

مساهمة مبادئ الحوكمة الجبائية في كشف وتشخيص الخطر الجبائي في ظل رقمنة الإدارة الجبائية.  
دراسة حالة على مستوى مديرية الضرائب إيليزي لفترة (2020-2023)

***The contribution of fiscal government principles in detecting and diagnosing fiscal risks in light of the digitization fiscal administration. acase study at the level fiscal driction in Illizi for a priod (2020/2023)***

رشيدة بوقنون<sup>1\*</sup>، الأخضر عياشي<sup>2</sup>

<sup>1</sup> محبر تنمية اقتصاديات الأعمال الحديثة وتحسين أدائها بمنطقة الطاسيلي، المركز الجامعي إيليزي (الجزائر)،

[bouguenoune.rachida@cuillizi.dz](mailto:bouguenoune.rachida@cuillizi.dz)

<sup>2</sup> محبر تنمية اقتصاديات الأعمال الحديثة وتحسين أدائها بمنطقة الطاسيلي، المركز الجامعي إيليزي (الجزائر)،

[lakhdar.ayachi@cuillizi.dz](mailto:lakhdar.ayachi@cuillizi.dz)

تاريخ النشر: 2025/12/15

تاريخ القبول: 2025/12/10

تاريخ الاستلام: 2025/09/27

#### ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى البحث في مدى مساهمة مبادئ الحوكمة الجبائية كأحد الحلول في كشف وتشخيص الخطر الجبائي في ظل رقمنة الإدارة الجبائية للمؤسسة الاقتصادية من خلال التطرق إلى مراحل وخطوات إدارة المخاطر الجبائية انطلاقاً من اكتشافها إلى غاية معالجتها. وفي الجانب التطبيقي خلصت دراستنا إلى أن مبادئ الحوكمة الجبائية تساهم في تشخيص وكشف المخاطر الجبائية التي تتعرض لها المؤسسة وتساهم في زيادة التحصيل الضريبي، خاصة عند تنفيذها في ظل الإدارة الجبائية الرقمية.  
كلمات مفتاحية: خطر جبائي، رقابة جبائية، رقمنة الإدارة الجبائية، حوكمة جبائية.

#### Abstract:

*This study aims to investigate the extent to which fiscal governance principles contribute as a solution to detecting and diagnosing fiscal risks in light of the digitization of the fiscal administration of economic institutions. This study examines the stages and steps of fiscal risk management, from discovery to resolution. In its applied aspect, our study concludes that tax governance principles contribute to diagnosing and detecting the tax risks to which institutions are exposed and contribute to increasing tax collection, especially when implemented under digital fiscal administration.*

**Keywords:** *fiscal risks; Fiscal control; Digitization fiscal administration; fiscal governance.*

#### مقدمة:

تعد المنظومة الجبائية الركيزة الأساسية لتمويل الخزينة العامة للدولة وتحقيق العدالة الضريبية، غير أن هذه المنظومة كثيرا ما تواجه عقبات متعددة يأتي في مقدمتها الخطر الجبائي الناتج عن ضعف الشفافية في التصريحات، وتنامي فرص التهرب والتلاعب، إضافة إلى التعقيدات الإجرائية التي تعيق فعالية الرقابة وللتصدي لهذه التحديات، شهد النظام الجبائي الجزائري في السنوات الأخيرة سلسلة من الإصلاحات الجبائية جوهرها الرقمنة وتبني آليات حديثة للتصريح والدفع والمراقبة، بما يسمح بتحسين جودة البيانات وتقليص هامش الأخطاء.

وانطلاقا من هذا الطرح، يمكن صياغة الإشكالية كما يلي: إلى أي مدى تساهم مبادئ الحوكمة الجبائية في الكشف وتشخيص الخطر الجبائي في ظل رقمنة الإدارة الجبائية في مديرية الضرائب لولاية إيليزي؟

#### الفرضيات:

1. تساهم مبادئ الحوكمة الجبائية في تحسين مستوى الشفافية والمساءلة بما يعزز من فعالية الكشف عن الخطر الجبائي.
2. تمكن الرقمنة من تطوير أدوات التشخيص الجبائي من خلال معالجة آنية ودقيقة للمعلومات.
3. للرقابة والتحقق الجبائي أثر في زيادة التحصيل الضريبي في مديرية الضرائب لولاية إيليزي.

#### أهداف الدراسة:

1. إبراز الدور الذي تلعبه مبادئ الحوكمة الجبائية في الحد من الإختلالات والتجاوزات الجبائية.
2. تحليل أثر رقمنة الإدارة الجبائية في تسهيل عمليات التشخيص والكشف عن المخاطر.
3. توضيح العلاقة التكاملية بين الحوكمة الجبائية والرقمنة كآلية لتحقيق نظام جبائي أكثر فعالية.

#### منهجية الدراسة:

اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي من خلال مراجعة الأدبيات النظرية في الجانب النظري، أما في الجانب التطبيقي الميداني فقد اعتمدت الدراسة على أسلوب دراسة حالة لدى مديرية الضرائب لولاية إيليزي. وعليه قمنا بتقسيم هذه الدراسة إلى العناصر التالية:

## 2. الحوكمة الجبائية

تعد الحوكمة الجبائية أحد العناصر الأساسية لضمان فعالية النظام الضريبي في أي دولة، حيث تساهم في تنظيم العلاقات بين الحكومة والمكلفين بالضريبة. من خلال تطبيق مبادئ الحوكمة مثل الشفافية والمساءلة، كما أن الحوكمة الجبائية تلعب دورا محوريا في تحقيق التنمية المستدامة من خلال توجيه الإيرادات الضريبية نحو مشاريع تنموية وخدمية، مما يساهم في تحسين الأداء المالي والاقتصادي للدولة.

### 1.2 مفهوم الحوكمة الجبائية:

توجد مجموعة من المفاهيم تدور حول الحوكمة الجبائية لكن أهمها ما يلي:

**المفهوم الأول:** "يشمل مفهوم الحوكمة الضريبية الجيدة معايير التعاون الضريبي والشفافية والعلاقة بين الحكومات ودافعي الضرائب. يتم الاعتراف بها دوليا بشكل متزايد، لا سيما داخل الاتحاد الأوروبي، حيث ترتبط بالمنافسة الضريبية" (Panayi, 2018, p. 443).

