



وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة 8 ماي 1945 قالمة
كلية الحقوق والعلوم السياسية
قسم العلوم القانونية والإدارية



الملتقى الوطني حول

الرقابة الجبائية في الجزائر □.أشرفي جمعة

جامعة أم البواقي

مداخلة بعنوان

مسار التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية
-دراسة حالة قضية تحقيق محاسبي بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية تبسة-

يومي 28 و 29 أكتوبر 2015

مجمع هيليو بوليس قالمة

الموقع الإلكتروني للجامعة

www.univ-guelma.dz

العنوان

ص ب 401 جامعة قالمة 24000

السنة الجامعية 2015-2016م

ملخص المداخلة :

يعطي النظام الجبائي الجزائري الحرية للمكلفين بالضريبة للقيام بالتصريح بمدخلهم المحققة؛ مما استوجب ضرورة القيام بالرقابة على هذه التصريحات بهدف التأكد من صحتها وصدقها والكشف عن نقاط الغش والتهرب فيها.

سيتم التعرض في هذه المداخلة لأحد أشكال التحقيق في إطار الرقابة الجبائية وهو التحقيق المحاسبي؛ والمتمثل في مجموع العمليات التي تهدف إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة بعنوان المدة الغير متقادمة، بغية تحري قانونية التسجيلات المحاسبية ومقارنتها مع الوضعية الحقيقية للنشاط الممارس، ويشمل التحقيق المحاسبي مجموع الضرائب والرسوم التي يخضع لها المكلف بالضريبة.

تمر عملية التحقيق المحاسبي بمجموعة من الاجراءات المتبعة بدءا بفحص الملف الجبائي، ارسال اشعار بالتحقيق للمكلف، ثم القيام بعملية التحقيق، ارسال التبليغ الأولي لنتائج التحقيق، مناقشة رد المكلف، عقد جلسة التحكيم والوصول إلى تحديد النتيجة النهائية وعلق التحقيق.

Résumé :

Le système fiscal algérien donne la liberté aux contribuables pour ce faire déclarer de ces entrées réalisé, ce qui nécessite le nécessite d'un contrôle de ces déclarations afin de vérifier leur véracité et sincérité et la détection de fraude et l'évasion fiscale.

Cette recherche porte une forme de vérification dans le cadre du contrôle fiscal; elle est la vérification comptabilité d'un ensemble d'opérations ayant pour objet le contrôle des déclarations fiscales souscrites par les contribuables au titre de la période non prescrite afin d'étudier le cadre juridique du documents comptables et en les comparant avec la situation réelle du praticien activité, et elle porte sur l'ensemble des impôts et taxes auxquels est soumis le contribuable.

La vérification comptabilité porte plusieurs procédures commençant par le traitement du dossier fiscal, et l'envoi de l'avis de vérification au contribuable, puis faire la vérification, envoyer la lettre primitive du résultat de la vérification, discuter la repense du contribuable, faire une audience d'arbitrage et l'accès de terminer le résultat finale et fermer la vérification.

مقدمة:

يمتاز النظام الضريبي الجزائري بكونه نظام تصريحي يمنح للمكلفين صلاحية تقديم تصريحاتهم بشكل يوافق مدخلهم الحقيقية، هذا ما استوجب استحداث هيئة ادارية مختصة برقابة التصريحات لكونها وفي كثير من الأحيان تكون غير صحيحة سواء عن قصد أو حسن نية. ويعد التحقيق المحاسبي من بين أهم وأنجع طرق الرقابة إذ يتم وفق قواعد قانونية تُضبط فيها الاجراءات الواجب اتباعها من طرف الإدارة الجبائية من أجل توضيح حقوق وواجبات المكلف بالضريبة.

على ضوء ما سبق ذكره؛ يمكن طرح إشكالية هذا البحث على النحو التالي:

ماهي إجراءات التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية ؟

وتتفرع عن هذه الإشكالية الرئيسية مجموعة من التساؤلات الفرعية أبرزها:

1- ما المقصود بالرقابة الجبائية؟

2- ما هي أشكال الرقابة الجبائية؟

3- كيف تتم إجراءات التحقيق المحاسبي على مستوى مديرية الضرائب لولاية تبسة؟

ومن أجل الاجابة على مختلف التساؤلات المطروحة تم تقسيم البحث إلى المحاور التالية:

أولاً: عموميات حول الرقابة الجبائية والتحقيق المحاسبي

ثانياً: الأجهزة والأعوان المؤهلين للقيام بالتحقيق المحاسبي

ثالثاً: المدة الخاضعة للتحقيق المحاسبي

رابعاً: مسار التحقيق المحاسبي

خامساً: دراسة حالة قضية تحقيق محاسبي بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية تبسة

أولاً: عموميات حول الرقابة الجبائية والتحقيق المحاسبي

يعطي النظام الجبائي الجزائري الحرية للمكلفين بالضريبة لتقديم تصريحاتهم بشكل يتوافق ومداخلهم الحقيقية من تلقاء أنفسهم، ثم تقوم الإدارة الجبائية بمراقبة وتدقيق تلك التصريحات لكونها تحوي وفي أغلب الأحيان على أخطاء مرتكبة سواء عن قصد أو غير قصد بغية التهرب من دفع واجباتهم الجبائية.

1- مفهوم الرقابة الجبائية

تعرف الرقابة الجبائية على أنها: "السلطة الممنوحة للإدارة الجبائية للتأكد من صحة العمليات والمعلومات المطروحة من طرف الأشخاص المعنويين والطبيعيين المكلفين بالضريبة"¹.

2- أسباب القيام بالرقابة الجبائية

هناك سببين رئيسيين للقيام بالرقابة الجبائية وهما²:

1-2- الرقابة الجبائية كوسيلة لمتابعة التصريحات الجبائية

تعد الرقابة الجبائية وسيلة هامة لمتابعة النظام التصريحي؛ لأن المكلف هو من يحدد بنفسه أسس فرض الضريبة ويصرح بها للإدارة الجبائية، وعن طريق الرقابة الجبائية يتم التأكد من صحة هذه التصريحات المكتتبه وضمان مصداقيتها وصحتها، كما تسمح أيضا بتجسيد مبدأ العدالة الضريبية.

