

واقع تطبيق مؤشرات التسيير على السلوك الجبائي للمكلفين دراسة حالة: المديرية الولائية للضرائب  
بولاية المسيلة خلال (2004-2011)

أ. محمد لعلاوي - جامعة محمد خيضر - بسكرة

**Résumé:**

**المخلص:**

Cette étude vise à Analyser la possibilité de diagnostiquer le comportement des contribuables et l'étendue de leur engagement envers les obligations fiscales, en s'appuyant sur les résultats des indicateurs de la gestion d'assiette d'impôt, comme un guide qui nous donne une première image dans la mesure dans laquelle les contribuables respectent leur divers déclarations fiscales, et la mesure des contrôles fiscaux dans l'aspect quantitatif de l'assiette d'impôt, et le contrôle préliminaire dans le domaine de la fiscalité. L'étude a été basée sur les résultats des indicateurs de l'assiette d'impôt de la direction d'impôts au niveau de la wilaya de M'sila, pendant la période 2004-2011.

تهدف هذه الدراسة إلى تحليل إمكانية تشخيص سلوك المكلفين بالضريبة ومدى التزامهم وأدائهم لواجباتهم الجبائية، من خلال الاعتماد على نتائج مؤشرات الوعاء، كمؤشر يعطينا صورة أولية حول التزام المكلفين بالضريبة بمختلف تصريحاتهم، ومدى تحكم المصالح الضريبية في الجانب الكمي للوعاء الضريبي، والرقابة الأولية على المكلفين بالضريبة في مجال الوعاء، من خلال الاعتماد على مؤشرات الوعاء للمديرية الولائية للضرائب بولاية المسيلة خلال الفترة من 2004 إلى 2014.

**تمهيد:**

في بيئة الأنظمة الضريبية الحديثة، يقوم المكلفون بالضريبة بالإبلاغ عن أوعيتهم الضريبية انطلاقاً من حسن نيتهم إلى أن يثبت العكس، وتعد الرقابة الجبائية الآلية الضرورية التي تخول الإدارة الضريبية مراجعة التصريحات ومعاينة الأخطاء والنقائص، إضافة إلى عدم احترام الالتزامات الجبائية هذا من جهة ومن جهة أخرى تشكل وسيلة فعالة تضمن ردع المكلفين وتحسينهم بان إدارة الضرائب ذات حضور دائم، لذلك اعتمدت المديرية العامة للضرائب منذ سنة 2003 على أسلوب التسيير بواسطة عقود النجاعة، والذي يقوم على جملة من المؤشرات تسمى بمؤشرات الأداء أو التسيير، وهي مصنفة حسب مختلف وظائف المديرية الولائية للضرائب، من حيث الوعاء والتحصيل والرقابة والمنازعات والموارد البشرية والعلاقات العامة، وتعد مؤشرات الوعاء أبرزها لارتباطها المباشر بالسلوك الجبائي للمكلفين من خلال الالتزام بالتصريحات التي تعد المصدر الأساسي لأوعية مختلف الضرائب والرسوم وقد يختلف أو يتفق كثير من المخصصين حول مدى نجاعة هذا الأسلوب وفعاليتها على مستوى التطبيق الميداني مما يجعل من الصعوبة بمكان إبراز الإيجابيات وتفاذي النقائص ولذلك فإن إشكالية هذه الدراسة تتمحور حول التساؤل الرئيسي التالي:

ما هو واقع تطبيق مؤشرات التسيير على السلوك الجبائي للمكلفين بالضريبة؟

ولغرض الإجابة على هذا التساؤل فإن محاور هاته الدراسة تتركز كالآتي:

**1- الإطار المفاهيمي للسلوك الجبائي وشفافية الضريبة:**

إن السلوك الجبائي للمكلفين بالضريبة يعبر عن العلاقة التي تربط الإدارة الجبائية من خلال الالتزام بالتصريحات الجبائية في جهة ومن خلال تجاوبهم مع مقتضيات الرقابة الجبائية بكل أصنافها من جهة أخرى، ومن ثم فهو ينسجم مع درجة الوعي الجبائي التي تتعلق بمدى مصداقية المعلومات الجبائية مما يعزز من مكانة شفافية الضريبة الأمر الذي يساهم في مكافحة التهرب الضريبي.

**أولاً: مفهوم الشفافية الضريبية، أهدافها ومبادئها.**

1- مفهوم الشفافية الضريبية: هي الأسلوب الذي يمكن من خلاله عرض مختلف القوانين والأنظمة والتعليمات الضريبية على مختلف المكلفين، وهذا من شأنه أن يؤدي إلى زيادة قدرتهم المعرفية في فهم مقدار الضريبة المفروضة على دخولهم ودرجة الوعي لديهم<sup>1</sup>.

**2- أهداف الشفافية الضريبية: وتتمثل أهداف الشفافية الضريبية فيما يلي:**

- وسيلة للحد من الفساد الإداري: إن عملية وصول التعليمات الضريبية إلى المكلف تساعد في الحد من الفساد الإداري حيث أن الموظف لا يستطيع أن يتلاعب بمقدار الضريبة إذا كان المكلف على اطلاع بالقوانين والتعليمات.

