

## تقييم الرقابة الجبائية في ظل تبني مؤشرات الأداء - دراسة حالة المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية المسيلة للفترة (2011-2015)

طالبة دكتوراه : بن عثمان عائشة

د. ولهي بوعلام : أستاذ محاضر أ -

مخبر الاستراتيجيات والسياسات الاقتصادية في الجزائر- جامعة محمد بوضياف- المسيلة

oualhib@yahoo.fr

<p><b>Résumé:</b> Cette étude a pour but d'évaluer la performance du contrôle fiscal a partir des indicateurs de la performance appliqués au niveau de la sous-direction du contrôle fiscal de la wilaya de M'sila au cours de la période (2011-2015). Nous avons abordé dans cette étude le cadre conceptuel du contrôle fiscal a travers le concept , les causes et les formes. nous avons également abordé les indicateurs de la performance du contrôle fiscal afin d'évaluer leurs performance <b>Mots clés:</b> le contrôle fiscale, les indicateurs de performance, la fraude fiscale, l'administration fiscale.</p>	<p><b>ملخص:</b> تهدف هذه الدراسة إلى تقييم أداء الرقابة الجبائية من خلال استخدام مؤشرات الأداء المطبقة على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بمديرية الضرائب لولاية المسيلة للفترة (2011-2015). حيث تطرقت إلى تقديم الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية من خلال عرض مفهوم الرقابة الجبائية، أسبابها وأشكالها. كما تم التطرق إلى مؤشرات الأداء الخاصة بالرقابة الجبائية وهذا من أجل تقييم أدائها. <b>الكلمات المفتاحية:</b> الرقابة الجبائية، مؤشرات الأداء، التهرب الجبائي، الإدارة الجبائية.</p>
---	---

### مقدمة

ترتبط الرقابة الجبائية أساسا بمدى صدقية التصريحات الجبائية التي يقدمها المكلفون بالضريبة، إذ أنها تحتوي على المعلومات التي يتم على أساسها تحديد الأوعية الضريبية لمختلف الضرائب والرسوم، حيث تعتمد إدارة الضرائب على هذه المعلومات من أجل التأكد من مدى التزام المكلفين بالضريبة بالقوانين والتشريعات الجبائية المعمول بها. لذا تعتبر الرقابة الجبائية إجراء رقابيا مهما يمثل مرحلة جوهرية في عملية الرقابة من خلال التحقق من صحة ومصداقية التصريحات المقدمة بهدف تجنب الخطر الجبائي، وأيضا مجابهة التهرب الجبائي للارتفاع بالحصيلة الضريبية، خصوصا بعد تبني النظام المحاسبي المالي.

وتسعى الإدارة الجبائية إلى تقييم أداء الرقابة الجبائية من خلال استخدامها مؤشرات الأداء التي تهدف من خلالها إلى زيادة الفعالية في الرقابة والمتابعة الجبائية، ولضمان التسيير الجبائي الفعال لمختلف الوظائف والنشاطات الضريبية.

### 1- الإشكالية:

ومن خلال ما سبق يتم طرح السؤال الرئيسي التالي:

" هل يمكن لمؤشرات الأداء أن تؤدي إلى زيادة فعالية أداء الرقابة الجبائية؟"

### 2- فرضيات الدراسة:

- تعد مؤشرات الأداء من أهم مكونات لوحة القيادة في أداء عمل الإدارة الجبائية.
- يؤدي تطبيق مؤشرات الأداء إلى زيادة فعالية الرقابة الجبائية.

### 3- حدود الدراسة:

- الحدود الزمانية: امتدت فترة الدراسة من سنة 2011 إلى غاية سنة 2015.
- الحدود المكانية: تم التطبيق على المديرية الولائية للضرائب - المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية المسيلة.

### 4- أهمية الدراسة:

تكمن أهمية هذه الدراسة في استعمال آليات تدقيق العمل ومراقبته من خلال مؤشرات الأداء التي تساهم في توفير بيانات حقيقية ملموسة يمكن الاستناد عليها في التوجيه والمتابعة لتحسين أداء الإدارة المكلفة بعملية الرقابة الجبائية.

**5- أهداف الدراسة:**

- تسعى هذه الدراسة إلى الوصول إلى الأهداف الهامة التالية:
- إبراز آليات الرقابة الجبائية؛
- التعرف على مدى نجاعة مؤشرات الأداء على فعالية الرقابة الجبائية.

**6 - خطة الدراسة:**

- لغرض اختبار الفرضيات والوصول إلى الأهداف المرجوة، تم تقسيم البحث إلى ثلاثة محاور هي:
- المحور الأول: الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية؛
- المحور الثاني: مفاهيم عامة حول مؤشرات الأداء؛
- المحور الثالث: تقييم نتائج مؤشرات الأداء الخاصة بالرقابة الجبائية للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية المسيلة للفترة (2011-2015).

**1. الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية****أولاً: مفهوم الرقابة الجبائية**

توجد تعاريف مختلفة للرقابة الجبائية نذكر منها:

- حسب Claude Laurent الرقابة الجبائية: "هي الوسيلة التي تمكن الإدارة الجبائية من التحقق بأن المكلفين ملتزمين في أداء واجباتهم الجبائية، وتصحيح الأخطاء الملاحظة". (1)
- وعرفها عبد المنعم فوزي على أنها: "فحص لتصريحات وسجلات ووثائق ومستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها، سواء أكانوا ذو شخصية طبيعية أو معنوية، وذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الضريبية". (2)
- وحسب A.Hamini الرقابة الجبائية هي: "تشخيص محتوى الكتابات المحاسبية بما يتلاءم مع القانون الجبائي، والتحقق من هذا المحتوى مع الإثباتات والتصريحات المقدمة". (3)
- وتعرف أيضاً بأنها: "نظام البحث والتقصي الموضوعي للظواهر المتعلقة بالعمليات الحقيقية التي تتضمنها القرارات الضريبية التي يقدمها الممول بهدف التأكد من صدق تمثيل بيانات الإقرارات لنتيجة تلك العمليات وفقاً لمتطلبات المحاسبة الضريبية". (4)
- من خلال التعاريف السابقة يمكن استخلاص التعريف التالي: "الرقابة الجبائية هي عبارة عن فحص شامل للتصريحات الجبائية والوثائق والمستندات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة، سواء أكانوا أشخاص طبيعيين أو معنويين، وذلك بهدف التأكد من صحة وصدق المعلومات التي تحتويها ملفاتهم المحاسبية والضريبية بما يتلاءم مع القانون الجبائي الساري المفعول".

