

الخبرة القضائية المحاسبية كألية لتقييم القاعدة التجارية

- دراسة حالة تعويض استحقاقى لأحد المحلات التجارية -

Judicial accounting expertise as a mechanism for evaluating the Goodwill

- A case study of compensation for one of stores -

د. مامي علي، أستاذ محاضر (*)

جامعة المدية، الجزائر

mami_ali_11@hotmail.com

أ.د عمر علي عبد الصمد، أستاذ،

جامعة المدية، الجزائر

Samado05@yahoo.fr

تاريخ الاستلام: 2024/07/21 تاريخ القبول للنشر: 2024/09/03

ملخص:

تمحورت هاته الدراسة حول الخبرة القضائية المحاسبية ودورها في تحديد الأصول المعنوية للكيانات الاقتصادية لاسيما القاعدة التجارية للمحلات، من خلال تسليط الضوء باختصار حول الخبرة القضائية المحاسبية ومفهوم القاعدة التجارية ومكوناتها، وكذا كيفية تقييمها ومختلف الطرق التي تساعد في ذلك، عن طريق دراسة حالة حقيقية تتعلق بالتعويض استحقاقى لاحد المحلات التجارية. حيث وضحنا فيها كل الخطوات والمعلومات المتعلقة بموضوعنا، وقمنا بحساب قيمة القاعدة التجارية للمحل ومن ثم تحديد التعويض الاستحقاقى النهائي باستخدام مختلف الطرق المحاسبية بشكل موضوعي وعادل.

الكلمات المفتاحية: (خبرة قضائية محاسبية، القاعدة التجارية، التعويض الاستحقاقى).

Abstract:

This study focused on judicial accounting expertise and its role in determining the intangible assets of economic entities, especially the Goodwill of stores, by briefly shedding light on judicial accounting expertise and the concept of the Goodwill and its components, as well as

how to evaluate it and the various methods of evaluations, and this is by determining a case study of compensation of Goodwill for one of stores.

we explained all the steps and information related to our topic, and we calculated the value of the Goodwill and then determined the final compensation using various accounting methods in an objective and fair manner.

key words:Judicial accounting expertise, Goodwill, compensation.

مقدّمة:

تمثل القاعدة التجارية أحد الأصول المعنوية ذات الأهمية بالنسبة للمؤسسات الاقتصادية، كما يعتبر تحديد القاعدة التجارية من المسائل المحاسبية الصعبة والمعقدة نظرا لاختلاف البيئة القانونية والاقتصادية وكذا عدم اتفاق الأكاديميين والمهنيين حول طرق تحديدها.

أما بالنسبة للبيئة الجزائية ونظرا لكون هاته المسألة معقدة وحساسة فإن المشرع الجزائري أولى لها أهمية كبيرة وخصص لها إطار قانوني لاسيما من خلال القانون التجاري سواء فيما يخص تقديم القاعدة التجارية كحصة في رأس المال الشركات أو فيما يعرف بتقييم القاعدة التجارية للمحلات في إطار ما يعرف بالتعويض الاستحقاق، كما خصص لها التشريع الجبائي الجزائري أيضا حيزا على اعتبار أن عملية التقييم نفسها قد تترتب عنها قيمة مالية تخضع لضرائب ورسوم مستحقة.

ويتم اللجوء عادة في الجزائر لحل هاته المسألة إلى القضاء، حيث يعهد القاضي هاته المهمة إلى خبير قضائي متخصص فيما يعرف بالخبرة القضائية المحاسبية وهي أحد المهام التي يعنى بها محافظ الحسابات أو الخبير المحاسبي والذين لهم الحق قانونا في اكتساب صفة الخبير القضائي بعد تعيينهم من طرف القضاء، حيث يقوم الخبير القضائي بالمفاضلة بين مجموعة من الطرق المحاسبية والمالية لتقييم ذلك الأصل بشكل موضوعي وعادل ليكون محل رضا مختلف الأطراف.

وبناء على ما تقدم فإن الإشكالية الرئيسية لدراستنا هاته يمكن صياغتها على الشكل

التالي:

كيف يتم تقدير القاعدة التجارية في إطار الخبرة القضائية المحاسبية في ظل التشريع

الجزائري والنظام المحاسبي المالي؟

وبغية الإجابة عن الإشكالية فإننا نهدف في دراستنا ما يلي:

- استعراض لمفاهيم الخبرة القضائية المحاسبية وكذا القاعدة التجارية ومكوناتها؛
- معرفة كيفية القيام بمتطلبات تقييم القاعدة التجارية من خلال استعراض لدراسة حالة واقعية بكل تفاصيلها في إطار خبرة قضائية محاسبية تتعلق بتعويض استحقاق.

المنهجية المتبعة:

للاستجابة لمتطلبات الدراسة اعتمدنا في البداية على المنهج الوصفي والتحليلي لاستعراض بعض المفاهيم والمصطلحات، وبغية التعمق أكثر في موضوع الدراسة ومعرفة جوانبه ارتأينا استخدام منهج دراسة الحالة من خلال اختيار لدراسة ميدانية واقعية معينة والتي تعتمد على جمع البيانات المختلفة ومن ثم تحليلها وصياغة هذه المراحل والخطوات والنتائج في شكل تقرير.

