

مساهمة التحقيق المحاسبي المصوب في تحسين التحصيل الجبائي-دراسة حالة مكلف خاضع للتحقيق

على مستوى مديرية الضرائب باتنة

## the contribution of punctual investigation in accounting to improving tax collection - a case study of a taxpayer under investigation at the level of the Tax Directorate of Batna

سعيدة سليمان<sup>\*</sup>، مخبر المغرب الكبير الاقتصاد والمجتمع، جامعة قسنطينة 02 (الجزائر)،

saida.slimani@univ-constantine2.dz

قارة ملاك، مخبر الدراسات والبحوث التسويقية، جامعة قسنطينة 02 (الجزائر)،

malak.kara@univ-constantine2.dz

تاريخ النشر: 2023/12/28

تاريخ القبول: 2023/09/30

تاريخ الاستلام: 2023/04/30

### ملخص:

سعت هذه الدراسة إلى إبراز مساهمة التحقيق المحاسبي المصوب في تحسين التحصيل الجبائي، وقد تمت دراسة الموضوع بالاعتماد على منهجين: المنهج الوصفي لعرض الإطار النظري للدراسة ومنهج دراسة حالة من أجل عرض جميع المعطيات التي تم تناولها ملف المكلف الخاضع للرقابة الجبائية على مستوى المديرية العامة للضرائب لولاية باتنة، وقد توصلنا في هذه الدراسة إلى أن الإيرادات الضريبية من المصادر الضرورية لتغطية النفقات العامة للدولة وتلبية احتياجات الأفراد والرقابة الجبائية بصفة عامة، والتحقيق المحاسبي المصوب وسيلة رقابية أساسية للحد من الممارسات الجبائية السلبية كالتهرب الضريبي مما يجعلها تساهم في تحسين التحصيل الجبائي لولاية باتنة.

كلمات مفتاحية: رقابة جبائية، تحقيق محاسبي مصوب، تحصيل جبائي، باتنة.

تصنيفات JEL : H21، H24، H26.

<sup>\*</sup> المؤلف المرسل.

**Abstract:**

This study aimed to highlight the contribution of a correct accounting investigation to improving tax collection. The subject was studied using two approaches: a descriptive approach to present the theoretical framework of the study and a d case study in order to present all the data that was processed in the taxpayer's file subject to tax control at the level of the General Tax Directorate of the State of Batna ,We concluded that tax revenues are one of the necessary sources to cover the public expenditures of the state and to meet the needs of individuals and punctual investigation in accounting is an essential control method to reduce negative taxes practices such as fiscal evasion, which contributes to improving taxes collection in Batna province.

**Keywords:** Tax control; punctual investigation in accounting; tax collection; Batna.

**Jel Classification Codes:** H21, H24, H26.

**1. مقدمة:**

تعتبر الضريبة منذ القدم ركيزة أساسية تساهم في الرقي الاقتصادي للدول، تحقيق التنمية والرفاهية الاجتماعية، فهي مصدر أساسي في تمويل الخزينة العمومية للدولة بالإيرادات الضريبية التي تشكل نسبة كبيرة من الإيرادات العامة للدولة هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى تساهم الضريبة في إنعاش الخزينة العمومية بموارد مالية كافية توجه إلى تمويل النشاطات التي تساهم في نمو وتطور الاقتصاد وبالتالي الدولة. ومن أجل الحفاظ على هذا المورد المالي اجتهدت معظم الدول سواء المتقدمة أو النامية إلى تقوية الجانب الرقابي وتوفير آليات فعالة لاسترجاع المبالغ الضريبية المخفية من طرف المكلفين بالضريبة وكذا ضمان امتثالهم إلى القوانين والتشريعات الجبائية، والجزائر كغيرها من الدول وفي إطار سعيها إلى الحفاظ على إيراداتها الضريبية وتحسين التحصيل الجبائي أعطت الرقابة الجبائية بمختلف أشكالها أهمية بالغة وسعت إلى ضرورة تطبيقها بشكل صارم ووفقا لما ينص عليه القانون لتحقيق الفعالية منها في جانب التحصيل الجبائي لمختلف الإيرادات الضريبية المفروضة على المكلفين بالضريبة.

الإشكالية: مما سبق يمكننا طرح الإشكالية التالية: ما مدى مساهمة التحقيق المحاسبي المصوب

في تحسين التحصيل الجبائي؟

للإجابة على إشكالية الدراسة المطروحة، قمنا بتقسيمها إلى الأسئلة الفرعية التالية:

1. هل يساهم التحقيق المحاسبي المصوب في الكشف الدقيق عن الثغرات الواردة في التصريحات الجبائية؟
2. هل يتبع التحقيق المحاسبي المصوب مجموعة من الخطوات تساهم في إعادة تشكيل الأرباح ورقم الاعمال؟

3. هل يعتمد التحقيق المحاسبي المصوب على عقوبات صارمة تساهم في استرجاع الضرائب الغير محصلة؟

 **الفرضيات:** تتمثل فرضيات هذه الدراسة فيما يلي:

1. الرقابة الجبائية أداة لمكافحة الغش الضريبي وتحسين التحصيل الجبائي تسعى إلى ضبط مختلف أنواع الضرائب التي لم يتم المكلف الضريبي بالتصريح بها بشكل صحيح أو تعمد الخطأ، وتتم وفقا لمجموعة من الأشكال تقسم بين عامة ومعقدة.

2. التحقيق المصوب في المحاسبة شكل من أشكال الرقابة الجبائية المطبق من طرف فرقة التحقيق التي تتولى مراقبة مختلف حسابات المكلف بالضريبة وتحديد الثغرات ثم إعادة تشكيل رقم أعماله وأرباحه وتصحيح مبلغ الضريبة المصرح بها سابقا.

3. يساهم التحقيق المصوب في المحاسبة في تحسين التحصيل الجبائي وتزويد الخزينة العمومية بموارد مالية إضافية.

 **أهداف الدراسة:** تهدف هذه الدراسة إلى تحقيق جملة من الأهداف هي كالآتي:

1. التعرف على الرقابة الجبائية بمختلف آلياتها وكذا الجانب الاجرائي للتحقيق المحاسبي المصوب؛
2. التعرف على التحصيل الجبائي، الضمانات والطرق؛
3. التعرف على فعالية التحقيق المحاسبي المصوب في تقليص الفجوة التحصيل الجبائي وتحسينه بولاية باتنة.

