



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي  
جامعة محمد خيضر - بسكرة -  
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير  
قسم علوم التسيير



## الموضوع

أهمية تقويم و قياس الأداء الضريبي في دعم عملية التحصيل  
دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية بسكرة - الجزائر-  
من ( 2011-2000 )

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير  
تخصص: فحص محاسبي

الأستاذ المشرف:

عباسي صابر

إعداد الطالبة:

شرقي فاطمة الزهراء

2016.....	رقم التسجيل:
.....	تاريخ الإيداع

الموسم الجامعي: 2016/2015

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته



# إهداء

إلى والدتي التي علمتني الصبر...

إلى والدي الحبيب الذي علمني حب العمل ونبذ الكسل...

إلى كل أشقائي وشقيقاتي كل واحد باسمه...

إلى جدتي العزيزة أطل الله في عمرها

إلى أخواتي في الله

إيمان و أمينة

إلى كل فرد من عائلة شرقي وعائلة حساني و عائلة ناجي و كل الأهل والأقارب كل واحد

باسمه...

إلى كل أصدقائي وزملائي...

إلى كل أساتذتي في كل الأقطار...

إلى كل باحث وطالب علم...

إلى كل من ذكره قلبي و نسيهم قلبي

أهدي هذا العمل المتواضع



# تَشْكُر

الحمد لله الذي أعانني وأمدني بالقوة والصبر لإتمام هذا العمل المتواضع  
ولا يسعني إلا أن اسجد لله شكراً وحمداً على توفيقه لي، وأذكر أهل الفضل كل  
جميل وحسن صنيع.

هذا العمل ثمرة جهد و دراسة عميقة في موضوع لازال محور الساعة

لذا

أشكر كل من ساهم في مساعدتي على إتمام هذه الدراسة

أشكر الأستاذ الفاضل الدكتور عباسي صابر على الطرح و المعلومات القيمة التي أفادني بها

و الذي كان نعم المشرف و الموجه

و أشكر والدي العزيزان أطل الله في عمرهم على سندهم لي في جميع مراحل الدراسة و في

الحياة العامة عموماً و كل الأساتذة الكرام الذين ساهموا ولو بكلمة تدفع للأمام

وكل زملاء دفعة السنة الحالية

## الملخص :

تهدف هذه الدراسة إلى محاولة معرفة مدى أهمية تقييم و قياس الأداء الضريبي في دعم عملية التحصيل الضريبي، من خلال عرض مؤشرات لقياس و تقييم الأداء الضريبي، و محاولة إيجاد العلاقة بينها، و بين التحصيل.

أما فيما يخص الدراسة التطبيقية تم اقتراح مؤشرات كمية لقياس الأداء الضريبي، لمديرية الضرائب لولاية بسكرة للفترة من (2000-2011) وتم اختبار صحة هذه المؤشرات، كونها تؤثر على عملية التحصيل، و ذلك باستخدام الأسلوب الإحصائي المتمثل في الإنحدار الخطي المتعدد، باستخدام طريقة STEPWISE REGRESSION .

خلصت هذه الدراسة إلى أن أهم المؤشرات المؤثرة في تقييم الأداء الضريبي هي؛ التحصيل الضريبي من الضريبة على أرباح الشركات، و تكاليف الإعفاءات، التحصيل الضريبي من الضريبة على الدخل الإجمالي، أما باقي المؤشرات لم تكن دالة، للعديد من الأسباب الإقتصادية .

**الكلمات المفتاحية :** مؤشرات قياس و تقييم، أداء الضريبي ، إدارة الضرائب ، التحصيل الضريبي .

## Abstract :

The main goal of this study is to try, and find out how important of tax assesment, and measurment tax performance in support of the tax collection process, through the presentation of indicators, to measure performance, and tax calendar, and try to find a relationship between them, and between the collection.

As regard the application study was proposed quantitative indicators, to measure the tax performance of administration of taxes, state of **biskra**, the period from (2000-2011) was validity of these indicators test, it affects the process of collection, by using of multiple linear regression statistical by the method of **STEPWISE REGRESSION**.

This study concluded that most influential indicators in tax performance evaluation are: tax collection of the tax on corporate profits, exemptions costs, and tax collection from the tax on gross income, while the rest of the indicators were not sinification, for many economic reasons.

**Key words :** measure and evaluation performance indicators, tax performance, tax collection, tax administration.

## الملخص :

تهدف هذه الدراسة إلى محاولة معرفة مدى أهمية تقويم و قياس الأداء الضريبي في دعم عملية التحصيل الضريبي، من خلال عرض مؤشرات لقياس و تقويم الأداء الضريبي، و محاولة إيجاد العلاقة بينها، و بين التحصيل.

أما فيما يخص الدراسة التطبيقية تم اقتراح مؤشرات كمية لقياس الأداء الضريبي، لمديرية الضرائب لولاية بسكرة للفترة من (2000-2011) وتم اختبار صحة هذه المؤشرات، كونها تؤثر على عملية التحصيل، و ذلك باستخدام الأسلوب الإحصائي المتمثل في الإنحدار الخطي المتعدد، باستخدام طريقة STEPWISE REGRESSION .

خلصت هذه الدراسة إلى أن أهم المؤشرات المؤثرة في تقويم الأداء الضريبي هي؛ التحصيل الضريبي من الضريبة على أرباح الشركات، و تكاليف الإعفاءات، التحصيل الضريبي من الضريبة على الدخل الإجمالي، أما باقي المؤشرات لم تكن دالة، للعديد من الأسباب الإقتصادية .

**الكلمات المفتاحية :** مؤشرات قياس و تقويم، أداء الضريبي ، إدارة الضرائب ، التحصيل الضريبي .

## Abstract :

The main goal of this study is to try, and find out how important of tax assesment, and measurment tax performance in support of the tax collection process, through the presentation of indicators, to measure performance, and tax calendar, and try to find a relationship between them, and between the collection.

As regard the application study was proposed quantitative indicators, to measure the tax performance of administration of taxes, state of **biskra**, the period from (2000-2011) was validity of these indicators test, it affects the process of collection, by using of multiple linear regression statistical by the method of **STEPWISE REGRESSION**.

This study concluded that most influential indicators in tax performance evaluation are: tax collection of the tax on corporate profits, exemptions costs, and tax collection from the tax on gross income, while the rest of the indicators were not sinification, for many economic reasons.

**Key words :** measure and evaluation performance indicators, tax performance, tax collection, tax administration.

## فهرس المحتويات

الصفحة	المحتوى
	البسمة
	آية قرآنية
	الإهداء
	شكر و عرفان
	الملخص
	فهرس المحتويات
	قائمة الجداول
	قائمة الأشكال
أ - خ	مقدمة
29 - 8	الفصل الأول : إدارة الضرائب في الجزائر
8	تمهيد
9	المبحث الأول : مفهوم إدارة الضرائب
10	المطلب الأول : تعريف إدارة الضرائب
11	المطلب الثاني : مهام إدارة الضرائب
15 - 12	المطلب الثالث : أهداف إدارة الضرائب
20 - 16	المبحث الثاني : مخاطر و تحديات إدارة الضرائب
16	المطلب الأول : مخاطر إدارة الضرائب
19	المطلب الثاني : تحديات إدارة الضرائب
29 - 23	المبحث الثالث : إصلاح الإدارة الضريبية في الجزائر
23	المطلب الأول : الثقافة الضريبية و دورها في إدارة الضرائب
26	المطلب الثاني : الحوكمة الضريبية
27	المطلب الثالث : استخدام التكنولوجيا و البرامج الحديثة
29	خلاصة الفصل
52-31	الفصل الثاني : تقويم و قياس الأداء الضريبي و أهميته في التحصيل الضريبي

32	تمهيد
33	المبحث الأول : الأداء الضريبي
33	المطلب الأول : تعريف الأداء الضريبي
34	المطلب الثاني : مؤشرات تقويم و قياس الأداء الضريبي
41	المطلب الثالث : مجموعة مؤشرات أداة التقييم التشخيصي للإدارة الضريبية TADAT
44	المطلب الرابع : عناصر فعالية الأداء الضريبي
45	المبحث الثاني : التحصيل الضريبي
45	المطلب الأول : تعريف التحصيل الضريبي
45	المطلب الثاني : أساليب تقدير المادة الخاضعة للضريبة و أساليب تحديد المبلغ الضريبي
48	المطلب الثالث : طرق التحصيل و أهدافه
50	المطلب الرابع : أهمية تقويم و قياس الأداء الضريبي في التحصيل الضريبي
52	خلاصة الفصل
	الفصل الثالث : دراسة حالة مديرية الضرائب بسكرة - الجزائر- من (2000-2012)
54	تمهيد
55	المبحث الأول : تقديم مديرية الضرائب لولاية بسكرة
55	المطلب الأول : نشأة تعريف مديرية الضرائب لولاية بسكرة
56	المطلب الثاني : مهام مديرية الضرائب لولاية بسكرة
59-56	المطلب الثالث : المديريات الفرعية لمديرية الضرائب لولاية بسكرة
60	المطلب الرابع : أهم الخصائص المالية لمديرية الضرائب لولاية بسكرة
71	المبحث الثاني : بناء نموذج الدراسة
71	المطلب الأول : وصف نموذج الدراسة
74	المطلب الثاني : تحليل نتائج الارتباط و الإنحدار بين متغيرات نموذج الدراسة
81	خلاصة الفصل
87	خاتمة
88	قائمة المراجع



## قائمة الجداول

الصفحة	العنوان	رقم الشكل
39-38	ملخص مؤشرات تقويم و قياس الأداء الضريبي الخاصة بالدراسات السابقة	1
74	وصف نموذج الدراسة	2
76	معاملات المتغيرات المستقلة الداخلة في دالة الإنحدار	3
77	قوة النموذج التفسيرية	4
78	المتغيرات المستقلة الخارجة من النموذج	5
<b>قائمة الأشكال</b>		
37	إطار مقترح لتسيير الأداء في إدارة الضرائب	1
61	التحصيل الضريبي في الفترة الممتدة من 2000 - 2011	2
62	عدد المنازعات الجبائية في الفترة الممتدة من 2000 - 2011	3
63	تكاليف الإعفاءات المقدمة في الفترة الممتدة من 2000 - 2011	4
64	الإغفال عن رقم الأعمال المصرح به من المكلفين	5
65	عدد المكلفين الإجمالي في الفترة الممتدة من 2000 - 2011	6
66	قيمة التحصيل من الضريبة TVA في الفترة الممتدة من 2000 - 2011	7
67	قيمة التحصيل من الضريبة IBS في الفترة الممتدة من 2000 - 2011	8
68	قيمة التحصيل من الضريبة IRG في الفترة الممتدة من 2000 - 2011	9
68	مقارنة بين قيمة التحصيل الضريبي لكل من TVA,IRG,IBS	10
69	عدد العمال الإجمالي في الفترة الممتدة من 2000 - 2011	11
70	العقوبات المفروضة على المكلفين في الفترة الممتدة من 2000 - 2011	12

## مقدمة

إن التطور في المجال الاقتصادي يعني تقدما اقتصاديا ما نحو أهداف محددة مسبقا، إما كمية، أو نوعية، كتوزيع أفضل للمداخل داخل الدولة، فالتطور إذا يدل على التغيير و الحركة، و غالبا ما يستعمل للدلالة على الحالة الاقتصادية لبلد ما أو قطاع ما، لذلك فالتطور الاقتصادي لأي دولة يقاس بمدى قدرتها على التحكم في اقتصادها و خاصة مصادر الإيرادات و أساليب و طرق الرقابة المتبعة، لهذا تلعب إدارة الضرائب دورا هاما في الإقتصاد الجزائري، حيث تساهم هذه الأخيرة في العدالة في توزيع الدخل، و تحديد و فرض الضرائب على المكلفين، الذين يزاولون أنشطة تجارية أو صناعية، أو خدمية، كما تمارس إدارة الضرائب دورا رقابيا أيضا مما يساهم في زيادة مداخل التحصيل الضريبي، التي ترتبط ارتباطا وثيقا بالأداء الضريبي حيث يلعب تقويم و قياس هذا الأخير دورا هاما في عملية التحصيل الضريبي.

لذا فإن عمليات قياس الأداء في المؤسسات العمومية تبحث عن مجال لإثبات فعاليتها في ربطها، و استراتيجيات لعمل هذه المؤسسات العمومية على اختلاف توجهاتها؛ فأصبح مفهوم الأداء ما يعرف بأنه عملية توظيف تشغيلي لرؤية أهداف و إستراتيجية لهذه المؤسسات، لإحداث التغيير الذاتي من خلال النظام الإداري لهذه الوحدات .

و من ثم كان النقد المتزايد لأساليب القياس، لإعتمادها فقط على المقاييس المالية للأداء، حيث ركزت تلك الإنتقادات على الطبيعة التاريخية لهذه المقاييس، و التي تعكس تصرفات المؤسسات العمومية في الماضي، بينما لا تعكس أداءها في المستقبل، فكانت الحاجة إلى بناء مؤشرات تشمل على المقاييس المالية، و غير المالية، أو مقاييس الأداء المتوازنة، كل ذلك بهدف يتلاءم، و التطورات العالمية، و هو تعظيم جوانب القوة و تنميتها، و الكشف عن جوانب القصور و الضعف، و محاولة علاجها .

لذلك فإن المشكلات المتعلقة بقياس الأداء في إدارة الضرائب الجزائرية باعتبارها أحد المؤسسات الحكومية، تكمن في عدم اهتمام هذه الأخيرة بعملية قياس و تقويم الأداء ، مما يؤدي إلى كثير من المعوقات في عمل هذه المؤسسة، و الذي ينتج عنه كثرة الشكاوي، و التهرب الضريبي، و نقص التحصيل الضريبي الذي هو الهدف الرئيسي لإدارة الضرائب .

فالنظام الجبائي الجزائري ذو طابع تصريحي و هذا يفتح مجال للمكلف بالضريبة في استغلال هذا الطابع التصريحي و الثغرات الموجودة في القانون الجبائي بالغش و التزوير و التهرب و إخفاء الحقائق ، لذا وجبت الرقابة و التحقيق المحاسبي في كافة الدفاتر و الوثائق الثبوتية لكافة العمليات المحاسبية الخاصة بالمكلفين ضمانا لسلامة و فعالية أداء إدارة الضرائب و لهذا فإن هذه الأخيرة ملزمة بقياس الأداء الضريبي الذي يعكس عملها و الوقوف على القصور فيه

إن وجد و أثر هذا القياس على عملية التحصيل، و لا ينحصر تقويم الأداء الضريبي في اعتباره كأداة لتمويل الخزينة و حسب، بل يتناول الأبعاد الإقتصادية، و الإجتماعية، و السياسية، بالإضافة إلى البعد الوطني حيث تعتبر الضريبة وسيلة مالية لتحسيد و استمرار التضامن الاجتماعي .

و في ظل المتغيرات الضريبية المعاصرة، و ما نتج عنها من تعديل في التشريعات الضريبية، و التي من خلالها انتقل عبء الإثبات إلى إدارة الضرائب بعدما تقرر الأخذ بمبدأ الربط الذاتي، و الإقرار الطوعي، و الدعم الإستراتيجي لرؤية ضريبة جديدة تركز على ضرورة السعي نحو تحقيق رضا المكلف على الضريبة التي يقوم بدفعها؛ كانت الحاجة لدعم زيادة الكفاءة و الفعالية بأسلوب قياس أداء متطور يربط بين الأداء الضريبي، و بين استراتيجيات، و توجهات إدارة مرائب، بهدف تقليص الفجوة في الأداء؛ بين ما تتوقعه الإدارة الضريبية من المكلفين و العكس، بتحصيل حقوق الخزينة العامة بالإلتزام الذاتي، مع تحقيق عدالة اجتماعية، و خدمة ضريبية متميزة تكسب المكلف من خلالها، و ذلك بابتكار مؤشرات نوعية و كمية لقياس و تقويم الأداء الضريبي.

و على هذا الأساس جاء اختيارنا لموضوع أهمية تقويم و قياس الأداء الضريبي في دعم عملية التحصيل، بداع الرغبة الشديدة في التعرف على مؤشرات قياس الأداء الضريبي، و كيفية تقويمه و مدى تأثير هذا الأخير على عملية التحصيل الضريبي، و انعكاس هذا على أداء إدارة الضرائب خاصة في التخفيف من التهرب الضريبي الذي انتشر بشكل كبير في الجزائر.

على ضوء ما سبق تظهر لنا إشكالية هذا البحث و التي يمكن صياغتها في ما يلي:

**ما مدى أهمية قياس و تقويم الأداء الضريبي في دعم عملية التحصيل في مديرية الضرائب لولاية بسكرة؟**

انطلاقا من هذه الإشكالية يمكن طرح جملة من التساؤلات الفرعية و التي يمكن اختصارها في مايلي:

- 1- هل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين عدد المنازعات الجبائية و بين التحصيل الضريبي؟
- 2- هل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين قيمة التحصيل الضريبي من ضريبة الرسم على القيمة المضافة و بين التحصيل الضريبي؟
- 3- هل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين قيمة التحصيل الجبائي من الضريبة على أرباح الشركات و بين التحصيل الضريبي؟
- 4- هل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين قيمة التحصيل الجبائي من الضريبة على الدخل الإجمالي و بين التحصيل الضريبي؟
- 5- هل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تكاليف الإعفاءات و بين التحصيل الضريبي؟

- 6- هل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين عدد المكلفين الإجمالي و بين التحصيل الضريبي؟
- 7- هل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين عدد العمال الإجمالي و بين التحصيل الضريبي؟
- 8- هل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الإغفال عن رقم الأعمال المصرح به و بين التحصيل الضريبي؟
- 9- هل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين العقوبات المفروضة على المكلفين و بين التحصيل الضريبي؟

للإجابة على هذه التساؤلات قمنا بطرح الفرضيات التالية :

- 1- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين عدد المنازعات الجبائية و بين التحصيل الضريبي .
- 2- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين قيمة التحصيل الجبائي من ضريبة الرسم على القيمة المضافة و بين التحصيل الضريبي .
- 3- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين قيمة التحصيل الجبائي من الضريبة على أرباح الشركات و بين التحصيل الضريبي .
- 4- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين قيمة التحصيل الجبائي من الضريبة على الدخل الإجمالي و بين التحصيل الضريبي .
- 5- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تكاليف الإعفاءات و بين التحصيل الضريبي توجد علاقة
- 6- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين عدد المكلفين الإجمالي و بين التحصيل الضريبي .
- 7- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين عدد العمال الإجمالي و بين التحصيل الضريبي .
- 8- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الإغفال عن رقم الأعمال المصرح به و بين التحصيل الضريبي .
- 9- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين العقوبات المفروضة على المكلفين و بين التحصيل الضريبي .

دوافع البحث:

لقد ساهمت دوافع عديدة في تكوين اهتماماتنا في اختيار هذا الموضوع نذكر منها:

- الرغبة في أن يكون هذا البحث ذو فائدة عملية مستقبلا.
- الوقوف على مدى أهمية تقويم و قياس الأداء الضريبي في دعم عملية التحصيل الضريبي.
- دراسة العلاقة بين قياس الأداء الضريبي و تقويمه و عملية التحصيل الضريبي.
- استعراض بعض مؤشرات تقويم و قياس الأداء الضريبي .
- قلة الدراسات في هذا الموضوع رغم أهميته البالغة في كون أن الإدارة الضريبية هي تمثل أداة في تطبيق النظام

الضريبي

## منهج البحث:

من أجل الإجابة على إشكالية البحث تم اتباع المنهج الوصفي في تقدير مختلف المفاهيم، و المنهج الكمي التحليلي في تقديم مختلف الاستنتاجات المتعلقة بالدراسة الكمية التي استخدمنا فيها برنامج SPSS 20 لتحديد طبيعة العلاقة بين متغيرات البحث، و المساعدة في عملية التحليل و اختبار صحة الفرضيات المقترحة للإجابة على إشكالية البحث.

## أهمية البحث :

تظهر أهمية البحث في التوصل إلى أهمية تقويم و قياس الأداء الضريبي في تحسين أداء إدارة الضرائب للتقليل من الصعوبات التي تواجهها الجباية المحلية في تحصيل إيراداتها و الحد من الغش و التهرب الضريبي و بالتالي دعم التحصيل الضريبي، و رفع الكفاءة و الفعالية في الأداء، و الوقوف على القصور الموجود في الأداء الضريبي المحلي، و محاولة التوصل إلى نتائج توصيات من شأنها أن تحسن الأداء الضريبي المحلي إذا أحدثها الإدارة الضريبية بعين الاعتبار، و التأكيد على ضرورة القيام بتقويم و قياس الأداء الضريبي بشكل دوري، و منتظم لأن هذا من شأنه أن يرفع من كفاءته و فاعليته.

## الدراسات السابقة:

إن الدراسات المتعلقة بالمجال قليلة إلى حد ما، و يمكن عرض الدراسات السابقة المتعلقة بالموضوع كما يلي :

### 1/دراسة العواملة سنة ( 1998 ) :

هدفت هذه الدراسة إلى قياس الأداء الضريبي في المملكة الأردنية، إذ خلصت الدراسة إلى ضرورة إجراء المزيد من الإجراءات حول الأداء الضريبي، و ضرورة تبني نظام متكامل لتقييم الأداء الضريبي، مع تأسيس نظام متكامل للمعلومات و الدراسات و البيانات المرتبطة بأعمال، و أهداف الضريبة، و تصميم آلية محددة لتعزيز العلاقة بين المكلفين بالضريبة و موظفي إدارة الضرائب .

### 2/ دراسة بارزان علي خضر (2008) :

أكد الباحث من خلال بحثه أنه توجد معايير عديدة لقياس الأداء في المنظمات، و تختلف من منظمة إلى أخرى، بحسب طبيعة الأعمال التي تقوم بها كل منظمة، و النتائج النهائي لتلك الأعمال، و من بين تلك المعايير التي تقيس بها الإدارة الضريبية أداءها هي الحصيلة الضريبية التي تمثل المبالغ التي تحصلها الإدارة الضريبية، و أكد الباحث أن عملية تقويم الأداء الضريبي تأخذ في الحسبان مجموعة من المؤشرات، و ربطها بالنتائج المحلي الإجمالي، حيث أنه هناك

عوامل عدة تؤثر على التحصيل الضريبي منها عوامل رئيسية، و عوامل ثانوية، و هي تسهم بشكل مباشر في زيادة و إنخفاض التحصيل الضريبي، إن مثل هذه المهمة تتطلب باستمرار تقويم أداء الجهاز الإداري الضريبي، حتى يتم الوقوف على مقدار من الكفاءة، و الفاعلية التي تمكنه من تحقيق الأهداف التي رسمتها الدولة للسياسة الضريبية .

و تتحدد مشكلة البحث في الإجابة على التساؤل المتمثل في :

هل أن معايير تقويم الأداء الضريبي المعتمدة على نمو التحصيل الضريبي تعكس واقع الأداء ؟ أم أن الإعتماد على معايير الكفاءة، و الفاعلية، و الإقتصادية في عملية التقويم ؟

من أجل ذلك قام الباحث باقتراح نموذج لمؤشرات الأداء ( الكفاءة، الفاعلية، الإقتصادية ) لأجل تطبيقه في الإدارة الضريبية، و قد توصل الباحث إلى ما يلي :

- ✓ عدم اهتمام الإدارة الضريبية بالتقويم الداخلي لأدائها، و أن اهتمامها ينصب على التقويم الخارجي .
- ✓ لم ينجم النمو الإجمالي في الإيرادات الضريبية لكل نوع من أنواع الضريبة، و بحسب أقسام الهيئة، لذا يجب على الإدارة الضريبية الأخذ بعين الإعتبار العوامل المؤثرة على التحصيل الضريبي عند استخدامها كمؤشر في عملية التقويم.
- ✓ تنظر الإدارة الضريبية إلى الوظائف الرئيسية ( التخطيط، التنظيم، القيادة، و الرقابة )، و كغيرها من الإدارات من مدخل الوظائف الإدارية، و كذلك تنظر إليها من وجهة نظر المالية العامة عن طريق منظور الأنشطة التي تقوم بها الإدارة الضريبية، أي من الناحية المالية .

### 3/ دراسة Robinson&Weaver (2009):

تبنت هذه الدراسة أسلوب قياس الأداء المبني على المقابلة بين التكلفة الضريبية، و العائد المتوقع، و الحكم على كفاءة و فعالية الأداء؛ من خلال مدى المساهمة في تحقيق الهدف من التحصيل الضريبي بالمقارنة بتكلفة الجباية، و بالتالي فإن هذه الدراسة على عملية التخطيط الضريبي الفعال من جهة تخطيط التكلفة، أو تخطيط التكلفة، أو تخطيط التحصيل المستهدف كأساس لنجاح أسلوب قياس الأداء .

### 4/ دراسة Edwards (2010) :

اشتملت هذه الدراسة على نشرة إدارة الإيرادات ( ضرائبي الدخل و المبيعات ) في دولة الدومينيكان، و المتعلقة بأنظمة قياس الأداء الضريبي في وحداتها الإدارية، و التي تتلخص في الإرتكاز على ثلاث عوامل هامة تتمثل في :

- تحديد الهدف من عملية القياس، و من ثم تحديد مؤشرات القياس المناسبة .
- تحديد القياس المرجعي الملائم لكل مؤشر من مؤشرات قياس الأداء .
- تحديد آلية تطبيق مؤشر القياس مع ضمان الإستفادة من التغذية العكسية لنتائج القياس .

فهذه التجربة تركز على عمليات ضبط الإستراتيجيات و إعادة هيكلتها، بما يخدم التخصيص الأمثل لموارد الإدارة الضريبية .

## 5/ دراسة منظمة التعاون و التنمية الإقتصادية ( OECD ) 2011 :

أعدت هذه الدراسة من قبل منظمة التعاون و التنمية الإقتصادية، و اقتصت بعمليات قياس الأداء الضريبي في الدول التابعة لهذه المنظمة، و التي توصلت إلى حتمية الحصول على رضا المكلفين، كأحد جوانب قياس الأداء، و أكدت على ضرورة تحسين الوعي الإلزامي لدى المكلفين مما يقلل من فجوة الأداء الضريبية.

و ألزمت هذه الدراسة الدول الأعضاء فيها بصياغة أسلوب موحد للإدارة الإستراتيجية يتضمن الآتي :

- ضرورة التركيز على التخطيط الإستراتيجي بالتركيز على الأهداف العليا للإدارة الضريبية .
- تطوير الإستراتيجية حتى يتم التكيف مع الظروف و المتغيرات المعاصرة .
- صياغة الرؤية و الرسالة في عملية تهدف إلى التوفيق بين ما يطلبه العاملون في الإدارة الضريبية، و بين أهداف الإدارة العليا؛ في دعم الإستراتيجية، فيما يسمى عملية تعزيز الأداء .

## 6/ دراسة Eckardt (2011) :

أعدت هذه الدراسة تحت إشراف وزارة التعاون و التنمية (BMZ) في ألمانيا، و هدفت إلى دراسة عمليات قياس الأداء الضريبي، في عدد مكون من 26 دولة من الدول النامية، باستخدام مؤشر ( PEFA ) الذي يدعم استخدام عمليات القياس المرجعي (القياس المتوازن) لقياس الأداء الضريبي Benchmarking tax performance ، في تلك الدول، من خلال ثلاث عناصر تتعلق؛ بالهيكل التنظيمي للإدارات الضريبية، و تدريب العاملين في الوحدات الضريبية، و مدى استخدام أنظمة تكنولوجيا المعلومات .

7/د.ماهر موسى درغام: تقويم و قياس الأداء لدائرة ضريبة الدخل في قطاع غزة في فلسطين للفترة (1996 - 2003) :

حيث حاولت هذه الدراسة الإجابة على التساؤلات التالية :

- هل أن عدم وجود قانون موحد لضريبة الدخل في قطاع غزة تسبب في عدم رضا المكلفين بالضريبة المفروضة عليهم، و على علاقتهم بالموظفين في إدارة الضرائب ؟
- هل أن تعدد الضرائب و تنوعها كان له أثر سلبي على زيادة التكاليف، و عدم التسهيل على المواطنين ؟

و قد هدفت هذه الدراسة إلى ما يلي :

\*تبيان أداء موظفي إدارة الضرائب عن طريق المقابلات الشخصية معهم، و على إجاباتهم على الاستبيانات المرسلة لهم قصد التعرف على الكفاءة و الفعالية في التحصيل الضريبي .

\*إظهار المشكلات و المعوقات سواء الاقتصادية، الادارية، الاجتماعية،و السياسية التي تعترض موظفي الضرائب، و المواطنين الذين يقومون بدفع الضرائب .

و قد توصل الباحث من خلال دراسته على النتائج التالية :

- 1/وجود مؤشرات ايجابية تدل على تحسن الأداء الضريبي، مما أدى إلى زيادة التحصيل .
- 2/وجود معوقات اقتصادية، اجتماعية، و ادارية تحول دون استغلال الطاقة القصوى للأداء الضريبي .