المبحث الأول: الخلفية النظرية للخبرة القضائية المحاسبية والقاعدة التجارية

ترتبط محاور دراستنا ارتباطا وثيقا بالجانب القانوني، وكذا بالجانب المالي والمحاسبي وبالتالي فمن الضروري أن نبدأ باستعراض المفاهيم من وجهة نظر قانونية ومحاسبية وفي إطار البيئة المحلية كما يلي:

المطلب الأول: ماهية الخبرة القضائية المحاسبية

تلجأ المحكمة عندما تعرض أمامها وقائع مجهولة يتطلب إثباتها معرفة وخبرة لا تتوفر عند رجال القضاء إلى الخبرة، فالقاضي يعتبر خبيرا في المسائل القانونية، أما المسائل الفنية فكان لزاما عليه أن يعين فيها خبيرا من أهل الاختصاص والمعرفة حتى يحسم النزاع على وجه العدالة والانصاف.(بوعبطة، 2023) ومن بين تلك القضايا ما يتعلق بالجانب المحاسبي والمالي، حيث نجد الخبرة القضائية المحاسبية والمالية.

الفرع الأول: مفهوم الخبرة القضائية

عرف المشرع الجزائري الخبرة القضائية بإيجاز بأنها(قانون الإجراءات المدنية والإدارية، المادة: 125): "تهدف إلى توضيح واقعة مادية تقنية أو علمية محضة للقاضي"، أما المحكمة العليا فقد عرفتها بأنها(كوروغلي، 2022، ص: 45): "الخبرة عمل مادي للتحقيق الذي هو من القانون، وأنه يحق لأي جهة قضائية الامر بإجرائها عملا بالمبدأ الذي يخول لهم اللجوء إلى كافة الوسائل الكفيلة بتنويرهم في إطار ما ليس ممنوعا قانونا"

الفرع الثاني: مفهوم الخبرة القضائية المحاسبية

أما بالنسبة للخبرة القضائية المحاسبية فقد عرفها المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA 2005) بأنها: "تطبيق مهارات خاصة في المحاسبة وتدقيق الحسابات، والشؤون المالية

والأساليب المالية وأجزاء من القانون والبحوث والمهارات التحقيقية لجمع وتحليل وتقييم أدلة الاثبات وتفسير النتائج والتقرير عنها، حيث أن المحاسبة تؤدي على شكل شهادة أو استشارة"

الفرع الثالث: ماهية الخبير القضائي المحاسبي

بالنسبة للشخص الممارس لهاته المهمة يسمى في الجزائر بالخبير القضائي وهو مهني معتمد سواء أو محافظ حسابات أو خبير محاسبي(القانون 10-01، 2010) معتمد ويعين من طرف القضاء(قانون الإجراءات المدنية والإدارية، المادة: 47-48)والذي يجب أن تتوفر فيه شروط محددة في القانون(المرسوم التنفيذي 95-310، 1995)يقوم بمهامه المسندة إليه من طرف القاضي الذي قام بتعيينه، بناء على مختلف الوثائق والمستندات المتاحة له وتصريحات المختلف الأطراف وفي إطار الحقوق والواجبات المحددة له في إطار القانون(المرسوم التنفيذي 95-310، 1995) ليقوم بصياغة الأشغال التي قام بها في شكل تقرير مكتوب يعبر فيه في الأخير عن رأيه الفني في شكل خلاصة ويقدم للجهة القضائية في مقابل ما يطلبه من أتعاب تتناسب مع حجم العمل المنجز والأتعاب والآجال وحسب تقدير الجهة القضائية.(قانون الإجراءات المدنية والإدارية، المادة:146)

المطلب الثاني: ماهية القاعدة التجارية

تمثل القاعدة التجارية في الجزائر احدي أكثر النزاعات التجارية في أروقة المحاكم، ويرجع هذا للعدد الكبير من المحلات التجارية المؤجرة سابقا والتي يريد ملاكها استرجاعها، والتي يرفض مستأجرها التخلي عنها دون تعويض مادي، وهذا ما يعرف اصطلاحا بالتعويض الاستحقاق. وفي هذا السياق يقوم الخبير القضائي المحاسبي معين من طرف المحكمة بمهمة تقييم القاعدة التجارية، حيث يملك الخبير العديد من الطرق والبدائل للقيام بهذه المهمة لاسيما في ظل النظام المحاسبي المالي(SCF) أو معايير المحاسبة الدولية والتقارير المالية (IAS) أو الطرق التي يعتمدها المشرع الجبائي.