 **أهمية الدراسة:** تتمثل أهمية هذه الدراسة في كون التحقيق المحاسبي المصوب ومن بين الآليات التي تساهم في تحسين التحصيل الجبائي إذا أن تنفيذه بطريقة صحيحة يؤدي إلى تحسين تحصيل الإيرادات الجبائية التي تشكل ما يقارب ثلثي الإيرادات الاجمالية لميزانية الدولة.

منهج وأدوات الدراسة: من أجل الإجابة على الاشكالية وأسئلتها الفرعية، ومن ثمة اختبار صحة فرضياتها استخدمنا منهجين هما: المنهج الوصفي لتناول الإطار النظري للدراسة، ومنهج دراسة حالة من أجل تحليل المعلومات التي يتضمنها ملف المكلف الخاضع للتحقيق بمديرية الضرائب لولاية باتنة.

تقسيمات الدراسة: من أجل تحقيق الأهداف المرجوة من هذه الدراسة تم تقسيمها إلى أربع محاور أساسية هي كالتالي: الرقابة الجبائية، الجانب الاجرائي للتحقيق المحاسبي المصوب، ماهية التحصيل الجبائي ودراسة حالة مكلف خاضع للتحقيق بمديرية الضرائب باتنة.

## 2. الرقابة الجبائية (مفهوم، أهداف وأشكال):

### 1.2 مفهوم وأهداف الرقابة الجبائية:

تعرف الرقابة الجبائية على أنها متابعة لملفات المكلفين بالضريبة وما تتضمنه من سجلات محاسبية، مستندات ووثائق، بغض النظر عن الطبيعة القانونية للمكلف سواء كان شخص طبيعي أو معنوي وذلك بهدف التأكد من سلامة المعلومات الجبائية الواردة فيها، كما يمكن الاستفسار من المكلف عن كل المعلومات المقدمة في تصريحاته وما يتبعها من وثائق ( بوباطة، 2021، صفحة 54).

تعريف آخر للرقابة الجبائية: هي السلطة الممنوحة من طرف المشرع الجبائي لأعوان الرقابة الجبائية لمتابعة التصريحات الجبائية ومختلف الوثائق المحاسبية المقدمة من طرف المكلف بالضريبة، لتأكد من صحة المبالغ الضريبية والرسوم المصرح بها وغيرها من الحقوق، بالإضافة إلى أن المشرع منح لها حق الرقابة على مختلف المؤسسات والهيئات التي لا تمتلك صفة التاجر والتي تقدم رواتب وأجور وأتعاب لموظفيها (عوادي و رحال، 2016، صفحة 32). مما سبق نستنتج أن الرقابة الجبائية هي آلية تعتمد الإدارة الضريبية لمتابعة الملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة سواء كان شخص (طبيعي أو معنوي)، والتأكد من مدى سلامة المبالغ الضريبية المصرح بها من خلال المقارنة بين مختلف المعلومات المحاسبية المتحصل عليها من طرف أعوان الرقابة الجبائية والتصريحات الجبائية المقدمة من طرفهم. وتهدف الرقابة الجبائية إلى تحقيق جملة من الأهداف في مختلف المجالات الحكومية هي كالتالي: (قروج و طويلب ، 2021 ، صفحة 299،

**الهدف القانوني:** الرقابة الجبائية تهدف إلى التأكد من مدى التوافق بين محتوى التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة مع القوانين والتشريعات الجبائية، وتتولى معاقبة المخالفين للقوانين والمتهربين من أداء التزاماتهم الجبائية؛

**الهدف الإداري:** تسعى الرقابة الجبائية إلى تطبيق الإجراءات التصحيحية في حالة وجود نقص في تطبيق القوانين والتشريعات الجبائية من طرف المكلفين بالضريبة، الكشف عن الأخطاء والانحرافات بالإضافة إلى ذلك تقدم للجهات الإدارية احصائيات ومؤشرات عن ظاهري التهرب والغش الضريبي؛

**الهدف المالي والاقتصادي:** بحيث تسعى الرقابة الجبائية إلى الحفاظ على الإيرادات الضريبية الموجهة لتمويل الخزينة العمومية من خلال مكافحة مختلف أشكال التجاوز الضريبي (التهرب والغش)، وتوجه المكلفين إلى الأعمال التدليسية التي تؤدي إلى التقليل من أموال الخزينة وبالتالي نقص الإيرادات العامة للدولة وكذا الحد من قدرتها على تغطية نفقاتها؛

**الهدف الاجتماعي:** تهدف الرقابة الجبائية إلى تحقيق مبدأ العدالة الضريبية بين المكلفين من خلال العدل في تقسيم الأعباء الجبائية عليهم، مما سيؤدي إلى التزامهم بأداء واجباتهم الجبائية اتجاه الدولة.

## 2.2 أشكال الرقابة الجبائية

### 1.2.2 الرقابة العامة

هي أول رقابة يتم اجرائها من طرف أعوان الرقابة الجبائية وتعتبر خطوة تمهيدية، ويتم خلالها تصحيح جميع الأخطاء المادية الواردة في التصريحات الجبائية المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة (لجناف، 2018، صفحة 173)، ويتضمن هذا النوع من الرقابة صنفين هما كالتالي:

أ. **الرقابة الشكلية:** تعد الرقابة الشكلية أولى مراحل الرقابة الجبائية التي تطبقها الإدارة الضريبية بهدف فحص التصريحات الجبائية المقدمة من طرف المكلف بالضريبة من حيث شكلها، وكذا تصحيح الأخطاء المادية المرتكبة (جبوري و آخرون، 2019، صفحة 674).

ب. **الرقابة على الوثائق:** بعد الفحص الشكلي تأتي مرحلة الرقابة على الوثائق التي تتولى أداؤها مصلحة التحقيق، من خلال مقارنة التصريحات الجبائية مع مختلف الوثائق التي تحوزها الإدارة الضريبية عن وضعية

المكلف وهذا بعد اجراء الفحص الشامل للتصريحات الجبائية المقدمة من طرفهم، وفي هذا النوع من الرقابة للمفتش الحق في طلب تحليل الملفات المحاسبية المرتبطة بالمعطيات والمعلومات التي هي تحت الرقابة (خذري و جنيينة، 2019، صفحة 324، 325).