- تخفيض كلفة الضريبة : عن طريق خفض التكاليف الناجمة عن كل اعتراض للمكلف عن مقدار الضريبة المراد تحصيلها منه ، و هذا ما ينجر عنه مضيعة الوقت والجهد بسبب كثرة الإجراءات الإدارية - تساعد على تطبيق مبدأ المساواة الحوار المتعارض .
  - زيادة وعي المكلف ضريبيا : بحيث يتمحور مفهوم الشفافية الضريبية حول كيفية توفير البيئة المناسبة التي تسمح للمكلف من الاطلاع على القوانين والأنظمة والتعليمات وإجراءات المحاسبة وكل ما يتعلق بعملية تقدير واقتطاع الضريبة على كل نشاط أو دخل ، وهذا عن طريق وسائل الإعلام والنشر المتعددة التي تقوم بها المصالح الضريبية .
  - حيث نجد انه من الصعوبة على المكلف تفسير القانون الضريبي وذلك لوجود تعليمات ترافق القانون تقوم بشرح القاعدة القانونية مما ينجر عنه عدم قدرة المكلف من التعرف على آليات تطبيق القانون الضريبي .
  - تطبيق مبدأ من المبادئ الأساسية التي بنيت عليها الضرائب وهو العدالة الضريبية.
  - زيادة الإيرادات الضريبية من خلال الحد من التهرب الضريبي لثقة المكلف بعدالة الضريبة .
  - تساعد على تحفيز و تشجيع الاستثمار داخل البلد وجلب المستثمرين الأجانب وهذا التعريف بمختلف الحوافز والتخفيضات والإعفاءات الضريبية التي تمنحها التشريعات الضريبية لبعض النشاطات أو التخصصات الصناعية أو الإنتاجية أو الخدمية .
- 3- مبادئ تطبيق الشفافية الضريبية :** إن من المبادئ التي تساعد في إرساء مفهوم الشفافية في الإدارة الجبائية هي :<sup>3</sup>
- مشاركة المكلفين بالضريبة في صياغة مختلف التشريعات و القرارات الضريبية ، حيث يحتاج المكلف إلى آليات يمكنه من خلالها إحداث التغيير وان يضع المشرع الضريبي في موضع المساءلة والإثراء بصورة منتظمة فهذا الإجراء يعطي أهمية لرأي المكلف ويشجعه على المشاركة الفعلية في صنع القرارات الضريبية لإعطاء الشرعية لها وتشجيع الشفافية التي تحد من التهرب الضريبي .
  - كما يجب أن تكون للمكلفين<sup>3</sup> وثوق واضحة تشمل العناصر التالية :
  - الحصول على المعلومات الدقيقة وفي الوقت المناسب .
  - المعاملة الضريبية العادلة والسريعة.
  - المحافظة على سرية المعاملات والوثائق .
  - وجود هيكل معقول للجزاءات الضريبية .
  - يجب أن نتاح للمكلف إمكانية استخدام نظام فعال للمراجعة الإدارية لمختلف القرارات الصادرة في حقه
  - حق الشكاية والتظلم أمام سلطة قضائية مستقلة .

- تفعيل وتكثيف دور الإعلام والتوعية في شرح مختلف التعليمات والقوانين الجديدة التي يجد المكلفين صعوبة في فهمها وتطبيقها .
- إنشاء نظام المراجعة المحاسبية الداخلية لضمان المساءلة المالية لجهات التحصيل الضريبي .
- تشكيل قسم خاص يهتم بشكاوي ومنازعات المكلفين بالضريبة .
- يجب أن تسند مختلف الضرائب والرسوم إلى أساس قانوني صريح .
- عصرنة المعلومة الجبائية حيث يمكن للمكلف الاطلاع عليها متى أراد من خلال توفرها على موقع الانترنت وهذا من خلال تشكيل موقع خاصة للسلطة الضريبية على هذه الشبكة .
- ثانيا : التصريحات والالتزامات كأحد أهداف الشفافية الضريبية .**
- 1- الالتزام بالتصريحات الجبائية وفق المشرع الجبائي الجزائري : 4**
- \* **إيداع تصريحاتكم في الآجال .:**
- نعلمكم بمختلف التزاماتكم الجبائية أمام مصالح الإدارة الجبائية للوصول إلى الالتزام الطوعي لمختلف الالتزامات الجبائية
- يجب عليكم الاتصال بمصلحة الضرائب في حالة تأخر إيداع تصريحاتكم .
- \* **دفع الحقوق المترتبة على عاتقكم في الآجال القانونية:**
- يجب عليكم اتخاذ جميع التدابير الضرورية اللازمة من اجل دفع الضريبة المستحقة عليكم في تاريخها المحدد بدون تأخير .
- \* **الاتصال بالإدارة الجبائية من اجل الحصول على جميع المعلومات المطلوبة:**
- يجب عليكم الإبلاغ بصدق وفي اقرب وقت عن جميع المعلومات التي يطلبها منكم الأعوان المؤهلون التابعين للإدارة الجبائية في إطار ممارسة مهامهم التي يخولها لهم القانون خاصة منها حق الاطلاع .
- يعتبر تصرفكم صحيحا عند أدائكم لواجباتكم الجبائية عندما تقومون :
- سحب دون تأخير من مكاتب البريد مجمل الوثائق المرسلة لكم في حالة غيابكم
- اخذ احتياطاتكم لاستلام بريدكم في حالة تغير إقامتكم .
- إعلام مصلحة الضرائب عند تغيير مقر إقامتكم .
- \* **قانونية الرقابة :**
- يجب عليكم الاعتراف بعملية الرقابة كمقابل للنظام التصريحي الذي يضمن مساواة الجميع أمام الضريبة لتسهيل عمل موظفي الضرائب في إطار القانون مقابل تمتعكم بكل الحقوق المبينة في ميثاق المكلف بالضريبة الخاضع للتحقيق وهذا للحفاظ على نزاهتكم اتجاه الإدارة الجبائية بالسهرة على اكتتاب تصريحات صادقة ودقيقة وكاملة.

## 2- التسيير الجبائي من خلال مؤشرات الأداء:

### أولاً : ماهية الأداء

**1- تعريف الأداء :** يعتبر تحديد مفهوم دقيق للأداء من أهم الوسائل التي طرحت في الساحة العلمية قديماً وحديثاً وذلك بغرض وضع تعريف يمكن اعتباره مرجعاً أساسياً لأي عمل علمي في مجال الإدارة إلا أن الصفات المتغيرة التي يكتسبها الأداء حال دون تحقيق هذه الغاية ، فتارة يظهر الأداء على انه قدرة المنظمة على تخصيص مواردها واستخدامها بالشكل الأمثل ، وتارة يرتبط بإنتاجية العمال والعنصر البشري وتارة يظهر على انه قرين الإنتاجية وصورته ، ولقد ظهرت عدة محاولات لوضع هذا المفهوم في إطار واضح ، نذكر منها تعريف أحمد سيد مصطفى حيث يقول "على أنه هو درجة بلوغ الفرد أو الفريق أو المنظمة الأهداف المخططة بكفاءة وفعالية".<sup>5</sup>

