من الإجراءات الّتي حدّدها له القانون حتىّ يقوم بعمله بكلّ نزاهة و أمانة اتُجاه الأطراف من جهة و انضباطه اتجاه العدالة من جهة أخرى .

عندما تطرّقنا لكيفية تعيين الخبير في القضية ذكرنا أنّ عليه أن ينجز المهمّة المسندة إليه شخصيا إلاّ إذا قد عُيّن معه خبراء آخرون في القضية , و عليه أن يحترم هذا الإجراء و إلاّ يتعرّض لإجراءات تأديبية , كما أنّ عليه أن يلتزم بحفظ سرّ المهنة فلا يبيح بالأسرار الّتي اطّلع عليها أثناء إنجازه لمهمّته حسبما نصّت عليه المادة 18 من المرسوم التنفيذي رقم 95-310 " **يتعرّض الخبير الّذي يفشي الأسرار الّتي اطّلع عليها في أثناء تأدية مهمّته إلى العقوبات المنصوص عليها في المادة 302 من قانون العقوبات** "

إذن يُتابع الخبراء إذا أفشوا الأسرار الّتي يطّلعون عليها بمقتضى المادة 302 من قانون العقوبات التي تنصّ على أنّه : « ..... **يعاقب بالحبس من سنة إلى خمس سنوات , وبغرامة 500 إلى 10.000 دج , و إذا أدلى هذه الأسرار إلى جزائريين يقيمون في الجزائر فتكون العقوبة الحبس من ثلاثة أشهر إلى سنتين و**

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

بغرامة 500 إلى 1.500 دج . و يجب الحكم بالحدّ الأقصى المنصوص عليه في الفقرتين السابقتين إذا تعلقت الأسرار بصناعة أسلحة أو ذخائر حربية تملكها الدولة .... »[1]

كما يتعرّض الخبير للعقوبات المنصوص عليها في المادة 230 من قانون العقوبات إذا تعمّد الكذب قصد الإساءة إلى أحد الأطراف أو غيّر وقائع صحيحة أو إذا تعمّد نسيان أدلّة مهمّة و هذا ما ورد في المادة 17 من المرسوم 95-310 " **يتعرّض الخبير الّذي يبدي رأيا كاذبا أو يؤيد وقائع يعلم أنّها غير مطابقة للحقيقة إلى العقوبات المنصوص عليها في المادة 238 من قانون العقوبات ".**[2]

و المادة 238 من قانون العقوبات تنصّ بأنّ " **الخبير المعيّن في السلطة القضائية الّذي يبدي شفاهيا أو كتابيا رأيا كاذبا أو يؤدّي وقائع يعلم أنّها غير مطابقة للحقيقة , وذلك في أيّة حالة كانت عليها الإجراءات ، تطبّق عليه العقوبات المقرّرة لشهادة الزور وفقا للتقسيم المنصوص عليه في المواد 232 إلى 235** "

و كذلك يجب على الخبير احترام المدّة الّتي حدّدت له للقيام بالمهمّة المسندة إليه، كما يجب عليه أن يحافظ على الوثائق الّتي سُلّمت إليه و عليه أن يرجعها إلى أصحابها بمجرّد أن ينتهي من العمل بها " **الخبير القضائي هو المسؤول عن جميع الوثائق الّتي تسلّم له بمناسبة تأدية مهمّته** "المادة 13 من المرسوم التنفيذي رقم (98-310)

" .... **و الخبير الّذي يقبل أداء المهمّة ثمّ لا يقوم بها أو لا ينجز تقريره أو لا يقدمه في الميعاد الّذي حدّده القاضي , يجوز الحكم عليه بجميع ما أضاعه من المصروفات , وإذا اقتضى الأمر يحكم عليه بالتعويضات و يستبدل بغيره** " الفقرة الثانية من المادة 51 من قانون الإجراءات المدنية .

---

[1]- محمود توفيق اسكندر، **مرجع سبق ذكره**، ص.80.

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

و لقد تمّ تحديد مجموعة من الإجراءات التّأديبية في المرسوم التنفيذي رقم 95-310 في كل من المادة 19 , 20 , 21 , 22 كالتّالي :

المادة 19 :

" كل خبير قضائي يخلّ بالتزاماته المرتبطة بهذه الصفة و بالالتزامات النّاتجة عن تأدية مهمّته , يتعرّض لإحدى العقوبات الآتية دون المساس بالمتابعات المدنية و الجزائية المحتملة:

- **الإنذار**
- **التوبيخ**
- **التوقيف لمدة لا تتجاوز ثلاث (3) سنوات**
- **الشطب النّهائي ".**

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 المحدّد في الحكم قبل إنجاز الخبرة و إعداد التقرير .**

- رفض الخبير القضائي القيام بمهمّته أو تنفيذها في الآجال المحدّدة , بعد إعذاره دون سبب شرعي .
- عدم حضور الخبير أمام الجهات القضائية لتقديم التوضيحات اللّازمة بشأن التقرير الّذي أعدّه إذا طلب منه ذلك "

المادة 21 :

" يُباشر النّائب العام المتابعة التأديبية ضدّ الخبير القضائي بناء على شكوى من أحد الأطراف أو في حالة وجود قرائن كافية تدلّ على إخلاله بالتزاماته .

يحيل النّائب العام الملف التأديبي على رئيس المجلس الّذي يصدر العقوبة أو يرفع الأمر إلى وزير العدل بعد استدعاء الخبير قانونا و سماع أقواله و ثبوت الوقائع المنسوبة إليه "

المادة 22 :

" يصدر عقوبتين الإنذار و التوبيخ رئيس المجلس الّذي يرسل نسخة من محاضر تبليغ العقوبة إلى وزير العدل , أمّا شطب الخبير القضائي من قائمة الخبراء القضائيين أو التوقيف فيصدرهما الوزير المكلف بالعدل بمقرر بناء على تقرير مسبب يقدّمه رئيس المجلس "

و للمعنيين بهذا الأمر الحق في طلب خبير آخر و لهم الحق على الخصوص أن يرفعوا دعوى بالمسؤولية و طلب للتعويض عن الضرر الحاصل من مثل هاته المواقف .

المطلب الرابع: حقوق الخبير

إضافة إلى الأتعاب الّتي يستحقها الخبير إزاء الخدمات الّتي يقوم بها، هناك مجموعة من الحقوق يوفرها له القانون حتّى يقوم بمهامه بكلّ حرّية واستقلالية، فقد يصادف الخبير أثناء إنجازه لأعماله المتعلقة بالخبرة بعض الأمور أين يجب عليه اتّخاذ قرارات حاسمة و حساسة قد تكون ضدّ مصالح أحد الأطراف , ممّا يجعل هذا الأخير يتصرّف بأفعال غير شرعية كأن يقوم بالإهانة أو التّهديد على الخبير قصد إرجاعه عن رأيه ؛ و لهذا كان يجب إصدار قوانين تقوم بحماية الخبير كما صدر في كل من المادتين 14 و 16 من المرسوم التنفيذي رقم (95-310).[1]

المادة 14 :

" يوفر النّائب العام الحماية و المساعدة اللازمين للخبير القضائي لأداء المهمّة الّتي أسندتها إليه الجهة القضائية "

المادة 16 :

" يعاقب كل شخص يُهين الخبير القضائي أو يعتدي عليه بعنف في تأدية مهامه وفق المادتين 144 و 148 من قانون العقوبات حسب الحالة "

كما يظهر في المادة 14، فإضافة للحماية الّتي تقدمها المحكمة إلى الخبير تقوم بمساعدته كذلك على إنجاز مهمّته و بأن تزيل له جميع العوائق الّتي قد تخلق له صعوبات في أدائه لمهامه.

[1]- سليمان مرقش، **أصول الاثبات و إجراءاته**، الجزء الثاني، الطبعة الرابعة، 1986، ص.353.

المطلب الخامس: محاولة الصلح 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 . فلمساعي الصلح التي يقوم بها الخبير دور هام و مفيد جدا للأطراف و المحاكم على حد سواء و ذلك لتجنب كل ما ينجرّ عن التقاضي و ما يطول فيه من زمن و ما يتكلف من نفقات باهضة في غالب الأحيان فيساعد ذلك مصالح العدالة إذ تتقلص أعداد القضايا التي ترفع إلى المحاكم من جهة و حل النزاعات في وقت معقول من جهة أخرى.

و على الخبراء أن يبذلوا كل ما في وسعهم للوصول الى 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 و وافقنا 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 الآمر بالخبرة[1].

[1]- سليمان مرقش، **مرجع سبق ذكره**، ص.354.

خـلاصة الفصـــل

من المؤكد أنّه أول ما يمكن أن يشُدّ انتباهنا بعد الإطّلاع على هذا الفصل هو مدى أهمّية العمل الّذي يقوم به الخبير و ما هو الدّور الّذي قد يلعبه في القرارات التي تصدر عن القضايا المتعلقة بالخبرة ، و هذا ما يدلّ على أهمّية المسؤولية الملقاة على عاتق الخبراء القضائيين، مما يجعل من ممارسة مهنة الخبرة القضائية مهنة تتميّز عن بعض الوظائف و المهن الأخرى خاصّة في أنّها تتطلّب بعض الشروط الخاصة يجب أن يتحلّى بها الشخص الّذي يمارس هذه المهنة و نذكر منها ما يلي :

- أن يكون ذو معرفة شاملة و واسعة عن الأمور المتعلقة باختصاصه .
- أن يتميّز بالصدق و الدّقة في أعماله .
- أن يكون شخص ذو معرفة بالقانون و أن يحترمه و يعمل بنصوصه.
- أن يكون على علم بالحدود الّتي سطّرها له القانون و أن يعرف ما له و ما عليه.
- أن يكون شخص يتميّز بشخصية قوية قائمة على مبادئ حقيقية تكون في مستوى المسؤولية الملقاة على عاتقه .