**ثانياً: أهداف الرقابة الجبائية**

توجد عدة أهداف لإجراء عملية الرقابة الجبائية على تصريحات المكلفين نذكر منها: (5)

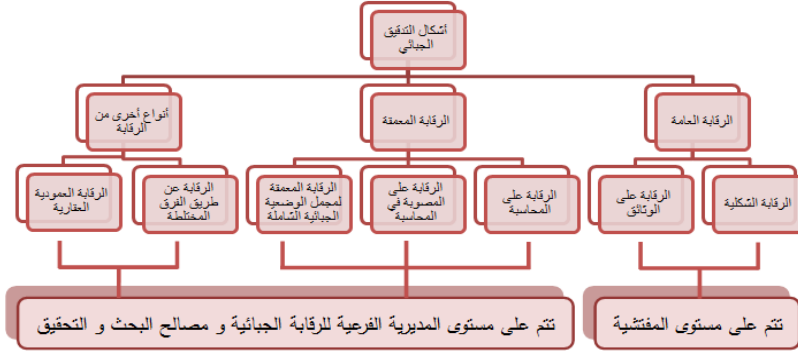
- 1. الرقابة الجبائية وسيلة لمتابعة التصريحات الجبائية:** تعد الرقابة الجبائية وسيلة لمتابعة النظام التصريحي، لأن المكلف هو من يحدد بنفسه أسس فرض الضريبة ويصرح بها للإدارة الجبائية، وعن طريق الرقابة الجبائية يتم التأكد من صحة هذه التصريحات المكتتبه وضمان صدقيتها، بالإضافة إلى ذلك فإن الرقابة الجبائية تسمح بتجسيد مبدأ العدالة أمام الضريبة.
- 2. الرقابة الجبائية وسيلة لمكافحة الغش الجبائي:** نظراً لأسباب متعددة يلجأ بعض المكلفين بالضريبة إلى التخلص أو تخفيض العبء الضريبي بشتى الطرق والأساليب الشرعية وغير الشرعية، وهي ما تعرف بظاهرة الغش و التهرب الجبائي، لذلك فإن عمليات مكافحة هذه الممارسات التدليسية يعتبر من أولويات الإدارة الجبائية، والتي تمتلك سلطات وصلاحيات واسعة تمارسها، وذلك عن طريق تقنيات مختلفة ومتعددة وعلى مختلف أصناف المكلفين والتي من بينها الرقابة الجبائية حيث تعد وسيلة ضرورية لمكافحة ظاهرة الغش الجبائي ووسيلة ضمان مصلحة الخزينة العمومية.

3. الرقابة الجبائية وسيلة لتقليص الخطر الجبائي: وهو ما يصطلح عليه الأمن الجبائي، فإجبارية الضريبة تجعل المؤسسة في وضعية عدم التوقع الجبائي مما قد يضعها موضع خطر جبائي يتمثل في تحملها تكاليف اضافية نتيجة عدم التزامها بالقواعد الجبائية أو عدم استيفائها لشروط الاستفادة من امتيازات جبائية منتقاة. (6)

### ثالثا: أشكال الرقابة الجبائية

تتمثل أشكال الرقابة الجبائية كما حددها التشريع الجبائي الساري المفعول في عدة أشكال موضحة في الشكل التالي:

#### الشكل رقم (01): أشكال الرقابة الجبائية



المصدر: بوعلام ولهي، "نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية لحد من الأزمة"، مداخلة إلى الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 20-21 أكتوبر 2009.

1. الرقابة العامة: تتم على مستوى مفتشيات الضرائب ويمكن التمييز بين نوعين من الرقابة العامة الشكلية والرقابة على الوثائق وتتم هذه المراقبة على شكل فحص تمهيدي وهو ينجز من غير تنقل أو إجراء أبحاث خاصة.

أ. الرقابة الشكلية: تتم هذه الرقابة على مستوى مفتشية الضرائب في دائرة لاختصاص والتابعة لمكان ممارسة النشاط الخاضع للضريبة، وهي تهدف إلى: (7)

- التأكد من هوية وعنوان المكلف بالضريبة؛
- التأكد من عدم وجود أخطاء مادية على التصريحات؛
- محاولة حصر المعلومات المهمة التي يتم اكتشافها من خلال التصريحات.

ب. الرقابة على الوثائق: تعني مجموعة الأعمال المنجزة والتي من خلالها تقوم مفتشيات الضرائب المعنية بانتهاج فحص انتقادي للتصريحات والوثائق اعتمادا على المعلومات المكونة للملف الجبائي، وبصفة خاصة تلك التي تمثل زيادة في رقم الأعمال، إذ تقارن كل محتويات التصريحات بالوثائق الملحقة به ومجموع المعلومات التي هي بحوزة المصلحة، والتي تتحصل عليها من مختلف الهيئات والمؤسسات المتعاملة مع المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة على الوثائق، وذلك في إطار حق الاطلاع المخول لها. (8)

2. الرقابة المعمقة: إن الهدف الأساسي لهذا النوع من الرقابة هو استدراك التهرب الجبائي، وهو استمرار للرقابة على الوثائق، ويمكن التمييز هنا بين ثلاثة أنواع من الرقابة وهي:

أ. الرقابة على المحاسبة: إن التحقيق في المحاسبة هو مجموعة من العمليات التي يستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة وفحص محاسبته و التأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية وغيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها. (9)

ب. الرقابة المصوبة في المحاسبة: يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق مصوب في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب، لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقدمة أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية. (10)

ج. الرقابة المعمقة لمجمل الوضعية الجبائية الشاملة: يقصد بها هي مجموعة العمليات التي تستهدف الكشف عن كل فارق بين الدخل الحقيقي للمكلف بالضريبة والدخل المصرح به أي بصفة عامة، التأكد من التصريحات على الدخل

العام. ويستلزم هذا الإجراء مقارنة المداخل المصروح بها بالمداخل المستتجة من وضعية أملاك المكلف، حالة خزينته وكذا المتعلقة بسياق الحياة لسائر أفراد أسرته. (11)

**3. الرقابة عن طريق الفرق المختلطة (ضرائب، جمارك، تجارة):** لقد بدأت فرق البحث المختلطة في العمل ابتداء من شهر أبريل 1996، وتم التأسيس لها رسمياً بالمرسوم التنفيذي رقم 97-290 المؤرخ في 1997/07/27. ومن خلال سنة 1999 عرف الهيكل التسييري للفرق المختلطة تعديلات جمة بسبب النقائص مما أدى على ارتفاع حجم المنازعات بسبب التصحيحات التي تجريها الفرق، لذلك جاء المنشور رقم 293 بتاريخ 1999/06/21 بالتدخل لدى المكلفين من أجل مراقبة مدى احترام التشريعات الجبائية والجمركية والتجارية في حين تبقى التسويات من مهام مصالح الوعاء (12)، ومن أهم ما تقوم به الفرق المختلطة ما يلي: (13)

- إعداد وتنفيذ البرنامج الولائي للفرق لكل ثلاثة أشهر خلال السنة، مع العلم أن فترة المراقبة تشمل ثلاثة سنوات؛
  - التنقل والتدخل لدى مراكز الضرائب، لتسجيل المعلومات المختلفة المتعلقة بالملفات الضريبية الخاصة بالمكلفين المبرمجين للمراقبة؛
  - التدخل بعين المكان لدى المكلفين المبرمجين، مع إجراء محاضر لجرد المخزونات والتأكد من وجود المحل التجاري.
- 4. الرقابة الفئوية:** إن مراجعة أثمان المعاملات العقارية المصروح بها تشكل أحد أهم الأدوات في مكافحة التهرب الجبائي في هذا الميدان، وهو يخص المعاملات التالية:
- العقارات المبنية؛
  - العقارات غير المبنية؛
  - مراقبة المداخل العقارية.

وتعتمد مراجعة هذه الأثمان على القيمة العقارية السوقية للعقار أي قيمة العقار في السوق، وهي الثمن الذي من الممكن أن يشتري أو يباع به العقار، وبعبارة أخرى الثمن المتفاوض عليه في السوق بين البائع والمشتري الخاضع لقانون العرض والطلب أخذاً بعين الاعتبار العناصر المادية والعوامل القانونية للعقار، وكذا المحيط الاقتصادي المتواجد فيه العقار، وهذا يتطلب المتابعة الدقيقة الدائمة لكل المعاملات العقارية، مع رصد كل المعلومات المتأتية من طرف الوكالات والدواوين والمؤسسات التي تنشط في مجال العقار. (14)

وفي ذات السياق تم استحداث إجراء التلبس الجبائي *la flagrance fiscale* بموجب قانون المالية التكميلي لسنة 2010 في مواد 07 و 08 وتعزيزه للمادة 12 من قانون المالية لسنة 2013. ويمنح هذا الإجراء للإدارة الجبائية وسائل أكثر فعالية وردعية من شأنها أن تضع حدا للغش والتهرب الجبائي وذلك بمرافقتها بإطار قانوني يسمح لها من خلاله بممارسة حق المعاينة والرقابة والحجز من التدخل ووقف عملية الغش الجبائي الجارية ومعاينة جنحة التلبس وهذا قبل انقضاء أجل الالتزامات التصريحية. (15)

كما يسمح للإدارة الجبائية بالحصول على الاستعمال المباشر للوثائق المحاسبية والمالية والاجتماعية للأشخاص المعنيين في الوقت المناسب وذلك حتى بالنسبة للمرحلة التي لا تنتهي فيها الالتزامات التصريحية المنصوص عليها في التشريع الجبائي. (16)

هذا من جهة ومن جهة أخرى لجأت الإدارة الجبائية في بعض الدول إلى تبني مقارنة المواطنة الجبائية للمؤسسة قبل إدراجها لعملية الرقابة الجبائية مثل ما هو حاصل في فرنسا التي شكلت اللجنة الوطنية لمكافحة التهرب الجبائي بتاريخ 22 ماي 2014 التي كان من أهم مهامها: (17)

- تنفيذ السياسة الوقائية الجبائية؛
- تحسين الأمن القانوني للمؤسسات التي قد تخضع للرقابة؛
- التأكيد على العلاقة الصريحة والفعالة مع المؤسسة؛
- تشجيع إقامة التسويات قبل وأثناء عملية الرقابة؛
- تأسيس نظام للعقوبات والغرامات بالتناسب مع الخطأ المكتشف.

## ال. مفاهيم عامة حول مؤشرات الأداء

### أولاً- تعريف مؤشرات الأداء

هناك عدة تعاريف تتعلق بمؤشرات الأداء يمكن انجازها فيما يلي: (18)

- يعرف (Lorino) مؤشر الأداء على انه: " معلومة تساعد بشكل فردي أو جماعي الفاعلين في المنظمة لقيادة سير نشاطها نحو الوصول للهدف المنشود".
- كما يعرفها (Norton & Kaplan) على أنها: "مجموعة من التقديرات التي تقدم للمسيرين لمحة سريعة ولكن كاملة عن نشاط المنظمة".