ويعرفها الباحث YVES JEAN : " على أنها مجموعة من المعايير الملائمة للتمثيل والقياس التي يحددها الباحثون والتي تمكن من إعطاء حكم تقييمي على الأنشطة والنتائج والمنتجات وعلى آثار المؤسسة على البيئة الخارجية"<sup>6</sup> ، ويظهر من التعريفين الاختلاف الواضح في توجه كل من الباحثين ، فالباحث أحمد سيد مصطفى ينظر إلى الأداء على انه درجة بلوغ الفرد أو الفريق أو المنظمة الأهداف المخططة وبالتالي ربط الأداء بالقدرة على تحقيق الأهداف وجعله مرهوناً بحجم الفجوة بين الهدف الفعلي والمخطط ، فكلما ازدادت الهوة بين ماتحقق وما خطط له انخفض مستوى الأداء والعكس صحيح ، فالأداء كما يظهر التعريف متوقف على تقليص الفجوة بين ما خطط له وما تحقق فعلا عن طريق تحقيق الكفاءة والفعالية في حين أن الباحث YVES JEAN يقارن الأداء بمجموعة من المقاييس والمعايير المحددة سلفاً لا بأهداف تضعها للإدارة ، ويكون الحكم على الأداء بالجيد أو الرديء حسب قدرة المؤسسة على تطبيقها ، ويظهر الباحث ضرورة توفر عنصر الشمولية في تبني المقاييس إذ أنها يجب أن لا تمس البيئة الداخلية فقط بل يجب أن تشمل البيئة الخارجية للمنظمة ، ومن خلال التعريفين يمكن إعطاء تعريف للأداء على انه: القدرة على تحقيق الأهداف المخططة بأقل الموارد المتاحة والمستهلكة وبذلك نجد أن للأداء مركبين أساسيين يتفاعلان مع بعضهما وهما الفعالية المقترنة بتحقيق الأهداف ، والكفاءة المقترنة بتدني التكاليف ومطابقة المقاييس وفي ضوء ها التحليل نصل إلى أن أحسن مفهوم للأداء الأمثل والمتميز الذي تستهدفه الإدارة الجبائية : هو ذلك القادر على إيجاد قيمة مقدمة للسوق بأقل تكلفة ممكنة .

## 2- الفرق بين الأداء والفعالية والكفاءة :

من منطلق المعالجة الشمولية للمؤسسة ، يربط الأداء هنا بمدى بلوغ هاته الأخيرة على تحقيق أهدافها أحيانا وأحيانا أخرى بمدى الاقتصاد في استخدام مواردها ، وبعبارة أخرى يستخدم للتعبير عن مستويات الكفاءة والفعالية التي تحققها المنظمة .<sup>7</sup>

و يقصد بالكفاءة مدى تحقيق الأهداف وبالتالي فهي تقاس بالعلاقة بين النتائج المحققة والأهداف المرسومة في حين يقصد بالفعالية القدرة على تدني مستويات استخدام الموارد دون المساس بالأهداف المسطرة التي تقاس بالعلاقة بين النتائج وعوامله أو النتائج والموارد المستخدمة، ولو أن هناك من يرى عكس المصطلحين - الكفاءة والفعالية - من حيث المدلول.<sup>8</sup>

وبالإضافة إلى الاختلاف في تعريف الكفاءة والفعالية يحصر بعض الباحثين الأداء في أحد بعديه بجعله مرادفاً أما للكفاءة أو للفعالية، فمنهم من يرى أن: " مفهوم الإنتاجية (الفعالية) يتساوى مع مفهوم الأداء الشامل ، وعلى هذا الأساس فقد عرف الأداء على أنه: <sup>9</sup> " علاقة بين الموارد المخصصة والنتائج المحققة "

ومنهم من يرى بأنه يمثل: <sup>10</sup> " الكيفية التي تستخدم بها الوحدة الإنتاجية مواردها المادية والبشرية في سبيل تحقيق الأهداف المحددة " ، وعلى خلاف هؤلاء الذين ركزوا على الفعالية فقط ، فقد ذهب آخرون إلى التركيز على الكفاءة لوحدها ، حيث عرفه بعضهم بأنه: <sup>11</sup> " الأهداف والمخرجات التي يسعى النظام إلى تحقيقها " أو " النتائج المتحصل عليها" <sup>12</sup> ، وفي الواقع الكفاءة والفعالية هما وجهان متلازمان عندما يتعلق الأمر بقياس الانجازات كما يعكس ذلك التوجه الذي يعرف الأداء انطلاقاً من البعدين معا ، حيث عرف بأنه : <sup>13</sup> " العلاقة بين النتيجة والمجهود وهو أيضا معلومة كمية في أغلب الأحيان تبين حالة أو درجة بلوغ الغايات و الأهداف والمعايير والخطط المتبعة من طرف المنظمة " ، ولقد أكد الكثير من الباحثين على هذا المفهوم للأداء فعرف بأنه: <sup>14</sup> " القدرة على الإنتاج بفعالية (باستهلاك القليل من الموارد) للسلع والخدمات التي تستجيب لطلب السوق (نوعية ، أجل ، خيار ، سعر) بما يسمح بتحقيق فائض لتحريك النظام الاقتصادي، وكذلك هناك من يرى أن: <sup>15</sup> " أداء مركز مسئولية ما، يعني الفعالية والإنتاجية التي يبلغ بها هذا المركز الأهداف التي قبلها "

وبالإضافة إلى وجهات النظر السابقة فإن هناك من الباحثين من أضفى الطابع الاستراتيجي على مفهوم الأداء ببعديه (الكفاءة والفعالية) حيث يرى الباحث J.P. Angelier أن أداء المنظمة يتجسد في قدرتها على تنفيذ إستراتيجيتها وتمكنها من مواجهة القوى التنافسية .<sup>16</sup>

ومن خلال ما تم ذكره نرى بان جل التعريفات السابقة تربط الأداء والفعالية والكفاءة ببعضها سواء في المستوى الاستراتيجي أو المستوى التشغيلي .

ثانيا : مؤشرات أداء التسيير الجبائي

لقد اعتمدت المديرية العامة للضرائب عدة مؤشرات لمراقبة الأداء وسميت بعقود النجاعة وقد جاءت مفصلة على النحو التالي :

### 1 - مؤشرات الوعاء الضريبي:

لقد اختلف أغلب الاقتصاديين في تحديد مفهوم الوعاء منهم من اعتبره ذلك الموضوع الذي تفرض عليه الضريبة، أي المادة التي تفرض عليها الضريبة، ومن ثم كان هناك استبعاد للمقدرة التكاليفية، وهناك فريق آخر نجده قد ركز على المقدرة التكاليفية، بحيث يجب الأخذ بعين الاعتبار مقدرة المكلف المالية وهذا ما يدل على أن وعاء الضريبة هو ذلك الجزء الذي يخضع للضريبة.<sup>17</sup>

تعطي مؤشرات الوعاء صورة أولية على سلوك المكلفين، كونها قائمة على الضبط النهائي للتصريحات وللمبالغ التي على أساسها تم فرض الضريبة. وبالتالي فإن القراءة الأولية لقيمة أي مؤشر من مؤشرات الوعاء تعكس مدى التحكم في العدد الفعلي للفئة المكلفة بالضريبة، وكذا مدى الالتزام بالواجبات الجبائية بالنسبة للمكلفين.