### 2.2.2. الرقابة المعمقة

هي تلك الرقابة التي تتم من طرف أعوان الرقابة الجبائية وفي مكان ممارسة المكلفين بالضريبة لنشاطهم بمعنى خارج مصالح الإدارة الضريبية (رحماني و جبوري، 2019، صفحة 66)، ويتضمن هذا النوع من الرقابة ثلاثة أشكال هي كالتالي:

أ. **التحقيق محاسبي**: هو مجموعة من الإجراءات التي تهدف إلى فحص الوثائق المحاسبية المرتبطة بنشاط المكلف الخاضع للتحقيق في مكان ممارسة النشاط ومقارنتها مع العناصر المستخدمة فعلا في نشاط الاستغلال، مما يمكن أعوان التحقيق من التأكد من مدى سلامة التصريحات الجبائية المقدمة من طرف المكلف بالضريبة (زين، 2022، صفحة 1124).

ب. **التحقيق المحاسبي المصوب**: هو تحقيق يقوم على تحليل الوثائق المحاسبية (الفواتير، وصول الطلبات أو التسليم والعقود)، الوثائق العادية والتوضيحية، وهي تحقيق جزئي في المحاسبة لا ينتج عنه فحص نقدي معمق لمجمل محاسبة المكلف، ويتم اجراء التحقيق بدء بإعلام المكلف بالضريبة (دوداح و بن عريبة، 2022، صفحة 374).

ج. **التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة**: هي تلك الإجراءات التي تسعى إلى مراجعة التصريحات الجبائية المتعلقة بمدخيل المكلف بالضريبة والتي يتم مقارنتها مع المدخيل المحققة فعلا من طرفه، بهدف التأكد من صحة المدخيل المصرح بها وكذا التصريحات الخاصة بالضريبة على الدخل الإجمالي (لواج و لواج، 2022، صفحة 366).

3. الجانب الاجرائي للتحقيق المحاسبي المصوب:

### 1.3. الإجراءات القانونية للتحقيق المحاسبي المصوب : من أجل قيام أعوان الرقابة بالتحقيق المحاسبي

المصوب توجد عدة إجراءات قانونية قبل، أثناء وبعد عملية التحقيق يستوجب عليهم احترامها والتقييد بها: (لعلوي و زنات، 2016، صفحة 185، 186)

- ✍ قبل اجراء التحقيق المحاسبي المصوب وجب على أعوان الرقابة الجبائية ارسال اشعار بالتحقيق لإعلام المكلف بأنه سيخضع للتحقيق، ويرفق هذا الاشعار بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة، ويمنح المكلف مهلة 10 أيام للتحضير لاستقبال فرقة التحقيق ابتداء من تاريخ استلام الاشعار؛
- ✍ طلب مختلف الوثائق التي لها علاقة بمحاسبة المكلف بالضريبة (فواتير، وصولات طلبيات أو تسليم)، ويعتبر هذا التحقيق جزئي لا ينتج عنه فحص معمق في المحاسبة؛
- ✍ لا تتجاوز فترة التحقيق في الدفاتر والوثائق مدة الشهرين (02) والتي تتم في عين المكان؛
- ✍ يمنح للمكلف بالضريبة مهلة 30 يوما من تاريخ استلامه لإشعار إعادة التقييم لتقديم ملاحظاته أو قبوله.

### 2.3. مؤشرات فعالية التحقيق المحاسبي المصوب في تحسين التحصيل الجبائي

- في إطار تنفيذ مشروع عصرنه الإدارة الضريبية بصفة عامة وعصرنه وسائل الرقابة الجبائية بصفة خاصة، شرعت المديرية العامة للضرائب إلى تطبيق طرق جديدة في مجال التسيير بداية من سنة 2003 بالاعتماد على مجموعة من المؤشرات والتي تم ترميزها بالاعتماد على الحرف C أول حرف من كلمة الرقابة "Control"، والتي يمكن تناولها وفقا لما يلي: (منير لواج و عبد الرحيم لواج، 2020، صفحة 50)
- أ. مؤشر التغطيةC<sub>2</sub>: يقيس هذا المؤشر نسبة الملفات التي تم مراقبتها إلى مجموع الملفات المرجحة، أي نسبة تنفيذ مهمة الرقابة الجبائية إلى إجمالي الملفات الخاضعة للنظام الحقيقي التي من المحتمل برمجتها؛
- ب. مؤشر التنفيذC<sub>7</sub>: يقدم هذا المؤشر النسبة المقابلة لإتمام فرقة التحقيق لبرنامج الذي تم وضعه من طرفهم؛

- ج. مؤشر تطبيق البرنامج في آجاله المحددةC<sub>10</sub>: يرتبط هذا المؤشر بتحديد وضعية تنفيذ القضايا التي برجحة للتحقيق، بحيث يتم قياسها بعدد القضايا الغير منتهية إلى إجمالي القضايا؛

د. مؤشر متوسط مردودية عمليات التحقيق  $C_{12}$ : يقيس هذا المؤشر متوسط الحقوق المسترجعة إلى عدد عمليات التحقيق المحاسبي المصوب التي تم إنجازها.

#### 4. ماهية التحصيل الجبائي:

##### 1.4. مفهوم وأهمية التحصيل الجبائي:

عرف التحصيل الجبائي على أنه مجموعة من الاجراءات التي يتم تنفيذها من طرف الادارة الضريبية والتي تسعى من خلالها إلى وضع الأنظمة والقوانين الجبائية محل التطبيق، مما يسمح بنقل الايرادات الضريبية من جيوب المكلفين بالضريبة إلى صناديق الخزينة العمومية (إيدير و زرقون، 2019، صفحة 70).