2-2- الرقابة الجبائية كوسيلة لمكافحة التهرب الضريبي

نظرا لأسباب متعددة يلجأ بعض المكلفين بالضريبة إلى التهرب أو تخفيض العبء الضريبي بشتى الطرق والأساليب الشرعية والغير شرعية، لذلك فإن عمليات مكافحة هذه الممارسات التدليسية يعتبر من أولويات الإدارة الجبائية والتي تمتلك سلطات وصلاحيات واسعة تمارسها؛ وذلك عن طريق تقنيات مختلفة ومتعددة على مختلف أصناف المكلفين؛ والتي من بينها الرقابة الجبائية التي تعد الأداة الضرورية لمكافحة التهرب الضريبي.

3- أشكال الرقابة الجبائية

يمكن تحديد أشكال الرقابة الجبائية في الشكل التالي:

الشكل رقم (1): أشكال الرقابة الجبائية



المصدر: من إعداد الباحثة بناء على المعلومات المقدمة من المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية تبسة

4- مفهوم التحقيق المحاسبي

يعد التحقيق المحاسبي شكل من أشكال الرقابة الجبائية ويعرف على أنه: "فحص التصريحات وكل السجلات والوثائق ومستندات المكلفين بالضرائب الخاضعين لها، سواء كانوا ذو شخصية طبيعية أو معنوية، وذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية"³.

ثانيا: الأجهزة والأعوان المؤهلين للقيام بالتحقيق المحاسبي

1- الأجهزة المكلفة بالتحقيق المحاسبي

تضطلع بمهام الرقابة الجبائية أربعة أجهزة⁴:

- مصالح البحث والمراجعات التابعة لمديرية البحث والمراجعات، المتواجدة حاليا بالجزائر، وهران وقسنطينة. تتمتع بصلاحيات التدخل على مستوى القطر الوطني للتحقيق في وضعية كبار المكلفين بالضريبة لأهمية نشاطهم؛

- المديرية الفرعية للرقابة الجبائية التابعة للمديريات الولائية للضرائب في إطار الإقليم الإداري للولاية؛

- المصلحة الرئيسية للمراقبة الجبائية التابعة لمركز الضرائب؛

- مديريةية المؤسسات الكبرى.

2- الأعوان المكلفين بالتحقيق المحاسبي

كل عون تابع للإدارة الجبائية الذي له رتبة مفتش على الأقل له الكفاءة لإجراء تحقيق في ما يخص التصريحات الجبائية "المادة 37 من ق.م لسنة 2009 المعدلة لأحكام المادة 20-2 من ق.إ.ج"

يجب أن يكون المحقق حاملا بطاقة انتداب تسلم له من المديرية العامة للضرائب تبين صفته⁵.

ثالثا: المدة الخاضعة للتحقيق المحاسبي

في الحالة العامة تعد تصريحات السنوات الأربع الأخيرة لرقم الأعمال والإيرادات المهنية، المداخل والأرباح يمكنها أن تكون محل الرقابة "المادة 39 من قانون الإجراءات الجبائية".

كما يمكن القيام أيضا بالتحقيق في العمليات المتعلقة بالسنوات المتقدمة في حالة ما إذا أنتجت آثارا على السنوات غير المتقدمة⁶.

رابعا: مسار التحقيق المحاسبي

تسير الرقابة الجبائية وفق قواعد قانونية تضبط فيها الاجراءات الواجب اتباعها من طرف الإدارة الجبائية والتي توضح حقوق وواجبات المكلف بالضريبة.

1- الاشعار بالتحقيق

لا يمكن اجراء تحقيق دون إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق، ملحق بميثاق المكلف بالضريبة الذي ينص على حقوقه وواجباته؛ على أن يستفيد المكلف بالضريبة من مدة قدرها عشرة (10) أيام لتحضير جميع وثائقه

المحاسبية، نسخ البرقيات، مستندات الإيرادات والمصاريف... الخ؛ التي يمكن من وراء فحصها التأكد من مدى مصداقية التصريحات الجبائية.

يرسل الاشعار بالتحقيق برسالة محفوظة أو يسلم مباشرة للمكلف بالضريبة مع إشعار بالاستلام. إن عدم قبول استلام الاشعار لا يمنع من إجراء التحقيق. في هذه الحالة يلجأ المحققون إلى فرض الضريبة تلقائياً. "طبقاً للمادة 20-4 من قانون الاجراءات الجبائية".

يمكن للمحقق أن يقوم بمراقبة مفاجئة ترمي إلى معاينة العناصر المادية المستعملة من قبل المؤسسة أو التأكد من وجود الوثائق المحاسبية، في هذه الحالة يسلم "الاشعار بالتحقيق" مع بداية عمليات المراقبة. لا يمكن البدء في فحص عميق للوثائق المحاسبية إلا بعد استنفاد أجل التحضير المنصوص عليها سابقاً.

في حالة تغيير أحد المحققين أو أحدهم، يعلم بالمكلف هذا التغيير. "طبقاً للمادة 20-4 من قانون الاجراءات الجبائية".

تحت طائلة بطلان الإجراءات يجب أن يشار صراحة في هذا الاشعار أن المكلف بالضريبة يستطيع أن يستعين بوكيل يختاره بمحض إرادته أثناء عملية المراقبة للاستشارة به أو الإنابة عنه. "طبقاً للمادة 20-4 من قانون الإجراءات الجبائية"⁷.

يتضمن الاشعار السنوات التي ستخضع للتحقيق ومختلف الضرائب والرسوم التي سيخضع لها المكلف أثناء فترة التحقيق.