وتنقسم مؤشرات الوعاء إلى الفئات التالية:

#### 1-1- مؤشرات التصريحات الشهرية: أهم مؤشرات التصريحات الشهرية نجد: <sup>18</sup>

- التصريحات الشهرية العادية أو العفوية:

$$100 \times \frac{\text{عدد التصريحات الشهرية المودعة في الوقت المحدد}}{\text{الفئة الجبائية الخاضعة لهذا الواجب}} = A1$$

-التصريحات الشهرية المستدعاة "تنشيط المكلفين":

$$100 \times \frac{\text{عدد المكلفين المنشطين "الذين تم تحسيسهم"}}{\text{الفئة الجبائية المتغمة}} = A2$$

-التصريحات الشهرية المودعة بعلامة "لا شيء":

$$100 \times \frac{\text{عدد التصريحات الشهرية المودعة بعلامة "لا شيء"}}{\text{إجمالي التصريحات المودعة في الوقت المحدد}} = A3$$

وترتكز مؤشرات التصريحات الشهرية على النقاط التالية:

\* مدى التحكم في الوعاء " A1، A2، A3" من خلال حصر الفئة الجبائية عدديا وفقا لنظام التصريح الحقيقي

\* درجة الوعي الجبائي لدى المكلفين A1 من خلال مدى الالتزام بالتصريح الشهري بصفة عادية وتلقائية

\* مدى متابعة الإدارة الجبائية للفئة المتغيبية A2 من خلال عملية تنبيه المكلفين غير المتحمسين للتصريح بصفة تلقائية إلا إذا تم حثهم على التصريح.

\* مدى مصداقية التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين A3 حيث أن ارتفاع مؤشر التصريحات الشهرية بعلمة لا شيء تجلب الشكوك بخصوص أمانة أصحابها، وتستوجب التأكد من صحة هذه التصريحات حتى وان تم إيداعها في الوقت المحدد.

1-2- مؤشرات التصريحات السنوية: كلما كانت المؤشرات الشهرية ذات مصداقية، أدت إلى نتائج أفضل فيما يخص المؤشرات السنوية وتنقسم هذه الأخيرة إلى ثلاث فئات:

1-2-1- التصريحات السنوية في الأجال القانونية : وتمثل معدل الالتزام التلقائي حسب صنف الدخل كما يلي: - الأشخاص المعنيون:

$$100 \times \frac{\text{عدد التصريحات "IBS" "G4" في الوقت المحدد}}{\text{الفئة الجبائية الخاضعة لهذا الواجب}} = A4$$

- الأشخاص الطبيعيين:

$$100 \times \frac{\text{عدد التصريحات "BIC" "G11" المودعة في الوقت المحدد}}{\text{الفئة الجبائية الخاضعة لهذا الواجب}} = A5$$

التي تحقق دخلا ولو خارج إقليم مقرها الرئيسي باستثناء:  
- فئة المهن الحرة:

$$100 \times \frac{\text{عدد التصريحات وفقا لنظام المراقب "فئة المهن الحرة" BNC المودعة في الوقت المحدد}}{\text{الفئة الجبائية الخاضعة لهذا الواجب}} = A6$$

$$100 \times \frac{\text{عدد تصريحات الدخل المحقق في الإقليم (IRG DOM) "G1" المودعة في الوقت المحدد}}{\text{الفئة الجبائية الخاضعة لهذا الواجب}} = A7$$



الذين يمارسون نشاطا خارجة إقليم إقامتهم.

إن عملية تقييم حجم التهرب الضريبي بناء على هذه المؤشرات "التصريحات السنوية في الوقت المحدد" تركز على مدى الالتزام التلقائي للمكلفين بالواجب الجبائي والمتمثل في التصريح السنوي وهذا حسب صنف الدخل "أرباح الشركات، أرباح صناعية وتجارية، مهن حرة).

### 1-2-2- مؤشرات التصريحات المتأخرة

-الأشخاص المعنويون:

$$A8 = \text{عدد التصريحات "IBS" نموذج "G4" المتأخرة} \times 100$$

$$A9 = \frac{\text{عدد التصريحات "BIC" نموذج "G11" المتأخرة}}{100} \times 100$$

الفئة الجبائية الخاضعة لهذا الواجب

$$A10 = \frac{\text{عدد التصريحات "BNC" نموذج "G13" المتأخرة}}{100} \times 100$$

الفئة الجبائية الخاضعة لهذا الواجب

$$A11 = \frac{\text{عدد التصريحات "IRG Dom" نموذج "G1" المتأخرة}}{100} \times 100$$

الفئة الجبائية الخاضعة لهذا الواجب

ان ارتفاع معدل هذه المؤشرات يدل على أن هناك محاولات اكبر للتهرب من دفع مبالغ الضرائب المستحقة على المكلفين، والمكلف الذي يقدم تصريحا متأخرا بدون تبرير يعد متهربا ضريبيا حتى يثبت عكس ذلك (تقديم التصريح)، كما أن التصريحات المتأخرة تؤثر سلبا على عملية التصريح على مستوى المفتشيات وتستلزم تكلفة إضافية من الجهد والوقت والوثائق .

### 1-2-3- مؤشرات التصريحات بالعجز "التصريحات السالبة":

- الأشخاص المعنويون:

$$100 X \frac{\text{عدد التصريحات "G4" "IBS" بالعجز}}{\text{الفئة الجبائية الخاضعة لهذا الواجب}} = A12$$

$$100 X \frac{\text{عدد التصريحات "G11" "BIC" بالعجز}}{\text{الفئة الجبائية الخاضعة لهذا الواجب}} = A13$$

معين من التصريحات بالعجز او الخسارة، مما يدفع بأعوان الإدارة الجبائية إلى ضرورة التحقيق فيها والتأكد من صحتها من حيث تبرير التكاليف، وتسجيل مختلف الإيرادات، وكلما ارتفعت مؤشرات التصريحات بالعجز كلما زادت احتمالات اكتشاف حالات أكبر لمحاولات التهرب الضريبي بعد إجراء عمليات التحقيق ومن ثم إعادة تشكيل مبالغ التأسيس واسترجاع مبالغ مهمة.