الفرع الأول: مفهوم القاعدة التجارية

رغم أن المشرع الجزائري أولى أهمية كبيرة للقاعدة التجارية من خلال عدد المواد المتعلقة بهذا الخصوص لاسيما القانون التجاري فإن هذا الأخير لم يتضمن صراحة مفهوم محدد ودقيق لمصطلح القاعدة التجارية أو ما يتم تسميته من طرف البعض بالمحل التجاري، حيث نصت المادة 78 من القانون التجاري على أنه: "تعد جزءا من المحل التجاري الأموال المنقولة المخصصة لممارسة نشاط تجاري ويشمل المحل التجاري إلزاميا عملائه وشهرته والحق في الإيجار والمعدات والآلات والبضائع وحق الملكية الصناعية والتجارية، كل ذلك ما ليم ينص على خلاف ذلك"

كما عرفت المديرة العامة للمالية العمومية الفرنسية على أنها (Direction Générale de *finance publique*, 2012): "مجموعة الحقوق والقيم التي يتم من خلالها ممارسة التجارة أو الصناعة، وهو يتكون من عناصر مختلفة تجتمع في اتجاه واحد، والفعل الذي يمارسونه على بعضهم البعض، فهم يثمنون بعضهم البعض، حيث يكونون معا القاعدة التجارية، وعادة ما يتم تصنيف هذه العناصر إلى عناصر غير ملموسة وعناصر ملموسة."

وعليه يمكن أن نقول بأن القاعدة التجارية هي عبارة عن مال منقول تتضمن مجموع العناصر المادية والمعنوية المرتبطة ببعضها البعض والتي تولدت بفضل النشاط الذي قام به التاجر، حيث تمثل أصلا ذو قيمة مالية منفصل عن بقية الأصول الذي يمتلكها التثبيات والمخزونات أو النقديات.

الفرع الثاني: مكونات القاعدة التجارية

يتفق الأغلبية بأن القاعدة التجارية تشير إلى مجموعة العناصر الملموسة وغير الملموسة، تستثنى منها مجموع الحقوق اتجاه الغير، النقديات، محفظة القيم المنقولة والحقوق والحصص الاجتماعية (Claire Kuhn, 2018, p: 17).

وتتمثل عناصر القاعدة التجارية مثلما نصت عليه المادة 78 من القانون التجاري العديد من العناصر المادية والمعنوية، حيث نصت على أنه: "تعد جزءا من المحل التجاري الأموال المنقولة المخصصة لممارسة النشاط التجاري، ويشمل المحل التجاري إلزاميا عملائه وشهرته.

كما يشمل أيضا سائر الأموال الأخرى اللازمة لاستغلال المحل التجاري كعنوان المحل والاسم التجاري والحق في الايجار والمعدات والآلات والبضائع وحق الملكية الصناعية والتجارية كل ذلك مالم ينص على خلاف ذلك"

كما أن المادة 176 من القانون التجاري أشارت أيضا إلى العناصر التي تدخل في إطار ما يسمى بالتعويض الاستحقاقى مقابل إخلاء المحل وهي ما تم ذكرها بالقيمة التجارية للمحل التجاري التي تحدد وفقا لعرف المهنة مثلما تم ذكره في التشريع الفرنسي (Philippe Favre-Réguillon, 2023, p: 03)، مع ما قد يضاف إليه من مصاريف للنقل وإعادة التركيب وكذلك مصاريف وحقوق التحويل الواجب تسديدها لمحل تجاري من نفس القيمة.

المبحث الثاني: الدراسة الميدانية

تقييم القاعدة التجارية هو من بين المهام المعقدة التي تواجه الخبير القضائي المحاسبي على اعتبار أن هناك الكثير من العوامل التي تدخل بعين الاعتبار في تحديدها بدقة، إضافة إلى تعدد

الطرق التي يمكن استخدامها بهذا الخصوص والتي قد تكون نتائجها متباينة، ونحاول في هاته الدراسة الميدانية تسليط الضوء على حيثيات تقييم قاعدة تجارية لأحد المحلات في سبيل تحديد قيمة التعويض الاستحقاق الموضوعي والعادل من اجل إخلاء المحل كما يلي:

المطلب الأول: تقديم الخبرة

في إطار الحكم المسلم لنا من المدعي تحترقم القضيةورقم الجدول:والفهرس:..... بتاريخ: الصادر عن القسم التجاري -البحري لمحكمة المدينة والذي يخول لنا القيام بالمهام المذكورة في منطوق الحكم.

الفرع الأول: المهام المسندة للخبير

حسب منطوق الحكم الصادر عن محكمة المدينة والمؤرخ في 2024/05/09، تحت رقم

الفهرس، والذي ينص على القيام بالمهام التالية:

- استدعاء طرفي النزاع وفقاً للقانون والاطلاع على وثائقيهما وأخذ تصريحاتهما.
- معاينة المحل التجاري محل النزاع وتحديد مساحته وموقعه بدقة والمستغل من طرف المدعى عليه في نشاط تجاري يتمثل في حلويات، مرطبات، بيتزيريا...
- تحديد بدقة قيمة التعويض الاستحقاق المستحق للمدعى عليه مقابل إخلائه للمحل التجاري محل النزاع، على أن يكون مساوياً للضرر المسبب نتيجة عدم التجديد، وأخذاً بعين الاعتبار كل العناصر الأساسية في التقويم، طبقاً للمادة 176 من القانون التجاري المعدل والمتمم

الفرع الثاني: تحديد محاور الخبرة

كبدية لأشغالنا حررنا رسائل للطرفين، بغية الإجابة على المهمة المسندة لنا حيث نعرض

نتائج عملياتنا في تقرير الخبرة الحالي الذي يتضمن العناصر التالية:

- استدعاء الطرفين وتلقي وثائقيهما وتصريحاتهما؛

- استعراض نتائج المعاينة الميدانية للمحل؛

- تحليل الوثائق؛

- حساب التعويض الاستحقاق وتحديد بدقه.