2- الاتصال الأولي مع المكلف بالضريبة

بعد ارسال أو تسليم الاشعار بالتحقيق للمكلف محل التحقيق المحاسبي، تأتي مرحلة اللقاء به في مكان تواجد نشاطه لمعاينته وتقييم لوازم الاستغلال، المعدات والتجهيزات المكتبية... الخ. ويتم ملاً بطاقة معلومات تخص جميع العناصر سابقة الذكر. مع العلم أن تاريخ اللقاء أو الاجتماع بالمكلف محددة ومذكورة مسبقاً في الاشعار بالتحقيق. بعد المعاينة يتم تسليم جميع الوثائق المحاسبية للمحققين وتوفير مكتب ملائم لقيامهم بعملية التحقيق لأنها يجب أن تتم بعين المكان؛ أي في محل المكلف بالضريبة، وهذا من أجل خلق جو المناقشة بين المحقق والمكلف بالضريبة "طبقاً للمواد 20-1 و 20-3 من قانون الاجراءات الجبائية" إلا أن هناك استثناء لهذا الاجراء⁸.

ففي حالة طلب مكتوب من المكلف بالضريبة وبعد قبوله من طرف الإدارة أو في حالة قوة قاهرة يمكن للمحققين أخذ الوثائق لفحصها في مكاتبهم. يسلم للمكلف بالضريبة في هذه الحالة وثيقة تثبت فيها الوثائق المسلمة "عدد الوثائق، طبيعتها... الخ" طبقاً للمواد 20-1 و 20-3 من قانون الاجراءات الجبائية.

وفي حالة عدم تقديم المحاسبة أو الامتناع عن تقديمها يثبت هذا الأمر في محضر يؤشر عليه من طرف المكلف بالضريبة مع الزام ذكر رفضه، وهذا يعد اشعاره بتقديم المحاسبة في أجل أقصاه ثمانية (8) أيام طبقاً للمادة 20-9 من قانون الاجراءات الجبائية⁹.

3- البدء بعملية التحقيق المحاسبي

تشمل عمليات التحقيق في المحاسبة فحص محاسبة المكلف من ناحية الشكل والمضمون.

3-1- التحقيق المحاسبي من حيث الشكل

يقوم هذا الفحص على التأكد من مدى وجود واحترام التقييد بالعناصر التالية¹⁰:

3-1-1- مسك السجلات التجارية

يقصد بها دفتر اليومية ودفتر الجرد، حيث يجب أن تكون هذه السجلات مؤشرة ومصادق عليها من قبل الهيئات المختصة، كما يجب أن تكون ممسوكة يوماً بيوم، وبدون شطب ولا حشو أو كتابات على الهامش.

3-1-2- دقة ووفرة الوثائق المحاسبية

يجب على المكلف توفير الوثائق والمستندات التي تثبت قيامه بمختلف العمليات، خاصة فواتير الشراء والمصاريف التي قام بها، حيث يسعى المحققون للتأكد من صحة البيانات المحاسبية من ناحية الدقة وصحة المجاميع.

3-2- التحقيق المحاسبي من حيث المضمون

يسعى المحقق في إطار عملية التحقيق إلى التركيز على النقاط التي لها تأثير على تحديد النتيجة، ومن أهم هذه النقاط¹¹:

- التسجيل المزدوج لفاتورة مشتريات واحدة؛
- تسجيل مشتريات وهمية "بوجود فاتورة أو عدم وجودها"؛
- نسيان التسجيل المحاسبي لفواتير الشراء؛
- التحقق من قيمة فواتير البيع؛
- عدم تسجيل المبيعات من الفضلات والمهملات؛
- التأكد من الوجود المادي للثبوتات وهل هي مسجلة بتكلفة حقيقية أم لا؛

- الحركة التي تعرضت لها التثبيتات من شراء، تنازل، إعادة تقييم والتأكد من وجود الوثائق الثبوتية لذلك؛
- فحص اهتلاكات التثبيتات والتأكد من مدى مطابقتها للنسب والقوانين المحاسبية والجبائية؛
- التأكد من موضوعية مختلف المؤونات التي تم تكوينها؛
- الزبائن والموردين "عدهم، توزيعهم الجغرافي وطرق التسديد المتبعة معهم"؛
- فحص جميع التكاليف والمصاريف المحتسبة، والتأكد من موضوعيتها ومقارنتها بالواقع؛
- فحص جميع الإيرادات والتأكد من أنها سجلت بالمبالغ الحقيقية، والبحث عن الإيرادات التي لم تسجل نسيانا أو عمدا.

3-3- إعداد التبليغ الاولي لنتائج التحقيق

يستوجب على المحقق إشعار المكلف بالضريبة بنتائج المراقبة بواسطة رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام أو يسلم له مع إشعار بالاستلام "طبقا للمادة 20-6 من قانون الاجراءات الجبائية". ينبغي على المحقق كذلك إعلام المكلف بالضريبة المحقق معه بنتائج المراقبة بواسطة رسالة حتى في حالة انعدام التقويم "طبقا للمادة 42 من قانون الإجراءات الجبائية".

يكون الاشعار بإعادة التقويم "الاشعار الاولي" مفصلا بقدر كاف ومعللا، كما يتعين ذكر أحكام المواد التي يؤسس عليها إعادة التقويم وكذلك الطريقة المتبعة في ذلك بصفة تسمح للمكلف بالضريبة من إعادة تشكيل أسس فرض الضريبة وتقديم ملاحظاته أو اعلان قبوله لها وذلك في أجل أربعين يوما (40) يوما سارية من تاريخ استلام اعادة التقويم "طبقا للمادة 20-6 من قانون الاجراءات الجبائية".

يجب تحت طائلة بطلان الإجراء، أن يشار في الإشعار بإعادة التقويم إلى أن المكلف بالضريبة له الحق في الاستعانة بمستشار من اختياره من أجل مناقشة اقتراحات رفع مبلغ الضريبة أو من أجل الإجابة عنها¹².

3-3-1- حالة قبول المحاسبة

عند تقديم المكلف لوثائقه المحاسبية الممسوكة بالطرق القانونية وفي الآجال المحددة، يبدأ المحقق في التدقيق فيها متبعا طرق عدة لإعادة تشكيل رقم الأعمال.

تختلف طرق إعادة تشكيل أرقام الأعمال من قطاع إلى آخر، حسب النشاط والطرق المتبعة للغش من طرف المكلفين بالضريبة.

- بالنسبة لقطاع الإنتاج

تعد تجربة الانتاج "Test de production" هي ضرورية لمعرفة حقيقة دور الانتاج والنفقات الداخلة في عمليات الانتاج والمتعلقة بطريقة مباشرة في تكوين فائض القيمة، مع معرفة نسبة الفضلات والخسارة التي تتمخض من هذه العملية، وامكانية إعادة إدخال الفضلات في دورة أخرى من الانتاج أم لا.