**1-3- مؤشرات استغلال المعلومات وتحويلها:**

$$100 X \frac{\text{عدد التصريحات "G13" "BNC" بالعجز}}{\text{الفئة الجبائية الخاضعة لهذا الواجب}} = A14$$

$$100 X \frac{\text{عدد التصريحات "G1" "IRG Dom" بالعجز}}{\text{الفئة الجبائية الخاضعة لهذا الواجب}} = A15$$

عدد كشوف المعلومات نموذج  
100 X

" للمستغلة G18

A16=

عدد كشوف المعلومات المستلمة من المصالح الأخرى

العدد الكامل لكشوف المعلومات أخوة إلى مصالح الضرائب

100 X

A17=

" التي يجب تحويلها G18 عدد كشوف المعلومات "

إن ارتفاع معدل هذين المؤشرين A16، A17 يدل على التعاون والتنسيق بين مختلف المصالح، وجدية أعوان الإدارة الجبائية في التعامل مع تصريحات المكلفين من خلال جمع أكبر عدد ممكن من المعلومات الجبائية واستغلالها بفعالية وتبادلها فيما بينها، وبالتالي إمكانية التحكم في الوعاء الضريبي والحد من إمكانية تغليب أو تمويه لأعوان الإدارة الجبائية.

أما في الحالة العكسية أي في حالة انخفاض قيمة هذين المؤشرين فإنه لا يمكن التوصل إلى الوضعية الجبائية الحقيقية للعديد من المكلفين، وقد لا يتم اكتشاف التلاعبات وبقية الأساليب المستعملة بهدف التخلص من دفع مبلغ الضريبة المستحقة.

#### 1-4 مؤشرات الرقابة على الوثائق:

عدد الملفات المحقق فيها  
100 X  
=A18

عدد الملفات المبرمجة للتحقيق،  
عدد الملفات المحقق فيها  
100 X  
=A19  
العدد الإجمالي للملفات

إن هذين المؤشرين لهما علاقة مباشرة بمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي كونهما يتعلقان بشكل من أشكال الرقابة الجبائية بحيث:

-المؤشر A18 والذي يمثل نسبة الرقابة الداخلية للملفات المبرمجة من المفروض ألا يقل عن نسبة 100 %، وفي حالة أن A18 أقل من 100% يعني هذا وجود ملفات تمت برمجتها ولكن لم يتم التحقيق فيها، وهو الأمر الذي يؤثر سلبا في عملية الحد من التهرب الضريبي.

-المؤشر A19 والذي يمثل نسبة الملفات المحقق فيها مقارنة بالعدد الإجمالي للملفات، من المفروض ألا يقل عن 20 % بناء على الهدف المسطر من الإدارة الجبائية، وفي حالة ما إذا كان A19 اقل تماما من 20% فهو عامل آخر يؤثر سلبا في حالات التهرب الضريبي من طرف المكلفين.

### 1-5- مؤشرات استهلاك الامتيازات الجبائية:

-المستفيدين من "ANDI":<sup>19</sup>

$$100 \times \frac{\text{عدد المكلفين المستفيدين من الامتيازات الجبائية}}{\text{الفئة الجبائية الكلية}} = A20$$

$$100 \times \frac{\text{عدد المكلفين المستفيدين من قرارات ANDI ( APSI )}}{\text{الفئة الجبائية الكلية}} = A21$$

$$100 \times \frac{\text{عدد المكلفين المستفيدين من قرارات "ANSEJ "}}{\text{الفئة الجبائية الكلية}} = A22$$

إن هذه المؤشرات A20، A21، A22 توضح حصول المكلفين على الامتيازات الجبائية التي منحتها السلطات المالية الوصية، ومدى قدرة هذه الأخيرة على توجيه المكلفين لتلك الامتيازات، ومن جهة أخرى فإن هذه المؤشرات تعطينا فكرة عن مفاضلة المكلف بين أمرين: إما الاستفادة من الامتيازات الممنوحة وإما التهرب الضريبي.

### III - التسيير الجبائي من خلال مؤشرات الاداء :

- دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية المسيلة 2004 - 2011 -

أولا : نتائج مؤشرات الوعاء للمديرية الولائية للضرائب لولاية المسيلة 2004-2011:

الجدول رقم (01): نتائج مؤشرات الأداء الخاصة بالوعاء لمديرية الضرائب لولاية المسيلة 2004-  
2011

الي . ان	المؤش . . رات	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
التصريحات الشهرية	A1: التصريحات الشهرية العادية (العفوية)	66,43%	69,66%	68,95%	72,16%	76,02%	60,16%	61,59%
	A2: التصريحات الشهرية للمستدعاء:	77,47%	91,04%	94,14%	99,39%	100,00%	96,74%	98,52%
	A3: التصريحات الشهرية مع إشارة لا شيء:	44,56%	25,12%	27,15%	33,35%	51,74%	47,80%	44,06%
التصريحات السنوية	A4: التصريحات السنوية العادية (شخص معنوي)	56,57%	55,33%	52,28%	55,02%	59,11%	62,93%	66,32%
	A5: "شخص طبيعي" (BIC) التصريحات السنوية العادية	53,42%	45,75%	50,99%	46,37%	55,58%	47,82%	51,08%
	A6: التصريحات الأرباح غير التجارية العادية	65,27%	71,99%	73,03%	71,24%	74,47%	76,35%	76,58%
	A7: التصريحات IRG العادية	58,72%	56,91%	44,55%	41,25%	73,68%	45,09%	59,49%
التصريحات للمتأخرة	A8: التصريحات IBS للمتأخرة G4	12,36%	7,26%	6,90%	10,03%	6,78%	9,76%	11,48%
	A9: التصريحات BIC للمتأخرة G11	13,97%	8,62%	15,23%	10,54%	10,64%	7,04%	9,39%
	A10: التصريحات BNC للمتأخرة G13	13,92%	13,92%	7,61%	8,42%	7,60%	5,97%	3,16%
	A11: التصريحات IRG للمتأخرة G1	12,02%	6,15%	18,06%	7,23%	11,11%	7,40%	8,36%
التصريحات السالبة (التصريح بالخسارة)	A12: خسائر IBS G4 (عجز)	17,62%	11,59%	18,50%	17,31%	19,20%	23,09%	24,44%
	A13: خسائر BIC G11	8,09%	5,88%	8,41%	10,90%	10,26%	15,58%	13,96%
	A14: خسائر BNC G13	1,65%	2,06%	3,73%	6,09%	4,98%	8,15%	5,60%
	A15: خسائر IRG G1	2,03%	1,44%	2,25%	2,98%	11,69%	11,25%	15,27%
مؤشرات استغلال المعلومات وتحديثها	A16: استغلال كشوف المعلومات G18	75,95%	97,30%	88,86%	95,89%	97,25%	76,68%	76,63%
	A17: تحويل كشوف المعلومات G18	100,00%	97,91%	73,41%	100,00%	99,16%	89,59%	95,38%
مؤشرات الرقابة على الوثائق	A18: عدد الملفات للتحقق فيها / المبرجة	72,64%	64,45%	83,33%	73,36%	77,65%	42,62%	74,70%
	A19: عدد الملفات للتحقق فيها / العدد الإجمالي للملفات	13,39%	15,50%	22,05%	13,08%	10,03%	16,06%	13,50%
مؤشرات استهلاك الامتيازات الجبائية	A20: المستفيدين من الامتيازات الجبائية	1,75%	1,93%	2,25%	2,29%	2,28%	15,69%	24,82%
	A21: المستفيدين من ANDI	0,74%	0,48%	0,41%	0,37%	0,45%	5,29%	7,15%
	A22: المستفيدين من ANSEJ	1,00%	1,45%	1,84%	1,92%	1,82%	10,26%	17,71%