المطلب الثاني: القيام بالمتطلبات القانونية والعملية للخبرة

للاستجابة لمتطلبات الخبرة تم استدعاء طرفي النزاع عن طريق المحضر القضائي، حيث

طلبنا منهم احضار الوثائق الضرورية التي لها علاقة بالقضية من أجل تحليلها وتم الاستماع

لتصريحاتهما وتدوينها، كما تم تحديد موعد معاينة المحل كما يلي:

الفرع الأول: تحليل الوثائق

من خلال دراستنا للوثائق المقدمة لنا من الطرفين وكذا تصريحاتهما، استخلصنا ما يلي:
المحل التجاري هو ملك للمدعي حازته عن طريق الإرث، مؤجر للمدعى عليه منذ سنة 1978 لاستغلاله كمتجر لبيع الحلويات والمرطبات وذلك بعقد إيجار شفوي، حيث تم رفع بدل الإيجار إلى 13.291.00 دج حسب حكم المحكمة بتاريخ 2018/10/25، به عداد للكهرباء والغاز وعداد للماء باسم المدعى عليه.

وسنعرض فيما يلي تحليل وشرح لأهم الوثائق المسلمة لنا من الطرفين:

- نسخة من السجل التجاري باسم المدعى عليه يمارس نشاط الحلويات منذ 1988/12/28 لفترة غير محددة؛
- نسخ من بعض وصولات دفع الإيجار، التي كان يدفعها المدعى عليه للسنوات 2012-2013-2014-2015-2016؛
- نسخة من التكاليف بالوفاء الخاص بدفع الإيجار عن طريق المحضر القضائي بعد رفع بدل الإيجار للفترة من 2016/12/06 إلى 2018/06/30؛
- نسخة من السلسلة رقم G12 لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة الخاص بالتصريح النهائي برقم الأعمال والإيرادات المهنية لسنوات 2020/2021/2022 مع وصل الدفع، الخاص بالمدعى عليه.

الفرع الثاني: المعاينة الميدانية للمحل

- قمنا بعملية المعاينة بحضور ممثل المدعي، والمدعى عليه، ف سجلنا المعلومات التالية:
- موقع المحل: يوجد المحل موضوع النزاع بالحي المذكور في منطوق الحكم، حيث لاحظنا وجود حركية للزبائن داخل المحل، كما أن موقع المحل يدخل ضمن المناطق التجارية النشطة.
 - وضعية المحل: محل يعود لسنة 1978 في وضعية جيدة.
 - طبيعة النشاط: يتمثل في إنتاج وبيع الحلويات حسب السجل التجاري.
 - هيكل المحل: يتكون من جزئين (السفلي والعلوي) وبه ثلاث جدران ليس بها فتحة، أما الجدار الرابع فيتضمن الواجهة والباب
 - الجزء السفلي: يتكون من ثلاثة أجزاء، الجزء الأول مخصص للإنتاج: العرض: 4.10م، الطول: 5,90م، الارتفاع: 4.50م المساحة: 24,19 م²، الجزء الثاني مخصص للبيع:

العرض: 4,10م، الطول: 4,75م، الارتفاع: 2.80م، المساحة: 19,47م²، وعليه تقدر المساحة الإجمالية للجزء السفلي بـ: 43,66م²

▪ **الجزء العلوي:** عبارة عن سدة: العرض: 4,10م، الطول: 5,95م، الارتفاع: 1.90م مستغل لوضع المادة الأولية لعملية الإنتاج، مساحتها: 24,39م²، تم إنشاؤها من طرف المستأجر.

▪ **واجهة المحل:** المحل به واجهة من زجاج عرضها 3م وارتفاعها 2,50م، تحتوي على باب من زجاج عرضه 1.30م وارتفاعه 2.10م وعليه تقدر المساحة لواجهة المحل بـ: 7,50م²

المطلب الثالث: تقييم القاعدة التجارية للمحل وحساب التعويض الاستحقاق

حسب المادة 176 من القانون التجاري تنص على أنه يجوز للمؤجر أن يفرض تجديد الإيجار غير أنه ينبغي عليه فيما عدا الاستثناءات المنصوص عليها في المادة 177 وما يليها أن يسدد للمستأجر المخلي التعويض المسمى تعويض بالاستحقاق الذي يجب أن يكون مساويا للضرر المسبب نتيجة عدم التجديد.