كما عرف على أنه مجموعة من الإجراءات التي تهدف إلى تحويل الدين الضريبي من ذمة المكلف بالضريبة إلى الخزينة العمومية للدولة وتتكون من اجراءات إدارية أو تقنية (سيليني و طالبي، 2021، صفحة 395). مما سبق نستنتج أن التحصيل الجبائي هو مجموعة العمليات التي تتولى تنفيذها الإدارة الضريبية (تحديد الوعاء، مبلغ الضريبة والتحصيل) بهدف نقل حقوقها الجبائية التي هي دين في ذمة المكلف إلى الخزينة العمومية للدولة. يعد التحصيل الجبائي أهم مرحلة في جمع الإيرادات الضريبية وذا أهمية بالغة تكمن في: (مباركي ، 2021، صفحة 1078)

تعد الضرائب المحصلة مصدر مهم في تعبئة الإيرادات العامة للدولة وإنعاش الخزينة العمومية للدولة والجماعات المحلية؛

مهمة في تجميع الإيرادات المالية المقدره سلفا؛

تحقيق الاكتفاء في ميزانية الدولة بحيث يصبح لها إمكانية التمويل الذاتي دون الحاجة إلى اللجوء للاقتراض من أطراف خارجية وتأمين الدولة من اللجوء إلى مصادر تمس بسيادة الدولة والتي تأتي من مصادر خارج نطاق الدولة؛

انتعاش خزينة الدول بالحصيلة الضريبية يمكن الدولة من التوجه إلى القيام بالاستثمارات التي تجعل الدولة قادرة على تحقيق الرفاهية لأفراد المجتمع.

## 2.4. ضمانات التحصيل الجبائي:

التحصيل الجبائي يتمتع بمجموعة من الضمانات يمكن تناولها كما يلي: (بن عزوق و مسقم ،

2020، صفحة 520،521)

المكلف مجبر بدفع الالتزامات الجبائية المفروضة عليه حتى في حالة اعتراضه على مقدار وصحة تلك الحقوق، وفي حالة تأكد الإدارة الضريبية من كون اعتراض المكلف في محله تقوم بإرجاع الزيادة المحسوبة له؛

يحق للإدارة الضريبية تطبيق الحجز الإداري على جميع ممتلكات المكلف سواء العقارية أو المنقولة في حال عدم دفعه للضرائب المفروضة عليه في آجالها المحددة، وتعد هذه الأداة وسيلة ضغط على المكلف لإجباره على أداء التزاماته الجبائية؛

تقدم المادة 991 من القانون المدني حق الامتياز للإدارة الضريبية والذي يعني أن الحقوق الجبائية أولوية وجب على المكلف أدائها في آجالها وقبل باقي الديون الواجب عليه سدادها.

## 3.4. طرق التحصيل الجبائي

أ. التسديد المباشر: في هذه الطريقة يتولى المكلف بالضريبة أداء التزاماته الضريبية بنفسه أو عن طريق تكليف شخص معين بأن ينوب عليه، ويتم ذلك بناء على التصريح الجبائي المقدم من طرفه والمتضمن لما يحققه من أرباح ودخول، بحيث يساهم التصريح الفعلي من طرف المكلف في تقليل مبالغ الديون الجبائية بالإضافة إلى اطفائها، ويتم تحصيل الضريبة في هذا النوع بتوريد الضرائب المفروضة عليه إلى المصالح الجبائية بعد اخطارها له بمبلغ، مواعيد وإجراءات دفع الضريبة بالإضافة إلى مكان الدفع (القيسي و الزبيدي ، 2019، صفحة 88)، وتتضمن هذه الطريقة نوعين من التوريد: (بوجريو و حراق، 2022، صفحة 75)

التوريد المباشر الكلي: وفقا لهذا الأسلوب يتم دفع الضريبة المفروضة على المكلف دفعة واحدة؛

التوريد المباشر عن طريق الأقساط (الدفعات): يتم تسديد الضريبة من طرف المكلف في هذه

الطريقة وفقا لأقساط دورية والتي يتم تحديد مبلغها بناء على الربح الذي يتوقع تحقيقه من طرف المكلف أو انطلاقا من الأرباح المحققة في السنة السابقة.

ب. طريقة الأقساط المقدمة: يعد أسلوب الأقساط المقدمة من بين أفضل أساليب التحصيل الجبائي لما لها من فائدة سواء لدى الخزينة العمومية بحيث توفر لها الإيرادات الضريبية بشكل منتظم ومستمر مما يجعلها لا تعاني من نقص السيولة هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى تأخذ القدرة التكاليفية للمكلف بعين الاعتبار اذ تخفف من الأعباء الضريبية التي يتحملها عندما يكون غير قادرا على الوفاء بالالتزامات الجبائية دفعة واحدة، والقاعدة في هذا الأسلوب تنص على تسديد الضريبة بواسطة أقساط دورية خلال سنة ممارسة النشاط ويتم حساب هذه الأقساط انطلاقا من ضريبة السنة الماضية، ثم تصفية الضريبة قبل 01 ماي أي بعد المادة الخاضعة للضريبة للسنة الحالية (فروم، 2021، صفحة 48، 49).

ج. الاقتطاع من المنبع (**La retenue à la source**): يتم التحصيل الجبائي وفقا لهذا الأسلوب بواسطة تدخل رب العمل الذي يتكفل باقتطاع مبلغها من دخل المكلف بالضريبة، وفي هذه الحالة فان الحدث الذي يؤدي إلى تحصيل الضريبة المفروضة على المكلف هو نشؤ الدخل لا استلامه، ويتم استخدام هذا الأسلوب في العديد من الحالات نذكر منها: الأجور والمرتببات والريوع وكذا الإيرادات المحققة من القيم المنقولة (محززي، 2008، صفحة 159).

#### 5. دراسة حالة مكلف خاضع للتحقيق بمديرية الضرائب باتنة:

ستتعرف على كيفية تطبيق التحقيق المحاسبي المصوب من طرف الادارة الضريبية في تحسين التحصيل الجبائي، وفقا لآتي: (تقرير التحقيق المحاسبي المصوب، 2022)

#### 1.5. ارسال اشعار بالتحقيق

بتاريخ: 2022/09/26 قامت فرقة التحقيق (A) بإرسال اشعار بالتحقيق المحاسبي المصوب رقم: 2022/272، وقد تم استلامه من طرف المكلف المعني بالتحقيق بتاريخ 2022/09/28، وقد مس الاشعار نشاط المكلف المتمثل في مقابلة الأشغال العمومية الكبرى والري، وقد تضمن هذه الاشعار أسماء المحققين المتدخلين والرتب، ساعة التدخل، والضرائب المعنية بالتحقيق وهي (الضريبة على الدخل الإجمالي والرسم على القيمة المضافة) وفترة التحقيق المحاسبي التي مست الدورتين 2018 و2019.