### ثانياً- خصائص مؤشرات الأداء

تتمثل خصائص مؤشرات الأداء فيما يلي: (19)

- أن يكون له اسم وطريقة حساب مصدر معلومات محدد؛
- أن يكون قابلاً للقياس وسهل القراءة لغير المتخصصين ومعبراً عن وضعية معينة؛
- أن يكون متناسقاً مع المؤشرات الأخرى أي متكاملًا معها؛
- أن يكون أداة للرقابة، بحيث يعرض أسباب ونتائج الظاهرة الموضوعية؛
- أن يكون وسيلة للتنبؤ بمستقبل أداء المنظمة انطلاقاً من النتائج المتحصل عليها؛
- أن يرتبط حسابه بفترة زمنية معينة (شهرياً، فصلياً أو سنوياً) بحسب طبيعة النشاط.

### ثالثاً- مؤشرات الأداء الجبائي

**1- تعريفها:** هي عبارة عن مؤشرات الأداء المطبقة بالمصالح الضريبية في إطار عقود النجاحة وتستخدم في تقييم أداء مجمل الأنشطة الضريبية، وتطبق هذه المؤشرات على مستوى المفتشيات، قباضات الضرائب وفرق الرقابة حيث يتم تجميعها على المستوى الولائي (المديريات الولائية للضرائب)، ثم على المستوى الجهوي (المديريات الجهوية للضرائب) وفي الأخير على المستوى المركزي (المديرية العامة للضرائب). (20)

وقد تم الشروع في تطبيق هذه المؤشرات انطلاقاً من السداسي الثاني من سنة 2003 بموجب التعليمات العامة رقم 02 لوزارة المالية بتاريخ 26 أبريل 2003 في إطار برنامج يهدف إلى تحسين نظام التسيير والقيادة في المصالح الضريبية، وذلك من خلال الانتقال من نظام التسيير الضريبي التقليدي (التسيير برسائل المهمة) إلى نظام التسيير الضريبي المخطط بالأهداف.

وبصفة عامة تقسم مؤشرات الأداء حسب الأنشطة الضريبية الممارسة إلى: (21)

- مؤشرات خاصة بتسيير الوعاء، وتتضمن 25 مؤشراً؛
- مؤشرات خاصة بالتحصيل، وتتضمن 14 مؤشراً؛
- مؤشرات خاصة بالرقابة الجبائية والتي تتضمن 20 مؤشراً؛
- مؤشرات خاصة بالموارد البشرية والمتعلقة بالأفراد والتكوين، وتتضمن 20 مؤشراً، إضافة إلى المؤشرات المتعلقة بالمنازعات الجبائية حيث تتضمن 26 مؤشراً.

**2- مؤشرات الأداء الخاصة بالرقابة الجبائية:** إذا كان موضوع الوعاء هو فرض الضريبة من خلال اختيار المادة الخاضعة لها وتصنيفاتها، وكان موضوع التحصيل هو تأدية مبلغ الدين الجبائي فإن موضوع الرقابة الجبائية يتمحور حول مصداقية وصحة التصريحات المقدمة بهدف المحافظة على موارد الدولة من جهة، ومجابهة التهرب الجبائي من جهة أخرى، وعليه يمكن تقسيم مؤشرات الرقابة الجبائية إلى خمسة (05) أقسام موضحة في الجدول التالي: (22)

## جدول رقم (01): أقسام مؤشرات الرقابة الجبائية

البيان	المؤشرات	طريقة حسابها
مؤشرات تحليل برامج الرقابة الجبائية	C <sub>1</sub> : إعداد البرامج	$100 \times \frac{\text{إلغاء + تأجيل العمليات المبرمجة}}{\text{العدد الإجمالي للعمليات المبرمجة}}$
	C <sub>2</sub> : التحقيقي الملفات	$100 \times \frac{\text{عدد الملفات التي تم التحقيق فيها}}{\text{عدد الملفات التابعة للنظام الحقيقي}}$
	C <sub>3</sub> : التحقيق في المعاملات العقارية	$100 \times \frac{\text{عدد المعاملات العقارية التي تم التحقيق فيها (المبرمجة)}}{\text{عدد المعاملات العقارية المسجلة}}$
	C <sub>4</sub> : إعادة تقدير المعاملات العقارية	$100 \times \frac{\text{عدد المعاملات العقارية المعاد تقديرها}}{\text{عدد المعاملات العقارية التي تم التحقيق فيها}}$
	C <sub>5</sub> : التحقيق في مداخل الإيجارات	$100 \times \frac{\text{عدد عقود الإيجارات التي تم التحقيق فيها}}{\text{عدد العقود المسجلة}}$
	C <sub>6</sub> : إعادة تقدير مداخل الإيجارات	$100 \times \frac{\text{عدد عقود الإيجارات المعاد تقديرها}}{\text{عدد عقود الإيجارات التي تم التحقيق فيها}}$
مؤشرات تنفيذ برنامج الرقابة الجبائية	C <sub>7</sub> : حالة تنفيذ البرنامج	$100 \times \frac{\text{عدد العمليات التي تم الانتهاء منها في 12/31 ن}}{\text{عدد العمليات المبرمجة}}$
	C <sub>8</sub> : نسبة ما تبقى من البرنامج	$100 \times \frac{\text{عدد العمليات التي لم يتم الانطلاق فيها بعد (غير المنجزة)}}{\text{عدد العمليات المبرمجة}}$
	C <sub>9</sub> : عدد الملفات المحقق فيها من طرف محقق واحد	$100 \times \frac{\text{عدد الملفات التي تم التحقيق فيها}}{\text{عدد المحققين}}$
	C <sub>10</sub> : اتمام البرنامج السنوي	$100 \times \frac{\text{عدد العمليات غير المنتهية في 03/31 ن + 1}}{\text{العدد الإجمالي للعمليات المبرمجة في السنة ن}}$
مؤشرات تنفيذ برنامج الرقابة الجبائية	C <sub>11</sub> : عدد المعاملات العقارية التي تمت مراقبتها من طرف كل عون	$100 \times \frac{\text{عدد المعاملات العقارية التي تمت مراقبتها}}{\text{العدد الإجمالي للأعوان المحققين}}$
	C <sub>12</sub> : النتيجة المتوسطة للعملية الواحدة (ألف دج)	$\frac{\text{مبلغ الحقوق والغرامات المسترجعة (المردودية)}}{\text{عدد العمليات المنجزة}}$
	C <sub>13</sub> : النتيجة المتوسطة للمحقق الواحد (ألف دج)	$\frac{\text{مبلغ الحقوق والغرامات المسترجعة}}{\text{عدد المحققين}}$
المؤشرات المرتبطة بنتائج الرقابة الجبائية	C <sub>14</sub> : النتيجة المتوسطة للعقد الواحد (ألف دج)	$\frac{\text{المبلغ المسترجع}}{\text{عدد العقود التي تمت تسويتها}}$
	C <sub>15</sub> : نسبة استغلال كشوف المقارنات	$100 \times \frac{\text{كشوف المقارنات المستغلة}}{\text{العدد الإجمالي لكشوف المقارنات}}$
مؤشرات البحث	C <sub>16</sub> : عدد الملفات المراقبة/ عدد المستفيدين من ANDI	$100 \times \frac{\text{عدد الملفات المبرمجة (التي خضعت للرقابة)}}{\text{عدد المكلفين المعنيين}}$