**المفهوم الثاني:** تعرف الحوكمة الجبائية بأنها: "عملية وضع وتطبيق (إنشاء، تعديل، إلغاء) القوانين الجبائية مع مراعاة المبادئ الأساسية" (مليكاوي، 2016، صفحة 146).

الحوكمة الجبائية هي النظام الذي يشرف على تصميم وتنفيذ السياسات الضريبية داخل الدولة. يشمل هذا النظام مجموعة من المبادئ والممارسات التي تهدف إلى تحسين فعالية النظام الضريبي وضمان العدالة والمساواة في تطبيق القوانين واللوائح الضريبية. توفر الحوكمة الجبائية إطارا يساهم في إدارة النظام الضريبي بكفاءة وشفافية، ويعزز من الثقة بين المكلفين بالضريبة والحكومة.

### 2.2 مبادئ الحوكمة الجبائية:

- **الشفافية:** تؤكد الحوكمة الضريبية على الحاجة إلى التواصل الواضح فيما يتعلق بالقوانين والسياسات الضريبية، وتمكين دافعي الضرائب من فهم التزاماتهم. (Brodzka, 2013, p. 273)

- **المساءلة:** يجب مساءلة السلطات الضريبية عن أفعالها، والتأكد من أنها تعمل ضمن القانون وتلتزم بالمعايير الأخلاقية. (Gribnau, 2025, p. 495)

**النزاهة:** الحوكمة الضريبية الجيدة تعزز المنافسة الضريبية العادلة بين البلدان، وتمنع الممارسات الضريبية الضارة التي يمكن أن تؤدي إلى تآكل القاعدة الضريبية. (Brodzka, 2013, p. 273)

من خلال ما سبق يمكن القول مبادئ الحوكمة الجبائية تتضمن عدة عناصر أساسية تهدف إلى تحسين فعالية النظام الضريبي وضمان تطبيقه بشفافية وعدالة. منها الشفافية التي تضمن وضوح السياسات الضريبية

والمعلومات المتعلقة بها للمكلفين. ثم المساءلة التي تضمن محاسبة الهيئات الضريبية على تطبيق السياسات. والأخرى النزاهة التي تضمن تطبيق النظام الضريبي بطرق عادلة وغير منحازة، مما يعزز الثقة في النظام الضريبي.

### 3.2 الأطراف الفاعلة في الحوكمة الجبائية:

الأطراف الفاعلة في الحوكمة الجبائية تشير إلى الجهات والأفراد المعنيين بتنفيذ وإشراف وتطوير السياسات الضريبية في الدولة. ويمكن شرحهم فيما يلي: (بن صوشة، 2019، الصفحات 57-63)

- **الإدارة الجبائية:** تعني الإدارة الجبائية مجموعة الأجهزة الإدارية التي تسهر على تنفيذ قواعد التشريع الجبائي عن طريق متابعة فرض الضريبة على المكلفين وتحصيل تلك الضرائب. وعليه فإن إحدى العوامل التي تساهم في نجاح أي سياسة جبائية تتمثل في وجود إدارة جبائية ذات كفاءة وخبرة ميدانية، ومرونة في العمل. يتوقف وجود نظام جبائي منصف، وفعال اقتصاديا على وجود إدارة ذات كفاءة وفعالية.

- **المشرع الجبائي (البرلمان):** هي الهيئة التي تضطلع أساسا بتشريع اللوائح والأنظمة والقوانين التي تنظم سير السياسة الجبائية ومختلف أوجه الحياة السياسية، الاقتصادية الاجتماعية، كما تمثل حلقة وصل جوهرية بين السلطة الحاكمة والمحكومين باعتبارها مؤسسة تمثيلية، تتوفر على الإطار التشريعي الذي يسمح بالمشاركة في صياغة القوانين الجبائية، وهي تسعى إلى تجسيد مبدأ الشرعية الجبائية، ولكن دورها في تكريس الحوكمة يتباين حسب طبيعة النظام السياسي السائد في الدولة، وكذا حسب قوة وسلطة النخب السياسية والأحزاب، وجماعات المصالح، وقدرة السلطة التنفيذية ومدى تمثيلها لحزب واحد قوي.

- **مجتمع المكلفين بالضرائب أو أولئك الذين يسعون إلى تمثيلهم أو لهم وجهات نظرهم):** لمشاركة المواطنين في صياغة القرارات الجبائية ينبغي إيجاد آليات تمكنهم من أن يؤثروا في إحداث التغيير ويضعوا الحكام والمسؤولين الحكوميين في موضع المساءلة بصورة منتظمة. ويحتاج صناع القرار إلى معلومات شاملة وحديثة تبين لهم ما يريده المواطنون ويطلبونه بصفة منتظمة، فإن لم تكن هناك مدخلات منتظمة من المواطنين قد يقع النظام القضائي وصناع القرار تحت سيطرة بعض الأفراد أو المجموعات من أصحاب النفوذ الذين ينجحون دائما في إصدار القوانين ولوائح لا تخدم إلا مصالحهم الخاصة.

### 3. الخطر الجبائي

الخطر الجبائي يشير إلى الاحتمالات المرتبطة بعدم الامتثال للأنظمة الضريبية أو الوقوع في مخالفات قد تؤدي إلى تداعيات مالية وقانونية للمكلفين بالضريبة أو الإدارة الضريبية، وإدارة هذا الخطر يتطلب تطبيق آليات رقابية وإدارية فعالة لضمان الالتزام بالقوانين وتقليل المخاطر المرتبطة بها.

### 1.3 مفهوم الخطر الجبائي

توجد مجموعة من المفاهيم المرتبطة بالخطر الجبائي والتي من بينها:

- **المفهوم الأول:** يعرف الخطر الجبائي على أنه (سويسي و بوحديدة، 2021، صفحة 46):

عدم التأكد المرتبط بثلاثة جوانب رئيسية:

أ. تطبيق القواعد الجبائية في حالات محددة.