وتبعا لأحكام المواد 9، 10 و11 من القانون التجاري منحت الإدارة للمكلف مهلة 10 أيام لتحضير مختلف الوثائق المحاسبية المنصوص عليها قانونا.

#### 2.5. المحاسبة المقدمة

✍ دفتري عام مرقم ومؤشر عليه بتاريخ: 2014/06/22 تحت رقم: 2014/253 من قبل رئيس محكمة.

✍ دفتر الجرد مرقم ومؤشر عليه بتاريخ: 1998/01/05 تحت رقم: 99/02 من قبل رئيس محكمة.

✍ بالإضافة إلى الدفاتر الاختيارية: مشتريات، صندوق، بنك، مبيعات والعمليات مختلفة.

✍ تقديم المحاسبة

■ من حيث الشكل: مقبولة.

■ من حيث المضمون: بعد المراقبة والتحقيق تم تسجيل جملة من النقائص التي سيتم تبينها لاحقا.

### 3.5. مباشرة مهمة التحقيق

#### 📖 دورة 2018

1- مراقبة المشتريات: تم خصم الرسم القيمة المضافة للفواتير المثقلة للمشتريات المبينة في الجدول أدناه مع العلم أن عملية تسوية وسداد هذه الفواتير تمت نقدا وهذا مخالف لأحكام المادة 30 من قانون الرسوم على أرقام الأعمال باعتبار أن معظم الفواتير تجاوزت 100.000 دج باحتساب كل الرسوم.

الجدول رقم (01): الرسوم على القيمة المضافة الغير قابلة للخصم لدورة 2018

الرقم	التاريخ	المورد	المبلغ HT	TVA	المبلغ TTC
447	18/07/2018	AAA	247 362	46 999	294 361
453	19/07/2018	AAA	248 728	47 258	295 986
428	16/07/2018	AAA	247 518	47 028	294 546
440	17/07/2018	AAA	248 728	47 258	295 986
421	15/07/2018	AAA	250 455	47 586	298 041
479	23/07/2018	AAA	247 666	47 057	294 723
469	22/07/2018	AAA	251 223	47 732	298 955
المجموع					2 072 598

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج التحقيق المحاسبي للمكلف الخاضع للتحقيق.

من الجدول رقم (01): نلاحظ أن المبلغ الإجمالي لكل الفواتير التي تمت بين الشركة والمورد AAA

كلها تجاوزت مبلغ 100 000 دج. ومنه فإن التسوية تكون كتابي: الرسم المدمج = 330 918 دج

مما يدل على أن المكلف بالضريبة يجهل أحكام القانون الضريبي والسقف المسموح به لاسترجاع

الرسم على القيمة المضافة في حالة السداد النقدي المحدد بـ 100.000 دج.

الجدول رقم (02): الفاتورة الغير قابلة للخصم

الرقم	التاريخ	المورد	المبلغ HT	TVA	المبلغ TTC
409	14/07/2018	AAA	1 260 504	239 496	1 500 000

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج التحقيق المحاسبي للمكلف الخاضع للتحقيق.

من الجدول رقم (02): تعتبر الفاتورة رقم 409 غير قابلة للخصم وتدخل في تحديد النتيجة الجبائية باعتبار أن طريقة تسديدها كانت نقدا كما هو ظاهر عليها وهذا طبقا لأحكام المادة 169 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مما يدل على أن المكلف بالضريبة حاول تضخيم أعبائه وبالتالي تقليل نتيجته الجبائية والخضوع إلى ضرائب أقل من تلك التي كانت ستفرض عليه.

وعليه التسوية تكون كالتالي: تسوية الربح = 1 260 504 دج الرسم المدمج = 239 496 دج

2- مراقبة الصندوق: من خلال تتبع حركية الصندوق لم يتم تسجيل أي خلل.

3- مراقبة البنك: من الحساب البنكي للمكلف في البنك X ذو الرقم: 0000000000-00

في 2018/05/17 تسجيل مبلغ 1 400 000 دج كتحويل نقدي إلى الصندوق في حين وحسب بيان البنك فان الامر يتعلق بمقبوضات غير مصرح بها، مما يدل على أن المكلف بالضريبة حاول إخفاء جزء من مقبوضاته والتي تدخل في تشكيل رقم الأعمال وكذا ربح المكلف وبالتالي السعي إلى التقليل من الأوعية الخاضعة للضريبة. وعليه أن التسوية تكون كالتالي:

التسوية في رقم الاعمال: 1 400 000 دج التسوية في الربح: 1 400 000 دج

دورة 2019

1- مراقبة المشتريات: تم خصم الرسم القيمة المضافة للفواتير المثقلة للمشتريات المبينة في الجدول أدناه مع العلم أن عملية تسوية وسداد هذه الفواتير تمت نقدا وهذا مخالف لأحكام المادة 30 من قانون الرسوم على أرقام الأعمال باعتبار أن معظم الفواتير تجاوزت 100.000 دج باحتساب كل الرسوم.

الجدول رقم (03): الرسوم على القيمة المضافة الغير قابلة للخصم لدورة 2019

الرقم	التاريخ	المورد	المبلغ HT	TVA	المبلغ TTC
84	24/04/2019	BBB	252 103	47 900	300 003
105	12/09/2019	CCC	252 101	47 899	300 000
159	26/02/2019	CCC	252 100	47 899	299 999
					المجموع
			756 304	143 698	900 002

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج التحقيق المحاسبي للمكلف الخاضع للتحقيق.

من الجدول رقم (03): نلاحظ أن المبلغ الإجمالي لكل الفواتير التي تمت بين الشركة والموردين BBB وCCC كلها تجاوزت مبلغ 100 000 دج، ومنه فإن التسوية تكون كالتالي: الرسم المدمج = 143 698 دج. مما يوضح سعي المكلف إلى استرجاع رسوم غير قابلة للاسترجاع اما بسبب جهله للقوانين الضريبية أو محاولة منه للاحتيال على الإدارة الضريبية.