تمهيـــــد:

من أجل توضيح مختلف العناصر التي درست في الفصل النظري، و المتعلقة بالمنهجية المتبعة في القيام بعملية الخبرة، ارتأينا عرض دراسة تطبيقية و هذا لمقارنتها مع ما جاء في القسم النظري و كذا لإعطاء صفة عملية لهذا الجانب.

و سنعالج في هذا الفصل حالة تطبيقية عن خبرة قضائية تتمثل في قضية مرفوعة على مستوى الغرفة الإدارية لمجلس قضاء مستغانم و هي تخص نزاع قائم بين شركة HP و مديرة الضرائب لولاية مستغانم .

و للقيام بهذه الدراسة على أحسن وجه تم اتخاذ مكتب الخبير المحاسبي مرحوم محمد الحبيب وهو خبير مُحاسب معتمد لدى المحاكم والمجالس القضائية كحقل لمجال دراستنا هذه وذلك بدراسة مختلف الإجراءات التي مرّ بها الخبير خلال إنجازه لهذه الخبرة .

المبحث الأول: التعريف بالمكتب ميدان الدراسة

تمت الدراسة الميدانية "**بمكتب المحاسبة**" بمستغانم ، و سيتم في هذا المبحث التعريف بالمكتب، مع ذكر أهم المهام و الأهداف التي يرمي إليها.

المطلب الأول: التعريف بالمكتب

مكتب الخبرة المحاسبية للخبير المحاسبي **مرحوم محمد الحبيب** الكائن مقره بـ 08 شارع المدارس مزغران مستغانم، و الذي بدأ نشاطه كمحاسب معتمد منذ سنة 1996 قبل أن يتحول إلى مكتب خبرة محاسبية بعد حصول الأستاذ **مرحوم محمد الحبيب** على شهادة إعتماد كخبير محاسبي في نهاية 2002.

المطلب الثاني: مهـــام المكتب

إن مهام المكتب متمثلة في القيام بالأعمال المحاسبية من مسك و تسجيلات 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 إقامة دورات تكوينية في المحاسبة خاصة بما يتعلق بالنظام المحاسبي المالي ومعايير التدقيق الدولية. وكذا إستقبال الطلبة والمتربصين من الجامعة ومعاهد التكوين المهني.

المطلب الثالث: التنظيم و التسيير الداخلي للمكتب

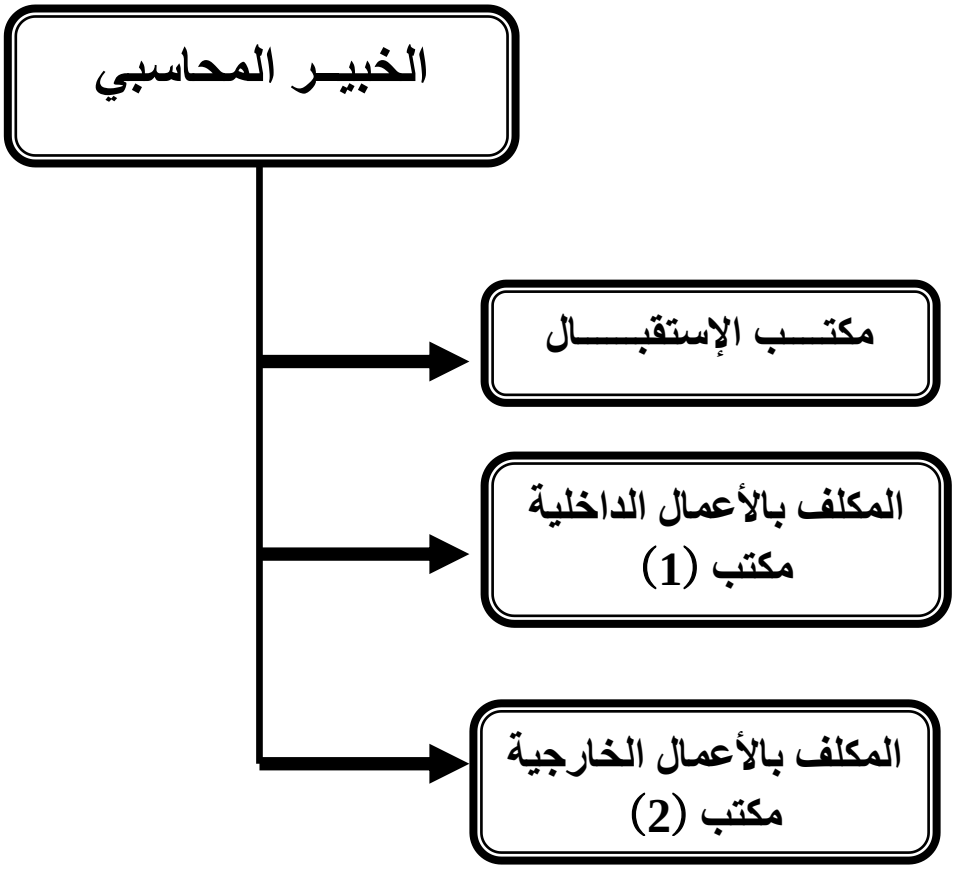
يحتوي المكتب على 4 غرف مقسمة إلى:

- مكتب إستقبال (سكرتارية) – مكتب الخبير السيد **مرحوم محمد الحبيب** و مكتبي الموظفين الأعوان.

حيث أن العدد الإجمالي للموظفين هو 5 موظفين.

ويمكن تلخيص كل هذا في الشكل التالي:

الشكل رقم 1: الهيكل التنظيمي لمكتب المحاسبة



المصدر: وثائق مكتب المحـــاسبة

- **الخبير المحاسبي**: و هو المسير الأول و الرئيسي 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 الإستقبال**: و هو مكتب خاص بالسكرتارية أين تتمثل مهمته في استقبال زبائن المكتب وإعداد ملفات خاصة بهم وحفظ البيانات وضبط المواعيد وغيرها من المهام الاعتيادية للسكرتارية.
- **المكتب رقم (1) المكلف بالأعمال الداخلية**: و تتمثل مهمته في القيام بالأعمال التي تنجز داخل المكتب من مسك المحاسبة و إعداد القوائم المالية وإعداد التقارير والتصريحات الخاصة بمصلحة الضرائب (الرسم على النشاط المهني) G50 .
- **المكتب رقم (2) المكلف بالأعمال الخارجية**: و تتمثل مهمته في الخرجات الميدانية وكذا كل المهام التي تتم خارج المكتب كالعلاقات مع مصالح الضرائب والبنوك والخزينة والضمان الإجتماعي.

المبحث الأول : الشروع في الخبرة

المطلب الأول: الحكم بالخبـــرة و تعيين الخبير

طبقا للحكم رقم الفهرس XX/XX الصّادر عن المحكمة الإدارية بمستغانم في الجلسة العلنية المنعقدة بتاريخ 2013/01/XX. (الوثيقة رقم 01)

ما بيـن:

- مديرية الضرائب لولاية مستغانم، المباشرة الخصام بنفسه.

مـــن جـهـــــة

- **الشركة ذات المسؤولية المحدودة HP**، الكائن مقرها مستغانم، مدعي مباشر الخصام بواسطة الأستاذ مصطفى نور الدين محامي لدى المجلس.

مـــن جـهـــة أخـــرى

عُيّنا نحن **مرحوم محمد الحبيب**، خبير محاسب معتمد لدى المحاكم والمجالس القضائية، بموجب أمر باستبدال الخبير رقم XX/XX الصادر عن السيد رئيس المحكمة الإدراية بمستغانم بتاريخ 27 جوان 2013، المبلغ لنا بموجب الإرسالية رقم XX المؤرخة في 2014/04/24 عن طريق البريد بتاريخ 2014/04/27، وذلك للقيام بخبرة كما قضي به الحكم رقم الفهرس XX/XX الصادر بتاريخ 2013/01/29 عن المحكمة الإدارية بمستغانم، والقاضي بـ: (الوثائق 02، 03)

« – استدعاء الأطراف وفقا للقانون

– الاطلاع على كل وثائقهم ذات الصلة بالموضوع والاستماع إلى شروحاتهم وعند الضرورة الانتقال إلى مديرية الضرائب لدراسة الوضعية الجبائية للمدعية للسنوات 2006، 2007 ،2008 و2009 المتعلقة خاصة بالضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات والرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة. ومن ثم إعادة تشكيل رقم أعمال المدعية وتحديد الضريبة الواجبة الدفع عليها لكل سنة على حدى».

المطلب الثاني: تبليـــغ الحكم بالخبـــرة

استلمنا نسخة من الحكم رقم الفهرس XX/XX ،. الصّادر عن المحكمة الإدارية بمستغانم في الجلسة العلنية المنعقدة بتاريخ 2013/01/29، والأمر باستبدال الخبير رقم XX/XX الصادر عن السيد رئيس المحكمة الإدارية بتاريخ 2013/06/27، الذّي بموجبه تمّ تعييننا كخبير للقيام بالمهمّة المسندة إلينا.