ويتضمن على وجه الخصوص التعويض المشار إليه في الفقرة الأولى من هذه المادة القيمة التجارية للمحل التجاري التي تحدد وفقا لعرف المهنة مع ما قد يضاف إليه من مصاريف عادية للنقل وإعادة التركيب وكذلك مصاريف وحقوق التحويل الواجب تسديدها لمحل تجاري من نفس القيمة إلا إذا أثبت المالك أن الضرر هو دون ذلك.

وبالاستناد على القانون التجاري ولا سيما المادة 176، وبالاعتماد على النظام المحاسبي المالي الجزائري، وكذا المعايير الدولية للمحاسبة (IAS-IFRS) لاسيما المعيار رقم 38 الأصول غير الملموسة (Intangible Assets)، ومن خلال الوثائق التي بين أيدينا وكذا لوائح وتعليمات إدارة الضرائب، يمكن الاستناد على الطرق التالية لحساب قيمة التعويض الاستحقاق كما يلي:

الفرع الأول: تقييم القاعدة التجارية بمختلف الطرق

لتقييم عادل وموضوعي للقاعدة التجارية للمحل، وجب الأخذ بعين الاعتبار كل العوامل ذات العلاقة، كما سنقوم في هذه الخبرة باستخدام 4 طرق تقييم مختلفة انطلاقا من الوثائق والمعطيات التي بين أيدينا وهي كما يلي:

- طريقة الحق في التأجير؛

- طريقة رقم الأعمال؛

- طريقة الربح؛

- طريقة فائض صافي الأصول.

1. حساب التعويض الاستحقاقى حسب طريقة الحق في التأجير

الهدف من هذه الطريقة إظهار المبلغ الذي يمكن أن يقصده المستأجر من خلال تجديد الإيجار مقارنة بالمبلغ الذي سيدفعه في حال إيجار محل جديد طبعاً مع الأخذ بعين الاعتبار قيمة الإيجار في السوق.

ويعقد التأجير بصفة عامة لمدة 3، 6 أو 9 سنوات، وعند تجديد الإيجار يحدد مبلغ الإيجار حسب ما هو معمول به بتطبيق زيادة بمعدل 20 بالمائة كل ثلاثة سنوات، كما أن الإيجار السنوي المدفوع في 2022 يقدر بـ: 159.492.00 دج ما يعادل 13.291.00 دج للشهر. ومنه مراجعة مبلغ الإيجار للسنوات الثلاث المقبلة 2023-2024-2025 يظهر ما يلي وذلك بتطبيق نسبة الزيادة 20 بالمائة:

$$159.492.00 \times 1.20 = 191.390.00 \text{ دج.}$$

كما أنه حسب عقود الكراء المقدمة من طرف المدعي لمحلات بنفس مواصفات المحل المستغل والتي تراوحت بين 50.000.00 دج، 60.000.00 دج و70.000.00 دج للشهر (الملحق رقم 15) وهي معبرة لأسعار السوق، حيث تم أخذ المتوسط والمقدر بـ 60.000.00 دج، أي 720.000.00 دج سنويا فان المبلغ المقتصد من خلال تجديد الإيجار يكون كالتالي:

$$720.000.00 \text{ دج} - 191.390.00 \text{ دج} = 528.610.00 \text{ دج}$$

وبالتالي الحق في التأجير يقدر بالقيمة الحالية لثلاث سنوات المقتصدة في الإيجار باستعمال

معدل تحييني يقدر بـ 08 بالمائة، ومنه القيمة الحالية تكون كالتالي:

$$= V \quad a \quad \frac{(1+i)^n - 1}{i}$$

$$= V \quad 528.610.00 \quad \frac{3 - (0.08+1) - 1}{0.08}$$

$$V = 528.610.00 \times 2.577 = 1.362.227.97$$

ومنه: الحق في التأجير = 1.362.227.97 دج.

لتقدير القيمة التجارية للمحل يضاف تقدير الاتصال بالعملاء وشهرة المحل إلى الحق في التأجير، الاتصال بالعملاء وشهرة المحل يتم تقديرها بنسبة مئوية من الحق في التأجير والتي تعتمد على وضعية المحل، حيث تتراوح النسبة المئوية لنشاط إنتاج وبيع الحلويات ما بين 75 و125 بالمائة، فبالنسبة للمحل محل الدراسة الواقع في وسط المدينة يمكن أخذ المتوسط والمقدر بـ 100 بالمائة.

القيمة التجارية للمحل = الحق في التأجير + النسبة المئوية الخاصة بالعملاء وحسن النية.