تحديد نسبة الاستخراج الفعلي، مع مراعاة معدل الرطوبة بالنسبة للمواد التي تتأثر بالماء فتسترخي وتأخذ زيادة في الوزن، ونسبة التجفيف بالنسبة للمواد التي تحترق بفعل الحرارة فينخفض وزنها¹³.

- بالنسبة لقطاع التجارة "الشراء وإعادة البيع"

اجراء طريقة الحساب المادي مع تطبيق معامل الاخفاء؛ حيث يتم اختيار عينات من المواد الواسعة التداول في نشاط المكلف واستخراج الاستهلاك الفعلي ومقارنته بالاستهلاك المصرح به مع مراعاة حركة المخزون "المخزون الأولي + المشتريات - المخزون النهائي"، واستخراج الفارق الكمي الذي لم يظهر في الاستهلاك المصرح به "المبيعات المصرح بها"، وعليه يتم اعتبار هذا الفارق كميات من المواد غير مصرح بها وغير مباعة ومطابقتها نسبيا مع الكميات المباعة المصرح بها لتعطي النسبة المخفية Taux de dissimulation، ويتم تعميم هذه النسبة على رقم الأعمال المصرح به لاستخراج رقم الأعمال المخفي C.A dissimulé¹⁴. سيتم التطرق لهذه الطريقة بأكثر التفاصيل في الجزء التطبيقي.-

- بالنسبة لقطاع البناء والأشغال العمومية

بالنسبة لهذا النشاط يقوم المحقق بمقارنة المبالغ النقدية الداخلة لحساب المكلف وتصريحاته؛ إضافة إلى حساب الكميات المستهلكة من المواد واللوازم المصرح بها في وضعيات الأشغال مع المواد واللوازم المشتريات، وفي حالة وجود فارق يتم حساب هذه المواد المشتريات الخارجة عن حاجة المؤسسة رقم أعمال لاعتبار المكلف قد أعاد بيعها بتطبيق هامش ربح معين¹⁵.

- نشاط الاستيراد

هو أهم نشاط مريح على الساحة، يركز فيه المحقق على حساب تكلفة كل صنف مستورد وذلك عن طريق بطاقات الاستيراد « D10 » -والتي تتواجد على مستوى مكتب البطاقية والكشوفات بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية- ومقارنتها مع دفتر الجرد عندها تكون حالتين:

* حالة القيمة أكبر من المسجلة في الجرد: يقوم عندها المحقق بإعادة إدماج الزيادة في الأرباح مباشرة؛

* حالة القيمة أقل من المسجلة في الجرد: يقوم المحقق عندها بإعادة تشكيل رقم الأعمال على الزيادات اللازمة بتطبيق هامش لذلك "الخام"¹⁶.

3-3-2- حالة رفض المحاسبة كليا

في حالة رفض المحاسبة يتوجب على الادارة الجبائية ما يلي:

- اثبات الطابع الغير مقنع للمحاسبة؛
- اشعار المكلف بالضريبة المحقق معه بالأسس الضريبية المتأتية "بنتائج التحقيق"؛
- الرد على ملاحظات المكلف بالضريبة المحقق معه.

في هذه المرحلة من سيرورة الاجراء، يجب أن يبلغ المكلف بالضريبة الذي حقق معه في إطار الإشعار بالتقويم أن لديه إمكانية طلب التحكيم بالنسبة للأسئلة المتعلقة بالوقائع أو بالقانون حسب الحالة من مدير كبريات المؤسسات أو من مدير الضرائب بالولاية أو من رئيس مركز الضرائب أو من رئيس مصالح التدقيق أو المراجعات¹⁷.

3-3-3- حالة التفرغ التلقائي

يمكن للإدارة الجبائية أن تلجأ الى التحديد التلقائي لقواعد فرض الضريبة في الحالات التالية¹⁸:

- رفض المكلف بالضريبة لعمليات المراقبة الجبائية، التحقيقات والمعائنة سواء من قبله أو من تدخل أو حضور أي شخص بأي طريقة كانت بحيث يتعذر على الأعوان القيام بمهامهم؛
- عندما لا يصرح في الآجال المحددة قانونيا بالمداخيل "الربح الصناعي التجاري وغير التجاري"، والتصريحات الخاصة بالضرائب على أرباح الشركات أو تصريحات المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة المنصوص عليها في المواد 76 من قانون الرسم على رقم الأعمال بعد على الأقل شهر من إعلامه من قبل المصالح الجبائية بتسوية وضعيته؛
- عدم تقديم المحاسبة بعد انقضاء مدة ثمانية (8) أيام من انذاره المنصوص عليها في المادة 20-9 من قانون الاجراءات الجبائية إلا في حالة حدوث قوة قاهرة؛
- في حالة ما تزيد نفقاته الشخصية الظاهرة والمعروفة ومداخيله العينية على المجموع المعفي ولم يقدم تصريحا بذلك، أو يكون دخله المصرح به بعد خصم الأعباء المحددة في المادة 85 من قانون الضرائب المباشرة يقل عن مجموع هذه النفقات أو المداخيل غير المصرح بها أو المغفلة أو العائدات العينية؛

- كل مكلف بالضريبة امتنع عن الاجابة على الطلبات الواردة من مفتش الضرائب والمحقق بخصوص التوضيحات والاثباتات الواجب تقديمها "طبقا للمادة 19 من قانون الاجراءات الجبائية"؛
- كل شركة أو مؤسسة أجنبية لا تتوفر على منشآت مهنية بالجزائر، وتكون خاضعة للضريبة على الدخل أو الضريبة على أرباح الشركات؛ امتنعت عن الرد على طلب مصلحة الضرائب التي تطلب منها فيه تعيين ممثل لها في الجزائر؛
- عدم مسك محاسبة قانونية أو السجل الخاص المنصوص عليه في المواد 66، 67 و 69 من قانون الرسم على رقم الأعمال الذي يسمح بإثبات رقم الأعمال المصرح به؛
- كل مكلف بالضريبة لم يقدم تصريحه ويزيد دخله الصافي المحدد وفقا للمواد من 85 إلى 98 من قانون الضرائب المباشرة على المجموع المعفى من الضريبة.