ب. مدى كفاءة أنظمة المؤسسة في تحديد النتائج الجبائية للأنشطة والعمليات.

ت. التغيرات في القوانين والتفسيرات الجبائية الصادرة عن السلطات الجبائية والقضاة.

- **المفهوم الثاني:** يعرف الخطر الجبائي على أنه جملة الأعباء الإضافية التي تتحملها المؤسسة نظرا لعدم

احترامها للقواعد الضريبية، وتمثل هذه الأعباء في العقوبات والغرامات، وعموما يعود نشوء الخطر الجبائي

لعدم احترام القوانين والتشريعات الجبائية (عوان و سعيداني، 2024، صفحة 171).

كلا المفهومين يركزان على التحديات التي تواجه المكلفين بالضريبة في التعامل مع النظام الضريبي

المعقد والمتغير، ويؤكدان أهمية تطبيق آليات رقابة فعالة للحد من هذه المخاطر وضمان الالتزام بالقوانين

الضريبية.

### 2.3 المكونات الرئيسية للمخاطر الجبائية

1.2.3 المخاطر المالية: تتضمن حالات عدم اليقين في التدفقات النقدية المتوقعة بسبب قرارات التخطيط

الضريبي (Bar-Meir, 2022, p. 2862)

2.2.3 مخاطر الامتثال: تنشأ من الغموض في التشريعات الضريبية وإنفاذها، مما يؤدي إلى عقوبات محتملة.

(Artemenko, Aguzarova, Aguzarova, & Porollo, 2017, p. 455)

3.2.3 مخاطر السمعة: تتعلق بالتصور العام السلبي الذي يمكن أن ينتج عن الاستراتيجيات الضريبية

العدوانية. (Bar-Meir, 2022, p. 2868)

### 3.3 إجراءات الوقاية من الخطر الجبائي

إجراءات الوقاية من الخطر الجبائي تتطلب استراتيجيات فعالة من قبل كل من المؤسسات والإدارة

الجبائية لضمان الامتثال للقوانين الضريبية وتقليل المخاطر المحتملة. (Weidong, 2013, pp. 1137-1138)

### 1.3.3 من منظور المؤسسة

تتمثل الإجراءات الوقائية في:

- أنظمة تحديد المخاطر والتنبيه: يجب على المؤسسات تطوير أطر شاملة لتحديد وتقييم المخاطر الضريبية، والتي يمكن أن تساعد في معالجة القضايا بشكل استباقي قبل تصعيدها
- الهياكل التنظيمية: يمكن أن يؤدي إنشاء فرق مخصصة لإدارة الضرائب أو تعيين متخصصين في الضرائب إلى تعزيز الرقابة والامتثال، خاصة بالنسبة للمؤسسات الكبيرة.
- الضوابط الداخلية: يمكن أن يساعد تنفيذ ضوابط مالية داخلية فعالة في تحديد أوجه القصور وضمان الامتثال للوائح الضريبية.

### 2.3.3 من منظور الإدارة الجبائية

تتمثل الإجراءات الوقائية في: (Bar-Meir, 2022, p. 1169)

- التواصل الاستباقي: يجب على السلطات الضريبية الانخراط في اتصالات شفافة مع دافعي الضرائب لتوضيح التوقعات وتقليل سوء الفهم، كما أشار
- أدوات تقييم المخاطر: وضع تدابير لتقييم المخاطر الضريبية بشكل مستقل عن النتائج المشتركة يمكن أن يساعد إدارات الضرائب على فهم وإدارة المخاطر المرتبطة بالامتثال الضريبي بشكل أفضل. وفي حين أن هذه التدابير ضرورية، يرى البعض أن اللوائح الصارمة للغاية قد تخنق الابتكار وتؤدي إلى عواقب غير مقصودة، مثل زيادة تكاليف الامتثال للشركات. لا يزال تحقيق التوازن بين إدارة المخاطر والمرونة التشغيلية يمثل تحديا لكل من المؤسسات والإدارات الضريبية.

### 4. علاقة رقمنة الإدارة الجبائية في تعزيز الرقابة الجبائية

باشرت الدولة الجزائرية في الآونة الأخيرة تحديث نظامها المعلوماتي الجبائي من خلال رقمنة الإدارة الجبائية، فهي تمثل أحد أهم محاور الإصلاح الجبائي في الجزائر التي تم التركيز عليها، حيث أنه لا يكون إصلاح جبائي دون إصلاح الإدارة الجبائية لكونها الجهة المسؤولة عن تنفيذ النظام الجبائي.

### 1.4 مفهوم رقمنة الإدارة الجبائية

هناك العديد من التعاريف نذكر منها:

- **المفهوم الأول:** تعرف رقمنة الإدارة الجبائية على أنها " إستخدام الإدارة الجبائية لتكنولوجيا المعلومات والاتصالات عند قيامها بأداء المهام والمسؤوليات المنوطة بها، رغبة منها في تبسيط الإجراءات على المكلفين بالضريبة من جهة وتحسين خدمات الإدارة الجبائية من جهة أخرى" (فناص و زين، 2021، صفحة 18)
- **المفهوم الثاني:** تعرف أيضا على أنها "عملية تحويل كافة الأعمال والخدمات الإدارية التقليدية إلى أعمال

وخدمات إلكترونية تنفذ بسرعة عالية ودقة متناهية وبدون استخدام الورق " management pearless " (بن شيخ، 2023، صفحة 4) وأنها " ذلك الإطار الذي يسعى من خلالها إلى تنسيق وخطط الموارد المادية والمالية والبشرية بهدف تحويل البيانات والمعطيات الجبائية، من مدخلات لنظام المعلومات الجبائية إلى مخرجات لتحقيق الأهداف التي حددتها الإدارة الجبائية" (أكلي، 2015، صفحة 17) بشكل عام، من خلال المفاهيم والتعاريف المقدمة من قبل الباحثين، يمكن أن نعرف رقمنة الإدارة الجبائية على أنها عبارة عن ذلك الإطار الذي يتم من خلاله تنسيق ومزج الموارد المادية والبشرية والمالية لتحويل البيانات والمعطيات الجبائية، من خلال التعاملات الإلكترونية، والبديلة عن التعاملات التقليدية بين المكلفين وبين الإدارة الجبائية بواسطة وسائل ومنصات إلكترونية وتكنولوجيا المعلومات والاتصال ووسائل الإعلام الآلي وغيرها.