**المصدر:** من إعداد الباحث استنادا إلى معطيات مديرية الضرائب لولاية المسيلة الوحدة: نسبة مئوية  
يوضح الجدول رقم 01 ملخص نتائج مؤشرات الأداء الخاصة بالوعاء لمديرية الضرائب لولاية المسيلة  
2004-2011، حيث يمتد بعض الملاحظات بصورة أولية مهمة تسمح بتقييم وتحليل سلوك المكلفين  
بالضريبة ومدى التزامهم بواجباتهم الضريبية من خلال مؤشرات الوعاء الضريبي، وتمنحنا تقييم أولي  
لمستوى الرقابة الجبائية على مستوى المديرية الولائية للضرائب.

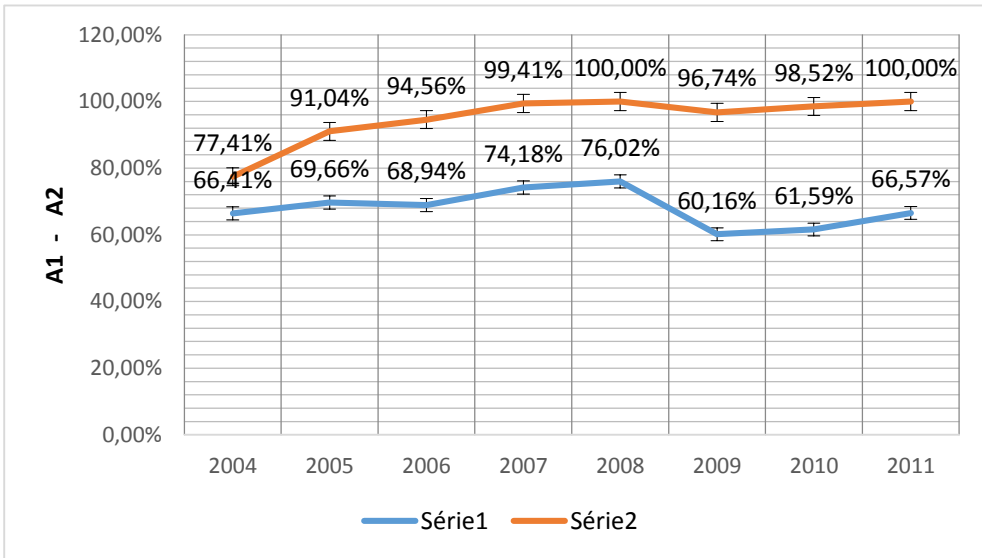
**ثانيا : تحليل وتقييم نتائج مؤشرات الاداء :**

**1- تحليل نتائج مؤشرات التصريحات الشهرية:** من خلال نتائج مؤشرات التصريحات الشهرية  
A1, A2, A3 المسجلة خلال فترة الدراسة 2004-2011، نلاحظ ضعف معدل التصريحات التلقائية  
وإنما يرتفع معدلها من خلال الاستدعاء، حيث نجد من خلال المؤشر A1 أن التصريحات التلقائية في

المتوسط كانت 67,69% والباقي والمقدر بـ 32,31% في المتوسط عبارة عن تصريحات غير طوعية. أي لا يتم اكتتابها إلا بعد إرسال اعدارات للمكلفين المعنيين، ومع ذلك فان نسبة عدم الاستجابة كانت مرتفعة نوعا ما سنة 2004 حيث كانت تقارب 13 % ، بينما كانت استجابة تامة سنة 2008 وسنة 2011 ، أي استجابة كلية 100 % . كما يوضحه الشكل رقم (01).

كما أن 40,36% كمتوسط لفترة الدراسة من التصريحات كانت تحمل علامة "لاشيء". من مجمل تحليل المؤشرات السابقة، فإنه يمكن القول أن هناك نقص في الوعي الجبائي لدى المكلفين بالضريبة على مستوى الولاية محل الدراسة، حيث أن 67,69% فقط من التصريحات التلقائية، مما جعل المصالح المعنية "المفتشيات" على مستوى الولاية ترفع من عملية تنشيط المكلفين من خلال الاستدعاء، حيث بلغت في المتوسط نسبة مرتفعة نسبيا وهي 94,66% للتصريحات الشهرية المستدعاة، و التركيز على أن تكون نسبة الاستجابة تامة، خاصة في ظل النسبة الكبيرة للتصريحات التي تحمل علامة لا شيء.

#### الشكل رقم (01): مقارنة بين نتائج مؤشرات الوعاء للتصريحات الشهرية A1 و A2



2- تحليل نتائج مؤشرات التصريحات السنوية : ان تحليل هذه المؤشرات يدعم نقص الوعي الجبائي لدى المكلفين على مستوى الولاية المستخلص تحليل مؤشرات التصريحات الشهرية، حيث كانت نتائج

مؤشرات التصريحات السنوية التلقائية في المتوسط 59,62% بالنسبة للشركات و 49,78% فقط بالنسبة لفئة الأرباح الصناعية والتجارية و 72,42% بالنسبة لفئة المهن الحرة و 54,06% فيما يخص المكلفين القاطنين في إقليم ما ويمارسون نشاطا خارجه "IRG Dom" وبمعنى آخر أن 38,05% من المكلفين في جميع أصناف الدخل غير ملتزمين بواجبهم الجبائي والمتمثل في التصريح السنوي.