## هيكل الدراسة :

قصد الإحاطة بجميع جوانب الموضوع اعتمدنا تقسيم البحث الى ثلاث فصول:

ففي الفصل الأول تطرقنا إلى إدارة الضرائب في الجزائر حيث تناولنا في المبحث الأول مفهوم إدارة الضرائب، أما المبحث الثاني فقد تم التطرق فيه إلى الصعوبات و التحديات التي تواجهها إدارة الضرائب.

فيما يخص الفصل الثاني تناولنا فيه تعريف تقويم و قياس الأداء الضريبي، و أهميته في التحصيل الضريبي حيث تطرقنا في المبحث الأول إلى تقويم و قياس الأداء الضريبي، أما المبحث الثاني فقد تم التطرق فيه إلى التحصيل الضريبي في الجزائر .

أما بالنسبة للفصل الثالث فتطرقنا فيه إلى الدراسة الميدانية بمديرية الضرائب لولاية بسكرة مستخدمين البيانات الخاصة بالفترة الممتدة من 2000 إلى 2012 ، حيث اقترحنا نموذجاً يضم متغيرات يحتمل تأثيرها على عملية التحصيل الضريبي، و تم استخدام الأسلوب الإحصائي المتمثل في الإنحدار الخطي المتعدد، و بالإستعانة بمخرجات البرنامج الإحصائي SPSS 20، و التوصل إلى معرفة مدى تأثير عملية تقييم الأداء الضريبي في دعم عملية التحصيل الضريبي.



تمهيد :

تلعب إدارة الضرائب دورا فعالا في تمويل الخزينة العمومية نظرا لأهمية الضرائب في كافة المجتمعات المتقدمة و النامية، فهي أحد المصادر الرئيسية لإيرادات الدولة التي تستخدمها في الإنفاق على الخدمات لتحقيق الرفاهية و التقدم في المجتمع، حيث يتمثل أهم دور لإدارة الضرائب هو تسيير الضرائب، و تطبيق النظام الضريبي، و السياسة الضريبية للدولة، حيث أن الدولة تتمتع بسلطة السيادة و التوجيه و الإشراف فهي تسعى من خلال فرض الضريبة إلى تحقيق الموارد المالية اللازمة و تشجيع الصناعات المحلية وخلق القاعدة الإقتصادية، و الصناعية، و الإنتاجية، و الإستهلاكية التي تتلاءم مع السياسة المالية العامة للدولة و التي تتولى إدارة الضرائب تنفيذها، و لتفعيل أداء هذه الأخيرة و يجب نشر الثقافة الضريبية بين المكلفين و تحسين العلاقة بينهم و بين إدارة الضرائب، و الحوكمة الضريبية لما لها من أثر إيجابي، إلا أن إدارة الضرائب تواجه عدة مشاكل و صعوبات تعوقها عن تأدية مهامها.

و نظرا للأهمية البالغة لإدارة الضرائب في الجزائر، و الدور الذي تلعبه في الإقتصاد الوطني، قمنا بتخصيص الفصل الأول لها بغية تسليط الضوء عليها أكثر، لذلك قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث، و هي كالآتي :

المبحث الأول : مفهوم إدارة الضرائب.

المبحث الثاني : صعوبات و تحديات إدارة الضرائب.

المبحث الثالث : إصلاح الإدارة الضريبية في الجزائر.

## المبحث الأول : مفهوم إدارة الضرائب

إدارة الضرائب تمثل السلطة التنفيذية للدولة، حيث تعمل على تنفيذ نظام الحماية الضريبية، بما في ذلك السياسة الضريبية للدولة، و التشريعات الجبائية، و التحقق منها و تحصيلها، بما فيها جباية ضرائب الأملاك العقارية، أيضا تقوم بمراقبة ما تطلبه منها الدولة، ضمن مهام تتعلق بتصفية ديون الشركات، و الأفراد و غير ذلك، حيث تتلقى هذه الإدارة، التصريحات، أو الإقرارات الضريبية، من الأشخاص، و الشركات، و تتحقق منها، كما تقوم بمعالجة المسائل المتعلقة بالضرائب، أي أنها مسؤولة على تسيير الضرائب في الدولة، و هي مهمتها الأساسية .

و تتكون من ثماني مديريات رئيسية هي :

- مديرية التشريع و التنظيم الجبائين<sup>1</sup>
- مديرية المنازعات<sup>1</sup>
- مديرية العمليات الجبائية و التحصيل<sup>1</sup>
- مديرية الأبحاث و التدقيقات<sup>1</sup>
- مديرية الإعلام و الوثائق الجبائية<sup>1</sup>
- مديرية الإعلام الآلي و التنظيم<sup>1</sup>
- مديرية العلاقات العمومية و الإتصال<sup>1</sup>
- مديرية إدارة الوسائل و المالية<sup>1</sup>.

## المطلب الأول : تعريف إدارة الضرائب

هناك عدة تعاريف للإدارة الضريبية نذكر منها مايلي :

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية رقم 364 ، مؤرخ في 18 ذي القعدة 1428 الموافق 28 نوفمبر، 2007 .

### 1/ تعريف البنك العالمي « World Bank »:

يعرف الإدارة الضريبية أنها الإدارة الضريبية هي هيئة حكومية تابعة للدولة مهمتها تنفيذ النظام الضريبي، و السياسة الضريبية، و جمع الإيرادات من المكلفين، و تعزيز مستوى الإمتثال الطوعي، و تقديم الخدمات لدافعي الضرائب، و الزبائن بصفة عامة<sup>1</sup>.

### 2/ تعريف منظمة التعاون الإقتصادية « OCDE »:

إدارة الضرائب هي الجهة المختصة بتنفيذ، قوانين الضرائب، و تحصيل الموارد العامة للدولة، و متابعة المكلفين الذين يمارسون أنشطة خدمية، أو صناعية، أو تجارية، حيث أن محور أعمال الإدارة الضريبية يتمثل في مجموعة الضرائب المختلفة المفروضة عن طريق القوانين و التشريعات الضريبية<sup>2</sup>.

### 3/ تعريف « Charles Y.Maansfield » :

هي هيئة عامة وجدت لتسيير الضرائب ، و تنفيذ السياسة الضريبية الموضوعة من طرف الدولة، و السهر على كيفية تطبيق هذه السياسة ، و السبل المناسبة لذلك، عن طريق الحرص على تطبيق مختلف التشريعات و القوانين الضريبية، و غرس النظام الضريبي، في المجتمع، و جعله حيز التنفيذ، و تقدير الضريبة المفروضة المفروضة على المكلفين، و تحصيلها منهم<sup>3</sup>.

بصفة عامة يمكن تعريف إدارة الضرائب بأنها السلطة التنفيذية للدولة لممارسة سيادتها الجبائية، كما تقوم بتنفيذ مختلف السياسات الجبائية للدولة من خلال تحصيل الضرائب، و إحصاء المكلفين بالضريبة و إجراء عمليات الرقابة الجبائية للمكلفين الذين لهم تكليف جبائي في ذلك البلد .

### المطلب الثاني : مهام إدارة الضرائب<sup>4</sup>

تضمن إدارة الضرائب ممارسة السلطة السلمية لمراكز الضرائب و بهذه الصفة تسهر على احترام التنظيم و التشريع الجبائي، و متابعة و مراقبة نشاط المصالح و تحقيق الأهداف المحددة لها لذلك فإنها مهامها تتمثل في :

<sup>1</sup> www.worldbank.org. 05/03/2016.

<sup>2</sup> www.oecd.org. 03/03/2016.

<sup>3</sup> Charles Y.Mansfield, **Tax Administration An Economic Perspective**, Vol35, Paris, 1998,p 181 .

<sup>4</sup> www.MFDGI.gov.dz.22/03/2016.

أولا : في مجال الوعاء

- ✓ تنظم جمع العناصر اللازمة لإعداد التقديرات الجبائية،
- ✓ تصدر الجداول و قوائم المنتوجات و شهادات الإلغاء أو التخفيض و تعابنها و تصادق عليها و تقوم النتائج و تعد الحصيلة الدورية ،
- ✓ تحلل و تقوم دوريا عمل المصالح الخاضعة لإختصاصها، و تعد تلخيصا عن ذلك و تقترح أي إجراء من شأنه أن يحسن عملها .

ثانيا : في مجال التحصيل

- ✓ تتكفل بالجداول و سندات الإيرادات و تحصيل الضرائب و الأتاوى ؛
- ✓ تراقب التكفل و التصفية اللذين يقوم بهما كل مكتب قباضة و تتابع تسوية ذلك ؛
- ✓ تتابع تطور الدعاوى المرفوعة أمام القضاء في مجال منازعات التحصيل ؛
- ✓ تضمن الرقابة القبليّة و تصفي حسابات تسيير القابضين .

ثالثا : في مجال الرقابة

- ✓ تنظم جمع المعلومات الجبائية و استغلالها ؛
- ✓ تعد برامج التدخل لدى المكلفين بالضريبة و تتابع تنفيذها و تقوم نتائجها ؛
- ✓ تقوم بالرقابة المقررة فيما يخص القيم و الأسعار و تأذن بالزيادة إن اقتضى الأمر ذلك .

رابعا : في مجال المنازعات

- ✓ تدرس العرائض و تنظم أشغال لجان الطعن و تتابع المنازعات و تمسك الملفات المرتبطة بها بصفة منتظمة ؛
- ✓ تتابع تطور القضايا المرفوعة أمام القضاء في مجال وعاء الضريبة .

خامسا : في مجال الوسائل

- ✓ تقدر احتياجات المديرية من الوسائل البشرية و المادية و التقنية و المالية، و تعد تقديرات الميزانية المطابقة لذلك؛
- ✓ تضمن تسيير المستخدمين و الإعتمادات المخصصة لهذه المصالح ؛
- ✓ توظف و تعين المستخدمين الذين لم تتقرر طريقة أخرى لتعيينهم .

- ✓ تنظم و تطبق أعمال التكوين، و تحسين المستوى التي تبادر بها المديرية العامة للضرائب ؛
- ✓ تكون رصيذا وثائقيا للمديرية الولائية و تسييره و تضمن توزيعه و تعميمه ؛
- ✓ تسهر على مسك ملفات جرد الأملاك العقارية و المنقولة كما تسهر على صيانة هذه الأملاك و تحافظ عليها .

#### سادسا : في مجال الاستقبال و الإعلام

- ✓ تنظم إستقبال المكلفين بالضريبة و إعلامهم ؛
- ✓ تنشر المعلومات و الآراء لفائدة المكلفين بالضريبة .

#### المطلب الثالث : أهداف إدارة الضرائب

فيما سبق انحصر دور الضرائب في تمويل نشاطات الدولة المتعلقة بالحفاظ على الأمن الداخلي و الدفاع الخارجي، لكنه سرعان ما أصبحت أداة من أهم أدوات السياسة المالية و التي تستخدمها في توجيه الاقتصاد و التحكم به، و أدوات تدخل في شتى الشؤون الاجتماعية و السياسية للجميع، و من هذا المنطلق تتجلى أهداف الضرائب الواسعة، و التي تسعى الدولة جاهدة للوصول إليها، ذلك بتطبيق نظام ضريبي فعال و التي تسهر إدارة الضرائب على ضمان تحقيقها، وذلك على المديين القصير و الطويل، و تتمثل هذه الأهداف فيما يلي<sup>1</sup>:

#### 1. الأهداف على المدى القصير :

- ✓ تحقيق أهداف الدولة من الضريبة، و التي تتمثل في :

#### أولا: الهدف المالي

للهدف المالي دور كبير في تحقيق أهداف الدولة حيث تسيطر على جميع العمليات المالية من خلال الضرائب و ذلك لتحقيق توازن الميزانية، و تغطية النفقات العمومية كما تسعى إلى القضاء على إختلالات عجز الميزانية. فالضريبة يجب أن تؤدي دورها الكامل في تغطية النفقات العامة باعتبارها من أفضل وسائل التمويل ومبرر استعمال الضريبة كوسيلة مالية يرجع إلى كونها:

<sup>1</sup> ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، دار هومة، الجزائر، 2003، ص 6-10.

- تساعد في تغطية نفقات الهياكل القاعدية بحيث أنها تسخر الموارد التي تحصلها الضريبة لخدمة وتنمية الهياكل القاعدية الضخمة التي يتهرب الأفراد في الإعلان عن القيام بها لأنها، إما عديمة أو ضئيلة الأرباح غير أن الدولة تقوم بها لأن في ذلك دعم لسياسة التنمية.

- إصلاح ومعالجة الإنتاج حيث أنه يجب على الدول النامية أن تحقق فائض من الإيرادات الضريبية لضمان تغطية نفقات التجهيز وهذا كله لتضمن للمجتمع توفير المواد الغذائية و الصناعية.

- معالجة الإدخار بما أن تمويل الاستثمارات مرتبط بتكوين رؤوس أموال معتبرة التي لا يمكن تحقيقها إلا عن طريق الإدخار ، وبما أن نسب الإدخار منخفض جدا في الدول النامية مقارنة مع الدول المتقدمة لذلك تلجأ سلطات الدول النامية إلى تغطية ذلك النقص، و العجز بزيادة الإيرادات الضريبية حتى تستطيع تغطية نفقات التجهيز و التسيير، و بذلك السياسة الضريبية تلعب دور فعال في تشجيع الإدخار سعيا منها إلى دفع معدلات مناسبة من الإستثمارات<sup>1</sup>.

### ثانيا: هدف اقتصادي

يمكن للضريبة إحداث آثار إقتصادية عامة أو إنتقائية حسب القطاعات الإقتصادية، فبإمكان الضريبة الرفع من وتيرة التنمية وتعجيلها، أو الحد من أخطار الركود الاقتصادي، والتضخم عن طريق التأثير علي الادخار، و الاستهلاك<sup>2</sup>. إن التأثير علي النشاط الاقتصادي من خلال الضريبة يمكن أن يتم عبر مجموعة من الصور، والتجليات نذكر منها على سبيل المثال ما يلي:

- التخفيف من حدة التضخم، ويكون عادة عن طريق تدخل الدولة بالزيادة، أو الرفع من الاقتطاعات الضريبية، فيرغم الأفراد على تقييد استهلاكهم، و بالتالي ينقص الطلب الكلي وتنخفض الضغوط التضخمية<sup>3</sup>.

- توجيه عناصر الإنتاج نحو الفروع الإنتاجية التي ترغب الدولة في تطويرها، ويتم ذلك عن طريق وضع نظام متناسق لمجموع الإمتيازات الجبائية، "إعفاء كلي أو تخفيض في معدلات الضريبة أو إعفاء لمدة مؤقتة".

مثلما هو عليه الحال في الجزائر لبعض القطاعات:

- القطاع الفلاحي " امتيازات جبائية تخص العتاد الفلاحي قانون المالية التكميلي 2009 "؛
- القطاع السياحي " امتيازات جبائية تخص الخدمات السياحية والعقار السياحي قانون المالية التكميلي 2009 "؛
- قطاع الصادرات.

<sup>1</sup> بن اعمار منصور، الضرائب على الدخل الإجمالي I.R.G، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2010، ص 22.

<sup>2</sup> صالح الرويلي، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، 1982. ص 50.

<sup>3</sup> أمين السيد أحمد لطفي، فلسفة المحاسبة عن الضريبة على الدخل، الدار الجامعية، مصر 2006، ص 3.

■ قطاع الاستثمار " إمتيازات جبائية قبل الإستغلال وبعد الإستغلال " الموجهة من أجل دعم، و ترقية الاستثمار في بعض الأحيان تكون انتقائية الضريبة أكثر تخصصا، حيث لا يتعلق الأمر بتحفيز فرع إنتاجي معين، بل كما يحدث في بعض الدول فهي تعرف بتقنية " دفعة بعد دفعة <sup>1</sup> ".

التي تتحقق من خلال نظام الإعتماد بإحترام مجموعة من الشروط والتقييد ببعض الإلتزامات الموافقة لأهداف السياسة الحكومية.

■ إعادة توزيع الدخول بين فئات المجتمع، بحيث تطبق الضرائب بطريقة تقلص من ادخار أصحاب المداخيل المرتفعة، وذلك عن طريق فرض ضرائب مرتفعة عليهم، وترفع من استهلاك ذوي المداخيل الضعيفة بإعفائهم أو تخفيض الضرائب عليهم، كما تستخدم الدولة حصيلة الضرائب المفروضة على أصحاب المداخيل المرتفعة لتمويل النفقات الحكومية، مما يعمل على زيادة الاستهلاك الحكومي وبالتالي رفع الطلب الكلي <sup>2</sup> .

### ثالثا: الهدف الاجتماعي

الهدف الإقتصادي للضريبة يكون في استعمالها لتحقيق أهداف ذات صبغة اجتماعية فيكون استعمال الضريبة للتقليل من الفوارق الاجتماعية الموجودة بين مختلف الفئات، و يتم ذلك بفرض الضرائب على الطبقة الغنية و تخصيص مواردها لزيادة دخول الطبقة الفقيرة، و هذا ما سماه الباحثون الاقتصاديون " إعادة توزيع الدخل القومي " .

تعتبر الضريبة أداة فعالة في تحقيق العدالة الاجتماعية فهي تحاول التخفيف لبعض من الفوارق الاجتماعية من خلال فرض مختلف الضرائب؛ كضريبة " IRG " ضريبة على الدخل الإجمالي وهي ضريبة مباشرة تطبق على دخل الفرد النظام الجزائري يأخذ بعين الإعتبار عند فرضه للضريبة، حالة المكلف أي مقدراته على الدفع " دخل المكلف "، و حالة الاجتماعية " أعزب أو متزوج " و إن كان له أولاد، أو لا، و كذلك تقرير إعفاءات مختلفة عن طريق نسبة مقرر قانونيا تختلف من حالة إجتماعية إلى أخرى، أما فيما يخص الضرائب غير مباشرة، لذلك فإن التكاليف الضريبية يختلف من منتج لآخر، حيث تكون النسب منخفضة على السلع الضرورية، و مرتفعة على السلع ذات الاستعمال الضيق، أو السلع التي تزيد الدولة التخفيض من استهلاكها <sup>3</sup> .

<sup>1</sup> أمال طاببي، دور الضريبة في تحقيق التوازن الاقتصادي والاجتماعي، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2003، ص 28.

<sup>2</sup> محمد سعيد فرهود، مبادئ المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، سوريا 1979، ص 157 .

<sup>3</sup> دراز عبد المجيد، المالية العامة، الدار الجامعية، مصر، 1984، ص 173 .

#### رابعاً: الهدف السياسي

أي أن الضريبة أصبحت مرتبطة بشكل مباشر بمخططات التنمية الاقتصادية و الاجتماعية العامة ، ففرض رسوم جمركية علي منتجات بعض الدول و تخفيضها علي منتجات أخرى ، يعتبر استعمال الضريبة لأهداف سياسية كما هو الحال في الحروب التجارية بين البلدان المتقدمة " اليابان، و الولايات المتحدة الأمريكية مثلا" كما تستخدم الضريبة في محاربة طبقة اجتماعية معينة لطبقة ملاك الأراضي.

كما أن إعفاء بعض الفئات كالمجاهدين أو التخفيض من الضريبة يعتبر استخداما للضريبة لأغراض سياسية<sup>1</sup>.

#### خامساً: الهدف البيئي

إن التنمية المستدامة تستدعي ترشيد القواعد الجبائية، بحيث تشكل الأهداف البيئية للضريبة أداة فعالة لمعالجة مشاكل البيئة من خلال الرفع من أسعار المنتجات المضرّة بالبيئة، وذلك بتحملها تكاليف الحفاظ على البيئة من خلال الجباية البيئية.

إن الأهداف البيئية للضريبة كانت بفعل دوافع التدهور البيئي " تلوث الهواء، الماء، اتساع ثقب الأوزون، لذلك شهدت العديد من دول منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية والتي تضم أغلب الدول الصناعية الكبرى إصلاحات جبائية هامة منذ الثمانينات تعطي فرصة جيدة لإضفاء بعد بيئي للجباية الإصلاح الجبائي الأخضر"، وقد تم باعتماد ثلاث خطوات متكاملة تتمثل في:

❖ إلغاء التشريعات الجبائية المضرّة بالبيئة؛

❖ إعادة هيكلة الرسوم الحالية؛

❖ تأسيس رسوم بيئية جديدة<sup>2</sup>.

- ✓ تعظيم قيمة مصلحة الضرائب من خلال المستهدف من الحصيلة الضريبية ؛
- ✓ إحكام الرقابة للحد من التهرب الضريبي ؛
- ✓ تعظيم قيمة مصلحة الضرائب من خلال تحقيق رضا المكلفين، و دعم الربط الذاتي، و الإقرار الطوعي ؛
- ✓ فهم الجوانب الإيجابية، و السلبية المحتملة لكل العوامل التي تؤثر في الأداء الضريبي ؛
- ✓ التعامل بطريقة إيجابية مع جميع الأخطار، المتوقع حدوثها مستقبلا ؛
- ✓ توفير إطار عام لإرشاد الفاحصين عند أداء وظائف التخطيط و المراجعة الضريبية، و اتخاذ القرارات الفنية .

<sup>1</sup> حسين مصطفى حسين، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001، ص 48 .

<sup>2</sup> ياسر صالح الفريجات، المحاسبة في علم الضرائب، الطبعة الأولى، دار المناهج، الأردن، 2009، ص 39 .



- ✓ تدنية تكاليف الجباية إلى أدنى حد ممكن، نتيجة الكشف عن المخاطر الضريبية قبل وقوعها ؛
  - ✓ تفعيل دور إدارة الخطر كمدخل لتقييم الكفاءة و الفاعلية في الأداء الضريبي و تحقيق الاستراتيجيات العليا ؛
  - ✓ التحقق من صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين، و مدى مطابقتها للواقع<sup>1</sup>.
2. الأهداف الإستراتيجية<sup>2</sup>:

1/ التحديث من خلال تكوين العاملين و تكنولوجيا المعلومات ؛

2/ تنفيذ التشريعات الجبائية بعدالة ؛

3/ ارتفاع مستوى الجودة في التعامل ؛

4/ خلق ثقة الإلتزام الطوعي ؛

5/ تطوير و تحسين الخدمات الضريبية ؛

6/ ربط الأداء التنفيذي بالأهداف العليا للإدارة الضريبية .

المبحث الثاني : مخاطر و تحديات إدارة الضرائب

المطلب الأول : مخاطر إدارة الضرائب

تواجه إدارة الضرائب مجموعة من المخاطر نذكر منها ما يلي :

أولا : مخاطر عدم الإمتثال الضريبي :

تعاني الجزائر من ظاهرة التهرب الضريبي بأنواعه المختلفة، حيث يستعمل المكلف عدة طرق و أساليب إحتيالية ليتخلص من دفع الضريبة المستحقة عليه مستخدما في ذلك التغيرات القانونية، المتواجدة في التشريع الجبائي الجزائري،

<sup>1</sup>الباز فوزي قابيل، استخدام بطاقة الأهداف المتوازنة لتحقيق استراتيجيات تنمية الأصول الفكرية في الإدارة الضريبية مع دراسة ميدانية، المؤتمر الدولي الخامس بالمعهد العالي للعلوم الإدارية، بليبس - شرقية، مصر، 2013 .

<sup>2</sup> [http://www.kathyillian.com/finance/training/inquiry/fiscal\\_culture.html](http://www.kathyillian.com/finance/training/inquiry/fiscal_culture.html), 05/05/2016 .

النظام الضريبي يسمح للمكلف بإعداد تصريحاته بنفسه مما يفسح له المجال الواسع بإخفاء كلي أو جزئي لمادة الوعاء الضريبي، و بالتالي سوف ينعكس ذلك سلبا على الخزينة العمومية للجزائر<sup>1</sup>.

ثانيا : مخاطر الفحص و المراجعة الضريبية :

حيث يمكن تقسيم هذه المخاطر إلى أنواع متعددة منها :

1/ مخاطر التقدير و الحكم الشخصي :

إذ يستند الفاحص فيها على التقديرات الشخصية في حالة عدم توفر معلومات يستند في ذلك إلى بعض الأمور التي قد تكون غير موضوعية و منها :

❖ مخاطر الإرتكاز على المعاينة<sup>2</sup> :

و يرتكز عليها الفاحص ارتكازا كليا في حين أنها تمثل قراءة للنشاط في لحظة معينة، و قد لا تعتبر مقياسا للسنة الضريبية بأكملها و لا تأخذ في حسابها رواج النشاط أو ركود البضاعة .

❖ مخاطر الاستناد إلى تعليمات الفحص و القرارات الوزارية و الكتب الدورية :

حيث أن غالبيتها تصدر بالمراجعة مع اتحاد نقابات الصناعة أو النشاط لتقرر مبدأ يعمم على الصناعة أو المهنة في جميع القطاعات، مما يؤدي إلى ضعف العدالة بين المكلفين الناتج عن اختلاف أماكن مزاوله النشاط في المدن و مدى الإقبال، و مدى المنافسة، و دورها في تحديد أثمان بيع السلع .

❖ مخاطر عدم استقلال السنوات الضريبية:

حيث ساد مبدأ عدم الإعتراف بأي خسائر محققة طالما أن المكلف يحاسب تقديريا، و هذا ما يتنافى مع الواقع التجاري، حيث أنه إذا وجدت فرص لتحقيق الربح يمكن أيضا تحقيق الخسارة، و كذلك المبدأ المعروف داخل مصلحة الضرائب في المحاسبة التقديرية، حيث أنه لا يجب أن يقلل التقدير عن السنة الماضية طالما أن المكلف لم يعلم إدارة الضرائب بضعف النشاط .

<sup>1</sup> عبد الناصر نور، و آخرون، الضرائب و محاسبتها، دار المسيرة للنشر و التوزيع، عمان الطبعة الأولى، 2003، ص 103 .

<sup>2</sup> الباز فوزي قايل، استخدام نهج القياس المتوازن في تحسين و تطوير أداء الفاحص الضريبي، المؤتمر الضريبي السابع عشر، الجمعية المصرية للمالية العامة و الضرائب، مصر، 2011، ص 30.

❖ مخاطر عدم حصر فروع المنشأة :

و تأتي نتيجة افتقاد حصر المخازن المغلقة، و التي تقع في المناطق النائية، و التي قد لا تتوفر معلومات لدى مصلحة الضرائب عنها، و بالتالي عند تقدير الضريبة بالحكم الشخصي تتولد مخاطر كبيرة نتيجة عدم الوقوف على حقيقة نشاط المكلف .

❖ مخاطر عدم استقلال الفاحصين:

إذ تتعرض الحالات التقديرية للفحص لكثير من المرونة التي يدخل فيها العامل الاجتماعي و الشخصي، و ما لذلك من تأثير على التحديد السليم للوعاء الضريبي.

❖ مخاطر ضغط الحصيلة على التقدير الشخصي :

حيث أن الفاحص تحت ضغط الحصيلة المطلوبة من الوحدات الضريبية بمعدلات مرتفعة قد يلجأ إلى الخضوع للمكلف في سبيل السداد الفوري للضرائب المقدرة، و بالتالي تتولد مخاطر كبيرة نتيجة فقد جزء كبير قد يكون معلوم من النشاط التجاري للمكلف<sup>1</sup>.

❖ مخاطر عدم التأهيل العلمي و العملي للفاحص الضريبي :

و يتأتى ذلك نتيجة قصور البرامج التدريبية، و الخبرات العملية للفاحصين التي تؤدي إلى التعامل مع الملفات الضريبية بقليل من الإحتراف المهني المطلوب .

❖ مخاطر ضغط الأداء :

حيث أن الفاحص الضريبي و هو تحت ضغط دلالات الأداء المطلوبة منه يضطر إلى إنهاء الملفات بقليل من المهنية، حتى ينجز معدل الأداء المطلوب منه شهريا، و الذي يترتب عليه الحافز المادي المخصص له .

2/ مخاطر اعتماد دفاتر المكلفين :

و تتمثل في نوعين من المخاطر :

<sup>1</sup>الباز فوزي قابيل، شيماء أبو المعاطي عبد المطلب، مخاطر المحاسب الإبداعية على تقرير الفاحص الضريبي، المؤتمر الضريبي السابع عشر، الجمعية المصرية للمالية العامة و الضرائب، 2011 .

❖ اعتماد دفاتر المكلفين و التقرير بصحة ما جاء فيها :

و قد تكون في حقيقتها غير سليمة، و يأتي ذلك من عدم توفر المراجعة الانتقادية أو عدم الإلمام بأساليب المحاسبة الابتكارية التي تستخدم مرونة المعايير و التشريعات الضريبية في تسوية الأرباح<sup>1</sup>.