المطلب الثالث: استدعاء الطرفين و استماع إليهم

امتثالا لما نصّ عليه الحكم، قُمنا باستدعاء الطّرفين للحضور إلى مكتبنا، الكائن مقرّه بشارع البريد رقم 08 بمزغران، ليوم الإثنين 29 سبتمبر 2014، على الساعة العاشرة صباحا.

1. الانتقال إلى مديرية الضرائب بمستغانم

عملا بأحكام المادة 86 من قانون الإجراءات الجبائية، أبلغنا السيدة مديرة الضرائب بمستغانم عن إنطلاق أعمال الخبرة الجبائية، وذلك بموجب الإرسالية المؤرخة في 14 سبتمبر 2014.

وبموجب الإرسالية رقم 170 الصادرة بتاريخ 22 سبتمبر 2014، بلغتنا السيدة مديرة الضرائب بولاية مستغانم، بأنه قد عينت السيد سعدي محمد رئيس مكتب المراقبة الجبائية، كممثل لإدارة الضرائب في الخبرة موضوع دعوى الحال.

تنفيذا لفحوى المهمة المسندة إلينا، انتقلنا إلى مديرية الضرائب أين استقبلنا السيد سعدي محمد رئيس مكتب المراقبة. وبعد التعريف بهويتنا وموضوع زيارتنا، إلتمسنا منه وضع بحوزتنا الوثائق المتعلقة بالقضية موضوع دعوى الحال والإدلاء لنا بتصريحاته المتعلقة بالملف الجبائي موضوع الخبرة.

2. الاستماع إلى تصريحات الأطراف

حضر إلى مكتبنا ممثل الشركة ذات المسؤولية المحدودة HP، السيد XX ، الذي قمنا باستقباله، كما استمعنا إلى تصريحاته واستلمنا منه الوثائق المتعلقة بالقضية موضوع دعوى الحال.

أما بالنسبة لممثل إدارة الضرائب، استمعنا إلى تصريحاته عند الانتقال إلى مديرية الضرائب بمستغانم.

– أولا: السيد ممثل الشركة ذات المسؤولية المحدودة HP

حضر إلى مكتبنا ممثل الشركة ذات المسؤولية المحدودة HP، والذي صرح لنا بما يلي:

" لقد خضعت، الشركة ذات المسؤولية المحدودة HP، لمراقبة جبائية لسنوات النشاط من 2006 إلى غاية 2009. وذلك بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات والرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة. نجم عن هذه المراقبة الجبائية تعديلا ضريبيا بمبلغ 4.754.338,00 دج. "

وعن سؤال آخر أجابنا:

"إن محققي الضرائب وعند إعادة تشكيل أرقام الأعمال إعتمدوا على طريقة لا تمت بصلة للواقع، ولم يأخذوا بعين الإعتبار السيارات التي تم بيعها والسيارات المخصصة للإستبدال، التي عادة ما تكون في راحة"

ثانيا : ممثل مديرية الضرائب لولاية مستغانم

عند انتقالنا إلى مديرية الضرائب استقبلنا السيد سعدي محمد رئيس مكتب المراقبة. الذي بحوزتنا الوثائق المتعلقة بالقضية موضوع دعوى الحال وأدلى لنا بتصريحاته كالآتي:

" إن الشركة ذات المسؤولية المحدودة تمارس نشاط تأجير السيارات، خضعت للمراقبة الجبائية للسنوات النشاط من 2006 إلى غاية 2009، كان نتيجة هذه المراقبة تعديل ضريبي بمبلغ 4.794.338,00 دج، هذا التعديل الضريبي كان محل شكوى من طرف مصالح الشركة إلا أن مديرة الضرائب رفضت الشكاية كليا، مما أدى بهم إلى تقديم شكوى أمام اللجنة الولائية للضرائب، التي منحتهم تخفيضا جزئيا بمبلغ 1.349.231,00 دج، ونظرا لمخالفة هذا القرار نص المادة 03/81 من قانون الإجراءات الجبائية لأنه جاء غير مبرر"

وعن سؤال آخر أجابنا

"إن إدارة الضرائب ولعدم اقتناعها بالتخفيض الممنوح للشركة من طرف اللجنة الولائية للضرائب، أوقفت تنفيذه بموجب السلطة الممنوحة لمديرة الضرائب، وطعنت في قرار اللجنة لدى المحكمة الإدارية"

المطلب الرابع: دراسة و تحليل الوثائق

من خلال دراسة وتحليل الوثائق المقدمة لنا، يتبين أنه بموجب إعلان بالمراقبة رقم 302، الصادر بتاريخ 2010/04/11 عن إدارة الضرائب بمستغانم، تم إعلام الشركة ذات المسؤولية المحدودة HP بأنها محل تحقيق مصوب في المحاسبة. وذلك للفترة الممتدة من 2006/01/01 إلى غاية 2009/12/31.

وبموجب الإشعار بإعادة التقويم رقم 1161 بتاريخ 2010/12/15، تم إبلاغ الشركة ذات المسؤولية المحدودة HP بنتائج التحقيق المصوب في المحاسبة.

وبموجب الإرسالية المؤرخة في 2011/01/17 المودعة لدى مديرية الضرائب بتاريخ 25 جانفي 2011 تحت رقم 142، أجاب مسير الشركة على جميع النقاط الواردة في الإشعار بإعادة التقويم رقم 1161، مبديا عدم رضاه عن النتائج الأولية للتحقيق المصوب في المحاسبة للسنوات موضوع المراقبة.

وبموجب الإشعار بإعادة التقويم النهائي رقم 280 بتاريخ 23 مارس 2011، تمّ إبلاغ الشركة ذات المسؤولية المحدودة HP بالنتائج النهائية للتحقيق المصوب في المحاسبة، للفترة الممتدة من 2006/01/01 إلى غاية 2009/12/31. آخذين بعين الاعتبار لبعض الملاحظات الواردة في إرسالية الشركة ذات المسؤولية المحدودة. وبالنتيجة فرض تعديل ضريبي.

وبموجب الإشعار بالدفع رقم 2011/137 بتاريخ 28 أفريل 2011، تم إشعار الشركة ذات المسؤولية المحدودة HP بالمبلغ النهائي للضرائب الواجبة الدفع والغرامات الناجمة عنها والناتجة عن التحقيق المصوب في المحاسبة بالنسبة لسنوات النشاط من 2006 إلى 2009 وذلك بمبلغ إجمالي يساوي 4.754.338 دج.

وبتاريخ 2011/12/08 تقدّمت الشركة ذات المسؤولية المحدودة HP بتظلم، لدى مديرية الضرائب بمستغانم. وبموجب قرار رفض الشكاية الصادر بتاريخ 14 ديسمبر 2011 عن مديرية الضرائب بمستغانم، تبين بأن هذه الأخيرة رفضت كليا الشكاية التي تقدمت بها الشركة ذات المسؤولية المحدودة HP، فيما يتعلق بالتعديل الضريبي الناجم عن التحقيق المصوب في المحاسبة بالنسبة للسنوات من 2006 إلى 2009.

تقدمت الشركة ذات المسؤولية المحدودة HP بطعن لدى اللجنة الولائية للضرائب، التي قررت في الجلسة المنعقدة بتاريخ 29 جويلية 2012، منح تخفيض جزئي بمبلغ 1.3249.231,00 دج.

➢ **إعادة تشكيل أرقام الأعمال لسنوات النشاط 2006، 2007، 2008 و2009**

من خلال أعمال المراقبة التي قام بها محققي الضرائب للشركة ذات المسؤولية المحدودة "HP"، تبين أنه هناك بعض السيارات المملوكة للشركة ذات المسؤولية المحدودة "HP " لم يتم التصريح بأرقام أعمالها بالنسبة لسنوات النشاط موضوع الخبرة الجبائية.

و لإعادة تشكيل أرقام أعمال السنوات موضوع التحقيق الجبائي نأخذ بعين الاعتبار أرقام الأعمال المصرح بها من طرف المكلف بالضريبة المعترف بها من طرف مصالح إدارة الضرائب، ونضيف إليها أرقام الأعمال الناجمة عن استغلال السيارات غير المصرح بها.