#### 2.4 أثر الخدمات الرقمية الجديدة على الرقابة الجبائية

تعد عملية الرقابة الجبائية باستخدام نظام الرقمنة من بين المشاريع التي اعتمدها الإدارة الجبائية في السنوات الأخيرة، إلا أن المديرية العامة للضرائب والمراكز التابعة لها لم تكتمل كلياً عملية إدماج محور الرقابة الجبائية ضمن نظام المعلومات الجبائي "جبائتك"، إذ لا يزال المحققون الجبائيون التابعون لهم يعتمدون على الطريقة التقليدية في عملية الرقابة الجبائية بما في ذلك التحقيق المحاسبي .

وأما في حالة دراسة ملف خاضع للتحقيق المحاسبي عن طريق استخدام نظام "جبائتك" في الرقابة

الجبائية لدراسة ملف خضع للتحقيق المحاسبي فستتم عبر الخطوات الآتية: (قوادي، 2022، صفحة 245)

**1.2.4 بداية التحقيق المحاسبي:** يتم إشعار المكلف بالتحقيق مع تسجيل وتوثيق الإشعار إلكترونياً في حساب المكلف عبر منصة "جبائتك" مع نسخ الإشعار برد المكلف بتم "الاستلام" ضمن حساب المكلف، مما يسمح بالتأكد بأن المكلف قد استلم الإشعار بذكر تاريخ ووقت الاستلام، وهذا بخلاف الطريقة التقليدية التي لا تضمن هذا المستوى من التتبع، وبطريقة آمنة مع نظام المعلومات.

**2.2.4 الفحص المحاسبي:** في هذه المرحلة يقوم المحققون بإعداد محضر المعاينة الخاص بالموجودات الخاصة بالمكلف بتاريخ المعاينة وإدراجه ضمن الحساب الإلكتروني للمكلف. مع تسجيل جميع الملاحظات المتعلقة بالفحص.

**3.2.4 إعداد الإشعار بالتبليغ الأولي لنتائج الفحص المحاسبي:** بعد مراجعة الملفات الجبائية والمحاسبية من الناحية الشكلية والقانونية المعمول بها، يحرر إشعار بالتبليغ الأولي على أساس المعلومات من التصريحات

الجبائية للمكلف، والتي يجب أن تكون موجودة ضمن نظام "جبائتك"، إضافة إلى تصريحات الموردين والزبائن التي يتم جمعها أيضا من نظام "جبائتك" على أساس أن الموردين والزبائن يقومون بالتصريح في نظام "جبائتك"، وعلى هذا الحكم يقوم المحقق بنسخ إشعار بالتبليغ الأولي لنتائج الفحص المحاسبي وإدراجه ضمن حساب المكلف على منصة "جبائتك"، مع نسخ الإشعار برد المكلف بتم "الاستلام" ضمن حساب المكلف وهذا على غرار الطريقة الكلاسيكية التي يتم فيها إعداد الإشعار بالتبليغ الأولي وتسليمه يكون يد بيد مع المكلف، وهذا يتطلب وقتا أطول كذلك.

**4.2.4 دراسة رد المكلف وإجراءات نهاية التحقيق:** في هذه المرحلة يقوم المحقق بتسجيل كل المعلومات المتعلقة برد المكلف والتبريرات المتوصل إليها ضمن حساب المكلف على منصة "جبائتك".

**5.2.4 التبليغ النهائي:** في هذه الخطوة يقوم المحقق بتحرير التقرير النهائي للمكلف، والذي يتضمن طريقة حساب مختلف الضرائب والرسوم مع غرامات التأخير، ثم إدراجه في الحساب الإلكتروني للمكلف على منصة "جبائتك" مع نسخ الإشعار برد المكلف بتم "الاستلام" أيضا.

وفي الأخير يقوم نظام "جبائتك" بإعداد الورد الفردي آليا بعد تحرير وتسجيل التقرير النهائي للتحقيق المحاسبي يبين فيه قيمة الدين الجبائي الواجب دفع تجاه مديرية الضرائب.

**5. تحليل أثر التحقيق الجبائي في كشف وتشخيص المخاطر الجبائية في المديرية العامة للضرائب بولاية إيليزي.**

يعتبر التحقيق في المحاسبة أحد أهم أشكال الرقابة المعمقة وأكثرها فاعلية نظرا لشموليته لمختلف الضرائب والرسوم وامتداده على فترات زمنية معتبرة، الغاية منه هو الوصول إلى الإيرادات الجبائية غير المصرح بها وكشف محاولات التهرب الضريبي من جهة، وتمكين المؤسسة الاستفادة من نتائج التحقيق والتعرف على مواطن الضعف في تسييرها الجبائي.

سنحاول في هذا العنصر دراسة ملف تحقيق في المحاسبة بداية من التبليغ بالتحقيق إلى غاية تحرير الورد الفردي، لتحديد كفاءة التحقيق وتطبيق الصحيح للقوانين في كشف الخطر الجبائي للمؤسسة ومساعدتها على تجنبه مستقبلا.

### **1.5 إجراءات التحقيق في المحاسبة**

سيتم التطرق إلى التسمية الاجتماعية للمؤسسة محل التحقيق، إرسال إشعار بالتحقيق الذي يتضمن وضعيتها الجبائية وفي الأخير إشعار التبليغ بنتائج التحقيق.

مساهمة مبادئ الحوكمة الجبائية في كشف وتشخيص الخطر الجبائي في ظل رقمنة الإدارة الجبائية.