❖ مخاطر عدم اعتماد دفاتر المكلفين و هي في الحقيقة سليمة :

و يظهر ذلك نتيجة نقص الخبرة، و الكفاءة الفنية لدى العاملين في مصلحة الضرائب الذين يؤثرون جانب السلامة، و يميلون إلى إهدار الدفاتر، و عدم الأخذ بها حتى و إن كانت صحيحة<sup>2</sup>.

المطلب الأول : تحديات إدارة الضرائب

شهد القرن الواحد و العشرين تطورا كبيرا في مجال التكنولوجيا و الاتصال حتى أصبح يعرف بالقرن الإلكتروني، و عصر تكنولوجيا المعلومات، و لقد أسفر عن هذا التطور، تغير بعض قواعد مجريات التعاملات الإقتصادية و التجارية، الأمر الذي جعل المؤسسة الإقتصادية تستفيد من مزايا هذا التطور على تغير من جهة، و يصادف اقتصاديات بعض الدول، خصوصا البلدان النامية كما هو الحال بالنسبة للجزائر، أثناء التعاملات الرقمية، حواجز ذات تأثير سلبي على الإقتصاد الوطني في ظل تسارع وتيرة نمو التطور الرقمي، في حين تجد حكومات الدول النامية صعوبة في تكييف ميكانيزماتها الإقتصادية الكلاسيكية مع قواعد الإقتصاد الرقمي بنفس وتيرة التسارع، و على سبيل المثال : الرقابة الجبائية للمعاملات الرقمية، و التحصيل الجبائي من التعامل الرقمي، الجمركة الإلكترونية و غيرها .

تعد الضرائب عامل أساسي لنجاح التجارة بصفة عامة، و التجارة على الإنترنت بصفة خاصة، ذلك أن فرض المزيد من الضرائب، و زيادة نسبتها من شأنه أن يحد من حجم النشاط التجاري، و نظرا لأن هذا النوع من التعاملات حديث، و بالتالي صعوبة تطبيق التشريعات الجبائية الموجودة في ظل التعاملات التجارية الإلكترونية، و كذلك وجود معوقات في التحصيل الجبائي الإلكتروني .

فالتجارة الإلكترونية هي التي يتم بموجبها تبادل السلع و الخدمات عن طريق إبرام معظم الصفقات، أو كلها من ال وسائل إلكترونية عبر شبكة الإنترنت، أي أنها مجموعة متكاملة من عمليات إنتاج و توزيع، و تسويق، و بيع المنتجات باستخدام الوسائل الإلكترونية<sup>1</sup> .

<sup>1</sup> Richard Bird ,Eric Zolt, **TaxPolicy in Emerging Countries** , London,2008 ,p 73.

<sup>2</sup> Richard Bird,MilkaCasanegra de Jantscher, **ImprovingTax Administration in Developing countries**, London, 1992, p 07 .

كما عرفها البعض<sup>2</sup> ، تنفيذ كل ما يتصل بعمليات شراء و بيع البضائع، و الخدمات، و المعلومات عبر شبكة الإنترنت، و الشبكات العالمية الأخرى و يشمل ذلك<sup>3</sup> :

1/ الإعلانات و المعلومات عن السلع و البضائع و الخدمات ؛

2/ علاقات العملاء التي تدعم عمليات الشراء و البيع و خدمات ما بعد البيع ؛

3/ التفاعل و التفاوض بين البائع و المشتري ؛

4/ عقد الصفقات و إبرام العقود ؛

5/ سداد الالتزامات المالية و دفعها ؛

6/ عمليات توزيع و تسليم السلع و متابعة الأحداث ؛

7/ الدعم الفني للسلع التي يشتريها العملاء ؛

8/ تبادل المعلومات الإلكترونية بما في ذلك كتالوجات الأسعار، المراسلات الآلية المرتبطة بعمليات البيع و الشراء، الإستعلام عن السلع، الفواتير الإلكترونية، التعاملات المصرفية .

فمن خلال تعريف التجارة الإلكترونية السابق يمكن القول أن الجباية الإلكترونية هي تلك التي تعنى بفرض الضرائب على التعاملات التي تتم على شبكة الإنترنت، هذا النوع الحديث من التعامل يطرح عدة إشكاليات منها إشكالية كيفية جباية الضرائب المتعلقة بها، و العوائق التي تعترضها.

و من بين التحديات التي يمكن أن تواجه الجباية على الإنترنت ما يلي<sup>4</sup> :

1/ عدم توافق التعاملات الإلكترونية مع مبادئ الجباية التقليدية، و هذا راجع إلى اختلاف أماكن المتعاملين، و مشكلة؛ هل يتم فرض الضريبة على الدخل في البلد المصدر، أو في بلد إقامة المستفيد من الدخل، و الجدل قائم لأن معظم

<sup>1</sup> طارق عبد العال حماد، التجارة الإلكترونية، المفاهيم، التجارب، الأبعاد التكنولوجية و المالية و التسويقية و القانونية، الدار الجامعية، مصر، 2003 ، ص 07 .

<sup>2</sup> رأفت رضوان، عالم التجارة الإلكترونية، المنظمة العالمية للتنمية الإدارية، 1999 ، ص 16 .

<sup>3</sup> نهلة أحمد قنديل، التجارة الإلكترونية، الدار الجامعية، مصر، 2005 ، ص 17 .

<sup>4</sup> Frédéric Huet, **La Fiscalité du commerce électronique**, Paris : Litec, 2000, pp 23-25 .

البلدان تفرض الضرائب على المقيمين في أراضيها أما غير المقيمين، فإن مقدار الضريبة يكون فقط على الدخل الذي يكون مصدره هذا البلد، مشكلة أخرى تثار حول الضرائب غير المباشرة مثل ضرائب الإستهلاك مثل TVA التي تعود حصيلتها إلى البلد محل الإستهلاك مفادها أنه ليس باستطاعة الإدارة الضريبية أن تحدد المكلف بالضريبة بالنسبة للخواص.

2/ تضع التجارة الإلكترونية الإدارة الضريبية أمام تحد كبير يتمثل في صعوبة تحديد المعاملات التجاري و الأعوان التجارية ائمة بهذه المعاملات يسبب السرية التي قد تحاط بها من جهة، و عدم القدرة على إثبات تلك التعاملات من جهة أخرى، الأمر الذي ينجم عنه تهرب و غش ضريبي يضعف كفاءة الجهاز الضريبي .

3/ قلة تكلفة الإتصال بالإنترنت أدى إلى نمو المؤسسات المصدرة و منه قوائم الملفات لدى إدارة الجمارك مع العلم أن هذه الأخيرة تتميز بنظام كلاسيكي غير مرن مما يعيق عملية التصدير ( الإجراءات البيروقراطية ) .

4/ تتميز المعاملات التجارية عبر الإنترنت بتبادل المعلومات و السلع بين الزبون و المورد بشكل مباشر، الأمر الذي يؤدي إلى إلغاء دور بعض الوسطاء التجاريين المعتمدين من طرف الدولة و منه عدم القدرة على تحصيل الضرائب .

5/ تمتاز تكنولوجيا المعلومات الحديثة بإمكانية تشفير المعلومات بدقة عالية ( السرية )، و هو أمر مفيد للعمليات التجارية، في حين أنه يعد عائقا أمام الرقابة الجبائية للتعاملات التجارية باسم خاضع للضريبة .

6/ إشكالية المنازعات الضريبية نظرا لغياب محل المعاملة ( الحدود الإقليمية ) .

7/ إشكالية غياب الرقابة على كل التعاملات التجارية عبر الأنترنت نظرا لكون هذه الشبكة غير خاضعة لسلطة مركزية.

8/ صعوبة الرقابة الجبائية للمنتجات غير المادية مثل البرامج، المجالات، و غيرها نظرا لغياب الوثائق كالفواتير، و وصول التوريد .

9/ عدم مرونة الجهاز الضريبي ( إتجاه هذه المعاملات الجديدة ) .

10/ غياب تصور قواعد الجباية المنظمة للتعاملات التجارية الإلكترونية .

11/ إضافة إلى المشاكل التقليدية المتمثلة في عدم إمكانية تطبيق القوانين الجبائية الكلاسيكية ذات الكم الهائل في مجال التبادلات الإلكترونية نسجل أيضا عوائق أخرى متمثلة في :

تأمين الشبكات ( الحواجز المتعلقة بأمن الشبكات )، السرية، طرق الدفع الإلكتروني، النظام القانوني للعقود المرصحة على الشبكة، صعوبة تحديد الهوية؛ حيث لا يرى في العادة طرفي التعامل الإلكتروني كل منهما الآخر، و قد لا يعرفان كافة المعلومات الأساسية عن بعضهما البعض كما هو الحال في التعاملات التجارية التقليدية، و نتيجة لذلك قد يجد البائعون عبر الأنترنت صعوبة في استكمال الملفات الضريبية التي تقيد السلطات التشريعية الإلتزام بها، و قد يستغل هؤلاء البائعون ذلك للتهرب من الضريبة بعدم تسجيل هذه التعاملات في الدفاتر المحاسبية الرسمية، أيضا من العوائق نجد إختفاء الوثائق الورقية للمعاملات؛ حيث لا ترتبط المعاملة الإلكترونية بوجود أي وثائق ورقية متبادلة في إجراء المعاملة، مما يشكل صعوبة في إثبات العقود و التعاملات .

أيضا نجد المنتجات الرقمية حيث أتاحت شبكة الأنترنت إمكانية تسليم بعض المنتجات إلكترونيا مثل؛ برامج الحاسب الآلي، التسجيلات الموسيقية، أفلام الفيديو، الكتب و الأبحاث و التقارير الإلكترونية، إلى جانب بعض الخدمات مثل الإستشارات، ويشكل ذلك تحديا أمام السلطات الضريبية، حيث لا يوجد حتى الآن آليات متفق عليها لإخضاع المنتجات الرقمية غير المنظورة للضريبة<sup>1</sup> .

من خلال استعراضنا لجملة من معوقات الجباية في ظل التجارة الإلكترونية، و التي تمثل أحد مظاهر العولمة الإقتصادية في القرن الحالي، حيث نتج عن هذا النوع من التجارة عدة إشكاليات؛ منها تلك المتعلقة بتحصيل الضرائب و هذا ماشكل تحديات للإدارة الضريبية تمثلت في اختلال جل القواعد و الأسس المنظمة للضريبة، و على رأسها مبدأ الإقليمية، العدالة، و السيادة الضريبية، بالإضافة إلى صعوبة ممارسة الرقابة على التعاملات التي تتم عبر الشبكة، و عليه أصبح من اللازم على الجزائر تكييف نظامها الجبائي مع متطلبات التجارة عبر الأنترنت .

### المبحث الثاني : إصلاح الإدارة الضريبية في الجزائر

تعد الجزائر من البلدان النامية التي تحتاج إلى إصلاحات كبيرة في مجال الضرائب، حيث أن هذه الأخيرة ملزمة بمواكبة التغيرات في هذا المجال، عن طريق الإهتمام و العمل بالمفاهيم المعاصرة، و إدخالها حيز التطبيق في إدارة الضرائب، كتنش الثقافة الضريبية، و تطبيق الحوكمة الضريبية، و إدخال التكنولوجيا، و الطرق الحديثة للتواصل مع المكلفين، و تسهيل عملية تحصيل الضرائب منهم .

<sup>1</sup> <http://www2.tvt.fr/rpv/themes/Commerce electronique> . 22/03/2016.

المطلب الأول : الثقافة الضريبية

ف الثقافة الضريبية على أنها مجموعة العلاقات الضريبية التي تشكلت في الثقافة الوطنية من أجل تحسين الإيرادات الضريبية، التي تشمل المشاركين في النظام الضريبي<sup>1</sup>.

حيث أن الثقافة الوطنية تحتوي على الثقافة الضريبية التي بدورها تشمل القانون الضريبي، الذي يحتوي على مجموعة من الفاعلين في الثقافة الضريبية، و الممثلون في دافعي الضرائب، الإدارة الضريبية، و السياسيين و الخبراء و الأكاديميين، الذين يرتبطون فيما بينهم بروابط حيث أنهم يتأثرون بالقانون الضريبي<sup>2</sup>.

حيث تعتبر الثقافة الضريبية ظاهرة متطورة و ليست ساكنة، و هي جزء من الثقافة الوطنية، أو ثقافة المجتمع<sup>3</sup>.

و من خلال ما سبق فإن الثقافة الضريبية هي الثقافة التي تعكس العلاقة بين المكلفين بالضريبة و بين إدارة الضرائب، و عليه فإن هذه الأخيرة تسعى إلى تفعيل الثقافة الضريبية بتوطيد و تحسين العلاقة بين المكلفين و إدارة الضرائب، و ذلك بإنشاء قنوات اتصال مستقرة تضمن تبادل المعلومات بين الطرفين، و تسهيل عمل كل منهما، ونشر الثقافة الضريبية بين دافعي الضرائب بإقناعهم أن الضريبة واجب وطني ، و حق للدولة عليهم، وليست إلزاما ضريبيا هم مكرهون على تأديته، و يبحثون عن طرق للتهرب منه<sup>4</sup>.

ك فإن التغيرات في النظام الضريبي يجب أن تكون مكيفة وفقا لأهداف المجتمع و البلد، و أن تلبي مصالح كل من المكلفين و إدارة الضرائب فإذا حافظنا على هذا التوازن تنفد الدولة الوقوع في المشاكل، و عدم رضا المكلفين، و بالتالي التخفيف من التهرب الضريبي، و تجنب النزاعات بين إدارة الضرائب، و المكلفين لعدم إحساسهم بالعدالة الضريبية .

لذا فإن الجزائر بدأت حقا بتدارك هذا الجانب مؤخرا و هذا ما يلاحظ من خلال رسالة الإدارة الضريبية رقم 77 من سنة 2015، و التي كانت تحت عنوان برنامج الإمتثال الضريبي الإرادي من أجل علاقة مبنية على الثقة، حيث تم تأسيس برنامج الإمتثال الجبائي الطوعي أو الإرادي بموجب أحكام المادة 43 من قانون المالية التكميلي لسنة 2015

<sup>1</sup> Berger Nerrè, **The concept of Tax Culture**, Paper prepared for the Annual Meeting of the National Tax Association, University of Hamburg, Germany, November 08-10-2001 , p 10-13 .

<sup>2</sup> Birger Nerré, **Tax Culture: A basic Concept for tax Politics**, German Technical Cooperation, Economic Analysis & Policy, Vol,38 No,1, Germany, March 2008 , p 02 .

<sup>3</sup> Kristina Sinkunie, **Taxation principles in tax culture theoretical and practical aspects**, Doctoral student at the Department of Economics, the Faculty of Economics and management, Vytautas mangus University, Lithuania, 2005 , p 9 .

<sup>4</sup> رسالة المديرية العامة للضرائب ، العدد 22 ، نوفمبر 2005 .



، إذ يندرج في إطار رغبة السلطات العمومية الرامية إلى تعبئة الموارد المالية قصد تمويل الإستثمارات المنتجة، و تشجيع كثر للمتعاملين الإقتصاديين، و كذا المواطنين على الإنضمام بصفة تدريجية إلى المجال الرسمي، و تأتي هذه العملية بعد تراكم الموارد النقدية نتيجة المعاملات الشخصية، أو العائلية، أو التجارية، و كذا التباين بين إجراء جمع الموارد، و تفاعل المؤسسات المعنية التي لم تؤدي إلى إيداع هذه الموارد في البنوك، غير أنه يتعين أن تكون في الأصل هذه الأموال، أو المعاملات من مصدر مشروع، و لا ترتبط بأي فعل يجرمه قانون العقوبات، و التشريع المنظم لمكافحة غسل الأموال، و تمويل الإرهاب، و قصد تعميم هذا الإجراء الجديد، و تعزيز العلاقة أكثر بين البنك و المواطن، قامت وزارات المالية و التجارة، و كذا الصناعة و المناجم، بتنظيم خلال شهر سبتمبر 2015، أيام مفتوحة حول هذا الإجراء لمدة أسبوع عبر كامل التراب الوطني التي كان شعارها التعبئة، و التحسيس من أجل الإنخراط في هذا المسعى، حيث تناولت هذه الرسالة مجمل الإجراءات القانونية التي تنظم برنامج الإمتثال الجبائي الإرادي، باعتباره أداة تعزيز الثقة بين المواطن الإدارة الضريبية<sup>1</sup>.

أيضا نلاحظ أن الجزائر أدركت أهمية تحسين علاقتها مع المكلفين بالضريبة، وذلك بإصدار الإدارة الضريبية مجموعة من الرسائل بهذا الخصوص، حيث يشكل استقبال الجمهور بلا شك مطلباً ينبغي لعصرنة الإدارة الضريبية أن تستجيب له، من أجل تسهيل إجراءات المكلفين بالضريبة أولاً، و أيضاً لإعطاء صورة أفضل لها، حيث يمثل الإستقبال باعتباره نقطة الإتصال<sup>أولى</sup>، و أحيانا الوحيدة للإدارة الضريبية مع المستعملين، عاملاً أساسياً لتحسين صورتها؛ إذ يعمل على كسب ثقة المستعملين.

و من أجل تلبية الطلبات المتزايدة لهؤلاء المستعملين من تبسيط للإجراءات، و الحصول على المعلومات، وضعت الإدارة الضريبية برنامج عصرنة يتمثل في وضع تنظيم، و إجراءات يرتكز على مفهوم الخدمة المقدمة إلى المستعمل، حيث سمحت الدروس المستفادة من الخبرة للإدارة الضريبية بإنشاء تنظيم جديد لتسيير الضريبة، يرتكز على الزبائن الجدد، و الذي ترجم إنشاء هياكل جديدة أكثر ملاءمة للنسيج الجبائي ( مديرية كبريات الشركات، مراكز الضرائب، و المراكز الحوارية للضرائب ).

كما أن هناك خطوة أخرى اتخذت بإنشاء مديرية العلاقات العمومية، و الإتصال و هي عبارة عن هيئة مكلفة بتطوير إستراتيجية جديدة للإتصال تهدف إلى تحسين نوعية الخدمة المقدمة للمكلفين.

<sup>1</sup>رسالة المديرية العامة للضرائب، رقم 77 2015 .

و على الرغم من الإنجازات الهامة التي تحققت في إطار برنامج العصرية، من أجل تحسين استقبال الجمهور لابد من بذل جهود إضافية، من بينها وضع سياسة اتصال منسقة، قادرة على تحسيس جميع موظفي الإدارة الضريبية بأهدافها الإستراتيجية<sup>1</sup>.

و أيضا هناك جانب من الإصلاحات الجبائية لا يقل أهمية، يتعلق الأمر بالمساهمة التي يمكن الإستفادة منها في إطار برنامج التوأمة المؤسساتية مع الإتحاد الأوروبي، حيث يشكل هذا البرنامج، دون شك فرصة فريدة، و أفضل وسيلة لتكثيف أفضل الممارسات الدولية، و وضع معايير لجودة الإستقبال التي تسعى إليها جميع الإدارات الجبائية، حيث يعد امتلاك تكنولوجيا المعلومات و الإتصالات، و تنفيذ اتصال منسق، و الإستفادة من التجارب الدولية، عناصر لا يمكن تجنبها للعمل على نجاح منهج النوعية المنشئ بصدد الإستقبال من طرف الإدارة الضريبية .

كذلك فإن الإدارة الضريبية حرصا منها على التكيف في عالم يتطور بشكل مستمر، فهي تبدي رغبة دائمة في تحسين علاقتها مع المكلفين بالضريبة، مما يسهم في نشر الثقافة الضريبية، و تعزيز أكثر لظروف تسيير المصالح العمومية، و ترمي هذه الإستراتيجية الجديدة للعصرية الهادفة لكسب رضا المكلف بالضريبة، لإقامة سياسة تطوعية، و إسهامية من خلال إعادة تعريف طرق العمل و الإجراءات، بغية تبسيطها و توحيدها.

و لأن عصرية النشاط العمومي تعتبر حاليا في نظر السلطات العمومية أنها أم لجميع الإصلاحات التي، من مآها أن تساهم في التنافسية، و إعادة بعث الحسابات العمومية، و أن تضمن إستمرارية العقود الإجتماعية، فإنه يتعين أن تكون موضوع برنامج مخصص يهدف إلى نقل الإدارة الضريبية إلى إدارة ديناميكية، و نشيطة من خلال دمج الثقافة الرقمية، و إقرارها كأحد نماذجها، و ذلك للتواصل أكثر مع المكلف، و تسهيل حصوله على المعلومة الجبائية، فهو يعتبر تحول الإدارة الضريبية إلى مصلحة عمومية حقيقية تستند إلى رهان التحضر الجبائي، و إلى أكبر قدر من الثقة المتبادلة الذي هو قبول الضريبة، و أمام هذه المتطلبات، نشأت إحتياجات جديدة؛ مسعى النوعية، إلتزامات الخدمة، كسب رضا المكلف بالضريبة، التبسيط، النجاعة و التي يكمن موضوعها الرئيسي في عصرية أجهزتها، و نظامها رغبة منها في الإستجابة بشكل أفضل لتطلعات المكلفين بالضريبة، حيث يتطلب تسهيل المساعي الإدارية للمكلفين بالضريبة، و ذلك بالحد من إستعمال الوثائق في الإجراءات المتعلقة بالإلتزامات الجبائية، حيث تسمح إمكانية الإرسال الذاتي للتصريح بتحسين مؤشر رضا المكلفين بالضريبة بشكل كبير، واضعا بذلك حدا للثقلات، و تفادي أوقات الإنتظار في

<sup>1</sup>رسالة المديرية العامة للضرائب، رقم 52 2011 .

الشباك، حيث يعتبر دور المثالية للإدارة الضريبية اتجاه مختلف مكونات المجتمع ( الخواص، الجمعيات، المؤسسات،...) العنصر المحرك لكل إستراتيجية في هذا المجال<sup>1</sup>.

### المطلب الثاني : الحوكمة الضريبية

تعتبر الحوكمة من القضايا التي لاقت قبولا كبيرا مؤخرا، فهي تضمن سلامة نتائج الأعمال، و ذلك عن طريق الشفافية الكاملة في الإفصاح، فهي تحمل في طياتها البعد الأخلاقي للممارسات المحاسبية مما يترتب على تطبيقها قرارات رشيدة، و سليمة تصب في صالح المساهمين و الشركات، و تطبيقها بالشكل المطلوب يساعد على عمليات التمويل، و جذب الإستثمارات .

لذلك فإن الحوكمة من المنظور المحاسبي تشير إلى توفير مقومات حماية أموال المستثمرين، و حصولهم على العوائد المناسبة، و ضمان عدم استخدام أموالهم في استثمارات غير آمنة، و يتم ذلك من خلال مجموعة الإجراءات و الضوابط و المعايير المحاسبية، أو أنها الشفافية و مزيد من الإفصاح للبيانات و القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية .

أما الحوكمة من المنظور الإداري فهي مجموعة القواعد و الضوابط و الإجراءات الداخلية في المؤسسة التي توفر ضمانات تحقيق حرص المديرين على حقوق الملاك، و المحافظة على حقوق الأطراف ذات المصالح بالمنظمة<sup>2</sup>.

حيث تعتبر الضرائب أحد أهم مظاهر التضامن الإجتماعي لما تلعبه من دور أساسي في تحقيق المنفعة العامة وصولا للعدالة الإجتماعية في مختلف الدول المطبقة لأنظمة الضرائب، حيث تعتبر الضرائب المصدر الأساسي للإيرادات العامة التي تساهم في تمويل الخزينة العامة للدولة، و لا بد من تفعيل الضبط المالي عن طريق تطبيق إجراءات الحوكمة في إدارة الضرائب للحصول على أداء فعال أفضل و دقة في العمل، و بالتالي الحد من التهرب الضريبي ، و الدقة في ربط الضريبة و تحصيلها، و هذا ما يدعى بالحوكمة الضريبية أي أن إدارة الضرائب تلتزم بتطبيق إجراءات الحوكمة، لرفع كفاءة الأداء الضريبي حيث أن الحوكمة نظام تستطيع من خلاله إدارة الضرائب، توجيه أعمالها، و مراقبتها على أعلى مستوى، و تعظيم الإيرادات الضريبية<sup>3</sup>.

<sup>1</sup>رسالة المديرية العامة للضرائب ، رقم 75 ، 2015 .

<sup>2</sup>مجلة العلوم الإنسانية و الإقتصادية، العدد الأول، 2013 .

<sup>3</sup> Alamgir, M. Corporate Governance ; A Risk perspective, paper presented to Corporate Governance and Reform, paving the way to Financial Stability and development, a conference organized by the Egiption Banking Institute, Cairo, May 7-8, 2007 .

و بالتالي فإن تطبيق الحوكمة في الإدارة الضريبية، يساهم في تفعيل وسائل مكافحة التهرب الضريبي، و تحقيق العدالة و الشفافية في فرض الضريبة، و ضمان مراجعة الأداء التشغيلي، و المالي في هذه الإدارة .

### المطلب الثالث : إستخدام التكنولوجيا الحديثة

لتفعيل عمل إدارة الضرائب في الجزائر، يجب عليها إستخدام أساليب علمية حديثة في مجال العمل الضريبي، حيث تتجه الإدارة الضريبية الحديثة لتنفيذ الحوكمة الإلكترونية، مما يساعد على ترشيد تكلفة الخدمات الضريبية الإلكترونية، و ذلك بتقديمها من خلال الشبكة الإلكترونية أي الأنترنت، لتعظيم الفوائد من الإيرادات الضريبية كمقياس مالي لتساهم في إرتفاع درجات الرضا لدى المكلفين، و زيادة الثقة في التعاملات الضريبية، فعلى إدارة الضرائب إستخدام أحدث البرامج الإلكترونية في تأدية مهامها، و توفير التكوين المناسب، و التأهيل العلمي و العملي للعاملين في الجهاز الضريبي<sup>1</sup>.

لذا نلاحظ في السنوات الأخيرة أن الجزائر بدأت حقا بالإهتمام بإستخدام التكنولوجيا الحديثة في عمل الإدارة الضريبية، من خلال رسائل المديرية العامة للضرائب ففي الرسالة رقم 73 من العام 2015، المعنونة تحت إسم النظام المعلوماتي نحو إدارة إلكترونية، سطرت الإدارة الضريبية برنامجا للعصرنة مبني على النظام المعلوماتي، حيث يهدف هذا البرنامج إلى إرساء إدارة إلكترونية تركز إستعمال التكنولوجيات الحديثة للإعلام، و الإتصال كأداة عمل و تقارب بين الإدارة الضريبية و محيطها، و عليه يساهم الإستعمال المشترك للإعلام الآلي، و الإلكترونيات، و الإتصال بشكل مباشر في جعل نشاط الإدارة الضريبية آلي، و غير مادي.

و في الحقيقة و من الجانب التقني يتطلب تحقيق هذا الهدف حتما وضع شبكة معلوماتية، يتم من خلالها جعل الخدمات الخاصة بالإدارة الضريبية في متناول المكلفين، و يتم هذا بوضع قنوات إتصال متميزة بين الإدارة الضريبية، و محيطها، مرتكزة حول المفاهيم الجديدة للتكنولوجيات الجديدة للإعلام و الإتصال، حيث يمنح النظام المعلوماتي للمتعاملين مع الإدارة الضريبية باقة من الخدمات غير المادية، و التي غايتها زيادة تقرب الإدارة الضريبية من المتعاملين معها، بالإضافة إلى تطوير فرص جديدة في جمع المعلومة الجبائية، و تسهيل تداول المعلومات على النطاق الداخلي

<sup>1</sup> قاسم محمد عبد الله العجاج، إطار مقترح لتقييم مدى إمكانية تطبيق نظام جباية ضريبة الدخل الكترونيا باستخدام بطاقة القياس المتوازن للأداء دراسة تطبيقية للهيئة العامة للضرائب، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، جامعة القادسية، كلية الإدارة و الإقتصاد، الأردن، العدد 35 ، 2013 .

للإدارة الضريبية، و لهذا فإن الإدارة الضريبية لا تدخر أي جهد سواء فيما يخص تسيير الموارد البشرية الموجهة لإنجاز هذه العملية، أو فيما يخص توفير الوسائل المادية اللازمة لذلك<sup>1</sup>.

و أخيرا يتضح أن بناء إدارة إلكترونية أصبح ضرورة لا يمكن تفاديها، و تمثل أداة هامة في الإصلاح الإداري، و نجاح هذا الإصلاح مرهون بوضع نظام معلومات جديد يسمح بتحويل المعلومات المادية، إلى ملفات حاسوبية، و بالتالي تقريب المواطن من الإدارة الضريبية، و تسهيل الانتقال إلى إدارة عصرية قادرة على الإستجابة السريعة لإحتياجات المستعملين .