1. أرقام الأعمال المصرح بها المعترف بها من طرف مصالح الضرائب

بدراسة التصريحات الجبائية والإشعار بإعادة التقويم النهائي رقم 280 بتاريخ 23 مارس 2011، حددنا أرقام الأعمال المصرح بها من طرف الشركة والمعترف بها من طرف مصالح الضرائب للسنوات موضوع التحقيق لجبائي كالآتي:

السنوات	2006 (دج)	2007(دج)	2008(دج)	2009(دج)
رقم الأعمال المصرح به	3769983،00	14 911 251,00	23 190 609,00	35 323 373,00

2. أرقام الأعمال الناجمة عن استغلال السيارات غير المصرح بها

من خلال الأعمال الفنية التي قمنا بها، يتبين بأن شركة HP كانت تستغل سيارات تحقق بها أرقام أعمال لم يتم التصريح بها، يتم تحديدها سنويا كما يلي:

1.2. بالنسبة لسنة 2006

بتحليل الوثائق التي وضعت بحوزتنا، حددنا السيارات غير المصرح بنشاطها في سنة 2006 كالآتي :

نوع السيارة	لوحة الترقيم	تاريخ البيع	الوثائق المرفقة
ATOS	1476-105-27	20/11/2006	14
DACIA	1474-105-27	14/06/2006	15
DACIA	1473-105-27	19/02/2006	16
KANGO	1478-105-27	18/06/2006	17

و بالأخذ بعين الاعتبار لمعدل التشغيل بنسبة 70 %، من الأيام المتاحة، نتحصل على عدد أيام التشغيل كالآتي :

نوع السيارة	لوحة الترقيم	تاريخ التنازل	عدد الأيام المتاحة	النسبة	عدد أيام التشغيل
ATOS	1476-105-27	20/11/2006	323	70%	226
DACIA	1474-105-27	14/06/2006	164	70%	115
DACIA	1473-105-27	19/02/2006	49	70%	34
KANGO	1478-105-27	18/06/2006	168	70%	118

وبالأخذ بعين الاعتبار لسعر الكراء لليوم الواحد، بالنسبة لسنة 2006 بمبلغ 2.500,00 دج، نتحصل على رقم الأعمال غير المصرح به لسنة 2006 بمبلغ. 1.232.500,00 دج يتوزع كالآتي :

نوع السيارة	تاريخ التنازل	عدد أيام التشغيل	مبلغ الإيجار (دج)	رقم الأعمال (دج)
Atos	20/11/2006	226	2 500,00	565 000,00
DACIA	14/06/2006	115	2 500,00	287 500,00
DACIA	19/02/2006	34	2 500,00	85 000,00
KANGO	18/06/2006	118	2 500,00	295 000,00
المجموع				**1232 500,00**

2.2. بالنسبة لسنة 2007

من خلال أعمال المراقبة التي قمنا بها، يتبين بأن أرقام الأعمال المحققة باستعمال السيارات التي هي ملك للشركة HP، قد تم التصريح بها وقد خضعت للضرائب والرسوم المماثلة وكذا للرسم على القيمة المضافة.

3.2. بالنسبة لسنة 2008

بتحليل الوثائق التي وضعت بحوزتنا، حددنا السيارات غير المصرح بنشاطها في سنة 2008 كالآتي:

نوع السيارة	لوحة الترقيم	تاريخ البيع
PEUGEOT 307	1661-106-27	2008/08/05

وبالأخذ بعين الاعتبار لمعدل التشغيل في حدود 70 % من الأيام المتاحة نتحصل على عدد أيام التشغيل كالآتي :

نوع السيارة	لوحة الترقيم	تاريخ التنازل	عدد الأيام المتاحة	النسبة	عدد أيام التشغيل
PEUGEOT 307	1661-106-27	2008/08/05	217	70%	152

وبالأخذ بعين الاعتبار لسعر الكراء لليوم الواحد بالنسبة لسنة 2008 بمبلغ 3.000,00 دج، نتحصل على رقم الأعمال غير المصرح به بقيمة 456.000,00 دج، يتوزع كما هو مبين في الجدول الآتي:

نوع السيارة	تاريخ البيع	عدد أيام التشغيل	مبلغ الإيجار (دج)	رقم الأعمال (دج)
PEUGEOT 307	2008/08/05	152	3000،00	456.000,00

4.2.بالنسبة لسنة 2009

بتحليل الوثائق التي وضعت بحوزتنا، حددنا السيارات غير المصرح بنشاطها في سنة 2009 كالآتي:

نوع السيارة	لوحة الترقيم	تاريخ التنازل
Mégane	1479-105-27	28/04/2009

و بالأخذ بعين الاعتبار لمعدل التشغيل في حدود 70 % من الأيام المتاحة، نتحصل على عدد أيام التشغيل كالآتي :

نوع السيارة	تاريخ التنازل	عدد الأيام المتاحة	النسبة	عدد أيام التشغيل	عدد الأيام المصرح بها	الفرق
Mégane	28/04/2009	117	70%	82	38	44

وبالأخذ بعين الاعتبار لسعر الكراء لليوم الواحد بالنسبة لسنة 2009 بمبلغ 3.000,00 دج، نتحصل على رقم الأعمال غير المصرح بمبلغ 132.000,00 دج كما هو مبين في الجدول الآتي:

نوع السيارة	تاريخ التنازل	عدد أيام التشغيل	مبلغ الإيجار (دج)	رقم الأعمال (دج)
Mégane	28/04/2009	44	3000،00	132000،00

5.2. جدول تلخيصي لأرقام الأعمال الناجمة عن استغلال السيارات غير المصرح بها

من خلال الأعمال الفنية التي قمنا بها، حدد أرقام الأعمال الناجمة عن استغلال السيارات غير المصرح بها، لسنوات النشاط من 2006 إلى غاية 2009 ، كما هو مبين في الجدول الآتي:

السنوات	2006(دج)	2007(دج)	2008(دج)	2009(دج)
رقم الأعمال غير المصرح به	**1 232 500,00**	**-**	**456 000,00**	**132 000,00**

3. تحديد أرقام الأعمال الإجمالية لسنوات النشاط 2006، 2007، 2008 و2009

حددنا أرقام الأعمال الإجمالية، لسنوات النشاط من 2006 إلى غاية 2009 ، كما هو مبين في الجدول الآتي:

السنوات	2006(دج)	2007(دج)	2008(دج)	2009(دج)
رقم الأعمال غير المصرح به	1 232 500,00	-	456 000,00	132 000,00
رقم الأعمال المصرح به	3769983،00	14 911 251,00	23 190 609,00	35 323 373,00
رقم الأعمال المعاد تشكيله	**8762305،00**	**14 911 251,00**	**23 646 609,00**	**35 455 373,00**

- **إعادة تشكيل الأرباح لسنوات النشاط من 2006 إلى 2009.**

1. الأرباح المصرح بها المعترف بها من طرف مصالح الضرائب

بدراسة التصريحات الجبائية والإشعار بإعادة التقويم النهائي رقم 280 بتاريخ 23 مارس 2011، حددنا الأرباح المصرح بها من طرف الشركة والمعترف بها من طرف مصالح الضرائب للسنوات موضوع التحقيق الجبائي كالآتي:

السنوات	2006(دج)	2007(دج)	2008(دج)	2009(دج)
الأرباح المصرح بها	1.181.517,00	1 137 101,00	3 466 482,00	5301 975,00

2. الأرباح المحققة وغير المصرح بها

لتحديد الأرباح المحققة غير المصرح بها نستعمل معدل 30 % من أرقام الأعمال غير مصرح بها كالآتي :

السنة	أرقام الأعمال غير المصرح بها (دج)	نسبة الربح	الأرباح غير المصرح بها (دج)
2006	1 232 200,00	%30	369 660,00
2007	-	%30	-
2008	456 000,00	%30	136 800,00
2009	132 000,00	%30	39 600,00
المجموع	**1 820 200,00**	**%30**	**546 060,00**

3- فوائض القيمة الخاصة بالتنازل عن السيارات

تنص المادة 172 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أنه خلافا لأحكام المادة 140-1 تخضع للضريبة فوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن الأملاك التي هي جزء من الأصول المثبتة، حسبما كانت قصيرة أو طويلة الأمد، تطبيقا للمادة 173.

تنتج فوائض القيمة قصيرة الأمد، من التنازل عن عناصر مكتسبة ومحدثة منذ ثلاث سنوات أو أقل. أما فوائض القيمة طويلة الأمد، فهي تلك التي تنتج عن عناصر مكتسبة ومحدثة منذ أكثر من ثلاث سنوات.

وتطبيقا لنص المادة 173 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة فإنه إذا تعلق الأمر بفوائض قيم قصيرة الأمد، يحسب مبلغها في حدود 70% من الربح الخاضع للضريبة، أما إذا تعلق الأمر بفوائض قيم طويلة الأمد، يحسب مبلغها في حدود 35% من الربح الخاضع للضريبة.

وعليه حددنا مبلغ فوائض القيمة كالتالي :

1.3.بالنسبة لسنة 2006

نوع السيارة	لوحة الترقيم	تاريخ التنازل	القيمة المحاسبية (دج)	قيمة التنازل (دج)	الفرق (دج)
Atos	1476-105-27	20/11/2006	355 000,00	600 000,00	245 000,00
DACIA	1474-105-27	14/06/2006	429 852,00	620 000,00	190 148,00
DACIA	1473-105-27	19/02/2006	468 061,00	620 000,00	151 939,00
KANGO	1478-105-27	18/06/2006	709 903,00	980 000,00	270 097,00
فوائض القيمة الناتجة عن التنازل					**857 184,00**
%فوائض القيمة الخاضعة للضريبة (70)					**600 028,00**

2.3. بالنسبة لسنة 2008

نوع السيارة	لوحة الترقيم	تاريخ التنازل	القيمة المحاسبية (دج)	قيمة التنازل (دج)	الفرق (دج)
PEUGEOT 307	1661-106-27	2008/08/05	1 064 964	1 000 000	64 964 -
خسارة القيمة الناتجة عن التنازل					**64 964 –**

3.3. بالنسبة لسنة 2009

نوع السيارة	لوحة الترقيم	تاريخ البيع	القيمة المحاسبية (دج)	قيمة التنازل (دج)	الفرق (دج)
Mégane	1479-105-27	28/04/2009	275 684,00	700 000,00	524 316,00
فوائض القيمة الناتجة عن التنازل					**524 316,00**
%فوائض القيمة الخاضعة للضريبة (35)					**183510,00**