عن المعلومة الجبائية واستغلالها	C <sub>17</sub> : عدد الملفات التي تمت تسويتها/ عدد المستفيدين من ANDI	$100 \times \frac{\text{عدد الملفات التي تمت تسويتها}}{\text{عدد المكلفين المعنيين}}$
	C <sub>18</sub> : معدل استغلال كشوف الزبائن	$100 \times \frac{\text{قوائم الزبائن المستغلة}}{\text{قوائم الزبائن المستلمة}}$
تقييم مؤشرات منازعات الرقابة الجبائية	C <sub>19</sub> : مستوى التخفيضات عقب منازعات الرقابة في عين المكان	$100 \times \frac{\text{مبلغ التخفيضات مجتمعة}}{\text{المبالغ المثبتة بالنسبة للفترة التي تم التحقيق فيها (ن-3)}}$
	C <sub>20</sub> : مستوى التحصيلات عقب الرقابة والمنازعات	$100 \times \frac{\text{التحصيل المجمع}}{\text{مبلغ الحقوق والغرامات المسترجعة (ن-3)}}$

SOURCE: Ministère des finances, DGI, Dispositif d'évaluation des performances des services extérieurs, avril 2003, P-P:09-13.

### III. تقييم مؤشرات الأداء المرتبطة بالرقابة الجبائية للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية المسيلة للفترة (2011-2015)

إن تطبيق مؤشرات الأداء في الإدارة الضريبية يسمح لها بتقييم أدائها، من خلال الدلائل والإشارات التي تبرزها هذه المؤشرات بغية عصرنه هذه الإدارة وكذلك زيادة الفعالية في الرقابة والمتابعة الجبائية، والاهتمام أكثر على تحسين العلاقة بين الإدارة والمكلفين بالضريبة مما يؤدي ذلك إلى زيادة في الالتزام بالواجبات الجبائية من جهة، ومن جهة أخرى يضمن فعالية التسيير الجبائي للإدارة الجبائية.

وللإحاطة بتلك الجوانب تم إجراء دراسة ميدانية بمديرية الضرائب لولاية المسيلة على مستوى المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية (SDCF). لإسقاط الدراسة النظرية على الواقع الميداني بتحليل وتقييم مؤشرات الأداء الخاصة بالرقابة الجبائية للفترة (2011-2015).

#### أولاً: تقييم مؤشرات إعداد برامج الرقابة الجبائية

إن نتائج مؤشرات إعداد الرقابة الجبائية المسجلة على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية المسيلة للفترة (2011-2015) مسجلة في الجدول الموالي:

#### جدول رقم(02): نتائج مؤشرات إعداد برامج الرقابة الجبائية للفترة(2011-2015)

الوحدة: نسبة مئوية

السنوات					المؤشرات
2015	2014	2013	2012	2011	
1.10	00	00	00	00	C <sub>1</sub> : إعداد البرامج
0.86	0.82	0.74	0.41	0.29	C <sub>2</sub> : التحقيق في الملفات
12.81	12.01	11.78	7.30	10.34	C <sub>3</sub> : التحقيق في المعاملات العقارية
87.32	89.55	98.62	86.59	96.22	C <sub>4</sub> : إعادة تقدير المعاملات العقارية
77.61	86.13	81.37	82.69	71.55	C <sub>5</sub> : التحقيق في مداخل الإيجارات
65.27	66.77	30.94	84.98	72.07	C <sub>6</sub> : إعادة تقدير مداخل الإيجارات

المصدر: من إعداد الباحثان، بالاعتماد على إحصائيات المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لمديرية الضرائب لولاية المسيلة. ما يمكن ملاحظته من الجدول السابق نجد:

- إن عملية إلغاء أو تأجيل العمليات المبرمجة للفترة 2011-2014، كانت منعقدة أما في سنة 2015 فكانت نسبته 1.10% وهو ما يدل على وجود إلغاء أو تأجيل العمليات المبرمجة بالنسبة للعدد الإجمالي للعمليات المبرمجة.