و فيما يلي بعض الأمثلة عن الإصلاحات التي قامت بها الإدارة الضريبية في مجال إدخال التكنولوجيا الحديثة في مجال تقديم الخدمات للمكلف، و التي ستكون حيز التطبيق في السنوات المقبلة<sup>2</sup>:

#### أولا : الدخول في الإجراءات الآلية

حيث سيتم الإستغناء عن إستعمال الوثائق في عديد الإجراءات ذات الصلة، بالمساعدة على الأنترنت، و التشغيل الآلي التدريجي لكيفيات التصريح، و الدفع من طرف المكلفين بالضريبة و ذلك من خلال :

##### ✓ التقديم :

حيث قامت الإدارة الضريبية منذ جويلية 2013 بتوسيع نطاق اللجوء إلى الإجراءات الإدارية الإلكترونية، بغية السماح للمؤسسات التابعة لمديرية كبريات المؤسسات بإكتتاب تصريحاتهم الجبائية، و هذا عبر بوابة "جبايتك"، حيث أن إستخدام هذه الخدمات يخضع للإنضمام الطوعي .

##### ✓ الإنضمام :

حيث بإمكان دافع الضرائب الراغب في الإستفادة من خدمات " جبايتك " ، الإتصال بمديرية كبريات المؤسسات، و هناك سيحضى بلقاء خاص يتم فيه تقديم، و شرح الخدمات الجديدة المقترحة، المزايا، كيفية الإنضمام....، إستمارة طلب الإنضمام المبسطة متوفرة للتحميل مجانا في قسم الوثائق، و بعد الإنضمام يمنح دافع الضرائب مجال آمن خاص به .

<sup>1</sup> رسالة المديرية العامة للضرائب، رقم 73، 2015 .

<sup>2</sup> رسالة المديرية العامة للضرائب، رقم 75، 2015 .

## ✓ المزايا :

خدمات البوابة متاحة بصفة دائمة، و هي متوفرة مجانا للراغبين في الإنضمام، و يتم تأمين تبادل البيانات بين دافعي الضرائب، و البوابة .

## ثانيا: إجراءات جديدة لطلب التسجيل فيما يخص رقم التعريف الجبائي

حيث وضعت المديرية العامة للضرائب لفائدة المكلفين بالضريبة، إجراء يرمي إلى تسهيل مرافقة النشاط الإقتصادي، الذي يتمثل في طلب الترخيم، سواء كان الشخص طبيعي، أو معنوي بناء على مجموعة معلومات يتم إرسالها كوثيقة مرفقة، عبر البريد الإلكتروني التالي :

did-requetes@mf.gov.dz

## ثالثا: تصريحات جبائية يمكن تحميلها عبر الإنترنت

حيث إختارت المديرية العامة للضرائب إدراج حل يدخل ضمن الإدارة الإلكترونية، يكون ناجعا بغية تسهيل مساعي المكلفين بالضريبة من خلال وضع على الإنترنت، التصريحات الجبائية القابلة للتحميل، التي من شأنها أن تسمح لمختلف المكلفين بالضريبة، بإستيفاء وضعيتهم الجبائية دون عناء التنقل إلى المصالح الجبائية .

## خلاصة الفصل :

لقد تم التطرق في هذا الفصل، إلى الإدارة الضريبية كونها، الإدارة التي تختص بتسيير الضرائب، و تطبيق النظام الجبائي الخاص بالدولة، و كيف أن الإدارة الضريبية لها مهام عديدة في مختلف المجالات التي تخص الضريبة، و التي تسهر من خلالها على الحرص على التطبيق الجيد للوائح، و القوانين الخاصة بالضريبة، و كيف أن إدارة الضرائب تواجه صعوبات أثناء تأدية مهامها، و في ظل التطورات الحديثة في معاملات التجارة الإلكترونية، فإن هذا يفرض على إدارة الضرائب تحديات لفرض الضرائب على المعاملات التجارية التي تتم عبر الإنترنت، ما يفرض على الإدارة الضريبية في الجزائر محاولة الإصلاح و التطور أكثر، لمواكبة التطورات في الساحة العالمية، و ذلك بنشر الثقافة الضريبية، و إدخال التكنولوجيا الحديثة، و تطبيق الحوكمة الضريبية، و هذا لتحسين الأداء و رفع كفاءته و فعاليته، و بالتالي تطوير الأهداف الإستراتيجية للإدارة الضريبية .

## تمهيد :

تحتل عملية تقويم و قياس الأداء الضريبي، أهمية كبيرة في إدارة الضرائب، حيث يعبر الأداء الضريبي عن عملية تجسيد مخططات و استراتيجيات الإدارة الضريبية، و تطبيق النظام الضريبي السائد في الدولة، مما ينتج عن هذا الأداء تحصيل الإيرادات الضريبية، كما يعتبر التحصيل الضريبي من أهم معايير تقييم الأداء الضريبي، لذلك فإن عملية تقويم و قياس الأداء الضريبي، تضمن للإدارة الضريبية الوقوف على نقاط الضعف في الأداء، و محاولة تقويمها، و نقاط القوة لمحاولة المحافظة عليها، و من هنا تكمن أهمية عملية تقويم و قياس الأداء كونها عملية ضرورية يجب على الإدارة الضريبية لقيام بها بشكل دوري و منتظم؛ لرؤية مدى تحقيق الأهداف المسطرة من قبل إدارة الضرائب .

في هذا الفصل سوف يتم التطرق إلى مؤشرات تقويم و قياس الأداء الضريبي تم استعمالها في دراسات تجريبية سابقة، كما سوف يتم اقتراح نموذج موحد لقياس نتائج الأداء يمكن تطبيقه في أي بلد .

بغرض معالجة هذه النقاط قمنا بتقسيم هذا الفصل كما يلي :

المبحث الأول : الأداء الضريبي .

المبحث الثاني : التحصيل الضريبي .



### المبحث الأول : مفهوم الأداء الضريبي

يشير مفهوم الأداء إلى ذلك الفعل الذي يقود إلى إنجاز الأعمال، كما يجب أن ينجز، و الذي يتصف بالشمولية و الإستمرار؛ و من ثم فهو بهذا المعنى يعتبر المحدد لنجاح المؤسسة و بقائها، كما يعكس في الوقت نفسه مدى قدرة المؤسسة على التكيف مع محيطها، أو فشلها في تحقيق الأهداف المسطرة من قبلها؛ كما تجدر الإشارة إلى أن مفهوم الأداء في التسيير يقترن بمصطلحين هامين هما الكفاءة و الفعالية.

### المطلب الأول : تعريف الأداء الضريبي

أما بالنسبة للأداء الضريبي فيعرفه بعض العلماء كما يلي :

#### 1/تعريف الأداء الضريبي حسب « Maja Klam » :

الأداء الضريبي هو تأدية الإداة الضريبية للمهام و الواجبات المسندة إليها بطريقة كفؤة و فعالة من أجل ضمان وجود نظام ضريبي عادل ، و فعال، و اقتصادي<sup>1</sup>.

نلاحظ من هذا التعريف أن الأداء الضريبي يضمن تطبيق النظام الضريبي من قبل إدارة الضرائب، و يكون هذا الأداء فعالا إذا إحتزمت هذه الأخيرة الأسس و المبادئ التي تقوم عليها الضريبة، و المتمثلة في ؛ العدالة و المساواة، و الملائمة في التحصيل، و الإقتصاد في نفقة التحصيل، و يكون هذا الأداء كفؤا إذا تم تحقيق الأهداف المسطرة بأقل التكاليف .

#### 2/ تعريف الأداء الضريبي حسب « Gill » :

الأداء الضريبي هو تطبيق الإدارة الضريبية للوائح و القوانين المستمدة من النظام الضريبي، و يكون الأداء الضريبي فعالا إذا كانت السياسة الضريبية، و اللوائح و القوانين المطبقة لديها القدرة على رفع الإيرادات الضريبية؛ أي زيادة التحصيل الضريبي، و بالتالي تمويل الخزينة العمومية<sup>2</sup>.

إذن فالأداء الضريبي هو انعكاس لكيفية استخدام إدارة الضرائب للموارد المالية و البشرية، و استغلالها بكفاءة و فعالية بصورة تجعلها قادرة على تحقيق أهدافها المتمثلة في رفع الإيرادات الضريبية و تحقيق رضا المكلفين، لما له من أهمية في تمويل الخزينة العامة، حيث نجد أن الأداء الضريبي هو حاصل تفاعل عنصرين أساسيين هما ؛ الطريقة في استعمال

<sup>1</sup> Maja Klum, **Performance Measurement for tax Administration: The case of slovenia**, international Review of Administrative sciences, 2004, pp 567-574 .

<sup>2</sup> Muzainah Mansor, **Performance Management For A Tax Administration: Integrating Organisational Diagnosis To Achieve Systemic Congruence**, Malaysia, 2012, p 3 .

موارد الإدارة المالية و البشرية، و نقصد بذلك عامل الكفاءة، و النتائج أي الأهداف المحققة من ذلك الإستخدام، و نعي بذلك عامل الفعالية، أي أن الأداء الضريبي يستعمل في الحكم على إدارة الضرائب من حيث قدرتها على تحقيق أهدافها، و مدى التزامها بالرشادة في الوصول إلى ذلك أي عقلانية الطريقة المتبعة .

### المطلب الثاني : مؤشرات تقويم و قياس الأداء الضريبي

يقوم النظام الضريبي على ثلاث دعائم أساسية تتمثل في ؛ التشريعات الضريبية، السياسة الضريبية، و الإدارة الضريبية، و لا ينحصر تقويم الأداء الضريبي في اعتباره كأداة لتمويل الخزينة و حسب، بل يتناول الأبعاد الإقتصادية، الإجماعية، و السياسية، بالإضافة إلى البعد الوطني، حيث تعتبر الضريبة وسيلة مالية أساسية لتجسيد، و استمرار التضامن الإجتماعي و هذا يتطلب :

✓ الوضوح في نظام المحاسبة الضريبية، و عدم حصول الفجوات التي تفصل بين السياسة الضريبية و التشريع، و نظام المحاسبة الضريبية ؛

✓ شفافية المعلومات و البيانات المتعلقة بالضرائب و المال العام، و هذا يؤكد واقع الحياة الدستورية في المجتمع، لذا نجد أن الدساتير في أغلب دول العالم تتضمن أحكاما، أو نصوصا تتناول مبادئ فرض الضريبة، أو الإعفاء منها ضمن الجوانب المتعلقة بتنظيم شؤون المال و التصرف به .

كما أن هذه الشفافية تساعد على إدخال المواطن في دائرة الإهتمام بقضايا الضريبة، و غيرها من مصادر الإيرادات العامة، و أوجه استخدام المال العام، و إلى اتضاح و بلورة مستوى الوعي بمسؤولياته و واجباته.

### أولا : مفهوم تقويم و قياس الأداء الضريبي :

لقد اختلفت آراء الباحثين في تعريفهم لتقويم و قياس الأداء الضريبي و فيما يلي نستعرض بعض التعريفات :

#### 1/ التعريف الأول حسب البنك العالمي bank word :

ذهب إلى أن تقويم و قياس الأداء الضريبي هو عملية يمكن أن تتم من خلال ثلاث جوانب و هي ؛ الفعالية، الكفاءة، و العدالة<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> Jeff Johnson, **Linking Employee Perceptions of Service Climates to Customer Satisfaction**, London, 1996,p 831.

## 2/ التعريف الثاني حسب Teera :

يرى أن تقويم و قياس الأداء الضريبي هي مهمة من مهمات إدارة الضرائب التي يجب عليها القيام بها بشكل دوري، و ذلك بالتركيز على حجم الإيرادات الضريبية؛ أي كلما كانت الإيرادات الضريبية مرتفعة، كلما كان الأداء الضريبي فعالاً<sup>1</sup>.

## 3/ التعريف الثالث حسب Tanzi and Pellechio :

تقويم و قياس الأداء الضريبي هو نشاط تقوم به إدارة الضرائب بصفة دورية الهدف منه الحكم على مقدار كفاءة و فعالية العمل المنجز من قبل العاملين في هذه الإدارة، و ذلك للتحقق من تطبيقها للسياسة الضريبية بشكل صحيح، ومدى تحقيق الأهداف المسطرة من قبلها؛ و التي تتمثل في رفع الإيرادات الضريبية، و حجم الإمتثال الضريبي، و ذلك من خلال عاملين أو معيارين للأداء الضريبي هما؛ الكفاءة و الفعالية<sup>2</sup>.

## 4/ التعريف الرابع حسب silvani and baer :

تقويم و قياس الأداء الضريبي هي عملية يتم من خلالها الحكم على مدى تأدية إدارة الضرائب لمهامها، و ذلك من خلال تقييم نظام لإدارة الضريبة بالنظر لمجموعة العمليات التي تتم داخل هذا النظام ، ومدى قدرتها على تقليص الفجوة بين إدارة الضرائب، و المكلفين بالضريبة<sup>3</sup>.

من خلال التعريفات السابقة نلاحظ أن تقويم و قياس الأداء الضريبي هو عملية إدارية دورية تقوم بها إدارة الضرائب، هدفها تقييم نقاط القوة و الضعف في الجهود المبذولة من قبل موظفيها، و السلوكيات الممارسة من قبلهم في موقف معين، و مدى مساهمتهم في تحقيق هدف معين مخطط له من طرف إدارة الضرائب<sup>4</sup>.

حيث يمكن قياس مدى فاعلية الأداء الضريبي من خلال المقارنة بين السلوك المتوقع، و الأهداف الضريبية المرسومة من جهة ، و السلوك الفعلي و مستوى الإنجاز و النتائج، و الآثار العامة من جهة أخرى، حيث تتم هذه المقارنة و القياس بواسطة مجموعة متكاملة من المؤشرات الإدارية، و التنظيمية، و الإجرائية و التشريعية، و المالية و غيرها.

<sup>1</sup> Jack w wiley, **Customer Satisfaction : A Supportive Work Environment and its Financial Cost**, Paris,1991, p 117.

<sup>2</sup> Glenn Jenkins,Roy Kelly,Rup Khadka,**Modernisation of tax Administration in Low-Income Countries : The case of Nepal**,Belguim, 2007, p 68.

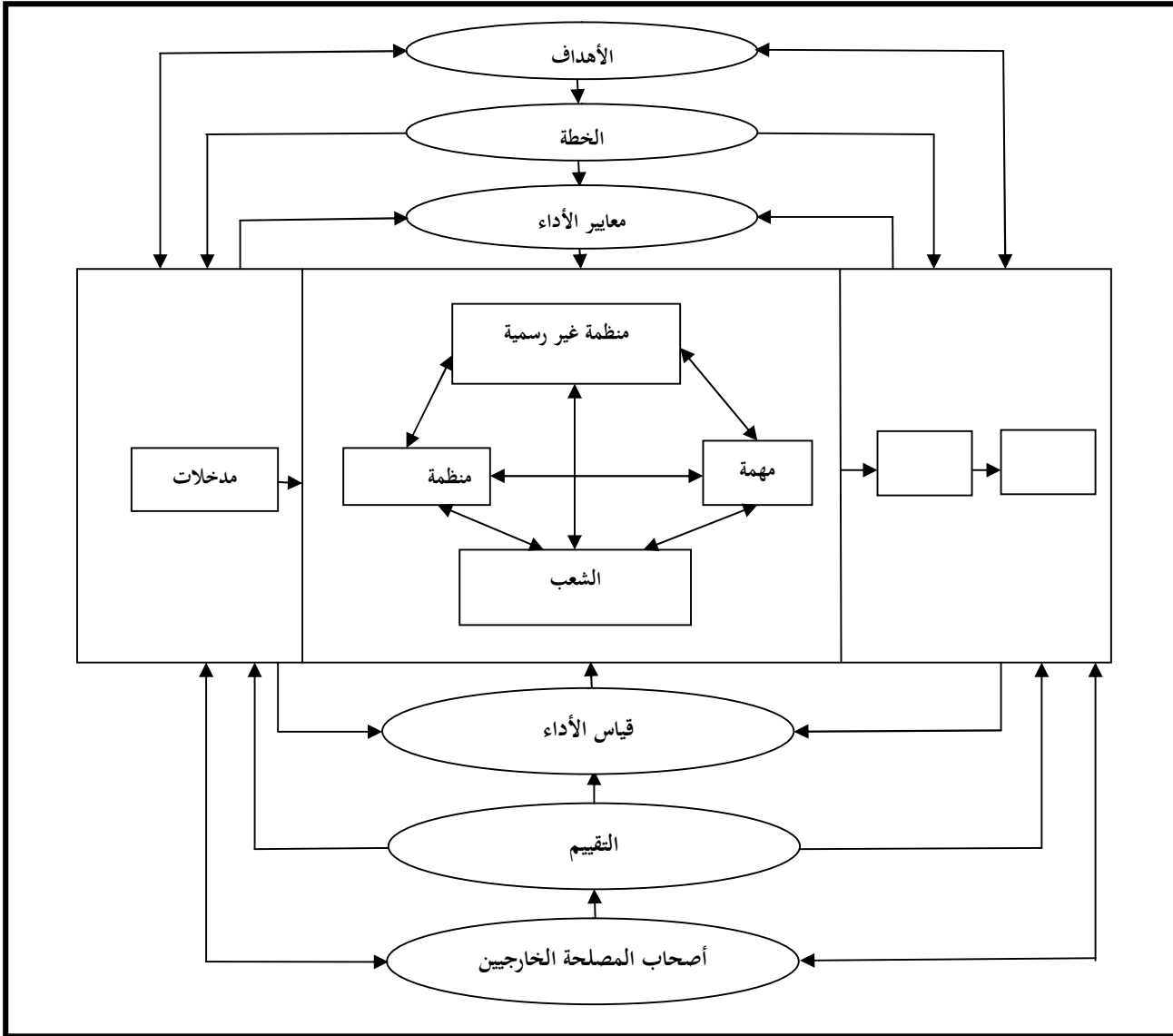
<sup>3</sup> James harter,frankSchmidt ,Theodore Hayes,**Business-Unit-Level Relationship between Employee satisfaction, Employee Engagement and Business Outcomes :A Meta-Analysis**,England, 2002, p 87.

<sup>4</sup> مجلة تنمية الرافدين، تقويم و قياس الأداء لدائرة ضريبة الدخل، كلية الإدارة و الإقتصاد، جامعة الموصل، ص 84 .

و يمكن القول أن هناك علاقة طردية بين مدى فاعلية الأداء الضريبي، و بين السلوك الفعلي، أي كلما تطابقت مستويات الإنجاز أي الإيرادات المحققة، و النتائج الفعلية مع الأهداف المرسومة، و المتوقعة ارتفع مستوى فاعلية الأداء الضريبي .

من خلال ما سبق نجد أن تقويم و قياس الأداء الضريبي هو عملية ضرورية و مهمة و يجب على إدارة الضرائب القيام بها بانتظام و الإهتمام بها، للوقوف على نقاط القوة و الضعف و تصحيح الأخطاء في الأداء أي تقويمه للوصول إلى الأهداف المسطرة ، و أي قصور في هذه العملية يؤدي إلى وجود فجوة بين الإدارة الضريبية و المكلفين، حيث أجمع العلماء أن نطاق التقويم و القياس للأداء الضريبي متعلق بالمدخلات و المخرجات، الإنتاجية للعاملين، جودة الخدمات المقدمة من طرف الإدارة الضريبية، رضا المكلفين، و نتائج الإيرادات، و الإمتثال الضريبي، فالإدارة الضريبية تتفاعل مع المحيط، و بالتالي و يجب عليها تسيير الأداء للوصول إلى تحقيق أداء ضريبي فعال و كفؤ، و فيما يلي شكل يوضح إطار مقترح لتسيير الأداء الضريبي :

الشكل(1): إطار مقترح لتسيير الأداء في إدارة الضرائب



المصدر : Muzainah Mansor, Performance Management For A Tax Administration, Malaysia, 2012, p 13 .

من خلال الشكل (1) نلاحظ أن إدارة الضرائب عبارة عن نظام لديه مدخلات؛ تتمثل في الموارد المالية، و البشرية، و مخرجات تتمثل في نتائج الأداء الناتج عن مجموع العمليات و المهام المنجزة، أي أن الأداء هو عملية يجب أن تحدد الأهداف منها أولاً، ثم تأتي عملية التخطيط ثم التنفيذ، ثم تقييم و قياس الأداء بهدف التقويم، بواسطة معايير الأداء المتمثلة في الكفاءة، و الفعالية، و ذلك بمقارنة الأداء المحقق مع الأداء المتوقع، و المراد تحقيقه .

ثانيا: مؤشرات تقويم و قياس الأداء الضريبي و فاعليته

هناك طرق متنوعة و عديدة لقياس الأداء الضريبي، و ذلك من خلال مؤشرات معينة، حيث لا يمكن حصر

مؤشرات تقويم و قياس الأداء الضريبي لأنها متعددة و غير محدودة، و لكن يمكن تصنيف هذه المؤشرات كما يلي :

✓ مؤشرات إدارية و تنظيمية مثل خصائص القوى العاملة في الإدارة الضريبية، و الدورات التدريبية، و الإستشارات

الضريبية، و أساليب العمل و إجراءاته، و الهياكل التنظيمية و غيرها ؛

✓ مؤشرات مالية، و اقتصادية مثل تكلفة الجباية، و نسبة التحصيل الضريبي إلى مجموعة من المقاييس المالية مثل

الإيرادات المحلية و الضريبية، و النفقات العامة، و جودة الخدمات المقدمة للمكلفين و تكلفتها ؛

✓ مؤشرات تشريعية بما في ذلك القوانين و الأنظمة الضريبية، و تعديلاتها المستمرة و غير الثابتة، و مدى فاعليتها

في تحقيق أهداف الضريبة ؛

✓ مؤشرات اجتماعية، بيئية مثل ؛ تدمير المواطنين، و المحسوية، و التعاون بين الموظفين وغيرها.

و فيما يلي ملخص لمختلف مؤشرات تقييم و قياس الأداء الضريبي المستخلصة من الدراسات التجريبية السابقة :

جدول رقم(1): ملخص مؤشرات تقويم و قياس الأداء الضريبي الخاصة بالدراسات السابقة

مؤشرات تقويم و قياس الأداء الضريبي	معيار الأداء	الدراسة التجريبية
نسبة تكلفة الإيرادات إلى إنتاجية العامل	الكفاءة و الإنتاجية	Ishi
المدخلات: نسبة مفتشي الضرائب إلى مجموع الموظفين ككل. المخرجات: من خلال عدد أنشطة المكلف بالضريبة، و نسبة الدين إلى رفع القيمة المضافة .	كفاءة مكتب الضرائب	Gonzalez and Miles
المدخلات: عدد موظفي إدارة الضرائب. المخرجات: عوائد التدقيق الجبائي.	كفاءة مكتب الضرائب	Moesen and Person
المدخلات: إدارة شؤون الموظفين، و تكاليف التحصيل.	الكفاءة و الفعالية	Taliercio

المخرجات: نسبة <b>GDP</b> الناتج المحلي الإجمالي إلى إجمالي عدد المكلفين المسجل، سجلات دافعي الضرائب (المكلفين)، حجم الإمتثال، و الخدمات المقدمة للمكلف .		
البساطة، التكاليف، الإمتثال الضريبي (حقوق المكلف، و جودة الخدمات المقدمة له من طرف الإدارة الضريبية، التدقيق الضريبي، إنتاجية العامل.	الكفاءة و الفعالية	Klun
المخرجات: الضريبة المحصلة، توضيح معدلات الحالات المتنازع عليها لمطالب الضرائب.	كفاءة مكتب الضرائب	Barros
نسبت الناتج المحلي الإجمالي من الضريبة <b>GDP</b> ، تكاليف الإدارة، الإجراءات الإدارية، الفريق التقني، إدخال مساعد.	كفاءة تحصيل الإيرادات	Tennant and Tennant
إنتاجية العامل، الممارسة الجيدة، التدريب الجيد، مواقف موظف الضرائب.	كفاءة أداء تحصيل الضرائب	James, Svetalekth and Wright
رضا المكلف، الإيرادات الضريبية، نسبة الإمتثال الضريبي، تطبيق القوانين و اللوائح.	تحصيل الإيرادات الضريبية	Serra

المصدر : Muzainah Mansor, Ibid, p 13

نلاحظ من خلال نتائج الدراسات التجريبية السابقة الموضحة في الجدول، أن معظمها إتفق على أن عملية تقويم و قياس الأداء الضريبي تركز على معيارين أساسيين هما ؛ الكفاءة و الفعالية للحكم على فعالية الأداء الضريبي و أن نطاق التقويم و القياس لهذا الأخير متعلق بالمدخلات و المخرجات باعتبار أن إدارة الضرائب هي نظام يتفاعل مع محيطه، بالإعتماد على مجموعة من المؤشرات؛ كإنتاجية العامل، و جودة الخدمات المقدمة للمكلفين، رضا المكلف و نتائج الإيرادات، و حجم الإمتثال الضريبي.

من خلال الجدول السابق نلاحظ وجود ثلاثة قيود في عملية التقويم و القياس للأداء الضريبي تتمثل في الآتي :

**الأول :** معظم الدراسات التجريبية ركزت على قياس الأداء، و تجاهلت أهمية تسيير الأداء لتحسين الأداء الضريبي و تقويمه، على الرغم من أن القياس مكون حاسم في تسيير الأداء، حيث أن القياس و الإبلاغ نادرا ما يؤدي وحده إلى التعلم التنظيمي لتحسين الإيرادات أو النتائج<sup>1</sup>.

حيث اقترح كل من **Silvani and Baer** أنه لتحديد الأداء الضريبي و كيفية قياسه و تقويمه، يجب إعطاء الإهتمام لتصميم، و تنفيذ معايير لتقييم عمل الإدارة الضريبية و درجة التحكم في الأداء، و أن إدارة الأداء هي الأداة المناسبة لتقويم و قياس الأداء الضريبي و التحكم فيه من طرف الإدارة الضريبية .

أيضا اقترح كل من **Alley and Bentley** أن تطبيق نظريات إدارة الأداء تدعم تحقيق نظام إدارة ضريبية جيدة من خلال تحديد الأهداف، و التي تقاس بمؤشرات أداء رئيسية مختارة من الإدارة الضريبية<sup>2</sup>.

**الثاني :** أن الدراسات التجريبية السابقة أهملت أهمية تشخيص المشاكل المواجهة من قبل إدارة الضرائب، التي تهدف إلى تحسين الأداء الضريبي من خلال قياسه و تقويمه، حيث أن الخطوات الأولى للتحسين و الإصلاح، و التقويم تحتاج إلى أخذ الشروع في إصلاح أداء الإدارة الضريبية إنطلاقا من تشخيص المشاكل الموجودة في الإدارة، و التي تعيق تحقيق الأهداف المسطرة من قبلها، و تطوير الإستراتيجيات المناسبة للتحسين و التقويم، حيث ذهب الباحثان **Radnor and McGuire** إلى أن بعض المشاكل التي تواجهها الإدارات العمومية كإدارة الضرائب، تنشأ بسبب الأخطاء الكامنة وراء تنفيذ المهمات و الأنشطة، أي أن الموظفين مسؤولون عن هذه الأخطاء المرتكبة أثناء تأدية عملهم، فبدلا من التركيز على قياس و تقويم الأداء كوسيلة للتحسين، فإنه يمكن تشخيص السلوك التنظيمي الذي يمكن أن يكشف عن المشاكل التي تواجهها الإدارة الضريبية، و بالتالي تحديد المجالات الرئيسية للتحسين .

**الثالث :** يتمثل في أن الدراسات التجريبية السابقة ركزت على الجانب الكمي فقط في قياس و تقويم الأداء، حيث هملت الجوانب السلوكية في الأداء الضريبي ، أي لم تهتم بسلوك العاملين في إدارة الضرائب و علاقتهم مع الإدارة التي يعملون فيها، مواقفهم أثناء العمل و كيفية معاملتهم للمكلفين التي تؤثر على الأداء الضريبي بصفة مباشرة حيث تعتبر عاملا مهما في زيادة فعالية الأداء الضريبي، لذلك فعلى الإدارة الضريبية تبني استعمال أنظمة لإدارة الأداء بطريقة تفاعلية

<sup>1</sup> <http://www.gfoa.org/downloads/PMcommissionframworkPUBLIC-REVIEW-DRAFT.pdf>. 23/03/2016 .

<sup>2</sup> Clinton Alley ,Duncan Bentley, **The increasing Imparative of Cross-Disciplinary Research in tax Administration**, Journal of tax Reasearch, London, 2008, pp 122-144.



تعينها على تحقيق الأهداف المسطرة و توجيه الأداء نحوها، و تطوير مجموعات متماسكة لقياس الأداء تقويمه، و تطويره، حيث تحتاج الإدارة الضريبية، كغيرها من مؤسسات القطاع العام إلى تبني نظام لقياس و تقويم الأداء مبني على الجانب السلوكي بدلا من التركيز على المستوى التشغيلي فقط لأن هذا يساهم في تفعيل الأداء الضريبي ، و زيادة التحكم به للوصول إلى تحقيق الأهداف المنشودة<sup>1</sup>.