4.تحديد الأرباح الإجمالية لسنوات النشاط 2006، 2007، 2008 و2009

حددنا الأرباح الإجمالية، لسنوات النشاط من 2006 إلى غاية 2009، كما هو مبين في الجدول الآتي:

السنوات	(دج)2006	(دج)2007	(دج)2008	(دج)2009
الأرباح المصرح بها	1.181.517,00	1 137 101,00	3 466 482,00	30 183 1 975,00
الأرباح غير المصرح بها	369 660,00	-	136 800,00	39 600,00
فوائض القيمة	600 028,00	-	-	183 510,00
الأرباح الإجمالية المعاد تشكيلها	**2 151 205,00**	**1 137 101,00**	**3 603 282,00**	**5 525 085,00**

- **تحديد الضرائب الواجبة الدفع**

1. الضرائب الأصلية

1.1.الرسم على النشاط المهني TAP

من خلال الأعمال الفنية التي قمنا بها، حددنا قيمة الرسم على النشط المهني غير المصرح به بمبلغ 36.410,00 دج يتوزع على سنوات المراقبة كما هو مبين في الجدول الآتي:

السنوات	2006(دج)	2007(دج)	2008(دج)	2009(دج)
رقم الأعمال المعاد تشكيله	,00876 2305	14 911 251,00	23 646 609,00	35 455 373,00
رقم الأعمال المصرح به	,00376 9983	14 911 251,00	23 190 609,00	35 323 373,00
رقم الأعمال غير المصرح به	1 232 500,00	0	456 000,00	132 000,00
الرسم على رقم الأعمال TAP 2%	,00650 24	0	9 120,00	2 640,00
المجموع				410,00 36

2.1. الرسم على القيمة المضافة TVA

من خلال الأعمال الفنية التي قمنا بها حددنا قيمة الرسم على القيمة المضافة الواجب الدفع، بالنسبة لأرقام الأعمال غير المصرح بها، وكذا الرسم TVA غير القابل للحسم الواجب استرجاعه.

1.2.1.الرسم على القيمة المضافة بالنسبة للفرق في رقم الأعمال

حددنا الرسم TVA بمبلغ 309.485,00 يتم حسابه كالآتي:

	2006(دج)	2007(دج)	2008(دج)	2009(دج)
رقم الأعمال المعاد تشكيله	,00876 2305	14 911 251,00	23 646 609,00	35 455 373,00
رقم الأعمال المصرح به	,00376 9983	14 911 251,00	23 190 609,00	35 323 373,00
رقم الأعمال غير المصرح به	1 232 500,00	0	456 000,00	132 000,00
الرسم على القيمة المضافة TVA 17%	209 525,00	0	77 520,00	22 440,00

2.2.1..الرسم على القيمة المضافة غير قابل للحسم الواجب استرجاعه

عملا بأحكام المادة 38 من قانون الرسم على رقم الأعمال والتي تنص في الفقرة الثالثة أنه " في حالة عدم حفظ المواد التي منحت الحق في الخصم، أو التخلي عن صفة المدين بالرسم على القيمة المضافة خلال الأجل السابق ذكره (خمس سنوات)، تلزم المؤسسة بإعادة دفع الرسم على قدر عدد السنوات المتبقية".

من خلال الوثائق المقدمة لنا، يتضح جليا أنه خلال السنوات محل المراقبة، تنازلت الشركة ذات المسؤولية المحدودة عن بعض السيارات غير المهتلكة كليا. وعليه على مصالح المؤسسة إعادة دفع الرسم على القيمة المضافة الخاص بالسيارات المتنازل عنها، وذلك نسبيا وفق السنوات المتبيقة عن خمس سنوات المقررة قانونا.

حددنا قيمة الرسم على القيمة المضافة غير قابل للحسم الواجبة إعادة الدفع بمبلغ 446.351,17 دج، يتوزع كالآتي:

نوع السيارة	لوحة الترقيم	قيمة الشراء (دج)	TVA عند الشراء (دج)	الرسم TVA الوجب إعادة دفعه (دج)
Atos	1476-105-27	546 154,00	92 846,18	55 707,71
DACIA	1474-105-27	573 135,00	97 432,95	58 459,77
DACIA	1473-105-27	573 135,00	97 432,95	58 459,77
KANGO	1478-105-27	925 960,00	157 413,20	94 447,92

PEUGEOT 307	1661-106-27	1 774 941,00	301 739,97	120 696,00
Mégane	1479-105-27	1 378 423,00	234 331,91	58 583,00
المجموع				**17446.351**,

3.1. الضريبة على أرباح الشركات IBS

بالأخذ بعين الاعتبار نسبة الضريبة على أرباح الشركات، والتي كانت تقدر بنسبة 25 % من الأرباح المحققة، حددنا قيمة الضريبة على الأرباح الشركات الواجبة الدفع بمبلغ 332.399,50 دج، تتوزع كما هو مبين في الجدول الآتي:

	2006(دج)	**2007(دج)**	**2008(دج)**	**2009(دج)**
الأرباح الإجمالية المعاد تشكيلها	2 151 205,00	1 137 101,00	3 603 282,00	5 525 085,00
الأرباح المصرح بها	1.181.517,00	1 137 101,00	3 466 482,00	5301 975,00
الأرباح الاجمالية غير مصرح بها	969 688,00	0	136 800,00	223 110,00
الضرية على أرباح الشركات نسبة 25 %	242 422,00	0	34 200,00	55 777,50
المجموع				**50399 332**,

4.1. الضريبة على الدخل الإجمالي IRG/BIC

إن الأرباح الصافية المحققة تكون بدورها خاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي صنف الأرباح الصناعية والتجارية IRG/BIC حددنا قيمة الضريبة على الدخل الإجمالي صنف الأرباح التجارية والصناعية بالنسبة

للأرباح الإجمالية غير المصرح بها بعد خصم الضريبة على أرباح الشركات، بمبلغ 136.083,15 دج يتوزع كما هو مبين في الجدول الآتي :

السنوات	2006(دج)	2007(دج)	2008(دج)	2009(دج)
الأرباح غير مصرح بها	969 688,00	-	136 800,00	223 110,00
% 25 IBS	242 422,00	-	34 200,00	55 777,50
الربح الصافي الخاضع للضريبة	727 266,00	-	102 600,00	167 332,50
نسبة IRG/BIC	15%	10%	10%	10%
الضريبة IRG/BIC	109 089,90	-	10 260,00	16 733,25
المجموع				**15083,136**

2. حساب الغرامات الناجمة عن الضرائب المفروضة

بتطبيق نص المادة 33 الفقرة 01 من قانون المالية التكميلي حددنا الغرامات الواجبة الدفع بالنسبة لمختلف الضرائب كالآتي :

1.2.بالنسبة للرسم على النشاط المهني TAP

حددنا العرامات الواجبة الدفع بالنسبة للرسم على النشاط المهني TAP، مبلغ 4.873,50 دج تتوزع كالآتي :

السنوات	الضريبة الأصلية الواجبة الدفع (دج)	نسبة الغرامات	مبلغ الغرامة (دج)
2006	24 650,00	15%	3 697,50
2007	-	10%	0

2008	9 120,00	10%	912,00
2009	2 640,00	10%	264,00
المجموع	**36 410,00**		**873,50 4**

2.2. بالنسبة للرسم على القيمة المضافة TVA

حددنا قيم الغرامات الواجبة الدفع بالنسبة للرسم على القيمة المضافة بمبلغ 153.013,29 دج تتوزع كما هو مبين في الجدول الآتي :

	السنوات	الضريبة الأصلية الواجبة الدفع (دج)	نسبة الغرامات	مبلغ الغرامة (دج)
بالنسبة للرسم على القيمة المضافة	**2006**	209 525,00	15%	31 428,75
	2007	-	10%	0
	2008	77 520,00	10%	7 752,00
	2009	22 440,00	10%	2 244,00
إعادة الرسم على القيمة المضافة بالنسبة للتثبيتات المباعة	**2006**	267 075,17	25%	66 768,79
	2007	0	25%	0
	2008	120 696,00	25%	30 174,00
	2009	58 583,00	25%	14 645,75
المجموع		**755 839,17**		**153.013,29**

3.2. بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات IBS

حددنا الغرامات الواجبة الدفع بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات بمبلغ 45.361,05 دج

تتوزع كما هو مبين في الجدول الآتي :

السنوات	الضريبة الأصلية الواجبة الدفع (دج)	نسبة الغرامات	مبلغ الغرامة (دج)
2006	242 422,00	15%	36 363,30
2007	-	10%	-
2008	34 200,00	10%	3 420,00
2009	55 777,50	10%	5 577,75
المجموع	**332 399,50**		**45361,05**

4.2.بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي IRG/BIC

حددنا الغرامات الواجبة الدفع بالنسبة للضريبة على IRG/BIC بمبلغ 34.020,79 دج

تتوزع كما هو مبين في الجدول الآتي :

	الضريبة الأصلية الواجبة الدفع (دج)	نسبة الغرامات	مبلغ الغرامة (دج)
2006	109 089,90	25%	27 272,48
2007	0	25%	0
2008	10 260,00	25%	2 565,00
2009	16 733,25	25%	4 183,31
المجموع	**136 083,15**		**34020,79**