دراسة حالة على مستوى مديرية الضرائب إيليزي لفترة (2020-2023)

### 1.1.5 التسمية الاجتماعية:

- مؤسسة فردية لمالكها السيد "س س"، والتي تمارس نشاط أشغال البناء بجميع فروعها، مقرها  
XXXXX تاريخ بداية نشاط المؤسسة محل التحقيق هو XXXX/XX/XX، وبذلك فهي تخضع وجوبا ل:  
- الرسم على النشاط المهني (TAP) تطبيقا للمواد 193، 217، 222، 224 من قانون الضرائب  
المباشرة.  
- الرسم على القيمة المضافة (TVA) تطبيقا للمواد 26، 23، 21 من قانون المالية.  
- الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) تطبيقا للمواد 1، 2، 3، ومن 85 إلى 98 منق ض م ر م.  
- الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG/S) تطبيقا للمواد 66، 67، 75، 130، 211، 134 من ق  
ض م ر م.

### 2.1.5 إشعار بالتحقيق الأولية الذي يتضمن وضعيتها الجبائية:

- في إطار برنامج التحقيق المحاسبي والجبائي، قام مكتب البحث عن المعلومات الجبائية والتحقيقات  
الجبائية ومراقبة التقييمات بمديرية الضرائب بولاية إيليزي بإعداد إشعار بالتحقيق تحت رقم 2024/X بتاريخ  
2024/02/04، وتم استلامه من طرف المكلف في 2024/02/05، حيث تضمن الإشعار مايلي:
- التدخل الأول لمباشرة التحقيق بتاريخ
  - الدورات المعنية بالتحقيق: (2020، 2021، 2022، 2023).
  - الضرائب والرسوم الخاضعة للتحقيق: TVA، TAP، IRG/S، IRG/bic.
  - الإطار القانوني لعملية التحقيق المادة 20-3 من قانون الإجراءات الجبائية، والتي تنص صراحة على  
حق الرقابة المكفول للإدارة الجبائية.
  - منح المؤسسة المدة القانونية وهي (10) أيام لتحضير الدفاتر المحاسبية ومختلف الوثائق المنصوص  
عليها في القانون التجاري.
  - بتاريخ 2024/05/06 تم إرسال إشعار بإعادة التقييم بعد عملية تحقيق في عين المكان جاء في  
نص هذا الإشعار منح مهلة (40) يوم من تاريخ الاستلام من أجل إبداء ملاحظات المسير حول  
التعديلات المقدمة أو القبول الضمني.
  - الإشارة إلى إمكانية الاستعانة بمستشار من اختيار المؤسسة.

### 3.1.5 التبليغ بنتائج التحقيق المحاسبي

تتضمن عملية التحقيق في المحاسبة ماييلي:

#### - التحقيق المحاسبي من حيث الشكل

بعد تبليغ المكلف بالضريبة بواسطة الإخطار بالتحقيق رقم 2024/X واستفادته بالمهلة القانونية المقدرة بعشرة أيام، تم التدخل لدي المكلف ومحاسبه، حيث تم الشروع بالتحقيق بالمكتب وقدم المحاسب الوثائق والدفاتر المحاسبية التالية:

✓ سجل الجريدة العامة: مؤشر تحت رقم XXXXX بتاريخ XXXX/XX/XX من رئيس محكمة إيليزي، وفيه تم تسجيل كل القيود الممركزة شهريا لسنوات المعنية بالتحقيق وهو خال من العيوب الشكلية.

✓ دفتر الجرد: هو كذلك مؤشر تحت رقم XXXXX بتاريخ XXXX/XX/XX من طرف رئيس محكمة إيليزي وفيه تم تسجيل كل المشتريات والمخزونات كل سنة من السنوات المعنية بالتحقيق وهو خال من العيوب الشكلية.

✓ اليوميات المساعدة للحسابات الرئيسية.

✓ فواتير الشراء والخدمات.

✓ فواتير ووصولات تسديد مختلف الأعباء والمصاريف المرتبطة بالنشاط.

✓ نسخ من الميزانيات وجداول الحسابات وكذا موازين المراجعة.... الخ.

لوحظ من خلال التحقيق المحاسبي الشكلي أن المؤسسة محل التحقيق تقوم بمسك وفتح جميع الدفاتر والوثائق القانونية وكذا الاحتفاظ بها بالشكل المنصوص عليه قانونا في المواد 09-12 من القانون التجاري، كما أن عمليات التسجيل المحاسبي تتم وفق ما جاء به النظام المحاسبي المالي، وتم تبرير كل الوثائق الثبوتية للعمليات المحاسبية المسجلة. وبصفة عامة فإن المحاسبة المقدمة تخلو من العيوب الشكلية التي تنقص من مصداقيتها. وبالتالي ستعتمد في إجراءات التصحيحات الضرورية على الوضعية الجبائية للمؤسسة.

#### - التحقيق المحاسبي من حيث المضمون

من خلال الفحص والتحليل للوثائق المقدمة من طرف المكلف والمحاسبه تم تسجيل المخلفات التالية التي شكلت مصدرا للخطر الجبائي، سنحاول فيما يلي تصنيف هذه المخاطر:

سنة 2020

مساهمة مبادئ الحوكمة الجبائية في كشف وتشخيص الخطر الجبائي في ظل رقمنة الإدارة الجبائية.

دراسة حالة على مستوى مديرية الضرائب إيليزي لفترة (2020-2023)

سمحت عملية التحقيق في المحاسبة من كشف مخالفة جبائية التي شكلت الخطر الجبائي للمؤسسة مصدره نقص في التصريجات الجبائية، حيث تم تسجيل وجود فرق بين الأجور المصرح بها ضمن التصريجات الشهرية بقيمة 1.872437,00 دج وتلك المقيدة كأعباء ضمن الموازنة الجبائية بقيمة 2.374.385,00 دج لسنة 2020.

### سنة 2021

ساهم التحقيق الجبائي في محاسبة المؤسسة في كشف مجموعة من الأخطاء والتجاوزات، حيث تم تسجيل المخالفات التالية:

- وجود فواتير لسنة 2020 بمبلغ 10.000.000,00 دج خارج الرسم نتج عنها خطر جبائي مصدره المحاسبة.
- وجود فارق بين رقم الأعمال المصرح به ضمن التصريجات الشهرية (G50) ورقم الاعمال المحصل بناء على تحليل رصيد الزبائن ورقم الأعمال المصرح به في جدول حسابات النتائج نتج عنه خطر جبائي مصدره نقص في التصريجات الجبائية.