2- مراقبة الصندوق: من خلال تتبع حركية البنك لم يتم تسجيل أي خلل.

3- مراقبة البنك: من الحساب البنكي للمكلف بالضريبة في الوكالة Y ذو الرقم 111111111111، في 2019/12/18 عدم تسجيل مبلغ 1.800.000 دج في الجانب المدين للبنك، ويعالج كمشتريات غير مصرح بها، مما يدل على أن المكلف بالضريبة سعى إلى التقليل من قيمة رقم الأعمال المشكل من أجل التقليل من حجم الضرائب المفروضة عليه، وكذا الضرائب المفروضة على الأرباح التي يدخل في تحديدها رقم الأعمال.

التسوية في رقم الأعمال =  $1,13 \times 1.800.000 = 2.034.000$  دج

التسوية في الربح =  $10\% \times 2.034.000 = 203.400$  دج

4- مراقبة العمليات المختلفة

تم حسم غرامات بمبلغ 196 527 دج ووفقا للقانون الجبائي فإن الغرامات غير قابلة للخصم، بالتالي تدرج في الربح، وادراجها كان من أجل زيادة الأعباء والتقليل من قيمة الأرباح المحققة من طرف المكلف.

📖 تصحيحات فرقة التحقيق (A)

1- تصحيح رقم الأعمال

▪ رقم الأعمال المستخرج من التصريحات الجبائية للمكلف

من خلال مراقبة تصريحات المكلف بالضريبة تم استخراج رقم الأعمال المصرح به من طرفه كما يلي:

الجدول رقم (04): رقم الأعمال المصرح به من طرف المكلف بالضريبة

البيان	2018	2019
رقم الأعمال المصرح به في الميزانية	301 645 022	318 157 383
رقم الأعمال المصرح به TVA	361 663 576	261 991 547
رقم الأعمال المعفى المصرح به TVA	0	0
رقم الأعمال الخاضع المصرح به TVA	361 663 576	261 991 547

46 297 667	64 111 716	الرسوم المسترجعة المصرح بها
------------	------------	-----------------------------

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج التحقيق المحاسبي للمكلف الخاضع للتحقيق.

■ رقم الأعمال المعاد تشكيله : في حين كان رقم الاعمال المعاد تشكيله من طرف فرقة التحقيق هو كتالي:

الجدول رقم (05): رقم الأعمال المعاد تشكيله

البيــــــــان	2018	2019
رقم الأعمال المعدل في الميزانية	301 645 022	318 157 383
رقم الأعمال المعدل TVA	363 063 576	264 025 547
رقم الأعمال المعدل الخاضع TVA	363 063 576	264 025 547
الرسوم القابلة للاسترجاع	796 53963	46 153 969

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج التحقيق المحاسبي للمكلف الخاضع للتحقيق.

من خلال الجدولين رقم (04) و(05): نلاحظ أن رقم الأعمال المصرح به في الميزانية أكبر من رقم الأعمال الوارد في التصريحات الجبائية للمكلف، مما يدل على أن المكلف أخفى جزء من رقم أعماله لتقليل من الضرائب الواجب عليه دفعها وكذا محاولة التأثير على الأرباح المحققة بتخفيضها.

## 2- تحديد مجموع الرسوم المسترجعة على المشتريات

الجدول رقم (06): الفارق الواجب الدفع (الرسوم الغير قابلة للاسترجاع)

2018	2019	
64 111 716	46 297 667	الرسوم المسترجعة المصرح بها
796 53963	46 153 969	الرسوم القابلة للاسترجاع
571 920	143 698	الفارق الواجب الدفع

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج التحقيق المحاسبي للمكلف الخاضع للتحقيق.

نلاحظ من خلال الجدول رقم (06): أن الرسوم التي صرح المكلف بأنها مسترجعة كانت أكبر من الرسوم القابلة للاسترجاع مما دفع فرقة التحقيق إلى دمج الفرق بين الرسوم المسترجعة والرسوم القابلة للاسترجاع وهذا خلال الدورتين 2018 و2019، مما يدل على أن المكلف بالضريبة سعى إلى استرجاع ضرائب غير قابلة للاسترجاع وهب حقوق الدولة بعدم الادلاء الصحيح بما له من حقوق مسترجعة.

## 3- تحديد الربح

بعد التسويات السالفة الذكر قامت فرقة التحقيق (A) باستخراج الربح الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي كما يلي:

الجدول رقم (07): تحديد الربح بعد إعادة ادماج الأرباح الغير مصرح بها

البيان	2018	2019
الربح المصرح به	14 753 610	14 638 489
الزيادة في الربح	2 660 504	399 927
الربح المعدل الخاضع	17 414 114	15 038 416

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج التحقيق المحاسبي للمكلف الخاضع للتحقيق.

نلاحظ من خلال الجدول رقم (07): أن الربح المصرح به من طرف المكلف الخاضع للتحقيق كان أقل من الربح الواجب التصريح به مما نتج عنه تسوية في الربح من طرف فرقة التحقيق، التي دجت الأرباح المخفية من أجل الحصول على الربح الحقيقي المحقق من طرف المكلف بالضريبة وإخضاعه في وقت لاحق لمختلف الضرائب والرسوم المفروضة على المكلف.

📖 تسويات فرقة التحقيق (A)

## 1- التسوية في الرسم على القيمة المضافة TVA

الجدول رقم (08): تسوية الرسم على القيمة المضافة

البيان	2018	2019
رقم الأعمال المعدل الخاضع TVA	363 063 576	264 025 547
رقم الأعمال المصرح به TVA	361 663 576	261 991 547
الفرق في رقم الأعمال الخاضع TVA	1 400 000	2 034 000
معدل الإخضاع	19%	19%
الرسم المستحق ( 1 )	68 982 079	50 164 854
الرسم الثابت ( 2 )	68 716 079	49 778 394
مجموع الرسوم البسيطة ( 1 ) - ( 2 )	266 000	386 460
الرسوم المدمجة	571 920	143698
مجموع الحقوق البسيطة	920 837	530 158
معدل العقوبة	25%	25%
عقوبة التأخير	80 4209	132 540

662 698	1 047 400	الرسم الواجب الدفع
---------	-----------	--------------------

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج التحقيق المحاسبي للمكلف الخاضع للتحقيق.