- كما نلاحظ أن معدل التغطية في التحقيق المحاسبي كان ضعيفا بالنسبة للمؤشر C2، حيث أن الرقابة في الملفات خلال فترة الدراسة كانت سنة 2011 بنسبة 0.29% وهي نسبة متدنية جدا بالنظر إلى عدد الملفات التابعة للنظام الحقيقي في تلك السنة بمجموع 8697 ملفا، وقد ارتفعت هذه النسبة إلى 0.86% سنة 2015 حيث أصبح عدد الملفات المبرمجة 90 ملفا من أصل 10424 ملفا تابعة للنظام الحقيقي، حيث يتم انتقاء عدد الملفات المبرمجة من طرف مهمات التحقيق التي تتكون بدورها من محققين وكل مهمة تقوم بتحقيق من سبعة (07) إلى تسعة (09) ملفات كحد أقصى حسب المعايير المعمول بها في التحقيق في الملفات. ويعود السبب في ضعف نسبة التحقيق في الملفات إلى نقص عدد المحققين المكلفين بمتابعة ومراقبة عدد الملفات المبرمجة للتحقيق.

ثانيا: تقييم مؤشرات تنفيذ برامج الرقابة الجبائية  
يمثل الجدول التالي مؤشرات تنفيذ برامج الرقابة الجبائية:

### جدول رقم (03): مؤشرات تنفيذ برامج الرقابة الجبائية للفترة (2011-2015)

الوحدة: نسبة مئوية

السنوات					المؤشرات
2015	2014	2013	2012	2011	
29.67	79.01	28.17	60.53	88.00	C7: حالة تنفيذ البرنامج تحقيق محاسبي
00	00	00	00	00	C8: عدد العمليات التي لم ينطلق فيها بعد/ المبرمجة
5.63	5.06	7.89	4.75	3.13	C9: عدد الملفات المحقق فيها من طرف محقق واحد
00	00	00	00	12	C10: إتمام البرنامج السنوي
1600.50	177.00	212.00	164.00	185.00	C11: عدد المعاملات العقارية / عدد المحققين

المصدر: من إعداد الباحثان، بالاعتماد على إحصائيات المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لمديرية الضرائب لولاية المسيلة.  
من خلال قراءة الجدول يتضح لنا:

- أن المؤشر C7 والذي يمثل حالة تنفيذ البرنامج التحقيق المحاسبي أن نسبه كانت أقل من 100% مما يعني ذلك عدم تنفيذ برنامج التحقيق المحاسبي بشكل كامل، وفي هذه الحالة مما يفوت فرصة لاكتشاف محاولات التهرب الجبائي في الوقت المناسب.
- أما المؤشر C8 فنلاحظ أن نسبه كانت معدومة خلال فترة الدراسة من 2011 إلى 2015، مما يدل ذلك على أن نسبة ما تبقى من البرنامج منعدمة و لم يكن هناك تسجيل للعمليات التي لم يتم الانطلاق فيها.
- والمؤشر C9 والذي يوضح عدد الملفات المحقق فيها من طرف محقق واحد كانت بنسبة كبيرة مقارنة بالسنوات الأخرى، حيث كانت في سنة 2013 بنسبة 7.89% أي (71 ملف تم التحقيق فيها من 9 محققين).
- أما بالنسبة للمؤشر C10 الذي يمثل إتمام البرنامج السنوي فنلاحظ أنه خلال السنوات 2012-2015، كان عدد العمليات غير المنهية في 31-03 من السنة ن+1 مساويا إلى الصفر، بينما في سنة 2011 كانت نسبته 12% مما يدل على أنه كانت هناك ثلاث عمليات غير منهية في 31/03/ن+1 مقارنة بالعدد الإجمالي للعمليات المبرمجة في السنة ن والتي كان عددها 25 عملية مبرمجة.
- من الواضح جدا أنه كلما ارتفع عدد الملفات المحقق فيها من طرف كل محقق وتماشيا مع الإمكانيات المكتملة الأخرى كالإعلام الآلي و وسائل النقل، كلما أدى هذا إلى نتائج أفضل من حيث كشف جميع الأخطاء، وبالتالي يكون تحقيق ذات كفاءة عالية في الأداء.



ثالثاً: تقييم مؤشرات نتائج الرقابة الجبائية  
إن ما يترتب عن تنفيذ برامج الرقابة الجبائية من نتائج يمكن ترجمتها في الجدول الموالي كالتالي:  
جدول رقم (04): مؤشرات نتائج التدقيق الجبائي للفترة (2011-2015)

الوحدة: 10<sup>3</sup>

السنوات					المؤشرات
2015	2014	2013	2012	2011	
1050.77	3405.65	3452.69	754.71	3082.36	C <sub>12</sub> : مردود الملف الواحد "تحقيق محاسبي" (ألف دج)
47284.50	137929.00	27237.89	6603.75	16953.00	C <sub>13</sub> : مردود المحقق الواحد "تحقيق محاسبي" (ألف دج)
177.51	78288.70	36962.96	41.32	61.55	C <sub>14</sub> : النتيجة المتوسطة للعقد الواحد "إعادة التقييم" (ألف دج)

المصدر: من إعداد الباحثان، بالاعتماد على إحصائيات المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لمديرية الضرائب لولاية المسيلة.  
من خلال الجدول نلاحظ أن:

- C<sub>12</sub>: مردود العملية الواحدة للتحقيق المحاسبي أن أقل مردودية للعملية الواحدة خلال فترة الدراسة كانت سنة 2012 بقيمة 754.71 دج، أما أعلى قيمة فكانت سنة 2013 بمردودية 3452.69 ألف دج للعملية الواحدة، وهذا يعني أن التحقيق في 90 ملفا كانت مردوبيته هي 310742 ألف دج، مما يعني أنه كلما كان التحقيق في عدد الملفات أكثر كلما كانت مردوبيته أكبر.

- أما بالنسبة لـ C<sub>13</sub> مردود المحقق الواحد للتحقيق المحاسبي كانت أعلى قيمة خلال فترة الدراسة كانت سنة 2014 بمردودية 137929 ألف دج، وأقل قيمة كانت سنة 2012 بمردودية 6603.75 ألف دج.