### سنة 2022

ساهم التحقيق الجبائي في محاسبة المؤسسة في كشف مجموعة من الأخطاء والتجاوزات ، حيث تم تسجيل المخالفات التالية:

- إدراج تكاليف خاصة بالحساب 637 كأعباء اجتماعية CASNOS ضمن أعباء المستخدمين نتج عنها خطر جبائي مصدره عدم الالتزام بالتشريعات الجبائية.
- بناء على قوائم الموردين المقدمة من طرف المؤسسة، تم خصم الفاتورة رقم XXX للمورد XXX مرتين بمبلغ 1.245.684 ,00 دج نتج عنها خطر جبائي مصدره نقص المحاسبة.

### سنة 2023

ساهم التحقيق الجبائي في محاسبة المؤسسة في كشف مجموعة من الأخطاء والتجاوزات ، حيث تم تسجيل المخالفات التالية:

- وجود فارق بين رقم الأعمال المصرح به ضمن التصريجات الشهرية (G50) ورقم الأعمال المحصل بناء على كشف المعلومات بمبلغ 10.157.972,00 دج نتج عنه خطر جبائي مصدره نقص في لتصريجات الجبائية.

## 2.5: تقييم المخاطر الجبائية المكتشفة من خلال التحقيق الجبائي في محاسبة المؤسسة

أدى التحقيق الجبائي في محاسبة المؤسسة في كشف وتقييم مجموعة من المخاطر الجبائية التي كانت نتيجة ارتكاب أخطاء وتجاوزات نتج عنها إعادة تشكيل الأسس الضريبية، وبالتالي مدفوعات إضافية (عقوبات غرامية في نقص التصريح) نتيجة الفرق بين الأسس المصرح بها والأسس المشككة نتيجة التسوية، مست هذه المخاطر كل من الضرائب والرسوم التالية:

### 1.2.5 الخطر الجبائي المتعلق بالرسوم على رقم الأعمال

بعد تشخيص الأخطاء والتجاوزات المرتكبة في التسجيلات المحاسبية تأتي مرحلة التصفية، حيث تقوم مصلحة التحقيق بإحصاء الوعاء الضريبي على رقم الأعمال غير المصرح به لتسوية الرسوم المتعلقة به مع غرامات الوعاء كخطر جبائي مؤكد والذي يعتبر تكلفة إضافية للمؤسسة محل الرقابة الجبائية.

**رقم الأعمال المحقق = رقم الأعمال مصرح به + فرق في رقم الأعمال**

- الرسم على القيمة المضافة (TVA)

**الخطر الجبائي الكلي لتVA = حقوق TVA الواجبة الدفع + مبلغ الزيادة (الغرامة)**

والجدول الموالي يمثل تسوية الرسم على القيمة المضافة (TVA) الخاصة بالسنوات المعنية بالتحقيق مع

تحديد قيمة الخطر الجبائي الكلي بعد التسوية:

الجدول رقم (01): الخطر الجبائي الكلي الخاص بTVA بعد التسوية

البيان السنة	الحقوق المستحقة	الحقوق المدفوعة	الفرق في حقوق TVA الواجبة الدفع	مبلغ الزيادة والعقبات %25
2020	-	-	-	-
2021	97.000.306,00	93.401.978	3.598.328 ,00	899.582,00
2022	1.245.684,00	-	1.245.684,00	311.421,00
2023	58.946.699,00	57.016.684,00	1.930.014,00	482.504,00
الخطر الجبائي الكلي ل TVA				8.467.533,00

المصدر: إعداد الباحثين بالاعتماد على الوثائق المقدمة من مديرية الضرائب الوحدة: دج

من خلال تحليل ما جاء في الجدول رقم (01) نجد أن المؤسسة قد تحملت مصاريف إضافية بمجموع 8.467.533,00 دج تخص الرسم على القيمة المضافة لسنتي 2021 و2022 و2023 شكلت خطرا جبائيا أثقل خزيرتها واستنزفها بسبب نقص التصريحات الجبائية وعدم احترام التشريعات الجبائية عند تطبيق

مساهمة مبادئ الحوكمة الجبائية في كشف وتشخيص الخطر الجبائي في ظل رقمنة الإدارة الجبائية.

دراسة حالة على مستوى مديرية الضرائب إيليزي لفترة (2020-2023)

شروط خصم الرسم على القيمة المضافة. هذه الإجراءات أكدت ستدفع بمسيريها إلى أن يكونوا أكثر حرصا في المستقبل على التأكد من سلامة الموقف الجبائي للمؤسسة اتجاه الإدارة الجبائية.

- الرسم على النشاط المهني (TAP)

خضعت الفروقات في رقم الأعمال لسنة 2021 و2023 لـ TAP بمعدل 02% ومعدل 1.5% ولعقوبات بمعدل 25% و15% على التوالي.

الجدول رقم (02): الخطر الجبائي الخاص بـ TAP بعد التسوية

ليبان	رقم 1. المحقق	رقم 1. المصرح به	الفرق الخاضع للتسوية بعد التخفيض 25%	حقوق TAP 02%	مبلغ الزيادة والعقوبات
2020	-	-	-	-	-
2021	510.527.925,00	491.589.356,00	7.657.919,00	284.079,00	71.020,00
2022	-	-	-	-	-
2023	310.245.782,00	300.087.812,00	7.618.477,00	114.277,00	17.142,00
الخطر الجبائي الكلي لـ TAP			486.517,00		

المصدر: إعداد الباحثين بالاعتماد على الوثائق المقدمة من مديرية الضرائب الوحدة: دج بناء

على الجدول رقم (02) أعلاه يمكن القول أن الخطر الجبائي الناتج عن التسوية بخصوص الرسم على النشاط المهني قدر بـ 486.517,00 دج ناتج عن الفرق في رقم الأعمال لسنة 2021 و2023 تحملته خزينة المؤسسة.