3. جدول تلخيصي للضرائب الإجمالية الواجبة الدفع

حددنا الضرائب الإجمالية الواجبة الدفع بمجموع 1.498.000,45 دج، بما فيه مبلغ 1.260.731,82 دج يمثل الضرائب الأصلية ومبلغ 237.268,63 دج يمثل الغرامات الناجمة عنها، كما هو مبين في الجدول الآتي :

الضريبة	السنوات	الضريبة الأصلية (دج)	الغرامات (دج)	مجموع الضرائب (دج)
الرسم على النشاط المهني TAP	2006	24 650,00	3 697,50	28 347,50
	2007	-	-	-
	2008	9 120,00	912,00	10 032,00
	2009	2 640,00	264,00	2 904,00
بالنسبة للرسم على القيمة المضافة TVA	2006	209 525,00	31 428,75	240 953,75
	2007	-	-	-
	2008	77 520,00	7 752,00	85 272,00
	2009	22 440,00	2 244,00	24 684,00

إعادة الرسم على	**2006**	267 075,17	66 768,79	333 843,96
القيمة المضافة	**2007**		-	-
بالنسبة للتثبيثات	**2008**	120 696,00	30 174,00	150 870,00
المباعة	**2009**	58 583,00	14 645,75	73 228,75
	2006	242 422,00	36 363,30	278 785,30
الضريبة على أرباح	**2007**	-	-	-
الشركات IBS	**2008**	34 200,00	3 420,00	37 620,00
	2009	55 777,50	5 577,75	61 355,25
الضريبة على الدخل	**2006**	109 089,90	27 272,48	136 362,38
الإجمالي	**2007**	-	-	-
IRG/BIC	**2008**	10 260,00	2 565,00	12 825,00
	2009	16 733,25	4 183,31	20 916,56
المجموع الكلي		**1 260 731,82**	**237 268,63**	**1 498 000,45**

- **تحديد قيمة الضرائب الإجمالية الواجبة التخفيض**

بتخفيض الضرائب الإجمالية الواجبة الدفع المحددة بمبلغ 1.498.000,45 دج، من مجموع الضرائب المفروضة على شركة HP المحددة بمبلغ 4.754.338,00 دج، نتحصل على مبلغ **3.256.337,55 دج (ثلاثة ملايين ومائتان وستة وخمسون ألف وثلاث مائة وسبعة وثلاثون دينار وخمسة وخمسون سنتيم)**، وهو

ما يمثل إجمالي الضرائب الواجبة التخفيض، بما فيها الضرائب الأصلية الواجبة التخفيض بمبلغ

2.595.643,18 دج والغرامات الناجمة عنها واجبة التخفيض بمبلغ **660.694,37 دج**.

الخلاصة

إلى هنا، نكون قد استوفينا مهمّتنا كما قضي به الحكم رقم الفهرس XX/XX، الصّادر عن المحكمة الإدارية بمستغانم في الجلسة العلنية المنعقدة بتاريخ 2013/01/29.

قمنا باستدعاء الطّرفين للحضور إلى مكتبنا، أين حضر، ممثل الشركة ذات المسؤولية المحدودة HP، الذي قمنا باستقباله، كما استمعنا إلى تصريحاته واستلمنا منه الوثائق المتعلقة بالقضية موضوع دعوى الحال. أما بالنسبة إلى ممثل إدارة الضرائب، استمعنا إلى تصريحاته عند الانتقال إلى مديرية الضرائب.

من خلال دراسة وتحليل الوثائق المقدمة لنا، تبين أنه بموجب إعلان بالمراقبة رقم 302، الصادر بتاريخ 2010/04/11 عن إدارة الضرائب بمستغانم، تم إعلام الشركة ذات المسؤولية المحدودة HP بأنها محل تحقيق مصوب في المحاسبة. وذلك للفترة الممتدة من 2006/01/01 إلى غاية 2009/12/31. وبموجب الإشعار بإعادة التقويم رقم 1161 بتاريخ 2010/12/15، تم إبلاغ الشركة ذات المسؤولية المحدودة HP بنتائج التحقيق المصوب في المحاسبة.

وبموجب الإرسالية المؤرخة في 2011/01/17 المودعة لدى مديرية الضرائب بتاريخ 25 جانفي 2011 تحت رقم 142، أجاب مسير الشركة على جميع النقاط الواردة في الإشعار بإعادة التقويم رقم 1161، مبديا عدم رضاه عن النتائج الأولية للتحقيق المصوب في المحاسبة للسنوات موضوع المراقبة.

وبموجب الإشعار بإعادة التقويم النهائي رقم 280 بتاريخ 23 مارس 2011، تمّ إبلاغ الشركة ذات المسؤولية المحدودة HP بالنتائج النهائية للتحقيق المصوب في المحاسبة، للفترة الممتدة من 2006/01/01 إلى غاية 2009/12/31. آخذين بعين الاعتبار لبعض الملاحظات الواردة في إرسالية الشركة ذات المسؤولية المحدودة، وبالنتيجة فرض تعديل ضريبي. وبموجب الإشعار بالدفع رقم 2011/137 بتاريخ 28 أفريل 2011، تم إشعار الشركة ذات المسؤولية المحدودة HP بالمبلغ النهائي للضرائب الواجبة الدفع والغرامات الناجمة عنها،

والناتجة عن التحقيق المصوب في المحاسبة بالنسبة لسنوات النشاط من 2006 إلى 2009 وذلك بمبلغ إجمالي يساوي 4.754.338 دج.

وبتاريخ 2011/12/08 تقدّمت الشركة ذات المسؤولية المحدودة HP بتظلم، لدى مديرية الضرائب بمستغانم. وبموجب قرار رفض الشكاية الصادر بتاريخ 14 ديسمبر 2011 عن مديرية الضرائب بمستغانم، تبين بأن هذه الأخيرة رفضت كليا الشكاية التي تقدمت بها الشركة ذات المسؤولية المحدودة HP، فيما يتعلق بالتعديل الضريبي الناجم عن التحقيق المصوب في المحاسبة بالنسبة للسنوات من 2006 إلى 2009.

تقدمت الشركة ذات المسؤولية المحدودة HP بطعن لدى اللجنة الولائية للضرائب، التي قررت في الجلسة المنعقدة بتاريخ 29 جويلية 2012، منح تخفيض جزئي بمبلغ 1.3249.231,00 دج.

ومن خلال الأعمال الفنية التي قمنا بها حددنا أرقام الأعمال الإجمالية والأرباح الإجمالية التي حققتها الشركة ذات المسؤولية المحدودة HP، والتي على أساسها قمنا بحساب الضرائب الإجمالية الواجبة الدفع التي جاءت بمجموع 1.498.000,45 دج، بما فيه مبلغ 1.260.731,82 دج يمثل الضرائب الأصلية ومبلغ 237.268,63 دج يمثل الغرامات الناجمة عنها.

وبتخفيض الضرائب الإجمالية الواجبة الدفع المحددة بمبلغ 1.498.000,45 دج، من مجموع الضرائب المفروضة على شركة HP المحددة بمبلغ 4.754.338,00 دج، نتحصل على مبلغ **3.256.337,55 دج (ثلاثة ملايين ومائتان وستة وخمسون ألف وثلاث مائة وسبعة وثلاثون دينار وخمسة وخمسون سنتيم)**، وهو ما يمثل إجمالي الضرائب الواجبة التخفيض، بما فيها الضرائب الأصلية الواجبة التخفيض بمبلغ **2.595.643,18 دج** و الغرامات الناجمة عنها واجبة التخفيض بمبلغ **660.694,37 دج**.

و تبعا لما سبق، قُمنا بتحرير هذا التّقرير الذّي أنهيناه وأمضيناه بمكتبنا بتاريخ 22 فيفري 2016.

الخبيـــر

تمكنا من خلال دراستنا لموضوع الخبرة القضائية من الخروج باستنتاجات هامة متعلقة بعمليات الخبرة منذ بدايتها حتى نهايتها وكدا جميع الاستثناءات و بعض الحالات الخاصة المتعلقة بها ، و كذلك جل الأمور الخاصة بالخبير القضائي من واجبات وحقوق و مسؤوليات ويمكن تلخيص هذه الاستنتاجات التي تم التوصل إليها فيما يلي :

- الخبرة القضائية هي عبارة عن وسيلة للتحري يلجا إليها القضاة كلما احتاجوا إلى من ينورهم في مسائل أو نوازل تفوق قدراتهم المهنية و الثقافية، و هذا ما يؤكد الفرضية الأولى.
- هناك عدة مجالات تشمل عمل الخبير المحاسبي القضائي، خاصة تلك الخبرات المتعلقة بالأمور الإدارية و التجارية و الجزائية، و هو ما يؤكد الفرضية الثانية.
- إن عمل الخبير القضائي حساس و مهم ،إذ يمكن أن تقوم على أساسه الأحكام الصادرة عن القضاة، و هذا 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 احد منهم مهما كانت الأسباب، هذا ما يؤكد الفرضية الثالثة.
- إن الهدف من رأي الخبير أن يبين و يوضح جوانب مسالة فيها نزاع، فهو يتأكد من مختلف جوانب المسألة محل النزاع، ويذكر الأعمال و يقدر الخسائر أو الضرر الحاصل.

ولرأي الخبير تأثير كبير على رأي القاضي ولو انه ليس ملزما بإتباع الخبير إن كان يعتقد عكس اعتقاده.

- 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 و كل ما يمكن أن ينجم عن هذا التعيين كرفض الخبير للمهمة أو رده من طرف الخصوم.