4- نهاية أشغال التحقيق في عين المكان

نظرا لأهمية هذا التاريخ ومن أجل استبعاد كل الشكوك، يُستدعى المكلف بالضريبة المُحَقَّق معه باستدعاء مكتوب يوضح فيه التاريخ والساعة للحضور الى اجتماع اختتام أشغال التحقيق، يمكن للمكلف بالضريبة الذي حقق معه أن يستعين بمستشار من اختياره وذلك طبقا للمادة 20-6 من قانون الاجراءات الجبائية¹⁹.

5- الطعن القبل نزاعي "الحق في طلب التحكيم"

يعد الحق في طلب التحكيم ضمانا اضافيا ممنوحا للمكلف بالضريبة المحقق معه، والذي يمكنه الاستفادة منه في إطار الإجابة على التبليغ الأولي وهذا من أجل مناقشة أي سؤال متعلق بالوقائع أو القانون. ويؤدي التحكيم إلى عقد اجتماع عمل على مستوى الإدارة، بحضور المكلف أو مستشاره مع المدير الولائي للضرائب أو مدير كبريات المؤسسات أو مدير مركز الضرائب وهذا حسب حالة نشاط المكلف. ويتم في الأخير تحرير محضر توضح فيه كل الآراء المقدمة من مختلف المتدخلين وكذا القرار النهائي المتخذ وتحت رعاية مسؤول مختص²⁰.

خامسا: دراسة حالة قضية تحقيق محاسبي بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية تبسة

1- تقديم مديرية الضرائب لولاية تبسة

تشمل مديرية الضرائب لولاية تبسة خمس مديريات فرعية، تعمل بشكل متناسق لتحصيل الضرائب ومتابعة الغش والتهرب الضريبيين.

- المديرية الفرعية للمستخدمين والوسائل، المديرية الفرعية للمنازعات، المديرية الفرعية للعمليات الجبائية، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية والمديرية الفرعية للتحصيل.

2- المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

توجد على مستوى كل مديرية ولائية للضرائب مديرية فرعية للرقابة الجبائية، تضم مجموعة مكاتب تتمثل مهمتها الأساسية في البحث، التحري والرقابة على التصريحات.

تضم المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية تبسة أربع مكاتب:

- مكتب التحقيقات؛
- مكتب إعادة التقييم؛
- مكتب البحث عن المادة الخاضعة للضريبة؛
- مكتب البطاقية والكشوفات.

2-1- مكتب التحقيقات

يضم هذا المكتب مجموعة من المحققين في المحاسبة والذين لديهم رتبة مفينش رئيسي على الأقل، يُشرف على عملهم رئيس فرقة التحقيقات. تتحصر مهامهم في:

- اعداد بطاقة خاصة بالمؤسسات والأشخاص الطبيعيين الذين سيخضعون لعملية التحقيق سواء التحقيق المحاسبي أو المصوب أو التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية؛
- توزيع القضايا المتعلقة بالتحقيق على المحققين؛

- القيام بعملية التحقيق وفق ما يفرضه القانون، مع احترام حقوق المكلفين؛

- اعداد جدول الضرائب والرسوم واجبة الدفع، بعد مقارنة تصريحات المكلف مع وثائقه المحاسبية وايجاد الفارق الناتج عن محاولة غش أو تهرب جبائي؛

- معالجة شكاوى واحتجاجات المكلفين بالضريبة من خلال اعداد اجتماع مع المدير الولائي للضرائب للنظر مرة أخرى في نتائج التحقيق.

2-2- مكتب إعادة التقييم

يضم هذا المكتب محققي التقييمات ويشرف على عملهم رئيس فرقة التقييمات، تتمثل مهام هذا المكتب في:

- اعداد قائمة تحدد أسعار العقارات المبنية والغير مبنية في الولاية مع مراعاة مكان تواجدها؛

- متابعة عقود البيع المصرح بها عند الموثقين؛

- مقارنة المبالغ المصرح بها في العقود وأسعار العقارات المحدد مسبقاً، من خلال المساحة والموقع وطور البناء؛

- تحديد مبلغ الضريبة واجبة الدفع بناء على الفارق الناتج عن إعادة تقييم العقارات المبنية والغير مبنية؛

- معالجة شكاوى واحتجاجات المكلفين بالضريبة من خلال اعداد لجنة التوافق مع المدير الولائي للضرائب للنظر مرة أخرى في التقييم.

2-3- مكتب البحث عن المادة الخاضعة للضريبة

تتمثل مهام هذا المكتب في ما يلي:

- إعداد بطاقة خاصة بالجماعات المحلية، الإدارات، المؤسسات والأشخاص الذين من المحتمل أن تتوفر لديهم المعلومات التي تفيدهم في تأسيس وعاء الضريبة وتحصيلها؛

- برمجة التدخلات التي تقوم بها فرق البحث، وجمع المعلومات وارسالها الى مكتب البطاقية ومقارنة المعلومات.

2-4- مكتب البطاقية والكشوفات

يعمل هذا المكتب على تسجيل جميع الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الذين يملكون صفة تاجر مكلف بدفع الضريبة في سجل خاص بالمكلفين بالضريبة، إضافة الى استقبال المعلومات من مختلف الجهات وتسجيلها وطباعتها في بطاقات معلومات توزع على المفتشيات للتحقق من صحة التصريحات.

تسعى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية من خلال مكاتبها؛ وبتنسيق جميع الجهود إلى الرقابة على تصريحات المكلفين بالضريبة ومكافحة الغش والتهرب لزيادة التحصيل الجبائي من أجل الرفع من الإيرادات الجبائية المحلية لتحقيق الصالح العام.

3- مسار التحقيق المحاسبي

بعد أن تمت برمجة ملف المعني للتحقيق في محاسبته، أوكلت قضيته لمحققين اثنين تحت وصاية رئيس فرقة التحقيقات، وبعد قيام الأعوان المحققين بإحضار الملف الجبائي للمكلف إلى مكتب التحقيق، وبعد تسليم اشعار التحقيق المحاسبي للمكلف بالضريبة؛ متضمن مختلف الضرائب والرسوم التي سيخضع لها وتاريخ اللقاء الأولي، يبدأ بالتدقيق الأولي في وثائقه المحاسبية.