نلاحظ من خلال الجدول (08): أن فرقة التحقيق (A) قامت بدمج رقم الأعمال المخفي واستخراج الفرق بين رقم الأعمال بعد الدمج ورقم الأعمال المصرح به، الذي تم اخضاعه للرسم على القيمة المضافة بالإضافة إلى العقوبات وفقاً لسلم الغرامات والعقوبات المقرر قانوناً، مما يدل على أن فرقة التحقيق استطاعت الكشف عن رقم الأعمال المخفي من طرف المكلف واسترجاع الضرائب المهترية من طرفه وكذا معاقبته لردعه والتقليل من فرصه لتجاوز الأحكام والقوانين الضريبية في وقت لاحق.

## 2- التسوية في الضريبة على الدخل الإجمالي IRG

الجدول رقم (09): تسوية الضريبة على الدخل الاجمالي

البيان	2018	2019
الدخل المعدل الخاضع	17 414 114	15 038 416
الدخل المصرح به الخاضع	14 753 610	14 638 489
الزيادة في الربح	2 660 504	399 927
الضريبة المستحقة	5 962 939	5 131 445
الضريبة المثبتة	5 031 764	4 991 471
الفارق الواجب الدفع	931 175	139 974
معدل العقوبة	25%	25%
عقوبة التأخير	232 794	34 994
الإجمالي الواجب الدفع	1 163 969	174 968

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج التحقيق المحاسبي للمكلف الخاضع للتحقيق.

نلاحظ من خلال الجدول (09): أنه قد تم فرض ضريبة على المكلف وهي ضريبة على الدخل الإجمالي وفقاً لسلم تصاعدي بالإضافة إلى تحميله غرامة بمعدل 25% خلال الدورتين 2018 و 2020 لأن الدخل الخاضع محصور لأن الدخل المخفي أكبر من 200.000 دج وهذا بسبب مخالفة المكلف للقانون وإخفائه لجزء من الإيرادات الخاضعة للضريبة، مما يدل على نجاح فرقة التحقيق في استرجاع الأرباح المخففة واسترجاع الضرائب المهترية من طرف المكلف وتحديد الحقوق الجبائية التي توجه إلى تمويل الخزينة العمومية.

## 6. خاتمة:

كما سبق التطرق اليه يمكن القول بأن الرقابة الجبائية بمختلف أشكالها تعد وسيلة ردعية وقائية في يد الدول للمحافظة على الإيرادات الضريبية وكذا الإيرادات العامة للدولة، فهي تعتبر ردعية لكونها تردع المكلفين بالضريبة الذين يسعون إلى مخالفة الأحكام والقوانين والتشريعات الجبائية وتجنب دفع الضريبة باللجوء إلى ممارسة أساليب التهرب والغش الضريبي أما عن وقائية فهي تقي الموارد التي توجه الخزينة العمومية بشكل مستمر من النفاذ وتساهم في تحسين التحصيل الجبائي.

### 1.6. النتائج:

من خلال ما سبق التطرق اليه يمكن التحقق من فرضيات الدراسة كالآتي:

**الفرضية الأولى:** من خلال ما تم تناوله حول الرقابة الجبائية التي تلجأ لها الدولة للحد من الممارسات والسلوكيات الجبائية الغير مرغوب فيها من طرف المكلف بالضريبة، وبالتالي **الفرضية الأولى محققة** "الرقابة الجبائية أداة لمكافحة الغش الضريبي وتحسين التحصيل الجبائي تسعى إلى ضبط مختلف أنواع الضرائب التي لم يقم المكلف الضريبي بالتصريح بها بشكل صحيح أو تعمد الخطأ، وتتم وفقا لمجموعة من الأشكال تقسم بين عامة ومعقدة".

**الفرضية الثانية:** الملاحظ من خلال دراسة الحالة التي تم تناولها أن التحقيق المصوب في المحاسبة يبدأ بمتابعة فرقة التحقيق لمحاسبة المكلف بالضريبة وينتهي بتصحيح الأخطاء المرتكبة أو التجاوزات المرتكبة من طرفه بهدف تظليل الإدارة الضريبية ثم تصحيحها لاسترجاع حقوق الدولة المهرب من طرفه، وبالتالي **الفرضية الثانية محققة** " التحقيق المصوب في المحاسبة شكل من أشكال الرقابة الجبائية المطبق من طرف فرقة التحقيق التي تتولى مراقبة مختلف حسابات المكلف بالضريبة وتحديد الثغرات ثم إعادة تشكيل رقم أعماله وأرباحه وتصحيح مبلغ الضريبة المصرح بها سابقا".

**الفرضية الثالثة:** الغاية من التحقيق المصوب في المحاسبة كأداة رقابية هي التأكد من صحة تصريحات المكلفين بالضريبة الغير ملتزمين باحترام القوانين والتشريعات الجبائية بهدف التقليل من العبء الجبائي وكذا تخفيض حصيلة الإيرادات الضريبية الموجهة لتمويل الخزينة العمومية للدولة ثم تصحيحها، وبالتالي **الفرضية**

**الثالثة محققة** " يساهم التحقيق المصوب في المحاسبة في تحسين التحصيل الجبائي وتزويد الخزينة العمومية بموارد مالية إضافية".

## 2.6. التوصيات:

توصي هذه الدراسة بضرورة تعزيز الرقابة الجبائية وسعي إلى تقويتها وتشديد إجراءاتها على المكلفين الذين يجرؤون على مخالفة القانون وجعلها أكثر صرامة من حيث تطبيق مختلف أشكالها وكذا مراجعة مبلغ العقوبات المفروضة فيها من أجل تخويف المتهربين، بالإضافة إلى:

- إعطاء أهمية أكبر في عملية توظيف أعوان الإدارة الضريبية إلى الأشخاص المتخصص في المجال الجبائي من أجل تحسين جودة الأداء الوظيفي لهم؛
- تكثيف البرامج التكوينية لأعوان الرقابة الجبائية سواء في التخصص أو في استخدام التقنيات الحديثة حتى تكون لديهم المؤهلات الكافية لأداء مهماتهم على أكمل وجه؛
- محاولة تعميم برنامج رقمنة الإدارة الضريبية لما له من فوائد في تحسين التحصيل الجبائي لدقة الوسائل المعتمدة فيها وصعوبة تهرب المكلف من دفع الضرائب المفروضة عليه.