### المطلب الثالث : مجموعة مؤشرات أداة التقييم التشخيصي للإدارة الضريبية TADAT

#### أولا :التعريف بالإدارة الضريبية TADAT :

**TADAT** هي جهد تعاوني بين المفوضية الأوروبية، و ألمانيا، و صندوق النقد الدولي، و اليابان، و سويسرا، و المملكة المتحدة، و البنك الدولي هو من يستضيف أمانة هذه الهيئة، و تقدم أداة التقييم التشخيصي للإدارة الضريبية **TADAT** تقييما موضوعيا و موحدا لنظام الإدارة الضريبية في أي بلد، حيث حاولت تقديم مؤشرات موحدة لتقويم و قياس الأداء الضريبي، و التي تساعد في :

- ✓ تحديد مواطن القوة و الضعف النسبية في أنظمة الإدارة الضريبية، و عملياتها و مؤسساتها .
- ✓ تيسير تبادل وجهات النظر بين كل الأطراف المعنية؛ كالسلطات القطرية مثلا ، و المنظمات الدولية حول حالة نظام الإدارة الضريبية .
- ✓ تحديد جدول أعمال الإصلاح، بما في ذلك أهداف الإصلاح و أولوياته، و مبادراته، و تسلسل تنفيذه .
- ✓ تيسير إدارة و تنسيق الدعم الخارجي للإصلاحات، و تحقيق تنفيذها، بوتيرة أسرع، و كفاءة أعلى .
- ✓ مراقبة و تقييم سير الإصلاحات عن طريق إجراء تقييمات متابعة .

#### ثانيا : آلية عمل هذه الهيئة :

تم صميم أداة التقييم التشخيصي للإدارة الضريبية، من أجل تقديم تقييم موضوعي و موحد، لأهم النتائج التي تحققتها الإدارة الضريبية في أي بلد، من خلال التركيز على تسعة مجالات رئيسية لنتائج الأداء ، و يستند تقييم مجالات نتائج الأداء هذه إلى 26 مؤشرا رفيع المستوى، تقوم بدورها على 52 بعدا للقياس، مما يجعل هذه الأداة التشخيصية تتسم بالشمول مع سهولة التطبيق في آن واحد .

<sup>1</sup>Muzainah Mansor, Performance Management For A Tax Administration: Integrating Organisational Diagnosis To Achieve Systemic Congruence, Malaysia, 2012, p 7.

## 2/ مجموعة مؤشرات أداة التقييم التشخيصي للإدارة الضريبية TADAT :

و تتمثل هذه المؤشرات في :

### 1/ سلامة قاعدة دافعي الضرائب المسجلين :

أي إدراج كل الشركات، و الأفراد، و الكيانات الأخرى المطلوب تسجيلها في قاعدة بيانات تسجيل دافعي الضرائب، و اكتمال ورقة المعلومات المحفوظة في قاعدة البيانات و تتمثل المؤشرات في :

- دقة و موثوقية معلومات دافعي الضرائب ؛
- معرفة قاعدة المكلفين المحتملين .

### 2/ تقييم المخاطر و تخفيفها :

أن يؤدي أسلوب إدارة الجهاز الضريبي لمخاطر عدم الإمتثال، على الإرتقاء بمستويات الإمتثال الطوعي للقوانين الضريبية، و إلى تغيرات إيجابية في ثقة المجتمع الضريبي في الإدارة الضريبية، حيث تتمثل المؤشرات في :

- تحديد و تقييم، و تصنيف مخاطر عدم الإمتثال، و وضع تقدير كمي لها ؛
- تخفيف المخاطر عن طريق برنامج لتحسين الإمتثال ؛
- مراقبة و تقييم أنشطة تخفيف مخاطر عدم الإمتثال ؛
- تحديد و تقييم و تصنيف المخاطر المؤسسية .

### 3/ دعم الإمتثال الطوعي :

أن تتوفر لدافعي الضرائب المعلومات، و الدعم اللازمان للإمتثال الطوعي بتكلفة معقولة على عاتقهم، و تتمثل المؤشرات في :

- نطاق و حداثة المعلومات، و سهولة الإطلاع عليها ؛
- الوقت اللازم للإستجابة لطلبات دافعي الضرائب للحصول على المعلومات ؛
- مراقبة تصورات دافعي الضرائب عن هذه الخدمة .

#### 4/ تقديم الإقرارات الضريبية :

تقديم الإقرارات الضريبية من دافعي الضرائب في الوقت المحدد، و يتمثل المؤشر في :

- معدل تقديم الإقرارات في الوقت المحدد .

#### 5/ سداد الإلتزامات الضريبية :

سداد دافعي الضرائب كاملة في الوقت المحدد، و تتمثل المؤشرات في :

- سلامة توقيت سداد الإلتزامات ؛
- وجود بيانات أرصدة، و تدفقات المتأخرات الضريبية .

#### 6/ المساءلة و الشفافية :

تسم الإدارة الضريبية بالشفافية في إدارة أنشطتها، و أن تكون مساءلة أمام الحكومة و المجتمع، و تتمثل

المؤشرات في :

- وجود الإشراف الخارجي على الإدارة الضريبية ؛
- مستوى الضوابط الداخلية ؛
- تصور الجمهور عن نزاهة الإدارة الضريبية ؛
- نشر الأنشطة و النتائج و الخطط .

#### 7/ الكفاءة و الفعالية التشغيليان :

أن تتسم عمليات الإدارة الضريبية بالكفاءة و الفعالية في أداء الوظائف الرئيسية، و تحقيق النتائج المتوقعة، و

تتمثل المؤشرات في :

- تحقيق النتائج المتوخاة للإيرادات الضريبية ؛
- استخدام نظم تحصيل، و إبلاغ محققة للكفاءة؛
- كفاءة نظم المعالجة و المحاسبة الضريبية .

#### 8/ حل المنازعات الضريبية :

أن تكون عملية حل المنازعات الضريبية مستقلة، و من السهل على دافعي الضرائب الوصول إليها، و فعالة في حل المسائل المتنازع عليها في وقت مناسب، و تتمثل المؤشرات في :

- وجود إجراءات مستقلة، و سهلة، و متدرجة لحل المنازعات ؛
- وجود بيانات أرصدة، و تدفقات عن حالات المنازعات ؛
- درجة تنفيذ نتيجة حل المنازعات .

## 9/ ضمان دقة الإبلاغ :

أن تؤدي كفاءة برامج التدقيق، و غيرها من برامج التحقق إلى ردع دافعي الضرائب عن إبلاغ معلومات ناقصة، و غير دقيقة في إقراراتهم الضريبية، و تتمثل المؤشرات في :

- نطاق تغطية برامج التدقيق الضريبي ؛
- نطاق تغطية المراجعة التبادلية للمعلومات المخزنة على الحواسيب .

و يكون التقييم بالدرجات، كل مؤشر له أبعاد للقياس تتراوح ما بين واحد إلى أربعة أبعاد، و سيجري تقييم كل من هذه الأبعاد على حدى، ثم تستند الدرجة الكلية للمؤشر إلى درجات فرادى للأبعاد المدرجة تحت هذا المؤشر، و سوف تتألف النتيجة النهائية من 26 سطرا للدرجات تحدد مواضع القوة، و الضعف في الإدارة الضريبية المعنية<sup>1</sup>.

## المطلب الرابع : عناصر فعالية الأداء الضريبي

يكون الأداء الضريبي فعالا من خلال ما يلي :

أولا : فعالية التخطيط و تحقيق استراتيجيات مصلحة الضرائب و ذلك من خلال :

- ❖ الحصيلة المخططة أي الإيرادات المراد تحقيقها؛
- ❖ رضا العاملين ؛
- ❖ القضاء على التهرب الضريبي ؛
- ❖ تحقيق العدالة الإجتماعية .

<sup>1</sup> www.TADAT.org, 09/05/2016 .

ثانيا : فعالية اتخاذ القرار و الرقابة و تتكون من مدى سلامة الرأي الفني المحايد في إقرارات الممولين .

ثالثا : فعالية تنظيم و تبسيط مسؤوليات و إجراءات الأداء الضريبي <sup>1</sup> .

### المبحث الثاني : مفهوم التحصيل الضريبي

د قيام مصلحة الضرائب بتقدير الضريبة و حسابها بناء على التصريح المقدم من قبل المكلف، و تحديد مواعيد تسديدها، تأتي عملية التحصيل العملي لهذه الضرائب و أي تأخير في عملية الدفع في الآجال المحددة تعرض المكلفين لعقوبات صارمة من طرف إدارة الضرائب.

**التعريف الأول :** هو مجموعة من الإجراءات الإدارية، و التقنية التي يتم بواسطتها تحويل قيمة الضريبة من ملكية المكلف بدفعها إلى الخزينة العمومية <sup>2</sup> .

**التعريف الثاني :** التحصيل الضريبي هو مجموعة العمليات التي تقوم بها الإدارة المالية في سبيل وضع القوانين و الأنظمة الضريبية موضع التنفيذ، و بالتالي إيصال حاصلات الضرائب إلى خزينة الدولة <sup>3</sup> .

**التعريف الثالث :** يقصد بتحصيل الضريبة مجموعة من العمليات التي تستهدف نقل قيمتها من ذمة المكلف إلى الخزينة العمومية من أجل استيفاء حقها، و يرتبط تحصيل الضريبة بالواقعة المنشئة لها، و السلطة المتخصصة بتحصيلها، و طرق التحصيل و مواعيده، و ضماناته، و يتم الدفع نقدا، أو عن طريق البنك، أو حوالة بريدية <sup>4</sup> .

**التعريف الرابع :** هو مجموع العمليات و الإجراءات التي تؤدي إلى نقل دين الضريبة المطبقة في ذمة المكلف إلى الخزينة العامة وفقا للقواعد القانونية، و الضريبة المطبقة في هذا الصدد <sup>5</sup> .

<sup>1</sup> الباز فوزي قابيل، استخدام نهج القياس المتوازن في تحسين و تطوير أداء الفاحص الضريبي، المؤتمر الضريبي السابع عشر، الجمعية المصرية للمالية العامة و الضرائب، مصر، 2011 .

<sup>2</sup> Pierre beltrame , **la fiscalité en France**, hachette supérieur 5 éme édition, Paris, 1997, p 45 .

<sup>3</sup> علي زغدود، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006 ، ص 230 .

<sup>4</sup> عبد الحميد محمد القاضي، دراسة الإقتصاد العام، دار الجامعة المصرية، 1984، ص 123 .

<sup>5</sup> سوزي عدلي ناشد، أساسيات المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان ، 2003 ، ص 199 .

## المطلب الثاني : أساليب تقدير المادة الخاضعة للضريبة و أساليب تحديد المبلغ الضريبي

### أولا : أساليب تقدير المادة الخاضعة للضريبة

لقد تعددت أساليب تقدير المادة الخاضعة للضريبة لتتناسب مع مستوى التغيرات، و تتلاءم مع إمكانيات العملية المتاحة، و أهم هذه الأساليب نذكر الطريقة غير المباشرة، و هي التي تعتمد على طريقة العلامات الخارجية، أو طريقة التقدير الجزائي، أما الطريقة المباشرة فهي تعتمد على طريقة الإقرار، أو طريقة التحديد الإداري المباشر .

#### أ/ التقدير غير المباشر<sup>1</sup>

و نجد في هذا المجال أسلوبين :

**1/ أسلوب التقدير الجزائي :** و يقصد به أن قيمة المادة الخاضعة للضريبة تقدر تقديرا جزائيا على أساس بعض القرائن، و الأدلة التي تعتبر دالة عليها، كالإستدلال على الربح التجاري برقم المبيعات، و للتقدير الجزائي صورتان هما؛ التقدير الجزائي القانوني، كأن ينص على تقدير التكاليف الجائر خصمها جزائيا، و التقدير الجزائي الإتفاقي بين الإدارة، و المكلف كالإتفاق على تقدير الوعاء الضريبي .

#### 2/ أسلوب المظاهر الخارجية :

في ظل هذا الأسلوب تعتمد الإدارة في تقدير وعاء الضريبة على بعض العلامات، و المظاهر الخارجية التي يسهل معرفتها مثل السيارات، عدد الخدم، إيجار المنازل.....، أي أنها تفرض على مظاهر خاصة يعينها القانون دون أن تسعى للتعرف على قيمة المادة الخاضعة للضريبة، أو تعريفها تعريفا دقيقا، هنا لا تفرض الضريبة على المادة الخاضعة للضريبة، و إنما تفرض في الواقع على المظاهر الخارجية<sup>2</sup> .

#### ب/ التقدير المباشر<sup>3</sup>

تلجأ معظم التشريعات المالية الحديثة إلى هذه الطرق المباشرة في تحديد وعاء الضريبة، و يمكن التمييز بين أسلوبين هما :

<sup>1</sup> ناصر دادي عدون، مرجع سابق، ص ص 10-11 .

<sup>2</sup> فارس السبي، المنازعات الضريبية في التشريع الجزائري الجزائري، دار هومة، الجزائر ، 2008 ، ص 623 .

<sup>3</sup> يونس أحمد البطريق، النظم الضريبية، الدار الجامعية، مصر ، 2003 ، ص 79 .

1/ أسلوب التقدير الإداري المباشر : في ظل هذا الأسلوب تتولى الإدارة الضريبية بنفسها تقدير المادة الخاضعة للضريبة مستعينة بكافة الطرق، و بناء على ما يمكنها الحصول عليها من معلومات، و بيانات دون التقدير بمظاهر أو قرائن معينة، و يعد هذا الأسلوب بمثابة إجراء عقابي، و ردعي تستعمله الإدارة الضريبية عندما يتبين لها عدم صحة المعلومات المصرح بها أو عند الإمتناع عن تقديم التصريح اللازم.

2/ أسلوب الإقرار : قد يعتمد المشرع من أجل تحديد الوعاء الضريبي على إقرار ما يقدمه المكلف، بدفع الضريبة، مما يلزم بتقديم إقرار يبين فيه مقدار وعاء الضريبة، بصورة مفصلة و تقوم الغدارة المالية بالتحقق من صحة ما يحتويه الإقرار من المعلومات المتوفرة لديها عن المكلف، و يعتبر إقرار المكلف أفضل أسلوب لتقدير المادة الخاضعة للضريبة، لأن المكلف أدري الناس بمقدار ما لديه من موارد، و بظروفه الشخصية، و لكنه قد يلجأ إلى التهرب منها، و هو ما يجعل تصريحه غير صحيح نسبياً، و لذلك يكون على الإدارة المالية في حالة اعتمادها على إقرار المكلف بدفع الضريبة أن تراقبه للتأكد من صحته؛

و نقصد بالإقرار الذي يقدمه الغير هو تكليف غير المكلف في بعض الحالات بالإفصاح عن المادة الضريبية الخاصة بالمكلف، كما في حالة صاحب العمل الذي يقدم إقرار عن المرتبات، و الأجور التي يدفعها للموظفين، و يكون الإقتطاع من المنبع، و هذا ما يسهل على الدولة و يخفف عنها تكاليف الجباية، و كذا منع التهرب الضريبي .

### ثانيا : أساليب تحديد المبلغ الضريبي<sup>1</sup>

بعد تحديد قيمة المادة الخاضعة للضريبة نصل إلى حساب قيمة الضريبة المستحقة على المكلف الذي يتم عن طريق تطبيق الأسعار الواردة في القانون على قيمة الوعاء الضريبي، و يتم ذلك بأسلوبين هما :

#### 1/ أسلوب الضريبة التوزيعية :

يقصد بالضريبة التوزيعية تلك التي تحدد فيها الدولة إجمالي المبلغ الواجب تحصيله من كافة المكلفين، ثم يوزع المبلغ على مختلف الأقسام، و الوحدات الإدارية للدولة، فيحدد نصيب كل قسم أو مركز، على المكلفين بما تبعا لما يملكه كل منهم من المادة الخاضعة للضريبة .

<sup>1</sup> ناصر دادي عدون ، اقتصاد و تسيير مؤسسة، مرجع سابق ، ص 12 .

## 2/ أسلوب الضريبة القياسية (التحديدية) :

و يقصد بالضريبة القياسية تلك التي تفرض في شكل نسبة معينة من قيمة المادة الخاضعة للضريبة، أو شكل مبلغ معين عن كل وحدة من وحدات تلك المادة دون تحديد إجمالي لحصيلتها؛ أي أن هذا النوع من الضرائب يخضع لمعدل معين قانونياً، و هو المعمول به حالياً، و له نوعان :

❖ **الضرائب النسبية :** و هي تلك الضرائب التي تفرض بنسبة محددة و ثابتة مهما تغيرت قيمة الوعاء الضريبي .

❖ **الضرائب التصاعدية :** و هي تلك الضرائب التي تفرض بنسبة متزايدة بتزايد الوعاء الضريبي .

## المطلب الثالث : طرق التحصيل الضريبي و أهدافه

### أولاً : طرق التحصيل الضريبي

بعد تحديد إدارة الضرائب لمبلغ الضريبة الواجب دفعه من قبل المكلف يتم تحصيله منه بالطرق التالية<sup>1</sup> :

1/ **التحصيل المنظم :** و به يتم العمل بموجب جداول مهياً من قبل الإدارة المالية، التي تقوم بإعداد جداول تدعى جداول تحقق، و هي عبارة عن قائمة تبين أسماء المكلفين، و مكان الضريبة، و مبلغ الضريبة، و نوعها، و المستندات التي تقرر بموجبها الضريبة .

2/ **التحصيل الطوعي :** أي الدفع مباشرة من طرف المكلف للخصم العامة؛ حيث يتم التحصيل الضريبي وفق هذه الطريقة دون الحاجة إلى صدور جداول تحقق، فالمكلف يقوم بنفسه بتوريد الضرائب المستحقة عليه للدوائر المالية مثل الضريبة على القيمة المضافة بفرنسا، حيث يتم توريد الضريبة للخصم العامة كل ثلاثة أشهر، و كذلك الضريبة على المبيعات في الأردن .

و ينص أيضا قانون الضرائب في الجزائر على أن سعر الضريبة، يمكن أن يفرض بسعر واحد، أو بأسعار مختلفة تبعا لإختلاف قيمة المادة الخاضعة للضريبة، و يرتفع سعر الضريبة حسب نسبتها تصاعديا على أساس اقتصادي، و على أساس المنفعة العامة الاجتماعية، و تأخذ الجزائر بالتصاعد بالطبعة، و التصاعد بالشريحة؛ أي الدخل الذي يتحدد على أساسه سعر الضريبة، كما جاء في المادة 155 من القانون الجزائري " على أن تحصيل الضريبة عن طريق الاقتطاع

<sup>1</sup> أحمد زهير شامية، خالد شحاتة الخطيب، أسس المالية العامة، الأردن، 2005، ص 193 .



على كل ما دفع يتم عندما يكون رب العمل، أو المدين يسكن، أو يقيم في الجزائر"، و تعتبر هذه الطريقة القاعدة العامة بحيث يسدد المكلف، أو من يمثله قانونا مبلغ الضريبة، إلى جهة التحصيل التابعة له أي قباضة الضرائب المعنية<sup>1</sup>.

**3/ التحصيل بالعودة إلى منبع :** الدفع عن طريق شخص آخر غير المكلف، و بهذه الطريقة يقوم الغير بدفع الضريبة إلى الإدارة المالية نيابة عن المكلف، و أكثر الضرائب حجزا في المنبع هي ضريبة الرواتب و الأجور، حيث يقوم صاحب العمل سواء كان شخصا عاما أو خاصا، بتوريد الضريبة إلى الدوائر المالية وفق القوانين، و القواعد المنظمة لذلك<sup>2</sup>.

و تعتبر هذه الطريقة استثناءا عن القاعدة العامة، بحيث يكلف المشرع شخصا آخر غير المكلف بدفع مبلغ الضريبة للخبزينة العامة الذي يقوم بتحصيلها بدوره من المكلف، و تتبع هذه الطريقة خاصة في نطاق الضرائب غير المباشرة؛ أي الضرائب على الإنفاق، و يمكن أيضا تصورها لعدد من الضرائب المباشرة؛ التي تفرض على الدخل أو الثروة، حيث يلجأ المشرع إلى هذه الطريقة في نطاق الضرائب على الدخل، و تسمى هذه الطريقة الحجز عند المنبع، و تبعا لهذه الطريقة يقوم الشخص الذي يدفع الدخل للمكلف عنده بخصم الضريبة من هذا الدخل قبل توزيعه .

فالضريبة تحتجز من دخول المكلف عند المنبع، و تطبيق هذه الطريقة في الجزائر بالنسبة للضريبة على الأجور و المرتبات عن طريق خصمها من الأجر لدى صاحب العمل، و كذلك بالنسبة للضريبة على إيرادات القيم المنقولة، فإن تحصيلها يتم عن طريق إلزام الشركة التي تقوم بالتوزيعات بتوريد الضرائب المستحقة على توزيعها، و يلجأ المشرع إلى هذه الطريقة في نطاق الضرائب على الإنتاج، و الإستهلاك بحيث تضاف الضريبة إلى ثمن السلعة التي تحتكر إنتاجها، و يحصل مبلغ الضريبة مع الثمن عند دفعه .

**4/ التحصيل بطريقة لصق الطابع (الدمغة):** هذه الطريقة نجدها بكثرة بالنسبة للضرائب على التداول بحيث يأخذ تحصيل الضرائب صورة شراء طابع، أو أوراق مدموغة، أو التزام بقيد، أو تسجيل بعض الأعمال في السجلات، و تدفع الضريبة بهذه المناسبة، و تطبق طريقة الدمغة بصورة واسعة في نطاق الرسوم<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> علي زغدود، المالية العامة ، مرجع سابق، ص 232 .

<sup>2</sup> أحمد زهير شامية، خالد شحاته الخطيب ، أسس المالية العامة، مرجع سابق، ص 194 .

<sup>3</sup> علي زغدود، المالية العامة ، مرجع سابق، ص ص 232-233 .

### ثانيا : أهداف التحصيل الضريبي

تلعب الضرائب دورا هاما في تزويد الخزينة العمومية للدولة التي تقوم بدورها بتزويد المرافق العمومية، و مختلف النفقات العامة، و تغطيتها و تحقيق توازن اجتماعي و اقتصادي، لذلك تهدف الدولة من وراء عملية التحصيل إلى <sup>1</sup> :

- ❖ خلق التوازن بين الإيرادات، و النفقات العامة ؛
- ❖ الحفاظ على الإقتصاد الوطني بفضل التمويل المتواصل لميزانية الدولة ؛
- ❖ فرض الضرائب من أعمال السلطة العامة، و بالتالي ضمان تحصيلها من المكلفين ؛
- ❖ تنظيم الدولة و تسيير مرافقها ؛
- ❖ منع التهرب الضريبي عن طريق فرض مختلف العقوبات على المتهربين .

### المطلب الرابع: أهمية تقويم و قياس الأداء الضريبي في عملية التحصيل الضريبي

حسب دراسة الباحث ( Muzainah Mansor ) من ماليزيا سنة 2012، وجد أن هناك إرتباطا وثيقا بين تقويم و قياس الأداء الضريبي وبين عملية التحصيل، حيث يرى أن لعملية تقويم و قياس الأداء الضريبي أهمية كبيرة في دعم عملية التحصيل، و ذلك من خلال تسيير الأداء الضريبي من قبل إدارة الضرائب، و ذلك باحترام و تنفيذ وظائف التسيير المتمثلة في التخطيط و التوجيه، و التنظيم، و الرقابة، و ذلك بالتخطيط لكيفية تنفيذ المهام الموكلة لإدارة الضرائب، و تحديد الأساليب و الطرق المناسبة لتنفيذها، و مراقبة ما ينتج عن هذا التنفيذ، أي تقييم و قياس الأداء الضريبي، بمقارنة الأداء المحقق مع الأداء المتوقع، و ذلك من خلال معياري الكفاءة و الفعالية، و ذلك بمقارنة حجم التحصيل المحقق مع ما هو متوقع، و بالتالي فالقيام بعملية التقويم و القياس للأداء الضريبي بشكل دوري و مستمر من قبل إدارة الضرائب يؤدي إلى دعم عملية التحصيل الضريبي و تحسينها، و زيادة حجم الإيرادات الضريبية.

و عملية التقويم و القياس تكون من خلال مؤشرات تحددها إدارة الضرائب حسب الأهمية لقياس أدائها، يمه للوقوف على مواطن القصور فيه، و تحديد أسبابها، و السبل المناسبة لمعالجة هذا القصور من أجل رفع التحصيل الضريبي، و حجم الإمتثال الضريبي، و كسب رضا المكلفين بالضريبة من خلال نشر الثقافة الضريبية، و إدخال التقنيات و البرامج الحديثة للتواصل مع المكلفين، و تسهيل عملية تحصيل الضرائب منهم، كذلك مراعاة المرونة في تشريعات النظام الضريبي، و التي يجب أن تراعي مصالح المكلفين بالتوازي مع الصالح العام للدولة، كذلك على الإدارة

<sup>1</sup> ناصر داداي عدون ، مرجع سابق، ص 265 .

الضريبية الرفع في جودة الخدمات المقدمة للمكلفين، و ذلك بتطوير المورد البشري العامل فيها عن طريق التكوين و التدريب، و تحسين الجانب السلوكي لهم أيضا، و تلقينهم كيفية التعامل مع المكلفين و المواطنين بصفة عامة لأن هذا من شأنه رفع الكفاءة، و الفاعلية للأداء الضريبي الذي ينعكس ايجابا على مستوى التحصيل الضريبي<sup>1</sup>.

كذلك حسب دراسة الباحثين ( Clinton Alley & Duncan Bently ) من لندن، سنة 2008، ووجد أن الحصيلة الضريبية هي من بين تلك المعايير التي تقيس بها الإدارة الضريبية أداءها، و تقيم من خلالها مدى نجاعة هذا، و بالتالي يجب على إدارة الضرائب أن لا تهمل عملية تقويم و قياس الأداء الضريبي، و أن تقوم به باستمرار، و بصفة دورية<sup>2</sup>.

من خلال ما سبق نلاحظ أن هناك علاقة مهمة بين التحصيل الضريبي، و بين قياس و تقويم الأداء في إدارة الضرائب، حيث أن هذه العملية تسمح لإدارة الضرائب بتقييم مدى تحقيقها للحصيلة الضريبية المخطط لتحقيقها، و تقييم مدى مساهمة موظفيها في تحقيق الأهداف الموضوعة مسبقا، و الوقوف على نقاط القوة في الأداء و محاولة التركيز عليها، و نقاط الضعف لمحاولة تقويمها و تعديلها للحصول على أداء أفضل مستقبلا .

<sup>1</sup> Muzainah Mansor, Ibidem, p 30 .

<sup>2</sup>Clinton Alley ,Duncan Bently, Ibidem, P 150 .

## خلاصة الفصل :

لقد تم التطرق في هذا الفصل إلى تعريف الأداء الضريبي، مؤشرات و كيفية قياسه، حيث أنه إذا كان مفهوم الكفاءة يتمثل في فعل الشيء بالطريقة الصحيحة، و مفهوم الفاعلية يعبر عن فعل الصحيح من الشيء، فإن مفهوم الفعالية أو الإنتاجية يعني التعامل مع فجوات التوقعات بغرض تقليصها إلى الحد المسموح به، و الذي يحقق أكبر قدر من المكاسب التي ما كانت تتحقق إلا من خلال تنفيذ الخطط الإستراتيجية، بأقل قدر ممكن من الخسائر، و لما كانت الفعالية في الأداء الضريبي تتحقق عند تنفيذ الخطط الإستراتيجية، و التكتيكية التي تتخذها إدارة الضرائب، و كذلك اتخاذ القرارات الفنية، و أهمها إبداء الرأي الفني المحايد في تصريحات المكلفين، و تقدير الضريبة بعدالة و موضوعية؛ ذلك في ظل فعالية التنظيم الدقيق للأداء الضريبي بتبسيط إجراءات العمل و توزيع المسؤوليات، و رفع كفاءة العاملين بمصلحة رائب، و زيادة قدراتهم العلمية و العملية، و ذلك بتقويم و قياس الأداء الضريبي، وذلك بمقارنة الأداء المحقق مع المخطط له الوقوف على العناصر التي تزيد من فعاليته، و أهمية هذا في عملية التحصيل، كما تعرضنا إلى تعرضنا إلى تعريف التحصيل الضريبي، و طرق تحصيل الضرائب من المكلفين، و أساليب تقدير المادة الخاضعة للضريبة، و أساليب تحديد الوعاء .

## تمهيد :

بعد دراستنا للجانب النظري في الفصلين السابقين، و تعريفنا لكل من الأداء الضريبي تقويمه و قياسه، و التحصيل الضريبي و تبيان العلاقة بينهما، رأينا أنه لعملية تقويم و قياس الأداء الضريبي أهمية كبيرة في دعم عملية التحصيل الضريبي، لذا إختارنا مديرية الضرائب لولاية بسكرة، و قمنا بدراستها كحالة تطبيقية من أجل دعم الدراسة النظرية المنجزة، و هذا بالإعتماد على دراسة كمية مبنية على مجموعة من المؤشرات الكمية التي يفترض أنها تؤثر في التحصيل الضريبي، و لإختبار صحة هذه الفرضيات اعتمدنا على الأسلوب الإحصائي المتمثل في الإنحدار المتعدد، و بواسطة مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS20، و طريقة STEPWISE REGRESSION نقوم بتحديد العلاقات بين متغيرات نموذج الدراسة ، و بين التحصيل الضريبي، و ذلك طبعاً بعد التعريف بمديرية الضرائب لولاية بسكرة المؤسسة محل الدراسة.