ومن خلال هذا نلاحظ أن مؤشرات نتائج الرقابة الجبائية تجسد مدى فعالية أداء الرقابة الجبائية وكذا كفاءة المحققين في الوضعية الجبائية للمكلفين الذين تمت متابعتهم.

رابعا: تقييم مؤشرات البحث عن المعلومة الجبائية واستغلالها

يتوقف نجاح برامج الرقابة الجبائية بمدى استغلال المعلومة الجبائية من طرف المصالح الجبائية الأخرى، إذ تعد المعلومة الجبائية المتوفرة لدى الإدارة الجبائية مؤشرا هاما على مدى تنفيذ برامج الرقابة المتعلقة بالخصوص بالملفات المستفيدة من أنظمة الدعم الجبائي المسيرة من طرف الوكالة الوطنية لدعم وترقية الاستثمارات (ANDI) مثلما يوضح الجدول الموالي:

جدول رقم (05): مؤشرات البحث عن المعلومة الجبائية واستغلالها للفترة (2011-2015)

الوحدة: نسبة مئوية

السنوات					المؤشرات
2015	2014	2013	2012	2011	
92.42	95.72	92.12	97.95	96.89	C <sub>15</sub> : معدل استغلال كشوف المقارنات
38.66	22.31	50.96	53.29	56.43	C <sub>16</sub> : عدد الملفات المراقبة/ عدد المستفيدين من ANDI
15.45	1.57	5.86	5.62	6.43	C <sub>17</sub> : عدد الملفات التي تمت تسويتها / عدد المستفيدين من ANDI
100	100	100	40.59	76.95	C <sub>18</sub> : معدل استغلال كشوف الزبائن

المصدر: من إعداد الباحثان، بالاعتماد على إحصائيات المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لمديرية الضرائب لولاية المسيلة.  
من الجدول أعلاه نلاحظ أن:

- C<sub>15</sub>: معدل استغلال كشوف المقارنات كانت نسبة استغلاله أكثر في سنة 2012، مقارنة بالعدد الإجمالي لكشوف المقارنات، مما يعني أن هناك مصداقية في نتائج التحقيقات وأنه تم التحكم في معظم محاولات التهرب. أما فيما يخص

- C<sub>16</sub> متابعة المستفيدين من الامتيازات الجبائية (ANDI) كانت بنسبة عالية في سنة 2011 بنسبة 56.43% مقارنة بسنوات فترة الدراسة، وهم ملزمون باحترام القواعد المحاسبية والجبائية قبل غيرهم.
- ويوضح المؤشر C<sub>17</sub> عدد الملفات التي تمت تسويتها والذي بلغ في المتوسط نسبة 6.99% فقط، وهي عبارة عن ملفات المكلفين الذين التزموا بواجباتهم المحاسبية والجبائية واحترموا الإجراءات المفروضة، أما الباقي والمقدر بـ 93.01% فهي ملفات لم تتم تسويتها بالنظر لإخلال أصحابها بواجباتهم المحاسبية والجبائية، أو تم تغيير مسار الاستثمار كتغيير هدف الحصول على الاستثمار (إعادة البيع مثلا). وعلى كل حال مهما كان سبب الرفض في التسوية فالنتيجة تدل على وجود حالات تهرب جبائي على مستوى الولاية.
  - أما المؤشر C<sub>18</sub> معدل استغلال كشوف الزبائن كان استغلاله استغلالا كاملا خلال السنوات (2013-2015) ما يعني ذلك أن كل قوائم الزبائن المستلمة تم استغلالها كليا.
- خامسا: تقييم مؤشرات منازعات الرقابة الجبائية**

### جدول رقم (06): تقييم منازعات الرقابة الجبائية للفترة (2011-2015)

الوحدة: نسبة مئوية

السنوات					المؤشرات
2015	2014	2013	2012	2011	
00	00	00	00	0.07	C <sub>19</sub> : مستوى التخفيضات عقب منازعات الرقابة في عين المكان
75.34	387.94	83.52	79.63	85.82	C <sub>20</sub> : مستوى التحصيلات عقب الرقابة والمنازعات

المصدر: من إعداد الباحثان، بالاعتماد على إحصائيات المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لمديرية الضرائب لولاية المسيلة. ما يمكن استنتاجه من الجدول أن:

- المؤشر C<sub>19</sub> المتعلق بمستوى التخفيضات عقب منازعات الرقابة في عين المكان والذي يظهر أن هناك بعض الأخطاء قد ارتكبت من قبل المحققين خلال عملية الرقابة وهذا خلال سنة 2011 بنسبة 0.07%، وهي نسبة متدنية تدل على مصادقية نتائج الرقابة الجبائية، في حين أنه من سنة 2012 إلى 2015 لم تسجل وجود أخطاء مما يترجم عدم وجود منازعات مرتبطة بالرقابة.
- كما أن المؤشر C<sub>20</sub> والذي يوضح مستوى التحصيلات عقب عملية الرقابة الجبائية والمنازعات (بعد إلغاء التخفيضات إن وجدت)، حيث بلغ في المتوسط نسبة 142.45% تم تحصيلها، وهذا يعكس مستوى أداء المصالح المعنية بالتحصيل من خلال متابعة تحصيل المبالغ المترتبة عن عملية الرقابة الجبائية.

### الخاتمة:

من خلال هذه الدراسة تعد مؤشرات الأداء من أهم الوسائل التي تستخدمها الإدارة الجبائية، وهذا في ظل البرامج الذي تتميز بالحدثة وتضمن الفعالية في التسيير في مختلف المصالح الضريبية، إذ تقوم على جملة من المؤشرات تسمى بمؤشرات الأداء التي تسعى من خلالها الإدارة الجبائية إلى زيادة الفعالية في الرقابة والمتابعة الجبائية. كما تعتبر من أهم مكونات لوحة القيادة للإدارة الجبائية باعتبارها المقياس الجوهري الذي على أساسه يمكن التحكم في أداء وتسيير الإدارة الجبائية في شقها المتعلق بالرقابة الجبائية.