## 2.2.5 الخطر الجبائي المرتبط بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة:

يتعلق هذا الخطر بالضريبة على الأرباح، يشمل كلا من:

- الضريبة على أرباح الشركات IBS

باعتبار المؤسسة التي يتم عليها التحقيق المحاسبي هي مؤسسة فردية، وعلية فهي لا تخضع للضريبة على أرباح الشركات IBS.

- الضريبة على الدخل الإجمالي IRG

إن التعديل في الأسس الضريبية (المداهيل) نتيجة إعادة الإدماج أو الاستبعاد يترتب عنه بالضرورة تغيير في مدفوعات الجبائية للضريبة على الدخل الإجمالي فئة الأرباح التجارية والصناعية، يوضح الجدول التالي ذلك.

الجدول رقم (03): الخطر الجبائي الخاص بـ IRG/P بعد التسوية

2023	2022	2021	2020	السنوات
				البيان
6.376.363,00	7.779.345,00	10.655.086,00	5.629.409,00	الحقوق المستحقة
6.183.044,00	7.121.166,00	8.905.086,00	2.298.754,00	الحقوق المدفوعة
193.319,00	658.179,00	1.750.000,00	3.310.655,00	الفرق في حقوق IRG الواجبة الدفع
28.998	164.545,00	437.500,00	827.664,00	مبلغ الزيادة 25%
222.317,00	822.724,00	2.187.500,00	4.138.319,00	الخطر الجبائي لـ IRG لكل سنة
<b>7.370.859,00</b>				الخطر الجبائي الإجمالي للتحقيق

المصدر: إعداد الباحثين بالاعتماد على الوثائق المقدمة من مديرية الضرائب الوحدة: دج

يتضح من خلال الجدول رقم (03) أن نتائج التسوية بخصوص الضريبة على الدخل الإجمالي قد نتج عنها خطر جبائي بقيمة 7.370.859,00 دج تحملته المؤسسة محل التحقيق بسبب تسجيل ارتكاب أخطاء وتجاوزات، وهي أمور مرفوضة محاسبيا وجبائيا.

- الضريبة على الدخل الإجمالي IRG/s

يخضع الفرق الناتج بين الأجور المقيدة ضمن الموازنة الجبائية كأعباء وتلك المصرح بها ضمن التصريحات الشهرية (G50) للضريبة على الدخل صنف المرتبات والأجور، وهذا حسب الجدول التالي:

الجدول رقم (04): الخطر الجبائي الخاص بـ IRG/s بعد التسوية

مبلغ الزيادة والعقبات 10%	حقوق TVA الواجبة الدفع	الفرق (2-1)	الأجور المصرح به في (G50).....(2)	الأجور المشكلة ضمن الموازنة كأعباء.....(1)	البيان
					السنة
10239,00	100.389,00	501.948,00	1.872437,00	2.374.385,00	2020
<b>110.628,00</b>		<b>الخطر الجبائي الكلي لـ IRG/s</b>			

**الخطر الجبائي الكلي لـ IRG/s = حقوق IRG/s المستحقة + مبلغ الزيادة (الغرامة)**

يتضح من خلال الجدول رقم (04) أن الفروقات بين كتلة الأجور المقيدة ضمن الموازنة على شكل أعباء وتلك المصرح بها في التصريحات الشهرية لسنة 2020 قد تسببت في تشكل خطر جبائي بقيمة 110.628.00 دج.

مساهمة مبادئ الحوكمة الجبائية في كشف وتشخيص الخطر الجبائي في ظل رقمنة الإدارة الجبائية.

دراسة حالة على مستوى مديرية الضرائب إيليزي لفترة (2020-2023)

### 3.2.5 إجمالي المخاطر الجبائية المشخصة من خلال التحقيق المحاسبي

يلخص الجدول التالي إجمالي ما تحمته المؤسسة من حقوق الواجبة الدفع والزيادات في مجموعة

الضرائب والرسوم محل التحقيق نتيجة أخطاء محاسبية وتجاوزات ساهمت عملية التحقيق المحاسبي في كشفها.

الجدول رقم (05): الخطر الجبائي الكلي الخاص بـ (IRG/S- IRG/P- TAP-TVA) بعد التسوية

السنوات البيان	2020	2021	2022	2023	المجموع
TVA	-	4.497.910,00	1.557.105,00	2.412.518,00	8.467.533,00
TAP	-	355.098,00	-	131.419,00	486.517,00
IRG	4.138.319,00	2.187.500,00	822.724,00	222.317,00	7.370.859,00
IRG/S	62.744,00	-	-	-	62.744,00
مجموع الخطر الجبائي	4.201.063,00	7.040.508,00	2.379.829,00	2.766.253,00	16.387.653,00

المصدر: إعداد الباحثين بالاعتماد على الوثائق المقدمة من مديرية الضرائب الوحدة دج:

بناء على نتائج التحقيق المحاسبي فقد تعرضت المؤسسة لخطر جبائي قدره 16.387.653,00 دج

نتج عن تسوية شملت سنوات (2020، 2021، 2022، 2023)، يخص هذا الخطر زيادات مست كل من مدفوعات الرسم على القيمة المضافة بمجموع 8.467.533,00 دج، الرسم على النشاط المهني بمبلغ 486.517,00 دج والضريبة على أرباح بزيادة قدر 7.370.859,00 دج وأخيرا الضريبة على الدخل فئة الأجر بما يقدر بـ 62.744,00 دج.

تظهر هذه النتائج على أن المؤسسة لم تكن تتبع نظاما صارما في المراقبة الداخلية نتيجة عدم تفعيل مبادئ الحوكمة الجبائية، حيث كان تركز الخطر الجبائي أساسا في الضريبة على الأرباح، والذي يقدر بـ 7.370.859,00 دج لان أي تلاعب أو خطأ في النتيجة (الربح الخاضع للضريبة) يؤدي مباشرة إلى زيادات معتبرة، مما يعكس اما قصورا في المعرفة الجبائية لدى معدى التصريحات الجبائية (الشهرية / السنوية) أو محاولة متعمدة من طرف المؤسسة لتقليص العبء الضريبي عند إخفاء أو تعديل المعطيات المالية.