- هناك عدة إجراءات و أعمال على الخبير القضائي الذي يقبل بالمهمة التي أسندها له القضاء، بما فيها استدعاء الأطراف والانتقال إلى عين المكان،وجمع المعلومات وتحليلها بعد قيامه بمختلف التقديرات و الحسابات اللازمة ، ثم يقوم بإيداع التقرير بعد تحريره إبداء رأيه الخاص.
- ليس ضروري أن يقبل القاضي بعمل الخبير مباشرة، فله أن يلغيه سواء كليا أو جزئيا أو يقبل به حسب ما اطمأن إليه من أعمال ، كما أنه للأطراف كذلك الحق في الطعن في التقرير الذي يقدمه الخبير.

أولا: الكتب:

الكتب باللغة العربية:

1. أحمد شوقي الشلقاني، **مبادئ الإجراءات الجزائية في التشريع الجزائري** ، ديوان المطبوعات الجامعية.
2. بربارة عبد الرحمان، **شرح قانون الإجراءات المدنية و الإدارية** ، منشورات البغدادين الجزائر، 2009.
3. خلوفي رشيد، **قانون الإجراءات المدنية**، ديوان المطبوعات الجامعية،1996.
4. سليمان مرقش، **أصول الاثبات و إجراءاته**، الجزء الثاني، الطبعة الرابعة، 1986.
5. عباس العبودي، **شرح أحكام الإثبات المدني**، الطبعة الثالثة، 2011، دار الثقافة للنشر و التوزيع، عمان.
6. عثمان أمال عبد الرحيم، **الخبرة في المسائل الجنائية**، دار النهضة العربية، مصر، 1964.
7. علي الحديدي، **الخبرة في المسائل المدنية و التجارية**، الطبعة الأولى، دار النهضة العربية، القاهرة، 1993.
8. محمد حزيط، **الخبرة القضائية في المواد المدنية و الإدارية في القانون الجزائري**، دار هومة للنشر، الجزائر،2014.
9. محمد حسن قاسم، **قانون الإثبات في المواد المدنية والتجارية**، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان،2007 .
10. محمد زهدور، **الموجز في الطرق المدنية للإثباث في التشريع الجزائري**،1991.
11. محمود السيد عمر، **أنواع التحكيم و تمييزه عن الخبرة و الصلح و الوكالة**، دار المعارف، 2003.
12. محمود توفيق اسكندر، **الخبرة القضائية**، دار هومة، الجزائر، 2002.

13. محمود جمال الدين زكي، **الخبرة في المواد المدنية و التجارية**، مطبعة جامعة القاهرة، 1990.

14. مراد محمود الشنيكات، **في مؤلفه بعنوان الإثبات بالمعاينة و الخبرة في القانون المدني**- دراسة مقارنة-، دار الثقافة للنشر و التوزيع، عمان، 2011.

15. مولاي ملياني بغدادي، **الخبرة القضائية في المواد المدنية**، مطبعة دحلب، الجزائر،1992.

16. نبيل صقر، نزيهة مكاري، **الوسيط في القواعد الإجرائية و الموضوعية للإثبات في المواد المدنية**، دار الهدى، الجزائر،2009 .

17. نصر الدين هنوني، نعيمة تراعي، **الخبرة القضائية في مادة المنازعات الإدارية**، دار هومة، الجزائر، 2007 .

18. يحي بكوش، **أدلة الإثبات في القانون المدني الجزائري و الفقه الإسلامي**، الشركة الوطنية للنشر والتوزيع، الجزائر.

ثانيا: رسائل الماجستير و الدكتوراه

1. أحمد فاضل، **الدور الإيجابي للقاضي في الدعوى المدنية**، رسالة لنيل درجة دكتوراه دولة في القانون، جامعة الجزائر،2012 .

2. كريمة بغاشي، **الخبرة القضائية في المواد المدنية**، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، فرع العقود و المسؤولية، جامعة الجزائر،2001 .

ثالثا: الجرائد و التقارير

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

رابعا: النصوص القانونية

الأوامر:

1. الأمر66-144 بتاريخ 08 أوت 1966.

القوانين:

1. قانون رقم 08- 09 المؤرخ في 25 فيفري 2008 المتضمن قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.
2. قانون الإجراءات الجبائية، (berti)،2002/2001.
3. قانون رقم 10- 01 المؤرخ في 27 جوان 2010 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات.

المراسيم:

1. المرسوم التنفيذي رقم 95 – 310 المؤرخ في 18 جمادى الأولى عام 1416 هـ الموافق لـ 10 أكتوبر 1995.

ليس الوقت المعاصر الذّي نعيشه فقط بل حتّى التّاريخ أظهر العمل الجبّار والمتواصل الذّي عملت عليه مختلف الشّعوب و الحضارات للنّمو و الرّفع من المستوى المعيشي والاجتماعي على جميع المستويات الثّقافية و الأمنية والمعيشية.

و كما هو أكيد فإنه ليس من السّهل الوصول إلى هذا المستوى إلاّ إذا كان هذا المجتمع يقوم أساسا على قواعد ثابتة و قوية تُحقّق له الاستقرار , ومن أحد و أهمّ هذه القواعد العدالة، فلا يمكن لأيّ مجتمع مهما اختلفت عقائده و ثقافاته وغنى ثرواته أن يكون مزدهرا ما لم يتحقق فيه شرط العدالة .

و للقاضي النّصيب الأكبر و الأوفر في تحقيق العدالة في المجتمع , فكلّما اقتربت أحكامه إلى الصواب كلّما اقترب إلى العدل و الإنصاف , و لا يتسنّى له ذلك إلاّ إذا اعتبر القانون دليلا له و طريقه السوي الّذي لا يحيد عنه و هو القاعدة الّتي عليه أن يلتزم بها، فالقانون ينصّ على المبادئ العامّة الّتي تجري على جميع النّاس و الّتي عليهم التّقيّد بها .

و لكن مهما كانت قوة القاضي في معرفته و سيطرته على القوانين إلاّ أنّه يمكن أثناء فصله في بعض القضايا المعروضة عليه أن يلجأ إلى من ينوّره في بعض المسائل والاختصاصات الّتي ليس له دراية فيها , فيكلّف أحد من أهل المعرفة ليقدّم له المعلومات الضرورية للفصل في النّزاع المرفوع إليه .

إذن فالقانون يخوّل للقاضي أن يستعين بأشخاص مختصّين في فنّ من الفنون أو علم من العلوم يساعدونه في اتخاذ أحكامه, و قد يكون ذلك تلقائيا من القاضي أو نزولا عند رغبة الخصوم, فيعتبر بذلك هؤلاء الأشخاص الّذين يتمّ اختيارهم أعوان للعدالة, و يُسمّون بالخبراء القضائيين.

حيث يقومون بمجموعة من الأبحاث و الحسابات و التّقديرات و الّتي تترجم في تقرير كتابي يقدّمه الخبير للقاضي, و تسمّى هذه المجموعة من العمليات باسم الخبرة القضائية.

رغم أنّ القاضي ليس ملزما بإتّباع الخبير إن كان يعتقد عكس اعتقاده , بيد أنّ رأي الخبير له تأثير كبير على رأي القاضي , و هذا إن دلّ على شيء إنّما يدلّ على أهمّية دور الخبير , فللخبير نصيبه هو الآخر في تحقيق العدالة في المجتمع و هذا ما يجعل من الخبرة القضائية كموضوع يستحق البحث و الدّراسة .

و تختلف الخبرة القضائية باختلاف القضايا المعروضة على القضاء , فقد تكون خبرة متعلقة بأمور تجارية أو جنائية أو إدارية , و يتمّ على هذا الأساس اختيار الخبراء كلّ حسب القضية الّتي تناسب اختصاصه .

و لقد فصّل القانون مهام كلّ خبير, فوضع الخبير الجنائي و الخبير العقاري والخبير المحاسبي.. الخ.

فالخبرة القضائية موضوع شاسع و واسع, وما يهمّنا و ما سنقتصر عليه في دراستنا للموضوع هو الخبرة المتعلّقة بالأمور الإدارية و التّجارية و الّتي تكون في غالب الأحيان من اختصاص الخبير المحاسبي.

أولا : طرح الإشكالية

للإلمام و الإحاطة الجيّدة بهذا الموضوع تمّ طرح الإشكالية أدناه:

ما هي المراحل و الإجراءات الّتي تؤخذ بعين الاعتبار عند القيام بالخبرة في المجال التجاري و الإداري ؟

و من خلال هذه الإشكالية تبرز التّساؤلات الفرعية التّالية :

- ماذا يُقصد بالخبرة القضائية و ما هي الأهمّية و الدور الّتي تلعبه في العدالة ؟
- من هو الخبير المحاسبي، و كيف يتمّ تعيينه، و ما هي الشروط الّتي يجب أن تتوفر فيه ؟
- ما هي العمليات و الإجراءات الّتي يقوم بها الخبير لإنجاز تقرير الخبرة، و ما مدى تأثيره على الحكم ؟

ثانيا: الفرضيات

في ضوء العرض السابق ومن أجل تفسير الإشكالية، ومحاولة الإجابة عن التساؤلات المطروحة سابقًا، يمكن صياغة الفرضيات التالية بهدف طرحها للمناقشة، و اختبار صحتها، والتي يمكن تلخيصها كالآتي:

1. هناك عدة إجراءات و مراحل مختلفة يقوم بها الخبير خلال إنجازه لتقرير الخبرة وتتمثل في مجموعة من الحسابات و الملاحظات و التقديرات من جهة و اتصالات مع أطراف القضية عن طريق التنقل إلى أماكن معينة أو استدعاء هذه الأطراف من جهة أخرى.
2. إن الخبرة القضائية بمختلف مجالاتها لأوسع من أن تحصر في تعريف أو مفهوم واحد فهناك من يرى أنها وسيلة للتحري و هناك من يرى أنها طريقة من طرق الإثبات...الخ من المفاهيم التي تتعدد باختلاف الزوايا التي ينظر إليها منها، و هي تلعب دورا هاما في العدالة خاصة في تلك النوازل أو المسائل التي

يستعص على القاضي الفصل فيها و التي تحتاج إلى فنيين و محترفين ينورون للقاضي السبيل لفصله في هذه المسائل.