بعد قيام المحققين بالاتصال الأولي لمعاينة محل المكلف ومخزنه ومختلف وسائل الاستغلال. تم تقديم طلب من المعني بإجراء التحقيق على مستوى المديرية الفرعية للضرائب لعدم امتلاك هذا الأخير لمكتب لائق لاستقبال المحققين؛ وتم قبوله من طرف الأعوان وتم استلام جميع الوثائق المحاسبية والسجلات "سجل اليومية العامة، سجل الجرد، سجل الرواتب والأجور... الخ" مقابل وصل استلام تفصيلي بجميع الوثائق والسجلات.

المكلف في هذه القضية ضمن برنامج التحقيق لسنة 2013، وهو عبارة عن شخص معنوي متمثل في شركة ذات مسؤولية محدودة للتجارة والانجاز والتجهيز، مسيرها X، مبرمجة للتحقيق المحاسبي للسنوات 2009، 2010، 2011 و 2012 في الضرائب والرسوم التالية:

- الرسم على القيمة المضافة، الرسم على النشاط المهني، الضريبة على أرباح الشركات، الضريبة على الدخل الاجمالي وحقوق الطابع.

بعد عملية التدقيق يبدأ الأعوان المحققين بإعداد التبليغ الأولي لنتائج التحقيق، والذي تضمن النقاط التالية:

المحاسبة:

اتضح من خلال عملية التحقيق أن محاسبة المكلف ممسوكة بشكل مقبول وفقا للمواد 9 إلى 11 من القانون التجاري الجزائري، ووفقا للنظام المحاسبي المعمول به قانونا. كما أن السجلات القانونية "دفتر اليومية والجرد" مرقمان ومؤشران من طرف المحكمة التابعين لها اقليميا.

أما من ناحية المضمون؛ فإن عملية التحقيق أسفرت على أن المحاسبة تحتوي بعض النقائص، لذا تم إدخال تعديلات على رقم الأعمال السنوي لسنوات التحقيق ناتجة أساسا من رقم الأعمال الاضافي المستخرج من تطبيق حساب الكميات واختيار عينات من المواد الواسعة التداول في نشاط المكلف: المشتريات والمبيعات من السلع مع مراعاة حركة المخزون، حيث نتج عن هذا الرقم حقوق واجبة الدفع فيما يخص الرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة، وكذلك تعديلات أخرى على قاعدة الفرض الضريبي للضريبة على أرباح الشركات والضريبة على الدخل الاجمالي جاءت أساسا من دمج رقم الأعمال الاضافي هذا في الربح، والعبء المرفوض . كما مست هذه التعديلات الرسم على القيمة المضافة الذي تم حسمه، حيث تم دمج بعض الرسوم على القيمة المضافة.

كيفية تحديد رقم الأعمال

تم اختيار سبعة أنواع من السلع الواسعة التداول في نشاط المكلف وتحديد كمياتها على مختلف السنوات وهي: الكراسي، آلات النسخ، الطابعات، المكاتب، الطاومات، آلات التصوير، خزائن التبريد.

وهذا نظرا للكم الكبير من أنواع المواد المتداولة؛ لذا تم استخراج كميات هذه المواد المستهلكة من هذه الأنواع السبعة، أي استخراج الاستهلاك الفعلي ومقارنته بالاستهلاك المصرح به مع مراعاة حركة المخزون "المخزون الأولي + المشتريات - المخزون النهائي"، حيث نتج عن هذه العملية فارق كمي لم يظهر في الاستهلاك المصرح به "المبيعات المصرح بها"، وعليه تم اعتبار هذا الفارق بكميات من المواد غير مصرح بها وغير مباعة ومطابقتها نسبيا مع الكميات المباعة المصرح بها لتعطي النسبة المخفية وهي 1.2616%،

1.2771%، 1.5861% و 0.9829% للسنوات 2009، 2010، 2011 و 2012 على التوالي، كما تم تعميم هذه النسبة على رقم الأعمال المصرح به لاستخراج رقم الأعمال المخفي، وهو ما يعرف برقم الأعمال الإضافي.

سنة 2009:

الطابعات	آلات النسخ	الكراسي	
111	11	1032	المخزون الأولي في 01/01
256	43	9138	المشتريات خلال السنة
111	11	1032	المخزون النهائي في 12/31
256	43	9138	الاستهلاك الفعلي
254	42	9082	الاستهلاك المصرح به
02	01	56	الفارق المخفي
%0.7874	%2.3809	%0.6166	نسبة الاخفاء
%1.2616			نسبة الاخفاء المعممة
165.266.005 دج			رقم الأعمال المصرح به
2.084.996 دج			رقم الأعمال الإضافي
167.351.001 دج			رقم الأعمال المعتمد

سنة 2010:

طابعات	كراسي	طاولات	مكاتب	
111	1.032	107	220	المخزون الأولي في 01/01
238	10.104	44.097	1.442	المشتريات خلال السنة
188	2.687	2.500	96	المخزون النهائي في 12/31
161	8.449	41.704	1.566	الاستهلاك الفعلي
159	8.346	41.213	1.544	الاستهلاك المصرح به
02	103	491	22	الفارق المخفي
%1.2579	%1.2342	%1.1914	%1.4249	نسبة الاخفاء
%1.2771				نسبة الاخفاء المعممة

رقم الأعمال المصرح به	161.835.120 دج
رقم الأعمال الاضافي	2.066.796 دج
رقم الأعمال المعتمد	163.901.916 دج

سنة 2011:

مخزون	آلة تصوير	كراسي	مكاتب
المخزون الأولي في 01/01	125	2.687	96
المشتريات خلال السنة	21	1.196	38
المخزون النهائي في 12/31	86	2.696	86
الاستهلاك الفعلي	60	1.187	48
الاستهلاك المصرح به	59	1.176	47
الفارق المخفي	01	11	01
نسبة الاخفاء	%1.6950	%0.9354	%2.1277
نسبة الاخفاء المعممة	% 1.5861		
رقم الأعمال المصرح به	76.532.546 دج		
رقم الأعمال الاضافي	1.213.883 دج		
رقم الأعمال المعتمد	77.746.429 دج		