### 6. خاتمة:

الخطر الجبائي هو إحدى العقبات الكبرى التي تواجه الإدارة الجبائية والمؤسسات على حد سواء

ولأجل ذلك عملت الجزائر من خلال إصلاحاتها الأخيرة في النظام الضريبي، ولاسيما رقمنة الإجراءات

وتعميم التصريح والدفع الإلكتروني، على تعزيز الشفافية والصرامة في المراقبة بهدف تقليص هذه المخاطر وتشخيصها بفعالية أكبر.

ومن خلال دراستنا للحوكمة الجبائية وكيف تسهم مبادئها في الكشف وتشخيص الخطر الجبائي في ظل رقمنة الإدارة الجبائية خلص الباحثان الى جملة من النتائج التالية:

- أن مبادئ الحوكمة الجبائية، القائمة على الشفافية والمساءلة والعدالة، تمثل الإطار الأمثل للكشف عن مختلف صور الخطر الجبائي والحد من آثاره، خاصة عند تفعيلها في ظل الإدارة الجبائية الرقمية.
- كشفت عملية الرقابة الجبائية عن خطر جبائي تعرضت له المؤسسة محل الرقابة شملت مختلف الضرائب والرسوم التي يخضع لها نشاطها (IRG/bic، IRG/S، TAP، TVA).
- بينت نتائج عملية التحقيق المحاسبي على أن المؤسسة تعرضت لخطر جبائي قدره 16.387.653,00 دج ناتج عن تسوية شملت سنوات (2020، 2021، 2022، 2023)، وأن عملية التحقيق المحاسبي لا تخلو من كونها أداة مساعدة في اكتشاف وتشخيص الأخطاء التي نتج عنها الخطر الجبائي والعمل على تدارك هذه الأخطاء في المستقبل من طرف مسير المؤسسة.
- أثبتت نتائج الدراسة الميدانية على أن التحقيق الجبائي يساهم في زيادة التحصيل الضريبي في مديرية الضرائب لولاية إيليزي.
- أن الرقمنة ساهمت في تحسين دقة وموثوقية المعلومات الجبائية وسهلت عمليات المراقبة، والفحص، مما سمح برفع كفاءة التشخيص المبكر للاختلالات والحد من فرص التهرب والتلاعب.
- وبناء على ذلك، يمكن القول إن التكامل بين مبادئ الحوكمة الجبائية ومتطلبات الرقمنة يشكل رافعة أساسية لتحقيق عدالة ضريبية مستدامة، وضمان موارد مالية مستقرة تعزز ثقة المكلفين بالضريبة وتدعم مسار التنمية الاقتصادية في الجزائر.

## 7. قائمة المراجع:

- باللغة الأجنبية

- Artemenko, D. A., Aguzarova, L. A., Aguzarova, F. S., & Porollo, E. V. (2017, 10 01). Causes of Tax Risks and Ways to Reduce Them. European Research Studies Journal , pp. 453-459.
- Bar-Meir, G. (2022, 08 6). Defining and Managing Corporate Tax Risk: Perceptions of Tax Risk Experts\*. Contemporary Accounting Research , pp. 2861-2902.

- Brodzka, A. (2013, 6 30). International cooperation in good tax governance. *Ekonomia i Prawo* , pp. 273-285.
- Panayi, C. H. (2018, 01 12). The Europeanization of Good Tax Governance. *Yearbook of European Law* , pp. 422-495.
- Sustainable tax governance: a shared responsibility Social Science Research Network 492-517
- Weidong, L. (2013, 01 01). Study on the Risk Identification and Warning of Tax Administration. *Frontier and Future Development of Information Technology in Medicine and Education* , pp. 1137-1142.

- باللغة العربية

- أحلام سويسبي، و محمد بوحديدة. (2021 , 12 31). المخاطر الجبائية وتأثيراتها على الوضعية المالية للمؤسسة. مجلة دراسات جبائية ، الصفحات 42-57.
- سارة بن صوشة. (2019 , 05 30). دور الحوكمة الجبائية في تمويل التنمية المستدامة في الجزائر. أطروحة دكتوراة . الجزائر، الجزائر، الجزائر: جامعة الجزائر 03.
- عز الدين عون، و محمد سعيد سعيداني. (2024 , 07 01). رقمنة الإدارة الجبائية كآلية لتفعيل التحقيق الجبائي و تشخيص الخطر الجبائي - مركز الضرائب بالجلفة أنموذجا-. مجلة الدراسات الاقتصادية الكمية ، الصفحات 167-176.
- علي قنص، و يوسف زين. (2021 , 12 31). التصريحات الجبائية الالكترونية وأثرها في زيادة الحصيلة الجبائية في ظل عصرنة الادارة الجبائية. مجلة المقريري للدراسات الاقتصادية والمالية ، 05 (02)، الصفحات 215-235.
- لطفي بن شيخ. (2023). متطلبات تطبيق الرقمنة وتحدياتها في الإدارة الضريبية، . *الملتقى الوطني حول تحديث ورقمنة الإدارة الضريبية في الجزائر في مواجهة العش والتهرب الضريبي*. المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف - ميله ، الجزائر .
- محمد قوادري. (2022 , 10 16). رقمنة النظام الضريبي ودوره في دعم الرقابة الجبائية في الجزائر. مجلة المنتدى للدراسات والأبحاث الاقتصادية ، 06 (02)، الصفحات 235-248.
- مولود مليكاوي. (2016 , 01 21). واقع الحوكمة الجبائية لسياسة الإنفاق الجبائي في الجزائر. مجلة أداء المؤسسات الجزائرية ، الصفحات 141-156.
- نعيمة أكلي. (2015). فعالية الرقابة الجبائية في ظل نظام معلومات جبائي ، . *الملتقى الوطني حول الرقابة الجبائية تحديث في الجزائر*. جامعة تيزي وزو، الجزائر.