لهذا الغرض قمنا بتقسيم الفصل الثالث كما يلي :

**المبحث الأول : تقديم مديرية الضرائب لولاية بسكرة .**

**المبحث الثاني : بناء نموذج الدراسة .**

## المبحث الأول : تقديم عام لمديرية الضرائب لولاية بسكرة

في هذا المبحث سنحاول تقديم مديرية الضرائب لولاية بسكرة، من حيث النشأة، التعريف، و الهيكل التنظيمي، و المهام .

## المطلب الأول : نشأة و تعريف مديرية الضرائب لولاية بسكرة

## أولا : النشأة :

تأسست المديرية الولائية للضرائب، و من بينها مديرية الضرائب لولاية بسكرة بموجب المرسوم التنفيذي رقم 91-06 المؤرخ في 23 فيفري 1991 المتضمن تنظيم اختصاصات المصالح الخارجية للإدارة الجبائية المعدل و المتمم، و تضم هذه المديرية خمس (5) مديريات فرعية هي :

- المديرية الفرعية للعمليات الفرعية .
- المديرية الفرعية للعمليات الجبائية .
- المديرية الفرعية للتحصيل .
- المديرية الفرعية للمنازعات .
- المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.
- المديرية الفرعية للوسائل<sup>1</sup> .

## ثانيا : التعريف بمديرية الضرائب لولاية بسكرة :

تعتبر إدارة الضرائب من الهيئات العمومية التي لها طابع المرفق العام، تكسب شخصية معنوية و ذات مهام ووظائف سيادية متمثلة في العمل الجبائي، و هو تحديد الوعاء الضريبي و حساب الضريبة و تحصيلها و الرقابة على التصريحات وفق القوانين الجبائية السارية المفعول و هي؛ قانون الضرائب المباشرة، قانون الضرائب غير المباشرة، قانون الطابع، قانون التسجيل و قانون الرسم على حجم المعاملات، و قانون و قانون الإجراءات الجبائية<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية، رقم 364 ، مؤرخ في 18 ذي القعدة 1428 الموافق 28 نوفمبر، 2007 .

<sup>2</sup> قحموش سمية، دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة ورقلة، 2010، ص 92 .

### المطلب الثاني : مهام مديرية الضرائب لولاية بسكرة :

إن المديرية الولائية المتواجدة على مستوى الوطن لها أهداف مشتركة، و مهام مسطرة عليها من طرف  
المركزية، يجب القيام بها على أحسن وجه، ففيما يخص الأهداف الأساسية للمديرية فتتمثل في تحقيق  
السياسة المالية للبلاد، و تزويد ميزانية الدولة المحلية بالأموال، عن طريق تحصيل الضرائب، فحسب المادة 39 من  
القرار رقم 484 المؤرخ في ربيع الأول 1418 الموافق ل : 12 جوان 1998 المحدد الناطق الإقليمي لتنظيم  
اختصاصات المديرية الجهوية و الولائية للضرائب ، نجد أن مديرية الضرائب لولاية بسكرة تضم خمس مديريات  
فرعية كل واحدة منها تختص بمهام فرعية تختص بمهام معينة مسندة إليها .

### المطلب الثالث : المديرية الفرعية لمديرية الضرائب لولاية بسكرة<sup>1</sup>

تتكون مديرية الضرائب لولاية بسكرة من خمس مديريات فرعية، و كل مديرية فرعية تضم مكاتب و فيما  
يلي مهام كل مكتب لكل مديرية فرعية :

أولا : المديرية الفرعية للعمليات الجبائية : و تضم أربع مكاتب هي :

#### 1/ مكتب الجداول : من مهامه:

- ✓ المصادقة على الجداول التي تم تصنيفها من الضرائب و الرسوم عن طريق مركز الإعلام الآلي.
- ✓ إعداد نسخ ثانية من الإنذارات و تسليمها.
- ✓ تحضير العناصر الضرورية لإعداد الميزانيات الأولية للجماعات المحلية و إبلاغها .

#### 2/ مكتب الإحصائيات : من مهامه :

- ✓ جمع الحالات الإحصائية الدورية، و إرسالها إلى المديرية الجهوية للضرائب المختصة بتثبيتها .

#### 3/ مكتب التنظيم و التشطيط و العلاقات العامة : من مهامه :

- ✓ توزيع العمليات و المناشير و المذكرات الواردة للإدارة المركزية، و المديرية الجهوية المتعلقة بتطبيق التشريع و  
التنظيم الجبائين .

<sup>1</sup> قحמוש سمية، مرجع سابق، ص ص 92-95 .

- ✓ متابعة و مراقبة تنفيذ برنامج عمل المفتشيات و الوعاء فيما يخص الرقابة المعمقة للملفات الجبائية و الإحصاء الدوري للمكلفين بالضريبة و عمليات الرقابة الدورية .
- ✓ إستقبال الجمهور و إعلامه و توجيهه، و إعطاء المكلفين بالضريبة المعلومات الخاصة بالتشريع و التنظيم الجبائين، و إعلامهم بالتعديلات إن وجدت .

#### 4/ مكتب التسجيل و الطابع : من مهامه :

- ✓ أعمال مفتشيات التسجيل و الطابع، و تقديم الإقتراحات التي من شأنها تحسين مهام هذه المفتشيات .
- ✓ الإشراف على عمليات المراقبة المتعلقة بضريبة الطابع على العموم و بكل الإعلانات، اقتراح كل التدابير التي من شأنها أن تساهم في الإجراءات الخاصة بالتسجيل و الطابع .

ثانيا : المديرية الفرعية للتحصيل : تضم ثلاث مكاتب هي :

#### 1/ مكتب مراقبة التحصيل : من مهامه :

- ✓ بعة الوضعية الجبائية للمكلفين بالضريبة، و فحص وضعية الآخريين المتأخرين في دفع مستحقاتهم الجبائية، و اتخاذ الإجراءات اللازمة ضدهم و التدابير الإلزامية للتنمية السريعة لأقساط الضريبة غير المحصلة .
- ✓ مراقبة حالة تصفية محاصيل الخزينة و السجل الخاص بترحيل المبالغ .

#### 2/ مكتب مراقبة التسيير المالي للبلديات و المؤسسات العمومية و المحلية : من مهامه :

- ✓ مراقبة الميزانيات الأولية، و الإضافية، و التراخيص المتضمنة فتح الإعتماد المخصصة للبلديات و المؤسسات العمومية المحلية التي تتكفل بتسييرها ماليا قباضات الضرائب الموجودة في الولاية مثل : قباضة الضرائب العالية ، قباضة الضرائب بسكرة المحطة ، قباضة الضرائب سوق الفلاح و غيرها .
- ✓ مراقبة تنفيذ العمليات المقررة في ميزانيات تلك البلديات و المؤسسات العمومية .



3/ مكتب التصفية : و من مهامه :

✓ مراقبة عمليات التكفل بمستخلصات الأحكام القضائية و القرارات فيما يتعلق بالغرامات و العقوبات المالية .

✓ تلقي النتائج المتعلقة بالإحصائيات التي تعدها قباضات الضرائب، و تقوم بتجميعها ماديا و تضمن إرسالها إلى الإدارة المركزية .

ثالثا : المديرية الفرعية للمنازعات

تتكفل هذه المديرية بالمنازعات بين إدارة الضرائب و المكلفين بالضريبة، لأن القوانين الجبائية كلها تنص على أنه من بين حقوق المكلفين حق الطعن في الضرائب المفروضة عليهم، و هذه الطعون لا تقبل إلا بعد تقديم شكاية في إطار التظلم أمام المدير الولائي للفصل فيها، و هذا ما يسمى بالطعن الإداري .

و المكلف ليس لديه الحق بتقديم الطعن أمام العدالة إذا لم يقدمه أمام المدير الولائي أولا، و تتكون هذه المديرية من ثلاث مكاتب و هي : مكتب النزاعات القضائية و لجان الطعن، مكتب الشكايات، مكتب التبليغات و الأمر بالصرف .

رابعا : المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

و التي تهدف إلى محاربة الغش الجبائي و أنواع التحايل على إدارة الضرائب للتهرب من دفع الضريبة، و في هذا الصدد تم إنشاء المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، و التي تتلخص مهامها الأساسية في التحقيق في المحاسبة الجبائية و ضمان حسن تبادل المعلومات ذات الطابع الجبائي و البحث عن المادة الخاضعة للضريبة .

و تتكون هذه المديرية من ثلاث مكاتب هي :

1/ مكتب البحث عن المعلومات الجبائية : من مهامه :

✓ برمجة التدخلات التي ستجرى على وجه الخصوص داخل اللجان و الفرق المختصة، قصد البحث عن المادة الجبائية و السهر على إجراء هذه التدخلات في الآجال المحددة، و إرسال المعلومات المحصل عليها إلى المكتب المكلف بمصلحة مقارنة المعلومات .

2/ مكتب البطاقات و مصادر المعلومات : من مهامه :

- ✓ تلقي المعلومات التي يتحصل عليها المكتب و المصالح المكلفة بالبحث عن المادة الخاضعة للضريبة و تصنيفتها و توزيعها بين مفتشيات الضرائب المعنية لإستغلالها .

3/ مكتب التدقيقات أو المراجعات الجبائية : من مهامه :

- ✓ برمجة القضايا الخاضعة للمراجعة السنوية، و متابعة إنجاز البرامج في الآجال المحددة .
- ✓ متابعة و مراقبة عمل فرق المراجعة، و السهر على إجراء هذه الفرق و التدخلات لضمان إحترام التشريع و التنظيم المعمول به، و كذا حقوق المكلفين بالضريبة الذين خضعوا للمراجعة .
- ✓ المحافظة على مصالح الخزينة .
- ✓ السهر على تحصيل الضرائب، و الرسوم الناتجة عن عمليات المراجعة و الإرسال المنتظم لتقارير المراجعة إلى الإدارة المركزية .

خامسا : المديرية الفرعية للوسائل : و تضم أربع مكاتب تتمثل في :

1/ مكتب الموظفين و التكوين : من مهامه :

- ✓ تسيير المستخدمين و متابعة مساهم المهني .
- ✓ تنظيم لجان المستخدمين و إستدعائها للإجتماع، و تولي أمانتها .
- ✓ المساهمة في إعداد و إنجاز برامج تحسين المستوى و تحديد معارف الأعوان الذين يزاولون نشاطاتهم .

2/ مكتب عمليات الميزانية : يتكفل هذا المكتب بدفع الرواتب و أجور المستخدمين، و كذا تسديد نفقات

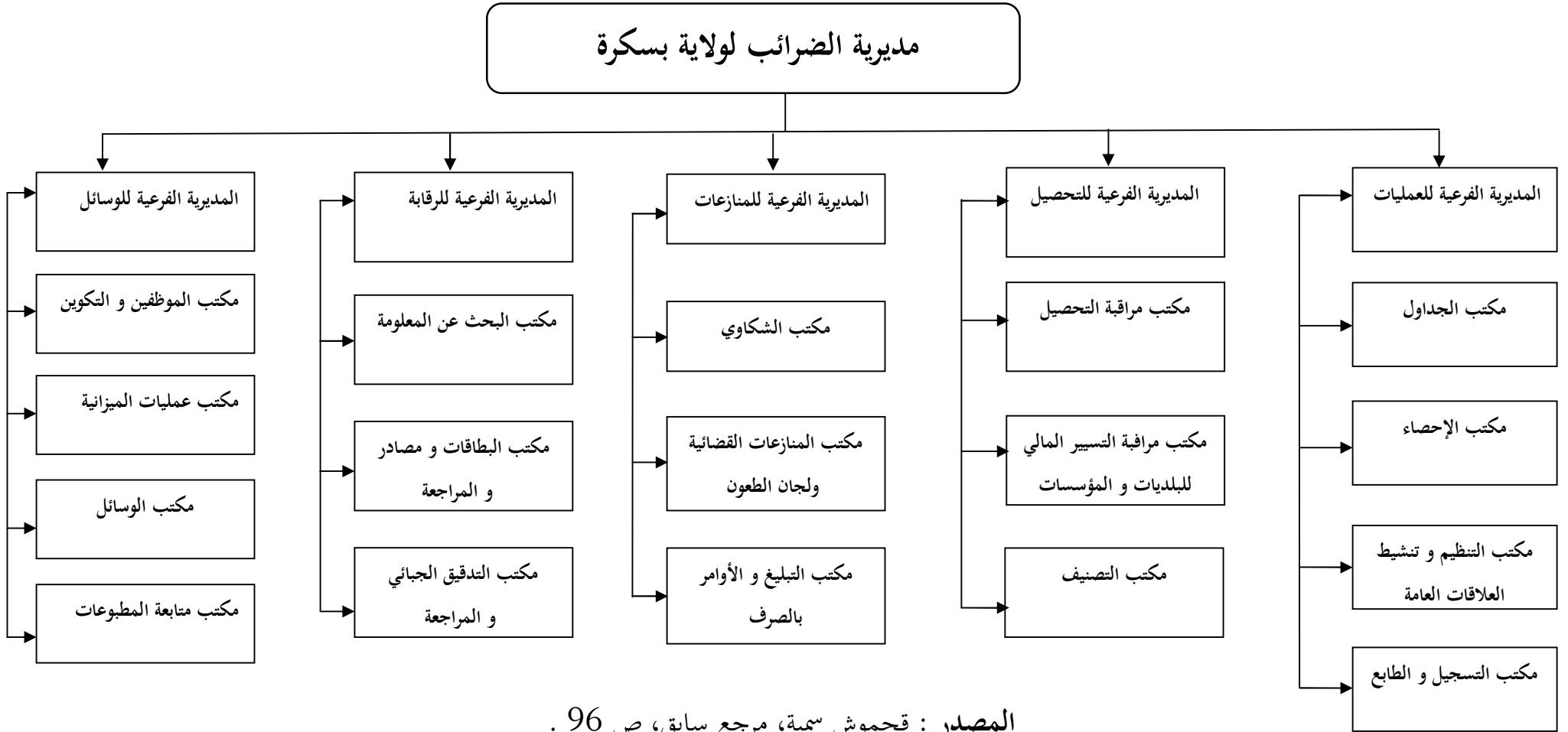
الإدارة ( الهاتف ، البنزين..... ) .

3/ مكتب الوسائل : يتكفل بجد العتاد و الوسائل ( شراء كل الوسائل التي تحتاجها إدارة الضرائب للولاية).

4/ مكتب متابعة المطبوعات : من مهامه :

- ✓ ضمان توزيع و تحويل المطبوعات إلى غاية التكفل من طرف المفتشيات و القباضات المعنية .
- ✓ تقديم الإقتراحات الخاصة بإلغاء، أو تعديل محتوى المطبوعات الجبائية إلى المديرية الجهوية للضرائب .

## الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية بسكرة



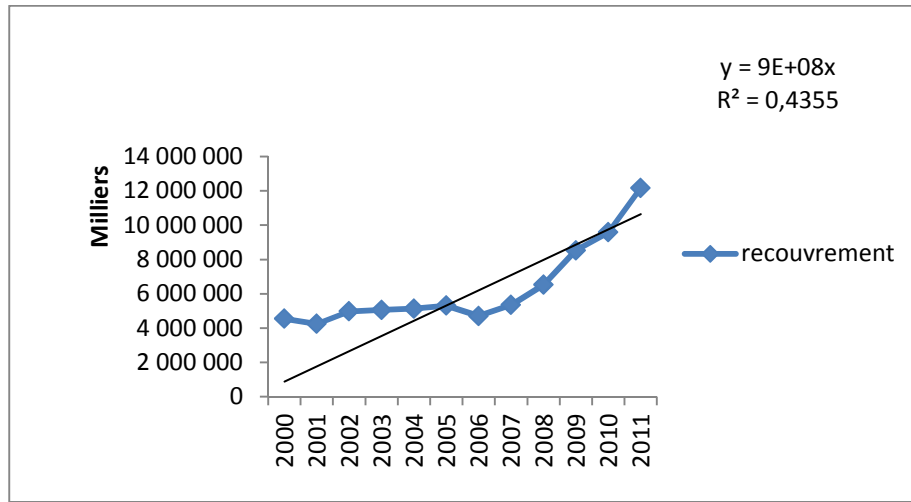
### المطلب الرابع : أهم الخصائص المالية لمديرية الضرائب لولاية بسكرة

سوف نحاول من خلال هذا المطلب تحليل أهم الخصائص المالية التي تميز مديرية الضرائب لولاية بسكرة، في الفترة الممتدة من 2000 إلى 2011 ، و إعطاء تحليل لتطور هذه الخصائص خلال هذه الفترة .

#### 1/ التحصيل الضريبي :

و يعبر عن الإيرادات الضريبية المحققة في مديرية الضرائب لولاية بسكرة في الفترة الممتدة من 2000 إلى 2011 كما هو موضح في الشكل رقم (2) :

الشكل (2): التحصيل الضريبي في الفترة الممتدة من 2000 - 2011



المصدر: تقارير مقدمة من طرف مديرية الضرائب لولاية بسكرة

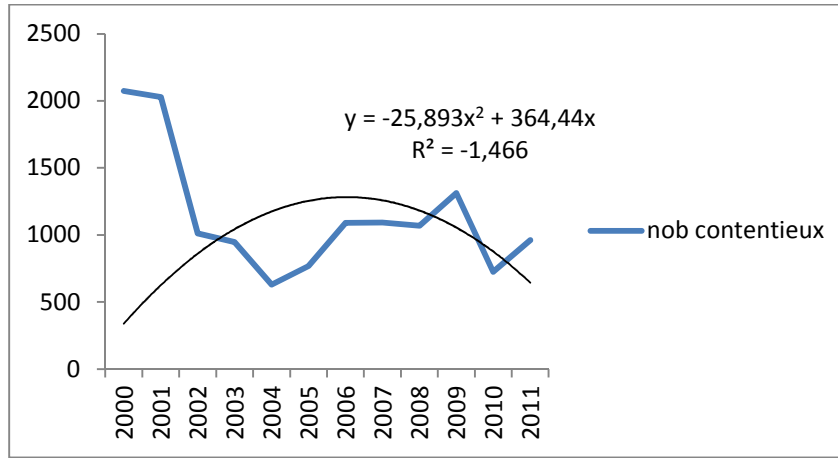
من خلال الشكل (2) نلاحظ أن قيمة التحصيل الضريبي في تطور مستمر خلال هذه الفترة، حيث بلغ متوسط التحصيل لهذه الفترة (6344732939) مليون دج، كما أن أقل قيمة للتحصيل الضريبي كانت في سنة 2001 ، أين بلغت (4000000) مليون دج، عندما كان التحصيل في مراحله الأولى، ثم ارتفعت قيمة التحصيل الضريبي تدريجيا في السنوات الأخيرة حتى بلغت أعلى قيمة لها في سنة 2011 حيث بلغت (12000000) مليون دج ، و هذا راجع إلى العديد من العوامل أهمها؛ إرتفاع الأوعية الضريبية بسبب تطور النمو الإقتصادي خلال هذه الفترة، و كذلك تحسن الكفاءة للإدارة الضريبية، حيث أن الدولة خلال هذه الفترة أولتها أهمية؛ من حيث تحسين مستوى العمال، و توسيع الهياكل القاعدية للإدارة، و استغلال الموارد البشرية و المالية لرفع قيمة التحصيل الضريبي لأقصى حد

ممكن، و الملاحظ أن متوسط التحصيل لولاية بسكرة جيد مقارنة مع باقي ولايات الوطن، حيث أن ولاية بسكرة تحتل المركز الثامن على مستوى الجزائر، من حيث حجم التحصيل الضريبي .

## 2/ عدد المنازعات الجبائية :

حيث تكون هذه الأخيرة نتيجة قصور في الأداء الضريبي، ما ينتج عنه عدم رضا المكلف، و بالتالي نشوء نزاع بينه و بين الإدارة الضريبية، التي تتمتع بسلطات، و صلاحيات واسعة، و امتيازات كبيرة، في مواجهة المكلف، الذي يبقى الطرف الأضعف في العلاقات الضريبية، و ليس له سوى الإعتراض كوسيلة للدفاع، كما تعد هذه الأخيرة، المراجعة الأصلية الوحيدة بيده، إضافة إلى كون المكلف بالضريبة يجهل عن قصد، أو عن غيره حقوقه و واجباته الضريبية، الأمر الذي يدفعه عن حق أو من دونه إلى إثارة الخلافات الضريبية في وجه الإدارة الضريبية، و يكون موضوع هذه المنازعات؛ إما الوعاء الضريبي، و إما سوء ربط الضريبة المفروضة عليه، أو لأسباب أخرى .

الشكل (3): عدد المنازعات الجبائية في الفترة الممتدة من 2000 – 2011



المصدر: تقارير مقدمة من طرف مديرية الضرائب لولاية بسكرة

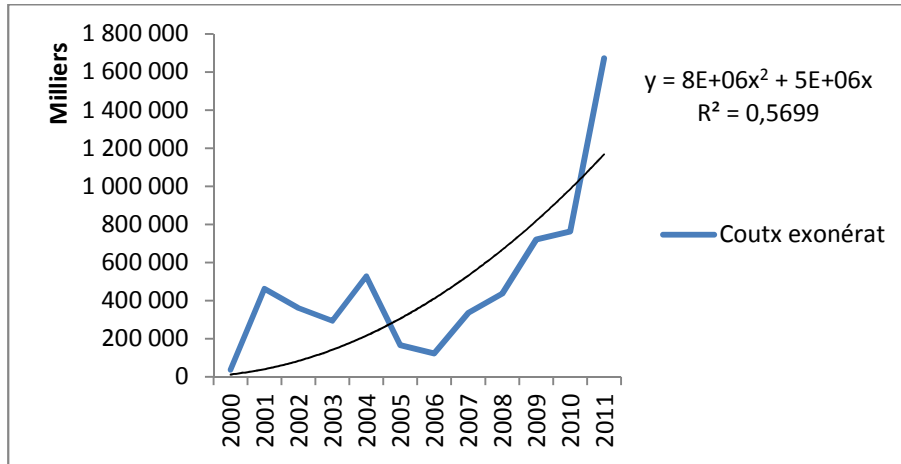
من خلال الشكل(3)، نلاحظ أن، عدد المنازعات الجبائية بلغ حده الأقصى في سنة 2000 حيث بلغ 2000 منازعة قضائية، و قد كان متوسط عدد المنازعات الجبائية 1142 منازعة، و هذا بسبب حدوث أخطاء في الأداء إما تتعلق بربط الضريبة المفروضة على المكلف، أو سوء تقدير الوعاء الخاضع للضريبة، و في هذه المرحلة يرجع زيادة عدد المنازعات الجبائية إلى عدم اهتمام الإدارة الضريبية بكسب رضا المكلف، و عدم السعي إلى ترقية تقديم الخدمات للمكلفين، و عدم تحسين العلاقة معهم لإيجاد طرق مثلى للتفاهم معهم دون اللجوء إلى المنازعات الجبائية، كما :حظ أنها بدأت في الإنخفاض حتى بلغت القيمة الدنيا لها في سنة 2004 حيث بلغت 600 منازعة جبائية و

هذا دليل على إدراك الإدارة الضريبية أهمية كسب رضا المكلفين، و تحسين العلاقة معهم و خلق قنوات اتصال فعالة لتقريب الإدارة الضريبية منهم أكثر فأكثر، و تغيير الثقافة الزبونية، و أنها واجب وطني، وليس عبئا ماليا يقومون بدفعه و هم مكروهون، و يحسون أحيانا بالظلم من طرف الإدارة الضريبية لأنها تفرض عليهم ضرائب تفوق المبلغ المستحق عليهم أحيانا، حيث أن مديرية الضرائب لولاية بسكرة، تضمن ممارسة السلطة السلمية على مراكز الضرائب، و المراكز الجوارية للضرائب، و تقوم في مجال المنازعات، بدراسة العرائض، و تنظيم أشغال لجان الطعن، و تتابع المنازعات، و تمسك الملفات المرتبطة بها بصفة منتظمة، و لكن قلما تكون الغلبة فيها للمكلف لأنه دائما الطرف الأضعف .

### 3/ تكاليف الإعفاءات المقدمة من طرف الإدارة الضريبية :

تتمثل في مجموع الإعفاءات التي تقدمها الإدارة الضريبية، لتشجيع الإستثمار في ولاية بسكرة، و بالتالي خلق أوعية ضريبية مستقبلية من شأنها دعم الأداء الضريبي.

الشكل رقم (4): تكاليف الإعفاءات المقدمة في الفترة الممتدة من 2000 - 2011



المصدر: تقارير مقدمة من طرف مديرية الضرائب لولاية بسكرة

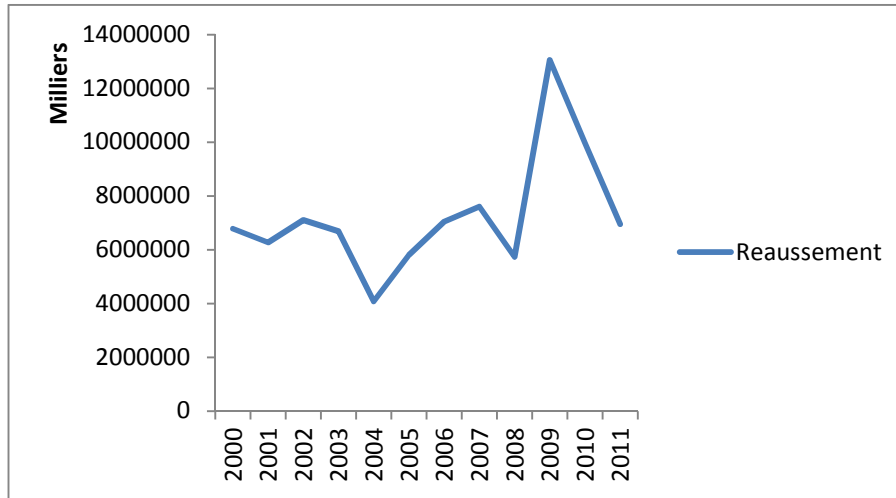
من خلال الشكل (4) نلاحظ تكاليف الإعفاءات في المجال من 2000 إلى 2006 منخفضة مقارنة بالسنوات الأخيرة، حيث بلغت أقل قيمة لها في سنة 2006 حيث بلغت 3556235 مليون دج، أما متوسط الإعفاءات المقدمة بلغ 491316704 دج، مما يعني أن الدولة لم تدعم بقوة، منح إعفاءات للشباب من أجل تشجيع الإستثمارات، أما في السنوات الأخيرة أي ابتداء من سنة 2007 ، نلاحظ ارتفاع تدريجي لقيمة تكاليف الإعفاءات، و هذا لإدراك الإدارة الضريبية بضرورة تشجيع الإستثمار ، وكذلك بسبب سياسة الدولة في منح الإعفاءات لتشجيع الشباب على العمل، و تأسيس مشاريع مصغرة حسب تكوينهم المهني أو شهاداتهم الجامعية، و ذلك بتقديم مساعدات

مالية عن طريق مؤسسات مثل: ANDI و ANSEJ، حيث قامت بإعفاء هؤلاء المستفيدين من هذا الدعم المالي، من دفع الضرائب لمدة معينة، و بمجرد انتهاء مدة الإعفاء يصبحون مكلفين عاديين يدفعون ما عليهم من ضرائب مستحقة بشكل عادي .

#### 4/ الإغفال عن رقم الأعمال المصرح به من المكلفين :

يمثل الفرق بين رقم الأعمال المصرح به من المكلفين، و رقم الأعمال الحقيقي، أي يمثل الوعاء الضريبي المتهرب منه من قبل المكلفين، حيث أن المديرية الفرعية للرقابة الجبائية هي المكلفة بكشف هذا الفرق بواسطة عمليات التحقيق المحاسبي، الذي يعنى بعمليات التحقيق في حالة الشك في أرقام الأعمال المصرح بها من قبل المكلفين، و بالتالي كشف حالات التهرب الضريبي، و بالتالي يجب تكثيف التحقيق المحاسبي، حيث تمنح مراجعة المحاسبة بعين المكان، المتعلقة بمؤسسة جبائية ما، و مراقبة انتظام التصريحات المكتتبه، الوقت الكافي لإدارة الضرائب للقيام بالرقابة .