سنة 2012:

مخزون	آلة نسخ	كراسي	مكاتب
المخزون الأولي في 01/01	2.696	86	36
المشتريات خلال السنة	1.277	893	67
المخزون النهائي في 12/31	2.631	96	36
الاستهلاك الفعلي	1.342	883	67
الاستهلاك المصرح به	1.329	879	66
الفارق المخفي	12	04	01
نسبة الاخفاء	% 0.9782	% 0.4551	% 1.5152
نسبة الاخفاء المعممة	% 0.9829		

رقم الأعمال المصرح به	78.734.050 دج
رقم الأعمال الاضافي	773.877 دج
رقم الأعمال المعتمد	79.507.927 دج

- الرسم على النشاط المهني

السنة	رقم الأعمال الاضافي	المعدل	الحقوق المترتبة	الجزاءات	المجموع المطالب به
2009	2.084.996	%02	41.700	4.170	45.870 دج
2010	2.066.796	%02	41.336	4.134	45.470 دج
2011	1.213.883	%02	24.278	2.428	26.706 دج
2012	773.877	%02	15.478	1.548	17.026 دج

- الرسم على القيمة المضافة

* الرسم على القيمة المضافة الناتج عن رقم الأعمال الاضافي

السنة	رقم الأعمال الاضافي	المعدل	الحقوق المترتبة	الجزاءات	المجموع المطالب به
2009	2.084.996	%17	354.449	88.612	443.061 دج
2010	2.066.796	%17	351.355	87.839	439.194 دج
2011	1.213.883	%17	206.360	51.590	257.950 دج
2012	773.877	%17	131.559	19.734	151.293 دج

* الرسم على القيمة المضافة على المشتريات المدمج

سنة 2009:

- تم دمج الرسم على القيمة المضافة للفاتورة رقم 183 بتاريخ 2009/11/30 بسبب أنه تم حسم رسمها مرتين من طرف المكلف بالضريبة خلال شهري نوفمبر وديسمبر 2009، مبلغ الفاتورة 312.500 دج خارج الرسم، الرسم على القيمة المضافة 21.875 دج؛

- كما تم دمج رسم الفاتورة غير المطابقة باسم شخص آخر وتم حسم رسمها في شهر فيفري 2009، مبلغ الفاتورة خارج الرسم 537.419 دج، الرسم على القيمة المضافة 75.711 دج. "ملاحظة: تم دمج مبلغ هذه الفاتورة خارج الرسم في الربح كعبء مرفوض".

سنة 2010:

- تم دمج الرسم على القيمة المضافة للفاتورة رقم 07 بتاريخ 2010/06/01 بسبب أنه تم حسم رسمها مرتين من طرفكم خلال شهري نوفمبر وديسمبر 2010، مبلغ الرسم على القيمة المضافة 99.705 دج.
- تم دمج الرسم على القيمة المضافة للفاتورة رقم 23 بتاريخ 2010/01/12، مبلغ رسمها 222.700 دج، تطبيقاً لأحكام المادة 24 من قانون المالية لسنة 2009 والتي تعدل المادة 30 من قانون الرسم على رقم الأعمال؛ والتي تنص على أن "لا يسدد نقداً مبلغ الفاتورة عندما يتجاوز الرسم على القيمة المضافة على المشتريات 100.000 دج".

سنة 2011:

- لقد تم دمج الفواتير الغائبة الآتية:
- فاتورة رقم 2011/14 بتاريخ 2011/05/15 مبلغ رسمها 13.311 دج، تم الحسم في تصريح جويلية؛
- فاتورة رقم 2011/09 بتاريخ 2011/05/09 مبلغ رسمها 14.229 دج، تم الحسم في تصريح سبتمبر؛
- فاتورة رقم 2011/04 بتاريخ 2011/05/04 مبلغ رسمها 14.320 دج، تم الحسم في نوفمبر.

سنة 2012:

- تم دمج الرسم على القيمة المضافة للفاتورة رقم 344 بتاريخ 2012/10/11 بسبب أنه تم حسم رسمها مرتين خلال شهري أكتوبر وديسمبر 2012، مبلغ الرسم على القيمة المضافة 163.824 دج.
- تم دمج الرسم على القيمة المضافة للفاتورة رقم 12066 بتاريخ 2012/09/27 بسبب أنه تم حسم رسمها مرتين خلال شهري سبتمبر ونوفمبر 2012، مبلغ الرسم على القيمة المضافة 69.921 دج.
- تم دمج الرسم على القيمة المضافة للفاتورة رقم 07 بتاريخ 2012/02/20 بسبب أنه تم حسم رسمها بقيمة أكبر، الرسم الحقيقي 4.352 دج، الرسم المحسوم 11.560 دج، الفارق المدمج 7.208 دج.
- تم دمج الفارق في الرسم على القيمة المضافة للفاتورة رقم 16 بتاريخ 2012/03/01 بسبب أنه تم حسم رسمها بقيمة أكبر، الرسم الحقيقي 11.560 دج، الرسم المحسوم 14.116 دج، الفارق المدمج 2.556 دج.
- تم دمج الرسم على القيمة المضافة للفاتورتين رقم 136، 72 تطبيقاً لأحكام المادة 16 من قانون المالية التكميلي لسنة 2010 والتي تعدل المادة 30 من قانون الرسم على رقم الأعمال، والتي تنص على أنه بداية من 2010/09/07 لا يسدد نقداً مبلغ فاتورة بما فيه الرسم (اجمالي الفاتورة) عندما يتجاوز 100.000 دج.
- * فاتورة رقم 136 بتاريخ 2012/08/21 مبلغها الاجمالي 106.275 دج، الرسم المدمج 15.442 دج.

* فاتورة رقم 72 بتاريخ 2012/05/03 مبلغها الاجمالي 117.983 دج، الرسم المدمج 17.143 دج.