3. إن الخبير المحاسبي رجل من أهل المعرفة مختص في المحاسبة و الذي يكلف بوضع تقرير حول بعض النزاعات في مسائل تتعلق باختصاصه و لقد حدد القانون الشروط التي يجب أن تتوفر فيه.

4. غالبا ما يكون للتقرير الذي يقدمه الخبير للمحكمة تأثير على حكم القاضي خاصة إذا كان هذا الأخير قد بنى قراره على أساس المعطيات التي قدمت له في تقرير الخبرة.

ثالثا: أهمية البحث

تأتي أهمية هذا البحث نتيجة إلى عدة اعتبارات نذكر أهمها:

1. إظهار مدى أهمية الخبرة القضائية في المسائل المدنية و التجارية.
2. تمكين القاضي في تكوين قناعته في إيجاد الحل حول النزاع نظرا لمحدودية تكوين القاضي في بعض المجالات البعيدة عن مجال القانون.

رابعا: أهداف البحث

نسعى من خلال قيامنا بهذا البحث إلى تحقيق جملة من الأهداف أهمها:

1. تحديد بدقة الدور المنوط للخبير لأداء مهمته دون التدخل في اختصاصات القاضي.
2. ضبط إجراءات الخبرة القضائية بصورة دقيقة و ذلك تجنبا لإطالة الفصل في النزاع.
3. و ضع نظام لتوزيع المهام بين الخبراء كل حسب تخصصه.
4. فسح المجال للخبير للقيام ببعض المهام التي يراها ضرورية.

خامسا: مبررات اختيار موضوع البحث

من أهم الأسباب التي دفعتنا إلى اختيار و دراسة هذا الموضوع ما يلي:

1. قلة الدراسات الأكاديمية التي تناولت موضوع الخبرة و خصته بالبحث بما يفيد ضبط مختلف الإشكالات التي تثيرها.
2. يعتبر موضوع الخبرة القضائية من المواضيع التي ينحصر مجالها في التطبيق العملي أمام القضاء.

3. الرغبة الشخصية في الإلمام بموضوع الخبرة القضائية وضبط مختلف القواعد التي تحكم نطاق تطبيقها ومحاولة منا في الإسهام ولو بقليل في إضفاء بعض التوضيحات حول هذا الموضوع.

سادسا: الدراسات السابقة

1. **الدور الإيجابي للقاضي في الدعوى المدنية**، رسالة لنيل درجة دكتوراه دولة في القانون، جامعة الجزائر،2012 ، من إعداد الباحث أحمد فاضل.
2. **الخبرة القضائية في المواد المدنية**، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، فرع العقود والمسؤولية، جامعة الجزائر،2001 ، من إعداد الباحث كريمة بغاشي.

سابعا: المنهج المستخدم في البحث

في إطار القيام بتحليل ومعالجة الإشكالية، وبهدف اختبار صحة الفرضيات المقترحة، استخدمنا في بحثنا هذا المنهجين الوصفي و التحليلي وذلك للاستدلال على مضامين الدراسات والأبحاث المتعلقة بالحقلين المعرفيين لهذا الموضوع، بغرض تحليل واستنباط المفاهيم و الأسس المكوّنة للإطار النظري و التطبيقي لموضوع هذا البحث ، بالإضافة إلى استخدام منهج دراسة الحالة محاولين إسقاط ما جاء في الجانب النظري على القضية المعروضة.

ثامنا: تقسيمات البحث

و لدراسة هذا الموضوع بشكل جيد فقد قسم هذا البحث إلى مقدمة عامة، فصلين نظريين و فصل تطبيقي تليهم خاتمة عامة.

الفصل الأول: و قد تناول هذا الفصل تعاريف عامة عن الخبرة و أهم الأحكام المتعلقة بالخبير إضافة إلى مختلف الخبرات المتعلقة بمهنة الخبير المحاسبي.

الفصل الثاني: تم التطرق في هذا الفصل إلى كيفية سير عملية الخبرة بدءا من الأمر بتنفيذ الخبرة فكيفية القيام بمختلف الإجراءات لإنجاز التقرير و كذا أهم ما تخلفه هذه الخبرة من أثر على الحكم.

الفصل الثالث: هذا الفصل عبارة عن دراسة حالة تطبيقية لملف قضية عرضت على القضاء تحمل في طياتها أغلب ما تم التطرق إليه في الدراسة النظرية.

و ستختتم هذه الدراسة بخـاتمة عـامة، نستعرض فيها أهم النتائج المتوصل إليها، بالإضافة إلى جملة من التوصيـات والاقتراحـات.

فهـــــرس المحتويـــــات

إهـداء

شكـر

فـــهرس المحتويـــات

مـقدمة عـــامة..... أ - ح

الفصل الأول: قـــواعد الخبرة العـــامة

تمهـــيد.....14

المبحث الأول: مفهوم الخبرة القضائية

المطلب الأول: تعاريف عامة عن الخبرة القضائية.....15

المطلب الثاني: أنواع الخبرة القضائية 16

المطلب الثالث: خصائص الخبرة القضائية في المواد المدنية و الإدارية..... 17

المطلب الرابع: أهمية الخبرة القضائية.....20

المطلب الخامس: مجال الخبرة القضائية في المواد المدنية و الإدارية.....20

المبحث الثاني : أحكام عامة عن الخبير

المطلب الأول : تعريف الخبير ودوره في القضاء.....22

المطلب الثاني: اعتماد الخبير في المحكمة 23

المطلب الثالث : الشروط التي يجب أن تتوفر في الخبير.....24

المطلب الرابع: واجبات الخبير و أتعابه.....27

المطلب الخـــامس: علاقـــات الخبيـــــر 28

المبحث الثالث : الخبير المحاسبي و أهم الخبرات المتعلقة باختصاصه

المطلب الأول : تعريف الخبير المحاسبي.....30

المطلب الثاني : حق ممارسة الخبرة القضائية المحاسبية.....30

المطلب الثالث :الخبرة في الشؤون الإدارية.....31

المطلب الرابع: الخبرة في الشؤون التجارية.....31

المطلب الخامس: الخبرة في الشؤون الجبائية.....31

المطلب السادس: الخبرة في القضايا الاستعجالية.....31

خلاصـــــة.....33

الفصل الثاني: *الشروع في الخبرة الإدارية و التجارية*

تمهـــــيد.....35

المبحث الأول: الأمر بتنفيذ الخبرة

المطلب الأول : تعيين الخبير في القضية 36

المطلب الثاني : حالات خاصة بتعيين الخبير 37

المطلب الثالث: رد الخبير الذي عينته المحكمة من طرف الخصوم.....40

المطلب الرابع: تبليغ حكم التعيين للخبير.....41

المطلب الخامس: رفض الخبير للمهمة.....42

المبحث الثاني: عمليات الخبرة

المطلب الأول: استدعاء الأطراف و الاستماع لهم.....43

المطلب الثاني: انتقال الخبير إلى عين المكان.....44

المطلب الثالث : جمع المعلومات و تحليلها.....44

المطلب الرابع: رأي الخبير.....45

المطلب الخامس: تحرير تقرير الخبرة وإيداعه لدى المحكمة.....46

المبحث الثالث: تأثير تقرير الخبرة على الحكم

المطلب الأول : قيمة الخبرة الإثباتية.....49

المطلب الثاني: إلغاء الخبرة.....50

المطلب الثالث: مسؤولية الخبير 52

المطلب الرابع: حقوق الخبير.....55

المطلب الخامس: محاولة الصلح ما بين الأطراف من طرف الخبير.....56

خلاصـــــة: 58

الفصل الثالث: دراسة حالة تطبيقية لخبرة قضائية بين الإدارة الجبائية و شركة HP "مستغانـم"

تمهيد.....60

المبحث الأول : التعريف بالمكتب ميدان الدراسة

المطلب الأول: التعريف بالمكتب.....61

المطلب الثاني : مهـــام المكتب..... 61

المطلب الثالث: التنظيم و التسيير الداخلي للمكتب..... 62

المبحث الثاني : الشروع في الخبرة

المطلب الأول: الحكم بالخبـــرة و تعيين الخبير 64

المطلب الثاني: تبليـــغ الحكم بالخبـــرة..... 65

المطلب الثالث: استدعاء الطرفين و استماع إليهم..... 65

المطلب الرابع: دراسة و تحليل الوثائق 67

خلاصـــة 85

خـــاتمة عـــامة..... 89

قـــائمة المراجـــع..... 92