- نلاحظ من خلال نتائج مؤشرات التصريحات المتأخرة وجود نسبة مهمة من التصريحات لا تقدم في وقتها القانوني في مختلف أصناف الدخل، حيث كانت في المتوسط 9,27% بالنسبة للشركات IBS، و 10,50% بالنسبة لفئة الأرباح الصناعية والتجارية BIC، 8,55% لفئة المهن الحرة BNC، و 9,73% بالنسبة لفئة IRG DOM أي بمتوسط إجمالي لجميع أصناف الدخل 9,51% وهي تعتبر مرتفعة نسبيا وهذا بعد عملية التبسيط المبينة في المؤشر A2 .

- أما فيما يخص مؤشرات التصريحات السالبة "التصريح بالعجز"، فهي الأخرى تعرف نسب مرتفعة حيث كانت في المتوسط 19,55% بالنسبة للشركات IBS و 11,26% بالنسبة لفئة الأرباح الصناعية والتجارية، بينما كانت منخفضة بالنسبة لفئة المهن الحرة 4,67% في المتوسط و 7,58% IRG Dom. أي بمتوسط إجمالي لجميع أصناف الدخل 10,77%

### 3- تحليل نتائج مؤشرات استغلال المعلومات وتحويلها:

من خلال المؤشرين A16 و A17 يمكن القول أن هناك مجهودات تبذل من قبل المصالح الجبائية المعنية على مستوى الولاية، من حيث استغلال المعلومات الجبائية وتحويلها، حيث نلاحظ أن هناك تحسن من سنة لأخرى بالنسبة للمؤشر A16 "استغلال كشوف المعلومات" وقد بلغ في المتوسط 88,53% بينما بلغ المؤشر A17 "تحويل كشوف المعلومات" في المتوسط 94,43%، وكانت النسبة 100% في السنوات 2004، 2007، و 2011.

### 4- تحليل نتائج مؤشرات الرقابة على الوثائق:

- من خلال المؤشر A18 نلاحظ أن نسبة الرقابة الداخلية "الرقابة على الوثائق" للملفات المبرمجة قدرت في المتوسط ب 68,32%، والباقي أي ما نسبته 31,68% عبارة عن ملفات تمت برمجتها ولكن لم يتم التحقق فيها وهو الأمر الذي يؤثر سلبا أي في اتجاه الرفع من حالات التهرب الضريبي على مستوى الولاية.

- كما ان نتائج المؤشر A19 خلال فترة الدراسة والمتعلق بنسبة الملفات المحقق فيها مقارنة بالعدد الإجمالي للملفات، والتي كانت في المتوسط تقدر بـ 14,40% فقط، وهذا على خلاف الهدف المسطر من طرف الإدارة الجبائية والمقدر بـ 20% وبالتالي فان هذا الأمر يعتبر مؤشر لارتفاع حالات التهرب الضريبي من طرف المكلفين بالضريبة لولاية المسيلة.

## 5- تحليل نتائج مؤشرات استهلاك الامتيازات الجبائية:

- من خلال نتائج المؤشرات A22,A21,A20 خلال فترة الدراسة والمتعلقة بنسب الاستفادة من الامتيازات الجبائية، يمكن ملاحظة محدودية لجوء المكلفين لهذه الميزة في ولاية مسيلة حيث بلغت في المتوسط 10,71%، وكانت منخفضة جدا خاصة للمستفيدين من امتيازات الوكالة الوطنية لتدعيم وترقية الاستثمار "ANDI"، حيث بلغت نسبة الاستفادة في المتوسط 2,64%، بينما كانت 8,05% بالنسبة للمستفيدين من امتيازات "ANSEJ"، وهي نسب ضعيفة جدا توضح ضعف تأثير سياسة التحفيز الضريبي المتبعة من قبل الوكالتين على سلوك المكلفين على مستوى ولاية المسيلة هذا من جهة، وتبين كذلك أن المكلفين الضريبيين على مستوى الولاية يفضلون التهرب من دفع الضرائب على الاستفادة من الامتيازات الجبائية الممنوحة لهم. مع الإشارة الى ارتفاع بنسب الاستفادة من الامتيازات الجبائية منذ سنة 2009، بمعدل ارتفاع مهم مقارنة بالفترة 2004-2008 وهذا يعود بالتوجهات الجديدة للسياسة العامة للدولة .

ثالثا : نتائج الدراسة الميدانية :

- من خلال مجمل ما تم التطرق له من تحليل لنتائج مؤشرات الوعاء للمديرية الولائية للضرائب لولاية المسيلة 2011-2004 يمكن التأكيد على النتائج التالية:
- نقص في مستوى الوعي الجبائي لدى المكلفين الضريبيين لولاية المسيلة، يجسده نقص الالتزام بالواجبات الجبائية.
  - وهنا تظهر أهمية برنامج المراجعة الذي يلعب دورا مهما في توضيح القانون وتوعية دافعي الضرائب على تدابير الالتزام الضريبي المناسب، مثل الإيداع القانوني للتحصيلات، الخصم من النفقات، وتحسين مسك السجلات، والتوجيه المباشر لدافعي الضريبة أثناء نشاط المراجعة، وهذا يمكنه أن يساهم في تحسين الالتزام الضريبي من قبل المكلفين مستقبلا.
  - ضعف التحكم في الوعاء الجبائي من قبل المصالح المعنية على مستوى الولاية، من خلال عدم التحكم في العدد الفعلي للفئة المكلفة بالضريبة.<sup>21</sup>
  - وهذا ما يتطلب تعزيز الالتزام الضريبي الطوعي بالقوانين الضريبية من قبل دافعي الضرائب، من خلال تذكير المكلفين بمخاطر عدم الالتزام، وتوليد الثقة في التعامل ككل وذلك من خلال قدرة القانون الضريبي على كشف الإختلالات الضريبية الخطيرة، وفرض العقوبات المناسبة.<sup>22</sup>
  - ضعف التجاوب من قبل مصالح الرقابة الجبائية، بالرغم مما وضحته مختلف مؤشرات التصريحات من احتمالات للتهرب الضريبي.