#### الشكل رقم (5): الإغفال عن رقم الأعمال المصرح به من المكلفين



#### المصدر: تقارير مقدمة من طرف مديرية الضرائب لولاية بسكرة

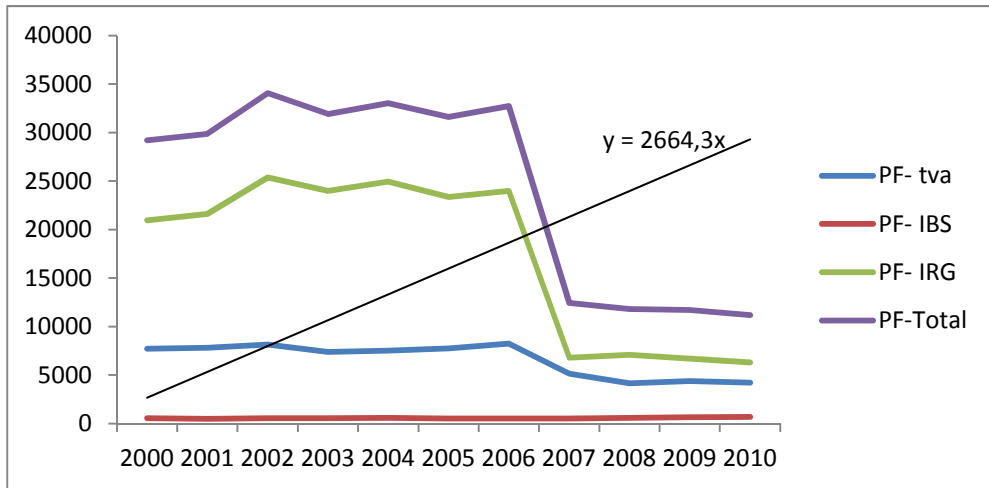
من خلال الشكل (5) نلاحظ أن أقل قيمة لرقم الأعمال المغفل كانت في سنة 2004 حيث بلغت 4000000 مليون دج، مما يدل على قلة التهرب الضريبي في هذه الفترة، و بلغت أقصى قيمة له في سنة 2009 حيث بلغت 13000000 مليون دج، مما يدل على ارتفاع التهرب الضريبي من طرف المكلفين، و هذا بسبب عدم نشر الثقافة الضريبية بين أفراد المجتمع، و عدم وجود قنوات إتصال فعالة بين المكلفين و إدارة الضرائب، و نلاحظ في

السنوات الأخيرة بعد هذه السنة انخفاض قيمة رقم الأعمال المغفل، و بالتالي انخفاض التهرب الضريبي، و هذا لجهود الإدارة الضريبية في التخفيف من التهرب الضريبي بمحاولة نشر الثقافة الضريبية، و التخاطب مع المكلفين من خلال قنوات اتصال مفتوحة معهم، و فرض عقوبات مالية على المتهربين، و تكثيف المراقبة الجبائية على المكلفين، و التحقيق المحاسبي بصفة خاصة القدر على الكشف عن أرقام الأعمال المتهرب منها من طرف المكلفين .

#### 5/ عدد المكلفين الإجمالي :

يمثل عدد المكلفين الخاضعين لمختلف أنواع الضرائب، الذين لديهم أنشطة تجارية، أو صناعية، أو خدمية، أي لديهم ملفات جبائية متابعة من قبل إدارة الضرائب .

#### الشكل رقم (6): عدد المكلفين الإجمالي في الفترة الممتدة من 2000 – 2011



#### المصدر: تقارير مقدمة من طرف مديرية الضرائب لولاية بسكرة

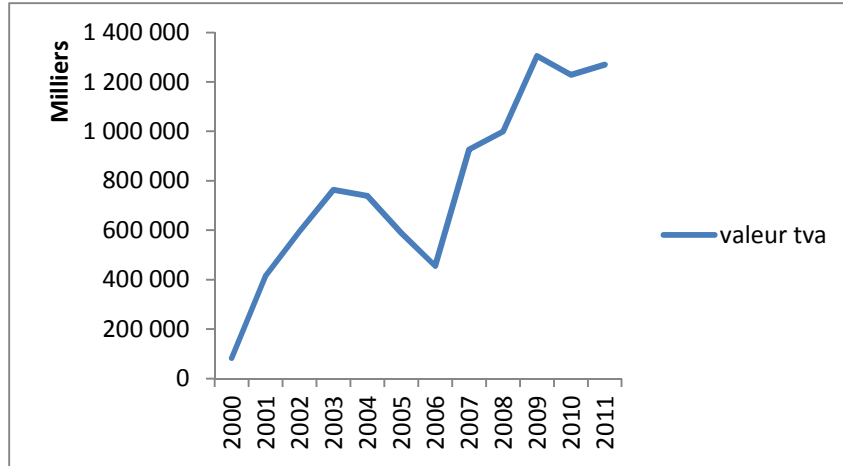
من خلال الشكل (6) نلاحظ أن عدد المكلفين منخفض نوعا ما، حيث قدر متوسط عدد المكلفين ب: 23634 مكلف بالضريبة، و قد بلغ حده الأعلى في سنة 2002 حيث بلغ 34036 مكلف، أما في السنوات نلاحظ انخفاض عدد المكلفين الإجمالي حتى بلغ حده الأدنى في سنة 2010 حيث بلغ 11184 مكلف، كما نلاحظ أن الفئة الأكبر في عدد المكلفين هم الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي IRG ، التي أغلبها من الموظفين أي IRGS أي أن الموظف هو الذي يتحمل العبء الضريبي مقارنة بفئة المستثمرين و التجار، أي أن سبب انخفاض عدد المكلفين الإجمالي لا يرجع إلى المكلفين الخاضعين للضريبة الرسم على القيمة المضافة TVA أو الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات IBS ، بل يرجع إلى انخفاض عدد المكلفين الخاضعين إلى الضريبة على الدخل الإجمالي IRG .



6/ قيمة التحصيل الضريبي من الضريبة TVA :

تمثل قيمة التحصيل الضريبي من ضريبة الرسم على القيمة المضافة و هي موضحة في الشكل التالي :

الشكل رقم (7): قيمة التحصيل من الضريبة TVA في الفترة الممتدة من 2000 - 2011



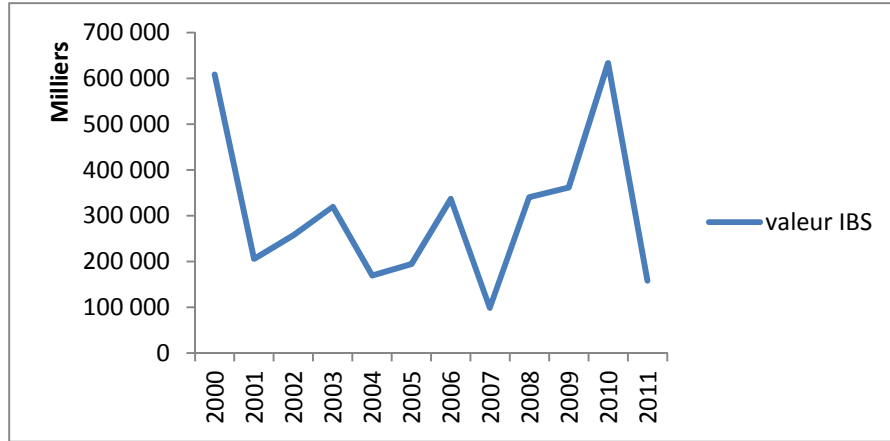
المصدر: تقارير مقدمة من طرف مديرية الضرائب لولاية بسكرة

من خلال الشكل (7) نلاحظ أن أقل قيمة للتحصيل من ضريبة الرسم على القيمة المضافة كانت في سنة 2000 حيث بلغت 30000 مليون دج، و هذا لإنخفاض الأرباح المحققة من المشروعات، كذلك الإعفاءات من الرسم على القيمة المضافة لحركة الإستيراد و التصدير، و البيع بالإعفاء كل هذا أدى إلى انخفاض قيمتها، أما في السنوات الأخيرة نلاحظ أن قيمتها ارتفعت حتى بلغت أقصى قيمة لها في سنة 2009 حتى بلغت 1300000 مليون دج ، و هذا لأن الدولة قررت خفض الإعفاءات الممنوحة من طرفها فيما يخص هذا النوع من الرسم .

7/ قيمة التحصيل الضريبي من الضريبة IBS :

تتمثل في قيمة التحصيل الضريبي من الضرائب على أرباح الشركات، كما هي موضحة في الشكل التالي :

الشكل رقم (8): قيمة التحصيل من الضريبة IBS في الفترة الممتدة من 2000 - 2011



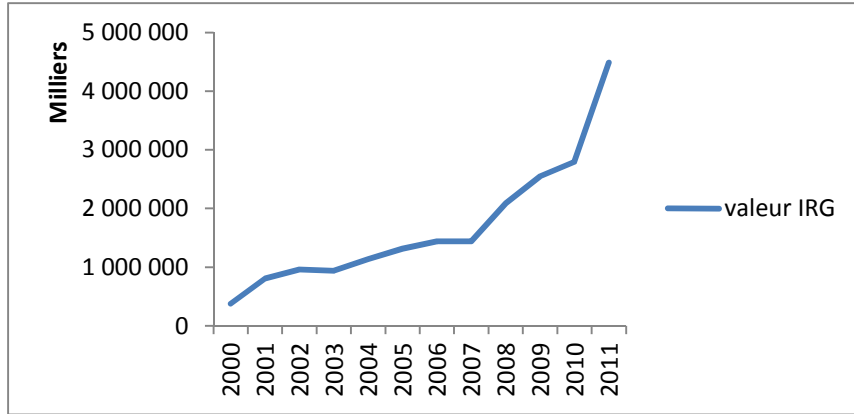
المصدر: تقارير مقدمة من طرف مديرية الضرائب لولاية بسكرة

من خلال الشكل (8) نلاحظ أن قيمة هذه الضريبة بلغت حدها الأدنى في سنة 2007، حيث بلغت 100000 مليون دج، و بلغ المتوسط 306768582 دج، و هذا بسبب الإعفاءات التي منحتها الدولة لعدد من أنواع المؤسسات المختلفة للدفع بعجلة التنمية الإقتصادية، و أقصى قيمة لها كانت في سنة 2010، حيث بلغت 610000 مليون دج، و هذا بسبب التغير المستمر في التشريع الجبائي ففي هذه السنة تقرر تمديد مهلة تقديم تصاريح الربح الحقيقي لسنة 2009 بالنسبة للمؤسسات الفردية، و شركات الأشخاص بموجب القرار 391/1 من قانون المالية، أيضا تقرر تمديد مهلة تقديم تصاريح الضريبة على أرباح الشركات عن الأعمال لسنة 2009، بموجب القرار 576/1 من قانون المالية، و تخفيض الغرامات مما شجع الشركات على التصريح بمدخولاتها، و بالتالي رفع قيمة الضرائب على أرباح الشركات في هذه السنة .

#### 8/ قيمة التحصيل الضريبي من الضريبة IRG :

تتمثل في قيمة التحصيل الضريبي من الضريبة على الدخل الإجمالي كما هي موضحة في الشكل التالي :

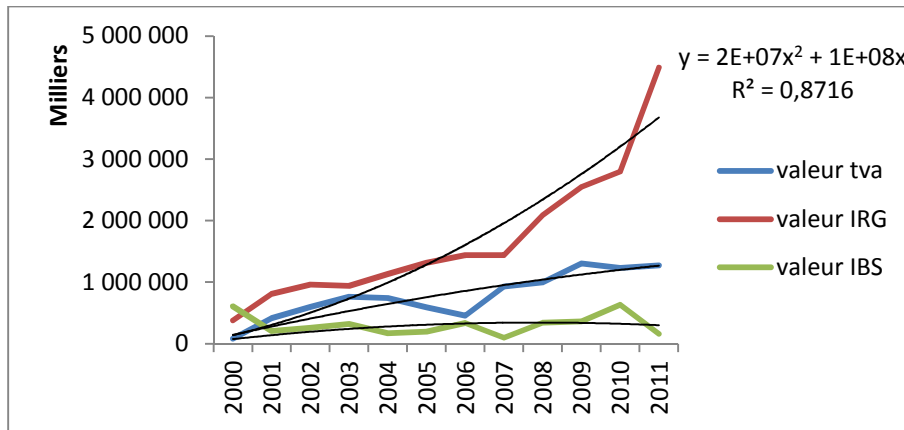
الشكل(9): قيمة التحصيل من الضريبة IRG في الفترة الممتدة من 2000 – 2011



المصدر: تقارير مقدمة من طرف مديرية الضرائب لولاية بسكرة

من خلال الشكل (9) نلاحظ أن قيمة الضريبة على الدخل الإجمالي في ارتفاع مستمر، حيث نلاحظ أن أدنى قيمة لها كانت في سنة 2000 حيث بلغت 300000 مليون دج، و بلغ المتوسط 1694150436 دج، و بعدها نلاحظ أنها في زيادة مستمرة، حيث بلغت حدها الأقصى في سنة 2011، حيث بلغت 4500000 مليون دج، و هذا الإرتفاع مصدره الضرائب على المرتبات و الأجور و المنح، و الربوع العمرية أي IRGS، مما يعني أن قطاع الوظيف العمومي هو من يتحمل العبئ الضريبي، ذلك لأن المصدر الجبائي الرئيسي في الإقتصاد الوطني هو الجباية البترولية .

الشكل (10): مقارنة بين قيمة التحصيل الضريبي لكل من TVA,IRG,IBS



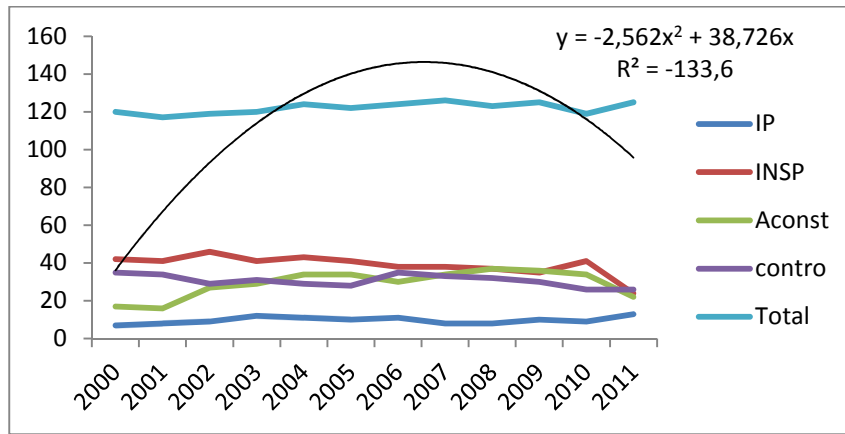
المصدر: تقارير مقدمة من طرف مديرية الضرائب لولاية بسكرة

من خلال الشكل (10) نلاحظ أن الضريبة على الدخل الإجمالي **IRG**، هي صاحبة التأثير الأكبر على قيمة التحصيل الضريبي، ثم تأتي ضريبة الرسم على القيمة المضافة **TVA**، ثم تأتي الضريبة على أرباح الشركات **IBS**، وهذا راجع لنقص الأنشطة الإنتاجية و الصناعية .

#### 9/ عدد العمال الإجمالي :

يمثل عدد الموظفين الإجمالي في مديرية الضرائب لولاية بسكرة، و الذي يتكون من عدة رتب ؛ مراقبون، مفتشون، مفتشون رئيسيون، أعوان معاينة كما هو موضح في الشكل التالي :

الشكل (11): عدد العمال الإجمالي في الفترة الممتدة من 2000 – 2011



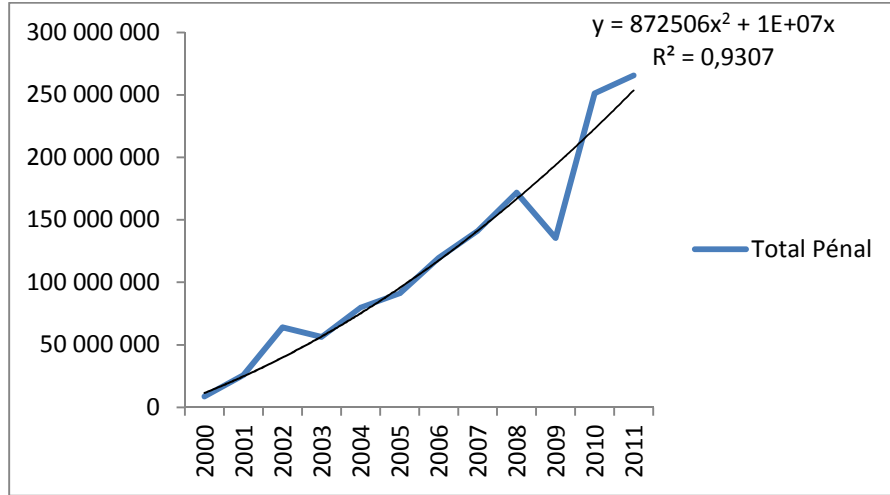
#### المصدر : تقارير مقدمة من طرف مديرية الضرائب لولاية بسكرة

من خلال الشكل (11) نلاحظ أن عدد العمال قليل مقارنة بالعمل الموجود في إدارة الضرائب، حيث بلغ عدد العمال حده الأدنى في سنة 2002 (117) عامل وهو عدد قليل جدا، و هذا بسبب تقاعد عدد من العمال و عدم تعويضهم بآخرين، في حين نلاحظ أن أقصى حد بلغه عدد العمال كان في سنة 2007، حيث بلغ (129) عامل و هو أيضا عدد قليل مقارنة بالعدد المفروض أن يكون في مديرية الضرائب، و هذا ما يثير سلبا على الأداء الضريبي، من كفاءته و فعاليته، و نقص عدد العمال راجع إلى عدم فتح مناصب شغل في قطاع المالية، و إن فتحت تكون بعدد قليل، و عدم الإهتمام بالمستوى التشغيلي من طرف إدارة الضرائب للولاية، و هذا ما يفسر أن أغلبية العمال هم مفتشون و مراقبون، و أعوان معاينة، و عدم وجود عمال ذوي رتب أعلى، مما يدل على نقص الإطارات في مديرية الضرائب لولاية بسكرة، و عدم اهتمامها بتكوين إطارات في المورد البشري التي من شأنها الرفع من مستوى الكفاءة و الفعالية لعمل هذه المؤسسة العمومية .

10 / العقوبات المفروضة على المكلفين :

تتمثل في العقوبات المفروضة على المكلفين إما في حالة التهرب الضريبي، أو نتيجة التأخير في دفع الضريبة المستحقة كما هو موضح في الشكل التالي :

الشكل رقم (12): العقوبات المفروضة على المكلفين في الفترة الممتدة من 2000 – 2011



المصدر: تقارير مقدمة من طرف مديرية الضرائب لولاية بسكرة

من خلال الشكل (12) نلاحظ أن أقل قيمة للعقوبات المفروضة على المكلفين كانت في سنة 2000، حيث بلغت (10000) مليون دج. و نلاحظ أنها في ارتفاع مستمر بعد هذه السنة حتى بلغت الحد الأقصى لها في سنة 2011، حيث بلغت (260000) مليون دج، و هذا يعكس سياسة الدولة في سن العقوبات الصارمة و رفعها في حال عدم إحترام المكلفين للقوانين الجبائية، كالتأخر في دفع الضريبة في موعدها المحدد، و التهرب الضريبي، و فرض غرامات مالية على المتهربين ضريبيا للتقليل من هذه الظاهرة المتفشية مؤخرا .

المبحث الثاني : بناء نموذج الدراسة

في نموذج الدراسة التطبيقية حاولنا اقتراح مؤشرات لقياس الأداء الضريبي لرؤية مدى تأثيرها على التحصيل الضريبي، حيث ركزنا على مؤشرات كمية و ليست نوعية، أي نلاحظ الأثر الكمي لهذه المؤشرات على حجم التحصيل و محاولة تحديد ما إذا كان هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بينها و بين التحصيل الضريبي، و هذا باستخدام الأساليب الإحصائية كالإنحدار الخطي المتعدد، و بالإعتماد على مخرجات البرنامج SPSS 20 و تحليل نتائجها و اختبار صحة فرضيات الدراسة .

### المطلب الأول : وصف نموذج الدراسة

في هذه الدراسة التطبيقية في النموذج المتكون من متغيرات مستقلة و متغير تابع كالاتي :

المتغيرات المستقلة : تتمثل في المؤشرات الكمية المقترحة التي يحتمل أن تؤثر على حجم التحصيل الضريبي و هي كالاتي :

#### 1/ عدد العمال الإجمالي :

يتمثل هذا المؤشر في عدد الموظفين الذين يعملون في مديرية الضرائب لولاية بسكرة، الذي يضم مجموعة من الرتب، المتمثلة في، أعوان المعاينة، مفتشون، مفتشون رئيسيون، مراقبون لرؤية ما إذا كان عدد العمال يؤثر في عملية التحصيل الضريبي، و رمزه في النموذج هو T\_emp.

#### 2/ عدد المنازعات الجبائية :

مد بها عدد المنازعات الجبائية بين المكلفين بالضريبة و بين مديرية الضرائب لولاية بسكرة و هي تخص احتجاجات المكلفين إما بشأن تقدير الوعاء الضريبي، و إما بشأن ربط أو حساب الضرائب المفروضة عليهم، أو أسباب أخرى، و رمزها في النموذج هو n\_cont.

#### 3/ نوع الضريبة :

و يشمل هذا المؤشر قيمة التحصيل الضريبي من TVA IBS IRG لرؤية هل أن نوع الضريبة يؤثر على التحصيل الضريبي في مديرية الضرائب لولاية بسكرة، و رمزها في النموذج هو على الترتيب : V\_TVA, V\_IBS, V\_IRG .

#### 4/ تكاليف الإعفاءات :

و تتمثل في الإعفاءات التي تقدمها مديرية الضرائب لولاية بسكرة للوكالة الوطنية لدعم و تشغيل الشباب ENSEJ ، و الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر ANDI ، و اختبار ما إذا كان حقا لديها تأثير على التحصيل الضريبي، و رمزها في النموذج هو C\_exon .

5/ الإغفال عن رقم الأعمال المصرح به من المكلفين :

و يتمثل في الفرق بين رقم الأعمال المصرح به من طرف المكلفين، و رقم الأعمال الحقيقي المحقق في الواقع، لنرى إن كان له تأثير على عملية التحصيل الضريبي، و رمزه في النموذج هو Reaus .

6/ العقوبات المفروضة على المكلفين :

تتمثل في حجم العقوبات التي تفرضها مديرية الضرائب على الوعاء الضريبي المغفل أي غير المصرح به، و المتهرب منه من قبل المكلف، و معرفة إن كان له تأثير على عملية التحصيل الضريبي، و رمزه في النموذج هو T\_Pénal .

7/ عدد المكلفين الإجمالي :

يتمثل هذا المؤشر في عدد المكلفين الخاضعين لأنواع الضرائب الثلاثة المتمثلة في : TVA IBS IRG ، و رمزه في النموذج هو PF\_total .

المتغير التابع :

و يتمثل في التحصيل الضريبي المحقق في الفترة بين 2000- 2011 ، و رمزه في النموذج هو RE حيث يتم اختبار العلاقة بين المتغيرات المستقلة و المتغير التابع أي اختبار صحة فرضيات الدراسة من خلال دالة الانحدار التالية :

$$RE = B+B1V\_IBS + B2V\_IRG + B3V\_TVA+B3C\_exo + B4T\_emp + B5T\_Pénal + B6n\_cont + B7PF\_Total + B8Reauss + E.$$

حيث أن :

**RE** : تمثل التحصيل الضريبي

**B**: تمثل ميل معادلة الانحدار .

**e** : تعبر عن الخطأ العشوائي .

**B1.....B8** : تعبر عن معاملات المتغيرات المستقلة في دالة الانحدار الخطي المتعدد .

متغيرات نموذج الدراسة بما فيها المستقلة و التابعة موضحة في الجدول رقم (2) .

الجدول رقم (2) : وصف نموذج الدراسة		
	Mean	Std. Deviation
RE	6344732939.00	2460270521.704
PF-Total	23633.58	10147.569
V_ tva	780780545.42	379532460.899
V_ IRG	1694150436.197500	1132528288.8888109
V_ IBS	306768582.33	168638333.041
N_ cont	1142.58	462.916
C_ exon	491316703.92	431969663.435
Reaus	7253981057.92	2280471064.667
T_Pénal	117564152.00	81246264.837
T_ emp	122.00	2.923
المصدر : مخرجات البرنامج الإحصائي spss		

من خلال الجدول (2) نلاحظ ما يلي :

- بالنسبة للتحصيل الضريبي RE بلغ متوسطه 6344732939.00 مليون دج، أما إنحرافه المعياري بلغ 2460270521 مليون دج .
- بالنسبة لعدد المكلفين الإجمالي PF-Total بلغ متوسطه الحسابي 23633 مكلف، أما إنحرافه المعياري بلغ 10147 مكلف .



بالنسبة لقيمة التحصيل الضريبي من ضريبة الرسم على القيمة المضافة  $V\_tva$  بلغ متوسطها الحسابي 780780545.42 مليون دج .

- بالنسبة لقيمة التحصيل الضريبي من الضريبة على الدخل الإجمالي  $V\_IRG$  بلغ متوسطها الحسابي 1694150436 مليون دج، أما إنحرافها المعياري بلغ 1132528288 مليون دج .
- بالنسبة لقيمة التحصيل الضريبي من الضريبة على أرباح الشركات  $V\_IBS$  بلغ متوسطها الحسابي 306768582 مليون دج، أما إنحرافها المعياري بلغ 168638333 مليون دج .
- بالنسبة لعدد المنازعات الجبائية  $N\_cont$  بلغ متوسطها الحسابي 1142 منازعة، أما إنحرافها المعياري بلغ 462 منازعة .
- بالنسبة لتكاليف الإعفاءات الجبائية  $C\_exon$  بلغ متوسطها الحسابي 491316703 مليون دج، إنحرافها المعياري بلغ 431969663 مليون دج .
- بالنسبة للإغفال عن رقم الأعمال المصرح به من المكلفين  $Reaus$  بلغ متوسطه الحسابي 7253981057 مليون دج، أما إنحرافه المعياري بلغ 2280471064 مليون دج .
- بالنسبة للعقوبات المفروضة على المكلفين  $T\_Pénal$  بلغ متوسطها الحسابي 117564152 مليون دج، أما إنحرافها المعياري بلغ 81246264 مليون دج .
- بالنسبة لعدد العمال الإجمالي  $T\_emp$  بلغ متوسطه الحسابي 122 عامل، أما إنحرافه المعياري بلغ 2.923 أي بالتقريب 3 عمال .

المطلب الثاني : تحليل نتائج الارتباط و الإنحدار بين متغيرات نموذج الدراسة

من خلال الجدول رقم (3) يتم التعرض لنتائج تحليل الارتباط و الإنحدار لكل متغير من المتغيرات المستقلة، باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS20 فتكون معادلة الإنحدار الخطي المتعدد لهذا النموذج كما يلي :

$$RE = 2002770788 + 1.480 V\_IRG + 2.972 V\_IBS + 1.877 C\_exo$$

من خلال هذه المعادلة يتضح لنا أن هناك متغيرات داخلية، و أخرى خارجة مما يعني أن هناك متغيرات لها علاقة دلالة إحصائية مع التحصيل الضريبي، و متغيرات مهملة في النموذج أي ليس لها علاقة ذات دلالة إحصائية مع التحصيل الضريبي و بالتالي نجد :

### 1/ المتغيرات الداخلة في نموذج الدراسة :

من خلال الجدول (4) الذي يبين معاملات دالة الإنحدار لمؤشرات المتغيرات المستقلة يتضح لنا ما يلي :

على ضوء مخرجات البرنامج الإحصائي نلاحظ أن مؤشر المتغير المستقل V\_ IBS هو صاحب أكبر تأثير في المتغير التابع المتمثل في التحصيل الضريبي، حيث بلغت قيمة (B) ( 2.972 ) عند مستوى دلالة معنوية ( 0.005 ) ، أقل من ( 0.05 ) مستوى المعنوية، يليه المتغير المستقل C\_ exo أي تكاليف الإعفاءات، حيث بلغت قيمة (B) ( 1.877 ) عند مستوى دلالة معنوية ( 0.005 ) ، أقل من ( 0.05 ) مستوى المعنوية، يليه المتغير المستقل V\_ IRG حيث بلغت قيمة (B) ( 1.480 ) عند مستوى دلالة معنوية ( 0.005 ) أقل من ( 0.05 ) مستوى المعنوية، أي أن هذه المتغيرات كانت عند مستوى المعنوية المقبول و هو أقل من أو يساوي 5% .

و منه نستنتج مايلي :

- ✓ توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين قيمة التحصيل الضريبي من الضريبة على الدخل الإجمالي، و التحصيل الضريبي ، أي أن نوع الضريبة يؤثر على التحصيل الضريبي .
- ✓ توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تكاليف الإعفاءات، و التحصيل الضريبي .
- ✓ توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين قيمة التحصيل الضريبي من الضريبة على أرباح الشركات، و التحصيل الضريبي .