جدول الرسم المدمج

2012	2011	2010	2009	
276.094 دج	41.860 دج	322.405 دج	97.586 دج	مجموع الرسم المدمج
69.024 دج	10.465 دج	80.602 دج	24.397 دج	الجزاءات
345.118 دج	52.325 دج	403.007 دج	121.983 دج	المجموع

- الضريبة على أرباح الشركات

لقد تم تحديد الدخل عن طريق مايلي:

الدخل المعتمد = الدخل المصرح به + رقم الأعمال الاضافي + العبء المرفوض

العبء المرفوض سنة 2010 = 537.419 دج مبلغ الفاتورة باسم شخص آخر خارج الرسم.

العبء المرفوض سنة 2012 = 84.000 دج مواد مستهلكة تم تسجيلها مرتين "فاتورة رقم 2012/40".

2012	2011	2010	2009	
1.649.445 دج	1.490.093 دج	3.585.062 دج	8.843.926 دج	الربح المصرح به -1-
1.649.445 دج	1.490.093 دج	3.585.062 دج	8.843.926 دج	الربح الخاضع
773.877 دج	1.213.883 دج	2.066.796 دج	2.084.996 دج	رقم الأعمال الاضافي
84.000 دج	--	--	537.419 دج	الأعباء المرفوضة
2.507.322 دج	2.703.976 دج	5.651.858 دج	11.466.341 دج	الربح المعتمد -2-
412.360 دج	372.523 دج	896.265 دج	2.210.980 دج	الحقوق المترتبة عن -1-
626.830 دج	675.993 دج	1.412.963 دج	2.866.585 دج	الحقوق المترتبة عن -2-
214.470 دج	303.470 دج	516.698 دج	655.605 دج	الفارق الواجب الدفع

الجزاءات	163.901 دج	129.175 دج	75.868 دج	53.618 دج
المجموع المطالب به	819.506 دج	645.873 دج	379.338 دج	268.088 دج

- الضريبة على الدخل الاجمالي

2012	2011	2010	2009	
1.649.440 دج	1.490.090 دج	3.585.060 دج	8.843.926 دج	الربح المصرح به
2.507.320 دج	2.703.970 دج	5.651.850 دج	11.466.341 دج	الربح المعتمد
626.830 دج	675.993 دج	1.412.963 دج	2.866.585 دج	الضريبة على أرباح الشركات المعتمدة
1.880.490 دج	2.027.977 دج	4.238.887 دج	8.599.756 دج	الربح الموزع المعتمد الخاضع للضريبة
188.049 دج	202.798 دج	423.889 دج	859.975 دج	الضريبة المعتمدة 1
123.708 دج	--	268.880 دج	663.294 دج	الضريبة المسددة 2
64.341 دج	202.798 دج	155.009 دج	196.681 دج	الحقوق المترتبة (1-2)
9.651 دج	50.700 دج	23.251 دج	29.502 دج	الجزاءات
73.992 دج	253.498 دج	178.260 دج	226.183 دج	المجموع المطالب به

المجموع المطالب به: 5.193.741 دج

بعد استدعاء المكلف لمناقشة النتيجة النهائية للتحقيق، وافق المكلف بالضريبة على الحقوق الواجبة عليه وأمضى محضر نهاية أشغال التحقيق مع المحققين، وبعد مرور أربعين يوماً من التبليغ الأولي تم اعداد التبليغ النهائي بنفس الأسس - نظراً لعد رد المكلف في المهلة القانونية- وتم غلق ملف التحقيق.

خاتمة

يتمثل التحقيق المحاسبي في مجموعة العمليات التي يُستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة وفحص محاسبته والتأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية وغيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها.

ولا يهدف التحقيق المحاسبي إلى مراقبة الوضعية الجبائية للمؤسسة خلال السنوات المحقق فيها فحسب، بل يساعدها أيضاً في الاطلاع على واجباتها الجبائية.

تمر عملية التحقيق المحاسبي بمجموعة من الاجراءات المتبعة بدءا بفحص الملف الجبائي، ارسال اشعار بالتحقيق للمكلف، ثم القيام بعملية التحقيق، ارسال التبليغ الأولي لنتائج التحقيق، مناقشة رد المكلف، عقد جلسة التحكيم والوصول إلى تحديد النتيجة النهائية وغلق التحقيق.

المراجع:

- ¹- آسيا قميدة، إجراءات التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية- دراسة حالة لدى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بسكرة، مذكرة ماستر، إشراف: عمار بن عيشي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2014، ص: 37.
- ²- لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية - دراسة حالة بمديرية لضرائب لولاية أم البواقي، مذكرة ماجستير، إشراف: بشير بن عيشي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، ص: 20.
- ³- نفس المرجع السابق، ص: 20.
- ⁴- ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، مديرية الأبحاث والتدقيقات، المديرية العامة للضرائب، 2014، ص: 08.
- ⁵- نفس المرجع السابق، ص: 08.
- ⁶- نفس المرجع السابق، ص - ص: 8-9.
- ⁷- نفس المرجع السابق، ص - ص: 15-16.
- ⁸- معلومات مقدمة من طرف رئيس مكتب التدقيقات بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية، مديرية الضرائب لولاية تبسة.
- ⁹- ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، مرجع سابق، ص: 15.
- ¹⁰- آسيا قميدة، مرجع سابق، ص: 82.
- ¹¹- نفس المرجع السابق، ص: 98.
- ¹²- ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، مرجع سابق، ص: 17.
- ¹³- رشيد ونادي، دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش "حالة الجزائر"، مذكرة ماجستير، إشراف: محمد التوهامي طواهر، جامعة الجزائر، الجزائر، 2002، ص: 88.
- ¹⁴- معلومات مقدمة من طرف رئيس مكتب التدقيقات، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، مديرية الضرائب لولاية تبسة.
- ¹⁵- نفس المرجع السابق.
- ¹⁶- رشيد ونادي، مرجع سابق، ص: 99.
- ¹⁷- ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، مرجع سابق، ص: 18.
- ¹⁸- نفس المرجع السابق، ص - ص: 19-20.
- ¹⁹- نفس المرجع السابق، ص: 26.
- ²⁰- نفس المرجع السابق، ص - ص: 26-27.