■ القاعدة التجارية للمحل = 1.362.227.97 دج * 100% = 1.362.227.97 دج
ومنه التعويض الاستحقاقى حسب هاته الطريقة يكون كالتالي:

- قيمة الحق في التأجير 1.362.227.97 دج
- الاتصال بالعملاء وشهرة المحل 1.362.227.97 دج
- المجموع: 2.724.456.00 دج

2- حساب التعويض الاستحقاقى حسب طريقة رقم الأعمال

هذه الطريقة تأخذ بعين الاعتبار متوسط رقم الأعمال خارج الرسوم (HT) للسنوات الثلاث الأخيرة وتقدير القاعدة التجارية للمحل يكون باحتساب متوسط رقم الأعمال المحين لثلاث سنوات، أي رقم الأعمال المعبر لسنة 2022 وهي سنة حساب التعويض الاستحقاقى. ومنه يكون الاعتماد على رقم أعمال السنوات الثلاث الأخيرة حسب التصريحات الجبائية للمدعى عليه كما يلي:

الجدول رقم 01: رقم الأعمال المحقق والمحين لثلاث سنوات الأخيرة مع المعدل

رقم الأعمال المحين	رقم الأعمال المحقق	السنوات
$251.942.00 = 3(0.08+1) * 200.000.00$	200.000.00	2020
$2.332.800.00 = 2(0.08+1) * 2.000.000.00$	2.000.000.00	2021
$6.480.000.00 = 1(0.08+1) * 6.000.000.00$	6.000.000.00	2022
9.064.742.00	8.200.000.00	المجموع
3021.580.00	2.733.334.00	معدل الثلاث سنوات

المصدر: انطلاقاً من التصريحات الجبائية المستلمة من طرف المدعى عليه

نلاحظ أن متوسط رقم الأعمال: $9.064.742.00 \div 3 = 3021.580.00$ دج

وعليه فالتعويض الاستحقاقى حسب هاته الطريقة يكون: **3021.580.00** دج

3- حساب التعويض الاستحقاقى حسب طريقة الربح

القاعدة التجارية للمحل حسب هذه الطريقة يتم احتسابها بتعيين متوسط الربح للسنوات الثلاث الأخيرة كما يلي:

- متوسط الربح للسنوات الثلاث الأخيرة

يتم حساب الربح المحقق بالاعتماد على ما نصت عليه إدارة الضرائب، حيث تم تقدير الربح للخاضعين للضريبة الجزافية الوحيدة بمعدل 05 % ليكون الربح بنسبة 10 % من رقم الأعمال المحقق، ومنه يكون الربح كما يلي:

الجدول رقم 02: الربح المحقق لثلاث سنوات الأخيرة

السنوات	رقم الأعمال المحقق	الربح المقدر	الربح المقدر المحين
2020	200.000.00	20.000.00	$25.194.00 =^3(0.08+1) * 20.000.00$
2021	2.000.000.00	200.000.00	$233.280.00 =^2(0.08+1) * 200.000.00$
2022	6.000.000.00	600.000.00	$648.000.00 =^1(0.08+1) * 600.000.00$
المجموع	8.200.000.00	820.000.00	906.474.00

المصدر: انطلاقاً من التصريحات الجبائية المستلمة من طرف المدعى عليه

وعليه فالتعويض الاستحقاقى حسب هذه الطريقة يكون كالتالي: **906.474.00** دج

4- حساب التعويض الاستحقاقى حسب طريقة فائض صافي الأصول

بالاستناد على المعايير الدولية للمحاسبة (IAS-IFRS) ولاسيما المعيار (IAS) رقم 38 (Intangible Assets) الخاص بالأصول غير الملموسة، والتي تضم المحل التجاري، يمكن تحديد قيمته بالاعتماد على الفرق بين القيمة الإجمالية للمحل في مجموعه وإجمالي القيمة العادلة لصافي الأصول المستقلة المكونة له، وبالنسبة للحالة الذي بين أيدينا يمكن تقسيم العناصر المكونة للأصل كما يلي:

- القيمة الإجمالية للأصل في السوق: والتي تعني قيمة الأصل في حالة ما إذا تم بيعه في السوق، وسيتم تحديدها بالاعتماد على مرجع أسعار العقارات لسنة 2021-2022 الصادر عن المديرية العامة للضرائب والخاص بولاية المدية كما يلي:

الجدول رقم 03: الأسعار المرجعية للعقارات التجارية والعقارات ذات الاستعمال المهني لوسط المدينة

وسط المدينة (بلدية المدية) دج/م ² نطاق التقييم		نمط العقار (الخصائص)	عقارات تجارية وعقارات للاستعمال المهني
أعلى قيمة تجارية	أدنى قيمة تجارية		
354.000.00	307.800.00	شارع تجاري (أعلى مستوى)	
300.000.00	260.800.00	شارع تجاري (متوسط المستوى)	
200.000.00	173.900.00	شارع تجاري (ضعيف المستوى)	

المصدر: بالاستناد على مرجع أسعار العقارات لسنة 2021-2022 الصادر عن المديرية العامة للضرائب والخاص بولاية المدية من خلال معاينة المحل يمكن إدراجه في شارع تجاري متوسط المستوى، حيث يتم أخذ متوسط القيمة ويتم حسابه كما يلي:

■ القيمة الإجمالية للأصل في السوق = المساحة الإجمالية * سعر المتر المربع الواحد

$$= 43.66 * [2 \sqrt{(300.000.00+260.800.00)}]$$

■ القيمة الإجمالية للأصل في السوق = 12.242.264.00 دج

- الأرضية: يتم تحديد قيمة الأرضية بالاستناد كذلك على مرجع أسعار العقارات لسنة 2022-2021 الصادر عن المديرية العامة للضرائب والخاص بولاية المدية (الملحق رقم 16) كما يلي:

الجدول رقم 04: الأسعار المرجعية للأرضيات

وسط المدينة (بلدية المدية) دج/م ² نطاق التقييم		نمط العقار (الخصائص)	الأرضيات
أعلى قيمة تجارية	أدنى قيمة تجارية		
32.100.00	27.900.00	ملكية كاملة ذات واجهتين متصلتين	
30.100.00	26.100.00	ملكية كاملة ذات واجهة واحدة متصلة	
28.100.00	24.400.00	ملكية كاملة ذات واجهتين غير متصلة	
26.100.00	22.700.00	ملكية كاملة ذات واجهة واحدة غير متصلة	
24.100.00	20.900.00	أرضية مشتركة (مشاع)	

المصدر: بالاستناد على مرجع أسعار العقارات لسنة 2022-2021 الصادر عن المديرية العامة للضرائب والخاص بولاية المدية

بالنسبة للمحل فهو يدخل ضمن البناية ذات الواجهة الواحدة وبالتالي:

■ القيمة السوقية للأرضية = المساحة الإجمالية * سعر المتر المربع الواحد

$$= 43.66 * [2 \sqrt{(30.100.00+26.100.00)}]$$

■ القيمة السوقية للأرضية = 1.226.846.00 دج

- البناية: يتم تقييمها بالاعتماد على الأسعار المعتمدة من قبل مكاتب دراسات الهندسة المعمارية، حيث بناية بمساحة 43.66 م² ضمن بناية كلية تقدر تكلفتها بـ 1.800.000.00 دج، وبالأخذ بعين الاعتبار اهتلاك البناية والذي يحدد محاسبياً من 1 إلى 2 بالمائة وبالنظر إلى حالتها عند القيام بعملية المعاينة وكذا عمرها الحقيقي المقدر بـ 44 سنة، منذ سنة 1978، ويمكن تقييمها كما يلي:

■ صافي قيمة البناية = القيمة الاسمية - الاهتلاك المتراكم

$$= 1.800.000.00 - (1.800.000.00 * 1\% * 44 \text{ سنة})$$

■ صافي قيمة البناية = 1.008.000.00 دج

- الموقع: يدخل الموقع ضمن العناصر التابعة للمؤجر، حيث يتغير سعر الأصل في السوق بتغير الموقع (وسط المدينة، ضواحي المدينة، المناطق المعزولة في المدينة)، ويتم تحديد قيمته من خلال الفرق بين قيمة الأصل محل الدراسة وقيمة متوسط أدنى فئتي الأصول، حيث تظهر في الجدول كما يلي:

الجدول رقم 05: الأسعار المرجعية للعقارات التجارية والعقارات ذات الاستعمال المني لمختلف الفئات

منطقة معزولة	منطقة ضواحي المدينة		وسط المدينة (بلدية المدينة) دج/م ² نطاق التقييم		نمط العقار (الخصائص)	عقارات تجارية وعقارات للاستعمال المني	
	أعلى قيمة تجارية	أدنى قيمة تجارية	أعلى قيمة تجارية	أدنى قيمة تجارية			أعلى قيمة تجارية
	89.000.00	77.400.00	202.000.00	175.600.00	354.000.00	307.800.00	شارع تجاري (أعلى مستوى)
	75.000.00	65.200.00	150.000.00	130400.00	300.000.00	260.800.00	شارع تجاري (متوسط المستوى)
	50.000.00	43.400.00	100.000.00	86.900.00	200.000.00	173.900.00	شارع تجاري (ضعيف المستوى)

المصدر: بالاستناد على مرجع أسعار العقارات لسنة 2021-2022 الصادر عن المديرية العامة للضرائب والخاص بولاية المدينة

■ القيمة الإجمالية للأصل (متوسط ضواحي المدينة، المناطق المعزولة في المدينة)
= 43.66 * [2 \ (150.000.00 + 65.200.00)] = 4.697.816.00 دج وبالتالي:

■ قيمة الموقع = 12.242.264.00 دج - 4.697.816.00 دج

■ قيمة الموقع = 7.544.448.00 دج

من خلال النتائج السابقة يمكن تحديد قيمة المحل التجاري كالتالي:

■ قيمة المحل التجاري = القيمة الإجمالية للأصل في السوق - (الأرضية + البناية + الموقع)

= 12.242.264.00 دج - (1.226.846.00 دج + 1.008.000.00 دج + 7.544.448.00 دج)

(دج)

■ قيمة المحل التجاري = 2.462.970.00 دج

الفرع الثاني: حساب مصاريف التحويل وإعادة التنصيب

- مصاريف التسجيل:

حسب ما تنص عليه المادة 228 من قانون التسجيل نقوم بحساب حقوق التسجيل كالتالي:

• $113.944.00 = 5\% \times 2.278.870.00$ د.ج.

• مصاريف العقد وأخرى: 40.000,00 د.ج.

المجموع:.....153.944.00 د.ج

- مصاريف التحويل:

نقوم بتقدير مصاريف الترحيل والنقل بمبلغ: 50.000,00 د.ج.