و منه من خلال الجدول رقم (3) يمكن كتابة معادلة الإنحدار مرتبة حسب درجة تأثير كل متغير مستقل من المتغيرات الداخلة في نموذج الدراسة على المتغير التابع المتمثل في التحصيل الضريبي كالتالي :

$$RE = 2002770788 + 2.972 V\_IBS + 1.877 C\_exo + 1.480 V\_IRG$$

من خلال هذه المعادلة يمكن أن نستخلص أنه كلما زاد المتغير المستقل V\_ IBS أي قيمة التحصيل من ضريبة IBS بوحدة واحدة زاد المتغير التابع المتمثل في التحصيل الضريبي ب: (2.972) وحدة ، و كلما زاد المتغير المستقل C\_ exon أي تكاليف الإعفاءات بوحدة واحدة، زاد التحصيل الضريبي ب: (1.877) وحدة، و كذلك، كلما زاد المتغير المستقل V\_ IRG بوحدة واحدة زاد المتغير التابع المتمثل في التحصيل الضريبي ب: (1.480) وحدة، أي هناك علاقة طردية موجبة بين هذه المتغيرات الثلاثة المستقلة و بين التحصيل الضريبي، أي توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين هذه المتغيرات الثلاثة المستقلة، و بين التحصيل الضريبي عند مستوى دلالة (0.05) ، أي أن الفرضيات الخاصة بهذه المتغيرات صحيحة .

## 2/ تحليل قوة الارتباط بين المتغيرات المستقلة الداخلة في النموذج و بين المتغير التابع :

الجدول رقم (3) : معاملات المتغيرات المستقلة الداخلة في دالة الإنحدار						
Model		Unstandardized Coefficients		Standar dized Coeffi cients	T	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	2778288181.309	341070776.048		8.146	0.000
	V_ IRG	2.105	0.170	0.969	12.415	0.000
2	(Constant)	2048470107.038	408220261.679		5.018	0.001
	V_ IRG	2.123	0.139	0.977	15.306	0.000
	V_ IBS	2.279	0.932	0.156	2.446	0.037
3	(Constant)	2002770787.842	315227939.906		6.353	0.000
	V_ IRG	1.480	0.263	0.681	5.622	0.000
	V_ IBS	2.972	0.764	0.204	3.892	0.005
	C_ exon	1.877	0.702	0.330	2.672	0.028

المصدر : مخرجات البرنامج الإحصائي spss

و من خلال جدول معامل الارتباط بين المتغيرات الداخلة في النموذج و بين المتغير التابع و هو التحصيل الضريبي كما هو موضح في الجدول رقم (4)، الذي يوضح من خلال معامل التحديد المعدل في مخرجات SPSS و حسب Adjusted R Square المساوي ل: 97 % ، و هذا معناه أن المتغيرات المستقلة ( V\_ IBS, C\_ exon, ) ( V\_ IRG ) تفسر 97 % من التغيرات التي تحدث في المتغير التابع (Y)، و الباقي 3 % يرجع إلى عوامل أخرى منها الخطأ العشوائي .

الجدول رقم (4) : قوة النموذج التفسيرية						
Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Change Statistics	
					R Square Change	F Change
1	.969 <sup>a</sup>	.939	0.933	636917759.112	.939	154.131
2	.982 <sup>b</sup>	.963	0.955	520317328.696	0.024	5.984
3	.990 <sup>c</sup>	.981	0.973	401197402.595	0.017	7.138
المصدر : مخرجات البرنامج الإحصائي spss						

### 3/ المتغيرات المستقلة الخارجة من نموذج الدراسة :

الجدول رقم (5) : المتغيرات المستقلة الخارجة من النموذج						
Model		Beta In	T	Sig.	Partial Correlation	Collinearity Statistics
						Tolerance
1	PF-Total	-.049 <sup>b</sup>	-.422-	0.683	-0.139-	0.500
	V_ tva	.049 <sup>b</sup>	.335	0.745	0.111	0.310
	V_ IBS	.156 <sup>b</sup>	2.446	0.037	0.632	0.997

	Reaus	.110 <sup>b</sup>	1.364	0.206	0.414	0.856
	T_ Pénal	-.096 <sup>-b</sup>	-.459-	0.657	-0.151-	0.152
	T_emp	-.132 <sup>-b</sup>	1.646-	0.134	-0.481-	0.804
	N_ cont	.050 <sup>b</sup>	.578	0.577	0.189	0.860
	C_ exon	.166 <sup>b</sup>	. 895	0.394	0.286	0.180
2	PF-Total	.008 <sup>c</sup>	.078	0.940	0.027	0.468
	V_ tva	.076 <sup>c</sup>	.640	0.540	0.221	0.308
	Reaus	.043 <sup>c</sup>	.537	0.606	0.187	0.682
	T_ Pénal	-.198 <sup>-c</sup>	1.210-	0.261	-0.393-	0.144
	Total	-.070 <sup>-c</sup>	-.868-	0.411	-0.293-	0.650
	N_ cont	.009 <sup>c</sup>	.124	0.905	0.044	0.807
	C_ exo	.330 <sup>c</sup>	2.672	0.028	0.687	0.159
3	PF-Total	-.046 <sup>-d</sup>	-.593-	0.572	-0.219-	0.435
	V_ tva	.107 <sup>d</sup>	1.236	0.256	0.423	0.303
	Reaus	.069 <sup>d</sup>	1.167	0.281	0.404	0.667
	T_ Pénal	-.021 <sup>-d</sup>	-.132-	0.899	-.050-	0.104
	T_emp	.028 <sup>d</sup>	.363	0.728	0.136	0.455
	N_ cont	-.047 <sup>-d</sup>	-.781-	0.461	-0.283-	0.711
المصدر : مخرجات البرنامج الإحصائي spss						

من خلال مخرجات البرنامج الإحصائي، و الجدول (5) نلاحظ أن المتغيرات المستقلة التي خرجت من نموذج

الدراسة هي كالآتي :

بالإعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي نجد أن هذه المتغيرات المستقلة خرجت من نموذج الدراسة لأنه بالنسبة للمتغير المستقل (n\_ cont) كان مستوى الدلالة المعنوية ( 0.461 ) ، و هو أكبر من ( 0.05 ) مستوى المعنوية، أيضا المتغير المستقل (T\_ Pénal) كان مستوى الدلالة المعنوية ( 0.899 )، و هو أكبر من ( 0.05 ) مستوى المعنوية، أما المتغير المستقل (T\_emp) كان مستوى الدلالة المعنوية ( 0.728 ) أكبر من (0.05) ، أما بالنسبة للمتغير المستقل (Reaus) ، فقد كان مستوى الدلالة المعنوية ( 0.281 ) أكبر من (0.05) ، كذلك بالنسبة للمتغير المستقل (v\_ tva) ، كان مستوى الدلالة المعنوية ( 0.256 ) أكبر من (0.05) ، كذلك أكبر من (0.05) مستوى المعنوية .

و بالتالي نستنتج من هذه النتائج أنه :

- ✓ لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين عدد المنازعات الجبائية و التحصيل الضريبي .
- ✓ لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين العقوبات المفروضة على المكلفين، و التحصيل الضريبي .
- ✓ لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين عدد الموظفين الإجمالي، و التحصيل الضريبي .
- ✓ لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين رقم الأعمال المغفل غير المصرح به من قبل المكلفين، و التحصيل الضريبي .
- ✓ لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين قيمة التحصيل الجبائي من ضريبة الرسم على القيمة المضافة، و التحصيل الضريبي .
- ✓ لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين عدد المكلفين الإجمالي، و التحصيل الضريبي .

## خلاصة الفصل :

من خلال نتائج تحليل مخرجات البرنامج الإحصائي، ثبت وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين قيمة التحصيل الضريبي من الضريبة على أرباح الشركات IBS ، و التحصيل الضريبي، و هذا دليل على أن الضريبة على أرباح الشركات من أهم العوامل التي تؤثر على الأداء الضريبي، لإدارة الضرائب باعتبارها تعبر عن مدى تطور الوعاء الضريبي الذي يمثل الإنتاج في الدولة، و هذا دليل على أن الدولة يجب أن تتوجه للإنتاج، من أجل توسيع الوعاء الضريبي، و الرفع من مستوى التحصيلات الضريبية .

كذلك ثبت وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين تكاليف الإعفاءات، و التحصيل الضريبي، أي أن تكاليف الإعفاءات من أهم العوامل التي تؤثر على الأداء الضريبي، لإدارة الضرائب باعتبارها تعبر عن مدى تشجيع الدولة للأفراد على تأسيس مشاريع تنموية في مختلف القطاعات، و بالتالي خلق أوعية ضريبية جديدة، مما يؤدي إلى زيادة عدد المكلفين، و الأوعية الضريبية، و بالتالي رفع فعالية الأداء الضريبي، مما يؤدي إلى زيادة التحصيل الضريبي، و بالتالي يجب على الدولة تشجيع الأفراد على العمل و تأسيس مشاريع في مختلف القطاعات، و ذلك بمنحهم إعفاءات ضريبية أكثر .

أيضا ثبت وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين قيمة التحصيل الضريبي من الضريبة على الدخل الإجمالي IRG ، و التحصيل الضريبي، أي أنه يجب الإهتمام بنقل العبئ الضريبي من الوظيف العمومي إلى المؤسسات الاقتصادية، أي تشجيع الأنشطة الإنتاجية و الصناعية لرفع حجم الأوعية الضريبية الإنتاجية و الصناعية، لتخفيف العبئ الضريبي على الموظف، و بالتالي تحسين الإيرادات الضريبية لهذه الأنشطة .

كما ثبت عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين عدد المكلفين، عدد المنازعات الجبائية، و رقم الأعمال غير المصرح به، العقوبات المفروضة على المكلفين، و ضريبة الرسم على القيمة المضافة و التحصيل الضريبي، مما يعني أنها أقل تأثيرا من العوامل السابقة، التي يجب على إدارة الضرائب الإهتمام بهذه العوامل و محاولة تفعيلها لتؤثر إيجابيا على الأداء الضريبي، و محاولة تسييرها لرفع التحصيل الضريبي، مثلا بزيادة عدد المكلفين عن طريق كشف المتهربين و معاقبتهم، و محاولة التركيز أكثر في الأداء لتقليل الأخطاء الضريبية التي يمكن أن يقع فيها موظفو إدارة الضرائب لتقليل عدد المنازعات الجبائية، لأنها تؤثر سلبا على الأداء الضريبي، و عملية التحصيل، و تفسد العلاقة بين الإدارة الضريبية و المكلف، لأن المحافظة على هذه العلاقة الجيدة مع المكلفين هي من مصلحة إدارة الضرائب لأن هذه العلاقة الحسنة تسهل في عملية التحصيل و تحسنها .

الإعفاءات، و قيمة التحصيل من الضريبة على الدخل الإجمالي، و بين المتغير التابع المتمثل في التحصيل الضريبي، أي أن هذه المتغيرات تؤثر على كفاءة و فعالية الأداء الضريبي أي يجب على الإدارة التركيز على هذه المتغيرات لرفع الكفاءة الفعلية في الأداء، كذلك وجدنا أن هناك متغيرات مهمة على الإدارة الضريبية العمل على تفعيلها و تحسينها لكي يكون لها تأثير إيجابي على الأداء الضريبي، و بالتالي دعم عملية التحصيل الضريبي، أي أنه ليس هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين المتغيرات المستقلة التالية؛ عدد العمال الإجمالي، قيمة التحصيل من ضريبة الرسم على القيمة المضافة، عدد المنازعات، و العقوبات المفروضة على المكلفين، و رقم الأعمال المغفل غير المصرح به من قبل المكلفين؛ و بين التحصيل الضريبي .

و بالتالي على الإدارة الضريبية زيادة عدد العمال الإجمالي لتحسين عملية التحصيل الضريبي، و دعمه لأن عدد عمال أكثر يؤدي إلى زيادة كفاءة و فعالية الأداء الضريبي، و تقويمه، و بالتالي دعم عملية التحصيل الضريبي، و منه تحقيق الأهداف المسطرة، و السعي نحو تحقيق أهداف إستراتيجية مستقبلية، أما بالنسبة لقيمة التحصيل الضريبي من ضريبة الرسم على القيمة المضافة، يجب على الإدارة الضريبية تكثيف الرقابة الجبائية على المكلفين لمنعهم من التهرب الضريبي بواسطة عدم فوترة العمليات التي يقومون بها من بيع و شراء .

أما بالنسبة لرقم الأعمال المغفل على الإدارة الضريبية تكثيف التحقيق المصوب عند الشك في رقم الأعمال المصرح به من قبل المكلف للتأكد من صحة التصريحات الجبائية المقدمة لمنعهم من التهرب الضريبي.

أ ما يخص عدد المنازعات الجبائية يجب على الإدارة الضريبية محاولة التقليل منها لأنها تؤثر على علاقة لكلفين بها و محاولة تفعيل أداء الموظفين أثناء ربط الضريبة أو تقدير المادة الخاضعة للضريبة، فليس من صالح الإدارة الضريبية زيادة عدد المنازعات الجبائية لأن هذا يؤثر سلبا على الأداء الضريبي، و بالتالي نقص التحصيل الضريبي.

أما فيما يخص العقوبات المفروضة على المكلفين فهي تمثل وسيلة عقابية في يد الإدارة الضريبية من أجل ردع المكلفين عن مخالفة القوانين الجبائية، و بالتالي يجب عليها محاولة استغلالها بشكل جيد يسمح برفع كفاءة، و فعالية الأداء الضريبي و عدم المبالغة فيها أيضا، مما يسمح بدعم عملية التحصيل الضريبي .



## خاتمة

تناولت هذه الدراسة موضوع أهمية تقويم و قياس الأداء الضريبي في دعم عملية التحصيل الضريبي، و الذي حاولنا من خلاله الوقوف على أهمية هذه العملية بالنسبة لإدارة الضرائب و دورها في رفع كفاءة، و فعالية الأداء الضريبي، و ذلك من خلال معالجة إشكالية أساسية تتمحور حول مدى أهمية تقويم و قياس الأداء الضريبي في دعم عملية التحصيل الضريبي.

إن معالجة هذه الإشكالية تطلب منا تقسيم البحث إلى ثلاثة فصول، حاولنا من خلالها الإجابة على إشكالية البحث، و ذلك انطلاقا من تبني تسعة فرضيات تتضمن مؤشرات كمية يحتمل تأثيرها على التحصيل الضريبي، و لإختبار صحة هذه الفرضيات تم استخدام المناهج، و الأدوات الضرورية للمعالجة، و التحليل، و من خلال هذا سوف نحاول تقديم أهم النتائج المتوصل إليها من هذه الدراسة.

### نتائج اختبار الفرضيات :

تتأثر عملية التحصيل الضريبي بالعديد من العوامل من أهمها عملية تقويم و قياس الأداء الضريبي، حيث تعتبر هذه العملية ضرورية و مهمة في الإدارة الضريبية؛ للوقوف على نقاط القوة و الضعف في الأداء الضريبي، بهدف التقويم مما يساهم في تحسين عملية التحصيل الضريبي حيث أنه هناك مؤشرات عديدة و متنوعة يمكن الإعتماد عليها في عملية التقويم و القياس، و تختلف من منظمة إلى أخرى، هذه المؤشرات تكون نوعية أو كمية، لذلك فإن الأداء الضريبي يجب أن يتم تسييره في إدارة الضرائب، أي يجب أن يمر بمختلف المراحل الإدارية، التي تبدأ عادة بتحديد الأهداف، ثم وضع الخطة الزمنية لتحقيقها، و وضع تنظيم شامل لتنفيذ الخطة الموضوعية، و من ثم عملية الرقابة، و متابعة تنفيذ الأهداف الموضوعية، و تقويم النتائج النهائية، و هذا أن عملية التقويم تتأثر بالوظائف الإدارية جميعا و تؤثر فيها، الأمر الذي يتطلب النظر إلى هذه العملية في ضوء الإطار الإداري، و التي من شأنها رفع الكفاءة، و الفاعلية للأداء الضريبي الذي ينعكس ايجابا على مستوى التحصيل الضريبي، حيث أنه يجب الموازنة بين المؤشرات الكمية و النوعية.

كما يجب على إدارة الضرائب اختيار مؤشرات قوية لقياس الأداء الضريبي، من حيث التعبير و قوة العلاقة و التأثير على التحصيل الضريبي، حيث أن حجم التحصيل الضريبي يعكس قوة الأداء الضريبي من حيث كفاءته و فاعليته حيث أن التحصيل الضريبي يتأثر بالعوامل التالية :

قيمة التحصيل الضريبي من الضريبة على أرباح الشركات IBS ، من أهم العوامل الأكثر تأثيراً على التحصيل الضريبي، حيث يجب رفع الأوعية الضريبية، و ذلك بالتوجه نحو الإنتاج و التصنيع أكثر، و تشجيع المشاريع من هذا النوع.

كذلك وجدنا أن تكاليف الإعفاءات لها تأثير كبير على التحصيل الضريبي، لذلك فعلى الدولة تشجيع الأفراد على تأسيس مشاريع في مختلف القطاعات الإقتصادية، و بالتالي خلق أوعية ضريبية جديدة، و منحهم إعفاءات ضريبية في مختلف أنواع الضرائب لإشعارهم أن النظام الجبائي يراعي الموازنة بين مصالح المكلفين، و إدارة الضرائب، مما يشجعهم على دفع الضرائب بانتظام، و عدم التهرب منها، مما يؤدي إلى تحسين التحصيل الضريبي، و بالتالي رفع كفاءة و فعالية الأداء الضريبي.

أيضا قوة التحصيل الضريبي من الضريبة على الدخل الإجمالي IRG، لها تأثير مهم على عملية التحصيل الضريبي، و هذا التأثير سببه أن الوظيف العمومي هو من يتحمل العبئ الضريبي، لذلك يجب دعم الإنتاج أكثر، و دفع عجلة الإقتصاد و التنمية إلى الأمام لتخليص الموظف من هذا العبئ.

كذلك فيما يخص العوامل الأقل تأثيراً يجب التركيز على محاولة تكييفها بطريقة فعالة تسمح من خلالها برفع التحصيل الضريبي، كزيادة عدد الموظفين للحصول على أداء جيد، محاولة تقليل المنازعات الجبائية مع المكلفين، تسليط العقوبات على المتهربين من دفع الضرائب، و محاولة تفعيل الرقابة الجبائية على المكلفين للتخفيف من إمكانية التهرب الضريبي، و كشف أرقام الأعمال غير المصرح بها قصد التهرب، و ذلك بتفعيل التحقيق المحاسبي أكثر، و محاولة زيادة عدد المكلفين، بتقديم الدعم المالي لهم عن طريق مؤسسات الدولة لإنشاء مشاريع تنموية من شأنها خلق أوعية ضريبية جديدة، التي من شأنها أن تحسن التحصيل الضريبي.

#### التوصيات :

من خلال هذه الدراسة يمكن تقديم بعض التوصيات و الإقتراحات التي نرى بأنها ضرورية لرفع كفاءة و فعالية الأداء الضريبي الذي يساهم في دعم عملية التحصيل و تحسينها لذا على مديرية الضرائب لولاية بسكرة القيام بما يلي:

- ✓ ضرورة الإهتمام بالموارد البشري، و محاولة تكوينه، و تدريبه من خلال دورات تدريبية و تعليمية .
- ✓ محاولة إدخال التكنولوجيا و نظم المعلومات المتطورة لمواكبة التطورات في ميدان الضرائب .
- ✓ إعطاء الأهمية أكثر لعملية تقويم و قياس الأداء الضريبي، لما لها من تأثير ايجابي في عملية التحصيل الضريبي .
- ✓ محاولة تطبيق نماذج عالمية في قياس و تقويم الأداء الضريبي كنموذج TADAT مثلا .

- ✓ الإهتمام بحل المنازعات الجبائية مع المكلفين و محاولة تحسين الأداء الضريبي للتقليل منها قدر الإمكان و تحسين العلاقة مع المكلفين.
- ✓ الإهتمام بتسيير الأداء في إدارة الضرائب، و اعتماده كوظيفة إدارية متكاملة مع باقي الوظائف الإدارية في هذه الإدارة.

من خلال ما سبق نجد أن عملية تقويم و قياس الأداء الضريبي ذات أهمية بالغة في دعم عملية التحصيل الضريبي في إدارة الضرائب، حيث أن التحصيل الضريبي هو أهم مؤشر من مؤشرات الأداء الجيد و الفعال، حيث كلما كان التحصيل الضريبي مرتفعا، كان الأداء الضريبي أكثر فعالية و كفاءة، لذا يجب على الإدارة الضريبية القيام به بشكل دوري، و منتظم للوقوف على أسباب القصور في الأداء لمحاولة تقويمها و معالجتها، و بالتالي الحصول على أداء أحسن في كل مرة.

## قائمة المراجع :

### أولا : الكتب العربية

- 1-ياسر صالح الفريجات، المحاسبة في علم الضرائب، الطبعة الأولى، دار المناهج، الأردن، 2009 .
- 2-عبد الحميد قدي، المدخل إلى السياسات الإقتصادية الكلية(دراسة تحليلية تقييمية)، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003 .
- 3-صلاح زين الدين، الإصلاح الضريبي، دار النهضة العربية، الطبعة الأولى، القاهرة، 2000 .
- 4-الجريدة الرسمية، العدد 65، 1991 .
- 5-فؤاد توفيق ياسين، أحمد عبد الله درويش، المحاسبة و الضريبة، دار الباروزي العلمية للنشر و التوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 1996 .
- 6- أمين السيد أحمد لطفي، فلسفة المحاسبة عن الضريبة على الدخل، الدار الجامعية، مصر، 2006 .
- 7- ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، دار هومة، الجزائر، 2003.
- 8-صالح الرويلي، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، 1982.
- 9- عادل فليح العلي، المالية العامة و التشريع المالي الضريبي، الطبعة الأولى، دار الحامد، الأردن، 2007 .
- 10- محمد سعيد فرهود، مبادئ المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، سوريا 1979 .
- 11- دراز عبد المجيد، المالية العامة، الدار الجامعية، مصر، سنة 1984.
- 12- ناصر مرادا، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، دار الحامد، الأردن، 2003 .
- 13- بن اعماره منصور، الضرائب على الدخل الإجمالي I.R.G، دار هومة للطباعة وللنشر والتوزيع، الجزائر، 2010 .

- 14- طارق عبد العال حماد، التجارة الإلكترونية، المفاهيم، التجارب، الأبعاد التكنولوجية و المالية و التسويقية و القانونية، الدار الجامعية، مصر، 2003 .
- 15- رأفت رضوان، عالم التجارة الإلكترونية، المنظمة العالمية للتنمية الإدارية، 1999 .
- 16- علي زغدود، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006 .
- 17- عبد الحميد محمد القاضي، دراسة الإقتصاد العام، دار الجامعة المصرية، 1984 .
- 18- سوزي عدلي ناشد، أساسيات المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان ، 2003 .
- 19- فارس السبتي، المنازعات الضريبية في التشريع الجزائري الجزائري، دار هومة، الجزائر، 2008 .
- 20- أحمد زهير شامية، خالد شحاتة الخطيب، أسس المالية العامة، الأردن، 2005 ، ص 193 .
- 21- يونس أحمد البطريق، النظم الضريبية، الدار الجامعية، مصر، 2003 .
- 22- نحلة أحمد قنديل، التجارة الإلكترونية، الدار الجامعية، مصر، 2005 .
- 23- عبد الناصر نور، وآخرون، الضرائب و محاسبتها، دار الميسرة للنشر و التوزيع، عمان الطبعة الأولى، 2003 .

### ثانيا : الرسائل الجامعية :

- 1 أمال طايبي، دور الضريبة في تحقيق التوازن الاقتصادي والاجتماعي، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2003.
- 2- قحמוש سمية، دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة ورقلة، 2010 .

### ثالثا : الملتقيات و المؤتمرات:

- 1- الباز فوزي قابيل، استخدام بطاقة الأهداف المتوازنة لتحقيق استراتيجيات تنمية الأصول الفكرية في الإدارة الضريبية مع دراسة ميدانية، المؤتمر الدولي الخامس بالمعهد العالي للعلوم الإدارية، بليبس - شرقية، 2013.
- 2- البازفوزي قابيل، استخدام نهج القياس المتوازن في تحسين و تطوير أداء الفاحص الضريبي، المؤتمر الضريبي السابع عشر، 2011 ، الجمعية المصرية للمالية العامة و الضرائب.
- 3- الباز فوزي قابيل، شيماء أبو المعاطي عبد المطلب، مخاطر المحاسب الإبداعية على تقرير الفاحص الضريبي، المؤتمر الضريبي السابع عشر، الجمعية المصرية للمالية العامة و الضرائب، 2011 .

### رابعا : المراجع بالفرنسية :

- 1- Birger Nerré, **Tax Culture: A basic Concept for tax Politics**, German Technical Cooperation, Economic Analysis § Policy, Vol,38 No,1, March 2008 .

- 2-Kristina Sinkunie, **Taxation principles in tax culture theoretical and practical aspects**, Doctoral student at the Department of Economics, the Faculty of Economics and management, Vytautas mangus University, Lithuania, 2005.
- 3- Richard Bird ,Eric Zolt,**TaxPolicy in Emerging Countries** ,2008.
- 4-Richard Bird,MilkaCasanegra de Jantscher,**ImprovingTax Administration in Developing countries**,1992 .
- 5- Frédéric Huet, **La Fiscalité du commerce électronique**, Paris : Litec, 2000.
- 6- Maja Klum,**Performance Measurement for tax Administration:The case of slovenia**,international Review of Admiminstrative sciences, 2004.
- 7- Muzainah Mansor,**Performance Management For A Tax Administration: Integrating Organisational Diagnosis To Achieve Systemic Congruence**, malysia,2012.
- 8- Jeff Johnson, **Linking Employee Perceptions of Service Climates to Customer Satisfaction**, London, 1996 .
- 9- Jack w wiley, **Customer Satisfaction : A Supportive Work Environment and its Financial Cost**, 1991.
- 10- Glenn Jenkins,Roy Kelly,Rup Khadka,**Modernisation of tax Administration in Low-Income Countries : The case of Nepal**, Belguim,2007, p 68.
- 11- James harter,frankSchmiidt ,Theodore Hayes,**Business-Unit-Level Relationship between Employee satisfaction, Employee Engagement and Business Outcomes :A Meta-Analysis**, England, 2002, p 87.
- 12- Clinton Alley ,Duncan Bently, **The increasing Imparative of Cross-Disciplinary Research in tax Administration**, Journal of tax Reasearch, London, 2008 .
- 13- Charles Y.Mansfield, **Tax Administration An Economic Perspective**,Vol35, Paris, 1998 .
- 14- Alamgir, M.**Corporate Governance ; A Risk perspective,paper presented to Coorporate Governance and Reform, paving the way to Financial Stability and development**, a conferance organized by the Egiption Banking Institute, Cairo, May 7-8,2007 .

#### خامسا : مجلات و ملتقيات :

- 1- مجلة العلوم الإنسانية و الإقتصادية، العدد الأول، 2013 .
- 2- قاسم محمد عبد الله البعاج، إطار مقترح لتقييم مدى امكانية تطبيق نظام جباية ضريبة الدخل الكترونيا باستخدام بطاقة القياس المتوازن للأداء دراسة تطبيقية للهيئة العامة للضرائب، مجلة كلية بغداد للعلوم الإقتصادية الجامعة، جامعة القادسية، كلية الإدارة و الإقتصاد، الأردن، العدد 35، 2013 .

3- مجلة تنمية الرافدين، تقويم و قياس الأداء لدائرة ضريبة الدخل، كلية الإدارة و الإقتصاد، جامعة الموصل .  
سادسا : مواقع الأنترنت :

1/ <http://www2.tvt.fr/rpv/themes/Commerce electronique> . 22/03/2016.

2/<http://www.gfoa.org/downloads/PMcommissionframeworkPUBLIC-REVIEW-DRAFT.pdf>.

3/[www.worldbank.org](http://www.worldbank.org) 05/03/2016.

4/[www.oecd.org](http://www.oecd.org). 03/03/2016.

5/[www.TADAT.org](http://www.TADAT.org), 09/05/2016 .

### سابعا : رسائل مديرية الضرائب

1- الجريدة الرسمية رقم 364 ، مؤرخ في 18 ذي القعدة 1428 الموافق 28 نوفمبر، 2007 .

2- رسالة المديرية العامة للضرائب، رقم 73 ، 2015 .

3- رسالة المديرية العامة للضرائب، رقم 75 ، 2015 .

4- رسالة المديرية العامة للضرائب، رقم 77 ، 2015 .

5- رسالة المديرية العامة للضرائب، رقم 79 ، 2015 .

6- رسالة المديرية العامة للضرائب، رقم 22 ، 2005 .

7- رسالة المديرية العامة للضرائب، رقم 52 ، 2011 .