## 7. قائمة المراجع:

- أحمد رحمان، و محمد جبوري. (2019). التحقيق المصوب في المحاسبة كآلية لتعزيز المراجعة الجبائية في الجزائر. مجلة دراسات جبائية، 08(01)، الصفحات 62-75.
- أميرة بوباظة. (2021). دور الرقابة الجبائية في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي والحد منها- دراسة حالة تحقيق في ملف جبائي لمديرية الضرائب لولاية تيسمسيلت للفترة 2011-2014. مجلة المقاولاتية والتنمية المستدامة، 01(03)، الصفحات 52-67.
- تقرير التحقيق الحاسبي المصوب (2022). باتنة: المديرية الولائية للضرائب.
- جمال الدين سيليني، و محمد طالبي. (2021). أثر النظام الجبائي الالكتروني في الحفاظ على استقرار مردودية التحصيل الضريبي في ظل أزمة جائحة كورونا - دراسة حالة: نظام جبائتك بمديرية كبريات المؤسسات. (مجلة الريادة لاقتصاديات الاعمال، 07(02)، الصفحات 392-411.

- رضوان دوداح، و شيراز بن عربية. (2022). تقييم فعالية التحقيق المحاسبي في تقويم المداخل تحت اطار الرقابة الجبائية- دراسة حالة الجزائر خلال فترة 2010-2018. مجلة المنهل الاقتصادي، (01)05، الصفحات 371-380.
- سحى سعد محمد صالح القيسي، و حمزة فائق وهيب الزبيدي . (2019). مدى كفاية الطرق المتبعة في تحصيل الدين الضريبي في العراق. مجلة دراسات محاسبية ومالية، 14(48)، الصفحات 85-97.
- شهيناز قروج ، و محمد طويلب . (2021). الرقابة الجبائية كأداة لتشخيص الأخطار الجبائية في المؤسسة الاقتصادية- دراسة حالة على مستوى المديرية الولائية للضرائب للجزائر غرب-. مجلة المؤسسة، (01)10، الصفحات 297-308.
- صبرينة خذري، و عمر جنينة. (2019). الرقابة الجبائية في الجزائر بين هدي مكافحة التهرب الجبائي وتنمية الايرادات الجبائية-دراسة حالة الجزائر خلال الفترة 2011-2018. مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، 12(02)، الصفحات 320-336.
- عبد الرزاق لجناف. (2018). دور الرقابة الجبائية في تحسين أداء النظام الجبائي الجزائري-دراسة حالة نيابة مديرية الرقابة الجبائية لولاية تيبازة-. مجلة دراسات جبائية، 06(02)، الصفحات 165-192.
- عبد الرؤوف بوجريو، و مصباح حراق. (2022). التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية ودوره في تفعيل التحصيل الجبائي -دراسة حالة المديرية الولائية للضرائب لولاية ميلة خلال الفترة 2010-2019. مجلة ميلاف للبحوث والدراسات، 08(01)، الصفحات 69-86.
- عبد المالك زين. (2022). مساهمة التحقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية-دراسة حالة المديرية الولائية للضرائب خنشلة. مجلة الاقتصاد والتنمية المستدامة، 05(01)، الصفحات 1120-1140.
- مباركي ، م . (2021). التحصيل الضريبي واقع وآفاق .مجلة الاحياء-1075، pp. 21(29) , 1096.
- محززي، م . (2008). اقتصاديات الجباية والضرائب .الجزائر :دار هومة.
- محمد الصالح فروم. (2021). جباية المؤسسة دروس مفصلة ومدعمة بأمثلة وتمارين محلولة (الإصدار الإصدار الطبعة الأولى). قسنطينة، الجزائر: ألفا للوثائق.

- محمد جبوري ، و آخرون. (2019). المراجعة الجبائية كآلية لضمان حقوق الخزينة العمومية في الجزائر- دراسة تطبيقية بمركز الضرائب سعيدة خلال الفترة 2014-2017. مجلة اقتصاد المال والأعمال JFBE، 03(03)، الصفحات 671-690.
- محمد جمال لعلاوي ، و السعيد زنات. (2016). التحقيق المصوب كأداة رقابية على أرصدة الرسم على القيمة المضافة (TVA) القابلة للاسترجاع في النظام الجبائي الجزائري- دراسة تطبيقية على الفارق في معدل الرسم (TVA) لنشاط الأشغال العمومية والبناء مديرية الضرائب لولاية المسيلة-. مجلة البحوث الاقتصادية والمالية(06)، الصفحات 175-197.
- مصطفى إيدير، و عمر الفاروق زرقون. (2019). تقييم فعالية المراجعة الجبائية والرقابة الجبائية في البيئة الجزائرية، دراسة ميدانية من وجهة نظر عينة من المؤسسات الاقتصادية وادارة الضرائب بولاية ورقلة. مجلة اضافات اقتصادية، 03(02)، الصفحات 63-81.
- مصطفى عوادي، و نصر رحال. (2016). التحقيق الجبائي على محاسبة المكلفين بالضريبة في الجزائر. مجلة اقتصاد المال والأعمال، 01(01)، الصفحات 31-46.
- منير بن عزوق ، و مريم مسقم . (2020). دور الإدارة الالكترونية في تحسين التحصيل الجبائي ومكافحة التهرب الضريبي. مجلة طلبة للدراسات العلمية والأكاديمية، 03(05)، الصفحات 514-529.
- منير لواج، و عبد الرحيم لواج. (2020). تقييم فعالية التحقيق المصوب في المحاسبة في مكافحة التهرب الضريبي- دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية جيجل للفترة 2010-2018. مجلة الحدث للدراسات المالية والاقتصادية(05)، الصفحات 38-56.
- منير لواج، و عبد الرحيم لواج. (2022). دور التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية في الكشف عن الوعاء الحقيقي للضريبة على الدخل الاجمالي- دراسة حالة ملف جبائي بمركز الضرائب جيجل للفترة 2017-2020. مجلة ادارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، 08(01)، الصفحات 363-380.