- ضعف المستوى العلمي والمهني للعون الجبائي الذي ينعكس على سلوكيات الفئة الخاضعة للالتزام الجبائي

#### الاقتراحات:

- أن تسعى ادارة الضرائب إلى تبني بطاقة القياس المتوازن للأداء للمساعدة في تطوير نظام جبائية ضريبة الدخل الكترونيا .
- أن تقوم الإدارة الضريبية بتقديم المزيد من الدعم للمجتمع وذلك حتى يكون للبعد الاجتماعي نفس درجة الأهمية للأبعاد الأخرى ولمصلحة عموم المجتمع.
- إدراج الضريبة أو الجبائية ضمن البرامج التربوية في المدارس والثانويات والجامعات ومعاهد التكوين.
- تنظيم ملتقيات دورية حول مفاهيم الضريبة ومجمل القوانين الجبائية وقوانين المالية .
- إعادة النظر في المنظومة القانونية والتشريعية من خلال مسايرة الواقع الاقتصادي والاجتماعية واعتماد إصلاح جبائي يساير ذلك .
- لغرض تطبيق نجاح النظام الالكتروني المقترح يجب توفر الإدارة الضريبية الموارد البشرية والمالية اللازمة لتشغيل هذا النظام .
- وضع نظام حوافز لموظفي الإدارة الضريبية لغرض تشجيعهم على تطبيق النظام الالكتروني.
- تفعيل نظم المتابعة وبرامج الإعلام الضريبي لأنها احد الأدوات التي تقلل الخلاف بين ادارة الضريبة وبين المكلف .
- ضرورة تطوير آليات التحاسب الالكتروني من خلال تخفيض الإجراءات المتبعة من قبل الإدارة الضريبية منذ لحظة استلام المقتبسات الضريبية وحتى الإقرارات النهائية .
- توفير نظام متطور في هيئة الضرائب لشبكة الانترنت وتصميم مواقع خاصة لمختلف المصالح الجبائية لغرض ربطها ببعضها البعض .
- بناء وتصميم قاعدة بيانات خاصة بالمكلفين بما يعزز البيانات المتعلقة بتحديد الوعاء الضريبي .
- إشراك موظفي إدارة الضرائب في دورات تدريبية خارج البلد للوقوف على كل ما هو مستحدث في إدخال البيانات الكترونيا .
- تفعيل خدمة التخاطب المباشر الكترونيا مع المكلفين عبر شبكة الانترنت لما يعنيه ذلك من زيادة في الحصيلة الضريبية والاختصار في الوقت والجهد .

#### الهوامش والمراجع:

- <sup>1</sup> العاني معاوية كريم شاكر الدباس ، تفسير مفهوم الشفافية في محيط بيئة دولية ' بحوث وارواق عمل ، مؤتمر ادارة الاعمال الاول ، مستجدات الافية الثالثة الفرص والتحديات لمنظمات الاعمال العربية ، من 3-5 ايار 2005 ، مطبعة الجامعة الاردنية ، عمان الاردن .
- <sup>2</sup> العاني معاوية كريم شاكر الدباس ، مرجع سابق.
- <sup>3</sup> - النسخة المعدلة لدليل الشفافية المالية ، صندوق النقد الدولي ، 2001.
- <sup>4</sup> - la charte du contribuable , ministère des finances, d'érection générale des impôts , d'érection des relations pubilques et de la communication ,Alger , 01/01/2008, p16-17.
- <sup>5</sup> أحمد سيد مصطفى " إدارة البشر (الأصول والمهارات ) " بدون ذكر دار النشر، مصر، 2002، ص 415.
- <sup>6</sup> jean Yves saulquin gestion des ressources humaines et performance des services : les cas des etabliss -émets socio - sanitaire , Revue de gestion des ressource humaines n°36, Editions Esaka, Paris, Juin 2000, P 20.
- <sup>7</sup> M. Marchsesanay : la stratégie, éd.OUP, Alger , 1988, p 27 .
- <sup>8</sup> F .Boubakour : les comptes de surplus : nouvel outil de gestion des entreprisse , in : l'entreprise algérienne :quelles perspective ? séminaire ,Batna , 1994 , P 06.
- <sup>9</sup> عمر محمد التومي الشيباني : علم النفس الإداري ، الدار العربية للكتاب ، طرابلس ليبيا ، 1988، ص 56.
- <sup>10</sup> R.borsquet :Fondement de la performance humaine dans l'entreprise, éd les éditions d'organisation , paris , 19989 ,p11.
- <sup>11</sup> UAEBEROM. R.R . ذكر من طرف جمال خنشور : المرجع السابق ، ص 8 .
- <sup>12</sup> عايدة سيد خطاب : الإدارة والتخطيط الاستراتيجي ، دار الفكر العربي 1985 ، ط 1 ، ص 35 .
- <sup>13</sup> U AETENEB . J . ذكر من طرف جمال خنشور المرجع السابق ، ص 7 .
- <sup>14</sup> - A.silem : é « image de la performance des entreprises in : la performance : théories , perceptions et pratiques ,éd , faculté des sciences économiques et de la gestion , safex, 1992, p24.
- <sup>15</sup> - P.lorino l'économiste est le manageur éd . ENAG ,alger ,1991,p56.
- <sup>16</sup> J.P.Angelier, economie industrielle ; éd, OPU, alger,1993,p 168.
- <sup>17</sup> محمود جمام: النظام الضريبي وآثاره على التنمية الاقتصادية -دراسة حالة الجزائر-، أطروحة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة محمود منتوري، الجزائر، 2010، ص26.
- <sup>18</sup> Ministère des finances, DGI, "dispositif d'évaluation des performances des services extérieurs", mars, 2005, p04.
- <sup>19</sup> Ministère des finances, Direction générale des impôts : Avantages fiscaux accordés à "l'Agence Nationale de Développement de l'Investissement (ANDI)", Edition 2014.
- <sup>20</sup> Ministère des finances, Direction generale des impots : Avantages fiscaux accordés à " l'Agence Nationale de Soutien de l'Emploi de Jeunes (ANSEJ)" edition 2014.
- <sup>21</sup> Edmund Biber, Revenue Administration: Tax Payer Audit-Development of Effective Plans, Technical Notes And Manuals, Fiscal Affairs Department, International Monetary Fund, April 2010, p3.
- <sup>22</sup> Mesfin Gebeyehu, Tax Audit Practice And Its Significance In Increasing Revenue In Ethiopia The Case Of Addis Ababa City Administration, Faculty Of Business& Economics, Addis Ababa University, Addis Ababa, 2008, p17.