### أولا: نتائج الدراسة

تم التوصل إلى النتائج الهامة التالية:

- 1- الرقابة الجبائية في التصريحات تأخذ أشكالا عديدة تختلف باختلاف الهدف أو الطرق التقنية المستعملة لتقييم مدى صدقية التصريحات من حيث الالتزام بالتشريع الجبائي الساري المفعول؛
- 2- إن مؤشرات الأداء المرتبطة بالرقابة الجبائية مترابطة فيما بينها، تفسر بعضها البعض، وهي المقاربة الجديدة التي انتهجتها الإدارة الجبائية لتفعيل الأجهزة المكلفة بالرقابة الجبائية على المستوى المحلي والجهوي والمركزي؛
- 3- إن هذه النتائج التي تم الحصول عليها من مؤشرات الأداء للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية المسيلة للفترة (2011-2015)، بقدر ما توضح مدى فعالية ومردودية أداء مصالح الرقابة الجبائية في ظل النقص في الإمكانيات المادية والبشرية، بقدر ما تؤكد مدى القدرة على محاصرة أشكال التهرب الجبائي على مستوى الولاية؛

4- إن فعالية الرقابة الجبائية في التصريحات تصطدم أحيانا ببعض التشريعات والنصوص الأخرى المرتبطة خصوصا بعملية احتواء الاقتصاد الموازي التي من أهمها برنامج الامتثال الإداري الجبائي الذي من شأنه أن يطرح عقبات بصورة غير مباشرة على الإفصاح الضريبي طالما أن المدرجين في هذا البرنامج لا يكونوا محل إخضاع لعملية الرقابة الجبائية.

### ثانيا: التوصيات

يمكن تقديم التوصيات الهامة التالية:

- 1- ضرورة الإسراع في تبني مقاربة المواطنة الجبائية للمؤسسة من طرف الإدارة الجبائية لتقليص الخطر الجبائي والرفع من درجة الإفصاح الضريبي؛
- 2- العمل على تحسين العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين من خلال المقاربة الجديدة المبنية على الثقة المتبادلة من خلال نشر الوعي الضريبي عن طريق الاستعانة بوسائل الإعلام المكتوبة، المسموعة والمرئية، وكذلك ترتيب ندوات توعية وأيام دراسية؛
- 3- ضرورة التفكير في إنشاء خلية على مستوى المديرية الولائية للضرائب تكون من مهامها المتابعة الدقيقة والمستمرة لمدى تنفيذ مؤشرات الأداء من حيث تحقيق الأهداف والفعالية؛
- 4- ضرورة الرفع من مستوى كفاءة المدققين الجبائيين تماشيا مع المتطلبات التشريعية عن طريق التكوين المستمر مع الأخذ بعين الاعتبار مبادئ أخلاقيات المهنة.

### الهوامش:

1. Claude Laurent, Contôle fiscale la vérification personnelle, Bayausaine, France, 1995, p 13.
2. فوزي عبد المنعم ، المالية العامة والسياسات المالية، منشأة المعارف، ط1، الإسكندرية، بدون سنة نشر، ص 223.
3. A. Hamini, L'audit comptable et financier, Ed Perti, Alger, 2001, p : 172.
4. طه خيرى طه ابراهيم، إطار مقترح لمؤشرات جودة الفحص الضريبي في ضوء التشريع الضريبي المصري الجديد(مع دراسة مقارنة بالفكر الإسلامي)، أطروحة دكتوراه في المحاسبة، غير منشورة، قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة الأزهر، مصر، 2012، ص03.
5. عوادي مصطفى، زين يونس، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجبائي الجزائري، مكتبة بن موسى السعيد، ط2، 2010-2011، ص 11.
6. زواق الحواس، فعالية التسيير الجبائي في ترشيد صناعة القرار، مداخلة إلى الملتقى الدولي حول صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية، جامعة محمد بوضياف، الجزائر، أبريل 2009.
7. ولهي بوعلام، "نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من الأزمة"، مداخلة إلى الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 20-21 أكتوبر 2009.
8. المادة 46 من قانون الإجراءات الجبائية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2013.
9. ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر، 2013، ص 13.
10. قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر، 2016، المادة 20 الفقرة 1.
11. ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، مرجع سابق، ص 31.
12. ولهي بوعلام، النظام الضريبي الفعال في ظل الدور الجديد للدولة- حالة الجزائر-، رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية، غير منشورة، جامعة سطيف، الجزائر، 2011-2012، ص 130.
13. المرسوم التنفيذي رقم 97-290 المؤرخ في 27-07-1997.
14. ولهي بوعلام، النظام الضريبي الفعال في ظل الدور الجديد للدولة- حالة الجزائر-، مرجع سابق، ص 130.
15. رسالة المديرية العامة للضرائب رقم 2013/68، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر، ص06.

16. [http://www.mfdgi.gov.dz/images/pdf/brochures\\_ar/CDI\\_controle\\_2016\\_ar.pdf](http://www.mfdgi.gov.dz/images/pdf/brochures_ar/CDI_controle_2016_ar.pdf). consultée le: 13/06/2016 à 13:32.
17. Ministère de l'économie et des Finances de la France ,un contrôle citoyen avec les entreprises , mai 2014
18. Debbi Ali, le processus d'émergence des innovations managériales: le cas des indicateurs de performance, revue de Msila, avril,2010, P: 08.
19. René Demeestere, le contrôle de gestion dans le secteur public, librairie générale de droit et de jurisprudence, paris, France, p:102,103.
20. Ministère des finances de l'Algérie, DGI, Indicateur de Performance des services fiscaux, mars 2005, p: 01.
21. Ibid, P:01.
22. Ministère des finances, DGI, Dispositif d'évaluation des performances des services extérieurs, avril 2003, P-P:09-13.