- مصاريف إعادة التنصيب:

مصاريف إعادة التنصيب والمتعلقة بتعديل السجل التجاري والإشهار القانوني والتجاري، والمساعي لدى مختلف الإدارات لتعديل الملف الجبائي والشبه الجبائي.

لذا قدرنا جملة هذه المصاريف الناجمة عن إعادة التنصيب ب: 45.000.00 د.ج.

أي أن إجمالي مبلغ مصاريف الترحيل وإعادة التنصيب يقدر ب:

$(153.944.00 \text{ د.ج} + 50.000.00 \text{ د.ج} + 45.000.00 \text{ د.ج}) = 248.944.00 \text{ د.ج}$

الفرع الثالث: التقييم النهائي للقاعدة التجارية وحساب التعويض الاستحقاق

من خلال ما سبق نلاحظ التقارب في نتائج طرق حساب التعويض الاستحقاق المعتمدة،

ومن أجل تفادي نقائص كل طريقة، وحتى يكون هناك إنصاف لطرفي النزاع نقوم بأخذ متوسط

الطرق الأربعة كالتالي: حسب كل طريقة:

الجدول رقم 06: طرق حساب التعويض الاستحقاق مع المتوسط

طرق حساب التعويض الاستحقاق	نتائج كل طريقة
حسب طريقة الحق في التأجير	2.724.456.00 د.ج
حسب طريقة رقم الأعمال	3.021.580.00 د.ج
حسب طريقة الربح المحقق	906.474.00 د.ج
حسب طريقة فائض صافي الأصول	2.462.970.00 د.ج
المجموع	9.115.480.00
المتوسط	2.278.870.00

المصدر: بالاستناد على نتائج الطرق السابقة

وعليه يتم حساب التعويض الاستحقاق النهائي كما يلي:

▪ التعويض الاستحقاق النهائي = متوسط الطرق المعتمدة لحساب التعويض الاستحقاق +

مصاريف الترحيل وإعادة التنصيب

$$2.527.814.00 = \text{دج } 248.944.00 + \text{دج } 2.278.870.00 =$$

دج

ومنه تقدر قيمة التعويض النهائي بـ: 2.527.814.00 دج

خاتمة:

إن القاعدة التجارية لأهميتها الكبيرة كأصل معنوي من أصول الكيان الاقتصادي سواء المؤسسة شخص طبيعي أو شركة فقد رأينا أنها تتضمن عدة أبعاد قانونية ومحاسبية ومالية واقتصادية وكذا جبائية تجعل عملية تقديرها وتقييمها معقدة وصعبة، ما يستدعي اسناد هاته المهمة لشخص مهني ذو كفاءة على غرار الخبير القضائي المحاسبي في إطار مهمة خبرة قضائية محاسبية.

ولمعرفة متطلبات عملية التقييم توجب علينا إدراج دراسة حالة واقعية من البيئة الجزائرية، والتي تطرقنا فيها إلى كامل الخطوات بدءا من تحديد المهام المسندة ومن ثم العناصر الأساسية الذي يجب القيام بها وذكرها في تقرير الخبرة ومرورا بتحليل مختلف المعطيات المتوفرة سواء كانت عبارة تصريحات شفوية أو ووثائق ومستندات وكذا معاينة ميدانية، ومن ثم القيام باختيار طرق التقييم المناسبة بناء على ما سبق ووصولاً لتحديد القيمة النهائية العادلة والموضوعية للقاعدة التجارية المعنية.

قائمة المراجع:

مداخلات ومقالات:

- بوعيطة مليكة، الخبرة القضائية، مداخلة، الندوة البحثية المنظمة من طرف مركز البحوث القانونية والقضائية، 28 نوفمبر 2023
- كوروغلي مقداد، الخبرة القضائية في المجال الإداري، مجلة مجلس الدولة، العدد 01-2022. مراسيم وقوانين:
- القانون 01-10 المؤرخ في 29 يونيو 2010 المتعلق بمهن خبير محاسب، محافظ حسابات، محاسب معتمد
- المرسوم التنفيذي رقم 95-310 المؤرخ في 10 أكتوبر 1995 يحدد شروط التسجيل في قوائم الخبراء القضائيين وكيفياته، كما يحدد حقوقهم وواجباتهم.
- قانون الإجراءات المدنية والإدارية

- القانون التجاري

مواقع انترنت:

- موقع المديرية العامة للضرائب، 2024.

مراجع أجنبية:

- AICPA (2005), Forensic & litigation services committee developed the definition.
- DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES, Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts, **Mutations de propriété à titre onéreux - Cessions de fonds de commerce**, 2012
- Claire Kuhn, **les méthodes d'évaluation des fonds de commerce : une approche critique**, thèse professionnelle, Ecole supérieure des professions immobilières, Paris, 2018.
- Philippe Favre-Réguillon, **Méthode d'évaluation du fonds de commerce**, Paris, 2023.

مراجع أخرى:

- الوثائق والمستندات المستلمة من طرف أطراف القضية